



## مجلة العلوم الاقتصادية

Journal homepage:

<http://scientific-journal.sustech.edu/>

## مدى التزام البنوك التجارية بتطبيق محاسبة الموارد البشرية

"دراسة ميدانية على عينة من البنوك السودانية"

جعفر عثمان الشريف عبد العزيز

كلية العلوم و الدراسات الإنسانية- جامعة المجمعة- المملكة العربية السعودية

## المستخلص:

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى التزام البنوك التجارية في السودان بتطبيق محاسبة الموارد البشرية وتكون مجتمع الدراسة من المدراء العامين والمدراء الماليين والمحاسبين بالبنوك التجارية في السودان. تم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة يبلغ عددها (51) فرداً ، وتم استخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في تحليل بيانات الدراسة، كما تم استخدام المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية واختبار (One sample T- test) لاختبار فرضيات الدراسة. وتوصلت الدراسة الى عدد من النتائج منها أن هناك فهم وإدراك لدى البنوك التجارية في السودان بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية، كما أن البنوك التجارية في السودان لا تستخدم القواعد والمبادئ الخاصة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية، وأن هناك صعوبات تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في السودان. ومن أبرز توصيات الدراسة ضرورة التزام البنوك التجارية السودانية بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الاسلامية الصادرة من هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الاسلامية بمملكة البحرين.

## ABSTRACT:

The study aimed to identify the extent of the obligation of the commercial banks for application of human resources accounting. The study population consists of general managers, financial managers, and accountants within commercial banks in the Sudan. The study sample consists of fifty one persons selected randomly from the study population, whereas the Statistical Package for Social Sciences (SPSS) had been used in analyzing the study data, besides the use of arithmetic means, standard deviations, and one sample t-test to test the study hypotheses. The study main results indicated that commercial banks in Sudan are aware of the importance for the application of human resources accounting. However, they do not use the rules and principles when applying human resource accounting. Moreover, the study highlights the difficulties facing the application of human resources accounting in commercial banks in Sudan. The study main recommendations calls for the Sudanese commercial banks to be committed for applying the accounting and auditing standards for Islamic and Financial Institutions issued by the Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions in Bahrain.

الكلمات المفتاحية: الموارد البشرية ، محاسبة الموارد البشرية ، البنوك السودانية .

**المقدمة :**

يعتبر الاستثمار في رأس المال البشري في مقدمة القضايا التي تعنى بها المجتمعات على اختلاف أنظمتها ومستويات نموها. وقد ثبت أن العنصر البشري ليس فقط هو أحد عناصر الإنتاج بل هو المؤثر الرئيسي في جميع مكونات التنمية، بحيث أصبح في مقدمة المقاييس الرئيسية لثروة الأمم.

وتشير الدراسات الحديثة في مجال الموارد البشرية إلى أن العنصر البشري في المنظمة يعتبر أحد الثمرات الأساسية التي تعطي ميزة تنافسية خاصة للمنظمة ، حيث تعتبر إنتاجية رأس المال البشري هي المحك الرئيسي في إطالة بقاء أي منظمة ناجحة. وأصبحت القوة الدافعة لتلك المنظمات تتمثل بالأفراد ذوي المعرفة والذكاء والمهارات .

إن حصول المنظمة على العناصر البشرية ذات المعرفة والمهارة والخبرة أصبح ذو تكلفة كبيرة ، إضافة إلى أن المنظمات تتحمل تكاليف التدريب والتطوير والمحافظة على بقاء هذه العناصر البشرية في المنظمة. من هنا برزت العديد من الدراسات التي تدعو إلى رسملة تكاليف الموارد البشرية وتوزيعها على الفترات المتوقعة الاستفادة من العناصر البشرية خلالها ، كما أن هناك حاجة للإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية (الفضل، مؤيد 2002م). لأن المستثمرين عند اتخاذهم للقرارات الاستثمارية أصبحوا إضافة إلى اهتمامهم بمعرفة ما تمتلكه المنظمة من أصول مادية فهم يهتمون أيضاً بمعرفة ما تمتلكه من موارد بشرية ومدى الخبرة والكفاءة التي تتمتع بها.

إن البنوك التجارية في جمهورية السودان في حاجة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في القوائم المالية وذلك لاعتبارات كثيرة منها الأعداد الكبيرة من العاملين في هذه البنوك وانتشارها الجغرافي الواسع بحيث نجد أن بعض البنوك لها فرع أو أكثر في كل ولاية من ولايات السودان ، وكذلك حاجتها الماسة إلى خبرات متخصصة، بالتالي فهي بحاجة إلى تنظيم أدائها المالي والإداري، وتسعى هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق البنوك التجارية السودانية لمحاسبة الموارد البشرية.

