قياس رأس المال الفكري بأستخدام بطاقة الاداء المتوازن لزيادة القيمة في الوحدات الحكومية/ دراسة تطبيقية في جامعة (رابرين)

بصيرة مجيد نجم، كلية الادارة و الاقتصاد/ جامعة سليمانية، إقليم كردستان-العراق

dr.najm1976@gmail.com

هيرش فتح الله احمد، كلية الادارة و الاقتصاد/ جامعة سليمانية، إقليم كردستان-العراق

heershfathulla@raparinuni.org

ملخص

شاهد العالم المعاصر في السنوات الأخيرة تقدماً متسارعاً في النواحي التكنولوجية، ويعود ذلك إلى الدور الكبير الذي مارسه العنصر البشري في هذا التقدم باعتباره أحد عوامل الإنتاج المساهمة في العملية الإنتاجية، وعلى ضوء ذلك تهدف البحث الحالي استخدام إحدى التقنيات (بطاقة الاداء المتوازن) لغرض قياس رأس المال الفكري في الجامعة ومعالجته محاسباً وإظهارها في القوائم المالية. ولغرض وصول إلى أهداف البحث اعتمدت البحث على البيانات والمعلومات التي حصلت عليها الباحثة من الجامعة، تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي لغرض جمع البيانات وللوصول إلى نتائج البحث. من أهم استنتاجات البحث هو أن بطاقة الأداء المتوازن أسلوب حديث لمتابعة التقدم المحرز نحو بلوغ الأهداف الاستراتيجية، كما هي ليست مجرد أداة لقياس ولكنها أسلوب متعدد الأبعاد يتطلب إدارة لتحديد الاستراتيجية من الناحية التنفيذية وفهم العلاقة بين العمل المنجز في جميع مستويات المؤسسة والأهداف الاستراتيجية، واستخدام هذه الأداة لغرض قياس رأس المال الفكري هو هدف البحث الحالي، رأس المال الفكري هو المحرك الأساسي لكافة الأعمال والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، فضلاً عن دوره في تحقيق أهدافها المتنوعة في زيادة طاقتها الإنتاجية وتحقيق الميزة التنافسية. وتوصى البحث الحالي، على المؤسسات الحكومية إيجاد الوسائل والإجراءات المناسبة التي تساعد في تحقيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري في قوائمها المالية الختامية، يتعين على المؤسسات الحكومية عدم تحميل كامل قيمة رأس المال الفكري على حساب النتيجة لأن رأس المال الفكري يعد من الموجودات المؤسسة وليس من مصاريفها.

كلمات مفتاحية

رأس المال الفكري، بطاقة الاداء المتوازن، القياس المحاسبي.

أ- مفهوم رأس المال الفكري.

ازدادت الأهتمام بالرأس المال الفكري منذ التسعينات القرن الماضي، و نتيجة حداثة هذا الموضوع، فإنه ليس هناك اتفاق واضح بين العلماء و الباحثين حول مفهومها. حيث يرى (Oster Land) أن رأسمال الفكرى هو نوع من انواع موجودات غير ملموسة و صورة من صور رأسمال المعرفي. كما يشير (Elper) الى تعبير اخر، بان رأسمال الفكرى يلعب دورا متكاملًا مع ادارة المعرفه، و هذا الدور يظهر في المشاركة الفعالة في تحقيق الميزه التنافسيه و التطوير التنظيمي، و يتحقق هذا من خلال التفكير الإستراتيجي لادارة الموارد الفكرية في المؤسسة.

و يعد التفكير الإستراتيجي الأساس لرأس المال الفكرى حيث يتسم التفكير الاستراتيجي بالحدثة على مستوى التأطير والتطبيق يعد من الموضوعات البكر التي ما زال الغور فيها بين الندرة والمحدودية مما يجعل الكثير من مفاهيمه وابعاده لم تحسم على مستوى الفكر والتنظير حيث يجعل الفكر والإبداع والإقتراع الابداعى التقنى لرأس المال الفكرى دور متعاظم واهمية استراتيجية فى ظل متطلبات العصر الحديث.

كما تتمثل تلك المتطلبات فى الآتى :

1.تمكن المؤسسة من إختيار الطريقة المناسبة لقياس وتقييم رأس المال الفكرى التى تحقق أهدافها الإستراتيجية الداخلية والخارجية.

2.يحقق التوظيف الأمثل لموارد المشروع (تنظيمية ،مادية ، علائقية ،هيكلية ونقدية) مما يحقق أعلى قيمة مضافة للمؤسسة .

3.تقليل الفجوة التنافسية لقيمة رأس المال الفكرى للمؤسسة مع المنافسين .(Andersissen.D,2004,p20)

4.قياس فاعلية الإستثمار فى عناصر رأس المال الفكرى ومدى تحقيقها للأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

ولم تعد رأس المال الفكري كلمة عامه انما هي مصطلح معروف ومطبق في العديد من المؤسسات الاقتصادية والاجتماعية التي تتفاوت درجة نجاح بعضها عن الاخرى وتنفق ملايين الدولارات علي تطبيق ادارة رأس المال بما يساعد علي حشد الافراد والبنية التحتية تطوير المؤسسة والعمليات الخاصة بها بالاضافه الي توفر التقنيات الحديثة مما يساعد علي سرعة وكفاءة اتخاذ القرارات في ظل التغيرات الاقتصادية وزيادة حدة المنافسة علي المستوى المحلي والدولي ، لذا اصبحت رأس المال موردا استراتيجيا يتنامي بشكل تراكمي ويؤثر بشكل كبير علي المركز التنافسي للمؤسسة. ان ان رأس المال الفكري يتمثل في المعرفة والمعلومات وحقوق الملكية الفكرية والخبرات التي توظفها لانتاج الثروه وتدعيم القدرات التنافسيه ويعتبر مصدر لخلق الثروة ويمثل موجودا غير ملموسة كما يتضمن الرصيد المعرفي الناتج من الابتكار والبحث العلمي . (التجاني,2013,ص67)

يرى اغلبيه الباحثين ان المعلومات المحاسبية لها دور محدد في اتخاذ القرارات من قبل المستثمرين و تحديد القيمة السوقية للمؤسسة و بالاخص المؤسسات التى تستثمر مبالغ كبيرة في استثمار الموجودات غير الملموسة و لتسجل هذه المبالغ في الدفاتر كموجودات غير ملموسة، مثل (تكاليف البحث و التطوير، الشهرة الداخليه، تطوير العلاقات). بالرغم من ان هذه الموجودات غير الملموسة يساهم في ارتفاع قيمه السوقيه للمؤسسة.(الخيال، 2005، ص 11)

مع مرور الزمن و ادراك المؤسسات باهمية رأس المال الفكرى و دوره الكبير الذى يلعبه في خلق الميزة التنافسيه ادى ذلك الى الاهتمام الكبير بدراسة مكونات راس المال الفكرى و طرق قياسه و الافصاح عنه مما يؤدى الى مساعدة الادارة في الاهتمام بها و تنميتها و الاحتفاظ بها. كما انه يساهم في تحقيق هدف المؤسسة الا و هى تحقيق الميزه التنافسيه و ارتفاع سعر الاسهم في السوق، و يساعد على ان تعطى المستثمرين الحاليين المعلومات الافضل لغرض تقليل التكاليف الى الحد الادنى.

اصبح رأس المال الفكرى المكون الاساسى للمؤسسات و امكانيه الاستثمار فيها له دور كبير على استمرارية المؤسسة و تطويرها و خلق قيمه المضافه للمؤسسة و تحقيق الميزه التنافسيه و مساهمتها في الاستمرارية و التطوير.

و يعتبر الموجود غير الملموس و بالاخص رأس المال الفكرى اهم الموجودات في ظل اقتصاد المعرفة لأنه يمثل القدرة العقلية التى تدخل التعديلات على مدخلات المؤسسة بواسطه الابتكارات الناتجة عن جهود الموارد البشرى من المهارات والتدريب.(الجندى، 2005، ص 118)

ان المعايير المحاسبية الدوليه يتم الاعتراف بالموجودات غير الملموسة في نطاق صغير(اى عند شراء هذا النوع من الموجود)، اى ان المعلومات المحاسبية ليس مفيدا جدا في تحديد اسعار اسهم المؤسسات التى تصرف مبالغ كبيرة في الموجودات غير الملموسة و لا تسجل في دفاترها كموجود غير ملموس.

يمكن ان نستخلص اهميه رأس المال الفكرى فيما يلى:-

- 1- رأس المال الفكرى يعتبر من اهم الموجودات التى تلعب دورهما في تعظيم موجودات المؤسسة و خلق قيمه لها و امكانية تطويرها و استمرارية المؤسسة و بقائها في الميدان المنافسة.
- 2- يعتبر رأس المال الفكرى الثروة القومية الحقيقية التى يتميز بها اي مجتمع و التى يتكون من المهارات والخبرات المتراكمة و كفاءات و قدرته على خلق الثروة.
- 3- في ظل المخاطر الاقتصادية و المتقلبات التى تحدث في عصرنا الحالى تظهر اهمية رأس المال الفكرى في تخطيط خطط الاستراتيجية الطويلة و القصيرة المدى.

4- في ظل العصر التكنولوجي الحديث يعتبر الأستثمار في رأس المال الفكري من اهم الاستثمارات التى يمثل في التطوير و التدريب و الابتكارات.

5- العلاقات هو مكون رئيسى لرأس المال الفكري التى يرتبط المؤسسة بالعملاء و ايجاد زبائن جديدة.

6- الاهمية الكبرى لرأس المال الفكري تظهر في حال وضع الخطط الاستراتيجية للمؤسسة و وضع الميزانيات التقديرية و كيفية استخدام هذا الميزانية بأسهل وسيله و اقل تكلفة في انتاج مخرجات متطور.

10-تغير اهمية الرأس المال الفكرى من مكان الى مكان اخر و يظهر في البيئة التى يعمل فيها. (عمر,حمدي,2011,ص5)

ت- خصائص رأس المال الفكرى.

يتميز رأس المال الفكري بعدد من الخصائص يمكن تحديد بالاتي :-

- 1- الميزة الاساسيه لرأس المال الفكرى هى انه غير ملموسة و غير مادية.
- 2- موقع التواجد لرأس المال الفكرى هى داخل عقول الافراد العاملين في المؤسسة
- 3- يتمثل رأس المال الفكرى في الافراد ذو المعرفة و الخبرات.
- 4- رأس المال الفكرى يتزايد قيمتها بالخبرات والابتكارات و الاختراعات.
- 5- يتمثل الرأس المال الفكرى بصعوبة قياسها بدقه.
- 6- لها ميزة استثنائية و هى يتوقد عند حدوث المشاكل.
- 7- له تأثير كبير على القرارات الاستراتيجية للمؤسسة.(مصدر سابق,ص 6-7)

ث- مكونات رأس المال الفكرى.

كما هناك اختلافات حول تعريف رأس المال الفكرى ايضا هناك اختلافات حول عناصر و مكونات رأس المال الفكرى, حيث من وجه نظر (ستوارت), يتكون رأس المال الفكرى من ثلاثة عناصر رئيسيه و هى: (رأس المال البشرى, رأس المال الهيكلى, رأس المال العملاء). و هي كالاتي: (Stewart, T.1997)

- 1-رأس المال البشري (Human Capital) :يتضمن المهارات والخبرات والمقدرة العقلية فهو مصدر للتجديد والابتكار.
- 2-رأس المال الهيكلي (Structural Capital) :يتمثل بالأنظمة المعلوماتية وبراءات الاختراع وقواعد البيانات .
- 3-رأس المال الزبائني (Customer Capital) :الذي يتمثل بالمستهلكين لمنتج ما ومدى ولائهم لهذا المنتج .

ج- مفهوم بطاقة الاداء المتوازن.

بطاقة الأداء المتوازن هي إحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية و أول عمل نظامي يحاول تصميم نظام لتقييم الأداء اذ يهتم بترجمة الاستراتيجية المؤسسة الى أهداف محددة و مقاييس و معايير مستهدفة و مبادرات للتحسين المستمر، كما انها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة، حيث يتميز هذا الأسلوب عن غيره من أساليب الرقابة وقياس و تقويم الاداء في جمع بين مقاييس الأداء المالي و مقاييس الأداء غير مالي التي تتصف بسهولة تتبعها و ربطها باستراتيجية المؤسسة.

