

إنشائية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للقياس والإفصاح عن رأس المال المعرفي والحلول المقترحة دراسة تطبيقية

أ.م. صلاح مهدي الكواز*

المستخلص

يهدف البحث إلى دراسة الإنشائية التي تقف في طريق عملية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للقياس والإفصاح عن أصول رأس المال المعرفي وفق آلية تلائم هذا النوع من الأصول . ولأجل تحقيق هدف البحث تم صياغة فرضية أساسية مفادها " إن الإنشائية التي تقف في طريق عملية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية ، وذلك فيما يتعلق باختيار الآلية المناسبة للقياس والإفصاح عن رأس المال المعرفي لا تؤدي إلى توفير المعلومات الموضوعية المناسبة التي تساعد الوحدات الاقتصادية على مواجهة التحديات التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة ، التي أبرزها المنافسة الشديدة وتحقيق عوامل النجاح الأساسية المتمثلة في خلق القيمة المضافة ودعم المزايا التنافسية ورفع قيمتها السوقية". وأخيرا ، اقترح البحث مجموعة من التوصيات في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها.

Abstract

This research aims to study the problem that stand in the way of the process of adapting the principles and concepts of accounting measurement and disclosure of the assets of knowledge capital according to a mechanism match this type of assets.

In order to achieve the objective of this research a fundamental premise is formulated as follows "The problem that stand in the way the process of adapting the principles and concepts of accounting with regard to choosing the appropriate mechanism for measurement and disclosure of knowledge capital do not lead to the provision of objective information appropriate to help economic units to meet the challenges taking place in the contemporary business environment and highlighted by intense competition and the achievement of critical success factors of creating added value and support the competitive advantages and increase market value."

* جامعة كربلاء / كلية الإدارة والاقتصاد
مقبول للنشر بتاريخ 2012/11/6

Finally, the research suggested a set of recommendations in light of the results that have been reached .

المقدمة

شهدت بيئة الأعمال المعاصرة منذ منتصف العقد الأخير من القرن الماضي، تحولات إقليمية ودولية ، أبرزها ظهور ما يعرف باقتصاد المعرفة، وما تميز به من ظهور عدد من المتغيرات أصبحت تمثل تحدياً يواجه العديد من الوحدات الاقتصادية أبرزها المنافسة الشديدة، العولمة، النمو السريع في التقنيات الحديثة، الاندماج الصناعي، قصر دورة حياة المنتجات ،انفتاح العالم على بعضه نتيجة ثورة المعلوماتية والاتصالات الالكترونية.

كما انه في اقتصاد المعرفة ، لم تعد الأصول المادية (الملموسة) المصدر الأساس في خلق القيمة للوحدة الاقتصادية كما في الاقتصاد الصناعي، إنما احتل هذه المكانة ما يعرف برأس المال المعرفي ، فضلاً عن انه مصدر لثرواتها الحقيقية ، المتمثلة بالأصول المعرفية (الأصول المعنوية) التي ينبغي قياسها والإفصاح عنها .

وبالرغم من المحاولات المتعددة لكثير من المفكرين والعلماء للوصول إلى نموذج يمكن أن يعتمد عليه للقياس والإفصاح عن رأس المال المعرفي، إلا إن الإشكالية الأساسية أصبحت ليست في عملية القياس والإفصاح بحد ذاتها بل في آلية القياس والإفصاح وفي تفسير ما يتم التوصل إليه من نتائج وما يتولد عنها من قيم وكيفية تكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية لهذا النوع من الأصول .

من هنا جاءت فكرة البحث من أجل دراسة إشكالية تكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للقياس والإفصاح عن رأس المال المعرفي وتقديم الحلول المناسبة بشأنها .

ولتحقيق هدف البحث فقد تم تغطيته في أربعة مباحث ، كرس الأول منه لمنهجية البحث ، فيما اهتم الثاني بتناول الإطار المفاهيمي لرأس المال المعرفي ، واختص المبحث الثالث بالجانب التطبيقي ، والمبحث الرابع خصص لاستعراض أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها البحث .

المبحث الأول

منهجية البحث

1-أهمية البحث

تتجسد أهمية البحث من ناحيتين فكرية وتطبيقية وكما يلي :

أ- الأهمية الفكرية للبحث

تتبع أهمية البحث الفكرية من أهمية رأس المال المعرفي، وإن بحث الإشكالية التي تعترض عملية تكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للقياس والإفصاح عن مثل هذا النوع من الأصول واقتراح الحلول المناسبة بشأنها سيسهم في إفادة الوحدات الاقتصادية في تحقيق عوامل نجاحها ، التي أبرزها تعزيز الميزة التنافسية وتعظيم الأرباح ، فضلاً عن حداثة هذا الموضوع الذي يتناوله هذا البحث، والذي لم يحظى بالاهتمام الكافي من قبل المعنيين بالفكر المحاسبي لحد الآن، إذ يعد من البحوث النادرة (حسب علم الباحث) الذي يناقش الإشكالية التي تعترض عملية تكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للقياس والإفصاح عن رأس المال المعرفي والحلول المقترحة بشأنها .

ب- الأهمية التطبيقية للبحث

تتجسد أهمية البحث التطبيقية في انه محاولة لتشخيص وتحليل الإشكالية التي تعترض عملية تكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للقياس والإفصاح عن رأس المال المعرفي في الشركات عينة البحث والحلول المقترحة بشأنها ، فضلاً عن النتائج التي سيتوصل إليها والتي ستعرف مركز القرار في الشركات المبحوثة بدور رأس المال المعرفي في تحقيق نجاحها.

2-هدف البحث

يتجسد هدف البحث في بعدين أولهما نظري، فالبحث يهدف بشكل رئيسي لدراسة الإشكالية التي تقف في طريق عملية تكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للقياس والإفصاح عن رأس المال المعرفي وفق آلية تلائم هذا النوع من الأصول وتقديم الحلول المناسبة بشأنها .

أما البعد الآخر لهدف البحث فهو البعد التطبيقي ، فالبحث يهدف إلى تشخيص إشكالية تكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للقياس والإفصاح عن أصول رأس المال المعرفي في الشركات المبحوثة .

3- مشكلة البحث

يمكن النظر إلى مشكلة البحث من خلال جانبين هما :

أ- مشكلة البحث في صورتها الفكرية : وتتجسد هذه المشكلة بالجدل الفكري الخاص بكيفية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية لأصول رأس المال المعرفي وماهي الآلية المناسبة لقياس قيمتها والإفصاح عنها . إذ لا يوجد هناك اتفاق عام بين الكتاب والباحثين حول الآلية المناسبة لعملية القياس وكذلك الإفصاح، وهذا قد يعزى إلى جملة من المحددات أو المعوقات أهمها إن النظام المحاسبي التقليدي بما يتضمنه من مقاييس تقليدية وفي ظل اقتصاد المعرفة لم يعد قادر على إعطاء الصورة الصحيحة والموضوعية لقيمة الوحدة الاقتصادية ، إذ إن جل اهتمام مقاييس ذلك النظام كان يتركز على الأصول التي يمكن التعبير عنها بوحدة النقد وسواء أكانت أصول ملموسة أم أصول غير ملموسة .

من جهة أخرى ، تشير دراسة (Rylandor,et.,at.,2000:3),(Turner, 2000:6) إلى ندرة الدراسات والبحوث التطبيقية التي تتناول إشكالية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للقياس والإفصاح عن رأس المال المعرفي . إن هذه الندرة في دراسة هذا الموضوع تمثل مشكلة البحث الحالي ، والتي حفزت الباحث للخوض فيها من خلال هذا البحث، من حيث إن القياس والإفصاح عن رأس المال المعرفي أصبحا من ضرورات خلق القيمة المضافة والإنتاجية للوحدة الاقتصادية ومساعدتها على الإبداع والتعلم ودعم مزاياها التنافسية ورفع قيمتها السوقية ، في ظل الاقتصاد المعرفي ، فضلا عن إنهما مازالا خاضعين إلى الجدل الفكري من حيث دورهما في تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية لأصول رأس المال المعرفي .

ب- مشكلة البحث في صورتها الميدانية : على الرغم من إدراك الشركات عينة البحث بأهمية الدور الذي تلعبه أصول رأس المال المعرفي فيها ، إلا إن تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية لهذا النوع من الأصول يواجه عدة محددات أو معوقات والتي يعود البعض منها لآلية قياس قيمة هذه الأصول المهمة بينما يرتبط الجزء الآخر من المحددات بآلية الإفصاح عنها .

4- فرضية البحث

يستند البحث على فرضية أساسية مفادها " إن الإشكالية التي تقف في طريق عملية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية وذلك فيما يتعلق باختيار الآلية المناسبة للقياس والإفصاح عن رأس المال المعرفي لا تؤدي إلى توفير المعلومات الموضوعية المناسبة التي تساعد هذه الوحدات على مواجهة التحديات التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة والتي أبرزها المنافسة الشديدة وتحقيق عوامل النجاح الأساسية المتمثلة في خلق القيمة المضافة ودعم المزايا التنافسية ورفع قيمتها السوقية".

5- مجتمع البحث وعينته

يتكون مجتمع البحث من مجموعتين ، الأولى وتتمثل بعينة من شركات الاتصالات الأهلية المسجلة لدى وزارة الاتصالات ممن تقدم خدمات الهاتف النقال، إذ تم اختيار أربع شركات منها وهي (زين، أسيا سيل، أمنية، اتصالنا) وذلك للمساهمة الفاعلة لهذه الشركات في الاقتصاد العراقي فضلا عن إن أغلب عناصر رأس المال المعرفي موجودة فيها ، أما المجموعة الثانية فتتمثل بالأكاديميين في حقل المحاسبة والمتمثلين بأساتذة كل من جامعة كربلاء ، الكوفة ، القادسية ، ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية العاملين ضمن منطقة الفرات الأوسط .

أما عن عينة البحث، فقد اشتملت على كافة مدراء أقسام الحسابات في الشركات أعلاه، فضلا عن اختيار (18) أستاذًا من الأكاديميين و (12) محاسباً قانونياً. والجدول التالي يبين وصف عينة البحث حسب سنوات الخبرة.

جدول (1)

توزيع عينة البحث حسب سنوات الخبرة

العينة	5 سنوات فأقل	6-10 سنة	11-15 سنة	16-20 سنة	21 سنة فأكثر	المجموع
أكاديمي	2	4	5	4	3	18
محاسب قانوني	3	4	2	3	-	12
مدير حسابات	3	2	1	2	-	8
المجموع	8	10	8	9	3	38

6- أسلوب البحث

يتمثل أسلوب البحث بأستبانة (انظر الملحق) وزعت على أفراد العينة ، وقد اشتملت الاستبانة على جزئين ، الأول تضمن معلومات عامة عن الأشخاص المجيبين عن الأسئلة مثل مجال العمل ومدة الخبرة. أما الجزء الثاني فقد تضمن الفقرات الخاصة بإشكالية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للقياس والإفصاح عن عناصر رأس المال المعرفي ، موزعة على مجالين، يحتوي المجال الأول منها على ستة محاور مرتبطة بإشكالية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية لقياس عناصر رأس المال المعرفي وتضم (21) فقرة، في حين إن المجال الثاني يحتوي على ثلاثة محاور مرتبطة بإشكالية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للإفصاح عن رأس المال المعرفي وتضم (8) فقرات .

والجدول (2) يوضح توزيع فقرات الاستبانة حسب المجالات والمحاور.

جدول (2)

توزيع فقرات الاستبانة حسب المجالات والمحاور

المجال	المحاور	الفقرات
إشكالية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية لقياس عناصر رأس المال المعرفي	النظام المحاسبي التقليدي طبيعة رأس المال المعرفي الرقابة والتقييم آليات أو نماذج القياس الدخل الكفاءة العلمية والعملية	4-1 8-5 11-9 14-12 17-15 21-18
إشكالية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للإفصاح عن عناصر رأس المال المعرفي	اختيار أسلوب أو إطار الإفصاح النظام المحاسبي التقليدي الوحدة الاقتصادية	23-22 26-24 29-27

وقد تم صياغة أسئلة الجزء الثاني من الاستبانة بشكل يساعد في عملية القياس ، إذ اعتمد مقياس ليكرت (Likert Scale) ذي خمس درجات (اتفق تماما Strongly Agree (5) نقاط ، Agree (4) نقاط ، غير متأكد Uncertain (3) نقاط ، لا اتفق Disagree (2) نقطتان ، لا اتفق تماما Strongly Disagree (1) نقطة واحدة .

والجدير بالذكر ، إن الباحث قام بتوزيع (54) استبانة، تم استرجاع (45) منها كما تم استبعاد (7) استبانة لعدم دقتها أو عدم اكتمالها لتصبح عدد الاستبانة النهائية المعتمدة (38) استبانة. مع الإشارة إن الباحث قد قام بالتحقق من صدق محتوى الاستبانة وذلك من خلال عرضها على لجنة من الخبراء المحكمين المتخصصين وعلى الصعيدين الأكاديمي والمهني، لإبداء آراءهم حول صياغة وترابط فقراتها سواء باقتراح حذف بعض الفقرات لتكرارها أو تصحيح البعض منها لكي تنسجم والهدف الذي وضعت من أجله وقد تم الأخذ بكافة الملاحظات التي أبداهها المحكمون.

7- المعالجة الإحصائية

استنادا إلى طبيعة فرضية البحث ووصولا إلى هدفه، تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية الوصفية مثل الوسط الحسابي ، الانحراف المعياري لتحليل المعلومات الواردة في أسئلة المقياس ، مستوى الإجابة ، والأهمية النسبية لإعطاء صورة ملخصة وأكثر دلالة.

وحدد البحث مستوى الإجابات في ضوء الأوساط الحسابية من خلال تحديد انتماءها لأي فئة. ولأن استبانة البحث تعتمد على مقياس ليكرت الخماسي ، فإن هنالك خمس فئات تنتمي لها الأوساط الحسابية. إذ تم تحديد الفئة من خلال إيجاد طول المدى (5-1=4) ، ومن ثم قسمة المدى على عدد الفئات (5) (4=0.80=5\4)

وبعد ذلك يتم إضافة (0.80) إلى الحد الأدنى للمقياس (1) أو يطرح من الحد الأعلى للمقياس (5) بحيث تكون الفئات كالآتي (Dewberry, 2004:15) :

- 1- 1.80 : منخفض جدا
1.81 - 2.60 : منخفض
2.61 - 3.40 : معتدل
3.41 - 4.20 : مرتفع
4.21 - 5.0 : مرتفع جدا

8- منهج البحث

اعتمد البحث على المنهجين الاستقرائي ، وذلك في الاستفادة من المصادر والدوريات المتوفرة في إسناد الجانب النظري للبحث، والاستنباطي عند النظر في واقع التطبيق المحاسبي وتحليل المعلومات التي تم الحصول عليها من المصادر الميدانية وبالتالي ربطها بالأساليب العلمية.

