الإفصاح عن رأس المال الفكري وفق المعيار المحاسبي الدولي "AIS 38 "

م.م. ليث محمد سعيد محمد الجعفر
كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل
Mosul_master@yahoo.com
07701638711

م.م. الاء وضاح محمود عبدالمجيد
كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل

المستخلص :

يعتبر مفهوم رأس المال الفكري من المواضيع الحديثة نسبياً في الفكر المحاسبي والإداري، حيث بدأ الاهتمام به وبشكل خاص في فترة التسعينات، وتبرز أهمية رأس المال الفكري كونه يمثل ميزة تنافسية للوحدة الاقتصادية لان الوحدات الاقتصادية اليوم تتنافس على أساس المعرفة والمعلومات والمهارات التي لديها لتمثل بذلك مصدراً جوهريا للميزة التنافسية، فضلاً على ذلك فان رأس المال الفكري يعد أهم مصادر الثروة للوحدات الاقتصادية، وإن الاهتمام به يعد قضية حتمية تفرضها طبيعة التحدي العلمي والتقني المعاصر، ويتمثل هدف البحث في بيان مفهوم رأس المال الفكري وأنواعه والتكامل بين هذه الأنواع، وما هي نماذج القياس لرأس المال الفكري وما هو مفهوم الإفصاح وما هي مداخله وما هي العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي، وكذلك بيان قواعد الإفصاح عن المعلومات وفق المعايير المحاسبية الدولية من حيث طرق الإفصاح عن رأس المال الفكري وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٨) الخاص بالاصول غير الملموسة، وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات منها يعد امتلاك الوحدة الاقتصادية لرأس المال الفكري واعتباره أصلاً يتم قياسه والإفصاح عنه هدفاً لتحقيق الميزة التنافسية ويحقق التنمية المستدامة للوحدة الاقتصادية، ويوصي الباحثان بضرورة الاهتمام برأس المال الفكري من حيث إتباع أفضل الطرق والأساليب والنماذج لقياسه والإفصاح عنه من قبل الوحدات الاقتصادية.

Abstract

The concept of intellectual capital is one of the relatively recent topics in accounting and management thinking, where attention has begun, particularly in the 1990s. The importance of intellectual capital is highlighted as a competitive advantage of economic unity because today's economic units compete on the basis of knowledge and information the skills they have to represent an essential source of competitive advantage, moreover, intellectual capital is the most important sources of wealth of economic units and that attention to it is an inevitable issue dictated by the nature of the contemporary scientific and technical challenge. The objective of the research is to reflect the concept of intellectual capital , types and complementarities of these species, what are the measurement models for intellectual capital, what is the concept of disclosure, what is the intervention, and what are the factors influencing accounting disclosure, as well as the rules for disclosure of information in accordance with international accounting standards in terms of ways of disclosing intellectual capital according International Accounting Standard No. 38 for intangible assets, the research found a set of conclusions and recommendations from which the economic unity of the intellectual capital

is perceived as being measured and articulated as an objective to achieve competitive advantage and achieve the sustainable development of the Unit Economic, researchers recommend that you should pay attention to intellectual capital in terms of the best ways, methods and models to measure and disclose by economic units.

منهجية البحث

المقدمة :

لقد شهد عصر ما بعد الثورة الصناعية تزايد أهمية رأس المال الفكري في الوحدات الاقتصادية خاصة بعد انفتاح النظم المحاسبية والمالية والاقتصادية على العولمة، مما أدى ذلك إلى حدوث ثورة المعلومات والاتصالات والتكنولوجيا العالية، وتعاظم دور المعرفة كوحدة إنسانية للثورة القائمة على الطاقات الابداعية والخبرات والمهارات وقدرات الأفراد على توليد المعارف الجديدة وإنتاج تطبيقات ومنتجات جديدة تهدف إلى إشباع حاجات إنسانية جديدة، ان عملية توليد المعرفة الجديدة بصور واسعة وبتركيز كبير هو ما ولد مفهوم رأس المال الفكري والاهتمام به على نطاق واسع، لأنه أصبح يمثل نسبة عالية جدا من القيمة الإجمالية للوحدات الاقتصادية.

اولاً: مشكلة البحث

تبرز مشكلة البحث في عدم قيام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن الموجودات غير الملموسة (راس المال الفكري) بنفس المستوى الذي تمارسه الوحدات الاقتصادية في الإفصاح عن الموجودات الملموسة الأخرى، وبالتالي كيف سيتم الإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ .

ثانياً: أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من أهمية موضوع راس المال الفكري في بيئة الاعمال المعاصرة التي اتسمت بشدة المنافسة والمبينة على الكفاءات والخبرات والمعرفة والأفكار المولدة من أفراد الوحدة الاقتصادية، مما انعكس ذلك في وجوب اهتمام إدارات تلك الوحدات على الاهتمام براس المال الفكري ومعرفة كيفية تحديده وقياسه ومن ثم الإفصاح عنه في التقارير والقوائم المالي، كما تأتي أهمية البحث أيضاً من استجابة معايير المحاسبة الدولية لهذا الموضوع وتخصيص معيار (IAS38) الخاص بالموجودات غير الملموسة، ومن ثم ضرورة معرفة كيفية الاستفادة منه في تفعيل عمليات القياس والإفصاح عن راس المال الفكري.

ثالثاً :اهداف البحث

يهدف البحث إلى بيان مفهوم وأهمية رأس المال الفكري وما هي أنواعه ونماذج قياسه، وكذلك الإفصاح عن رأس المال الفكري وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٨) الخاص بالموجودات غير الملموسة لما لذلك من أهمية كبيرة على مستوى البيانات والمعلومات المالية المنشورة في قوائمها المالية.

رابعاً : فرضية البحث

بُني البحث على فرضية مفادها يعد الإفصاح عن رأس المال الفكري وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ ذو تأثير هام على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية ولتحقيق الميزة التنافسية بين الوحدات.

خامساً: منهج البحث

لتحقيق هدف البحث اعتمد الباحثين على المنهج الوصفي وذلك من خلال الاستعانة بالمراجع العربية والأجنبية المتمثلة بالوثائق والنشرات الرسمية وألاطاريح والرسائل الجامعية والدوريات والكتب وما تم نشره في مواقع الأنترنيت.

سادساً: خطة البحث

تم تقسيم البحث الى ثلاث مباحث وكالتالي:

١. **المبحث الاول**:. الإفصاح المحاسبي.
٢. **المبحث الثاني**:. راس المال الفكري.
٣. **المبحث الثالث:**. المحاسبة عن راس المال الفكري وفق معايير المحاسبة الدولية .

المبحث الاول
الإفصاح المحاسبي

أولاً: ما المقصود بالإفصاح

يتطلب الاعلام المحاسبي تزويد متخذي القرارات بالمعلومات الملائمة المؤثرة على تحديد الربح، والمركز المالي، وتعتبر القوائم المالية الاساسية، العامود الفقري للإفصاح، حيث يراعى في اعدادها المبادئ المحاسبية المقبولة، والتبويب، والتوحيد، والارقام المقارنة عن سنتين، وكذلك المذكرات التي تشتمل على بيانات مالية غير واردة في القوائم المالية (بني عطا،٢٠٠٧،١١٧)، ويشير الافصاح بانه ايصال كافة الحقائق المهمة والملائمة التي تؤثر في المركز ونتائج الاعمال الى المستخدمين (خضير،٢٠١٠،١٦)، وهو عبارة عن عرض البيانات المنتجة داخل الشركة وإزالة الغموض الذي يكتنفها، لتصبح ذات منفعة لمستخدمي القوائم المالية من أجل توجيه استثماراتهم واتخاذهم القرار الرشيد (عبد الامير،٢٠١١،٢٧).