**مشكلة الدراسة:**

تلعب الموارد البشرية دوراً هاماً وحيوياً في نجاح المنشآت الاقتصادية بصفة عامة والبنوك بصفة خاصة، حيث تساهم بشكل أساسي في تحقيق أهدافها الاقتصادية، وتتمثل مشكلة الدراسة الرئيسية في مدى تطبيق البنوك التجارية في السودان لمحاسبة الموارد البشرية من حيث قياس تكاليف اختيار وتعيين وتدريب وتطوير الأصول البشرية ، وتحديد قيمتها الاقتصادية وذلك عن طريق تطوير البنوك لنماذج محاسبية لقياس هذه القيمة، كما أن البنوك سوف يكون نظام معلوماتها المحاسبي قاصراً إن لم يتضمن بيانات عن الموارد البشرية، عليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال السؤال الرئيسي التالي:

هل تلتزم البنوك التجارية في السودان بتطبيق محاسبة الموارد البشرية؟ وينتفرع من السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- أ- ما مدى إدراك إدارات البنوك التجارية في السودان بأهمية تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية؟.
- ب- ما مدى توافر قواعد ومبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في السودان؟
- ج- هل هناك صعوبات ومعوقات تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في السودان؟

**أهمية الدراسة:**

تتبع أهمية الدراسة من أن محاسبة الموارد البشرية لا زالت محل نقاش في أدبيات المحاسبة ، ويمكن اعتبار هذه الدراسة استمراراً واستكمالاً للدراسات السابقة التي تسعى لتأصيل الإطار العلمي لمحاسبة الموارد البشرية. وتستمد الدراسة أهميتها العلمية من تسليطها الضوء على تكاليف الموارد البشرية من حيث المفهوم وطرق القياس والتي أحرزت تزايد في الآونة الأخيرة بسبب التطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات . وتتمثل الأهمية العملية للدراسة في أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في السودان ما زال في بداياته الأولى ، كما أن الأبحاث في هذا المجال قليلة نسبياً مما يتطلب إجراء المزيد من الدراسات. وإن النتائج التي سنكتشف عنها الدراسة وما سيبنى عليها من توصيات يتوقع أن تخدم جميع الأطراف ذات الصلة بعمل البنوك التجارية، الأمر الذي سيؤدي في النهاية الي تحسين جودة البيانات المالية التي تعدها البنوك لتكون أداة فاعلة في اتخاذ القرارات.

**أهداف الدراسة:**

تمثلت الأهداف الرئيسية للدراسة فيما يلي:

- أ- التعرف على مفهوم محاسبة الموارد البشرية وأهميتها كنظام للمعلومات في البنوك التجارية وأهدافها الرئيسية.
- ب- بيان كيفية قياس الموارد البشرية وأساليب تقييمها.
- ج - التعرف على المبادئ والقواعد التي تحكم نظم المحاسبة عن الموارد البشرية في البنوك التجارية في السودان.
- د- الوقوف على المعوقات والصعوبات التي قد تحول دون تطبيق نظم المحاسبة عن الموارد البشرية في البنوك التجارية في السودان.

**فرضيات الدراسة:**

تسعى الدراسة لاختبار الفرضيات التالية:

- أ - يوجد إدراك لدى إدارات البنوك التجارية في السودان بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
- ب- لا توجد مبادئ وقواعد لتطبيق نظام محاسبة المحاسبة عن الموارد البشرية البنوك التجارية في السودان.
- ج- توجد صعوبات ومعوقات لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في السودان.

**منهجية الدراسة:**

اتساقاً مع أهداف الدراسة وفرضياتها قام الباحث باتباع المنهج الوصفي التحليلي لأنه يتناسب مع موضوع الدراسة، وقام الباحث باستخدام المصادر الأولية والثانوية، حيث تم استخدام المصادر الأولية من خلال تصميم استبانة حول مدى التزام البنوك التجارية في السودان بتطبيق محاسبة الموارد البشرية كأداة لجمع البيانات وزعت على عينة الدراسة، واستخدم الباحث برنامج الحزم الاحصائية في العلوم الاجتماعية والذي يعرف اختصاراً ببرنامج SPSS في تحليل بيانات الدراسة الميدانية.

أما المصادر الثانوية فكانت من خلال الاعتماد على الكتب والدوريات والتقارير والمقالات واستخدام الشبكة الدولية للمعلومات ( الانترنت) والدراسات السابقة في الجانب النظري.

**متغيرات الدراسة:**

بناءً على فرضيات الدراسة تكون المتغيرات المستقلة والمتغير التابع على النحو التالي:

- 1 - المتغيرات المستقلة:

أ- قواعد ومبادئ تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية العاملة في جمهورية السودان.  
ب- المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية العاملة في جمهورية السودان.

2- المتغير التابع: تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية العاملة في جمهورية السودان.

#### حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في الآتي:

أ - الحدود المكانية : اقتصر تطبيق هذه الدراسة على عينة من البنوك التجارية في السودان باستثناء البنوك المشتركة والأجنبية.

ب - الحدود الزمانية : كانت هذه الدراسة خلال الفترة من أبريل 2016م وحتى يوليو 2016م .

#### محددات الدراسة:

أ - ندرة الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة على حسب علم الباحث في جمهورية السودان.

ب - اقتصر الدراسة على عينة من المحاسبين والمدراء الماليين والمدراء العاميين في البنوك التجارية بالرئاسة والفروع ، ولم تشمل بقية المدراء في الإدارات الأخرى في هذه البنوك.

#### الإطار النظري للدراسة:

تدور الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية حول القيمة الاقتصادية للمورد البشري والتي تتمثل في تقديم بيانات عن قيمة الموارد البشرية الموجودة والتكاليف المترتبة عليها كأصول لها قيمتها السوقية التي تؤثر في قيمة الوحدة الاقتصادية في أسواق المال. وتتناول محاسبة الموارد البشرية أهم العناصر التي تؤثر على أهداف المنشأة وتتأثر بها ، وكلما ازدادت أهمية الإبداع وتطوير المنتجات وحدة المنافسة في مثل تلك الظروف تزداد أهمية الموارد البشرية المتعددة المهارات والتي يتم إخضاعها لدورات تدريبية باستمرار حتى تكتسب مهارات جديدة. وتمثل الموارد البشرية المؤهلة تأهيلاً علمياً وعملياً ركناً أساسياً من الأركان المحددة لمستوى الأداء في المنشأة ، " وقد تضمنت النظريات الاقتصادية والإدارية دراسات واسعة وشاملة تستهدف قياس الاستثمار في رأس المال البشري وترشيد استخدامه من خلال التدريب والتطوير المستمر لقدراته" (سالم ، 2008م). ولم تكن النظرية المحاسبية الى وقت قريب تعنى بهذه الموارد رغم كون عملية القياس تمثل وظيفتها الأساسية، فالمستخدم للتقارير المالية يلاحظ أن الإشارة الوحيدة للعنصر البشري تتمثل في بند الأجور والرواتب والمكافآت وما شابهها، حيث تظهر ضمن بنود المصروفات الجارية في قائمة الدخل.

