

The Islamic University–Gaza
Research and Postgraduate Affairs
Faculty of Commerce
Master of Accounting



الجامعة الإسلامية – غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات
المدرجة في بورصة فلسطين

Disclosure of Intangible Assets in the Financial Reporting of Palestinian Listed Companies

إعدادُ الباحثِ

سائد محمود كشكو

إشرافُ

الأستاذ الدكتور

سالم عبد الله حلس

قُدِّمَ هَذَا البَحْثُ إِسْتِكْمَالاً لِمَتَطَلِبَاتِ الحُصُولِ عَلَى دَرَجَةِ المَاجِسْتِرِ
فِي المَحَاسِبَةِ وَالمَوِيلِ بِكُلِّيَةِ التِجَارَةِ فِي الجَامِعَةِ الإِسْلَامِيَّةِ بِغَزَّةِ

يوليو/2016م – شوال/1437هـ

إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات

المدرجة في بورصة فلسطين

Disclosure of Intangible Assets in the Financial Reporting of Palestinian Listed Companies

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل الآخرين لنيل درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

I understand the nature of plagiarism, and I am aware of the University's policy on this.

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted by others elsewhere for any other degree or qualification.

Student's name:	سائد محمود هاشم كشكو	اسم الطالب:
Signature:		التوقيع:
Date:	2016/07/21م	التاريخ:

ملخص الدراسة

مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين، ودور الإفصاح عن تلك الأصول في خدمة مستخدمي تلك التقارير، والتعرف على المعايير الدولية الخاصة بمعالجة الأصول غير الملموسة ومنها المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة"، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) الخاص بإندماج الأعمال.

لتحقيق أهداف الدراسة تم الإستناد إلى أسلوب رئيسي في الدراسة وهو أسلوب تحليل المحتوى للقوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين وعددها (49) شركة والتي تمثل مجتمع الدراسة، موزعة على 5 قطاعات رئيسية هي (البنوك والخدمات المالية - التأمين - الصناعة - الخدمات - الاستثمار)، وأما عينة الدراسة فتمثلت في (21) شركة أفصحت عن الأصول غير الملموسة، أما وحدة التحليل فتمثلت في عدد (105) من التقارير المالية المنشورة للشركات عن السنوات من 2010 وحتى 2014.

ومن أهم نتائج الدراسة أن الأصول غير الملموسة ظهرت في 4 قطاعات رئيسية في البورصة وهي (البنوك - الخدمات - الاستثمار - الصناعة)، ولم تظهر في قطاع التأمين.

كما توصلت الدراسة إلى أن غالبية الشركات المدرجة في البورصة أفصحت بشكل كافي وبقوائم مستقلة عن أصولها غير الملموسة كما في شركات قطاع البنوك والخدمات المالية وشركات قطاع الخدمات، واكتفى البعض الآخر بالإشارة إليها في سياق القوائم المالية فقط كما في شركات قطاع الاستثمار. كما توصلت الدراسة إلى أن جميع الشركات المدرجة في البورصة اعتمدت في المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة على المعيار المحاسبي الدولي رقم (38)، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) كما تم الإفصاح عن ذلك في جانب الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

وفي ضوء نتائج الدراسة، خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة إهتمام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بالإفصاح عن أصولها غير الملموسة ضمن القوائم المالية بشكل مفصل ومستقل بحيث لا يمكن تضليل مستخدمي تلك القوائم من مساهمين ومستثمرين وغيرهم. كذلك أوصت الدراسة إدارة البورصة ببحث الشركات المدرجة بمتطلبات الإفصاح داخل البورصة ومن أهمها (التقارير المالية السنوية - الإيضاحات المرفقة بالقوائم).

Abstract

The Disclosure of Intangible Assets in the Financial Reports of Companies Listed on Palestine Stock Exchange.

This study aims at identifying the degree of the disclosure of intangible assets in the financial reports of companies listed on Palestine stock exchange. It also aims at the role of disclosing these assets in serving the users of such financial reports. It also aims at identifying the international standards for treatment of intangible assets, including the International Accounting Standard No. (38) "Intangible assets", the international standard for financial reporting No. 3 relevant business merger.

To achieve the above objectives, the study relied on the key method of analyzing the content of the financial statements of companies listed on Palestine Stock Exchange whose number (49) companies which represent the study population, spread over five main sectors (banking and financial services - insurance - Industry - Services - Investment). The sample of the study consisted of the (21) companies disclosed its intangible assets. The unit of analysis consisted of analyzing 105 of published financial reports for companies from 2010 to 2014.

Among the most important findings of this study is that the intangible assets appeared in four key sectors in the stock market, namely, (Banks - Services - Investment-Industry), and did not appear in the insurance sector.

The study also showed that the majority of listed companies adequately disclosed its intangible assets in independent financial statements such as in banks and financial services companies and the service sector companies. Other companies referred to intangible assets in the context of the financial statements like those companies working in the investment sector. The study also found that all listed companies in Palestine stock market adopted the International Accounting Standard No. (38) and the international standard for financial reporting number (3) for the accounting treatment of intangible assets. These assets were disclosed in attachments of the financial statements.

In light of the findings of the study, the study suggested a set of recommendations including the need for increasing the interest of the listed companies on the Palestine Stock Exchange to disclose their Intangible assets within the financial statements in details and independently so as not to mislead users of those lists such as shareholders and investors. The study also recommended the management of Palestine Stock Exchange to encourage the listed companies to disclose in the market's disclosure requirements such as (annual financial reports – attachments to financial statements).

قال تعالى:

” يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ
وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ
بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ”

صدق الله والعظيم

[المجادلة: 11]

الإهداء

إنه لا يسعني في هذا المقام إلا أن أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع:

- إلى الوالدين الكريمين اللذين رباني على الفضيلة والأخلاق الحميدة، حفظهما الله ورعاهما.
- إلى من قاسمتني تعب هذا العمل رقيقة دربي "زوجتي العزيزة".
- إلى أبنائي مهجة قلبي "طارق، جنى، منى".
- إلى إخواني وأخواتي سندي وعوني في الحياة.
- إلى كل من ساعدني، وساهم في إنجاز هذا العمل.

شكر وتقدير

ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت عليّ بإتمام هذه الدراسة، وعلى ما مننت به عليّ من توفيق وسداد، وعلى ما منحتني إياه من قدرة على تخطي الصعاب وتذليل العقبات.

يسعدني أن أتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير والعرفان لمن قدم لي يد المساعدة في إنجاز هذا العمل المتواضع، وأخص بالذكر:

مشرفي الأستاذ الدكتور سالم عبد الله حلس على إشرافه المتواصل على هذه الرسالة وتوجيهاته القيمة التي ساهمت في إنجاز هذا العمل.

كما أتوجه بالشكر الموصول إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على مناقشتهم هذه الرسالة وإبدائهم ملاحظاتهم القيمة وتوجيهاتهم الطيبة وهم:

الأستاذ الدكتور/ حمدي شحدة زعرب

الدكتور/ صبري ماهر مشتهي

وكذلك الشكر الموصول إلى الدكتور/ بهاء الدين أحمد العريني رئيس قسم المال والأعمال بالكلية الجامعية للعلوم التطبيقية على إرشاده لي وإضافاته القيمة على الدراسة.

كما أتقدم بوسع الشكر والتقدير لجامعتنا الغراء الجامعة الإسلامية حفظها الله من كل مكروه التي كانت ومازالت محضناً للعلم والعلماء، وذلك لما وفرته من الكتب والمراجع التي كانت عوناً لي في إنجاز هذه الدراسة.

كما أتقدم بالشكر إلى كل من شجعني، وشد أزري وساهم معي في إنجاز هذه الدراسة ولو بكلمة، شكراً للجميع وجزاكم الله عني كل خير.

قائمة المحتويات:

ب	إقرار
ت	ملخص الدراسة
ث	Abstract
ح	الإهداء
خ	شكر وتقدير
د	قائمة المحتويات:
ر	فهرس الجداول:
ز	فهرس الأشكال:
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
2	1.1: مقدمة
3	1.2: مشكلة الدراسة
4	1.3: أهداف الدراسة
4	1.4: أهمية الدراسة
5	1.5: منهجية الدراسة
5	1.6: مجتمع وعينة الدراسة
5	1.7: حدود الدراسة
6	1.8: الدراسات السابقة
6	1.8.1: الدراسات العربية
12	1.8.2: الدراسات الأجنبية
18	1.8.3: التعليق على الدراسات السابقة
19	الفصل الثاني: الأصول غير الملموسة: القياس والمعالجة المحاسبية
20	2.1: مقدمة
20	2.2: مفهوم الأصول غير الملموسة
21	2.3: خصائص الأصول غير الملموسة
21	2.4: أنواع الأصول غير الملموسة
22	2.5: تحديد تكلفة الأصول غير الملموسة
24	2.6: الشهرة (شهرة الشركة) Goodwill
24	2.6.1: طبيعة ومفهوم الشهرة
25	2.6.2: تحديد تكلفة أو قيمة الشهرة
26	2.6.3: طرق تقدير الشهرة
27	2.6.4: إطفاء الشهرة
27	2.6.5: تدني الشهرة

27	2.6.6: المعالجة المحاسبية للشهرة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية
29	2.7: القياس المحاسبي
29	2.7.1: مفهوم القياس المحاسبي
30	2.7.2: معايير القياس المحاسبي
32	2.7.3: أساليب القياس المحاسبي
33	2.7.4: القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة
34	2.7.5: قياس تكلفة الأصول غير الملموسة
36	2.8: التخلص من الأصول غير الملموسة
38	الفصل الثالث: الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة
39	3.1: مقدمة
39	3.2: مفهوم الإفصاح المحاسبي
40	3.3: أنواع الإفصاح المحاسبي
42	3.4: أساليب وطرق الإفصاح المحاسبي
43	3.5: أهمية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية
45	3.6: الإفصاح عن الأصول غير الملموسة
46	3.6.1: أساليب الإفصاح عن الأصول غير الملموسة
47	3.7: أثر الإفصاح عن الأصول غير الملموسة على أحكام وقرارات المستثمرين
47	3.8: متطلبات الإفصاح عن الأصول غير الملموسة
49	الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية
50	4.1: مقدمة
50	4.2: نبذة عن بورصة فلسطين
51	4.3: الشركات المدرجة في بورصة فلسطين
54	4.4: الدراسة والتحليل
77	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات
78	5.1: النتائج
80	5.2: التوصيات
81	المصادر والمراجع
82	أولاً: المراجع العربية
86	ثانياً: المراجع الأجنبية

فهرس الجداول:

- جدول (2.1): أساليب تحديد تكلفة الأصول غير الملموسة 23
- جدول (4.1): الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وذلك حسب القطاعات 51
- جدول (4.2): نسب توزيع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين حسب القطاعات..... 53
- جدول (4.3): تصنيف الشركات المدرجة في بورصة فلسطين حسب وجود الأصول غير الملموسة أم لا... 55
- جدول (4.4): يوضح عدد الشركات المدرجة في العينة موزعة على قطاعات البورصة..... 57
- جدول (4.5): يوضح نسبة الأصول غير الملموسة من إجمالي أصول الشركات المدرجة في البورصة للسنوات من 2010-2014..... 59
- جدول (4.6): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع البنوك والخدمات المالية من عام 2010 - 2014 (المبالغ بالدولار الأمريكي) 61
- جدول (4.7): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الصناعة من عام 2010 - 2014 (المبالغ بالدولار الأمريكي) 63
- جدول (4.8): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الخدمات لعام 2010 (المبالغ بالدولار الأمريكي) 64
- جدول (4.9): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الخدمات لعام 2011 (المبالغ بالدولار الأمريكي) 66
- جدول (4.10): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الخدمات لعام 2012 (المبالغ بالدولار الأمريكي) 68
- جدول (4.11): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الخدمات لعام 2013 (المبالغ بالدولار الأمريكي) 69
- جدول (4.12): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الخدمات لعام 2014 (المبالغ بالدولار الأمريكي) 70
- جدول (4.13): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الاستثمار لعام 2010 (المبالغ بالدولار الأمريكي) 71
- جدول (4.14): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الاستثمار لعام 2011 (المبالغ بالدولار الأمريكي) 73
- جدول (4.15): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الاستثمار لعام 2012 (المبالغ بالدولار الأمريكي) 74
- جدول (4.16): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الاستثمار لعام 2013 (المبالغ بالدولار الأمريكي) 75
- جدول (4.17): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الاستثمار لعام 2014 (المبالغ بالدولار الأمريكي) 76

فهرس الأشكال:

شكل (2.1): تصنيف الأصول غير الملموسة.....22

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

1.1: مقدمة

شهدت بيئة الأعمال الحديثة الكثير من التحولات خلال عقد التسعينيات من القرن الماضي تمثل أبرزها في تزايد أهمية العناصر غير الملموسة المتمثلة في المعرفة والتكنولوجيا ومهارات الأفراد وغيرها من العوامل التي أصبحت المصدر الأساسي لتحقيق الثروة والدخل وتعزيز ما تمتلكه منشآت الأعمال من ميزات تنافسية تساعدها على البقاء والنمو، وقد صاحب ذلك ارتفاع القيمة السوقية لمنشآت الأعمال بصورة تفوق أضعاف قيمتها الدفترية وخاصة في القطاعات كثيفة المعرفة والتكنولوجيا مثل الإتصالات والأدوية والبرمجيات، ويرجع ذلك إلى قصور النموذج المحاسبي الحالي في معالجته للعناصر غير الملموسة، حيث لا يتم الاعتراف بها كأصول إلا في حالة شرائها من الغير، الأمر الذي أفقد القوائم المالية الكثير من ملاءمتها وقابليتها للمقارنة (مسواك، 2012م).

تعتبر الأصول غير الملموسة هي أحد العوامل المساهمة في تحديد التفاوت بين قيمة الشركة حسب السجلات المحاسبية الخاصة بها، وقيمة الشركة حسب قيمتها السوقية، ومع أخذ ذلك الجدل في الاعتبار من الضروري أن نفهم الطبيعة الحقيقية للأصول غير الملموسة من وجهة نظر المحاسبين.

تعد الأصول غير الملموسة مهمة بالنسبة للعديد من المنشآت في أغلب القطاعات الصناعية مثل براءات الاختراع، والشهرة، وقطاعات الخدمات مثل أعمال تطوير برامج الحاسب الآلي وتتكون هذه الأصول من نوعين: يشمل النوع الأول الأصول التي يمكن تمييزها بشكل مستقل مثل حقوق الطبع وغيرها. أما النوع الثاني فيمثل تلك الأصول التي لا يمكن تمييزها عن المنشأة ولا عن بعضها ولا حتى الأصول الأخرى مثل خبرات ومهارات الموظفين وخدمات البيع والكفاءة الإدارية، وقد شجعت أهمية هذا النوع من الأصول العديد من الجهات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة في كافة الأقطار مثل (مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، ومجلس معايير المراجعة، ولجنة معايير المحاسبة الدولية) على وضع معايير تتناول بالتحديد المواضيع المتعلقة بالأصول غير الملموسة، غير أن طبيعة تلك الأصول تتضمن بعض المشاكل بالنسبة للمحاسبين الذين يسعون لتمثيل عادل لجميع الأصول بالقوائم المالية، وتتمثل هذه المشاكل في كيفية قياس هذه الأصول، والإفصاح عنها في القوائم المالية (بيت كوم، 2013م).

أما في بيئة الأعمال الفلسطينية فنسبة الأصول غير الملموسة مقارنة مع إجمالي أصول الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تعد ذات أهمية لأن يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية المنشورة، وخصوصاً أن هذه الأصول شكلت في بعض القطاعات أكثر من 50% من إجمالي الأصول الكلية كقطاع الخدمات مثلاً.

تكمن أهمية الإفصاح في التقارير المالية السنوية المنشورة للشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين فيما يجب أن تتضمنه هذه التقارير من إفصاح كافي حول أصولها المالية بما فيها الأصول غير الملموسة وذلك حسب متطلبات البورصة والتي يجب أن تلتزم بها كل شركة مدرجة وهي الإفصاح عن الأمور الجوهرية للشركات بشكل يومي، بالإضافة إلى الإفصاح عن التقارير المالية السنوية مع الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

1.2: مشكلة الدراسة

هناك الكثير من الدراسات التي تناولت الإفصاح عن الأصول غير الملموسة، ومنها ما توفر داخل هذه الدراسة في جانب الدراسات السابقة. وبالتالي هناك اهتمام كبير لدى الشركات المختلفة سواءً كانت عربية أو أجنبية في ضرورة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة ضمن تقاريرها المالية لما لهذه الأصول من أهمية وتأثير على متخذي القرارات من المساهمين والمستثمرين. كما أن تطبيق معايير الإبلاغ المالي في تلك الشركات يعد أمراً ضرورياً للوصول إلى معلومات تساعد متخذي القرار على فهم طبيعة الأعمال، لذلك من الضرورة الإلتزام بما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) فيما يتعلق بالإفصاح عن الأصول غير الملموسة بأنه يجب الإفصاح عن تفاصيل كل فئة من الأصول غير الملموسة بشكل مستقل، مع التمييز بين الأصول المولدة داخلياً وغيرها من الأصول.

مما سبق ولأن قيمة الأصول غير الملموسة في الشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين ذات أهمية بحيث تساهم في تحديد ربحية تلك الشركات. لذلك جاءت مشكلة هذه الدراسة والتي يمكن صياغتها في السؤال الرئيسي التالي "ما مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين؟"، ومن هذا السؤال تتمثل مشكلة الدراسة في الإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية السنوية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟

2- ما مدى التزام الشركات الفلسطينية المدرجة بالبورصة بمعايير الإبلاغ المالي في الإفصاح عن الأصول غير الملموسة؟

1.3: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

1- معرفة مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

2- بيان مدى التزام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بمعايير الإبلاغ المالي المتعلقة بالأصول غير الملموسة.

3- التعرف على الطبيعة الاقتصادية والمالية للأصول غير الملموسة وأنواعها، ومدى علاقتها بمتخذي قرارات الإستثمار والإلتزام.

4- التعرف على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) الخاص بإندماج الأعمال.

5- التعرف على دور الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في خدمة مستخدمي التقارير المالية.

1.4: أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في كلاً من:

• أهمية علمية:

تكمن أهمية الدراسة العلمية في الآتي:

1- أهمية الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات.

2- أهمية إختيار نوع الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية.

• أهمية عملية:

أما أهمية الدراسة العملية أو التطبيقية فتكتسبها من خلال الآتي:

1- الأصول غير الملموسة كقيمة لها أهمية نسبية و تأثير كبير في التقارير المالية.

- 2- أهمية معايير الإبلاغ المالي على تحسين جودة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة.
- 3- الاهتمام المتزايد من قبل المستثمرين ومستخدمي التقارير المالية للإفصاح عن كل الأحداث والمعلومات التي تؤثر على قراراتهم ومن بينها الأصول غير الملموسة.
- 4- اهتمام الشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين في تطبيق معالجة بنود الأصول غير الملموسة والإفصاح عنها في القوائم المالية بما يتماشى مع معايير الإبلاغ المالي.

1.5: منهجية الدراسة

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

1.6: مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين والبالغ عددها (49) شركة بتاريخ 31/05/2016، وأما عينة الدراسة فتمثلت في عدد (21) شركة أفصحت عن الأصول غير الملموسة ضمن تقاريرها المالية، بينما وحدة التحليل فتمثلت في عدد (105) تقرير من التقارير المالية المنشورة للشركات عن السنوات من 2010-2014.

1.7: حدود الدراسة

- الحد المكاني: الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
- الحد الزمني: التقارير السنوية من 2010 إلى 2014.

1.8: الدراسات السابقة

تبين خلال المسح المكتبي المبدئي للمراجع والدراسات السابقة، أن هناك قلة في الدراسات التي تناولت موضوع الإفصاح عن الأصول غير الملموسة على المستوى العربي، وأن بعضها توفر على المستوى الأجنبي.

لقد استندت الدراسة إلى بعض الدراسات السابقة منها:

1.8.1: الدراسات العربية

1- دراسة (عثمان، 2015م) بعنوان " دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة: دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية".

هدفت الدراسة أولاً: إلى محاولة معالجة أوجه القصور في نماذج القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة. ثانياً: دراسة مشكلات القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة في ضوء الأطر الفكرية للمحاسبة المالية والمعايير المحاسبية. ثالثاً: دراسة تقييم معايير المحاسبة الدولية التي تعمل على تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة.

اعتمدت الدراسة على العينة القصدية الغرضية الحكيمة بإختيار (6) شركات من أفضل الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية يتوقع أن تكون قادرة على تقديم المعلومات وتحليل تقاريرها المالية للسنوات من 2011-2013.

من أهم نتائج الدراسة أن عدم توافر الدليل الموضوعي القابل للتحقق لبند محدد يؤدي إلى صعوبة الإعتراف والقياس عنه كأصل غير ملموس بالرغم من توافر خصائص الأصول غير الملموسة في هذا البند وأنه يتم الإعتراف بقيمة تكاليف التراخيص والإمتيازات ويفصح عنها إذا دفعت عنها مبالغ كبيرة نسبياً، بينما لا يتم الإعتراف بهذا البند كأصل غير ملموس إذا كان مرتبط بالحق المطلق في تسويق منتج أو خدمة معينة في حدود منطقة جغرافية معينة.

وأوصت الدراسة بأن لا يتم الإعتراف بالبند المحدد كأصل غير ملموس إلا بعد توافر الخصائص الخاصة بالأصول غير الملموسة فيه أولاً، ثم إمكانية توافر الدليل والتحقق الموضوعي فيه ثانياً، وأن يتم قياس قيمة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً كشهرة المحل والعلامات التجارية مبدئياً بالفرق بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية لها.

