اثر القياس والإفصاح عن راس المال الفكري على مستخدمي القوائم المالية

الباحث
د.اسعد منشد محمد
جامعة المثنى / كلية الادارة والاقتصاد

ملخص البحث :

اتجهت المجتمعات في الاونة الاخيرة الى تبني المعرفة في تعزيز وتقوية اقتصادياتها الامر الذي استوجب الاهتمام بالعنصر البشري . والمحاسبة بوصفها اداة مجتمعية لم تكن بعيده عن هذا الاهتمام فتفاعل المحاسبة مع التطورات التكنولوجية والمعرفة الاقتصادية من زاد اهتمامها بالعنصر البشري والموجودات غير الملموسة ، وهذا بدوره يتطلب القياس والإفصاح عن هذه الموجودات في صلب القوائم المالية بهدف تعزيز قراءة مستخدم القوائم المالية . اذ ان القوائم المالية تقتصر في القياس والإفصاح عن راس المال المادي ، وهنا يأتي البحث كمحاولة من الباحث لغرض الوصول الى محاسبية سليمة للقياس والإفصاح عن راس المال الفكري وكانت اهم النتائج التي توصل اليها: عرض راس المال بصيغة راس مال مادي وراس مال فكري يعزز من قدرة المستخدمين للقوائم المالية ، واهم التوصيات: ضرورة تبني آلية محددة لطريقة عرض راس المال بصيغة راس مال مادي وراس مال فكري لما له من اهمية في قراءة القوائم المالية .

Summary:

Communities tended recently to build knowledge in promoting and strengthening their economies , which necessitated attention to the human element . And community - based accounting as a tool were not far from this concern accounting Vtfaal with technological developments and economic knowledge of increased attention to the human element and intangible assets , and this in turn requires the measurement and disclosure of these assets at the heart of the financial statements in order to promote reading user of the financial statements . As the financial statements are limited in the measurement and disclosure of physical capital, and here comes the research work of the researcher for the purpose of access to him proper accounting measurement and disclosure of intellectual capital and the most important findings of the offer of capital form the capital of a physical and intellectual capital enhances the the ability of users of financial statements , and the most important recommendations of the need to adopt a specific mechanism to view the form of capital physical capital and intellectual capital because of its importance in reading financial statements.

المقدمة :

تميزت المراحل السابقة لأداء مهنة المحاسبة اهتمامها براس المال المادي وبعد التطور الذي تشهده مجالات العلوم المختلفة ومنها المحاسبة اخذ الاتجاه بالمحاسبة ان تهتم براس المال الفكري واعتمادها على عناصر غير ملموسة تمثل مدخلات عملية توليد الايرادات . فنجاح المنشات في القرن الماضي كان يعتمد بشكل اساسي على ما تمتلكه من اصول مادية فنشاطها الاقتصادي يتمثل بإنتاجية هذه الموجودات والأعداد الكبيرة للأيدي العاملة ، ومع زيادة الاهتمام بالموجودات غير الملموسة التي اصبحت تمثل النسب الاكبر في موجودات المنشاة كنتيجة لثورة العلم والتقنية والعولمة ، اذ اصبحت هذه المنشات اكثر استخداما للمعرفة نتيجة سرعة التغيرات وتعاظم الفرص الناشئة عنها من جهة وتزايد المنافسة وضغوط الزبائن من جهة ثانية لذا اتجهت هذه المنشات للاعتماد على المعلومات والمعرفة من اجل البحث عن الجديد من المنتجات والخدمات والأساليب التي تستخدمها للوصول الاكفأ والأسرع الى الزبائن ، ومع التطور التكنولوجي الذي تشهده انظمة العمل وانعكاسها على راس المال الفكري يحتم على مهنة المحاسبة ان تتفاعل مع هذه التطورات بهدف الاستمرار في تقديم المنتجات والقدرة على المنافسة السوقية بهدف تقليل الفجوة بين المنشاة وزبائنها ، ومهنة المحاسبة

اليوم حاولت تضمين المعرفة المتمثلة براس المال الفكري في راس مال المنشاة وكيفية القياس وإظهار هذه القيم من خلال الافصاح عن راس المال هذا في القوائم المالية .

المحور الاول : الجانب النظري :

- **مشكلة البحث :**

تكمن مشكلة البحث في ان الطرق المحاسبية التقليدية في القياس والافصاح تقتصر في عرض راس المال المادي فقط في القوائم المالية مما يفقد المعلومات المحاسبية والقوائم المالية قيمة نسبية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية .

- **اهمية البحث :**

تكمن اهمية البحث في اهمية الدور الذي يؤديه راس المال الفكري في المنشاة في تعظيم قيمة المنشاة عندما يتم القياس والإفصاح عن قيمة راس المال الفكري في القوائم المالية فالبحث هو محاولة اكاديمية لتسليط الضوء على راس المال الفكري وأهميته في المنشاة في ظل مجتمعات اقتصادية تتعاظم فيها المعرفة ، وعلى الرغم من الاهمية المتزايدة لراس المال الفكري إلا ان الانظمة المحاسبية لازالت لا تأخذ بنظر الاعتبار الاصول غير الملموسة للشركة باستثناء حالات محدودة مثل شهرة المحل وبراءات الاختراع وحق النشر .

- **هدف البحث :**

يهدف البحث الى تطوير التطبيقات المحاسبية من خلال تحقيق الاهداف الاتية :

1- وضع اطار نظري تطبيقي لمفهوم راس المال الفكري بأنواعه المختلفة .

2- ايجاد الالية المناسبة لبيان كيفية القياس والإفصاح عن راس المال الفكري في القوائم المالية واثره في مستخدمي هذه القوائم.

