



جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مطبوعة محاضرات لمقياس
محاسبة الموارد البشرية

لطلبة السنة الثالثة ليسانس تخصص إدارة الموارد البشرية

من إعداد:

د. قمبر عبد الرؤوف

الموسم الجامعي: 2019-2020



جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مطبوعة محاضرات لمقياس
محاسبة الموارد البشرية

لطلبة السنة الثالثة ليسانس تخصص إدارة الموارد البشرية

من إعداد:

د. قمبر عبد الرؤوف

الموسم الجامعي: 2019-2020

تقديم:

يتضمن هذا العمل مجموعة محاضرات لمقياس محاسبة الموارد البشرية الموجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس تخصص إدارة الموارد البشرية، والمتضمنة لمجموعة من المعلومات المرتبطة بمختلف المفاهيم والتطبيقات المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية والتي من خلالها سيتعلم الطالب:

- مختلف المفاهيم المحاسبية المرتبطة بمحاسبة الموارد البشرية.
 - المقصود بمحاسبة الموارد البشرية.
 - وضع وتحليل نماذج لمحاسبة الموارد البشرية.
 - كيفية تسوية الموارد البشرية محاسبيا.
- ولمتابعة وفهم محاضرات هذا المقياس، على المتعلم الأخذ بعين الاعتبار بعض المتطلبات الأساسية اللازمة والضرورية للاستيعاب الجيد للمقياس وهي:
- أن يكون قد تابع محاضرات المحاسبة العامة.
 - أن يكون على علم بكيفية استخدام يومية المؤسسة.
 - أن يكون مطلعاً على عناصر تسيير الموارد البشرية.
 - أن تكون لديه إرادة وحب التعلم.

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
35	يوضح علاقة محاسبة الموارد البشرية بالمحاسبة الاجتماعية	01

فهرس المحتويات

الصفحة	العنصر
03	تقديم
04	قائمة الأشكال
05	فهرس المحتويات
08	مقدمة
09	المحور الأول: أساسيات عن المحاسبة
09	1-1-تعريف المحاسبة
09	1-2-الحاجة إلى المحاسبة
10	1-3-التطور التاريخي للمحاسبة
10	1-3-1- فترة بلاد الرافدين (3500 سنة قبل الميلاد)
11	1-3-2- المحاسبة في الحضارات القديمة (1600 سنة قبل الميلاد)
12	1-3-3- المحاسبة في الحضارة الإسلامية
13	1-3-4- المحاسبة منذ القرن الخامس عشر إلى يومنا هذا
13	1-4-أهداف المحاسبة
15	1-5- الافتراضات المحاسبية
15	1-5-1- الوحدة المحاسبية
15	1-5-2- الاستمرارية
15	1-5-3- الفترة المحاسبية
15	1-5-4- الوحدة النقدية
15	1-6-المبادئ المحاسبية
15	1-6-1- مبدأ الدورية
16	1-6-2- مبدأ التكلفة التاريخية
16	1-6-3- مبدأ الموضوعية
16	1-6-4- مبدأ تحقق الإيراد
16	1-6-5- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات
17	1-6-6- مبدأ الأهمية النسبية
17	1-6-7- مبدأ الإفصاح التام
17	1-6-8- مبدأ الثبات
18	1-6-9- مبدأ التحفظ
18	المحور الثاني: عموميات حول المحاسبة الاجتماعية

18	2-1- مفهوم الموارد البشرية
19	2-2- أهمية الموارد البشرية
20	2-3- مفهوم المحاسبة الاجتماعية
20	2-4- نشأة المحاسبة الاجتماعية
22	2-5- أهمية المحاسبة الاجتماعية
22	2-6- أهداف المحاسبة الاجتماعية
23	2-7- مجالات المحاسبة الاجتماعية
23	2-7-1- الأنشطة الخاصة بالبيئة
24	2-7-2- الأنشطة الخاصة بالعاملين
24	2-7-3- الأنشطة الخاصة بالمنتج وحماية المستهلك
24	2-7-4- الأنشطة الخاصة بالمجتمع ككل
25	المحور الثالث: الإطار النظري للمحاسبة الأخلاقية
25	3-1- أخلاقيات المهنة
25	3-1-1- مفهوم أخلاقيات المهنة
26	3-1-2- مصادر أخلاقيات المهنة
27	3-1-3- أهمية أخلاقيات المهنة
28	3-2- المحاسبة الأخلاقية
28	3-2-1- تعريف المحاسبة الأخلاقية
28	3-2-2- مبادئ المحاسبة الأخلاقية
28	3-2-2-1- النزاهة
29	3-2-2-2- الموضوعية
29	3-2-2-3- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة
29	3-2-2-4- السرية
29	3-2-2-5- السلوك المهني
30	3-2-3- أهمية المحاسبة الأخلاقية
31	3-2-4- العوامل المؤثرة في المحاسبة الأخلاقية
32	المحور الرابع: المحاسبة البيئية
32	4-1- الإطار النظري للتكاليف البيئية
32	4-1-1- مفهوم التكاليف البيئية
32	4-1-2- أسباب التكاليف البيئية
33	4-1-2-1- تكاليف تحديث لأسباب قانونية تنظيمية

33	4-1-2-2- تكاليف تحدث لأسباب اجتماعية وحضارية
33	4-1-2-3- تكاليف تحدث لأسباب اجتماعية خاصة بالمستهلك
33	4-2- الإطار النظري للمحاسبة البيئية
33	4-2-1- تعريف المحاسبة البيئية
34	4-2-2- أهداف المحاسبة البيئية
34	4-2-3- أهمية المحاسبة البيئية
34	المحور الخامس: محاسبة الموارد البشرية
35	5-1- مفهوم محاسبة الموارد البشرية
36	5-2- أهمية محاسبة الموارد البشرية
37	5-3- أهداف محاسبة الموارد البشرية
38	5-4- التطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية
38	5-4-1- بداية ظهور أفكار ونظريات محاسبة الموارد البشرية
38	5-4-2- ظهور أول نماذج محاسبة الموارد البشرية
39	5-4-3- الاهتمام المتزايد من الجانب النظري في محاسبة الموارد البشرية
39	5-4-4- الاهتمام المنخفض من الجانب التطبيقي لمحاسبة الموارد البشرية
40	5-4-5- توسع الاهتمام حول محاسبة الموارد البشرية إلى المستوى الدولي
40	5-4-6- تطوير مفاهيم ونماذج محاسبة الموارد البشرية
40	5-5- نماذج محاسبة الموارد البشرية
40	5-5-1- نموذج التكلفة التاريخية
41	5-5-2- نموذج القيمة الحالية
41	5-5-3- نموذج تكاليف الفرص
41	5-5-4- نموذج التكلفة البديلة
41	5-5-5- نموذج ليف وشوارتز (Lev & Schwartz)
44	5-5-6- نموذج هيرمنسون (Hermenson)
46	5-6- التسجيل المحاسبي للموارد البشرية
47	5-6-1- قسط الإطفاء السنوي
47	5-6-2- نتيجة التنازل
49	قائمة المراجع المستعملة

مقدمة:

يعتبر الاهتمام بالموارد البشرية من أهم مرتكزات نجاح المنظمات الصناعية والخدمية اليوم في عالم تسوده المنافسة، إضافة إلى النظر إلى الإنسان على أنه رأس مال بشري يجب استثماره على المدى الطويل، كما أن الظروف الاقتصادية والاجتماعية قد فرضت الكثير من الأوضاع التي كان لها تأثير كبير على اعتماد كافة نشاطات التنمية في البلاد على الأيدي العاملة، في الوقت الذي لم تكن فيه المؤسسات التعليمية والتنموية قد وصلت بعد إلى حد توفير المؤهلات والخبرات اللازمة بما تلائم سوق العمل لتوطين الوظائف. فالموارد هي "جميع العناصر البشرية والمادية والمالية التي يمكن استخلاصها واستخدامها في إنتاج السلع الاقتصادية لتلبية الاحتياجات الاجتماعية". مع ظهور الاقتصاد الجديد، فإن الاقتصاد القائم على المعرفة قد استنتج أن الموارد البشرية أصبحت أكثر أهمية في تحديد القيمة الإجمالية لأي منظمة. يشير رأس المال البشري إلى مجموعة من المعارف والكفاءات والمهارات والتدريب والابتكار والقدرات والمواقف وتحفيز الأشخاص الذين يعملون داخل المنظمة. على الرغم من أهمية المنشآت التقنية أو المعدات أو رأس المال المالي، فإن الموارد البشرية على وجه الخصوص مهمة للغاية.

المحور الأول: أساسيات عن المحاسبة

سننظر في هذا العنصر إلى تعريف المحاسبة، الحاجة إلى المحاسبة، التطور التاريخي للمحاسبة وأخيراً أهداف المحاسبة.

1-1- تعريف المحاسبة:

المحاسبة علم اجتماعي متطور يواكب التغيرات التي تطرأ على المجتمع لأن المعلومات المحاسبية هي أساس اتخاذ القرارات الاقتصادية سواء أكان ذلك للأفراد أم للمجتمعات فالفرد قبل الشراء أو اتخاذ أي قرار لابد له من دراسة وضعيته المالية وقدرته على تمويل هذا القرار.⁽¹⁾ كما أنها سلسلة من العمليات والتقنيات المستخدمة للتعرف على المعلومات الاقتصادية وقياسها وإيصالها للغير. وهي معلومات يجدها المستخدمون مفيدة لصنع القرارات. ليست المحاسبة غاية بحد ذاتها، إنما هي وسيلة يتم من خلالها تأمين المعلومات لصانعي القرارات. ويستعمل صانعو القرارات في العالم أجمع معلومات المحاسبة سواء أكان الكيان موجهاً نحو تحقيق الأرباح من جهة كشركة أموال أو شركة أشخاص أو تاجر فردي، أو نحو تحقيق أهداف غير ربحية من جهة أخرى كحزب سياسي أو مؤسسة خيرية أو نادي.⁽²⁾

1-2- الحاجة إلى المحاسبة:

لفتت المحاسبة الانتباه إليها من حاجة المجتمع لها، إذ تتمثل وظيفتها في تحديد المسؤولية، منع الاختلاس والسرقة، توجيه النشاطات الاقتصادية، تحديد الحقوق المالية، حل المشاكل المالية التي تواجهها منظمات الأعمال، وكذا الإجابة عن السؤال المحوري: ما هو ربح الشركة؟ وكذلك تسهيل عمل الحكومات في أعمالها المالية، إرشاد مدراء الشركات حول كيفية العمل بكفاءة وكيفية فهم المحاسبة والحاجة إليها في المجتمعات المختلفة على مر العصور لا بد من التعرف على تاريخها.⁽³⁾

كما لفتت المحاسبة الحاجة إليها من خلال اعتبارها وسيلة لعرض التكاليف المستخدمة في العمليات الاقتصادية، ومن خلال هذا العرض يمكن التحكم في تلك التكاليف سواء كانت متعلقة بعمليات الشراء، التخزين أو البيع في فترة زمنية محددة. فمثلاً تستخدم العديد من الشركات تكلفة التصنيع كمعلومات أساسية لاتخاذ القرارات التصيرية المتعلقة بتصنيع منتج أم لا، أو الاستعانة بمصادر خارجية أو التوقف التام عن التصنيع. لذلك فهناك حاجة كبيرة مرتبطة بالمحاسبة سواء من الجانب المالي (تقييم المخزون وزيادة الأرباح) والجانب الإداري المرتبط باحتياجات متخذي

(1) حمزة العلوان، حمزة درادكة، مروان أبو رحمة، مصطفى كافي، مبادئ محاسبة المنشآت السياحية والفندقية، دار الإحصاء العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص 11.

(2) نايل لوثنان، جون سمال، ترجمة: أستاذ فخري، المحاسبة، التربية العربية الدولية، لبنان، 2008، ص 18.

(3) ريان نعوم، طلال الججاوي، محمد علي جعفر، مشتاق طالب، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري للنشر والتوزيع عمان، الأردن 2009، ص 29.

القرار من المعلومات المالية اللازمة، باعتبارها تساهم في توعيتهم بالمردودية والربحية المقدره سواء كانت قصيرة وطويلة الأجل والتي تشكل خيارات المختلفة للمؤسسة، مثل: تكوين منتجات جديدة، متابعة أنشطة الإنتاج، وضع استراتيجيات تسويقية فعالة ... إلخ.⁽⁴⁾

1-3- التطور التاريخي للمحاسبة:

لقد رافقت المحاسبة المسيرة الإنسانية في تطورها وارتقائها وكانت تستجيب دائما للبيئة وعواملها التي تتواجد فيها فتتأثر بها وتؤثر فيها وكانت تنتقل بين فترة وأخرى من بيئة أو حضارة إلى بيئة/حضارة أخرى بواسطة العديد من الأسباب والعوامل والوسائل والأهداف وهكذا تواصلت المحاسبة إلى الوقت الحاضر بصورتها الحالية وستستمر مستقبلا في هذا المنحى من التواصل مع الإنسان وبيئته المتغيرة والمتجددة، وخلال هذه المسيرة الطويلة يتضح تماما بأن المحاسبة هي نتاج دولي مشترك، أي أن كل حضارة أو دولة ساهمت بجزء ما بشكل أو بآخر في تشكيل المحاسبة ويمكن تسجيل الفترات الآتية للتاريخ المحاسبي:

1-3-1- فترة بلاد الرافدين (3500 سنة قبل الميلاد)

خلال هذه الحقبة، ومع ازدهار الزراعة وتزايد عدد المزارعين، تطورت الأعمال الخدمية والصناعات الصغيرة في المجتمعات المحلية في بلاد الرافدين وما جاورها. حيث أصبحت مدينتا بابل ونيوى مركزين للتجارة الإقليمية، وأصبحت البابلية لغة الأعمال والسياسة في كل البلاد. كان هناك أكثر من مؤسسة مصرفية في بلاد ما بين النهرين تستخدم مقاييس قياسية للذهب والفضة وتقدم الائتمان في بعض المعاملات. في ذلك الوقت، كانت السومرية عبارة عن نظرية كان حكامها مستحودين على معظم الأراضي والحيوانات لأجل آلهتهم، مما دفع جهودهم إلى حفظ تلك المعلومات في السجلات. علاوة على ذلك، فإن قوانين الدولة التي تطورت تعاقب الناس على عدم تسجيل المعاملات. كان الكاتب في بلاد ما بين النهرين هو ما يعادل محاسب اليوم. الذي كانت واجباته متشابهة. فبالإضافة إلى كتابة المعاملات، كان يحرص على أن تتم الاتفاقيات في ظل القوانين المتعارف عليها للمعاملات التجارية. وظفت المعابد والقصور والشركات الخاصة مئات الكتبة وكانت تعتبر مهنة مرموقة في ذلك الوقت. عندما يتعلق الأمر بإبرام صفقة بين مدينتين يبحث الطرفان عن الكاتب عند بوابات المدينة، ثم يصفون موافقتهم للكاتب، الذي سيوفر كمية صغيرة من الطين المعد خصيصاً لتسجيل المعاملة عليها. كان الطين وفيراً في تلك المنطقة، بينما كانت الورق نادراً ومكلفاً. يتم تشكيل الطين الرطب بالحجم والشكل المناسب لاحتواء شروط الاتفاقية. ثم يقوم الكاتب بتسجيل أسماء الأطراف المتعاقدة والبضائع والأموال التي تم تبادلها وأي

⁽⁴⁾ Hugues Boisvert, **La comptabilité de management -5e édition-**, ERPI, Québec, Canada, 2011, P 93.

وعود أخرى تم تقديمها. ثم يوقع الطرفان تحت أسمائهما على اللوح عن طريق ختم أختام كل منهما.⁽⁵⁾

1-3-2- المحاسبة في الحضارات القديمة (1600 سنة قبل الميلاد):

ارتبط ظهور وتطور المحاسبة بنشوء المجتمعات المدنية وتطور حياتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية حيث اهتمت المحاسبة منذ نشأتها بقياس ثروة الأفراد والجماعات، ومتابعة تطور هذه الثروات وتحديد العلاقة المالية بين الأفراد والمعاملات التجارية فيما بينهم ولا شك أن هذه الوظيفة لا يمكن القيام بها دون وجود أداة متفق عليها لقياس القيمة الاقتصادية لتلك المعاملات وتتمثل هذه الوسيلة أو الأداة بالنقود ولعل المبادئ الاقتصادية التي تضمنتها شريعة حمورابي حوالي عام 1675 ق.م تعتبر من أقدم النصوص المعروفة في التاريخ فيما يتعلق بتنظيم عمليات الإيداع والتسليف والفوائد المترتبة عليها والضمانات المرتبطة بها، فقد أبرزت الألواح والكتابات القديمة التي ظهرت على جدران المعابد والكهوف أن البابليين والإغريق والرومان وكذلك الفراعنة قد مارسوا المحاسبة بصورتها البدائية والتي كانت محصورة بتسجيل عمليات التبادل والمقايضة بين الأفراد وإحصاء الثروات وتجهيزات الجيوش، وكان يقوم بتلك المهمة ما يعرفون بالكتبة الذين كانوا يقومون بتسجيل تلك العمليات على ألواح من الطين الصلصال، والتي كانت تختم ثم تفخر لكي يمكن الاحتفاظ بها كسجلات للمحاسبة في المستقبل.⁽⁶⁾

تطورت المحاسبة في مصر القديمة بطريقة مشابهة لبلاد الرافدين. فقد سمح استخدام أوراق البردي عند الفراعنة بدلاً من ألواح الصلصال بعمل سجلات أكثر تفصيلاً وبسهولة أكبر مع سهولة الاحتفاظ بها، خاصة المتعلقة بشبكة المخازن الملكية التي تم فيها حفظ المدفوعات العينية للضرائب. احتفظ المحاسبون المصريون العاملون بالمخازن بسجلات دقيقة، والتي تخضع لفحص دوري بواسطة نظام تدقيق داخلي. كان لدى هؤلاء المحاسبين الأوائل سبب وجيه ليكونوا صادقين ودقيقين لأن المخالفات التي كشفت عنها عمليات التدقيق الملكية كانت يعاقب عليها بالغرامة أو التشويه أو الإعدام. على الرغم من أن مثل هذه السجلات كانت مهمة، إلا أن المحاسبة المصرية القديمة لم تتقدم أبداً إلى ما هو أبعد من عملية إعداد القوائم البسيطة في آلاف السنين من وجودها. ربما أكثر من أي عوامل أخرى، يبدو أن الأمية ونقص النقود قد أعاقت تطورها. بينما كان المصريون ينتبعون تحركات السلع، فقد تعاملوا مع الذهب والفضة ليس كوحدات ذات قيمة قابلة للاستبدال، بل

⁽⁵⁾ Amah Kalu Ogbonnaya, **Accounting history: definition and relevance**, SSRN Electronic Journal, Elsevier, January 2015, P 3.

