

دراسة إنتقادية للفكر المحاسبى فى مجال مراجعة  
رأس المال الفكرى فى منظمات الأعمال

إعداد

أ. د / محمد عبد الرحمن العايدى

أستاذ المحاسبة والمراجعة

والعميد الأسبق لكلية التجارة - جامعة بورسعيد

محمد السيد محمد أبوزيد

باحث دكتوراه

٢٠١٨

## ملخص البحث

برز مفهوم رأس المال الفكرى بعد أن أصبح يمثل نسبة كبيرة من إجمالي أصول المنظمة، وتعد الأصول غير الملموسة مهمة بالنسبة للعديد من المنشآت، وقد شجعت أهمية الأصول التي لا يمكن تمييزها عن المنشأة العديد من الجهات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة في كافة الأقطار (مثل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، ومجلس معايير المراجعة، ولجنة معايير المحاسبة الدولية) على وضع معايير تتناول بالتحديد المواضيع المتعلقة بالأصول غير الملموسة، إلا أنها لم تتعرض لإيجاد إطار مقترح لمراجعة رأس المال الفكرى.

وتتضح أهمية رأس المال الفكرى من أهمية نظم قياسه والتي أصبحت من أهم المؤشرات التي تعكس تطور الفكر المحاسبى، فهناك من الباحثين فى نظرية المحاسبة من أيد اعتبار الموارد البشرية كأحد الأصول الرأسمالية للمنشأة، وذلك بسبب قيمة وأهمية هذا العنصر، وربما رجع ذلك إلى ما قبل التغيير فى الهيكل الاقتصادى وزيادة أهمية العنصر البشرى فى الاقتصاد، ويمكن القول أن تجاهل العنصر الإنسانى وعدم قيام المنشآت بالمحاسبة عن الموارد البشرية يؤدى فى النهاية إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.

ولذلك كان لا بد من إستقراء وتحليل الدراسات العربية والأجنبية التى تناولت هذا الموضوع وذلك للوقوف على الفجوة البحثية فى هذا المجال والتي تمثل مشكلة هذه الدراسة، حتى يمكن للباحث إستخلاص عناصر الإطار المقترح لمراجعة رأس المال الفكرى التى تتواءم مع طبيعة منظمات الأعمال.

## **Research Summary**

**The concept of intellectual capital has emerged after becoming a large proportion of the total assets of the Organization. Intangible assets are important for many enterprises, The importance of undistinguishable assets has encouraged many entities related to the accounting profession in all countries, The Audit Standards Board and the International Accounting Standards Committee (IASB) have developed standards specifically addressing issues related to intangible assets, but have not yet developed a .proposed framework for the review of intellectual capital**

**The importance of intellectual capital is evident from the importance of its measurement systems, which have become one of the most important indicators that reflect the development of accounting thinking, Some researchers in accounting theory support human resources as one of the capital assets of the establishment because of the value and importance of this element, In the economic structure and increase the importance of the human element in the economy, and it can be said that ignoring the human element and the failure of enterprises to account for human resources ultimately lead to the adoption of incorrect .decisions**

**Therefore, it was necessary to extrapolate and analyze the Arab and foreign studies that dealt with this subject in order to identify the research gap in this field, which is the problem of this study, so that the researcher can draw the elements of the proposed framework for reviewing the intellectual capital that is compatible with the nature of the .business organizations**

## أولاً: مقدمة:

مفهوم رأس المال هو أبعد وأوسع منه في الإدارة التقليدية التي كانت تهتم بالأصول الملموسة أما الآن فإنه يتضمن رأس المال الفكري، وبالإمكان دمج مكونات رأس المال الفكري في مفهوم واحد من منظور إدارة المعرفة، ويكون مفيد جداً لو تم النظر في مكوناته بشكل فردي.

وقد أشارت إحدى الدراسات (Kavida, V. and Sivakoumar, 2009, p 23) إلى أنه لا يوجد تعريف يلقي القبول العام بل هي مصطلحات تستخدم بالتبادل لأنها تمثل أصول غير مادية لمنافع مستقبلية، وأشارت الدراسة إلى أن الاقتصاديين يسموه رأس مال المعرفة وخبراء الإدارة يشيرون إليه على أنه رأس مال فكري والمحاسبين يدعوه رأس مال غير ملموس.

ومن ثم فإن الإهتمام برأس المال الفكري يقود إلى زيادة القدرة الإبداعية وإبهار وجذب العملاء وتعزيز ولائهم، فضلاً عن تعزيز التنافس بالوقت من خلال تقديم المزيد من المنتجات الجديدة أو المطورة، وتقليل الفترة بين كل ابتكار والذي يليه، وكذا خفض التكاليف وإمكان البيع بأسعار تنافسية وتحسين الإنتاجية مما يؤدي إلى تعزيز القدرة التنافسية، ولذلك يعتبر رأس المال الفكري من أكثر الموجودات قيمة في القرن الحادي والعشرين، لأنه يمثل قوى علمية قادرة على إدخال التعديلات الجوهرية على كل شيء في أعمال منشأتهم، فضلاً عن ابتكاراتهم المتلاحقة (مصطفى، ٢٠٠٤، ص ٨٤).

## ثانياً: مشكلة البحث:

من خلال المسح الذي أجراه الباحث للدراسات والآراء السابقة يتضح وجود فجوة بحثية في مجال مراجعة رأس المال الفكري، حيث ركزت الدراسات السابقة على موضوع القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري، كما تناولت مراجعة حقوق الملكية الفكرية كأحد عناصر رأس المال الفكري، الأمر الذي يتضح معه عدم كفاية التأهيل الحالي لمراجعي ومراقبي الحسابات لمراجعة رأس المال الفكري.

وعدم وجود إطار محدد لمراجعة رأس المال الفكري بشكل واضح يحدد إجراءات مراجعتها ودورها في إضفاء الثقة من جانب المستثمرين في جودة المحتوى الإخباري للقوائم المالية، نظراً لحاجتهم إلى معلومات عن رأس المال الفكري،

الأمر الذي يتضح معه مدى الحاجة إلى مزيد من الاهتمام المهني بمراجعة رأس المال الفكرى وذلك بهدف التأكيد على صحة وسلامة القوائم المالية وما تحتويه من بيانات ومعلومات لدعم الثقة لدى مستخدميها من الإدارة والعاملين بالمنظمة والمستثمرين الحاليين والمرتقبين وغيرهم من المستفيدين، خاصة وأن مراجعة رأس المال الفكرى تساعد على بث الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية فى مصداقية المحتوى الإخباري للقوائم المالية.

ومن ثم فإن مشكلة البحث تتمثل فى عدم وجود إطار متكامل لمراجعة رأس المال الفكرى بكافة أبعاده ومتغيراته فى منظمات الأعمال، حيث تبين من خلال إستقراء وتحليل الدراسات السابقة فى هذا المجال إغفال الكثير من المنشآت لمفهوم وأهمية رأس المال الفكرى؛ الأمر الذى يجعل من القوائم المالية المنشورة مجرد بيانات غير معبرة بصورة دقيقة عن المركز المالى للمنظمة.

ويمكن صياغة مشكلة البحث فى السؤال التالى:

- هل يوجد اتفاق عام بين علماء وممتهنى المحاسبة والمراجعة لرأس المال الفكرى فى منظمات الأعمال وطرق قياسه؟

ثالثاً: أهمية البحث:

١ - الأهمية العلمية للبحث:

تتبع أهمية البحث من النقص فى الأدبيات المحاسبية التى تناولت مراجعة رأس المال الفكرى لما له من تأثير على زيادة توليد الإيرادات الناتجة عن تفاعل المعرفة والقدرات الفردية للعاملين مع رأس المال المادى.

