

الأستاذة : بن داودية وهيبة

الرتبة : أستاذة مكلفة بالدروس جامعة حسبية بن بوعلـي-شلف-

الهاتف النقال: 0557945520 الفاكس: 027727977

الايـمـيل: rehamm25@yahoo.Com

الأستاذة : أمحمدي بوزينة أمنة

الرتبة : أستاذة مكلفة بالدروس جامعة حسبية بن بوعلـي-شلف

الهاتف النقال: 0792262308

الايـمـيل: amna_bouzina@yahoo.Com

محور المداخلة : مداخل وأساليب قياس وتقييم رأس المال الفكري في منظمات الأعمال عنوان المداخلة: متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري وأثره على القوائم المالية لمنظمات الأعمال

الملخص:

كان من أهم نتائج ثورة العلم والتقنية والعولمة زيادة اهتمام منظمات الأعمال بالأصول غير ملموسة أو ما يطلق عليه برأس المال الفكري أو المعرفي إذ أصبحت تمثل النسب الأكبر في أصول الشركات والمنظمات .ويقصد برأس المال الفكري تلك المعرفة المتراكمة في عقول الموارد البشرية والناجمة عن الممارسة الفعلية للعمل، والتوجيه والمساندة من القادة والمشرفين ، وتبادل الأفكار والخبرات مع الزملاء في فرق العمل ، ومتابعة المنافسين ، والتعرض لمطالب العملاء، وكذا نتيجة التدريب وجهود التنمية والتطوير التي تستثمر فيها المنظمات مبالغ طائلة.

ويعتبر رأس المال الفكري هو رأس المال الحقيقي أو الثروة الحقيقية للمنظمات بل وللدول- ومن أجل هذا أصبحت المنافسة الحقيقية بين المنظمات بل وبين الدول هي في محاولة بناء وتنمية رأس المال الفكري بكل الوسائل الممكنة، ويعتبر العاملون في المنظمات من ذوي المعرفة والخبرة هم المصدر الرئيسي لرأس المال الفكري، ومن ثم يتضاعف الاهتمام بتطوير نظم وتقنيات ادارة الموارد البشرية من أجل التعامل الايجابي مع هذه الموارد النادرة ذات القيمة.

ومن أهم القضايا التي تشغل منظمات الأعمال هي قضية تحديد أساليب قياس وتحديد تكاليف رأس المال الفكري وطرق الإفصاح عنه وأثر ذلك عليها.

ومن هذا المنطلق، يتمثل الهدف من هذه الورقة البحثية في تحديد متطلبات وتكاليف الإفصاح عن رأس المال الفكري ولتحقيق هذا الهدف تناولت الدراسة النقاط التالية:

أولاً- طبيعة رأس المال الفكري ومكوناته

ثانياً- أهمية ومشاكل قياس رأس المال الفكري

ثالثا- مفهوم وأهمية ومتطلبات الإفصاح عن رأس المال الفكري
رابعا- طرق وأثار وتكاليف الإفصاح عن رأس المال الفكري
خامسا- دور المعايير المحاسبية الدولية في الإفصاح عن رأس المال الفكري

المقدمة:

كان من أهم نتائج ثورة العلم والتقنية والعولمة زيادة اهتمام منظمات الأعمال بالأصول غير ملموسة أو ما يطلق عليه برأس المال الفكري أو المعرفي إذ أصبحت تمثل النسب الأكبر في أصول الشركات والمنظمات

حيث أضحت المنظمات في العالم المعاصر أشد استعابا واستخداما للمعرفة نتيجة سرعة المتغيرات وتعاضم الفرص الناشئة عنها من ناحية، وتزايد المنافسة وضغوط العملاء من ناحية أخرى . لذا نجد المنظمات المعاصرة وقد أصبحت أكثر اعتمادا على المعلومات والمعرفة من أجل البحث عن الجديد من المنتجات والخدمات والأساليب التي تستخدمها للوصول الأكفأ والأسرع إلى العملاء وسبق المنافسين .

وتكمن أهمية البحث في كونه محاولة أكاديمية لإلقاء الضوء على رأس المال الفكري (الموجودات غير الملموسة) وأهميته المتزايدة في منظمات الأعمال والإقتصاد بشكل عام وكيف يمكن للشركات ومنظمات الأعمال تمييزه والحفاظ عليه ومعالجته والإفصاح عنه بضوء النظريات والأسس والإجراءات المالية والمحاسبية والإقتصادية السائدة .

يهدف البحث إلى إيجاد الطريقة المناسبة لتحديد تكاليف ومتطلبات الإفصاح عن رأس المال الفكري في ظل معايير المحاسبة .

وتتمثل إشكالية هذه الورقة البحثية في كيف يمكن لمنظمات الأعمال الإفصاح عن رأس المال الفكري وكيف يمكن للشركات تقييم رأسمالها الفكري وتحديد تكلفته وضمان نموه ؟

أما المنهج المتبع في تحليل ومعالجة هذه الإشكالية هو المنهج التحليلي الإستراتيجي لتحليل الأفكار والآراء والنظريات المطروحة فيما يتعلق بالرأسمال الفكري كمفهوم ونسبة مهمة من قيمة منظمات الأعمال السوقية وخاصة في ما يسمى بالمنظمات المعرفية .

كما تم الاعتماد على ما توفر من أدبيات الموضوع لبناء الإطار الفكري والمفاهيمي للبحث والأفكار والنظريات التي تحكم هذه الإطار إستنادا لتلك الأدبيات ومناقشة تلك المفاهيم وإستخلاص ما يمكن من إستنتاجات لبناء توصيات موضوعية عملية لمنظمات الأعمال.

أولاً- طبيعة رأس المال الفكري ومكوناته: تعددت الكتابات التي حاولت تحديد ماهية رأس المال الفكري وارتباطه الوثيق برأس المال البشري ، وأن بعضها قد ركز على محاولة وضع تعريف لهذا العنصر لتوضيح مفهومه، بينما اتجه البعض الآخر إلى تحديد ماهيته عن طريق البحث في العناصر المكونة له.

1/1/ مفهوم رأس المال الفكري : هناك عدة تعاريف تناولت مفهوم رأس المال الفكري نذكر من بينها:

- **التعريف الأول:** " هو الموهبة والمهارات والمعرفة التقنية والعلاقات، وكذلك الماكينات التي تجسدها، والممكن استخدامها لخلق الثروة". يشير هذا التعريف إلى أن رأس المال الفكري هو المعرفة (المهارات، الخبرات، والتعليم المتراكم في العنصر البشري) التي يمكن تحويلها إلى قيمة.¹

- **التعريف الثاني:** " هو مجموع كل ما يعرفه كل الأفراد في المنظمة ويحقق ميزة تنافسية في السوق."²

يضيف هذا التعريف على أن رأس المال الفكري كمصدر لتحقيق الميزة التنافسية التي تمكن المنظمة من مواجهة المنافسة الشديدة في الأسواق.

- **التعريف الثالث:** يرى Ulrich " أن رأس المال الفكري هو مجموعة المهارات المتوفرة في المنظمة التي تتمتع بمعرفة واسعة تجعلها قادرة على جعل المنظمة عالمية من خلال الاستجابة لمتطلبات الزبائن و الفرص التي تتيحها التكنولوجيا "³.

و إذا أردنا أن نحدد بدقة مفهوم رأس المال الفكري، يجب تمييزه عن رأس المال المادي و رأس المال البشري، إذ يتمثل رأس المال المادي في الموارد التي تظهر في ميزانية المنظمة كالعقارات والتجهيزات والمخزونات، بينما يمثل رأس المال البشري المهارات و الإبداعات و الخبرات

المتراكمة للعنصر البشري في المنظمة، و من هنا فإن رأس المال الفكري يشمل رأس المال البشري و يختلف عن رأس المال المادي.

2/1/بنوك رأس المال الفكري: يتواجد رأس المال الفكري لشركتك في ثلاثة مواقع⁴:

أ- العاملين: فعامل المصنع الذي يقدم اقتراحا لزيادة ارباح الشركة يعتبر راس مال فكري للمؤسسة وينطبق هذا على كل معرفة أو ابتكار يقدم حلو لا نافعة للعملاء.

ب- نظام العمل : هيكل العمل الفعال هو الذي يؤدي الى تبادل ونقل ونشر المعرفة المفيدة الى مواقع الحاجة اليها خلال نظام ملائم لتدفق المعلومات.

ج- العملاء:يستطيع العملاء اعطاءك أكبر قدر من المعلومات والمعرفة عن العملية الوحيدة التي تجهل أنت كل شيء عنها ألا وهي الفائدة الحقيقية لمنتجاتك وخدماتك.

