



المؤتمر العلمي الدولي
عولمة الإدارة في عصر المعرفة
(15-17 ديسمبر 2012)



جامعة الجنان
طرابلس - لبنان

عنوان البحث

تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية:
دراسة انتقادية لدعم توجهات الإدارة في ظل عصر العولمة

إعداد

الأستاذ الدكتور: علي محمد ثجيل المعموري

2012م / 1433 هـ

المبحث الاول: منهجية البحث

المقدمة:

ان عصر العولمة يمثل نقطة تحول ايجابية وفرصة كبيرة للتطور وتحقيق مزايا تنافسية مهمة للوحدات التي تملك مستلزمات التواجد في هذا العصر والاستمرار فيه، وعلى الرغم من امتلاك الوحدة الاقتصادية للوسائل التكنولوجية والتقنيات المتطورة التي تساهم في التواجد في هذا العصر، الا ان حصول الوحدة الاقتصادية على الموارد البشرية التي تمتلك مؤهلات علمية وعملية متميزة لاستخدام هذه الوسائل والتقنيات بكفاءة وفاعلية يمثل السبيل الافضل للاستمرار في ظل العولمة وتجاوز كافة التحديات.

استناداً الى التحديات التي اوجدها عصر العولمة اتسع الدور الذي تبناه الفكر الاداري بشأن التوسع في الاستثمار بالموارد البشرية وجعل ذلك ضمن اولويات محفظة الاستثمار الاستراتيجية المؤثرة في حاضر الوحدة الاقتصادية ومستقبلها، ان هذا الاستثمار غير ملموس مادياً له اثاره واضحة في تعظيم الحصة السوقية للوحدة الاقتصادية نتيجة تطور ميزاتها التنافسية في الامد القصير والطويل، وهذا يلاحظ في التطورات الكبيرة التي شهدتها الوحدات الاقتصادية عند الاستثمار السليم في الموارد البشرية في القيادات الادارية العليا والقيادات التسويقية والانتاجية والبحثية وغيرها من المجالات.

استناداً لما سبق بدأ الفكر المحاسبي ينظر الى الاصول كونها منافع اقتصادية محتمل الحصول عليها مستقبلاً والتي تكون تحت سيطرة الوحدة الاقتصادية نتيجة احداث او معاملات ماضية، ان هذا التعريف بما تضمنه من انتقال من مفهوم ملكية المنافع الاقتصادية الى مفهوم السيطرة على المنافع يمثل ثورة في الفكر المحاسبي، اذ فتح هذا التحول المجال للفكر المحاسبي للاعتراف بالعديد من الاصول غير الملموسة ومن اهمها الموارد البشرية والتي واجهت العديد من التحديات ومنها عدم ملكية ادارة الوحدة الاقتصادية للمنافع والمهارات التي يمتلكها العنصر البشري فضلاً عن الاعتراض بحرمة تملك الانسان.

مشكلات البحث: يتناول البحث المشكلتين الآتيتين:-

- 1 -إن قيام الادارة بالاهتمام بالموارد التكنولوجية على حساب الموارد البشرية ادى الى ضعف انتماء وولاء العاملين في المنظمة واتساع حالات التواطىء والتلاعب.
- 2 -ان عدم فاعلية الرقابة على الموارد البشرية ادى الى خلل كبير في تطبيق نظرية الوكالة وهو ما ساهم في ظهور الأزمة المالية وتفاقم آثارها.

فرضيات البحث: لإيجاد الحلول الملائمة لمشكلات البحث يقدم البحث الفرضيتين الآتيتين:-

1. إن الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية يساهم في اعطاء نظرة صحيحة وصادقة عن جوانب الاهتمام بتلك الموارد.
2. إن الرقابة الفاعلة على مختلف فئات الموارد البشرية العاملة في المنظمة يساهم في رفع درجة الانتماء والولاء لدى العاملين وتقليل امكانية تعرض المنظمة للازمات.

أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث كونه دراسة تحليلية انتقادية لتركيز الضوء على أهمية الانفاق المتوازن على الموارد البشرية ودور هذا الانفاق في ابراز جوانب الاهتمام بهذه الموارد لتحقيق اهداف المنظمة لاسيما في كون اعتبار الموارد البشرية أساس كل نجاح يمكن أن تحققه الوحدات الاقتصادية وكذلك كونها السبب الأساسي لكل انهيار قد يصيبها فضلاً عن كونه السبب الوحيد لظهور وتفاقم الأزمة المالية العالمية نتيجة ضعف الاهتمام بالجوانب العلمية والعملية والأخلاقية لهذه الموارد.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:-

- 1 -بيان ماهية الأزمة المالية واستعراض الأسباب الحقيقية الكامنة وراء تداعياتها من وجهة نظر المحاسبين والمدققين وكيفية ادارتها.
- 2 -استعراض مفهوم النظرة الصحيحة والصادقة في الفكر المحاسبي.
- 3 -بيان جوانب الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية استناداً الى الاطار الفكري للمحاسبة المالية.
- 4 -استعراض المحددات والقيود التي تحكم القياس المحاسبي عن الموارد البشرية.

الأسلوب العلمي:

اعتمدت هذه الدراسة المنهج الاستدلالي في تناول مشكلات الدراسة وإثبات فرضياتها لملائمته لأغراض الدراسة وتحقيقاً لأهدافها من خلال استعراض الأدبيات النظرية المتعلقة بموضوع البحث.

المبحث الثاني: الازمة المالية العالمية ودور المحاسبة فيها

المقدمة:

نعيش اليوم العالم ملئ بالأزمات المتنوعة التي تحيط بالفرد أو الإدارة أو المؤسسة، وبعض هذه الأزمات عندما تقع قد تؤدي إلى خسائر كبيرة وعواقب وخيمة لذلك يحتاج الفرد أو الإدارة أو المؤسسة إلى التعرف على الأزمات التي يحتمل مواجهتها والتصرف حيالها بشكل يضمن ألا تحول الخسائر التي نشأ بسبب حدوث الأزمة دون تحقيق الأهداف الأساسية ومواصلة حياة والأعمال . إن معرفة الأزمة وقياسها وتحديدتها وتقييمها يساعد في اتخاذ الوسائل المناسبة لتقليلها أو القضاء عليها أو تحويلها وذلك بأقل قدر ممكن من التكلفة.

تعود بدايات الأزمة الاقتصادية الراهنة إلى العام 2006 ونشوء ما يسمى بأزمة القروض عالية المخاطر التي أدخلت القطاع المصرفي الأميركي في دوامة الخسائر والاضطرابات، إذ اندلعت أزمة القروض عالية المخاطر بسبب إقدام العديد من المصارف المختصة في قطاع العقار على منح قروض لمئات الآلاف من المواطنين ذوي الدخل المحدود متجاهلة بذلك قاعدة الحذر وتقييم المخاطر، وقد اعتمدت المصارف الأميركية هذا النهج في ظرف اتسم بنمو غير مسبوق لقطاع العقار، وانخفاض مهم لنسب الفوائد المعمول فيها الأمر الذي أدى بأعداد كبيرة من الأميركيين إلى القناعة بأن الفرصة مواتية جداً لشراء مسكن، ومع الارتفاع المفاجئ لنسب الفوائد في الأسواق المصرفية الأميركية وجد عدد كبير من الأميركيين أنفسهم عاجزين عن تسديد قروضهم وازداد عددهم مع مرور الأشهر ليخلق جواً من الذعر والهلع في أسواق المال، وأوساط المستثمرين في قطاع العقار. ومن هنا تضررت البنوك المختصة في القروض العالية المخاطر أكثر من غيرها بسبب ارتفاع نسب الفوائد وبدأت الأزمة تتفاقم إذ تعاضمت الخسائر وتزايدت المخاطر. (عويس، 2008)

مفهوم الأزمة

مهما كانت براعة القيادات الادارية في التخطيط والتنبؤ بالمشكلات إلا أن حدوث الأزمات أمر لا مفر منه لهذا وجب اتخاذ الحيطة والحذر لتجنبها والوقاية منها وإعداد العدة لتجاوزها وإن لم يكن ممكناً فإدارتها بالأسلوب العلمي للحد من أضرارها ومنع انتشارها.

تعرف الأزمة من الناحية الاصطلاحية كونها " حالة من عدم الاستقرار تنبئ بحدوث تغيير حاسم و وشيك قد تكون نتائجه غير مرغوبة بدرجة عالية" (مهنا، 2004)، وتعرف الأزمة من الزاوية الاقتصادية كونها " الانقطاع المفاجئ في مسيرة المنظومة الاقتصادية مما يهدد سلامة الأداء المعتاد و تعبر الأزمة عن التناقضات القائمة بين الطبقات الاجتماعية و بين قيم التبادل" (عبوي، 2006)

تعرف الأزمة استناداً لآثارها قصيرة الأجل على المنشأة كونها " الموقف المفاجئ الحاد الذي يهدد الكيان بالانهيار في وقت قصير. (بالي و تي، 2008)، وتعرف الأزمة استناداً لآثارها طويلة الأجل على المنشأة كونها " عبارة عن نتيجة نهائية لتراكم مجموعة من التأثيرات أو حدوث خلل مفاجئ يؤثر تأثيراً مادياً على النظام كله، كما أنه يهدد الافتراضات الرئيسية التي يقوم عليها النظام بمعنى أن الأزمة في جوهرها تهديد مباشر وصريح لبقاء كيان المؤسسة واستمرارها لأنها تهدد قيم المؤسسة، ثقافتها التنظيمية، اتجاهاتها وأهدافها، وكل ما يؤمن فيه النظام أو المؤسسة". (تومي و صولح، 2008)

ويعرف الباحث الأزمة من الناحية المحاسبية بانها تدهور في الوضع المالي ونتيجة النشاط للوحدة المحاسبية يحدث بشكل مفاجيء او تدريجي يهدد استمراريتها ويتطلب اعتماد سياسات ومعالجات محاسبية لا تستند الى فرض الاستمرارية.

