

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد:

نشأت المحاسبة وتطورت كبقية العلوم الاقتصادية والاجتماعية، حيث أن من مقومات ارتقاء المحاسبة، وضمان استمراريته كعلم اجتماعي هو قدرتها المستمرة علي الاستجابة لمتطلبات التطورات المستجدة من دنيا الأعمال. إن الإطار الفكري المحاسبي الحالي لا يزال يعاني القصور وعدم الاكتمال، وذلك لعدم مقدرته علي تقديم إجابات قاطعة لعدد من المشاكل التي تواجه المحاسبة، من حيث عدم شموله لتوجيهات محددة يمكن الاعتماد عليها لمواجهة القضايا المستحدثة، وأهمها مشكلة القياس والاعتراف والإفصاح عن الأصول غير الملموسة.

بتحول الاقتصاد بنهاية القرن العشرين وبداية القرن الواحد والعشرين من اقتصاديات الصناعة الى اقتصاديات المعرفة برزت أهمية الأصول غير الملموسة بجانب الدور الذي تقوم به الاصول الملموسة، ويقوم اقتصاد الصناعة على المواد الخام والعدد والآلات وغيرها بكميات وقيم كبيرة في ظل أسواق ثابتة، بينما يقوم اقتصاد المعرفة على نشر واستخدام المعلومات في الأنشطة الانتاجية والخدمية المختلفة، والتجديد والابداع والابتكار، وذلك لظهور الاسواق المفتوحة عالميا التي تتسم بالحركية وسيادية المشتري واعتماد المنافسة على رضا وإشباع حاجات العملاء المتغيرة والمتنوعة، ولذلك أدركت المنشآت ان بقائها رهن الإبتكار والتجديد والجودة الشاملة وسرعة الاستجابة والمرونة وخفض التكلفة، وهذا يستلزم الاستثمار بمبالغ ضخمة في مصادر الحصول على المعرفة مثل البحوث والتطوير وتدريب قوة العمل واقتناء وتحديث تكنولوجيا المعلومات وبناء قواعد معلومات عن العملاء والموردين، ومن ثم بدأت تظهر أهمية الاصول غير الملموسة مثل براءات الاختراع وحقوق التأليف ومصارييف التأسيس ومصارييف البحوث والتطوير والماركات والعلامات التجارية المسجلة وشهرة المحل وغيرها.

بالرغم من أهمية الاصول غير الملموسة وكبير حجم قيمة الموارد المتعلقة بها، وأهمية المعلومات التي تمثلها لكل الأطراف سواء كانوا الإدارة أو المستثمرين أو غيرهم، فان المحاسبة تجد صعوبة في الاعتراف والقياس عن الأصول غير الملموسة في المنشآت، والعمليات المرتبطة بها، وعدم وضوح وتوحيد المعالجة المحاسبية لهذه الأصول بين المنشآت المختلفة، كما ان القوائم المالية لاتعكس معلومات ملائمة لمستخدميها وذلك لقصورها على البنود المسجلة بقيمتها التاريخية وعدم اشتمالها بصورة واضحة علي الاصول غير الملموسة والتي تكون مفيدة للمستخدمين خاصة اذا كانت ذات قيم معنوية مؤثرة تظهر جليا بزيادة القيمة السوقية لهذه المنشآت، وقد شجعت أهمية هذا النوع من الأصول العديد من الجهات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة في كافة الدول (مثل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، ومجلس معايير المراجعة ولجنة

معايير المحاسبة الدولية) على وضع معايير تتناول كيفية الاعتراف والقياس والتقارير والافصاح عن هذه الاصول.