هذا ويرى الباحث عدم وجود تعريف محدد مما يمكن القول انه لا يوجد تعريفاً بل يوجد عدة مفاهيم تعبر عن وجهة نظر أصحابها حسب المنظور من هدف الدراسة والبيئة التي أعدت فيها الدراسة . وبالتالي يمكن عرض مفهوم لرأس المال الفكري وفقاً لرؤية الباحث :

((رأس المال الفكري عبارة عن العناصر غير الملموسة المستندة على العنصر البشري والتي تضيف قيمة للمنشأة مما تخلق مزايا تنافسية يترتب عليها توليد أرباح غير عادية بالمقارنة مع المثل في نفس طبيعة النشاط)).

وبهذا التعريف فإن أي من عناصر رأس المال الفكري التي لا تضيف قيمة للمنشأة يجب استبعادها حال القياس والإفصاح عن بقية العناصر .

3/1/مكونات رأس المال الفكري:واحدة من المهام الأساسية لإدارة المعرفة في منظمات الأعمال هي تحديد وقياس وتقييم وصيانة وتنمية رأس المال الفكري في المنظمة . إن رأس المال الفكري أصبح متغيراً مهماً ذا تأثير كبير على نجاح أو فشل منظمة الأعمال وخاصة المعرفة منها إذ ينعكس ذلك على قيمة المنظمة (الشركة) السوقية وربما هذا دفع المعنيين إلى الإهتمام المتزايد برأس المال الفكري .

وتقسيمات ومكونات رأس المال الفكري ومن هذه التقسيمات الآتي⁵:

أ. تقسيمات (Despres & Channvel) : يرى الكاتبان أن رأس المال الفكري يتكون من أربعة مكونات وما يتفاعل معها من أجل خلق القيمة وهذه العناصر هي :

أ/1 رأس المال البشري (Human Capital) : ويشير إلى الموارد البشرية للشركة بما فيها المعرفة ، سر الصنع ، التي يمكن تحويلها إلى قيمة . وهذا يوجد لدى الأفراد ، النظم والقواعد والإجراءات التنظيمية التي تستخدمها الشركة .

أ/2 رأس المال الهيكلي (Structural Capital) : وهذا يشير إلى تسهيلات البنية التحتية للشركة .

أ/3 الموجودات العملية (Business Assets) : وهي رأس المال الهيكلي للشركة الذي يستخدم لخلق القيمة من خلال عملياتها التجارية مثل تسهيلات العمليات وشبكة التوزيع .

أ/4 الموجودات الفكرية : وهذه تعود للأصول الفكرية للشركة التي بموجبها تحتاج الشركة إلى الحماية القانونية .

ب. تقسيم (Mckenzie & Winkelen) : هذان الكاتبان وضعوا المعادلات التالية لتوضيح تقسيمها لمكونات رأس المال الفكري .

ج. رأس المال الفكري = رأس المال البشري + رأس المال الهيكلي ، حيث :

رأس المال الهيكلي = رأس المال الزبوني + رأس المال التنظيمي ، حيث

رأس المال المنظمي = رأس المال الإبتكاري + رأس مال العملية ، حيث :

ج. تقسيم (Edvinson & Malone) : وقد تضمن خمس مجموعات هي :

ج/1 مقاييس الجوانب المالية :

ج/2 الجوانب الفكرية لرأس المال وهي أربعة وكما يلي :

1- رأس مال العملية

2- رأس مال الزبون

3- رأس مال التجديد والتطوير

4- رأس المال البشري

د. تقسيم (Sveiby) : ويقسم أصول رأس المال للاملموس (الفكري) إلى :

أولاً : أصول الهيكل الداخلي لرأس المال . ثانياً : أصول الهيكل الخارجي لرأس المال .

ثالثاً : أصول الهيكل البشري لرأس المال .

الجدول (1) : مكونات رأس المال الفكري

نوع رأس المال	المكونات
الهيكل الخارجي	التحالفات والعلاقات مع الزبائن ، الشركاء ، الموردون ، والمستثمرون والإستراتيجيون ، الجماعة المحلية ، وكل ما يتعلق بالتميز والسمعة .
الهيكل البشري	القدرات ، المعارف ، المهارات ، الخبرات الفردية والجماعية ، قدرات حل

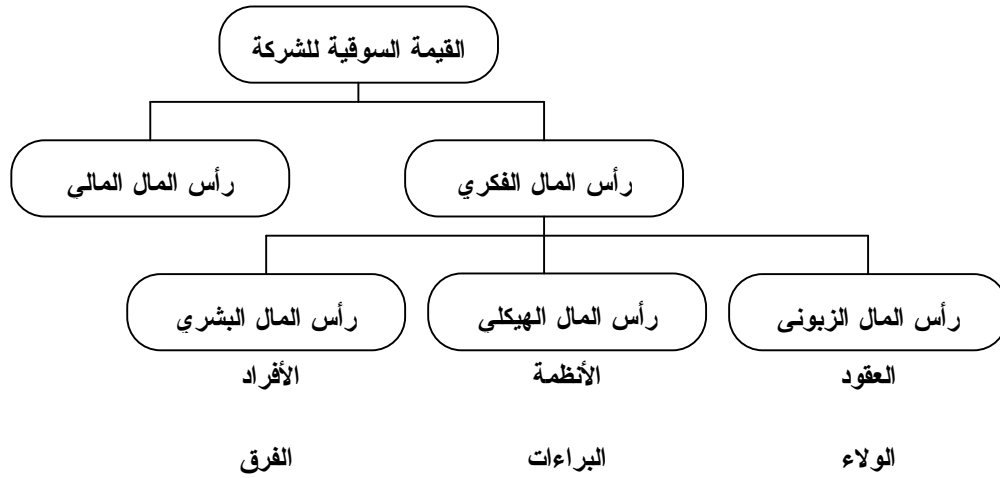
المشكلات تبقى لدى الأفراد في الشركة .	
الأنظمة والعمليات التي تحقق الرفعة التنافسية وما يتعلق بتكنولوجيا المعلومات ، النماذج لكيفية القيام بالأعمال ، ولقواعد البيانات ، والوثائق ، حقوق النشر ، والمعرفة المرزمة الأخرى .	الهيكل الداخلي

المصدر: عبد الستار حسين يوسف، دراسة وتقييم رأس المال الفكري في شركات الأعمال ، عمان، 2005.

هـ. تقسيم (Malhorta) : والذي قسم رأس المال إلى المكونات التالية : رأس المال الزبوني ، رأس مال العملية ، رأس المال البشري ، رأس مال التجديد والتطوير

و. تقسيم (Stewart) : وهذا التقسيم يعتبر الأكثر شيوعا استنادا لأدبيات الموضوع المتداولة حاليا حيث قسمه إلى : رأس المال الهيكلي ورأس المال الفكري ويتكون من : رأس المال البشري ، رأس المال الهيكلي ، رأس المال الزبون ، وحسبما يعرضه الشكل التالي (الشكل 1) .

الشكل (1) : هيكل رأس المال في الشركات



ونظرا لكون هذا التقسيم أكثر شيوعا سنتناوله بشيء من التفصيل والإسهاب وكما يلي :

* رأس المال الهيكلي (Structural Capital) : إن رأس المال المادي (المالي) هو الذي يصنع الوجود المادي للشركة وقيمتها الدفترية بموجب الإجراءات والقيود المحاسبية فإن رأس المال الفكري بالمقابل هو الذي يصنع قيمة الشركة السوقية ويصنع مكانتها وسمعتها .

وإذا كان رأس المال الهيكلي يصنع معرفتها الصريحة التي توجد عادة في هياكل وأنظمة وإجراءات الشركة فهو يمثل كل قيم الشركة التي تتداولها داخليا .

* رأس المال البشري (Human Capital) : وهو المعرفة التي يمتلكها ويولدها العاملون مثل ، المهارات والخبرات والابتكارات وعمليات التحسين والتطوير .

لقد عرف (Edvinson & Malone) رأس المال البشري بأنه مجموع مهارات، خبرات، ومعرفة العاملين بالشركة. وكمثال على ذلك فإن رأس المال البشري لشركة (IBM) مثلا يتكون من الطرق المنهجية لتطوير البرمجيات ، أدوات إدارة المشروعات ، قواعد التطوير للمهندسين المحللين والمبرمجين إضافة إلى طرق إدارة المبيعات ، مواصفات المنتج مساقات التدريب وقواعد بيانات التسويق .

