المقـدمة

تشتمل على الآتي:

أولاً: الإطار المنـهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي

تمهيد

ترتبط عملية قياس رأس المال الفكري بتحديد دور وتأثير مكونات رأس المال الفكري في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة من خلال مؤشرات القدرة التنافسية ومن ثم التركيز على التنمية المستدامة للمؤسسة, وبطبيعة الحال إذا لم يتم قياس رأس المال الفكري لا يمكن بالطبع إدارته ومن ثم لا يمكن الحكم على قيمة وفاعلية الإستثمارات فيه ورغم ما تنتجه تكنولوجيا المعلومات من بيانات وفيرة عن العنصر البشري في المؤسسات، إلا أنه لا يتم استخدامها بطريقة سليمة في قياس العائد من الإستثمار في العنصر البشري، ونتيجة لذلك ظهرت الحاجة الماسة إلى وجود نظام قياس كمي ونوعي للمعرفة والتنبؤ بمنحنيات التكلفة وإنتاجية قوة العمل داخل المؤسسة.

مما لاشك فيه أن التفاوت في توافر المعلومات بين المستثمرين وصانعي القرار من خارج المؤسسة يتسبب في فشل قيمة المعلومات المالية التي لا تعرض الأصول غير الملموسة بالنسبة لهم بالشكل الذي يزيد من خطر خسارة ثقة المستثمرين وزيادة حدة تقلب أسعار الأسهم بالشكل الذي يوجب على تلك المؤسسات أن تحاول التخفيف من تلك الآثار السلبية عن طريق الإفصاح المناسب عن رأس المال الفكري.

ترجع أهمية التقارير المالية إلى أهمية الدور الذي تلعبه المعلومات الواردة بتلك التقارير حيث يساعد التقرير عن معلومات عالية الجودة تتسم باكتمال المحتوى والشفافية على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومتخذي القرارات، حيث تستطيع الإدارة بحكم موقعها الوصول إلى كافة المعلومات التي تحتاجها لإتخاذ قرارتها، بينما يصعب على المستخدمين الخارجيين الحصول على احتياجاتهم من المعلومات مما يساعد على تخفيض تكاليف الوكالة بين أصحاب المصالح الداخلية والخارجية بالمنشأة.

لذلك بدأت تتجه الشركات لتطوير تقاريرها المالية من خلال الإفصاح عن الموارد غير الملموسة والبحث عن كيفية تحقيق جودة التقارير المالية للوصول بها إلى درجة يمكن من خلالها إعادة الثقة والمصداقية في التقارير المالية ومن أجل ذلك لا بد من توفير مواصفات جودة المعلومات المالية مثل جودة نتائج الأعمال وجودة الإفصاح، فالإفصاح عن رأس المال الفكري يؤدي إلى تحسين بناء التقارير المالية مما يؤدي إلى زيادة درجة

الشفافية فيها ويزيد من درجة الاعتماد عليها من المستخدمين الحاليين والمرتقبين ومتخذي القرارات من داخل وخارج المنشأة.

مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في كيفية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية حيث أن الشركة تظهر معلومات عن رأس المال الفكري ضمن بنود المصروفات الجارية في قائمة الدخل مما يؤدي إلى تقليل قيمة وشفافية محتوى التقارير المالية.

تساؤلات البحث

تتمثل تساؤلات البحث في الآتي:

1. هل يؤثر القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري على جودة التقارير المالية؟
2. ما هي أهمية الإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية؟
3. ما هي محددات القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية؟

أهداف البحث

تتمثل أهداف البحث في النقاط الآتية:

1. التعرف على أساليب قياس رأس المال الفكري وتقديم جدواه في إظهار مركز مالي حقيقي.
2. التعرف على أوجه القصور في القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري لدى الشركات.
3. بيان أهمية الإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم والتقارير المالية.
4. التعرف على مفهوم وأهمية رأس المال الفكري بأنواعه المختلفة.
5. التعرف على دور القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري في جودة التقارير المالية.
6. الكشف عن محددات القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية.

فرضيات البحث

يسعى البحث لإختبار الفرضيات التالية:

1. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين قياس رأس المال الفكري وجودة التقارير المالية.
2. الإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية يؤثر على بيانات التقارير المالية.

3. القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري يؤدي إلى زيادة الشفافية في التقارير المالية ويزيد من ثقة مستخدميها.

أهمية البحث

تبرز أهمية البحث في الآتي:

الأهمية العلمية: تتمثل في إبراز مفهوم رأس المال الفكري، زيادة الوعي لدى الشركات بأهمية الإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية، يمثل هذا البحث إضافة للمكتبة نسبة لندرة الدراسات التي تناولت أثر القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري على جودة التقارير المالية.

الأهمية العملية: تتمثل في أهمية تطوير التقارير المالية لشركة جياد لخدمات النقل منخلال الإفصاح عن الموارد المعنوية، محاولة تحديد إطار لقياس رأس المال الفكري والذي يعد من أهم العناصر التي أهملتها القوائم المالية.

منهجية البحث

اعتمدت منهجية البحث على الآتي:

1. المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة.
2. المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفروض.
3. المنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفرضيات.

مصادر جمع البيانات

تتمثل مصادر جمع البيانات في الآتي:

مصادر أولية: الاستبيان

مصادر ثانوية: الكتب، الرسائل الجامعية، المجلات العلمية، المؤتمرات، الإنترنت.

حدود البحث

تتمثل حدود البحث في الآتي:

الحدود المكانية: شركة جياد لخدمات النقل.

الحدود الزمانية: 2016م

هيكل البحث

يشتمل هذا البحث على مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة حيث تشتمل المقدمة على الإطار المنهجي والدراسات السابقة. أما الفصل الأول يمثل مفهوم وأهمية وقياس وإفصاح رأس المال الفكري ويشتمل على مبحثين، المبحث الأول يشتملعلى مفهوم وأهمية ومكونات رأس المال الفكري، المبحث الثاني يشتملعلى القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري. أما الفصل الثاني يمثل مفهوم وأهمية ومداخل قياس جودة التقارير المالية ويشتمل على مبحثين، المبحث الأوليشتمل على مفهوم وأهمية جودة التقارير المالية والمبحث الثاني يشتمل على مداخل قياس جودة التقارير المالية. أما الفصل الثالث يمثل الدراسة الميدانية ويشتمل على مبحثين، المبحث الأول يمثل نبذة عن شركة جياد لخدمات النقل والمبحث الثاني يشتمل على تحليل البيانات واختبار الفرضيات. ثم الخاتمة وتشتمل على النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة

اطلعت الباحثة على عدد من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث وفيما يلي استعراض لأهم هذه الدراسات:

1. دراسة: أميرة حامد السيد،(2007)[1]:

تمثلت مشكلة الدراسة في التحدي الذي يواجه الفكر المحاسبي والمتمثل في الفرق بين القيمة الدفترية لمنظمات الأعمال كما تعكسه قوائم المركز المالي وبين القيمة السوقية لهذه المنظمات. هدفت الدراسة إلى وضع اطار مقترح للمحاسبة عن رأس المال الفكري وتحديد المؤشرات المالية وغير المالية لرأس المال الفكري.اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: هناك علاقة ارتباطية بين القياس المحاسبي لرأس المال الفكري والأداء المالي للمنشأة وهناك علاقة ارتباطية بين القياس المحاسبي لرأس المال الفكري والقيمة السوقية للمنشأة. ارتكز منهج الدراسة على محورين المحور الأول يتمثل قي دراسة نظرية يتم فيها استقراء الدراسات السابقة والمحور الثاني يتمثل في دراسة ميدانية بهدف التعرف على ما اذا كان هناك اهتمام حقيقي برأس المال الفكري في المنشآت. توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها أن الافصاح عن رأس المال الفكري داخل القوائم المالية يزيد من كفاءة الأداء المالي للمنشأة وأن هناك علاقة ارتباطية بين القياس المحاسبي لرأس المال الفكري والأداء المالي للمنشأة.أوصت الدراسة بالآتي: ضرورة التقرير عن الأصول الفكرية في صلب القوائم الماليةالمنشورة ووضع أسس وقواعد للتحقق من مراجعة الأصول الفكرية وتدريب المراجعين على ذلك.

تناولت هذه الدراسة المحاسبة عن رأس المال الفكري وأثرها على الأداء المالي للمنشأة بينما تناولت الدراسة الحالية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأثره في جودة التقارير المالية.

2. دراسة: أمجاد محمدالكومي،(2008م) [2]:

تمثلت مشكلة الدراسة في أنه لا يوجد حتى اليوم نموذج لقياس رأس المال الفكري متفق عليه ويلقى القبول العام من قبل المحاسبين، كما لا توجد وجهة نظر مشتركة بين الباحثين والممارسة في الواقع العملي في ذات الوقت لهذا المصطلح.كما هدفت الدراسة

([1])أميرة حامد السيد ،**المحاسبة عن رأس المال الفكري وأثرها على الأداء المالي للمنشأة** ،(القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة،2007م).

([2])أمجاد محمد ،**منهج محاسبي مقترح لقياس أداء رأس المال الفكري غلى أساس الأنشطة**،(القاهرة:جامعة عينشمس،كلية التجارة،مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، 2012م).

إلى تحقيق القياس المحاسبي الموضوعي لقيمة أداء رأس المال الفكري على المستوى الكلي والجزئي لهذا المفهوم داخل الوحدات الإقتصادية.اختبرت الدراسة فرض أساسي مؤداه أن هناك علاقة إيجابية بين مقومات المنهج المحاسبي المقترح في قياس أداء رأس المال الفكري وبين تحقيق القياس الموضوعي لمكوناته.اتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي التحليلي لإستقراء التعاريف والتبويبات المحتلفة لرأس المال الفكري، المنهج الإستنباطي وذلك بهدف الوصول إلى مدخل مقترح للتأصيل العلمي لرأس المال الفكري واقتراح اسلوب للقياس المحاسبي لقيمة مكونات رأس المال الفكري.توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها: يعاني الإطار المحاسبي التقليدي من أوجه قصور واضحة ويتعرض للعديد من الإنتقادات عند المحاسبة عن رأس المال الفكري في ظل بيئة الإقتصاد المعرفي، الأهمية المتزايدة لرأس المال الفكري ودوره الجوهري في دعم المزايا التنافسية للمنشآت.كما أوصت الدراسة بالآتي: تكثيف الدراسات والبحوث الأكاديمية في مجال قياس رأس المال الفكري بما يساهم في تحسين النتائج المستخلصة في هذا المجال، التركيز على تكوين محفظة للأصول الفكرية داخل المنشآت بما يوفر كافة المعلومات عن مكونات رأس المال الفكري والتكاليف المتفقة على تطويره وقياسه.

3. دراسة: عبد الغني محمود عبد الله، (2010م) [1]:

تمثلت مشكلة هذه الدراسة في عدم إفصاح الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراقالمالية عن رأس المال الفكري في التقارير والقوائم المالية المنشورة. تمثلتتساؤلات الدراسة في الآتي: ما هو أثر الإفصاح عن رأس المال الفكري علي القيمة السوقية للشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية؟ وكيف تؤثر المحاسبة عن رأس المال الفكري على القيمة السوقية لتلك الشركات؟ . هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة رأس المال الفكري ومكوناته وطرق قياسه واختبار مدى تأثيره على قيمة المنشآت والتعرف على بعض المداخل المستخدمة لقياس رأس المال الفكري. اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: هناك علاقة ذات دلالة طردية بين الزيادة في رأس المال الفكري والزيادة في القيمة السوقية وهناك ضرورة للإفصاح عن رأس المال الفكري لمعرفة القيمة الحقيقية للمنشأة من أجل ترشيد قرارات الاستثمار. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لتحديد

([1])عبد الغني محمود عبد الله، **المحاسبة عن رأس المال الفكري وأثرها على قيمة المنشأة**،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا،رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة، 2010م).

محاور البحث ووضع الفروض، المنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفرضيات، المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، المنهج الوصفي لتحليل بيانات الاستبيان. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: تشكل الأصول المعرفية الجزء الأكبر والأهم من رأس المال في المنشآت وهنالك علاقة طردية بين الزيادة في رأس المال الفكري والزيادة في القيمة السوقية للمنشآت. كما قدمت الدراسة عدد من التوصيات منها، ضرورة تطوير إطار مفاهيمي جديد للمحاسبة تتدرج تحته السياسات الخاصة بالأصول الفكرية وتطوير القوائم المالية التقليدية لتشمل في صلبها معلومات عن الأصول الفكرية.

اختلفت هذه الدراسة في أنها تناولت المحاسبة عن رأس المال الفكري وأثرها على قيمة المنشأة بينما الدراسة الحالية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأثره في جودة القوائم المالية.

4. دراسة: سامح سعيد محمود، (2011) [1]:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المنشآت المصرية تتجاهل المحاسبة عن رأس المال الفكري في قوائمها المالية مما يحعل القوائم المالية غير قادرة على التعبير عن المركز المالي السليم تمثلت تساؤلات الدراسة في الآتي: هل تقوم الشركات المصرية بالإفصاح عن بيانات ومعلومات رأس المال الفكري في تقاريرها المالية؟ وما هو أثر الإفصاح عن رأس المال الفكري على قرارات الاستثمار؟. هدفت الدراسة إلى قياس درجة الإفصاح عن رأس المال الفكري في التقارير وتحليل مدى كفاية الإفصاح المحاسبي بصورته الحالية عن معلومات رأس المال الفكري لهدف ترشيد قرارات الاستثمار.كما اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: لا يوجد إفصاح عن عناصر رأس المال الفكري في التقارير المالية للمنشآت المدرجة في بورصة الأوراق المالية المصرية و لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن رأس المال الفكري، وبين قرارات الاستثمار. اتبعت الدراسة المنهج التاريخي لإستقراء الدراسات السابقة والمنهج الوصفي الذي يعتمد على الإستقراء والاستنباط من خلال اسلوب الدراسة المكتبية والدراسة التطبيقية . توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد افصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية المدرجة في البورصة المصرية، وأنه لا توجد علاقة إحصائية بين الإفصاح عن عناصر رأس المال الفكري

([1])سامح سعيد **محمودقياس درجة الافصاح عن رأ س المال الفكري في التقارير المالية وأثر ذلك على الاستثمار** ،(القاهرة: جامعةالقاهرة ، كلية التجارة، رسالة ماجستيرفيالمحاسبة، غير منشورة، 2011م).

وبين قرارات الإستثمار. أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بنشر الوعي لدى ادارات المنشآت عن أهمية الاستثمار في عناصر رأس المال الفكري، وضرورة اشتمال المعايير المحاسبية على معيار يلزم المنشآت بالإفصاح عن عناصر رأس المال الفكري.

اختلفت هذه الدراسة في أنها تناولت قياس درجة الافصاح عن رأٍس المال الفكري في التقارير المالية وأثر ذلك على الاستثمار بينما تناولت الدراسة الحالية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأثره في جودة التقارير المالية.

5. دراسة: أسامة محمد صالح، (2012م) [1]:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن القياس والإفصاح المحاسبي التقليدي عن رأس المال الفكري ضمن بنود المصروفات الجارية التي تحول إلى حساب الأرباح والخسائر في سنة حدوثها لا يتماشى مع الإتجاه الحديث في ظل التكنولوجيا والجودة الذي زاد فيه الإنفاق على رأس المال الفكري.كما هدفت الدراسة إلى معرفة دور وإسهامات الفكر المحاسبي في معالجة المشكلات التي تتعلق بالقياس والإفصاح عن رأس المال الفكري.

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: للفكر المحاسبي دور فعال في القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن يتلاءم مع القياس المحاسبي لتكلفة رأس المال الفكري. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفروض، المنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفرضيات، المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، المنهج الوصفي لتحليل بيانات الاستبيان.توصلت الدراسة إلى عدة نتائج الدراسة منها أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يمكن من القياس الموضوعي لتكلفة رأس المال الفكري وأن للفكر المحاسبي إسهام ضعيف فيما يتعلق بالقياس والإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري.أوصت الدراسة بالآتي: ضرورة إلزام شركات المساهمة العامة السودانية بقياس الأصول الفكرية والإفصاح عنهاوضرورة الإهتمام بتنمية رأس المال الفكري بشركات المساهمة العامة السودانية.

تناولت هذه الدراسة دور الفكر المحاسبي في معالجة مشكلات القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري بينما تناولت الدراسة الحالية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأثره في جودة التقارير المالية.

([1])أسامة محمد صالح، **دور الفكر المحاسبي في معالجة مشكلات القياس والإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري**،(الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة، غير منشورة ،2012م).

6.دراسة: الصديق محمد البشير، (2012م) [1]:

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وضوح مفهوم رأس المال الفكري في البنك الإسلامي السوداني وأثره على التكلفة مما يشكل تحدي كبير في مقدرة البنك على منافسة رأس المال الأجنبي ممثلاً في البنوك الأجنبية.تمثلت تساؤلات الدراسة في الآتي: هل يؤثر رأس المال الهيكلي في التكلفة في البنك الإسلامي السوداني؟، هل يؤثر رأس المال البشري في التكلفة في البنك الإسلامي السوداني؟، هل يؤثر رأس مال العميل في التكلفة في البنك الإسلامي السوداني؟.كما هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم رأس المال الفكري وأثره على التكلفة في البنك الإسلامي السوداني السوداني.اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: يؤثر رأس المال البشري على التكلفة في البنك الإسلامي السوداني، يؤثر رأس المال الهيكلي على التكلفة في البنك الإسلامي السوداني ويؤثر رأس مال العميل على التكلفة في البنك الإسلامي السوداني. اتبعت الدراسة المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، المنهج الاستنباطي في وضع الفروض والمنهج الاستقرائي.توصلت الدراسة الى عدد من النتائج منها عميل الخدمة التقنية بالبنك الاسلامي السوداني يساهم في تخفيض التكلفة وأن الاستراتيجية والقرارات الواضحة لإدارة البنك الاسلامي السوداني تساهمان في تخفيض التكلفة.أوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها: على إدارة البنك نشر الثقافة المتعلقة بموضوع رأس المال الفكري بين موظفيها وعلى إدارة البنك تشجيع البحوث والدراسات في مجال رأس المال الفكري.

تناولت هذه الدراسة رأس المال الفكري وأثره في التكلفة في البنك الاسلامي السوداني بينما تناولت الدراسة الحالية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأثره في جودة التقارير المالية.

تناولت هذه الدراسة منهج محاسبي مقترح لقياس أداء رأس المال الفكري على أساس الأنشطة بينما تناولت الدراسة الحالية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأثره في جودة التقارير المالية.

7.دراسة: عاطف العدوان، (2012م) [2]:

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إدراك ادارات شركات التأمين الأردنية لمفهوم رأس المال الفكري وأهميته كمورد رئيسي وتأثيره على الإبداع المنظمي بأبعاده المختلفة.هدفت

([1])الصديق محمد البشير،**رأس المال الفكري وأثره في التكلفة بالقطاع المصرفي السوداني**،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية[1] الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة، 2012م).

([2])عاطف العدوان، **رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الإبداع المنظمي**،(عمان : الجامعة الأردنية، مجلة العلوم الإدارية ، المجلد التاسع والثلاثون،العدد الثاني، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة،2012م).

الدراسة إلى بيان أثر رأس المال الفكري بوصفه قوة تنافسية مؤثرة في أداء الشركات المؤسسي، تقديم وابراز أهمية رأس المال الفكري باعتباره الخالق لقيمة الشركة وكذلك بيان كيفية إسهامه في عملية تقييم وقياس النظام الخاص بالشركات.اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: توجد علاقة ارتباطية معنوية مابين رأس المال الهيكلي والإبداع المنظمي، توجد علاقة ارتباطية معنوية مابين رأس المال الزبائني والإبداع المنظمي.اتبعت الدراسة المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، المنهج الاستنباطي في وضع الفروض والمنهج الاستقرائي. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: وجود علاقة ارتباطية معنوية مابين رأس المال الفكري والإبداع المنظمي، وجود علاقة تأثير معنوية ما بين رأس المال الفكري والإبداع المنظمي، يحقق رأس المال البشري على مستوى الفرد تأثيرا في الإبداع المنظمي بدرجة أكبر من رأس المال الهيكلي ورأس المال الزبائني.كما أوصت الدراسة بالآتي: وضع استراتيجيات تدعم الإبداع المنظمي وتوفر الإمكانيات لتقيدها، توجيه الإهتمام برأس المال البشري في المرتبة الأولى ودعمه، اجراء دراسات مستقبلية في قطاعات اقتصادية كالقطاع المصرفي والفندقي.

تناولت هذه الدراسة رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الإبداع المنظمي بينما تناولت الدراسة الحالية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأثره في جودة التقارير المالية.

8.دراسة: عاطف فوزي إبراهيم، (2012م) [1]:

تمثلت مشكلة الدراسة في أنه بالرغم من أهمية الاستثمار في عناصر رأس المال الفكري إلا أن المعايير المحاسبية الصادرة عن المنظمات المهنية المختلفة تمنع الإعتراف بمثل هذه الاستثمارات على أنها أصول في قائمة المركز المالي وتعالجها على أنها نفقات جارية، الأمر الذي ترتب عليه تزايد الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية لمنشآت الأعمال وهو ما جعل القوائم المالية تفقد الكثير من ملاءمتها لاحتياجات مستخدميها.كما هدفت الدراسة إلى إيضاح العلاقة بين رأس المال الفكري وقيمة المنشأة.اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: لا توجد علاقة بين رأس المال الفكري وقيمة المنشأة، توجد علاقة بين رأس المال الفكري وقيمة المنشأة. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات، المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، المنهج الاستقرائي

([1])عاطف فوزي إبراهيم، **العلاقة بين رأس المال الفكري وقيمة المنشأة**،(القاهرة : جامعة الأزهر، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في المحاسبةغيرمنشورة،2012م) .

لاختبار صحة الفرضيات، المنهج الوصفي لتحليل بيانات الاستبيان. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط موجبة بين عناصر رأس المال الفكري وقيمة المنشأة. أوصت الدراسة بضرورة وضع نموذج كمي مقترح بالدراسة الميدانية يمكن عن طريقه التنبوء بقيمة رأس المال الفكري.

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين رأس المال الفكري وقيمة المنشأة بينما تناولت الدراسة الحالية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأثره في جودة التقارير المالية.

9. دراسة: يوسفنيسان الحمدان، (2012م) [1]:

تمثلت مشكلة الدراسة في زعزعة الثقة بالتقارير المالية واهتزاز الثقة بالطرق والإجراءات المستخدمة في إعداد التقارير وتمثلت المشكلة في التساؤلات الآتية: هل يوجد أثر لتطبيق قواعد الحاكمية على جودة التقارير المالية؟، هل يوجد أثر للحاكمية على مستخدمي التقارير المالية؟.هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية الحاكمية المؤسسية والقواعد الخاصة بها، بيان أهمية الصفات الأساسية التي تتصف بها التقارير المالية ليطلق عليها صفة الجودة، تحقيق مستوى الجودة للتقارير المالية من خلال تطبيق قواعد الحاكمية المؤسسية.اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق قواعد الحاكمية على جودة التقارير المالية، لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق قواعد الحاكمية على مستخدمي التقارير المالية.اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات، المنهج الاستقرائي لإختبار الفرضيات، المنهج التحليلي لتدعيم النتائج التي تم التوصل إليها.توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: تلتزم مجالس الإدارة في المشروعات التجارية بالمحافظة على حقوق أصحاب المصالح وقواعد الحاكمية بما يؤثر إيجابا على جودة التقارير المالية، عدم إلمام أعضاء مجالس الإدارة في المشروعات التجارية بقواعد وأهداف الحاكمية وهناك عدم قناعة لدى البعض منهم بأهمية الحاكمية وتأثيراتها.كما أوصت الدراسة بالآتي: اعتماد آليات حوكمة الشركات التي من شأنها أن تعمل على زيادة جودة وشفافية الإفصاح، ضرورة توجيه المؤسسات الإقتصادية بإعداد القوائم المالية وفقا للأسس والقواعد التي تنص عليها المعايير المحاسبية الدولية.

([1])يوسف نيسان الحمدان، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية**،(عمان : جامعة الشرق الأوسط، كلية التجارة ، مجلة التقني، المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع، رسالة دكتوراة في المحاسبة منشورة،2013م).

تناولت هذه الدراسة أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية بينما تناولت الدراسة الحالية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأثره في جودة التقارير المالية.

10.دراسة: التجاني أحمد عبدالله، (2013م) [1]:

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم القياس والإفصاح والتقرير عن رأس المال الفكري في الصندوق القومي للتأمين الإجتماعي.تمثلت تساؤلات الدراسة في الآتي: ماهو الدور الذي يقوم الإفصاح عن رأس المالالفكري في صلب القوائم المالية؟، ماهي الطرق والأساليب التي يجب استخدامها لقياس وتقويم رأس المال الفكري؟ .هدفت الدراسة إلى عرض ومناقشة مفهوم رأس المال الفكري باعتباره أحد عناصر القوائم المالية وتوضيح أهمية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وإدراجه ضمن القوائم المالية للصندوق القومي للتأمين الإجتماعي. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي في التعرف على المشكلة، المنهج الاستقرائي لاحتبار الفرضيات، المنهج التاريخي لعرض وتحليل الدراسات السابقة والمنهج الوصفي لمعرفة علاقة رأس المال الفكري بجودة المعلومات المحاسبية.تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي: القياس المحاسبي لرأس المال الفكري يؤثر على جودة وفاعلية المعلومات المحاسبية، يؤدي الافصاح عن رأس المال الفكري الى توفير معلومات جيدة لمستخدمي التقارير المالية وإدارة رأس المال الفكري تؤثر على قدرة الصندوق القومي للتأمين الإجتماعي على البقاء وتحقيق الميزات المالية. من النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن قياس رأس المال الفكري والإفصاح عنه في القوائم المالية يعتبر وسيلة لتحسين العلاقات مع أصحاب المصالح المختلفة ويؤدي الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري إلى تضييق الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية. أوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها: تطوير القوائم المالية للصندوق القومي للتأمين الاجتماعي لتشمل في صلبها تقارير عن مكونات وعناصر رأس المال الفكري و زيادة الدعم من قبل الإدارة العليا للصنوق القومي للتأمين الإجتماعي لعمليات الابداع والإبتكار.

([1])التجاني أحمد عبد الله،**المحاسبة عن رأس المال الفكري ودورها في تحديد جودة وفاعلية المعلومات المحاسبية** ،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبةغير منشورة ، 2013م).

تناولت هذه الدراسة المحاسبة عن رأس المال الفكري ودورها في تحديد جودة وفاعلية المعلومات المحاسبية بينما تناولت الدراسة الحاليةالقياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأثره على جودة التقارير المالية.

11.دراسة: زهراء أحمد إسماعيل، (2013م) [1]:

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية قياس رأس المال الفكري والإفصاح عنه لأن النظام المحاسبي التقليدي يظهر معلومات عن رأس المال الفكري ضمن المصروفات الجارية التي يتم تحويلها إلى حساب الأرباح والخسائر وهذا لا يتناسب مع رأس المال الفكري الذي أصبح التركيز عليه أكثر من الأصول المادية.هدفت الدراسة إلى معالجة المشكلات التي تتعلق بالقياس والإفصاح عن رأس المال الفكري ومكوناته وابراز الاتجاهات التي ساهمت في كيفية قياسه والإفصاح عنه.اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:عدم وجود تعريف محدد لرأس المال الفكري يؤدي إلى صعوبة تحديد مكوناته والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري بأي وسيلة يؤدي إلى مصداقية القوائم المالية. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لتحديد المشكلة ووضع الفرضيات، المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، المنهج التاريخي لمحاولة استقراء الفكر المحاسبي بشأن مفهوم ومكونات رأس المال الفكري، المنهج الوصفي لتحليل بيانات الدراسة. توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: أن القطاع المصرفي السوداني يمتلك رأس مال فكري متميز من خلال المؤهلات العلمية والخبرات وتوجد علاقة بين تعريف رأس المال الفكري وتحديد مكوناته. أوصت الدراسة بضرورة التوصل إلى اتفاق على تعريف موحد لرأس المال الفكري وعلى اتحاد المصارف أن يشجع على الإفصاح الطوعي عن رأس المال الفكري.

اختلفت هذه الدراسة في أنها تناولت اتجاهات القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري، بينما تناولت الدراسة الحالية أثر القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري على جودة التقارير المالية.

12.دراسة: سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، (2013م) [2]:

([1])زهراء أحمد إسماعيل، **اتجاهات القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري**، (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية،كلية الدراسات العليا ،رسالة دكتوراة في المحاسبة، غير منشورة ،2013م).

([2])سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، **علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية**،(الزقازيق : جامعة الزقازيق،كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبةغير منشورة ، 2013م).

تمثلت مشكلة الدراسة في أن ما تتضمنه التقارير المالية من معلومات ينجم عنه غالباً قيام الإدارة بإخفاء معلومات أو تقديمها بشكل مضلل يسبب اهتاز الثقة في هذه التقارير.تمثلت تساؤلات الدراسة في الآتي: هل يتعلق توافر خصائص لجان المراجعة بالشركات المصرية لقيامها بدورها بكفاءة وفاعلية بضبط جودة التقارير المالية؟ وماهي العلاقة المتوقعة بين خصائص لجان المراجعة وجودة التقارير المالية للشركات المصرية؟. هدفت الدراسة إلى تحديد علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية بالبيئة المصرية في إطار أساليب وأدوات نظم المعلومات. اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: من المتوقع وجود علاقة معنوية بين مستوى الخبرة المالية للجان المراجعة بجودة التقارير المالية ومن المتوقع وجود معنوية بين حجم لجان المراجعة وجودة التقارير المالية. اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات، المنهج الاستقرائي لإختبار الفرضيات، المنهج التحليلي لتدعيم النتائج التي تم التوصل إليها.توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: لا يتم الإفصاح عن لجان المراجعة ضمن التقارير السنوية للشركات وتوجد علاقة إيجابية بين الخبرة المالية للجان المراجعة وجودة التقارير المالية. أوصت الدراسة بالتوصيات الآتية: ضرورة تحفيز وإقناع الشريحة الكبرى من شركات الأموال بالمنافع المتوقعة لتشكيل لجان المراجعة والعمل على تطوير نظام معلومات لجان المراجعة في الشركات المصرية من خلال ارتكاز مهام لجان المراجعة على أساليب وأدوات نظم المعلومات.

تناولت هذه الدراسة علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية بينما تناولت الدراسة الحالية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأثره في جودة التقارير المالية.

13.دراسة: عبد الجبار حسن عكاشة، (2014م) [1]:

تمثلث مشكلة الدراسة في تعدد طرق القياس والإفصاح المستخدمة تقويم الأصول غير الملموسة مما يتنج عنها أرقام مختلفة للدخل المحاسبي يصعب معها عقد المقارنات الزمانية والمكانية.تمثلت تساؤلات الدراسة في الآتي: هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقويم الأصول غير الملموسة وملاءمة المعلومات المحاسبية؟، هل هناك علاقة ذات

([1])عبد الجبار حسن عكاشة،**أثر تقويم الأصول غير الملموسة والإفصاح عنها في جودة التقارير المالية المصرفية**،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة والتمويل، غير منشورة ، ، 2014م).

دلالة إحصائية بين تقويم الأصول غير الملموسة وموثوقية المعلومات المحاسبية؟، هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقويم الأصول غير الملموسة قابلية المعلومات للفهم؟. هدفت الدراسة إلى معرفة أفضل طرق القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في المصارف السودانية ومعرفة مدى تأثير تقويم الأصول غير الملموسة على جودة التقارير المالية. اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تقويم الأصول غير الملموسة وموثوقية المعلومات المحاسبية، هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تقويم الأصول غير الملموسة وملائمة المعلومات المحاسبية، هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تقويم الأصول غير الملموسة وقابلية المعلومات المحاسبية للفهم. اتبعت الدراسة المنهج التاريخي لعرض وتحليل الدراسات السابقة، الاستنباطي لوضع الفرضيات والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات. توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها: تقويم الأصول غير الملموسة يوفر معلومات محاسبية ملائمة في اتخاذ القرارات المالية و يوفر الإفصاح الكامل عن تقويم الأصول غير الملموسة معلومات محاسبية قابلة للمقارنة مع الجهات الأخرى.كما أوصت الدراسة بالآتي: الفصل التام للأصول غير الملموسة عن الأصول الملموسة في القوائم المالية و زيادة درجة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية.

تناولت هذه الدراسة أثر تقويم الأصول غير الملموسة والإفصاح عنها في جودة التقارير المالية المصرفية وتناولت الدراسة الحالية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأثره على جودة التقارير المالية.

14.دراسة: عمرو نجيب عبد الحميد، (2014م) [1]:

تمثلت مشكلة الدراسة في أنه على الرغم من الإهتمام المتزايد برأس المال الفكري في تحسين أداء المنشآت علىاختلاف أنواعها، إلا أنه لا يوجد حتى الآن مقياساً واحداً متفقاً عليه لرأس المال الفكري. تمثلت تساؤلات الدراسة في الآتي: هل يمكن تطوير نموذج كمي لقياس رأس المال الفكري في منشآت المراجعة؟ وماهو تأثير كل مكون من المكونات الرئيسية لرأس المال الفكري في منشآت المراجعة على جودة أداء عملية المراجعة في تلك المنشآت؟.هدفت الدراسة إلى قياس رأس المال الفكري في منشآت

([1])عمرو نجيب عبد الحميد، **قياس رأس المال الفكري في منشآت المراجعة كمحدد لجودة أداء عملية المراجعة**،(القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة رسالة دكتوراة في المحاسبةغير منشورة،2015م).

