

## التحديات التي تواجه المحاسبين العاملين بالوحدات الصناعية في قياس رأس المال الفكري لاستطلاع آراء عينة مختارة من المحاسبين في محافظة نينوى

منهل مجيد احمد / كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الموصل

انتصار عبدالرضا عبدالله / كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الموصل

### المستخلص

يعد رأس المال الفكري محور اهتمام مختلف الوحدات الاقتصادية من اجل بقائها وديمومة نشاطها ، حيث تواجه تلك الوحدات صعوبة في قياس رأس المال الفكري لها وخصوصاً الوحدات الصناعية فيها . ويعتبر ذلك تحدياً كبيراً لها نظراً لحاجتها الماسة إلى المعلومات خصوصاً تلك المتعلقة بتحديد كلفه وما يحققه من عوائد والمعلومات المتعلقة بأهميته (أهمية وجوده في تلك الوحدات) وما هي الأساليب الملائمة لعملية قياسه وتشخيص أهم الصعوبات التي تتطلب مواجهتها من قبل المحاسبين فيها لعملية قياسه كون المقاييس المتبعة حالياً محل جدل من ق بل المحاسبين خصوصاً أن تلك التحديات المتعلقة بقياس رأس المال الفكري ترجع إلى طبيعة رأس المال هذا فضلاً عن أن المحاسبين في تلك الوحدات لا يمتلكون المعرفة التامة بكيفية قياسه كونه:-

- غير مادي
- صعوبة تحديد قيمته بدقة
- قد يكون في بعض الأحيان غير قابل للقياس المباشر.

The challenges that faced the Accountants who work in the industrial units in Measurement of the intellectual capital, By Using a questionnaire. For a selecting sample from the Accountants in Ninavah Governorate.

### Abstract

The Intellectual capital considers as a center subject of an interest of the different economical units in the purpose of its existence and of continuance of its activities where these units faced a difficulty in measuring the Intellectual capital of it , especially the industrial units.

This considers a big challenge for it since the necessity for the information , especially this which concerned with a rost determination and what it a chieves from returns and information which concerning with its importance (the importance and quality in these units) and what the proper methods for its measurement process to diagnose the most difficulties which required to face them by the accountants for its measurement process because of the measurements presently adopted as a debatable subject by the accountants especially these challenges which concerned with measurement of Intellectual capital that refers to the capital nature.

In addition to the accountants do not have a complete knowledge to these units in how it measured because:

- it is un material.
- The difficulty in determination its value accuracy.
- Sometimes it does not measurable directly.

### المقدمة:

يعد موضوع رأس المال الفكري من المواضيع المعاصرة التي برز الاهتمام بها من قبل الباحثين في بداية عقد التسعينات من القرن الماضي ، وأصبح العنصر البشري المصدر الأساسي لنمو منظمات الأعمال لكون المعرفة مرتبطة به فأصبحت المنظمات تهتم بهذا العنصر وتسعى إلى امتلاكه وتوفير المناخ الملائم له لكي يبدع وبدأ ينظر إليه كقائد لعملية نجاح المنظمة ، وهنا نشأ ما يسمى برأس المال الفكري المعبر عن الأصول المعرفية للمنظمة والتي تسهم في خلق الأصول المادية بشكل فعال.

ولقد نما موضوع رأس المال الفكري ليتجاوز حدود القدرات الفكرية التي يمتلكها شريحة من الأفراد ليشمل رأس المال الهيكلي والزبائني ، ويواجه المحاسبين في الوقت الحاضر تحديات عديدة وجسيمة في كيفية التعامل معه وقياسه والإفصاح عنه

#### ١- مشكلة البحث

يمكن تحديد مشكلة البحث من خلال طرح التساؤلات الآتية:

أ- ما هي الصعوبات التي يواجهها المحاسبون في قياس رأس المال الفكري وما هي الحلول اللازمة لمواجهة تلك الصعوبات؟.

ب- هل أن مداخل قياس رأس المال الفكري قادرة على القيام بعملية قياسية بشكل موضوعي والتي لازالت محل جدل بين الباحثين والمفكرين في المجال المحاسبي؟

#### ٢- الأهمية

تتبع أهمية البحث من أن رأس المال الفكري أصبح يمثل عصب الحياة لمنظمات الأعمال برغم أنها تجد صعوبة في تحديد الأساليب والطرق المحاسبية لقياسه والإفصاح عنه في ال قوائم المالية وهذا بحد ذاته يمثل تحدياً رئيسياً للمحاسبين فيها.

### ٣ - أهداف البحث

يمكن تحديد أهداف البحث بالنقاط الآتية:

- أ - بيان الإطار النظري لرأس المال الفكري ومكوناته بشكل أوضح وأدق.
- ب - عرض نماذج وأساليب قياس رأس المال الفكري لاتخاذ الحلول المطلوبة للمشاكل ال متعلقة بقياسه وفقها حسب كل حالة متعلقة بنوع رأس المال الفكري .
- ج - عرض المقاييس المالية والنسب المحاسبية المستخدمة لقياس رأس المال الفكري.
- د - بيان أهم المشاكل التي يواجهها المحاسبون في قياس رأس المال الفكري.

### ٤ - فرضية البحث

استناداً إلى التحديات الموجودة في قياس رأس المال الفكري يمكن صياغة الفرضية التالية لاختبار هذا البحث.

هناك تحديات عديدة تواجه المحاسبين في قياس رأس المال الفكري بسبب كونه:

- أنه غير مادي.
- لا يمكن تحديده أقيامه أو الوصول إليه.
- غير قابل للقياس المباشر.

ينبع البحث من الفرضية الرئيسة الآتية:

(لا بد أن يواجه المحاسبون في الوحدات الاقتصادية الصناعية بالوقت الحاضر تحديات عديدة وجسيمة في قياس رأس المال الفكري بشكل عام وبمكوناته المختلفة ينبغي منهم مواجهتها من أجل زيادة الثقة والمصداقية في القياس المحاسبي).

### ٥ - منهج البحث

لغرض إتمام البحث بجانبه النظري والعملية اعتمد الباحث المنهجين الآتيين:

- أ - المنهج الوصفي: من خلال اطلاع الباحث على الكتب والبحوث والدراسات والأطاريح التي كتبت عن هذا الموضوع ، فضلاً عن التصفح على الشبكة الدولية للمعلومات.
- ب - المنهج التحليلي: من خلال تحليل المعلومات والبيانات التي تم الحصول عليها عن طريق استخدام الاستبانة التي صممت لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته والتي تم توزيعها عشوائياً على مجموعة من الشركات الصناعية في محافظة نينوى لغرض التعرف واكتشاف

التحديات التي تواجه قياس رأس المال الفكري وقد تكونت الاستبانة من قسمين اشتمل الأول على بعض الأسئلة المتعلقة بالمعلومات الشخصية عن المبحوثين أما القسم الثاني فقد تضمن أسئلة تتعلق بالتحديات التي تواجه المحاسبين في قياس رأس المال الفكري في محافظة نينوى.

#### ٦- مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المحاسبين العاملين في عدد من الوحدات الصناعية (عينة الدراسة) التي تمتلك رأس مال فكري في محافظة نينوى والمبينة أدناه:-

-شركة اسياسيل فرع الموصل

-شركة نينوى للصناعات الدوائية

-الشركة العامة لصناعة الألبان في الموصل.

