العلاقة بين رأس المال الفكري وأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة المصرية
(دراسة اختبارية)

بحث مقدم من

آلاء محمد عبدالمنعم علي

باحثة ماجستير كلية التجارة جامعة الزقازيق

٢٠١٨

العلاقة بين رأس المال الفكري وأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة المصرية
(دراسة اختبارية)

ملخص البحث Abstract

استهدف البحث دراسة العلاقة بين رأس المال الفكري ومكوناته الثلاث رأس المال البشري ورأس المال الهيكلي ورأس مال العلاقات والمحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة المصرية من خلال تطبيقها لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تدعم التطور والابتكار وتساعد علي تخفيض التكلفة وتحسين الجودة لهذه الشركات وكانت هذه الأساليب هي التكلفة علي أساس النشاط التكلفة المستهدفة، تكلفة دورة حياة المنتج، تحليل سلسلة القيمة، المقاييس المرجعية، بطاقة الأداء المتوازن، بالإضافة إلي مجموعة من الأساليب الإدارية إدارة الجودة الشاملة، الإنتاج في الوقت المحدد، الشراء في الوقت المحدد، التحسين المستمر كايزن.

وتوصل البحث إلي أنه لاتوجد علاقة معنوية بين رأس المال الفكري وأساليب المحاسبة الإدارية وهي الفرضية الرئيسية وبالنسبة للفرضيات الفرعية ثبت أنه لا توجد علاقة معنوية بين كلاً من رأس المال البشري ورأس مال العلاقات وأساليب المحاسبة الإدارية، في حين كانت هناك علاقة معنوية بين رأس المال الهيكلي وأساليب المحاسبة الإدارية.

الكلمات المفتاحية: رأس المال الفكري Intellectual Capital، رأس المال البشري Human Capital رأس المال الهيكلي Structural Capital، رأس مال العلاقات Relational Capital، المحاسبة الإدارية Management Accounting.

مقدمة ومشكلة البحث:

فى عصر المعلومات تتطلب البيئة التي تعمل فيها الشركات الصناعية قدرات جديدة للنجاح والصمود أمام المنافسة، ولقد أصبح للقدرة علي تعبئة الأصول غير الملموسة، وما يعرف برأس المال الفكري واستغلالهما نفس أهمية الاستثمار في الأصول الملموسة وإداراتها، فقد تميز العصر الحالي بزيادة الاستثمارات في المعلومات، والإنترنت، والتجارة الإلكترونية، وبراءات الاختراع، والبحوث والتطوير، وشبكات المعلومات الدولية، وغير ذلك من الاستثمارات الذى يشكل رأس المال الفكرى المكون الأساسي لها، وبفضل الأصول غير الملموسة ورأس المال الفكري تستطيع الشركات إنجاز ما يلى(**أبو العز، ٢٠١٦**):

١- بناء علاقات مع العملاء تمكن الشركة من الإبقاء علي ولاء العملاء الحاليين، واجتذاب قطاعات جديدة من العملاء.

٢- تقديم خدمات ومنتجات مبتكرة ومتجددة ترغب فيها قطاعات مستهدفة من العملاء.

٣- إنتاج منتجات وتقديم خدمات توافق احتياجات العملاء بتكلفة منخفضة وبجودة مرتفعة ووقت انتظار أقصر.

٤- تعبئة مهارات العاملين وحفزهم علي تحقيق التحسين المستمر في مجالات العمليات والجودة ووقت الاستجابة.

٥- التوظيف الفعال لتقنية المعلومات وقواعد البيانات ونظم المعلومات.

ويعتبر رأس المال الفكري **Intellectual Capital** هو المحرك الأساسي لنمو الثروات لأنه عبارة عن المعرفة التي يتم توظيفها لخلق القيمة، حيث أشار كل من (**جونسون وكابلان،١٩٨٧**) نقلاً عن دراسة (**Lönnqvist et al.,2006**) أن رأس المال الفكري سوف يكون من الركائز الأساسية التي تتعلق بأداء الشركة حيث أن المعرفة ومهارات العاملين والعلاقات مع العملاء وثقافة المنظمة إضافة إلي الموارد المادية مثل الآلات والبرامج والتجهيزات كلها تعتبر من دعائم نجاح الشركات، وبالتالي نجد أن رأس المال الفكري هو المعرفة التي تستطيع أن تمنح الشركة ميزة تنافسية وقدرة علي الاستمرار.

واعتبرت دراسة (**Novas et al., 2017**) أن كل شركة لها نظام محاسبة إدارية يتوافق مع استراتيجية وأهداف هذه الشركة، حيث يقدم هذا النظام المعلومات عن الجوانب المالية وغير المالية والتي تسمح بالتعرف علي وتحديد نقاط القوة والضعف الموجودة لدي الشركة مما يؤدي إلي اكتشاف معرفة جديدة أو تطبيق معرفة قائمة، وتعمل نظم المحاسبة الإدارية أيضا كأداة تؤثر علي السلوك وزيادة المعرفة والابتكار وخلق القيمة، وهذا يقودنا إلي أن الشركات التي لديها مستوي مرتفع من رأس المال الفكري (كثيفة المعرفة) تتجه إلي تطوير نظم المحاسبة الإدارية لديها التي تدعم هذا الاتجاه.

وقد أجريت بعض من الدراسات فى عدة دول (**Mastor, 2004; Tayles et al., 2007; Novas et al., 2017; Tayari, 2012; Huynh, 2014**) لدراسة العلاقة بين كل من نظم وممارسات

المحاسبة الإدارية ورأس المال الفكري، وتوصلت هذه الدراسات إلي وجود علاقات بين كل من نظم وممارسات المحاسبة الإدارية و رأس المال الفكري متمثلا في أبعاده الثلاث(رأس المال البشري، رأس المال الهيكلي، رأس مال العلاقات) حيث أن المحاسبة الإدارية تساعد علي توفير قاعدة للبيانات والمعلومات عن العاملين بالشركة والشركات الأخرى المنافسة وكيفية عملها والاستراتيجيات المتبعة لديها وكذلك تحديد احتياجات العملاء وتوفير المعلومات المتعلقة بالأنشطة المكونة لسلسة القيمة للوصول إلي التميز والقدرة علي المنافسة باستمرار وهذا يمثل رأس المال الهيكلي، وفيما يخص رأس مال العلاقات فهو يمثل علاقة الشركة مع الأطراف الأخرى سواء كانوا منافسين أو شركاء أو الموردين أو العلاقات بين الأقسام والإدارات داخل الشركة الواحدة، ويتحكم في كل ذلك رأس المال البشري الذي يعتبر المحرك الرئيسي لعمل الشركات متمثلا في الإدارة الكفء لهذه الشركات وخبرة ومهارة العاملين وقدرتهم علي التجديد والابتكار بها فيكل الأقسام والإدارات.

هدف البحث:

في ضوء ما سبق يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في دراسة العلاقة بين رأس المال الفكرى وأساليب المحاسبة الإدارية فى الشركات المساهمة المصرية.

أهمية البحث:

١- يوجه البحث إلي دراسة العلاقة بين رأس المال الفكري بأبعاده الثلاث وهي(رأس المال البشرى، ورأس المال الهيكلى، ورأس مال العلاقات) وأساليب المحاسبة الإدارية في ظل التطورات التكنولوجية السريعة والإقتصاد القائم على المعرفة.

٢- يعتبر من البحوث التي تهدف إلي إظهار أهمية رأس المال الفكري في الشركات المساهمة المصرية، وتوضيح دوره في خلق القيمة والمركز التنافسى.

وسوف تتناول الباحثة ما سبق من خلال التالي:

الجزء الأول: الإطار الفكري للبحث.

الجزء الثاني: الدراسة الاختبارية.

الجزء الأول
الإطار الفكري للبحث

ويشتمل علي:

- **مفهوم رأس المال الفكري ومكوناته.**
- **المحاسبة الإدارية وعلاقتها برأس المال الفكري.**

مفهوم رأس المال الفكري:

لقد اكتسب مفهوم رأس المال الفكري أهمية واسعة مع بداية القرن الحالي كعنصر رئيسي في عملية خلق القيمة بالشركات، فرأس المال الفكري هو رأس المال الحقيقي للشركة حيث يعتبر هو المعرفة ولكن ليست كل المعرفة بل هو المعرفة المفيدة للشركة والتي يمكن توظيفها لصالح الشركة، ونتيجة لذلك لا تصبح المعرفة رأس مال إلا إذا تم العثور عليها وتوظيفها لصالح الشركة، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Guthrie, 2001) من أن رأس المال الفكري له دور كبير في أغلب التطورات الحديثة سواء كانت اقتصادية أو إدارية أو تكنولوجية أو اجتماعية وذلك نتيجة للتقدم الهائل في الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات، وزيادة الاهتمام بالمعرفة مما أدي إلي الاهتمام بالابتكار والإبداع كأحد محددات القدرة التنافسية في العصر الحالي.

وفي هذا البحث سوف يتم عرض بعض من التعريفات الخاصة برأس المال الفكري والتي وردت في الأدب المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث، وقد أشار (القليطي، ٢٠١٣) إلي عدم وجود اتفاق عام بين الدراسات علي توضيح ماهية رأس المال الفكري لعدة أسباب وضحها كالتالي:

١- الحداثة النسبية لموضوع رأس المال الفكري.

٢- تعدد الجوانب الخاصة بمفهوم رأس المال الفكري.

٣- عدم الاتفاق علي مكونات رأس المال الفكري بين الدراسات.

٤- اختلاف الانتماء الفكري للباحثين في مجال رأس المال الفكري.

مما دفع الباحثة إلي تقسيم التعريفات إلي مجموعتين هما كالتالي:

المجموعة الأولي: رأس المال الفكري كأصل غير ملموس:

اعتبر (Roos et al.,1997) أن المعرفة جزء من رأس المال الفكري وليست مرادف لها، حيث أن رأس المال الفكري لايعتمد علي المعلومات فحسب، بل يعتمد علي المعرفة الذاتية الناتجة من التجارب السابقة والأحداث الحالية؛ في حين أن المعلومات تقدم بيانات موضوعية حول البيئة المطلوب العمل فيها؛ وبالتالي يري الباحثون أنه علي المديرين الاهتمام برأس المال الفكري بنفس الطريقة التي يتم فيها الاهتمام برأس المال، وقد عرف Roos رأس المال الفكري علي أنه مجموعة الأصول المستترة والتي لا تعكسها ميزانية الشركة بشكل كامل والمشتملة علي حجم المعرفة الموجودة لدي العاملين

بالشركة، وما يتبقي للشركة بعد رحيل هؤلاء العاملين، وبالتالي فإن رأس المال الفكري هو مصدر الميزة التنافسية للشركات.

