رؤى تصورية لمسارات قياس رأس المال المعرفي المعيارية ومحددات الافصاح عنها لخلق المنافسة المستدامة في ظل الأقتصاد المعرفي

Conceptual visions of standard capital measurement Measures and determinants of disclosure to create Sustainable competition In light of the knowledge economy

أ.م فائزة ابراهيم محمود الغبان

المستخلص :

يشهد القرن الحالي ومن خلال بيئة الأعمال المعاصرة تحديات عدة ، ولعل من أبرزها القياس والافصاح عن رأس المال المعرفي في ظل التحول نحو اقتصاد المعرفة ، ذلك الاقتصاد الذي لم تعد فيه الأرض واليد العاملة ورأس المال المادي من الموارد الأساسية ، بل ظهر رأس المال المعرفي كمجال لتحقيق التميز للمنشأة ويعزز موقعها بما يحقيق الميزة التنافسية. وتناول البحث مفهوم وأهداف وأهمية رأس المال المعرفي فضلاً عن تحديد وتحليل مداخل قياسه ، ويهدف البحث الى استكشاف المحددات المؤثرة على مستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي . كما يسعى البحث للإجابة على السؤال الخاص بماهية دور رأس المال المعرفي لتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة ؟

وللإجابة على التساؤل سيتم استعراض مفهوم رأس المال المعرفي ومكوناته ودورها في تحقيق الميزة التنافسية . وفي ضوء النتائج المستنبطة سيتم تشخيص الأستنتاجات فضلاً عن التوصيات التي اذا ماخذت على محمل الجد ستمكن من زيادة وعي منشآت الأعمال بالقياس والإفصاح عن عناصر رأس المال المعرفي وضرورة تبنيها لما لها من دور إيجابي في تحسين مستوى الإفصاح عنها ، وضرورة إصدار معيار عن رأس المال المعرفي ينظم معالجته المحاسبية وحدود الإفصاح عنه في القوائم المالية بما لا يتعارض مع المبادئ المتعارف عليها.

Abstract:

This century is witnessing changes in various fields,which have become a challenge to the enterprises in the contemporary business environment, the most important of which is the importance of measurement and disclosure of the role of knowledge capital in the transition to the knowledge economy, which is no longer the land and labor and physical capital resources the basic. Knowledge-based capital has emerged that provides the enterprise with an area of excellence and enhances its position to achieve competitive advantage. The research tackled the concept, objectives, components and importance of knowledge capital, which is fundamental in knowledge management, creating value added and enhancing competitiveness, as well as analyzing the different ways and means of measuring the cognitive head، the objective of the research is to explore the determinants affecting the level of accounting disclosure for knowledge capital. In the light of the results, a set of recommendations was reached to enable the business to raise awareness of the disclosure of the elements of knowledge capital and the need to adopt them as they have a positive role in improving the level of disclosure and the need to issue an accounting standard for knowledge capital to regulate its accounting treatment and disclosure limits In the financial statements in a way that does not contradict the accepted accounting principles.

المقدمة:

في ظل متغيرات بيئة سوق العمل المعاصرة ، أصبح حقل رأس المال المعرفي وتفاصيل مقوماته من الأدوات المحددة لقيمة منشات الأعمال من حيث قياسه وتقييمه وبالشكل الذي تعود فائدته العلمية والعملية على تعظيم التنافسية ذات القيمة الكبيرة في سوق العمل ، حيث أن تقديم معلومات عن رأس المال المعرفي ستمكن مستخدميها من التعرف على كفاءة وفاعلية أسواق المال ، وأن إهمالها على مستوى الأعمال ستؤدي الى تخصيص غير كفء للموارد وعدم تمكن المنشأة من تقدير قيمة أعمالها المستقبلية التي لابد لها من أستيعاب رأس المال المعرفي لضمان البقاء والأستمرارية لوجود منشآت الأعمال في سوق العمل المنفتح بشكل كبير على كل الصعد . وفي هذا الشأن أكد معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز على أن القصور في التقارير المالية

المعدة حالياً وعدم قدرتها على توفير الاحتياجات للمستثمرين كان أحد أسباب الانهيارات المالية عام ٢٠٠٨ . لذلك بدءت تتجه منشآت الأعمال بتطوير تقاريرها المالية الحالية من خلال الإفصاح عن الموارد غير الملموسة إيمانًا منها بأن اقتناء الموارد المعرفية سيساهم في خلق ميزة تنافسية تصاعدية للأعمال ، فمعرفة المنشأة بما لديها من مكونات رأس المال المعرفي سيمكنها بالتاكيد من تحديد الاستراتيجية المستقبلية التي يجب اتباعها لتقديم معلومات أفضل لأصحاب المصالح حول القيمة الحقيقية والمستقبلية لمنشأة الأعمال .

مشكلة البحث:

حيث أن النظام المحاسبى المعمول به في منشآت الأعمال كافة ، لم يكن مصمماً للتعامل مع المنشآت التى تستثمر بكثافة فى الأصول غير الملموسة مما ترتب عليه أن القوائم المالية التقليدية أصبحت أقل ملاءمة ، ومن ثم أصبح هناك فجوة بين القيمة الدفترية للمنشأة من المنظور المحاسبي والقيمة السوقية لها. كما أن عدم الإعتراف بالأصول المعرفية فى القوائم المالية يترتب عليه إنتقاصاً فى حجم ونوعية المعلومات المحاسبية الدالة على نتائج الأعمال والمركز المالى لمنشات الأعمال التى تعتمد على المعرفة والتكنولوجيا المتقدمة فى تخصيص الموارد النادرة وترشيد القرارات المتعلقة بها. ومن ثم فإن السؤال البحثي ، والذى يتكفل البحث بمحاولة الإجابة عليه يتمثل كيفية بناءمسار للقياس المحاسبي المعياري لرأس المال المعرفى والإفصاح عنه فى التقارير المالية فى بيئة الأعمال العراقية ، وبالشكل الذى يمكن الأطراف من الحصول على معلومات أفضل عن العوامل الحاكمة لنجاح المنشآت، وبما يمكنها من إتخاذ القرارات الملائمة ، حاول الباحث طرح المشكلة في التساؤلات التالية :

١- **كيفية مساهمة رأس المال المعرفي في تحقيق الميزة التنافسية لمنشات الأعمال .**
٢- **ماهية مفاهيم رأس المال المعرفي وعناصر مكوناته ومؤشرات قياس رأس المال المعرفي .**
٣- **نوعية العلاقة المترابطة بين رأس المال المعرفي والميزة التنافسية لمنشآت الأعمال .**
٤- **طبيعة المحددات المرتبطة بخصائص المنشأة على مستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي.**

أهداف البحث :

في ضوء المشكلة المطروحة في أعلاه يستهدف البحث تحقيق كل من الأهداف الأتية:

١- تأصيل مفهوم رأس المال المعرفى (الأصول المعرفية).
٢- إستكشاف المكونات والعناصر الأساسية لرأس المال المعرفى.
٣- تحديد ما إذا كان الإطار الحالى للمحاسبة ملائم لمواجهة التحديات التى يفرضها الإقتصاد المعرفى.
٤- توضيح أهمية قياس والإفصاح عن رأس المال المعرفى وبيان مدى مساهمته فى تعظيم قيمة المنشأة.
٥- زيادة درجة الوعى بأهمية الدور الذى يلعبه رأس المال المعرفى فى نجاح المنشآت وفى تدعيم القدرات التنافسية لها فى ظل إقتصاد المعرفة.
٦- استعراض وتقييم المسارات الحالية المستخدمة فى تحديد وتصنيف وقياس رأس المال المعرفى والإفصاح عنه.

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من تناوله لموضوع من الموضوعات المعاصرة، خاصة أن المحاسبة تمر بتحديات فى ظل ثورة المعلومات، فالحاجة ماسة للمعلومات فى عصر يموج بالحركية، ويذخر بالديناميكية. وحيث يساهم توافر المعلومات فى ضوء معايير وضوابط محددة للقياس فى الوصول إلى قرارات رشيدة.

وعلية تتضح أهمية البحث فى تحقيقه لما يلى:

١- بناء مسار محاسبى لقياس رأس المال المعرفى والتقرير عنه مما يزيد من كفاءة وفاعليه المعلومات المحاسبية لدى مستخدمى التقارير المالية.
٢- إستكشاف محددات الإفصاح عنه ، وبما يساهم فى إظهار القيمة الواقعية للمنشآت بالنسبة لمستخدمى التقارير المالية وبالتالى مساعدة المستخدمين على تحسين جودة قراراتهم المستقبلية.

٣- التحليل التفصيلي المعمق لأساليب القياس لرأس المال المعرفي والعمل على التوفيق بين الآراء المتعارضة على الرغم من الصعوبات على الرغم من الصعوبات التي ستظهر عند النظر الى المعرفة البشرية من خلال راسمالها بطاقاته المستقبلية الكامنة بانها موجودات غير منظورة يؤدي تواجدهاوالافصاح عتها في القوائم المالية الى تعظيم قيمها في نتائج خلق المنافسة الأدائية الشاملة مع بيقة المنشآت العاملة في نقس السوق او القطاع او المجالات التنافسية المشتركة المعتمدة على التفكير الممنهج بالمنطق للدراسات المماثلة من حيث المحتوى والمضمون وبشكل يمكن معه استقراء كل المقدمات بعد استنباطها لتحقيق الهدف المنشود للبحث .

فرضية البحث :

بسبب عدم وجود تعريف محدد متفق عليه لمفهوم رأس المال المعرفي ومكوناته في الفكر المحاسبي ، حددت الفرضية في وجود حالة عدم الاتفاق في على مسار معياري للقياس والاقصاح المحاسبي ومحدداته يمكن الاعتماد عليه في قياس مكونات رأس المال المعرفي في ظل الاقتصاد المعرفي .

خطة البحث :

لتحقيق أهداف البحث قسم الى مايلي :

المطلب الأول

أولاً : مفهوم رأس المال المعرفي ومكوناته وأهدافه وأهميته

تباينت الأراء حول مفهوم رأس المال المعرفي والذي يمكن تمثيله بملكية الخبرة والمهارات والمعارف المدعمة لقيمة الأصول غير الملموسة المتولدة من مراكز المعلومات ، حيث قواعد نظم المعلومات والبنية التكنولوجية المعاونة على تحقيق التفاعلية والمشاركة المعرفية ، سواء كانت هذه المعرفة في أطر صريحة أو ضمنية تؤدي في النخاية الى خلق القيمة ، فضلاً عن فاعليته في المقدرة الخلاقة على التفكير والابداع الابتكارومن خلال ما يختزنه من مهارات ومواهب حقيقة ذات قيم عالية بمكن احتسابها بمقدار الأختلاف ما بين القيمة الدفترية لأصول المنشأة البشرية والتظيمية والمعلوماتية وقيمتها السوقية في سوق العمل والمال . ويعد رأس المال المعرفي محركاً فعالاً للإبداع والأبتكار والمورد الأساسي للتفكير والتجديد لخلق القيمة غير الملموسة في عصر المعرفة الخالقة للقيمة المضافة عند تحديد قيمة المنشأة السوقية الكلية وتقويم أداءها الاقتصادي ، كما يرتبط بقدرة المنشأة على استعمال المعرفة التي تعد من أهم الركائز التي تهتم بها منشات الأعمال لمسايرة متطلبات التكنولوجيا الحديثة والابتكارات المستمرة دائمة التجدد بسبب متتطلبات البيئة سريعة التغير والمحيطة بمنشات الأعمال في مرحلة النمو والتبلور والتطور لمفهوم الموجودات غير الملموسة التي تتمثل بشكل أساسي في عنصر المعرفة. ويرى الباحث بهذا الصدد وباستقراء الفكر المحاسبي فان الكثير من المكونات الأساسية للأصول المعرفية ما زالت غير معروفة وما زالت موضوعاً جدلياً وجد طريقه الى الفكر المحاسبي في التسعينيات ليبحث في أصول غير ملموسة تتضمن الموارد التي تسيطر عليها المنشأة نتيجة لأحداث ماضية عن طريق الملكية ، لتحقق لها منافع اقتصادية مستقبلية تسهم في دعم القدرة التنافسية والابتكار والتحديث والتطوير داخل منشآت الأعمال ، وما ينتج عتها من منافع اقتصادية ذات قيمة جوهرية لكل من مكونات رأس المال التنظيمي والبشري" التي تعمل كمنظومة متكاملة بهدف خلق قيمة مضافة للمنشأة تعزز قدرتها التنافسية الهادفة الى تكوين ثروة فكرية في منشأة الأعمال رصيدها الطاقات المعرفية القادرة على تعزيز التنافسية بإنتاج أفكار جديدة ومعايير متقدمة لنجاح منشات الأعمال في تحقيق منافع مستمرة ، وتوليد وتنمية الثروة بامتلاك معلومات وخبرات متراكمة ، وقدرات ابتكارية واستشارية وتكنولوجية ومهارات في الأسواق المحلية والأجنبية ومتطلبات ونظم العمل ، والعلاقة مع الزبائن التي تؤدي الى الإنتاج المستمر للأفكار الجديدة التي تحقق قيمة مضافة للمنشأة وتدعم قدراتها التنافسية باعتماد الإمكانيات المتاحة لإدارة المنشاة المتعلقة بقدرات وكفاءة العاملين والعلاقات مع الزبائن، التي يتضافر استخدامها مع الموارد الأخرى ، كما أوضح أن رأس المال المعرفي يعد دالة لخلق القيمة وأحد الأركان في نظم تقويم الأداء. ومن الجدير بالذكر بهذا الصدد ان المعيار الدولي (IAS N 038 / 1998) شدد باعتبارها أصول ليس لها جوهر مادي يستعمل في تقديم المنتجات يمكن السيطرة عليها بمعرفة المنشأة نتيجة لأحداث تاريخية ، ويتوقع أن تتدفق منها منافع مستقبلية . من تحليل العرض السابق يخلص الباحث بالأتي :

١ –التوافق على أن رأس المال المعرفي يمثل المورد الذي يرتبط أساساً بالمعرفة ويعد دالة لخلق القيمة .

٢– في ظل اقتصاديات المعرفة أصبحت الأصول غير الملموسة نقطة الارتكاز والموارد ألأساسية التي يمكن استثمارها لبناء الثروات الكامنة داخل منشات الأعمال ، وسيكون أساس نجاحها مرهون بالقيمة الكلية المحسوبة لتلك الأصول المعرفية وبإستراتيجية الادارات المتنوعة في اعتماد واقرار حزمة من الأصول غير الملموسة التي يتكون منها رأس المال البشري ورأس مال المعلومات ورأس المال التنظيمي والزبائني .

٤ – تحتسب قيمة رأس المال المعرفي كمؤثر حقيقي في تثمين منشأت الاعمال وتحديد قيمتها من خلال بيان الفرق بين القيمة السوقية و الدفترية لأصولها ، والذي يعزى الى توقعات السوق بشأن رأس المال المعرفي .