خصائص الأزمة:

من خلال التعريفات السابقة يمكن استعراض خصائص الأزمة بالنقاط الآتية: (العمرى، 2008) ، (سمير وصلاح الدين، 2008)

- 1- المفاجأة العنيفة: عدم إمكانية التنبؤ بها وبضعف قدرات الفعل المؤثر والسريع لمجابهتها.
- 2- نقص المعلومات: عدم وضوح الرؤيا لدى متخذ القرار وطبيعة المخاطر التي تواجه الشركة.
- 3- سرعة تصاعد الأحداث: تتابع آثار الأزمة وهذا ما يجعل السيطرة على الأزمة والتحكم فيها أمر بالغ الصعوبة.
- 4- فقدان السيطرة: إن أحداث الأزمة تقع خارج نطاق قدرة صاحب القرار وتوقعاته وهي تستوجب خروجاً عن الأنماط التنظيمية المألوفة.
- 5- حالة تهديد: إن ضغط الأزمة يشكل تهديداً رئيسياً لأهداف الكيان الإداري ومصالحه العليا.

6- غياب الحل الجذري السريع: إن هذا الأمر يتطلب حسن استخدام الطاقات البشرية والمادية والفنية المتاحة بأعلى درجة من الكفاءة والفعالية.

7- حالة تحول جوهريّة: تتطلب الأزمات قرارات مصيرية لمواجهة وحسمها.

أنواع الأزمات:

تقسم الأزمات حسب خطورتها وحدتها إلى الأقسام الآتية:- (متروف وأناجنوس، 2001: 1-2)

- 1- الأزمات الاقتصادية: مثل انهيار الأسواق والبورصة وتراجع الإيرادات بطريقة مفاجئة وحادة.
- 2- الأزمات المعلوماتية: تتمثل بفقد معلومات سرية أو العبث ببيانات حيوية أو تدميرها.
- 3- أزمات المواد: تتمثل بنقص المواد، وقطع الغيار، والمعدات فضلاً عن فقد تصميمات حيوية.
- 4- أزمة الموارد البشرية: تتمثل هذه الأزمات بفقد المديرين والموظفين المهمين وارتفاع نسبة الغياب، وكذلك حوادث الانتقام والشغب في مقر الشركة.
- 5- أزمات السمعة: تتمثل هذه الأزمات بالإشاعات والعبث بسمعة الشركة.
- 6- الكوارث الطبيعية: تتمثل هذه الأزمات بالحرائق، والزلازل، والفيضانات وغيرها.
- 7- إن العنصر البشري طرف أساسي في الأزمات بشكل مباشر أو غير مباشر.

مفهوم إدارة الأزمة:

نشأ اصطلاح إدارة الأزمات في الأصل في الإدارة العامة ليتم تناوله فيما بعد في إدارة المنظمات، إذ تمثل أحد فروع أو آليات الإدارة كالإدارة بالأهداف، أو الإدارة العلمية. ومع تبلور أسلوب إدارة الأزمات بدأت تتضح إمكانية تحويله إلى نمط متكامل لمعالجة مواقف محددة ليشكل فيما بعد نمطاً إدارياً محدد الخصائص له آلياته الخاصة، لمواجهة الأزمات المتعددة والمتتالية والمتزامنة منها. فإدارة الأزمة يشير إلى كيفية التغلب عليها بالأدوات العلمية الإدارية المختلفة و تجنب سلبياتها و الاستفادة من ايجابياتها. (بوشوشة، 2008)

يعرف علماء الإدارة إدارة الأزمة استناداً إلى كونها نشاط سابق لظهور الأزمة بأنها: "عملية إدارية تقوم على التخطيط والتدريب بهدف التنبؤ بالأزمات والتعرف على أسبابها الداخلية والخارجية، وتحديد الأطراف الفاعلة والمؤثرة فيها، واستخدام كل الإمكانيات والوسائل المتاحة للوقاية منها بما يحقق الاستقرار وتجنب

التحديات والمخاطر مع اكتساب خبرات جديدة تحسن من أساليب التعامل مع الأزمات في المستقبل". (شومان، 2007) وتعرف كونها نشاط لاحق لظهور الازمة بانها "سلسلة الإجراءات الهادفة إلى السيطرة على الأزمة والحد من تفاقمها والعمل على تجنب تحول النزاع إلى صراع شامل بتكلفة" (عبد الله، 2007) كما عرفت إدارة الأزمة كونها نظام بأنها " مجموعة الخطط والأساليب والإجراءات العلمية التي تهدف إلى السيطرة على الأزمة واحتوائها، من خلال تخطيطها وتنظيمها وتوجيهها والرقابة عليها قبل وقوعها وأثناء حدوثها وبعدها. (فريدة وآمال، 2008)

مدى علاقة المحاسبة والمحاسبين في ظهور الازمة المالية

يتفق المحللون ابتداءً على إن الأزمة المالية ابتدأت نتيجة تلاعب الإدارة أو من يمثلها في عملية تقييم الرهونات العقارية، إن تقدير القيمة العادلة للأدوات المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم 39 تشير صراحة إلى وجوب أن تكون هذه التقديرات موضوعية وتمتاز بدرجة عالية من الموثوقية، ولم يسمح المعيار بأي حالة من حالات التقدير الجزافي تضخيماً أو تخفيضاً لقيمة الأدوات المالية وإنما كان التأكيد على الإفصاح عن القيمة العادلة المستندة إلى آراء المختصين بعملية التقييم ممن يمتازون بالمهنية والحيادية والذين تقع مسؤولية اختيارهم على الإدارة، وبذلك فإن مدى سلامة عملية التقييم تتحملها الإدارة سلباً وإيجاباً، ولا تتحمل المحاسبة ممثلةً بمعايير المحاسبة الدولية أي تقصير في هذا المجال بعد أن حددت التوجهات العامة مدخلات، وعمليات ومخرجات عملية التقييم.

من جانب آخر لا يعد المحاسب طرفاً في عملية تقييم الرهونات العقارية، وإنما هو طرف أساسي في عملية التقرير عن هذه القيمة محاسبياً، نتيجة لذلك فإن المحاسب ليس لديه القدرات الكافية للاطلاع بعملية التقييم وبذلك فإنه لا يعد مسؤولاً عن الخطأ في عملية التقييم ما لم يتم الحصول على أدلة تثبت معرفته بوجود أخطاء جوهرية في عملية التقييم وعند ذلك يعد شريكاً للإدارة في عملية التلاعب ومن ثم طرفاً أساسياً في أي أزمة مالية وافلاس تصيب أي شركة يعمل فيها أو تعتمد في اتخاذ قراراتها الاستراتيجية على القوائم المالية التي يعدها .

المبحث الثالث: الاطار العام للنظرة الصحيحة والصادقة والقياس المحاسبي

المقدمة :

تتعامل المحاسبة مع واقع يتكون من أنشطة ومعاملات تمثل ظواهر اقتصادية ناتجة من التعامل مع اطراف من خارج الوحدة الاقتصادية او التعامل مع اطراف داخل المنشأة . وان هذا الواقع معقد لخضوعه وتأثره بعوامل بيئية متباينة الشكل والتأثير لا سيما وان الكثير منها خارج حدود سيطرة المحاسبة ، لذلك ليس من السهولة ان ينصاع هذا الواقع للتمثيل المحاسبي لتقديم نظرة صحيحة وصادقة ما لم يفهم الاطار النظري للنظرة الصحيحة والصادقة من المحاسبين والمدققين من جهة ومستخدمي البيانات المالية من جهة اخرى ، وعلى الرغم من ان قوانين الشركات تعدّ ان اتصاف التقارير المالية بالنظرة الصحيحة والصادقة امرأ مفروغاً منه الا انها لم تحدد تعريفاً محدداً لمصطلحات الصحة والصدق في سياق التقارير المالية ولم تحدد الوسائل التي يمكن بواسطتها الحصول على هاتين الصفتين في التقارير المالية .

مفهوم النظرة الصحيحة والصادقة :

ارتبط مفهوم النظرة الصحيحة والصادقة بمخرجات النظام المحاسبي، اذ يتوقع مستخدمو الكشوفات المالية انها تعطي نظرة صحيحة وصادقة عن نتيجة النشاط والموقف المالي على الرغم من انتفاء الزام قانوني او مهني ، اذ لا يمكن التصريح بعكس ذلك . استخدم مصطلح النظرة الصحيحة والصادقة بشكل واسع في دول العالم ، واستخدم مصطلح الانصاف (Fairness) للإشارة الى المضمون نفسه مطالباً الانصاف في المحتوى والعرض . ان المصطلحات في العلوم الاجتماعية عموماً تملك ثلاثة معانٍ ، الاول يمثل المفهوم العام (العادي) ويعبر عن ما يفهمه الناس من هذا المصطلح ، والثاني يمثل المفهوم القانوني الذي يعبر عن معناه القانوني وسبل تحقيقه ، اما المعنى الثالث فيمثل المفهوم الفني والذي يرتبط بمعناه في حقل المعرفة وكيفية تحقيقه ، وبقدر تعلق الامر بحقل المحاسبة فان ما يهمننا هو المعنيان القانوني والفني ما لم تقتضِ الضرورة غير ذلك .