المراجعة وعلاقته بجودة أداء عملية المراجعة بتلك المنشآت، الوقوف على المكونات الرئيسية والفرعية لرأس المال الفكري في منشآت المراجعة. اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: يوجد تأثير معنوي لمكونات رأس المال البشري في منشآت المراجعة على جودة أداء عملية المراجعة، يوجد تأثير معنوي لمكونات رأس مال العلاقات في منشآت المراجعة على جودة أداء عملية المراجعة، يوجد تأثير معنوي لمكونات رأس المال الهيكلي في منشآت المراجعة على جودة أداء عملية المراجعة.

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستباطي لوضع الفروض، المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، المنهج التاريخي لتتبع السابقة، المنهج الوصفي لتحليل بيانات الإستبيان.توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: وجود تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية لكل من التعليم المهني المستمر والتدريب المهني المستمر على جودة أداء عملية المراجعة، عدم معنوية تأثير باقي مكونات رأس المال البشري والمتمثلة في التأهيل العلمي والخبرة العامة على جودة عملية المراجعة، أوصت الدراسة بضرورة تطوير ادارات التدريب المهني داخل منشآت المراجعة المصرية، ضرورة توفير الدعم المعنوي والمادي للمراجعين وتحفيزهم لمى عضوية المنظمات المهنية التي تتطلب قدراً كافياً من التعلم المهني المستمر كشرط للاستمرار في عضويتها.

تناولت هذه الدراسة قياس رأس المال الفكري في منشآت المراجعة كمحدد لجودة أداء عملية المراجعة، بينما تناولت الدراسة الحالية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأثره في جودة التقارير المالية.

15.دراسة: سعاد موسى طنطاوي،(2015م) [1]:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن هناك صعوبة يواجهها ممثلي سوق رأس المال في تحديد القيمة العادلة لمنشآت الأعمال من خلال التقارير المالية المعدة وفق النموذج المحاسبي التقليدي الفكريهدفت الدراسةإلى تحديد فجوة معلومات رأس المال الفكري والتي تتمثل في الفرق بين احتياجات مستخدمي القوائم المالية لمعلومات رأس المال الفكري. كما اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الإفصاح عن رأس المال الفكري والأداء المالي للمنشأتوتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن رأس

([1])سعاد موسى طنطاوي، **قياس أثر فجوة معلومات رأس المال الفكري على قيمة المنشأة ومعدي المعايير المحاسبية**،(القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في المحاسبة، غير منشورة ،2015م).

المـال الفكـري وقيمـة المنشـأة. اعتمـدت الدراسـة علـى المـنهج الاسـتقرائي لتحديـد فجـوة معلومـات رأس المـال الفكـري، والمـنهج التـاريخي لتتبـع الدراسـات السـابقة، المـنهج الاستنباطي كوسيلة لتحديد معلومات رأس المال الفكري بغرض تحديد فجوة المعلومات من خلال إجراء دراسة نظرية للإفصاح عن رأس المال الفكري، المنهج الوصفي بهدف تدعيم ما التوصل إليه من نتائج ولتحقيق هدف البحث.توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: ضعف مستوى الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بعناصر رأس المال الفكري بصفة عامة في التقارير المالية ويساهم الإفصاح عن رأس المال الفكري في تعظيم قيمة منشآت الأعمال. أوصت الدراسة بضرورة إدخال تعديل على قانون الشركات رقم(159) لسنة 1981م وقانون سوق رأس المال رقم(159) لسنة 1992م بإلزام الشركات بالإفصاح عن معلومات رأس المال الفكري بجانب التقارير المالية السنوية.

تناولت هذه الدراسة قياس أثر فجوة معلومات رأس المال الفكري على قيمة المنشأة ومعدي المعايير المحاسبية، بينما تناولت الدراسة الحالية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأثره في جودة التقارير المالية.

الفصل الأول

مفهوم وأهمية رأس المال الفكريوقياسهوالإفصاح عنه

يشتمل على الآتي:

المبحث الأول: مفهوم وأهمية ومكونات رأس المال الفكري

المبحث الثاني: القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وه ن المال الفكري

أولاً : مفهوم رأس المال الفكري

يعتبر موضوع رأس المال الفكري من الموضوعات الحديثة التي بدأ الاهتمام بها منذ التسعينات فقط، ونظراً لحداثة هذا الموضوع، فإنه لم ينعقد بعد اتفاق واضح بين الباحثين حول مفهوم رأس المال الفكري. حيث يرى (Oster land) أن رأس المال الفكري هو صورة من صور رأس المال المعرفي وشكل من أشكال الأصول غير الملموسة.ويشير (Epler)الى أن رأس المال الفكري يلعب دوراً متكاملاً مع إدارة المعرفة

وهذا الدور يتجسد في المشاركة الفاعلة في تحقيق التطوير التنظيمي وفي تحقيق الميزة التنافسية، وهذا يتحقق من خلال الإدارة الفاعلة للموارد الفكرية في المنظمة.هناك عدة تعريفات تناولت مفهوم رأس المال الفكري منها[1]:

التعريف الأول: هو الموهبة والمهارات والمعرفة التقنية والعلاقات، الممكن استخدامها لخلق الثروة ويشير هذا التعريف إلى أن رأس المال الفكري هو المعرفة(المهارات، الخبرات، التعليم المتراكم في العنصر البشري) التي يمكن تحويلها إلى قيمة.

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

التعريف الثالث: أن رأس المال الفكري هو مجموعة المهارات المتوفرة في المنظمة التي تتمتع بمعرفة واسعة تجعلها قادرة على جعل المنظمة عالمية من خلال الاستجابة لمتطلبات العملاء والفرص التي تتيحها التكنولوجيا.

يرى (Stewart) أن رأس المال الفكري بمثابة تجميع أو مستودع للقدرات العقلية والمعرفية المفيدة، أن رأس المال الفكري يتمثل في مجموعة من العناصر التي تساعد في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة في السوق ومن أهم تلك العناصر: امتلاك المعرفة، الخبرة التطبيقية، التقنية التنظيمية، علاقات العملاء و المهارات المهنية[2].

عرف (Coskun) رأس المال الفكري بأنه أصل موجود داخل المنشأة، ولكن يصعب قياسه والإفصاح عنه ضمن مكونات الميزانية. ويشتمل على كافة الأصول غير الملموسة مثل المعرفة والملكية الفكرية والخبرة.أيضاً وصف(Williams) رأس المال الفكري بأنه القيمة المدعمة لأصول المنشأة، والتي غالباً ما يكون لها طبيعة غير ملموسة، وتنتج هذه القيمة منالشبكات الخاصة بتكنولوجيا المعلومات والعمليات، وكفاءة الموارد البشرية وقدرتها على المنافسة، ومدى قوة علاقة المنشأة بعملائها[3].

([1])أ.علي مجاهد أحمد السيد، **دراسة مدى قيام الشركات. المصرية بقياس والافصاح عن رأس المال الفكري وأثره على المركز التنافسي**،(طنطا : جامعة طنطا، كلية التجارة،المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثالث، 2009م)، ص ص 300-302.

([2]) Stewart, T.A., **Intellctua Capital: The New Wealth of Organizational**, (New York: Double Day Currency Pupilshing, 1999), P33.

([3]) Williams's, S.m companys Intellectual Capital Performance and Intellectual capital Disclosure, Paper Presented at Mc Master (FTSE) Companys Intellectual Capital conference, Canada, Toreonto, 2000, p4.

كما أشار أحد الباحثين إلى أن رأس المال الفكري يشتمل على أصول غير مادية تساهم في دعم القدرة التنافسية للمنشأة لتحقيق منافع مستقبلية لها[1].

تستخلص الباحثة من خلال التعريفات السابقة أن رأس المال الفكري يمثل مجموعة المهارات والخبرات والمعارف التي يمتلكها الأفراد العاملون بالمنظمة والتي يمكن تنميتها وتطويرها ويمكن الاستفادة منها في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة.

ثانياً: بدايات ظهور رأس المال الفكري ومؤشرات تطوره:

يمكن تحديد ثلاثة مراحل مهدت لظهور رأس المال الفكري، وساهمت في تطويره وبناء استخداماته وهي على النحو التالي:

المرحلة الأولى: إضاءات البداية وتوجهات الاهتمام بالقابليات البشرية:

بدأ الاهتمام بالقابليات البشرية في القرن السابع عشر على يد الإقتصاديين حيث أكد الاقتصادي (William Petty) فكرة اختلاف نوعية العمالة، وطرح موضوع قيمة العاملين في حساب الثروة بطريقة احصائية، وشكل هذا الجهد مبادئ ما عرف لاحقا برأس المال البشري واستمرت جهود الاقتصاديين في هذا الإتجاه، حيث في عام (1776م) أشار(Adam Smith) في كتابه "ثروة الأمم "إلى تأثير مهارات العاملين في العملية الإنتاجية وجودة المخرجات[2].

كما أكد الإقتصادي (Alfred Marshall) في عام (1890) على الاستثمار في البشر بقوله: أن أن أثمن ضروب رأس المال هو ما يستثمر في البشر، وذلك لأن رأس المال البشري يتميز بسمة لا تتوفر في غيره من رؤوس الأموال، هي أن منحنى انتاجيته تتصاعد بنفس اتجاه منحنى خبراته ومهاراته، وأن عمره المعنوي يتحدد مع تغيرات العصر ولن يندثر الا بتوقف عمره الزمني، ومعنى ذلك أنه لا يخضع لقانون المنفعة المتناقصة ، وجاء عام (1906م) ليشهد ظهور الأساس الفعلي لنظرية رأس المال البشري المعاصرة على يد الإقتصادي (Irving Fisher) عندما أدخل رأس المال البشري في مفهوم رأس المال العام[3].

([1])د. نشوى أحمد الجندي، **نموذج مقترح للتقييم المتوازن لأداء رأس المال الفكري لدعم القدرة التنافسية**، (القاهرة : جامعة عين شمس،كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي ،المجلد الثاني، العدد الثاني، 2011م) ، ص 200 .

([2])أ.عادل حرحوش، و دصالح أحمد علي، **رأس المال الفكري طرق قياسه وأساليب المحافظة عليه**، (القاهرة: المنظمة العربية للتنميةالإدارية،2004م)، ص 14.

([3]) Lathy, D H,**Intellectual Capital and its Measurement**, (New York: Harber and Row Publishers, 1998), p3.

عند نهاية الخمسينيات توسعت نظرية رأس المال البشري من خلال اعتباره فئة من رأس المال مستقلة عن رأس المال التقليدي ، كما شهدت مرحلة الستينات إلى نهاية السبعينات تطوراً سريعاً في نظرية رأس المال البشري أدت بشكل واضح إلى فهم السلوك الإنساني على المستويين الفردي والاجتماعي، فقد ميز (Becker) بين رأس المال البشري الذي يزيد انتاجية المالك، ورأس المال الخاص الذي يزيد انتاجية المالك في نشاط محدد. أيضاً صنف رأس المال إلى ست فئات هي التعليم الرسمي، في أثناء العمل، البحث عن الوظيفة، استرجاع المعلومات، الهجرة والصحة[1].

المرحلة الثانية: تلميحات المفهوم وتوجهات الإهتمام بالقابلية الذهنية:

في ثمانينات القرن العشرين، أصبح المديرون والأكاديميون والمستشارون في جميع أنجاء العالم وأعين، ولو بشئ من البطء، إلى أن الموجودات غير الملموسة(لاسيما رأس المال الفكري) التي تمتلكها الشركات كانت في الغالب المحدد الرئيس لأرباحها، ففي عام (1980م) لاحظ (Hiroyuki) وجود تباين في أداء الشركات اليابانية، وبعد شئ من الدراسة تمكن من تحديد سبب هذا التباين، وعزاه إلى اختلاف نسبة الموجودات غير الملموسة التي تمتلكها كل شركة من هذه الشركات، ومكنته هذه النتيجة من الخروج باستنتاج مفاده، أن الموجودات غير الملموسة هي الأساس في تحقيق عوائد الشركات، لأنها قابلة للاستخدام المتعدد والمتزامن، وتعود بفوائد متعددة ومتزامنة[2].

في عام (1989م) أنشأ (Patrick Sullivan) وهو مستشار تجاري ولأول مرة نشاطا استشاريا قابل للتطبيق يتركز على نصح الزبائن في كيفية استخراج القيمة من الإبداع من وجهة نظر تجارية[3].

شهدت البدايات المبكرة لتسعينات القرن العشرين تتويجا لجهود هذه المرحلة تمثل بثلاث حوادث أولها عام (1990م) عندما أطلق (Ralph Stayer) مصطلح رأس المال الفكري وثانيها عندما نشر (Stewart) في عام (1991م) مقالة بعنوان القوة الذهنية وثالثها عام

([1])أ.د. سعد علي الغنزي، و د. أحمد علي صالح، **ادارة رأس المال الفكري في منظمات الأعمال**، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشروالتوزيع،2009م)، ص ص 171-173.

([2])**المرجع السابق**، ص 174 .

([3])سعد علي العنزي و أحمد علي صالح، **مرجع سابق**، ص 175.

(1991م) وهو تعيين أول مدير في العالم لرأس المال الفكري من قبل شركة (Skandia) السويدية لخدمات التأمين والمالية[1].

المرحلة الثالثة: تكثيفات الجهود البحثية وولادة النظرية:

في منتصف التسعينات من القرن العشرين بدأت الجهود البحثية تتكثف حول موضوع رأس المال الفكري في محاولة لإيجاد فهم مشترك فيما بين الباحثين والشركات، والاتفاق على مبادئ وممارسات هذا الموضوع، ففي عام (1993م) اهتمت شركة (Dou Chemical) في تطوير الأرباح والمنافع الجديدة من رأس المال الفكري، وبدأت في محاولة تحديد الأفكار والإبداعات التي أهملت سابقا واختيار وتطوير الأفكار التي تحقق الفوائد الأعلى، وعينت لهذا الغرض السيد (Gordon Petrast) كمدير للموجودات الفكرية[2].

في عام (1994م) اتفق كل من (Edvisson& Retrash& Sullivan) على ضرورة عقد اجتماع للمثلي الشركات الفاعلة في استخراج القيمة من موجوداتها غير الملموسة للكشف عن منظور تلك الشركات لمفهوم رأس المال الفكري، وكيفية إدارته وفي هذا الأساس عقد في عام (1995م) هذا الإجتماع، وعرف الإجتماع بإدارة رأس المال الفكري وتضمن جدول الأعمال عددا من المسائل أهمها الإتفاق على تعريف لمصطلح رأس المال الفكري وتحديد عناصره الأساسية[3].

شهد عام (1999) انعقاد الندوة الدولية لرأس المال الفكري في امستردام، وتركزت جهودها حول مناقشة أهداف رأس المال البشري، واتجاهاته وطرائق قياسه، مستوياته وأبعاده. خرجت الندوة بعدد من المقترحات كان من أهمها وصف طرائق قياس رأس المال الفكري، ومزايا كل طريقة وعيوبها وآلية استعمالها، وفي عام (2001م) عقد في كندا المؤتمر الدولي الرابع لإدارة رأس المال الفكري، في العراق كانت أول دراسة هي دراسة العنزي في 2001م وتوالت بعدها الدراسات والرسائل الجامعية إلى الآن[4].

([1])عامر الكبيسي، **مستقبل إدارة الموارد البشرية في ظل العولمة: التحديات وسبل مواجهتها**، (ورقة عمل، غير منشورة، 1427هـ) ، ص 50.

([2])سهيلة محمد عباس، **علاقة رأس المال الفكري وإدارة الجودة الشاملة : دراسة تحليلية ونموذج مقترح**، (مجلة الإدارة، السنة26، العدد 97، 2004م)، ص ص 30-33.

([3])د. مصطفى محمود أبوبكر، **إدارة الموارد البشرية:مدخل تحقيق الميزة التنافسية**، (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر،2004م)، ص ص 50 .

([4])د. توفيق عبد المحسن الخيال، **أهمية المحاسبة عن رأس المال الفكري وتحديد آثاراها على جدوى المعلومات المحاسبية** ، (الاسكندرية : جامعة الإسكندرية ،كلية التجارة،المجلة العلمية، المجلد الثاني والأربعون،العدد الأول ، 2005م)، ص 20.

تأسيسا على ذلك فإن الجهود آنفة الذكر قد ركزت بالدرجة الأساس على ايجاد نظرية لرأس المال الفكري، وصيغت افتراضات النظرية على النحو الآتي[1]:

أ. أن قيمة رأس المال الفكري كموجود غير ملموس يتجاوز قيمة الموجودات غير الملموسة بعدة مرات.

ب. أن رأس المال الفكري هو المادة الأم التي تتولد منها النتائج المالية.

ج. أن المقياس المالي لرأس المال الفكري يمثل الفرق بين القيمة الدفترية للشركة والقيمة السوقية لها.

د. أن رأس المال الفري يعد أداة تحليل استراتيجي.

هـ. أن رأس المال الفكري تذا تراكم يزيد من انتاجية المنظمات.

تستخلص الباحثة مما سبق أن الحقبة التي امتدت من القرن السابع عشر إلى نهاية سبعينات القرن العشرين قد أكدت على القابليات البشرية عامة وبذلك شدت الانتباه إلى أهمية المورد البشري وضرورة دراسته بوصفه عاملاً مكملاً لرأس المال المادي.

كما تلاحظ الباحثة في المرحلة الثانية التي بدأت في الثمانينات واستمرت حتى بدايات التسعينات من القرن العشرين، تميزت بمجموعة من آراء ومقترحات ركزت على أهمية ودور الموجودات غير الملموسة في تحقيق بقاء الشركات ونموها، وظهور مفهوم جديد هو رأس المال الفكري في عام 1991م.

في المرحلة الثالثة تكثفت الجهود البحثية لإيجاد فهم مشترك فيما بين الباحثين والشركات حول موضوع رأس المال الفكري، ولوضع مجموعة من الفروض يمكن عن طريقها استنباط مجموعة من القوانين أو المبادئ التجريبية.

ثالثاً: أهمية رأس المال الفكري

تبين المعايير الآتية أهمية رأس المال الفكري للمجتمع ولمنظمات الأعمال:

1.المنزلة الرفيعة:

لقد فضل الخالق جلت قدرته ، بني البشر على سائر المخلوقات الأخرى ومنحهم نعمة العقل والتفكير، وأفرد لأصحاب العقول والألباب في القرآن الكريم موقعاً مهماً، إذ ذكرت هاتان الكلمتان في (61) آية موزعة على (43) سورة كريمة من مجموع سور القرآن الكريم أي نسبة (38%) وهي نسبة ليست بالقليلة، وتشير إلى أهمية الدور الذي يؤدونه

([1])عادل حرحوش، **مرجع سابق**، ص 20.

وحجم المسؤولية الملقاة عليهم إزاء الدين والدنيا، عن طريق نعمة العقل التي تعد الآن السلاح الأقوى والمؤشر الأكثر موضوعية لتقرير تقدم المجتمعات والمنظمات[1].

2.تأسيس المنظمات الذكية:

أن المنظمات الذكية هي المنظمات التي تهتم في استثمار العقول الموجودة لديها، وتكنولوجيا المعلومات المتوافرة لها، من خلال نظام قيمي راقٍ يعتمد الشفافية والافصاح المعلوماتي، وينبذ الهياكل الهرمية والمراكز الوظيفية كمبادئ أساسية له. وبذلك فإن كل ما يوجد في المنظمات الذكية هو تحديد مسؤوليات ومهمات، وتنوع خبرات وتعدد مهارات الشخص الواحد وقد عبرت شركة سكانديا عن المنظمة الذكية بصيغة معادلة على النحو الآتي[2]:

المنظمة الذكية = رأس المال الفكري+ تكنولوجيا المعلومات+ القيم.

أ. يعد رأس المال الفكري السلاح الأساسي للمنظمة في عالم اليوم لأنالموجودات الفكرية تمثل القوة الخفية التي تضمن البقاء للشركة. وهذا ما أشارإليه (stewart) فقد بين أن ثلثي الشركات المدرجة في قائمة الشركات الثرية البالغ عددها(500) في سنة 1954م قد اختفت وحل محلها شركات صغيرة معتمدة على الموجودات المعرفية أكثر من اعتمادها على الموجودات المادية الأخرى، وأبسط مثال على ذلك شركة(Nike) للأحذية التي لا تصنع الأحذية ويقتصر عملها على البحث والتطوير ووضع التصاميم والتسويق وتقديم الخدمات المعرفية التي تحقق (344) ألف دولار مبيعات لكل مستخدم مقابل (248) ألف دولار مبيعات لكل مستخدم في الشركات الغنية[3].

ب. يعد رأس المال الفكري بمثابة ميزة تنافسية وهذا ما دعا المدير الرئيسي لشركة (Shell) النفطية بالقول: نحن ملتزمون لأن نصبح منظمة متعلمة ونعتقد أن الميزة التنافسية تكمن في قابلية المستخدمين على التعلم بشكل أسرع[4].

ج. يمثل رأس المال الفكري كنزاً مدفوناً يحتاج إلى من يبحث عنه، ويستخرجه للوجود، ويعد أحد أساليب استخراجه هو نشر المعرفة ويؤيد (Stewart) ذلك بقوله: أن الفكر

([1])جمال السيد أحمد، **تأثير الإفصاح عن رأس المال الفكري على أداء الشركات السوقي والمالي**، (القاهرة : جامعة عينشمس،كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، 2006م، ص202.

([2])أ.د. عبد الوهاب نصر علي، أ.د. شحاتة السيد شحاتة، **مشاكل القياس والافصاح المحاسبي**(الاسكندرية: دار التعليم الجامعي للنشروالتوزيع،2015م)، ص ص 20-23.

([3])جمال السيد، **مرجع سابق**، ص 204.

([4])ليلى محمد لطفي، **المحاسبة عن الأصول المعنوية**،(القاهرة : جامعة عين شمس،كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثاني،2004م)، صص 320-322 .

الموجود في المنظمة يصبح رأس مالاً فكرياً عندما يمكن نشره للقيام بشئ لا يمكن إجراؤه، لأن رأس المال الفكري يحوي معرفة مفيدة، كما أن رأس المال الفكري قادر على توليد ثروة خيالية من خلال قدرته على تسجيل براءات الاختراع، وهذا ما أكدته بحوث مؤتمر إدارة رأس المال الفكري الذي عقد في نيويورك عام 2000م[1].

ترى الباحثة أن رأس المال الفكري يتوقف عليه نماء واذدهار المنظمات، بل والمجتمعات بما ستشمله من خبرات ومعارف وقدرات ابداعية، مما يجعل تنميته والمحافظة عليه أمرا ضروريا في ظل العصر الحالي الذي يتسم بالمنافسة القوية.

رابعاً: مكونات رأس المال الفكري

كما هناك تضارب حول تعريف رأس المال الفكري فهناك أيضاً تضارب حول مكونات رأس المال الفكري حيث يرى (Stewart) أن رأس المال الفكري يتكون من ثلاثة عناصر: رأس المال البشري، رأس المال الهيكلي، ورأس مال العملاء ويشترك كل من رأس المال البشري ورأس مال العملاء في عدم ملكية المنظمة لهم بالرغم من أهميتهم القصوى في نجاح أي منظمة، وتنبثق أهمية رأس المال البشري أما من إبتكار وإبداع منتجات أو خدمات تقدم لأول مرة، أو تطوير ماهو موجود منها فعلاً، ويتكون رأس المال الهيكلي من جميع ممتلكات المنظمةالتي تظل باقية ويمكن تطويرها مثل ثقافة المنظمة، الهيكل التنظيمي للمنظمة،الاختراعات، قواعد البيانات والمعلومات، والعمليات والاجراءات المتصلة بالمنظمة[2].

أما عن رأس مال العملاء فإن المنظمة لا تستطيع أن تمتلك العملاء لكنها تستطيع تحقيق قيمة تضاف لها كرأس مال العملاء من خلال علاقتها مع هولاء العملاء والقدرة على كسب عملاء جدد والقدرة على الاحتفاظ بالعملاء الحاليين[3].

أيضاً تم تقسيم رأس المال الفكري إلى رأس مال داخلي ورأس مال خارجي وعمالة متخصصة وقام بتعريف رأس المال الداخلي على أنه الملكية الفكرية والأصول التحتية مثل براءة الاختراع والعلامة التجارية ونظم المعلومات أما رأس المال الخارجي فهو

([1])أ.د. زكريا مطلك الدوري و د. أحمد علي صالح، **ادارة التمكين واقتصاديات الثقة في منظمات أعمال الألفية الثالثة**،(عمان: دار اليازوريالعلمية للنشر والتوزيع، 2009م)، ص 22.

([2])د. فراج عبد العال، **دور رأس المال الفكري في تحسين الأداء في بيئة الأعمال المصرية**،(بني سويف : جامعة بني سويف،كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، 2009م)، ص 201.

([3])صلاح أحمد محمد متولي، **أهمية القياس والافصاح لرأس المال الفكري في دعم القدرة التنافسية للمؤسسات الجامعية**، (بنها : جامعة بنها، كلية التجارة،مجلة الدراسات والبحوثالتجارية، العدد الثاني، 2009م)،ص ص 244-246.

يحتوي على السمعة وولاء العميل والقنوات التسويقية أما العمالة المتخصصة فهي عبارة عن التأهيل المهني والتعلم والمعرفة المرتبطة بالعمل وروح العمل والابتكارات[1].

أيضا تم تقسيم رأس المال الفكري إلى الآتي[2]:

1.رأس المال البشري:

يشتمل على إجمالي المعرفة والمهارات والخبرات والقدرات البشرية والفكرية، سواء كانت هذه المعرفة عامة مثل الخبرة السابقة أو متميزة مثل الإبتكار.

2.راس المال الهيكلي:

يتضمن السياسات والإجراءات التنظيمية والثقافة والبرامج والنظم المطبقة بالمنظمة.

وينقسم رأس المال الهيكلي إلى:

أ. رأس مال العلاقات، ويتكون من جميع الموارد المتعلقة بالعلاقات الخارجية للمنشأة مع كل الأطراف المرتبطة بها مثل العملاء والموردين.

ب.رأس المال التنظيمي، ويتكون من جميع الأدوات والتقنيات المستخدمة في دعم القدرة التنافسية. ويتفرع إلى قسمين هما:

i. رأس مال العمليات، ويشتمل على العمليات المطبقة التي تزيد من جودة عمليات المنشأة وانتاجيتها، مثل شهادة مطابقة الآيزو.

ii. رأس مال الإبتكار ويشتمل على مجموعة العناصر التي تسمح للمنشأة بالتجديد مثل براءات الإختراع والعلامات التجارية.

تستخلص الباحثة مما سبق أن الآراء جميعها وان اختلفت بعض الشيئ إلا أن الأغلب اعتبر أن رأس المال الفكري يتكون من رأس المال البشري ورأس المال الهيكلي ورأس مال العلاقات.

خامساً: أساليب تنمية وتطوير رأس المال الفكري

تتمثل أساليب تنمية وتطوير رأس المال الفكري في الآتي[3]:

([1])أ. أحمد عماد الدين يمن، **أثر الافصاح عن رأس المال الفكري على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**، (القاهرة : جامعةعين شمس، كلية التجارة،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الرابع، 2010م)، ص 488.

([2])د. نشوى أحمد الجندي، **مرجع سابق**،ص ص 80،79.

([3])د. فهيم أبو العزم، **تطوير القياس والتطوير المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في ظل إقتصاد المعرفة**، (القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة،مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث،2003م) ، ص200.

1. تبني الإدارة العليا الأفكار الإبداعية والإبتكارية للعاملين والإنفاق عليها باعتبار أن هذا الإنفاق يمثل إنفاق استثماري.
2. توفير الدعم المالي لعمليات الإبداع من خلال تخصيص ميزانية لأنشطة التدريب والبحوث والتطوير.
3. اتخاذ قرارات فورية بمكافئة العمل الإبداعي.
4. تقديم الدعم اللازم لخلق بيئات التعلم الذاتي وتشجيع العاملين على التعلم المستمر.

أيضاً يمكن أن تساهم إدارة الموارد البشرية في تحقيق ذلك من خلال الآتي[1]:

1. تهيئة المناخ لتنظيم فرق عمل بحثية تكون مسؤولة عن عمليات الإبداع.
2. إعداد برامج تدريبية تساهم في تنمية مهارات العاملين.
3. تصميم نظام فعال للأجور والحوافز.
4. بناء وتصميم نظام لتقويم الموارد البشرية المتميزة يعتمد في المقام الأول على الرقابة الذاتية.

ترى الباحثة أنه بالإضافة إلى الدور الذي تقوم به الإدارة العليا وإدارة الموارد البشرية في تنمية وتطوير رأس المال الفكر يمكن للإدارات الأخري أيضا في ذلك فعلى سبيل المثال إدارة العلاقات العامة تقوم بدور إيجابي في بناء صورة ذهنية طيبة عن المنظمة وكذلك إدارة الإنتاج يمكنها التعرف على النظم والأساليب والإبتكارات الحديثة في التصنيع والإنتاج.

سادساً: خطوات عملية إدارة رأس المال الفكري

تتمثل خطوات عملية إدارة رأس المال الفكري في الآتي[2]:

1. التعرف على الدور الذي تلعبه المعرفة في المنظمة كمدخل ووسيلة إنتاج ومخرج، وذلك من خلال الإجابة على الأسئلة التالية:
2. إلى أيمدى تعتمد المنظمة على المعرفة بكثافة؟، من يتقاضى أجراً موافقاً لتلك المعرفة؟
3. ومن يدفع؟ وكم يدفع؟ هل من يملك المعرفة يخلق أيضاً القيمة القصوى؟

([1])د. شهيرة محمود، **علاقة رأس المال الفكري بعملية خلق القيمة للمنظمة مع التركيز على رأس المال الإنساني**، (القاهرة : جامعة عين شمس،كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة،العدد الرابع،2011م)، ص 110.

([2])د. محمد نور الطاهر، **مفاهيم وأسس ادارة المعرفة وادارة رأس المال الفكري ومتطلبات تطبيقها**،(الخرطوم : جامعة أم درمانالاسلامية، كلية العلوم الادارية، مجلة العلوم الادارية، العدد الثاني، 2011م)، ص ص 300.

4. تحليل الأصول المعرفية المولدة لتلك الإيرادات، وذلك من خلال الإجابة على الأسئلة التالية:

أ. ماهي الخبرات والقدرات والعلامات التجارية والممتلكات الفكرية وبقية عناصر رأس المال الفكري التي تخلق القيمة لك؟

ب. ما هو مزيج أصول رأس المال البشري ورأس المال الهيكلي ورأس مال العملاء؟

ج. وضع إستراتيجية للإستثمار في الأصول الفكرية واستغلالها، وذلك من خلال الإجابة على الأسئلة التالية:

i. ماهي الإستراتيجيات التي تزيد من الكثافة المعرفية للمنظمة وأعمالها؟

ii. ماهي الطرق والأساليب التي يمكن للمنظمة من خلالها أن تزيد قدرتها على تفعيل أصولها الفكرية؟

iii. تحسين كفاءة العمل المعرفي والعاملين المعرفيين وذلك من خلال الإجابة على السؤال التالي:

كيف يمكن للمنظمة أن تزيد من إنتاجية العاملين المعرفيين؟

ترى الباحثة أن تقييم استراتيجيةالمنافسين والموجودات الفكرية التي يمتلكونها ومقارنتهابالموجودات الفكرية التي تمتلكها الشركة وماذا تحتاج لتعظيم قيمتها يساعدها في إدارة رأس المال الفكري.

سابعاً: خصائص رأس المال الفكري

من أهم خصائص رأس المال الفكري ما يلي[1]:

1. أنه رأس مال غير ملموس.
2. صعوبة قياسه بدقة.
3. يتزايد بالاستعمال.
4. يمكن الاستفادة منه في مراحل وعمليات مختلفة في نفس الوقت.
5. له تأثير كبير على المنظمة.

تلاحظ الباحثة أن رأس المال الفكري يتزايد بالاستعمال وذلك من خلال اكتساب الخبرات والتجارب والمهارات التي تمكنه من الإبداع والإبتكار، وأيضا يمثل أحد العوامل التي تدعم

[1] احمد عماد الدين يمن، **مرجع سابق**،ص ص 137،138.

المركز التنافسي لمنظمات الأعمال، كما أن صعوبة قياس رأس المال الفكري ناتجة من أنه عنصر غير ملموس.

المبحث الثاني

القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري

أولاً : مفهوم قياس رأس المال الفكري:

وضع المحاسبون والإداريون تعاريف متعددة للمحاسبة عن رأس المال الفكري ومن أهمها تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين التي عرفتها بأنها عملية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للجهة المعنية، وتقوم مبادئ المحاسبة عن رأس المال الفكري بالتركيز على تقييم الموارد البشرية على أساس أن الإنفاق على

الموارد البشرية لمؤسسة ما، هو بمثابة إنفاق استثماري يظهر ضمن مجموعة الأصول الثابتة المعنوية في الميزانية العمومية للمؤسسة[1].

هناك قناعة بين الباحثين في أن نظرية المحاسبة ترتكز على اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاقاً على الأصول الرأسمالية للمؤسسة وذلك نظراً لأهمية وقيمة العنصر البشري، عليه فإن للمحاسبة عن رأس المال الفكري هدف مزدوج، فهي أولاً : بمثابة أسلوب علمي لإدارة الموارد البشرية باعتبار أن البشر يمثلون أصولا ذات قيمة رأسمالية ضمن مجموعة الأصول الرأسمالية للمؤسسة، ثانيا: أن المحاسبة عن رأس المال الفكري تعتبر بمثابة نظام متكامل للمعلومات اللازمة لإدارة تلك الموارد البشرية بكفاءة وفاعلية لأنها تقدم المعلومات اللازمة عن تكلفة وقيمة الفرد في التنظيم، ومن ناحية أخرى فمحور اهتمام المحاسبة الإدارية برأس المال الفكري من خلال تحديد تكلفة وقيمة الموارد البشرية يصب بشكل مباشر في مساعدة الإدارة في ترشيد القرارات واستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة والسعي قدما نحو التنمية المستدامة[2].