#### 1- التعريف بمحاسبة الموارد البشرية:

بدأ الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية في أدبيات المحاسبة في سبعينيات القرن الماضي (Flamholtz, 2002). وتوالت بعد ذلك الدراسات والبحوث في محاولة لوضع مفهوم محدد لها، ففي العام 1972م قامت لجنة مشكلة من جمعية المحاسبة الأمريكية (American Accounting Association) بوضع تعريف للمحاسبة عن الموارد البشرية، حيث عرّفها بأنها " عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية ، ثم إيصال هذه المعلومات الى الأطراف المستفيدة" . وعرفت محاسبة الموارد البشرية بأنها " محاولة لتحديد وتقدير الاستثمار في الموارد الخاصة

بالمشروع والتي تتم المحاسبة عنها حالياً بالإجراءات المحاسبية التقليدية ، وبصفة أساسية في نظام للمعلومات يبين للإدارة التغيرات التي تطرأ على الموارد البشرية للمشروع بمرور الزمن" ( جابر، 2007).  
كما تم تعريف محاسبة الموارد البشرية بأنها " مجموعة المبادئ والمفاهيم التي تحكم عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية والأساليب المستخدمة في ذلك بغرض إيصالها الى الأطراف ذات العلاقة" ( مطر والسيوطي، 2008م). وفي تعريف آخر بين(Kumar,2002) أن محاسبة الموارد البشرية تعني " المحاسبة عن الأفراد كموارد تنظيمية ، تتضمن التكاليف المتحققة من قبل المنظمة من استقطاب واختيار واستخدام وتدريب وتطوير الأصول البشرية ، وتشمل كذلك قياس القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة الى المنظمة.

## 2- أهمية محاسبة الموارد البشرية كنظام للمعلومات:

تشكل الموارد البشرية مورداً هاماً من موارد الوحدات الاقتصادية والتي من ضمنها البنوك التجارية، وتساهم بشكل فاعل في تحقيق أهدافها. إن تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية يساعدها في تحقيق الآتي:(رشيد ، 2007م).

أ- توفير بيانات خاصة بالموارد البشرية مثل المؤهلات العلمية والدرجات الوظيفية وغيرها.

ب- تصنيف وتبويب البيانات المتعلقة بالموارد البشرية مثل تكاليف الأجور تكاليف التدريب وتكاليف الاختيار.

ج- توصيل المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية للأطراف ذات العلاقة.

## 3- أهداف محاسبة الموارد البشرية:

تزداد أهمية محاسبة الموارد البشرية من خلال مساهمتها في تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية، وترمي محاسبة الموارد البشرية الى تحقيق عدد من الأهداف أهمها ما يلي:( حنان، 2003م).

أ- قياس قيمة الموارد البشرية وتحليلها في صورة مالية..

ب- المساعدة في تخطيط الموارد البشرية في الوحدة الاقتصادية.

ج- المحافظة على الموارد البشرية التي تمتلك الخبرة والمؤهلات.

د- توفير بيانات للتحليل المالي ، كتحديد أثر قيمة الموارد البشرية على ربحية الوحدة الاقتصادية ومقابلة الإيرادات مع رأس المال المستخدم في الموجودات البشرية، وقابلة انتاجية الوحدة الاقتصادية مع قيمة مواردها البشرية.

## 4- فروض محاسبة الموارد البشرية:

تقوم محاسبة الموارد البشرية على مجموعة من الفروض وهي : ( الهيتي، 2003م)

أ- أن الأفراد ذو قيمة كموارد بشرية للمنشأة بسبب خدماتهم الحالية والمستقبلية.

ب- أن قيمة الموارد البشرية تتأثر بنمط الإدارة الموجودة في المنشأة ، فيمكن زيادة قيمة الموارد البشرية في المنشأة أو المحافظة عليها نتيجة التصرفات الإدارية التي تتخذها تجاه الافراد.

ج- ضرورة وجود معلومات عن محاسبة الموارد البشرية ، من أجل إدارة الأفراد بكفاءة وفاعلية.

د- إن توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المنشأة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلاً، لذا يمكن اظهار التكاليف في القوائم المالية.