- **فرضية البحث :**

1- قصور انظمة المحاسبة التقليدية عن القياس والإفصاح عن راس المال الفكري في القوائم المالية .

2- ان القياس والإفصاح عن راس المال الفكري في القوائم المالية يعزز من قدرة هذه القوائم في الافصاح عن مقدار راس المال الفكري الذي تمتلكه المنشاة .

- **منهج البحث :**

ينتهج البحث المنهج الاستقرائي الفكري التحليلي اذ اعتمد البحث على الاستعانة بالكتب والبحوث والدراسات التي تناولت موضوع البحث من خلال التطرق الى مفهوم راس المال الفكري وطرق قياسه والية الافصاح عن راس المال الفكري في القوائم المالية وتطبيق الاستبانة البحثية التي تكونت من المحاور التي تناولها الباحث بغية تعزيز البحث بالجانب العلمي والعملي .

المبحث الاول : الاطار النظري لمفهوم راس المال الفكري :

- **مفهوم راس المال الفكري :**

يعد هذا الموضوع من المواضيع المتجددة في الفكر المحاسبي ولازال هذا المفهوم في مرحلة التطور والتنظير المستمر اذ تعددت مفاهيم راس المال الفكري فيعرفه (Ulrich.1998.p126) انه مجموعة من المهارات المتوفرة في المنظمة التي تتسم بمعرفة واسعة تجعلها قادرة على ان تكون عالمية من خلال التناغم والتكيف واغتنام الفرص والتقنية لمتطلبات الزبائن .

فيما يرى (Osterland 2001) ان راس المال الفكري هو صوره من صور راس المال المعرفي وشكل من اشكال الاصول غير الملموسة وهذا المفهوم لراس المال الفكري جاء متوافقا مع ماطرحه (Brinker.2001.p10) بان الدراسات والبحوث الاكاديمية والتطبيقية المكثفة كونت تيارا متخصص قويا يجادل بإطراء وقوة تفكيك العناصر المعقدة غير الملموسة .

ومن هنا جاء (Skyrma.2002) ليعرف راس المال الفكري بانه الاشياء غير الملموسة للأعمال التي تعزز النمو المستقبلي وتضم الموجودات مثل العلامة التجارية وعلاقات الزبائن والامتيازات وبالتأكيد المعرفة .

وطور (هيجان .2006) تعريف راس المال الفكري اذ عرفه بانه مجموعة من الاشخاص الذين يمتلكون المعارف والخبرات والمنجزات التي تمكنهم من الاسهام في اداء المنشات التي يعملون بها ومن ثم الاسهام في تطوير مجتمعاتهم بل العالم بأسره .

فيما عرفه (Edvinsson.2002) بانه مزيج من راس المال البشري والعقول والمهارات والرؤى والإمكانات تلك في المنشاة تتكون هيكلته من الزبائن والمعالجات وقواعد البيانات والعلامات التجارية ونظام تكنولوجيا المعلومات لها القدرة على كيفية تحويل هذه الموجودات غير الملموسة في توليد الموارد من خلال دمج راس المال البشري مع راس المال الهيكلي .

فيما يرى (الخفاف .2006.ص15) بان راس المال الفكري يمثل نقطة الترابط بين القيمة السوقية المتمثلة بالقيمة السوقية للأسهم وبين القيمة الدفترية لموجودات المنشات التي تتألف من راس المال البشري والمعرفة التي يمتلكونها طيلة فترة بقائهم فضلا عن الموجودات الاخرى والتي تمثل راس المال الهيكلي .

ويرى الباحث ان المفهوم الذي وضعه الخفاف هو اقرب التعاريف للمحاسبة اذ يمكننا القول بان راس المال الفكري هو القدرات البشرية في المنشاة والتي تمثل مصدر الابتكار والتجديد والتحسين الذي بدوره يساهم في تعزيز بقاء المنشاة ضمن المنافسة السوقية .

- **مكونات راس المال الفكري :**

هناك العديد من وجهات النظر في تصنيف راس المال الفكري وماهي تقسيماته فترى (راوية .2005.ص367) ان راس المال الفكري يتكون من العناصر الاتية :

اولا: الاصول البشرية :

وهي المعرفة المحفوظة في ذهن العامل الفرد والتي لا تملكها المنشاة بل هي مرتبطة بالفرد شخصيا وتتمثل في المهارات والإبداع والخبرات .

ثانيا: الاصول الفكرية :

وهي المعرفة المستقلة عن الشخص العامل وتملكها المنشاة او هي مجموع الادوات وتقنيات مجموعة العمل المعروفة والمستخدمة للإسهام في تقاسم المعلومات والمعارف في المنشاة مثال الخطط المرسومة والموضوعة والتصميمات الهندسية وبرمجيات الحاسوب او انظمة العمل الالي .

ثالثا: راس المال الهيكلي :

ويضم القدرة الهيكلية على تحريك وتطوير المبادرات من خلال الاخذ بنظر الاعتبار التوقعات الجديدة والاعتراف بالأفكار الجديدة والمفاهيم والأدوات المتكيفة مع التغير والتي تشمل الثقافة والنماذج التنظيمية والمعالجات والإجراءات .

رابعا: الملكية الفكرية :

وتضم العناصر التي تسمح للشركة بالتجديد وكل ما يمكن حمايته قانونيا مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الاستثمار والمواهب الخاصة بالنشر والمؤتمرات .

خامسا: راس المال الزبائني :

ويمثل طبيعة العلاقات التي تربط المنشاة بزبائنها وموردیها ومنافسيها .

فيما يرى (Skandia.1996.p13) ان راس مال المنشاة يتكون من جزأين الجزء الاول راس المال المادي والجزء الثاني راس المال الفكري الذي يتضمن راس المال البشري والزبائني .