ثانياً: أهمية ودوافع قياس رأس المال الفكري

هنالك العديد من الدوافع التي تحث المنظمة على ضرورة قياس رأسمالها الفكري حيث أن المنظمات- خاصة كثيفة المعرفة- تبذل المزيد من الجهد من أجل تقييم أصولها المعرفية والافصاح عنها حيث تساهم تلك الأصول بصورة جوهرية في تعظيم المركز الاستراتيجي لها، حيث يرى (Garcia ayuso) أن هناك عدة أسباب تدعو الى الاهتمام بقياس رأسمال الأصول غير الملموسة وبين كل من الأرباح المستقبلية وقيمة المنظمة. حيث أن الأصول غير الملموسة تعتبر المحرك الرئيسي للنمو والقدرة التنافسية، وأنه يعمل على تحسين الادارة الداخلية للموارد من خلال أن ما يمكن ادارته يمكن قياسه[3].

وحدد (Skyrme) دوافع رئيسية للمدراء لقياس الموجودات غير الملموسة في شركاتهم تتلخص في الآتي[4]:

([1])د. نبيل مرسي خليل، **الميزة التنافسية في مجال الأعمال**،(الإسكندرية: الدار الجامعية ، 1996م)، ص 39.

([2])د. يحضة سملالي ، **التسيير الإستراتيجي لرأس المال الفكري والميزة التنافسية المستدامة للمؤسسات الإقتصادية**، (الجزائر : جامعة بسكرة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد السادس، 2004م)، ص ص 97-98.

([3])صلاح أحمد محمد متولي، **مرجع سابق**، ص582.

([4])د. سعد عبد الكريم الساكني، **رأس المال الفكري والتحديات التي تواجه المحاسبين في قياسه**، (اربد : جامعة الأربد الأهلية، كلية العلوم الإدارية،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويلغير منشورة، 2011م)، ص 63.

1. أن القياس يوفر أساساً لتقييم الشركة من خلال التركيز على الموجودات غير الملموسة.

2. لتبرير الاستثمار في أنشطة ادارة المعرفة بواسطة التركيز على المنفعة أو الفائدة.

ترى الباحثة أن قياس رأس المال الفكري يدعم دور المحاسبة الإدارية في مجال قياس وإدارةالأداء الإستراتيجي للموارد ليشمل موارد المنشأة المالية وغير المالية، ملموسة وغير ملموسةوعلاقة الأطراف ذات المصلحة بالمنشأة بالأداء الإستراتيجي لموارد المشروع.

ثالثاً: أهداف قياس وتقييم رأس المال الفكري:

يحقق قياس وتقييم رأس المال الفكري هدفين إستراتيجيين رئيسيين هما: تحسيندور المحاسبة في التقرير الداخلي عن رأس المال الفكري، تحسينالتقرير الخارجي عن رأس المال الفكري. ويتم تناول دور قياس وتقييم رأس المال الفكري في تحقيق هذين الهدفيين على النحو التالي:

1.تحسين التقرير الداخلي عن رأس المال الفكري:

يتضمن تحسين التقرير الداخلي عن رأس المال الفكري القضايا التالية[1]:

أ. إدارة موارد رأس المالالفكري بشكل متميز ومختلف عن الموارد النقدية والمادية التي تتسم بسهولة تقديرها كمياً وقياسها وإدارتها.

ب. دعم دور رأس المال الفكري في صياغة الإستراتيجيات المناسبة لدعم القدرة التنافسية للمنظمة.

ج. تطوير مؤشرات الأداء الداخلي لكي تساهم بدور فعال في تقييم الإستراتيجيات المختلفة للمنظمة.

د. إختيار المؤشرات المناسبة لقياس رأس المال الفكري التي تحقق أعلى قيمة مضافة للمنظمة.

هـ. ربط مقاييس رأس المال الفكري بخطط المنظمة للمكافآت والحوافز.

و. تعزيز الفكر الإداري الشامل للمنظمة من خلال دمج المقاييس المختلفة لرأس المال الفكري في مقياس واحد وشامل لقيمة المنظمة.

([1])علي حسين الدوغجي،**أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري لتعظيم قيمة الشركة**، (بغداد : جامعة بغداد،كلية التجارة،رسالة دكتوراة الفلسفةفي المحاسبة غير منشور،2010م) ،ص 77.

2.تحسين التقرير الخارجي عن رأس المال الفكري:

يتضمن تحسين التقرير الخارجي عن رأس المال الفكري تحقيق العديد من الأهداف من أهمها[1]:

أ. تقديم معلومات أفضل للأطراف ذات المصلحة بالمنشأة حول القيمة الحقيقية والمستقبلية للمنظمة.

ب.وضع إطار شامل للإفصاح عن معلومات موارد رأس المال الفكري بما يؤدي إلى تخفيض حجم مشكلة عدم التماثل بين المعلومات المتاحة للاطراف المختلفة من المستفيدين.

ج. وضع إطار شامل للإفصاح عن المعلومات المناسبة عنه في قائمة خاصة بما يساعد على التقييم السليم للأصول الفكرية للمنشأة ومن ثم زيادة القدرة على زيادة رأس المال الفكري.

د. تعزيز سمعة الشركات كثيفة المعرفة ودعم قدرتها في التأثير على أسعار الأسهم.

ترى الباحثة أن القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية المنشورة يؤدي إلى مصداقية بيانات التقارير المالية ويوفر معلومات أفضل لمستخدميها مما يزيد من ثقتهم في المنشأة.

رابعاً: نماذج قياس رأس المال الفكري:

كما اختلفت آراء الكتاب والباحثين والمنظمات المهنية في تحديد مفهوم ومكونات رأس المال الفكري، اختلفت أيضاً في طرق قياسه بسبب الصعوبات التي تواجه القائم بعملية القياس بسبب الطبيعة الخاصة لرأس المال الفكري، فقد يكون أحد العناصر المكونة لرأس المال الفكري ذو قيمة بالنسبة لمنشأة معينة، وقد لا يكون ذي قيمة لمنشأة أخرى، الأمر الذي يترتب عليه مقاييس مختلفة لا تمكن من اجراء المقارنة بين هذه المنشآت، فضلاً عن هذا فإن بعض الأصول غير الملموسة يصعب قياسها من الناحية العملية. وعلى الرغم من الصعوبات التي تواجه قياس وتقييم رأس المال الفكري، اتجهت جهود الكتاب والباحثين

([1])أ.د. عماد سيد قطب السيد، **المحاسبة عن رأس المال الفكري من منظور استراتيجي مع التركيز على مدخل القيمة الشاملة** ، (القاهرة : جامعة الأزهر، كلية التجارة،المجلة العلمية لقطاعكليات التجارة، العدد الثاني، 2008م)، ص ص 487- 488.

والمنظماتالمهنية الى بعض الطرق والمداخل لتكوين نموذج محاسبي يمكنالاعتماد عليه في قياس رأس المال الفكري[1].

تنقسم الى مقاييس مالية ومقاييس غير مالية ولا يوجد اختلاف كبير بين المقاييس المالية وغير المالية حيث كليهما يحمل عنصر عدم التأكد وسوف تتناول الباحثة أهم المقاييس المالية:

1.نموذج معدل القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية:

يقوم هذا النموذج على افتراض مؤداه أن الزيادة في القيمة السوقية للمنشأة عن القيمة الدفترية لأصولها ترجع إلى زيادة القيمة في رأس المال الفكري الخاص بهذه المنشأة، أي أن رأس المال الفكري = القيمة السوقية للمنشأة – القيمة الدفترية لأصول المنشأة[2].

على الرغم من شيوع استخدام هذا النموذج لبساطته ووضوحه، إلا أنه يؤخذ عليه عدم الموضوعية في الافتراض الذي ينبني عليه، حيث أن الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية لا يرجع بالضرورة كاملاً إلى قيمة رأس المال الفكري وإنما يرجع إلى العديد من المتغيرات الاقتصادية التي تؤثر في القيمة السوقية مثل النمو الاقتصادي، أو انخفاض معدلات الفائدة أو بسبب التغيرات في القيمة الدفترية للأصول وأيضاً هذا النموذج يوفر قياساً مجمعاً لا يسمح بتحليل المكونات الفرعية لرأس المال الفكري[3].

2.نموذج قيمة الموجودات غير الملموسة المحسوبة

عرف (Sveiby) نموذج الأصول غير الملموسة بأنه طريقة لقياس الأصول المعرفية وأسلوب لعرض عدد من المؤشرات الملائمة لقياس هذه الأصول ويقوم هذا المدخل بتقسيم الأصول المعرفية إلى[4]:

أ.مؤشرات رأس المال الداخلي وتتضمن:

([1])أ.د. عصام الدين محمد متولي،و د. صلاح علي أحمد، **مفهوم ونماذج القياس المحاسبي لرأس المال الفكري**، (المنصورة : جامعة المنصورة، كلية التجارة،المؤتمر السنوي الخامسوالعشرون، ادارة المعرفة: الاستراتيجيات والتحديات، 2015م)، ص 19.

([2])توفيق عبد المحسن الخيال، **أهمية المحاسبة عن رأس المال الفكري وتحديد آثارها على جدوى المعلومات**، (الاسكندرية : جامعةالاسكندرية، مجلة التجارة للبحوث العلمية،العدد الأول، المجلد الثاني والأربعون، 2005م)، ص 310 .

([3])د. أمجاد محمد الكومي، مرجع سابق، ص ص 88- 89.

([4])صلاح أحمد محمد متولي، مرجع سابق، ص 586.

i. مؤشرات قياس النمو والتحديث: وتشمل تكاليف الاستثمار في التقنيات الحديثة، والايرادات من المنتجات الحديثة ونسبة الاستثمارات غير الملموسة إلى إجمالي الاستثمارات.

ii. مؤشرات الفعالية: وتشمل نسبة العمالة في المجالات الادارية وإجمالي العاملين ونسبة الايراد لكل عامل ونسبة عدد الحاسبات الآلية لعدد العاملين وعدد براءات الاختراع الجديدة.

iii. مؤشرات الاستقرار: تشمل عدد المديرين الى إجمالي عدد العاملين وعمر المنظمة.

ب.مؤشرات رأس المال الخارجي وتتضمن:

i. موشرات قياس النمو والتحديث: وتشمل نمو الايرادات وربحية كل عميل وحصة المنظمة في السوق.

ii. مؤشرات الفعالية: تشمل قيمة المبيعات لكل عميل وقيمة المبيعات من العملاء الجدد.

iii. مؤشرات الإستقرار: تشمل مدى رضاء المستهلكين ومدى تكرار طلبات العملاء ونسبة عدد العملاء الكبار إلى إجمالي العملاء.

3.نموذج معامل القيمة المضافة:

تم تطوير هذا النموذج بواسطة النمساوي (Antepulic) عام 1998م، لقياس مدى قدرة المنظمة على خلق القيمة كمقياس لكفاءتها في ظل الاقتصاد الحالي والقائم على المعرفة، يقوم معامل القيمة المضافة لرأس المال الفكري على قياس كفاءة رأس المال الفكري للمنظمة بجانب رأسمالها المادي، وهو يتكون من مجموع نسب ثلاثة مكونات هي: كفاءة رأس المال البشري، كفاءة رأس المال الهيكلي(يتضمن كفاءة رأس المال الداخلي ورأس مال العلاقات معاً)، وكفاءة رأس المال المستخدم(يتضمن كفاءة رأس المال المادي والمالي معاً)، حيث يشكل مجموع هذه النسب كفاءة رأس المال الفكري[1].

4. نموذج مستكشف سكانديا:

([1])عادل عطية عبد الستار العبيدي، **قياس كفاءة الاستثمار في رأس المال الفكري باستخدام معامل القيمة المضافة لرأس المال الفكري**، (جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية،المجلد الثالث،العدد الثاني، 2012م)، ص 169.

وضع النموذج بواسطة شركة سكانديا عام 2000م. ويعتبر مستكشف سكانديا من أكثر المداخل المعروفة والتي وضعت بمعرفة شركة سكانديا السويدية بهدف قياس رأس المال الفكري ويعتمد هذا المدخل على خمسة أبعاد رئيسية تعبر عن المنظمة ككل في شكل مترابط وهي[1]:

أ. بعد التركيز على العملاء: يتضمن المؤشرات التالية: عددالحسابات الخاصة بالعملاء، عدد العملاء الذين فقدتهم المنظمة.

ب. بعد التركيز على البحوث والتطوير :يتضمن المؤشرات التالية: عدد الحسابات الخاصة بالعامل، التكاليف الادارية الخاصة بالعامل الواحد ومراقبة جودة العمليات ونظم إدارة الجودة.

ج. بعد التركيز على العمليات: يتضمن المؤشرات التالية: مصاريف التسويق للعميل، نصيب ساعات التدريب، نسبة مصاريف التطوير.

د. بعد التركيز على الموارد البشرية: ويتضمن المؤشرات التالية: معدل دوران العمال، تكاليف التدريب والتعليم لكل عامل والابداع والابتكار وهي التي تحرك النموذج بأكمله.

هـ. بعد التركيز المالي: يتضمن المؤشرات التالية: نسبة الربح للأصول المدارة، نسبة الأصول المتداولة.

هذا وقد اهتم هذا المستكشف بالمنظور الزمني للأبعاد المذكورة وحقق توازناً ما بين الماضي الذي كان يهتم فقط بالمقاييس المالية ووصولاً الى المستقبل الذي يركز على القيمة الابتكارية والابداعية للمنظمة ويعبر عنها ببعض المؤشرات المالية.

5. نموذج كلفة محاسبة الموارد البشرية:

عرف محاسبة الموارد البشرية الأستاذان (Aatz&Usry) بأنها عملية تقدير القيمة الماليةللموارد البشرية في الشركات والمجتمع، ومتابعة التغيرات التي تطرأ على قيمتها بمرور الوقت وبالتالي على المحاسب عندما ينظر إلى الموارد البشرية عليه أن يحسب

(1)صلاح أحمد محمد متولي،مرجع سابق، ص 587.

كل التكاليف المرتبطة بها من لحظة اختيار الفرد واجراءات تعيينه وحتى انتهاء خدماته، ولغرض قياس التكاليف المرتبطة بالمورد البشري تتبع الخطوات التالية[1]:

أ. فصل فقرات التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية عن بقية فقرات التكاليف الأخرى.

ب. تصنيف تلك التكاليف إلى جارية(تحمل على السنة الحالية) وأخرى رأسمالية(تحمل على سنوات مستقبلية).

ج. تصنيف عناصر التكاليف حسب أنشطة إدارة الموارد البشرية إلى: تكاليف تعيين، تكاليف تطوير، تكاليف إحلال وتدريب وغيرها.

د. احتساب الإندثار السنوي للتكاليف المرسملة.

هـ. تحميل تكاليف الفقرة (د) أعلاه على مصاريف السنة المالية موضوع البحث.

أما عن المعالجة المحاسبية فإن التكاليف المرتبطة بالسنة الحالية تعد جارية، أما التي يكون لها أثر مستقبلي فيجب أن ترسمل.

6.نموذج بطاقة الأداء المتوازن:

هذا النموذج بصفة أساسية على تقديم أداء منظمات الأعمال من خلال مجموعة من المقاييس المالية ومجموعة من المقاييس غير المالية تحقق فيما بينها مجموعة من مقاييس الأداء المركبة أو المتوازنة[2].

ظهر هذا المقياس نتيجة لحاجة المنشآت لتنظيم استثمار أصولها المعنوية والمعرفية والمحافظة عليها. كما أن هذا المدخل يوضح بصفة أساسية علاقات السبب والنتيجة والأثر بين مقاييس الأداء ومسببات الأداء حيث تمكن هذه المقاييس من تحقيق توازن بين المنظور المالي الذي يهتم بنظرة المساهمين إلى المنشآت مثل مدى تحقيق معدل متزايد للعائد على رأس المال ومنظور العملاء الذي يهتم بنظرة العملاء الى المنشأة ومؤشر أسعار منتجاتها مع أسعار المنافسين، ومنظور العمليات الداخلية الذي يهتم بالمجالات التي يجب أن تتميز بها المنشأة مثل دورة الانتاج وتكلفة الوحدة، ومنظور التعليم والنمو. وعن طريق التعامل بين وجهات النظر هذه تستطيع الإدارة فهم العلاقات الداخلية الأمر

([1])د. فاضل بني عثمان، **مداخل قياس رأس المال الفكري محاسبيا**، (بغداد :كلية الحدباء الجامعة، مركز الدراسات المستقبلية، مجلة بحوث مستقبلية، العددالسابع والعشرون، 2009م)، ص 114.

([2])د.رشا الغول. **المحاسبة عن رأس المال الفكري**،(الاسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية للنشر، 2014م)،ص 118.

الذي يترتب عليه تطور عملية اتخاذ القرار. وعلى الرغم من ذلك وجهت إلى هذا المدخل مجموعة من الانتقادات منها[1]:

أ. فشله في توجيه اهتمامه إلى جميع الأطراف المتعلقة بالمنشأة .

ب.صعوبة اتمام علاقة السبب والأثر بين التصنيفات المختلفة لمسببات القيمة، وكل من خلق القيمة والنتائج المستقبلية.ترى الباحثة أنه لا يوجد نظام شامل يستخدم النقود كمعدل لقياس الأصول غير الملموسة، وتكمن المشكلة في الأشياء المطلوب قياسها وتفسير نتائجها وليس في تصميم مقاييس خاصة بالأصول غير الملموسة.

خامساً: مفهوم الإفصاح عن رأس المال الفكري

ينتقد كثير من الباحثين قصور المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في تقديم المعلومات الكافية للمديرين والمستثمرين لأنها أقل فعالية في تقديم المعلومات المتعلقة بالأصول غير الملموسة مثل التكنولوجيا ورأس المال البشري والابتكار وخاصة أن الميزانية العمومية تستبعد بنوداً هامة مثل فرص النمو، البنية التحتية، ورأس المال الفكري والآثار المترتبة على عمليات البحوث والتطوير، هذا ما حدا بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لتشكيل لجنة خاصة للتقرير عن سبل تحسين وتطوير الافصاح في التقارير المالية وتحديد نمط المعلومات المالية التي يجب اتاحتها للجمهور في عام 1994م، وتلا ذلك قيام مجلس معايير المحاسبة المالية بإصدار تعقيبه على تقرير هذه اللجنة في فبراير من عام 2001م، كما أصدر في أبريل من نفس العام دراسة داخلية بشأن التحديات التي تواجه قطاع الأعمال في التقرير عن أعماله في ظل اقتصاد المعرفة، والذي انتهى باصدار النسخة النهائية لمشروع التقرير بشأن الإفصاح المناسب عن الأصول غير الملموسة في يونيو من عام 2001م، بالتوافق مع المعايير المحاسبية(ASA NO.141,142) الصادرة في عام 2001م والخاصة أيضاً بتعيين الموجودات غير الملموسة بغرض التركيز على ضرورة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة باستخدام المؤشرات غير المالية، وليس كجزء من المعلومات المالية المدرجة في القوائم المالية ولكن تدرج ضمن متطلبات الإفصاح الكافي في متن القوائم المالية، أو في تقرير وصفي

([1])أ. د. عصام الدين محمد متولي ود. صلاح أحمد، **مرجع سابق**، ص 18.

ملحق بالقوائم الماليةشريطة أن يكون الافصاح عن الأصول غير الملموسة مقصوراً على الأصول المعنوية المتحصل عليها من خارج المؤسسة وليس من داخلها[1].

ترى الباحثة أن رأس المال الفكري هو المفتاح لتحقيق الإزدهار المستقبلي للشركة وأن تضمينه في القوائم المالية يساعدها على سرعة إعادة تنظيمها لتتكيف مع البيئة المتغيرة والظروف المحيطة بها.

سادساً: أهمية الإفصاح عن رأس المال الفكري

إن القوائم المالية تعتبر وسيلة للإتصال يمكن عن طريقها أن تظهر الشركات كل ما تملكه بقيمته الحقيقية. ويؤدي إظهار رأس المال الفكري في تلك القوائم إلى الآتي[2]:

1. اعتباره أداة لإدارة المعرفة الداخلية في الشركات فضلاً عن أنه يعتبر أداة لإدارة الكفاءات التي تحتاجها إدارة المعرفة.
2. فيما يتعلق بالأنشطة يسهم الإفصاح عن رأس المال الفكري في:

أ. تحسين العلاقات مع أصحاب المصالح المختلفين لأنه يساعد على زيادة الشفافية التي تساعد على تعزيز سمعة الشركة وعلى ضوء هذا التحسن فإنه يمكن استخدامه كأداة لتعيين الكفاءات من الموظفين في الشركات.

ب. التطوير الشخصي من خلال تحديد أهم الثغرات في الكفاءات في الشركات وتوفير الطرق للتدريب والتعليم لسد الثغرات.

ج. بناء القيمة الحقيقية للشركات وذلك لاستخدامه كأداة من أدوات التسويق لإظهار المعرفة والكفاءات الأساسية في الشركات.

تلاحظ الباحثة أن القياس والإفصاح من أهم الركائز التي يعتمد عليها الفكر المحاسبي وتبرز أهمية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري في الأساس من رغبة المستفيدين سواء داخل الشركة أو خارجها، في تحقيق فهم أفضل وأشمل لجميع العناصر المؤثرة في تقييمالشركة ولأن النجاح المستقبلي للشركات أصبح يتوقف على الإستمارات في الأصول غير الملموسة لما لها من دور فعال في خلق القدرة التنافسية.

سابعاً: المساوئ الناتجة من عدم الإفصاح عن رأس المال الفكري

([1])د. سهير الطمبلي، **القياس والافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري ركيزة أساسية للتنمية المستدامة**، (بني سويف : جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، 2009م)، ص،ص 165،164.

([2])أ.د. نصر الدين أحمد محمد سراج، **محددات الافصاح والتقرير المحاسبي عن رأس المال الفكري**، (السودان: جامعة كردفان، كلية التجارة، المؤتمر السنوي الدولي الخامس والعشرون،إدارة المعرفة: الاستراتيجيات والتحديات، 2010م)، ص 10 .

المساوئ الناتجة عن عدم الإفصاح عن رأس المال الفكري تتمثل في الآتي[1]:

1. هناك عدد كبير من حملة الأسهم الضعاف لا يمكن لهم الوصول إلى المعلومات الخاصة بالأصول غير الملموسة والتي يمكن لكبار المستثمرين الوصول إليها مما يخل بالشفافية والعدالة.
2. يمكن حدوث نوع من التجارة الداخلية من قبل الإدارة لاستغلال ما تعرفة من معلومات خاصة بالأصول غير الملموسة مما يؤدي إلى زيادة عنصر الفساد في المنظمة.

ثامناً: محددات القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري

أن أهم أهداف المحاسبة هو القياس والإفصاح عن الأصول والالتزامات ولكن قد يثار السؤال التالي: هل يمكن وبسهولة تقييم الأصول الفكرية؟ بمعنى قياسها والإفصاح عنها؟ واجهت محاولات عالمية في تصنيف وتقييم الأصول الفكرية والمعنوية مشاكل عديدة فالمعرفة تعتمد على شيئ غير ملموس ودائم التغيير. لذلك فإن مديري الشركات يحاولون دوماً التفكير في بيان محتويات المعرفة الخاصة بشركاتهم لأنه يحتاجون الوصول لمعرفة ما تتضمنه المعرفة الخاصة بشركاتهم من تميز فريد. ويمكن تلخيص أسباب صعوبة قياس رأس المال الفكري فيما يلي[2]:

1. أسباب تاريخية- فالقواعد المحاسبية رغم تنقيحها باستمرار على أسس منتظمة، قد جرى تصميمها في الأصل لموجودات مادية ملموسة مثل المنشآت والآلات التي كانت تمثل مصدر الثروة خلال العصر الصناعي.
2. بعض الموجودات غير الملموسة يصعب قياسها أساساً، فالإبداع مثلا، الذي هو في صلب عملية توليد المعرفة هو عملية غير قابلة للتكهن بها وبنتائجها ويمكن أن تظهر بطرق عدة.
3. الطبيعة الخاصة لرأس المال الفكري، فقد يكون أحد مكوناته ذو قيمة بالنسبة لشركة ما، بينما يكون غير ذي أهمية لشركة أخرى، وهذا بدوره ينتج مقاييس عكسية أو مختلفة قد تجعل قابلية المقارنة بين الشركات في غاية الصعوبة.
4. صعوبة تقرير المنافع الاقتصادية المستقبلية للعديد من بنود رأس المال الفكري بسبب عدم إمكانية رقابتها أو التحكم فيها بواسطة الشركة مقارنة بالأصول المادية.

([1])أ. أحمد عماد الدين يمن، مرجع سابق، ص 381.
([2])أ.د. نصر الدين أحمد محمد سراج، مرجع سابق، ص ص 11،10.

تستخلص الباحثة أن رأس المال الفكري يرتبط بموجودات غير ملموسة تتمثل بشكل أساسي في عنصر المعرفة التي هي فكرية وليست مادية لذا يصعب قياسها وأيضاً من محددات الإفصاح عن رأس المال الفكري عدم وضوح مفهوم المكونات الرئيسية له وعدم فعالية إدارته.

تاسعاً: دور رأس المال الفكري في دعم الميزة التنافسية

إن دعم القدرة التنافسية يعد هدفاً واستثماراً في نفس الوقت. حيث أن وجود هذه القدرة يضمن المنشأة البقاء والإستمرار في السوق ودعمها وتطويرها يحتاج إلى رؤية شاملة بعيدة المدى تتصف بالديناميكية في حشد الموارد اللازمة لتحقيق هذا الهدف[1].

1. مفهوم الميزة التنافسية:

توجد عدة تعاريف تناولت مفهوم الميزة التنافسية منها[2]:

أ. هي قدرة المنظمة على صياغة وتطبيق الإستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمنظمات الأخرى العاملة في نفس النشاط.

ب. تعرف الميزة التنافسية على أنها الميزة أو عنصر تفوق للمنظمة يتم تحقيقها في حالة اتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس.

تلاحظ الباحثة أن التعريف العريف الأول يشير أن الميزة التنافسية تنحصر في قدرة المنظمة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تمكنها من الحصول على مركز تنافسي أفضل مقارنة بمنافسيها، كما يركز التعريف الثاني على مصدر من مصادر الميزة التنافسية والمتمثل في إستراتيجية التنافس التي تتبعها المنظمة.

2. أبعاد تحقيق الميزة التنافسية:

يرتبط تحقيق الميزة التنافسية ببعدين أساسيين هما[3]:

أ.القيمة المدركة لدى العميل:

تعني القيمة المدركة للعميل قيام المنظمات باستغلال الإمكانيات المختلفة في تحسين القيمة التي يدركها العميل للسلع والخدمات التي تقدمها المنظمة، مما يساهم في بناء الميزة التنافسية لها، حيث يتضمن مفهوم القيمة بالإضافة إلى السعر والجودة مدى الإقتناع بالمنتج أو الخدمة وخدمات ما بعد البيع.

([1])مراد ناصر، **الإستثمار في رأس المال الفكري لتحقيق التنمية الإقتصادية**، (القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الدراسات الإقتصادية، العددالعاشر،2008م)، ص 230.

([2])**المرجع السابق**، ص 232.

([3])مصطفى كمال الدهراوي، **مرجع سابق**، ص 130.

ب.التميز:

يمكن تحقيق الميزة التنافسية أيضاً من خلال عرض سلعة أو خدمة لا يستطيع المنافسون تقليدها أو عمل نسخة منها.

ترى الباحثة أن إدارة رأس المال تؤدي دوراً هاماً في تدعيم مفهوم القيمة لدى العميل الذي يعد من الدعائم الأساسية لتحقيق الميزة التنافسية من خلال على مكوناتها والذي يتمثل في رأس المال العلاقات، كما يمكن الوصول إلى التميز من خلال عدة مصادر من أهمها الموارد المالية ورأس المال الفكري.

الفصل الثاني

مفهوم وأهمية ومداخل قياس جودة التقارير المالية

يشتمل على الآتي:

المبحث الأول: مفهوم وأهمية جودة التقارير المالية

المبحث الثاني: مداخل قياس جودة التقارير المالية

المبحث الأول

مفهوم وأهمية جودة التقارير المالية

أولاً: مفهوم جودة التقارير المالية

رغم تعدد الدراسات البحثية التي تناولت قضية جودة التقارير المالية واتساع نطاقها الجغرافي حيث شملت هذه الدراسات العديد من دول العالم، إلا أن مفهوم جودة التقارير المالية ما زال

مفهوماً غامضاً حيث لا يوجد تعريف متفق عليه حتى الآن لجودة التقارير المالية. ويمكن التفرقة بين أربعة اتجاهات تناولت مفهوم جودة التقارير المالية وقد جاءت هذه الاتجاهات متكاملة أحياناً ومتناقصة أحياناً أخرى، وتتمثل هذه الاتجاهات الأربعة فيما يلي:

الإتجاه الأول:

يمثل هذا الاتجاه مجموعة الدراسات التي ركزت اهتمامها عند تعريفها لمفهوم جودة التقارير على ما تقدمه تلك التقارير للأطراف المستفيدة من خدمات. وكان واضحاً في تلك الدراسات أنه لا يمكن الحديث عن جودة التقارير المالية إلا إذا كانت لديها القدرة على مساعدة الأطراف المستفيدة على التنبوء بالتدفقات التقدية المتوقعة للشركة. ويستند أيضاً هذا الإتجاه إلى أن أهم أهداف التقارير المالية وفقاً لقائمة المفاهيم الأساسية رقم(8) التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية عام 1980م، هو مساعدة المستثمرين الحاليين والمحتملين على التنبوء بالتدفقات النقدية المتوقعة للشركة[1].

أيضاً تعرف جودة التقارير المالية بأنها الدقة التي تنقل بها التقارير المالية معلومات عن العمليات في الشركة، ولا سيما التدفقات المتوقعة، وذلك لإطلاع المستثمرين في الأسهم على هذه المعلومات، كما هو موضح في بيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (1)، التقارير المالية يجب أن تقدم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والتي تساعد في اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة وتقدم معلومات لمساعدة المستثمرين الحاليين والمحتملين في تقرير مبلغ وتوقيت وعدم اليقين من المقبوضات النقدية المستقبلية[2].

الاتجاه الثاني:

تركز الدراسات التي تمثل هذا الاتجاه على أنه لا يمكن الحديث عن مفهوم جودة التقارير المالية بعيداً عن ضرورة توافر مجموعة من القدرة التنبؤية، التغذية العكسية، التوقيت، أمانة العرض، حيث تركز تلك الدراسات أن جودة التقارير المالية تعني أن تستوفى المعلومات الواردة بتلك التقارير لكل من خصائص الملائمة وامكانية الاعتماد والقابلية للمقارنة، وتركز بعض التعريفات التي تنتمي إلى هذا الاتجاه أن المعلومات المحاسبية الأعلى جودة هي

([1])د. بني الطاهر حسين،أ. بوطلاعة محمد، **أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي**، (الجزائر: جامعة محمد خيصر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية،مجلة العلومالإدارية، العدد الأول، 2012م)، ص 14.

([2])أ.د. أسامة محمد محي الدين عوض، د. أحمد غازي صقر، (المنصورة : جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية الدراسات التجارية، العدد الثالث، 2014م)، ص ص 417-416 .

المعلومات التي يمكن من خلالها حماية المستثمرين وحملة الأسهم من سلوك الادارة الانتهازي أو النفعي، حيث تركز علىأحد المشاكل الهامة المرتبطة بالإفصاح عن المعلومات المالية وهي نقطة التوازن بين خاصيتي الملاءمة وإمكانية الاعتماد[1].

حيث أوضحت هذه الدراسات أن مفهوم جودة التقارير المالية يعبر عن خصائص المعلومات المالية التي تتضمنها تلك التقارير وهذه الخصائص تنبثق من منفعة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات والتي تتوقف على درجة الثقة في المعلومات وقابليتها للمقارنة حيث تتوقف الثقة في المعلومات على تمثيلها لحقيقة الأحداث وعدالة تلك المعلومات وقابليتها للتحقق أما ملائمة المعلومات فإنها تتوقف على توقيت المعلومات والقيمة التنبؤية لها والتغذية العكسية[2].

الإتجاه الثالث:

حيث يتم من خلاله تعريف مفهوم جودة التقارير المالية بمدى إلتزام الشركات بكل المعايير المحاسبية والتشريعات القانونية التي يجب أن تحم الممارسة العلمية، حيث حاولت بعض الدراسات اختبار تأثير الإلتزام بالمعايير الدولية للتقارير المالية على جودة المعلومات المحاسبية[3].

الإتجاه الرابع:

في ظل هذا الإتجاه يتضح أن جودة التقارير المالية تقتصر إلى حد بعيد عن انخفاض مستوى إدارة الأرباح بها حيث ترى تلك الدراسات أن التقارير المالية الأعلى جودة هي تلك التقارير التي تنطوي على عمليات أقل لتمهيد مدخل الدخل أو إدارة الأرباح،حيث يستند أنصار هذا الإتجاه في رؤيتهم لجودة التقارير المالية إلى أن الأرباح السنوية يمكن تقسيمها إلى أرباح تنطوي على تدفقات نقدية، وأخرى ترتبط بالاستحقاق غير العادي وترتفع جودة الأرباح، وبالتالي جودة التقارير المالية. وتؤكد هذه الدراسات أيضاً على أن التقارير المالية الأعلى جودة هي التقارير التي تنطوي على درجة أكبر من التحفظ المحاسبي والذي يقصد به الإعتراف السريع بالأخبار السيئة بالمقارنة بالأخبار الجيدة،

([1])د. محمد محمد عبد القادر الدبسيطي، **إطار مقترح لمحددات مساهمة لجان المراجعة في تحقيق جودة التقارير المالية،** (المنصورة : جامعة المنصورة، كلية التجارة،المجلة المصرية للدراساتالتجارية ،العدد الأول،2005م) ،ص 15.

