

الافصاح عن رأس المال الفكري في المستشفيات " دراسة تطبيقية "

Disclosure of the intellectual capital in hospitals -An Empirical Study-

إعداد الباحث

محمد أحمد أبو السعود أحمد

تحت اشراف

محمد حسين أحمد

استاذ دكتور المحاسبة (كلية التجارة وإدارة الاعمال جامعة حلوان)

علاء فتحي زهري

مدرس المحاسبة (كلية التجارة وإدارة الاعمال جامعة حلوان)

ملخص البحث

هدفت الدراسة الي محاولة اقتراح اطار للافصاح عن رأس المال الفكري في المستشفيات مع اجراء دراسة ميدانية علي عينة من المستشفيات داخل نطاق محافظة القاهرة ، و بجانب الهدف الرئيسي هناك عدة اهداف فرعية وهي القاء الضوء علي الافصاح عن رأس المال الفكري و اثره علي جودة المعلومات ، و التعرف على المعوقات و وضع اطار للافصاح عن رأس المال الفكري في قطاع المستشفيات. وقد تم اختبار عدة فروض متمثلة في فرض رئيسي و فرضين فرعي ، و تم وضع تلك الفروض استناداً الي مشكلة البحث و الممثلة في عدة تساؤلات وهي، هل يوجد أفصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية للمستشفيات حالياً؟، هل هناك معوقات للافصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية للمستشفيات؟، هل يمكن وضع مقترحات للافصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية للمستشفيات؟، وقد استخدم الباحث كلا من المنهجين المنهج النظري (استنباطي) و المنهج التطبيقي (استقرائي) ، و قد خلص الباحث الي عدة نتائج اهمها، رأس المال الفكري مكون

اساسي و رئيسي في المستشفيات لتحقيق ميزة تنافسية و كذلك تحقيق الجودة الشاملة ، و مدني تأثير الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري علي جودة المعلومات و بالتالي التأثير علي قرارات المستثمرين ، و عدم وجود معيار محاسبي لرأس المال الفكري ، و محاولة الباحث وضع اطار للإفصاح عن رأس المال الفكري في المستشفيات . و اوصت الدراسة بضرورة نشر الوعي لدي المستثمرين و كذلك كافة مستويات الادارة داخل المستشفيات بأهمية برأس المال الفكري و الاستثمار فيه ، نظرا لما يمثله من مورد استراتيجي للمستشفيات مما يجعلها قادرة علي تحقيق ميزة تنافسية ، و ضرورة اصدار معيار محاسبي لرأس المال الفكري يوضح طريقة قياسه و الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بمكوناته و اي تغيرات تطرأ عليه .

الكلمات المفتاحية : رأس المال الفكري ، الإفصاح المحاسبي ، الميزة التنافسية ، جودة المعلومات .

Abstract

The purpose of this study is trying to propose a framework for the disclosure of intellectual capital in hospitals, with a field study conducted on a sample of hospitals within the scope of Cairo governorate In addition to the main objective, there are several sub-objectives, which are shedding light on the disclosure of intellectual capital and its impact on the quality of information, And identifying obstacles and setting a framework for disclosing intellectual capital in the hospital sector, Several hypotheses were tested, represented by a main hypothesis and two sub-hypotheses, and these hypotheses were developed based on the research problem, which is represented in several questions, Are there disclosures about intellectual capital in the financial reports of hospitals currently?, Are there any obstacles

to the disclosure of intellectual capital in the financial reports of hospitals? Can proposals be developed for the disclosure of intellectual capital in the financial reports of hospitals? , the researcher used both the theoretical approach (deductive) and the applied approach (inductive). the study has reached the following results: Intellectual capital is an essential and basically component of the hospitals provided to achieve a competitive advantage as well as to achieve total quality, and the extent of the impact of accounting disclosure of intellectual capital on the quality of information and thus the impact on investors' decisions, and the absence of an accounting standard for intellectual capital, and the researcher's attempt to develop a framework for disclosing intellectual capital in hospitals, Study recommended The need to spread awareness among investors, and all levels of management within hospitals of the importance of intellectual capital and investing in it, Due to what it represents as a strategic resource for hospitals, which makes them able to achieve a competitive advantage, The necessity of issuing an accounting standard for intellectual capital that explains the method of measuring it and disclosing information related to its components and any changes that may occur to it. Keywords: intellectual capital, accounting disclosure, Competitive advantage, information quality.

مقدمة البحث

اولا : طبيعة المشكلة :-

شهد العالم خلال الفترة الأخيرة ثورة تكنولوجية ومعلوماتية في كافة المجالات، وأصبحت القدرة على المنافسة والإنتاج تعتمد على الإبداع والابتكار، مما كان له بالغ الأثر في حدوث تغيير جذري في تحسين الأداء، وزيادة الإنتاج وتخفيض التكاليف، وما تبعه ذلك بالانتقال من عصر المنافسة الصناعية إلى عصر المنافسة المعلوماتية، والتحول من الحضارة الصناعية المعتمدة على المحتوى المادي إلى الحضارة المعلوماتية ذات المحتوى الفكري، حيث أصبحت المعرفة عنصرا هاما من عناصر الإنتاج.

ونتيجة لأن العالم أصبح يعتمد بشكل كبير على المعرفة والمعلومات والتحول من الاقتصاد المبني على التصنيع إلى الاقتصاد المبني على المعلومات والمعرفة، ظهر اقتصاد جديد وهو الاقتصاد المعرفي والذي تطور على نطاق واسع وبدأت خصائصه في التفرع والتوسع في مواجهة الاقتصاد النقدي، حيث تميز هذا الاقتصاد الجديد بسيادة ظاهرة عولمة الاقتصاد وانفتاح الأسواق والمنافسة الحادة والتقدم التكنولوجي، وقصر دورة حياة المنتج وتقديم تكنولوجيا المعلومات.

وأصبحت المعلومات موردا أساسيا من الموارد الاقتصادية للمنشآت، بل أنها المورد الاستراتيجي الجديد في الحياة الاقتصادية، وفي ظل بيئة الاقتصاد المعرفي وتكنولوجيا المعلومات ظهر مفهوم رأس المال الفكري والذي شهد اهتمام كبير في الفترة الأخيرة من قبل المنظمات، كما شهد اهتماما متزايدا ملحوظا من أدبيات الفكر المحاسبي الأكاديمي، حيث كانت المحاسبة التقليدية تركز على الأصول المادية والملموسة فقط والقابلة للتحويل إلى نقدية خلال دورة النشاط ولكن نظرا إلى تطور بيئة الأعمال وتغير احتياجات مستخدمي القوائم المالية، أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بالأصول الفكرية، سواء بطرق القياس، أو بممارسات وطرق الافصاح المحاسبي والتقرير عنها، وذلك للدور الفعال الذي تلعبه كمصدر هام لخلق الثروة للوحدة الاقتصادية.

لذلك فإن مفهوم رأس المال الفكري يعد من المفاهيم المستحدثة وينظر إلى هذا المفهوم في العديد من الدراسات على أنه المعرفة والمهارة والابتكار المستمدة من العقل

البشري حيث يعد العقل البشري هو مصدر توليد المعرفة وهو بذلك أصل غير نقدي أي ليس له وجود مادي ملموس، في حين أن مفهوم رأس المال الفكري يشمل جميع العمليات التي تعمل على زيادة وقوة الوضع التنافسي للمنشأة والمساعدة في تحقيق أهدافها وخلق قيمة للمنشأة.

حيث أصبح رأس المال الفكري من أهم متغيرات البقاء والاستمرار، كما تعد القدرة على توليد المعرفة ليس فقط العامل المتحكم في الثروة وبقاء استمرار المنشأة وإنما هي الأساس في زيادة الكفاءة وتحسين الجودة وخفض التكلفة وزيادة درجة التنوع بين المنتجات والخدمات الإنتاجية والتسويقية والتمويلية والإدارية، وهو الأمر الذي يؤدي إلى خلق الميزة التنافسية ويدعم القدرة التنافسية للمنتجات، وبالتالي يمثل رأس المال الفكري المعرفة والمهارة والمرونة والكفاءة والإبداع والابتكار نظراً لصعوبة محاكاته من المنافسين مما أدى إلى ظهور الاتجاه إلى التركيز من قبل المنظمات والأفراد على الاستثمار في رأس المال الفكري.

واعتبر (willams) أن رأس المال الفكري هو القيمة المعززة والمدعمة لأصول الشركة والتي غالباً ما يكون لها طبيعة غير ملموسة وقد أوضح أن هذه القيمة تنبثق من قوة العلاقة بين الشركة وعملائها، وكذلك كفاءة الموارد البشرية، والقدرة على المنافسة والهيكل التنظيمي للشركة والشبكة الخاصة بتكنولوجيا المعلومات.

