



جامعة ال البيت

كلية الاقتصاد والعلوم الادارية

قسم المحاسبة

أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ " الأصول غير الملموسة" على جودة
المعلومات المحاسبية

**The Impact of Applying International Accounting Standard No. 38
on the Quality of Accounting Information"Intangible Assets"**

إعداد الطالب

باسل اشرف " محمد سعيد" النعيمي

(١٦٧٠٥٠٤٠٠٥)

إشراف

الأستاذ الدكتور محمد ياسين الراحلة

رسالة قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

٢٠١٨

التفويض

أنا باسل اشرف " محمد سعيد" النعيمي، أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع:

التاريخ: ٢٤ / ٤ / ٢٠١٨

إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها

أنا الطالب: باسل اشرف " محمد سعيد" النعيمي الرقم الجامعي: (١٦٧٠٥٠٤٠٠٥)

التخصص: محاسبة الكلية: الاقتصاد والعلوم الإدارية

أعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير والدكتوراه عندما قمت شخصياً بإعداد رسالتي بعنوان:

"أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" على جودة المعلومات المحاسبية"

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطاريح العلمية. كما أنني أعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستلة من رسائل أو أطاريح أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية، وتأسيساً على ما تقدم فإنني أتحمّل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي أي حق في التظلم أو الاعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

توقيع الطالب:

التاريخ: ٢٤ / ٤ / ٢٠١٨

قرار لجنة المناقشة

أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ " الأصول غير الملموسة " على جودة المعلومات
المحاسبية

**The Impact of Applying International Accounting Standard No. 38
on the Quality of Accounting Information "Intangible Assets "**

إعداد

باسل اشرف " محمد سعيد " النعيمي

إشراف

الأستاذ الدكتور محمد الرحالة

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة

..... مشرفاً ورئيساً	الأستاذ الدكتور محمد ياسين الرحالة
..... عضواً	الدكتور نوفان حامد العليمات
..... عضواً	الدكتور محمد ناصر المشاقبة
..... عضواً خارجياً	الأستاذ الدكتور وليد زكريا صيام

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في كلية الاقتصاد
والعلوم الإدارية / قسم المحاسبة في جامعة آل البيت

نوقشت وأوصى بإجازتها بتاريخ ٢٤ / ٤ / ٢٠١٨

الإهداء

الى قدوتي الأول، و النبراس الذي ينير دربي، الى من اعطاني و لم يزل يعطيني بلا حدود، الى من رفعت رأسي عاليا افتخارا به، والدي العزيز ادامه الله ذخرا لي.

الى التي رأني قلبها قبل عينيها، و حضنتني أحشاؤها قبل يديها، الى شجرتي التي لا تذبل، الى الظل الذي أوي اليه في كل حين

امي الحبيبة حفظها الله...

الى روح عمتي الغالية الغائبة بجسدها و لكن حاضرة بقلبي كشمعة لا تنطفئ والتي لطالما تمنيت ان تكون اولى الفخورون بي...رحمها الله و اسكنها فسيح جناته

الى اخوتي الذين هم ينبوعا من العطاء و الذين وقفوا بجانبني و قدموا لي الكثير حفظهم الله ذخرا لي

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين، الذي ألهمني الطموح والصواب وسدد على طريق الخير خطاي،
والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين، سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين،

أما بعد....

إنني وبعد الانتهاء من إعداد هذه الرسالة، أدين بفضل يستلزمه شكر وافر وتقدير للأستاذ الدكتور محمد الرحاحلة لما أحاطني به من رعاية كريمة ومتابعة مستمرة طوال فترة إنجازي للرسالة، والذي لم يدخر جهداً في تقديم خلاصة أفكاره وخبراته وعلمه الواسع لي.

والشكر موصل لكافة الأساتذة الأفاضل في جامعة آل البيت لما قدموه من علم ومعرفة أثناء فترة الدراسة في الجامعة، وأخص منهم عميد الكلية الذي كان لحكمته الدائمة وحسن إدارته الشأن الأكبر في إدارة عمادة الكلية.

كما أقدم شكري كذلك للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة. والشكر الجزيل للأساتذة والذين قاموا بتحكيم الاستبانة ولكافة العاملين في الشركات الصناعية الأردنية.

وأخيراً فإن من العرفان أن أشكر زملائي في مرحلة الماجستير، الذين تربطني بهم رابطة الاخوة والذين لم يألوا جهداً في مد يد العون لإنجاز الرسالة، فجزأهم الله جميعاً عني خير الجزاء.

والله ولي التوفيق

قائمة المحتويات

ب	التفويض
د	قرار لجنة المناقشة
هـ	الإهداء
و	الشكر والتقدير
ز	قائمة المحتويات
ط	قائمة الجداول
ي	قائمة الأشكال
ك	قائمة الملاحق
ل	قائمة الرموز
م	الملخص باللغة العربية
ن	Abstract
١	الفصل الأول : مقدمة الدراسة
١	مقدمة :
١	مشكلة الدراسة وعناصرها :
٢	أهمية الدراسة :
٣	أهداف الدراسة :
٤	فرضيات الدراسة :
٥	نموذج الدراسة :
٥	مصطلحات الدراسة :
٦	حدود الدراسة :
٧	الفصل الثاني :الإطار النظري والدراسات السابقة
٧	تهييد :
٧	المبحث الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٨) الأصول غير الملموسة
٧	معايير المحاسبة الدولية :
٩	نطاق وبنود المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٨) الأصول غير الملموسة :

٩.....	طبيعة الأصول غير الملموسة :
١٠.....	أنصاف الأصول غير الملموسة :
١٢.....	تقييم الأصول غير الملموسة المشتراة :
١٢.....	إطفاء (تخفيض) الأصول غير الملموسة :
١٣.....	المحاسبة عن الأصول غير الملموسة الممكنة التحديد :
٢٠.....	المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية
٢٧.....	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
٣٨.....	الفصل الثالث : الطريقة والإجراءات
٣٨.....	منهجية الدراسة :.....
٣٨.....	مجتمع الدراسة والعينة :
٣٩.....	أساليب جمع البيانات :
٣٩.....	أداة جمع البيانات :
٤١.....	أساليب التحليل الإحصائي للبيانات :
٤٢.....	الفصل الرابع : تحليل البيانات واختبار الفرضيات
٤٢.....	خصائص أفراد عينة الدراسة :
٤٥.....	نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة :
٥٢.....	نتائج اختبار فرضيات الدراسة :
٥٩.....	الفصل الخامس : النتائج والتوصيات
٥٩.....	النتائج :.....
٦١.....	التوصيات
٦٢.....	قائمة المراجع
٦٢.....	أولاً: المراجع باللغة العربية :
٦٥.....	ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية :.....
٦٧.....	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (١-٢)	ملخص الدراسات السابقة	69
الجدول (١-٣)	مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل	76
الجدول (٢-٣)	قيمة معاملات الثبات (كرونباخ ألفا Cronpach's Alpha) لمتغيرات الدراسة	79
الجدول (١ -٤)	خصائص أفراد عينة الدراسة	83
الجدول (٢ -٤)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة ومستوى الأهمية لمدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة"	87
الجدول (٣ -٤)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة ومستوى الأهمية لخاصية الملائمة	90
الجدول (٤ -٤)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة ومستوى الأهمية لخاصية الموثوقية	92
الجدول (٥ -٤)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة ومستوى الأهمية لخاصية الثبات والاتساق	93
الجدول (٦ -٤)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة ومستوى الأهمية لخاصية قابلية المقارنة	95
الجدول (٧ -٤)	نتائج اختبار (One sample test) للفرضية الأولى	97
الجدول (٨ -٤)	نتائج اختبار (One sample test) للفرضية الثانية	98
الجدول (٩ -٤)	نتائج معاملات الارتباط لنموذج الانحدار المتعدد للفرضية الثالثة	99
الجدول (١٠ -٤)	اختبار دلالة نموذج الانحدار للفرضية الثالثة	100
الجدول (١١ -٤)	نتائج معاملات الارتباط لنموذج الانحدار المتعدد للفرضية الرابعة	102
الجدول (١٢ -٤)	نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط Simple Regression لأثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" على جودة المعلومات المحاسبية (الخصائص الثانوية)	104

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
٩	نموذج الدراسة	الشكل (١-١)

قائمة الملحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق (١)	استبانة الدراسة	١٢٣
الملحق (٢)	أسماء محكمي استبانة الدراسة	١٣٠
الملحق (٣)	مجتمع الدراسة	١٣١

قائمة الرموز

43	Financial Accounting Standard Board	FASB
50	International Accounting Standard Board	IASB
13	International Financial Reporting Standard	IFRS

أثر تطبيق المعيار المحاسبي رقم الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على جودة المعلومات المحاسبية

إعداد: باسل اشرف : محمد سعيد النعيمي

إشراف: الأستاذ : الدكتور محمد الرحاحلة

الملخص باللغة العربية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية، ولتحقيق هذا الهدف فإن الباحث تعامل مع نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية، شمل مجتمع الدراسة جميع الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان والبالغ عددها (٦٣) شركة، وتم استخدام استبانة تم توزيعها على عينة شملت (١٢٢) مستجيباً من المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة والمحاسبين في هذه الشركات. (التقرير الشهري لسوق عمان المالي).

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها وجود أثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية، وتبين أن الشركات الصناعية الأردنية تطبق المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، وقد تبين أن الشركات الصناعية الأردنية تتحكم في الأصول غير الملموسة إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة منها، وتستطيع الحد من وصول الآخرين لهذه المنافع.

وقدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: التأكيد على أن يتم تحديد القيمة القابلة للاستهلاك بعد خصم قيمة الإطفاء للأصول غير الملموسة، والتأكيد على أن يتم القياس والاعتراف بتكلفة الأصول غير الملموسة بشكل موثوق وصحيح بعد خصم أي إطفاء وآية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة من تكلفة هذه الأصول.

الكلمات المفتاحية: المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، جودة المعلومات المحاسبية.

The Impact of Applying International Accounting Standard No. 38 Intangible Assets on the Quality of Accounting Information

Prepared By: Basel Ashraf Al- Nuaimi

Supervised By: Pro. Mohammad Rhahalh

Abstract

The aimed to identify the impact of applying international accounting standard No. 38 "Intangible Assets" on the quality of accounting information, the researcher used two types of data, secondary data and preliminary data. The study population all industrial companies listed on Amman Stock Exchange (63) companies, and sample consist of (122) respondents from financial managers and accounting departments in these companies.(monthly report of amman stock Exchange)

The study present a number of results, such as that effect of the application of IAS 38 Intangible Assets on the quality of accounting information in Jordanian industrial companies, the Jordanian industrial companies applied the International Accounting Standard 38 "Intangible Assets".

It was found that the Jordanian industrial companies control the intangible assets if they have the power to obtain economic benefits And can limit others' access to these benefits.

The study present a number of recommendations, the most important of which is that the value of depreciation is determined after deducting the intangible assets' . And that the cost of intangible assets is measured and recognized reliably and correctly, net of any amortization and any accumulated impairment loss on the cost of the asset.

Key Words: International Accounting Standard No. 38 "Intangible Assets", Quality of Accounting Information.

الفصل الأول : مقدمة الدراسة

مقدمة :

يتميز القطاع الصناعي عن غيره من القطاعات الإنتاجية في اقتصاد أي بلد بمساهمته العالية في تحقيق الأهداف العامة للتنمية الاقتصادية، ولتطوير هذا يتطلب الأمر الاستخدام الأمثل للأصول والموارد المالية والبشرية، والرقابة على استخدام هذه الموارد في سبيل تحقيق أهداف الشركة.

ولقد أصبح لمعايير المحاسبة الدولية أهمية كبيرة على الصعيد الدولي، ونظراً لهذه الأهمية الكبيرة التي تتمتع بها المعلومات المحاسبية كمصدر لمتخذي القرار، فإن وجود معايير محاسبية دولية أصبح امراً ملحاً وضرورياً في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، أي أن هذه المعايير أصبحت تمثل مرجعاً مهماً في عالم المال والأعمال للقائمين على العمل المحاسبي (الخداش، صيام، نور ٢٠١٥: ١٤٨).

لذلك فإن من الأمور الهامة التي تناولتها معايير المحاسبة الدولية هي الأمور المتعلقة بالأصول غير الملموسة والتي تعد ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمنشآت في معظم القطاعات الصناعية، فقد قامت (لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ٢٠١٢) بوضع المعيار المحاسبي رقم ٣٨ الذي يعرف "الأصول غير الملموسة" على أنها: "أصل غير مالي

يمكن تعريفه وليس له جوهر مادي". ويهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة والتي لم يتناولها معيار محاسبي دولي آخر تحديداً.

ونظراً لما يتميز به هذا المعيار من أهمية في منظمات الأعمال في الأردن من حيث أثره على الأصول غير الملموسة وطريقة معالجتها وكيفية تطبيق متطلبات هذا المعيار على جودة المعلومات المحاسبية، فإن الدراسة الحالية تطرقت إلى بيان أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على جودة المعلومات المحاسبية.

وقدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: التأكيد على أن يتم تحديد القيمة القابلة للاستهلاك بعد خصم قيمة الإطفاء للأصول غير الملموسة، والتأكيد على أن يتم القياس والاعتراف بتكلفة الأصول غير الملموسة بشكل موثوق وصحيح بعد خصم أي إطفاء وآية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة من تكلفة هذه الأصول.

مشكلة الدراسة وعناصرها :

من خلال اطلاع الباحث على عدد من الدراسات والأبحاث مثل دراسة (ادم، ٢٠١٥)، ودراسة (سعد الدين، ٢٠١٥)، وغيرها من الدراسات التي تناولت الأصول غير الملموسة من عدة جوانب وركزت على تأثير قياس الأصول غير الملموسة على القوائم المالية في الشركات.

وهنا ظهرت الحاجة لهذه الدراسة لإبراز أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على جودة المعلومات المحاسبية من خلال الإجابة عن الأسئلة التالية وهي:

السؤال الأول: ما مستوى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" في الشركات الصناعية الأردنية ؟

السؤال الثاني: ما مستوى توافر خصائص جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية ؟
السؤال الثالث: هل يوجد أثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية ؟ ويتفرع عنه سؤالين فرعيين:

١- هل يوجد أثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على خاصية الملائمة و التي تشمل القدرة على التنبؤ و التوقيت المناسب و التغذية الراجعة في الشركات الصناعية الأردنية ؟

٢- هل يوجد أثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على خاصية الموثوقية والتي تشمل قابلية المعلومات للتحقق و الفهم والصدق في التعبير و حيادية المعلومات في الشركات الصناعية الأردنية ؟

السؤال الرابع: هل يوجد أثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على الخصائص الثانوية لجودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية ؟ ويتفرع عنه سؤالين فرعيين:

١- هل يوجد أثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على خاصية الثبات والاتساق في الشركات الصناعية الأردنية ؟

٢- هل يوجد أثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على خاصية قابلية المقارنة في الشركات الصناعية الأردنية ؟

أهمية الدراسة :

أولاً: الأهمية النظرية

تنبع أهمية الدراسة من الناحية النظرية لكونها تقوم على توضيح أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على جودة المعلومات المحاسبية، كذلك تقديم إطار نظري فيما يتعلق بالمفاهيم الأساسية للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ "الأصول غير الملموسة" بالمفاهيم المختلفة في منظمات الأعمال، ومحاكاة الطروحات النظرية والفكرية واستخلاص النتائج، وهذا يساهم في توفير قاعدة بيانات علمية سليمة يمكن الاعتماد عليها في معرفة الجوانب التي تناولها الباحثين في مجال هذه الدراسة.

ثانيا: الأهمية العملية :

ومن الناحية العملية فإنه من المتوقع أن تستفيد من هذه الدراسة جميع منظمات الأعمال في الأردن، وذلك لكونها تستند على بيان أثر قياس "الأصول غير الملموسة" على القوائم المالية في تقديم المنفعة الاقتصادية لهذه المنظمات ومساعدة ذوي العلاقة على اتخاذ القرارات فيها. كما تكتسب هذه الدراسة أهميتها العملية من خلال كونها تسهم في خدمة الشركات الصناعية الأردنية التي يمكن لها ان تستفيد من نتائج هذه الدراسة، وذلك من خلال الكشف عن اثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على جودة المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى أنها تسهم في سد الثغرات و اوجه النقص في الدراسات التي لم تتطرق الى ما يتعلق بالتأكيد على اهمية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة.

أهداف الدراسة :

إن الهدف الأساسي لهذه الدراسة يتمثل في محاولة معرفة أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الآتية:

التعرف على مستوى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" في الشركات الصناعية الأردنية

التعرف على مستوى توافر خصائص جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية

الكشف عن أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على الخصائص الأساسية جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية. ويتفرع عنه هدفين فرعيين:

بيان أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على خاصية الملائمة التي تشمل القدرة على التنبؤ و التوقيت المناسب و التغذية الراجعة في الشركات الصناعية الأردنية.

بيان أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على خاصية الموثوقية والتي تشمل قابلية المعلومات للتحقق و الفهم والصدق في التعبير و حيادية المعلومات في الشركات الصناعية الأردنية.

الكشف عن اثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على الخصائص الثانوية لجودة المعلومات المحاسبية و يتفرع عنه هدفين فرعيين:

معرفة أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على خاصية الثبات والاتساق في الشركات الصناعية الأردنية.

معرفة أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على خاصية قابلية المقارنة في الشركات الصناعية الأردنية.

فرضيات الدراسة :

تعتمد الدراسة على الفرضيات العدمية الآتية:

الفرضية الأولى: لا يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة " في الشركات الصناعية الأردنية.

الفرضية الثانية: لا تتوافر خصائص جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية.

الفرضية الثالثة: لا يوجد أثر عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية. وقد انبثق عن هذه الفرضية عدد من الفرضيات الفرعية هي:

١- لا يوجد أثر عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على خاصية الملائمة في الشركات الصناعية الأردنية.

٢- لا يوجد أثر عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على خاصية الموثوقية في الشركات الصناعية الأردنية.

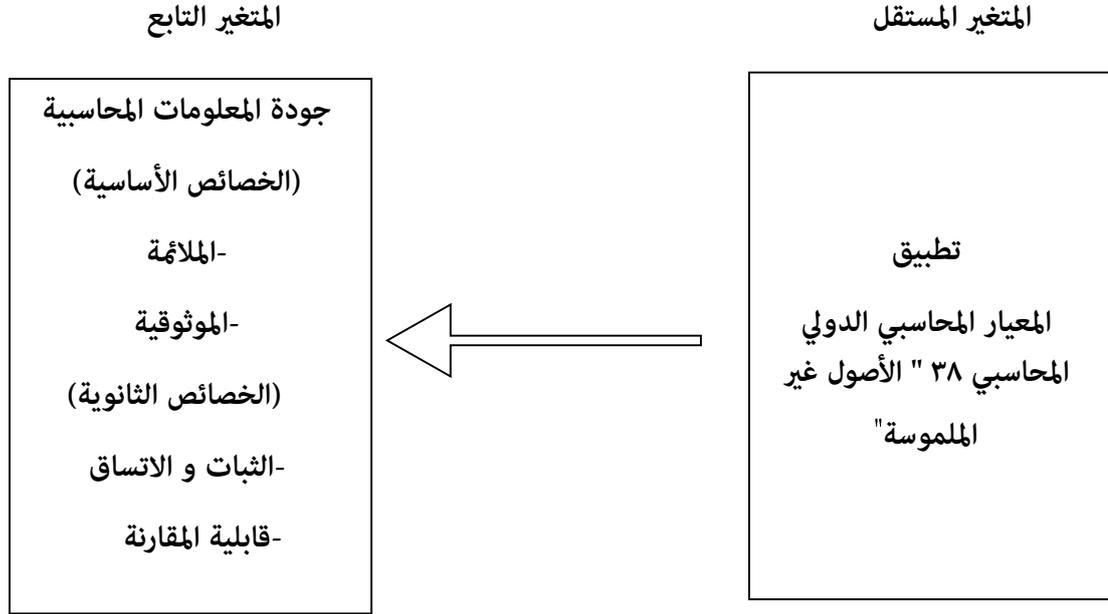
الفرضية الرابعة: لا يوجد تأثير عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على الخصائص الثانوية لجودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية. وقد انبثق عن هذه الفرضية عدد من الفرضيات الفرعية هي:

١- لا يوجد أثر عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على خاصية الثبات والاتساق في الشركات الصناعية الأردنية.

٢- لا يوجد أثر عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على خاصية قابلية المقارنة في الشركات الصناعية الأردنية.

نموذج الدراسة :

تم تصميم نموذج خاص بالدراسة، وذلك لتفسير العلاقة بين المتغير المستقل وبين المتغير التابع. والشكل (١-١) يوضح النموذج المعتمد لقياس المتغيرات.



الشكل (١-١)

العلاقة بين متغيرات الدراسة

المصدر: Romney 2012

مصطلحات الدراسة :

لأغراض هذه الدراسة فقد تم تحديد المعاني لمتغيراتها من خلال المصطلحات الآتية:

الأصول غير الملموسة: هي أصل غير نقدي له قابلية للتحديد وبدون وجود الجوهر المادي المحتفظ به من أجل الاستخدام في العمليات الإنتاجية أو تأمين البضاعة أو توفير الخدمات أو للقيام بالإيجار والبيع للآخرين، أو لأية أغراض إدارية أو فنية أخرى (Castedello & Klingbeil, 2016, p: 209).

جودة المعلومات المحاسبية: وتشير إلى ما تتمتع به من المعلومات المحاسبية من توافر خصائص الملائمة والموثوقية، والثبات، والقابلية للمقارنة، والقابلية للفهم وغيرها، وأن تخلو هذه المعلومات من التضليل والغش والتحريف، وأن يتم إعدادها في ضوء المعايير المحاسبية والرقابية المهنية، وبشكل يساهم في تحقيق الأهداف من يتم استخدامها في ترشيد اتخاذ القرارات التي تحقق الفائدة والمنفعة لمستخدمي هذه المعلومات (Vaassen, 2017, p: 62).

وتقاس بهذه الدراسة من خلال الملاءمة والموثوقية:

الملاءمة: هي مدى نجاح المعلومات المحاسبية في خدمة المستخدمين لها وقدرتها على توفير المعلومات الكافية والمناسبة لاتخاذ القرارات وأن يتم عرضها بالشكل الصحيح وفي الوقت المناسب (Kieso et al, 2015, p: 145).

الموثوقية: يقصد بموثوقية المعلومات المحاسبية موضوعيتها وخلوها من الأخطاء والانحرافات وان تكون بعيدة عن التحيز الشخصي، وان تكون تمثل الحقيقة بصدق وأمانة، وان تكون متوافقة ومتطابقة مع الحسابات الواردة في التقارير المالية بالشكل والمضمون (Kieso et al, 2015, p: 145).

الخصائص الثانوية لجودة المعلومات المحاسبية: وهي مجموعة من الصفات الإضافية المباشرة التي يجب توفرها في المعلومات المحاسبية، وقد حددت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB عدد من الخصائص الثانوية منها، الثبات والاتساق، وقابلية المقارنة:

الثبات والاتساق: يشير إلى ضرورة التزام الشركات بتطبيق ذات السياسات المحاسبية عند القيام بأداء وأنشطتها المعاملات خلال الدورات المحاسبية، حيث تلزم معايير المحاسبة الدولية الشركات بالإفصاح عن أي تغييرات تحدث في السياسات المحاسبية المتبعة، أي يتوجب الإفصاح عن تلك المعلومات ليتم الأخذ بها من قبل مستخدمي هذه البيانات (Gelinas, 2015 , p: 26).

