



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم علوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

القياس والافصاح المحاسبي على الأصول غير الملموسة في
القوائم المالية وأثرها على تقييم المؤسسات
-دراسة حالة: شركة شيحاني للمقاولات بالوادي-

إشراف الأستاذ

من اعداد الطلبة

د، مايدة محمد فيصل

• حميد عبد السلام

• خلايفة الطاهر

• خلايفة اسماعيل

الصفة	الجامعة	الاسم واللقب
رئيسا	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	د. زيدي البشير
مشرفا ومقررا	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	د. مايدة محمد فيصل
مناقشا	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	د. بن موسى بشير

السنة الجامعية: 2019/2018

الشكر والعرفان

الحمد لله نستعينه ونشكره ونهتدي به، الذي يسرى لنا أمرنا وهون علينا

الصعب حتى تم إنهاء هذا العمل

فالحمد لله حمدا يليق بكامله وثناء يليق بعظمته وأصلي واسلم على خير

خلقه محمد عليه أفضل الصلاة وأزكى التسليم

نتوجه بجزيل شكرنا وامتناننا إلى الأستاذ المشرف فيصل مائدة ومساعدته

وليد مرغني جزاهم الله

خييرا على ما قدمه لنا من تعليمات وتوجيهات ساهمت في إثراء موضوع

دراستنا

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة وإلى كل يد كريمة

أمدتنا بالعون وجميع من ساهم من قريب أو من بعيد ولو

كان بحرف واحد لرفع معنوياتنا ولم يبخل علينا بالنصيحة والتوجيه

وكل من أعاننا ولو بكلمة طيبة،

كما نتقدم بالشكر لكل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية الذين غدوا أذهاننا

وأناروا عقولنا،

الأهداء

لهدي هذا العمل المنواضع الى

والدينا الكرماء

وإلى كل العائلة والاقارب

ولهدي أيضا الى كل قريب أو بعيد من الأصدقاء

والى كل زملاء الدراسة من الطور الابتدائي الى الطور الجامعي

نسأل المولى عز وجل ان يوفقنا لما تحب ويرضى ،،،لكم جميعا

الملخص

جاءت هذه الدراسة من أجل معالجة موضوع القياس والإفصاح عن الأصول غير ملموسة في المؤسسات الاقتصادية، ودور الإفصاح عن تلك الأصول في خدمة مستخدمي التقارير المالية، والتعرف على المعايير الدولية الخاصة بمعالجة الأصول غير الملموسة ومنها المعيار المحاسبي الدولي رقم "38 الأصول غير الملموسة"،

لتحقيق أهداف الدراسة تم استعمال المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري والذي يتناسب مع طبيعة موضوع الدراسة، كما تم استعمال منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي، وقد تم تقسيم الدراسة إلى فصلين حيث يعالج الفصل الأول الدراسة النظرية للقياس والإفصاح المحاسبي للأصول غير الملموسة، والفصل الثاني تضمن الدراسة التطبيقية لمؤسسة شيحاني للمقاولات،

الكلمات المفتاحية: قياس، افصاح، اصول غير ملموسة، قوائم مالية،

résumé

This study is intended to address the measurement and disclosure of intangible assets in economic institutions the role of disclosure of such assets in the service of users of financial reports ;and the recognition of international standards for the treatment of intangible assets including IAS 38 Intangible assets the analytical , In order to achieve the objectives of the study, which is appropriate to the ,descriptive method was used in the theoretical aspect , and a case study was used in the applied side.nature of the subject of the study The first chapter deals with the ,The study was divided into two chapters theoretical study of measurement and accounting disclosure of the intangible , Applied Study of Shehani Contractin Est.assets

فهرس الجداول والاشكال

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
45	يوضح معدلات الإهلاك الأصول في شركة شيحاني	(2 . 1)
46	نموذج التكلفة التاريخية للأصول الثابتة و إهلاكها لسنة 2018	(2 . 2)
50	الميزانية “جانب الأصول“ للسنة المالية 2017	(2،3)
51	“جانب الخصوم“ للسنة المالية 2017	(2،4)

قائمة الاشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
41	الهيكل التنظيمي لشركة شيحاني	01

الفهرس	
الصفحة	العنوان
	الشكر والعرفان
	الاهداء
	الملخص
	فهرس الجداول والاشكال
	فهرس المحتويات
أ	المقدمة
الفصل الأول	
الأدبيات النظرية للقياس والافصاح المحاسبي عن الاصول غير الملموسة في القوائم المالية	
6	د-تمهيد
7	المبحث الأول: أساسيات حول القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة
7	المطلب الأول: ماهية الأصول غير الملموسة
9	المطلب الثاني: المعيار المحاسبي المتعلق بالأصول غير الملموسة
13	المطلب الثالث: القياس المحاسبي
14	المطلب الرابع: تحليل العلاقة بين الأصول غير الملموسة والقوائم المالية
22	المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة
22	المطلب الأول : ماهية الإفصاح المحاسبي
30	المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية
32	المطلب الثالث : تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية
36	الخلاصة
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لشركة شيحاني	
38	تمهيد
39	المبحث الأول: بطاقة تعريفية لشركة شيحاني
39	المطلب الأول: نشأة شركة شيحاني للمقاولة وأهم نشاطاتها

40	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة شيحاني
43	المطلب الثالث : الدور الاقتصادي للشركة
44	المبحث الثاني : القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية
44	المطلب الأول : قياس الأصول غير الملموسة
49	المطلب الثاني : الإفصاح عن الأصول غير الملموسة
54	خلاصة
56	الخاتمة
59	قائمة المصادر والمراجع
	الملاحق

مقدمة

شهد الاقتصاد العالمي في الآونة الأخيرة الكثير من التطورات والتغيرات واسعة النطاق، تمثل أبرزها في تزايد أهمية العناصر غير الملموسة المتمثلة في المعرفة والتكنولوجيا ومهارات الأفراد وغيرها من العوامل التي أصبحت المصدر الأساسي لتحقيق الثروة والدخل وتعزيز ما تمتلكه منشآت الأعمال من ميزات تنافسية تساعدها على البقاء والنمو، وقد صاحب ذلك ارتفاع القيمة السوقية لمنشآت الأعمال بصورة تفوق أضعاف قيمتها الدفترية وخاصة في القطاعات كثيفة المعرفة والتكنولوجيا مثل الاتصالات والأدوية والبرمجيات، ويرجع ذلك إلى قصور النموذج المحاسبي الحالي في معالجته للعناصر غير الملموسة، حيث لا يتم الاعتراف بها كأصول إلا في حالة شراءها من الغير الأمر الذي أفقد القوائم المالية الكثير من ملائمتها وقابلتها للمقارنة،

تعتبر الأصول غير الملموسة هي أحد العوامل المساهمة في تحديد التفاوت بين قيمة الشركة حسب السجلات المحاسبية الخاصة بها، وقيمة الشركة حسب قيمتها السوقية، ومع أخذ ذلك الجدل في الاعتبار من الضروري أن نفهم الطبيعة الحقيقية للأصول غير الملموسة من وجهة نظر المحاسبين، الملاحظ أن الأصول غير الملموسة لم تأخذ الإرشاد والتوجيه المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية إلا حديثا من خلال المعيار المحاسبي الدولي 38 الخاص بالأصول غير الملموسة في عام 2002 وإتبع ذلك صدور قرار وزارة التجارة الخارجية رقم 345 لسنة 2002 بشأن تعديل بعض أحكام القرار 503 لسنة 1997 الخاص بالمعيار المحاسبي،

لم تكن مشكلة الأصول غير الملموسة ممثلة في عدم التحديد الواضح لكيفية قياسها والاعتراف بها فقط وإنما تكمن أيضا في كيفية الإفصاح عنها، فنتيجة للتغيرات التي طرأت على الاقتصاد الحالي والذي أصبح يسمى باقتصاد المعرفة، أصبح هناك حاجة ماسة لمراعاة متطلبات الإفصاح الحالية التي يحتاجها المستثمرين وازدادت أهمية بعض العناصر التي لم تكن مهمة من قبل، فقد أصبح الإفصاح عن الأصول غير الملموسة مطلبا أساسيا،

2- إشكالية البحث

جاءت مشكلة هذه الدراسة والتي يمكن صياغتها في السؤال الرئيسي التالي
 ما مدى تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في تقييم المؤسسات ؟
 ومن هذا السؤال تتمثل مشكلة الدراسة في الإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية:

3- التساؤلات الفرعية

- هل يؤثر الإفصاح المحاسبي على مصداقية المعلومات المحاسبية؟
- هل يؤثر القياس على الأصول غير الملموسة في المؤسسات الاقتصادية؟

4 فرضيات الدراسة

- يؤثر الإفصاح المحاسبي على مصداقية المعلومات المحاسبية؟
- يؤثر القياس على الأصول غير الملموسة في المؤسسات الاقتصادية؟
- اعتماد أساس التكلفة التاريخية يعتبر أكثر ملائمة لقياس التثبيات المعنوية؟
- تؤثر الأصول غير الملموسة على القيمة السوقية للمؤسسات الاقتصادية؟

5 مبررات اختيار الموضوع

- يتطلب تخصص دراستنا دراسة ومعرفة هذه المواضيع،
- الرغبة الذاتية في البحث في هذا الموضوع وإسقاط الجانب النظري على التطبيقي،

6 منهجية الدراسة

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة لكونه من أكثر المناهج استخداماً في الدراسات الاجتماعية والإنسانية ولأنه يناسب الظاهرة موضوع الدراسة وسيتم الحصول على المعلومات الثانوية من خلال الدراسات المتخصصة و المراجع العلمية والدوريات، وكذلك الرجوع إلى الدراسات السابقة في مجال الأصول غير الملموسة، وكذلك من خلال أسلوب التحليل المناسب وهو (تحليل المحتوى) المستخدم في الدراسة لبيان مدى القياس و الإفصاح المحاسبي عن هذه الأصول في التقارير المالية، والحاجة إلى تطوير المعايير المحاسبية بما يسمح بالإفصاح عن الأصول غير الملموسة ضمن التقارير المالية،

حدود الدراسة

الحد المكاني : تم إجراء الدراسة الميدانية في شركة شبحاني للمقاوله ،

الحد الزمني: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة (في الفترة الممتدة من 01مارس على 13 جوان)

الدراسات السابقة

1- دراسة بكارى بلخير، أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات قطاع المحروقات في الجزائر، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار(ENSP)، دكتوراه، جامعة الجزائر، 2010 الإشكالية: إلى أي مدى يمكن أن يؤثر اختيار تقييم مالي دون آخر في إبرام اتفاقية شراكة بالنسبة للوحدات التابعة لمؤسسات قطاع المحروقات في الجزائر؟

هدف الدراسة

-تقديم مقترحات للممارسين المهنيين بشأن التقييم مؤسسات قطاع المحروقات لأغراض الشراكة،

-تباين مدى أهمية إيجاد قيمة المؤسسة وفق العديد من المقاربات وعدم الإكتفاء بمقاربة واحدة لعملية التقييم، فهذا يعطي للمؤسسة أكبر قدر على التفاوض،

-محاولة إنشاء برنامج مصغر للتقييم المالي للمؤسسات وفق مقارنة النفقات،

2 دراسة محمد عبد الحكيم السايح، تقييم الأصول الثابتة وفق SCF دراسة حالة مخبر الأشغال العمومية، وحدة ورقة، جامعة ورقلة، 2010،

الإشكالية المدروسة : ما هي قواعد التقييم ومعالجة حسابات الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي؟
هدف الدراسة:

- محاولة إبراز كيفية تقييم ومعالجة الحسابات المتعلقة بالأصول الثابتة،

3 بعنوان "تطوير القياس والتقرير المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في ظل اقتصاد المعرفة"،

هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى تطوير متطلبات القياس والتقرير المحاسبي عن الأصول غير الملموسة الواردة في المعيار المصري رقم 23 "الأصول غير الملموسة"،

4-بعنوان "المعالجة المحاسبية لرأس المال الفكري وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم : 38 الأصول غير الملموسة"،

هدفت الدراسة إلى أولاً : معرفة مفهوم رأس المال الفكري ومكوناته ووضع هذا المفهوم على ميزان الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية

ثانياً : استكشاف أهم الطرق التي عاجلت أو حاولت معالجة قياس وتقييم رأس المال الفكري

ثالثاً : شرح أسس ومعايير الاعتراف ومعرفة طريقة قياس رأس المال الفكري وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "الأصول غير الملموسة"،

5- تقييم تجربة الجزائر في إعادة تقويم الأصول الثابتة القابلة للإهلاك : دراسة تحليلية ميدانية، من إعداد الباحثة نجوى بلقاسم عبد الصمد، 2009، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طريقة إعادة تقويم الأصول كمدخل

لمحاسبة التضخم وتتبع وتقييم المراحل و الإجراءات المتخذة في المؤسسات العمومية الجزائرية لإعادة تقييم الأصول الثابتة والأهداف المرجوة منها، وأظهرت نتائج الدراسة أن إعادة تقويم الأصول الثابتة المستهلكة دفترياً أو على

وشك الاهتلاك وما تزال تعمل بالطاقة الإنتاجية نفسها مما يجعل الحسابات تعطي صورة أكثر واقعية وأن أساس التقييم الموحد سيسهل إجراء مقارنة أداء المؤسسات، وتمكن إعادة التقييم المؤسسات من إعادة التوازن لوضعيتها

المالية من دون أن تؤثر سلباً في نتائج المؤسسات، وأوصت الدراسة الجهات المخولة بالتشريع بإجراء دراسة عميقة في إطار محددات القوانين الأخرى للتقليل من الصعوبات التي تواجهها المؤسسات جراء تطبيقها لإعادة التقييم مع

مشاركة ذوي الاختصاص في اختيار الأرقام القياسية المناسبة التي تعد على أساسها معاملات إعادة التقييم في ضوء التطبيقات السابقة،

6- دراسة الباحث سفير محمد، "الإفصاح في المؤسسات في ظل المعايير المحاسبية الدولية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009. تطرق صاحب هذه الدراسة إلى مدى إيفاء الإفصاح عن المعلومات المالية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية و احتياجات مختلف المستخدمين، وذلك من خلال التعرض إلى تطور الإفصاح عن المعلومات المالية في ظل تطور المحاسبة بالإضافة إلى علاقة المحاسبة بنظام المعلومات من خلال الإفصاح في القوائم المالية، ثم تطرق الطالب إلى طبيعة المحيط المحاسبي الدولي من خلال تنظيم المحاسبة الأنجلوسكسونية والفرانكفونية ومدى تباين الإفصاح بين هذين التوجهين، وكذا الجهود المبذولة من طرف الدول والمنظمات المهنية لتحقيق التوافق المحاسبية الدولي، وفي الأخير تطرق الطالب إلى الخيار الجزائري بالتكيف مع متطلبات الإفصاح الدولي وهذا من خلال الإصلاحات التي قام مجلس المحاسبة وذلك يتبنى المعايير المحاسبة الدولية، IAS/ IFRS

أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في بيان أثر القياس والإفصاح على الأصول غير الملموسة باعتباره وسيلة رقابة بما يقدمه من معلومات للجهات المختصة، ووسيلة فعالة يتم الاعتماد عليها في إعداد التقارير وتنظيم الحسابات التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، إضافة إلى الإفصاح في القوائم المالية الذي يجب أن يتمتع بالخصائص اللازمة حسب ما ينص عليه المعيار الدولي رقم 38،

أهداف الدراسة

- الوقوف على واقع الأصول غير الملموسة في القوائم المالية للمؤسسات،
- تهدف إلى تحليل اثر الأصول غير الملموسة على القيم السوقية للمؤسسات،
- معرفة مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية،
- بيان مدى التزام الشركات بمعايير الإبلاغ المالي المتعلقة بالأصول غير الملموسة،

هيكل الدراسة

لإنجاز هذه الدراسة قمنا بتقسيمها إلى فصلين، تضمنت تلخيصا عاما واختبارا للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث وعرضا للنتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير خلصنا إلى خاتمة قدمنا فيها بعض التوصيات التي رأينا بأنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها،

الفصل الأول: الدراسات النظرية للقياس والإفصاح للأصول غير الملموسة في المؤسسات الاقتصادية،

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لشركة شبحاني للمقاولات،

الفصل الأول

الأدبيات النظرية للقياس والافصاح المحاسبي عن الاصول غير
الملموسة في القوائم المالية

تمهيد

بتحول الاقتصاد بنهاية القرن العشرين وبداية القرن الواحد والعشرون من اقتصاديات الصناعة إلى اقتصاديات المعرفة برزت أهمية الأصول غير الملموسة إلى جانب الدور الذي تقوم به الأصول الملموسة، وذلك كون المؤسسات تسعى دوماً على البقاء رهن الابتكار والتجديد والجودة الشاملة وسرعة الاستجابة والمرونة وخفض التكلفة، وهذا يستلزم الاستثمار بمبالغ ضخمة في مصادر الحصول على المعرفة مثل البحوث والتطوير وتدريب قوة العمل واقتناء وتحديث تكنولوجيا المعلومات وبناء قواعد معلومات عن العملاء والموردين، ومن ثم بدأت تظهر أهمية الأصول غير الملموسة بأنواعها المختلفة مثل براءات الاختراع، وحقوق التأليف في هذا الفصل سيتم تناول الإطار النظري للدراسة وذلك من خلال:

المبحث الأول : أساسيات حول القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة

المبحث الثاني : الافصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة

المبحث الأول: أساسيات حول القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة

حاولنا من خلال هذا المبحث التعرف على القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وذلك من خلال تعريف الأصول غير الملموسة وطرق قياسها

المطلب الأول: ماهية الأصول غير الملموسة

أولاً: مفاهيم مختلفة للأصول غير الملموسة

اختلف المحاسبون بشأن وضع مفهوم محدد وواضح للأصول غير الملموسة لعدم وجودها المادي الملموس، وصعوبة تحديد قيمتها، إضافة إلى صعوبة تحديد الفترة التي يستمر فيها الأصل في تقديم المنافع المتوقعة الحصول عليها منه، هناك الكثير من المحاولات لتعريفها منها:

1/ يعرف الأصل على أنه كل شيء مملوك للمشروع وله قيمة¹،

2/ يعرف بأنه عامل من عوامل الإنتاج²

3/ عرف بالموارد الاقتصادية التي يمتلكها المشروع، أو له حق السيطرة عليها نتيجة أحداث سابقة، ويعتقد أن تتدفق منها منافع مستقبلية محتملة للمشروع³،

4/ عرف بأنه التكلفة الواجب دفعها للاستحواذ على الخدمات المستقبلية المتوقعة الحصول عليها من ذلك الأصل⁴،

ثانياً: خصائص الأصول غير الملموسة

تتميز الأصول غير الملموسة بخاصيتين رئيسيتين هما⁵:

1/ ليس لها وجود مادي ملموس،

2/ عدم التأكد من قيمة المنافع المستقبلية المتوقعة منها،

بالإضافة إلى الخاصيتين الرئيسيتين السابقتين هناك بعض الخصائص التي تتميز بها هذه الأصول والتي يتفاوت وجودها بين أصل وآخر، ومن أهم هذه الخصائص هي التغيرات السريعة في قيمتها السوقية، كما أن بعضها ليس

¹ حلمي نمر، نظرية المحاسبة المالية (القاهرة: دار النهضة العربية)، 1981، ص13

² رمضان محمد غنيم، المحاسبة المتقدمة (عمان: دار مكتبة الخامد للنشر والتوزيع، 1881 ص277

³ محمد مطر، نظرية المحاسبة (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات) 2010 ص233

⁴ محمد نصر الهواري، دراسات في نظرية المحاسبة (القاهرة: مكتبة معبر شمس) 1966، ص29

⁵ محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والافصاح، عمان الأردن 2007

له قيمة سوقية محددة وذلك لارتباط منفعه بالمنشأة نفسها كشهرة الشركة، والتي لا يمكن بيعها بمعزل عن المنشأة المرتبطة بها،

ثالثاً: أنواع الأصول غير الملموسة

يمكن تقسيم الأصول غير الملموسة إلى نوعين رئيسيين هما¹:

1/ أصول غير ملموسة قابلة للتمييز بشكل مستقل، وتمثل في براءة الاختراع وحقوق الطبع والملكية الفكرية والعلامات التجارية المسجلة والإيجارات التمويلية والتراخيص ومصاريف التأسيس والأبحاث،

2/ أصول غير ملموسة غير قابلة للتمييز بشكل مستقل، وهذه تتمثل في الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً وتتمثل في شهرة الشركة،

رابعاً: تحديد تكلفة الأصول غير الملموسة

نظراً للخصائص التي تتميز بها الأصول غير الملموسة، عن غيرها من الأصول الثابتة أو المتداولة، ومنها صعوبة تحديد قيمتها، وتحديد العمر الزمني التي يستمر فيها الأصل في تقديم خدماته للوحدة الاقتصادية، فقد نشأت صعوبة أخرى، تمثلت في تحديد تكلفة الأصل غير الملموس من جهة، وصعوبة تحديد العمر المناسب لإطفاء الأصل (وهو النقص التدريجي الذي يطرأ على قيمة الأصل غير الملموس) من جهة لأخرى،

"وقد جرت العادة من الناحية المحاسبية على ترحيل النقص التدريجي في قيمة الأصول غير الملموسة مباشرةً إلى حساب الأصل، الأمر الذي يترتب عليه أن يمثل رصيد الأصل القيمة التي لم تخضع للخفض التدريجي بعد، وعلى الرغم من ذلك فإنه لا يوجد ما يمنع من ترحيل النقص التدريجي في قيمة الأصول غير الملموسة إلى حساب خاص بها يشبه حساب مجمع الإهلاك بالنسبة للأصول الملموسة، وقد يدرج النقص التدريجي للأصول غير الملموسة ضمن التكاليف الصناعية أو الإدارية أو البيعية اعتماداً على طبيعة الأصل غير الملموس، فالأصل غير الملموس المطفئ في العملية الصناعية يعتبر الخفض في قيمته جزءاً من التكاليف الصناعية غير المباشرة، أما الخفض الخاص بأصل غير ملموس متعلق بعملية البيع (مثل ذلك تكاليف تصميم بعض الأغلفة والعبوات) فإنها بلا شك تعتبر مصاريف بيعية"²،

تنقسم الأصول غير الملموسة لتحديد تكلفتها إلى³:

¹ التميمي، عباس، والسعد، عبدالحسين (الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً ومتطلبات الإبلاغ المالي عنها) مجلة كلية الإدارة والإقتصاد جامعة بغداد، 2013 ص 46-72

² نور أحمد، المحاسبة المالية للقياس والافصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المصرية، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية، سنة 2000

³ جعفر عبد الإله، المحاسبة المالية مبادئ القياس والافصاح المحاسبي، الطبعة الأولى، الأردن، دار الحزبين، سنة 2003

الفصل الأول: الادبيات النظرية للقياس والافصاح المحاسبي عن الاصول غير الملموسة في القوائم المالية

1/ الأصول غير الملموسة المحددة، فقد يتم شراؤها من الغير، أو إنشائها أو اختراعها أو تطويرها داخل الوحدة الاقتصادية نفسها، وتحدد تكلفتها في ثمن شراؤها أو إنشاؤها مضاف إليها جميع المصاريف الأخرى التي تتحملها، وتُقيّد في الدفاتر على أساس تكلفة الاقتناء أو تكلفة الإنشاء أو الاختراع،

2/ أما فيما يخص الأصول غير الملموسة التي يصعب تحديدها مثل شهرة الشركة فقد جرى العرف المحاسبي على عدم إثباتها إلا في حالة حدوث عملية تبادلية (شراء- بيع)، أي في حالة شراؤها ضمن مجموعة من الأصول الأخرى، أي عند شراء منشأة قائمة بما فيها الشهرة وتمثل قيمة الشهرة في هذه الحالة بالفرق بين ثمن الشراء المدفوع في المنشأة ككل والقيمة العادلة لصافي أصول هذه المنشأة،

يتم إطفاء الأصول غير الملموسة، باستخدام طريقة القسط الثابت، على أن يجعل حساب الأصل نفسه دائماً بقسط الإطفاء بدل من توسيط حساب مجمع الاستهلاك، كما هو الحال في الأصول الثابتة الملموسة،

المطلب الثاني: المعيار المحاسبي المتعلق بالأصول غير الملموسة

تعد الأصول غير الملموسة مهمة بالنسبة للعديد من المنشآت في أغلب القطاعات الصناعية مثل براءات الاختراع، وقطاعات الخدمات مثل أعمال تطوير برامج الحاسب الآلي، وتتكون هذه الأصول من نوعين؛ يشمل النوع الأول الأصول التي يمكن تمييزها بشكل مستقل مثل حقوق الطبع، أما النوع الثاني فيمثل تلك الأصول التي لا يمكن تمييزها عن المنشأة ولا عن بعضها ولا حتى الأصول الأخرى مثل خبرات ومهارات الموظفين وخدمات البيع والكفاءة الإدارية، وقد شجعت أهمية هذا النوع من الأصول العديد من الجهات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة في كافة الأقطار (مثل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، ومجلس معايير المراجعة ولجنة معايير المحاسبة الدولية) على وضع معايير تتناول بالتحديد المواضيع المتعلقة بالأصول غير الملموسة، غير أن طبيعة تلك الأصول تتضمن العديد من المشاكل (مثل القياس) بالنسبة للمحاسبين، الذين يسعون لتمثيل عادل لجميع الأصول بالقوائم المالية،

أولاً: ماهية المعيار :

1. هدف المعيار:

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للموجودات الغير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار إن تعترف المنشأة بالموجود إذا تم تلبية مقاييس معينك ، كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للموجود الغير الملموس ويتطلب افصاحات معينة بشأن الموجودات الغير الملموسة

2. نطاق المعيار :

يجب أن تطبق جميع المنشآت هذا المعيار في محاسبة الموجودات الغير الملموسة باستثناء :

*الموجودات الغير الملموسة التي يغطيها معيار دولي آخر ،

*الموجودات المالية كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون الأدوات المالية

*حقوق المعادن والإنفاق على استكشاف أو التطوير واستخراج المعادن والنفط و الغاز الطبيعي و المصادر غير المتجددة المشابهة ،

*الموجودات الغير الملموسة التي تتكون في منشآت التأمين ،

3. تعريفات خاصة بالمعيار :

*الموجود غير الملموس : هو موجود قابل للتحديد أو غير نقدي بدون جوهر مادي يحتفظ به لاستخدامه في إنتاج

أو تزويد البضائع او الخدمات أو لتأجيره للآخرين أو لأغراض إدارية ،

*الإطفاء : هو التحميل المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك لموجود غير ملموس على مدى عمره النافع ،

*المبلغ القابل للاستهلاك :هو تكلفة موجود ، أو مبلغ آخر بديل عن التكلفة في البيانات المالية مخصصا منه القيمة التخريدية ،

*التكلفة :هي مبلغ النقد أو معدلات النقد المدفوعة أو القيمة العادلة للمقابل الأخر المقدم لامتلاك موجود في تاريخ امتلاكه أو إنتاجه،

*السوق النشطة : هو السوق الذي تتوفر فيه الشروط التالية :

أ. البنود التي تتم المتاجرة بها داخل السوق المتجانسة ،

ب. من الممكن وفي أي وقت إن يوجد فيه بائعون ومشتررون راغبون ،

ج. الأسعار متوفرة للجمهور ،

*حسارة الانخفاض في القيمة : هي الزيادة في المبلغ المسجل لموجود عن مبلغه القابل للاسترداد ،

* القيمة العادلة : هي المبلغ الذي يمكن مقابله مبادلة ذلك الموجود بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية

التبادل ،

ثانيا : متطلبات المعيار:

1. الاعتراف بالأصول غير الملموسة :

يتم الاعتراف ببند ما كأصل غير ملموس عند توفر شرطين هما :

- أ. من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل المسيطر عليه ملكيا إلى المنشأة ،
- ب . إن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية وأي أصل غير ملموس لاستوفي الشرطين أعلاه تعتبر تكاليفه مصروف إيرادي يقفل في بيان الدخل ،

2. قياس الأصول غير الملموسة :

أ. قياس أولي للأصول الغير الملموسة :

- يتم قياس بند الأصول الغير الملموسة المؤهلة للاعتراف به كأصل على أساس التكلفة وتشمل التكلفة مايلي :
- . سعر الشراء بما في ذلك أي رسوم استيراد وضرائب الشراء غير المستردة ، مطروحا منه الخصومات والحسومات التجارية ،

التكاليف المتعلقة بشكل مباشر لهيئة الأصل للاستخدام مثل منافع الموظفين والرسوم المهنية وتكاليف الفحص ،

ب . القياس اللاحق بعد الاعتراف :

بعد الاعتراف المبدئي بالأصل غير الملموس يتطلب المعيار قياس الأصول الغير الملموسة باستخدام احد النموذجين التاليين :

*نموذج التكلفة : أي عند إعداد القوائم يتم تسجيل الأصل الغير الملموس بالتكلفة مطروحا منه الإطفاء المتراكم ومجموع خسائر انخفاض إن وجد ،

*نموذج إعادة التقييم : أي عند إعداد القوائم يتم تسجيل الأصل الغير ملموس بقيمة العادلة مطروحا الإطفاء المتراكم ومجموع خسائر الانخفاض إن وجد، ويتم تحديد القيمة العادلة من خلال سوق نشط وان يتم إعادة تقييمها بانتظام بحيث لا يختلف المبلغ المسجل في تاريخ قائمة المركز المالي بشكل كبير عن قيمته العادلة ،

3. إطفاء الأصول غير الملموسة :

أ. فترة الإطفاء :

يجب تخصيص المبلغ القابل للاستهلاك لموجود غير ملموس على أساس منتظم على مدى أفضل تقدير لعمره الإنتاجي ، وهناك افتراض قابل للتنفيذ أن العمر النافع لموجود غير ملموس لن يزيد عن عشرين سنة من تاريخ توفر الموجود للاستعمال ، والإطفاء يجب إن يبدأ عندما يصبح الموجود متوفرا للاستعمال

ب . طريقة الإطفاء :

