

## المبحث الأول

### طبيعة وأنواع الأصول غير الملموسة

#### أولاً: مفهوم الأصول غير الملموسة

يعرف الاصل على أنه كل شيء مملوك للمشروع وله قيمة<sup>(1)</sup>، كما عرف حسب رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي بأنه منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وان الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي<sup>(2)</sup>، كما عرف بأنه عبارة عن مجموعة الوسائل الاقتصادية التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية من أجل الحصول على منافع اقتصادية منها، وذلك باستخدامها في العملية الانتاجية، أو مساعدتها على تحقيق ذلك<sup>(3)</sup>، ويعرف بأنه هو عامل من عوامل الإنتاج<sup>(4)</sup>، كما يعرف بأنه عبارة عن المنافع المستقبلية المحتملة، والتي يتم الحصول عليها خلال فترة طويلة نسبياً<sup>(5)</sup>، وعرف أيضاً بأنه الموارد الاقتصادية للمشروع التي تم الاعتراف بها وقياسها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً<sup>(6)</sup>، وعرف بالموارد الاقتصادية التي يمتلكها المشروع، أو له حق السيطرة عليها نتيجة أحداث سابقة، ويتوقع ان تتدفق منها منافع مستقبلية محتملة للمشروع<sup>(7)</sup>، وعرف بأنه التكلفة الواجب دفعها للاستحواذ على الخدمات المستقبلية المتوقع الحصول عليها من ذلك الأصل<sup>(8)</sup>، كما عرف بأنه الموجودات أو الممتلكات أو الموارد الاقتصادية أو الحقوق التي تستخدمها المنشأة لمزاولة نشاطها<sup>(9)</sup>.

يستنتج الباحث من استعراض التعريفات المختلفة للأصول بأنها:

1\_ هي وسائل أو موارد اقتصادية حالية، أو منافع مستقبلية محتملة.

2\_ تم الاعتراف بها وقياسها وفقاً للمبادئ المحاسبية ولذا فإن لها قيمة.

3\_ توافر حق الملكية، أو حق السيطرة عليها.

4\_ تكتسب نتيجة أحداث أو عمليات وقعت في الماضي.

5\_ تستخدم أو تساعد في العملية الانتاجية.

6\_ يحصل عليها خلال فترة طويلة نسبياً.

يستطيع الباحث ان يعرف الأصول بأنها موارد اقتصادية حالية، أو منافع مستقبلية تستخدم أو تساعد

في العملية الانتاجية، تكتسب نتيجة أحداث أو عمليات وقعت في الماضي، على ان يكون عليها حق

(1) حلمي نمر، نظرية المحاسبة المالية (القاهرة: دار النهضة العربية، 1981) ص (130)

(2) عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص (234)

(3) زليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص (234)

(4) رمضان محمد غنيم، المحاسبة المتقدمة (عمان: دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، 1997) ص (277)

(5) سمير الصبان، اسماعيل جمعة، الأسس العامة في القياس والتقييم والتحليل المحاسبي (الاسكندرية: الدار الجامعية، 1995) ص (65)

(6) رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، (عمان: دار الثقافة، 2001) ص (281)

(7) محمد مطر، نظرية المحاسبة (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2010) ص (223)

(8) محمد نصر الهواري، دراسات في نظرية المحاسبة (القاهرة: مكتبة مكتبة عين شمس، 1966) ص (29)

(9) احمد محمد أبو شمالة، دراسات في المحاسبة المالية (عمان: مكتبة المجتمع العربي، 2009) ص (35)

الملكية والسيطرة.

بدراسة تعريفات الأصول يتضح ان المورد الاقتصادي يجب ان تتوافر فيه خصائص معينة حتى يصنف كأصل<sup>(1)</sup>:

**1. حق الملكية:** يمثل حق الملكية حقا ينشأ بموجب القانون ويكفل حمايته، ويحول لمالكه الحق في استخدامه أو التصرف فيه، وينطبق هذا الحق على الأصول التي يمتلكها المشروع ملكية قانونية ويترتب عليها مايلي:

**أ. حق الانتفاع:** استخدام الأصل الذي يمتلكه المشروع ويتمثل في:

\_ الاستحواذ على الأصل. \_ سداد الديون. \_ الاستخدام في التشغيل.

**ب. حق الرقابة:** الحق في فرض الرقابة على الأصل المستخدم من قبل المشروع، أما في حالة تأجيره لمشروع آخر يظل للمشروع المالك حق الرقابة للتأكد من محافظته المستأجر له.

**ج. حق التصرف:** يكون للمشروع مالك الأصل الحق في التصرف فيه بالبيع، الهبة، التحول من صورة الى أخرى ويحصل المشروع على حق ملكية الأصل من خلال الشراء للغير، تصنيعه بالداخل، كما يحصل عليه عن طريق الهبة أو الاكتشاف.

**2. اشتمال الاصل على منافع مستقبلية:** تكون للأصل قدرة مباشرة أو غير مباشرة على تزويد المشروع بالخدمة أو المنفعة سواء بمفرده أو بالتضامن مع غيره من الأصول بهدف تحقيق تدفقات موجبة في المستقبل.

أما هيئة معايير المحاسبة المالية حددت ضرورة توافر الخصائص التالية مجتمعة في المورد الاقتصادي حتى يعتبر أصل<sup>(2)</sup>:

1. يتضمن مجموعة من المنافع المادية التي تساهم بمفردها أو بالتضافر مع الأصول الأخرى بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بهدف توفير وتحقيق التدفقات النقدية الصافية المستقبلية للمشروع.

2. يتمكن المشروع من الحصول على تلك المنافع أو تمكين الآخرين من الاستفادة منها.

3. تكون العملية أو الحدث الذي يخول للمشروع حق الحصول على تلك المنافع قد حدث بالفعل.

ان غياب خاصية أو أكثر من الخصائص الثلاث السابقة يتنافى مع وجود الأصل، أي لايجوز اعتبار البند أصلاً، اذا لم تتحقق الخصائص الثلاث معا<sup>(3)</sup>.

يرى الباحث ان أهم الخصائص والشروط الواجب توافرها في الاصل هي أن يكون مورداً أو منافع حالية أو مستقبلية:

1. تتوافر فيه حقوق الملكية مباشرة أو بالسيطرة.

2. ان يستفاد منه بالمنفعة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

(1) عاطف محمد العوام، دراسات في نظرية المحاسبة (القاهرة: ماس للطباعة، 2009) ص (336)

(2) فؤاد محمد الليثي، نظرية المحاسبة (القاهرة دار النهضة العربية، 2003) ص (155)

(3) رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، (مرجع سابق) ص (313)

وذلك لأن الخصائص الأخرى تتفرع من خاصيتي المنفعة والتملك، كحق الانتفاع وحق التصرف والرقابة، والاستفادة من المنافع المستقبلية، كما يلاحظ الباحث بأن الموارد قد تكون حالية أو مستقبلية، والملكية قد تكون قانونية أو بالسيطرة، كما أن المنفعة قد تكون مباشرة أو غير مباشرة.

تعرف الأصول غير الملموسة بأنها<sup>(1)</sup>: الأصول التي تفيد المشروع من خلال استغلال حقوق أو مزايا معينة، والتي تختلف عن الأصول الملموسة الأخرى، وقد تكون الأصول غير الملموسة قد تم حيازتها من الخارج أو تم بناؤها داخليا، وتعرف بأنها الأصول ذو الطبيعة غير النقدية التي يمكن تحديدها وليس لها وجود مادي<sup>(2)</sup>، وتعرف بأنها<sup>(3)</sup> الأصول غير المادية التي تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في إنتاج أو توفير السلع والخدمات أو لتأجيرها للغير، أو من أجل اغراضها الادارية، ويكون من المنتظر استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة. وتعرف بأنها عبارة عن الحقوق والامتيازات والمزايا التنافسية الناتجة عن تكلفة أصول طويلة الأجل والتي لا تكون في شكل أصول أو ثروات مادية<sup>(4)</sup>. وتعرف بأنها أصل ليس له وجود مادي (مثل شهرة المحل) أو يمثل حق ممنوحا من قبل شركة أخرى (مثل امتياز تصنيع منتجات الشركة المانحة أو توزيع منتجاتها)، يجب أن تكون مدة الاستفادة من الأصول غير الملموسة أكثر من سنة وتستهلك خلال مدة الاستفادة منها أو خلال مدة لاتزيد عن أربعين سنة من حوزتها<sup>(5)</sup>. وتعرف بأنها الأصول التي ليس لها خاصية الوجود المادي، التي تتمثل في الحقوق القانونية والفوائد ذات العلاقة بالملاك، والخاصية الوحيدة التي تميزها هي كبر نسبة درجة عدم التأكد من حجم فوائدها المستقبلية المتوقعة<sup>(6)</sup>. كما تعرف وفقا لمعيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثين بأنها أصل غير نقدي ممكن التعرف عليه، ليس له كيان مادي، يحتفظ به من أجل استخدامه في الإنتاج أو في تقديم السلع والخدمات أو للتأجير للآخرين، أو لاستخدامه في أغراض ادارية<sup>(7)</sup>. كما تعرف بأنها تلك الأصول طويلة الأجل التي ليس لها وجود مادي ملموس، وتمتلكها المنشأة لتحقيق أهدافها ولاتهدف الى اعادة بيعها<sup>(8)</sup>. وتعرف بأنها أصول رأسمالية ليس لها وجود مادي، تعتمد قيمتها على الحقوق والمنافع التي تمنحها للمالك، على أن ترتبط بشكل كبير بالمشروع ككل، وليس بمكوناته، ومعظم هذه الأصول تحمل معها حقاً احتكارياً لمالكها<sup>(9)</sup>، وتعرف بأنها أصل قابل للتحديد وغير نقدي بدون جوهر مادي<sup>(10)</sup>، وتعرف بأنها أصول ليس لها وجود فعلي، ولكن لها قيمة حقيقية<sup>(11)</sup>، كما تعرف بأنها تلك الأصول التي ليس لها وجود مادي ملموس، وأن المنافع المستقبلية المتوقعة منها يصاحبها درجة عالية من عدم التأكد،

(1) جيمس أ. كاشين، أصول المحاسبية، (القاهرة: الدار الدولية للاستشارات الثقافية، 2004) ص (352)

(2) أمين السيد لطفي، المحاسبية عن الأصول، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2004) ص (48)

(3) عبد الوهاب نصر علي، القياس والأفصاح المحاسبى وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية، ج2 (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2007) ص (195)

(4) مسعد محمود الشرفاوي، مبادئ المحاسبة المالية (القاهرة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2006) ص (74)

(5) طلال أبوغزالة، معجم أبوغزالة للمحاسبة والأعمال (بيروت: دار العلم للملايين، 2000) ص (191)

(6) M.W.E.Glaulier, & others, **Accounting theory and practice** (London: personal Education Limited, 2011) p.(195)

(7) حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سابق، ص (166)

(8) نبيل الحلبي وآخرون، المحاسبة في المنشآت الفردية، أصول القياس المحاسبى، (اربد: دار الأمل للنشر والتوزيع، 199) ص (54)

(9) ريتشارد شرويدر وآخرون، تعريب: خالد علي أحمد كاجيجي، ولد محمد قال، مرجع سابق، ص (390)

(10) أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية النموذج الدولي الجديد، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2010) ص (290)

(11) نعيم نمر داوود، التحليل المالي دراسة نظرية تطبيقية (عمان: دار البداية، 2012) ص (19)

ويتم الاستفادة منها على مدار فترة زمنية طويلة نسبياً<sup>(1)</sup>، وتعرف<sup>(2)</sup>: بأنها أصول ليس لها وجود مادي وتحمل حقوقاً خاصة من براءة الاختراع وحقوق التأليف والماركات التجارية.. الخ، كما تعرف علي أنها الأصول التي لا يكون لها كيان مادي ملموس، وتستفاد الوحدة الاقتصادية منها من خلال استغلال حقوقها ومزاياها بصرف النظر عن طريقة حيازتها<sup>(3)</sup>. وتعرف بأنها الأصول غير النقدية وغير الملموسة والقابلة للتحديد بطريقة غير مؤكدة على أن تحقق منافع مستقبلية<sup>(4)</sup>.

يلتزم الباحث من تعريفات الأصول غير الملموسة الآتي:

1. ان تعدد واختلاف تعريفات الأصول غير الملموسة يوضح مدى تعقيد مفهومها، وبالتالي صعوبة حصرها وتحديدها.

2. أغلب التعريفات تتفق على أنها أصول غير نقدية وغير ملموسة، وأن حجم فوائدها المستقبلية المتوقعة تزيد فيها نسبة درجة عدم التأكد.

3. هناك تعريفات توضح استخدامات الأصول غير الملموسة كالمساعدة في إنتاج السلع والخدمات، أو يستفاد منها بالإيجار، أو تستخدم لأغراض إدارية، وأخرى لم تذكر هذه الاستخدامات على أساس ان مصطلح أصل يوضح الغرض من استخدامه.

4. هناك تعريفات للأصول غير الملموسة تذكر وجود حق احتكاري لملاكها، وبالتالي يوضح ذلك أن هذه الأصول غالباً ما ترتبط بمجهودات داخلية للمنشآت.

5. بعض التعريفات تتناول الأصول غير الملموسة بصفة عامة معددة خصائصها، وبعضها تتحدث عن انواع محددة منها كالشهرة وبراءة الاختراع.

6. تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية والوارد في المعيار الثامن والثلاثين لم يذكر بأنها أصول طويلة الأجل، بالرغم من أنه تناول استخدامات بديهية لهذه الأصول.

7. لا يوجد تعريف يشمل كل خصائص الأصول غير الملموسة ومميزاتها.

8. تتفق معظم التعريفات في أنه بالرغم من أن الأصول غير الملموسة ليس لها وجود فعلي، ولكن لها قيمة حقيقية لأنها قابلة للتحديد.

9. بعض التعريفات تحدد الأصول غير الملموسة على أنها أصول ترتبط باستغلال حقوق عادية أو قانونية، أو ترتبط بالمزايا التنافسية، أو الفوائد ذات العلاقة بالملاك.

10. بعض التعريفات تتناول حق ملكية الأصول غير الملموسة بأنه قد يتم الحصول بالملكية أو الحيازة، أو يتم بناؤها أو توليدها داخلياً، كما ان بعضها يتناول فترة الاستفادة منها على أنها فترة زمنية طويلة نسبياً.

(1) محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سابق، ص (107)

(2) Charles T. Horngren, Walter T. Harrison **Accounting** (New Jersey: pearson Prentice Hall, 2007) p.525

(3) وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة، (الدانمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة، 2007) ص (289)

(4) Baruch Lev, **Intangible ;Management, Measurement, and Reporting** (Washington;Brooking Institution Press ,2001)

يستطيع الباحث ان يعرف الاصول غير الملموسة بأنها: أصول طويلة الأجل غير نقدية وغير ملموسة قابلة للتحديد، وترتبط بحقوق أو بمزايا تنافسية أو امتيازات معينة أو بفوائد ذات علاقة بالمالك لتحقيق فوائد مستقبلية غير مؤكدة.

### ثانيا: خصائص الأصول غير الملموسة

تمتاز الأصول غير الملموسة بجانب خصائصها كأصول بعدد من الخصائص التي تميزها عن بقية الأصول الأخرى، فوفقا لمدلول كلمة غير الملموسة، فإن هذا النوع من الأصول ليس له جوهر مادي ملموس، بالرغم من أنه ليس كل الأصول التي تفتقد للجوهر المادي من الاصول غير الملموسة كحسابات المدينين<sup>(1)</sup>. لأن غياب الوجود المادي لهذه الأصول ليس مفيدا في حد ذاته، بل يضاف اليه، أن هذه الأصول ترتبط بشكل كبير بالمشروع ككل وليس بمكوناته، وأن معظمها يحمل حقا احتكاريا لمالكها<sup>(2)</sup>. إن المنافع التي تنطوي عليها الاصول غير الملموسة تعتبر في أغلب الاحوال منافع غير مؤكدة، فالتنبؤ بالعمر الاقتصادي لهذا النوع من الأصول يعتبر من الأمور الصعبة والتي لايمكن اخضاعها لأية معايير، كما تتعرض قيمة هذه الأصول لنقلبات كبيرة لأن المنافع المتولدة منها تواجه بمنافسة مستمرة، وأحيانا لا يكون لها قيمة سوقية لأن منفعتها تكون محصورة على وحدة اقتصادية معينة<sup>(3)</sup>. خاصة وجود درجة عالية من عدم التأكد بشأن المنافع الاقتصادية المحتمل الحصول عليها من استخدام الأصول غير الملموسة تعتبر الخاصية الأساسية التي يجب توافرها فيها<sup>(4)</sup>.

الا ان هناك من يرى ان للأصول غير الملموسة خاصيتين أساسيتين هما: أولا: فقدان الوجود الطبيعي حيث تختلف الأصول غير الملموسة عن الأصول الملموسة بأنها تكتسب قيمتها من الحقوق والامتيازات التي ترجع للمنشأة نتيجة الاستخدام، وثانيا: عدم اعتبار الأصول غير الملموسة من الأدوات المالية حيث أن الأصول مثل الودائع بالبنوك، والمدينون، والاستثمارات في شكل أسهم وسندات عادة ماتنظر الى الوجود الطبيعي، ومع ذلك فلايتم تصنيفها ضمن الأصول غير الملموسة، حيث تمثل هذه الأصول الأدوات المالية، وتكتسب قيمتها من الحق في الحصول على النقدية أو مايعادلها في المستقبل<sup>(5)</sup>.

ويرى آخرون ان أهم خاصيتين تتوافر للأصول غير الملموسة هما<sup>(6)</sup>: قابلية الأصل للتحديد، وامكانية التحكم فيه ومدى توافر المنافع الاقتصادية المستقبلية له، إن الأصل يمكن أن يحدد في حالة أن يكون قابلا للفصل، أي يمكن فصله أو عزله عن المنشأة أو بيعه أو التنازل عنه أو الترخيص به أو تبادلها سواء بشكل منفرد، أو مع عقد أو أصل ذا صلة، أو أن ينشأ عن حقوق تعاقدية أو غيرها من

<sup>(1)</sup>فالتر ميجس، روبرت ميجس، مرجع سابق، ص (640)

<sup>(2)</sup>ريتشارد شرويدر وآخرون، تعريب: خالد علي أحمد كاجيجي، ابراهيم ولد محمد فال، مرجع سابق، ص (390)

<sup>(3)</sup>محمد سمير الصبان، وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المتوسطة القياس والتقييم والافصاح المحاسبي (الاسكندرية: الدار الجامعية،

دون عام نشر) ص (177)

<sup>(4)</sup>محمد سمير الصبان، رجب السيد راشد، دراسات متقدمة في القياس والاتصال المحاسبي، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 1998) ص (227)

<sup>(5)</sup>ماجدة حسين ابراهيم، عوض الله ميخائيل عوض الله، المشكلات المحاسبية المعاصرة (القاهرة: دون دار نشر، 2006) ص (95)

<sup>(6)</sup>أمين السيد أحمد لطفي، اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، مرجع سابق ص\_ص (505\_507)

الحقوق القانونية. تتحكم المنشأة في أصل اذا كان لديها قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق منه. كما تعتبر متحكمة في الأصل اذا كانت تستطيع أيضاً أن تحد من قدرة حصول الآخرين على هذه المنافع، وتنشأ عادة قدرة المنشأة على التحكم في المنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصل غير الملموس بموجب الحقوق القانونية التي يمكن تنفيذها بحكم محكمة. ومع ذلك لا تعتبر امكانية تنفيذ الحقوق القانونية شرطاً ضرورياً للتحكم اذا كانت المنشأة قادرة على التحكم في المنافع الاقتصادية المستقبلية بوسيلة أخرى. قد تنشأ المنافع الاقتصادية المستقبلية نتيجة المعرفة الفنية والمعرفة بظروف السوق. وتتحكم المنشأة في هذه المنافع اذا كانت تلك المعارف يمكن حمايتها بواسطة الحقوق القانونية، أو من خلال الالتزامات القانونية المفروضة على العاملين من أجل المحافظة على السرية. قد يتوفر للمنشأة فريق من العاملين المهرة، وقد تستطيع المنشأة تحديد المهارات الاضافية التي يمكن اكتسابها عن طريق التدريب، والتي يترتب عليها منافع اقتصادية مستقبلية، وقد تتوقع المنشأة بأن يستمر فريق العاملين في تقديم مهاراتهم للمنشأة وقد لا يحدث ذلك.

ان الأصول غير الملموسة تمتاز بخاصية القابلية للتعرف والتحقق، كما ان اسلوب وطرق الحصول عليها تختلف فقد يتم الحصول عليها بصفة مستقلة، أو يمكن الحصول عليها ضمن مجموعة من الأصول، أو من الاندماج مع وحدة اقتصادية اخرى، أو قد يتم اختراعها أو تنميتها بمعرفة الوحدة الاقتصادية، كما أن الفترة المتوقعة للمنافع وبالرغم من أنها قد تكون غير قابلة للتحديد الا أنها قد تحدد بنص القانون، أو طبقاً لشروط تعاقدية، أو قد ترتبط بعوامل اقتصادية، كما ان الأصول غير الملموسة يمكن فصلها وبيعها بصفة مستقلة، وهناك أصول أخرى لا يمكن فصلها أو بيعها دون بيع الوحدة الاقتصادية ذاتها<sup>(1)</sup>. ويرى البعض ان الأصول غير الملموسة يجب أن تكون غير قابلة للانفصال، بمعنى أنه قد تكون عديمة القيمة اذا انفصلت عن المنشأة<sup>(2)</sup>، وفيما يتعلق بعمرها الاقتصادي يرى البعض أن هناك أصول غير ملموسة يكون لها حياة انتاجية محدودة مثل حقوق الاختراع، والبعض الاخر قد لا يكون له حياة انتاجية محدودة مثل حقوق الامتياز الدائمة<sup>(3)</sup>. أي أن هناك خواص يتفاوت وجودها بين أصل غير ملموس وآخر مثله كالعمر الانتاجي، والتقلبات الحادة المحتملة في قيمة هذه الأصول، كما ان كثيرا من هذه الأصول ليس له قيمة سوقية لاقتصار المنافع الاقتصادية منها على منشأة معينة بالذات، مثل شهرة المحل اذ لا يمكن بيعها بمعزل عن المنشأة المرتبطة بها<sup>(4)</sup>.

مما سبق يتضح للباحث ان هناك خصائص أساسية للأصول غير الملموسة وأخرى ثانوية لاتتوافر بشكل قاطع لكن تعتبر مميزة لها عن بقية الأصول طويلة الأجل.

وفيما يلي تصنيف لهذه الخصائص:

(1) محمد سمير الصبان، وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص، ص (177:178)

(2) طارق عبدالعال حماد، التقييم تقدير قيمة بنك لأغراض الاندماج أو الخصخصة (الاسكندرية:الدار الجامعية، 2002) ص (374)

(3) احمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2009) ص (783)

(4) محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والافصاح، (عمان: دار وائل للنشر، 2007) ص (390)

الخصائص الأساسية للأصول غير الملموسة:

1/توافر كل خصائص الأصول طويلة الأجل.

2/ليس لها وجود مادي ملموس.

3/القابلية للتعرف والتحقق.

4/المنافع المحتمل الحصول عليها من هذه الأصول تعتبر غالباً غير مؤكدة، والفترة المتوقعة لها أيضاً.

5/صعوبة التنبؤ بعمرها الاقتصادي.

الخصائص الثانوية للأصول غير الملموسة:

1/اختلاف أساليب وطرق الحصول عليها تختلف عن الأصول الأخرى، اما أن يتم الحصول عليها

بصفة مستقلة أو يحصل عليها ضمن مجموعة من الأصول، أو من الاندماج مع وحدة اقتصادية أخرى،

أو قد يتم اختراعها أو تنميتها بمعرفة الوحدة الاقتصادية.

2/غالباً ماتكون غير قابلة للانفصال عن المنشأة، لأنها ترتبط بشكل كبير بالمشروع ككل وليس بمكوناته.

3/معظمها يحمل حقاً احتكارياً لمالكها.

4/تتعرض قيمتها لتقلبات كبيرة، لأن المنافع المتولدة منها تواجه بمنافسة مستمرة.

5/أحياناً لاتكون لها قيمة سوقية اقتصادية لأن منفعتها تكون محصورة على وحدة اقتصادية معينة.

6/عدم اعتبارها من الأدوات المالية.