يمكن تعريف بطاقة الأداء المتوازن بأنها: "نظام إداري يهدف إلى مساعدة الملاك والمديرين على ترجمة رؤية و استراتيجيات شركاتهم إلى مجموعة من الأهداف و القياسات الإستراتيجية المترابطة. وذلك من خلال الاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن، حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع المؤسسات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية. (المغربي، 2009، ص 57)

ح-مكونات بطاقة الأداء المتوازن.

يتكون بطاقة لأداء المتوازن فيما يلي:

- 1-الرؤية المستقبلية: هي التي تبين إلى أين تتجه المؤسسة وتوضع صورتها المستقبلية.
- 2-الإستراتيجية: وهي التي تتكون من مجموعة الإجراءات والأفعال لتحقيق الأهداف أو خطط الأهداف التي قامت المؤسسة بتحديدتها.
- 3-المناظير هي مكون يدفع باتجاه تبني إستراتيجية معينة وفقا لمؤشرات تحليل مهمة ومن ثم العمل على تنفيذ هذه الإستراتيجية للوصول إلى المؤشرات الواردة في هذا البعد وهناك أربعة أسس في بطاقة الأداء المتوازن هي البعد المالي، بعد العملاء (الزبائن) بعد العمليات الداخلية، وبعد النمو والتعلم وهو عنصر رئيسي في الإستراتيجية.
- 4-الأهداف: هو غرض الإستراتيجية التي تبين كيفية تنفيذها ويعبر عنها بالمستويات المحددة والقابلة للقياس لتحقيق الإستراتيجية.
- 5-المقاييس: تعكس قياس التقدم باتجاه الأهداف وتكون ذات طابع كمي وتوصل القياسات إلى الأعمال المطلوبة لتحقيق الهدف ويصبح الكشف الممكن وضعه على شكل فعل لكيفية تحقيق الأهداف الإستراتيجية فهي عبارة عن تنبؤات عن الأداء المستقبلي وهي التي تدعمه تحقيق.
- 6-المستهدفات: تمثل البيانات والتصورات الكمية لمقاييس الأداء في وقت ما في المستقبل.
- 7-رتباطات السبب والنتيجة: تعبر عن علاقات الأهداف وارتباط كل منها بالآخر وتكون مشابهة لعبارات (إذا- إذن) حيث تكون واضحة وجلية.
- 8- المبادرات الإستراتيجية: هي برامج عمل توجه الأداء الإستراتيجي وتسهل عملية التنفيذ والإنجاز على المستويات التنظيمية الدنيا. (صباحي و اخرون، 2009، ص ص 154-155)

خ-المناظير الخمسة لبطاقة الاداء المتوازن.

1- منظور التعلم والنمو:

يهتم هذا المنظور بتحليل قدرة العاملين بالمؤسسة على التعلم والتطور والبحث وتحسين القدرة التنافسية مقارنة بما يحققه المنافسون , ومدى قدرة المؤسسة على توظيف المعرفة والخبرات المتراكمة , وهل تتعلم من أخطائها و كيف تستطيع أن تجعل قدراتها على التغيير والتطوير مستمرة. ويبين هذا المنظور الفجوة بين القدرات الحالية والقدرات المطلوبة للوصول إليها مما يجعل المؤسسة تحاول تقليل هذه الفجوة من أجل تحقيق الأداء المطلوب عن طريق إعادة تدريب العاملين, تحسين مستوى التكنولوجيا في الأنظمة الموجودة بالمؤسسة, إعادة وصف الإجراءات التنظيمية داخل الوحدة, والتحفيز والتحسين المرتبط بالعاملين لدعم التوجه الاستراتيجي. ويحدد هذا المنظور القدرات التي يجب أن تنمو فيها الوحدة من أجل تحقيق عمليات داخلية عالية المستوى بحيث تخلق قيمة للزبائن والمجتمع, وذلك من خلال تحسين العمليات التشغيلية باستمرار وتقديم خدمة متميزة وخلق قيمة أكبر للزبائن. (محمود, 2013, ص 29)

2- منظور العمليات الداخلية :

يركز هذا المنظور على العمليات الداخلية المهمة التي تمكن المؤسسة من التميز و التي سيكون لها الأثر الأكبر وتحقيق رغباتهم وتحقيق الأهداف المالية للمؤسسة بشكل مرضي على رضا الزبائن للعاملين فيها, و اذ يتعين على الوحدات أن تقرر ما هي العمليات والكفاءات التي يجب أن تتفوق فيها لتنفيذ الإستراتيجية وتحديد المقاييس لكل منهما. ويهتم هذا المنظور أيضا بقياس الأداء المستقبلي للمؤسسة من خلال عرض الأنشطة والعمليات الداخلية التي تنفذها المؤسسة لتحقيق أهدافها ومتطلبات الزبائن, أي أهداف إدارة المؤسسة والمجتمع والزبائن, وذلك من خلال الاستحداث والابتكار والتطوير في ضوء محددات المجتمع, وتشخيص احتياجات الزبائن ودورة التشغيل التي تركز على تقديم الخدمات للزبائن بهدف رفع درجة رضاهم وخدمتهم. وبصورة عامة فإن الأهداف الرئيسة لهذا المنظور هي تحسين العمليات والعلاقات مع الزبائن, وتقسيم سلسلة الأنشطة و المراحل الداخلية للوحدات التي تحدث القيمة المجهزة وهي الابتكار والإبداع, والتشغيل للزبون على ثلاث دورات كما هي مقترحة من قبل وخدمات ما بعد البيع, والتي تمثل سلسلة القيمة الداخلية للمؤسسة, ويقصد بسلسلة القيمة نظام متماسك ومتكامل من الأنشطة الإنتاجية التي تسهم في إنتاج السلع والخدمات, اذ أن الترابط المتسلسل ما بين هذه الأنشطة يؤدي لى التأثير على بعضها بعض من خلال التكلفة وفاعلية إنتاجها, ومن المهم جدا أن توفق المؤسسة ما بين هذه الأنشطة وفقا للطريقة الإستراتيجية المثلى التي تحقق ميزة تنافسية.

: (علاء , 2010, ص ص 13-14)

3- منظور الزبائن:

يركز هذا المنظور على الزبائن والأسواق التي تطرح المؤسسة فيها إنتاجها, اذ يتم هنا تحديد مقاييس أداء المؤسسة والاحتفاظ بالزبائن في هذا المجال . وتتركز هذه المقاييس حول رضا الزبائن والحصول على زبائن جدد الحاليين وربحية الزبائن والحصول

على حصة جديدة في السوق وترتبط هذه المقاييس بمحددات الزبون ذات العلاقة بالوقت , والجودة, والأداء والخدمة, والكلفة المخفضة . (حسن, محسن, 2005, ص7)

وهناك مجموعة من الخصائص التي تحكم محركات القيمة من وجهة نظر الزبون في المؤسسات المختلفة وهي: (عابدين, 2013, ص12).

-سمات أو خصائص الخدمة (المنتج) ضمن جودة وكفاءة الخدمات.

-العلاقة مع الزبون: وتتضمن توصيل الخدمة, ومدى استجابة الوحدة لمتطلبات الزبون

-السمعة أو الشهرة: وتتمثل في قدرة المؤسسة بالتعريف عن نفسها للزبائن, وإبراز السمات التي تتميز فيها عن غيرها من المؤسسات. ويساعد هذا المنظور في التعرف على الطرق التي سيتم بها خلق قيمة للزبون إذ يشكل جزءاً مهماً من المقاييس, فإن أخفقت المؤسسة بتقديم المنتج أو الخدمة بما يلبي احتياجات الزبون وبتكاليف مناسبة على المدى القصير والبعيد فلن تتولد إيرادات مما يؤدي إلى تدهور الوضع المالي للمؤسسة لذا من الضروري أن تتابع المؤسسة أي تغيرات في الجودة, وقت التسليم و القدرة على التسليم وأي تغيرات في أذواق واحتياجات الزبون الحالية والمستقبلية, وترجمة ذلك إلى قيمة مقترحة تؤدي إلى رضا الزبائن والاحتفاظ بهم. إذ يسأل هذا المنظور عن الكيفية التي يجب أن تكون بها المؤسسة أمام زبائنهم من أجل تحقيق رؤيتها إذ إن القيمة من وجهة نظر الزبون هي عامل رئيس يجب على المؤسسة أن تسعى إلى تحقيقه وتعرف على أنها الفرق بين الإدراك والتضحية, إذ أن الإدراك هو ما يتلقى الزبون والتضحية هو ما يعطي الزبون. ويتضمن الإدراك سمات مثل وظيفة المنتج, وجودة المنتج, و موثوقية التسليم, وزمن الاستجابة للتسليم, وصورته, وسمعته. وتشمل التضحية سمات مثل سعر المنتج, والوقت اللازم لتعلم كيفية استخدام المنتج, تكاليف التشغيل, تكاليف الصيانة, وتكاليف التخلص منها. (Hansen, Mowen, 2006, p599)

4- المنظور المالي:

يصف هذا المنظور النتائج من الناحية المالية التقليدية إذ يعتبر من مناظر تقويم الأداء وتمثل نتائجه مقاييس موجهة نحو تحقيق الاهداف المالية والوقوف على مستوى الارباح المتحققة لاستراتيجية المؤسسة و تصنيع قيمة للمساهمين بالعمل على تخفيض مستويات التكاليف مقارنة مع تكاليف الوحدات المنافسة وبشكل نسبي, ويركز هذا المنظور أيضاً على حجم مستوى الدخل التشغيلي والعائد على رأس المال المستثمر ونمو حجم المبيعات والعائد على حق الملكية والعائد على إجمالي الموجودات والقيمة المضافة ونمو التدفقات النقدية المتولدة من الأنشطة التشغيلية.

ويهتم المنظور المالي بالنتائج المالية لبقية المناظير الأخرى, وعليه يجب ربط أهداف ومقاييس المناظير الأخرى بالأهداف المالية فضلاً عن امتالك المنظور المالي لثلاثة مواضيع إستراتيجية هي: (نمو الايراد, تخفيض الكلفة, استغلال الموجودات) والتي يمكن أن تخدم كأساس لتحسين أهداف ومقاييس تشغيلية محددة ويجب هذا المنظور على التساؤلات الخاصة بالكيفية التي يرى فيها المساهمون وحدة الأعمال وتعكس المقاييس المالية النتائج التي تمثل الاداء المالي التاريخي لوحدات الأعمال. (مصدر سابق, ص597)

5- منظور الاعتراف و القياس المحاسبي لرأس المال الفكري.

هذا المنظور هو منظور مقترح والتي يتبين الاعتراف و القياس المحاسبي الفعلي لكل المناظير الاخرى من خلال تحويل كل الانشطة و العمليات الى ارقام حقيقية و ايجاد حلول محاسبة لقياس واعتراف المحاسبي لرأس المال الفكري استنادا الى المعيار الدولي المرقم (38) المخصص للموجودات غير ملموسة التي ينص: من الممكن الاعتراف والقياس للموجود غير ملموس اذا كان توفر لدى الموجود شرطان و هما:-

أ_من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل الى المؤسسة.

ب_أن يكون من الممكن قياس تكلفة الموجود بموثوقية.

و تعتبر سيطرة المؤسسة على الموجود غير ملموس امرا اساسيا لتحقيق الشرط الأول للاعتراف بالموجود غير ملموس. ويتم سيطرة المؤسسة على الموجود غير ملموس من خلال وجود حماية القانونية كما هو الحال في براءات الاختراع. و بتقييم هذه الحالة من الممكن ان نستنتج بأن تتفق هذه الشروط مع واقع الجامعة من حيث (البحوث, المجالات, الندوات, الاتفاقيات,.....) هم من ضمن سيطرة الجامعة و يمكن رسملت تكاليفهم كموجود غير ملموس.(أبو نصار, حميدات, 2009, ص ص 624-633)

و هناك طريقة اخرى التي اقترح من قبل باحثان (سعود جايد مشكور, جعفر فالح ناصر, 2013) و التي هي طريقة المخصصات الفكرية, إذ أن هذه الطريقة المقترحة التي اعتمدت في عملية القياس المحاسبي عن رأس المال الفكري تستند إلى قياس المخصصات الفكرية والتي تعتمد على المخصصات الشهرية الفكرية التي تدفع لموظفين العاملين بالمؤسسات والتي تتمثل بالاتي:-

المخصصات الفكرية = مخصصات الشهادة + مخصصات الخدمة + المخصصات الفنية

مما تقدم يتضح بان الباحثان اعتمدا على المخصصات المعرفية المدفوعة كرأس المال بشري، والذي سيتم قياسه والإفصاح عن قيمته في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية ومن ثم اثر هذا القياس والإفصاح على قيمة المؤسسة الاقتصادية. (مشكور, ناصر, 2013, ص 6)

المحور الثاني:

القياس والتكامل بين بطاقة الاداء المتوازن و رأس المال الفكري.