ومن ثم فإن أهمية هذا البحث تنبثق من قلة الكتابات الأجنبية والعربية فى موضوع مراجعة رأس المال الفكرى بمنظمات الأعمال رغم أهميته، على الرغم من أنه هو أداة نجاح أو فشل منظمات الأعمال.

٢ - الأهمية العملية للبحث:

لا يتركز رأس المال الفكرى فى مستوى إدارى معين دون غيره كما أنه لا يشترط توافر شهادة أكاديمية لمن يتصف به، ويتكون من مجموعة من العاملين الذين يمتلكون قدرات معرفية وتنظيمية دون غيرهم، ويهدف إلى إنتاج أفكار جديدة أو تطوير أفكار قديمة، فضلاً عن أنه يسعى إلى توسيع الحصة السوقية للمنظمة، وهذه المصادر غالباً لا يتم الإنتباه إليها بل يتم تجاهلها ومحاربتها فى بعض الأحيان؛ مما

يتطلب أهمية وفائدة مراجعة رأس المال الفكرى، خاصة وأنه لا يوجد إطار متكامل لهذه المراجعة.

رابعاً: أهداف البحث:

فى ضوء مشكلة البحث وأهميته فإن هدفه يتمثل فيما يلى:

١ - إجراء دراسة إنتقادية للفكر المحاسبى فى مجال مراجعة رأس المال الفكرى فى منظمات الأعمال.

٢ - إجراء دراسة ميدانية للوقوف على آراء الكتاب وممتهى المحاسبة والمراجعة فى مراجعة رأس المال الفكرى واثـر ذلك على منظمات الأعمال.

خامساً: مفاهيم عنوان البحث:

فى ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه، فإن مفاهيم عنوانه تتمثل فى الآتى:

١ - دراسة إنتقادية: المقصود بها؛ تفحص العمل المقدم وإبداء الملاحظات الإنتقادية عليه.

٢ - الفكر المحاسبى: المقصود به؛ هو ما يهدف إلى وضع إطار مفاهيمى بإعتبار أن ذلك هو الأساس الذى يتم التوصل فى ضوءه إلى الفروض والمبادئ العلمية، بالإضافة إلى إستخدامه فى التوصل إلى معايير التطبيق العملي اللازمة لحل المشكلات العاجلة التى تواجهها المهنة وفى تنظيم السياسات المحاسبية.

٣ - مراجعة: هى عملية فحص وتقييم، وتقديم تقرير بذلك للإدارة أو للجنة المراجعة أو للمساهمين فى ضوء معايير الشفافية والنزاهة والموضوعية والتجرد.

٤ - رأس المال الفكرى: المقصود به، الأشياء غير الملموسة بعكس الأصول الثابتة، أى أنه رأس مال معرفى ويتمثل فى الأصول غير الملموسة المملوكة للمنظمة والمتعلقة بالمعرفة التى يتوقع إستخدامها فى تحقيق منافع مستمرة وتوليد وتنمية الثروة (رزق، ٢٠٠٧، ص ٢٦).

سادساً: إفتراضات البحث:

فى ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه ومفاهيم عنوانه، فإن إفتراضاته تتمثل فى الآتى:

- الإفتراض الصفري (العدمى) الأول: "لا يوجد فى الفقه المحاسبى دراسة نقدية متكاملة لمراجعة رأس المال الفكرى فى منظمات الأعمال".
- الإفتراض البديل الأول: "يوجد فى الفقه المحاسبى دراسة نقدية متكاملة لمراجعة رأس المال الفكرى فى منظمات الأعمال".
- الإفتراض الصفري (العدمى) الثانى: "لا يوجد إطاراً مقترحاً لمراجعة رأس المال الفكرى - بشقيه الفكرى والتطبيقى - فى منظمات الأعمال فى الفقه المحاسبى".
- الإفتراض البديل الثانى: "يوجد إطاراً مقترحاً لمراجعة رأس المال الفكرى - بشقيه الفكرى والتطبيقى - فى منظمات الأعمال فى الفقه المحاسبى".

سابعاً: حدود ومجال البحث:

فى ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه ومفاهيم عنوانه وإفتراضاته فلن يتعرض الباحث إلى الأتى:

- ١ - الدراسة التفصيلية للمحاسبة عن أبعاد ونماذج رأس المال الفكرى فى منظمات الأعمال.
- ٢ - لن يتعرض الباحث للمراجعة المالية لعناصر المركز المالى الأخرى.

ثامناً: منهج البحث:

فى ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه ومفاهيم عنوانه وإفتراضاته وحدوده وكذلك الخطة المقترحة للبحث، فإن منهج البحث المستخدم هو المنهج العلمى المتكامل بشقيه (الإستنباطى والإستقرائى).

ومن ثم يعتمد هذا البحث على المزج بين المنهج الإستقرائى والمنهج الإستنباطى وذلك من خلال أسلوب الدراسة النظرية والدراسة الميدانية وذلك كما يلى:

١ - الدراسة النظرية:

يعتمد الباحث على المنهج الإستقرائى بهدف إستقراء جوانب المشكلة محل البحث، وإستعراض وتحليل نتائج الدراسات السابقة معتمداً فى ذلك على المراجع والدوريات المهمة بموضوع البحث، حيث يقوم الباحث بصياغة الإطار النظرى لمراجعة رأس المال الفكرى وأثر ذلك على وضع نموذج لمراجعتة.

## ٢ - الدراسة الميدانية:

يعتمد الباحث في إجراء هذه الدراسة على قائمة الإستقصاء التي تم توزيعها على منظمات الأعمال محل التطبيق وذلك بهدف إختبار إفتراضات البحث علمياً، فضلاً عن قيام الباحث بإختبار الإطار المقترح لمراجعة رأس المال الفكرى بشقيه (النظرى والتطبيقي).

### تاسعاً: البحوث والدراسات السابقة:

قام الباحث باستعراض الدراسات والبحوث السابقة والتي توافرت في الأدب المحاسبى سواء في المراجع العربية أو الأجنبية أو على شبكة المعلومات الدولية والتي اهتمت سواء بمراجعة رأس المال الفكرى بصفة خاصة أو قياسه والإفصاح عنه بصفة عامة باعتبار أن ذلك هام لإظهار القوائم والحسابات الختامية لمنظمات الأعمال على حقيقتها وبالصورة التي يثق في بياناتها ومعلوماتها كل مستخدميها سواءاً الداخليين أو الخارجيين، وذلك للوقوف على ما توصل إليه الباحثون في هذه الدراسات من نتائج وتوصيات يمكن الإستفادة بها في تناول موضوع البحث ولبيان مدى إتفاقها أو إختلافها معه، وللتعرف على نواحي القصور والثغرات التي إعترت تلك الدراسات، والتي تعد في نفس الوقت دوافع قوية وراء إختيار موضوع البحث وتأكيداً على قاعدة البدء من حيث إنتهى الآخرون.

ونظراً لتطبيق البحث بشكله المتكامل على إحدى منظمات الأعمال، فقد استدعى ذلك الباحث ترتيب تلك الدراسات داخل جدول ترتيباً زمنياً من الأقدم للأحدث وذلك على النحو التالى:

### مسلسل

السنة إسم القائم بالدراسة عنوان الدراسة

أو البحث

نتيجة الدراسة أو البحث

- ١ ٢٠٠٣ المفرجى وصالح "رأس المال الفكرى: طرق قياسية وأساليب المحافظة عليه" أوضحت الدراسة أن من بين أدوات قياس رأس المال الفكرى هو مقياس تقدير قيمة رأس المال الفكرى من إعداد (B. Bowen 1999)، ومقياس الإهتمام برأس المال الفكرى فى المنظمة (T. A. Stewart 1999)، ومقياس الأخطاء المميتة لرأس المال الفكرى (R. N. Rastogi 2000)، ومقياس تشخيص رأس المال الفكرى فى المنظمة وعوامل المحافظة عليه من إعداد أحمد على صالح (٢٠٠١).