ثانيا - أهمية ومشاكل قياس رأس المال الفكري

اهتمت المنظمات العلمية والمهنية بالأصول غير الملموسة حيث صدرا لمعيار رقم (2) عام 1974 عن مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standard Board (FASB) لقياس والتقرير عن الأصول غير الملموسة مثل : براءة الاختراع والعلامة التجارية حيث عالجها كمصروف عندما يتأكد حدوثها ، بينما لا يتم الاعتراف بالقيمة المحققة إلا إذا كانت عن طريق صفقة مع طرف خارجي.

ويتم خلق القيمة الاقتصادية اليوم في الغالب بواسطة رأس المال المعرفي ، إلا أن ذلك قوبل بتحدي قياس عناصره والتقرير عنها ، وأشارت تقديرات المصرف الفدرالي لفيلاذيلفيا بأن الاستثمار في الأصول المعنوية Intangible Assets في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2000م بلغ تريليون دولار أمريكي، كما أن المشاكل المتعلقة بقياس تلك الأصول والاعتراف بها محل الاهتمام الدولي ، وأن التضاربات في القياس والتقرير عن الحاجات المعنوية واضحة في المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولاً عاماً واثبت بالدليل أن الاقتراح بأن الاعتراف برأس المال المعرفي يجب أن يتم بموجب مبادئ محاسبية وبصفة خاصة قوائم معايير المحاسبة المالية المعلنة حديثا في الشركات المندمجة والشهرة والأصول المعنوية الأخرى ، وهذا يتوافق مع المعايير الدولية ، حيث أن القاعدة هي أن جميع الشركات المندمجة سوف يتم تفسيرها بواسطة طريقة الشراء في المحاسبة وإمكانية المقارنة بين تلك الشركات ، وأن الإفصاح سوف يؤدي إلي تحسين بناء التقارير المالية وقياس والتقرير عن الأصول المعنوية المتولدة داخليا في القوائم المالية⁶.

ويمكن أن يساهم رأس المال المعرفي في خلق القيمة من خلال فلسفة إدارة شمولية ، حيث أن رأسمال العملاء والشهرة والعلاقات بالموردين وعمليات التشغيل والتكنولوجيا ضرورية لكل من خلق القيمة والمركز التنافسي ، ويعد رأس المال المعرفي هو المصطلح المستخدم للدلالة علي جميع

الموارد غير الأساسية للتعبيل بخلق القيمة والذي يكون له دور فعال في تحقيق الأهداف والمركز التنافسي للمنظمة وأصبح رأس المال المعرفي محور التنافس في تشغيل الأعمال.

وبالإضافة إلي ما سبق فإن أهمية قياس رأس المال المعرفي ترجع أيضاً إلي ما قد يترتب علي عملية القياس من منافع ومن أهمها :

- تحديد أهمية عناصر ومكونات رأس المال المعرفي.
- تحديد العائد المتوقع من الاستثمار في عناصر رأس المال المعرفي
- تحديد قيمة عناصر رأس المال المعرفي القابلة للتداول.
- تحقيق رقابة فعالة علي الأصول غير الملموسة لغرض إعداد التقارير المالية .
- مساعدة الإدارة علي رقابة وتقويم أداء عناصر رأس المال المعرفي .
- تحديد القيمة السوقية للمنظمة.
- المساعدة علي دعم المزايا التنافسية للمنظمة .
- المساعدة في تخفيض درجة عدم التأكد والتعقيد والتشابك في التعاون بين المنظمات وعلي الرغم من أهمية قياس رأس المال المعرفي إلا أن عملية القياس تكتنفها العديد من المشكلات الناتجة عن⁷ :
 - عدم وجود أسواق مناسبة لتحديد أسعار بعض عناصر رأس المال المعرفي مثل كفاءة العاملين ورضاء العملاء.
 - قد تؤدي بعض الأحداث الخارجة عن المنظمة ولكن لإحدى المنظمات في نفس مجال نشاطها إلي التأثير علي عناصر رأس المال المعرفي .
 - التناقض في طبيعة عناصر رأس المال المعرفي فمنها ما ترتفع قيمته بالاستخدام ومرور الزمن والعكس بالنسبة للعناصر الأخرى.
 - صعوبة تقييم كل عنصر من عناصر رأس المال المعرفي بشكل منفصل نظراً للتداخل بينها حيث يتم تقدير قيمته بشكل كلي وهذا لا يفي بمتطلبات المعيار الدولي 38 الذي أكد علي أن رسملة الأصول غير الملموسة يستلزم تمييز كل أصل بشكل منفصل .
 - زيادة درجة عدم التأكد للمنافع المتوقعة مما يترتب عليه احتمال ارتفاع قيم عناصر رأس المال المعرفي أو انخفاضها إلي الصفر في لحظة ما مثل براءة الاختراع .
 - صعوبة توحيد المقاييس لعناصر رأس المال المعرفي بجميع المنظمات بسبب اختلاف أشكال رأس المال المعرفي وخصوصية وذاتية بعض عناصره من منظمة لأخرى .
 - عدم وجود علاقة سببية مباشرة بين تكلفة عناصر رأس المال المعرفي والمنافع الناتجة عنه ، نظراً لأن قيمة هذه العناصر تتمثل في استخدامها وليس في تكلفتها ، بمعنى أنه قد تكون تكلفة العنصر

ضئيلة ولكنها تستخدم بشكل مكثف ، أو أن هذا الاستخدام يعد سبباً مباشراً أو غير مباشر لتوليد قيمة كبيرة لا تتناسب مع تكلفته.

- قد لا تكمن الصعوبة في قياس رأس المال المعرفي ، وإنما في تفسير ما يتم التوصل إليه من نتائج ، وما يتولد عنها من قيم .
- عند قياس عناصر رأس المال المعرفي – في ظل مؤشرات الميزانية التقليدية – يجعله يقدم فقط قيم في لحظة معينة وهذا لا يتفق مع الطبيعة الديناميكية لعناصر رأس المال المعرفي.

ثالثاً - مفهوم وأهمية ومشاكل الإفصاح عن رأس المال الفكري

1/3/ مفهوم الإفصاح عن رأس المال الفكري: لقد شهد العالم في العقود الماضية زيادة هائلة في تدفقات رؤوس الأموال العالمية. وتعدى هذه الزيادة أو الطفرة في جزء كبير منها إلى حقيقة مفادها أن العديد من البلدان أصبحت تدرك أهمية اجتذاب رؤوس الأموال وخصوصاً رأس المال الفكري وفائدته للدول التي يستقر فيها . وانطلاقاً من هدف الإفصاح المتمثل بتوفير البيانات المالية والمحاسبية الخاصة بالمنظمات الى المستفيدين مع التركيز إلى إظهار فقرات الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية على حقيقتها وبدون تضليل لترشيد اتخاذ قراراتهم بأفضل طريقة ممكنة مع مراعاة الموازنة بين المنافع والتكاليف ، فإن الإفصاح يختص بالمعلومات سواء تلك التي في القوائم ذاتها أم في الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية .

إن الإفصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية للشركات شهد اهتماماً في الدول الغربية المتقدمة مثل المملكة المتحدة وكندا والولايات المتحدة والنمسا إذ أن هنالك بعض المنظمات لا يشكل رأسمالها المادي سوى نسبة قليلة من رأس مالها الحقيقي مثل شركة كوكا كولا (اذ قدرت العلامة التجارية لها ب 66.667 بليون دولار أي نسبة (68%) من رأس مالها الحقيقي وشركة (أي بي ام) التي تقدر القيمة السوقية لرأس مالها الحقيقي ب 59.031 بليون دولار اما رأسمالها المادي فيشكل نسبة (7%) فقط والباقي رأسمالها الفكري أما شركة مايكروسوفت (فقدرت علامتها التجارية ب 59، 007 بليون دولار اذ تشكل نسبة (70%) من رأس مالها الحقيقي.⁸

2/3/ أهمية الإفصاح عن رأس المال الفكري: لا تقدم القوائم المالية التقليدية معلومات دقيقة وكافية لتحديد القيمة الحقيقية للمنظمة ، ويرجع ذلك إلى تجاهل الإفصاح عن رأس المال المعرفي بما يتضمنه من أصول معنوية ، وتمثل هذه الأصول 80% من القيمة السوقية للمنظمة ، كما أنها جوهرية لاستمرار الميزة التنافسية للمنظمة.

ويساعد نشر تقارير رأس المال المعرفي – في ظل فرض السوق الكفاء Efficient Market – علي خفض تكاليف إعداد ونشر المعلومات ، حيث أنه كلما زادت درجة الشفافية وانخفضت درجة احتكار أو عدم الإفصاح عن معلومات تتعلق بأنشطة المنظمة كلما انخفضت هذه التكاليف .

