

## أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على بورصة فلسطين - قطاع الخدمات)

د. عصام محمد الطويل\*

### الملخص

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى بيان أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، واعتمد الباحث على المنهج الوصفي والاستقرائي والاستنباطي في تبين وتوضيح الجانب النظري، وتحليل نتائج الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها: يعكس القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري المزيد من الثقة والملائمة للقوائم المالية. الكلمات المفتاحية: القياس، والإفصاح، ورأس المال الفكري، وجودة المعلومات المحاسبية.

### Impact measurement and disclosure of accounting for intellectual capital to improve the quality of accounting information (field study on the Palestine Exchange - the services sector)

### Abstract

The study mainly aimed to demonstrate the measurement effect and the disclosure of the intellectual capital in improving accounting information quality, The researcher defends on descriptive, inductive and deductive methods to show and clarify the theoretical side and analyze the results of the study, The study compromise that: Measurement and disclosure reflect the intellectual capital and the more confidence and financial statements.

**Key words:** Measurement, disclosure, capita intellectual, the quality of accounting in formation.

\* كلية الإدارة والتمويل - جامعة الأقصى - غزة - فلسطين.

## المقدمة:

شهد العالم على امتداد تاريخه الطويل قفزاتٍ كثيرةً وتحولاتٍ عديدة في حياة الناس، من بينها: العولمة، والتغيرات الاقتصادية الحالية، واتفاقية الجات، وانفتاح السوق، والمنافسة الحادة وما ترتب على ذلك من آثار إقليمية وعالمياً، الأمر الذي دفع كثيراً من العلماء إلى البحث عن مداخل حديثة وإستراتيجيات جديدة للتعامل مع تلك التغيرات والتحديات في المنظمات المختلفة.

وفي ضوء ذلك فقد تغيرت أساليب تطوير الأداء في المنظمات خلال العقد المشار إليه، فبعد أن كانت تركز على الجانب التنظيمي أو المادي للعملية الإدارية، الأمر الذي كاد يفقدها روحها أو طابعها الإنساني، ويؤدي إلى إصابة العامل بالإحباط والمستهلكين بالسخط، وأصبحت تلك الأساليب تركز على الجانب الإنساني للعملية الإدارية بمفهومه العملي، وما يتضمنه من عناصر القيادة الفعالة وتمكين العاملين والاهتمام برأس المال الفكري. (عارف، 2010: 1).

وفي ظل اقتصاديات المعرفة احتل رأس المال الفكري أهمية خاصة من جانب الكتاب والباحثين والمنظمات المهنية في مجال الفكر المحاسبي، من حيث مفهومه ومكوناته وأهدافه وأهميته وطرق قياسه والإفصاح عنه.

ورأس المال الفكري - بعناصره المختلفة - أصبح من الأدوات الهادفة الواجب أخذها في الاعتبار عند تحديد القيمة الاقتصادية لمنظمات الأعمال، وقياس أصولها، وتقويم أدائها الاقتصادي الذي يؤثر بالتبعية على أسعار أسهمها، وزيادة حدة المنافسة بين هذه المنظمات، كما أن تقديم معلومات تتصف بالملائمة والمصدقية عن رأس المال الفكري يمكن من تزويد مستخدمي المعلومات التعرف على كفاءة أسواق رأس المال عن طريق إمداد المستثمرين الحاليين والمرتقبين بمعلومات أفضل، وفي هذا الشأن يرى بعض الباحثين أن الفشل في فهم عملية خلق القيمة، وإهمال رأس المال الفكري قد يؤدي إلى سلسلة من الخسائر على كل المستويات. (متولي، وأحمد، 2010: 3).

إن هناك حاجة ماسة لقياس رأس المال الفكري وإدراجه ضمن القوائم المالية لمنظمات الأعمال باعتباره أنه الوسيلة التي يمكن أن تستخدمها الإدارة في تقويم وتطوير المعارف والمعلومات المملوكة للمنظمة، فضلاً عن هذا فإن إدراج قائمة رأس المال الفكري ضمن التقارير والقوائم المالية يعد من الوسائل التي تستخدمها منظمات الأعمال في الإفصاح عما تملكه من موارد بشرية، هذا بالإضافة إلى أن قائمة رأس المال الفكري تُعد من القوائم المالية المكملة لقوائمها التقليدية التي تُساهم في تقديم

## أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن...

صورة متكاملة عن المنظمة بجميع عناصر الثروة التي تمتلكها، كما أنها تُعد من ناحيةٍ أخرى أداةً هامة لتفسير الاختلاف بين القيمة السوقية للمنظمة وقيمتها الدفترية. (السعيد، 2008: 85-86). وتأسيساً على ما تقدم يرى الباحث أن الأمر يُحتم تقديم معلومات تتصف بالملائمة والمصدقية عن رأس المال الفكري، يمكن من تزويد مستخدمي المعلومات من التعرف على كفاءة أسواق رأس المال عن طريق إمداد المستثمرين الحاليين والمرتقبين بمعلومات أفضل.

### مشكلة الدراسة:

يواجه الكثير من المنظمات إشكالات حقيقية في قياس وتقويم رأس المال الفكري، ولا سيما تلك المنظمات التي تعتمد مؤشرات كمية مادية في القياس، مثل قياس التكاليف والأرباح والمبيعات والحصة السوقية والأصول المادية والالتزامات المالية وغيرها. (Petty & Guthrie, 2000: 155-176).

ويرى (Petty & Guthrie) أن أغلب جهود الباحثين قبل منتصف التسعينات كانت رأس المال الفكري، وبعد ذلك بدأت هذه الجهود تنحى منحى تركز على بعد وصفي آخر، يركز على إدارة وقياس رأس المال الفكري.

لا يوجد حتى الآن معيار محاسبي ينظم عملية المحاسبة على رأس المال الفكري، فكافة الجهود المبذولة تُعد مجرد محاولات لتطوير الإطار المحاسبي؛ ليستوعب عناصر رأس المال الفكري بهدف مساعدة منشآت الأعمال في إدارة هذه العناصر بكفاءة وترشيد قرارات أصحاب المصالح المختلفة، وهو ما انعكس على تباين مستوى الإفصاح المحاسبي على هذه العناصر في التقارير المالية المنشورة. (مليجي، 2013: 7).

وتؤدي إدارة رأس المال الفكري دوراً هاماً في جعل الأصول غير المادية ميزة تنافسية من خلال دعم الإمكانيات والطاقة البشرية، ومساعدتهم في اكتشاف وتدقيق إمكانياتهم المحتملة، وهناك جدول كبير حول رأس المال الفكري، يركز هذا الجدول بشكل أساسي على عدد من الأمور المتعلقة بهذا النوع الفريد من رأس المال، وأهم هذه الأمور هو كيفية قياسه والإفصاح عنه، وفي هذا الاتجاه نحاول من خلال هذه الدراسة الإجابة عن السؤال الرئيس التالي:

هل القياس والإفصاح عن عناصر رأس المال الفكري يؤثر على تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟ ويتفرع من السؤال الرئيس السابق الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل القياس والإفصاح عن عناصر رأس المال البشري يؤثر على تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

2. هل القياس والإفصاح عن عناصر رأس المال الهيكلي يؤثر على تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

3. هل القياس والإفصاح عن عناصر رأس مال العلاقات يؤثر على تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

### أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من الناحية العملية من أهمية موضوع الدراسة، حيث أوصت العديد من أدبيات الفكر المحاسبي بإجراء المزيد من الدراسات حول القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري، في ظل عدم وجود معيار محاسبي ينظم الجوانب المحاسبية لعناصر رأس المال الفكري، أما من الناحية العملية فتتبع أهمية الدراسة من تقديمها دليلاً علمياً على أثر القياس المحاسبي عن رأس المال الفكري في بيئة الأعمال الفلسطينية، وهو ما قد يوفر معلومات مفيدة للشركات تمكنها من إدارته بالشكل الذي يضمن لها تحقيق ميزة تنافسية، والمنافسة العالمية في ظل اقتصاديات المعرفة، كما تتبع أهمية البحث من اكتشاف أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية للشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين قطاع الخدمات، وهو ما قد يوفر معلومات للمستثمرين عن حقيقة الأداء المالي للشركات في ظل عدم اهتمام الكثير منها بالتقرير عن عناصره في تقاريرها المالية.

### أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. بيان أثر القياس والإفصاح عن عناصر رأس المال البشري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

2. بيان أثر القياس والإفصاح عن عناصر رأس المال الهيكلي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن...