-الشركة العامة للسمنت الشمالية في الموصل.

وبلغ عدد الاستبانات التي وزعت من ٥٠ استبانة عاد منها ٤٠ استبانة أي بنسبة ٨٠% من حجم العينة.

وتحقيقاً لهدف البحث واختبار فرضيته فقد تم تقسيمه إلى خمسة محاور هي:

المحور الأول: طبيعة رأس المال الفكري.

المحور الثاني: قياس رأس المال الفكري.

المحور الثالث: المقاييس المالية والنسب المحاسبية المستخدمة لقياس رأس المال الفكري.

المحور الرابع: مشاكل قياس رأس المال الفكري.

المحور الخامس: تحليل نتائج الاستبانة.

#### المحور الأول: طبيعة رأس المال الفكري

##### ١ المفهوم:

المنتبع للأدبيات المحاسبية والرقابية يلاحظ وجود عدة تعاريف لرأس المال الفكري فهو يعد من المفاهيم الحديثة حيث شاع استخدامه في مختلف المجالات المعرفية فقد أ- عرف (Stewart ، 1999:57) بأنه المعرفة التي يمكن توظيفها لإمكانية استخدامها لصالح الوحدة.

ب- عرف كل من ( Benny & Ford ) رأس المال الفكري بأنه المعبر عن مكونين أساسيين يتمثلان برأس المال البشري ورأس المال الهيكلي حيث يتمثل رأس المال البشري بالمعرفة والمهارة والقدرات الخاصة بالأفراد العاملين والقادرة على خدمة الوحدة ، أما رأس المال الهيكلي فيعبر عنه

بأنه كل شيء يبقى في الوحدة الاقتصادية بعد مغادرة العاملين لها . وكذلك فهو يتمثل بالبرمجيات والمعدات والعلامة التجارية والهيكل التنظيمي. ( Benny & Ford : ٨٨ : ١٩٩٧ )  
 ج - عرف رأس المال الفكري بأنه المقدرة العقلية والمستوى المعرفي والمعلوماتي التي يمتلكها فئة معينة من القوى العاملة في الوحدة والذين يتمتعون بمهارات وخبرات فكرية وذهنية عالية ولها القدرة على التحليل وتعمل على توليد الأفكار لتحقيق الإبداع والابتكار لغرض إيجاد القيمة وتقديم منتجات متميزة ، وإحراز التفوق التنافسي في السوق .  
 (يوسف ، ٢٠٠٥ : ٣٣).

د - بينما يرى آخرون أن رأس المال الفكري هو ناتج التفاعلات بين خبرات ومعارف كل الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية والذي يساعد على تحسين كفاءة تلك الوحدات ، وإن رأس المال الفكري أكبر من مجرد حاصل الجمع الجبري لمجموعة حملة الشهادات العليا في الوحدات أو مجموعة الأجهزة والحاسبات الالكترونية أو المباني وإنما هو مقدار التراكم المعرفي الناتج عن التفاعلات بين تلك الموارد مجتمعة بحيث تكون وسيلة لتمييز وحدة اقتصادية عن غيرها ، ويمكن التعبير عن هذا النوع من رأس المال في شكل المعرفة التي يكتسبها العاملون في الوحدة من خبرات التدريب أو الاعتماد على الحس الشخصي في التعامل مع مشاكل العمل والسعي لحلها  
 (زايد ، ٢٠٠٢ : ٣٩) .

هـ - في حين عرف البعض رأس المال الفكري بأنه : (الاصول الفكرية التي تتمثل بالحسابات المدنية والموجودات المملوكة ، ويمكن اعتبار حقوق الملكية والامتياز والتي يعبر عنها بالأرصدة الدائنة بأنها رأس مال فكري أو إجمالي حقوق الملكية المستثمرة في جميع الاصول الفكرية ( الساكني ، ٢٠٠٨ : ١٢٨ ) .

و- كما عرف من قبل البعض بأنه (أهم أصول الوحدة الاقتصادية التي تمثل بالقيمة الكافية الواقعة بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية لها ، ويحمل في طياته نطاقاً واسعاً من الأشياء كالملكية الفكرية المتمثلة في براءات الاختراع وحقوق الطبع والنشر والأصول المعرفية). ( Srivastava , 2002 : 4 )

تأسيساً على ما سبق فإن رأس المال الفكري يتمثل بفئة محددة من العاملين تمتلك قدرات عقلية عالية في التعامل المرن في ظل نظام إنتاجي متطور ولها القدرة على إعادة تركيبه وتشكيله بطرق متميزة.

## ٢ الأهمية:

يمكن تحديد أهمية رأس المال الفكري بالآتي : (Stewart , 1999 : 60) ، (العنزي ونعمة ، ٢٠٠١ : ٣٣):

- أ) المساهمة في تعزيز الموقع التنافسي للوحدات الاقتصادية من خلال تحقيق قيمة مضافة ، وهذا النوع من رأس المال على عكس رأس المال العيني أو المادي الذي من السهولة إدارته.
- ب) يعد من أهم مصادر الثروة ودعائم القوة لأي وحدة اقتصادية وان الاهتمام به يعد قضية تفرضها طبيعة التحدي العلمي والتقني المعاصر فالقدرات الفكرية العالية تعد أهم الأسلحة التي تعتمد عليها الأمم والشعوب في الصراع العالمي الراهن .
- ج) يعد من أهم مصادر الميزة التنافسية للوحدات المعاصرة إذ أن إستراتيجي ة التمييز لا يمكن تحقيقها إلا من خلال النتاجات الفكرية والمتمثلة بالإبداع وتقديم منتجات جديدة وما يتعلق بالبحث والتطوير .
- د) يساهم في أداء الوحدات الاقتصادية.
- ٣ المكونات :

أن القيمة السوقية للوحدات الاقتصادية تتكون بشكل عام من نوعين من العناصر هما رأس المال المالي ورأس المال الفكري ، وان من المهام الأساسية لإدارة المعرفة هو تحديد وقياس وتقييم رأس المال الفكري في الوحدة نظراً لتأثيره على نجاح أو فشل الوحدة والذي سرعان ما ينعكس على القيمة السوقية لها ، وان بعض الوحدات كانت قيمتها السوقية تمثل أضعاف قيمتها الدفترية أو أضعاف قيمة رأس مالها المادي (نجم ، ٢٠٠٨ : ٢٩٣) .

لهذا نجد انه زاد الاهتمام بمكونات رأس المال الفكري حيث نرى أن هناك ثلاثة عناصر أساسية تحده هي : (حسن ، ٢٠٠٨ : ١٣٤) ( العامري والغالبي ، ٢٠٠٤ : ١٠) .

أ- رأس المال البشري : ويتمثل بالمعرفة التي يمتلكها ويولدها الأفراد والعاملون بضمنها المهارات ، الخبرات ، الابتكارات .

ب- رأس المال الهيكلي : ويتمثل بالمعرفة التي يتم اكتسابها والاحتفاظ بها في هياكل وأنظمة وإجراءات الوحدة وهو ما يبقى في الوحدة بعد إطفاء أصولها في نهاية العمل .

ج- رأس المال الزبائني: ويتمثل بالمعرفة التي تشتق قيمة اكبر من الزبائن الراضين ذوي الولاء .