قابلية المقارنة: وهذه الخاصية تقوم على معرفة أوجه التشابه والاختلاف بين أداء المنشأة والمنشآت الأخرى والمماثلة لها في السوق خلال فترة زمنية معينة، أو مقارنة أداء الشركة ذاتها بين فترة وأخرى (Gelinas, 2015 , p: 26).

حدود الدراسة :

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

١- الحدود المكانية: تقتصر الدراسة على الشركات الصناعية الأردنية والبالغ عددها (٦٣) شركة مدرجة في سوق عمان المالي.

٢- الحدود البشرية: تقتصر هذه الدراسة على معرفة آراء المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة والمحاسبين في الشركات الصناعية الأردنية.

الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة

تمهيد :

يمتاز الاقتصاد المعرفي بازدياد الطلب على المعارف والخبرات، لذلك تواجه منظمات الأعمال المعاصرة مجموعة من التحديات تتمثل بتحويل هذه المعرفة إلى مكاسب مالية، ويتم تحقيق النمو وتوليد المنفعة والقيمة في الاقتصاديات المختلفة عن طريق التجميع والتراكم بالأصول الثابتة والمتداولة والأصول الملموسة التي يتم قياسها مثل رأس المال المستثمر (Atefeh, 2013 : 119).

إن الاقتصاد العالمي قد تحول من اقتصاد مبني على الأصول المادية إلى اقتصاد يخلط الأصول المادية مع الأصول غير الملموسة، فالاقتصاد المعرفة يقوم على الجمع بين الأصول غير الملموسة أو المعرفة بأشكالها المختلفة مع تكنولوجيا المعلومات والكفاءة، والابتكارات، والإبداع وبين البنية التحتية للشبكات من أجل تحقيق النمو وخلق المنفعة والقيمة، فالأصول غير الملموسة تتشكل من جميع المعارف والمعلومات المخزنة والامتيازات وحقوق النشر والتأليف وأفكار الموظفين ونظم المعلومات ومخزون المنظمات من البيانات، حيث تستخدم هذه الأدوات لزيادة المعرفة ورفعها عند الموظفين.

وتمثل الأصول غير الملموسة أهم الأصول التي تمتلكها المنظمات التي يوجد صعوبة في تحديد الطرق والأساليب المحاسبية والكمية لقياسها وتمثيلها بوحدات نقدية والإفصاح عنها، فان الاهتمام بها أصبح متزايداً وباتت تستحق القياس وإدارتها بشكل جيد لكونها أخذت تلعب دوراً كبيراً في تحديد المنافع والمكاسب التي تترتب على نمو المنظمة ونجاحها في المستقبل (Sandra & Vera, 2012 : 19).

وقد ظهرت حاجة المنظمات حالياً بشكل واضح لتغيير المبادئ المحاسبية التي تعكس اعتمادها على الأصول غير الملموسة، وأن فشل هذه المبادئ في تتبع الاستثمار في هذه الأصول غير الملموسة سوف يجلب عدداً من المشكلات والصعاب، ومع ذلك فهناك صعوبة كبيرة في تحديد القيم النقدية لهذه الأصول (Castedello & Klingbeil, 2009 : 21).

المبحث الأول: المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٨) الأصول غير الملموسة

معايير المحاسبة الدولية :

تعد معايير المحاسبة الدولية جانباً من الجوانب الفنية المتفق عليها لدى كافة المحاسبين، حيث تشمل دلالاته جميع الأمور المتفق عليها والمقبولة لديهم في علم المحاسبة والمتبعة في وقت معين، وقد تم تجميع المعايير المحاسبية بشكل تدريجي من اجل معالجة المعاملات المالية التي يتم استحداثها حسب ما تقتضيه الضرورات العلمية، فهذه المعايير تقرر الكيفية والآلية وتحدد نوع وطريقة معالجة المشكلة المحاسبية التي تحدث، لذلك فان تبنى تلك المعايير يتطلب إتباع طريقة معينة في المعالجات المحاسبية.

وكلمة معيار هي الترجمة للكلمة الإنجليزية Standard وفي اللغة العربية يقصد بالمعيار النموذج الذي يتم وضعه وعلى ضوئه يتم مقارنة وقياس أوزان الأشياء أو أطوالها أو درجة جودتها، أما محاسبياً فإن كلمة معيار يقصد بها الدليل والمرشد الرئيسي لقياس الأحداث والعمليات مثل الموجودات الثابتة، البضاعة أو غيرها، والتي لها تأثير على مركز المنظمة المالي وتسجيل نتائج الأعمال التي تؤديها ومن ثم القيام بإيصال كافة المعلومات التي يتم التعامل معها إلى المستفيدين منها (عيشي، ٢٠٠٩، ص ٤).

والمعيار المحاسبي يمثل القواعد الأساسية التي تشتق منها المفاهيم النظرية والأهداف التي تسعى مهنة المحاسبة لتحقيقها، والمعيار يوجه الكيفية التي تتطور من خلالها أساليب العمل المحاسبي، حيث أن هناك مصالح متوافقة ومتطابقة أو أحياناً تكون متعارضة لدى المستخدمين للقوائم المالية، فوجود المعيار يكون لمواجهة هذه المصالح والوفاء بالمسؤوليات الملقاة على عاتق الإدارة القيام بالإبلاغ المالي عنها (بلغيث، ٢٠١٥، ص ٥٧).

عرفت لجنة القواعد والمعايير الدولية المعيار المحاسبي بأنه عبارة عن مجموعة من القواعد الإرشادية التي يعود إليها المحاسبون من أجل دعم اجتهادهم حول إجراء العمليات المحاسبية، على اعتبار إنها تمثل الوصف المهني العالي المستوى لممارسات المحاسبة المهنية، وهي تهدف إلى التقليل من درجة الاختلاف في ممارسة تلك العمليات في ظروف متشابهة، وبالتالي اعتمادها كإطار مهني عام يتم الاستناد عليه في تقييم كفاءة العمل الفني وتحديد نوعيته وطبيعته (الطحله، ٢٠١٥، ص ٢٩).

ويشير (توفيق، ٢٠١٧، ص ٦٥) إلى أن المعيار المحاسبي هو بمثابة دليل يشمل بياناً كتابياً تقوم بإصداره الهيئة المهنية أو المحاسبية التنظيمية الرسمية حول ما يتعلق بالعناصر التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية الخاصة بالأحداث والعمليات التي يجب أن يحتويها مركز المنظمة المالي ويحدد النتائج التي قد تسفر عنها الأعمال ويحدد طريقة وأسلوب قياس وعرض وتوصيل هذه المعلومات بشكل مناسب.

ويرى (لطفي، ٢٠١٤، ص ٥٩) أن المعايير المحاسبية هي عبارة عن المسطرة التي يمكن استخدامها في قياس سلوكيات وتصرفات منظمات الأعمال المختلفة من الناحية الاقتصادية، وهذه القياسات تقوم بتطبيقها هذه المنظمات من أجل قياس العناصر التي يجب أن تحتويها القوائم المالية بناءً تحديد نتائج الأعمال وموقفها المالي.

إن وضع المعايير المحاسبية هو عمل الهدف منه توحيد الطرق المحاسبية، حيث أن القيام بوضع هذه المعايير هو قرار يجعل سلوك المحاسبين مقيداً بقبود يجب عليه قبولها، وذلك لكون الحاجة إلى توحيد الممارسات المحاسبية ليتم مقارنة العمليات المالية من أجل تسهيل إجراء التوقعات حول هذه التقارير، وبالتالي اتخاذ القرارات المالية على مستوى المنظمة الداخلي أو الخارجي أو على مستوى قطاعات الأعمال أو على مستوى الدولة أو على المستوى الدولي.

نطاق وبنود المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٨) الأصول غير الملموسة :

(لجنة معايير المحاسبة الدولية، ٢٠١٢) :

مقدمة عن المعيار: يبين معيار المحاسبة الدولي (٣٨) المحاسبة والإفصاح عن الموجودات الغير ملموسة والتي لم تتناولها معايير المحاسبة الدولية الأخرى بالتحديد، ومعيار المحاسبة الدولي (٣٨) لا ينطبق على موجودات الشركة المالية، وكذلك حقوق استكشاف المعادن وتطويرها والإنفاق عليها والحقوق المتعلقة بالنفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المماثلة.

الهدف من المعيار: يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتم التعامل معها -على وجه التحديد- في معيار آخر، ويتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تثبت أصل غير ملموس، عندما، وعندما فقط، تستوفي ضوابط محددة، ويحدد هذا المعيار-أيضا-كيف يقاس المبلغ الدفتری للأصول غير الملموسة ويتطلب افصاحات محددة عن الأصول غير الملموسة .

نطاق المعيار:

١-يتوجب قيام الشركات بتطبيق معيار المحاسبة الدولي (٣٨) في محاسبة الموجودات غير الملموسة باستثناء تلك المغطاة بمعيار محاسبة دولي آخر، والموجودات المالية، وحقوق المعادن والنفط والغاز.

٢-بحالة تناول معيار محاسبة دولي نوع معين من الموجودات غير الملموسة فإنه يتوجب تطبيقه بدل من معيار المحاسبة الدولي (٣٨)، فمثلا لا ينطبق على موجودات الضريبة المؤجلة، وعقود الإيجار، وموجودات الخاصة بمنافع الموظفين، والشهرة.

٣-يشمل الموجودات غير الملموسة المتعلقة بالأقراص المضغوطة لبرامج الحاسوب الآلي أو المستندات القانونية أو الأفلام.

٤-يطبق هذا المعيار على الأنشطة الترويجية والدعاية والإعلانات والتدريب وأنشطة البحث والتطوير، والمعرفة.

٥-يتم تطبيقه في عقود التأجير التمويلي حيث تتم معاملة المستأجر كموجود غير ملموس يحتفظ به حسب عقد الإيجار التمويلي.

طبيعة الأصول غير الملموسة :

تمتاز الأصول غير الملموسة بعدم توافر الكيان المادي الملموس لهذا النوع من الأصول، ولعل من أبرز سماتها عدم التأكد من الفوائد والمنافع التي من الممكن الحصول عليها عند القيام باستخدام هذه الأصول السبب بذلك الصعوبة الكبيرة في تقدير عمرها الإنتاجي، وذلك لعدم توافر العمر المادي لهذا الأصل من جهة والصعوبة في تقدير الفترة الزمنية التي يمكن أن تتحقق فيها فوائد ومنافع هذه الأصول للمنظمة، كذلك إمكانية أن يواجه هذا الأصل درجة كبيرة من التغيرات والتقلبات تؤثر في قيمته، كما أن عدم توافر القيمة السوقية للبعض من هذه الأصول واقتصار فوائدها ومنافعها على منظمة بحد ذاتها بدون غيرها من المنظمات (Petty & Guthrie, 2015: 20).

والأصول المعنوية غير الملموسة هي الأصول غير النقدية التي ليس لها كيان مادي أو وجود ملموس على أرض الواقع، وتكون هذه الأصول ذات قابلية وقدرة لتحديدتها ويكون متوقع منها أن تجلب تدفقات مالية وفوائد ومنافع اقتصادية كبيرة بالمستقبل (الجعارات، ٢٠١٥: ١٠٦)

ويرى (Castedello & Klingbeil, 2009: 9) أن أهم ما تتميز به هذه الأصول غير الملموسة بشكل عام هو افتقارها للوجود المادي الملموس ووجود درجة عالية من حالة عدم التأكد فيما يرتبط بوجود فوائد ومنافع اقتصادية مستقبلية. وبالتالي فإن الاعتراف بالأصول المعنوية بحال تحققت الشروط الآتية:

١- قابلية الأصل المعنوي غير الملموس للتمييز أو التحديد: فهذا الأصل المعنوي يتوجب أن يكون قابل للتحديد وبصورة مستقلة، حيث يكون الأصل قابل للتحديد إذا كان الإنفاق عليه قابل للتحديد بشكل مستقل، وإذا كان بالإمكان فصل الأصل عن كيانه والقيام ببيعه وترخيصه ونقله بشكل فردي أو بالاشتراك مع العقد أو الأصل أو الالتزام ذو العلاقة أو عندما يتم إنشاء هذا الأصل من جراء وجود الحقوق التعاقدية أو القانونية الأخرى بصرف النظر عن ما إذا كانت هذه الحقوق ذات قابلية للفصل عن كيان أو قابلة للنقل أو بالحقوق والتزامات الأخرى (Davis & Hall, 2016 : 26).

٢- إمكانية السيطرة على الأصل المعنوي غير الملموس: ويتمثل هذا الشرط بان تكون المنظمة قادرة على فرض السيطرة الكاملة على الأصل، وإذا ما كان عندها السلطة بالحصول على الفوائد والمنافع الاقتصادية بالمستقبل والمتوقع الحصول عليها من المورد وتقييد إمكانية وصول الآخرين إلى تلك الفوائد والمنافع، وعادة ما تكون هذه السيطرة حقوقاً محمية بالقانون أو من خلال المحافظة على سرية استخدام مثل هذه الأصول (كشكو، ٢٠١٦: ٢١).

٣- المنفعة الاقتصادية المستقبلية للأصل المعنوي غير الملموس: وتتمثل هذه الفوائد والمنافع الاقتصادية بالمستقبل من الإيرادات التي يتم الحصول عليه من خلال القيام ببيع المنتجات سواء كان سلع أو خدمات، ولكن يمكن أن تكون على شكل وفر بالتكاليف أو على شكل تخفيضات بتكاليف الإنتاج أو بتخفيض مصاريف التشغيل (Castedello & Klingbeil, 2009: 12).

أنصاف الأصول غير الملموسة :

يمكن أن تصنف الأصول غير الملموسة حسب التصنيفات الآتية:

أولاً: الأصول غير الملموسة حسب الخصائص:

يمكن تصنيف الأصول غير الملموسة حسب الخصائص التي تتمتع بها الأصول غير الملموسة إلى ما يلي: (جعفر، ٢٠١٣: ٦٦)

١- الأصول غير الملموسة الممكنة التحديد، وهي الأصول غير الملموسة والتي يمكن أن يتم تحديدها بشكل منفرد ومعتزل عن بقية الأصول الأخرى، ومن هذه الأصول العلامات التجارية وحقوق الاختراع وحقوق النشر وحقوق التأليف وحقوق الامتياز.

٢- الأصول غير الملموسة غير الممكنة التحديد، وهي الأصول غير الملموسة والتي لا يمكن أن يتم تحديدها بشكل منفرد وبمعزل عن بقية الأصول الأخرى أو منفرد عن المنظمة مثل شهرة المحل والتي تعني قدرة المنظمة على تحقيق هوامش الأرباح العالية، وهذه الأصول تتفاعل مع مجموعة من العوامل الأخرى بنفس الوقت، وتشمل المباني والأراضي ووسائل النقل وغيرها من الالتزامات.

ثانياً: الأصول غير الملموسة حسب طريقة الحصول عليها:

ويرى (10 : Castedello & Klingbeil, 2009) انه يمكن تصنيف الأصول غير الملموسة حسب طريقة الحصول عليها إلى ما يلي:

١- الأصول غير الملموسة التي يتم الحصول عليها بشكل ذاتي، وهي أصول تكتشف ويتم التطوير عليها من داخل المنظمة ومن هذه الأصول براءات الاختراع التي تتم من خلال ممارسة نشاطات البحث والتطوير، فالبحث يعني الفحص والدراسة المخططة لاكتساب المعرفة العلمية أو الفنية الجديدة وتفهمها، أما التطوير فهو التطبيق الفعلي لنتائج البحث والمعرفة والقدرة على التصميم والإنتاج الجديد أو المحسن.

٢- الأصول غير الملموسة التي يتم الحصول عليها من خلال عمليات الشراء من الغير بشكل منفرد أو من خلال مجموعة الأصول التي تتشكل بالاندماج أو التكامل وهي لا تظهر إلا بحالة القيام بتغيير شكل المنظمة القانوني عن طريق البيع، حيث أنها تظهر في دفاتر المنظمة التي قامت بالشراء وتشمل المباني والأراضي ووسائل النقل وغيرها من الالتزامات.

ثالثاً: الأصول غير الملموسة حسب العمر الإنتاجي المتوقع منها:

يمكن تصنيف الأصول غير الملموسة حسب العمر الإنتاجي المتوقع منها إلى ما يلي: (الجعارات، ٢٠١٥: ١٠٧)

١- الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي المحدد سواء كان محددًا بالقانون أو بالعقد المبرم والملمزم بين المنظمة والغير ومن هذه الأصول الحقوق المتأتية من استخدام الأسماء التجارية أو حقوق الاحتكار.

٢- الأصول غير الملموسة التي لا يوجد لها العمر الإنتاجي المحدد، وتكون المنافع المتأتية منها إلى أجل غير مسمى ومن هذه الأصول شهرة المحل.

٣- الأصول غير الملموسة التي يرتبط العمر الإنتاجي لها بالعوامل الاقتصادية ومن هذه الأصول براءات الاختراع.

ثالثاً: تصنيف الأصول غير الملموسة حسب القابلية للانفصال عن المنظمة:

يشير (Petty & Guthrie, 2015: 20) إلى انه يمكن تصنيف الأصول غير الملموسة حسب القابلية للانفصال عن المنظمة إلى ما يلي:

- ١- الأصول غير الملموسة القابلة للانفصال عن المنظمة، وهي أصول يمكن القيام بتحويل ملكيتها إلى الغير أو يمكن التصرف بها بالبيع ومن هذه الأصول حقوق براءات الاختراع وحقوق النشر والتأليف.
- ٢- الأصول غير الملموسة غير القابلة للانفصال عن المنظمة، وهي أصول لا يمكن القيام بفصلها بذاتها عن المنظمة ومن هذه الأصول شهرة المحل.

تقييم الأصول غير الملموسة المشتراة :

إن الأصول غير الملموسة يتم تسجيلها على أساس تكلفتها والتي تشمل الثمن الذي تم دفعه للحصول على الأصل، إضافة إلى النفقات الأخرى التي يجب دفعها للقيام بإعداد وتحضير وتهيئة هذا الأصل للغرض الذي تم الحصول عليه من أجله (جعفر، ٢٠١٣: ٦٦).

وإذا تم الحصول على الأصل غير الملموس لمقابلة إصدارات الأسهم أو أي أصول أخرى تكون على شكل غير نقدي، أو تكون بالقيمة السوقية العادلة للأسهم المصدرة أو الأصول غير النقدية أو بالقيمة السوقية للأصول غير الملموسة أيهما أكثر سهولة ووضوح (Davis & Hall, 2016: 28).

أما إذا حصلت المنظمة على الأصل غير الملموس على شكل مجموعة، فإنه يتوجب القيام بتوزيع تكلفة شراء هذه المجموعة على العناصر الأساسية لهذه الأصول حسب القيمة النسبية للسعر السوقى لكل عنصر منها مقارنة مع إجمالي قيمة الأصل السوقية إلى مجموعة الأصول المشتراة (Atefeh, 2013: 123).

إطفاء (تخفيض) الأصول غير الملموسة :

لقد كانت الممارسات المحاسبية السائدة سابقاً عدم القيام بتخفيض تكلفة الأصل غير الملموس أو استنفاده بسبب أنه غير أصل محدد بعمر الإنتاجي، إلا أن مجلس مبادئ المحاسبة المالية (Financial Accounting Standards Board (FASB لم يجز هذه الممارسة واعتبرها غير صحيحة وقرر أن قيمة الأصول غير الملموسة يجب أن تنتهي وأنه يجب القيام بتخفيض التكاليف والعمل على تحميل الفترات المحاسبية بنصيبها من الخدمات التي توفرها هذه الأصول غير الملموسة، فأصبحت الأصول مستنفدة من عمرها الإنتاجي المقدر لها، وذلك اعتباراً من أول شهر تشرين الأول عام ١٩٧٠م (Sandra & Vera, 2012: 22).

وهناك مجموعة من العوامل التي يتوجب أخذها بعين الاعتبار عند القيام بتقدير عمر هذا الأصل غير الملموس الإنتاجي، ومن أبرزها ما يلي: (18 : 2009 Castedello & Klingbeil).

١- الأخذ بالاعتبار تأثير العوامل الاقتصادية التي ترتبط بعمر الأصل غير الملموس الإنتاجي مثل التغيرات التي تحصل في الطلب والتغيرات التكنولوجية وتقادم الأصل.

٢- وجود شروط قانونية أو نظامية أو تعاقدية تساعد على تحديد الفترة المعينة لاستخدام الأصل غير الملموس.

٣- إذا كان من غير الممكن تحديد عمر الأصل غير الملموس الإنتاجي، فإنه يترتب عليه صعوبة في تحديد الفوائد والمنافع التي يتوقع أن يجلبها الأصل.

٤- يمكن أن يكون الأصل غير الملموس ناتج عن عمليات التفاعل أو نتيجة وجود خليط من العوامل المتنوعة والتي من المحتمل أن يكون لكل منها العمر الإنتاجي المقدر.

٥- توافر الشروط اللازمة للتجديد أو لتحديد حقوق الامتياز التي يمكن أن يترتب عليها التغيرات بالعمر الإنتاجي للأصل غير الملموس.

٧- ارتباط عمر الأصل غير الملموس الإنتاجي بالحياة المتوقعة للأفراد أو للعاملين بالمنظمة.

وقد أدرك مجلس مبادئ المحاسبة المالية أن هناك صعوبات تواجه عملية تحديد عمر الأصل غير الملموس الإنتاجي، لذلك قام أكد على ضرورة تخفيض تكاليف هذا الأصل حسب عمرها الإنتاجي أو بحد أقصى ٤٠ سنة أيهما أقل، والأسلوب الشائع لاستنفاد الأصل غير الملموس هو أسلوب القسط الثابت، كما انه جرى العرف المحاسبي على القيام بتحميل أقساط تخفيض تكاليف الأصل في قائمة الدخل في جانب المصروفات، والقيام بتخفيضه من الأصل بشكل مباشر وبدون فتح حساب مجمعات الاستنفاد مع إمكانية توسطه والثبات على إتباع طريقة الاستنفاد عبر مختلف الفترات المحاسبية

المحاسبة عن الأصول غير الملموسة الممكنة التحديد :

وهي الأصول غير الملموسة الممكنة التحديد بشكل منفرد وبمعزل عن بقية الأصول الأخرى، وتمتاز هذه الأصول بإمكانية تحديدها بصورة مستقلة عن باقي أصول المنظمة أي يمكن ربط التكلفة بأصل معين محدد بذاته ومن أهمها:

أولاً: العلامات التجارية

العلامات التجارية هي عبارة عن اسم أو حرف أو كلمة أو رمز معين تستخدمه المنظمات لتمييز نفسها أو منتجاتها ويكون لها الحق باستغلاله لمستخدمها المسجلة باسمه ما دام مستمر في استخدامه هذه العلامة، ويتم تسجيل العلامة التجارية في السجلات والدفاتر على أساس التكلفة، أما استنفادها فيتم على مدار فترات عمر هذه العلامة الإنتاجي للأصل غير الملموس أو على أساس عمرها القانوني، أيهما أقل، والتكلفة تكون ثمن الشراء يضاف إليه نفقات الإشهار والتسجيل إذا كانت العلامة التجارية قد تم تطويرها بشكل ذاتي، وهنا فان تكلفتها تكون مقتصرة فقط على رسوم الإشهار والتسجيل والتصميم

ثانيا: براءات الاختراع :

براءة الاختراع هي عبارة عن حق مطلق صادر من الجهات المعنية في الدولة لأي فرد أو منظمة تتوصل لأول مرة إلى تقديم منتج أو طريقة إنتاج جديدة لم تكن مسبوقة من قبل ولحامل براءة الاختراع حق مطلق بأن يكون هو المستخدم الوحيد لهذا الاختراع وله الحق في التصرف به بالبيع إلى الآخرين، وبالعادة تكون هناك فترة زمنية محددة يكون الاختراع وصاحبه محميين بالقانون من أي انتهاكات أو اعتداءات على هذا الحق من قبل الغير، وفي حالة قيام المنظمة بشراء براءة الاختراع من الغير فان سعر شراءه مضافاً إليه نفقات أخرى تم دفعها للتسجيل وتكلفة نقل ملكية تمثل تكلفة الأصل غير الملموس وقد تدخل المنظمة في نزاعات أمام القضاء نتيجة قيام الغير بالاعتداء على حقها بالاختراع، فإن نجحت دعواها وكانت نتيجته في مصلحة المنظمة فإن تلك التكاليف تعتبر نفقات رأسمالية ويتم إضافتها إلى القيمة الدفترية للأصل ويتم استنفادها خلال عمر هذا الأصل المتبقي، وإن فشلت دعوى المنظمة فان التكاليف والجزء المتبقي من قيمة الأصل الدفترية لبراءة الاختراع تتم معالجتها على اعتبار أنها خسارة عن الفترة التي تم التثبت فيها فقدان براءة الاختراع لقيمتها الاقتصادية إذا تم التوصل إليها عن طريق نفقات البحث والتطوير، فبهذه الحالة لا تتم رسملة براءة الاختراع في حساب الأصل غير الملموس بل يتم معالجته كمصروف فترة (كشكو، ٢٠١٦: ٢٣).