المفهوم المحاسبي للنظرة الصحيحة والصادقة :

لم يظهر الزاماً قانونياً باعطاء النظرة الصحيحة والصادقة الا في عام 1948 عندما لزم قانون الشركات البريطاني الشركات باعداد الحسابات التي تظهر النظرة الصحيحة والصادقة لوضع الشركة ونتيجة نشاطها ، واصبح على المدققين الالتزام القانوني نفسه في التعبير عن الرأي فيما اذا كانت هذه البيانات تظهر النظرة الصحيحة والصادقة. (tweedi, 1983: 426)

ومنذ عام 1948 لم يحدد أي قانون أو جهة مهنية المحتوى التفصيلي في الكشوفات لكي تعبر عن النظرة الصحيحة والصادقة ، لان للحقائق الاقتصادية صوراً شتى كلها تعبر عن الحقائق طبقاً لوجهة نظر معديها والمحددات التي تحكم اعدادها ، كما ان المستخدمين لديهم حقائق مختلفة في تفكيرهم عن التصرفات المالية المسجلة في الكشوفات المالية، إذ يرى الغالب ان الحقائق في المحاسبة حددت بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً مثل تلك المتعلقة بتحقيق الإيراد والخسائر وتخصيص التكاليف وتقويم الموجودات وتكاليف البحث والتطوير وغيرها". (Popoff , 1983 :44)

وبذلك فان التقارير المالية تتصف بنظرة صحيحة وصادقة متى ما أُعدت استناداً الى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ولذلك يختلف مفهوم النظرة الصحيحة والصادقة من بلد لآخر باختلاف المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وما يعد ذا نظرة صحيحة وصادقة في بلد قد لا يعد كذلك في بلد آخر. ان معيار المحاسبة المالية رقم (2) والمواصفات النوعية للمعلومات المحاسبية اللتان اصدرتهما FASB عام 1980 علقا على مصداقية المعلومات المحاسبية بالآتي :

"يمكن الاعتماد على المعلومات المحاسبية بالحد الذي يمكن للمستخدمين الاعتماد عليها في تمثيل الشروط والاحداث الاقتصادية التي تكون ضرورية لتمثيلها ، واذا جرى تبني هذه الفكرة الخاصة بمصداقية المعلومات المحاسبية ، فان خطوة كبيرة قد أُخذت في صياغة شكل المرجع الذي يكون ضرورياً للتقويم الانتقادي للطرق والاساليب المحاسبية بما يضمن تحقيق النظرة الصحيحة والصادقة" . (Opcit, 1983 :50 .

استناداً الى ما اصدرته FASB عرف Lee النظرة الصحيحة والصادقة بالآتي "يفهم عموماً بأنها تعني عرض الحسابات استناداً الى المبادئ المحاسبية المقبولة باستخدام ارقام دقيقة الى اقصى قدر ممكن ، وتقديرات معقولة اذا تعذر ذلك وترتيبها لتبين صورة موضوعية قدر الامكان في ظل التطبيقات المحاسبية السائدة ، وان تكون خالية من التحيز والمراوغة والتغيير في الحقائق المادية". (Lee, 1981: 270)

ومن جانب آخر ربطت توجيهات الاتحاد الاوروبي ذات العلاقة بالمحاسبة وتطبيقاتها تعريف النظرة الصحيحة بالدقة وربطت تعريف النظرة الصادقة بالحياد ، ولم يجر تعريفهما بعدهما مصطلحاً فنياً يتضمن التوافق مع المبادئ المحاسبية على الرغم من اصدار التوجيه الرابع الذي يفرض وجوب عرض النظرة الصحيحة والصادقة في جميع الكشوفات المالية للشركات ذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لقانون الشركات العاملة في الاتحاد التجاري الاوروبي وعلى النحو الآتي : (Belkaoui, 2000: 196-197)

1. يجب ان تتألف الحسابات السنوية من الميزانية العمومية وحساب الارباح والخسائر وملاحظات بشأن الحسابات وهذه الوثائق تمثل كلا مركبا ويجب اعدادها بوضوح وطبقا لشروط هذا التوجيه .
2. يجب ان تعطي الحسابات السنوية نظرة صحيحة وصادقة عن موجودات ومطلوبات والموقف المالي وارباح وخسائر الشركة .
3. اذا لم يكن تطبيق شروط التوجيه كافيا لاعطاء نظرة صحيحة وصادقة على وفق الفقرة (2) المذكورة آنفاً ، فان معلومات اضافية اخرى يجب ان تقدم .
4. اذا حصل في حالات استثنائية اثناء تطبيق اي شرط من شروط هذا التوجيه عدم توافق مع الالتزام ادناه فان هذا الشرط يجب ان يسحب من اجل توفير نظرة صحيحة وصادقة ضمن حدود معنى الفقرة (4) . ويجب تسوية أي من هذه الحالات الواردة في الحسابات فضلاً عن توضيح الاسباب التي تقف وراءه وكشفاً بآثاره في نتيجة النشاط والوضع المالي، ويمكن للعضو المسؤول تحديد الحالات الاستثنائية وتحديد القواعد الملازمة ذات العلاقة .

دور المحاسبة في تحقيق النظرة الصحيحة والصادقة:

ان الجزء المهم للنظرة الصحيحة والصادقة هو ان لا تقود البيانات المالية مستخدميه الى التنبؤ باستنتاجات يراها المستخدمون صحيحة ويتخذون قرارات تشغيلية واستثمارية واحيانا استراتيجية ولاسيما ان المستثمرين المبتدئين يمكن ان يندفعوا بواسطة الكشوفات المالية التي تستند الى افكار المحاسب والتي لا تعتمد على تقييمات او قيم اقتصادية ، ويستندوا اليها في الحكم على القيمة الحالية للاستثمار بشكل خاطيء . (Zeff , 1982 : 531)

ان المحاسب كونه معداً للكشوفات المالية لديه الادراك الكامل لمستوى النظرة الصحيحة والصادقة التي تعرضها الكشوفات التي عدها بنفسه والمواقع التي تظهر خلافا في هذه النظرة وحجم هذا الخلل ، كما ان المدقق الخارجي بعده مصادقا على الكشوفات لديه بشكل عام الادراك نفسه لما تعبر عنه هذه الكشوفات ، ويتميز بأن لديه المقدرة في الافصاح عن تمثيل او عدم تمثيل الكشوفات المالية لنتيجة النشاط والموقف المالي بنظرة صحيحة وصادقة ، وان المحاسب والمدقق ربطا النظرة الصحيحة والصادقة بتوافق اعداد الحسابات الختامية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومعايير التدقيق المقبولة ايضاً ، وانهما من الممكن ان يخفضا من خلال الافصاح مخاطر اتخاذ القرارات المستندة بشكل كبير الى الكشوفات المالية سواء أكان ذلك للمستثمرين المبتدئين ام غيرهم .

من جانب آخر تواجه المحاسبة مشاكل مهمة تؤثر في اعطاء النظرة الصحيحة والصادقة بعضها خارج ارادة المحاسبة والآخر يواجه مشكلة احكام التبرير المنطقي لغرض تطبيقه في دول العالم المختلفة . ان من المشاكل التي تواجه المحاسبة والخارجة عن ارادتها هي تعقد البيئة التي تعمل فيها المحاسبة واتصافها بكونها بيئة متغيرة اقتصاديا واجتماعيا وسياسيا مما يعقد مواكبة المحاسبة للتطورات المستمرة في قطاع الاعمال.

لقد قدمت المحاسبة حولا منطقية مقبولة للعديد من المشاكل المحاسبية بينما لم تقدم حولا منطقية مقبولة بشكل عام لمشاكل اخرى مثل مشكلة المحاسبة عن الموجودات غير الملموسة المكونة ذاتياً، اذ ان معالجة هذه المشاكل يرتبط بالحاجة الى ادراك اكبر للمشاكل المتأصلة في القياس المحاسبي وايجاد الحلول لهذه المشاكل هو الذي سيحقق الدور الذي ستؤديه المحاسبة في المجتمع فضلاً عن تنظيم الجهود الداخلية والخارجية واستبعاد الجهود التي تسعى لتحقيق تغييرات سلبية (مصلحية) في التطبيقات المحاسبية .

النظرة الصحيحة (true view):

ويعرفها Wilks (بعدها القياس الدقيق او المحكم) "هي المدى الذي يكون فيه القياس مطابقاً للقيمة الحقيقية للخاصية المقاسة ، أي على مركز الهدف ان صح التعبير" . (كام ، 2000: 690)

يلاحظ مما سبق ان التعاريف تؤكد الجوانب الآتية في النظرة الصحيحة :

1. التطابق وعدم التعارض مع حقيقة وواقع الظواهر المراد التقرير عنها .
 2. موضوعية القياس .
 3. حياد وعدم تحيز القياس المحاسبي .
 4. عدم تحيز القواعد والاجراءات المحاسبية .
- ان تحقيق النظرة الصحيحة يتطلب اولاً التطابق مع الحقيقة والواقع في القياس والتمثيل في الكشوفات المالية ، واذا لم يتحقق ذلك بسبب طبيعة الفعاليات المراد قياسها او بسبب طبيعة ومحددات القياس المحاسبي فيجب تقديم اعلى درجة دقة ممكنة في القياس المحاسبي الذي يجب ان يكون موضوعياً وحيادياً في القياس والاجراءات والقواعد المحاسبية ثانياً .

النظرة الصادقة :

ترتبط النظرة الصادقة بأسلوب عرض مخرجات النظام المحاسبي والتي تكون صادقة اذا ما كانت موضوعية ومحايدة ، اذ يقول Lee ان "البيانات المحاسبية يجب ان تكون معتمدة على المنشأة ومثبتة بوضوح (اينما كان ذلك ممكنا) ، ويجب ان لا تكون متحيزة لتنتفع مستفيد معين (او مجموعة مستفيدين) ، على حساب محدودية منفعتها النسبية للآخرين" . (Balkaoui, 2000 : 195) .