وقد أورد العديد من الكتاب والباحثين وكذلك الجمعيات والهيئات المعنية بشؤون المحاسبة تعاريف متعددة للافصاح المحاسبي منها انه تقديم البيانات والمعلومات الى المستخدمين بشكل ومضمون صحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرار(محمد،٢٠٠٦،٢٠)، ويعرف كذلك بانه اظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الاساسية التي تهم الفئات الخارجية عن المشروع بحيث تعينها على اتخاذ القرارات الرشيدة، وهناك من يربط الافصاح مع حالة عدم التأكد لدى المستفيدين فينظر للافصاح (درجة تخفيض حالة عدم التأكد لدى المستثمر من خلال نشر كل المعلومات الاقتصادية التي لها علاقة بالمنظمة سواء كانت كميه او غير ذلك والتي تساعد المستثمر على اتخاذ قراراته وتخفيض حالة عدم التأكد لديه عن الاحداث الاقتصادية في المستقبل) (الدليمي،٢٠٠٩،٣٠)، اما الجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA) فقد عرفت الإفصاح المحاسبي بانه عرض القوائم المالية للمعلومات الضرورية لإعطاء المستخدمين صورة واضحة عن أوضاع الوحدة الاقتصادية، وان لا يضلل مستخدموها عند اتخاذ القرارات، ويعرف كذلك بانه إعلام ذوي المصالح بالوقائع الاقتصادية والمالية التي قد تكون أساسا للحكم على المشروع، أو هو الإخبار الدقيق الموضوعي عن المعلومات المحاسبية بعد تحليلها تحليلا ماليا (جميل،٢٠١٠،١٠) .

وبشكل عام يمكن تقسيم الإفصاح وفق مدخلين رئيسين: (الشيرازي، ١٩٩٠، ٣٢٢)

١. **مدخل الإفصاح التقليدي أو الوقائي:**

يتم الإفصاح في التقارير المالية عن كل ما يجعلها غير مضللة لأصحاب المصالح هذه هي القاعدة ألا أنها تعبير تقليدي بالنسبة للإفصاح في المحاسبة وهو ما يعرف بالإفصاح الوقائي والذي يهدف إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي يكون محدودا" من حيث القدرة على استخدام المعلومات المالية وهذا يعني يجب ان تكون المعلومات على أعلى درجة من الموضوعية حتى لا يساء استخدامها ولو ترتب على ذلك استبعاد كثير من المعلومات التي قد تكون ملائمة ويتطلب الإفصاح الوقائي الكشف عن السياسات المحاسبية، التغير في السياسات المحاسبية، التغير في التطبيقات المحاسبية، تصحيح الأخطاء في القوائم المالية، المكاسب والخسائر المحتملة، الارتباطات المالية، الإحداث اللاحقة.

٢. **مدخل الإفصاح التثقيفي:**

ويُعرف بالإفصاح الإعلامي وقد ظهر نتيجة ازدياد أهمية احد الخصائص الرئسية للمعلومات وهي الملاءمة ونتيجة لذلك كان التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرار فالإفصاح في نطاقه لم يعد مجرد إخلاء مسؤولية الإدارة كما هو معروف في مفهومه التقليدي للرقابة وإنما أصبح يتضمن معلومات على درجة اكبر من الدراية والخبرة وخاصة" تلك التي يحتاجها المحللون الماليون ووسطاء الاستثمار فالهدف الأساسي هو توفير المعلومات التي تحقق التوازن في سوق الأوراق المالية وما يترتب على ذلك من عدالة في توزيع العوائد ودرجة المخاطرة من الاستثمارات البديلة وهنا وطبقا لهذا المفهوم الجديد للإفصاح المحاسبي لم يعد التركيز على المعلومات التي تتمتع بدرجة عالية من الموضوعية والتي تتناسب مع المستثمر العادي ذي الخبرة المحدودة في أمور التحليل المالي وإنما أصبح الإفصاح يشمل معلومات ملائمة قد تتصف بدرجة كبيرة نسبيا من الاجتهاد والتقدير.

ثانياً: العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي

هناك عدة عوامل تؤثر على الإفصاح بالتقارير المالية، أمكن تقسيمها إلى عوامل بيئية تتعلق بالمجتمع الذي تعد فيه التقارير المالية، وأخرى تتعلق بالمعلومات المالية التي يتعين الإفصاح عنها، وهناك عدة عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية ذاتها، وذلك كما يلي (تركي،١٩٩٣، ٤٣) نقلا عن (زيود وعيسى،٢٠١١، ١٥٢-١٥٣):

أ- عوامل بيئية: تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اجتماعية واقتصادية وسياسية وعوامل ناتجة من حاجته المستفيدين إلى المزيد من المعلومات الإضافية عن التغييرات البيئية وأثرها على الوحدة بغرض المقارنة بين الوحدات وتحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منها.

ب- عوامل تتعلق بالمعلومات: تتأثر درجة الإفصاح بالمعلومات وخاصة من ناحية مدى توفر الملائمة والثقة في هذه المعلومات فضلاً عن القابلية للتحقق والمقارنة ومقارنة التكلفة بالعائد (اقتصادية المعلومات) تحدد تكلفة المعلومات مستوى الإفصاح الموفر في التقارير المالية، أي أن تكون المنفعة من المعلومات تفوق تكلفة الحصول عليها وأعدادها وعرضها في التقارير المالية.

ج- عوامل تتعلق بالوحدة: وهناك عدة عوامل ترتبط بالوحدة مثل:

١. **حجم الوحدة:** وجود علاقة بين حجم الوحدة ودرجة الإفصاح في الكشوفات والقوائم المالية في عدد من الدراسات الميدانية، يرجع ذلك إلى أن تكلفة المعلومات تكون قليلة الأهمية في الوحدات الاقتصادية الكبيرة قياسا بالوحدات الاقتصادية الصغيرة.

٢. **عدد حملة الأسهم:** وجود علاقة طردية بين عدد حملة الأسهم ودرجة الإفصاح، على أساس أن زيادة عدد حملة الأسهم يؤدي إلى زيادة درجة الإفصاح.

٣. **تسجيل الوحدة بسوق الأوراق المالية:** ولهذا العامل إثر مباشر على زيادة الإفصاح بسبب الشروط التي تضعها تلك الأسواق.

٤. **المدقق الخارجي:** حيث يقوم المدقق الخارجي بتقييم درجة الإفصاح عند تدقيقه لحسابات الوحدة للوقوف على مدى التزامها بالأسس والقواعد والمبادئ والسياسات المحاسبية والمعايير والقواعد المهنية التي يفرضها دستور المهنة.

٥. **عوامل أخرى:** ومن أهمها التشريعات والقوانين المحلية، اللجان والمجالس المهنية والمحاسبية والتدقيقية المسؤولة عن وضع المعايير، سوق الأوراق المالية، تكاليف وطرق الإفصاح، وطبيعة الوحدات (خضير،٢٠٠٩، ٤٩).

ويتم إعداد القوائم المالية وفق مجموعة من المبادئ والمفاهيم التي تشكل قيدا على الإفصاح المحاسبي كمبدأ التكلفة التاريخية كأساس لإثبات وتقييم الموجودات وهذا ما يجعل المعلومات التي تعرضها القوائم المالية في فترات التضخم عرضة للشك والتساؤل، ومفهوم الأهمية النسبية ويرى

الكثير من المحاسبين ترجيح كفة خاصية ملائمة المعلومات، والتي ترغب في توسيع نطاق الإفصاح في القوائم المالية المنشورة فمثلا (خضير،٢٠٠٩، ٤٦) :

١. شيوع استخدام مفهوم المقاييس المتعددة في الإفصاح عن قيم بعض البنود المدرجة في القوائم المالية، فمثلا الإفصاح عن القيمة الجارية أو الاستبدالية للموجود الثابت جنبا إلى جنب مع التكلفة التاريخية وذلك في حالة وجود فرق جوهري بينهما.