وتقتصر تكلفة براءة الاختراع على المصروفات المدفوعة فقط على الإشهار والتسجيل، وفي حال بروز براءات اختراع جديدة تجعل البراءة متقدمة أو تفقد قيمتها الاقتصادية، فان الجزء المتبقي من قيمتها الدفترية تعتبر خسارة في نفس الفترة إذا تمكنت المنظمة من القيام بإجراء التعديلات أو التحسينات في حق براءة الاختراع وبشكل يؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي للبراءة، فإن ذلك يستدعي القيام بإعادة الحساب لقسط الاستنفاد أو الإطفاء السنوي على أساس عمر براءة الاختراع الإنتاجي المعدل من بداية فترة حصول التعديل فيها مع عدم تجاوز الأصل للعمر القانوني المتفق عليه.

ثالثا: حقوق النشر والتأليف :

يقصد بحقوق النشر والتأليف احتفاظ الدولة للناشر أو المؤلف أو صاحب العمل الأصلي حقه بما نشر أو قام بتأليفه أو إنتاجه في كافة أنواع ومجالات العلم والأدب والفن عن طريق الإشهار والتسجيل، وبالعادة فان حقوق النشر والتأليف تمنح لمدة تساوي عمر الناشر أو المؤلف مضاف إليه خمسون سنة، وتكلفة حقوق النشر والتأليف تتمثل بالثمن المادي الذي تم به الشراء وبنفقات الإشهار والتسجيل، ويتم رسملة هذا الحق كأصل ويتم استنفاده خلال مدة عمر الأصل القانوني أيهما أقل، ويتم استنفاده في أسرع وقت ممكن بسبب ظروف عدم التأكد التي تصاحب العمر الإنتاجي للأصل

رابعا: حقوق الامتياز

وتعتبر حقوق الامتياز عن الاتفاق الذي يتم بين طرفين يعطي بموجبه الطرف الأول المتمثل بـ(مانح الحق) للطرف الآخر المتمثل بـ(الممنوح له الحق) الحقوق في أداء بعض الأنشطة والوظائف المعينة أو القيام ببيع بعض المنتجات بذاتها، وحقوق الامتياز قد تكون بين الحكومات والمنظمات ومن أمثلة حقوق الامتياز ما تقوم به مطاعم الوجبات السريعة من منح للغير باستخدام منتجاتها

فإذا قام (الممنوح له الحق) بدفع مبلغ مالي بشكل مبدئي من اجل استغلال هذا الحق، فإن تكلفته المدفوعة يتم رسملتها وإثباتها كأصل غير ملموس وتحت اسم حقوق الامتياز سواء كان المبلغ الذي تم تسديده يغطي فترة زمنية معينة ومحددة من المتوقع الاستفادة خلالها من حق الامتياز أو تكون غير محددة المدة الزمنية، فإن فترة الاستنفاد يتوجب أن لا تزيد أربعين سنة، وفيما يتعلق بالمدفوعات الدورية التي يتضمنها العقد المبرم بمقابل قيام (مانح الحق) بتقديم الخدمات المحددة بشكل دوري، فإنها تقوم بمعالجة الأصل كالمصروفات والنفقات ويتم تحميلها للفترة التي تخصها حسب مبدأ المقابلة (كشكو، ٢٠١٦: ٢٦).

خامسا: تكاليف التأسيس :

وتتضمن هذه التكاليف جميع النفقات التي تدفعها المنظمة خلال فترات التأسيس والتي ترتبط بالعادة بتكوين المنظمة، وتشمل تكاليف التأسيس الرسوم القانونية ورسوم كتابة وإعداد العقود والرسوم التي يتم دفعها للحصول على تراخيص العمل، ويتم القيام برسملة تلك النفقات في حساب يدعى تكاليف التأسيس ويظهر من ضمن الأصول غير الملموسة، ولكون عمر تكاليف التأسيس غير محدد فقد افترض مجلس مبادئ المحاسبية الدولية عدم تجاوز تلك الفترة لمدة خمس سنين، كما افترض المجلس عدم رسملة الخسائر التشغيلية التي تتكبدها المنظمة خلال فترة التشغيل ومرحلة بدء ممارسة المنظمة لنشاطاتها واعتبار تلك التكاليف أصل من الأصول غير الملموسة، ووجب تحميلها للفترات المالية التي تكون قد تحققت بها تلك التكاليف ويتم الإفصاح عنها في التقارير والقوائم المالية (Sandra & Vera, 2012: 22).

سادسا: التحسينات التي يتم إجراؤها على الأصول المستأجرة :

يقوم المستأجر في بعض الأحيان بإجراء التعديلات والتحسينات على الأصول المستأجرة بعقود طويلة الأجل، فمن الناحية المحاسبية يقوم المستأجر برسملة هذه التعديلات والتحسينات في حساب مستقل يدعى التحسينات على الأصول المستأجرة، ويعتبر هذا الأصل من الأصول غير الملموسة، شريطة أن يتم استنفاد هذه التعديلات والتحسينات خلال عمر الأصل المقدر له أو خلال الفترة الزمنية الباقية من الإيجار أيهما أقل (Cordazzo, 2011: 424).

سابعا: التكاليف المدفوعة على تطوير البرامج الحاسوبية :

لقد ظهرت الصناعات المتعلقة بإنتاج البرامج الحاسوبية وتطويرها بهدف إعادة البيع أو التأجير للغير، وبناءً على ذلك تبنت العديد من منظمات الأعمال سياسة لرسملة التكاليف المتعلقة بتطوير هذه البرامج الحاسوبية، وتم الاعتراف بهذا التغيير وأصدر مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board (FASB) المعيار المحاسبي رقم (٨٦) بعنوان: (المحاسبة عن تكاليف تطوير برامج الحاسبات لأغراض البيع أو التأجير) واقتصر هذا المعيار على الكيفية التي تتم بها المحاسبة عن تكاليف تطوير إنتاج البرامج الحاسوبية بهدف البيع والتأجير بدون أن يتم تناول تلك البرامج التي يتم إنتاجها بهدف استخدام النمط الداخلي لهذه الأصول غير الملموسة

وميز هذا المعيار بين ثلاثة أنواع من تكاليف تطوير برامج الحاسبات المباشرة أو غير المباشرة وهي على النحو الآتي:

١- تكاليف إنتاج البرامج الحاسوبية: وتتضمن تكاليف إنتاج البرامج تلك التي تدفعها المنظمة على عمليات التخطيط والترميز والتوثيق والاختبار والتصميم وإعداد المواد التدريبية، وميز المعيار المحاسبي رقم (٨٦) بين ما يتم إنفاقه قبل القيام بتحديد صلاحيتها الفنية للمنتجات والتي تتضمن التاريخ الذي يتم استكمال تصميم البرنامج التفصيلي، وهو يمثل النقطة التي يتم التحقق عندها المنظمة من إمكانيات الإنتاج للبرامج بعد التأكد من الجدوى المالية والفنية والتسويقية، فهذه النقطة هي محدد للمحاسبة عن تكاليف الإنتاج التي تنفق قبل وصولها إلى نقطة عدم جواز رسملة هذه التكاليف بسبب عدم التأكد من إمكانية الاسترداد لهذه التكلفة باعتبارها من العوائد التي تأتي من البرنامج بالمستقبل وتسجل كمصروف فترة (Leliaert, 2012: 326).

٢- تكاليف إنتاج النسخ الإضافية من البرنامج الأصلي: وهي تكاليف تتكبدها المنظمة من خلال القيام بإنتاج البرامج المتعلقة بالحاسوب وتشمل تكلفة نسخ وتغليف وتوثيق الأسطوانات، وتعتبر تكاليف إنتاج وتم معالجتها بنفس الطريقة التي يتم بها معالجة المخزون ويتم الاستنفاد لهذه التكاليف كالمصروف، مثل تكاليف البضاعة المباعة بحالة الاعتراف بالإيرادات المتعلقة بها أو تتم معالجتها كأصل من الأصول الملموسة الطويلة الأجل إذا كانت الغاية منها التأجير (Cordazzo, 2011: 425).

٣- تكاليف الصيانة للبضاعة المباعة وخدمة العملاء: وتحصل هذه التكاليف بعد إتمام عمليات التأجير أو البيع وتتم معالجتها كمصروفات فترة خلال السنة المالية التي حصلت بها هذه التكاليف (Leliaert, 2012: 325).

٢-٨ المحاسبة عن الأصول غير الملموسة غير الممكنة التحديد بذاتها

وهي أصول غير ملموسة فريدة من نوعها لا يمكن تحديدها بذاتها بشكل منفرد ولا يمكن تداولها أو اقتناؤها وليس بالإمكان فصلها عن المنظمة، مثل شهرة المحل والتي تكون أحيانا قيمتها السوقية أكبر من القيمة السوقية للأصول الملموسة التي تمتلكها المنظمة، مما يعني قدرة المنظمة على الحصول على أرباح فوق المعدلات العادية للعائد على الاستثمار في مجال الصناعة (سام، ٢٠٠٨: ٣٩).

والجدير بالذكر أن شهرة المحل تنشأ نتيجة لوجود العديد العوامل التي تتفاعل مع بعضها بعضا وتؤدي إلى تميز المنظمة، ومن أبرزها: (عثمان، ٢٠١٥: ٨١)

١- الموقع الاستراتيجي المتميز الذي تقع به المنظمة.

٢- مقدار الكفاءة التي تتمتع بها الإدارة في تشغيل المنظمة وتدير شؤون العمل بها.

٣- التميز في تقديم الخدمات للعملاء وسمعة المنظمة الممتازة في المجتمع.

٤- التمتع بمركز مالي وائتماني ممتاز يؤدي إلى زيادة قدرات المنظمة على منح الائتمان.

٥- التمتع بعلاقات العمل الداخلية الممتازة.

٦- امتلاك قدرات إضافية على مواجهة المنافسة والتقلبات الاقتصادية.

٧- القدرة على تطوير وتنمية الموارد البشرية ونجاح البرامج التدريبية للعاملين في المنظمة.

٨- القدرة على استخدام المواصفات الخاصة في تقديم المنتجات ذات الجودة العالية.

إن شهرة المحل لا يتم تثبيتها في السجلات والدفاتر إلا إذا تمت عملية الشراء لأصول المنظمة بالكامل وتمت معاملتها كأصل من الأصول غير الملموسة، ويتم استنفاد هذا الأصل على مدى فترات محاسبية من الممكن أن تستفيد منها، كذلك فإن شهرة المحل التي يتم تطويرها داخل المنظمة لا يتم رسملة تكاليفها ولا يتم إثباتها في السجلات والدفاتر بسبب عدم وجود عمليات تبادلية موضوعية مع أطراف خارجية وتكون خاضعة للحكم الشخصي (العامري، ٢٠١٠: ٤٩).

أما طرق تقدير شهرة المحل وقياسها فهناك وجهتي نظر حول طبيعة هذه الشهرة، هما:

١- وجهة النظر الأولى: وتقوم على اعتبار شهرة المحل عبارة عن موارد وظروف غير ملموسة تنتج عن بعض العوامل الإيجابية مثل كفاءة المنظمة التي تؤدي إلى إعطاءها بعض المزايا المالية والاقتصادية النسبية، وهي تقاس من خلال إيجاد الفرق بين سعر المنظمة القائمة والقيمة السوقية العادلة لصافي الأصول الملموسة وغير الملموسة التي تمتلكها والممكن تحديدها ذاتيا وهو أسلوب التقويم الشامل والذي يعني " زيادة سعر شراء المنظمة القائمة عن القيمة العادلة لصافي الأصول التي تم الحصول عليها " (الشرقاوي، ٢٠١٦: ١٢٤).

٢- وجهة النظر الثانية: وتقوم على اعتبار أن الشهرة هي بمثابة أرباح متوقعة تكون زائدة عن مستوى الأرباح العادية في المنظمات أو الأنشطة المشابهة وتسمى بأسلوب تقويم الأرباح الزائدة والذي يعني " قدرة المنظمة على تحقيق الأرباح الزائدة وبشكل يفوق مستويات الربح العادية في المنظمات أو الأنشطة المشابهة، وهذه الأرباح غير العادية أو الزائدة تمثل مؤشر عن وجود أصول غير ملموسة وغير محددة القيمة تسهم وتساعد في تحقيق هذه الأرباح، وهي شهرة المحل " (جعفر، ٢٠١٣: ٩١).

ويعتمد تحقيق الأرباح غير العادية أو الزائدة والناجمة عن وجود الأصول غير الملموسة وغير المحددة القيمة على عدة عوامل هي: (الفيومي، ٢٠١٠: ١١٧)

أ- القيام بتحديد معدل الأرباح العادي على الاستثمارات أو الأنشطة المشابهة في مجال الصناعة التي تعمل فيها المنظمة، وذلك من خلال تجديدها بشكل مستقل أو بالحصول على نشرات أو من خلال الحصول على متوسط العائد في نفس الصناعة أو من خلال الإحصائيات المالية الاقتصادية التي تقوم بإعدادها المؤسسات الحكومية أو من خلال دراسة القوائم المالية للمنظمات أو الأنشطة المشابهة.

ب- القيام بتحديد التقديرات للأرباح التي يمكن أن تحصلها المنظمة بالمستقبل بالاعتماد على متوسط الربح الفعلي الذي تحقق بالماضي، واعتبار متوسط هذا الربح مؤشر عن الربح الذي يتوقع تحقيقه مستقبلا بعد القيام بإجراء التعديلات على ذلك المتوسط واستبعاد العناصر غير المتكررة (الفيومي، ٢٠١٠: ١١٨).

وقد تعددت وجهات نظر الباحثين والدارسين حول تحميل شهرة المحل في الدفاتر والسجلات وتمحورت في ثلاث وجهات نظر تمثلت فيما يلي:

١- تحميل شهرة المحل بالكامل على حقوق الملكية:

وهنا يتم إزالة شهرة المحل بعد إنتهاء عملية الشراء من الأصول وتحميلها على حساب الأرباح المحتجزة، ويرى أصحاب وجهة النظر أن هذا يساعد على تحقيق حالة من الانسجام والاتساق بين شهرة المحل التي تم شراءها والشهرة التي تم تطويرها بشكل ذاتي في المنظمة، وتتم معالجتها كمصروفات مستمرة ودورية ولا يتم رسملة هذه الأصول، والسبب في ذلك الصعوبة بتقدير الفترة الزمنية المتوقع خلالها الحصول على منافع مستقبلية لشهرة المحل، كذلك فإن استنفاد شهرة المحل بشكل سنوي ستؤدي إلى تحميل الإيرادات السنوية في نوعين من المصروفات هما: المصروفات التي تدفعها المنظمة للمحافظة على الشهرة أو من خلال تدعيم مصروفات الاستنفاد (مطر، ٢٠٠٧: ٦٥).

٢- الإبقاء على شهرة المحل في الدفاتر والسجلات إلى أجل غير محدد:

وهنا يتم الإبقاء على الشهرة لأجل غير محدد يستمر ما لم يحدث أية انخفاضات في قيمتها، حيث يتوجب عدم استنفاد شهرة المحل ويجب الاحتفاظ بقيمتها كأصل من الأصول الدائمة إلا إذا كانت هناك إشارات توحى بتدهور ونزول قيمتها وبدون وجود الدليل الكافي على الانخفاض فإن التخفيض يعتبر حكم عشوائي سيؤدي لوجود خلل في عملية قياس الأرباح (حماد، ٢٠١٤: ١١٩).

٣- استنفاد أو إطفاء شهرة المحل خلال العمر الافتراضي للشهرة:

وهنا يتوجب القيام بتوزيع تكلفة الشهرة على سنوات العمر الافتراضي لها وذلك لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، إذ أن الشهرة هي مقدار التكلفة المدفوعة للحصول على أرباح فوق عادية، مما يجعل عملية توزيع التكلفة وتحميلها على السنوات التي تم الاستفادة من شهرة المحل خلالها أمر منطقي ومناسب لتلك التكلفة المدفوعة (الشرقاوي، ٢٠١٦: ١٢٦).

٢-٩ الإفصاح عن الأصول غير الملموسة بالقوائم المالية

وفيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة بالقوائم المالية، فإنه لا توجد حسابات مقابلة للأصول غير الملموسة، ولا يتم استخدام مجمع استنفاد لعرض القيمة الدفترية، إذ يتم إثبات مصروف الاستنفاد بالخصم مباشرة من حساب الأصل غير الملموس، كذلك فإن الإفصاح عن هذه الأصول يتطلب ضرورة القيام بإيضاح الأسلوب والطريقة المتبعة باستنفاد كل أصل من الأصول غير الملموسة والفترة المالية التي يتم من خلالها استنفاد الأصل غير الملموس.

وفيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي عن التكاليف الخاصة بالبحوث والتطوير، فإن هذه التكاليف لا تعتبر أصل غير ملموس في حد ذاتها لكونها بالغالب تؤدي إلى تطوير بعض الأصول الغير ملموسة مثل حقوق الاختراع أو حقوق التأليف والنشر، لذلك ظهرت الحاجة لعرضها ضمن الأصول غير الملموسة لكونه لم تكن هناك مبادئ تحكم معالجة هذه الأصول وبسبب الاختلافات في التطبيقات العملية بين المنظمات التي بعضها اعتبرها مصروف وبعضها قام برسملتها والبعض اعتبرها مستهلكة على عدد من السنوات

ويشير (سالم، ٢٠٠٨: ٣٩) إلى انه ظهرت هناك صعوبات للمحاسبة عن هذه الأصول للأسباب الآتية:

- ١-الصعوبة بقياس الفوائد والمنافع التي يمكن أن تكون بالمستقبل وتترتب على هذه التكاليف.
- ٢-الصعوبة بتحديد بالتكاليف المتعلقة بكل نشاط من الأنشطة على حده أو ترتبط بمشروع من المشروعات لوحده.
- ٣-الصعوبة بتقدير الفترة الزمنية التي تتحقق خلالها هذه الفوائد والمنافع بالمستقبل.

وفيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية عن التكاليف المتعلقة بالبحوث والتطوير باعتبارها من الأصول غير الملموسة، فإنها تكون كما يلي: (كشكو، ٢٠١٦: ٣٠)

١- تعتبر بالكامل مصروفات جميع المواد والتجهيزات والمعدات التي يتم استخدامها في الأنشطة الخاصة بالبحث والتطوير، ويتم تحميلها على الفترة ما لم تستخدم في المستقبل وإلا يعتبر المتبقي منها المواد كمخزون ويتم استنفاده كلما تم استخدام أو رسملة المواد والتجهيزات والمعدات والتجهيزات ويتم استهلاكها خلال الفترات التي تم استخدامها فيها.

٢- تعتبر مصروفات ما لم يكن لها استخدام بديل عنها في المستقبل كافة التكاليف المتعلقة بالأصول غير الملموسة المشتراة من اجل البحوث والتطوير، وإلا يتم رسملة التكاليف المتعلقة بالأصول واستنفادها خلال العمر الإنتاجي أو العمر القانوني أيهما أقل.

٣- تعتبر مصروفات التكلفة المتعلقة بالخدمات التعاقدية التي يتم الحصول عليها من اجل البحوث والتطوير وتحمل على الفترات التي يتم استحقاقها خلالها.

٤- تحمل كمصروفات على دخل الفترة كافة النفقات المتعلقة بالأفراد المشاركين بالأنشطة مثل الرواتب والأجور.

وبخصوص المتطلبات اللازمة للإفصاح عن الأصول غير الملموسة وحسب ما أشارت إليه معايير المحاسبة المالية، فإنه يتوجب القيام بالإفصاح عن المبلغ الإجمالي لشهرة المحل كأحد البنود المنفرد في الميزانية والانخفاض بشكل مؤقت في القيمة مثل التغيرات في المبادئ المحاسبية، كذلك يتم الإفصاح عن الخسائر الناجمة عن الانخفاض السنوي في قيمة الأصل غير الملموس كأحد البنود المستقلة الواردة في قائمة الدخل مع بيان الأصل الذي قد تنخفض قيمته والإفصاح أيضا عن الحقائق والظروف التي أدت إلى الانخفاض في القيمة (Chander, 2011:22).

إن القاعدة العامة للمحاسبة عن تكاليف البحوث والتطوير تشير إلى اعتبار هذه التكاليف كمصروفات يتم تحميلها على الفترة التي تكون مستحقة خلالها ما لم تكن متعلقة بأصل من الأصول الملموسة أو غير الملموسة وتكون لها العديد من الاستخدامات البديلة بالمستقبل، وبهذه الحالة يتم رسملة هذه الأصول والقيام بتوزيع التكاليف المتعلقة بها على الفترات التي تستفيد منها، فالمحاسبة عن تكاليف البحوث والتطوير تتطلب ضرورة الإفصاح المحاسبي المناسب عنها في التقارير والقوائم المالية أو بالملاحظات التي يتم إرفاقها بهذه التقارير والقوائم المالية (جعفر، ٢٠١٣: ٩٥).

المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

تسعى المنظمات الى مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة فيما يتعلق بجودة المعلومات المحاسبية التي تستند إلى الأداء الجيد للنظام المحاسبي ومدى ملاءمته، للوصول إلى الفاعلية والكفاءة المناسبة في العمليات والقيود المحاسبية وبشكل مستمر ضمن المنظمة لغرض خدمة أهدافها وحماية الأصول (القاضي، ٢٠٠٨: ١٠٣).

إن جودة المعلومات المحاسبية تتم عند القيام بتنفيذ العمليات المحاسبية، حيث أن إعداد التقارير والقوائم المالية يمثل العمل الأساسي للمحاسب، وكنتيجة حتمية للتطور التكنولوجي الذي أصاب وظيفة المحاسبة فقد اعتبرت كنشاط لمساعدة الإدارة في حكمها عن كيفية تنفيذ الأنشطة المالية والمحاسبية المختلفة، فأصبحت وسيلة فعالة لمن يعملون في المنظمة من أجل تطويرهم وتحسين أدائهم، وكذلك إيصال المعلومات المالية والمحاسبية إلى الإدارة العليا والتوجيه والإرشاد بالوسائل والأدوات المتعارف عليها من خلال السجلات والمستندات والعمليات الحسابية والفنية (الوردات، ٢٠١٦: ٢٨).

يؤدي التركيز على أهمية القوائم المالية، كمصدر أساسي للحصول على المعلومة المحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات، إلى مساعدة المستفيدين الخارجيين (مساهمين، مستثمرين) في اتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بعمليات توظيف الأموال. وحتى يتحقق هذا لابد أن تتصف المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص والتي تمثل المعايير التي تحدد من خلالها درجة جودتها.

وتتمثل جودة المعلومات المحاسبية في الخصائص النوعية الأساسية التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية أو القواعد الواجب اعتمادها من أجل تقييم مستوى جودة هذه المعلومات، بحيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية.