لقد اصبح عرض الكشوفات المالية بنظرة صادقة مطلبا اخلاقيا ضمنيا مستندا الى التطبيقات المحاسبية والحكم الشخصي في انتاج وتقديم وتدقيق النتائج المحاسبية . وعرف الشركاء الفنيين في مؤسسات التدقيق الـ 20 الكبرى في المملكة المتحدة النظرة الصادقة بأنها "عدم التضليل والتعبير الملائم والوضع في الاطار الصحيح والتناسق مع الواقع الاساس والقدرة على فهم ما يجري ، والتوافق مع القواعد البيئية ، والمعقولة ، واعطاء انطباع صحيح ، اذا ما تسلم القارئ الرسالة الصحيحة" . (Opcit, 2000 : 197)

النظرية الحديثة للقياس المحاسبي:

ظهرت في اربعينات القرن العشرين حين استبدل قاعدة الاضافة الطبيعية بقاعدة قابلية عملية القياس لاجراء المقابلة والاقتران بين خاصية وعدد اساسي لبيان المحتوى الكمي للخاصية محل القياس، ومن هنا تم اضافة الخواص المعنوية لمحل القياس، ومن هنا اصبح من الممكن قياس الموجودات غير الملموسة.

تضمنت النظرية الحديثة للقياس شرطين اساسيين هما:-

- 1- الثبات الرياضي لوحدة القياس: والتي تتضمن عدم تغيير المحتوى الكمي لوحدة القياس خلال عملية القياس ومن عملية لآخرى.
- 2- ثبات تطبيق قواعد الاقتران في قياس الخواص: ويتحقق ذلك من خلال:
 - أ -تحديد القواعد التي تحكم عملية القياس.
 - ب تحديد الخواص الرياضية للمقاييس المستخدمة.
 - ج- تحديد قابلية المقاييس لاستخدام الاساليب الاحصائية.

مفهوم عملية القياس المحاسبية:

عرفت AAA عملية القياس المحاسبي بانها قرن الاعداد باحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً على ملاحظات ماضية او جارية بموجب قواعد محددة .

هذا يعني ان القياس المحاسبي هو عملية مقابلة يتم خلالها قرن خاصية التعدد النقدي لشيء معين (هو حدث اقتصادي) في مجال معين (هو المشروع الاقتصادي) بعنصر اخر (هو نظام الاعداد الحقيقية) وذلك باستخدام مقياس معين (هو وحدة النقد) وبموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب، اي انها عملية مقابلة يفترن فيها حدث اقتصادي لمشروع اقتصادي بعدد حقيقي باستخدام مقياس معين واستنادا لقواعد اقتران معينة .

ان اهم عنصر في عملية القياس المحاسبي هو تحديد صفة الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي وذلك للاختلاف نتائج القياس باختلاف الشخص القائم به فضلاً عن دوره الاساسي في تحديد مسار واساليب القياس وتحديد نتائجها ايضا. إن المحاسب هو الشخص الوحيد الذي يجب ان يكون مسؤولاً عن عملية القياس وبما يؤمن تحقيق الاهداف المتوخاة وذلك لان غالبية عملية القياس يحكمها الفكر المحاسبي وكما تم تناوله في المبحث الثالث، إن هذا تحديد الشخص القائم بعملية القياس لا يمنع من الاستعانة بفريق من المختصين لتحديد خواص التعدد الكمي لبعض الاحداث محل القياس وبعض قواعد الاقتران.

خطوات عملية القياس المحاسبي واساليبها

هنالك عدة جهات نظر لمراحل عملية القياس وعدد خطواتها استناداً الى الاراء المتعلقة باغراض البيانات المحاسبية المقدمة وهي:-

اولاً: التبويب الاسمي: الحقيقة ان كل عملية قياس هي في الاصل تبويب، وبذلك فان التبويب يمثل العملية الاساسية في القياس على الرغم من عدم استخدام الارقام فيه. ان التبويب هو جزء من عملية القياس لان القياس تعدد نقدي للحدث الاقتصادي ومقياساً اسماً وهو اساس التبويب.

ثانياً: القياس الكمي (النقدي): هنالك ثلاثة جهات نظر تتعلق بعملية التشغيل والمعالجة هي:-

- 1- من عملية القياس تتطلب عملية تبادل وبذلك فإن عمليات التشغيل لا تعد من عمليات القياس المحاسبي لارتباطها بعمليات تقدير مستقبلية غير مؤكدة.
- 2- لا تشترط عملية تبادل للقياس وبهذا فإن التقدير جزء من القياس المحاسبي. ان القياس المحاسبي ليس مستحيلاً بدون تبادل ولكنه اقل دقة لان التبادل لا يكون القيمة وانما يكشف عنها، ولتكون عملية التقدير المحاسبي جزء من عملية القياس من خلال تطوير الاساليب المحاسبية والاجتهادات والاحكام الشخصية واستخدام المؤشرات الرياضية والاحصائية لتقليل مخاطر عدم التأكد بالتقييم.

ثالثاً: الاجراءات التي تحكم التويب والقياس الكمي: ان المحاسبين يتمسكون بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً لدرء المسؤولية التي قد تترتب عليه نتيجة الأخطاء المحتملة في عملية القياس.

ان هنالك ثلاث اساليب للقياس المحاسبي هي :-

- 1- اساليب قياس اساسية (مباشرة): تستخدم في قياس تكلفة اصل معين من خلال فاتورة الشراء وكذلك حالات التويب المحاسبي كجزء من عملية القياس . وهو يمثل تويب الحدث محل القياس في الفئة التي تنتمي اليها الاصول الثابتة استناداً الى توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس.
- 2- اساليب القياس المشتقة (غير المباشرة): تستخدم عند تعذر القياس بالاسلوب المباشر كما في قياس كلفة اجزاء الالة كل على حدة تمهيداً لتحديد الكلفة الاجمالية.
- 3- اساليب القياس التحكيمية: تشبه اساليب القياس المشتقة لكن دون قواعد موضوعية لتأثرها بالاحكام الشخصية وتقديرات القائم بالقياس لاسيما عند عدم وجود قواعد ومبررات منطقية أو معايير موضوعية لاختلاف الاراء مثل تحديد قيمة الاصل المصنع داخلياً.

تحيز القياس المحاسبي واشكاله:

ان تحيز القياس في العلوم الطبيعية يعد ضئيلاً، لان الاحكام الشخصية غير الدقيقة في المدخلات والعمليات تؤدي الى نتائج خاطئة وهذا يتطلب اعادة عملية القياس مرات عديدة الى ان يتوفر الحكم الشخصي السليم الذي يؤدي الى تحقيق النتائج المتوخاة. وفي العلوم الاجتماعية ومنها المحاسبة يعاني

القياس من تحيزاً كبيراً، ومن الصعب قياس اثر هذا التحيز في القوائم المالية بالدقة المطلوبة لان القيمة محل القياس ليس لها مفهوماً محدداً لدى المحاسبين كما وان عملية القياس تحكمها قواعد ومبادئ معرضة للاجتهادات والتقديرية الشخصية فضلاً عن عدم ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد وهو ما يؤثر سلباً في مخرجات النظام المحاسبي.

هنالك ثلاثة اشكال للتحيز المحاسبي هي:

1 تحيز الموضوعية: تتحقق الموضوعية الكاملة عند اتصاف المحاسب وقواعد القياس بالموضوعية، ويحدث تحيز الموضوعية بوجود نقص في موضوعية اي منهما واحياناً يكون مشتركاً، تكثر تطبيقات تحيز الموضوعية في مراحل تحميل التكاليف لاستخدام اساليب تحكيمية لا توفر الدقة المطلوبة.

2 تحيز الملائمة: يتحقق هذا التحيز عندما لا تفي مخرجات النظام المحاسبي باحتياجات مستخدم القياسات المحاسبية للاغراض المخصصة. يقاس هذا التحيز بمدى عدم استفادة المستخدمين من مخرجات القياس والعكس بالعكس، كما ان توفر مخرجات القياس اللازمة بالوقت المناسب يحقق الملائمة الكاملة. ان الموضوعية الكاملة لا تعني الملائمة الكاملة كما في الكلفة الدفترية والكلف التفاضلية والاستبدالية.

3 تحيز الموثوقية (المعولية) بالقياس: هو المحصلة النهائية لكافة اشكال التحيز في عمليات القياس بمراحلها كافة، ويتحقق عند عجز النظام المحاسبي عن توفير القيلسات المطلوبة والمعول عليها في التنبؤ

ان المرحلة الاولى للقياس تتضمن قياسات مباشرة وغير مباشرة وان الدقة التامة في هذه المرحلة ينفي اي تحيز في الموضوعية، وفي المرحلة اللاحقة تحلل نتائج القياسات لاغراض التنبؤ وبتوفير المعلومات اللازمة للمستخدم ينتفي تحيز الملائمة، وان المرحلة الثالثة تتضمن استخدام المعلومات الملائمة لانجاح عملية التنبؤ وان الفرق بين نتائج التنبؤ والواقع المستقبلي يمثل تحيز المعولية.