يمكن استخدام مجموعة طرق إطفاء مختلفة لتخصيص المبلغ القابل للاستهلاك لموجود على أساس منتظم على مدة عمره الإنتاجي ، وهذه الطرق تشمل طريق القسط الثابت وطريقة الرصيد المتناقص وطريقة وحدة الإنتاج ، ويتم اختيار الطريقة المستخدمة لموجود ما بناء على النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية ويتم تطبيقها باستمرار من فترة لأخرى إلا إذا كان هناك تغير في النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية التي سيتم اشتقاقها من ذلك الموجود ،

ويتم الاعتراف عادة بالإطفاء على أنه مصروف ، على انه في بعض الأحيان تستوعب المنشأة المنافع الاقتصادية المتضمنة في موجود في إنتاج موجودات أخرى بدلا من أحداث مصروف ، وفي هذه الحالات يشكل مبلغ الإطفاء جزءا من التكلفة الموجودة ويتم إدخاله في المبلغ المسجل ،

ثالثا: استبعاد من الدفاتر والإفصاح :

1. استبعاد من الدفاتر (إلغاء الاعتراف) :

يجب أن يلغى إثبات أصل غير الملموس عند :

✓ الاستبعاد؛

✓ عندما لا يتوقع حدوث منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو استبعاده؛

ويجب أن يحدد المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات أصل غير ملموس بالفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد إن وجدت والمبلغ الدفترى للأصل ، ويجب أن يثبت ضمن الربح أو الخسارة عندما يلغى إثبات الأصل ، ولا يجوز ان تصنف المكاسب على أنها إيراد ،

2. الإفصاح :

يجب أن تفصح البيانات المالية عن مايلي لكل فئة من الموجودات الغير الملموسة ، وتميز بين الموجودات غير الملموسة المولدة داخليا و الموجودات الغير الملموسة الأخرى :

(أ) الأعمار النافعة أو المعدلات الإطفاء المستخدمة ،

(ب) طرق الإطفاء المستخدمة ،

(ج) إجمالي المبلغ المسجل و الإطفاء المتراكم (مجمع مع خسائر انخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة ،

(د) بند بيان الدخل الذي يدخل ضمنه إطفاء الموجود غير الملموس ،

(هـ) مطابقة المبلغ المسجل في بداية ونهاية الفترة ،

المطلب الثالث: القياس المحاسبي

أولاً: مفهوم القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي أحد وظائف المحاسبة الأساسية، حيث أنه المؤثر الأكبر على المعلومة المحاسبية المالية التي تظهر في القوائم المالية،

تعددت تعريفات القياس المحاسبي، نذكر منها:

1/ عرف بأنه التقدير، فهو ما قاس الشيء قياساً أو مقايسة أي قدره تقديراً بكذا وإلى كذا، و اقتاس الشيء بغيره وعلى غيره ومنه المقياس ومعناه المقدار¹،

2/ عرف بأنه عملية ترجمة وتفسير الوصف اللفظي إلى وصف رقمي على أن ينصرف هذا الوصف إلى خاصية معينة في الشيء موضوع القياس، وهذا يتطلب عادة تعريف الشيء موضوع القياس بوضوح ثم تحديد قواعد القياس وهي الإجراءات التي تنتهي بتحديد رقم معين لكل خاصية من الخصائص المختلفة المراد قياسها²،

3/ كما عرف بأن القياس يتمثل في المطابقة بين الخصائص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي³

ثانياً: معايير القياس المحاسبي

لكي تكون عملية القياس ذات جدوى لأي وحدة اقتصادية، ولكي تحقق أهدافها من عملية القياس لا بد من وجود مجموعة من المعايير، تتلخص هذه المعايير في الآتي:

¹ أبو الفاضل جمال الدين بن منظور، لسان العرب (بيروت: دار صادر 1990)، ص 187

² عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة (الكويت: ذات السلاسل للطباعة والنشر 1990)، ص 62

³ عبد الرازق قاسم الشحادة وآخرون، نظرية المحاسبة (عمان: زمزم ناشرون وموزعون 2011)، ص 114

1/ الموضوعية:

يتم التأكد من موضوعية القياس المحاسبي من خلال¹
أ/ القيام بعملية القياس المحاسبي من أطراف مختلفة والتوصل إلى النتائج نفسها مما يقدم دليلاً على عدم التحيز،
ب/ اختيار مدي تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية،
إن معيار الموضوعية من أهم معايير القياس المحاسبي لأنه يستلزم الدقة في اختيار أداة القياس وعدم الاعتماد على التقدير الشخصي،

2/ الملائمة:

يعد معيار الملائمة من أهم خصائص المعلومات المحاسبية ويعني أن تتلاءم تلك المعلومات مع الهدف من قياسها، وقدرة هذه المعلومات على إبراز القيمة الحقيقية للموارد المتاحة، وهناك نوعان من الملائمة هما²:

- الملائمة العامة للمعلومات المحاسبية: والتي تعني توفير المعلومات لكافة نماذج القرارات المختلفة، وليس لنموذج معين، والواضح أن الملائمة العامة هي صميم عمل المحاسب وهو توفير المعلومات لمختلف متخذي القرارات،

- الملائمة الخاصة للمعلومات المحاسبية: وتعني أن تكون المعلومات ملائمة لنوع معين من القرارات، وترتبط بما يراه المستخدم، وهي ترتبط بتأثير المستخدم الذي يستطيع أن يحول المعلومات العامة إلى معلومات تتلاءم مع نموذج قراره،

3/ القابلية للتحقق:

يعد هذا المعيار من أهم معايير القياس وذلك لأنه قد يكون القياس ذو منفعة كبيرة، وتتوفر فيه الشروط إلا أنه يصطدم بالواقع مما يجعله غير قابل للتطبيق العملي، أو أن عملية تطبيقه تواجه صعوبات لا يمكن تذليلها، وحتى يكون القياس قابلاً للتطبيق العملي يجب أن تتوفر فيه العوامل الآتية³

- توافر الظروف العملية لتنفيذ نموذج القياس،
- أن تكون تكلفة تطبيق نموذج القياس مناسبة للمشروع،
- إمكانية تنفيذ القياس في وقت مناسبة،

¹ سيد عطاء الله، النظريات المحاسبية المالية. عمان. الأردن: دار الراجحة للنشر والتوزيع سنة 2009

² لايقة رولا، القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار (رسالة ماجستير غير منشورة). سوريا: جامعة سنة 2007

³ سالم فضل، مدى أهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة، سنة 2008

المطلب الرابع: تحليل العلاقة بين الأصول غير الملموسة والقوائم المالية

أولاً: دور المحاسبة عن الأصول غير الملموسة في زيادة فعالية القوائم المالية:

تعتبر القوائم والتقارير المالية هي وسيلة إيصال المعلومات عن نشاط وأداء المنشأة، وتعتبر القوائم المالية ذات أهمية خاصة لدى مستخدميها عند اتخاذ القرارات الاستثمارية، فهي تمثل المؤشر الأول والأهم لهم عند اتخاذ تلك القرارات الاستثمارية، وتمثل القوائم والتقارير المالية درجة عالية من الأهمية في تحديد وتقييم جدوى وعائد الاستثمار في الأصول غير الملموسة والمخاطر المحيطة بها، لا سيما ما إذا أمكن تطوير تلك القوائم والتقارير المالية لتعكس وتعبّر بصورة حقيقية الأصول غير الملموسة لدى المنشأة وأثرها على الدخل ،

ولقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في بيان المفاهيم رقم 1 بعنوان " أهداف التقارير المالية لمنشآت الأعمال " الأهداف الرئيسية للتقارير المالية في ثلاثة أهداف تتمثل في مايلي¹:

1- توفير معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمرقبين و الدائنين وغيرهم من المستخدمين تساعدهم في اتخاذ قرارات رشيدة،

2- توفير معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمرقبين والدائنين وغيرهم من المستخدمين تساعدهم في تقدير مبلغ وتوقيت وعدم التأكد المحيط بالتدفقات النقدية،

3- توفير معلومات عن الموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة والمطالبات المتعلقة بها وأثر الأحداث والعمليات والظروف على تغيير هذه الموارد والمطالبات المتعلقة بها،

وباستعراض الوضع الحالي للإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة وبناءً على ما تقدم إيضاحه في المبحث السابق من صعوبات الإفصاح عن تلك الأصول غير الملموسة، يجد الباحث أن القوائم والتقارير المالية على الرغم من أنها قد حققت الكثير من الأهداف المرجوة منها، إلا أنه مازالت غير قادرة عن التعبير عن الأصول غير الملموسة لأنها لا تتفق مع الواقع العملي للمنشآت، أو قد تتعارض طبيعة تلك الأصول غير الملموسة مع ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية والمصرية التي جعلت القوائم المالية تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة، ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية، ويشير الواقع الحالي أن القواعد الحالية الخاصة بالمحاسبة عن

¹ Financial Accounting Standard Board ، (FASB) ، Concept statement No "Objectives of Financial reporting by Business Enterprise" ، <http://www.fasb.org/jsp/FASB> ، 2008 . p 12

الفصل الأول: الادبيات النظرية للقياس والافصاح المحاسبي عن الاصول غير الملموسة في القوائم المالية

الأصول غير الملموسة تجعل معظم تلك النوعية من الأصول غير موجودة ضمن القوائم والتقارير المالية، مما يعني أن المستثمرين في تلك النوعية من الأصول غير الملموسة لن يتلقوا معلومات دقيقة عن الوضع المالي لتلك المنشآت،

ويري الباحث أنه يمكن تلخيص نتائج المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفقاً للوضع الحالي في النقاط التالية:

1- معظم الأصول غير الملموسة لا يتم معالجتها محاسبياً بالصورة السليمة ولا يتم عرضها في القوائم المالية وذلك نتيجة أن تلك الأصول غير الملموسة يصعب تليتها لشروط الاعتراف والتقييم والإفصاح التي أوردها المشرعون في المعايير المحاسبية¹،

2- إن عدم المعالجة السليمة للأصول غير الملموسة يؤثر وبشكل واضح على قيمة المنشأة،

3- أنه من الضروري أن توضح القوائم والتقارير المالية معلومات أكثر دقة عن الأصول غير الملموسة يمكن الاعتماد عليها،

4- لا تقدم القوائم المالية التقليدية معلومات دقيقة وكافية لتحديد القيمة الحقيقية للمنشأة ويرجع ذلك إلى تجاهل الإفصاح عن الأصول غير الملموسة التي تمثل 80% من القيمة السوقية للمنشأة كما أنها جوهرية لاستمرارية المنشأة²،

5- إن عدم المعالجة السليمة للأصول غير الملموسة في القوائم والتقارير المالية تجعلها مصدر شك من قبل المستثمرين ومانحي الائتمان من البنوك وشركات الإقراض باعتبارها لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة وقدرة على خلق ثروات مستقبلية وبالتالي تحقيق أرباح لحاملي الأسهم وسداد أقساط القروض لمانحي الائتمان، وبالتالي أصبح كل من المستثمرين والمقرضين لا يملكون قوائم مالية توضح الوضع الحقيقي للمنشأة حالياً ومستقبلاً،

على الرغم من الاهتمام بالمحاسبة عن الأصول غير الملموسة إلا أن تلك المحاسبة تتطور بشكل بطيء في الثمانون عاماً الأخيرة، ولم تصل بعد إلى المستوى المطلوب ويمكن إرجاع أوجه القصور في المحاسبة عن الأصول غير الملموسة والإفصاح عنها بالقوائم المالية المنشورة والتي قد تجعلها غير كافية لاحتياجات المستثمرين لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية إلى ما يلي:

¹ د. جودة عبد الرؤوف زغلول، "إطار مقترح لقياس الأصول الفكرية و التقرير عنها في بيئة الاقتصاد المعرفي"، المجلة العلمية للتجارة و التمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص188، سنة 2002

² Martinez-Torres ،M. ، op. cit ، p.620

الفصل الأول: الادبيات النظرية للقياس والافصاح المحاسبي عن الاصول غير الملموسة في القوائم المالية

1- يغلب على القوائم المالية المنشورة الطابع القانوني أكثر منه الطابع الاقتصادي في حين نجد أن المستثمرين يهتمون بالمضمون الاقتصادي أكثر من المضمون القانوني، حيث يحتاجون إلى مزيد من المعلومات المحاسبية لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم،

2- إعداد القوائم المالية وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية الذي يفترض ثبات مستوى الأسعار ويتجاهل تقلبات الأسعار التي تجعل القوة الشرائية لوحدة النقد غير ثابتة، وبالتالي فإن أي أرباح تظهرها القوائم المالية تتضمن بدون شك قدر من الأرباح الصورية، وهو ما يفقد المعلومات المحاسبية صلاحيتها لاتخاذ القرارات الاستثمارية، ويؤدي إلى تضليل المستثمرين¹

وفي ظل أن الأصول غير الملموسة تمثل المصدر الرئيسي والهام لربحية المنشأة في الوضع الحالي، حيث أصبحت تلك الأصول غير الملموسة تمثل ما يزيد عن 50% من قيمة المنشأة ،

- وقد تصل هذه النسبة إلى 90 % أصبح لزاماً على المنشأة إظهار تلك الأصول غير الملموسة بقيمتها الحقيقية ضمن القوائم والتقارير المالية²

كما أن الاهتمام والتركيز على المحاسبة عن الأصول غير الملموسة يساعد على تقييم نتائج قرارات الاستثمار في الأصول الملموسة التقليدية، لاعتماد ذلك على الأصول غير الملموسة،

ويؤدي السعي وراء إظهار المنشآت لقيم الأصول غير الملموسة ضمن القوائم والتقارير المالية إلى تحسين قابلية المعلومات التي تشملها القوائم المالية للمقارنة، ونظراً لأن مقارنة الفرص البديلة للاستثمار والإقراض تعتبر جزءاً أساسياً من معظم القرارات الاستثمارية فإن المستثمرين والمقرضين يرغبون في الحصول على قوائم مالية تشمل معلومات قابلة للمقارنة

-سواء فيما بين المدد المالية المتوالية للمنشأة الواحدة أو فيما بين المنشآت المختلفة خلال نفس المدة المالية، كما أنهم يرغبون أيضاً في مقارنة أداء المنشأة باستخدام بيانات مستخرجة

¹ د. يسري أمين سامي ، " المراجع و تعظيم منفعة استخدام المعلومات المحاسبية في سوق الاوراق المالية " ، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني 2010ص 91.

