التحديات التي تواجه المحاسبين في قياس رأس المال الفكري من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس في جامعة بنغازي

د. إيمان علي الدريوي*
أستاذ مساعد في قسم المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة بنغازي ، ليبيا
eman.eldarewi@uob.edu.ly
تاريخ الارسال 2026/1/20م تاريخ القبول 2026/2/15م

Challenges Facing Accountants in Measuring Intellectual Capital from the Perspective of Faculty Members at the University of Benghazi

Dr. Eman Ali Eldarewi Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Benghazi
eman.eldarewi@uob.edu.ly

ABSTRACT

This study aimed to identify the challenges facing accountants in measuring intellectual capital. The researcher reviewed the literature on intellectual capital, exploring various perspectives, this study examines global, Arab, as well as local research, including recent studies on the subject, to identify the challenges facing the measurement of intellectual capital. These challenges were largely agreed upon in recent studies. The opinions of faculty members in the Accounting Department at the University of Benghazi regarding these challenges were surveyed through a field study. The descriptive-deductive approach has been used to achieve the study's objectives. A questionnaire was distributed to 66 faculty members in the Accounting Department at the University of Benghazi as the data collection tool. The questionnaire data has been analysed using SPSS software. The study concluded that the views of researchers in previous studies as well as the opinions of the faculty members in the Accounting Department at the University of Benghazi concurred that measuring intellectual capital is difficult despite its importance. Furthermore, there is no specific accounting model for measuring intellectual capital, besides most of the measures currently used to measure it remain controversial among accountants in addition to the lack of general agreement. Therefore; the study recommended developing the conceptual framework of accounting to encompass intellectual capital concepts as well as establish a clear and agreed-upon reference for these concepts through research along with more seminars on the subject. The and necessity to recognize intellectual capital as an intangible asset, besides the necessity of developing a suitable accounting model whichever is most accurate for measuring intellectual

حقوق النشر © للمؤلف/للمؤلفين 2025. ينشر هذا البحث بموجب رخصة المشاع الإبداعي Creative Commons (CC BY-NC 4.0)

capital across all institutions. Furthermore, it recommended that government agencies and professional organizations define specific models for measuring intellectual capital within each industry or sector individually.
Keywords: Accounting measurement, intellectual capital, University of Benghazi.

الملخـــــص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التحديات التي تواجه المحاسبين في قياس رأس المال الفكري، فقد قامت الباحثة بالاطلاع على أدبيات رأس المال الفكري، والخوض في وجهات النظر المتعددة، العالمية منها والعربية، والمحلية، والمتمثلة بدراسات حديثة بالموضوع، ومن ثم استخلاص التحديات التي تواجه قياس رأس المال الفكري والتي اتفقت عليه أغلب وجهة النظر بالدراسات الحديثة، ومن تم استطلاع أراء أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة جامعة بنغازي حول هذه التحديات من خلال دراسة ميدانية، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي الاستنباطي لتحقيق أهداف الدراسة، استخدمت استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات وزعت على 66 عضو هيئة تدرس بالقسم المحاسبة بجامعة بنغازي. تم تحليل البيانات أسئلة الاستبيان باستخدام برنامج (SPSS)، وتوصلت الدراسة إلى اتفاق وجهات نظر الباحثين في الدراسات السابقة مع آراء أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة جامعة بنغازي على أن صعوبة قياس رأس المال الفكري بالرغم من أهميته، ولا يوجد نموذج محاسبي محدد لقياس رأس المال الفكري، وأن أغلب المقاييس التي تعتمد في الوقت الحاضر لقياس رأس المال الفكري لا تزال مثار جدل بين المحاسبين ولا يوجد اتفاق عام عليها. عليه؛ أوصت الدراسة بالعمل على تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة لجعله يستوعب المفاهيم لخاصة برأس المال الفكري ولتكون هناك مرجعية واضحة لهذه المفاهيم ومتفقاً عليها من خلال إجراء البحوث والندوات حول هذا الموضوع، وضرورة الاعتراف برأس المال الفكري كأصل غير ملموس، وضرورة وضع نموذج محاسبي مقترح أيهما أصح محدد لقياس رأس المال الفكري لجميع المؤسسات، إضافة لذلك على الجهات الحكومية والمنظمات المهنية تحديد نماذج معينة لقياس في رأس المال الفكري خاص بكل صناعة، أو قطاع على حدا.
الكلمات الافتتاحية: القياس المحاسبي، رأس المال الفكري، جامعة بنغازي.

المقدمة:

مع تطور مجتمع المعرفة، وانتشار تكنولوجيا المعلومات، أدى هذا الأمر إلى سهولة

نقل المعرفة وسرعة تداولها ونشرها، ومن ثم معالجتها لتوليد معارف جديدة، ويعود الفضل في ذلك إلى الدور الكبير الذي مارسه العنصر البشري في هذا التقدم بإعتباره أحد أهم عوامل الإنتاج المساهمة في العملية الإنتاجية، مما انعكس إيجاباً على تطور المؤسسات في نواحي متعددة مما دفعها إلى الاعتماد على امتلاك المعرفة من خلال حيازتها للمزيد من الأصول غير المادية (الأصول غير الملموسة)، والتي يأتي رأس المال الفكري في مقدمتها. يعتبر رأس المال الفكري من المفاهيم الحديثة والذي يعبر عن امتلاك المعرفة والمعلومات، والخصائص الفكرية، والخبرة، والابداع التي يتميز بها الافراد داخل المؤسسة، والتي أصبحت اليوم من أهم الموارد الرئيسية للاقتصاد.

بالرغم من الدور الهام لرأس المال الفكري في العملية الإنتاجية، غير أن عملية الأهتمام بالقياس والإفصاح المحاسبي عنه في القوائم المالية ماتزال دون المستوى المطلوب، ولعل من التحديات التي تواجه المؤسسات اليوم هو مدى معرفتها لمكونات رأس المال الفكري المتوافر لديها وهل تقوم بقياسه والإفصاح عنه أم لا، فطبيعة هذه الأصول وعدم وجود نماذج تساعد على قياسها بشكل دقيق وصحيح، دائما ما كانت تشكل تحدياً أمام كل محاولة للقياس.

مشكلة الدراسة:

تتجلى مشكلة الدراسة في معرفة التحديات التي يواجهها المحاسبون في المؤسسات في قياس رأس المال الفكري الذي يعبر عنه ببيانات نوعية من الصعوبة التعبير عنها في صورة كمية، كما أن غياب هذا النوع من رأس المال بإعتبار عناصره تمثل الصيغة المفاهيمية لكيفية التعامل محاسبياً مع أصل من أصول المؤسسات، وأن المداخل الحديثة لقياسه (المالية) مازالت بحاجة إلى الكثير من الدراسة والبحث لتصبح قادرة على القيام بعملية القياس بشكل موضوعي ومتفق عليه، حيث أن هذه المداخل لازالت محل جدل بين الباحثين والمفكرين في مجال المحاسبة. فقد أظهرت دراسة الدوغجي وعلي (2010) قصور أنظمة المحاسبة التقليدية عن تحديد عناصر رأس المال الفكري، وأيضا لا يوجد نموذج محاسبي محدد لقياس رأس المال الفكري بالرغم من أهميته. في حين بينت دراسة بوفرح (2019) وجوب قياس رأس المال الفكري والإفصاح عنه ضمن القوائم المالية لكي تعبر تعبيراً صادقاً عن حقيقة المركز المالي للمؤسسة. وأكدت دراسة قراس، تمزغين (2022) أن المؤسسات تواجه صعوبة في عملية قياس عناصر رأس المال الفكري. وعلى العكس من ذلك فقد أظهرت دراسة غلاء (2023) وجود قياس وإفصاح عن رأس المال الفكري في المصارف التجارية بمنطقة الجفرة، إلا أنها بينت

وجود نقص وعدم وضوح لدى العاملين في آلية قياس الافراد داخل وخارج المصارف. وحيث تنوعت نتائج الدراسات فيما يتعلق بقياس راس المال الفكري بين تعدد نماذجه وصعوبة قياسه من عدمه، فجاءت هذه الدراسة الفكرية لمعرفة التحديات التي تواجه قياس رأس المال الفكري من خلال الإجابة عن السؤال الرئيسي التالي:

"ما التحديات التي تواجه المحاسبين في قياس رأس المال الفكري من وجهة نظر اعضاء هيئة التدريس في جامعة بنغازي؟"

أسئلة الدراسة :

ـ ما المفاهيم المتعلقة برأس المال الفكري، وأهميته، ونماذج قياسه ؟

ـ ما التحديات التي تواجه المحاسبين في قياس رأس المال الفكري

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد المفاهيم المتعلقة برأس المال الفكري، وأهميته، ونماذج قياسه؛ ومعرفة التحديات التي تواجه المحاسبين في قياس رأس المال الفكري من خلال مراجعة ادبية للدراسات المحاسبية لاستخلاص أهم التحديات، ومن ثم التعرف على هذه التحديات من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس في جامعة بنغازي.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الدور الذي يؤديه رأس المال الفكري للمؤسسة في تعظيم قيمتها عندما يتم القياس والافصاح عنه في القوائم المالية، وعلى الرغم من الأهمية المتزايدة لرأس المال الفكري إلا أن الأنظمة المحاسبية لازالت لا تأخذ بعين الاعتبار كل الأصول غير الملموسة للمؤسسة بإستثناء حالات محدودة مثل الشهرة وبراءة الاختراع وحق النشر. لذلك تعد هذه الدراسة محاولة أكاديمية لتسليط الضوء على التحديات التي تواجه المحاسبين في قياس رأس المال الفكري في ظل مجتمعات اقتصادية تتعاظم فيها المعرفة، وكذلك من خلال تناول الدراسات والأبحاث النظرية والتطبيقية الخاصة بالتعرف على رأس المال الفكري والنماذج المحاسبية التي يمكن اعتمادها في قياسه.