([2])د. علي محمد الصياد، **أثر تطبيق معايير القيمة العادلة على جودة التقارير المالية وعلى أسعار الأسهم في البورصة المصرية،** (طنطا : جامعة طنطا، كلية التجارة،المجلة العلميةللتجارة والتمويل، العدد الرابع، 2013م)، ص 294.

([3])معتز عبد الحميد علي كيلان، **أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية المنشورة،** (القاهرة : جامعةعين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والإدارة، العدد الثاني، 2013م)، ص ص 154-157.

تضيف دراسات أخرى أن التقارير المالية الأكثر جودة هي تلك التقارير التي يترتب عليهانطاق عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم[1].

ترى الباحثة في أن جودة التقارير المالية تتوقف على جودة المعلومات المقدمة في هذه التقارير وتتمثل جودة التقارير بالصفات الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية. كما تتفق الباحثة مع مفهوم جودة التقارير المالية مع الإتجاه الأول والإتجاه الثاني كما ترى الباحثة أن ماجاء في بقية الإتجاهات يعتبر متطلبات ضرورية لتحقيق جودة التقارير المالية.

ثانياً: أهمية جودة التقارير المالية

يتمثل الهدف الرئيسي للتقارير المالية في توفير معلومات مالية عالية الجودة تتعلق بالوحدة، ومفيدة في اتخاذ القرارات الإقتصادية، وتوفير مثل هذه المعلومات يمثل أهمية بالغة لكل من المستثمرين والأسواق المالية على السواء، حيث تعتبر المعلومات الواردة بالتقارير المالية هي حجر الأساس الذي ينبني عليه مستخدمي تلك التقارير المالية قراراتهم، ويساعد التقرير عن معلومات عالية الجودة تتسم باكتمال المحتوى والشفافية على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومتخذي القرارات خاصة المستثمرين، حيث تستطيع إدارة المنشأة بحكم موقعها الوصول إلى كافة المعلومات التي تحتاجها لإتخاذ قراراتها، بينما يصعب على المستخدمين الخارجيين الحصول على احتياجاتهم من المعلومات، مما يساعد على تخفيض تكاليف الوكالة بين أصحاب المصالح الداخلية والخارجية بالمنشأة، كما تساعد على تخفيض تكلفة رأس المال الفكري عن طريق تخفيض عدم التأكد المحيط بمخاطر وعوائد الاستثمارات. وتساعد أيضاً على التخصيص الأمثل للموارد عن طريق توضيح تلك الفرص التي تقوم بخلق قيمة وبالتالي زيادة كفاءة سوق المال وزيادة النمو الاقتصادي[2].

ترى الباحثة أن التقارير المالية تعتبر أحد أهم مصادر توفير المعلومات المختلفة عن المنشأة والتي يعتمد عليها مختلف متخذي القرارات في اتخاذ قراراتهم الإقتصادية، كما أن جودة التقارير المالية تؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية بالشركة.

([1])د. بديع الدين ريشو، **جودة التقارير المالية (العوامل المؤثرة ووسائل القياس)**،(طنطا : جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة التجارة والتمويل، العدد الأول،2013م) ، ص ص 157-158.

([2])جيهان محمود عبد الحميد، **تقييم أثر استخدام القيمة النقدية المضافة على جودة التقارير المالية**، (حلوان : جامعة حلوان،كلية التجارة ، بحث ماجستير فيالمحاسبة وإدارة الأعمال غير منشور ، 2012م)، ص ص96،95 .

ثالثاً: مكونات التقرير المالي:

وفقاً لمتطلبات مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) وذلك في قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (6) تتمثل مكونات التقرير المالي في الآتي:

1. قائمة الدخل:

هي التي توفر معلومات للنتيجة النهائية أو المقياس النهائي للأداء الإقتصادي للشركة، حيث يعتبر المستثمرون الدخل السابق للشركة أهم وأكثر المؤشرات فائدة لتعزيز الإيرادات المستقبلية وكذلك الأدء المستقبلي، كما أن الدائنين يأملون من خلال دراسة قائمة الدخل أن يتعرفوا على قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية لتسديد الالتزامات، من ناحية أخرى فإن قائمة الدخل تساعد المستخدمين على تحديد خطر عدم تحقيق تدفقات نقدية معينة، فالمعلومات عن المكونات المختلفة للدخل (الايرادات، المصروفات) تمكن المستخدم على سبيل المثال من تقرير أثر التغير في الطلب على منتجات الشركة على الإيرادات والمصروفات وبالتالي مدى التأثير على الدخل، كذلك فإن المستخدم يمكن أن يستفيد من الفصل بين الأداء التشغيلي والجوانب الأخرى للأداء في الشركة والتي توضحها قائمة الدخل، فالعمليات التشغيلية هي عادة الوسائل الأساسية لتوليد الإيراد وبالتالي فإن هذه العمليات المستمرة والمنتظمة يكون لها عادة أهمية أكبر من نتائج الأنشطة والأحداث غير المتكررة. كما تستخدم قائمة الدخل من قبل أطراف أخرى غير المستثمرين والدائنين فيمكن للعملاء استخدام هذه القائمة في تحديد قدرة الشركة على تقديم السلع أو الخدمات المطلوبة كما تستخدم الحكومة قوائم الدخل للشركات في صياغة السياسات الضريبية الإقتصادية[1].

2. قائمة المركز المالي (الميزانية):

إن الغرض من إعداد الميزانية هو عرض الوضع المالي للشركة، فهي تصور أصول الشركةوخصومها وحقوق الملكية الخاصة بها في تاريخ معين. وتساهم الميزانية في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس[2]:

أ. تقييم هيكل رأس المال:

([1])د. محمود السيد الناغي، **نظرية المحاسبة**، (القاهرة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع،2011م) ، ص ص 286،285.

([2])طارق عبد العال حماد، **نموذج مقترح لقياس منفعة القوائم المالية في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية**،(القاهرة : جامعة عين شمس،كلية التجارة، مجلة الفكرالمحاسبي،العدد الأول، 2008م) ،ص 87 .

ب.تقدير درجة السيولة والمرونة المالية للشركة.

للحكم على درجة المخاطرة التي تتعرض لها الشركة وتقدير التدفقات النقدية لها في المستقبل فإنه يجب تحليل الميزانية وتحديد مدى سيولة الشركة ومرونتها المالية، وتعبر السيولة عن مقدار الوقت الذي يتوقع مروره قبل أن يتحول الأصل إلى نقدية أو قبل أن يسدد إلتزام معين. وتعبر المرونة المالية على قدرة الشركة على تعديل مقدار وتوقيت التدفقات النقدية حتى يمكنها الإستجابة للاحتياجات والغرض غير المتوقعة ولكن هناك محددات على الميزانية وهيان الميزانية لا تعكس القيمة الجارية للشركة بسبب استخدام المحاسبون اساس التكلفة التاريخية في تقييم الأصول والالتزامات، وكذلك التقدير الشخص للعمر الانتاجي للأصول وتحديد قيمة الاندثار، علاوة على ذلك فإن الميزانية تستبعد العديد من البنود ذات القيمة المالية للشركة والتي لايمكن تسجيلها بصورة موضوعية، مثل قيمة الموارد البشرية والمهارات الإدارية والتفوق البحثي والسمعة وغيرها[1].

3. قائمة التدفقات النقدية:

هي القائمة التي تبين المقبوضات والمدفوعات للشركة خلال فترة معينة والتي تم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية، وقد عرف معيار المحاسبة المحاسبة الدولي رقم (7) النشاطات كما يلي[2]:

أ. النشاطات التشغيلية: وهي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيراد في الشركة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الإستثمارية أو التمويلية.

ب.النشاطات الإستثمارية: وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.

ج. النشاطات التمويلية: وهي النشاطات التي ينتج عنها تغييرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الإقتراض التي تقوم بها الشركة.

4. قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

([1])طارق عبد العال حماد، **الإتجاهات الحديثة في التقارير المالية**، (القاهرة: الدار الجامعية للنشر والتوزيع،2011م) ص ص 497-498.

([2])علي محمد الصياد، **مرجع سابق**، ص 200.

أوجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) على الشركات إعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية الأخرى ويجب أن تتضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية مايلي[1]:

أ. صافي الربح أو الخسارة

ب. بنود الدخل والمصاريف الواجب الإعتراف بها حسب معايير المحاسبة الدولية.

ج. إجمالي الدخل والمصاريف للفترة الجارية محسوباً عن طريق الفرق بين (1) والبند (2) بحيث يتم تفصيل ما يعود للقابضة وما يعود للأقلية.

د. أثر التغير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء المحاسبية وحسبما هو مطلوب في المعيار المحاسبي الدولي رقم (8).

5. الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية:

تعتبر الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية جزءاً لا يتجزأ منها إذ أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم وتوضيح المعلومات التي يصعب ادراجها في تلك القوائم، وبحسب معيار المحاسبة الدولي فإن الايضاحات المرفقة للقوائم المالية تساهم في تحقيق الأهداف التالية[2]:

أ. تقديم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية من قبل الشركة في إعداد القوائم المالية.

ب. الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.

ج. الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات لم تظهر في قائمة الدخل وقائمة التدفقاتوقائمة التغير في حقوق الملكية، الا أن نشرها يعتبر ضروري لتوفير العرض العادل للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية.

بحسب ما جاء في المعيار الدولي رقم (1) فإنه على الشركة أن تفصح عما يلي إذا لم يتم الإفصاح في مكان آخر ضمن المعلومات المنشورة مع القوائم المالية[3]:

أ. بلد إقامة الشركة وشكلها القانوني وبلد التأسيس وعنوان المكتب المسجل

([1])د. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**،(القاهرة: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2003م) ص ص 56،55.

([2])أ.د. مؤيد الفضل وآخرون، **المشاكل المحاسبية المعاصرة**، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2002م)، ص 125.

([3])أ.د. مؤيد الفضل وآخرون،**المرجع السابق**، ص 128.

ب.وصف طبيعة عمليات الشركة

ج. الإفصاح عن الأحداث اللاحقة أو المحتملة التي تواجه الشركات أحياناً ولكن لا يمكنها الإفصاح عنها في القوائم المالية وفي مثل هذه الحالات يكون من حق المستثمرين معرفة المعلومات بأقصى سرعة ممكنة.

ترى الباحثةأن هذه التقارير توفر معلومات أكثر عن المنشأة وبالتالي تساعد مستخدمي التقارير المالية في الوصول الى قرارات سليمة.

رابعاً:علاقةجودة التقاريرالمالية بمستخدميها

ينقسم مستخدمي التقارير المالية إلى قسمين:

1.المستخدمين الداخليين:

هم جميع المستويات الإدارية داخل المنشأة حيث تساعدهم هذه البيانات في اتخاذ القرارات الإقتصادية وتتصف هذه البيانات بأنها تحليلية وفي غاية السرية وموسعة بشكل أكبر من حيث التفعيل وتساعدهم فيما يلي[1]:

أ. الرأي العام والخبراء والمحللون الماليون والإقتصاديون.

ب.تحديد مدى حاجة المنشأة من السيولة.

ج. معرفة الإدارة ما إذا كانت المنشأة حققت الربح المنشود.

د. تحديد المبالغ التي توزع على المساهمين وبالتالي التوسع في النشاط ورسم السياسات المستقبلية.

2.المستخدمين الخارجيين:

هم جميع الفئات التي تستفيد من التقارير المالية التي تصدرها المنشأة وتنقسم إلى[2]:

أ. أصحاب المنشأة (المساهين والملاك): للتعرف على مدى نجاح أعمالهم وقياس كفاءة الإدارة في حماية أموالهم والتقرير عما إذا كانوا يريدون خفض أو رفع أو بقاء استثمارهم في المنشأة.

ب.المقرضون والبنوك: لإتخاذ القرار بالموافقة على إعطاء القرض للمنشأة أو الإمتناع عنه من خلال الإطلاع على التقارير المالية وقياس مدى نجاح أعمالها.

([1])د. علي محمد علي الصياد، **مرجع سابق**، ص308 .

([2])د. زكريا عبده السيد، **أثر القدرة المالية لدى أعضاء لجان المراجعة على جودة التقارير المالية**، (القاهرة : جامعة عين شمس، كليةالتجارة،مجلة الفكر المحاسبي، العدد الرابع، 2012م)، ص 247.

ج. المستثمرون المتوقعون: تساعدهم التقارير على معرفة العائد على الإستثمار بغاية اتخاذ القرار .

د. الموردون: لمعرفة مدى مقدرة المنشأة على تسديد احتياجاتها المستقبلية .

هـ. الجهات الحكومية: لأغراض التخطيط الاقتصادي وتحصيل الضريبة.

و. العملاء: تفيدهم في اتخاذ قرار بالإستمرار في التعامل مع المنشأة من خلال معرفة مدى إمكانية استمرارية المنشأة في تقديم السلع أو الخدمات.

ترى الباحثة ضرورة جودة التقارير المالية حتى تكون البيانات الواردة فيها صحيحة وذات فائدة للمستخدمين فإذا كانت بيانات التقارير المالية غير جيدة فإنها تؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

خامساً: العوامل المؤثرة على جودة التقارير المالية

توجد عدة عوامل أساسية تحدد جودة التقارير المالية، هذه العوامل تشتمل على الآتي:

1. معايير المحاسبة:

تبدأ محددات جودة التقارير المالية في دولة معينة من معايير المحاسبة التي تطبقها تلك الدولة، فالمعايير تحدد قواعد القياس والإثبات والعرض والإفصاح للعمليات والأحداث المالية المؤثرة في أداء المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية. لقد تم تقديم معايير المحاسبة الدولية كمجموعة متكاملة وذات جودة عالية تسمح بالمقارنة بين الشركات بصرف الدول التي تنتمي إليها تلك الشركات، حيث حددت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية مجموعة من الشروط التي يجب توافرها حتى يمكن اعتبار أي مجموعة من معايير المحاسبة ذات جودة عالية، من هذه الشروط[1]:

أ. توفر موارد بشرية فنية عالية المستوى.

ب. وجود تنظيم جيد لهيئة إصدار المعايير يرتبط أجهزة ولجان فنية عالية المستوى، سواء لإعداد الدراسات أو إصدار المعايير أو التفسيرات المرتبطة بتلك المعايير.

ج. وجود كيانات قوية لمراقبة إلتزام الشركات بهذه المعايير.

2.العوامل النظامية :

([1])د. زكريا عبده السيد، **المرجع السابق**، ص 250.

يتوقف التطبيق الفعلي لمعايير المحاسبة الدولية على العوامل النظامية السائدة في الدولة المطبقة لهذه المعايير. فمجموعة المعايير واحدة، ويمكن تطبيقها بشكل موحد بين دولتين مختلفتين، في حالة تماثل دوافع مطبقي المعايير بين الدولتين، قد ينتج عنه تماثل في جودة التقارير المالية المنتجة في الدولتين، إلا أن العوامل النظامية التي تحكم النشاط الإقتصادي في كل دولة تؤدي إلى اختلاف التطبيق من دولة لأخرى، وينتج عنه هذه الإختلافات تباين في جودة التقارير المالية لكل دولة. فالعوامل النظامية السائدة في الدولة تحدد إلى حد بعيد مسئوليات معدي التقارير المالية ومسئوليات المراجعين تجاه الأطراف المستفيدة من هذه التقارير، وبالتالي تشكل دوافع كل منهما بالنسبة للتقارير المالية[1].

3. دوافع الإدارة :

إن دوافع الإدارة على الأقل ليست متماثلة بين الشركات على مستوى الدولة الواحدة، كما أنها ليست متماثلة من سنة لأخرى، كما أن الإدارة تختار استراتيجية التقرير عن الأرباح حسب العلاقات التعاقدية القائمة وذلك في حدود ما تسمح به المعايير المطبقة والمتغيرات النظامية القائمة. وحتى إذا كانت العلاقة التعاقدية القائمة لا تشكل دوافع مؤثرة حالياً في استراتيجية التقرير عن الأرباح، فإن مستوى الأرباح للفترة السابقة سوف يمثل بالنسبة للإدارة مؤشراً على الأرباح التي يتعين التقرير عنها في الفترة الحالية[2].

حيث أنالإدارة بطبيعتها لن تسمح بزيادة كبيرة في الأرباح المحاسبية التي يتم التقرير عنها للفترة الحالية مقارنة بتلك التي تم التقرير عنها في الفترة السابقة، إذا كان الربح مرتفع وتتوقع عدم استمراره على هذا النحو. وبناءً عليه فإن الإدارة وفقاً لتحليل Basu 1997 عن عدم تماثل نقل الأخبار، سوف تحاول تقديم معلومات الربح إلى المستثمرين بالقدر الذي ينقل لهم أخبار جيدة وتختزن أي زيادة عن ذلك. من ناحية أخرى فإن الإدارة سوف تتباطأ في نقل أي أخبار غير جيدة عن انخفاض الربح عن الفترة السابقة، حتى لو كان الربح

([1])د. مدثر طه أبو الخير، **أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية**، (طنطا: جامعة طنطا،كلية التجارة،المجلة العلمية للتجارةوالتمويل ،العدد الثاني، 2007م)، ص 16 .

([2])عاطف عبد المجيد، **المدخل الإجتماعي لتدعيم المحتوى الإعلامي للتقارير المالية المنشورة لشركات قطاع الأعمال في ظل متغيرات البيئةالمصرية**،(سوهاج : جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، المجلد العاشر، العدد الأول ، 2009م)، ص ص 30-32.

الحقيقي منخفض، قبل أن تحاول استخدام الأدوات المحاسبية لجعل الربح المحاسبي عن الفترة الحالية لا يختلف كثيراً عن الربح المحاسبي لفترة المقارنة[1].

4. جودة المراجعة :

عملية المراجعة تعتبر عنصر هام في هيكل التقارير المالية لأنها تفحص المعلومات الواردة في المعلومات المالية للتدقيق المستقل والموضوعي، وبالتالي زيادة موثوقية هذه المعلومات المالية. لعل أهم عوامل جودة المراجعة هي كفاءة المراجع واستقلاليته، حيث أن كفاءة المراجع تتمحور في قدرته على إكتشاف الأخطاء والتلاعب في التقارير المالية المنشورة. ولذلك يجب أن يكون مراجع الحسابات مستقل لكي يكسب ويحافظ على ثقة المستثمرين عن طريق التمسك الصارم بمعايير الجودة العالية لقواعد السلوك المهني، والتي تؤكد لهولاء المستثمرين أن مراجع الحسابات مستقل ويؤدي عمله بنزاهة وموضوعية[2].

5. حوكمة الشركات :

يشير مفهوم حوكمة الشركات إلى مجموعة القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (الدائنين، العمال والموظفي، العملاء) وذلك من أجل تحقيق رقابة فاعلة على أداء الشركة وبالتالي نجاحها[3].

توجد علاقة تبادلية بين حوكمة الشركات وجودة التقارير، حيث أن التطبيق الجيد لحوكمةالشركات سيؤدي إلى إنتاج تقارير مالية جيدة، كما أن إعداد ونشر تقارير مالية تتصف بالجودة، يمثل أحد دعائم تطبيق حوكمةجيدة للشركة[4].

6. عدد أعضاء مجلس الإدارة :

أثبتت كثيرمن الدراسات أن هناك علاقة موجبة بين أعضاء مجلس الإدارة والغش في التقارير المالية، مما يدل على أن ارتفاع عدد أعضاء مجلس الإدارة يرتبط بزيادة إحتمال إدارة الأرباح وبالتالي تخفيض جودة الأرباح[1].

([1])د. معتز أمين السعيد وآخرون، **أثر تطبيق معايير الإبلاغ الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثماريةالمدرجة في سوق عمان المالي**، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية، كلية التجارة،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، 2013م)، ص ص 30،29.

([2])منال حامد فرج، **دور الإفصاح في تفعيل حوكمة الشركات وأثره على تحسين جودة التقارير المالية**، (طنطا : جامعةطنطا، كلية التجارة،المجلة المصرية للدراسات التجارية ، 2010م)،ص ص 143،142.

([3])**المرجع السابق**، ص 150.

([4])زكريا محمد الصادق، ابراهيم السيد عبيد، **قياس شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة**، (القاهرة : جامعة القاهرة، كلية التجارة، مؤتمر الإتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة،2007م)، ص 20.

7. نوع الملكية :

بالمقارنة بين الشركات ذات الملكية العامة والأخرى ذات الملكية الخاصة أن الشركات ذات الملكية العامة كانت أكثر تحفظاً في تقاريرها المالية من الشركات الخاصة، وكذلك فإن ممارسة إدارة الأرباح لديها عبر استخدام المستحقات الإختيارية كانت أقل، وبالتالي فإن جودة الأرباح في تلك الشركات كانت أفضل منها في الشركات الخاصة، وذلك رغبة من مدراء الشركات العامة في تجنب خطر التقاضي وتكاليف الوكالة[2].

ترى الباحثة أن تحسين جودة التقارير المالية يتطلب الإهتمام بكل العوامل المؤثرة عليها، كما أن الإهتمام ببعض العوامل دون الأخرى لا يضمن تحسين جودة التقارير المالية ومما لاشك فيه أن توافر هذه العوامل مجتمعة يؤدي إلى إنتاج تقارير مالية أكثر جودة.

المبحث الثاني

مداخل قياس جودة التقارير المالية

أولاً : خصائص جودة المعلومات المحاسبية

1.الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية:

([1])محمد مجدي جازية، **العلاقة بين تطور معايير المحاسبة وجودة التقارير المالية في البنوك**، (طنطا : جامعة طنطا، كلية التجارة،رسالة دكتوراة الفلسفة فيالمحاسبة غير منشور، 2014م) ، ص 40.

([2])زكريا محمد الصادق، **مرجع سابق**، ص 25 .

تمثل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية أحد المقومات الأساسية للإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، والمستوى الثاني من مستويات الإطار النظري للمحاسبة، وهي بمثابة الصفات أو المعايير الفنية التي تمثل حلقة الوصل التي تربط بين الهدف الرئيسي لإعداد التقارير المالية من ناحية ومفاهيم القياس والاعتراف (الفروض، المبادي, والمحددات)منناحية أخرى، كما أنها تعد من السمات والمزايا التي يجب أن تتمع بها المعلومات المحاسبية وتجعلها أكثر فائدة وذات جدوى لاتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل المستخدمين، ومن ثم ترشيد قراراتهم الاستثمارية[1].

بهذا الشكل، ونظراً لما تكتسبه تلك الخصائص النوعية من أهمية عند إعداد التقارير المالية التي تسهم بشكل كبير في عملية اتخاذ القرارات، فقد أقدمت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية الدولية والمحلية على بذل الجهود النوعية للمعلومات المحاسبية، ولعل من أهم هذه الإصدارات التي تطرقت لتلك الخصائص، ما أصدره مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB من قائمة المفاهيم رقم (1) في عام 1978م، بالإضافة إلى قائمة المفاهيم رقم (2) في عام 1980م، وكذلك ما أصدرته لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC من إطار مفاهيمي في عام 1989م، فضلاً عن الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في عام 2010م. وتتمثل الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية في الآتي:

أ.الملائمة:

أجمعت كافة الكتابات في هذا المجال على أهمية توافر معيار الملاءمة باعتبارها أهم معايير جودة المعلومات الدالة على منفعتها كما تم الاجماع على أن المعلومات المحاسبية تكون إذا أثرت في سلوك متخذ القرار ومتغيرات نموذج اتخاذ القرارات أيضاً بما يساعد المستخدمين متخذي القرارات الاقتصادية، على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو تصحيح وتنقيح معتقداتهم وتقييماتهم السابقة. وحتى تتسم المعلومات المحاسبية بالملائمة، يجب أن تكون لها أو أن تتوافر بها خاصيتين نوعيتين وهما القيمة التنبؤية، والقيمة التأكيدية[2].

([1])د. أحمد عبد الوهاب أحمد عيد، **محددات التحفظ المحاسبي على جودة التقارير المالية في سوق رأس المال المصري**، (الزقازيق : جامعة الزقازيق، كلية التجارة،مجلة الدراسات والبحوثالتجارية، العدد الأول، 2013م)، ص238 .

([2])د. كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقاً لمعايير المحاسبة المالية**، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع،2015م) ص 41.

تشير خاصية القيمة التأكيدية إلى قدرة المعلومات في التأثير على متخذي القرارات سواء كان هذا التأثير من خلال التأكيد أو التصحيح لتنبؤات نتائج الأحداث- الأرباح السابقة مثلاً - المرتبطة بالنشاط الماضي[1].

ب.التعبير الصادق:

لكي تتصف المعلومات المحاسبية بالمصداقية، يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في منشأة الأعمال أو من المتوقع أن تعبر عنها بصورة معقولة، فعلى سبيل المثال يجب أن تعبر قائمة المركز المالي بكل صدق عن كافة العمليات والأحداث الأخرى التي ينشأ عنها أصول والتزامات وحقوق مساهمين لمنشأة الأعمال في تاريخ إعداد هذه القائمة وفقا لمعايير الاعتراف[2].

حتى تتسم المعلومات المحاسبية بالتعبير الصادق، يجب أن تكون لها أو أن تتوافر بها ثلاث خصائص نوعية فرعية وهم الحياد، الاكتمال، والخلو من الأخطاء الهامة والمؤثرة والحذف.

خاصية الحياد Neutrality تشير إلى أن المعلومات المحاسبية حتى تكون معبرة بصدق عن كافة العمليات والأحداث الأخرى بمنشأة الأعمال، يجب أن تكون موضوعية أي غير متخيزة حيال المصالح المتعارضة لمستخدميها، بحيث لا يتم إعداد وعرض التقارير المالية لخدمة طرف أو جهةمعينة من مستخدمي هذه التقارير على حساب الأطراف أو الجهات الأخرى، أو للتأثير على اتخاذ القرارات لتحقيق نتيجة محددة سلفاً، وإنما للاستخدام العام ودون أي تحيز شخصي[3].

أما خاصية الاكتمال فهي تركز على الشمول والإتزان أي تغطية المعلومات لكافة الجوانب وعدم وجود نقص في المعلومات المقدمة الى متخذ القرار مع مراعاة عدم زيادة حجم المعلومات إلى الحد الذي تصبح عنده غير اقتصادية وغير مفيدة مما يعوق الوصول الى

([1])نهلة محمد السيد ابراهيم، **مرجع سابق**، ص141.

([2])مصطفى نبيل علي الشامي، **دراسة وتحليل نفعية المعلومات كمحتوى اعلامي للتقارير والقوائم المالية في سوق الأعمال والإستثمار**، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة،المجلةالمصرية للدراسات التجارية،العدد الأول،2009م)، ص ص 158-160.

([3])اسماء طلعت محمد، **استخدام لغة(اكس بي آر إل) وصدور الاطار الفكري المشترك في تحسين جودة التقرير المالي الالكتروني**،(حلوان : جامعة حلوان، كلية التجارة وادارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، 2014م)، ص ص 364-367 .

القرار المناسب، وبحيث تكون التكلفة التي يتحملها متخذ القرار في سبيل الحصول علىمعلومات أقل من العائد المتوقع من استخدام هذه المعلومات[1].

في حين تشير خاصة الخلو من الأخطاء الهامة والمؤثرة والحذف إلى أن المعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية وحتى تكون معبرة بصدق عن كافة العمليات والأحداث الأخرى بمنشأة الأعمال، يجب أن تخلو من الأخطاء الهامة والمؤثرة والحذف، وأن المراحل المستخدمة لانتاج تلك المعلومات المفصح عنها، قد تم اختيارها وتطبيقها بدون أي أخطاء أو حذف[2].

2.الخصائص النوعية المعززة للمعلومات المحاسبية:

تتمثل الخصائص النوعية المعززة للمعلومات المحاسبية في أربعة خصائص نوعية وهي: القابلية للفهم، القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، ويمكن تناول هذه الخصائص على النحو التالي:

أ.القابلية للفهم Understandability:

جاءت هذه الخاصية ضمن الإطار الفكري المشترك لضمان العمل على الحد من التعقيد الحالي بالتقارير المالية، ولكي تأتي هذه التقارير واضحة قدر الإمكان ومفهومة للمستخدمين ومصاغة بلغة سهلة. فمن الخصائص الهامة والجوهرية هو أن تكون المعلومات قابلة للفهم من الخصائص التي يجب توفيرها للمستخدمين الذين لديهم قدر من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية، والذين يهتمون بدراسة وتحليل المعلومات المحاسبية(المحللون الماليون) والذين يقومون بجمع وتصنيف وتمييز وعرض المعلومات المالية في صورة تقارير موجزة ويلاحظ أن قابلية المعلومات للفهم لا تعتمد على خصائص أخرى تتعلق بمستخدمي المعلومات المحاسبية مثل مستوى التعليم، والإدراك وكمية المعلومات السابقة المتوفرة لديهم، لذلك يقع على عاتق معدي التقارير المالية مهمة المواءمة بين الرغبات والصفات لمستخدمي هذه التقارير[3].

ب.القابلية للمقارنة Comparability:

تشير خاصية القابلية للمقارنة إلى إمكانية مقارنة مستخدمي التقارير المالية للمعلومات المحاسبية الواردة بها لفترة مالية معينة مع فترة او فترات مالية أخرى سابقة لنفس منشأة

([1])مصطفى نبيل، **مرجع سابق**، ص 152.

([2])**المرجع السابق**، ص 386 .

([3])د. حنان جابر حسن، **دراسة تحليلية لنموذج القياس الإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة و أثره على جودة المعلومات المحاسبية**، (القاهرة : جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة المصرية، العدد الأول،2011م)، ص 269.

الأعمال، أو لمنشآت أعمال أخرى ولنفس الفترة. ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء مقارنة نتائج منشأة الأعمال بنتائج منشأة أعمال أخرى مماثلة أو بنتائج نفس المنشأة في فترات أخرى، لأغراض ترشيد اتخاذ القرارات الاقتصادية وتتبع أداءمنشآت الأعمال وتحديد الاتجاهات والتغيرات في مراكزها المالية من فترة لأخرى. وبذلك، تقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام وتطبيق نفس السياسات والمعايير والمبادئ المحاسبية من فترة لأخرى، مع ضرورة اعلام مستخدمي تلك المعلومات عن أية تغييرات قد تحدث في هذه السياسات أو المعايير أو المبادئ وآثار هذه التغييرات على المركز المالي لمنشأة الأعمال[1].

ج.القابلية للتحقق Verifiability:

تركز خاصية القابلية للتحقق على ضرورة أن تتصف المعلومات المحاسبية بالموضوعية، وذلك من خلال إمكانية التحقق من موضوعية معايير الاختيار بين المقاييس المحاسبية، بحيث يمكن الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من مستخدم، إذا ما تم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس تلك المعلومات. وبذلك، تمثل هذه الخاصية أداة فعالة في الحد من التحيز في القياس المحاسبي[2].

د.التوقيت المناسب Timeliness:

يمثل التوقيت المناسب خاصية هامة من خصائص الجودة ترتبط بإتاحة المعلومات في مدى زمني مناسب بما يجعلها ملائمة لاتخاذ القرارات،فإذا حدث تأخير غير ضروري في تقديم القوائم المالية فإن المعلومات قد تفقد ملاءمتها، لذلك فإن هناك حاجة إلى الموازنة بين جدوى تقديم القوائم في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوق بها. فلكي تقدم المعلومات في الوقت المناسب ربما يجب تقديم القوائم دون أن تكون كافة أوجه العمليات المالية أو الأحداث الأخرى معروفة، وهذا يضعف المصداقية. بالمقابل إذا تم تأخير تقديم القوائم حتى تعرف كافة الأوجه فإن المعلومات قد تكون موثوق بها بشكل كبير ولكن ذات فائدة قليلة للمستخدمين الذين اضطروا لاتخاذ قراراتهم في فترة الانتظار لذلك، فعند

([1])أحمد محمد السلمان، **تطور جودة المعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في السعودية**، (الرياض : الجمعيةالسعودية للمحاسبين، مجلة البحوث المحاسبية، العدد الثاني، المجلد الحادي عشر، 2012م)، ص 300.

([2])د.علاء محمد ملو، د. مجدي مليجي، **محددات تطبيق حوكمة الشركات وأثرها على مستوى جودة التقارير المحاسبية**، (طنطا : جامعة طنطا، كلية التجارة،المجلة العلمية التجارة والتمويل، العدد الثالث، 2012م)،ص 221 .

محاولة تحقيق توازن بين الملاءمة والمصداقية، فإن الاعتبار المسيطر يجب أن يكون خدمة حاجات صانعي القرارات الاقتصادية بأفضل شكل[1].

تستخلص الباحثة مما سبق أن المعلومات المحاسبية لكي تكون ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية، لا بد أن تكون قادرة على احداث تغيير في سلوك متخذي القرارات بما يساعدهم على التنبوء بنتائج الأحداث الاقتصادية المتوقعة في المستقبل، أو بما يساعد على تأكيد أو تصحيح التنبؤات السابقة.وحتى تتسم المعلومات المحاسبية بالتعبير الصادق عن كافة العمليات والأحداث الأخرى بمنشأة الأعمال، يجب أن تكون كاملة وبدون نقص وخالية من الأخطاء ويجب أن تكون متاحة لكافة المستخدمين دون التحيز لجهة معينة.

كماترى الباحثة أنه لا بد من توافر خاصيتي الملائمة والتعبير الصادق في المعلومات المحاسبية، ومن دونهما أو في غياب إحداهما تفقد المعلومات المحاسبية قيمتها، وذلك على اعتبار أن هنالك علاقة متداخلة بين تلك الخاصيتين وتوافرهما معاً - أي عدم امكانية تجاهل خاصية على حساب الأخرى- إذ أنه لا يتصور جدوى المعلومات المحاسبية لمستخدميها إلا في ضوء اتصافها بهذه الخصائص، ولا يغني إعداد المعلومات المحاسبية بناءً على الأسس والقواعد التي تتضمنها المعايير المحاسبية، إذا لم تتصف بمستوى جودة عالي للخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبي.