المبحث الرابع: المعالجة المحاسبية عن الموارد البشرية ومحدداتها

الازمة المالية العالمية واسبابها

ترجع بدايات الأزمة المالية العالمية إلى قيام المؤسسات المالية الأمريكية بزيادة حجم القروض الممنوحة برهونات عقارية بمعدلات فائدة متغيرة دون ضمانات كافية، وقد تطورت الأزمة المالية عند قيام المؤسسات المالية بتحويل القروض الممنوحة إلى سندات متداولة في الأسواق المالية (التسنيدي) من خلال بيعها لشركات التوريق باستخدام إجراءات وأدوات مالية معقدة تمثلت في قيام البنوك ببيع الديون على شكل سندات إلى مستثمرين آخرين الذين قاموا بدورهم برهن السندات لدى البنوك مقابل حصولهم على ديون جديدة لشراء المزيد من تلك السندات، إن تكرار هذه العمليات أدى إلى اتساع الفجوة بين الاقتصاد الحقيقي والاقتصاد المالي، ولم يعد بمقدور الأفراد سداد ديونهم حتى بعد بيع عقاراتهم المرهونة فأصبحوا مكبلين بالالتزامات المالية، ونتيجة لتضرر المصارف الدائنة من عدم السداد هبطت قيمة أسهمها في البورصة وأعلنت عدة شركات عقارية وشركات تأمين إفلاسها. (الجبالي، 2008: 2) (شاهين، 2008: 6-7) نتيجة لهذه الأحداث سيطرت على أذهان المستثمرين حالة من عدم الثقة دفعت باتجاه قيام المودعين بسحب ودائعهم مما انعكس سلباً على سيولة البنوك على الرغم من تدخل البنوك المركزية. (السعدي، 2009: 5)

مبررات الاهتمام برأس المال البشري في ظل الأزمات

تعددت الأسباب التي أدت إلى ظهور الأزمة المالية الحالية طبقاً لاختلاف وجهات نظر الباحثين وتخصصاتهم، إلا إن المحصلة النهائية لهذه الأسباب هو ليس فقط عدم كفاءة وفاعلية الإدارة وإنما يتمثل أيضاً بضعف العامل الأخلاقي لدى العنصر البشري في المنشآت التي كانت محلاً للانهيان نتيجة سعي إدارتها للحصول على حقوق ومزايا غير شرعية على حساب الآخرين، إن المجتمعات التي شهدت ظهور الأزمة المالية العالمية هي المجتمعات التي تمتلك أخلاقاً تتغير بتغير مصالحها المادية، التي تنظر إلى بيئة الأعمال كونها مخزون هائل من الموارد المتاحة يمكنها الحصول على ما يشاء منها بغض النظر عن الوسائل المستخدمة. إن العديد من الأشخاص المؤثرين والذين يديرون الشركات التي أصابها الانهيان المالي أصابهم الغرور نتيجة النجاحات المادية التي حققوها ولم يكن هنالك من يضع سقف لرغباته وأطماعه، إلا إن الأزمة المالية العالمية أظهرت حقيقة مهمة وهي عدم وجود أطماع أو نمو بلا حدود وإنما هناك إمكانية

لتنمية مستدامة، أن التنمية الحقيقية هي التنمية الشاملة والعادلة التي تبدأ بتنمية الإنسان لنفسه واحترام حقوق الآخرين العادلة في الموارد المتاحة في بيئته المحلية والدولية. (الصالح، 2008: 2)

لذلك فإن الشركات التي تهتم إدارتها بالأصول المالية والمادية على حساب رأس المال البشري تسير باتجاه الفشل والإفلاس في المستقبل القريب أو المتوسط، وإن الحقيقة التي لا تقبل الشك أن مظاهر الإنفاق المتوازن على جميع فئات رأس المال البشري والرقابة الفاعلة عليها يعد السبيل الوحيد لتحقيق الميزة التنافسية وتعظيم الحصة السوقية وضمان عدم تعرض الشركة لأي أزمة مالية لأن أفضل الأصول في الشركات تتلشى قيمتها بفعل السلوكيات والأفكار الشخصية السلبية التي يقدمها المدراء والموظفين المتنفذين بالشركة، وهذا يستلزم الاهتمام بكافة فئات الموارد البشرية دون استثناء، فكما ان البناء يستند الى كافة العاملين فان الضرر يمكن ان يتسبب فيه أي فرد من العاملين في الشركة وهذا واقع الحال في عالم اليوم.

إقتصاد ما بعد الازمة المالية العالمية

الاقتصاد المعاصر هو اقتصاد الموارد البشرية الذي يستند الى الادارة المتوازنة لكافة موارد الشركة البشرية والمادية، إن هذا الاقتصاد يمتاز بكونه اقتصاداً عالمياً متعدد الأطراف ذو تطورات اقتصادية سريعة وذات ديناميكية مستمرة لتقديم سلع متطورة باستمرار أو سلع جديدة اعتماداً على الأفكار المبدعة والاستعانة بالتكنولوجيا الرقمية، إن الميزة التنافسية لأي شركة تعتمد على الموارد البشرية وبما تمتلكه من أفكار مبدعة نتيجة المعرفة التي حصلوا عليها قبل أو بعد انضمامهم للشركة فضلاً عن التعاون الايجابي بين الشركات لتقوية الجانب التنافسي في السوق. إن الموارد البشرية في هذا الاقتصاد تمتاز بكونها متغيرة المهارات لان الوظيفة المطلوبة تستلزم مهارات متطورة ولن تكون مضمونة إلا لمن يمتلكها ويتعامل معها بايجابية، لذلك انتقلت في ظل الاقتصاد المعرفي القيادة إلى مختلف فئات الموارد البشرية.

إن سياسات الموارد البشرية المتبعة حالياً في معظم الشركات تعامل الأفراد بنفس الدرجة لعدم امتلاكها الوعي الكافي لدور الموارد البشرية في خلق القيمة والأنشطة المستخدمة لتحقيق ميزة تنافسية. ان السوق الحالية التي لا يوجد فيها مكانة حقيقية إلا للمنافس الذي يمتلك ميزة تنافسية حقيقية، لذلك يجب على الشركة التركيز على إدارة مواردها البشرية لتحقيق أقصى منفعة من خلال التباين في التعامل مع فئات رأس المال البشري استناداً للقيمة التي يمكن إن تحققها والأساليب اللازمة للتوجيه والإدارة والمكافأة. (مرعي، 2008: 1)

الاستثمار في الموارد البشرية

إن مفهوم رأس المال البشري يركز على الكفاءات التي يحملها العنصر البشري لشركة ما، ويقبل محاسبياً في هذا الإطار كل ما يقتصر على رأس المال غير المادي ولا يرتبط بالأصول المادية،

إن حجم استثمار الشركة في رأس المال الفكري يعتمد على نظرة الإدارة لمدى أهمية كل قسم من أقسامه ومتضمناته ودوره الفاعل في تحقيق أهدافها وهو يتفاوت ابتداءً طبقاً إلى طبيعة التخصص والمهارات التي يمتلكها العاملين فراداً وطبيعة الوظائف المؤداة في الأنشطة المختلفة، ثم يتفاوت استناداً إلى متطلبات العمل والمزايا المختلفة اللازمة للمحافظة على قوة العمل الرئيسية بأصنافها المختلفة ومهاراتها المختلفة، وهنا يجب التركيز على المعرفة التي تمتلكها الموارد البشرية مضافاً إليها الجوانب الاخلاقية التي تؤمن فيها وتطبقها، في ظل هذا الاقتصاد يجب أن يتجاوز الاهتمام والإنفاق المستمر على رأس المال البشري الاهتمام والإنفاق على رأس المال المادي، لذلك فإن رأس المال البشري يعد رأسماً حقيقياً يتوقف عليه نجاح أية شركة في العالم ويعتمد عليه لتكوين المزيج الأكفأ من رؤوس الأموال اللازمة واستخدامها لصالح الشركة حالياً ومستقبلاً. (الركابي، 2008: 2)

إن هذا الاستثمار تجاوز الاستثمار في الأفكار إلى الإدارة الشاملة للعنصر البشري للحصول على أكبر إنتاجية ممكنة ويرافقها درجات عالية من الولاء والانتماء يحكمها الجانب الاخلاقي لطرفي العقد (الإدارة والعاملين) واعطاء الحقوق بشكل عادل ومنصف فضلاً عن تطبيق نظرية الوكالة بشكل سليم لضمان حقوق الادارة والمالكين وتحقيق اهداف الشركة.

مزايا الاهتمام برأس المال البشري

إن الاهتمام بالموارد البشرية يساعد في تحقيق الفوائد الآتية: (مصطفى، 2004: 24)

- 1 - زيادة القدرة الإبداعية للعاملين في كافة المستويات الإدارية والإنتاجية.
- 2 - تعزيز ولاء العملاء القدامى وجذب عملاء جدد.
- 3 - تقليل الفترة الزمنية بين الابتكارات لتقديم منتجات جديدة ومطورة.

- 4 - تخفيض اسعار البيع الى مستويات تنافسية من خلال خفض التكاليف.
- 5 -زيادة الحصة السوقية نتيجة تحسين الإنتاجية وتعزيز القدرة التنافسية.
- 6 - إدخال تعديلاتٍ جوهرية على أنشطة الشركة وأعمالها.
- 7 - إعطاء جهود التنمية مضموناً إستراتيجياً يلبي احتياجات تنمية الموارد البشرية.

مبررات المحاسبة عن الموارد البشرية

هنالك مجموعة من المبررات للمحاسبة عن الموارد البشرية من أهمها:-

- 1 - تساعد في تقييم العديد من الأصول غير الملموسة التي لم يكن من الممكن قياسها سابقاً.
- 2 - تساهم في تطوير الإفصاح المحاسبي وتبويب الإنفاق بشكل أفضل.
- 3 - تساهم في تنمية الإبداع لدى كافة العاملين وتعزيز كفاءة وفاعلية أداء الشركات .
- 4 - إن تقييم رأس المال البشري يؤدي إلى زيادة القيمة السوقية للشركات.
- 5 - تقييم رأس المال البشري يساعد في تقديم صورة عادلة عن عناصر ثروة المنشأة.

