المحاسبة عن رأس المال الفكري في ظل التوجهات المحاسبية المعاصرة

***Accounting for intellectual capital in light of contemporary accounting** trends*

الاسم و اللقب صبرينة رباحي **SABRINA REBAHI**
البريد الالكتروني rebahi.sabrina@gmail.com
المؤسسة الجامعية جامعة البليدة 2 - لونيسي علي-
المخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية

ملخص : تهدف هذه الدراسة إلى إبراز كيفية المحاسبة عن رأس المال الفكري في ظل التوجهات المحاسبية المعاصرة، القائمة أساسا على قياس المعرفة والمهارات التي تمتلكها الشركة أو التي تم اكتسابها، بالإضافة إلى ضرورة تحديد كيفية الإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية، وقد تم تحليل مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالموضوع محل الدراسة، اعتمادا على المنهج الوصفي والمسح المكتبي، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير كبير لعمليتي القياس والإفصاح المحاسبي عن راس المال الفكري على الشركة، من خلال بروز الدور الكبير الذي تلعبه في إعطاء القيمة الحقيقية لها، لتوفر بذلك معلومة مفيدة وموثوقة لكل الأطراف المتعاملة مع الشركة في مجال نشاطها، وقد أوصت الدراسة بضرورة تحديد معايير محاسبية متفق عليها والتي من شانها أن تحدد الأساليب، التي يتم من خلالها المحاسبة عن راس المال الفكري، لتكون بذلك قاعدة محاسبية يتم الاعتماد عليها عند المحاسبة عن هذا الأخير، كمورد من موارد الشركة.
الكلمات المفتاحية : رأس المال الفكري، قياس محاسبي، إفصاح محاسبي.

Abstract: this study aims to show how intellectual capital is accounted for in contemporary accounting trends, based mainly on measuring the knowledge and skills owned by the company or acquired, in addition to the need to determine how to disclose them in the financial statements and reports, The various theoretical aspects of the topic under study were analyzed, depending on the descriptive approach and the desk survey.

The study found that there is a significant impact of the measurement and accounting disclosure on the intellectual capital on the company, by show the great role it plays in giving the value So as to provide useful and reliable information to all parties dealing with the company in its field of activity, The study recommended the need to establish agreed accounting standards that would determine the methods by which intellectual capital is to be accounted for, thus becoming an accounting base that will be relied upon when accounting for the latter as a resource of the company's resources.

Keywords : intellectual capital, Accounting measurement, Accounting disclosure.

- تمهيد :

مع ظهور الاقتصاد المعرفي، وزيادة اهتمام الشركات بالمعرفة على أشكالها، أو ما يعرف برأس المال الفكرى، الذى يمثل[1] المعرفة والأفكار، العلاقات مع مختلف المتعاملين ومتابعة المنافسين، أصبح لزاما على مختلف الشركات ضرورة الاهتمام بالمحاسبة عن رأس المال الفكرى كمورد من مواردها غير الملموسة، وكغيره من الأصول المادية الأخرى، وذلك عن طريق تحديد مختلف الطرق والأساليب التى من شانها أن تسهل عملية قياسه، والإفصاح عن كل المعلومات المتعلقة به، قصد تحديد تأثيره على قيمة الشركة، ومدى مساهمته فى زيادة حصتها السوقية فى ظل سوق المنافسة، وخصوصا في ظل ثورة المعرفة التي يشهدها العالم حاليا، ولذلك فقد أضحى رأس المال الفكري يحظى بالاهتمام الكبير في الآونة الأخيرة، فرأس المال الفكرييمثل الثروة الحقيقية والمصدر الأساسي في الشركة، لكونه يعد المسيطر والمحرك الأساسي لرأس المال المادي، كما يعتبر العامل الأساسي الذي يمكن أن يؤثر على مصداقية القوائم المالية، الأمر الذي يتطلب محاولة تحديد مختلف الأسس والمقاييس التي من شانها أن تسهل عملية المحاسبة عنه، وعليه يمكن طرح إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي :

كيف تتم المعالجة المحاسبية لرأس المال الفكري في ظل التوجهات المحاسبية القائمة على المعرفة ؟

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية سيتم صياغة مجموعة من الأسئلة الفرعية :
- فيما تتجلى أهمية رأس المال الفكري ؟
- كيف يتم قياس رأس المال الفكري محاسبيا ؟
- كيف تتم عملية الإفصاح عن كل المعلومات المتعلقة برأس المال الفكري محاسبيا ؟
- فيما تتمثل أهم الأهداف التي تحققها الشركة نتيجة المحاسبة عن راس المال الفكري ؟

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى :
- محاولة تحديد مختلف المفاهيم المتعلقة برأس المال الفكري ؛
- بيان كيفية وطرق القياس المحاسبي عن رأس المال الفكري ؛
- استعراض مدى أهمية وتأثير عملية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري على القوائم المالية.

وبغرض بلوغ أهداف الدراسة، سيتم التطرق إلى العناصر التالية :
- مدخل نظري لرأس المال الفكري ؛
- متطلبات القياس المحاسبي عن رأس المال الفكري ؛
- ماهية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري.

1- مدخل نظري لرأس المال الفكري :

سيتم من خلال هذا العنصر إعطاء نظرة عامة حول ماهية رأس المال الفكري، وذلك من خلال التطرق إلى تعريفه، إبراز أهدافه، أهميته، أهم مكوناته ومواقع تواجده.

1-1 مفهوم رأس المال الفكري :

سيتم من خلال هذا المطلب التطرق إلى مفهوم رأس المال الفكري.

1-1-1 تعريف رأس المال الفكري :

يعتبر مفهوم رأس المال الفكري من المفاهيم الحديثة التي عرفت اهتماما كبيرا في الآونة الأخيرة، وذلك نظرا للدور الكبير الذي يلعبه داخل الشركة، حيث يعد ممثلا حقيقيا يعبر عن مدى قدرة الشركة على تحقيق نجاحها واستمراريتها، ولقد كان الاقتصادي Joh keneth galbrait أول من استخدم مصطلح رأس المال الفكري في سنة 1969، ثم زاد الاهتمام بهذا العنصر من قبل مختلف الباحثين والمحللين والمدراء حول العالم، والذين لاحظوا انه غالبا ما يكون المحدد الرئيسي لأرباح الشركة، هو أصولها غير الملموسة.[1]

وقد تعددت التعاريف المتعلقة برأس المال الفكري من قبل الباحثين والمتخصصين، ولكل منهم وجهة نظر مختلفة، سواء كانت اقتصادية، محاسبية أو إدارية حيث :
- تعرف منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي رأس المال الفكري على أنه: القيمة الاقتصادية لفئتين من الأصول غير الملموسة لشركة ما والمتمثلة أساسا في: رأس المال تنظيمي(هيكلي) ورأس مال بشري.