- ٢ "Developing Michel, S., C., And Nouri, M., B. ٢٠٠٧  
Competitive Advantage Through Knowledge Management And  
Intellectual " توصلت الدراسة إلى أن جميع هذه العوامل مناسبة ويقترح  
إعتمادها لتحسين الأداء المؤسسي والمعرفي للشركة، وتعتبر معرفة العنصر  
البشري ونموه والتحالفات الإستراتيجية وانسياب المعرفة لاتخاذ القرار أهم شروط  
نجاح الأداء المؤسسي على مختلف الأصعدة.
- ٣ "Corporate Reporting of Intellectual Capital: Evidence from China" Xiao, Huafang ٢٠٠٨  
خلال إطار مفاهيمي له إلى:  
١- رأس المال البشري ويتكون من: الموظفين، التعليم، التدريب، المعرفة، روح  
المبادرة.  
٢- رأس المال الهيكلي ويتكون من: الملكية الفكرية، فلسفة الإدارة، ثقافة الشركة،  
إدارة العمليات، نظم المعلومات، البحوث.  
٣- رأس مال العلاقات ويتكون من: الماركات، العملاء، إشباع العملاء، قنوات  
التوزيع، التعاون، البحوث المشتركة.

مسلسل

السنة إسم القائم بالدراسة عنوان الدراسة  
أو البحث  
نتيجة الدراسة أو البحث

- ٤ "Intellectual Capital Measurement: A Critical Approach" C. Dumay, John ٢٠٠٩  
توصلت الدراسة إلى أن البيانات الخاصة بقياس رأس  
المال الفكري إعتدت على علم المحاسبة والطرق البديلة لفهم رأس المال الفكري  
ووجهت الدراسة توصيات إلى ضرورة أن يطور الأكاديميين والمهنيين من  
مهارات جديدة لقياس رأس المال الفكري.

- ٥ "Intellectual Capital: A Strategic Management Perspective" Aveda & Sivakoumar ٢٠٠٩  
هدفت تلك الدراسة إلى تحليل  
الطرق المختلفة لقياس رأس المال الفكري وذلك لاقتراح طرق مالية يمكن الاعتماد  
عليها وذلك لقياس رأس المال الفكري في شركات التجارة العامة.  
وقد أشارت الدراسة إلى أن رأس المال الفكري يعد من اقتصاديات المعرفة، حيث  
أن التوسع السريع في التكنولوجيا أدى إلى التغيير في نمط وهياكل الإنتاج، وبالتالي  
فإن رأس المال الفكري يعد مورداً هاماً في الاقتصاديات القائمة على المعرفة، حيث  
العديد من الشركات تستغل رأس المال الفكري في توليد الإيرادات.

- ٦ "The Pricing of Intellectual Capital in the IT Industry" Yu, and others ٢٠٠٩  
هدفت هذه الدراسة وبشكل أساسي إلى فحص مدى ملائمة  
قيمة الإفصاح عن رأس المال الفكري في الشركات الكورية لتكنولوجيا المعلومات،

ولتحقيق ذلك الهدف فقد قامت الدراسة باستخدام نموذج Ohlson's 1995، ونموذج Dechow 1999.

وقد توصلت هذه الدراسة لمجموعة من النتائج المهمة منها أن هناك علاقة ايجابية بين رأس المال الفكري في بعض المنظمات وقيمتها في السوق، لم تثبت نتائج نموذج Ohlson's 1995 عن ملائمة قيمة الإفصاح الخاص برأس المال الفكري، تعتقد إدارات بعض المنظمات أن لرأس المال الفكري علاقة في رفع قيمة منظماتها في السوق.

مسلسل

السنة إسم القائم بالدراسة عنوان الدراسة  
أو البحث

نتيجة الدراسة أو البحث

٧ ٢٠٠٩ بلوناس، وأمينة" دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال " هدفت هذه الدراسة لبيان دور رأس المال الفكري وكيفية إدارته لتحقيق الميزة التنافسية للمنظمة، واستعرضت مفهوم رأس المال الفكري ومكوناته الأساسية وكيفية إدارته ودوره في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة، كما ركزت الدراسة على كيفية إدارة رأس المال الفكري لتحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال في بيئة متغيرة.

وتوصلت الدراسة لمجموعة من النتائج منها أن رأس المال الحقيقي الذي تملكه المنظمات هو رأس المال الفكري ويتمثل في المعرفة التي يمكن تحويلها إلى قيمة، وأن المحور الأساسي في فكر الإدارة الجديدة، هو خلق الميزة التنافسية وأن إدارة رأس المال الفكري بشكل فعال هو الدعامية والركيزة لهذه الميزة.

٨ ٢٠١٠ Meir Russ " Knowledge Management Strategies for Business Development" هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح نموذج لمراجعة رأس المال الفكري لمساعدة المنظمات في الحصول على تصور دقيق عن أصولها القائمة على المعرفة.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن نموذج المراجعة المقترح يعمل كوسيلة لتقييم مدى جودة تحديد الأصول واستراتيجيات الأعمال التنظيمية لتلبية الأهداف والاستراتيجيات.

٩ ٢٠١٢ العربي" دور إدارة المعرفة في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال" تناول البحث دراسة مدى إدراك منظمات الأعمال في مصر لماهية وأهمية إدارة المعرفة كأداة فاعلة في استثمار رأس المال الفكري لهذه المنظمات. وتوصل البحث إلى ضرورة قيام منظمات الأعمال بالاستثمار المباشر في أنشطة البحوث والتطوير R & D، وزيادة الإنفاق على أنشطتها المختلفة لتشجيع عمليات الابتكار، والسعى نحو بناء قدرات ومعارف داخلية تصب في مصلحة المنظمة.

تعليق الباحث على البحوث والدراسات السابقة:

باستقراء الدراسات السابقة اتضح للباحث أن هناك نواحي إتفاق ونواحي إختلاف بين هذه الدراسة البحثية وبين البحوث والدراسات البحثية السابقة يمكن بيانها فيما يلي:

أولاً: نواحي الإتفاق:

هناك نواحي لإتفاق هذه الدراسة البحثية مع الدراسات والبحوث السابقة نوجزها فيما يلي:

١ - إهتمام بعض هذه البحوث والدراسات بمجال رأس المال الفكرى بصفه عامة من ناحية قياسه والإفصاح عنه فى القوائم المالية أو الإيضاحات المتممة، وهو محل الدراسة للبحث سعياً لحل المشاكل المترتبة على عدم مراجعة رأس المال الفكرى.

٢ - إهتمام بعض هذه البحوث والدراسات بدراسة قياس رأس المال الفكرى واقترح طرق مالية يمكن الاعتماد عليها للقياس، حتى يتم إظهارها بالقوائم المالية بصورة عادلة تعكس حقيقة وصدق الوضع المالى للمنظمة.

٣ - اهتمام بعض البحوث والدراسات باقتراح نموذج لمراجعة رأس المال الفكرى؛ لمساعدة المنظمات فى الحصول على تصور دقيق عن أصولها القائمة على المعرفة واقترح نموذج المراجعة الذى يعمل كوسيلة لتقييم مدى جودة تحديد الأصول واستراتيجيات الأعمال التنظيمية لتلبية الأهداف والاستراتيجيات.

