



معلومات البحث

أستلم: 17-05-2019  
المراجعة: 22-07-2019  
النشر: 01-08-2019

## التدقيق والإفصاح على رأس المال البشري Audit and disclosure of human capital

ط/د: مقرامنت عبدالقادر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير جيلالي

ليابس، سيدي بلعباس-الجزائر، magra.aek@gmail.com

ط/د: مالطي سناء، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير جيلالي ليابس،

سيدي بلعباس-الجزائر، ml\_sanaa@outlook.fr

Printed ISSN: 2314-7113

Online ISSN: 5809-2289

### ملخص:

لم يعد الإفصاح المحاسبي يقتصر فقط على المعلومات عن الموارد المادية، بل تعداه ليشمل الإفصاح عن الاستثمار في رأس المال البشري بمكوناته والمتمثلة في تكاليف إقتناء الموارد البشرية، تكاليف تطويرها و تكاليف الإستغناء عنها، وهذا ما يؤثر على المركز المالي للمؤسسة.

وبمأن التدقيق يهدف دائما إلى تحسين وزيادة درجة الإفصاح عن مختلف المعلومات، ارتأينا من خلال هذه الورقة البحثية التطرق إلى موضوع دور التدقيق في الإفصاح عن الإستثمار في رأس المال البشري، وهذا من خلال إجراء دراسة ميدانية معتمدين على إستبيان موجه لأفراد عينة الدراسة.

الكلمات المفتاحية: رأس مال بشري، الإفصاح، التدقيق.

### Abstract:

Accounting disclosure is no longer limited to information on material resources, but rather to the disclosure of investment in human capital with its components of the cost of acquiring human resources, the costs of developing them and the costs of eliminating them, which affects the financial position of the institution.

The objective of the audit is to improve and increase the degree of disclosure of the various information. In this paper, we discussed the role of audit in the disclosure of investment in human capital through conducting a field study based on a questionnaire directed at the study sample.

**Keywords: Human Capital, Disclosure, Auditing.**

## المقدمة:

في ظل اقتصاديات المعرفة يتزايد استخدام عبارة الإفصاح والشفافية حيث تلعب المعلومات دورا حاسما في التأثير على قرارات المتعاملين الاقتصاديين، كما لم تعد الأصول الملموسة المصدر الاقتصادي الرئيسي عند تحديد القيمة الاقتصادية للمؤسسة، إنما أصبح لأصولها غير الملموسة أهمية كبرى عند تقييم أدائها الاقتصادي، وأصبحت المعرفة المحرك الرئيسي لخلق القيمة والثروة وزيادة المنافسة بين المؤسسات، الأمر الذي أدى إلى التحول من اقتصاد الإنتاج إلى اقتصاد المعرفة، كما أن تقديم معلومات تتصف بالملائمة والمصدقية عن رأس المال الفكري يمكن من تزويد المستثمرين بالمعلومات اللازمة لتقييم القرار الاستثماري، لأنه من العناصر الإستراتيجية في التنمية الاقتصادية، حيث يعد أحد العناصر الأساسية لإنتاج الثروة الاقتصادية للمؤسسة، وبهذا احتل الرأس المال الفكري بعناصره المختلفة أهمية خاصة هذا ما انعكس على حجم الاستثمار فيه وفي هذا الشأن أكد بعض الباحثين والمنظمات المهنية في مجال الفكر المحاسبي على أهمية رأس المال الفكري (المعرفي) من حيث مفهومه ومكوناته وأهدافه وأهميته وطرق قياسه.

## اهمية البحث:

تتمثل في مساعدة المؤسسات لقياس تكلفة رأس المال الفكري والإفصاح عنه بالقوائم المالية، وهذا الأمر يستلزم احتواء القوائم والتقارير المالية على البيانات والمعلومات المحاسبية عن قيمة الأصول والموارد الأكثر أهمية في اقتصاديات المعرفة والتكنولوجيا المعروفة باسم الأصول الفكرية (رأس المال الفكري).

## أهداف الدراسة: تسعى الدراسة إلى

دراسة مفهوم وعناصر وطرق قياس رأس المال الفكري بالشكل الذي يساعد المؤسسة على تنميته وحمايته.  
دور التدقيق في الإفصاح عن الراس المال البشري لتعزيز قدرات المؤسسة التنظيمية و التنافسية.

## اشكالية البحث:

يعتمد المستثمر لاتخاذ قراراته الاستثمارية على عدة مصادر للمعلومات اهمها التقارير والقوائم المالية المنشورة للمؤسسات، ونجاح تلك القرارات يعتمد بشكل كبير على سلامتها وملائمتها ومصدقيتها، الا انه في ارض الواقع القوائم المالية الحالية غير قادرة على قياس وايصال المعلومات المحاسبية الملائمة عن رأس المال الفكري، لأنه قيم غير ملموسة يتم تصنيفها حكما إلى مكوناتها الفرعية: البشرية والتنظيمية والعلاقات، لهذا يجب على المؤسسات تكييف محتوى التقارير والقوائم المالية والعمل على تطويرها بالشكل الذي يجعلها قادرة على القياس المحاسبي لرأس المال الفكري، مما سبق يتجلى السؤال الرئيسي للورقة البحثية:

## ❖ ماهو الدور الذي يلعبه التدقيق لضمان الإفصاح على الراس المال البشري؟

للإجابة على هذا السؤال قسمناه الى الاسئلة التالية:

## ❖ ما المقصود بالإفصاح والرأس المال الفكري؟

## ❖ كيف يتم قياس والإفصاح على الراس مال الفكري؟

## ❖ ما هو دور الذي يلعبه التدقيق لضمان الإفصاح على الرأس مال الفكري؟

## فرضيات البحث:

❖ لضمان شفافية الإفصاح يجب تحديد مما يتكون رأس المال الفكري لأنه استثمارات غير ملموسة، تدعم الميزة

التنافسية للمؤسسة

❖ يهدف التدقيق ضمان الشفافية في الإفصاح عن الراس المال الفكري، من خلال التأكد من طريقة قياسه وادراجه

في القوائم المالية، لأنه يزيد من ثقة المستثمرين.

سنحاول تحديد مفهوم ومكونات واهداف وطرق قياسه، وذلك من خلال النقاط الأساسية التالية:

**المحور الأول: الإفصاح و رأس المال البشري**

**المحور الثاني: الإفصاح عن رأس المال البشري**

**المحور الثالث: دور التدقيق في الإفصاح على رأس المال البشري**

**المحور الاول: الإفصاح و رأس المال البشري:**

**المطلب الاول: الإفصاح:**

زاد اهتمام الجهات العلمية والمهنية بالحاسبة، خصوصا بمبدأ الإفصاح لأنه جوهر النظرية المحاسبية، نظرا للتطور الذي تعرفه المؤسسات الاقتصادية والقوائم المالية التي تعد مخرجات لنتائج نشاطها، ولما تتضمنه من بيانات ومعلومات وأسس قياس يتم استخدامها من مستخدمي هذه المعلومات، لتصبح الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، من اجل ذلك يعد تقديم المعلومات أحد الأهداف الرئيسة للقوائم المالية<sup>1</sup>

### 1. مفهومه:

يصعب تقديم مفهوم عام وموحد للإفصاح وحدوده عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية، نظرا لاختلاف وجهات نظر الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة الاقتصادية، وهذا الاختلاف ينبع أساساً من اختلاف مصالح كل طرف، وبالتالي تعدد مفهومه فالإفصاح هو: تزويد الأطراف الخارجية وإدارة المؤسسة الاقتصادية بالمعلومات المفيدة والضرورية عن نشاطها ونتائجها، في الوقت المناسب، وبالكيفية التي لا تؤثر على نشاط المؤسسة، وبما يخدم مصلحة هذه الأطراف في الوقت الحاضر وفي المستقبل<sup>2</sup>،

وهو الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية التي استخدمتها المؤسسة في إعداد قوائمها المالية، والمتغيرات الجارية عليها، ويكون في متن القوائم المالية<sup>3</sup>.

### 2. أهميته:

<sup>1</sup> Omneya H. Abdelsalam, Pauline Weetman: “[Measuring Accounting Disclosure in a Period of Complex Changes: The Case of Egypt](#) Review Article”, *Advances in International Accounting*, Volume 20, 2007: 75-104

<sup>2</sup> د. أحمد رجب عبد الملك: "قياس مدى تحقق الشفافية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات المتداولة في سوق المال السعودي" المجلة العلمية للبحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة حلوان، عدد 2007 ص 28 - 65.