طبيعة الانفاق على رأس المال البشري

تهتم كافة إدارات الشركات بمواردها البشرية كلاً أو جزءاً لتنمية القدرات الأخلاقية العقلية والبدنية المتاحة لديها واستقطاب قدرات جديدة، إن هذا الاهتمام يكون بشكل رواتب مرتفعة عما تقدمه الشركات للأخرى ومزايا مادية ومعنوية ودورات لتطوير المهارات وغيرها من الامتيازات، إن تكاليف الاهتمام برأس المال البشري يتم إثباتها في السجلات حسب الفئة التي تدرج ضمنها (رواتب، سفر وإيفاد، تدريب وغيرها)، إن المشكلة في هذا الإثبات هو عدم قدرته في الإفصاح عن إجمالي كلفة الاهتمام برأس المال البشري بأقسامه المختلفة للفترة الحالية أو المتجمع من الفترات السابقة والذي سيكون له أثراً إيجابياً في كافة الفئات ذات المصالح في الشركة.

الافصاح المحاسبي عن الانفاق على الموارد البشرية

استناداً لأشكال منافع الموارد البشرية الواردة أعلاه يمكن أن تخضع هذه المنافع للقياس المحاسبي، إن الافصاح المحاسبي يستند إلى الإنفاق الفعلي أو المحتمل على فئات الموارد البشرية التي تحقق خاصيتي الموضوعية والموثوقية، كما إنها ستكون أكثر ملائمة من الوضع الحالي قبل الافصاح رأس المال البشري، وفيما يلي ملامح الافصاح عنها التي تستند الى الفترة التي تغطيها المنافع الناتجة من الانفاق على الموارد البشرية:-

أولاً: مدخل الرسملة (مدخل العقود والرواتب والمزايا المرتفعة): يعد هذا المدخل مدخلاً مقبولاً للشركات التي تهتم مباشرة بالفئة المتميزة من العاملين، وأنها تعتقد إن الاستثمار في هذه الفئة وتنميتها يعد أمراً ضرورياً ويعتمد عليه بقاء الشركة واستمرار نموها وتطورها كما يعد مطلباً مهماً في ظل التنافس الشديد بين الشركات للحصول على الكفاءات البشرية، ان توجه الادارة نحو الفئة المتميزة لا يتلائم مع توجهات الاقتصاد ما بعد الازمة العالمية والذي يتطلب زيادة الرواتب والمزايا لكافة العاملين لتعظيم الانتاجية وتحقيق الانتماء والولاء للشركة وبما يؤدي الى القضاء على الفساد وسوء استغلال السلطة.

تعرف الأصول الثابتة كونها منافع اقتصادية محتملة مستقبلاً امتلكتها الشركة بعمليات ماضية، (بلقاوي، 2009: 277) إن هذا التعريف لا يستلزم امتلاك الأصل مادياً لإثباته كأصل وإنما يتطلب امتلاك المنافع المستقبلية او السيطرة عليها لأكثر من فترة مالية واحدة.

يقوم هذا المدخل على رسملة الزيادة في رواتب ومزايا العاملين التي تؤدي إلى تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية تمتد الى اكثر من سنة مالية واحدة، إذ انه على الرغم من أهمية تنمية كافة فئات الموارد البشرية إلا أن هذا المنهج يوجه الاهتمام إلى فئة خاصة من الموارد البشرية وهي الفئة التي تمتلك الخبرة والمعرفة والقدرة على الإبداع ويتوقف عليها نمو وازدهار الوحدة الاقتصادية، إن رواتب ومزايا هذه الفئة المتميزة من الموارد البشرية تقسم إلى قسمين أولهما رواتب ومزايا ترتبط بالمنافع المتحققة لنفس سنة الإنفاق، إن هذا القسم يعد مصروفاً إيرادياً يحمل على كشف الدخل، بينما يمثل القسم الثاني رواتب ومنافع ترتبط بالمنافع التي ستتحقق مستقبلاً، إن هذا القسم يعد مصروفاً رأسمالياً يحمل على حساب رأس المال البشري استناداً

للقيمة الحالية للزيادة المقدره في الرواتب والمزايا المقدمة لهذه الفئة خلال فترة العقد المحددة عن متوسط رواتب ومزايا العاملين الذين يمتلكون تأهيلاً علمياً وعملياً مماثلاً وفي القطاع نفسه. وفق هذا المنهج يتم اطفاء حساب رأس المال البشري استناداً إلى الفرق بين صافي القيمة الحالية أول المدة وصافي القيمة الحالية آخر المدة مع مراعاة الزيادة أو الانخفاض في رأس المال الفكري خلال الفترة المالية. يواجه هذا المنهج محددتين محاسبيتين هما:-

1 تحديد معدل خصم التدفقات النقدية: إن أفضل معدل لخصم التدفقات النقدية هو أقل معدل اقتراض بين الوحدة الاقتصادية والبنوك العاملة في البلد.

2 تحديد الجزء من الرواتب والمزايا التي تُنتج منافع مستقبلية: يمكن الاتفاق مع الإدارة لتحديد مقدار المزايا والزيادة في الرواتب التي تنتج منافع مستقبلية.

ثانياً: مدخل الإنفاق الإيرادي: إن هذا المدخل مقبول وممكن التطبيق في الشركات التي تهتم بتطوير كافة فئات العاملين لاعتقادها إن بقاء الشركة واستمرار نموها وتطورها يعتمد على التفاعل والتكامل بأفضل ما يمكن بين كافة فئات العاملين ولمختلف مستويات التنظيم والذي يحقق منافع في نفس سنة الإنفاق، وبذلك فهو ممكن التطبيق في الشركات التي تحتاج إلى إصلاح في كافة مستوياتها التنظيمية في كافة دول العالم وكذلك في الشركات الكبرى العاملة في مختلف القطاعات الاقتصادية. إن هذا المدخل يقوم على تحميل الإنفاق الفعلي لتطوير كافة الموارد البشرية على الحسابات ذات العلاقة ويتم اغلاقها في كشف الدخل، ان من هذه الحسابات المرتبطة بهذا المدخل هي الرواتب، المخصصات، التدريب، وغيرها من الحسابات، ومن هنا يجب التفرقة بين الإنفاق على البحث والتطوير المتعلقة بتقديم منتجات جديدة أو تطوير المنتجات الحالية وتدريب العاملين ذي المردود خلال السنة المالية للإنفاق والتي تعالج وفق المعايير المحاسبية ذات العلاقة، وبين الإنفاق لتطوير الموارد البشرية ذات المردود المستقبلي الذي سيحمل على حساب رأس المال البشري والتي سيتم إطفائها على فترة زمنية لا تتجاوز خمسة سنوات لسببين أولهما إن تطوير الجوانب المعرفية والمهارية تتطلب استمرارية التطوير لمواكبة استمرار التطور التكنولوجي والتطور في كافة مجالات الحياة، وثانيهما إن المعارف والمهارات غالباً ما تفقد أهميتها وأثرها خلال 5 سنوات، من الممكن اعتماد طريقة القسط الثابت لتحقيق سهولة التطبيق.

يواجه هذين المدخلين محدداً فنياً وحيداً ألا وهو الفصل بين الإنفاق لتطوير كافة مظاهر رأس المال الفكري ذات المردود المستقبلي وبين مظاهر الإنفاق الأخرى، إن هذا المحدد يمكن تجاوزه بسهولة من خلال الاستعانة بالمختصين في هذا مجال إدارة الموارد البشرية وخبراء في مجالي المحاسبة والتدقيق.

محددات القياس والأفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

فيما يلي اهم محددات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية استناداً الى توجهات الفكر والتطبيق المحاسبي:

- 1- اتساع الافكار التي تنادي بعدم رسملة الموارد البشرية بين المحاسبين.
- 2- شروط التعاقد والتعيين التي غالباً ما تكون في غير صالح العاملين ولا تتضمن مزايا اضافية (يمكن رسملتها) تتناسب مع مؤهلاته والقيمة التي يمكن ان يضيفها قياساً بغيره من العاملين.
- 3- ارتباط غالبية الانفاق على الموارد البشرية بمنافع تتحقق في نفس سنة الانفاق مما يضيق نطاق رسملة الانفاق الذي يدعم فكرة النظر للموارد البشرية كاصول.
- 4- صعوبة فصل الانفاق على الموارد البشرية الى انفاق ايرادي يحمل على كشف الدخل وانفاق رأسمالي يظهر في الميزانية العمومية.
- 5- عدم قبول الدوائر الضريبية فكرة رسملة بعض مجالات الانفاق على الموارد البشرية او اعادة تقويمها.
- 6- صعوبة تحديد الفترة المستقبلية التي تغطيها منافع الانفاق الرأسمالي على الموارد البشرية.
- 7- يغلب على الموارد البشرية احتمالات عدم الاستمرار فضلاً عن رغبة الشركات بابرام عقود سنوية لغالبية العاملين لديها وهذا ما يتطلب الافصاح عن مصروف رأسمالي كونه ايرادي لعدم امكانية توقع الفترة التي تغطيها المنافع والتي ستقدر بسنة واحدة استناداً الى مبدأ التحفظ المحاسبي.
- 8- رغبة الادارة بعدم الافصاح عن مظاهر الانفاق على الموارد البشرية وخصوصيتها نتيجة المنافسة القاسية في ظل اقتصاد العولمة والذي قد يستغل من المنافسين بشكل يطر بالموقع التنافسي للشركة.
- 9- ان الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية قد يؤدي الى استغلاله في حالات لادارة الارباح.
- 10- يمكن ان يستغل الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في تطبيقات المحاسبة الابداعية ومن ثم تحريف البيانات المالية.