أما Bukowitz وWilliams فقد اعتبرا رأس المال الفكري على أنه شكل من أشكال الأصول غير الملموسة، بفضل مساهمته في تدفق المعرفة، والتي يمكن من خلالها توليد القدرة على خلق سلعة، حيث حددا أشكال رأس المال الفكري في العناصر الثلاثة التالية: رأس المال البشري، رأس المال العملاء ورأس المال التنظيمي.[2]

وانطلاقا من التعاريف السابقة نستنتج أن رأس المال الفكري يمثل تلك المعرفة المتميزة في حد ذاتها عن باقي المعارف الأخرى التي تتميز بها العقول البشرية دون غيرها، والتي يتم استغلالها لتلبية احتياجات كل الأطراف ذات العلاقة، من خلال نقلها وتعزيزها، وبالتالي فإن رأس المال الفكري يمثل مورد من موارد الشركة، الذي يمكن أن تحقق من خلاله منافع اقتصادية وإدارية، من خلال استغلالها للمعارف، الإمكانات والمهارات والقدرات الفكرية التي تمتلكها وتتمتع بها العقول البشرية، والتي تمثل المعرفة الفكرية الذكية التي يمكن تطويرها وتنميتها من خلال الاستثمار فيها والإنفاق عليها، في سبيل الارتقاء بمستواه العملي والوظيفي من جهة، والرفع من كفاءة أداء الشركة وتلبية احتياجات الأطراف المتعاملة معها من جهة أخرى.

1-1-2 خصائص رأس المال الفكري :

تتميز الأصول الفكرية أو الأصول غير الملموسة، كغيرها من الأصول الملموسة، بمجموعة من السمات التالية :

1-1-2-1 الخصائص التنظيمية :

فيما يخص المستوى الاستراتيجي، نجد أن رأس المال الفكري ينتشر في المستويات كلها، وبنسب متفاوتة، أما بخصوص الهيكل التنظيمي الذي يناسب رأس المال الفكري، فهو بالتأكيد الهيكل التنظيمي العضوي المرن، أما الرسمية فتستخدم بشكل منخفض جداً، ويميل إلى اللامركزية في الإدارة بشكل واضح.

1-1-2-2 الخصائص المهنية :

حيث ينصب الاهتمام على التعليم المنظم، والتدريب الإثرائي وليس بالضرورة الشهادة الأكاديمية، ويمتاز رأس المال الفكري بالمهارة العالية والمتنوعة والخبرة العريقة.[3]

1-1-2-3 السلوكية والشخصية :

يميل رأس المال الفكري إلى تحمل المخاطر فى بدء العمل بدرجة كبيرة، ويحبذ التعامل مع الموضوعات التي تتسم بعدم التأكد، يبادر رأس المال الفكري بتقديم الآراء والمقترحات البناءة، كما يتسم رأس المال الفكري أيضا ببعض السمات الشخصية مثل: الحسم، الذكاء، الحدس، الانفتاح على الخبرة [4]، الاستفادة من خبرات الآخرين، بالإضافة إلى استقلاليته في الفكر والعمل، الثقة العالية بالنفس.[5]

بالإضافة إلى الخصائص السابقة الذكر لرأس المال الفكري، فإنه يتميز أيضا بما يلي :
- القدرة على تطبيق المهارات في أصعب الحالات ؛
-النظام المستخدم لفهم الحالات والتأثيرات ؛
- يمثل رأس المال الفكري المعرفة المستخدمة لتجب المآزق ؛
- يمثل المعرفة المكتسبة من خلال التدريب والخبرة ؛
- المعرفة التنظيمية وكذلك صناعة المعرفة.[6]

2-1 التقسيم المختار لرأس المال الفكري ومواقع تواجده :

لقد تباينت آراء الكتاب والباحثين والمنظمات المهنية في تحديد مكونات رأس المال الفكري، لكن اتفق معظمهم على أن رأس المال الفكري يحتوي على العناصر التالية: رأس المال الهيكلي، رأس المال البشري ورأس المال العلاقاتي.

1-2-1 تقسيمات رأس المال الفكري :

تتمثل أهم عناصر رأس المال الفكري في :

1-1-2-1 رأس المال الهيكلي :

يمثل رأس المال الهيكلي قدرات المؤسسة التنظيمية التي تنظم وتلبي متطلبات الزبائن، وتساهم في نقل المعرفة وتعزيزها، من خلال الموجودات الفكرية الهيكلية، والمتمثلة في نظم المعلومات، براءات الاختراع، حقوق النشر والتأليف، ومدى حماية العلامة التجارية التي تمثل شخصية الشركة وقيمتها وهويتها، والتي ترجع بالفائدة للزبون وزيادة رضائه، وكذلك فائدة الشركة لزيادة كفاءتها وفعاليتها[7]، حيث أن :

- **نظم المعلومات :** وتمثل مجموعة العناصر والأجزاء المترابطة التي تتفاعل فيما بينها بانتظام.
- **براءات الاختراع :** وتمثل أحد مكونات الملكية الفكرية، وتأخذ شكل امتياز يحصل عليه الشخص، من جراء اختراعه لشيء ما.
- **حقوق النشر والتأليف :** وتمثل إحدى مكونات الملكية الفكرية، التي تأخذ شكل امتياز يحصل عليه الفرد، من جراء تأليفه ونشره لشيء ما.
- **العلامة التجارية :** وتعتبر إحدى مكونات الملكية الفكرية، التي تأخذ شكل شخصية الشركة وهويتها وقيمتها.

2-1-2-1 رأس المال البشري :

ويمثل المعرفة، المهارات، والإبداع، الخبرة التي يحوزها الفرد لدى الشركة، فيتكون رأس المال البشري من مزيج من المهارات والقدرات والمعرفة، بالإضافة إلى الخبرة السابقة.[8]

3-1-2-1 رأس المال الزبوني :

تتحدد قيمة الشركة وفقا لعلاقتها بزبائنها سواء الداخليين (الأفراد العاملين)، أو الخارجيين (المستخدمين للسلعة أو المستفيدين من الخدمة)، لأن رضا الزبائن وولائهم يعد مؤشرا إيجابيا على قدرة الشركة في مد جسور التعاون وإشباع رغباتهم وحاجاتهم، كما أن الشركة التي تحتفظ بزبائنها تحقق مزايا تنافسية تتمثل في تعزيز القدرات الفكرية المؤدية إلى خلق القيمة المضافة[9]، حيث أن :

- **رضا الزبائن :** يعكس مدى تلبية الشركة لرغبات واحتياجات زبائنها.
- **ولاء الزبائن :** يعكس مدى تمسك الزبون واعتزازه بالتعامل مع شركة ما.
- **الاحتفاظ بالزبائن :** يعكس مدى قدرة الشركة على الاحتفاظ بزبائنها القدامى، واستمرارية التعامل معهم.
- **تمكين الزبون :** يعكس مدى اهتمام الشركة بآراء زبائنها ومقترحاتهم، وأخذها بعين الاعتبار عند تعميم منتجات جديدة، وحتى تعديل الموجود منها.
- **مشاركة الزبون والتعامل معه :** ويعكس مدى قيام الشركة بإشراك زبائنها في أعمالها وصفقاتها، وقيامه بتبادل المعلومات معهم.[10]

كما سيتم من خلال الآتي، إبراز العلاقة بين رأس المال الفكري ومكوناته، من خلال المعادلات التالية:

رأس المال الفكري = رأس المال البشري + رأس المال الهيكلي

Intellectual Capital = Human Capital + Structural Capital

رأس المال الهيكلي = رأس المال التنظيمي+ رأس المال الزبوني

[11]Structural Capital = Organizational Capital + Customer Capital

رأس المال التنظيمي = رأس المال الابتكاري + رأس مال العملية

Capital Organizational = Innovation Capital + process capital

رأس المال الإبتكاري = الملكية الفكرية + الموجودات غير الملموسة

[12] Innovation Capital = Intellectuel Property + Intangible Assets

ويجب الإشارة إلى أن رأي المال التنظيمي، يضم كل من: الأصول الفكرية، وهي كل مورد فكري ومعرفي ينتقل من الفرد إلى الشركة فيصبح واضح ومحدد (المعلومات، المذكرات المكتوبة، الإرشادات والمنشورات، التصميمات الهندسية، برامج الإعلام الآلي ....)، أما الملكية الفكرية، فهي كل ما يمكن حمايته قانونيا كبراءات الاختراع، حقوق الطبع، العلامات التجارية، الأسرار التجارية ، كما يشتمل رأس المال التنظيمي أيضا على الأصول الهيكلية، التي تشمل الثقافة، النماذج التنظيمية والعمليات، الإجراءات وقنوات التوزيع .[13]

- وبالنسبة لرأس المال الإبداعي أو الابتكاري، فهو يمثل تشكيلة جديدة من عناصر الإنتاج الأساسية والعناصر ذات العلاقة بنظام الإنتاج بالشركة، والإبداع قد يكون في صورة منتوج جديد أو سوق جديدة أو تكنولوجيا جديدة، أو مزيج من الإبداعات، ويتكون من إنجازات الإبداع ، وآلية الإبداع وثقافة الإبداع .

- يمثل رأس مال العملية ، رأس المال الهيكلي الذي يصنع المعرفة الصريحة، التي توجد في هياكل وأنظمة وإجراءات الشركة، فهو يمثل كل قيم الشركة التي تتداولها داخليا.[14]

وانطلاقا مما سبق نجد أن مختلف العناصر المكونة لرأس المال الفكري تكمل بعضها البعض، حيث تمثل مختلف الإمكانات والمهارات البشرية المحرك الأساسي لمختلف العناصر الأخرى كبراءة الاختراع مثلا، حيث يتم الحصول على هذه الأخيرة نتيجة للقدرة البشرية المتميزة التي يكتسبها المورد البشري، والتي تم استغلالها من قبله، لاختراع شيء ما، كما أن اعتماد الشركة على إستراتيجية ذكية وفعالة في التعامل مع مختلف الأطراف المتعاملة معها في مجال نشاطها، تمكنها من اكتساب ميزة تنافسية تساهم بدورها في كسب ثقة الزبائن (الداخليين والخارجيين)، وزيادة اهتمامهم بالتعامل معها، ما يرفع ذلك من قيمتها الاقتصادية، بالإضافة إلى أن مختلف الميزات التنظيمية التي تتوافر عليها الشركة، كنظم المعلومات مثلا، تساهم في نقل المعرفة الفكرية والمعرفية المتواجدة بالشركة، والملكية الفكرية ليتم استخدامها في تحسين كفاءة أداء الشركة، وفعاليتها.

2-2-1 مواقع تواجد رأس المال الفكري :

يتواجد رأس المال الفكري في ثلاثة مواقع رئيسية في الشركة وهي :

1-2-2-1 العاملين :

فإذا قدم العامل اقتراحا لزيادة أرباح الشركة، فهو يعتبر بمثابة رأس مال فكري لها، وذلك ينطبق على كل ابتكار من شأنه أن يقدم حلولا مفيدة للشركة.

2-2-2-1 نظام العمل :

حيث يؤدي هيكل العمل الجيد إلى تبادل ونقل ونشر المعرفة المفيدة إلى مواقع الحاجة إليها من خلال نظام ملائم لتدفق المعلومات.

3-2-2-1 العملاء :

باعتبارهم هم الوحيدون القادرون على إعطاء أكبر قدر من المعلومات، عن الفائدة الحقيقية للمنتجات والخدمات المقدمة من الشركة.[15]

2- متطلبات القياس المحاسبي عن رأس المال الفكري :

سيتم من خلال هذا المحور، إبراز مدى أهمية رأس المال الفكري داخل الشركة، وذلك نظرا للمنافع التي تعود عليها نتيجة الاهتمام به، بالإضافة أيضا إلى عرض أهم الأسباب التي دعت مختلف المنظمات والهيئات والشركات للاهتمام به

1-2 أسباب الحاجة للقياس المحاسبي عن رأس المال الفكري، أهميته ومبادئه :

سيتم من خلال الآتي عرض أهم الأسباب التي دعت إلى ضرورة الاهتمام بقياس رأس المال الفكري، بالإضافة إلى إبراز درجة أهميته، وعرض أهم المبادئ التي تقوم عليها عملية قياسه المحاسبي.

1-1-2 أسباب الحاجة للقياس المحاسبي عن رأس المال الفكري :

يعود ظهور وبروز مصطلح رأس المال الفكري لأول مرة كان في سنة 1969 من طرف الاقتصادي جالبرايث، الذي وصف بدوره رأس المال الفكري بالسلوك الذي يتطلب نشاط الذهن، وحسب رأيه فإن رأس المال الفكري يتمثل في أفكار ساكنة بقدر ما يتمثل في ديناميكية لنشاطات خلق الأفكار.[16]

و لقد اهتمت العديد من المنظمات العلمية والمهنية بالأصول غير ملموسة، ومن أهمها مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي أصدر المعيار المحاسبي الدولي رقم 38(الأصول غير الملموسة) كبراءة الاختراع والعلامة التجارية، وذلك قصد قياسها والتقرير عنها، حيث ترجع أسباب الاهتمام بقياس رأس المال الفكري في :

- كثرة المحاولات الجارية لقياس رأس المال الفكري في الشركات، وكان من أبرزها التقرير السنوي الذي أصدرته الشركة السويدية(SKandia)، لقياس وتقييم مكونات رأسمالها الفكري ؛

- أن هذه المحاولات يمكن اعتبارها خطوات عملية وموضوعية في سبيل تطوير منهجية عملية خاصة، لقياس وتقييم رأس المال الفكري ؛

- أن الكثير من الطرق التي قدمت من أجل قياس وتقييم رأس المال الفكري، تتسم بالعدد الكبير من المؤشرات التي اقترحها العديد من المعنيين، مما يعقد التطبيق وخاصة في مجال استخدامها كنماذج رياضية ؛

- يرتكز مفهوم رأس المال الفكري على أهمية الإنسان، باعتباره أهم مورد لجميع نواحي الحياة بشكل عام، وللشركات بكل أشكالها بشكل خاص ؛

- أن هذه المحاولات تواجه اعتراضات عديدة، بشأن إمكانيتها للتصدي لمشكلة تحديد المعايير والمؤشرات المساعدة لقياس المعرفة.[17]

وعليه فان الحاجة لضرورة قياس رأس الفكري استوحت كل مقوماتها، من فكرة أن المعرفة يمكن قياسها وتحديد قيمتها، باعتبارها تمثل أصلا غير ملموسا، يكتسب قيمة اكبر من قيمة الأصول الملموسة، وذلك باعتبار أن هذا الأخير لا يمكن أن يؤدي دوره بالشكل المطلوب، إلا بوجود ثروة تنظيمية فكرية عقلية وبشرية، تتمتع بالمهارة الكافية حتى تحقق الهدف المرغوب، وعليه فان قياس رأس المال الفكري يمكن الشركة من معرفة الثروة الحقيقية التي تمثلها مختلف العناصر المكونة لها، سواء أكانت بشرية، تنظيمية أو حتى تلك التي تتعلق بالعلاقات مع مختلف الأطراف الفاعلة مع الشركة في مجال عملها.