ثانياً: نواحي الإختلاف:

وهناك نواحي إختلاف بين الدراسة البحثية والدراسات والبحوث السابقة نوجزها فيما يلي:

١ - أن معظم البحوث والدراسات السابقة ركزت على المحاسبة عن رأس المال الفكرى بمنظمات الأعمال بدرجة أكبر، ولم تتعرض بصورة كبيرة لموضوع مراجعة رأس المال الفكرى.

٢ - أن هناك ندرة شديدة للغاية فى الكتابات المحاسبية حيث لم تتناول وتقترح وضع إطاراً متكاملأ لمراجعة رأس المال الفكرى، ومن ثم فإن هذا البحث يختلف عن

الدراسات السابقة بمحاولة وضع إطار مقترح لمراجعة رأس المال الفكري من خلال تناول أهداف هذا الإطار ومتطلبات تطبيقه والهيكل الفكري والتطبيقات له.

وبنظرة متأنية لكل من نواحي الإتفاق والإختلاف بين البحث محل الدراسة والبحوث والدراسات السابقة؛ نجد أن الفجوة البحثية تمثلت في عدم وجود إطاراً متكاملًا لمراجعة رأس المال الفكري يؤدي تطبيقه إلى إستقرار ونمو وزيادة قيمة الشركات، وهو أمر في غاية الأهمية والحيوية، وهذا ما سيتم تناوله في البحث موضوع الدراسة فيما يلي.

عاشراً: خطة البحث:

فى ضوء طبيعة البحث وأهميته ومفاهيم عنوانه وإفترضاته وحدوده وكذلك منهج البحث المستخدم، وتحقيقاً لأهدافه تم تقسيمه إلى ثلاثة فصول متكاملة على النحو التالى:

المبحث الأول: بعنوان آراء المجامع العلمية والمهنية والكتاب فى مراجعة رأس المال الفكرى بمنظمات الأعمال.

ويتضمن هذا الفصل مسح شامل لكافة الكتابات المحاسبية للأكاديميين والمتمهنيين والمجامع العلمية العربية والأجنبية فيما يتعلق بموضوع رأس المال الفكرى ومراجعتة، وتبيان النواحي الإيجابية والسلبية بهذه الكتابات.

المبحث الثانى: بعنوان نقد آراء المجامع العلمية والمهنية والكتاب فى مراجعة رأس المال الفكرى بمنظمات الأعمال.

ويتناول هذا الفصل تحليل لآراء الكتابات والمتمهنيين والمجامع العلمية العربية والأجنبية فيما يتعلق بموضوع رأس المال الفكرى ومراجعتة.

المبحث الثالث: دراسة ميدانية للإطار المقترح لمراجعة رأس المال الفكرى.

وخلال هذا الفصل تم إجراء دراسة ميدانية علي الإطار المقترح لمراجعة رأس المال الفكرى، وتحليل نتائج قائمة الإستقصاء التى تم توزيعها على بعض عينات الدراسة ذات الصلة الوثيقة بموضوع البحث وذلك بهدف إختبار إفتراضات البحث علمياً لبيان جدواه ودرجة نفعيته فى الواقع العلمى.

المبحث الأول

آراء الجامعات العلمية والمهنية والكتاب في مراجعة

رأس المال الفكرى بمنظمات الأعمال

تم إستقراء وتحليل الدارسات العربية والأجنبية التي تناولت هذا الموضوع وذلك للوقوف على الفجوة البحثية في هذا المجال والتي تمثل مشكلة الدراسة، حتى يمكن للباحث إستخلاص عناصر الإطار المقترح لمراجعة رأس المال الفكرى التي تتواءم مع طبيعة منظمات الأعمال، حيث تم تناول ودراسة آراء الجامعات العلمية والمهنية في مجال مراجعة رأس المال الفكرى.

وتهتم المنظمات برأس المال الفكرى ممثل في نخبة الكفاءات ذات القدرات المعرفية والتنظيمية والإبداعية والابتكارية التي تمكن المنظمة من إنتاج الأفكار الجديدة، التي تسمح باغتنام نقاط القوة الداخلية واقتناص الفرص المتاحة في البيئة التنافسية وتحسين قدرة جذب الكفاءات المتميزة (مخموخ وآخرون، ٢٠١٧، ص ١٤٨).

وقد اختلفت المعالجات المحاسبية ما بين اعتبار نفقات التأجير مصروفاً أو أصلاً، إلى أن استقر الاجتهاد المحاسبي على وضع المعيار الأمريكي FASB 13 والمعيار المحاسبي الدولي رقم ١٧ الذى حدد شروط التأجير، وهكذا أصبح اعتبار الأصل المستأجر أصلاً من أصول المنشأة؛ يظهر في قائمة مركزها المالى، وهو إجراء محاسبي مقبول عموماً، حيث استقر الفقه المحاسبي على قاعدة جديدة في معالجة مثل تلك المشاكل، وهى تغليب الجوهر على الشكل.

ومن ثم نجد أن المعالجة المحاسبية الأكثر صلاحية وفقاً رأى الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA ينبغي أن ترسم نفقات الموارد البشرية التي تحقق منافع مستقبلية، وأن تظهر حتى يمكن قياس مثل تلك المنافع، وفى الحقيقة فإن هذه المعالجة خلقت اهتماماً جديداً لقياس تكلفة الموارد البشرية فى المنظمة وقيمتها، الأمر الذى أدى الى تطوير حقل محاسبي جديد أصبح يعرف بمحاسبة الموارد البشرية، وهذا الحقل المحاسبي الجديد يتطلب ضرورة وجود إطار قوى لمراجعة رأس المال الفكرى (Salamudin, N., 2010, p 395).

وبالرغم من أن رأس المال الفكرى يمثل النسبة الأكبر من أصول العديد من المنظمات، إلا أن هناك تجاهل كبير للإفصاح عنه بالرغم من جوهريته لاستمرار الميزة التنافسية للمنظمة، وباستقراء الفكر والتطبيق المحاسبي يتبين لنا أن هناك اهتمام كبير ومتزايد من قبل المحاسبين لتحسين الإفصاح المحاسبي؛ من خلال توفير المزيد من المعلومات الإضافية التي تعكس فى مجملها اتجاهات حديثة تخدم جوهر هدفى الإفصاح من وجهة نظر مستخدمى التقارير المحاسبية؛ من ناحية ألا

تكون هذه التقارير مضللة وأن تساعد على تدعيم مقدرتهم على اتخاذ القرارات (صالح، وحرشوش، ٢٠٠٣، ص ١٧).

ويحقق الإفصاح المحاسبي الفعال التوازن في أبعاد العلاقة المتداخلة، حيث سيتوافر لدى النظام المحاسبي بالمنظمة القدرة على إنتاج المعلومات المحاسبية وهو ما يشبع رغبة إدارة المنظمة، كما سيوجد لدى مراقبي الحسابات الأساليب اللازمة لمراجعتها واعتمادها، وفي النهاية فإن مستخدمو المعلومات المحاسبية سيجدون منفعة في اتخاذ قراراتهم من خلال هذه المعلومات التي يتقنون فيها (عبد الرحيم، ٢٠٠٤، ص ١٤٦).

ولما كان هناك طلب متزايد لمعلومات محاسبية يتم مراجعتها فإن الهدف الأساسي من ذلك هو مزيد من الثقة فيما يضيفه مراقبي الحسابات على البيانات والمعلومات المفصح عنها لمستخدمي هذه المعلومات المحاسبية وما يبعثه من مصداقية في هذه المعلومات، فضلاً عن الرغبة في أن يمتد دور المراجعين ومراقبي الحسابات إلى المجالات المختلفة التي تحتاج إليها كافة مستخدمي المعلومات المحاسبية، لذلك يزداد الطلب على المعلومات المحاسبية المتعلقة برأس المال الفكري لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية (حماد، ٢٠٠٤).