تأسيساً على ما تقدم يمكن للباحث تعريف رأس المال المعرفي بأنه مجموعة الأصول غير الملموسة المرتبطة بالمعرفة والمهارات والخبرات التي تمكن المنشأة من أداء وظائفها بكل كفاءة وفاعلية واقتصادية ولتمكن من تقييم وتقويم ادائها بصيغة دالة لخلق القيمة المضافة التي ستنعكس مساهمتها في زيادة التنافسية الحالية والمستقبلية .

ثانياً : مكونات رأس المال المعرفي وأهدافه وأهميته

يلحظ بعد استقراء الأراء غياب الأتفاق الموحد لمكونات رأس المال المعرفي بين منشآت الأعمال العاملة سواء في القطاع العام او الخاص والذي في الغالب يتفق على انه يتكون رأس المال البشري والذي يعد المرتكز الاساس ورأس المال المعرفي والمورد للقيمة غير الملموسة التي تمتلك القدرة والتفكير والتجديد والابتكار من خلال المهارات والخبرات المتراكمة للمعارف والأمكانيات الأبداعية والأبتكارية الضمنية الكامنة في أذهان العاملين في المنشاة باعتبارها مصدرا ستراتيجياً للتجديد والقادر على التفاعل والاقتران مع الآخرين في الأداء والتميز والمقتدر على حل المشاكل واتخاذ القرارات الرشيدة والتعامل مع ادارة المخاطرفيما يتعلق بمواردها الملموسة وغير الملموسة لتحقيق الميزة التنافسية وخلق القيمة . (Uliana, Grant& Macey, 2005: 168) .

ويعتبر رأس المال التنظيمي القادر على تحويل المعارف والمهارات الإبداعية والابتكارية للعاملين الى سلع وخدمات الجانب الآخر من رأس المال الهيكلي ورأسمال العملية ذا الصلة المتصلة بعمليات المنشأة. (أمين ، ٢٠٠٣: ٢٦٦– ٢٦٧). علماً أن المكونات مرتبطة وتعتمد على بعضها في خلق دالة قيمة مضافة للمنشأة . (الجندي ١٢٢). مما تقدم يرى الباحث في أن اختلاف المكونات ومن خلال تتبع الفكر المحاسبي يرجع الى اختلاف الإطار المستعمل كمدخل لكل دراسة ، كما يرى أنه بدراسة تطور الفكر المحاسبي يلاحظ أنه لا يوجد توافق كامل على مصطلح رأس المال المعرفي حتى وقتنا الحاضر ، ويعد من المبكر الحديث عن وضع تعريف كامل للأصول المعرفية متفق عليه ، وذلك بسبب التداخل الواضح بين الأصول المعرفية وكل من الأصول المعنوية بمعناها المتعارف عليه (زغلول ١٤١ – ١٤٢ ١٤٣). وفي هذا الشأن يعتمد على تقسيم رأس المال المعرفي بصفة أساسية الى رأس مال بشري ورأس مال هيكلي . (الفضل ، ٢٠٠٩ : ٣) .

ب– رأس المال الهيكلي: يتكون رأس المال الهيكلي بما يحويه من قواعد البيانات والبرامج الجاهزة لهيكل وعمليات منشأة الأعمال وما تحويه مكونات الحاسب الآلي من المعارف الخاصة بالثقافة التنظيمية والستراتيجيات التي تمكن المنشأة من أداء عملياتها واحداثها والتي تظل باقية فيها بعد أن يتركها أعضاؤها كقواعد بيانات الزبائن ونظم الاتصال وتكنولوجيا المعلومات من رأس المال المنظمي والزبائني، فرأس المال المنظمي يعبر عن مقدرة المنشاة على مواجهة التحديات ذات الصلة بالبنية التحتية الداعمة للموارد البشرية العاملة ذات العلاقة بفلسفة المنشاة والنظم الخاصة برفع مقدرتها الإنتاجية ورأس مال العمليات ورأس المال الإبداعي الذي يعكس الملكية المعرفية مثل حق التأليف والنشر وبراءات الاختراع إضافة الى والقدرات الذهنية وبذلك يعرف رأس المال الهيكلي بأنه مجموعة من الاستراتيجيات والهياكل والنظم والإجراءات التي بموجبها تستطيع المنشاة من إنتاج وتسليم المنتجات الى الزبائن ، بعبارة أخرى يشمل المكونات الأتية :

أ– الهيكل التنظيمي والثقافة المنظمية.

ب– الاختراعات والتكنولوجيا.

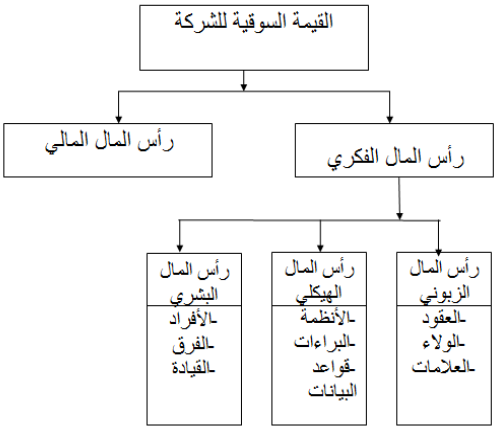
جـ– البيانات والمنشورات الكاملة.

د–الإستراتيجي و نظم والقوة والضعف والفرص والتهديدات .

هـ- الإجراءات والقواعد والسياسات .

و- الروتين ألتنظيمي المعتمد ونظام المعلومات المعمول به .

أما رأس مال الزبائني ويقصد به تلك الاصول السوقية غير الملموسة المتصلة بالزبائن المؤثرين على حياة المنشاة فضلاً عن أصحاب المصالح ومن خلال المعارف التي لابد من اكتسابها بضمان استمرار ولائهم للمنشأة وكسب زبائن جدد يدعمون قوة رأس المال البشري والهيكلي باتجاه العلاقات مع الزبائن لتحقيق رضاهم وولائهم من خلال تحديد المعرفة المطلوبة لتلبية احتياجاتهم ورغباتهم عبر قنوات التسويق في بيئة الأعمال الخارجية المحيطة والتي تعبر عن مدى قدرة إدارة المنشاة التأهيلية على تنفيذ براءات الاختراع وحقوق التصميم في الداخل والخارج فضلاَ عن اعتماد تقنية التحسين المستمر لقدرات المنشاة على التعامل داخل المنشاة وخارجها لتشمل ك لما تمتلكه من علاقات داخلية وخارجية مع كافة الأطراف .



ثالثا: أهداف رأس المال المعرفي وأهميته

لما كان رأس المال المعرفي يمثل مجموعة الموجودات التنافسية التي تقوم بعملية التطوير المعتمد على الابتكار والتجديد ، فان اهدافه تتمثل في كونه أحد عوامل الإنتاج التي تدعم المركز التنافسي لمنشات الأعمال ويمكنها من الاستمرار في مزاولة نشاطها ويساعدها على اكتساب المعرفة وتجديد رصيدها المعرفي، والتخلص من القوالب والمفاهيم التقليدية السائدة في بيئة العمل، كما يوفر القدرات الإبداعية و الإبتكارية التي تساهم في حل المشاكل وتطوير أساليب الأداء في منشات الأعمال (السعيد ،٢٠٠٨: ٣٧) الأمر الذي يجعل لرأس المال المعرفي أهمية متنامية لدوره الحيوي والمحوري في خلق المزايا التنافسية المستدامة ، فضلاً عن هذا فإن الاهتمام بدراسة مفهوم رأس المال المعرفي وعناصره وطرق قياسه والتقرير عنه يساعد إدارة المنشاة في تركيز اهتمامها على تنميته وحمايته، ويدعم هدف المنشاة الخاص بزيادة قيمة أسهمها ويساعد على زيادة كفاءة أسواق المال عن طريق إمداد المستثمرين بالمعلومات التي تمكنهم من اتخاذ قرارات الاستثمار بشكل أفضل، هذا بالإضافة الى أن الفشل في فهم عملية خلق القيمة وإهمال رأس المال المعرفي قد يترتب عليه حدوث الخسائر على مستوى المنشاة السوق، إن إهمال رأس المال المعرفي قد يؤدي الى تخصيص غير كف غيرها لموارد المنشاة الأمر الذي يترتب عليه مردود سلبي يتمثل في عدم قدرتها على تقدير إمكانياتها ورقم أعمالها في المستقبل، وعلى مستوى السوق، فقد يؤدي الفشل في عملية خلق القيمة الى سلوك غير سوي أو خاطئ للسوق. فإن لم تستطيع المنشاة الحصول على معلومات غير ملائمة وغير صادقة من خلال السوق وقنواته الرسمية، فإن ذلك يؤدي الى تخصيص غير سليم للموارد على المستوى القومي (الجندي،٢٠٠٥: ١٢٥). وكما يري (Kaplan and Norton,2004: 147) أصبح التوسع في الخطط الإستراتيجية لمنشات الأعمال ضرورة حتمية لاستيعاب رأس مالها المعرفي بجانب المادي، كما أصبح رأس المال المعرفي يمثل رأس المال الحقيقي الذي يعتمد عليه في خلق القيمة التنافسية. ويرى (Karabay, 2011: 243) أنه يمكن النظر الى رأس المال المعرفي على إنه:

- **المعرفة التنظيمية والقدرة على تطبيق المهارات في أصعب الحالات.**
- **المعرفة المكتسبة من خلال التدريب والخبرة.**
- **النظام المستعمل لفهم الحالات والتأثيرات في كيفية إدارة الأعمال.**
- **المعرفة المستعملة لتجنب المآزق و كيفية إيجاد المعلومات وكيفية الحصول عليها.**

وفي ضوء ما سبق، فأن رأس المال المعرفي يتمثل في القدرة العقلية لدى فئة معينة من الموارد البشرية ممثلة في الكفاءات القادرة على توليد الأفكار المتعلقة بالتطوير الخلاَق والاستراتيجي للأنظمة والأنشطة والعمليات والاستراتيجيات بما يضمن للمنظمة امتلاك ميزة تنافسية مستدامة، وترى الباحثة أيضاً أن مفهوم رأس المال المعرفي هو مفهوم دائم التجدد بسبب البيئة سريعة التغير المحيطة بجميع أجزاء المنشاة ابتداءً من تكامل المهارات والخبرات لجميع أفرادها وصولاً الى الميزة في التعامل مع الموردين الخاصين بها

ونهاية الى جودة السلعة والخدمة المقدمة للعملاء، لذلك لا يمكن إعطاء مفهوم محدد لهذا المورد الهام والذي يعتبر امتلاكه أحد المميزات التنافسية للوصول الى حاكمية مؤسسية من شأنها أن ترفع من قيمة المنشاة محلياً وعالمياً.

رابعاً : مواطن رأس المال المعرفي

يتواجد رأس المال المعرفي في ثلاثة مواقع رئيسية في المنشاة وهي: (Stewart, 1997: 3)

– الموارد البشرية العاملة : فإذا قدم العامل اقتراحاً لزيادة أرباح المنشاة فهو يعتبر بمثابة رأس مال فكري لها وذلك ينطبق على كل ابتكار من شأنه أن يقدم حلولاً مفيدة للشركة.

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

– الزبائن: باعتبارهم الوحيدون القادرون على إعطاء أكبر قدر من المعلومات عن الفائدة الحقيقية للمنتجات.

لذا لابد من تكامل تلك العناصر والاهتمام بكل المعلومات التي يحويها كل عنصر، ومحاولة الاستفادة منها لأنها تعمل على تحقيق الميزة التي تجعل المنشاة تتميز عن غيرها المنافسة في نفس المجال.

خامساً : فوائد الاهتمام برأس المال المعرفي

تبرز أهمية رأس المال المعرفي من كونه يمثل في حد ذاته ميزة تنافسية للمنظمة، خاصة وأن المنشات تتنافس اليوم على أساس المعرفة والمعلومات والمهارات التي لديها، لذا فإن الاهتمام به يعد قضية حتمية تفرضها طبيعة التحدي العلمي والتكنولوجي المعاصر (Ghen, et al, 2004:5) .وهناك العديد من الفوائد التي يمكن أن تجنيها أي منشأة من خلال الاهتمام برأس المال المعرفي، وهي مايلي :(الشكرجي، محمود، ٢٠١٠: ٨):

– زيادة القدرة الإبداعية في جذب الزبائن وتعزيز ولائهم.

– تعزيز التنافس بالوقت من خلال تقديم المنتجات الجديدة .

– تقليل الفترة بين كل ابتكاربقصد خفض التكاليف وإمكانية البيع بأسعار تنافسية.

–تحسين الإنتاجية.تعزيز القدرة التنافسية المستدامة .

يرى في ضوء تلك الفوائد أن رأس المال المعرفي يعتبر من أكثر الأصول قيمة ، لأنه يمثل قوى علمية قادرة على إدخال التعديلات الجوهرية على كل شيء في أعمال المنشات ، فضلاً عن أنه أصبح من أهم المؤشرات التي تعكس تطور الفكر المحاسبي ، فهو يعد من أهم ممارسات المحاسبة الإدارية، بل ربما يعتبر أفضل إستراتيجية لاستثمار الفئة المتميزة في المجتمع من حيث المعارف والمهارات.

سادساً : صيانة رأس المال المعرفي

تكمن مشكلة العديد من المنشات في استنزاف الموارد البشرية العاملة التي لديها المعرفة في جميع البيانات التي تدعم عملهم، ويعرفون كيف تسير الأمور في المنشاة وما هو الذي يصلح أو لا يصلح للمنشاة، ولكن لا توجد هناك حوافز أو وسائل لتبادل المعرفة أو طرق لنقل تلك المعرفة الّتي يمتلكها هؤلاء الموارد البشرية العاملة للآخرين في داخل المنشاة ، وهذه المعرفة قد تكون السلاح الذي تستخدمه المنشاة للرفع من قيمتها وحصتها في الأسواق ، فمديرو الموارد البشرية في المنشات متخوفون من ارتفاع معدل دورانهم لأن ذلك يعرضهم لتكاليف في البحث عن الموظف البديل الذي يمتلك المعرفة المثلى ، لذلك على مديري الموارد البشرية المحافظة على رأس المال المعرفي وصبانته ، بالإضافة الى ضرورة إلزام العاملين بالمنشاة في المحافظة على هذا الأصل غير الملموس (CIMA, 2003: 4). ويكمن التحدي في كيفية الحصول على رأس المال المعرفي، وكيفية المحافظة عليه، وقد يكون الحل في الاستيلاء على المعرفة المخزونة في العقول ، وجعلهم ينقلونها الى الموظفين الجدد.

سابعاً : سمات رأس المال المعرفي ومكوناته

في ضوء ما سبق من استعراض لمفهوم رأس المال المعرفي ومكوناته وأهميته، يمكن إجمال خصائص رأس المال المعرفي على النحو التالي: (الهلالي، ٢٠١١ :١٣)

أ– **السمات الشكلية:** وهي الشكل العام الظاهري لرأس المال المعرفي، وتتضمن:

* أنه غير ملموس وغير مرئي: حيث لا يمكن الإمساك به، أو رؤيته، أو تقييمه بأثمان محددة .