2-1-2 أهمية القياس المحاسبي عن رأس المال الفكري :

تتجلى أهمية القياس المحاسبي عن رأس المال الفكري، من خلال ما يترتب عن هذه العملية من فوائد، والتي تحقق بدورها منافع متعددة للشركة، وتتجلى هذه الأهمية، في كون أن قياس رأس المال الفكري محاسبيا يساهم في :

- تحديد عناصر ومكونات رأس المال الفكري ؛
- تحديد العائد المتوقع من الاستثمار في عناصر رأس المال الفكري ؛
- تحديد قيمة عناصر رأس المال الفكري القابلة للتداول ؛
- تحقيق رقابة فعالة على الأصول غير الملموسة، لغرض إعداد التقارير المالية ؛
- مساعدة الإدارة على رقابة وتقويم أداء عناصر رأس المال الفكري ؛
- تحديد القيمة السوقية للشركة ؛
- المساعدة على دعم المزايا التنافسية للشركة ؛
- المساعدة في تخفيض درجة عدم التأكد والتعقيد والتشابك في التعاون بين الشركات.[18]

3-1-2 مبادئ القياس المحاسبي لرأس المال الفكري :

لقد حدد سيتوارت (Stewart) المبادئ الثلاثة التالية لقياس رأس المال الفكري، والمتمثلة في :

- يجب أن تكون المقاييس سهلة، مع التركيز على قياس الأداء الإجمالي أو الكلي لرأس المال الفكري ؛
- يجب قياس ما هو استراتيجي وهام في نشاط الشركة، وهو ما تمارسه لفترة طويلة نسبيا ؛
- يجب قياس الأنشطة التي تنتج ثروة فكرية، أي الأنشطة المرتبطة برأس المال الفكري.[19]

2-2 نماذج وأساليب القياس المحاسبي لرأس المال الفكري :

إن قياس رأس المال الفكري، أصبح يمثل أهمية كبيرة لذلك لقد قدمت العديد من النماذج المحاسبية لتقييمه وقياسه، بهدف تحديد قيمته بكل دقة، ومعرفة مدى مساهمته في خلق، زيادة وتحسين قيمة الشركة، ومن بين النماذج والطرق التي قدمت لقياس رأس المال الفكري، نجد المجموعات الأربعة التالية :

1-2-2 النماذج الوصفية :

وهذه النماذج تصف السمات والخصائص لرأس المال الفكري ، وتركز على استطلاع الآراء والاتجاهات، التي تعتبر مهمة في تأثيرها غير المباشر على أداء عمليات المعرفة، وتحقيق نتائجها المرغوبة، بالاعتماد على الخبرة الذاتية والتقدير الشخصي للقائمين بالدراسة ومقترحي النموذج، ويدخل ضمن هذه النماذج ما يلي :

- أداة تقييم معرفة الإدارة ؛
- التقييم الذاتي لإنتاجية ذوي المهن المعرفية ؛
- بطاقة الدرجات المتوازنة لقياس وإدارة أصول المعرفة.

2-2-2 النماذج المرتبطة برأس المال الفكري والملكية الفكرية :

تتولى هذه المقاييس تحويل المعرفة والأصول المعرفية غير الملموسة في أقسام الشركة المختلفة، إلى أشكال الملكية الفكرية لتكون أكثر تحديدا وأسهل استخداما، وبالتالي فإن هذه المقاييس تهتم أساسا، بقياس قيمة رأس المال الفكري، مكوناته والمتمثلة أساسا في رأس المال الهيكلي، رأس المال البشري، رأس المال الزبوني.

3-2-2 نماذج ومقاييس القيمة السوقية :

إن هذه المقاييس تركز على الفرق بين القيمة الدفترية لأصول المعرفة وقيمتها السوقية، أو الفرق بين قيمة الشركة في السوق وحقوق ملكية حملة الأسهم، وتعتمد هذه المقاييس غالبا على الأسس والمبادئ المالية والمحاسبية، ومن أمثلتها :

- القيمة السوقية ؛
- القيمة الدفترية ؛
- القيمة غير الملموسة المحسوبة.

4-2-2 مقاييس ونماذج العائد على المعرفة :

تقوم هذه النماذج، على أساس احتساب العائد على الأصول، والذي يحسب حسب الصيغة التالية :

$$\text{العائد على الأصول (ROA)} = \frac{\text{العوائد قبل الضريبة}}{\text{الأصول الملموسة للشركة}}$$

وبعد احتساب قيمة العائد على الأصول، يتم مقارنتها مع متوسط العائد لعموم الصناعة، التي يقع نشاط الشركة ضمنها، حيث أن مقدار الزيادة عن متوسط الصناعة، تعتبر عائد المعرفة الخاص بالشركة.[20]
بالإضافة إلى النماذج السابقة الذكر، هناك جملة من النماذج الأخرى والأكثر شيوعا، والمستخدمة في مختلف الشركات بصفة عامة، والمتمثلة في:

2-2-1 نموذج القيمة السوقية والقيمة الدفترية للشركة :

ويستخدم هذا النموذج الصيغة التالية :

رأس المال الفكري = القيمة السوقية للشركة – القيمة الدفترية

حيث يتم استخدام هذه الطريقة، في الدول المتقدمة أكثر من الدول النامية، وذلك لاتسام البورصات في الدول المتقدمة بالكفاءة، وبالتالي تعكس أسعار الأسهم القيمة الحقيقية للشركات، بناءا على معلومات دقيقة، أما في الدول النامية، فمعظم البورصات لا تتسم بالكفاءة، ومن ثم فارتفاع أسعار الأسهم، قد يرجع إلى عوامل غير مبررة أو نتيجة مضاربات لا تبنى على معلومات دقيقة.[21]

وقد وجهت عدة انتقادات لهذه الطريقة، ومنها :

- أن بعض الشركات لا تتعامل مع الأسواق العامة أو أسواق الأوراق المالية، وبالتالي ليس لها قيمة سوقية، وليس من السهل تحديد رأس مالها ؛
- إن استخدام أسعار الأسهم في السوق المالية، كأساس لحساب القيمة السوقية للشركة، لتحديد رأسمالها الفكري، ليس عمليا، بسبب تذبذب أسعار الأسهم سواء بارتفاعها أو انخفاضها ؛
- إن قيمة رأس المال الفكري، إذا كانت تمثل الفرق بين القيمة السوقية والدفترية، فالبعض يعتقد أن استبعاد رأس المال الفكري من الكشوف المالية، يمثل مشكلة رئيسية، خاصة مع تزايد الفرق بين القيمة السوقية والدفترية بشكل كبير.