جودة المعلومات المحاسبية (الخصائص الأساسية) :

تعرف الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بأنها عبارة عن الصفات الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير والقوائم المالية، حتى تصبح مفيدة لمتخذي القرارات في المنظمة أو تصبح معلومات محاسبية جيدة وذات قيمة كبيرة للمستفيدين منها (القشي والعبادي، ٢٠٠٩: ٣١٢).

يعتمد أغلب مستخدمي التقارير المالية بشكل كبير على المعلومات الملائمة والموثوق بها بحيث أن كل متخذ قرار من شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأدوات الاستثمار بحاجة للمعلومات الموثوق بها لاتخاذ القرارات الرشيدة، ومن هنا تتضح أهمية الجودة في إضفاء المصداقية على البيانات، كذلك توفير الحيادية في المعلومات المحاسبية حيث يجب الحرص على أن تظهر المعلومات المحاسبية حقيقة أوضاع الشركة المصدرة للبيانات، كما هي ليس بالصورة التي تحقق رغبة فئة معينة

وهذا يؤدي إلى تحقيق خاصية الموثوقية والملائمة بما يحدد قيمة المنفعة لمستخدم المعلومات المحاسبية، مما يساعد متخذي القرارات بالاعتماد على هذه البيانات، وكذلك فترة وتوقيت نشر هذه البيانات والمعلومات بحيث أن أي تأخير في العمليات المحاسبية سوف يؤثر ذلك على وقت نشر هذه المعلومات وهذا ما يؤكد أهمية التخطيط لهذه العمليات وإتمامها (مطر والسويطي، ٢٠١٦: ٧٥). وتتمثل أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بما يلي:

أولاً: الملائمة :

ويقصد بها وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المحاسبية والهدف من إنتاجها. أي قدرة المعلومات المحاسبية على مساعدة المستفيدين الخارجين الرئيسيين، الذين يمتلكون جزء من حقوق الملكية في الشركة، من اتخاذ القرارات المتعلقة بالاحتفاظ بالعلاقة الحالية بالشركة أو تغييرها (Kieso et al, 2015): 145).

والملاءمة هي مدى كفاءة التقارير والقوائم المالية ونجاحها في خدمة مستخدميها بقدرتها على توفير المعلومات الكافية والملاءمة لاتخاذ القرارات المناسبة، بحيث تتميز هذه المعلومات بأنها مناسبة لاتخاذ القرارات وأنها تعرض بالشكل الصحيح وتتوفر بالوقت المناسب، ومدى نجاح التقارير في لعب دورها كمصدر يعتمد على درجة الإفصاح عن هذه المعلومات الملائمة، وان تكون مفيدة في اتخاذ القرارات وإيصالهم للنتائج التي يرجونها من تلك المعلومات في اتخاذ قرار رشيدة (شرويدير وآخرون، ٢٠١٦: ٨٥)

ولأجل تحقيق صفة الملاءمة يجب أن تتوفر الصفات النوعية الفرعية التالية:

١- القدرة على التنبؤ:

وهي أن تعطي هذه المعلومات مؤشرات قوية عن المستقبل في الظروف الطبيعية، وكلما كانت هذه المؤشرات قوية وقريبة للواقع فإنها تكون أكثر ملاءمة لأنها تتيح لمستخدميها المراقبة على الأداء المستقبلي ومعرفة الأخطاء والانحرافات ومواضعها وأسبابها والقيام بمعالجتها (الشيرازي، ٢٠١٤: ١٩٩).

٢- التغذية الراجعة (القدرة على إعادة التقييم):

وهي تعتبر من مكونات أي نظام معلوماتي كذلك فهي من مكونات النظام المحاسبي، وذلك لما تمثله من أهمية على استمرار وتطور الشركة، وقد رأت المعايير المحاسبية الدولية أنه يجب على مستخدمي المعلومات أن يكونوا قادرين على مقارنة القوائم المالية للشركة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء والتغيرات في المركز المالي، أي كلما توفرت في المعلومات التي يخرجها النظام سمة الارتدادية، كلما ساهمت في تحسين وتطوير نوعية المخرجات المستقبلية، وكلما زادت قدرة النظام على التكيف مع الظروف المتغيرة باستمرار والتي تؤدي بالنهاية لتحسين نوعية وجودة المعلومات المحاسبية بشكل عام وكلما زادت من ملاءمة المعلومات لاتخاذ القرارات بشكل خاص (الشيرازي، ٢٠١٤، ص ٢٠٠).

٣- التوقيت المناسب:

ويقصد بهذا تقديم المعلومات المحاسبية، لمن يحتاجها، في وقتها، على اعتبار أن المعلومات المحاسبية تفقد قيمتها وأهميتها إذا لم تتوفر عند الحاجة لاستخدامها، بحيث تفقد فعاليتها في اتخاذ القرارات التي تبنى على أساسها. علماً بأن الفترة الزمنية الفاصلة بين إعداد القوائم المالية والإعلان عنها تعتبر ذات أهمية قصوى لمنفعة المعلومات المحاسبية (القاضي، ٢٠٠٨، ص ١٢٨).

إن توصيل المعلومات لمتخذي القرار في الوقت يمكنهم من تحقيق أكبر فائدة مرجوة من هذه المعلومات، ويقصد بهذا تقديم المعلومات المحاسبية، لمن يحتاجها، في وقتها، على اعتبار أن المعلومات المحاسبية تفقد قيمتها وأهميتها إذا لم تتوفر عند الحاجة لاستخدامها، بحيث تفقد فعاليتها في اتخاذ القرارات التي تبنى على أساسها. علماً بأن الفترة الزمنية الفاصلة بين إعداد القوائم المالية والإعلان عنها تعتبر ذات أهمية قصوى لمنفعة المعلومات المحاسبية، وبالتالي فإن حصول مستخدم القرار على المعلومات قبل أن تفقد قدرتها على التأثير على القرارات يعد جانباً مساعداً على الملاءمة، فإذا لم تكن المعلومات متاحة عند الحاجة إليها أو أصبحت متاحة بعد فترة طويلة تصبح لا قيمة لها مستقبلاً وتكون غير ملاءمة (شرويدر وآخرون، ٢٠١٦: ٨٦).

ثانياً: الموثوقية :

ويقصد بها أمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، ويتحقق هذا إذا تميزت المعلومات المحاسبية بالخصائص التالية:

أ- الصدق في التمثيل، أي التوافق بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية وبين الواقع.

ب- قابلية المراجعة والتحقق، أي إمكانية توصل شخصين مستقلين لنفس النتائج باستخدام نفس أساليب القياس المحاسبي والإفصاح.

وعليه فإن خاصية الموثوقية، أو الثقة بالمعلومات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها، تعني أن أساليب القياس والإفصاح المطبقة لاستخراج النتائج وعرضها هي أساليب موضوعية وأنه يمكن لأشخاص آخرين، مستقلين عن الذين استخدموها في المرة الأولى، إعادة استخدامها للتحقق من تلك النتائج. كما تعني هذه الخاصية بأن المعلومات المقدمة تعطي تصوراً دقيقاً للواقع دون أن يشوبها تحريف قصد التضليل أو أخطاء، كما أن لهذه الخاصية جانباً آخر يتمثل في حيادية المعلومات وخلوها من التحيز (حلوة، ٢٠١٣، ص ١٦٧).

وخاصية الموثوقية هي القدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية والمالية من قبل مستخدميها بأقل درجة ممكنة من الخوف، حيث أن خاصية الوثوق بالمعلومة المكتملة لخاصية الملاءمة وتكون المعلومة مفيدة فإن المعلومات يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الوثوق إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ولكي تتحقق الثقة بالمعلومات المحاسبية يلزم توافر ثلاثة عناصر هي قابلية المعلومات للتحقق والفهم، حيادية المعلومات، والصدق في التعبير (القاضي، ٢٠٠٨، ص ١٢٨).

ولأجل تحقيق صفة الموثوقية يجب أن تتوفر الصفات النوعية الفرعية التالية:

١- قابلية المعلومات للتحقق والفهم:

لا يستطيع مستخدم المعلومات المحاسبية الاستفادة منها إذا لم تكون واضحة ومفهومة بشكل جيد. ويتوقف وضوح المعلومات المحاسبية على طبيعة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية وطريقة عرضها، وعلى قدرات وكفاءات من يستخدمها. لذا يتعين على القائمين على وضع المعايير المحاسبية، والذين يقومون بوضع القوائم المالية مراعاة ذلك حتى يتحقق التواصل الذي يضمن الإبلاغ المحاسبي، أي إبلاغ البيانات التي تحويها القوائم المالية، على اعتبار أن من يستخدموا القوائم المالية، وحتى التقارير التوضيحية المرفقة، ليسوا كلهم محاسبون أو لديهم كفاءات علمية في مجال المحاسبة المالية خاصة (القطناني، ٢٠٠٧: ٩).

٢- حيادية المعلومات:

ويقصد بهذا عدم التحيز، أي تجنب التحيز في عملية القياس (محاولة ترجيح كفة حدث ما على حساب آخر، بدلا من أن يكون الحدوث متساوي الاحتمال لكلا الحدثين). وكذلك تحيز القائم بعملية القياس، والذي قد يكون مقصودا أو غير مقصود، على اعتبار أن المعلومات التي يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها يجب أن تكون نزيهة وخالية من التحيز اتجاه أية نتائج محددة مسبقا. وهذا ما يزيد من حجم المسؤولية الملقاة على عاتق المسؤولين عن وضع معايير المحاسبة المالية، والمسؤولين عن إعداد القوائم المالية، وذلك فيما يتعلق باختيار أساليب القياس المحاسبي والإفصاح، بحيث يضمن هذا الاختيار تحقيق هدفين هما:

- تقديم المعلومات المناسبة، أي ذات العلاقة بالهدف أو الأهداف التي أنتجت من أجلها.

- تحقيق أمانة وصدق المعلومات المحاسبية (Kieso, et al, 2015: 149).

٣- الصدق في التعبير:

والصدق في التعبير يعني أهمية أن تحتوي المعلومات على صفة التمثيل الصادق ليصبح من الممكن الاعتماد عليها، وأن التمثيل الصادق لا يعني درجة تطابق ١٠٠% بل درجة تطابق عالية، ولا يوجد اختلاف جوهري بين الواقع والمعلومات الصادرة والسبب في ذلك يرجع إلى تدخل الحكم الشخصي للشخص الذي يقوم بإصدار المعلومات وهو ما يعرف بتحيز الشخص القائم بالقياس، إضافة إلى وجود العديد من الطرق المحاسبية لمعالجة البيانات المحاسبية والتي لا تعطي نتائج موحدة وهذا يطلق عليه تحيز عملية القياس (Kieso, et al, 2015: 149).

جودة المعلومات المحاسبية (الخصائص الثانوية) :

جودة المعلومات المحاسبية هي الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، بحيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية (القاضي، ٢٠١٣، ص ١١٦).

ويشير (لطفي، ٢٠١٥، ص٨٦) إلى انه وإلى جانب هذه الخصائص فان مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB)، أضاف مجموعة من الخصائص الثانوية، بما يؤدي إلى الرفع من منفعة المعلومات المحاسبية كالقدرة على التنبؤ والتغذية المرتدة.

فكل هذه الخصائص متى ما توفرت في المعلومات المحاسبية المتضمنة بالقوائم المالية من شأنها أن تضمن جودتها وتساهم في الاستفادة منها بخصوص ترشيد القرارات المتعلقة بالإدارة المالية والمحاسبية. وكذلك تلك المتعلقة بالاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية التي تمتلكها الشركة. غير أن ما يجب الإشارة إليه هو أن جودة المعلومات المحاسبية يعتمد أساسا على عاملين اثنين هما: (لطفي، ٢٠١٥: ٨٧)

١- جودة المعايير المحاسبية المطبقة، والمتمثلة حاليا في المعايير المحاسبية الدولية IFRS، والمطبقة على مستوى الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية.

٢- استعداد منتجي وموزعي المعلومات المحاسبية، أي المسؤولين عن الإدارة المالية والمحاسبية للشركة، على تقديم المعلومات المفيدة وفي الوقت المناسب، أي العمل وفق مبدأ الإفصاح عن المعلومات الأكيدة في التوقيت الملائم.

أولا: الثبات والاتساق :

لا يستطيع مستخدم المعلومات المحاسبية الاستفادة منها إذا لم تكن واضحة ومفهومة وتتوافر بها خاصية الثبات والاتساق بشكل جيد، ويتوقف ثبات واتساق المعلومات المحاسبية على طبيعة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية وطريقة عرضها، وعلى قدرات وكفاءات من يستخدمها. لذا يتعين على القائمين على وضع المعايير المحاسبية، والذين يقومون بوضع القوائم المالية مراعاة ذلك حتى يتحقق التواصل الذي يضمن الإبلاغ المحاسبي، أي إبلاغ البيانات التي تحويها القوائم المالية لمستخدميها على اعتبار أن من يستخدموا القوائم المالية، وحتى التقارير التوضيحية المرفقة، ليسوا كلهم محاسبين أو لديهم كفاءات علمية في مجال المحاسبة المالية خاصة.

وتعني خاصية الثبات والاتساق أن تلتزم المنشأة بالتطبيق الفعلي للسياسات المحاسبية في أثناء إجراء المعاملات المحاسبية وممارسة أنشطتها المالية، كذلك الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالإفصاح عن التغيرات التي تحصل في السياسات المحاسبية المتبعة، وبيان أسباب هذه التغيرات والآثار المترتبة عليه (الجعفري، ٢٠١٦، ص٤٠).

وخاصية الثبات والاتساق تساهم في الرفع من منفعة المعلومات المحاسبية المالية لمستخدميها، على أساس أنه يتم التركيز على المعلومات التي يجب إبرازها بشكل خاص نظرا لأهميتها القصوى في القرار المتخذ. إذ و من خلال الثبات والاتساق تقدم التفاصيل اللازمة لتزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الضرورية عن مختلف الأصول والخصوم، حقوق أصحاب رأس المال، الإيرادات والمصروفات، الأرباح والخسائر، التدفقات النقدية. وحتى تكتمل الصورة تضاف ملاحق توضح من خلالها وجهة نظر الإدارة وشرح حدود استخدامات القوائم المالية (القاضي، ٢٠٠٨، ص١٢٨).

وبالتالي فإن نجاح هذه الخاصية يخضع لاختبار درجة أهمية المعلومات واختبار التكلفة الناجمة من الحصول عليها والعائد المترتب على استخدامها، فالاختبار الأول هو بغرض انتقاء المعلومات التي تتصف بالثبات والاتساق والملاءمة والموثوق بها والتي تكون ذات فائدة لمن يستخدمها. أما الاختبار الثاني فالهدف منه هو التركيز في عملية الإفصاح على المعلومات التي تزيد منفعتها عن تكلفتها، أي ما يحصل عليه من عائد جراء استخدام المعلومات المنتجة والموزعة يفوق التكلفة الناجمة عن عمليتي الإنتاج والتوزيع، أي الإفصاح عموماً (حماد، ٢٠١٦: ٩١).

ثانياً: قابلية المعلومات للمقارنة :

تسمح هذه الخاصية بالتعرف على أوجه التشابه والاختلاف بين أداء الشركة والشركات المماثلة لها في السوق، وذلك خلال فترة زمنية معينة، كما تسمح بمقارنة أداء الشركة ذاتها بين فترة وأخرى. وتكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة، لمن يستخدمها في عملية المقارنة، إذا ما اعتمدت أساليب مماثلة للقياس والإفصاح، وهذه الخاصية تقوم على معرفة أوجه التشابه والاختلاف بين أداء المنشأة والمنشآت الأخرى والمماثلة لها في السوق خلال فترة زمنية معينة، أو مقارنة أداء الشركة ذاتها بين فترة وأخرى.

وهذا يعني أن القوائم المالية التي تعتمد لاتخاذ القرارات يجب أن تفصح عن كافة المعلومات القابلة للمقارنة وذات الأهمية النسبية. إذ تعتبر أية معلومة أو أي بند ذا أهمية إذا أدى حذفه أو عدم الإفصاح عنه أو تقديمه بشكل غير صحيح إلى الإخلال بخاصيتي الملائمة وأمانة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، مما يؤثر سلباً على القرارات المتخذة بناء عليها، ويتطلب تحقق هذه الخاصية توجيه الاهتمام نحو مستخدمي القوائم المالية، وذلك بمحاولة التعرف على ما يحتاجونه من معلومات

وتحدد هذه الخاصية الأهمية النسبية لكل بند وفقاً لعدة معايير منها أهمية البند كمؤشر لسير وثيرة النشاط، من حيث إدخال تغيرات على الأنشطة القديمة أو استحداث أنشطة جديدة، تغيير أساليب العمل. كما يكون للبند الطابع الكمي وذلك من خلال تحديد حجم البند إلى مؤشر ما مثل نسبة البنود التي تتضمنها قائمة الدخل إلى الدخل المحصل عليه خلال السنة الجارية، أو إلى متوسط الدخل للسنوات الخمس الماضية (بما فيها السنة الحالية). أما فيما يتعلق بقائمة المركز المالي، فيتم تحديد قيمة البنود التي تشملها القائمة بنسبتها إلى حقوق أصحاب رأس المال، أو إلى إجمالي المجموعة التي يقع فيها البند كمجموعة الأصول المتداولة، أو مجموعة الخصوم طويلة الأجل (لطفي، ٢٠١٥: ٨٨).

ويرى الباحث أن جودة المعلومات المحاسبية تتحدد من خلال موضوعية واستقلال المحاسبين، العناية المهنية، من خلال كفاءة العمل المنجز ومدته، ومن خلال الكفاءة و الفاعلية.

العلاقة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٨) الأصول غير الملموسة وجودة المعلومات المحاسبية :

من المتوقع ان يكون هناك علاقة وثيقة الصلة بين كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٨) الأصول غير الملموسة وجودة المعلومات المحاسبية والتي تتضمن مجموعة من الخصائص الأساسية والثانوية، حيث إن تمتع منتجات الشركة بمقدرة متميزة يساعدها على رفع قيمة الشركة، كما يمكن القول بأنه كلما امتلكت الشركة أصول غير ملموسة ارتفعت كفاءة الأداء في عملياتها الداخلية، ومن هنا نلاحظ أن هناك علاقة إيجابية واضحة بين المتغيرين.

ومن الجدير بالذكر أن الأصول غير الملموسة لها تأثير على جودة المعلومات المحاسبية، حيث يمكن للشركة رفع مستوى أداءها لعملياتها الداخلية، كما أن الأصول غير الملموسة والتي تتكون من مجموعة من موجودات غير ملموسة لم تتناولها بالتحديد معايير المحاسبة الدولية الأخرى، وبالتالي فإن حدود التأثير للأصول غير الملموسة على جودة المعلومات المحاسبية وأداء العمليات الداخلية فيها هذه بمثابة مؤشر على اختبار فيما إذا كانت هذه العلاقات إيجابية قوية أو سلبية ضعيفة.

إن استخدام الشركات للأصول غير الملموسة على النحو الصحيح من شأنه أن يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتحقيق النتائج التي تفوق كافة التوقعات، كما أن الأصول تعمل على تسهيل العمليات المحاسبية، بالإضافة إلى قدرة هذه الأصول على تقليل الفجوة في المعلومات المحاسبية.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

قام الباحث بالاطلاع على الكثير من الأدبيات والدراسات التي ناقشت موضوع الدراسة الحالية، ومن هذه الدراسات ما يلي:

أولاً: الدراسات باللغة العربية :

دراسة (أحمد، ٢٠٠٦)، بعنوان: المحاسبة عن الأصول غير الملموسة كمدخل لزيادة فعالية التقارير المالية

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم نموذج وإطار عام للمحاسبة عن الأصول الغير ملموسة يكون قادرا على تلافي الانتقادات وأوجه القصور فذ النماذج السابقة، وذلك بهدف زيادة فاعلية التقارير المالية في ظل التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال، وذلك من خلال تقييم المعالجات المحاسبية لهذه الأصول الغير ملموسة المشتراه والواردة بالمعايير المحاسبية الصادرة عن المنظمات المهنية. وقد تم إجراء الدراسة التطبيقية للإطار المقترح وتحليل التقارير المالية المنشورة للشركات المصرية العاملة في قطاعات المعرفة مثل قطاع الأدوية وقطاع الاتصالات، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها: عدم وجود إفصاح عن القيمة المالية لما تمتلكه الشركات من الأصول غير الملموسة المطورة داخليا في القوائم المالية، وتبين أن معظم البيانات التي يتم الإفصاح عنها هي المعلومات الكمية والوصفية وتبين انه يتم الإفصاح عن تلك البيانات من خلال التقارير الصادرة عن مجلس الإدارة أو من خلال الملاحظات الواردة على القوائم المالية، وتبين أن هناك ضعف مستوى الإفصاح عن معلومات عناصر رأس المال الفكري في التقارير المالية للشركات المبحوثة، كما تبين ارتفاع القيمة المحسوبة للأصول المعنوية والتي تم التوصل إليها بتطبيق الإطار المقترح في الشركات العاملة في شركات قطاع الاتصالات عن تلك القيمة المحسوبة للأصول المعنوية في الشركات العاملة في قطاع الأدوية، والسبب في ارتفاع المبالغ التي يتم إنفاق بتنمية وتطوير رأس المال الفكري والمحافظة عليها في الشركات العاملة في قطاع الاتصالات عنها في الشركات العاملة في قطاع الأدوية.

دراسة (آدم، ٢٠١٥)، بعنوان: دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي تؤديه معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة، ومحاولة تقديم المعالجة لأوجه القصور في النماذج المعتمدة للقياس المحاسبي للأصول الغير ملموسة، ومن اجل تحقيق هذه الأهداف قامت بافتراض أن معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالمعالجات المحاسبية للأصول الغير ملموسة هي غير كافية في الجوانب المتعلقة بالاعتراف والقياس والإفصاح. وافترضت أن تعدد الطرق والأساليب المرتبطة بالمعالجة المحاسبية للبنود الخاصة بالأصول الغير ملموسة له تأثير على عمليات القياس والإفصاح المحاسبي لها. وأن التطبيق الجيد لهذه المعايير في الشركات المساهمة يسهم بتحسين القياس المحاسبي لها، وخلصت الدراسة إلى أن عدم وجود الأدلة الموضوعية القابلة للتحقق لبنود محدد محددة من الأصول غير الملموسة سيؤدي إلى وجود صعوبات في الاعتراف والقياس عنه بالرغم من وجود الخصائص للأصول الغير ملموسة في كل بند من هذه البنود، وتبين أنه يتم الاعتراف بقيمة التكاليف المتعلقة بالامتيازات والتراخيص ويتم الإفصاح عنها إذا تم دفعها المبالغ الكبيرة نسبيا عنها.

دراسة (سعد الدين، ٢٠١٥)، بعنوان: أثر الإفصاح عن الأصول غير الملموسة على بيانات القوائم المالية في المصارف السودانية بالتطبيق على بنك امدرمان الوطني

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة وبيان مفهوم الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وطبيعته ومن ثم الوقوف على مفهوم الأصول غير الملموسة وطبيعتها وطرق القياس والإفصاح عنها، كذلك هدفت إلى بيان أثر الإفصاح عن الأصول الغير ملموسة على القوائم المالية في المصارف السودانية من خلال دراسة حالة بنك أم درمان الوطني، وقد اتبع الباحث المنهج الاستنباطي لصياغة الفرضيات والمنهج الاستقرائي لاختبار هذه الفرضيات والمنهج الوصفي التحليلي لوصف بيانات الدراسة الميدانية وتحليلها، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام رسملة الأصول الغير ملموسة في البنك يحقق الالتزام بالمبادئ والمعايير المحاسبية الدولية ويحقق درجات عالية من الشفافية والمصدقية، الأمر الذي يساعد متخذي القرارات والمستثمرين بتكوين المعرفة حول قيمة الشركة المالية الحقيقية، كما تبين أن استخدام التكلفة التاريخية كأساس لقياس الأصول الغير ملموسة سيعطي القوائم المالية مصداقية أكبر ويجعل هناك إمكانية بالاعتماد عليها، كما تبين أهمية استمرار المصارف السودانية في استخدام سياسة واحدة لقياس الأصول غير الملموسة والإفصاح عنها ليعطي القوائم المالية مزايا أكثر فيما يتعلق بعدالة هذه القوائم.