أ- مفهوم عملية القياس المحاسبي.

قدم الباحثون في مجالات القياس تعريفات متعددة لعملية القياس, وان اختلفت الى حد ما في الشكل الا انها تتفق في المضمون. وسنكتفي بتقديم ثلاثة منها تعبر عن مدى تطور مفهوم عملية القياس المحاسبية من الناحية العملية, حتى نخرج بمفهوم مبسط لهذه العملية. وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام الى (Campell) الذي عرفها بما يلي :

(Campell, N.R., 1957, p258)

(يتمثل القياس بشكل عام في قرن الاعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها, و ذلك بناءً على قواعد طبيعية يتم اكتشافها اما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة).

و أضاف (Steven) بعداً رياضياً لتعريف عملية القياس فعرّفها بأنها:

(تتمثل في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي)

أما أكثر التعريفات تحديداً لعملية القياس المحاسبية فهو ما صدر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) عام 1966 الذي ورد فيه ما يلي: (AAA, 1964, p47)

(يتمثل القياس المحاسبى في قرن الاعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب القواعد المحددة).

ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) القياس المحاسبى بأنه "عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقاً لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار". (ريتشارد و آخرون، 2006، ص 185)

و من خلال تحليل التعاريف السابقة يمكن استنتاج مفهوم بسيط لعملية القياس المحاسبية و هي كالآتي:

(عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمى هي عملية المقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي، بشئ معين هو حدث اقتصادى يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادى، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقى، في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقة، و ذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، و بموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب).

ب - خطوات عملية القياس المحاسبية.

يتوقف مسار عملية القياس المحاسبى و تعدد خطواتها على الأغراض التى ستستخدم فيها مخرجات القياس. وعلى هذا الأساس تتفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن مراحل عملية القياس المحاسبى وعدد الخطوات التى تنفذ بها، وذلك تبعاً لاختلاف آرائهم حول الأغراض المستخدمة فيها البيانات المحاسبية. إذ بينما يحصر البعض عملية القياس المحاسبية بمرحلتى تسجيل القياسات المحاسبية التاريخية وتخصيصها، يرى بعضهم أن عملية القياس لا تنتهى عند هذا الحد، بل تشمل عملية تشغيل ومعالجة هذه القياسات بغض النظر عن كونها تاريخية أو مستقبلية.

أما بخصوص علاقة التبويب بعملية القياس المحاسبى، فيتفق المحاسبون على اعتبارهما مترابطين. و لا يكتفون باعتبار التبويب خطوة أولية في عملية القياس المحاسبى، بل يعدوهما مترادفتين حيث يقولون:

" الحقيقة التى لا يمكن نكرانها، هي ان كل عملية القياس هي في الأصل عملية التبويب"، و يؤيد هذا الرأي (Steven) حين يدعو الى استخدام مصطلح قياس (Scaling) بدلاً من مصطلح تبويب (Classification) بقصد إبراز البعد القياسى لعملية التبويب حيث يقول (يعد التبويب العملية الاساسية في القياس).

وقد سارت جمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) في نفس الاتجاه حين أوردت في تقرير صادر عنها ما يلي: " يعد التبويب المحاسبى في الغالب نوعاً من القياس المحاسبى بالرغم من عدم استخدام الأرقام في هذا القياس" (AAA, 1971, p310)

ج- التكامل بين الموجودات الفكرية وبطاقة الأداء المتوازن .

إن المؤسسات المتفوقة في مجال التجارة والصناعة وتقديم الخدمات، يجب أن لا تقف في حدود معين لعملية الانتاج وتقديم الخدمات، بل يجب أن تزداد جهودها حتى يمكن أن تطور منتجاتها وتقديمها للزبائن، ولضمان بقائها في الميدان المنافسة، يجب أن تهتم بإيجاد عناصر جديدة لتجديد قدرتها. وتوجد هذه العناصر من خلال البحث عن عناصر الإبداع والابتكار وإيجاد طرق حديثة لتقديم الخدمات المتميزة للزبائن؛ لذلك تعد الموجودات الفكرية عنصر الإبداع الواجب امتلاكه من قبل المؤسسات للوصول إلى التفوق المؤسسي، وإن الموجودات الفكرية تتكون من ثلاث مكونات هي الموجودات البشرية التي تصف الجهود الإنسانية، والموجودات الهيكلية التي تصف القدرة على تحويل هذه الجهود الإنسانية إلى سلع وخدمات، والموجودات الزبائية أو التفاعلية مع الأطراف الخارجية، وأيضا تحسين وتطوير القدرات اللازمة للتكيف مع المتغيرات البيئية. وإن التوسع في الخطط الإستراتيجية للمؤسسة أصبح ضرورة حتمية لاستيعاب الموجودات الفكرية بجانب الموجودات المادية، وأصبحت الموجودات الفكرية هي العنصر الحقيقي الذي يمثل الأساس الذي يتم الارتكاز عليها لخلق قيمة مضافة للموجودات المادية وتحقيق ميزة تنافسية (Kaplan, Nortem, 2004.)

يمكن بيان جوانب التكامل بين الموجودات الفكرية وبطاقة الاداء المتوازن وكما يأتي:

1-جوانب التكامل بين الموجودات الفكرية وبطاقة الأداء المتوازن

لشمولية بطاقة الاداء المتوازن بوصفها احد الوسائل الحديثة لتزويد المدراء بالمقاييس المالية وغير مالية اللازمة لقياس الاداء الاستراتيجي للموجودات الفكرية، سيتم استخدام هذه البطاقة لقياس رأس المال الفكري في المؤسسة وكذلك فإن بطاقة الاداء المتوازن اخذت بنظر الاعتبار تقدير مكونات الموجودات الفكرية داخل المؤسسة مثل عمليات التعلم والمعرفة ورضا الزبائن، فإن بعد التعلم والنمو يلعب دورا في رصف ومحاذاة الموجودات الفكرية بمكوناتها في اطار إستراتيجية المؤسسة، ولهذا فإن مكونات الموجودات الفكرية تكاد تتطابق مع أبعاد مقياس الاداء المتوازن باستثناء بعد الاداء المالي، إذ إن الموجودات البشرية تقابل بعد التعلم والنمو، كما إن الموجودات الهيكلية تقابل بعد عمليات التشغيل الداخلية، وأيضا فإن الموجودات الزبائية – الناتجة من تفاعل العلاقات مع الزبائن – تقابل العلاقات مع بعد الزبائن، ويبقى بعد الاداء المالي كنتاج لكل من مكونات الموجودات الفكرية وما يقابلها من أبعاد مقياس الاداء المتوازن.

ويبين جوانب التكامل بين الموجودات الفكرية بمكوناته وكفاءة الاداء عبر إبعاد بطاقة الاداء المتوازن، فيما يأتي: (خلف، 2014، ص74)

أ - تكامل مؤشرات الاداء الأساسية:

ينظر (Mouritsen) إلى مؤشرات الاداء على إنها أدوات بنائية، ومن ثم فإن هناك اختلاف بين مؤشرات الاداء المرتبطة بالموجودات الفكرية ومؤشرات الاداء المرتبطة ببطاقة الاداء المتوازن، وينبع هذا الاختلاف من طبيعة كل نوع من تنظيمات الأعمال، إذ إن

مؤشرات الأداء المرتبطة بالموجودات الفكرية تنظر إلى تنظيم الأعمال على إنه نظام طبيعي , وتلعب دورا أساسيا في تبرير خطوات تنظيم الأعمال نحو دعم قدراته التأهيلية وتطويرها, في حين إن مؤشرات الأداء المرتبطة ببطاقة الأداء المتوازن تنظر إلى تنظيم الأعمال على إنه نظام ميكانيكي, وتلعب دورا أساسيا في دفع خطوات تنظيم الأعمال نحو دعم وتطوير قدراته التنافسية, ورغم هذه الاختلاف غير المؤثر في النظر إلى طبيعة مؤشرات الأداء الأساسية , إلا إنه هناك تكامل واضح بين مؤشرات الأداء لكل من الموجودات الفكرية و بطاقة الأداء المتوازن , لأن هذا التكامل بين الموجودات الفكرية و بطاقة الأداء المتوازن يعتمد على تكامل المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية لقياس مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية الفرعية اللازمة لتنفيذ إستراتيجية تنظيم الأعمال.

ب- التكامل في اتجاه مسار العلاقات الارتباطية :

كما تبين فإن مكونات الموجودات الفكرية تأخذ شكل علاقات ارتباطية فيما بينها فإن كلا من رأس المال البشري يرتبط بعلاقة مع رأس المال الهيكلي وهذا يرتبط برأس المال الزبائني والتي تكاد تكون على الدرجة نفسها من الأهمية , ومن ثم فإن التنسيق بين هذه المكونات يأخذ شكل علاقات ارتباطية جانبية , في حين إن مؤشرات الأداء عبر بعد بطاقة الاداء المتوازن تركز على تفاصيل إستراتيجية تنظيم الأعمال المتمثلة ببعد التعلم والنمو لتدريب وتطوير العاملين وكذلك بعد العمليات الداخلية الذي يركز على إنتاج المنتجات بجودة عالية وبعد الزبون الذي يركز على رضا الزبون وتحقيق رغباته ذلك لإنجاح عمل المؤسسة. (Mouritsen & \Larsen, 2005)

ث-التكامل الاستراتيجي:

يأتي التنافسية في التنظيم الاعمال بصفة مبدئية من داخل الموجودات الفكرية, بمعنى إن اهتمام تنظيم الأعمال يجب إن ينصب على التطوير المستمر للقدرات التأهيلية وتدريب وتطوير العاملين وتنمية خبراتهم وذلك لرفع كفاءتهم الإنتاجية التي تمكن المؤسسة من الوصول إلى درجة معينة من التنافسية , وعليه فإن الموجودات الفكرية تقوم على أساس إستراتيجية القدرات التأهيلية المستمدة من فلسفة نظرية المؤسسة القائمة على أساس الموارد أي إنه يجب إن تطور القدرات التأهيلية للعاملين وذلك لزيادة موارد المؤسسة من الداخل , أما من جانب بطاقة الأداء المتوازن فإن تنافسية تنظيم الأعمال تأتي بصفة مبدئية من الخارج , بمعنى إن اهتمام تنظيم الأعمال يجب إن ينصب على دعم العلاقات مع الزبائن من خلال تحقيق رضا الزبائن الحاليين وكسب زبائن جدد وبناء علاقة قوية معهم ؛ لأن الزبائن هم رأس مال المؤسسة الزبائني ومن خلاله يتم المحافظة على موقع المؤسسة التنافسي في الخارج , وعليه فإن مقياس الأداء المتوازن يقوم على أساس إستراتيجية تنافسية تتيح له السيطرة على السوق وتحقيق مركز تنافسي . (Rivard & Verreault, 2006,p)

يستنتج مما سبق إن تكامل الموجودات الفكرية مع بطاقة الأداء المتوازن يأتي من ارتباط المقاييس الخمسة لبطاقة الاداء المتوازن في سلسلة من العلاقات السببية والأهداف الإستراتيجية التي تتكون من تمثيل متوازن بين المقاييس المالية وغير المالية وتتضمن هذه البطاقة مقاييس للمخرجات ومحركات للأداء حيث ترتبط معا في مجموعة من العلاقات السببية كما يمكن إن تكون هناك علاقة سببية داخل البعد نفسه. (Kaplan & Norton, 2003, p407)