² Junoid ، M . ، "Measuring and reporting of intellectual capital performance analysis" ، Journal of American Academy of Business ، Cambridge ، Hollywood ، vol 4 ، issue 112 ، Mar 2004 ، p 39

الفصل الأول: الادبيات النظرية للقياس والافصاح المحاسبي عن الاصول غير الملموسة في القوائم المالية

بطريقة محاسبية واحدة يمكن تطبيقها على نفس الحقائق في نفس الظروف، ولذا فان المستثمرين والمقرضين يعتبرون إن قابلية المعلومات للمقارنة من أهم الصفات التي يجب أن تتسم بها المعلومات التي تشملها القوائم المالية، ومن ثم، فان مراعاة الدقة في تحديد إطار محاسبي متكامل للأصول غير الملموسة يشمل كيفية قياسها و الإفصاح عنها يكفل تضيق نطاق الاجتهادات الشخصية، ويضع حدودا واضحة للمجال الذي تستخدم فيه التقديرات، ويرسم إطاراً واضحاً يمكن الرجوع إليه كلما دعت الظروف إلى ذلك، كما أن تقديم مثل هذا الإطار يؤدي إلى تدعيم المعالجة المحاسبية للمشاكل المتشابهة بصورة متسقة كما يكفل تحديد الوسائل اللازمة للتعرف على الموضوعات غير المتشابهة، وإفساح المجال لتقدير مدى صحة التقديرات المحاسبية، وما لم يكن هناك نظام مستمد من إطار فكري واضح المعالم فان ارتفاع القوائم المالية إلى المستوى الجدير بالثقة يظل أمراً يحوطه الشك، وحيث أن الأصول غير الملموسة تمثل أحد أهم الموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة والتي تساهم بشكل فعال في تحقيق التدفقات النقدية بما توفره منشآت الأعمال من ميزات تنافسية يصعب على الغير تقليدها، لذلك فإن توفير المعلومات المتعلقة بها ضمن القوائم والتقارير المالية للمنشأة يعتبر من المعلومات الهامة والمؤثرة في أحكام وقرارات المستثمرين، لذا فان عملية المحاسبة عن الأصول غير الملموسة تعتبر محققة لأهداف التقارير المالية سابقة الذكر،

وفي ظل الواقع الذي نعيشه اليوم نجد أن المحاسبة عن الأصول غير الملموسة باتت معياراً هاماً لقياس كفاءة المنشآت، والدليل على ذلك أنه في الدول الغربية التي تطورت فيها عملية المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بشكل كبير بدأت في توجيه معظم استثماراتها نحو الأصول غير الملموسة نظراً للعائدات الكبيرة التي تجنيها تلك الاستثمارات، والذي أدى بدوره إلى تناقص الاستثمار في الأصول الملموسة بصورة جوهرية¹، لذلك يجب أن تسعى المنشآت إلى إظهار الأصول غير الملموسة ضمن قوائمها المالية وذلك لاكتساب ميزة تنافسية، و لجذب المستثمرين لتلك النوعية من الأصول غير الملموسة،

ويري الباحث أن دور القوائم والتقارير المالية يتمثل في توفير وتقديم المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات الاستثمارية، ولكنها لا تحدد ما يجب أن تكون عليه تلك القرارات، أي أن دور القوائم والتقارير المالية هو توفير بيئة مناسبة لاتخاذ القرار، أي أن القوائم والتقارير المالية ليس من وظيفتها محاولة تحديد أو التأثير على نتائج تلك القرارات، ويقتصر دورها على تقديم معلومات عادلة ومحايدة أو غير متحيزة ، ولكن يؤدي النقص في المعلومات

¹ د.توفيق عبد المحسن الخيال ، مرجع سبق ذكره ، ص ، ٣٣٢ نقلا عن :

الفصل الأول: الادبيات النظرية للقياس والافصاح المحاسبي عن الاصول غير الملموسة في القوائم المالية

الحاسبية إلى عدم قدرة المستثمر على التقييم الدقيق لمستوى أداء الوحدات الاقتصادية، مما يؤدي في معظم الحالات إلى ارتفاع الأسعار الفعلية للأسهم عن أسعارها الحقيقية وهو ما يطلق عليه الفجوة القيمة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية،¹

ثانياً: أثر الإفصاح عن الأصول غير الملموسة على أحكام وقرارات المستثمرين:

يعتبر القرار الاستثماري من أهم وأخطر وأصعب القرارات التي يتخذها المستثمر وأصبح مما لا شك فيه - بعد استعراض أهمية المحاسبة عن الأصول غير الملموسة - أن تسعى المنشآت إلى أن تقوم بتطوير مستمر لبناء قاعدة معلومات تساعدها في الحصول على ميزة تنافسية عن المنشآت الأخرى، حيث أن المعلومات التي تملكها المنشأة تساهم بالضرورة في زيادة أرباحها، ويرى كثير من الباحثين أن المحاسبة المالية التقليدية الحالية أصبحت تقدم معلومات ذات قيمة محدودة للمستثمرين في اتخاذ القرارات الاستثمارية خاصة في المنشآت ذات التقنية العالية والتي تعمل في مجال الخدمات والتي بدورها تستثمر مبالغ كبيرة في عناصر غير ملموسة لا يتم تسجيلها دفترياً كأصول غير ملموسة مثل: كفاءات ومهارات العاملين، تنمية العلاقات مع العملاء، البحوث والتطوير، الشهرة، العلامات التجارية، فرغم مساهمة مثل هذا النوع من الأصول غير الملموسة في زيادة القيمة السوقية للمنشأة فإنه في ظل المعايير المحاسبية الحالية يتم الاعتراف بها في حدود ضيقة كما تم إيضاحه من قبل، ومن ثم فإن ورغم أن النموذج التقليدي للمحاسبة يهدف إلى تقديم المعلومات المالية عن المؤسسات التي يقوم اقتصادها بالدرجة الأولى على الأصول الثابتة التي تعتبر هي المحرك الرئيسي لأداء المنشأة، إلا أن قيمة الأصول غير الملموسة في الاقتصاد القائم على المعرفة والمعلومات قد أوجبت ضرورة تحديد قيمة تلك الأصول غير الملموسة والتعبير عنها بشكل واضح في القوائم المالية²،

وعند الاعتماد على النظم الحاسبية المتطورة في المحاسبة عن الأصول غير الملموسة - التي قد تصادم في اغلب الأحيان المعايير المحاسبية بوضعها الحالي، كالدول الغربية نجد أن هذه النظم تصب في مصلحة المستثمرين ومتخذي القرارات حيث أن المحاسبة السليمة عن الأصول غير الملموسة ومعالجة عناصرها كأصول في قائمة المركز المالي (رسملتها) يحقق الموضوعية في التحاسب ويوزع تلك النفقات على العمر الافتراضي للأصل مما يؤدي إلى زيادة

¹ د.سيد عبد الفتاح صالح ، " أثر تطبيق مبادئ حوكمة علي تخفيض عدم تماثل المعلومات الحاسبية لترشيد قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية " ، مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد الرابع و السبعون ، الجزء الثاني ، 2009 ص 8

² د. محمد عبد الحميد طاحون ، " دور الأرباح و القيمة الدفترية للسهم في تحديد أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية بالملكة العربية السعودية " ، مجلة البحوث المحاسبية ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، العدد2الجلد ص4، 3، 2005.

الفصل الأول: الادبيات النظرية للقياس والافصاح المحاسبي عن الاصول غير الملموسة في القوائم المالية

الأرباح كمنفعة رئيسية فورية فضلاً عن المنافع سالفه الذكر، بل إن هناك منظمات عديدة مثل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (2008) (OECD) وهيئة التجارة والصناعة بالمملكة المتحدة (2004) اعتبرت أن الأصول غير الملموسة هي المصدر الرئيسي لخلق القيمة في ظل النظام الاقتصادي الجديد لذا فإن اقتراح نموذج محاسبي للمحاسبة عن الأصول غير الملموسة يربط بين متطلبات المعايير المحاسبية وبين متطلبات الواقع المحاسبي ياً الحالي والتوجه لعصر الاقتصاد القائم على المعرفة بات أمراً ضرورياً ، ومما لا شك فيه أن التفاوت في توافر المعلومات بين المستثمرين وصانعي القرار من خارج المؤسسة يتسبب في فشل قيمة المعلومات المال بالنسبة لهم بالشكل الذي يزيد من خطر خسارة ثقة المستثمرين، ومع ذلك فإن كثير من المنشآت يمكنها تقبل فكرة المحاسبة عن الأصول غير الملموسة وتوفير المعلومات اللازمة للمستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية الآخرين بشأن الاستثمار في الأصول غير الملموسة¹،

ويري الباحث أن المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بشقيها القياس والإفصاح لها تأثيرها في تحديد قيمة المنشأة وبالتالي في ترشيد أحكام وقرارات المستثمرين، فاعتبار العناصر غير الملموسة ضمن أصول المنشأة وإظهارها ضمن القوائم والتقارير المالية التي هي أهم مصادر المعلومات بالنسبة للمستثمرين يكون له أثر مباشر على قيمة المتغيرات المحاسبية بقائمة المركز المالي والدخل (مثل رأس المال المستثمر وصافي الدخل) حيث يتم رسملة تكاليف الاستثمار في الأصول غير الملموسة واعتبارها نفقات رأسمالية بدلاً من اعتبارها نفقات إيرادية جارية وهو ما يؤدي إلي زيادة صافي الدخل بالفرق بين التكاليف التي تم رسملتها وبين التكاليف التي تم اعتبارها مصروفات إيرادية جارية، الأمر الذي ينعكس بصورة مباشرة على معدل العائد على الاستثمار ومعدل العائد على حقوق الملكية التي تعتبر من أهم محددات قرارات وأحكام المستثمرين،

وحيث أن الغرض الرئيسي لقيام المنشأة هو توليد الأرباح وتعظيم قيمة المنشأة فيعتبر الاستثمار هو جوهر العملية الاقتصادية وجوهر عمل المنشآت في الأساس يقابله في نهاية العام قوائم مالية تحدد نتيجة النشاط داخل المنشأة عن العام السابق وتنبأ بالعام القادم، وتعتبر عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية في الوقت الراهن من العمليات الصعبة والمعقدة في ظل العديد من التغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتي تسبب التغير المستمر في بيئة الاستثمار، فضلاً على أن طبيعة القرار الاستثماري أنه يتعلق بالمستقبل الذي يحيطه ظروف المخاطرة وعدم التأكد، وحتى يتمكن المستثمرين من اتخاذ قرارات رشيدة وسليمة بشأن الاستثمار في الأصول غير الملموسة فإنه

¹ Claire Eckstein ، “The measurement and recognition of intangible assets: then and now” ، Accounting Forum ، Vol. 28 ، No. 2 ، 2004 ، p 144

الفصل الأول: الادبيات النظرية للقياس والافصاح المحاسبي عن الاصول غير الملموسة في القوائم المالية

يجب أن يتوافر لهم المعلومات اللازمة لتقييم العائد والمخاطرة وخفض درجة عدم التأكد، ويمكن النظر إلى عملية الاستثمار في الأصول غير الملموسة على أنها منظومة لاشتقاق القيمة في المنشأة تشبه منظومة الاستثمار في الأصول المادية الملموسة التقليدية من حيث أنها تعمل على إضافة قيمة جديدة للمنشأة من خلال إحداث تدفقات نقدية إضافية (Incremental Cash flows) ف فيما يتعلق بالأصول المادية الملموسة فإنه يمكن الربط بين التدفقات النقدية الداخلة الناتجة عن عملية الاستثمار فيها وبين التدفقات النقدية الخارجة الناتجة عنها وبالتالي عند تقدير هذه التدفقات فإنه يمكن الحكم بجدوى الاستثمار في الأصول المادية الملموسة من عدمه، أما فيما يتعلق بالأصول غير الملموسة فإن المشكلة الأساسية في تقييم الاستثمار فيها هي صعوبة تقدير قيم التدفقات النقدية الناتجة عن الاستثمار فيها¹، وصعوب الربط بين التدفقات الداخلة منها والخارجة، أي أن المشكلة تتلخص في عدم توافر معلومات محاسبية كافية عن الاستثمار في الأصول غير الملموسة بل انخفضت أهمية المعلومات المحاسبية فيما يخص الأصول غير الملموسة في آخر عقدين من الزمان² ويلخص الباحث أن تطوير فعالية وكفاءة القوائم المالية يتحقق من خلال زيادة المحتوي المعلوماتي لها عن طريق إدراج الأصول غير الملموسة ضمن بنودها والإفصاح عنها،

¹ د.أسامة سلام ، مرجع سبق ذكره ، ص35

² Article in Press ، op. cit ، A. ،& Maaloul ،D. ،Zéghal

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة

بالنظر للتقدم العلمي الذي غزا كل مجال من مجالات النشاط البشري، أصبح الاعتماد على المعلومة الصحيحة والدقيقة واجب كل باحث أو مخطط أو مسؤول في أي موقع إداري كان، وعليه فإنّ الأنظمة والقوانين الحديثة أصبحت تركز على أهمية الإفصاح للمعلومات وخاصة المالية منها، وقد صيغت أدلة ومعايير دولية تعالج موضوع الإفصاح المحاسبي ودوره، وإبراز المعلومات والبيانات المالية الواجب الإفصاح عنها وإبرازها ،

و يتم الإفصاح عن القوائم المالية والتي تعتبر غاية أساسية لتزويد مستخدمي تلك القوائم بمعلومات تكون مفيدة لهم في اتخاذ القرار ،

المطلب الأول : ماهية الإفصاح المحاسبي

أولاً: مختلف مفاهيم الإفصاح

لقد تناول الكتاب والباحثين الإفصاح بمفاهيم أهمها :

عرف الإفصاح بأنه إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهم الفئات الخارجية عن المشروع بحيث تعينها عن اتخاذ القرارات الرشيدة،¹

وعرف كذلك بشكل عام بأنه: بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها ، فالإفصاح هو نقل هادف إلى نقل المعلومات ممن يعلمها لمن لايعلمها ،²

وفي تعريف آخر عرف الإفصاح كما يلي: إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل³،

كما عرف الإفصاح المحاسبي على أنه: شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية⁴،

¹ خلد أمين عبد الله ، الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد 92 ، سنة 1995 ص 39 .

² محمد أمين الصبان ، أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي ، ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1991 ، ص 350 .

³ وليد ناجي الحياي ، المحاسبة المتوسطة - مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي ، ، دار حنين ، عمان ، 1996 ، ص 371 .

⁴ مهدي عباس الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، ذات السلاسل ، الكويت ، ط 1 ، 1990 ، ص 322 .