٢. الإفصاح عن معلومات جديدة كبيانات محاسبة الموارد البشرية وبيانات المحاسبة الاجتماعية.

٣. الإفصاح عن التنبؤات والتوقعات المالية والمخاطر التي تحتويها تلك التنبؤات والتوقعات.

٤. الإفصاح عن الآثار التي تظهر في البيانات المحاسبية بسبب التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار.

ثالثاً: قواعد الإفصاح عن المعلومات وفق المعايير المحاسبية الدولية

أولت معايير المحاسبة الدولية عناية كبيرة نحو اعتبارات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، فقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) التي سميت فيما بعد مجلس معايير المحاسبة الدولية (ISAB) بإصدار معايير خاصة بالإفصاح، تمثلت في المعيار رقم(٣٠) (الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة) والذي حل محله المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (٧) الذي سرى تطبيقه على البيانات المالية بعد الأول من كانون الثاني عام (٢٠٠٧)، وقد تم وضع قواعد خاصة بالإفصاح في جميع المعايير المحاسبية الدولية الأخرى، تتعلق بكيفية متطلبات العرض والإفصاح عن المعلومات التي تخص الموضوع الذي يعالجه كل معيار من هذه المعايير .

ويرى البعض أن المعايير المحاسبية الدولية وعلى الرغم من عدم الالتزام الكامل بتطبيقها، فأنها تؤثر جذريا على تحديد الإفصاح المحاسبي، من خلال تحديدها للأطراف ذات المصلحة بالمعلومات المالية، وكذلك تحديدها لمحتوى مناسب وعادل من المعلومات المالية التي ينبغي أن تفصح عنها الوحدات الاقتصادية في القوائم المالية التي تعدها (سليمان،٢٠١٠، ٣٨).

رابعاً: أسس الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية المنشورة على الأسس الرئيسية التالية: (جميل،٢٠١٠، ١٣-١٤-١٥)

أ- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية ،كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من تستخدمها بصورة مباشرة ،ومنها من تستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية ،الملاك الحاليون والمحتملون والدائنون والمحللون الماليون والموظفون والجهات الحكومية ولذلك يجب إعداد القوائم والتقارير المالية في ظل فرضية أساسية هي وجود مستويات مختلفة من الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة لهذه القوائم والتقارير مما يضع معدي هذه القوائم والتقارير أمام خيارين رئيسيين :

الخيار الأول يكون إعداد القوائم المالية وفق نماذج متعددة حسب تعدد احتياجات الفئات التي تستخدم هذه القوائم، فضلا عن صعوبة تطبيقه فانه أيضا مكلف جدا ويتعارض مع مبدأ الجدوى الاقتصادية للقوائم والتقارير المالية ،التي تؤكد على أن كلفة المعلومات يجب أن لا تزيد عن المنفعة المتوقعة منها .

أما الخيار الثاني فيكون بإصدار تقرير مالي موحد متعدد الأغراض multi-purposes بحيث يلبي جميع احتياجات المستخدمين المحتملين، وهذا الخيار أيضا مثل سابقه غير واقعي ومن الصعب تطبيقه لذلك اتفق الباحثون على مبدأ المستخدم المستهدف كقاعدة أساسية لتحديد أبعاد الإفصاح.

ب- تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية:

يرتبط الغرض الذي ستستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة Information Relevance فقد يحدث وجود معلومة ملائمة لغرض أو مستخدم معين قد لا تكون ملائمة لغرض أو مستخدم أخر، لذلك تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة أخرى.

ت- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:

بعد تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية والغرض الذي ستستخدم فيه ،تأتي الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، وتتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة ثم قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية هذا فضلاً عن معلومات أساسية أخرى تعتبر ضرورية لكن نظرا لتعذر الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية والتي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من تلك القوائم.

ث- تحديد أساليب **وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:**

إن البدائل المختلفة من أساليب وطرق عرض المعلومات في القوائم المالية تترك أثارا مختلفة على متخذي تلك القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات، ولذا يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها، كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة، وبصورة عامة جرى العرف على أن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية .

ج- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

تقضي الأعراف المحاسبية بأن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية للشركة يتم في نهاية السنة المالية إذ تقوم كل شركة باختيار سنتها المالية حسب ظروفها الاقتصادية على الرغم من تفضيل معظم الوحدات السنة التقويمية ويجب بهذا النسق أن يتم الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالسنة المالية بعد انتهائها وبدون تأخير غير مبرر مع الأخذ بنظر الاعتبار أن غلق الحسابات وإعدادها يستغرق مدة زمنية معينة تتفق مع متطلبات معظم تشريعات البلدان من حيث وجود مدة زمنية محددة بعد انتهاء السنة المالية كحد أقصى لنشر القوائم المالية.

المبحث الثاني
رأس المال الفكري

أولاً: مفهوم رأس المال الفكري

يعتبر موضوع رأس المال الفكري من المواضيع الحديثة نسبياً في الفكر المحاسبي والإداري، حيث بدأ الاهتمام به وبشكل خاص في فترة التسعينات، وان نتائجه غير مكتملة وغير متبلورة وإنما هي في مرحلة التطور والبناء والاستكشاف، وقد وردت العديد من التعاريف لرأس المال الفكري فقد عرفته Brooking على انه " تجميع الموجودات غير الملموسة التي تمكن الوحدة الاقتصادية من أنجاز مهامها وأنشطتها (Brooking,1997,8) ، أما Daft فقد عرفه على انه " مجموعة من موارد المعلومات التي تتكون من نوعين من المعارف، معارف ظاهرية يسهل التعبير عنها أو كتابتها ومن ثم إيصالها للآخرين على هيئة وثائق، ومعارف ضمنية تبنى على الخبرات والمفاهيم التي تستخدم في تطوير الشركة" (Daft,2001,157)، وعرفه على " أنه قدرة الوحدة الاقتصادية في التفوق على المنافسين والتي تتحقق من تكامل المهارات وبالتالي في زيادة القيمة السوقية للوحدة" (الروسان والعجلوني ،٢٠١٠، ٤٣).

وبناءاً على ما تقدم يمكن القول إن رأس المال الفكري هو ما تمتلكه الوحدة الاقتصادية من موجودات غير ملموسة متمثلة بالمعلومات والخبرات المتراكمة والقدرة على الابتكار والإبداع بالإضافة للمهارات الإدارية والاستشارية والتي تحقق الوحدة من خلالها فوائد مستمرة تعمل على توليد وتنمية الثروة، ويتميز بالخصائص التالية:

١- يتميز رأس المال الفكري بأنه غير ملموس، غير مادي.
٢- يتواجد في عقول الأشخاص العاملين في الوحدة الاقتصادية.
٣- قيمته تزداد بالابتكار من خلال العمل المعرفي.
٤- يهدف إلى خلق الثروة.
٥- ليس له عمر، مع تزايد في القدرات الابداعية.