جاء وفقا لنموذج (Hilton) الذي يوضح الشكل (1) كيفية تحويل مناظير الأداء في بطاقة الأداء المتوازن من اداة اتصال مرئية إلى نموذج للتخطيط المالي لكي يستطيع كل المدراء في المستويات الدنيا من تقدير تأثير الربحية خلال تغيير نشاطاتهم في الشكل العام أو في عناصر هذا المقياس . والتكامل بين الموجودات الفكرية و مناظير بطاقة الاداء الاربعة وذلك لانها تبدأ ببعد التعلم والنمو الذي يمثل الموجودات البشرية و الذي يبين أن الزيادة في عدد ساعات التدريب سوف يؤدي الى رفع مستويات التعلم لدى العاملين ، و منظور العمليات الداخلية الذي يمثل الموجودات الهيكلية الذي يبين ان التخفيض في دورة الوقت سوف يؤدي الى تقليل نسبة التلف في الإنتاج ، و منظور الزبون الذي يمثل الموجودات الزبائية والذي يبين ان السرعة في تسليم المنتج الى الزبون سوف تؤدي الى ارتفاع معدلات رضا الزبائن وتنتهي بالمنظور المالي الذي يكون نتيجة تكامل ابعاد مقياس الاداء ومكونات الموجودات الفكرية والذي يؤدي الى زيادة العائد من المبيعات وكما يأتي:

الشكل (1)

تكامل الموجودات الفكرية مع مناظير بطاقة الاداء المتوازن

المنظور الزبون

المنظور المالي

Source: Hilton, Ronald ' *Managerial Accounting* ', 4th ed Irwin McGraw-Hill company, 1999 :59

و يقترح الباحث اضافة المنظور الخامس فيما يتعلق بمنظور الاعتراف و القياس المحاسبي لكل المناظير الاخرى من خلال تحويل كل الانشطة و العمليات المناظير الاخرى الى أرقام حقيقية بغرض اعترافها وقياسها وهي كالآتي:

الشكل (2)

الشكل المقترح لتكامل الموجودات الفكرية مع مناظير بطاقة الاداء المتوازن

قياس التكلفة

المناظير

المنظور الزبون

المنظور المالي

المنظور الاعتراف و القياس

2-قياس الموجودات الفكرية

نظرا لطبيعة الموجودات غير الملموسة التي تتكون منها الموجودات الفكرية، فإن هناك صعوبات وقيود كثيرة تعترض عملية القياس، هذا فضلا عن التداخل في التأثير بين عناصر ومكونات الموجودات الفكرية مع المواد التنظيمية الملموسة الأخرى، ومن ثم يصعب عزل تأثير كل عنصر من العناصر على حدة. ويؤكد (Guthrie & Petty) على أهمية وضع وتحديد مؤشرات ومقاييس دقيقة لقياس الموجودات الفكرية، وهذه المؤشرات تلزم المؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم والكبيرة على حد سواء إذ إن تميز المؤسسات أصبح يعتمد بصورة كبيرة على فاعلية إدارتها لموجوداتها الفكرية. وتواجه الكثير من المؤسسات صعوبات حقيقية في قياس وتقويم الموجودات الفكرية، خصوصا تلك المؤسسات التي تعتمد على مؤشرات كمية مادية في القياس، مثل قياس التكاليف والأرباح والمبيعات والحصة السوقية والموجودات المادية والالتزامات المالية وغيرها. (Betty R. & Cuthrie J, 2000) ووفقا لما يرى (Chen, Zhu) فإن هناك أهمية كبيرة لقياس الموجودات الفكرية، وهذه الأهمية تتجسد من خلال الفرق بين الاساليب المحاسبية التقليدية والاساليب الحديثة لقياس الموجودات الفكرية وكما يأتي: (zhu & Xie, 2004)

جدول (1)

الفرق بين الاساليب التقليدية والاساليب الحديثة

الاساليب التقليدية	الاساليب الحديثة
1-تعتمد على قياس الموجودات الملموسة من واقع السجلات التاريخية.	1-تعتمد على قياس وتقدير قيمة الموجودات الفكرية التي تشكل جزءاً من موجود المؤسسة.

2-غير قدرة على قياس مكونات الموجودات الفكرية.	2- قدرة على قياس مكونات الموجودات الفكرية مثل الموجودات البشرية والهيكلية والزبائنية.
3-تركز على الحقائق المادية والكميات فقط	3-تركز على الحقائق غير المادية وعلى النوعية.
4-تعكس نتائج التعاملات السابقة والتدفقات النقدية الحقيقية.	4-تركز على خلق القيمة.
5-غير كافية لبناء التوجهات الاستراتيجية للمؤسسة.	5-استخدامها كأداة تكميلية تساعد الإدارة على إدارة موجوداتها الفكرية.

المصدر: امينة ابراهيم خلف، قياس الأصول الفكرية وتقويمها بأستخدام بطاقة الأداء المتوازن، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، 2014.

المحور الثالث:

اليات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

يتم التطرق هذا الفصل الى الية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في قياس رأس المال الفكري في جامعة رابرين لسنة (2015, 2016, 2017) وذلك من خلال مبحثين: الأول يقدم نبذة تعريفية عن جامعة رابرين، والثاني لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن لقياس رأس المال الفكري في الجامعة.

أ- نبذة تاريخية عن جامعة رابرين

كانت نواة جامعة رابرين هي كلية العلوم الإنسانية التي تأسست في سنة (2005) في مدينة رانية و كلية التربية التي تأسست سنة (2004) في مدينة قلادزة و كانت من كليات جامعة (كويه) و هي جامعة الام لجامعة رابرين. جامعة رابرين هي إحدى الجامعات في اقليم كردستان العراق، التي تقع في مدينة رانية. تأسست في 8 تموز 2010 , وقد استبشر أبناء مدينة رانية بهذه الجامعة لما سيققه هذا الصرح العلمي من آثار ايجابية على مجمل حياة المواطن في المدينة كونها ستسهم في تطوير الواقع الاجتماعي فيها من خلال فسخ المجال أمام أبناء المدينة لإكمال دراستهم الجامعية، ودفع عجلة التطور والازدهار الاقتصادي والاجتماعي. وشهدت الجامعة منذ تأريخ تأسيسها مسيرة حافلة بالتطور والتوسع في كافة المجالات الفنية والعلمية و الإدارية و الخدمية من اجل افتتاح كليات جديدة إذ أصبح عدد الكليات الصباحية في عام (2017) (5) كلية فضلا عن بعض الأقسام العلمية المستقلة والتي يتكون من (3) اقسام.

أما بالنسبة للدراسات المسائية في الكليات فقد شملت (3) كليات تمثلت بكلية العلوم الإنسانية، كلية التربية، كلية تربية الاساسية.

ب- تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لقياس رأس المال الفكري في جامعة رابرين.

يهتم هذا المبحث بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن (balanced scordcard) في جامعة (رابرين) عينة البحث لقياس رأس المال الفكري من اجل معرفة واقع الجامعة من خلال مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية, اذ قام الباحث بقياس رأسمال الفكري للجامعة من خلال خمسة مناظير وكما يأتي:-

1- منظور التعلم والنمو.

يهتم هذا المنظور بتنمية قدرات الموظفين داخل الجامعة من اجل بناء الجامعة وتطويرها لأجل طويل, وسيتم تطبيق هذا المنظور في الجامعة بالاعتماد على البيانات الفعلية التي حصلت عليها الباحث من مديرية البيانات و المعلومات و مديريات اخرى داخل الجامعة , وقد اختارت الباحث مجموعة من المؤشرات لتطبيق هذا المنظور في الجامعة وكما يأتي:

أ-معدل دوران الموظفين:- يعد معدل دوران الموظفين مؤشرا مهما لمعرفة مدى كفاءة الجامعة وقدرتها على البقاء, حيث إن انخفاض هذا المعدل يدل على نجاح الجامعة في الاحتفاظ بموظفيها , ويمكن احتساب معدل دوران الموظفين كما يأتي:

جدول (1) معدل دوران الموظفين

العام الدراسي	عدد الموظفين الذين تركوا العمل	عدد الكلي للموظفين	نسبة التغير
2016-2015	2	511	%0.04
2017-2016	0	518	0

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات جامعة رابرين.

من خلال جدول الاعلى نلاحظ ان نسبة معدل الدوران الموظفين في كلا العامين هي نسبة قليلة جدا, و هذا يدل على كفاءة الجامعة في الاحتفاظ بموظفيها.

ب-أعداد التدريسيين حسب الشهادة العلمية.

جدول (2) أعداد التدريسيين حسب الشهادة العلمية

العام الدراسي	دكتوراه	ماجستير	دبلوم عالي	المجموع

210	2	157	51	2016-2015
218	2	167	49	2017-2016
%3.80	0	%6.36	%(3.92)	نسبة التغير

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات جامعة رابرين.

ان هيئة التدريس هم رأس المال الأهم للجامعة ومن خلال بيانات الجدول أعلاه نجد أن إجمالي عدد أعضاء الهيئة التدريسية في العام الدراسي (2016-2015) قد بلغ حوالي (210) عضو موزعين حسب الشهادة العلمية بنسبة (24%) دكتوراه، و بنسبة (74%) ماجستير، و بنسبة (2%) دبلوم عالي، في حين بلغ إجمالي العدد التدريسيين (218) في العام الدراسي (2017-2016) التي ازداة عن العام الدراسي السابق بنسبة (3.80%)، اما انخفاض عدد التدريسيين من حملة شهادة الدكتوراه بنسبة (3.92%) عن العام الدراسي السابق، و ازداة حملة شهادة ماجستير بنسبة (6.36%) عن العام الدراسي السابق، في حين ليس هناك اي تغير في حملة شهادة دبلوم العالي. سبب انخفاض حملة شهادة دكتوراه تعود الى نقل منتسبين من حملة هذه الشهادة الى جامعات اخرى، حيث تحتسب انخفاض في رأسمال الفكري للجامعة، و سبب ارتفاع في حملة شهادة ماجستير هي حصول على شهادة ماجستير من قبل منتسبي الجامعة و هذا يعني ازدياد قدرة الجامعة و ارتفاع في رأس المال الفكري.

ت- نسبة استقرار أعضاء الهيئة التدريسية.

جدول(3) نسبة استقرار أعضاء الهيئة التدريسية.

نسبة الاستقرار	العدد الكلي لأعضاء الهيئة التدريسية	عدد أعضاء الهيئة التدريسية الذين تركوا العمل	العام الدراسي
%0.047	210	1	2016-2015
%0.018	218	4	2017-2016
0.029	%3.80	%300	نسبة التغير

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات جامعة رابرين.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة الاستقرار لأعضاء الهيئة التدريسية في كلا العامين الدراسيين هي نسبة قليلة جدا، وهذا يدل على كفاءة وفاعلية الجامعة في الاحتفاظ بكادرها التدريسي، حيث كان اغلب التاركن للعمل في الجامعة هم من الذين تم نقلهم لجامعات أخرى حسب إرادتهم ورغبتهم في ذلك.

ث- عدد الدورات التدريبية ، وتشمل:

جدول(4) عدد الدورات التدريبية للتدريسيين

عام الدراسي	عدد الدورات	عدد المشاركين	اجمالي عدد التدريسين	نسبة المشتركين
2016-2015	3	92	210	%44
2017-2016	4	100	218	%47
نسبة التغير	%33	%9	%3.80	%3

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات جامعة رابرين.

و من خلال الجدول أعلاه نجد ان عدد الدورات التدريبية للتدريسيين بلغت (3) دورة في العام الدراسي (2016-2015) و بنسبة عدد المشتركين (%44) من اجمالي عدد التدريسين لنفس العام، في حين ازداة عدد الدورات التدريبية في العام الدراسي (2017-2016) ليصل الى (4) دورة و بمعدل نمو (%33) و بلغ عدد المشتركين في هذه الدورات للعام الدراسي (2016-2017) حوالي (%47) من اجمالي عدد التدريسيين لنفس العام و بمعدل نمو (%9) مقارنة بالعام الدراسي السابق. بما تشير هذا على كفاءة الجامعة في مجال توفير الدورات التدريبية لكارها التدريسي.

2- عدد الكتب التي ألفها أعضاء الهيئة التدريسية وعدد الكتب المترجمة من قبلهم.

جدول(5) عدد الكتب المؤلفة من قبل أعضاء الهيئة التدريسية وعدد الكتب المترجمة

عام الدراسي	الكتب المؤلفة	الكتب المترجمة
2016-2015	2	1
2017-2016	3	1
نسبة التغير	%50	0

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات جامعة رابرين.