2-دراسة (عبدالقوي،2014م) بعنوان: 'طرق قياس الأصول غير الملموسة في ظل الاقتصاد الجديد'.

هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى تناول طرق قياس الأصول غير الملموسة في ظل الإقتصاد الجديد وتحديد ملاءمتها لطبيعة هذه الأصول.

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي في إعداد الإطار النظري وصياغة مشكلة وفروض الدراسة، ومن هذا المنطلق فقد اقتصرت الدراسة على تناول الأصول غير الملموسة المطورة داخلياً وبالتحديد (رأس المال الفكري) فقط دون الحديث عن الأصول غير الملموسة المشتراة نظراً لزيادة المشكلات المترتبة على الأصول غير الملموسة المطورة داخلياً ولأنها تعد أكثر النقاط الخلافية في الأصول غير الملموسة. وكذلك طرق قياس الأصول غير الملموسة والإفصاح عنها في القوائم المالية.

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أولاً: إن القوائم المالية بشكلها الحالي لا تعبر عن الواقع الاقتصادي للمنشآت حيث إن الأصول غير الملموسة تمثل أكثر من 75% من قيمة المنشآت في ظل الإقتصاد الجديد ولا يتم الاعتراف بها في هذه القوائم.ثانياً: إن الشهرة لا تعدو إلا أن تكون استثناء من عدم الاعتراف بالأصول غير الملموسة المطورة داخلياً في حالة استثنائية إلا وهي البيع أو الدمج تنشأ نتيجة تشدد المعايير في الاعتراف بالأصول غير الملموسة المطورة داخلياً. ثالثاً: إن نص مجلس معايير المحاسبة الأمريكية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على أن القياس بالقيمة العادلة وفقاً لمدخل الدخل سيكون من ضمن القياسات المناسبة لقياس الأصول غير الملموسة قد يكون بمثابة بدء التوجه إلى تقدير هذه الأصول بقيمتها المتوقعة. رابعاً: إن الإفصاح عن الأصول غير الملموسة له أثر كبير في مساعدة مستخدمي التقارير المالية على تقدير قيمة المنشأة.

3-دراسة (طعيمة،2013م) بعنوان "نموذج مقترح للتقرير والإفصاح الإختياري عن الأصول غير الملموسة في الشركات المصرية".

هدفت الدراسة إلى أولاً: تطوير وتحسين طرق التقرير والإفصاح الإختياري عن الأصول غير الملموسة بعمل إطار مقترح للإفصاح الإختياري عن هذه الأصول يعتمد على مؤشر لسلسلة القيمة بالتكامل مع خريطة خلق القيمة. ثانياً: دراسة وفحص العوامل التي تؤثر على الإفصاح الإختياري بهدف اقتراح نموذج يفيد في توفير معلومات ذات درجة من الموثوقية والملاءمة

ويمكن الاعتماد عليها في المقارنة بين الشركات المتشابهة في نوع النشاط وبذلك تتوفر معلومات للمستثمرين والمقرضين تفيدهم في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالاستثمار والائتمان. تمثل مجتمع الدراسة في المديرين الماليين والمستخدمين للمعلومات المنشورة في القوائم والتقارير المالية، كما اشتملت عينة الدراسة على (15) شركة كبيرة الحجم مدرجة في بورصة مصر للأوراق المالية تعمل في مجالات كثيفة المعرفة مثل (الأدوية والصناعات الهندسية الإلكترونية - النقل-المشروبات الغازية).

من النتائج التي توصلت إليها الدراسة أولاً: أنه تم الإتفاق على الإفصاح الإختياري عن الأصول غير الملموسة باستخدام لوحدة قياس سلسلة القيمة. ثانياً: أن العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح الإختياري عن الأصول غير الملموسة هي حجم الشركة، نوع الصناعة، عمر الشركة، تركيز الملكية، حكومة الشركات والتسجيل في المؤشر المصري لمسئولية الشركات معدل السعر/القيمة الدفترية، التسجيل في بورصة أجنبية. ثالثاً: وجود علاقات إيجابية بين مستوى الإفصاح الإختياري الكلي وبين العوامل المتعلقة بخصائص الشركة.

من أهم التوصيات التي أوصت بها الدراسة أولاً: ضرورة تطوير بعض القواعد المحددة التي تتوافق على المستوى العالمي وتهتم بالمحاسبة والمراجعة عن رأس المال الفكري. ثانياً: الحاجة إلى معايير محاسبية ترتبط بتقييم هذه الأصول في القوائم المالية والتقرير عنها. ثالثاً: بالإضافة إلى الإفصاح الإختياري ضمن التقارير السنوية في جزء منفصل (إضافي) يمكن الإفصاح عبر مواقع الإنترنت كوسائل بديلة للتواصل مع المستثمرين على المستوى العالمي.

4- دراسة (التميمي والسعد، 2013م) بعنوان "الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً ومتطلبات الإبلاغ المالي عنها".

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً، وما تشكله من أهمية وتأثير على متخذي القرارات الإستثمارية فضلاً عن تقديم رؤية نقدية للمعالجة المحاسبية المقدمة من قبل المعايير المحاسبية التي تصدت لهذا النوع من الأصول غير الملموسة.

اعتمدت الدراسة على العينة القصدية بإختيار (3) من أكبر الشركات الأمريكية التي أفصحت عن الأصول غير الملموسة ضمن قوائمها المالية وهي: (Enron-IBM-Microsoft).

من النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أولاً: أن المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة تثير العديد من المشاكل، والتي تمثل نفقات البحث والتطوير ركنها الأساسي، حيث أنها تختلف

عن الأصول غير الملموسة المكتتاة التي تكون كلفتها واضحة وترسمل كأصل غير ملموس، في حين أن الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً لا تكتسب من خلال عملية تبادل أو صفقة بين طرفين، لأن الأمر لو كان كذلك لعد دليلاً واضحاً وموثوقاً به عن كلفة الأصل غير الملموس بل العكس إن الصفقة هنا تتسم بعدم الوضوح لأنها تكونت من خلال طرفٍ واحد. ثانياً: إن البحوث المحاسبية التي تناولت موضوع الإستثمار في الأصول غير الملموسة قد واجهت مأزقاً في كيفية التعامل معها، وذلك لغياب نظرية محاسبية شاملة يمكن أن تستند إليها هذه البحوث. ومن الأسباب الرئيسية لذلك هو عدم وجود طريقة واحدة وجامعة لقياس الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً بحيث تتجاوز القصور القائم في الإبلاغ، مما أدى إلى ظهور اتجاهات محافظاً في المحاسبة عن هذا النوع من الأصول.

وقد أوصت الدراسة بالعمل على وضع إطار محاسبي يكون من ضمن أولوياته تقديم طريقة موضوعية تكون موحدة قدر الإمكان لقياس الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً والإبلاغ عنها في الكشوف المالية، لما تحته هذه الأصول من أهمية كبرى في مستقبل الوحدات الاقتصادية.

5-دراسة (عبد القيوم،2010م) بعنوان " تقويم طرق القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة في المنشآت التجارية: دراسة عينة من المصارف السودانية".

هدفت الدراسة إلى أولاً: التعرف على الطبيعة الاقتصادية للأصول غير الملموسة ومدى علاقتها بمتخذي قرارات الإستثمار والإئتمان. ثانياً: إجراء دراسة تحليلية لأسس القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة في الفكر المحاسبي. ثالثاً: دراسة المعايير المحاسبية التي تعالج المشكلات الرئيسية للمحاسبة عن الأصول غير الملموسة.

إتبعت الدراسة المنهج التاريخي من خلال الرجوع للدراسات السابقة، والمنهج الإستنباطي للتعرف على أبعاد المشكلات المتعلقة بموضوع البحث، والمنهج الإستقرائي لإختبار فروض البحث، والمنهج الوصفي التحليلي من خلال أسلوب دراسة الحالة. وقد تمثلت عينة الدراسة في عينة المصارف السودانية، وهي جزء من مجتمع الدراسة التي تمثلت في المنشآت التجارية.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أولاً: عدم الثبات في إستخدام طرق القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة يجعل القوائم المالية مصدر شك من قبل مستخدمي القوائم المالية. ثانياً: إن معايير المحاسبة الدولية خالية من عرض نموذج مُحدد يسترشد به المحاسبون في مجال قياس الأصول غير الملموسة والتقرير عنها، ومن ثم فتحت المعايير المجال لإجتهد

الباحثين في مجال البحث عن أنسب النماذج التي يُمكن من خلالها إجراء عملية القياس والإفصاح الكافي عن الأصول غير الملموسة يزيد من درجة التأكد والمصادقية في القوائم المالية ويساعد المستثمرين في إتخاذ قراراتهم.

وأوصت الدراسة أولاً: ضرورة زيادة درجة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية بحيث يتضمن كل النواحي التي لها تأثير على المركز المالي ونتائج الأعمال. ثانياً: إيجاد طرق محددة وملزمة للقياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة وإستمرار المنشآت في إستخدام سياسة واحدة للقياس توالإفصاح عن الأصول غير الملموسة.

6- دراسة (خليفة، 2009م) بعنوان "إطار مقترح لقياس قيمة الأصول غير الملموسة الناتجة عن تغيير الشكل القانوني للشركات لأغراض المحاسبة الضريبية - دراسة تطبيقية".

هدفت الدراسة إلى أولاً: التعرف على الحالات المختلفة لتغيير الشكل القانوني للشركات ثانياً: بيان المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة الناتجة عن تغيير الشكل القانوني في ضوء معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة المصرية. ثالثاً: بيان المعالجة الضريبية للأصول غير الملموسة الناتجة عن تغيير الشكل القانوني في ضوء قانون الضرائب على الدخل رقم (91) لسنة 2005.

اعتمدت الدراسة على أسلوب دراسة الحالة بأخذ شركة واحدة من الشركات المدرجة في بورصة مصر للأوراق المالية كعينة الدراسة (حالة تطبيقية) والتي تم تغيير الشكل القانوني لها. من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أولاً: تلجأ بعض الشركات إلى تغيير الشكل القانوني لها حتى تستطيع إعادة تقييم الأصول وذلك تطبيقاً لنص المعيار المحاسبي المصري رقم (10) الأصول الثابتة وإهلاكها. ثانياً: لا يسمح بإستهلاك الشهرة التي تنشأ نتيجة تغيير الشكل القانوني للشركة من وجهة النظر المحاسبية وفقاً للمعايير المحاسبية المصرية والدولية ثالثاً: يسمح بإستهلاك الشهرة من وجهة النظر الضريبية بنسبة 10% من قيمتها طبقاً لنص المادة (25) من قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005. رابعاً: يسمح للشركة من وجهة النظر الضريبية بخضم الإطفاء الضريبي للشهرة أو خسارة تدني قيمة الشهرة أيهما أكبر مما يترتب عليه نقص في الوعاء الضريبي وربما يتم تحويله إلى خسارة.

ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة أولاً: تقترح الدراسة بتعديل نص المادة (25) من قانون الضرائب على الدخل بحيث يسمح بإطفاء الأصول غير الملموسة فيما عدا الشهرة أو وضع أسس لكيفية قياس قيمة الشهرة بطريقة علمية بسيطة. ثانياً: ضرورة أن تتضمن معايير المحاسبة المصرية أسلوب يمكن به قياس قيمة الشهرة الناتجة عن تغيير الشكل القانوني

للشركات يعتمد على البيانات المنشورة من الشركات بدلاً من الفرق بين تكلفة الاستحواذ والقيمة العادلة لصافي الأصول. ثالثاً: مقترح باستخدام معدل العائد على الأصول في قياس قيمة الأصول غير الملموسة لسهولة تطبيقه على البيانات المنشورة من قبل الشركات.

7- دراسة (قاشي، 2008) بعنوان "المعالجة المحاسبية لرأس المال الفكري وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 38: الأصول غير الملموسة".

هدفت الدراسة إلى أولاً: معرفة مفهوم رأس المال الفكري ومكوناته ووضع هذا المفهوم على ميزان الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية. ثانياً: استكشاف أهم الطرق التي عالجت أو حاولت معالجة قياس وتقييم رأس المال الفكري. ثالثاً: شرح أسس ومعايير الإعراف ومعرفة طريقة قياس رأس المال الفكري وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "الأصول غير الملموسة".

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي وذلك باتباع الأسلوب الوصفي التحليلي لوصف ظاهرة رأس المال الفكري علمياً وتحليلها وفق ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية بخصوص رأس المال الفكري بالتركيز على المعالجة المحاسبية له.

من النتائج التي توصلت إليها الدراسة أولاً: هناك العديد من الطرق التي حاولت قياس رأس المال الفكري محاسبياً ومن أهمها طريقة العائد على الأصول ROA، طريقة القيمة السوقية والطريقة المعتمدة على بطاقة العلامات المتوازنة. ثانياً: صعوبة القياس والاعتراف برأس المال الفكري محاسبياً، لا تعني عدم وجود منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة.

ومن التوصيات التي توصلت إليها الدراسة أولاً: استخدام طريقة بطاقة العلامات المتوازنة كأسلوب لقياس رأس المال الفكري محاسبياً، من جهة وكذا استخدامها كأداة لتحسين وتطوير الأداء. ثانياً: في حالة صعوبة قياس رأس المال الفكري ننصح بالإفصاح عنه كبديل مؤقت للإعتراف به في التقرير السنوي.

8- دراسة (محمد، 2006م). بعنوان "تطوير القياس والتقرير المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في ظل اقتصاد المعرفة".

هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى تطوير متطلبات القياس والتقرير المحاسبي عن الأصول غير الملموسة الواردة في المعيار المصري رقم (23) "الأصول غير الملموسة". اعتمدت الدراسة على الأسلوبين الإستقرائي والاستنباطي معاً، كما أن الدراسة استهدفت عينات مستقلة من مجتمعي الدراسة والتي تمثلت في أعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية وكذلك المدراء الماليين في الشركات المصرية.

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أولاً: أن المعيار المحاسبي المصري رقم (23) "الأصول غير الملموسة" يحتاج إلى إدخال العديد من التعديلات حتى يساير النمو الكبير في الأصول غير الملموسة التي سادت اقتصاد المعرفة. ثانياً: هناك اتجاه قوي بين مجتمعي الدراسة (الأكاديميين، الممارسين الماليين) على تطبيق نفس معايير الاعتراف والقياس التقليدية على الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والمشتراه. ثالثاً: هناك اتجاه قوي بين مجتمعي الدراسة على تطوير معايير الاعتراف والقياس المحاسبي عن الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والمكونة داخلياً، والأصول غير الملموسة غير القابلة للتحديد. ومن ثم لا يوجد تأكيد لتطبيق نفس معايير الاعتراف والقياس التقليدية على هاتين المجموعتين من الأصول غير الملموسة. رابعاً: هناك اتجاه في الرأي بين مجتمعي الدراسة على عرض الأصول غير الملموسة في الميزانية وفقاً لدرجة احتمال تدفق المنافع المستقبلية أو وفقاً لدرجة القابلية للتحديد. ومن التوصيات التي توصلت إليها الدراسة أولاً: تبني الباحثين مصطلح "الأصول غير الملموسة" عند مناقشة المحاسبة عن الموارد غير الملموسة في المنظمات. ثانياً: تبني المنظمات المهنية تبويب الأصول غير الملموسة إلى ثلاث مجموعات وهي: أصول غير ملموسة قابلة للتحديد ومشتراه، أصول غير ملموسة قابلة للتحديد ومكونة داخلياً، وأصول غير ملموسة غير قابلة للتحديد بمفردها، وذلك لتسهيل وضع وتطوير معايير المحاسبة عنها. ثالثاً: سرعة تعديل معيار المحاسبة المصري رقم (23) "الأصول غير الملموسة" في ضوء نتائج البحث ليواكب النمو المتزايد للأصول غير الملموسة والتحول الإقتصادي السريع نحو المعرفة.

1.8.2: الدراسات الأجنبية

1- دراسة (Chung et al,2013) بعنوان " A New Model on Intangible Assets Valuation " (النموذج الجديد في تقييم الأصول غير الملموسة).

هدفت الدراسة إلى ضرورة إجراء مراجعة وتقييم لبعض نماذج التقييم الأكثر شيوعاً المستخدمة في تقييم الأصول غير الملموسة، وفي عملية المراجعة هذه يجب تسليط الضوء على مزايا وعيوب هذه النماذج، ومن ثم اقتراح نموذج تقييم الأصول غير الملموسة الذي من خلاله يمكن دمج نقاط القوة، والتغلب على نقاط الضعف في نموذج تقييم على أساس الدخل ونموذج تقييم على أساس التكلفة.

دراسة الحالة هذه قدمت لأغراض توضيحية، وبعد أن قامت هذه الدراسة بإستعراض شامل لعدد (8) نماذج لتقييم الأصول غير الملموسة، والتي منها نموذج التقييم القائم على أساس الدخل والتكلفة الذي قدم لتحسين أوجه القصور في نماذج التقييم القائمة.

خلصت الدراسة إلى نتيجة أن درجة الإعتماد على نماذج تقييم الأصول غير الملموسة المقترحة كبيرة، مما يعني أن النموذج المقترح هو نهجاً ممكناً لتقييم الأصول غير الملموسة.

وأوصت الدراسة بضرورة إستخدام نموذج التقييم القائم على أساس الدخل والتكلفة في عملية تقييم الأصول غير الملموسة.

2- دراسة (Chander,2011) بعنوان "A study on intangible assets disclosure: An evidence from Indian companies" (الإفصاح عن الأصول غير الملموسة - الأدلة من الشركات الهندية).

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى إفصاح الشركات العاملة في الهند عن الأصول غير الملموسة في تقاريرها المالية المنشورة. وإستندت الدراسة على تحليل التقارير المالية لعدد 243 شركة مختارة من 500 شركة معتمدة بإستخدام تحليل المحتوى، لفحص مستوى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة.

من النتائج التي خلصت إليها الدراسة أولاً: أن رأس المال الخارجي من فئة الأصول غير الملموسة هو الأكثر إفصاحاً. ثانياً: أن الإفصاح عن الأصول غير الملموسة غير منظم وغير منهجي. ثالثاً: وجود نقص في الإطار المناسب للإفصاح عن الأصول غير الملموسة في المعلومات الواردة في التقارير السنوية.

أوصت الدراسة بأن هذه الدراسة ذات قيمة كبيرة لقطاع الشركات في الهند لإستكشاف مجالات الإفصاح عن الأصول غير الملموسة بحيث أنها يمكن أن توفر معلومات مفيدة وهامة لمستخدمي التقارير المالية.

3- دراسة (Cordazzo,2011) بعنوان "Discussion of Reporting intangible assets: Voluntary disclosure practices of top emerging market companies" (تقرير الأصول غير الملموسة: ممارسات الإفصاح الطوعية لأكبر شركات الأسواق الناشئة). هدفت الدراسة إلى البحث عن الشركات التي تفصح عن الأصول غير الملموسة بشكل طوعي في تقاريرها المالية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم تطبيق لائحة

سلسلة القيمة المقترحة لتحليل كيف يمكن لمجموعة من شركات الأسواق الناشئة أن توفر معلومات عن الأصول غير الملموسة.

حددت الدراسة 4 طرق مختلفة لقياس الأصول غير الملموسة عبر أربع فئات هي: طريقة رأس المال الفكري المباشر، طريقة القيمة السوقية، العائد على الأصول، طريقة وأسلوب بطاقة الأداء. أما سلسلة القيمة فتندرج تحت طريقة بطاقة النتائج التي يمكن أن تخلق صورة أشمل عن الأصول غير الملموسة للمؤسسة.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أولاً: أن هذه الدراسة صنعت مساهمة هامة في مجال موضوع البحث نظراً لحدثة تطبيق سلسلة القيمة، والتركيز على الشركات في الأسواق الناشئة ثانياً: أنه على الرغم من التحسينات من قبل واضعي المعايير في إصدار معايير محاسبية جديدة لتقييم الأصول غير الملموسة، إلا أن هناك فشل في المعلومات من التقارير المالية لا يزال موجود ومستمر.

ومن التوصيات التي توصلت إليها الدراسة هي أنه يمكن أن تركز البحوث المستقبلية على وصف كامل للمحتوي السياسي والإقتصادي لموضوع البحث.

**The Study on Measure Model for the " بعنوان (Huiyu,2010)-4
Generalized Intangible Asset Wastage of Hospital" دراسة على نموذج
القياس للهدر العام من الأصول غير الملموسة في المستشفى).**

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد نموذج القياس للهدر العام من الأصول غير الملموسة في المستشفى، وذلك من خلال أولاً: تحديد قياس القيمة، ومناقشة الهدر في المستشفى وثانياً: بتحليل جوهر الأصول غير الملموسة.

اعتمدت الدراسة على البحوث الإستطلاعية التي أجريت من قبل على نموذج قياس الهدر العام للأصول غير الملموسة في المستشفيات بشكل عام دون تحديد لبيئة محددة، والتي تتضمن فهم الكتاب والمؤلفين إلى جوهر وهدر الأصول غير الملموسة.

من النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أنها تعد مرجعية ذات أهمية كبيرة للمستشفى، وترقية لفكر إدارتها، وكذلك تدفع الاهتمام والعناية لحماية وزيادة الأصول غير الملموسة، وتعمل على تحسين مستوى الإدارة والخدمات. وكذلك وجود بعض القيود على النموذج تتمثل في أنه لا يعد مخرجات أخرى مثل البحوث العلمية واختيار القيمة العددية بشكل حدودي تفنقر إلى الإكتفاء وإظهار البيانات الإحصائية.

كما وأوصت الدراسة بالعمل على التحسين والكمال في موضوع البحث في دراسات مستقبلية.