9-دراسات سابقة

بهدف تسليط الضوء على ما جاء في الأدبيات المتعلقة بهذا الموضوع من دراسات، بقصد تقويم مدى الاستفادة منها في إعداد البحث، ومن ثم تحديد موقع البحث بين هذه الدراسات، سيتم عرض الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، أجيباً أولاً، وعربياً ثانياً، ووفقاً لتسلسلها الزمني وذلك من خلال الجدولين (3) ، (4).

جدول (3) الدراسات الأجنبية

ت	اسم الباحث	السنة	عنوان الدراسة	ملخص الدراسة
1	Indra & James	2005	An Empirical Investigation of Annual Reporting Trends of Knowledge Capital in Sirlanka	تناولت الدراسة رأس المال المعرفي في سريلانكا، إذ فحصت عينة تمثلت في أول ثلاثين شركة مدرجة في سوق كولومبو للأوراق المالية، وتم تنفيذ الدراسة من خلال خمس خطوات وهي: تحديد عناصر رأس المال المعرفي، تحديد أدوات رأس المال المعرفي التي سيتم تطبيقها على العينة، اختبار النتائج المترتبة على تأثير حجم الشركة في الإفصاح عن رأس المال المعرفي، ثم المقارنة بين ما توصلت إليه الدراسة من نتائج مقارنة بالدول المتقدمة، وأخيراً استخدام نتائج الدراسة في التشجيع على تطوير رأس المال المعرفي.
2	Martinez- Torres	2005	A procedure to Design structural and measurement model of knowledge capital	هدفت الدراسة إلى محاولة فهم كيفية استخدام رأس المال المعرفي في منظمة ما أساسها المعرفة، واقترحت أنموذجاً نظرياً يربط مكونات رأس المال المعرفي. وأشارت إلى إن هذه المكونات تتضمن الأصول المعنوية في المنظمة والتي لم يتم تسجيلها في التقارير المالية والتي تشكل 80% من القيمة السوقية للمنظمة وهي العنصر الأساسي لتوليد القيمة المستقبلية وتتضمن رأس المال البشري، رأس المال الهيكلي، ورأس المال أربانتي.
3	Michel & Nouri	2007	Developing competitive advantage through knowledge management and Intellectual capital	هدفت الدراسة إلى بيان أثر رأس المال المعرفي بوصفه قوة تنافسية مؤثرة في أداء الشركات ، إذ تناولت أنموذجاً من شركات تعمل في الشرق الأوسط لاختبار خمسة عوامل تربط أداء الشركات المؤسسي بإدارة المعرفة وهذه العوامل هي: معرفة العنصر البشري ونموه، معلومات السوق، التحالفات الإستراتيجية، انسياب المعرفة لاتخاذ القرار، والمعلوماتية. توصلت الدراسة إلى إن جميع هذه العوامل هي مناسبة ويقترح اعتمادها لتحسين الأداء المؤسسي والمعرفي للشركة وتعتبر معرفة العنصر البشري ونموه والتحالفات الإستراتيجية وانسياب المعرفة لاتخاذ القرار أهم شروط نجاح الأداء المؤسسي على مختلف الأصعدة.
4	Shao-chi,et.,al.	2008	The effect of knowledge capital on the value creation of international strategic alliances	هدفت الدراسة إلى بيان أثر رأس المال المعرفي في خلق قيمة للتحالفات الإستراتيجية الدولية، إذ قامت بدراسة ميدانية على عدد من الشركات الأمريكية، وانتهت الدراسة إلى إن الشركات ذات المستوى المرتفع من رأس المال المعرفي تحقق مكاسب أكبر في الثروة ، كما أشارت إلى أنه من آثار ديناميكية رأس المال المعرفي أنه كلما كانت التغيرات البيئية منخفضة تكون الحاجة إلى تغيرات محسوسة أو الحاجة إلى معلومات جديدة ضعيفة والعكس صحيح ، إذا كانت التغيرات البيئية كبيرة أو سريعة. وقد يتفاوت أداء الشركات وفقاً لدرجة استجابتها للتغيرات البيئية من خلال فهم المؤثرات البيئية في الوقت المناسب بما يجعلها أكثر قدرة على استعمال المعلومات الخارجية، وانتهت الدراسة إلى ضرورة تعلم وتعميق خبرة العمال بشكل فردي لكي يشتركوا في التحالفات المختلفة بمرور الوقت وبالشكل الذي يؤدي إلى وضع قاعدة معرفية تغني عن تجارب أخرى.
5	Levy, Felicia	2009	A simulated approach to valuing knowledge capital	انطلقت الدراسة من الحقيقة القائلة : إن عمليات تقييم رأس المال المعرفي تعد من المواضيع التي يصعب قياسها، واستندت في استخلاص هذه الحقيقة على أنه لا يمكن تقييم أي أصل غير ملموس إلا بعد بيعه. وبناء على ما سبق فإن هذا يؤكد إن جميع المؤسسات تختلف في تحديد قيم رأس المال المعرفي، ولهذا لا يمكن إعداد وتطوير أنموذج عالمي موحد يتمكن من قياس رأس المال المعرفي، ومن الحقائق السابق ذكرها، فقد هدفت الدراسة إلى محاولة تطوير أنموذج محاكاة يعمل على تجميع المعلومات الخاصة بأصول رأس المال المعرفي، وتم الاعتماد في بناء ذلك الأنموذج على خيار التسعير، واعتبرته أنموذجاً مالياً يستطيع أن يقيس رأس المال المعرفي المبني على خيار التسعير يمكن المشتريين من تعلم عمليات الشراء التي تستند بشكل كامل على رأس المال المعرفي الذي يشتمل على المورد البشري، الهيكلي، والأربانتي.

جدول (4) الدراسات العربية

ت	اسم الباحث	السنة	عنوان الدراسة	ملخص الدراسة
1	العربيد	2005	الجوانب المحاسبية لرأس المال المعرفي (النظرية والتطبيقية)	جاء هدف الدراسة لبيان مدى أهمية رأس المال المعرفي والإفصاح عنه، إذ أنه يلعب دوراً رئيساً في تحديد مكاسب النمو والنجاح المستقبلي وظهور الحاجة المحاسبية إليه، وإن أحد المقاييس المقترحة لقياسه هو الفرق بين القيمة الدفترية للشركة وقيمتها السوقية. وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها إن هناك صعوبات جمة في تحديد القيم النقدية لرأس المال المعرفي
2	الحلالمه والغزاوي	2009	رأس المال المعرفي وأثره في أسباب النجاح الاستراتيجي لمنظمات الأعمال	جاء هدف الدراسة لتحليل وتشخيص وقياس رأس المال المعرفي لأربع شركات تعمل في قطاع الاتصالات الأردنية وبيان علاقته بالنجاح الاستراتيجي، ومنطلقة من فرضية رئيسية مفادها "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين رأس المال المعرفي والنجاح الاستراتيجي للمنظمات" وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها ارتفاع رأس المال المعرفي للشركات عينة البحث بأبعاده المختلفة مع وجود ارتفاع في النجاح الاستراتيجي على أثر استخدام رأس المال المعرفي.
3	رزاق، محمود عبد الفتاح	2010	إطار مقترح لتحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي	هدفت الدراسة إلى تحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي وذلك بإطار نظري يبين فيه ماهية رأس المال المعرفي، مكوناته، أهمية قياسه والإفصاح عنه، وتحديد التكاليف المرتبطة بالإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ما يفيد إن الأصول المعنوية أو المعرفية أصبحت تشكل 80% من القيمة السوقية للمنظمة وهي العنصر الأساس لتوليد القيمة المستقبلية، كما أنه في ظل متطلبات بيئة العمل السائدة أصبح من الضروري تركيز الدراسات على بحث مشكلات قياس رأس المال المعرفي والإفصاح عنه في التقارير المالية لمنظمات الأعمال.
4	محمد، خميس ناصر	2010	رأس المال المعرفي ومؤشرات قياسه: دراسة تأصيلية فلسفية	يهدف البحث إلى وضع أساس نظري خاص برأس المال المعرفي ومؤشرات قياسه كونه من موجهات الانجاز الجديدة للمنظمات والتميز بين مكوناته وتوضيح كيفية تفاعلها مع بعضها البعض، وقد توصل البحث إلى عدة استنتاجات أهمها ما يشير إلى أنه رغم التطورات في أطر العمل ومنهجيات القياس في السنوات الأخيرة، إلا إن المشكلات النظرية لا زالت تتمحور في قياس رأس المال المعرفي والإفصاح عنه. أما عن توصيات البحث، فهو ضرورة قيام المدراء بالوقوف على الافتراضات التي يبنى عليها كل نموذج من أجل اختيار النموذج المناسب لقياس رأس المال المعرفي والذي يتلاءم مع البيئة التي يعملون فيها.

من خلال العرض السابق للدراسات السابقة يتضح ما يلي:

1. إن عدد الدراسات التي أجريت بهذا المجال وحسب علم الباحث قليل جداً كونه من المواضيع الحديثة التي برزت على أثر التحولات الإقليمية والدولية التي حدثت وبروز اقتصاد المعرفة.
2. تبين من استعراض الدراسات السابقة، إن معظمها يهدف إلى إرساء أساس نظري لموضوع رأس المال المعرفي، أهميته، مكوناته، كما إن قليل منها كان تطبيقياً مع اختلاف البيانات التي أجريت فيها وتنوع المتغيرات التي تناولتها وتعدد الأساليب الإحصائية المستخدمة للحصول على المعلومات وتحليلها.
3. لقد كشفت نتائج الدراسات عن أهمية رأس المال المعرفي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية وخلق القيمة للوحدات الاقتصادية وتحقيق نجاحها، ولكنها أجمعت على وجود إشكالية لقياس رأس المال المعرفي والإفصاح عنه .
4. تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها تجاوزت مرحلة البحث في إشكالية القياس والإفصاح عن رأس المال المعرفي والتي تناولتها بعض الدراسات، فهذه لم تعد إشكالية بحد ذاتها ، بل الإشكالية الآن في آلية القياس والإفصاح وكيفية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية لهذا النوع من الأصول وهذا ما ستركز عليه هذه الدراسة التي بصدها الباحث وذلك على عينة من شركات الاتصالات العراقية الأهلية التي تقدم خدمات الهاتف النقال . وذلك لوجود ندرة واضحة لتناول هذا الموضوع في البيئة العراقية وهذه هي خصوصية البحث الحالي التي انفرد بها الباحث قياساً بالدراسات السابقة.

المبحث الثاني الإطار المفاهيمي للبحث

1- بدايات رأس المال المعرفي

يشير (Quinn,et.,al.,1995:71) إلى أنه في بداية الخمسينات من القرن الماضي، كان نجاح الوحدات الاقتصادية الصناعية يعتمد على الفكر البشري وقدرات الوحدة الاقتصادية، وبشكل أكثر من اعتمادها على الموارد المادية. وفي الوقت الحاضر، ونحن في بداية القرن الحادي والعشرين، أصبحت القدرة على إدارة الفكر البشري (Human Intellect) وبسرعة مذهلة مهارة تنفيذية حاسمة تعتمد على الاقتصاد المعرفي بدلا من الاقتصاد الصناعي، وعلى أساس ذلك ظهرت الحاجة الماسة لرأس المال المعرفي. ويذكر (Pressly,2002:78) إن رأس المال المعرفي أصبح أحد العناصر الأساسية لإنتاج الثروة الاقتصادية للوحدة الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة، بحث أصبحت المعرفة المحرك الرئيس لخلق الثروة وتحقيق المزايا التنافسية.

وتأسيسا على ما سبق، أصبح من متطلبات بيئة العمل السائدة وما تتسم به من عولمة وشدة المنافسة، التركيز على كيفية تنمية كل وحدة اقتصادية لرأس مالها المعرفي. ويرى (Koeing,2000:17) أنه بالرغم من أن الكتابات التي ظهرت في موضوع رأس المال المعرفي كانت تعود لتسعينات القرن الماضي، إلا أن هذا الموضوع لم يتبلور بعد، ويحتاج إلى المزيد من التوضيح والبحث والتأطير، إذ على الرغم من كل التوكيدات على أهمية رأس المال المعرفي، فما زالت هناك أسئلة كثيرة تدور حول مفهومه والاشكالية التي تعترض عملية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية لقياسه والإفصاح عنه. هذه الأسئلة وغيرها سيجيب عنها هذا البحث وبشكل مستفيض لحيوية هذا الموضوع.

2- مفهوم رأس المال المعرفي وأهميته

يعرف (Stewart,1997:7) رأس المال المعرفي بأنه المعرفة والمعلومات والخبرة والملكية المعرفية التي يمكن استخدامها في خلق وتنمية الثروة. أما (Enders,1997:96) فيعرفه بأنه الأصول المعرفية التي لها القدرة على تحويل التقنية من البحث إلى الإنتاج بنجاح متميز، وتعد المؤشر الرئيس لنجاح الوحدة الاقتصادية المحلية والدولية في تحقيق الميزة التنافسية.

ويعرفه (Loperche,2005:3) على أنه مجموعة من المعرفة والمعلومات التقنية والعلمية المنتجة والمكتسبة والمتراكمة والمنهجية من قبل الوحدة الاقتصادية لأغراض إنتاجية. إما (Youndt,et.,al.,1996:839) فيعرفون رأس المال المعرفي بأنه القدرات المتميزة للإسهامات المعرفية التي يتمتع بها عدد محدود من الأفراد العاملين في الوحدة الاقتصادية تمكن الوحدة من زيادة إنتاجها وتحقيق مستويات عالية مقارنة بالوحدات الاقتصادية المماثلة. ويرى الباحث بعد هذا الطرح من التعريفات، إن رأس المال المعرفي لا يخرج عن كونه حجم المعرفة المتوافرة لدى وحدة اقتصادية ما وثقافتها التنظيمية العالية وأدائها المتميز وتقاليده ونظم العمل بجانب التقنية المستخدمة.

