مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي /38/ دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي الأساسي لعام 2007
اسم الكاتب: د. ساطع رزوق، عزو عزيز
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4243
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 09:30 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (32) العدد (5) 2010
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (32) No. (5) 2010

القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي /38/ دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي الأساسي لعام 2007

الدكتور ساطع رزوق*
عزو عزيز**

(تاريخ الإيداع 13 / 6 / 2010. قُبِل للنشر في 3 / 11 / 2010)

□ ملخّص □

تناول هذا البحث موضوع الأصول غير الملموسة كأحد أهم الأصول في شركات الأعمال، والتي برزت أهميتها مع التحول إلى اقتصاديات المعرفة التي يتزايد فيها الاستثمار في هذا النوع من الأصول بشكل واضح. وتم التطرق من خلال البحث إلى مفهوم ومكونات الأصول غير الملموسة، ومتطلبات القياس المحاسبي عنها وفق المعيار المحاسبي الدولي/38/، ومقارنة هذه المتطلبات مع ما جاء به النظام المحاسبي الأساسي في هذا المجال.

تم من خلال الدراسة التطبيقية توزيع استبيان على عينة من العاملين في المجال المحاسبي، وتضمن الاستبيان مجموعة من الأسئلة التي تبين متطلبات القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق المعيار /38/، ومن خلال الإجابات تم تحديد مدى التزام النظام المحاسبي بمتطلبات القياس التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي المذكور. وتوصل الباحث إلى نتيجة مفادها تدني نسبة التزام النظام المحاسبي الأساسي بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي/38/ فيما يخص متطلبات القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة، وأوصى الباحث بضرورة زيادة استثمار الشركات في هذه الأصول نظراً لارتفاع العائد من عملية الاستثمار فيها،وهذا سيشكل دافعاً للنظام المحاسبي لتناول موضوع الأصول غير الملموسة بشكل أوسع، ومواجهة أي مشاكل محاسبية تتعلق بعملية القياس والإفصاح عن المعلومات الخاصة بها مستقبلاً وفق ما جاء به معيار المحاسبة الدولي /38/.

الكلمات المفتاحية: الأصول غير الملموسة، معايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي الأساسي.

* أستاذ مساعد – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد– جامعة حلب– سورية.
** طالب دراسات عليا (دكتوراه) – قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة حلب– سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (32) العدد (5) 2010
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (32) No. (5) 2010

Measurement Accounting for Intangible Assets According to International Accounting Standard /38/ Comparative Studies With The Basic Accounting System /2007/

Dr. Sateh Razouk[*]

Ezzo Aziz[**]

(Received 13 / 6 / 2010. Accepted 3 / 11 / 2010)

□ ABSTRACT □

This search discussed subject of intangible assets as one of the most important assets in the assessment of businesses which its importance appeared with the transference to economies of learning that the development increases in this quality of assets clearly. The task is performed by the research to highlight the meaning and components of intangible assessment and the requirements of the measurement accounting according to the international accounting standard /38/ and comparing these requirements with what is mentioned in the basic accounting system in this domain.

By this field study, we issued an application model on a number of workers in the accounting domain, and this model included a collection of questions that show the requirements of the accounting measurement for the intangible assets according to the system /38/. And through the answers, we could determine the degree of the accounting system commitment to the measurement requirements that are mentioned in the above-mentioned international system.

The study reached this result: the decline of the commitment level of the basic accounting measurement to the requirements of the international accounting system 38 that is concerned with the acquiring system requirements of intangible assets. This research recommended the necessity of increasing the investment of the companies that are involved in these mentioned assets because of increasing the outcome of this investment. This will motivate the accounting system to tackle the issue of intangible assets more widely, and this will lead to face any accounting problems related to the measurement process, and mention any special information about this issue in the futire according to what is mentioned in the international accounting Standard /38/.

Key Wardes: Intangible Assets, International Accounting Standard, Basic Accounting System

[*]**Associate Professor, Department of Accounting, College of Business & Economics, University of Aleppo, Syria.**

[**]**Postgraduate Student, Department of Accounting, Faculty of Economics, Aleppo University, Syria.**

مقدمة:

تستحوذ الأصول غير الملموسة في الشركات باهتمام كبير في الوقت الحاضر من حيث مفهومه،وعناصره، وتحديد قيمته. ويلعب رأس المال غير الملموس بعناصره المختلفة دوراً هاماً في نجاح الشركات في الوقت الحاضر، حيث إنه يميز الشركات التي يمكنها تقديم منتجات جديدة وبشكل أفضل مع تقديم ابتكارات لمنتجاتها وخدماتها وبمعدلات سريعة. ويمكن القول إن المديرين أصبحوا يدركون بشكل متزايد أن استمرارية ونجاح الشركات تعتمد على قدرتها التنافسية فيما يتعلق برأس المال غير الملموس، والأصول المستندة إلى المعرفة، وكذلك مدى القدرة على الاستفادة من تلك الأصول في أنشطتها التشغيلية.

أهمية البحث وأهدافه:

يشكل القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة ضرورة واقعية لاعتبارات عديدة منها إسهامه في تحديد القيمة العادلة للشركة من خلال إبراز قيمة الأصول غير الملموسة،وإنجاز عملية التقييم المتكامل للأداء على مستوى الشركة من خلال إبراز جميع الأصول التي تؤثر في تكوين المركز المالي لها، وتقديم تفسيرات للعديد من الظواهر المالية مثل ارتفاع معدل العائد على الاستثمار للشركة عن المعدل الطبيعي السائد، والتفاوت بين القيمة السوقية والدفترية لأسهم الشركة.

وبالنظر لأهمية المعلومات الخاصة بالأصول غير الملموسة فإن البحث يهدف إلى تحقيق هدف أساسي وهو:

– بيان مدى التزام النظام المحاسبي الأساسي بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي الخاصة بالأصول غير الملموسة التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي/38/.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في الإجابة على السؤال التالي:

1– إلى أي مدى التزم النظام المحاسبي الأساسي بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي /38/.

الدراسات السابقة:

– الدراسات العربية:

1– دراسة أسامة عبد المنعم،2008 بعنوان" رأس المال الفكري وأثره على شركات الأعمال الصناعية –دراسة حالة شركة الألبسة الجاهزة الأردنية."

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم رأس المال الفكري و صعوبة تقييمه،وبيان أهمية الإفصاح عنه في القوائم المالية.

أهم ما توصلت إليه الدراسة هو وجود معرفة متواضعة لدى إدارة الشركة بمفهوم ومعنى رأس المال الفكري، وعدم وضوح التصور التام لديها حول كيفية قياسه، ولاحظ الباحث وجود توجه ضعيف لدى الإدارة بشأن تنشيط رأس المال الفكري،بالإضافة لعدم قيام الشركة بتضمين هذا العنصر في قوائمها المالية وبالتالي فإن الإدارة لن تستطيع الوصول إلى القيمة الحقيقية للشركة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام برأس المال الفكري وإدارته كما يدار أي موجود في الشركة الصناعية المساهمة لكونه مصدراً مهماً للتوجه الاستراتيجي للشركات المعاصرة وضرورة الاستفادة منه لخلق ميزة تنافسية مستدامة من شانها رفع كفاءتها.