3. بيان أثر القياس والإفصاح عن عناصر رأس مال العلاقات على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

### فرضيات الدراسة:

بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها تمت صياغة الفرض الرئيس التالي:  
القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري يؤثر على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

ولاختبار هذا الفرض تمت صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

#### الفرضية الأولى:

القياس والإفصاح عن رأس المال البشري يؤثر على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

#### الفرضية الثانية:

القياس والإفصاح عن رأس المال الهيكلي يؤثر على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

#### الفرضية الثالثة:

القياس والإفصاح عن رأس مال العلاقات يؤثر على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

### حدود الدراسة:

تحدد نتائج هذه الدراسة بالحدود التالية:

- الحد الزمني: سيكون فترة إعداد هذه الدراسة خلال عام 2017.
- الحد البشري: مدير عام، ومدير مالي، ورئيس قسم المحاسبة.
- الحد المكاني: ستجرى هذه الدراسة على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين- قطاع الخدمات.
- الحد الموضوعي: يقتصر على بيان أثر القياس والإفصاح عن عناصر رأس المال الفكري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين- قطاع الخدمات.

### منهجية الدراسة:

في ضوء طبيعة أهداف وأهمية الدراسة وفروضها سوف يتم استخدام المناهج التالية:

#### المنهج الاستقرائي:

يهدف هذا المنهج إلى استقراء الكتابات والدراسات السابقة التي تضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث، وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث.

#### المنهج الاستنباطي:

ويتم من خلاله الكشف عن النتائج المنطقية التي تترتب على الفروض من خلال استطلاع عينة البحث من مدير عام، ومدير مالي، ورئيس قسم المحاسبة في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين- قطاع الخدمات- حول بيان أثر القياس والإفصاح عن عناصر رأس المال الفكري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

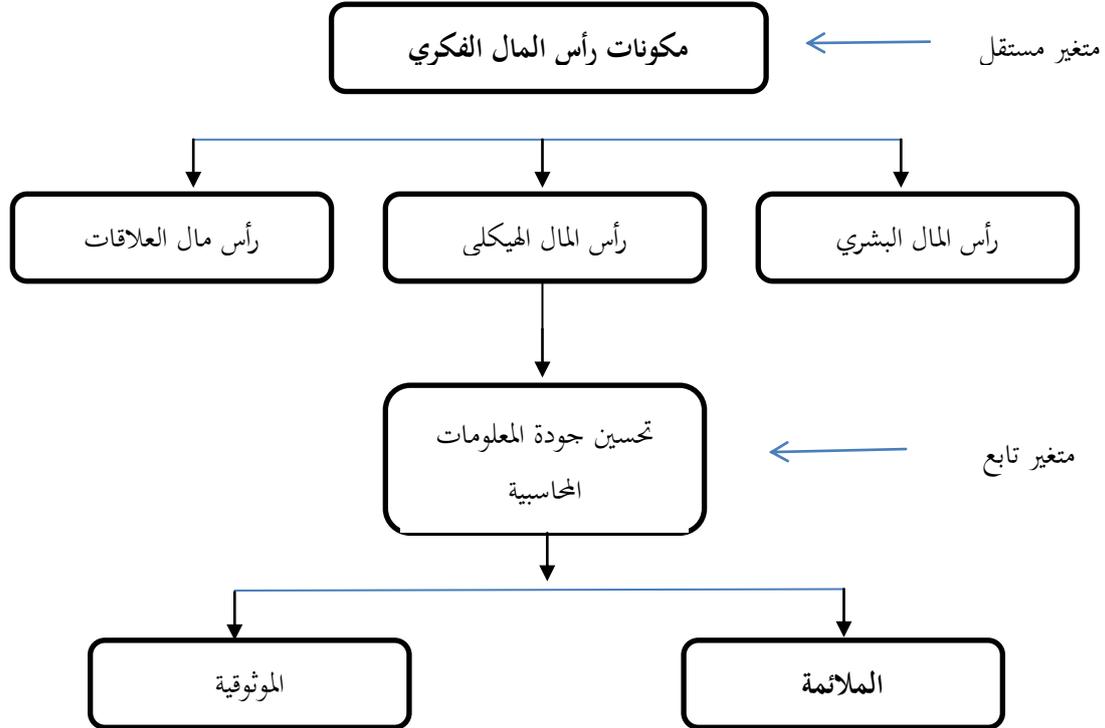
#### المنهج الوصفي:

وذلك لوصف وتفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية التي سوف نقوم بها لاختبار فروض البحث والتحقق من نتائج الاختبار.

#### متغيرات الدراسة:

- المتغير المستقل: القياس والإفصاح عن مكونات رأس المال الفكري.

- المتغير التابع: تحسين جودة المعلومات المحاسبية.



أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن...

### خطة الدراسة:

في ضوء مشكلة هذه الدراسات وأهميتها، وتحقيقاً لأهدافها، وارتكازاً على فروضها، سيتم تقسيم خطة هذه الدراسة على النحو التالي:

- الدراسات المحاسبية السابقة.
- مفهوم وطرق قياس رأس المال الفكري.
- مفهوم وطرق الإفصاح عن رأس المال الفكري.
- جودة المعلومات المحاسبية.
- الدراسة الميدانية.
- الخلاصة والنتائج والتوصيات.

### مصطلحات الدراسة:

#### القياس المحاسبي:

يعد القياس بموجب معايير المحاسبة الدولية بأنه: "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية، والتي ستظهر في الميزانية وقائمة الدخل". (أبو زر، 2008: 4).

#### الإفصاح المحاسبي:

يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه: "توفير المعلومات الملائمة للفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية في اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالمنشأة مصدرها البيانات، كما تهئى لهؤلاء المستخدمين بعض المؤشرات المالية التي تمكنهم من التنبؤ لبعض المتغيرات الرئيسية لتلك المنشأة". (الحيالي، 2007: 37).

#### رأس المال الفكري:

يعرف رأس المال الفكري بأنه: "القدرة العقلية القادرة على توليد أفكار جديدة ومناسبة وعملية قابلة للتنفيذ، وتتمتع بمستوى عالٍ من الجودة، وتمتلك القدرة على تحقيق التكامل بين مكونات مختلفة للوصول إلى الأهداف المنشودة للمعرفة المفيدة التي يمكن توظيفها واستثمارها بشكل صحيح لصالح المنظمة". (المفرجي والصالح، 2003: 31).

#### جودة المعلومات المحاسبية:

جودة المعلومات المحاسبية هي: "المدى الذي تكون فيه المؤشرات أو المقاييس المحاسبية تمثل مقاييس موثوقة لأداء الشركة، وتعبير عن حقيقة أداؤها وواقعها الاقتصادي، ونتائج أعمالها". (Rahman et al, 2010: p. 2, Ninaphay & Usshawanitchakit, 2011: pp.155-165).

### الدراسات السابقة:

#### أولاً- الدراسات العربية:

دراسة (الخيال: 2005) بعنوان: "أهمية المحاسبة على رأس المال الفكري وتحديد آثارها على جدوى المعلومات" هدفت الدراسة إلى عرض ومناقشة مفهوم رأس المال الفكري وعناصره الرئيسية، وبيان أهمية المحاسبة عن رأس المال الفكري، وتحديد طرق الإفصاح عنه في القوائم المالية، بالإضافة إلى اقتراح نموذج لقائمة رأس المال الفكري وبيان أثرها على تحسين جودة المعلومات المحاسبية، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي أسلوب دراسة الحالة، واقتُرحت قائمة لعناصر رأس المال الفكري، توصلت الدراسة إلى نتائج منها، عدم وجود اتفاق على تعريف واضح وشامل لرأس المال الفكري ومكوناته، وصعوبة قياسه وإظهاره بالقوائم المالية؛ وذلك لاعتماد النظام المحاسبي التقليدي على مؤشرات ومقاييس مالية وتاريخية تعطي نظرة ماضية للأحداث وليست مستقبلية.

دراسة (غريب: 2011) بعنوان: "إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري" هدفت الدراسة إلى تقديم إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبي لرأس المال الفكري ليتضمن مفهومه ومكوناته وقياسه والإفصاح عنه حتى يتسنى تحقيق القياس الموضوعي وتعزيز مصداقية المنشأة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وكذلك أسلوب دراسة الحالة باستخدام استمارة استبانة، توصلت الدراسة إلى نتائج منها، يؤدي قياس وتقييم رأس المال الفكري إلى تحسين الإدارة الداخلية وإعداد التقارير الخارجية وإجراء بعض عمليات الافتراض، صعوبة قياس وتقييم رأس المال الفكري ناتج عن قصور نظم المحاسبة الحالية، يساعد الإفصاح عن رأس المال الفكري في تحديد القيمة الحقيقية للمنشأة، الحكم على كفاءة الإدارة والمساعدة في اتخاذ القرارات.