## 5- العوامل التي ساهمت في استحداث محاسبة الموارد البشرية:

هناك عدد من العوامل التي ساهمت في استحداث محاسبة الموارد البشرية منها يلي:(الفضل وآخرون ، 2002م)

- أ- الدور المتزايد للموارد البشرية في المنشأة الحديثة لا سيما التجارية منها وأهمها البنوك.
- ب- الحاجة الى رسملة بعض عناصر الإنفاق على الموارد البشرية بسبب ضخامتها وعدم اتصافها بخاصية الدورية في الإنفاق.
- ج- الاتجاه المتزايد نحو تكوين نظام معلومات محاسبية عن الموارد البشرية هدفه تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتخطيط القوى العاملة في المنشأة ، وترشيد القرارات الخاصة بها.
- د- رغبة المستخدمين الخارجيين في معرفة درجة الرضا ومعنويات العاملين من خلال الكشوف المالية.
- هـ- التغيير الذي حدث في أنماط الإدارة والذي يهتم بضرورة الموازنة بين مصلحة الفرد والمنشأة.
- ز- النتائج الإيجابية من تطبيق محاسبة الموارد البشرية في منشآت عالمية.
- 6- طرق تقييم وقياس الموارد البشرية:**

يمكن تقسيم طرق تقييم الموارد البشرية الى قسمين: (الحيالي، 2004م)

**طرق قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة وهي:**

- 1- **طريقة التكلفة التاريخية:** وتقوم هذه الطريقة على معرفة قيمة الأصل عن طريق إثبات كل ما تتحملة الوحدة الاقتصادية في سبيل اقتناء هذا الأصل وإعداده بحيث يكون صالحاً للاستخدام في الوحدة الاقتصادية ، حيث يتم اعتبار مصاريف اختيار وتوظيف وتدريب العاملين مصاريف رأسمالية يجري رسملتها على فترات استخدامها وإهلاكها على العمر الإنتاجي للأصول البشرية ، أو الاستغناء عن العاملين قبل انتهاء حياتهم الانتاجية المقدره ، ويعتبر الرصيد المتبقي خسارة ، وقد يكون الرصيد ربحاً في حالة انتقالهم بمقابل مادي ، ويؤخذ على هذه الطريقة عدم تعبيرها عن الطاقة الانتاجية الأساسية للأفراد ، أي الخدمات المتوقعة والمنافع المتوقعة من الأصل خلال حياته الإنتاجية بل تعبر عن تكاليف اختياره وتدريبه فقط.
- 2- **طريقة تكلفة الإحلال:** يتم تقييم الموارد البشرية وفقاً لهذه الطريقة بالتضحية التي تتحملها الوحدة الاقتصادية في سبيل إحلال الموارد البشرية المتوفرة لديها بموارد بشرية أخرى ، ويمكن تقسيم تكلفة الإحلال الى نوعين: (فودة، 1999م).

- أ- **تكلفة الإحلال الوظيفي:** ويقصد بها التضحية التي تتحملها الوحدة الاقتصادية في الوقت الحالي في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم ، بحيث يكون البديل قادراً على القيام بنفس الأعباء.
- ب- **تكلفة الإحلال الشخصي:** وتتمثل في التضحية التي تتحملها الوحدة الاقتصادية لإحلال شخص مستخدم حالياً بشخص بديل له يتمتع بالقدرة على تقديم مجموعة الخدمات التي قدمها هذا المستخدم في جميع المراكز التي كان يعمل بها. ويعاب على طريقة تكلفة الإحلال عدم وجود تكلفة إحلال لبعض الأصول وخاصة الأصول البشرية ، فمن غير المحتمل الحصول على أرقام دقيقة أو صحيحة لتكلفة الإحلال في ظل غياب سوق منظمة للعمالة ذات الكفاءة العالية.
- طرق قياس الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة وهي:**

- 1- **طريقة الشهرة غير المشتره (المستترة):** تقوم هذه الطريقة على أساس اتخاذ الأرباح التي تزيد عن المتوسط العادي للأرباح السائدة (الأرباح غير العادية) أساساً للتقييم ، وذلك عن طريق رسملة هذه الأرباح الزائدة واعتبارها ممثلة للموارد البشرية في الوحدة الاقتصادية سواء حققت أرباحاً أم لم تحقق أرباحاً.

2- طريقة العوائد المستقبلية : وفقاً لهذه الطريقة يتم تقييم الأصول البشرية على أساس التوصل الي القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها العنصر البشري في المستقبل حتى نهاية عمره الإنتاجي بالوحدة الاقتصادية ، لتمكن من حساب القيمة الإجمالية للأصول البشرية من واقع متوسط رواتب لمجموعة متماثلة من العاملين. ومن عيوب هذه الطريقة أنها لا تأخذ إلا عنصراً واحداً من عناصر التكاليف للوصول الى قيمة الموارد البشرية وإهمال عوامل أخرى مثل كفاءته وأقدميته.

الدراسات السابقة:

دراسة : البوعلي ، ( 2011م):

هدفت الدراسة الى بيان أهمية محاسبة الموارد البشرية ، واستعرضت أهم المشاكل والمعوقات التي تواجه مصرف دجلة والفرات للتنمية والاستثمار لتحقيق أفضل أداء ، وتوصلت الدراسة الى أن هناك حوجة لإيجاد نظام محاسبي سليم يساعد في سد النقص في المعلومات الكمية الخاصة بالموارد البشرية ، وأوصت الدراسة بضرورة إظهار تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية في نهاية كل سنة مالية في القوائم المالية مما يؤدي الى ظهور موجودات ومطلوبات المصرف وكذلك نتائج أعماله بصورة صحيحة.

دراسة : الصقر (2013م):

هدفت الدراسة الى إبراز أهمية محاسبة الموارد البشرية وقياس مدى معرفة الشركات العراقية بها ، واستعرضت الدراسة مفهوم محاسبة الموارد البشرية ومراحل تطورها التاريخية ، ودراسة المعايير التي يتم الاستناد اليها في اعتبار الموارد البشرية كأحد أصول الشركة ، ودراسة تطبيقها والمتمثلة بمراحل القياس والتسجيل والإفصاح عن الموارد البشرية وتحديد الصعوبات التي تواجه تطبيقها . ومن أهم نتائج الدراسة أن الشركات العراقية بشكل عام لديها معرفة بمحاسبة الموارد البشرية ، كما أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات العراقية يساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات.