<sup>3</sup> David Hirshleifer, Siew Hong Teoh: “Limited attention, information disclosure, and financial reporting “, *Journal of Accounting and Economics*, Volume 36, Issues 1-3, December 2003, Pages 337-386.

نتيجة عدم امتلاك الاطراف الخارجية سلطة الزام المؤسسة لتقديم ما تحتاجه من البيانات الضرورية لاتخاذ قراراتهم ظهرت أهمية الإفصاح، إذ أن الإفصاح يوفر فرصا متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات، وهذا بدوره يوفر مناخا استثماريا ملائما ويزيد من فرصة نمو السوق وازدهاره، من هنا فان الإفصاح المناسب يجعل التعامل في السوق المالي أكثر عدالة.<sup>4</sup>

### 3. أنواع الإفصاح:<sup>5</sup>

**1.3 الإفصاح الشامل:** يعني شمولية القوائم المالية على جميع المعلومات الضرورية التي تساعد في إعطاء صورة واضحة وصحيحة عن المنشأة، ويعتمد هذا المفهوم على أربعة فروض أساسية :

✓ القوائم المالية الخمسة (قائمة المركز المالي + قائمة الدخل + قائمة الدفعات النقدية + قائمة التغيرات في حقوق الملكية + قائمة الارباح الموزعة)

✓ شمول القوائم المالية على معلومات ملائمة عن الدخل والثروة للملاك

✓ ان تتضمن القوائم المالية نظرة الادارة للمستقبل

✓ تقرير المدقق الخارجي

**2.3 الإفصاح الوقائي:** يهدف إلى حماية المجتمع المالي ، وبالتالي يجب الإفصاح عن المعلومات المالية بأعلى درجة من الموضوعية والحياد والعدالة ويتطلب الإفصاح الوقائي الكشف عن الأمور التالية :

السياسات المحاسبية، التغيرات في السياسات المحاسبية، تصحيح الأخطاء في القوائم المالية،

التغير في طبيعة المؤسسة الاقتصادية، المكاسب والخسائر المحتملة، الارتباطات المالية، الأحداث اللاحقة.

**3.3 الإفصاح التثقيفي:** يعتبر الاتجاه المعاصر للإفصاح المحاسبي، ظهر نتيجة ازدياد أهمية الملائمة بوصفها أحد الخصائص

النوعية للمعلومات المحاسبية، ومن أمثلته الإفصاح عن التنبؤات المالية، الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، خطط الإدارة وأهدافها في المستقبل.

### 4. مستويات الإفصاح :

إن الإفصاح في المحاسبة يختصّ بكل ما له علاقة بالقوائم المالية من حيث محتواها ، وطريقة عرضها ، فضلا عن السياسات المحاسبية التي يتم إتباعها، لمساعدة مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ القرارات المناسبة وتخفيض حالة عدم التأكد لديهم عن الأحداث الاقتصادية في المستقبل، ولإفصاح مستويات تتمثل في:<sup>6</sup>

<sup>4</sup> Cathy Beaudoin, Nandini Chandar, Edward M. Werner: "Good disclosure doesn't cure bad accounting Or does it?: Evaluating the case for SFAS 158", Advances in Accounting, Volume 27, Issue 1, June 2011, Pages 99-110.

<sup>5</sup> د. فايقه جابر حسم محمد: "الاختلافات النسبية في درجة الإفصاح الاختياري بين الشركات المسجلة في بورصة الاوراق المالية واثرها على تكلفة رأس المال"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، ص165.

<sup>6</sup> د. زكريا محمد الصادق و ابراهيم السيد عبيد : قياس شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة دراسة ميدانية على الشركات المتداولة في سوق الاوراق المالية المصرية"، مؤتمر الاتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية. (المؤتمر السنوي الرابع لقسم المحاسبة - كلية التجارة- جامعة القاهرة)، 2007، ص 15 - 22.

**1.4 الإفصاح الكافي:** أكثر المفاهيم شيوعاً في الاستخدام لما له من تأثير على قرارات المستثمرين ويساهم في العلانية عن تحمل المنشأة أعباء المسؤولية الاجتماعية.<sup>7</sup>

**2.4 الإفصاح العادل:** يقدم المعلومات التي تفي باحتياجات الأطراف المعنية على قدم المساواة تنطوي على هدف أخلاقي تحقيق معاملة متساوية لجميع قراء للقوائم المالية.

**3.4 الإفصاح الكامل:** بموجبه يتم عرض جميع المعلومات الملائمة، لتكون القوائم المالية شاملة جامعة للمعلومات للتعبير الصادق عن وضعية المؤسسة الاقتصادية.

#### **5. العلاقة بين الإفصاح والشفافية :**

يطالب المستثمرون بتقارير مالية شفافة تعبر بمصداقية وموضوعية عن العمليات التي قامت بها المؤسسة، ومن الجدير بالذكر أن إعداد التقارير المالية ذات الشفافية العالية يتعدى مجرد تطبيق مجموعة من المعايير المحاسبية ، وبالتالي فإن الإفصاح بصورة مطلقة عن كافة الاحداث التي تعرضت لها المؤسسة في الفترة الماضية بالإضافة الى تطبيق المعايير المحاسبية يؤدي إلى توفير الشفافية في التقارير المالية التي تعكس الاحداث الاقتصادية.<sup>8</sup>

#### **المطلب الاول: الرأس المال الفكري**

رأس المال الفكري من الموضوعات الحديثة التي بدأ الاهتمام بها منذ التسعينات فقط، ونظرا لحدائة هذا الموضوع، فإنه لم ينعقد بعد اتفاق واضح بين الباحثين حول مفهوم رأس المال الفكري.

#### **1. مفهومه**

هناك عدة تعريفات تناولت مفهوم رأس المال الفكري حيث يرى "Brooking" أن رأس المال المعرفي يتمثل في الأصول غير الملموسة<sup>9</sup>، ويرى "Stewart" 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<sup>10</sup>، وصف "Williams" رأس المال الفكري بأنه القيمة المدعمة لأصول المنشأة، والتي غالبا ما يكون لها طبيعة غير ملموسة، وتنتج هذه القيمة من الشبكات الخاصة بتكنولوجيا المعلومات والعمليات، وكفاءة الموارد البشرية وقدرتها على المنافسة، ومدى قوة علاقة المنشأة بعملائها<sup>11</sup>، في حين يرى ChiC- Shao et al أن رأس المال الفكري يتمثل في أصول معنوية متعلقة بالمعرفة التي تركز عليها المنظمة<sup>12</sup>، في حين ركز الاتحاد الدولي للمحاسبة "IFAC" على عنصر الملكية ومدى

<sup>7</sup> Clodia Vurro, Francesco Perrini: "Making the most of corporate social responsibility reporting: disclosure structure and its impact on performance"Corporate Governance Volume: 11 ,Issue: 4/ 2011

<sup>8</sup> د. طارق عبد العال حماد : نموذج مقترح لقياس مستوى الشفافية في ضوء خصائص المنشآت في البيئة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس. (السنة العاشرة : يونيه 2006) ص 99- 183.

<sup>9</sup> Brooking, A., (1996), 'Intellectual Capital :Core Assets for the Third Millennium Enterprise "Thomson Business Press, London.

<sup>10</sup> Stewart, T. A., Intellctua Capital: The New Wealth of Organizational, (New York: Double Day Cwrency Pupilshing, 1999), P33.

<sup>11</sup> 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

<sup>12</sup> Shao-Chi,C., et al. (2008), "The Effect of Alliance Experience and Intellectual Capital on the Value Creation of International Strategic Alliances", Omega, Vol.36, Iss.2, Apr.pp.298-316.

إمكانية تحولها إلى أصول يمكن قياسها، ومن ثم نظر إلى رأس المال المعرفي على أنه مخزون للأصول المملوكة للمنظمة والمبنية على المعرفة<sup>13</sup>، اما الباحثين العرب يرى "غياط وشريف" أن رأس المال البشري بانه المعرفة المحفوظة في ذهن الموظفين العاملين بالوحدات الاقتصادية بالإضافة إلى المهارات والخبرات المكتسبة والتي تستطيع الوحدة الاقتصادية الاستفادة منها بالمستقبل<sup>14</sup>، وكذلك "فاطمة و مفيدة" أن رأس المال البشري بانه الموجود المعنوي والمهارات والخبرات التي تملكها الوحدة الاقتصادية والتي تسمح لها بالتنافس بالأسواق<sup>15</sup>.