ويظهر من خلال الطروحات أعلاه، إن رأس المال المعرفي يتمتع بأهمية كبيرة يمكن بلورتها بالنقاط الآتية:

- أ- يعد رأس المال المعرفي من أكثر الأصول قيمة في القرن الحالي وذلك في ظل اقتصاد يطلق عليه بالاقتصاد المعرفي، ذلك لأنه يمثل قوة علمية قادرة على إدخال التعديلات على أعمال الوحدة الاقتصادية فضلا عن الابتكارات المتعاقبة (Drucker,1999:75).
- ب- يعد رأس المال المعرفي السلاح الأساس للوحدة الاقتصادية في عالم اليوم، لأن الأصول المعرفية تمثل القوة الخفية التي تضمن البقاء للوحدة الاقتصادية (Koenig,2000:1).
- ت- يعد مصدر توليد لثروة الوحدة الاقتصادية والأفراد والعمل على تطويرها (Quinn,1995:72).
- ث- يعد رأس المال المعرفي بمثابة حلقة الوصل بين القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية وبين القيمة النقدية لأصولها المادية (WWW.Kululirag:2007).
- ج- يعد المورد الوحيد الذي لا يخضع لقانون تناقص الغلة ولا يعاني من مشكلة الندرة بل على العكس هو مورد تراكمي متنامي يمكن استخدامه في توليد أفكار جديدة وتطويرها (WWW.Kululiorag:2007).
- ح- يعد رأس المال المعرفي في الوحدة الاقتصادية بمثابة ميزة تنافسية (Vij,1999:3).

3-مكونات رأس المال المعرفي

تعددت الدراسات التي تتناول مكونات رأس المال المعرفي، وقد اختلف الكتاب والباحثون في تحديد كم ونوع هذه المكونات.

أذ تتفق آراء (Petty & Guthrie, 2000:158) (OECD, 2000) ، على أن رأس المال المعرفي يتكون من الآتي:

أ- رأس المال البشري: ويتمثل بالموارد البشرية داخل الوحدة الاقتصادية (الأفراد العاملين) وخارجها (الزبائن والموردين).

ب- رأس المال الهيكلي: ويتمثل بالبرامج الجاهزة وشبكات التوزيع وسلاسل التوزيع.

أما (Sveiby, 1997) ، (Stewart, 1997:215) فيصنفان رأس المال المعرفي إلى الآتي:

أ- رأس المال الداخلي: ويتمثل برأس المال الهيكلي ورأس المال البشري.

ب- رأس المال الخارجي: ويتمثل برأس مال العلاقات المرتبطة بالزبائن.

أما التصنيف الأكثر شيوعاً، فهو الذي يتفق عليه (Malhotra, 2000:7) ، (Eyng, et., al., 2006:4) ، (Meritum, 2002:1-2) ، والاتحاد الدولي للمحاسبة (IFAC, 1998:22) والذي يقوم على أساس تصنيف رأس المال المعرفي إلى ثلاثة مكونات وهي:

أ- رأس المال البشري: ويتمثل في المعرفة التي يمتلكها ويولدها العاملون بضمنها المهارات، الخبرات ، والابتكار. ويعرفه (Edvinson & Malone, 1997:34) بأنه مجموع مهارات، خبرات، ومعرفة العاملين في الوحدة الاقتصادية.

ب- رأس المال الهيكلي: إذا كان رأس المال المالي هو الذي يضع الوجود المادي للوحدة الاقتصادية وقيمتها الدفترية في القيود المحاسبية، فإن رأس المال المعرفي هو الذي يصنع القيمة السوقية في السوق وهو الأكثر تأثيراً في صنع مكانة وسمعة الوحدة الاقتصادية، كما أنه يصنع معرفتها الصريحة التي يتم الاحتفاظ بها في هياكل وأنظمة وإجراءات الوحدة الاقتصادية. فهو يمثل كل القيم التي تبقى في الوحدة الاقتصادية من رأس مال معرفي عندما تطفئ الأضواء فيها في آخر يوم العمل (Rose, 2000:5).

ت- رأس المال الزبائني: ويتمثل بالعلاقة بين الوحدة الاقتصادية والأطراف الخارجية التي تتعامل معهم والمتمثلة بزبائنهم ومجهزيها، وقد اسماه البعض برأس مال العلاقات، وهو الأعلى قيمة بين مكونات رأس المال المعرفي والأسهل على القياس من خلال الإيرادات (Eyng, et., al., 2006:6).

4- قياس رأس المال المعرفي Measuring of Knowledge Capital

يذكر (Bukh, et., al., 2001:101) ، (Stewart, 1997:243) أن الإدارة والقياس وجهين لعملة واحدة، فالذي نستطيع إدارته، والذي نريد أن نديره لابد من قياسه.

فبالرغم من الاعتراف المتزايد بأن رأس المال المعرفي بوصفه المعرفة المنظمة والفعالة التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية، يمثل قيمة داخلية وخارجية لها ، فإن قيمته قد تزداد إذا ما تم قياسه، وذلك لأهمية ما يترتب على عملية القياس من منافع أهمها ما يلي:

أ- تحديد العائد المتوقع من الاستثمار في عناصر رأس المال المعرفي (Stivers, et., al., 1998:27).

ب- تحقيق رقابة فعالة على الأصول غير الملموسة لغرض إعداد التقارير المالية (Cadd, 2002:52).

ت - مساعدة الإدارة على رقابة وتقويم أداء عناصر رأس المال المعرفي (Larsen, et., al., 1999:25).

ث - دعم المزايا التنافسية للوحدة الاقتصادية (Shao-Chi, et., al., 2008:299).

ح- المساعدة في تخفيض درجة عدم التأكد والتعقيد في التعاون بين الوحدات الاقتصادية (Shao-Chi, et., al., 2008:300).

وفي نفس السياق، يرى الباحث أن أهمية قياس رأس المال المعرفي تكمن في الآتي:

أ- تحديد القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية.

ب- توفير أساس جيد لتقويم أداء الوحدات الاقتصادية.

ت- المساعدة في توفير المعلومات التي تساعد على اتخاذ مختلف القرارات والتي أهمها ما يتعلق بالاختناء والاندماج.

إلا أن عملية قياس رأس المال المعرفي تواجه بإشكالية اختيار الآلية المناسبة للقياس وتكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية لهذا النوع من الأصول وهذا قد يعزى لأسباب عديدة (سيتم تناولها لاحقاً) أهمها أن النظام المحاسبي التقليدي بما يتضمنه من مقاييس تقليدية وفي ظل اقتصاد المعرفة لم يعد قادر على إعطاء الصورة الصحيحة والموضوعية لقيمة الوحدة الاقتصادية. إذ إن جل اهتمام مقاييس ذلك النظام يتركز على الأصول التي يمكن التعبير عنها بوحدة النقد وسواء أكانت أصول ملموسة أم أصول غير ملموسة

(التي يتم الحصول عليها من خارج الوحدة الاقتصادية) والتي ينظر إليها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بأنها منافع اقتصادية مستقبلية محتملة تمتلكها أو تسيطر عليها وحدة اقتصادية معينة وتكون ناتجة من صفقات أو أحداث ماضية (كام ، 2000 : 143) .

فهذا التعريف من وجهة نظر (كام) يعد الأكثر تطوراً والأكثر شمولاً ويستبعد أي اعتبارات تتعلق بالمبادئ المحاسبية كما أنه يعطي قرار الحكم على اعتبار البند أصلاً أم لا طالما أنه يتمتع بالخصائص التي يوضحها التعريف أعلاه . ومع هذا يدرك المحاسبين إن عملية قياس وتقييم الأصول المعرفية وتكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للاعتراف بهذا النوع من الأصول مرهون بوجود أدلة ومقاييس تعطي الحجة القوية لإثباتها والإفصاح عنها في التقارير المالية وبالشكل الذي يوفر معلومات ملائمة وموحد عليها إلى مستخدمي هذه التقارير وسط محاولات الباحثين والمفكرين بشأن اقتراح آلية مقبولة تساعد في التعبير عن الأصول المعرفية بوحدة النقد، إذ قدمت آليات أو نماذج وأساليب كثيرة في هذا المجال، إلا أنه ليس هنالك حتى الآن أي اتفاق حول الآلية التي من شأنها أن تجعل المبادئ والمفاهيم المحاسبية تنسجم أو تتلاءم مع متطلبات قياس رأس المال المعرفي . وفي هذا الصدد يشير (Shapiro & Varian,1998:106) إن المحاسبين الإداريون في كندا أقدموا على محاولة لقياس رأس المال المعرفي ، وقد اشتملت هذه المحاولة على (13) مؤشراً وهي : عدد المنتجات الجديدة، عدد الزبائن الجدد، نسبة النجاح بالنسبة للوحدة الاقتصادية، نسبة الزبائن بالنسبة للوحدة الاقتصادية، دليل الإنتاجية، مؤشرات الجودة، رضا الزبائن.... وغيرها، فضلاً عن إن هنالك محاولات أخرى قدمت في هذا المجال أبرزها التصنيف الذي اقترحه (Sveiby,1997:165) والذي يبوب بموجبه نماذج أو آليات قياس الأصول المعرفية إلى أربع مجموعات وكالاتي:

أ- نماذج أو آليات قياس رأس المال المعرفي المباشرة
وتعد من أدق نماذج أو آليات قياس رأس المال المعرفي، فهي تستند إلى قياس قيمة رأس المال المعرفي بتشخيص المكونات المختلفة له ، وحالما تحدد هذه المكونات بدقة يمكن تقييمها بشكل مباشر. إن هذه النماذج تركز على مكونات أصول السوق مثل رضا الزبائن وولائه، الأصول المعنوية مثل براءة الاختراع، الأصول التقنية مثل المعرفة، الأصول البشرية مثل التعلم والتدريب، الأصول الهيكلية مثل نظم المعلومات، وعندما تقاس هذه المكونات من خلال توجيه الأسئلة إلى الوحدة الاقتصادية المراد قياس رأس مالها المعرفي، يكون بالإمكان التعرف على قيمة أصولها المعرفية.

ب- نماذج رسملة السوق
وتعد من أبسط النماذج لقياس رأس المال المعرفي، إذ تقيس الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الاسمية.

ت- نماذج العائد على الأصول Return on Assets :
تعكس هذه النماذج العلاقة بين الأصول المعرفية للوحدة الاقتصادية وربحياتها.

ث- نماذج بطاقة الأداء المتوازن Balanced scorecard

وفيها يتم تحديد مختلف مكونات رأس المال المعرفي أو الأصول المعرفية، وإيجاد مؤشرات لها ومن ثم تسجيلها في بطاقة الأداء المتوازن أو على شكل بياني، مع الإشارة إلى إن هذه النماذج مثلها مثل النماذج المباشرة تقوم على أساس تقدير قيمة الأصول المعرفية .

والسؤال الذي يتبادر للذهن ، كيف يمكن للمبادئ والمفاهيم المحاسبية أن تنسجم أو تتكيف في ظل هذه النماذج للقياس وأي نموذج يمكن إتباعه من بينها بحيث نحصل على القيمة المناسبة لعناصر رأس المال المعرفي . فلا زالت المبادئ والمفاهيم المحاسبية تحول بين الوحدات الاقتصادية وعملية التنبؤ والأخذ بقيمة أصول رأس المال المعرفي وكما ذكرنا سابقاً، ولقد وجهت إلى مبادئ المحاسبة التقليدية انتقادات عديدة ، ومع هذا فإن وجهة النظر المحاسبية ترى إن كون المعرفة غير ملموسة فإن هذا يجعل قيمتها متغيرة بدرجة كبيرة وتتباين من حالة لأخرى ومن وحدة اقتصادية لأخرى .

وفي نفس السياق ، يرى (Ernst & young , 2002 : 458) إن الإشكالية الأساسية لم تعد تتعلق بعملية القياس بحد ذاتها وإنما في آلية القياس والصعوبات التي تكتنف عملية اختيار الآلية المناسبة من بين الآليات التي سبق ذكرها ، فكل آلية تعطي قيمة معينة لأصول رأس المال المعرفي ، وتبقى الإشكالية أي منها يعطي قيمة حقيقية لهذا النوع من الأصول بحيث يمكن الاعتماد عليها .

وفي هذا الصدد يشير (CIMA,2003:3-6) إلى عدد من الأسباب التي تواجه عملية اختيار الآلية المناسبة لقياس رأس المال المعرفي وكالاتي:

أ - أسباب تاريخية: فالقواعد المحاسبية ورغم تنقيحها باستمرار على أسس منظمة، قد جرى تصميمها في الأساس لأصول مادية ملموسة مثل المكنات والآلات والمباني والتي كانت تمثل مصدر الثروة في مرحلة العصر الصناعي.

ب - طبيعة بعض الأصول المعرفية: فهناك بعض الأصول المعرفية التي يصعب قياسها، فالإبداع مثلاً، الذي هو في صلب عملية توليد المعرفة، هو عملية غير قابلة للتكهن بها وبناتجها، ويمكن أن تظهر بطرق عدة.

ت - إن رأس المال المعرفي والذي يعد ذات قيمة لوحدة اقتصادية معينة قد لا يكون كذلك بالنسبة لوحدة اقتصادية أخرى تختلف عنها ، مما ينتج عنه نظم قياس مختلفة تجعل من الصعب المقارنة بين الوحدات الاقتصادية والقطاعات المختلفة .

أما (Starovic & Marr,2003:7), (Liebowits & Suen,2000:55) فيروا إن أهم الصعوبات التي تقف أمام اختيار الآلية المناسبة لقياس رأس المال المعرفي ما يلي :

أ - إن بعض الأصول المعرفية (غير الملموسة) يصعب قياسها بما في ذلك خلق القيمة.
ب- ليس دائماً أن رأس المال المعرفي وبعض مكوناته تعد ذات قيمة كبيرة لوحدة اقتصادية ما، ولوحدة اقتصادية أخرى لا .

ت- زيادة درجة عدم التأكد للمنافع المتوقعة، مما يترتب عليه احتمال ارتفاع قيم عناصر رأس المال المعرفي أو انخفاضها إلى الصفر في لحظة ما مثل براءة الاختراع .

ث- صعوبة تحقيق الرقابة على عمليات الأصول المعرفية .

ج - عدم الاتفاق على مكوناته وأهمية عناصره.

ح- اعتماد المحاسبة التقليدية على قواعد ومؤشرات ومقاييس مالية تاريخية تغطي فترة ماضية وليست مستقبلية والتركيز على الأصول المادية الملموسة .