2-2-2 نموذج بطاقة الأداء المتوازنة :

لقد طور هذا النموذج كل من(Kaplan & Norton)، ليقدم نظرة إستراتيجية لتقييم الأنشطة ذات العلاقة، بتوليد القيمة الملموسة وغير الملموسة، ويتكون هذا النموذج من أربعة مفاهيم:

- توليد القيمة ؛
- عمليات الأعمال ؛
- أصحاب المصلحة ذوي العلاقة بالشركة ونشاطها ؛
- التعلم والنمو.

وقد تم تطبيق هذا النموذج من قبل البحرية الأمريكية، من خلال قيامها بوضع مجموعة معايير، تربط كل مفهوم بنتائج الأداء ذات العلاقة، وقد أضاف هذا النموذج مكونات جديدة أهمها: متغيرات الابتكار، التعلم، وتحسين نشاط الأعمال وعلاقات الزبائن.

2-2-3 نموذج نظرية القيمة المضافة للمعرفة :

تعتبر هذه النظرية ذات أهمية كبيرة في اقتصاد المعرفة، فهي تسمح للمدراء والمستثمرين بتحليل أداء الأصول الفكرية، ورأس المال الفكري للشركة، من خلال العوائد التي تولدها.
وتتمثل نتائج تحليل القيمة المضافة للمعرفة (KVA)، في النسب التي تقارن بين بيانات السعر والتكلفة المشتقة من التدفقات النقدية للعمليات الجارية، بالاعتماد على المعرفة في الشركة.[22]

2-2-4 نموذج تحويل الأصول غير الملموسة إلى أصول ملموسة :

إن الغرض من استخدام مؤشر الأصول غير الملموسة ليس إعطاء صورة كاملة عن الأصول غير الملموسة، لأن ذلك غير ممكن، ويفسر ذلك فشل جميع الأساليب الشاملة المستخدمة في هذا الجانب، والهدف من ذلك هو فتح الباب أمام المدراء لإجراء التجارب العلمية، حيث افترضت معظم الأبحاث الدولية في هذا المجال، أنه بالإمكان استخدام نظم المعلومات التي تستطيع تحويل القيم غير الملموسة إلى مبالغ نقدية، وإدراجها ضمن الميزانية الختامية، واقترحت بعض المسائل لمعاملة الموظفين كعناصر ضمن الميزانية وقياسهم بمبالغ نقدية، وفي هذا المجال قدمت بعض الدراسات معايير لحساب إنتاجية الأفراد خلال عمره الإنتاجي، حيث تستخدم القيمة المضافة الاقتصادية التي تربط بين الأرباح أو التدفقات النقدية للأصول الملموسة ورأس المال المستثمر أو حقوق الملكية، من خلال التركيز على التدفقات النقدية الملموسة التي تحقق قيمة المساهم.[23]

2-3 مشاكل القياس المحاسبي عن رأس المال الفكري :

تواجه عملية القياس المحاسبي لرأس المال الفكري ، ومحاولة القيام بها وتطبيق مختلف أساليبها، لتحديد قيمة رأس المال الفكري، العديد من العراقيل والمشاكل رغم الأهمية الكبيرة التي تتمتع بها، سواء فيما يتعلق بقيمة الشركة، أو بميزتها التنافسية، حيث تتجلى أهم هذه العراقيل والصعوبات في :

- عدم وجود أسواق مناسبة، لتحديد أسعار بعض عناصر رأس المال الفكري، ككفاءة العاملين ورضا العملاء ؛
- التناقض في طبيعة عناصر رأس المال الفكري، فمنها ما ترتفع قيمته بالاستخدام ومرور الزمن، والعكس بالنسبة للعناصر الأخرى أو المتبقية ؛
- صعوبة تقييم كل عنصر من عناصر رأس المال الفكري بشكل منفصل، نظرا للتداخل بينها، حيث يتم تقدير قيمته بشكل كلي، وهذا لا يفي بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 (الأصول غير الملموسة)، الذي أكد على أن رسملة الأصول غير الملموسة تتطلب تمييز كل أصل بشكل منفصل ؛

- زيادة درجة عدم التأكد للمنافع المتوقعة، مما يترتب عليه احتمال ارتفاع قيم رأس المال الفكري، أو انخفاضها إلى الصفر في لحظة ما كبراءة اختراع ؛
- صعوبة توحيد المقاييس لعناصر رأس المال الفكري بجميع الشركات، بسبب اختلاف أشكال رأس المال الفكري وخصوصية وذاتية بعض عناصره من شركة لأخرى ؛
- عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة عناصر رأس المال الفكري والمنافع الناتجة عنه، نظرا لأن قيمة هذه العناصر، تتمثل في استخدامها وليس في تكلفتها، بمعنى أنه قد تكون تكلفة العنصر ضئيلة ولكنها تستخدم بشكل مكثف، أو أن هذا الاستخدام يعد سببا مباشرا أو غير مباشر، لتوليد قيمة لا تتناسب مع تكلفته ؛
- قد لا تكمن الصعوبة في قياس رأس المال الفكري، وإنما في تفسير ما يتم التوصل إليه من نتائج، وما يتولد عنها من قيم.[24]

وعليه فإن مختلف المشاكل السابقة الذكر، من شأنها أن تعرقل وتصعب عملية القياس المحاسبي عن رأس المال الفكري، وخصوصا وأن هذا الأخير، يعتبر من أكثر العناصر التي يصعب قياسها والمتمثلة في الأصول غير الملموسة، مما يترتب عنه صعوبة الإفصاح عن قيمته الحقيقية، وبالتالي عدم تمكين مختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة من الحصول على معلومة موثوقة ومفيدة، يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار السليم.

3- ماهية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري :

يتمثل رأس المال الفكري في القدرة العقلية، التي تتمتع بها فئة معينة من الموارد البشرية، والتي تؤثر بدورها على أداء الشركة، من خلال توظيف مختلف المعارف والإمكانات التي يتميز بها هذا النوع من الموارد، ونظرا لأهمية رأس المال الفكري، ومساهمته في خلق قيمة للشركة، فإنه ينبغي الإفصاح عن كل المعلومات المتعلقة به، ليتم استغلالها من خلال كل الأطراف التي تحتاجها.

3-1 مفهوم الإفصاح عن رأس المال الفكري :

سيتم من خلال هذا العنصر، عرض مختلف التعاريف المتعلقة بعملية الإفصاح عن كل المعلومات المتعلقة برأس المال الفكري، وإبراز مدى أهمية ذلك بالنسبة للشركة، لتحديد مدى مساهمتها في نجاحها واستمراريتها.

3-1-1 تعريف الإفصاح عن رأس المال الفكري :

تمثل عملية الإفصاح عن رأس المال الفكري أداة لتوفير المعلومات الكافية عن رأس المال الفكري للشركة، للأطراف ذات العلاقة معها، بشكل موضوعي وملائم وفي الوقت المناسب، حيث يمثل هدف من أهداف محاسبة العنصر البشري؛ كما تعرف عملية الإفصاح عن رأس المال الفكري، بأنها الترجمة الفعلية لنتائج عملية التحديد والقياس، بحيث بناءا على هذه النتائج تتحدد فاعلية ودقة القرارات المتخذة من طرف جميع الأطراف التي لها علاقة بالشركة.[25]

وعليه فإن عملية الإفصاح عن رأس المال الفكري، تمثل عملية تقديم كافة المعلومات والبيانات المتعلقة بالموارد، القدرات والمهارات الفكرية إلى جميع الأطراف ذات العلاقة، بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهي ترتكز أساسا على ضرورة إظهار كافة المعلومات المتعلقة برأس المال الفكري، حتى يتمكن مستخدمها من اتخاذ القرار السليم في الوقت المناسب وبالكيفية الملائمة.