ويتوقف التقرير عن رأس المال المعرفي علي ما يتم التوصل إليه من نتائج في مرحلة قياسه حيث يمكن أن تعتمد الأطراف الداخلية بالمنظمة علي مدخل التكلفة (ويقصد به تكلفة استبدال الأصول) أو مدخل القيمة (يحسب عن طريق التدفقات النقدية المخصومة أو الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية للمنظمة) أو مدخل الدخل (يعتمد علي تقدير الدخل الناتج عن تشغيل الأصول ، بمعنى أنه صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية الناتجة عن تشغيل الأصول) لقياس عناصر رأس المال المعرفي أما الأطراف الخارجية تفضل مدخل القيمة.

وقد كانت هناك محاولات لقياس رأس المال المعرفي والتقرير عنه ، إلا أنها تمت بشكل جزئي وقد حظي رأس المال البشري بالنصيب الأكبر من تلك المحاولات ، حيث تم معالجته كأصل بعد رسملته .

وحتى الآن وعلي الرغم من أهمية الإفصاح عن رأس المال المعرفي إلا أنه لا يسمح – من خلال الإطار التقليدي للمحاسبة المالية – بالإفصاح عن الأصول البشرية في القوائم المالية ، وبطبيعة الحال ينسحب ذلك علي العناصر الأخرى لرأس المال المعرفي ، حيث أن هناك اعتماد كبير علي المعلومات المالية وقلة الاعتماد علي المعلومات غير المالية ، إلا أنه في السنوات الأخيرة هناك اتجاه نحو إدارة والمحاسبة عن رأس المال البشري ، وفي ظل هذا الاتجاه أصبح هناك مطلب من أصحاب الحصص الخارجيين لنوع مختلف من المعلومات ، وتسعي العديد من الشركات إلي محاولة تلبية هذا المطلب علي الرغم من أن خلق وقياس ونشر تلك المعلومات أكثر تعقيداً من المعلومات المالية .

3/3/ مشاكل الإفصاح عن رأس المال الفكري: لاشك أن قبول التعامل مع الموارد البشرية على أنها بند من بنود الموجودات ، فان ذلك يستلزم إدراجها ضمن الموجودات في كشف المركز المالي، وسيترتب على ذلك بالتأكيد زيادة رأس المال المستثمر بمقدار القيمة المقررة لها كما سينشأ نتيجة لذلك تغيير في صافي الربح المحقق خلال السنة التي تليها حيث يكون التغيير بمقدار الفرق بين النفقات الخاصة بالموارد البشرية التي عزلت من النفقات الجارية ورسملة قيمة الموارد البشرية التي يتقرر رسملتها فان الإفصاح عنها يتطلب إدراجها ضمن فقرة الموجودات وبفقرة خاصة بها تسمى الموجودات البشرية أو قيمة الموارد البشرية.

أما عن كيفية تحميل مصاريف امتلاكها السنوية في كشف الدخل فقد أورد دافيسون طريقتين

لذلك⁹:

تذهب الأولى إلى إضافة مصاريف الاهتلاك على مجموع النفقات الإدارية العامة في المنشأة. أما الثانية فترى فصلها عن بقية النفقات الجارية وتجميعها في حساب خاص يمثل قسط الاهتلاك السنوية لهذه الموجودات، وتوجد عدة طرق لاحتساب الاهتلاك للموجودات البشرية أكثرها شيوعاً في الاستخدام هي طريقة القسط الثابت.

رابعاً- طرق وأثار وتكاليف الإفصاح عن رأس المال الفكري

1/4/ طرق الإفصاح عن رأس المال الفكري : تتعدد طرق الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي ، ومن أهم هذه الطرق¹⁰ :

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

§ مدخل القيمة الحالية: وفي ظل هذا المدخل يتم التقييم باستخدام القيمة السوقية للمنظمة ناقصاً قيمتها الدفترية لتحديد رأس المال المعرفي للمنظمة .

§ مدخل مركب: وفي ظل هذا المدخل يتم تقييم رأس المال المعرفي علي أساس القيمة السوقية للمنظمة ناقصاً قيمتها الدفترية لتحديد رأس المال المعرفي للمنظمة ، وفي نفس الوقت يتم تقييم رأس المال المعرفي داخلياً بواسطة المنظمة وفقاً للقوائم المالية التقليدية بحيث يتم التقرير فقط بالقوائم المالية عن القيم التي يمكن الاعتماد ، وما عدا ذلك يكون ضمن قوائم إضافية حيث أن أساس السوق يعد أفضل وسيلة لاحتواء التقلبات الكبيرة التي تنسم بها عناصر رأس المال المعرفي ، إلا أنه هناك عدد من عناصر رأس المال المعرفي لا يتم تداولها بالسوق.

2/4/ أثار الإفصاح عن رأس المال الفكري:

يترتب علي التقرير عن رأس المال المعرفي العديد من الآثار الإيجابية – من خلال ما قد يتحقق من منافع – والعديد من الآثار السلبية للمنظمة وللمتعاملين معها . ومن أهم المنافع التي يمكن أن تتحقق من الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي ما يلي¹¹ :

§ محاولة التوصل إلي توحيد مصطلح واحد لعناصر ومكونات رأس المال المعرفي .

§ المساعدة في توفير البيانات اللازمة لتخطيط مكونات رأس المال المعرفي وفقاً للقيم السائدة خاصة المكونات القابلة للتداول .

§ المساعدة في توفير البيانات اللازمة للرقابة علي مكونات رأس المال المعرفي لأغراض دعم المركز التنافسي للمنظمة .

§ المساعدة في توفير البيانات اللازمة لتخطيط ورقابة الأصول غير الملموسة لأغراض التقارير الاجتماعية والبيئية

§ زيادة درجة الشفافية في القوائم المالية ، مما يزيد من درجة الاعتماد عليها من مستخدميها الحاليين والمرتبين ومتخذي القرارات من داخل وخارج المنظمة .

و علي الرغم مما يحققه التقرير عن رأس المال المعرفي من منافع إلا أن هناك عدد من الآثار السلبية المترتبة على الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي. ومن أهمها ما يلي :

الكشف عن بعض المعلومات التي قد تفيد المنافسين وتلحق الضرر بالمركز التنافسي للمنظمة.

§ زيادة مسؤولية المنظمة تجاه الغير فيما يتعلق بالقرارات التي تعتمد علي قيم عناصر رأس المال المعرفي التي يتم التقرير عنها، خاصة وأن هذا التقييم يتم في ظروف تتسم بعدم التأكد .

§ ما قد تتحمله المنظمة من تكلفة لازمة لتقييم عناصر رأس المال المعرفي وإعداد ونشر القوائم المالية متضمنة تلك القيم .

§ زيادة مساحة الاجتهاد في تقويم المعلومات المرتبطة بالمنظمة .

§ لا يحظ الإفصاح عن رأس المال المعرفي في القوائم المالية بالقبول العام في ظل النظام المحاسبي التقليدي.

§ التعارض مع متطلبات المراجعة الخارجية ، ومن ثم معارضة المراجعون اعتماد التقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي .

3/4/ تكاليف الإفصاح عن رأس المال الفكري : يمكن تحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال الفكري من خلال تحديد مايلي¹² :

1/3/4 / تكاليف توفير المعرفة :

§ تقوم المنظمة بتوفير المعرفة من خلال احد أو تكامل ثلاثة بدائل وهي : شراء المعرفة ، أو المشاركة في المعرفة ، أو خلق المعرفة ويمكن للمنظمة شراء بعض مكونات رأس المال المعرفي والمشاركة في البعض وخلق البعض الآخر .

§ يمكن شراء أو المشاركة في رأس المال السلعي (يتضمن حقوق ملكية غير ملموسة والتي يمكن تقييمها بشكل موضوعي ، كما يمكن تداولها أو تخزينها . ومن أمثلتها : الشهرة وبراءة الاختراع والعلامة التجارية ، والأسرار التجارية ، وحق الامتياز، وحق التأليف ، وحق النسخ ، والترخيص).

§ أما خلق المعرفة فيتم داخل المنظمة ويتمثل في تكلفة كل من :

٧ رأس المال البشري : ويتمثل في المعرفة المتراكمة لدي العاملين ، وهي مصدر الثروة الكامنة

لدي المنظمة . ومن أمثلتها : المؤهلات العلمية ، والمعرفة التي يمتلكها ويولدها أفراد المنظمة ،

والتأهيل الوظيفي ، والتأهيل المهني ، والتدريب ، والكفاءات الوظيفية ، والخبرات المتراكمة ،
والقدرات الإبتكارية ، والقدرة علي التغيير ، والقدرة علي القيادة.

