

أثر التفكير الرأسمالي على الإطار النظري للمحاسبة _ دراسة تحليلية نقدية

The Impact Of Capitalist Thinking on Accounting Theoretical Framework :Critical Analytical Study

م. أشرف هاشم فارس العبدون *

كلية التجارة - جامعة النيلين، السودان ashrafalabdoon@gmail.com

1

د. عبد الرحمن البكري منصور امبدي

كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة تكريت، العراق، abderhaman234@gmail.com

2

النشر: 01 / 06 / 2019

القبول: 20 / 05 / 2019

الاستلام: 02 / 04 / 2019

ملخص:

استعرضت هذه الدراسة بالنقد والتحليل أثر نمط التفكير الرأسمالي على الإطار النظري للمحاسبة. لدراسة أثر التفكير الرأسمالي على نظرية المحاسبة اعتمد الباحثان على تحليل ونقد مفهومي الأصول البشرية والدعوة للإفصاح عنها في القوائم المالية، إضافة إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية الذي يعتبر احد الاساليب المستحدثة، التي استخدمت لتجميل صورة التقارير المالية في نظر الفئات التي تعتمد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرارات التعامل مع الجهات الناشئة لهذه التقارير. توصلت الدراسة إلى أن مفهومي الأصول البشرية والمحاسبة الإبداعية هما اثر لنمط التفكير الرأسمالي الذي التبتت عليه الوسائل بالغايات، فهو تارة يقدم الوسيلة على الغاية وتارة يتوسل بأي وسيلة لتحقيق الغاية. اوصت الدراسة بضرورة استخدام التقارير النوعية للإفصاح عن الموارد البشرية بدلاً عن الدعوة للقياس والافصاح الكمي عنها.

الكلمات المفتاحية: التفكير الرأسمالي، نظرية المحاسبة، المحاسبة.

رموز JEL: G30, G31

Abstract:

This study analyzed and criticized the impact of the capitalistic paradigm way of thinking on the conceptual framework of accounting. To study the impact of capitalistic thinking on the accounting theory, the researcher focused on the analysis and criticism of the concept of human asset and the call for its being quantitatively measured and disclosed in the financial reports. In addition the researcher criticized the concept of creative accounting that is currently used as cosmetics to the financial reports with the aim of making a false impression on the users about the financial performance in favor of the issuing firms. The study concluded that, the concept of human asset and creative accounting is an effect to the pattern of capitalistic paradigm thinking which confuses between means and goals in such way that means are sometimes prioritized to goals. The study recommended the use of qualitative reports in the disclosure for human resource instead of the quantitative disclosure.

Keywords: Capital thinking, accounting theory, accounting.

(JEL) Classification : G30, G31.

1. مقدمة:

إن خاصيتنا الانفتاح والمرونة التي اتسم بهما التفكير الرأسمالي قد خففتنا من حدة الالتزام بالمبادئ المحاسبية. إن صور التخفيف من الالتزام بالمبادئ المحاسبية والتي نتجت عن نمط التفكير الرأسمالي تمثلت بالدعوة للتوافق مع متطلبات السوق لتعظيم القيمة السوقية للأصول والأرباح الناتجة عنها وذلك بالتأثير على صرامة القياس والإفصاح المحاسبي، في مجال القياس المحاسبي ظهرت المحاسبة الخلاقة أو (الإبداعية) بغرض تجميل صورة التقارير المالية، تقوم فكرة المحاسبة الخلاقة على الاستغلال أو الاستفادة من المرونة الموجودة في المعايير المحاسبية فضلاً عن ابتكار الطرق والأساليب المحاسبية التي من شأنها أن تسهل العمل وتقلل من التعقيدات الخاصة به، إما في مجالي القياس والإفصاح المحاسبي فقد ظهرت الدعوة إلى القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية فالإطار النظري للمحاسبة قد تأثر بالبيئة التي نشأ وتطور فيها الفكر المحاسبي حيث أن البيئة الحاضنة للتفكير المحاسبي بيئة رأسمالية بحته يقاس فيها أداء الأنشطة بمستوى العائد المادي الناتج عن استغلال الموارد البشرية والمالية المتاحة إذ تتمثل محاسبة الموارد البشرية بالموجودات غير الملموسة التقليدية والمكونة داخلياً والتي يتم الاعتماد عليها بصورة أساسية في النظام الرأسمالي فضلاً عن آثارها. ونظراً لقلّة الدراسات التي تناولت اثر الانفتاح المحاسبي استجابةً للتفكير الرأسمالي والذي يهدف إلى التغلب على قيود القياس والإفصاح المحاسبي، لذا فإن هذا البحث سوف يستعرض بالنقد والتحليل اثر نمط التفكير الرأسمالي على احد المفاهيم المعاصرة والتي أدخلت على الإطار النظري للمحاسبة المتمثلة بمفهوم الموارد البشرية والمحاسبة الإبداعية.

1.1 أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى تحليل ونقد اثر التفكير الرأسمالي على بعض الأطر النظرية لعلم المحاسبة. إذ يقع في إطار البحوث النقدية والتي لا يكون الهدف منها هو اختبار الفرضيات، وإنما يتمثل هدفها بالمساهمة في الإطار المعرفي فضلاً عن تسليط الضوء بالنقد والتقييم على بعض المفاهيم التي لم يتم تناولها أو النشر عنها بالبحوث الميدانية. حيث أشار (بدر، 1996، ص26) إلى أن قيمة البحوث في المستوى النقدي لا يمكن إنكارها وربما يكون من المستحيل بدونها أن تصل إلى نتائج ملائمة للمشكلات التي لا تحتمل إلا على قدر ضئيل من الحقائق المحددة. فيما أشار (عثمان، 2006، ص 25) بهذا الخصوص إلى أن الباحث في الدراسات النقدية يدرس من أجل إشباع حاجته للمعرفة، فضلاً عن تحديد الغموض أو الكشف عن ظاهرة دون النظر إلى تطبيق نتائجه، وتعد دراسات تعتمد أساساً على أعمال الفكر والتسبيب المنطقي. فقد ركز أيضاً المؤتمر الذي عقد في

1985 عن المحاسبة من منظور التخصصات المتعددة على أهمية إجراء البحوث النقدية في علم المحاسبة (David & Trevor Hooper, 1987, p407). وقد أكد (Warren Maoan, 2012, p1) على ضرورة إجراء البحوث النقدية وذلك لكونها تعتمد بصورة أساسية على التسبب المنطقي في تناول القضايا الخلافية إذ يعد ذلك اعلي شأناً من البحوث التي تستند على التحليل الكمي.