الإطـــار النظري للدراسة:

مفهوم رأس المال الفكري:

يعد رأس المال الفكري (IC) **Intellectual Capital** من المفاهيم الحديثة التي ظهرت مع نهاية القرن العشرين وبداية القرن الحادي والعشرين، ويشير إلى الإنتاج العقلي سواء بشكله الكامن في ذهن العنصر البشري وعقله، أو بشكله الموثق في السجلات وقواعد البيانات، فلقد أصبح رأس المال الفكري الان أهم مصدر لتعظيم

الأصول الأخرى في المؤسسات لأنه عامل مساعد في زيادة العوائد المادية وتحقيق البناء (بريدان، 2023).

وعليه يعرف رأس المال الفكري على أنه " أي شيء يمكن أن تستخدمه المؤسسة لزيادة ميزتها التنافسية في الســوق، بما في ذلك المعرفة والمعلومات وحقوق الملكية الفكرية والخبرة. وبعبارة أخرى، يتم تقديم الاستثمار الفكري كأصول غير ملموسة وينتـــج قيمة للمؤسسات يمكن أن تنعكس كدخل نهائي في البيانات المالية، ولكن لا يمكن التعبير عنه كعنوان محاسبي في البيانات المالية " ويرى Nazemi وآخرون من خلال مراجعتهم لأدبيات المحاسبة أن رأس المال الفكري تم تعريفه من وجهات نظر مختلفة، مع التركيز على مستوى التحليل (الفردي أو التنظيمي)، وإدراك قيمة الوقت (القيمة الحالية أو القيمة المستقبلية)، والموضوعية (المدخلات أو المخرجات) (Nazemi et. Al.,2012: 5-6). ويعرفه مصطفي على "أنه مجموعة من القدرات العقلية والموارد المعلوماتية والأصول الفكرية والخبرات الإبداعية التي يمكن توظيفها واستثمارها بطريقة أمثل في عمليات التطوير الإبداعي والاستراتيجي والموقف التنافسي" (مصطفى، 2016: 4). ويرى أعمر وسايح "أن رأس المال الفكري عبارة عن معرفة يمكن أن تنشئ لنا الثروة في المؤسسة" (أعمر وسايح، 2011: 156).

مما تقدم، يمكن تعريف لرأس المال الفكري بإنه مجموعة من المعارف والخبرات يمتلكها أفراد داخل المؤسسة لأداء مهامهم بأعلى درجة من الدقة ولتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة، ولتحقيق أعلى مركز مالي لها، حيث أساس نجاح المؤسسة مرتبط باستثمار رأس المال الفكري استثماراً أكفأ وتوجيه أفراده توجيهاً أمثل.

وقد اتفقت اغلب الدراسات المحاسبية على تصنيف رأس المال الفكري إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي (Choong، 2008؛ بوسبع وبورحلة، 2022؛ عبود، 2023):

1. رأس المال البشري: ويمثل قيمة العاملين في المؤسسة، ويشمل معرفة العاملين والمهارات والخبرات والطاقة الإبداعية للأفراد والتدريب، والتعليم، والدافعية.
2. رأس المال الهيكلي: ويمثل قدرة المؤسسة على الاستفادة من الفكر البشري لخلق القيمة، وتتمثل عناصره في العمليات، والاستراتيجيات والإجراءات، وبراءات الاختراع، وحقوق الطبع والنشر.
3. رأس المال الخارجي: ويمثل قدرة المؤسسة على التعامل مع أصحاب المصلحة الخارجيين، وتتمثل عناصره في ولاء العملاء، ورضا العميل، والعلاقة مع الموردين، والعلامة التجارية، والسمعة وقنوات التوريد، والتوزيع.

ويجب النظر إلى هذه المكونات الثلاثة، على اختلاف مسمياتها، من منظور تكاملي وتسلسلي- حيث يعتبر رأس المال الفكري نتاج تفاعل مكونات مجتمعة- فرأس المال البشري يؤثر بشكل إيجابي على رأس المال الهيكلي، ويتضافر الاثنان معاً بصورة تبادلية لتعزيز، وتقوية المؤسسة والذي ينعكس ببدوره في بناء علاقات جيدة وقوية مع الأطراف الخارجية، مما يؤدي إلى خلق الثروة، وبالتالي زيادة رأس المال البشري ورأس المال الهيكلي. كما يجي النظر إليها أيضاً على أنها تمثل علاقات مترابطة ومتداخلة تقوم المؤسسة بوضعها في إطار يُساهم في تحقيق الإنجاز المطلوب، وهو ما يمثل قيمة مضافة للمؤسسة، ويعكس النجاح في إدارة رأس المال الفكري (عبد الحليم ومحمود وبرعي، 2024).

قياس رأس المال الفكري:

يعرّف قياس رأس المال الفكري بأنه "عملية قياس قيمة رأس المال الفكري في المؤسسات وفقاً إلى قواعد وأحكام معينة، وتتمثل هذه القواعد بنماذج القياس العملية التي تعتمد عليها لأجراء عملية القياس المحاسبية" (مشكور وناصر، 2017: 184). إن الهدف من قياس رأس المال الفكري هو التعرف على جدوى الاستثمارات الرأسمالية التي تنفقها المؤسسة في مجالات التنمية البشرية والتنمية الهيكلية وأيضا في مجال اكتساب والحفاظ على العملاء من أجل الحفاظ على التميز التنافسي للأجل الطويل، وعلمية القياس ليست هدفا في حد ذاتها إنما هي أداء لا كتساب نقاط القوة ودعها وتعزيزها وأيضا اكتشاف نقاط الضعف ومحاولة علاجها وتلافيها مستقبلاً، فعلمية القياس تأتي في إطار النظام الرقابي وتقييم الأداء التنظيمي لاي مؤسسة، وأيضا تتم في إطار العملية الإدارية، ولا شك أن عملية وضع المعايير وقياسها وتحديد نقاط القوة والضعف هو أمر حيوي ومعقد وصعب في حد ذاته، إلا أن التعقيد والتداخل والصعوبة تكون أكثر حالا وتكتنف بشدة عمليات قياس رأس المال الفكري وذلك لأمور كثيرة منها (جاد الرب، 2006):

1. حداثة المفهوم وعدم التحديد الواضح من قبل العديد من الباحثين.
2. إنخفاض إدراك لأهمية رأس المال الفكري لدى كثير من المؤسسات في الدول النامية.
3. طبيعة الأصول غير الملموسة والتي يتكون منها رأس المال الفكري تزيد عملية القياس صعوبة وتعقيداً.
4. ما يكتنف عملية القياس بطبيعتها من مشاكل وقيود وتحديات ... وهكذا.

مبادئ القياس المحاسبي لرأس المال الفكري:

نقلا عن لويزة حدد stewart المبادئ الثلاثة لقياس رأس المال الفكري، والمتمثلة في (لويزة، 2016):

1. يجب أن تكون المقاييس سهلة، مع التركيز على قياس الأداء الإجمالي أو الكلي لرأس المال الفكري.
2. يجب قياس ماهو استراتيجي وهام في نشاط المؤسسة، وهو ما تمارسه لفترة طويلة نسبياً.
3. يجب قياس الأنشطة التي تنتج ثروة فكرية، أي الأنشطة المرتبطة برأس المال الفكري.

أهمية القياس المحاسبي عن رأس المال الفكري:

تتجلى أهمية القياس المحاسبي عن رأس المال الفكري، من خلال ما يترتب عن هذه العملية من فوائد، والتي تحقق بدورها منافع متعددة للمؤسسة، وتتجلى هذه الأهمية في كون أن قياس رأس المال الفكري محاسبياً يساهم في (رباحي،2017):

1. تحديد عناصر رأس المال الفكري، وتحديد قيمتها القابلة للتداول.
2. تحديد العائد المتوقع من الاستثمار في عناصر رأس المال الفكري.
3. تحديد القيمة السوقية للمؤسسة.
4. تحقيق رقابة فعالة على الأصول غير الملموسة لغرض إعداد التقارير المالية، حيث يساعد الإدارة على رقابة وتقويم أداء عناصر رأس المال الفكري.
5. المساعدة على دعم المزايا التنافسية للمؤسسة، وتخفيض درجة عدم التأكد والتعقيد والتشابك في التعاون بين المؤسسات.

نماذج قياس رأس المال الفكري:

على الرغم من الصعوبات التي يواجهها رأس المال الفكري في قياسه، فأن جهود الباحثين اتجهت نحو بعض المحاولات لإيجاد مقاييس أو نماذج يمكن الاعتماد عليها في القياس وهي كالآتي:

المقاييس الوصفية**:** ذكرت دراسة (تمرابط، 2023؛ الهلالي 2011؛ لويزة، 2016) أن هذه المقاييس تركز في تحديد سمات رأس المال الفكري وخصائصه المختلفة، كما تركز على استطلاع الآراء، والاتجاهات ذات التأثير غير المباشر على أداء عمليات المعرفة، وتحقيق نتائجها المرغوبة، وذلك اعتماداً على الخبرة الذاتية والتقدير الشخصي للقائمين بالدراسة. ومن أمثلة هذه المقاييس (نموذج أداة تقييم معرفة الإدارة، ونموذج التقييم

الذاتي لإنتاجية ذوي المهن المعرفية).