٧ رأس المال التنظيمي : ويتمثل في المعرفة المتراكمة من ثروات وعمليات ، وهي التي تساعد
علي تحويل مصادر الثروة البشرية إلي منتجات. ومن أمثلتها : رسالة المنظمة ، ورؤية المنظمة ،
وإستراتيجية المنظمة ، والنظم الإدارية ، وفلسفة الإدارة ، وقواعد البيانات ، ونظم دعم القرارات ،
ونظم الاتصال ، ونظم توكيد الجودة ، والعلاقات الإدارية ، والعلاقات المالية ، والتقنيات
المستخدمة .

٧ رأس المال الإبتكاري : ويتمثل في القدرة علي التطوير المستمر لإمكانيات المنظمة في ظل
المتغيرات البيئية .ومن أمثلتها : البحوث والتطوير- دراسات السوق .

٧ رأس المال العلاقات : ويتمثل في القيمة المحصلة نتيجة علاقات التكامل مع أطراف ذوي
المصالح من خارج المنظمة. ومن أمثلتها : العملاء ، وعملاء العملاء ، وولاء العملاء ، وقنوات
التوزيع ، والموردين ، وموردي الموردين ، والمنظمات التجارية والصناعية ، والعقود التفضيلية .

2/3/4 تكاليف خلق رأس المال المعرفي : تتمثل فيما تتحمله المنظمة بشكل مباشر أو غير مباشر
من تكاليف في سبيل توفير المعرفة - شراء المعرفة أو المشاركة فيها أو خلقها - هذا بالإضافة إلي
ما قد تتحمله المنظمة من تكاليف لازمة للإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي (تكاليف القياس ،
وتكاليف ضمان دقة القياس ، وتكاليف النشر) وتكاليف مترتبة علي عملية الإفصاح والتقرير (تكاليف
في الزمن القصير [تكاليف إدارة رأس المال المعرفي & تكاليف تحسين وتطوير رأس المال المعرفي]
، وتكاليف في الزمن الطويل).

3/3/4 تكاليف توفير المعلومات اللازمة للإفصاح والتقرير: تتحمل المنظمة العديد من التكاليف
اللازمة للإعداد لعملية الإفصاح والتقرير، ويمكن تناولها وفقاً لمكونات رأس المال المعرفي علي النحو
التالي :

§ رأس المال سلعي : تكلفة توفير المعلومات عن مكونات رأس المال المعرفي من المصادر الداخلية
والخارجية ، وهنا يمكن الاستفادة من بيانات السنوات السابقة لنفس المنظمة ، والبيانات الخاصة
بالمنظمات المماثلة .

§ رأس المال بشري : تكلفة القائمين بتوفير المعلومات ، وما قد تتطلبه من توفير كفاءات بشرية قادرة
علي استخدام الأدوات والتقنيات اللازمة .

§ رأس المال تنظيمي : تكلفة إعداد وتبويب المعلومات اللازمة للإفصاح والتقرير، وتكلفة الأدوات
والتقنيات المستخدمة ، وتكلفة طرق ووسائل تخزين وحماية لتلك المعلومات.

§ رأسمال إبتكاري : تكلفة تهيئة وتطويراً لمعلومات بما يتلاءم مع المتغيرات البيئية وبما يجعلها ملائمة للإفصاح والتقرير والتقرير وفقاً لمتطلبات متخذي القرارات .

§ رأسمال العلاقات : تكلفة تبادل المعلومات مع الأطراف ذوي المصالح من خارج المنظمة ، وما قد يتطلبه ذلك من أدوات ، وما قد يترتب عليها من مخاطر .

4/3/4 تكاليف عملية الإفصاح والتقرير: تتحمل المنظمة العديد من التكاليف لإتمام عملية الإفصاح والتقرير، ويمكن تناولها وفقاً لمكونات رأس المال المعرفي علي النحو التالي :

أ/ تكاليف القياس :

§ رأسمال سلعي : تكلفة قياس مكونات رأس المال المعرفي القابلة للتداول ، وتتوقف هذه التكلفة علي طريقة القياس (مدخل التكلفة : ويعتمد علي تقدير تكلفة الإحلال . ومدخل السوق : ويعتمد تقدير القيمة السوقية لتلك المكونات . ومدخل الدخل : ويعتمد علي تقدير القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الناتجة عن تشغيل الأصول) ، وما قد تتطلبه من معلومات للقياس ، ومدى توفر هذه المعلومات .

§ رأسمال بشري : تكلفة القائمين بعملية القياس وما قد تتطلبه من جهود خاصة في حالة عدم وجود تكلفة إحلال بعض العناصر مثل العلامة التجارية ، أو عدم وجود سوق كفاء لتحديد أسعار السوق ، واستخدام الأساليب اللازمة للبعد عن التحيز عند تقدير معدل الخصم المستخدم في تقدير التدفقات النقدية الناتجة عن تشغيل الأصول .

§ رأسمال تنظيمي : تكلفة القيام بعملية قياس مكونات رأس المال المعرفي ، وتتوقف هذه التكلفة علي مدخل القياس المستخدم ، وما قد تتطلبه من معلومات ، ومدى توفر هذه المعلومات .

§ رأسمال إبتكاري : تكلفة القيام بالدراسات واستخدام التقنيات في عمليات القياس .

§ رأسمال العلاقات : تكلفة قياس المعلومات – المرتبطة برأس المال المعرفي – المتبادلة مع الأطراف ذوي المصالح من خارج المنظمة .

ب/ تكاليف ضمان دقة القياس :

§ رأسمال سلعي : تكلفة التأكد من دقة قياس مكونات رأس المال المعرفي القابلة للتداول .

§ رأسمال بشري : تكلفة القائمين بقياس الخطأ في التقديرات وتصحيحها .

§ رأسمال تنظيمي : تكلفة التأكد من تقدير قيم مكونات رأس المال المعرفي بشكل موضوعي خاصة تلك التي ليس لها تكلفة إحلال أو غير قابلة للتداول ، وتكلفة استخدام الأساليب الإحصائية اللازمة لتحديد الأخطاء في التقدير ، والتكلفة اللازمة لعملية تصحيح تلك الأخطاء.

§ رأسمال إبتكاري : تكلفة استخدام الأساليب العلمية والتقنيات الحديثة التي تساعد علي الوصول إلي تقديرات موضوعية ، أو أقرب ما يكون إلي ذلك ، حيث يعتبر التقدير عملية قياس إلا أن مدي الخطأ فيه متسع .

§ رأسمال العلاقات : تكلفة التحليلات اللازمة للتأكد من دقة المعلومات المتبادلة مع الأطراف ذوي المصالح من خارج المنظمة.

ج/ تكاليف النشر :

§ رأسمال سلعي : تكلفة تقييم وتبويب مكونات رأس المال المعرفي القابلة للتداول ، وتكلفة إعدادها للنشر ، وتكلفة تخطيط وتنظيم ورقابة المعرفة ، وتكلفة تقويم الأداء المعرفي ، وتكلفة تحقيق الجودة اللازم توافرها في المعرفة المعدة للنشر .

§ رأسمال بشري : تكلفة القائمين بعمليات تقويم وإدارة وتبويب وإعداد مكونات رأس المال المعرفي للنشر .

§ رأسمال تنظيمي : تكلفة نظم الاتصال والتقنيات المستخدمة في : توزيع المعرفة علي فرق العمل ، وإعداد ونشر المعرفة .

§ رأسمال إبتكاري : تكاليف الدراسات اللازمة لتطوير أساليب ونظم إعداد وتوزيع ونشر المعرفة .
§ رأسمال العلاقات : تكاليف النشر الداخلي أو الخارجي للمعلومات المتبادلة مع الأطراف ذوي المصالح من خارج المنظمة .

5/3/4/ تكاليف مترتبة علي عملية الإفصاح والتقرير :

يترتب علي عملية الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي العديد من الآثار السلبية والإيجابية في الزمن القصير والزمن الطويل ، ويتولد عن تلك الآثار العديد من التكاليف المباشرة أو غير المباشرة ، ويمكن تناولها علي النحو التالي :

أ/ تكاليف في الزمن القصير : تتحمل المنظمة في الزمن القصير العديد من التكاليف المترتبة علي عملية الإفصاح والتقرير ، منها ما يتعلق بإدارة رأس المال المعرفي (تخطيط وتنظيم وتنمية ورقابة) أو تحسين وتطوير رأس المال المعرفي ، ويمكن تناولها وفقاً لمكونات رأس المال المعرفي علي النحو التالي :

1/1/ تكاليف إدارة رأس المال المعرفي :

§ رأسمال سلعي : ، التكاليف الوقائية — كأحد عناصر تكلفة الجودة الشاملة — للمحافظة علي قيم مكونات رأس المال المعرفي وعدم تأثرها سلباً نتيجة للإفصاح والتقرير .