2- دراسة مؤيد محمد علي الفضل،2009 بعنوان" العلاقة بين رأس المال الفكري وخلق القيمة دراسة ميدانية على الصناعة المصرفية في دول الخليج العربي"

هدفت الدراسة إلى تحديد طبيعة العلاقة بين ربحية المنظمة ومقاييس رأس المال الفكري،وبيان مدى مساهمة رأس المال الفكري في خلق القيمة .

وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

ً1- إن قيمة المنظمة لا تخلق من موجوداتها الملموسة فحسب وإنما من تفاعل وتكامل كل من الموجودات الملموسة وغير الملموسة.

ً2- وجود ارتباط بين رأس المال الفكري والإدارة الإستراتيجية ،وذلك لأهمية ذلك المورد في خلق القيمة من خلال إنجاز إستراتيجية المنظمة خاصة في مجال الميزة التنافسية والتعلم والنمو للموارد البشرية.

- الدراسات الأجنبية:

1- دراسة Griffitbs, Jensen , Webster ،2005 بعنوان:

"التأثيرات على أرباح الشركة من الحقوق الخاصة للمخزون الفكري"

" The Effects on the Firm Profit of the Stock of Intellectual Property Rights "

هدفت الدراسة إلى بيان دور حقوق الملكية الفكرية في خلق القيمة من خلال نموذج جديد لتقدير كل من قيمة المنظمة ورأس مالها الفكري.وباستخدام المعلومات المالية للفترة الممتدة من 1989 ولغاية 2002 لعينة مكونة من 1922 منظمة استرالية ،تم تقدير رأس المال الفكري وقيمة المنظمة،وعلى أساس ذلك التقدير تم اختبار فرضية الدراسة التي أظهرت نتائجها وجود ارتباط موجب وقوي بين رأس المال الفكري وقيمة المنظمة،من جهة وإن قيمة رأس المال الفكري تختلف تبعاً لاختلاف حجم المنظمة وعمرها الأمر الذي يقود إلى استنتاج مفاده أن العلاقة بين خلق القيمة ورأس المال الفكري تختلف تبعاً لاختلاف عمر المنظمة وحجمها ،من جهة ثانية .

2- دراسة Michel Nourish ،2007 بعنوان

"تطوير الميزة التنافسية من خلال إدارة المعرفة و رأس المال الفكري."

"competitive advantage developing through knowledge management and intellectual capital."

هدفت الدراسة إلى بيان أثر رأس المال الفكري بوصفه قوة تنافسية مؤثرة في أداء الشركات،حيث تناولت الدراسة نموذجاً من شركات تعمل في الشرق الأوسط لاختبار خمسة عوامل تربط أداء الشركات المؤسسي بإدارة المعرفة وهذه العوامل هي معرفة العنصر البشري ونموه،معلومات السوق،التحالفات الإستراتيجية ،انسياب المعرفة لاتخاذ القرار،المعلوماتية.

وتوصلت الدراسة إلى أن جميع هذه العوامل هي مناسبة ويقترح اعتمادها لتحسين الأداء المؤسسي والمعرفي للشركة وتعتبر معرفة العنصر البشري ونموه والتحالفات الإستراتيجية وانسياب المعرفة لاتخاذ القرار أهم شروط نجاح الأداء المؤسس على مختلف الأصعدة.

3- دراسة John Goodwin and Kamaran Ahmed،2006 بعنوان

" العلاقة بين قيمة الأصول غير الملموسة وتحقيق الأرباح – شواهد من شركات استرالية –"

"Longitudinal value relevance of earnings and intangible assets :Evidence from Australian firms."

أشارت الدراسة إلى أن عدم الإقرار بوجود الأصول غير الملموسة هو السبب الرئيسي لانحدار قيمة الأرباح، على الرغم من أن المبادئ المحاسبية المعمول فيها في استراليا لم تمنع الاعتراف بالأصول غير الملموسة ضمن نتائج أعمال الشركة باستخدام مؤشرات وصفية ونماذج كمية محددة.

وأكدت الدراسة أن الشركات التي استثمرت أموالا في الأصول غير الملموسة حققت تزايدً واضحاً في أرباحها،وكان الفارق واضحاً في مستوى أرباح الشركات التي استثمرت جزءاً من أموالها في الأصول غير الملموسة عن الشركات الأخرى التي لم تقم بعملية الاستثمار تلك.

فروض البحث:

يسعى البحث لاختبار الفرضية التالية :

1- هناك التزام من قبل النظام المحاسبي الأساسي بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي /38/.

منهجية البحث:

يقسم البحث إلى قسمين:

1 . **القسم النظري**:سيتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاطلاع على المراجع والدوريات لتحديد تعريف للأصول غير الملموسة والخصائص المميزة لها، والقياس والإفصاح المحاسبي عنها وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي الأساسي.

2 . **الجانب العملي**: بهدف اختبار فرضية البحث، وتحديد النتائج سيتم توزيع استبيان على عينة من العاملين في المجال المحاسبي لدى شركات القطاع العام في سورية من موظفي محاسبة ورؤساء دوائر حسابات ،ومدراء ماليين.

أولاً. الأصول غير الملموسة (intangible assets):

(تعريف- خصائص- تصنيفاتها)

تناولت العديد من الأبحاث العلمية،والمعايير المحاسبية تعريف الأصول غير الملموسة، ويمكن إيراد هذه التعاريف فيما يلي:

تُعرف الأصول غير الملموسة بأنها:"أعمال الفكر الإبداعية أي الاختراعات والمصنفات الأدبية والفنية والرموز والأسماء والصور والنماذج والرسوم الصناعية"[1].

وجاء في معيار المحاسبة الدولي رقم /38/ تعريف الأصل غير الملموس بأنه:

" أصل غير نقدي قابل للتحديد، ليس له جوهر مادي"[2].

وعرف(Brooking) الأصول غير الملموسة بأنها[3]:

"أصول تسهم في زيادة قدرة الشركة على أداء وظائفها، وتتمثل في الفرق بين القيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة، والقيمة السوقية العادلة لها".

وعرف(زغلول) الأصول غير الملموسة بأنها [4]:

"مجموعة القيم غير الملموسة التي يتم تحديدها موضوعياً من خلال الفرق بين القيمة السوقية لتنظيم الأعمال وقيمته الدفترية، كما يتم تصنيفها حكمياً إلى مكوناتها الفرعية طبقاً للمسببات الأساسية للقيمة،وذلك لاحتواء ظاهرة فجوة القياس والإفصاح، وتعزيز القدرة التنظيمية على تعظيم الدخل حالياً ومستقبلياً، وتدعيم القدرة التنافسية لتنظيم الأعمال في المدى الطويل."

وفي تعريف آخر عُرفت الأصول غير الملموسة بأنها[5]:

" أصول تسيطر عليها الشركة وتحقق منافع مستقبلية" ومن أمثلتها الماركات التجارية وبرامج الحاسوب وحقوق التأليف وأصول ملموسة تحت التطوير".

وفي ضوء ما تقدم يمكن أن نُعرّف الأصول غير الملموسة بأنها:

" مجموعة من الموارد التي تسيطر عليها الشركة نتيجة لأحداث ماضية، عن طريق الملكية أو الحقوق القانونية، ومن المتوقع أن تحقق هذه الأصول منافع اقتصادية مستقبلية تسهم في دعم القدرة التنافسية للشركة."