وقد عرف (Hammel & Prohalad) رأس المال الفكري على أنه قدرة منفردة تتفوق بها المنظمة على جميع المنافسين وذلك لوجود مهارات متميزة تساعد على زيادة القيمة المقدمة للمستثمرين وهي مصدر من مصادر الميزة التنافسية.

كما عرف (Brooking) رأس المال الفكري على أنه مجموعة الأصول غير ملموسة التي تجعل المنشأة قادرة على أداء وظيفتها.

أما منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) فقد عرفت رأس المال الفكري بأنه القيمة الاقتصادية لفئتين من الأصول غير الملموسة هما رأس المال التنظيمي (الهيكل) ورأس المال البشري للشركة.

وأشارت دراسة (Depablos) إلى أن رأس المال الفكري هو الفرقة بين القمة السوقية والقمة الدفترية لأصول الشركة.

وبالرغم من أن بعض التعريفات السابقة وضعت العلاقة بين رأس المال الفكري وخلق القيمة في بؤرة الاهتمام إلا أنه بتحليل تلك التعريفات نجد أنه يشوبها القصور في بعض الجوانب، فمنها من لم يحدد أبعاد ومكونات رأس المال الفكري ومنها من افتقر إلى التكامل والعمق في تحديد تلك الأبعاد من خلال اقتصارها على أبعاد معينة وتجاهل الإشارة إلى أبعاد أو مكونات رئيسية أخرى لا تقل عنها أهمية.

ولذلك فقد سلكت بعض الاتجاهات اتجاها آخر في تعريف رأس المال الفكري، فقد أشارت دراسة (الميهي) إلى أن الوحدات الاقتصادية في عصر الاقتصاد المعرفي تتجه نحو تحقيق قيمة قائمة على الموارد ورأس المال غير الملموس بخلاف الموارد الملموسة وهذا أدى إلى وجود رأس مال مستتر والذي يمثل الفرق بين القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية وقيمتها الدفترية والذي يجعل السوق يعيد تقييم جوانب وتكوين القيمة بهذه الوحدة، وهو ما يطلق عليه برأس المال الفكري وقد وضعت الدراسة السابقة تعريفا لرأس المال الفكري من خلال علاقته بمفهوم سلسلة القيمة على أنه مجموعة من الأصول المعرفية التي تحقق قيمة للمنشأة بخلاف القيم المادية خلال سلسلة القيمة المرتبطة بها وتعكس الإمكانيات البشرية الداخلية والخارجية وتساهم في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة في الأجل الطويل.

في حين اتجهت دراسة (ognjanvic) للتأكيد على أن رأس المال الفكري هو المحرك الرئيسي لخلق القيمة في الشركة من خلال الجمع بين العامل البشري والهيكلية والعلاقات. وبهذا الشكل يرى الباحث أن الاتجاه السابق من التعريفات قد قدم مفهوما أوسع نطاقا لرأس المال الفكري يشمل الجانب البشري والهيكلية ورأس المال العلاقات كأحد أهم الأبعاد والمكونات الرئيسية لرأس المال الفكري التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية.

ومن المعروف بديهيها أهمية الافصاح تنبع من أهمية الموضوع الذي يخضع للافصاح، ونظرا لأهمية رأس المال الفكري تكمن الحاجة لمنظومة الافصاح عنه، وقد أورد (czerwiec) أن الجزء الأهم في التأثير على إدارة المعرفة هو القياس

وإعداد التقارير لرأس المال الفكري للمؤسسة، ونظرا لزيادة الأهمية في مصادر المعرفة تحاول الشركات قياس وتقييم رأس مالها الفكري، ونتيجة لذلك هناك الكثير من الطرق والنماذج الإفصاح وتقييم رأس المال الفكري، وخاصة في القطاعات الخدمية التي تتميز بأنها تعمل على تقديم منتجات غير ملموسة "القطاع الطبي - المستشفيات" والتي تتعرض في نفس الوقت إلى المنافسة الشديدة ويعتبر رأس المال الفكري عاملا حاسما في النجاح التنافسي.

وبالنظر إلى المعايير المحاسبية وكافة الإصدارات المهنية في هذا الشأن فإنه لا يوجد معيار محاسبي لرأس المال الفكري ولكن يوجد معايير محاسبية للأصول الغير ملموسة كما أنها تخلو من نموذج محدد يسترشد به عند الإفصاح وقياس والتقارير عن رأس المال الفكري، بل وإنما لم تتطرق إلى مصطلح رأس المال الفكري صراحة.

إلا أنه تتعدد طرق الإفصاح والتقييم لرأس المال الفكري حسب التصنيف الذي تتبناه المنشأة اعتمادا على البيانات المتاحة عن قيمة المنظمة الدفترية والسوقية، فهناك مقاييس كمية تعتمد على استخراج رقم محدد لرأس المال الفكري ومقاييس أخرى غير كمية تعتمد على مجموعة من المؤشرات التي تتناول مكوناته.

وهناك ما يقارب من ٥١ نموذج تعتبر أشهر نماذج القياس التي تم تداولها في مجال قياس رأس المال الفكري ولازال الباحثون يبذلون الكثير من الجهود لوضع نماذج لقياس رأس المال الفكري.

إلا أنه يمكن إعادة ترتيب تلك النماذج والمقاييس في خمسة مداخل رئيسية وهي:

- ١- مدخل رسملة القيمة السوقية.
- ٢- مدخل القياس المباشر لرأس المال الفكري.
- ٣- مدخل بطاقة الأداء المتوازن.
- ٤- مدخل القيمة الاقتصادية المضافة.
- ٥- مدخل معامل القيمة الفكرية والمضافة.

وبالنظر إلى واقع بيئة الأعمال المصرية كإحدى اقتصاديات الدول الناشئة المتوجهة نحو الاقتصاد القائم على المعرفة، وعلى الرغم من أن رأس المال الفكري أصبح يمثل

محركا رئيسيا لخلق القيمة المضافة ومصدر للقدرة التنافسية في بيئة الأعمال المعاصرة والتي تقوم على المعرفة وتكنولوجيا المعلومات، فقد واجهت منشآت الأعمال المصرية خلال العقدين السابقين بيئة تنافسية ديناميكية سريعة التغير مدفوعة بالعديد من العوامل مثل التقدم في وسائل الاتصالات وثورة المعلومات الجوهريّة السريعة والمتلاحقة، والتي تفرض على منشآت الأعمال المصرية وخاصة المنشأة الخدمية "القطاع الطبي - المستشفيات" والتي تتميز بعمليات التجديد والابتكار، رغبة منها في خلق وتوليد مستويات عالية من القيمة المضافة وتعديل موقفها التنافسي، بما يؤدي إلى تحسين واستخدامه في الأداء الاقتصادي.

وقد شهد القطاع الطبي المصري في الفترة الأخيرة تطورا ملحوظا سواء كان على الصعيد الحكومي أو القطاع الخاص، وذلك في شتى مجالاته (كالتصنيع الدوائي، المستشفيات، مراكز الأشعة، معامل التحاليل، الكليات والمعاهد الطبية).

مما أدى إلى ظهور تكتلات اقتصادية صحية جديدة مثل مجموعة مستشفيات كيلوباترا ومجموعة علاج وصحة جروب وغيرها من المجموعات الصحية والتي تتنافس فيما بينها وكذلك المبادرات الصحية التي تطلقها الحكومة مثل مبادرة ١٠٠ مليون صحة وأيضا التوجه نحو تفعيل منظومة التأمين الصحي الشامل وكل ذلك له أثر على تطوير الخدمات الصحية المقدمة وكذلك إتاحة الفرص من الدولة بإقامة كليات الطب الخاصة في خطوة منها لتطوير وتخريج كوادر طبية مؤهلة وقادرة على تقديم خدمة طبية جيدة "العنصر البشري" كأحد مكونات رأس المال الفكري وكذلك إتاحة الفرص نحو تطوير الأجهزة المستخدمة في تقديم الخدمات الطبية المختلفة مثل الإشعاعات والتحليل والعمل على تطوير بحوث الدواء والعلاج مما يؤدي في النهاية إلى تطوير المنظومة الطبية.