دراسة : عائشة مجيد الشهري، (2013م):

هدفت الدراسة الى بيان المحاسبة عن الموارد البشرية من حيث القياس والعرض والإفصاح ، وتوضيح أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية ، بجانب التعرف على صعوبات تطبيقها. ومن نتائج الدراسة أن الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية من وجهة نظر الأكاديميين هو أسلوب العوائد المستقبلية ، أما من وجهة نظر المهنيين فإن أسلوب التكلفة الاقتصادية يعتبر الأسلوب الأمثل مقارنة بالأساليب الأخرى ، وأن أفضل أسلوب للإفصاح عن معلومات الموارد البشرية من وجهة نظر الأكاديميين يكون بقائمة خاصة عن الموارد البشرية، في حين المهنيين يفضلون الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة ، وأوصت الدراسة بضرورة قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإصدار معيار يوضح المعالجة المحاسبية عن تكلفة الموارد البشرية من حيث القياس والعرض والإفصاح.

دراسة : محمد خالد المدهون ، (2015م) :

هدفت الدراسة الى التعرف على دوافع وقواعد ومبادئ تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية ، والتعرف على الصعوبات والمعوقات التي تواجه تطبيقها ، وتوصلت الدراسة الى وجود دوافع لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك مثل مساهمتها في تصميم نظام معلومات متكامل يجمع بين الجانب الإداري والمحاسبي ، وكذلك النفقات الكبيرة المدفوعة لتعيين وتوظيف واستقطاب وتدريب الموظفين مع التوسع في أعمال البنوك

واستحداث خدمات تعتمد على الكادر البشري، وأيضاً أن البنوك التجارية لا تقوم باتباع القواعد والمبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية . ومن أبرز توصيات الدراسة ضرورة اعتماد البنوك التجارية لمعايير تتضمن القواعد والمبادئ التي تساعد في تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

**دراسة: et alHossain (2004) :**

هدفت الدراسة الى التعريف بطبيعة الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية من قبل الشركات البنغلادشية، حيث استطلعت الدراسة آراء مستخدمي البيانات المالية الصادرة عن هذه الشركات، والذين أكدوا بدورهم أهمية هذا النوع من الإفصاح في تحسين قراراتهم المالية. ومن نتائج الدراسة أن الشركات البنغلادشية تنشط في الإفصاح الطوعي عن الموارد البشرية وذلك على الرغم من أن هذا الإفصاح ليس إجبارياً من أي سلطة رقابية.

**دراسة: Bo Hansson (2004) :**

هدفت الدراسة الى تناول الإفصاح عن الاستثمارات في تدريب العاملين، وأوضحت الدراسة أن عدم إظهار معلومات نمطية يمكن الاعتماد عليها عن تدريب العاملين يحجب عن المستثمرين معلومات هامة مفيدة في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية. ومن نتائج الدراسة أن الاستثمار في التدريب ينتج أرباحاً مستقبلية ، كما أن غياب المعايير الخاصة بالإفصاح عن الاستثمار في التدريب يربك توزيع رأس المال البشري في سوق العمل ، وأيضاً المعلومات عن التدريب يمكن تقديمها ضمن إطار المحاسبة التقليدية ، وليس بالضرورة أن تكون جزءاً من الأصول في قائمة المركز المالي.

**دراسة: AL.Mamun (2009) :**

هدفت الدراسة الى توضيح العلاقة بين خصائص الشركة ومستوى الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية بالتطبيق على عدد من الشركات اختيرت عشوائياً في بنغلادش. ومن أبرز نتائج الدراسة أن الشركات موضوع الدراسة تفصح بنسبة 25% عن محاسبة الموارد البشرية ، وأن هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة وأرباحها ، كما أن الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية لا يؤثر على عمر الشركة.

**الدراسة الميدانية**

**مجتمع وعينة الدراسة:**

يتكون مجتمع الدراسة من المدراء الماليين والمحاسبين بالإدارات المالية في البنوك التجارية الوطنية العاملة في جمهورية السودان والتي تبلغ (33) بنك، حيث تم استبعاد البنوك المشتركة والأجنبية، وقام الباحث باختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة عددها (9) بنوك (مصرف المزارع التجاري ، بنك النيل الأزرق المشرق ، بنك الاستثمار المالي ، بنك الخرطوم ، مصرف السلام ، بنك النيلين ، بنك المال المتحد ، بنك تنمية الصادرات ، بنك البركة السوداني ) لإجراء الدراسة الميدانية عليها ، أي بنسبة 27% من مجتمع الدراسة .