وقد حاولت بعض المنظمات والهيئات المهنية المتخصصة وضع تعريف للأصول غير الملموسة أو الأصول الفكرية، حيث يري الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC,1998) أن مصطلح رأس المال الفكري عادة ما يستخدم كمرادف لكل من الملكية الفكرية والأصول الفكرية، كما يمكن أن ينظر له كمخزون كلي لرأس المال أو الحقوق المبنية علي المعرفة والتي تمتلكها الشركة، ولأن التعريف صادر عن منظمة محاسبية فقد ركز علي عنصر ملكية الشركة وإمكانية التحويل إلي أصول حتي يمكن قياسها طبقاً للأعراف المحاسبية، ولذلك اعتمد علي مصطلح الأصول الفكرية ليشتمل علي العناصر الأخري بجانب الأصول غير الملموسة.

ويتفق مع هذا التعريف ما اتجهت إليه جمعية المحاسبين الإداريين بكندا (SMAC) بتعريف الأصول الفكرية كما يلي: باستخدام مصطلحات الميزانية تشير الأصول الفكرية إلي تلك العناصر القائمة علي المعرفة والتي تمتلكها الشركة، وسوف تحقق لها تياراً مستقبلياً من المنافع، وتشتمل علي القدرات التكنولوجية والابتكارية والخبرات الإدارية والاستشارية(IFAC,1998).

و قدمت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تعريفاً لرأس المال الفكري علي أنه القيمة الاقتصادية لمجموعتين من الأصول غير الملموسة بالشركة وهما(James,2001):

١)رأس المال الهيكلي ويشير إلي نظم البرامج والتوزيعات وقنوات العرض.

٢)رأس المال البشري ويشير إلي العاملين بالشركة، بالإضافة إلي عملائها وموردیها.

وبالنسبة للمعايير المحاسبية فقد وضعت تعريفاً شاملا للأصول غير الملموسة حيث عرفها معيار المحاسبة الدولي (IAS NO.38,1998) علي أنها "أصول غير نقدية، وليس لها وجود مادي، ويمكن تمييزها والسيطرة عليها بمعرفة الشركة نتيجة أحداث ماضية، ويتوقع أن يتدفق منها منافع اقتصادية في المستقبل".

أما معيار المحاسبة المصري المعدل رقم ٢٣ لسنة ٢٠١٥ عرف الأصول غير الملموسة علي أنها " أصول ذات طبيعة غير نقدية قابلة للتحديد، وليس لها وجود مادي ويحتفظ بها للاستخدام في الإنتاج أو لتوفير السلع أو الخدمات، وتتحكم فيها الشركة كنتيجة لأحداث سابقة، ويتوقع أن يتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية للشركة".

المجموعة الثانية: رأس المال الفكري من الناحية المعرفية

تعددت المسميات الخاصة برأس المال الفكري في الأدب المحاسبي حيث يتسع مفهوم رأس المال الفكري لدي الباحثين ليشتمل علي الخاصية الفكرية مثل براءات الاختراع، والعلامات التجارية، وحقوق النشر والتأليف، وهذه المسميات كلها تركز علي أساس واحد هو قيمة المعرفة الكامنة في عقول البشر،

وأن رأس المال يقوم علي المعرفة الإنسانية والإبداع البشري والخبرات والمهارات التي تساعد علي خلق القيمة، حيث أن رأس المال الفكري يرتبط بالقدرات الإبداعية التي يمتلكها العاملين في شركة ما.

كما أن العديد من الباحثين قد تعرضوا إلي دراسة رأس المال الفكري من منظور معرفي يوضح الربط بين رأس المال الفكري وإدارة المعرفة وفيما يلي عرض لبعض هذه التعريفات:

عرف(Edvinsson,1996) رأس المال الفكري علي أنه المعرفة التي يمكن تحويلها إلي قيمة حيث أن هذا التعريف من وجهة نظر الباحث واسع جداً بحيث يشمل الاختراعات والأفكار والمعرفة العامة والتصميمات وبرامج الحاسب الآلي ومعالجة البيانات بحيث لا يقتصر فقط علي الابتكارات التكنولوجية والملكية الفكرية المتمثلة في براءات الاختراع والعلامات التجارية وأسرار التجارة.

وأيضاً عرفه (Edvinsson1997; Bontis,2001) علي أنه يساوي مجموع كل من رأس المال البشري ورأس المال الهيكلي، وأضاف (Edvinsson, 1997) _مدير رأس المال الفكري في شركة سكانديا السويدية_ أن رأس المال الفكري يشتمل علي امتلاك المعرفة وتطبيق الخبرة والتقنية التنظيمية والعلاقات مع العملاء والمهارات المتخصصة التي تمد الشركة بالميزة التنافسية في السوق.

ويشير(Stewart,1997) إلي أن رأس المال الفكري " يتمثل في المعرفة والمعلومات والخبرة والملكية المعرفية التي يمكن استخدامها في خلق وتنمية الثروة وذلك لتدعيم القدرات التنافسية للشركات" نقلاً عن(Bontis,1998).

أو أنه" مجموع براءات الاختراع بالشركة أو أساليب الإنتاج، وقدرات العاملين، والتكنولوجيا، والمعلومات المتوفرة عن العملاء، والموردين ، والخبرات"(نقلاً عن مرسي،٢٠٠٨).

ولم تقتصر دراسة رأس المال الفكري ومحاولة فهمه وتحديد ماهيته علي الدراسات الأجنبية حيث حاولت بعض الدراسات العربية استنباط مفهوم لرأس المال الفكري يجمع بين رأس المال الفكري كأصل غير ملموس ورأس المال الفكري من الناحية المعرفية وحاولت هذه الدراسات إظهار دور العنصر البشري في توضيح مفهومها عن رأس المال الفكري وذلك لأهمية هذا العنصر كمكون رئيسي لرأس المال الفكري و من هذه الدراسات:

عرف (الجندي،٢٠٠٥) رأس المال الفكري علي أنه" مجموعة من الأصول المعرفية غير الملموسة التي تعمل كمنظومة متكاملة بهدف خلق قيمة مضافة للشركة وتعزيز قدرتها التنافسية".

أما من وجهة نظر (رزق،٢٠٠٨) يتمثل رأس المال الفكري في " الأصول غير الملموسة المملوكة للشركة، والمتعلقة بالمعرفة والتي يتوقع استخدامها في تحقيق منافع مستمرة وتوليد وتنمية الثروة، ومن أمثلتها ما تمتلكه الشركة من معلومات وخبرات متراكمة وملكية فكرية وقدرات ابتكارية واستشارية وتكنولوجية ومهارات إدارية،.... إلخ".

في حين عرف (الكومي،٢٠١٢) رأس المال الفكري أو الأصول الفكرية كما ذكرته الدراسة على أنه" مجموعة من الموارد والأنشطة المعرفية غير الملموسة التي تتكامل معاً في صورة ديناميكية لتحقيق

منافع مستقبلية في ظل الاقتصاد المعرفي، وذلك عن طريق تقسيم رأس المال الفكري لثلاثة أنواع من الموارد غير الملموسة رأس المال البشري – رأس المال الهيكلي– رأس مال العلاقات ويتم استخدامها بواسطة مجموعة من الأنشطة غير الملموسة(داخلية– خارجية) من خلال مجموعة مسببات القيمة التي تحددها الإدارة وفقاً لمجال نشاط كل شركة".

وأشار (خليل،٢٠١٤) إلي أن رأس المال الفكري " هو تكامل أهم ما تمتلكه الشركة للأصول المعنوية، والتي تشتمل علي كافة القدرات المعرفية للعقول البشرية المدربة، والبنية التنظيمية والاجتماعية الداعمة لها ولنشر وتدفق المعرفة، والتي يمكن إدارتها واستثمارها، لتدعيم التطوير التنظيمي، وتحقيق التميز في الأداء، وزيادة كفاءة وفاعلية الشركة".

ومن خلال التعريفات السابقة لرأس المال الفكري يتضح للباحثة ما يلي:

اتفقت جميع الدراسات علي أن رأس المال الفكري هو المعرفة المفيدة للشركة والتي يمكن تحويلها إلي ربح من خلال القدرة علي التعامل معه وإدارته بطريقة جيدة، وتوصلت الدراسات أيضاً إلي أن رأس المال الفكري من الركائز الأساسية لتحقيق الميزة التنافسية للشركة التي تعتمد بصفة أساسية علي القدرة علي التطوير والابتكار والإبداع للوصول إلي التميز فهو المورد الخفي القادر علي تحسين أداء الشركة ووجدت الباحثة أن كل الدراسات المهتمة برأس المال الفكري اعتمدت علي أنه يتضمن ما يلي:

- جميع الأصول غير الملموسة في الشركة مثل (براءات الإختراع ، الشهرة، العلامات التجارية،...إلخ)
- الملكية الفكرية.
- الموارد البشرية وما تتضمنه من قدرات ومهارات.
- العلاقات مع العملاء والموردين والمنافسين والعلاقات الداخلية بين الإدارات.
- قواعد البيانات والبرامج والبنية التحتية.

ونتيجة لذلك تميل الباحثة إلي تعريف رأس المال الفكري من الناحية المعرفية حيث أنها تشتمل علي كلاً من الأصول غير الملموسة والأصول الفكرية إلي جانب المعرفة التي تحول إلي قيمة وبذلك يشمل رأس المال الفكري كل مورد غير ملموس في الشركة، ولأن مصطلح رأس المال نفسه يشمل كافة الإمكانيات المادية والمالية والمعنوية والذهنية والثقافية المتاحة للشركة والتي تلزم لإنشاء نشاط اقتصادي سواء كان هدفه الربح أو العلاقات الإنسانية وبالتالي رأس المال هو المحرك الرئيسي لإنجاح أي مشروع ويكون ذلك بالتكامل بين كل من رأس المال ورأس المال الفكري.