* صعوبة وضع معايير لقياسه، نظراً لكونه يتمثل في معرفة ذهنية غير مادية وغير مسجلة.

ب- السمات التنظيمية: وهي خصائص ترتبط بالبيئة التنظيمية للمنشأة و تتضمن :

* تواجد رأس المال المعرفي في جميع المستويات الادارية .

* المرونة التي تساعد على التجديد المستمر للموارد البشرية والمعرفية.

* احتواء التنظيم للعلاقات غير الرسمية والبعد عن المركزية الادارية .

ج- السمات المهنية: وهي خصائص ترتبط بالممارسة المهنية داخل المنشأة وتتضمن:

*امتلاك المهارات والخبرات المتراكمة، بحيث يكون من الصعب استبدالهم .

* التمتع بدرجة تعلم تنظيمي عالية .

د- السمات الشخصية والسلوكية: وترتبط بالعنصر البشري وبنائه الذاتي وتتضمن :

* تحمل المخاطرة، والاقدام على الأعمال المجهولة وحب العمل في ظل حالات عدم التأكد.

* تقديم أفكار ومقترحات بناءة، الاستقلالية في الفكر والعمل، والثقة العالية بالنفس.

المطلب الثاني

أولاً : مسارات القياس المحاسبي لرأس المال المعرفي

اختلفت الأراء في في مسارات القياس بسبب الطبيعة الخاصة لرأس المال المعرفي ، فقد يكون أحد العناصر المكونة لرأس المال المعرفي ذو قيمة بالنسبة لمنشأة ، قد لا يكون ذي قمة لمنشأة أخرى، الأمر الذي يترتب عليه مقاييس لا تمكن من إجراء المقارنة ، فضلاً عن هذا فإن بعض الأصول غير الملموسة يصعب قياسها من الناحية العملية، وكما يرى (Staravic D. and) Mare, B, 2003,7 أن الإبداع هو جوهر عملية المعرفة وخلق القيمة، لكن من الصعب التنبؤ بعملية الإبداع ولا بمخرجاته. وعلى الرغم من الصعوبات التي تواجه قياس وتقييم رأس المال المعرفي ، اتجهت الجهود الى بعض المداخل لتكوين مسار محاسبي يمكن الاعتماد عليه في قياس رأس المال المعرفي (الجندي، ٢٠٠٥ : ١٣٣)، وسوف يتناول الباحث أهم المسارات وعلى النحو التالي:

١- المسار المعياري القيمة السوقية للسهم كأساس لقياس رأس المال المعرفي :

وبموجبه يتم إجراء المقارنة بموجب هذا المدخل المرتكز في اساسه على الفرق بين القيمة السوقية لأسهم المنشأة والقيمة الدفترية الصافية لأسهم المنشأة في الأسواق المالية المعتمدة ، وفي حالة زيادة القيمة السوقية عن الدفترية فان السبب الأساس في الزيادة القيمية السوقية سيعزى الى رأس المال المعرفي. ويرى أن الفرق بين القيمة السوقية والدفترية لأسهم المنشأة قد يكون راجعاً في جزء منه الى العديد من العوامل التي قد تؤثر في قيمة المنشأة بخلاف الأصول غير الملموسة. مثل حالة انخفاض القيمة الدفترية للأصول نتيجة تطبيق المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية ، واقع سياسات التدخل الحكومية ، سياسات العرض والطلب على الأسهم في الاسواق المالية المعتمدة ، فضلاًعن السياسات الصناعية في الأسواق الأجنبية المنافسة . (شاهين،٢٠٠٣ : ٢٩٥)

٢-المسار المعياري لمعدل العائد على رأس المال المستثمر

يعتمد المسار على فكرة (Stewart) والتي مفادها أن صافي الأصول المعرفية تعد العامل الأوحد المتسبب في تحقيق الدخل الصافي للمنشأة قبل خصم الضريبة دون استبعاد الإيرادات والأرباح والمصروفات والخسائر غير العادية التي لا ترتبط بنشاط المنشأة العادي الدخل ويهمل مصير الأصول الأخرى المشتراه والتي تساهم بشكل نسبي في تحقيق صافي الدخل المتبقي، فضلاً على أن المسار لا يأخذ في الاعتبار آثار التغير في المستوى العام والخاص للأسعار وآثاره على صافي الدخل المحقق. ويعزى ارتفاع معدل العائد على رأس المال المستثمر للمنشأة عن المنشآت المماثلة التي تنتمي الى نفس النوع من النشاط الى أن الأصول المعرفية لا تظهر في القوائم المالية بغض النظر عن كيفية توزيع قيمة رأس المال المعرفي على مكوناتها الفرعية.

٣- المسار المعياري القيمة الأقتصادية المضافة

ووفقاً لهذا المسار يري Pebinson and Klernel ضرورة العمل لقياس الوظائف الداخلية لعناصر رأس المال المعرفي بشكل

واضح وبسيط على أساس تقديم مؤشرات لقياس قيمتها السوقية الجارية ، وقياس رأس المال البشري عن طريق تقسيم الوظائف وغم هناك بعض العناصر التي تضيف قيمة للمنشأة، لكن يصعب وضع قيمة نقدية لها، مثال وضع قيمة نقدية لبند الزبائن (الجندي ١٤٦- ١٤٧).

٤- المسار المعياري للأداء المتوازن

بموجبه يتم تقويم أداء منشات الأعمال من خلال المؤشرات المالية وغير المالية ، واعتمد نتيجة لحاجة منشآت ألأعمال لتنظيم استثمار أصولها المعنوية والمعرفية والمحافظة عليها. بعبارة أخرى يوضح علاقات السبب والأثر بين مقاييس الأداء ومسببات الأداء حيث تمكن المؤشرات من تحقيق توازن بين المنظور المالي الذي يهتم ببيان مدى تحقيق معدل متزايد للعائد على رأس المال ، ومنظور الزبائن الذي يهتم بنظرة الزبائن الى أسعار منتجات منشأة الأعمال بالمقارنة مع أسعار المنافسين ، ومنظور العمليات الداخلية الذي يهتم بالمجالات التي تتميز بها المنشأة كدورة الإنتاج فضلاً عن منظور التعليم والنمو ، ومن خلال التداخل بين وجهات النظر تستطيع الإدارة فهم العلاقات الداخلية لتطوير عملية اتخاذ القرار ذات الصلة بالأطراف المتعلقة بالمنشأة وجعل العلاقات بين المناظير الأربعة منطقية أكثر منها سببية، و إتمام علاقة السبب – والأثر خلق القيمة والنتائج المستقبلية.

٥- المسار المعياري لمراقب الأصول غير الملموسة

يقرر (Seveby, 1997: 95) انه يمكن تبويب الأصول غير الملموسة الى مجموعة الأصول غير الملموسة ذات الصلة بين العلاقات العامة مع الزبائن والموردين، والشهرة العلامات التجارية باعتبارها أصول غير منظورة.

ومجموعة الأصول غير الملموسة الداخلية المرتبطة بمجموعة المفاهيم والمسارات والنظم الآلية والإدارية ذات الصلة بالثقافة التنظيمية وروح العمل للموارد البشرية العاملة على ملاكها المعتمد ، واخيراً مجموعة الأصول غير الملموسة مستمدة من أهلية فعل الموارد البشرية التي تعمل في مختلف المواقف والتي تتوقف على مستوى التعليم والخبرة والمهارة داخل منشات الأعمالوامكانية بقاؤها واستمرارها .

كما يري (زغلول ، ٢٠٠٢ :١٥٥- ١٥٦) أنه أن الأفراد هم فقط مولدي الدخل داخل التنظيم ، وأن تصرفات القوة البشرية تتحول الى هياكل معرفية قد تكون ملموسة وقد تكون غير ملموسة، ذلك الأمر الذي يتطلب تطوير المؤشرات التي ترتبط مع نمو الأصول ومعدلات تجديدها وكفاية مؤشرات الأداء للأغراض الداخلية والخارجية المرتبطة بالعلاقات مع الزبائن والعمليات الداخلية والتعلم ونمو الأصول البشرية داخل التنظيم بحيث يكون المنظور المعرفي نابع من إستراتيجيته المتوازنة التي تنظر الى الأصول البشرية على أنها مصدر خلق الثروة .

٦- المسار المعياري للميزانية العمومية غير المنظورة

قدم (Sveiby،1998:1-8) مسار لتقويم الأصول في المنشآت القائمة على أساس المعرفة والإفصاح عنها في صلب القوائم المالية ، حيث أن إهمال القياس والافصاح عن رأس المال المعرفي (الأصول المعرفية) يؤدي في النهاية الى الإفصاح عن الأصول الكلية بقيمة إجمالية ستكون أقل مما تقتضيه الحقيقة ولاسيما في يتعلق بموقف المنشات ذات الصبغات المهنية في مجال قياس رأس المال المعرفي .

٧ – المسار المعياري لزغلول

يقوم المسار على تكامل أسلوب زيادة القيمة السوقية للمنشأة عن قيمتها الدفترية وأسلوب معدل العائد على حقوق الملكية بقصد توفير مقياس موضوعي لتقويم الفجوة القيمية للمنشأة في ظل ظروف الاقتصاد المعرفي وتكنولوجيا المعلومات اعتماداً على بيانات القوائم المالية المنشورة وأسعار وكميات تداول الأسهم في أسواق المال .

يقوم المسار المقترح لقياس الأصول المعرفية على مقومات تتمثل في الآتي: (زغلول، ٢٠٠٢: ١٦١-١٦٢)

١ – الربط بين القيمة السوقية والدفترية لتنظيم الأعمال والاستفادة من مسارالميزانية العمومية غير المنظورة.

٢ – تعيين مكونات الأصول المعرفية حسب ظروف وإمكانيات كل تنظيم الى ثلاث مكونات أساسية هي الأصول البشرية ، الأصول التنظيمية ، أو أصول القدرة التنظيمية، الأصول العلاقية أو أصول القدرة التفاعلية.

٣ – القياس الموضوعي للأصول المعرفية على أساس إجمالي من خلال البيانات المالية المنشورة ، بالإضافة الى أسعار أسهم التنظيم في بورصة الأوراق المالية خلال مدى زمني معين يتراوح من ٣– ٥ سنوات.

٤ – التأكيد على القيمة الكلية للأصول المعرفية من منظور آخر يركز على المقاييس المحاسبية المتعارف عليها مثل معدل العائد على رأس المال المستثمر ، معدل العائد على الأصول، معدل العائد على حقوق الملكية ، ويستعمل معدل العائد على حقوق الملكية لإعادة حساب القيمة الكلية للأصول المعرفي.

٥ – مقارنة القيمة الإجمالية للأصول المعرفية المحسوبة على أساس الفرق بين القيمة السوقية والدفترية مع تلك المصوبة على أساس معدل العائد على حقوق الملكية، واختيار القيمة الأقل تطبيقاً لمفهوم الحيطة والحذر.

٦ – التوزيع الحكمي للقيمة الإجمالية للأصول المعرفي ة على مكوناتها الأساسية.

٧ – الإفصاح عن الأصول المعرفية وما يقابلها من حقوق ملكية وفكرية أما في صلب القوائم المالية المنشورة أو في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية المنشورة ، حيث تعد الإيضاحات جزءاً من القوائم المالية المنشورة.

٨ – مسار شاهين المعياري

يعتمد المسار على فصل الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المعاملات غير المتكررة بصفة دورية وتحييد آثارها على الدخل الزائد الذي تحققه المنشأة عن نظيراتها ، ومن ثم يعمل على رسملة التكاليف المرتبطة ببرامج البحث والتطوير وتنمية المهارات المرتبطة وتفعيل العلاقات التجارية مع الزبائن والموردين ، ذلك الأمرالذي سيترتب عليه إضافتها الى صافي دخل المنشأة بعد ان تم خصمها من الإيراد في الفترة التي حدثت فيها . ومن تحديد متوسط صافي الدخل للمنشأة وفقاً لمدخل عائد الصناعة التي تنتمي إليها صناعة واحدة عن سلسلة زمنية محددة. كما يذهب شاهين الى تحديد مقدار الفرق بين صافي الدخل الذي حققته المنشأة وصافي الدخل المحقق للمنشأة وفقاً لمعدل عائد الصناعة مع بيان الدخل الزائد الناجم عن التغير في الأسعار النوعية للسلع والخدمات من جهة، والتغير في المستوى العام للأسعار من أجهة أخرى فضلاُ عن الدخل الزائد المرتبط بالشهرة المشتراه التي تتسبب في تحقيق الدخل الزائد للمنشأة ومن ثم يجب تحديد ما تسهم به الشهرة وأصول الملكية المعرفية بطرح متوسط الدخل الزائد المرتبط بالتغير في المستوى العام والخاص للأسعار ومتوسط الدخل الزائد المرتبط بالشهرة المشتراه ، من متوسط صافي الدخل الزائد الذي تحققه المنشأة عن المعدل الطبيعي السائد في الصناعة ليتم العمل لاحقا على رسملة الدخل الزائد المرتبط بأصول الملكية المعرفية للحصول على القيمة الحالية باستعمال تكلفة رأس المال والتي يتم حسابها بضرب النسب لمصادر التمويل داخل المنشأة في التكلفة الحالية لكل مصدر ، واخيرا يتم توزيع القيمة الإجمالية للأصول المعرفية على أساس تحديد المكونات الفرعية للأصول المعرفية فضلاً عن تحديد تكاليف المرتبات ، الأجور، المكافآت ، الحوافز، ومصروفات التدريب المرتبطة بالكوادر التي تتصف بالقدرة على الابتكار في أنشطة البحوث والتطوير وكافة التكاليف المرتبطة بنشاط البحث والتطوير المرسملة وغير المرسملة ، وعناصر التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل المحافظة على زبائنها وتفعيل العلاقات التجارية. على ان تحدد الأوزان للمكونات الفرعية للأصول المعرفية بناء على إجمالي عناصر تكاليف كل مكون ، ليتم في الاخر توزيع القيمة الإجمالية للأصول المعرفية على المكونات الفرعية لتلك الأصول وفقاً للأوزان الترجيحية.