ويمكن تحديد أهم خصائص الأصول غير الملموسة بما يلي [6]:

1- انعدام الكيان المادي الملموس.

2- ارتفاع درجة عدم التأكد من تدفق منافعها المستقبلية المحتملة.

3- خضوع قيمتها للتقلبات الحادة.

4- صعوبة تقدير قيمتها السوقية نظراً لانعدام الوجود المادي الحقيقي لها.

ويمكن القول إن توفر هذه الخصائص يوفر دليلاً على وجود الأصول غير الملموسة، ولكن وجود بعضها لايعد كافياً للاعتراف بوجودها. فعلى سبيل المثال إن حساب العملاء يعد أصلاً من الأصول(أصل متداول)، ليس له وجود مادي،ولكن لا يمكن اعتباره أصلاً غير ملموس لانعدام إمكانية تدفق المنافع الاقتصادية مستقبلاً،وليس له قيمة سوقية.

ولا يوجد تصنيف محدد متفق عليه بين الباحثين لمكونات الأصول غير الملموسة، ولكن هناك إتفاقاً على ارتباطها بشكل أساسي بالمعرفة، وارتباطها بالخبرات المتراكمة، بالإضافة إلى قدرتها على توليد القيمة [7].

1- عناصر الأصول غير الملموسة كما وردت في معايير المحاسبة الدولية :

حدد معيار المحاسبة الدولي رقم /38/عناصر الأصول غير الملموسة في [2]:

(براءات الاختراع، حقوق الطبع، العلامات التجارية،أسماء الماركات، قوائم العملاء، برامج الكومبيوتر، المعرفة الفنية للعاملين، سر المهنة المتخصصة، مزايا التدريب طويلة الأجل.)

أما مجلس معايير المحاسبة المالية FASB فقد حدد الأصول غير الملموسة في [8]:

- الأصول المرتكزة على العلاقة مع العملاء أو علاقات السوق.
- الأصول المرتكزة على العقود القانونية.
- الأصول المرتكزة على التكنولوجيا.
- الأصول المرتكزة على السياسات التنظيمية والمالية.

حدد (Brooking) عناصر الأصول غير الملموسة فيما يلي [3]:

- الأصول السوقية: وهي التي تعطي للشركة قوة في تعاملاتها مع السوق مثل العلاقات التجارية، وتحالفات الأعمال.

-حقوق الملكية غير الملموسة: وهي تمثل نتاج الفكر البشري مثل براءات الاختراع.

-الأصول البشرية: وترتبط ببعض الأفراد داخل الشركة ممن يتمتعون بقدرات مميزة كالمعرفة والمهارة.

-أصول البنية التحتية: وترتبط بأداء العمليات الإدارية ونظم تكنولوجيا المعلومات. بينما ميز (Sveiby) بين ثلاثة مكونات للأصول غير الملموسة وهي [9] :

-أصول غير ملموسة خارجية: وترتبط بالعلاقات التجارية مع العملاء والموردين.

-أصول غير ملموسة داخلية: وتشمل براءات الاختراع والتصميمات الصناعية ونظم تكنولوجيا المعلومات، والأداء الإداري.

- أصول بشرية:وترتبط بالقدرات المميزة للأفراد(المعرفة، المهارة، التعليم)عند أدائهم العمل. .

وذهب (Seetharaman) إلى تصنيف الأصول غير الملموسة بما يلي[10]:

-الأصول البشرية: التي تسعى إلى الابتكار والتجديد داخل الشركة.

-الأصول التنظيمية: وتشمل السلع والخدمات التي تمثل ناتج الجهود الإنسانية الخلاقة داخل الشركة.

-الأصول العلائقية: وترتبط بالعلاقات الخاصة والمميزة بين الشركة والأطراف الخارجية (العملاء والموردين).

-الأصول الابتكارية: وترتبط بإدارة أعمال الشركة في اتجاه التطوير والتحسين المستمر لدعم القدرة التنافسية.

وفي رأي آخر تصنف الأصول غير الملموسة إلى نوعين أساسيين [1]:

أولاً- حق المؤلف: ويندرج ضمنه المصنفات الأدبية والفنية والموسيقية والأعمال التصويرية والمصنفات السمعية والبصرية وبرامج الحاسبات....الخ.

ويحمي القانون المصنفات أياً كان نوعها أو أهميتها أو شكلها أو الغرض منها، والشرط الوحيد اللازم بهذا الشأن هو الابتكار، فيجب أن يكون للمصنف طابعٌ ابتكاريٌ حتى يتمتع بالحماية. ويقصد بالابتكار الطابع الشخصي الذي يعطيه المؤلف لمصنفه، ذلك الابتكار الذي يسمح بتمييز المصنف عن سواه من المصنفات التي تنتمي إلى النوع نفسه.

2- الملكية الصناعية:يندرج ضمن الملكية الصناعية الأصول غير الملموسة التالية:

ً1- براءة الاختراع: وهي فكرة جديدة تسمح عملياً بحل مشكلة بطريقة جديدة. ومن الضروري لكل مخترع في مجال الملكية الفكرية أن يعرف ماهية البراءة وكيف يمكن حماية براءته.

ً2- العلامات التجارية: تتميز سمة العصر بتدفق الصناعات الحديثة، وباتساع أفق التجارة محلياً ودولياً،وبالتالي أصبحت العلامة التجارية ذات أهمية بالغة، لأنها تتصل اتصالاً مباشراً بالتجارة والاقتصاد، ولا غنى عنها لأي شركة أو فرد. والعلامة التجارية ما هي إلا نموذج معيّن وظيفته تمييز سلع شركة صناعية أو تجارية عن سلع شركات أخرى، (وينطبق الحال نفسه على علامة الخدمة في مجال الخدمات).

ً3- الأصول غير الملموسة الأخرى: هناك أصول غير ملموسة أخرى مثل الرسوم والنماذج الصناعية، المؤشرات الجغرافية والمعلومات السرية ومخططات الدوائر المتكاملة.

ً3-1- الرسوم والنماذج الصناعية :الرسم أو النموذج الصناعي هو المظهر الزخرفي أو الجمالي لسلعة ما. ومن الممكن أن يتألف الرسم أو النموذج الصناعي من عناصر مجسّمة مثل شكل السلعة أو سطحها أو عناصر ثنائية الأبعاد مثل الرسوم أو الخطوط أو الألوان.

ً3-2- المؤشرات الجغرافية: تهدف هذه المؤشرات إلى لفت نظر المستهلك إلى أن سلعة ما تتميز بنوعية وشهرة أو أية خصائص أخرى تشير إلى منشئها الجغرافي. وتقضي قوانين حماية الملكية الفكرية عدم السماح بتسجيل العلامات التجارية التي تحتوي على دلالة مضللة بخصوص المنشأ الجغرافي للسلع. ومدة الحماية لهذه المؤشرات غير محددة.