2.1 منهجية الدراسة:

إن هذا البحث يقع ضمن إطار المداخل الحديثة لبناء نظرية المحاسبة وهو المدخل النقدي الذي هو على النقيض من المدخل الإيجابي (positive approach) ونظيره المدخل المعياري (normative approach) اللذان يمثلان الخط الرئيس لإجراء البحوث المحاسبية. فالمدخل النقدي يضع كل أدبيات ونظريات المحاسبة في دائرة النقد والتقييم وذلك بربطها بالجذور الاجتماعية. حيث ركزت البحوث النقدية التي أجريت على مساهمة المحاسبة في المحافظة والارتقاء بالبيئة المجتمعية والمادية إلا أنها لم تقدم تفسيراً لأثر البيئة على الاقتصادية والاجتماعية على علم المحاسبة. فالباحثان سوف يقومون بنقد وتقييم اثر التفكير الرأسمالي على بعض المفاهيم المحاسبية وذلك بهدف معرفة القيمة النظرية والتطبيقية لهذه المفاهيم. إذ يقع هذا البحث يقع في إطار المقالات النقدية (Review Article) وليس في إطار المقالات البحثية (Review Research) التي تتطلب إجراء دراسات ميدانية وجمع بيانات عن متغيرات الدراسة وإخضاعها للاختبارات الإحصائية.

3.1 الدراسات السابقة:

تعد الموارد البشرية في يومنا هذا من الأركان الأساسية في الشركات الصناعية والخدمية وذلك باعتبارها تمثل رأس المال الفكري ، إذ ان قياس تقدم البلدان وتطورها بمقدار ما تملكه من خبرات وعقول ومفكرين و مبدعين أكثر من ما تملكه من ثروات إذ ان وجود تلك الثروات لا قيمه لها بدون وجود هؤلاء المفكرين والمبدعين، ذكر (الحيالي، 2004) ان للمورد قيمة سوقية ومستشهد بما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية إذ أدى انتقال ثمانية من اكبر المدراء إلى شركة (فيرتشيلر) من شركة (موتورولا) أدى ذلك إلى ارتفاع القيمة السوقية لأسهم الشركة التي انتقلوا إليها فيما انخفض القيمة السوقية لأسهم الشركة التي انتقلوا منها (محمود، حسين، وآخرون، 2011، ص59) ، ونظراً لهذه الأهمية فقد أجريت العديد من الدراسات التي تناولت اثر القياس والإفصاح عن الموارد البشرية على خصائص المعلومات التي تحتويها القوائم المالية. فالدراسة التي أعدها (حمادة، 2002، ص143) خلصت إلى أن الموارد البشرية استوفت شروط الأصل بناء على قاعدة الجوهر فوق

الشكل التي اعتمدت عليها العقود طويلة الأجل. بالرغم من أن اعتماد عقود الإيجار طويلة الأجل على أنها أصول ارتكز على قاعدة الجوهر فوق الشكل إلا أن الشروط التي وضعها المعيار (13) وكذلك المعيار الدولي (17) لا يمكن اجتيازها بواسطة الموارد البشرية كشرطي الملكية وطول الفترة التعاقدية. وقد ذكر (شائر الغبان وآخرون، 2007، ص191) في الدراسة النقدية التي اجريها ان الحيطة والحذر وفترة بقاء الأصل، والعلاقة بين التكلفة والعائد المتوقع هي التي أدت إلى معارضة المحاسبين لفكرة رسملة تكاليف الموارد البشرية، ومبررهم في رسملتها إلى إلا أن المورد البشري لا يستنفذ خدماته خلال الفترة المحاسبية الحالية وإنما يتوقع استمرارها للمستقبل أي أنها لا ترتبط بالفترة الحالية فقط (حزان، 2003، ص212-213). فقد اعتمدت الدراسة التقسيمات الثلاثة لتكاليف الموارد البشرية والتي تشمل تكاليف الاقتناء، تكاليف التطوير، وتكاليف الاستغناء إلا أنها لم تشر إلى المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتناء في حال ان المرشحين للوظيفة لم يجتازوا الشروط التي وضعتها المنشأة : فهل تحمل على إيرادات العام بناء مفهوم الجهود الناجحة او يتم رسملتها وفق منظور التكلفة الكلية. قدم (قورين حاج قويدر) دراسة نقدية استعرض فيها فقط النماذج التي استخدمت لقياس الاصول البشرية وكذلك اراء المؤيدين والمعارضين. وتعتبر الدراسة النقدية التي قدمها (خالد، 2015، ص229-248) اقرب الدراسات إلى الدراسة الحالية حيث استعرضت اثر المدارس الاقتصادية كالمدرسة الكلاسيكية والمدرسة والكينزية والاقتصاد المؤسسي على نظرية المحاسبة ولكنها لم تستعرض اثر التفكير الرأسمالي المادي على الإطار النظري للمحاسبة. كما اعد (Amirul& etal,2013,p15) دراسة نقدية استعرض فيها الدراس بالنقد والتقييم نماذج قياس الاصول البشرية وعلى وجه التحديد نموذج فلامهولز وليكرت وبعض القيود التي تحد من تطبيقه. إن الدراسات النقدية التي تم استعراضها لم تبحث عن اثر الفلسفة المادية للتفكير الرأسمالي على الإطار النظري للمحاسبة. هذا البحث قد استعرض بالنقد والتحليل اثر نمط التفكير الرأسمالي على الإطار النظري للمحاسبة وعلى وجه التحديد على مفهومي الاصول البشرية والمحاسبة الخلاقة التي انقسم فيها المحاسبون إلى مؤيدون ومعارضون. اما الدراسات التي اجريت على المحاسبة الخلاقة والتي اطلع عليها الباحثان فجمعها هدفت إلى اختبار اثر اساليب المحاسبة الابداعية على المعلومات المحاسبية وتحديد دوافع استخدام اساليب المحاسبة الخلاقة وكذلك طرق الحد منها(ناظم شعلان2015، ص238-363، بدر الزمان ومسعود صديقي2015، ص61-78، طلال سليمان وآخرون2015، ص317-346، نعيم تومان2015). هذه الدراسات لم تشر إلى اثر نمط التفكير البرجماتي، والذي يعتبر احد مبادئ الانظمة الرأسمالية، في تطبيق اساليب المحاسبة الابداعية.