## المحور الثاني: قياس رأس المال الفكري.

تعد عملية قياس الموجودات الفكرية من الأمور الصعبة بسبب صعوبة تقدير وتقييم العمل الذهني والمعرفي ، رغم هذه الصعوبة فقد سعت الهيئات المحاسبية والرقابية إلى قياس اصولها الفكرية نظراً إلى وجود ثلاث دوافع رئيسية تمثلت بالآتي :- (باقر ، ٢٠٠٤ : ٣)

- ١ توفير أساس لتقييم الوحدات من خلال التركيز على أصولها الفكرية .
- ٢ تحفيز وحث إدارة الوحدات إلى التركيز على ما هو مهم .
- ٣ للبحث عن أساس سليم لتدبير الاستثمار في أنشطة إدارة المعرفة من خلال التركيز على المنفعة .

كما يشير البعض إلى أن قياس رأس المال الفكري أصبح ذو أهمية خصوصاً عندما تم البدء بتطوير مقاييس لقياسه لأجل إقناع إدارة الوحدة والمالكين لها لاستخدامها في حساب قيمة المعرفة والتعبير عنه في صورة كمية حيث أصبح هذا الأمر مهم جداً فضلاً عن أن مهنة المحاسبة أصبحت تحتاج إلى معايير جديدة لقياس مقدار الانتفاع بالأصول غير الملموسة واستغلالها فبرزت الحاجة إلى استخدام المقياس المحاسبي الملائم للأصول التي تخلق الثروة في بيئة الاقتصاد القائم على المعرفة (الساكني ، ٢٠٠٨ : ١٣٣)

أن عملية قياس رأس المال الفكري تواجه العديد من المعضلات التي تتمثل في كيفية وضع تقييم مادي للأصول غير الملموسة التي يتكون منها رأس المال الفكري والمشكلة الأساسية لدى المحاسبين هنا تتعلق بمسألة فهم رأس المال الفكري وكيف يساهم في خلق ثروة الوحدة الاقتصادية على الأمد البعيد في جانبه (<sup>\*</sup> الإداري والمحاسبي ، ففي الجانب الثاني (المحاسبي) يحتاج المحاسبون إلى التعرف على كيفية إبرازه للنتائج المالية التي تحققها

الوحدة ، كما أن في هذا المجال نجد انه قد ظهرت عدة محاولات من قبل المحاسبين والإداريين لوضع مقاييس لتقييم أصول رأس المال الفكري لتحديد فيما إذا كان معدل العائد المقدر أعلى من الاستخدامات البديلة للأصول القائمة أو شراء أصول جديدة (الساكني ، ٢٠٠٨ : ١٣٤) .

### طرق ونماذج وأساليب قياس رأس المال الفكري:

أولاً : طرق ونماذج قياس رأس المال الفكري :

(<sup>\*</sup>) هناك جانبين أساسيين لقياس رأس المال الفكري الأول جانب إداري والثاني جانب محاسبي (الساكني ، ٢٠٠٨ : ١٣٣).

تعددت طرق قياس رأس المال الفكري سواء من وجهة النظر الإدارية أم المحاسبية ، وأن أبسط هذه الطرق الطريقة المحاسبية المتمثلة في قياس الفارق بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية حيث أن القيمة الدفترية تمثل (مجموع الأصول والأموال السائلة خصوصاً في الوحدات المالية مطروحا منها قيمة الديون ) ، أما القيم السوقية لأي وحدة اقتصادية ما هي إلا (القيمة الكلية لأسهمها) (الساكني ، ٢٠٠٨ : ١٣٥) .

ومن أهم طرق القياس لرأس المال الفكري طريقة القيمة المضافة والتي تعتبر محاسبية أيضاً (العائد على المعرفة ) نجد أنها ذات أهمية بالغة في اقتصاد المعرفة فهي تسمح للمدراء والمستثمرين أن يحلوا أداء الأصول الفكرية ورأس المال الفكري للوحدة في العمليات الجوهرية بلغة العوائد التي تولدها ، وان نتائج تحليل القيمة المضافة تتمثل بالنسب التي تقارن بين بيانات السعر والتكلفة المشتقة من التدفقات النقدية للعمليات الجارية بالاعتماد على المعرفة في الوحدة (يوسف ، ٢٠٠٥ : ١٥) .

ويساعد حساب القيمة المضافة في تحديد ما يملكه الموظفون من تراكم المعرفة حول عمليات الوحدة الاقتصادية ، ومن نماذج العائد على المعرفة هي :- (نجم ، ٢٠٠٤ : ١٧) .  
 أ - أنموذج العائد على الأصول المعنوية المحسوبة وتقوم على حساب العائد على الأصول الملموسة واستخدامه كأساس لتحديد نسبة العوائد التي تعزى إلى الأصول المعنوية .  
 ب - أنموذج إيرادات رأس المال الفكري : بموجبه يتم حساب إيرادات رأس مال المعرفة كنسبة من الإيرادات الاعتيادية مقسومة على الإيرادات المتوقعة للأصول الدفترية .

وهناك من حدد نماذج قياس رأس المال الفكري بالشكل الآتي :- (الساكني ، ٢٠٠٨ : ١٣٥)  
 أ - مقاييس مالية مثل (أسلوب نماذج التكلفة ، نموذج القيمة السوقية الدفترية ، نموذج القيمة الاقتصادية المضافة ، نموذج معامل القيمة المضافة لرأس المال الفكري) .  
 ب - مقاييس غير مالية مثل (نموذج القيد المزدوج ، نموذج العائد على الاستثمار) .

ثانياً : أساليب قياس رأس المال الفكري :

الواقع يشير إلى أن هناك مجموعة من الأساليب المالية وغير المالية يمكن استخدامها لقياس رأس المال الفكري ومكوناته مع العلم أنها لا زالت محل نقاش وجدل حول إمكانية استخدامها بحيث أن كثيراً منها تفتقر إلى الدقة والموضوعية في التطبيق العملي واهم هذه الأساليب هي :- (العرييد ، ٢٠٠٤ : ١١-١٦) (الخفاف ، ٢٠٠٦ : ٥٦-٦١) :-

١- أسلوب الاستبعاد ، ٢ - أسلوب المؤشرات المتعددة ، ٣ - أسلوب نماذج التكلفة ،



٤ - أسلوب النماذج الوصفية ، ٥- أسلوب التركيز على المخرجات ، ٦- أسلوب المعرفة تناسب مع القيمة

١ أسلوب الاستبعاد :- يستخدم هذا الأسلوب في تقييم الأصول المعنوية لقياس التأثيرات الاقتصادية للمعرفة ويعتمد على استبعاد الدخل المتوقع مع الأصول المالية والأصول الملموسة من العوائد السابقة والمتوقعة للحصول على عوائج المعرفة في الوحدات.

٢ أسلوب المؤشرات المتعددة :- يستخدم هذا الأسلوب لقياس رأس المال الفكري حيث يحوي هذا الأسلوب على ١٤٠ مؤشراً ومشتقاتها تتعلق برأس المال الفكري ويفترض انه يمكن الحصول على الأوجه الكافية لرأس المال الفكري الضرورية للفهم الكامل لهذه الظاهرة.

٣ أسلوب نماذج التكلفة :- أن هذا الأسلوب وضع لفهم قيمة المعرفة والتي لا بد من حساب كلفتها أو قيمتها السوقية كما يحوي هذا الأسلوب نموذجين هما:

أ -أنموذج الاستثمار في الموارد البشرية: حيث تم قياس الاستثمار في البشر وعلى أساس فردي حيث قدر كل من التكلفة المدفوعة وتكلفة الفرصة من السجلات التي تقيد فيها ساعات كل من العاملين والموظفين بانتظام.