ثانياً: جودة الدخل المحاسبي:

1. مفهوم جودة الدخل المحاسبي:

يتمثل الاتجاه الثاني لقياس جودة التقارير المالية في جودة الدخل المحاسبي،وذلك نظراً لأهمية الدخل باعتباره القيمة المعبرة عن الأداء المالي للشركة خلال الفترة الماضية ومؤشراً أساسياً للتنبؤ بقدرات الشركة في المستقبل، بالإضافة إلى أن مستخدمي التقارير المالية داخل وخارج الشركة يعتمدون على رقم الدخل في اتخاذ قراراتهم، فالمستخدمين الداخليين يتخذون القرارات المرتبطة بتوزيعات الأرباح على المساهمين والعمال ومكافأة أعضاء مجالس الإدارة واحتجاز الاحتياطيات وخطط الاقتراض والتوسعات الرأسمالية بناءً

([1])د. نبيل عبد الرؤوف ابراهيم، **دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة**، (عمان : أكاديمية الشروق، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، مجلة الشروق للعلوم التجارية،العدد الثالث، 2009م) ،ص 87، 88.

على رقم الدخل، كما ان مستخدمي التقارير المالية الخارجيين مثل المساهمين الحاليين والمرتقبين والمحللينيستخدمون رقم الدخل لتقييم مقدرة الشركة واعداد التنبؤات المستقبلية[1].

كما يعتبر رقم الدخل هو أهم رقم يهتم به مستخدمي التقارير المالية، فإذا كان ذلك الرقم قد تم التوصل له والتأكد من توافر عناصر الجودة به دل على ذلكعلى جودة التقارير المالية ككل، وأن قياس جودة التقارير المالية من خلال قياس جودة الدخل هو المدخل الملائم للقياس العملي لجودة التقارير المالية وذلك لأن الدخل هو صافي التدفق الذي تنتجه الموارد المتاحة للشركة، ويمثل في نفس الوقت مدى نجاح الإدارة في تشغيل الموارد المتاحة في الماضي، أن الدخل هو محصلة التغيرات التي تطرأ على الأصول والخصوم والتي يتم الاعتراف بها في شكل ايرادات ومصروفات، ومن ثم ينتج الربح أو الخسارة، وبناءً عليه فإن أخطاء القياس المحاسبي في الدخل تعتبر في ذات الوقت أخطاء قياس في الأصول أو الخصوم و أنه من المفترض أن يعكس الدخل المحاسبي الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة، وبالتالي فإن علاقة الدخل بكل من التدفقات النقدية والتغير في القيمة السوقية لحق الملكية يعتبر محل الاهتمام كمؤشرات على جودة الدخل ومن ثم جودة التقارير المالية[2].

توجد العديد من المفاهيم المقدمة من الباحثين لجودة الدخل المحاسبي، أي أنه إلى الآن لا يوجد مفهوم محدد لجودة الدخل المحاسبي، ويوضح مفهوم جودة الدخل المحاسبي من خلال الآتي[3]:

أ. تتمثل جودة الدخل المحاسبي في درجة التمثيل الصادق للدخل، أي مدى الترابط أوالتوافق بين المقياس المستخدم سواء كانت مقاييس تاريخية أو جارية أو عادلة والظاهرة التي يتم تمثيلها.

ب.تتمثل جودة الدخل المحاسبي في درجة الارتباط بين الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي.

([1])هبة عبد العاطي محمد رزق، **أثر الافصاح عن المعلومات القطاعية على جودة التقارير المالية**،(حلوان : جامعة حلوان، كلية التجارة وادارة الاعمال،رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشور، 2011م)، ص 87.

([2])**المرجع السابق**، ص 181.

([3])حنان أيمن محمد علي، **دراسة أثر هيكل الملكية على جودة التقارير المالية وانعكاس ذلك على أداء الشركات**،(القاهرة : جامعة القاهرة، كلية التجارة،رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشور، 2013م)، ص 92.

ج. تتمثل جودة الدخل في درجة استمرارية الدخل في الفترة القادمة.

د. تتمثل جودة الدخل المحاسبي في قدرة الدخل المنشور على عكس الدخل الحقيقي والقدرة على التنبؤ بالأرباح المستقبلية ويتم الحكم على جودة الدخل من خلال درجة الثبات والاستمرارية ونقص التغير في الارباح.

2. نماذج قياس جودة الدخل المحاسبي:

توجد العديد من الدراسات المحاسبية التي قامت بقياس جودة التقارير المالية من خلال قياس جودة الدخل المحاسبي، ولكن لم تتفق هذه الدراسات على مقياس واحد لجودة الدخل المحاسبي وقد نتج عن ذلك تعدد المقاييس المقدمة للقياس.

أ.الاستحقاقات:

طور الفكر المحاسبي العديد من النماذج لقياس الاستحقاقات وتختلف تلك النماذج فيما بينها من حيث نوع الاستحقاق الذي تعتمد عليه مثل الاستحقاقات الاجمالية أو نوع محدد من الاستحقاقات مثل استحقاقات رأس المال العامل. وفيما يلي أهم تلك النماذج:

i.نماذج الإستحقاق الكلي(نموذج Healy 1995):

تعتبر دراسة Healy 1995 من أولى الدراسات التي اعتمدت على الاستحقاقات لقياس جودة الدخل. وتوصلت إلى أن الإدارة تستخدم أساس الاستحقاق لتحقيق منافعها الذاتية. وفقاً للمعادلة التالية[1]:

اجمالي الاستحقاقات في الفترة= (التغير في الأصول المتداولة في الفترة – التغير في الالتزامات المتداولة في الفترة – التغير في النقدية في الفترة + التغير في الديون المتضمنة في الالتزامات المتداولة في الفترة – قيمة مصروف الاهلاك خلال الفترة)/اجمالي الاصول في بداية الفترة.

تعرض هذا النموذج للعديد من الانتقادات نتيجة افتراضه ثبات الاستحقاقات غير الاختيارية(الأصول والخصوم). وأن التغيرات في الاستحقاقات الإجمالية تعود الى الاستحقاقات الاختيارية فقط. وهو ما يعتبر افتراض خاطئ من الناحية الاختيارية مصاحباً للتغير في الأنشطة الأساسية لأعمال المنشأة. وبالتالي فإن التغير في اجمالي

([1])علام محمد حمدان، **العاوامل المؤثرة في جودة الأرباح**، (غزة : الجامعةالإسلامية، كلية التجارة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والتجارية، العدد الأول، المجلد العشرون، 2012م، ص 150

الاستحقاقات قد يعود جزء منه إلى الإستحقاقات غير الإختيارية المرتبطة ببيئة الأعمال غير أن هذا النموذج لم يقوم بإدراج أي من محددات الاستحقاقات غير الاختيارية[1].

ii.نماذج الإستحقاق الإختياري:

وفقاً لهذا الإتجاه يتم قياس جودة الدخل المحاسبي كمؤشر على جودة التقارير المالية من خلال التفرقة بين الاستحقاق الإختياري والإستحقاق غير الإختياري، ويتم قياس جودة الدخل المحاسبي عن طريق الإستحقاق الإختياري فزيادة هذا الإستحقاق يدل على انخفاض جودة الدخل المحاسبي والعكس صحيح.ومن أكثر النماذج شيوعاً لقياس الإستحقاق الإختياري، هو نموذج JONES 1991، وفقاً لهذا النموذج يتم قياس الاستحقاق الإختياري من خلال المعادلة التالية[2]:

الاستحقاق الكلي للفترة الحالية/إجمالي الأصول للفترة السابقة = ب1(1/إجمالي الأصول للفترة السابقة)+ ب2(التغيرات في الإيرادات للفترة الحالية/إجمالي الأصول في الفترة السابقة)+ ب3(الأصول الثابتة للفترة الحالية/إجمالي الأصول للفترة السابقة)+ الخطأ في التقدير(مؤشر للإستحقاقات الإختيارية).

يعتبر خطأ التقدير في هذا النموذج هو الإستحقاق الإختياري والذي يعتبر قياساً عكسياً لجودة الدخل المحاسبي فكلما زادت قيمة الإستحقاق الإختياري فإن هذا يدل على انخفاض جودة الدخل المحاسبي وهو ما يعتبر انخفاضاً لجودة التقارير المالية، والعكس صحيح[3].

iii.الإستحقاق الجاري(رأس المال العامل):

ظهرت حديثاً نماذج لقياس جودة الدخل المحاسبي، حيث ركزت هذه الدراسات على التفرقة بين الاستحقاق قصير الأجل (استحقاق رأس المال العامل) والاستحقاق طويل الأجل مثل الإهلاك والضرائب المؤجلة، حيث يكون من السهل على الإدارة التلاعب في الدخل المحاسبي من خلال التلاعب في الإستحقاق قصير الأجل فيتم اختيار السياسات

([1])جيهان محمود عبد الحميد، **تقييم أثر استخدام القيمة النقدية المضافة على جودة التقارير التلية**، (حلوان : جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة عمال،رسالة ماجستير فيالمحاسبة، غير منشور، 2012م)، ص ص 99، 100.

([2])د. خلود عاصم أ. محمد ابراهيم، **دور تكنولوجيا المعلومات والإتصالات في تحسين جودة المعلومات وانعكاساته على التنمية الإقتصادية**، (بغداد : جامعة بغداد، كلية العلوم الإقتصادية، مجلةكلية بغداد للعلوم الإقتصادية، 2013م)، ص 241.

([3])**المرجع السابق**،ص102.

المحاسبية التي يكون لها التأثير المرغوب في الأجل القصير مثل التغيرات في أرصدة حساباتت المدينين[1].

قام أحد الباحثين بتقديم نموذج إنحدار لإستحقاق رأس المال العامل لقياس جودة الدخل المحاسبي وذلك وفقاً للمعادلة التالية[2]:

الاستحقاق الجاري للفترة الحالية= ب1+ب2 التدفقات النقدية التشغيلية للفترة السابقة+ ب3 التدفقات النقدية التشغيلية للفترة الحالية+ ب4 التدفقات النقدية التشغيلية للفترة القادمة+ ب5 التغيرات في الحسابات المدينة+ ب6 التغيرات في الأصول الثابتة+ الخطأ في التقدير.

يتم قياس جودة الدخل المحاسبي من خلال خطأ التقدير(بواقي النموذج) فكلما ارتفعت قيمة الخطأ دل ذلك على انخفاض جودة التقارير المالية، أي أن الخطأ في تقدير بنود الاستحقاق الجاري ينظر إليه على أنه مقياس عكسي لجودة الدخل المحاسبي[3].

3.النسب والمؤشرات المالية:

أ.نسبة صافي التدفقات النقدية التشغيلية إلى صافي الدخل المحاسبي:

تعتمد هذه النسبة على فكرة أنه كلما اقترب صافي التدفقات النقدية التشغيلية من صافي الدخل المحاسبي التشغيلي، فإن ذلك يعني أن الدخل المحاسبي ذو جودة عالية، والعكس صحيح، ومن ثم كلما ارتفعت قيمة هذه النسبة فإن ذلك يعد مؤشر على أن الدخل المحاسبي ذو جودة عالية والعكس صحيح[4].

ب. نسبة الفرق بين صافي الدخل المحاسبي وصافي التدفقات النقدية التشغيلية إلى صافي التدفقات النقدية التشغيلية:

تعتمد هذه النسبة على فكرة أنه كلما انخفض الفرق بين صافي الدخل المحاسبي وصافي التدفقات النقدية إلى صافي التدفقات النقدية التشغيلية فإن هذا يعد مؤشراً على أن الدخل

([1])سامية طلعت، **سياسة الدور الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية**،(الخرطوم : أكاديمية السودانللعلوم الإدارية، مجلة البحوث الإدارية،العدد الثالث، 2005م)، ص 112.

([2])د. بديع الدين ريشو، **مرجع سابق**،ص 180.

([3])رضا ابراهيم صالح، **العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال المصرية**، دراسة نظرية وتطبيقية، (طنطا : جامعة طنطا،كلية التجارة، المجلة العلمية التجارة والتمويل،العدد الثاني، 2010م)، ص 392.

([4])عبد الله عبد الكريم، **الإفصاح المحاسبي الإختياري مع دراسة ميدانية لجانب الطلب في البيئة المصرية**، (طنطا : جامعة طنطا،كلية التجارة، المجلة العلمية التجارة والتمويل، 2003م)، ص300 .

المحاسبي ذو جودة عالية، والعكس صحيح، حيث إنه كلما ارتفعت هذه النسبة فهذا يعني أن الدخل المحاسبي ذو جودة منخفضة وبالتالي جودة التقارير المالية منخفضة[1].

ج.نسبة التغيرات في رأس المال العامل إلى صافي المبيعات:

يمكن قياس جودة الدخل من خلال نسبة التغيرات في رأس المال العامل/صافي المبيعات، حيث أثبتت الدراسات أن التغيرات الحادة في رأس المال تعكس تأثيرات الاختيارات الإدارية، ومن ثم انخفاض جودة الدخل المحاسبي ومن ثم فإن انخفاض هذه النسبة يعني ارتفاع جودة الدخل المحاسبي وبالتالي ارتفاع جودة التقارير المالية[2].

د. نسبة الفرق بين صافي الدخل المحاسب وصافي التدفقات النقدية التشغيلية إلى إجمالي الأصول:

يمكن قياس جودة الدخل المحاسبي من خلال تحديد مدى انحراف صافي الدخل المحاسبي عن صافي التدفقات النقدية التشغيلية إلى إجمالي الأصول، حيث أن الشركات التي لديها فجوة كبيرة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي التدفقات النقدية التشغيلية تنخفض مكاسبها ولا تحقق توقعات المستثمرين من الأرباح وكذلك يفشل هذا الدخل في التنبؤ بأسعار الأسهم المستقبلية لما يتضمنه من مستحقات ضخمة، تعتمد هذه النسبة على فكرة أنه كلما انخفض الفرق بين صافي الدخل المحاسبي وصافي التدفقات النقدية إلى إجمالي الأصول فإن هذا يعد مؤشراً على أن الدخل المحاسبي ذو جودة والعكس صحيح، حيث أنه كلما ارتفعت هذه النسبة فهذا يعني أن الدخل المحاسبي ذو جودة منخفضة وبالتالي جودة التقارير المالية منخفضة[3].

هـ.درجة الارتباط بين صافي التدفقات النقدية التشغيلية وصافي الدخل المحاسبي التشغيلي:

يمكن قياس جودة التقارير المالية من خلال قياس درجة الارتباط بين التدفقات النقدية التشغيلية وصافي المحاسبي التشغيلي، حيث أنه كلما زادت درجة الارتباط بين التدفقات النقدية والتي يصعب التلاعب زيادة ونقصاً بصافي الدخل التشغيلي فإن ذلك يعتبر مؤشراً على الجودة العالية للدخل المحاسبي[4].

([1])رضا ابراهيم صالح ، **مرجع سابق**، ص 397 .

([2])عصام فاروق الأيباري، **نحو اطار مقترح في الشفافية في القوائم المالية**، (طنطا : جامعة عين طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية التجارة والتمويل، العددالثاني، 2009م)، ص ص 331-336 .

([3])عارف عبد الله عبد الكريم، **مرجع سابق**، ص ص 870،871.

([4])سامية طلعت، **مرجع سابق**، ص 182.

و.نسبة الإنحراف المعياري للإستحقاقات إلى الانحراف المعياري لصافي التدفقات النقدية التشغيلية:

تعتمد هذه النسبة على فكرة أنه كلما انخفض الانحراف المعياري للاستحقاقات إلى الإنحراف المعياري لصافي التدفقات النقدية التشغيلية فهذا يدل على استقرار الدخل المحاسبي ومن ثم إمكانية استخدامه في التنبؤات، وبالتالي تحقيق جودة الدخل المحاسبي، ومن ثم فإن انخفاض هذه النسبة يعني ارتفاع جودة الدخل المحاسبي وبالتالي ارتفاع جودة التقارير المالية[1].

ز. درجة الإرتباط بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية :

يمكن قياس جودة الدخل المحاسبي من خلال قياس قدرة الدخل المحاسبي في التعبير عن الأداء الاقتصادي للشركة، حيث أنه كلما اقترب الدخل المحاسبي من الدخل الاقتصادي فهذا يعني أن الدخل المحاسبي ذو جودة عالية، والعكس صحيح، حيث أنه كلما ابتعد الدخل المحاسبي عن الدخل الإقتصادي فهذا يعني أن الدخل المحاسبي ذو جودة منخفضة، ويتم ذلك من خلال دراسة علاقة الإرتباط بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية لحقوق المساهمين، حيث أن زيادة درجة علاقة الإرتباط بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية تدل على عدم وجود فجوة بين القيمة الإقتصادية والقيمة الدفترية وهو ما يعني جودة عالية للدخل المحاسبي، والعكس صحيح[2].

ترى الباحثة أنه عندما يفقد الدخل قدرته على عكس الواقع الإقتصادي للمنشأة خلال الفترة التي يتم التقرير عنها تفقد معه التقارير المالية منفعتها لعملية اتخاذ القرار مما يؤدي إلى توزيع غير كفؤ للموارد كما أن الدخل يعتبر افصاح مهم جدا للمستخدمين حيث يعتمد عليه لإتخاذ القرارات المختلفة خاصة القرارات الإستثمارية.

كما تلاحظ الباحثة وجود تعدد في نماذج قياس جودة الدخل المحاسبي وأنه لم يتم الإتفاق على مقياس واحد، كما أن الدخل المحاسبي يعتبر مقياس تلخيصي لأداء المنشأة وبالتالي اذا لم يتسم بالجودة فإن التقارير تفقد أهميتها كمصدر يعتمد عليه لإتخاذ القرارات.

([1])دعاء عبد الوهاب عامر، **مرجع سابق**، ص183.

([2])د. أحمد عبد الوهاب أحمد عيد، **مرجع سابق**، ص250.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

يشتمل على الآتي :

المبحث الأول: نبذة عن شركة جياد لخدمات النقل

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

الـ ـل

نبذة عن شركة جياد لخدمات النقل

أولاً : نبذة عن الشركة

هي إحدى شركات مجموعة جياد الصناعية، الموقع الخرطوم أركويت جنوب مدينة الطفلتقوم بأذرعها المختلفة بتقديم خدمات الإسناد اللوجستي(النقل البحري، البري، السككي، التخليص، الشحن والتفريغ وإدارة سلسلة الإمداد) بأحدث طرق الإدارة العلمية والعملية المباشرة عبر منظومة شركاتها التالية[1]:

1. شركة سار لخدمات السكك الحديدية .
2. شركة دبليو اس للنقل البري .
3. شركة إندونايل للإستثمار .
4. شركة جياد للتوكيلات البحرية والنقل .
5. شركة جياد للتخليص الجمركي والمناطق الحرة.

أما رؤية الشركة فتتمثل في أن تكون الأولى في تقديم خدمات النقل المتكاملة في السودان ودول الجوار الأفريقي بنهاية عام 2016م، تتمثل رسالة الشركة في الإلتزامفي القيام بدور فاعل في تقديم خدمات النقل والخدمات المساندة الأخرى من خلال إدارة الإمكانات بكوادرنا المؤهلة وعلاقات متميزة مع الجهات ذات الصلة آخذين زمام المبادرة ومحققين بذلك أعلى مراتب التميز لعملائنا وعاملينا، أما قيم الشركة فتشمل إلتزام المهنية ومواكبة التطور، تشجيع الإبداع والإبتكار وعلاقة قوية مع البيئة والمجتمع.

ثانياً: الشركات المكونة لشركة جياد لخدمات النقل:

تتكون شركة جياد لخدمات النقل من الشركات الآتية[2]**:**

1. شركة سار لخدمات السكك الحديدية :

هي إحدى شركات جياد لخدمات النقل تأسست في عام 2005م، حيث تعمل في مجال خدمات النقل السككي بترحيل البضائع غبر قطاراتها على إمتداد خطوط السكة حديد.

([1])منشورات شركة جياد لخدمات النقل، الخرطوم ، مطبعة سامبل للخدمات ، 2016م ، ص 1 .
([2])**المرجع السابق** ،ص ص 2-4.

تمتلك الشركةتمتلك 13 وابور (مزودة بنظام التتبع الآلي)،330 عربة بضاعة مختلفة بطاقة كلية 250 ألف طن في العام،أفرع الشركة منتشرة في (بورتسودان، عطبرة، الأبيض، الرهد، بابنوسة و نيالا).

يتمثل أهم العملاء الشركة فيبرنامج الغذاء العالمي،مجموعة الأبلج، مجموعة معاوية البرير ، شركات الأسمنت ومجموعة جياد.

2.شركة دبليو إس للنقل البري :

إحدى شركات جياد لخدمات النقل تأسست في عام 2006م، تعمل في مجال النقل البري داخل السودان ودول الجوار، حيث تمتلك أسطول فعال يتكون من 150 شاحنة رينو ذات المقطورتين ذات حمولات 65-70 طن تغطي جميع أنماط النقل بحمولاته المختلفة (عامة، حاويات، نقل متخصص)، ورش ثابتة ومتحركة، وسيارات متابعة 4×4، مساحة تخزينية ببورتسودان 25 ألف متر وجراج بالأبيض وكوستي.

يتمثل أهم عملاء الشركة فيالمرفأ للتجارة، برنامج الغذاء العالمي، شركة السكر السودانية ومجموعة جياد.

3.شركة جياد للتوكيلات البحرية والنقل :

هي إحدى شركات جياد لخدمات النقل تأسست في عام 2003م، تعمل الشركة في مجال تقديم خدمات الوكالة الملاحية(تمثيل البواخر بالموانئ السودانية) ،تقديم خدمات الشحن والتفريغ للبضائع بوسائل تقنية حديثة ،تشغيل وإدارة البواخر والشحن الدولي.

كما تمتلك 7 ماكينات تعبئة للبضائع الصلب و10 ماكينات سحب، باخرة متعددة الأغراض بحمولة 3500 طن تعمل بين موانئ البحر الأحمر والخليج ، مخازن مغلقة ومفتوحة في كل من بورتسودان، قري وكوستي، تقوم حاليابإدارة وتشغيل 3 بواخر بموانئ الخليج العربي والهند.

4.شركة جياد للتوكيلات البحرية والنقل:

هي إحدى شركات جياد لخدمات النقل، تتمثل المشروعات المستقبلية للشركة في إمتلاك وتشغيل باخرة ركاب حمولة 1200 راكب مطلع العام 2016م، إمتلاك وتشغيل عدد 100 حاوية، مشروع صيانة الحاويات و إمتلاك آليات المناولة الأرضية، مشروع السياحة البحرية و مشروع تموين السفن بالمياه وبالغذاءات، النقل والمواصلات النهرية.

يتمثل أهم عملاء الشركة في كنانة، التجارية الوسطى، الثاقب، شركة سكر النيل الأبيض، شركة الحمامة الطاؤوس، البنك الزراعي، مجموعة جياد الصناعية، مجموعة دال ، مصنع الأمجد للحديد والمصنع السوداني الماليزي.

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً : إجراءات البحث:

1. مجتمع البحث:

يتكون مجتمع البحث من العاملين بشركة جياد لخدمات النقل، وعددهم 120 شخص.

2. عينة البحث:

إعتمدت الباحثة في إجراء البحث علي عينة غير إحتمالية قوامها (100) موظف من العاملين بشركة جياد لخدمات النقل أي إنها تعادل 83% من مجتمع البحث وهي عينة في إعتقاد الباحثة الشخصي تمثل المجتمع الذي إخذت منه تمثيلا جيدا يفي بأغراض تعميم نتائج هذه البحث علي هذا المجتمع والمجتمعات المشابهة حتي تكتمل الفائدة من إجراء البحث, وقد تم توزيع الاستبانة على افراد العينة حيث بلغ العدد الكلي للاستبانات الموزعة للعينة المستهدفة (100) إستبانة وتم ذلك على عدة مراحل وأسترجعت منها (98) إستبانة ، وتم استبعاد (2) لعدم صلاحيتهما للتحليل الإحصائي ، ليصبح عدد الإستبانات الصالحة للتحليل (96) إستبانة ، لتشكل ما نسبته (80%) من مجتمع البحث وهي نسبة مقبولة لأغراض البحث العلمي .

4.أداة البحث:

قامت الباحثة بتصميمإستبانةوذلكبالرجوعللكتبوالأبحاثوالدراساتالعلمية، وتكونت الاستبانةمن جزئينتضمنالجزء الأول يحتوي علىالبياناتالشخصية لأفراد عينة البحث (العمر , المؤهلالعلمي, سنواتالخبرة،المسميالوظيفيوالتخصصالعلمي والمؤهل المهني) ،أماالجزءالثاني فقد إشتملعلىعباراتتتعلقبالقياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأثره في جودة التقارير المالية وذلكعبر (3) فرضيات رئيسةو(24 عبارة) ، واستخدمتالآراءعنالعباراتمؤشراً لإختبارفرضياتالدراسةوكلعبارةمسبوقةبمقياستدريجي (مقياسليكاراتالخماسي) لتحديدآراء الأفرادكالتالي:

جدول(1/2/3)

مقياس ليكارت الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

المصدر :اعداد الباحثة من الدراسة الميدانية 2016م

وتمتحديددرجةالموافقةطبقاًللقياسالآتي :

طول الفئة = الحدالأعلىللبديل – الحدالأدنىللبديل

عددالمستويات

5-1/4 = 4/5 = 0.80

وبذلكتصبحأراءالمبحوثينحولالعباراتعلىالنحوالتالي:

غيرموافقبشدةمن (1- أقلمن 1.80).

غيرموافقمن(1.80 – أقلمن 2.60) .

محايدمن(2.60 – أقلمن 3.40) .

موافقمن (3.40 - أقلمن 4.20).

موافقبشدة(4.20 – 5.00).

5. صدق أداة البحث:

تم عرض الإستبانة على ثلاثة محكمين من أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في علم محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية وذلك بقصد الإستفادة من خبراتهم، مما جعل المقياس أكثر دقة وموضوعية في القياس , بلغ معامل التوافق بينهم 89% وهي نسبة تفيد الغرض من البحث ، ولقد تم الأخذ بملحوظاتهم ، وإعادة صياغة بعض العبارات وحذف بعضها ، وإجراء التعديلات المطلوبة ، بشكل دقيق يحقق صدق بناء الإستبانة في عباراتها .

6. اختبار صدق وثبات أداة البحث :

الصدق (validity) : هو مدى نجاح فقرات الإستبانة في قياس ماخصصت لقياسه بحيث تكون الفروق بين أراء الأفراد فروقا حقيقية ، ويعني اختبار ثبات المقياس إعطاء نفس النتيجة فيما لو اجري البحث مرة ثانية على نفس أفراد عينة البحث ، أو إذا تم حذف أي عبارة من عبارات الإستبانة وكقاعدة عامة فإن المعامل الأقل من 60% يعتبر ضعيفا ، والذي في حدود 70%يعتبر مقبولاً ، أما الذي يبلغ 80% يعتبر جيد ، بحيث انه كلما اقتربت قيمة المعامل من الواحد الصحيح كانت درجة الثبات أفضل .

قامت الباحثة باستخدام معامل الثبات ألفاكرونباخ ، لقياس ثبات الإستبانة ، والذي يعد من أشهر المقاييس المستخدمة لقياس ثبات الاتساق الداخلي ، و قد كانت قيمة معامل

ألفاكرونباخ لجميع عبارات فرضيات البحث (0.777) مما يدل على الثبات الجيد لعينة البحث ، الأمر الذي انعكس أثره على الصدق الذاتي حيث بلغ (0.881) وهو يمثل الجزر التربيعي لمعامل الثبات والجدول (2/2/3) يوضح معامل الثبات ومعامل الصدق لعبارات البحث:

جدول(2/2/3)

معامل الثبات ومعامل الصدق لعبارات البحث

الرقم	العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
1	يساعد قياس رأس المال الفكري في تطوير فعالية وكفاءة القوائم المالية من خلال إدراج رأس المال الفكري والإفصاح عنه.	0.765	0.875
2	يؤدي قياس رأس المال الفكري إلي تضييق الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية للشركة بالتالي الحصول علي معلومات ذات جودة.	0.770	0.877
3	قياس رأس المال الفكري يوفر معلومات محاسبية ذات موثوقية تسهم في تدعيم قرارات مستخدمي التقارير المالية.	0.761	0.872
4	قياس رأس المال الفكري يؤدي إلي زيادة مستوي الملائمة في المعلومات المحاسبية .	0.763	0.873
5	يؤدي قياس رأس المال الفكري إلي تحسين بيانات التقارير المالية .	0.757	0.870
6	قياس رأس المال الفكري يوفر معلومات محاسبية سهلة الفهم والتفسير.	0.766	0.875
7	تزيد مصداقية التقارير المالية من خلال قياس رأس المال الفكري.	0.766	0.875
8	من أخطاء قياس الأصول تجاهل قياس رأس المال الفكري مما يؤثر سلبا علي علي جودة الدخل المحاسبي.	0.770	0.877
9	تجاهل الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل يجعل بيانات التقارير المالية غير قادرة علي تحديد القيمة الحقيقية للشركة.	0.776	0.880
10	تجاهل الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل يؤدي إلي عدم إكتمال بيانات التقرير المالي.	0.774	0.879
11	الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل في التقارير المالية يساعد الشركة في التنبؤ بأنشطتها المستقبلية.	0.773	0.879
12	الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل في التقارير المالية يزود	0.767	0.876

	المستخدمين ببيانات صادقة عن موارد الشركة.		
13	الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل يساعد علي تفسير القوائم المالية ويجعلها قابلة للمقارنة.	0.770	0.877
14	الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل لا يتسبب في تسريب معلومات تفيد المنافسين في إلحاق الضرر بالشركة.	0.770	0.877
15	الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل في قائمة المركز المالي بالشركة يؤثر إيجابا علي بيانات التقارير المالية.	0.770	0.877
16	الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري كأصل يزيد من درجة التأكد والمصداقية في التقارير المالية.	0.756	0.869
17	القياس و الإفصاح عن رأس المال الفكري يقلل من درجة المخاطر التي يتعرض لها مستخدمي التقارير المالية .	0.768	0.876
18	يؤدي الإفصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية إلي تقديم معلومات أفضل للأطراف ذات المصلحة عن القيمة الحقيقية والمستقبلية للشركة.	0.769	0.877
19	وضع إطار شامل للإفصاح عن رأس المال الفكري يؤدي إلي تضييق فجوة عدم التماثل بين المعلومات المتاحة للأطراف المختلفة من المستفيدين.	0.776	0.881
20	التقرير المناسب عن رأس المال الفكري يدعم الموقف التنافسي للشركة.	0.777	0.881
21	الإفصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية يوفر بيانات لكافة المستخدمين مما يجعلها أكثر عدالة وشفافية.	0.771	0.878
22	الإفصاح عن رأس المال الفكري يساعد في تعزيز سمعة الشركة لدي المستخدمين.	0.780	0.883
23	القياس و الإفصاح عن رأس المال الفكري يؤدي إلي تعزيز قيمة وشفافية المحتوي الإعلامي للتقارير المالية.	0.781	0.884
24	القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري يحسن من قدرة المستخدمين علي فهم التقرير المالي وتفسير محتوياته.	0.772	0.879
	كل عبارات الاستبانة مجتمعة	**0.777**	**0.881**

المصدر : إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الإستبانة،2016م

يتضح للباحثة من بيانات الجدول (2/2/3) أن معامل الثبات لكل العبارات كانت قيمته (0.777) , كما أن معامل الثبات لكل عبارة منفردة توزع بين القيمتين (0.781) و(0.756) وهي قيم جيدة ومقبولة ومتقاربة تؤكد أن إعادة البحث لنفس أفراد العينة أو حذف أي عبارة من عبارات الإستبانة تمكن من الحصول علي نفس النتائج .

7. إجراءات وأساليب التحليل الإحصائي :

أتبعت الباحثة المراحل التالية لإتمام التحليل الإحصائي البحث :

أ. مراحل إدخال ومعالجة البيانات:

تم مراجعة وترقيم إستمارات الإستبانة والبالغ عددها (96) استبانة للتأكد من صلاحيتها لإدخال البيانات والتحليل الإحصائي بعد إستبعاد الإستابانات التي لا تتوافر بها االشروط اللازمة ، تم ترميز المتغيرات والبيانات ثم تفريغها بالحاسب الآلي لاختبار صحة فرضياتها ,تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي ، وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences(SPSS) لتحليل بيانات الإستبانة لمعرفة أراء عينة البحث حول عبارات الإستبانة.

ب. مرحلة الإحصاءات الوصفية :

الإحصاءالوصفي :يشتمل على :

i. **الوسط الحسابي:** وهو المقياس الأوسع استخداماً من مقاييس النزعة المركزية ويتم استخدام الوسط الحسابي لإجابات عينة البحث عن الإستبانة لأنه يعبر عن مدى أهمية العبارة عند أفراد العينة .

ii. **الانحراف المعياري:** وهو من مقاييس التشتت ، ويستخدم لقياس وبيان تشتت إجابات مفردات عينة البحث عن الإستبانة حول وسطها الحسابي ، ويكون هناك اتفاق بين أفراد العينة على عبارة معينة إذا كان انحرافها المعياري صغيراً.

iii. **الترتيب :** وذلك لتحديد سمات اتجاهات استجابات مفردات عينة البحث.