٩ – مسار الجندي لمعياري

يرتكز المسار المقترح على مفهوم القيمة المضافة ، حيث يعد من أكثر المقاييس ملائمة لبيئة الاقتصاد المعرفي التي تتميز بالتركيز على عملية خلق القيمة، والقيمة المضافة هي مقياس أداء مالي يعبر عن الربح الاقتصادي الحقيقي لأي وحدة اقتصادية. وتتميز القيمة المضافة ببساطتها وسهولة حسابها حيث تبدأ بصافي ربح العمليات بعد خصم الضرائب مطروحاً منها تكلفة رأس المال المستثمر. و يقوم المسار على محاولة استنتاج مدى مساهمة كل من رأس المال المادي الدفتري ورأس المال المعرفي في تحقيق قيمة مضافة للمنشأة. كما يرتكز المسار على أن مكونات رأس المال المعرفي هي رأس المال البشري ورأس المال الهيكلي وينقسم الأخير الى رأس المال التنظيمي ورأس مال العلاقات. وينقسم رأس المال التنظيمي بدوره على رأس مال العمليات ورأس مال الابتكار، وبناء على التقسيم السابق تتركز عملية القياس على أربعة مكونات رئيسية هي : رأس المال البشري، ورأس مال العلاقات، ورأس مال العمليات، ورأس مال الابتكار. ويقوم المسار على قياس وتقييم رأس المال المعرفي للمنشأة في لحظة معينة

مثله في ذلك كأي عنصر من عناصر قائمة المركز المالي، وبذلك يهمل المسار قياس ديناميكية رأس المال المعرفي والتدفقات بين مكوناته. ويمكن التأكيد على مدى جدوى المسار ومدى دقة القيمة المستنتجة بالاعتماد على السوق، من خلال المؤشرات المتفق عليها في الأدب المحاسبي لقياس كل من مكون مع ملاحظة اختلاف المكونات من منشأة الى أخرى.

١٠ – مسار قطب المعياري

يعتمد المسار على دراسة الأساليب التي تحقق الأهداف الإستراتيجية الداخلية والخارجية من خلال مداخل تصنيف أساليب المحاسبة عن رأس المال المعرفي ، تقييم رأس المال المعرفي ، قياس رأس المال المعرفي ، ومدخل علاقة السبب والنتيجة بين أساليب وأهداف القياس والتقييم المعرفي. ويعتد في الدراسة للمداخل اعلاه على أجيال المحاسبة عن رأس المال المعرفي وهي:

أ. الجيل الأول لقياس التأثير الإستراتيجي لأداء الموارد المعرفيةعلى قيمة المنشأة عن طريق بطاقات الأداء المتوازن، مثلث الأداء ، ادوات سكايرس المعرفية . وتتعلق أوجه القصور بعدم الربط بين المقياس في مقياس واحد يعبر عن قيمة المنشأة.

ب. الجيل الثاني: قياس التدفقات والتحولات بين الموارد المختلفة عن طريق تحقيق الربط بين كل من خصائص العمل والإدارة المالية ونهجه أداء وقيمة رأس المال المعرفي .

ج. الجيل الثالث : يعتمد هذا الجيل على دمج المقاييس المالية والغير مالية لأداء الموارد المختلفة في شكل مقياس كلي يعبر عن القيمة الاقتصادية للمنشأة من وجهة نظر كل طرف ذات الصلة والمصلحة بالمنشأة.

ويرى (قطب) أن مدخل القيمة الشاملة يمثل المسار الوحيد الممثل للقياس المحاسبي الشامل المتعدد الأبعاد بقيمة المنشأة ، كما يرى أن هذا المسار لقياس رأس المال المعرفي يشوبه الكثير من التعقيد في مجال التطبيق العملي لاشتماله على مجموعة من العناصر ما زالت تحتاج الى المزيد من البحث . هذا ويجدر بالملاحظة أن معايير . هذا ويجدر بالملاحظة إذا تطرقنا الى معايير المحاسبة الدولية والمحلية نجدها تخلو من عرض مسار محدد يسترشد به المحاسبون في مجال قياس أصول الملكية المعرفي ة والتقرير عنها، ومن ثم فتحت المجال لاجتهاد الباحثين عن أنسب المسارات التي يمكن من خلالها إجراء القياس. إن معايير قياس والتقرير عن الأصول المعرفية مازالت تتسم بعدم الهيكلة. (زغلول،٢٠٠٢: ١٥٠). ويلحظ إن المعيار الدولي (Las No. 38. 1998) حدد شروط الاعتراف بأصول الملكية المعرفية من خلال مدى توافر المعايير التالية:

١– إمكانية تمييز الأصول بشكل ملحوظ عن الشهرة الناشئة عن دمج منشآت الأعمال.

٢– التأكد من قدرة الأصول المعرفية على تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية للمنشأة.

٣– إمكانية سيطرة المنشأة على المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول المعرفية.

٤– إمكانية قياس تكلفة الأصول المعرفي ة بشكل موثوق فيه.

وتناول المعيار الدولي أسس قياس تكلفة الأصول المعرفية التي تنشأ داخلياً من خلال التمييز بين مرحلتي البحوث والتطوير حيث تعالج التكاليف التي تتفق في مرحلة البحوث كمصروفات في الفترة التي تم تحمل التكاليف خلالها (أي لا يتم رسملة التكاليف) . أما التكاليف التي تتفق في مرحلة التطوير وكانت مستوفية لمعايير الاعتراف بالأصول المعرفية لتعالج كمصروفات رأسمالية. وقد خلص المعيار رقم ٣٨ الى أنه ليس هناك حلاً لقياس الأصول المعرفية والتقرير عنها نظراً لأن معظم مكونات الأصول المعرفية غير قادرة على مقابلة معايير الاعتراف بها كما وردت بالمعيار. (زغلول، ٢٠٠٢، ١٥١) . ولم يأتي مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بمعايير جديدة تساعد منشآت الأعمال في قياس الأصول المعرفية والتقرير عنها ، وررغم الانتقادات الموجهة للمعالجة المحاسبية لبعض الأصول المعرفية مثل البحوث والتطوير والأسماء التجارية في الولايات المتحدة الأمريكية ، فإن مجلس ال()FASB مازال يطبق المعيار رقم ٢ (SFAS 2, 1974) باعتبار أن التكاليف التي حدثت للأصول المعرفية نفقات إيرادية . في حين نص المعيار (SFAS 86, 1985) على إمكانية رسملة تكاليف تطوير برامج الحاسبات الآلية مثلاً بعد وصول المنتج الى درجة من الصلاحية ويصبح المنتج قابلاً للتطبيق مستقبلاً على نحو اقتصادي، وقد تعامل المعيار مع برامج تشغيل الحاسبات الآلية التي يتم تطويرها للبيع أو التأجير الى أطراف خارجية ، ولم يتضمن خطوطاً إرشادية فيما يتعلق بالمحاسبة عن تكاليف تطوير برامج تشغيل الحاسبات للاستعمالات الداخلية واعتبرها تكاليف بحوث وتطوير يتم تحميلها على الفترة المالية التي حدثت فيها (زغلول : ٢٠٠٢، ١٥١– ١٥٢) . كما لم تقدم المعايير المحاسبية إرشادات واضحة وكافية فيما يتعلق بكيفية

العمل على قياس الأصول المعرفية ، بل أكد المعيار الدولي رقم ٣٨ على أن بعض الأصول التي سوف تلبي بصعوبة معيار الاعتراف بها كأصول على الرغم من المنافع الاقتصادية المستقبلية. ويرجع ذلك الى أن المنشأة ستجد عدم إمكانية منع الأطراف الخارجية من السيطرة عليها ، حيث يوجد للعاملين فرصة الانتقال الى منشآت أخرى أفضل. مما تقدم يخلص الى وجود عدة مسارات لقياس رأس المال المعرفي ، ويوجد لكل مسار ما يميزه وما يؤخذ عليها من نقد بشأن قياس رأس المال المعرفي والإفصاح عنه في القوائم المالية، وأن عدم القيام بذلك يترتب عليه فشل القوائم المالية في توصيل المعلومات التي تساعد المستثمرعلى اتخاذ قراره السلسم . ويرى أن هناك حاجة ماسة لقياس رأس المال المعرفي والإفصاح عنه ضمن التقارير والقوائم المالية لمنشات الأعمال حتى تتمكن من تقويم وتطوير المعرفة المملوكة ، نظراً لأن قياس رأس المال المعرفي يساهم بشكل كفوء وفاعل في قياس الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية للمنشأة وكلما كان الفرق وراسعاً كانت منشأة الأعمال أكثر ثراءً بفكرها ومعرفتها. ويرى الباحث في أنه رفم جهود الباحثين في قياس رأس المال المعرفي إلا أن أحداً لم يتوصل الى مسار يمكن الاعتماد عليه في بناء القاعدة المعرفية لمنشأة الأعمال متفق عليها ويتمتع بخاصيتي الملاءة والمصداقية(المفرجي وصالح ، ٢٠٠٧: ٩٥) . فضلاً عن إن معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالقياس المحاسبي لرأس المال المعرفي ما زالت في مراحلها الأولى باعتبار أن القياس ينصب على أصول معرفية ، وعلى هذا النحو لا تقدم القوائم المالية الحالية المعلومات الصادقة عن حقيقة المركز المالي لعدم درايتهم بقيمة الأصول المعرفية. لهذا يرى أن الفكر المحاسبي مطالب بإجراء الدراسات حول وضع المسارات المعرفية لتأصيل مفهوم رأس المال المعرفي ، والتوسع في تحديد مكوناته، باعتباره مطلباً لأغراض القياس والتقرير عنه في بيئة التطبيق العملي لشمل مقاييس جديدة مالية وغير مالية لقياس رأس المال المعرفي وإدراجه ضمن القوائم المالية باعتبار أنها الوسيلة التي يمكن أن تستخدمها الإدارة في تقويم وتطوير المعارف المملوكة للمنشأة، فضلاً عن الإفصاح عن ما تملكه من موارد معرفية ، بالإضافة الى أن قائمة رأس المال المعرفي تعد من القوائم المالية المكملة لقوائمها التقليدية تساهم في تقديم صورة متكاملة عن المنشاة بجميع عناصر الثروة التي تمتلكها، كما أنها تعد من ناحية أخرى أداة لتفسير الاختلاف بين القيمة السوقية للمنشأة وقيمتها الدفترية (السعيد، ٢٠٠٨: ٨٦). تأسيساً على ما تقدم فأن التقرير عن الأصول المعرفية ومكوناتها الأساسية يجب أن يتم في صلب القوائم المالية المنشورة ، أما التقارير عن المؤشرات المالية غير / غير المالية لمكونات الأصول المعرفي ة فيجب أن يتم في الإيضاحات المتممة لتلك القوائم، فضلاً عن هذا فإن الإفصاح عن رأس المال المعرفي ومكوناته وعن المؤشرات المالية / غير المالية لهذه المكونات الأساسية يوفر للمستثمرين معلومات إضافية تؤثر بشكل إيجابي عن المحتوى الإعلامي للقوائم المالية ومن ثم تؤثر على إدراك مستخدمي القوائم المالية عند استخدام هذه المعلومات الإضافية كمدخلات في نماذج قراراتهم الاستثمارية .

ثانياً : صعوبات القياس لرأس المال المعرفي في القوائم المالية

يمكن اجمال صعوبات القياس لرأس المال المعرفي في القوائم المالية الى مايلي : (زغلول، ٢٠٠٢: ١٨٠).

١- يصعب قياس بعض الأصول غير الملموسة بما في ذلك خلق القيمة.

٢- تعد رأس المال المعرفي وبعض مكوناته ذات قيمة كبيرة لمنشأة معينة وليس لمنشأة اخرى.

٣- عدم التأكد من قياس العائد.

٤- عدم رقابة على العمليات الأصول المعرفية والمعنوية.

٥- عدم الاتفاق على مكوناته وأهمية عناصره.

٦- اعتماد المحاسبة التقليدية على مقاييس مالية تاريخية و تركز على الموجودات الملموسة.

ثالثاً : منافع قياس رأس المال المعرفي

وحيث أن ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته فقد زاد الاهتمام بشكل ملحوظ بقياس رأس المال المعرفي. ويعد قياس رأس المال المعرفي ذا أهمية سواء على مستوى الأدارة أو على مستوى اصحاب المصالح نظراً لما قد يحققه ذلك القياس على المستويين من منافع عدة وهي :.

مستوى الأدارة :

يمكن لرأس المال المعرفي مساعدة منشآت الأعمال على تحقيق الاتي:

١- صياغة استراتيجية المنشأة: فرأس المال المعرفي يجب أن يكون أحد الثوابت التي تعتمد عليها المنشأة في تحديد وتعريف استراتيجياتها ووضع إطار لها، لذلك تحتاج المنشأة أن تحدد وتعرف وتطور رأسمالها المعرفي بشكل استراتيجي لتحقيق أهدافها (kannan and aulbur, 2004 : 388-391) .

٢- تطوير مؤشرات الأداء الداخلي لكي تساهم في تقييم تنفيذ الاستراتيجيات المختلفة للمنشأة، ولذلك فينبغي أن يتم تطوير مؤشرات الأداء استرشاداً بالاستراتيجية . (السيد :٢٠٠٨ : ١٤٨).

٣- استعمال مقاييس الأداء غير المالية المعتمدة على رأس المال المعرفي في نظم المكافآت، لتوفيرها مستوى عال من المعلومات عن الجهود الإدارية من قبل المنشأة . (marr et al.2003: 434).

مستوى أصحاب المصالح :

يساغد قياس رأس المال المعرفي والإفصاح عنه في القوائم المالية لأصحاب المصالح الخارجيين على تحقيق الأتي : (السيد، ٢٠٠٨ :١٥٠ ؛ 45 : chiucchi, 2008: 217-):

١- تقديم معلومات عن القيمة الحقيقية والأداء المستقبلي للمنشأة، ويمكن الاستفادة منها من قبل المستثمرين الحاليين والمرتقبين والمقرضين المهتمين بتقييم المنشأة.

٢- تخفيض حجم مشكلة عدم التماثل بين المعلومات المتاحة للأطراف المختلفة من المستفيدين .

٣- تخفيض درجة عدم التأكد والأخطار لدى كل أصحاب المصالح.

٤- تعزيز سمعة المنشآت كثيفة المعرفة ودعم قدراتها في التأثير على أسعار الأسهم .

المطلب الثالث

رأس المال المعرفي في تحقيق الميزة التنافسية.

يلعب رأس المال المعرفي في ظل اقتصاد المعرفة ذو القدرة العالية على الإبداع والمنافسة المورد الأستراتيجي دوراً في نجاح منشآت الأعمال وتحقيقها لمزايا تنافسية مستدامة وخلق القيمة من خلال الأتي:

الفرع الأول: تطوير الميزة التنافسية.

في عالم متغير تتحرك فيه المعلومات والموارد والتكنولوجيا بسرعة فائقة، يبقى العنصر الوحيد الذي يمثل نقطة القوة بالنسبة للمنشأة هو أ رس المال المعرفي والكفاءات المؤهلة للإبداع والتجديد. ولقد أدى الانخفاض المستمر لتكلفة تشغيل المعلومات في ظل اقتصاد المعلومات الى اعتبارها سلعة متاحة للبيع والشراء، وبالتالي أصبحت محددا غير أساسي للميزة التنافسية، وبالتالي تأكدت منشآت الأعمال في ظل تحولات البيئة التنافسية أن العامل الوحيد الذي يوفر لها الميزة التنافسية المستدامة هو رأسمالها المعرفي، ذو المهارة العالية على الإبداع المستمر، وبالتالي ضرورة الانتقال الى اقتصاد المعرفة الذي تصبح فيه العقول الذكية هي المصدر الجديد للميزة التنافسية.

الفرع الثاني: سياق البيئة التنافسية وقيمة رأس المال المعرفي.