ومما سبق يمكن للباحثة تعريف رأس المال الفكري بأنه **مجموعة القدرات البشرية والموارد المعرفية غير الملموسة والتي تمتلكها الشركة ولديها القدرة علي إدارتها واستثمارها لتعمل كمنظومة متكاملة قادرة علي تحقيق التميز في الأداء ودعم الميزة التنافسية للشركة.**

مكونات رأس المال الفكري

اختلفت الدراسات في عرض مكونات رأس المال الفكري حيث أن كل دراسة وضعت مكونات رأس المال الفكري من خلال منظورها لتعريف رأس المال الفكري وتنقسم الدراسات كالتالي:التقسيم الثنائي لرأس المال الفكري، التقسيم الثلاثي لرأس المال الفكري، وسوف يتم عرض بعض من هذه الدراسات فيما يناسب مجال البحث كالتالي:

الاتجاه الأول: التقسيم الثنائي لرأس المال الفكري

وفقاً لهذا الاتجاه يتم تقسيم رأس المال الفكري إلي مكونين فقط وقد كانت دراسة (Edvinsson,1997) من أوائل الدراسات التي اتجهت إلي تقسيم رأس المال الفكري ويوضح الشكل التالي هذا التقسيم والذي كان مطبق في شركة سكانديا حيث أن Edvinsson هو أول مدير لرأس المال الفكري في الشركة.

ويتكون رأس المال الفكري من :

أ- **رأس المال البشري**(Human Capital): ويضم كفاءة العاملين، والقدرات البشرية والفكرية للعاملين.

ب-**رأس المال الهيكلي**(Structural Capital): ويضم السياسات والإجراءات والبرامج والنظم.

وينقسم إلي رأس مال العملاء والذي يتمثل في العلاقة مع العملاء والموردين والشركات الصناعية والتجارية وقنوات السوق.

ورأس المال التنظيمي والذي يشتمل علي رأس مال العمليات مثل حق المعرفة والقدرة علي مزاولة أفضل الممارسات، ورأس المال الابتكاري والذي تم تقسيمه إلي الملكية الفكرية، الأصول غير الملموسة، ويلاحظ في هذا التقسيم أن رأس مال العملاء يعتبر جزء من رأس المال الهيكلي.

أما دراسة(Roos et al.,1997) فقد قسمت رأس المال الفكري إلي قسمين رأس المال البشري ورأس المال الهيكلي وبذلك تكون متفقة مع تقسيم (Edvinsson,1997) ولكن يأتي الاختلاف بينهما في مكونات كل من رأس المال البشري ورأس المال الهيكلي كالتالي:

أ- **رأس المال البشري**: والذي يعتبر المعرفة الكامنة لدي الأفراد العاملين في الشركة ويتكون من:

- **الكفاءات** (Competences): وتشتمل علي الخبرات والمهارات والقدرة علي التعلم.
- **اتجاهات العاملين ومواقفهم** (Attitudes): ويقصد بها المواقف السلوكية للعاملين والقدرة علي التصرف والقيادة في المواقف المختلفة.
- **المرونة الفكرية** (Intellectual Agility): ويقصد بها القدرة علي التحرك السريع و الاستجابة للتغيرات في بيئة الأعمال بما يدعم روح الإبداع والابتكار لدي العاملين.

ب-**رأس المال الهيكلي**: ويقصد به الأصول غير الملموسة والمملوكة للشركة ويتكون من :

- **رأس مال العلاقات**(Relationship Capital): وتشمل علاقات الشركة مع العملاء

والموردين والحكومة والمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين.

- **رأس المال التنظيمي**(Organizational Capital): ويقصد به كل الموارد التنظيمية في الشركة مثل ثقافة الشركة، قواعد البيانات، أساليب الإدارة، برامج الحاسب الآلي.
- **التجديد والتطوير**(Renewal and Development): ويقصد به الجوانب غير الملموسة التي يمكن أن تولد قيمة في المستقبل مثل الاستثمارات في تدريب العاملين، جهود إعادة الهيكلة، البحوث والتطوير.

الاتجاه الثاني: التقسيم الثلاثي لرأس المال الفكري

وفقاً لهذا الاتجاه يتم تقسيم رأس المال الفكري إلي ثلاث مكونات، وقد اتفقت معظم هذه الدراسات علي أن رأس المال البشري هو المكون الأول والرئيسي لرأس المال الفكري، يليه رأس المال الهيكلي باعتباره المكون الثاني، ولكنها اختلفت في وصف المكون الثالث لرأس المال الفكري، وفيما يلي عرض لبعض هذه الدراسات:

١) دراسة **(Stewart,1997)** قسمت رأس المال الفكري إلي(نقلاً عن شعبان،٢٠١١):

- **رأس المال البشري**: هو المصدر الأساسي لتكوين وتشخيص الأفراد الذين يمتلكون المقدرة العقلية والمهارات والخبرات اللازمة لإيجاد الحلول العملية المناسبة لمتطلبات ورغبات العملاء لأنهم مصدر الابتكار والتجديد للشركة.
- **رأس المال الهيكلي**: هو قدرات الشركة التنظيمية التي تنظم وتلبي متطلبات العملاء وتساهم في نقل المعرفة وتعزيزها من خلال الأصول الفكرية الهيكلية المتمثلة في نظم المعلومات، وبراءات الإختراع، وحقوق النشر والتأليف، ومدي حماية العلامة التجارية التي تمثل شخصية الشركة وقيمتها وهويتها، والتي تعود بالفائدة علي العميل وزيادة رضائه، وكذلك الشركة لزيادة كفاءتها وفاعليتها.
- **رأس مال العملاء**: يرتبط بالعلاقات مع عملاء الشركة الذين تباع لهم السلع أو تُقدم لهم الخدمات سواء علي مستوي الأفراد أو التنظيمات الحكومية أو الخاصة أي أنه يشمل العلاقات الداخلية والخارجية للشركة سواء مع العملاء أو المنافسين.

٢) دراسة **(Bontis,1999)** حيث اعتبرت رأس المال الفكري عبارة عن عملية مترابطة بين مكونات رأس المال الفكري من ناحية، وإمكانية التطوير ودرجة سيطرة أو تحكم الشركة في كل مكون من مكونات رأس المال الفكري وهي:

- **رأس المال البشري**: يعتبر أحد أهم عناصر الأصول الفكرية في الشركة فهو مصدر التجديد والابتكار في الشركة، لأنه يمثل ما يملكه الأفراد الذين يعملون في الشركة من مهارات، وقدرات، وخبرات، ومعرفة، وتقنيات وأساليب لأداء العمل، ويكتسب رأس المال البشري أهمية

متزايدة في اقتصاد المعرفة، فعلي سبيل المثال وجد أن شركة IBM قامت بشراء شركة أخري Louts بخمسة عشر ضعف قيمتها الدفترية ليس لأنها كانت ترغب في شراء أصول ثابتة ولكن كان الهدف الحقيقي الحصول علي العقول المتميزة والمدربة تدريباً عالياً في الشركة التي قامت بشرائها(سليم،٢٠٠٧).

- **رأس المال الهيكلي:** ويقصد به الأصول الملموسة للشركة ويتضمن:العمليات والأنشطة التنظيمية، الابتكارات والعلامات التجارية وبراءات الاختراع، قواعد المعلومات والبيانات والبرمجيات، المعامل واستخبارات السوق، الثقافة والقيادة وقدرة الشركة علي التعلم والاكتساب، الأصول المؤجرة للغير، الامتيازات والتراخيص وحقوق الاستغلال، وبصفة عامة فإن رأس المال الهيكلي هو رأس المال الذي يظل في الشركة بعد أن ينصرف العاملون إلي بيوتهم، ويتمثل في الإمكانيات والقدرات والموارد المادية والمالية التي تمتلكها الشركة وتمكنها من الوفاء بمتطلبات السوق من خلال مجموعة من الأفراد المرتبطين بالشركة عن طريق الإجراءات والسياسات والنظم فهو عامل داخلي بالنسبة للشركة، وخارجي بالنسبة للعاملين.
- **رأس مال العلاقات:**ويعد أصعب مكون من حيث قدرة الشركة علي تطويره أو التحكم فيه ويقصد به:
  - ما يمتلكه الأفراد الذين يعملون في الشوكة من علاقات فيما بينهم تتيح لهم الحصول علي المعلومات وتداولها.
  - وما يمتلكه الأفراد في الشركة من علاقات خارج الشركة تتيح لهم الحصول علي المعلومات وتداولها.
  - وما تملكه الشركة من سمعة وشهرة وعلاقات مع عملائها وأسواقها ومديريها وملاكها وممولياها ومقرضيها ومنافسيها ومع الشركات الأخري والأجهزة الحكومية والمجتمع بصفة عامة.
  - وما تمتلكه الشركة من معلومات وخبرات عن مواردها الداخلية وعن الأطراف المتعاملة معها وعن أسواقها ومنافسيها وبيئتها بصفة عامة.

٣) **دراسة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC,1998):** وهو من الهيئات التي وضعت تصوراً لمكونات رأس المال الفكري حيث قسمته إلي ثلاث مكونات كالتالي:

- **رأس المال البشري** ويعكس حق المعرفة والقدرات والمهارات وخبرة العناصر البشرية التي تعمل بالشركة، وبالتالي فهو يمثل المعرفة التي يمتلكها ويولدها كل فرد بالشركة.
- **رأس المال الهيكلي** ويشتمل علي القدرات التنظيمية المطورة لمقابلة احتياجات السوق، أي أنه يشير إلي المعرفة التي يتم احتوائها وتأسيسها من خلال هيكل وعمليات وثقافة الشركة، بمعني آخر فإن أي إنتاج معرفي براءة اختراع أو علامة تجارية أو أداه إدارية أو أسلوب

عمل مطور أو نظام تكنولوجيا معلومات مُحسن أو جهود بحوث وتطوير يتم إنجازه أو سيتم إنجازه لتحسين فعالية وربحية الشركة يقع داخل رأس المال الهيكلي.

- **رأس مال العلاقات** ويشتمل علي العلاقات التي تتكون بناءاً علي الاتصالات التي تتم خارج الشركة، مثال ذلك ولاء العميل والشهرة والعلاقات مع الموردين؛ بمعني أنه يمثل القيمة المتحصلة بواسطة الشركة من خلال معاملتها مع العملاء وموردي السلع والخدمات، ويعتبر اصطلاح رأس مال العلاقات أشمل من اصطلاح رأس مال العميل حيث يسعي لتقييم كافة أشكال العلاقات الخارجية للشركة.