ثانياً: أهمية رأس المال الفكري

تبرز أهمية رأس المال الفكري كونه يمثل ميزة تنافسية للوحدة الاقتصادية لان الوحدات الاقتصادية اليوم تتنافس على أساس المعرفة والمعلومات والمهارات التي لديها لتمثل بذلك مصدراً جوهريا للميزة التنافسية، فضلاً على ذلك فان رأس المال الفكري يعد أهم مصادر الثروة للوحدات، وإن الاهتمام به يعد قضية حتمية تفرضها طبيعة التحدي العلمي والتقني المعاصر، فشركة (IBM) تتسلم سنوياً ما يتجاوز المليار دولار بسبب العوائد المترتبة على براءات الاختراع لديها، في نفس الوقت فان كلفة الاستثمار في رأس المال الفكري عالية وذلك للحفاظ على بقاء الوحدة الاقتصادية (الروسان والعجلوني ،٢٠١٠، ٤٤)، وبالإضافة إلى ما سبق فان أهمية قياس رأس المال الفكري ترجع الى ما قد يترتب على عملية القياس من منافع اهمها:(صالح وبو نعجة، ٢٠١١، ٩)

١- تحديد أهمية عناصر ومكونات راس المال الفكري
٢- تحديد العائد المتوقع على الاستثمار في عناصر رأس المال الفكري.
٣- تحديد قيمة عناصر رأس المال الفكري القابلة للتداول.
٤- تحقيق رقابة فعالة على الموجودات غير الملموسة لغرض إعداد التقارير المالية.
٥- مساعدة الإدارة على رقابة وتقويم أداء عناصر رأس المال الفكري.
٦- تحديد القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية.
٧- المساعدة على دعم الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية.
٨- المساعدة على تخفيض درجة عدم التأكد والتعقيد والتشابك في التعاون بين الوحدات الاقتصادية.

وعلى الرغم من أهمية رأس المال الفكري إلا أن الوحدات الاقتصادية تتعرض إلى إحدى المشكلات التالية أو كلها إذا لم تضع إستراتيجية مناسبة للمحافظة على رأس المال:(صالح،٢٠٠١، 81)

- قد يهاجر رأس المال الفكري إلى وحدات اقتصادية أو دول أخرى، ويزداد الامر خطورة لما يمتلكه هؤلاء من معلومات عن وحداتهم السابقة والتي يمكن ان تشكل تهديداً خطيراً للوحدات الاقتصادية التي احتضنتهم سابقاً ونقاط قوة للوحدات التي هاجروا إليها.
- قد يعرقل رأس المال الفكري خطط الوحدة ويصبح أداة تعوق عملها، خاصة إذا أخفقت الوحدة في معرفة رغباتهم وحاجاتهم وتصبح القيمة الحقيقية لأفكاره ونتائجه لا تساوي شيئاً، مما يؤدي إلى تخفيض القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية.

ثالثاً: أنواع رأس المال الفكري

تختلف وجهات النظر المحاسبية والإدارية من حيث مكونات أو أنواع رأس المال الفكري ولكن أغلب الباحثين والكتاب رأى أن رأس المال الفكري يتكون من الأنواع التالية:(IFAC,1998,16-22)

١-رأس المال البشري: يعد رأس المال البشري من أهم مكونات رأس المال الفكري ويتمثل بالمعرفة الشخصية والخبرات العلمية والمهارات والقدرات الإبداعية والابتكارات التي يمتلكها العاملون في الوحدة الاقتصادية ويعرف على أنه خزين المعرفة والمهارات والقدرات الموجودة لدى الافراد تكون نتيجة الاستثمار الداخلي للثقافة والتدريب والخبرات، او انه تلك القدرات والخبرات والمعارف الابتكارية التي يكتسبها الفرد او العاملون في الوحدة الاقتصادية حيث ان الوحدة تحصل على مساهمته بدون ان تملكه بشكل مباشر(ربيحة،٢٠١٥، ٤).

ويرى البعض أن رأس المال البشري يتكون من الأنواع الآتية: (Lothgren,1999,15)

أ- **الابتكار**: ويقصد بها المقدرة على تقديم حلول جديدة بدلاً من استخدام الأساليب التقليدية بشكل مستمر، أن هذا الجزء من رأس المال البشري ضروري وأساسي لإبداع العاملين ولمقدرة الوحدة للتكيف مع المواقف الجديدة.

ب- **المقدرة الحرفية**: وهي عبارة عن المستوى التعليمي والخبرة التي يمتلكها العاملين، فضلاً عن المعرفة المستخدمة لأداء العمل بشكل فاعل، وتقسم المقدرة التخصصية إلى المعرفة والمهارة فالمعرفة سمة نظرية وتوصف في بعض الأحيان بأنه رقمية، أي أن العاملين إما أن يعرفوا أو لا يعرفوا، في حين أن المهارة تتسم بسمة تطبيقية أي أن العامل قد يعرف معرفة كبيرة أو قليلة أو بالتفاصيل.

ت- **المقدرة الاجتماعية**: وهي القدرة على التفاعل والاقتران مع الآخرين، وهي ضرورية لتعاون الفرد مع الأفراد الآخرين في الوحدة لتحقيق الأداء المرغوب به.

٢-رأس المال الهيكلي: وهو البنى الأساسية لرأس المال البشري، بما في ذلك القدرات التنظيمية لمواجهة متطلبات السوق، كما يتضمن نوعية نظم المعلومات التقنية وإمكانية الوصول إليها، ورؤى الوحدة الاقتصادية، وقواعد المعلومات والمفهوم ألتوثيقي التنظيمي، وهو يمثل الهيكل التنظيمي للوحدة ومادتها الصلبة، وتعتمد قيمته على مدى قدرته على تمكين الوحدة من استخدام رأس المال البشري، إي معارف الوحدة في خدمة أهدافها، وحدد Brooking المكونات الأساسية لرأس المال الهيكلي بالاتي : فلسفة الإدارة ، ثقافة الوحدة، إجراءات الإدارة، نظم تقنية المعلومات، نظم الشبكات، العلاقات المالية (Brooking,1997,12) .

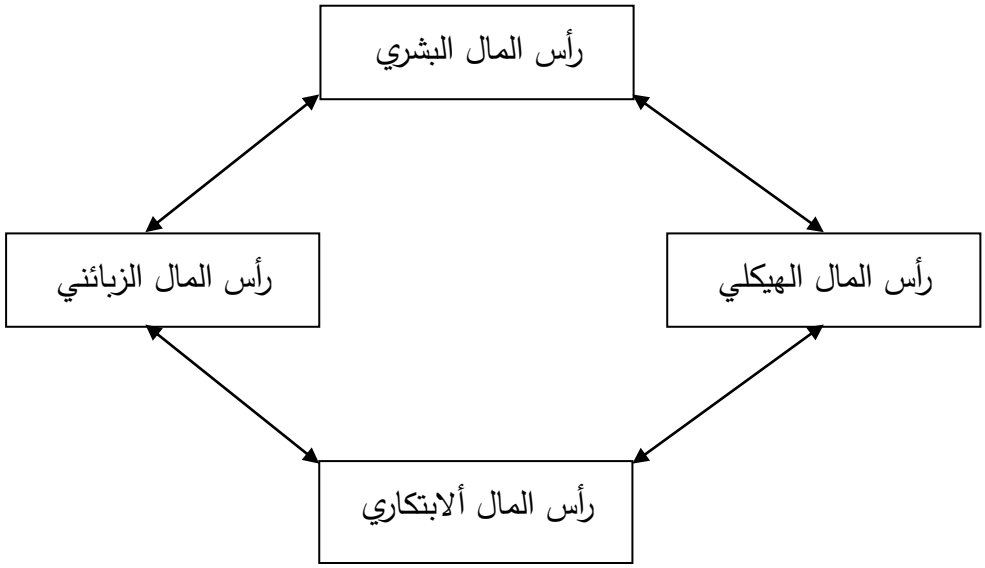
٣-رأس المال الزبائني: هو ما استطاعت الوحدة بنائه من علاقات متميزة مع الزبائن والموردين والجهات الخارجية، إذ يعبر عن مستوى رضا تلك الجهات عن الوحدة، ويعرف العنزي رأس المال الزبائني " بأنه قيمة علاقات الوحدة مع الزبائن الذين تتعامل معهم، والمتمثل برضا الزبون وولائه، ومدى الاحتفاظ بالزبون من خلال الاهتمام بمقترحاته ومعالجة الشكاوى المقدمة منه، وتلبية رغباته واحتياجاته بالسرعة الممكنة، ومشاركته في أعمالها وصفقاتها، ومدى جسور التعاون معه" (العنزي ونعمة،٢٠٠١، ٣٠-٣١)، وإن هذه العلاقات التي تبنى بين الوحدة وعناصر بيئتها الخارجية ذات أهمية كبيرة وقيمة حيوية استنادا لما يلي: (Edvinson&Malone,1997,160)