وبالنظر في العلاقة بين القطاع الطبي ورأس المال الفكري نجد أن المكون الرئيسي في العلاقة هو الخدمة المقدمة وأن العامل على تقديمها هو العنصر البشري "أحد عناصر رأس المال الفكري" كما أن كافة الخدمات المقدمة سواء كانت بالكشف الطبي أو باستحداث أجهزة أو تطوير بحوث دوائية فإن كل ذلك في النهاية يصب في مصلحة المنشأة الطبية ويعمل على زيادة المنافسة داخل القطاع والنتيجة عن الاهتمام برأس

المال الفكري، لذلك كانت الحاجة إلى وجود نموذج للإفصاح عن رأس المال الفكري داخل ذلك القطاع "المستشفيات" وهو ما سنتناوله في البحث تباعاً.

أ- الدراسات السابقة :-

١- قياس وتقييم رأس المال الفكري أحد المتطلبات الأساسية لتمديد قيمة المنشأة)

(نموذج مقترح)

(نهال أحمد الجندي، ٢٠٠٥).

وكانت أهداف الدراسة هي محاولة إيجاد نموذج ملائم لقياس وتقييم رأس المال الفكري وتوضيح مقومات النموذج المقترح وتحديد المتغيرات المستخدمة فيه وعرض التسلسل المنطقي لخطوات هذا النموذج وقد تناولت الدراسة قياس وتقييم رأس المال الفكري كما تطرقت الدراسة إلى مداخل ونماذج اقترحت من قبل في هذا الصدد ولكن الدراسة لم تتطرق إلى كيفية الإفصاح عن رأس المال الفكري ولكن ركزت الدراسة على بناء نموذج لقياس رأس المال الفكري وفقاً للمتغيرات التي قامت بها الباحثة بقياسها.

٢- أثر الإفصاح عن رأس المال الفكري على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية

(أحمد عماد الدين يمن، ٢٠١٠).

وكان الهدف من هذه الدراسة هو تقييم أساليب قياس رأس المال الفكري وتقييم أنواع الإفصاح عن رأس المال الفكري واختبار الأسلوب الأمثل والذي يمكن تطبيقه في المجتمع المصري كما هدفت الدراسة إلى زيادة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وذلك بإدراج رأس المال الفكري والإفصاح عنه وذلك لتطویر فعالة وكفاءة القوائم المالية وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك علاقة طردية بين كلا من مكونات رأس المال الفكري وصافي الربح ونسبة العائد على الأحوال وقيمة المبيعات وكذلك وجود قصور في المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية التقليدية وأنها لم تعد كافية لاتخاذ القرارات الاستثمارية.

٣- دراسة تحليلية لبيان مدى ملائمة المعلومات المتعلقة برأس أعمال الفكري

وتأثيرها على القيمة السوقية للوحدات الاقتصادية المدرجة اسمهما في بورصة

الأوراق المالية (سماسم كامل موسى، ٢٠٠٦).

وقد هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى أهمية توافر معلومات محاسبية ملائمة وذات قيمة خاصة برأس المال الفكري في القوائم المالية وتأثير ذلك على القيمة السوقية بالنسبة للوحدات الاقتصادية التي تتداول اسمهما في بورصة الأوراق المالية وقد استخدمت الدراسة لمقياس الفا كرونباخ كمقياس للاعتمادية لاسئلة قوائم الاستقصاء ومدى إمكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة وقد اثبتت الدراسة أن هناك علاقة عكسية بين رأس المال الفكري وبين نسبة القيمة الدفترية إلى القيمة السوقية ووجود علاقة عكسية بين معدل نمو المبيعات ونسبة القيمة الدفترية إلى القيمة السوقية أي أنه بزيادة معدل المبيعات تتناقص نسبة القيمة الدفترية للقيمة السوقية كما اثبتت الدراسة بأن الاهتمام بتوفير المعلومات عن رأس المال الفكري والإفصاح عنها في القوائم المالية سيكون له تأثير إيجابي على القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية، ومن وجهه نظر الباحث فإن هذه الدراسة لم تطرق الي موضوع الإفصاح عن رأس المال الفكري و انها اعتمدت في البحث علي لبيان مدى ملائمة المعلومات المتعلقة برأس أعمال الفكري وتأثيرها على القيمة السوقية للوحدات الاقتصادية المدرجة اسمهما في بورصة الأوراق المالية.

٤- factors influencing intellectual capital disclosure by Portuguese companies

(Ana lucia ferrein,2012) بعنوان العوامل المؤثرة في الإفصاح عن رأس المال الفكري " دراسة تطبيقية علي الشركات المسجلة في البورصة البرتغالية " وقد هدفت هذه الدراسة إلى تحليل التقارير السنوية كوسيلة للإفصاح عن رأس المال الفكري وتحليل العوامل المؤثرة في الإفصاح عن رأس المال الفكري وقد توصلت هذه الدراسة إلي عدة نتائج منها ، أن المعلومات التي تقوم الشركات بالإفصاح عنها هي معلومات عن عمليات الإدارة والتعاون التجاري والبيانات الشخصية للعمال وكذلك العمليات التجارية، بالإضافة إلي أن يتم التقرير عن رأس المال الفكري تحت مسمي رأس المال الخارجي وأيضا دور المراجع في الإفصاح عن رأس المال الفكري.

**"measuring and reporting intellecuyal capital :lessons
learny from - ٥
some interventionist research projects"
(shiuicchi, 2013)**

بعنوان

"قياس رأس المال الفكري و كتابة التقارير عنه : دروس مستفادة من بعض
مشاريع الابحاث التداخلية"

وتهدف هذه الورقة البحثية الي تسليط الضوء علي العوامل التي من الممكن ان تعيق
او تعزز استخدام حساب رأس المال الفكري من اجل اغراض ادارية بما يساهم في
فهم عدم انتشار اطر عمل رأس المال الفكري بشكل كبير علي صعيد الممارسة .
ب- مشكلة البحث :-

يمكن صياغة المشكلة الرئيسية للدراسة في التساؤلات الاتية :-
هل يوجد أفصح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية للمستشفيات حاليا ؟
هل هناك معوقات للافصح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية للمستشفيات ؟
هل يمكن وضع مقترحات للافصح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية
للمستشفيات؟

ثانيا :أهمية البحث :-
الاهمية العلمية :

تتبع اهمية البحث من الناحية العلمية الي الاهتمام الكبير الذي حظي به رأس المال
الفكري في ضوء التطورات و التغييرات الاقتصادية التي تعيشها المنشآت في الوقت
الراهن حيث اوصت العديد من أدبيات الفكر المحاسبي بأجراء المزيد من البحث و
الدراسة حول مستوي الافصح المحاسبي عن رأس المال الفكري في ظل عدم وجود
معيار محاسبي ينظم الجوانب المحاسبية لعناصر رأس المال الفكري .

الاهمية العملية :

من الناحية العملية فإن اهمية البحث تنبع من محاولة طرح اطار علمي ملائم للافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري في قطاع المستشفيات و هو ما يساعد في توفير معلومات مفيدة للمستشفيات تمكنها من ادارة رأس المال الفكري بالشكل الذي يضمن لها تحقيق ميزة تنافسية و المنافسة العالمية في ظل اقتصاديات المعرفة .

الاهمية الاقتصادية :

في ضوء الاهتمام المتنامي برأس المال الفكري حيث انه يعتبر المحرك الاساسي في نمو المنشآت و تميزها خصوصا قطاع المستشفيات ، من هنا تنبع الاهمية الاقتصادية للبحث نظرا لحاجة الاطراف المختلفة بوجه عام و المستثمرين بوجه خاص الي مزيد من المعلومات الملائمة التي يتم الافصاح عنها، ومن اهم هذه المعلومات معلومات عن رأس المال الفكري .

ثالثا : أهداف البحث:-

ل للوصول إلى حل لمشكلة البحث والإجابة على تساؤلات المشكلة فهناك هدف رئيسي وهو: محاولة اقتراح اطار للافصاح عن رأس المال الفكري في المستشفيات مع اجراء دراسة ميدانية علي عينة من المستشفيات داخل نطاق محافظة القاهرة . بجانب الهدف الرئيسي هناك اهداف فرعية تشمل الاتي :

- ١- القاء الضوء علي الافصاح عن رأس المال الفكري و اثره علي جودة المعلومات .
- ٢- التعرف على المعوقات و وضع اطار للافصاح عن رأس المال الفكري في قطاع المستشفيات.

رابعا : فروض البحث:-

الفرض الرئيسي H.1 : لا توجد فروق معنوية ذات دلالة أحصائية بين فئات العينة فيما يتعلق بالاطار المقترح للافصاح عن رأس المال الفكري في المستشفيات . ولاختبار هذا الفرض يشق من الفرض الرئيسي فروض فرعية وهي كما يلي :

الفرض الفرعي الاول H.1.1 : لا توجد فروق معنوية ذات دلالة أحصائية بين فئات العينة فيما يتعلق بالافصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية للمستشفيات و بين جودة المعلومات .