٤) **المعايير المحاسبية** قسم معيار المحاسبة المصري المعدل **رقم٢٣** وكذا **المعيار الدولي رقم ٣٨** الأصول الفكرية إلي ثلاثة عناصر أساسية وهي (البغدادي،٢٠١٣):

أ- **الأصول الفكرية** المعتمدة علي نتاج الفكر البشري مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق النشر.

ب- **الأصول الفكرية** المعتمدة علي العنصر البشري ذاته.

ج- **الأصول الفكرية** المعتمدة علي العلاقات الدائمة مع العملاء والموردين وكسب ولائهم.

ومن العرض السابق تخلص الباحثة إلي ما يلي:

١) عدم وجود إطار محدد لمكونات رأس المال الفكري حيث اختلفت الدراسات في عرضها لمكونات رأس المال الفكري لأن كل دراسة اعتمدت علي مفهومها عن رأس المال الفكري.

٢) يوجد اتفاق بين الدراسات علي أن رأس المال البشري أو العنصر البشري هو المكون الرئيسي لرأس المال الفكري وأن له دور فعال في إدارة رأس المال الفكري والاستفادة منه.

٣) اعتبرت الدراسات أن رأس المال الهيكلي هو المكون التالي في الأهمية لرأس المال الفكري فهو يمثل المعرفة التي تُترك في الشركة بعد ذهاب العاملين إلي بيوتهم وبالتالي فهو يمثل ثقافة الشركة التنظيمية والتي تدير العمل في الشركة من خلال منظومة البرامج والتكنولوجيا ونظم المعلومات.

٤) اتفقت أغلب الدراسات علي أن رأس مال العلاقات هو المكون الثالث لرأس المال الفكري وهو يشمل كل علاقات الشركة سواء كانت داخلية بين الأفراد والأقسام أو خارجية تشمل العلاقة مع المنافسين والعملاء والموردين، ويلاحظ أن دراسة (Stewart,1997) عرضته تحت مسمي رأس مال العملاء ويظهر مخالفتها لباقي الدراسات التي اعتبرت أن رأس مال العلاقات أشمل وأعم من رأس مال العملاء لأن علاقات الشركة لا تقتصر علي العملاء فحسب بل تمتد لتشمل كافة العلاقات مع العملاء والمنافسين والموردين والعلاقات الداخلية بين العاملين.

٥) تتفق الباحثة مع تصنيف رأس المال الفكري إلي ثلاث مكونات وهي رأس المال البشري ورأس المال الهيكلي ورأس مال العلاقات وذلك وفقاً للمفهوم الذي اعتمد عليه البحث من أن رأس المال الفكري هو

المعرفة التي تُمكن الشركة من خلق القيمة وأنه يشمل كل الأصول الموجودة لدي الشركة سواء كانت أصول فكرية أو أصول غير ملموسة أو أصول ملموسة فهو مصطلح شامل، ولأن هذا التصنيف هو الأكثر انتشاراً وتفصيلاً في الأدبيات المحاسبية والإدارية ،ويظهر ذلك في الجدول رقم (١):

جدول رقم (١)

مكونات رأس المال الفكري من وجهة نظر البحث الحالي

رأس المال الفكري		
رأس المال البشري	رأس المال الهيكلي	رأس مال العلاقات
ويشتمل علي كل الموارد البشرية الموجودة لدي الشركة وذلك فيما يتعلق بالمعرفة ومهارات العاملين وقدراتهم وخبراتهم وكل ما يتعلق بالموارد البشرية، ويعتبر هو المكون الرئيسي لرأس المال الفكري والمحرك الرئيسي له حيث أنه بدون العنصر البشري الكفؤ والفعال لن تستطيع الشركة إدارة باقي مكونات رأس المال الفكري سواء كان هذا العنصر يتبع الإدارة العليا أو الوسطي أو الإشرافية.	ويشتمل علي كل الموارد الملموسة للشركة والمتمثلة في النظم والتجهيزات والبرامج وقواعد البيانات وبراءات الاختراع والعلامات التجارية والابتكارات فهو يمثل الموارد المادية والمالية للشركة والمتمثل عادة في منظومة البرامج وتكنولوجيا المعلومات ويعتمد رأس المال الهيكلي بشكل رئيسي علي رأس المال البشري في عمله وكيفية تشغيله وإدارته .	ويشتمل علي كل الموارد السوقية المتعلقة بالعلاقات الداخلية للشركة سواء كانت بين الأفراد أو الإدارات أو الأقسام ، والعلاقات الخارجية مع المنافسين والموردين والعملاء. ومنافذ التوزيع والماركات، فهو مصطلح شامل لكل العلاقات الموجودة بالشركة، ويظهر دور رأس المال البشري هنا في وضع إطار لعمل كل هذه العلاقات حتي يمكن الاستفادة منها.

المحاسبة الإدارية وعلاقتها برأس المال الفكري

بعد استعراض مفهوم رأس المال الفكري ومكوناته وأنه المسئول عن خلق القيمة والتميز والابتكار والإبداع في عصرنا الحالي حيث أنه يعني للشركات في عصر المعرفة والمعلومات تكامل أهم ما تمتلكه الشركة للأصول غير الملموسة والتي تشتمل علي كافة القدرات المعرفية للعقول البشرية المبدعة، والبنية التنظيمية والاجتماعية الداعمة لها ولنشر وتدفق المعرفة، والتي يمكن إدارتها واستثمارها لتدعيم التطوير والابتكار في الشركات، وتحقيق التميز في الأداء وزيادة كفاءة وفعالية الشركات من خلال تطبيقها لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتي تعمل علي إدارة التكلفة بصورة تحقق الفائدة والتميز للشركات(خليل،٢٠١٤)، حيث أن هذه الأساليب تسعي إلي الاستفادة من كل الموارد الموجودة لدي الشركات بما فيها الموارد البشرية والمعرفية والتكنولوجية والتي تعتبر المحرك الرئيسي للنجاح في الشركات إذا تم الاستفادة منها بصورة جيدة وإدارتها بما يحقق التميز والاستمرار

في السوق، ولتوضيح هذه العلاقة بصورة أكبر من خلال الدراسات يجب في البداية التعرف علي مفهوم المحاسبة الإدارية وما تعنيه بالنسبة للشركات.

تُعرف المحاسبة الإدارية علي أنها "تطبيق مبادئ المحاسبة والإدارة المالية لخلق وحماية وحفظ وزيادة القيمة المقدمة لأصحاب المصلحة" وذلك من خلال مجموعة من الأنشطة الرئيسية التي تعتمد عليها وهي(CIMA,2005):

١- المشاركة في عملية التخطيط علي كل من المستويين الاستراتيجي والتشغيلي.

٢- دعم وترشيد عملية اتخاذ وصناعة القرارات.

٣- المشاركة في الرقابة علي الأداء وتقييمه.

٤- المسئولية عن إنشاء ومراجعة وصيانة أنظمة المعلومات التي تساعد علي تنفيذ مهام المحاسبة الإدارية.

وعرف (Heidmann,2008) نظم المحاسبة الإدارية علي أنها أنظمة رسمية تعمل علي تزويد الإدارة بالمعلومات عن البيئة الداخلية والبيئة الخارجية، في حين عرفها (Horngren) علي أنها آليات رسمية لجمع وتنظيم وتوصيل المعلومات عن أنشطة الشركة، وبالتالي فإن نظم المحاسبة الإدارية لا تشتمل فقط علي التقارير ونظم قياس الأداء ونظم المعلومات المحوسبة مثل نظم المعلومات التنفيذية أونظم المعلومات الإدارية، بل تمتد لتشمل التخطيط والموازنة وعمليات التنبؤ المطلوبة لإعداد ومراجعة معلومات المحاسبة الإدارية.

وقد تأثرت المحاسبة الإدارية بالعديد من التغيرات في بيئة الأعمال منها علي سبيل المثال (CIMA,2005):

١- العولمة، تزايد المنافسة، تقلب الأسواق وتغيرها وظهور الشركات الموجهة نحو العملاء.

٢- التغير التكنولوجي في مجال الإنتاج وتكنولوجيا المعلومات وطبيعة العمل وتدفق المعلومات نتيجة لتطبيق نظام تخطيط موارد المشروع (Enterprise Resource Planning)، وانتشار أجهزة الحاسب الآلي.

٣- تغير الهياكل التنظيمية(المؤسسية) مثل حدوث عمليات الاندماج، والاعتماد علي الكفاءات.

٤- إدراك الإدارة العليا لأهمية التغيير وكذلك أهمية التركيز علي المعلومات وإدارتها بصورة جيدة.

ومما سبق يتضح أن وظائف المحاسبة الإدارية والمتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء ودعم وصناعة القرارات تحتاج إلي رأس المال الفكري وما يمتلكه من خبرات ومهارات وقدرة تكنولوجية وعلاقات داخلية وخارجية بجانب المعلومات المالية، حيث أن رأس المال الفكري يمثل المورد الرئيسي للتميز في العصر الحديث وبالتالي كان لزاماً علي المحاسبة الإدارية أن تقوم بدراسته وتزويد الإدارة بالمعلومات عنه وعن العناصر المتعلقة به سواء كانت رأس المال البشري، رأس المال الهيكلي، رأس مال العلاقات، وهذا ما أشار إليه (Johnson & Kaplan) في كتابهما Relevance Lost أن

المحاسبة الإدارية بصورتها الحالية وما تقدمه من أساليب تقليدية تعتمد فقط علي المقاييس المالية والعلاقات الداخلية للشركة والتركيز علي الخطط قصيرة الأجل لن تكون قادرة علي المنافسة أو تحديد نقاط القوة والضعف بها وما لديها من فرص وما تواجه من تهديدات. نقلاً عن (Lönnqvist et al., 2006).

وقد ربط (Tayles et al.,2002) بين رأس المال الفكري والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية حيث أنها توفر نقطة ارتكاز حيوية في الاستفادة من رأس المال الفكري لتحقيق الميزة التنافسية، حيث أنها تركز علي جمع المعلومات عن المنافسين والتي تشتمل علي التسعير والتكاليف وحجم الشركات والحصة السوقية، وكذلك تركز علي استغلال فرص خفض التكاليف وذلك بالتركيز علي التحسين المستمر ومقاييس الأداء غير المالية، وقد اقترح Tayles نموذج يربط بين قيمة حقوق المساهمين ومقاييس الأداء غير المالية وذلك لإدارة رأس المال الفكري لدي الشركات والبنية الأساسية لديها وتحويل هذه البيانات إلي معلومات مرئية يمكن التحكم فيها وإدارتها.