2. الجانب النظري للبحث :

1.2 رأسمالية الانظمة الاقتصادية في عالم اليوم :

"ان" تاريخ المجتمعات الحاضرة و إلى يومنا هذا، هو تاريخ صراع الطبقات" (George & Boyer, 1998, p153). هذه المقولة حين كتبت بواسطة المفكر الاشتراكي كارل ماركس في المنفستو الشيوعي الذي تم نشره في عام 1848 قد تبدو للوهلة الأولى أنها نبوءة لرسول اقتبست من أحد الكتب السماوية القديمة. فقد اعتقد ماركس بناء على استقراء تاريخي للأحداث ان الصراع الطبقي، الذي عرف بالديالكتيك المادي، هو ملهم ومصدر التغيير في المجال السياسي والاقتصادي والاجتماعي. فكرة الديالكتيك عند ماركس تقوم على الصراع الحتمي بين الطبقات الغنية والطبقات الفقيرة الذي يفضي بدوره إلى انتصار طبقة الفقراء بالعنف على طبقة الاغنياء وقيام الدولة التي يحلم بها ماركس "دولة البرولوتاريا". لكن التغييرات الاقتصادية و السياسية والاجتماعية التي تلت حقبة ماركس أثبتت خطأ هذه النبوءة ، فقد بدأ بريق هذه المقولة يخفت في نظر مؤيديها إلى أن اقلت شمسها بانهيار الاتحاد السوفيتي في عام 1987 بسبب الاستراتيجية الجديدة التي اعلنها الرئيس الاسبق ميخائيل غورباتشوف والتي عرفت بالبروستيركا (Mark & Bcissing, 2009, p332). لقد حدث التغيير فعلاً لمصلحة المستضعفين في كثير من المجتمعات لكن ليس بوسيلة العنف كما تتبأ ماركس وانما بوسيلة التآزر العاطفي والقوة الفكرية للفئات المستضعفة ضد الطبقات النافذة المتسلطة، كالثورة الشعبية السلمية التي اطاحت بنظام الحكم في السودان في 1964 وثورة الشعب الاعزل الذي اطاح سلمياً بنظام الابارتيد Apartheid في جنوب افريقيا والذي يصنف بانه احد اكثر النظم التي عرفها التاريخ السياسي اضطهادا للشعوب (Martine & Johan, 2014, John D & John R, 2013, P113). لقد برع الاتحاد السوفيتي وقتها في تطبيق مبادئ النظم الاشتراكية بالعنف على الطبقة الغنية والفقيرة بينما نعمت الطبقة الحاكمة بصورة من الرفاهية لم يجدها اثرياء الانظمة الرأسمالية. فقد كانت انوار العقول (Upper ego) التي اشعلتها ضغوط الرحي التي تعرض لها المستضعفون من الطبقات الاجتماعية والدينية المستأثرة بالسلطة والمال في ذلك الوقت ليست بالقوة الكافية لإنارة مستنقع ظلام الجبلية الذي احتضن النفس البشرية لبلايين السنين. فقد بدأت بعض العقول تشرائب إلى النظم الاشتراكية بينما تعيش النفوس في حالة من التناقل نحو الطبيعة الرأسمالية (الانانية) التي اعتادت عليها والمعروفة عند علماء الاجتماع بالانانية الدنيا (lower ego) وهي على النقيض من الانانية العليا (upper ego) والتي ترى ضرورة تفوق الآثار الخيرة لممارساتنا على الطرف الآخر، الآثار غير الخيرة (Mansour A &

(Elbakri,2015,p37). فقد تآقت بعض العقول المستتيرة في الشرق، (The upper ego) إلى الاشتراكية بينما تتقالت النفوس (The lower ego) إلى درك النظام الرأسمالي، بصورة جعلت من العقل اداة طائعة للنفس تستعمله في جمع الثروة والسلطة. قد اشار (Paul Hollander,2009,p5) إلى ان هذا التناقض بين النظرية والتطبيق هو احد الاسباب الرئيسة التي ادت إلى انهيار الماركسية، فقد اوضح ان الامتيازات التي تمتعت بها النخبة الحاكمة في الاتحاد السوفيتي كفيلة بأثارة الشك حول قدرة القائمين بأمر تطبيق النظرية الماركسية على تحقيق اليوتوبيا الموعودة. هذا الاستعراض يقودنا إلى الخلوص إلى ان الانظمة الاقتصادية في الشرق والغرب هي في الحقيقة تقوم على اديم النظام الرأسمالي.

بناء على هذا الاستعراض يمكن القول بان تاريخ البشرية الحاضرة و إلى يومنا هذا هي حقيقة تاريخ النزوة التكريسية للمال و السلطة في أيدي القلة من الشعب سواء كان ذلك في الغرب الرأسمالي أو الشرق الاشتراكي ، هو تاريخ الأنا الجاهلة التي تسعى بكل الوسائل الممكنة إلى زيادة ثروتها عبر امتلاك وسائل الإنتاج و التأثير على صناعة القرارات الاقتصادية و السياسية لحماية مصالحها الشخصية . لقد أثر التفكير الرأسمالي ليس على أوجه الحياة المختلفة فحسب ، و انما على نمط و كيفية التفكير. اذ انصب تفكير المفكرين في العلوم الاجتماعية في قالب النظرة الرأسمالية . فقد اضحت الكتابات في العلوم الاجتماعية تتضح برائحة التفكير الرأسمالي ،حتى ان معظم الذين يكتبون عن الدعوة إلى الفضيلة يحسبون الأجر المتوقع من أعمالهم بمقاييس المادة في إطار الربح و الخسارة.