### ثالثاً: أنواع الأصول غير الملموسة

تختلف الأصول غير الملموسة باختلاف طبيعة المنشأة وطبيعة نشاطها الاقتصادي، وتظهر من ذلك

أنواع متعددة لهذه الأصول، وبالتالي هناك تصنيفات متعددة للأصول غير الملموسة طبقاً لخصائصها أو

من حيث نشأتها أو من حيث عمرها الانتاجي أو من وجهة نظر التسويق فمثلاً تقسم الأصول غير

الملموسة بشكل عام الى فئتين رئيسيتين هما<sup>(1)</sup>:

1. أصول غير ملموسة عمرها غير محددة مثل الشهرة.

2. أصول غير ملموسة عمرها محدود مثل حق الاختراع وحق الامتياز.

هناك تصنيف آخر للأصول غير الملموسة يصنف الأصول غير الملموسة من حيث المنشأة<sup>(2)</sup>:

أ. منح حكومية ومن أمثلة ذلك براءات الاختراع وحقوق التأليف والعلامات التجارية.

ب. امتلاك منشأة أخرى وذلك عندما يتم شراؤها بمبلغ يزيد على القيمة السوقية العادلة لصافي

أصولها كالشهرة.

ج. العقود التي يترتب عليها مزايا تنافسية أو احتكارية خاصة، كحقوق الامتياز وعقود التأجير.

كما تصنف أيضاً<sup>(3)</sup>:

(1) محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية (عمان: دار وائل للنشر، 2007) ص (221)

(2) مسعد محمود الشرقاوي، مرجع سابق، ص (74)

(3) سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، (عمان: دار الراجحة للنشر والتوزيع، 2009) ص (200)

1. يمكن الحصول علي بعض الأصول غير الملموسة بشكل منفرد أو مع مجموعة من الأصول أو نتيجة اندماج وحدة اقتصادية بأخرى.
2. أصول غير ملموسة يتم تحديد عمرها الانتاجي بواسطة القانون أو الاتفاق أو وفقا لعوامل اقتصادية معينة.
3. أصول غير ملموسة قابلة لتحقيق ذاتها بصورة منفصلة عن الوحدة الاقتصادية. وتصنف أيضا طبقا لمجموعة من الخصائص التي تميز الأصول غير الملموسة عن غيرها من الأصول<sup>(4)</sup>:

#### أ. القابلية للتمييز

هناك أصولاً غير ملموسة قابلة للتمييز بصورة مستقلة عن المنشأة، وفي هذه الخصوص من الممكن أن يتم التمييز الواضح بين الأصل غير الملموس والشهرة ما اذا كان الأصل قابلاً للإفصال، ويعد الأصل قابلاً للفصل اذا كانت المنشأة تستطيع أن تؤجر المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عنه أو بيعها أو تبديلها أو توزيعها بدون التضحية بالمنافع الاقتصادية المستقبلية التي تتدفق من الأصول الأخرى المستخدمة في نفس نشاط اكتساب الايراد.

#### ب. أسلوب تملك الأصل

حيث يمكن الحصول على الأصل بمفرده أو ضمن مجموعة من الأصول الأخرى أو من خلال الاندماج مع منشأة أخرى أو قد يكون قد تم اكتشافه وتطويره داخلياً بواسطة المنشأة نفسها، أيضا في بعض الحالات من الممكن امتلاك أصل غير ملموس بدون تكلفة أو مقابل عوض إسمي من خلال منحة حكومية، وقد يحدث هذا عندما تقوم الحكومة بتمويل أو تخصيص موجودات غير ملموسة لمنشأة مايمثل حق النزول في مطار أو التراخيص لتشغيل محطات الراديو أو تلفزيون أو حصص الاستيراد أو حقوق الوصول الى موارد اخرى مفيدة، أيضا يمكن امتلاك أصل غير ملموس بمبادلتة كليا أو جزئياً مع أصل غير ملموس وغير مشابه أو أصل آخر، ويتم قياس تكلفة هذا البند بمقدار القيمة العادلة للأصل المستلم المستغنى عنه.

#### ج. العمر التشغيلي

يمكن التمييز بين الأصول غير الملموسة من حيث عمرها الافتراضي فان بعضها يكون عمرها محددًا بواسطة القانون أو الاتفاق التجاري أو مرتبطًا بعوامل اقتصادية، وقد تناول معيار المحاسبة الدولي الخاص بالأصول غير الملموسة الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها استعمال المنشأة للأصل.

#### د. من وجهة نظر التسويق

تقسم الأصول غير الملموسة الى مجموعات من حيث مدى قدرتها على خلق ميزة تنافسية للمنشأة وهي: منتجي القيمة مثل الاعلانات وتطوير المنتجات، والأصول التسويقية مثل الماركات المسجلة،

<sup>(4)</sup>إيلي محمد لطفي حسن مرعي، المحاسبة عن الأصول غير الملموسة (القاهرة: المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، أبريل 2004م) ص (241)



والعلامات التجارية، ونظم المعلومات والقدرات التنافسية، والقيمة نفسها مثل الصورة والسمعة والسعر الجيد.

يتضح مما سبق أن الأصول غير الملموسة تصنف بناءً على طول العمر الانتاجي، أو من حيث طريقة الحصول عليها فبعضها يتحصل عليها بشكل منفرد أو مع مجموعة من الأصول، أو يتحصل عليها نتيجة اندماج وحدة اقتصادية بأخرى، أو من حيث انفصالها عن الوحدة الاقتصادية أو عدمها، أو القابلية للتميز، أو من وجهة نظر التسويق. ويرجح الباحث أن يتم تصنيف الأصول غير الملموسة حسب طريقة الحصول عليها، أو من حيث النشأة أفضل من التصنيفات الأخرى.

تشمل الأصول غير الملموسة الآتي:

### أ.براءة الاختراع

تعرف براءة الاختراع بأنها ذلك الحق الذي يمنحه قسم براءات الاختراع ويكون استخدامه قاصراً على مستفيد معين مذكور اسمه في البراءة، ان هذا الحق يمكن صاحب البراءة من تصنيع أو بيع منتج معين أي استغلال هذه البراءة أو الاختراع لمدة تصل الى عشرين عاماً من تاريخ منح البراءة في بعض الدول. وقد تقل هذه الفترة لأقل من عشرين عاماً حسب العمر الاقتصادي أو العمر القانوني، وذلك بسبب التطورات التكنولوجية السريعة وما قد تؤدي إليه من تقادم حقوق الاختراع قبل انتهاء عمرها القانوني<sup>(1)</sup>. ان براءة الاختراع غير قابلة للتجديد ولكن يمكن تمديد الفترة القانونية لها، وذلك بالحصول على براءة جديدة للقيام بإدخال تحسينات أو تغييرات في التصميم الأساسي لها. وتتمثل التكلفة المبدئية للبراءة في النقدية المدفوعة أو ما يعادلها لامتلاك تلك البراءة<sup>(2)</sup>. تعرف براءة الاختراع بأنها حق حصري في استغلال اختراع معين وتصنيعه وتحقيق مكاسب من ذلك دون منافسة وتدخل ضمن كلفتها جميع التكاليف التي تتحملها المنشأة للحصول عليها من مصاريف قضائية ومصاريف سمسة وغيرها<sup>(3)</sup>. ان هذا الحق يمنع المنافسين من استخدامه ويجعل الوحدة المحاسبية التي تمتلك الحق في مركز احتكاري فيما يتعلق بالنتائج التي تنترب عليه، ومن ثم تزداد أرباحها<sup>(4)</sup>. وفي حالة التداول يجب أن تكون موافقة المالك على كل ما يمس الاختراع واضحة ومكتوبة، ولا يتم البيع الا بعقد بيع يحدد الشروط والالتزامات أو الحقوق والواجبات على المشتري وعلى البائع<sup>(5)</sup>. وقد سنت الحكومات القوانين اللازمة لحماية هذه الحقوق لتشجيع المخترعين وحمايتهم من المقلدين<sup>(6)</sup>.

مما سبق يلاحظ الباحث ان براءة الاختراع:

1. تعتبر من الممتلكات والحقوق الحصرية لمنشأة معينة، ولكن بالرغم من ذلك يمكن تداولها أحياناً.

(1) APB, Intangible Assets "Opinion No. 17 (American Institute of Certified Public Accountants, New York), 1970, p.(6)

(2) مسعد محمود الشرفاوي، مرجع سابق، ص (76)

(3) نضال محمود الرميحي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2010) ص (284)

(4) عبد الحي مرعي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، ج2 (الاسكندرية: دون دار نشر، 2000)، ص (311)

(5) صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، مرجع سابق، ص (778)

(6) كمال الدين الدهراوي، مبادئ المحاسبة المالية، (الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2008)، ص (379)

2. تتمثل تكلفتها في النقدية المدفوعة أو ما يعادلها لامتلاك تلك البراءة.

3. يحدد عمرها الانتاجي بالعمر الاقتصادي أو بالعمر القانوني.

4. غير قابلة للتجديد ولكن يمكن تمديد الفترة القانونية لها.

5. يتأثر عمرها بالتطورات التكنولوجية.

يرى الباحث ان تقدير العمر الانتاجي لبراءة الاختراع يجب ان يختلف حسب نوع الصناعة وحسب التطور التكنولوجي لها، ولا يعتمد على الجانب القانوني فقط، كما ان تكلفة براءة الاختراع يجب ان توضح القيمة الحقيقية لها بأن تضاف لتكلفتها المبدئية قيمة إضافية مقدرة تعادل المنافع المتوقع الحصول عليها منها مستقبلاً.

### **ب. تكاليف البحوث والتطوير**

هي تكاليف تنشأ من تطوير براءة الاختراع أو حقوق النشر (مثل منتج جديد، عملية، فكرة، معادلة، عمل أدبي) وتتفق كثير من المنشآت مبالغ هائلة على البحث والتطوير لخلق منتج جديد، أو عمليات أو تحسين وتطوير منتج قائم، ولاكتشاف معرفة جديدة والتي قد تعتبر ذات قيمة في الفترات المستقبلية. تتمثل مشكلة المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير في تحديد التكاليف الملزمة أو المصاحبة لأنشطة معينة أو مشروعات أو انجازات وتحديد طبيعة واهمية المزايا المستقبلية وطول المدى التي يتم من خلاله التحقق من هذه المزايا وبسبب عوامل عدم التأكد السابقة، فإن المعالجات المحاسبية في هذا المجال باعتبار أن كافة تكاليف البحث والتطوير يجب اعتبارها أو تحميلها كمصروفات عند تحققها. ان أنشطة البحوث والتطوير لا تتضمن بدائل روتينية أو دورية للمنتجات الحالية، خطوط الانتاج، العمليات الانتاجية وغيرها من العمليات المستمرة حتى اذا كانت هذه التغيرات تمثل تطورات وتحسينات كالجهود الروتينية المستمرة لإثراء، وتحسين وجودة المنتج القائم فإنها لا تعتبر ضمن أنشطة البحث والتطوير<sup>(1)</sup>.

تقسم مراحل تكوين تكاليف البحوث والتطوير الى مرحلة البحث ومرحلة التطوير، فالأصل الناشئ عن البحوث لا يعترف به، ويتم الاعتراف بنفقات الأبحاث كمصروف فور انفاقها. وذلك كالأنشطة التي تهدف الى الحصول على معرفة جديدة، والبحث عن بديل لمنتج أو عملية معينة، وتشكيل أو تصميم لمنتج جديد أو محسن أو لبدائل عمليات التشغيل، بينما يعترف بالأصل الناتج عن التطوير وذلك لأن المنشأة تستطيع خلال مرحلة تطوير المشروع أن تحدد الأصل غير الملموس وتبرهن على أنه سوف ينتج منافع اقتصادية مستقبلية. ان تكاليف البحوث والتطوير تواجه صعوبات محاسبية، وقد يرجع السبب في ذلك الى صعوبة تخصيص التكاليف لمشروعات معينة، اضافة الى ان هناك صعوبات وعدم تأكيد فيما يتعلق بتحديد الفترات الزمنية المستقبلية التي يتوقع خلالها الاستفادة من تكاليف البحوث والتطوير<sup>(2)</sup>.

(1) ماجدة حسين ابراهيم، عوض الله ميخائيل عوض الله، مرجع سابق، ص (112)

(2) مسعد محمود الشرقاوي، مرجع سابق، ص (82)

وللتمييز بين تكاليف البحوث والتطوير والتكاليف الأخرى المشابهة لها فإن الجدول التالي يظهر أنشطة بحوث وتطوير والأنشطة التي لا يمكن إعتبارها كذلك:

### جدول رقم (1/2/1)

#### قائمة بأنشطة البحوث والتطوير

| الأنشطة التي يمكن اعتبارها أنشطة بحوث وتطوير  | الأنشطة التي لا يمكن اعتبارها أنشطة بحوث وتطوير                   |
|---|---|
| 1.المتابعة الهندسية في المراحل الأولى للإنتاج.  | 1.البحوث المعملية الهادفة الى اكتشاف معرفة جديدة.                 |
| 2.مراقبة جودة الإنتاج بما في ذلك الاختبارات الروتينية   | 2.البحث المتعلق بتطبيقات نتائج البحوث الجديدة.                    |
| 3.اكتشاف المشاكل والأعطال في العملية الانتاجية.   | 3.الاختبارات بهدف البحث عن تقييم بدائل للمنتجات والعمليات.        |
| 4.المجهودات الروتينية المستمرة لتحسين جودة المنتجات الحالية.  | 4.التعديل في تصميم المنتج أو العملية.                             |
| 5.تكييف الطاقة القائمة لمتطلبات خاصة أو لحاجة العملاء.  | 5.تصميم وتركيب واختبار النموذج المبدئي قبل الإنتاج.               |
| 6.التغييرات الدورية في تصميم المنتجات الحالية.  | 6.تصميم الوسائل والأدوات اللازمة للتكنولوجيا الجديدة.             |
| 7.النشاط المتضمن التصميم والتركييب الهندسي المتعلق بتشيد أو اعادة بناء أو إعادة ترتيب تسهيلات أو معدات. | 7.الأنشطة الهندسية المطلوبة لتحسين تصميم المنتج في مرحلة الإنتاج. |

(1) "Accounting for Research and Development Costs", Statement of Financial Accounting Standards, No.2 (Stamford, Conn)

يرى الباحث مع تطور اقتصاديات المعرفة وازدياد حدة التنافس بين الشركات، في ظل ظهور المنشآت ذات الاقتصاديات الضخمة تظهر أهمية كبيرة لعمليات البحوث والتطوير، كما تظهر أهمية البحث والتطوير حتى للصناعات الناشئة والجديدة، بجانب اهميتها للمنشآت غير الصناعية أيضا، ولذا لا بد من الاهتمام بها كعنصر مهم من الأصول غير الملموسة.

#### ج.شهرة المحل

ينظر الى الشهرة باعتبارها هي العلاقات الجيدة مع العملاء، فينظر الى العوامل مثل الموقع المناسب، وعادات العملاء باعتبارها عوامل تضيف الى قيمة المشروع، وقد وصفت بأنها كل شئ يمكن أن يساهم في اعطاء ميزة لما يحوزه مشروع قائم عما يحوزه مشروع جديد، كما تطور مفهوم الشهرة الى مفهوم القدرة على تحقيق الأرباح، حيث تتحدد الشهرة بالقيمة الحالية لمجموع مايتوقع أن تحققه مستقبلا المنشأة زيادة على ماتحققه منشأة مشابهة<sup>(1)</sup>. في توحيد الأعمال فان التكاليف (سعر الشراء) يتم تخصيصها على صافي الأصول الملموسة وغير الملموسة، والباقي يتم تسجيله في حساب الأصول غير الملموسة والذي يسمى الشهرة، ان الشهرة عادة مايشار اليها على أنها من أهم أنواع الأصول غير الملموسة حيث أنه يمكن تحديدها مع المنشأة وأعمالها بوجه عام أو كوحدة واحدة، والوسيلة الوحيدة لبيعها هو أن يتم بيع المنشأة<sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup>ريتشارد شرويدر وآخرون،تعريب:خالد علي أحمد كاجيجي، ابراهيم ولد محمد فال، مرجع سابق ، ص (395)

<sup>(2)</sup>ماجدة حسين ابراهيم، عوض الله ميخائيل عوض الله، مرجع سابق ،ص (102)

ان شهرة المحل ترجع قيمتها الى عدد من العناصر أو العوامل التي ساعدت في تكوينها وأن يصبح لها قيمة فعلية، ومن هذه العوامل مايلي<sup>(3)</sup>:

1. الادارة الممتازة أو الاستثنائية.
2. الموقع المرغوب فيه.
3. العلاقات الجيدة مع العملاء.
4. استخدام عمالة ماهرة.
5. التعامل في منتجات ذات جودة عالية.
6. اقامة علاقات جيدة مع اتحادات العمال.

فرقت المعايير المحاسبية بين الشهرة المولدة داخليا والشهرة الناشئة عن التملك سواء كانت موجبة أو سالبة، حيث ينص المعيار المحاسبي الدولي (38) على عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا على أنها أصل، ففي بعض الحالات يتم تحمل إنفاق من أجل توليد منافع اقتصادية مستقبلية، ولكن لاينجم عنها أصل غير ملموس يلبي مقاييس الاعتراف به وفقا للمعيار المذكور وكثيرا مايوصف هذا الانفاق بأنه يساهم في الشهرة المولدة داخليا، أما الشهرة الناتجة عن التملك يتم الاعتراف بها كأصل وفقا لطريقة الشراء حسب متطلبات المعيار IFRS 3 بأن تتم معاملة أي زيادة في تكلفة التملك عن حصة التملك في القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة المشتراة كشهرة محل، بينما تنشأ شهرة سالبة عندم تكون تكلفة التملك أقل من حصة التملك في التقييم العادلة للأصول والالتزامات المحددة المملوكة بتاريخ عملية التبادل، وينص المعيار IFRS 3 على وجوب إلغاء الاعتراف بالشهرة السالبة، وإذا تم الاعتراف بها سابقاً، تعدل من الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة<sup>(1)</sup>. تختلف التطبيقات المحاسبية لشهرة المحل من بلد لآخر في العالم، الأمر الذي دفع المنظمات المحاسبية المهنية الاقليمية والدولية الى اتخاذ بعض التوجيهات بخصوصها، حيث قام مجلس معايير المحاسبية المالية التابع للجنة معايير المحاسبة المالية في عام 2005م بأجراء العديد من التعديلات الفنية على القواعد المحاسبية واصدار قواعد محاسبية، ومن أبرزها ما يخص توحيد الأعمال ومعالجة شهرة المحل<sup>(2)</sup>.

يتضح للباحث مما سبق ان لشهرة المحل طبيعة مختلفة عن بقية الأصول غير الملموسة، وذلك لأنها تتكون من خليط من عدة عناصر تتفاعل فيما بينها لتكون الشهرة على عكس الحال في بقية الأصول غير الملموسة والتي تتكون من عنصر معروف وقابل للتحديد، كما ان مجموعة العناصر المكونة لها تختلف من منشأة الاخرى، كما يتضح بأن الشهرة تختلف عن باقي الأصول غير الملموسة بأنه لايمكن تمييزها بصفة منفردة عن الوحدة الاقتصادية، كما أن قيمتها قد تكون موجبة أو سالبة بمعنى انه قد تكون تخفيضا لقيمة الأصول.

<sup>(3)</sup>مسعد محمود الشرفاوي، مرجع سابق، ص (80)

<sup>(1)</sup>حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سابق، ص (168\_170)

<sup>(2)</sup>سعود جابد العامري، المحاسبة الدولية منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها (عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2010م) ص (502)

## د. العلامات التجارية والأسماء التجارية

قد تكون العلامة التجارية كلمة، أو رمزاً، أو تصميماً معيناً يحدد هوية منتج معين أو مجموعة عن المنتجات، ويمكن الحصول على الحق الخاص والدائم لاستخدام علامة تجارية، أو ماركة، أو رمز تجاري معين عن طريق تسجيله في الاجهزة المختصة في كل دولة، وغالبا ماتشمل تكاليف العلامة التجارية على تكلفة الحملات الاعلانية التي يجب أن تعالج كمصروفات عند حدوثها، وإذا تم شراء العلامة أو الماركة التجارية فقد تكون كلفتها كبيرة، وعندئذ يجب رسملتها واستفادها كمصروفات على فترات لاتزيد عن أربعين سنة، وإذا توقف استخدام العلامة التجارية أو أصبح اسهامها في الأرباح مشكوكاً فيه يجب تحويل كل التكاليف غير المستنفدة فوراً الى المصروفات<sup>(3)</sup>. إذا كانت العلامة التجارية أو الاسم التجاري قد تم تطويره ذاتياً فإن تكلفته تقتصر على رسوم التسجيل والإشهار وتكاليف التصميم فقط<sup>(4)</sup>.

كما قد تكون العلامة التجارية أو الاسم التجاري عبارة أو أغنية مقفاه يهدف الى تحديد أو التعرف على منشأة معينة أو منتج معين، بحيث يؤدي هذا الاسم الى زيادة مبيعات منتج معين، وقد يحدد عمرها لمدة محددة قد تجدد طالما ان الاسم أو العلامة التجارية مازالت مستخدمة، ان الاسم التجاري أو العلامة التجارية قد تكون قيمتها ثمن شراؤها، أو قد تطور بواسطة المنشأة<sup>(5)</sup>. يظل حق استخدام العلامة أو الاسم التجاري مع مستخدمها الأصلي طالما استمر في استخدامها في نشاطه الاقتصادي، ويمكن للشركات أن تقوم بتسجيل علاماتها أو اسمائها التجارية، ولكن قد يؤدي الى تحديد مدتها التي تصبح قابلة للتجديد، وبهذا فإنها تعتبر أصول غير ملموسة وغير محددة العمر<sup>(1)</sup>.

يرى الباحث أن قيمة أو تكلفة العلامة التجارية أو الاسم التجاري تنحصر على سعر الشراء أو على رسملة التكاليف المتعلقة بها بناء على مبدأ الموضوعية، وتتجاهل قيم أخرى تظهر في قدرتها على تحقيق مبيعات ومنافع اقتصادية مستقبلية، وذلك لصعوبة تقدير هذه القيم، كما يلاحظ الباحث ان العلامة التجارية تزيد من قيمة شهرة المحل، ولذا يقترح بأن تقيم العلامة التجارية عند بداية ظهورها بالتكلفة أو برسملة النفقات المرتبطة بها، على أن يعاد تقييمها لاحقاً بقيم إضافية تستخرج من قيمة الشهرة كنسبة مئوية تقديرية منسوبة لباقي مكونات الأخرى لشهرة المحل، وذلك بعد التأكد من قدرتها على تحقيق منافع مستقبلية.

## هـ. حقوق التأليف والنشر (حق النسخ)

عندما تقوم احدى دور النشر بشراء حق النسخ من احد المؤلفين أو الفنانين فإن هذا الحق يعطي لها حق اعادة النسخ لبيع العمل أو الأعمال العلمية أو الأدبية أو الفنية محل هذا الحق. وهنا تعالج كافة التكاليف التي تحملتها دور النشر للحصول على حق النشر والنسخ كنفقات رأسمالية يترتب عليها أصل

<sup>(3)</sup> فالتر ميجس، روبرت ميجس، مرجع سابق، ص (645)

<sup>(4)</sup> محمد سامي راضي، المحاسبة المتوسطة (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2004)، ص (520)

<sup>(5)</sup> مسعد محمود الشرقاوي، مرجع سابق، ص (78)

<sup>(1)</sup> فداغ الفداغ، مرجع سابق، ص (583)

غير ملموس يثبت بدفاتر دار النشر، وحق النسخ كغيره من الأصول غير الملموسة يتم استنفاده على مدار عمره القانوني أو عمره الاقتصادي أيهما أقصر بشرط ألا يتجاوز هذا العمر الافتراضي أربعين سنة<sup>(2)</sup>. بعض الدول تمنح حق التأليف بواسطة الدولة لحماية إنتاج المؤلفات والمواد الفنية على مدى حياة المؤلف أو الفنان، ويضاف الى ذلك خمسون سنة في بعض الدول، وعادة ما يكون الايراد من حقوق التأليف محدوداً بعدد قليل من السنوات، ولذلك يجب استنفاد تكلفة الشراء على مدى السنوات التي يتوقع أن يتحقق فيها الايراد<sup>(3)</sup>. ان تكلفة حق التأليف هي عبارة عن تكلفة اقتنائها والدفاع عنها، ان هذه التكلفة قد تكون قيمة قليلة يدفعها صاحب حق التأليف عند التسجيل لدى مكتب حقوق التأليف، وقد تصل هذه التكلفة الى مبالغ طائلة قد يضطر صاحب حق التأليف الى انفاقها من أجل الدفاع عن هذه الحق في حالة التعدي عليه من الآخرين<sup>(4)</sup>.