**أداة الدراسة :**

قام الباحث بتطوير استبانة بعد الرجوع الى أدبيات الدراسة المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية، وبعد الرجوع كذلك الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة . وتتكون الاستبانة من جزئين، الأول يتعلق بالمعلومات العامة لعينة الدراسة ، والآخر يتعلق بآراء عينة الدراسة بخصوص مدى تطبيق البنوك التجارية في السودان لمحاسبة الموارد البشرية ويشتمل على (27) سؤال، وقام الباحث بتوزيع عدد (69) استبانة وتم استرجاع (54) استبانة وتم استبعاد (3)

استبانات غير صالحة للتحليل وتم قبول (51) استبانة بنسبة 74% من الاستبانات الموزعة على عينة الدراسة، كما تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي الذي تتدرج الإجابة عليه من درجة واحدة أمام الإجابة ( لا أوافق بشدة) الى خمس درجات أمام الإجابة ( أوافق بشدة) ، وللتأكد من صدق محتوى أداة الدراسة فقد تم عرض الاستبانة على عدد من الأكاديميين ذوي الاختصاص بغرض إبداء رأيهم فيما تحتويه من أسئلة. وللتحقق من ثبات أداة الدراسة تم استخدام معادلة كرونباخ- الفا حيث بلغ معدل الثبات 76% والذي يعتبر مقبول لأغراض الدراسة. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام برنامج SPSS للإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (T) للعينات المستقلة. وتم وضع وزن نسبي لتحديد الأهمية النسبية كما يلي:

جدول رقم (1) : مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

الوسط الحسابي	مستوى الأهمية
أقل من 2	معدومة
2- أقل من 3	ضعيفة
3- أقل من 3.75	متوسط
3.75 أقل من 4.5	عالية
4.5 - 5	عالية جداً

المصدر : إعداد الباحث من واقع الاستبانة 2016م

#### تحليل بيانات الدراسة :

#### مدى إدراك البنوك التجارية بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية:

جدول رقم (2): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الأهمية لفقرات إدراك البنوك التجارية بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
يعتبر مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية من المفاهيم المحاسبية الحديثة، وغير معروف لدى إدارة البنك.	2.91	1.2031	ضعيف
هناك رغبة لدى إدارة البنك للتعرف على أهمية محاسبة الموارد البشرية.	3.16	1.3015	متوسط
العاملين في البنك يعتبرون من العناصر المهمة في أداء أنشطة البنك وأعماله.	3.89	1.5841	عالي
تتظن إدارة البنك الى العاملين باعتبارهم مورد اقتصادي له قيمة.	3.33	1.9124	متوسط
يقوم البنك بتعويض ومكافأة الأفراد حسب أهميتهم ومستوى إبداعهم.	4.16	1.2587	عالي
يتحمل البنك تكاليف إضافية للصرف على استقطاب وتدريب وتأهيل العاملين ورفع مستواهم ، باعتبارهم مورد اقتصادي له قيمة.	4.86	1.2314	عالي جداً
تهتم إدارة البنك بالنفقات ذات العلاقة بالموارد البشرية.	3.23	1.3654	متوسط
يقوم البنك بتطوير قدرات العاملين من خلال الصرف على برامج التدريب والتأهيل.	3.08	1.5940	متوسط
التطورات التقنية تساهم في زيادة اهتمام إدارة البنك بتطبيق محاسبة الموارد البشرية.	3.62	1.3691	متوسط
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.58	0.8695	متوسط

المصدر : إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الاستبانة 2016م

يوضح الجدول رقم (2) أن المتوسط الحسابي العام لمدى إدراك البنوك التجارية بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية. يساوى (3.58) بأهمية نسبية متوسطة وانحراف معياري (0.8695)، ونلاحظ أن الفقرة "يتحمل البنك تكاليف إضافية للصرف على استقطاب وتدريب وتأهيل العاملين ورفع مستواهم ، باعتبارهم مورد اقتصادي له قيمة. " جاءت بالمرتبة الأولى بأهمية نسبية عالية وبمتوسط حسابي (4.86) وانحراف معياري (1.2314) ، أما بالمرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة " يعتبر مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية من المفاهيم المحاسبية الحديثة، وغير معروف لدى إدارة البنك. " بمتوسط حسابي ( 2.91 ) وانحراف معياري (1.2031) وأهمية نسبية ضعيفة.

#### عدم وجود مبادئ وقواعد لتطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية :

جدول رقم (3) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الأهمية ل فقرات وجود مبادئ وقواعد لتطبيق نظام محاسبة المحاسبة عن الموارد البشرية في البنوك التجارية في السودان.

الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
يستخدم البنك أسلوب التكلفة التاريخية في قياس تكلفة الموارد البشرية.	3.26	1.2512	متوسط
يستخدم البنك أسلوب الفرصة البديلة في قياس تكلفة الموارد البشرية.	3.08	1.3910	متوسط
يستخدم البنك أسلوب التكلفة الاستبدالية في قياس تكلفة الموارد البشرية.	3.61	1.5712	متوسط
يقوم البنك برسمة النفقات المدفوعة مقابل استقطاب العاملين.	3.19	1.9634	عالي
يقوم البنك برسمة النفقات المدفوعة مقابل تدريب الموظفين.	2.59	0.3218	ضعيف
يقوم البنك برسمة المزايا العينية المقدمة للعاملين.	3.64	1.8743	متوسط
يقوم البنك برسمة مكافأة نهاية الخدمة للعاملين.	3.98	1.3146	عالي
يتم الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية ضمن جانب الأصول في قائمة المركز المالي.	1.96	1.2059	معدومة
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.16	0.9077	متوسط

المصدر : إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الاستبانة 2016م

يوضح الجدول رقم (3) أن المتوسط الحسابي العام لمدى لوجود مبادئ وقواعد لتطبيق نظام محاسبة المحاسبة عن الموارد البشرية في البنوك التجارية في السودان. يساوى (3.16) بأهمية نسبية متوسطة وانحراف معياري (0.90775)، ونلاحظ أن الفقرة "يقوم البنك برسمة مكافأة نهاية الخدمة للعاملين" جاءت بالمرتبة الأولى بأهمية نسبية عالية وبمتوسط حسابي (3.98) وانحراف معياري (1.3146) ، أما بالمرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة " يتم الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية ضمن جانب الأصول في قائمة المركز المالي. " بمتوسط حسابي ( 1.96 ) وانحراف معياري (1.2059) وأهمية نسبية معدومة.