فالمحاسبة من العلوم الاجتماعية التي تأثر إطارها النظري بالتفكير الرأسمالي في بعض صور القياس و الإفصاح. سوف يستعرض الباحثان بالنقد والتحليل اثنتين من المفاهيم المحاسبية الاكثر جدلاً في البحوث العلمية وهما:

- المحاسبة عن الموارد البشرية

- المحاسبة الخلاقة

2.2 المحاسبة عن الموارد البشرية :

إن أكبر مظاهر تأثير التفكير الرأسمالي على الإطار المفاهيمي لعلم المحاسبة هو ابتداء مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية. هذا المفهوم قد جعل من المورد البشري اصل يخضع لعملية القياس والافصاح المحاسبي بذات الصورة التي تخضع لها الأصول الأخرى المملوكة للمنظمة. بالرغم من ان المورد البشري لا يمكن أن يشتري وتستخرج له شهادة بحث أو أن يستأجر بحقوق امتياز ولا يمكن التنبؤ بعمره الافتراضي، لكن بالرغم عن

ذلك فالتفكير الرأسمالي قد حاد عن الموضوعية في التعامل مع المورد البشري فوضعه في مصاف الآلة يخضع لعمليات الاستنفاد والتدريب كما تخضع الآلة بالنظر لعمليات الاستهلاك والصيانة، وتحسب له قيمة عادلة تتمثل في القيمة المخصصة للتدفقات النقدية بذات الصورة التي تحسب بها قيمة عقود الايجار الرأسمالية. ان اعتبار المورد البشري اصل قد اضحى مرفوض اخلاقياً خاصة بعد ان تخلصت المجتمعات من ظاهرة العبودية (Jacob Eherian & Sherine Farouq, 2013, p76). وقد اشار (Thomas Arkan, 2016, p180) إلى الصورة غير الانسانية التي تظهر بها الموارد البشرية حين التقرير عنها ضمن الاصول المادية. ولولا طغيان المزاج الرأسمالي على نمط التفكير لاهتدى المنظرون في مجال المحاسبة إلى اعداد التقارير النوعية المرفقة مع القوائم المالية بدلاً عن الدعوة إلى القياس والتقرير الكمي عن قيمة المورد البشري في قائمة المركز المالي. فالتقارير النوعية تفصح عن المؤهلات الاكاديمية والمهنية للموظف والدورات التدريبية التي خضع لها في الداخل والخارج والافكار والنماذج التطورية التي قدمها في مجال وظيفته. يلاحظ انه بالرغم من ان المعايير المحاسبية قد استنتجت الاصول البيولوجية من الاستنفاد بسبب النمو الفسيولوجي الا انها لم تستثني الاصول البشرية من الاستنفاد بسبب النمو الفكري مما يخلق صورة من التناقض في المعالجات المحاسبية بين البنود المتماثلة. فهل فعلاً مفهوم الاصول في المحاسبة مطابق لمفهوم المورد البشري؟. للإجابة عن هذا السؤال سوف نستعرض بعض التعريفات التي احتواها الإطار النظري للمحاسبة عن مفهوم الاصول.

فقد عرفت الاصول بانها الحقوق المملوكة للمنظمة والتي من المتوقع ان تحقق لها منافع مستقبلية. كما عرفت الاصول بانها الانفاق الذي يؤدي إلى منافع مستقبلية. فيما اعتبرت بانها أي شيء له قيمة او مورد تمتلكه المنظمة. قدمت لجنة معايير المحاسبة الدولية تعريفاً مختلفاً عن التعريفات السابقة اذ عرفت الاصل بانه مورد تديره المنظمة نتيجة لأحداث تاريخية، يتوقع ان يؤدي إلى تدفقات من المنافع في المستقبل. فكلما "تملكه" التي مثلت قاسماً مشتركاً بين جميع التعريفات السابقة عجزت عن ان تغطي الاصول المستأجرة بعقود ايجار طويلة الاجل والبيع اعادة الايجار التي اعتبرتهما المعايير المحاسبية اصول استناداً على مبدأ " الجوهر فوق الشكل" Substance over form. فمبدأ الجوهر فوق الشكل لا يمكن اسقاطه على الموارد البشرية بالصورة التي تم به اسقاطه على العقود طويلة الاجل لأنها اصول غير تعاقدية. بالرغم من ذلك فقد اعتبر اريك فلاهوملز ان العقود طويلة الاجل سابقة يمكن الاستناد عليها في اعتبار الموارد البشرية اصول. فقد قال اريك "الرد على موضوع الملكية كمييار فاصل لاعتبار الاستثمار في الموارد البشرية اصلاً ان هذا المعيار مبالغاً فيه وقد

اوضحنا فيما سبق عدم ضرورة الملكية الكاملة كما في حالة عقود الايجار طويلة الاجل" (فلامهولز، 1992، ص62). فقد اعتبر فلامهولز ان قدرة الاصل على تقديم منافع مستقبلية هي المعيار الاهم في اعتبار التكلفة اصلاً.