- 11 -صعوبة ايجاد تقديرات موضوعية لتقويم الموارد البشرية التي لا ترتبط بالانفاق الفعلي عليها وهذا يؤدي الى تحيز الموضوعية.
- 12 -ضعف الاجراءات والسياسات المحاسبية المعتمدة حالياً في الافصاح عن الموارد البشرية وهو ما يؤثر في النظرة الصحيحة للتطبيق المحاسبي.
- 13 -ضعف المعالجة المحاسبية عن الموارد البشرية المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية المحلية.
- 14 -عدم وجود تعريف محاسبي للموارد البشرية معتمد في الاطار الفكري للمحاسبة المالية وهذا يؤدي الى ضعف في احكام التبوير المنطقي للافصاح المحاسبي عنها.
- 15 -عدم تماثل وتطابق المقاييس والقواعد التي قد تستخدم للتعبير عن بعض ملامح الموارد البشرية التي لا يقابلها انفاق فعلي او التي يقابلها انفاق بشكل مشترك مع اصول غير ملموسة اخرى، وهو ما يعرف بتحيز القواعد والاجراءات المحاسبية.
- 16 -صعوبة تحديد الخواص الرياضية لفئات مختلفة من العاملين ذوي تأهيل ومهارات مختلفة وهو ما قد يؤثر في القياس الكمي.
- 17 -احتمال ظهور حالات تحيز القائم بالقياس عند المحاسبة عن الموارد البشرية.
- 18 -احتمال اعتماد اساليب قياس تحكيمية عند الافصاح عن الموارد البشرية وهو ما قد يوجد كل من تحيز الملائمة والموثوقية.
- 19 -لا تستفيد كافة فئات المستخدمين من مخرجات الافصاح عن الموارد البشرية وهو ما يوجد تحيز الملائمة.
- 20 -تحكم مبدأ التحفظ بالافصاح المحاسبي بشكل عام والموارد البشرية بشكل خاص لحماية المحاسب من المسائلة.

تكامـل النظرة الصحيحة والنظرة الصادقة لتجاوز محددات الافصاح:

ان تكامل النظرة الصحيحة والنظرة الصادقة يمثل خطوة كبيرة باتجاه تحقيق اهداف المحاسبة بخدمة اصحاب الحقوق المنطقية في الوحدة الاقتصادية . اذ انه من خلال النظرة الصادقة يمكن تجاوز المحددات التي تقف في طريق النظرة الصحيحة التي تعمل في ظل المباديء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والمتطلبات القانونية ، وبذلك يكون للنظرة الصادقة تأثير مهم في تكامل النظرة الصحيحة والصادقة لعدم تقيدها

بمحددات القياس او غيرها الا ما يتعلق بتطبيق الكلفة والمنفعة او ما يمكن ان يرتب مسؤولية جزائية بسبب التنبؤ الذي يقود الى اتخاذ قرارات خاطئة من المستخدمين نتيجة الاعتماد عليها في انموذج اتخاذ القرار .

تتأثر النظرة الصحيحة بموضوعية القياس الا انها تعد صفة اساسية في القياس المحاسبي من شأنها تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية ، اذ كلما زادت الموضوعية في القياس كلما زادت امكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة . يرتبط القياس الموضوعي احيانا بتوافر دليل اثبات يمكن التحقق منه ، ويرتبط احيانا بتوصل المحاسبين الاخرين الى النتائج نفسها عند استخدام قواعد القياس نفسها ، و احيانا يرتبط بعدم الاعتماد على شخصية القائم بالقياس ، اذ ان الحياد شرط لدعم الثقة بالمعلومات المحاسبية.(عزيز، 1998: 22)

ان النظرة الصادقة يمكنها ان تعالج أي قصور في الافصاح الذي تقدمه النظرة الصحيحة من خلال الافصاح الاضافي الذي قد يتبنى وجهة نظر المستخدم خارج محددات النظرة الصحيحة ، اذ ان المنطق وراء ذلك يرتبط بما يأتي :- (Popoff , 1983 : 46)

1. ان المحاسبة ذات طبيعة نفعية وان وجودها يقع في قدرتها على تحقيق ضرورات المستخدمين .
2. ان ما تحتاج اليه هو تحديد ضرورات المستخدمين وأهداف المحاسبة على اساس هذه الضرورات .
3. ان ضرورات المستخدمين تستخدم في تقويم اساليب المحاسبة الموجودة والمقترحة .
4. عند تحقيق البيانات المالية اهداف المحاسبة المحددة فانها ستعطي نظرة صحيحة وصادقة .
5. تقديم مستوى عالٍ من الافصاح في الكشوفات المالية لا سيما في ظل الثورة في عالم الحاسوب ونظم المعلومات وانخفاض كلفة تقديم المعلومات .

موثوقية مناهج القياس المقترحة

إن موثوقية مناهج القياس المقترحة ترتبط بموثوقية المعلومات المحاسبية التي تمثل مخرجات هذه المناهج، تتسم المعلومات المحاسبية بالموثوقية عند خلوها من الخطأ والتحيز وعرضها بصورة صادقة،(33: 2008, Kieso, et. Al.) وفيما يلي توضيح لأهم خصائص مخرجات مناهج القياس المقترحة:-

1 -**القابلية للتحقق:** تتحقق هذه الخاصية عند وجود درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس الذين يستخدمون طريقة القياس نفسها. (شرويدر، وآخرون، 2006: 87) إن كافة مناهج القياس المقترحة تمتاز بدرجة عالية من القابلية للتحقق لاسيما عند توفر الدعم الحكومي والاستعانة بالخبراء والمختصين لغرض تحديد جوانب الإنفاق المرتبطة برأس المال البشري ذي المردود المستقبلي.

2 -**الصدق في العرض:** تعني هذه الخاصية وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية والأحداث المراد عرضها. (Kieso, et. Al., 2008: 33) إن المناهج المقترحة تسعى إلى قياس رأس المال البشري من خلال إثبات الإنفاق المتعلق بتطوير رأس المال البشري الذي يعطي قيمة يمتد اثرها الى عدة سنوات على حساب رأس المال البشري، إن هذا الإثبات والعرض أكثر توافقاً مع الحدث الاقتصادي ذي العلاقة قياساً بالمعالجة المحاسبية المعتمدة حالياً كما انه يحقق مبدأ المقابلة بصورة أكثر دقة.

3 -**الحياد:** تعني هذه الخاصية عدم عرض المعلومات بشكل يضمن تفضيل إحدى الجماعات المستفيدة على حساب الجماعات الأخرى. (بلقاوي، 2009: 275) استناداً إلى متضمنات النظرية الصحيحة والصادقة لا يعطي أي مؤشر يدل على إن مخرجات هذه المناهج تخدم فئة معينة دون أخرى وإنما تسعى إلى التعبير عن الإنفاق والأحداث المتعلقة برأس المال البشري بشكل أفضل لخدمة كافة اصحاب المصالح في الشركة..

يلاحظ مما سبق إن المعلومات المحاسبية التي تمثل مخرجات مناهج القياس المقترحة تمتاز بالموثوقية

مما يدل على موثوقية الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

فيما يلي أهم الاستنتاجات التي توصل لها الباحث:-

- 1- إن ضعف الجانب الاخلاقي لدى ادارات المؤسسات المالية من جهة ومراقبي الحسابات من جهة اخرى هي السبب الاساس لظهور الازمة المالية في الولايات المتحدة الامريكية.
- 2- إن ضعف المؤهلات العلمية والعملية للعاملين في الادارات العليا التنفيذية عند اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية هو السبب الاساس في تفاقم الازمة المالية واتساع آثارها.
- 3- ضعف الرقابة الفاعلة من حملة الاسهم واصحاب المصالح في الشركات على اداء الادارة العليا نتيجة الجهل أو الثقة المفرطة فيها.
- 4- ضعف اهتمام المساهمين والادارة العليا بمتطلبات واحتياجات الادارات الوسطى والتنفيذية ادى الى انخفاض ولاء وانتماء العاملين وهو ما اثر سلباً في دورهم في الابلاغ عن احتمالات الازمة وتقديم افكار اكثر واقعية لمكافحة الازمة.
- 5- إن اهتمام الادارة المتكامل بالجانب الأخلاقي والجانب المعرفي والمهاري للموارد البشرية مع رأس المال المعرفي يساعد بشكل كبير في تجاوز آثار الأزمة المالية وتحقيق النمو المطلوب في الأمد القصير وتحقيق الأهداف المتوخاة في الأمد الطويل.
- 6- ضعف اهتمام الفكر المحاسبي بالافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ادى الى وجود قصور في التمثيل الصادق للقوائم المالية.
- 7- إن التقويم الموضوعي لقيمة الموارد البشرية المستند الى افصاحات النظرة الصادقة يساهم في تحقيق موثوقية اضافية للقوائم المالية.
- 8- إن تحميل الإنفاق الفعلي لتطوير كافة فئات الموارد البشرية ذات المردود المستقبلي على حساب رأس المال البشري وإطفائه سنوياً بصورة منظمة استناداً إلى علاقة السبب والنتيجة يعد مقياساً يتسم بالموضوعية والموثوقية ويتوافق مع توجهات الفكر المحاسبي بالتمثيل الصادق للاحداث الاقتصادية التي تمر فيها الشركة.
- 9- إن الاقتصاد الحالي هو اقتصاد الموارد البشرية التي تمتلك الجانب الاخلاقي فضلاً عن الجانب المعرفي، وان الاستثمار فيهما يعد استثماراً حقيقياً يتوقف عليه نجاح اي شركة في العالم.