مقاييس الملكية الفكرية: حدد الباحثين (منشد، 2014؛ غلاء، 2023؛ Ahmadi, Lashkari & Arghanm, 2016) أن هذه المقاييس تركز على قياس قيمة رأس المال الفكري بمكوناته الأساسية والتي تشمل (رأس المال الهيكلي، رأس المال البشري، رأس مال العملاء) ثم تحويل الأصول غير المعرفية في أقسام المؤسسة المختلفة إلى أشكال الملكية الفكرية، حتى تكون أكثر تحديداً، وأسهل استخداماً، ومن أمثلتها:(نموذج تحويل الأصول غير الملموسة إلى رأس مال غير ملموس، ودليل المعلومات، والاتصالات).

مقاييس القيمة السوقية: تركز على الفرق بين القيمة الدفترية للأصول المعرفية، وقيمتها السوقية، وهي تعتمد على الأسس والمبادئ المالية والمحاسبية، ومن أمثلة هذه المقاييس نموذج القيمة السوقية؛ والقيمة الدفترية، ونموذج القيمة غير الملموسة المحسوبة (عليوي وعبيد، 2020؛ الهلالي، 2011؛ جاد الرب، 2006).

مقاييس العائد على الأصول: أشار الهلالي إلى ان وتعتمد هذه المقاييس تعتمد على حساب العائد على الأصول وفقاً للصيغة الآتية: العائد على الأصول= العوائد قبل الضريبة/ الأصول الملموسة للمؤسسة (الهلالي، 2011). بعد ذلك يتم مقارنتها مع متوسط عائد القطاع الذي يقع نشاط المؤسسة ضمنه، ويتم اعتبار أي زيادة عن متوسط القطاع عائد خاص برأس المال الفكري الخاص بالمؤسسة، ومن أمثلة هذه المقاييس:(نموذج مكاسب رأس المال المعرفي- نموذج القيمة المضافة، العائد على المعرفة) (غلاء، 2023).

بالإضافة للنماذج أو المقاييس السابقة، هناك جملة من النماذج تعتبر شائعة والمستخدمة في مختلف المؤسسات بصفة عامة، نذكر منها:

نموذج التكلفة: يعد أسلوب نموذج التكلفة مقبول على نطاق واسع في المحاسبة والإدارة، وأن استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لفهم مدى مساهمات المعرفة في إنتاجية المؤسسة يحمل بعض الصعوبات، ومع ذلك يمكن استخدامه لهذا الغرض، فيفترض أسلوب نموذج التكلفة أنه لفهم قيمة المعرفة لابد من حساب تكلفتها أو قيمتها السوقية لمعرفة الفرد، الذي يمثل أحد المقاييس الخاصة بقيمة المعرفة لدى الفرد (ABC) (منشد، 2014؛ Ahmadi, Lashkari & Arghanm, 2016).

نموذج تكلفة محاسبة الموارد البشرية: يرى منشد أن هذا المقياس يحسب الأثر الخفي على التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية التي بدورها تخفض أرباح المؤسسة (منشد،

2014)، ويقاس رأس المال الفكري من خلال مساهمة الموارد البشرية في المؤسسة على نفقات الرواتب المنتفع بها (الدوغجي وعلي 2010).

نموذج نظرية القيمة المضافة للمعرفة: تعتبر هذه النظرية ذات أهمية كبيرة في اقتصاد المعرفة، فهي تسمح للمدراء والمستثمرين بتحليل أداء الأصول الفكرية، ورأس المال الفكري للمؤسسة، ومن خلال العوائد التي تولدها. وتتمثل نتائج تحليل القيمة المضافة للمعرفة في النسب التي تقارن بين بيانات السعر والتكلفة المشتقة من التدفقات النقدية للعمليات الجارية، بالإعتماد على المعرفة في المؤسسة (لويزة، 2016؛ اسميو والترهوني، 2023).

نموذج القيمة السوقية والقيمة الدفترية للمؤسسة: نقلا عن منشد قدم Stewart هذا النموذج واستخدم الصيغة التالية: رأس المال الفكري= القيمة السوقية للمؤسسة ـ القيمة الدفترية (منشد، 2014). حيث يتم استخدام هذه الطريقة في الدول المتقدمة أكثر من الدول النامية، وذلك لاتسام البورصات في الدول المتقدمة بالكفاءة، وبالتالي تعكس أسعار الأسهم الحقيقية للمؤسسات، بناءً على معلومات دقيقة، أما في الدول النامية فمعظم البورصات لا تتسم بالكفاءة، ومن ثم فأرتفع أسعار الأسهم، قد يرجع إلى عوامل غير مبررة، ونتيجة مضاربات لا تُبنى على معلومات دقيقة (تمرابط، 2023).

نموذج بطاقة الأداء المتوازن: يقدم هذا النموذج نظرة استراتيجية لتقييم الأنشطة، بتوليد القيمة الملموسة وغير الملموسة، ويتكون هذا النموذج من أربعة مفاهيم: توليد القيمة؛ عمليات الأعمال؛ أصحاب المصلحة ذوي العلاقة بالمؤسسة ونشاطها؛ التعلم والنمو، وقد تم تطبيق هذا النموذج من قبل البحرية الأمريكية، من خلال قيامها بوضع مجموعة من معايير، تربط كل مفهوم بنتائج الأداء ذات العلاقة، وقد أضاف هذا النموذج مكونات جديدة أهمها: متغيرات الابتكار؛ التعلم؛ تحسين نشاط الاعمال وعلاقات الزبائن(عليوي وعبيد، 2020؛ معطوب و بن سديرة، 2020).

نموذج سكانديا: يتكون النموذج من خمسة عناصر رئيسية وهي التركيز المالي، التركيز البشري، تركيز العمليات، تركيز العملاء واخيراً التركيز على التجديد والتطوير، ويعتبر النموذج التركيز البشري مصدر أساسي لخلق القيمة، بإعتباره العنصر الوحيد الذي يتيح التفاعل بين العناصر الأخـــرى.

على الرغم من الانتشار الواسع للنموذج واعتماد الكثير من المؤسسات عليه في تقييم وقياس أصولها الفكرية إلا أنه تعرض لكثير من النقد، فالعدد الكبير من المؤشرات التي يستخدمها النموذج في قياس العناصر الخمسة تجعل منه نموذجاً غير عملي مما قد

يصعب عملية قياس رأس المال الفكري أو يجعل منها غير ذات جدوى (الدوغجي وعلي، 2020؛ عطية ،2018؛ بركات، 2020)

مراجعة أدبية لبعض الدراسات لاستخلاص التحديات التي تواجه المحاسبين في قياس رأس المال الفكري :

دراسة الساكني (2008): رأس المال الفكري والتحديات التي تواجه المحاسبين في قياسه، والتي أجريت في الأردن. من أهداف هذه الدراسة عرض الصعوبات التي يواجهها المحاسبون في قياس رأس المال الفكري. توصلت الدراسة إلى أن الإطار المفاهيمي يفتقر إلى الكثير من المفاهيم المتعلقة برأس المال الفكري، وإن هناك صعوبة في وضع مقياس كمي لقياس أغلب مكونات هذا النوع من رأس المال لاعتمادها في التقييم على الاجتهاد و الحكم الشخصي، وارتفاع كلفة الحصول على المعلومات الملائمة بشأنه، وأن المقاييس المطروحة في الوقت الحاضر لاتزال مثار جدل بين المحاسبين لكون مفاهيم رأس المال الفكري لا تنسجم في أغلب الأحيان مع المفاهيم المحاسبية السائدة مثل الأصول والخصوم المعرفية، بالإضافة للنتائج السابقة فقد أضافت الدراسة بإن عملية قياس راس المال الفكري تشكل تحدياً للمحاسبين لابد من مواجهته لأهمية هذا الموضوع مع سيادة اقتصاد المعرفة. توصي الدراسة بتطوير معايير محاسبية تحدد آليات العمل لقياس رأس المال الفكري يتم عن طريق وجهات نظر المحاسبين وتقليل التعارض بآرائهم بشأنهم، وتطوير مقاييس لرأس المال الفكري تجمع بين المقاييس المالية وغير المالية مما يقلل من الاعتماد على الاجتهاد والحكم الشخصي في عملية القياس، أعداد دراسات وبحوث تهتم بمكونات رأس المال الفكري بشكل منفرد للوصول الى نتائج محددة يمكن عن طريقها وضع أسس لقياس رس المال الفكري بشكل إجمالي.

دراسة نور والقشي وقراقيش (2010): رأس المال الفكري -الأهمية، القياس، والإفصاح (دراسة فكرية من وجهات نظر متعددة)، أجريت في الأردن. هدفت الدراسة إلى الإطلاع على وجهات نظر المتعددة الخاصة بكل من أهمية وقياس والإفصاح عن رأس المال الفكري، واستخلصت الدراسة عدة نتائج من خلال وجهات النظر أهمها: تركيز أهمية رأس المال الفكري على أهمية الانسان بشكل رئيسي، وأن جميع وجهات النظر اتفقت على صعوبة قياس هذا النوع من رؤوس الأموال، واعتقدت الدراسة بأن عملية التركيز على هذا النوع من رؤوس الأموال ماهو إلا محاولة من قبل الجهات لإضفاء سمعة للمؤسسة، وبالتالي قد يكون عامل مساند عند رغبت ملاك المؤسسة ببيعها في السوق. وكان من أهم توصياتها محاولة الوصول إلى مفهوم جديد عن رؤوس

الأموال تحت منظور إسلامي، كأن يتم انشاء رأس المال فكري إسلامي، يساهم في إضفاء أداة تنافسية لمؤسسات الدول العربية امام مؤسسات العالم المتقدم.