ج.مرحلة اختبار فرضيات الدراسة :

قد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية :

i.الأوساط الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية.

ii.حساب الفروقات بين أراء المبحوثين عن طريق اختبار (كاي تربيع) Chi-Square فإذا كانت الفروقات معنوية دل ذلك على قبول الفرضية ، ويتم التوصل إلى

ذلك عن طريق مقارنة مستوى الدلالة (Sig) مع مستوى المعنوية (0.05) فإذا كانت قيمة مستوي الدلالة أقل من مستوي المعنوية دل ذلك علي أن الفروقات معنوية ويتم قبول الفرضية أو العكس.

ثانياً: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يشتمل على تحليل البيانات الشخصية وتحليل عبارات الإستبانة:

1. تحليل البيانات الشخصية:

يحتوي تحليل البيانات الشخصية على الآتي:

أ.العمر:

يوضح الجدول (3/2/3) والشكل (1/2/3/) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة حول متغير العمر كالتالي :

جدول رقم (3/2/3)

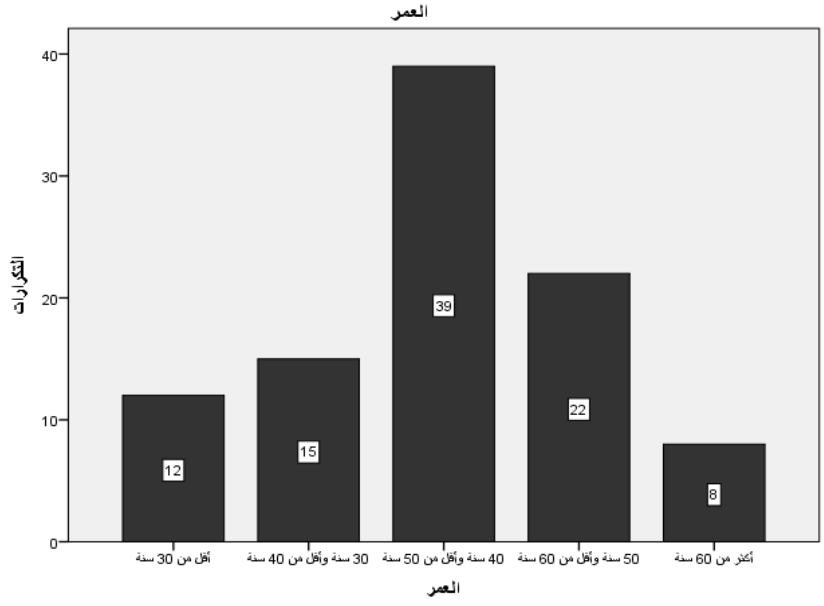
التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث وفقمتغير العمر.

الفئة العمرية	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
أقل من 30 سنة	12	%12.5	4
30 وأقل من 40 سنة	15	%15.7	3
40 وأقل من 50 سنة	39	%40.6	1
50 وأقل من 60 سنة	22	%22.9	2
أكثر من 60 سنة	8	%8.3	5
المجموع	96	%100	

المصدر : إعداد الباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (1/2/3)

التوزيع البياني لمتغير العمر لأفراد عينة الدراسة



المصدر : إعداد الباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

يبين الجدول رقم (3/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (1/2/3) أن أفراد عينة البحث من الفئة العمرية (40 واقل من50 سنة) في المرتبة الأولى ، إذ بلغ عددهم (39) فرداً و بنسبة (40.6%) من العينة الكلية ، ثم يليهم بالعدد أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية (50 وأقل من 60 سنة)،إذ بلغ عددهم (22) فرداً وبنسبة بلغت (22.9%) من العينة الكلية، ويليهم أفراد عينةالدراسة من الفئة العمرية (أقل من 30 سنة) والبالغ عددهم (12) فردا وبنسبة بلغت (12.5%) ثم الفئة العمرية (60 سنة فأكثر) والبالغ عددهم (7) افراد لكل فئة وبنسبة مئوية بلغت (8.3%) من العينة الكلية في المرتبة الأخيرة.ويتضح أن نسبة (63.5%) من أفراد العينة تتراوح اعمارهم ما بين 40 سنة وأقل من 60 سنة مما يدل على أن المؤشر جيد لآراء عينة الدراسة.

ب. المؤهل العلمي لأفراد عينة البحث:

يوضح الجدول (4/2/3) والشكل (2/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة البحث حول متغير المؤهل العلمي كالتالي :

جدول (4/2/3)

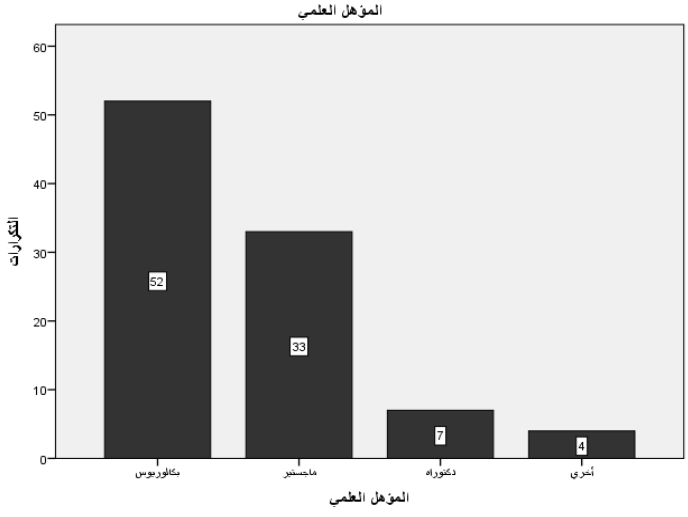
التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث وفقا لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
بكالوريوس	52	%54.2	1
ماجستير	33	%34.4	2
دكتوراه	7	%7.3	3
أخري	4	%4.1	4
المجموع	96	100%	

المصدر : إعداد الباحثة من تحليل بيانات الإستبانة، 2016م

شكل (2/2/3)

التوزيع البياني لمتغير المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة



المصدر : إعداد الباحثة من تحليل بيانات الإستبانة، 2016م

يتبين من الجدول رقم (4/2/3) والشكل البياني رقم (2/2/3) أن (54.2%) من المبحوثين من حملة درجة البكالوريوس ويأتون في المرتبة الأولى ، وتليها نسبة (34.4%) لحملة الماجستير،بينما الدرجات العلمية الأخرى والمتمثلة في الدكتواه والموهلات الأخري في المراتب التالية بنسب (7.3%) و(4.1%) علي الترتيب , مما كان له أثر كبير في فهم أفراد العينة لعبارات الإستبانة والإجابة عنها بموضوعية ،الأمر الذي ساعد على دقة النتائج .ويتضح أن نسبة (80.4) من أفراد العينة مؤهلاتهم العلمية تناسب خبراتهم.

ج. التخصص العلمي:

الجدول (5/2/3) والشكل (3/2/3) يوضحان التوزيعات التكرارية والبيانية لعينة البحث حول متغير التخصص العلمي كما يلي:

جدول رقم (5/2/3)

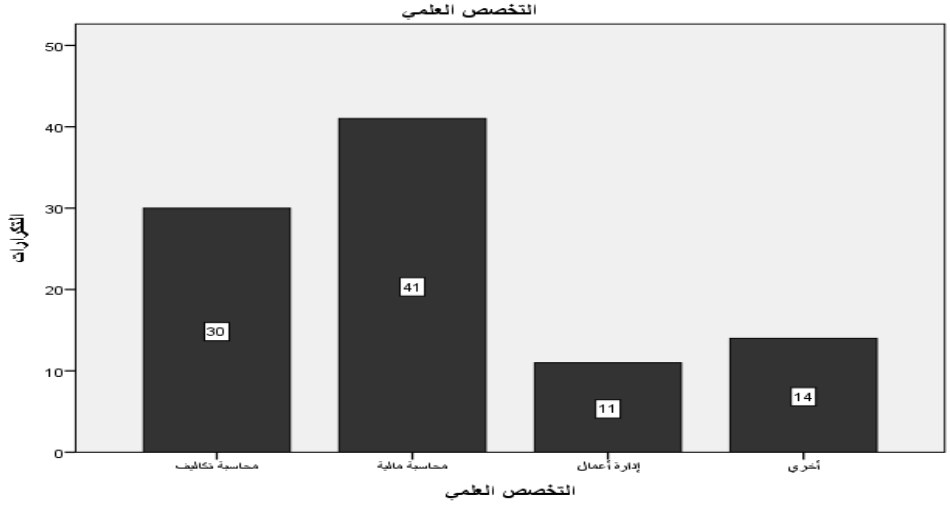
التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث وفق متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
محاسبة تكاليف	30	%31.2	1
محاسبة مالية	41	%42.7	2
إدارة أعمال	11	%11.5	3
أخري	14	%14.6	7
المجموع	96	100%	

المصدر : إعداد الباحثة من تحليل بيانات الإستبانة، 2016م

شكل (3/2/3)

التوزيع البياني لمتغير التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة



المصدر : إعداد الباحثة من تحليل بيانات الإستبانة، 2016م

يتبين من الجدول (5/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (3/2/3) أن (73.9%) من المبحوثين متخصصون في المحاسبة ويأتون في المرتبة الأولى ، ونسبة (26.1%) للتخصصات الاخري بواقع (11.5%) لتخصص إدارة الاعمال و(14.6%) للتخصصات في مجالات لها علاقة بمجال المحاسبة . و يتضح أن نسبة (73.9) من أفراد العينة لهم علاقة بموضوع البحث من خلال تخصصاتهم العلمية ويعد هذا مؤشرا جيدا لآراءهم حول القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري وأثره في جودة التقارير المالية .

د. المسمى الوظيفي لأفراد عينة البحث:

الجدول (6/2/3) والشكل (4/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة البحث حول متغير المسمي الوظيفي كما موضح أدناه :

جدول رقم(6/2/3)

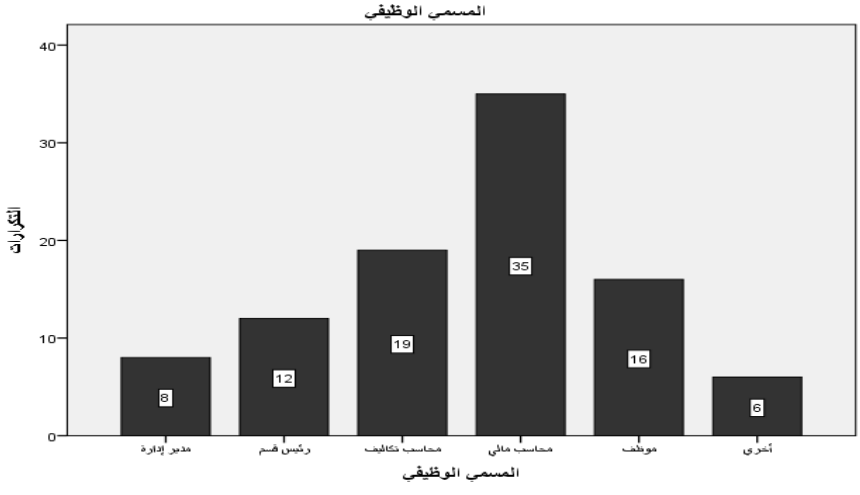
التوزيع التكراري لافراد عينة البحث وفق متغير المسمي الوظيفي

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
مدير إدارة	8	%8.3	5
رئيس قسم	12	%12.5	4
محاسب تكاليف	19	%19.8	2
محاسب مالي	35	%36.5	1
موظف	16	%16.7	3
أخري	6	%6.2	6
المجموع	96	100%	

المصدر : إعداد الباحثة من تحليل بيانات الإستبانة، 2016م

شكل (4/2/3)

التوزيع البياني لمتغير المسمي الوظيفي لأفراد عينة الدراسة



المصدر : إعداد الباحثة من تحليل بيانات الإستبانة، 2016م

يتبين من الجدول رقم (6/2/3) والتوزيع البياني بالشكل رقم (4/2/3) أن نسبة (36.5%) من أفراد عينة البحث من المحاسبين الماليين في المرتبة الأولى ، ويليهم محاسبين التكاليف في المرتبة الثانية بنسبة (19.8%)،وفي المرتبة الثالثة و بنسبة (16.7%) الموظفين ، و في المرتبةالرابعة وبنسبة (12.5%) رؤساء الأقسام ، وفي المرتبة الخامسة وبنسبة مئوية بلغت (8.3%) المدراء الإداريين وأخيرا الوظائف الأخرى بنسبة مئوية(6.2%) من إجمالي مفردات

عينة البحث. ومنه يتضح أن نسبة (77.1%) من أفراد العينة لهم علاقة بموضوع الدراسة من خلال المسمى الوظيفي ويعد هذا من المؤشرات الجيدة و يؤكد مدى معرفة المبحوثين بأهمية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأثره في جودة التقارير المالية.

هـ. سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة:

الجدول (7/2/3) والشكل البياني رقم (5/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة البحث حول متغير سنوات الخبرة العملية كما موضح أدناه:

جدول رقم (7/2/3)

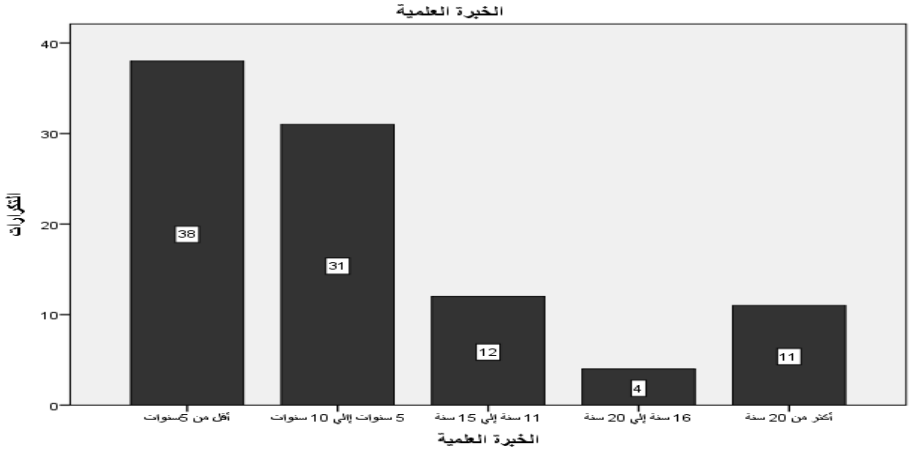
التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث وفق متغير سنوات الخبرة

فئات سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
أقل من 5 سنوات	11	%11.5	3
6 وأقل من 10 سنوات	9	%9.4	4
11 وأقل من 15 سنة	51	%53.1	1
15 سنة فأكثر	25	%26	2
المجموع	96	100	

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (5/2/3)

التوزيع البياني لمتغير الخبرة العملية لأفراد عينة الدراسة



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

يتبين من الجدول رقم (7/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (5/2/3) أن توزيع مفردات عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة تشير إلى أن فئة الخبرة (11 وأقل من 15 سنوات) في المرتبة الأولي تليها الفئة (15 سنة فأكثر) ثم الفئة (أقل من 5 سنوات) بنسب مئوية (53.1%) و(26%) و(11.5) علي الترتيب من إجمالي عينة البحث, وفي المرتبة الأخيرة الفئة (6 وأقل

من 10 سنوات) بنسبة مئوية بلغت (9.4%) , مما يدل على أن معظم أفراد عينة البحث يتمتعون بخبرات تؤهلهم لفهم متغيرات الدراسة. ويظهر جليا أن نسبة(79.1%) من افراد العينة تجاوزت خبراتهم العملية (10) سنوات , بالتالي آراءهم حول أسئلة الاستبانة نابعة من هذه الخبرات.

و. المؤهل المهني لأفراد عينة الدراسة:

الجدول (8/2/3) والشكل البياني رقم (6/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة البحث حول متغير المؤهل المهني كما موضح أدناه :

جدول رقم (8/2/3)

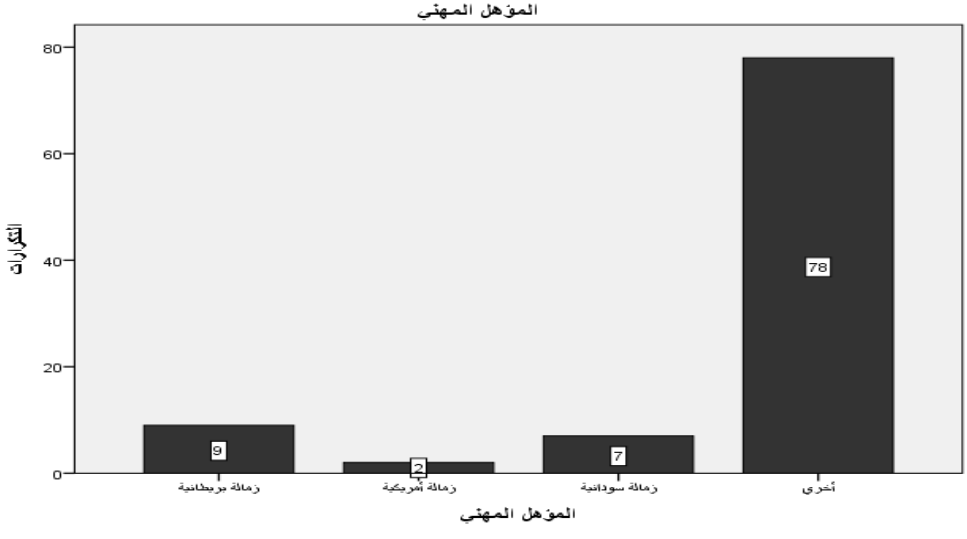
التوزيع التكراري لأفراد عينة البحث وفق متغير المؤهل المهني

المؤهل المهني	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
زمالة بريطانية	9	%9.4	2
زمالة امريكية	2	%2.1	4
زمالة سودانية	7	%7.3	3
أخري	78	%81.2	1
المجموع	96	100	

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (6/2/3)

التوزيع البياني لمتغير المؤهل المهني لأفراد عينة الدراسة



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

يتبين من الجدول رقم (8/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (6/2/3) أن توزيع مفردات عينة البحث وفقاً لمتغير المؤهل العلمي تشير إلي أن معظم أفراد العينة لا يحملون موهلات مهنية (زمالة) من داخل أو خارج السودان وبلغت نسبتهم في العينة (81.2%) من إجمالي أفراد العينة بينما نسبة حاملي الزمالة السودانية والبريطانية والأمريكية هي (7.3%) و(9.4%) و(2.1) على الترتيب.

2. تحليل عبارات الإستبانة:

تم توزيع الإستبانة على عينة الدراسة المقدرة (96) فرداً ، وقد تم تفريغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحث لهذا الغرض ، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة ، أوافق ، محايد ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفريغ البيانات في الجداول التي تمثل عبارات وفرضيات البحث وذلك علي النحو التالي:

1. عرض ومناقشة عبارات الفرضية الأولى :

أ. الفرضية الأولى: "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين قياس رأس المال الفكري وجودة التقارير المالية".

تم اختبار هذه الفرضية للتعرف على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين قياس رأس المال الفكري كمتغير مستقل وجودة التقارير المالية كمتغير تابع .

ولتوضيح ذلك فقد قامت الباحثة بإيجاد المتوسط الحسابي ، والنسب المئوية والانحراف المعياري ، ومستوى الدلالة و التفسير لكل عبارة من عبارات هذه الفرضية ، وتم رصد الاراء حول العبارات كما يلي:

تحليل العبارة الأولي للفرضية الأولي والتي تنص علي "يساعد قياس رأس المال الفكري في تطوير فعالية وكفاءة القوائم المالية من خلال إدراج رأس المال الفكري والإفصاح عنه" والجدول (9/2/3) والشكل (7/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (9/2/3)

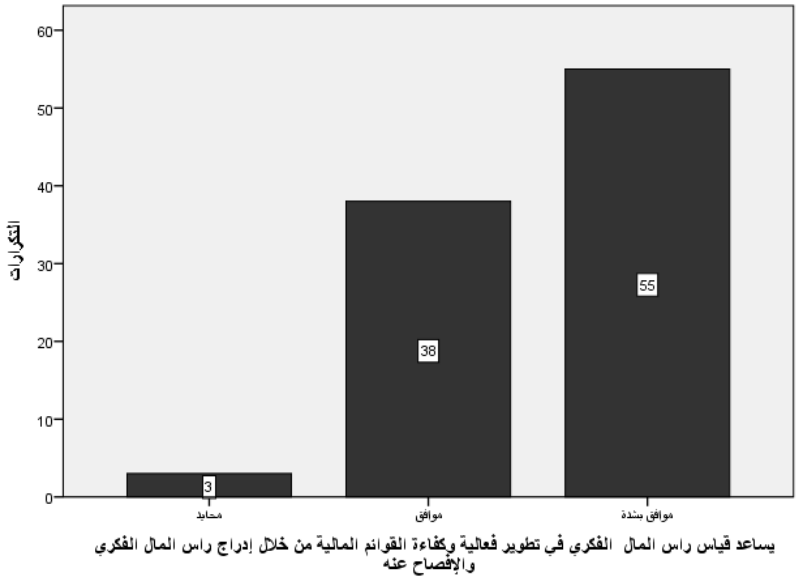
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولي الفرضية الأولي

	موافـــق بشدة	موافق	محايد	غيـــر موافق	غيـــر موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كـــاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	55	38	3	-	-	4.54	0.560	2	43.94	0.00
النسبة	%57.3	%39.6	%3.1	-	-					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (7/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولي الفرضية الأولى



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (9/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (7/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن قياس رأس المال الفكري يساعد في تطوير فعالية وكفاءة القوائم المالية من خلال إدراج رأس المال الفكري والإفصاح عنهوذلك بمتوسط حسابي قدره (4.54) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (43.94) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (2) ومستوي معنوية (0.95) أي (1- 0.05=0.95) أو(2,0.95χ) والتي كانت قيمتها (5.991) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض

عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة , كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha = 0.05$) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة الثانية للفرضية الأولي والتي تنص علي"يؤدي قياس رأس المال الفكري إلي تضييق الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية للشركة بالتالي الحصول علي معلومات ذات جودة" والجدول (10/2/3) والشكل (8/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (10/2/3)

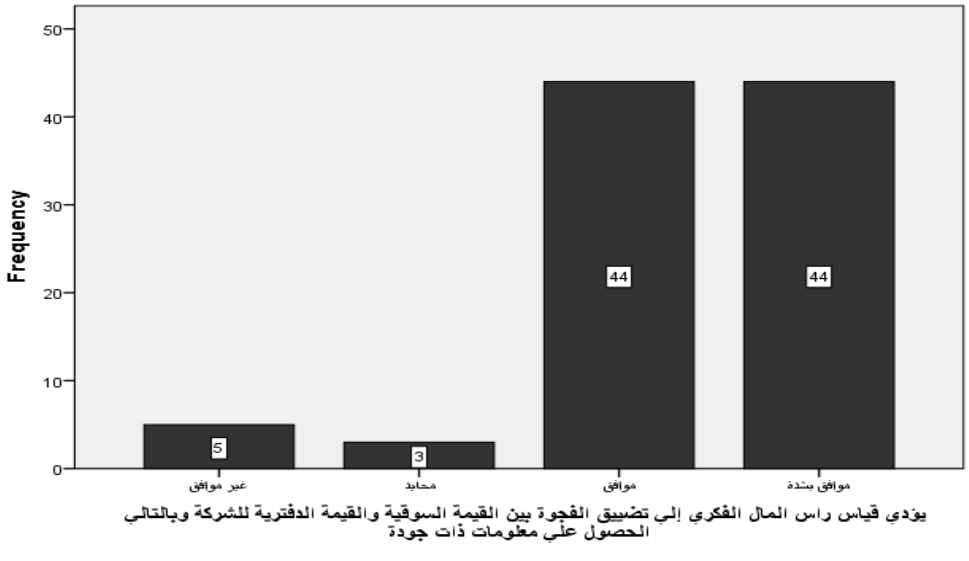
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية الفرضية الأولي

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	44	44	3	5	-	4.32	0.775	3	66.75	0.00
النسبة	%45.8	%45.8	%3.1	%5.2	-					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

الشكل (8/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية الفرضية الأولى



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (10/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (8/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن قياس رأس المالالفكري يؤدي إلي تضييق الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية للشركة بالتالي الحصول علي معلومات ذات جودةوذلك بمتوسط حسابي قدره (4.32) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (66.75) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (3) ومستوي معنوية (0.95) أي (1- 0.05=0.95) أو(3,0.95א) والتي كانت قيمتها (7.815) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة , كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية (α= 0.05)

كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضاً .

تحليل العبارة الثالثة للفرضية الأولي والتي تنص علي "قياس رأس المال الفكري يوفر معلومات محاسبية ذات موثوقية تسهم في تدعيم قرارات مستخدمي التقارير المالية" والجدول (11/2/3) والشكل (9/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (11/2/3)

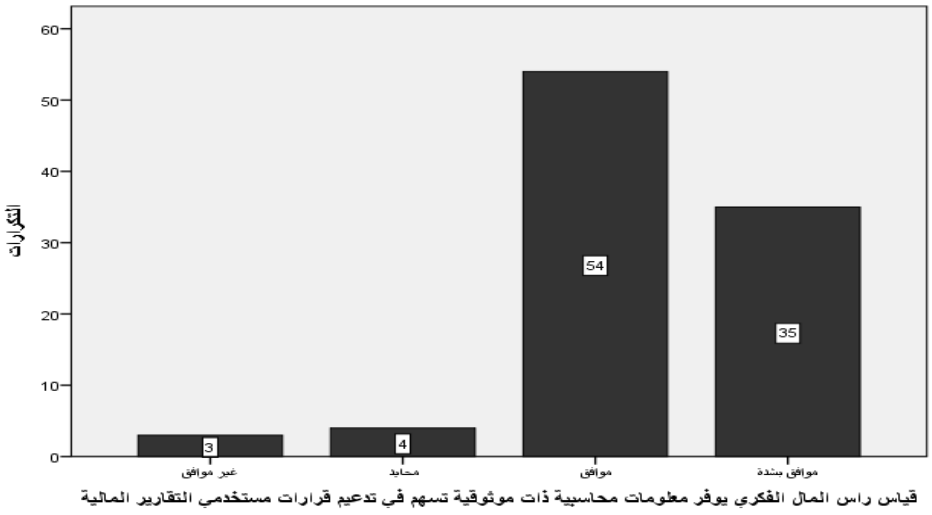
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة الفرضية الأولي

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	35	54	4	3	-	4.26	0.684	3	77.58	0.00
النسبة	%36.5	%56.3	%4.2	%3.1	-					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

الشكل (9/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة الفرضية الأولي



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (11/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (9/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن قياس رأس المال الفكري يوفر معلومات محاسبية ذات موثوقية تسهم في تدعيم قرارات مستخدمي التقارير الماليةوذلك بمتوسط حسابي قدره (4.26) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (77.58) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (3) ومستوي معنوية (0.95) أي (1- 0.05=0.95) أو(3,0.95א) والتي كانت قيمتها (7.815) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة , كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha = 0.05$) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة الرابعة للفرضية الأولي والتي تنص علي "قياس رأس المال الفكري يؤدي إلي زيادة مستوي الملائمة في المعلومات المحاسبية" والجدول (12/2/3) والشكل (10/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (12/2/3)

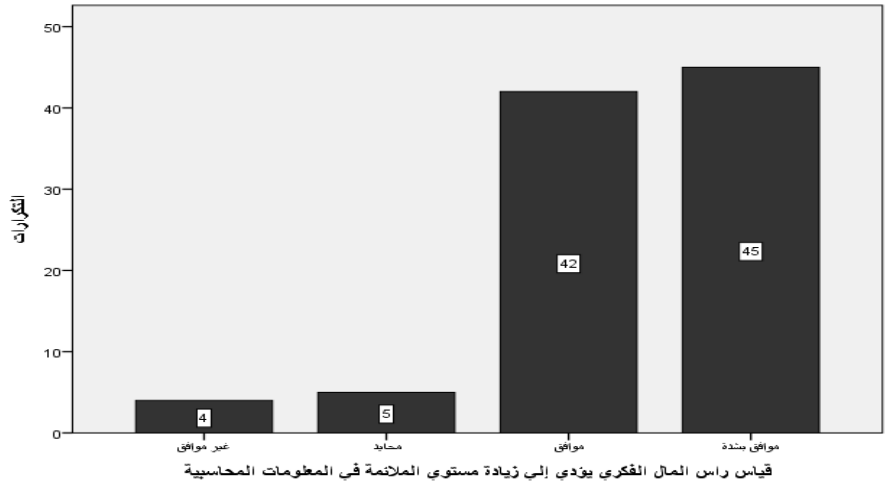
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة الفرضية الأولي

	موافـــق بشدة	موافق	محايد	غيـــر موافق	غيـــر موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كـــاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	45	42	5	4	-	4.33	0.763	3	63.58	0.00
النسبة	%46.9	%43.8	%5.2	%4.1	-					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

الشكل (10/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة الفرضية الأولي



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (12/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (10/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن قياس رأس المال الفكري يؤدي إلي زيادة مستوي الملائمة في المعلومات المحاسبية وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.33) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (63.58) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (3) ومستوي معنوية (0.95) أي (1-0.95=0.05) أو (3,0.95א) والتي كانت قيمتها (7.815) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة, كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي

المعنوية ($\alpha = 0.05$) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة الخامسة للفرضية الأولي والتي تنص علي "يؤدي قياس رأس المال الفكري إلي تحسين بيانات التقارير المالية" والجدول (13/2/3) والشكل (11/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (13/2/3)

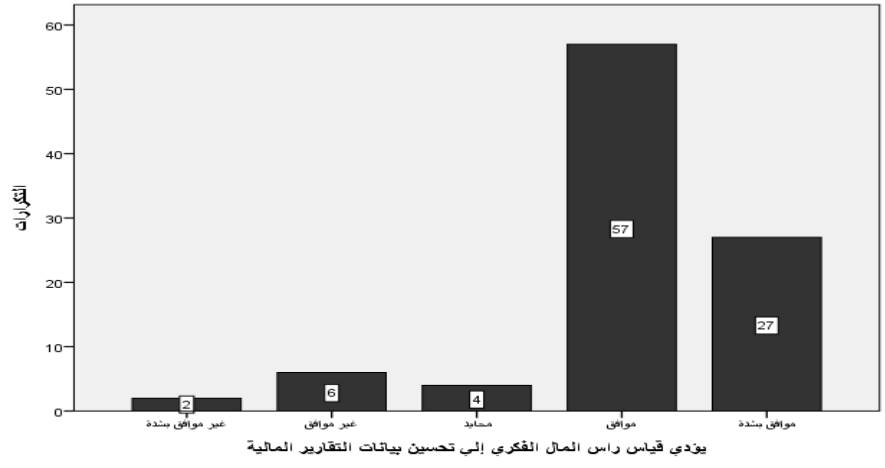
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة الفرضية الأولي

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	27	57	4	6	2	4.04	0.875	4	114.1	0.00
النسبة	%28.1	%59.3	%4.2	%6.3	%2.1					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

الشكل (11/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة الفرضية الأولي



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (13/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (11/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن قياس رأس المال الفكري يؤدي إلي تحسين بيانات التقارير المالية وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.04) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (114.1) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية

(4) ومستوي معنوية (0.95) أي (1- 0.05=0.95) أو (4,0.95χ) والتي كانت قيمتها (9.488) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة , كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha = 0.05$) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة السادسة للفرضية الأولي والتي تنص علي "قياس رأس المال الفكري يوفر معلومات محاسبية سهلة الفهم والتفسير" والجدول (14/2/3) والشكل (12/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (14/2/3)

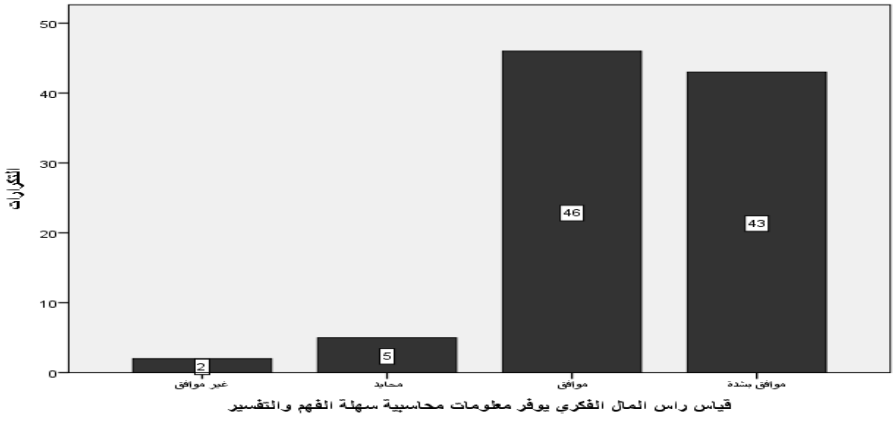
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة الفرضية الأولي

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	43	46	5	2	-	4.35	0.680	3	70.17	0.00
النسبة	%44.8	%47.9	%5.2	%2.1	-					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

والشكل (12/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة الفرضية الأولي



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (14/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (12/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن قياس رأس المال الفكري يوفر معلومات محاسبية سهلة الفهم والتفسير وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.35) وهو أكبر من

الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (70.17) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (3) ومستوي معنوية (0.95) أي (1- 0.05=0.95) أو(4,0.95א) والتي كانت قيمتها (7.815) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة, كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية (0.05 = α) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة السابعة للفرضية الأولي والتي تنص علي "تزيد مصداقية التقارير المالية من خلال قياس رأس المال الفكري" والجدول (15/2/3) والشكل (13/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (15/2/3)

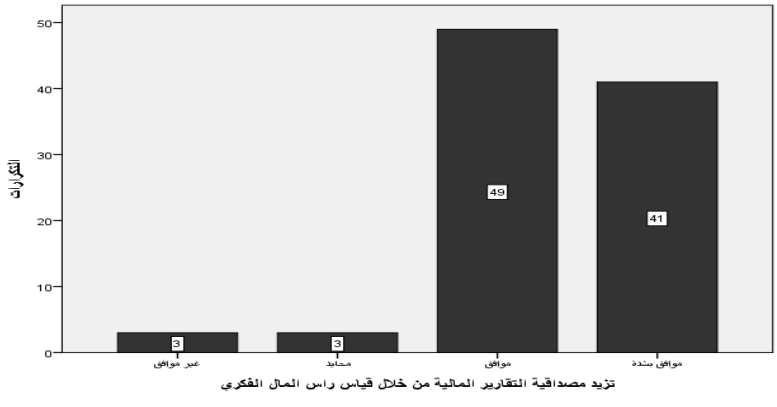
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السابعة الفرضية الأولي

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	41	49	3	3	-	4.33	0.691	3	74.83	0.00
النسبة	%42.7	%51.1	%3.3	%3.3	-					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

والشكل (13/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السابعة الفرضية الأولي



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (15/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (13/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن مصداقية التقارير المالية تزيد من خلال قياس رأس المال الفكري وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.33) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (74.83) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (3) ومستوي معنوية (0.95) أي (1- 0.05=0.95) أو (4,0.95ℵ) والتي كانت قيمتها (7.815) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع. وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة , كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية (= 0.05α) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة الثامنة للفرضية الأولي والتي تنص علي "من أخطاء قياس الأصول تجاهل قياس رأس المال الفكري مما يؤثر سلبا علي جودة الدخل المحاسبي" والجدول (16/2/3) والشكل (14/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (16/2/3)

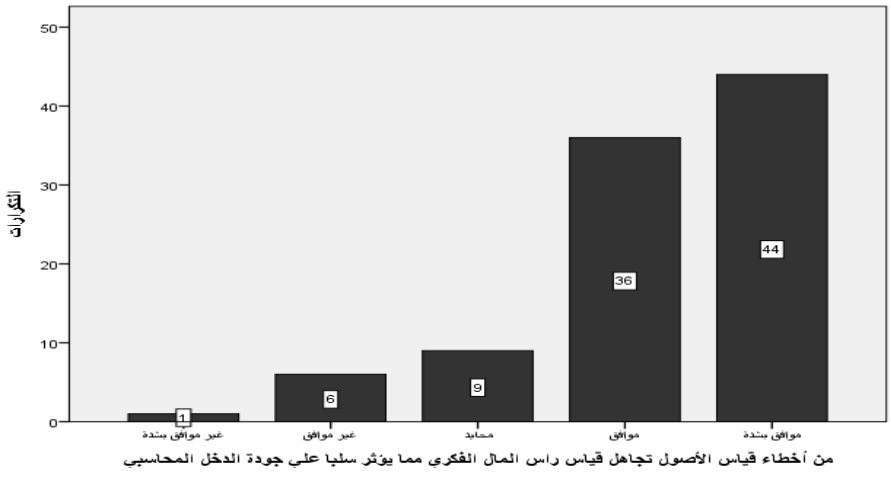
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثامنة الفرضية الأولي

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	44	36	9	6	1	4.21	0.928	4	78.48	0.00
النسبة	%45.8	%37.5	%9.4	%6.3	%1					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

الشكل (14/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثامنة الفرضية الأولي



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (16/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (14/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن أخطاء قياس الأصول ناتجة من تجاهل قياس رأس المال الفكري مما يؤثر سلبا علي جودة الدخل المحاسبي وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.21) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (78.48) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (4) ومستوي معنوية (0.95) أي (1- 0.05=0.95) أو(4,0.95א) والتي كانت قيمتها (11.143) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة , كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha = 0.05$) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

ب.عرض ومناقشة عبارات الفرضية الثانية والتي تنص علي "الإفصاح عن رأس المال الفكري يؤثر علي بيانات التقارير المالية".