5- دراسة (Qian, 2010) بعنوان "Research On Information Disclosure of Intangible assets for Software Enterprises" (البحث عن معلومات الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في شركات البرمجيات).

مع التطور السريع في تكنولوجيا المعلومات، تلعب الأصول غير الملموسة دور مهم بل أكثر أهمية في خلق القيمة في شركات البرمجيات. هدفت هذه الدراسة إلى تحسين الإفصاح عن المعلومات الجديدة لمساعدة شركات البرمجيات الصينية في تعزيز المعلومات الإدارية لديها. اعتمدت الدراسة في الممارسة العملية على تحليل التسلسل الهرمي لقياس رأس المال الفكري من خلال إختيار أصول غير ملموسة محددة، وإنشاء نموذج التحليل الهرمي لقياس قيمتها. وكذلك بتحليل وحساب كلاً من رأس مال المنظمات، رأس المال البشري، والعلاقة بين رأس المال. من النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه أولاً: يجب تحليل خصائص شركات البرمجيات خاصة في مجال تطوير واستخدام الأصول غير الملموسة. ثانياً: وضع اقتراحات الإفصاح عن الأصول غير الملموسة وفقاً لرأس مال المنظمات، رأس المال البشري، العلاقة بين رأس المال.

6- دراسة (Silva, 2009) بعنوان " Disclosure of Intangible Assets: an Empirical Study of Financial Corporations in the Iberian Peninsula" (الإفصاح عن الأصول غير الملموسة: دراسة تطبيقية على الشركات المالية في شبه الجزيرة الأيبيرية).

هدفت الدراسة إلى: أولاً: تحليل إلى أي مدى يتم الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في الحسابات الموحدة من (7) بنوك برتغالية، و(7) بنوك إسبانية بين عامي 2006-2009. وثانياً: تحليل العوامل الأكثر تأثيراً في الإفصاح عن الأصول غير الملموسة. اعتمدت الدراسة على الدراسات السابقة في نفس الموضوع، بالإضافة إلى تحليل المحتوى لعينة الدراسة وهي (14) بنكاً في شبه الجزيرة الأيبيرية. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن زيادة حجم البنوك ترتبط مع الإفصاح أكثر عن العناصر المطلوبة من قبل معيار المحاسبة الدولي رقم (38)، وأن الإفصاح أكثر عن الأصول غير الملموسة في البنوك مرتبط أيضاً مع درجة انخفاض مستوى تدويل البنك.

7-دراسة (Sandra et al ,2008) بعنوان "Intangible asset disclosure in the telecommunications industry" الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في قطاع الاتصالات).

هدفت هذه الدراسة إلى: أولاً: تحقيق جودة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في عينة دولية مكونة من (29) سهم من الأسهم المتداولة من مشغلي شبكات الاتصالات السلكية واللاسلكية. ثانياً: كشف الارتباط بين التقرير السنوي وبين مواقع الإنترنت لجودة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة من ناحية، وتفسير المتغيرات المتعلقة بجودة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة من ناحية أخرى.

قامت الدراسة بأخذ عينة تتكون من (29) من التقارير المالية السنوية ومواقع الإنترنت لمشغلي شبكات الاتصالات وإجراء تحليل محتوى لتلك التقارير والمواقع من أجل تحديد مستوى جودة الإفصاح عن (7) فئات من الأصول غير الملموسة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أولاً: أن جودة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في كلاً من التقرير السنوي وموقع الإنترنت منخفضة نسبياً. ثانياً: أن الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في الغالب يقتصر على قطع صغيرة من المعلومات النوعية. ثالثاً: أن جودة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقرير السنوي والموقع كثيراً ما تكون مترابطة بشكل إيجابي. رابعاً: أن جودة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة يختلف إختلافاً كبيراً من منطقة الخدمة لمشغلي شبكات الاتصالات الأمريكية مع مشغلي شبكات الاتصالات في أوروبا التي تظهر مستويات نوعية أعلى. خامساً: أن قياس جودة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة لا تتعلق إلى حد كبير بمعايير الأداء المالي لمشغلي شبكات الاتصالات.

8-دراسة (Eckstein,2004) بعنوان "The measurement and recognition of intangible assets: then and now" (القياس والإعتراف بالأصول غير الملموسة: حينذاك والآن).

هدفت هذه الدراسة إلى: أولاً: إستعراض معايير لجنة المحاسبة الدولية الموجودة وما أصدرته مؤخراً الولايات المتحدة وبريطانيا فيما يتعلق بالأصول غير الملموسة، وإجراء مقارنة بين تلك المعايير الهدف منها تقديم أدلة من شأنها تحسين القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة، وتسهيل التنسيق بينهم. ثانياً: تحسين البنية الأساسية للتقرير المالي العالمي التي يقود في نهاية المطاف إلى تقرير عن الأرباح ذو صلة وجودة جديرة الثقة.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة مايلي: أولاً: أن أولويات جميع واضعي المعايير التي تعمل مع لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) هي أن تتلاقى المعايير المحلية مع المعايير الدولية المماثلة لغرض تحقيق أعلى مستوى من الجودة، وهذا يتطلب تتضافر الجهود من قبل جميع المشاركين على وجه الخصوص وهو ما يمثل المبادئ والقواعد التي يجري إعادة النظر والمراجعة فيها بحيث يجب أن تحظى بالأولوية ويكون على التركيز على جهود التقارب. ثانياً: أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) يمر في مرحلة تطور وقد يتضمن نقطة بداية جيدة وأيضاً مشجعة من أجل الاعتراف بالأصول غير الملموسة.

9-دراسة (Leliaert ,2002) بعنوان " Financial method of intangible assets measurement" (الطريقة المالية في قياس الأصول غير الملموسة).

هدفت هذه الدراسة إلى التغلب على بعض نقاط الضعف في طريقة تقييم رأس المال الفكري الجديدة، والمساهمة في خلق ميزانية عمومية متكاملة مما يعكس كلاً من الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة للشركة.

سيتم شرح الطريقة المالية في قياس الأصول غير الملموسة باستخدام البيانات المالية للشركة ونقلها علناً للجمهور عن طريق التكنولوجيا العالمية.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة مايلي: أولاً: أن الإفصاح ذات مغزى فيه أنه يفضى إلى عقد المقارنات بين الشركات على مستوى كافي من التفاصيل. ثانياً: معظم الطرق المعروضة لقيمة رأس المال الفكري للشركات تتضمن فقط الإطار العام لوضع تطوير رأس المال الفكري في خط مع الإستراتيجية والأهداف، ولا تتضمن مجموعة كاملة ذات صلة بقياس رأس المال الفكري. ثالثاً: الطريقة المالية في قياس الأصول غير الملموسة هي أول إقتراح بسيط مفصل لرأس المال الفكري المتصل بالقيمة السوقية للشركات، وأن هذه الطريقة ربما تكون في نهاية المطاف جزء من نظام موحد لقياس وتقديم رأس المال الفكري في الشركات بغرض الإفصاح العلني للمستثمرين، والمساهمين، وللمقارنة بين الشركات.

1.8.3: التعليق على الدراسات السابقة

من خلال إستعراض الدراسات السابقة تبين أن معظمها قد تطرقت إلى موضوعات متعددة ومتشابهة مع الدراسة الحالية من حيث الجانب النظري فيما يتعلق بالإفصاح عن الأصول غير الملموسة، وكيفية قياسها ونماذج القياس في قطاعات مختلفة من الأعمال التجارية. وتبين أن الجانب التطبيقي لتلك الدراسات تم في بيئات مختلفة مثل ألمانيا-الهند-وغيرها على المستوى العالمي، أما على المستوى العربي فهناك دراسات كثيرة تطرقت إلى الأصول غير الملموسة وبالرغم من ذلك يلاحظ وجود نقص في عدد الأبحاث والدراسات التي تهدف بالتحديد إلى بيان مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات العاملة والمدرجة في الأسواق المالية في الكثير من الدول العربية بشكل عام، وندرتهما على مستوى فلسطين بشكل خاص. لذا تعد هذه الدراسة والتي بعنوان: "مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين " هي الأولى على مستوى فلسطين وهذه نقطة تميز لهذه الدراسة من وجهة نظر الباحث، وهي خطوة هامة في اتجاه حث الباحثين فيما بعد على مواصلة البحث بشكل أوسع حول موضوع الدراسة. كما أنها ستساهم في خدمة الأطراف المتعددة من مستخدمي تلك التقارير من مساهمين، مستثمرين، إدارة البورصة الحكومة، وغيرهم من خلال تأثير هذا الإفصاح على تحقيق الأهداف المختلفة لهم، وبالتالي أثر هذا الإفصاح في المجمع على الصالح العام.

الفصل الثاني

الأصول غير الملموسة: القياس والمعالجة المحاسبية

الفصل الثاني: الأصول غير الملموسة: القياس والمعالجة المحاسبية

2.1: مقدمة

بتحول الإقتصاد بنهاية القرن العشرين وبداية القرن الواحد والعشرون من اقتصاديات الصناعة إلى اقتصاديات المعرفة برزت أهمية الأصول غير الملموسة إلى جانب الدور الذي تقوم به الأصول الملموسة، ويقوم اقتصاد الصناعة على المواد الخام والعدد والآلات وغيرها بكميات وقيم كبيرة في ظل أسواق ثابتة، بينما يقوم اقتصاد المعرفة على نشر واستخدام المعلومات في الأنشطة الإنتاجية والخدمية المختلفة، والتجديد والإبداع والابتكار، وذلك لظهور الأسواق المفتوحة عالمياً التي تتسم بالحركية وسيادية المشترين واعتماد المنافسة على رضا وإشباع حاجات العملاء المتغيرة والمتنوعة. لذلك أدركت المنشآت أن بقائها رهن الابتكار والتجديد والجودة الشاملة وسرعة الإستجابة والمرونة وخفض التكلفة، وهذا يستلزم الاستثمار بمبالغ ضخمة في مصادر الحصول على المعرفة مثل البحوث والتطوير وتدريب قوة العمل وإقتناء وتحديث تكنولوجيا المعلومات وبناء قواعد معلومات عن العملاء والموردين، ومن ثم بدأت تظهر أهمية الأصول غير الملموسة بأنواعها المختلفة مثل براءات الإختراع، وحقوق التأليف ومصاريف التأسيس، ومصاريف البحوث، والملكية الفكرية، والعلامات التجارية المسجلة، وشهرة الشركة، وغيرها (عثمان، 2015م).

" يمكن القول أن الثورة من عصر الزراعة إلى عصر الصناعة من السهل الآن فهمها حيث أنه يمكن رؤية أهمية الأصول غير الملموسة في زيادة مستمرة: ففي عام 1978م كانت الأصول غير الملموسة تشكل 5% من الأصول، وفي عام 1998م كانت الأصول غير الملموسة تشكل 75% من الأصول والآن تشكل الأصول غير الملموسة من 75% - 85% من الأصول" (طعيمة، 2013م).