بالرغم من ذلك فان مبدا التحفظ المحاسبي قد يعيق اعتبار الصرف على الموارد البشرية اصل بسبب الاستمرارية غير المؤكدة للموارد البشرية. ان التعريف الذى قدمته لجنة معايير المحاسبة الدولية قد اسقط شرط الملكية لتعريف الاصل والذى يمثل عاملاً مشتركاً بين جميع التعريفات التى اعتمدها الفقه المحاسبي وادخل بدلاً عن ذلك شرط الادارة لى يستوعب التعريف الاصول غير المملوكة للشركة والتى يؤدى استعمالها إلى تدفقات من المنافع المستقبلية. لقد اعتمدت لجنة معايير المحاسبة الدولية هذا التعريف بالرغم من ان هذا النوع من الاصول غير المملوكة للشركة تم اعتبارها ضمن الاصول عملاً بمبدأ "الجوهر فوق الشكل" وليس استناداً على المصوغ القانوني الذى شكل القاعدة الفقهية لجميع التعريفات التى استندت على شرط الامتلاك. اضافة إلى ذلك فان عقود الاجار طويلة الاجل والبيع واعدة الايجار هي عقود قانونية بين طرفين متكافئين بوجود تأكيدات على ان يكون لها اثراً مالياً لفترة طويلة تمثل نسبة جوهرية من عمر الاصل وهو ما لا يوجد في حالة الموارد البشرية. فقد افترضت بعض نماذج القياس المحاسبي لقيمة الموارد البشرية بقاء الموارد البشرية حتى تاريخ التقاعد كنموذج Lev and Shwartz، كما افترضت اخرى احتمال بقاء المورد البشرى في مراحل مختلفة كنموذج Eric Flamholtz كما استصحت طرق اخرى معدل دوران القوى البشرية كنموذج Jaggi Lau (Raunak Narayan, 2010, p237) كل ذلك يشير إلى وجود شك في ان يكون للموارد البشرية اثراً طويلاً يمثل نسبة جوهرية من عمرها. فالأصول البشرية قد ينقضي اجلها في اي لحظة او قد تترك العمل بالمنظمة. فمن المستحيل التكهن بالعمر الإنتاجي للأصول البشرية الامر الذى يجعل عملية توزيع تكاليفها الرأسمالية على العمر المتوقع رجماً بالغيب (عبد الوهاب، 1985، ص69). كما اعتبرت لجنة معايير المحاسبة المالية في البيان 1985/6 الاصول بانها "منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وان الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع او السيطرة عليها نتيجة احداث تاريخية (طوة، 2009، ص85) "يلاحظ ان هذا التعريف اكثر تحديداً باشتراطه الملكية او السيطرة للقياس والتقدير عن الاصل بدلاً عن كلمة الادارة التي ارتكزت عليها لجنة معايير المحاسبة الدولية في تعريفها للأصول. ان قيمة الاصول البشرية تزيد في الزمن حسب منطوق نظرية التعلم "learning theory" والتي تقضى بان الخبرات التراكمية التى يكتسبها العامل خلال سنوات العمل سوف ترفع وبصورة مستمرة كفاءته المهنية وقدرته على انجاز العمل. (Martin

(Schulz,2001,p1). في اكد (عبد الوهاب،1985، ص85) ان الموارد البشرية ترتفع قيمتها في الزمن بسبب الخبرات التراكمية. فقد تعلن مثلاً الشركات عن حاجتها لموظف بخبرة عشر سنوات واطاعة في الاعتبار اثر السنوات العشر على الكفاءة المهنية ولكن ليس من المتوقع ان تعلن شركة ما عن حاجتها إلى ماكينة بشرط انها قد استعملت لعشر سنوات وترى ان هذه السنوات العشر سوف ترفع من كفاءة اداء الماكينة. فكيف اذا تستنفد الاصول البشرية بالصورة التي تستنفد بها الاصول الثابتة؟. ان الآلة نفسها اثر من آثار العقول فلا يمكن ان يخضع المؤثر لقانون الاثر. فالإنسان قد ينقضي اجله في أي لحظة من الزمن لكن اثره في اخصاب الحياة لا ينتهي فهو مخترع النور والآلة، والنماذج الرياضية، وبرامج الحاسوب، والادوية، والمؤلفات العلمية، والنوتات الموسيقية. فالعبرة بالأثر الموجب القابل للتجديد والتطور الذي يتركه الانسان وليس بعدد السنوات التي يقضيها في الحياة وهو قادر على العطاء كما في حالة الآلة التي ينتهي عمرها الإنتاجي ولا تترك بعده أثراً قابلاً للتجديد والتطور. فقد اكد كثير من الباحثين ان الاصول البشرية هي المورد الاكثر قيمة لدى المنظمة، (Osemeke Monday,2017,p129). لكن لم يشر اى من هؤلاء الباحثان إلى طبيعة القيمة التي تفوق بها هذا الاصل على سائر الاصول. لا اعتقد ان النماذج المستخدمة لقياس الاصول البشرية سواء ان كانت التكلفة التاريخية او القيمة الحالية تعطي وزناً كمياً يفهم منه مستخدمو القوائم المالية ان هذه الاصول هي الاكثر قيمة لدى المنظمات، فقد تتخفف قيمة الاصول في بعض المنظمات باستخدام هذه النماذج إلى دون قيمة الاثاث.

فيما اشار (Thomas Arkan,2016,p180) إلى الاثر النفسي المحتمل على العاملين نتيجة التقرير عنهم في القوائم المالية المنشورة بقيمة منخفضة. هذا يعنى ان نماذج القياس الكمي عجزت عن ان تعطي وزناً مكافئاً للعبارة التي اوردها الباحثون عن ان الاصول البشرية هي الاكثر قيمة لدى المنظمات. فالخطأ ليس في العبارة التي اوردها الباحثون عن قيمة الاصول البشرية ولكن الخطأ في فكرة القياس الكمي للتعبير عن قيمة المورد البشرى. وقد اوردت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ثمانية اسباب لعدم الاعتراف برسمة الموارد البشرية اهمها عدم ملكية الاصول البشرية للمنظمة (A.laks& Hmana Rao,2014,p88). وقد عزى خبراء الموارد البشرية عدم نجاح تجربة القياس والافصاح عن الموارد البشرية لسببين هما عدم ملكية الاصول البشرية للمنظمة وعدم التاكيد الذي يكتنف مستقبل التدفقات النقدية الناتجة عن الاستثمار في الموارد البشرية (Jacob Eherian& Sherine Farouq,2013,p160). ان القياس والافصاح عن الموارد البشرية مازال يتعثر بين مؤيد ومعارض نظراً للمشاكل التطبيقية وقد ازداد عدد المعارضين من حيث العدد والنقل الفكري (عبد الوهاب ويس،1984، ص11).

هنالك استقرار تاريخي يدل على ان التطور التقني سوف يحيل عمل الانسان إلى الآلة، فوقتها يكون الانسان سيد الآلة وليس خادماً و تكون المحاسبة عن الاصول البشرية مجرد فكرة تاريخية لم تجد طريقها للتطبيق.