- ان الزبائن هم من يدفع فاتورة الوحدة الاقتصادية لان الهدف الأول لأي وحدة هو إنشاء أو إيجاد أو بناء زبائنها بالسوق وخلق علاقات متميزة معهم.
- إن الولاء الذي تكسبه الوحدة بالعلاقة الجيدة مع زبائنها يحقق لها زيادة في العائد إذ تشير الدراسات إلى أن إقبال الزبون على شراء منتجات الوحدة الاقتصادية بنسبة ٥% يزيد من أرباح الوحدة بنسبة لا تقل عن ٢٥%.

رابعاً: التكامل بين أنواع رأس المال الفكري

يكون رأس المال الفكري نتاج تفاعل عناصره ومكوناته مجتمعة، حيث يؤثر رأس المال البشري بشكل إيجابي على رأس المال الهيكلي نظراً لأنه مصدر الإبداع وإستراتيجية التحديث، ومن ثم فان بناء رأس المال الهيكلي يكون نتيجة الإبداع الإنساني، كما إن هيكل الموجودات

المعرفية يمكنها أن تحول الخبرة الفردية إلى ملكية اجتماعية، بما يحقق رغبة الوحدة في تحويل رأس المال البشري إلى رأس المال الهيكلي مملوكاً للوحدة، أما رأس المال الزبائني فيتمثل في القدرة على التفاعل الايجابي مع أعضاء الوحدة لتحفيز الإمكانيات مما يؤدي إلى خلق الثروة، والذي يؤدي بدوره إلى زيادة رأس المال البشري والهيكلي، كما يؤدي التغير في البيئة المحيطة بالوحدة إلى تغيير مماثل في العلاقة مع الزبائن، كما يؤدي التغيير في العوامل البيئة أيضاً إلى دفع الإفراد لتطوير قدراتهم ومهاراتهم بما يسمح لهم بالتكيف مع التغيرات البيئة الجديدة وما يرتبط بها من علاقات، ومن ثم يؤثر رأس المال الزبائني بشكل إيجابي على رأس المال البشري (صالح وبو نعجة،٢٠١١، ٧) ويمثل الشكل (١) التكامل بين أنواع رأس المال الفكري:



شكل (١) التكامل بين أنواع رأس المال الفكري

المصدر: صالح وبو نعجة،٢٠١١، اساليب القياس والافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري من منظور معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الوطني حول رأس المال الفكري في منظمات الاعمال الفكرية في ظل الاقتصاديات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي بالشلف، ٧.

ويتبين من الشكل أنه يتم الربط بين عناصر رأس المال الفكري في شكل دائري كوسيلة لتكامل الثروة الفكرية بالوحدة، ويتم ذلك في شكل تغذية عكسية حيث أن التأثير بين جميع العناصر في جميع الاتجاهات بشكل مباشر أو غير مباشر، أن رأس المال البشري هو المحفز الأول للثروة الفكرية، كما أن المعرفة لدى الإفراد الذين يعملون في الوحدة تتفاعل مع موجودات رأس المال الهيكلي المستخدمة في العلاقات وتتصل بالأفراد والأطراف خارج الوحدة، ويؤدي ذلك مرة أخرى إلى تطوير معرفة وقدرات ومهارات الأفراد، وهكذا يكون التطوير مستمرا، وازدياد الثروة الفكرية متواصلاً في تكامل واتساق.

خامساً: نماذج قياس رأس المال الفكري

رغم الأهمية المتزايدة لرأس المال الفكري ألا أن الأنظمة المالية والمحاسبية لازالت لا تأخذ بنظر الاعتبار الموجودات غير الملموسة للوحدة باستثناء حالات محددة مثل شهرة المحل، براءات الاختراع وحق النشر، وعلى الرغم من ذلك فان هناك الكثير من المحاولات الموضوعية لقياس وتقييم رأس المال الفكري وقدمت نماذج وأساليب متعددة إلا أنه لا يزال هناك عدم أتفاق بين المختصين حول طرق تقييم الموجودات المعرفية ورأس المال الفكري وفيما يلي عرض لأهم الطرق المستخدمة لقياس رأس المال الفكري وأكثرها شيوعاً:

١. استخدام بطاقة الاداء المتوازن

قدم (Kaplan & Norton) مدخلاً لنموذج يقترب من مفهوم رأس المال الفكري والذي أطلق عليه نظام مقاييس الأداء المتوازن، فهو يركز على الأهداف المالية، وبناء القدرات والحصول على الموجودات غير الملموسة للنمو المستقبلي، أن بطاقة الأداء المتوازن تسعى للبحث عن التوازن بين المقاييس الخارجية للمالكين والزبائن والمقاييس الداخلية لعمليات الأنشطة الحاسمة، الإبداع، التعلم والنمو، وإن بطاقة الأداء المتوازن تقيس أداء الوحدة بمؤشرات تغطي أربع وجهات نظر هي:(Housel &Bell,2001,92)

أ- منظور التعلم والنمو: يركز هذا المنظور الانتباه والاهتمام نحو أفراد الوحدة وبنائها التحتي.

ب- المنظور الداخلي: يركز الانتباه والاهتمام نحو أداء العمليات الداخلية الرئيسة والتي تنشق منها أنشطة الوحدة، إذ أن التحسين الذي يحصل حالياً في العمليات الداخلية يعد مؤشر رئيس على النجاح المالي في المستقبل.

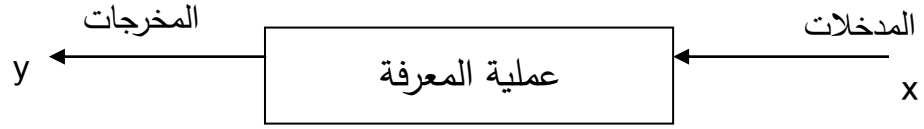
ت- منظور الزبون: يركز النظر في نشاط الوحدة من خلال عيون الزبون، لذلك فان الوحدة تستمر بالتركيز على تلبية حاجات الزبون وإرضائه.

ث- المنظور المالي: يقيس النتائج النهائية التي تحققها الوحدة إلى حملة أسهمها، وتستند هذه المؤشرات على الأهداف الإستراتيجية للوحدة.

٢. نظرية القيمة المضافة للمعرفة:

إن القيمة تضاف في كل عملية من عمليات الإنتاج لذلك فان هذه النظرية تعود جذورها في الصناعة، كما أنها ذات أهمية كبيرة في اقتصاد المعرفة، فهي تسمح للمدراء والمستثمرين أن يحللوا أداء الموجودات المعرفية ورأس المال الفكري للوحدة في العمليات الجوهرية بلغة العوائد التي تولدها (نجم، ٢٠٠٤، ٣٣) .