ً3-3- المعلومات السرية:وتتمثل بالأسرار التجارية أو المعرفة التقنية. وتطبق الحماية على المعلومات ذات الطبيعة السرية التي لها قيمة تجارية لكونها سرية،وخضعت لإجراءات مناسبة للمحافظة على سريتها. ومع ذلك لا يمكن اعتبار المعلومات السرية على أنها شكل من أشكال الملكية الفكرية،إلا أنه يجوز للشخص المسؤول قانوناً عن مثل هذه البيانات والمعلومات منع الكشف عنها أو الحصول عليها أو استعمالها من قبل الغير دون موافقته وبطريقة مخالفة للممارسة التجارية الشريفة [1].

وبالاستناد إلى ما تقدم يمكن تحديد الأصول غير الملموسة بما يلي:

1- الأصول غير الملموسة المرتكزة على الموارد البشرية داخل الشركة التي تقوم بعمليات الإبداع والابتكار والتحديث والتطوير.

2- الأصول غير الملموسة المرتكزة على نتاج الموارد البشرية وتنقسم إلى:

أ- أصول يمكن حمايتها بموجب الاتفاقيات الدولية مثل براءات الاختراع، العلامات التجارية، أسرار الصناعة، والتصميمات الصناعية).

ب- أصول لا يمكن حمايتها بموجب الاتفاقيات الدولية والمحلية مثل (العلاقات التجارية مع العملاء والموردين).

3- أصول أخرى ذات طبيعة خاصة (شهرة المحل).

ثانياً. القياس والإفصاح المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي (International Accounting Standard):/38/

يبين معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معايير المحاسبة الدولية الأخرى. وتناول المعيار المذكور الأصول غير الملموسة من خلال النقاط التالية:

ً1- الاعتراف بالأصل غير الملموس:

يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون أن تقوم الشركة بالاعتراف بالأصل غير الملموس في الحالات التالية فقط [2]:

أ- إذا كان من المحتمل أن تتدفق للشركة المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعزى للأصل.

ب- إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

ً2- قياس الأصل غير الملموس:

يقاس الأصل غير الملموس مبدئياً بالتكلفة والتي تشمل [2]:

- سعر الشراء الخاص به بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد اقتطاع الخصم التجاري.

- تكاليف إعداد وتجهيز الأصل للاستخدام وتشمل تكاليف منافع الموظفين "كما هي محددة في معيار المحاسبة الدولي رقم /19/ "التي تنشأ مباشرة نتيجة إعادة الأصل إلى حالته التشغيلية.

– الرسوم المهنية التي تنشأ مباشرة نتيجة إعادة الأصل إلى حالته التشغيلية.

– تكاليف فحص جاهزية الأصل للعمل.

ولا تعتبر التكاليف التالية من التكاليف التي تنسب مباشرة للأصل [2] :

– تكاليف تقديم المنتج أو الخدمة "مثال تكاليف الأنشطة الإعلانية والدعائية".

– تكاليف ممارسة العمل في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء" بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين".

– التكاليف الإدارية والتكاليف العامة الأخرى غير المباشرة.

لاشك أن عملية تمييز التكاليف التي تعد جزءاً من تكلفة الأصل غير الملموس عن غيرها من بنود التكاليف الأخرى له أهمية كبيرة بالنظر لما ترتبه عملية التمييز تلك من أثر مالي في نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي سواء من خلال محاولة رسملة هذه التكاليف بقصد إظهار المركز المالي بشكل أفضل، أو على العكس إذا كان الهدف هو تخفيض أرباح الشركة لأسباب مختلفة سيكون التوجه نحو عد هذه التكاليف كمصروف يحمل على حسابات النتائج بشكل مباشر.

3- الامتلاك كجزء من اندماج الأعمال:

أشار المعيار الدولي لأعداد التقارير المالية /3/ اندماج الأعمال بأنه:

"إذا تم امتلاك أصل غير ملموس في عملية اندماج الأعمال، التي هي عبارة عن عملية امتلاك، فإن تكلفة الأصل غير الملموس تكون بناء على قيمته العادلة في تاريخ الامتلاك". وتعكس القيمة العادلة توقعات السوق حول احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتمثلة في الأصل إلى الشركة"[2].

وتقدم أسعار السوق المعروضة في سوق نشط التقدير الأكثر موثوقية للقيمة العادلة لأصل غير ملموس. وتتمثل الحالة التي لا يمكن فيها قياس القيم العادلة بموثوقية لأصل غير ملموس يتم شراؤه في اندماج الأعمال في حالة نشوء الأصل غير الملموس من الحقوق القانونية أو الحقوق التعاقدية الأخرى ويكون إما [2] :

– غير قابل للفصل عن الشركة.

– قابل للفصل ولكن لا يوجد تاريخ أو دليل على معاملات التبادل لنفس الأصول أو أصول مشابهة، ويعتمد تقدير القيمة العادلة خلافاً لذلك على متغيرات غير قابلة للقياس.

4- الامتلاك من خلال منحة حكومية:

في بعض الحالات من الممكن أن تحصل الشركة على أصل غير ملموس من دون تكلفة أو مقابل تعويض رمزي، من خلال منحة حكومية [2]. ويحدث هذا عندما تقوم الحكومة بتحويل أو تخصيص أُصول غير ملموسة لشركة مثل حقوق النزول في مطار، أو الترخيص لتشغيل محطة راديو أو تلفزيون أو حصص استيراد أو حقوق الوصول إلى موارد أخرى مقيدة.بموجب المعيار الدولي رقم /20/ "محاسبة المنح الحكومية الإفصاح عن المساعدات الحكومية" يختار المشروع إما الاعتراف بالأصل وفق القيمة العادلة مبدئياً، وإذا اختار المشروع عدم الاعتراف بالأصل وفق القيمة العادلة فإنه يتم الاعتراف بالأصل مبدئياً بمقدار مبلغ رمزي (بموجب المعاملة البديلة التي يسمح بها المعيار المحاسبي الدولي رقم 20)، بالإضافة إلى أي إنفاق يعزى مباشرة لأعداد الأصل لاستعماله المستهدف.

5- عملية تبادل الأصول:

يمكن امتلاك أصل غير ملموس أو أكثر مقابل أصل أو أصول نقدية أو غير نقدية، و ينطبق على كافة العمليات المذكورة قياس تكلفة الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة ما لم [2]:

– تفتقر معاملة التبادل إلى الجوهر التجاري.

– من غير الممكن قياس القيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بموثوقية. وفي حال عدم إمكانية قياس الأصل بالقيمة العادلة يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصل المتنازل عنه.

6- تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً:

تشمل تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً كافة أوجه الإنفاق الضرورية لإنشاء أو تصنيع أو إعداد أصل قادر على العمل بالأسلوب المقصود من الإدارة [2]. ومن الأمثلة المباشرة على التكلفة:

– الإنفاق على المواد والخدمات المستخدمة أو المستهلكة لتوليد الأصل غير الملموس.

– رواتب وأجور الموظفين (كما تم تعريفها في المعيار /19/ منافع الموظفين) الناشئة مباشرة من توليد الأصل غير الملموس.

– المصاريف لتسجيل حق قانوني.

– إطفاء البراءات والتراخيص المستعملة لتوليد الأصل.