#### وجود صعوبات ومعوقات لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في السودان :

جدول رقم (4) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الأهمية ل فقرات وجود صعوبات ومعوقات لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في السودان.

الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
لا يوجد بالبنك معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح لتكلفة الموارد البشرية واطهارها ضمن أصول البنك مثل بقية الأصول الثابتة.	3.87	1.2031	عالي

ضعيف	1.3015	2.25	توجد معارضة لتقييم العنصر البشري و اظهاره ضمن أصول البنك مثل بقية الأصول.
متوسط	1.6932	3.71	يواجه البنك صعوبة في تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية.
عالي	1.5841	3.95	يواجه البنك صعوبة في تحديد الإهلاك أو العمر الإنتاجي وذلك لخصوصية طبيعة العنصر الإنتاجي.
ضعيف	0.2169	2.18	لا توجد رغبة لإدارة البنك في الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية.
عالي	1.2514	4.28	تتمسك إدارة البنك بنظام المحاسبة التقليدي ومقاومة التغيير لصعوبة قياس تكلفة الموارد البشرية من خلال إطار المحاسبة التقليدي.
عالي	1.5841	4.16	الموارد البشرية غير مملوكة قانونياً للبنك ، حتى يكون ذلك مبرراً لمعاملتها كأصل.
عالي جداً	1.0326	3.24	اظهار قيمة نقدية للموارد البشرية في القوائم المالية يؤثر سلباً على أداءها.
عالي	1.8974	3.90	هناك صعوبة في قياس كفاءة الموظفين، وتحويلها الى قيمة نقدية نظراً لتباينها من وقت لآخر .
عالي	1.7845	4.02	المراجع الخارجي للبنك لا يقبل مراجعة تقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي.
متوسط	0.9039	3.56	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الاستبانة 2016م

يوضح الجدول رقم (4) أن المتوسط الحسابي العام لفقرات وجود صعوبات ومعوقات لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في السودان يساوي (3.56) بأهمية نسبية متوسطة وانحراف معياري (0.9039)، ونلاحظ أن الفقرة " تتمسك إدارة البنك بنظام المحاسبة التقليدي ومقاومة التغيير لصعوبة قياس تكلفة الموارد البشرية من خلال إطار المحاسبة التقليدي " جاءت بالمرتبة الأولى بأهمية نسبية عالية وبمتوسط حسابي (4.28) وانحراف معياري (1.2514) ، أما بالمرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة "لا توجد رغبة لإدارة البنك في الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية" بمتوسط حسابي ( 2.18) وانحراف معياري (0.2169) وأهمية نسبية ضعيفة.

#### إثبات فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: " يوجد إدراك لدى إدارات البنوك التجارية في السودان بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية " : لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (One Sample T- test) لدراسة مدى التزام الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم بالإفصاح عن تكاليف محاسبة المسؤولية الاجتماعية في مجال المحافظة على البيئة على النحو التالي:

جدول رقم (5): نتائج اختبار تحليل الفرضية الأولى

T المحسوبة	T الجدولية	درجات الحرية	مستوى الدلالة Sig	الوسط الحسابي
8.2541	1.94	104	0.00	3.58

المصدر : إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الاستبانة 2016م

يعرض الجدول رقم (5) نتائج التحليل والذي يبين أن النموذج دال إحصائياً ، حيث بلغت قيمة مستوى الأهمية (0.00) ، في حين بلغت قيمة T المحسوبة (8.2541) والتي كانت أعلى من قيمتها الجدولية (1.94) ، ومن خلال تلك النتائج يمكن قبول الفرضية والتي تفيد أن هناك إدراك لدى إدارات البنوك التجارية في السودان بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

الفرضية الثانية: " لا توجد مبادئ وقواعد لتطبيق نظام محاسبة المحاسبة عن الموارد البشرية البنوك التجارية في السودان " :

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (One Sample T- test) لدراسة مدى التزام الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم بالإفصاح عن تكاليف محاسبة المسؤولية الاجتماعية في مجال المحافظة على البيئة على النحو التالي:

جدول رقم (6): نتائج اختبار تحليل الفرضية الثانية

T المحسوبة	T الجدولية	درجات الحرية	مستوى الدلالة Sig	الوسط الحسابي
6.5874	1.94	104	0.00	3.16

المصدر : إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الاستبانة 2016م

يعرض الجدول رقم (5) نتائج التحليل والذي يبين أن النموذج دال إحصائياً ، حيث بلغت قيمة مستوى الأهمية (0.00) ، في حين بلغت قيمة T المحسوبة (6.5874) والتي كانت أعلى من قيمتها الجدولية (1.94) ، ومن خلال تلك النتائج يمكن قبول الفرضية والتي تفيد بعدموجود مبادئ وقواعد لتطبيق نظام محاسبة المحاسبة عن الموارد البشرية البنوك التجارية في السودان.