3-1-2 أهمية الإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية :

تعد القوائم المالية بمثابة المرآة العاكسة لنشاط الشركة الحقيقي، وعليه تبرز أهمية الإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية من خلال النقاط التالية:
- يعتبر الإفصاح أداة لإدارة المعرفة الداخلية في الشركة، كما أنه يمثل أداة لإدارة الكفاءات التي تحتاجها إدارة المعرفة؛
- يحسن العلاقات مع أصحاب المصالح، فهو يزيد الشفافية التي تسمح بتعزيز مكانة وسمعة الشركة ؛
- تطوير الشركة، من خلال تطوير كفاءاتها بالتدريب والتعليم المستمر؛
- يؤدي إلى تحسين بناء التقارير المالية، من خلال قياس الأصول غير الملموسة والتقرير عنها.[26]

3-2 طرق وأشكال الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري :

تتمثل أشكال الإفصاح والتقرير عن مختلف المعلومات المتعلقة برأس المال الفكري في الأشكال التالية :

3-2-1 طرق الإفصاح عن رأس المال الفكري :

تتعدد مختلف الطرق التي يتم من خلالها، الإفصاح عن مختلف عناصر رأس المال الفكري، لتشمل ما يلي :

3-2-1-1 مدخل القوائم الإضافية :

وفي ظل هذا المدخل يتم إعداد القوائم المالية التقليدية، كما يتم إعداد قوائم إضافية تتضمن معلومات غير مالية، مع الإشارة إلى عناصر رأس المال المعرفي التي لم يتم رسملتها، بسبب عدم التأكد من المنافع المستقبلية المرتبطة بهذه العناصر، وتساعد هذه القوائم متخذي القرارات في تقييم رأس المال الفكري بالشركة واتخاذ ما قد يترتب علي هذا التقييم من قرارات .

3-2-1-2 مدخل القيمة الحالية :

وفي ظل هذا المدخل، تتم عملية التقييم باستخدام القيمة السوقية للشركة، منقوصا منها قيمتها الدفترية، لتحديد رأس المال الفكري للشركة.

3-2-1- 3 مدخل مركب :

وفي ظل هذا المدخل، يتم تقييم رأس المال الفكري علي أساس القيمة السوقية للشركة، منقوصا منها قيمتها الدفترية لتحديد رأس المال الفكري للشركة، وفي نفس الوقت يتم تقييم رأس المال الفكري داخليا بواسطة الشركة وفقاً للقوائم المالية التقليدية، بحيث يتم التقرير فقط بالقوائم المالية عن القيم التي يمكن الاعتماد عليها، وما عدا ذلك يكون ضمن قوائم إضافية، حيث أن أساس السوق يعد أفضل وسيلة لاحتواء التقلبات الكبيرة، التي تتسم بها عناصر رأس المال، إلا أنه هناك عدد من عناصر رأس المال الفكري، لا يتم تداولها بالسوق.[27]

3-2-2 أشكال الإفصاح عن رأس المال الفكري :

تأخذ عملية الإفصاح عن رأس المال الفكري، أشكالا متعددة، وذلك بغرض تقديم كل المعلومات المتعلقة بالأصل الفكري، لكل الأطراف التي تحتاجها، بغرض مساعدتها على اتخاذ القرار في الوقت المناسب وبالطريقة الملائمة .

3-2-2-1 تقرير مجلس الإدارة الموجه إلى الجمعية العامة للمساهمين :

ويتضمن هذا التقرير بيانات عن الإنفاق على رأس المال الفكري خلال الفترة المالية الحالية، إضافة إلى معلومات حول الكفاءات الأكثر تأثيرا على نشاط الشركة، ومعلومات أخرى حول دوران العمل .

3-2-2-2 الطرق التقليدية: وذلك بتقديم كل المعلومات المتعلقة بالأصل الفكري، سواء في قوائم مالية مدمجة، أو منفصلة عن القوائم المالية التقليدية، ويمكن تمييز الأشكال التالية :

- عرض المعلومات الخاصة بالاستثمارات في الأصول غير الملموسة، ضمن قائمة الأصول غير الملموسة ، حيث يدرج فيها الإنفاق على الأصول غير الملموسة ، بشكل منفصل ضمن قائمة الدخل، وخاصة في الشركات التي تستخدم أساليب التكنولوجيا المتقدمة، ويمكن أن تعرض قائمة الدخل هذه النفقات بشكل مقارن مع السنوات الماضية، إضافة إلى تفصيل حول طبيعة هذه النفقات والظروف التي نشأت فيها وغيرها من المعلومات، التي تهم مستخدمي القوائم المالية ؛

- عرض المعلومات المتعلقة بالاستثمار في رأس المال الفكري على شكل قوائم مالية مبدئية غير خاضعة لمراجعة المراجع الخارجي للشركة، وتعد هذه القوائم استنادا إلى مبادئ المحاسبة الخاصة بمحاسبة رأس المال البشري ؛

- إدماج الاستثمارات المالية في رأس المال الفكري، ضمن القوائم المالية التقليدية المنشورة، التي يراجعها المراجع الخارجي للشركة وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، ويتم وفق هذه الطريقة رسملة الاستثمارات في رأس المال الفكري، وتحديد العمر الإنتاجي المتوقع لها، واستنفاذها على مدى هذا العمر .[28]

ووفقا للأشكال السابقة الذكر، والمتعلقة بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة برأس المال الفكري، يمكن القول أن هذه العملية، تتحقق من خلال الاعتراف بالعنصر الفكري ومن ثم تحديد تكاليف الاستثمار فيه وإدراجها ضمن قائمة الدخل، القيام برسملته تكاليفه، بالإضافة إلى تحديد مدة منفعته واهتلاكه، وذلك حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والنظام المحاسبي لأي بلد.

3-3 أهداف الإفصاح عن رأس المال الفكري والآثار المترتبة عنه :

يترتب عن عملية الإفصاح عن رأس المال الفكري، العديد من الآثار سواء كانت سلبية أو ايجابية، فالإفصاح عن رأس المال الفكري يحقق منافع عديدة للشركة ومختلف الأطراف المتعاملة معها، كما يسبب أيضا أضرارا سلبية، خصوصا في حالة الكشف عن معلومات، يتم استغلالها من قبل الأطراف المنافسة للشركة.