§ رأسمال بشري : التكاليف المترتبة علي النقص في كفاءة العاملين ، وتكلفة القائمين بإدارة المعرفة .

§ رأسمال تنظيمي : تكلفة تأثير تطبيق التغييرات التنظيمية بالمنظمة ، وتكلفة ناتجة عن تفاعلات المواصفات الثقافية السائدة والمطبقة ، وتكلفة ناتجة عن التعارض المعرفي بين المنافع الذاتية والمنافع المشتركة ، وتكلفة تقدير الخطر في ظل عدم التأكد ، وتكاليف الرقابة علي عناصر رأس المال المعرفي لغرض إعداد التقارير المالية .

§ رأسمال إبتكاري : تكاليف لازمة لدراسة السوق وتحليل البيانات التي سوف يتم الإفصاح والتقرير عنها لتحديد درجة الإفصاح والتقرير التي لا يترتب عنها آثار سلبية علي المنظمة ، أو علي الأقل تدنية تلك الآثار .

§ رأسمال العلاقات : التكلفة المعرفية اللازمة للتعامل الرسمي وغير الرسمي مع أعضاء سلسلة التوريد Supply Chain ، والتكاليف المترتبة علي احتمالات الكشف عن معلومات قد تفيد المنافسين والمتمثلة في المنافع المضاعة مقابل تأثير المركز التنافسي للمنظمة في المدى القصير بعملية الإفصاح والتقرير .

أ/2/ تكاليف تحسين وتطوير رأس المال المعرفي :

§ رأسمال سلعي : تكلفة التضحية ببعض المنافع لتوفير وإدارة وتحسين المعرفة بهدف المحافظة علي مكونات رأس المال المعرفي ، وتلافي احتمالات تأثير المركز التنافسي للمنظمة بعملية الإفصاح والتقرير .

§ رأسمال بشري : التكلفة اللازمة لزيادة المهارات الحرفية والمهنية ، وتكاليف التدريب ، والتكاليف المترتبة علي عدم كفاءة العاملين ، والتكاليف المترتبة علي التوزيع غير المتكافئ للمعرفة بين العاملين وفقاً لمتطلبات كل وظيفة .

§ رأسمال تنظيمي : تكلفة الجودة الشاملة للمعرفة (المنع - الفحص - الفشل الداخلي - الفشل الخارجي) ، وتكلفة زيادة حيوية المزايا التنافسية من خلال تخفيض الوقت ومن ثم التكلفة ، وتكلفة مخاطر عدم التأكد المحيطة بالمعلومات المرتبطة بعناصر رأس المال المعرفي .

§ رأسمال إبتكاري : تكلفة المعلومات اللازمة لإعادة تصميم وهيكله مكونات رأس المال المعرفي ، والتكلفة اللازمة للدراسات ولتوفير التقنيات والوسائل والأدوات اللازمة للقيام بالتوقعات ودعم قواعد البيانات .

§ رأسمال العلاقات : التكلفة اللازمة لتوفير المعرفة اللازمة للتفاوض ، والتكلفة المعرفية اللازمة لضمان ولاء العملاء وعملاء العملاء .

ب/ تكاليف في الزمن الطويل :

§ رأسمال سلعي : التكلفة المترتبة علي احتمالات انخفاض قيمة مكونات رأس المال المعرفي أو فقدها كلية كنتيجة مباشرة أو غير مباشرة لتأثير المركز التنافسي للمنظمة بعملية الإفصاح والتقرير .

§ رأسمال بشري : تكلفة توفير الكفاءات البشرية وتأهيلها لوضع الاستراتيجيات اللازمة لدعم المركز التنافسي للمنظمة من خلال التخطيط لأن يكون مردود عملية الإفصاح والتقرير إيجابياً أو علي الأقل ليس سلبياً .

§ رأسمال تنظيمي : التكلفة المعرفية الناتجة عن ضغوط خارجية لا يمكن التحكم فيها (ثقافية – نظم سياسية للمنظمة) والمترتبة علي عملية الإفصاح والتقرير ، وتكلفة هيكله التوقعات ، والتكاليف المترتبة علي احتمال انخفاض أي من مكونات رأس المال المعرفي إلي الصفر مثل براءة الاختراع او حق التأليف نتيجة الإفصاح والتقرير ، وتكاليف تحديد العائد علي الاستثمار في عناصر رأس المال المعرفي ، وتكاليف مقارنة المنافع بتكاليف تحقيقها ، والتكاليف اللازمة لتخفيض درجة عدم التأكد للتكاليف المتوقعة ، والتكاليف اللازمة لتخفيض درجة عدم التأكد للمنافع المتوقعة من الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي ، وتكلفة تحقيق التكامل بين المعرفة والنظم الإدارية المطبقة ، والتكلفة المعرفية الناتجة عن تغيير النظم الإدارية ، والتكلفة المعرفية الناتجة عن تغيير النظم الرقابية ، والتكاليف المترتبة علي تطبيق التغييرات التنظيمية لعناصر المعرفة بها ، والتكلفة اللازمة لتوقع ظروف السوق ، والتكلفة اللازمة لتوفير المعرفة اللازمة برسالة ورؤية وإستراتيجية وثقافة المنظمة ، والتكلفة الناتجة عن التغيير في التوقعات والمعرفة والثقافة ، والتكلفة الناتجة عن التغيير في شروط سوق المنتج ، والتكلفة الناتجة عن الإفصاح والتقرير عن معلومات قد تفيد المنافسين وتلحق الضرر بالمنظمة ، والتكلفة الناتجة عن المسؤولية تجاه الغير فيما يتعلق بقيم عناصر رأس المال المعرفي والتي تتسم بعدم التأكد ، والتكلفة الناتجة عن احتمالات الخطأ في التقديرات نتيجة زيادة مساحة الاجتهاد في معالجة وتقويم المعلومات المستخدمة في تقدير عناصر رأس المال المعرفي ، وتكلفة تحقيق التوازن المتوقع في المعرفة (كيف يتصرف أعضاء المنظمة ، والتصرفات المتوقعة من الآخرين) ، وتكلفة التقديرات التي يتم الإفصاح والتقرير عنها نتيجة التفاعل الداخلي بين مكونات رأس المال المعرفي (تكلفة تفاعل رأس المال البشري لدعم رأس المال التنظيمي ورأس المال الابتكاري ، وتكلفة تفاعل رأس المال البشري مع رأس المال التنظيمي ورأس المال الابتكاري لخلق ودعم رأس مال العلاقات) .

§ رأسمال إبتكاري : تكلفة تكنولوجيا المعلومات المستخدمة – أو المتوقع إستخدامها – للإفصاح والتقرير أو لتلافي الآثار السلبية المترتبة عليها ، والتكاليف اللازمة لدراسة إعادة موازنة رؤية ورسالة وإستراتيجية المنظمة للمتغيرات البيئية المحلية والإقليمية والدولية وتكاليف دراسة تطوير التقنيات والادوات اللازمة لخلق وتطوير رأس المال المعرفي .

§ رأسمال العلاقات : التكاليف المترتبة علي عدم رضا العملاء ، والمنافع المفقودة نتيجة عدم ولاء العملاء ، والتكلفة المحتملة نتيجة زيادة مسؤولية المنظمة تجاه الغير والمترتبة علي ما قد يتخذ من قرارات تعتمد علي قيم مكونات رأس المال المعرفي التي يتم الإفصاح والتقرير عنها خاصة وأن

التقييم يتم في ظروف تتسم بعدم التأكد . وتكلفة البحوث التسويقية اللازمة لدراسة مدي إمكانية فتح أسواق جديدة أو التخلي عن أسواق حالية ، وتكلفة دراسات السوق التي تحدد المركز التنافسي للمنظمة¹³ .

خامسا- دور معايير المحاسبية الدولية في الإفصاح عن رأس المال الفكري

يبين معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون المحاسبة والإفصاح عن الموجودات غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معايير المحاسبة الدولية الأخرى، وينطبق معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون بين أشياء أخرى على الإنفاق على أنشطة الإعلان والتدريب والبدء في عملية والبحث والتطوير.

الموجود غير الملموس هو موجود قابل للتحديد وغير نقدي بدون مادة ملموسة يحتفظ به لاستخدامه في إنتاج أو تزويد بضائع أو خدمات ،و لتأجيله للآخرين أو لأغراض إدارية، والموجود هو مورد:

أ. تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة.