الفرضية الثالثة: " توجد صعوبات ومعوقات لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في السودان " : لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (One Sample T- test) لدراسة مدى التزام الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم بالإفصاح عن تكاليف محاسبة المسؤولية الاجتماعية في مجال المحافظة على البيئة على النحو التالي:

جدول رقم (7) : نتائج اختبار تحليل الفرضية الثالثة

T المحسوبة	T الجدولية	درجات الحرية	مستوى الدلالة Sig	الوسط الحسابي
7.9743	1.94	104	0.00	3.56

المصدر : إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الاستبانة ، 2016م

يعرض الجدول رقم (5) نتائج التحليل والذي يبين أن النموذج دال إحصائياً ، حيث بلغت قيمة مستوى الأهمية (0.00) ، في حين بلغت قيمة T المحسوبة (7.9743) والتي كانت أعلى من قيمتها الجدولية (1.94) ، ومن خلال تلك النتائج يمكن قبول الفرضية والتي تفيد أن هناك صعوبات ومعوقات لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في السودان .

### النتائج :

من خلال نتائج تحليل بيانات الدراسة توصلت الى النتائج التالية:

1. يوجد فهم وادراك لدى البنوك التجارية في السودان بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
2. البنوك التجارية في السودان لا تستخدم القواعد والمبادئ الخاصة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية.
3. هناك العديد من الصعوبات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في السودان مثل صعوبة تقدير العوائد المستقبلية ، وصعوبة قياس كفاءة الموظفين ، وعدم ورغبة الإدارة في الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية باعتبارها شأن داخلي يتطلب السرية.

### التوصيات:

بناءً على النتائج أعلاه توصي الدراسة بالآتي:

1. ضرورة التزام البنوك التجارية السودانية بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية الصادرة من هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية بمملكة البحرين.
2. تشجيع البنوك التجارية في السودان على تطوير أنظمتها المحاسبية ، وذلك بتضمينها القواعد الخاصة بتطبيق الجوانب ذات الصلة بتكلفة الموارد البشرية مثل تكاليف الاستقطاب والتدريب وغيرها.
3. ضرورة قيام البنوك التجارية في السودان بالتعاون مع الجهات ذات الصلة مثل الجامعات ومجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بعقد دورات تدريبية تساهم في توضيح الرؤى حول آليات تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وإيضاح مزايا هذا النظام وانعكاساته الإيجابية على البنوك.
4. تحديث وتطوير الخطط الدراسية بأقسام المحاسبة في الجامعات السودانية، بحيث تتضمن مقررات المحاسبة المالية المفاهيم والأسس ذات العلاقة بالموارد البشرية.

#### المراجع :

1. البو علي ، العتيبي ، هانو خلف (2001م) " إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية العراقية" مصرف دجلة والفرات للتنمية والاستثمار نموذجاً" : رسالة ماجستير منشورة الأكاديمية العربية في الدنمارك ، بغداد ، العراق.
2. الحيايالي ، وليد ناجي، (2004م) " دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة" دار الحامد للنشر، عمان ، الأردن.
3. المدهون ، محمد خالد (2015) " تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في فلسطين : دراسة ميدانية" ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، المجلد الثالث والعشرون ، العدد الثاني ، يونيو .
4. الفضل ، مؤيد ، ونور، عبد الناصر ، والدوغجي ، علي (2002م)، "المشاكل المحاسبية المعاصرة" الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، الأردن.
5. الطائي ، يوسف (2006م) ، " إدارة الموارد البشرية مدخل استراتيجي متكامل" مؤسسة الوراق للطباعة والنشر، عمان، الأردن.
6. الشهري ، عائشة محمد (2003م) " المحاسبة عن الموارد البشرية – دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية"، رسالة ماجستير منشورة جامعة الملك عبد العزيز ، جدة ، المملكة العربية السعودية.
7. جابر ، فاضل ، (2007م) " تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية " ، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة ، العدد الثاني ، الدنمارك.
8. حماد ، طارق (2002م)، " التقارير المالية : أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقاً لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، جمهورية مصر العربية.
9. مطر ، محمد ، والسيوطي ، موسى (2008م) " التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات العرض القياس الإفصاح" ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان الأردن.
10. سالم ، فضل ، كمال ، (2008م) ، أهمية القياس الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره في اتخاذ القرارات المالية – دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة" رسالة ماجستير منشورة ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين.

11. فودة ، شوقي ، السيد ، ( 1999م ) " مدخل نحو تطوير الإطار الفكري للمحاسبة عن الموارد البشرية في بيئة الأعمال المصرية من حيث المفاهيم والمبادئ وطرق القياس " المؤتمر العلمي السنوي الثالث ، 7-8 نوفمبر ، الزقازيق ، جمهورية مصر العربية.

12. الصقر ، ثامر عادل ، ( 1994م ) ، مجلة دراسات البصرة ، مجلد 16. لسنة 2013م ، جامعة البصرة - العراق .

13. Al Mammon, Syed Abdulla,(2009)"Human Resources(HRA) Disclosure of Bangladesh companies and its Association with corporate characteristic", BRAC university journal, vol.vi, no.1, p35-43.

14.American Accounting Association ,(1972)" Report of the committee on Accounting for Human Resources", Accounting Review.

15.Cadee, D., Kumar R.,(2002)" Sustaining the international Competitive advantage of Asia firm: Conceptual frame work and research proposition" , Asia pacific journal of management, vol, 18. No.4.

16.Eric Flamholtz, Maria Bullen and Wei Huna, (2002)" Human resources Accounting : Ahistorical perspective and future implication", Management Decision, vol,10.

17. Hossain,D.A.Yasmina,1,(2004)" The nature of voluntary Disclosure on Human resources in the annual reports of Bangladesh companies" ,Dhaka, university journal of business study, vol, xxv, no1, pp. 225-231.