10 - تتمثل محددات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية المتعلقة بالادارة ومستخدمي القوائم المالية تتمثل باحتمال عدم استمرارية عمل الموارد البشرية، وعدم سلامة شروط التعاقد والتعيين، وعدم رغبة الادارة بالتوسع في الإفصاح عن الموارد البشرية لانه قد يضر بالموقع التنافسي للشركة، وعدم قبول الدوائر الضريبية فكرة رسمة الموارد البشرية او اعادة تقويمها فضلاً عن عدم استفادة كافة فئات المستخدمين من هذا الإفصاح.

11 - تتمثل محددات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية المتعلقة بالفكر المحاسبي عدم وجود تعريف محاسبي للموارد البشرية معتمد في الاطار الفكري للمحاسبة، وعدم تماثل وتطابق المقاييس والقواعد ذات العلاقة بالموارد البشرية، وصعوبة تحديد الخواص الرياضية لبعض فئات الموارد البشرية، واحتمال ظهور حالات تحيز القائم بالقياس فضلاً عن اعتماد اساليب قياس تحكيمية عند الإفصاح عنها.

12 - تتمثل محددات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية المتعلقة بالتطبيق المحاسبي باتساع الافكار التي تنادي بعدم رسمة الموارد البشرية بين المحاسبين، وارتباط غالبية الانفاق على الموارد البشرية بمنافع تتحقق في نفس سنة الانفاق، وصعوبة فصل الانفاق على الموارد البشرية الى ايرادي ورأسمالي، وصعوبة تحديد فترة اطفاء الانفاق الرأسمالي، وان الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية قد يؤدي حالات لادارة الارباح وتطبيقات المحاسبة الابداعية، وصعوبة التقدير الموضوعي للموارد البشرية التي لا ترتبط بالانفاق الفعلي، وضعف المعالجة المحاسبية المعتمدة حالياً في معايير المحاسبة الدولية والمحلية الإفصاح عن الموارد البشرية فضلاً عن تحكم مبدأ التحفظ بالإفصاح المحاسبي بشكل عام والموارد البشرية بشكل خاص لحماية المحاسب من المسائلة.

ثانياً: التوصيات:

فيما يلي أهم التوصيات التي يقدمها الباحث استناداً إلى الاستنتاجات السابقة:-

1. إقامة دورات وندوات متخصصة تتناول موضوع الفضيلة والنزاهة والجوانب الاخلاقية الاخرى ملزمة لكافة فئات العاملين تقيمها مؤسسات متخصصة في هذا المجال.
2. تطوير المؤهلات العلمية والعملية لدى الادارات العليا والوسطى وتفعيل الرقابة على هذه الادارات من الجهات المنظمة للاقتصاد واصحاب المصالح في الشركات.
3. زيادة الاهتمام باحتياجات الادارات الوسطى والتنفيذية لرفع درجة الولاء والانتماء لديهم.
4. إقامة لقاءات لمنظري المحاسبة المالية لدراسة ملامح رأس المال البشري ومدى انطباق المنطق المحاسبي عليه.
5. اعتماد اساليب موضوعية لتقويم الموارد البشرية كافصاح ملحق للقوائم المالية ضمن تقرير الادارة لزيادة موثوقية القوائم المالية.
6. اعتماد حساب رأس المال البشري كحساب تجميعي لرسملة الانفاق على الموارد البشرية الذي تغطي منافعها أكثر من فترة مالية واحدة.
7. اقامة ندوات متخصصة من الجهات المنظمة للاقتصاديات الوطنية لابرار دور الموارد البشرية في الاقتصاد الكلي والجزئي واهمية تطوير الاستثمار فيها.
8. التاكيد على الادارة العليا بابرام عقود تعيين عادلة وبما يحقق التوازن بين حقوق الشركة والعاملين فيها وهذا ما يحقق امكانية الافصاح عن الموارد البشرية دون الخوف من المنافسة.
9. التوصية لمنظري المحاسبة المالية ولجان الخبراء لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية بدراسة وتحديد المقاييس والقواعد والخواص الرياضية ذات العلاقة بالموارد البشرية مع الاستعانة بلجان متخصصة بالموارد البشرية والاساليب الاحصائية.
10. التوصية الى المجالس المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق باقامة دورات متخصصة في مجال اكتشاف حالات ادارة الارباح والمحاسبة الابداعية ذات العلاقة بالموارد البشرية فضلاً عن اعتماد معايير متخصصة للفصل بين الانفاق الايرادي والرأسمالي على الموارد البشرية.

مصادر البحث

أولاً: المصادر العربية:

1	بالي، حمزة، و تي، احمد، (2008)، "التأمين كآلية لإدارة الازمات الصناعية" الملتقى الدولي الرابع حول إدارة الأزمات في ظل اقتصاد المعرفة، جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة، الجزائر.
2	بوشوشة، هبة، (2008)، " أهمية المعلومات في إدارة الأزمات"، الملتقى الدولي الرابع حول إدارة الأزمات في ظل اقتصاد المعرفة، جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة، الجزائر.
3	بلقاوي، احمد، "نظرية المحاسبة"، تر. العبد الله، رياض، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
4	تومي، ميلود، و صولح، سماح، (2008)، " مفهوم الازمة: مستلزمات إدارة الأزمات في ظل اقتصاد المعرفة" الملتقى الدولي الرابع حول إدارة الأزمات في ظل اقتصاد المعرفة، جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة، الجزائر.
5	الجبالي، عبد الفتاح، "الأزمة العالمية وانعكاساتها على الاقتصاد العالمي"، مركز الدراسات السياسية والإستراتيجية بالأهرام، 2008.
6	الركابي، غالب، "عائد رأس المال الفكري"، جريدة كل العراق 2008/12/16.
7	السعدي، إبراهيم، "أثر الانهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة والتدقيق"، المؤتمر العلمي الثالث لكلية العلوم الإدارية والمالية - جامعة الإسراء الخاصة، 29-2008/4/29، عمان.
8	سمير، موعشي، و صلاح الدين، سولم، (2008)، " نظم المعلومات ودورها في إدارة ومعالجة الأزمات" الملتقى الدولي الرابع حول إدارة الأزمات في ظل اقتصاد المعرفة، جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة، الجزائر.
9	شاهين، علي، "الأزمة العالمية وأثرها على الاقتصاد العالمي"، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008.

10	شرويدر، رينشارد، كلارك، مارتل، كاثي، جاك، "نظرية المحاسبة"، تر. كاجيجي، خالد و فال، إبراهيم، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006.
11	شومان، محمد، "الأزمات وأنواعها"، مؤسسة الجزيرة للصحافة والطباعة والنشر، العدد 10325، 2007/12/28. WWW.AL-JAZIRA.COM
12	الصالح، هاشم، "التنمية برأس المال الاجتماعي"، صحيفة الاقتصادية السعودية، 2008. متاحة WWW.alaswaq.net
13	عبد الله، "إدارة الأزمة"، منتديات عبد الله، 2007/12/29.
14	عبوي، زيد، (2006)، "الاتجاهات الحديثة في المنظمات الإدارية"، دار الشروق للنشر والإعلان، عمان، الأردن.
15	عزيز، محمد علي، "تقويم استخدام الحاسوب وأثرها في دور المعلومات المحاسبية عند اتخاذ القرارات الإدارية"، جامعة بغداد - الإدارة والاقتصاد، دكتوراه، 1998
16	عويس، إبراهيم، (2008)، "الأزمة المالية وتداعياتها على العالم"، جريدة الاتحاد السعودية، العدد 132.
17	العمرى، غسان، (2008)، "التمكين كمدخل لتحسين إدارة الأزمات في العنف الطلابي في الجامعات"، الملتقى الدولي الرابع حول إدارة الأزمات في ظل اقتصاد المعرفة، جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة، الجزائر.
18	فريدة، بوغازي و أمال، برقع، (2008)، "إدارة الأزمات التسويقية: دراسة مقارنة"، الملتقى الدولي الرابع حول إدارة الأزمات في ظل اقتصاد المعرفة، جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة، الجزائر.
19	مهنا، محمد، (2004)، "إدارة الأزمات"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
20	متروف، أيان، أناجوس، جس، "الاستعداد للبلاد قبل وقوعه: ما يجب أن يعرفه كل مدير عن إدارة الأزمات"، تر. الشركة العربية للإعلام العلمي (شعاع)، القاهرة، السنة التاسعة، العدد 203، حزيران، 2001. WWW.edara.com

مصطفى، أحمد، "إدارة الموارد البشرية: الإدارة العصرية لرأس المال الفكري"، القاهرة، 2004.	21
كام، فيرنن، "نظرية محاسبية"، تر.العبد الله، رياض، دارالكتب للطباعة والنشر، الموصل، 2000 .	22

ثانياً- المراجع الأجنبية

1	Belkaoui, Ahmed R., "Accounting Theory", 4 th edition, Thomson Learning, U.K., 2000 .
2	Kieso, Donald E., Weygandt, Jerry J., Warfield, Terry D., "Intermediate Accounting", Vol. 1, 12 th . Ed., John Wiley & Sons, USA, 2008.
3	Lee T. A., "Modern financial Accounting , 3 rd ed., (Walton-on-Thomes), Surrey: Nelson, 1981.
4	Popoff, Booris, "Sone concepts about true and fair view", <u>The International Journal of Accounting</u> , ,1983.
5	Tweedi, David, "True an fair rules", <u>The Accounting magazine</u> , Nov., 1983.
6	Zeff, Stephen A., "Truth in Accounting: The ordeal of Kenneth MacNeal", <u>The Accounting review</u> , July, 1982.