الفصل الأول: الادبيات النظرية للقياس والافصاح المحاسبي عن الاصول غير الملموسة في القوائم المالية

ومن جهة أخرى فقد عرف الإفصاح بأنه: تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد¹،

ونلاحظ أن التعاريف السابقة ركزت على ضرورة إظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة وضع المؤسسة دون تضليل بحيث يستطيع مستخدم هذه المعلومات الاعتماد عليها في اتخاذ القرار السليم إلا أنها اختلفت فيما بينها حول كمية ومقدار المعلومات المقدمة إلى مستخدميها والمستخدمين من القوائم المالية على اختلاف مستواهم الثقافي والاقتصادي والمحاسبي يتميزون بتفاوت قدراتهم في معالجة هذه المعلومات لذلك كان لابد من التمييز بين المستخدمين أي أن وجود مستخدمين داخليين يقود إلى إفصاح داخلي موجه بالدرجة الأولى إلى إدارة الوحدة الاقتصادية حيث يتم توصيل المعلومات إلى مستخدميها بدون أية صعوبة حيث يسهل ذلك الاتصال المباشر بين الإدارة والمحاسب ،

كما أن وجود المستخدمين الخارجيين يقود إلى الإفصاح الخارجي الذي يتجلى بضرورة إعداد القوائم المالية الأساسية كما أن وجود المستخدمين الخارجيين يقود إلى الإفصاح الخارجي الذي يتجلى بضرورة إعداد القوائم المالية الأساسية وهي (قائمة الدخل _ قائمة المركز المالي _ قائمة التدفقات النقدية) ولكن عدم تجانس وعدم تطابق مصالح الأطراف المختلفة فيما يتعلق بشكل ومضمون القوائم المالية قاد إلى اختلاف الزاوية التي ينظرون من خلالها لهذه القوائم ، فإدارة المؤسسة كطرف مسئول عن إعداد البيانات تنظر إلى الإفصاح من زاوية قد لا تتطابق مع نظرة مدققي الحسابات ، وينظر رجال الأعمال إلى الإفصاح المحاسبي من زاوية تختلف عن تلك التي تنظر من خلال جهات الرقابة والإشراف، وبالنهاية ينظر كل طرف يطالب الإفصاح بحيث يحقق هدفه ومصالحه ، تختلف وجهات النظر حول مفهوم حدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في البيانات المالية المنشورة ، وينبع هذا الاختلاف أساساً من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة والذي ينجم عن الاختلاف في أهداف هذه الأطراف من استخدام هذه البيانات ، وبذلك يصعب الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته واحتياجاته الكاملة في هذا المجال ، وأصبح لابد من وضع إطار عام يضمن التوفيق بين وجهات نظرهم وبشكل يوفر حد أدنى من الإفصاح المرغوب فيه وبكيفية تحقق المصالح الرئيسية لتلك الأطراف²،

¹ رضوان حلوة حنان ، نظرية المحاسبة ، مديرية المطبوعات الجامعية ، حلب ، 1991 ، ص 211 .

² محمد مطر ، موسى السيوطي ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية ، الأردن ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثانية ، 2008 ، ص 343 .

ثانيا : أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي

1. أهمية الإفصاح المحاسبي :

تزايدت أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية المنشورة، بارتباطه بالتحول التاريخي للمحاسبة منذ بداية الستينات القرن العشرين، عندما تطورت الوظيفة المحاسبية من نظام لمسك الدفاتر غايته الأساسية حماية مصالح الملاك (مدخل الملكية) إلى التركيز على دورها الجديد، كنظام للمعلومات (مدخل المستخدمين) هدفه الرئيسي توفير المعلومات المناسبة بصنع القرارات ،

وقد ارتقى شأن بعض المبادئ والمفاهيم المحاسبية التقليدية حتى تتمكن المحاسبة من القيام بوظيفتها الجديدة، مثل القابلية للمقارنة وخاصيتي الملائمة والموثوقية، وحتى مبدأ الإفصاح نفسه وذلك على حساب مبادئ أخرى تراجعت أهميتها النسبية في الوقت الحاضر ، مثل مبدأ الموضوعية وسياسة أو قيد التحفظ وخاصة القابلية للتحقق وصاحب هذا التطور الملحوظ انفتاح المحاسبة على فروع المعرفة الأخرى كالنظيرة الحديثة للمعلومات، التي قدمت للمحاسبين كثيرا من المفاهيم والأدوات التي عززت من أهمية دور مبدأ الإفصاح مثل مفهوم المحتوى الإعلامي للتقرير المالي، والدالة اللوغارتمية التي تعرف باسم واضعها shanon التي استخدمت من قبل المحاسبين في قياس المحتوى الإعلامي للتقارير المالية ، وفي قياس تكلفة المعلومات، ومن ثم في تحديد المستوى المناسب لدمج بنود القوائم المالية المنشورة، وذلك في ضوء خسارة المعلومات التي تترتب على هذا الدمج¹ ،

ويعمل الإفصاح على توفير المعلومات اللازمة لمساعدة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات المناسبة حيث يحقق الإفصاح المزايا التالية²:

- 1) يلعب دورا مهما في تحديد الأسعار المناسبة للسهم في الأسواق المالية (البورصات) حيث يؤدي الإفصاح إلى تخفيض عدم التأكد في ما يتعلق بالاستثمار وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين حيث تكون المعلومات متوفرة ومتاحة للجميع دون تحيز،
- 2) يعمل الإفصاح عن المعلومات بصورة دورية على تخفيض عدم تماثل المعلومات الذي تستغله الأطراف داخل المؤسسة للتحقيق مكاسب غير عادية خاصة بها،

¹ محمد مظر وموسى السويطي ، مرجع سابق ، ص 341 .

² هيني فان جيريونينج ، معايير التقارير المالية الدولية ترجمة طارق عبد العال حماد ، البن الدولي لإعادة الأعمار والتطوير ، القاهرة ، 2006 ، ص 8 .

- 3) يعمل على مساعدة المستخدمين للمعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الأمثل بالاعتماد على المعلومات المفصّل عنها،
 - 4) يساعد الإدارة في إظهار مساهمة المؤسسة في تقديم خدمات للجميع ومسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع ككل،
 - 5) يوفر معلومات شفافة ومفيدة حول المتعاملين في سوق المال (البورصة) ومعاملاتهم أمر جوهري لتحقيق سوق منظمة وكفاء كما انه احد الشروط الأساسية المسبقة اللازمة لانضباط سوق المال،
- وعليه يعد الإفصاح أسلوب مثالي لتقليل الاعتماد على المعلومات الداخلية وتخفيض عدم تماثل المعلومات التي تقدر للمستخدمين لهذه المعلومات ويساعد في زيادة القدرة على اتخاذ القرارات بصورة اقل مخاطرة وفي ضوء معلومات كاملة وواضحة،

2. أهداف الإفصاح المحاسبي :

يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم معلومات إلى المستخدمين من أجل¹:

- 1) وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية العمومية ،
- 2) وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجل غير المعترف به ووصف للضمانات التي على المؤسسة مقابل الديون ،
- 3) توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها،
- 4) تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات،
- 5) لتقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية،
- 6) مساعدة المستثمرين لتقييم العائد على استثماراتها،

¹ Ahmed Belkaoui ، Accounting Theory ،Fifth edition ،Thomson Learning ، London ، 2004 ، p266 .

ثالثا: أنواع الإفصاح المحاسبي

بالنسبة لأنواع الإفصاح المحاسبي فإن التطور في الفكر المحاسبي يظهر اتجاهها متزايدا نحوى التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته إلى درجة أن المحاسبين أخذوا يطمحون إلى تسجيل أحداث غير مالية لا يمكن التعبير عنها بأرقام في سجلاتهم ويجاولون باستمرار تذليل العقبات التي تحول دون هذا الهدف، ولكن هناك من يرى أنه من الصعب وضع مفهوم موحد للإفصاح المحاسبي يرضي جميع المستخدمين بل ومن المستحيل أن يتفق المحاسبون على إطار محدد للإفصاح، لذلك لا بد من الأخذ بعين الاعتبار الهدف من إعداد البيانات المحاسبية والفئة المستفيدة منها ،

لذلك يمكن الإشارة إلى أنواع الإفصاح تبعا للأهداف من خلال ما يلي¹ :

1- الإفصاح الكامل:

يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات اثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات ، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم، غير أن الإفصاح عن جميع المعلومات الجوهرية المتعلقة بالقوائم المالية تبقى هدفا صعب المنال وذلك للأسباب التالية²:

✓ إن عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها إلى مستخدميها تكون مكلفة لذلك يجب أن تكون تكلفتها أقل من منفعتها المتوقعة،

✓ إن الزيادة غير المهمة أو الزائدة عن الحد تخفض من القدرة على استيعاب المعلومات أي زيادة عبء المعلومات التي يصعب تفسيرها أو الاستفادة منها،

هذا وقد يصبح من الضروري تعيين حدود دنيا لما يجب أن يفصح عنها مع ملاحظة أن الإفصاح الزائد عن هذه الحدود قد يصعب من مهمة تفسير القوائم المالية المحاسبية وغيرها من التقارير المالية وقد يلفت النظر إلى مجالات تفصيلية ليست ذات أهمية نسبية أكبر من مجالات أخرى كما أن الإفصاح بأقل مما يجب لا يكون إفصاح كاف،

¹ رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق ، ص 446 .

² عوض الله وآخرون ، تحليل ونقد القوائم المالية ، جامعة القاهرة ، 1993 ، ص 35 .

2- الإفصاح الكافي:

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد¹،

3. الإفصاح العادل:

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية ، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن ،²

4 . الإفصاح الملائم:

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية،³

5- الإفصاح الوقائي:

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن والهدف الأساسي لذلك حماية المجتمع المالي (المستثمر العادي) ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين ،

في الواقع العملي وبعيدا عن التحيز لا بد من الإفصاح عن كافة المعلومات بشكل موضوعي من خلال القوائم الأساسية ودون تبني وجهة نظر معينة⁴،

¹ www. Tishreen. Shern .net/new%20site/univ magazine/.../10doc 2018/01/25 09:30

² www. tshreen.shern.net/new%20site/univ magazine/.../10doc 2018/01/25 09 :30

³ رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق ، ص 477 .

⁴ الجمع العربي للمحاسبين القانونيين 7 ، المحاسبة الأساسية والأعداد البيانات المالية ، عمان ، الأردن ، 2001 ، ص 107 .

6- الإفصاح المعرفي أو التثقيفي:

ويشير مصطلح الإفصاح المعرفي أو التثقيفي إلى الاتجاه نحوى زيادة التوسع في حجم المعلومات المفصح عنها من قبل الشركات حيث يوجه هذا الإفصاح لخدمة المستخدم الحضيف ذو الدراية والاطلاع الواسعين والذي يملك القدرة على ذات الغرض العام وفقا للإفصاح التقليدي إلى التقارير المالية وفقا للإفصاح التثقيفي حيث يستوعب الإفصاح التثقيفي الإفصاح التقليدي بالكامل ويضيف إليه مجموعة من القوائم والإفصاحات مثل :

التحليل وعمل المقارنات والتنبؤات ولا يركز الإفصاح التثقيفي على المعلومات المحاسبية فقط بل يشمل معلومات غير مالية وصفية¹ ،

رابعاً: متطلبات الإفصاح المحاسبي

1- السياسات المحاسبية :

تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من المؤسسة إلى أخرى، فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات وطرق محاسبية مختلفة، وقد أوضحت المعايير المحاسبية الدولية هذه الحقيقة بالقول بأنه يعتبر استخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة من العوامل التي تؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، وليست هناك مجموعة معينة بالذات للسياسات المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع إليها، ومن ثم فإن استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يسفر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الأحداث والظروف، لذلك يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة هامة للمعلومات تمكن من تفسير الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقا للسياسات المحاسبية التي أدت إليها،

2- الأطراف والصفقات الهامة:

يجب أن تشمل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على وصف للصفقات المبرمة بين المؤسسة وأطراف أخرى، وكذلك العلاقات الهامة بين المؤسسة وأطراف خارجية أخرى مثل العلاقات بين الشركة القابضة والشركة التابعة² ،

¹ رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق ، ص ، 464 ، 462 .

² شادو عبد اللطيف، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS . مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 20114/2013 ص 17 ، 18 .

3- الأحداث اللاحقة:

تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت، ولكنها لا تكون متاحة للنشر مباشرة في نهاية الفترة المالية، وغالبا ما تنشر بعد انتهاء الفترة المالية بعدة شهور، وتسمى الفترة بين نهاية الفترة المالية وإصدار نشر القوائم بالفترة اللاحقة،

وأثناء الفترة اللاحقة قد تحدث أحداث هامة أو تتاح معلومات جديدة متصلة بالقوائم المالية التي تم إعدادها، فإذا لم تكن منعكسة على القوائم المالية فإن الأمر يتطلب تعديل القوائم أو عرضها في صورة الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية،

4- الشكوك حول استمرار المؤسسة:

يتم إعداد القوائم المالية على أساس استمرار المؤسسة، وأنه في ظل غياب أي معلومات وتوقعات بفشل المشروع أو عدم استمراره فإنه يفترض أن المشروع مستمر إلى ما لانهاية، وفي حال توفر لدى معدي القوائم المالية معلومات تفيد بعدم استمرارية المشروع، أو أن هناك شكوكا حول استمرار المشروع، عندئذ يجب الإفصاح عن تلك المعلومات في صورة ملاحظات مرفقة للقوائم المالية ،

5- الالتزامات المحتملة:

تمثل عادة بالتزامات يجبت بها الكثير من عدم التأكد، فيما يختص بحدوثها أو مبالغها، وتظهر عاد نتيجة للقضايا المرفوعة ضد المؤسسة أو المنازعات مع الأطراف الأخرى، والتي تتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلا عند تسوية النزاع، وفي بعض الحالات التي يتأكد فيها بعض هذه الالتزامات فإنها تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية لتصبح جزءا من القوائم المالية بينما يتم الإفصاح عن الالتزامات المحتملة الأقل تأكيدا في ملاحظات القوائم المالية، والإفصاح في الحالة يخبر القارئ بالنتائج السلبية المحتملة للأحداث التي وقعت ولكنها لم تصل إلى الدرجة الموضوعية اللازمة لإدخالها إلى القوائم المالية¹ ،

¹ حماد طارق عبد العال ، التقارير المالية ، أسس الإعداد والعرض والتحليل ، جامعة عين الشمس ، مصر ، 2000 ، ص 54 .

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية

أولاً: أهمية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

يلزم قانون سوق المال الشركات المتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية بضرورة نشر قوائمها المالية، ويُعد ذلك ضرورة أساسية لترشيد قرارات المستثمرين حيث يمكن القول إن قراءة الميزانية هي أولى خطوات الشفافية ومفتاح القرار الاستثماري السليم وبدون ذلك تصبح العملية الاستثمارية في مجملها عملية غامضة قائمة على التكهنات والشائعات ومن هنا تأتي أهمية الإفصاح المحاسبي كسبيل للقراءة الدقيقة لبنود الميزانية حيث تعتبر وظيفة الإفصاح المحاسبي من الوظائف الأساسية للمحاسبة وذلك من خلال ما تنتجه المؤسسة من معلومات من خلال قوائمها وتقاريرها المالية وحيث تتم مراجعة ما تتضمنه تلك القوائم بواسطة مراجع حسابات خارجي تدعيماً لزيادة كفاءة الإفصاح المحاسبي نظراً لأن تقرير مراجع الحسابات يعتبر أحد أهم التقارير المالية المنشورة لما يتضمنه من معلومات قد لا تفصح عنها القوائم المالية¹ ،

اختلفت الآراء في إثبات شهرة الشركة والإفصاح عنها في التقارير المالية، ومن هذه الآراء أن تظهر الشهرة كأحد عناصر الميزانية العمومية ثابتة لا تتغير من سنة لأخرى، وكذلك أن يتم إطفائها أو إقفالها في حساب الاحتياطات أو حساب الأرباح والخسائر، أو أن يتم إظهار الشهرة في جانب الخصوم مطروحة من حقوق المساهمين، على اعتبار أنها لا تمثل أصلاً من الأصول، أو أن الشهرة لا تظهر كعنصر ثابت القيمة، أو أن تظل الشهرة ظاهرة بالقيمة التاريخية ولا يعاد تقييمها من فترة لأخرى، أو أن لا تثبت الشهرة بالدفاتر إلا عند شراء منشأة كاملة لأن الشهرة تمثل تقويماً للاستثمار، ولا يمكن فصلها عن المنشأة ككل، أما الشهرة المتولدة داخلياً، فلا يجب رسملتها في الحسابات، لأن قياس مكوناتها أمراً معقداً، كما أن محاولة ربط أي تكاليف بأي منافع مستقبلية في هذه الحالة أمر شديد الصعوبة فالمنافع المستقبلية للشهرة قد لا تكون لها أية علاقة بالتكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل تكوين هذه الشهرة، ولهذا فإن تقويم الشهرة غير المشتراة (المتولدة ذاتياً) يعتمد على قدر كبير من الاجتهاد الشخصي²،

¹ الجعري، مجدي أحمد الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير الدولية دراسة ميدانية على الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك) مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة جامعة كوينهاجن الدنمارك، عدد9، سنة 2011، ص3-22

² درويش عبد الناصر محمد، مبادئ المحاسبة المالية، الأردن الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، السنة 2010.