دراسة (محمد: 2013) بعنوان: "اتجاهات القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري- دراسة تطبيقية على القطاع المصرفي السوداني" هدفت الدراسة إلى التعرف على معالجة المشكلات التي تتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري، كما اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي أسلوب دراسة الحالة باستخدام الاستبانة، توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن

## أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن...

تعريف رأس المال الفكري له علاقة ذات دلالة إحصائية بتحديد مكوناته، توجد علاقة ارتباط بين القياس المحاسبي لمكونات رأس المال الفكري والمعرفة الحقيقية بقيمة المنظمة، توجد علاقة ارتباط بين الإفصاح المحاسبي عن مكونات رأس المال الفكري ومصداقية القوائم المالية، يمكن الاعتماد على النماذج المقترحة للقياس والإفصاح عن رأس المال الفكري كأساس في إصدار معيار لقياس رأس المال الفكري والإفصاح عنه.

**دراسة (عبد الله: 2013) بعنوان: "المحاسبة عن رأس المال الفكري ودوره في تحديد جودة وفاعلية المعلومات المحاسبية"** 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 الاجتماعي، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي في التعرف على المشكلة، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، والمنهج التاريخي لعرض وتحليل الدراسات السابقة، والمنهج الوصفي لمعرفة علاقة رأس المال الفكري بجودة المعلومات المحاسبية، من النتائج التي وصلت إليها الدراسة، أن قياس رأس المال الفكري والإفصاح عنه في القوائم المالية يعد وسيلة لتحسين العلاقات مع أصحاب المصالح المختلفة، ويؤدي الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري إلى تضيق الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية.

**دراسة (شحادة: 2016) بعنوان: "متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسات التعليم العالي"** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسات التعليم العالي في قطاع غزة، وبغية تحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقد استخدمت الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات، وتوصل الباحث إلى النتائج التالية: يعد وجود إطار عام لنظام محاسبي وتحديد التكاليف الخاصة بالموارد البشرية وتحديد العوائد الخاصة بالموارد البشرية من متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

## ثانياً: الدراسات الأجنبية:

**دراسة (Gurthre And Petty: 2000): بعنوان: "Intellectual Capital: Australian Annual Reporting Practices"** هدفت الدراسة إلى كيفية الإفصاح عن عناصر رأس المال الفكري في المنشآت الكبيرة والمسجلة في السوق المالي في أستراليا، وتحليل كمية المعلومات المفصوح عنها وتكرارها، وبيان عناصر رأس المال الفكري. واعتمدت الدراسة على

د. عصام الطويل، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، يناير 2018

المنهج الوصفي بأسلوب دراسة الحالة حيث تم استخدام الإطار الذي تبناه (Sveily, 2001) في تقسيم رأس المال الفكري. وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها تفضل الكثير من المنشآت الأسترالية الإفصاح عن معلومات تتعلق بالهيكل الخارجي (رأس المال الخارجي)، مقارنة بالعناصر الأخرى وتشكل نسبة (40%) من إجمالي الإفصاح عن رأس المال الفكري، وتوزع النسبة المتبقية بالتساوي بين الهيكل الداخلي (رأس المال الداخلي) وكفاءة العاملين (رأس المال البشري).

دراسة (Bozzolan, Rregan and Ricceri: 2004): بعنوان: " **International Capital Disclosure Across Aurop**" هدفت الدراسة إلى تحليل محتوى الإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بعناصر رأس المال الفكري. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي أسلوب دراسة الحالة، وقامت بالتطبيق على (90) منشأة لثلاث دول هي: إيرلندا، وإيطاليا، والمملكة المتحدة، باستخدام التقارير المالية للعام (2001) كمصدر للبيانات، وذلك باتباع طريقة تحليل محتوى الإفصاح عن عناصر رأس المال الفكري، والتي تم تطبيقها في دراستي (Guthrie and et.al, 2003, Bozzolan and et.al, 1999)، توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن متوسط الإفصاح في هذه المنشأة هو (42، 46، 36) معلومة تتعلق بالعناصر المكونة لرأس المال الفكري في كل من إيطاليا، والمملكة المتحدة، وإيرلندا على التوالي. وإن نسبة الإفصاح عن كل عنصر من عناصر رأس المال الفكري كالتالي: (50.5%)، لرأس المال الخارجي، (31.3%)، لرأس المال الداخلي، (18.2%) لرأس المال البشري.

دراسة (Indra Abeysekera: 2010): بعنوان: " **the Influence of Board size on intellectual capital disclosure by Kenyan listed firms**" هدفت الدراسة إلى فحص حجم الإفصاح عن رأس المال الفكري في مجلس إدارات المنظمات في سوق نيروبي للأوراق المالية للأعوام (2002-2003)، تناولت الدراسة الإفصاح عن رأس المال الفكري من خلال ثلاثة مكونات، هي رأس المال الداخلي، ورأس المال الخارجي، ورأس المال البشري. اعتمدت الدراسة على تحليل عدد (52) منظمة، توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن المنظمات التي تفصح عن رأس مال داخلي ورأس مال إستراتيجي بشكل أكبر وأكثر تفصيلاً يكون بها مجلس إدارة أكبر.

دراسة (Meng-Yuh Cheng, et.al: 2010): بعنوان: " **Invested resource, competitive intellectual capital, and corporate performance**" هدفت الدراسة

## أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن...

إلى تحديد أثر رأس المال الفكري على أداء الشركات وتحديد استخدام أسلوب المدخلات والمخرجات العملية بشأن الوسائل الملموسة لقياسه. اعتمدت الدراسة على نموذج المسار الهيكلي للبيانات المالية لتحليل علاقة إنشاء القيمة بمكونات رأس المال الفكري، وتحديد الآثار العرضية المترتبة على أداء الشركة، توصلت الدراسة إلى نتائج منها: هناك علاقة إيجابية بين رأس المال الفكري وأداء الشركة تعتبر القدرة على الابتكار وعمليات الإصلاح الركيزة الأساسية في أداء الشركة، يمكن للشركة تحسين أدائها من خلال القيمة المضافة لرأس المال البشري.

### التعليق على الدراسات السابقة:

إن الدراسات السابقة قد تم إجراؤها في عدد من الدول العربية والأجنبية، ولا شك أن بيئة الأعمال في قطاع غزة والضفة الغربية تختلف عن غيرها من الدول الأخرى؛ لذا فإن هذه الدراسة تعد من أوائل الدراسات التي سوف يتم إجراؤها على مستوى المنشآت والوحدات الاقتصادية في قطاع غزة، وذلك من أجل الوصول إلى بيان أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن مكونات رأس المال الفكري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

حيث تناولت الدراسات السابقة مفهوم ومكونات رأس المال الفكري بالإضافة إلى تقديم مقترح لقياسه والإفصاح عنه، وأيضاً سعت الدراسات السابقة لإظهار رأس المال الفكري كأصل غير ملموس، وركزت على تعظيم قيمة الشركة والحكم على كفاءة الإدارة، وتناولت المحاسبة عن رأس المال الفكري ودوره في تحديد جودة وفاعلية المعلومات المحاسبية.

واختلفت الدراسات السابقة في تحديد مكونات رأس المال الفكري، حيث جعل بعض الدراسات يعد أنه يتكون من رأس المال البشري ورأس المال الهيكلي، بينما عدده البعض الآخر يتكون من ثلاثة مكونات تتمثل في رأس المال البشري، ورأس المال الهيكلي ورأس مال العلاقات. لم تتناول الدراسات السابقة أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في بورصة فلسطين - قطاع الخدمات، وهذا ما تسعى الدراسة الحالية إلى تحقيقه.

### الإطار النظري للدراسة:

مفهوم رأس المال الفكري: لقد ساهم العديد من الباحثين لوضع مفهوم شامل لرأس المال الفكري؛ وذلك لأنه يعد من المواضيع الحديثة نسبياً، والذي لا زال يكتنفه الكثير من الغموض، وبالتالي

د. عصام الطويل، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، يناير 2018

يصعب الوقوف على مفهوم شامل ومتكامل له، وسنوضح بعض ما كتبه الباحثون في هذا الخصوص.

فقد عرفه (العبادي، 2008: 43) على أنه "مجموعة الأفراد العاملين في المنظمة، والذين يتمتعون بخبرات ومهارات ومعارف عالية تساهم في إيجاد قيمة مضافة للمنتجات التي يقدمونها، مما يعني ازدياد الإنتاجية وتحقيق الربحية العالية، وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية تتمتع بها المنظمة"، وبيّن (Radhi and Mishiel, 2014: pp.165-175) أن رأس المال الفكري يستخدم للإشارة إلى امتلاك المعرفة المهنية والخبرة والمهارة والعلاقات الجيدة والإمكانات التكنولوجية، والتي تتصاف معاً لتحقيق الميزة التنافسية للشركة عن طريق إضافة القيمة لأصحاب المصالح الرئيسيين.