وقد إهتمت دراسة Bontis بالإفصاح عن رأس المال الفكري؛ من خلال تحليل مجموعة من التقارير المالية المنشورة لعدد من المنظمات الكندية؛ وذلك لتحديد مدى كفاية الإفصاح عن رأس المال الفكري بالتقارير المالية لهذه المنظمات، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك ضعف في مستوى الإفصاح عن المعلومات المتعلقة برأس المال الفكري في التقارير المالية لهذه المنظمات، وأنه ليس هناك قائمة خاصة بالإفصاح عن رأس المال الفكري في المنظمات الكندية وكذلك الحال في المنظمات الدنماركية والسويدية (Nick Bontis, 2002, pp 70:80).

وألزم معيار المراجعة الدولي رقم (٥٨٠) مراقب الحسابات بأن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسئوليتها عن تقديم البيانات المالية بشكل عادل ويتمشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية؛ وأنها قد قامت بالموافقة على البيانات المالية، وبذلك ستقل المسؤولية على المراجع تجاه مستخدمي القوائم المالية، ومعيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) الذي تناول كل ما يتعلق بتقرير مراقب الحسابات، حيث ينظم هذا المعيار شكل التقرير وما يتضمنه وإبداء رأى المراجع النهائي فيه (Boyd David T., and Boyd William L., 2001, pp 57:60).

وتناولت إحدى الدراسات (Marr and et al., 2003, pp 46:54) قصور التقارير المالية التقليدية في توفير المعلومات الملائمة عن رأس المال الفكري، واهتمت الدراسة بتوضيح مدى حاجة كلاً من الإدارة والمستثمرين إلى توفير

معلومات ملائمة عن تلك الموارد التي تساعد المنظمة على خلق تدفقات نقدية مستقبلية، وأكدت الدراسة على أنه يجب أن تتضمن تحديد عناصر رأس المال الفكري التي تحتاج إلى دعم، وجهود المنظمة في إدارة عناصر رأس المال الفكري، وتحديد مجموعة مؤشرات لقياس رأس المال الفكري.

وهدفت دراسة الخيال إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال قياس الإفصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية واقتراح نموذج لقائمة رأس المال الفكري، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة استخدام مقاييس غير مالية للتعبير عن بعض مكونات رأس المال الفكري (الخيال، ٢٠٠٥، ص ص ٣٢:٣٥).

ويرى أحد الباحثين أن تقييم الأداء وخاصة الأداء السوقي هو عملية كمية (Quantifying) للأداء الماضي، كما أن صعوبة رأس المال الفكري ليست في قياسه فقط ولكن في تقييم أثره على القيمة السوقية وتفسير الفجوة المتزايدة بينها وبين القيمة الدفترية (Tayles, M., 2007, p 528).

وقد أوضح أحد الباحثين أن المنظمات ذات الموارد غير الملموسة قد زادت من ١٢% عام ٢٠٠٢ إلى ٣٥% عام ٢٠٠٩ من قيمة الأوراق المالية الأمريكية، كما أنها تمثل غالبية المنظمات المدرجة في مؤشر ((S&P 500 وهذه النسبة توضح الدور الكبير الذي تلعبه الموارد غير الملموسة في سوق الأوراق المالية (Holland, J., 2012, p 570).

ويرى صالح أن المنظمات الرائدة حاولت التغلب على صعوبات قياس رأس المال الفكري، من خلال إتباع بعض الأساليب في تقدير رأس المال الفكري لدى المنظمة ومن هذه الأساليب أسلوب الرسملة السوقية Market Capitalization Method، ويتضمن هذا الأسلوب حساب الفرق بين القيمة السوقية للأسهم وبين القيمة الدفترية، ويشترط لتطبيق هذا الأسلوب تعديل القيم الواردة في القوائم المالية والمعدة على أساس التكلفة التاريخية بحيث تظهر هذه القيم متأثرة بعوامل التضخم أو تكلفة الاستبدال (صالح، ٢٠٠٦، ص ٨١).

وقد حاولت إحدى الدراسات (شقلب وآخرون، ٢٠١٦، ص ص ٥٣:٥٤) بيان ودراسة أثر رأس المال الفكري على أداء البنوك المصرية المسجلة في البورصة، وأوضحت النتائج أن هناك تأثيراً معنوياً لرأس المال الفكري علي كفاية رأس المال؛ وكذا وجود تأثير معنوي لرأس المال الفكري علي جودة الأصول، كما أوضحت النتائج أيضاً وجود تأثير معنوي لرأس المال الفكري علي ربحية البنوك، وأوضحت النتائج أيضاً وجود تأثير معنوي لرأس المال الفكري علي السيولة في البنوك الأمر الذي يعني أهمية رأس المال الفكري علي السيولة وخاصة أن السيولة تبرز أهميتها أثناء الأزمات.

ويؤكد ((Dumay أن تكلفة الحصول على رأس المال الفكري تعتبر نفقات وفقاً لنظام الإفصاح القائم، وأن استبعاد رأس المال الفكري من القوائم المالية يؤدي إلى تقليل قيمة المنظمة السوقية، ولكن في حالات أسواق المال التي تتصف بالكفاءة فإن المستثمرون يقدرّون المنظمات ذات رأس المال الفكري بقيمة أعلى من قيمتها الفكرية، لذا يمكن القول أنه من المتوقع أن يلعب رأس المال الفكري دوراً هاماً في تعزيز القيمة السوقية للمنظمات (Dumay, J., 2009, p 193).

وأكد ((Gharoie على أهمية وأثر رأس المال الفكري على قياس الأداء السوقي، ويقصد بالأداء السوقي (العوائد الرأسمالية) متمثلة في الفرق بين سعر شراء وبيع الأسهم مضافاً إليها توزيعات الأرباح، وجد أن رأس المال الفكري وخاصة البشرية يؤثر بشكل ملحوظ على العوائد السوقية كما أنها تتنبأ بسعر الأسهم أكثر من المؤشرات التقليدية (Gharoie, R., 2011, p 89).

## المبحث الثاني

نقد آراء المجامع العلمية والمهنية والكتاب في مراجعة

### رأس المال الفكري بمنظمات الأعمال

من خلال المسح الذي أجراه الباحث للدراسات والآراء السابقة يتضح وجود فجوة بحثية في مجال مراجعة رأس المال الفكري، حيث ركزت الدراسات السابقة على موضوع القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري، كما تناولت مراجعة حقوق الملكية الفكرية كأحد عناصر رأس المال الفكري، الأمر الذي يتضح معه عدم كفاية التأهيل الحالي لمراجعي ومراقبي الحسابات لمراجعة رأس المال الفكري.

ولكن في البداية يرى الباحث أن مبادئ المحاسبة التقليدية تؤدي إلى العديد من المشاكل مع كل من الإدارة والمستثمرين فهي تجعل حساب معدل العائد على الاستثمار مضللاً، علماً بأن معدل العائد على الاستثمار يعتبر أداة حاسمة يستخدمها كل من المستثمرين والإدارة على السواء في اتخاذ القرارات، وحيث أن معدل العائد على الاستثمار عبارة عن نسبة صافي الدخل على مجموع الأصول، فإن هذا العائد سيكون مضللاً لأن مقام الكسر وهو مجموع الأصول لا يشمل الأصول البشرية، مما يتطلب ضرورة تعديل هذا المقام بإضافة الأصول البشرية ليشمل جميع أصول الشركة وحتى يصبح رقم معدل العائد على الاستثمار صحيحاً، ومن ثم فإن من أهم المشاكل التي تواجه عملية عرض الأصول البشرية في القوائم المالية هي احتمالات دوران العمل، فالأفراد ليسوا مملوكين للمنظمة على الرغم من إلزام العاملين بعقود



تقييد حركتهم مثل النوادي الرياضية، حيث يصبح من حق تلك المنشآت شراء أو بيع أو مبادلة عقود الأفراد.