دراسة العبيشي (2011): نموذج مقترح لقياس وتقييم رأس المال الفكري في شركات الاتصالات السعودية، أجريت في السعودية. هدفت الدراسة إلى تقديم نموذج لقياس رأس المال الفكري يعتمد على التمييز بين الزيادة في صافي الأصول التي ترجع إلى التغيرات في مستويات الأسعار وتلك التي ترجع إلى وجود أصول فكرية، وتوصلت الدراسة إلى وجود صعوبات عديدة تحد من قدرة المؤسسات على القياس والإفصاح عن الراس المال الفكري منها: صعوبة تقدير وقت الاعتراف بالأحداث الاقتصادية المتعلقة به، وصعوبة التنبؤ بمخرجاته وبالتالي عد إمكانية تقدير العوائد المستقبلية بأي درجة من التأكد. وعدم توافر المؤشرات والمقاييس التى تهتم بالأصول المعنوية والمعرفية وجميع أنشطة إدارة المعرفة وخلق القيمة. وعليه توصي الدراسة إلى إجراء المزيد من البحوث تعتمد على القياس المحاسبي لكل عنصر من عناصر الأصول الفكرية المتولدة داخلياً.

دراسة Bischoff, et. al. (2011): قياس رأس المال الفكري، وأجريت في المانيا. أوضحت هذه الدارسة أن عامل إنتاج المعرفة قد ازداد بشكل واضح خلال السنوات العشر الماضية، سواء بالنسبة للمؤسسات الكبيرة أو الصغيرة والمتوسطة. وأظهرت نتائج الدراسة أنه وعلى الرغم من أهمية الراس المال الفكري إلا أن المؤسسات لا تزال تواجه تحديات بسبب الموارد الداخلية المحدودة، حيث ترتبط المعرفة المحدودة أيضًا بهذه التحديات. وترى الدراسة أنه على أساس ما تم تحديده حتى الآن بالنسبة لألمانيا كمركز للمعرفة، فإن الأساليب الأساسية يمكن نقل المعرفة المؤسسية - رأس المال الفكري - إلى مصادر خارجية. يعد تعيين ما يسمى بتقارير رأس المال الفكري (التقارير المؤقتة عن العائد السنوي) بمثابة خطوات أولية نحو تقييم متكامل للأعمال. أوصت الدراسة إلى ضرورة تطوير الهياكل لدعم نقل المعرفة بين الموظفين، يجب أن يكون هناك نموذج مفاهيمي للابتكار المفتوح متزامنًا مع النظريات الحالية لإدارة المعرفة في الأعمال البحثية المستقبلية.

دراسة منشد (2014): أثر القياس والإفصاح عن راس المال الفكري على مستخدمي القوائم المالية، كانت الدراسة في البيئة الاردنية. من أهداف الدراسة إيجاد آلية المناسبة لبيان كيفية القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية وأثره على مستخدمي هذه القوائم. توصل الدراسة إلى عدة نتائج مفادها إن أنظمة المحاسبية التقليدية

قاصرة عن تحديد رأس المال الفكري ومن ثم إظهاره في القوائم المالية، إضافة إلى أنه لا يوجد نموذج محاسبي محدد لقياس رأس المال الفكري على الرغم من أهميته. ومن أهم التوصيات العمل على تطوير المعايير المحاسبية لتحديد آليات العمل لقياس مكونات رأس المال الفكري بموجب انموذج موحد ومن ثم إمكانية عرضه ضمن القوائم المالية.

دراسة لويزة (2016): رأس المال الفكري: نماذج القياس المحاسبي– دراسة نظرية، أجريت في الجزائر. هدفت الدراسة إلى تأصيل نظري لمفهوم رأس المال الفكري، ومستوياته، ونماذج قياسه في منظمات الأعمال، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: هيمنت الأصول غير الملموسة والمتمثلة في رأس المال الفكري على دورة حياة المؤسسة، أهتم الباحثون بقياس رأس المال الفكري، وأكدوا أنه لن يحقق للمؤسسة النتائج الايجابية المتوخاة إذا لم يتم قياسه؛ يعالج معيار الخاص بالأصول غير الملموسة هذه الأصول كمصروف عندما يتأكد حدوثها، بينما لا يتم الاعتراف بالقيمة المحققة إلا إذا كانت عن طريق صفقة مع طرف خارجي؛ لا يوجد نموذج أمثل لقياس رأس المال الفكري يصلح لجميع المؤسسات، بالإضافة لذلك لازالت القوانين المحاسبية والضريبية تتعامل مع رأس المال المادي و تهمل رأس المال الفكري بشكل كبير، وبناءً على ماسبق توصي الدراسة ضرورة اقتراح صيغ شاملة لقياس رأس المال الفكري من طرف نقابات المحاسبين، وتوضيح أسس معالجته بقيود محاسبية؛ تطوير نموذج للقياس يجمع بين المؤشرات المالية، وغير المالية ضمن إطار متماسك؛ الاستعانة بالخبراء والمستشارين وإجراء اختبارات من أجل الإلمام بجميع أوجه عملية قياس رأس المال الفكري.

دراسة رباحي (2017): المحاسبة عن رأس المال الفكري في ظل التوجهات المحاسبية المعاصرة، أجريت في البيئة الجزائرية. هدفت الدراسة بيان كيفية وطرق القياس المحاسبي عن رأس المال الفكري ومتطلبات القياس المحاسبي له. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تعدد طرق قياس رأس المال الفكري نظراً لتنوع العناصر المكونة له، غير أن عملية قياسه محاسبياً، تواجه جملة من التحديات نظراً لصعوبة تحديد قيمة الأصل غير الملموس، وعدم وجود معايير محاسبية متفق عليها، والمتعلقة أساساً بكيفية التحديد الحقيقي لقيمته. ومما سبق، قدمت الدراسة التوصيات التالية: ضرورة وضع معايير محاسبية تتمتع بالقبول العام من قبل المؤسسات المحاسبية الدولية، لكي يعتمد على أساسها في المحاسبة عن رأس المال الفكري؛ توفير الكفاءات والخبرات المحاسبية، التي من شانها أن تساهم في تحديد جل المقاييس التي تسهل عملية تحديد قيمة مختلف مكونات رأس المال الفكري، الاعتراف برأس المال الفكري كأصل

غير ملموس، وذلك بغرض تقليل الفجوة المحاسبية حول إشكالية الاعتراف المحاسبي به، نظرا لاختلاف أراء مختلف المحاسبين المفكرين حول تحديد طبيعته المحاسبية.

دراسة مشكور، ناصر (2017): لقياس والافصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية، أجريت البيئة العراقية. هدفت الدراسة إلى قياس رأس المال الفكري من خلال استخدام بعض النماذج الحسابية المعدلة في المؤسسات. توصلت الدراسة إلى عدم وجود اتفاق بين المنظمات المحاسبية الدولية والمحلية على إصدار معيار دولي خاص برأس المال الفكري يختص بقياسه والإفصاح عنه في القوائم المالية. وتوصي الدراسة بالآتي: ضرورة إيجاد الوسائل والإجراءات المناسبة التي تساعد المؤسسات في تحقيق عملية القياس عن رأس المال الفكري في قوائمها المالية بما يحقق أهدافها الإستراتيجية، اتباع نموذج المعدل للقيمة الحالية للإيرادات المستقبلية لقياس رأس المال البشري وكذلك اتباع نموذج القيمة المضافة الفكرية لقياس رأس المال الهيكلي في المؤسسات قيد الدراسة.

دراسة عطية (2018): نموذج مقترح لإدارة راس المال الفكري في المؤسسات التعليم العالي ومتطلبات تطبيقه، أجريت في مصر. من أهم اهداف الدراسة التعرف على النماذج المختلفة لقياسه، وصعوبات قياسه في مؤسسات التعليم العالي، فضلاً عن التعرف على أهمية إداراته، وأبرز النماذج المستخدمة في ذلك، وتوصلت للنتائج الاتية: تحديد مجموعة نقاط لإدارة رأس المال الفكري في مؤسسات التعليم العالي منها تحديد واقع رأس المال الفكري وتصنيفه وقياسه، وتقدير قيمته، كما حددت الدراسة الصعوبات التي تواجه قياسه منها: اختلاف قيمة رأس المال الفكري بالنسبة للمؤسسات المختلفة؛ مما ينتج عنه نظم قياس مختلفة تجعل من الصعب المقارنة بين المؤسسات، عدم القدرة على تحديد قيمة بعض عناصر رأس المال الفكري؛ مثل: كفاءة العاملين، وقدراتهم، ورضا العملاء الخارجيين للمؤسسة، التناقض في بعض عناصر رأس المال الفكري؛ فمنها ما ترتفع قيمته مع مرور الوقت، والعكس بالنسبة لبعض العناصر الأخرى، زيادة عدم التأكد بالنسبة للمنافع المتوقعة؛ مما يترتب عليه احتمال ارتفاع قيم رأس المال الفكري، أو انخفاضها للصفر في لحظة؛ مثل: براءات الاختراع... وغير من الصعوبات، واقترحت الدراسة نشر الوعي بأهمية رأس المال الفكري بين جميع الفئات بمؤسسات التعليم العالي، وإبراز دوره في تحسين أداء هذه المؤسسات، وزيادة كفاءتها، وفعاليتها، وتعظيم قيمتها التنافسية، إزالة كافة المعوقات التي تحد من إدارة رأس المال الفكري بمؤسسات التعليم العالي، واستثماره، وتنميته، وتحديد المؤشرات المختلفة لكل

مكون من مكوناته المختلفة، مع تطوير هذه النماذج، والأساليب؛ لتتناسب مع أهداف المؤسسة، وسياساتها، وكذا مع طبيعة العمل، وإجراءاته.