في هذا الفصل سيتم تناول الإطار النظري للدراسة وذلك على النحو التالي:

2.2: مفهوم الأصول غير الملموسة

اختلف المحاسبون بشأن وضع مفهوم محدد وواضح للأصول غير الملموسة لعدم وجودها المادي الملموس، وصعوبة تحديد قيمتها، إضافة إلى صعوبة تحديد الفترة التي يستمر فيها الأصل في تقديم المنافع المتوقع الحصول عليها منه، إلا أن المعيار رقم (38) من معايير المحاسبة الدولية حسم هذا الإختلاف بوضع تعريف محدد للأصل غير الملموس بقوله: " بأنه

أصل غير نقدي قابل للتحديد بدون جوهر مادي محتفظ به للإستخدام في إنتاج أو توفير البضائع أو الخدمات أو للإيجار لآخرين، أو لأغراض إدارية" (جعفر، 2003م).

كما أن هناك الكثير من المحاولات لتعريفها منها:

1- تتميز بأنها تفتقر للكيان المادي، وهذا يعني أنهم في كثير من الأحيان يصعب التعرف عليها، وتحتاج إلى أن تخضع لعملية تحديد منظم (Castedello el at, 2009).

2- الأصول التي تتميز بأنها تفتقد للكيان المادي الملموس بعكس الحال بالنسبة للأصول الملموسة. ومن الناحية القانونية فينطبق مفهوم أو مصطلح الأصول غير الملموسة على جميع الممتلكات التي تفتقد الكيان المادي الملموس ومن أمثلة هذه الأصول العلامات التجارية، حقوق الاختراع، وحقوق التأليف، تكاليف التأسيس والتنظيم، حقوق الإمتياز وشهرة الشركة (نور، 2000م).

3- أصول غير نقدية وليس لها جوهر مادي تستخدم في الإنتاج أو توريد السلع والخدمات أو الإيجار أو غير ذلك أو لأغراض إدارية، ويمكن تمييزها والسيطرة عليها بمعرفة المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة ويتوقع منها حدوث تدفق منافع إقتصادية (حماد، 2004م).

من خلال التعريفات السابقة يمكن للباحث أن يُعرف الأصول غير الملموسة بأنها: أصول طويلة الأجل غير نقدية وغير ملموسة ليس لها وجود فعلي إلا أنها قابلة للتحديد، وترتبط بمزايا تنافسية ذات علاقة بالملاك لتحقيق منافع مستقبلية متوقعة.

2.3: خصائص الأصول غير الملموسة

تتميز الأصول غير الملموسة بخاصيتين رئيسيتين هما (مطر، 2007م) :

1- ليس لها وجود مادي ملموس.

2- عدم التأكد من قيمة المنافع المستقبلية المتوقعة منها.

بالإضافة إلى الخاصيتين الرئيسيتين السابقتين هناك بعض الخصائص التي تتميز بها هذه الأصول والتي يتفاوت وجودها بين أصل وآخر، ومن أهم هذه الخصائص هي التغيرات السريعة في قيمتها السوقية، كما أن بعضها ليس له قيمة سوقية محددة وذلك لارتباط مناعه بالمنشأة نفسها كشهرة الشركة، والتي لا يمكن بيعها بمعزل عن المنشأة المرتبطة بها.

2.4: أنواع الأصول غير الملموسة

يمكن تقسيم الأصول غير الملموسة إلى نوعين رئيسيين هما (التميمي وآخرون، 2013م):

1- أصول غير ملموسة قابلة للتمييز بشكل مستقل، وتتمثل في براءة الإختراع وحقوق الطبع والملكية الفكرية والعلامات التجارية المسجلة والإيجارات التمويلية والتراخيص ومصاريف التأسيس والأبحاث.

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

شكل رقم (2.1) تصنيف الأصول غير الملموسة



المصدر: (طعيمة، 2013م)

2.5: تحديد تكلفة الأصول غير الملموسة

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

"وقد جرت العادة من الناحية المحاسبية على ترحيل النقص التدريجي في قيمة الأصول غير الملموسة مباشرة إلى حساب الأصل، الأمر الذي يترتب عليه أن يمثل رصيد الأصل القيمة

التي لم تخضع للخفض التدريجي بعد. وعلى الرغم من ذلك فإنه لا يوجد ما يمنع من ترحيل النقص التدريجي في قيمة الأصول غير الملموسة إلى حساب خاص بها يشبه حساب مجمع الإهلاك بالنسبة للأصول الملموسة. وقد يدرج النقص التدريجي للأصول غير الملموسة ضمن التكاليف الصناعية أو الإدارية أو البيعية اعتماداً على طبيعة الأصل غير الملموس، فالأصل غير الملموس المطفئ في العملية الصناعية يعتبر خفض في قيمته جزءاً من التكاليف الصناعية غير المباشرة، أما الخفض الخاص بأصل غير ملموس متعلق بعملية البيع (مثل ذلك تكاليف تصميم بعض الأغلفة والعبوات) فإنها بلا شك تعتبر مصاريف بيعية" (نور، 2000م).

تنقسم الأصول غير الملموسة لتحديد تكلفتها إلى (جعفر، 2003م):

1- الأصول غير الملموسة المحددة، فقد يتم شراؤها من الغير، أو إنشائها أو إختراعها أو تطويرها داخل الوحدة الإقتصادية نفسها، وتحدد تكلفتها في ثمن شراؤها أو إنشائها مضاف إليها جميع المصاريف الأخرى التي تتحملها، وتُقيد في الدفاتر على أساس تكلفة الإقتناء أو تكلفة الإنشاء أو الإختراع.

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

جدول (2.1): أساليب تحديد تكلفة الأصول غير الملموسة

فترة الإطفاء	أسلوب تحديد التكلفة	الأصل (غير الملموس)	
خلال العمر الإقتصادي للإختراع أو خلال الفترة القانونية (17) سنة أيهما أقل.	على أساس القيمة السوقية للحقوق المتنازل عنها أو للإختراع نفسه، يضاف لها مصاريف تسجيل الحق، والمصاريف القضائية الخاصة بحماية هذا الحق من الاستغلال أو التقليد.	أ- في حالة	1. حقوق الإختراع
		ب- المنتج داخلياً	
	جميع المصاريف المرتبطة بهذا الحق، يضاف لها مصاريف التسجيل، والمصاريف القضائية.		

فترة الإطفاء	أسلوب تحديد التكلفة	الأصل (غير الملموس)	
5 سنوات كحد أقصى أو بالاتفاق مع المؤلف المتنازل عن حقه.	على أساس الثمن المدفوع للمؤلف.	أ- في حالة الشراء	2. حقوق التأليف والنشر
	التكاليف المتعلقة بتسجيل الكتاب المؤلف، أو المصاريف القضائية الخاصة بإثبات هذا الحق أو الدفاع عنه.	ب- التأليف الداخلي	
5 سنوات لأغراض الإعفاء الضريبي أو قد يزيد عن ذلك من باب تشجيع الاستثمار.	تكاليف تسجيل المنشأة لدى الجهات الرسمية، طبع النماذج الخاصة به ونشرها في الصحف، وتكاليف دراسات الجدوى، وتكاليف المتابعة وإظهار المشروع إلى حيز الوجود.	3. مصروفات التأسيس	
40 سنة كحد أقصى.	تكلفة الحصول عليها، أو تصميمها، يضاف إليها مصاريف التسجيل لدى الجهات المختصة.	4. الأسماء والعلامات التجارية	

المصدر: (جعفر، 2003م)

ولجميع الحالات الموضحة في الجدول أعلاه، يتم إطفاء الأصول غير الملموسة، بإستخدام طريقة القسط الثابت، على أن يجعل حساب الأصل نفسه دائماً بقسط الإطفاء بدل من توسيط حساب مجمع الاستهلاك، كما هو الحال في الأصول الثابتة الملموسة. أما بالنسبة للشهرة ونظراً لأنها الأكثر أهمية من بين أنواع الأصول غير الملموسة إفصاحاً في معظم الشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين كشرركات قطاع الخدمات مثلاً، لذا ستركز الدراسة على المشاكل والمعالجة المحاسبية لها بشيء من التفصيل.

2.6: الشهرة (شهرة الشركة) Goodwill

2.6.1: طبيعة ومفهوم الشهرة

غالباً ما يشار إلى الشهرة أنها من أهم الأصول غير الملموسة وأكثرها لأنها لا يمكن أن تتعرف عليها بمعزل عن الوحدة الإقتصادية ككل، وإنما الطريقة الوحيدة التي يتم التعرف عليها هي في حال بيع الوحدة الإقتصادية فقط.

وقد تعددت التعاريف والمفاهيم الخاصة بها منها: -

- هي عبارة عن الإيرادات المتوقعة والتي تزيد على الإيرادات العادية، أي أنها عبارة عن قدرة المنشأة على تحقيق معدل ربح يفوق معدل الربح العادي الذي تحققه المنشآت العاملة في نفس النشاط، وبالتالي هي شيء غير عادي والسبب في ذلك أن الأصول الأخرى مثل الإستثمارات والأصول الثابتة الملموسة يمكن أن تباع بمفردها كل على حده، بينما شهرة الشركة فلا يمكن بيعها بمفردها وإنما تظهر لها قيمة عندما تباع المنشأة كوحدة واحدة (الشرقاوي، 2006م).

- هي القيمة التي يزيد بها ثمن شراء أسهم أو حصة معينة في أسهم شركة ما عن القيمة العادلة لصادفي الأصول المقتناه الخاصة بتلك الشركة، وتتكون الشهرة نتيجة للعديد من العوامل والظروف التي تعطي مزايا للشركة وتسهم في تحديد قيمتها وقدرتها الربحية. ونظراً لأن الشهرة هي أحد الأصول غير الملموسة التي تتولد لدى الشركة تلقائياً فإنها لا تظهر في ميزانيات معظم الشركات إلا في حالات الإندماج والميزانيات المجمعة. وعلى إعتبار أن الشهرة تعد أحد الأصول الثابتة غير الملموسة فإنه يتم إحتساب إطفاء لها بتوزيع قيمة الشهرة كمصروف على الفترات المحاسبية على مدة 5 سنوات (بيت كوم، 2014م).

- ترجع قيمة الشهرة إلى عدد من العناصر أو العوامل التي ساعدت في تكوينها، وأن يصبح لها قيمة فعلية، ومن هذه العوامل مايلي (عثمان، 2015م):

- 1- كفاءة الإدارة.
- 2- الموقع المتميز المرغوب فيه.
- 3- منتجات ذات جودة عالية.
- 4- العلاقات الجيدة مع الجمهور.
- 5- استخدام عمالة ماهرة.