تعتبر البيئة الخارجية مجموعة القوى والعوامل والمتغيرات الاقتصادية، السياسية والاجتماعية، والتكنولوجية التي تقع خارج إطار المنشاة ، والتي تؤثر على إستراتيجيتها دون أن تكون لهذه الأخيرة قدرة السيطرة عليها أو توجيهها، بل تعمل على التكيف معها من خلال العمل على اغتنام الفرص المحتملة ومواجهة التهديدات المتوقعة من خلال استثمار نقاط القوة الداخلية، ممثلة في الموارد والسياسات التنظيمية، كذلك العمل على معالجة الضعف في أنظمة وموارد المنشاة، بما يؤدي الى نجاح الإستراتيجية وامتلاك ميزة تنافسية.(قدي ويحضية ،٢٠٠٣: ٢)

وقيمة رأس المال المعرفي للمنشأة لا ترتبط بنوع القيمة المرغوب الحصول عليها بل أيضا بسياق البيئة التنافسية المحيطة بالمنشاة، والذي يعتبر أداة لقياس وتحديد الأهمية النسبية للابتكا ا رت، ويمكن التعبير عن سياق البيئة التنافسية من خلال رؤية المنشاة التي تتمكن من تحديد الرؤية ومعالم إسترا تيجيتها و تكون فيوضع يسمح لها بتحديد طبيعة أدوار رأس المال المعرفي المحقق للقيمة، فبالنسبة لمنظمات التصميم والإنتاج يساهم رأس المال المعرفي في خلق الابتكارات وتميز المنتجات، بخلاف منشآت الأعمال التي تتمثل قيمتها المضافة في تكامل وتجميع المكونات حيث يركز را المال المعرفي على تكامل ابتكارات الآخرين.

وتتطلب أهمية الاستثمار الفعال في رأس المال المعرفي ضرورة تحديد مجالات أنشطته القصيرة،والمتوسطة وطويلة المدى، فبالنسبة للمنشآت التي تكون ملكيتها المعرفي ة مصد ر لإيرادها الحالي تكون محتويات محفظتها ذات قيمة حالية، بينما نجد أن الأصول المعرفية لا ترتبط بالمدى القصير، بل ذات مدى طويل ، إذ أن تحصيل قيمتها غالبا ما يكون في المستقبل، إذ أن ابتكا ا رت المنشاة المركزة على راس المال المعرفي غالبا ما تعمل بصورة كلية وإستراتيجية على المدى البعيد، وحتى يكون راس المال المعرفي موردا استراتيجيا مسؤولا عن خلق الميزة التنافسية المستدامة، لابد من توفر كل من السمات الأتية :

١ – تميز المنتجات بتكلفتها المنخفضة .

٢ – ندرة الموارد و للكفاءات الموهوبة ذات القدرةالعالية على الإبداع والابتكار في مجال عملها يحقق لها أساسا للتفوق في عالم الأعمال. (قدي و يحضيه ، ٢٠٠٣: ١٦٠)

٣ – تنمية وتغذية خصائص مواردها التي لا يمكن تقليدها من طرف المنافسين.

٤ – وجود النظم والممارسات الملائمة التي تسمح لخصائص الموارد البشرية أن تعطي ثمار م ا زياها المحتملة، ورفع مستوبات الأداء وتحقيق الميزة التنافسية المستدامة.

٥ – خاصية عدم قابلية الموارد البشرية للتبديل بمورد مكافئ له من قبل المنشاة.

الفرع الثالث: رأس المال المعرفي وتحسين الأداء التنافسي للمنشأة.

مع تغيير أذواق " وولاء الزبائن، وتعدد حاجاتهم تعد الموارد المعرفية أهم موارد المنشاة في البيئة التنافسية الجديدة سريعة التغير، خاصة ، وتعتبر سببا قويا يدفع المنشاة الى تحسين أدائها وجودة منتجاتها عن طريق تشجيع الابتكار، وتطوير وظائفها، وتوظيف رأسمالها المعرفي، لأنه يلعب دورا في تعزيز الميزة التنافسية، وأن القيمة الأساسية للمنشأة تتمثل في رأسمالها المعرفي، والقدرة على توظيف المعرفة التي بحوزتها والعمل على تحويلها الى أداء جيد، يحسن القدرة التنافسية. وبالتالي يعتبر الاستثمار الفعال لرأس المال المعرفي المحدد الرئيسي للتفوق التنافسي، خاصة إذا استطاعت المنشاة جذب الكفاءات المتميزة.

الفرع الرابع : دور رأس المال المعرفي في خلق القيمة.

عندما تقوم المنشاة بتسيير الأصول المعرفية بفاعلية، تتحقق لها الاستفادة القصوى من رأسمالها المعرفي، فتركز على تنمية العناصر التي تحتاج الى استثمار، وتوقف الاستثمار في العناصر التي لا ترى منها أي جدوى، وبالتالي تضمن أن الاستثمار في رأسمالها المعرفي سيحقق لها خلق القيمة، والتي يظهر على عدة أشكال منها: تخفيض التكلفة، اكتساب موقع تنافسي ، قيادة الإبداع التكنولوجي، وتراكم الأرباح، وتجدر الإشارة الى أنه على المنشاة التفكير في كيفية تحويل رأسمالها المعرفي الى شيء ذو قيمة.

الفرع الخامس: رأس المعرفي وإستراتيجية خلق القيمة.

تختلف الاستراتيجيات المؤدية الى خلق القيمة انطلاقا من رأس المال المعرفي حسب كل منشأة، فمنها من تسعى لتحقيق ابتكا رات من خلال رأسمالها المعرفي مما يجعل منتجاتها ذات جودة عالية، وجاذبية أكثر من منتجات منافسيها، وبالتالي سينعكس ذلك على المنشاة في تحصيل قيمة من راس المال المعرفي على شكل إيراد أو مركز استراتيجي تنافسي، كما أن منشآت الأعمال الخدمية تحقق قيمة من خلال المعرفة الموجودة لدى راسمالها البشري، فيظهر ذلك في شكل ولاء للعملاء، كما قد يكون لرأس المال المعرفي دور دفاعي في حماية المنتجات المحققة من ابتكارات رأس المال المعرفي، وحرية تعميم المنتجات، ودور تجميع إيرادات المنتجات، وأصول المنشاة وملكيتها المعرفية، وتحديد أساس للتحالفات الإسترتتيجية. (قدي ويحضيه ، ٢٠٠٣: ١٣٤–١٣٦) مما سبق يتضح أن امتلاك المنشاة للميزة التنافسية المستدامة يتوقف على التسيير الاستراتيجي الفعالل رأس المال المعرفي، والاستغلال الأمثل للقدرات والمهارات المحتملة.

المطلب الرابع

أولاً : العلاقة بين راس المال المعرفي والميزة التنافسية.

تستطيع المنشاة الاستمرارية في امتلاك الميزة التنافسية، من خلال المعرفة، لأنها مصدر أساسي للميزة، وبالتالي على منشآت الأعمال أن تعرف كيف تمتلكها وكيف تديرها، لأن ما ينتج عنها هو رأس المال المعرفي، وبالتالي تقوم بإدراك كيفية امتلاكه،

إدارته وقياسه، وتشبه العلاقة بين رأس المال المعرفي والميزة التنافسية النظام مدخلاته هي مكونات راس المال المعرفي، أما المعالجة فتتمثل في تطبيق مبدأ القيمة، الندرة، صعوبة التقليد، الاستغلال الأمثل على مكونات راس المال المعرفي، أما مخرجات النظام فتتمثل في امتلاك المنشاة لراسمال فكري استراتيجي متميز، يشتمل على مكوناته المتمثلة في يلي:

الفرع الأول: رأس المال البشري المتميز.

تحقيق التميز في أداء المنشاة لا يستند الى مجرد امتلاكها للموارد الطبيعية والمالية والتكنولوجية فقط، بل بالدرجة الأولى على توفر الكفاءات البشرية التي لها القدرة على تعظيم الاستفادة من تلك الموارد، من أجل تحقيق الميزة التنافسية، فالموارد المعرفية تعتبر مصدر الفكر والابتكار والإبداع، لكن مع مراعاة أن تكون هذه الكفاءات موارد إستراتيجية تتصف بالندرة وصعوبة التقليد، القدرة على خلق القيمة وغير قابلة للاستبدال بمورد مماثل لها في إطار الإستراتيجية المعتمدة على رأس المال البشري باعتباره حجر الزاوية الأساس لزيادة الخبرات والمهارات والقدرات بالشكل الذي تنجز فيه العمليات الداخلية بكفاءة وفعالية و بما يساعد تحقيق القيمة المقترحة للزبائن، وبلوغ الأهداف المالية المتمثلة في القيمة المضافة ورفع العائد على الاستثمار.

الفرع الثاني: رأس المال الهيكلي المتميز.

يعبر رأس المال الهيكلي للمنشأة عن الأصول المعرفية التي تبقى في دائرة المنشاة عندما لا يؤخذ العنصر البشري بعين الاعتبار، وعلى المنشاة أن تقوم بالاهتمام وبكل العناصر حتى تحقق الميزة التنافسية وترفع قيمتها السوقية، ويمكن للمنشأة أن تمتلك رأس مال هيكلي متميز من خلال تشجيع وتطوير قدرات الإبداع والمشاركة لدى الأفراد ونشر المعرفة لغرض تعميق إنتاجيتهم في مختلف الميادين، من خلال تكثيف الأنشطة وتطوير البنى التحتية وتكييفها بما تقتضيه متغيرات البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة ، مثل اقتناءأحدث نظم المعلومات والبرمجيات وقواعد البيانات ، إضافة الى اعتماد الهيكل التنظيمي المناسب الذي يشجع الموارد البشرية مهما كان موقعهم التنظيمي على العمل أكثر واستغلال المعارف التي لديهم أحسن استغلال في مجال تحقيق التفوق التشغيلي من خلال تحسين العمليات التشغيلية الهادفة الى تحقيق النوعية العالية بالتكلفة المنخفضة، وخفض زمن دورة العمليات الداخلية والاستفادة القصوى من طاقة الموجودات المادية والإدارية . (الفضل ،٢٠٠٩: ١٧٦)

الفرع الثالث: رأس المال الزبوني المتميز.

يعكس مدى قوة العلاقة التي تربط بين المنشاة وعملائها وموردیها، تعتبر نقطة الانطلاق لأي منشأة هي الزبائن، على اعتبار أن المحافظة على الأسواق أو دخول أسواق جديدة، أو اكتساب حصص سوقية إضافية والحصول على عملاء متميزين، وتلبية حاجات الزبون من خلال دراسة السوق ، والتي مهما كلفت عوائدها فإن عوائدها مضمونة وإيجابية على قيمة المنشاة ، وتحقيق الميزة التنافسية من حبث خلق التفوق والتميز عن طريق الإبداع والتطوير مثل إيجاد منتجات جديدة أو اختراق أسواق وزيادة قيمة الزبائن عن طريق عمليات إدارة الزبائن وتعميق العلاقة مع الزبائن الحاليين وتخفيض أوقات التسليم أوسرعة الاستجابة لطلبات الزبائن. وأخيرا العمل على أن تصبح المنشاة عضوا في المجتمع من خلال ترسيخ علاقات مؤثرة مع أصحاب المصالح . مما سبق يمكن القول أن المعرفة هي المصدر لخلق القيمة وتحقيق الميزة التنافسية المستدامة لأنها تمنح المنشاة التميز المعرفي عن المنافسين ، ورفع العوائد ، وتشجيع الإبداع والابتكار، وتعزيز ولاءالزبائن والتي ستمكن المنشاة من صياغة أفضل وتطبيق ناجح لإستراتيجياتها التنافسية ، ويعتبر رأس المال المعرفي لها القوة الموجهة التي تكمن وراء التنافس، والموجه الرئيسي للإبداع والتميز في الأداء بتبنى الآليات والمداخل لإدارة رأس مالها المعرفي، بالشكل الذي يساعدها على الوصول الى تحقيق القيمة من رأس المال المعرفي وما لتلك القيمة من أثر في إيجاد الميزة التنافسية ، كما يجب عليها التركيز على كيفية تنمية واستثمار رأس مالها المعرفي حتى تتفوق على منافسيها ، خاصة في ظل البيئة شديدة المنافسة ، وأيضا تستغل الطاقات البشرية لديها بما يسمح بتدعيم الإمكانيات والمهارات لأنها أغلى الأصول على الإطلاق الجودة المتفوقة وكفاءة الإبداع والاستجابة السريعة .

ثانياً : محددات الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي وأثره على الأداء المالي

يعد الأستعمال الواسع لمصطلح رأس المال المعرفي من قبل الهيئات المهنية والأكاديمين دالة الى امتلاك المعرفة المهنية والخبرة والمهارة والعلاقات والإمكانات التكنولوجية ، والتي تتضافر معاً لتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة عن طريق إضافة القيمة لأصحاب المصالح (Mishiel and Radhi،2014:167) . كما حاولت دراسة (الميهي،٢٠١٣ :٦٧) تعريفه من خلال

علاقته بمفهوم سلسلة القيمة بأنه "مجموعة من الأصول المعرفية التي تحقق قيمة للمنشأة بخلاف القيم المادية خلال سلسلة القيمة المرتبطة بها، وتعكس الإمكانات البشرية والداخلية والخارجية ، وتُساهم في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة في الأجل الطويل". من المفاهيم السابقة يتضح للباحث أن رأس المال المعرفي يعتمد على استغلال المنشأة للمعارف والخبرات والمهارات والكفاءات المرتبطة بالعقل البشري في خلق منافع اقتصادية مستقبلية ملموسة للمنشأة وزيادة قيمتها. وقد اهتمت أدبيات الفكر المحاسبي بتحليل العوامل المؤثرة في مستوى إفصاح المنشآت عن رأس المال المعرفي حيث توصلت دراسة (Abdifatah and Nazlik, 2013 :46) أن ممارسات الحوكمة الجيدة مثل حجم مجلس الإدارة، واستقلال أعضاء المجلس ، وكفاءة رئيس مجلس الإدارة لها تأثير إيجابي على كمية وجودة الإفصاح عن رأس المال المعرفي. كما توصلت دراسة Jing et al., (2012:104) الى وجود علاقة بين كل من حجم المنشأة ، ونوع الصناعة ، وحجم مكتب المراجعة ، ومستوى الإفصاح عن رأس المال المعرفي ، كما وجدت دراسة (Mishiel and Radhi، 2014: 155) وجود علاقة موجبة بين اتساع هيكل ملكية المنشأة وحجم لجنة المراجعة، بينما لم يتوصل (Hamid-Abdul and Abdulrahman،2012:123-135) الى وجود أي ارتباط بين كل من درجة تركيز الملكية ، وعمر المنشأة ، ودرجة الرفع المالي وازدوجية دور المدير التنفيذي الأول ومستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي. وفي ضوء ما سبق يتضح أن كمية وجوه الإفصاح عن رأس المال المعرفي تتأثر بعدة محددات ترجع في معظمها الى محددات مرتبطة بالأتي :

١ – حجم المنشأة ومستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي:

حيث قدمت نظريات الأدب المحاسبي تفسيرا للعلاقة بين حجم المنشأة ومستوى الإفصاح الاختياري عن رأس المال المعرفي ، فنظرية الوكالة تشير الى أن المنشآت الكبيرة تتعدد وتتعقد فيها العمليات ويزداد فيها الصراعات بين إدارة المنشأة وأصحاب المصالح ومن أجل التغلب على زيادة تكاليف الوكالة تتجه هذه المنشآت الى زيارة مستوى الإفصاح الاختياري عن المعلومات والتي من ضمنها معلومات عن رأس المال المعرفي . أما نظرية الشرعية فترى أن المنشآت يتم مراقبتها من قبل الجهات الحكومية أو منظمات المجتمع المدني ، لذلك فهي تلجأ الى زيادة مستوى الإفصاح الاختياري عن رأس المال المعرفي من أجل الحفاظ على شرعيتها.