من خلال الجدول الاعلى نجد ان هناك (2) كتب مؤلفة من قبل الاعضاء الجامعة لسنة الدراسية (2016-2015) و(3) كتب مؤلفة لسنة الدراسية (2017-2016) التي ازداة بمعدل (%50) . اما بالنسبة لكتب المترجمة فهناك (1) كتب المترجمة لسنة الدراسية

هذا الى عدم توفر التخصيصات المالية اللازمة لذلك.

2- منظور العمليات الداخلية.

يهتم هذا المنظور بالأنشطة والعمليات الداخلية التي يجب أن تهتم بها الجامعة والتي تمكنها من التميز وتحقيق أهدافها ومتطلبات زبائنهم، وذلك من خلال الاستحداث والابتكار والتطوير في ضوء محددات المجتمع، وبصورة عامة فإن الأهداف الرئيسة لهذا المنظور هي تحسين وتطوير جودة العمليات الداخلية وتحسين الإنتاجية والإبداع، وسيتم تطبيق مؤشرات هذا المنظور في الجامعة (عينة البحث) وفق المؤشرات الآتية:

أ-مؤشرات عملية التعليم، وتشمل:

1- الطاقة الاستيعابية للجامعة من الطلبة.

جدول (6) الطاقة الاستيعابية للجامعة من الطلبة

العام الدراسي	الطاقة الاستيعابية من الطلبة لمستوى الدراسات الأولية	الطاقة الاستيعابية من الطلبة لمستوى الدراسات العليا	الأجمالي الطاقة الأستيعابية
2016-2015	630	50	680
2017-2016	700	68	768
نسبة التطور	%11	%36	%13

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات جامعة رابرين.

و من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان هناك تطورا في الطاقة الاستيعابية للجامعة على مستوى الدراسات الأولية و العليا , حيث بلغ اجمالي الطاقة الاستيعابية للجامعة من العام الدراسي (2016-2017) حوالي (768) طالبا و طالبة و بنسبة تطور(13%) مقارنة بالعام الدراسي السابق, و هذا يدل على كفاءة الجامعة و تطورها في مجال استيعاب الطلبة.

2-عدد الرسائل والأطاريح الجامعية .

جدول(7) عدد الرسائل والأطاريح الجامعية

العام الدراسي	الدكتوراه	الماجستير	المجموع
2016-2015	6	23	29

27	22	5	2017-2016
(%7)	(%4.5)	(%12.5)	نسبة التغير

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات جامعة رابرين.

و من خلال جدول اعلاه نلاحظ ان هناك انخفاض في عدد الاطاريح الدكتوراه بمعدل (12.5%) في سنة الدراسية (2017-2016) مقارنة بالعام الدراسي السابق، في حين هناك تراجع في عدد رسائل الماجستير بنسبة انخفاض (4.5%) في العام الدراسي (2016-2017) مقارنة بالعام الدراسي السابق.

ب- مؤشرات عملية البحث العلمي، وتشمل:

1- عدد المؤتمرات والندوات العلمية.

جدول (8) عدد المؤتمرات والندوات العلمية

عدد الندوات العلمية	عدد المؤتمرات العلمية	العام الدراسي
2	1	2016-2015
3	1	2017-2016
%50	0	نسبة التغير

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات جامعة رابرين.

و من خلال جدول اعلاه نلاحظ ان ليس هناك اي تغير في عدد المؤتمرات مقارنة بين عامين الدراسيين، و حين هناك تغير في عدد الندوات العلمية في سنة الدراسية (2017-2016) و بنسبة (50%) مقارنة بالعام الدراسي السابق، و سبب عدم امكانية الجامعة على ازدياد عدد المؤتمرات هي كساد في الظروف الاقتصادية التي حصلت في البلاد بين عامين (2014-2018).

2- عدد الانجازات في البحث العلمي.

جدول (9) عدد الانجازات في البحث العلمي

العام الدراسي	المجلات المحكمة التي تصدرها الجامعة	البحوث المنشورة	البحوث المنشورة في المجلات الرصينة	مجموع البحوث
---------------	-------------------------------------	-----------------	------------------------------------	--------------

107	5	102	4 عدد	2016-2015
105	7	98	4 عدد	2017-2016
%(2)	%40	%(4)	0	نسبة التغير

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات جامعة رابرين.

و من خلال جدول اعلاه نلاحظ ان ليس هناك اي تغير في عدد المجالات المحكمة التي تصدرها الجامعة. في حين هناك انخفاض في عدد البحوث المنشورة بالنسبة (4%) في العام الدراسي (2017-2016) مقارنة بالسنة السابقة. و هناك ازدياد في عدد البحوث المنشورة في المجالات الرصينة بمعدل (40%) في العام الدراسي (2017-2016) مقارنة بالعام الدراسي السابق.

ج- مؤشرات عملية التدريب, وتشمل:

1- عدد الاتفاقيات الثقافية الدولية المبرمة مع مؤسسات بحثية.

جدول(11) عدد الاتفاقيات الثقافية الدولية المبرمة مع مؤسسات العلمية

العام الدراسي	عدد الاتفاقيات المبرمة
2016-2015	2
2017-2016	5
نسبة التغير	%150

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات جامعة رابرين.

من خلال جدول اعلاه نلاحظ ان هناك ازدياد كبير في عدد الاتفاقيات الدولية المبرمة مع مؤسسات العلمية بمعدل (150%) في العام الدراسي (2017-2016) مقارنة بالعام الدراسي السابق. و يدل هذا على كفاءة الجامعة في الاتفاقيات المبرمة مع مؤسسات العلمية العالمية.

3- منظور الزبائن (الطلاب).

يركز هذا المنظور على الطلبة باعتبارهم زبائن الجامعة والمستفيدين من خدماتها, وعلى الأنشطة التي تلبي احتياجاتهم وسيتم تطبيق هذا المنظور في جامعة رابرين عينة البحث بالاعتماد على البيانات الفعلية التي حصلت عليها الباحث من قسم التسجيل وشؤون الطلبة في الجامعة. وقد اختارت الباحث مجموعة من المؤشرات لتطبيق منظور الزبائن في جامعة رابرين وكما يأتي:

أ- أعداد الطلبة الموجودين فعلا حسب الدراسة أولية وعليا.

جدول(12) أعداد الطلبة الموجودين فعلا حسب الدراسة أولية وعليا

المجموع	نسبة	طلبة الدراسات العليا	نسبة	طلبة الدراسات الأولية المسائية	طلبة الدراسات الأولية الصباحية	العام الدراسي
4419	%1.5	61	%98.5	390	3968	2016-2015
5560	%2	99	%98	1077	4384	2017-2016
%26	%0.5	%62.25	%0.5	%176	%10.5	نسبة التغير

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات جامعة رابرين.

و من خلال جدول اعلاه نلاحظ أن اجمالي عدد الطلبة في العام الدراسي (2017-2016) قد بلغ حوالي (5560) طالبا و طالبة و بمعدل نمو قدره (%26) عن العام الدراسي السابق. كما نلاحظ أن عدد طلبة الدراسات الأولية للعام الدراسي (2017-2016) قد بلغ (5461) طالبا و طالبة (دراسة الصباحية و المسائية) و بنسبة (98 %) من اجمالي عدد الطلبة لنفس العام, و بمعدل نمو قدره (%10.5) بالنسبة للدراسات الصباحية و (%176) بالنسبة للدراسات المسائية مقارنة بالعام الدراسي السابق, في حين بلغ اجمالي عدد طلبة الدراسات العليا للعام الدراسي (2017-2016) (99) طالبا و طالبة و بنسبة (%2) من اجمالي عدد الطلبة لنفس العام, و بمعدل نمو قدره (62.25%).

ب- رضا الطلبة (الزبون).

لقد تم تحليل آراء و استجابات الطلبة حول رضاهم لعملية التدريس و المدرسين في مختلف المجالات التدريسية و غير تدريسية و بحدود حوالي اغلبية الطلاب وفق استبانة تم اعدادها من قبل (مديرية جودة التعليم). وقد تم استخدام لهذا الغرض مقياس (Likert) الخماسي الذي يتوزع من اعلى وزن الى اوطأ وزن له وتم اعطاء الدرجة (4-5) لتمثل حقل الاجابة (جيد جيدا) و الدرجة (1-2) لتمثل حقل الاجابة (رديء) و بينما درجتان (2-3, 3-4) لتمثل حقول الاجابة (متوسط, جيد) على التوالي. و قد تم استخدام الوصفي و التحليلي, و استخرجت التوزيعات التكرارية و الاوساط الموزونة لكل الكليات الجامعة يتم على ضوءها تحديد مستوى رضا الطلبة و كما موضح في أدناه.

- 1- بالنسبة لكلية العلوم الانسانية التي ساهمت حوالي (989) الطلاب في الاجابة على لاستبانة و تبين ان معدل الوسيط لاستجابات الطلبة هي درجة (3.6) (جيد). و يدل هذا على رضا الطلبة على التدريس و عملية التدريس في الجامعة.
- 2- و بالنسبة لكلية التربية الاساسية التي ساهمت حوالي (1421) الطلاب في الاجابة على لاستبانة و تبين ان معدل الوسيط لاستجابات الطلبة هي درجة (3.9) (جيد). و يدل هذا على رضا الطلبة على التدريس و عملية التدريس في الجامعة.
- 3- و بالنسبة لكلية التربية التي ساهمت حوالي (852) الطلاب في الاجابة على لاستبانة و تبين ان معدل الوسيط لاستجابات الطلبة هي درجة (3.4) (جيد). و يدل هذا على رضا الطلبة على التدريس و عملية التدريس في الجامعة.

- 4- و بالنسبة لكلية العلوم التي ساهمت حوالي (581) الطلاب في الاجابة على لاستبانة و تبين ان معدل الوسيط لاستجابات الطلبة هي درجة (3.2) (جيد). و يدل هذا على رضا الطلبة على التدريس في الجامعة.
- 5- و بالنسبة لكلية التمريض التي ساهمت حوالي (278) الطلاب في الاجابة على لاستبانة و تبين ان معدل الوسيط لاستجابات الطلبة هي درجة (3.5) (جيد). و يدل هذا على رضا الطلبة على التدريس في الجامعة.
- 6- و بالنسبة لقسم الثروة الحيوانية التي ساهمت حوالي (98) الطلاب في الاجابة على لاستبانة و تبين ان معدل الوسيط لاستجابات الطلبة هي درجة (3.1) (جيد). و يدل هذا على رضا الطلبة على التدريس في الجامعة.
- 7- و بالنسبة لقسم المحاصيل النباتية التي ساهمت حوالي (32) الطلاب في الاجابة على لاستبانة و تبين ان معدل الوسيط لاستجابات الطلبة هي درجة (3.8) (جيد). و يدل هذا على رضا الطلبة على التدريس في الجامعة.
- 8- و بالنسبة لقسم الهندسة المدنية التي ساهمت حوالي (68) الطلاب في الاجابة على لاستبانة و تبين ان معدل الوسيط لاستجابات الطلبة هي درجة (3.3) (جيد). و يدل هذا على رضا الطلبة على التدريس في الجامعة.
- 9- لذلك وبشكل عام وفيما يتعلق بمنظور الزبائن (الطلبة) يتبين أن هناك تطورا في عدد الطلبة الموجودين فعلا و تطورا في عدد الطلبة المتخرجين, وان هناك مستوى رضا جيد من قبل الطلبة حول الكلية والقسم العلمي في مختلف المجالات و التي بلغ حوالي (3.47) مما يدل على رضا الطلبة عن الخدمات المقدمة من قبل الجامعة.

4-المنظور المالي.