2.6.2: تحديد تكلفة أو قيمة الشهرة

يتم تحديد قيمة الشهرة بنوعيتها (الموجبة والسالبة) من خلال أن الشهرة التي تنشأ في حالة إنخفاض القيمة العادلة للأصول الثابتة عن القيمة الإجمالية لشراء المنشأة ككل فهذه الشهرة تسمى الشهرة الموجبة. أما الشهرة التي تنشأ في حالة زيادة القيمة العادلة للأصول الثابتة عن القيمة الإجمالية لشراء المنشأة ككل فهذه الشهرة تسمى الشهرة السالبة (النونكس، 2015م).
وحسب رأى (Hendriksen) أنه لا يوجد دليل قوى على أن التقرير عن الشهرة يقدم معلومات ملائمة للمستثمرين، أو الدائنين في إتخاذ قراراتهم، ونظراً لأن الشهرة تفتقر إلى التفسير الواقعي، فلا يمكن قياسها بصورة منفصلة، ويجب حذفها من القوائم المالية، ولا يعنى هذا على

أي حال وجوب عدم التقرير عن مجاميع الموارد بصورة منفصلة من واقع مقاييس الأصول منفردة (نجوم المحاسبة، 2013م).

2.6.3: طرق تقدير الشهرة

الحاجة لتقدير قيمة الشهرة تكون عند شراء المنشأة التي ستدخل شهرتها في تقدير ثمن الشراء وأن تقدير القيمة العادلة للشهرة يعد أمراً صعباً مما يجعل هذا التقدير في كثير من الأحيان يميل إلى التقديرات الشخصية، ولكن وبالرغم من هذا توجد بعض الطرق المتعارف عليها في تقدير قيمة الشهرة من أهمها (مطر، 2007م):

1- طريقة التقييم الشامل أو الجزافي والذي يتم فيها تحديد قيمة الشهرة بحساب الفرق بين ثمن الشراء المدفوع للمنشأة المشتراه والقيمة العادلة لصادفي أصولها فيما عدا الشهرة. أي مثلاً لو أن ثمن الشراء المدفوع في منشأة معينة كان 3 مليون دينار، في حين أن القيمة السوقية العادلة لصادفي أصول المنشأة كان 2.5 مليون دينار، فهذا يعني أن القيمة المقدرة للشهرة تعادل 0.5 مليون دينار.

2- الطرق التي تعتمد على قدرة المنشأة في تحقيق الأرباح العادية، وتقوم هذه الطريقة على تحديد المقدرة الربحية للمنشأة المشتراه، حيث تقدر الشهرة إما بمجموع الأرباح العادية المحققة على مدار مجموعة من السنوات، أو بأخذ متوسط أرباح هذه السنوات وضربها بعدد من أضعاف هذه الأرباح (بثلاثة أو أربعة أضعاف هذا المتوسط)، ولكن يعاب على هذه الطريقة أنها لا تربط القيمة المقدرة للشهرة بقدرة المنشأة على تحقيق الأرباح غير العادية وهو الأصل.

3- الطرق التي تعتمد على تقييم قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح غير العادية وذلك من خلال تحديد المعدل العادي للعائد على استثمار الأصول الملموسة وغير الملموسة المحددة في صناعة معينة، ومقارنة ذلك بالعائد الذي تحققه المنشأة، للوقوف على الأرباح غير العادية التي قد تكون الشهرة سبباً في وجودها. وعند ذلك تتحدد قيمة الشهرة برسمة هذه الأرباح غير العادية خلال العمر المتوقع للشهرة.

بعد استعراض الطرق الثلاثة في تقدير قيمة الشهرة ينظر إلى أن الطريقة الثالثة التي تعتمد على تقييم قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح غير العادية على أنها الأكثر منطقية في عملية التقدير، ولكنها في نفس الوقت الأكثر صعوبة، وهي الطريقة المعتمدة وفق المعايير المحاسبية الدولية، وكذلك هي الطريقة التي اعتمدها الشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين في تقدير قيمة شهرتها في تقاريرها المالية المنشورة كما هو مفصّل عنه في الإيضاحات المرفقة.

2.6.4: إطفاء الشهرة

لقد حدث انعطاف كبير في الفكر المحاسبي في مجال المعالجة المحاسبية سواء كان للشهرة المشترية مع المنشأة أو لشهرة الإندماج، ويتمثل ذلك بالخروج على ما كان متعارف عليه من أسس في إطفاء هذه الشهرة والتي اختلفت بشأنها آراء المحاسبين سواءً بإطفائها أو إبقائها في الدفاتر إلى أجل غير محدود ما لم يحدث إنخفاض في قيمتها (جعفر، 2003م). إدراكاً من مجلس المعايير المحاسبية الدولية فقد حسم الخلاف في رأيه رقم (17) إذ تبنى بضرورة إطفاء الشهرة خلال عمرها الافتراضي حيث يرون أن يجب توزيع تكلفتها على سنوات عمرها الافتراضي تحقيقاً لمبدأ الإيرادات بالمصروفات، حيث أن الشهرة هي تكلفة الحصول على الأرباح غير العادية مما يجعل توزيع تكلفتها على السنوات المستفيدة منها أمراً منطقياً ومناسباً (مجلة المدير المالي، 2014م).

2.6.5: تدني الشهرة

بعد إطفاء الشهرة، تم تبنى منهج تدني الشهرة والذي يتم احتسابه من خلال خطوتين هما (مطر، 2007م):

- 1- مقارنة القيمة العادلة للمنشأة المصدرة للتقرير السنوي بالقيمة الدفترية لها بما فيها الشهرة فإذا كانت القيمة العادلة أكبر من القيمة الدفترية يعتبر ذلك دليلاً على عدم وجود إنخفاض أو تدني في الشهرة، ولا يحتاج الأمر بعد ذلك لخطوات إضافية.
- 2- أما إذا كانت القيمة العادلة أقل من القيمة الدفترية، فبذلك يجب التأكد إذا حدث تدني للشهرة، ليتم تقدير القيمة العادلة أو القيمة الضمنية للشهرة وتقارن بقيمتها الدفترية، وبناءً على ذلك تحدد القيمة الضمنية للشهرة لتقارن بدورها بتكلفة الشهرة من أجل احتساب خسارة التدني.

2.6.6: المعالجة المحاسبية للشهرة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية

- لا تسجل الشهرة في السجلات المحاسبية إلا عند شرائها فقط، ويحدث ذلك عند شراء وحدة إقتصادية قائمة فعلاً، وبعد تسجيل الأصول بقيمتها السوقية العادلة في السجلات المحاسبية للمالك الجديد، فإن أي مبلغ إضافي يدفع يسجل مديناً في حساب أصل يطلق عليه الشهرة ووفقاً لقائمة معايير المحاسبة المالية رقم (142) المعنونة "الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى" والتي تم نشرها عام 2001م من قبل (FASB) فقد تم تغيير المعالجة المحاسبية للشهرة من فترة إهلاك لا تتجاوز (40) سنة إلى مدخل يتطلب الإختبار السنوي على

الأقل لمدى إنخفاض القيمة على مستوى الوحدة محل التقدير، ووفقاً لأحكام هذه القائمة يعتبر إختبار مدى إنخفاض قيمة الشهرة عملية ثنائية المراحل تتطوي على مايلي:

- 1- مقارنة القيمة العادلة للوحدة محل التقرير بقيمتها المرحلة (الدفترية): فإذا كانت القيمة العادلة تتجاوز القيمة المرحلة، لن يكون هناك داع للمزيد من الإختبارات، لكن إذا كانت القيمة المرحلة تزيد على القيمة العادلة - عندئذ نتجاوز إلى الخطوة الثانية.
- 2- إحتساب القيمة العادلة الضمنية للشهرة بواسطة قياس القيمة العادلة لصافي الأصول الأخرى، خلاف الشهرة وطرح هذه القيمة من إجمالي القيمة العادلة للوحدة محل التقرير (منتدى شبكة المحاسبين العرب، 2008م).

- في التطبيق العملي يواجه المحاسبون عادة الرغبة في الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً على أساس الإفتراض القائل بأنه عند نقطة زمنية من الوقت تكون القيمة السوقية للمنشأة أكبر من صافي القيمة الدفترية لأصولها المحددة، ومع هذا فإنه عند التنبؤ فإن هذه الفروق لا يمكن اعتبارها لتمثيل تكلفة الأصول غير الملموسة التي تسيطر عليها المنشأة، ومن ثم لن تستوفي المعايير الخاصة بالإعتراف، أي الرسملة لهذا الأصل في دفاتر المنشأة وذلك كما أشار المعيار الدولي رقم (38) (حماد، 2004م).
- التطبيقات المحاسبية لشهرة المحل تختلف من بلد لآخر في العالم، الأمر الذي دفع المنظمات المحاسبية المهنية الإقليمية والدولية إلى إتخاذ بعض التوجيهات بخصوصها حيث قام مجلس معايير المحاسبة المالية التابع للجنة معايير المحاسبة المالية في عام 2005م بإجراء العديد من التعديلات الفنية على القواعد المحاسبية وإصدار قواعد محاسبية، ومن أبرزها ما يخص توحيد الأعمال ومعالجة شهرة المحل (العامري، 2010م).
- وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير رقم (3) والخاص بإندماج الأعمال فإنه يمكن أن يتم الإندماج بشراء صافي الأصول بما في ذلك الشهرة، بدلاً من شراء حقوق الملكية، وهنا لا تنشأ علاقة بين الشركتين، ويتم الإعتراف بالشهرة المشتراه في عملية الإندماج كأصل غير ملموس، وتقاس الشهرة بسعر تكلفتها، وهي زيادة تكلفة الإندماج عن الحصة المشتراه في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات. وبعد إثبات الشهرة، يجب على المنشأة المشتري قياس الشهرة الناجمة عن الاندماج بسعر التكلفة، مطروحاً منها أية خسائر إنخفاض قيمة متراكمة (مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير، 2009م).
- يتبين من خلال ما سبق أن الشهرة لها طبيعة وخصوصية تختلف عن بقية الأصول غير الملموسة، بحيث لا يمكن تمييزها بصفة مستقلة عن الوحدة الاقتصادية كباقي الأصول

غير الملموسة الأخرى، وأن قيمتها ممكن أن تكون موجبة أو سالبة، كذلك العناصر الداخلة في مكونات الشهرة تكون غير معروفة وغير محددة على عكس الأصول غير الملموسة الأخرى التي تكون مكوناتها معروفة ومحددة.

2.7: القياس المحاسبي

يعرف القياس بأنه "مقارنة الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة، وهي عملية مقابلة يتم من خلالها مقارنة خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي" (عطا الله، 2009م).

إن التعريف العام للقياس يكمن في مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة أو المطابقة من خلال استخدام الأرقام والرموز وذلك وفقاً لقواعد معينة (سالم، 2008م).

لقد حظي القياس في الفكر المحاسبي بإهتمام الباحثون والمهنيون وكذلك المنظمات المحاسبية المهنية، وذلك بإعتباره أحد وظائف المحاسبة الأساسية، لإنتاج المعلومات المحاسبية والمالية اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية (غنيم، 1997م).

2.7.1: مفهوم القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي أحد وظائف المحاسبة الأساسية، حيث أنه المؤثر الأكبر على المعلومة المحاسبية المالية التي تظهر في القوائم المالية، ومع ذلك بقي فترة من الزمن مهملاً في المحاسبة حتى بدأ المحاسبون المؤرخون بالتصدي لمشكلات القياس المحاسبي (عبد المالك، 2015م).