مما سبق يمكننا القول ان رأس المال الفكري هو الاصول الغير ملموسة يتمثل في المهارات والخبرات والمعارف التي يمتلكها الأفراد العاملون بالمؤسسة والتي يمكن تنميتها وتطويرها ويمكن الاستفادة منها في تحقيق الميزة التنافسية.

## 2. أهميته:

نجاح المؤسسة الاقتصادية في الوقت الراهن متوقف على، اكتساب المعرفة وحسن إدارتها، نظرا للاستخدام المتزايد للتقنيات الحديثة كالإنترنت، والبرامج الجاهزة متقدمة بهدف تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، من خلال تحديد كيف يفكر ويعمل المنافسون، وما هي خططهم التسويقية والاستراتيجية، وهذا ما فرض عليها حسن الاستثمار بالموارد البشرية والتي تمثل المعرفة البشرية التي يمتلكها في فترة معينة من خلال زيادة فعاليتهم وتطوير مهاراتهم والتي تنعكس على نمو الوحدة الاقتصادية وزيادة قيمتها السوقية وتطور أداءها، من أجل تحقيق اهدافها والتي لا تستطيع تحقيقها بدون مساعدة العنصر البشري<sup>16</sup>.

و تتضح أهمية رأس المال الفكري في عدة نقاط :

✓ ظل تطور العصر الحديث رأس المال الفكري مصدر من مصادر الثروة، يعمل على تطوير الشركات وضمان استمراريتها وخلق القيمة والقدرة علي البقاء والمنافسة .

✓ تنبع أهمية رأس المال الفكري، لان الاستثمار فيه اهم الاتجاهات الحديثة في ظل التكنولوجيا المتطورة.

✓ مقدرة رأس المال الفكري علي مواكبة التغيير في سياسات الاقتصادية للدول.

✓ يشتمل رأس المال الفكري علي رأس مال العلاقات وهو عنصر ينتج من علاقات المؤسسة مع العملاء والموردين والأطراف الأخرى.

✓ يمثل رأس المال الفكري الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية في قائمة المركز المالي.

✓ يدعم رأس المال الفكري القيمة السوقية لأسهم للوحدة المحاسبية.

<sup>13</sup> IFAC,(1998),” The Measurement and Management of Intellectual Capital : An Introduction “, International Federation of Accountants (IFAC) pp.1-22

<sup>14</sup> غياط ، شريف ، رجال ، فيروز " رأس المال الفكري ودوره في اكتساب المؤسسة ميزة تنافسية"، الملتقى الدولي الخامس رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة ، جامعة بالشلف ، الجزائر، 2011.

<sup>15</sup> فاطمة، تواتي بن علي، مفيدة، نادي " فعالية رأس المال الفكري في تعزيز الميزة التنافسية للمنظمة الملتقى الدولي الخامس"، رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة، جامعة بالشلف، الجزائر، 2011.

<sup>16</sup> علاوي، خضير " اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية دراسة تطبيقية في الشركة العامة للموارد الإنشائية " مجلة المثني للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 2، العدد 3، المثني- العراق، 2012.

✓ يسمح رأس المال الفكري بمعرفة الثروة الحقيقية للمنظمة بصورة أكثر دقة وواقعية.

✓ تأثير المعلومات عن رأس المال الفكري على وضوح وشفافية وجودة محتوى القوائم المالية.

✓ دور رأس المال الفكري في وضع الخطط والبرامج والميزانيات التقديرية للشركات.

### 3. أهداف رأس المال البشري:

إن قياس والإفصاح عن الموارد البشرية لا تدخل ضمن الإجراءات التقليدية للمحاسبة، لكن في الآونة الأخيرة ازداد الاهتمام بهذا المورد لما له من تأثير كبير على المؤسسة الاقتصادية وتطورها ، يمكن توضيح أهداف محاسبة الموارد البشرية من خلال الآتي:<sup>17</sup>

مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات بخصوص الاستثمار في الموارد البشرية، من خلال توفير المعلومات المقارنة بشأن تكاليف والفوائد المرتبطة بالاستثمار.

تقييم الموارد البشرية من حيث الكفاءة ودورها في الحصول على إنتاجية والربحية في المؤسسة. تقديم المعلومات حول الموارد البشرية، ودورها في زيادة الدخل وتطور المؤسسة لجميع المستخدمين.

### 4. مكونات وخصائص الراس المال الفكري:

بالرجوع الى التعريفات السابقة لرأس المال الفكري للباحثين او المنظمات، نستخلص انهم غير متفقون على عناصر ومكونات وخصائص رأس المال الفكري، والأكثر شيوع التقسيم الثلاثي له ( رأس المال البشري ، رأس المال الهيكلي ، رأس مال العلاقات)، وما يميز هذا التقسيم العلاقة الوثيقة بين مكوناته الثلاثة، حيث تكامل بعضها البعض، ولها أثر واضح في التقارير والقوائم المالية فيما يتعلق بنسب ومؤشرات جودة الأداء وزيادة المنفعة ومعرفة الموقف المالي الحقيقي للمنشأة ومقارنة ذلك مع فترات سابقة، وتشمل المكونات الآتية:

**1.4 رأس المال البشري:** يتمتع بمؤهلات علمية وتأهيل مهني ورصيد معرفي وخبرات متراكمة تسمح له بالتفكير والاختراع والتكيف مع قبول التغيير والتنوع في ظل القيادة الحديثة والمتطورة، ويشتمل على التفكير. الابتكار. براءة الاختراع. حقوق الملكية. التصميم والنشر. القدرة على التكيف. قبول التغيير والتنوع. القدرة على القيادة. المؤهلات العلمية. التأهيل الوظيفي والمهني. الرصيد المعرفي. الخبرات المتراكمة.

**2.4 رأس المال الهيكلي:** هو كفاءة التنظيم الإداري في استعمال الاتصال السريع والفعال لتسيير انسياب الاجراءات وتنفيذ التوجيهات، و يركز على التنظيم لمواكبة التطور بواسطة الخطط والبرامج، وتجميع وتحليل البيانات، فهو مخزون قواعد البيانات والوثائق والبرمجيات الموجودة بالمؤسسة، ويشتمل على: ثقافة المنظمة. قواعد البيانات. نظم الاتصال. العلاقات التجارية. طرق تقييم الخطر. المرونة وانسياب المعلومات والعمليات.

<sup>17</sup> Geddam, Mangayamma : "Human Resource Accounting", International Journal of Academic Research, Andhra University, Visakhapatnam, India. 2014.

**3.4 رأس المال العلاقات:** تمثل هذه العلاقات جزء هام جدا من البنية التحتية لعلاقات المنظمة مع بيئتها، لتحقيق الأهداف المخطط لها، يشتمل على: العلاقات مع العملاء. العلاقات مع الموردين . العلاقات مع الجهات الأخرى ذات الصلة.

**الشكل رقم (1): مكونات رأس المال الفكري**



**المصدر:** من اعداد الباحث بالاعتماد نعال أحمد الجندي، قياس وتقييم رأس المال الفكري، أحد المتطلبات الأساسية لتحديد قيمة المنشأة نموذج مقترح، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 65، 2005م، ص18.

#### 5. قياس رأس المال الفكري:

توجد العديد من طرائق القياس المحاسبية لقياس رأس المال الفكري بحسب طبيعة البيانات المحاسبية وطبيعة عمل الوحدات الاقتصادية كطريقة المقاييس السلوكية وطريقة القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المخصصة وطريقة المكافأة المستقلة.<sup>18</sup>

**1.5 طريقة المقاييس السلوكية:** تقوم على أساس قياس رأس المال البشري استنادا إلى السلوك الإنساني الذي يتغير بمرور الزمن، وتحدد المقاييس السلوكية البشرية من خلال القدرة على العمل والرغبة ومستوى الأداء وصولا إلى قياس الكفاءة الإنتاجية البشرية.<sup>19</sup>

**2.5 طريقة القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المخصصة:** تعتمد على مفهوم القيمة الاقتصادية، التي تعني القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المتوقعة.<sup>20</sup>

<sup>18</sup> الأستاذ الدكتور سعود جايد مشكور، جعفر فالخ ناصر القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري ودوره في زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية مجلة المثني للعلوم الاقتصادية والإدارية، المثني - العراق -، 2012.

<sup>19</sup> بن صالح، عبد الله، سحنون بو نعمة " أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري من منظور معايير المحاسبة الدولية " دراسة منشورة في مجلة جامعة حسينة بن بو علي بالشلف - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2011.