ب. يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون أن تقوم المنشأة بالاعتراف بالموجود غير الملموس (بمقدار تكلفته) في الحالات التالية فقط :

أ. إذا كان من المحتمل أن تتدفق للمنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعزى للموجود.

إذا كان من الممكن قياس تكلفة الموجود بشكل موثوق .

- ينطبق هذا المتطلب سواء تم امتلاك الموجود من الخارج أو تم توليده داخليا، ويشمل معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون مقاييس اعتراف إضافية للموجودات غير الملموسة المولدة داخليا.

- يحدد معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون أن ما يتم توليده داخليا من الشهرة والعلامات التجارية والبيانات الإدارية وعناوين النشر وبيانات العملاء والبنود المشابهة في مادتها يجب عدم الاعتراف بها كموجودات.

- إذا كان بند غير ملموس لا يلبي كلا من تعريف الموجود غير الملموس ومقاييس الاعتراف به فان معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون يتطلب أن يتم الاعتراف بهذا البند على انه مصروف عندما يتم تحمله، على انه إذا تم امتلاك البند في عملية دمج منشآت هي عبارة عن امتلاك فان هذا الإنفاق (المشمول ضمن تكلفة الامتلاك) يجب أن يشكل جزءا من المبلغ الذي يعزى إلى الشهرة (الشهرة السالبة) في تاريخ الامتلاك.

- يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون الاعتراف بكل الإنفاق على البحث على أنه مصروف عندما يتم تحمله، وفيما يلي أمثلة على المصروفات الأخرى التي لا تتسبب في نشوء موجود غير ملموس يمكن الاعتراف به في البيانات المالية :

أ. الإنفاق على بدء عملية أو عمل (تكاليف البدء).

ب. الإنفاق على التدريب .

ج. الإنفاق على الإعلان و/أو الدعاية.

د. الإنفاق على تغيير موقع أو إعادة تنظيم جزء من المنشأة أو كلها.

يتم الاعتراف بالإنفاق على هذه البنود على أنه مصروف عندما يتم تحمله.

- يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون وجوب الاعتراف بالإنفاق اللاحق على موجود

غير ملموس بعد شرائه أو إتمامه على أنه مصروف عندما يتم تحمله إلا في الحالات التالية :

أ. إذا كان من المحتمل أن هذا الإنفاق سيمكن الموجود من توليد منافع اقتصادية مستقبلية تزيد عن مستوى أداؤه المقدر موجودا.

ب. إذا أمكن قياس الإنفاق وإرجاعه للموجود بشكل موثوق.

إذا تم تلبية هذه الشروط يجب إضافة الإنفاق اللاحق إلى تكلفة الموجود غير الملموس .

- إذا اعترفت المنشأة المقدمة للتقارير مبدئياً بالإنفاق على بند غير ملموس على أنه مصروف

في البيانات المالية السنوية السابقة أو التقارير المالية المرحلية فإن معيار المحاسبة الدولي الثامن

والثلاثون يمنع المنشأة من الاعتراف بهذا الإنفاق كجزء من تكلفة الموجود غير الملموس في

تاريخ لاحق.

- بعد الاعتراف المبدئي يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون قياس الموجود غير

الملموس بموجب إحدى المعاملتين التاليتين :

أ. المعاملة الأساسية : التكلفة مخصوماً منها أي إطفاء متراكم وأيئة خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، أو

ب. المعاملة البديلة المسموح بها: المبلغ المعاد تقييمه مخصوماً منه أي إطفاء متراكم لاحق وأيئة

خسائر متراكمة لاحقة في انخفاض القيمة، ويجب أن يكون المبلغ المعاد تقييمه هو القيمة العادلة

للموجود، على أنه يسمح بهذه المعاملة فقط إذا أمكن تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى السوق

النشط للموجود غير الملموس، إضافة إلى ذلك عندما تختار المنشأة هذه المعاملة فإن معيار

المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون يتطلب إجراء إعادة تقييم بشكل منتظم كاف بحيث لا يختلف

المبلغ المسجل للموجود غير الملموس مادياً عن المبلغ الذي سيتم تحديده باستخدام القيمة العادلة

في تاريخ الميزانية العمومية، كما يحدد معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون كيف يجب إعادة

تقييم الموجودات غير الملموسة وما إذا كان يجب الاعتراف بالزيادة (الانخفاض) في إعادة التقييم في بيان الدخل أو مباشرة في حقوق الملكية .

- طلب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون وجوب إطفاء موجود غير ملموس بشكل منتظم على أفضل تقدير لعمره النافع، وهناك افتراض قابل للدحض أن العمر النافع لموجود غير ملموس لن يزيد عن عشرين سنة عندما يتوفر الموجود للاستعمال، ولا يسمح معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون بأن تقوم المنشأة بتحديد عمر إنتاجي غير محدود لموجود غير ملموس، ويجب أن يبدأ الإطفاء عندما يتوفر الموجود للاستعمال .

- في حالات نادرة قد تتوفر أدلة مقنعة على أن العمر النافع لموجود غير ملموس سيكون لفترة محددة تزيد عن عشرين سنة، وفي هذه الحالات يتطلب معيار المحاسبة الدولي أن تقوم المنشأة بما يلي:

- أ. إطفاء الموجود غير الملموس على أفضل تقدير لعمره الإنتاجي.
 - ب. تقدير المبلغ القابل للاسترداد للموجود غير الملموس على الأقل سنويا لتحديد ما إذا كانت هناك أية خسارة في انخفاض القيمة.
 - ج. الإفصاح عن أسباب دحض افتراض عدم زيادة العمر النافع لموجود غير ملموس عن عشرين سنة والعامل (العوامل) التي لعبت دورا هاما في تحديد العمر النافع للموجود غير الملموس.
- يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون وجوب أن يظهر أسلوب الإطفاء المستخدم نمط استهلاك المنشأة للمنافع الاقتصادية للموجود، و إذا لم يكن ممكنا تحديد ذلك النمط بشكل موثوق فإنه يجب تبني أسلوب القسط الثابت، ويجب الاعتراف بمبلغ الإطفاء على انه مصروف إلا إذا سمح أو تطلب معيار محاسبي آخر أن يتم إدخاله ضمن المبلغ المسجل لموجود آخر.
- يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون افتراض أن القيمة التخريدية لموجود غير ملموس هي صفر إلا في الحالات التالية :

أ. إذا التزم طرف آخر بشراء الموجود في نهاية عمره الإنتاجي، أو

ب. إذا كان هناك سوق نشط لذلك النوع من الموجودات، وكان من المحتمل وجود هذا السوق في نهاية العمر النافع للموجود.

- لتقييم ما إذا كان موجود غير ملموس قد تتخفف قيمته على المنشأة تطبيق معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون - انخفاض قيمة الموجودات، كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون أن تقوم المنشأة بتقييم المبلغ القابل للاسترداد لموجود غير ملموس ليس متوفرا بعد للاستعمال على الأقل سنويا.

- يصبح معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون نافذ المفعول للفترات التي تبدأ في الأول من تموز (يوليو) 1999 أو بعد ذلك التاريخ، ويشجع المعيار على تطبيقه بشكل أبكر.

- يحتوي معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون على أحكام انتقالية تتطلب التطبيق بأثر رجعي عند تطبيق هذا المعيار لأول مرة :

أ. عندما يكون ذلك ضروريا لاستبعاد بند لم يعد يحقق شروط الاعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون أو

ب. إذا خالف القياس السابق لموجود غير ملموس المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون (مثل ذلك إذا لم يتم إطفاء موجود غير ملموس أو أعيد تقييمه ولكن بعدم الرجوع إلى سوق نشط).