ويرى الباحث، إن هذه الإشكالية تجعل من صعوبة إمكان أن تتلاءم أو تتكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية لعملية قياس رأس المال المعرفي ، كما إن هنالك إشكاليات أخرى مهمة تندرج في نفس السياق إضافة إلى ما ذكر سابقاً أبرزها ما يلي :

- إشكالية مرتبطة بالنظام المحاسبي التقليدي، أهمها إن إجراءات القياس المحاسبي التقليدية ولا تفي بمتطلبات قياس رأس المال المعرفي، عدم وجود قياس نقدي موثوق به، وعدم قدرة المحاسبة التقليدية على مواجهة عناصر رأس المال المعرفي وإخضاعها للقياس بسبب اختلاف خصائصها وبالتالي صعوبة تحديد قيمة نقدية لأغلبها مثل ثقافة الوحدة الاقتصادية ، رضا الزبائن ، مهارات العاملين ، وغيرها . وبالتالي فإن هذه الأسباب تحول دون قيام النظام المحاسبي بالاعتراف عن بعض عناصر رأس المال المعرفي بأنها أصول بالرغم من مساهمتها الفاعلة في توليد التدفقات النقدية أو إحداث وفورات في التكلفة .

ويرى الباحث انه بالرغم من هذه الإشكالية ، إلا إن هذا لا يعيق من إمكانية تحديد بعض الأصول المعرفية التي يمكن قياسها وتحديد قيمة نقدية لها ، أما العناصر الأخرى التي يصعب قياسها بشكل نقدي فيمكن تحديد القياسات الوصفية وغير المالية لها .

- إشكالية مرتبطة بطبيعة رأس المال المعرفي، أهمها صعوبة التمييز بين مكوناته، عدم القدرة على تقدير العمر الإنتاجي لأغلب الأصول المعرفية بشكل دقيق ، تناقض في طبيعة عناصر رأس المال المعرفي، عدم وجود أسواق مناسبة لتحديد أسعار بعض عناصر رأس المال المعرفي، عدم توفر بيانات عن هذه العناصر تسهل من عملية التعامل معها بطريقة تسهل عملية قياسها وإدارتها.

ويقترح الباحث لحل هذه الإشكالية أن يتم التمييز بين عناصر رأس المال المعرفي على أساس التدفقات النقدية المخصومة التي يساهم كل عنصر بتوليدها وبالتالي تحديد قيمة لكل منها يمكن استخدامها لمبادلة هذا النوع من الأصول .

- إشكالية مرتبطة بآليات أو نماذج القياس، أهمها صعوبة اختيار الآلية الملائمة لعملية القياس من بين آليات القياس المقترحة، عدم وجود طريقة معينة لاحتساب تكاليف الأصول المعرفية وعواندها.

ويقترح الباحث لحل هذه الإشكالية إن يتم اختيار النموذج المناسب من بين النماذج التي تم تناولها سابقاً والذي يلاءم الغرض الذي تبغيه الوحدة الاقتصادية من عملية القياس .

- إشكالية مرتبطة بالدخل، أهمها صعوبة التمييز بين الدخل الناجم من استثمار الأصول المعرفية قياساً بالدخل من الاستثمارات المادية، اختفاء العلاقة السببية بين تكلفة عناصر رأس المال المعرفي ومنافعها.

ويرى الباحث انه بالرغم من هذه الإشكالية ، فقد يكون بإمكان الوحدات الاقتصادية التي تستطيع تحديد منافع أصولها المعرفية والتكاليف المرتبطة بها تحديد الدخل الناجم من استثمار هذا النوع من الأصول وتمييزه عن الدخل الناتج من الاستثمارات المادية .

- إشكالية مرتبطة بالكفاءة العلمية والعملية للشخص القائم بالقياس، أهمها ضعف المؤهلات العلمية التي تستلزمها الإجراءات المحاسبية المرتبطة برأس المال المعرفي ، نقص خبرة القائم بالقياس.

ويقترح الباحث انه بالإمكان تجاوز هذه الإشكالية من خلال إقامة الدورات التدريبية للأشخاص القائمين بعملية قياس رأس المال المعرفي وزيادة ورش العمل المتعلقة بهذا الشأن مع تضمين المناهج الدراسية كل ما من شأنه أن يساعد في تحقيق هذا الهدف .

ويرى الباحث، إن تذليل أي إشكالية مما ورد أعلاه من خلال الحلول التي تم اقتراحها ، مرهون بالمزيد من الدراسات والبحوث من أجل التوصل إلى إطار متكامل يضمن الوصول إلى آلية أو أنموذج يعتمد عليه في قياس رأس المال المعرفي بحيث يجعل من المبادئ والمفاهيم المحاسبية تنسجم أو تتلاءم مع طبيعة هذا النوع من الأصول ، إذ إن إجراءات القياس المحاسبي لرأس المال المعرفي لاتزال بحاجة إلى التأصيل العلمي عبر خطوات محددة المعالم ، لذلك فإن هذه الحلول تأتي كمساهمة لتأصيل النواحي الإجرائية لقياس رأس المال المعرفي .

5- الإفصاح عن رأس المال المعرفي

ذكرنا سابقا، إن عملية اختيار آلية مناسبة لقياس رأس المال المعرفي بما يتضمنه من أصول معرفية أو معنوية، تكتنفها إشكاليات مهمة تنعكس آثارها في عدم ملائمة المبادئ والمفاهيم المحاسبية لهذا النوع من الأصول فضلا عن عدم وجود اتفاق محدد على آلية أو أنموذج موحد للقياس من بين النماذج التي قدمت يمكن استخدامه في قياس عناصره. وهذا بطبيعة الحال، سيؤدي إلى تجاهل الآلية التي سيتم بموجبها الإفصاح عنه ، إذ يتوقف الإفصاح عن رأس المال المعرفي على ما يتم التوصل إليه من نتائج في مرحلة قياسه .

إن الإفصاح أو التقرير عن رأس المال المعرفي، يترتب عليه العديد من الآثار الايجابية من خلال ما قد يتحقق من منافع تعكس أهمية الإفصاح عنه ، ولكن في نفس الوقت يواجه بإشكالية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للإفصاح عن رأس المال المعرفي وذلك باختيار الآلية المناسبة لتنفيذ عملية الإفصاح لمثل هذا النوع من الأصول والتي سيتم تناولها لاحقا.

إذ تكمن أهمية الإفصاح عن أصول رأس المال المعرفي بالآتي:

- أ- محاولة التوصل إلى مصطلح موحد لعناصر رأس المال المعرفي (Skyrme,1998:18) .
- ب- زيادة درجة الشفافية في التقارير المالية، مما يزيد من درجة الاعتماد عليها من قبل مستخدميها الحاليين والمرتقبين ومتخذي القرارات داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها (Sveiby,2000:166).
- ت- المساعدة في توفير المعلومات اللازمة لتخطيط ورقابة الأصول المعرفية لأغراض الإبلاغ الاجتماعي والبيئي (Caddy,2002:65) .
- ث- إن الإفصاح عن رأس المال المعرفي يقود إلى تخفيض حالة عدم التأكد للوحدة الاقتصادية وبالتالي تحسين قيمتها السوقية (Ernst & young , 2002 : 459) .
- ج- المساعدة في توفير المعلومات اللازمة لتخطيط عناصر أو مكونات رأس المال المعرفي وفقا للقيم السائدة خاصة العناصر القابلة للتداول.
- ح- المساعدة في توفير البيانات اللازمة للرقابة على عناصر رأس المال المعرفي لأغراض دعم المزايا التنافسية للوحدة الاقتصادية.

أما عن آلية الإفصاح عن معلومات أصول رأس المال المعرفي، فلا يوجد أسلوب متفق عليه يحدد ملامح هذه الآلية من بين الأساليب الملائمة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية وبالشكل الذي يجعل من المبادئ والمفاهيم المحاسبية تتكيف أو تنسجم مع هذا النوع من الأصول، فمنها ما يلاءم آليات أو نماذج القياس المقترحة لرأس المال المعرفي وأخرى لا تلائمها ومن هذه الأساليب ما يلي:

- ❖ التقارير المالية : يتم الإفصاح في هذه التقارير عن العناصر التي يمكن قياسها بدرجة من التأكد، وهذا لا ينطبق بطبيعة الحال على عناصر رأس المال المعرفي التي لا تلائمها أي آلية من آليات القياس المقترحة .
- ❖ التقارير الإضافية الملحقية: يتم استخدام هذا الأسلوب للإفصاح عن المعلومات غير المالية، ويمكن الإشارة إلى عناصر رأس المال المعرفي التي لم يتم رسملتها بسبب عدم التأكد من منافعها المستقبلية. أما عن فائدة التقارير الإضافية، فهو بالإضافة إلى تضمينها للمعلومات التفصيلية سواء الكمية والوصفية، فإنها تساعد متخذي القرارات في تقييم رأس المال المعرفي للوحدة الاقتصادية.
- ❖ تقرير مجلس الإدارة: يتم استخدام هذا الأسلوب للإفصاح عن كافة المعلومات التي تتعلق بواقع أداء الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية والعوامل المؤثرة في الأداء والتوقعات المستقبلية لنشاطها مع كافة الإيضاحات المتعلقة بالبيانات المالية. فضلا عن ذلك، يمكن لمجلس الإدارة أن

- يفصح في تقريره عن عناصر رأس المال المعرفي التي لا يمكن الإفصاح عنها في صلب التقارير المالية في ظل النظام المحاسبي التقليدي.
- ❖ تقرير مراقب الحسابات: مما لا شك فيه، إن قيام مراقب الحسابات بإبداء رأي فني محايد عن مدى صحة ودقة معلومات رأس المال المعرفي فيما لو وردت في التقارير المالية، فإن هذا سيضفي الثقة على هذه المعلومات مما يؤدي إلى زيادة درجة الاعتماد عليها من جانب الأطراف المعنية في المجتمع، ولكن طالما أنه لا يوجد إفصاح عن معلومات رأس المال المعرفي في صلب التقارير المالية، فلا يمكن لمراقب الحسابات أن يضمن تقريره أية معلومات عنها.
- ❖ الملاحظات الهامشية: إذا لم يكن من المناسب إظهار المعلومات كاملة عن بند معين في متن التقارير المالية، فيمكن استخدام الملاحظات الهامشية للإفصاح عنها وذلك لأنها جزء مكمل لمعلومات التقارير المالية.
- يتضح مما سبق أنه بالرغم من أهمية الإفصاح عن رأس المال المعرفي، إلا أنه لغاية الآن لم تظهر أية منافع ناتجة عن الإفصاح عن بعض المعلومات الخاصة برأس المال المعرفي للدرجة التي تصبح فيها الوحدات الاقتصادية تفصح وبصورة طوعية عنه، وذلك لأن المشكلة وكما ذكرنا سابقاً تكمن في آلية الإفصاح عن رأس المال المعرفي والتي تجعل من المبادئ والمفاهيم المحاسبية من الصعوبة أن تنسجم أو تتكيف مع هذا النوع من الأصول، وهذا قد يعزى إلى الآتي (Indra & James, 2005: 151-152):
- أ- الكشف عن بعض المعلومات التي قد تفيد المنافسين وتلحق الضرر بالمركز التنافسي للوحدة الاقتصادية.
 - ب- زيادة مسؤولية الوحدة الاقتصادية تجاه الغير فيما يتعلق بالقرارات التي تعتمد على قيم عناصر رأس المال المعرفي التي يتم التقرير عنها.
 - ت- التكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية نتيجة تقويم عناصر رأس المال المعرفي وإعداد ونشر التقارير المالية متضمنة تلك القيم.
 - ث- رفض النظام المحاسبي التقليدي للإفصاح عن رأس المال المعرفي في التقارير المالية.
 - ج- التعارض مع متطلبات التدقيق الخارجي ومن ثم معارضة مراقبي الحسابات اعتماد التقارير التي تعد خارج نطاق النظام المحاسبي التقليدي.
- إما (Petty & Guthrie, 2000: 158) فيذكرون الإشكالية التي تعيق عملية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية مع متطلبات الإفصاح عن رأس المال المعرفي تتعلق بالآتي:
- النقص في الثبات في منهج الإفصاح.
 - النقص في المصدقية فيما يخص تعيين قيم كمية وذات معنى لعناصر رأس المال المعرفي.
- ويرى الباحث، إن من الأسباب المهمة الأخرى التي تعيق عملية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للإفصاح عن أصول رأس المال المعرفي هو عدم وجود آلية محددة يتم بموجبها اختيار أنموذج الإفصاح المناسب من بين النماذج المقترحة التي قدمت بهذا الشأن. وهذا يعزى لعدم وجود معايير محاسبية محددة يمكن الرجوع إليها لاختيار الأنموذج المناسب، وإن حل هذه الإشكالية مرهون بضرورة قيام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بإصدار معيار يعنى بالمحاسبة والإفصاح عن رأس المال المعرفي.
- فضلاً عن ذلك، فإن عدم الاتفاق على آلية محددة لقياس رأس المال المعرفي، فهذا يعني أيضاً عدم وجود اتفاق على آلية محددة للإفصاح ترتبط بآلية القياس المتفق عليها. ويقترح الباحث أن يتم الإفصاح عن الأصول المعرفية التي يمكن قياسها بوحدة النقد في صلب القوائم المالية، أما العناصر التي ترتبط بقياسات غير مالية أو وصفية فيتم الإفصاح عنها في قوائم مالية ملحقة، كان يطلق عليها بقائمة رأس المال المعرفي.

المبحث الثالث الجانب التطبيقي للبحث

تحليل ومناقشة النتائج

تأتي هذه الفقرة متممة للأفكار النظرية والمنهجية التي تم إثارتها وتبني ما ينسجم مع مشكلة البحث وفرضيته، إذ سيتم عرض وتحليل النتائج التي تم الحصول عليها من إجابات العينة عن ما ورد في الاستبانة التي وزعت عليهم والمتعلقة بكل مجال من المجالات التي تضمنتها وكل محور جاء ضمن كل مجال وكالاتي:

أولاً: تحليل النتائج المرتبطة بإشكالية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية في قياس عناصر رأس المال المعرفي

يتضمن هذا الجزء تحليل نتائج إجابات عينة البحث وذلك فيما يتعلق بالإشكالية التي تواجه عملية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية في قياس عناصر رأس المال المعرفي والتي جاءت في ستة محاور

تضمنتها الاستبانة أهمها ما يعود إلى النظام المحاسبي التقليدي ، طبيعة رأس المال المعرفي ، الرقابة والتقويم ، نماذج أو آليات القياس ، الدخل ، والكفاءة العلمية والعملية ، إذ تعد هذه المحاور الأبعاد الرئيسية التي جاءت ضمن المجال الأول ، وقد بلغ متوسط المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة البحث فيما يخص محاور هذا المجال (2.96) وضمن مستوى إجابة " معتدل " .