من خلال التعريفات السابقة يمكن القول: إن رأس المال الفكري هو عبارة عن مجموعة من الأفكار المميزة والعلامات الجيدة، والمهارات المتطورة التي يمكن استخدامها في خلق وتنمية الثروة. مكونات رأس المال الفكري:

يتكون رأس المال الفكري من العناصر التالية:

أولاً- رأس المال البشري: (Edvinsson, 1997: p3) يتمثل في المعرفة التي يمتلكها العاملون، والتي لا تمتلكها المنظمة بل هي معارف مرتبطة بالمهارات والتجارب والخبرات والابتكار والإبداع، إن الخاصية الأساسية لهذا الجزء من رأس المال يتزايد بالاستخدام، وبالتالي تزداد وتتراكم المعرفة والخبرة والتعلم لديه مع مرور الوقت، ومن أهم مؤشرات قياسه: إبداع العاملين، واتجاهات العاملين. ثانياً- رأس المال الهيكلي (التنظيمي) (ياسين، 2007: 122) يعبر هذا النوع من رأس المال عن الجدارة الجوهرية للمنظمة ومعرفتها الصريحة التي يتم الاحتفاظ بها داخل هياكل وأنظمة المؤسسة، وبالتالي فهو يمثل القيم التي تدعم رأس المال البشري ولكنه يبقى في المنظمة عندما يترك الأفراد شركتهم، وهو يشمل: رأس المال الابتكاري، ورأس مال العمليات، كما أن هناك مجموعة من المؤشرات لقياس رأس المال الهيكلي أهمها: الثقافة العامة، والهيكل التنظيمي، والتعلم التنظيمي، والعمليات، ونظام المعلومات.

ثالثاً- رأس مال العلاقات:

وهو يعكس طبيعة العلاقات التي تربط المنظمة بعملائها، ومورديها، ومنافسيها، ومراقبة، وتقويم التأثيرات المختلفة، (Mouritsen and Larsen, 2001: 15)، وهناك عدة مؤشرات للتعبير عن

## أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن...

رأس مال العلاقات، وهي: القدرة التسويقية الأساسية، وكفاءة السوق، ومؤشرات ولاء الزبائن.

### مفهوم وطرق قياس رأس المال الفكري:

يشير القياس إلى: "مجموعة إجراءات تتبع لتحديد مدى توافر خصائص معينة في الشخص، والحكم على إمكانية قيامه بمهارات وأنشطة وظيفية معينة". (العنزي، وصالح، 2009: 173).

وعلى هذا الأساس يبدو أن مفهوم قياس رأس المال الفكري ينص على تحديد الخصائص المطلوبة فيه، والتأكد من تأثيرها في متغيرات أخرى، وكل هذا بغية إمداد متخذي القرارات بالمعلومات عن نوعية رأس المال الفكري التي تسمح برفع كفاءة المنظمة والعاملين فيها، والكل يستفيد من نتائج القياس - مثلاً - في ترشيد استخدام وإعداد برامج تدريب وتأهيل وتنمية الأفراد، وتجدر الإشارة هنا إلى أن هناك فروقاً بين قياس رأس المال الفكري وتقييمه، فصيح القياس تدور بصورة رئيسية حول الكيفية التي تقيس بها المنظمة الأداء داخلياً، وكيف تفصح عنه لكي تحسن من مدارك الإدارة لمساعدتها في إدارة المنظمة، أما صيح التقييم تهتم بصورة رئيسية بتحديد قيمة اقتصادية للمنظمة، وموجوداتها غير الملموسة، وهي عادة تتبنى نظرة خارجية وتكون مصممة لمساعدة المحليين والمستثمرين لتقييم القيمة المالية للمنظمة. (علي، 2008: 24-25).

### الطرق المستخدمة في قياس رأس المال الفكري:

في الواقع لا توجد هناك طريقة واحدة متفق عليها في قياس رأس المال الفكري، وإنما توجد هناك طرق عديدة، ولضمان أن تكون أي طريقة لقياس رأس المال الفكري مفيدة، يجب أن يتوافر لها بيانات ومعلومات دقيقة تعالج المستقبل بدلاً من الماضي، من خلال توافر معايير ثابتة لرصد وتقييم الأداء على مر الزمن، وكذا نظام لإدارة هذه البيانات والمعلومات يحدد الأثر المحتمل على جميع أصحاب المصلحة بغية تجنب المفاجآت غير المرغوبة.

ويمكن تصنيف الطرق المستخدمة في قياس رأس المال الفكري في أربع مجموعات على

النحو التالي: (نجم، 2004)، و(يوسف، 2005).

1- المقاييس الوصفية: وتركز هذه المقاييس على تحديد سمات وخصائص رأس المال الفكري، واستطلاع الآراء والاتجاهات ذات التأثير غير المباشر على أداء عمليات المعرفة وتحقيق نتائجها المرغوبة، وتتم عملية القياس في هذه النماذج استناداً إلى الخبرة الذاتية والتقدير الشخصي للقائمين بالدراسة، وتتضمن هذه المقاييس:

د. عصام الطويل، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، يناير 2018

• أداء تقييم معرفة الإدارة.

• التقييم الذاتي لإنتاجية ذوي المهن المعرفية.

• بطاقة الأداء المتوازن لقياس وإدارة أصول المعرفة.

2- **مقاييس الملكية الفكرية:** وتركز هذه المقاييس على تحديد قيمة رأس المال الفكري بما يتضمنه من مكونات أساسية تشمل رأس مال هيكلي، ورأس مال بشري، ورأس مال زيوني، ثم تحويل الأصول المعرفية غير الملموسة في أقسام المنظمة المختلفة إلى أشكال الملكية الفكرية؛ لتكون أكثر تحديداً وأسهل استخداماً.

3- **مقاييس القيمة السوقية:** وتركز هذه المقاييس على الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية للمنظمة، وغالباً ما تعتمد على أسس ومبادئ مالية ومحاسبية، مثل:

• القيمة السوقية.

• القيمة الدفترية.

• القيمة غير الملموسة المحسوبة.

4- **مقاييس العائد على الأصول:** وتعتمد هذه المقاييس على احتساب العائد على الأصول

(ROA) حسب الصيغة التالية:

**الأصول الملموسة للشركة:**

$$\frac{\text{العوائد قبل الضريبة}}{\text{الأصول الملموسة للشركة}} = \text{العائد على الأصول (ROA)}$$

بعد ذلك يتم مقارنتها مع متوسط عائد القطاع الذي يقع نشاط المنظمة ضمنه، ويتم اعتبار أية زيادة عن متوسط القطاع عائد خاص برأس المال الفكري الخاص بالمنظمة.

**مفهوم وطرق الإفصاح عن رأس المال الفكري.**

الإفصاح أداة لتوفير المعلومات الكافية عن رأس المال الفكري للمنظمة، للأطراف ذات العلاقة معها، بشكل موضوعي وملائم وفي الوقت المناسب، وهو هدف من أهداف محاسبة العنصر البشري، ويمثل الترجمة الفعلية لنتائج عملية التحديد والقياس بحيث بناءً على هذه النتائج تتحدد فاعلية ودقة القرارات المتخذة من طرف جميع الأطراف التي لها علاقه بالمنظمة. (حسن، 2005: 28-29).

أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن...

طرق الإفصاح عن رأس المال الفكري:

تتعدد طرق الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي، ومن أهم هذه الطرق كما حددها (رزق، 2006: 7):

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

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

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

**جودة المعلومات المحاسبية في الفكر المحاسبي والعوامل المؤثرة فيها:**

زاد اهتمام الدراسات المحاسبية في الفترة الأخيرة بجودة المعلومات المحاسبية بسبب التأثير المباشر لهذه المعلومات على مستخدميها خاصة في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات، فالمعلومات المحاسبية عالية الجودة لها منافع متعددة، حيث قد تساعد مستخدميها في قياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة والتنبؤ بها، وكفاءة تخصيص الموارد ومساعدة المستثمرين على اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة، وتخفيض تكلفة رأس المال، وتحسن من كفاءة تخصيصه من خلال تقليل عدم تماثل المعلومات بين المديرين والمستثمرين وتقليل تكاليف الوكالة.