تم اختبار هذه الفرضية للتعرف على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن رأس المال الفكري كمغير مستقل وبيانات التقارير المالية كمتغير تابع .

ولتوضيح ذلك فقد قامت الباحثة بإيجاد المتوسط الحسابي ، والنسب المئوية والانحراف المعياري ، ومستوى الدلالة و التفسير لكل عبارة من عبارات هذه الفرضية ، وتم رصد الاراء حول العبارات كما يلي:

تحليل العبارة الأولي للفرضية الثانية والتي تنص علي "تجاهل الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل يجعل بيانات التقارير المالية غير قادرة علي تحديد القيمة الحقيقية للشركة" والجدول (17/2/3) والشكل (15/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (17/2/3)

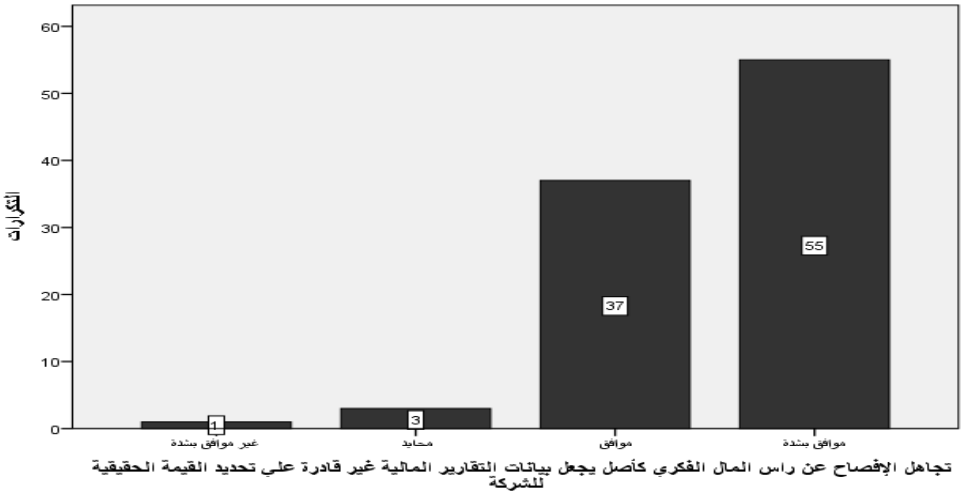
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولي الفرضية الثانية

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	55	37	3	1	4.51	0.665	3	87.50	0.00
النسبة	%57.3	%38.6	%3.1	%1					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (15/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولي الفرضية الثانية



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (17/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (15/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن تجاهل الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل يجعل بيانات التقارير المالية غير قادرة علي تحديد القيمة الحقيقية للشركةوذلك بمتوسط حسابي قدره (4.51) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (87.50) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (3) ومستوي معنوية (0.95)

أي (1- 0.05=0.95) أو(2,0.95χ) والتي كانت قيمتها (7.815) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة , كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية (= 0.05α) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة الثاني للفرضية الثانية والتي تنص علي"تجاهل الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل يؤدي إلي عدم إكتمال بيانات التقرير المالي" والجدول (18/2/3) والشكل (16/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:-

جدول (18/2/3)

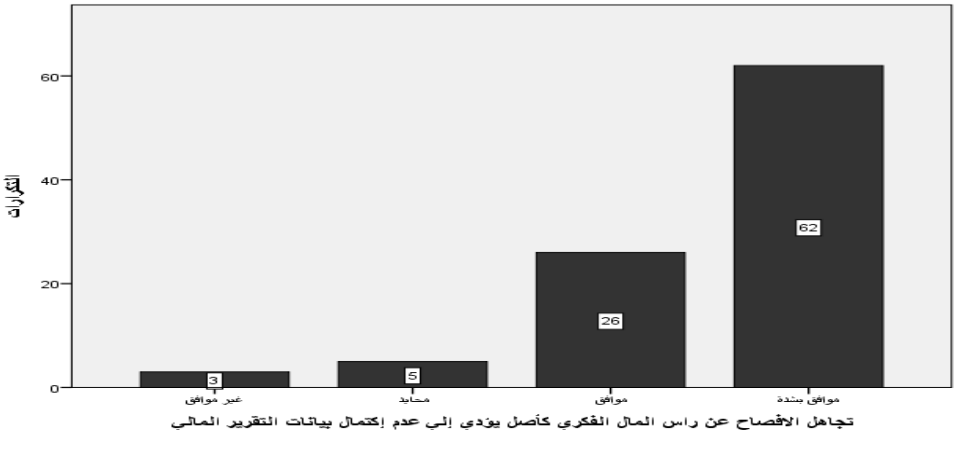
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية الفرضية الثانية

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	62	26	5	3	-	4.33	0.891	3	93.75	0.00
النسبة	%64.6	%27.1	%5.2	%3.1	-					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (16/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية الفرضية الثانية



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (18/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (16/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن تجاهل الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل يؤدي إلي عدم إكتمال بيانات التقرير المالي وذلك بمتوسط

حسابي قدره (4.33) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (93.75) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (3) ومستوي معنوية (0.95) أي (1-0.95=0.05) أو (2,0.95א) والتي كانت قيمتها (7.815) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة , كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha = 0.05$) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة الثالثة للفرضية الثانية والتي تنص علي "الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل في التقارير المالية يساعد الشركة في التنبؤ بأنشطتها المستقبلية" والجدول (19/2/3) والشكل (17/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (19/2/3)

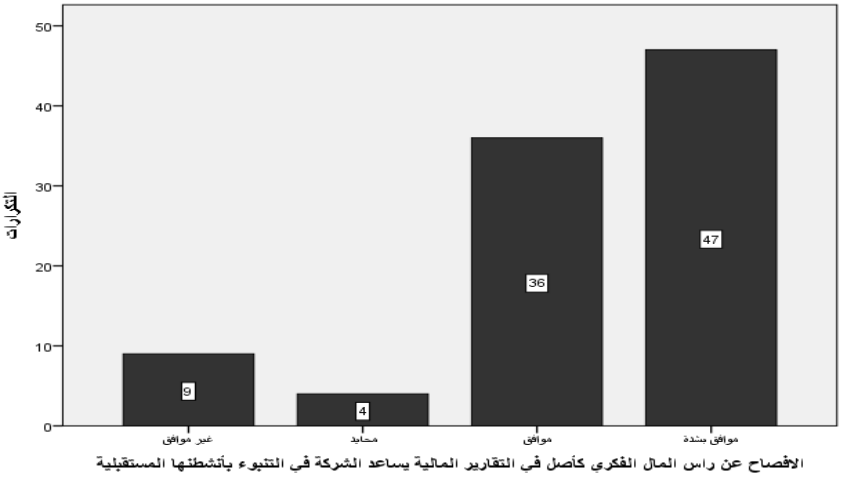
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة الفرضية الثانية

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	47	36	4	9	-	4.26	0.920	3	54.08	0.00
النسبة	%49	%37.5	4.1	9.4	-					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (17/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة الفرضية الثانية



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (19/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (17/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل يساعد الشركة في التنبؤ بأنشطتها المستقبلية وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.26) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (54.08) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (3) ومستوي معنوية (0.95) أي (1-0.05=0.95) أو(2,0.95א) والتي كانت قيمتها (7.815) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة, كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha = 0.05$) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة الرابعة للفرضية الثانية والتي تنص علي "الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل في التقارير المالية يزود المستخدمين ببيانات صادقة عن موارد الشركة" والجدول (20/2/3) والشكل (18/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (20/2/3)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة الفرضية الثانية

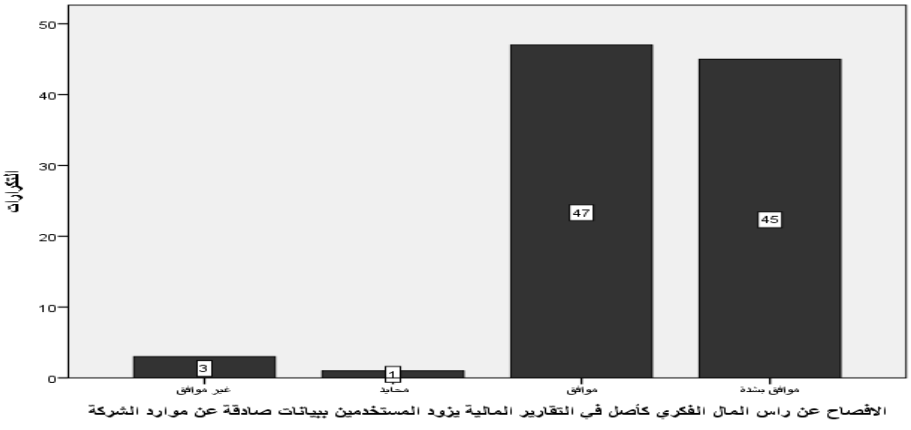
	موافـــق	موافق	محايد	غير	غيـــر	الوسط	الانحراف	درجات	قيمة	مستوي

	بشدة			موافق	موافق بشدة	الحسابي	المعياري	الحرية	كـــــاي تربيع	الدلالة
العدد	45	47	1	3	-	4.40	0.672	3	80.83	0.00
النسبة	%46.9	%49	%1	%3.1	-					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (18/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة الفرضية الثانية



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (20/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (18/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل يساعد الشركة في التنبؤ بأنشطتها المستقبلية وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.40) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (80.83) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (3) ومستوي معنوية (0.95) أي (1- 0.05=0.95) أو(2,0.95א) والتي كانت قيمتها (7.815) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة, كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha = 0.05$) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة الخامسة للفرضية الثانية والتي تنص علي "الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل يساعد علي تفسير القوائم المالية ويجعلها قابلة للمقارنة" والجدول (21/2/3) والشكل (19/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (21/2/3)

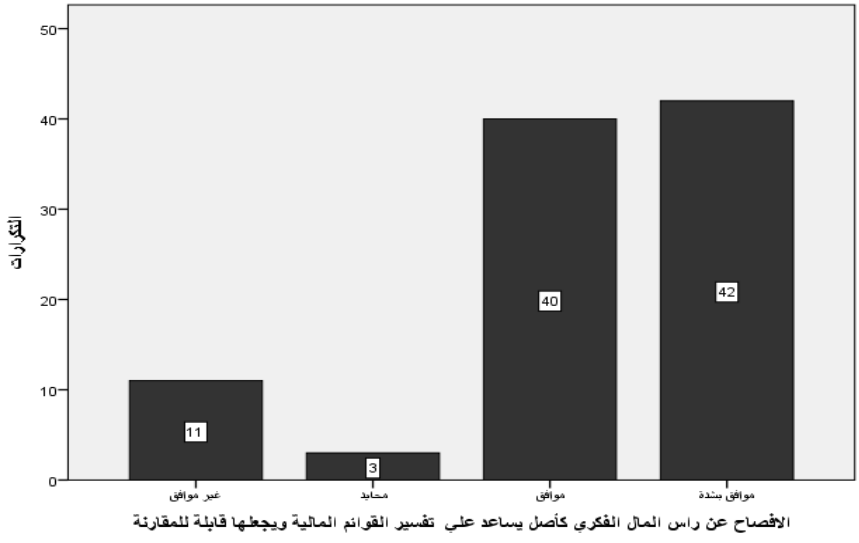
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة الفرضية الثانية

	موافـــق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غيـــر موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كـــــاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	42	40	3	11	-	4.18	0.951	3	49.58	0.00
النسبة	%43.8	%41.7	%3.1	%11.5	-					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (19/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة الفرضية الثانية



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (21/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (19/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل يساعد علي تفسير القوائم المالية ويجعلها قابلة للمقارنة وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.18) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (49.58) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (3) ومستوي معنوية (0.95) أي (1-0.95=0.05) أو (2,0.95א) والتي كانت قيمتها (7.815) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل)

بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة , كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية (= α0.05) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة السادسة للفرضية الثانية والتي تنص علي "الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل لا يتسبب في تسريب معلومات تفيد المنافسين في إلحاق الضرر بالشركة" والجدول (22/2/3) والشكل (20/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (22/2/3)

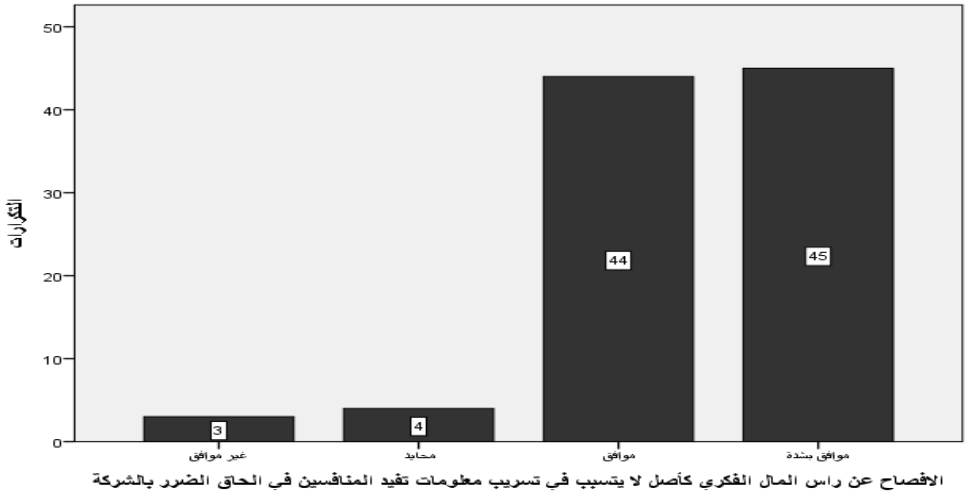
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة الفرضية الثانية

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	45	44	4	3	4.36	0.713	3	70.08	0.00
النسبة	%46.9	%45.8	%4.2	%3.1					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (20/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة الفرضية الثانية



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (22/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (20/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل لا يتسبب في تسريب معلومات تفيد المنافسين في إلحاق الضرر بالشركة وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.36) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك

يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (70.08) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (3) ومستوي معنوية (0.95) أي (1- 0.05=0.95) أو(2,0.95ϰ) والتي كانت قيمتها (7.815) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة , كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha = 0.05$) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة السابعة للفرضية الثانية والتي تنص علي "الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل في قائمة المركز المالي بالشركة يؤثر ايجابا علي بيانات التقارير المالية" والجدول (23/2/3) والشكل (21/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (23/2/3)

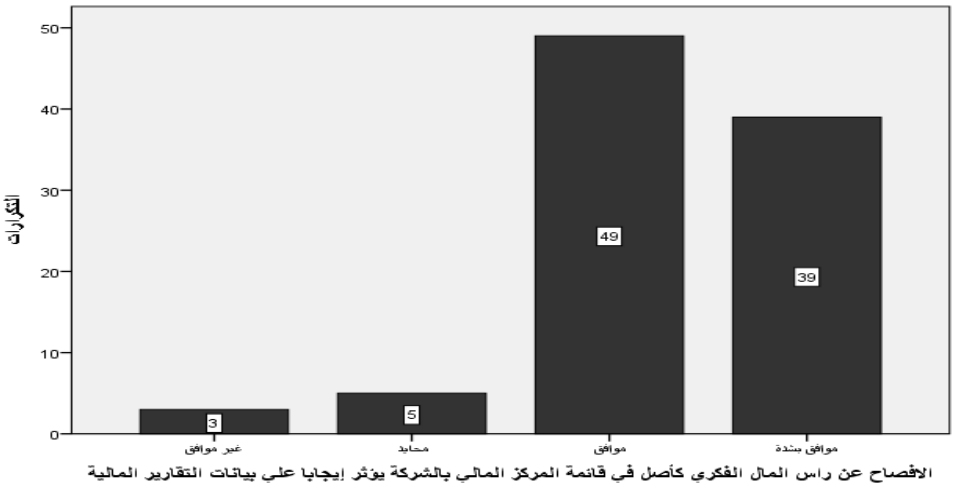
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السابعة الفرضية الثانية

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	39	49	5	3	4.29	0.710	3	68.83	0.00
النسبة	%40.6	%51	%5.2	%3.3					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (21/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السابعة الفرضية الثانية



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (23/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (21/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل في قائمة المركز المالي بالشركة يؤثر ايجابا علي بيانات التقارير المالية وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.29) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (68.83) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (3) ومستوي معنوية (0.95) أي (1- 0.05=0.95) أو(ᵡ2,0.95) والتي كانت قيمتها (7.815) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة , كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha = 0.05$) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة الثامنة للفرضية الثانية والتي تنص علي "الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري كأصل يزيد من درجة التأكد والمصداقية في التقارير المالية" والجدول (24/2/3) والشكل (22/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (24/2/3)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثامنة الفرضية الثانية

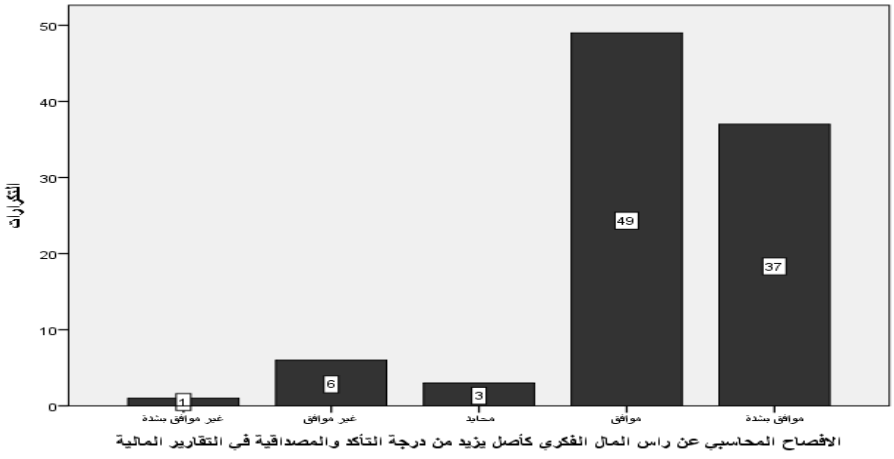
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كاي	مستوي الدلالة

					بشدة				تربيع	
العدد	37	49	3	6	1	4.20	0.854	4	102.8	0.00
النسبة	%38.5	%51	%3.3	%6.3	%1					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (22/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثامنة الفرضية الثانية



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (24/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (22/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل يزيد من درجة التأكد والمصداقية في التقارير المالية وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.20) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (102.75) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (4) ومستوي معنوية (0.95) أي (1- 0.05=0.95) أو(2,0.95א) والتي كانت قيمتها (9.488) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة, كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha = 0.05$) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

ج.عرض ومناقشة عبارات الفرضية الثالثة :

الفرضية الثالثة:"**القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري يؤدي إلي زيادة الشفافية في التقارير المالية ويزيد من ثقة مستخدميها**".

تم اختبار هذه الفرضية للتعرف على أن القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري كمتغير مستقل يؤدي إلي زيادة الشفافية في التقارير المالية ويزيد من ثقة مستخدميها كمتغيرات تابعة.
لتوضيح ذلك فقد قامت الباحثة بإيجاد المتوسط الحسابي ، والنسب المئوية والانحراف المعياري ، ومستوى الدلالة والتفسير لكل عبارة من عبارات هذه الفرضية.

تحليل العبارة الأولي للفرضية الثالثة والتي تنص علي "القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري يقلل من درجة المخاطر التي يتعرض لها مستخدمي التقارير المالية" والجدول (25/2/3) والشكل (23/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (25/2/3)

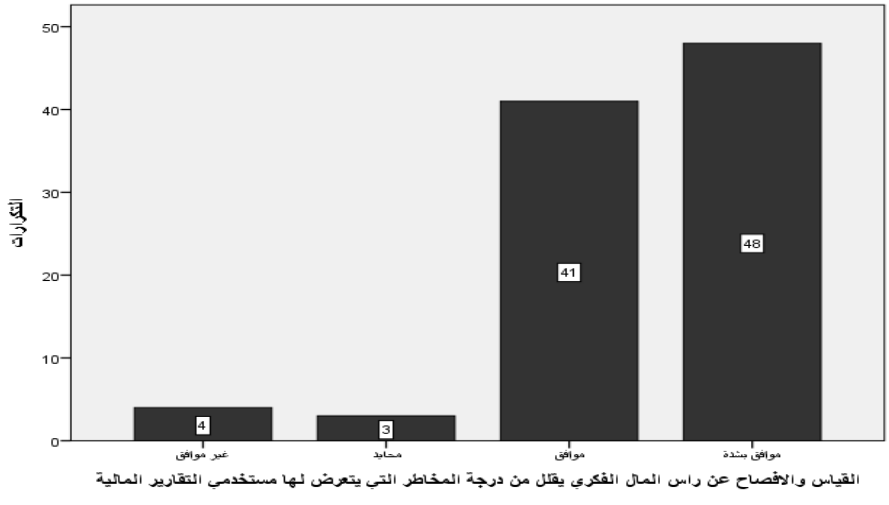
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولي الفرضية الثالثة

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	48	41	3	4	4.39	0.665	3	71.08	0.00
النسبة	%50	%42.7	%3.1	%4.2					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (23/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولي الفرضية الثالثة



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (25/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (23/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن تجاهل الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل يجعل بيانات التقارير المالية غير قادرة علي تحديد القيمة

الحقيقية للشركةوذلك بمتوسط حسابي قدره (4.39) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (71.08) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (3) ومستوي معنوية (0.95) أي (1- 0.05=0.95) أو(2,0.95ᵡ) والتي كانت قيمتها (7.815) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة , كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha = 0.05$) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة الثانية للفرضية الثالثة والتي تنص علي "يؤدي الإفصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية إلي تقديم معلومات أفضل للأطراف ذات المصلحة عن القيمة الحقيقية والمستقبلية للشركة" والجدول (26/2/3) والشكل (24/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (26/2/3)

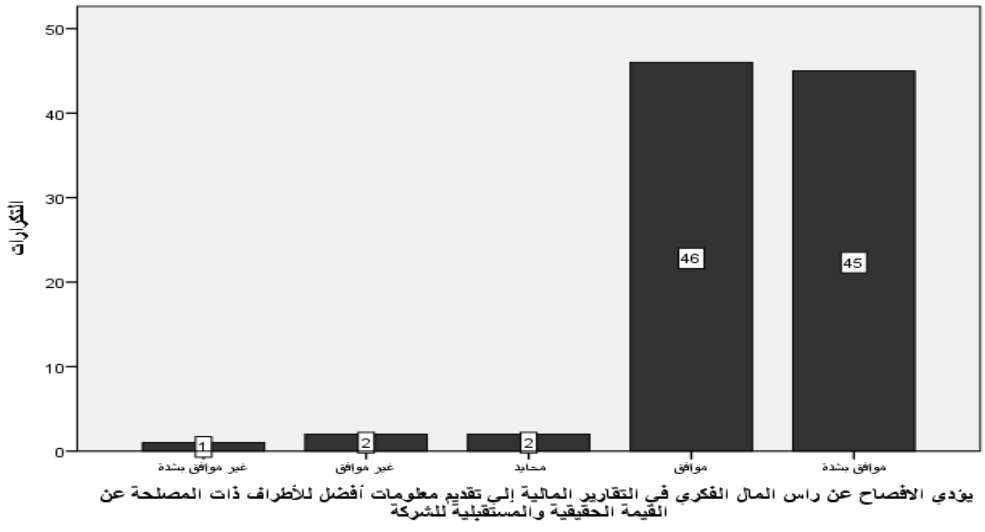
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية الفرضية الثالثة

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	45	46	2	2	1	4.38	0.745	4	120.15	0.00
النسبة	%46.9	%47.9	%2.1	%2.1	%1					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (24/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية الفرضية الثالثة



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (26/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (24/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن يؤدي الإفصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية إلي تقديم معلومات أفضل للأطراف ذات المصلحة عن القيمة الحقيقية والمستقبلية للشركةوذلك بمتوسط حسابي قدره (4.38) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (120.15) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (4) ومستوي معنوية (0.95) أي (1- 0.05=0.95) أو(4,0.95א) والتي كانت قيمتها (9.488), وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة , كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha = 0.05$) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة الثالثة للفرضية الثالثة والتي تنص علي "وضع إطار شامل للإفصاح عن رأس المال الفكري يؤدي إلي تضييق فجوة عدم التماثل بين المعلومات المتاحة للأطراف المختلفة من المستفيدين" والجدول (27/2/3) والشكل (25/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (27/2/3)

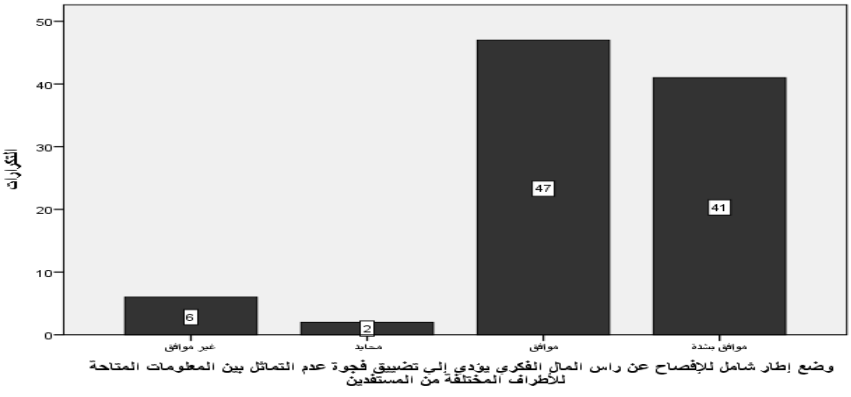
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة الفرضية الثالثة

	موافـــق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غيـــر موافـق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كـــاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	41	47	2	6	-	4.28	0.791	3	67.75	0.00
النسبة	%42.6	%49	%2.1	%6.5	-					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (25/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة الفرضية الثالثة



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (27/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (25/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن وضع إطار شامل للإفصاح عن رأس المال الفكري يؤدي إلي تضييق فجوة عدم التماثل بين المعلومات المتاحة للأطراف المختلفة من المستفيدينوذلك بمتوسط حسابي قدره (4.28) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (67.75) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (3) ومستوي معنوية (0.95) أي (1- 0.05=0.95) أو(4,0.95א) والتي كانت قيمتها (7.815) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع. وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة , كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية (0.05 = α) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة الرابعة للفرضية الثالثة والتي تنص علي "التقرير المناسب عن راس المال الفكري يدعم الموقف التنافسي للشركة" والجدول (28/2/3) والشكل (26/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (28/2/3)

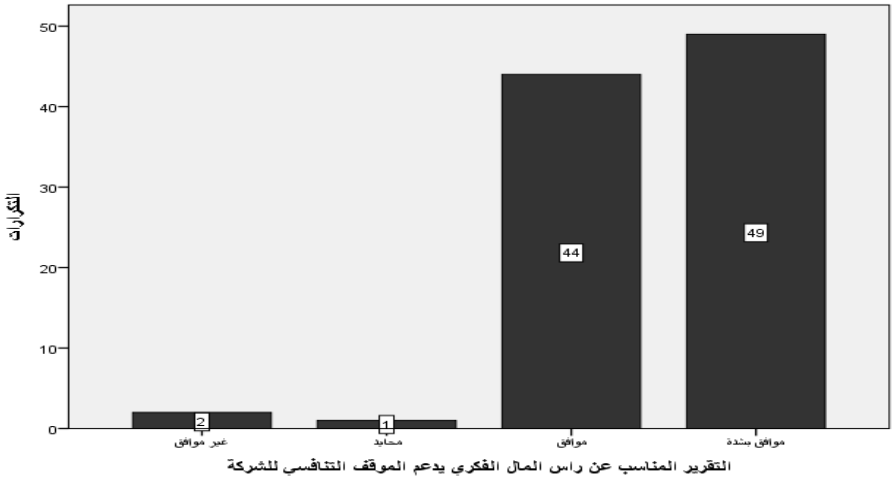
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة الفرضية الثالثة

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	49	44	1	2	-	4.46	0.631	3	84.92	0.00
النسبة	%51	%45.9	%1	%2.1	-					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (26/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة الفرضية الثالثة



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (28/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (26/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن التقرير المناسب عن رأس المال الفكري يدعم الموقف التنافسي للشركة وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.46) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (84.92) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (3) ومستوي معنوية (0.95) أي (1- 0.05=0.95) أو(4,0.95א) والتي كانت

قيمتها (7.815) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة, كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha = 0.05$) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة الخامسة للفرضية الثالثة والتي تنص علي "الافصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية يوفر بيانات لكافة المستخدمين مما يجعلها أكثر عدالة وشفافية" والجدول (29/2/3) والشكل (27/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (29/2/3)

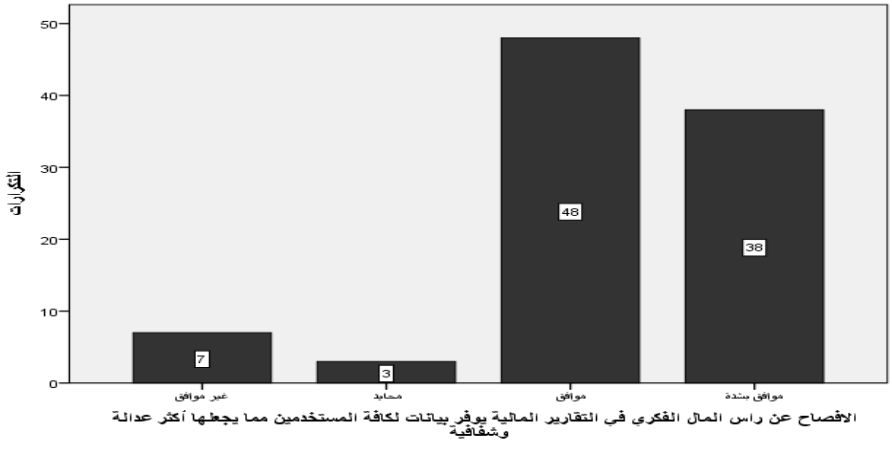
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة الفرضية الثالثة

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	38	48	3	7	-	4.22	0.823	3	62.58	0.00
النسبة	%39.6	%50	%3.1	%7.3	-					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (27/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة الفرضية الثالثة



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (29/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (27/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن الافصاح عن راس المال الفكري في التقارير المالية يوفر بيانات لكافة المستخدمين مما يجعلها أكثر عدالة