<sup>20</sup> Lev, B. & Schwartz, S. : "On the Use of Economic Concepts of HumanCapital in Financial Statement", Journal of Accounting Review, Indonesia, 1971.



**3.5 طريقة المكافئات المستقلة:** فأنما اعتمدت على النظرية الاقتصادية في قياس قيمة الموارد البشرية، إذ أن قيمة الموارد البشرية لا تكمن في كلفتها فحسب وإنما بمقدار المنافع المتولدة منها، أي أن قيمة كل فرد تقاس على أساس القيمة الحالية المتوقعة منه<sup>21</sup>.

### المحور الثاني: الإفصاح عن رأس المال البشري

#### المطلب الاول: تعريف الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري

يعرف الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري انه بيان مقدار قيمة المورد البشري الذي بحوزة المؤسسة الاقتصادية للأطراف المستخدمة له ، بالاعتماد على النفقات الرأسمالية المدفوعة من قبل الوحدة الاقتصادية الى الموظفين العاملين أثناء عملهم بتلك الوحدة خلال فترة معينة من الزمن<sup>22</sup>.

الإفصاح عن رأس المال البشري هو بيان مقدار ما تملكه المؤسسة الاقتصادية من خبرات ومهارات للمستخدمين الخارجيين من اجل معرفه المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية من جهة ، وتحقيق الرضا الوظيفي للموظفين العاملين من جهة أخرى<sup>23</sup>.

من التعريفين السابقين يمكن القول بأن الإفصاح عن رأس المال البشري هو تحديد تكلفة الراس مال الفكري بالمقارنة مع مردوديته في المؤسسة، بهدف تحديد المركز المالي للمؤسسة بدقة.

#### المطلب الثاني: طرق الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري:

##### 1. الإفصاح في صلب القوائم المالية:

تتمثل هذه الطريقة بالإفصاح عن قيمة رأس المال البشري في صلب القوائم المالية الختامية للوحدات الاقتصادية، فهي تتضمن إفصاح عن المصاريف النقدية المبذولة من قبل أي وحدة للاستثمار في رأس المال البشري فضلا عن القيمة الفعلية لرأس المال البشري<sup>24</sup>.

##### 2. الإفصاح في القوائم المالية الإضافية:

يتم بموجب هذه الطريقة إعداد قوائم المالية إضافية إلى جانب القوائم الاعتيادية ، والتي تتضمن معلومات كافية ووافية عن المصاريف المدفوعة من قبل الوحدة الاقتصادية لتطوير رأس المال البشري ، كذلك بالإمكان أن تتضمن رأس المال البشري والذي يحقق منافع مستقبلية للوحدة التي تساعد المستخدمين الخارجيين في اتخاذ القرارات<sup>25</sup>.

<sup>21</sup> Flamholtz : "A Model for Human Resource Valuation: A Stochastic Process with Service Reward", Accountancy Review, American accounting Association 1971.

<sup>22</sup> حمادة ، رشا " القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية واثره في القوائم المالية دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق " مجلة جامعة دمشق ، المجلد 18، العدد 1، دمشق - سوريا-2002.

<sup>23</sup> الأستاذ الدكتور سعود جايد مشكور، جعفر فالخ ناصر، مرجع سابق ، ص10.

<sup>24</sup> بن صالح ، عبد الله ، سحنون بو نعمة، مرجع سابق ، ص12.

<sup>25</sup> وهبية ، بن داودية : " متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري واثره على القوائم المالية في منظمات الأعمال " مجلة العلوم الاقتصادية والمعرفية وعلوم التسيير ، جامعة حسيبة بن بوعلي ، بالشلف - الجزائر، 2011

تعتبر طريقة الإفصاح في صلب القوائم المالية عن رأس المال البشري الأفضل، ضمن حساب (النفقات الإرادية المؤجلة 118) بجانب الموجودات والذي يتضمن بدوره كافة الموجودات ذات الطبيعة المعنوية والتي يمكن اعتبار رأس المال البشري جزءا منها ، كذلك بالإمكان إضافة رأس المال البشري إلى حقوق الملكية من خلال فتح حساب خاص له تحت مسمى (رأس المال البشري 214) والذي يمثل حساب فرعي من الحساب العام وهو ( رأس المال 21 ) ، وبتلك المعالجة سوف يتم الإفصاح عن قيمة رأس المال البشري في قائمة الميزانية العمومية بدلا من قائمة الأرباح والخسائر<sup>26</sup>.

### المطلب الثالث: أهمية و الآثار المترتبة للإفصاح عن رأس المال الفكري:

#### 1. أهمية للإفصاح عن رأس المال الفكري:

القوائم المالية وسيلة اتصال عن طريقها تظهر المؤسسات كل ما تملكه بقيمته الحقيقية. ويؤدي إظهار رأس المال الفكري في تلك القوائم إلى الآتي:<sup>27</sup>

اعتباره أداة لإدارة المعرفة الداخلية في الشركات فضلا عن أنه يعتبر أداة لإدارة الكفاءات التي تحتاجها إدارة المعرفة.

فيما يتعلق بالأنشطة يسهم الإفصاح عن رأس المال الفكري في:

- ✓ 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.
- ✓ التطوير الشخصي من خلال تحديد أهم الثغرات في الكفاءات في الشركات وتوفير الطرق للتدريب والتعليم لسد الثغرات.
- ✓ بناء القيمة الحقيقية للشركات وذلك لاستخدامه كأداة من أدوات التسويق لإظهار المعرفة والكفاءات الأساسية في الشركات.
- تبرز أهمية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري، في تحقيق فهم أفضل وأشمل لجميع العناصر المؤثرة في المؤسسة ولأن الاستثمار في الأصول غير الملموسة له دور فعال في خلق قدرة تنافسية.

#### 2. الآثار المترتبة على الإفصاح عن رأس المال الفكري:<sup>28</sup>

للإفصاح عن رأس المال المعرفي آثار إيجابية، متمثلة في الفوائد التي تحققها المؤسسة، وسلبية أيضا. من أهم المنافع ما يلي :

- ✓ التوصل إلى توحيد مصطلح واحد لعناصر ومكونات رأس المال المعرفي.
- ✓ توفير البيانات اللازمة خاصة المكونات القابلة للتداول لتخطيط مكونات رأس المال المعرفي وفقا للقيم السائدة.
- ✓ توفير دعم للمركز التنافسي للمؤسسة من خلال توفير البيانات اللازمة للرقابة على مكونات رأس المال المعرفي.
- ✓ توفير البيانات اللازمة لتخطيط ورقابة الأصول غير الملموسة لأغراض التقارير الاجتماعية والبيئية.
- ✓ زيادة درجة الشفافية في القوائم المالية، مما يزيد من درجة الاعتماد عليها من مستخدميها الحاليين والمرتقبين ومتخذي القرارات من داخل وخارج المنظمة.

<sup>26</sup> مشكور، سعود جايد " النظام المحاسبي الموحد " الطبعة الأولى - مطبعة الميزان - النجف العراق -2013.

<sup>27</sup> أ.د. نصر الدين أحمد محمد سراج، محددات الإفصاح والتقارير المحاسبي عن رأس المال الفكري، (السودان: جامعة كردفان، كلية التجارة، المؤتمر السنوي الدولي الخامس والعشرون ، إدارة المعرفة الاستراتيجية والتحديات، 2010م)، ص 10.

<sup>28</sup> عبد الله بن صالح، سحنون بو نعجة، مرجع سابق ، ص12.

اما الآثار السلبية المترتبة علي الإفصاح عن رأس المال المعرفي ما يلي:

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

✓ [زيادة مسؤولية المنظمة تجاه الغير فيما يتعلق بالقرارات التي تعتمد على قيم عناصر رأس المال المعرفي، خاصة وأن هذا التقييم يتم في ظروف تتسم بعدم التأكد.

✓ ما قد تتحمله المنظمة من تكلفة لازمة لتقييم عناصر رأس المال المعرفي وإعداد ونشر القوائم المالية.

✓ زيادة مساحة الاجتهاد في تقويم المعلومات المرتبطة بالمنظمة.