3-3-1 أهداف الإفصاح عن رأس المال الفكري :

تهدف عملية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة برأس المال الفكري، إلى تمكين الشركة وكل الأطراف المتعاملة معها بالحصول على كل المعلومات المتعلقة ب :

- معرفة الأصول الموجودة بالشركة، وكل التغييرات التي جرت بشأنها، ومبرراتها ؛
- تقييم حجم مبالغ التدفقات النقدية، توقيتها والمسئول عنها ؛
- تسهيل عملية اتخاذ القرار وجعلها أكثر دقة ؛
- يساهم الإفصاح عن رأس المال الفكري في ترشيد قرارات الاستثمار؛
- يعد الإفصاح عن رأس المال الفكري المحرك الرئيسي لجودة وكفاءة أداء الشركات، وتميزها في عالم الأعمال.[29]

3-3-2 الآثار المترتبة عن الإفصاح عن رأس المال الفكري :

تترتب عن عملية الإفصاح عن كل المعلومات المتعلقة برأس المال الفكري، جملة من الآثار سواء كانت سلبية أو ايجابية، والتي سيتم شرحها من خلال الآتي :

3-3-2-1 الآثار الإيجابية لعملية الإفصاح عن رأس المال الفكري :

تحقق عملية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة برأس المال الفكري، إلى تحقيق العديد من الآثار الإيجابية والمتمثلة في:

- محاولة التوصل إلى توحيد مصطلح واحد لعناصر ومكونات رأس المال الفكري ؛
- المساعدة في توفير البيانات اللازمة لتخطيط مكونات رأس المال الفكري، وفقا للقيم السائدة خاصة المكونات القابلة للتداول ؛
- المساعدة في توفير البيانات اللازمة للرقابة على مكونات رأس المال الفكري، لغرض دعم المركز التنافسي للشركة ؛
- المساعدة في توفير البيانات اللازمة لتخطيط ورقابة الأصول غير الملموسة، لأغراض التقارير الاجتماعية والبيئية ؛
- زيادة درجة الشفافية في القوائم المالية، مما يزيد من درجة الاعتماد عليها، من قبل مستخدميها الحاليين والمرتقبين ومتخذي القرارات من داخل وخارج الشركة ؛[30]
- تحديد العائد المتوقع من الاستثمار في رأس المال الفكري ؛
- تحديد القيمة السوقية للشركة ؛
- تحديد قيمة عناصر رأس المال الفكري القابلة للتداول ؛
- المساعدة في تخفيض درجة عدم التأكد والتعقيد والتشابك في التعاون بين الشركات.[31]

3-3-2-2 الآثار السلبية لعملية الإفصاح عن رأس المال الفكري :

رغم المنافع العديدة التي تحققها عملية الإفصاح والتقرير عن رأس المال الفكري سواء للشركة أو الأطراف المتعاملة معها في مجال عملها، إلا أن هناك العديد من الآثار السلبية المترتبة عنها، وتتمثل هذه الآثار في :

- الكشف عن بعض المعلومات التي قد تفيد المنافسين، وتلحق الضرر بالمركز التنافسي للشركة ؛
- زيادة مسؤولية الشركة اتجاه الغير، فيما يتعلق بالقرارات التي تعتمد على قيم عناصر رأس المال الفكري، التي يتم التقرير عنها، وخاصة وأن هذا التقييم يتم في ظروف تتسم بعدم التأكد ؛
- ما قد تتحمله الشركة من تكلفة لازمة لتقييم عناصر رأس المال الفكري، وإعداد ونشر القوائم المالية متضمنة تلك القيم؛
- زيادة مساحة الاجتهاد في تقويم المعلومات المرتبطة بالشركة ؛
- لا تحظى عملية الإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية بالقبول العام، وذلك نظرا لاختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول.[32]

- النتائج ومناقشتها :

تم من خلال دراستنا، الخروج بجملة النتائج التالية، والتي تم ترتيبها ومناقشتها حسب الأسئلة المطروحة، بهدف بلوغ أهداف الدراسة حيث أن:

- مجمل السمات التي يتمتع بها رأس المال الفكري، تجعله في قمة الهيكل العملي للشركة، بحيث يمكن من خلاله بناء شركة تتمتع بكل المؤهلات، التي تجعلها رائدة في عالم الأعمال، نظرا لقيامها على مواهب وإمكانات فكرية وبشرية، يتم استغلالها بأفضل الموارد المتاحة، لتحقيق التكامل بينها وبين المكونات الأخرى لرأس المال الفكري، وتتجلى أهميته أيضا، لكونه أصبح أصل كغيره من الأصول المادية الأخرى له قيمة، وذلك باعتبار أنه يمكن تحويل المعرفة إلى قيمة، يتم قياسها لمعرفة مدى تأثيرها على قيمة الشركة، ومدى مساهمتها في نجاحها ؛
- تتعدد طرق قياس راس المال الفكري، نظرا لتنوع العناصر المكونة له، غير أن عملية قياسه محاسبيا، تواجه جملة من التحديات والصعوبات، نظرا لصعوبة تحديد قيمة الأصل غير الملموس، وعدم وجود معايير محاسبية متفق عليها، والمتعلقة أساسا بكيفية التحديد الحقيقي لقيمته ؛
- تتم عملية الإفصاح عن راس المال الفكري محاسبيا، من خلال إدراج الشركة لكل المعلومات المتعلقة به، ضمن قوائمها وتقاريرها المالية، وذلك قصد توفيرها لمختلف الأطراف ذات العلاقة بعملها، حيث تساعد هذه الأخيرة في معرفة وأدراك مدى مساهمة المورد الفكري في تحسين وتطوير الشركة التي يعمل بها، من خلال تقديمه لخدمات ذات فعالية وكفاءة عالية، تساهم في تطوره وترقيته هذا من جهة، ومن جهة أخرى تحقيق رقي واستمرار الشركة ؛
- تحقق المحاسبة عن رأس المال الفكرى جملة من الأهداف ومن أهمها، تمكين الشركة من تقييم الأداء بصفة عامة، وأداء مواردها البشرية بصفة خاصة، تقديم قوائم وتفارير مالية تحتوى فى مضمونها على معلومات مالية مفيدة وصادقة، الأمر الذي من شانه آن يرفع من درجة ثقة الأطراف الفاعلة والمتعاملة مع الشركة.

- الخلاصة :

وانطلاقا مما سبق يمكن القول أن الأهمية الكبيرة التي يتمتع بها رأس المال الفكري في أي شركة، نظرا لدوره في التأثير على قيمتها والرفع من درجة تنافسيتها، يحتم على الشركة ضرورة القيام بعملية قياس وتحليل رأسمالها الفكري، والإفصاح عن كل المعلومات المتعلقة به، حتى يمكن الحصول على معلومة مفيدة وصادقة بغرض تقديمها للأطراف التي لها مصالح معها، سواء كانت داخلية أو خارجية، وذلك حسب احتياجات كل مستخدم على حدى، خصوصا في ظل النظرة المحاسبية الحديثة، التي تقوم على أساس الاعتراف بالمعرفة كأصل غير ملموس، وبالتالي فإن الاعتراف بها كأصل من أصول المؤسسة، يجعلها تخضع للمعالجة المحاسبية كغيرها من الأصول الأخرى، وذلك وفق جملة من الأسس والمعايير التي تحدد كيفية قياسها والإفصاح عنها، وذلك ما يستوجب السعي نحو وضع معايير متفق عليها من طرف الممارسين والمزاولين لمهنة المحاسبة، فيما يخص عملية القياس والإفصاح وكيفية عرض المعلومات المتعلقة

برأس المال الفكري في القوائم المالية، وتقليل الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية المختلفة، خصوصا فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لرأس المال الفكري، بغية الوصول إلى توحيد محاسبي دولي، فيما يتعلق بذلك.