دراسة (الشميلة، ٢٠١٥)، بعنوان: "الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً وأثرها على القيمة السوقية للمنشأة في قطاع الصناعات الدوائية في الأردن"،

تناولت هذه الدراسة اثر الأصول غير الملموسة المولدة داخليا " تكاليف تطوير و براءات الاختراع على القيمة السوقية للمنشأة في قطاع الصناعات الدوائية في الأردن، بالإضافة إلى التعرف على الأصول غير الملموسة المولدة داخليا من حيث مفهومها وتصنيفاتها وأسس الاعتراف والقياس للأصول غير الملموسة، ولتحقيق هذا الهدف اتبع الباحث أسلوب المنهج الوصفي التحليلي وأسلوب المنهج القياسي الكمي لمناسبتها لهذه الدراسة حيث يكون مجال الدراسة شركات الأدوية المدرجة أسهمها في بورصة عمان و البالغ عددها ٦ شركات ، حيث تم توزيع ٦٥ استبانة على عينة الدراسة و تم استرداد ٦٢ استبانة منها بمعدل ٩٥% وأظهرت نتائج الدراسة وجود اثر ايجابي للأصول غير الملموسة المولدة داخليا. وكان من أهم التوصيات، أن تقوم المنشأة برسملة نفقات تطوير وبراءات الاختراع والرقابة على إنفاقها من اجل تطوير أصل غير ملموس الذي من شأنه تحسين القيمة السوقية للمنشأة.

دراسة (عبدالرحمن، ٢٠١٥)، بعنوان: دور الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية علي مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية السوداني

هدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الأصول الغير ملموسة على جودة التقارير المالية، كذلك بيان أثر الإفصاح المحاسبي عن الأصول الغير الملموسة على القوائم والتقارير المالية وبيان مدى هدف تطبيق هذه الأصول على جودة التقارير والقوائم المالية، ومن اجل تحقيق هدف الدراسة تم صياغة الفروض بان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة وملاءمة المعلومات الواردة بالتقارير المالية، وان هناك علاقة دالة إحصائيا بين مستوى الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة وبين الموثوقية للمعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية

واعتمد الدراسة على المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة واستعراض التطورات التاريخية لعينة من المبحوثين العاملين ببنك الادخار، واستندت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي أيضا والمنهج الإستنباطي والإستقرائي وتوصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن الأصول الغير ملموسة سيجعل المعلومات الواردة بالتقارير المالية لها قيمة عند استرجاعها وتساعد على التحكم بالحاضر والتنبؤ بالمستقبل، وتبين أن كفاية الإفصاح عن الأصول الغير ملموسة بالوقت المناسب يسهم بتحديد الأهداف الإستراتيجية، وان كفاية الإفصاح عن هذه الأصول يتيح إمكانية لمقارنة النتائج بالفترات المختلفة للبنك، وأوصت الدراسة بالإلتزام بمتطلبات الإفصاح عن الأصول الغير ملموسة من اجل ضمان توفير المعلومات المحاسبية القابلة للفهم، وتوفير أنظمة تهتم بالمعلومات المحاسبية وتزيد من كفاءتها لكي يستفيد منها المستخدمون والمستثمرون في الوقت المناسب.

دراسة (الهروط، ٢٠١٥): "أثر السياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم السياسات المحاسبية، وطرق الإفصاح عنها، وتحليل أهم السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وكيفية تنظيمها، والاعتبارات التي يجب مراعاتها في الاختيار بين السياسات المحاسبية المتاحة ضمن مجموعة بدائل السياسات المحاسبية. وعرض الخصائص النوعية الأساسية والثانوية للمعلومات المحاسبية وصفاتها المتعلقة بمستخدمي المعلومات. كما حاولت الدراسة بيان أهمية جودة المعلومات المحاسبية التي تعكس الموضوعية، والفائدة، وقدرة الوصول إلى قرارات استثمارية مفيدة لمستخدميها، وتحليل العلاقة بين السياسات المحاسبية وجودة المعلومات المحاسبية، وبيان مدى تأثير هذه العلاقة، والنتائج المبنية التي تبنى على ذلك فيما يخص فائدة مستخدمي المعلومات المحاسبية. وقد تم اختيار الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان كعينة للدراسة، لما لها من أهمية وتأثير في النمو الاقتصادي، كما أنها تعد من ركائز الاقتصاد الوطني، وتم اختيارها أيضاً لأنها تنسجم مع أهداف الدراسة بحيث تنفصل فيها الملكية عن الإدارة، وتقوم الإدارة بدور الوكيل عن المساهمين، ولما تمثله أيضاً من انسجام وتوافق في السياسات المحاسبية المستخدمة، وغايات الإبلاغ المالي، والتركيز على أهمية وفائدة المعلومات المحاسبية. وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر للسياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية، وعلى ضوء ذلك يوصى الباحث بإجراء المزيد من الدراسات، والأبحاث المتعلقة في مجال السياسات المحاسبية، كون هذا النوع من الموضوعات يُعدّ مجالاً خصباً للدراسات المتعمقة، والعناية باختيار السياسات المحاسبية في المنشآت لدورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وكذلك الاهتمام بما تعتمد عليه جودة المعلومات المحاسبية من إجراءات وطرق حسابية.

دراسة (كشكو، ٢٠١٦)، بعنوان: مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إفصاح الشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية، وكذلك معرفة المعايير الدولية التي تختص بمعالجة الأصول غير الملموسة مثل المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، واعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل المحتوى للقوائم المالية لمجتمع المتمثل بالشركات المدرجة في بورصة فلسطين وعددها (٤٩) شركة موزعة على خمسة قطاعات رئيسية هي الصناعة والتأمين والبنوك والخدمات المالية وخدمات الاستثمار، وتكونت العينة من ٢١ شركة قامت بالإفصاح عن أصولها غير الملموسة، للسنوات من 2010 وحتى 2014. وتوصلت الدراسة إلى أن أغلبية الشركات عينة الدراسة كانت قد أفصحت بشكل كافٍ عن الأصول غير الملموسة التي تمتلكها وتم ذلك الإفصاح بقوائم مستقلة وهي الشركات التي تعمل بقطاع البنوك والخدمات المالية وشركات الخدمات، أما قطاعي التأمين والصناعة فاكثفت بالإشارة إليها في سياق تقاريرها وقوائمها المالية فقط، وتوصلت أيضا إلى أن كافة الشركات المدرجة في البورصة اعتمدت في معالجتها المحاسبية لأصولها غير الملموسة على المعيار المحاسبي الدولي ٣٨، والمعيار الدولي رقم ٣ المتعلق بإعداد التقارير المالية، كما تم الإفصاح عن ذلك في جانب الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. وأوصت الدراسة بضرورة إهتمام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بالإفصاح عن الأصول غير الملموسة ضمن القوائم المالية بشكل مفصل ومستقل.

ثانيا: الدراسات باللغة الانجليزية :

دراسة (Al-Sharairi, 2009)، بعنوان:

Difficulties face Jordanian companies in implementing of International Accounting Standard No.38

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم التحديات والصعوبات والمشاكل التي تواجه الشركات الأردنية العامة في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (٣٨) المتعلق بالأصول غير الملموسة، واستخدم الاستبيان الذي تم إعداده بما يحقق أهداف البحث، والذي تم توزيعه على جميع الشركات العامة المدرجة في سوق عمان المالي لعام ٢٠٠٧، وبالبالغ عددها ٩٠ شركة وتم استعادة (٦١) استبيان، واستخدمت الدراسة أساليب الإحصاء التحليلي الوصفي لتحليل البيانات. وبين النتائج أن هناك العديد من المعوقات والصعوبات والتي يمكن تصنيفها إلى معوقات وصعوبات إدارية، وقانونية، وفنية تتعلق بتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٨ في الشركات الأردنية، وصعوبات تتعلق بالكوادر والتأهيل، وهذه العقبات والصعوبات التي تعتبر عقبات هامة في تنفيذ معيار من وجهة نظر الشركات المساهمة العامة الأردنية، وأوصت الدراسة بتوفير التعليم والتدريب المستمر، وعقد دورات وندوات دورية حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل عام و المعيار ٣٨ بشكل خاص، وإعطاء المزيد من الاهتمام إلى المعايير الدولية في التعليم الأكاديمي في الجامعات الأردنية.

دراسة (Kwong, 2010)، بعنوان:

Financial Reporting of Intangible Assets: The Reliability of Measurement Method

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة على موثوقية عملية القياس المحاسبي، حيث أن المعايير المحاسبية المتبعة للاعتراف في الأصول والتي تؤكد موثوقية القياس المحاسبي جعلت من الصعوبة القيام بالاعتراف بمعظم الأصول غير الملموسة، وذلك لارتباط موثوقية القياس المحاسبي في هذا المجال على عملية الاعتراف بالأصول غير الملموسة في القوائم والتقارير المالية، وقد تبنت الدراسة نموذج السعر والمتبع في الأدبيات الخاصة بهذا النوع من الأصول، وقد اعتمدت الدراسة على القيمة العادلة التي يتم تقديرها لهذه الأصول المعنية مدى ارتباطها بالقيمة السوقية، وذلك بإتباع أسلوب معامل الارتباط، ومعامل الانحدار معامل التحديد للتأكد من أهمية ودرجة الصدق في العرض للمعلومات المحاسبية، والتي تعتبر بمثابة إثبات الموثوقية القياس المحاسبي، وقد توصلت الدراسة إلى طرق القياس المحاسبي المعتمدة على التدفقات النقدية غير العادية، والاعتماد على الإرباح التي أنتجت القيمة العادلة للأصول غير الملموسة، تعرض التعبير للقيمة السوقية لها، مما يوفر أدلة على موثوقية أطر القياس المعتمدة على القيمة العادلة المقدره للأصول غير الملموسة، كذلك خلصت الدراسة إلى أن موثوقية القياس المحاسبي التي تعبر عن التمثيل الصادق، يمكن قياسها بوحدات النقد.

دراسة (Razouk,, 2010)، بعنوان:

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

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 ٣٨، ومقارنة هذه المتطلبات مع ما جاء به النظام المحاسبي الأساسي في هذا المجال. وقد 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 ٣٨، 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 ٣٨ 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 "الأصول غير الملموسة" ٣٨.

دراسة (Vishakha, 2010)، بعنوان:

Accounting and Reporting of Intangible Assets in India

هدفت هذه الدراسة إلى بيان المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة والتقرير عن الأصول غير الملموسة، وتقصي عن المحاسبة والتقرير عن هذه الأصول للشركات المختارة في الهند والمملكة المتحدة، وذلك بتحميل ومقارنة معايير المحاسبة الهندية والدولية، ودراسة مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة، وتقييم أثر الإفصاح المحاسبي المختلفة على مدى الإفصاح عن هذه الأصول، وافترضت هذه الدراسة أن حجم وقيمة الشركة والمقاسة بالأصول الإجمالية (ثابتة ومتداولة) أو مبيعاتها الإجمالية أو بقيمتها السوقية المحسوبة ليس لها أثر ذو دلالة إحصائية على درجة الإفصاح المحاسبي عن أصولها غير الملموسة، وأن الرافعة المالية للشركة والمحسوبة بنسبة الديون وحقوق الملكية ليس لها أثر ذو دلالة إحصائية على مستوى الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة، كما بينت الدراسة أن طبيعة النشاط الصناعي للشركة ليس له أثر ذو دلالة إحصائية على مستوى الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة، كما توصلت الدراسة إلى أنه بالرغم من انخفاض مستوى الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في الشركات المساهمة الهندية إلى أنه في حالة التزايد في هذه الأصول مقارنة بالسنوات السابقة، كما أن معظم الإفصاحات المحاسبي عن الأصول غير الملموسة يتواجد في القوائم والتقارير المالية في ما يتعلق بالمناقشات والتحليلات التي تقوم بها الإدارة، كما بينت النتائج أن هناك تزايداً في مستوى الإفصاح المحاسبي في الشركات العاملة في صناعة البرمجيات.

دراسة (Wan, 2011)، بعنوان:

Takeover Gains and the Recognition of Identifiable Intangible Assets

هدفت هذه الدراسة إلى بيان الكيفية التي يتم بها الاعتراف بالأصول غير الملموسة الناجمة عن عمليات السيطرة، بالأخص إذا تمت السيطرة بأقساط كبيرة، أو إذا كاف أداء الشركة المعتمد لعملية السيطرة على تقدير الأصول غير الملموسة عن المتوقعة منها بعد عملية السيطرة. كما تناولت الدراسة المكاسب التي تمت عليها السيطرة والاعتراف بالأصول غير الملموسة، وخلصت الدراسة إلى أن اختلاف المعالجة المحاسبية عند تطبيق المعايير المالية الدولية أثر على العلاقة بين الأصول غير الملموسة وقيمة التملك التي يتم دفعها من قبل الشركات المسيطرة، كما توصلت إلى أن الشركات عند توحيد المصالح على استعداد إلى دفع أقساط شراء وتملك كبيرة تجنباً للاعتراف بالشهرة كأصول من الأصول الغير الملموسة، كذلك أشارت النتائج إلى أن المبالغ التي يتم الاعتراف بها كالشهرة ترتبط بالأداء الكلي للشركة المسيطر عليها وتعمل على رفع مستوى فاعلية وكفاءة الأداء بالمستقبل، وأن الإفصاح عن الأصول غير الملموسة غير منتظمة وغير مقننه في الهند وفي بريطانيا، وذلك لوضع الإطار المفاهيمي الخاص بالإفصاح عن هذه الأصول غير الملموسة.

دراسة (Chen, 2011)، بعنوان:

A Mixed Methods Study Investigating Intangibles in the Banking Sector

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الأصول غير الملموسة في القطاع المصرفي الأوربي وذلك باستخدام أسلوب وطريقة المنهج المختلط في البحث العلمي، كذلك بناء نموذج لقياس الاعترافات بالأصول غير الملموسة وأداء الشركات، وقد اعتمدت الدراسة على منهج دراسة الحالة وأسلوب التحليل الكمي الإحصائي، واستخدام الطرق الكمية الوصفية والنظرية، وذلك باستخدام المنهج المتكامل لدراسة المشكلة وصياغة الفرضيات وصولاً للنتائج وتقديم التوصيات والمقترحات المتعلقة بالعمليات التجارية ورأس المال البشري للبنوك يؤثر بشكل إيجابي على العلامات التجارية في البنوك. وخلصت الدراسة إلى أن خبرة الإدارة العليا لها علاقة جيدة بعلاقات الزبائن بشكل فردي أو جماعي، كذلك بينت أن الإفصاح عن الأصول غير الملموسة بشكل مجتمع أفضل من أجل توضيح مستوى الأداء في الشركة من الإفصاح عنها بشكل منفرد، وأشارت النتائج أن الشركات تقوم بتطوير طرق القياس للأصول غير الملموسة بالرغم من اختلافها من شركة إلى أخرى، وذلك باستخدام الطرق الكمية، أو باستخدام بطاقة الأداء المتوازن أو باستخدام الأسلوب الوصفي، وتبين أن الشركات تقوم بتشجيع عملية الإفصاح عن هذه الأصول لمستخدميها الخارجيين والداخليين. وأوصت الدراسة بضرورة قياس الأصول غير الملموسة بالأساليب الوصفية أو باستخدام نماذج إنشاء القيمة وبشكل يعكس عملية القياس للاعتراف بالأصول غير الملموسة.

دراسة (Agnes, 2014)، بعنوان:

The Accounting Theory of Intangible Assets and its Application Under the Hungarian Regulations,

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور نظرية المحاسبة فيما يتعلق بالأصول غير الملموسة والتطبيق العملي لها في ظل وجود اللوائح التي تنظم الاعترافات المحاسبية في المجر، إضافة إلى بيان المساهمة التي تقدمها المعالجات المحاسبية للأصول غير الملموسة بناء على نظرية المحاسبة وعلى الجانب التطبيقي لها في المجر، وافترضت الدراسة أن الجهات المنظمة للمحاسبة في المجر لا تعترف بالجزء الأكبر بالأصول غير الملموسة، وأنها تعمل على رسملة هذه الأصول المشتراة أكثر من تلك المولدة داخليا. وخلصت الدراسة إلى أن عناصر الأصول غير الملموسة نادرا ما تقوم بمعالجتها بالدفاتر والسجلات المحاسبية وبشكل غير متجانس، كما تبين أن غالبية الشركات المجرية لا تمتلك الاستطاعة ولا القدرة على تحديد العناصر التي تتكون منها الأصول غير الملموسة، بالإضافة لأنها لا تقوم بالإفصاح عن الأصول غير الملموسة بشكل منتظم، كما أن الجهات المهنية المنظمة للمعايير والأنظمة واللوائح المحاسبية يجب ألا تشمل عملية إعداد المعايير لكي تشمل القوائم والتقارير المالية على المعلومات الضرورية وخاصة في الشركات كبيرة الحجم مقارنة مع الشركات الأقل حجما.

The Impact of the Application of Fair Value Accounting on the Quality of Accounting Information. An Empirical Study on a Group of Companies Listed on the Khartoum Stock Exchange

تتناول الدراسة تأثير محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية. المشكلة الرئيسية للدراسة في السؤال التالي: ما هو تأثير تطبيق محاسبة القيمة العادلة على خصائص المعلومات المحاسبية؟ من أجل توضيح تأثير استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية. ولتحقيق أهداف الدراسة اتبع نهج استقرائي استنتاجي وصفي ، حيث كان في الجانب النظري ؛ دراسة مراجعة الأدبيات لمحاسبة القيمة العادلة ذات الصلة واستخدام المنهج الاستقرائي لتحليل المشكلة وتحديد مكوناتها ، في حين أن الباحث في النهج الاستنتاجي المعتمد في صياغة الفرضيات كان المنهج الوصفي موثوقاً في المجال. استخدم الباحث حزمة إحصائية للدراسات الاجتماعية في تحليل بيانات الاستبيان. أهم النتائج التي تم التوصل إليها: القيمة العادلة تسهم في توفير معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية ومساعدتهم في اتخاذ القرار. هناك علاقة إيجابية بين تطبيق القيمة العادلة ومدى ملاءمة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار. كما توجد علاقة إيجابية بين تطبيق القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية.

الجدول (٢-١) ملخص الدراسات السابقة

النتائج	الهدف	الدراسة	
عدم وجود إفصاح عن القيمة المالية لما تمتلكه الشركات من الأصول غير الملموسة المطورة داخليا في القوائم المالية	هدفت إلى تقديم نموذج وإطار عام للمحاسبة عن الأصول غير الملموسة قادرا على تلافي انتقادات وأوجه القصور في النماذج السابقة ،و ذلك بهدف زيادة فعالية التقارير المالية في ظل التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال	(احمد،٢٠٠٦): المحاسبة عن الأصول غير الملموسة كمدخل زيادة فعالية التقارير المالية	١
يتم الاعتراف بقيمة التكاليف المتعلقة بالامتيازات و التراخيص و يتم الإفصاح عنها إذا تم دفع المبالغ الكبيرة نسبيا عنها	هدفت هذه الدراسة الى معرفة الدور الذي تؤديه معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة القياس و الإفصاح عن الأصول غير الملموسة و محاولة تقديم المعالجة لأوجه القصور نماذج القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة	(ادم،٢٠١٥): دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة القياس و الإفصاح عن الأصول غير الملموسة	٢

٣	(سعد الدين، ٢٠١٥): اثر الإفصاح عن الأصول غير الملموسة على بيانات القوائم المالية في المصارف السودانية	هدفت هذه الدراسة إلى معرفة و بيان مفهوم الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية و طبيعته و من ثم الوقوف على مفهوم الأصول غير الملموسة و طبيعتها و طرق القياس و الإفصاح عنها	أن نظام رسملة الأصول غير الملموسة في البنك يحقق الالتزام بالمبادئ و المعايير المحاسبية الدولية و يحقق درجات عالية من الشفافية
٤	(الشميلة، ٢٠١٦): الأصول غير الملموسة المولدة داخليا و أثرها على القيمة السوقية للمنشأة في قطاع الصناعات الدوائية	هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأصول غير الملموسة المولدة داخليا من حيث مفهوما و تصنيفاتها و أسس الاعتراف و القياس للأصول غير الملموسة	أظهرت وجود اثر ايجابي للأصول غير الملموسة المولدة داخليا
٥	(عبدالرحمن، ٢٠١٥): دور الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في تحسين جودة التقارير المالية	هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اثر الأصول غير الملموسة على جودة التقارير المالية	أن الإفصاح عن الأصول غير الملموسة يسهم بتحديد الأهداف الإستراتيجية
٦	(الهروط، ٢٠١٥): أثر السياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة في بورصة عمان	هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم السياسات المحاسبية و طرق الإفصاح عنها و تحليلها و كيفية تنظيمها	وجود اثر للسياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية
٧	(alshraire, 2009) Difficulties faces Jordanian companies in implementing of IAS	هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التحديات و الصعوبات التي تواجه الشركات الأردنية في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨	هناك العديد من المعوقات و التي يمكن تصنيفها إلى معوقات إدارية و قانونية

٨	(kwong, 2010) Financial reporting of Intangible Assets	هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اثر الإفصاح المحاسبي على موثوقية عملية القياس المحاسبي	أن موثوقية القياس المحاسبي التي تعبر عن التمثيل الصادق و يمكن قياسها بوحدة النقد
٩	(Razouk,2010) Measurement Accounting for intangible assets IAS	هدفت التعرف إلى متطلبات القياس المحاسبي و مقارنة هذه المتطلبات مع جاء في النظام المحاسبي	تدني نسبة التزام النظام المحاسبي الأساسي بمتطلبات المعيار المحاسبي ٣٨
١٠	(Vishakha, 2010) Accounting reporting of intangible assets in India	هدفت إلى بيان المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة و التقرير عن الأصول غير الملموسة و التقرير عن هذه الأصول	أن هناك تزايد في مستوى الإفصاح المحاسبي في الشركات العاملة في صناعة
١١	(Wan, 2011) Takeover gains and the recognition of Intangible assets	هدفت هذه الدراسة إلى بيان الكيفية التي يتم بها الاعتراف بالأصول غير الملموسة الناتجة عن عمليات السيطرة	أن المبالغ التي يتم الاعتراف بها ترتبط بالأداء الكلي للشركة المسيطر عليها
١٢	Agens, 2014)(The accounting theory of intangible assets Under the Hungarian regulations	هدفت إلى بيان المساهمة التي تقدمها المعالجات المحاسبية للأصول غير الملموسة بناء على نظرية المحاسبة	الشركات لا تملك القدرة على تحديد عناصر الأصول غير الملموسة

ثالثاً: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

١-هدفت الأدبيات والدراسات السابقة إلى معرفة الدور الذي تؤديه معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة، كما تناولت موضوعات جزئية عن المعالجات لأوجه القصور في النماذج المعتمدة للقياس المحاسبي للأصول الغير ملموسة، في حين تحاول الدراسة الحالية توضيح الجوانب المتعلقة بأثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على جودة المعلومات المحاسبية وذلك من وجهة نظر المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة والمحاسبين في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

٢- تم دراسة مستوى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" في الشركات الصناعية الأردنية، كذلك مستوى توافر خصائص جودة المعلومات المحاسبية في هذه الشركات و من ثم بيان أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" على جودة المعلومات المحاسبية والخصائص الثانوية لجودة المعلومات المحاسبية.