مشكلة البحث:

ظهرت دراسات عديدة تتناول القياس والافصاح عن الأصول غير الملموسة وباستقراء جميع الدراسات المتوفرة داخل الدراسة وجد الباحث أن هنالك فجوة فيها، حيث تمثلت مشكلة دراسة (ليلى محمد، 2004م) في تحديد الطبيعة الاقتصادية للأصول غير الملموسة ومدى انعكاس قيمة هذه الأصول في ميزانيات الشركة المساهمة المصرية التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية وخصوصاً في ظل صدور معيار المحاسبة المصري رقم (23) الخاص بالمحاسبة عن الأصول غير الملموسة ومن قبله معيار المحاسبة الدولي رقم (38). يتضح ان هذه الدراسة تقارن بين المعيار الدولي والمعيار المصري وانعكاس الأصول غير الملموسة على قرارات الائتمان والاستثمار، ولم تتناول معالجة مشاكل القياس والافصاح عن هذه الأصول. كما أن دراسة (ناهد سعد، 2004م) هدفت الى القاء الضوء على أهمية الافصاح المحاسبي وما به من أوجه قصور لمواجهة احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وأهمية الدمج المصرفي لمواجهة التحديات العالمية، وتأسيس مفهوم الأصول غير الملموسة واستكشاف المكونات الأساسية لها، ومحاولة بناء اطار مقترح لقياس الاصول غير الملموسة واستكشاف المكونات الأساسية لها، ومحاولة بنا اطار مقترح لقياس الاصول غير الملموسة في القطاع المصرفي. حيث يتضح اقتصار هذه الدراسة بالأصول غير الملموسة الناتجة من عمليات الاندماج المصرفي. تناولت دراسة (حسام الدين خدش، علي العطار، 2006م) الى إبراز المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الالكترونية التي تستخدم عادة لأغراض تجارية متعددة مثل الترويج والدعاية للمنتجات والخدمات أو تلقي الطلبات وتنفيذها. ان العديد من الشركات تتحمل تكاليف مادية مهمة لأغراض بناء وتطوير هذه الصفحات، ويسعى البحث الى معرفة كيفية المعالجة المحاسبية لهذه التكاليف، لقد استند الاطار النظري لهذه الدراسة على ما ذكر ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (38) والكتابات القليلة التي وجدت في هذا المجال بالإضافة الى ما اعتقد الباحثان بضرورة مراعاته عند الحديث عن المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الالكترونية في الشركات المساهمة العامة الاردنية حيث يخضع للدراسة منها 43 شركة، تتمثل مشكلة هذه الدراسة في ماهي المعالجة المحاسبية المرتبطة بتكاليف بناء وتطوير الصفحات الالكترونية؟ وماهي القواعد المستخدمة لاعتبار هذه التكاليف مصاريف ايرادية أو مصاريف رأسمالية؟ كما تسعى للإجابة عن استفسار كيف عالجت الشركات المساهمة العامة الأردنية تكاليف بناء وتطوير صفحاتها الإلكترونية من ناحية محاسبية؟ وما مدى تطابقها مع ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية؟ توصلت الدراسة الى انه لا يوجد التزام تام من قبل الشركات الأردنية بتطبيق الجزء

الوارد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) المتعلق بمعالجة المصاريف المرتبطة ببناء الصفحات الالكترونية، كما انه ليس هنالك تفاوت في درجة التطبيق بين الشركات الواردة في العينة تبعا لاختلاف القطاعات الاقتصادية في بورصة الأوراق المالية، وبالتالي اقتصرته هذه الدراسة علي معالجة تكاليف بناء وتطوير الصفحات الالكترونية التي تستخدم عادة لأغراض تجارية. وسعت دراسة (فهيم أبو العزم ، 2006م) الى تطوير القياس والتقارير المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في ظل اقتصاد المعرفة، وتناولت هذه الدراسة تطوير متطلبات القياس والتقارير المحاسبي عن الأصول غير الملموسة الواردة في المعيار المصري رقم (23) للسماح بمعالجة معظم البنود غير الملموسة، بما يتماشى مع مستجدات اقتصاد المعرفة الذي ساد فيه اعتماد المنظمات على الأصول غير الملموسة لخلق والحصول على القيمة، وبالتالي هدفت الدراسة الى تطوير متطلبات القياس والتقارير المحاسبي عن الأصول غير الملموسة الواردة في المعيار المصري للسماح بإمكانية القياس والتقارير المحاسبي عن معظم الموارد غير الملموسة بما يتماشى مع مستجدات اقتصاد المعرفة. أما دراسة (أحمد جمعة ، 2006م) والتي تتناول المحاسبة عن الأصول غير الملموسة كمدخل لزيادة فعالية التقارير المالية فتمثلت مشكلة هذه الدراسة في قصور المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة سواء كانت مقتناة من الغير أو مطورة داخليا، فالمعالجة المحاسبية للنوع الأول من هذه الاصول تثير الكثير من المشكلات والتمثلة في عدم اهلاك الشهرة، وغيرها من الاصول غير الملموسة، أما الاصول غير الملموسة المطورة داخليا فإن المعايير المحاسبية تمنع الاعتراف بها كأصول وتعالجها على أنها مصروفات وهو ما يؤدي الى صعوبة اجراء المقارنات بين القوائم المالية للمنشآت التي لديها اصول غير ملموسة مشتتة من الغير وتلك التي لديها أصول غير ملموسة مطورة داخليا، وبالتالي اقتصرته هذه الدراسة على اثر المعالجة المحاسبية لهذه الأصول على زيادة فعالية التقارير المالية.