وعند مراجعة المحاور الرئيسية لتلك الإشكالية نلاحظ إن طبيعة رأس المال المعرفي احتلت المرتبة الأولى وكما موضح في الجدول (5) لحصولها على أعلى المتوسطات الحسابية والذي بلغ (4.07) ، تليها إشكالية النظام المحاسبي التقليدي بمتوسط حسابي مقداره (3.97) ، ثم إشكالية الرقابة والتقويم بمتوسط حسابي بلغ (3.83) ، تليها إشكالية الدخل بمتوسط حسابي (3.64) ، ثم إشكالية نماذج أو آليات القياس بمتوسط حسابي بلغ (3.49) ، وأخيرا إشكالية الكفاءة العلمية والعملية بمتوسط حسابي بلغ (2.52) .

جدول (5)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى الإجابة والأهمية النسبية لأسئلة المجال الأول

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة	الأهمية النسبية
1- طبيعة رأس المال المعرفي	4.07	0.63	مرتفع	الأول
2- النظام المحاسبي التقليدي	3.97	0.36	مرتفع	الثاني
3- الرقابة والتقويم	3.83	1.40	مرتفع	الثالث
4- الدخل	3.64	0.94	مرتفع	الرابع
5- نماذج أو آليات القياس	3.49	0.97	مرتفع	الخامس
6 - الكفاءة العلمية والعملية	2.52	0.79	منخفض	السادس
المتوسط العام	2.96	0.93	معتدل	

وفيما يلي توضيح لنتائج آراء عينة البحث عن كل محور من المحاور أعلاه :

1- طبيعة رأس المال المعرفي

اشتملت هذه الإشكالية على ثلاث فقرات وكما موضح في الجدول (6) .

جدول (6)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى الإجابة والأهمية النسبية للإشكالية المرتبطة بطبيعة رأس المال المعرفي

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة	الأهمية النسبية
1. هنالك صعوبة في التمييز بين مكونات رأس المال المعرفي سواء أكان بشري، هيكلي، أو زباني.	4.63	0.75	مرتفع جدا	الأول
2. ليس هنالك القدرة على تحديد العمر الإنتاجي بشكل دقيق لأغلب الأصول المعرفية .	4.15	0.85	مرتفع	الثاني
3. هنالك تباين في طبيعة عناصر رأس المال المعرفي .	3.35	1.43	مرتفع	الرابع
4. عدم وجود أسواق مناسبة لتحديد أسعار بعض عناصر رأس المال المعرفي .	4.13	0.62	مرتفع	الثالث
المتوسط العام	4.07	0.63	مرتفع	الأول

يتضح من نتائج الجدول أعلاه ، إن المتوسط الحسابي العام لمحور طبيعة رأس المال المعرفي بلغ (4.07) وانحراف معياري عام بلغ (0.63) وقد حصل هذا المحور على مستوى إجابة " مرتفع " ، وإن أعلى نسبة للفقرات التي أسهمت في أغناء هذا المحور قد حققتها الفقرة الأولى منه ، إذ حققت متوسطا حسابيا بلغ (4.63) وانحرافا معياريا (0.75) يبين تناسق وتناغم إجابات عينة البحث تجاه هذه الفقرة ، وضمن مستوى إجابة " مرتفع جدا " ، وهذا ما يعكس طبيعة مكونات رأس المال المعرفي في الشركات عينة البحث وصعوبة التمييز بينها ، سيما وإنها تتعلق بنشاط من أكثر الأنشطة حساسية لهذا الأمر ألا وهو نشاط الاتصالات . بينما كانت أقل نسبة في هذا المحور للفقرة الثالثة ، وذلك بتحقيقها متوسطا حسابيا بلغ (3.35) وانحرافا معياريا (1.43) يبين مدى انسجام إجابات أفراد عينة البحث وضمن مستوى إجابة " معتدل " .

2- النظام المحاسبي التقليدي

اشتملت هذه الإشكالية على أربع فقرات وكما موضح في الجدول (7) .

جدول (7)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى الإجابة والأهمية النسبية للإشكالية المرتبطة بالنظام

المحاسبي التقليدي

الأهمية النسبية	مستوى الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
الأول	مرتفع جدا	0.64	4.26	1. إن إجراءات القياس المحاسبي تقليدية من حيث إنها تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية الذي لايهتم برأس المال المعرفي .
الثاني	مرتفع	0.56	4.18	2. ان القياس النقدي التقليدي غير موثوق به في تقدير قيمة الأصول المعرفية .
الثالث	مرتفع	0.45	4.10	3. بسبب اختلاف خصائص عناصر رأس المال المعرفي ، فقد تواجه المحاسبة التقليدية صعوبة في قياسها .
الرابع	مرتفع	0.51	4.05	4. صعوبة حصر أغلب الأصول المعرفية وإخضاعها للقياس في ظل مبادئ المحاسبة التقليدية .
الثاني	مرتفع	0.36	3.97	المتوسط العام

يتضح من نتائج الجدول أعلاه ، إن المتوسط الحسابي العام لمحور النظام المحاسبي التقليدي بلغ (3.97) وبانحراف معياري عام بلغ (0.36) وقد حصل هذا المحور على مستوى إجابة " مرتفع " ، وان أعلى نسبة للفقرات التي أسهمت في إغناء هذا المحور قد حققتها الفقرة الأولى منه ، إذ حققت متوسطا حسابيا بلغ (4.26) وانحرافا معياريا (0.64) يبين تناسق وتناغم إجابات عينة البحث تجاه هذه الفقرة ، وضمن مستوى إجابة " مرتفع جدا " ، وهذا يعكس حقيقة ما جاء في هذه الفقرة والتي قد تعزى أصلا إلى ما يعانيه النظام المحاسبي بشكل عام وما يطبق في الشركات عينة البحث بشكل خاص من قصور كبير بشأن المحاسبة عن أصول رأس المال المعرفي والذي يجعل المبادئ المحاسبية من الصعوبة بمكان ان تتلاءم أو تنسجم مع هذه الأصول . أما أقل نسبة في هذا المحور فتعود للفقرة الرابعة ، وذلك بتحقيقها متوسطا حسابيا بلغ (4.05) وانحرافا معياريا (0.51) يبين مدى انسجام إجابات أفراد عينة البحث وضمن مستوى إجابة " مرتفع " وهذا ما يؤيد وجهة نظر الباحث وما آلت إليه مشكلة البحث من حيث إن أهم ما يعيق عملية تكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية قد تجاوز مسالة القياس بحد ذاتها وباتت تكمن في آلية القياس ، لذلك فان ما تحقق من نتائج عن الفقرة الرابعة لايعكس تماما حقيقة ما جاء فيها .

3- الرقابة والتقويم

اشتملت هذه الإشكالية على ثلاث فقرات وكما موضح في الجدول (8) .

جدول (8)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى الإجابة والأهمية النسبية للإشكالية المرتبطة بالرقابة والتقويم

الأهمية النسبية	مستوى الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
الثاني	مرتفع	1.36	3.73	1. هنالك صعوبة في تحقيق رقابة فعالة على عمليات الأصول المعرفية .
الثالث	معتدل	1.61	2.86	2. هنالك صعوبة في التحكم في أو السيطرة على منافع الأصول المعرفية
الأول	مرتفع	1.21	4.02	3. هنالك صعوبة في تقويم كل عنصر من عناصر رأس المال المعرفي بشكل مستقل نظرا للتداخل فيما بينهما
الثالث	مرتفع	1.40	3.83	المتوسط العام

تشير نتائج الجدول أعلاه إلى إن المتوسط الحسابي العام لمحور الرقابة والتقويم بلغ (3.83) وبانحراف معياري عام بلغ (1.40) وقد حصل هذا المحور على مستوى إجابة " مرتفع " ، وان أعلى نسبة للفقرات التي أسهمت في إغناء هذا المحور قد حققتها الفقرة الثالثة منه ، إذ حققت متوسطا حسابيا بلغ (4.02) وانحرافا معياريا (1.21) يبين انسجام إجابات عينة البحث تجاه هذه الفقرة وضمن مستوى إجابة "مرتفع " ، ولعل ما يدعم إجابات الأفراد عينة البحث بخصوص ما جاء في هذه الفقرة هو ان اغلب مكونات رأس المال المعرفي متداخلة مما ينعكس في صعوبة تقويم كل عنصر منها بشكل مستقل في حين حصلت الفقرة الثانية " هنالك صعوبة في التحكم في أو السيطرة على منافع الأصول المعرفية " على أدنى متوسط حسابي والذي بلغ (2.86) وبانحراف معياري بلغ (1.61) وضمن مستوى إجابة " معتدل " .

الدخل اشتملت هذه الإشكالية على ثلاث فقرات وكما موضح في الجدول (9)

جدول (9)

. المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى الإجابة والأهمية النسبية للإشكالية المرتبطة بالدخل

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة	الأهمية النسبية
1. هنالك صعوبة في التمييز بين الدخل الناجم من استثمار الأصول المعرفية قياساً بالدخل الناجم من الأصول المادية الملموسة .	4.34	0.96	مرتفع جداً	الأول
2. هنالك لاتأكد فيما يتعلق بالمنافع الاقتصادية التي تولدها أغلب الأصول المعرفية .	3.86	0.86	مرتفع	الثالث
3. عدم وجود علاقة سببية مباشرة بين تكلفة عناصر رأس المال المعرفي ومنافعها .	4.26	0.72	مرتفع جداً	الثاني
المتوسط العام	3.64	0.94	مرتفع	الرابع

أوضحت نتائج الجدول أعلاه ، إن المتوسط الحسابي العام لمحور الدخل بلغ (3.64) وبانحراف معياري عام بلغ (0.94) وقد حصل هذا المحور على مستوى إجابة " مرتفع " ، الأمر الذي يعكس امتلاك أفراد العينة العاملين في شركات الاتصالات المبحوثة مستوى ملائم من المعرفة بخصوص المنافع والتكاليف المرتبطة بأصول رأس المال المعرفي . وإن أعلى نسبة للفقرات التي أسهمت في إغناء هذا المحور قد حققتها الفقرة الأولى منه ، إذ حققت متوسطاً حسابياً بلغ (4.34) وانحرافاً معيارياً (0.96) يبين انسجام إجابات عينة البحث تجاه هذه الفقرة وضمن مستوى إجابة "مرتفع جداً" في حين حصلت الفقرة الثانية على أدنى متوسط حسابي والذي بلغ (2.86) وبانحراف معياري بلغ (0.86) وضمن مستوى إجابة " مرتفع " .

5- آليات أو نماذج القياس

اشتملت هذه الإشكالية على ثلاث فقرات وكما موضح في الجدول (10) .

جدول (10)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى الإجابة والأهمية النسبية للإشكالية المرتبطة بنماذج أو آليات القياس

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة	الأهمية النسبية
1. صعوبة في اختيار النموذج أو الآلية الملائمة لعملية القياس من بين النماذج المتعددة لقياس عناصر رأس المال المعرفي والتي تتلاءم مع ظروف البيئة العراقية.	4.32	0.81	مرتفع جداً	الأول
2. تفتقر نماذج قياس الأصول المعرفية لطريقة محددة لحساب تكاليفها وعوائدها قياساً بالأصول المادية .	4.31	0.84	مرتفع جداً	الثاني
3. ليس هنالك مقاييس موحدة لقياس أداء عناصر رأس المال المعرفي.	3.71	1.01	مرتفع	الثالث
المتوسط العام	3.49	0.97	مرتفع	الخامس

أوضحت نتائج الجدول أعلاه ، إن المتوسط الحسابي العام لمحور الدخل بلغ (3.49) وبانحراف معياري عام بلغ (0.97) وقد حصل هذا المحور على مستوى إجابة " مرتفع " ، الأمر الذي يعكس مدى إدراك أفراد عينة البحث وخاصة العاملين في الشركات المبحوثة للإشكالية التي تكتنف عملية اختيار الآلية المناسبة لقياس مكونات رأس المال المعرفي من بين الآليات المقترحة من حيث موثوقيتها وموضوعيتها ومدى انسجامها مع ظروف البيئة العراقية. وإن أعلى نسبة للفقرات التي أسهمت في إغناء هذا المحور قد حققتها الفقرة الأولى منه ، إذ حققت متوسطاً حسابياً بلغ (4.32) وانحرافاً معيارياً (0.81) يبين انسجام إجابات عينة البحث تجاه هذه الفقرة وضمن مستوى إجابة "مرتفع جداً" في حين حصلت الفقرة الثالثة على أدنى متوسط حسابي والذي بلغ (3.71) وبانحراف معياري بلغ (1.01) وضمن مستوى إجابة " مرتفع " .

6-الكفاءة العلمية والعملية

اشتملت هذه الإشكالية على أربع فقرات وكما موضح في الجدول (11)

جدول (11)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى الإجابة والأهمية النسبية للإشكالية المرتبطة بالكفاءة العلمية والعملية

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة	الأهمية النسبية
1. هنالك نقص في خبرة العاملين في قسم الحسابات من حيث تطوير مهاراتهم المعرفية وبالشكل الذي يجعلهم قادرين على التعامل مع عناصر رأس المال المعرفي .	2.5	1.33	منخفض	الثاني
2. ضعف المؤهلات العلمية التي تستلزمها الإجراءات المحاسبية المرتبطة برأس المال المعرفي لعدم وجود مادة علمية تختص بالمحاسبة عن رأس المال المعرفي يتم تدريسها في قسم المحاسبة.	3.84	1.32	مرتفع	الأول
3. عدم الاهتمام بالقيام بالدورات التدريبية والتثقيفية للعاملين في قسم الحسابات بخصوص عناصر رأس المال المعرفي	1.71	0.98	منخفض جدا	الرابع
4. انخفاض وعي وإدراك الكثير من العاملين في قسم الحسابات بأهمية عناصر رأس المال المعرفي	2.05	1.11	منخفض	الثالث
المتوسط العام	2.52	0.79	منخفض	السادس

تشير نتائج الجدول أعلاه ، إن المتوسط الحسابي العام لمحور الكفاءة العلمية والعملية بلغ (2.52) وبانحراف معياري عام بلغ (0.79) وقد حصل هذا المحور على مستوى إجابة " منخفض ، الأمر الذي يعكس مدى إدراك أفراد العينة لفقرات هذا المحور ، وإن أعلى نسبة للفقرات التي أسهمت في إغناء هذا المحور قد حققتها الفقرة الثانية منه ، إذ حققت متوسطا حسابيا بلغ (3.84) وانحرافا معياريا (1.32) يبين انسجام إجابات عينة البحث تجاه هذه الفقرة وضمن مستوى إجابة مرتفع من حيث إن المجيبون أيدوا على إن أهم أسباب ضعف المؤهلات العلمية التي تستلزمها الإجراءات المحاسبية المرتبطة برأس المال المعرفي هو عدم وجود مادة علمية تعنى بالمحاسبة عن رأس المال المعرفي يتم تدريسها ضمن مناهج قسم المحاسبة. في حين حصلت الفقرة الثالثة على أدنى متوسط حسابي والذي بلغ (1.71) وبانحراف معياري بلغ (0.98) وضمن مستوى إجابة " منخفض جدا " ، وهذا يدل على إن هنالك اهتمام كبير من قبل شركات الاتصالات المبحوثة بالقيام بالدورات التدريبية والتثقيفية للعاملين في أقسام الحسابات بخصوص رأس المال المعرفي الذي يعد مصدر مهم من مصادر ثرواتها.