يلاحظ الباحث أن قيمة حق النسخ أيضاً، كما هو الحال في العلامات التجارية، تنحصر على التكاليف المرتبطة بها، والتي تكون قيمة رمزية أحياناً، وهذا لايعكس القيمة الحقيقية لهذا الأصل، كما أن التطور التكنولوجي يجعل حماية حقوق النسخ صعبة وبالتالي تقل الأهمية النسبية لهذه الحقوق.

### و.حقوق الامتياز والتراخيص

هي عباره عن ترتيب يعطى بمقتضاه طرف يسمى (مانح الحق) لطرف آخر (المتمتع بالحق) الحق المطلق في تسويق منتج أو خدمة في حدود منطقة جغرافية معينة، وقد يمنح حق الامتياز عن طريق السلطات الحكومية لإحدى الوحدات الاقتصادية للتقريب عن البترول في منطقة معينة مثلاً. كما قد يتم منح حقوق امتياز عن طريق وحدات اقتصادية لوحدة اقتصادية أخرى، ومثال ذلك مطاعم كنتاكي، وفنادق شيراتون وهيلتون وغيرها، فاذا قام المتمتع بالحق بدفع مبلغ مبدئي لاستغلال حق الامتياز فإنه يتعين عليه اثبات ماتحملة من نفقة في سبيل الحصول على هذا الحق كأصل غير ملموس<sup>(1)</sup>. وقد يكون حق الامتياز استخدام اسماء تجارية أو علامات تجارية معينة أو اتفاق يسمح للمنشأة المعنية باستخدام بعض الممتلكات العامة لتأدية خدماتها كاستخدام الشوارع لتسيير خطوط البصات<sup>(2)</sup>.

الامتيازات والتراخيص قد تكون لمدة محددة أو لمدة غير محددة أو بشكل مستمر، المشروع الذي يحصل على الامتياز أو الترخيص يحمل حساب أصول غير ملموسة باسم امتياز او ترخيص فقط عندما تكون هناك تكاليف متعلقة مع تملك حق التشغيل، ويجب اطفاء تكلفة الامتياز او الترخيص ذي المدة المحدودة كمصاريف تشغيل خلال مدة الامتياز، أما الامتياز ذي المدة غير المحدودة أو المستمر فيجب

<sup>(2)</sup> محمد سمير الصبان وآخرون، المحاسبة المتوسطة القياس والافصاح وفقاً لمعايير المحاسبة المالية (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2003)

ص (117)

<sup>(3)</sup> فالتر ميجس، روبرت ميجس، مرجع سابق، ص (646)

<sup>(4)</sup> مسعد محمود الشرفاوي، مرجع سابق، ص (77)

<sup>(1)</sup> اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون، المحاسبة المالية المتوسطة، (الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2004) ص، ص (108، 109)

<sup>(2)</sup> مسعد محمود الشرفاوي، مرجع سابق، ص (79)

اطفاؤه خلال مدة معقولة لا تتجاوز 40 سنة، ويجب تسجيل المدفوعات السنوية بموجب اتفاق الامتياز كمصاريف تشغيل خلال الفترة التي تستحق فيها<sup>(3)</sup>.

يلاحظ الباحث أن المعالجة المحاسبية لحقوق الامتياز والتراخيص واضحة ومقبولة مقارنة مع بقية الأصول غير الملموسة الأخرى، كما يلاحظ أن أهمية حقوق الامتيازات والتراخيص كأصول غير ملموسة ستزداد بتطور وسائل الاعلان المتنوعة والحديثة للمنتجات والخدمات المختلفة.

### ز. مصاريف التأسيس

تتضمن تكاليف التأسيس كافة النفقات التي تتحملها المنشأة خلال فترة تأسيسها والمرتبطة عادة بتكوين الشركة، مثل الرسوم القانونية، وأتعاب المحامين الخاصة بإعداد عقد الشركة وقانونها النظامي، والحصول على التراخيص اللازمة، وأتعاب اعداد نشرة الاكتتاب والاعلان عنها، ومن ناحية محاسبية تتم رسمة هذه النفقات في حساب مستقل يسمى تكاليف التأسيس ويعتبر أصلا غير ملموس<sup>(4)</sup>.

ونظرا لأن نفقات التأسيس تنسم بعدم وجود عمر محدد لها وذلك لافتراض استمرارية الوحدة الاقتصادية قد جرت المعالجة المحاسبية على استنفاد هذه التكلفة خلال فترة أقصر من ذلك وإن كانت لا تقل في جميع الأحوال عن خمس سنوات، على ان خسائر التشغيل التي تتحقق خلال فترة بدء النشاط لايجوز رسملتها وإنما تحمل على الفترات المالية التي تتحقق فيها كخسائر تشغيل عادية<sup>(5)</sup>. ولذلك يوصي مجلس معايير المحاسبة المالية عند حدوث هذه الخسائر الافصاح عنها في القوائم المالية في شكل ملحوظة عن طبيعة هذه الخسائر<sup>(1)</sup>.

يلاحظ الباحث ان مصاريف التأسيس هي أول أصل غير ملموس يظهر عند بداية تأسيس المنشأة ولذا يجب اعتبارها نواة لبند الأصول غير الملموسة، خاصة في الشركات التي تكون طبيعتها مشتملة على أصول غير ملموسة مستقبلاً.

### ح/ تكاليف تطوير برامج الحاسبات وتكاليف المواقع الالكترونية

أدى التوسع الكبير في استخدام الحاسبات الالكترونية الى زيادة الطلب على برامج الحاسبات، ومع بداية ثمانينات هذا القرن، بدأ ظهور صناعة جديدة متخصصة في انتاج وتطوير هذه البرامج لأغراض بيعها أو تأجيرها للغير، بالإضافة الى اتجاه المنشآت إلى تطوير ماتحتاجه من برامج الحاسبات لأغراض استخدامها الداخلي. ونتيجة لذلك بدأت منشآت عديدة في تبني سياسة رسمة تكاليف تطوير برامج الحاسبات. واستجابة لهذا التطور اعترفت هيئة الرقابة والإشراف على البورصات وتداول الأوراق المالية بالولايات المتحدة SEC بهذا التغيير في عام 1983. وتبنى مجلس معايير المحاسبة الأمريكي المعيار رقم (86) بعنوان "المحاسبة عن تكاليف تطوير برامج الحاسبات لأغراض البيع أو التأجير" والذي اقتصر

<sup>(3)</sup>فداغ الفداغ، مرجع سابق، ص (586)

<sup>(4)</sup>محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص (521)

<sup>(5)</sup>اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون، مرجع سابق، ص(110)

<sup>(1)</sup>محمد سمير الصبان، وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص (184)

على كيفية المحاسبة عن تكلفة تطوير انتاج برامج الحاسبات لأغراض البيع والتأجير دون أن يتناول تلك المنتجة لأغراض الاستخدام الداخلي. وبالنسبة لأغراض المحاسبة عن تكاليف تطوير برامج الحاسبات لأغراض البيع أو التأجير، فقد ميز المعيار رقم (86) ثلاثة نوعيات من التكاليف المتضمنة في تطوير برامج الحاسبات سواء بشكل مباشر أو غير مباشر كجزء من المنتج أو التشغيل أو الخدمة وهي: تكاليف انتاج البرامج وتكاليف انتاج نسخ من البرنامج الأصلي وتكاليف صيانة البضاعة المباعة وخدمة العملاء<sup>(2)</sup>. هناك تكاليف مرتبطة ببناء وتطوير الصفحات الالكترونية تصنف وفق مراحل محددة ومميزة هي مرحلة التخطيط، وتكاليف هذه المرحلة تشابه تكاليف البحث وتعالج كمصاريف إيرادية، ومرحلة البدء وتطوير البنية التحتية وجميع تكاليف هذه المرحلة يتم رسملتها وفقا للمعيار الدولي (38)، وأخير مرحلة التشغيل، وتعتبر تكاليفها إيرادية، وقبل هذا التصنيف يجب التفريق بين الغاية من الصفحة الالكترونية، فإذا كان الهدف تقديم خدمات اعلامية فقط، فيجب ان تعتبر جميع النفقات إيرادية، أما إذا كان الهدف تقديم خدمات أو اتمام صفقات للمستهلكين عبر الانترنت، يجب ان يتم اتباع المعيار وتصنيف النفقات الى إيرادية ورأسمالية حسب المراحل المختلفة<sup>(3)</sup>.

وإضافة للأصول غير الملموسة السابقة يضيف البعض<sup>(4)</sup>: أفلام الصور المتحركة وقوائم العملاء وحقوق خدمة تقديم الرهن العقاري وتراخيص صيد الاسماك، وحصص الاستيراد والعلاقات مع العملاء والموردين وولائهم، وحصّة السوق وحقوق التسويق. وتضاف قيمة التحسينات التي تجرى على الأصول المستأجرة للأصول غير الملموسة، فإذا سمح عقد الايجار اجراء تحسينات على الأصل المستأجر، بحيث انها لا تقتصر على المنافع المتوقعة منها على فترة مالية معينة وانما تمتد لعدة فترات مالية، فإن أي نفقات تتعلق بإجراء تحسينات على المباني والاصول الأخرى المستأجرة تتم رسملتها في دفاتر المستأجر في حساب يطلق عليه تحسينات على أصول مستأجرة وتستنفد تكلفة هذه التحسينات خلال فترة تتحدد بعمرها الافتراضي أو ماتبقى من فترة الايجار أيهما أقصر<sup>(1)</sup>. هناك أنواع أخرى من الأصول غير الملموسة مثل حقوق الأفلام في شركات السينما، أو المعادلات الكيميائية في شركات الأدوية<sup>(2)</sup>.

لغرض هذه الدراسة سيتناول الباحث من الأنواع السابقة للأصول غير الملموسة شهرة المحل وتكاليف البحوث والتطوير والعلامات والأسماء التجارية وحقوق الامتياز والتراخيص ومصاريف التأسيس وتكاليف تطوير برامج الحاسبات وتكاليف المواقع الالكترونية.

<sup>(2)</sup> محمد سامي، مرجع سابق، ص(523)

<sup>(3)</sup> حسام الدين خدّاش، علي العطار، المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الالكترونية (عمان: المجلة الاردنية في ادارة الأعمال،

المجلد 2، العدد 1، 2006م) ص (45)

<sup>(4)</sup> أمين السيد أحمد لطفي، اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، مرجع سابق ص (505)

<sup>(1)</sup> اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون، مرجع سابق، ص، ص(109)

<sup>(2)</sup> المرجع السابق، ص (646)



## المبحث الثاني

### مشاكل الاعتراف والقياس والتقييم للأصول غير الملموسة

#### أولاً: الاعتراف والقياس المحاسبي

عرف القياس المحاسبي لغة بأنه هو رد الشيء الى نظيره<sup>(1)</sup> وعرف بأنه من: قاس الشيء بالشيء أي قدره على مثاله<sup>(2)</sup>، كما عرف بأنه التقدير، فهو من قاس الشيء قياساً أو مقايضة أي قدره تقديراً بكذا والى كذا، واقتاس الشيء بغيره وعلى غيره ومنه المقياس ومعناه المقدار<sup>(3)</sup>. والقياس بشكل عام هو قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها، اما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة<sup>(4)</sup>، كما عرف بأنه عملية ترجمة وتفسير الوصف اللفظي الى وصف رقمي على أن ينصرف هذا الوصف الى خاصية معينة في الشيء موضوع القياس، وهذا يتطلب عادة تعريف الشيء موضوع القياس بوضوح ثم تحديد قواعد القياس وهي الاجراءات التي تنتهي بتحديد رقم معين لكل خاصية من الخصائص المختلفة المراد قياسها<sup>(5)</sup>، وعرف بأنه مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة أو المطابقة باستخدام الأرقام أو الرموز وذلك طبقاً لقواعد معينة<sup>(6)</sup>، كما عرف بأن القياس يتمثل في المطابقة بين الخصائص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي<sup>(7)</sup>، ويعرف بأنه تحديد أو تعيين أرقام لأشياء وأحداث استناداً الى قواعد<sup>(8)</sup>.  
يتضمن القياس في معناه العام ثلاثة أبعاد وهي<sup>(9)</sup>:

أ/موضع القياس: اذا يتم القياس للأشياء والخصائص والسمات والأحداث.

ب/النظام العددي: اذ يتم التعبير عن الاشياء أو الخصائص أو السمات أو الأحداث بالأرقام التي يثيرها النظام العددي.

ج/قواعد القياس: اذ يتطلب تحديد القياس تحديد القواعد التي تحكم الربط بين موضوع القياس والنظام العددي.

أن وسيلة القياس تتصف بخاصيتين أساسيتين هما<sup>(10)</sup> :

1/ موثوقية وسيلة القياس: وهي ان تكون الوسيلة المستخدمة في القياس قد سبق استخدامها بصورة مرضية

(1) إبراهيم أنيس، المعجم الوسيط (بيروت: دار الأمواج، 1987، ص 770)

(2) الإمام محمد بن أبي بكر الرازي، مختار الصحاح (بيروت: مكتبة لبنان، 1992) ص (232)

(3) أبو الفاضل جمال الدين بن منظور، لسان العرب (بيروت: دار صادر، 1990) ص (187)

(4) محمد عطية مطر وآخرون، نظرية المحاسبة واقتصاديات المعلومات (عمان: دار حنين للنشر، 1996) ص (100)

(5) Donal, D. Feasibility For Accounting Measure, The Accounting Review, July, 1989, p.667

(6) عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة (الكويت: ذات السلاسل للطباعة والنشر، 1990) ص (62)

(7) عبد الرازق قاسم الشحادة وآخرون، نظرية المحاسبة (عمان: زمزم ناشرون وموزعون، 2011) ص (114)

(8) Ahmed Riahi Belkai, Accounting theory (London: Thomson Learning, 2002) p. (37)

(9) عبد الحميد أحمد محمود، القياس المحاسبي للأصول: مدخل نظرية القياس (سوهاج: مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الرابع عشر،

العدد الأول، 2000) ص (4)

(10) عمر عبدالله زيد، المحاسبة المالية في المجتمع الاسلامي ج 1 (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 1995) ص، ص (265، 266)

2/دقة وسيلة القياس: ويقصد بها ملائمة وسيلة القياس لموضوع القياس، حيث يجب أن تكون وسيلة القياس عملية وقادرة على تحقيق الغرض الذي من أجله تستخدم بتطور نظرية القياس من المفاهيم الكلاسيكية الى المفاهيم الحديثة.

حددت المقومات العلمية لعملية القياس في<sup>(1)</sup>:

أ/نظام عددي ب/قواعد حسابية ج/قاعدة الاضافة الرياضية

4/قابلية عملية القياس لإجراء مقابلة أو إقتران بين الخاصية محل القياس والجانب الكمي لعنصر القياس وبناء على النظرية الحديثة للقياس يرى إستيفن بأن هناك شرطين لعملية القياس هما<sup>(2)</sup>:

1/الثبات الرياضي لوحدة القياس والذي يتحقق بالخواص التالية:

أ/ثبات وحدة القياس خلال عملية القياس لتسهيل عملية المقارنة.

ب/ثبات وحدة القياس خلال عملية القياس للتحقق من حتمية بالقياس.

2/الثبات في تطبيق قواعد الإقتران في قياس الخواص ويتحقق بالخواص التالية:

أ/أن تكون هناك قواعد معينة لعملية القياس.

ب/أن تكون المقاييس المستخدمة ذات خواص رياضية.

ج/قدرة القياسات المستخدمة من الأساليب الرياضية الاحصائية.

وبدراسة ماسبق يرى الباحث أن نموذج القياس يظهر بشكل عام كما يلي:

شكل رقم ( 1/1/1 )

النموذج العام للقياس

|   |   |   |                        |
|---|---|---|------------------------|
| 3/النظام العددي                                       | 2/قواعد القياس                              | 1/موضع القياس                           | أ/خطوات ومقومات القياس |
| التعبير عن خصائص موضع القياس (1) بناء على القواعد (2) | الربط بين (1) و(2)                          | الاشياء<br>الخصائص<br>السمات<br>الاحداث |                        |
| 4/النظام العددي                                       | 1/قواعد حسابية<br>2/قاعدة الاضافات الرياضية |   | ب/أدوات القياس         |

<sup>(1)</sup> محمد عطية وآخرون، مرجع سابق، ص،ص (97،98)

<sup>(2)</sup> عبد الرازق قاسم الشحادة، مرجع سابق، ص (117)

|   |                                  |
|---|----------------------------------|
|   | 3/قاعدة المقابلة والمقارنة       |
| 2/الموثوقية 3/الثبات الرياضي لوحدة القياس 4/الدقة | 5/الثبات في تطبيق قواعد الاقتران |

|                          |                     |
|--------------------------|---------------------|
|                          |                     |
| ج/الشروط الضرورية للقياس | 1/توافر خصائص محددة |

المصدر: اعداد الباحث، 2015م

ان القياس في الفكر المحاسبي حظي باهتمام الكتاب والباحثون والمنظمات المحاسبية المهنية، وذلك باعتبار ان القياس المحاسبي يمثل أحد الركائز الأساسية لإنتاج المعلومات المحاسبية والمالية اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية، فعرف القياس المحاسبي بأنه القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بالنشاط التجاري لمشروع معين، ويتمثل ذلك في عمليات التسجيل والتبويب والترحيل والتلخيص التي تتم للعمليات والأحداث ذات الطابع المالي بهدف انتاج معلومات تفيده في عملية اتخاذ القرار<sup>(1)</sup>، كما يعرف بأنه تخصيص أرقام أو أعداد لأشياء أو أحداث طبقاً لقواعد معينة<sup>(2)</sup>، كما عرف بأنه عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة (التعدد النقدي) لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي، في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد وبموجب قواعد اقترن معينة هي قواعد الاحتمال<sup>(3)</sup> كما عرف بأنه تعيين مقادير كمية من النقود عن الأشياء أو الأحداث المرتبطة بالمنشأة والتي يتم الحصول عليها بطريقة ما وتتاسب التجميع الرياضي أو التفضيل المطلوب لظروف محددة<sup>(4)</sup>، كما عرف بأنه القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بالنشاط التجاري لمشروع معين، ويشمل هذا القياس عمليات التسجيل والتبويب والترحيل، ثم تلخيص تلك العمليات في صورتها النهائية<sup>(5)</sup>، أما جمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) فقد عرفت القياس بأنه يتمثل في قرن الاعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة<sup>(6)</sup>.

مما تقدم ويعرض مفاهيم القياس بصورة عامة والقياس المحاسبي يخلص الباحث الى الآتي:

- 1/ القياس المحاسبي يقوم بتمثيل خواص معينة بالأعداد الطبيعية.
- 2/ ضرورة وجود قواعد معينة يبنى عليها القياس المحاسبي.
- 3/ يرتبط القياس المحاسبي بالأحداث الاقتصادية فقط القابلة للقياس والمؤثرة على نتيجة الأعمال والمركز المالي للمنشأة.

(1) رمضان محمد غنيم، المحاسبة المتقدمة (عمان: دار الحامد، 1997) ص (309)

(2) أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2006) ص (475)

(3) محمد عطية مطر وآخرون، مرجع سابق ص (101)

(4) Eldon S.Hendriksen, Accounting Theory, Third Editon, Homewood, Illinois, Richard D.Irwin Inc,1977. , p(488)

(5) متولي عامر، اطار المحاسبة الادارية (القاهرة:)

(6) A.A.A, Research in accounting measurement, Collected papers, 1966, p.47

4/معظم عمليات القياس يعبر عنها بوحدة النقد، بالرغم من وجود وحدات قياس كمية أخرى كالوزن أو الساعات.

5/ضرورة ارتباط القياس المحاسبي بفترة زمنية محددة لمنشأة معينة.

6/نتائج عمليات القياس المحاسبي هي معلومات تفيد في اتخاذ القرار.

وعليه يمكن للباحث ومما سبق أن يعرف القياس المحاسبي بأنه: القياس النقدي أو الكمي لخصائص الأحداث الاقتصادية للمنشأة في فترة معينة بناء على قواعد محددة للحصول على معلومات مفيدة في اتخاذ القرار.

يختلف اطار عملية القياس المحاسبي ونتائجها تبعا لاختلاف اغراض القياس، والخواص محل القياس، والشخص القائم بعملية القياس، وبوجه عام تقوم عملية القياس المحاسبي على أربعة أركان رئيسية هي<sup>(1)</sup>:

**الخاصية محل القياس:** حيث تنصب عملية القياس بشكل عام على خاصية معينة، كأن يتم قياس المبيعات أو الربح أو الطاقة الانتاجية أو معدل دوران المخزون. ومقياس مناسب للخاصية محل القياس يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس بالنسبة للمشروع الاقتصادي اذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلا، وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: يتوقف نوع القياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو وحدة النقد، واذا كانت الطاقة الانتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس الذي يجب ان يستخدم في هذه الحالة هو مقياس هذه الخاصية الطاقة الانتاجية، كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلا، أما اذا كانت الخاصية التي يراد قياسها هي الخدمات المتوقعة (المنافع) للأصول، فالمقياس المناسب هو قيمتها. والشخص القائم بعملية القياس يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس، لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية يلعب دورا اساسيا ليس في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبية فقط بل في تحديد نتائجها أيضا.

بعد تحديد الخاصية محل القياس، فإن الشخص القائم بعملية القياس عليه اختيار مقياس مناسب للخاصية محل القياس وبناء عليها يختار وحدة قياس مميزة لهذه الخاصية، ولذا يرى الباحث أن الخاصية محل القياس تعتبر الركيزة الأولى في أركان القياس المحاسبي، فبناء عليها تتحدد بقية أركان القياس المحاسبي، ولذا يعتقد الباحث لتطوير القياس المحاسبي لابد من حصر كل الخواص التي تمثل الظواهر الاقتصادية المختلفة، ومن ثم تطوير القياسات المحاسبية الملائمة بناء على الخواص المحددة للظواهر الاقتصادية المختلفة.

<sup>(1)</sup> محمد عطية مطر، مرجع سابق، ص،ص (101،102)

## ثانيا: أنظمة القياس المحاسبي

هنالك العديد من أنظمة القياس المعمول بها في الحياة العملية، وكل نظام يناسب واقعة أو عملية معينة يتوخى القائم بعملية القياس نتائج ومعلومات معينة نتيجة تطبيقه نظام معين دون الآخر، ويمكن تناول هذه الأنظمة كالاتي<sup>(1)</sup>:

**1/ القياس الاسمي:** في هذه النوع من القياس يستخدم الارقام كأسماء لتمييز العناصر كما في حالة ترقيم لاعبي الكرة في الفريق او ترقيم الحسابات، الخاصية الاساسية هنا هي خاصية تميز وتعريف عناصر فئة معينة كأن تعطي مفردات الأصول رقم (3) ومفردات الخصوم رقم (2) ومفردات الايرادات رقم (3)، ومفردات المصروفات رقم (4) ، وعلى ذلك فإن استخدام النظام العددي هو بغرض تيويب وتصنيف المفردات و المثال الواضح على ذلك نجده في دليل الحسابات المستخدم في الانظمة المحاسبية الموحدة المطبقة في الكثير من الدول وبشكل مركزي للوحدة المحاسبية، وتعيين الأرقام لا يكون عشوائيا، وانما يخضع لقاعدة أساسية وهي ألا يعطي الرقم الواحد لأي عنصر أو خاصية اخرى خلاف تلك التي عين لها. ويعد النظام الاسمي أقل نظم القياس قوة حيث لا يوفر معلومات عن ترتيب العناصر والمسافات القائمة بينهما، كما أن ليس له نقطة أصل حسابية، وبالتالي لا يمكن اجراء أي عمليات رياضية على ناتج هذا النظام، فالتعبير الكمي الذي يوفره هذا النظام هو عدد الحالات التي تنتمي لكل مجموعة، فإن أقصى تحليل يمكن استخدامه هنا هو المنوال الذي يمكننا من تحديد أي الفئات فيها أكبر عدد من العناصر.

**2/ القياس الترتيبي:** في هذا النظام تستخدم الارقام (الرموز) لبيان مراكز العناصر أو الخصائص اتجاه بعضها البعض، ويلزم عنا وجود ترتيب طبيعي بالإضافة الى خاصية التمييز التي ترتبط بالنظام الاسمي. نضع العناصر في درجات تكون فيما بينها سلما تفضيليا، وهو بهذا يمثل أول مرحلة هامة من مراحل القياس الكمي، ولكن هذا النظام القياسي يعطي معلومات عن الحجم المطلق للعناصر، أي يخبرنا ان (أ) أطول وأثقل من (ب) لكن لا يوضح أي شيء عن مقدار طول او ثقل كل من (أ) و (ب)، أقصى تحليل يمكن اجراؤه هو الوسيط كمقياس للنزعة المركزية، باعتبار ان هذا المقياس الاحصائي يختص بتحديد وضع كل عناصر بالنسبة للعناصر الأخرى في المجموعة، والمثال على هذا النظام القياسي هو ترتيب أصول الميزانية حسب درجة السيولة.