ان دراسة (ساطع رزوق وعزو عزيز، 2010م) تناولت القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) مع مقارنته مع النظام المحاسبي الأساسي لعام 2007م)، وتناول هذا البحث موضوع الأصول غير الملموسة كأحد أهم الأصول في شركات الأعمال، والتي برزت أهميتها مع التحول إلى اقتصاديات المعرفة التي يتزايد فيها الاستثمار في هذا النوع من الأصول بشكل واضح. وتم التطرق من خلال البحث إلى مفهوم ومكونات الأصول غير الملموسة، ومتطلبات القياس المحاسبي عنها وفق المعيار المحاسبي الدولي (38)، ومقارنة هذه المتطلبات مع ما جاء به النظام المحاسبي الأساسي في هذا المجال. وفي السودان تناولت دراسة (وليد صالح، 2010م) تقويم طرق القياس والافصاح المحاسبي عن الاصول غير الملموسة في المنشآت التجارية بالتطبيق علي عينة من المصارف السودانية، وتمثلت مشكلة الدراسة في تعدد طرق القياس والافصاح المستخدمة في تقييم الاصول غير الملموسة والافصاح عنها

مما ينتج عنها أرقام مختلفة للدخل المحاسبي والمركز المالي يصعب معها عقد المقارنات الزمانية والمكانية وبالتالي تضليل مستخدمي القوائم المالية، تهدف هذه الدراسة في التعرف علي الطبيعة الاقتصادية للأصول غير الملموسة ومدى علاقتها بمتخذي قرارات الاستثمار والائتمان، وإجراء دراسة تحليلية لأسس القياس والافصاح عن الأصول غير الملموسة في الفكر المحاسبي، وبالتالي اقتصر على تقويم طرق القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة

وفي استراليا اهتمت دراسة (Wun_Hong Su,2011) بمكاسب السيطرة وكيفية تحديد والاعتراف بالأصول غير الملموسة، وتمثلت مشكلة الدراسة فيما اذا كان هناك مبرر للاعتراف ببعض المبالغ والمتمثلة في اقساط الشراء عند عمليات السيطرة كأصول غير ملموسة، واذا ماكان هناك مبرر للمبالغ المعترف بها كأصول غير ملموسة اعتمادا على أداء المنشأة بعد عملية السيطرة، وذلك قبل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، وهدفت الدراسة الي التقصي عن كيفية الاعتراف بالأصول غير الملموسة الناتجة عن عمليات السيطرة، خاصة اذا تمت السيطرة بأقساط تملك كبيرة، أو إذا كان اداء الشركة المعتمد عليه في تقدير الاصول غير الملموسة أقل من المتوقع بعد عملية السيطرة. حيث ربطت هذه الدراسة بين مكاسب السيطرة وتحديد القياس والاعتراف بالأصول غير الملموسة. اما في بريطانيا فإن دراسة (Lei Chen 2012) تناولت دراسة دور الأصول غير الملموسة في القطاع المصرفي الأوربي باستخدام طرق متعددة، وتسعى لبناء نموذج لقياس التفاعل بين أهم الأصول غير الملموسة واداء المنشآت، كما تسعى لدراسة دور الأصول غير الملموسة في هذا القطاع باستخدام الطرق المقترحة، وتمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية: ماهي العلاقات بين مختلف الأصول غير الملموسة وبين اداء البنوك؟ وماهي الاصول غير الملموسة ذات الأهمية للبنوك وماهي علاقتها بالبنوك؟ كيف يكون القياس والافصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة؟ يتضح مما سبق وجود فجوة في عدم تناول الدراسات السابقة دور معايير المحاسبة الدولية في تقليل مشاكل القياس والافصاح عن الأصول غير الملموسة ودراسة ذلك في ضوء المبادئ المحاسبية وبناء على ما تقدم تمثلت مشكلة البحث في:

1. ماهو دور معايير المحاسبة الدولية في معالجة مشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة؟
2. ماهي طرق الاعتراف والقياس بالأصول غير الملموسة والافصاح عنها ضمن القوائم والتقارير المالية؟
3. هل معايير المحاسبة الدولية المعنية بمعالجة المشاكل المحاسبية الخاصة بالأصول غير الملموسة تطبق بصورة تحقق موضوعية ودقة القياس المحاسبي والافصاح عن الأصول غير الملموسة؟

4. ماهي أوجه تحسين وجودة متطلبات القياس والافصاح عن الاصول غير الملموسة بناء على متطلبات معايير المحاسبة الدولية؟

أهداف البحث:

يهدف البحث لتحقيق الأهداف التالية:

1. بيان أهمية القياس والافصاح عن الاصول غير الملموسة، وتقديم اطار عام مقترح للمحاسبة عن الأصول غير الملموسة.
2. دراسة مشكلات القياس والتقارير عن الأصول غير الملموسة في ضوء الأطر الفكرية للمحاسبة المالية والمعايير المحاسبية.
3. دراسة وتقييم المعايير المحاسبية الدولية التي تعمل على تحسين وجودة القياس والافصاح عن الأصول غير الملموسة وطرق قياسها والافصاح عنها في القوائم المالية.
4. دراسة طرق القياس والتقييم التي من الممكن أن تتبعها المنشآت في المحاسبة عن الأصول غير الملموسة.
5. محاولة معالجة أوجه القصور في نماذج القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة.
6. المساهمة في الوصول الى أنسب طرق القياس والافصاح عن الأصول غير الملموسة.
7. معرفة كيفية الافصاح عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية.

أهمية البحث:

تبرز أهمية الدراسة من الآتي:

الاهمية العلمية: تتبع أهمية الدراسة العلمية من الآتي:

1. ضرورة المبادئ والأهداف والمفاهيم المكونة لنظرية المحاسبة لقياس الأصول غير الملموسة والإفصاح عنها.
3. المفاضلة في اختيار أساليب القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة، بناء على الفكر المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية.
4. دراسة العلاقة بين التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية وجودة وتحسين القياس والافصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة.

الاهمية العملية: تكتسب هذه الدراسة أهميتها العملية من الآتي:

1. أهمية الاصول غير الملموسة والقياس الكمي لها ومدى تأثيرها على القوائم المالية، حيث انها تعتبر ذات اهمية نسبية لها قيمة معنوية في منظمات الاعمال في ظل الاقتصاد المعرفي.
2. الاتجاه المتزايد من قبل المنشآت للاهتمام بالاصول غير الملموسة.
3. الاهتمام من قبل مستخدمي التقارير والقوائم المالية للإفصاح عن كل المعلومات والاحداث التي تؤثر على قراراتهم.
4. قصور الفكر المحاسبي الحالي لمواكبة التطورات في المستجدات وخاصة فيما يتعلق بالقياس والافصاح عن الاصول غير الملموسة.
5. أهمية دور المعايير المحاسبية المصدرة بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية على تحسين جودة القياس والافصاح عن الأصول غير الملموسة.
6. مساعدة مستخدمي القوائم على معرفة ماهية الأصول غير الملموسة ومدى أهميتها في ترشيد قراراتهم.
7. أهمية توفير معرفة علمية لايجاد أطار يمكن الاعتماد عليه في تطوير معايير محاسبية تختص بالاعتراف والقياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة.
8. اتجاه العديد من المنشآت لتطبيق الممارسة العملية لمعالجة بنود الأصول غير الملموسة وإظهارها بالقوائم والتقارير المالية بما يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية.