لا تشكل البنود التالية أجزاءً مكونة لتكلفة الأصل غير الملموس داخلياً [2]:

– الإنفاق الإداري والمصروفات الثابتة العامة الأخرى، إلا إذا كان من الممكن أن تُعزى هذه المصروفات مباشرة لأعداد الأصل للاستعمال.

– عدم الفعالية المحددة بوضوح وخسائر التشغيل الأولية التي تم تحملها قبل أن يحقق الأصل الأداء المرسوم.

– الإنفاق على تدريب الموظفين لتشغيل الأصل.

7- فترة وطريقة الإهلاك للأصول غير الملموسة:

يتمثل المبلغ القابل للإهلاك بتكلفة الأصل مطروحاً منه القيمة المتبقية في نهاية عمره الإنتاجي- ويفترض المعيار /38/ هذه القيمة صفر[2]. ويتم تخصيص المبلغ القابل للإهلاك للأصل غير الملموس ذي العمر الإنتاجي المحدد على أساس القسط الثابت خلال عمره الإنتاجي، ويبدأ الإطفاء عند توفر الأصل للاستخدام أي عندما يكون في المكان والوضع اللازمين له ليكون قادراً على العمل بالطريقة التي تريدها الإدارة.

أما في حال عدم وجود عمر محدد للأصل غير الملموس فلا يخضع للإهلاك [2].

ويتم مراجعة العمر النافع للأصل غير الملموس الذي لا يتم إطفاؤه في كل فترة لتحديد ما إذا كانت تستمر الظروف والأحداث في دعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد لذلك الأصل. وإن لم تكن كذلك يتم محاسبة التغير في تقييم العمر الإنتاجي من غير محدد إلى محدد على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبي الدولي /8/ "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

8- النفقات اللاحقة على مشروع بحث وتطوير قيد التنفيذ:

تتم محاسبة نفقات البحث والتطوير قيد التنفيذ التي تم شراؤها بشكل منفصل أو في اندماج الأعمال كما يلي [2]:

– يتم الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات بحث.

– يتم الاعتراف بها كمصروف إذا كانت نفقات تطوير لا تستوفي معايير الاعتراف الواردة في الفقرة57.

– يتم إضافتها إلى المبلغ المسجل لمشروع بحث أو تطوير قيد التنفيذ مشترى إذا كانت نفقات التطوير تستوفي معايير الاعتراف في الفقرة /57 /من المعيار الدولي الثامن والثلاثين.

وبالاستناد إلى ما سبق يمكن القول إن المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثين كان واضحاً فيه التمييز في عملية القياس والإفصاح تبعاً لطريق تملك الأصل غير الملموس. وركز على أهمية تقييم الأصل غير الملموس وفق القيمة العادلة، إلا أنه أشار إلى أن أفضل تقدير للقيمة العادلة هو في سوق مالي نشط، وهذا يعني تأثير كفاءة السوق المالي ونشاطه في درجة الموثوقية في قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس.

ثالثاً . القياس والإفصاح المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي الأساسي في سورية(Basic Accounting System):

صدر النظام المحاسبي الأساسي في سورية بموجب المرسوم التشريعي رقم /490/ تاريخ 2007/12/26 متضمناً الدليل المحاسبي وأسس القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية.

وقد تناول النظام الأصول غير الملموسة بالنقاط التالية [1]:

1- تعريف الأصول غير الملموسة :

عرف النظام المحاسبي الأساسي الأصول غير الملموسة بأنها "أصول قابلة للتحديد من دون جوهر مادي محتفظ به لاستخدامه في إنتاج أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيره للآخرين أو لأغراض إدارية."

2- الاعتراف بالأصل غير الملموس:

حدد النظام المحاسبي الأساسي حالات الاعتراف بالأصل غير الملموس بما يلي:

أ- احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية بناء على افتراضات معقولة ومدعومة.

ب- قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

3- قياس تكلفة الأصول غير الملموسة:

أ- ميز النظام المحاسبي في عملية القياس والإفصاح المحاسبي بين نوعين من الأصول غير الملموسة:

1-أصول غير ملموسة ناتجة عن اتفاقيات تعاقدية مثل (شهرة المحل، براءة الاختراع).

2- أصول غير ملموسة مولدة داخلياً: وتشمل نفقات البحث والتطوير التي تنفقها الجهة العامة من أجل تطوير نماذج إنتاجية أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل ملموس قبل البدء في الإنتاج أو الاستخدام التجاري.

ب- تعتبر الأصول غير الملموسة بموجب المرسوم /490/ من الأصول طويلة الأجل القابلة للإهلاك، وتطبق قواعد ومعدلات الإهلاك الواردة في القرارات الصادرة عن وزير المالية بهذا الشأن، ويبدأ حساب الإهلاك ببدء استخدام الأصول طويلة الأجل خلال الدورة المالية.

ج- يقاس الأصل مبدئياً بسعر تكلفته مطروحاً منه أي إطفاء متراكم أو انخفاض في القيمة.

د- تلتزم الجهة العامة باحتساب الإهلاك سنوياً أياً كانت نتيجة السنة المالية، وتتبع في ذلك طريقة القسط الثابت مع عدم استبعاد أية قيمة باقية (خردة – نفاية).

هـ- تتم مراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للأصل في نهاية كل سنة مالية وإعادة النظر بالعمر الإنتاجي للأصل في الربع الأخير من سنوات عمره الإنتاجي لزيادتها إذا اقتضى الأمر ذلك.

بالاستناد إلى ما تقدم يمكن القول إنه يوجد تباين بين متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي /38/، وبين ما التزم به النظام المحاسبي من متطلبات، وسيتم التعرف على حجم هذا التباين من خلال الدراسة التطبيقية.

رابعاً . النتائج والمناقشة:

قام الباحث بتقسيم هذا الجانب إلى الأجزاء الرئيسية التالية:

1ً- مجتمع الدراسة وعينتها: يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في المجال المحاسبي في بعض شركات القطاع العام في سورية على اختلاف درجاتهم الوظيفية (موظف محاسبة، رئيس دائرة حسابات، مدير مالي)، وقد حرص الباحث على أن يكون المؤهل العلمي إجازة جامعية كحد أدنى بغية الحصول على إجابات دقيقة وموضوعية ما أمكن.

2ً- أداة الدراسة: اعتمد الباحث في جمع البيانات على استمارة استبيان تضمنت مجموعة من الأسئلة، حرص من خلالها على تغطية الأسئلة المطروحة في مشكلة وفرضية الدراسة.ويبين الجدول رقم (1) عدد الاستمارات الموزعة والمعادة والصالحة للتحليل.

الجدول رقم (1) الاستمارات الموزعة على أفراد العينة ونسب الإجابات

الاستمارات الموزعة	الاستمارات المعادة		الاستمارات غير المعادة	نسبة الإجابة الصالحة للتحليل
	صالحة للتحليل	غير صالحة		
89	72	5	12	% 81

يُلاحظ من الجدول أنه تم توزيع /89/ استمارة على فئات العينة الثلاث، وتم استرداد /77/ استمارة، استبعدت منها /5/ استمارة لعدم اكتمال الإجابات. تُشكل نسبة الاستمارات الصالحة للتحليل إلى الاستمارات الكلية الموزعة (81 %) وهي نسبة جيدة.