إن نتائج تحليل القيمة المضافة للمعرفة تتمثل في النسب التي تقارن بين بيانات السعر والتكلفة المشتقة من التدفقات النقدية للعمليات الجارية بالاعتماد على المعرفة في الوحدة ويبين الشكل (٢) الافتراضات الأساسية للقيمة المضافة (Housel&Bell,2001,94) :



شكل (٢) الافتراضات الأساسية للقيمة المضافة للمعرفة

Source: Thomas Housel & A.H. Bell (2001),Measuring & Managing Knowledge, Mcgraw-Hill/Irwin,94

الافتراضات الأساسية للقيمة المضافة:

أ- إذا كانت (y=x) ليس هناك قيمة مضافة.

ب- القيمة هي دالة التعبير الذي يقاس بمقدار المعرفة المطلوبة لصنع التغيير.

ت- لذلك فان قيمة دالة التغيير هي مقدار المعرفة المطلوبة لصنع التغيير.

٣. القيمة السوقية والقيمة الدفترية

يستخدم هذا النموذج المعادلة الآتية لقياس رأس المال الفكري:

رأس المال الفكري = القيمة السوقية – القيمة الدفترية

ومن أهم الاعتراضات على هذه الطريقة ما قدمه Cetin والتي تتمثل بالآتي: (Cetin,2000,5-13)

أ- ليس من السهل تحديد رأس المال الفكري للوحدة التي لا تتعامل مع أسواق الأوراق المالية.

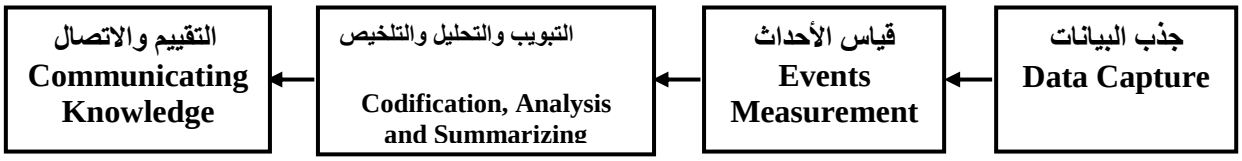
ب- إن حساب القيمة السوقية للوحدة على أساس استخدام أسعار الأسهم لتحديد رأس مالها الفكري ليس عملياً بسبب تذبذب أسعار الأسهم صعوداً ونزولاً.

ت- إذا كانت قيمة رأس المال الفكري تمثل الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية فماذا يتوجب على الوحدة أن تعمل في ظل هذه المعلومات إذ يعتقد البعض أن استبعاد رأس المال الفكري من الكشوف المالية هو مشكلة رئيسة خاصة أن الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية في تزايد بشكل كبير، كما أن تذبذب القيمة السوقية للوحدة هو مشكلة أخرى.
ث- هناك العديد من الأسباب والعوامل الداخلية والخارجية لتولد الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية وليس رأس المال الفكري فقط.

المبحث الثالث
المحاسبة عن راس المال الفكري وفق معايير المحاسبة الدولية

اولاً: القياس والافصاح عن الموجودات غير الملموسة

يركز الفكر المحاسبي على أهمية الوحدة الاقتصادية وقابلية إفصاحها عن مواردها وموجوداتها المعرفية البشرية، والتي يجب أن توثق وتقوي مركزها المالي في السوق التنافسي، لذلك فإنها تركز على عملية القياس للأحداث عن طريق إنجاز سلسلة المعرفة، تمهيداً لتخزينها واسترجاعها لاستخلاص مكامن المعرفة الضمنية، والتي ستنعكس على القرارات التي تتخذها في وضع استراتيجياتها، والأنموذج الآتي يوضح كيف يتم ذلك:



الشكل (٣) سلسلة القياس والإفصاح عن الموجودات المعرفية

الصفار، هادي رضا ٢٠٠٥، "نظرة في تقييم رأس مال الذكاء"، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي الخامس حول اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، ص١٢.

وذكر البعض أن المشكلة الرئيسة التي تواجه المحاسبين عند عرض رأس المال الفكري ومكوناته الموجودات المعرفية البشرية والملكية الفكرية في القوائم المالية هي احتمالات دوران العمل، فالأفراد ليس مملوكين للوحدة الاقتصادية، على الرغم من أن بعض الوحدات الاقتصادية تلزم العاملين فيها بعقود تقيد حركتهم - مثل النوادي الرياضية - حيث يصبح من حق الوحدة الاقتصادية شراء أو بيع أو مبادلة عقود الأفراد، إلا أن حالة عدم التأكد ما تزال قائمة.
وبالتالي فالسؤال المحاسبي الذي يفرض نفسه الآن هو: كيف يمكن أخذ درجة عدم التأكد هذه عند عرض معلومات الموجودات المعرفية البشرية في القوائم المالية المنشورة؟
للإجابة عن هذا التساؤل يمكن القول أن هذه المشكلة يمكن حلّها عن طريق تكوين مخصص بتكلفة معدل الدوران المتوقع، مقابل إجمالي الاستثمار في الموجودات المعرفية البشرية، إذ يجري قيد محاسبي (وهو قيد تسوية يجري في نهاية السنة المالية) لتكوين هذا المخصص، وقيمته تتحدد بناء على خبرة الوحدة الاقتصادية بدوران العمل بها، ويتم إظهار الاستثمار في الموجودات المعرفية البشرية في القوائم المالية مطروحاً منها هذا المخصص (زايد وحجاج، ١٩٩٢، ٧٨ - ٨٠)، نقلا عن (الخفاف، ٢٠٠٦، ٦٩-٧٠) :

وقيد اليومية لإنشاء مخصص دوران العمل المتوقع هو:
XX XX من حـ / مصروفات دوران العمل
XXXX إلى حـ / مخصص دوران العمل المتوقع

ثانياً : طرق الإفصاح والتقرير عن البيانات الخاصة براس المال الفكري

تناولت أدبيات الفكر المحاسبي طرق الإفصاح والتقرير عن البيانات الخاصة برأس المال الفكري وفقا لما يلي: (سالم، ٢٠٠٨، ٨٣-٨٥)

١. **الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة**

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن البيانات المالية المتعلقة بمدى الاستفادة من الموارد البشرية في تقرير مجلس الإدارة.

٢. **اعداد قائمة الاستثمارات المعنوية**

تقتضي هذه الطريقة اعداد قائمة الاستثمارات المعنوية للإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية، حيث تناسب هذه الطريقة الوحدات الاقتصادية التي تنفق مبالغ ضخمة على شراء براءات الاختراع وشهرة المحل لوحدات قائمة.

٣. **قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية**

ويتم بموجب هذه الطريقة يتم الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة لا تخضع لمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع، بحيث يتم إدراجها ضمن ملاحق القوائم المالية الأساسية المدققة من قبل المراجع الخارجي.

٤. **الإدراج في القوائم المالية الأساسية المدققة**

ويتم الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية الأساسية للوحدة الاقتصادية وتخضع لمعايير المحاسبة ولمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع الخارجي.

ويتفق الباحثان مع الخفاف أن هذه الطريقة (الأدراج في القوائم المالية الأساسية المدققة) هي من أنسب الطرق في العرض والإفصاح عن الموجودات المعرفية والملكية الفكرية، ويعود السبب في ذلك إلى أن هذه الموجودات كما ذكرنا آنفاً هي موجودات ثابتة معنوية (غير ملموسة)، لذلك وكما جاء في المعايير المحاسبية يمكن إدراجها ضمن بند الموجودات غير الملموسة بعد الموجودات الثابتة الملموسة، ولما لها من أهمية نسبية من خلال إعطائها المعلومات الضرورية والهامة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية وكذلك في تقييم أداء الوحدة الاقتصادية ككل (الخفاف، ٢٠٠٦، ٧٤).