**3/ القياس الفتري:** هذا النظام يستخدم الارقام لتعكس الفروق بين العناصر بدءا من نقطة صفر تحكمية ويقصد بنقطة الصفر هنا نقطة انعدام محتوى النظم الاسمية والترتيبية بالإضافة الى شموله لخاصية تساوي الفترات، وفي المحاسبة يمكن استخدام القياس الفتري للتعبير عن سلوك التكاليف شبه المتغيرة مثلا

**4/ القياس النسبي:** هذا النظام يستخدم الارقام لتعكس النسب بين قيم العناصر، وذلك نتيجة استخدام نقطة الأصل المطلقة عند نقطة الصفر الطبيعي، وعلى ذلك يتمتع هذا النظام بخواص النظم السابقة بالإضافة لخاصية الى خصية الصفر، أو نقطة الأصل المطلقة ولذلك يعتبر هذا النظام أقوى نظم القياس

<sup>(1)</sup>عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص\_ص (65\_68)

المتاحة، الشيء الوحيد التحكمي (غير طبيعي) في هذا النظام هو اختيار وحدة القياس، ولهذا يمكن هذا النظام من استخدام جميع الأساليب الاحصائية مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري كمقياس للنزعة المركزية، والشرط الوحيد الذي يجب توافره حتى نضمن قابلية المقاييس لإجراء هذه العمليات الحسابية هي ثبات وتجانس وحدة القياس المستخدمة، وقد حددت جمعية المحاسبة الأمريكية في تقرير عام 1971م أن أساليب القياس تنقسم الى ثلاث أقسام وهي<sup>(1)</sup> :

- 1/ أسلوب القياس الكمي الذي يقوم على أساس العدد الأصلي. 2/ أسلوب القياس الترتيبي.
- 3/ أسلوب القياس الوصفي.

مما سبق يلاحظ الباحث أن أسلوب القياس الاسمي يستخدم في دليل الحسابات أما القياس الترتيبي يظهر في ترتيب الأصول والخصوم داخل القوائم المالية حسب نوع وحجم الوحدة الاقتصادية فالبنوك تظهر نفديتها في أعلى القائمة بينما اصولها الثابتة تظهر بعدها، والعكس في المنشآت الصناعية، التي تكون عملياتها المالية في شكل ديون ترتب ديونها طويلة الأجل وقصيرة الأجل حسب مدى الاعتماد على كل نوع منها، والقياس الفترى يستخدم في محاسبة التكاليف، أما القياس النسبي فيستخدم في الموازنات الصفرية، وحسب رأي جمعية المحاسبة الأمريكية والتي حددت أسلوب القياس الكمي وأسلوب القياس الترتيبي وأسلوب القياس الوصفي، فإن الباحث يرى أن كل أساليب القياس المذكور سابقا تستخدم بدرجات متفاوتة بالرغم من الاعتماد على القياس الكمي بصورة كبيرة، كما يرى الباحث أن القياس الوصفي قد تلجأ اليه المحاسبة اذا صعب استخدام القياس الكمي لعنصر معين.

### **ثالثا: أساليب القياس المحاسبي**

تتبع المحاسبة أساليب متعددة في قياس الأحداث والظواهر الاقتصادية التي تتم في منظمات الاعمال، حيث تختلف هذه الأساليب من أسلوب الى آخر حسب الهدف من المعلومات المحاسبية المطلوبة، وحسب نوع هذه المعلومات وتمثل هذه الأساليب في:

#### **1/ أسلوب القياس التاريخي<sup>(1)</sup>:**

ان اتباع هذه الأسلوب يستلزم تبني أساس تقويم وقياس تاريخي انسجاما مع تأريخ وقوع وتسجيل الحدث الاقتصادي ذاته بالأسعار التي كانت سائدة آنذاك وقت حدوثه، وذلك دون الأخذ في الاعتبار قيمة تلك البنود في الوقت الحاضر، ويؤخذ على هذا الأسلوب انه كلما تقدم الزمن كلما أصبحت القيمة التاريخية بعيدة عن الواقع.

وللارتفاع المستمر للمستوى العام للأسعار استوجب ضرورة البحث عن بدائل للقياس التاريخي واستخدامها كأساليب للقياس المحاسبي، وذلك لتفادي عيوب أسلوب القياس التاريخي واتباع نماذج أخرى

<sup>(1)</sup> محمد الفيومي محمد، فؤاد السيد المليجي، دراسات في المحاسبة المالية المتقدمة (الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000) ص (334)

<sup>(2)</sup> عبدالرازق قاسم شحادة وآخرون، مرجع سابق، ص (117)

للقياس المحاسبي تحاول تقديم معلومات ذات موثوقية ومصداقية في عكس الأحداث الاقتصادية المعينة و ومن هذه البدائل(2):

## 2/ أسلوب القياس التاريخي المعدل:

هذا الاسلوب ينبنى على أساس القياس التاريخي لكن يأخذ في الاعتبار كافة التغييرات والتعديلات التي تطرأ على أداة القياس لمجاراة الواقع واعتماد السعر الجاري حالياً في السوق هو الأساس في التقويم. 3/ أسلوب القياس الجاري(3):

يعرف نموذج التكلفة الجارية بأنه: طريقة قياس ونشر المعلومات المتعلقة بالموجودات والمصاريف المرتبطة باستخدام او بيع هذه الموجودات المتعلقة بأسعارها أو بقيمتها الإستبدالية بتاريخ الميزانية العمومية أو بتاريخ البيع والاستخدام.

يلاحظ الباحث بالرغم من اعتماد اسلوب القياس التاريخي المعدل واسلوب القياس الجاري على أسعار السوق الجارية الا ان أسلوب القياس التاريخي لايلجأ للتكلفة الجارية الا عند الضرورة للوصول للقيمة العادلة لبعض العناصر والبنود.

## 4/ أسلوب القياس المستقبلي(1):

هذا الاسلوب يذهب لمرحلة أبعد فيما يخص مسألة تاريخ التقويم والقياس، اذ انه لايرفض الأساس التاريخي فحسب بل يرفض حتى الأسعار الحالية، اذ انه يدعو لاعتماد تنبؤات الأسعار في المستقبل واستخدامها كأساس للتقويم والقياس، هذا الأسلوب ينسجم والتكاليف المعيارية.

يلاحظ الباحث ان الاصل في أساليب القياس المحاسبي هو أسلوب القياس التاريخي، بينما أسلوب القياس التاريخي المعدل هو معالجة لفروقات الاسعار، كما أن الاسعار الجارية فهي تعدل كامل لكل البنود والعناصر دون الاخذ في الاعتبار التكلفة التاريخية، بينما أسلوب القياس المستقبلي يستخدم لمتطلبات محددة، ولهذا وللحفاظ على مبدأ الموضوعية يجب اعتماد أسلوب التكلفة التاريخية، بينما يتم اللجوء لأسلوب القياس التاريخي المعدل أو أسلوب القياس الجاري للحصول على القيم العادلة مع الترجيح لاستخدام اسلوب القياس التاريخي المعدل وذلك لعدم البعد عن الموضوعية ولايجاد قيم عادلة وملائمة.

وفي جانب اخر يصنف البعض أساليب القياس الى ثلاثة أنواع يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس(2):

### 1.أساليب القياس الأساسية أو المباشرة

(2)كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص (343)

(3)عبدالرازق قاسم الشحادة وآخرون، مرجع سابق، ص، ص (118،119)

(1)المرجع السابق، ص (119)

(2)وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، (الدانمارك: منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007م) ص، ص(109:110)

تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبي باستخدام هذا الاسلوب من أساليب القياس، ممثلة بقيمة  
الخاصية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة الى مايعرف بعملية الاحتساب المبنية أصلا على  
ضرورة توافر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس.

## 2. أساليب القياس المشتقة او غير المباشرة

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث المالي محل القياس بالطريقة المباشرة حينئذ لابد من  
قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة، وقد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة او  
المشتقة في القياس بعد تزايد اهمية عملية معالجة البيانات.

## 3. أساليب القياس التحكيمية

هذه الأساليب تشبه أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة في اجراءاتها ولكن الفرق الرئيسي بينها  
هو انه توجد قواعد موضوعية تحكم اساليب القياس غير المباشرة، مما يجعل أساليب القياس التحكيمية  
عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس، وتندرج معظم  
أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس.

يرى الباحث أن أسلوب القياس المباشر هو الأساس عند اختيار أساليب القياس المباشرة بينما  
أساليب القياس المشتقة والتحكيمية هي أساليب بديلة تتبع عند صعوبة تطبيق الوب القياس المباشر، كما  
يلاحظ ومما تقدم من عرض للأساليب المختلفة للقياس المحاسبي، أن هناك بدائل مختلفة للأساليب  
المختلفة للقياس المحاسبي مما يعني أنه ليس هناك أسلوب أمثل للقياس المحاسبي إلي الآن مما يؤثر  
علي نتيجة القياس باستخدام أي بديل، وبالرغم من ذلك فان أسلوب القياس التاريخي والقياس المباشر  
أكثر موضوعية مقارنة مع بقية أساليب القياس الاخرى، ولذلك يرى الباحث انه لايفضل اتباع أساليب  
القياس الاخرى الا اذا تقدم الزمن بعد تقييم البند المعين بصورة طويلة نسبياً أو كان هناك ارتفاع نسبي  
في الاسعار، أو صعب تطبيق اسلوب القياس المباشر، وهذا يعني أن أسلوب القياس التاريخي وأسلوب  
القياس المباشر هما الأساس عند المفاضلة بين أساليب القياس المختلفة، وذلك لأنه يعطي معلومات لها  
خاصية الموضوعية كما أن الاساليب الاخرى تزيد من خاصية الملائمة والمقارنة.

## رابعا: معايير القياس المحاسبي:

هناك معايير وضوابط لا بد من توافرها في القياس المحاسبي تساعد في التأكد من تحقيق أهداف  
القياس باعتماد أفضل الأسس والإجراءات والأساليب اللازمة والممكنة اذ أن المعايير تمثل المرشد  
والموجه للربط بين آلية القياس وإجراءاته التنفيذية من جهة الأسس والقواعد والمبادئ التي يتم علي  
ضوئها القياس المحاسبي من جهة أخرى، وما تسفر عنه عملية القياس من نتائج إيجابية كانت أم سلبية  
من جهة ثالثة. إن دراسة معايير القياس المحاسبي وصياغة الأسس النظرية لها كان محل اهتمام ومتابعة



من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية واللجان المنبثقة عنها وتتمثل هذه المعايير في الآتي<sup>(1)</sup>: الملائمة والموضوعية والتلاؤم والقياس الكمي والمنفعة الاقتصادية وفيما يلي نتناول هذه المعايير:

### 1/ معيار الملائمة

أن الالتزام بهذا المعيار يعكس أهم خصائص المعلومات المحاسبية، والتي يستوجب ان تتلاءم تلك المعلومات مع الهدف من قياسها، أي قدرة تلك المعلومات علي ابراز القيمة الحقيقية والصحيحة للموارد المتاحة.

### 2/ معيار الموضوعية:

معيار الموضوعية يستلزم الدقة في اختيار أداة القياس وعدم الاعتماد علي التقدير الشخصي والحكم الجزافي والاحتمالات غير مؤكدة الحدوث.

يرى الباحث ان معياري الملائمة والموضوعية من أهم معايير القياس المحاسبي وذلك لأن الملائمة تعمل على ابراز القيمة الحقيقية والصحيحة للموارد، كما تساعد الموضوعية على الدقة في اختيار اداة القياس وعدم الاعتماد على التقدير الشخصي.

### 3/ معيار التلاؤم<sup>(1)</sup>:

يجب عدم الخلط بين معياري الملاءمة والتلاؤم علماً أنهما مكملات لبعضهما، حيث أن تأمين التلاؤم يعتبر من الشروط الأساسية الواجب توفرها في الأسس والوسائل والأساليب المستخدمة في عملية القياس انسجاماً مع التغير والحركة الديناميكية المستمرة التي تطرأ علي الظروف المحيطة بالعملية المحاسبية.

### 4/ معيار القياس الكمي كلما أمكن ذلك<sup>(2)</sup>:

يفضل استخدام الأسلوب الكمي للقياس كلما أمكن ذلك، حيث تتوفر الدقة والموضوعية والتجانس بين جميع أنواع القياسات الكمية المختلفة. إن استخدام النقود كوحدة قياس يؤدي إلي العمومية في المقاييس، والتوحيد لمختلف عناصر الموارد الاقتصادية المتاحة.

### 5/ معيار المنفعة الاقتصادية لنتائج القياس<sup>(3)</sup>:

لا بد عند ممارسة أي نشاط اقتصادي أن لا يتم تجاهل عامل التكلفة بالمفهومين الاقتصادي والاجتماعي إذ لا بد من تطبيق (سياسة العائد والتكلفة) أي لا بد من المقارنة بين المنافع المتحصلة وتكلفة إنتاج المعلومات المحاسبية الناجمة عن عملية القياس، وما تكبدته تلك العملية من نفقات وتكاليف منظورة

---

<sup>(1)</sup> American Accounting Associations' Committee **On Basic Accounting Theory, A Statement of Basic Accounting Theory** (A.A.A 1966) p.(7)

<sup>(1)</sup> كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص (336)

<sup>(2)</sup> عبد الرزاق قاسم الشحادة وآخرون، مرجع سابق، ص (135)

<sup>(3)</sup> كمال عبد الرزاق النقيب، مرجع سابق، ص(339)

وغير منظورة، ، الالتزام بمعيار التكلفة لايعني التخلص عن أساسيات الدقة والموضوعية في المعلومات المحاسبية الواجب الحصول عليها ولكن بشرط الموازنة بين التكلفة والعائد، لذا لايد من الالتزام بمبدأ اقتصادية عملية القياس ولكن بما لا يؤثر علي أهمية المعايير الأخرى المتمثلة بالملاءمة والموضوعية العلمية والتلاؤم في ظل أفضل النتائج وأقصر الطرق أقل الطرق واقل زمناً وأدنى مستوي من التكاليف.

## 6/ معيار الفائدة:

من البديهيات المتعارف عليها أن لكل شئ أهمية، ويتوقف مقدار الأهمية علي مقدار الفائدة الناتجة عن تنفيذ الشئ ذاته، وتتصف المعلومات المحاسبية بأنها مفيدة لمستخدميها<sup>(1)</sup>، وقد حددت جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1966 في تقرير لها بعنوان (بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة) أربعة معايير وصفات يجب ان تتوفر في المعلومات كي تكون ذات فائدة وهي الملائمة، والقابلية للتحقق، والبعد عن التحيز والقابلية للتعبير الكمي<sup>(2)</sup>.

يلاحظ الباحث أن معايير القياس المحاسبي يمكن تقسيمها لمجموعتين، فمعايير الموضوعية والتلاؤم والقياس الكمي ترتبط بأدوات القياس المحاسبي، أما معايير الملائمة والمنفعة الاقتصادية والفائدة فترتبط بمخرجات القياس المحاسبي، كما يستنتج الباحث وبالرجوع لأركان القياس المحاسبي بأنه لا توجد معايير محددة تهتم بالخاصية محل القياس نفسها، مما يساعد بدقة تحديد العمليات الاقتصادية التي تجرى عليها عملية القياس بالرغم من أن معايير الاعتراف قد تعتبر مفيدة في هذا المجال، كما لا توجد معايير تهتم بالشخص القائم بعملية القياس نفسه، بالرغم من تعاضم دوره في ظل التطورات التكنولوجية للوحدات الاقتصادية محل القياس وتشعب مجالاتها، وتطور الانظمة المحاسبية المحوسبة نفسها.

## خامسا: معايير الاعتراف

الاعتراف هو عملية إدراج التأثيرات المالية لعملية ما أو لحدث اقتصادي ما، وعرض ذلك ضمن القوائم المالية للبند الذي يحقق معايير الاعتراف وتعريف العنصر<sup>(3)</sup>، فعندما يظهر مورد أو التزام في قائمة المركز المالي أو يظهر مصروف أو ايراد أو خسارة أو مكسب في قائمة الدخل يكون قد تم الاعتراف بالبند وضمن في صلب القوائم المالية، أي تم اثباته محاسبيا، ولا يتم الاعتراف بالبند في القوائم المالية تلقائيا، بل هناك معايير أو شروط لهذا الاعتراف ويكون بذلك قد تم الاثبات المحاسبي عن طريق اعطاء بيان رقمي ووصفي لهذا البند مع اظهار أثر هذا البيان الرقمي على الاجماليات في القوائم المالية. اهتم البيان المالي رقم (5) المتعلق بالاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية والصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية باسم الاعتراف والقياس في القوائم المالية، اهتم بمعايير الاعتراف بالبند ليتم اثباته طبقا لتلك المعايير في القوائم المالية.

<sup>(1)</sup>سالم عبدالله حلس ، مدي أهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره علي اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، (غزة:الجامعة الإسلامية،2008)ص(98)

<sup>(2)</sup>رضوان حلوة حنان، نظرية المحاسبة،(عمان:دار وائل للنشر ،2003)، ص(181)

<sup>(3)</sup>حسين القاضي، سمير معزي الريشاني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية-معايير اعداد التقارير المالية الدولية، ج1 (عمان:دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2012)، ص(85)

يكون الاعتراف والإثبات المحاسبي لكل بند من بنود القوائم المالية شاملا لتاريخ هذه العملية منذ نشأتها وتتبع أي تغيير لاحق يحدث الى ان يستبعد البند نهائيا من السجلات والقوائم المالية. وحدد البيان المذكور أربعة معايير أساسية يجب توافرها وهي<sup>(1)</sup>:

**1/ التعريف:** يجب أن يطبق على البند المراد الاعتراف به واثباته محاسبيا أحد التعاريف الخاصة بعناصر القوائم المالية (الأصول، الالتزامات، الإيرادات، المصروفات، المكاسب، الخسائر).

**2/ القياس:** يجب أن يكون للبند خاصية قابلية القياس، ويستلزم هذا المعيار توافر ثلاثة شروط أساسية هي:

أ/ أن يكون للبند خاصية ملائمة: خاصية القيمة، خاصية الوزن، خاصية الحجم. ويتم اختيار تلك الخاصية الأكثر ملاءمة وأهمية بالنسبة للمستخدم، وهي عادة خاصية القيمة والتي يعبر عنها بالتكلفة في تاريخ العملية أو الحدث.

ب/ أنه يمكن التعبير عن هذه الخاصية تعبيراً كمياً.

ج/ أنه يمكن استخدام وحدة النقد كأساس للقياس الكمي.

فاذا اخضع بند الأصول مثلا فلا بد من تحديد الخاصية التي سيعبر عنها كمياً. ويلاحظ أن أي بند قد تكون له أكثر من خاصية قيمة واحدة يمكن اخضاعها للقياس مثل خاصية التكلفة التاريخية أو تكلفة الاستبدال أو صافي القيمة البيعية المتوقعة. لذلك يجب اختيار تلك الخاصية التي يتمتع بتأثير أكبر من غيرها على عملية اتخاذ القرارات.

**3/ الملاءمة:** ان المعلومات الخاصة بالبند المعني تكون ملائمة اذا كان لها القدرة على احداث تأثير على قرارات مستخدم تلك القوائم المالية. والملائمة لها خصائص ثانوية هي: التوقيت المناسب والقيمة التنبؤية وقيمة التدفق العكسي.

**4/ الموثوقية:** يجب أن تحقق المعلومات الخاصة بالبند المراد الاعتراف به واثباته محاسبيا درجة كافية من: صدق التمثيل وامكانية التحقق والحياد. ويلاحظ أن معيار الموثوقية قد يؤثر في توقيت الاعتراف والاثبات المحاسبي.

ويضيف البعض لمعايير الاعتراف:<sup>(1)</sup> **احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية:** للإشارة الى درجة التأكد من تدفق المنافع المرتبطة بالبند من أو الى الشركة، ويتم تقييم درجة عدم التأكد الملازمة استنادا الى الادلة المتوفرة عند اعداد البيانات المالية. كما يضيف آخرون:<sup>(2)</sup> **ايرصال المعلومات لمستخدميها:** التقارير المالية تستعمل من قبل جهات متعددة مثل المستثمرين، الدائنين، الجمهور وغيرهم والذي يحضر تلك التقارير هو المحاسب وهو المرسل.

<sup>(1)</sup> رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، (عمان: دار وائل للنشر، 2003) ص\_ص (367\_369)

<sup>(1)</sup> حسين يوسف القاضي، سمير معدي الريشاني، مرجع سابق، ص (85)

<sup>(2)</sup> ساطع جواد الشيخ علي، النظرية المحاسبية، (بغداد: مطبعة العاني، 1992) ص (21)

لكل بند من بنود القوائم المالية قواعد معينة تتبع حتى يتم الاعتراف به<sup>(1)</sup>: فالأصول يتم الاعتراف بها عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية على المنشأة، أما الالتزام فيتم الاعتراف به عندما يكون من المحتمل أن ينجم عن تسديد التزام حالي تدفق خارج للمنافع الاقتصادية، يرى الباحث ان أهم معيارين للإعتراف بأي بند وادراجه بالسجلات والقوائم المالية هما امكانية القياس والموثوقية لتوافر درجة من صدق التمثيل وامكانية التحقق والحياد في المعلومات التي تتوافر فيهما هاذين المعيارين.

لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) المعيار رقم (5) تحت عنوان "الاعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال التجارية" والذي حدد مفاهيم القياس والاعتراف المحاسبي في الفروض المحاسبية متمثلة في: الوحدة المحاسبية، الاستمرارية، الوحدة النقدية، الدورية، بجانب المبادئ المحاسبية متمثلة في: التكلفة التاريخية، تحقق الايراد، المقابلة، الافصاح الشامل، بالإضافة للقيود المحاسبية والتي تشمل: الاهمية النسبية، العرف الصناعي، التكلفة والمنفعة، الحيطة والحذر<sup>(2)</sup>

بقصور طرق القياس التقليدية والتي تستخدم التكلفة التاريخية ظهرت اتجاهات حديثة في القياس المحاسبي تتضمن مقاييس مالية وغير مالية، وذلك لتوفير مؤشرات إضافية علاوة على الأرقام المالية التقليدية للإدارة والأطراف الأخرى مثل المساهمين، ان القياس المحاسبي وبشكل أساسي يفترض التعبير عنه بالوحدات المالية ولذلك يرى البعض<sup>(1)</sup>: ان القياس المحاسبي في جوهره لا يخرج عن الدراسات التفصيلية للبيانات المالية والارتباطات فيما بينها وإثارة الأسئلة حول مدلولاتها في محاولة لتفسير الأسباب التي أدت الى ظهور هذه البيانات بالكميات التي عليها مما يساعد على اكتشاف نقاط الضعف والقوة في السياسات المالية والبيعية والإنتاجية التي تقوم بها المنشأة. يركز هذا التعريف على القياس ، ولذلك سعى البعض الى ادخال المعلومات غير المالية في تعريف القياس المحاسبي.

يعتبر القياس المتوازن للأداء من أهم نماذج القياس التي تم تطويرها مؤخرًا، ظهرت هذه الاداة لقياس العمليات التي يصعب قياسها بالمقاييس المالية التقليدية، ايمانًا من الباحثين بأن الشركات اذا كانت تنوي تطوير أصولها غير الملموسة فإن عليها دمج قياس الأصول غير الملموسة في نظم ادارتها<sup>(1)</sup>. ولذلك اعتبرت بطاقة الاداء المتوازن طريقة لتجميع نتائج مقاييس الأداء المختلفة للمنشأة بما يمكن على ضوءها

<sup>(1)</sup> حسين يوسف القاضي، سمير معدي الريشاني، مرجع سابق، ص (86)

<sup>(2)</sup> <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere=1175820899597&blobheader=application%2Fpdf&blobheadername2=Content-Length&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadervalue2=323288&blobheadervalue1=filename%3Dcon5.pdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>

<sup>(1)</sup> احمد بسيوني شحادة، المحاسبة المالية القياس والاتصال المحاسبي (القاهرة:الدار الجامعية،1992) ص(101)

<sup>(1)</sup> Ropert S. Kaplan **Conceptual Foundation of the Balanced Scorecard** Harvard Business review

قراءة موسعة ومتوازنة لأداء المنشأة، وقد أشير لهذا بقوليهما<sup>(2)</sup>: لا يوجد مقياس محدد يصلح لتحديد وقياس نوع الأهداف والأغراض التي تخلق القيمة المضافة، وعضوا عن ذلك فإن الحل هو نظام قياس متوازن، بأن يتم اختيار لكل نوع من الأهداف نظام المقاييس الخاص الذي يلائمه، وذلك لتقصي الأسباب الرئيسية والمحركات الأساسية للأداء المالي الحالي والمستقبلي.