ويرى الباحث ان ما قدمته راوية من تقسيم لراس المال الفكري جاء اكثر تفصيلا من Skandia الذي اوجز راس المال الفكري براس المال البشري والزبائني اي ضمنه الاصول الفكرية وراس المال الهيكلي والملكية الفكرية هي واقعا اساسا ضمن راس المال البشري . فما قدمته راوية وما استندت عليه من تصنيف جاء بناءا على مقدار الاضافة التي سوف يحققها هذا التصنيف لراس المال الفكري لقيمة المنشاة .

- **قياس راس المال الفكري :**

هناك جهود كبيرة تبذل من اجل تطوير مقاييس ومؤشرات يستند اليها لقياس وتقييم راس المال الفكري على مستوى المنشات ، فقياس راس المال الفكري امر صعب ، فيوضح (الشكرجي،2010،ص36-37) صعوبات عملية القياس التي من ابرزها التباين بين راس المال المادي وراس المال الفكري وذلك لان راس المال المادي يمكن قياسه من خلال مؤشرات محددة تحدد قيمته بسهولة إلا ان راس المال الفكري لا يمكن قياسه بشكل دقيق لأنه عبارة عن موجودات غير ملموسة وغير محدده في الوجود وفي القيمة لذا لا تدخل غالبا في القيود المحاسبية وفي الاستخدام والواقع وان هذا الفرق يصعب من عملية القياس وأثرها على المنشاة .

وعلى الرغم من هذه الصعوبات المذكورة فان هناك العديد من المؤشرات المالية وغير المالية يمكن استخدامها لقياس راس المال الفكري .

فيرى (Malone.1997.p7) ان قياس راس المال الفكري اصبح يمثل اهمية كبيرة لذلك بدأت تطور مقاييس لقياسه من اجل اقناع الادارة والمالكين لاستخدامها في حساب قيمة المعرفة والتعبير عنها في صورة كمية اذ اصبح هذا الامر مهم جدا وقد اكد على الحاجة الى وجود مقاييس جديدة لعصر جديد .

وقد وضعا (Edvinsson&Malone.1997.p4) مجموعة من المؤشرات المالية لقياس راس المال الفكري وأبرزها :

- ✓ القيمة السوقية .
- ✓ مصاريف البحث والتطوير .
- ✓ المصاريف التسويقية (العلامة التجارية).
- ✓ مصاريف الخدمات المتنوعة (مصاريف تدريب العاملين).
- ✓ مصاريف الاعلان .
- ✓ مصاريف المكافآت .
- ✓ نسبة راس المال الفكري (اجمالي العاملين).
- ✓ الموقع في السوق والشهرة في مجال العمل .
- ✓ متوسط عدد سنوات الخبرة العالية للموجودات الفكرية .

في حين اشار (Stewart.1997.p201) الى امكانية اسناد البيانات المتعلقة بنسب المبيعات المتحققة عن بيع منتجات جديدة الى اجمالي مبيعات المنشاة على مدى خمس سنوات ، اضافة الى انه اشار الى ان ابسط طرق قياس راس المال الفكري هو قياس الفارق بين القيمة السوقية والقيمة الاسمية الدفترية للشركة اذ تمثل القيمة الدفترية مجموع الاصول والأموال السائلة في المصارف مطروحا منها الديون ، اما القيم السوقية لأي شركة فهي القيمة الكلية لأسهمها وغالبا ما تكون القيمة السوقية لأي شركة اعلى من القيمة الاسمية وهذا يفسر لنا لماذا يدفع الناس اكثر بكثير من القيمة الحقيقية للموجودات الثابتة لأي شركة وقد اوضح ان اتساع الفارق بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية هو دليل على ان المنشاة اكثر ثراء بفكرها وذكائها ومعارفها واقل اعتمادا على موجوداتها المادية التي يمكن شرائها بسهولة اذا توفر راس المال الفكري ، وهناك عدة نماذج لقياس راس المال الفكري وهي كالآتي :

1- اسلوب نماذج التكلفة :

ويعد اسلوب نماذج التكلفة مقبول على نطاق واسع في المحاسبة والإدارة وان استخدام نظام التكاليف المبني على الانشطة ABC لفهم مدى مساهمات المعرفة في انتاجية المنشاة يحمل بعض الصعوبات ومع ذلك يمكن استخدامه لهذا الغرض . فيفترض اسلوب نماذج التكلفه انه لفهم قيمة المعرفة لابد من حساب تكلفتها او قيمتها السوقية لمعرفة الفرد تمثل احد المقاييس الخاصة بقيمة المعرفة لدى الفرد .

2- نموذج القيمة السوقية – الدفترية :

قدم هذا النموذج من قبل Stewart اذ يستند النموذج على الفرق بين القيمة السوقية لرأس مال المنشاة وقيمتها الدفترية وعليه فان الافتراض المنطقي الرئيس للنموذج يشير الى ان القيمة السوقية تمثل القيمة الحقيقية للشركة ويضمن تلك القيمة قيمة الموجودات الملموسة وراس المال الفكري ويعد هذا النموذج طريقة مقبولة محاسبيا على العموم وسهلة التطبيق .

3- نموذج القيمة الاقتصادية المضافة :

ايضا قدم Stewart هذا النموذج وتحسب القيمة من خلال تسوية الربح المعلن عنه للشركة بالمصاريف المرتبطة بالموجودات غير الملموسة وان التغيرات التي تحصل في القيمة الاقتصادية المضافة تعد مؤشر عما اذا كان راس المال الفكري للشركة يمثل موردا منتجا في حياة المنشاة ام لا ، ويمثل هذا النموذج مقياسا بديلا لراس المال الفكري لأنه لا يوفر معلومات محدده عن مقدار مساهمة راس المال الفكري في اداء المنشاة .