ووضح (Foster and Yong) أن نجاح الشركات وقدرتها علي الاستمرار وتحقيق معدل أداء مرتفع مرتبط بامتلاكها للقدرات والخبرات والمهارات التي تساعد علي ذلك بالإضافة إلي تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية والتي تساعد علي تحقيق القيمة المضافة وتدعم التحسين المستمر للبرامج والتصميم والقياس والتركيز علي نظم المعلومات المالية وغير المالية مما يساعد المديرين علي تحقيق الأهداف التشغيلية والاستراتيجية للشركات، بما يدعم تحقيق الشركات للميزة التنافسية لديها. نقلاً عن (Khajavi and Nazemi,2006).

وهذا ما أكد عليه(Abdel-Kader and Luther,2008) أن أساليب المحاسبة الإدارية تعرضت للعديد من التغيرات في العقود الأخيرة وذلك نتيجة للتقدم التكنولوجي المتزايد مع زيادة التنافس في السوق والاعتماد علي الموارد البشرية والابتكار في المنتجات من خلال تطبيق أساليب تعتمد علي دراسة الأنشطة في الشركات مثل أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، أساليب القياس المتوازن، بالإضافة إلي إدارة الجودة الشاملة والإنتاج في الوقت المحدد، وقد وُجد أن هذه الأساليب تعتمد علي خلق القيمة للشركات من خلال اعتمادها علي رأس المال الفكري بما يمثله من المعرفة والخبرات والمهارات والقدرات التكنولوجية والذهنية وما يتولد عن رأس المال الفكري من الابتكار والتطوير بالإضافة إلي الموارد البشرية فهي المورد الأهم لدي الشركات حيث أنها تخطط وتنفذ وتقود وتستخدم التكنولوجيا وتطبق الأساليب الجديدة وتبتكر ولذلك هي مسئولة عن تحقيق الشركات للتميز في منتجاتها.

كما أشار (Sofian,2004) أن إدارة رأس المال الفكري تعني الاتجاه إلي خلق القيمة من خلال تحويل كل من رأس المال البشري ورأس مال العلاقات في الشركات إلي رأس المال الهيكلي، حيث

تساعد عمليات الشركة المتعلقة بالتدريب والتطوير والتوظيف علي الإبداع والابتكار، وذلك جنباً إلي جنب مع القدرة التكنولوجية للشركة والتي تساعد علي خلق المعرفة التنظيمية وبالتالي خلق الميزة التنافسية، وتعتبر الابتكارات والأصول غير الملموسة هي مخرجات إدارة المعرفة حيث أن الأصول غير الملموسة تظهر علي شكل براءات الاختراع والعلامات التجارية والتي تأخذ شكلاً قانونياً لحمايتها مما ينتج عنها الملكية الفكرية، ويظهر رأس المال الهيكلي في صورة التكنولوجيا، الإجراءات، العمليات،...إلخ بالإضافة إلي الأصول الملموسة ورأس مال العلاقات وبتكامل هذه العناصر مع بعضها تستطيع الشركات خلق القيمة وإنتاج منتجات مبتكرة وتقديم خدمات جديدة.

ومما سبق يتضح أن عملية خلق القيمة والوصول إلي الميزة التنافسية والمحافظة عليها كلها مرتبطة بمدي تطور أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات بالإضافة إلي رأس المال الفكري وما يمثله من رأس مال بشري ورأس مال هيكلي ورأس مال علاقات فحتي تستطيع الشركات تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية مثل التكلفة علي أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة، المقاييس المرجعية، بطاقة الأداء المتوازن وغيرها من الأساليب التي عُرضت في الدراسات بالإضافة إلي الأساليب الإدارية إدارة الجودة الشاملة والإنتاج في الوقت المحدد فإنها في حاجة إلي الموارد البشرية المدربة والقادرة علي إدارة هذه الأساليب بالإضافة إلي تكنولوجيا المعلومات والحاسبات والنظم الإلكترونية مع وجود شبكة من العلاقات القوية داخل الشركات والتي تكون بين المستويات الإدارية المختلفة وكذلك بين الأقسام وخارج الشركة مع المنافسين والعملاء والموردين وأيضاً الاعتماد علي العمل الجماعي ودعم الابتكار والتطوير. وبناءً علي ما سبق سوف تستعرض الباحثة مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية ذات التوجه الاستراتيجي بطريقة موجزة وذلك لاعتمادها علي الربط بين عمليات الشركة واستراتيجياتها وأهدافها.

جدول رقم(٢)

أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

الأسلوب	مفهومه
التكلفة علي أساس النشاط ABC	يُعرف نظام التكلفة علي أساس النشاط علي أنه نظام يقوم بتحليل أنشطة الشركة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط علي حدة حيث يتم تخصيصها علي الأنشطة التي تقوم بها الشركة أولاً ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة علي المنتجات أو الخدمات أو العملاء وذلك بحسب الاستفادة منها(الركايبي،٢٠١٣) ،وتعتبر التكلفة علي أساس النشاط نظام معلومات يُظهر هيكل التكاليف والربحية للمنتجات والخدمات في الشركة.
التكلفة المستهدفةTC	تُعد التكلفة المستهدفة أحد الأساليب الهامة والمستخدمة لخفض التكلفة من خلال فحص كل الأفكار الممكنة عند مراحل البحوث والتطوير والتصميم الهندسي والتخطيط للمنتجات الجديدة، حيث تعتمد علي فلسفة رئيسية وهي تطوير المنتج في ضوء دراسة السوق، بمعني آخر،يصبح السعر المحدد في السوق هو العامل

	المجدد لتكلفة المنتج بما يجعلها تنتج منتج يؤدي وظائف محددة ويحقق الربح المخطط له عند سعر البيع المستهدف.(البتانوني،٢٠١٤)
تكلفة دورة حياة المنتجPLCC	يُعتبر هذا الأسلوب أحد الأساليب التي تساعد الشركات على إدارة تكاليف المنتج خلال فترة نشاطه،وتحديد مواصفات المنتج الذي يُلبي احتياجات العملاء، ومعرفة الوضع التنافسي لذلك المنتج في الأسواق، حيث يركز هذا الأسلوب على تكاليف الأنشطة المتعلقة بالمنتج من تصميم وتطوير وإنتاج وتوزيع والحفاظ على المنتج، ويساعد أيضاً على تحديد تكاليف المنتج خلال دورة حياته مما يساعد إدارة الشركة على قياس تكلفة المنتج وتحقيق قيمة للعميل، وذلك من خلال تلبية رغباته بتقديم منتجات بمواصفات عالية الجودة ومميزة(صالح،٢٠١٤).
سلسلة القيمة VC	تُعرف سلسلة القيمة على أنها مجموعة الأنشطة التي تتعلق بخلق وتسليم المنتج أو الخدمة للعميل، وهي تمثل إطار لتحديد هذه الأنشطة وتحليلها وبيان تأثيرها على التكاليف وعلي القيمة التي يتسلمها العميل، وتبدأ سلسلة القيمة بالموردين وتنتهي بالعملاء، ويُمكن فهم هذا الإطار من خلال توافر تكنولوجيا معلومات حديثة تؤثر علي أنشطة سلسلة القيمة لإنتاج منتج وفقاً لمواصفات العميل، حيث يتم تغيير مسببات التكلفة للأنشطة التي تشملها سلسلة القيمة بحيث تساعد علي تخفيض التكاليف أو تعظيم القيمة وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية(جادو،٢٠٠٥).
المقاييس المرجعية BM	يُعرف القياس المرجعي بأنه عملية مقارنة منتظمة تتم بشكل مستمر بمقتضاه تحدد الشركة ترتيبها بالنسبة للشركات الأخري، وبناءاً عليه تتخذ الخطوات اللازمة للوصول إلي مستوي الشركات الأفضل منها، عن طريق التعلم من الآخرين ومشاركة المعلومات وتغيير الأداء ليتفق مع أحسن الممارسات، ويبحث القياس المرجعي عن أفضل الممارسات داخل الصناعات والتي تحدد للشركة أهم مجالات التحسينات ودراسة أفضل الممارسات الخاصة بالآخرين (الدسوقي،٢٠١٠).
بطاقة الأداء المتوازن BSC	ويعتبر القياس المتوازن للأداء إطاراً متكاملاً لقياس الأداء من خلال تكامل مجموعة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية كمقاييس للمخرجات وأيضاً لمسببات أداء هذه المخرجات وذلك في إطار سلسلة مترابطة من علاقات السببية بين الأبعاد الخمسة التي يقوم عليها المقياس وهي البُعد المالي، بُعد العملاء، بُعد عمليات التشغيل الداخلية، بُعد التعلم والنمو، البُعد البيئي والإجتماعي (زغلول،٢٠٠٢).
التوقيت المحددJIT	وينقسم إلي الشراء في الوقت المحدد والإنتاج في الوقت المحدد ويعتمد أسلوب التوقيت المحدد علي فلسفة تخفيض كل من المخزون وحجم الإنتاج وتصنيع المنتجات وقت الحاجة إليها فقط أي أداء الشئ المطلوب في الوقت المحدد، بهدف التطوير المستمر معتمداً علي وسيلة رئيسية تتمثل في الاستغناء عن كافة أنواع المخزون الزائد ومن ثم تركز الشركة علي العمل بجميع مراكزها وقطاعاتها لتحقيق هذا

	الهدف علي مراحل وخطوات متتابعة(سيد،٢٠١٠).
التحسين المستمر Kaizen	يعتمد الأسلوب علي استحداث تحسينات إضافية تتم بشكل مستمر وتستهدف تخفيض التكلفة اعتماداً علي تحليل القيمة وذلك بهدف تعظيم القيمة للعميل عند أدني تكلفة ممكنة(عبداللطيف،٢٠١٥)، ويعتمد التحسين المستمر علي مشاركة جميع العاملين في الشركة لأن التطوير مسئولية كل فرد في الشركة بدءاً من الإدارة العليا وصولاً إلي الإدارة التنفيذية، كما يعتمد علي استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة وبالتالي يساعد علي تحسين الأداء في جميع المجالات داخل الشركة(صالح،٢٠١٤).
إدارة الجودة الشاملةTQM	عرف (Chong and Runds) إدارة الجودة الشاملة بأنها عبارة عن الممارسات الإدارية التي تشمل إدارة النشاط الصناعي بهدف تحقيق الجودة، وتتمثل الفكرة الأساسية لإدارة الجودة الشاملة في زيادة رضا المستهلك والسعي نحو التحسين المستمر وفعل الأشياء الصحيحة في التوقيت المناسب. فهي تركز علي إقامة علاقات مع العملاء والموردين والعمل بروح الفريق، وقد بينت العديد من الدراسات أن الشركات التي تطبق إدارة الجودة الشاملة تحقق علاقات أفضل مع عملائها ومع أفرادها مما يكسبها رضا أكبر من عملائها فتزيد حصتها السوقية(طه،٢٠١٠).