الفرض الفرعي الثاني H.1.2 : لا توجد فروق معنوية ذات دلالة أحصائية بين فئات العينة فيما يتعلق بمعوقات الافصاح عن رأس المال الفكري في المستشفيات .

خامسا: حدود الدراسة:-

تقتصر الدراسة بالبحث في طرق و نماذج الافصاح عن رأس المال الفكري دون غيره من المعلومات المالية للوصول إلى نموذج ملائم للتطبيق في المستشفيات كما لن تتطرق الدراسة للأصول الغير ملموسة بصفة عامة إلا بما يخدم الدراسة و نظرا لصعوبة الحصول علي البيانات الفعلية عن سلسلة زمنية متتالية ، فقد اضطر الباحث الي اجراء دراسة ميدانية علي عينة من المستشفيات داخل نطاق محافظة القاهرة .

سادسا : منهجية البحث:-

اعتمد الباحث لتحقيق اهداف البحث على منهجين هما:

- 1- منهج نظري (استنباطي) ويتمثل في العرض النظري للبحث بأستخدام الكتب و المراجع و الدوريات العلمية المتخصصة في هذا الشأن .
- 2- منهج تطبيقي (استقرائي) ويعتمد الباحث في ذلك على الدراسة التطبيقية على القطاع الطب (المستشفيات) و ذلك علي عينة من المستشفيات داخل محافظة القاهرة .

سابعا : خطة البحث:-

الفصل الاول : الاطار النظري لرأس المال الفكري .

تناول الباحث في هذا الفصل الاطار النظري لرأس المال الفكري وذلك من خلال عرض وتحليل التطور التاريخي لمصطلح رأس المال الفكري حيث انه في البدايه عدد قليل الذين توجه انتباههم الي التحول في الاقتصاد من الاقتصاد المعتمد علي التصنيع الي اقتصاد المعرفة و دخول العالم في عصر المعرفة حيث يعد (leif edvinsson) من اول الذين خاضوا في ذلك المجال كما قام Hubert St. onge بالتركيز علي راس مال العملاء (costumer capital) و ذلك في عام ١٩٩٣ م حيث يعتبر من اوائل مستخدمي هذا

المصطلح كما انه من اكثر المفكرين ابداعا في مجال التعليم و اداره المعرفة، و من هنا اخذ هؤلاء القليلون علي عاتقهم مسؤوليه توجيه الانتباه الي هذا التحول و ظهور اهميه التركيز علي مصطلح راس المال الفكري و من خلال توضيح التعاريف المختلفه لمفهوم رأس المال الفكري نلاحظ التباين في توصيفه فمنهم من ركز على الميزة التنافسية والاخر ركز على مستوى الابداع، وثالث ركز على منظمات الاعمال في أجواء المنافسة السائدة، و رابع أكد على قدرتها على إنتاج أفكار جديدة تعاضم من نقاط القوة واقتناص الفرص، و يرى الباحث مما سبق من التعاريف بأن مولد رأس المال الفكري يتمثل في الموارد البشرية في المنظمة وان هذه العملية لا تتوقف عند حد معين حيث ان رأس المال الفكري مبنى اساسا على المعرفة الإنسانية والخبرات والمهارات والتعليم المتراكم و التدريب المستمر و الاستثمار في الموارد البشرية بالمنظمة وتوضع في موضع الإستخدام ليتم تحويلها الي قيمه مضافه وخلق الثروة، وتبرز أهمية رأس المال الفكري من كونه يمثل في حد ذاته ميزة تنافسية للمنظمة، خاصة وأن المنظمات تتنافس اليوم على أساس المعرفة والمعلومات والمهارات التي لديها، لذا فإن الاهتمام به بعد قضية حتمية تفرضها طبيعة التحدي العلمي والتكنولوجي المعاصر، و في ظل اقتصاد المعرفة فان المقاييس الماليه و الانظمه الماليه التقليديه اصبحت غير كافيه لقياس نتائج نشاط الاعمال حيث ان التركيز علي الاستثمار في الاصول الملموسه اصبح اقل و تغيير وحدات القياس من الكمي الي القيمي .

تتمثل الأنواع الرئيسية لرأس المال الفكري اعتماداً على تقسيم (Stewart) وهذا التقسيم يعتبر الأكثر شيوعاً استناداً لأدبيات الموضوع المتداولة حالياً حيث قسمه إلى راس المال البشري و رأس المال الهيكلي و رأس مال العلاقات ، و بحث دور راس المال الفكري في تحقيق الميزه التنافسيه فالمستشفيات أصبح موضوع الميزة التنافسية خلال السنوات الأخيرة يحظى باهتمام واسع النطاق على الصعيد العالمي، ويعود ذلك إلى مواكبة متطلبات التطورات المتسارعة التي يشهدها العالم والمتمثلة في ظاهرة العولمة والاندماج في الإقتصاد العالمي، وسياسات الإفتتاح وتحرير الأسواق، إضافة إلى التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، يسهم رأس المال الفكري بما يتضمنه من معدات حديثة

والتكنولوجيا المتقدمة وغيرها بدور هام في مساعدة منظمات الأعمال على تحديد مركزها التنافسي في الأسواق، كما أن الإستخدام الإستراتيجي لرأس المال الفكري يساعد منظمات الأعمال على اكتساب ميزة تنافسية من خلال توفير معلومات ومعرفة جيدة بحاجات المستفيدين، يتكون رأس المال الفكري من مجموعة من العاملين الذين يمتلكون قدرات معرفية وتنظيمية أكثر من غيرهم. كما يرمي إلى إنتاج أفكار جديدة أو تطوير أفكار قديمة، يسعى إلى تطوير حصة سوقية للمنظمة، لا يركز في مستوى إداري معين دون غيره، لا يشترط توفر شهادة أكاديمية لمن يتصف به هذه الخصائص ليست بعيدة عن ادارة الجودة الشاملة بل أنها تحتويها وتضمها كجزء من مبادئها، وذلك أنها تسعى في جملة ما تسعى إليه: كسب رضا المستفيد أو العملاء من خلال حاجاته وتوقعاته في المنتج أو الخدمة، وهذا الهدف لا يمكن تحقيقه كما ترى ادارة الجودة الشاملة إلا من خلال درجة عالية من وعي وإيمان جميع العاملين بهذا النهج حيث يسهم رأس المال الفكري بما يتضمنه من معدات حديثة والتكنولوجيا المتقدمة وغيرها بدور هام في مساعدة المستشفيات على تحديد مركزها التنافسي في الأسواق، وتصنف استراتيجيات المنظمات إلى ثلاث استراتيجيات عامة، تستطيع المنظمة اختيار ما يناسبها لتحقيق وضع تنافسي أفضل وهذه الإستراتيجيات هي: إستراتيجية تقليل التكلفة، وإستراتيجية تميز المنتج، وإستراتيجية التخصص السوقي.

و قد خلص الباحث الي عدة نتائج اهمها :

- تطور بيئة الاعمال والتحول من الاقتصاد المبني على التصنيع إلى الاقتصاد المبني على المعلومات والمعرفة، وأصبحت المعلومات موردا أساسيا من الموارد الاقتصادية للمنشآت، بل أنها المورد الاستراتيجي الجديد في الحياة الاقتصادية، نظرا إلى تطور بيئة الأعمال وتغير احتياجات مستخدمي القوائم المالية، أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بالأصول الفكرية، سواء بطرق القياس، أو بممارسات وطرق الافصاح المحاسبي والتقرير عنها، وذلك للدور الفعال الذي تلعبه كمصدر هام لخلق الثروة للوحدة الاقتصادية.

- تعدد المفاهيم لرأس المال الفكري الا انها مما سبق من التعاريف يري الباحث بأن مولد رأس المال الفكري يتمثل في الموارد البشرية في المنظمة وان هذه العملية لا تتوقف عند حد معين حيث ان رأس المال الفكري مبنى اساسا على المعرفة الإنسانية والخبرات

والمهارات والتعليم المتراكم و التدريب المستمر و الاستثمار في الموارد البشرية بالمنظمة وتوضع في موضع الإستخدام ليتم تحويلها الي قيمه مضافه وخلق الثروة .
- تتمثل الأنواع الرئيسية لرأس المال الفكري استناداً لأدبيات الموضوع المتداولة حالياً إلى رأس المال البشري و رأس المال الهيكلي و رأس مال العلاقات .
- رأس المال الفكري مكون اساسي و رئيسي في المستشفيات لتحقيق ميزة تنافسية و كذلك تحقيق الجودة الشاملة .