دراسة تمرابط (2023): أثر القياس المحاسبي لرأس المال الفكري على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة مجموعة من المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر خلال الفترة 2010- 2020، أجريت في الجزائر. من أهم أهداف الدراسة تقديم إطار نظري لكل من رأس المال الفكري والقياس المحاسبي له، وتسليط الضوء على مختلف نماذج قياسه؛ محاولة تقييم أثر وعرض طرائق القياس المحاسبي لرأس المال الفكري على أداء المؤسسات الاقتصادية المقيدة في البورصة محل الدراسة. توصلت الدراسة إلى أن قياس رأس المال الفكري عملية ليست سهلة لعدد من الأسباب منها: أن رأس المال الفكري يتألف من الكثير من العوامل المختلفة والمتنوعة التي تكون غير ملموسة ولذلك يكون من الصعب السيطرة عليها وإدارتها؛ لا يوجد إجماع عام حول المقاييس المتاحة لحساب رأس المال الفكري، ولا يوجد أيضا مقياس واحد لرأس المال الفكري للمنظمة أو لأدائها؛ عدم الاهتمام بالإدراك والقياس, وفهم قيمة المكونات المتعلقة برأس المال الفكري يمكن أن يؤدي إلى قرارات الاستثمار غير الفعالة في عملية صنع القرار لذلك, قياس وتقييم رأس المال الفكري يمكن أن تلعب دورا أساسيا في عمليات صنع القرار. تقدم الدراسة عدة توصيات منها: للرفع من كفاءة رأس المال الفكري لا بد من الاهتمام بالكفاءات الجزئية له ودعمها من خلال القيام بعدة دورات تدريبية للعاملين. إيجاد نموذج موحد لقياس رأس المال الفكري في ظل التوافق المحاسبي الدولي، رغم ما تتعرض له العملية من مشاكل محاسبية.

دراسة غلاء (2023): واقع القياس والإفصاح المحاسبي لراس المال الفكري، أجريت في ليبيا. حيث هدفت الدراسة إلى معرفة القياس والإفصاح المحاسبي لراس المال الفكري بالمصارف التجارية بمنطقة الجفرة. توصلت الدراسة إلى النتائج الاتية: وجود قياس وافصاح عن رأس المال الفكري بمكوناته الثلاثة في المصارف التجارية مع وجود نقص وعدم وضوح لدى العاملين في آلية قياس علاقات الأفراد داخل وخارج المصارف محل الدراسة. أوصت الدراسة بمواكبة الطرق والادوات الخاصة بالقياس لمكونات رأس المال الفكري وإقامة الورش والندوات التعريفية بذلك مع متابعة المستجدات العلمية فيما يتعلق بالقياس مكونات رأس المال الفكري للاسترشاد بها وسرعة تطبيقها.

دراسة شيكو، مباني (2024): رأس المال الفكرى للمؤسسة بين وضوح الأهمية وصعوبة القياس، دراسة حالة المؤسسة الجزائرية Biopharm، أجريت في

الجزائر. اعتمدت هذه الدراسة على وضع معادلة لقياس رأس المال الفكري للمؤسسة الجزائرية Biopharm للصناعة الصيدلانية. توصلت الدراسة إلى إن قياس رأس المال الفكري، كأصل غير ملموس، يبقى صعباً للقياس، وغالبًا ما يكون من الصعب تحديد قيمته، ورغم ظهور عدد من المقاربات والمناهج المختلفة لقياسه، لكن يبقى لكل منها قيود وحدود.

مما تقدم، نظراً لطبيعة الأصول غير الملموسة التي يتكون منها رأس المال الفكري، فإن هناك تحديات وقيود كثيرة تعترض عملية قياسه، فأكدت دراسة (نور والقشي وقراقيش، 2010؛ Bischoff, et., al.211 ؛ لويزة، 2016؛ قراس وتمزغين،2022) عدم وجود أسواق مناسبة لتحديد أسعار عناصر رأس المال الفكري، وأشارت العديد من الدراسات المحاسبية (الساكني، 2008؛ نور والقشي وقراقيش، 2010؛ العبيشي، 2011؛ منشد، 2014؛ رباحي، 2017؛ مشكور وناصر ،2017؛ عطية ،2018؛ تمرابط، 2023) إلى عدم وجود لحد الان نموذج أو معيار محاسبي محدد لقياس رأس المال الفكري على الرغم من اهمية رأس المال الفكري، وإن وجدت فإنه من صعب توحيد المقاييس لعناصر رأس المال الفكري بجميع المؤسسات، بسبب اختلاف أشكال رأس المال الفكري وخصوصية وذاتية بعض عناصره من مؤسسة لأخرى، وتُشير نتائج الدارسات السابقة (الساكني، 2008؛ العبيشي، 2011؛ منشد، 2014؛ لويزة، 2016) إلى اعتماد المحاسبة التقليدية على قواعد ومؤشرات ومقاييس مالية تاريخية تعطي نظرة ماضية وليست مستقبلية، كما أن هذه القواعد صممت أساساً من أجل معالجة الأصول المادية الملموسة كالأراضي والمباني التي تمثل مصدراً للثروة خلال العمر الإنتاجي للمؤسسة. ويؤكد الباحثون (رباحي، 2017؛ غلاء، 2023) في نتائج دراساتهم إلى عدم امتلاك المؤسسات الكفاءات التي يمكن بها القياس المحاسبي عن رأس المال الفكري. وبينما ترى مجموعة من الباحثين (العبيشي، 2011؛ لويزة، 2016؛ عطية، 2018) إن زيادة درجة عدم التأكد للمنافع المتوقعة، مما يترتب عليه احتمال ارتفاع قيم رأس المال الفكري، أو انخفاضها إلى الصفر في لحظة ما كبراءة اختراع، في حين أوضحت دراسة (نور والقشي وقراقيش، 2010) أن محدد التحفظ يقف عائقاً لا يستهان به أمام عملية قياس رأس المال الفكري، والإفصاح عنه، وذلك تخوفاً من تقلبات السوق، حيث أن هذا النوع من رؤوس الأموال قد يفقد قيمته عند أي هزة اقتصادية لأي سبب كان، ومجرد أن يفقد الجمهور الثقة بأي مؤسسة لأي سبب كان سيساهم بانهيارها، بغض النظر عن رأس مالها الفكري. كما يرى كلا من (لويزة،

2018؛ تمرابط، 2023) أن عدم الاهتمام الأنظمة المحاسبية في المؤسسات بوضع طرق وإجراءات لمعالجة عناصر رأس المال الفكري يعتبر من التحديات التي تحد من قياسه. ويرى جاد الرب في كتابه "إدارة الموارد الفكرية والمعرفية في منظمات الأعمال العصرية" أن من هناك العديد من التحديات التي تواجه المحاسبين لقياس رأس المال الفكري من أهمها: أن رأس المال الفكري من الأصول غير ملموسة يصعب قياسها. صعوبات تاريخية، إذ أن القواعد المحاسبية التقليدية صممت لموجودات مادية ملموسة، فهي لا تنطبق على الأصول غير ملموسة، رأس المال الفكري الذي يعتبر ذا قيمة بالنسبة للمؤسسة ما قد لا يكون كذلك بالنسبة لمؤسسة أخرى ذات طبيعة مختلفة عنها، مما يؤدي إلى الحاجة إلى تطوير نظم قياس مختلفة تجعل من الصعوبة بما كان المقارنة بين المؤسسات عند قياس عناصر رأس المال الفكري في ظل مؤشرات الميزانية التقليدية، يجعله يقيم فقط قيم في لحظة معينة وهذا لا يتفق مع الطبيعة الديناميكية لعناصر رأس المال الفكري (جاد الرب، 2006).

تحديات القياس المحاسبي لرأس المال الفكري:

بعد الإطلاع على أدبيات رأس المال الفكري، ومراجعة وتحليل عدد من وجهات النظر التي تمثلت ببعض الدراسات الحديثة في بيئات مختلفة حول موضوع قياس المحاسبي لرأس المال الفكري، تم استنتاج التحديات الاتية:

1. رأس المال الفكري من الأصول غير ملموسة يصعب قياسها.
2. عدم وجود أسواق مناسبة لتحديد أسعار بعض عناصر رأس المال الفكري.
3. التناقض في طبيعة عناصر رأس المال الفكري، فمنها ما ترتفع قيمتها بالإستخدام ومرور الزمن، والعكس بالنسبة للعناصر الأخرى أو المتبقية.
4. لا تمتلك بعض المؤسسات الكفاءات التي يمكن بها القياس المحاسبي عن رأس المال الفكري.
5. صعوبة تقييم كل عنصر من عناصر رأس المال الفكري بشكل منفصل، نظراً للتداخل بينها، حيث يتم تقدير قيمته بشكل كلي.
6. عدم وجود نموذج أو المعيار المحاسبي محدد لقياس راس المال الفكري.
7. صعوبة توحيد المقاييس لعناصر رأس المال الفكري بجميع المؤسسات، بسبب اختلاف أشكال رأس المال الفكري، وخصوصية وذاتية بعض عناصره من مؤسسة لأخرى.
8. زيادة درجة عدم التأكد للمنافع المتوقعة، مما يترتب عليه احتمال ارتفاع قيم رأس