الجزء الثاني
الدراسة الاختبارية

مجتمع وعينة البحث:

يشتمل مجتمع البحث علي مجموعة من القطاعات المختلفة وعددها ٧ قطاعات مدرجة ومتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية، وقد تم اختيار عينة عشوائية من هذه القطاعات مكونة من ٣١ شركة من الشركات ذات الخبرة الطويلة في مجالها ولها علامة تجارية معروفة تسعي دائماً للحفاظ عليها وتطوير منتجاتها ودعم الابتكار لديها.

ويوضح الجدول رقم(٣) توزيع شركات العينة حسب القطاع

جدول رقم (٣)

التوزيع القطاعي لشركات العينة

م	القطاع	عدد الشركات	النسبة المئوية
١	الأدوية والرعاية الصحية	٦	%١٩.٣٥
٢	التشييد ومواد البناء	٩	%٢٩.٠٤
٣	أغذية ومشروبات	٦	%١٩.٣٥

٤	منتجات منزلية وشخصية	٣	%٩.٦٨
٥	موارد أساسية	٢	%٦.٤٥
٦	الكيماويات	٢	%٦.٤٥
٧	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	٣	%٩.٦٨
	المجموع	٣١	%١٠٠

أسلوب جمع البيانات

تم استخدام أسلوب قائمة الاستقصاء لجمع البيانات والمعلومات اللازمة عن متغيرات البحث، وكانت بنظام الأسئلة المغلقة حتى يسهل فهمها من المستقصى منهم والإجابة عليهم، وتم من خلالها السؤال عن رأس المال الفكري ومكوناته من خلال مقياس ليكارت الخماسي وقد وضع هذا المقياس (Stewart1999) وتم استخدامه في دراسة(سليم،٢٠٠٧، عبدالعال،٢٠٠٩).

الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث:

تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS الإصدار رقم ٢٢ لإجراء التحليلات الإحصائية لبيانات البحث واختبار فرضياته وكانت الأساليب المستخدمة كالتالي:

- معامل ألفا كرونباخ Alpha Cronbach
- مقاييس الإحصاء الوصفي Descriptive Statistics Measures الوسط الحسابي- المنوال- الانحراف المعياري- التكرارات.
- معامل الارتباط بيرسون Pearson Correlation Coefficient.
- تحليل الانحدار الخطي البسيط Sample Linear Regression.

فرضية البحث

يعتمد البحث علي فرضية رئيسية هي

ف١: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين رأس المال الفكري وأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة المصرية.

وينبثق منها ثلاث فرضيات فرعية هي:

ف١١: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين رأس المال البشري وأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة المصرية..

ف٢١: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين رأس المال الهيكلي وأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة المصرية..

ف٣١: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين رأس مال العلاقات وأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة المصرية..

نتائج التحليل الإحصائي

- **الإحصاء الوصفي لأساليب المحاسبة الإدارية**

تم حساب المتوسط الحسابي والمنوال والانحراف المعياري لمجموعة الأساليب الموجودة في قائمة الاستقصاء وتم ترتيبها حسب القيمة الأكبر للمتوسط الحسابي وأيضاً تم حساب الأهمية النسبية لكل أسلوب ومستوي تطبيقه في عينة البحث ويوضح ذلك الجدول رقم (٤)، كالتالى:

جدول رقم (٤)

الإحصاءات الوصفية لأساليب المحاسبة الإدارية

أساليب المحاسبة الإدارية					
م	العبارات	المتوسط الحسابي	الأهمية النسبية (مستوي التطبيق)	المنوال	الانحراف المعياري
١	بطاقة الأداء المتوازن	٣.٣١	%٦٦.٢	٤	١.٤٤٧
٢	إدارة الجودة الشاملة	٣.٢٢	%٦٤.٤	٤	١.٥٨١
٣	المقاييس المرجعية	٣.٠٦	%٦١.٢	٤	١.٥٠١
٤	التحسين المستمر	٢.٩١	%٥٨.٢	٤	١.٦٥٣
٥	التكلفة أساس النشاط	٢.٨١	%٥٦.٢	٤	١.٧٣١
٦	تكلفة دورة حياة المنتج	٢.٦٩	%٥٣.٨	٤	١.٦١٥
٧	التكلفة المستهدفة	٢.٦٣	%٥٢.٦	٣	١.٥٦١
٨	الإنتاج في الوقت المحدد	٢.٥٣	%٥٠.٦	٤	١.٧٧٨
٩	الشراء في الوقت المحدد	٢.٣٤	%٤٦.٨	٤	١.٧٣٤
١٠	تحليل سلسلة القيمة	٢.٢٥	%٤٥	٤	١.٧٢٣

ومن الجدول السابق وُجد أن بطاقة الأداء المتوازن هي أكثر الأساليب تطبيقاً في العينة ككل بنسبة ٦٦.٢%، يليها إدارة الجودة الشاملة بنسبة ٦٤.٤%وأن الشراء في الوقت المحدد وتحليل سلسلة القيمة كانوا الأقل بنسبة ٤٦.٨% و ٤٥% علي الترتيب وذلك يتفق مع ما وضحته عينة البحث أثناء المقابلات أن هذين الأسلوبين لا يتم التركيز عليهما في الغالب وخاصة أسلوب الشراء في الوقت المحدد الذي يصعب تنفيذه في العديد من الشركات وذلك بسبب التغيرات الاقتصادية والسياسية والتي قد تؤدي إلي وقف خطوط الإنتاج إذا لم يكن هناك مخزون لمدة كافية لا تقل عن ثلاثة أشهر وبالتالي يصعب اتباع هذا الأسلوب إلا من بعض الشركات التي تعتمد علي مواد سريعة التلف يصعب معها التخزين فتلجأ هي إلي الشراء وقت الحاجة وبالكمية المطلوبة.

- **اختبار ثبات قائمة الاستقصاء**

استخدمت الباحثة معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha للتأكد من ثبات المقياس والذي يقصد به استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه بحيث يعطي نفس النتيجة إذا تم إعادة استخدامه لنفس العينة وبنفس الظروف بعد فترة ويأخذ قيماً تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح وكان يساوي ٩٣١. للقائمة ككل مما يعني إمكانية الاعتماد علي نتائج البحث.

- **حساب درجة الارتباط بين متغيرات البحث**(Pearson Correlation)

ويتم حساب معاملات الارتباط بين متغيرات البحث لدراسة وجود علاقة بين المتغيرات ومعرفة أي متغيرين هما الأقوي ارتباطاً وأيهما الأقل ارتباطاً.

ويوضح الجدول رقم (٥) معاملات الارتباط بيرسون بين المتغيرات كالتالي:

جدول رقم(٥)

مصفوفة معاملات الارتباط بيرسون للمتغيرات

المتغير	رأس المال البشري	رأس المال الهيكلي	رأس مال العلاقات	رأس المال الفكري	أساليب المحاسبة الإدارية
رأس المال البشري	١		٠		.١٠٢
Sig					.٥٧٨
رأس المال الهيكلي		١			*.٣٩١
Sig					.٠٢٧
رأس مال العلاقات			١		.٢٨٤
Sig					.١١٦
رأس المال الفكري				١	.٣٠٣
Sig					.٠٩٢
أساليب المحاسبة الإدارية	.١٠٢	*.٣٩١	.٢٨٤	.٣٠٣	١
Sig	.٥٧٨	.٠٢٧	.١١٦	.٠٩٢	

ويتضح من نتائج الجدول السابق مايلي:

١- يوجد ارتباط ضعيف وغير دال معنوياً بين أساليب المحاسبة الإدارية ورأس المال البشري ورأس مال العلاقات حيث أن المعنوية أكبر من ٠١.٠.

٢- يوجد ارتباط متوسط وذو دلالة معنوية بين أساليب المحاسبة الإدارية ورأس المال الهيكلي عند مستوي معنوية ٠٥.

- **اختبار فرضية البحث**

اختبار معنوية العلاقة الخطية لنموذج الانحدار ككل بالنسبة للفرضيات السابقة:

اعتمدت الباحثة علي استخدام اختبار(F) لدراسة معنوية العلاقة الخطية ويوضحها الجدول رقم (٦) كالتالي:

جدول رقم (٦)

اختبار معنوية نموذج الانحدار البسيط للفرضية الثانية

	الفرضيات	قيمة F	المعنوية Sig
ف١	لاتوجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين رأس المال الفكري وأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة المصرية.	٣.٠٣٧	.٠٩٢
ف١١	لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين رأس المال البشري وأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة المصرية.	.٣١٦	.٥٧٨
ف٢١	لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين رأس المال الهيكلي وأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة المصرية.	٥.٤١٩	.٠٢٧
ف٣١	لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين رأس مال العلاقات وأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة المصرية.	٢.٦٢٤	.١١٦

ويتضح من الجدول السابق أن:

- نموذج انحدار الفرضية الثانية ككل غير معنوي حيث أن قيمة المعنويةSig للفرضيات الرئيسية الثانية والفرعية الأولي والفرعية الثالثة كانت علي التوالي(.٠٩٢،.٥٧٨، .١١٦) وهي أكبر من مستوي المعنوية ٠٥. وبالتالي نرفض الفرض البديل ونقبل فرض العدم من أنه لا توجد علاقة بين رأس المال الفكري ورأس المال البشري ورأس مال العلاقات وأساليب المحاسبة الإدارية.
- قيمة المعنوية Sig للفرضية الفرعية الثانية كانت ٠٢٧. وهي أقل من مستوي المعنوية ٠٥. وبالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل من أنه توجد علاقة بين رأس المال الهيكلي وأساليب المحاسبة الإدارية.
- كانت قيمة F المحسوبة للفرضيات الرئيسية الثانية والفرعية الأولي والفرعية الثالثة كانت علي التوالي(٣١٦،٠٣٧،٣.٠٣٧،٢.٦٢٤) وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي ٤.١٧ وبالتالي نرفض الفرض البديل ونقبل فرض العدم من أن الانحدار غير معنوي بين أساليب المحاسبة والإدارية والمتغيرات التفسيرية.
- قيمة F المحسوبة للفرضية الفرعية الثانية كانت ٥.٤١٩ وهي أكبر من F الجدولية التي تساوي ٤.١٧ وبالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل من أن الانحدار معنوي بين رأس المال الهيكلي وأساليب المحاسبة الإدارية.