ثانيا: أساليب الإفصاح عن الأصول غير الملموسة

ظهرت محاولات عدة قُدمت من خلالها أساليب للإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً تركزت في أربعة أساليب هي¹

- 1- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً من خلال قائمة مستقلة ملحق بالقوائم المالية التقليدية،
- 2- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً في الإيضاحات المرفقة في القوائم،
- 3- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً ضمن القوائم المالية التقليدية للمنشأة فقط،
- 4- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً في القوائم المالية التقليدية والإيضاحات المرفقة في تلك القوائم،

يؤدي الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً إلى تحسين مؤشر قياس أداء المنشأة، وبالتالي تزويد مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات التي تمكنهم من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية والائتمانية بشكل أفضل،

ثالثا: أثر الإفصاح عن الأصول غير الملموسة على أحكام وقرارات المستثمرين

إن القرار الاستثماري يعتبر بكل تأكيد من أهم وأخطر القرارات التي يتخذها المستثمر، وأصبح من المهم بعد استعراض لأهمية المحاسبة عن الأصول غير الملموسة أن تسعى المنشآت إلى القيام بعملية تطوير مستمر لبناء قاعدة معلومات تساعدها في الحصول على ميزة تنافسية عن المنشآت الأخرى من خلال امتلاك المعلومات الجيدة التي تساعدها في زيادة أرباحها²،

رابعا: متطلبات الإفصاح عن الأصول غير الملموسة

قواعد الإفصاح الواردة في المعيار 38 بالنسبة للأصول غير الملموسة واضحة بشكل كبير وتتطلب قدرا كبيرا من التفاصيل في إيضاحات القوائم المالية،

وأن لكل فئة من الأصول غير الملموسة (سواء كانت المولدة داخلياً أو غيرها) فإنه يكون مطلوباً الإفصاح عن³

- 1- طرق الإطفاء المستخدمة
- 2- العمر الافتراضي أو معدلات الإطفاء المستخدمة،
- 3- المبلغ الدفترتي الإجمالي والإطفاء المجموع (شاملا خسائر انخفاض القيمة المجمعة) عند كل بداية ونهاية فترة،

¹ مسواك حميد، تطوير القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة (دراسة نظرية تطبيقية) رسالة دكتوراه غير منشورة جامعة أسيوط، مصر، سنة 2012.

² المرزوقي محمود، تحليل العلاقة بين الأصول غير الملموسة والقوائم المالي، تاريخ الإطلاع 06 أبريل 2019، الموقع <http://www.academia.edu>

³ مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار الدولي رقم 38، التاريخ الإطلاع 06 أبريل 2019، الموقع <http://www.ifrs.org/Documents/MicrosoftWord>

الفصل الأول: الادبيات النظرية للقياس والافصاح المحاسبي عن الاصول غير الملموسة في القوائم المالية

4- تسويات القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة متضمناً الإضافات والإستبعادات والتصرف والشراء عن طريق اندماجات منشآت الأعمال، وكذلك الزيادة أو الانخفاض في القيمة والخصومات للاعتراف بانخفاض القيمة والمبالغ المستعادة والمسجلة للاعتراف بالإستردادات لمقابلة انخفاضات سابقة في القيمة والاستهلاك خلال الفترة وصافي الأثر لترجمة القوائم المالية للشركات الأجنبية وأي بند آخر ذات أهمية،

5- البند والسطر في قائمة الدخل الذي يدخل فيه إطفاء الأصول غير الملموسة،

وبالإضافة إلى ذلك أيضاً فإن القوائم المالية يجب أن تفصح عن الوقائع التالية¹:

أ- ضرورة تبرير أي زيادة في فترة إطفاء الأصل غير الملموس عن 20 سنة إن وجدت،

ب- طبيعة القيمة الدفترية وفترة الإطفاء المتبقية لأي أصل مفرد غير ملموس يكون جوهرياً بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة ككل،

ت- بالنسبة لأصول غير الملموسة المستحوز عليها عن طريق منحة حكومية ومعترف بها أصلاً بالقيمة العادلة، يتم الإفصاح عن القيمة العادلة المعترف بها بشكل مبدئي، وما إذا كانت القيمة الدفترية تتحدد بالمعالجة القياسية أم المعالجة البديلة المسموح بها وذلك للقياس اللاحق،

ث- مبلغ الالتزامات القائمة للحصول على أصول غير ملموسة،

بالإضافة إلى والإفصاحات السابقة من المحجب أن تفصح المنشآت عن وصف لأي أصول غير ملموسة مستهلكة بالكامل لا تزال مستخدمة، وأي أصول غير ملموسة هامة تسيطر عليها المنشأة، ولكنها غير معترف بها كأصول بسبب عدم استيفائها لمعايير الاعتراف،

المطلب الثالث : تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية :

يعمل تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية على إيجاد كافة الثغرات و النقص بالمؤسسة ، وتحديد طرق علاجها ومتابعة تنفيذ المقترحات والتوصيات اللازمة لعلاج ذلك،

كما أن نجاح المؤسسات الاقتصادية يتوقف على وجود معايير عالية لتقييم الأداء وهذا يساعد على قياس نشاط المؤسسة وتحسين أدائها

¹ مسواك حميد، تطوير القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة (دراسة نظرية تطبيقية) رسالة دكتوراه غير منشورة جامعة أسيوط، مصر، سنة 2012.

1. مفهوم تقييم الأداء:

رغم تقارب وجهات نظر الباحثين حول الأداء بوصفه مفهوما عاما يعكس مدى نجاح أو فشل المؤسسات في تحقيق أهدافها، إلا أنهم لم يتفقوا علي وضع صيغة نهائية لمفهوم تقييم الأداء بشكل محدد ودقيق ، بسبب تنوع المجالات التي تسعى المؤسسة إلى تقييم أدائها ،

. يعرف التقييم على أنه النشاط الذي يهدف لقياس أو الحكم على قيمة المساهمة النسبية للعامل في المؤسسة¹ ،
. يعرف أيضا بأنه الأداة التي تستخدم لتعرف على نشاط المشروع بهدف قياس النتائج المحققة ، ومقارنتها بالأهداف المرسومة بغية الوقوف على الانحرافات وتشخيص مسببها مع اتخاذ الخطوات الكفيلة لتجاوز تلك الانحرافات وغلبا ما تكون المقارنة بين ما هو متحقق فعلا وما هو مستهدف في نهاية فترة زمنية معينة هي السنة في الغالب² ،

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن تقييم الأداء هو عملية قياس إنجازات المؤسسة بمؤشرات تعبر عن نتائج الأداء الفعلي ومقارنتها بالنتائج المقدرة، مما يسمح للمؤسسة باتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح الانحرافات ،

2. فوائد تقييم الأداء :

لتقييم الأداء فوائد ننجزها فيما يلي:

. يعتبر تقييم الأداء من أهم الركائز التي تبنى عليها عملية المراقبة والضبط ،
. يفيد تقييم الأداء بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المؤسسة ،
. يفيد في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات الهامة سواء لتطوير أو الإستثمارات أو عند إجراء تغييرات جوهرية ،

. يعتبر من أهم مصادر البيانات اللازمة لتخطيط ،

. يعتبر تقييم الاداء من أهم دعائم رسم السياسات العامة سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى الدولة ،

3. أهداف تقييم الأداء :

يشمل الهدف العام لعملية تقييم الأداء في التأكد من أن الاداء الفعلي يتم وفقا للخطط الموضوعه ، وهناك أهداف أخرى لعملية تقييم الأداء وتتمثل فيما يلي :

. تخفيض معدل مخاطر الاخطاء عند وضع المخطط ،

¹ فارس رشيد البياتي، محاسبة الأداء في المؤسسة الخدمية(الطيران المدني نموذجاً)، دار آيلة، عمان، ط1، 2008، ص 17

² ابراهيم محمد المحاسنة، إدارة تقييم الأداء الوظيفي، دار جديد، عمان، ط1 ، 2013ص115

- . تحديد مراحل التنفيذ ومتابعة التقدم في الخطط والاستراتيجيات ،
- . توجيه الجهود اللازمة لتنفيذ الخطط ،
- . الوقوف على مستوى إنجازات المؤسسة ومقارنتها بأهدافها المسطرة ،
- . تحقيق التعاون بين الوحدات والاقسام التي تشارك في التنفيذ ،
- . التأكد من سيورة التطورات الاقتصادية والاجتماعية طبقاً للأهداف المرسومة مقدماً ،
- . الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة¹ ،

4. بطاقة الاداء المتوازن كأداة لتقييم الاداء :

أولاً - مفهوم بطاقة الأداء المتوازن Kaplan and Norton :

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة لقياس الأداء الاستراتيجي ، حيث يتم ترجمة الاستراتيجية إلى أهداف استراتيجية ، ومقاييس وقيم مستهدفة وخطوات إجرائية واضحة وذلك لتأكد من تنفيذ الاستراتيجية ، كما تعرف على أهمها نظام لإدارة الأداء على مستوى المنظمة حيث تجمع بين المعايير المالية و الغير المالية حيث تعطي bscd صورة شاملة وواضحة عن وضعية المنظمة أو مدى تطبيق الاستراتيجية استناداً إلى أربع أبعاد البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد النمو والتدريب² مما سبق نستنتج أن تعتبر بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Score Card) أحد الأساليب والتقنيات الإدارية الحديثة التي ساهمت في ضبط أداء المنشآت، وهي تعد نظاماً إدارياً وخطوة إستراتيجية لتقييم أنشطة وأداء المنشأة وفق رؤيتها وإستراتيجيتها، يوازن هذا النظام ما بين الجوانب المالية ورضا العملاء، وفاعلية العمليات الداخلية، وجوانب التعلم والتطوير والإبداع في المنشأة سواء كانت ربحية أو غير ربحية، خادمة أو صناعية، حكومية أو غير حكومية، صغيرة أو كبيرة بالإضافة إلى ذلك تعتبر أداة اتصال فعالة بين مختلف المستويات الإدارية في المنظمة ووسيلة لتبادل المعلومة،

¹ عادل عشي، الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة، رسالة ماجستير

² نعيمة بجاوي، خديجة لدرخ، بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة لتقييم الشامل لأداء المنظمات، دراسة ميدانية، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، المنعقد بجامعة ورقلة يومي، 22 و 23 نوفمبر 2011ص72

ثانيا- متطلبات استخدام بطاقة الأداء المتوازن:

من أجل نجاح عملية تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن لابد من¹ :

- وجود عملية تحليل يسبق عملية وضع الإستراتيجية وتحديا- علاقة السبب والأثر؛ - ضرورة الأخذ بعين الاعتبار البيئة المحيطة بالمشروع مع تفعيل البدء بالمشروع بعملية عينة اختباريه تم توسيعها شيئا فشيئا؛

- الأخذ بعين الاعتبار التطورات التكنولوجية ودمجها مع واقع الشركات والبعد عن الحلول الانفرادية ؛

- التركيز على المحتوى قبل الصفات التقنية ؛

في الختام يمكن القول بأن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن هو أسلوب حديث ومتكامل يساهم في دمج التصور المالي مع عوامل السوق والتشغيل و الإنتاج والموارد البشرية من أجل ضمان تحقيق الاستراتيجيات المحلية و الرقابة عليها بما يكفل تحقيق الأهداف المرسومة وتقييم الأداء وتطويره في ضوء تلك الأهداف،

ثانيا- معوقات استخدام بطاقة الأداء المتوازن:

ترجع صعوبة تطبيق مفهوم بطاقة الأهداف المتوازنة إلى الصعوبات التي لها علاقة بطبيعة طرق تطبيق الإستراتيجية من أربع نواحي كما يلي²:

• عائق الرؤية "The Vision Barrier" ممثلة في عدم وضوح الام

"The V1S" ممثلة في عدم وضوح الإستراتيجية بالقدر الكافي للأشخاص المعنيين بتطبيقها؛

• عائق الإدارة "The Management Barrier" في أن نظم الإدارة مصممة لتتيح التحكم في

العمليات وقلة الوقت المستغرق في الإستراتيجية؛ و عائق عمليات التنفيذ "The Operational Barlier"³ من

خلال فصل النواحي المالية عن التخطيط الإستراتيجي في المنظمة P،

عائق الناس "The People Barrier" في عدم ربطها بأهداف ودوافع وكفاء الأشخاص في المنظمة

¹ وائل محمد صحي إدريس طاهر، محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، مرجع سابق، ص145

² نعيمة بجياوي، أدوات مراقبة التسيير بين نظرية والتطبيق، دراسة حالة قطاع صناعة الحديد، أطروحة دكتوراه، في العلوم الاقتصادية تخصص تسيير مؤسسات، جامعة الحاج لخضر باتنة 2009

الخلاصة

من أجل الإحاطة بمختلف جوانب الإطار النظري للقياس والإفصاح المحاسبي للأصول غير الملموسة، تم في هذا الفصل التطرق للأصول غير الملموسة بشكل عام، وأثر الإفصاح عن هاته الأصول في القوائم المالية، وطرق قياسها، ومن خلال تناولنا لهذا الفصل، يمكن القول أن المؤسسة وبهدف إعداد وعرض قوائم مالية ذات مصداقية وشفافية تقوم بالعمل المحاسبي الذي يعتمد على السياسات المحاسبية المطلوب التقيد بها من طرف المعايير والقواعد المحاسبية حول الأصول غير الملموسة،

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية لشركة شبحاني

تمهيد

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في الدراسة، تم تدعيم الفصل النظري بدراسة تطبيقية، تتمثل في إجراء دراسة حالة مؤسسة شبحاني للمقاولات، وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة التطبيقية وعدم إجراء دراسة ميدانية نظرا لطبيعة الإشكالية المطروحة، وبغية الوصول إلى نتائج أكثر شمولية من النتائج التي يمكن الوصول إليها في حالة إجراء دراسة ميدانية،

المبحث الأول: بطاقة تعريفية لشركة شيحاني

سوف نقوم في هذا المبحث بدراسة عامة حول شركة شيحاني لأشغال البناء والترقية العقارية، حيث نقوم في المطلب الأول بتعريف شركة محل الدراسة والتعرف على أهم نشاطاتها، أما في المطلب الثاني سيتم تحليل الهيكل التنظيمي للشركة، وفي المطلب الأخير سوف نبين الدور الاقتصادي لها،