9. المال الفكري، أو انخفاضها إلى الصفر في لحظة ما كبراءة اختراع.
10. اعتماد المحاسبة التقليدية على قواعد ومؤشرات ومقاييس مالية تاريخية تعطي نظرة ماضية وليست مستقبلية، كما أن هذه القواعد صممت أساساً من أجل معالجة الأصول المادية الملموسة كالأراضي والمباني التي تمثل مصدراً للثروة خلال العمر الإنتاجي للمؤسسة.
11. عند قياس عناصر رأس المال الفكري في ظل مؤشرات الميزانية التقليدية يجعله يقدم فقط قيم في لحظة معينة، وهذا لا يتفق مع طبيعة عناصر رأس المال الفكري الديناميكية.
12. يقف محدد التحفظ عائقاً لا يستهان به أمام عملية قياس رأس المال الفكري، والإفصاح عنه، وذلك تخوفاً من تقلبات السوق، حيث أن هذا النوع من رؤوس الأموال قد يفقد قيمته عند أي هزة اقتصادية لأي سبب كان، ومجرد أن يفقد الجمهور الثقة بأي مؤسسة لأي سبب كان سيساهم بانهيارها، بغض النظر عن رأس مالها الفكري.
13. عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة عناصر رأس المال الفكري والمنافع الناتجة عنه، نظراً لإن قيمة هذه العناصر تتمثل في استخدامها وليس في تكلفتها، بمعنى إنه قد تكون تكلفة العنصر ضئيلة ولكنها تستخدم بشكل مكثف، وأن هذا الإستخدام يعد سبباً مباشراً أو غير مباشر، لتوليد قيمة لا تتناسب مع تكلفته.
14. قد لا تكمن الصعوبة في قياس رأس المال الفكري، وإنما في تفسير ما يتم التوصل إليه من نتائج، وما يتولد عنه من قيم.
15. عدم وجود طرق واجراءات محددة تتبعها المؤسسة لمعالجة بيانات رأس المال الفكري.
16. عدم اهتمام النظام المحاسبي بالمؤسسات بتبني متطلبات القياس المحاسبي عن راس المال الفكري.

الـدراسة الميدانية:

منـهجية الدراسة:

تتبع الدراسة منهجي البحث المتعارف عليهما وهما: المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، وقد تم الاعتماد على المنهج استقرائي في استقراء الدراسات العلمية التي تمت من قبل الباحثين عن قياس رأس المال الفكري ونماذجه، ومن ثم الاطلاع على التحديات التي واجهة المحاسبيين حول موضوع الدراسة للاستفادة منها في بناء

وصياغة الإطار النظري للدراسة، أما المنهج الاستنباطي فقد تم استخدامه لمحاولة استنباط واستكشاف طبيعة التحديات التي تواجه المحاسبيين لقياس راس مال الفكري باستخدام دراسة تطبيقية على أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة جامعة بنغازي لمعرفة آرائهم حول الموضوع، وذلك من خلال الإجابة عن سؤال الرئيسي لدراسة ومن ثم التعليق بأسلوب علمي تحاوري. في هذا النوع من المناهج تكون المنهجية أكثر مرونة وانفتاحًا، مما يسمح بنهج أوسع وأكثر استكشافًا للموضوع المطروح.

مجتمع الدراسة:

تكوّن مجتمع الدراسة من أعضاء هيئة التدريس في قسم المحاسبة في جامعة بنغازي، والبالغ عددهم (93) عضوًا بحسب إحصاءات قسم المحاسبة- بعد استبعاد الباحثة والمقيمين- يكون العدد (89) وذلك لسهولة الوصول إليهم توفيراً للتكلفة والوقت، حيث بلغ عدد الاستبيانات المجاب عنها (66) استبيانًا، وذلك لوجود مجموعة من أعضاء هيئة التدريس بين إجازة علمية أو إيفاد للخارج، وكذلك عزوف بعضهم عن تعبئة الاستبيان، وبالتالي يكون عدد الاستمارات الخاضعة للتحليل (66) استمارة تمثل ما نسبته (74.16%) من مجتمع الدراسة وهي نسبة ممثلة لمجتمع الدراسة (خضر، 2013). وقد توصل Sekaran إلى بعض العلامات الاسترشادية التي يمكن الاستعانة بها في تحديد حجم العينة المناسب حيث اعتبر حجم العينة الواقع بين (30-500) مفردة مناسب لمعظم الأبحاث (Sekaran, 2003).

أداة الدراسة:

استعانة الباحثة بالمراجعة الادبية لعدد من الدراسات العلمية والبحوث ذات صلة حول الموضوع الدراسة، وبناءً على ذلك تم تحديد استمارة استبيان كأداة للدراسة من خلال معرفة التحديات التي تواجه المحاسبين في قياس راس المال الفكري. قُسمت الاستمارة إلى جزأين، الجزء الأول تناول البيانات الديموغرافية عن المشاركين في الدراسة من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة في جامعة بنغازي، في حين خُصص الجزء الثاني للإجابة على سؤال الدراسة والمتمثل في التحديات التي تواجه المحاسبين في قياس راس المال الفكري من قبل المشاركين في الدراسة. وقد تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي كمقياس إحصائي لتحليل متوسطات الإجابات، كما هو موضح **بالجدول رقم (1)**:

جدول رقم (1) يوضح مقياس الإجابة للأسئلة الإيجابية

نمط الاجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الاوزان الاحصائية	5	4	3	2	1
المتوسط الحسابي	5 - 4.20	4.19- 3.40	3.39 - 2.60	2.59- 1.80	1.79 - 1

الوسائل الاحصائية المستخدمة:

بعد اتمام عملية جمع استمارات الاستبيان، ثم تبويب وتحليل البيانات المتحصل عليها، ورمزت الاجابات وأُدخلت مباشرة في برنامج (SPSS) الاصدار 25. ولتحقيق أهداف الدراسة وللإجابة على سؤال الدراسة، استخدمت مجموعة من الاختبارات الوصفية والاستدلالية، وهي على النحو الآتي:

- معامل الفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لاختبار مدى توافر الثبات والاتساق الداخلي بين الاجابات على اسئلة الاستبيان.
- الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistics) النسب والمتوسطات والانحرافات المعيارية.
- اختيار (One Sample T -Test) لتعرف إلى الفروق بين المتوسط الفعلي، والمتوسط الحيادي

اولاً: ثبات أداة الدراسة: تم التأكد من صدق وثبات أداة الدراسة من خلال استخدام طريقة معامل ألفا كرونباخ، وهذا الاختبار يقيس الاتساق والتماسك بين فقرات المقياس. وقيمة معامل كرونباخ توفر تقديراً جيداً للثبات، وفي هذه الدراسة بلغت كرونباخ ألفا (0.72) وهي قيمة تشير إلى درجة ثبات مرتفعة وهي أكبر من الحد الأدنى (0.60)، وهذا ما يدل على أن الأداة الدراسة جيدة ومقبولة لاعتماد النتائج وتعميمها.

ثانياً: تحليل البيانات: يتناول هذا الجزء تحليلاً للإجابات الواردة باستمارة الاستبيان، وذلك باستخدام الإحصاء الوصفي لوصف وتحليل البيانات العامة عن المشاركين (خصائص المشاركين) وكذلك لتحديد الاتجاهات العامة لإجاباتهم.

❖ **وصف مجتمع الدراسة**: تم توزيع مفردات المجتمع طبقا للمتغيرات الديموغرافية على النحو التالي:

جدول رقم (2) توزيع مفردات المجتمع طبقا للمتغيرات الديموغرافية

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	ماجستير	35	%53
	دكتوراة	31	%47
	المجموع	66	%100
سنوات الخبرة	اقل من 5 سنوات	13	%19.7
	من 5 إلى اقل من 10 سنوات	7	%10.6
	من 10 إلى اقل من 15 سنة	13	%19.7
	من 15 سنة فما فوق	33	%50
	المجموع	66	%100
الدرجة العلمية	محاضر مساعد	16	%24.2
	محاضر	15	%22.7
	أستاذ مساعد	16	%24.2
	أستاذ مشارك	13	%19.7
	أستاذ	6	%9.1
	المجموع	66	%100

يستعرض هذا الجزء توزيع خصائص الديموغرافية لمجتمع الدراسة من حيث المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، والدرجة العلمية. يتضح من الجدول رقم (2) أن هناك تقارب بين المشاركين من حيث المؤهل العلمي حيث بلغ نسبة حملة الماجستير (53%)، في حين بلغ نسبة المشاركين المتحصلين على الإجارة الدقيقة (الدكتوراة) (47%)، ويدل هذا التقارب في الأعداد إلى إدراك الفئتين لأهمية البحث العلمي و أهمية المشاركة في نجاحه وكذلك يعطي انطباعاً بالثقة حول قدرة المشاركين في الدراسة على إبداء رأيهم بالاستناد على مؤهلاتهم العلمية، و كذلك بلغ عدد المشاركين الحاملين للدرجة العلمية محاضر مساعد و أستاذ مساعد (16) مشارك لكل من الفئتين و بنسبة بلغت (24.2%) لكليهما وهي تمثل أعلى نسبة بين الدرجات العلمية المختلفة، وجاء بعدها حاملين لدرجة محاضر بنسبة (22.7%)، كما يبين الجدول أيضا الخبرة الطويلة للمشاركين في الدراسة حيث بلغت النسبة (50%) من المشاركين يتمتعون بخبرة أكاديمية لمدة تزيد عن 15 سنة، مما يدل على امتلاكهم لنظرة أعمق وأشمل مما يعزز مستوي الثقة في المعلومات والآراء المتحصل عليها من قبلهم.