3.2 المحاسبة الخلافة:

نظراً للمنافسة الشديدة في السوق فضلاً عن التوافق مع التفكير الرأس مالي الذي يحكم السوق اليوم تلجأ اغلب الشركات وخصوصاً المتعثرة إلى تحسين قوائم المالية ولو صورياً بما يخدم مصلحتهم وبصورة مضللة امام مستخدم تلك القوائم مستغلين المرونة فضلاً عن الحرية في تطبيق المبادئ والفروض المحاسبية بأتباع بعض الاجراءات القانونية وغير القانونية (بطو، 2006، ص110) ، كما اضاف (عسيري، 2002) إلى ان المحاسبة الخلافة تهدف إلى تحسين صورة القوائم المالية بصورة مضللة امام المستخدمين، وذلك بالاستفادة من الخيارات المتعددة للقياس المحاسبي التي احتوى عليها الإطار النظري للمحاسبة وكذلك معايير الاداء المهني القطرية والعالمية (عسيري، 2002، ص318).

تعددت تعريفات المحاسبة الخلافة ولكن اتفقت كلها على ان المحاسبة الخلافة تقع في إطار الممارسات غير الاخلاقية. فمثلاً عرفت المحاسبة الخلافة بانها التحريف الممنهج لعدالة الربح المحاسبي وكذلك اصول وخصوم المنظمة (Brijesh Y, 2013, P181). كما عرفت ايضاً بانها اسلوب من اساليب التلاعب في الحسابات لا خفاء الاداء الفعلي للمنظمة وتحقيق بعض المكاسب الاعلامية (عمر جعارة وآخرون، 2013، ص316)، كما اعتبرها على (رمضان، 2012، ص306) بانها عملية استخدام الادارة للحكم الشخصي عند اعداد التقارير المالية بغرض تضليل مستخدمي التقارير المالية. كما اشار (عبد الله، 2016، ص786) إلى انها من الاساليب الحديثة التي تحتاج إلى معرفة بالإطار النظري والمهني للمحاسبة حتى يستطيع القارئون على اعداد القوائم المالية معالجة الارقام المسجلة او التلاعب بغرض تحقيق اهداف محددة.

من التعريفات السابقة يمكن الخلوص إلى ان المحاسبة الخلافة اسلوب برجماتي(*) يجسد نمط التفكير الغائي للنظام الرأسمالي. فقائمة الدخل لا تعكس الربح الحقيقي للشركة وانما ربحاً اسمياً تم تحديده على مبادئ

* ويقصد بالمدخل البرجماتي بأنه يجب يتسم لتكون النظرية المحاسبية وحولها و إجراءاتها المحاسبية والتي تم اقتراحها يجب ان تتصف بكونها منسجمة ومتطابقة مع الممارسات التي تحكم العالم اليوم فضلاً عن كونها مفيدة بشكل عام في اتخاذ القرار لان ذلك يعتبر اساس لاختيار المبادئ وكذلك الاجراءات والمعلومات المحاسبية واستناداً لهذا المنظور والذي اعتمد اساس المنفعة فضلاً عن قابلية الاجراءات وتحقيقها بديلاً عن مصطلح المبادئ المحاسبية التي تتصف بكونها مقبولة لذلك تم الاعتماد على هذا المدخل في تكوينها (حنان، 2001:162-163).

و افتراضات القياس المهني للمحاسبة حتى يعبر ويقدر الامكان عن الربح الحقيقي. ان الهدف من هذه المبادئ وهذه الافتراضات يجب ان لا يكون هنالك اختلافاً جوهرياً بين الربح المحاسبي، او قل الاسمي و الربح الحقيقي. ان قل الضمني، بصورة تؤثر سلباً على قرارات مستخدمي التقارير المالية. بالرغم عن ذلك فقد عمد الفكر المحاسبي الرأسمالي إلى العمل على تجميل صورة قائمة الدخل مستفيداً من الآثار السلوكية المحتملة لمعلومات القوائم المالية على مستخدمي القوائم المالية، الامر الذي سوف يؤدي حتماً إلى اتساع الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الحقيقي. فالمحاسبة الخلاقة قد هدمت كل المجهود الذي ارسته المبادئ النظرية والمعايير المهنية لضمان ان يكون الربح المحاسبي ممثلاً جيداً للربح الحقيقي تحت هذه الافتراضات النظرية والمعايير المهنية. فالربح المحاسبي هو وليد القياس المحاسبي الذي يقوم على مجموعة من الافتراضات والمبادئ والمعايير المحاسبية. فأساليب المحاسبة الخلاقة سوف تؤدي إلى هدم ركائز القياس الموضوعي و تجعل الربح المحاسبي اكثر بعداً عن الربح الحقيقي المستتر وراء الارقام. اما التحريفات واعادة انتاج قائمة المركز المالي فتهدف إلى رفع الجدارة الائتمانية للمنظمة بأجراء تعديل على قيم الاصول الجارية والخصوم الجارية و تقوية المركز المالي عند طريق اعادة تقويم الاصول الثابتة تلبية لتوقعات مستخدمي التقارير المالية فبدلاً عن ان توجه المعلومات المحاسبية رغبات مستخدمي القوائم المالية اضحت رغبات مستخدمي القوائم المالية في ظل المحاسبة الخلاقة هي التي توجه كيفية اعداد القوائم المالية. بالرغم من ان هدف المحاسبة الخلاقة هو تضليل المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية لمصلحة الشركة، الا ان هذا التضليل قد جاز في المدى الطويل، على المستخدمين الداخليين للقوائم المالية، فانهارت اثر ذلك شركات عملاقة كشركة انرون (Enron) في 2001 تبعتها شركة ورلدكوم (WorldCom) في 2002 كما انهارت شركة التدقيق الشهيرة آرثر أندرسون (Arthur Anderson) (سليمان وآخرون، 2015، ص 317-346). نتيجة لذلك اتهم بعض المؤلفين في علوم المحاسبة اساليب المحاسبة الخلاقة باللاأخلاقية بسبب التضليل المتعمد الذي يقع على مستخدمي القوائم المالية.