**المطلب الرابع: تكاليف ادارة والافصاح عن رأس المال الفكري:**

### 1. تكاليف إدارة رأس المال الفكري: 29

تتحمل المؤسسة العديد من التكاليف لجذب المهارات والتقنية المتقدمة، لصناعة رأس المال الفكري بالتدريب والتأهيل المستمر لتنشيطه أو لتحسينه وتطويره، والإنفاق لخلق الأنسجة الفكرية في ظل التعاون المشترك بين المجموعة، وهناك مجموعة من الأساليب المستخدمة من قبل المؤسسة للمحافظة على رأس المال الفكري (تخطيط وتنظيم وتنمية ورقابة)،

ويمكن تناولها على النحو التالي: الجدول رقم (1): تكاليف إدارة رأس المال الفكري

الرقم	العنصر	مفهوم العنصر	تكاليف العنصر
1	صناعة رأس المال الفكري	قدرة المؤسسة البحث عن الخبرات المتقدمة والمهارات النادرة وخبرتها للعمل فيه	تكاليف البحث وجذب عن الخبرات المهارات التقنية المتقدمة، تكاليف تقييم نظام معلومات يسهل مهمة الجذب والاستقطاب
2	تنشيط رأس المال الفكري	قدرة المنظمة على زيادة رصيدها المعرفي باستمرار من خلال تعزيز القدرات وتنمية العلاقات بين الأفراد للتعاون في ظل المشكلات المعقدة	تكاليف تعزيز قدرات الأفراد العاملين، تكاليف برامج تنمية العلاقات الإنسانية في محيط العمل لتقليل المعارضة بين الأفراد العاملين، تكاليف خلق الانسجة الفكرية وتمثل تلك الأنسجة تعاون مجموعة من الأفراد على التعليم المشترك ونشره بين مجموعة المحترفين
3	المحافظة على رأس المال الفكري	مجموعة الاساليب المستخدمة من تكاليف قبل المنظمة لإنعاش عملية الابداع والابتكار عند العاملين	تكاليف استخدام طريقة عصف الأفكار مع العاملين لأثاره القدرة الابداعية عندهم لتوليد أكبر عدد من الأفكار تكاليف تكوين الجماعات الحاسبة والتأهيل مجموعة تنشطة قادرة على التحدي والانجازات العالية في العمل تكاليف التدريب والتطوير المستمر تكاليف نظام الحفز المادي الابتكاري تكاليف منح المزايا الإضافية للزبائن

29 أ.د. عادل حرشوش المرفجى ، د. أحمد على صالح ، الانفاق على رأس المال الفكري وأثره في نجاح الشركات ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، مجلة دراسات المالية والتجارية، العدد السادس ، 2004م ص 13.

المصدر : أ.د. عادل حرشوش المرفجى ، د. أحمد على صالح ، الانفاق على رأس المال الفكري وأثره في نجاح الشركات ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، مجلة دراسات المالية والتجارية، العدد السادس ، 2004م ص 13.

## 2. تكاليف الإفصاح عن رأس المال الفكري:<sup>30</sup>

تتحمل المنظمة العديد من التكاليف لإتمام عملية الإفصاح ويمكن تناولها وفقا لمكونات رأس المال المعرفي على النحو التالي:

### 1.2 تكاليف القياس:

✓ رأس مال بشري: تكلفة القائمين بعملية القياس وما تتطلبه من جهود، ولاستخدام الأساليب اللازمة للبعد عن التحيز عند تقدير معدل الخصم المستخدم في تقدير التدفقات النقدية الناتجة عن تشغيل الأصول .

✓ رأس مال الهيكلي: تكلفة مدخل القياس المستخدم، وما تتطلبه من معلومات، ومدى توفر هذه المعلومات.

✓ رأس مال العلاقات: تكلفة قياس المعلومات المتبادلة مع الأطراف ذوي المصالح من خارج المنظمة.

### 2.2 تكاليف ضمان دقة القياس:

✓ رأس مال بشري: تكلفة القائمين بقياس الخطأ في التقديرات وتصحيحها.

✓ رأس مال الهيكلي: تكلفة التأكد من تقدير القيم بشكل موضوعي، وتكلفة استخدام الأساليب الإحصائية اللازمة لتحديد الأخطاء في التقدير، والتكلفة اللازمة لعملية تصحيح تلك الأخطاء.

✓ رأس مال العلاقات: تكلفة التحليلات اللازمة للتأكد من دقة المعلومات المتبادلة مع الأطراف المصالح من خارج المنظمة.

### 3.2 تكاليف النشر:

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

✓ رأس مال الهيكلي: تكلفة نظم الاتصال والتقنيات المستخدمة في: توزيع المعرفة على فرق العمل، وإعداد ونشر المعرفة.

✓ رأس مال العلاقات: تكاليف النشر الداخلي أو الخارجي للمعلومات المتبادلة مع الأطراف ذوي المصالح من خارج المنظمة.

## المبحث الثالث: دراسة ميدانية: دور التدقيق في الإفصاح على رأس المال البشري

يتمثل مجتمع الدراسة في المهنيين، حيث وزعت استمارة الاسئلة على هامش الجمعية العامة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المنعقدة بتاريخ 2019/03/28 بفندق الماركيير الجزائر، وهذا بهدف الاتصال المباشر بأفراد عينة الدراسة بمختلف اطيافها

ومن مختلف ربوع الوطن، اين سنحت لنا الفرصة بطرح الاسئلة، حيث يتضمن الاستبيان محورين :

**المحور الأول:** خاص بالمتغيرات الديموغرافية لعينات الدراسة المتمثلة في السن ، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة ، المهنة

**المحور الثاني:** مجموعة أسئلة لاختبار صحة الفرضيات.

اعتمد الباحثين في الدراسة الميدانية على استمارة الاستبانة تم تصميمها لتتشمى مع أهداف وفرضيات البحث وتضمنت أولا مقدمة تعريفية بينت طبيعة الدراسة وتعريف لبعض المصطلحات الواردة فيها، ثم الأسئلة التي غطت جوانب البحث الرئيسة وفرضياته وقسمت الأسئلة إلى مجموعتين المجموعة الأولى تضمنت الأسئلة العامة والمجموعة الثانية الأسئلة الخاصة باختبار فرضيات

<sup>30</sup> بن صالح ، عبد الله ، سحنون بو نعجة، مرجع سابق ، ص12

البحث، وكانت قيمة معامل ارتباط 0.86، وهي قيمة تسمح بالاعتماد على إجابات أفراد العينة والاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي، الجدول التالي يبين تفصيلات توزيع الاستبانة:

الجدول(2): تفصيلات توزيع الإستبانة

النسبة	العدد	
100%	80	الاستبيانات الموزعة
21%	17	الاستبيانات الضائعة
79%	63	الاستبيانات المسترجعة
16%	13	الاستبيانات المرفوضة
63%	50	الاستبيانات المقبولة

من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نظرا لعدم اهتمام ورفض الإجابة من طرف افراد المجتمع، وللحصول على أكبر عينة ممكنة والتي تعبر عن مجتمع الدراسة قمنا بتوزيع 80 استبانة تم استرجاع 63 حيث بلغ عدد الاستبانات الضائعة 17، كما تم رفض 13 استبانات لعدم مطابقتها للشروط نظرا لعدم الاهتمام بالموضوع محل الدراسة، في الاخير حصلنا على 50 استبانة صالحة لدراسة اي بنسبة 63% من الاجمالي الاستبانات الموزعة. يتم قياس الإجابات وفق مقياس ليكارت الثلاثي ( موافق ، محايد ، غير موافق)، والجدول التالي

الجدول(3): مقياس ليكارت الثلاثي

يوضح هذا المقياس:

المستوى	المتوسط الحسابي
غير موافق	من 1,00 إلى 1,60
محايد	من 1,61 إلى 2,35
موافق	من 2,36 إلى 3,00

من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

كما انتهجنا في تحليلنا الأسلوب الإحصائي الوصفي باستخدام برنامج الإكسيل و البرنامج الإحصائي (SPSS) وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية، وهذا بحساب المتوسطات الحسابية لمعرفة اتجاهات آراء أفراد العينة حول كل الأسئلة المطروحة وتكون الدراسة مقبولة إذا حازت على نسبة أعلى من 60%، وكذا الانحراف المعياري، وبغرض تعميم الدراسة على المجتمع استخدمنا اختبار (T – test)، بعد وضع فرضيتين وهما:

الفرضية الصفرية: H0: تأكيد ما جاء في فرضية المقدمة، الفرضية البديلة: H1: نفي فرضية المقدمة.

ولكي نستطيع الحكم، فإننا نقارن مستوى المعنوية (Sig2-tailed) بعتبة المعنوية هامش الخطأ والتي تساوي: 0.05 وهنا نكون أمام حالتين:

الحالة الأولى: إذا كان (Sig2 – tailed) < 0.05 فإننا نقبل H0 ونرفض H1.