٢– ربحية المنشأة ومستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي:

العلاقة بين ربحية المنشأة ومستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي جاءت مختلطة فقد قدمت المسارات النظرية للإفصاح الاختياري حيث أشارت نظرية الوكالة الى أن الأداء الجيد للمنشأة قد يجعل من السهل على المديرين إقناع حملة الأسهم بمهاراتهم وقدراتهم الإدارية حيث يتحفز المديرون للإفصاح الاختياري عن رأس المال المعرفي لجذب ثقة المستثمرين والحفاظ على مراكزهم الوظيفية . كما أن نظرية الإشارة تري أن المنشآت الأعلى ربحية لدي حافز أكبر في الإفصاح الاختياري عن المعلومات لتميز نفسها عن غيرها من المنشآت الأقل ربحية وكذلك لتجنب التقييم المنخفض لأسهمها.في حين تري نظرية التكاليف السياسية أن المنشآت الأعلى ربحية يكون لديها حافز قوي للإفصاح الاختياري لتخفيض التكاليف، ولتوضيح مصادر أرباحها.

٣– درجة الرفع المالي ومستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي:

في سياق نظرية الوكالة يصاحب المنشآت ذات المديونية العالية ارتفاع في تكاليف الوكالة حيث تواجه تعارض في المصالح بين المستثمرين والمقرضين ، وهو ما ينعكس على تخفيض قيمة المنشأة وزيادة تكاليف المراقبة. لذلك فإن المنشآت ذات المديونية العالية يتوافر لديها حافز قوي للإفصاح الاختياري عن رأس المال المعرفي لمحاولة تخفيض تكاليف الوكالة وتلبية احتياجات المقرضين ، وكذلك لعدم قدرة المستثمرين والمقرضين في المنشآت كثيفة المعرفة في التعرف على الإصول غير الملموسة الناتجة من الديون في القوائم المالية المعتادة (Whiting & Woodcock،2011 :120-127) . وفي المقابل تفترض نظرية الإشارة انخفاض درجة الرفع المالي للمنشأة يمثل إشارة الى سوق المال على جودة هيكلها المالي ، لذلك يتوفر لديها حافز قوي لتحسين الإفصاح الاختياري في تقاريرها المالية.

٤– تركيز الملكية ومستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي:

تتسم المنشآت بتركيز ملكية في عدد من المساهمين يكون من المتوقع أن تنخفض فيها تكاليف الوكالة وعدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين ، حيث تحاول المنشآت تحسين الإفصاح الاختياري من خلال إرسال إشارة بأن المديرين يعملون على تحقيق احتياجات أصحاب المصالح . وجاءت نتائج الدراسات السابقة متباينة حول علاقة تركيز الملكية بمستوى الإفصاح الاختياري عن رأس المال المعرفي. حيث توصل كل من (Whiting & Woodcock ،2011 :120-127) الى أن الملكية المؤسسية والعائلية ترتبط بعلاقة ارتباط معنوية مع مستوى الإفصاح الاختياري عن رأس المال المعرفي، والى أن المنشآت ذات تركيز الملكية المنخفض تقوم بالإفصاح أكثر عن رأس المال المعرفي.

٥- نوع الصناعة ومستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي:

يمكن استخدام نظرية الإشارة في تفسير العلاقة بين نوع الصناعة ومستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي، فالمنشآت عادة ماترغب في إرسال إشارة إيجابية من خلال تحسين مستوى الإفصاح الاختياري عن المعلومات بأنها تلتزم بأفضل الممارسات في مجال الصناعة.كما أن المنشآت التي لا تتبني أفضل ممارسات الإفصاح قد يمثل لذلك إشارة بأنها تخفي معلومات بسبب بعض الأخبار السيئة. ونظرا للاختلافات بين طبيعة كل صناعة فإن التفسيرات في القواعد المحاسبية قد تختلف بين هذه الصناعات ، وهو ما ينعكس على اختلاف ممارسات الإفصاح المحاسبي. ولم تقدم الدراسات المحاسبية دليلاً قاطعا على طبيعة العلاقة بين نوع الصناعة والإفصاح المحاسبى عن رأس المال المعرفي .

٦-عمر المنشأة ومستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي:

عملت نظريتي الوكالة والإشارة تفسيراً لعلاقة عمر المنشأة وطول فترة تسجيلها فى البورصة بمستوى الإفصاح المحاسبى عن رأس المال المعرفي فى أن طول فترة عمل المنشأة وتسجيلها فى البورصة يقترن بزيادة المخاطر ومشاكل الوكالة مما يجعل المنشآت تهتم بتحسين مستوى الإفصاح الاختيارى لتخفيض تكاليف الرقابة وظهار المقدرة المالية. (Whiting & Woodcock, 2011:125)

٧-حجم مكتب المراجعة ومستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي:

يمكن تفسير العلاقة بين حجم مكتب المراجعة ومستوى الإفصاح الاختياري عن رأس المال المعرفي في إطار نظرية الإشارة ونظرية الوكالة التي وضعت تفسير للعلاقة ، حيث أشارت الى أن المنشآت تلجأ الى مكاتب المراجعة التي تطلب من زبائنها الإفصاح عن معلومات رأس المال المعرفي لتخفيض تكاليف الوكالة.

٨-حجم مجلس الإدارة ومستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي:

بالرغم من وجود آراء نظرية تؤيد وجود تأثير لحجم مجلس الإدارةعلى مستوى الإفصاح الاختياري عن رأس المال المعرفي إلا أن نظريا تالأدب المحاسبي قد اختلفت حول اتجاه ذلك التأثير فنظرية تبعية الموارده (تؤيد الحجم الكبير لمجلس الإدارةحيث يوفر خبرات متنوعة تنعكس بدورها في زيادة كفاءة المجلس كما يتيحاتخاذ القرارات بشكل جماعي مما يساهم في تحسين جودة استراتيجية اتخاذالقرارات كما يتفق ذلك مع نظرية أصحاب المصالح التي تري أن كبر حجم مجلس الإدارة يجعله أكثر فعالية في اتخاذ القرارات التي تخدم الاحتياجات لأصحاب المصالح في حين يتعارض ذلك مع نظرية الوكالة التي تري أن المجالس ذات الحجم الكبير تكون أقل فعالية من المجالس الصغيرة لصعوبة التنسيق بين الأعضاء وقيام كل عضو بإلقاء تبعية الرقابة ومتابعة أعمال المديرين على غيره من الأعضاء، مما ينعكس على اتخاذ قرارات.(John et al.,2014:122) .

٩-استقلال مجلس الإدارة ومستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي:

يعتبر استقلال مجلس الإدارة من العناصر الداعمة لفعالية المجلسفي مراقبة أعمال المديرين التنفيذيين والحد من قدرتهم على التصرف بمايخدم مصالحهم الخاصة دون الأخذ مصالح الملاك (محمد ،٢٠١١:٤٥) وأيدت ذلك نظريات الأدب المحاسبي، حيث أكدت نظريةأصحاب المصالح على أن المديرين المستقلين لديهم وعي أكثر باحتياجات وتوقعات كافة الأطراف المرتبطة بالمنشأة، ومن ثَّم الحفاظ على حقوقهم أما نظرية الوكالة فقد أشارت الى أن المديرين غير التنفيذيين لديهم القدرة على الحد من تضارب المصالح بين أصحاب المصلحة وإدارة المنشأة و لأهمية استقلال أعضاء المجلس ودوره في تعزيز مصداقية وموثوقية التقارير المالية من خلال تحسين مستوى الإفصاح الاختياري فقد حظي باهتمام كافة إرشادات الحوكمة في العديد من دول العالم .

١٠-ازدوجية دور المدير التنفيذي الأول ومستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي:

يعد تركيز السلطة داخل مجلس الإدارة من وجهة نظر نظرية الوكالة يضعف سياسات الإفصاح والرقابة الفعالة على السلوك الانتهازي للإدارة (Qing al et.,2014:20-22) ، كما أكدت نظرية أصحاب المصالح على أن وجود شخص يجمع بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب قد يجعله يسيطر على المعلومات المتاحة ويتخذ قرارات في صالح إدارة المنشأة على حساب أصحاب المصالح الأُخرى المرتبطة بها وفي المقابل فإن الفصل بين الوظيفتين يعد من ممارسات الحوكمة الجيدة لأنها تساعد على تحقيق التوزان المناسب بين السلطة وزيادة المسائلة وتحسين قدرة المجلس على اتخاذ القرارات بشكل مستقل . أن الفصل بين الوظيفتين يزيد من فاعلية مجلس الإدارة ويحسن من مستوى المعلومات التي تفصح عنها جودة لجان المراجعة ومستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي. (Fathi ،2013: 104) .وتعتمد جودة لجان المراجعة على توافر أربعة محددات هي:(Christine and Robyn ، 2014: 395)

١- التكوين ويشمل الخبرة، والاستقلالية ، والنزاهة ، والموضوعية ، دوريةالاجتماعية.

٢-السلطات وتشمل المسئوليات، تأثير توجيهات مجلس الإدارة، للوائح والقوانين.

٣-الموارد وتشمل وجود العدد الكافي من الأعضاء.

٤-التواصل مع الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي.

وتُعد لجنة المراجعة الفعالة أحد آليات مراقبة ممارسات الالتزام المحاسبي لما تقوم به دور في تعزيز كفاءة مجلس الإدارة في تحقيق الرقابة (محمد ،٢٠٠٢ :٥٦) ، والحد من عدم تماثل المعلومات وتخفيض تكاليف الوكالة ، وتحسين جودة الإفصاح . يخلص مما تقدم ان لرأس المال المعرفي دورا إستراتيجيا في تحسين الأداء المالي لمنشآت الأعمال حيث يساهم في تعزيز الميزة التنافسية لها من خلال استغلال الإمكانات والطاقات البشرية المتاحة. وقد فسرت نظريات الأدب المحاسبي هذه العلاقة (Ferchichj and Paturel ، 2013 : 125)

حيث أشارت نظرية الموارد الى أن الإفصاح عن رأس المال المعرفي ويقلل من سوء تقييم أسهم المنشأة ويزيد من قيمتها السوقية، في حين تري نظرية الإشارة بأن الإفصاح عن رأس المال المعرفي يمثل إشارة الى أصحاب المصالح بشأن مدي تحسن الأداء المستقبلي. كما تري نظريةالوكالة أنه يساهم في تخفيض تكاليف الوكالة. كما أكدت الدراسات المحاسبية أن معلومات رأس المال المعرفي لها محتوي إعلامي في التأثير على أسعار المنشآت وأدائها المالي من خلال القيمة الملائمة أو القدرة التنبؤية لهذه المعلومات بعدما اصبح الإفصاح عن رأس المال المعرفي أصبح مورد هام لقيمة وثروة المنشأة حيث يساهم في تخفيض حالة عدم التأكد، ومن ثَّم تحسين القيمة الملائمة للمعلومات في سوق المال من خلال وجود علاقة موجبة بين الإفصاح عن رأس المال المعرفي وأداء المنشآت وعلاقة بين القيمة المضافة من رأس المال المعرفي وكل من معدل العائد على الأصول، ومعدل العائد على حقوق الملكية، وربحية السهم ومعدل نمو المبيعات . (الميهي ،٢٠١٣ : ٦٥) .

ثانياً : آليات تحقيق الميزة التنافسية من خلال رأس المال المعرفي

مع تطور بيئة الأعمال أصبحت المنشآت الحديثة مراكز بحوث قائمة على أساس المعرفة فإن المزايا التنافسية والتي يمكن تحقيقها من خلال بناء مقدرات جوهرية مستندة الى قدرة المنشأة في تنسيق المهارات الإنتاجية و تحسين تقنيات الإنتاج أضيف إليها في الوقت الحالي مزايا تنافسية جديدة قائمة على أساس مقدرتها المعرفية والإتجاه الحديث للإستثمار في البحث والتطوير وتشكيل رأس مال معرفي في المنشآت فإنها تهدف لزيادة قدرتها في خلق إبداع تكنولوجي عام مستند الى معرفة واسعة وتقديم دعم وإبداع لعدد كبير من المنتجات التي يمكن أن تطور وإذا كانت الميزات التنافسية في الإطار القديم يمكن أن تقلد من قبل الأخرين أو تختفي أو تزول سريعاً بحكم وجود منافسين أقوياء لعمل المنشأة فإن الميزات التنافسية المستندة الى رأس المال المعرفي يمكن أن تخرج من إطار هذه الإشكالية بحكم كون المعرفة التي تستند إليها تمثل خصائص إستراتيجية للمنشأة لا يمكن تقليدها بسهولة في كون المورد ثميناً ويتسم بالندرة وعدم امكانية تقليده بسهولة وعدم امكانية إحلال محله كبديل .