ومن ثم عدم وجود إطار محدد لمراجعة رأس المال الفكري بشكل واضح يحدد إجراءات مراجعتها ودورها في إضفاء الثقة من جانب المستثمرين في جودة المحتوى الإخباري للقوائم المالية، فضلاً عن كفاية معايير المراجعة التي تناولت دور مراقب الحسابات تجاه رأس المال، الأمر الذي ترتب عليه قصور تقرير مراقب الحسابات وعدم وفائه باحتياجات مستخدمي القوائم المالية؛ نظراً لحاجتهم إلى معلومات عن رأس المال الفكري.

الأمر الذي يتضح معه مدى الحاجة إلى مزيد من الاهتمام المهني بمراجعة رأس المال الفكري وذلك بهدف التأكيد على صحة وسلامة القوائم المالية وما تحتويه من بيانات ومعلومات لدعم الثقة لدى مستخدميها من الإدارة والعاملين بالمنظمة والمستثمرين الحاليين والمرتقبين وغيرهم من المستفيدين، الأمر الذي يقلل من المخاطر ويدعم الثقة لدى هؤلاء المستخدمين (فتح الله وآخرين، ٢٠١٣، ص ١٤).

ومن المشكلات التي تترتب على عدم مراجعة أحد عناصر الأصول الثابتة تتمثل في عدم تلبية إحتياجات أصحاب المصالح ومستخدمي القوائم المالية من حاجتهم إلى قوائم مالية ومعلومات ذات ثقة ومصداقية، وما يترتب على ذلك من تجاهل تطوير كل من عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري، ومن ثم صعوبة القيام بعملية المراجعة بشكلها المعتاد، والحاجة إلى تأهيل المراجعين بالشكل المطلوب والمناسب للقيام بمراجعة رأس المال الفكري؛ وبالشكل الذي يمكنهم من ملاحظة التغيرات التي تحدث على الأصول غير الملموسة من فترة لأخرى؛ والوقوف بصورة سليمة على تأثير ذلك على إنتاج أعمال المنظمة ومركزها المالي ومدى الحاجة للإفصاح التفصيلي عن ذلك (صايل، ٢٠١٦، ص ٥١).

ويرى الباحث في من خلال تحليله للكتابات السابقة أن Karl Erik يعتبر أول من تحدث عن إدارة المعرفة ورأس المال المعرفي، وأول من حدد الاحتياجات لقياس رأس المال الفكري والتطبيقات المحاسبية الضرورية لقياس الأصول غير الملموسة، وقد نشر عام ١٩٨٩ كتاباً بعنوان "الميزانية غير المرئية" حيث اقترح نظرية جديدة لقياس رأس المال الفكري؛ من خلال تقسيمه إلى ثلاثة فئات وهي رأس مال العملاء - رأسمال الأفراد - رأس المال الهيكلي، وقد تبني هذا الأسلوب عدد كبير من الشركات السويدية المقيدة في البورصة، واعتمده المجلس السويدي لصناعة الخدمات كمعيار في التقارير السنوية.

وقد تابع Edvinsson العمل الذي بدأه Karl وحدد الأصول غير الملموسة واعتبرها رأس المال الفكري وأوجد أول تقرير سنوي عن رأس المال المعرفي عام

١٩٩٥، وقد أوجد Leif Edvinsson المدير المسؤول عن رأس المال البشرى فى الشركة السويدية للتأمين عدة طرق لتحديد "القيم السرية" Hidden Values، وطور نموذجاً لإدارة رأس المال الفكرى، وتصدر الآن الشركة السويدية للتأمين بالإضافة إلى القوائم المالية السنوية ستة قوائم ملحقه تتعلق برأس المال الفكرى وطرق تحديد القيم السرية ودورها فى تحقيق المنافع للعملاء وللمساهمين على حد سواء (هاشم وآخرون، ٢٠١٦، ص ٧٩).

وقد اتضح أن المعايير المحاسبية لم تقدم إرشادات كافية بشأن كيفية قياس رأس المال الفكرى والإفصاح عنه بصفة عامة، بل إن المعيار الدولى رقم (٣٨) قد أكد أن هناك بعض عناصر رأس المال الفكرى التى سوف تلبى بصعوبة الاعتراف بها كأصول على الرغم من المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة منها مثل الأصول الفكرية الناشئة عن معرفة العاملين ويرجع ذلك - كما ورد بالمعيار - إلى حقيقة أن المنظمة تسلم بعدم إمكانية تحقيق السيطرة الكاملة على هذه الموارد أو أن تمنع الأطراف الخارجية من السيطرة عليها، حيث يوجد للعاملين فرصة الانتقال إلى منظمات أخرى بمزايا أفضل.

كما اتضح للباحث أيضاً عدم كفاية معايير المراجعة فى الوفاء بإحتياجات مراجع الحسابات عند قيامه بمراجعة رأس المال الفكرى؛ حيث لا يوجد معيار يخصها حتى الآن، الأمر الذى يعنى أن هذه المعايير لم تتعرض بشكل مباشر لكيفية مراجعة رأس المال الفكرى وكيفية إفصاح مراجع الحسابات عنها فى تقريره، مما قد يؤدي إلى ارتفاع المخاطر المصاحبة لمراجعة رأس المال الفكرى، ومن ثم فهناك أهمية لإصدار معيار لمراجعة رأس المال الفكرى؛ يتناول كافة جوانب مراجعتها سواء أساليب وإجراءات أو إبداء رأى المراجع عنها فى تقريره أو مسئوليته عنها، وصدور هذا المعيار يقع على عاتق المنظمات العلمية والمهنية؛ وذلك نظراً لطبيعة رأس المال الفكرى وخصائصه التى تعتبر مجالاً جديداً على المراجعين.

ومن هنا يرى الباحث فى النهاية وجود أهمية للتركيز بصفة أساسية على عملية المراجعة للقوائم المالية ودورها الفعال فى إحكام حلقات الرقابة، الأمر الذى يساعد على تحسين جودة التقارير المالية وزيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية التى تخضع للمراجعة؛ والتأكد من جودة المعلومات الواردة بها.

المبحث الثالث

دراسة ميدانية للإطار المقترح لمراجعة رأس المال الفكرى

يهدف هذا المبحث لإختبارات فروض الدراسة وتحليل النتائج لبيان مدى صحتها من عدمه، والخروج بنتائج وتوصيات من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية، حيث سيتم التطبيق على الجهاز المركزي للمحاسبات وأقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية.

إعتمد الباحث في تجميع بيانات الدراسة الميدانية من مصادرها الأولية على قائمة الاستقصاء، حيث قام بإعدادها لغرض هذا البحث، بحيث شملت مجموعة من العبارات، واعتمدت على مقياس ليكرت الخماسي لقياس كل بُعد من الأبعاد الفرعية الخاصة بمتغيرات الدراسة، وقام الباحث بتحليل هذه البيانات بما أمكنه من إختبار صحة أو خطأ فروض البحث والتوصل إلى النتائج.