الحالة الثانية: إذا كان (Sig2 – tailed) > 0.05 فإننا نرفض H0 ونقبل H1.

## المطلب الاول: المتغيرات الديموغرافية

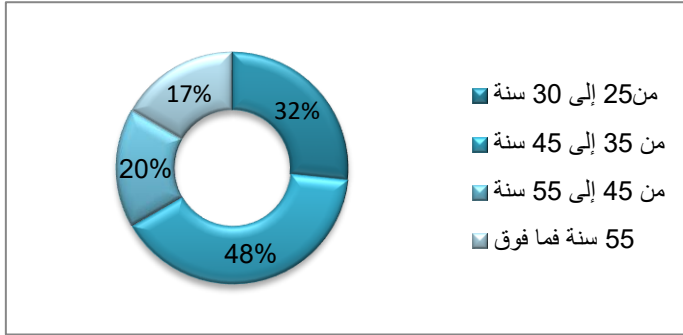
### 1. توزيع أفراد العينة حسب السن:

1.1 الجدول (4): توزيع العينة حسب السن

النسبة	التكرار	
16%	8	من 25 إلى 30 سنة
36%	18	من 35 إلى 45 سنة
28%	14	من 45 إلى 55 سنة
20%	10	55 سنة فما فوق
%100	50	المجموع

من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

الشكل (2): توزيع العينة



من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات Excel

تضمنت عينة الدراسة إجمالي فئة شبانيه ب 52% ما بين الفئتين الأولى والثانية ب 26 تكرار، مما يعطي لعينة الدراسة أفاق مستقبلية، إذ تتفرق النسب ب 36% عند الفئة العمرية 35 إلى 45 سنة بتعداد تكراري 18 تكرار في حين يبقى 8 تكرارات للفئة أقل من 30 سنة بنسبة 16%، كما تحصلت الفئة الثالثة 45 إلى 55 سنة على ثاني أكبر نسبة ب 28% وهي الفئة التي تمتلك ميزتين الشباب والخبرة، اما فئة أكثر من 55 سنة فبلغ عدد تكرارها 10 تكرارات بنسبة 20%.

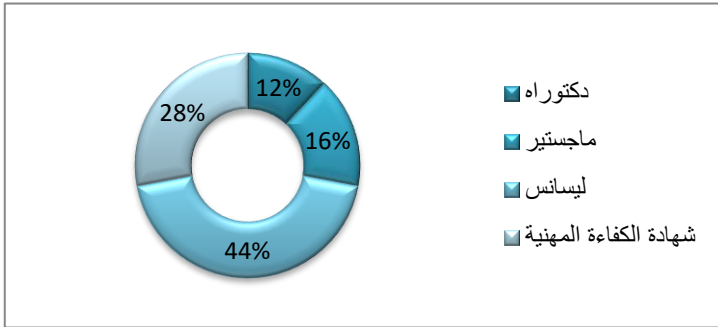
### 2. توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي :

الجدول (4): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
12%	6	دكتوراه
16%	8	ماجستير
44%	22	ليسانس
28%	14	شهادة الكفاءة المهنية
%100	50	المجموع

من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

الشكل (2): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

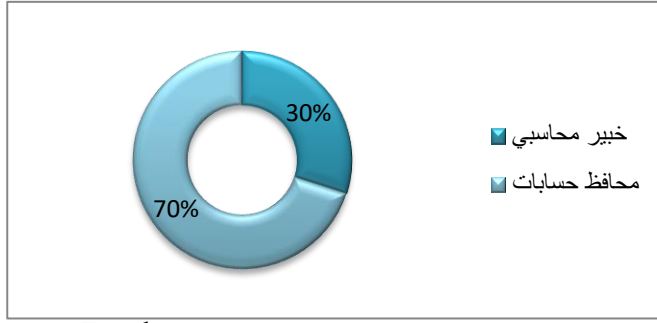


من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات Excel

من خلال هذا الجدول يتضح جليا أن شهادة الليسانس في الحائزة على النسبة الأكبر ب 44% على صعيد الشهادات، وهذا راجع إلى اشتراط هذه الشهادة كحد أدنى لمزاولة مهنة محافظ الحسابات في الوقت الراهن، تليها شهادة الكفاءة المهنية بنسبة 28% وفي المرتبة الثالثة شهادة الماجستير ب 16% واخيرا شهادة الدكتوراه ب 12% ، وهو ما يعطي الدراسة بعد أكاديمي حديث يتماشى والتطورات الحديثة مع مجريات المهنة على المستويين العالمي والجزائري.

### 3. توزيع أفراد العينة حسب طبيعة العمل:

الشكل (4): توزيع العينة حسب المهنة



من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات Excel

الجدول (7): توزيع العينة حسب المهنة

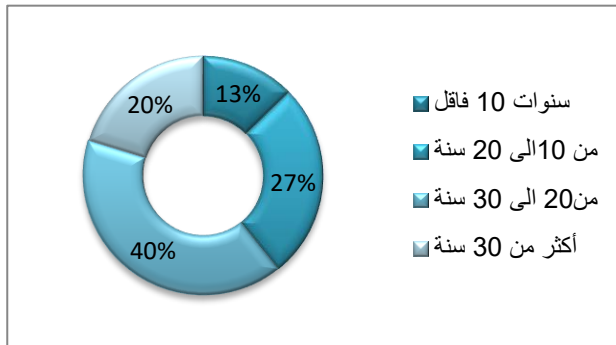
المهنة	التكرار	النسبة
خبير محاسبي	15	30%
محافظ حسابات	35	70%
المجموع	50	100%

من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من الجدول أن أفراد فئة محافظ الحسابات يمثل نسبة 70% بتعداد بلغ 35 تكرار، أما فئة خبراء المحاسبة فتتمثل نسبتهم في 30% بتعداد بلغ 15 تكرار، وهذا راجع لتفاعلهم بسلبية مع الاستبانة، رغم خبرتهم وإلمامهم بالجانب المحاسبي مقارنة بالمحافظين إلا ان النسبتين تسمح بالقيام بدراسة ذات بعد أكاديمي مهني.

### 4. توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة:

الشكل (3): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة



من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات Excel

الجدول (5): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
10 سنوات فأقل	5	10%
من 10 الى 20 سنة	21	42%
من 20 إلى 30 سنة	16	32%
أكثر من 30 سنة	8	16%
المجموع	50	100%

من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أن أعلى نسبة تتمركز في فئة أكثر من 10 سنوات الى 20 سنة خبرة بنسبة 42% ل 21 تكرار، تتبعها فئة 20 سنة إلى 30 سنوات ب 32% إي بمجموع بن الفئتين بلغ من 74% اي 3/4 افراد عينة الدراسة يتميزون بصفتين درجة العلمية عالية وخبرة في مجال التدقيق تتجاوز ال 10 سنوات، حيث نستطيع القول أن العينة تتصف بحداثة الفكر وبرؤى شبانيه تتبع أدق جزئيات المهنة، في وسط مهني أكاديمي بمستوى ليسانس فما فوق وهذا ما يتأكد من خلال وجود فئة ثالثة تكمل الفئتين السابقتين تتمثل في أقل من 10 سنوات بنسبة 10% اما الفئة الاخيرة فهي الفئة التي تمتلك خبرة طويلة فاقت ال 30 سنة ولكن معظمها لا تمتلك شهادات جامعية بنسبة 16%.

### المطلب الثاني: اختبار صحة الفرضيات:

1. اختبار الفرضية الأولى: : لضمان شفافية الافصاح، يجب على المدقق تحديد مما يتكون راس المال الفكري لأنه استثمارات غير ملموسة، تدعم الميزة التنافسية للمؤسسة.