الفصل الثاني : الافصاح عن رأس المال الفكري .

تناول الباحث في هذا الفصل العلاقة بين الافصاح المحاسبي و رأس المال الفكري و اثر ذلك علي جودة المعلومات و كذلك دراسة طرق الافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري و كذلك دور المنظمات المهنية في الإفصاح عن رأس المال الفكري و تقييمها وذلك من خلال توضيح ماهية و طبيعة الافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري حيث يمثل الافصاح المحاسبي اهمية خاصة لمستخدمي المعلومات المحاسبية لانه يساعد علي توفير المعلومات التي يحتاجون اليها لتقليل درجة المخاطر المحيطة بعملية اتخاذ القرارات. و غالبا ما تتدخل الجهات الحكومية و المنظمات المهنية في تنظيم الافصاح المحاسبي وذلك لتحديد الحد الادني من المعلومات التي يجب الافصاح عنها، و الوسيلة التي يتم الافصاح من خلالها و التوقيت المناسب لعملية الافصاح، و يعتبر الافصاح المحاسبي بشكل عام و الافصاح عن الجوانب المالية بشكل خاص من العناصر المهمة بل الرئيسية لقيام اي سوق مالية نشطة وكذلك اساس لنجاح و استمرارية مثل هذه السوق لذلك نظرا لاهمية الافصاح المحاسبي في صنع القرار الاستثماري في السوق المالية، نلاحظ ازدياد اهتمام المعاهد و الجمعيات العلمية و المهنية المتخصصة الملحوظ بمعايير الافصاح و التأكيد علي كمية و نوعية المعلومات الواجب توافرها، حيث تم تعريف الافصاح المحاسبي علي انه "الكشف عن المعلومات التي تهتم المستثمرين و تتضمنها البيانات المالية و تقارير مراجعي الحسابات و التي تؤثر في سعر الورقة المالية، و يجب ان يكون الكشف عامة و للجمهور وليس فقط لحملة الأوراق المالية و المستثمرين و لذلك من خلال الصحف اليومية و بصورة

دورية مرتبطة بالسنة المالية للجهة ذات العلاقة وبصورة فورية عند الحاجة او عند حدوث معلومة جديدة.

كما ان هناك ثلاثة مستويات للإفصاح هي الإفصاح الكافئ ، و الإفصاح العادل ، و الإفصاح الكامل ، فالإفصاح الكافي اكثر هذه المفاهيم ملائمة حيث يتضمن الحد الأدنى من المعلومات التي تجعل التقارير المالية غير مضللة ، و بدأت قائمة رأس المال الفكري في الظهور ضمن التقارير المالية في التسعينات من القرن الماضي بواسطة بعض المنشآت في السويد ، و بالتالي أصبحت اضافته مهمة للتقارير المالية نظرا لاحتوائها علي معلومات تتعلق بعناصر رأس المال الفكري، و من خلال استقراء تجارب المنشآت الرائدة في مجال الإفصاح عن رأس المال الفكري فأن الشكل الأساسي لهذه التقارير يتمثل في اعداد قائمة مستقلة ملحقة بالتقارير المالية الأساسية تسمي قائمة رأس المال الفكري.

هذا و تنقسم أهمية الإفصاح عن رأس المال الفكري نتيجة للتغيرات الاقتصادية إلى نوعين؛ يمكن النظر إلى الأهمية الأولى على أنها أهمية عامة، أما الأهمية الثانية فهي أهمية خاصة ، و فيما يتعلق بالأهمية الأولى فإنها ترتبط بأهمية الإفصاح المحاسبي بوجه عام. و من ضمنها إن الإفصاح المحاسبي يساعد في زيادة العدالة الخاصة بتوزيع العوائد ، و عدالة توزيع درجات المخاطر من الاستثمارات البديلة، و تخفيض تكلفة رأس المال. و قد أكدت الكثيلا من الدراسات السابقة إن المعلومات المحاسبية على درجة كبيرة من الأهمية في تحديد و تقييم عائد الاستثمار و المخاطر المحيطة به، كما يعد الإفصاح المحاسبي المحرك الرئيس لجودة و كفاءة سوق المال و يظهر ذلك من خلال ترشيد القرارات الاستثمارية، و أحداث التوازن في السوق. فالإفصاح المحاسبي هو المحصلة النهائية لجميع الخطوات المحاسبية، و الاهتمام به يؤدي بالضرورة إلى احتواء العمل المحاسبي بكافة ملامحه، و يؤثر أيضا في تقلب سعر الاسهم نتيجة صعوبة تقدير المستثمرين بدقة للتصفقات المستقبلية المتعلقة بمقدار العوائد و المخاطر المرتبطة بالاستثمار في منشآت كثيفة الاصول غير الملموسة أو

كثيفة رأس المال الفكرى، اما عن طرق الافصاح عن رأس المال الفكرى فهناك اربع طرق يمكن استخدامها و تتمثل هذه الطرق فيما يلى:

الطريقة الاولى : الافصاح عن رأس المال الفكرى ضمن التقرير السنوية التى يقدمها رئيس مجلس الادارة فى خطابة الى الجمعية العامة للمساهمين و عادة ما يتضمن تقرير مجلس الادارة الى الجمعية العامة للمساهمين معلومات مالية و غير مالية تتعلق بالحاضر و المستقبل عن الاستثمارات فى الموارد البشرية مثل انتاجية العامل و معدل دوران العمالة و عدد العاملين و الخدمات الصحية و الاجتماعية المقدمة للعاملين و يتم عرض هذه المعلومات احيانا فى شكل وصفي .

الطريقة الثانية : الافصاح عن رأس المال الفكرى ضمن قائمة الاصول المعنوية وفقا لهذه الطريقة يتم ادراج الاستثمارات فى رأس المال الفكرى ضمن قائمة الاستثمارات فى رأس المال الفكرى كما انها تتجنب مشاكل اهلاك هذه الاستثمارات اذا ما اعتبرت اصولا ثابتة.

الطريقة الثالثة : الافصاح عن رأس المال الفكرى فى القوائم المالية التقليدية للمنشأة و يتم اتباع هذه الطريقة بواسطة بعض الشركات التى تتميز بكثافة عنصر العمل بها و اهمية موارها البشرية مثل شركات الطيران و التى تختص بتدريب قائدى الطائرات المدنية و تعتمد هذه الطريقة على رسملة الاستثمارات فى رأس المال الفكرى ثم اهلاك هذه الاستثمارات على مدى الحياة المتوقعة لها ثم اظهار هذه القيم فى قوائم المالية التقليدية كما فى حالة الاصول الثابتة الاخرى.

الطريقة الرابعة : الافصاح عن رأس المال الفكرى فى قائمة مستقلة ضمن القوائم المالية الملحق و تقوم الطريقة على عرض المعلومات عن الاستثمار فى عناصر رأس المال الفكرى فى شكل قوائم مالية اضافية مستقلة و لا تكون المنشأة ملزمة بمراجعتها بواسطة مراجع الحسابات الخارجى و ملحقه بالقوائم المالية المنشورة و تعتمد هذه الطريقة على رسملة الاستثمارات فى الاصول الفكرية ثم اهلاك الاستثمارات على مدى الحياة المتوقعة لها ثم اظهار هذه القيم فى القوائم المالية التقليدية كما فى حالة الاصول الثابتة الاخرى .

و تناول تكاليف الإفصاح عن رأس المال الفكري المتمثلة في تكاليف توفير المعرفة و تكاليف خلق راس المال المعرفي و تكاليف توفير المعلومات اللازمة للإفصاح و التقرير و تكاليف عملية الإفصاح و التقرير و تكاليف ضمان دقة القياس و تكاليف النشر و تكاليف مترتبة علي عمليه الإفصاح و التقرير و تكاليف تحسين و تطوير راس المال المعرفي ، و بالتطرق لدور معايير المحاسبة الدولية في الإفصاح عن رأس المال الفكري نجد ان يتطلب معيار المحاسبه الدولي الثامن و الثلاثون ان تقوم المنشاه بالاعتراف بالاصل غير الملموس (بمقدار تكلفته) في الحالات الاتيه فقط :

-اذا كان من المحتمل ان تدفق للمنشاه المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعزي للاصل اذ كان من الممكن قياس تكلفه الاصل بشكل موثوق و ينطبق هذا المتطلب سواء تم امتلاك الاصل من الخارج او تم توليده داخليا و يشمل معيار المحاسبه الثامن و الثلاثون مقاييس اعتراف اضافيه للاصول غير الملموسه المولده داخليا .