وتقوم هذه المرحلة من الدراسة على الدراسة الميدانية لميدان البحث، حيث تم التعرف على مجتمع البحث، من خلال نبذة مختصرة عن قطاع التطبيق، بالإضافة إلى استطلاع آراء وأفكار عينة من العاملين بالجهاز المركزي للمحاسبات وأعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، حيث اقتضت الدراسة علي ذوي الصلة المباشرة بأعمال المراجعة، ومعرفة رغباتهم وإتجاهاتهم والعناصر الغير مرضية التي تواجههم وإنطباعاتهم واقتراحاتهم وذلك توطئة لإختبار فروض دراسة.

تم عمل التحليل الإحصائي بإستخدام الحزمه الإحصائية المتمثلة في عدد من الأساليب الإحصائية المتفقة مع أهداف البحث وفروضه، وهي إختبار ثبات المقياس وذلك للتأكد من الثبات وصدق العبارات المستخدمة في مقاييس البحث وذلك بإستخدام معامل ألفا كورنباخ Alpha Crompach ويتمثل هذا المقياس في إعطاء قيمة تتراوح بين صفر : ١، وكلما إقتربت هذه القيمة من الواحد دلت على وجود ثبات في إستمارة الإستقصاء وكلما إقتربت هذه القيمة من الصفر فإن ذلك يدل على عدم وجود ثبات، وكانت قيم معامل الثبات مقبولة للعينة (خطاب، ٢٠١٧، ص ١١١).

جدول رقم (١)  
الإحصاء الوصفي لمتغيرات وأبعاد الدراسة لقائمة استقصاء عينة الجهاز المركزي للمحاسبات

العناصر ووسط حسابي انحراف معيار بمعامل الاحتمال % ترتيب الآراء  
الأول تطبيق عمليات مراجعة رأس المال الفكري ٤.٦٢ ٥٣٧. ١١.٦٢ ١  
الثاني الكفاءة والفاعلية وترشيد اتخاذ القرارات ٤.٥٥ ٥٢٩. ١١.٦٣ ٢  
أولا دور علماء وممتهني المحاسبة والمراجعة بشأن مراجعة رأس المال الفكري

١١.٦٤ ٥٢٥.

٣

ثانياً كفاءة وفاعلية منظمات الأعمال وتحسين قدرتها التنافسية

٤.٥٥

١٢.٤٨ ٥٦٨.

١

ثالثاً: ترشيد اتخاذ القرارات للأطراف المستفيدة من البيانات المالية لمنظمات

الأعمال

٤.٥٥

١٢.٧٩ ٥٨٢. ٢

يتضح أن عينة البحث المتمثلة في عينة الجهاز المركزي للمحاسبات تعتقد في (تطبيق عمليات مراجعة رأس المال الفكري) كأحد الاستراتيجيات التي ينبغي أن تتبناها منظمات الأعمال، حيث يلاحظ ارتفاع متوسطات الآراء حول هذا المحور والذي يمثل المتغير المستقل في هذه الدراسة، والذي يبلغ (٤.٦٢) وبانحراف معياري بلغ (٠.٥٣٧) وبمعامل إختلاف (١١.٦٢) أي أن معظم الآراء تميل الى أن تكون موافق تماماً، وتمثل نسبة التوافق والإتساق لهذا المحور بين الآراء نسبة (٩٠.٣٨%) من إجمالي عينة الدراسة من الجهاز المركزي للمحاسبات.

كما يتضح أن عينة البحث المتمثلة في عينة الجهاز المركزي للمحاسبات تعتقد في (الكفاءة والفاعلية وترشيد اتخاذ القرارات) والذي يمثل المتغير التابع في هذه الدراسة كأحد ثمار (تطبيق عمليات مراجعة رأس المال الفكري) حيث يلاحظ ارتفاع متوسطات الآراء حول أبعاد هذا المحور والذي يبلغ (٤.٥٥) وبانحراف معياري بلغ (٠.٥٢٩) وبمعامل إختلاف (١١.٦٣) أي أن معظم الآراء تميل الى أن تكون موافق تماماً، وتمثل نسبة التوافق والإتساق لهذا المحور بين الآراء نسبة (٩٠.٣٧%) من إجمالي عينة الدراسة من الجهاز المركزي للمحاسبات.

ويتضح من الجدول أن معامل الإختلاف حول البعد "دور علماء وممتهني المحاسبة والمراجعة بشأن مراجعة رأس المال الفكري" كأحد أبعاد (الكفاءة والفاعلية وترشيد اتخاذ القرارات)، بلغ (١١.٦٤ %) مما يعني أن هذا البعد يعد أعلى إتساقاً وتوافقاً بين أبعاد الكفاءة والفاعلية وترشيد اتخاذ القرارات يليه بعد كفاءة وفاعلية منظمات الأعمال وتحسين قدرتها التنافسية وكان البعد ترشيد اتخاذ القرارات للأطراف المستفيدة من البيانات المالية لمنظمات الأعمال كأحد أبعاد (الكفاءة والفاعلية وترشيد اتخاذ القرارات)، هو الأقل إتساقاً وتوافقاً حيث بلغ معامل الإختلاف لهذا البعد (١٢.٧٩).

ويعرض جدول رقم (٤) الإحصاء الوصفي لمتغيرات وأبعاد الدراسة لقائمة استقصاء أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية: جدول رقم (٤)

الإحصاء الوصفي لمتغيرات وأبعاد الدراسة لقائمة استقصاء أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية

العناصر	وسط حسابي	انحراف معيار	معامل الإحتلاف	ترتيب الآراء
الأول	٤.٤٨	١٥.٣٩	٦٧٧.	٢
الثانى	٤.٤٦	١٣.٤٨	٦٠١.	١
١	٤.٤٠	١٥.٢٥	٦٧١.	٣
٢	٤.٥٢	٦١٠.		
٢	١٣.٥٠			٢
٣	٤.٥٤	١٣.١٣	٥٩٦.	١

يتضح أن عينة البحث المتمثلة في أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية تعتقد في ( تطبيق عمليات مراجعة رأس المال الفكري) كأحد الاستراتيجيات التي ينبغي أن تتبناها منظمات الأعمال، حيث يلاحظ ارتفاع متوسطات الآراء حول هذا المحور والذي يمثل المتغير المستقل في هذه الدراسة، والذي يبلغ (٤.٤٨) وبانحراف معياري بلغ (٠.٦٧٧) وبمعامل اختلاف (١٥.٣٩) أي أن معظم الآراء تتراوح بين موافق وموافق تماماً وتميل الى أن تكون موافق تماماً، وتمثل نسبة التوافق والإتساق لهذا المحور بين الآراء نسبة (٨٤.٦١ %) من إجمالي عينة الدراسة من أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية.

كما يتضح من الجدول أيضاً ارتفاع متوسط الآراء حول البعد (ترشيد اتخاذ القرارات للأطراف المستفيدة من البيانات المالية لمنظمات الأعمال) كأحد أبعاد (الكفاءة والفاعلية وترشيد اتخاذ القرارات) بمتوسط (٤.٥٤) بانحراف معياري (٠.٥٩٦) أي أن معظم الآراء تتراوح بين موافق وموافق تماماً وتميل الى أن تكون موافق تماماً، ويتضح من الجدول أن أقل قيمة لمتوسط آراء عينة البحث حول البعد (دور علماء وممتهني المحاسبة والمراجعة بشأن مراجعة رأس المال الفكري) كأحد أبعاد (الكفاءة والفاعلية وترشيد اتخاذ القرارات)، (٤.٤٠) بانحراف معياري (٠.٦٧١)، أي أن معظم الآراء تميل الى أن تكون موافق تماماً.