المؤشرات الإحصائية		الإجابات						عبارات
اتجاه العينة	المتوسط الحسابي	غير موافق		محايد		موافق		
		%	ن	%	ن	%	ن	
موافق	2,84	9%	3	6%	2	86%	30	تحديد مكونات الراس مال الفكري للمؤسسة يساعد على شفافية الإفصاح
موافق	2,85	6%	2	11%	4	83%	29	عدم الإفصاح عن التكلفة الحقيقية لعنصر البشري يقلل من جودة المحتوى الإعلامي للقوائم
موافق	2,68	20%	7	6%	2	74%	26	الإفصاح عن تكلفة رأس مال العلاقات مع العملاء بالقوائم المالية يؤثر على المنافسة بين المؤسسات
موافق	2,79	11%	4	9%	3	80%	28	إن الإفصاح عن تكلفة رأس مال الهياكل التنظيمية وقواعد البيانات البرامج المتخصصة بالقائمة المالية يؤدي إلى زيادة كفاءة المؤسسة
موافق	2,94	3%	1	3%	1	94%	33	الوضوح في الإفصاح عن تكلفة رأس المال البشري بالقوائم المالية للمؤسسة يؤدي إلى تحديد تكلفته
موافق	2,75	14%	5	9%	3	77%	27	التقارير والقوائم المالية التي لا توضح عن تكلفة رأس مال العلاقات مع العملاء لا تلي احتياجات المستثمرين

من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول يظهر لنا إن اتجاه آراء عينة الدراسة إيجابي حول أوجه أسئلة محور البحث وباتجاه واحد وهو الموافقة إذ نجد كل المتوسطات الحسابية أكبر من 2,4، ما يؤكد على رضا أغلبية أفراد عينة الدراسة، ولقد سجل اصغر قيمة للمتوسط الحسابي في السؤال الثالثة (الإفصاح عن تكلفة رأس مال العلاقات مع العملاء بالقوائم المالية يؤثر على المنافسة بين المؤسسات) بقيمة 2,68، أما أكبر قيمة فكانت من نصيب السؤال الخامس (الوضوح في الإفصاح عن تكلفة رأس المال البشري بالقوائم المالية للمؤسسة يؤدي إلى تحديد تكلفته) بقيمة 2,94، والملاحظ أن باقي الأسئلة كان متوسطات حسابها محصورة بين (2,79-2,88) أي بفارق ضئيل جداً لم تتعدى قيمته 0,1، وهذا ما يؤكد اتفاقهم على أنه لكي يتم التحكم في درجة شفافية الراس مال البشري يجب أولاً تحديد مكوناته وقد تم تقسيمها من طرف أغلب الباحثين إلى ثلاثة أقسام وهي (البشرية، الهيكلية، العلاقات)، هذا يجعلنا نقول بأن تحديد مكونات الراس مال الفكري في أي مؤسسة يساعد في ضمان الإفصاح الشامل والكامل لكل عناصر الراس مال الفكري، وتؤكد هذه النتيجة من خلال التقارب الكبير في المتوسط الحسابي لمختلف الاسئلة للمحور الأول.

2. اختبار الفرضية الثانية: المدقق يتأكد من طريقة قياس وادراج الراس مال الفكري في القوائم المالية، لضمان الشفافية في الإفصاح عنه، لأنه يزيد من ثقة المستثمرين، ويساعدهم في ترشيد قراراتهم، ويشجعهم على الاستثمار.



المؤشرات الإحصائية		الإجابات						عبارات
اتجاه العينة	المتوسط الحسابي	غير موافق		محايد		موافق		
		%	ن	%	ن	%	ن	
موافق	2,98	0%	0	3%	1	97%	34	الشفافية في الإفصاح عن تكلفة وتطوير العنصر البشري بالقوائم المالية يشجع المستثمرين على الاستثمار
موافق	2,92	3%	1	6%	2	91%	32	الإفصاح عن تكلفة الاختراع والتصميم والابتكارات البشرية بالقوائم المالية تساعد في ترشيد قرارات المستثمرين
موافق	2,90	6%	2	3%	1	91%	32	الإفصاح عن تكلفة النظم الهيكلية و المعلوماتية و البرامج بالقوائم المالية يزيد من ثقة المستثمرين
موافق	2,88	6%	2	6%	2	89%	31	هنالك ارتباط بين درجة ملاءمة الإفصاح عن تكلفة امتيازات العملاء بالقوائم وزيادة منفعة المستثمرين
موافق	2,82	11%	4	3%	1	86%	30	القوائم المالية التي لا تفصح عن تكلفة رأس المال البشري للمؤسسة تقلل من ثقة المستثمرين
موافق	2,79	9%	3	14%	5	77%	27	الإفصاح بشفافية عن تكلفة النظم المعلوماتية والبرامج بالقوائم المالية يلبي احتياجات المستثمرين

من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول يظهر لنا إن اتجاه آراء عينة الدراسة إيجابي حول اتجاه أسئلة محور البحث وباتجاه واحد وهو الموافقة إذ نجد كل المتوسطات الحسابية أكبر من 2,4 بحيث قاربت 2,8، ما يؤكد على رضا أغلبية أفراد عينة الدراسة، ولقد سجل اصغر قيمة للمتوسط الحسابي في السؤال السادس (الإفصاح بشفافية عن تكلفة النظم المعلوماتية والبرامج بالقوائم المالية يلبي احتياجات المستثمرين) بقيمة 2,79، أما أكبر قيمة فكانت من نصيب السؤال الأول (الشفافية في الإفصاح عن تكلفة وتطوير العنصر البشري بالقوائم المالية يشجع المستثمرين على الاستثمار) بقيمة 2,98، والملاحظ أن الأسئلة كان متوسطات حسابها محصورة بين (2,79-2,98) أي بفارق ضئيل جداً لم تفوق قيمته 0,2، وهذا ما يؤكد اتفاقهم على أنه يجب معرفة طريقة القياس المتبعة من طرف المؤسسة لرأس المال الفكري، وكيفية عرضه في القوائم المالية، يرفع من درجة شفافية الراس المال الفكري، والذي يعتبر عنصر مؤثر في القرارات المستقبلية للمستثمرين، وبالأخص الجزء المتعلق بالبشري منه، هذا يجعلنا نقول بأن تحديد طرق القياس والاحلال للرأس مال الفكري يسهل من عمل المدقق لتأكيد الشفافية في الإفصاح وبالتالي من ثقة المستثمرين في المعلومات المقدمة لهم.

### 3. تحليل الاختبار:

من خلال الجدول نستدل على صحة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لضمان شفافية الإفصاح عن الراس مال الفكري وتحديد مكوناته، وهذا راجع لأنه استثمار غير ملموس ويأثر على الميزة التنافسية للمؤسسة ، حيث نجد أن قيمة T.sig

$0,27 =$  المحسوبة لمجموع تكرارات المحور الاول أكبر من القيمة الجدولية  $0,05$  بانحراف معياري قدر ب  $0,56$ ، بالتالي نقبل الفرضية الصفرية  $H_0$  للفرضية الاولى لضمان شفافية الإفصاح يجب تحديد مما يتكون رأس المال الفكري لأنه استثمارات غير ملموسة، تدعم الميزة التنافسية ، ما يدل على أن على المدقق الامام الجديد بمكونات الرأس المال الفكري، لكي يستطيع ان يضمن الإفصاح الشفاف على المعلومة المالية ، وهذا بهدف تحسين جودتها لضمان حقوق جمع الاطراف المستعملة لها، وهذا ما يؤكد نتائج الجدول الثاني بقيمة  $T.sig = 0,29$  المحسوبة لمجموع تكرارات المحور أكبر من القيمة الجدولية  $0,05$  بانحراف معياري قدر ب  $0,52$  بالتالي نقبل الفرضية الصفرية  $H_0$  للفرضية الثانية يهدف التدقيق ضمان الشفافية في الإفصاح عن الرأس المال الفكري، من خلال التأكد من طريقة قياسه وادراجه في القوائم المالية، لأنه يزيد من ثقة المستثمرين، لأنه يساعد في ترشيد القرارات، ويشجعهم على الاستثمار، وهذا ما اثبته آراء عينة الدراسة التي تؤكد ان طريقة الإفصاح عن الرأس المال الفكري، وكيفية قياسه تأثر بصفة مباشرة على الميزة التنافسية للمؤسسة، والمكون الاكثر تأثيرا هو الرأس المال البشري، لما يمتاز به من خصائص.

#### الخلاصة:

من خلال دراستنا النظرية والميدانية للموضوع ، اتضح لنا بأن الجزائر بعيدة في اهتماماتها المحاسبية نوعا ما عن الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري، بل بالعكس الإشكال يبقى مطروح في مبالغة أغلبية المؤسسات في التحفظ المحاسبي، وهو الأمر الذي يزيد من مسؤولية المدققين كطرف محايد يضمن عدالة ومصداقية القوائم المالية، وفيما إذا كانت المعلومات المقدمة تتمتع بجودة عالية تعكس فيها الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة ولا تغالط مستخدميها في اتخاذ قراراتهم، ومن أجل أن تكون نافعة لا يجب عليها التقرير عن الظواهر الملائمة فقط ولكن تقديم صورة عادلة عن تلك الظواهر وذلك من حيث كمالتها وحيادها وعدم تحيزها وخلوها من الأخطاء، وهنا تزيد نسبة المخاطر بالنسبة للمدققين، فكلما ازداد الحرص في جمع الأدلة والإثباتات حول طريقة الإفصاح على رأس المال الفكري وكيفية قياسه، كلما تناقصت نسب الأخطاء بالشكل الذي يزيد من الثقة في المعلومات المالية.