المطلب الأول: نشأة شركة شيحاني للمقاوله وأهم نشاطاتها

شركة هي عبارة عن منظمة اجتماعية تتشكل من مجموعة من الأفراد يشاركون وينسقون جماعيا داخل الهيكل التنظيمي لإنتاج السلع والخدمات كما تتميز بنظام مترابط في بينها أي وجود علاقات تبادلية (نظام الموارد البشرية، نظام التسويق والإنتاج، نظام المالي) كل هذه العلاقات تتحد في بينها من أجل هدف واحد وهو إنجاح تسيير الشركة بشكل صحيح، وهذا النهج ينطبق بشكل كلي على شركة شيحاني حيث أن إدارات الشركة والمسيريون لها زاولوا مهنة البناء منذ عام 1984 في مقاوله شيحاني جمال لأشغال البناء حيث أنجزت هذه المقاوله عدة مشاريع هامة على المستوى الولائي والجهوي منها (100 سكن عدل بحاسي مسعود) وحصص بجامعة ورقلة والوادي وغيرها من المشاريع الأخرى،

وبعدھا تفرعت شركة شيحاني على المقاوله السابقة سنة 2006 برأس مال قدره 1400000000 دج، حيث يختص نشاطها الرئيسي في البناء، ولها شهادة تأهيل وتصنيف المهنيين من الدرجة الخامسة حيث ساهمت في عدة مشاريع على مستوى ولاية الوادي منها إنجاز المصححة الطبية ابن حيان الشط الوادي، وكذلك محطة توليد الطاقة الكهربائية بوادي العلندة وإنجاز 216 سكن تساهمي وثانوية أولاد تواتي بالوادي، كما لها محجرة تفتت الحصى بطولقة ولاية بسكرة تساهم في تزويد ورشة الشركة بالحصى، وكذلك تمويل شركات أخرى مما انجر عنه حصيلة مالية لا بأس بها حيث قدرت بـ 11403492905 دج،

حيث كان دور هام في تطوير الاقتصاد على المستوى الولائي من دفع بالتنمية الاقتصادية من خلال إنجاز عدة مرافق عمومية لعامة الشعب وتوفير مناصب عمل وكذلك ما تدفعه من مستحقات مالية لمصلحة الضرائب

على مستوى بلدية الوادي وعلى مستوى المديرية كما ساهمت في التخفيف من معاناة المواطنين من حيث نوعية الاستفادة من الخدمات المقدمة والتي تتمثل في المشاريع المنجزة،¹

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة شبحاني

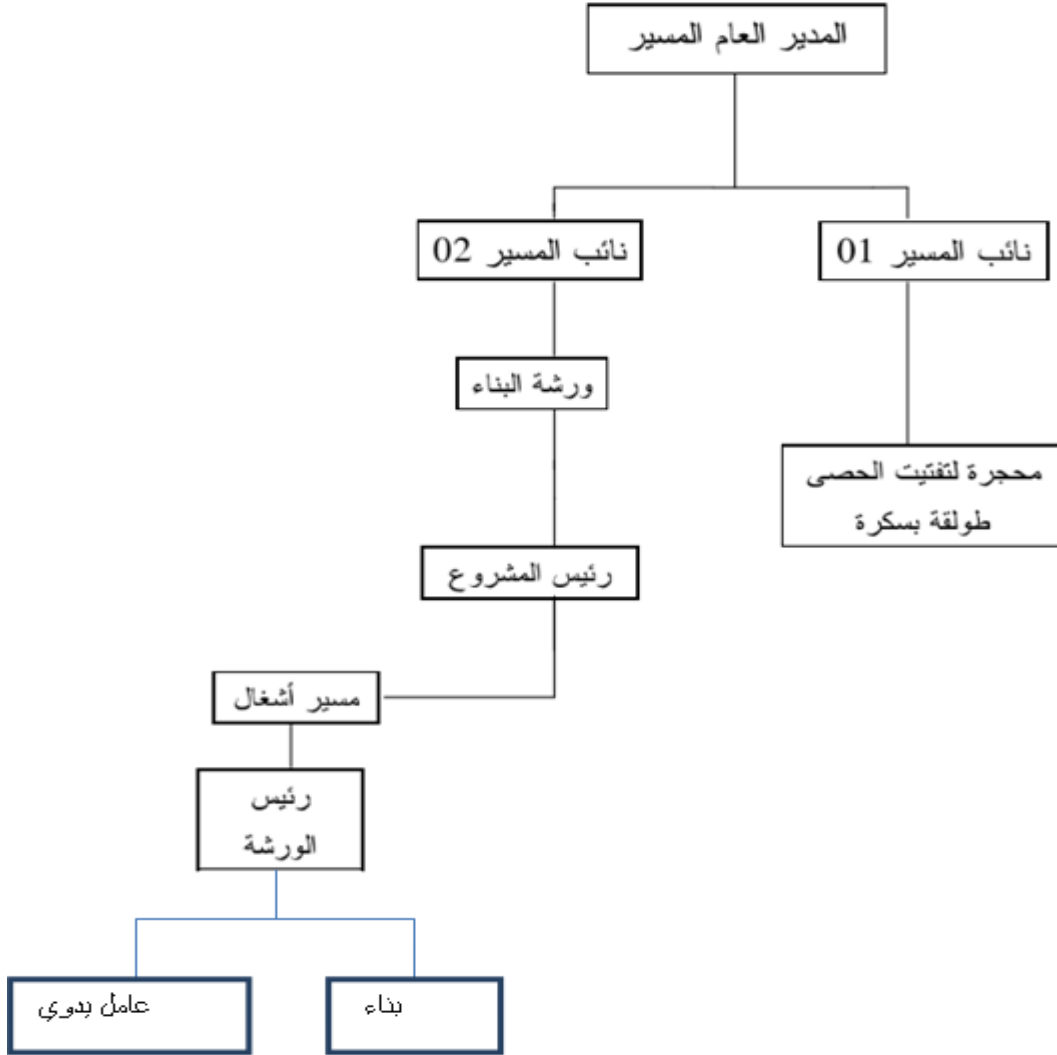
الهيكل التنظيمي عبارة عن تنظيم بسيط حسب طبيعة الشركة فهناك مسيرون يقومون بتوزيع المهام والأنشطة بين العاملين مع تحديد المسؤوليات للوظائف المختلفة ،

مكونات الهيكل التنظيمي:²

- ◀ العامل البشري: الأفراد؛
- ◀ العامل المادي: التجهيزات؛
- ◀ العامل القانوني: طبيعة الشركة؛
- ◀ العامل المالي: مصادر رأس المال وتوزيعه حسب الحاجة

¹ - من إعداد الطلبة بناء على وثائق الشركة.
² - من إعداد الطلبة بناء على وثائق الشركة.

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لشركة شيحاني



شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة شيحاني

المدير العام (المسير) من مهامه

- التسيير العام للمؤسسة؛
- التفاوض على اتفاقية البناء ؛
- الإمضاء على الاتفاقيات +الإمضاء على الوثائق الإدارية،

نائب المسير (01) من مهامه

- التفويض؛
- إمضاء الوثائق؛
- تسيير الإدارة،

نائب المسير(02) من مهامه

- التسيير والتقييم؛
- الرقابة على ورشات البناء؛
- إيجاد حلول للمشاكل التي تعترض الورشة،

إدارة التسيير من مهامها

- إعداد الأجور للعمال؛
- استخراج وثائق العمال؛
- تسيير ودفع اشتراكات الضمان الاجتماعي والضرائب،

رئيس المشروع من مهامه

- التسيير التقني للمشروع مع إيجاد الحلول،

مسير الأشغال من مهامه

- جرد الأشغال للبنائين حسب المخططات من أجل المستحقات المالية؛
- الرقابة في الانجاز؛
- إعداد وضعيات الأشغال + الحصيلة؛
- التنقيط الشهري للعمال،

رئيس الورشة من مهامه

- إنجاز الأشغال حسب المخططات المقدمة من طرف المسير،

البناء من مهامه :

- تنفيذ أعمال البناء وفق المخططات المرفقة وحسب توجيهات رئيس الورشة،

عامل يدوي من مهامه

- مساعدة البناء في إنجاز الأشغال؛

- تنظيف الورشة،

المطلب الثالث : الدور الاقتصادي للشركة

كما كان لها دور هام على المستوى الوطني، إذ أن في البداية كان النشاط في الشركة مقتصرًا على الأشغال التكميلية للبناء، ولكن الآن أصبحت تنافس مثيلاتها من المؤسسات في مجال البناء والترقية العقارية، ومن بين الأنشطة الجزئية التي تقوم بها الشركة بناء المباني والمنشآت وأشغال الكهرباء والإنارة العمومية، وقد أنشأت الشركة العديد من المشاريع الهامة،

ويسهر على تسيير نشاط الشركة العديد مجموعة من العمال الدائمين وغير الدائمين الذي يتغير عددهم حسب احتياج واستخدام الشركة، إضافة إلى بعض المتربصين، ولا تقتصر تعاملاتها مع المؤسسات العمومية فقط بل تتعامل حتى مع المقاولين والأفراد العاديين أي بعبارة أخرى مع جميع الأعوان الاقتصاديين وذلك عبري ورشات داخل الشركة وخارجها، حيث تمتلك الشركة سمعة وطنية نظرا لمشاركاتها في العديد من التظاهرات والمعارض،

المبحث الثاني : القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في القوائم

المالية

سنحاول في هذا المبحث معرفة الأصول غير الملموسة، وكيفية القياس والإفصاح عنها

المطلب الأول : قياس الأصول غير الملموسة

1. نموذج التكلفة

إن الأصول غير الملموسة يجب أن تسجل بالتكلفة منقوص منها مجموع الإهلاكات ومجموع خسائر القيمة، وهذا لتحديد القيمة المحاسبية في نهاية السنة المالية

● القيمة المحاسبية الصافية = التكلفة التاريخية . مجموع الإهلاكات المتراكمة . مجموع خسائر القيمة المتراكمة

الإهلاك

علما ان المؤسسة تستخدم طريقة الإهلاك الثابت ومدة الإهلاك خمسة سنوات

$$\text{قسط السنوي : } 260000 \mid 5 = 52000$$

$$\text{قسط الشهري : } 52000 \mid 12 = 4333,33$$

$$\text{قسط خمسة أشهر : } 4333,33 \times 5 = 21666,67$$

$$260000 . 21666,67 = 238333,33$$

ب. الأصول الثابتة

بإضافة النفقات اللاحقة للأصول ، يوجد أيضا التقييم اللاحق فقد رخص بأن تدرج المؤسسة في حسابات الأصول الثابتة ، القيمة المعاد قياسها نموذج التكلفة والذي يمثل في القيمة الدفترية للأصل منقوصا منه مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة ،

لعدم وجود سوق نشطة يمكن أن تتوفر على أصول مماثلة لها نفس الخصائص كي يتم القياس على أساسها وعلى هذا تبقى التكلفة التاريخية هي الأساس حيث

القيمة المحاسبية الصافية = المبلغ الإجمالي - للأصل الإهلاك

قياس الإهلاك :

باعتبار الأصول الثابتة من الأصول التي تتميز بعمر إنتاجي طويل مما قد يؤدي إلى فقدان قيمتها وإهلاكها ، حيث نص النظام المحاسبي المالي على إختيار الطريقة المناسبة في الإهلاك ، في حالة عدم التمكن من إختيار الطريقة الأنجع تكون الطريقة الثابتة هي المعتمدة ، حيث تعتمد شركة شيحاني على القسط الثابت ، والجدول التالي يوضح المعدلات المستخدمة في حساب الإهلاك،

الجدول رقم (2.1) : يوضح معدلات الإهلاك الأصول في شركة شيحاني

معدل الإهلاك	الأصل
5 سنوات	معدات نقل
5 سنوات	معدات مكتب
10 سنوات	معدات وأدوات

المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعلومات من المؤسسة

2180 : إقتناء معدات نقل بتاريخ 06 | 09 | 2018 بقيمة 97000000 خارج الرسم ،

2183 : إقتناء جهاز إعلام آلي بتاريخ 07 | 10 | 2018 بقيمة 5250000 خارج الرسم ،

215 : إقتناء معدات وأدوات بتاريخ 03 | 07 | 2018 بقيمة 128000000 خارج الرسم ،

المعلومات مقدمة من طرف محاسب الشركة ،

الجدول رقم (2 - 2) : نموذج التكلفة التاريخية للأصول الثابتة و إهلاكها لسنة 2018

رقم الحساب	البيان	السنة	القيمة الدفترية	الإهلاك	القيمة المحاسبية الصافية
2180	معدات نقل	السنة 2018	97,0000,00	6466666,67	90533333,33
2183	تجهيزات الإعلام الآلي	السنة 2018	5250000	262500	4987500
215	معدات وأدوات	السنة 2018	128000000	12800000	6400000

المصدر : من إعداد الطالب بناء على معلومات المقدمة من طرف المحاسب ،

من الجدول أعلاه يتضح ان المؤسسة تعتمد في قياس الاصول الثابتة على التكلفة التاريخية ، حيث تقوم بطرح مجموع الإهلاكات من القيمة الدفترية عند حيازة الاصل ، وهي الطريقة المعتمدة في العديد من المؤسسات الجزائرية ، باعتبارها العمود الفقري للقياس المحاسبي لتمييزها بالموضوعية مما أكسبها ثقة من قبل مستخدمو القوائم المالية ، ولكن بتغيرات الأسعار وظهور التضخم يكون الإعتماد على التكلفة التاريخية مظل للقيمة الحقيقية للأصل مما يستدعى تعديل التكلفة التاريخية والإعتماد على طريقة أخرى للقياس ،

التقييم وفق القيمة العادلة يمنح لميزانية المؤسسة نوع من المصداقية في قيمتها ، كي تتجنب القيم المظلمة ، وذلك في حالة وجود التضخم ، وهذا يحدث نتيجة الإرتفاع المستمر للأسعار ، كما يساهم هذا في الإفصاح عن الأصول الثابتة في الميزانية بقيم محاسبية قريبا من القيمة الحقيقية ،

معوقات إستخدام المؤسسة للقيمة العادلة :

من الملاحظ أن الجديد الذي جاء به النظام المحاسبي المالي هو التقييم وفق القيمة العادلة لكن هناك أسباب وقفت في وجه المؤسسات حالت دون تطبيقه ومنها :

- الجزائر لم توفر المناخ الملائم والجيد قبل تبني هذا النظام الجديد ؛
- عدم وجود سوق نشط يتوفر على معلومات حديثة للمشترى والبائع ؛
- قلة المكاتب والجهات المتخصصة في عملية التقييم ؛
- نقص الخبرة في المجال ،

التخلص من الأصول :

يتم التخلص من الأصول في المؤسسة وفق طريقة المزاد العلني ،

2 . نموذج إعادة التقييم

لا يوجد هناك نقص في قيمة الأصول لأنه لا توجد مؤشرات تدل على ذلك في المؤسسة ،

3 . التسجيلات المحاسبية

حالة الإقتناء :