يعرف القياس المحاسبي المتوازن بأنه<sup>(3)</sup>: طريقة للقياس مرتبطة بالأهداف الاستراتيجية للمنشأة والعوامل الأساسية التي تؤثر عليها، وتعمل هذه الطريقة ككتلة واحدة لأداء المنشأة ويمكن النظر إليها كنظام قياس متكامل يحتفظ بالمقاييس المالية للأداء الماضي ويوفر المحركات للأداء المستقبلي<sup>(4)</sup>. وتطورا للقياس المحاسبي المتوازن ظهرت نماذج أخرى للقياس كبدايل أو كتطوير لعملية القياس المحاسبي الحديث وذلك بمجهودات باحثين وشركات مختلفة لها أهمية نسبية في اعتمادها على الأصول المعرفية والأصول غير الملموسة وخاصة في منطقة الدول الاسكندنافية، فشركة اسكنديا للتأمين وفي عام 1994 اضافت نموذج جديد لقياس الاصول غير الملموسة للشركة وتقييم القيمة السوقية لها اعتمادا على مقاييس مالية وغير مالية سمي بمستكشف اسكنديا، ويعكس هذا المستكشف خمسة أبعاد هي<sup>(3)</sup>: البعد المالي والتركيز على العملاء والتركيز على العمليات والتركيز على التجديد والتطور والتركيز على الموارد البشرية.

بعد مستكشف اسكنديا ظهر نموذج لشركة اريكسون وهي شركة اتصالات سويدية طورت منتجا تجاريا اطلقت عليه Communicator وقد اعتمدت اريكسون على نموذج يتكون من خمسة أبعاد هي<sup>(1)</sup>: الابتكار والعمالة والعملية الصناعية، والعميل وأخير البعد المالي، كما أضافت<sup>(2)</sup> شركة سيليمي وهي شركة استشارات تدريبية دولية، مؤشر لرقابة الاصول غير الملموسة. وسعيا من الشركات لتطوير مقاييس الاصول غير الملموسة حاولت شركة رامبول للمهندسين الاستشاريين في عام 1995 اعداد حسابات لأصولها غير الملموسة وذلك من خلال نموذج سمي Ramboll Holistic Company model يحوي مؤشرات معينة، تتمثل في القيم والادارة، والعمليات الاستراتيجية، وكل الموارد البشرية والمادية والتكنولوجية والخدمات الاستشارية، وذلك باستخدام مؤشرات الأداء للموارد البشرية والتي تنقسم بدورها الى مؤشرات فرعية وضعت شركة رامبول هيكل لقياس رأس المال الفكري<sup>(1)</sup>. هذا النموذج ادى الى اظهار فرع

<sup>(2)</sup> Wayne S. Upton, Jr. **Business and Financial Reporting Challenges From The New Economy**, Financial Accounting Standard Board, April, 2001 p.30 Available at [www.rutgers.edu/accounting](http://www.rutgers.edu/accounting)

<sup>(3)</sup> Business Checklist, **Operation & Quality Management**, First published, UK, Holder & Stoughton, 1999

<sup>(4)</sup> Sidiropoulos, M, Mouzakitis, Y, Adamides, E and Goutsos, S **Applying Sustainable Indicators to corporate strategy –“The Eco-balanced Scorecard”** Environmental Research Engineering and Management, p.28

<sup>(3)</sup> Edvinsson, L & Malone, M. **Intellectual Capital: Realising your Company's True Value by Finding its Hidden Brainpower**, (New york:Harper Collins,1997) p.270

<sup>(1)</sup> نهال أحمد الجندي، **قياس وتقييم رأس المال الفكري** (القاهرة:مجلة المحاسبة والادارة والتأمين العدد الخامس والستون السنة الرابعة

والاربعون، 2005) ص (143)

<sup>(2)</sup> المرجع السابق، ص (144)

<sup>(1)</sup> Anthony Wall, Robert Kirk, Gary Martin **Intellectual Capital: Measuring The Immesurable** (Cima Buplishing,2003) p. (43)

مستحدث في المحاسبة سمي المحاسبة الشمولية Holistic Accounting كما ادى الى ظهور ما يعرف بالتقرير الشامل Holistic Report والذي ظهر لأول مرة بواسطة شركة رامبول<sup>(2)</sup>، كما أن شركة بيتس قرابين النرويجية والتي هي فرع في شركة من مجموعة شركات Cordiant Communicator Group اصدرت نظام للقياس سمي Bates Gruppen Company IQ measurement system اعتمد بصورة اساسية على مقاييس غير مالية ساعدتها على قياس الأصول المعرفية. وكتطور لعملية القياس ظهر أيضا<sup>(3)</sup> سجل لسلسلة القيمة عام 1998 The Value Chain Scoreboard ويوضح معلومات عن المنشأة من خلال ثلاث مجموعات توضح أساس عملية الابتكار المؤسسي وهي: الاكتشاف والتعلم و التطبيق والسوق. كما أضافت مجموعة كونراد للمحاسبة السويدية KONRAD في عام 1999 قائمة مالية جديدة سميت الميزانية غير المرئية The Invisible Balanced Sheet مكونة من مجموعة قياسات للأصول غير الملموسة، وقسمت هذه القائمة لثلاثة أقسام رئيسية وهي: مؤشرات الكفاءة، المؤشرات الداخلية، المؤشرات الخارجية<sup>(4)</sup>. وتعتبر الميزانية غير المرئية محاولة لمساعدة ادارة شركات الخدمات الاستشارية لإيجاد طرق عملية واجراءات للإفصاح عن أصولها المهمة ومواردها البشرية بصورة واضحة وذلك باستخدام مؤشرات متعددة<sup>(5)</sup>.

في عام 2000 ظهر ما يسمى بطاقة القيمة المبدعة The Value Creation Index قام بوضعها الباحثين في المحاسبة David Larcker & Chris Itter بجامعة بنسلفانيا الأمريكية وهي بطاقة تقيس عدد من المقاييس غير المالية مثل القيمة السوقية للمنشأة، وذلك من خلال تحديد العناصر الرئيسية التي توجه المنشأة، وبناء مجموعة المؤشرات التي تتكون منها البطاقة من خلال ثماني مجموعات رئيسية ترتب حسب أهميتها هي: رضا الزبائن، رضا العاملين، الابتكار، الاستثمارات الجديدة، التكنولوجيا، التوكيلات والامتيازات، جودة المنتجات والعمليات، والاداء البيئي<sup>(6)</sup>. وازافة لما سبق استخدم بعض الباحثين مقاييس فنية وعلمية مستخدمة في الطب والفيزياء بجانب المقاييس المحاسبية لقياس تكلفة التلوث الضوضائي<sup>(7)</sup>، واستخدم أساليب القياس المحاسبي المشتق، وهو احد الأساليب الأساسية في المحاسبة الذي يقوم على التقدير الشخصي للمحاسب، وذلك لقياس التكاليف المالية لتعاطي المخدرات<sup>(1)</sup>، كما استخدم مدخل القياس الكمي متعدد الأبعاد وذلك باستخدام نظام القياس الترتيبي أو نظام القياس النسبي أو باستخدام أسلوب القياس الوصفي<sup>(2)</sup>.

(2) Ibid, p.(46)

(3) Wayne S. Upton, Jr, op.cit, p.(36)

(4) Ibid. p.(36)

(5) The Konrad Group The Invisible Balance Sheet Key Indicators for accounting control and valuation of know-how companies (Stockholm:) p.(7)

(6) Geoff Baum, Introducing the New Value Creation Index forbes ASAP April 2000 p.(646)

(7) وليد ناجي الحياي، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة (الدانمارك: الاكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، دون عام نشر) ص (88)

(1) المرجع السابق ص (149)

(2) محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسئولية والاجتماعية للمشروع (الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000) ص

ص (150\_144)

بعد استعراض الطرق الحديثة والبديلة للقياس المحاسبي يلاحظ الباحث مايلي:

1. صعوبة توفر مقاييس محددة لاختلاف العمليات والأحداث والخصائص المرتبطة بها.
2. القياس المحاسبي لا يتوقف على الأحداث والعمليات المالية بل يشمل العمليات غير المالية أيضا، سواء كانت كمية أو نوعية أو وصفية.
3. يمكن الاستفادة من مجالات المعرفة الأخرى واستخدام أي أسلوب يؤدي الى الموضوعية والثقة في القياس المحاسبي.
4. بعض المقاييس والمؤشرات ظهرت بواسطة باحثين كبطاقة الاداء المتوازن وبطاقة القيمة المبدعة، والبعض الاخر ظهر كمجهودات في شركات تمثل فيها الأصول غير الملموسة أهمية نسبية كبيرة.
5. تعتبر المنشآت في الدول الاسكندنافية رائدة في تطوير المؤشرات والمقاييس المحاسبية الحديثة.
6. المؤشرات والمقاييس المكتشفة بواسطة الباحثين أكثر علمية من المؤشرات المطورة بواسطة الشركات وذلك لاعتماد جهود الشركات على هذه الاساليب العلمية كبطاقة الأداء المتوازن.
7. بعض المؤشرات والمقاييس يركز على عمليات وأحداث اقتصادية معينة والبعض الاخر يركز على مجموعة من العمليات والأحداث.
8. التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية يساعد في قياس العمليات والاحداث الاقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل.
9. تتفق أغلب المؤشرات والأساليب وأدوات القياس المختلفة في قياس البعد المالي والعمليات الداخلية والعملاء وعمليات التجديد والتطوير والموارد البشرية.

### سادسا: الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول غير الملموسة

يتم الاعتراف بالأصل عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية على المنشأة، وان للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية، تتحدد القيم النقدية للأصول بشكل عام عن طريق القياس باختيار أساس محدد للقياس، فبناء على التكلفة التاريخية تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو مايعادله، أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطى للحصول عليه في تاريخ العملية، وبالتكلفة الجارية فتقيم بالمبلغ النقدي أو مايعادله، والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو مايمثله في الوقت الحاضر، أما بالقيمة القابلة للتحقق فتسجل الأصول بالمبلغ النقدي أو مايعادله، والذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة.

ان اختلاف طبيعة الأصول غير الملموسة عن غيرها من الأصول يؤدي الى اختلاف أسس قياس وتقييم هذه الاصول عن تلك المستخدمة في قياس وتقييم أية أصول أخرى بخلاف الأصول غير الملموسة في الآتي<sup>(1)</sup>:

<sup>(1)</sup> محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سابق ص (109)

1. يتم اثبات جميع الاصول غير الملموسة بتكلفتها التاريخية، والتي تتمثل في جميع النفقات الضرورية اللازمة لجعل الأصل صالحاً للاستخدام للغرض الذي اقتني من أجله، وبذلك فهي تتمثل في ثمن شراء الأصل صالحاً للاستخدام للغرض الذي اقتني من أجله، وبذلك فهي تتمثل في ثمن شراء الأصل مضافاً إليه الرسوم القانونية اللازمة لتسجيل الأصل، أتعاب المحاماة، العمولة أو السمسرة، وغيرها من النفقات.

2. جميع الأصول غير الملموسة يتم استنفادها بطريقة القسط الثابت على مدار العمر الافتراضي المقدر لها، والذي يتحدد بالعمر القانوني أو العمر الاقتصادي أيهما أقصر، أما بالنسبة للأصول غير محددة العمر فإنها تستنفد على مدار فترة لا تقل عن خمس سنوات ولا تزيد عن أربعين سنة، وذلك وفقاً لما هو معتاد عليه محاسبياً،

3. عند اجراء قيد التسوية الخاص بمصرفوف نفاذ الأصل لا يتم تكوين مجمع لنفاذ الأصل مثل الأصول الثابتة، وإنما يتم خصم مصرفوف النفاذ مباشرة من قيمة الأصل، وبذلك تظهر الاصول غير الملموسة في الميزانية العمومية بالقيمة الدفترية فقط، وليس بالتكلفة مطروح منها مجمع الاهلاك.

للاعتراف بأي بند كأصل غير ملموس يجب أن تتوافر فيه الشروط التالية<sup>(2)</sup>:

أ. انطباق شروط تعريف الأصل غير الملموس على البند، بأن يكون مسيطر عليه وقادر على تقديم منافع اقتصادية، ومنفصلاً بحيث يمكن بيعه أو تبديله أو تأجيله، أو ظهر بسبب حقوق قانونية أو تعاقدية، ويمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

ب. توافر معايير القياس المحاسبي على البند المعني، من حيث احتمالية المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة، وامكانية قياس تكلفة هذه الأصول بشكل موثوق.

يحدد آخرون مراعاة مايلي حتى يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس<sup>(1)</sup>:

### 1/ امكانية التحديد

يتطلب تعريف الأصل غير الملموس وجوب أن يكون الأصل غير الملموس قابلاً للتعريف لتمييزه بشكل واضح عن الشهرة، ويتم الاعتراف بالشهرة في اندماج الأعمال كأصل يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة من أصول أخرى من عملية امتلاك اندماج الأعمال غير المحدودة بشكل فردي ومعترف بها بشكل منفصل ولذلك قد تنتج المنافع المستقبلية من المشاركة بين الأصول القابلة للتحديد المملوكة أو من الأصول التي لا تحقق فردياً شروط الاعتراف بها في البيانات المالية، ولذلك يعتبر الأصل قابل للتحديد اذا كان قابل للفصل او ينشأ من اتفاق تعاقدي أو حقوق قانونية.

### 2/ السيطرة

يفرض المشروع السيطرة على الأصل اذا كان المشروع يملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد، ويستطيع كذلك الحد من امكانية وصول الآخرين لهذه المنافع، وقدرة

<sup>(2)</sup> Stanit Alexandra, Popa Liliana Mihaela, **Main Approaches In Measuring Intangible Assets**, International Journal of Education and Research, Vol.1 No.7 July 2013, P (2)

<sup>(1)</sup> احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص(290)



المشروع على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصل غير ملموس تتبع عادة من الحقوق القانونية التي يمكن فرضها في المحكمة، وفي ظل عدم وجود حقوق قانونية يكون من الصعب اظهار السيطرة، على ان الامكانية القانونية لفرض حق ليست شرطاً ضرورياً للسيطرة حيث قد يكون المشروع قادراً على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية بطريقة اخرى.

يؤيد الباحث توافر هذان الشرطان للاعتراف بالبند كأصل غير ملموس لانهما يمازجان بين القياس المحاسبي وطبيعة الأصول غير الملموسة.

بصفة عامة يتم تسجيل الأصول غير الملموسة التي يتم شراؤها من الأطراف الخارجية بالتكلفة المدفوعة في سبيل اقتناءها، مثل تكلفة شراء العلامات التجارية، وتكلفة التسجيل القانوني لها ولغيرها من المبالغ المدفوعة في سبيل تأمين حق الشركة في استخدامها تمثل التكلفة الرأسمالية لهذا الأصل. وبالنسبة للأصول غير الملموسة التي يتم تطويرها داخلياً، مثل تكاليف البحوث والتطوير فإنها تخضع للحكم الشخصي للمحاسب مع الاسترشاد بالمعايير المحاسبية في هذا الشأن لتحديد الجزء الواجب رسمته من هذه التكاليف والجزء الآخر الواجب تحميله لمصروفات الفترة<sup>(1)</sup>. هناك صعوبة في قياس الأصول غير الملموسة المطورة داخلياً مثل براءة الاختراع والعلامة التجارية، ويرجع ذلك للمعالجة المحاسبية للمصروفات التي تكون القيمة غير الملموسة لهذه الأصول، فبراءة الاختراع هي نتيجة لمصروفات البحوث والتطوير، كما أن العلامة التجارية المميزة تنشأ عن الاعلان الناجح والمنتج الجيد والتغليظ الراقى، أو تنتج عن الولاء والاخلاص للماركة المعينة من قبل الشركة المعينة<sup>(2)</sup>.

ان الاصول غير الملموسة الممكن تمييزها يجب قيدها بالتكلفة كحقوق الاختراع والعلامات التجارية، أما الأصول غير الملموسة والتي لايمكن تمييزها فتسجل بالتكلفة في حالة شرائها من الخارج وتظهر ضمن الأصول، أما اذا كانت مكتشفة داخليا فتسجل كمصروفات. وأهم نواع الأصول غير الملموسة والتي لايمكن تمييزها هي شهرة المحل<sup>(3)</sup>. يمكن للمنشأة اتباع طريقة إعادة التقييم ليسجل الأصل غير الملموس بمبلغ تم إعادة تقييمه، بحيث تكون قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها أي اطفاء متراكم لاحق وأي خسائر انخفاض قيمة متراكمة لاحقة، ولغرض إعادة التقييم يتم تحديد القيمة العادلة بالرجوع الى السوق النشط، وتتم عمليات إعادة التقييم بانتظام معين بحيث لا يختلف المبلغ المسجل للأصل في نهاية فترة اعداد التقارير بشكل كبير عن قيمته العادلة، مع الأخذ بعين الاعتبار ان هذا النموذج لايسمح بإعادة تقييم الأصول غير الملموسة التي لم يتم الاعتراف بها مسبقاً على أنها أصول، أو الاعتراف الأولي بهذه الأصول بمبالغ أخرى غير التكلفة<sup>(4)</sup>. هناك تحفظ في اعتبار التكاليف المتعلقة بالاصول غير الملموسة مصروفات ايرادية وخاصة اذا كانت قيمة تكلفتها معروفة وفوائدها

(1) كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص (379)

(2) Lawrence Revsine, Financial Reporting & Analysis & others (Toronto: Prentice Hall, 2001) p.468

(3) وليد ناجي الحيايلى، نظرية المحاسبة مرجع سابق، ص (270)

(4) احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص (314)

المستقبلية مؤكدة، وبالرغم من ذلك هناك صعوبات في الاعتراف والقياس لهذه الأصول وبالتالي تختلف طرق تسجيلها وتقييمها واطفائها<sup>(5)</sup>.

يعتمد تقييم الأصول غير الملموسة لأغراض التقارير المالية على اهداف ومفاهيم التقارير المستخدمة، فإذا كان الهدف هو قياس واعداد تقارير عن أصول المنشأة كل على حده في كل فترة فإن البديل الوحيد هو قياس قيمة المنشأة ككل، على ان تطرح من هذه القيمة صافي الأصول المحددة الأخرى، وإذا كان الهدف قياس واعداد التقارير عن أصول معينة لكي نمد مستخدمي التقارير المالية المتاحة للمنشأة فقد يكون فيه من المرغوب فيه استخدام مقياس مستقل للأصول غير الملموسة، ولكن توجد بعض الاختلافات الرئيسية بين مفاهيم القياس التي يمكن أن تطبق على الأصول غير الملموسة والأصول الملموسة، ويصعب التقييم على أساس المخرجات والقدرة الكسبية في أية حالة، ومن غير الممكن أن نطبق هذا التقييم على الأصول غير الملموسة، ولو بطريقة تقريبية، كما لا يمكن حساب تكلفة الاحلال كمقياس للقيمة الجارية للمدخلات، ويعتبر كل أصل غير ملموس وحيداً، ولذلك لا يمكن مقارنته بالعناصر المشابهة الأخرى<sup>(1)</sup>.

إذا تم الحصول على أصل غير ملموس مقابل اصدار اسهم أو أي أصول أخرى غير نقدية، فيتم تقييم تكلفة الأصل غير الملموس بالقيمة السوقية العادلة للأسهم المصدرة، أو الأصول غير النقدية أو القيمة السوقية للأصل غير الملموس لذي تم الحصول عليه، أيهما أكثر وضوحاً. أما إذا حصلت المنشأة على تلك الأصول غير الملموسة في شكل مجموعة، فيجب توزيع تكلفة شراء المجموعة على عناصر الأصول المكونة للمجموعة، كل على حدة، طبقاً للقيمة النسبية لسعر السوق لكل عنصر بالنسبة لاجمالي القيمة السوقية لمجموعة الأصول المشتراة<sup>(2)</sup>. ومع أنه يوصى عموماً بالتكلفة كأساس لتقييم الأصول غير الملموسة فقد تقبل قيم أخرى، ويوصى بها أحياناً، غير أنه يجب توفر دليل قوي على أن بعض القيم الأخرى أكثر ملاءمة<sup>(3)</sup>.

تقدر شهرة المحل بطريقتين أساسيتين هما<sup>(4)</sup>: أولاً: تحديد قيمة المشروع بشكل اجمالي ثم طرح القيمة السوقية الجارية لصافي الأصول المحددة، وتحدد قيمة المشروع عادة باستخدام نسبة السعر الى الارباح لأسهم الشركة وتوضيح هذه النسبة العلاقة المباشرة بين سعر السوق لأسهم الشركة وتوضيح هذه النسبة العلاقة المباشرة بين سعر السوق لأسهم الشركة وبين أرباح الشركة. ثانياً: رسملة مبلغ الارباح لذي يزيد عن الأرباح العادية، ويعني رسملة الارباح قسمة هذه الارباح على معدل العائد الذي يريده المستثمر والنتيجة هو أكبر مبلغ يمكن أن يدفعه المستثمر لزيادة الأرباح للوصول الى المعدل المطلوب للعائد على الاستثمار.

<sup>(5)</sup> Lloyd Austin, Accounting for intangible assets (Business Review, Volume 9, No.1, 2007) p. (63)

<sup>(1)</sup>الدون هندركسون، مرجع سابق، ص (677)

<sup>(2)</sup>محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص (515)

<sup>(3)</sup>الدون هندركسون، مرجع سابق، ص (678)

<sup>(4)</sup>ثناء علي القباني، مبادئ المحاسبية، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2009) ص (430،431)

وطبقاً للقواعد المحاسبية لمقبولة قبولاً عموماً، فإنه يتم تقدير سنوات الاستفادة من الأصول غير الملموسة التي لها عمر محدد فيما عدا حقوق الاختراع بالعمر الاقتصادي، أو العمر القانوني، أو أربعين سنة أيهما أقصر، وبالنسبة لحقوق الاختراع فإنه يتم تقدير سنوات الاستفادة منها بالعمر الانتاجي أو العمر القانوني<sup>(1)</sup>.

عند تطبيق طريقة الشراء، فإن البند غير الملموس في اندماج الأعمال بما في ذلك مشاريع البحث والتطوير القائمة يجب الاعتراف به كأصل بشكل منفصل عن الشهرة إذا توافر فيه تعريف الأصل غير الملموس وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (38) المتعلق بالأصول غير الملموسة (مسيطر عليه ويزود بمنافع اقتصادية) وكذلك كان منفصلاً أو ظهر بسبب حقوق قانونية أو تعاقدية، ويمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية، وإذا لم تتوفر في الأصل غير الملموس الشروط التي تضمنها المعيار المذكور فتعتبر هذه التكلفة جزء من قيمة الشهرة التي يتم الاعتراف بها عند الاندماج<sup>(2)</sup>.

تتميز طبيعة الأصول غير الملموسة بعدم امكانية الإضافة إليها أو استبدال اجزاء منها في كثير من الحالات، وبالتالي تكون معظم النفقات اللاحقة يتم انفاقها للحفاظ على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتمثلة في الأصل غير الملموس القائم، ولاتتفق مع تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الاعتراف. بالإضافة الى ذلك فإنه من الصعوبة ربط النفقات اللاحقة بشكل مباشر مع أصل غير ملموس بعينه وليس بالنشاط ككل، ولذلك من النادر الاعتراف بالنفقات اللاحقة ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس. والنفقات اللاحقة هي تلك التي يتم تكبدها بعد الاعتراف الأولى للأصل غير الملموس الذي تم اقتناؤه أو بعد استكمال الأصل غير الملموس الناشئ داخلياً، ويتم الاعتراف بالنفقات الداخلية على العلامات التجارية والأسماء التجارية وعناوين النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة في جوهرها كأرباح أو خسائر عند تكبدها وذلك لأنه لا يمكن التمييز بين هذه النفقات والنفقات الخاصة بتطوير النشاط ككل<sup>(3)</sup>.

ان معايير الاعتراف التي اعتمدها معظم الجهات المعنية بمعايير المحاسبة هي في الواقع مقيدة، لعدم ادخالها معظم الاصول غير الملموسة داخل مفهومها، وان التركيز يكون على الموثوقية على حساب الملائمة<sup>(4)</sup>. اذ يشترط معيار التقارير المالية (3) والخاص باندماج الأعمال أن يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس أو الالتزام الطارئ اذا كانت قيمته العادلة يمكن قياسها بموثوقية<sup>(5)</sup>.