ب أنموذج توبين<sup>Q</sup> : حيث تقارن هذه قيمة السوق للأصول المعنوية مع كلف إنتاجها بالإضافة إلى إمكانية تطبيقه على الموجودات الفردية بقسمة قيمة السوق على كلف إنتاج الموجودات المعنوية.

٤ أسلوب النماذج الوصفية :- بموجبه يتم تحديد السمات والخصائص وتصنفها وتركز على استطلاع الآراء والاتجاهات المهمة من حيث ٣ تأثيرها غير المباشر في أداء عمليات المعرفة وتحقيق نتائجها بالاعتماد على الخبرة والتقدير الشخصي واهم هذه النماذج :

أ -أنموذج تقييم معرفة الإدارة .ب- أنموذج التقييم الذاتي. ج - بطاقة النقاط المتوازنة.

٥ أسلوب التركيز على المخرجات:- بموجب هذا الأسلوب يعتقد بعض المفكرين انه من الصعب تطوير المقاييس المباشرة والتي ذات معنى لقياس الأصول الفكرية وانه بالإمكان قياس مخرجات المعرفة فقط بالاعتماد على الغرض الذي يقول أن المعرفة غير ملموسة وغير مرئية.

٦ أسلوب المعرفة تتناسب مع القيمة :- من خلال هذا الأسلوب يفترض البعض وجود علاقة مباشرة بين المعرفة والقيمة التي تخلقها هذه المعرفة ويقترح أصحاب هذا الري عدة نماذج لبحث تتبع عملية تحويل المعرفة إلى مخرجات ذات قيمة ومن نماذج ها الأسلوب هي:

أ -أنموذج بروكر التكنولوجي ، ب- أنموذج براءات الاختراع ، ج أنموذج تقدير القيمة.

## المحور الثالث: المقاييس المالية والنسب المحاسبية المستخدمة لقياس رأس المال الفكري.

لقياس رأس المال الفكري محاسبياً هناك العديد من المقاييس والنسب ال مالية والمحاسبية المستخدمة لقياسه.

ولتوضيح عملية القياس تلك ينبغي التعرف على جانبين الأول تحديد المقاييس المحاسبية المستخدمة لقياس رأس المال الفكري ككل والثاني تحديد المقاييس والنسب المحاسبية المستخدمة لقياس مكوناته الأساسية ، لذلك ارتأى الباحث أن يتضمن هذا المحور الجوانب الآتية:

- أ - بيان المقاييس المالية المستخدمة لقياس رأس المال الفكري (بمكوناته الثلاث).
- ب بيان المقاييس المالية والنسب المحاسبية المستخدمة في قياس رأس المال البشري (كأحد مكوناته رأس المال الفكري).
- ج بيان المقاييس المالية والنسب المحاسبية المستخدمة في قياس رأس المال الهيكلي (كأحد مكونات رأس المال الفكري).
- د بيان المقاييس المالية والنسب المحاسبية المستخدمة في قياس رأس المال الزبائني (كأحد مكونات رأس المال الفكري).

أ- المقاييس المالية المستخدمة لقياس رأس المال الفكري بمكوناته الثلاث.  
وتتضمن هذه المقاييس الآتي (العنزي ونعمة ، ٢٠٠٢ ، ١٥١-١٥٧)

١ - العائد على القيمة المضافة

يحسب العائد على القيمة المضافة من خلال المعادلة التالية:

$$\frac{\text{صافي الأرباح قبل الضريبة}}{\text{إجمالي القيمة المضافة}} = \text{العائد على القيمة المضافة}$$

٢- العائد على الأصول

يحسب العائد على الأصول من خلال المعادلة التالية:

$$\frac{\text{صافي الأرباح بعد الفوائد والضرائب}}{\text{إجمالي الأصول}} = \text{العائد على الأصول}$$

٣- القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للسهم  
تحسب القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للسهم من خلال المعادلة التالية:

$$\frac{\text{سعر السهم في الأوراق المالية}}{\text{القيمة الدفترية للسهم}} = \text{نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية}$$

إن الغرض من المقاييس السابقة يتحدد بالشكل التالي:

- ١ - العائد على القيمة المضافة: يعكس مدى قابلية رأس المال الفكري على خلق القيمة المضافة.
  - ٢ - العائد على الأصول : يعكس قابلية رأس المال الفكري على توليد العائد على الأصول من خلال تشغيلها بأقصى ما يمكن.
  - ٣ - نسبة سلم القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للسهم : تعكس هذه النسبة مقدار رفع سعر السهم بشكل يفوق القيمة الدفترية له (رأس المال الفكري).
- ب - المقاييس المالية والنسب المحاسبية المستخدمة في قياس رأس المال البشري:-  
تتخصر المقاييس المالية والنسب المحاسبية الخاصة بقياس رأس المال البشري بالآتي:-

( الخفاف ، ٢٠٠٦ : ٧٨-٨٢ )

١ - نسبة رأس المال الفكري إلى إجمالي عدد العاملين يتم احتسابها وفق المعادلة التالية:  
الأصول الفكرية

$$\text{نسبة رأس المال الفكري إلى إجمالي عدد العاملين} = \frac{\text{إجمالي عدد العاملين}}{\text{إجمالي عدد العاملين}}$$

٢- معدل تولي الأصول الفكرية مناصب قيادية ويتم احتسابها من خلال المعادلة التالية:  
عدد القياديين للأصول الفكرية

$$\text{معدل تولي الأصول الفكرية مناصب قيادية} = \frac{\text{إجمالي الأصول الفكرية}}{\text{إجمالي الأصول الفكرية}}$$

٣- متوسط الخبرة العملية للعاملين وتحتسب من خلال المعادلة التالية:

$$\text{متوسط الخبرة العملية للعاملين} = \frac{\text{عدد سنوات الخبرة العملية للموارد البشرية}}{\text{إجمالي عدد العاملين}}$$

٤- معدل دوران رأس المال الفكري يحسب من خلال المعادلة التالية:

$$\text{معدل دوران رأس المال الفكري} = \frac{\text{عدد المستقلين (فيما يخص رأس المال الفكري)}}{\text{إجمالي رأس المال الفكري}}$$

٥- نفقات التدريب وتحتسب هذه النسبة وفق المعادلة التالية:

نفقات التدريب

$$\text{نسبة نفقات التدريب} = \frac{\text{إجمالي المصروفات الخدمية المتنوعة}}{\text{إجمالي المصروفات الخدمية المتنوعة}}$$

٦- نسبة نفقات تحفيز وتشجيع العاملين وتحتسب من خلال المعادلة التالية:

نفقات المكافآت التشجيعية للعاملين

$$\frac{\text{إجمالي النفقات الإدارية}}{\text{نسبة نفقات تحفيز وتشجيع العاملين}} =$$

٧- نسبة الابتكار والتجديد للعاملين تحتسب من خلال المعادلة التالية:

المنتجات الجديدة

$$\frac{\text{عائدية المنتج}}{\text{نسبة الابتكار والتجديد للعاملين}} =$$

ج- بيان المقاييس المالية والنسب المحاسبية المستخدمة في قياس رأس المال الهيكلي:

تتحصّر المقاييس المالية والنسب المحاسبية الخاصة بقياس رأس المال الفكري بالآتي:-

١- نسبة استثمار براءات الاختراع وتحسب هذه النسبة وفق المعادلة التالية:

$$\frac{\text{عدد براءات الاختراع المستثمرة}}{\text{نسبة استثمارات براءات الاختراع}} = \text{إجمالي عدد براءات الاختراع}$$

٢- نسبة نفقات البحث والتطوير وتحسب وفق المعادلة التالية:

نفقات البحث والتطوير

$$\frac{\text{نسبة نفقات البحث والتطوير}}{\text{إجمالي المصروفات الخدمية المتنوعة}} =$$

٣- نسبة نفقات حماية العلامة التجارية وتحسب وفق المعادلة التالية:

نفقات الإعلان

$$\frac{\text{نسبة نفقات حماية العلامة التجارية}}{\text{إجمالي نفقات التسويق}} =$$

٤- نسبة نفقات الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات وتحسب وفق المعادلة التالية:

نفقات شراء الأجهزة التكنولوجية

$$\frac{\text{نسبة نفقات الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات}}{\text{إجمالي نفقات الأثاث وأجهزة المكاتب}} =$$

د- المقاييس المالية والنسب المحاسبية المستخدمة في قياس رأس المال الزبائني:-

وتتحصّر هذه المقاييس بالآتي:-

١- نسبة نفقات الإعانات وتحسب وفق المعادلة التالية:

نفقات الإعانات

$$\frac{\text{نسبة نفقات الإعانات}}{\text{إجمالي المصروفات التحويلية}} =$$

٢- نسبة نفقات السلع والخدمات المجانية وتحسب وفق المعادلة التالية:

نفقات السلع والخدمات المجانية

$$\frac{\text{نسبة نفقات السلع والخدمات المجانية}}{\text{إجمالي المصروفات التحويلية}} =$$

## المحور الرابع: مشاكل قياس رأس المال الفكري.

يواجه المحاسبين الآن تحديات أساسية في قياس رأس المال الفكري (باعتباره أحد الأصول المعرفية) للأسباب الآتية:

- ٢ - إنه غير مادي.
  - ٣ - لا يمكن تحديد أقيامه أو الوصول إليها.
  - ٤ - غير قابل للقياس المباشر.
- وتتصدر أهم المشاكل الخاصة بقياس رأس المال الفكري كما حددها البعض ، وينفق الباحث في ذلك والمتضمنة: (يوسف ، ٢٠٠٥ : ١٧-١٨)
- ١ - مشكلة التحديد: هي المتعلقة بتصنيف أنواع الأصول المعرفية التي تبرز قيمتها وأهميتها في أعمال الوحدة الاقتصادية وتميزها .
  - ٢ - مشكلة تقدير الدخل: المشكلة المتعلقة بالدخل المتوقع الناجم عن الأصول المعرفية وما يرتبط بها من عدم تأكد وإبعاد ذاتية .
  - ٣ - مشكلة تمييز الدخل : وهذه المشكلة تظهر مشكلة التداخل بين الأصول الملموسة وغير الملموسة التي تؤثر في تحقيق الربح ونتائج الأعمال .
  - ٤ - مشكلة تقدير العمر الإنتاجي : في تحليل الدخل فان تقدير العمر المتبقي للأصول غير الملموسة ومنها الأصول المعرفية ضرورية في هذا المجال .
  - ٥ - مشكلة رسملة الدخل : بهدف احتساب القيمة الحالية للدخل المستقبلي لا بد من تقسيم الدخل المتوقع من أصل المعرفي على معدل خصم ملائم .
  - ٦ - صعوبة التخصيص : إن أداء الوحدة الاقتصادية لا يمكن ربطه بطريقة خطية أو مباشرة بالمعرفة التي أدت إليه .
  - ٧ - مشكلة توليد الطلب على المعرفة: تعد هذه مشكلة حقيقية وأكثر صعوبة من توليد الطلب على السلع المادية .
  - ٨ - مشكلة كم قيمة المعرفة : أن المعرفة في حالات كثيرة هي م عرفة ذاتية ضمنية خاصة لهذا فإنها عالية القيمة إذا ما اشترك صاحب المعرفة في فريق متجانس ومتألف .
  - ٩ - مشكلة المعرفة الرديئة : يمكن أن تكون المعرفة رديئة ومزيفة لهذا فان قياسها ليس فقط بلا جدوى وإنما قد يؤدي إلى الإساءة أو التقليل من أهمية المعرفة الايجابية والرديئة على حد سواء .

١٠ مشكلة ماذا نقيس في المعرفة : هي مشكلة تقع في جوهر عملية القياس لإنتاجية العمل المعرفي فالمعرفة قد لا تكون ذات أهمية للوحدة الصناعية ما لم تنعكس على عملياتها ، تكنولوجياها ، ومنتجاتها وخدماتها ، ولكن في منظمات استشارية فان المعرفة بحد ذاته مهمة في إنشاء قاعدة المعرفة من اجل نطاق واسع من الاستشارات والخدمات التي تقدمها.

١١ مشكلة هل أن المعرفة كرصيد أم كتدفق:

مشكلة هل أن المعرفة تندثر ؟ انه متى تم عد المعرفة أصلاً فإنها سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية كنسبة من قيمتها أي مقدار ما سيتم إطفائه من كلفة حيازة الأصل المعرفي وطبقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات وبناءً على العمر الإنتاجي الاقتصادي.

ويرى البعض أن الأصل المعرفي هو أصل غير ملموس يصعب تحديده وتمييزه بدقة ويتميز بمجموعة من السمات هي : (الحيالي ، ١٩٩٦ : ٢٨٩) .

- ١ -انعدام كيانها المادي الملموس.
- ٢ -انعدام إمكانية التأكد ودرجات عالية من منافعها المستقبلية المحتملة.
- ٣ -محدودية عمرها الإنتاجي.
- ٤ -صعوبة معرفة قيمتها الحقيقية مسبقاً.
- ٥ -خضوعها للتقلبات الحادة.
- ٦ -صعوبة تقدير قيمتها السوقية لانعدام الوجود المادي الحقيقي لها.

### المحور الخامس:تحليل نتائج الدراسة العملية.

وصف عينة البحث ومتغيراته:

يتضمن هذا المحور وصف عينة البحث ومتضمناته لمعرفة انطباعات أفراد العينة إزاء هذه المتضمنات المتمثلة برأس المال الفكري والتحديات التي يواجهها المحاسبون في قياسه ، وقد استخدمت الأساليب الإحصائية المناسبة للتعرف على درجة اتفاق أو مقاطعة أفراد عينة البحث إزاء متغير معين دون آخر ، وقيمت العينة بدائل الاستجابة تتراوح بين (١-٥) درجات على مقياس ليكرت الخماسي ، ويسعى هذا المحور إلى تحقيق الأهداف الآتية:-

- ١ تسليط الضوء على مجتمع البحث.
- ٢ تحديد السمات الشخصية لعينة البحث.