١- القوة التفسيرية للنموذج:

يوضح الجدول رقم (٧) نتائج معامل التحديد لنموذج الانحدار للفرضية الرئيسية الثانية كالتالي:

جدول رقم(٧)

القوة التفسيرية لنموذج الانحدار للفرضية الثانية

الفرضيات		معامل التحديد R^2	معامل التحديد المعدل Adjusted R^2
ف١	لاتوجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين رأس المال الفكري وأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة المصرية.	%٩.٢	%٦.٢
ف١١	لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين رأس المال البشري وأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة المصرية.	%١	%٢.٣-
ف٢١	لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين رأس المال الهيكلي وأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة المصرية.	%١٥.٣	%١٢.٥
ف٣١	لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين رأس مال العلاقات وأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة المصرية.	%٨	%٥

ويتضح من الجدول السابق أن:

- بلغ معامل التحديد المعدل لرأس المال الفكري ٦.٢% ويعني أن رأس المال الفكري يفسر ٦.٢% من المتغير التابع وهو أساليب المحاسبة الإدارية وباقي التغيرات يفسرها عوامل أخري ونسبتها ٩٣.٨%، بلغ معامل التحديد المعدل لرأس المال البشري -٢.٣% وهي نسبة قليلة جدا وأقل من الواحد الصحيح مما يفسر ضعف العلاقة بين المتغيرين وعدم معنويتها، أما معامل التحديد المعدل لرأس المال الهيكلي فقد بلغ ١٢.٥% ويعني أن رأس المال الهيكلي يفسر ١٢.٥% من المتغير التابع وهو أساليب المحاسبة الإدارية أماالنسبة المتبقية وهي ٨٧.٥% ترجع لعوامل أخري، وأخيراً بلغ معامل التحديد المعدل لرأس مال العلاقات ٥% وهي النسبة التي يفسرها رأس مال العلاقات للمتغير التابع وهو أساليب المحاسبة الإدارية وباقي النسبة وقيمتها ٩٥% ترجع لعوامل أخري، وبالتالي نجد أن نسب معامل التحديد المعدل هنا ضعيفة وقد تكون غير مقبولة إحصائياً عند مستوي معنوية ٠٥ وإذا كان لها تأثير فهو يكون ضعيف.
- قيمة معامل التحديد للمتغيرات المستقلة رأس المال الفكري، رأس المال البشري، رأس مال العلاقات كانت علي الترتيب ٩.٢%، ١% ٨% وتدل هذه الأرقام علي ضعف النموذج وعدم قدرته علي تفسير المتغير التابع وما يؤكد ذلك هو قيمة بيتا B لهذه المتغيرات والتي تساوي(١٦٠.، ١٦٢.، ٣٥٣.) والتي كانت موجبة ولكنها غير معنوية و قريبة من الصفر، أما معامل التحديد لرأس المال الهيكلي كان ١٥.٣% وهو يدل علي قوة النموذج في تفسير المتغير التابع أساليب المحاسبة الإدارية وكانت قيمة بيتا B له ٤٧٠.

- علاقات الارتباط بين رأس المال الفكري ورأس مال العلاقات كمتغيرات مستقلة وأساليب المحاسبة الإدارية كمتغير تابع كانت متوسطة وموجبة حيث كانت علي الترتيب(٣٠٣.، ٢٨٤.) أما علاقة الارتباط بين رأس المال البشري وأساليب المحاسبة الإدارية كانت ضعيفة وموجبة وقيمتها (١٠٢.) ، وبالنسبة لرأس المال الهيكلي كانت قيمة الارتباط ٣٩١. وهو ارتباط متوسط موجب.

النتائج والتوصيات

تناول هذا البحث دراسة العلاقة بين رأس المال الفكري وأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة المصرية وكانت نتائج البحث كالتالي:

تم رفض الفرض البديل وقبول فرض العدم من أنه لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين رأس المال الفكري وأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة المصرية الموجودة في العينة وذلك بقوة تفسيرية٦.٢% وهي منخفضة وذلك ينطبق أيضاً علي مكوني رأس المال البشري ورأس مال العلاقات حيث ثبت عدم وجود علاقة معنوية بينهما وبين أساليب المحاسبة الإدارية، في حين ثبت وجود علاقة معنوية وذات دلالة إحصائية بين رأس المال الهيكلي وأساليب المحاسبة الإدارية وتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، ويجب الإشارة إلي أن هذا البحث اعتمد علي دراسة أساليب المحاسبة الإدارية وبالتالي كانت النتائج سلبية في حالة دراسة العلاقة بين رأس المال الفكري ومكوناته وأساليب المحاسبة الإدارية حيث أن الدراسات السابقة بعض نتائجها كانت معنوية ودالة علي وجود علاقة وذلك لأنها كانت تدرس نظام المحاسبة الإدارية نفسه وآلية عمله وليس الأساليب الخاصة به وقد يكون هذا هو سبب الاختلاف في النتائج الخاصة بهذه الفرضية لاختلاف أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة حيث أن لكل أسلوب طريقة عمل مختلفة واتجاه مختلف فبعض الأساليب تهدف إلي إدارة التكلفة والبعض يهدف إلي تقييم الأداء وبالتالي أدت هذه الاختلافات إلي حدوث اختلافات في النتائج مع رأس المال الفكري ورأس المال البشري ورأس مال العلاقات لطبيعة هذه المتغيرات في كونها تركز علي الموارد البشرية والعلاقات الخاصة بالشركة في حين كانت علاقة رأس المال الهيكلي معنوية لأن استخدام الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء يعتبر جزء من رأس المال الهيكلي الذي يعتمد بصورة أساسية علي البنية التحتية للشركة وما تمتلكه من أجهزة حديثة وقواعد بيانات وما تطبقه من الأساليب الحديثة.

<u>بعض النتائج المتعلقة بمعلومات الدراسة الميدانية والمقابلة مع بعض المديرين الماليين ورؤساء قطاع الموارد البشرية وغيرهم:</u>

١- بالنسبة لرأس المال الفكري كان معروف لديهم علي أنه الخبرة والقدرة علي التطوير وابتكار كل جديد وغير معروف بإسمه المستخدم في البحث و كان هناك اتفاق عام بين الشركات علي أهميته بل في

بعض الشركات كان هو المورد الأساسي والأهم لديها لأن الشركة تعتمد عليه بصورة كاملة في كل المراحل الإنتاجية وبعض هذه الشركات أكدت علي حفاظها عليه ومحاولة تطويره وتنميته وخاصة رأس المال البشري الذي أكدت الشركات علي أنه أساس استمرارها طوال هذه السنوات وأن العمالة المتميزة لديها في كل المستويات الإدارية هي سبب الشهرة والميزة التنافسية الخاصة بها ولذلك تسعي هذه الشركات إلي تدريب وتطوير العمالة لديها بل وتعتمد بعض الشركات علي تسجيل براءات اختراع بإسم العامل لديها إذا ما استطاع ابتكار منتج جديد وقد يكون اسم العامل هو العلامة التجارية لهذا المنتج في الشركة وذلك من خلال عقد مسابقة الابتكار لدفع العمالة لديها للتطوير والابتكار ويتم ذلك من خلال بنية تحتيه قوية وقواعد بيانات.وتجهيزات حديثة وأكدت الشركات علي اهتمامها بالعلامة التجارية بصورة كبيرة لأنها شعار الشركة ودليل علي جودة المنتج الذي تقدمه وسعيها الدائم للحفاظ عليها ودعمها من خلال الإعلان عنها وتوجيه العميل لها وبالنسبة للعلاقات الخاصة بالشركة كان السعي الدائم لهم لتحسين العلاقات الداخلية والخارجية مع البيئة المحيطة بهم لمعرفتهم بأن تحسين العلاقات دائماً ما يصب في مصلحة الشركة وقدرتها علي المنافسة إذا ما كان هناك منافسة حيث أن بعض الشركات أكدت علي عدم وجود عنصر التنافسية لها لأنها الوحيدة العاملة في هذا المجال وأن الشركات الأخري أقل بكثير منها ولا تستطيع التعامل بحجم تعاملاتها، وأكدت بعض الشركات علي اشتراكها في مغارض عالمية وإقامتها العديد من المعارض داخل مصر للترويج لمنتجاتها سواء محلياً أو عالمياً وتقديم عروض مخفضة أو هدايا عينية ومادية لبعض العملاء الدائمين.

٢- بالنسبة لأساليب المحاسبة الإدارية أجمعت شركات العينة علي اتجاهها لأساليب خفض التكلفة ورفع مستوي الأداء مع التركيز علي الجودة والسعر وتوقيت الخدمة أو المنتج ولكن بعض الشركات لم تكن علي معرفة بالاسم البحثي لبعض أساليب المحاسبة الإدارية فكانت الباحثة تلجأ إلي توضيح الأساليب الغامضة وشرح الأسلوب بطريقة مبسطة وكانت من أكثر الأساليب التي تم التساؤل حولها هو أسلوب التكلفة المستهدفة والشراء في الوقت المحدد وتحليل سلسلة القيمة والمقاييس المرجعية، بالنسبة للشراء في الوقت المحدد أكدت العديد من الشركات علي عدم جدواه في التطبيق وأنه مستواه منخفض جداً لأنها يجب أن تحتفظ بمخزون لديها يمكنها من استمرار خطوط الإنتاج وعدم تعطلها إذا ما حدث أي ظرف سياسي أو اقتصادي يؤثر علي حركة النقل أو استيراد بعض المواد من الخارج، والبعض الآخر اعتمد عليه في حالة وجود مواد سريعة التلف ويصعب معها التخزين فتلجأ إلي استخدام هذا الأسلوب، أما الإنتاج في الوقت المحدد أكدت بعض الشركات علي اعتمادها عليه وأن الإنتاج يتم حسب الطلب علي كل منتج وذلك لسرعة تلف بعض المنتجات أو لتغير طلب العميل وأن كل عميل يكون طلبه مختلف عن الآخر في نوع المنتج المقدم إليه وبالتالي لا يصلح معها إلا الإنتاج حسب طلب كل عميل لديها وبالنسبة لأسلوب تحليل سلسلة القيمة اتفقت الشركات علي انخفاض الاعتماد عليه أو التفكير في استخدامه لاعتمادهم علي غيره من الأساليب التي تُجدي معهم وتحقق مستويات عالية من الإنتاج.