ثالثاً : الإفصاح عن رأس المال الفكري وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ الخاص "بالموجودات غير الملموسة"

أشار معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٨) "الموجودات غير الملموسة" إلى الإفصاح عن بعض (موجودات الملكية الفكرية) بحيث ان تفصح البيانات المالية لكل فئة من الموجودات غير الملموسة، ويميز هذا المعيار بين الموجودات غير الملموسة المولدة داخلياً والموجودات غير الملموسة الأخرى وفق الاتي: (IASC,2010,A857)

أ- سواءاً كان العمر النافع محدداً أو غير محدداً، إذا كان محدد الأعمار النافعة أو معدلات الإطفاء المستخدمة.

ب- أساليب الإطفاء المستخدمة للموجودات المتراكمة (مجمع مع خسائر انخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة.

ت- بند (بنود) بيان الدخل الشامل الأخر الذي يدخل ضمن إطفاء الموجودات غير الملموسة.

ث- مطابقة المبلغ المرحل في بداية ونهاية الفترة مبنية على الأتي:

١. الإضافات، مبنية بشكل منفصل عن تلك الناجمة من التطور الداخلي، ومن خلال اندماج الإعمال.

٢. الموجودات المصنفة بأنها معدة للبيع أو موجودة ضمن مجموعة البيع المصنفة بأنها معدة للبيع بما يتفق مع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ والاستبعادات الأخرى.

٣. الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم (ان وجدت).

٤. خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة (ان وجدت).
٥. خسائر انخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل خلال الفترة (ان وجدت).
٦. أية خسائر تم الاعتراف بها خلال الفترة، الإطفاء المعترف به خلال الفترة.
٧. صافي فروقات الإنفاق الناجمة من ترجمة البيانات المالية لوحدات اقتصادية أجنبية من خلال عملية العرض للوحدة.
٨. والتغيرات الأخرى في المبلغ المرحل خلال الفترة.

ويرى **الباحثان** ان العرض السابق للإفصاح عن البيانات المالية وفق ما ورد في المعيار لكل فئة من الموجودات غير الملموسة بحيث يتم التميز بين الموجودات غير الملموسة المولدة داخلياً، والموجودات غير الملموسة الأخرى وذلك من اجل إعطاء صورة واضحة للمستفيدين عن البيانات المالية المنشورة وإيضاح كافة الزيادات والإضافات وأي خسائر انخفاض وأي تغيرات حصلت في الموجودات غير الملموسة.

إن فئة **الموجودات غير الملموسة** هي عبارة عن مجموعة موجودات ذات طبيعة واستعمال متشابهين في عمليات الوحدة الاقتصادية، ومن الممكن أن تشمل الأمثلة على الفئات المنفصلة ما يلي:

أ- أسماء الماركات التجارية.
ب- البيانات الإدارية وعناوين النشر.
ت- برامج الحاسب الآلي.
ث- التراخيص والامتيازات.
ج- حقوق التأليف، وبراءات الاختراع وحقوق الملكية الصناعية الأخرى وحقوق الخدمة والتشغيل
ح- الوصفات والصيغ والرسوم والنماذج الأولية.
خ- والموجودات غير الملموسة تحت التطوير.

إن الفئات المذكورة أعلاه غير مجمعة (مجمعة) إلى فئات أصغر (أكبر) إذا كان سينجم عن ذلك معلومات مناسبة أكثر لمستخدمي البيانات المالية.

كما يجب أن تفصح الوحدة الاقتصادية عما يلي :

أ- بالنسبة للموجود غير الملموس الذي يتم تقييمه على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد، الإفصاح عن المبلغ المسجل لذلك الموجود والأسباب التي تدعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد، وفي تقديم هذه الأسباب، تصف الوحدة العامل (العوامل) التي لعبت دورًا هامًا في تحديد أن الموجود ذو عمر إنتاجي غير محدد، وعند إعطاء هذه الأسباب يجب على الوحدة بيان العامل (العوامل) التي لعبت دورًا هامًا في تحديد العمر النافع للموجود.
ب- وصف وبيان بأي موجود فردي غير ملموس مادي للبيانات المالية للوحدة ككل ومبلغه المرحل وفترة الإطفاء المتبقية.
ت- بالنسبة للموجودات غير الملموسة التي تم امتلاكها عن طريق منحة حكومية ومعترف بها مبدئيًا بمقدار قيمتها العادلة يجب ان يتم وفق :
١. القيمة العادلة المعترف بها مبدئيًا لهذه الموجودات .
٢. مبلغها المرحل.
٣. لو تم قياسها بعد الاعتراف باستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم .
ث- وجود الموجودات غير الملموسة المقيدة ملكيتها ومبالغها المرحلة وكذلك المبالغ المسجلة للموجودات غير الملموسة المرهونة كضمان للالتزامات.
ج- مبلغ الالتزامات لامتلاك الموجودات غير الملموسة.

ويرى **الباحثان** ان الإفصاح عن المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة التي تم تقييمها بأنها ذو عمر إنتاجي غير محدد وتصف العوامل والأسباب التي اعتبرت هذه الموجودات بأنها ذو عمر

إنتاجي غير محدد مما تعطي صورة ذات دلالة أكثر وضوح فيما لو لم يتم الإفصاح عن هذا مما يساعد المستفيدين والقراء على فهم العوامل والأسباب التي دعت إلى ذلك، وبالإضافة إلى إن الإفصاح عن نماذج إعادة التقييم والمبرر من استخدام نموذج دون الأخر في التقييم سيساعد على فهم الطريقة المتبعة في التقييم والمبرر من ذلك حتى في حالة استبدال طريقة بأخرى في التقييم وإعطاء تصور كامل حول ذلك مما يؤدي إلى ارتياح تام من قبل المستفيدين والقراء.

وفيما يتعلق بالموجودات غير الملموسة المقاسة بعد الاعتراف لاستخدامها في نموذج إعادة التقييم إذا رحلت الموجودات غير الملموسة بمقدار مبالغ أعيد تقييمها فإنه يتم الإفصاح عما يلي:

أ- حسب فئة الموجودات غير الملموسة:

١. تاريخ نفاذ إعادة التقييم.

٢. المبلغ المرحل للموجودات غير الملموسة المعاد تقييمه.

٣. المبلغ المسجل الذي كان من الممكن الاعتراف به لو تم قياس الفئة التي تم إعادة تقييمها من الموجودات غير الملموسة بعد الاعتراف باستخدام نموذج التكلفة.

ب- مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالموجودات غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة، مبينًا التغيرات خلال الفترة وأية قيود على توزيع الرصيد للمساهمين.

ت- وأي طريقة او افتراضات هامة في تطبق تقدير القيمة العادلة للموجودات.

وأخيراً ما يتعلق بالإنفاق على البحث والتطوير يجب أن تفصح الوحدة الاقتصادية عن إجمالي مبلغ الإنفاق على البحث والتطوير المعترف به كمصروف خلال الفترة (IASC,2010,A857-A861)

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات :

١. يعد امتلاك الوحدة الاقتصادية لرأس المال الفكري واعتباره موجوداً يتم قياسه والإفصاح عنه هدفاً لتحقيق الميزة التنافسية ويحقق التنمية المستدامة للوحدة والاقتصادية.