٣ عرض نتائج التحليل الإحصائي لآراء عينة البحث حول متضمناته المتمثلة برأس المال الفكري والتحديات التي يواجهها المحاسبون في قياسه ، وبغية تحقيق هذه الأهداف تم تقسيم المحور إلى الفقرات الآتية:-

أولاً: وصف مجتمع وعينة البحث

ثانياً: وصف متغيرات البحث

أولاً: وصف مجتمع وعينة البحث:

انسجماً مع توجهات البحث قام الباحث بتوزيع استمارات الاستبيان على الأفراد المبحوثين إذ تم توزيع ٥٠ استمارة ، وتم تحليل ٤٠ استمارة منها (معادة إليه) والباقي لم تعاد إليه. وبموجب ما تقدم نبداً بوصف الخصائص الشخصية لعينة البحث وفق الجدول الآتي:-

## الجدول (١)

## الخصائص الشخصية لعينة البحث

النسبة %	التكرار	الخصائص الشخصية	
٦٢.٥	٢٥	ذكر	١ - الجنس
٣٧.٥	١٥	أنثى	
١٠٠%	٤٠	الإجمالي	
٢٠	٨	أقل من ٢٥ سنة	٢ - العمر
٢٥	١٠	أقل من ٣٥ سنة	
٤٢.٥	١٧	أقل من ٥٠ سنة	
١٢.٥	٥	أكبر من ٥٠ سنة	
١٠٠%	٤٠	الإجمالي	
٣٧.٥	١٥	معاون محاسب	٣ - المؤهل العلمي:
٣٧.٥	١٥	محاسب	
٧.٥	٣	مدير حسابات	
١٢.٥	٥	مدقق	
٥	٢	مدير تدقيق	
١٠٠%	٤٠	الإجمالي	
٢٢	٩	أقل من ٥ سنوات	٤ - الخدمة
٣٠	١٢	أكثر من ٥ سنوات	
٢٠	٨	أكثر من ١٠ سنوات	
١٥	٦	أكثر من ١٥ سنة	
١٢.٥	٥	أكثر من ٢٠ سنة	
١٠٠%	٤٠	الإجمالي	
٣٧.٥	١٥	محاسبية	الدورات
١٢.٥	٥	قانونية	
٢٠	٨	إدارية	
٢٢.٥	٩	حاسوبية	
٧.٥	٣	أخرى	
١٠٠%		الإجمالي	



يتبين من الجدول (1) أن متغير الجنس قد أظهر تفوق نسبة الذكور على نسبة الإناث حيث بلغ معدل الذكور (62.5%) في حين بلغ معدل الإناث (37.5%).

كما يتبين أن متغير العمر قد أفصح عن معلومات مهمة تدل على النضج الفكري والدراية في العمل إذ أن أكثر من (42.5%) من أفراد عينة البحث أعمارهم 35 سنة فأكثر ، ويعد هذا المعدل ضروري لأغراض البحث فيما يتعلق بالإجابة الواعية على فقرات الاستمارة.

ويشير الجدول إلى ارتفاع معدل الحاصلين على البكالوريوس بمعدل (37.5%) وهذا يعد مؤشراً جيداً يدل على اعتماد المنشآت الصناعية عينة البحث على إناطة المسؤولين الإدارية إلى حاملي الشهادات مما يشكل ملامح ايجابية بالعمل.

كما يشير إلى أن أكثر من (30%) من أفراد العينة يتراوح خدمتهم في مجال العمل أكثر من 5 سنوات مما يعطي مؤشراً ايجابياً لدور الخدمة الطويلة في اكتساب الخدمات والمهارات.

كما يشير إلى أن أكثر من (37.5%) من أفراد عينة البحث قد التحقوا بدورات في مجال العمل المحاسبي وهذا يعد مؤشراً جيداً في العمل.

ثانياً: وصف متغيرات البحث

يتضمن هذا القسم وصف متغيرات البحث لمعرفة انطباعات أفراد عينة البحث إزاء المتغيرات المعتمدة في أنموذج البحث المتمثلة برأس المال الفكري وتحديات قياسه من قبل المحاسبين ، وبموجب هذه المتغيرات تم استطلاع آراء عينة البحث للتعرف على مدى اتفاقهم أو مقاطعتهم لمتغير معين دون آخر ، وتم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية لوصف العينة كالتوزيعات التكرارية والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري.

1- وصف متغيرات رأس المال الفكري:

أ- المحور الثاني: التحديات المتعلقة بقياس رأس المال الفكري بكل مكوناته.

## الجدول (٢)

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للتحديات التي تواجه المحاسبين المتعلقة بقياس رأس المال الفكري بكل مكوناته

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		الاختيار السؤال		
		%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد			
1.017	4.13	0	0	15	6	0	0	42.5	17	42.5	17	X1		
0.966	3.88	0	0	12.5	5	15	6	45	18	27.5	11	X2		
0.904	3.45	0	0	12.5	5	45	18	27.5	11	15	6	X3		
1.410	3.25	15	6	15	6	27.5	11	15	6	27.5	11	X4		
1.448	3.83	12.5	5	12.5	5	0	0	30	12	45	18	X5		
1.292	3.35	15	6	0	0	45	18	15	6	25	10	X6		
1.292	4.48	0	0	12.5	5	0	0	15	6	72.5	29	X7		
1.012	3.88	0	0	12.5	5	30	12	15	6	42.5	17	X8		
1.114	3.68	0	0	15	6	30	12	27.5	11	27.5	11	X9		
1.047	3.38	12.5	5	12.5	5	30	12	15	6	30	12	X10		
1.372	3.53	12.5	5	12.5	5	30	12	0	0	45	18	X11		
1.485	4.48	0	0	12.5	5	0	0	15	6	72.5	29	X12		
1.196	3.77	5.62		12.08				27		39.37		العام		
1.146	3.77	17.70						66.37						النتيجة

يوضح الجدول (٢) التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للتحديات التي تواجه المحاسبين بالوحدات الصناعية في قياس رأس المال الفكري بكل مكوناته حيث ان X1 تمثل السؤال الاول الذي صيغته مبينة باستمارات الاستبيان (\*). حيث تشير النسبة (66.37 %) إلى وجود اتفاق نسبي بين أفراد عينة البحث على وجود التحديات خلال عملية قياس رأس المال الفكري بكل مكوناته . ومن أبرز المتغيرات التي ساهمت بإغناء هذا المحور هما المتغيرين X7 و X12 واللذان ينصان على الآتي:-  
X7 ينص على الآتي : (هل تعتقد بأن مشكلة تصنيف الموجودات المعرفية يساهم في تسهيل عملية قياس رأس المال الفكري)  
X12 ينص على الآتي: (ترجع الصعوبة في قياس رأس المال الفكري إلى العاملين الآتيين):

- المعرفة بكل أنواعها والخبرات المخزونة في العقل البشري.  
 - المهارات والخبرات والكفاءات التي تتمتع بها الموجودات البشرية.  
 في حين أشارت النسبة (17.70 %) عن وجود حالة ضعف في تصور وتشخيص المحاسبين في الوحدات عينة الدراسة للتحديات التي تواجه عملية قياس رأس المال الفكري بكل مكوناته.

أما بالنسبة لبقية المتغيرات فقد كان هناك تباين في الإجابة كما موضحة بالجدول. ومن خلال الجدول (٢) نجد أن المتوسط الحسابي هو أكثر من ٣ وأنه أكثر من ٢ لبعض متغيراته وأنهما يقعان ضمن المقياس الخماسي المستخدم (مقياس ليكرت) فإنه يمكن القول بأن إجابات أفراد عينة الدراسة مقبولة وتحقق فرضيته.