3ً- المعالجة الإحصائية: تمت المعالجة الإحصائية باستخدام برنامج (spss)، وبالاعتماد على مقياس ليكرت ذي الخمس درجات بمتوسط حسابي /3/ درجات.اعتمد الباحث في تحديد مدى ملاءمة البند على متوسط حسابي /3.5/

4ً- تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

فرضية البحث: هناك التزام من قبل النظام المحاسبي الأساسي بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي /38/.

قسمت الأسئلة التي تناولت فرضية البحث إلى المحاور التالية وفق ما جاء في المعيار المذكور

- معايير الاعتراف بالأصل غير الملموس.
- أنواع الأصول غير الملموسة.
- مصادر الحصول على الأصول غير الملموسة.
- تكلفة الأصول غير الملموسة.
- متطلبات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الخاصة بالأصول غير الملموسة.

وقد تم التركيز في صياغة الاستبيان على تحديد مدى التزام النظام المحاسبي الأساسي بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي/38/ دون التفصيل كثيراً في مبررات الالتزام أو عدم الالتزام.

ويبين الجدول التالي المقاييس الوصفية الخاصة بفرضية البحث:

الجدول رقم (2) الإحصاءات الوصفية الخاصة بفرضية البحث

	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	– معايير الاعتراف بالأصل غير الملموس:		
1	هناك احتمال تدفق للمنافع المستقبلية من هذه الأصول.	4.38	0.622
2	قدرة الشركة على الاستفادة من الأصل في تحقيق تدفقات إيجابية حالية ومستقبلية.	3.47	0.862
3	أن يكون نشوء الأصل من أحداث تمت في الماضي.	3.73	0.989
4	من الممكن قياس تكلفة هذه الأصول بشكل موثوق.	4.32	0.643
	– بنود الأصول غير الملموسة:		
5	العلامات التجارية.	3.26	0.857
6	أسماء الماركات.	3.21	0.924
7	قوائم العملاء.	2.85	1.001
8	برامج الكومبيوتر.	3.36	0.989
9	المعرفة الفنية للعاملين.	3.33	1.028
10	سر المهنة المتخصصة.	3.19	0.916
	– طرق تملك الأصل غير الملموس:		
11	الامتلاك كجزء من عملية اندماج الأعمال.	2.88	0.967
12	الامتلاك من خلال منحة حكومية .	3.11	0.832
13	الامتلاك من خلال عملية تبادل للأصل غير الملموس مع أصول نقدية وغير نقدية أخرى.	4.26	0.664

14	توليد الأصل غير الملموس داخلياً من خلال عملية البحث والتطوير.	4.33	0.686
	– التكاليف المباشرة للأصل غير الملموس:		
15	سعر الشراء الخاص بالأصل ورسوم الاستيراد المستردة بعد تنزيل الخصوم التجارية.	4.40	0.627
16	الرسوم المهنية التي تنشأ من إعادة الأصل إلى حالته التشغيلية.	3.26	0.912
17	تكاليف فحص جاهزية الأصل للعمل.	3.14	0.751
	– التكاليف غير المباشرة للأصل غير الملموس:		
18	تكاليف تقديم المنتج أو الخدمة (تكاليف الأنشطة الإعلانية والدعائية).	3.29	0.833
19	تكاليف ممارسة العمل في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين .	2.95	0.882
20	التكاليف الإدارية وأي تكاليف أخرى غير مباشرة.	3.45	0.889
	– متطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة:		
21	التمييز بين الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة التي يتم تملكها بطرق أخرى.	4.30	0.643
22	الإفصاح عن كل أصل غير ملموس بشكل مستقل .	3.57	0.887
23	الإفصاح عن العمر النافع للأصل،معدل الاستنفاذ، طريقة الاستنفاذ.	3.69	0.89
24	مجمع الاستنفاذ للأصل غير الملموس.	3.25	0.870
25	أي زيادة أو انخفاض في قيمة الأصل غير الملموس نتيجة عملية إعادة التقييم.	3.80	0.993
26	أي إضافات على قيمة الأصل ناجمة عن عملية التطوير الداخلي للأصل.	3.35	0.983
27	صافي الفروقات الناتجة عن ترجمة البيانات المالية من خلال عملة العرض للبيانات المالية للشركة.	2.88	0.832
28	الإفصاح عن التغيرات في التقديرات المحاسبية للأصول غير الملموسة الناتجة عن اختلاف تقدير العمر الإنتاجي للأصل، أو قيمته المتبقية في نهاية العمر المقدر، أو تغّير أسلوب الاستنفاذ.	3.14	0.899
29	الإفصاح عن الأصول غير الملموسة المقيدة ملكيتها، أو المرهونة كضمان لالتزامات معينة.	3.47	0.890
30	الالتزامات مقابل امتلاك الأصول غير الملموسة.	3.30	0.975
	المتوسط الحسابي الإجمالي	3.49	
	الانحراف المعياري الإجمالي	0.858	

من خلال الإطلاع على البيانات الإحصائية الواردة في الجدول السابق يمكن تحديد ملاحظة عامة وهي وجود توافق نسبي بين آراء أفراد عينة البحث حول أسئلة الاستبيان، سواء تلك البنود التي لاقت قبولاً لدى أفراد العينة، أم البنود التي تم رفضها ويستدل على ذلك من خلال قيم الانحراف المعياري الذي كان في غالبية البنود أقل من الواحد الصحيح ويعود السبب برأي الباحث إلى:

1ً- هناك اهتمام لدى شريحة كبيرة من أفراد عينة الدراسة بموضوع الالتزام بتطبيق الأنظمة القوانين الصادرة عن وزارة المالية وغيرها من الوزارات،دون التركيز على موضوع كفاية المعلومات الناتجة عن تطبيق هذه القوانين في اتخاذ القرارات المختلفة.

2ً- عدم وجود وعي مالي كافٍ بأهمية المعلومات الخاصة بالأصول غير الملموسة، وتأثيرها في عملية اتخاذ العديد من القرارات، وبالتالي ضرورة الإفصاح المحاسبي عنها ضمن القوائم المالية للشركات.

3ً- انخفاض نسبة الموارد المستثمرة في الأصول غير الملموسة لدى غالبية شركات القطاع العام،مما أدى إلى عدم الاهتمام بموضوع القياس والإفصاح المحاسبي عن المعلومات الخاصة بهذه الاستثمارات وفق المعايير المحاسبية الدولية من قبل القائمين على صياغة القوانين والأنظمة المالية .

بالنسب للأسئلة الأربعة الأولى من الاستبيان وتتمحور حول معايير الاعتراف بالأصول غير الملموسة كما حددها المعيار الدولي /38/ وهي:

- احتمال تدفق المنافع الاقتصادية من هذه الأصول مستقبلاً.
- قدرة الشركة على الاستفادة من الأصل في تحقيق تلك المنافع.
- أن يكون نشوء الأصل عن أحداث تمت في الماضي.
- من الممكن قياس تكلفة هذه الأصول بشكل موثوق.

بلغ المتوسط الحسابي لهذه البنود على التوالي:(4.32،3.73،3.47،4.38).