وتضيف دراسة (Verleun et.al, 2011: pp. 4-54) جودة المعلومات المحاسبية بأنها مفهوم غامض، ولا يوجد لها مفهوم واحد منفق عليه حيث ترتبط بتفسيراتٍ مختلفةٍ في أذهان

مستخدميها، كما استخدمت توصية المفاهيم رقم (2) لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عدة مفاهيم للتعبير عن جودة المعلومات المحاسبية منها: جودة المحاسبة، وجودة المعايير المحاسبية، وجودة القوائم المالية، وجودة الربح.

وقد اعتمدت دراسة (أبو الخير، 2007: 1-60) في تحديدها لمفهوم جودة المعلومات المحاسبية على مدخلين، الأول: منفعة المعلومات لاتخاذ القرارات حيث يركز على المنفعة بالنسبة لقرارات مستخدمي القوائم المالية، والثاني: هو مدخل الحوكمة، ويركز على تسهيل عمليات مراقبة أصحاب المصالح لأداء الشركة كما أشارت دراسة (Cohen et.al., 2008: pp. 757-787) إلى أن جودة المعلومات المحاسبية تعتمد على الخصائص النوعية لهذه المعلومات، حيث تؤدي دورين إحداهما دور تقييمي (حيث يستخدم المستثمرين المحتملين التقارير المحاسبية في تقدير التوزيعات المستقبلية المتوقعة) والآخر دور إشرافي حيث يعتمد حملة الأسهم الحاليين على نفس التقارير لمراقبة تجنب المدير للمخاطر، بينما أشارت كل من دراسة (Waroonkun & Ussahawanitchankit, 2011: pp. 118-143) إلى أن المعلومات الملائمة التي تم إعدادها لتلبي احتياجات مستخدميها في الوقت المناسب في ضوء التزام الشركة بالمعايير المحاسبية والتشريعات القانونية التي تحكم الممارسة العملية.

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أن مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعكس ما تتمتع به هذه المعلومات من خصائص، ومدى مصداقيتها وقدرتها على تحقيق احتياجات مستخدميها، وأن تخطو هذه المعلومات من التحريف أو التضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير المحاسبية والقانونية والرقابية بحيث تعبر عن حقيقة الأداء الاقتصادي للشركة، وتقلل من عدم التماثل بين المستخدمين وتحد من مشكلات الوكالة، وأن جودة المعلومات المحاسبية تعتمد على التكامل بين كل من الخصائص النوعية مثل الملاءمة والموثوقية، والقابلية للمفهوم، والقابلية للمقارنة، والخصائص الكمية التي تركز على حجم المعلومات والمقدمة للمستثمرين والأطراف المستفيدة منها.

**يرى الباحث أن تحسين جودة المعلومات المحاسبية يحقق العديد من الأهداف، من أهمها:**

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

## أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن...

مشكلة عدم التماثل بين المعلومات المتاحة للأطراف المختلفة من المستخدمين.  
 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.  
 هـ. يؤدي إلى مصداقية بيانات التقارير المالية، ويوفر معلومات أفضل لمستخدميها مما يزيد من ثقتهم في المنظمة.

### الدراسة الميدانية:

**منهج الدراسة:** استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها حيث يعتمد هذا المنهج على دراسة الظاهرة كما توجد فعلاً بالواقع، كما يهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كلفياً أو تعبيراً كمياً.  
**عينة الدراسة:** تتكون عينة الدراسة من العاملين في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين - قطاع الخدمات من فئة (مدير عام - ومدير مالي - ورئيس قسم المحاسبة).

### توزيع أفراد العينة:

جدول رقم (1) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة

النوع	البيان	العدد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	20	76.9
	دبلوم عالٍ	3	11.5
	ماجستير	3	11.5
	دكتوراه	/	/
	<b>المجموع</b>	<b>26</b>	<b>100%</b>
التخصص العلمي	محاسبة	10	38.5
	إدارة أعمال	10	38.5
	علوم مالية ومصرفية	5	19.2
	اقتصاد	1	3.8
	<b>المجموع</b>	<b>26</b>	<b>100%</b>

د. عصام الطويل، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، يناير 2018

23.1	6	مدير عام	المركز الوظيفي
30.8	8	مدير مالي	
46.2	12	رئيس قسم المحاسبة	
%100	26	المجموع	

أداة الدراسة:

تم توزيع عينة أولية استطلاعية للتأكد من سلامة الأداء من خلال تصميم استبانة لذلك ويتم إعدادها وفقاً للأسلوب العلمي السليم، وتم اختيار توزيع ليكرت الخماسي للكشف عن آراء المبحوثين ضمن الأوزان التي سيتم اعتمادها.

**صدق الاستبانة:** يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

**1. صدق المحكمين:** قام الباحث بعرض مقاييس الدراسة على مجموعة من المحكمين تألفت من أعضاء الهيئات التدريسية في الجامعات الفلسطينية المختلفة، ومناهج البحث العلمي، للتحقق من الصدق الظاهري، وبناءً على ذلك قام المحكمون بالتعديل على مقياس الدراسة من خلال حذف فقرات وتعديل بعض الفقرات وإضافة بعض الفقرات.

**2. صدق الاتساق الداخلي:** حساب معاملات الارتباط بين كل فقره والمجال التي تنتمي إليه لاختبار صدق الاتساق الداخلي قام الباحث بحساب معاملات الارتباط بين كل فقره من فقرات الاستبانة والمجال نفسه، وحصل الباحث على مصفوفة الارتباط التالية:

جدول رقم (2) معاملات الارتباط بين كل فقره والدرجة الكلية للمجال التي تنتمي إليه

م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط
المجال الأول		المجال الثاني		المجال الثالث	
1	** 0.78	1	** 0.77	1	** 0.82
2	** 0.71	2	** 0.79	2	** 0.67
3	* 0.80	3	** 0.84	3	** 0.77
4	** 0.69	4	** 0.64	4	** 0.77
5	** 0.71	5	** 0.78	5	** 0.79
6	** 0.79	6	** 0.77	6	** 0.81

أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن...

** 0.74	7	** 0.83	7	** 0.81	7
** 0.61	8	** 0.79	8	** 0.69	8
** 0.59	9	** 0.79	9	** 0.62	9
** 0.73	10	** 0.63	10	** 0.61	10
** 0.67	11	** 0.78	11	** 0.62	11
** 0.81	12	** 0.68	12	** 0.67	12

(\*\*) قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.01 ودرجة حرية (2-15) تساوي 0.606

(\*) قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية (2-15) تساوي 0.482

يتضح من الجدول رقم (2) وجود علاقة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01 بين الفقرات والمجال نفسه.

جدول رقم (3) معامل الارتباط بين كل درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

المجال	المجال الأول	المجال الثاني	المجال الثالث	جميع الفقرات
رأس المال البشري	-			
رأس المال الهيكلي	**0.68	-		
رأس مال العلاقات	**0.67	**0.67	-	
جميع الفقرات	**0.74	**0.77	**0.78	-

(\*\*) قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.01 ودرجة حرية (2-15) تساوي 0.606

(\*) قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية (2-15) تساوي 0.482

يتضح من الجدول رقم (3) وجود علاقته داله إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01 بين كل مجال والمجالات الأخرى، وكل مجال والدرجة الكلية.

ثبات الاستبانة:

تم حساب الثبات الكلي للمقياس ولمجالاته المختلفة عن طريق حساب معامل ألفا كرونباخ

Cronbach Alpha عن طريق برنامج الحاسوب spss كما هو موضح بجدول رقم (4)

د. عصام الطويل، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، يناير 2018

جدول رقم (4) معامل الثبات ألفا كرونباخ لكل مجال من مجالات المقياس

المجال	معامل ألفا كرونباخ
رأس المال البشري	0.84
رأس المال الهيكلي	0.78
رأس مال العلاقات	0.84
جميع مجالات الاستبانة	0.88

يتضح من الجدول رقم (4) للمقياس ككل (0.88) وهو معامل ثبات مرتفع ودال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

اختبار التوزيع الطبيعي (K-S) Nolmogorov-Simirov Test

تم استخدام اختبار كولموجوروف-سمرنوف (Nolmogorov-Simirov Test (K-S) لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (5)

جدول (5) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

م	الاستبانة	قيمة z	القيمة الاحتمالية
1	رأس المال البشري	0.85	0.11
2	رأس المال الهيكلي	0.78	0.23
3	رأس مال العلاقات	0.69	0.06
	جميع مجالات الاستبانة	0.78	0.87

يتضح من الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية (Sig) لجميع مجالات المقياس كانت أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$ ، وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي، وعليه تم استخدام الاختبارات المعلمية لتحليل فقرات الاستبانة والإجابة عن الفرضيات.