ب- المحور الثالث / فيما يتعلق بالتحديات التي تواجه المحاسبين في عملية قياس رأس المال البشري

### الجدول (٣)

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بتحديات قياس رأس المال البشري من قبل المحاسبين

الاختيار	موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		السؤال
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	
X13	24	60	5	12.5	6	15	0	0	3.83	1.551	
X14	18	45	0	0	6	15	40	16	4.30	0.723	
X15	17	42	0	0	1	2.5	55	22	4.40	0.545	
X16	6	15	5	12.5	16	40	32.5	13	3.50	0.906	
X17	6	15	11	27.5	11	27.5	30	12	3.33	1.047	
العام		35.4		10.5			31.5		3.87	0.954	
النتيجة		66.9		23					3.87	0.954	

يوضح الجدول (٣) التوزيعات التكرارية و النسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للتحديات التي تواجه المحاسبين بالوحدات الصناعية في قياس رأس المال البشري. حيث تشير النسبة (66.9 %) إلى وجود اتفاق نسبي بين أفراد عينة البحث على وجود التحديات المتعلقة بقياس رأس المال البشري باعتباره أحد مكونات رأس المال الفكري.

ومن أبرز المتغيرات التي ساهمت بإغناء هذا المحور هما المتغيرين X14 و X15 واللذان ينصان على الآتي:-

X14 ينص على الآتي : (هل تقيم الشركة دورات تدريبية وتطويرية للعاملين فيها من أجل زيادة معرفتهم وزيادة خبراتهم في تأدية مهامهم)  
X15 ينص على الآتي: (هل تخصص الشركة مبالغ مالية لإقامة دورات تدريبية وتطويرية لأداء العاملين لتنمية معارفهم).

في حين أشارت النسبة (23%) عن إجابات المحاسبين في الشركات عينة الدراسة والمتعلقة بتشخيص التحديات التي تواجههم في قياس رأس المال البشري.

أما بقية المتغيرات فيلاحظ فيها وجود تباين في الإجابات كما موضحة بالجدول (٣).  
ومن الجدول (٣) نجد أن الأوساط الحسابية كانت أكثر من (٣) وأكثر من (٤) مما يدل على أنها واقعة ضمن أبعاد المقياس المستخدم (مقياس ليكرت الخماسي) وهذا يشير إلى أن إجابات عينة الدراسة ضمن هذا المحور تحقق فرضيته.

أ - المحور الرابع / فيما يتعلق بالتحديات التي تواجه المحاسبين في قياس رأس المال الهيكلي

#### الجدول (٤)

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للتحديات المتعلقة بقياس رأس المال الهيكلي

الاختبار	السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الانحراف المعياري
		عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	
X18		6	15	23	57.5	1	2.5	10	25	0	0	3.62
X19		11	27.5	18	45	0	0	11	27.5	0	0	3.73
X20		6	15	16	40	12	30	6	15	0	0	3.55
X21		18	45	6	15	5	12.5	11	27.5	0	0	3.78
X22		12	30	11	27.5	12	30	5	12.5	0	0	3.75
العام			26.5		37				21.5	0		3.686
النتيجة					63.5				21.5			3.686

يوضح الجدول (٤) الخاص بالتوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للتحديات التي تواجه المحاسبين في الشركات عينة الدراسة في قياس رأس

المال الهيكلي حيث تشير النسبة (63.5 %) إلى وجود اتفاق نسبي بين أفراد عينة الدراسة عن التحديات المواجهة للمحاسبين فيها في قياس رأس المال الهيكلي.

ومن أبرز المتغيرات التي ساهمت بإغناء هذا المحور هما المتغيرين X21 و X22 واللذان ينصان على الآتي:-

X21 ينص على الآتي : (هل ينعكس بشكل ايجابي مسألة إقامة الشركة للدورات التدريبية بما يحقق الزيادة في أرباحها السنوية)

أما X22 ينص على الآتي: (هل يساهم رأس المال الهيكلي للشركة في نقل المعرفة وتعزيزها بما يلبي متطلبات السوق).

في حين أشارت النسبة (21.5%) من إجابات أفراد عينة الدراسة عن عدم اتفاق في وجود تحديات عند قياس رأس المال الهيكلي.

ومن الجدول (٤) يتبين أن الأوساط الحسابية كانت أكثر من (٣) مما يدل على أن ذلك يحقق فرضيته مادام أن الأوساط المذكورة واقعة ضمن مقياس ليكرت ١ لخماسي والمستخدم في تشخيص أهم التحديات المواجهة لقياس رأس المال الهيكلي.

د- المحور الخامس/ فيما يتعلق بالتحديات التي تواجه المحاسبين في قياس رأس المال الزبائني

## الجدول (٥)

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للتحديات المتعلقة بقياس رأس المال الزبائني

الاختيار	موافق بشدة		موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		السؤال
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	
X23	0	0	10	25	0	0	30	75.5	0	0	0.877
X24	18	45	0	0	6	15	16	40	18	45	0.723
X25	12	30	0	0	6	15	22	55	12	30	0.662
X26	18	45	0	0	10	25	6	15	18	45	1.428
X27	12	30	8	20	8	20	6	15	12	30	1.463
الإجمالي		30		9				40.1		30	1.030
النتيجة			39					70.1			1.030

يتضح من الجدول (٥) المتعلق بتشخيص أهم التحديات المواجهة للمحاسبين في الشركات عين الدراسة عند قياس رأس المال الزبائني.

حيث تشير النسبة (70.1 %) إلى وجود اتفاق نسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة في تشخيص أهم التحديات المواجهة لعملية قياس رأس المال الزبائني. إن أبرز المتغيرات التي ساهمت في إغناء هذا المحور هي X24 و X25 و X26 و X27 والتي تنص على الآتي:-

X24 تنص على الآتي: (هل تحقق الشركة رضا الزبائن وولائهم من خلال منتجاتها)

X25 ينص على الآتي: (هل تستطيع الشركة الاحتفاظ بزبائنها لفترات طويلة)

X26 تنص على الآتي: (هل تأخذ الشركة بأفكار واقتراحات زبائنها حول منتجاتها بما يحقق جودة أفضل).

X27 تنص على الآتي: (هل يتم إشراك زبائن الشركة في عملية تصميم المنتجات الجديدة فيها). في حين أشارت النسبة (39%) من إجابات أفراد عينة الدراسة عن عدم اتفاق في تشخيص التحديات المواجهة لعملية قياس رأس المال الزبائني.

كما يتضح من الجدول (5) أن الأوساط الحسابية كانت أكثر من (3) فهي واقعة ضمن أبعاد المقياس الخماسي المستخدم (مقياس ليكرت) مما يحقق فرضية البحث.

### الاستنتاجات والتوصيات:

#### أولاً: الاستنتاجات

توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات النظرية والعملية وهي على النحو الآتي:-

أ- استنتاجات الجانب النظري:

- 1 أصبح قياس رأس المال الفكري ذو أهمية كبيرة خصوصاً عندما تم البدء بتطوير مقاييس لاستخدامها في حساب قيمة المعرفة والتعبير عنها في صورة كمية نظراً لحاجة المحاسبة إلى معايير جديدة لقياس مقدار الانتفاع بالموجودات غير الملموسة حيث ان اغلب المقاييس المعتمدة لقياس رأس المال الفكري ما تزال مثار جدل بين المحاسبين .
- 2 اعتمد الكتاب عدة تقسيمات لمكونات رأس المال الفكري أهمها التقسيم الذي يتضمن رأس المال البشري والهيكلية والزبائني الذي اعتمده اغلب الكتاب.
- 3 أن اغلب المقاييس المتبعة في الوقت الحاضر لقياس رأس المال الفكري لا تزال مثار جدل بين المحاسبين ولا يوجد اتفاق عام عليها سواء لقياس رأس المال الفكري ككل أو لقياس مكوناته الأساسية.