ثانيا : تحليل النتائج المرتبطة بإشكالية تكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للإفصاح عن عناصر رأس المال المعرفي

يتضمن هذا الجزء تحليل نتائج إجابات عينة البحث فيما يتعلق بإشكالية تكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية في الإفصاح عن عناصر رأس المال المعرفي والتي جاءت في ثلاثة محاور تضمنتها الاستبانة أهمها ما يعود إلى اختيار أسلوب أو إطار الإفصاح ، النظام المحاسبي التقليدي ، والوحدة الاقتصادية ، إذ تعد هذه المحاور الأبعاد الرئيسية التي جاءت ضمن المجال الثاني. لأسئلة المجال الثاني ، وقد بلغ متوسط المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة البحث فيما يخص محاور هذا المجال (4.45) وضمن مستوى إجابة " مرتفع جدا" . وعند مراجعة المحاور الرئيسية لتلك المشكلات نلاحظ إن إشكالية النظام المحاسبي التقليدي احتلت المرتبة الأولى وكما موضح في الجدول (12) لحصولها على أعلى المتوسطات الحسابية والذي بلغ (4.48) ، تليها إشكالية الوحدة الاقتصادية بمتوسط حسابي مقداره (3.61) ، وأخيرا إشكالية اختيار أسلوب أو إطار الإفصاح بمتوسط حسابي بلغ (2.78) .

جدول (12)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى الإجابة والأهمية النسبية لأسئلة المجال الثاني

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة	الأهمية النسبية
1-النظام المحاسبي التقليدي	4.48	0.70	مرتفع جدا	الأول
2-الوحدة الاقتصادية	3.61	1.23	مرتفع	الثاني
3-اختيار أسلوب أو إطار الإفصاح	2.78	1.51	معتدل	الثالث
المتوسط العام	4.45	0.87	مرتفع جدا	

وفيما يلي توضيح لنتائج آراء عينة البحث عن كل محور من المحاور أعلاه :

1- النظام المحاسبي التقليدي
اشتملت هذه الإشكالية على ثلاث فقرات وكما موضح في الجدول (13) .

جدول (13)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى الإجابة والأهمية النسبية للإشكالية المرتبطة بالنظام المحاسبي التقليدي

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة	الأهمية النسبية
1. إن الإفصاح عن رأس المال المعرفي يتعارض مع متطلبات التدقيق الخارجي التي تستلزم اعتماد المدقق للتقارير المعدة بموجب النظام المحاسبي التقليدي.	4.31	0.70	مرتفع جدا	الثالث
2. لا تسمح متطلبات العمل بموجب النظام المحاسبي التقليدي بالإفصاح عن رأس المال المعرفي .	4.39	0.63	مرتفع جدا	الثاني
3. صعوبة حصر أغلب عناصر رأس المال المعرفي للإفصاح عنها في ظل مبادئ المحاسبة التقليدية .	4.42	0.72	مرتفع جدا	الأول
المتوسط العام	4.48	0.70	مرتفع جدا	الأول

تشير نتائج الجدول أعلاه ، إن المتوسط الحسابي العام لمحور النظام المحاسبي التقليدي بلغ (4.48) وبانحراف معياري عام بلغ (0.70) وقد حصل هذا المحور على مستوى إجابة " مرتفع جدا " ، الأمر الذي يعكس إدراك أفراد عينة البحث للفقرات التي جاءت ضمن هذا المحور والصعوبات التي تواجه النظام المحاسبي التقليدي في حصر أغلب أصول رأس المال المعرفي والإفصاح عنها في ظل مبادئ المحاسبة التقليدية ، لذلك جاءت جميع فقرات هذا المحور متناغمة وعلى نسق واحد من حيث تحقيقها مستوى إجابة " مرتفع جدا " ، تتقدمها الفقرة الثالثة بحصولها على أعلى النتائج ، إذ حققت متوسطا حسابيا بلغ (4.42) وانحرافا معياريا (0.72) يبين انسجام إجابات عينة البحث تجاه هذه الفقرة .في حين حصلت الفقرة الأولى على أدنى متوسط حسابي والذي بلغ (4.31) وبانحراف معياري بلغ (0.70) من حيث إن الإفصاح عن أصول رأس المال المعرفي لا يتعارض مع متطلبات التدقيق الخارجي فيما لو تم تكييف المبادئ المحاسبية لهذا النوع من الأصول .

2- الوحدة الاقتصادية

اشتملت هذه الإشكالية على ثلاث فقرات وكما موضح في الجدول (14)

جدول (14)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى الإجابة والأهمية النسبية للإشكالية المرتبطة بالوحدة الاقتصادية

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة	الأهمية النسبية
1. يؤدي الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي إلى الكشف عن بعض المعلومات التي تفيد المنافسين وتلحق الضرر بالمركز التنافسي للوحدة الاقتصادية.	4.18	1.13	مرتفع	الأول
2. كثيرا ما يؤدي الإفصاح عن قيم عناصر رأس المال المعرفي إلى زيادة مسؤولية الوحدة الاقتصادية تجاه الغير وذلك فيما يتعلق بالقرارات التي تعتمد على هذه القيم .	2.47	1.26	منخفض	الثالث
3. كثيرا ما يؤدي الإفصاح عن عناصر رأس المال المعرفي إلى تحمل الوحدة الاقتصادية لتكاليف قد تفوق المنفعة المتوقعة من ذلك الإفصاح .	2.5	1.31	منخفض	الثاني
المتوسط العام	3.61	1.23	مرتفع	الثاني

تشير نتائج الجدول أعلاه ، إن المتوسط الحسابي العام لمحور الوحدة الاقتصادية بلغ (3.61) وبانحراف معياري عام بلغ (1.23) وقد حصل هذا المحور على مستوى إجابة " مرتفع " . وهذا يدل على وضوح الإشكالية التي ترتبط بالوحدة الاقتصادية من خلال إدراك أفراد عينة البحث لهذه الإشكالية من حيث

إن شركات الاتصالات تحاول تحسين أدائها والوصول به إلى مرحلة التميز والمنافسة سواء أكان ذلك في مجال إنتاج خدمات جديدة أم تطوير الخدمات الحالية لاسيما في ظل اقتصاد المعرفة الذي يعد العصب الرئيس في خلق القيمة لهذا النوع من الشركات لاعتمادها على رأس المال المعرفي الذي يعد مصدر مهم لثرواتها الحقيقية ، وإن أعلى نسبة للفقرات التي أسهمت في إغناء هذا المحور حققتها الفقرة الأولى منه ، إذ حققت متوسطا حسابيا بلغ (4.18) وانحرافا معياريا (1.13) يبين انسجام إجابات عينة البحث تجاه هذه الفقرة وضمن مستوى إجابة "مرتفع" في حين حصلت الفقرة الثانية على أدنى متوسط حسابي والذي بلغ (2.47) وبانحراف معياري بلغ (1.26) وضمن مستوى إجابة "منخفض" ، وهو ما يعكس إدراك أفراد عينة البحث لهذه الفقرة من حيث إن الإفصاح عن مكونات رأس المال المعرفي لا يؤدي إلى زيادة مسؤولية شركات الاتصالات تجاه زبائنهم وذلك فيما يتعلق بالقرارات المختلفة التي تتخذها هذه الشركات والتي تكون لعناصر رأس المال المعرفي الدور الفاعل في اتخاذها.

3-اختيار أسلوب أو إطار الإفصاح

اشتملت هذه الإشكالية على فقرتين وكما موضح في الجدول (15)

جدول (15)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى الإجابة والأهمية النسبية للإشكالية المرتبطة باختيار

أسلوب أو إطار الإفصاح

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة	الأهمية النسبية
1. هنالك صعوبة في اختيار الآلية المناسبة للإفصاح عن رأس المال المعرفي لعدم وجود المعايير المحاسبية التي يمكن الرجوع إليها بهذا الشأن .	3.89	1.20	مرتفع	الأول
2. عدم وجود إطار معين للإفصاح يضمن المحافظة على أسرار الوحدة الاقتصادية .	3.19	1.51	معتدل	الثاني
المتوسط العام	2.78	1.51	معتدل	الثالث

تشير نتائج الجدول أعلاه ، إن المتوسط الحسابي العام لمحور اختيار أسلوب أو إطار الإفصاح بلغ (2.78) وبانحراف معياري عام بلغ (1.51) وقد حصل هذا المحور على مستوى إجابة " معتدل " . وإن أعلى نسبة للفقرات التي أسهمت في إغناء هذا المحور حققتها الفقرة الأولى منه ، إذ حققت متوسطا حسابيا بلغ (3.89) وانحرافا معياريا (1.20) يبين انسجام إجابات عينة البحث تجاه هذه الفقرة وضمن مستوى إجابة "مرتفع" ، وهذا يعكس إدراك أفراد عينة البحث لإشكالية اختيار آلية الإفصاح المناسبة عن رأس المال المعرفي مع تأكيد غالبية عينة البحث من الأكاديميين ومراقبي الحسابات بضرورة إصدار معيار محاسبي عراقي يعني بكل ما يخص المعالجات المحاسبية لأصول رأس المال المعرفي والإفصاح عنها . من جانب آخر ، حصلت الفقرة الثانية على أدنى متوسط حسابي والذي بلغ (3.19) وبانحراف معياري بلغ (1.51) وضمن مستوى إجابة " معتدل " ، وهذا ما يعكس إدراك أفراد عينة البحث لهذه الفقرة من حيث إن الإفصاح عن عناصر رأس المال المعرفي يمكن أن يتم من خلال نماذج متعددة ولكن الأفضل حسب رأيهم أن يتم استخدام قوائم إضافية ملحقمة بالتقارير المالية ، فهذا النوع من النماذج يضمن المحافظة على أسرار الوحدة الاقتصادية ، كما إن هذا الرأي قد يأتي في نفس الوقت كرد فعل نتيجة لعجز النظام المحاسبي التقليدي في الإفصاح عن رأس المال المعرفي في صلب أو متن التقارير المالية .

ويرى الباحث ، إن بالإمكان التخفيف من / أو تجاوز أغلب الصعوبات التي تواجهها شركات الاتصالات المبحوثة فيما يتعلق بالفقرات التي حققت مستوى إجابة مرتفع ضمن كل محور من المحاور المرتبطة بإشكالية القياس أو ما كان منها مرتبط بإشكالية الإفصاح عند تبني الحلول التي تم اقتراحها في الجانب النظري للبحث .

المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

أولا- الاستنتاجات Conclusions

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لموضوع البحث، تم التوصل الى أهم الاستنتاجات الآتية :

- 1- الاستنتاجات المتعلقة بالجانب النظري للبحث :
 1- إن التحولات الإقليمية والدولية التي شهدتها بيئة الأعمال المعاصرة والتي أبرزها ظهور ما يعرف باقتصاد المعرفة قد جعلت من رأس المال المعرفي المصدر الحقيقي لثروات الوحدات الاقتصادية بحكم

إنها تعتمد على المعرفة أو الأصول المعرفية المستثمرة من الأفراد التي تكون لها قيمة ومغزى بالنسبة للزبائن المتعاملين معها وبالتالي ينبغي أن تحظى بقبولهم ورضاهم عنها ، فاهمية المعرفة تتجلى في مدى ما تسهم بتحقيقه من الأهداف النهائية للوحدة الاقتصادية وقيمتها تتأتى من تميز الوحدة الاقتصادية وبقائها ونموها .

ب- في ظل الأهمية المتزايدة لرأس المال المعرفي فإن الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية ما زال لايسمح للمبادئ والمفاهيم المحاسبية أن تتكيف أو تنسجم مع متطلبات القياس والإفصاح عن أغلب أصول رأس المال المعرفي ، فالإشكالية الكبيرة الذي باتت تواجه المحاسبين بخصوص أصول رأس المال المعرفي هي ليست في عملية القياس والإفصاح بحد ذاتها بل في آلية القياس والإفصاح و تفسير ما يتم التوصل إليه من نتائج وما يتولد عنها من قيم وكيفية تكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية لهذا النوع من الأصول .

ت- عدم وجود اتفاق عام بين الكتاب والباحثين حول الآلية المناسبة لقياس أغلب عناصر رأس المال المعرفي وبالشكل الذي يجعل المبادئ والمفاهيم المحاسبية تكييف أو تتلاءم معها ، وهذا قد يعزى إلى جملة من المحددات أو المعوقات أهمها :

- النظام المحاسبي التقليدي ، وما يواجهه من انتقادات حادة كونه يتضمن مقاييس تقليدية لم تعد عملية تطبيقها وفي ظل اقتصاد المعرفة تعطي الصورة الصحيحة والموضوعية لقيمة الوحدة الاقتصادية ، إذ إن جل اهتمام مقاييس ذلك النظام يتركز على الأصول التي يمكن التعبير عنها بوحدة النقد وسواء أكانت أصول ملموسة أم أصول غير ملموسة .
- طبيعة رأس المال المعرفي ، والصعوبات التي تشهدها عملية التمييز بين مكوناته، صعوبة تقدير العمر الإنتاجي لأغلب الأصول المعرفية، تناقض في طبيعة عناصر رأس المال المعرفي، عدم وجود أسواق مناسبة لتحديد أسعار بعض عناصر رأس المال المعرفي ،عدم توفر بيانات عن هذه العناصر تسهل من عملية التعامل معها بطريقة تسهل عملية قياسها وإدارتها.
- نماذج القياس، وصعوبة اختيار النموذج الملائم لعملية القياس من بين نماذج القياس المقترحة، عدم وجود طريقة معينة لاحتساب تكاليف الأصول المعرفية وعوائدها.
- الدخل، وما يرتبط به من صعوبات في التمييز بين الدخل الناجم من استثمار الأصول المعرفية قياسا بالدخل من الاستثمارات المادية، اختفاء العلاقة السببية بين تكلفة عناصر رأس المال المعرفي ومنافعها.
- الكفاءة العلمية والعملية للشخص القائم بالقياس، وما قد تشهدها من ضعف في المؤهلات العلمية التي تستلزم الإجراءات المحاسبية المرتبطة برأس المال المعرفي التي تساعد على التعامل مع عناصره، نقص خبرة القائم بالقياس .