4- نموذج كلفة محاسبة الموارد البشرية :

قدم هذا النموذج من قبل (Malhotra.2003) يحسب هذا المقياس الاثر الخفي على تكاليف المرتبطة بالموارد البشرية التي بدورها تخفض ارباح المنشاة ويقاس راس المال الفكري من خلال حساب مساهمة الموجودات البشرية في المنشاة مقسوما على نفقات الرواتب المنتفع بها .

5- نموذج قيمة الموجودات غير الملموسة المحسوبة :

اقترح هذا النموذج من قبل Stewart وذلك باحتساب هذا النموذج العائد الاضافي على الموجودات الثابتة ثم يتم استخدام ارقام هذا العائد كأساس في تحديد نسبة العائد التي تعود الى الموجودات غير الملموسة وقد يستخدم هذا المقياس كمؤشر لعائد الاستثمار في موجودات المعرفة .

6- نموذج ايرادات راس مال المعرفة :

قدم هذا النموذج من قبل Lev.1999 وذلك باحتساب ايرادات رأسمال المعرفة كنسبة من الايرادات الاعتيادية مقسوما على الايرادات المتوقعة للموجودات الدفترية .

7- نموذج معامل القيمة المضافة لراس المال الفكري :

اقترح هذا النموذج من قبل Public (Malhotra.2003.p13)يقيس هذا النموذج مقدار راس المال الفكري وراس المال المستخدم في خلق القيمة وكيفية استخدامها بكفاءة وذلك بالاعتماد على العلاقة القائمة بين ثلاثة عناصر رئيسية هي راس المال المستخدم وراس المال البشري وراس المال الهيكلي .

ويميل الباحث الى النموذج الاول لقياس راس المال الفكري نظرا لان نظام الABC مطبق كما هو الحال في الكثير من المنشات العالمية ، اضافة الى انه بالإمكان تقسيم انشطة المنشاة ومن ثم تحديد تكلفة كل نشاط سواء كان انتاجي او خدمي وعليه يمكن حصر تكاليف راس المال الفكري لكل نشاط ومن ثم تجميعها في الحسابات المالية في حساب واحد لراس المال الفكري إن ما ينبغي ذكره في هذا المجال ان هنالك بعض التكاليف المشتركة التي يتم تحديدها على اساس تقديري وهذا الامر لدى المحاسبين يعد مقبولا لأغراض القياس والإفصاح وما تتطلبه الدوره المحاسبية .

- **الافصاح عن راس المال الفكري :**

لقد شهد العالم في العقود الاخيرة زيادة كبيرة في تدفقات رؤوس الاموال العالمية والسبب في هذه الزيادة يعود الى ادراك العديد من البلدان لأهمية اجتذاب رؤوس الاموال لاسيما راس المال الفكري ، والفائدة التي تتحقق لهذه البلدان التي تجتذب تلك الاموال . وانطلاقا من هدف الافصاح المتمثل بتوفير القوائم المالية للشركات الى المستفيدين على حقيقتها وبدون تضليل لترشيد قراراتهم بأفضل الطرق الممكنة لذا فالإفصاح يتمثل بالمعلومات سواء تلك التي في القوائم المالية ذاتها ام في الاساليب المكملة الاخرى لتقديم المعلومات المالية .

ويؤكد (العربيد.2005.ص88-116) الى اهمية راس المال الفكري والإفصاح عنه اذ يلعب دورا رئيسا في تحديد مكاسب النمو والنجاح المستقبلي وظهور الحاجة المحاسبية اليه .

ان الافصاح عن راس المال الفكري في القوائم المالية شهد اهتماما في الدول المتقدمة كانكلترا وكندا والولايات المتحدة الامريكية والنمسا اذ ان هنالك بعض المنشات لا يشكل رأسمالها المادي سوى نسبة قليلة من رأسمالها الحقيقي مثل شركة كوكا كولا التي قدرت نسبة العلامة التجارية لها بـ 68% من رأسمالها الحقيقي (الغبان ،2007)

وعلى الرغم من اهمية الافصاح عن راس المال الفكري إلا انه لازال وفقا للإطار التقليدي للمحاسبة المالية يفتقر للإفصاح عن مقدار راس المال الفكري في القوائم المالية ، اذ ان هناك اعتماد كبير على المعلومات المالية وقلة الاعتماد على المعلومات غير المالية .

وطرق الافصاح عن راس المال الفكري كما اوردها (عبد الفتاح،2009) هي :

1- مدخل القوائم الاضافية : وفي ظل هذا المدخل يتم اعداد القوائم المالية التقليدية وإعداد قوائم اضافية تتضمن معلومات غير مالية مع الاشارة الى عناصر راس المال الفكري التي يتم رسملتها بسبب عدم التأكد من المنافع المستقبلية المرتبطة بهذه العناصر . اذ تساعد هذه القوائم متخذي القرارات في تقييم راس المال الفكري بالمنشاة واتخاذ ما قد يترتب على هذا التقييم من قرارات .

2- مدخل القيمة الحالية : وفي ظل هذا المدخل يتم التقييم باستخدام القيمة السوقية للشركة ناقصا قيمتها الدفترية لتحديد راس المال الفكري للشركة .

3- مدخل مركب : وفي ظل هذا المدخل يتم تقييم راس المال الفكري على اساس القيمة السوقية للشركة ناقصا قيمتها الدفترية لتحديد راس المال الفكري للشركة وفي نفس الوقت يتم تقييم راس المال الفكري داخليا بواسطة المنشاة وفقا للقوائم المالية التقليدية اذ يتم التقرير فقط بالقوائم المالية عن القيم التي من الممكن الاعتماد عليها وماعدا ذلك يكون

ضمن قوائم اضافية اذ ان اساس السوق يعد افضل وسيلة لاحتواء التقلبات الكبيره التي تقسم بها عناصر راس المال الفكري إلا انه هناك عدد من عناصر راس المال الفكري لا يتم تداولها بالسوق .