وبناء على ماتقدم ، يعتمد بناء المجتمعات الحديثة وتطويرها يعتمد على تنمية مواردها البشرية في قطاعات العمل الإقتصادية والإجتماعية المختلفة، بإعتبار أن الإنسان وسيلة التنمية وأداتها وغايتها، وقد إزدادت أهمية العنصر البشري في الجهود التنموية في

العقود الأخيرة في ضوء التطورات المذهلة في العلوم والمجالات الحياتية المختلفة وفي تقنيات المعلومات والإتصالات الحديثة، فانتقل بذلك مركز الثقل للنمو الإقتصادي والإجتماعي الى عنصر المعرفة والموارد البشرية بدلاً من الموارد المادية. ومن هنا أصبحت المنشآت المعاصرة مبنية على العلم والمعرفة وإن ذلك فرض عليها إتباع إدارة الأداء عن طريق إنتهاج مداخل التحسين، ويعتبر الإستثمار في المجالات المعرفية غير الملموسة ذو أهمية لما يحققه من وفورات في التكلفة ورفع الكفاءة والإنتاجية، خاصة مع تشجيع روح الإبتكار والإبداع الموجودة في عملية تطوير الموارد البشرية، ومن هنا كان الإهتمام المتزايد بالموارد البشرية من خلال الإستثمار في رأس المال المعرفي (ثجيل وطبايبة، ٢٠١١: ٢). ويشير (مصطفى، ٢٠٠٤: ٣٥) الى أن قدرة المنشأة على تحويل رأس المال المعرفي الى قيمة، تعتمد على نوعية القيمة التي ترغب المنشأة في تحقيقها من استثمارها في رأس المال المعرفي، والتي يمكن أن تذهب الى تحقيق الأرباح والميزة التنافسي خلال زيادة القدرات الإبداعية والابتكارية وتحسين العلاقات بين الزبائن والموردين والإنتاجية وتخفيض التكلفة وتحسين اتجاهات العاملين والصورة الذهنية الخارجية وزيادة الحصة السوقية وبناء مركز تنافسي قوي يضم الأفراد ذوي المواهب المتميزة والذين لديهم القدرة على التفكير الإبداعي الذي يؤثر في أنشطة المنشأة الحيوية ويعمل على جذب الزبائن وخلق قيمة مضافة للمنتج أو الخدمة المقدمة، مما يؤدي في النهاية الى تميز المنشأة على منافسيها(أبو بكر، ٢٠٠٦: ٣٢). كما يعد الإبداع والابتكار هو العامل الرئيسي في قدرة المنشأة على الاحتفاظ بمكانتها بين المنشآت المنافسة، فكلما زادت سرعة وجودة الابتكارات التي تقدمها المنشأة كلما احتفظت المنشأة بتفوقها على المنافسين، وبالتالي لابد أن تحرص المنشآت على تحفيز العاملين بها وحثهم على الإبداع المستمر الذي يضمن تحسين مستويات جودة المنتجات والخدمات (Bin Ahmad & Mushar,2011: 105).

كما يرى (نجم ،٢٠٠٧: ٢٧٨) أن التعلم هو السبيل الوحيد لنشر المعرفة والذي يمكن اعتباره الوجه الآخر المكمل للابتكار بحيث لا يمكن الحديث عن الابتكار بدون نشره في أرجاء المنشأة عن طريق التعلم الذي يعرف بأنه "ظاهرة جماعية لاكتساب وإعداد الكفاءات التي تتيح تغيير مسار ممارسة الأعمال" أي أن التعلم لابد وأن ينعكس إيجابياً على نتائج الأعمال بما يجعله أداة فعالة في تحقيق ودعم الميزة التنافسية.

ومن الجدير بالذكر أنه لكي يكون التعلم مصدراً للميزة التنافسية لابد وأن يتسم بالاستمرارية وأن يكون مسئولية الجميع وأن تتعدد مصادره، وأن يكون هو نمط الثقافة السائد في المنشأة.

وفي ضوء ذلك يرى أن المعرفة تعطي المنشأة القدرة على الاستمرارية في امتلاك القدرة التنافسية ومعرفة كيفية إدارتها وما ينتج عن ذلك هو رأس المال المعرفي ، وبالتالي يجب على المنشأة معرفة كيفية امتلاك وقياس رأس المال المعرفي،وضرورة المحافظة عليه من قبل المنافسين أو التقادم نتيجة لعدم اعتماده على القدرة الإبداعية المتجددة لرأس المال البشري الذي تمتلكه المنشأة.

المطلب الخامس

النتائج المعيارية لمسارات القياس لرأس المال مالعرفي ومحددات الافصاح المحاسبي

في ضوء ما تم عرضه في الصفحات السابقة امكن تسجيل النتائج المعيارية الأتية :

١. يعيش العالم الآن عصر الإقتصاد القائم على المعرفة ، حيث تسيطر المعلومات والمعرفة على مختلف مجالات الحياة، وتمثل فيه صناعة المعرفة الركيزة فى بناء الإقتصاد وتنمية القيمة المضافة، وقد أحدث هذا تحولاً فى الثروة وأصبحت العناصر الإستراتيجية للثروة هي المعرفة.

٢. لم تعد الثروة الحقيقية للأمم تأتى من أراض تمتلكها أو آلات ولكن من براءات إختراع وحقوق ملكية لها وبالتالى تحصل منها على ريع إقتصادى وليس ربحا مالياً .

٣. أصبح رأس المال المعرفى يمثل المصدر الأول لتوليد الثروة، كما أصبح يحتل أهمية فى المنشآت لاسيما القائمة منها على التكنولوجيا والمعرفة وخصوصاً تلك التى تعمل فى مجال التجارة الإلكترونية والبرمجيات والأبحاث والتطوير، لذا فمن المهم للغاية إدراك أهمية الأصول المعرفية وضرورة إدارتها بكفاءة إذا ما أرادت المنشأة أن تنافس بنجاح فى الإقتصاد العالمى الجديد.

٤. أدى الإنحسار التدريجى للثورة الصناعية والإنطلاق إلى الثورة المعرفية أو عصر الإقتصاد القائم على المعرفة الذى نعيشه اليوم، إلى بزوغ مشكلة حقيقية تتمثل فى كيفية تحديد القيمة الحقيقية لمنشات الأعمال، حيث تنطوى هذه المنشات على نوعين من

الأصول لضمان لإستمرارها فى مزاولة النشاط الذى قامت من أجله هما الأصول المادية الملموسة والأصول المعنوية غير الملموسة والتى تتضمن عناصر أساسية ربما تفوق فى أهميتها النسبية العناصر الأساسية للأصول المادية ولاسيما فى الإقتصاديات القائمة على المعرفة أصبح رأس المال المعرفى يمثل مصدراً لتوليد الثروة.

٥. عدم اهتمام النظام المحاسبى الحالى بالأصول غير الملموسة والتى تعتبر للعديد من المنشات أهم أصولها.

٦. يحتاج النظام المحاسبى التقليدى يحتاج إلى تطوير وتعديل أو على الأقل أن يتوسع ليعكس قيم الأصول غير الملموسة حتى يمكن زيادة منفعة وفائدة المعلومات المحاسبية .

٧. أن رأس المال المعرفى يعنى إمتلاك وحيازة المنشأة لمجموعة من القدرات الإبداعية والخبرات والمهارات البشرية فى مجالات المعرفة والتنظيم وتكنولوجيا المعلومات والإتصالات التسويقية، والتى يتوقع أن تولد تياراً من المنافع والخدمات فى المستقبل.او يلغة اخرى هو المعرفة التى يمكن تحويلها إلى ارباح .

٨. بشكل عام فإن رأس المال المعرفى يمكن تصنيفه وفقاً للإتجاهات السائدة فى الفكر المحاسبى إلى ثلاثة عناصر أساسية وهى رأس المال البشرى .رأس المال الهيكلى رأس المال المتعلق بالعلاقات .

٩. ضرورة إستبدال إطار المحاسبة المالية التقليدى بإطار جديد يحتوى على منظور معرفى ، حيث يجمع هذا الإطار بين كل من المقاييس المالية التى تقيس الأصول الملموسة والمقاييس غير المالية التى تقيس الأصول غير الملموسة ، حتى يمكن إستخدامهما معاً لتوفير دلالات عن القياس المالى وتحديد القيمة.

١٠. حاجة المنشات فى أن تصف نفسها للمساهمين والظبائن والدائنين حتى يتمكنوا من تقييم مدى جودة و كفاءة الإدارة وما إذا كانت الشركة يمكن أن ينظر إليها كمورد يعتمد عليه أو دائن موثوق به . أن التقارير المالية مستقبلاً سوف تتضمن تقارير ملحقة عن رأس المال المعرفى وان هذه الملحقات سوف تكون الجزء الأكبر من أى تقرير وتعبرعن قدرة المنشأة على تحقيق أرباح.

١١. أن التحدى القادم هو أن تنظر المنشآت إلى ما وراء قوائمها المالية الحالية والمعدة على أساس البيانات التاريخية عن الأصول الملموسة فقط وأن تأخذ فى الإعتبار الرؤية الشاملة لكيفية إستثمار وتعظيم الإستفادة الأصول الملموسة وغير الملموسة .

١٢. أن الحاجة باتت ملحة لأن تطور المحاسبة من أدواتها من أجل القياس والإفصاح عن رأس المال المعرفى على النحو الذى يمكن من تحقيق أهدافها قياس نتائج الأعمال وتصوير المركز المالى ومن ثم توفير المعلومات الملائمة لمتخذى القرارات بصورة أكثر كفاءة .

١٣. التباين في توصيف راس المال المعرفي فمنهم من ركز على الميزة التنافسية ، والأخر ركز على مستوى الإبداع ، وثالث ركز على كونها تحافظ على منشات الإعمال في أجواء المنافسة السائدة ، ورابع أكد على قدرتها على إنتاج أفكار جديدة تعاظم من نقاط القوه واقتناص الفرص واشتركت التعاريف بمشتركات منها :

١- التركيز على الموارد البشرية ذات المؤهلات والقدرات العلمية والعقلية التي تمثل ميزه تنافسيه يصعب إيجاد بديل عنهم ، ويتكون من الموارد البشرية الذين يمتلكون قدرات معرفية وتنظيمية ترمي الى إنتاج أفكار جديدة أو تطوير لأفكار قديمة تساهم في ألمحافظة على وضع المنشاة التنافسية وتوسيع الحصة السوقية للمنشاة وتعظيم نقاط القوة التي تقود الى خفض التكاليف وإمكانية البيع بأسعار تنافسية مع تحسين إنتاجية المنشاة وزيادة ألقدرة الإبداعية وجذب الزبائن وتعزيز ولائهم ولا يتركز في مستوى إداري معين دون غيره ولا يشترط توافر شهادة أكاديمية لمن يعتبر ضمن رأس المال المعرفي ولا يتحدد في مستوى وظيفي معين.

١٤- رأس المال المعرفي عبارة عن صفوة الموارد البشرية العاملة الذين يمتلكون قدرات عقلية ومهارات بحيث يكونوا قادرين على الإبداع وإنتاج أفكار جديدة قادرة على ألمحافظة على وضع المنشاة التنافسي، وزيادة إنتاجيتها، وتقليل الكلف، وتعظيم نقاط القوه داخل المنشاة، ولا يُشترط توفر شهادة في رأس المال المعرفي ولا تتحدد في مستوى أداري معين ساعين من خلال ذلك لاقتناص الفرص والمحافظة على الزبائن.

١٥ -ان حركة التطور في الوجود منذ ان بداءت الخليقة الى اليوم ترتبط ارتباطا وثيقاً بحركة الابداع المعرفي والمعرفي لتلك المجتمعات ارتبط ذلك بمحركات ذلك الابداع انطلاقاً من الطموح الى الهدف ثم الفكره فالتخطيط الى لمس النتائج النهائية لتلك

الافكار من خلال مقارنتها بالأهداف الاساسية والتي تعد نقطة الانطلاق لمخرجات أي مجتمع من المجتمعات . فإذا ما استطاع المجتمع بمختلف مؤسساته ان يوظف وبمسار مدروسة امكانياته في الاستثمار البشري وخلق نوع من الترابط بالأهداف بين اهداف المنشآت وأهداف المجتمع ستكون نتائج مبهرة ، والمنشات العراقية اذا ما وجدت ارادة حقيقية ورغبة لدى الادارات في النهوض عليها ان تتحرك على جعل **المورد البشري في مقدمة اولوياتها والشفافية والوضوح في الاهداف العامة والمؤسسات الانتاجية وان يكون الفرد المنتج جزءاً من تلك الاهداف و خلق نوع من الاتحاد والترابط بينهم وان يصبح تكافؤ الفرص شعور وقناعة سائدة في المجتمع ككل وان تعطى الفرصة الحقيقية لرأس المال المعرفي لإدارة حركة الانتاج واتخاذ القرارات المتعلقة بتنمية الحالة الابداعية المعرفية لدى الافراد بخلق الشعور بالانتماء والاستقرار لدى الفرد المبدع وتوفير الاجواء المثالية للحراك المعرفي للمبدعين.**

يمكن اذا ما اتخذت هذه الخطوات في بيئتنا العراقية للاعمال سنكون منشأتنا في مقدمة المنشآت العاملة فيبيئة الأعمال المعاصرة الهادفة لخلق القيمة المضافة وتحقيق الميزة التنافسية الكاملة .

المطلب السادس

الأستنتاجات والتوصيات :

أولاً : الأستنتاجات

من خلال البحث توصل الباحث الى الأستنتاجات الأتية :

١ – عدم النظر الى رأس المال المعرفي باعتباره دالة خلق القيمة في ظل اقتصاديات المعرفة لما له من تأثير سلبي في ظل تزايد المنافسة بين المنشآت التي أصبح من واجبها تحقيق مزايا تنافسية تفوق منافسيها ، من خلال اتباعها استراتيجيات تقديم منتج غير قابل للتقليد من المنافسين المحليين والخارجيين.

٢– التداخل الكبير بين مكونات الأصول المعرفية والمعنوية ، باعتبارها المحرك للإبداع ستؤثر كلياً في المعرفة واستخدام تكنولوجيا المعلومات التي تكونها المنشاة نتيجة للمعرفة التنظيمية والثقافية هذه المكونات تتداخل مع بعضها بالشكل الذي يؤدي الى زيادة القيمة المضافة وتحقيق مجموعة من المزايا التنافسية للمنشأة.

٣– عدم الأ تفاق على مسار محدد للقياس للتحقق من قيمة رأس المال المعرفي وقيمة الاستثمارات فيه التي تتزايد باستمرار من خلال الإنفاق الكلي عليها في منشات الأعمال ، وذلك بسبب عدم قدرة الأساليب التقليدية على قياس وتقدير قيمته والافصاح عنها رغم انه يشكل جزءاً كبيراً من أصولها كل ذلك بسبب الصعوبات التي تواجه القائم بالقياس عند تحديده مكونات رأس المال المعرفي على نحو مستقل كلياً عن الأصول الأخرى.

٤ – الابتعاد عن ادراج رأس المال المعرفي ضمن القوائم المالية باعتباره الاداة التي تستعملها الإدارة في تطوير المعارف المملوكة للمنشأة ، سوف لايساعد المنشاة في الإفصاح عن ما تملكه منشات الأعمال من موارد بشرية وإمكانات معرفية وتحقيق قيمة اقتصادية مضافة .

٥ – انخفاض مستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي في المنشآت بسبب ضعف الوعي الكافي لدي المنشآت القائمة بأهمية الإفصاح عن عناصر رأس المال المعرفي .

٦ – عدم استعمال انظمة تكنولوجيا المعلومات ذات المرتكزات العالية في اتخاذ القرارات المتعلقة برأس المال المعرفي والتي تعد استراتيجية لتحقيق أهداف منشأة الأعمال في سوق العمل القائم على الأقتصاد المعرفي.

٧– الابتعاد عن اعتبار رأس المال المعرفي يعد المورد الثمين الذي يستخدم لخلق دالة القيمة المضافة لمنشات الأعمال وتطبيق المعرفة التي يمكن من خلالها تعزيز قيمة المنشاة في سوق العمل في ظل الإستراتيجية المعتمدة للعمل والتي تقوم في احد جوانبها على القياس والافصاح عن راس المال المعرفي .