وقد اكد (Simon Archer, 1996, p55) في هذا الخصوص ان المحاسبة الخلاقة نوع من انواع الكذب الصريح وذلك استناداً للأدبيات التي كتبت عن اخلاقيات الكذب، كما اورد مطالبة الرئيس الاسبق للجنة الاوراق المالية بسوق نيويورك المستر Arthur Levitt جميع الشركات بترك ممارسات المحاسبة الخلاقة من اجل الاسواق المالية من اجل الاقتصاد العالمي ومن اجل المستثمرين. هذا واخذت المحاسبة الخلاقة عدد من الاسماء التي تشير في مجملها إلى المفارقة الاخلاقية لاساليب المحاسبة الخلاقة

كالخداع (Manipulation)، التحريف (Misrepresentation)، الخداع من خلال المحاسبة (Accounting Sleight)، والعبث بالدفاتر (Fiddling the Book)، والتقارير التجميلية (Cosmetic Reporting). وقد اشار (التجاني، 2012، ص 21) إلى ان المحاسبة الابداعية سلوك مهني غير أخلاقي يقوم على خروج المحاسب على مقتضيات الامانة والاداء بالشكل الذي يؤثر سلباً على الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية للأنظمة المحاسبية. وأخيراً ونتيجة للهيمنة المعلوماتية (الرأسمالية) يحصل مستخدمو القوائم المالية اما على: "وعى مبرمج" او "وعى كاذب" عن الموقف المالي للمنظمة (رياحي، 2009، ص 439).

مما سبق لا يعتقد الباحثان بعد هذا الاستعراض لمفهوم المحاسبة الخلاقة ان يكون هنالك اعتقاد بانها تقع في دائرة المعارف الانسانية وانما هي محض خداع فعلية البحث فيها بغرض العلم بها للحد منها لا العمل بها. أن اساليب المحاسبة الخلاقة قد اجهضت اهم خصائص القياس المحاسبي "الموضوعية" والتي يمتد تأثيرها بالتبعية إلى خصائص المعلومات المحاسبية. ان اسلوب القياس والافصاح عن الموارد البشرية الذي تبنته نظرية المحاسبة يعبر وبصورة واضحة عن عجز التفكير الرأسمالي عن التمييز بين الوسائل والغايات. فحياة الانسان وحرية غاية وكل ما عداه وسيلة بما في ذلك المؤسسة التي يعمل بها. اما المحاسبة الخلاقة فهي تطبيق لمفهوم الغاية تبرر الوسيلة الذي يجسد نمط التفكير البرجماتي للنظام الرأسمالي. اذا فالمحاسبة عن الموارد البشرية والمحاسبة الخلاقة لا ينطويان على أي حقائق علمية وانما تفكير رأسمالي تنكب الجادة والتبست عليه الوسائل بالغايات فهو تارة يقدم الغاية على الوسيلة وتارة اخرى يتوسل باي وسيلة لتحقيق الغاية.

7. الخلاصة:

بعد الاستعراض الذي تم لأدبيات المادة المبحوثة بالنقد والتحليل نستنتج ان الانفتاح الذي يقدمه التفكير الرأسمالي فرض قيود على تطبيق المبادئ المحاسبية ضمن الإطار النظري للمحاسبة ، اذ يقوم هذا الانفتاح على التوافق مع متطلبات السوق لتحسين القيمة السوقية والارياح الناتجة عنها ويتم ذلك بالتركيز على تسهيل الاجراءات وعدم تعقيدها ، قد أثر ذلك على المحاسبة مما ادى إلى ظهور المحاسبة الخلاقة او (الابداعية) فضلاً عن توفير البدائل الملائمة والمناسبة لعميلة القياس والافصاح المحاسبي ، تقوم فكرة المحاسبة الخلاقة على الاستغلال او الاستفادة من المرونة الموجودة في المعايير المحاسبية فضلاً عن ابتكار الطرق والاساليب المحاسبية التي من شأنها ان تسهل العمل وتقلل من التعقيدات الخاصة به وبذلك يمكن القول ان التفكير الرأسمالي المادي قد اثر على نمط التفكير المحاسبي وذلك بجعل المنظرين والباحثين في علم المحاسبة يدعون للقياس والافصاح الكمي عن الموارد البشرية في القوائم المالية، وهو امر فيه تقليل لقيمة اشرف الغايات - الإنسان - وذلك بوضعه في مصاف الآلة. إضافة إلى ذلك فان التفكير البرجماتي للنظام الرأسمالي سؤل

للمحاسبين تجميل القوائم المالية بالصورة التي أدت ليس إلى تضليل المستثمرين والممولين فحسب بل إلى تضليل الأجهزة الإدارية والرقابية للمنظمات التي قامت بعمليات التجميل فانهارت اثر ذلك عدد من هذه الشركات التجارية. المحاسبة الإبداعية ليست علم وإنما التواء في الممارسة المهنية قصد منه خداع الأطراف الخارجية لصالح الشركة.

ومما سبق يوصي الباحثان باستخدام التقارير النوعية للإفصاح عن الموارد البشرية بدلا عن الإفصاح الكمي فضلاً عن ضرورة أن تحتوى التقارير النوعية على المؤهلات الأكاديمية، المؤهلات المهنية، الخبرة العملية، الدورات التدريبية التي خضع لها الموظف، إضافة إلي توصيف دقيق وشامل للحلول الميدانية، والمساهمات الفكرية والنماذج التطويرية التي قدمها الموظف في مجال عمله. وكذلك اعتبار المحاولة للقياس والإفصاح الكمي عن الموارد البشرية اثر للتفكير الرأسمالي المادي الذي التبست عليه الوسائل بالغايات، وأيضاً اعتبار المحاسبة الإبداعية اثر للتفكير البرجماتي للنظرية الرأسمالية التي عندها الغاية تبرر الوسيلة وليس علماً إنسانياً رفيعاً مفيداً للبشرية، اعتبار المحاسبة الإبداعية محض خداع تقع في إطار الجرائم المحاسبية وليس عملاً مهنيّاً يهدف إلى إضافة قيمة نوعية لمخرجات النظام المحاسبي، والعمل على الحد من المحاسبة الخلاقة لا العمل بها من خلال إجراء دراسات مستفيضة وبحوث علمية وميدانية.