٣- تتفق هذه الدراسة مع بعض الدراسات السابقة في تناولها لموضوع مهم هو الأصول غير الملموسة، في كون هذه الأصول من الأصول الهامة التي تتعامل معها الأنظمة المالية والمحاسبية في الشركات وتحديدًا الصناعية منها من خلال دراسة وتحليل عناصرها المعتمدة في المتغيرات المستقلة في الدراسة الحالية، كما إن هذه الدراسة ربما تفتح أفاقًا واسعة لتوجيه الانتباه لإجراء دراسات حول هذه الأصول ومدى تطبيقها في الشركات الصناعية الأردنية، كذلك ضرورة تطوير تقارير تحتوي بالإضافة للمعلومات المالية عن الأصول المادية التي تمتلكها الشركات على معلومات تشمل الأصول غير الملموسة.

الفصل الثالث : الطريقة والإجراءات

منهجية الدراسة :

دراسة ميدانية اتبع فيها الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي، بهدف التعرف على أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية، إذ تم دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة، وذلك بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج الدراسة وتوصياتها.

مجتمع الدراسة والعينة :

يشمل مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، والبالغ عددها (٦٣) شركة، حسب ما ورد في (التقرير الشهري لسوق عمان المالي، لشهر أيلول عام ٢٠١٧). وتم توزيع (٣) استبانات على المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة والمحاسبين في كل شركة من هذه الشركات. وتم توزيع الاستبانات بالطريقة الميسرة على (٥٠) شركة من هذه الشركات، أي انه تم توزيع ١٥٠ استبانة. وتم استرداد (١٢٤) استبانة بنسبة (٨٢.٦٦%) من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة، وبعد فرزها تم استبعاد استبانتين منها للعشوائية وعدم اكتمال تعبئتها، وبذلك استقرت العينة على (١٢٢) مبحوثا يعملون في الشركات المشمولة بالدراسة التي خضعت للتحليل وبنسبة (٨١.٣٣%) من المجتمع الكلي، ويوضح الجدول (١-٣) مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي والنسب المئوية من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة. (التقرير الشهري لسوق عمان المالي، لشهر أيلول عام ٢٠١٧).

الجدول (١-٣)

مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

البيان	الاستبانات الموزعة		الاستبانات المستردة		الاستبانات الصالحة للتحليل	
	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %
المجموع	١٥٠	%١٠٠	١٢٤	%٨٢.٦٦	١٢٢	%٨١.٣٣

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

أساليب جمع البيانات :

اعتمد الباحث على نوعين من مصادر المعلومات وكما يلي:

أولاً: البيانات الثانوية: وقد تم الرجوع إلى المصادر المكتبية ومراجعة الأدبيات السابقة، لوضع الإطار النظري لهذه الدراسة، وتحديدًا تم الرجوع إلى ما يلي:

(١) كتب المحاسبة والمواد العلمية المكتوبة والمنشورة حول المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" وجودة المعلومات المحاسبية.

(٢) الإحصاءات الرسمية والتقارير الصادرة عن الجهات المختصة في الأردن ومراكز المعلومات والأبحاث.

(٣) رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه والدوريات المتخصصة والنشرات التي تبحث في موضوع الدراسة الحالية.

ثانياً: المصادر الأولية: وهي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال استبانة تم تصميمها لموضوع الدراسة الحالية، وبشكل يتناسب مع الفرضيات المعتمدة في هذه الدراسة، وتم بعدها توزيع الاستبانات على عينة الدراسة من خلال الباحث.

أداة جمع البيانات :

اختار الباحث من بين أدوات جمع البيانات الاستبانة والتي تكونت من فقرات غطت البيانات، حيث تم بناءها وتكوينها وتوزيعها على أفراد وحدة العينة من قبل الباحث. وقد تكونت الاستبانة من جزأين رئيسيين وكما يلي:

١- الجزء الأول: وخصص للتعرف على العوامل الديموغرافية للمستجيبين مثل (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، التخصص، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية).

٢- الجزء الثاني: قسم إلى عدة مجالات تغطي متغيرات الدراسة من أجل التعرف على أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٨) على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية:

أ-المجال الأول : يتكون من 20 سؤالاً تتعلق بالمتغير المستقل و تشمل بنود المعيار المحاسبي الدولي "٣٨" الأساسية.

ب-المجال الثاني: يتكون من ٢٥ سؤالاً تتعلق بالمتغير التابع المتمثل بجودة المعلومات المحاسبية. والملحق رقم (١) يبين نموذج الاستبانة كما تم توزيعه على المستجيبين.

قياس المتغيرات وإثبات صدق أداة القياس :

١- تم قياس الصدق للتأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع البيانات، إذ تم عرضها على أساتذة مختصين بعلم المحاسبة والإحصاء للحكم على مدى صدقها الظاهري والمنطقي وعلى مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وتم بعد ذلك إجراء التعديلات المقترحة من المحكمين قبل توزيعها على عينة الدراسة. والملحق رقم (٢) يبين أسماء محكمي استبانة الدراسة.

٢- تم اعتماد مقياس ليكرت المكون من خمس قيم يختار المبحوث احدها، والتي تعبر عن موافقته بشأن كل فقرة لتحديد الأهمية النسبية لكل فقرة من فقرات الاستبانة، وباستخدام عبارات تقييميه لتحديد أهمية إجابات العينة المبحوثة.

موافق بشدة	موافق	موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
٥ درجات	٤ درجات	٣ درجات	درجتان	درجة واحدة

٣- تم اعتماد مقياس ترتيبى لهذه الأرقام، وذلك لإعطاء الوسط الحسابي مدلولات باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للاستفادة منها عند تحليل النتائج، وعند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات الواردة في نموذج الدراسة، وذلك من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مستويات هي (منخفض، متوسط، مرتفع) وذلك بناء على المعادلة الآتية:

طول الفئة = (الحد الأعلى للبديل - الحد الأدنى للبديل) / عدد المستويات

وبذلك تكون المستويات كالتالي: $1.33 = 3/4 = 3/(1-0)$

منخفض	من (١) - أقل من (٢.٣٣).
متوسط	من (٢.٣٤) - (٣.٦٧).
مرتفع	من (٣.٦٨) إلى (٥).

٤- تم التأكد من مدى ثبات أداة القياس واعتمادية نتائجها فقد استخدم الباحث اختبار (كرونباخ ألفا Cronbach–Alpha) للاتساق الداخلي، وقد بلغت درجة اعتمادية الاستبانة حسب معيار كرونباخ ألفا (٧٤.١%) وهي نسبة مناسبة وذات اعتمادية مرتفعة لنتائج الدراسة الحالية، ويوضح الجدول رقم (٣-٢) معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة في الاستبانة، ويلاحظ من قيم كرونباخ ألفا أنها كانت أعلى من ٧٠% وهي النسبة المقبولة لتعميم نتائج الدراسة، وهو الحد الأدنى المقبول به في العلوم الاجتماعية وفي مثل هذه الدراسات (Sekaran, 2010).

الجدول (٣-٢) قيمة معاملات الثبات (كرونباخ ألفا Cronpach's Alpha) لمتغيرات الدراسة

الفقرات	اسم المتغير	معامل كرونباخ ألفا%
٢٠-١	تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة"	٧٥.٢%
٣٢-٢١	جودة المعلومات المحاسبية (الخصائص الأساسية)	٧٢.٦%
٤٥-٣٣	جودة المعلومات المحاسبية (الخصائص الثانوية)	٧٥.٨%
٤٥-١	معامل الثبات الكلي	٧٤.١%

أساليب التحليل الإحصائي للبيانات :

بعد أن أنهى الباحث عملية جمع البيانات اللازمة حول متغيرات هذه الدراسة، تم التعامل معها بواسطة الحاسب الآلي لاستخراج النتائج الإحصائية، ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وبالتحديد فان الباحث استخدم الأساليب الإحصائية التالية:

أولاً: مقياس النزعة المركزية:

- الوسط الحسابي mean: بهدف التعرف على تقييمات المبحوثين لكل مفردة من مفردات فئة الدراسة، كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية للعبارات الواردة في استبانة الدراسة.

- الانحراف المعياري Standard deviation: لقياس وبيان درجة تشتت قيم إجابات مجتمع الدراسة عن الوسط الحسابي لكل فقرة، حيث أن قيمة الانحراف المعياري القليلة تعني أن تشتت البيانات قليل والعكس صحيح.

ثانياً: الإحصاء الوصفي: Descriptive Statistics، وذلك لوصف آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة ويتضمن:

- جداول التوزيع التكراري (Frequencies): وهي تعكس مدى تركيز الإجابات لصالح أو لغير صالح فرضية معينة.

ثالثاً: اختبار t-test: (One sample t- test) لاختبار فرضيات الدراسة الأولى والثانية.

رابعاً: تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression): وذلك من اجل اختبار فرضيات الدراسة الثالثة والرابعة أثر المتغير المستقل المتمثل ب المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" على المتغير التابع وهو جودة المعلومات المحاسبية.

خامساً: اختبار كرونباخ ألفا: وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.

الفصل الرابع : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يتناول هذا الفصل عرضاً لنتائج الدراسة التي توصل إليها الباحث وتالياً عرضاً ما أسفرت عنه هذه الدراسة من نتائج وفقاً لتسلسل محاورها، وذلك على النحو الآتي:

خصائص أفراد عينة الدراسة :

جدول رقم (٤-١)

خصائص أفراد عينة الدراسة

المتغير	الفئات	العدد	النسبة المئوية%
المؤهل العلمي	دبلوم متوسط	9	7.4
	بكالوريوس	93	76.2
	ماجستير	18	14.8
	دكتوراه	2	1.6
	الكلي	١٢٢	%100.0
سنوات الخبرة	اقل من ٥ سنوات	15	12.3
	من ٥ سنوات إلى اقل من ١٠ سنوات	32	26.2
	من ١٠ سنوات إلى اقل من ١٥ سنوات	24	19.7
	من ١٥ سنة إلى اقل من ٢٠ سنة	19	15.6
	من ٢٠ سنة إلى اقل من ٢٥ سنة	21	17.2
	من ٢٥ سنة فأكثر	11	9.0
	الكلي	١٢٢	%100.0

72.1	88	محاسبة	التخصص
8.2	10	نظم معلومات محاسبية	
4.1	5	اقتصاد	
2.5	3	مالية	
13.1	16	تخصصات مختلفة (ادارة، شبكات، نظم معلومات ادارية، حاسوب)	
%100.0	١٢٢	الكلي	
١٦.٣	٢٠	مدير مالي	المسمى الوظيفي
٢٣.٧	٢٩	رئيس قسم محاسبة	
٦٠	٧٣	محاسب	
%١٠٠	١٢٢	الكلي	
4.9	6	CPA	الشهادات المهنية
5.7	7	CMA	
4.1	5	CIA	
5.7	7	IFRS	
79.5	97	لايحمل شهادة	
%١٠٠	١٢٢	الكلي	

يتبين من خلال مطالعة الجدول السابق رقم (٤-١) ما يلي:

١- المؤهل العلمي: وفيما يتعلق بالمؤهل العلمي، فإنه يتضح أن أفراد عينة الدراسة ممن مؤهلهم العلمي بكالوريوس بلغ (٩٣) مستجيباً وشكلوا أعلى نسبة وبلغت (76.2%) وهي النسبة الأكبر بين المؤهلات العلمية الأخرى، وقد تلاها في المرتبة الثانية من مؤهلهم العلمي شهادة الماجستير وبلغ عددهم (18) مستجيب بنسبة (14.8%)، ثم الذين مؤهلهم العلمي شهادة الدبلوم المتوسط وبلغ عددهم (٩) مستجيبين بنسبة (7.4%). وأخيراً من مؤهلهم العلمي شهادة الدكتوراه وبلغ عددهم مستجيبين اثنين وبنسبة بلغت (1.6%) من إجمالي حجم عينة الدراسة، مما يعني أن أفراد العينة يحملون مؤهلات علمية مناسبة للعمل في هذا المجال الذي يتطلب الحصول على درجة علمية مناسبة.

٢- سنوات الخبرة: أن الفئة التكرارية للذين يمتلكون سنوات الخبرة (من ٥ سنوات إلى اقل من ١٠ سنوات) كانت الأعلى بين الفئات الستة المعتمدة في تصنيف هذا المتغير وبنسبة بلغت (26.2%) من إجمالي حجم العينة، تلاها بعد ذلك وهما نسبته (19.7%) ممن يتمتعون بخبرة (من ١٠ سنوات إلى اقل من ١٥ سنوات)، وأن ما نسبته (17.2%) يمتلكون خبرات (من ٢٠ سنة إلى اقل من ٢٥ سنة)، وأن ما نسبته (15.6%) يمتلكون خبرات (من ١٥ سنة إلى اقل من ٢٠ سنة)، وأن ما نسبته (12.3%) يمتلكون خبرات (اقل من ٥ سنوات)، وأخيراً من يمتلكون خبرات (من ٢٥ سنة فأكثر) وبنسبة بلغت (9.0%) من إجمالي حجم عينة الدراسة، ويلاحظ أن ما يزيد عن (٦١.٥%) من عينة الدراسة ممن لديهم خبرات تزيد عن (١٠ سنوات) وهذا يدل على وجود خبرة كافية تعزز من قدرات أفراد العينة على فهم المتغيرات المعتمدة في الدراسة.

٣- التخصص: أن اغلب عينة الدراسة هم من تخصص المحاسبة، وقد بلغت النسبة 72.1% من حجم العينة، بينما بلغت نسبة تخصص نظم معلومات محاسبية 8.2% من حجم العينة، أما تخصص الاقتصاد فقد بلغت نسبتهم 4.1% من حجم عينة الدراسة، وتضمنت العينة ثلاثة مستجيبين من تخصص الاقتصاد، كذلك ١٦ مستجيب من تخصصات مختلفة (ادارة، شبكات، نظم معلومات ادارية، حاسوب)، وهذا مؤشر على أن عينة الدراسة مؤهلين من ناحية تخصص المحاسبة وهم على معرفة بمتغيرات الدراسة.

٤- المسمى الوظيفي: أن المحاسبين هم الأعلى بين أفراد عينة الدراسة وشكلوا ما نسبته (٦٠%) وهي النسبة الأكبر بين المسميات الوظيفية الأخرى، وقد تلاها في المرتبة الثانية من مساهم الوظيفي رئيس قسم محاسبة وبنسبة بلغت (٢٣.٧%)، فيما شكل من مساهم الوظيفي المدير مالي ما نسبته (١٦.٣%) من إجمالي عينة الدراسة. وتعطي هذه النتائج مؤشر على توزيع طبيعي لعينة الدراسة إذ أن العدد الأكبر هم محاسبين، وهذا يدل على أن عينة الدراسة مناسبة لشغل الوظائف المطلوبة منهم.

٥- الشهادات المهنية: أن اغلب عينة الدراسة لا يحملون شهادات مهنية في المحاسبة والتدقيق، حيث بلغ عدد المستجيبين الذين لا يحملون أي تأهيل مهني ٩٧ مستجيباً وبنسبة 79.5% من حجم العينة. في حين بلغ عدد الذين يحملون CMA وشهادة IFRS سبعة مستجيبين وبنسبة 5.7% لكل شهادة، وبلغ عدد من يحملون شهادة CPA ستة مستجيبين وبنسبة 4.9%، فيما بلغ عدد من يحملون شهادة CIA خمسة مستجيبين وبنسبة 4.1%، وهذا مؤشر على أن عينة الدراسة تحتاج إلى تأهيل مهني.

وبشكل عام ومن خلال دراسة المتغيرات الديموغرافية وتوزيع عينة الدراسة حسب العوامل الديموغرافية، فإننا نلاحظ أن لدى عينة الدراسة القدرة التي تؤهلهم للمساعدة في تعبئة الاستبانة الموجهة إليهم، ويطمئن الباحث إلى سلامة البيانات التي تم جمعها لأغراض هذه الدراسة، فضلاً عن إنهم مؤهلين علمياً للإجابة عن أسئلة الدراسة.

نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة :

من خلال إجابات عينة الدراسة عن فقرات الأسئلة الواردة بالاستبانة تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والمرتبة ومستوى الأهمية وحسب تقديرات أفراد عينة الدراسة على فقرات كل سؤال منفرداً، حيث كانت على النحو التالي:

أولاً: النتائج المتعلقة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة"

الجدول (٤- ٢)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة ومستوى الأهمية لمدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة"

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى الأهمية
١	يتم الاعتراف بالموجودات غير الملموسة بمقدار تكلفتها في حالة تدفق منافع اقتصادية مستقبلية تتعلق بها	3.697	.6666	١٢	مرتفعة
٢	يتم قياس والاعتراف بتكلفة الأصول غير الملموسة بشكل موثوق وصحيح	3.541	.6820	١٩	متوسطة
٣	يتم الاعتراف بالإنفاق اللاحق على الأصول غير الملموسة بعد شرائها على أنها مصروف عندما يتم تحملها إلا إذا كان من المحتمل أن هذا الإنفاق سيمكن هذه الأصول من توليد منافع اقتصادية مستقبلية تزيد من مستوى أدائه المقدر موجوداً	3.901	.6480	٣	مرتفعة
٤	يتم قياس الأصول غير الملموسة بعد خصم أي إطفاء و أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة من تكلفة هذه الأصول	3.606	.7773	١٧	متوسطة
٥	تتحكم الشركة في الأصول غير الملموسة إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة منها، وتستطيع الحد من وصول الآخرين لهذه المنافع	3.958	.6010	١	مرتفعة

متوسطة	١٥	.6876	3.663	تعترف الشركة بالمبالغ التي تم إنفاقها على رسوم التسجيل وتكاليف التصميم إذا ما تم شراؤها	٦
مرتفعة	٧	.5845	3.852	تتبع الشركة تعليمات للفصل بين الأصول غير الملموسة المولدة بالداخل وبين تلك التي يتم شراؤها من الخارج عند معالجتها محاسبياً	٧
مرتفعة	١٣	.7260	3.696	تعترف الشركة بالإنفاق على مرحلة البحث لمشروع داخلي على انه مصروف عندما يتم تحمله ولكن لا تعترف بالأصول غير الملموسة الناتجة من مرحلة البحث	٨
مرتفعة	١١	.6461	3.721	يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة باستثناء الأسماء التجارية و البيانات الإدارية وعناوين العملاء و البيانات المشابهة والمولدة داخليا	٩
مرتفعة	٨	.6840	3.754	يتم تخصيص المبلغ القابل للاستهلاك لأصل غير ملموس على أساس منتظم على مدى أفضل تقدير لعمرها النافع	١٠
متوسطة	١٨	.7794	3.590	يتم افتراض أن القيمة التخريدية للأصول غير الملموسة صفر إلا إذا كان هناك التزام من طرف ثالث لشراء هذه الموجودات في نهاية عمرها النافع	١١
متوسطة	٢٠	.6586	3.508	يتم تحديد القيمة القابلة للاستهلاك بعد خصم قيمته التخريدية	١٢
مرتفعة	٤	.6656	3.893	يتم الإفصاح عن البيانات المالية لكل فئة من الموجودات غير الملموسة، وتميز بين الأصول غير الملموسة المولدة داخليا والموجودات غير الملموسة الأخرى	13
متوسطة	١٦	.7932	3.639	يتم الإفصاح عن التكاليف والنفقات التي تدفعها الشركة خلال فترات التأسيس	١٤
مرتفعة	٢	.6010	3.950	يتم الإفصاح عن تكلفة براءة الاختراع على المصروفات المدفوعة على عمليات الإشهار والتسجيل	١٥

مرتفعة	١٤	.6835	3.680	يتم إدراج الأصول غير الملموسة كمجموعة واحدة ضمن الأصول غير المتداولة في القوائم المالية للمساعدة بالإفصاح عنها بشكل مناسب	١٦
مرتفعة	٥	.5919	3.885	يتم الإفصاح من خلال البيانات المالية عن إجمالي مبلغ الإنفاق على البحث و التطوير المعترف به كمصروف خلال الفترة	١٧
مرتفعة	٩	.7448	3.745	يتم التمييز في المعالجة المحاسبية بين نفقات البحث والتطوير وبين عمليات رسملة التعديلات والتحسينات على الأصول المستأجرة في حساب مستقل	١٨
مرتفعة	٦	.6797	3.868	يتم التأكد من المنافع المستقبلية للمصروفات التي تم دفعها عند التأسيس ويتم معالجتها كمصروفات ايرادية	١٩
مرتفعة	١٠	.6779	3.737	يتم إظهار حق الامتياز وحقوق النشر والتأليف للغير في القوائم المالية	٢٠
		مرتفعة	3.744	الدرجة الكلية	

يبين الجدول (٤-٢) أن المتوسط الحسابي لمستوى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" ككل قد بلغ (3.744) وبدرجة مرتفعة من الأهمية.

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المتغير ما بين (3.508 - 3.958)، حيث تبين أن أكثر الفقرات أهمية كانت تلك الواردة في الفقرة رقم (٥) والتي تنص على أنه "تتحكم الشركة في الأصول غير الملموسة إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة منها، وتستطيع الحد من وصول الآخرين لهذه المنافع" وكانت في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (3.958)، وبانحراف معياري بلغ (6010)، وبدرجة مرتفعة، وتبين أن أقل فقرات هذا السؤال أهمية من وجهة نظر عينة الدراسة كانت تلك الواردة في الفقرة رقم (١٢) ونصها " يتم تحديد القيمة القابلة للاستهلاك بعد خصم قيمته التخريدية" وكانت بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (3.508)، وبانحراف معياري بلغ (6586)، وبدرجة متوسطة من الأهمية.

وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى مرتفع من تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على فقرات هذا المتغير. أما الانحرافات المعيارية للعبارة التي شملها هذا المتغير فإنها تشير إلى عدم وجود تشتت في إجابات عينة الدراسة.

ثانيا: النتائج المتعلقة بالمتغير التابع: جودة المعلومات المحاسبية (الخصائص الأساسية) :

١-خاصية الملاءمة :

الجدول (٤- ٣)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة ومستوى الأهمية لخاصية الملاءمة

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى الأهمية
21	توفر المعلومات المحاسبية التي تستخدم في صناعة القرارات	3.713	.6739	٣	مرتفعة
٢٢	المعلومات المحاسبية مفيدة و تلبى حاجات مستخدميها	3.631	.6580	٥	متوسطة
٢٣	المعلومات المحاسبية قادرة على التنبؤ المستقبلي	3.582	.7254	٦	متوسطة
٢٤	المعلومات المحاسبية تساعد في معرفة الانحرافات و أسبابها و من ثم معالجتها	3.754	.6468	٢	مرتفعة
٢٥	المعلومات المحاسبية تقدم تغذية عكسية عن الأعمال التاريخية التي تساعد على تأكيد أو تصحيح التوقعات الأولية التي تستخدم للمساعدة في توقع النتائج المستقبلية	3.680	.7848	٤	مرتفعة
٢٦	وصول المعلومات لمتخذي القرارات في الوقت المناسب	3.926	.5327	١	مرتفعة
	الدرجة الكلية	3.714		مرتفعة	

يبين الجدول (٤- ٣) أن المتوسط الحسابي لخاصية الملاءمة بلغ (3.714) وبدرجة مرتفعة من الأهمية. وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المتغير ما بين (3.926 - 3.582)، حيث تبين أن أكثر الفقرات أهمية كانت تلك الواردة في الفقرة رقم (٢٦) والتي تنص على أنه " وصول المعلومات لمتخذي القرارات في الوقت المناسب " وكانت في المرتبة الأولى وبتوسط حسابي بلغ (3.926)، وبانحراف معياري بلغ (٠.٥٣٢٧)، وبدرجة مرتفعة، وتبين أن أقل فقرات هذا السؤال أهمية من وجهة نظر عينة الدراسة كانت تلك الواردة في الفقرة رقم (٢٣) ونصها " المعلومات المحاسبية قادرة على التنبؤ المستقبلي " وكانت بالمرتبة الأخيرة وبتوسط حسابي بلغ (3.582)، وبانحراف معياري بلغ (٠.٧٢٥٤)، وبدرجة متوسطة من الأهمية.

وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى مرتفع من الموافقة على فقرات هذا المتغير وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على فقرات هذا المتغير. أما الانحرافات المعيارية للعبارة التي شملها هذا المتغير فإنها تشير إلى عدم وجود تشتت في إجابات عينة الدراسة.

٢-خاصية الموثوقية :

الجدول (٤ - ٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة ومستوى الأهمية لخاصية الموثوقية

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى الأهمية
٢٧	تحقيق الأمانة والصدق في المعلومات المحاسبية	3.696	.6666	٤	مرتفعة
٢٨	المعلومات المحاسبية تتصف بخاصية الصدق في التعبير عن الظواهر المراد التقرير عنها	3.811	.5938	٢	مرتفعة
٢٩	المعلومات المحاسبية كاملة و تشمل كل الأحداث الاقتصادية دون حذف حتى لا تصبح مضللة	3.754	.7308	٣	مرتفعة
٣٠	المعلومات المحاسبية قابلة للإثبات وبشكل يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدمي هذه المعلومات	3.836	.6724	١	مرتفعة
٣١	احتواء المعلومات المحاسبية على المعلومات صادقة ومحيدة وخالية من التحيز	3.582	.7696	٥	متوسطة
٣٢	يتم تقديم المعلومات المناسبة وذات العلاقة بالأهداف التي أنتجت من أجلها	3.434	.6426	٦	متوسطة
	الدرجة الكلية	3.685		مرتفعة	

يبين الجدول (٤-٤) أن المتوسط الحسابي لخاصية الموثوقية بلغ (3.685) وبدرجة مرتفع من الأهمية. وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المتغير ما بين (3.836- 3.434)، حيث تبين أن أكثر الفقرات أهمية كانت تلك الواردة في الفقرة رقم (٣٠) والتي تنص على أنه " المعلومات المحاسبية قابلة للإثبات وبشكل يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدمي هذه المعلومات " وكانت في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (3.836)، وبانحراف معياري بلغ (0.6724)، وبدرجة مرتفعة.

وتبين أن أقل فقرات هذا السؤال أهمية من وجهة نظر عينة الدراسة كانت تلك الواردة في الفقرة رقم (٣٢) ونصها " يتم تقديم المعلومات المناسبة وذات العلاقة بالأهداف التي أنتجت من أجلها " وكانت بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (3.434)، وبانحراف معياري بلغ (6426)، وبدرجة متوسطة من الأهمية.

ثالثا: النتائج المتعلقة بالمتغير التابع: جودة المعلومات المحاسبية (الخصائص الثانوية) :

١-خاصية الثبات والاتساق :

الجدول (٤ - ٥)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة ومستوى الأهمية لخاصية الثبات والاتساق

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى الأهمية
٣٣	المعلومات المحاسبية تعرض بشكل متسق وغير منقوص	3.803	.5399	٣	مرتفعة
٣٤	المعلومات المحاسبية قادرة على التحقق والتثبت والاعتماد عليها	3.737	.7474	٤	مرتفعة
٣٥	التقليل من فرص ارتكاب الخطأ والغش في البيانات المحاسبية المقدمة	4.016	.4062	١	مرتفعة
٣٦	تحسين قدرة المعلومات المحاسبية على توفير المعلومات الكافية والمناسبة لاتخاذ القرارات	3.524	.6582	٧	متوسطة
٣٧	رفع كفاءة المعلومات المحاسبية لخدمة مستخدميها	3.885	.5011	٢	مرتفعة
٣٨	زيادة الاستفادة منها إذا كانت واضحة ومفهومة	3.680	.6713	٦	مرتفعة
٣٩	زيادة منفعة المعلومات المحاسبية المالية لمستخدميها	3.729	.6433	٥	مرتفعة
	الدرجة الكلية	3.768	مرتفعة		

يبين الجدول (٤ - ٥) أن المتوسط الحسابي لخاصية الثبات والاتساق بلغ (3.768) وبدرجة مرتفعة من الأهمية. وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المتغير ما بين (4.016 - 3.524)، حيث تبين أن أكثر الفقرات أهمية كانت تلك الواردة في الفقرة رقم (٣٥) والتي تنص على أنه " التقليل من فرص ارتكاب الخطأ والغش في البيانات المحاسبية المقدمة.

وكانت في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.016)، وبانحراف معياري بلغ (4062)، وبدرجة مرتفعة، وتبين أن أقل فقرات هذا السؤال أهمية من وجهة نظر عينة الدراسة كانت تلك الواردة في الفقرة رقم (٣٦) ونصها " تحسين قدرة المعلومات المحاسبية على توفير المعلومات الكافية والمناسبة لاتخاذ القرارات " وكانت بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (3.524)، وبانحراف معياري بلغ (6582)، وبدرجة متوسطة من الأهمية.

وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى مرتفع من الموافقة على فقرات هذا المتغير وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على فقرات هذا المتغير. أما الانحرافات المعيارية للعبارة التي شملها هذا المتغير فإنها تشير إلى عدم وجود تشتت في إجابات عينة الدراسة.

٢-خاصية قابلية المقارنة :

الجدول (٤-٦)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة ومستوى الأهمية لخاصية قابلية المقارنة

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى الأهمية
٤٠	إمكانية إجراء المقارنة بين المعلومات المحاسبية لعدة فترات لنفس الشركة	3.614	.6735	٦	متوسطة
٤١	إمكانية إجراء المقارنة بين المعلومات المحاسبية لعدة شركات مماثلة	3.918	.6375	١	مرتفعة
٤٢	تحديد قيمة البنود التي تشملها القوائم المالية بنسبتها إلى حقوق أصحاب رأس المال	3.696	.8119	٤	مرتفعة
٤٣	احتواء المعلومات المحاسبية قدرة على تقديم معلومات تسهل من عملية الدراسة والتحليل والتنبؤ	3.901	.6220	٢	مرتفعة
٤٤	تحديد إجمالي المجموعة التي يقع فيها البند كمجموعة الأصول المتداولة، أو مجموعة الألتزامات طويلة الأجل	3.647	.6793	٥	متوسطة
٤٥	بيان أوجه التشابه والاختلاف بين أداء الشركة وبين الشركات المماثلة لها في السوق	3.844	.6301	٣	مرتفعة
	الدرجة الكلية	3.770		مرتفعة	

يبين الجدول (٤-٦) أن المتوسط الحسابي لخاصية قابلية المقارنة بلغ (3.770) وبدرجة مرتفع من الأهمية. وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المتغير ما بين (3.918- 3.614)، حيث تبين أن أكثر الفقرات أهمية كانت تلك الواردة في الفقرة رقم (٤١) والتي تنص على أنه " إمكانية إجراء المقارنة بين المعلومات المحاسبية لعدة شركات مماثلة " وكانت في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (3.918)، وبانحراف معياري بلغ (6375).، وبدرجة مرتفعة من الأهمية، وتبين أن أقل فقرات هذا السؤال أهمية من وجهة نظر عينة الدراسة كانت تلك الواردة في الفقرة رقم (٤٠) ونصها " إمكانية إجراء المقارنة بين المعلومات المحاسبية لعدة فترات لنفس الشركة " وكانت بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (3.614)، وبانحراف معياري بلغ (6735)، وبدرجة متوسطة من الأهمية.

وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى مرتفع من الموافقة على فقرات هذا المتغير وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على فقرات هذا المتغير. أما الانحرافات المعيارية للعبارات التي شملها هذا المتغير فإنها تشير إلى عدم وجود تشتت في إجابات عينة الدراسة.

نتائج اختبار فرضيات الدراسة :

فيما يلي النتائج التي تم التوصل إليها في اختبار فرضيات الدراسة:

أولاً: نتائج اختبار الفرضية الأولى:

نصت هذه الفرضية على انه: لا يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" في الشركات الصناعية الأردنية.

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (One sample t. test) للمقارنات الثنائية. وتنص قاعدة القرار على انه: " ترفض الفرضية العدمية Ho1 وتقبل الفرضية البديلة Ha إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمتهما الجدولية". وبناءً على هذه القاعدة تم إجراء الاختبار وكانت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم (٤-٧) وعلى النحو الآتي:

الجدول (٤-٧)

نتائج اختبار (One sample test) للفرضية الأولى

عدد العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	الدلالة المعنوية Sig	نتيجة اختبار الفرضية العدمية
١٢٢	3.744	.2280	181.376	١.٩٦	a<_ 0.05	رفض

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$).

يتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (٧-٤) نتائج اختبار (T) (t. test)، إذ تشير إلى أن قيمة t المحسوبة بلغت (181.376)، في حين أن قيمتها الجدولية تبلغ (١.٩٦)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه يتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" في الشركات الصناعية الأردنية". وبناءً على قاعدة القرار الإحصائي أيضاً والتي تشير إلى إنه إذا الدلالة المعنوية Sig تساوي (a<_0.05)، فإنه ترفض الفرضية العدمية وتقبل البديلة، أي أن الشركات الصناعية الأردنية تطبق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

ثانياً: نتائج اختبار الفرضية الثانية:

نصت هذه الفرضية على انه: لا تتوافر خصائص جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية.

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (One sample t. test) للمقارنات الثنائية. وتنص قاعدة القرار على انه: " ترفض الفرضية العدمية Ho2 وتقبل الفرضية البديلة Ha إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمتهما الجدولية". وبناءً على هذه القاعدة تم إجراء الاختبار وكانت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم (٨-٤) وعلى النحو الآتي:

الجدول (٨-٤)

نتائج اختبار (One sample test) للفرضية الثانية

عدد العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	الدلالة المعنوية Sig	نتيجة اختبار الفرضية العدمية
122	3.7690	.21974	189.452	١.٩٦	a<_0.05	رفض

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$).

يتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (٨-٤) نتائج اختبار (T) (t. test)، إذ تشير إلى أن قيمة t المحسوبة بلغت (189.452)، في حين أن قيمتها الجدولية تبلغ (١.٩٦)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " تتوافر خصائص جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية ". وبناءً على قاعدة القرار الإحصائي أيضاً والتي تشير إلى إنه إذا الدلالة المعنوية Sig تساوي (a<_0.05)، فإنه ترفض الفرضية العدمية وتقبل البديلة، أي أن الشركات الصناعية الأردنية تتوافر فيها خصائص جودة المعلومات المحاسبية وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

ثالثاً: نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

نصت هذه الفرضية على انه: لا يوجد أثر عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" على الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية.

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي لمعرفة هذا الأثر، حيث تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (٩-٤) هذه النتائج:

الجدول (٩ -٤)

نتائج معاملات الارتباط لنموذج الانحدار المتعدد للفرضية الثالثة

النموذج Model	Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square معامل التحديد المعدّل	R Square معامل التحديد	R معامل الارتباط
١	.20485	.427	.441	.634

يبين الجدول (٩-٤) أن قيمة الأثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" على الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية قد بلغت (٠.٦٣٤) وهي قيمة مرتفعة، ويلاحظ أن قيمة معامل التحديد (R^2) قد بلغت (٤٤.١٪) وهي تشير إلى أن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" تفسر من التغير أو التباين الحاصل في الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية بقيمة النسبة المذكورة، كما يمكن استخدام قيمة (R^2) المعدلة والتي تأخذ بالحسبان عدد المتغيرات المستقلة لتصبح نسبة معامل التحديد المعدل (٤٢.٧٪) وتعتبر القيمة المتبقية من أي من النسبتين تعود أو ترتبط بعوامل أخرى قد تؤثر في الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية.

أما فيما يتعلق بنتائج تحليل التباين ANOVA فان الجدول التالي (٤-١٠) يبين النتائج التي تم التوصل إليها في هذا الاختبار.

الجدول (٤- ١٠)

اختبار دلالة نموذج الانحدار للفرضية الثالثة

مصدر التباين Model	مجموع المربعات Sum of Squares	درجات الحرية df	متوسط المربعات Mean Square	قيمة F	مستوى الدلالة Sig.
الانحدار Regression	.006	1	.006	٤.141	.000
البواقي Residual	5.036	120	.042		
الكلية Total	5.041	121			

يبين الجدول (٤-١٠) أن قيمة F المحسوبة قد بلغت (.141) وهي قيمة غير دالة إحصائياً لأن قيمة مستوى الدلالة المرافقة قد بلغت (.000) وهي أكبر من ٠.٠٥ مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود أثر عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية.

أما فيما يتعلق بنتائج اختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة عن هذه الفرضية، فقد تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) لمعرفة أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على جودة المعلومات المحاسبية (الخصائص الأساسية) في الشركات الصناعية الأردنية كل على حده، حيث تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (٤-١١) النتائج التي تم التوصل إليها:

الجدول رقم (٤- ١١)

نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط Simple Regression لأثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على جودة المعلومات المحاسبية (الخصائص الأساسية)

المتغير التابع	Sig.	T المحسوبة	T الجدولية	القرار الإحصائي
خاصية الملائمة	.000	٤.056	١.٦٧١	رفض الفرضية العدمية
خاصية الموثوقية	.000	٣.445	١.٦٧١	رفض الفرضية العدمية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (٤- ١١) ما يلي:

١- أن قيمة t المحسوبة بلغت (٤.٢٥٦) في حين تم استخراج قيمتها الجدولية البالغة (١.٦٧١)، ومقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية الفرعية، يتبين أن قيم t المحسوبة أكبر من القيم الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد أثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" على خاصية الملائمة في الشركات الصناعية الأردنية ". ويؤكد ذلك قيمة Sig. المعنوية التي تساوي (٠.٠٠٠).

٢- أن قيمة t المحسوبة بلغت (٣.٤٤٥) في حين تم استخراج قيمتها الجدولية البالغة (١.٦٧١)، ومقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية الفرعية، يتبين أن قيم t المحسوبة أكبر من القيم الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد أثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" على خاصية الموثوقية في الشركات الصناعية الأردنية ". ويؤكد ذلك قيمة Sig. المعنوية التي تساوي (٠.٠٠٠).

رابعاً: نتائج اختبار الفرضية الرابعة:

نصت هذه الفرضية على أنه: لا يوجد تأثير عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" على الخصائص الثانوية لجودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية.

الجدول (٤- ١٢) نتائج معاملات الارتباط لنموذج الانحدار المتعدد للفرضية الرابعة

النموذج Model	Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square معامل التحديد المعدّل	R Square معامل التحديد	R معامل الارتباط
١	.19676	.198	.205	.453

يبين الجدول (٤- ١٢) أن قيمة الأثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" على الخصائص الثانوية لجودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية قد بلغت (٠.٤٥٣). وهي قيمة منخفضة، ويلاحظ أن قيمة معامل التحديد (R^2) قد بلغت (٠.٢٠٥) وهي تشير إلى أن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" تفسر من التغير أو التباين الحاصل في الخصائص الثانوية لجودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية بقيمة النسبة المذكورة، كما يمكن استخدام قيمة (R^2) المعدلة والتي تأخذ بالحسبان عدد المتغيرات المستقلة لتصبح نسبة معامل التحديد المعدل (٠.١٩٨) وتعتبر القيمة المتبقية من أي من النسبتين تعود أو ترتبط بعوامل أخرى قد تؤثر في الخصائص الثانوية لجودة المعلومات المحاسبية.

أما فيما يتعلق بنتائج تحليل التباين ANOVA فإن الجدول التالي (٤-١٣) يبين النتائج التي تم التوصل إليها في هذا الاختبار:

الجدول (٤-١٣) اختبار دلالة نموذج الانحدار للفرضية الرابعة

مصدر التباين Model	مجموع المربعات Sum of Squares	درجات الحرية df	متوسط المربعات Mean Square	قيمة F	مستوى الدلالة Sig.
الانحدار Regression	1.197	1	1.197	30.918	.000
البواقي Residual	4.646	120	.039		
الكلية Total	5.842	121			

يبين الجدول (٤-١٣) أن قيمة F المحسوبة قد بلغت (30.918) وهي قيمة دالة إحصائياً لان قيمة مستوى الدلالة المرافقة قد بلغت (0.000) وهي أقل من 0.05 مما يعني رفض هذه الفرضية وقبول الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود أثر عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على الخصائص الثانوية لجودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية.

أما فيما يتعلق بنتائج اختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة عن هذه الفرضية، فقد تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) لمعرفة أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على جودة المعلومات المحاسبية (الخصائص الثانوية) في الشركات الصناعية الأردنية كل خاصية على حده.

الجدول رقم (٤-١٤)

نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط Simple Regression لأثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على جودة المعلومات المحاسبية (الخصائص الثانوية)

المتغير التابع	Sig.	T المحسوبة	T الجدولية	القرار الإحصائي
خاصية الثبات والاتساق	.000	9.985	١.٦٧١	رفض الفرضية العدمية
خاصية قابلية المقارنة	.000	6.674	١.٦٧١	رفض الفرضية العدمية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (٤- ١٤) ما يلي:

١- أن قيمة t المحسوبة بلغت (9.985) في حين تم استخراج قيمتها الجدولية البالغة (١.٦٧١)، ومقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية الفرعية، يتبين أن قيم t المحسوبة أكبر من القيم الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول البديلة التي تنص على " وجود أثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" على خاصية الثبات والاتساق في الشركات الصناعية الأردنية ". ويؤكد ذلك قيمة Sig. المعنوية التي تساوي (0.000).

٢- أن قيمة t المحسوبة بلغت (6.674) في حين تم استخراج قيمتها الجدولية البالغة (١.٦٧١)، ومقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية الفرعية، يتبين أن قيم t المحسوبة أكبر من القيم الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول البديلة التي تنص على " وجود أثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" على خاصية قابلية المقارنة في الشركات الصناعية الأردنية ". ويؤكد ذلك قيمة Sig. المعنوية التي تساوي (0.000).

الفصل الخامس : النتائج والتوصيات

يتناول الفصل عرض للنتائج التي توصل إليها الباحث، ويمكن تلخيص أهمها وفق ما تم التوصل إليه من خلال إجابات عينة الدراسة على النحو الآتي:

النتائج :

يمكن تلخيص نتائج التحليل واختبار الفرضيات على النحو التالي:

أولاً: مستوى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة"

أشارت النتائج إلى أن الشركات الصناعية الأردنية تطبق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة"، وتبين أن المتوسطات الحسابية جاءت بمستوى مرتفع، وقد تبين أن الشركات الصناعية الأردنية تتحكم في الأصول غير الملموسة إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة منها، وتستطيع الحد من وصول الآخرين لهذه المنافع. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (عبدالرحمن، ٢٠١٥) التي توصلت إلى أن الإفصاح عن الأصول الغير ملموسة سيجعل المعلومات الواردة بالتقارير المالية لها قيمة عند استرجاعها وتساعد على التحكم بالحاضر والتنبؤ بالمستقبل.

كما أظهرت النتائج أنه يتم الإفصاح عن تكلفة براءة الاختراع على المصروفات المدفوعة على عمليات الإشهار والتسجيل وعن كافة البيانات المالية لكل فئة من الموجودات غير الملموسة، وتميز بين الأصول غير الملموسة المولدة داخليا والموجودات غير الملموسة الأخرى، وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (كشكو، ٢٠١٦) التي توصلت إلى أن أغلبية الشركات كانت قد أفصحت بشكل كافٍ عن الأصول غير الملموسة التي تمتلكها وتم ذلك الإفصاح بقوائم مستقلة

كما تبين أنه يتم الاعتراف أيضا بالإفصاح اللاحق على الأصول غير الملموسة بعد شرائها على أنها مصروف عندما يتم تحملها إلا إذا كان من المحتمل أن هذا الإفصاح سيمكن هذه الأصول من توليد منافع اقتصادية مستقبلية تزيد من مستوى أدائه المقدر موجودا. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (آدم، ٢٠١٥) التي خلصت إلى أنه يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة وقيمة التكاليف المتعلقة بالامتيازات والتراخيص ويتم الإفصاح عنها إذا تم دفعها المبالغ الكبيرة نسبيا عنها.

ثانياً: مستوى توافر خصائص جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية

أشارت النتائج إلى أن الشركات الصناعية الأردنية تتوافر فيها خصائص جودة المعلومات المحاسبية، وتبين أن المتوسطات الحسابية جاءت بمستوى مرتفع، وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (الهروط، ٢٠١٥) التي توصلت إلى وجود أثر للسياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية

وفيما يتعلق بهذه الخصائص كل على حده فقد بينت النتائج ما يلي:

١- جودة المعلومات المحاسبية (الخصائص الأساسية)

أ-خاصية الملائمة: تبين أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بهذه الخاصية جاءت بمستوى مرتفع، إذ تبين أنه توافر المعلومات المحاسبية وتصل لمتخذي القرارات في الوقت المناسب وهذه المعلومات متوفرة وتساعد في معرفة الانحرافات وأسبابها ومن ثم معالجتها. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (سعد الدين، ٢٠١٥) التي توصلت الدراسة إلى أن نظام رسملة الأصول الغير ملموسة يساعد متخذو القرارات والمستثمرين بتكوين المعرفة حول قيمة الشركة المالية الحقيقية.

ب-خاصية الموثوقية: تبين أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بهذه الخاصية جاءت بمستوى مرتفع، إذ تبين أن توافر المعلومات المحاسبية القابلة للإثبات بشكل يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدمي هذه المعلومات لكونها تتصف بخاصية الصدق في التعبير عن الظواهر المراد التقرير عنها. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (عبدالرحمن، ٢٠١٥) التي بينت ان هناك علاقة دالة إحصائيا بين مستوى الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة وبين الموثوقية للمعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية.

٢- جودة المعلومات المحاسبية (الخصائص الثانوية)

أ-خاصية الثبات والاتساق: تبين أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بهذه الخاصية جاءت بمستوى مرتفع، إذ تبين أنه تتوافر فرص للتقليل من ارتكاب الخطأ والغش في البيانات المحاسبية المقدمة، مما يساعد على رفع كفاءة المعلومات المحاسبية لخدمة مستخدميها التي تعرض بشكل متسق وغير منقوص.

ب-خاصية قابلية المقارنة: تبين أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بهذه الخاصية جاءت بمستوى مرتفع، إذ تبين أنه تتوافر إمكانية لإجراء المقارنة بين المعلومات المحاسبية لعدة شركات مماثلة لكونها تحتوي قدرة على تقديم معلومات تسهل من عملية الدراسة والتحليل والتنبؤ، مما يساعد على بيان أوجه التشابه والاختلاف بين أداء الشركة وبين الشركات المماثلة لها في السوق.

ثالثا: أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية :

تبين وجود أثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية، وأن قيمة هذا الأثر كانت منخفضة، وتختلف هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Razouk,, 2010) التي توصلت إلى ان هناك تدني في نسبة التزام النظام المحاسبي الأساسي بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ فيما يخص متطلبات القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة. أما فيما يتعلق بنتائج اختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة عن هذه الفرضية، فقد تبين انه يوجد أثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ "الأصول غير الملموسة" على خاصية الملائمة في الشركات الصناعية الأردنية.

كما تبين انه يوجد أثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" على خاصية الموثوقية في الشركات الصناعية الأردنية. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Kwong, 2010) التي توصلت إلى أن موثوقية القياس المحاسبي التي تعبر عن التمثيل الصادق، يمكن قياسها بوحدات النقد .