⁽⁶⁾ وليدناجي الحياي، المحاسبة العامة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، برونشوج، الدنمارك، 2007 ص22-24.

على أنها مجرد سلع للتبادل. أدى عدم القدرة على وصف جميع السلع من حيث مقياس تقييم واحد إلى صعوبة وضع قواعد محددة للتبادل، كما جعل تطوير نظام المحاسبة أمراً في غاية الصعوبة.⁽⁷⁾ تشير السجلات التاريخية إلى أنه منذ ما يقارب ستة آلاف عام كان للشعب الصيني رصيد معرفي عددي كبير. حيث أظهرت المذكرات والسجلات (المنقوشة على الخشب) جوانب من المرحلة "البداية" من المحاسبة الصينية.⁽⁸⁾

استخدمت الصين القديمة المحاسبة كوسيلة أساسية لتقييم كفاءة وفعالية البرامج الحكومية والموظفين المكلفين بإدارتها. فقد تم تحقيق مستوى معتبر من التطور خلال عهد أسرة تشاو (1122 - 256 قبل الميلاد)، والذي لم يتم تجاوزه في الصين حتى بعد تطور أساليب المحاسبة في القرن التاسع عشر.⁽⁹⁾

في القرن الخامس قبل الميلاد، لجأت اليونان إلى تعيين "محاسبين عامين" حتى يتسنى لمواطنيها التحكم الجيد في الشؤون المالية لحكومتهم. فمثلاً أصدر أعضاء الجمعية الشعبية في أثينا آنذاك قوانين تنظم الشؤون المالية تمثلت في مراقبة استلام وإنفاق الأموال العامة من خلال إشراف 10 محاسبين عامين، يتم اختيارهم بالقرعة. تمثلت أهم مساهمة يونانية في المجال المحاسبي في إدخال العملة المعدنية حوالي 600 قبل الميلاد. ويجب الذكر بأن عملية توسيع استخدام العملة المعدنية استغرقت وقتاً كبيراً. كما أن البنوك في اليونان القديمة كانت أكثر تطوراً مما كانت عليه في المجتمعات السابقة. حيث احتفظ المصرفيون بدفاتر الحسابات، وقاموا بإقراض الأموال، بل وقاموا بترتيب التحويلات النقدية للمواطنين من خلال البنوك التابعة في المدن البعيدة.⁽¹⁰⁾

1-3-3-المحاسبة في الحضارة الإسلامية:

شرف الله القلم ورفع مرتبته فقد أقسم به في القرآن الكريم « ن والقلم وما يسطرون » كما أضاف الله سبحانه وتعالى التعليم بالقلم « إقرأ وربك الأكرم الذي علم بالقلم »، كما اعتنى المسلمون بالقلم فقالوا: بيان لسان، وبيان بنان، ومن أفضل بيان البنان ما تثبته الأقلام، فهو باق للأبد، كما قال الله تعالى في كتابه الكريم : « يا أيها الذين آمنوا إذا تداينتم بدين لأجل مسمى فاكتبوه »، وهذا يدل على حرص المسلمين على تسجيل كل العمليات المالية. كما قدم المسلمون للبشرية خدمة عظيمة باختراعهم للأرقام العربية والتي زاد من حيويتها الخوارزمي باستخدام الصفر، ففتح آفاقاً لأعداد لانهاية لها، كما طوّر من العمليات الحسابية من خلال علم الجبر وجعلها

⁽⁷⁾ John R. Alexander, **History of accounting**, Association of chartered accountants New York, USA, 2002, P 4.

⁽⁸⁾ Max Aiken, Wei Lu, **Accounting history: Chinese contributions and challenges**, Journal of Accounting, Business & Financial History, Volume 1, Issue 13, March 2003, P01.

⁽⁹⁾ John R. Alexander, **Opcite**, P 4.

⁽¹⁰⁾ **Opcite**, P 4.

أكثر سهولة للكتابة والفهم. فبعد توفر أدوات الكتابة وأدوات الحساب كالأرقام يبقى السؤال مطروحا لكيفية القياس ووضع نظام للتسعير وهذا ما جاء به القرآن الكريم حيث أشار الله سبحانه وتعالى في كتابه الكريم لأداة هي قوام ما سبق من علاقات ألا وهي الميزان، وهو أحد الآلات التي يقع عليها تقدير المقدرات، قال سبحانه وتعالى: « والسما رفعها ووضع الميزان، ألا تطغوا في الميزان وأقيموا الوزن بالقسط ولا تخسروا الميزان » الآية 7 من سورة الرحمن. ومن خلال الميزان يمكن إكمال العلاقة بين المقدارين الكمي والسعري فنقول سعر الكيلو بكذا دينار. كما أعطى الله سبحانه وتعالى وسيلة لقياس الطول وهي الذراع، قال تعالى: « في سلسلة ذراعها سبعون ذراعا فاسلكوه »، فكان يقال سعر الذراع بكذا دينار.⁽¹¹⁾

1-3-4- المحاسبة منذ القرن الخامس عشر إلى يومنا هذا:

بعد كل ما جاء به الإسلام كان تطور المحاسبة بطيئا خلال القرون التي تلتها، حتى القرن الخامس عشر ميلادي، حيث شهد هذا القرن بدايات لنظم محاسبية أولية في أوروبا، تمثلت في حاجة الاقطاعي إلى معرفة إيراداته الزراعية وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات. ثم تطورت تلك الاحتياجات بانتعاش التجارة وبعض المشروعات الحرفية أو الصناعية الصغيرة التي ظهرت في بعض الدويلات الإيطالية المستقلة حتى عام 1494 م، حيث تولى أحد المهتمين بشؤون الهندسة والحساب ويدعى (لوكا باتشيلو) في جنوب إيطاليا بوضع أولى قواعد المحاسبة السليمة في كتابه الذي وضع فيه أسس القيد المزدوج المتمثل في تسجيل العميات المالية من خلال تحديد طرفي العملية المالية، وهما الآخذ والمقدم أو المدين والدائن. ومنذ ذلك التاريخ تطورت المحاسبة، ولم يقتصر استخدامها على المنشآت التجارية، بل امتد إلى جميع نواحي النشاطات، لتشمل المشروعات الصناعية والزراعية والخدمية وأجهزة الدولة والحسابات القومية والجمعيات والنوادي والمنظمات النقابية والتعليمية وغيرها، وقد ظهرت عدة فروع متخصصة للمحاسبة لتلبية حاجة النشاطات المتعددة، ومما ساعد على تطوير المحاسبة لاحقا.⁽¹²⁾

1-4- أهداف المحاسبة:

يتمثل الهدف الرئيسي للمحاسبة في توفير معلومات لازمة لمتخذي القرارات من الأطراف المختلفة، سواء كانت أطرافاً داخلية كالإدارة أو أطرافاً خارجية مثل الملاك والمستثمرين والموردين والمقرضين والجهات الحكومية ذات العلاقة كمصلحة الضرائب ولتحقيق الهدف الأساسي للمحاسبة يتم الآتي:⁽¹³⁾

(11) سامر مظهر قنطقجي، دور الحضارة الإسلامية في تطوير الفكر المحاسبي، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 2002-2003، ص 28-32.

(12) وليدناجي الحياي، مرجع سابق، ص 22-24.

(13) أحمد محمد أبو طالب، عبد الله عبد السلام أحمد، مجدي جمال عبد القادر، منصور حامد محمود، أصول المحاسبة المالية في المشروع التجاري الفردي منشورات كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2018، ص 7، 8.

- تحديد المراكز المالية لمنشأة الأعمال في أي وقت يطلب فيه، وكذلك على نحو دوري في نهاية كل فترة مالية والمركز المالي يمثل صورة مالية للقيم المالية المعبرة عن ممتلكات وحقوق المنشأة وما عليها من إلتزامات مالية تجاه أصحاب المنشأة والغير.
- تحديد نتيجة الأعمال أي قياس الأرباح والخسائر التي تتحقق خلال فترة زمنية دورية والتي تكون عادة ما تكون سنة مالية.
- تحديد الحقوق المالية للمنشأة على الغير وما على المنشأة من إلتزامات مالية للغير.
- توفير بيانات لإدارة المنشأة لكي تتمكن من متابعة ورقابة الأعمال وذلك من خلال مجموعة من التقارير والقوائم المالية ذات الطابع المحاسبي، ومن خلال الدفاتر والسجلات التي يوفرها النظام المحاسبي لوضع الخطط المستقبلية ورسم السياسات وتقييم النتائج.
- إفادة أطراف متنوعة خارج المنشأة للتعرف على موقفها المالي لأغراض مختلفة. فالبنوك تحتاج الى المعلومات المالية حتى يمكن اتخاذ قرار بشأن منح المنشأة القرض أم لا. كما أن مصلحة الضرائب تستخدم المعلومات المالية لتحديد وعاء الضريبة ومقدار الضريبة المستحقة وواجبة التحصيل. كما أن المستثمرين يحتاجون الى المعلومات المحاسبية لاتخاذ قرار بالاحتفاظ بما يمتلكون من حصص (أسهم) حالية في المنشأة أو بيعها. بالإضافة الى أن الموردين يحتاجون الى معلومات محاسبية لاتخاذ القرار الملائم بشأن البيع على الحساب للمنشأة من عدمه.
- كما يمكن إدراج أهداف أخرى للمحاسبة كالتالي:⁽¹⁴⁾
 - تنظيم علاقة الوحدة الاقتصادية مع الجهات الداخلية والخارجية من مستثمرين ومنتجين وزبائن وموردين ومصارف ودوائر ضريبية والحكومة وغيرها، وذلك بالمحافظة على الديون وتحديد الإلتزامات بدقة على أساس موضوعي وسليم.
 - وضع تفسير لنتائج النشاط الاقتصادي سواء كان ربحاً أو خسارة وبيان المركز المالي الحقيقي للوحدات الاقتصادية.
 - تحقيق رقابة وضبط داخلي على استخدام الموارد المادية والمالية والبشرية داخل المشروع والعمل على ترشيد الاستهلاك وتخفيض التكاليف من جهد ووقت ومال.
 - رفع كفاءة الإدارة عن طريق تقديم البيانات اللازمة لها لتمكينها من ممارسة وظائفها من تخطيط ومتابعة ورسم السياسات واتخاذ القرارات والإجراءات بصورة رشيدة.
 - المحافظة على ممتلكات الوحدات الاقتصادية الخاصة وممتلكات الدولة بشكل عام بهدف تحقيق رفاهية المجتمع ككل.

⁽¹⁴⁾ حمزة العلوان وآخرون، مرجع سابق، ص 14-15.

1-5-5- الافتراضات المحاسبية:

تعتبر هذه الافتراضات من المسلّمات في المحاسبة والتي تساعد في استنباط المبادئ المحاسبية، وتشتمل على أربعة افتراضات:⁽¹⁵⁾

1-5-1- الوحدة المحاسبية:

يقوم هذا الافتراض على استقلال الوحدات الاقتصادية بعضها عن بعض، واستقلالها كذلك عن ملاكها. ويُستنتج من هذا الفرض أن لكل منشأة شخصيتها المعنوية المستقلة وكذلك سجلاتها المحاسبية الخاصة بها، وهذا يعني أن جميع المعاملات المالية الخاصة بالمالك والتي ليس لها علاقة بالمؤسسة لا يتم تسجيلها في سجلات المؤسسة.

1-5-2- الاستمرارية:

يقوم هذا الافتراض على أساس أن المنشأة مستمرة في نشاطها لمدة طويلة من الزمن. وبناءً على هذا الفرض يتم تقويم الأصول على أساس التكلفة التاريخية (القيمة الفعلية)، كما يتم التمييز بين الأصول الثابتة والمتداولة والخصوم طويلة الأجل وقصيرة الأجل.

1-5-3- الفترة المحاسبية:

يقوم هذا الافتراض على أساس تقييم النشاط الاقتصادي للمؤسسة إلى عدة فترات دورية غالباً ما تكون سنة من أجل قياس نتيجة نشاطها وعدم الانتظار إلى أن يتم تصفية أعمال المؤسسة، وهو ما يعتبر أمراً غير عملي بسبب حاجة الفئات ذات العلاقة بالمؤسسة إلى معلومات دورية تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات.

1-5-4- الوحدة النقدية:

يقوم هذا الافتراض على أساس أن النقود هي أساس المعاملات الاقتصادية، وعلى ذلك يتم استخدامها للقياس والتحليل المحاسبي وبناءً على هذا الافتراض يتم ترجمة جميع العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة على أساس النقود مثل الدينار الجزائري.

1-6- المبادئ المحاسبية:

هناك تسع مبادئ متفق عليها وهي مبدأ الدورية، التكلفة التاريخية، مبدأ الموضوعية، مبدأ تحقق الإيراد، مبدأ المقابلة، مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ الإفصاح التام، مبدأ الثبات، مبدأ التحفظ كالتالي:

1-6-1- مبدأ الدورية:

أولاً يجب الإشارة إلى أن هذا المبدأ اشتق من فرض الاستمرارية وجاء تلبية لرغبة المالكين في معرفة نتيجة الأعمال دون الحاجة للانتظار حتى التصفية الفعلية للمنشأة، لكنه من المعروف أن

⁽¹⁵⁾ الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، محاسبة، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الرياض، المملكة العربية السعودية، دون سنة نشر، ص 05.

النتيجة النهائية للأعمال التي يتقوم بها المنشأة لا يمكن معرفتها إلا عند التصفية الفعلية، وهذا يناقض مع فرض الاستمرارية، وكحل وسطي وجد مبدأ الدورية الذي يعني نظريا ودفتريا تصفية للمشروع في نهاية كل فترة، وانشاءه مجددا بداية كل فترة. (16)

1-6-2- مبدأ التكلفة التاريخية:

يعد هذا المبدأ من أهم المبادئ المحاسبية خصوصا في قياس وتقييم الأصول الثابتة، الخصوم ومصادر التمويل والمصروفات والإيرادات حسب القيمة والتكلفة التاريخية للشراء أو الانتاج بغض النظر عن التغيرات في القيمة الشرائية للعملة المتداول بها خصوصا في فترات التضخم المالي أو الركود الاقتصادي، فالقوائم المالية المعدة في هته الحالة وفق هذا المبدأ تعتبر غير كاملة ولا تفي بغرض المقارنة مع سنوات سابقة أو لاحقة ولا مع بيانات شركات مماثلة. لذا نادى البعض بترك هذا المبدأ وتقييم الأصول حسب التكلفة الحالية، لكن هذه الأخير بها مشكلة وهي أن هذه الطريقة تستند كثيرا على التقديرات الشخصية وتتناقض مع مبدأ الموضوعية والحل في هذه الحالة هو إعداد قوائم مالية معدلة على أساس أرقام قياسية لحجم الغلاء ملحقة للقوائم المعدة حسب التكلفة التاريخية. (17)

1-6-3- مبدأ الموضوعية:

بموجب هذا المبدأ يجب التأكد بأية وسيلة مادية من حدوث العملية المالية واعتبرت المستندات المحاسبية دليلا ماديا كافيا لذلك، فلا تسجيل حسابي دون وجود توثيق مستندي لذلك. مبدأ الموضوعية مرادف لمبدأ التحقق فيجب التحقق من وجود المخزون والأصول والتأكد من حدوث وحصول العمليات الاقتصادية المالية قبل التسجيل. (18)

1-6-4- مبدأ تحقق الإيراد:

الإيراد كمفهوم محاسبي هو إجمالي التدفقات الداخلة نتيجة بيع سلعة أو خدمة تؤدي إلى زيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم أو كلاهما في نفس الوقت. للاعتراف بتحقيق الإيراد دفتريا لا بد من وجود حدث يمكن الاعتماد عليه، والرأي السائد أن عملية البيع والتسليم للعميل هي هذه الواقعة أو الحدث الذي به يتحقق الإيراد سواء أكان البيع نقدا أو على الذمم. (19)

1-6-5- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات:

ويكون ذلك في الحالات التالية: (20)

- فحص وتحليل المصروفات السنوية لتحديد علاقة المصروفات بالإيرادات المتحققة خلال الفترة.

(16) رائد محمد عبد ربه، مبادئ المحاسبة المالية 1، دار الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص 43

(17) المرجع نفسه، ص 44

(18) المرجع نفسه، ص 45

(19) المرجع نفسه، ص 46

(20) إبراهيم محمد حمودي، قاسم محمد دهش، مطبوعة محاضرات للمحاسبة 1، قسم العلوم المالية والمصرفية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، 2016-2017، ص 4.