تشير قيم المتوسط الحسابي إلى أن النظام المحاسبي الأساسي لبى ثلاثة من متطلبات الاعتراف بالأصل التي حددها المعيار المحاسبي الدولي /38/. أما بالنسبة للمتطلب الثاني الخاص بقدرة الشركة على الاستفادة من الأصل في تحقيق تدفقات إيجابية حالية ومستقبلية كشرط للاعتراف بالأصل فقد أشارت قيمة المتوسط الحسابي (3.47) إلى عدم تلبية النظام المحاسبي لهذا المعيار من معايير الاعتراف وكانت نسبة التوافق على هذا الرأي جيدة حيث بلغ الانحراف المعياري لهذا البند – 0.862– وهذا يعني أن المتوسط الحسابي يعبر بشكل جيد عن آراء أفراد عينة الدراسة.

أما بالنسبة للبنود من /5–10/ فقد تمحورت حول البنود التي عدّها المعيار المحاسبي الدولي /38/ من عناصر الأصول غير الملموسة وهي:

العلامات التجارية، أسماء الماركات، قوام العملاء،برامج الكمبيوتر، المعرفة الفنية للعاملين، سر المهنة المتخصصة.بلغ المتوسط الحسابي لهذه البنود على التوالي: (3.19،3.33،3.26،3.21،3.26).

يلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي لهذه البنود هي دون المتوسط الحسابي الافتراضي الذي وضعه الباحث لقبول بند من البنود وهي (3.5)، وهذا يدل على عدم التزام النظام المحاسبي بتصنيف المعيار المحاسبي الدولي /38/ فيما يتعلق بأنواع الأصول غير الملموسة، وبدرجة توافق مقبولة نسبياً. وبالرجوع إلى النظام المحاسبي الأساسي نجد أنه اقتصر في تصنيف الأصول غير الملموسة على مجموعتين رئيسيتين دون التفصيل في مكونات هاتين المجموعتين فقد صنف الأصول غير الملموسة إلى أصول غير ملموسة مولدة داخلياً وأصول غير الملموسة الناتجة عن الحقوق التعاقدية.

أما بالنسبة للبنود من /11–14/ فقد تمحورت حول الطرق التي يمكن من خلالها الحصول على الأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي/38/ وهي:

– الامتلاك كجزء من عملية اندماج الأعمال.
– الامتلاك من خلال منحة حكومية.
– الامتلاك من خلال عملية تبادل للأصل غير الملموس مع أصول نقدية وغير نقدية أخرى.
– لهذه البنود على التوالي (4.33،4.26،3.11،2.88).

تشير قيم المتوسط الحسابي إلى أن النظام المحاسبي اعترف بمصدرين من مصادر الحصول على الأصول غير الملموسة وهي البندين الثالث والرابع وهي الامتلاك من خلال تبادل الأصل غير الملموس مع أصل نقدي أو أصول غير نقدية وهي إشارة ضمنية إلى الأصول غير الملموسة الناتجة عن الاتفاقات التعاقدية (الشراء)، وتوليد الأصل غير الملموس داخلياً من خلال عملية البحث والتطوير. أما بالنسبة للبندين الأول والثاني فتشير قيم المتوسط الحسابي إلى عدم اعتراف النظام المحاسبي بهما كمصدرين من مصادر الحصول على الأصول غير الملموسة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة وبدرجة توافق جيدة نسبياً حيث بلغ الانحراف المعياري للبندين الأول والثاني على التوالي (0.967،0.823) وهذا يعني أن المتوسط الحسابي يمثل رأي أفراد العينة تمثيلاً جيداً.

أما بالنسبة للبنود من /15–20/ فقد تمحورت حول البنود التي تشكل جزءاً من تكلفة الأصول غير الملموسة،وتلك البنود التي تعتبر مصروفاً إيرادياً تُحمّل على حساب الأرباح والخسائر.وتتمثل هذه البنود على التوالي:

– سعر الشراء الخاص بالأصل ورسوم الاستيراد غير المستردة بعد تنزيل الخصوم التجارية.
– الأتعاب المهنية التي تنشأ من إعادة الأصل إلى حالته التشغيلية.
– تكاليف فحص جاهزية الأصل للعمل.

وتشمل هذه البنود التكلفة المباشرة للأصل غير الملموس.

– تكاليف تقديم المنتج أو الخدمة.
– تكاليف ممارسة العمل في موقع جديد (تكاليف تدريب الموظفين الجدد).
– التكاليف الإدارية وأي تكاليف أخرى غير مباشرة.

تعتبر هذه البنود من التكاليف غير المباشرة التي لا تشكل جزء من تكلفة الأصل وتحمل على حساب الأرباح والخسائر.

بلغ المتوسط الحسابي لهذه البنود على التوالي (3.45،2.95،3.19،3.14،3.26،4.40).

تشير قيم المتوسط الحسابي للبنود السابقة إلى عدم التزام النظام المحاسبي بتحديد التكاليف المباشرة التي تحمل علة تكلفة الأصل غير الملموس، والتكاليف الأخرى التي تحمل على حساب الأرباح والخسائر (لا ترتبط بالأصل غير الملموس بشكل مباشر). باستثناء البند الأول. وهذا إشارة واضحة إلى أن تكلفة الأصل غير الملموس وفق النظام المحاسبي الأساسي هي عبارة عن سعر الشراء بالإضافة إلى أي مصروف تتحمله الشركة عند إتمام اتفاقية استغلال الأصل غير الملموس، في حين أن التكاليف المباشر الأخرى لم يتم الإشارة إليها بشكل واضح في النظام المحاسبي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. أما بالنسبة للتكاليف غير المباشرة فلم يتعرض لها النظام المحاسبي .

ولاشك أن عدم تفصيل النظام المحاسبي الأساسي في موضوع التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالأصول غير الملموسة يترك المجال واسعاً أمام إدارة الشركات لرسملة بعض تلك التكاليف، أو اعتبارها مصروفاً

يحمل على الحسابات الختامية تبعاً للوضع المالي التي ترغب إدارة الشركة إظهاره للمجتمع المالي. ولابد من الإشارة إلى ناحية في هذا المجال وهي أن شركات القطاع العام في سورية قد لا تعتمد على مسالة رسملة أوعدم رسملة بعض التكاليف في الوقت الحالي بهدف الدفع باتجاه نتائج معينة ،لأن الدولة تتولى تغطية الخسائر في شركة معينة من الأرباح في شركة أخرى تبعاً لسياسة توجيه الاقتصاد التي تتبعها الدولة،ولكن هذا الأمر سيختلف مع تبني الدولة لأي شكل من أشكال اقتصاد السوق، وهنا ستجد شركات القطاع العام نفسها مضطرة لأن تولي اهتماماً أكبر للسياسات المحاسبية وآلية انعكاسها على نتائج أعمالها ومركزها المالي.

أما بالنسبة للبنود من /21-30/ والتي تمحورت حول متطلبات الإفصاح عن الأصول غير الملموسة كما حددها المعيار المحاسبي الدولي /38/ ومدى التزام النظام المحاسبي بها.

تشير قيم المتوسط الحسابي إلى التزام النظام المحاسبي الأساسي بالإفصاح عن بعض البنود التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي /38/ وهي:

- التمييز بين الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة التي يتم تملكها بطرق أخرى.
- الإفصاح عن كل أصل غير ملموس بشكل مستقل.
- الإفصاح عن العمر النافع للأصل، معدل الاستنفاذ، طريقة الاستنفاذ.
- أي زيادة أو انخفاض في قيمة الأصل نتيجة عملية إعادة التقييم.

وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه البنود على التوالي (3.80،3.69،3.57،4.30).

أما البنود التي لم يلتزم النظام المحاسبي الأساسي بالإفصاح عنها وفق رأي أفراد العينة فهي:

- مجمع الاستنفاذ للأصل غير الملموس.
- الإضافات على قيمة الأصل الناجمة عن عملية التطوير.
- صافي الفروقات الناتجة عن ترجمة البيانات المالية من خلال عملة العرض للبيانات المالية للشركة.
- الإفصاح عن التغيرات في التقديرات المحاسبية للأصول غير الملموسة الناتجة عن اختلاف تقدير العمر الإنتاجي للأصل أو قيمته المتبقية أو أسلوب الاستنفاذ.
- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة المقيدة ملكيتها أو المرهونة كضمان لالتزامات معينة.
- الالتزامات مقابل امتلاك الأصول غير الملموسة.

حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه البنود على التوالي (3.30،3.47،3.14،2.88،3.35،3.21).

وكانت نسبة التوافق بين آراء عينة الدراسة حول مدى التزام النظام المحاسبي بمتطلبات الإفصاح المحاسبي التي نص عليها المعيار/38/ جيدة نسبياً حيث كان الانحراف المعياري لهذه البنود أقل من الواحد الصحيح. كما هو واضح في الجدول رقم (1).

ولاشك إن عدم التزام النظام المحاسبي بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الخاصة بالأصول غير الملموسة التي نص عليها المعيار /38/ سيكون له تأثير على مستوى دلالة القوائم المالية المنشورة، ودرجة كفاءة القرارات المرتبطة بتلك النوعية من المعلومات.

اختبار الفرضية:

بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لفرضية البحث (3.49)، وهي أقل من المتوسط الحسابي الافتراضي الذي وضعه الباحث لقبول الفرضية (3.5) مما يدعو إلى رفض فرضية البحث القائلة إن هناك التزاماً من قبل النظام

المحاسبي الأساسي بمتطلبات القياس المحاسبي عن الأصول غير الملموسة التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي /38/. وكانت نسبة التوافق على هذا الرأي جيدة بين أفراد عينة الدراسة حيث بلغ الانحراف المعياري الإجمالي (0.858).

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

1- لم يصل مستوى التزام النظام المحاسبي الأساسي بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي/38/ إلى المستوى المقبول وهو ما دلت عليه نتيجة اختبار فرضية البحث.

2- هناك تدنٍ في نسبة الاهتمام بموضوع القياس المحاسبي عن المعلومات الخاصة بالأصول غير الملموسة. ويستدل على ذلك من ضيق الحيّز الذي خصصه النظام المحاسبي الأساسي لموضوع الأصول غير الملموسة.

3- تخلو أغلبية القوائم المالية لشركات القطاع العام من الإشارة إلى بند نفقات البحوث والتطوير التي تعد من أقل مصادر الحصول على الأصول غير الملموسة تكلفة. وفي هذا إشارة واضحة على عدم إدراك أهمية الاستثمار في هذه الأصول من قبل إدارات الشركات العامة التي تتبع النظام المحاسبي الأساسي في إعداد قوائمها المالية.

4 هناك اهتمام لدى شريحة كبيرة من أفراد عينة الدراسة بموضوع الالتزام بتطبيق الأنظمة القوانين الصادرة عن وزارة المالية وغيرها من الوزارات،دون التركيز على موضوع كفاية المعلومات الناتجة عن تطبيق هذه القوانين في اتخاذ القرارات المختلفة.

5- عدم وجود وعي مالي كافٍ بأهمية المعلومات الخاصة بالأصول غير الملموسة،وتأثيرها في عملية اتخاذ العديد من القرارات، وبالتالي ضرورة الإفصاح المحاسبي عنها ضمن القوائم المالية للشركات.

6- انخفاض نسبة الموارد المستثمرة في الأصول غير الملموسة لدى غالبية شركات القطاع العام،مما أدى إلى عدم الاهتمام بموضوع القياس والإفصاح المحاسبي عن المعلومات الخاصة بهذه الاستثمارات وفق المعايير المحاسبية الدولية من قبل القائمين على صياغة القوانين والأنظمة المالية .

التوصيات:

1- ضرورة توجيه الشركات جزءاً من استثماراتها نحو الأصول غير الملموسة، وهذا سيخلق دافعاً لدى المعنيين بتطبيق وتطوير النظام المحاسبي الأساسي للتوسع في موضوع القياس والإفصاح عن المعلومات الخاصة بتلك الأصول.

2- العمل على زيادة وعي مستخدمي القوائم المالية بأهمية المعلومات عن الأصول غير الملموسة، بالنظر لأهميتها في عملية التحليل المالي، وتقييم بدائل الاستثمار. ويمكن أن تقوم بهذا الدور شركات الوساطة المالية التي واكبت انطلاق السوق المالية السورية.

3- ضرورة إسهام المجمعات المهنية مثل جمعية المحاسبين القانونيين السوريين في إقامة المحاضرات، و ورشات العمل حول مفهوم وأهمية وطبيعة الأصول غير الملموسة وعائدية الاستثمار في هذه النوعية من الأصول، وتأثيرها في تحديد القيمة العادلة لشركات الإعمال، وعملية التقييم المتكامل للأداء.

المراجع:

1- شعبان، يوسف مبارز يوسف. دراسة تحليلية للتكلفة والعائد لحماية حقوق الملكية غير الملموسة في صناعة البرمجيات وأثرها على الناتج القومي، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ،جامعة بني سويف، 2001، 105.

2- أبوغزالة، طلال. معايير المحاسبية الدولية، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2006، مقدمة رقم /5/.

3-Brooking،A."the management of intellectual capital" long rang planning, vol.30،no.3 ،1997،142.

4- جودة،عبد الرؤوف زغلول. إطار مقترح لقياس الأصول غير الملموسة والتقرير عنها في بيئة الاقتصاد المعرفي، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد الثاني، 2002، 182.

5- أبو شماله، أحمد محمد. المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010، 179.

6- الحيالي، وليد ناجي. المحاسبة المتوسطة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك،2007، 289.

7- Agndal, Henrik and Nilsson, Ulf. Generation of Human and Structual Capital: Lessons from Knowledge Management, The Electronic Journal of Knowledge Management , Vol. 4, No. 2,2006,58.

8- عبد ربه، محمد محمود. المعايير المحاسبة الدولية والمصرية، الدار الجامعية، جامعة عين شمس، 2000، 69.

9-SVEIBY, E. intellectual capital: thinking ahead،Australian accountant vol.68, no.5, ،1998, 78.

10-SEETHARAMAN،A. intellectul capital accounting and reporting in the knowledge economy،journal of intellectual،vol45،no.2،2002 ،33.

11-DAVID،R. SMITH, M. the privacy practices of web browser extension" communication of the ac،vol.44، no. 2، 2001 ،45.

12- المرسوم التشريعي رقم /490/ تاريخ 2007/12/26.