رابعاً: أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" على الخصائص الثانوية لجودة المعلومات المحاسبية :

تبين وجود أثر عند مستوى دلالة معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ الأصول غير الملموسة" على الخصائص الثانوية لجودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية. وأن قيمة هذا الأثر كانت منخفضة، أما فيما يتعلق بنتائج اختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة عن هذه الفرضية، فقد تبين وجود أثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" على خاصية الثبات والاتساق في الشركات الصناعية الأردنية.

التوصيات

يوصي الباحث الشركات الصناعية الأردنية بما يلي:

- ١- التأكيد على أن يتم تحديد القيمة القابلة للاستهلاك بعد خصم قيمة الاطفاء للأصول غير الملموسة والتنسيق مع طرف ثالث لشراء هذه الموجودات في نهاية عمرها النافع.
- ٢- التأكيد على أن يتم القياس والاعتراف بتكلفة الأصول غير الملموسة بشكل موثوق وصحيح بعد خصم أي إطفاء وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة من تكلفة هذه الأصول.
- ٣- التأكيد على أن يتم الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن الأصول غير الملموسة وخاصة التكاليف والنفقات التي تدفعها الشركة خلال فترات التأسيس.
- ٤- ان تعترف الشركات بالمبالغ التي تم إنفاقها على رسوم التسجيل وتكاليف التصميم إذا ما تم شراؤها من اجل ضمان توفير المعلومات المحاسبية القابلة للفهم.
- ٥- أن يتم إدراج الأصول غير الملموسة كمجموعة واحدة ضمن الأصول غير المتداولة في القوائم المالية للمساعدة بالإفصاح عنها بشكل مناسب.
- ٦- أن يتم زيادة درجة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية لتشمل جميع الجوانب التي لها تأثير على المركز المالي للشركة وتعزيزها بالإيضاحات الواردة في المعايير المحاسبية الدولية.
- ٧- القيام برسمة النفقات التي تدفعها الشركة على براءات الاختراع والرقابة على عمليات الصرف لتطوير الأصول غير الملموسة لكونه يحسن جودة المعلومات المحاسبية.
- ٨- قيام الشركات الصناعية الأردنية بعقد الندوات والدورات وورش العمل حول تطبيق المعيار المحاسبي ٣٨.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية :

- احمد، احمد جمعه، (٢٠٠٦)، المحاسبة عن الأصول غير الملموسة كمدخل لزيادة فعالية التقارير المالية، متوفر على الموقع الالكتروني
http://frcus7mslp3.eun.eg/eulc_v5/Libraries/Thesis/BroseThesisPages.aspx?fn=PublicDrwThesis&BibID=7207715
- آدم، الأمين محمد عثمان، (٢٠١٥)، دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- توفيق، محمد شريف، (٢٠١٧). استراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتوافق مع عولمة المعايير المحاسبية الدولية، دار الزقازيق للنشر والتوزيع، مصر.
- الجعارات، خالد جمال، (٢٠١٥)، مختصر المعايير المحاسبية الدولية، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- جعفر، عبد الإله، (٢٠١٣)، المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، دار حُزين للنشر، عمان، الأردن.
- الجعفري، وسن، (٢٠١٦). "دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية"، منشورات المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، العراق.
- حلوة، حنان رضوان (٢٠١٣). النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- حماد، طارق عبد العال، (٢٠١٦)، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان: نظرة وحالة ومستقبلية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
- حماد، طارق عبد العال، (٢٠١٤)، القياس والتقييم المحاسبي، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.
- الخداش، حسام الدين مصطفى، صيام، وليد زكريا، نور، عبد الناصر ابراهيم (٢٠١٥)، أصول المحاسبة المالية: الجزء الأول، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
- سام، فضل، (٢٠٠٨)، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.

سعد الدين، حامد محمد نور عثمان، (٢٠١٥)، أثر الإفصاح عن الأصول غير الملموسة على بيانات القوائم المالية في المصارف السودانية بالتطبيق على بنك أم درمان الوطني، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة البحر الأحمر، السودان.

الشرابي، جمال عادل، (٢٠٠٩)، الصعوبات التي تواجهها الشركات الأردنية في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٨)، مجلة المنارة، جامعة آل البيت، المجلد ١٦، العدد ١، ص ٣١-٤٩.

الشرقاوي، مسعد، (٢٠١٦)، الأصول العلمية والعملية للمحاسبة المالية، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر.

شرويدر، ريتشارد، وكلارك، مارتل، وكاتي، جاك، (٢٠١٦)، "نظرية المحاسبة"، تعريب دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية.

الشمائلة، احمد خير، (٢٠١٥) : "الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً وأثرها على القيمة السوقية للمنشأة في قطاع الصناعات الدوائية في الأردن"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الزرقاء، الأردن.

الشيرازي، عباس مهدي، (٢٠١٤)، نظرية المحاسبة، منشورات ذات السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت. الطحله، حامد داود، (٢٠١٥). معايير المحاسبة الدولية النشأة والمفهوم، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

العامري، سعود، (٢٠١٠)، المحاسبة الدولية منهج عملي للمشاكل المحاسبية وحلولها، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

عبدالرحمن، السارة حسين حمور، (٢٠١٥)، دور الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية علي مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

عثمان، الأمين، (٢٠١٥)، دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة: دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، مجلة كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان.

عيشي، بشير، (٢٠٠٩)، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية: متطلبات التطبيق، بحث مقدم إلى: المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، نيسان ٢٠٠٩.

الفيومي، أحمد، (٢٠١٠)، أثر الأصول غير الملموسة في تحقيق الميزة التنافسية في ظل تبني معايير إدارة الجودة الشاملة دراسة مقارنة على عينة من الجامعات الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

القاضي، حسين (٢٠٠٨). المراجعة الداخلية، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع والطباعة، دمشق، سوريا.

القشي، ظاهر، (٢٠٠٨). أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات الأردنية على استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، القاهرة.

القشي، ظاهر والعبادي، هيثم (٢٠٠٩)، أثر العولمة على نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات الخدمات المالية في الأردن، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٧٢، ص ٣٤٥-٣١٢.

القطناني، خالد محمود، (٢٠٠٧). أثر خصائص البيئة التقنية وتكنولوجيا المعلومات في مخاطر الرقابة التشغيلية "دراسة تحليلية في المصارف الأردنية، مجلة المنارة، المجلد ١٣، العدد ٢. جامعة آل البيت، المفرق، الأردن. ص ٥١-٩.

كشكو، سائد محمود، (٢٠١٦)، مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية، غزة.

لجنة معايير المحاسبة الدولية، (٢٠١٢)، معيار الأصول غير الملموسة، منشورات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، المملكة العربية السعودية.

لطفي، أمين السيد أحمد (٢٠١٥). مراجعة وتدقيق المعلومات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع والطباعة، الإسكندرية: مصر.

لطفي، أمين السيد أحمد، (٢٠٠٤). المحاسبة الدولية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع والطباعة، القاهرة: مصر.

مطر، محمد، (٢٠٠٧)، مبادئ المحاسبة المالية، الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

مطر، محمد، والسويطي، موسى (٢٠١٦)، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات العرض والقياس والإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.

نور، أحمد، (٢٠١٠)، المحاسبة المالية القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المصرية. الدار الجامعية للنشر والتوزيع والطباعة، الإسكندرية، مصر.

الهروط، علي سليم، (٢٠١٥): "أثر السياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الزرقاء، الأردن.

الوردات، خلف عبد الله (٢٠١٦). التدقيق الداخلي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع والطباعة، عمان: الأردن.

ثانيا: المراجع باللغة الإنجليزية :

Agnes, Mart, (2014), The Accounting Theory of Intangible Assets and its Application Under the Hungarian Regulations, (Corvinus University of Budapest, Management and Business Administration Doctoral Program, A thesis submitted in fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy.

Al-Sharairi, Jamal Adel, (2009), Difficulties face Jordanian companies in implementing of International Accounting Standard No.38, Al Manarah, Vol. 16, No. 1.

Atefeh, Sadri Linda., (2013), Knowledge Management: The New Challenge for the 21st Century., Journal of Knowledge Management, Vol. No. 1, P:119-134.

Castedello, M, & Klingbeil, Ch. (2009). Intangible Assets and Goodwill in the context of Business Combinations. An industry study. Munich Inc, Germany.

Chander, S. (2011). A Study on Intangible Assets Disclosure: An Evidence From Indian Companies. Intangible Capital, Vol. 1, No. 7, 1-30

Chen, Lei, (2012), A Mixed Methods Study Investigating Intangibles in the Banking Sector (University of Glasgow, College of Social Sciences, Business School, A thesis submitted in fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy.

Cordazzo, M. (2011). Discussion of reporting intangible assets: voluntary disclosure practices of top emerging market companies. The international journal of accounting. Vol, 1, No46, p: 424-427.

Davis, Klila, & Hall, Lynne., (2016), Using Intellectual Assets as a Success Strategy, Journal of Intellectual Capital, Vol.1. No.2, p: 26-42.

Dumay, C . John, (2009), Intellectual Capital Measurement : A Critical Approach " , Journal of Intellectual, Vol 10 , No. 2, P: 51-66.

Eckstein, C. (2014) The Measurement and Recognition of Intangible Assets: Then and Now. Accounting Forum, Vol, 1, No, 28, p: 139-158.

Gelinas, Ulric j. & Sutton, Steven G. & Hunton, James E., (2015), Accounting information system, South-Western, Ohio, USA.

Kieso, Donald. E, Weygand. T, Jerry. J, and Wafield, Terry. D, (2015), Intermediate Accounting, John Wiley and sons Inc, New York, USA.

Kwong, Lau Chee (2010), Financial Reporting of Intangible Assets: The Reliability of Measurement Method, University Putra Malaysia, Graduate School of Management, A thesis submitted in fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy.

Leliaert, I. (2012). Financial Method of Intangible Assets Measurement. Journal of Intellectual Capital, Vol. No, 3. No, 3, p: 323-336.

Petty, Richard & Guthrie, James. (2015), Intellectual Capital Literature Review Measurement Reporting and Management, Journal of Intellectual Capital, Vol. 1. No. 1, P: 20-31.

Razouk, Shati (2010), Measurement Accounting for Intangible Assets According to International Accounting Standard /38/ Comparative Studies With The Basic Accounting System , Journal of Tashreen University, Vol. 32, No. 5, P: 445–464.

Sandra, C. & Vera Muoz., (2012), The Effects of Accounting Knowledge and Context on the Omission of Opportunity Costs in Resource Allocation Decisions, The Accounting Review, Vol. No. 1, p: 19-38.

Sekaran, U. (2010), Research Methods For Business, A Skill-Building Approach. John Wiley and Sons Inc, New York.

Silva, M. (2009). Disclosure of Intangible Assets: An Empirical Study of Financial Corporations in the Iberian Peninsula. Masters Thesis. Coimbra University, Portugal.

Vaassen, E. H. J, (2017), Accounting Information Systems: Managerial Approach, John wiley & sons .Ltd.

Vishakha, Mehra, (2010), Accounting and Reporting of Intangible Assets in India (Guru Nanak Dev University Faculty of Economics and Business, A thesis submitted in fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy.

Wun, Hong Su, (2011), Takeover Gains and the Recognition of Identifiable Intangible Assets(University of Technology Sydney School of Accounting, A thesis submitted in fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy.

قائمة الملاحق

الملحق رقم (١)

استبانة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم

أختي المستجيبة:

أخي المستجيب:

تحية احترام وتقدير،،

استبانة حول موضوع:

"أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" على جودة المعلومات المحاسبية"

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ " الأصول غير الملموسة" على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة علماً بأنه سيتم التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة ولإغراض البحث العلمي فقط، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة آل البيت، المفرق: الأردن.

وشكراً لتعاونكم

الباحث

المشرف

باسل اشرف " محمد سعيد" النعيمي

الأستاذ الدكتور محمد الرحالة

القسم الأول: البيانات الشخصية:

الخاصية	توزيع الخاصية
١- المؤهل العلمي	<input type="checkbox"/> دبلوم متوسط <input type="checkbox"/> بكالوريوس <input type="checkbox"/> ماجستير <input type="checkbox"/> دكتوراه
٢- سنوات الخبرة	<input type="checkbox"/> اقل من ٥ سنوات <input type="checkbox"/> من ٥ سنوات إلى اقل من ١٠ سنوات <input type="checkbox"/> من ١٠ سنوات إلى اقل من ١٥ سنوات <input type="checkbox"/> من ١٥ سنة إلى اقل من ٢٠ سنة <input type="checkbox"/> من ٢٠ سنة إلى اقل من ٢٥ سنة <input type="checkbox"/> من ٢٥ سنة فأكثر
٣- التخصص	<input type="checkbox"/> محاسبة <input type="checkbox"/> نظم معلومات محاسبية <input type="checkbox"/> مالية <input type="checkbox"/> اخرى اذكرها
٤- المسمى الوظيفي	<input type="checkbox"/> مدير مالي <input type="checkbox"/> ليس قسم محاسبة <input type="checkbox"/> محاسب <input type="checkbox"/> تب حسابات
٥- الشهادات المهنة	<input type="checkbox"/> CPA <input type="checkbox"/> CMA <input type="checkbox"/> CIA <input type="checkbox"/> IFRS

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة

العبارات الواردة في هذه القائمة تمثل متغيرات الدراسة المستقل والتابعة، يرجى قراءتها وبيان رأيكم في كل منها، وذلك بوضع إشارة (x) على الإجابة المحاذية لكل عبارة.

المتغير المستقل: تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المحاسبي ٣٨ " الأصول غير الملموسة "

ت	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	أوافق بدرجة متوسطة	لا أوافق إطلاقاً
١	يتم الاعتراف بالموجودات غير الملموسة بمقدار تكلفتها في حالة تدفق منافع اقتصادية مستقبلية تتعلق بها				
٢	يتم قياس والاعتراف بتكلفة الأصول غير الملموسة بشكل موثوق وصحيح				
٣	يتم الاعتراف بالإنفاق اللاحق على الأصول غير الملموسة بعد شرائها على أنها مصروف عندما يتم تحملها إلا إذا كان من المحتمل أن هذا الإنفاق سيمكن هذه الأصول من توليد منافع اقتصادية مستقبلية تزيد من مستوى أدائه المقدر موجوداً				
٤	يتم قياس الأصول غير الملموسة بعد خصم أي إطفاء و أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة من تكلفة هذه الأصول				
٥	تتحكم الشركة في الأصول غير الملموسة إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة منها، وتستطيع الحد من وصول الآخرين لهذه المنافع				
٦	تعترف الشركة بالإنفاق على رسوم التسجيل وتكاليف التصميم إذا ما تم شراؤها				
٧	تتبع الشركة تعليمات للفصل بين الأصول غير الملموسة المولدة بالداخل وبين تلك التي يتم شرائها من الخارج عند معالجتها محاسبياً				
٨	تعترف الشركة بالإنفاق على مرحلة البحث لمشروع داخلي على أنه مصروف عندما يتم تحمله ولكن لا تعترف بالأصول غير الملموسة الناتجة من مرحلة البحث				

					يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة باستثناء الأسماء التجارية و البيانات الإدارية وعناوين العملاء و البيانات المشابهة والمولدة داخليا	٩
					يتم تخصيص المبلغ القابل للاستهلاك لأصل غير ملموس على أساس منتظم على مدى أفضل تقدير لعمرها النافع	١٠
					يتم افتراض أن القيمة التخريدية للأصول غير الملموسة صفر إلا إذا كان هناك التزام من طرف ثالث لشراء هذه الموجودات في نهاية عمرها النافع	١١
					يتم تحديد القيمة القابلة للاستهلاك بعد خصم قيمته التخريدية	١٢
					يتم الإفصاح عن البيانات المالية لكل فئة من الموجودات غير الملموسة، وتميز بين الأصول غير الملموسة المولدة داخليا والموجودات غير الملموسة الأخرى	13
					يتم الإفصاح عن التكاليف والنفقات التي تدفعها الشركة خلال فترات التأسيس	١٤
					يتم الإفصاح عن تكلفة براءة الاختراع على المصروفات المدفوعة على عمليات الإشهار والتسجيل	15
					يتم إدراج الأصول غير الملموسة كمجموعة واحدة ضمن الأصول غير المتداولة في القوائم المالية للمساعدة بالإفصاح عنها بشكل مناسب	١٦
					يتم الإفصاح من خلال البيانات المالية عن إجمالي مبلغ الإنفاق على البحث و التطوير المعترف به كمصروف خلال الفترة	١٧
					يتم التمييز في المعالجة المحاسبية بين نفقات البحوث والتطوير وبين عمليات رسملة التعديلات والتحسينات على الأصول المستأجرة في حساب مستقل	18
					يتم التأكد من المنافع المستقبلية للمصروفات التي تم دفعها عند التأسيس ويتم معالجتها كمصروفات إيرادية	19
					يتم إظهار حق الامتياز وحقوق النشر والتأليف للغير في القوائم المالية	20

المتغير التابع: جودة المعلومات المحاسبية (الخصائص الأساسية)

ت	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	أوافق بدرجة متوسطة	لا أوافق إطلاقاً
الملاءمة					
21	توفر المعلومات المحاسبية التي تستخدم في صناعة القرارات				
22	المعلومات المحاسبية مفيدة و تلبى حاجات مستخدميها				
23	المعلومات المحاسبية قادرة على التنبؤ المستقبلي				
24	المعلومات المحاسبية تساعد في معرفة الانحرافات و أسبابها و من ثم معالجتها				
25	المعلومات المحاسبية تقدم تغذية عكسية عن الأعمال التاريخية التي تساعد على تأكيد أو تصحيح التوقعات الأولية التي تستخدم للمساعدة في توقع النتائج المستقبلية				
26	وصول المعلومات لمتخذي القرارات في الوقت المناسب				
الموثوقية					
27	تحقيق الأمانة والصدق في المعلومات المحاسبية				
28	المعلومات المحاسبية تتصف بخاصية الصدق في التعبير عن الظواهر المراد التقرير عنها				
29	المعلومات المحاسبية كاملة و تشمل كل الأحداث الاقتصادية دون حذف حتى لا تصبح مضللة				
30	المعلومات المحاسبية قابلة للإثبات وبشكل يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدمي هذه المعلومات				
31	احتواء المعلومات المحاسبية على المعلومات صادقة ومحايدة وخالية من التحيز				
32	يتم تقديم المعلومات المناسبة وذات العلاقة بالأهداف التي أنتجت من أجلها				

المتغير التابع: جودة المعلومات المحاسبية (الخصائص الثانوية)

ت	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	أوافق بدرجة متوسطة	لا أوافق	لا إطلاقاً
الثبات والاتساق						
٣٣	المعلومات المحاسبية تعرض بشكل متسق وغير منقوص					
٣٤	المعلومات المحاسبية قادرة على التحقق والتثبت والاعتماد عليها					
٣٥	التقليل من فرص ارتكاب الخطأ والغش في البيانات المحاسبية المقدمة					
٣٦	تحسين قدرة المعلومات المحاسبية على توفير المعلومات الكافية والمناسبة لاتخاذ القرارات					
٣٧	رفع كفاءة المعلومات المحاسبية لخدمة مستخدميها					
٣٨	زيادة الاستفادة منها إذا كانت واضحة ومفهومة					
٣٩	زيادة منفعة المعلومات المحاسبية المالية لمستخدميها					
قابلية المقارنة						
٤٠	إمكانية إجراء المقارنة بين المعلومات المحاسبية لعدة فترات لنفس الشركة					
٤١	إمكانية إجراء المقارنة بين المعلومات المحاسبية لعدة شركات مماثلة					
٤٢	تحديد قيمة البنود التي تشملها القوائم المالية بنسبتها إلى حقوق أصحاب رأس المال					
٤٣	احتواء المعلومات المحاسبية قدرة على تقديم معلومات تسهل من عملية الدراسة والتحليل والتنبؤ					
٤٤	تحديد إجمالي المجموعة التي يقع فيها البند كمجموعة الأصول المتداولة، أو مجموعة الخصوم طويلة الأجل					
٤٥	بيان أوجه التشابه والاختلاف بين أداء الشركة وبين الشركات المماثلة لها في السوق					

انتهت الاستبانة
شاكراً لكم تعاونكم

الملحق رقم (٢)

أسماء محكمي استبانة الدراسة

التسلسل	الاسم	الجامعة
1	د. عودة احمد بني احمد - استاذ مشارك	جامعة ال البيت
2	د. نوفان حامد العليمات - استاذ مشارك	جامعة ال البيت
3	د. طارق المبيضين - استاذ مشارك	جامعة الزرقاء
٤	د. محمد مفلح الحذب - استاذ مساعد	جامعة ال البيت
٥	د. محمد ناصر المشاقبة - استاذ مساعد	جامعة ال البيت
٦	د. فؤاد الفسفوس - استاذ مساعد	جامعة الزرقاء
٧	د. وليد المساعدة - استاذ مساعد	الجامعة الهاشمية
٨	د. صقر الطاهات - استاذ مساعد	جامعة ال البيت
٩	د. فادي شهاب الشيباب - استاذ مساعد	الجامعة الهاشمية
١٠	د. محمد الحايك - استاذ مساعد	جامعة ال البيت

ملحق رقم (٣)

(مجتمع الدراسة)

التسلسل	اسم الشركة
١	الأردنية لتجهيز و تسويق الدواجن
٢	العامة للتعيين
٣	الصناعية التجارية الزراعية
٤	الألبان الأردنية
٥	الوطنية لصناعة الصلب
٦	دار الدواء للتنمية و الاستثمار
٧	العربية لصناعة الألمنيوم
٨	الاستثمارات العامة
٩	المركز العربي للصناعات الدوائية و الكيمائية
١٠	مصانع الإسمنت الأردنية
١١	القرية للصناعات الغذائية و الزيوت النباتية
١٢	مصانع الورق و الكرتون الأردنية
١٣	الأردنية لصناعة الأنابيب
١٤	الشرق الأوسط للكابلات المتخصصة
١٥	العربية للصناعات الكهربائية
١٦	حديد الأردن
١٧	الوطنية لصناعة الكوابل و الأسلاك الكهربائية
١٨	الزي لصناعة الألبسة الجاهزة
١٩	الوطنية لصناعة الكلورين
٢٠	الباطون الجاهز و التوريدات الانشائية

٢١	اللؤلؤة لصناعة التبغ و السجائر
٢٢	المتكاملة للمشاريع المتعددة
٢٣	دار الغذاء
٢٤	العربية لصناعة المواسير المعدنية
٢٥	المصانع العربية الدولية للأغذية و الاستثمار
٢٦	العالمية الحديثة لصناعة الزيوت النباتية
٢٧	الموارد الصناعية الأردنية
٢٨	الاقبال للطباعة و التغليف
٢٩	مغنيسيا الأردن
٣٠	الأردنية لإنتاج الأدوية
٣١	الصالحية للاستثمار و التطوير العقاري
٣٢	القدس للصناعات الخرسانية
٣٣	الحياة للصناعات الدوائية
٣٤	الدولية لصناعات السيليكا
٣٥	العربية لصناعة المبيدات و الأدوية البيطرية
٣٦	مصانع الكابلات المتحدة
٣٧	الصناعات البتروكيماوية الوسيطة
٣٨	اتحاد النساجون العرب
٣٩	اسمنت الشمالية
٤٠	رخام الأردن
٤١	أساس الصناعة الخرسانية
٤٢	الألبسة الأردنية
٤٣	مصفاة البترول الأردنية

٤٤	سنيورة للصناعات الغذائية
٤٥	المتحدة لصناعة الحديد و الصلب
٤٦	سبأ لصناعة المعادن
٤٧	فيلادلفيا لصناعة الأدوية
٤٨	الترافرتين
٤٩	مصانع الأجواخ الأردنية
٥٠	الوطنية للدواجن