-يحدد معيار المحاسبه الدولي الثامن و الثلاثون ان ما يتم توليده داخليا من الشهره و العلامات التجاريه و عناوين النشر و بيانات العملاء و البنود المشابهه في مادتها يجب عدم الاعتراف بها كموجودات .

-ان كان بند غير ملموس لا يبلي كلا من تعريف الموجود غير الملموس و مقاييس الاعتراف به فان معيار المحاسبه الدولي الثامن و الثلاثون يتطلب ان يتم الاعتراف بهذا البند علي انه مصروف عندما يتم تحمله علي انه اذا تم امتلاك البند في عمليه دمج منشآت هي عباره عن امتلاك فان هذا الانفاق (المشمول ضمن تكلفه الامتلاك) يجب ان يشكل جزء من المبلغ الذي يعزي الشهره (الشهره السالبه) في تاريخ الامتلاك ، و علي من تعدد القوانين و القرارات الوزاريه التي تحكم شكل و محتوى الإفصاح المحاسبي في مصر الا انه لا يوجد قانون او قرار واحد نص صراحه او حتي ضمنيا علي ضروره الإفصاح المحاسبي عن راس المال الفكري في التقارير الماليه للمنشآت المصريه ، و من دراسه التشريعات القانونيه و قانون الشركات محل الاهتمام التي تحكم شكل و محتوى الإفصاح المحاسبي في مصر لم يتعرض لضروره الإفصاح المحاسبي عن راس المال الفكري و لم يشير الي ان المعلومات الوارده

بالتقارير المحاسبية هي تمثل الحد الأدنى للمعلومات المنشوره مما يعكس امكانيه التوسع الاختياري فالافصاح من قبل المنشات.

و قد خلص الباحث الي عدة نتائج اهمها :

- مدي تأثير الافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري علي جودة المعلومات و بالتالي التأثير علي قرارات المستثمرين .

- بالرغم من تعدد طرق الافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري و محاولات الباحثين لوضع اطار عام للافصاح عن رأس المال الفكري الا ان المنظمات المهنيه تطرقت الي القياس للاصول الغير ملموسة .

- عدم وجود معيار محاسبي لرأس المال الفكري .

- علي الرغم من الاهتمام بالافصاح عن رأس المال الفكري من قبل الباحثين الا انه لا يوجد اي اهتمام بوضع اطار للافصاح عن رأس المال الفكري داخل المستشفيات .

- محاولة الباحث وضع اطار للافصاح عن رأس المال الفكري في المستشفيات .

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية.

خصص الباحث هذا الفصل لعرض خطوات الدراسة الاحصائية وهي تتكون من اجراء دراسة ميدانية التي تمت بالمستشفيات وفي ضوء ذلك يعرض الباحث كيفية إعداد قائمة الاستقصاء ثم يقدم وصف لمجتمع الدراسة وخصائص العينة والإجراءات التي اتبعت في توزيع قائمة الاستقصاء وطريقة جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل وصولاً الى نتائج البحث ونتائج التحليل الإحصائي وتفسيرها واختبار فروض البحث و قد توصلت الدراسة الي عدة نتائج و هي :

معوقات الافصاح عن رأس المال الفكري:

١/ دائماً ما يتم معالجتها كمصروفات مباشرة.

٢/ عدم فصل الادارة عن رأس المال يؤثر في كل جوانب المؤسسات سواء طبية أو غير طبية.

٣/ يحتوي الافصاح عن رأس المال الفكري بعض المعلومات التي من الممكن استخدامها من المنافسين.

٤/ كثرة نقاط التي يجب تعريفها ووضعها بالترتيب في الميزانية .
و فيما يخص الاطار المناسب للافصاح عن رأس المال الفكري في قطاع
المستشفيات :

- تتعدد أطر الافصاح من مكان الي اخر.
- فصل الادارة عن رأس المال.
- من الممكن وضعها في الايضاحات المتممة للقوائم المالية.
- الافصاح عن الرأس المال الفكري يفضل وضعه تحت قائمة الاصلاحات المتممة.

اختبارات الفروض

في هذا الجزء سوف يتم اختبار فرضيات الدراسة الفرعية والفرضية الرئيسية الا انه يجب
أولا معرفة نوع البيانات إذا كانت تتبع توزيع طبيعي أو لا لذا تم استخدام اختبار كولمجروف-
سمرنوف (Kolmogrov-Smimov Z) والذي يسمح لنا بمعرفة نوع التوزيع الذي تتبعه
المفردات، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية
تتطلب أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، وهو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (٨): يمثل اختبار التوزيع الطبيعي

رقم المحور	العنوان	عدد العبارات	قيمة الاختبار-k- s	مستوى الدلالة sig
٠١	قياس وجود افصاح لرأس المال الفكري	١٤	٠.٠٧٦	٠.٢٠٠
٠٢	قياس فروض الدراسة	٥	٠.٠٧٧	٠.٢٠٠
	الكلية	١٩	٠.٠٥٣	٠.٢٠٠

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

وبعد تأكد من نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات يكمن اختبار فرضيات الدراسة من خلال استعمال اختبار T للعينة الواحدة وذلك بالاعتماد على قاعدة القرار التي تنص على رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 اذا كانت:

- إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية H_1 ونرفض الفرضية H_0 .
- إذا كانت قيمة t المحسوبة أقل من قيمة t الجدولية نرفض الفرضية H_1 ونقبل الفرضية H_0 .
- إذا كانت القيمة الاحتمالية SIG ناتجة عن اختبار T أصغر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 نقبل الفرضية H_1 ونرفض الفرضية H_0 .
- إذا كانت القيمة الاحتمالية SIG ناتجة عن اختبار T أكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 نرفض الفرضية H_1 ونقبل الفرضية H_0 .

أولاً: اختبار الفرضيات الفرعية

- أ. اختبار الفرضية الفرعية الأولى: والتي تنص على
 - H_0 : لا توجد فروق معنوية ذات دلالة أحصائية بين فئات العينة فيما يتعلق بالافصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية للمستشفيات و بين جودة المعلومات عند مستوى دلالة (0.05).
 - H_1 : توجد فروق معنوية ذات دلالة أحصائية بين فئات العينة فيما يتعلق بالافصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية للمستشفيات و بين جودة المعلومات عند مستوى دلالة (0.05).
 - والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار T للعينة الواحدة كما يلي:

جدول (٩): يمثل اختبار التوزيع الطبيعي

الرقم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	العينة	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	قيمة الدلالة الاحتمالية (SIG-T)	قيمة الدلالة المعتمد	الأهمية النسبية	نتيجة الاختبار
المحور الأول	4.33	0.326	٨٤	٣٧.٥٢٠		٨٣	٠.٠٠٠	٠.٠٥	كبيرة جدا	H_0 رفض
										H_1 قبول

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

• التعليق: نجد ان قيمة الدلالة الاحتمالية أقل من قيمة الدلالة المعتمدة وبالتالي رفض فرض العدم القائل بان لا توجد فروق معنوية ذات دلالة احصائية بين فئات العينة فيما يتعلق بالافصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية للمستشفيات و بين جودة المعلومات عند مستوى دلالة (٠.٠٥). وقبول الفرض البديل القائل بانه توجد فروق معنوية ذات دلالة احصائية بين فئات العينة فيما يتعلق بالافصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية للمستشفيات و بين جودة المعلومات عند مستوى دلالة (٠.٠٥).

ب. اختبار الفرضية الفرعية الثانية: والتي تنص على

H_0 : لا توجد فروق معنوية ذات دلالة احصائية بين فئات العينة فيما يتعلق بمعوقات الافصاح عن رأس المال الفكري في المستشفيات عند مستوى دلالة (٠.٠٥).

H_1 : توجد فروق معنوية ذات دلالة احصائية بين فئات العينة فيما يتعلق بمعوقات الافصاح عن رأس المال الفكري في المستشفيات عند مستوى دلالة (٠.٠٥).

والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار T للعينة الواحدة كما يلي:

الجدول رقم (١٠): يمثل اختبار التوزيع الطبيعي

الرقم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	العينة	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	قيمة الدلالة الاحتمالية (SIG-T)	قيمة الدلالة المعتمد	الأهمية النسبية	نتيجة الاختبار
المحور الأول	٤.٢٠	٠.٢٨٦	٨٤	٣٨.٥٤٧		٨٣	٠.٠٠٠	٠.٠٥	كبيرة	H_0 رفض
										H_1 قبول

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

• التعليق: نجد ان قيمة الدلالة الاحتمالية أقل من قيمة الدلالة المعتمدة وبالتالي رفض فرض العدم القائل بان لا توجد فروق معنوية ذات دلالة أحصائية بين فئات العينة فيما يتعلق بمعوقات الافصاح عن رأس المال الفكري في المستشفيات عند مستوى دلالة (٠.٠٥). وقبول الفرض البديل القائل بانه توجد فروق معنوية ذات دلالة أحصائية بين فئات العينة فيما يتعلق بمعوقات الافصاح عن رأس المال الفكري في المستشفيات عند مستوى دلالة (٠.٠٥).