❖ **اختبار سؤال الدراسة:** تم تحليل البيانات عن طريق الإحصاء الوصفي، من خلال حساب تكرارات الإجابات المختلفة للمشاركين، وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للتعرف على التحديات التي تواجه المحاسبين في قياس رأس المال الفكري من وجهة نظر اعضاء هيئة التدريس في جامعة

بنغازي، وكذلك استخدام اختبار (One Sample T -Test)؛ من أجل تبويب وتحليل البيانات والوقوف على درجة موافقة المشاركين على فقرات الاستبيان وتم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي، بحيث يعد الجواب على السؤال **بصورة إيجابية** عندما يكون المتوسط الحسابي **أكبر من** (2.995)، وهذا يمثل نصف الفترة (2.60- 3.39)، **أما أقل من ذلك** فتعتبر الإجابة على السؤال **سلبية**.

السؤال الرئيسي للدراسة: ما التحديات التي تواجه المحاسبين في قياس رأس المال الفكري من وجهة نظر اعضاء هيئة التدريس في جامعة بنغازي؟

جدول رقم (3): توزيع إجابات المشاركين في الدراسة المتعلقة بالتحديات التي تواجه المحاسبين في قياس رأس المال الفكري

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	الاتجاه	الترتيب
1.رأس المال الفكري من الأصول غير ملموسة يصعب قياسها.	3.91	.739	43.000	موافق	12
2.عدم وجود أسواق مناسبة لتحديد أسعار بعض عناصر رأس المال الفكري.	4.18	.654	51.931	موافق	3
3.التناقض في طبيعة عناصر رأس المال الفكري، فمنها ما ترتفع قيمتها بالإستخدام ومرور الزمن، والعكس.	3.95	.593	54.169	موافق	10
4.عدم اهتمام أنظمة المحاسبية في المؤسسات بتبني متطلبات القياس المحاسبي لرأس المال الفكري.	4.24	.703	49.028	موافق بشدة	1
5.عدم وجود طرق واجراءات محددة تتبعها المؤسسة لمعالجة عناصر رأس المال الفكري.	4.02	.813	40.112	موافق	7
6.لا تمتلك المؤسسة الكفاءات التي يمكن بها القياس المحاسبي لرأس المال الفكري.	4.03	.764	42.857	موافق	6
7.صعوبة تقييم كل عنصر من عناصر رأس المال الفكري بشكل منفصل، نظراً للتداخل بينها.	3.97	.607	53.141	موافق	9
8.زيادة درجة عدم التأكد للمنافع المتوقعة، مما يترتب احتمال ارتفاع قيم رأس المال الفكري، أو انخفاضها في لحظة ما.	3.98	.447	72.431	موافق	8
9.عدم وجود نموذج محدد لقياس راس المال الفكري.	4.21	.621	55.144	موافق بشدة	2
10.صعوبة توحيد المقاييس لعناصر رأس المال الفكري بجميع المؤسسات، بسبب اختلاف أشكال رأس المال الفكري من مؤسسة لأخرى.	4.08	.615	53.800	موافق	5
11. يقف محدد التحفظ عائقاً لا يستهان به أمام عملية قياس رأس المال الفكري، والإفصاح عنه، وذلك تخوفاً من تقلبات السوق.	3.95	.689	46.623	موافق	10
12. عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة عناصر رأس المال الفكري والمنافع الناتجة عنه.	3.61	.742	39.498	موافق	13
13. قد لا تكمن الصعوبة في قياس رأس المال الفكري، وإنما في تفسير ما يتم التوصل إليه من نتائج، وما يتولد عنه من قيم.	3.92	.771	41.359	موافق	11

14.صعوبات تاريخية، القواعد المحاسبية التقليدية صممت للأصول الملموسة فهيا تعطي نظرة ماضية وليست مستقبلية.	4.11	.747	44.664	موافق	4
15.عند قياس عناصر رأس المال الفكري في ظل مؤشرات الميزانية التقليدية يجعله يقدم فقط قيم في لحظة معينة، وهذا لا يتفق مع طبيعة عناصر رأس المال الفكري الديناميكية.	4.08	.506	65.480	موافق	5
الاجمالي	4.02	0.667	50.22	موافق	//

قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية " 99 " تساوي 1.98

مناقشة النتائج والتوصيات:

أولا/ النتائج الدراسة: جاءت نتائج الدراسة متوافقة مع ما اتفقت عليه نتائج الدراسات السابقة في تحديد أهم التحديات التي تواجه قياس رأس المال الفكري. ومن خلال الجدول رقم **(3)** تبين متوسط التقييم الحسابي العام للأسئلة الاستبيان (4.02) بانحراف معياري بلغ (0.667) ما يعني درجة كبيرة من الموافقة على مقياس ليكرت التدريجي، وإن ترتيب الفقرات جاءت كالتالي:

1. أعلى ترتيب في الفقرات حصلت عليه الفقرة (4) وهي تركز على (عدم اهتمام أنظمة المحاسبية في المؤسسات بتبني متطلبات القياس المحاسبي لرأس المال الفكري) حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.24) وبقيمة T (49.028) وهي أعلى من قيمة T الجدولية، وهذه النتيجة جاءت متوافقة مع دراسة (لويزة، 2018؛ تمرابط، 2023).

2. وجاءت الفقرات (9) وهي (عدم وجود نموذج محدد لقياس راس المال الفكري)، (2) (عدم وجود أسواق مناسبة لتحديد أسعار بعض عناصر رأس المال الفكري)، (14) (صعوبات تاريخية، القواعد المحاسبية التقليدية صممت للأصول الملموسة فهيا تعطي نظرة ماضية وليست مستقبلية) في ترتيب متقدم بمتوسطات حسابية على التوالي (4.21)، (4.18)، (4.11)، وبقيم T على التوالي(55.144)، (51.93)،(44.664) وهي أعلى من قيمة T الجدولية، و هذا يدل على إن أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة مدركون لهذه التحديات و كيف أنها تحد من أمكانية قياس رأس المال الفكري، وقد كانت هذه النتائج متوافقة مع الدراسات العلمية الحديثة كدراسة (جاد الرب، 2006؛ الساكني، 2008؛ نور والقشي وقراقيش، 2010؛ العبيشي، 2011؛ Bischoff, et., al,2011؛ منشد، 2014؛ لويزة، 2016؛ رباحي، 2017؛ مشكور وناصر، 2017؛ عطية ،2018؛ تمرابط، 2023).

3. وتحصلت الفقرات (10) و(15) و(6) و (5) وهي على التوالي (صعوبة توحيد المقاييس لعناصر رأس المال الفكري بجميع المؤسسات، بسبب اختلاف أشكال رأس

المال الفكري من مؤسسة لأخرى)، (عند قياس عناصر رأس المال الفكري في ظل مؤشرات الميزانية التقليدية يجعله يقدم فقط قيم في لحظة معينة، وهذا لا يتفق مع طبيعة عناصر رأس المال الفكري الديناميكية)، (لا تمتلك المؤسسة الكفاءات التي يمكن بها القياس المحاسبي لرأس المال الفكري)، (عدم وجود طرق واجراءات محددة تتبعها المؤسسة لمعالجة عناصر رأس المال الفكري) على متوسطات حسابي بين (4.08) و (4.02) وهو اعلى من المتوسط الحسابي المحدد، و بقيم T بين (65.480)،(40.112) وهي أعلى من قيمة T الجدولية، و هذا يشير إلى أن التحديات المذكورة أعلاه تمثل عائق يحد من أمكانية قياس رأس المال الفكري من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة، وقد كانت هذه النتائج متوافقة مع الدراسات (جاد الرب، 2006؛ الساكني، 2008؛ العبيشي، 2011؛ منشد، 2014؛ لويزة، 2016؛ عطية، 2018).

4. أما الفقرات (8) و(7) و(11) و(3) و(13) و(1) وهي كانت (صعوبة تقييم كل عنصر من عناصر رأس المال الفكري بشكل منفصل، نظراً للتداخل بينها)، (زيادة درجة عدم التأكد للمنافع المتوقعة، مما يترتب احتمال ارتفاع قيم رأس المال الفكري، أو انخفاضها في لحظة ما)،(التناقض في طبيعة عناصر رأس المال الفكري، فمنها ما ترتفع قيمتها بالإستخدام ومرور الزمن، والعكس)، (يقف محدد التحفظ عائقاً لا يستهان به أمام عملية قياس رأس المال الفكري، والإفصاح عنه، وذلك تخوفاً من تقلبات السوق)،(قد لا تكمن الصعوبة في قياس رأس المال الفكري، وإنما في تفسير ما يتم التوصل إليه من نتائج، وما يتولد عنه من قيم)،(رأس المال الفكري من الأصول غير ملموسة يصعب قياسها) قد تحصلت على متوسطات حسابي بين (3.98) و(3.91) وهي أعلى من المتوسط الحسابي المحدد، وبقيم T بين (72.431)،(41.359) وهي أعلى من قيمة T الجدولية، وهذا يدل على أن التحديات لها تأثير على قياس رأس المال الفكري ولكن أقل من الفقرات السابقة وكانت هذه النتائج متوافقة مع دراسة (نور والقشي وقراقيش، 2010؛ لويزة، 2018؛ تمرابط، 2023).

5. تحصلت الفقرة (12) والتي تنص على (عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة عناصر رأس المال الفكري والمنافع الناتجة عنه) على أقل متوسط حسابي والذي بلغ (3.61)، وبقيمة T (39.498) وهي أعلى من قيمة T الجدولية.