المحور الثاني : الجانب العملي :

ان طبيعة مستخدمي القوائم المالية تنقسم إلى نوعين من المستخدمين وهما المستخدمين الداخليين والمستخدمين الخارجيين وهو أمر مهم جداً إذ تتفاوت حاجة المستخدمين وقدرتهم على تفسير تلك المعلومات بشكل سليم وفهمها على أساس صحيح بتفاوت مستوياتهم .

فالمستخدم الداخلي يتمثل بإدارة المنشأة حيث يتم توصيل المعلومات إليه من خلال التقارير بسهولة ناجمة عن الاتصال المباشر بين المحاسب والإدارة.

أما المستخدم الخارجي فيتمثل بأطراف عديدة ذات مصالح متباينة كالمستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين والجهات الحكومية والاكاديمين والعاملين في المحاسبة ... الخ ، ويقتضي إيصال المعلومات إلى هذه الفئات إعداد القوائم المالية وعرضها بما يؤمن وصول المعلومة المحاسبية الى المستخدم .

سيقتصر البحث العلمي لطوائف محددة من المستخدمين للقوائم المالية ومنهم :

- ✓ المستثمرين :
- ✓ ادارة المنشاة:
- ✓ الاكاديمين :
- ✓ العاملين في الحقل المحاسبي (المحاسبين ، مدقيقي الحسابات ، مراقبي الحسابات).

اذ اعتمد الباحث مقياس ليكرت لقياس تأثير وأبعاد هذا الاجابات الواردة في استمارة الاستبانة من خلال تحديد المتغير المستقل والمتغيرات التابعة اذ تم تحديد راس المال الفكري بالمتغير المستقل والمستخدمين للقوائم المالية المتمثلين بالمحاور الاربعة من (المستثمرين ، الادارة ، الاكاديمين ، العاملين في الحقل المحاسبي) فالبحث الحالية درست تناولت هؤلاء المستخدمين بهدف تطوير التطبيقات المحاسبية ، وقد اعتمدت البحث الكتب والبحوث والدراسات السابقة .

- ♦ **تطوير أداة القياس (الاستبانة):** تم تطوير أداة القياس على مرحلتين:

المرحلة الأولى: تم أجراء مجموعة من المقابلات الشخصية مع المتخصصين من مستخدمي القوائم المالية المستثمرين ومديري المنشات والأكاديميين والمحاسبين والمدققين ومراقبي الحسابات ، اذ تم عرض الاستبانة على مجموعة من اختصاص (المحاسبة والاحصاء) وأسفرت هذه المقابلات عن قائمة تحتوي على عدد من المتغيرات التي يمكن أن تستخدم كعوامل لقياس مدى تأثر مستخدمي القوائم المالية بإجراءات القياس والإفصاح عن راس المال الفكري.

المرحلة الثانية: قام الباحث بمراجعة الأدبيات والدراسات السابقة لاسيما المتعلقة براس المال الفكري بشكل محدّد. اذ تم تحديد مجموعة من المتغيرات التي لجأت إليها هذه الدراسات واعتمادا على النتائج التي تم التوصل إليها، تم تطوير أداة القياس التي تهدف إلى تحديد أهمية مجموعة من العوامل والتي يمكن أن تستخدم لمعرفة مدى تأثر مستخدمي القوائم المالية بقياس والإفصاح عن راس المال الفكري.

تتكون الاستبانة من الأجزاء الآتية:

الجزء الأول : يتكون هذا الجزء من مجموعة من الأسئلة، التي تقيس بعض الخصائص الديمغرافية لعينة البحث، المكونة من العمر والتحصيل العلمي والتخصص ، وقد تم قياس هذه الخصائص كما هو موضح في الاستبانة .

الجزء الثاني: يتكون من مجموعة من الأسئلة التي تقيس المتغيرات التي يمكن إن تستخدم في قياس مدى تأثير القياس والإفصاح عن راس المال الفكري من خلال المستخدمين الاربعة الذين تم تحديدهم عن طريق توزيع الاسئلة على هذه المتغيرات الاربعة .

- ♦ **مجتمع الدراسية والعينة:**

يمثل مجتمع البحث المستثمرين والإدارة والاكاديمين والمحاسبين والبالغ عددهم(120)شخص موزعة على اساس 30 شخص لكل مستخدم للقوائم المالية من هؤلاء المستخدمين وتمت الاجابه على جميع الاستمارات من قبل مجتمع البحث.

- ♦ **جمع البيانات:** تم الاعتماد على نوعين من البيانات:

- البيانات الثانوية: وهي التي تم الحصول عليها في الأدبيات والدراسات السابقة المنشورة في الكتب والمجلات العلمية المختلفة.
- البيانات الأولية: وهي التي تم الحصول عليها بالاستبانة التي تم تطويرها لهذا الغرض والمتعلقة ببعض الخصائص الديمغرافية لعينة البحث وأيضا بعض العوامل التي من المحتمل أن تؤثر على مستخدمي القوائم المالية .

- **صدق الأداة وثباتها.**

يقصد بصدق الأداة هو قدرة الاستبانة على قياس المتغيرات التي وضعت لقياسها، وعلى هذا المبدأ تم عرض الاستبانة على عدد من المتخصصين في الدراسات المحاسبية (أساتذة جامعات) ،ونظم المعلومات لمراجعة وفحص المتغيرات كافة واستعراض بعض الدراسات ذات العلاقة للاستفادة منها، أما ثبات الأداة فتعني مدى الحصول على نفس النتائج في حالة تكرار البحث في ظروف مشابهة وباستخدام الأداة نفسها وفي هذه البحث تم استخدام مقياس ليكرت في اعداد استمارة الاستبانة .