ثانياً: اختبار الفرضية الرئيسية

H_0 : لا توجد فروق معنوية ذات دلالة أحصائية بين فئات العينة فيما يتعلق بالاطار المقترح للافصاح عن رأس المال الفكري في المستشفيات.

H_1 : توجد فروق معنوية ذات دلالة أحصائية بين فئات العينة فيما يتعلق بالاطار المقترح للافصاح عن رأس المال الفكري في المستشفيات.

والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار T للعينة الواحدة كما يلي:

الجدول رقم (١١): يمثل اختبار التوزيع الطبيعي

نتيجة الاختبار	الاهمية النسبية	قيمة الدلالة المعتمد	قيمة الدلالة الاحتمالية (SIG-T)	درجة الحرية	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	العينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
H_1	H_0	كبيرة جدا	٠.٠٥	٨٣		٤٠.٧٢٩	٨٤	٠.٢٨٦	٤.٢٧
قبول	رفض								

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

• التعليق: نجد ان قيمة الدلالة الاحتمالية أقل من قيمة الدلالة المعتمدة وبالتالي رفض فرض العدم القائل بان لا توجد فروق معنوية ذات دلالة أحصائية بين فئات العينة فيما يتعلق بالاطار المقترح للافصاح عن رأس المال الفكري في المستشفيات. وقبول الفرض البديل القائل بانه توجد فروق معنوية ذات دلالة أحصائية بين فئات العينة فيما يتعلق بالاطار المقترح للافصاح عن رأس المال الفكري في المستشفيات.

التوصيات :-

- ضرورة نشر الوعي لدي المستثمرين و كذلك كافة مستويات الادارة داخل المستشفيات بأهمية برأس المال الفكري و الاستثمار فيه ، نظرا لما يمثله من مورد استراتيجي للمستشفيات مما يجعلها قادرة علي تحقيق ميزة تنافسية .
- ضرورة اصدار معيار محاسبي لرأس المال الفكري يوضح طريقة قياسه و الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بمكوناته و اي تغييرات تطرأ عليه .
- ضرورة الاهتمام بالإفصاح عن رأس المال الفكري في قائمة رأس المال الفكري كقائمة مستقلة. يتم أعداها لتوفير المعلومات غير المالية عن جهود المنشأة المتعلقة ببناء وتطوير والمحافظة على رأس المال الفكري» والذي يلعب دوراً أساسيا في تحسين قدرة المستثمرين وغيرهم على التنبؤ بقيمة المنشأة المستقبلية؛ والتي يصعب الاعتراف بها في القوائم التقليدية؛ مما يؤثر على كمية وجودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها. و توضيح طرق الإفصاح عن رأس مال الفكري بالقوائم المالية بالمستشفيات ، بالإفصاح في تقرير مجلس الإدارة او إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية او قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية او الإدراج في القوائم المالية الأساسية المدققة او طريقة المدخل المركب.

قائمة المراجع

اولا : المراجع العربية :-

- ١/ جمال سعد السيد خطاب ، دراسات في المحاسبة المالية الديناميكية ، دار المستقبل للطباعة ، رقم الايداع بدار الكتب (٤٣٧٣/٢٠١١) ، تاريخ النشر (٢٠١١) .
- ٢/ شهيرة محمود عبدالعزيز ، علاقة رأس المال الفكري بعملية خلق القيمة للمنظمة مع التركيز علي مدخل رأس المال الانساني ، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الرابع اكتوبر ، ٢٠٠٣ .
- ٣/ عبدالحميد احمد احمد شاهين ، مدخل مقترح للقياس المحاسبي لاصول الملكية الفكرية مع دراسة تطبيقية في صناعة الادوية ، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث، (٢٠٠٣) .

- ٤/ عبدالستار يوسف ، دراسة و تقييم رأس المال الفكري في شركات الاعمال ، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس بعنوان " اقتصاد المعرفة و التنمية الاقتصادية " ، بكلية الاقتصاد و العلوم الادارية ، جامعة الزيتونة ، عمان ، (٢٠٠٥) .
- ٥/ نبيل عبد المنعم ، تأثير رأس المال الفكري علي الفعالية التنظيمية – دراسة تطبيقية علي مجموعة من شركات السياحة المصرية ، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الاول (٢٠٠٥) .
- ٦/ نهال احمد الجندي ، قياس و تقييم راس المال الفكري احد المتطلبات الاساسية لتحديد قيمة المنشأة (نموذج مقترح) ، مجلة المحاسبة و الادارة و التأمين ،كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد الخامس و الستون (٢٠٠٥) .
- ٧/ سماسم كامل موسي ابراهيم ، دراسة تحليله لبيان مدي ملائمة المعلومات المتعلقة برأس المال الفكري و تأثيرها علي القيمة السوقية للوحدات الاقتصادية المدرجة اسهمها في بورصة الاوراق المالية المصرية (دراسة ميدانية) ، مجلة الدراسات المالية و التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد الثالث ، (٢٠٠٦) .
- ٨/ سهير الطنملي ، القياس و الافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري ركيزة اساسية للتنمية المستدامة ، مجلة الدراسات المالية و التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد الاول (٢٠٠٩) .
- ٩/ فراج مخمير عبد العال، دور رأس المال الفكري في تحسين الاداء في بيئة الاعمال المصرية - دراسة تطبيقية ، مجلة الدراسات المالية و التجارية ، (كلية التجارة – جامعة بني سويف) ، العدد الثالث (٢٠٠٩) .
- ١٠/ محمد كمال الدين محمد عبدالرحمن ، دور وسطاء المعلومات في ترشيد قرارات الاستثمار باستخدام معلومات راس المال الفكري – دراسة تجريبه – مجلة الدراسات التجارية و المالية ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد الاول ، (٢٠٠٩) .
- ١١/ احمد عماد الدين يمن ، اثر الافصاح عن راس المال الفكري علي المحتوي المعلوماتي للقوائم المالية ، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الرابع ، الجزء الاول ، (٢٠١٠) .
- ١٢/ الهلالي الشربيني الهلالي ، ادارة راس المال الفكري و قياسية و تنميته كجزء من ادارة المعرفة في مؤسسات التعليم العالي ، مجلة بحوث التربية النوعية ، جامعة المنصورة . عدد(٢٢) يوليو (٢٠١١) .

- ١٣ / محمد دهان ، رأس المال الفكري قوة منظمات الاعمال الحالية : مفهومه و مكوناته ، جامعة قسطنطينية ، الجزائر ، (٢٠١٢) .
- ١٤ / احمد محمد وجية ، قياس الاداء باستخدام معامل القيمة الفكرية المضافة ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، العدد الاول ، (٢٠١٣) .
- ١٥ / مجدي مليجي عبدالحكيم مليجي ، محددات الافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري و اثره علي الاداء المالي ، الفكر المحاسبي ، ٢٠١٥ .
- ١٦ / علي مجاهد احمد السيد ، دراسة مدي قيام الشركات المصرية بقياس و الافصاح عن رأس المال الفكري و اثره علي المركز التنافسي ، دراسة ميدانية ، المجلة العلمية للتجارة و التمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد الثاني العدد الاول ، (٢٠١٤) .
- ١٧ / ابراهيم زكريا عرفات ، اطار مقترح للافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري في بيئة الاعمال المصرية -دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، (٢٠١١) .
- ١٨ / عادل عبد الفتاح مصطفى الميهي ، اثر خصائص الشركة علي الافصاح عن رأس المال الفكري للشركات المصرية :مدخل تحليل المحتوي ، المجلة العلمية للتجارة و التمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد الاول العدد الاول ، (٢٠١٣) .
- ١٩ / ايمن سليمان ابوسوير ، العناصر و المكونات الاساسية لرأس المال الفكري – دراسة تحليلية ، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية و الادارية ، المجلد ٢٣ ، العدد الاول ، (٢٠١٥) .
- ٢٠ / فاطمة على الربابعة ، "مستويات رأس المال الفكري في منظمات الأعمال: نموذج مقترح للقياس والتطبيق" ، مجلة النهضة ، المجلد الثالث عشر ، العدد الاول ، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية جامعة القاهرة ، (٢٠١٢) .
- ٢١ / صالح ابراهيم يونس الشعباني ، "أثر رأس المال الفكري على الإلتقان التكنولوجي وانعكاساته على خفض التكلفة بالتطبيق على الشركة الوطنية لصناعات الأثاث المنزلي (ش.م) مختلطة في نينوي" ، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية المجلد الرابع ، العدد السابع ، (٢٠١١) .
- ٢٢ / سلام عبد الرزاق ، "دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة" ، جامعة قاصدي مرباح ، الجزائر ، مجلة كلية العلوم الاقتصادية ، (٢٠١٢) .
- ٢٣ / جودة عبد الرؤوف زغول ، إطار مقترح للأصول الفكرية والتعزيز عنها في بيئة الاقتصاد (المصرفي) المجلة العلمية للتجارة و التمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني (٢٠٠٢) .