وتم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

معامل ألفا كرونباخ Cronbache Alfa، طريقة التجزئة النصفية Split Half Method، والمتوسط الحسابي وذلك لمعرفة ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من

## أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن...

عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، واختبار T للعينه الواحدة (One Sample T test) لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي، واختبار T test لإيجاد الفروق بين عينتين مستقلتين، واختبار تحليل التباين الأحادي للفرق بين ثلاث عينات مستقلة فأكثر.

### تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة:

يتضمن هذا عرض تحليلي للبيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة، واستعراض أبرز نتائج الاستبانة، والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على متغيراتها التي اشتملت على (المؤهل العلمي- والتخصص العلمي- والمركز الوظيفي)؛ لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، حيث تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (spss) للحصول على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

الإجابة عن السؤال الأول: ما أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

تم تحليل البيانات باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيم T وقيم SIG والوزن النسبي كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (6) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والمتوسط الحسابي النسبي وقيمة الاحتمال لمجالات دور النخبة القيادية في رفع كفاءة الأداء لدى العاملين في مؤسسات التعليم العالي

الترتيب	القيمة الاحتمالية (sig)	قيمة "ت"	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط	المجال
1	0.00	10.4	87.2	0.13	4.36	رأس المال البشري
3	0.00	9.43	83.8	0.23	4.19	رأس المال الهيكلي
4	0.00	7.12	85.7	0.16	4.29	رأس مال العلاقات
	0.00	9.68	85.6	0.07	4.28	الدرجة الكلية

المتوسط الحسابي دال احصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

يتضح من الجدول (6):

المتوسط الحسابي للدرجة الكلية يساوي (4.28) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (85.6%)،

د. عصام الطويل، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، يناير 2018

قيمة الاختبار (9.68) وأن القيمة الاحتمالية (sig) تساوي (0.00)، يعني أن هذا المجال دال إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) مما يدل على أن هناك أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

**الفرض الأول: يؤثر القياس والإفصاح عن عناصر رأس المال البشري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية:**

تم تحليل البيانات باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيم T وقيم SIG والوزن النسبي كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (7) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والمتوسط الحسابي النسبي وقيمة الاحتمال لفقرات مجال لكل فقرة من فقرات مجال القياس والإفصاح عن عناصر رأس المال البشري

الرتبة	القيمة الاحتمالية (sig)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
10	0.00	15.13	83.7	0.4	4.18	القياس والإفصاح المحاسبي عن المعرفة المتضمنة في عقول العاملين يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
11	0.00	15.13	83.6	0.4	4.16	يساعد القياس والإفصاح المحاسبي عن قدرة المنشأة على التجديد المستمر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
12	0.00	9.129	75.4	0.43	3.77	القياس والإفصاح المحاسبي عن علاقات الأفراد داخل وخارج المنشأة يؤثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
6	0.00	14.23	87.7	0.5	4.38	يساهم القياس والإفصاح المحاسبي عن قدرة العاملين على الإبداع والابتكار في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
4	0.00	15	90	0.51	4.5	يشجع القياس والإفصاح المحاسبي عن خبرات العاملين في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن...

1	0.00	15.13	100	0.00	5	القياس والإفصاح المحاسبي عن الرضا الوظيفي للعاملين يؤثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	6
9	0.00	16.6	83.8	0.4	4.19	يساهم القياس والإفصاح المحاسبي عن برامج تنمية وتدريب العاملين في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	7
2	0.00	15.43	92.3	0.5	4.62	يساهم القياس والإفصاح المحاسبي عن مهارات العاملين في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	8
3	0.00	14.15	90.8	0.51	4.54	يعكس القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية المزيد من الموضوعية والمصدقية للقوائم المالية.	9
7	0.00	14.61	86.9	0.49	4.35	يعكس القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية المزيد من الثقة للقوائم المالية والملاءمة.	10
8	0.00	14.23	84.6	0.43	4.23	يؤدي رأس المال البشري إلى تطبيق الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية للشركة، وبالتالي الحصول على معلومات ذات جودة عالية.	11
5	0.00	8.062	87.7	0.5	4.38	يؤدي الإفصاح عن رأس المال البشري في التقارير المالية إلى تقديم معلومات أفضل للأطراف ذات المصلحة.	12
	<b>0.00</b>	<b>10.4</b>	<b>87.2</b>	<b>0.13</b>	<b>4.36</b>	<b>جميع فقرات المجال</b>	

المتوسط الحسابي دال احصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

يتضح من الجدول (7):

المتوسط الحسابي للدرجة الكلية يساوي (4.36) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (87.2%)، قيمة الاختبار (10.4) وأن القيمة الاحتمالية (sig) تساوي (0.00) يعني أن هذا المجال دال إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) مما يدل على القياس والإفصاح عن عناصر رأس المال البشري يؤثر على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

**أعلى فقرة:**

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (6) "القياس والإفصاح المحاسبي عن الرضا الوظيفي للعاملين يؤثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية" يساوي (5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (100%)، قيمة الاختبار (15.3) وأن القيمة الاحتمالية (sig) تساوي (0.00) يعني أن هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.

**أدنى فقرة:**

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (3) "القياس والإفصاح المحاسبي عن علاقات الأفراد داخل وخارج المنشأة يؤثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية" يساوي (3.77) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (57.4%)، قيمة الاختبار (9.12) وأن القيمة الاحتمالية (sig) تساوي (0.00) يعني أن هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.

**الفرضية الثانية: يؤثر القياس والإفصاح عن عناصر رأس المال الهيكلي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية:**

تم تحليل البيانات باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيم (T) وقيم (SIG) والوزن النسبي كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (8) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والمتوسط الحسابي النسبي وقيمة الاحتمال ل فقرات

مجال لكل فقرة من فقرات مجال القياس والإفصاح عن عناصر رأس المال الهيكلي

الرتبة	القيمة الاحتمالية (sig)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
10	0.00	15.13	80	0.63	4	القياس والإفصاح المحاسبي عن قدرة المنشأة مواجهة التغيرات الخارجية يساعد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
5	0.00	17.46	83.8	0.4	4.19	يساهم القياس والإفصاح المحاسبي عن أسلوب إدارة

أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن...

						المنشأة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	
6	0.00	5.496	82.3	0.33	4.12	يساعد القياس والإفصاح المحاسبي عن الأساليب التقنية الحديثة في المنشأة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	3
12	0.00	7.997	76.2	0.75	3.81	القياس والإفصاح المحاسبي عن الهيكل الإداري بالمنشأة يؤثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	4
7	0.00	13.84	80.8	0.66	4.04	القياس والإفصاح المحاسبي عن التخطيط للعمليات المستقبلية للمنشأة يؤثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	5
11	0.00	14.4	77.7	0.33	3.88	يحفز القياس والإفصاح المحاسبي عن القيم والمبادئ ومعايير العمل بالمنشأة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	6
8	0.00	16.6	80.1	0.52	4.1	يساهم القياس والإفصاح المحاسبي عن كفاءة استخدام نظم المعلومات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	7
9	0.00	16.6	80.2	0.00	4.3	القياس والإفصاح المحاسبي عن الملكية الفكرية يؤثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	8
4	0.00	16.6	88.5	0.5	4.42	يعكس القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الهيكلي المزيد من الموضوعية والمصداقية للقوائم المالية.	9
2	0.00	14.61	92.2	0.49	4.61	يعكس القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الهيكلي المزيد من الثقة للقوائم المالية والملاءمة.	10
1	0.00	15.13	92.3	0.5	4.62	يؤدي قياس رأس المال الهيكلي إلى تضيق الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية، وبالتالي الحصول على معلومات ذات جودة.	11
3	0.00	10.25	92.1	0.5	04.6	يؤدي الإفصاح عن رأس المال الهيكلي في التقارير المالية إلى تقديم معلومات أفضل للأطراف ذات المصلحة.	12
	<b>0.00</b>	<b>9.43</b>	<b>83.8</b>	<b>0.23</b>	<b>4.19</b>	<b>جميع فقرات المجال</b>	

المتوسط الحسابي دال احصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

#### يتضح من الجدول (8):

المتوسط الحسابي للدرجة الكلية يساوي (4.19) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (83.8%)، قيمة الاختبار (9.43) وأن القيمة الاحتمالية (sig) تساوي (0.00) يعني أن هذا المجال دال إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، مما يدل على القياس والإفصاح عن عناصر رأس المال الهيكلي يؤثر على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

#### أعلى فقرة:

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (11) "يؤدي قياس رأس المال الهيكلي إلى تضيق الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية"، وبالتالي الحصول على معلومات ذات جودة "يساوي (4.62) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (92.3%)، قيمة الاختبار (15.3) وأن القيمة الاحتمالية (sig) تساوي (0.00) يعني أن هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.