6. وقد كانت من ضمن نتائج الدراسة في السؤال المفتوح أن هناك تحديات أخرى ذكرها أعضاء هيئة التدريس قسم المحاسبة وهي: اعتماد قياس رأس المال الفكري أحيانا على التقدير الشخصي يقلل من موضوعية وموثوقية نتائج القياس. تأثير الذكاء الاصطناعي

يصعب تحديد قيمة الخوارزميات والبيانات الضخمة كجزء من رأس المال الفكري وكيفية تقييم قدرة هذه الأدوات على توليد قيمة مستقبلية، مخاطر حماية الأصول الفكرية الرقمية. عدم مواكبة المناهج المحاسبية والتدريب المهني للتطور السريع في نماذج قياس رأس المال الفكري الحديثة، كما أن المحاسب قد يواجه تحدياً في تحديد ما إذا كان الابتكار الناتج يندرج ضمن أصول المؤسسة أم يظل ملكية فكرية لصاحبه، صعوبة الربط بين معايير الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية وبين قيمة رأس المال الفكري في التقارير المالية الحديثة. صعوبة تقبل بعض المحاسبين لمفهوم رأس المال الفكري كأصل غير ملموس.

ثانياً/ على ضوء النتائج السابقة توصي الباحثة بالآتي:

1. العمل على تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة لجعله يستوعب المفاهيم لخاصة برأس المال الفكري ولتكون هناك مرجعية واضحة لهذه المفاهيم ومتفقاً عليها من خلال إجراء البحوث والندوات حول هذا الموضوع.
2. لغرض تقليل الفجوة المحاسبية ضرورة الاعتراف برأس المال الفكري كأصل غير ملموس.
3. ضرورة وضع مقترح نموذج محاسبي محدد لقياس راس المال الفكري لجميع المؤسسات.
4. على الجهات الحكومية والمنظمات المهنية تحديد نماذج معينة لقياس في رأس المال الفكري خاص بكل صناعة، أو قطاع على حدا.

بيان تضارب المصالـــح:

يُقر المؤلف بعدم وجود أي تضارب مالي أو علاقات شخصية معروفة قد تؤثر على العمل المذكور في هذه الورقة.

المراجع:

1. اســـميو، إســـماعيل.؛ الترهوني، احمد (2023). دعم رأس المال الفكري باســـتخدام التخطيط الاستراتيجي في الجامعات الليبية، المؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع لكلية الاقتصاد بجامعة المرقب رأس المال الفكري والاقتصـــاد القائم على المعرفة الواقع واســـتشـــراف المســـتقبل: الاقتصاد الليبي ما بعد النفط، 14_15 نوفمبر 2023، 223- 239.
2. أعمر، عزاوي.؛ ســـايح بوزيد (2011). دور راس المال الفكري في تعزيز الميزة التنافســـية، مجلة رصات قضية اقتصادية، 2، 153-185.
3. الدوغجي، علي حسين.؛ علي، أسامة عبد المنعم (2010). اهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري لتعظيم قيمة الشركة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية- جامعة بغداد، 16(57)، 222-250.
4. الأتربي، هويدا (2017). دور جامعة طنطا في تنمية رأس المال الفكري لأعضاء هيئة تدريسها لتحقيق اقتصاد المعرفة، مجلة كلية التربية _جامعة عين شمس، 3(41)، 97-189.
5. الساكني، سعد، عبد الكريم (2008). رأس المال الفكري والتحديات التي تواجه المحاسبين في قياسه، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، (18)، 123-142.
6. العامري، سعود (2020). راس المال الفكري أساس صناعة القرارات، طبعة الأولى.
7. العبيشى، محمد. (2011). نموذج مقترح لقياس وتقييم أس المال الفكري في شركات الاتصالات السعودية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، 7، 1-47.
8. بركات، أحمد (2020)، أهمية وقياس راس المال الفكري، المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية، 12(4)، 930 -942.
9. بريدان، على (2023). أهمية إدارة رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافســـية: دراســـة تطبيقية على جامعة المرقب، المؤتمر العلمي الدولي الســـنوي الســـابع لكلية الاقتصـــاد بجامعة المرقب رأس المال الفكري والاقتصـــاد القائم على المعرفة الواقع واســـتشـــراف المســـتقبل: الاقتصاد الليبي ما بعد النفط، 14_15 نوفمبر 2023، 240 -256.
10. بوسبع، شهرزاد.؛ بو رحلة، مايا (2022). متطلبات تبني الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري - دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ابن خلدون _تيارت_ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية ومحاسبة.
11. بو فرح، أمينة (2019). مدى إمكانية تكييف النظام المحاسـبي المالي مع متطلبات الإفصـاح المحاسبي عن رأس المال الفكري "راسة تطبيقية"، مجلة الاستراتيجية والتنمية،9 (3)، 199-221.
12. تمرابط، زينب (2023). أثر القياس المحاســبي لرأس المال الفكري على أداء المؤســســات الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر خلال الفترة 2010- 2020، رســالة ماجســتير غير منشــورة، جامعة فرحات عباس ســطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
13. جاد الرب، ســـيد محمد (2006). إدارة الموارد الفكرية والمعرفية في منظمات الأعمال العصرية، مطبعة العشري- القاهرة.
14. خضر، أحمد إبراهيم (2013). إعداد البحوث والرسائل العلمية من الفكرة حتى الخاتمة، كلية التربية، جامعة الازهر، القاهرة، مصر.
15. رباحي، صـبرينه (2017). المحاسـبة عن رأس المال الفكري في ظل التوجهات المحاسـبية المعاصرة، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، 6 (12)، 179-189.

16. عبد الحليم، أحمد حامد محمود.؛ محمود، وائل حسين محمد.؛ برعي، أحمد فوزي أحمد (2024). قياس أثر القدرة الإدارية على الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، 5(2) ج 2، 1 – 62.
17. عبود، خالد (2023). راس المال الفكري وتأثيره على فاعلية الأداء في القطاع المصرفي الليبي: دراسة ميدانية على المصارف التجارية الليبية، مجلة العلوم الإنسانية والتطبيقية، 8(15)، 358-378.
18. عطية، أفكار (2018). أنموذج مقترح لإدارة راس المال الفكري في المؤسسات التعليم العالي ومتطلبات تطبيقه، مجلة الإدارة التربوية، (18)، 249 -375.
19. عليوي، عباس اسعيد.؛ عبيد، فداء عدنان (2020). القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري باستخدام النماذج المحاسبية في شركة التأمين العراقية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 15(53)، 123-143.
20. غلاء، أبوبكر، غلاء (2023). واقع القياس والافصاح المحاسبي لرأس المال الفكري "دراسة حالة المصارف التجارية بمنطقة الجفرة "، المؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع لكلية الاقتصاد بجامعة المرقب: رأس المال الفكري والاقتصاد القائم على المعرفة الواقع واستشراق المستقبل، الاقتصاد الليبي ما بعد النفط، 14_15 نوفمبر 2023، 204-222.
21. قراس، بوبكر.؛ تمزغين، وليد (2022). القياس والافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية ومحاسبة.
22. مشكور، سعود.؛ ناصر، جعفر (2017). القياس والافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية، المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ،1 (3)، 17- 199.
23. مصطفى، حسين احمد (2016). راس المال الفكري، الفصل الأول، المبحث الأول، مستل من رسالة الماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين، أربيل، العراق.
24. معطوب، السعيد؛ بن سديرة، عمر (2020)، نماذج ومؤشرات قياس رأس المال الفكري، المجلة الجزائرية للأمن الإنساني، 5(2). 492- 517.
25. مليجي، عبد الحكيم (2015). محددات الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري وأثره على الأداء المالي :دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المسجلة، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجع، 19(1)، 149-236.
26. منشد، محمد (2014). أثر القياس والافصاح عن رأس المال الفكري على مستخدمي القوائم المالية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، 3(7)، 21-33.
27. نور، عبد الناصر.؛ القشي، ظاهر؛ قراقيش، جهاد (2010). رأس المال الفكري: الأهمية، والقياس، والافصاح، دراسة فكرية من وجهات نظر متعددة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، (25)، 18-38.
28. لويزة، فرحاتي (2016). رأس المال الفكري: نماذج القياس المحاسبي – دراسة نظرية. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي،9(1)، 254-274.
29. Ahmadmi,M . Lashkari, L & Arghanm, R. (2016). Measuring Intellectual Capital Efficiency Based on the Use of Human Resource Accounting.

Mediterranean Journal of Social Sciences. MCSER Publishing, Rome-Italy. Doi:10.5901/mjss.2016. v7n5s1p178.

30. Bischoff, Sabine & Vladova, Gergana & Jeschke, Sabina. (2011). Measuring Intellectual Capital. 10.1007/978-3-642-24503-9_34.
31. Choong, Kwee, Keong. (2008). Intellectual Capital: Definitions, Categorization and Reporting Models. Journal of Intellectual Capital. 9. 609-638. 10.1108/14691930810913186.
32. Manzari, Mahdi & Nazemi, Shamsodin & Pooya, Alireza. (2012). Intellectual capital: Concepts, components and indicators: A literature review. Management Science Letters. 2. 10.5267/j.msl.2012.07.018.
33. Stewart, T. A. (1997). Intellectual Capital. The New Wealth of Organizations. Doubleday, New York.
34. Sekaran, Uma (2003). Research Methods for Business: A Skill Building Approach, John Wiley & Sons, Inc. edition 4th.