- ٢٤ /سمية أمين محمد، المحاسبة عن عنصر رأس المال الفكري، دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الستون، (٢٠٠٣).
- ٢٥ / عادل المفرجي، أحمد علي صالح، رأس المال الفكري، طرق قياسه وأساليب المحافظة عليه، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، (٢٠٠٧).
- ٢٦ / عماد سيد قطب السيد، المحاسبة عن رأس المال الفكري من منظور استراتيجي مع التركيز على مدخل القيمة الشاملة، المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد الثاني، (٢٠٠٨).
- ٢٧ / محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، إطار مقترح لتحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المصرفي، المجلة المصرفية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٣١، العدد الثاني (٢٠٠٧).
- ٢٨ / شوقي السيد فودة، دور الإفصاح المحاسبي عن معلومات رأس المال الفكري في ترشيد قرارات الاستثمار والائتمان في سوق الأوراق المالية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، (٢٠٠٨).
- ٢٩ / عبد الحميد أحمد شاهين، مدخل مقترح للقياس المحاسبي لأصول الملكية الفكرية، مع دراسة تطبيقية على صناعة الأدوية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (٢٠٠٣).
- ٣٠ / سوسن عبد الحميد مرسي، رأس المال الفكري وعلاقته بكفاءة الأداء في البنوك التجارية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، (٢٠٠٨).
- ٣١ / أماني صلاح محمد نور، قياس تأثير رأس المال الفكري على الأداء المالي والقيمة السوقية للمنشأة دراسة تطبيقية على الشركات المتعاملة في البورصة المصرية في الفترة بين عام ٢٠١٢ إلى ٢٠١٦، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس - القاهرة، (٢٠١٩).
- ٣٢ / جيهان عبد المنعم عبد العظيم جبره < نموذج محاسبي مقترح لقياس أثر اندماج الشركات علي رأس المال الفكري دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراة، كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس - القاهرة ن (٢٠١٨).
- ٣٣ / معايير المحاسبة المصرية، معيار رقم ٢٣ المحاسبة عن الأصول الغير ملموسة، الجهاز المركزي للمحاسبات، قرار ٧٣٢ لسنة ٢٠٢٠.

ثانيا : المراجع الاجنبية :-

- Williams, S. M., Is a company's intellectual Capital performance and intellectual Capita; Disclosure pracrices Related, intellectual Capital conference, Toronto, 2000.
- Hamel, G. and Prahalad, C. (1994). Competing for the Future. Cambridge, MA: Harvard Business School Press. Retrieved from [http. //www.fb•solutions.es/fileadmin/user upload/Conferencies/competing-for-the-future.pdf](http://www.fb•solutions.es/fileadmin/user_upload/Conferencies/competing-for-the-future.pdf)
- Brooking, A (1996). On the Importance of Managing Intangible Assets as Part of Corporate Electronic journal of knowledge management, 8 (2). Retrieved from <http://www-ejkm.com/issue/download.html?idAtticle=263>
- Organization for Economic Co-operation and Development (1999) International Symposium Measuring and Reporting Intellectual Capital Issues and Prospects”, Guidelines OECD Symposium (june, OECD, Amsterdam and Paris).
- De Pablos, P. O. ,(2004) Evidence of Intellectual Capital Measuring from Asia, Europe and The Middle East, Journal of Intellectual Capital, No.3.
- Ognjanovic, Jasmina (2016), " intellectual Capital characteristic significance in the service sector " Ekonomika, vol.62, No.3, July, septemper.
- Czerwiec, M. i (2014), The Role of Intellectual Capital Management in the Research Institute Development, 6th European Conference onIntellectual Capital E-CIC 10-11 April 2014.
- Choo, C., and Bontis, N., (2002), The Strategie Management of Intellectual Capital and organization Knowledge, Published by Oxford University Press, Inc. 198 Madison Avenue, New York, New York 10016.
- Sveiby, K., E., (201 0): Method for Measuring Intngibles Assets. Available on: www.sveiby.com/articles.

- Wall, A., Krik, R., Martin, G., (2004), Intellectual Capital; Measuring the Immeasurable, CIMA Publishing, An imprint of Elsevier, Linacre House, Jordan Hill, Oxford OX28DP, 200-Wheeler Road, Burlington, MA01803.
- Ramirez, Y., Gordillo, S, (2014), Recognition and measurement of intellectual capital in Spanish universities, Journal of Intellectual Capital.
- Stewart, T. A., (1997) "Measuring Company Intellectual Capital, Fortune.
- Chiucchi, M., (2013), Measuring and reporting intellectual capital: Lessons learnt from some interventionist research projects, Journal of Intellectual Capital 1/2013; 15(1).
- Pazdzior, A. and Pazdzior, M., (2012)' Measurement of intellectual capital in a company", International Conference Management knowledge and learning.
- De castro, G., Lopes, J., Muinat F., Saez, Pil (2003), A New model to measure and manage intellectual capital, Academic track.
- Michel, S. C. And Nouri, M.B. (2007), Developing Competitive Advantage Through Knowledge Management and Intellectual Capital. 15-Arab journal Of Administrative Sciences, University of Kuwait, Vol. 14, No.3.
- Kate, G. and Stellesun, E. (2004), The Importance of Intellectual Capital and ILS effects on performance Measurement systems: <http://www.ssrn.com>.
- Chen, J. Zhaohui, Z. and Hong, Y. X. (2004), Measuring Intellectual Capital a New Model and Empirical Study of Intellectual Capital, Journal of Intellectual Capital, Vol. 5, No. 1.
- David Donnell, Philip Regan and Brian Coates (2000), Intellectual Capital: A Habermasian Introduction, Journal of Intellectual Capital, Vol. 1, Issue 2, UK.
- Mention, A., (2012), "Intellectual Capital, Innovation and Performance: A Systematic Review of the Literature", Business and Economic Research. Vol., 2, No.
- Edvinson, I (2004), Intelletual Capital realizing your company true value, Harper Business.

- Bitner & Betty (2001), Logical and Critical thinking Abilities of sixth Achievement, **Journal of Research in Science Teaching**, Vol: 25, No: 4.
- Certified Institute of Management Accounting, 2003- Understanding Corporate Value, Meaning, reporting Intellectual Capital: <http://www.cimaglobal.com>.
- HOLMEN. J, (2005), Intellectual Capital Reporting, Management Accounting Quarterly, 6(4).
- Lönnqvist. A & Mettänen. Paula, (2005), Criteria of Sound Intellectual Capital Measures., On web: www.ssrn.com.
- Kaplan.R, et al., 2004, Management Accounting, 4th edition, Pearson education, USA.
- Claire Eckstein,(2004), The measurement and recognition of intangible assets : then and now, Accounting Forum, 28 .
- International Accounting Standards Board, (2006), International Accounting Standard 38 “Intangible Assets”, London, UK: IASB.
- Financial Accounting Standards Board. (1984). Recognition and measurement in financial statements of business enterprises, Statement of Financial Accounting Concept No. 5.
- Financial Accounting Standard Board, Statement of Financial Accounting Concepts No.1 " Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises ", 1990 Irwin.
- John Dumay C., (2009) " Intellectual Capital Measurement: A Critical Approach “, Journal of Intellectual, Vol 10, No. 2 Available From www.proquest.com .
- Siana Halim, (2010) " Statistical Analysis on the Intellectual Capital Statement " , Journal of Intellectual Capital , Vol.11 , No.1 , " Available From www.proquest.com.

Robin Roslender, and Robin Fincham, (2001) " Thinking Critically about Intellectual Capital Accounting “, Accounting, Auditing & Accountability, Vol .14, Iss,4, Available From www.proquest.com.

Huafang Xiao, (2008) " Corporate Reporting of Intellectual Capital: Evidence from China “, The Business Review, Vol.11, No.1, Available From www.proquest.com.