- **تحليل البيانات لاختبار فرضيات البحث :**

يتناول هذا الجانب من البحث عرض وتحليل نتائج اجابات عينة البحث التي تم الحصول عليها من خلال استمارة الاستبانة اذ اعتمد الباحث مقياس ليكرت لقياس تاثير وابعاد هذه الاجابات الواردة في استمارة الاستبانة فافترض الباحث ان المتغيرات المستقلة كلا من :

X1 : يؤثر فصل راس المال الى مادي وفكري في قرار المستخدم للقوائم المالية .

X2 : ان الهدف من قياس را س المال الفكري تحقيق العدالة في عرض القوائم المالية .

X3 : ان عرض راس المال بصيغة راس مال مادي وراس مال فكري يعزز من قدرة المستخدمين للقوائم المالية .

X4 : ان انظمة المحاسبة التقليدية قاصرة عن تحديد راس المال الفكري .

X5 : توجد نماذج محاسبية لقياس راس المال الفكري .

وان هذه المتغيرات المستقله تمثل المحور الاول من استمارة الاستبانة .

اما المتغيرات التابعة فهي Y وتمثل مستخدمي القوائم المالية (المستثمرين ،الادارة ، الاكاديميين ، العاملين بالحقل المحاسبي) والتي مثلت المحور الثاني من استمارة الاستبانة .

وبعد ادخال البيانات في البرنامج الاحصائي spss الاصدار التاسع عشر كانت نتائج تحليل بيانات الاستبانة كما يلي :

يوضح لنا الجدول رقم (1) ادناه الوسط الحسابي والانحراف المعياري وعدد الاحالات لكل متغير ، اذ نلاحظ ان المتغير المستقل (x3) حصل على اعلى قيمة للمتوسط الحسابي (4.33) لراس المال الفكري اي ان له تاثير ايجابي في المتغير التابع (y) وهذا يدل على ان عرض راس المال بصيغة راس مال مادي وراس مال فكري يعزز من قدرة المستخدمين للقوائم المالية واتضح هذا من خلال القيمة المستخرجة للمتوسط الحسابي .

اما (x4) فاخذت اعلى قيمة للانحراف المعياري (0.484) لراس المال الفكري اي ان له تاثير ايجابي في المتغير التابع (y) الذي يبين لنا بان انظمة المحاسبة التقليدية قاصرة عن تحديد راس المال الفكري مستندين الى ما الت اليه الاجابات الواردة من مستخدمي القوائم المالية وما حصل عليه (x4) لاعلى قيمة للانحراف المعياري .

جدول رقم (1)

يوضح لنا الوسط الحسابي والانحراف المعياري وعدد الحالات لكل متغير

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
?	3.997883560	.0965783533	30
x1	4.10	.403	30
x2	4.10	.305	30
x3	4.33	.479	30
x4	4.20	.484	30
x5	3.83	.461	30

اما الجدول رقم (2) ادناه يوضح لنا قوة الارتباط بين المتغير التابع (y) مع المتغيرات المستقلة (x1،x2،x3،x4،x5) اذ يتضح لنا ان مقياس الارتباط للمتغير (x3) هو (0.52) وهذا يعد امرا مقبول وفق المقاييس الاحصائية مما يدل ان عرض راس المال بصيغة راس مال مادي وراس مال فكري يعزز من قدرة المستخدمين للقوائم المالية .

جدول رقم (2)
يوضح الارتباط بين جميع المتغيرات وكذلك معنوية الارتباط

Correlations

		?	x1	x2	x3	x4	x5
Pearson Correlation	?	1.000	.301	.300	.155	-.037-	-.122-
	x1	.301	1.000	-.084-	-.179-	.071	-.093-
	x2	.300	-.084-	1.000	.000	.093	.123
	x3	.155	-.179-	.000	1.000	-.149-	0.52
	x4	-.037-	.071	.093	-.149-	1.000	.463
	x5	-.122-	-.093-	.123	-.052-	.463	1.000
Sig. (1-tailed)	?	.	.053	.054	.207	.422	.261
	x1	.053	.	.329	.172	.355	.313
	x2	.054	.329	.	.500	.312	.259
	x3	.207	.172	.500	.	.217	.392
	x4	.422	.355	.312	.217	.	.005
	x5	.261	.313	.259	.392	.005	.
N	?	30	30	30	30	30	30
	x1	30	30	30	30	30	30
	x2	30	30	30	30	30	30
	x3	30	30	30	30	30	30
	x4	30	30	30	30	30	30
	x5	30	30	30	30	30	30

اما الجدول رقم (3) ادناه الذي يبين قوة العلاقة ونوعها بين متغيرات البحث فهو يوضح نتيجة حساب معامل الارتباط ومعامل التحديد مربع قيمة معامل الارتباط R الذي كانت نتيجته (0.508) وهذه النتيجه تعد نتيجة مقبولة وتبين مدى قوة العلاقة ونوعها بين متغيرات البحث .

جدول رقم (3)

يبين نتيجة حساب معامل الارتباط، ومعامل التحديد مربع قيمة معامل الارتباط،ومعامل الارتباط الخطي يبين المتغيرات المستقلة

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.508[a]	.258	.104	.0914179222

a. Predictors: (Constant)، x5، x3، x2، x1، x4

b. Dependent Variable: ?