ان ارتفاع درجة عدم التأكد التي تصاحب المنافع المستقبلية المتوقعة من الأصل غير الملموس تعد المحرك لغالبية المشكلات المرتبطة بقياس وتقييم الأصول غير الملموسة<sup>(6)</sup>، ولذلك يجب على المنشآت تقييم احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية باستخدام افتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير

(1) APB, "Intangible Assets" Opinion No.17 (American institute of Certified Public Accountants New York) 1970. Par.6

(2) خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IFRS&IAS، (عمان: اثناء للنشر والتوزيع، 2008) ص (217)

(3) أمين السيد أحمد لطفي، اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، مرجع سابق ص (508\_509)

(4) Leandro Canibano and others, Accounting for Intangibles; Literature Review (The Journal of Accounting Literature, Vol.19,2000) p. (108)

(5) خالد جمال الجعارات، مرجع سابق ص (217)

(6) محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سابق، ص (108)

للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستسود على مدى العمر النافع للأصل. مع الأخذ بعين الاعتبار ان هذا المتطلب يطبق أيضاً على التكاليف التي يتم تكبدها بشكل أولي لشراء أصل غير ملموس أو توليده داخليا وتلك التكاليف التي يتم تكبدها لاحقاً للإضافة إليه، أو استبدال جزء منه، أو صيانته، مع الأخذ بعين الاعتبار انه من طبيعة الأصول غير الملموسة انها في كثير من الحالات، ليس لها اضافات أو بدائل لجزء منها، وتبعاً لذلك من المرجح أن تحافظ معظم النفقات اللاحقة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتمثلة في أصل غير ملموس موجود، بدلاً من استيفاء تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الاعتراف، تستخدم المنشآت الحكم الشخصي لتقييم درجة التأكد المتعلقة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعزي لاستعمال الأصل بناءً على الأدلة المتوفرة في وقت الاعتراف المبدئي، واعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية<sup>(1)</sup>.

تستنفد الأصول غير الملموسة بطريقة منظمة على فترات العمر الانتاجي للأصل، ويجب مراعاة العمر الانتاجي لهذه الأصول من حيث قوانين وشروط شراء هذه الأصول والتي تحدد العمر الانتاجي للأصل، والتعديلات المتفق عليها بين أطراف عقد الشراء التي من شأنها أن تغير العمر الانتاجي لاستخدام الأصل، والعوامل الاقتصادية وتقدم خدمات الأصل التي من شأنها أن تؤثر على المنافع المتوقع الحصول عليها خلال العمر الانتاجي للأصل، والمنافسة التي تواجهها المؤسسة من قبل الشركات الأخرى<sup>(2)</sup>. ومن المشاكل الخاصة باحتساب الاستنفاد السنوي للأصل غير الملموس ان العمر الانتاجي لبعض هذه الأصول يتسم بالغموض ولا يمكن تحديده. تستنفد الأصول غير الملموسة طبقاً لطريقة القسط الثابت وقد تستخدم طرق منظمة أخرى أكثر ملائمة لطبيعة الأصل والظروف الاقتصادية القائمة، ولتقييم المركز المالي ولتحديد الدخل، ويجب أن يتم الإفصاح عن طريقة الاستنفاد المتبعة بالتقرير المالي<sup>(3)</sup>.

لقد حدث تغيير في المعالجة المحاسبية سواء للشهرة المشتراة أو لشهرة الدمج ويتمثل ذلك بالخروج على ماكان متعارف عليه من أسس في اطفاء هذه الشهرة ومن ثم تبني منهج تدني الشهرة بدلاً عن الاطفاء، ويتم احتساب تدني الشهرة على خطوتين، حيث أنه أولاً تتم مقارنة القيمة العادلة للمنشأة مصدره التقرير بالقيمة الدفترية لها بما فيها الشهرة، فإذا كانت القيمة العادلة أكبر من القيمة الدفترية يعتبر ذلك دليلاً على عدم وجود تدني في الشهرة ولايحتاج الأمر بعد ذلك أية خطوة اضافية، أما اذا كانت القيمة العادلة أقل من القيمة الدفترية يتوجب حينئذ اتخاذ الخطوة الثانية، وذلك لتحديد ما اذا كان لتدني قد حدث، وفي هذه الخطوة تقدر القيمة العادلة أو قيمتها الضمنية للشهرة لتقارن بقيمتها الدفترية، وبناءً لذلك تحدد القيمة الضمنية للشهرة التي بدورها تقارن بتكلفة الشهرة من أجل احتساب خسارة التدني<sup>(4)</sup>.

يستغل معدو البيانات المالية الذين يتورطون في المحاسبة الابداعية بعض السياسات المحاسبية عند اظهار الاصول غير الملموسة بالقوائم المالية حيث يتم المبالغة في تقييمها مثل العلامات التجارية،

(1) أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص (294)

(2) جيري ويجانت وآخرون، مرجع سابق، ص (471، 472)

(3) طارق عبدالعال حماد، دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2006) ص (975)

(4) محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والافصاح مرجع سابق ص (395)

اضافة الى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الاصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية، مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، اضافة الى اجراء تغييرات غير مبررة في طرق الاطفاء المتبعة في تخفيض هذه الاصول<sup>(1)</sup>.

---

<sup>(1)</sup>حسن فليح مفلح، فارس جميل حسين، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية (بغداد):

مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد السابع والعشرون، 2011) ص، 367

## المبحث الثالث

### أسس الإفصاح عن الأصول غير الملموسة

#### أولاً: مفهوم وطرق الإفصاح المحاسبي

##### 1. مفهوم الإفصاح المحاسبي

الإفصاح لغة من كلمة فصح يقال رجل فصيح وكلام فصيح أي بليغ، ولسان فصيح أي طليق<sup>(1)</sup> أما اصطلاحاً يعرف الإفصاح بأنه: إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع<sup>(2)</sup>. كما يعرف بأنه: ضرورة إبراز كافة المعلومات اللازمة لتقييم مركز المشروع بطريقة يمكن فهمها مع تقادي حجب معلومات ذات طبيعة جوهرية تسمح بالتنبؤ بقدرة المنشأة على تحقيق الأرباح المستقبلية، وكذلك القدرة على سداد التزاماتها<sup>(3)</sup>. ويعرف الإفصاح أيضاً: بأنه إظهار المعلومات المالية سواء الكمية أو الوصفية في القوائم المالية، أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية عن المشروع والتي لديها سلطة أو موارد محددة للحصول على المعلومات التي ترغبها، وذلك بغرض تمكينهم من اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق أساساً بالاستثمار في الشركة أو منح الائتمان لها أو أي قرارات أخرى لها علاقة بالمشروع على أن يتم الإفصاح في الوقت المناسب ودون تأخير حتى لاتصبح المعلومات عديمة القيمة<sup>(4)</sup> كما عرف الإفصاح في دراسة صادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) (يجب على التقارير المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة)<sup>(5)</sup> كما أن لجنة اجراءات التدقيق المنبثقة عن هذا المعهد عرفت الإفصاح كما يلي: ان معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقتضي بتوفير المعلومات عن الإفصاح المناسب في هذه القوائم، وذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية) وعنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية، وبالمصطلحات المستخدمة فيها وأيضاً بالملاحظات المرفقة بها، وبما فيها من تفاصيل، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة اعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم<sup>(6)</sup>. ويعرف الإفصاح بأنه العلانية والنشر لبيانات ومعلومات تساعد على تفهم القوائم المالية وماتحتويه من أرقام ومعالجات<sup>(7)</sup>، كما عرف بأنه: شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة

<sup>(1)</sup> محمد أبي بكر بن عبدالقادر الرازي، مختار الصحاح (دون بيانات نشر) ص (335)

<sup>(2)</sup> طارق عبدالعال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل (القاهرة:الدار الجامعية،2002) ص(53)

<sup>(3)</sup> أحمد رجب عبدالعال، مبادئ المحاسبة المالية (الاسكندرية:مؤسسة شباب الجامعة، 1995) ص(245)

<sup>(4)</sup> محمد فداء الدين عبدالمعطي بهجت، الإفصاح في القوائم المالية وموقف المراجع الخارجي منه (جدة:مركز النشر العلمي،1986) ص(35)

<sup>(5)</sup> Mourice Moonitz, Accounting Research Study No.1 The Basic Postulates of Accounting AICPA N.Y 1961 p.48

<sup>(6)</sup> Committee on Auditing Procedures of the AICPA, Statement on Auditing Standards No.1(AICPA, N.Y 1973).

P.(78)

<sup>(7)</sup> عبدالمنعم عوض الله وآخرون، تحليل ونقد القوائم المالية(القاهرة:دار المكتبة المصرية،1993م)، ص(37)

المحاسبية<sup>(8)</sup> وأيضاً عرف بأنه: إشهار المعلومات المالية المتعلقة بالسياسات والاجراءات والطرق وكافة المعلومات التي تبعد التقارير المالية عن تضليل المستخدم، وتوفر له بيانات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية<sup>(1)</sup> كما عرف بأنه: الإقرار والعرض لجميع المعلومات الجوهرية التي تكنها القوائم المالية والتي يكون لها قيمة إضافية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، وأن أي حجب لهذه المعلومات تؤثر بشكل جوهري في طريقة ونوع القرار المتخذ، ويفترض تطبيق قيدين أساسيين أثناء الإفصاح وهما التكلفة والمنفعة والاهمية النسبية لطبيعة ونوع المعلومة مع ضرورة التفرقة بين الإفصاح والعرض المالي بإفترض ان الإفصاح مرتبط بنوع المعلومة في حين أن العرض يتعلق بالشكل الذي تعرض به المعلومات<sup>(2)</sup> وعرف أيضاً: بأنه اتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الاطراف المهتمة بالمشروع وبعد الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية والملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمشروع لتجنب تضليل الاطراف المهتمة بالمشروع<sup>(3)</sup> كما عرف الإفصاح بأنه: ضرورة إبراز كافة المعلومات اللازمة لتقييم مركز المشروع بطريقة يمكن فهمها مع تفادي حجب معلومات ذات طبيعة جوهرية تسمح بالتنبؤ بقدرة المنشأة على تحقيق الأرباح المستقبلية، وكذلك القدرة على سداد التزاماتها<sup>(4)</sup> وعرف الإفصاح بأنه: أن تفصح القوائم والتقارير المالية عن المعلومات الضرورية بحيث لا تكون مضللة في ضوء القواعد والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً<sup>(5)</sup>. كما يعرف بأنه: ضرورة أن تكون القوائم المالية وملحقاتها محتوية على كل المعلومات الهامة بهذه القوائم على أن يقتصر ذلك على المعلومات التي تؤثر في قرارات المستخدمين وأن تقدم هذه المعلومات بطريقة سهلة تمكن المستخدم الرشيد الملم بالنواحي المالية والمصطلحات المحاسبية من استخلاص النتائج بسهولة دون أن يكون عرضة للتضليل<sup>(6)</sup>. ويعرف بأنه: نشر كل معلومات اقتصادية لها علاقة بالمشروع سواء كانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد المستثمر على اتخاذ قراراته وتخفيض من حالة عدم التأكد لديه عن الأحداث الاقتصادية المستقبلية<sup>(7)</sup>، كما عرف بأنه: تزويد مستخدمي التقارير المالية بصورة واضحة عن أنشطة المشروع، وذلك بشمول تلك التقارير على معلومات عن الأنشطة الاقتصادية للمشروع، وكذلك معلومات عن الأنشطة الاجتماعية، لذلك المشروع حتى يتمكن مستخدمو تلك التقارير من اتخاذ قراراتهم على أسس سليمة<sup>(8)</sup>. كما عرف بأنه: إعلام متخذي القرارات

<sup>(8)</sup> عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة (الكويت: ذات السلاسل، 1990) ص(322)

<sup>(1)</sup> عوض خلف العيساوي، الفرضيات والمبادئ والمحددات المحاسبية من منظور الشريعة الاسلامية (عمان: دار دجلة، 2007) ص(109)

<sup>(2)</sup> جميل حسن محمد النجار، متطلبات الإفصاح في القوائم والتقارير المالية لدى الشركات المساهمة العامة (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2007) ص(108)

<sup>(3)</sup> طارق عبدالعال، مرجع سابق، ص(53)

<sup>(4)</sup> أحمد رجب عبدالعال، مبادئ المحاسبة المالية (الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1995) ص(245)

<sup>(5)</sup> محمد سمير الصبان وآخرون، المحاسبة المتوسطة الاطار الفكري والعملي للمحاسبة كنظام للمعلومات (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2003) ص(36)

<sup>(6)</sup> جمعة خليفة الحاسي، المحاسبة المتوسطة (بنغازي: جامعة قاريونس، 1991) ص(76)

<sup>(7)</sup> محمود ابراهيم عبد السلام، تحليل التقارير المالية (الرياض: بدون دار نشر، 1995) ص(25)

<sup>(8)</sup> هشام حسن أحمد أبو النصر، الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية في القوائم المالية المنشورة (القاهرة: جامعة القاهرة، رسالة ماجستير غير منشورة، 1992) ص(19)

بالمعلومات المهمة بهدف ترشيد عملية اتخاذ القرارات<sup>(1)</sup>. التعريفات السابقة تناولت أنواع المعلومات والحقائق التي يفصح عنها في التقارير والقوائم المالية، سواء كانت كمية أو وصفية اقتصادية أو اجتماعية هامة أو ضرورية أو جوهرية، بصورة تساعد المستخدمين لتقييم عمليات المشروع كما تساعدهم على فهم القوائم المالية، وتعطي صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية، بما يكفل الحصول على معلومات غير مضللة وملئمة لهؤلاء المستخدمين.

ظهرت تعريفات اخرى للإفصاح تناولت طريقة عرض المعلومات والحقائق في القوائم والتقارير المالية تمثلت في تعريف كوهلر (Kohler): إظهار الحقائق في قائمة المركز المالي والقوائم المالية الأخرى في شكل ملاحظات هامشية أو ملاحظات جانبية أو في تقرير الحسابات<sup>(2)</sup>، كما يشتمل الإفصاح على البنود الاختيارية والالتزامية الواردة بالتقارير المالية والملاحظات على الحسابات وتحليلات الإدارة للعمليات التي تمت خلال العام الحالي والمتوقعة خلال العام المقبل وأية معلومات إضافية أخرى<sup>(3)</sup>.

هناك تعريفات تهتم بخصائص المعلومات المفصح عنها وجودتها من خلال تطبيق المعايير فعرّف الإفصاح بأنه: التعبير بوضوح من خلال القوائم المالية وبشكل عادل عن الوضع المالي لأداء المنشأة والتغيرات في الحالة المالية، وذلك بالتطبيق المتكامل لمعايير التقارير الدولية وتوفير الخصائص النوعية للمعلومات<sup>(4)</sup> كما يعرف بأنه: إظهار المعلومات متوفراً كافة خصائص الجودة بالتقارير المالية لترشيد القرارات الاستثمارية للوحدة الاقتصادية<sup>(5)</sup>، كما أن هناك تعريفات توضح تأثير المعلومات المفصح عنها في قرارات المستخدمين حيث يعرف الإفصاح بأنه: تقديم المعلومات الضرورية عن الوحدة الاقتصادية، والتي يتوقع أن تؤثر على قرارات المستخدم الواعي للتقارير المالية، وتؤدي الى انتظام العمل في الأسواق المالية بالشكل الأمثل<sup>(6)</sup> كما يعرفه هندريكسن بأنه: عرض المعلومات في التقارير المالية والإفصاح عن البيانات والمعلومات الملئمة الأخرى بغرض المساعدة في اتخاذ القرارات<sup>(7)</sup> كما يعرف بأنه: إعلام متخذي القرارات بالمعلومات المهمة بهدف ترشيد عملية اتخاذ القرارات<sup>(8)</sup>. وبجانب ذلك ظهرت تعريفات أخرى تراعي أي تغيير في الطرق والقواعد والاجراءات حيث يعرف الإفصاح بأنه: أن يراعي الإفصاح

<sup>(1)</sup> أمين السيد أحمد لطفى، الإفصاح في التقارير المالية للشركات المساهمة ودور واجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية (القاهرة: دار النهضة العربية، 1998) ص(14)

<sup>(2)</sup> Eric. L.Kohler **“Adictionary for Accountants”** 4<sup>th</sup> Edition, Prentice\_ Hall 1 NC,1970,p.(163)

<sup>(3)</sup> T.E.Cooke, **“The Impact of Size, Stock Market Listing & Industry Type On Disclosure In The Annual Reports of Japanese Listed Corporation”** Accounting & Business Research, Spring,1992, p(231)

<sup>(4)</sup> محمود السيد الناغي، **الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة** (المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2006) ص(283)

<sup>(5)</sup> نهلة محمد السيد ابراهيم، **تأثير جودة التقارير المالية على قرارات الاستثمار في الأوراق المالية** (عين شمس: جامعة عين شمس، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008) ص(42)

<sup>(6)</sup> أمين السيد أحمد لطفى، **نظرية المحاسبة-منظور التوافق العملي** (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2005) ص(489)

<sup>(7)</sup> (الدون.س. هندريكسن، ترجمة وتعريب:كمال خليفة أبو زيد، **نظرية المحاسبة** (الاسكندرية: دار الكتب القومية، 1990) ص(765)

<sup>(8)</sup> أمين السيد أحمد لطفى، الإفصاح في التقارير المالية للشركات المساهمة ودور واجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، **مرجع سابق** ص(14)



إظهار أي تغيير في استخدام القواعد المحاسبية إذا كان هذا التغيير يؤثر على نتيجة المشروع وعلى مركزه المالي<sup>(1)</sup>.

مما سبق يستنتج الباحث ان التعريفات السابقة تختلف من نواحي مختلفة كما يلي:

1. من حيث تناولها طريقة العرض عن المعلومات المحاسبية (التقارير المالية/الملاحظات الهامشية/الملاحظات الجانبية/تقرير المراجع/تحليلات الادارة/المعلومات الاضافية).
  2. من حيث الهدف من الافصاح كالقدرة على التنبؤ بالأرباح وسداد الالتزامات أو المساعدة في اتخاذ القرارات الرشيدة أو انتظام العمل في الاسواق المالية بالشكل الامثل.
  3. من حيث نوع المعلومات المفصح عنها (شمولية المعلومات/معلومات هامة وجوهرية وضرورية/معلومات كمية وغير كمية/معلومات اقتصادية واجتماعية).
  4. من حيث مدى توافر خصائص جودة المعلومات المحاسبية فيها للتعبير بوضوح وبشكل عادل عن الوضع المالي وتغييراته والمساعدة في ترشيد القرارات المختلفة وخاصة الاستثمارية.
- كما يلاحظ الباحث أن التعريفات السابقة:

- أ. لم تتحدث عن التوقيت المناسب للافصاح أوالقدر المناسب من المعلومات المفصح عنها.
- ب. تركز معظم التعريفات على القوائم المالية كمصدر أساسي للافصاح على الرغم من وجود مصادر اخرى.
- ج. بعض التعريفات لا تتناول طرق الافصاح وخصائص جودة المعلومات المحاسبية بالرغم من أهميتها في زيادة منفعة وجود هذه المعلومات.
- د. عدم ربط المعلومات المفصح عنها باحتياجات المستخدمين
- هـ. تعددت تعاريف الافصاح نظرا لعوامل مختلفة قد تؤثر على الافصاح من بيئة لأخرى ومن مجتمع لآخر.

يمكن للباحث تعريف الافصاح بأنه: نشر المعلومات المالية الكمية والوصفية عن الاحداث الاقتصادية والاحداث الاخرى التي ترتبط بها، في القوائم المالية والهوامش والملاحظات والجدول وتقارير المراجع وتحليلات الادارة والمعلومات الاضافية وغيرها، متوفرا بها خصائص جودة المعلومات المحاسبية باتباع المعايير والقواعد الاجراءات والسياسات، لتمكين مستخدمي هذه المعلومات من اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بالاستثمارات أو منح الائتمان أو أي قرارات اخرى في الوقت المناسب وبالقدر المناسب.

## ب/أساليب الافصاح المحاسبي

يقصد بأساليب ووسائل أو طرق الافصاح عن المعلومات مجموعة التقارير التي تستخدمها ادارة المشروع في توصيل المعلومات الى مستخدمي التقارير المالية ويرى Hendriksen أن طرق الافصاح يمكن أن تشمل على العناصر التالية<sup>(1)</sup>:

(1) عبد الفتاح الصحن، المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق (الاسكندرية: دار النجاح، دون عام نشر) ص(29)

1. القوائم المالية وتشتمل على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقوائم التدفقات النقدية.
2. المصطلحات والمعلومات التفصيلية.
3. المعلومات بين الأقواس.
4. الملاحظات الهامشية.
5. الملاحق الاضافية والجداول.
6. تقرير المراجع.
7. تقرير مجلس الادارة.

ويضيف البعض<sup>(2)</sup>: الخانات المقارنة للقوائم المالية عن السنوات الماضية والرسوم البيانية والاحصائية، بجانب طرق الإفصاح الأخرى. كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية<sup>(3)</sup>.  
وفيما يلي عرض لطرق وأساليب الإفصاح المحاسبي:

### 1/ القوائم المالية:

أن أهم المعلومات المالية وأكثرها ملائمة يتم الإفصاح عنها في صلب واحدة أو أكثر من القوائم المالية، وعرفت القوائم المالية بأنها تلك القوائم التي تقوم المنشأة بإعدادها وعرضها سنويا لمقابلة الاحتياجات العامة للمعلومات من قبل شريحة كبيرة من المستخدمين الخارجيين، وذلك لغايات اتخاذ القرارات من قبلهم بالاستثناء الى هذه المعلومات<sup>(1)</sup>، وان القوائم المالية تعكس الآثار المالية للعمليات والاحداث الأخرى عن طريق وضعها في مجموعات عامة وفقا لخصائصها الاقتصادية، وهذه الخصائص هي عناصر القوائم المالية والتي ترتبط مباشرة بقياس المركز المالي وقياس الاداء<sup>(2)</sup>، كما عرفت القوائم المالية: بأنها وسيلة للإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية<sup>(3)</sup>. ويمكن للباحث أن يعرف القوائم المالية بأنها: وسيلة للإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية بصورة دورية، لمقابلة الاحتياجات العامة لمستخدمي المعلومات المالية ومساعدتهم في إتخاذ القرارات الاقتصادية وذلك بعكس الآثار المالية للعمليات الاقتصادية والأحداث الأخرى المرتبطة بها، وعرضها في مجموعات وفقا لخصائصها الاقتصادية بصورة تفصح عن المركز المالي والاداء المالي والأوضاع الاقتصادية الأخرى في الوحدات الاقتصادية.

تقوم الوحدات الاقتصادية بإعداد أربع قوائم أساسية هي<sup>(4)</sup>: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة الأرباح المحتجزة، ويضيف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لهذه القوائم قائمة التغيرات في حقوق الملكية<sup>(5)</sup>، بدلا عن قائمة الأرباح المحتجزة.

<sup>(1)</sup> Eldon S.Hendriksen, Accounting Theory, Third Editon, Homewood, Illinois, Richard D.Irwin Inc,1977. P.556

<sup>(2)</sup> محمد فداء عبدالمعطي بهجت، مرجع سابق، ص(32)

<sup>(3)</sup> محمد عطية مطر وآخرون، نظرية المحاسبة واقتصاديات المعلومات (عمان: دار حنين للنشر والتوزيع، 1996) ص(380)

<sup>(4)</sup> خالد جمال الجعارات، التقارير المالية (عمان: اثناء للنشر والتوزيع، 2008) ص(95)

<sup>(2)</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، تعريب: خالد علي أحمد كاجيجي، ابراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة (الرياض: دار المريخ للنشر، 2010) ص(139)

<sup>(3)</sup> عبد المنعم عوض الله وآخرون، تحليل ونقد القوائم المالية(القااهرة: مطبعة مركز التعليم المفتوح، 1993) ص (16)

<sup>(4)</sup> طارق عبدالعال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الانتماء نظرة مالية مستقبلية (الاسكندرية:الدار الجامعية، 2006)

ص(65)

<sup>(5)</sup> Fasb Concept No.1, "Objectives of Financial Reporting By Business Enterprises", op.cit, p3025

## 2/المصطلحات والمعلومات التفصيلية Terminology and Detailed Presentation

تعتبر الأوصاف المستخدمة في القوائم المالية، ومقدار التفصيل الظاهر مهم جدا في عملية الإفصاح وذلك لأن استخدام المصطلحات الغامضة يؤدي الى التشويش أو سوء الفهم، ولذا يجب أن يستخدم المحاسبون الاصطلاحات الوصفية التي تستخدم عموما بواسطة المحللين الماليين والقراء الملمين الآخرين. قد تختلف المصطلحات المختلفة المستخدمة في عرض القوائم المالية ويعتبر ذلك مصدراً للإرباك وسوء الفهم، فهناك مصطلحات مختلفة مستخدمة في الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وبلاد الكومنولث الأخرى مما يجعل المقارنات بين القوائم في تلك البلدان أمراً صعباً فعلى سبيل المثال<sup>(2)</sup>: فيما يتعلق بمصطلح المخزون (Stock and Inventory) ومصطلح الأرباح (Profit and Income) ومصطلح حقوق الملكية (Equity and Liability) والاسهم (Share and Stock) ومصطلح الأسهم العادية (Common and Ordinary)، ومجمل الربح (Gross Profit and Gross Margin) والربح الموزع (Stock Dividend and bonus shares). ولذلك يجب أن يتم التوصيف الملائم للبنود في القوائم المالية حتى تدل صراحة عما تشير اليه.