4. المراجع:

1.4 المراجع العربية:

1. جبار. ناظم شعلان؛ (2015)، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، المجلد التاسع، العدد الثاني والثلاثون، العراق
2. جعارة. اسامة عمر جعارة؛ (2013)، اثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقاً لمعيار العمل الميداني الدولي وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية، مجلة المحاسبة المصرية، العدد السادس. مصر.
3. جفال. خالد؛ (2015)، تأثير نظريات المحاسبة السلوكية في هيكل تفاعل الإفصاح المحاسبي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد الخامس عشر، الجزائر.
4. خفاني. بدر الزمان، مسعود. صديقي؛ (2015)، واقع وممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد الثامن، الأردن.
5. رضا. على الجوهري؛ (2012)، قياس قدرة محلي الائتمان بالبنوك التجارية المصرية على التعامل مع أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة المحاسبة المصرية، العدد الرابع، مصر.
6. الزمان. خمفاني بدر، مسعود. صديقي؛ (2015)، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد الرابع، العدد الثامن، الجزائر.

7. عبد الرحمن. عبد الرحمن عبد الله؛ (2016)، اثر التخصص المهني على دور المحاسبة القضائية في اكتشاف ممارسات التلاعب بالأرقام المالية، مجلة الإدارة العامة، العدد الرابع، مصر.
8. عثمان. مريم بابكر؛ (2002)، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، مجلة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، سوريا.
9. عسير. عبد الله بن عبد الله؛ (2002)، ممارسة أساليب المحاسبة الخلاقة من قبل الشركات السعودية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، العدد الأول، مصر.
10. قويدر. فورين حاج؛ (2014)، التأصيل والقياس المحاسب لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الخامس عشر.
11. نعيم. توماس مرهون؛ (2015)، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، العراق.
12. ياسين. سناء احمد؛ (2007)، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية، مجلة العلوم الإدارية، المجلد الثالث عشر، العدد الخامس والأربعون، جامعة الملك سعود، السعودية.
13. جريزة، طلال سليمان. سليمان، حسين. البشتاوي، حمدان، محمد الحياصات؛ (2015)، اثر آليات الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الشركات الصناعية المساهمة في الأردن.
14. حنان، رضوان حلوة؛ (2001)، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية محاسبية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.
15. حنان. رضوان حلوة؛ (2003)، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان.
16. حنان. رضوان حلوة؛ (2009)، مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
17. رياحي. احمد؛ (2009)، نظرية المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
18. عبد الوهاب. محمد وسعيد يس عامر؛ (1984)، محاسبة الموارد البشرية، دار المريخ، الرياض.
19. فلانمهلز. اريك؛ (1992)، المحاسبة عن الموارد البشرية، تعريب محمد عصام الدين زائد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.
20. محمود. صدام محمد، وآخرون؛ (2011)، المحاسبة ومواكبة التطور الاقتصادي التكنولوجي، الإصدار الأول، جامعة تكريت، العراق.

1.4 المراجع الأجنبية:

1. . Amirul Islam & Kamruzzaman & Redwanuzzaman available at Fille:///G:2008%accessed on28/11/2017
2. David J.Cooper & Trevor M.Hooper(1987), Critical Studies in Accounting, Accounting Organization and Society, vol.12 .no5
3. Abdel Rahman E. Mansour,(2015),An ethical trend in income measurement; A critical review of the theoretical foundations of Income Measurement, Khartoum University Journal of Management Studies ,vol 9 no 1

4. Brijeshyadav, (2013), *Creative Accounting: A literature Review*, Financial and Business Management, vol.1.no 5.
5. Kingsley Wokukwn, (2015), *Creative Accounting: Unethical Accounting Practices Designed to Boot Business*, Journal of Business and Economics, vol.2.no.1
6. Simon Archer, (1996) *The ethics of creative Accounting*, science and Engineering Ethics, vol.2.no.
7. Martin Schulz, (2001), *Organizational learning, available*, at www.unc.edu, accessed on 28/10/2017
8. Osemeke Monday, (2017), *Human Resource Accounting: Issues, Benefits, and Challenges*, International Journal of Economics, Finance and management Science, vol. 5 .no3
9. A.lakshmana Rao, (2014), *Human Resource Accounting: A Frame for Better Financial Accounting and Reporting*, Journal of Business and Management, vol.16.no4
10. Jacob Cherian and SherineFarouq, (2013), *A review of Human Resource Accounting and Organizational Performance*, International Journal, of Economics & Finance, vol no 8
11. Raunak Narayan, (2010), *Human Resource Accounting: A new Paradigm*, Asian Journal of Management Research, Available at www.iPublishing.com ajmrvollno1 accessed on 7/11/2017
12. 11.Thomas.Arkan,(2016),*HumanResource Accounting and valuation*,Finanse,RynkiFiansowe, Available at <https://wneizpl/nauka-weiz/frfu/79-2016> accessed on 6/11/2017
13. Boyer,G.R.,(1998),*The historical Background of the Communist Manifesto*, Available at Digital Commons@11:<http://digitalcommons.ilccomell.edu> accessed on 11/11/2017
14. Mark R.Bcissingner, (2009),*Nationalism and the collapse of Soviet Communism*, Available at <https://www.Princeton.edu>,accessed on 11/11/2017
15. Martin M. & John Fourie, (2014),*The Economics of Apartheid: An Introduction*, Available at <http://dx.doi.org/10.1080>,accessed on 11/11/2017
16. John Dugard, John Reynolds,(2013),*Apartheid ,International law and occupied*, Available at <https://doi.org/10.1093/ejil/cht045>
17. Paul Hollander, (2009),*Reflections on communism twenty years after the fall of Berlin Wall*, Available at <https://www.cato.org>,accessed on 13/11/2017
18. WarrenMaroun,(2012),*Interpretive and Critical Research: Methodological Blasphemy*, African Journal of Business Management ,vol 6 , no (1)