ان النتائج المستخرجة من التحليل الاحصائي وماتم تحليله واستخراجه من بيانات اثبت صحة فرضيات البحث فمن خلال هذا التحليل الاحصائي لبيانات استمارة الاستبانة ثبت صحة الفرضيه الاولى حول قصور انظمة المحاسبة التقليدية عن القياس والافصاح عن راس المال الفكري في القوائم المالية ،وكذلك اثبت صحة الفرضية الثانية حول القياس والافصاح عن راس المال الفكري في القوائم المالية يعزز من قدرة هذه القوائم في الافصاح عن مقدار راس المال الفكري الذي تمتلكه المنشاة اذ بين لنا الجدول رقم (1) من خلال نتيجة مقياس الارتباط المستخرج X3 هو 0.5 وتعد نتيجة ايجابية تثبت صحة الفرضية .

المحور الثالث : الاستنتاجات والتوصيات :

- **الاستنتاجات :**

توصل الباحث الى الاستنتاجات النظرية والعملية الاتية:

الاستنتاجات النظرية :

1- ان راس المال الفكري هو القدرات البشرية المتاحة للمنشاة والتي تمثل مصدر الابتكار والتجديد والتحسين الذي بدوره يساهم في بقاء المنشاة في المنافسة السوقية .

2- ان تصنيف راس المال الفكري الى مكوناته (الاصول البشرية ، الاصول الفكرية ، راس المال الهيكلي ، الملكية الفكرية) يضيف قيمة لراس مال المنشاة .

الاستنتاجات العملية :

1- تبين لنا ان عرض راس المال بصيغة راس مال مادي وراس مال فكري يعزز من قدرة المستخدمين للقوائم المالية .

2- ثبت لنا ان انظمة المحاسبة التقليدية قاصرة عن تحديد راس المال الفكري ومن ثم اظهاره في القوائم المالية .

3- لا يوجد لحد الان انموذج محاسبي محدد لقياس راس المال الفكري على الرغم من اهمية راس المال الفكري .

- **التوصيات :**

بناءا على ما توصل اليه الباحث من استنتاجات نوصي بما يلي :

1- ضرورة تبني اليه محددة لطريقة عرض راس المال بصيغة راس مال مادي وراس مال فكري لما له من اهمية في قراءة القوائم المالية .

2- العمل غلى تطوير المعايير المحاسبية لتحديد اليات العمل لقياس مكونات راس المال الفكري بموجب انموذج موحد ومن ثم امكانية عرضه ضمن القوائم المالية .

3- ضرورة الاهتمام بالقدرات البشرية المتاحة للمنشاة كونها مصدر الابتكار والتجديد بما يحقق التنمية المستدامة للمجتمع .

بسم الله الرحمن الرحيم

ملحق رقم (1)

استمارة الاستبانة

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة المثنى
كلية الادارة والاقتصاد
السادة المحترمون ...
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته .

اضع بين ايديكم استمارة استبانة البحث الموسوم (اثر القياس والإفصاح عن راس المال الفكري على مستخدمي القوائم المالية) ويود الباحث ان يتقدم لكم بوافر الشكر والامتنان لأنكم ستخصصون جزءا من وقتكم الثمين للإجابة على فقراتها ، اذ تعد هذه الاستبانة التي بين ايديكم اداة لغرض البحث العلمي وان تفضلكم بالإجابة المناسبة يساهم في الحصول على نتائج دقيقه بما يعزز اهداف البحث علما ان الاجابة تستعمل لغرض البحث العلمي حصرا .

مع فائق الشكر والتقدير ...

الباحث

الجزء الاول : المعلومات العامة لمستخدمي القوائم المالية :

1- العمر
- اقل من 25 سنة
- من 25 الى 35 سنة
- من 36 الى 55 سنة
- اكثر من 55 سنة

2- الشهادة
- بكالوريوس
- ماجستير
- دكتوراه
- اخرى

الجزء الثاني : الاسئلة المتعلقة بمتغيرات الدراسة :

راس المال الفكري (المتغير المستقل) : هو الموجودات المعرفية والمهارات البشرية التي تمتلك المعارف والخبرات التي تمكنهم من الاسهام في اداء المنشات من خلال توظيف مكونات راس المال الفكري (الاصول البشرية ، الاصول الفكرية ، راس المال الهيكلي ، الملكية الفكرية ، راس المال الزبائني) .

انتهج الباحث تقسيم الاسئلة المتعلقة باستمارة الاستبانة في ضوء مستخدمي القوائم المالية بهدف تطوير التطبيقات المحاسبية وموزعه كما يلي :

ملاحظه يرجى وضع اشارة في الحقل الذي تعتقد من جهة نظرك يعكس الواقع او اقرب لذلك .

المحور الاول : راس المال الفكري :

الاسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- يؤثر فصل راس المال الى مادي وفكري في قرار المستخدم للقوائم المالية					
2- ان الهدف من قياس راس المال الفكري تحقيق العدالة في عرض القوائم المالية					
3- ان عرض راس المال بصيغة راس مال مادي وراس مال فكري يعزز من قدرة المستخدمين للقوائم المالية					
4- ان انظمة المحاسبة التقليدية قاصرة عن تحديد راس المال الفكري					
5- توجد نماذج محاسبية لقياس راس المال الفكري					

المحور الثاني مستخدمي القوائم المالية :

أولا المستثمرين :

الاسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- يؤثر فصل راس المال الى مادي وفكري في قرار المستثمر عند قراءته للقوائم المالية					
2- تؤثر نسبة راس المال الفكري الى موجودات المنشاة في قرار المستثمرين					
3- تهتم المنشاة بسمعتها داخل السوق					
4- ان ارتفاع القيمة السوقية لأسهم المنشاة يعبر عن اهتمام الادارة براس مالها					
5- ان عرض راس المال المنشاة بصيغة راس مال مادي وراس مال فكري يعزز من قدرة المستثمرين في اتخاذ القرار الرشيد					
6- ان عرض راس المال الفكري في صلب القوائم المالية التقليدية يعزز من قدرة هذه القوائم في ايصال المعلومات التي يرغب بها المستثمر					
7- ان عرض الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية لأسهم المنشاة للتعبير عن راس المال الفكري يدعم القدرة التنبؤية للمستثمرين					