- عند وجود علاقة للمصرف بالإيراد السنوي يتم تحميل المصرف على الإيراد المتحقق خلال الفترة.

- عند عدم وجود علاقة للمصرف بالإيراد السنوي يتم اتباع طريقة التخصيص (المقابلة المنتظمة) أت توزيع المصرف على فترات زمنية كما في الاندثار للأصول الملموسة والإطفاء للأصول غير الملموسة.

- عند تعذر القيام بما سبق يتم تحميل المصروفات على إيرادات الفترة المالية التي تم انفاق المصرف فيها.

1-6-6- مبدأ الأهمية النسبية:

اشتق هذا المبدأ أيضا بفرض الاستمرارية والذي يعني استمرار المشروع في نشاطه دون علاقته مع عمر المالكين إلى غاية تحقيق كل أهدافه، من ذلك جاءت الحاجة لمبدأ الأهمية النسبية والذي يعني الاهتمام بالعناصر ذات التأثير الأكبر على القوائم المالية ومن أهميتها من ناحية الفائدة الاقتصادية للمنشأة. كما يرتبط هذا المبدأ بمبدأ الإفصاح التام الذي يطلب الإفصاح التام عن العمليات المالية التي تؤثر على نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي، أي إعطاء أهمية أكبر للعناصر التي تساهم بشكل كبير في نتيجة الأعمال.⁽²¹⁾

1-6-7- مبدأ الإفصاح التام:

يتضمن توفير المعلومات الموجودة في القوائم المالية لغرض اتخاذ القرار المناسب، وهنا يجب توضيح المفاهيم الثلاثة للإفصاح وهي:⁽²²⁾

- الإفصاح المناسب: وهو الحد الأدنى من الإفصاح الواجب توفره في القوائم المالية بحيث لا تكون مضللة لمتخذ القرار الاقتصادي.

- الإفصاح العادل: ويعني تزويد جميع مستخدمي القوائم المالية بكمية المعلومات نفسها في وقت واحد.

- الإفصاح التام: تزويد جميع الفئات بالمعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الرشيدة.

1-6-8- مبدأ الثبات:

يتضمن هذا المبدأ ثبات الوحدة المحاسبية وعدم تغيير سياساتها المحاسبية في ذلك الطرق الاجراءات والمبادئ المحاسبية المتداولة بها من سنة لأخرى ويجب اتباع نفس الأساليب من فترة محاسبية لأخرى، فالأمر يجري على الأحداث المماثلة من فترة لأخرى وعلى معالجة كل عنصر من عناصر القوائم المالية.⁽²³⁾

(21) رائد محمد عبد ربه، مرجع سابق، ص 50.

(22) إبراهيم محمد حمودي، قاسم محمد دهب، مرجع سابق، ص 4، 5.

(23) رائد محمد عبد ربه، مرجع سبق ذكره، ص 52.

1-6-9- مبدأ التحفظ:

نظرا لوجود بعض العناصر في القوائم المالية التي تعد وفق تقديرات شخصية منعا للتحيز والخطأ وجد هذا المبدأ، بموجبه يجب الأخذ بالحسبان الخسائر المتوقعة ولا تأخذ في الحسبان الأرباح المتوقعة، مثال ذلك تقدير المخزون السلعي وفق قاعدة التكلفة التاريخية أو سعر السوق أيهما أقل.⁽²⁴⁾

المحور الثاني: عموميات حول المحاسبة الاجتماعية

سننطلق في هذا المحور إلى مفهوم المحاسبة الاجتماعية، نشأتها، أهميتها، أهدافها، وكذا مجالاتها، لكن قبل ذلك يجب التطرق إلى الموارد البشرية ومدى أهميتها في المحيط الاقتصادي.

2-1- مفهوم الموارد البشرية:

الموارد لغويا هي المصادر أو الوسائل أو الثروة، ومورد في مفرد موارد، والمورد هو المكان الذي يأتي الناس إليه للحصول على شيء يحقق نفعاً لهم.

ولقد اعتيد استخدام مصطلح الموارد للإشارة إلى الأصول المادية التي تحقق ثروة أو إيرادات، إلا أن المصطلح حدث به اتساع، ليشمل أيضا الموارد البشرية، والتي يمكن أن تحقق ثروة أو إيرادات، في حالة توافر المعارف والاتجاهات والمهارات المطلوبة في هذه الموارد. بمعنى أن الموارد قد تكون مصدرا ماديا أو معنويا، وإذا تم استخدامه بطريقة فعالة، فإنه يحقق منفعة ما. وإذا أردنا تحقيق أي هدف من الأهداف، فلا بد من توفير الموارد لتحقيقها، فإذا أردنا علي سبيل المثال إشباع الحاجات، أو حل إحدى المشكلات، أو إنتاج إحدى السلع، أو تقديم إحدى الخدمات فإننا في حاجة إلى الموارد لإنجاز هذه المهام أو المسؤوليات. هذا وهناك علاقة وثيقة بين الحاجات والموارد، فبدون الموارد لا يمكن إشباع الحاجات. وفي ضوء ندرة الموارد في كثير من الأحيان فإن إشباع الحاجات لن يصل إلى المستوى المطلوب، أو أنه سيتم إشباع بعض الحاجات، وترك بعض الحاجات الأخرى.⁽²⁵⁾

فالموارد البشرية هي جميع الناس الذين يعملون في المنظمة سواء كانوا رؤساء أم مرؤوسين والذين جرى توظيفهم فيها، لأداء كافة وظائفها وأعمالها تحت مظلة هي: ثقافتها التنظيمية التي توضح وتضبط وتوحد أنماطهم السلوكية، ومجموعة من الخطط والأنظمة والسياسات والإجراءات، التي تنظم أداء مهامهم وتنفيذهم لوظائف المنظمة، في سبيل تحقيق رسالتها وأهداف استراتيجيتها المستقبلية، ولقاء ذلك تتقاضى الموارد البشرية من المنظمة تعويضات متنوعة تتمثل في رواتب وأجور ومزايا وظيفية، في عملية التبادل للمنفعة تتم بينهم وبينها، فالموارد البشرية تقدم للمنظمة

(24) رائد محمد عبد ربه، مرجع سابق، ص 53.

(25) أحمد جابر حسنين علي، الإدارة الفعالة للموارد البشرية (دليل المدير المحترف)، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2014، ص 36.

مساهمات على شكل مؤهلات علمية، كفاءات، خبرات، مهارات وجهود ... إلخ، من أجل تحقيق أهدافها وفي مقابل ذلك تحصل على تعويضات مالية ومعنوية على شكل رعاية وخدمات متنوعة. والموارد البشرية هي أهم عناصر الإنتاج، فعلى الرغم من أن جميع الموارد المادية (رأس المال، الموجودات والتجهيزات) ذات الأهمية، إلا أن الموارد البشرية تعتبر أهمها، ذلك لأنها هي التي تقوم بعملية الابتكار والابداع وهي التي تصمم المنتج وتشرف على تصنيعه ورقابة جودته وهي التي تقوم بتسويقه، وتستثمر رأس المال، وهي المسؤولة عن وضع الأهداف والاستراتيجيات فبدون موارد بشرية جيدة وفعالة لا يمكن أداء هذه الأمور بكفاءة، ولن تتمكن أية منظمة من وضع استراتيجياتها وتنفيذها وتحقيق أهدافها ورسالتها.⁽²⁶⁾

2-2- أهمية الموارد البشرية:

يمكن النظر إلى الفرد باعتباره مجسماً "لكم" و"نوع" محددين من الطاقة العضلية والفكرية بجانب ما يحمل من قيم، إضافة إلى ذلك، يملك الفرد رغبات وطموحات متزايدة ومتغيرة نوعاً وكماً، وكثيراً ما تفوق طموحاته ما يملكه من طاقات فكرية وعضلية، وللتخلص من هذه الأشكال نرى أن الإنسان يلجأ إلى سمة أساسية، يتميز بها، هي العقلانية في تحقيق درجة من التناسب بين أهدافه المتعاضمة وبين طاقاته وإمكاناته. وهكذا كان الإنسان يفكر في كيفية الاستثمار الأكفأ لما يملكه من قدرات، بأمل تحقيق أكبر قدر وأحسن نوع من سلسلة الأهداف التي يتبناها، وهنا برزت أول بذرة لإدارة طاقات وقدرات الفرد. وربما أهم إنجاز حققه الإنسان منذ وجوده على هذا الكوكب في مجال استثمار صفة الرشد أو العقلانية التي يملكها هو تجميعه لطاقات بشرية لأكثر من فرد واحد في بوتقة واحدة، تعرف الآن بالمنظمة أو الجهاز الإداري؛ بغية تحقيق أهداف تهم فرداً واحداً من المجتمع، أو مجمل المجتمع. فأهمية الموارد البشرية إذن تتبع من أهمية الأهداف المراد تحقيقها، وإذا كانت الأهداف تهم المجتمع، فأهمية الموارد البشرية ترتبط بالمصلحة العامة لذلك المجتمع. من ذلك كله يمكن القول: إن تشغيل طاقات العنصر البشري العضلية والعقلية ضرورة أساسية من ضرورات استمرار وتطوير الفرد والجماعة والمجتمع بكامله، وعملية تشغيل هذه الطاقات أصبحت تخضع لأسس وقواعد ونظريات عملية في العصر الحاضر بغية ضمان توجيه هذه الطاقات باتجاه الأهداف المطلوبة، وبغية تحقيق الكفاءة والفاعلية في ذلك التشغيل كما تتطلبه العقلانية والرشد. وبالطبع إن إساءة إدارة طاقات الأفراد يعني هدراً لتلك الطاقات، وبالتالي فشلاً في تحقيق الأهداف المطلوبة على مستوى الفرد نفسه، وعلى مستوى المجتمع ككل.⁽²⁷⁾

(26) عمر وصفي عقيلي، إدارة الموارد البشرية المعاصرة - بعد استراتيجي -، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 11.

(27) محمد الفاتح محمود بشير المغربي، إدارة الموارد البشرية، دار النشر للجامعات، القاهرة، مصر، 2013، ص 9، 10.

2-3- مفهوم المحاسبة الاجتماعية:

تعددت آراء المنظرين في تعريف المحاسبة الاجتماعية باعتبارها مفهوم جديد وواسع يحتضن بداخله العديد من العناصر، فنجد من يعرفها على أنها: "المحاسبة الاجتماعية (تُعرف أيضاً باسم المحاسبة الاجتماعية والبيئية أو محاسبة التقارير الاجتماعية للشركات، أو تقارير ممارسات المحاسبة الاجتماعية، أو المحاسبة غير المالية أو المحاسبة المستدامة) هي عملية توصيل الآثار الاجتماعية والبيئية للإجراءات الاقتصادية للمنظمات إلى مجموعات مصالح معينة داخل المجتمع وإلى المجتمع ككل".⁽²⁸⁾

كما نجد من يعرفها على أنها: "المحاسبة الاجتماعية هي أداة للقياس والتقرير عن المعلومات المرتبطة بأداء الوحدة المحاسبية لمسؤولياتها الاجتماعية".⁽²⁹⁾

وهناك كذلك من يعرفها على أنها: "المحاسبة الاجتماعية هي عملية حصر وقياس وتحليل تكاليف ومنافع الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي والافصاح عنها في القوائم المالية والتقارير المرفقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء".⁽³⁰⁾

كتعريف شامل للمحاسبة الاجتماعية فهي مجموعة العمليات التي تهتم بقياس وتحليل وتقييم الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال وتوصيل تلك المعلومات للأطراف ذات الصلة، بهدف تمكينهم في اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب.

2-4- نشأة المحاسبة الاجتماعية:

أصبحت المحاسبة بشكل أو آخر عامل أساسي في السعي لتحقيق الرفاه الاجتماعي لكامل فئات المجتمع بينما كانت في السابق تهتم أو تقتصر مسؤولياتها على تحقيق الرفاه الاقتصادي لأصحاب المشروع على شكل تعظيم الأرباح، ولكي تبقى لمهنة المحاسبة الدور الفعال في ميدان المحافظة على مقدرات وموارد المجتمع ظهر ما يسمى بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية كفرع من فروع علم المحاسبة للتصدي للموضوعات الحديثة في المجال المجتمعي وبذلك يكون مصطلح المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحد المصطلحات الحديثة المستخدمة في الفكر المحاسبي. وقد

⁽²⁸⁾ Amos Otuma Nkaiwatei, **Relationship between social accounting practices and profitability: the case of oil industry in Kenya**, A Research Project Submitted In Partial Fulfillment of the Requirement of Master of Business Administration, School of Business Administration, University of Nairobi, Kenya, 2011, P 2.

⁽²⁹⁾ فتح الرحمان الحسن المنصور، المحاسبة الاجتماعية والمحاسبة البيئية، مقال إلكتروني تم توثيقه من الموقع: <http://197.251.5.145:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/566/%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%A7%D8%AC%D8%AA%D9%85%D8%A7%D8%B9%D9%8A%D8%A9%20%D9%88...pdf?sequence=1&isAllowed=y>

بتاريخ 21 أوت 2019، على الساعة 19:54.
⁽³⁰⁾ أبوبكر مفتاح شابون، محاسبة المسؤولية الاجتماعية وتحقيق الرفاه الاجتماعي، مجلة العلوم البحتة والتطبيقية، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، جامعة سبها، ليبيا، 2015، ص 87.

ورد هذا المصطلح لأول مرة في العام 1923 م حيث أشار شيلدون (sheldon) إلى أن مسؤولية أي منظمة هي بالدرجة الأولى مسؤولية اجتماعية، وأن بقاء أي منظمة واستمرارها يحتم عليها أن تلتزم وتستوفي مسؤولياتها الاجتماعية عند أداء وظائفها المختلفة.⁽³¹⁾

لقد شكّل ظهور الشركات على مختلف أشكالها نقطة تحول رئيسية في مسيرة النشاط الاقتصادي العالمي حيث أصبحت هذه الشركات تمثل كيانات اقتصادية ضخمة، الأمر الذي أوصل تلك الشركات إلى التحكم بالموارد البيئية والبشرية على حد سواء، في الوقت ذاته أدى سوء استخدام تلك الموارد من قبل تلك الشركات إلى إحداث العديد من الآثار السلبية على البيئة والإنسان معاً، ومن أبرزها التلوث البيئي ونفاذ المصادر الطبيعية، وبالتالي الإضرار بالمجتمع ككل إزاء ذلك كله كان لابد للمحاسبة من الخروج عن إطارها التقليدي المتعارف عليه إلى إطار يتصف بالشمولية، ويعمل على رصد الأحداث والتقرير عنها، ويتحقق النفع لكافة أطراف المجتمع.⁽³²⁾

في سبعينيات القرن العشرين، أعطت الشركات الرأسمالية اهتماماً أكثر وضوحاً للمحاسبة الاجتماعية في تقاريرهم، ولهذا فاتحاد الصناعة البريطانية يشجع المحاسبة الاجتماعية. في الو م أ قامت الحكومة بتدخلات جوهرية تتجاوز الأوقات السابقة لتعزيز المحاسبة للموظفين والمحاسبة الاجتماعية بشكل عام. فقد تم تحديث العلاقات الصناعية والوصفات الوظيفية، مما يلزم أصحاب العمل بالإفصاح عن النقابات لمفاوضة الأجور. كما يُسمح لممثلي الموظفين قانوناً بالوصول إلى معلومات الصحة والسلامة.⁽³³⁾

خلال الثمانينيات وحتى منتصف تسعينيات القرن الماضي إهمال واضح وصل إلى حد التجاهل الكامل من برامج البحث العلمي. حيث عاد الاهتمام للمحاسبة الاجتماعية في منتصف التسعينيات. ومع انعطاف القرن الماضي والدخول في الألفية الجديدة بدأت المحاسبة الاجتماعية والبيئية تتكاملان معاً وتحوزان اهتمام علم الإدارة والمحاسبة والاجتماع والقانون والبيئة والأحياء. لتصبح تسمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية social responsibility accounting هي الدليل لهما. وقد أوضح كونور (Conner) أهم مراحل تطور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية عبر الزمن تتطور بتطور الحياة الاجتماعية وكذلك بارتفاع عدد الجمعيات والمنظمات المطالبة

(31) محمد موسى أحمد عباس، مهند جعفر حسن حبيب، دور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في القياس المحاسبي للتكاليف الاجتماعية (دراسة ميدانية على شركتي أسمنت عظيرة وأسمنت السلام)، مجلة الشرق للدراسات والبحوث العلمية مجلة علمية محكمة نصف سنوية، العدد الخامس، كلية الشرق الأهلية، كسلا، السودان، 2017، ص 9.

(32) عمر مصباح المزوغي، مختار الهادي الطويل، دور المحاسبة الاجتماعية في قياس مجالات التنمية المستدامة في الشركات الصناعية (دراسة تطبيقية بالشركة الليبية للحديد والصلب مصراته)، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد الخامس، عدد خاص، جامعة مصراته لليبيا، مارس 2017، ص 185.

(33) Sonja Gallhofer and Jim Haslam, **Social accounting, historical perspective**, Wiley encyclopedia of management, Volume 1 accounting, John Wiley & Sons, London, UK, 2015, P 3-4.