يعد المنظور المالي من المناظير المهمة في بطاقة الأداء المتوازن إذ يصف هذا المنظور النتائج الملموسة للاستراتيجية من الناحية المالية التقليدية وتمثل نتائجه مقاييس موجهة نحو تحقيق الأهداف المالية, ويوجد العديد من المؤشرات المستخدمة لقياس المنظور المالي, ولكن اختارت الباحث أهم المؤشرات المتاحة للاستخدام وفقا لما موجود في ميدان التطبيق وذلك بالاعتماد على البيانات التي حصلت عليها من قسم الشؤون المالية في الجامعة, وسيتم تطبيق المنظور المالي في الجامعة على وفق المؤشرات الآتية:

أ-نسبة المصروفات الفعلية لحساب الرواتب إلى التخصيصات المالية لحساب الرواتب:-

ان المصروفات لحساب الرواتب هي مستحقات التي يجب على المؤسسة ان تدفعها و تظهر التزام المؤسسة مع منتسبيها و كانت بيانات نسبة إجمالي المصروفات الفعلية لحساب الرواتب إلى التخصيصات المالية لحساب الرواتب والتي تشمل (رواتب الموظفين, مكافآت تشجيعية للعاملين, أجور متعاقدين, أجور محاضرات, أجور امتحانات, أجور لجان, المجازين دراسيا, مخصصات خطورة, الأعمال الإضافية, مخصصات استثنائية, مخصصات منصب, خدمة جامعية, مخصصات لقب علمي, مخصصات جغرافية, مخصصات زوجية, مخصصات أولاد, مخصصات شهادة, مساهمة التقاعد الحكومي) بالشكل الآتي:

جدول (13) الرواتب كنسبة من التخصيصات

البيان	*2013	2015	2016	التغير
مجموع الرواتب المخصصة	4,230,000,000	4,230,000,000	4,230,000,000	0
مجموع الرواتب الفعلية	8,534,235,600	9,698,095,150	10,280,645,900	14%, 6%
المبالغ الفعلية/المبالغ المخصصة	202%	229%	243%	27%, 14%

*نظرا لظروف الاقتصادي التي حصلت في البلاد ليست هناك اي تخصيصات المالية لسنة (2014,2015,2016,2017), لذا نأخذ سنة (2013) كسنة اساسية لغرض المقارنات.

من خلال جدول اعلاه نلاحظ ان نسبة الصرف لحساب الرواتب هي اكثر من ضعف للتخصيصات المالية لحساب الرواتب، حيث بلغت نسبة الصرف (229%) لسنة (2015)، و ارتفعت هذا النسبة الى (243%) من اجمالي التخصيصات المالية لسنة (2016). و هذا يدل على عدم التزام الجامعة بالمبالغ المخصصة لحساب الرواتب. نسبة من هذه التجاوزات هي نتيجة ازدياد في عدد التعينات للمنتسبين الجامعة.

5- منظور الاعتراف و قياس رأس المال الفكري:ـ

من الممكن الاعتراف و القياس المحاسبي الفعلي لكل المناظير الاخرى من خلال تحويل كل النشاطات و العمليات الى الارقام حقيقية و ايجاد حلول محاسبية لقياس و اعتراف المحاسبي لرأس المال الفكري استنادا الى المعيار الدولي المرقم (38) المخصص للموجودات غير ملموسة.

ان المنظور الاعتراف و قياس المحاسبي لرأس المال الفكري هي اهم المنظور التي تظهر فيها جميع المبالغ التي تصرف لتكوين و تطوير رأس المال الفكري للجامعة، و البيانات على الاشكال التالية:ـ

أ- القياس المحاسبي لرأس المال الفكري

1- مؤشر صرف مخصصات لأعضاء هيئة التدريس.

استعان الباحث بالراتب اسمي و مخصصات الشهادة و مخصصات الخدمة الجامعية والمخصصات لقب علمي و مخصصات التشجيع في عملية قياس رأس المال الفكري في عينة البحث ، إذ تم الاعتماد عليها بصورة أساسية وذلك بسبب الطبيعة المعنوية

والفكرية لتلك المخصصات ، كما أن التدريسين الذين يحصلون على تلك المخصصات يمتلكون خبرة ومعرفة وظيفية كافية تؤهلهم بان يتم اعتبارهم جزءاً أساسياً من موجودات الجامعة كباقي الموجودات الأخرى ، ولذلك تمت عملية القياس وفق الجداول الآتية:-
تظهر في هذا المؤشر اغلبيه المستحقات التي تدفع للتدرسين مقابل خدمات التي تقدم الى الجامعة و الزبائن و التي يتكون من (راتب أسمى, مخصصات الشهادة, مخصصات تفرغ الجامعي, مخصصات لقب علمي, مخصصات التشجيع).

جدول رقم (14) قياس مستحقات من المخصصات لأعضاء هيئة التدريس. (المبالغ بالدينار)

البيان	مخصصات شهادة	مخصصات تفرغ جامعي	مخصصات لقب علمي	مخصصات التشجيع	مجموع
2015	901523400	989152800	188815800	393600000	2473092000
2016	1048607400	1177679400	233611800	626559600	3086458200
نسبة التغير	%16	%19	%24	%59	%25

المصدر: اعداد الباحثان باعتماد على بيانات الجامعة.

من خلال جدول اعلاه يتبين ان بعض المبالغ التي تصرف كمستحقات للتدرسين في سنة (2015) هي (2473092000) دينار كمجموع, في حين ازداة هذا المبلغ بنسبة (20.5%) في سنة (2016) لتصل الى (3086458200) دينار كمجموع . و هذا الارتفاع هي نتيجة ازدياد عدد التدريسين و الحصول الترقيات العلمية من قبل التدريسين.و المبالغ هي مبالغ السنوية التي تصنف كمصروفات رأسمالية تحمل على قائمة الميزانية العمومية.

2_ مؤشر كلفة الدورات التدريبية للتدرسين.

تظهر في هذا المؤشر جميع المبالغ التي تصرف للدورات مثل (المحاضرات, المستلزمات), و تظهر ايضا ايرادات على الدورة مثل (حق اشتراك في الدورة). والتي هي على شكل التالي.

جدول رقم (15) كلفة و ايرادات الدورات. (المبالغ بالدينار)

البيان	عدد الدورات	كلفة الدورات	ايرادات الدورات
2016-2015	3	3680000	9560000
2017-2016	4	3950000	10000000
نسبة التغير	%33	%7	%4.5

المصدر: اعداد الباحثان باعتماد على بيانات الجامعة.

كما تبين في جدول اعلاه في سنة دراسية (2015-2016) افتتحت الجامعة (3) دورات (دورة طرق تدريس و دورتين للغة الانجليزية) للتدريسين ,والمبالغ التي تصرف للمحاضرين و المستلزمات الدورات هي مبلغ (3680000) دينار في حين ايرادات الدورة هي (9560000) دينار, حيث مبلغ (9000000) دينار هي ايراد دورة طرق تدريس التي استلم من المشتركين التي عددهم بلغ (60) مشترك, والباقي هي ايرادات دورة اللغة الانجليزية. في حين ارتفع تكاليف الدورات في سنة دراسية (2016-2017) الى (3950000) دينار و التي هي (4) دورات. في حين ارتفع ايرادات الدورات لتصل الى (10000000) دينار, حيث مبلغ (9000000) دينار هي ايرادات دورة طرق تدريس و الباقي هي ايرادات الدورات اخرى. كذلك تعتبر هذه المبالغ مصروفات رأسمالية تضاف الى الرواتب والمخصصات والتي سيتم اعتبارها لاحقا رأس مال الفكري.

3_ مؤشر كلفة الرسائل و الاطاريح الجامعية.

تظهر في هذا المؤشر المبالغ التي تصرف للطلاب الدراسات العليا (دكتوراه,ماجستير) لطبع و تعضيد اطاريح و رسائلهم, و التي هي على شكل التالي:-

جدول رقم (16) كلفة الرسائل و الاطاريح. (المبالغ بالدينار)

البيان	عدد اطاريح دكتوراه	عدد رسائل ماجستير	كلفة
2016-2015	6	23	36000000
2017-2016	5	22	39250000
نسبة التغير	(%20)	(%4)	%9

المصدر: اعداد الباحثان باعتماد على بيانات الجامعة.

كما تبين من خلال جدول اعلاه نلاحظ ان في سنة دراسية (2015-2016) مبلغ التي تصرف لطبع و تعضيد الاطاريح و الرسائل هي مبلغ (36000000) دينار و كذلك تعتبر هذه المبالغ مصروفات رأسمالية تضاف الى المصروفات الاخرى والتي سيتم اعتبارها لاحقا رأس مال الفكري. و يلاحظ ان هذه المبالغ سيتم اعتبارها موجود يحمل على قائمة الميزانية العمومية في نهاية السنة المالية ويحذف هذه المبالغ من قائمة الأرباح والخسائر.

4_ مؤشر كلفة المؤتمرات و الندوات العلمية.

تظهر في هذا المؤشر المبالغ التي تصرف للمؤتمرات و الندوات العلمية التي قام بها الجامعة والتي هي على شكل التالي.

جدول رقم (17) كلفة المؤتمرات و الندوات. (المبالغ بالدينار)

البيان	عدد المؤتمرات	عدد الندوات	الكلفة
--------	---------------	-------------	--------

14506000	2	1	2016-2015
17425000	3	1	2017-2016
%20	%50	0	نسبة التغير

المصدر: اعداد الباحثان باعتماد على بيانات الجامعة.

من خلال جدول اعلاه يتبين ان في سنة الدراسية (2016-2015) صرف الجامعة مبلغ (13750000) دينار للمؤتمر العلمي التي قام بها الجامعة, و ندوتين بتكلفة (435000,321000) دينار. اما في سنة دراسية (2017-2016) صرف الجامعة مبلغ (16350000) دينار كتكلفة المؤتمر العلمي و ايضا صرف مبالغ (410000,280000,385000) لثلاث ندوات علمية. هذا المبالغ نعتبر كقيمة لرأس المال الفكري في الجامعة والتي سيتم اعتبارها موجود يحمل على قائمة الميزانية العمومية في نهاية السنة المالية ويحذف ذلك المبلغ من قائمة الأرباح والخسائر.

5_ كلفة الانجازات في البحث العلمي.

تظهر في هذا المؤشر جميع المبالغ التي تصرف الجامعة للمجلات العلمية و البحوث مثل (حق الطبع , مكافآت للمقيم العلمي للبحوث, حق نشر في المجلات العالمية) والتي هي على شكل التالي.

جدول رقم (18) كلفة الانجازات في البحث العلمي. (المبالغ بالدينار)

البيان	المجلات	كلفة المجلات	البحوث الرصينة	كلفة البحوث الرصينة	مجموع الكلف
2016-2015	4	30800000	5	4420000	35220000
2017-2016	4	7900000	7	5150000	13050000
نسبة التغير	0	(%290)	%40	%16.5	(%170)

المصدر: اعداد الباحثان باعتماد على بيانات الجامعة.

من خلال جدول اعلاه يتبين ان في سنة دراسية (2016-2015) اصدرت الجامعة (4) عدد من المجلات العلمية بكلفة (30800000) دينار والتي هي كلفة الطبع و تعضيد و مكافآت المقومين العلمين للبحوث, و صرفت الجامعة مبلغ (4420000) دينار كحق نشر ابحاث رصينة في المجلات العالمية, اما في سنة دراسية (2017-2016) صرفت الجامعة مبلغ (7900000) دينار والتي هي مكافآت للمقومين العلمين للبحوث و ليست هناك اي كلفة لطبع و تعضيد المجلات لأنه نشرت المجلات بشكل الكتروني في سايت الجامعة. و من الممكن ان نعتبر هذا المبالغ كقيمة لرأس المال الفكري في الجامعة والتي سيتم اعتبارها موجود يحمل على قائمة الميزانية العمومية في نهاية السنة المالية ويحذف ذلك المبلغ من قائمة الأرباح والخسائر.

تظهر في هذا المؤشر جميع المبالغ التي تدفع الجامعة مقابل الاتفاقيات العلمية مع المؤسسات العلمية العالمية والتي هي على شكل التالي.

جدول رقم (19) كلفة الاتفاقيات الثقافية المبرمة. (المبالغ بالدينار)

البيان	عدد الاتفاقيات	كلفة الاتفاقيات
2016-2015	2	1822500
2017-2016	5	2025000
نسبة التغير	%150	%11

المصدر: اعداد الباحثان باعتماد على بيانات الجامعة.

من خلال جدول اعلاه يتبين ان في سنة دراسية (2016-2015) تم توقيع على (2) اتفاقية علمية من قبل الجامعة مع المؤسسات العلمية العالمية، واحد من الاتفاقيات يتكلف على الجامعة مبلغ (1822500) دينار كحق الاتفاقية، و لكن الاتفاقية الثانية لا يتكلف الجامعة اي مبالغ. اما في سنة دراسية (2017-2016) تم توقيع (5) اتفاقيات علمية مع المؤسسات العلمية العالمية، واحد من الاتفاقيات يتكلف على الجامعة مبلغ (2025000) دينار، اما الاتفاقيات الاخرى لا يتكلف اي مبلغ على الجامعة. و من الممكن ان نعتبر هذا المبالغ كقيمة لرأس المال الفكري في الجامعة والتي سيتم اعتبارها موجود يحمل على قائمة الميزانية العمومية في نهاية السنة المالية ويحذف ذلك المبلغ من قائمة الأرباح والخسائر.