في الحالات الأخرى يكون التطبيق المستقبلي لمتطلبات الاعتراف والإطفاء إما انه مطلوب (مثل ذلك يمنع معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون الاعتراف بموجود غير ملموس مولد داخليا لم يكن قد تم الاعتراف به في السابق) أو مسموح به (مثل ذلك يشجع معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون الاعتراف بالموجود غير الملموس الذي تم حيازته نتيجة دمج المنشآت الذي هو عبارة عن امتلاك والذي لم يكن قد تم الاعتراف به في السابق).¹⁴

الخاتمة:

حاولنا من خلال هذه الورقة عرض الإطار المفاهيمي لرأس المال الفكري وكذا تحديد تكاليف ومتطلبات الإفصاح عن رأس المال الفكري في ظل معايير المحاسبة الدولية حيث توصلنا الى والنتائج التالية :

1. تشكل الأصول المعنوية في المنظمة والتي لم يتم تسجيلها في القوائم المالية 80% من القيمة السوقية للمنظمة وهي العنصر الأساسي لتوليد القيمة المستقبلية ، وتتمثل في مكونات رأس المال المعرفي (رأس المال البشري ممثلاً في المعلومات والمهارات ، ورأس المال الهيكلي ممثلاً في ملكية المنظمة للمعلومات ضمن قاعدة البيانات، ورأس المال العلاقات ممثلاً في علاقات المنظمة بالعملاء والموردين والبيئة).
2. أصبح من متطلبات بيئة العمل السائدة وما تتسم به من عولمة وحدة المنافسة ضرورة التركيز علي كيفية تنمية كل منظمة لرأسمالها المعرفي ، حيث أصبحت الأصول المعرفية لها دوراً مهيمناً خلال دورة حياة المنظمة ، وأن الأصول الأخرى انتقلت من موقع المهيمن إلي موقف المساند ، ومن الكفاءة المتميزة إلي كفاءة التشغيل ، ومن ثم يجب تواصل واستمرارية امتلاك واستخدام الأصول المعرفية.

3. علي الرغم من أهمية رأس المال المعرفي إلا أنه حتى الآن لا يسمح من خلال الإطار التقليدي للمحاسبة المالية بالإفصاح عن الأصول البشرية في القوائم المالية ، وبطبيعة الحال ينسحب ذلك علي عناصر رأس المال المعرفي .
4. اهتمت المنظمات العلمية والمهنية بالأصول غير الملموسة حيث صدرا لمعيار رقم (2) عام 1974 عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لقياس والتقارير عن الأصول غير الملموسة حيث عالجها كمصروف عندما يتأكد حدوثها ، بينما لا يتم الاعتراف بالقيمة المحققة إلا إذا كانت عن طريق صفقة مع طرف خارجي .
5. يتمثل رأس المال المعرفي في الأصول غير الملموسة المملوكة للمنظمة ، والمتعلقة بالمعرفة والتي يتوقع استخدامها في تحقيق منافع مستمرة ، وتوليد وتنمية الثروة . ومن أمثلتها ما تمتلكه المنظمة من معلومات وخبرات متراكمة ، وملكية فكرية ، وقدرات إبتكارية واستشارية وتكنولوجية ، ومهارات إدارية ، ويمكن التعبير عنه بالفرق بين القيمة السوقية للمنظمة وقيمتها الدفترية .
6. يمكن تقسيم رأس المال المعرفي وفقاً لمكوناته : رأس المال البشري ، ورأس المال التنظيمي ، ورأس المال الابتكاري ، ورأس المال العلاقات .
7. يترتب علي عملية قياس رأس المال المعرفي عدد من المنافع ومن أهمها : تحديد أهمية عناصر ومكونات رأس المال المعرفي ، وتحديد العائد المتوقع من الاستثمار في عناصر رأس المال المعرفي ، تحديد قيمة عناصر رأس المال المعرفي القابلة للتداول ، وتحقيق الرقابة الفعالة علي الأصول غير الملموسة لغرض إعداد التقارير المالية ، ومساعدة الإدارة علي رقابة وتقويم أداء عناصر رأس المال المعرفي ، وتحديد القيمة السوقية للمنظمة ، والمساعدة في دعم المزايا التنافسية للمنظمة ، والمساعدة في تخفيض درجة عدم التأكد والتعقيد والتشابك في التعاون بين المنظمات .
8. يترتب علي عملية قياس رأس المال المعرفي عدد من الآثار السلبية ومن أهمها المشكلات الناتجة عن : عدم وجود أسواق مناسبة لتحديد أسعار بعض عناصر رأس المال المعرفي مثل كفاءة العاملين ورضاء العملاء ، وقد تؤدي بعض الأحداث الخارجة عن المنظمة ولكن لإحدى المنظمات في نفس مجال نشاطها إلي التأثير علي عناصر رأس المال المعرفي ، والتناقض في طبيعة عناصر رأس المال المعرفي فمنها ما ترتفع قيمته بالاستخدام ومرور الزمن والعكس بالنسبة للعناصر الأخرى ، صعوبة تقييم كل عنصر من عناصر رأس المال المعرفي بشكل منفصل نظرا للتداخل بينها حيث يتم تقدير قيمته بشكل كلي ، وهذا لا يفي بمتطلبات المعيار الدولي 38 الذي أكد علي أن رسملة الأصول غير الملموسة يستلزم تمييز كل أصل بشكل منفصل ، وزيادة 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 ، وصعوبة توحيد المقاييس لعناصر رأس المال المعرفي بجميع المنظمات بسبب اختلاف أشكال رأس المال المعرفي وخصوصية وذاتية بعض عناصره من منظمة لآخري ، وعدم وجود علاقة سببية مباشرة بين تكلفة عناصر رأس المال المعرفي والمنافع الناتجة عنه نظراً لأن قيمة هذه العناصر تتمثل في استخدامها وليس في تكلفته بمعنى أنه قد تكون تكلفة العنصر ضئيلة ولكنها تستخدم بشكل مكثف ، أو أن هذا الاستخدام يعد سبباً مباشراً أو غير مباشر لتوليد قيمة كبيرة لا تتناسب مع تكلفته ، وقد لا تكمن الصعوبة في قياس رأس المال المعرفي وإنما في تفسير ما يتم التوصل إليه من نتائج وما يتولد عنها من قيم ، وعند قياس عناصر رأس المال المعرفي — في ظل مؤشرات الميزانية التقليدية — يجعله يقدم فقط قيم في لحظة معينة وهذا لا يتفق مع الطبيعة الديناميكية لعناصر رأس المال المعرفي.

9. تتحدد تكاليف توفير رأس المال المعرفي في ضوء ثلاثة بدائل وهي : شراء المعرفة ، أو المشاركة في المعرفة ، أو خلق المعرفة ، ويمكن للمنظمة شراء بعض مكونات رأس المال المعرفي والمشاركة في البعض وخلق البعض .

10. تتمثل تكاليف رأس المال المعرفي فيما تتحمله المنظمة بشكل مباشر أو غير مباشر من تكاليف في سبيل توفير المعرفة — شراء المعرفة أو المشاركة فيها أو خلقها — ، هذا بالإضافة إلى ما قد تتحمله المنظمة من تكاليف لازمة للإفصاح والتقارير والتقرير (تكاليف القياس ، وتكاليف ضمان دقة القياس ، وتكاليف النشر) ، وتكاليف مترتبة علي عملية الإفصاح والتقارير (تكاليف في الزمن القصير] تكاليف إدارة رأس المال المعرفي & تكاليف تحسين وتطوير رأس المال المعرفي [، وتكاليف في الزمن الطويل).

الهوامش والمراجع:

1. رضا إبراهيم صالح، رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات، بحث مقدم الى المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية: نحو أداء متميز في القطاع الحكومي ، الإدارة العامة بالرياض بالمملكة العربية السعودية.
2. محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، إطار مقترح لتحديد تكاليف الإفصاح والتقارير عن رأس المال المعرفي ورقة بحثية نقلا عن الموقع: mohmaklad.weebly.com/.../5/8/.../_____doc.
3. محيا أحمد عبد المطير، إدارة رأس المال الفكري وتنميته بالتعليم الجامعي في ضوء التحولات المعاصرة، أطروحة دكتوراه في الإدارة التربوية والتخطيط، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية
4. توماس ستيوارت، رأس المال الفكري ثروة المنظمات الجديدة، مجلة إدارة المعرفة، العدد 19 أكتوبر 1997، القاهرة.
5. عبد الستار حسين يوسف، دراسة وتقييم رأس المال الفكري في شركات الأعمال ، عمان، 2005.
6. إيمان عطية، الاستثمار في رأس المال البشري، إستراتيجية تخدم الإنتاجية والربحية، مجلة الاقتصادي، العدد 12564، 2008.
7. محمد حباينية، دور رأس المال الفكري في تعزيز الميزة التنافسية، مذكرة الماجستير في ادارة الأعمال، جامعة سعد دحلب البلدية، 2007.
8. ثائر صبري الغبان ، سناء احمد ياسين، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، مقالة في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13/ ع / 45 لسنة 2007
9. رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي على الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، 2002.
10. محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مرجع سبق ذكره، ص7
11. فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، 2008.
12. محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مرجع سبق ذكره، ص9.
13. فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2008.
14. رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي على الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية، مرجع سبق ذكره.