٢. يمكن القول أن رأس المال الفكري هو ما تمتلكه الوحدة الاقتصادية من موجودات غير ملموسة متمثلة بالمعلومات والخبرات المتراكمة والقدرة على الابتكار والإبداع بالإضافة للمهارات الإدارية والاستشارية والتي تحقق الوحدة الاقتصادية من خلالها فوائد مستمرة تعمل على توليد وتنمية الثروة .

٣. يتم الربط بين عناصر رأس المال الفكري في شكل دائري كوسيلة لتكامل الثروة الفكرية بالوحدة الاقتصادية، ويتم ذلك في شكل تغذية عكسية حيث أن التأثير بين جميع العناصر في جميع الاتجاهات بشكل مباشر أو غير مباشر.

٤. هناك عدة طرق لقياس رأس المال الفكري منها **استخدام بطاقة الأداء المتوازن، نظرية القيمة المضافة للمعرفة، القيمة السوقية والقيمة الدفترية**.

٥. ان الإفصاح عن البيانات المالية وفق ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٨) ولكل فئة من الموجودات غير الملموسة بحيث يتم التميز بين الموجودات غير الملموسة المولدة داخلياً، والموجودات غير الملموسة الأخرى يعطي صورة واضحة للمستفيدين عن البيانات المالية المنشورة، وكذلك الإفصاح عن المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة التي تم تقييمها بأنها ذو عمر إنتاجي غير محدد وتصف العوامل والأسباب التي اعتبرت هذه الموجودات بأنها ذو عمر إنتاجي غير محدد مما تعطي صورة ذات دلالة أكثر وضوح فيما لو لم يتم الإفصاح عن هذا مما يساعد المستفيدين والقراء على فهم العوامل والأسباب التي دعت الى ذلك.

ثانياً: التوصيات

١. يوصي الباحثان بضرورة الاهتمام برأس المال الفكري من حيث إتباع أفضل الطرق والأساليب والنماذج لقياسه في الوحدات الاقتصادية، وخاصة في الوحدات التي تمتلك خبرات وابتكارات فيما يتعلق بالتطورات التكنولوجيا الحديثة لما لذلك من إثر مهم على القيمة المضافة للوحدة الاقتصادية بصورة خاصة والقيمة المضافة على مستوى الناتج المحلي والقومي بصورة عامة.

٢. ضرورة الإفصاح بكل ما يتعلق برأس المال الفكري في القوائم التي تصدرها الوحدة الاقتصادية لما لذلك من أهمية بالنسبة للمستفيدين.

المصادر :

المراجع باللغة العربية :

أولاً: الرسائل والاطاريح

١. جميل، ابراهيم محمد، ٢٠١٠، قياس العلاقة بين الافصاح المحاسبي وادارة العوائد- بالتطبيق على عينة مختارة من الشركات المساهمة العربية، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.

٢. خضير، بشرى فاضل، ٢٠٠٩، الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ودورها في حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية دراسة، ميدانية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.

٣. خضير، نبيل برهان، ٢٠١٠، دور الافصاح المحاسبي في تنشيط حركة تداول الاسهم في سوق العراق للأوراق المالية- دراسة تحليلية للتقارير المالية المنشورة لعينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.

٤. الخفاف، هيثم هاشم قاسم، ٢٠٠٦، المعالجات المحاسبية لمشاكل القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري دراسة حالة، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.

٥. الدليمي، وسام عبد الجبار عبد الرزاق،٢٠٠٩، التقارير المالية ومدى توافقها مع قاعدة الافصاح المحاسبية المحلية رقم (٦)، بحث تطبيقي في عينة من تقارير ديوان الرقابة المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، العراق.

٦. ربيحة، معموري، ٢٠١٥، راس المال البشري ودوره في تحقيق الابتكار التنظيمي دراسة ميدانية في عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في مدينة ورقلة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، الجزائر.

٧. سالم، فضل كمال، ٢٠٠٨، مدى اهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة.

٨. سليمان، أميد إسماعيل، ٢٠١٠، دور الإفصاح المحاسبي عن القيمة المضافة في تحقيق الرضا الوظيفي دراسة ميدانية في عينة من المصارف الأهلية العراقية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.

٩. صالح، أحمد علي، ٢٠٠١، أنماط التفكير الاستراتيجية وعلاقتها بعوامل المحافظة على رأس المال الفكري، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بغداد، العراق.

١٠. عبد الامير، اياد حسن، ٢٠١١، تحديد العوامل في الافصاح عن الاخطاء الطبية – دراسة تطبيقية، دبلوم عالي، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.

١١. محمد، جيوار احمد سالار محمد،٢٠٠٦، اهمية جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية لمستخدميها دراسة على عينة من المستخدمين في منظمات بمحافظة اربيل، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.

ثانياً : الدوريات

١٢. الروسان، محمود علي والعجلوني، محمود محمد، ٢٠١٠، أثر رأس المال الفكري في الابداع في المصارف الاردنية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٦، العدد الثاني، جامعة دمشق، سوريا.

١٣. العنزي، سعد، ونعمة، نغم حسين،٢٠٠١، رأس المال الفكري – مفاهيم ومداخل، مجلة دراسات اقتصادية، بيت الحكمة، العدد الثاني، السنة الثالثة، بغداد، العراق.

١٤. تركي ، محمود إبراهيم،١٩٩٣، تحليل التقارير المالية، مجلة جامعة سعود، الرياض، السعودية.

١٥. زيود، لطيف، عيسى، ريم علي، ٢٠١١، الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة عليه في الشركات المساهمة التركية دراسة حال شركة المجموعة المتحدة للنشر والاعلان والتسويق، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية-سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٣٣)، العدد (١) ، اللاذقية ، سوريا.
ثالثاً: الكتب
١٦. بني عطا، حيدر محمد علي، ٢٠٠٧، مقدمة في النظرية المحاسبية والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن.
١٧. الشيرازي، عباس مهدي ١٩٩٠، "النظرية المحاسبية"، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت.
رابعاً: المؤتمرات والندوات
١٨. صالح وبو نعجة،٢٠١١، اساليب القياس والافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري من منظور معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الوطني حول رأس المال الفكري في منظمات الاعمال الفكرية في ظل الاقتصاديات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي بالشلف، الجزائر.
١٩. الصفار، هادي رضا ٢٠٠٥، "نظرة في تقييم رأس مال الذكاء"، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي الخامس حول اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن.
٢٠. نجم، عبود نجم، ٢٠٠٤، قياس وتقييم إنتاجية العمل المعرفي في الشركات كثيفة المعرفة، المؤتمر الخامس لجامعة الزيتونة، عمان، الاردن.

المراجع باللغة الأجنبية:

A- Official Publication
1. International Accounting Standards Board (IASB) PART A, 2010, IAS No. 38, Intangible Assets.
2. International Federation Of Accountants (IFAC),1998, The Measurement & Management Of Intellectual Capital: An Introduction.

B- thesis
3. Anders, lothgren , 1999, the legal protection of structural capital, thesis in law, submit to Gothenburg school of economics and commercial .p;124.

C- The Book
4. Brookings, Annie, 1997, intellectual capital, London ; New York : International Thomson Business Press.
5. Cetin , 2000, measuring& managing intellectual capital, , Helsinki university of technology, Finland.
6. Daft, Richard L., Organization Theory And Design, 2001, 7th ed, Cincinnati, Ohio : South-Western College Publishing.
7. Edvinsson and Malone ,1997, Intellectual Capital. Realizing your Company's True value by Finding its Hidden Brainpower. New York: Harper Collins Publishers.
8. Thomas Housel & A.H.Bell (2001),Measuring & Managing Knowledge, Mcgraw-Hill/Irwin,94.