وبناءً علي ما سبق توصي الباحثة بالآتي:

- إعادة تطبيق نفس الدراسة مع التركيز علي قطاع واحد من القطاعات المدرجة في البورصة حتي يسهل جمع البيانات الخاصة بأساليب المحاسبة الإدارية .
- دراسة العلاقة بين رأس المال الفكري وأحد أساليب المحاسبة الإدارية مثل إدارة الجودة الشاملة ودراسة أثر هذه العلاقة علي الأداء.
- مقارنة وضع رأس المال الفكري لدي الشركات المساهمة المصرية بالاعتماد علي قوائم الاستقصاء والتقارير المالية وذلك لكل قطاع بصورة منفردة.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

١. أبو العز، محمد السعيد؛ يوسف، أبو زيد كامل ،"المحاسبة الإدارية"، **بدون ناشر**،٢٠١٦.

٢. البناتوني، علاء محمد،" تأثير الربط والتكامل بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد وإدارة التكاليف الاستراتيجية علي دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية"، **مجلة المحاسبة والمراجعة**، كلية التجارة، جامعة بني سويف، المجلد الثاني، العدد الأول، ٢٠١٤، ص٢٢١-٢٩٧.

٣. البغدادي، رجب محمد عمران أحمد،"القيمة الإقتصادية المضافة كمدخل مقترح لقياس رأس المال الفكري ودوره في تعظيم قيمة المنشأة: دراسة تطبيقية"، **رسالة ماجستير منشورة**، كلية التجارة، جامعة السويس،٢٠١٣.

٤. الجندى، نشوى أحمد، "نموذج مقترح للتقييم المتوازن لأداء رأس المال الفكرى لدعم القدرة التنافسية: دراسة ميدانية"، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، كلية التجارة، جامعة القاهرة،٢٠١١، ص٧٧-١٢١.

٥. الدسوقي، فاطمة محمود إبراهيم،"أثر تطبيق مدخل المقاييس المرجعية علي الأداء التشغيلي والمالي: دراسة اختبارية في البيئة المصرية"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة الزقازيق،٢٠١٠.

٦. الركابي، محمد عبدالسلام،"دراسة العلاقة بين الثقافة التنظيمية واستخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية: مع التطبيق علي بيئة الأعمال المصرية"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية،٢٠١٣.

٧. القليطي، ابراهيم عبدالمجيد علي،"استخدام القيمة المضافة كمقياس لكفاءة رأس المال الفكري والأثر علي الأداء الاقتصادي والمالي والسوقي للشركات:دراسة تطبيقية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد السابع عشر، العدد الثاني،٢٠١٣، ص ١٨٩-٢٨١.

٨. الكومي، أمجاد محمد،" نحو منهج محاسبي مقترح لقياس أداء رأس المال الفكري -على أساس الأنشطة"، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس،المجلد السادس عشر، العدد الرابع،٢٠١٢، ص٥٧-١٢٥.

٩. جاد، سماسم كامل موسي،"دراسة تحليلية لمدي استجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها علي تحسين الأداء المالي للوحدة الإقتصادية:دراسة ميدانية"، مجلة **الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد التاسع، العدد الثاني،٢٠٠٥، ص ٢٥٧-٣٣٦.

١٠. خليل، تامر محمد أحمد،"إدارة رأس المال الفكري كمدخل لتدعيم التطوير التنظيمي:دراسة ميدانية"، **رسالة دكتوراه غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة قناة السويس،٢٠١٤ .

١١. رزق، محمود عبدالفتاح إبراهيم،"إطار مقترح لتحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة،العدد الواحد والثلاثون،٢٠٠٨،ص١-٢٧.

١٢. زغلول، جودة عبدالرؤوف،" استخدام مقياس الأداء المتوازن في بناء نظام لقياس الأداء الاستراتيجي في بيئة الأعمال المصرية"، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ٢٠٠٢، ص٣١٧-٣٧٩.

١٣. سليم، أيمن عطوه عزازي،" تقييم أهمية القياس والإفصاح عن رأس المال المعرفي:دراسة مقارنة"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ٢٠٠٧.

١٤. سيد، سيد عبدالفتاح،"نموذج مقترح للتكامل بين ابتكارات المحاسبة الإدارية لدعم المنشآت علي التميز عالمياً"، **رسالة دكتوراه منشورة**، كلية التجارة، جامعة حلوان،٢٠١٠.

١٥. شعبان، مصطفي رجب علي،"رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية لشركة الإتصالات الخلوية الفلسطينية جوال:دراسة حالة"، **رسالة ماجستير منشورة** ، الجامعة الإسلامية، غزة،٢٠١١.

١٦. صالح، صباح فوزي،"الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة: دراسة ميدانية"، **رسالة ماجستير منشورة**، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة،٢٠١٤.

١٧. طه، ولاء عادل محمد،"المحددات الشرطية لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأداء المالي"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة الزقازيق،٢٠١٠.

١٨. عبد العال، فراج مخيمر،"دور رأس المال الفكري في تحسين الأداء في بيئة الأعمال المصرية:دراسة تطبيقية"، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول،٢٠٠٩، ص ٣٧٩-٤٥٤.

١٩. مرسي، سومن عبدالحميد،"رأس المال الفكري وعلاقته بكفاءة الأداء في البنوك التجارية المصرية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول،٢٠٠٨، ص١٦٧-٢٤٨.

ثانيًا: المراجع باللغة الإنجليزية

1. Abdel- Kader, M., Luther, R., "The Impact of Firm Characteristics on Management Accounting Practices: A UK-Based Empirical Analysis", **British Accounting Review**, Vol 40, N. 1, 2008, pp.1-39.
2. Bontis, N.,"Intellectual Capital: An Exploratory Study That Develops Measures and Models", **Management Decision**, Vol.36, No.2,1998 ,pp.63-76.
3. Bontis, N., "Managing Organizational Knowledge by Diagnosing Intellectual Capital: Framing and Advancing the State of the Field", **International Journal of Technology Management**, vol.18, No.5, 1999, pp.433-463.
4. Bontis, N.,"Assessing Knowledge Assets: A Review of the Models Used to Measure Intellectual Capital ", **International Journal of Management Reviews**, vol 3, 2001, pp.41-60.
5. CIMA, **The Chartered Institute of Management Accountants**, "Knowledge Management and Its Impact on the Management Accountant", 2005.
6. Edvinsson, L.,"Developing a Model for Managing Intellectual Capital", **European Management Journal**, vol.14, No.4, 1996, PP.358.
7. Edvinsson, L.,"Developing Intellectual Capital At Skandia", **Long Range Planning**, Vol.30, No.3, 1997, PP.366- 373.
8. Guthrie, J.,"The Management, Measurement and The Reporting of Intellectual Capital", **Journal of Intellectual Capital**, Vol.2, No.I, 2001, pp.28.
9. Heidmann, M.,"The Role of Management Accounting Systems in Strategic Sensemaking", **Deutscher University, Germany**, 1st Edition, 2008.
10. Huynh, Q.," Exploring The Complicated Association between Knowledge Management and Management Accounting Systems with The Directed Acyclic Graph Technique", **International Journal of Business and Management Invention**, Vol.3 , Issue,3, 2014, PP. 43-49.
11. Huynh, Q., "Exploring The Complicated Association Between Knowledge Management And Management Accounting Systems With The Directed Acyclic Graph Technique ", **International Journal Of Business And Management Invention**, Vol.3 ,Issue 3, 2014, PP. 43-49.
12. **IFAC**," The Measurement and Management of Intellectual Capital: An Introduction",1998 .
13. James G.," The Management, Measurement and The Reporting of Intellectual Capital", **Journal of Intellectual Capital**, Vol.1, No.1, 2001, PP.27-41.

14.Khajavi, S., Nazemi, A.," Innovation in Management Accounting: The Needs of World- Class Firms",2006, Available at: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.94200.

15.Lönnqvist A. , Kujansivu P. and Antola J., "Are Management Accountants Equipped To Deal With Intellectual Capital Discussion", 2006, Available at: http://lta.hse.fi/2006/3/lta_2006_03_04.pdf

16.Mastor, N., " Application Of Intellectual Capital In Management Accounting Practices" ,Master Thesis ,**University Technology Malaysia**,2004.

17.Novas, J., Sousal A. and Alves M.,"The Role of Management Accounting Systems in The Development of Intellectual Capital", **Journal of Intellectual Capital**, Vol.18, No.2, 2017,PP 286-315.

18.Roos, J., Roos, G.,"Measuring Your Company's Intellectual Performance", **Long Range Planning**, Vol.30, No.3, 1997, pp.413-426.

19.Roos, J., Roos, G., Dragonetti, N.C. and Edvinsson, L. (1997), Intellectual Capital: Navigating the New Business Landscape, **Macmillan**, London.

20.Sofian, S.,Tayles, M., and, Pike, RH.," Intellectual Capital: An Evolutionary Change in Management Accounting Practices", **Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference**, July 2004, Singapore.

21.Tayari, M., Ghermezi S.," The Impact Of Intellectual Capital On Management Accounting Practices And Organizational Performance In Iranian Major Factories",**Journal Of American Science,** Vol. 8, No. 5,2012, pp. 289-303.

22.Tayles, M., Pike R.H, and, Sofian S.," Intellectual Capital, Management Accounting Practices and Corporate Performance : Perceptions of Managers ", **Accounting, Auditing& Accountability Journal**,Vol.20,No 4,2007, PP.522-548.

23.Tayles, M., Bramley, A., Adshead, N., and Farr, J., "Dealing with the Management of Intellectual Capital : the Potential Role of Strategic Management Accounting", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol 15, No. 2, 2002, pp.251-267.