ومما سبق يتضح عدم صحة الفرض الرئيسي الأول وصحة الفرض البديل:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق عمليات مراجعة رأس المال الفكري والكفاءة والفاعلية وترشيد اتخاذ القرارات في القطاعات محل الدراسة من وجهة نظر فئات عينة الدراسة"

كما يتضح عدم صحة الفرض الفرعى الأول من الفرض الرئيسي الثاني وصحة الفرض البديل:

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق عمليات مراجعة رأس المال الفكري علي دور علماء وممتهني المحاسبة والمراجعة بشأن مراجعة رأس المال الفكري".

### الخلاصة والنتائج

١ - عدم كفاية معايير المراجعة في الوفاء باحتياجات مراجع الحسابات عند قيامه بمراجعة حقوق الملكية الفكرية؛ حيث لا يوجد معيار يخصها حتى الآن.

٢ - لا زالت القوانين المحاسبية والضريبية تتعامل مع رأس المال المادي وتهمل رأس المال الفكرى بشكل كبير.

٣ - ينطبق معيار تحقيق منافع مستقبلية على الأصل البشرى لأنه مجمع للخدمات المتوقع الحصول عليها مستقبلاً لأن معظم المصروفات التى تتمثل فى مصاريف الاختيار والتدريب وتوفير المناخ السليم للعمل والتي تعتبر تدفقات لتحسين مهارات وخبرات القوة العاملة.

٤ - يمكن ممارسة الرقابة على الأصول (الموارد) البشرية دون الحاجة إلى فكرة الملكية من خلال تنمية والمحافظة على ولاء العاملين من خلال توفير حياة اجتماعية واقتصادية سليمة لهم.

٥ - إن الاعتراف بالموارد البشرية كأصول وإظهارها في القوائم المالية له انعكاسات إيجابية على إظهار نتيجة النشاط في صافي الربح، ويدل على مصداقية أكبر وأقرب للواقع باعتبار أن تكلفة الموارد البشرية قد تم توزيعها على فترات الاستفادة من خدماتها.

## التوصيات

- ١ - ضرورة تطوير عملية المراجعة تطويراً كبيراً فى كافة المجالات من حيث استخدام نظم التقنية المتقدمة والادارة العلمية الحديثة فى مجال الأعمال الاقتصادية والحكومية.
- ٢ - يجب على المراجع مواصلة واستمرارية التعليم المهني عن طريق حضور دورات ودراسات ومؤتمرات كلما كانت هناك حاجة لذلك.
- ٣ - أهمية قيام المنظمات العلمية والمهنية بإصدار معيار لمراجعة رأس المال الفكري؛ يتناول كافة جوانب مراجعتها سواء أساليب، وإجراءات أو إبداء رأى المراجع عنها فى تقريره أو مسئوليته عنها، وذلك نظراً لطبيعة رأس المال الفكري وخصائصه التى تعتبر مجالاً جديداً على المراجعين.
- ٤ - وضع خطط وبرامج بعيدة المدى لتطوير أساليب العمل، وتجهيز وتهيئة الموارد البشرية بما يتناسب مع تطبيق هذه البرامج.

## المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

(١) الكتب :

- ١ - د. أحمد سيد مصطفى، "إدارة الموارد البشرية: الإدارة العصرية لرأس المال الفكري"، القاهرة، ٢٠٠٤.
- ٢ - د. أحمد علي صالح، د. عادل حرحوش المفرجي، "رأس المال الفكري: طرق قياسه أساليب المحافظة عليه"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، ٢٠٠٣.
- ٣ - د. عوض لبيب فتح الله الديب، د. شحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية - مسؤوليات المراجع - مخاطر المراجعة - تخطيط المراجعة وتوثيق أعمالها - مراجعة النفقات والمدفوعات - تقرير مراقب الحسابات، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٣.
- ٤ - د. طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية - الجزء الثالث: تقارير المراجع ومراجعة المشتقات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٤.
- ٥ - محمد تامر خطاب، "التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج SPSS V25"، دار الكتاب العلمي بالمنصورة، القاهرة، ٢٠١٧.

(٢) الدوريات:

- ١ - د. توفيق عبد المحسن الخيال، "أهمية المحاسبة عن رأس المال الفكري وتحديد أثارها على جدوى المعلومات المحاسبية"، مجلة التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، ٢٠٠٥.
- ٢ - د. رامز ياسر شقلم وأخرين، "أثر رأس المال الفكري على أداء البنوك المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٣، ٢٠١٦.
- ٣ - د. سكيمة مخموخ وأخرون، "واقع رأس المال الفكري في المؤسسات الجزائرية"، مجلة البشائر الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة طاهري محمد بشار، الجزائر، مجلد ٣، العدد ٩، ٢٠١٧.



٤ - د. على نبع صايل، "تأثير رأس المال الفكري في اقتصاد المعرفة : دراسة تطبيقية في محافظة الأنبار"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية – العراق، المجلد ٨، العدد ١٥، ٢٠١٦.

٥ - د. محمود عبد الفتاح رزق، "إطار مقترح لتحديد تكاليف الإفصاح والتقارير عن رأس المال المعرفي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، ٢٠٠٧.

٦ - د. نهلة عبد القادر هاشم وآخرون، "رأس المال الفكري لتحقيق القيمة المضافة للجامعات السعودية - دراسة تحليلية"، مجلة كلية التربية في العلوم التربوية، كلية التربية، جامعة عين شمس، مجلد ٤٠، العدد ٣، ٢٠١٦.

### (٣) المؤتمرات والندوات العلمية:

١ - د. سمير أبو الفتوح صالح، "رأس المال الفكري: الميزة التنافسية للصناعات الواعدة في بيئة الاقتصاد المبني على المعرفة، المؤتمر الحادي والعشرين، كلية التجارة، جامعة المنصورة، أبريل ٢٠٠٦.

### (٤) الرسائل العلمية:

١ - محمود محمد عبد الرحيم، "إطار مقترح لتطوير القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البشرية"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠٠٤.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

I- Books

Kavida, V. and Sivakoumar, "Intellectual Capital: A - ١  
.Strategic Management Perspective", 2009

II- Periodicals

Boyd David T., and Boyd William L., "The Audit Report: A - ١  
misunderstanding Gap Between Users and Preparers", National  
.Public Accountant, Vol. 45, No. 10, 2001

Gharoie, R., "The Relationship Between Intellectual Capital - ٢  
and Financial Performance", African Journal of Business  
.Management, Vol. 5, No. 1, 2011

Dumay, J., "Intellectual Capital Measurement: A Critical - ٣  
.Approach", Journal of Intellectual Capital, Vol. 10, No. 2, 2009

Holland, J., "Use Of IC Information in Japanese Financial - ٤  
.Firms", Journal of Intellectual Capital, Vol. 13, No. 4, 2012

Marr Bernard and Jan Mouritsen, "Reporting on Intellectual - ٥  
Capital: Why what and How, Measuring Business", Journal of  
.Intellectual Capital, Vol. 8, No. 1, 2003

Nick Bontis, "Intellectual Capital Disclosure in Canadian", - ٦  
Journal of Human Resources Costing Accounting, Vol. 2, No. 3,  
.April 2002

Salamudin, N., "Intangible Assets Valuation in the - ٧  
Malaysian Capital Market", Journal of Intellectual Capital, Vol.  
.11, No. 3, 2010

Tayles, M., "Intellectual Capital Management Accounting - ٨  
Practices and Corporate Performance", Accounting auditing  
.Accountability Journal, Vol. 20, No. 3, 2007