ومما سبق، يمكننا تقديم التوصيات التالية:

- توفير إطار متكامل للمحاسبة عن رأس المال الفكرى، من خلال تكثيف مجالات البحث فى هذا المجال ؛
- ضرورة وضع معايير محاسبية تتمتع بالقبول العام من قبل المؤسسات المحاسبية الدولية، لكي يعتمد على أساسها في المحاسبة عن رأس المال الفكرى ؛
- توفير الكفاءات والخبرات المحاسبية، التى من شانها أن تساهم فى تحديد جل المقاييس التى تسهل عملية تحديد قيمة مختلف مكونات رأس المال الفكري، حتى تعكس هذه الأخيرة وبشكل سليم الوضعية المالية للشركة ؛
- الاعتراف برأس المال الفكري كأصل غير ملموس، وذلك بغرض تقليل الفجوة المحاسبية، حول إشكالية الاعتراف المحاسبي به، نظرا لاختلاف أراء مختلف المحاسبين المفكرين حول تحديد طبيعته المحاسبية.

- الإحالات والمراجع :

1. النجداوي أكرم يوسف- الصياصرة شادي أرشيد، أثر رأس المال الفكري على إدارة الجودة الشاملة – دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الدوائية وغير الدوائية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد12، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر– بسكرة- ، الجزائر، 2012، ص 136.

2. Svanadze Salome - Kowalewska Magdalena, The measurement of intellectual capital by VAIC method – example of WIG20, Journal of Applied Knowledge Management, Nember 02, the International Institute for Applied Knowledge Management, 2015, p 37.

3. البشتاوي سليمان حسين- بني طه إسماعيل احمد حسين، أثر رأس المال الفكري في تحسين ربحية شركات الصناعات الدوائية الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد 02، الجامعة الأردنية، الأردن، 2014، ص 236.

4. شرقي محمود، دور رأس المال الفكري في تنمية المنظمات الحديثة، مجلة دراسات نفسية وتربوية، العدد12، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة لونيسي علي – البليدة 02، الجزائر، 2015، ص12.

5. العوامرة عبد السلام فهد نمر، العلاقة التأثيرية بين رأس المال الفكري وتنمية القدرات الإبداعية لأعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم التربوية بالجامعة الأردنية ، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، العدد23، الجامعة الأردنية، الأردن، 2016، ص 58.

6. الشريف عمر- حماش نادية، نماذج القياس المحاسبي لرأس المال الفكري، محاسبة الموارد البشرية كأداة للقياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاستثمار في رأس المال البشري، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية - محاسبة الموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة- ، الجزائر، 2016، ص 06.

7. بن عبد الرحمان نصيرة، رأس المال الفكري وإشكالية تحقيق التميز في ظل الاقتصاد المعرفي، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 07، جامعة المدية، الجزائر، 2012، ص 333 .

8. دراجي عيسى، الاستثمار في رأس المال الفكري، الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري في المنظمات العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة ، جامعة الشلف، الجزائر، ديسمبر، 2011.

9 . بن عبد الرحمان نصيرة، مرجع سبق ذكره، ص 333.

10. دراجي عيسى، مرجع سبق ذكره.

11. مسودة سناء، مدى توفر متطلبات رأس المال المعرفي (البشري، الهيكلي، الزبائني) لتحقيق الميزة التنافسية ومعوقات توفرها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، العدد 04، كلية الاقتصاد والأعمال، الأردن، 2011، ص .940

12. سلام عبد الرزاق- بوسهوة نذير، دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول استراتيجيات التنظيم ومرافقة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص2012، ص04.

13. رحماني موسى- ترغيبي صباح، دور التعلم التنظيمي في بناء رأس المال الفكري، الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري في المنظمات العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة، جامعة الشلف، الجزائر، 2011، ص 11.

14. أبو سويرح أيمن سليمان، العناصر والمكونات الأساسية لرأس المال الفكري – دراسة تحليلية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 23، العدد 01،الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2015، ص ص 341، 344 .

15. القهيوي ليث عبد الله، تطور رأس المال الفكري وأثره على الأداء الأكاديمي، المؤتمر العربي الدولي الخامس لضمان جودة التعليم العالي، جامعة الشارقة، الإمارات، 2015، ص 11 .

16. Yen-Chun Jim Wu, Intellectual Capital and Knowledge Productivity: The Taiwan Biotech Industry, Journal of Management Decision, 2010, p07.

17. يحياوي نعيمة - حرنان نجوى، طرق ومؤشرات قياس رأس المال الفكري في منظمات الأعمال - دراسة تحليلية- ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 13، كلية العلوم الاقتصادية والنسيير والعلوم التجارية، 2015، ص 164.
18. بن داودية وهيبة، متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري وأثره على القوائم المالية لمنظمات الأعمال، الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة شلف، الجزائر،2011.
19. على الربابعة فاطمة، مستويات رأس المال الفكري في منظمات الأعمال: نموذج مقترح للقياس والتطبيق، العدد01، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، مصر، 2012.
20. أيت مختار عمر- حمدي معمر، مرجع سبق ذكره، ص ص 08-09، بتصرف.
21. الهلالي الشربيني الهلالي، إدارة رأس المال الفكري وإدارته وتنميته كجزء من إدارة المعرفة في مؤسسات التعليم العالي، مجلة بحوث التربية النوعية، العدد22، جامعة المنصورة، مصر،2011، ص 33.
22. عبو عمر- عبو هودة، مؤشرات ونماذج قياس رأس المال الفكري في المنظمة، الملتقى الدولي الخامس حول: رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة شلف، الجزائر،2011، بتصرف .
23. راتول محمد- مصنوعة أحمد، الاستثمار في الرأس المال الفكري وأساليب قياس كفاءته، الملتقى الدولي الخامس حول: رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة شلف، الجزائر،2011، ص 15 .
24. بن داودية وهيبة، مرجع سبق ذكره .
25. فرحاتي لويزة، دور رأس المال الفكري في تحقيق الميـــــــزة التنافسيـــــــــــــة للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة- دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة-، أطروحة دكتوراه، منشورة، تخصص تنظيم الموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة- ، الجزائر، 2015-2016، ص ص118.
26. نفسه ، ص 119 .
27. اسعد منشد محمد، اثر القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري على مستخدمي القوائم المالية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية،العدد07، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثنى، 2014، ص 25 .
28. رزق محمود عبد الفتاح إبراهيم، إطار مقترح لتحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي، ورقة بحثية منشورة على الموقع الإلكتروني: http://www.hrdiscussion.com,consulté le20/10/2016 à15:00.
29. فرحاتي لويزة، مرجع سبق ذكره، ص 120.
30. بن داودية وهيبة، مرجع سبق ذكره، بتصرف .
31. بن صالح عبد الله - سحنون بونعجة، مرجع سبق ذكره.
32. بن داودية وهيبة، مرجع سبق ذكره.