٤ يواجه المحاسبين الآن تحديات أساسية في قياس رأس المال الفكري كونه غير مادي ولا يمكن تحديد أقيامه وعدم إمكانية قياسه مباشرة لأنه من الأصول المعرفية غير الملموسة ويمكن تطوير مقاييس رأس المال الفكري عن طريق الجمع بين المقاييس المالية وغير المالية للتقليل من الاعتماد على الحكم الشخصي والاجتهاد في قياسه.

ب- استنتاجات الجانب العملي:-

- ١- اتفق اغلب المبحوثين على وجود تحديات خلال عملية قياس رأس المال الفكري بكل مكوناته وان تصنيف هذه أصول المعرفية يساهم في تسهيل عملية قياس رأس المال الفكري.
- ٢- اتفق اغلب المبحوثين على وجود تحديات بقياس رأس المال البشري باعتباره احد مكونات رأس المال الفكري ولأهميته من خلال ما تمتلكه الوحدات الصناعية من عاملين ذوي معلومات وخبرات ومهارات ومعارف مناسبة من خلال إقامة الدورات التدريبية والتطويرية لهم وتخفيض مبالغ مالية لإقامة تلك الدورات.
- ٣- أكد أغلب المبحوثين على أهمية رأس المال الهيكلي وقدرته على تعزيز أداء العمليات في الوحدات قيد الدراسة.
- ٤- بين أغلب المبحوثين أن أهمية رأس المال الزبائني تبرز من خلال سعي الوحدات لتحقيق حاجات ورغبات هؤلاء الزبائن والاحتفاظ بهم لفترات طويلة.

### ثانياً: التوصيات

استكمالاً للمتطلبات المنهجية ، وتأسيساً على ما توصل إليه الباحث من استنتاجات وجد من المفيد تقديم التوصيات الآتية:-

- ١- ضرورة زيادة وعي المحاسبين لمفهوم رأس المال الفكري ومكوناته وأهميته وطرق قياسه.
- ٢- ضرورة زيادة الاهتمام برأس المال البشري في الوحدات الصناعية (عينة البحث) وتنميته من ناحية المعلومات والخبرات والمهارات والمعارف ، ويتم ذلك عن طريق إشراك العاملين في دورات تدريبية متنوعة ومتعددة تحقق النتائج المرجوة منها وأن يكون لها أثر كبير في تحسين أداء هؤلاء العاملين ، كما يجب التأكيد على الاختصاص الدقيق.
- ٣- تطوير المعايير المحاسبية بشكل يوائم عملية قياس مكونات رأس المال الفكري للتقليل من حالات الاجتهاد الشخصي من قبل المحاسبين وإزالة التعارض الموجود لديهم عند إجراء عملية القياس

٤ - ضرورة اهتمام الوحدات الصناعية (عينة الدراسة) بشكل فعال بالعلاقات مع الزبائن من خلال تحقيق رغباتهم وحاجاتهم وتفهمها مع التأكيد على تحقيق رضا هؤلاء العاملين ومشاركتهم وتمكينهم ، من خلال إشراكهم في عملية صنع واتخاذ القرار لتوليد الشعور بأنهم جزء مهم من الشركة.



## المصادر:

أولاً: المصادر العربية

أولاً- الرسائل والأطاريح الجامعية:

- ١ - بسام عبد الرحمن يوسف ، (٢٠٠٥) ، أثر تقنية المعلومات ورأس المال الفكري في تحقيق الأداء المتميز - دراسة استطلاعية في عينة من كليات جامعة الموصل " ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، العراق.
- ٢ - هيثم هاشم قاسم الخفاف ، (٢٠٠٦) ، "المعالجات المحاسبية لمشاكل القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري - دراسة حالة" ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، العراق.

ثانياً- الدوريات العلمية:

- ١ - سعد عبد الكريم الساكني ، (٢٠٠٨) ، "رأس المال الفكري والتحديات التي تواجه المحاسبين في قياسه ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد (١٨) ، بغداد ، العراق.
- ٢ - سعد العنزلي ونغم حسين نعمة ، (٢٠٠٢) ، "قياس رأس المال الفكري بين النظرية والتطبيق" ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد (٩) ، العدد (٣١) ، بغداد ، العراق.
- ٣ - سعد العنزلي ونغم حسين نعمة ، (٢٠٠١) ، "أثر رأس المال الفكري في إدارة المنظمة " ، دراسة ميدانية في عينة من شركات القطاع الصناعي المختلط ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد (٨) العدد (٢٨) ، بغداد ، العراق.

ثالثاً- المؤتمرات العلمية:

- ١ - صالح مهدي العامري وطاهر محسن الغالبي ، (٢٠٠٤) ، "رأس المال المعرفي والميزة التنافسية الجديدة لمنظمات الأعمال في ظل الاقتصاد الرقمي " ، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الرابع من ٢٦-٢٨ نيسان ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزيتونة ، الأردن.
- ٢ - عبد الكريم محسن باقر ، (٢٠٠٤) ، "قياس وإدارة المعرفة ، مؤتمر إدارة المعرفة في العالم العربي ، من ٢٦-٢٨ نيسان ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزيتونة ، الأردن.
- ٣ - عصام فهد العريبي ، (٢٠٠٤) ، "قياس رأس المال المعرفي (الفكري) بين النظرية والتطبيق ، المؤتمر العلمي الدولي الرابع ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزيتونة ، الأردن.

٤ نجم عبود نجم ، (٢٠٠٤) ، "تقييم وقياس إنتاجية العمل المعرفي في الشركات المتخصصة والقائمة على المعرفة ، الم وتمر العلمي الدولي السنوي الرابع ، ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزيتونة ، الأردن .

رابعاً- الكتب:

- ١ حسين عجلان حسن ، (٢٠٠٨) ، "استراتيجيات الإدارة المعرفية في منظمات الأعمال " ، الطبعة الأولى ، دار إثراء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
- ٢ عادل محمد زايد ، (٢٠٠٢) ، "الأداء التنظيمي المتميز : الطريق إلى منظمة المستقبل ، بدون دار نشر .
- ٣ نجم عبود نجم ، (٢٠٠٨) ، "إدارة المعرفة المفاهيم والاستراتيجيات والعمليات " ، الطبعة الثانية ، دار الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
- ٤ وليد ناجي الحياي ، (١٩٩٦) ، "المحاسبة المتوسطة - مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي " ، دار حنين للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .

ثانياً:"المصادر الانكليزية:

\* Book:

- 1- Edward Benny & Joan Ford , (1997) , "Preparing Organizations to manage the future" , Financial & Management of Accountants committee " , International Federation of Accountants , New York.
- 2- Stewart , T.A. , (1999) , "Intellectual Capital : The New wealth of Organizations" , (New York : Double day-currency).

\* Internet

- 1- Lara srivastava , (2002) , "Intellectual capital in the information society", [www.itu.visions](http://www.itu.visions).