٨ – عدم مراعاة العلاقة بين عمر وحجم المنشأة ، ونوع الصناعة ومستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي، وبالشكل الذي يقضي على العلاقة السالبة بين ازدواجية المدير التنفيذي ومستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي ،

وتحقيق العلاقة بين كل من ربحية المنشأة ، وتركيز الملكية، واستقلال أعضاء مجلس الإدارة وجودة لجان المراجعة ومستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي.

٩- غياب اعتماد القيمة الحقيقية للمنشآت على ما تمتلكه من رأس مال معرفي، والذي يتمثل في مخزون المعرفة لدى العاملين والتي يمكن تحويلها الى قيمة والركيزة الأساسية لبناء التقدم الاقتصادي، ومصدر لتحقيق الميزة التنافسية للمنشآت الحالية من خلال تمتلكه من معرفة ومهارات ذهنية تحقق لها التفوق على المنافسين.

١٠- ضعف زيادة القدرات التنافسية لمنشات الاعمال سوف لايساعدها في تقديم صورة متكاملة عن المنشاة بجميع عناصر الثروة التي تمتلكها، وبيان تفسير الاختلاف بين القيمة السوقية للمنشأة وقيمتها الدفترية.

ثانياً - التوصيات :

في ضوء النتائج التي توصل إليها يمكن للباحث إبداء التوصيات التالية:

١ – ضرورة إجراء البحوث والدراسات النظرية والميدانية للوصول الى مسار واضح وشامل للقياس المحاسبي لرأس المال المعرفي وبالشكل الذي يلقي قبولاً عاماً من جانب الباحثين والمنشات المهنية والمراكز البحثية .

٢ – الدعوة الجادة لوضع معيار لقياس رأس المال المعرفي يمكن الاعتماد عليه عند المحاسبة على الأصول المعرفي ة، يعتمد على مدخل القيمة الشاملة المتعدد الأبعاد ودمج المقاييس المالية وغير المالية للوصول الى مقياس كامل شامل لقياس رأس المال المعرفي .

٣ – من المفضل زيادة المحتوى الإعلامي للقوائم المالية بالشكل الذي يتم فيه الإفصاح عن رأس المال المعرفي ومكوناته في صلب القوائم المالية المنشورة ، فضلاً عن بيان المؤشرات المالية / غير المالية عن رأس المال واصدار المعايير الارشادية ذات العلاقة التي توضح دوره في تحقيق التنافسية في ظل اقتصاديات المعرفة.

٤ – ضروة قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بدعوة المنشات المسجلة بتوفير المزيد من الإفصاح عن عناصر رأس المال المعرفي من خلال قائمة خاصة تعطى المنشآت مساحة أوسع للإفصاح عن هذه العناصر في شكل مالي أو غير مالي وفي شكل كمي أو وصفي ، وبما يضمن عدم الإخلال بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٥ – مطالبة المنشآت المهنية المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة بإصدار معيار محاسبي ينظم المعالجة المحاسبية لرأس المال المعرفي ، ويكون بمثابة مرشد في القياس والإفصاح في القوائم المالية.

٦- إضفاء البعد الاستراتيجي لجهود التنمية البشرية والتدريب وذلك لتنمية طاقات الإبداع والإبتكار لدى العاملين في المنشات بقصد المحافظة على رأس المال المعرفي باعتباره ثروة تمتلكها المنشات لأنها تسهم في زيادة قيمتها السوقية باستقطاب وصناعة وتنشيط رأس المال المعرفي ودعم استمراريته وتجدده.

٧- تكوين محيط معرفي من خلال تهيئة الأرضية المناسبة في تكنولوجيا المعلومات وإعادة النظر في القوانين السائدة لكي تأخذ بنظر الإعتبار متطلبات تكوين هذه الأقطاب المعرفية .

٨- ضرورة ايمان الإدارات العليا للمنشات بأن العصر الحالي هو عصر المعرفة وليس بيئة تنافسية قائمة على أساس تقديم منتجات وتحقيق أرباح في سوق العمل المحلية في ظل اقتصاد المعرفة فحسب ، مما يدعوها الى التركيز على رأس المال المعرفي ، فكل منشأة لها أصول فكرية تختلف عن المنشات الأخرى وهذا الأمر واجب حتي لا تتشتت الجهود وتتبعثر الموارد .

٩- من منطلق حسن إدارة راس المال المعرفي والحفاظ عليه وصيانته سيكون من السليم العمل على تشخيص هوية راس المال المعرفي حيث أن هناك إشكالية تتجسد في إعتبار الإدارة العليا نفسها مورداً معرفياً وحيداً في المنشاة وهو الأمر الذي يولد الإحباط عند الأصول المعرفية الأخرى .

١٠- الدعوة لتعزيز كفاءة وفاغلية المجهودات خلق المعرفة الذاتية عن طريق رأس المال المعرفي بالمنشأة حيث أن المعرفة الخارجية تكون إستهلاكية تزول بسرعة إلا ما يتبقى منها متمثلاً في بناء رأس المال المعرفي.

المصادر:

أولاً : المصادر باللغة العربية

١. أبو بكر ، مصطفى محمود ، "الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية"، الدار الجامعية، الإسكندرية ، ٢٠٠٦.

٢. البنا ، بشير عبد العظيم ، رأس المال المعرفي ركيزة أساسية للتنمية البشرية في المنطقة العربية ، كلية التجارة، جامعة المنصورة ، ٢٠٠٧ .

٣. الجندي، نهال أحمد ، قياس وتقويم رأس المال المعرفي: أحد المتطلبات الأساسية لتحديد قيمة المنشأة (مسارمقترح) ، مجل المحاسبة والإدارة والتأمين (ع) ٦٥ ،كلية التجارة، القاهرة،٢٠٠٥.

٤. السعيد، هاني، رأس المال المعرفي، انطلاقة إدارية معاصرة، القاهرة: دار السحاب للنشر ، ٢٠٠٨.

٥. السيد ، فودة، شوقي دور الإفصاح المحاسبي عن معلومات رأس المال الفكري في ترشيد قرار الاستثمار والائتمان في سوق الأوراق المالية: دراسة نظرية واستكشافية. المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، عدد(١) ، ٢٠٠٨ .

٦. الشكرجي ،بشار ذنون ، محمود ، مصعب صالح ، "قياس رأس المال المعرفي وأثره في ربحية المصارف"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، المجلد السادس، العدد العشرون ، ٢٠١٠.

٧. المفرجي،عادل وصالح ،أحمد علي ، رأس المال المعرفي ، طرق قياسه وأساليب المحافظة عليه ، المنشاة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة ، ٢٠٠٧.

٨. الميهي، عادل عبد الفتاح مصطفي ،"أثر خصائص المنشأة على الإفصاح عن رأس المال المعرفي للشركات المصرية:مدخل تحليل المحتوي"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا،المجلد الأول، العدد الأول ،٢٠١٣.

٩. الهلالي، الهلالي الشربيني ، إدارة رأس المال المعرفي وقياسه وتنميته كجزء من إدارة المعرفة في مؤسسات التعليم العالي ، مجلة بحوث التربية النوعية – جامعة المنصورة ،٢٠١١.

١٠. ثجيل ، علي وطبايبية ، سليمة ، "دور التسيير الاستراتيجي للرأس المال المعرفي في دعم تنافسية مستدامة للمؤسسة في ظل اقتصاد المعرفة–دراسة حالة المنشاة الجزائرية للتأمين–"، الملتقى الدولي الخامس حول "رأس المال المعرفي في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية لعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي شلف، الجزائر، ١٣–١٤ ديسمبر، ٢٠١١.

١١. قدي ، عبد المجيد ، يحضية ، سملالي ، نحو تنمية إستراتيجية للموارد والكفاءات البشرية في ظل العولمة ، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول حول النجاعة في الأداء والشفافية من أجل ضمان نجاح الإصلاحات والاندماج في الاقتصاد العالمي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر ، ٢٠٠٣ .

١٢. قطب ،عماد سيد ، المحاسبة عن رأس المال المعرفي من منظور استراتيجي مع التركيز على مدخل القيمة الشاملة، المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد الثاني ، ٢٠٠٨.

١٣. رزق،محمود عبد الفتاح إبراهيم ، إطار مقترح لتحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المصرفي، المجلة المصرفية للدراسات التجارية، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد ٣١، العدد الثاني ، ٢٠٠٧ .

١٤. زغلول، جودة عبد الرءوف ، إطار مقترح للأصول المعرفية والتعزيز عنها في بيئة الاقتصاد المعرفي المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني ٢٠٠٢.

١٥. سمية أمين ، المحاسبة عن عنصر رأس المال المعرفي ، دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، العدد الستون، ٢٠٠٣ .

١٦. شاهين، عبد الحميد أحمد ، مدخل مقترح للقياس المحاسبي لأصول الملكية المعرفية ، مع دراسة تطبيقية على صناعة الأدوية،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، يوليو ٢٠٠٣.

١٧. فودة ، شوقي السيد ، دور الإفصاح المحاسبي عن معلومات رأس المال المعرفي في ترشيد قرارات الاستثمار والائتمان في سوق الأوراق المالية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، ٢٠٠٨ .

١٨. مرسي، سوسن عبد الحميد ، رأس المال المعرفي وعلاقته بكفاءة الأداء في البنوك التجارية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد الأول ، ٢٠٠٨.

١٩. مصطفى ، أحمد سيد ، "إدارة الموارد البشرية: الإدارة العصرية لرأس المال المعرفي"، القاهرة، ٢٠٠٤.

٢٠. نجم، عبود نجم، "**إدارة المعرفة: المفاهيم والاستراتيجيات والعمليات**"، الطبعة الثانية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٧.

٢١. يوسف ، عبد الستار حسين ، دراسة وتقييم رأس المال المعرفي في شركات الأعمال ، قسم إدارة الأعمال ، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزيتونة الأردنية ، عمان ، الاردن ، ٢٠٠٥ .

ثانياً : المصادر الأجنبية

1- Abdulrahman Anam Ousama, Abdul-Hamid Fatima and Abdul Rashid Hafiz Majdi.(2012)."Determinants of Intellectual capital reporting Evidence from Annual of Malaysian Listed Companies.Journal of Accounting in Emerging Economies.2.

2- Abdifatah Ahmed Haji and Nazli A.MohdGhazali. (2013)."A Longitudinal examination ofIntellectual Capital Disclosures and Corporate Governance Attributes in Malaysia".Asian Review of Accounting .21.

3- - Bin Ahmad, S., & Mushraf, A. (2011). "The Relationship between Intellectual Capital and Business Performance: An Empirical Study in Iraqi Industry", International Conference on Management and Artificial Intelligence, vol.6, Press, Bali, Indonesia.

4- Bontis, N., (1998) .Intellectual Capital: an exploring study that develops measure and models "Management Decision,.

5- Brooking, A., (1997), The Management of Intellectual Capital" Long rand planning, Vol. 30, No. 3.

6- Certified Institute of Management Accounting (CIMA), (2003), - Understanding Corporate Value, Meaning, Reporting Intellectual Capital. http://www.cimaglobal.com.

7- Christine Contessotto, Robyn Moroney. (2014)."The Association between Audit Committee Effectiveness and Aduit Risk".Accounting and Finance.

8- Chiucchi, M. S. (2008). Exploring the benefits of measuring intellectual capital: The aimag case study. Human Systems Management 27.

9- Edvinsson. L., (2000) Developing Intellectual capital at Skandia, Long range planning, 1997. Sveiby, K. E., The new organizational wealth: Managing and measuring knowledge based assets, Better Kohler, San Francisco.

10- Fathi J., (2013)"Corporate Governance and the Level of Financial Disclosure by Tunisian Firm".Journal ofBusiness Studies Quarterly. 4(3).

11- Ferchichi Jihene and Paturel Report. (2013)."The effect of Intellectual Capital Disclosure on the Value Creation: empirical Study Using Tunisian annual reports".

12- Heisig. P., et al. (2001), Measuring Knowledge and generating knowledge about the Future, in: Mertins, K, et al., (Eds).

13- International Accounting Standards Committee, IAS 38 Intangible Assets, IASC, London,(1998).

14- Joia. L. A., (2000) Measuring Intangible Corporate Assets, Linking Business Strategy with Intellectual Capital". Journal of Intellectual Capital, Vol. 1. No. 1. 2000.

15- Jing Li, Musa Mangena, Richard Pike.(2012)."The Effectof Audit Committee Characteristics on Intellectual Capital Disclosure".The British Accounting Review.44.

16- Jing Li, Richard Pike and Roszaini Haniffa.(2008)".Intellectual Capital Disclosure and CorporateGovernance Structure in UK Firms".Accounting ang Business Research .38(2).

17- Kannan, G., and W. G. Aulbur. (2004). Intellectual capital: Measurement effectiveness. Journal of Intellectual Capital 5 (3.

18- Kaplan, R. S. and Norton, D. P., (2004), "Measuring the Strategic Reading of Intangible Assets". Harvard Business Review, Vol. 82, No. 1.

19- Karabay, M.,(2011) "Assessing the Measurement of Intangible Assets in Telecommunication Sector: Evidence from Turkey", International Journal of Business and Management Studies, Vol., 3, No., 1.

20- Marr, B., D. Gray, and A. Neely. (2003). Why do firms measure their intellectual capital?. Journal of Intellectual Capital 4 (4).

21- Michel, S., C., And Mouri, M. B., (2007), Developing Competitive Advantage through Knowledge Management and Intellectual Capital. Arab journal of Administrative Sciences, University of Kuwait, Vol 14, No. 3.

22- Qing Zhang, Lilin Chen, and Tianjun Feng. (2014)".Mediation or Moderation? The Role of R&DInvestment in Relationship between CorporateGovernance and Firm Performance: Empirical Evidence from the Chinese IT Industry". Corporate Governance An International Review.2 (2).

23- Radhi Al-Hamadeen and Mishiel Suwaidan. (2014)."Content and Determinants of Intellectual CapitalDisclosure: Evidence from Annual Reports of the Jordanian Industrial Public Listed Companies".International Journal and Social Science.5 (8).

24- Seveiby, K. E., (1997) "The Intangible Asset Monitor", Journal of Human Reseource Costing & Accounting, Vol. 2, No. 1.

25- Seviby, K. E.,(1998) "Measuring Intangibles & Intellectual Capital- An Emerging First Standard", Journal of Intellectual Capital.

26- Stewart, T. A., "Measuring Company Intellectual Capital, Fortune, 1997.

27- Uliana, E., Gtant. P: and Macey, J., (2005), "Towards Reporting Human Capital", Meditari Accountancy Research, Vol. 13, No. 2.

28- Williams, S. M., (2002) Is a Company's intellectual Capital Performance and Intellectual Capital Disclosure Practices Related? Evidence from Publicly.

29- Whiting, R.H.and Woodcock, J. (2011)."Firm Characteristics and Intellectual Capital Disclosure by Australian Companies".Journal of Human Resource
Costing & Accounting, 15(2).