إن البيانات والمعلومات المحاسبية يجب تلخيصها لكي تكون مفيدة ويجب أن يعطى الإفصاح الملائم عن المعلومات المفصلة الأولية إذا كان ضروريا لجعل التقارير ذات مغزى لاتخاذ القرارات<sup>(1)</sup>.

## 3/المعلومات بين الأقواس Parenthetical Information

يتم الإفصاح عن المعلومات التكميلية من خلال التفسيرات المذكورة بين أقواس عقب بنود الميزانية العمومية المناسبة<sup>(2)</sup>، كالتفسير الذي يكون مع قيمة رأس المال موضحة القيمة الاسمية للسهم وعدد الأسهم المصرح بها وعدد الأسهم المصدرة وعدد الأسهم المدفوعة، وتصنيف الأصول الملموسة الى الممتلكات والمصانع والمعدات، وتصنيف المخزونات الى بضاعة تامة ومواد خام والمواد تحت التنفيذ، وتتميز التفسيرات المذكورة بين الأقواس عن بقية الإفصاحات الأخرى في أنها تقدم الإفصاح في صلب القائمة المالية حيث يميل القارئ الى اغفال المعلومات التكميلية عندما توضع في الهوامش.

## 4/الملاحظات الهامشية

توفر المعلومات الهامشية معلومات تعجز عن توفيرها القوائم المالية وبشكل عام تظهر ملاحظات الهوامش المعلومات التالية<sup>(3)</sup>:

أ. المعلومات المحاسبية الضرورية للتفسير السليم للقوائم المالية.

ب. المعلومات المالية التي لاتشملها القوائم المالية.

ج. المعلومات الخارجية التي تكون أساسية لمحاولات المطلع على القوائم لاستخدامها.

<sup>(2)</sup> أمين السيد أحمد لطفى، نظرية المحاسبة (منظور التوافق العلمي)، مرجع سابق، ص (550)

<sup>(1)</sup> المرجع السابق، ص (549)

<sup>(2)</sup> طارق عبدالعال، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح التمويل، مرجع سابق ص (242)

<sup>(3)</sup> محمد فداء الدين عبدالمعطي بهجت، مرجع سابق، (ص،ص) (31،32)

وتشمل الملاحظات الهامشية<sup>(4)</sup>: شرح للسياسات المحاسبية وكذلك على أي تغيير في هذه السياسات عن العام الماضي وشرح لأية رهون لبعض الأصول الثابتة، الالتزامات المحتملة، أية قيود على توزيع الأرباح، حقوق أصحاب المشروع التي لا يمكن الإفصاح عنها في صلب القوائم، العقود طويلة الأجل وشرح للأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم. ومن أمثلة الملاحظات والإيضاحات التي ترفق بالقوائم المالية مايلي<sup>(5)</sup>:

1. وصف الأساليب والتغيرات المحاسبية.
2. وصف حقوق الدائنين على أصول معينة وأولوية تلك الحقوق.
3. الإفصاح عن الأصول المقيدة (المشروطة) والالتزامات المحتملة.
4. الإفصاح عن بنود مدفوعات التوزيعات.
5. وصف العمليات ذات التأثير على رأس المال وحقوق الملكية.
6. وصف العقود القابلة للتنفيذ.
7. الإفصاح عن معلومات أداء القطاعات الجغرافية.

#### **5/الملاحق الإضافية والجداول Supplementary Statement and Schedules**

تظهر بنود القوائم المالية بصورة مجملة في معظم الأحيان، وقد يكون من الضروري تفصيل بعض هذه البنود عن طريق الجداول والملاحق الإضافية فعلى سبيل المثال<sup>(1)</sup>: فإن الاستثمارات أو القروض طويلة الأجل قد يتم إظهارها كبنود وحيدة مابين الأصول والالتزامات على التوالي وأن تفاصيل كافة الاستثمارات أو القروض طويلة الأجل قد يتم وضعها في جداول مستقلة. ان الجداول والملاحق الإضافية قد تأتي أحيانا بين الملاحظات الهامشية، وأحيانا في قسم يتبع القوائم المالية والملاحظات الهامشية، وفي كثير من التقارير السنوية الحالية فإن الجداول المكملة تكون في قسم منفصل للتقرير يطلق عليه (تسليط ضوء مالي) (Financial Highlight) أو في قسم آخر مشابه يتبع القوائم المالية الرسمية وباستخدام قسم منفصل للتقرير فإن المعلومات تكون مقدمة في مركز ثانوي للقوائم وللملاحظات الهامشية لذلك يفترض أن تكون أقل أهمية من المعلومات الواردة في القوائم المالية وفي الملاحظات الهامشية<sup>(2)</sup>.

#### **6/تقرير المراجع Auditor's Report**

يهدف تقرير المراجع إلى تقديم معلومات تتعلق برأيه، بشأن اتفاق المعايير المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولايستخدم للإفصاح عن أية معلومات مالية جوهرية عن المنشأة، إن المراجع عند إعدادة لتقريره يتبع معايير التقرير التالية<sup>(1)</sup>:

1. يجب أن يحدد التقرير ما اذا كانت القوائم المالية معدة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.

<sup>(4)</sup>المرجع السابق، ص (32)

<sup>(5)</sup> Eldon S. Hendriksen, op. cit p (559)

<sup>(1)</sup> أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي، مرجع سابق ص (552)

<sup>(2)</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص (233)

<sup>(1)</sup> دونالد كيسو، مرجع سابق، ص (1366)

2. يجب أن يحدد التقرير الظروف التي أدت الى عدم الثبات على استخدام مبادئ محاسبية معينة في الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة عليها.
3. ينظر الى جوانب الافصاح عن المعلومات بالقوائم المالية على أنها كافية بصورة معقولة إلا اذا أشار تقرير المراجع لخلاف ذلك.
4. يجب أن يتضمن التقرير التعبير عن رأي المراجع في القوائم المالية ككل أو بيان لسبب عدم امكانية التعبير عن هذا الرأي، وفي كل الأحوال، فانه عندما يقترن اسم مراجع بقوائم مالية معينة، فان التقرير يجب أن يتضمن إشارة قاطعة لنوع الفحص الذي قام به المراجع- أن وجد- ومدى المسؤولية التي يتحملها عنه.

### 7/ تقرير مجلس الادارة Report of Board of directors

ان تقرير مجلس الادارة يقدم سنويا على أنه يحتوي على المعلومات الآتية<sup>(2)</sup>:

1. الاحداث غير المالية والتغيرات خلال العام التي تؤثر في عمليات المشروع.
  2. التوقعات الخاصة بمستقبل الصناعة ودور المشروع في هذه التوقعات.
  3. خطط النمو والتغيرات في الفترة أو الفترات المالية.
  4. مقدار التأثير المتوقع لنفقات رأس المال الحالي والمتوقع ونشاط الأبحاث.
- وبجانب طرق الافصاح الاخرى يضيف البعض<sup>(1)</sup>: الخانات المقارنة للقوائم المالية عن السنوات الماضية والتي تمكن مستخدمي القوائم من عمل مقارنة للاتجاهات بجانب الرسوم البيانية والاحصائية ومناقشة وضع الاقتصاد القومي بشكل عام والصناعة والمنافسة التي يتعرض لها المشروع.
- يلاحظ الباحث بعد استعراض طرق وأساليب الافصاح عن المعلومات المحاسبية مايلي:
1. القوائم المالية الأساسية تشمل على قائمة المركز المالية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية يضاف اليها احيانا قائمة الارباح المحتجزة، بينما تحل قائمة التغيرات في حقوق الملكية بدلا عن قائمة الارباح المحتجزة أحيانا، وهذا يدل على اهمية المعلومات الواردة في القوائم الأولى الأساسية (المركز المالي/ قائمة الدخل/ قائمة التدفقات النقدية) بينما المعلومات الواردة في القوائم الأخرى (قائمة الأرباح المحتجزة/ قائمة التغيرات في حقوق الملكية) تختلف أهميتها من منشأة لأخرى حسب طبيعة النشاط وحسب حوجة مستخدمي المعلومات المحاسبية.
  2. تختلف المصطلحات المحاسبية أحيانا من بلدان لأخرى بما يؤثر على المقارنة بين القوائم المالية المختلفة.
  3. لا يوجد اتفاق عن المعلومات التكميلية التي يتم الافصاح عنها بين أقواس عقب بنود الميزانية العمومية.

<sup>(2)</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص (235)

<sup>(1)</sup> محمد فداء الدين عبد المعطي بهجت، مرجع سابق، ص، ص (32،33)

4. ليس هناك اتفاق بين معدي القوائم المالية والمعلومات المحاسبية على الملاحظات الهامشية والجداول والملاحق الاضافية بالرغم من أهمية تفصيل بعض البنود في شكل ملاحظات أو توضيحها في داول وملاحق.

5. ليس هناك تحديد لبنود القوائم المالية التي قد تعد لها رسوم بيانية وإحصائية، كما أنه ليس هناك تحديد لعدد السنوات الماضية التي تعد عنها القوائم المالية المقارنة.

6. خلافا للنماذج المتفق عليها عند اعداد القوائم المالية الأساسية فإنه ليس هناك اتفاق لكيفية عرض المعلومات المحاسبية بالطرق الأخرى المكملة كالمعلومات بين الأقواس والملاحظات الهامشية والملاحق والجداول الاضافية.

7. لم يعد التعبير الرقمي الوارد في التقارير المحاسبية كافيا بل صارت الحاجة تدعو الى عرض وسائل أخرى أكثر وضوحا كتعزيز للبيانات المقدمة في التقرير كالخرائط والصور والرسوم البيانية.

## ثانيا: الإفصاح عن الأصول غير الملموسة

يتم عرض عناصر القوائم المالية بالأسلوب الذي يكون أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية، فالأصول يمكن تصنيفها حسب وجودها المادي الى اصول ملموسة وأصول غير ملموسة سواء كانت محددة كبراءة الاختراع وحقوق الامتياز، أو كانت غير محددة مثل الشهرة على أن يكون العامل المشترك بين الأصول هو تدفق المنافع الاقتصادية منها الى المنشأة<sup>(1)</sup>. يتطلب المعيار IAS1 أن تقوم المنشآت التي تلتزم بإعداد قوائمها المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية IFRS بالنص على ذلك الالتزام صراحة وبدون تحفظ من خلال الملاحظات، مع تأييد ذلك من قبل المدقق في رأيه عن القوائم المالية، ولذلك يجب عند تطبيق المعيار IAS38 والمعيار IFRS3 بالنص صراحة عند الإفصاح عن القوائم المالية<sup>(2)</sup>. وعند الانتقال لمعايير التقارير المالية لأول مرة يجب على المنشأة أن تلغي الأصول والالتزامات المعترف بها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها السابقة من الميزانية الافتتاحية المعدة وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية اذا لم تكن مؤهلة للاعتراف بها بموجب معايير التقارير المالية الدولية، وذلك بناء على تعارض هذه المبادئ مع معايير أخرى كالمعيار IAS38 والذي لايجز الاعتراف بمصروفات البحث ومصاريف التأسيس ومصاريف التدريب ومصاريف الاعلان والترويج ومصاريف النقل والاخلاء، كأصول غير ملموسة، وبالتالي يجب الغاءها من الميزانية الافتتاحية المعدة وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.

يتطلب المعيار المحاسبي (38) أن تفصح القوائم المالية عما يلي لكل فئة من الأصول غير الملموسة وتميز بين الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة الأخرى<sup>(3)</sup>:

1. العمر الافتراضي أو معدلات الاستهلاك المستخدمة.

2. طرق الاطفاء والاستنفاد المستخدمة.

<sup>(1)</sup> خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص (58)

<sup>(2)</sup> المرجع نفسه، ص (98)

<sup>(3)</sup> جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص (1721)

3. المبلغ الدفترى الإجمالي والاستهلاك المجمع (شاملاً خسائر انخفاض القيمة المجمعة) عند كل بداية ونهاية فترة.

4. تسويات القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة متضمناً الاضافات والاستبعادات والتصرف والشراء عن طريق اندماجات منشآت الأعمال، والزيادات أو الانخفاضات في القيمة، والخصومات للاعتراف بانخفاض القيمة والمبالغ المستعادة والمسجلة للاعتراف بالاستردادات لمقابلة انخفاضات سابقة في القيمة والاستهلاك خلال الفترة وصافي الأثر لترجمة القوائم المالية للشركات الاجنبية، وأي بند هام آخر.

5. البند والسطر في قائمة الدخل الذي يدخل فيه استهلاك الأصول غير الملموسة. يلاحظ أن عرض المعلومات المقارنة غير مطلوب في حالة الأصول غير الملموسة، بالإضافة لذلك فإن القوائم يجب أن تفصح أيضاً عن الوقائع التالية<sup>(1)</sup>:

أ. يجب تبرير أي زيادة في فترة استهلاك الأصل غير الملموس عن 20 سنة (إن وجدت).

ب. طبيعة القيمة الدفترية (المحولة) وفترة الاستهلاك الباقية لأي أصل مفرد غير ملموس يكون جوهرياً بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة ككل.

ج. بالنسبة للأصول غير الملموسة المستحوذ عليها عن طريق منحة حكومية ومعترف به أصلاً بالقيمة العادلة، يتم الإفصاح عن القيمة العادلة المعترف بها بصفة مبدئية، وما اذا كانت القيمة الدفترية تتحدد بالمعالجة القياسية أم المعالجة البديلة المسموح بها، وذلك للقياس اللاحق.

د. أي قيود على الصكوك وأي أصول محجوزة لضمان دين.

هـ. مبلغ الالتزامات القائمة للحصول على أصول غير ملموسة.

اضافة الي ان القوائم المالية لا بد أن تفصح عن المبلغ المجمع لنفقات البحوث والتطوير المعترف بها كمصروف خلال الفترة.

يختلف الإفصاح عن الأصول غير الملموسة عنه بالنسبة للأصول الثابتة في عدم استخدام الحسابات المقابلة للأصول لعرض القيمة الدفترية للأصل، ذلك أن مصروف النفاذ يتم اثباته بالخصم مباشرة على حساب الأصل غير الملموس دون استخدام حساب لمجمع النفاذ، ويتطلب الإفصاح عن الأصول غير الملموسة ضرورة أن تتضمن القوائم المالية ايضاحاً للطريقة والفترة التي يتم خلالها نفاذ كل أصل من هذه الأصول على حدة<sup>(2)</sup>. ويطلب المعيار (38) الإفصاح عن أي أصول غير ملموسة مطفأة بالكامل لاتزال قيد الاستخدام، وأية أصول غير ملموسة هامة تسيطر عليها المنشأة وغير معترف بها كأصول لأنها لاتستوفي شروط الاعتراف<sup>(3)</sup>.

يظهر اهتمام كبير بشهرة المحل من قبل المحاسبين كأحد أهم الأصول غير الملموسة، وذلك لزيادة الاهتمام بتقييم منشآت الأعمال كوحدة متكاملة من جهة، وتزايد ظاهرة الاندماج من جهة أخرى. كما ان

<sup>(1)</sup> طارق عبدالعال حماد، موسوعة معايير المحاسبية، مرجع سابق، ص (360)

<sup>(2)</sup> اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون، مرجع سابق، ص (128)

<sup>(3)</sup> محمد أبو نصار، جمعة حميدان، مرجع سابق، ص (642)

عدم الدقة والواقعية في تحديد والافصاح عن قيم الاصول غير الملموسة بصفة عامة والشهرة بصفة خاصة دليل على ضعف الافصاح، ولذلك تم الاهتمام بالإفصاح بها بطرق مختلفة<sup>(4)</sup>: بعض الشركات تظهر الشهرة كأحد عناصر الميزانية بقيمة معينة لا تتغير من سنة لأخرى، شركات أخرى تستنفدها وتقلها في حساب الاحتياطات أو حساب الارباح والخسائر، بينما بعض الشركات تتجاهل قيمة الشهرة كلياً، هناك من يرى أن يتم إظهار الشهرة في جانب الخصوم مطروحة من حقوق المساهمين، على اعتبار انها لاتمثل أصلاً من الأصول، يرى البعض الآخر ان الشهرة لاتظهر كعنصر ثابت القيمة، كما يرى آخرون ان تظل الشهرة ظاهرة بالقيمة التاريخية ولايعاد تقييمها من فترة لأخرى. هناك رأي بأن لاتثبت الشهرة بالدفاتر الا عند شراء منشأة كاملة لأن الشهرة تمثل تقويم للاستمرار، ولايمكن فصلها عن المنشأة ككل، أما الشهرة الناتجة داخلياً، فلايجب رسملتها في الحسابات، لأن قياس مكوناتها أمر معقد، كما أن محاولة ربط أي تكاليف بأي منافع مستقبلية في هذه الحالة أمر شديد الصعوبة، فالمنافع المستقبلية للشهرة قد لاتكون لها أية علاقة بالتكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل تكوين هذه الشهرة، ولهذا فإن تقويم الشهرة غير المشتراة يعتمد على قدر كبير من الاجتهاد الشخصي<sup>(1)</sup>.

كلما زادت شفافية الافصاح عن عمليات وأنشطة المنشأة كلما زادت ثقة الجمهور وزادت قوتها التنافسية، ولكن بالرغم من ذلك تواجه معدي القوائم المالية مشكلة عند الافصاح عن أنشطة البحوث والتطوير، وذلك لأن أي معلومة يفصح عنها للجمهور يمكن أن تساعد المنشآت المنافسة الأخرى، ولذا معظم المنشآت تعارض عملية الافصاح عن هذه المعلومات. وبغياب الزامية الافصاح يظهر اتجاهين عند الافصاح عن أنشطة البحوث والتطوير فشركات البرمجيات كمايكروسوفت توفر معلومات كبيرة عن خططها لإنتاج نظم تشغيل جديدة وتطوير برامجها، ليعتمد حاملي الأسهم على هذه المعلومات في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، وفي الجانب الآخر اذا افصحت شركات تصنيع السيارات عن منتجاتها الجديدة فإن المستهلكين قد يعزفون عن شراء الموديلات القديمة كما ان الشركات المنافسة تستفيد من نماذج التصنيع المطروحة تحت التجربة للسيارات الجديدة<sup>(2)</sup>.

بعض الدراسات تحدد عوامل معينة تؤثر على درجة الإفصاح المحاسبي للأصول غير الملموسة كحجم المنشأة والرافعة التشغيلية، واهتمام الملاك وهامش الربح قبل الفوائد والضرائب والاهلاك والاستنفاد، والنظم والقوانين المحلية<sup>(3)</sup>.

<sup>(4)</sup> محمود السيد الناغي، دراسات في نظرية المحاسبة مدخل معاصر (المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2011) ص(450)

<sup>(1)</sup> عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية (عمان: صفاء للنشر والتوزيع، 2010) ص (264)

<sup>(2)</sup> John Dunn, Financial Reporting and Analysis (New Jersey: John Wiley & sons, 2010) p. (198)

<sup>(3)</sup> Shela Ulfia Putri, Analyzing Factors Influencing Intangible Assets Disclosure (Semarang: Diponegoro University, 2011) p (28)



## المبحث الرابع

### المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة في ضوء معايير المحاسبة الدولية

اهتمت المنظمات المهنية الاقليمية والدولية بالقياس والافصاح عن الأصول غير الملموسة في محاولات متعددة وعلى فترات متفاوتة، وبمحاولات متعددة بدأ بالدراسات العلمية ومروراً بالأراء المحاسبية ثم المعايير الدولية وانتهاء بمعايير الإبلاغ المالي، حيث ظهرت دراسة الرأي رقم (17) لمجلس مبادئ المحاسبة المالية APB بعد ظهور الدراسة المحاسبية رقم (10) بواسطة Georg R. Catlett, Norman O. Olson ثم المعيارين (2,86) الصادرين من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ولكن أهمها معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومعيار التقارير المالية الدولية (3) الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية، وازضافة لذلك ظهرت مجهودات من دول مختلفة ولكن تأثرت في مجملها بالمعايير الدولية مع مراعاة متطلبات البيئة المحلية لها.

اقليميا المعايير المصدرة من دول ومنظمات وهيئات مهنية تتأثر بشكل كبير بمعايير المحاسبة الدولية مع موافقة البيئات المحلية، مثل معيار الاصول غير الملموسة رقم (17) الصادر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمعيار المحاسبي المصري رقم (23). أما هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الاسلامية وعلى صعيد الاعتراف بالاصول غير الملموسة ومايرتبط بها من مشاكل شرعية لناحية الاقتناء والتفرغ والتداول وغيرها وفي مقدمتها موضوع الشهرة لم تصدر معيارا بذلك<sup>(1)</sup>.

تعتبر الدراسة رقم (10) بعنوان المحاسبة عن الشهرة الصادرة من قسم البحوث المحاسبية التابع للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين، أولى المحاولات التي أثرت علي الاصدارات المهنية الخاصة بشهرة المحل وبقية الأصول غير الملموسة الأخرى، اهتمت هذه الدراسة بالمعالجة المحاسبية للشهرة عند توحيد الاعمال، كما ناقشت المعالجة المحاسبية للشهرة عند تطويرها داخليا بواسطة المنشآت، اثبتت هذه الدراسة الناحية العلمية للإصدارات العلمية والمهنية الرسمية وتأثيراتها على الممارسة العلمية<sup>(2)</sup>. وحسب هذه الدراسة تحمل كلفة الشهرة فوراً الى حقوق الملكية، وتبرير ذلك بأن الشهرة تختلف عن غيرها من الأصول في عدم امكانية فصلها عن المنشأة ومن ثم بيعها دون بيع المنشأة ككل، وأن المعالجات المحاسبية مايبين الشهرة المشتراة والشهرة التي يتم تطويرها من داخل المنشأة والتي يتم تحميل تكاليفها للدخل مباشرة، كما ان الفترات التي ستنتفع بالشهرة يصعب تحديدها لذلك فمن الأفضل اطفاء الشهرة مباشرة في حقوق الملكية<sup>(3)</sup>.

بعد هذه الدراسة ظهر الرأي (17) من مجلس مبادئ المحاسبة المالية، اخذا في الاعتبار نتائجها وتوصياتها، كما ناقش هذا الرأي مدى ملائمة طرق المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة المتبعة

<sup>(1)</sup> سمير الشاعر، واقع الاتفاق والاتساق بين معايير هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الاسلامية(البحرين: ورقة مقدمة لمؤتمر

العمل المصرفي والمالي الاسلامي لهيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الاسلامية بالتعاون مع البنك الدولي، ديسمبر 2010) ص (33)

<sup>(2)</sup> Georg R. Catlett, Norman O. Olson, Accounting for goodwill, (American Institute of Certified Public

Accountants, 1968) p.23

<sup>(3)</sup> فداغ الفداغ، مرجع سابق، ص، ص (592، 593)

في هذه الدراسة، والمقترحات البديلة للإجراءات المحاسبية التي اتبعتها. اهتم الرأي المحاسبي (17) الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد وغير القابلة للتحديد الممتلكة بواسطة المنشأة بالإضافة للأصول غير الملموسة الممتلكة عند توحيد الأعمال<sup>(1)</sup>، واهم ما بينه الرأي أنه<sup>(2)</sup>:  
أ. في اشارته الى تكلفة الأصول غير الملموسة ركز فقط على تلك الأصول المشتراة دون اشارة الى الأصول المنتجة داخليا.

ب. يستهلك الأصل غير الملموس على أساس القسط الثابت الا اذا وجدت طريقة أحسن، ويمكن أن تكون الطريقة الاحسن هي تلك التي تساعد من ناحية في تحديد قيمة مقبولة للأصل وتؤدي من ناحية أخرى الى تحميل المنشأة بما يقابل استخدامها هذا الأصل.