بحقوق الإنسان والبيئية والرفاه الاجتماعي. وكان أبرز ذلك الاهتمام في الألفية الجديدة من القرن الحالي. وبالتالي تأخذ اهتماما كبيرا من كل الأطراف المعنية بالمجتمع لتحديد احتياجاته لدوره لتقديم معلومات مفيدة لكافة أفراد المجتمع.⁽³⁴⁾

2-5- أهمية المحاسبة الاجتماعية:

تزايد الاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية للمشروعات حيث كانت النظرة التقليدية لمسؤولية المشروعات الاقتصادية تتمثل في تعظيم الأرباح وعن طريق ذلك تساهم بأكبر قدر في أداء مسؤولياتها تجاه المجتمع الذي تعمل في حدوده ومن ثم لم يكن هناك تفرقة بين هدف الحصول على أقصى أرباح ممكنة وأداء المسؤولية الاجتماعية للمشروعات. وبالتالي كانت مسؤولية المشروعات تتمثل في تعظيم الربح والذي كان يعد المبرر الأساسي لوجود المشروعات الاقتصادية. إلا أن الظروف الاجتماعية والبيئة المحيطة كظهور النفايات الكبيرة في الدخول وتلوث البيئة نتيجة الأنشطة التي تمارسها المشروعات غيرت من المبرر الأساسي لوجود المشروعات الاقتصادية (تعظيم الربح) الذي لم يعد العامل الوحيد في تقييم الأداء. وتركز المحاسبة التقليدية على حصر التكاليف الخاصة بالمشروع واعتبارها التكلفة الحقيقية للنشاط، وبغض النظر عما إذا كان هذا النشاط له تأثير على البيئة أو المجتمع فعلى سبيل المثال هناك العديد من الصناعات التي تؤدي إلى تلوث البيئة سواء كان ذلك في صورة تلوث الهواء أو المياه أو إحداث ضوضاء وهذا التأثير الضار على البيئة ما هو إلا تكلفة اجتماعية لا تؤخذ بالاعتبار عند تحديد التكلفة الحقيقية للنشاط المعين.⁽³⁵⁾ وفقا لوجهة النظر هذه يمكن تقسيم التكاليف الاجتماعية إلى تكاليف اجتماعية مباشرة تتمثل في التضحيات الاقتصادية التي تتحملها الوحدة نتيجة قيامها إجباريا أو اختياريا بتنفيذ بعض البرامج والأنشطة الاجتماعية والتي لا يتطلبها نشاطها الخاص فهي أعباء لا تعود بمنفعة أو عائد مباشر على الوحدة المحاسبية، أما التكاليف الاجتماعية غير المباشرة فتتمثل بقيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار أو تضحيات نتيجة ممارسة الوحدة لنشاطها الخاص، فتلوث الهواء والمياه والعوادم والنفايات التي تترتب على النشاط الخاص للوحدة يعد عبئا وتكلفة اجتماعية.⁽³⁶⁾

2-6- أهداف المحاسبة الاجتماعية:

للمحاسبة الاجتماعية العديد من الأهداف، نذكر منها:

- تقييم الأداء الاجتماعي للمنظمة وذلك من خلال تحديد ما إذا كانت استراتيجية المنظمة وأهدافها تتماشى مع الأولويات الاجتماعية من جهة، ومع طموح المنظمة للأفراد بتحقيق نسبة معقولة من

(34) محمد موسى أحمد عباس، مهند جعفر حسن حبيب، مرجع سابق، ص 9.

(35) المرجع نفسه، ص 10.

(36) بيشكوت عبد الله عيد الكريم، رزكار علي أحمد، علي عمر أحمد، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ودورها في تحسين نوعية الخدمات المصرفية دراسة ميدانية في عينة من المصارف التجارية في محافظة السليمانية وإدارة كرميان، المجلة العلمية لجامعة سيهان، المجلد 2 العدد 1، السليمانية، العراق، فيفري 2018، ص 113.

الأرباح من جهة أخرى وتمثل العلاقة بين أداء منظمات الأعمال الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية العنصر الجوهري لهذا الهدف من أهداف المحاسبة الاجتماعية ويرتبط هذا الهدف أيضاً بوظيفة القياس المحاسبي.⁽³⁷⁾

- الموارد الاقتصادية للمجتمع محدودة، لذلك من الضروري الوصول إلى الحد الأقصى من الإنتاجية في تطبيق أي استخداما بحيث تكون الفائدة الاجتماعية لاستخدامها أكثر من النفقات الاجتماعية. إضافة إلى ذلك فالبضاعة التي كانت مجانية من قبل، لن تكون متاحة مجاناً بعد الآن. على سبيل المثال، من أجل توفير المياه النقية والهواء هناك حاجة إلى إنفاق الكثير من الموارد للتحكم في التلوث البيئي وعمليات التطهير الذاتي. لذلك يجب أن يقدم الكيان فوائد للمجتمع لاستخدامه.⁽³⁸⁾

- الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المنظمة والتي لها آثار اجتماعية (أثر قرارات المنظمة على تعليم وصحة العاملين وعلى تلوث البيئة وعلى استهلاك الموارد). ويظهر هذا الهدف ضرورة توفير البيانات الملائمة عن الأداء الاجتماعي للمنظمة ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية، وأيضاً إيصال هذه البيانات للأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية على حد سواء، من أجل ترشيد القرارات الخاصة والعامة المتعلقة بتوجيه الأنشطة الاجتماعية وتحديد النطاق الأمثل لها سواء من وجهة نظر المستخدم أو من وجهة نظر المجتمع، ويرتبط هذا الهدف بوظيفة الاتصال المحاسبي.⁽³⁹⁾

2-7-مجالات المحاسبة الاجتماعية:

هناك العديد من مجالات المحاسبة الاجتماعية والتي عن طريقها تتضح ممارسات الشركة لمسئوليتها الاجتماعية، وقد جاءت شاملة للأنشطة الاجتماعية، حيث نجدها أنشطة داخلية اي داخل الشركة (أنشطة العاملين أنشطة المنتج وحماية المستهلك) وأخرى خارجية (أنشطة المجتمع ككل وأنشطة البيئة) والمجالات المحاسبة الاجتماعية الأربعة هي:⁽⁴⁰⁾

2-7-1-الأنشطة الخاصة بالبيئة:

تمثل هذه المجموعة كل الأنشطة التي تقوم بها الشركة، لتخفيض او منع التلوث بجميع صورته سواء تلوث الهواء بسبب الإشعاعات الصادرة عن عملياتها الإنتاجية او المياه والأراضي

(37) طرشي محمد، يخلف إيمان، الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من منظور محاسبي، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 03، العدد 05، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2017، ص 102.

(38) Anand Hanchinal, Salma M. B., Seema Gull, **Social accounting-a survey**, International Journal of Application or Innovation in Engineering & Management, Volume 2, Issue 5, Gwalior, India, May 2013, P312.

(39) يوسف محمد جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الخامس عشر، العدد الأول، جامعة غزة، فلسطين، 2007، ص 247.

⁴⁰ عمر مصباح المزوغي، مختار الهادي الطويل، مرجع سابق، ص 186، 187.

بسبب قوالب النفايات، ومن أمثلتها: الاستخدام الأكفأ لمصادر المواد الخام في العملية الإنتاجية والاستجابة لقوانين المحافظة على البيئة وإنشاء إدارات لرقابة أثر الشركات الصناعية على البيئة ويعتبر نشاط الرقابة على التلوث من الأنشطة التي قد تحقق عوائد الشركات، تفوق تكاليف التحكم والرقابة نتيجة استرجاع بعض المواد التي تم تسويقها، مثال ذلك: شركات الأسمدة.

2-7-2- الأنشطة الخاصة بالعاملين:

تمثل الموارد البشرية مجالاً داخلياً وعنصراً مهماً من أهم مجالات الأنشطة الاجتماعية، حيث يهتم المجال بتلبية متطلبات العاملين بالشركة، ويهدف إلى تحسين وضع العاملين بشكل عام، والمساهمة في الرفاه الاجتماعي لشريحة مهمة من شرائح المجتمع، وعلى سبيل المثال لا الحصر (سياسات التوظيف/ تحقيق الرضا الوظيفي/ الوقاية الصحية/ الضمان الاجتماعي/ المزايا العينية والنقدية للعاملين)، ولعل ما يميز هذا المجال تأثير الأنشطة تأثيراً مباشراً على العاملين، الأمر الذي يسهل عملية القياس في شكل نقدي بكل يسر وسهولة، وذلك نظراً لأن هذا المجال داخلي، ولتكاليف المتعلقة به تخضع لسيطرة الوحدة الاقتصادية.

2-7-3- الأنشطة الخاصة بالمنتج وحماية المستهلك:

تعمل الشركات على إرضاء العملاء والمحافظة على هذا الرضا عن طريق بعض الأنشطة منها:

- وجود نظام تكاليف الإنتاج ونظم التسعير، لتوفير هامش ربح مناسب وعادل.
- تقديم الضمانات والعمل على جودة المنتج والخدمة المقدمة.
- الاهتمام بنظم التعبئة والتغليف، لتوفير كافة البيانات والمعلومات اللازمة على عبوات المنتج بشكل موضوعي وصادق.
- الأخذ بشكاوي ومقترحات العملاء على السلع والخدمات المقدمة ودراسة مسبباتها.

2-7-4- الأنشطة الخاصة بالمجتمع ككل:

توجد الشركات الصناعية داخل المجتمع، فهي ليست معزولة عنه، ولا عن أفرادها، ولكي تكون مقبولة اجتماعياً عليها تقديم بعض الخدمات الاجتماعية التي تحقق فائدة عامة، ويشمل هذا المجال مجموعة من الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق فائدة للمجتمع بشكل عام، كتشغيل المعاقين والعجزة وإفساح المجال أمام طلبة الجامعات للتدريب، وإقامة حضانات لأطفال المنطقة، والمساهمة في الرعاية الصحية، ودعم المؤسسات الوطنية، كل هذا يهدف إلى تنمية وتحقيق الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

المحور الثالث: الإطار النظري للمحاسبة الأخلاقية

سننظر في هذا العنصر إلى أخلاقيات المهنة إضافة إلى المحاسبة الأخلاقية.

3-1-أخلاقيات المهنة:

في هذا العنصر سنسلط الضوء على مفهوم أخلاقيات المهنة، مصادر أخلاقيات المهنة، وعلى أهمية أخلاقيات المهنة.

3-1-1- مفهوم أخلاقيات المهنة:

ترتبط الأخلاق بسلوك الفرد وتعاملاته مع الآخرين سواء كانوا قريبين أو بعيدين، إذ أنه يتعامل ليس من أجل شهرته أو الحصول على المال أو العلم أو السياسة، وإنما حسب ما يقتضيه الواجب فهي تتعلق دائماً بما يجب أن يكون وأحكامها التقديرية.⁽⁴¹⁾

ترتبط أخلاقيات المهنة الحقيقية ارتباطاً وثيقاً بمبادئ الدين الحنيف، مبادئ الإسلام المستمدة من الكتاب والسنة، فهي المصدر الأساس والرئيس، وتتجسد وتتمثل في ممارسات العاملين في كل حين وكل موقع ولكنها غير مدونة أو مسجلة في إطار يتفق عليه الجميع ويرتضيه، وهذا ما ينبغي أن يقدمه الميثاق الأخلاقي، وفي بعض الأحيان تلجأ المؤسسات للجوء إلى بديل للميثاق الأخلاقي من تعليمات وتوصيات ونشرات مبعثرة هنا وهناك، على جدران المؤسسة وعلى مداخلها وهي موجهة أساساً لرواد هذه المؤسسة ونجد من بينها: المحافظة على الهدوء، عدم تناول الأطعمة داخل المكاتب والأماكن المخصصة للعمل، عدم التدخين والكثير الكثير من هذه التعليمات، وتعتبر هذه التعليمات ضرورية للحفاظ على السير الحسن للعمل داخل مكان العمل.⁽⁴²⁾

كما أن الأخلاقيات في حقيقة الأمر يمكن أن تمثل لدى البعض مطلقاً في التمييز بين ما هو جيد (الفضيلة) وما هو سيء (الرديلة)، وهذا ما تمثله الأخلاق المثالية ومن هذا جاءت المقولة "إذا كان سارق وأنا على علم بأنه سارق، فأنا أيضاً سارق"، فهي تعتبر تفضيلات اجتماعية معينة تستند إلى ما يجله الأفراد في المجتمع وكذلك ما يستهجنونه من سلوكيات وتصرفات في فترة وظروف معينة وتلك هي الأخلاق التي يتقبلها المجتمع، ومهما يكن فإن أخلاق المجتمع تمثل أساساً قويا لأخلاقيات المهنة ليس فقط لأنها خلفية مسبقة في تكوين أفراد المجتمع الذين يأتي منهم المديرون ومصدرا في تكوين أخلاقيات المهنة، بل وإن المؤسسة لا تعمل في الفراغ وإنما تمارس نشاطاتها

(41) زروقي يحيى، أخلاقيات الأعمال والفساد الإداري للموظف العام دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية تلمسان، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2016-2017، ص 3.

(42) حسن عواد السريحي، أخلاقيات المعلومات، الاتحاد العربي للمكتبات والمعلومات، جدة، المملكة العربية السعودية ص 28، 29.

في بيئة حية ومتفاعلة لا بد من أخذ قيم هذه البيئة ومحدداتها الأخلاقية مع الأخذ بعين الاعتبار في قرارات الإدارة وعملياتها المختلفة لضمان قدر مناسب من تعاطف وتعاون المجتمع.⁽⁴³⁾

وكتعريف لأخلاقيات المهنة يمكن اعتبارها على أنها: "مجموعة الصفات السلوكية المشروعة التي يتسم بها الموظف، والتي لها تأثير واضح على السلوك العام والخاص، المحققة للخير والمصلحة للشر المناصرة للحق، والمناهضة للباطل الداعمة للعدل والإحسان، والرافضة للظلم والطغيان في المجتمع ضمن قواعد ومعايير شرعية محددة، تحكم هذا السلوك".⁽⁴⁴⁾

3-1-2- مصادر أخلاقيات المهنة:

في حالة وجود مشكلات أخلاقية داخل مكان العمل، أو ارتكاب جريمة معلوماتية، الحل يكمن في الميثاق الأخلاقي، وقبله أحكام الشرع الشريف « لكل جعلنا منكم شرعة ومنهاجا » الآية 48 من سورة المائدة، وأخيرا القوانين والتشريعات، فهي منظومة متكاملة متناغمة من خلالها تقام الحجج على كل من العامل وصاحب العمل، بل وحتى المجتمع ككل، فهناك من لا يخشى الله عز وجل -الرقيب الحسيب- وهناك من لا يعي الدور الذي يقوم به المراقب والمشرف على العمل وهناك من لا يقيم وزنا للمواثيق الأخلاقية، فما الذي يردعه؟ لا شيء في مثل هذه الحالة، غير التشريعات والقوانين الوضعية.⁽⁴⁵⁾

ومن بين التشريعات الدولية المتعلقة بأخلاقيات المهنة نجد:⁽⁴⁶⁾

- الإعلان الفرنسي لحقوق الإنسان والمواطن والموقع عليه بتاريخ 26 أوت 1789 والذي يجعل كل عون مسؤول أمام إدارته ومطالب باحترام كافة المبادئ القائمة على الحرية والمساواة.
- الإعلان العالمي لحقوق الإنسان، والموقع عليه من قبل 58 دولة عضو بهيئة الأمم المتحدة معلنة عن السعي إلى تحقيق نفس الأهداف التي أعلن عنها الإعلان الفرنسي لحقوق الإنسان، والمواطن والمتمثلة في: ضمان السلام وتعزيز التنمية الثقافية والتقدم الاجتماعي.
- المدونة الدولية لأخلاقيات وقواعد سلوك الموظفين الصادرة يوم 12 ديسمبر 1996 والتي اعتمدها الجمعية العامة للأمم المتحدة أداة مهمة للكفاح ضد الفساد.
- اتفاقية مكافحة رشوة الموظفين العموميين الأجانب في تعاملات العمل الدولية لسنة 1997 والصادرة عن منظمة التعاون، والتنمية في الميدان الاقتصادي هدفها محاربة الفساد الذي يعمل على تشويه ظروف المنافسة الدولية، وتفويض دعائم الحكم الراشد، والتنمية الاقتصادية.

(43) نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال وشركات الأعمال، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، دون سنة نشر، ص 16، 17.

(44) فاطمة عبد الرقيب، فاضل محمد، أخلاقيات العمل، منشورات جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية، 2018، ص 10.

(45) حسن عواد السريحي، مرجع سابق، ص 33.

(46) قاصدي فايزة، أخلاقيات المهنة في مجال العقود الإدارية دراسة مقارنة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع الجيزة، مصر، 2015، ص 65، 66.

- اتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد، ومكافحته المعتمدة بماطو بتاريخ 11 جويلية 2003 والمصادق عليها من طرف الجزائر بموجب مرسوم رئاسي.
 - اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد المؤرخة في 31 أكتوبر 2003 والتي صادقت عليها الجزائر في 19 أبريل 2004 بموجب مرسوم رئاسي، ودخولها حيّز التنفيذ في 01 ديسمبر 2005.
 - الميثاق الإفريقي لقيم ومبادئ الخدمة العامة، والإدارة المعتمد بأديس بابا بتاريخ 31 جانفي 2011 والمصادق عليه من طرف الجزائر بموجب مرسوم رئاسي.
- 3-1-3- أهمية أخلاقيات المهنة:**

لأخلاقيات المهنة أهمية كبيرة، نذكر منها: (47)

- الإلتزام بأخلاق العمل يساهم في تحسين المجتمع بصفة عامة، حيث نقل الممارسات غير العادلة، ويتمتع الناس بتكافؤ الفرص، ويجني كل امرئ ثمرة جهده، أو يلقي جزاء تقصيره، وتسد الأعمال لأكثر كفاءة وعلماء، وتوجه الموارد لما هو أنفع، وتضييق الخناق على المحتالين والانتهازيين والطفيليين، وتتسع الفرص أمام المجتهدين. كل هذا وغيره يتحقق إذا التزم الجميع بالأخلاق.
- الإلتزام بأخلاق العمل يدعم الرضا والاستقرار الاجتماعيين بين غالبية الناس، حيث يحصل كل ذي حق على حقه، ويسود العدل في التعاملات والعهود والإسناد وتوزيع الثروة... إلخ، وكل ذلك يجعل غالبية الناس في حالة رضا واستقرار.
- الإلتزام بأخلاقيات العمل يدعم البيئة المواتية لروح الفريق وزيادة الإنتاجية، وهو ما يعود بالفائدة على الجميع.
- الإلتزام بأخلاقيات العمل يدعم ثقة الفرد بنفسه وثقته بالمنظمة والمجتمع، ويقل القلق والتوتر بين الأفراد.
- الإلتزام الأخلاقي يقلل تعريض المؤسسات للخطر لأن المخالفات تقل، والجرائم تقل، والمنازعات تقل، حيث يتمسك الجميع بالقانون، الذي هو أولا وأخرا قيمة أخلاقية.
- يشجع الإلتزام بمواثيق أخلاقية صارمة على اللجوء في التعامل إلى الجهات الملتزمة أخلاقيا وبالتالي تتجح الممارسات الجيدة في طرد الممارسات السيئة.
- إن وجود مواثيق أخلاقية معلنة يوفر المرجع الذي يحتكم إليه الناس، ليقرروا السلوك الواجب، أو ليحكموا على السلوك الذي وقع فعلا.
- إقرار مبدأ الشفافية، التي أصبحت من المطالب الأساسية للقضاء على الفساد الإداري والمالي وبالتالي تقدم المجتمع ورقيه، خاصة أنه في ظل التقدم التكنولوجي في مجال الاتصالات وسهولة إتاحة المعلومات والبيانات ووصولها إلى المعنيين بالأمر، لم يعد عرض البيانات والمعلومات

(47) أحمد جابر حسنين علي، أخلاقيات العمل بين الدين والمجتمع، المنظمة العربية للتنمية الإدارية - بحوث ودراسات القاهرة، مصر، 2011 ص 26، 27.

قاصرا على الطلب من الجهات المعنية، بل امتد إلى فرض وضع البيانات والمعلومات على شبكة الانترنت، وبالتالي يمكن لكل مواطن أن يتعرف على كل ما يريده من معلومات وبيانات.

3-2-المحاسبة الأخلاقية:

سننظر في هذا العنصر إلى تعريف المحاسبة الأخلاقية، مبادئها، أهميتها، وأخيرا العوامل المؤثرة فيها.

3-2-1-تعريف المحاسبة الأخلاقية:

تعرف أخلاقيات مهنة المحاسبة على انها مجموعة من المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح وغير صحيح في عمل المحاسبين، أي أنها تحدد ما يجب فعله وما لا يجب فعله من قبل المحاسبين، حيث تقوم أخلاقيات المحاسبة على مبادئ أساسية مثل: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة...إلخ. فهذه الأخلاقيات عبارة عن مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهيمن على السلوك المحاسبي، والمتعلقة بما هو صحيح او خطأ، وأن هذه الأخلاقيات تتماثل مع الأخلاقيات المهنية الأخرى في جوانبها الأساسية في كونها جزء من الأخلاقيات المعيارية التطبيقية التي تتضمن مبادئ ومعايير هي عبارة عن احكام أخلاقية حول ما يجب فعله وإنها تتجه نحو الارتقاء بالمهنة من خلال الإلتزام بتلك المبادئ والمعايير الأخلاقية من قبل الأعضاء المحاسبين بما يحسن سمعة وصورة المهنة في أذهان الجمهور وتحقق مصالحهم على وجه أفضل، فبقدر ما يجنب هذا الإلتزام الغرامات والنفقات القانونية، فإنه يساعد على بناء ثقة الجمهور بالمهنة ويجنب الأعمال والزيائن لأعضائها ويحافظ على مكانتها العالية.⁽⁴⁸⁾

3-2-2-مبادئ المحاسبة الأخلاقية:

للمحاسبة الأخلاقية خمسة مبادئ أساسية نوجزها فيما يلي:⁽⁴⁹⁾

3-2-2-1-النزاهة:

يجب أن يكين المحاسب أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية، ويتطلب هذا المبدأ من المحاسبين أن يتصفوا بالاستقامة والأمانة، ويجب أن لا يكون للمحاسب علاقة مع التقارير أو القوائم او المعلومات التي تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير أو تحتوي على عبارات ومعلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة أو تحنف أو تخفي المعلومات التي يطلب أخذها حيث يكون هذا الحذف أو الإخفاء مضللاً.

(48) إبتسام بن غزال، أمينة جودي، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 2، جامعة الوادي، الجزائر، 2017، ص 228.

(49) أحمد سعيد سوسن، غازي محمد عبد الواحد، دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الدولية والإسلامية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الرابع، العدد الثاني، جامعة كركوك، العراق، 2014، ص 166، 167.

3-2-2-2-الموضوعية:

ويفرض هذا المبدأ على المحاسبين أن لا يسمحوا بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية، لذا ينبغي تجنب العلاقات التي تؤثر بشكل مفرط على الحكم المهني للمحاسب.

3-2-2-3-الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:

يفرض هذا المبدأ على المحاسبين الإلتزامات التالية:

- المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب.
 - تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير المهنية والفنية المعمول بها.
- كما تتطلب الخدمة المهنية ذات الكفاءة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في تلك الخدمة، ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين هما: الحصول على الكفاءة المهنية، والمحافظة على الكفاءة المهنية.

إضافة إلى ذلك فتتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعيا مستمرا وتفهما للتطورات المهنية والتجارية الفنية ذات الصلة، ويشمل الكد والاجتهاد التصرف بعناية وشمولية وفي الوقت المناسب كما ينبغي أن يتخذ المحاسب الخطوات اللازمة لضمان أن يكون لدى أولئك الذين يعملون تحت سلطته التدريب والإشراف المناسب. وحيثما يكون مناسباً يجب أن يُطَلَع المحاسبُ الزبائنَ على القيود المهنية في الخدمات من أجل تفادي سوء تفسير إبداء الرأي على أنه تأكيد لحقيقة ما.

3-2-2-4-السرية:

ويفرض هذا المبدأ على المحاسبين الإمتناع عن الكشف عن معلومات سرية خارج الشركة واستخدامها للمصلحة الشخصية أو لمصلحة أطراف أخرى، كما ينبغي المحافظة على السرية حتى في بيئة اجتماعية، كذلك على المحاسب أن يستمر بالالتزام بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقات بينه وبين العميل.

3-2-2-5-السلوك المهني:

يفرض هذا المبدأ التقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة، وعند التسويق والترويج لأعمال المحاسب ينبغي أن لا يسيء المحاسب إلى سمعة المهنة بحيث لا يظهرون ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها والمؤهلات والخبرات التي يمتلكونها، كما يجب أن لا يبدوا إشارات مسيئة لأعمال الآخرين.

3-2-3- أهمية المحاسبة الأخلاقية:

لدى المحاسبة الأخلاقية أهمية كبيرة، نذكر منها: (50)

- تمكين مهنة المحاسبة والمراجعة في اعطائها قيمة اجتماعية خصوصاً في حالة وجود التزامات أخلاقية لدى المهنيين.
- الإخلاص في أداء الواجب الملقى على عاتق المحاسبين المهنيين بما يزيد من ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة والمراجعة.
- تعزيز الثقة في أداء المحاسبين المهنيين في حالة تقديمهم للخدمات في إطار المسؤولية الأخلاقية أو المساءلة العامة.
- الحفاظ على نزاهة وكفاءة فعالية البيانات المالية المعروضة على مدقق الحسابات والمقدمة من قبل الوحدات الاقتصادية المختلفة.
- إمكانية تحديد مسؤولية المحاسب المهني في تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل وتفعيل المصلحة العامة على المصلحة الشخصية.
- أمانة المحاسبين المهنيين وتحديد مسؤوليتهم تجاه مهنة المحاسبة.
- تعزيز ثقة المحاسبين المهنيين والمديرين الماليين وخبراء الضرائب.
- تعزيز ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة والمراجعة والخدمات التي تقدمها في حالة وجود التزامات أخلاقية تسعى لدفع مستوى أداء المهنة.
- تخفيض مستوى المخاطر التي تتعرض لها مهنة المحاسبة والمراجعة، كما يرى البعض بازدياد أهمية الالتزامات الأخلاقية في حالة استخدام التقنيات العالية للمعلومات سواء على نطاق الوحدة الاقتصادية أو على نطاق نظام المعلومات المحاسبي في تلك الوحدة.
- إضافة إلى ما تم التطرق إليه أعلاه، فهناك عوامل أخرى تبرز مدى أهمية المحاسبة الأخلاقية نوجزها في الآتي: (51)

- إن مهنة المحاسبة تخدم طرفاً ثالثاً خلاف العميل الذي يتعاقد معه المحاسب سواء كانت الشركة التي يعمل بها أو المساهمين الذين يراجع لهم حسابات الشركة، لأن هناك أطرافاً عديدين يستخدمون المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتهم دون أن يكونوا متعاقدين مع المحاسب مثل العاملين في المشروع والعملاء والموردين ومانحي الائتمان (المؤسسات المصرفية)، والجهات الحكومية

(50) خالد عثمان عبد الرحمن عثمان، عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الإدارية، العدد الثاني، جامعة إفريقيا العالمية، الخرطوم، السودان، فيفري 2018، ص 184، 185.

(51) عائدة عثمان عبد الله، هاجر الأسمرى، دور التعليم المحاسبي في ترسيخ أخلاقيات مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية - دراسة تحليلية من وجهة نظر موظفي الإدارة المالية في شركة خالد بن عفير وشريكه محاسبون ومراجعون قانونيون، مجلة طريق العلوم التربوية والاجتماعية، العدد 5 (3)، هاتاي، تركيا، مارس 2018، ص 48، 49.

والمستثمرين الذين يعتمدون على موضوعية المحاسبين في إعداد ومراجعة المعلومات المحاسبية وهم بذلك يعتبرون في حكم الشاهد أو القاضي الذي يحدد الحقوق والالتزامات ويخبر بمعلومات بما يلزم معه ضرورة أن يتميز سلوكهم في أداء عملهم، وكذا المعلومات التي يقدمونها بالصدق والعدالة والأمانة سواء بوضع المعايير المحاسبية التي تؤدي إلى ذلك، أو بالتكوين الذاتي للمحاسبين، أو قواعد السلوك المهني.

- إذا كانت المحاسبة تقوم على وجود مبادئ أو قواعد تصاغ بعد ذلك في صورة معايير محاسبية يعتمد عليها في إعداد البيانات، ومن أجل أن تكون هذه البيانات مفيدة فلا بد أن يتوافر فيها قيم الصدق والعدالة والأمانة الأمر الذي يتطلب عند إعداد معايير المحاسبة والمراجعة مراعاة القيم الأخلاقية وهو ما يوفر المدخل الأخلاقي لنظرية المحاسبة.

- الحد من التدخلات الخارجية في العمل المحاسبي: إن وجود قواعد أخلاقية ملائمة للمحاسبين في أداء أعمالهم سواء كانت متضمنة في معايير المحاسبة والمراجعة أو في قواعد السلوك المهني من شأنها أن تحد من تدخل بعض الجهات والأفراد في العمل المحاسبي بما يخدم مصالحهم مثل تدخل إدارة الشركة لدى المحاسب أو المراجع لإثبات عمليات غير حقيقية لتظهر أنهم أكفاء على خلاف الحقيقة، أو طلب إخفاء معلومات تظهر انحرافهم وبدون وجود قواعد أخلاقية يلتزم بها المحاسب فإنه سوف يستجيب لطلباتهم مما يضر بمصالح أطراف أخرى ويؤدي بالتالي إلى فقد الثقة في المحاسبين والمعلومات المحاسبية.

3-2-4-العوامل المؤثرة في المحاسبة الأخلاقية:

هناك العديد من العوامل المؤثرة في المحاسبة الأخلاقية نذكر منها: (52)

- عدم قدرة المحاسبة في تمثيل أو ترجمة نشاط المنشآت بصورة دقيقة خاصة فيما يتعلق بالتحويلات المالية الكبيرة التي تنتج عنها صعوبات في معالجة بعض الوسائل المالية كالمشتقات المالية.

- نتيجة لعدم تطابق المعايير المحاسبية مع متطلبات الأسواق المالية منها على وجه الخصوص ظهرت نزعة جديدة نحو التلاعب في المعلومات المحاسبية.

- ضعف الأداء في مهنة التدقيق أثر تأثيرا مباشرا على المهنة المحاسبية انطلاقا من أن مخرجات الثانية هي المادة الأولية أو مدخلات المهنة الأولى، ومن أهم صور ضعف الأداء هو الغياب المتزايد لمعيار الاستقلالية.

(52) صبايحي نوال، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، المجلد الثاني، العدد الثاني والعشرون، جامعة الجلفة، ماي 2015، ص 15.

المحور الرابع: المحاسبة البيئية

سننظر في هذا العنصر إلى الإطار النظري لكل من التكاليف البيئية والمحاسبة البيئية.

4-1-1- الإطار النظري للتكاليف البيئية:

قبل التطرق لتعريف المحاسبة البيئية، يجب أولاً معرفة فيما تتمثل التكاليف التي تعالجها المحاسبة البيئية.

4-1-1- مفهوم التكاليف البيئية:

تتمثل محاسبة التكاليف البيئية في إدارة الأداء البيئي والاقتصادي من خلال تهيئة وتطوير نظم محاسبية ملائمة تتعلق بالبيئة وتطبيقاتها، وتتضمن عملية التقرير والتدقيق المحاسبي، بالإضافة إلى عمليات تكلفة دورة الحياة الطبيعية والمحاسبية عن التكلفة الكلية وتقييم المنافع والتخطيط الاستراتيجي لإدارة البيئة لتحقيق أهداف الشركة. إذ أن المنافع الناجمة عن ممارسة النشاط التنموي والبيئي التي تؤثر على الدخل القومي والنواتج المحلي لا تعد منفعة حقيقية إذا لم تأخذ عناصر التكاليف البيئية بعين الاعتبار وإدراج هذه التكاليف ضمن تكلفة المنتج النهائي. كما أن تكاليف المحاسبة البيئية تتمثل في كافة عناصر التكاليف ذات مردود إيجابي لقيمتها بتحديد وقياس التكاليف المرتبطة بالموارد الاقتصادية والاجتماعية والمستخدمة فضلاً عن تكلفة إعادة تدوير المخلفات سواء كانت صلبة، سائلة أو غازية، هذا إلى جانب تكلفة منتجات صديقة بالبيئة. فالتكاليف البيئية تنشأ عند قيام الشركات بمزاولة نشاط ينتج عنه مخلفات، وهذه المخلفات يمكن الاستفادة من جزء منها من خلال إعادة تدويرها أو التخلص منها بطريقة لا تضر بالبيئة. وبناءً على ذلك فيجب حصر لكافة الأنشطة ذات الأثر البيئي التي تقوم بها المؤسسات لتحديد طبيعة هذه الأنشطة من ناحية أثرها على البيئة في الجانبين الإيجابي والسلبي والمتمثلة في: أنشطة معالجة تدفق الملوثات إلى المياه أنشطة معالجة تسرب الغاز في الجو، أنشطة معالجة النفايات الصلبة، أنشطة معالجة الحوادث الناجمة عن التلوث، أنشطة إعادة التصنيع.⁽⁵³⁾

4-1-2- أسباب التكاليف البيئية:

يمكن تقسيم النفقات البيئية التي تتحملها المنشآت من حيث أسباب حدوثها إلى ثلاث مجموعات على النحو التالي:⁽⁵⁴⁾

(53) نجيب محمد مسعود، أثر المحاسبة البيئية في تحقيق الميزة التنافسية "دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات التحويلية في ليبيا"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية، المجلد 26، العدد 3، غزة، فلسطين، 2018، ص 186.
(54) وفاء عمر التوم الحاج، "أثر التكاليف البيئية على تقويم أداء المنشآت الصناعية"، مجلة الدراسات العليا، المجلد 7، العدد 28، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان، 2017، ص 135.

4-1-2-1- تكاليف تحدث لأسباب قانونية تنظيمية:

تتمثل في التضحيات التي تتحملها المنشأة لأسباب متعلقة بالقوانين والتشريعات البيئية التي تفرض على المنشآت لأجل حماية البيئة، وتسمى هذه النفقات بتكاليف التوافق مع القوانين والتشريعات، مثل التضحيات المرتبطة بمعالجة وتصريف النفايات وبمنع الإنبعاثات الضارة بالهواء وهذا النوع من التكاليف يدخل ضمن التكاليف الإلزامية أو غير الاختيارية.

4-1-2-2- تكاليف تحدث لأسباب اجتماعية وحضارية:

تتمثل في التضحيات المترتبة على سمعة المنشأة وصورتها التنافسية، وتسمى هذه التكاليف بتكاليف السمعة والعلاقة الطيبة مع المجتمع ومن أمثلتها، تكاليف التقارير البيئية، تكاليف المؤتمرات وغيرها.

4-1-2-3- تكاليف تحدث لأسباب اجتماعية خاصة بالمستهلك:

تتمثل في التضحيات التي تتحملها المنشأة لتلبية رغبات المستهلك في استخدام منتجات غير ضارة، منتجات صديقة للبيئة يسهل التخلص منها ويسهل تداولها وإعادة تدويرها، ومن أمثلتها: تكلفة إختيار خامات صناعية لا تسبب أضرارا للمستهلك مثل بعض أنواع الصبغات في المنسوجات.