#### أدنى فقرة:

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (4) "القياس والإفصاح المحاسبي عن الهيكل الإداري بالمنشأة يؤثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية" يساوي (3.81) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (76.2%)، قيمة الاختبار (7.9) وأن القيمة الاحتمالية (sig) تساوي (0.00) يعني أن هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.

**الفرضية الثالثة: يؤثر القياس والإفصاح عن عناصر رأس مال العلاقات على تحسين جودة المعلومات المحاسبية:**

تم تحليل البيانات باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيم T وقيم SIG والوزن النسبي كما هو مبين في الجدول التالي:

أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن...

جدول رقم (9) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والمتوسط الحسابي النسبي وقيمة الاحتمال لفقرات مجال لكل فقرة من فقرات مجال القياس والإفصاح عن عناصر رأس مال العلاقات

الرتبة	القيمة الاحتمالية (sig)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
6	0.00	7.404	84.6	0.43	4.23	القياس والإفصاح المحاسبي عن تأثير المنشأة على السوق يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
7	0.00	15.96	83.8	0.4	4.19	يساعد القياس والإفصاح المحاسبي عن وجود أسواق مستهدفة من الناحية الجغرافية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
12	0.00	8.113	76.2	0.4	3.81	توفير المعلومات والقنوات التي تمكن المستثمر من الحصول على المنافع المستقبلية يؤثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
11	0.00	8.062	79.2	0.66	3.96	يشجع القياس والإفصاح المحاسبي عن الإستراتيجية التسويقية للاستثمار في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
3	0.00	15.13	91.5	0.5	4.58	يحفز القياس والإفصاح المحاسبي عن علاقات المنشأة بالأطراف الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
9	0.00	14.4	83.6	0.75	4.177	القياس والإفصاح المحاسبي عن قدرة المنشأة على استقطاب العملاء يؤثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
10	0.00	15.96	80	0.63	4	يساهم القياس والإفصاح المحاسبي عن قدرة المنشأة على تلبية رغبات واحتياجات العملاء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
8	0.00	16.6	83.7	0.4	4.18	يساعد القياس والإفصاح المحاسبي عن أسماء الموردين الأساسيين في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
5	0.00	17.38	88.5	0.5	4.42	يعكس القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس مال العلاقات المزيد من الموضوعية والمصداقية للقوائم المالية.
4	0.00	52.98	91.4	0.5	4.52	يعكس القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس مال العلاقات المزيد من الثقة للقوائم المالية والملاءمة.

2	0.00	26.64	92.3	0.5	4.62	يؤثر قياس رأس المال العلاقات إلى تضيق الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية للشركة، وبالتالي الحصول على معلومات ذات جودة عالية.	11
1	0.00	41.37	93.1	0.49	4.65	يؤدي الإفصاح عن رأس مال العلاقات في التقارير المالية إلى تقديم معلومات أفضل للأطراف ذات المصلحة.	12
	<b>0.00</b>	<b>7.12</b>	<b>85.7</b>	<b>0.16</b>	<b>4.29</b>	<b>جميع فقرات المجال</b>	

المتوسط الحسابي دال احصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

يتضح من الجدول (9):

المتوسط الحسابي للدرجة الكلية يساوي (4.29) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (85.7%)، قيمة الاختبار (7.12) وأن القيمة الاحتمالية (sig) تساوي (0.00) يعني أن هذا المجال دال إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) مما يدل على القياس والإفصاح عن عناصر رأس مال العلاقات يؤثر على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

**أعلى فقرة:**

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (12) "يؤدي الإفصاح عن رأس مال العلاقات في التقارير المالية إلى تقديم معلومات أفضل للأطراف ذات المصلحة" يساوي (4.69) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (93.1%)، قيمة الاختبار (41.3) وأن القيمة الاحتمالية (sig) تساوي (0.00) يعني أن هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.

**أدنى فقرة:**

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (3) "توفير المعلومات والتقنوات التي تمكن المستثمر من الحصول على المنافع المستقبلية يؤثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية" يساوي (3.81) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (76.2%)، قيمة الاختبار (8.11) وأن القيمة الاحتمالية (sig) تساوي (0.00) يعني أن هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.

أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن...

للإجابة عن السؤال الرابع: هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $(a \geq 0.05)$  في أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية تعزي المتغيرات (المؤهل العلمي- والتخصص العلمي- والمركز الوظيفي)؟  
ينبثق من السؤال الرابع الفرضيات التالية:

أ. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية تعزي لمتغير المؤهل العلمي.  
استخدم الباحث اختبار التباين الأحادي (One Way Anova) للتعرف على الفروق في متغير المؤهل العلمي.

جدول رقم (10) نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

المجالات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
رأس المال البشري	بين المجموعات	0.06	2	0.03	1.79	0.18
	داخل المجموعات	0.37	23	0.02		
	المجموع	0.43	25			
رأس المال الهيكلي	بين المجموعات	0.07	2	0.03	0.64	0.53
	داخل المجموعات	1.23	23	0.05		
	المجموع	1.3	25			
رأس مال العلاقات	بين المجموعات	0.1	2	0.05	2.26	0.12
	داخل المجموعات	0.53	23	0.02		
	المجموع	0.63	25			
جميع المجالات	بين المجموعات	0.02	2	0.01	1.48	0.24
	داخل المجموعات	0.12	23	0.01		
	المجموع	0.14	25			

يتبين من الجدول رقم (10):

أن قيمة مستوى الدلالة  $sig=0.24$  وهي أكبر من  $\alpha=0.05$  وأن قيمة "ف" المحسوبة أقل من قيمة "ت" الجدولية، وبالتالي سنقبل الفرضية الصفرية، حيث يتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة

د. عصام الطويل، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، يناير 2018

إحصائية بين متوسطات أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير المؤهل العلمي لجميع الأبعاد.  
 ب. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير التخصص العلمي.  
 استخدم الباحث اختبار التباين الأحادي (One Way Anova) للتعرف على الفروق في متغير التخصص العلمي.

جدول رقم (11) نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) تبعاً لمتغير التخصص العلمي

المجالات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
رأس المال البشري	بين المجموعات	0.05	3	0.02	0.93	0.441
	داخل المجموعات	0.38	22	0.02		
	المجموع	0.43	25			
رأس المال الهيكلي	بين المجموعات	0.18	3	0.06	1.15	0.351
	داخل المجموعات	1.13	22	0.05		
	المجموع	1.3	25			
رأس مال العلاقات	بين المجموعات	0.22	3	0.07	1.22	0.24
	داخل المجموعات	0.41	22	0.02		
	المجموع	0.63	25			
جميع المجالات	بين المجموعات	0.05	3	0.02	1.02	0.31
	داخل المجموعات	0.09	22	0		
	المجموع	0.14	25			

يتبين من الجدول رقم (11)

أن قيمة مستوى الدلالة  $\text{sig}=0.31$  وهي أكبر من  $\alpha=0.05$  وأن قيمة "ف" المحسوبة أقل من قيمة "ت" الجدولية، وبالتالي سنقبل الفرضية الصفرية، حيث يتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة

## أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن...

إحصائية بين متوسطات أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير التخصص العلمي لجميع الأبعاد.

ج. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير المركز الوظيفي

استخدم الباحث اختبار التباين الأحادي (One Way Anova) للتعرف على الفروق في متغير المركز الوظيفي.

جدول رقم (12) نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) تبعاً لمتغير المركز الوظيفي

المجالات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
رأس المال البشري	بين المجموعات	0	2	0	0.05	0.95
	داخل المجموعات	0.43	23	0.02		
	المجموع	0.43	25			
رأس المال الهيكلي	بين المجموعات	0.11	2	0.06	1.08	0.36
	داخل المجموعات	1.19	23	0.05		
	المجموع	1.3	25			
رأس مال العلاقات	بين المجموعات	0.04	2	0.02	0.81	0.46
	داخل المجموعات	0.59	23	0.03		
	المجموع	0.63	25			
جميع المجالات	بين المجموعات	0.01	2	0	0.43	0.65
	داخل المجموعات	0.13	23	0.01		
	المجموع	0.14	25			

يتبين من الجدول رقم (12)

أن قيمة مستوى الدلالة  $\text{sig}=0.65$  وهي أكبر من  $\alpha=0.05$  وأن قيمة "ف" المحسوبة أقل من قيمة "ت" الجدولية، وبالتالي سنقبل الفرضية الصفرية، حيث يتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير المركز الوظيفي لجميع الأبعاد.