ث- عدم وجود اتفاق عام حول الآلية المناسبة للإفصاح على أغلب عناصر رأس المال المعرفي وتكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية معها ، وهذا قد يعزى إلى :

- النظام المحاسبي التقليدي ، إذ لا تسمح متطلبات العمل بموجب النظام المحاسبي التقليدي بالإفصاح عن رأس المال المعرفي ، صعوبة حصر أغلب عناصر رأس المال المعرفي للإفصاح عنها في ظل مبادئ المحاسبة التقليدية ، إن الإفصاح عن رأس المال المعرفي يتعارض مع متطلبات التدقيق الخارجي التي تستلزم اعتماد المدقق للتقارير المعدة بموجب النظام المحاسبي التقليدي.
- الوحدة الاقتصادية ، من حيث إن الإفصاح عن قيم عناصر رأس المال المعرفي يؤدي إلى زيادة مسؤولية الوحدة الاقتصادية تجاه الغير وذلك فيما يتعلق بالقرارات التي تعتمد على هذه القيم ، الكشف عن بعض المعلومات التي تفيد المنافسين وتلحق الضرر بالمركز التنافسي للوحدة الاقتصادية، تحمل الوحدة الاقتصادية لتكاليف قد تفوق المنفعة المتوقعة من ذلك الإفصاح .

- اختيار أسلوب أو إطار الإفصاح ، من حيث صعوبة اختيار الآلية المناسبة للإفصاح عن رأس المال المعرفي لعدم وجود المعايير المحاسبية التي يمكن الرجوع إليها بهذا الشأن ، مع عدم وجود إطار معين للإفصاح يضمن المحافظة على أسرار الوحدة الاقتصادية .

2- الاستنتاجات المتعلقة بالجانب التطبيقي للبحث :

أ- يتمثل رأس المال المعرفي في شركات الاتصالات الأهلية العاملة في العراق في الأصول غير الملموسة المملوكة لها والتي تساهم في زيادة قيمتها ومن أمثلتها ما تمتلكه هذه الشركات من معلومات وخبرات متراكمة ، مهارات ، قدرات ابتكاريه ، قدرات تكنولوجية ، ملكية فكرية ، براءة الاختراع ، الإبداع ، وغيرها.

ب- لم تتضمن التقارير المالية للشركات عينة البحث أية قيمة لأي أصل من أصولها المعرفية التي تمتلكها بسبب عدم قدرة المبادئ والمفاهيم المحاسبية على التكيف مع هذا النوع من الأصول وذلك لوجود إشكالية ترتبط بعملية القياس والإفصاح عنها .

ت- أظهرت النتائج الإحصائية بشأن إشكالية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية لقياس الأصول المعرفية في شركات الاتصالات العاملة في العراق إن أفراد عينة البحث متفقون على إن هذه الإشكالية تعزى إلى الآتي :

- طبيعة رأس المال المعرفي ، إذ احتل هذا المحور الترتيب الأول وليأتي في مقدمة المحاور التي تنطوي ضمن هذه الإشكالية ، وأهم ما كان محط اهتمام أفراد عينة البحث من أبعاد هذا المتغير هو صعوبة التمييز بين مكونات رأس المال المعرفي سواء أكان بشري، هيكلي، أو زبائني .

- النظام المحاسبي التقليدي ، إذ احتل هذا المحور الترتيب الثاني ضمن المحاور التي تنطوي ضمن هذه الإشكالية ، وأهم بعد من أبعاد هذا المتغير والذي يتصدر نتائج أفراد عينة البحث هو إجراءات القياس المحاسبي من حيث إنها تقليدية وتعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية الذي لايهتم برأس المال المعرفي .

- الرقابة والتقويم ، إذ احتل هذا المحور الترتيب الثالث ضمن المحاور التي تنطوي ضمن هذه الإشكالية ، وأهم بعد من أبعاد هذا المتغير كان يتصدر نتائج أفراد عينة البحث هو صعوبة تقويم كل عنصر من عناصر رأس المال المعرفي بشكل مستقل نظرا للتداخل فيما بينهما .

- الدخل ، إذ احتل هذا المحور الترتيب الرابع ضمن المحاور التي تنطوي ضمن هذه الإشكالية ، وأهم بعد من أبعاد هذا المتغير كان يتصدر نتائج أفراد عينة البحث هو صعوبة التمييز بين الدخل الناجم من استثمار الأصول المعرفية قياسا بالدخل الناجم من الأصول المادية الملموسة

- نماذج أو آليات القياس ، إذ احتل هذا المحور الترتيب الخامس ضمن المحاور التي تنطوي ضمن هذه الإشكالية ، وأهم بعد من أبعاد هذا المتغير كان يتصدر نتائج أفراد عينة البحث هو صعوبة اختيار النموذج أو الآلية الملائمة لعملية القياس من بين النماذج المتعددة لقياس عناصر رأس المال المعرفي والتي تتلاءم مع ظروف البيئة العراقية بشكل عام وشركات الاتصالات بشكل خاص .

- الكفاءة العلمية والعملية ، إذ احتل هذا المحور الترتيب الأخير ضمن المحاور التي تنطوي ضمن هذه الإشكالية ، وأهم بعد من أبعاد هذا المتغير كان يتصدر نتائج أفراد عينة البحث هو ضعف المؤهلات العلمية التي تستلزمها الإجراءات المحاسبية المرتبطة برأس المال المعرفي لعدم وجود مادة علمية تختص بالمحاسبة عن رأس المال المعرفي يتم تدريسها في أقسام المحاسبة.

ث- أظهرت النتائج الإحصائية بشأن إشكالية تكيف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للإفصاح عن أصول رأس المال المعرفي في شركات الاتصالات العاملة في العراق إن أفراد عينة البحث متفقون على إن هذه الإشكالية تعزى إلى الآتي :

- النظام المحاسبي التقليدي ، إذ احتل هذا المحور الترتيب الأول وليأتي في مقدمة المحاور التي تنطوي ضمن هذه الإشكالية ، وأهم ما كان محط اهتمام أفراد عينة البحث ومن أولويات ما اتفقوا عليه من أبعاد هذا المتغير هو ، صعوبة حصر أغلب عناصر رأس المال المعرفي للإفصاح عنها في ظل مبادئ المحاسبة التقليدية .

- الوحدة الاقتصادية ، إذ احتل هذا المحور الترتيب الأول وليأتي في مقدمة المحاور التي تنطوي ضمن هذه الإشكالية ، وأهم ما كان محط اهتمام أفراد عينة البحث ومن أولويات ما اتفقوا عليه من أبعاد هذا المتغير هو إن الإفصاح المحاسبي عن أصول رأس المال المعرفي للشركات المبحوثة مثل مهارات الأفراد العاملين من المختصين والمهنيين والمحترفين الذين يملكون معارف متميزة ، القدرات الابتكارية ، القدرات التكنولوجية ، الملكية فكرية ،

براءة الاختراع ، الإبداع ، وغيرها يؤدي إلى الكشف عن بعض المعلومات التي تفيد المنافسين وتلحق الضرر بالمركز التنافسي لهذه الشركات .

- أسلوب أو إطار الإفصاح ، إذ احتل هذا المحور الترتيب الأخير ضمن المحاور التي تنطوي ضمن هذه الإشكالية ، وأهم بعد من أبعاد هذا المتغير كان يتصدر نتائج أفراد عينة البحث هو صعوبة اختيار الآلية المناسبة للإفصاح عن أصول رأس المال المعرفي لعدم وجود المعايير المحاسبية التي يمكن الرجوع إليها بهذا الشأن .

ثانيا- التوصيات Recommendations

استكمالاً لمتطلبات البحث ، وفي ضوء ما تقدم من أطره النظرية وما أظهرته التحليلات الميدانية من استنتاجات من جهة أخرى ، نستعرض فيما يأتي مجموعة من التوصيات التي توصل إليها الباحث :

- 1- ضرورة أن يكون لإدارات الوحدات الاقتصادية العراقية بشكل عام وشركات الاتصالات الأهلية لخدمات الهاتف النقال بشكل خاص تفهم وإدراك بأن العقول البشرية المتمثلة بأصول رأس المال المعرفي قد فاقت بفكرها الأصول الملموسة وإنها المصدر الأساس لثرواتها الحقيقية ، لذلك ينبغي إدارتها بفاعلية والمحافظة عليها واستثمارها بشكل كفوء من أجل تحقيق الأهداف المرسومة .
- 2- إيماناً من الباحث بالإشكالية الكبيرة التي تكتنف عملية تكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للقياس والإفصاح عن رأس المال المعرفي ، فإن الباحث يوصي بضرورة قيام مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية في العراق بمحاولة الشروع بإصدار معيار محاسبي عراقي يحكم الإجراءات المحاسبية لأصول رأس المال المعرفي على وفق المعايير المحاسبية الدولية في هذا المجال بالرغم من الشروط الصارمة التي جاءت بها هذه المعايير فيما يخص آليات القياس والإفصاح عن هذا النوع من الأصول مع الأخذ بنظر الاعتبار مايلي :
- 3- ضرورة تقسيم مكونات رأس المال المعرفي إلى رأس مال بشري (قدرات ابتكارية ، مهارات ، ملكية فكرية ، أخرى) ، رأس مال هيكلي (قدرات تكنولوجية ، برامج جاهزة ، شبكات التوزيع ، سلاسل التوزيع ، أخرى) ورأس مال زباني (العلامة التجارية ، علاقات الزبائن ، علاقات المجهزين ، أخرى)
- 4- يقترح الباحث أن يتم تضمين النظام المحاسبي المطبق في العراق إجراءات القياس الخاصة برأس المال المعرفي وفق آليات القياس التي تم التطرق إليها في الجانب النظري والتي يمكن عدها كمشاريع مقترحة يتم وبالتجربة إخضاعها لعدة اختبارات من أجل اختيار الآلية التي تلاقي القبول العام وتنسجم وبينها الأعمال العراقية .
- 5- يوصي الباحث بضرورة اختيار أسلوب الإفصاح المناسب من بين أساليب الإفصاح التي تم التطرق إليها سابقاً ويفضل اختيار التقارير الإضافية الملحقة لتضمينها المعلومات التفصيلية عن عناصر رأس المال المعرفي، كما أنه يساعد متخذي القرارات في تقييم رأس المال المعرفي للوحدة الاقتصادية .
- 6- ضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتقويم عناصر رأس المال المعرفي بشكل مستقل نظراً للتداخل فيما بينهما والتوصل إلى طريقة التقويم المناسبة من بين طرق تقويم أصول رأس المال المعرفي التي تلائم بيئة الأعمال العراقية وتؤدي للوصول إلى القيمة الحقيقية التي تضيفها هذه الأصول .
- 7- يقترح الباحث أن يكون هنالك إفصاح عن الدخل الناجم من استثمار الأصول المعرفية وبشكل مستقل عن الدخل الناجم من الأصول المادية الملموسة .
- 8- أن يتم تضمين مناهج قسم المحاسبة مادة دراسية تعنى بدراسة رأس المال المعرفي وإجراءات المحاسبة عن أصوله المختلفة من حيث القياس والإفصاح ودراسة سبل تكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية لهذا النوع من الأصول بهدف إعداد كوادرات تحمل من المؤهلات العلمية ما تستلزمها الإجراءات المحاسبية المرتبطة برأس المال المعرفي .
- 9- ضرورة قيام الشركات المبحوثة بزيادة عدد الدورات التدريبية للكوادر العاملة في أقسام الحسابات بخصوص المحاسبة عن أصول رأس المال المعرفي مع إقامة الندوات وورش العمل التي تركز في هذا المجال .
- 10- ضرورة قيام الجامعات بعقد المؤتمرات العلمية التي تتخصص بدراسة رأس المال المعرفي وأهميته في ظل اقتصاد المعرفة ، مع عقد الدورات التدريبية للتدريسيين خارج القطر لزيادة إدراكهم لرأس المال المعرفي وآليات قياسه والإفصاح عنه .
- 11- ضرورة أن يدرك كافة الأفراد العاملين في الشركات عينة البحث دورهم المهم في تحسين قيمة الشركات التي يعملون فيها والعمل على تشجيعهم على الابتكار والإبداع وزيادة قدرتهم الابتكارية والمعرفية مع استمرار هذه الشركات في جذب الأفراد ذوي الخبرة مع اقتراح وضع نظام للحوافز من أجل مواصلة العطاء والابتكار والإبداع .

12- يوصي الباحث بضرورة زيادة البحوث والدراسات العلمية في مجال البحث عن آليات القياس والإفصاح عن أصول رأس المال المعرفي وتكييف الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية لهذا النوع من الأصول .

المصادر

أولا- العربية

- 1- الحلايمة، محمد عزات، والعزاوي، سامي فياض،(2009)، " رأس المال المعرفي وأثره في أسباب النجاح الاستراتيجي لمنظمات الأعمال(دراسة استكشافية) مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد(9)،بغداد، العراق .
- 2- العربية، عصام فهد،(2005)، " الجوانب المحاسبية لرأس المال المعرفي (النظرية والتطبيق)"، مجلة الزيتونة للدراسات والبحوث،(م)3،(ع)، عمان الأردن .
- 3- رزقي، محمود عبد الفتاح،(2010)، " إطار مقترح لتحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي" جامعة المنصورة، القاهرة .
- 4- كام ، فرنين ، (2000) ترجمة العبد الله ، رياض ، نظرية محاسبية ، دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل .
- 5- محمد، خميس ناصر،(2010)، " رأس المال المعرفي ومؤشرات قياسه(دراسة تأصيلية فلسفية)"، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الانبار، العراق .