4-2- الإطار النظري للمحاسبة البيئية:

سننظر في هذا العنصر إلى تعريف المحاسبة البيئية، أهميتها، وكذا عناصرها.

4-2-1- تعريف المحاسبة البيئية:

بدأ اهتمام المحاسبين منذ سنوات قليلة بالبيئة وقد ظهرت عدة مسميات في مجال المحاسبة تشير إلى هذا الجانب منها: المحاسبة الخضراء، المحاسبة البيئية من أجل التنمية المستدامة المحاسبة البيئية والاقتصادية ومهما كانت التسمية فالمضمون واحد وهو تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها عملاً بمبدأ من يلوّث يدفع.⁽⁵⁵⁾

⁽⁵⁵⁾ حمزة ضويفي، فضيل فارس، المحاسبة البيئية كآلية لدعم وتحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر، يومي 22 و 23 نوفمبر 2011 ص 252.

4-2-2-أهداف المحاسبة البيئية:

للمحاسبة البيئية - كفرع من فروع المحاسبة الاجتماعية - لها مجموعة من الأهداف نذكر منها: (56)

- تحسين وتوسيع وتحليل الاستثمار وتقييم العمليات لتشمل الآثار البيئية الحقيقية لدعم التطور وعمل النظام العام للإدارة البيئية.
- تقديم يد العون للأجهزة المختصة للدولة بإعداد خطة طويلة الأجل للموارد الطبيعية التي يتم استكشافها وتنميتها مستقبلاً.
- تحديد وقياس العمليات البيئية التي تتضمن تحديد نصيب المنتج من التكاليف البيئية.
- مساعدة الجهات المختلفة ذات العلاقة - سواء داخل المنشأة أو خارجها - في اتخاذ القرار سواء في مجال التخطيط أو الرقابة أو في تقييم الأداء.

4-2-3-أهمية المحاسبة البيئية:

- تتضح أهمية المحاسبة البيئية من خلال الدور الذي تقوم به، فعلى مستوى الشركات تساعد المحاسبة البيئية الإبار في معرفة فيما إذا كانت المنشأة تضطلع بمسؤولياتها تجاه التنمية المستدامة أثناء سعيها نحو تحقيق أهدافها التجارية فضلاً عن ذلك، فإن تطبيق المحاسبة البيئية يساعد على الحصول على المنافع الآتية: (57)
- الإيفاء بالمتطلبات التنظيمية.
 - تشغيل المصنع بطريقة لا ينجم عنها أضرار بيئية.
 - الترويج لثقافة ومفهوم السلامة البيئية في العمل بين الموظفين.
 - الإفصاح للمساهمين عن مقدار وطبيعة التدابير الوقائية المتخذة من قبل الإدارة.
 - ضمان عملية النقل والتخلص الآمن من النفايات الخطرة.
 - إمكانية تتبع لإدارة تدفق واستخدام المواد الأولية والطاقة بدقة أكثر.
- فيتضح أن للمحاسبة البيئية ضرورة لازمة لإيجاد إدارة رشيدة وفعالة للمنظمة، فمن خلال تطبيقات المحاسبة البيئية على الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المنظمة، فإنه يمكن للأخيرة أن تحدد وتقيس بدقة الاستثمارات والتكاليف المرتبطة بإدارة الأنشطة البيئية، وكذلك إعداد وتحليل تلك

(56) نهلة إبراهيم عبد الكريم، تطبيق المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية، مقال الكتروني منشور في الموقع : <http://dspace.iua.edu.sd/bitstream/123456789/1122/1/%D8%AA%D8%B7%D8%A8%D9%8A%D9%82%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%A8%D9%8A%D8%A6%D8%A9.pdf>

تم التوثيق يوم 10-10-2019 على الساعة 12 و40د. (57) أمل عبد الحسين، واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الثامن، العدد الحادي والثلاثون، جامعة الكوفة، العراق، 2014، ص 294.

البيانات للحصول على تحليل أعمق للمنافع المحتملة من تلك الاستثمارات والتكاليف، والمحاسبة البيئية بذلك تساعد المنظمة علي تحسين كفاءة أنشطتها فضلا عن دورها المهم كأداة مساندة لعملية اتخاذ القرارات الرشيدة. (58)

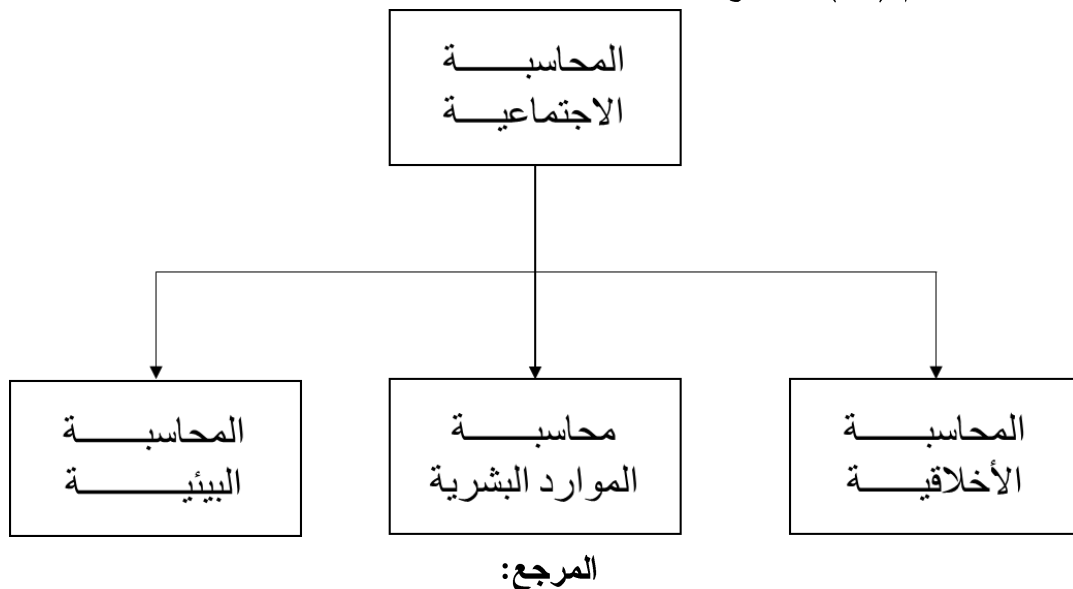
المحور الخامس: محاسبة الموارد البشرية

سننترق في هذا المحور إلى مفهوم محاسبة الموارد البشرية، أهميتها، أهدافها، تطورها التاريخي، إضافة إلى نماذج محاسبة الموارد البشرية.

5-1- مفهوم محاسبة الموارد البشرية:

تشكل محاسبة الموارد البشرية جزءا مباشرا من المحاسبة الاجتماعية مع المحاسبة البيئية والأخلاقية، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): يوضح علاقة محاسبة الموارد البشرية بالمحاسبة الاجتماعية



المرجع:

Cornescu Alina, Motoniu Ioan Dumitru, Vatasoiu Cristian Ionel, "HUMAN RESOURCES ACCOUNTING – ACCOUNTING FOR THE MOST VALUABLE ASSET OF AN ENTERPRISE", Annals of the University of Oradea Economic Science, Bihor, Romania, 2010, P 926.

لهذا قام العديد من الباحثين بتعريف محاسبة الموارد البشرية كل من وجهة نظره الخاصة

فوجد:

- تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين (American Accountants Association):

"محاسبة الموارد البشرية، هي عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وتوصيل هذه المعلومات إلى الجهات ذات المصلحة". (59)

(58) أمل عبد الحسين، مرجع سابق، ص 294.

- تعريف إيرك فلامهولتز (Eric Flamholtz): "محاسبة الموارد البشرية هي المحاسبة عن الأفراد كموارد تنظيمية، وتتضمن التكاليف المحققة من قبل المنظمة من خلال استقطاب واختيار وتدريب وتطوير الأصول البشرية، وتشمل كذلك قياس القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة للمنظمة".⁽⁶⁰⁾

- تعريف نيومان (Newman): "قياس قدرات جميع الموظفين في المنظمة".⁽⁶¹⁾

من خلال التعاريف السابقة يمكن تقديم تعريف شامل لمحاسبة الموارد البشرية، فالمحاسبة المالية تسلط الضوء على تكاليف أصول المنظمة، أما محاسبة الموارد البشرية فهي تنظر إلى المورد البشري على أنه رأس مال وليس تكلفة، فمحاسبة الموارد البشرية تقوم بإظهار الاستثمار الذي تقوم به المنظمة الموجه نحو موظفيها وكيف تتغير قيمهم على مر الزمن، كما تقوم على قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وتقديمها في شكل تقارير مالية لمتخذي القرار.

التعريف السابق يظهر مجموعة من خصائص محاسبة الموارد البشرية تتلخص في الآتي:⁽⁶²⁾

- نظام محاسبي يقوم بتحديد الموارد البشرية.
- استثمار تقوم به المؤسسة موجه لمواردها البشرية.
- تتضمن قياس قيمة الموارد البشرية.
- تتابع التغيرات الحاصلة في قيمة الموارد البشرية عبر الزمن.
- تقوم محاسبة الموارد البشرية بتقديم بيانات الموارد البشرية في شكل تقارير مالية لمتخذي القرار.

5-2- أهمية محاسبة الموارد البشرية:

تتضمن محاسبة الموارد البشرية المحاسبة لإدارة المنظمة وموظفيها كرأس مال بشري يوفر مزايا مستقبلية لها. في نهج إدارة الموارد البشرية، يتم اعتبار النفقات المتعلقة بالموارد البشرية كأصول في الميزانية، عكس ما جاء في مبادئ المحاسبة التقليدية التي تعامل التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية للشركة كمصاريف تقلل من أرباح المنظمة. تكمن أهمية محاسبة الموارد البشرية في تسهيل عمل الإدارة في الحصول على معلومات حول الموارد البشرية كما ونوعاً وقيمة بغرض وضع الرجل المناسب في المكان المناسب، الأمر الذي سيزيد من أداء الموارد البشرية مما سيعزز

⁽⁵⁹⁾ Cornescu Alina, Motoniui Ioan Dumitru, Vatasoiu Cristian Ionel, **Human resources accounting – accounting for the most valuable asset of an enterprise**, Annals of the University of Oradea Economic Science, volume 1, issue 2, Bihor, Romania, 2010, P 926.

⁽⁶⁰⁾ Osemeke Monday, **Human Resources Accounting: Issues, Benefits and Challenges**, International Journal of Economics, Finance and Management Sciences, New York, USA, 2017, P 130.

⁽⁶¹⁾ Osemeke Monday, **Opcite**, P130.

⁽⁶²⁾ Cornescu Alina, Motoniui & al, **Opcite**, P 927.

من كمية ونوعية السلع والخدمات المقدمة. كما أنه سيوفر بيانات للأشخاص المهتمين حول تكلفة الموارد البشرية ومقارنتها بالمقابل مع الفائدة التي تم الحصول عليها من استخدامها. يتم استخدام محاسبة الموارد البشرية لتقديم معلومات حول التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية، بغرض اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة والفعالة للحصول على الموارد البشرية وتخصيصها وتطويرها والحفاظ عليها، من أجل تحقيق أهداف المنظمة.⁽⁶³⁾

تساعد محاسبة الموارد البشرية المنظمة في اتخاذ القرارات في مختلف المجالات مثل التوظيف الخارجي أو الترقية، التحويل أو الاستبقاء، التخفيض أو الاستبقاء، التأثير على ضوابط الميزانية حول كل ما يتعلق بالعلاقات الإنسانية والسلوك التنظيمي، إغلاق الوحدات الحالية وتطوير الفروع المتواجدة في الخارج، إلخ. فهي تساعد في تقييم النفقات المتكبدة من التعليم والتدريب للموظفين وقياس فوائدهما. تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة كذلك على اتخاذ القرارات الإدارية بناءً على توافر وضرة الموارد البشرية، فعندما يتم تحديد الموارد البشرية كميًا، فإنها تمنح المستثمر والعميل رؤية ثابتة حقيقية للمؤسسة وإمكاناتها المستقبلية، كما أن التقييم السليم للموارد البشرية يساعد المنظمة على القضاء على الآثار السلبية للعمل الزائد عن الحاجة.⁽⁶⁴⁾

5-3- أهداف محاسبة الموارد البشرية:

من بين أهداف محاسبة الموارد البشرية نجد:⁽⁶⁵⁾

- توفير معلومات مفيدة للإدارة فيما يتعلق برأس مال الموارد البشرية، مما يساعده في ذلك اتخاذ قرارات قيمة للتوظيف والتدريب والتطوير، والترقية، والمكافآت، وتقييم الأداء... إلخ.
- يتم استخدام محاسبة الموارد البشرية كأداة قيمة للغاية لتقييم كفاءة سياسات وممارسات الموارد البشرية. كما ويمكن الكشف عن نقاط القوة ونقاط الضعف في الموارد البشرية. كما أن هؤلاء الموظفين سيشعرون بالارتياح الشديد والفخر لانتمائهم لهذه المنظمة إذا كانوا يعاملون كأصول وليس كنفقات.
- تساعد على تقدير قيمة الموارد البشرية التي تستخدمها المنظمة. إذا كانت هناك شركتان تقدمان نفس معدل العائد على رأس المال المستخدم بافتراض استخدام نفس التكنولوجيا، فإن إدارة الموارد

⁽⁶³⁾ Neerja Kashive, **Importance of Human Resource Accounting Practices and Implications of Measuring Value of Human Capital : Case study of Successful PSUs in India**, XIMB Journal of Case Research, Xavier Institute of Management, Volume 4, Issue 02, Bhubaneswar, India, December 2013, P 118-119.

⁽⁶⁴⁾ Neerja Kashive, **Opcite**, P118-119.

⁽⁶⁵⁾ Juhi Chatterjee, Partha Chatterjee, **Human Resource Accounting- Role and Challenge for Accountants**, International Journal of Business and Management Invention, Volume 7, Issue 6, Ver. II, India, June 2018, P3.

البشرية من خلال توفير معلومات عن مواردهما البشرية يمكن أن تساعد المستثمرين المحتملين على الحكم على الشركة التي يجب اختيارها للاستثمار.

- تساعد المعلومات المقدمة من إدارة الموارد البشرية إدارة المنظمة على التحكم في أنواع مختلفة من تكاليف الموارد البشرية، وبالتالي فهذا الأمر يساعد على تحسين ربحية المنظمة.

- تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة في الكشف عن قيمة مواردها البشرية. هذه المعلومات هي أكثر قيمة وموثوقية من النظام التقليدي للمحاسبة حيث "العائد على رأس المال العامل هو المعيار الذي اعتادته المنظمات لقياس النجاح.

5-4- التطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية:

مرّ التطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية عبر الزمن على ست مراحل نوجزها في

الآتي:

5-4-1- بداية ظهور أفكار ونظريات محاسبة الموارد البشرية (1960-1966):

بدأ الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية في هذه الفترة. حيث كان يُنظر للموارد البشرية أنها مجرد تكلفة يجب تقييدها، ويجب التقليل من هذه التكلفة، لكن في هذه الفترة، أيد العديد من المفكرين والمنظرين فكرة النظر في الموارد البشرية كأصل من أصول المنظمة، وكذا محاولة تقييمه بشكل موضوعي. كما يرى علماء النفس التنظيمي مثل ليكرت (Likert) أن الموارد البشرية هي في الأصل موارد قيّمة لأي منظمة.⁽⁶⁶⁾

5-4-2- ظهور أول نماذج محاسبة الموارد البشرية (1967-1970):

تزامنت هذه المرحلة مع تشكيل فرق بحث جامعية لتطوير وتقييم جودة نموذج تحديد التكلفة التاريخية للموارد البشرية. في هذه الفترة، أجريت البحوث لتحديد التطبيقات الحالية والمستقبلية لمحاسبة الموارد البشرية كعنصر استراتيجي لمستخدمي المعلومات المالية وكذا متخذي القرار. في أوائل عام 1967، قام فريق بحث يضم ليكرت بروميت، بايل وفلامهولتز (Likert, Bromet, Pile & Flamholtz) بتنفيذ خطط لتطوير مفاهيم ونظريات ونماذج محاسبة الموارد البشرية. وظهرت نتائج أبحاثهم عام 1968 من طرف جمعية بروميت وزملاؤه (Bromet & Colleagues)، واستخدم مصطلح "محاسبة الموارد البشرية" لأول مرة. حيث قام هؤلاء الباحثون بالبحث عن العوارض التي تعرقل تحديد قيمة الموارد البشرية باعتباره ذلك أصلاً من أصول المنظمة وليس تكلفة.⁽⁶⁷⁾

⁽⁶⁶⁾ Fatemeh Babaei, Jamal Mohamade, Payam Mahmoodi, **Human Resource Accounting: From Theory to Practice**, European Online Journal of Natural and Social Sciences, Volume 2, Number 3, Prague, Czech Republic, 2013, P 2250.

⁽⁶⁷⁾ Thomas Arkan, **Human Resources Accounting: A Suggested Model for Measurement and Valuation**, Journal of Finance, Financial Markets & Insurance, Szczecin, Poland, 2016, P 176.