## النتائج والتوصيات:

### أولاً- النتائج:

1. يؤدي القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
2. يؤدي قياس رأس المال الفكري إلى تضيق الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية، وبالتالي الحصول على معلومات ذات جودة.
3. يؤدي الإفصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية إلى تقديم معلومات أفضل للأطراف ذات المصلحة.
4. يعكس القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري المزيد من الثقة والملائمة للقوائم المالية.
5. القياس والإفصاح عن الرضا الوظيفي ومهارات العاملين وعلاقات الأفراد داخل وخارج المنشأة يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
6. القياس والإفصاح عن الهيكل الإداري بالمنشأة يؤثر في تحسين جودة المعلومات.
7. يحفز القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة والمبادئ ومعايير العمل بالمنشأة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
8. يشجع القياس والإفصاح عن الإستراتيجية التسويقية للاستثمار في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
9. توفير المعلومات والقنوات التي تمكن المستثمر من الحصول على المنافع المستقبلية يؤثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

### ثانياً- التوصيات:

1. حث الجمعيات والمنظمات المهنية ومجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار معيار محاسبي يحكم عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري.
2. الاستعانة بالخبراء والمستشارين وإجراء اختبارات من أجل الإلمام بجميع أوجه عملية قياس رأس المال الفكري.

### أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن...

3. ضرورة إدراك المنظمات أهمية إدراك ما يشكله رأس المال الفكري بغرض الاهتمام به وتطويره واستغلاله لتحقيق معلومات ذات جودة عالية.
4. خلق لغة جديدة ونشرها داخل المنظمة تركز على استخدام المصطلحات الجديدة مثل رأس المال البشري، رأس المال الهيكلي، وغيرها.
5. الاهتمام بقياس رأس المال الفكري ومدى مساهمة كل مكون من مكوناته في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

### ثالثاً: البحوث المستقبلية:

يرى الباحث في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج وجود العديد من المجالات التي يمكن أن تشكل أساساً لبحوث مستقبلية، ومن أهمها ما يلي:

1. مدخل مقترح لقياس رأس المال الفكري لخدمة قرارات المستثمرين في ظل المتغيرات البيئية الحديثة.
2. أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لرأس المال الفكري بالجامعات الفلسطينية كمدخل لتعظيم قيمة المنشأة.

### المراجع:

#### أولاً- المراجع العربية:

- أسامة عبد المنعم علي، 2008، "أثر رأس المال الفكري والتدقيق الداخلي على الحاكمة المؤسسية في الشركات الصناعية الأردنية"، رسالة دكتوراه غير منشوره، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن.
- التجاني أحمد عبد الله، 2013، "المحاسبة عن رأس المال الفكري ودوره في تحديد جودة وفاعلية المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير غير منشوره، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- توفيق عبد المحسن الخيال، 2005، "أهمية المحاسبة عن رأس المال الفكري وتحديد آثارها على جدوى المعلومات المحاسبية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

د. عصام الطويل، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، يناير 2018

- رشا أبو بكر غريب، 2011، "إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنها، كلية التجارة، مصر.
- زهراء أحمد محمد، 2013، "اتجاهات القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري- دراسة تطبيقية على القطاع المصرفي السوداني"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، الخرطوم.
- سعد علي العنزي، وأحمد علي صالح، 2009، "إدارة رأس المال الفكري في منظمات الأعمال"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان.
- سعد غالب ياسين، 2007، "المفاهيم النظم والتقنيات"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- عادل حرحوش المفرجي، وأحمد علي صالح 2003، "رأس المال الفكري- طرق قياسه وأساليبه المحافظة عليه"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر.
- عالية عبد الحميد عارف، 2010، "التدريب الفعال في تطوير رأس المال الفكري مع التطبيق على مركز دعم واتخاذ القرار في جمهورية مصر العربية"، مؤتمر تطوير رأس المال البشري، وزارة الأوقاف والشئون الإسلامية، قطاع التخطيط والتطوير، الكويت، 18-20 يناير.
- عبد الستار حسين يوسف، 2005، "دراسة وتقييم رأس المال الفكري في شركات الأعمال"، مؤتمر اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، عمان 27-29 أبريل.
- عبود نجم نجم، 2005، "قياس وتقييم إنتاجية العمل المعرفي في الشركات كثيفة المعرفة"، مؤتمر اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، عمان 27-29 أبريل.
- عصام الدين محمد متولي، وصالح علي أحمد، 2010، "مفهوم ونماذج القياس المحاسبي لرأس المال الفكري"، من بحوث المؤتمر السنوي الدولي الخامس والعشرين، كلية التجارة، جامعة المنصورة، في الفترة ما بين 4-6 مايو.

## أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن...

- عفاف اسحاق أبو زر، 2008، "المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبة الدولية، مجلة البصائر للبحوث والدراسات، جامعة البتراء، الأردن.
- عيسى هاشم حسن، 2005، "القياس المحاسبي لرأس المال البشري: دراسة ميدانية على قطاع المصارف في سوريا"، رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة دمشق، سوريا.
- مجدي مليجي مليجي، 2013، "محددات الإفصاح عن رأس المال الفكري وأثره على الأداء المالي- دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المسجلة، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر.
- محمد عبد الفتاح إبراهيم رزق، 2006، "إطار مقترح لتحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- محمد ماهر شحادة، 2016، "متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسات التعليم العالي، رسالة ماجستير غير منشوره، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.
- مدثر طه أبو الخير، 2007، "أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة القوائم المالية: دراسة ميدانية عن تطبيق معايير الانخفاض في قيمة الأصول"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، العدد الأول، جامعة طنطا.
- هاشم فوزي العبادي، 2008، "التقييم من خلال نظرية رأس المال البشري ومفهوم الكفاءات: التشخيص أم التصميم، مجلة بحوث اقتصادية عربية العددان 43-44، السنة الخامسة، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، لبنان.
- هاني محمد السعيد، 2008، "رأس المال الفكري- انطلاقة إدارية معاصرة"، دار السحاب للنشر والتوزيع، القاهرة.
- وليد ناجي الحياي، 2007، "نظرية المحاسبة"، الأكاديمية العربية في الدنمارك.

## ثانياً- المراجع الأجنبية:

- Bozzolan, Regan And Ricceri. 2004. "International Capital Disclosure (ICD) Across Europe A Comparisons Between Italy, Irland and The UK, Work Paper, Cardiff University.
- Cohen, D. A. Dey, and t. Lys. 2008. "Real and Accrual-Based Earnings Management in The Pre-and Post- Sarbanes- Oxley periods", the Accounting Review. 83(3): 757-787.

- Curthre And Petty, Intellectual Capital .2000. Australian Annual Reporting Practices, Journal of Intellectual Capital, Vol1, No, 3.
- Edvinsson, L. and Malone, M.S. 1997. "Intellectual Capital, New York, Harper Business.
- Indra Abeysekera .2010. "The Influence of board size on intellectual capital disclosure by Kenyan listed firms", Journal of Intellectual Capital, Vol. 11, No. 4.
- Meng-Yuh Cheng, et.al. 2010. "Invested resource, competitive intellectual capital, and corporate performance, Journal of Intellectual Capital. Vol, 11. No. 4.
- Mouritsen, J. And H. Lasen, Beadingan .2001."Intellectual capital sttlement: Describing and prescribing knowledge management strategies", Journal of Intellectual capital, Vol. 15.
- Ninlaphay, S. & P. Ussahawanitchakit. 2010. "Accounting Professionalism, Financial Reporting quality and Information Usefulness: evidence From Exporting Firms in Thailand" Journal International Business and Economics. 11(4): 155-166.
- Petty, R., and J. Guthrie. 2000. "Intellectual Capital Literature Review", Journal of Intellectual Capital. Vol. 1, No. 2: 155-176.
- Radhi, Al-Hamadeen and Mishiel Suwaidan. 2014. "Content and Determinants of Intellectual Capital Disclosure, Evidence From Annual Reports of The Jordanian Industrial Public Listed Companies" International Journal and Social Science. 5(8): 165-175.
- Rahman, A. Yesri., J., and Perera, H. 2010. "Financial Reporting Quality in International Setting: A Comparative Study of The USA, Japan, Thailand, France and Germany", The International Journal of Accounting. 2(4):2.
- Verleun. M., Georgios. G., Loannis, S., & Kanstantions., Z. v. 2011. "The Sarbanes – Oxley Aet and Accounting Quality: A Comprehensive Examination", the International Journal of Economies and Finance. 3(5): 49-54.
- Waroonkun, S., & Ussahawanitchakit, P. 2011. "Accounting Quality Accounting Performance and Firm Survival: An Empirical Investigation of Thai-List Firms", International Journal of Business Research. 11(4): 118-143.