شفافية وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.22) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (62.58) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (3) ومستوي معنوية (0.95) أي (1- 0.05=0.95) أو(4,0.95א) والتي كانت قيمتها (7.815) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة , كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha = 0.05$) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة السادسة للفرضية الثالثة والتي تنص علي"الافصاح عن رأس المال الفكري يساعد في تعزيز سمعة الشركة لدي المستخدمين" والجدول (30/2/3) والشكل (28/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (30/2/3)

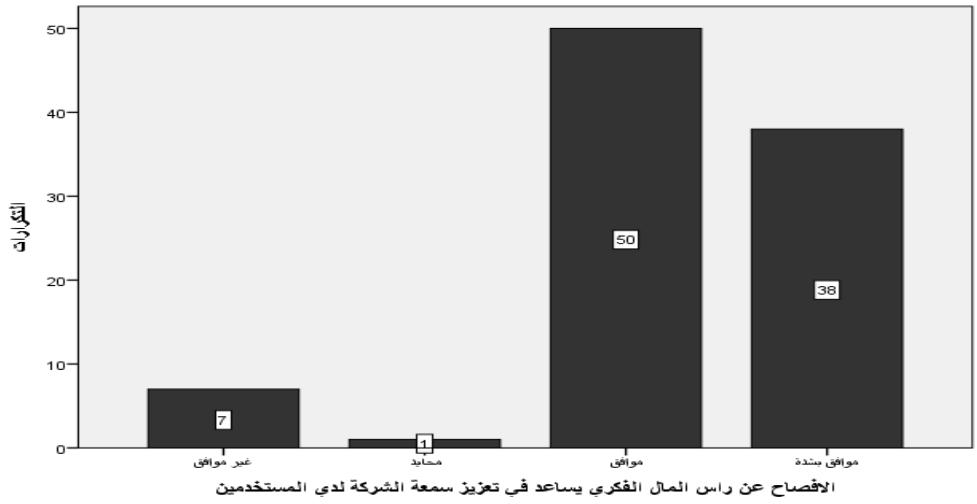
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة الفرضية الثالثة

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	38	50	1	7	-	4.24	0.805	3	70.42	0.00
النسبة	%39.6	%52.1	%1	%7.3	-					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (28/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة الفرضية الثالثة



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (30/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (28/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن الافصاح عن راس المال الفكري يساعد في تعزيز سمعة الشركة لدي المستخدمين وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.24) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (70.42) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (3) ومستوي معنوية (0.95) أي (1- 0.05=0.95) أو (3,0.95ℵ) والتي كانت قيمتها (7.815) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة, كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية (= 0.05α) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة السابعة للفرضية الثالثة والتي تنص علي "القياس الافصاح عن رأس المال الفكري يؤدي إلي تعزيز قيمة وشفافية المحتوي الإعلامي للتقارير المالية" والجدول (31/2/3) والشكل (29/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (31/2/3)

التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السابعة الفرضية الثالثة

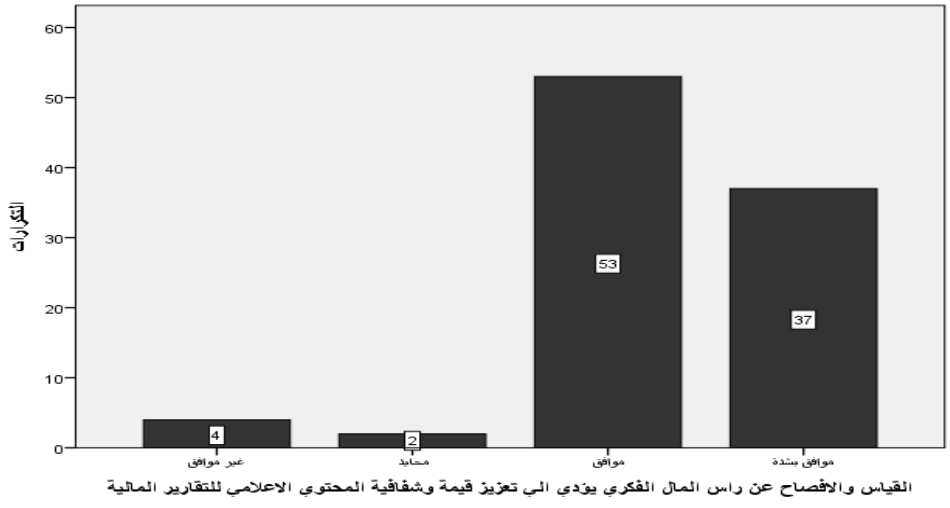
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كاي تربيع	مستوي الدلالة

العدد	37	53	2	4	-	4.28	0.706	3	78.92	0.00
النسبة	%38.5	%55.2	%2.1	%4.2	-					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (29/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السابعة الفرضية الثالثة



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (31/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (29/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن القياس والافصاح عن راس المال الفكري يؤدي إلي تعزيز قيمة وشفافية المحتوي الإعلامي للتقارير المالية وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.28) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (78.92) والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (3) ومستوي معنوية (0.95) أي (1- 0.05=0.95) أو(3,0.95χ) والتي كانت قيمتها (7.815) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة , كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha = 0.05$) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل العبارة الثامنة للفرضية الثالثة والتي تنص علي "القياس الافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري يحسن من قدرة المستخدمين علي فهم التقرير المالي وتفسير محتوياته"

والجدول (32/2/3) والشكل (30/2/3) يوضحان التوزيع التكراري والتوزيع البياني وذلك كالتالي:

جدول (32/2/3)

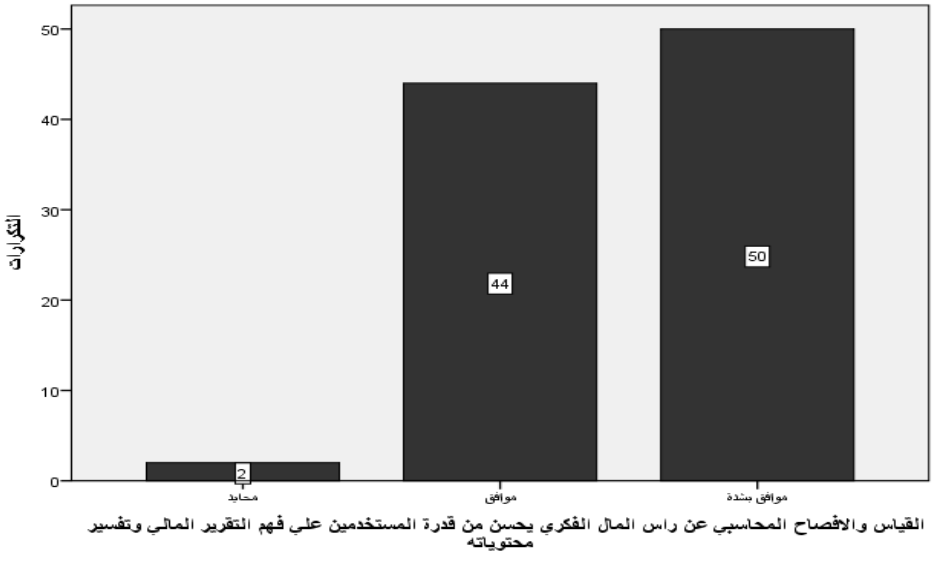
التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثامنة الفرضية الثالثة

	موافـــــق بشدة	موافق	محايد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة كـــــاي تربيع	مستوي الدلالة
العدد	50	44	2	4.50	0.543	2	42.75	0.00
النسبة	%52.1	%45.8	%2.1					

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

شكل (30/2/3)

التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثامنة الفرضية الثالثة



المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (32/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (30/2/3) تلاحظ الباحثة أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة بشدة علي أن القياس والافصاح المحاسبي عن راس المال الفكري يحسن من قدرة المستخدمين علي فهم التقرير المالي وتفسير محتوياته وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.50) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول العبارة , كما أن قيمة كاي تربيع المحسوبة والتي بلغت قيمتها (42.75)

والتي عند مقارنتها بالقيمة المحسوبة من جدول كاي تربيع عند درجة حرية (2) ومستوي معنوية (0.95) أي (1- 0.05=0.95) أو(2,0.95א) والتي كانت قيمتها (5.991) , وهي أقل من القيمة المحسوبة لكاي تربيع . وبإفتراض أن عدم صحة العبارة (فرض عدم) وصحة العبارة (فرض بديل) بالتالي نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل أي أن العبارة صحيحة , كما أن قيمة (P-value) أو مستوي الدلالة والتي بلغت قيمتها (0.00) هي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha = 0.05$) كذلك نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ونستنتج صحة العبارة أيضا.

تحليل فرضيات الدراسة :

قامت الباحثة بتحليل فرضيات الدراسة (جميع عبارات الدراسة) وذلك بأستخدام بإستخدام إختبار (T) للأوساط الحسابية لجميع الفرضيات وذلك بصياغة الفرضيات أدناه لكل فرضية :

1. الفرضية الأولي والتي تنص علي (**هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين قياس رأس المال الفكري وجودة التقارير المالية**):

- **فرض العدم**: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قياس رأس المال الفكري وجودة التقارير المالية.
- **الفرض البديل**: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قياس رأس المال الفكري وجودة التقارير المالية.

2. الفرضية الثانية والتي تنص علي (**الإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية يوثر علي بيانات التقارير المالية**)

- **فرض العدم** : الإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية **لا** يوثر علي بيانات التقارير المالية.
- **الفرض البديل** : الإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية يوثر علي بيانات التقارير المالية.

3.الفرضية الثالثة والتي تنص علي **(الإفصاح عن رأس المال الفكري يؤدي إلي زيادة الشفافية في التقارير المالية ويزيد من ثقة مستخدميها) .**

- فرض العدم : الإفصاح عن رأس المال الفكري **لا** يؤدي إلي زيادة الشفافية في التقارير المالية ويزيد من ثقة مستخدميها.
- الفرض البديل : الإفصاح عن رأس المال الفكري يؤدي إلي زيادة الشفافية في التقارير المالية ويزيد من ثقة مستخدميها.

جدول(33/2/3)

يوضح نتائج إختبار (T) لكل فرضية من فرضيات الدراسة

الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	مستوي الدلالة (P-value)	درجات الحرية	التفسير
الفرضية الأولي	4.52	0.942	13.2	0.000	6	قبول
الفرضية الثانية	4.68	0.762	19.7	0.000	6	قبول
الفرضية الثالثة	4.79	0.911	11.3	0.000	6	قبول

المصدر : إعدادالباحثة من تحليل بيانات الإستبانة،2016م

من خلال الجدول رقم (33/2/3) وبما أن قيمة(T) المحسوبة لكل فرضية أكبر من قيمة (T) الجدولية عند درجة حرية (n-2) حيث (n) عدد عبارات كل فرضية ومستوي معنوية (2/α-1) أي عند درجة حرية (6) ومستوي معنوية (0.025) كانت القيمة الجدولية هي (2.447) وبما أنها أصغر من قيم (T) لكل فرضية نرفض الفرض العدمي لكل فرضية ونستنتج من ذلك أن فرضيات الدراسة مقبولة.

الخاتمة

تشتمل على الآتي:

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً : النتائج:

توصل البحث إلى النتائج الآتية:

1. قياس رأس المال الفكري يساعد في تطوير فعالية وكفاءة القوائم المالية في شركة جياد لخدمات النقل من خلال إدراج رأس المال الفكري والإفصاح عنه.

2. يؤدي قياس رأس المال الفكري إلى تضييق الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية لشركة جياد لخدمات النقل.
3. ضعف مستوىالقياس والإفصاح محاسبي عن رأس المال الفكري بشركة جياد لخدمات النقل.
4. وضع إطار شامل للإفصاح عن رأس المال الفكري يؤدي إلى تضييق فجوة عدم التماثل بين المعلومات المتاحة للأطراف المختلفة من المستفيدين.
5. القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري يقلل من درجة المخاطر التي يتعرض لها مستخدمي التقارير المالية.
6. الإفصاح عن رأس المال الفكري في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بالشركة يؤثر إيجابا على بيانات التقارير المالي .

ثانياً: التوصيات:

من خلال النتائجالتي توصل إليها البحث توصي الباحثة بالآتي:

1. إهتمام أكثر بالقياس والإفصاح عن رأس المال الفكري بشركة جياد لخدمات النقل.

2. التقرير عن المؤشرات المالية وغير المالية لقياس رأس المال الفكري في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية المنشورة.
3. إيجاد مقاييس واضحة متفق عليها لمكونات رأس المال الفكري.
4. أن تقتنع المؤسسات أن الإفصاح المناسب عن رأس المال الفكري وسيلتها الأفضل للتسويق لنفسها والتنافس مع المؤسسات الأخرى.
5. أن تقتنع المؤسسات أن الإفصاح عن رأس المال الفكري ليس عنصر تهديد كوسيلة لكشف خططها الإستراتيجية وهذا لإكتساب ثقة الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة وتحقيقا للشفافية .
6. القيام بدراسات مستقبلية مثل:

أ. معوقات القياس والإفصاح عن رأس المال الفكريفي قوائم الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية.

ب.رأس المال الفكري وأثره في تسويق المنتجات .

ج. دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال.

د. قياس وتقييم رأس المال الفكري كأحد المتطلبات الأساسية لتحديد قيمة المنشأة.

هـ. إطار مقترح لتحديد تكاليف التقرير عن رأس المال الفكري.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً : المراجع باللغة العربية:

1. الكتب:

- زكريا مطلك الدوري و د. أحمد علي صالح، **ادارة التمكين واقتصاديات الثقة في منظماتأعمال الألفية الثالثة**،(عمان الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009م).
- طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**،(القاهرة: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2003م).
- طارق عبد العال حماد، **الإتجاهات الحديثة في التقارير المالية**، (القاهرة: الدار الجامعية للنشر والتوزيع،2011م).
- كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقاً لمعايير المحاسبة المالية**، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، 2015م).
- مؤيد الفضل وآخرون، **المشاكل المحاسبية المعاصرة**، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2002م).
- محمود السيد الناغي، **نظرية المحاسبة**، (القاهرة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع،2011م).
- مصطفى محمود أبوبكر، **إدارة الموارد البشرية:مدخل تحقيق الميزة التنافسية**، (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر،2004م).
- نبيل مرسي خليل، **الميزة التنافسية في مجال الأعمال**،(الإسكندرية: الدار الجامعية، 1996م).
- سعد علي الغنزي، و د. أحمد علي صالح، **ادارة رأس المال الفكري في منظمات الأعمال**، (الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع،2009م).
- عادل حرحوش، و دصالح أحمد علي، **رأس المال الفكري طرق قياسه وأساليب المحافظة عليه**، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية،2004م).

- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مشاكل القياس والافصاح المحاسبي**(الاسكندرية: دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع،2015م).
- رشا الغول، **المحاسبة عن رأس المال الفكري**،(الاسكندرية، مكتبة الوفاء القانونية للنشر، 2014م).

2. الرسائل الجامعية

- أمجاد محمد ،**منهج محاسبي مقترح لقياس أداء رأس المال الفكري غلى أساس الأنشطة**،(القاهرة:مجلة الفكر المجاسبي، جامعة عين شمش،كلية التجارة،العدد الثاني، رسالة ماجستير في المحاسبة ،منشورة، 2012م).
- أميرة حامد السيد ،**المحاسبة عن رأس المال الفكري وأثرها على الأداء المالي للمنشأة** ، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة،2007م.
- أسامة محمد صالح، **دور الفكر المحاسبي في معالجة مشكلات القياس والإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري**،رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة، غير منشورة ،جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، ،2012م.
- الصديق محمد البشير ،**رأس المال الفكري وأثره في التكلفة بالقطاع المصرفي السوداني** ،رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، 2012م
- التجاني أحمد عبد الله،**المحاسبة عن رأس المال الفكري ودورها في تحديد جودة وفاعلية المعلومات المحاسبية** ،رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، 2013م
- جيهان محمود عبد الحميد، **تقييم أثر استخدام القيمة النقدية المضافة على جودة التقارير المالية**،رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشور، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، 2012م.
- هبة عبد العاطي محمد رزق، **أثر الافصاح عن المعلومات القطاعية على جودة التقارير المالية**،رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشور، جامعة حلوان، كلية التجارة، 2013م.

- زهراء أحمد إسماعيل، **اتجاهات القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري**، رسالة دكتوراة في المحاسبة، غير منشورة جامعة أم درمان الإسلامية،كلية الدراسات العليا ،2013م
- حنان أيمن محمد علي، **دراسة أثر هيكل الملكية على جودة التقارير المالية وانعكاس ذلك على أداء الشركات**،رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشور،جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2013م.
- يوسف نيسان الحمدان، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية**،(مجلة التقني، جامعة الشرق الأوسط،، كلية التجارة،المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع، رسالة دكتوراة في المحاسبة، منشورة،2013م)**.**
- محمد مجدي جازية، **العلاقة بين تطور معايير المحاسبة وجودة التقارير المالية في البنوك**، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة، غير منشور، جامعة طنطا، كلية التجارة،2014م.
- سامح سعيد محمود، **قياس درجة الافصاح عن رأٍ س المال الفكري في التقارير المالية وأثر ذلك على الاستثمار** ،رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة ،جامعة القاهرة، كلية التجارة، ،2011م.
- سعاد موسى طنطاوي، **قياس أثر فجوة معلومات رأس المال الفكري على قيمة المنشأة ومعدي المعايير المحاسبية**، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة، غير منشورة جامعة القاهرة، كلية التجارة، ،2015م
- سعد عبد الكريم الساكني، **رأس المال الفكري والتحديات التي تواجه المحاسبين في قياسه**، ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، جامعة الأربد الأهلية، كلية العلوم الإدارية، 2011م.
- سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، **علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير في المحاسبة،غير منشورة ،جامعة الزقازيق،كلية التجارة،2013م.

- عاطف العدوان، **رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الإبداع المنظمي**،(مجلة العلوم الإدارية الجامعة الأردنية، المجلد التاسع والثلاثون،العدد الثاني، رسالة ماجستير في المحاسبة، منشورة،2012م).
- عاطف فوزي إبراهيم، العلاقة بين رأس المال الفكري وقيمة المنشأة، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة، غير منشور،جامعة الأزهر، كلية التجارة،2012م
- عبد الجبار حسن عكاشة،أثر تقويم الأصول غير الملموسة والإفصاح عنها في جودة التقارير المالية المصرفية، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة والتمويل، غير منشورة ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، 2014م
- عبد الغني محمود عبد الله، المحاسبة عن رأس المال الفكري وأثرها على قيمة المنشأة، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2010م.
- علي حسين الدوغجي،أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري لتعظيم قيمة الشركة، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة ،غير منشور، جامعة بغداد،كلية التجارة،2010م.
- عمرو نجيب عبد الحميد، قياس رأس المال الفكري في منشآت المراجعة كمحدد لجودة أداء عملية المراجعة، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة،غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة ،2015م.

3. المجلات العلمية:

- أحمد عبد الوهاب أحمد عيد، **محددات التحفظ المحاسبي على جودة التقارير المالية في سوق رأس المال المصري**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، العدد الأول،2013م.
- أحمد محمد السلمان، **تطور جودة المعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في السعودية**، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبين، العدد الثاني، المجلد الحادي عشر، 2012.

- أحمد عماد الدين يمن، **أثر الافصاح عن رأس المال الفكري على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الرابع، 2010م.
- أسماء طلعت محمد، **استخدام لغة(اكس بي آر إل) وصدور الاطار الفكري المشترك في تحسين جودة التقرير المالي الالكتروني**، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، كلية التجارة وادارة الأعمال، العدد الثاني، 2014م.
- بديع الدين ريشو، **جودة التقارير المالية (العوامل المؤثرة ووسائل القياس)**، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، العدد الأول، 2013م.
- بني الطاهر حسين، أ. بوطلاعة محمد، **أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي**، مجلة العلوم الإدارية، جامعة محمد خيصر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، 2012م.
- جمال السيد أحمد، **تأثير الإفصاح عن رأس المال الفكري على أداء الشركات السوقي والمالي**، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2006م.
- زكريا عبده السيد، **أثر القدرة المالية لدى أعضاء لجان المراجعة على جودة التقارير المالية**، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الرابع، ديسمبر 2012م.
- حنان جابر حسن، **دراسة تحليلية لنموذج القياس الإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة و أثره على جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة المحاسبة المصرية، جامعة القاهرة، كلية التجارة، العدد الأول،2011م.
- طارق عبد العال حماد، **نموذج مقترح لقياس منفعة القوائم المالية في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية**، مجلة الفكر المحاسبي،جامعة عين شمس،كلية التجارة، العدد الأول،2008م.
- د. يحضة سملالي ، **التسيير الإستراتيجي لرأس المال الفكري والميزة التنافسية المستدامة للمؤسسات الإقتصادية**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد السادس، 2004م، ص ص 97-98

- ليلى محمد لطفي، **المحاسبة عن الأصول المعنوية**، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني،2004م.
- مدثر طه أبو الخير، **أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية**، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة،العدد الثاني، 2007م.
- محمد نور الطاهر، **مفاهيم وأسس ادارة المعرفة وادارة رأس المال الفكري ومتطلبات تطبيقها**، مجلة العلوم الادارية، جامعة أم درمان الاسلامية، كلية العلوم الادارية، العدد الثاني، 2011م.
- محمد محمد عبد القادر الدبسيطي، **إطار مقترح لمحددات مساهمة لجان المراجعة في تحقيق جودة التقارير المالية**، المجلة المصرية للدراسات التجارية جامعة المنصورة، كلية التجارة،العدد الأول،2005م.
- منال حامد فرج، **دور الإفصاح في تفعيل حوكمة الشركات وأثره على تحسين جودة التقارير المالية**، المجلة المصرية للدراسات التجارية ،جامعة طنطا، كلية التجارة، 2010م.
- معتز عبد الحميد علي كيلان، **أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على جودة التقاريرالمالية المنشورة**، المجلة العلمية للإقتصاد والإدارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الثاني، 2013م.
- معتز أمين السعيد وآخرون، **أثر تطبيق معايير الإبلاغ الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي**،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة،العدد الأول، 2013م.
- مصطفى نبيل علي الشامي، **دراسة وتحليل نفعية المعلومات كمحتوى اعلامي للتقارير والقوائم المالية في سوق الأعمال والإستثمار**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول،2009م.
- مراد ناصر، **الإستثمار في رأس المال الفكري لتحقيق التنمية الإقتصادية**، مجلة الدراسات الإقتصادية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد العاشر، 2008م.

- سامية طلعت، **سياسة الدور الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، مجلة البحوث الإدارية**، أكاديمية السودان للعلوم الإدارية، العدد الثالث، 2005م.
- سهيلة محمد عباس، **علاقة رأس المال الفكري وإدارة الجودة الشاملة : دراسة تحليلية ونموذج مقترح**، مجلة الإدارة، السنة26، العدد 97، 2004م.
- نبيل عبد الرؤوف ابراهيم، **دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة**، مجلة الشروق للعلوم التجارية،أكاديمية الشروق، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، العدد الثالث، 2009م.
- نشوى أحمد الجندي، **نموذج مقترح للتقييم المتوازن لأداء رأس المال الفكري لدعم القدرة التنافسية، مجلة الفكر المحاسبي**، جامعة عين شمس، كلية التجارة،المجلد الثاني، العدد الثاني،2011م
- سهير الطمبلي، **القياس والافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري ركيزة أساسية للتنمية المستدامة**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، العدد الأول، 2009م.
- عادل عطية عبد الستار العبيدي، **قياس كفاءة الاستثمار في رأس المال الفكري باستخدام معامل القيمة المضافة لرأس المال الفكري**، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية،جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلد الثالث،العدد الثاني، 2012م.
- عاطف عبد المجيد، **المدخل الإجتماعي لتدعيم المحتوى الإعلامي للتقارير المالية المنشورة لشركات قطاع الأعمال في ظل متغيرات البيئة المصرية**، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة سوهاج، العدد الأول، المجلد العاشر، 2009
- عامر الكبيسي، **مستقبل إدارة الموارد البشرية في ظل العولمة: التحديات وسبل مواجهتها**، ورقة عمل، غير منشورة، 1427

- علاء محمد ملو، د. مجدي مليجي، **محددات تطبيق حوكمة الشركات وأثرها على مستوى جودة التقارير المحاسبية**، المجلة العلمية التجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، العدد الثالث، 2012م.
- علام محمد حمدان، **العوامل المؤثرة في جودة الأرباح**، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والتجارية، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، العدد الأول، المجلد العشرون، 2012م.
- علي محمد الصياد، **أثر تطبيق معايير القيمة العادلة على جودة التقارير المالية وعلى أسعار الأسهم في البورصة المصرية**، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، العدد الرابع، 2013م.
- علي مجاهد أحمد السيد، **دراسة مدى قيام الشركات المصرية بقياس والافصاح عن رأس المال الفكري وأثره على المركز التنافسي**، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة،العدد الثالث، 2009م.
- عماد سيد قطب السيد، **المحاسبة عن رأس المال الفكري من منظور استراتيجي مع التركيز على مدخل القيمة الشاملة** ، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، كلية التجارة،العدد الثاني، 2008م.
- عصام فاروق الأيباري، **نحو اطار مقترح في الشفافية في القوائم المالية**، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة عين طنطا، العدد الثاني، 2009م.
- عارف عبد الله عبد الكريم، **الإفصاح المحاسبي الإختياري مع دراسة ميدانية لجانب الطلب في البيئة المصرية**، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2003م.
- صلاح أحمد محمد متولي، **أهمية القياس والافصاح لرأس المال الفكري في دعم القدرة التنافسية للمؤسسات الجامعية**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، كلية التجارة، العدد الثاني، 2009م.
- فاضل بني عثمان، **مداخل قياس رأس المال الفكري محاسبيا،مجلة بحوث مستقبلية، مركز الدراسات المستقبلية**، كلية الحدباء الجامعة، العدد السابع والعشرون، 2009م.

- فهيم أبو العزم، **تطوير القياس والتطوير المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في ظل إقتصاد المعرفة**، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث،2003م.
- فراج عبد العال، **دور رأس المال الفكري في تحسين الأداء في بيئة الأعمال المصرية**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، العدد الأول، 2009م.
- رضا ابراهيم صالح، **العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال المصرية**، دراسة نظرية وتطبيقية، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، 2010م.
- شهيرة محمود، **علاقة رأس المال الفكري بعملية خلق القيمة للمنظمة مع التركيز على رأس المال الإنساني**، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع،2011م.
- توفيق عبد المحسن الخيال، **أهمية المحاسبة عن رأس المال الفكري وتحديد آثاراها على جدوى المعلومات المحاسبية**، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الثاني، 2011م.
- خلود عاصم، أ. محمد ابراهيم، **دور تكنولوجيا المعلومات والإتصالات في تحسين جودة المعلومات وانعكاساته على التنمية الإقتصادية**،مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، جامعة بغداد، كلية العلوم الإقتصادية، 2013م.

4. المؤتمرات

- زكريا محمد الصادق، ابراهيم السيد عبيد، **قياس شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة**، مؤتمر الإتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2007م.
- نصر الدين أحمد محمد سراج، **محددات الافصاح والتقرير المحاسبي عن رأس المال الفكري**، المؤتمر السنوي الدولي الخامس والعشرون، إدارة المعرفة: الاستراتيجيات والتحديات، جامعة كردفان، كلية التجارة، 2010م.

- عصام الدين محمد متولي، و د. صلاح علي أحمد، **مفهوم ونماذج القياس المحاسبي لرأس المال الفكري**، المؤتمر السنوي الخامس والعشرون، ادارة المعرفة: الاستراتيجيات والتحديات، جامعة المنصورة، كلية التجارة، 2015م.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية :

- Stewart, T.A., intellctua capital: The New Wealth of Organizational, New York Double Day Currency Pupilshing, 1999.
- Lathy, D H,Intellectual capital and its Measurement, New York: Harber and Row Publishers, 1998.

الملاحـق

)

نة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

برنامج ماجستير التكاليف والمحاسبة الإدارية

السيد/..... المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع: إستمارة إستبانة

تقوم الباحثة بإعداد بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية بعنوان **القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأثره في جودة التقارير المالية.** أرجو كريم تفضلكم بالمساعدة في تعبئة هذه الإستبانة، راجية أن تعبروا عن آرائكم الصادقة علما بأن هذه البيانات تعتبر سرية للغاية ولأغراض البحث العلمي ولن تستغل في أي غرض آخر.

،،، وشكراً لتعاونكم ،،،

الباحثة:

نسيبة البدري سليمان

Nosaibaalbadri70@yahoo.com

أولا: البيانات الشخصية:

أرجو التكرم بوضع علامة (✓)أمام الخيار الأنسب:

1. **العمر:**

أقل من 30 سنة	☐	30 سنة وأقل من 40 سنة	☐
40 سنة وأقل من 50 سنة	☐	50 سنة وأقل من 60 سنة	☐
أكثر من 60 سنة	☐		

2. **التخصص العلمي:**

محاسبة تكاليف محاسبة	☐		

إدارة أعمال ☐ أخرى ☐

3.**المؤهل العلمي:**

بكلاريوس ☐ ماجستير ☐

دكتوراة ☐ أخرى ☐

4. المسمى الوظيفي:

مدير إدارة ☐ رئيس قسم ☐ محاسب ☐

محاسب تكاليف ☐ موظف ☐ خرى ☐

5. الخبرة العملية

أقل من 5 سنوات ☐ 5 سنوات إلى 10 سنوات ☐

11 سنة إلى 15 سنة ☐ 16 سنة إلى 20 سنة ☐

أكثر من 20 سنة ☐

6. المؤهل المهني:

زمالة بريطانية ☐ زمالة أمريكية ☐

زمالة سودانية ☐ أخرى ☐

ثانيا: عبارات الإستبانة:

أرجو التكرم بوضع علامة (✓) فيما تراه مناسبا من وجهة نظرك:

الفرضية الأولى:

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين قياس رأس المال الفكري وجودة التقارير المالية.

م	العبـــارات	أوافــق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافـق بشدة

1	يساعد قياس رأس المال الفكري في تطوير فعالية وكفاءة القوائم المالية من خلال إدراج رأس المال الفكر ي والإفصاح عنه.					
2	يؤدي قياس رأس المال الفكري إلى تضييق الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية للشركة وبالتالي الحصول على معلومات ذات جودة.					
3	قياس رأس المال الفكري يوفر معلومات محاسبية ذات موثوقية تسهم في تدعيم قرارات مستخدمي التقارير المالية.					
4	قياس رأس المال الفكري يؤدي إلى زيادة مستوى الملائمة في المعلومات المحاسبية.					
5	يؤدي قياس رأس المال الفكري إلى تحسين بيانات التقارير المالية.					
6	قياس رأس المال الفكري يوفرمعلومات محاسبية سهلة الفهم والتفسير.					
7	تزيد مصداقية التقارير المالية من خلال قياس رأس المال الفكري.					
8	من أخطاء قياس الأصول، تجاهل قياس رأس المال الفكري مما يؤثر سلبا على جودة الدخل المحاسبي.					

الفرضية الثانية:

الإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية يؤثر على بيانات التقارير المالية.

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تجاهل الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل يجعل بيانات التقارير المالية غير					

	قادرة على تحديد القيمة الحقيقية للشركة.					
2	تجاهل الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل يؤدي إلى عدم اكتمال بيانات التقرير المالي.					
3	الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل في التقارير المالية يساعد الشركة في التنبؤ بأنشطتها المستقبلية.					
4	الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل في التقارير المالية يزود المستخدمين ببيانات صادقة عن موارد الشركة.					
5	الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل يساعد على تفسير القوائم المالية ويجعلها قابلة للمقارنة.					
6	الإفصاح عن رأس المال الفكري كأصل لا يتسبب في تسريب معلومات تفيد المنافسين في إلحاق الضرر بالشركة.					
7	الإفصاح عن رأس المال لفكري كأصل في قائمة المركز المالي بالشركة يؤثر إيجابا على بيانات التقارير المالية.					
8	الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري كأصل يزيد من درجة التأكد والمصداقية في التقارير المالية.					

الفرضية الثالثة:

القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري يؤدي إلى زيادة الشفافية في التقارير المالية ويزيد من ثقة مستخدميها.

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري يقلل					

	من درجة المخاطر التي يتعرض لها مستخدمي التقارير المالية.					
2	يؤدي الإفصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية إلى تقديم معلومات أفضل للأطراف ذات المصلحة عن القيمة الحقيقية والمستقبلية للشركة.					
3	وضع إطار شامل للإفصاح عن رأس المال الفكري يؤدي إلى تضييق فجوة عدم التماثل بين المعلومات المتاحة للأطراف المختلفة من المستفيدين.					
4	التقرير المناسب عن رأس المال الفكري يدعم الموقف التنافسي للشركة.					
5	الإفصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية يوفر بيانات لكافة المستخدمين مما يجعلها أكثر عدالة وشفافية.					
6	الإفصاح عن رأس المال الفكري يساعد في تعزيز سمعة الشركة لدى المستخدمين.					
7	القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري يؤدي إلى تعزيز قيمة وشفافية المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.					
8	القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري يحسن من قدرة المستخدمين على فهم التقرير المالي وتفسير محتوياته.					

ملحق رقم(2)

محكمو الإستبانة

الرقم	الإسم	الرتبة العلمية	العنوان
1	أ.د أبوذر محمد أحمد الجيلي	بروفيسور	جامعة الخرطوم مدرسة العلوم الإدارية

2	د. هشام كمال محمد	أستاذ مساعد	جامعة الخرطوم مدرسة العلوم الإدارية
3	أ. عثمان مضوي	محاضر	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات التجارية