5-4-3- الاهتمام المتزايد من الجانب النظري في محاسبة الموارد البشرية (1971-1977):

عرفت السبعينيات من القرن الماضي، تزايداً كبيراً في الاهتمام في محاسبة الموارد البشرية وبشكل سريع حيث اشتملت هذه الفترة على الكثير من الأبحاث الأكاديمية في مجال محاسبة الموارد البشرية في جميع أنحاء العالم. في هذه الفترة تم تطبيق العديد من الأبحاث في أرض الواقع داخل منظمات الأعمال، وقد تم تحويل تلك الأبحاث من شكل أفكار ونظريات إلى أساليب وطرق واقعية. في هذه الفترة أنشأت جمعية المحاسبين الأمريكيين لجنة للإشراف على تطوير محاسبة الموارد البشرية، كما أفاد عدة باحثين أن محاسبة الموارد البشرية كان لها تأثير كبير على عملية صنع القرار، فبيانات محاسبة الموارد البشرية يمكن أن تكون فعالة لقرارات الإدارة عندما يتعلق الأمر بتحديد أولويات الموظفين والإحتفاظ بهم، كما أجرى فلامهولتز (Flamholtz) بعض الأبحاث لدراسة تأثير الأرقام المتعلقة بقيمة الموارد البشرية على قرارات المحاسبين. وكانت نتائج هذه الأبحاث تسلط الضوء على أن هناك فرق بين القرارات المستندة إلى الطرق التقليدية لاختيار الموظفين، والأرقام المستندة إلى قيمة رأس المال البشري، وفي هذه الفترة قدم فلامهولتز (Flamholtz) نموذجاً يوضح بأن قيمة المورد البشري ترتكز أساساً على خدماته وأعماله التي يقدمها لفائدة منظمته.⁽⁶⁸⁾

5-4-4- الاهتمام المنخفض من الجانب التطبيقي لمحاسبة الموارد البشرية (1978-1980):

انخفض الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية خلال هذه الفترة ولكنه لم يختف تماماً وهذا راجع إلى التوجه الحديث وهو ظهور تقنيات حديثة في ذلك الوقت تفيد في انجاز بعض الوظائف التي كانت الموارد البشرية تقوم بها وبجودة أفضل. كما أن ذلك الانخفاض في الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية راجع إلى أن الدراسات الأولية السابقة التي أجريت حول محاسبة الموارد البشرية كانت سهلة، بينما كانت الدراسات المتبقية كانت صعبة لأن الدراسات الأولية كانت تتعلق بوضع مفاهيم ونظريات حول الشكل العام لمحاسبة الموارد البشرية، أما الدراسات الأخرى فحاولت التدقيق في هذا المجال ووضع نماذج وتقنيات فعالة لتقييم الموارد البشرية. بالإضافة إلى ذلك يتطلب تنفيذ الدراسات اللازمة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية اهتمام وتعاون المنظمات حتى يتم التوصل إلى نتائج ملموسة، وقياس تأثير محاسبة الموارد البشرية على عملية صنع القرار، وعلى أداء المنظمة ككل. لهذا وبما أن تنفيذ هذه الدراسات يتطلب إنفاق مبلغ كبير من النفقات وعدم وجود ما يكفي من اليقين فيما يتعلق بفائدتها فإن المنظمات لم تكن راغبة في تبني محاسبة الموارد البشرية.⁽⁶⁹⁾

⁽⁶⁸⁾ Thomas Arkan, **Opcite**, P 176.

⁽⁶⁹⁾ Fatemeh Babaei, Jamal Mohamade, Payam Mahmoodi, **Opcite**, P 2251.

5-4-5- توسع الاهتمام حول محاسبة الموارد البشرية إلى المستوى الدولي (1981-1989):

في عام 1981، ازداد الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية مرة أخرى. فقد أكدت بعض الدراسات الميدانية محاسبة الموارد البشرية على أهمية هذه الأخيرة في عمليات صنع القرار، وبالتالي الحصول على نتائج مالية وغير مالية مرضية لجميع أطراف المنظمات. فعلى سبيل المثال، قررت منظمة الإدارة البحرية الأمريكية استخدام أساليب محاسبة الموارد البشرية لإدارة مواردها البشرية الخاصة. خلال هذه الفترة، وفي العديد من البلدان، تغير الاقتصاد الصناعي الذي كان التركيز على الأصول المادية إلى الاقتصاد الصناعي الحديث الذي تم التركيز فيه على رؤوس الأموال الفكرية بدلاً من الأصول المادية. وفي مثل هذه الظروف، أثر نجاح المنظمات في المستقبل على رأس المال الفكري بدلاً من رأس المال المادي (إجمالي رأس المال البشري والأصول غير الملموسة). لذلك، يجب على المنظمات إيلاء المزيد من الاهتمام لتنمية رأس المال البشري.⁽⁷⁰⁾

5-4-6- تطوير مفاهيم ونماذج محاسبة الموارد البشرية (1990 إلى يومنا هذا):

خلال هذه الفترة، تغير تركيز محاسبة الموارد البشرية من قياس الموارد البشرية وتوفير معلومات محاسبية صارمة، إلى طريقة تركز أكثر على توفير المعلومات السهلة. يهتم التوجه الحديث على استخدام محاسبة الموارد البشرية كأداة إدارية. على الرغم من كل الأبحاث، لا يوجد حتى الآن حل لتحديات التطبيق العملي لمحاسبة الموارد البشرية.⁽⁷¹⁾

5-5- نماذج محاسبة الموارد البشرية:

سننظر في هذا العنصر إلى نموذج التكلفة التاريخية،

5-5-1- نموذج التكلفة التاريخية:

تم تطوير هذا النموذج من طرف ويليام بايل (William Pyle)، بروميت (Brummet) وإيريك فلامهولتز (Eric Flamholtz) في سنة 1968، في هذا النموذج، يتم الاستثمار في الموارد البشرية بعكس التضحية الحالية للحصول على فوائد في المستقبل، وبالتالي سيتم جمع كل النفقات على الاستقطاب والاختيار والتوظيف والتدريب والتطوير للموظفين وإظهارها كأصل في الميزانية. بموجب هذه الطريقة يتم إطفاء الإنفاق الرأسمالي على الأصول البشرية على مدى العمر المتوقع للأصول البشرية. إذا غادر أي موظف في وقت مبكر، فسيتم التعامل مع جزء غير مطفاً من النفقات الرأسمالية كخسارة وتحمل على الربح والخسارة. لكن يبقى من الصعب للغاية معرفة العمر الفعلي للأصول البشرية وتحديد معدل الإطفاء الذي يجب العمل به.⁽⁷²⁾

⁽⁷⁰⁾ Fatemeh Babaei, Jamal Mohamade, Payam Mahmoodi, *Opcite*, P 2251.

⁽⁷¹⁾ Thomas Arkan, *Opcite*, P 177.

⁽⁷²⁾ Agyemang Fredua Sylvester Prempeh, Evans Kwabena Asare, Li Kao Dui, Liu Ruiwen, **Exclusion of human resource accounting in statement of financial position and its effects on performance : empirical evidence of Ghana**, Journal of business and economic research, Volume 9, Number 2, Nevada, USA, 2019 P05.

5-5-2- نموذج القيمة الحالية:

في نموذج القيمة الحالية، يقترح فلامهولتز (Flamholtz) أن يتم تقييم الأشخاص بالقيمة الحالية للخدمات المستقبلية المتوقعة التي سيقدمها للمؤسسة. وبالتالي، فإنهم يعرفون قيمة الفرد في المنظمة على أنها القيمة الحالية لمجموعة الخدمات المستقبلية التي يُتوقع أن يقدمها الشخص خلال الفترة التي يُتوقع أن يظل فيها في المنظمة.⁽⁷³⁾

5-5-3- نموذج تكاليف الفرص:

يعتمد هذا النموذج على نهج اقتصادي مفاهيمي، وهو قيمة الموظف، في هذه الحالة، يجب أن يستند تقييم الموارد البشرية على قيمة العمل من حيث الفرصة التي يكون صاحب العمل مستعداً لتقديمها للمؤسسة أو تقديم بديل عنها. يعد تحديد قيمة الموارد البشرية أمراً صعباً بموجب هذا النموذج نظراً لأن الاستخدام البديل للموارد البشرية داخل المؤسسة مقيد وفي الوقت نفسه قد لا يكون الاستخدام قابلاً للتحديد في البيئة الصناعية الحقيقية.⁽⁷⁴⁾

5-5-4- نموذج التكلفة البديلة:

وفقاً لهذا النموذج، يتم تقدير قيمة الموظف بالتكلفة التي ستتحملها المنظمة عند تبديله بموظف جديد يتمتع بالقدرة والكفاءة المعادلين. هناك نوعان من التكاليف في هذا النموذج، تكلفة استبدال الفرد وتكلفة استبدال الموضع. تكلفة التوظيف والاختيار والتدريب والتطوير وتكلفة التعريف هي حساب تكلفة الاستبدال الفردية. عندما يقدم الموظف منصبه إلى شخص آخر أو يتركه فهذا يشكل تكلفة للمؤسسة. تشير تكلفة استبدال الموضع إلى تكلفة ملء منصب شاغر في المؤسسة.⁽⁷⁵⁾

5-5-5- نموذج ليف وشوارتز (Lev & Schwartz):

ينص نموذج ليف وشوارتز على أن الموارد البشرية للشركة هي تجميع قيمة القيمة الحالية الصافية (NPV) للإفناق على الموظفين. رأس المال البشري المتجسد في شخص لديه خبرة ٢ سنة هو القيمة الحالية لكسبه من العمل.⁽⁷⁶⁾

$$Vr = \frac{I(t)}{(1+d)^{t-r}}$$

⁽⁷³⁾ Bader Aljamaan, **Human resources accounting: concepts, objectives, models and criticism**, Global Journal of Human Resource Management, Volume 5, Number 7, Kent, UK, September 2017, P 06.

⁽⁷⁴⁾ Dr. V. Murugan, **Issues and challenges in human resource accounting**, International Journal of advanced Scientific Research & Development, Volume 5, Issue 03, Puducherry, India, September 2018, P 467.

⁽⁷⁵⁾ M.Sripriya, **Human Resource Accounting Based On Flamholtz Model**, International Journal of scientific research and management, Volume 04, Issue 08, Madhya Pradesh, India, August 2016, P 4607.

⁽⁷⁶⁾ Cornescu Alina, & al, **Opcite**, P 928.

حيث:

V_r : هي قيمة الموظف في سنة r .

$I(t)$: أرباح الفرد السنوية إلى غاية التقاعد

t : سن التقاعد.

d : معدل خصم الخاص بالفرد.

r : السن الحالي للموظف.

مثال عددي 01:

ياسين عمره 26 سنة، يعمل في مؤسسة ميلاف (Mileve) لإنتاج المعاطف الجلدية منذ 5 سنوات، قدرت المؤسسة دخله السنوي إلى غاية سن التقاعد بـ 50 000 000 دج بمعدل خصم يقدر بـ 0,49.

المطلوب:

- أحسب قيمة الموظف ياسين باستخدام نموذج ليف وشوارتز (Lev & Schwartz).

حل المثال 01:

لدينا:

$$V_r = \frac{I(t)}{(1+d)^{t-r}}$$

وحسب قانون العمل الجزائري فكل موظف حقق 32 سنة عمل يحق له التقاعد.

فسن ياسين عندما يخرج إلى التقاعد هو $32 - 5 = 27$ ، $27 + 26 = 53$ سنة.

وبالتالي:

$$V_r = \frac{50\,000\,000}{(1+0.49)^{53-26}}$$

ومنه:

$$V_r = \frac{50\,000\,000}{(1+0.49)^{27}}$$

ومنه:

$$V_r = \frac{50\,000\,000}{1.49^{27}}$$

ومنه:

$$V_r = \frac{50\,000\,000}{47427.3924}$$

ومنه:

$$V_r = 1054,2431$$

مثال عددي 02:

حسام عمره 34 سنة، يعمل في مؤسسة النور لإنتاج مواد التجميل منذ 8 سنوات، حددت المؤسسة دخله السنوي في بداية عمله بـ 430 000 دج، وكل أربع سنوات يزداد بـ 100 000 دج إلى غاية خروجه للتقاعد بمعدل خصم يقدر بـ 0,12.

المطلوب:

- كم قيمة الأجر السنوي الحالي لحسام؟
- كم قيمة الأجر السنوي له عند سن التقاعد؟
- كم قيمة الأجر السنوي له إلى غاية سن التقاعد؟
- أحسب قيمة الموظف حسام باستخدام نموذج ليف وشوارتز (Lev & Schwartz).

حل المثال 02:

- أولاً: كم قيمة الأجر السنوي الحالي لحسام؟
 $430\ 000 + 100\ 000 + 100\ 000 = 630\ 000$ دج.
- ثانياً: كم قيمة الأجر السنوي له عند سن التقاعد؟
 $\frac{32}{4} = 8$
- $800\ 000 = 8 \times 100\ 000$ دج.
- $1\ 230\ 000 = 800\ 000 + 430\ 000$ دج.
- ثالثاً: كم قيمة الأجر السنوي له إلى غاية سن التقاعد؟
 $430\ 000 + [(2 \times 100\ 000) + 430\ 000] + (100\ 000 + 430\ 000) + 430\ 000$
 $+ [(5 \times 100\ 000) + 430\ 000] + [(4 \times 100\ 000) + 430\ 000] + [(3 \times 100\ 000) + 430\ 000]$
 $+ [(7 \times 100\ 000) + 430\ 000] + [(6 \times 100\ 000) + 430\ 000]$
 $+ [(8 \times 100\ 000) + 430\ 000] = 7\ 470\ 000$ دج.
- رابعاً: أحسب قيمة الموظف حسام باستخدام نموذج ليف وشوارتز (Lev & Schwartz).
لدينا:

$$V_I = \frac{I(t)}{(1+d)^{t-r}}$$

وحسب قانون العمل الجزائري فكل موظف حقق 32 سنة عمل يحق له التقاعد. فسن ياسين عندما يخرج إلى التقاعد هو 32-8 = 24، 24+34 = 58 سنة. وبالتالي:

$$V_I = \frac{7\ 470\ 000}{(1+0.12)^{58-34}}$$

ومنه:

$$Vr = \frac{7\,470\,000}{(1+0.12)^{24}}$$

ومنه:

$$Vr = \frac{7\,470\,000}{1.12^{24}}$$

ومنه:

$$Vr = \frac{7\,470\,000}{15.1786}$$

ومنه:

$$Vr = 492139.3119$$

5-5-6- نموذج هيرمنسون (Hermenson):

يستخدم النموذج التعويض كتدبير بديل لقيمة الأشخاص للشركة. التعويض يعني القيمة الحالية للتيار المستقبلي للأجور والمرتبات لموظفي الشركة. يتم ضبط تيار الأجور المستقبلية المخصومة من خلال "معدل الكفاءة" والتي يتم حساب المتوسط المرجح لنسبة العائد على استثمار الشركة المعنية لجميع الشركات في الاقتصاد لفترة محددة، وعادة ما تكون السنة الحالية والأربع سنوات السابقة. يتم تعيين الأوزان بترتيب عكسي، أي 5 إلى السنة الحالية و 1 إلى السنة الرابعة السابقة.⁽⁷⁷⁾

يتم استخدام الصيغة التالية:

Efficiency Ratio =

$$5 \frac{RF(0)}{RE(0)} + 4 \frac{RF(1)}{RE(1)} + 3 \frac{RF(2)}{RE(2)} + 2 \frac{RF(3)}{RE(3)} + \frac{RF(4)}{RE(4)}$$

حيث:

RF: معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة للشركة.

RE: معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة بالنسبة لكل الشركات في الاقتصاد.

مثال عددي رقم 01:

لدينا مؤسسة تيمقاد لانتاج الاسمنت، تحصلت على معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة خلال نشاطها لسنة 2013 بـ 10.5، وأصبح 11 في سنة 2014، ثم 11.5 في 2015 وبقي يزداد بنفس الوتيرة إلى غاية 2017، بينما كان معدل الدخل المحاسبي على الأصول

⁽⁷⁷⁾ Dr. Mahesh chandra garg, **Human Resource Planning and Development**, Courses for Master in commerce, G J University of Science & Technology, Hisar, India, without year, P 14.

المملوكة بالنسبة لكل الشركات في الاقتصاد سنة 2013 بـ 11، ثم في سنة 2014 بـ 12، وبقي يزداد بنفس الوتيرة إلى غاية 2017.

معدل الكفاءة للمؤسسات في القطاع 12.5.

المطلوب:

- أحسب معدل الكفاءة لمؤسسة تيمفاد مع الشرح.

حل المثال العددي رقم 01:

لدينا:

Efficiency Ratio =

$$5 \frac{RF(0)}{RE(0)} + 4 \frac{RF(1)}{RE(1)} + 3 \frac{RF(2)}{RE(2)} + 2 \frac{RF(3)}{RE(3)} + \frac{RF(4)}{RE(4)}$$

وبالتالي:

Efficiency Ratio =

$$5 \frac{10.5}{11} + 4 \frac{11}{12} + 3 \frac{11.5}{13} + 2 \frac{12}{14} + 1 \frac{12.5}{15}$$

ومنه:

$$\text{Efficiency Ratio} = 4.77 + 3.67 + 2.65 + 1.71 + 0.83$$

ومنه:

$$\text{Efficiency Ratio} = 13.64$$

من خلال النتيجة السابقة وبالمقارنة مع معدل كفاءة مؤسسات القطاع يتضح لنا بأن مؤسسة تيمفاد أعلى كفاءة من مؤسسات القطاع.

مثال عددي رقم 02:

إليك المعلومات التالية الخاصة بمؤسسة سيرتا لإنتاج الحليب ومشتقاته:

YEAR	2015	2016	2017	2018	2019
RF	10.5	11	?	12	?
RE	11	?	13.5	?	13

- الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة لمؤسسة سيرتا والدخل المحاسبي على الأصول المملوكة للمؤسسات في الاقتصاد يتغيران بنفس الوتيرة.