فرضيات البحث:

سيتم اختبار مدى صحة الفرضيات الآتية:ـ

1. .معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالمعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة تعتبر غير كافية فيما يتعلق بالاعتراف والقياس والافصاح.
2. تعدد طرق المعالجة المحاسبية لكل بند من بنود الأصول غير الملموسة يؤثر على القياس والافصاح المحاسبي لها.
3. التطبيق الجيد لمعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالأصول غير الملموسة من قبل الشركات المساهمة يساعد على تحسين القياس المحاسبي لها.
4. التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالأصول غير الملموسة من قبل الشركات المساهمة يساعد في جودة الافصاح المحاسبي المناسب لها.

منهجية البحث:

سوف يعتمد البحث على المناهج الآتية:ـ

المنهج الاستنباطي والاستقرائي: اعتمد عليه الباحث في تحديد طبيعة المشكلة وفرضيات الدراسة وتحديد المحاور الأساسية للبحث. واستقرأ مايمكن التوصل إليه من كتابات علمية سواء كانت كتب أو دوريات متخصصة أو إصدارات عن منظمات مهنية متخصصة والتي تناولت الاعتراف والقياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة ومعايير المحاسبة الخاصة بها.

المنهج التاريخي: للوقوف على الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث حيث سيعتمد عليه الباحث في تحليل محتوى تلك الكتابات للوصول إلى الخلاصات التي يمكن من خلالها إدراك الجوانب الأساسية والفرعية لموضوع البحث بما يساهم في الوصول إلى الصورة العامة لهذا البحث

المنهج الوصفي التحليلي: من خلال أسلوب دراسة الحالة سيتم اختبار تأثير القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة.

حدود البحث:

- **من حيث الموضوع:** سيهتم البحث بدراسة مشاكل القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة ومعالجتها بناء على معايير المحاسبة الدولية.

- **من حيث المكان:** سيتناول البحث عينة من الشركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

- **من حيث الفترة الزمانية:** 2011_2013م

مصادر جمع البيانات:

- سيتم الحصول على البيانات والمعلومات من المصادر الآتية:-

- **المصادر الأولية:** وذلك باستخدام أدوات المقابلة والملاحظة والاستبانة.

- **المصادر الثانوية:** وتتمثل في الكتب والمراجع والدوريات والمنشورات والمواقع الالكترونية والقوائم والتقارير المالية.

هيكل البحث:

سيتم تقسيم البحث إلى الآتي: تتضمن الدراسة مقدمة وخاتمة المقدمة وشملت الإطار المنهجي والدراسات السابقة . الفصل الأول يتضمن على الأصول غير الملموسة وعرض من خلال المبحث الأول طبيعة وأنواع الأصول غير الملموسة، المبحث الثاني المبحث الثالث مشاكل الاعتراف والقياس والتقييم للأصول غير الملموسة، المبحث الثالث أسس الإفصاح عن الأصول غير الملموسة، المبحث الرابع

المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة في ضوء معايير المحاسبة المالية، والفصل الثاني فيتضمن معايير المحاسبة الدولية ويتم عرضه من خلال المبحث الأول طبيعة معايير المحاسبة الدولية، المبحث الثاني الاطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية المبحث الثالث إجراءات صياغة وتطبيق المعايير المحاسبية، المبحث الرابع المعايير الدولية للتقارير المالية، اما الفصل الثالث فيتمثل في الدراسة الميدانية والتطبيقية وعُرضت من خلال المبحث الأول الدراسة الميدانية والمبحث الثاني، وتضمنت الخاتمة النتائج والتوصيات.