جدول (20) جميع التكاليف لرأس المال الفكري

البانات	2015	2016
	الكلفة	الكلفة
مخصصات لأعضاء هيئة التدريس	2473092000	3086458200
الدورات التدريبية للتدريسين	3680000	3950000
الرسائل و الاطاريح الجامعية	36000000	39250000
المؤتمرات و الندوات العلمية	14506000	17425000
الانجازات في البحث العلمي	35220000	13050000

2025000	1822500	الاتفاقيات الدولية المبرمة
354250250	468825000	المحاضرات و اجور الامتحانات
193726800	171322750	الدراسات المسائية.
3710135250	3204468250	مجموع

المصدر: اعداد الباحثان باعتماد على بيانات الجامعة.

ومن خلال جدول اعلاه يمكن ان نحدد كلفة رأس المال الفكري للجامعة في سنة (2015) كلفة رأس المال الفكري كانت (3204468250) دينار. في حين ارتفعت التكاليف في سنة (2016) الى (3710135250).

يتبين من لشكل رقم (1) (التكامل الموجودات الفكرية مع مناظير بطاقة الاداء المتوازن) و وفقا للنتيجة التي توصلنا اليه من قياس رأس المال الفكري, يمكن ان نوضح هذا التكامل بشكل اتى:-

وفقا لمنظور التعلم و النمو التي يهتم بتطوير قدرة المنتسبين من خلال افتتاح الدورات العلمية و التعليمية لغرض ارتفاع قدرتهم العلمية و التي يؤدي الى تطوير مهاراتهم في عملية الانتاج (منظور العمليات الداخلية) و ازدياد عملية الانتاج (نسبة الخريجين) و تخفيض نسبة التلف (تخفيض نسبة الرسوب) و التي يؤدي الى انتاج المنتج في وقتها اي دون تأخير (التخرج دون تأخير). (منظور الزبائن) و من نتيجة الخدمات التي يتقدم المؤسسة(الجامعة) الى زبائنها (الطلاب) تؤدي الى ارتفاع رضا الزبون بنسبة جيدا, (منظور المالي) و من نتيجة كل الخطوات الاعلى و نتيجة النجاح المؤسسة في تقديم الخدمات و التي يؤدي الى جذب نسبة كبيرة من الزبائن و هذا يعني ازدياد في عملية الانتاج و ارتفاع نسبة الايرادات.

كما هو معروف لم يكن الاعتراف بالموجودات الثابتة في المحاسبة الحكومية و لكن عند ايجاد معالجة محاسبة للموجودات الثابتة في المؤسسات الحكومية ادرجت ضمن الحسابات النظامية, و من الممكن وضع حسابات الموجودات الثابتة في دليل الحسابات الحكومية, حيث دليل الحسابات هو الإطار العام الذي يحتوى علي جميع أنواع الحسابات المعبرة عن العمليات المالية, ويتم تصنيفها في مجموعات متجانسة, و معالجتها ضمن الحسابات النظامية المدنية حيث يستخدم هذه المجموعة لمعالجة بعض الحسابات التي يكون استخدامها بصورة مزدوجة حيث ترد ضمن مجموعة حسابات النتيجة و لا تتضمن حركة نقدية و تستخدم لضمان الرقابة و توفير البيانات.

و يمكن عرض دليل حسابات الحكومة التي تنقسم إلى:

أ- حسابات الموازنة: وهي حسابات الإيرادات والمصروفات والتي تتفرع بدورها إلى حسابات فرعية وتحليلية جزئية طبعا للتقسيم النمطي للموازنة.

ب- حسابات خارج الموازنة: ويطلق عليها الحسابات الوسيطة أو حسابات التسوية, وهي تفتح لخدمة حساب الموازنة التي تعتبر محل الاهتمام الأول في النظام المحاسبي الحكومي, وتنقسم إلى أربع مجموعات فرعية هي:

1- الحسابات المدينة، وتسمى حسابات العهد أو الحسابات الجارية المدينة تحت التسوية، وتعبر عن المبالغ التي في ذمة الغير للحكومة كالمدينين في المحاسبة المالية.

2- حسابات الدائنة وتسمى الأمانات أو الحسابات الجارية الدائنة تحت التسوية، وهي تعبر عن المبالغ التي في ذمة الحكومة للغير، كالدائنين في المحاسبة المالية .

3- الحسابات الجارية العامة، وتعبر عن وسائل الدفع كالشيكات والحوالات وأوامر الدفع النقدية والجهات التي يتم التعامل معها بالصرف أو التحصيل كالبنك المركزي والبنوك الأخرى والصندوق والخزائن الفرعية.

4- الحسابات النظامية، وهي الحسابات التي تفتح بغرض متابعة مستحقات بالحساب الختامي في نهاية السنة كأحد حسابات الموازنة، مع بقاء مكونات هذه الإنفاق كموجودات ثابتة تستخدم في النشاط لسنوات عدة.

وبذلك يتضح أن مكان حسابات الموجودات الثابتة في دليل حسابات الحكومة وهو في المجموعة الرابعة (الحسابات النظامية). و لمعالجة الموجودات الثابتة و التي نصت في كتاب (الاصول النظرية و العملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات في العراق) في صفحة (313) معالجة قيود الموجودات الثابتة، و التي كتب كما يلي:

يتم معالجة المبالغ التي تصرف لشراء الموجودات الثابتة و كذلك مبالغ الموجودات الثابتة التي يتم الحصول عليها عن طريق اهداء من وحدة أخرى أو التبرع أو أي طريقة أخرى، حيث يتم تنظيم قيد لقيمة الموجودات الثابتة (المدفوعة فعلاً أو مقدرة) و كما يلي:

من ح / الموجودات الثابتة

الى ح / مقابل الموجودات الثابتة

و عند بيع أو هدايا أو نقل أي من الموجودات الثابتة المثبت بها قيد كما في اعلاه، ينظم قيد بالقيمة الدفترية بالغاء القيد اعلاه و كما يلي:-

من ح / مقابل الموجودات الثابتة

الى ح / الموجودات الثابتة (السلوم 2000، ص 313)

و وفقا للمعالجة المذكورة في اعلاه للموجودات الثابتة، و نأخذ بنظر الاعتبار بأن رأس المال الفكري هي جزء من الموجودات لكن هي موجود غير ملموس و من الممكن احتسابها ضمن موجودات أخرى. وكما مبين في (دليل المالي و المحاسبي في العراق لسنة 2013) الموجودات أخرى ضمن باب الموجودات تحت دليل (3-9-4-8)، و اقترح حساب رأس المال الفكري ضمن الموجودات أخرى على مستوى الخماسي و على شكل (3-9-4-8-1)، و التي من الممكن معالجتها على شكل التالي:-

الى ح/ مقابل موجودات اخرى (8-4-9-4) (دليل المالي و المحاسبي في العراق لسنة 2013, ص 161, ص 179)

أو على شكل اوضح

من ح/ رأس المال الفكري (1-8-4-9-3)

الى ح/ مقابل رأس المال الفكري (1-8-4-9-4)

وبالتطبيق هذه المعالجة على بيانات عينة البحث (جامعة رابرين) , يمكن معالجة رأس المال الفكري في قائمة المركز المالي وفقا للاتية:

لسنة 2015

3204468250 من ح/ رأس المال الفكري

3204468250 الى ح/ مقابل رأس المال الفكري

لسنة 2016

3710135250 من ح/ رأس المال الفكري

3710135250 الى ح/ مقابل رأس المال الفكري

والتي تظهر في قائمة المركز المالي كما يأتي:-

شكل رقم (3)

كشف المركز المالي كما في 2016/12/31

السنة 2016		السنة 2015		اسم الحساب	الدليل	الكشف
دينار	فلس	دينار	فلس			
				الموجودات	3	
				نقد في الصندوق	1-1-3	
				السلف	2-3	
				حسابات مدينة اخرى	3-3	
				الحسابات النظامية المدينة	9-3	
				موجودات اخرى	8-4-9-3	
3710135250		3204468250		رأس المال الفكري	1-8-4-9-3	

				مجموع الموجودات
			المطلوبات	4
			الحسابات النقدية الدائنة	1-4
			حسابات الامانات	2-4
			حسابات دائنة اخرى	3-4
			مقابل موجودات اخرى	8-4-9-4
3710135250		3204468250	مقابل رأس المال الفكري	1-8-4-9-4
			مجموع المطلوبات	

بعد اعتراف بالرأس المال الفكري و قياسها يجب احتساب كيفية اطفاء كلفة رأس المال الفكري بأعتباره احد الموجودات غير الملموسة، و ذكر هذه المعالجة في معيار المحاسبة الدولي رقم (38) التي ينص، وجوب إطفاء موجود غير ملموس بشكل منتظم على أفضل تقدير لعمره النافع، وهناك افتراض قابل للدحض أن العمر النافع لموجود غير ملموس لن يزيد عن عشرين سنة عندما يتوفر الموجود للاستعمال، ولا يسمح معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون بان تقوم المؤسسة بتحديد عمر إنتاجي غير محدود لموجود غير ملموس، ويجب أن يبدأ الإطفاء عندما يتوفر الموجود للاستعمال .

في حالات نادرة قد تتوفر أدلة مقنعة على أن العمر النافع لموجود غير ملموس سيكون لفترة محددة تزيد عن عشرين سنة، وفي هذه الحالات يتطلب معيار المحاسبة الدولي أن تقوم المؤسسة بما يلي:

- 1- إطفاء الموجود غير الملموس على أفضل تقدير لعمره الإنتاجي.
- 2- تقدير المبلغ القابل للاسترداد للموجود غير الملموس على الأقل سنويا لتحديد ما إذا كانت هناك أية خسارة في انخفاض القيمة.
- 3- الإفصاح عن أسباب دحض افتراض عدم زيادة العمر النافع لموجود غير ملموس عن عشرين سنة والعامل (العوامل) التي لعبت دورا هاما في تحديد العمر النافع للموجود غير الملموس.

اما يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون وجوب أن يظهر أسلوب الإطفاء المستخدم نمط استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية للموجود، و إذا لم يكن ممكنا تحديد ذلك النمط بشكل موثوق فانه يجب تبني أسلوب القسط الثابت، ويجب الاعتراف بمبلغ الإطفاء على انه مصروف إلا إذا سمح أو تطلب معيار محاسبي آخر أن يتم إدخاله ضمن المبلغ المسجل لموجود آخر.

المحور الثالث

- 1- تمثل بطاقة الأداء المتوازن اسلوب حديث لمتابعة التقدم المحرز نحو بلوغ الأهداف الاستراتيجية , فهي ليست مجرد أداة لقياس , ولكنها اسلوب متعدد الأبعاد يتطلب إدارة لتحديد الاستراتيجية من الناحية التنفيذية , وفهم العلاقة بين العمل المنجز في جميع مستويات المؤسسة والأهداف الاستراتيجية.
- 2- إمكانية تطوير بطاقة الأداء المتوازن , من خلال إضافة منظور أو أكثر لتتكامل مع المناظير الأصلية الأربعة , وذلك حسب حاجة المؤسسة وبما يتلاءم مع تحقيق أهدافها الاستراتيجية.
- 3- رأس المال الفكري هو المحرك الأساسي لكافة الأعمال والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة , فضلاً عن دوره في تحقيق أهدافها المتنوعة في زيادة طاقتها الإنتاجية وتحقيق الميزة التنافسية.
- 4- لا يوجد اتفاق بين المنظمات المحاسبية الدولية والمحلية على إصدار معيار دولي خاص برأس المال الفكري او الموارد البشرية يختص بقياسه والإفصاح عنه في القوائم المالية الختامية.

ثانياً: الاستنتاجات الجانب العملي.