- معدل الكفاءة للمؤسسات في القطاع 14.00.

المطلوب:

- أكمل الجدول السابق.

- أحسب معدل الكفاءة لمؤسسة سيرتا مع الشرح.

حل المثال العددي رقم 02:

أولاً: أكمل الجدول السابق

YEAR	2015	2016	2017	2018	2019
RF	10.5	11	13	12	12.5
RE	11	11.5	13.5	12.5	13

ثانياً: أحسب معدل الكفاءة لمؤسسة سيرتا مع الشرح لدينا:

Efficiency Ratio =

$$5 \frac{RF(0)}{RE(0)} + 4 \frac{RF(1)}{RE(1)} + 3 \frac{RF(2)}{RE(2)} + 2 \frac{RF(3)}{RE(3)} + \frac{RF(4)}{RE(4)}$$

وبالتالي:

Efficiency Ratio =

$$5 \frac{10.5}{11} + 4 \frac{11}{11.5} + 3 \frac{13}{13.5} + 2 \frac{12}{12.5} + \frac{12.5}{13}$$

ومنه:

$$\text{Efficiency Ratio} = 4.77 + 3.83 + 2.89 + 1.92 + 0.96$$

ومنه:

$$\text{Efficiency Ratio} = 14.37$$

من خلال النتيجة السابقة وبالمقارنة مع معدل كفاءة مؤسسات القطاع يتضح لنا بأن مؤسسة سيرتا أعلى كفاءة من مؤسسات القطاع، وهذا يعكس أن لدى مؤسسة سيرتا موارد بشرية ذات كفاءة عالية مكنتها من الظفر بهذه المكانة في الوسط التنافسي.

5-6- التسجيل المحاسبي للموارد البشرية:

يتضمن التسجيل المحاسبي للموارد البشرية القيام بمجموعة من العمليات المحاسبية التي

تعالج قيمة الموارد البشرية داخل المؤسسة على النحو التالي:⁽⁷⁸⁾

(78) الوردي خدومة، مطبوعة محاضرات في مقياس محاسبة الموارد البشرية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2017-2018، ص 15، 16.

5-6-1- قسط الإطفاء السنوي:

يتم معالجة الإطفاء السنوي للمورد البشري تماما مثل الاهتلاك للأصول المادية، ويتم حساب قيمة الإطفاء السنوي من خلال العلاقة التالية :

قسط الإطفاء السنوي = تكلفة المورد البشري \ العمر الإنتاجي

5-6-2- نتيجة التنازل:

نتيجة التنازل = مبلغ التنازل - القيمة الدفترية للمورد البشري

القيمة الدفترية للمورد البشري = تكلفة المورد البشري - مجموع الإطفاءات

القيد الأول				
XXXX	XXXX	المورد البشري	53	XXX
XXXX		صندوق	512	
XXXX		بنك	517	
		الحساب الجاري البريدي (الحصول على م ب)		
القيد الثاني				
XXXX	XXXX	قسط إطفاء	XXX	XXX
XXXX		المورد البشري (اثبات قسط الإطفاء)		
القيد الثالث				
XXXXXX	XXXXXX	صندوق	53	
XXXXXX		المورد البشري	XXX	
XXXX		نتائج التنازل عن المورد البشري (التنازل عن م ب بحالة ربح)	XXX	

في حالة تم التنازل عن المورد البشري بخسارة فيتم إعادة نفس القيد الأخير لكن مع تغيير حـ/ نتائج التنازل عن المورد البشري إلى الجانب المدين.

مثال عددي رقم 01:

بتاريخ 01 جانفي 2010 تحصل نادي كرة السلة لولاية غرداية على فريد بتكلفة سبع ملايين دج، تم الدفع على النحو التالي: خمسون بالمائة بشيك بنكي، خمسة وعشرون بالمائة نقداً، والباقي عن طريق الحساب الجاري البريدي، كان العقد الخاص بفريد مع هذا النادي لمدة ثماني سنوات. بعد مرور خمس سنوات، عرَضَ نادي قسنطينة على نادي غرداية شراء فريد نقداً بقيمة مئويْنِ وسبع مائة وستة وعشرون ألفاً وسبع مائة وخمسة وثلاثون ديناراً جزائرياً.

المطلوب:

- سجّل محاسبياً مختلف العمليات اللازمة مع إظهار كل العمليات الحسابية.

حل المثال العددي رقم 01:

أولاً: حساب قسط الإطفاء السنوي

قسط الإطفاء السنوي = تكلفة المورد البشري \ العمر الإنتاجي

قسط الإطفاء السنوي = 8 \ 7000000

قسط الإطفاء السنوي = 875000 دج.

ثانياً: حساب نتيجة التنازل

نتيجة التنازل = مبلغ التنازل - القيمة الدفترية للمورد البشري

القيمة الدفترية للمورد البشري = تكلفة المورد البشري - مجموع الإطفاءات

مجموع الإطفاءات = 5 x 875000 = 4375000 دج

القيمة الدفترية للمورد البشري = 7000000 - 4375000 = 2625000 دج

نتيجة التنازل = 2726735 - 2625000 = 101735 دج (ربح)

ثالثاً: التسجيل في يومية المؤسسة

875000	875000	2013-12-31 قسط إطفاء فريد المورد البشري فريد (اثبات قسط الإطفاء للسنة 4)	3500000 1750000 1750000	7000000	2010-01-01 المورد البشري فريد بنك ح ج ب صندوق (الحصول على اللاعب فريد)
875000	875000	2014-12-31 قسط إطفاء فريد المورد البشري فريد (اثبات قسط الإطفاء للسنة 5)	875000	875000	2010-12-31 قسط إطفاء فريد المورد البشري فريد (اثبات قسط الإطفاء للسنة 1)
2625000 101735	2726735	2015-01-01 صندوق المورد البشري فريد نتائج التنازل عن م ب فريد (التنازل عن اللاعب فريد بربح)	875000	875000	2011-12-31 قسط إطفاء فريد المورد البشري فريد (اثبات قسط الإطفاء للسنة 2)
			875000	875000	2012-12-31 قسط إطفاء فريد المورد البشري فريد (اثبات قسط الإطفاء للسنة 3)

قائمة المراجع المستعملة:

- تتقسم المراجع المستعملة في إعداد هذه المطبوعة إلى مراجع باللغة العربية ومراجع باللغات الأجنبية على النحو التالي:
- أولاً: المراجع باللغة العربية:
- أ-الكتب:
- [1]. أحمد جابر حسنين علي، أخلاقيات العمل بين الدين والمجتمع، المنظمة العربية للتنمية الإدارية -بحوث ودراسات القاهرة، مصر، 2011.
 - [2]. أحمد جابر حسنين علي، الإدارة الفعّالة للموارد البشرية (دليل المدير المحترف) المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2014.
 - [3]. أحمد محمد أبو طالب، عبد الله عبد السلام أحمد، مجدي جمال عبد القادر، منصور حامد محمود، أصول المحاسبة المالية في المشروع التجاري الفردي منشورات كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2018.
 - [4]. الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، محاسبة، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الرياض، المملكة العربية السعودية، دون سنة نشر.
 - [5]. حسن عواد السريحي، أخلاقيات المعلومات، الاتحاد العربي للمكتبات والمعلومات، جدة المملكة العربية السعودية، دون سنة نشر.
 - [6]. حمزة العلوان، حمزة درادكه، مروان أبو رحمه، مصطفى كافي، مبادئ محاسبة المنشآت السياحية والفندقية، دار الإحصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
 - [7]. رائد محمد عبد ربه، مبادئ المحاسبة المالية 1، دار الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2016.
 - [8]. ريان نعوم، طلال الجاوي، محمد علي جعفر، مشتاق طالب، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري للنشر والتوزيع عمان، الأردن 2009.
 - [9]. عمر وصفي عقيلي، إدارة الموارد البشرية المعاصرة - بعد استراتيجي -، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
 - [10]. فاطمة عبد الرقيب، فاضل محمد، أخلاقيات العمل، منشورات جامعة الملك عبد العزيز جدة المملكة العربية السعودية، 2018.
 - [11]. قاصدي فايزة، أخلاقيات المهنة في مجال العقود الإدارية دراسة مقارنة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع الجيزة، مصر، 2015.

[12]. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، إدارة الموارد البشرية، دار النشر للجامعات، القاهرة مصر، 2013.

[13]. نايل لوثيان، جون سمال، ترجمة: أستاذ فخري، المحاسبة، التربية العربية الدولية، لبنان 2008.

[14]. نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال وشركات الأعمال، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، دون سنة نشر.

[15]. وليدناجي الحياي، المحاسبة العامة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك برونشوج، الدانمارك، 2007.

ب- الأطروحات:

[1]. زروقي يحيى، أخلاقيات الأعمال والفساد الإداري للموظف العام دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية تلمسان، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص: تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2016-2017.

[2]. سامر مظهر فنطقي، دور الحضارة الإسلامية في تطوير الفكر المحاسبي، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا 2002-2003.

ت- المطبوعات:

[1]. إبراهيم محمد حمودي، قاسم محمد دهش، مطبوعة محاضرات للمحاسبة 1، قسم العلوم المالية والمصرفية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، 2016-2017.

[2]. خدومة الورد، مطبوعة محاضرات في مقياس محاسبة الموارد البشرية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر 2017-2018.

ث- المقالات العلمية:

[1]. إيتسام بن غزال، أمينة جودي، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 2، جامعة الوادي، الجزائر 2017.

[2]. أبوبكر مفتاح شابون، محاسبة المسؤولية الاجتماعية وتحقيق الرفاه الاجتماعي، مجلة العلوم البحتة والتطبيقية، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، جامعة سبها، ليبيا، 2015.

- [3]. أحمد سعيد سوسن، غازي محمد عبد الواحد، دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الدولية والإسلامية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الرابع العدد الثاني، جامعة كركوك، العراق، 2014.
- [4]. أمل عبد الحسين، واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الثامن العدد الحادي والثلاثون، جامعة الكوفة، العراق، 2014.
- [5]. بيشكوت عبد الله عيد الكريم، رزكار علي أحمد، علي عمر أحمد، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ودورها في تحسين نوعية الخدمات المصرفية دراسة ميدانية في عينة من المصارف التجارية في محافظة السليمانية وإدارة كرميان، المجلة العلمية لجامعة سيهان المجلد 2، العدد 1 السليمانية، العراق، فيفري 2018.
- [6]. خالد عثمان عبد الرحمن عثمان، عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الإدارية، العدد الثاني، جامعة إفريقيا العالمية، الخرطوم، السودان فيفري 2018.
- [7]. صبايحي نوال، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، المجلد الثاني، العدد الثاني والعشرون، جامعة الجلفة، ماي 2015.
- [8]. طرشي محمد، يخلف إيمان، الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من منظور محاسبي مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 03، العدد 05، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف 2017.
- [9]. عائدة عثمان عبد الله، هاجر الأسمرى، دور التعليم المحاسبي في ترسيخ أخلاقيات مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية - دراسة تحليلية من وجهة نظر موظفي الإدارة المالية في شركة خالد بن عفير وشريكه محاسبون ومراجعون قانونيون، مجلة طريق العلوم التربوية والاجتماعية، العدد 5 (3)، هاتاي، تركيا، مارس 2018.
- [10]. عمر مصباح المزوغي، مختار الهادي الطويل، دور المحاسبة الاجتماعية في قياس مجالات التنمية المستدامة في الشركات الصناعية (دراسة تطبيقية بالشركة الليبية للحديد والصلب مصراته)، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد الخامس، عدد خاص، جامعة مصراته ليبيا، مارس 2017.
- [11]. محمد موسى أحمد عباس، مهند جعفر حسن حبيب، دور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في القياس المحاسبي للتكاليف الاجتماعية (دراسة ميدانية على شركتي أسمنت

- عظبرة وأسمنت السلام)، مجلة الشرق للدراسات والبحوث العلمية مجلة علمية محكمة نصف سنوية، العدد الخامس، كلية الشرق الأهلية، كسلا، السودان، 2017.
- [12]. نجيب محمد مسعود، أثر المحاسبة البيئية في تحقيق الميزة التنافسية "دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات التحويلية في ليبيا"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية، المجلد 26، العدد 3 غزة، فلسطين، 2018.
- [13]. وفاء عمر التوم الحاج، "أثر التكاليف البيئية على تقويم أداء المنشآت الصناعية"، مجلة الدراسات العليا، المجلد 7، العدد 28، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان، 2017.
- [14]. يوسف محمد جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الخامس عشر، العدد الأول، جامعة غزة، فلسطين، 2007.
- ج-الملتقيات العلمية:**

[1]. حمزة ضويفي، فضيل فارس، المحاسبة البيئية كآلية لدعم وتحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر، يومي 22 و 23 نوفمبر 2011.

ح-مواقع الأنترنت:

[1]. فتح الرحمان الحسن المنصور، المحاسبة الاجتماعية والمحاسبة البيئية، مقال إلكتروني تم توثيقه من الموقع:

<http://197.251.5.145:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/566/%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%A7%D8%AC%D8%AA%D9%85%D8%A7%D8%B9%D9%8A%D8%A9%20%D9%88....pdf?sequence=1&isAllowed=y>

بتاريخ 21 أوت 2019، على الساعة 19:54.

[2]. نهلة إبراهيم عبد الكريم، تطبيق المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية، مقال إلكتروني منشور في الموقع :

<http://dspace.iua.edu.sd/bitstream/123456789/1122/1/%D8%AA%D8%B7%D8%A8%D9%8A%D9%82%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%A8%D9%8A%D8%A6%D8%A9.pdf>

تم التوثيق يوم 10-10-2019 على الساعة 12 و 40.

ثانيا: المراجع باللغات الأجنبية

أ-الكتب:

- [1]. Hugues Boisvert, **La comptabilité de management –5e édition–**, ERPI, Québec, Canada, 2011.
- [2]. John R. Alexander, **History of accounting**, Association of chartered accountants New York, USA, 2002.

ب-الأطروحات:

- [1]. Amos Otuma Nkaiwatei, **Relationship between social accounting practices and profitability: the case of oil industry in Kenya**, A Research Project Submitted In Partial Fulfillment of the Requirement of Master of Business Administration, School of Business Administration, University of Nairobi, Kenya, 2011.

ت-المطبوعات:

- [1]. Mahesh chandra garg, **Human Resource Planning and Development**, Courses for Master in commerce, G J University of Science & Technology, Hisar, India, without year.

ث-المقالات العلمية:

- [1]. Agyemang Fredua Sylvester Prempeh, Evans Kwabena Asare, Li Kao Dui, Liu Ruiwen, **Exclusion of human resource accounting in statement of financial position and its effects on performance : empirical evidence of Ghana**, Journal of business and economic research, Volume 9, Number 2, Nevada, USA, 2019.
- [2]. Amah Kalu Ogbonnaya, **Accounting history: definition and relevance**, SSRN Electronic Journal, Elsevier, January 2015.
- [3]. Anand Hanchinal, Salma M. B., Seema Gull, **Social accounting–a survey**, International Journal of Application or Innovation in Engineering & Management, Volume 2, Issue 5, Gwalior, India, May 2013.

- [4]. Bader Aljamaan, **Human resources accounting: concepts, objectives, models and criticism**, Global Journal of Human Resource Management, Volume 5, Number 7, Kent, UK, September 2017.
- [5]. Cornescu Alina, Motoniu Ioan Dumitru, Vatasoiu Cristian Ionel, **Human resources accounting – accounting for the most valuable asset of an enterprise**, Annals of the University of Oradea Economic Science, volume 1, issue 2, Bihor, Romania, 2010.
- [6]. Fatemeh Babaei, Jamal Mohamade, Payam Mahmoodi, **Human Resource Accounting: From Theory to Practice**, European Online Journal of Natural and Social Sciences, Volume 2, Number 3, Prague, Czech Republic, 2013.
- [7]. Juhi Chatterjee, Partha Chatterjee, **Human Resource Accounting– Role and Challenge for Accountants**, International Journal of Business and Management Invention, Volume 7, Issue 6, Ver. II, India, June 2018.
- [8]. M.Sripriya, **Human Resource Accounting Based On Flamholtz Model**, International Journal of scientific research and management, Volume 04, Issue 08, Madhya Pradesh, India, August 2016.
- [9]. Max Aiken, Wei Lu, **Accounting history: Chinese contributions and challenges**, Journal of Accounting, Business & Financial History, Volume 1, Issue 13, March 2003.
- [10]. Neerja Kashive, **Importance of Human Resource Accounting Practices and Implications of Measuring Value of Human Capital : Case study of Successful PSUs in India**, XIMB Journal of Case Research, Xavier Institute of Management, Volume 4, Issue 02, Bhubaneswar, India, December 2013.
- [11]. Osemeke Monday, **Human Resources Accounting: Issues, Benefits and Challenges**, International Journal of Economics, Finance and Management Sciences, New York, USA, 2017.

- [12]. Sonja Gallhofer and Jim Haslam, **Social accounting, historical perspective**, Wiley encyclopedia of management, Volume 1 accounting, John Wiley & Sons, London, UK, 2015.
- [13]. Thomas Arkan, **Human Resources Accounting: A Suggested Model for Measurement and Valuation**, Journal of Finance, Financial Markets & Insurance, Szczecin, Poland, 2016.
- [14]. V. Murugan, **Issues and challenges in human resource accounting**, International Journal of advanced Scientific Research & Development, Volume 5, Issue 03, Puducherry, India, Septembre 2018.