ثانيا : الادارة :

الاسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- تولي المنشاة اهتماما كبيرا بالعاملين من ذوي الخبرة والمعرفة بأمور العمل					
2- تعمل المنشاة على اجراءات تغيرات وتحسينات في نوع المنتوج					
3- تعمل المنشاة على تنمية القدرة الابداعية					
4- تهتم المنشاة بآراء الزبائن ويتم الاخذ بها					
5- هنالك امكانية لتطبيق نظام الABC بما يوفر مؤشرات لقياس راس المال الفكري					
6- ان عرض راس المال الفكري في صلب القوائم المالية لتحسين مكانتها في السوق					
7- ان عرض راس المال المنشاة بصيغة راس مال مادي وراس مال فكري يساهم في زيادة القيمة السوقية للشركة					

ثالثا : الاكاديميين :

الاسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- توجد مؤشرات ومقاييس محددة لقياس راس المال الفكري					
2- ان انظمة المحاسبة المالية التقليدية قادرة على قياس مكونات راس المال الفكري					
3- لاتوجد مؤشرات محددة لقياس وتحديد					

قيمة راس المال الفكري

4- **توجد مؤشرات مالية يمكن الاستناد اليها لقياس راس المال الفكري**
5- **ان تطبيق نظام ال ABC يعد من الاساليب الفاعلة لقياس راس المال الفكري**
6- **هناك صعوبات في استخدام نظام الABC في قياس راس المال الفكري**
7- **ان عدم تضمين راس المال الفكري في القوائم المالية يؤكد قصور انظمة المحاسبة التقليدية في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية**
8- **يجب على الادارة عرض راس المال الفكري بشكل رقمي يساهم في تعزيز القدرة التنبؤية للمعلومة المحاسبية**
9- **ان استخدام الكشوفات المالية المرفقة في القوائم المالية يساهم في تعزيز الافصاح القيمي عن راس المال الفكري في صلب القوائم المالية**

رابعا : العاملين في الحقل المحاسبي (المحاسبين ، مدقيقي الحسابات ، مراقبي الحسابات):
تتمحور الاسئلة حول امكانية التطبيق العملي لراس المال الفكري .

الاسئلة	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
1- **ان انظمة المحاسبة التقليدية غير قادرة بشكلها الحالي على قياس راس المال الفكري**					
2- **لاتوجد معايير محددة تمكن من قياس وتحديد قيمة راس المال الفكري**					
3- **توجد معايير يمكن استخدامها لقياس راس المال الفكري**					
4- **هنالك امكانية لحصر وتجميع الانشطة ذات المضمون الفكري عن غيرها من الانشطة (مثل الرواتب والمكافآت والمزايا العينية ،.....الخ)**					
5- **هنالك امكانية لوضع قيمة نقدية للأنشطة ذات المضمون الفكري**					
6- **ليس من الصعب عرض المعلومة الخاصة براس المال الفكري والمقاسة محاسبيا بين طيات بنود القوائم المالية**					
7- **ليس كافيا عرض راس المال الفكري بشكل مفرد ضمن القوائم المالية بل ينبغي تعزيزه بأنواع اخرى من الافصاحات**					

المصادر العربية :

1- الخفاف ، هيثم هاشم قاسم (المعالجات المحاسبية لمشاكل القياس والإفصاح عن راس المال الفكري)، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ،2006 .
2- الشكرجي ، بشار ذنون ومصعب صالح محمود (قياس راس المال الفكري وأثره في ربحية المصارف)، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية ،المجلد 6 ، العدد 20 /2010 .
3- العربيد ، عصام فهد (الجوانب المحاسبية لراس المال المعرفي النظرية والتطبيق)، مجلة الزيتونة للدراسات والبحوث ،م،3،ع، عمان ، الاردن ،2005 .
4- الغبان ، ثائر صبري وسناء احمد ياسين (الافصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية)، مقالة في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد /13ع/45 لسنة 2007 .
5- راوية ، حسن (مدخل استراتيجي لتخطيط وتنمية الموارد البشرية)، الدار الجامعية ،مصر ،2005.
6- عبد الفتاح ، محمود وابراهيم رزق (اطار مقترح لتحديد تكاليف الافصاح والتقرير عن راس المال المعرفي)، ورقة بحثية نقلا عن الموقع :
Mohmaklad.weebly.com/…/5/8/…/_.doc
7- هيجان ، عبد الرحمن (راس المال الفكري استراتيجية التحول من الفئة العامة الى الفئة المتميزة)،2006 نسخة الكترونية .

المصادر الانكليزية :

1- Edvinson، L.، and M. Malone،(Intellectual capital realizing your company’s true value by finding its hidden brain power ، new York harper business.
2- Malhotra، yogesh،(measuring knowledge assets of a nation knowledge systems for development)،un. New York 4-5- sptember، 2003.
3- Malone،m.،(new metrics for a new age)،for bes magazine،april،1997،p.7.
4- Osterland،A.،(treasures revealed intangible asset accounting) CFO magazine VOI.1،No.2،pp155-176.
5- Skandia(human capital investment an international comparison) organization for economic ، cooperation and development،1996.
6- Skyrma،D.، (measuring intellectual capital aplelhara of methods lusigh)، Journal of banking &finance،vol .1،No.24.
7- Stewart t.a.،(Intellectual capital the new wealth of organization)، new York doubleday currencs، 1997.
8- Ulrich،(a new manages for human resources)، Harvard business review ،January-february،1998.