#### النتائج:

- بناء على الدراسة النظرية و الميدانية توصلنا إلى النتائج الآتية:
- ✓ أن رأس المال المنتج الذي تمتلكه المؤسسة هو رأس المال الفكري و الذي يتمثل في رأس المال البشري ورأس المال الهيكلية مضافا إليه رأس مال العلاقات.
- ✓ يؤدي القياس والإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري بالقوائم المالية إلى زيادة و جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المالية، كما يساعد في تطوير فعالية وكفاءة القوائم المالية.
- ✓ يساعد القياس والإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري بالقوائم المالية إلى تحسين جودة القرارات الاستثمارية، من خلال تضيق الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية.
- ✓ وضع إطار شامل للإفصاح عن رأس المال الفكري يؤدي إلى تضيق فجوة عدم التماثل بين المعلومات المتاحة للأطراف المختلفة من المستفيدين.

- ✓ القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري يقتل من درجة المخاطر التي يتعرض لها مستخدمي التقارير المالية.
- ✓ الإفصاح عن رأس المال الفكري في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل يؤثر إيجاباً على بيانات التقارير المالي .
- ✓ تسعى المؤسسة إلى الاهتمام برأس المال الفكري بعناصره المختلفة من أجل التميز ولتحقيق ميزة تنافسية.
- ✓ بالإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري بالقوائم المالية بكل وضوح يؤثر على قدرة البقاء وتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

#### التوصيات:

من خلال النتائج التي تم توصل إليها نوصي بالتالي:

- ✓ اهتمام أكثر بالقياس والإفصاح عن رأس المال الفكري، مع إيجاد مقاييس واضحة متفق عليها لمكوناته ( معيار دولي حاص بالقياس والافصاح).
- ✓ أن الإفصاح المناسب عن رأس المال الفكري تطوير للمحتوى الإعلامي للقوائم المالية، وفضل وسيلة للمؤسسة للتسويق لنفسها والتنافس مع المؤسسات الأخرى، ولا يعتبر عنصر تهديد لها، أو وسيلة لكشف خططها الاستراتيجية.
- ✓ بالإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري، تكسب المؤسسة ثقة الأطراف التي تتعامل معها وتحقيق للشفافية.
- ✓ الاهتمام بالقيمة العادلة مقارنة بالقيمة الدفترية والقيمة السوقية، وقياس مدى أثر التكلفة الحالية لرأس المال الفكري مقارنة بالتكلفة التاريخية.

#### المراجع:

##### المراجع باللغة العربية:

1. د. أحمد رجب عبد الملك: "قياس مدى تحقق الشفافية والافصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات المتداولة في سوق المال السعودي" المجلة العلمية للبحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة حلوان ، عدد 2007 ص 28 - 65.
2. د. فايقة جابر حسم محمد: "الاختلافات النسبية في درجة الافصاح الاختياري بين الشركات المسجلة في بورصة الاوراق المالية واثرها على تكلفة رأس المال"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، ص 165.
3. د. زكريا محمد الصادق و ابراهيم السيد عبيد: قياس شفافية الافصاح في التقارير المالية المنشورة دراسة ميدانية على الشركات المتداولة في سوق الاوراق المالية المصرية"، مؤتمر الاتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية. (المؤتمر السنوي الرابع لقسم المحاسبة - كلية التجارة. جامعة القاهرة)، 2007، ص 15- 22.
4. د. طارق عبد العال حماد: نموذج مقترح لقياس مستوى الشفافية في ضوء خصائص المنشآت في البيئة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس. (السنة العاشرة: يونيه 2006) ص 99- 183.
5. غياط ، شريف ، رجال ، فيروز " رأس المال الفكري ودوره في اكتساب المؤسسة ميزة تنافسية"، الملتقى الدولي الخامس رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة ، جامعة بالشلف ، الجزائر، 2011.
6. فاطمة، تواتي بن علي، مفيدة، نادي " فعالية رأس المال الفكري في تعزيز الميزة التنافسية للمنظمة الملتقى الدولي الخامس"، رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة، جامعة بالشلف، الجزائر، 2011.

7. علاوي، خضير " اثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية دراسة تطبيقية في الشركة العامة للموارد الإنشائية " مجلة المثني للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 2، العدد 3، المثني – العراق ،2012.
8. الأستاذ الدكتور سعود جايد مشكور، جعفر فالح ناصر القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري ودوره في زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية مجلة المثني للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المثني – العراق – ،2012.
9. بن صالح ، عبد الله ، سحنون بو نعجة " أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري من منظور معايير المحاسبة الدولية " دراسة منشورة في مجلة جامعة حسبية بن بوعلي بالشلف – كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر، 2011.
10. حمادة ، رشا " القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية واثره في القوائم المالية دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق " مجلة جامعة دمشق ، المجلد 18، العدد 1، دمشق – سوريا-2002.
11. وهيبة ، بن داودية : " متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري واثره على القوائم المالية في منظمات الأعمال " مجلة العلوم الاقتصادية والمعرفية وعلوم التسيير ، جامعة حسبية بن بوعلي ، بالشلف – الجزائر ، 2011
12. مشكور، سعود جايد " النظام المحاسبي الموحد " الطبعة الأولى – مطبعة الميزان – النجف العراق –2013.
- 13.أ.د. نصر الدين أحمد محمد سراج، محددات الإفصاح والتقرير المحاسبي عن رأس المال الفكري، السودان: جامعة كردفان، كلية التجارة، المؤتمر السنوي الدولي الخامس والعشرون ، إدارة المعرفة الاستراتيجيات والتحديات، (2010م)، ص 10.
14. عبد الله بن صالح، سحنون بونعجة، أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري من منظور معايير المحاسبة الدولية، ملتقى وطني رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة، جامعة حسبية بن بوعلي-الشلف –، الجزائر، 2011.
- 15.أ.د. عادل حرشوش المرفجي ، د. أحمد على صالح ، الانفاق على رأس المال الفكري وأثره في نجاح الشركات ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، مجلة دراسات المالية والتجارية، العدد السادس ، 2004م ص 13.

#### المراجع باللغة الاجنبية:

1. Omneya H. Abdelsalam, Pauline Weetman: “Measuring Accounting Disclosure in a Period of Complex Changes: The Case of Egypt Review Article”, Advances in International Accounting, Volume 20, 2007: 75-104
2. David Hirshleifer, Siew Hong Teoh: “Limited attention, information disclosure, and financial reporting “, Journal of Accounting and Economics, Volume 36, Issues 1-3, December 2003, Pages 337-386.
3. Cathy Beaudoin, Nandini Chandar, Edward M. Werner: “Good disclosure doesn't cure bad accounting Or does it?: Evaluating the case for SFAS 158”, Advances in Accounting, Volume 27, Issue 1, June 2011, Pages 99-110.
4. Clodia Vurro, Francesco Perrini: “Making the most of corporate social responsibility reporting: disclosure structure and its impact on performance”Corporate Governance Volume: 11 ,Issue: 4/ 2011
5. Brooking, A., (1996), ' Intellectual Capital :Core Assets for the Third Millennium Enterprise ”Thomson Business Press, London
6. Stewart, T. A., Intellectua Capital: The New Wealth of Organizational, (New York: Double Day Cwrency Pupilshing, 1999), P33.
7. 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.
8. Shao-Chi,C., et al. (2008), ”The Effect of Alliance Experience and Intellectual Capital on the Value Creation of International Strategic Alliances”, Omega, Vol.36, Iss.2, Apr.pp.298-316.
9. IFAC,(1998),” The Measurement and Management of Intellectual Capital : An Introduction “, International Federation of Accountants (IFAC) pp.1-22.

10. **Geddam, Mangayamma : "Human Resource Accounting", International Journal of Academic Research, Andhra University, Visakhapatnam, India. 2014.**
11. Lev, B. & Schwartz, S. : "On the Use of Economic Concepts of HumanCapital in Financial Statement", Journal of Accounting Review, Indonesia,1971.
12. Flamholtz : "A Model for Human Resource Valuation: A StochasticProcess with Service Reward", Accountancy Review, American accountingAssociation 1971.