ج. يحدد هذا المبدأ الفترة القصوى لاستهلاك الأصل غير الملموس بأربعين عاما، وهذا يعني أنه يعتبر أن هذا الأصل انتهى عمره المفيد مع انه عمليا هناك اسما وعلامات تجارية ظلت معمرة لأكثر من هذه السنوات المحددة كعمر انتاجي.

د. لا يتضمن هذا المبدأ تعريفاً شاملاً للأصل غير الملموس وحصراً لأهم أنواعه.

هـ. يربط هذا المبدأ تحديد العمر الانتاجي للأصل غير الملموس بالأعمار المتوقعة للعاملين بالمنشأة، والتي لا يمكن توقعها.

يوجد اختلاف رئيسي بين نشرة الرأي (17) والدراسة المحاسبية رقم (10) وهي ان الأولى تمنع الاستبعاد الفوري للأصل غير الملموس، بينما تقترح الأخرى وجوب المحاسبة عن الشهرة كما لو كانت تخفيضاً في حقوق الملكية، والسبب في هذا التخفيض والذي اقترحته تلك الدراسة، هو ان المقدار المدفوع مقابل الشهرة يعبر عن تخفيض في موارد المنشأة على أمل الأرباح المستقبلية، ولذلك فإن الحقوق المتبقية سوف تعبر عندئذ عن قيم الموارد المنفصلة والحقوق على الممتلكات بطريقة تتوافق مع التقرير عن منشأة مستمرة، ويؤيد بعض الكتاب توصية الدراسة البحثية (10) لأنه بعد تاريخ الاقتناء لا يظهر دليل قوي على أن عرض الشهرة كأصل بصفة مستمرة يقدم معلومات مفيدة للمستثمرين ولمستخدمي القوائم المالية، نظرا لافتقارها الى تفسير لدلالة لفظها، علاوة على ان اهلاك الشهرة وتحميل مقدار هذا الاهلاك على الدخل يبدو مشكوكا في صحته<sup>(3)</sup>.

المعيار FASB 2 الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية يركز على متطلبات ومعالجات محاسبية خاصة بالأبحاث والتطوير متمثلة في الآتي<sup>(4)</sup>:

<sup>(1)</sup> **Opinions of the accounting principles board**, (New York: Accounting Principles Board of the American Institute of Certified Public Accountants, 1970) p. 333

<sup>(2)</sup> صلاح الدين عبدالرحمن فهمي، مرجع سابق، ص 709، (710)

<sup>(3)</sup> لدون هندرکسون، مرجع سابق، ص (696)

<sup>(4)</sup> المرجع السابق، ص (737\_739)

1.تناول هذا المعيار كثير من النقاط المرتبطة بالأبحاث والتنمية حتى أن هناك أعمالاً من الواضح أن تكاليفها ليست من تكاليف الأبحاث والتطوير، ورغم أن ذلك فإنه لزيادة التأكيد تطلب المعيار استبعادها من تكاليف الأبحاث والتطوير.

2.اشتراط المعيار لاعتبار العمل بحثاً وجود خطة وهدف للبحث وهو اكتشاف معرفة جديدة تكون لها فائدة لمنتج جديد أو لخدمة جديدة أو لعملية جديدة أو لأسلوب فني جديد يترتب عليه تحسين جوهري لمنتج قائم أو لعملية قائمة، والأمل أن تكون للبحث منفعة وفائدة لمنتج جديد أو لخدمة جديدة أو أسلوب جديد.

3.أما للتنمية والتطوير اشتراط المعيار، تنفيذ نتائج بحث تم اجرائه أو تنفيذ أية معرفة أخرى، ووضع خطة أو تصميم لمنتج جديد أو لعملية جديدة أو لتحسين جوهري لمنتج قائم أو لعملية قائمة.

4.استخدام اعمال الأبحاث والتنمية هو أساس تحميل المواد على تكاليف هذه الأعمال.

5.تتم معالجة جميع تكاليف الأبحاث والتطوير كمصروفات، ما عدا ما هو بالفعل أصل غير ملموس.

6.الأصول التي تستخدمها المنشآت لفترات طويلة تعتبر أصول ثابتة كالألات والمعدات ان تم شراؤها خصيصاً لبحث بعينه تعتبر من تكاليفه ولا تعتبر من الأصول الثابتة، أما اذا كان لتلك الأصول استخدامات اخرى فيتم رسملتها وتحمل مصاريف الابحاث وتنمية بنصيبها من استهلاكه.

توصية مجلس معايير المحاسبة المالية في المعيار (2) بتحميل كل تكاليف البحث والتطوير على المصروفات حين حدوثها، ما عدا عندما تنجز البحوث والتطوير للغير وفقاً لعقود، تتوافق مع العرف المحاسبي في درجة اعتمادها على المشاهدة التي توضح عدم وجود علاقة سببية بين نفقات البحوث والتطوير والمنافع المستقبلية، ومع ذلك فإنها تقوم أيضاً على عدم وجود تفسير ذي معنى للأصل الناتج من رسملة النفقات، لأنه لايعبر عن قيمة لأية منافع مستقبلية، وان وجدت تكون غير قابلة للقياس<sup>(1)</sup>.

أدت التطورات الحديثة في مجال المعلومات الى التوسع في استخدام الحاسبات وتحول العديد من الوحدات الاقتصادية الى استخدام نظم الكترونية لتشغيل البيانات، ولقد أدى ذلك الى زيادة الطلب على برامج الحاسبات مما أدى الى ظهور صناعة جديدة تتخصص في إنتاج هذه البرامج لأغراض بيعها أو تأجيرها للغير، ولقد ترتب على ذلك اصدار مجلس معايير المحاسبة المالية بالولايات المتحدة لإصدار معيار رقم (86) ولذي يقتصر على كيفية المحاسبة عن تكلفة تطوير وإنتاج برامج الحاسبات لأغراض البيع أو التأجير دون أن يمتد لتلك المنتجة لأغراض الاستخدام الداخلي<sup>(2)</sup>.

لقد تطلب المعيار رقم (86) ضرورة التمييز بين ماينفق قبل تحديد الصلاحية الفنية للمنتج أو العملية وماينفق بعدها، ويمكن ان نلخص أسس المعالجة عن تكلفة برامج الحاسبات المنتجة لأغراض البيع أو التأجير على النحو التالي<sup>(3)</sup>:

<sup>(1)</sup>الدون هندركسون، مرجع سابق، ص (686)

<sup>(2)</sup> "Accounting for the Cost of Computer Software" Statement of Financial Accounting Standard No. 86 (Stamford, Conn: FASB, 1985)

<sup>(3)</sup>اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون، مرجع سابق، ص (113)

أ. يجب تحديد نقطة الوصول للصلاحيات الفنية للبرامج، وهي نقطة التي تتحقق عندها الوحدة الاقتصادية من إمكانية إنتاج البرامج وذلك إذا ثبتت لديها الجدوى الفنية والتسويقية والمالية لهذه البرامج.

ب. لا يجوز رسملة أي تكلفة تنفق قبل الوصول إلى نقطة الصلاحية الفنية للبرامج نظراً لعدم التأكد من إمكانية استرداد هذه التكلفة من العوائد المستقبلية لهذه البرامج، وبالتالي فإنها تعالج كنفقات بحوث وتطوير ويتم تحميلها على الفترة التي تتعلق بها كمصروفات.

ج. بالنسبة لما ينفق بعد الوصول إلى نقطة الصلاحية الفنية للبرامج، مثل تكلفة الترميز والتوكيد واعداد برنامج أصلي يمكن استخدامه لإنتاج نسخ من البرامج، فإنها تتم رسملتها كأصل غير ملموس وتوزع هذه التكلفة على الفترات المستفيدة منها.

د. أي تكلفة لإنتاج نسخ من البرنامج الأصلي تعتبر بمثابة تكلفة إنتاج ويجب أن تعالج في حسابات المخزون وتعتبر مصروفاً عند بيعها إذا كانت عند بيعها إذا كانت لغرض البيع، أو تعالج كأصل ملموس طويل الأجل إذا كانت لغرض التأجير.

هـ. أي تكلفة تنفق لأغراض صيانة البرامج أو تدعيم العملاء تعتبر مصروفات تحمل على الفترة التي تتعلق بها.

و. إذا اتضح أن صافي القيمة الممكنة تحقيقها من المنتج في تاريخ الميزانية تقل عن التكلفة غير المستفيدة لبرامج الحاسبات في نفس التاريخ فإنه يجب تخفيض القيمة الدفترية لهذه البرامج إلى صافي قيمتها الممكن تحقيقها.

يلاحظ أن المعيار (86) قد وضع الأسس للمحاسبة عن تكلفة تطوير وإنتاج البرامج لأغراض الاستخدام الداخلي، جرى العرف على اعتبار تكلفة البرامج المكتتاة لأغراض الاستخدام الداخلي - سواء تم ذلك عن طريق الشراء والتطوير داخلياً - كمصروفات تحمل على الفترة التي تنفق معها. وإن كان الأمر يتطلب ضرورة صدور معيار في هذا الشأن بما يكفل المعالجة المحاسبية السليمة لهذه النفقات.

صدر معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الأصول غير الملموسة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في سبتمبر 1998م، وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم (9) تكاليف البحوث والتطوير الصادر في عام 1993م، والذي حل محل نسخته سابقه صدرت في يوليو 1978م. وقد أجريت تعديلات محدودة في عام 1998 وفي أبريل 2001 قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن يستمر العمل بكافة المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب الدساتير السابقة مالم أو حتى يتم تعديلها أو سحبها، وفي مارس 2004م أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية هذا المعيار (38) بعد تنقيحه<sup>(1)</sup>. هذا المعيار سحب من التداول المعيار رقم (9) عن البحوث والتطوير ويعدل المعيار رقم (22) عن دمج منشآت الأعمال، وبالتالي فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية قد وفرت إرشادات كبيرة للمعايير المحاسبية المتعلقة بهذا الموضوع.

(1) جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (عمان: دائرة المكتبة الوطنية، 2007) ص (1691)

هذا المعيار يهدف الي بيان المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر، ولذا يتطلب المعيار أن يعترف المشروع بالأصل اذا تم تلبية مقاييس معينة، كما يحدد كيفية قياس المبلغ المرحل للأصول غير الملموسة بالإضافة إلى إفصاحات معينة بشأن الأصول غير الملموسة، كما يصف اختبار الانخفاض في القيمة لهذه الأصول.

وباستعراض النقاط الأساسية لهذا المعيار والمتمثلة في تعريف الأصول غير الملموسة والاعتراف والقياس اللاحق بعد الاعتراف المبدئي، وكيفية الاطفاء والعرض والافصاح يتضح الآتي<sup>(1)</sup>:

يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) الأصول بأنها موارد تقع تحت سيطرة المنشأة نتيجة أحداث ماضية، ويتوقع منها حدوث تدفقات نقدية اقتصادية مستقبلية للمنشأة، وهذا يعني أن يكون الأصل قابلاً للتحديد لتمييزه عن الشهرة التي تعرف في IFRS3 بأنها منافع اقتصادية مستقبلية ناشئة عن أصول غير قادرة أن تكون محددة بمفردها ومعترف بها منفصلة، أما الأصول غير الملموسة فهي يجب أن تلي معيار امكانية التحديد بواسطة المحاسب عندما يكون ممكناً فصلها عن المنشأة، وعندما تكون ناشئة عن حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى، والسيطرة تعني قدرة المنشأة في الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتولدة من المورد والقدرة على منع الاخرين من الحصول على تلك المنافع، وبينما قد تكون هذه الحقوق قانونية بشكل عادي الا ان السيطرة قد تكون كذلك ثابتة في غياب الالزام القانوني بعوامل مثل المعرفة بالسوق أو المعرفة الفنية أو سر الصنعة، أما المنفعة الاقتصادية المستقبلية تشمل الإيرادات المستقبلية من بيع المنتجات أو الخدمات، وأيضا الوفورات في التكلفة.

يقوم الاعتراف بالأصول غير الملموسة على أساس مبدأ الاعتراف العام الذي ينطبق على التكاليف التي تحدث مبدئياً، للاستحواذ على أصل غير ملموس أو توليده داخلياً، بالإضافة الى البنود التي تحدث لاحقاً، وتؤدي الى الاضافة للأصل أو جزء منه أو خدمته والبنود الذي يلبي تعريف الأصل غير الملموس يجب أن يتم الاعتراف به، اذا كان من المحتمل أن منفعه الاقتصادية المنسوبة للأصل سوف تتدفق الى المنشأة، واذا كان يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق. وبخصوص القياس اللاحق بعد الاعتراف المبدئي يقدم هذا المعيار الخيار بين معالجتين بديلتين هما، نموذج التكلفة والذي يتطلب قياس الأصل بتكلفته ناقصاً أي استهلاك متراكم أو خسائر انخفاض قيمة متراكمة، ونموذج اعادة التقييم والذي يتطلب قياس الأصل بقيمته وفقاً لإعادة التقييم ناقصاً أي استهلاك متراكم لاحق أو أي خسائر انخفاض قيمة متراكمة لاحقة.

بخصوص اطفاء الأصول يقسم هذا المعيار الأصول غير الملموسة من حيث قابليتها لفئتين هما<sup>(2)</sup>:

1.الأصول غير الملموسة التي يتوجب اطفائها نظراً لوجود عمر انتاجي محدد لها أو فترة محددة للاستفادة منها واستخدامها.

<sup>(1)</sup> طارق عبدالعال حماد، دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق ، ص\_ ص (954\_962)

<sup>(2)</sup> محمد أبو نصار، جمعة حميدان، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، (عمان: دار وائل للنشر، 2009) ص (634)

2. الأصول غير الملموسة التي يتوجب عدم اطفائها نظراً لعدم وجود عمر انتاجي محدد لها أو فترة محددة للاستفادة منها واستخدامها أو عدد معين.

تكلفة الأصل غير الملموس تخضع لاستهلاك مناسب ومنتظم، وبافتراض أن العمر الاقتصادي للكثير من الأصول غير الملموسة يكون صعب التقدير، لذلك فإن القاعدة المطبقة هي أن العمر الافتراضي الأقصى هو 20 سنة، ويسمح بالاستهلاك على فترات عمر افتراضي أقصر بطبيعة الحال، والاستثناءات الوحيدة تكون في تلك الحالات التي يكون الحق القانوني فيها ذا عمر افتراضي أكثر من عشرين سنة، ويتوافر فيها أحد الشرطين التاليين<sup>(1)</sup>:

1. يكون للأصل غير الملموس وجود لا ينفصل عن أصل ملموس محدد، ففي هذه الحالة يمكن تحديد العمر الافتراضي بموثوقية ليتجاوز 20 سنة. أو  
2. يوجد سوق ثانوية نشطة للأصول غير الملموسة.

والدافع لهذه المتطلبات هو جعل العشرين سنة هي الحد الأقصى لمعظم الأصول غير الملموسة، وإذا وجد دليل مقنع بأن العمر الانتاجي للأصل غير الملموس أطول من 20 سنة حينئذ فإن الافتراض المسبق يكون مردود عليه، ويجب على المنشأة أن تستهلك الأصل غير الملموس على مدى فترة أطول، كما يجب أن تفصح المنشأة عن سبب رفض الاقتراح المسبق، ويلاحظ ان هذا المعيار يقر استهلاك كل الأصول غير الملموسة، ولم يوضح أن أي أصل يمكن أن يكون له عمر غير محدد. كما يتناول المعيار انخفاض قيمة الأصل غير الملموس (التدني)، فعند انخفاض القيمة القابلة للاسترداد للأصول غير الملموسة عن القيمة المسجلة لها، وسواء كانت تلك الأصول يتوجب اطفائها أم لا، يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36) انخفاض قيمة الموجودات.

فرق المعيار IAS38 بين كل من أنشطة البحث والتطوير وبالتالي معالجة النفقات المتعلقة بكل منها كما يلي<sup>(2)</sup>:

أ. مرحلة البحث: البحث هو استقصاء أصلي أو مرسوم يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة وإدراك علمي أو فني، لم يعترف هذا المعيار بأي أصل غير ملموس ناتج عن البحث، وقد طالب بوجود الاعتراف بالانفاق على البحث على أنه مصروف، وخير مثال لأنشطة البحث حسب هذا المعيار (الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة، أو البحث عن تطبيقات لنتائج البحث أو المعرفة الأخرى، أو البحث عن بدائل للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات، بالإضافة لعمليات وضع وتصميم وإجراء اختبار نهائي للبدائل الممكنة للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات الجديدة أو المحسنة). لذلك يجب اعتبار نفقات هذه الأنشطة بمثابة نفقات جارية.

<sup>(1)</sup> طارق عبدالعال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، ج5 (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2004) ص (354)

<sup>(2)</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سابق، ص (172)

ب.مرحلة التطوير: التطوير هو تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل اليها أو المعرفة الأخرى لخطة أو نموذج لانتاج مواد او ادوات او منتجات او عمليات او أنظمة او خدمات جديدة او محسنة بشكل ملموس قبل البدء بالانتاج أو الاستخدام التجاري. وخلافا لمرحلة البحث وانشطتها نص المعيار على امكانية الاعتراف بالاصل غير الملموس الناشئ من أنشطة التطوير، لكنه اشترط على المنشأة ان تفي بالعديد من الشروط التي تتطلب من المنشأة بيان مايلي<sup>(1)</sup>:

- 1.الجدوى الفنية لإكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح صالح للاستعمال او البيع.
- 2.نية المنشأة لإكمال الأصل غير الملموس واستعماله او بيعه.
- 3.قدرة المنشأة على استعمال الاصل او بيعه.
- 4.مقدرة الاصل غير الملموس على توليد منافع مستقبلية.
- 5.توفر الموارد الفنية والمالية المناسبة والموارد الأخرى لإكمال تطوير واستعمال او بيع الأصل غير الملموس.

تتمثل أنشطة التطوير في (تصميم وبناء واختبار نماذج سابقة للانتاج، أو تصميم الأدوات واجهزة التثبيت والقوالب والاصبغة التي تتضمن تقنية جديدة، أو تصميم وبناء وتشغيل واختبار بديل تم اختياره لمواد او اجهزة او منتجات او عمليات او أنظمة او خدمات جديدة او محسنة، بالإضافة لتصميم وبناء وتشغيل خطة تجريبية على نطاق ليس مجديا اقتصادياً).

اهتمام المعيار IAS38 بنفقات البحث والتطوير يرجع لأن هذه النفقات عملية معقدة نسبياً، حيث أن بعض التكاليف المنفقة على هذه الأنشطة قد لا تؤدي الى أية منافع مستقبلية، كما قد تبلغ هذه النفقات مبالغ كبيرة ولفترات اطول من الدورة المالية الواحدة.

في ظل الاهتمام المتزايد والتطور الهائل لمقابلة الاحتياجات التمويلية الكبيرة، والاستفادة من اقتصاديات الحجم الكبير لتخفيض التكاليف والولوج في الأسواق المالية وتوحيد السياسات التسويقية والتخلص من المنافسات غير العادلة، وكان لابد من التوجه الى خيار الاندماج بين الشركات رأسياً أو أفقياً، وكان لابد من مواكبة المحاسبة للتطورات التي تحدث للوحدات الاقتصادية، وللمستجدات على ساحة الأعمال، وتمثلت جهود المحاسبة فيما يتعلق بذلك في كثير من الجوانب أحدها المعايير المحاسبية الدولية، فصدر المعيار IAS 22 المتعلق باندماج الأعمال والذي حل محله بعد ذلك معيار التقرير المالي الدولي IFRS3 بذات المسمى، حيث جاء هذا المعيار نتيجة لتطور الفكر المحاسبي المتعلق باندماج الأعمال، وكذلك للتخلص من البدائل المحاسبية التي تفضي إلى اختلاف النتائج ويرتبط تنفيذها بأمور حكمية يتم معها تفعيل التقدير الشخصي، وتزامن اصدار هذا المعيار مع اصدار النسخ المعدلة من المعيارين IAS36 المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول، و IAS38 المتعلق بالأصول غير الملموسة، باعتبار تعلقهما مباشرة باندماج الأعمال.

<sup>(1)</sup>المرجع السابق، ص (172)

تدور المحاور الرئيسية للمعيار IFSR3 في مايلي<sup>(1)</sup>:

1. الاقتصار على استخدام طريقة الشراء كأسلوب محاسبي وحيد للمحاسبة عن اندماج الأعمال، والذي يطلق عليه أحيانا بأسلوب الاقتناء والتسمية الأخيرة هي المفضلة لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية، وبذلك فقد تم التوقف عن التعامل بأسلوب تجميع المصالح والذي يطبق في اندماج الأعمال التي تصنف كتوحيد المصالح، وقد جاء هذا التغيير بسبب الانتقادات المتزايدة والكثيرة التي توجه الى أسلوب تجميع المصالح الأمر الذي يقضي بعدم منطقيته وصعوبة تحقق الشروط التي توجب تطبيقه مجتمعة ومايرافق ذلك من صعوبة التأكد من تحقق هذه الشروط، اضافة الى صعوبة المقارنة بين حالات اندماج الأعمال التي تستخدم الأسلوبين.

2. يوجب هذه المعيار قياس الأصول والالتزامات الطارئة المقتناة بالقيمة العادلة فقط، نسبة للانتقادات التي توجه للتكلفة التاريخية وتكلفة الاستبدال والقيمة البيعية والقيمة القابلة للتحقق وغيرها.

3. لتحقيق التناسق بين معايير التقارير المالية الدولية فقد تبني مفهوم الانخفاض في قيمة الأصول وخصوصا للتعامل مع الشهرة حيث لم يعد مسموحا به إطفاء الشهرة بطريقة منتظمة وذلك لمنافاة الإطفاء المنتظم لواقع الشهرة حيث أنه في كثير من الاحيان لا يحدث أي انخفاض في قيمة الشهرة، فيكون الحكم عليها في ظل الإطفاء المنتظم بانخفاض قيمتها، وهذا مخالف واقعها، علاوة على أنه ليس شرطا أن يتساوى الإطفاء المنتظم مع النقص الحقيقي في قيمة الشهرة.

4. الشهرة السالبة يتم الاعتراف بها مباشرة كدخل في ربح أو خسارة الفترة وتبقى الأصول المحددة الملموسة بقيمتها العادلة.

5. يتم الاعتراف بتكاليف اعادة الهيكلة الى المدى الذي ينشأ فيه التزام يرتبط بها في تاريخ الاقتناء، وهذا يختلف عما كان معمولا به في ظل المعيار IAS22 حيث كان مسموحا الاعتراف بمثل هذه التكاليف بشكل منفصل كجزء من توزيع مخصصات تكاليف الاندماج لأغراض اعادة الهيكلة، والتي تم الاعتراف مسبقا في دفاتر وسجلات المنشأة المقتناة عند تحقق شروط معينة.

6. تحديد الجهة المقتنية للتأكيد على عدم جواز استخدام أسلوب توحيد أو تجميع المصالح.

6. التوسع في قضايا الافصاح.

عند تطبيق معيار الأصول غير الملموسة يجب مراعاة متطلبات معايير محاسبية أخرى، كمعيار المحاسبة الدولي (8) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء يجب مراعاته عند حساب التغير في القيمة المتبقية للأصول غير الملموسة، ومعيار المحاسبة الدولي (36) انخفاض قيمة الأصول، والذي يقتضي من المشروع القيام علي الأقل سنويا باختبار انخفاض قيمة المبلغ المسجل للأصل غير الملموس الذي لم تتم بعد اتاحتها للإستخدام، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (3)

<sup>(1)</sup> خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص\_ص (206\_208)



اندماج الأعمال وذلك عند امتلاك أصل غير ملموس في اندماج الاعمال، وكذلك عند تطبيق معيار التقارير المالية الدولي (8) القطاعات التشغيلية<sup>(1)</sup>.

مما سبق يلاحظ الباحث أن مفهوم ومعالجات الأصول غير الملموسة تطورت في مراحل متعددة ومتدرجة بدءاً بشهرة المحل، ثم بقية الأصول غير الملموسة، وهذا يدل على مدى مرونة مفهوم الأصول غير الملموسة من حيث انواعه ومن حيث مواكبه لأي أصول مستقبلية تحمل نفس الخصائص المميزة لهذه الأصول، خاصة في ظل تنامي اقتصاد المعرفة، كما أن معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية ستتطور لتتناول المعالجة المحاسبية لهذه الأصول بصورة مفصلة ومحددة لكل مجموعة أصول أو لكل أصل غير ملموس على حده، وذلك بتقسيم هذه الأصول الى أصول غير ملموسة مولدة داخليا، وأصول غير ملموسة مشتتة.

---

<sup>(1)</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 333\_335