References

ثانيا- الأجنبية

- 1- Bukh,P.N.,Larsen,h. & Mouritesn,J.,(2001),"Constructing Intellectual",vol.17,No.2.
- 2- Caddy,I.,(2002),"Issues Concerning Intellectual Capital Metrics & Measurement of Intellectual Capital",Singapore Management Review,Vol.24,1ss,3.
- 3- Certified Institute of Management Accounting,(2003),"Understanding Corporate Value:Meaning,Reporting",Intellectual Capital:WWW.cimaglabal.com.
- 4- Dewberry.C.(2004)"statistical Methods For Organizational Research: theory and Practice" , First Published, published in the Taylor & France .
- 5- Druker,P.(1999),"Knowledge Worker Productivity: the Biggest Challenge",California Management Review.
- 6- Edvinsson,L.,&Malone,T.,(1997),"Intellectual Capital",Harper Business, New York.
- 7- Enders,A.,(1997):Improving(R&D) the Japan Way", New York, Witey&Sons.
- 8- Ernst & Young, (2002), Cor., Valuation Of Intellectual Property.
- 9- Eyng,I.,S.,& Reis,D.,R.,& Carvalho,H.,(2006),"Intellectual Capital as Strategic Resource: abuse Diagnosis", Third International Conference on Production Research Americans Region.
- 10- IKAC,(1998),"The Measurement and Management of Intellectual Capital:An Introduction",International Federation of Accountants (IFAC).
- 11- Indra,A.&Jawes,G.,(2005),"An Empirical Investigat of Annual Reporting Trends of Intellectual Capital in Sirlanka",Critical Perspectives on Accounting, Vol.16.
- 12- Koenig,M.,(2000),"The Resurgence of IC the Emphasis Shifts Measurement to MGT Information Today".

- 13- Laperch,Blandine,(2005)."Knowledge Capital and Innovation in Global Corporation",EAEPE Conference,Bremem.
- 14- LarsenmH,Met.,al.,(1999),"Intellectual Capital Statements & KnowledgeManagement:Measuring,Reporting,Acting",Australian Accounting Review.
- 15- Levy,Felicia,(2009),"Assimilated Approach to Valuing Knowledge Capital",PHD.School of Engineering and Applied Science, George Washington University, US.
- 16- Liebowits,J.,Suen,C.Y.,(2000),"Developing Knowledge Management Metrics For Measuring Intellectual Capital", Journal of Intellectual Capital,Vol.1,No.1.
- 17- Malhotra,Y.,(2000),"Knowledge Assets in the Global Economy: Assessment of National Intellectual Capital", Journal of Global Information, Management.
- 18- Martinez-Torres,(2006),"Procedure to Design structural and Measurement Model of Knowledge Capital: A Exploratory Study", Information & Management,Vol.43,Iss.5.
- 19- Meritum Project,(2002),"Guidelines for Managing and Reporting on Intangibles, Available on Line.
- 20- Michel,S.,C.,&Nouri,M.B.,(2007),"Developing Competitive Advantage Through Knowledge Management and Intellectual Capital", Arab Journal of Administrative Sciences, University of Kuwait,Vol.14,No.3.
- 21- Mouristsen,(2002),"Developing & Managing Knowledge Through Intellectual Capital Statement",Journal of Intellectual Capital,Vol.3,Iss.1.
- 22- Organization For Economic Cooperation and Development(OECD)(2000)final Report: Measurement & Reporting Intellectual Capital: Experience Issues & Prospects,OECD,Paris.
- 23- Petty,R.,Guthrie,J.,(2000),"Are Companies Thinking Smart?",Australian CPA.
- 24- Pressly,T.,(2002),"The wealth of Knowledge: Intellectual Capital and the 21 Century Organization",CPA,VOL.6,155.
- 25- Quinn,G.B.,Anderson,P.A.,&Finkelstein,S.M.,(1995),"Managing Professional Intellect: Making the Most of the Best",Harvard Business Review.
- 26- Rose,Ian,(2000),"Valuing Intellectual", the Organizational Chang Program,WWW.trg-inc.com.
- 27- Shao-chi,c.,et.,al.,(2008),"The Effect of Knowledge Capital on the Value Creation of International Strategic Alliances",Omega,Vol.36,Iss.2.
- 28- Shapiro,C.& Varian,H.R.,(1998),"Versioning:The Smart Way to Sell Information",HBR,vol.76,No.16.
- 29- Skyrme,D,(1998),"Measuring Intellectual Capital: plethora of Methods", Accountancy.
- 30- Starovic,D.,& Marr,B.,(2003),"Understanding Corporate Value: Managing & Reporting Intellectual Capital ",Chartered Institute of Management Accountants(cima).
- 31- Stewart,T.,(1997),"Intellectual Capital: The new Wealth of Organization",New York.

- 32- Stires,B.,et.,al.,(1998),"How Non Financial Performance Measure Are Used",Management Accounting.
- 33- Sveiby,K.,(1997),"The New Organizational Wealth: Managing & Measuring Knowledge – Based Assets", an Francisco,WWW.sveiby.com.
- 34- SveibymK.,(2000),"Knowledge Management: the New Orgnaizational Wealth",In Managing and Measuring-Based Assets ,Maxima,Paris.
- 35- Vij,S.D.,(1999),"Beyond Binary Theorists Agile Learning: An Empirical Investigation of Learning Methods in Warranty Management",Ph.D.,Business Administration, University of Southern California.
- 36- Williams,S.,M.,(2000),"Is a Company`s Intellectual Capital Performance & Intellectual Capital Disclosure Practices Related?",Evidence From Publicly Listed Companies From the FTSE 100,WWW.http:11.
- 37- WWW.Kululirag.com.2007.
- 38- Youndt,M.A.,Snell,S.,A.dean,J.W.,Lepak,D.P.(1996),"Human Resource Management Manufacturing & Firm Performance",Academy of Management Journal .

ملحق البحث

بسم الله الرحمن الرحيم

استبانة

حضرة الأستاذ المحترم

تحية وتقدير....

نرفق لحضراتكم استمارة الاستبانة التي تمثل جزء من إعداد البحث الموسوم " إشكالية تكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للقياس والإفصاح عن رأس المال المعرفي والحلول المقترحة - دراسة تطبيقية" والإجابة عن الأسئلة الواردة فيها بهدف اختبار فرضية البحث وبيان مدى إمكانية تحقيق أهدافه ، إذ يهدف البحث إلى (دراسة الإشكالية التي تقف في طريق عملية تكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للقياس والإفصاح عن رأس المال المعرفي وفق آلية تلائم هذا النوع من الأصول وتقديم الحلول المناسبة بشأنها) . ولتحقيق أهداف البحث تم الاستناد إلى فرضية أساسية مفادها (إن الإشكالية التي تقف في طريق عملية تكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية وذلك فيما يتعلق باختيار الآلية المناسبة للقياس والإفصاح عن رأس المال المعرفي لا تؤدي إلى توفير المعلومات الموضوعية المناسبة التي تساعد الوحدات الاقتصادية على مواجهة التحديات التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة والتي أبرزها المنافسة الشديدة وتحقيق عوامل النجاح الأساسية المتمثلة في خلق القيمة المضافة ودعم المزايا التنافسية ورفع قيمتها السوقية). وقد صممت أسئلة الاستبانة في تسعة محاور تعبر عن إشكاليات فرعية ، تعود الست الأولى منها إلى إشكالية تكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية في قياس عناصر رأس المال المعرفي بينما تعود الثلاث المتبقية إلى إشكالية تكييف المبادئ والمفاهيم المحاسبية للإفصاح المحاسبي عن عناصر رأس المال المعرفي . لذا يأمل الباحث الإجابة على الأسئلة الواردة في استمارة الاستبانة والتي ستكون بالتأكيد موضع تقديرنا واعتزازنا.

الباحث

أولاً: المعلومات العامة

الرجاء أملاً الفراغات بما يناسبك

1. مجال العمل أكاديمي مهني.....

2. مدة الخبرة 5 سنوات فأقل
 سنة (10 - 6)
 سنة (15-11)
 سنة (20-16)
 سنة فأكثر (21)

ثانياً: التعريف بالمصطلحات الأساسية الآتية:

1. رأس المال المعرفي: ويتمثل في حجم المعرفة المتوفرة لدى وحدة اقتصادية ما وثقافتها التنظيمية العالية وأدائها المتميز وتقاليده ونظم العمل بجانب التقنية المستخدمة .
2. رأس المال البشري: ويتمثل بالمقدرة العقلية والمهارات والخبرات اللازمة لتوفير الحلول العملية المناسبة للزبائن ، فهو مصدر الابتكار والتجديد في الوحدة الاقتصادية .
3. رأس المال الهيكلي: ويتمثل في قدرات الوحدة الاقتصادية التنظيمية لتلبية متطلبات السوق التي تجعل بالإمكان المشاركة في المعرفة ونقلها وتعزيزها من خلال الأصول الفكرية الهيكلية المتمثلة في نظم المعلومات ، براءات الاختراع ، حقوق النشر والتأليف ، مدى حماية العلامة التجارية التي تمثل شخصية الوحدة الاقتصادية وقيمتها وهويتها .
4. رأس المال ألبانني: انه قيمة علاقات الوحدة الاقتصادية مع الزبائن الذين تتعامل معهم المتمثل في رضا الزبون وولائه ، مدى الاحتفاظ بالزبون من خلال الاهتمام بمقترحاته ومعالجة الشكاوى المقدمة منه وتلبية رغباته واحتياجاته بالسرعة الممكنة ، ومد جسور التعاون معه.

المقياس المستخدم					الأسئلة
لا اتفق إطلاقاً	لا اتفق	غير متأكد	اتفق	اتفق تماماً	المحور الذي يراد قياسه
					أولاً: إشكالية مرتبطة بالنظام المحاسبي التقليدي 1. إن إجراءات القياس المحاسبي تقليدية من حيث إنها تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية الذي لا يهتم برأس المال المعرفي . 2. إن القياس النقدي التقليدي غير موثوق به في تقدير قيمة الأصول المعرفية . 3. بسبب اختلاف خصائص عناصر رأس المال المعرفي ، فقد تواجه المحاسبة التقليدية صعوبة في قياسها. 4. صعوبة حصر أغلب الأصول المعرفية وإخضاعها للقياس في ظل مبادئ المحاسبة التقليدية . ثانياً: إشكالية مرتبطة بطبيعة رأس المال المعرفي 1. هنالك صعوبة في التمييز بين مكونات رأس المال المعرفي سواء أكان بشري، هيكلي، وزباني. 2. ليس هنالك القدرة على تحديد العمر الإنتاجي بشكل دقيق لأغلب الأصول المعرفية. 3. هنالك تباين في طبيعة عناصر رأس المال المعرفي. 4. عدم وجود أسواق مناسبة لتحديد أسعار بعض عناصر رأس المال المعرفي. ثالثاً: إشكالية مرتبطة بالرقابة والتقويم 1. هنالك صعوبة في تحقيق رقابة فعالة على عمليات الأصول المعرفية. 2. هنالك صعوبة في التحكم في أو السيطرة على منافع الأصول المعرفية. 3. هنالك صعوبة في تقويم كل عنصر من عناصر رأس المال المعرفي بشكل مستقل نظراً للتداخل فيما بينها. رابعاً: إشكالية مرتبطة بنماذج أو آليات القياس 1. صعوبة في اختيار النموذج أو الآلية الملائمة لعملية القياس من بين النماذج المتعددة لقياس عناصر رأس المال المعرفي والتي تتلاءم مع ظروف البيئة العراقية. 2. تفتقر نماذج قياس الأصول المعرفية لطريقة محددة لحساب تكاليفها وعواندها قياساً بالأصول المادية. 3. ليس هنالك مقاييس موحدة لقياس أداء عناصر رأس المال المعرفي. خامساً: إشكالية مرتبطة بالدخل 1. هنالك صعوبة في التمييز بين الدخل الناجم من استثمار الأصول المعرفية قياساً بالدخل الناجم من الأصول المادية الملموسة. 2. هنالك لاتأكد فيما يتعلق بالمنافع الاقتصادية التي تولدها أغلب الأصول المعرفية. 3. عدم وجود علاقة سببية مباشرة بين تكلفة عناصر رأس المال المعرفي ومنافعها. سادساً: إشكالية مرتبطة بالكفاءة العلمية والعملية 1. هنالك نقص في خبرة العاملين في قسم الحسابات من حيث تطوير مهاراتهم المعرفية وبالشكل الذي يجعلهم قادرين على التعامل مع عناصر رأس المال المعرفي. 2. ضعف المؤهلات العلمية التي تستلزمها الإجراءات المحاسبية المرتبطة برأس المال المعرفي لعدم وجود مادة علمية تختص بالمحاسبة عن رأس المال المعرفي يتم تدريسها في قسم المحاسبة. 3. عدم الاهتمام بالقيام بالدورات التدريبية والتثقيفية للعاملين في قسم الحسابات بخصوص عناصر رأس المال المعرفي . 4. انخفاض وعي وإدراك الكثير من العاملين في قسم الحسابات بأهمية عناصر رأس المال المعرفي سابعاً: إشكالية مرتبطة باختيار أسلوب أو إطار الإفصاح 1. هنالك صعوبة في اختيار الآلية المناسبة للإفصاح عن رأس المال المعرفي لعدم وجود المعايير المحاسبية التي يمكن الرجوع إليها بهذا الشأن. 2. عدم وجود إطار معين للإفصاح يضمن المحافظة على أسرار الوحدة

					الاقتصادية. ثامنا: إشكالية مرتبطة بالنظام المحاسبي التقليدي 1. إن الإفصاح عن رأس المال المعرفي يتعارض مع متطلبات التدقيق الخارجي التي تستلزم اعتماد المدقق للتقارير المعدة بموجب النظام المحاسبي التقليدي. 2. لا تسمح متطلبات العمل بموجب النظام المحاسبي التقليدي بالإفصاح عن رأس المال المعرفي . 3. صعوبة حصر أغلب عناصر رأس المال المعرفي للإفصاح عنها في ظل مبادئ المحاسبة التقليدية. تاسعا: إشكالية مرتبطة بالوحدة الاقتصادية 1. يؤدي الإفصاح المحاسبي عن رأس المال المعرفي إلى الكشف عن بعض المعلومات التي تفيد المنافسين وتلحق الضرر بالمركز التنافسي للوحدة الاقتصادية. 2. كثيرا ما يؤدي الإفصاح عن قيم عناصر رأس المال المعرفي إلى زيادة مسؤولية الوحدة الاقتصادية تجاه الغير وذلك فيما يتعلق بالقرارات التي تعتمد على هذه القيم . 3. كثيرا ما يؤدي الإفصاح عن عناصر رأس المال المعرفي إلى تحمل الوحدة الاقتصادية لتكاليف قد تفوق المنفعة المتوقعة من ذلك الإفصاح.
--	--	--	--	--	--

.....

.....

.....