- 1- من الممكن استخدام بطاقة الاداء المتوازن بمناظيرها الخمسة لقياس رأس المال الفكري في الجامعات من أجل تحديد قيمتها و اظهارها في القوائم المالية الختامية.
- 2- في ما يخص باستغلال التخصيصات المالية, تبين بأن نسبة المصروفات الفعلية اكثر من التخصيصات في اغلب السنوات.
- 3- تبين البحث الحالي بأن رغم لحدثة الجامعة ألا أن هناك جهود كبيرة من قبل ادارة الجامعة لتطوير الجامعة من حيث زيادة عدد الكوادر العلمية اللازمة و الاحتفاظ بهم و جذب كوادر جديدة وكفاءة حيث ان اغلب الكوادر العلمية الموجودة هم من خريجي الجامعات الخارجية.
- 4- تبين بأن هناك اهتمام من قبل الجامعة بأصدار عدد مناسب من المجلة العلمية في كل سنة و عقد الندوات والمؤتمرات العلمية و كذلك نشر بحوث علمية من قبل كوادرها في المجالات الداخلية و الخارجية.
- 5- من خلال التغذية الراجعة للطلاب (فيد باك) أظهرت ان رضا طلبة الجامعة بنسبة جيدة لتدريسها و قد يرجع هذا الرضا لما تقدمه الجامعة من خدمات علمية لطلابها.

ثالثاً: التوصيات

- 1- على ديوان الرقابة المالية السعي نحو تبني اسلوب بطاقة الاداء المتوازن في قياس رأس المال الفكري في الجامعات ونشر ثقافة استخدام بطاقة الأداء المتوازن.

2- على المؤسسات الحكومية إيجاد الوسائل والإجراءات المناسبة التي تساعد في تحقيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري في قوائمها المالية الختامية.

3- يتعين على المؤسسات الحكومية عدم تحميل كامل قيمة رأس المال الفكري على حساب النتيجة لأن رأس المال الفكري يعد من الموجودات المؤسسية وليس من مصاريفها.

4- يوصي الباحث المؤسسات الحكومية بأن تدرك أهمية رأس المال الفكري ودوره في زيادة صافي الموجودات المؤسسية ، والذي يستوجب عليها الاهتمام به بصورة مستمرة كأحد الموجودات المعنوية مثلما هو الحال بالنسبة للموجودات الملموسة الأخرى

5- على الجامعة ان يحقق في الاتصال الفعال بين عناصر رأس المال الفكري التي سيتم قياس مخرجاتها.

6- يوصي الباحث الجهات الحكومية المعنية ان تنص قاعدة محاسبية محلية لقياس موجوداتها و عرضها على مجلس القواعد والمعايير المحاسبية العراقية لغرض دراستها وتعميمها للتطبيق.

المصادر

أولاً: المراجع العربية .

أ- الوثائق الرسمية:-

1- جامعة رابرين , سجلات و التقارير و القوائم المالية لسنة (2015,2016)

2- جامعة رابرين, بيانات و المعلومات المديرية و الاقسام الجامعة.

ب- الرسائل الماجستير و الدكتوراه:-

1- مريم شكري محمود نديم, تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن ,رسالة ماجستير,جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013.

2- التجاني عبدالله فرح ، المحاسبة عن رأس المال الفكري ودورها في تحديد جودة وفاعلية المعلومات المحاسبية ، رسالة ماجستير محاسبة وتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2013.

3- امينة ابراهيم خلف, قياس الأصول الفكرية وتقويمها باستخدام بطاقة الأداء المتوازن, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية, 2014.

4- علاء درويش , " ما هي القيمة المضافة في التسويق " رسالة ماجستير, جامعة دمشق – كلية الاقتصاد, (2010).

ت- البحوث المنشورة في المجلات و الدوريات.

1- توفيق عبد المحسن الخيال, 2005 ، أهمية المحاسبة عن رأس المال الفكري وتحديد آثارها على جدوى المعلومات المحاسبية, الاسكندرية: المجلة العلمية لجامعة الإسكندرية ,كلية التجارة، ، (1)42.

2- نهال احمد الجندي, 2005, قياس وتقييم رأس المال الفكري ,أحد المتطلبات الأساسية لتحديد قيمة المنشاه نموذج مقترح، مجلة المحاسبة والاداره والتامين، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 65 (6)

3- أيت مختار عمر, حمدي عمر, 2011، (طرق و نماذج قياس رأس المال الفكري) مداخله الى الملتقى الدولي الخامس حول: رأس المال الفكري في منظمات الاعمال العربيه في ضل الاقتصاديات الحديثة..

- 4- أنعام محسن و نور حسن عبد الناصر، 2005، "أهمية ومدى استخدام بطاقة العلامات المتوازنة في تقوم الأداء"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، 1 (2) .
 - 5- عابدين، حسني عابدين محمد، 2013، "مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقويم أداء كلية العلوم والتكنولوجيا- خان يونس"، المؤتمر العلمي الأول "دور الكليات والجامعات في تنمية المجتمع، فلسطين، قطاع غزة..
 - 6- ايت مختار عمر، حمدي عمر، 2011، مداخل و أساليب قياس و تقييم رأس المال الفكري في منظمات الاعمال، الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري.
 - 7- سعود جايد مشكور، جعفر فالح ناصر، 2013، "القياس و الافصاح المحاسبي عن راس المال البشري و دوره في زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية" بحث مستل، جامعة المثني .
 - 8- محمد عبد الحليم عمر، 1992، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في المحاسبة الحكومية، نشر بالمجلة العلمية لكلية التجارة جامعة عين شمس.
- ث- الكتب.**
- 1- محمد مطر، موسى السويطي، 2008، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل.
 - 2- عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، 2009، بطاقة الأداء المتوازن (المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي) مصر ، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع.
 - 3- ريتشارد شرويد، وآخرون، 2006، "نظرية المحاسبة"، (ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي)، الرياض، دار المريخ.
 - 4- حسن عبدالكريم سلوم، الاصول النظرية و العملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق، الجامعة المستنصرية، بدون ذكر السنة.
 - 5- دليل المالي و المحاسبي في العراق، 2013.
- ج- المصادر الاجنبية :-**

A–Articles & Theses

- 1- Anderiessen , D, 2004،Intellectual Capitaluation and Measure Why and How , Intellectual Capitaluation pesearch Symposium Confreld School of Management October,.
- 2- Rivard, S., L. Raymond, & D. Verreault, March 2006، "Resource – Based View and Competitive Strategy: An Integrated Model of the Contribution of IT to Firm Performance", the Journal of Strategic Information Systems, Vol. 15, Iss. 1,.
- 3- Kaplan, R.S. & DP.Norton.(2004). " Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets " , *Harvard Business Review* , Vol. 82 , No. 1 .
- 4- Mouritsen, J., & H.T. Larsen, 2005، "The 2nd Wave of Knowledge Management: The Management Control of Knowledge Resources through Intellectual Capital Information", Management Accounting Research, Vol. 16, Iss. 3.
- 5- Kaplan & Norton, 2003, Balanced Scorecard. From strategy to action.
- 6- Betty R., &Cuthrie,j.,(2000), Intellectual Capital.Liter ature Review Measurement, Reporting and Mangament,Journal of Intellectual Capital,1.(2).

7–Chen, Jin, zhu, and Hong yaer xie. 2004 .measuring Intellectual capital: anew model and Empirical study "journal of Intellectual capital ..

B–Books

- 1–Campell , N.R. 1957 , Foundation of science , Dover publication,.
- 2– Hansen, Don R. & Mowen, Maryanne M. 2006, Cost Management: Accounting And Control, 5ed, America, Thomson South – Western,.
- 3– Stewart, T. (1997), Intellectual capital: The new wealth of organizations.

C–Accounting Standards Reports.

- 1–A.A.A “report of the committee on the foundations of accounting measurement” the acc Review. Supple to vol. XLVI 1971.

abstract

In recent years, the modern world has been making rapid progress in technological aspects due to the great role played by the human element in this progress as one of the productive factors contributing to the production process. In light of this, the current research aims to use one technique (Balanced Scorecard) to measuring the intellectual capital in the university and processing the accountant and show them in the financial statements. In order to reach the research objectives, the research relied on the data and information obtained by the researcher from the university. The descriptive and analytical approach was used for the purpose of collecting the data and the data into the search results. The results of the current research have shown that the Balanced Scorecard is a modern way to track progress towards strategic objectives, as it is not just a measuring tool but a multidimensional approach that requires management to define operational strategy and understand the relationship between work done at all levels of the organization and strategic objectives; The use of these tools for the purpose of measuring intellectual capital is the objective of the present research, intellectual capital is the main engine of all the activities and activities of the institution, as well as its role in achieving its various objectives in increasing its production capacity and achieving the advantage of competition Yes. The current research recommends that government institutions find the appropriate means and procedures to assist them in achieving accounting measurement and disclosure of

intellectual capital in their final financial statements. Government institutions should not load the entire value of intellectual capital at the expense of the result because intellectual capital is an asset. The Foundation and not from the expenses.

Keywords: Intellectual capital, balanced score card, measurement, descriptive and analytical regression.

پوخته

لەم چەند سالەى دواى دا بەرەو پييشچونىكى بەرچاو روى داوه له بوارى بەرەو پيش چون و داهينانى تەكنەلۆژيادا، وە ئەمەش دەگەریتەوه بۆ ئەو رۆلە گرنگەى كە مەرووف هەيەتى لەو بەرەوپيش چونه، وە مەرووف هاوكارىكى سەرەكیه له زياد كردن و باش كردنى بەرهم. لەبەر رۆشنایى ئەمە، ئامانجى ئەم تويزینه وهیه بریتیه له بهكار هينانى ئامرازى (كارتى ئەنجامدانى هاوسەنگى) به مەبەستى پيوانه كردنى سەرچاوهى دارايى فكري (رأس المال الفكرى) له زانكودا، چاره سەرکردنى به رینگايه كى گونجاوى ژميريارى وه دەرخستنى له راپۆرتە داراييه كاندا. بۆ گەيشتن به ئامانجى تويزینه وهكه، پشتمان به ستوه بهو داتاو زانيارپيانهى كه دەستمان كهوتوو له زانكو. بۆشيكار كردن و گەيشتن به ئامانجى تويزینه وهكه بيردۆزەى باسكردن و شيكارکردنمان بهكار هيناه (المنهج الوصفي و التحليلي). ئەم تويزینه وهیه گەيشتوتە ئەو دەئەنجامهى كه كارتى ئەنجامدانى هاوسەنگى شيوازيكى نوێ يە بۆ چاوديرى كردنى بەرەو پييشچونى دامەزراوه كان بەرەو بەديهينانى ئامانجى ستراتيگى، وە ئەم كارتە تەنها بریتى نيه له ئامرازىكى پيوانه كردن بەلگو شيوازيكى فرە رەهەنديه كه كارگيرى دامەزراوه كان بهكارى دەهينن بۆ ديارىکردنى ستراتيگ له لايەنى کرداريه وه، بهكار هينانى بۆ ليك تيگەيشتن له نيوان کرداره جى به جى کراوه كان و ئامانجه ستراتيگيه كان، بهكار هينانى ئەم كارتە به مەبەستى پيوانه كردنى سەرچاوهى فكري دارايى ئامانجى ئەم تويزینه وهیه. سەرچاوهى فكري دارايى بزوينه رى سەرەكیه بۆ گشت ئەوکارانهى كه دامەزراوه دهيكات سەرەپای ئەو رۆلەى كه دهگيريت له بەديهينانى ئامانجه جۆراوجۆره كان له زيادکردنى توانای بهرهمهينان و بەدەست هينانى تايبه تمەنديه كانى كى برکى.

له كۆتاييدا ئەم تويزینه وهیه پيشنيار دهكات، پيوسته له سەر دامەزراوه حكوميه كان كه رینگاو شيوازي گونجاو بدۆزنه وه كه يارمه تيدەربن بۆ چۆنيه تى پيوانه كردن و خستنه روى سەرچاوهى فكري دارايى له راپۆرتە داراييه كاندا، پيوسته له سەر دامەزراوه حكوميه كان كه هەموو خەرجيه كانى سەرچاوهى فكري دارايى هەژمار نهكات له هەژمارى كۆتايى (حساب النتيجة) له بەرئەوهى سەرچاوهى فكري دارايى هەژماردەكریت وهك هەبووه كانى دامەزراوه (الموجودات) نه وهك خەرجيه كانى.

کلیلە وشە.

سەرچاوهى فكري دارايى، كارتى ئەنجامدانى هاوسەنگى، پيوانه كردن، بيردۆزەى باسكردن و شيكارکردن