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدین	دائن		مدین	دائن
		2017\12\31		
204		برامج الحاسوب ومشابها	260000	
44562		الرسم على القيمة المضافة	49400	
	404	موردو التثبيتات		309400

- معدات نقل :

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدین	دائن		مدین	دائن
		2018 12 31		
2180		معدات نقل	97000000	
44562		رسم على القيمة المضافة	18430000	
	512	البنك		115430000

- معدات مكتب :

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدین	دائن		مدین	دائن
		2018 12 31		
2181		معدات مكتب	5250000	
44562		رسم على القيمة المضافة	997500	
	512	البنك		6247500

- معدات وأدوات :

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	128000000	معدات وأدوات		215
	24320000	الرسم على القيمة المضافة		44562
152320000		البنك	512	

تسجيل الإهلاك :

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	21666,67	مخصصات الإهلاك وخسائر قيمة الأصول غير جارية ، إهلاك برامج الحاسوب ومشآبها		681
21666,67		قسط الإهلاك لسنة 2017	2804	

- معدات نقل :

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	646666,67	مخصصات الإهلاك وخسائر قيمة الأصول غير جارية ، إهلاك معدات نقل		681
646666,67		قسط الإهلاك لسنة 2018	2818	

. معدات مكتب :

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين	2018\12\31	دائن	مدين
	262500	مخصصات الإهلاك وخسائر قيمة الأصول غير جارية ، إهلاك معدات مكتب قسط الإهلاك لسنة 2018	2815	681
262500				

. معدات وأدوات :

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين	2018\12\31	دائن	مدين
	6400000	مخصصات الإهلاك وخسائر قيمة الأصول غير جارية ، إهلاك معدات وأدوات قسط الإهلاك لسنة 2018	2818	681
6400000				

المطلب الثاني : الإفصاح عن الاصول غير الملموسة

يتم الإفصاح عن الاصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي في ميزانية المؤسسة ، في جانب الأصول ، وينقسم هذا الجانب إلى أصول غير جارية : أصول مادية ، معنوية ومالية بالإضافة إلى كل الأصول التي لا يمكن تحويلها إلى سيولة في أقل من سنة ، وأصول جارية : وتتكون من الأصول التي يمكن تحويلها إلى سيولة في أقل من سنة ، وقد حدد النظام المحاسبي المالي شكل الميزانية ،

أتبعت مؤسسة شيحاني النظام المحاسبي المالي في شكل الميزانية وقد ظهرت الأصول غير الملموسة في ميزانية سنة 2017 للمؤسسة كالتالي :

الجدول (2,3) : الميزانية "جانب الأصول" للسنة المالية 2017

المبالغ		الملاحظات	الأصول
المبالغ الصافية	الإهلاكات		
			الأصول غ الجارية
			شهرة محل
238,333,33	21,666,67	260,000,00	الأصول غير الملموسة
44,664,049,56	38,134,236	82,798,285,93	الاصول الثابتة
			الأراضي
			المباني
33,566,717,05	28,153,247,88	61,719,964,93	أصول الملموسة
11,097,332,51	9,980,988,49	21,078,321,00	الأصول الثابتة الملموسة الأخرى
			أصول قيد الإنجاز
1,996,505,18		1,996,505,18	الاصول المالية
			الأوراق المالية
			إستثمارات أخرى
			أوراق مالية مقللة أخرى
1,996,505,18		1,996,505,18	قروض وغيرها من الأصول المالية
			الأصول الضريبية المؤجلة
46,898,888,07	38,155,903,04	85,054,791,11	مجموع الاصول غير جارية
			الأصول الجارية
3,028,900,81		3,028,900,81	المخزونات

				حسابات القبض والتوظيف
64,422,269,15		64,422,269,15		الزبائن
1,338,788,72		1,338,788,72		مدينون الآخرون
12,249,027,62		12,249,027,62		الضرائب
				تقدم في الإنجاز
				توافر والإستيعاب
				استثمارات وأصول مالية اخرى
7,544,319,58		7,544,319,58		الخزينة
88,538,305,88		88,538,305,88		مجموع الأصول الجارية
135,428,193,95	38,155,903,04	173,638,096,99		مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من المؤسسة

الجدول (2،4): "جانب الخصوم" للسنة المالية 2017

المبالغ	الملاحظات	الخصوم
		رأس المال الخاص
14,000,000,00		رأس المال
		راس المال غير المسموح
		الإحتياطات
		إعادة التقييم
5,195,718,40		النتيجة الصافية
17,706,463,84		الأسهم الأخرى
		حصة الأقلية
36,902,182,24		المجموع 1
		الخصوم غير الجارية
		القروض

		الضرائب المؤجلة
		ديون أخرى غير متداولة
		المخصصات والإيرادات المعترف بها
		مجموع الخصوم غير الجارية
50,729,482,69		الخصوم جارية
19,528,260,95		الموردون
28,322,268,07		الضرائب
		ديون أخرى
		الإستثمارات والأصول المالية الحالية
		خزينة
98,580,011,71		مجموع الخصوم الجارية
135,482,193,95		مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

وقد تم الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في مؤسسة شيحاني لعام 2017 كما يلي

أصول غير ملموسة

. برامج الإعلام الآلي 238,333,33

الأصول الثابتة 2018

. معدات نقل بقيمة 90,533,333,33

. جهاز إعلام آلي بقيمة 4,987,500

. معدات وأدوات بقيمة 6400000

بالنسبة للملحقات المكتملة للجداول الرئيسية والتي تبين طرق التقييم وطرق الإهلاك ، فهذه الملحقات لا توجد في

المؤسسة وإنما متعارف عليها في وثيقة موجودة في أرشيف المؤسسة ،

خلاصة

بعد معالجة وعرض نتائج الدراسة الميدانية في هذا الفصل، اتضح مساهمة هذه النتائج إثراء موضوع الدراسة، من الناحية التطبيقية، كما اتضح أن مساهمة الأصول غير الملموسة في قيم المؤسسات، وملائمتها للتقييم، ودورها في تفسير القيم السوقية للمؤسسات الاقتصادية، كلها عوامل تفرض للمعايير الجزائرية تطوير طرق القياس و الإفصاح و الاعتراف بالأصول الغير ملموسة، من أجل زيادة البنود التي تظهر ضمن القوائم المالية الأساسية، وتعزيز الإفصاح الإجباري عن الأصول غير الملموسة ضمن هاته القوائم،

خاتمة

اختبار الفرضيات

- يؤثر الإفصاح المحاسبي على مصداقية المعلومات المحاسبية وهذا ما تؤكدته الفرضية الاولى ،
- يؤثر القياس على الأصول غير الملموسة في المؤسسات الاقتصادية وهذا ما تؤكدته الفرضية الثانية ،
- اعتماد أساس التكلفة التاريخية يعتبر أكثر ملائمة لقياس التثبيات المعنوية وهذا ما تؤكدته الفرضية الثالثة،
- تؤثر الأصول غير الملموسة على القيمة السوقية للمؤسسات الاقتصادية وهذا ما تؤكدته الفرضية الرابعة،

آفاق الدراسة

- إن التعرض لموضوع القياس والإفصاح المحاسبي للأصول غير الملموسة لا يمكن إحاطته بكل جوانبه من خلال دراسة واحدة، ومنه فإن هذه الدراسة تعتبر مساهمة بسيطة من الباحث، وخطوة أولى بالنسبة للدراسات القادمة والممكنة في مجال المحاسبة عن الأصول غير الملموسة وتطبيقها في الدراسات القادمة، فمن خلال بحثنا في هذا الموضوع تبين لنا أن هناك عدة مواضيع يمكن التطرق لها،
- أثر تغيير الأنظمة المحاسبية على ملائمة المقاييس المحاسبية للأصول غير الملموسة لتقييم المؤسسات في مختلف البيئات الاقتصادية،
 - أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية في مختلف البيئات الاقتصادية على ملائمة المقاييس المحاسبية للعناصر غير الملموسة لتقييم المؤسسات الاقتصادية،

قائمة المراجع

-الكتب:

1. ابراهيم محمد المحاسنة، إدارة تقييم الأداء الوظيفي، دار جديد، عمان، ط 1، 2013،
2. أبو الفاضل جمال الدين بن منظور، لسان العرب (بيروت: دار صادر 1990)،
3. جعفر عبد الإله، المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، الطبعة الأولى، الأردن، دار الحزين، سنة 2003،
4. حلمي نمر، نظرية المحاسبة المالية (القاهرة: دار النهضة العربية) ، 1981 ،
5. رضوان حلوة حنان ، نظرية المحاسبة ، مديرية المطبوعات الجامعية ، حلب ، 1991 ،
6. رمضان محمد غنيم ، المحاسبة المتقدمة (عمان: دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع ، 1881 ،
7. سيد عطاء الله، النظريات المحاسبية المالية، عمان، الأردن: دار الراجحة للنشر والتوزيع سنة 2009،
8. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة (الكويت: ذات السلاسل للطباعة والنشر 1990)،
9. عبد الرازق قاسم الشحادة وآخرون، نظرية المحاسبة (عمان: زمزم ناشرون وموزعون 2011)،
10. عوض الله وآخرون ، تحليل ونقد القوائم المالية ، جامعة القاهرة ، 1993 ،
11. محمد أمين الصبان ، أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي ، ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1991 ،
12. محمد مطر ، موسى السيوطي ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية ، الأردن ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثانية ، 2008 ،
13. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، عمان الأردن 2007 ،
14. محمد مطر، نظرية المحاسبة (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات) 2010 ،
15. محمد نصر الهواري، دراسات في نظرية المحاسبة (القاهرة: مكتبة معين شمس) 1966،
16. مهدي عباس الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، ذات السلاسل ، الكويت ، ط 1 ، 1990 ،
17. نور أحمد، المحاسبة المالية القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المصرية، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية، سنة 2000،
18. هيني فان جيرونينيج ، معايير التقارير المالية الدولية ترجمة طارق عبد العال حماد ، البن الدولي لإعادة الأعمار والتطوير ، القاهرة ، 2006 ،
19. وليد ناجي الحياي ، المحاسبة المتوسطة - مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي ، ، دار حنين ، عمان، 1996 ،

2- الرسائل الجامعية:

20. سالم فضل، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية(رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، سنة 2008،
21. شادو عبد اللطيف، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2014/2013،
22. عادل عشي، الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة، رسالة ماجستير
23. فارس رشيد البياتي، محاسبة الأداء في المؤسسة الخدمية(الطيران المدني نموذجاً)، دار آيلة، عمان، ط1، 2008؛
24. لايقة رولا، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار(رسالة ماجستير غير منشورة)، سوريا :جامعة سنة، 2007،
25. مسواك حميد، تطوير القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة (دراسة نظرية تطبيقية) رسالة دكتوراه غير منشورة جامعة أسيوط، مصر، سنة 2012،
26. مسواك حميد، تطوير القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة (دراسة نظرية تطبيقية) رسالة دكتوراه غير منشورة جامعة أسيوط، مصر، سنة 2012،
27. نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين نظرية والتطبيق، دراسة حالة قطاع صناعة الحديد، أطروحة دكتوراه، في العلوم الاقتصادية تخصص تسيير مؤسسات، جامعة الحاج لخضر باتنة 2009 ،
- 3- المجلات والملتقيات :**
28. التميمي، عباس ، والسعد، عبدالحسين(الأصول غير د، يسري أمين سامي ، " المراجع و تعظيم منفعة استخدام المعلومات المحاسبية في سوق الاوراق المالية " ، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني 2010،
29. الملموسة المكونة داخلياً ومتطلبات الإبلاغ المالي عنها) مجلة كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، 2013،
30. د،جودة عبد الرؤوف زغلول، "إطار مقترح لقياس الأصول الفكرية و التقرير عنها في بيئة الاقتصاد المعرفي"، المجلة العلمية للتجارة و التمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، سنة 2002،
31. د،سيد عبد الفتاح صالح ، " أثر تطبيق مبادئ لحوكمة علي تخفيض عدم تماثل المعلومات المحاسبية لترشيد قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية " ، مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة العدد الرابع و السبعون ، الجزء الثاني، 2009 ،

32. د، محمد عبد الحميد طاحون ، " دور الأرباح و القيمة الدفترية للسهم في تحديد أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية بالمملكة العربية السعودية " ، مجلة البحوث المحاسبية ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، العدد 2 المجلد 2005،
33. خلد أمين عبد الله ، الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد 92 ، سنة 1995 ،
34. الجمع العربي للمحاسبين القانونيين 7 ، المحاسبة الأساسية والأعداد البيانات المالية ، عمان ، الأردن ، 2001،
35. نعيمة يجياوي، خديجة لدرع، بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة لتقييم الشامل لأداء المنظمات، دراسة ميدانية، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، المنعقد بجامعة ورقلة يومي، 22 و 23 نوفمبر 2011،
36. حماد طارق عبد العال ، التقارير المالية ، أسس الإعداد والعرض والتحليل ، جامعة عين الشمس ، مصر ، 2000 ، ،
37. ¹ الجعبري، مجدي أحمد الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير الدولية دراسة ميدانية على الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابق) مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة جامعة كوينهاجن الدنمارك، عدد 9 ، سنة 2011،
38. درويش عبد الناصر محمد، مبادئ المحاسبة المالية، الأردن الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، السنة 2010،

4-المراجع باللغة الاجنبية

39. Claire Eckstein ، "The measurement and recognition of intangible assets: then and now" ، Accounting Forum ، Vol، 28 ، No، 2 ، 2004 ،
40. Zéghal ،D ،& Maaloul ،A ، ، op، cit ، Article in Press
41. Financial Accounting Standard Board ،(FASB) ،Concept statement No "Objectives of،
42. Financial reporting by Business Enterprise" ،http://www،fasb.org/jsp/FASB ،2008
43. Junoid ،M ،، "Measuring and reporting of intellectual capital performance analysis" ،Journal
44. of American Academy of Business ،Cambridge ،Hollywood ،vol 4 ،issue 112 ،Mar 2004 ،
45. Best ،MH ،، "The New Competitive Advantage : The Renewal of the American Industry ،Oxford University Press : Oxford ،2001
46. Ahmed Belkaoui ،Accounting Theory ،Fifth edition ،Thomson Learning ،London ،2004

5- المواقع الالكترونية

47. مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار الدولي رقم 38، التاريخ الإطلاع 06 أبريل 2019، الموقع

<http://www.org/Documents/MicrosoftWord.ifrs>

48. المرزوقي محمود، تحليل العلاقة بين الأصول غير الملموسة والقوائم المالي، تاريخ الإطلاع 06 أبريل 2019،

الموقع <http://www.edu.academia>

49. مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار الدولي رقم 38، التاريخ الإطلاع 06 أبريل 2019، الموقع

<http://www.org/Documents/MicrosoftWord.ifrs>

50. المرزوقي محمود، تحليل العلاقة بين الأصول غير الملموسة والقوائم المالي، تاريخ الإطلاع 06 أبريل

2019، الموقع <http://www.edu.academia>

51. Shern، Tishreen، www.net/new%20site/univ%20magazine/.../10doc 2018/01/25 09،

52. Shern، tshreen، www.net/new%20site/univ%20magazine/.../10doc 2018/01/25 09،

الملاحق