تعددت تعريفات القياس المحاسبي ومنها:

- أن القياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بالنشاط التجاري لمشروع ما، ويتمثل ذلك في وظائف المحاسبة الأساسية من عمليات التسجيل والتبويب والترحيل والتلخيص التي تتم للعمليات والأحداث ذات الطابع المالي بهدف إنتاج معلومات مفيدة في عملية إتخاذ القرارات (عثمان، 2015م).

- أشمل التعاريف التي تناولت القياس المحاسبي هو تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) بأنه "مقارنة الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة" (لايقة، 2007م).
- يتضح مما سبق من تعريفات أن القياس المحاسبي بمفهومه الواسع والشامل هو تقييم الأحداث الإقتصادية الناتجة عن نشاط معين، والمرتبطة داخل الوحدة المحاسبية، مع توضيح التغييرات في تلك الأحداث وأثارها على القوائم المالية، وأن القياس المحاسبي ينحصر في شيء مطلوب قياسه وتحديد قيمته وفقاً لمقياس متعارف عليه يُمثل معيار قياس داخل نظام معين تتم من خلاله عملية القياس.

2.7.2: معايير القياس المحاسبي

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

1-الموضوعية:

- يتم التأكد من موضوعية القياس المحاسبي من خلال (القاضي وحمدان، 2001م):
- 1- القيام بعملية القياس المحاسبي من أطراف مختلفة والتوصل إلى النتائج نفسها مما يقدم دليلاً على عدم التحيز.
- 2- إختيار مدي تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الإقتصادية.
- في الحديث عن الموضوعية يجب التطرق إلى مفهوم تحيز القياس المحاسبي والذي يهدد معيار الموضوعية ومن مصادر هذا التحيز هي (عطا الله، 2009م):
- المحاسب وهو الشخص الذي يقيد القياس المحاسبي.
- النظام المحاسبي للقياس وهو مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأحكام إلى عملية القياس المحاسبي.
- الأحداث الإقتصادية محل القياس الممثلة بعملية مالية حدثت بين المشروع، ولغيرها في عملية القياس التاريخية.
- البيانات المحاسبية والتي تشكل مخرجات عملية القياس المحاسبي.

يتبين مما سبق أن معيار الموضوعية من أهم معايير القياس المحاسبي لأنه يستلزم الدقة في إختيار أداة القياس وعدم الاعتماد على التقدير الشخصي.

2-الملاءمة:

يعد معيار الملاءمة من أهم خصائص المعلومات المحاسبية ويعني أن تتلاءم تلك المعلومات مع الهدف من قياسها، وقدرة هذه المعلومات على إبراز القيمة الحقيقية للموارد المتاحة.

وهناك نوعان من الملاءمة هما (لايقة، 2007م):

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

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

3- القابلية للتحقق:

يعد هذا المعيار من أهم معايير القياس وذلك لأنه قد يكون القياس ذو منفعة كبيرة، وتتوفر فيه الشروط إلا أنه يصطدم بالواقع مما يجعله غير قابل للتطبيق العملي، أو أن عملية تطبيقه تواجه صعوبات لا يمكن تذليلها، وحتى يكون القياس قابلاً للتطبيق العملي يجب أن تتوفر فيه العوامل الآتية (سالم، 2008م):

أ- توافر الظروف العملية لتنفيذ نموذج القياس.

ب- أن تكون تكلفة تطبيق نموذج القياس مناسبة للمشروع.

ج- إمكانية تنفيذ القياس في وقت مناسب.

4-القابلية للقياس الكمي:

"النظام المحاسبي يقبل البيانات التي يمكن التعبير عنها كمياً (الأرقام)، وعلى الرغم من تعدد وحدات القياس الكمي فإن النقود تعتبر أكثرها استخداماً. وتقضى قاعدة القياس الكمي بضرورة أن تكون البيانات كمية دون الإرتباط بالتكميم النقدي لها، وإن كان هو الأكثر شيوعاً لما لوحده

النقد من خصائص تجعلها وحدة قياس موحدة وملائمة لقياس موارد المشروع رغم تعدد مفردات تلك الموارد وتتنوع خصائصها واختلاف طبيعة كل منها" (الصبان وجمعة، 1995م).

5- معيار الفائدة:

المحاسبة بحد ذاتها ليست هدفاً وإنما هي وسيلة لخدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية لذلك لا بد أن تتصف تلك المعلومات بأنها مفيدة لمستخدميها سواء داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية وذلك في شتى مجالات اتخاذ القرارات أو تحديد الأهداف أو توجيه الموارد للوصول إلى الأهداف المرجوة (لايقة، 2007م).

2.7.3: أساليب القياس المحاسبي

للمحاسبة أساليب متعددة تتبعها في قياس الأحداث والظواهر الاقتصادية التي تتم في منشآت الأعمال، حيث تختلف هذه الأساليب من أسلوب لآخر حسب الهدف من المعلومات المحاسبية المطلوبة ونوعها وتتمثل هذه الأساليب في (عثمان، 2015م):

1- أسلوب القياس التاريخي:

يقوم هذا الأسلوب على ضرورة تبني أساس تقويم وقياس تاريخي ينسجم مع تاريخ وقوع وتسجيل الحدث الاقتصادي ذاته بالأسعار التي كانت سائدة وقت حدوثه، بغض النظر عن قيمته في الوقت الحاضر، وبالتالي يؤخذ على هذا الأسلوب أنه لا يراعي التغير في القيمة الحالية للأسعار، وأنه كلما تقدم الزمن أصبحت القيمة التاريخية بعيدة عن الواقع، وللارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار استوجب الأمر ضرورة البحث عن بدائل للقياس التاريخي واستخدامها كأسلوب للقياس المحاسبي، وبالتالي تقديم معلومات ذات مصداقية في عكس الأحداث الاقتصادية.

2- أسلوب القياس التاريخي المعدل: يبنى هذا الأسلوب على أساس القياس التاريخي ولكنه يأخذ في الاعتبار كافة التغيرات والتعديلات التي تطرأ على أداة القياس لمحاكاة الواقع واعتماد السعر الجاري حالياً في السوق هو الأساس في عملية التقويم.

3- أسلوب القياس الجاري:

يقصد هذا الأسلوب طريقة قياس ونشر المعلومات المتعلقة بالموجودات والمصاريف المرتبطة باستخدام أو بيع هذه الموجودات المتعلقة بأسعارها أو بقيمتها الاستبدالية بتاريخ الميزانية العمومية أو بتاريخ البيع والاستخدام.

من خلال عرض أساليب القياس السابقة يتبين أن الأصل فيها هو الأسلوب التاريخي الذي يعكس جانب الموضوعية في عملية القياس، بينما أسلوب القياس التاريخي المعدل والذي يعالج فروقات الأسعار، وأسلوب القياس الجاري الذي يأخذ كافة التعديلات على البنود دون الإعتبار للتكلفة التاريخية وكلاهما يستخدمان في الحصول على القيم العادلة بينما يتم التركيز على أسلوب القياس التاريخي المعدل وذلك للحفاظ على جانب الموضوعية وإيجاد قيم عادلة وملاءمة.

2.7.4: القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة

في ظل الواقع الذي نعيشه اليوم نجد أن المحاسبة عن الأصول غير الملموسة أصبحت معياراً هاماً لقياس كفاءة الوحدات الإقتصادية، والدليل على ذلك أنه في الدول الغربية التي تطورت فيها عملية المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بشكل كبير بدأت في توجيه معظم استثماراتها نحو الأصول غير الملموسة نظراً للعائدات الكبيرة التي تجنيها تلك الاستثمارات. لذلك يجب أن تسعى الوحدات الإقتصادية إلى إظهار الأصول غير الملموسة ضمن قوائمها المالية وذلك لاكتساب ميزة تنافسية، ولجذب المستثمرين لنوعية تلك الأصول (أكاديمية، 2008م). الأهمية المتزايدة للأصول غير الملموسة أدت إلى إهتمام الباحثين والمهنيين في البحث عن طرق ملائمة ومناسبة لقياس وتقييم الأصول غير الملموسة. ويشير إلى وجود العديد من طرق تقييم الأصول غير الملموسة مستمدة من ثلاثة مناهج عالمية مستخدمة في نظرية التقييم هي (الفيومي، 2010م):

- **منهج التكلفة:** ويمثل هذا المنهج طريقة من الطرق المستخدمة في إحتساب قيمة الأصل وحيث يعتمد هذا المنهج على نوعين من التكاليف هما تكاليف الإنتاج، وتكاليف الإحلال وأن الفرق بين النوعين هو وقت توليد الأصل وكذلك وقت التقييم.
- **منهج السوق:** ويقوم هذا المنهج على دراسة الأصول غير الملموسة المتداولة في السوق ويعتمد هذا الأسلوب بشكل كبير على مدى توفر البيانات الملائمة وقابليتها للمقارنة.
- **منهج الدخل:** وهذا المنهج يركز على الدخل المستقبلي أو المتوقع الذي ستولده الأصول غير الملموسة، وله نوعان رئيسيان هما: الرسملة الناتجة، والرسملة المباشرة وكلا النوعان قائم على أربعة خطوات هي: تحديد القياس المناسب للدخل، تقدير الفترة الزمنية التي يغطيها، تقديرات الدخل المتوقع، التحديد المناسب لنسبة رسملة الأصول غير الملموسة. إن اختلاف طبيعة الأصول غير الملموسة عن غيرها من الأصول يؤدي إلى إختلاف أسس قياسها عن تلك المستخدمة في قياس أيه أصول أخرى في الآتي (الصبان وآخرون، 1995م):

- يتم إثبات جميع الأصول غير الملموسة بتكلفتها التاريخية، والتي تتمثل في جميع المصروفات اللازمة لجعل الأصل صالح للإستخدام، وبذلك فهي تتمثل في ثمن الأصل مضافاً إليه جميع الرسوم والمصروفات حتى يصبح جاهز للإستخدام.

- جميع الأصول غير الملموسة يتم إطفائها بطريقة القسط الثابت على مدار العمر الافتراضي المقدر لها، والذي يتحدد من خلال العمر القانوني أو الإقتصادي أيهما أقصر، أما بالنسبة للأصول والتي ليس لها عمر محدد يتم إطفائها على مدار فترة لا تقل عن خمس سنوات ولا تزيد عن عشرين سنة، وذلك وفقاً للمعايير المحاسبية.

- عند إجراء قيد التسوية لمصروف إطفاء الأصل غير الملموس لا يتم تكوين مجمع الإطفاء كما هو الحال في الأصول الثابتة، وإنما يتم خصم مصروف الإطفاء من قيمة الأصل مباشرةً وبالتالي الأصول غير الملموسة تظهر في الميزانية العمومية بقيمتها الدفترية فقط، وليس بالتكلفة مطروحاً منها مجمع الإهلاك كما في حالة الأصول الثابتة.

بشكل عام يتم تسجيل الأصول غير الملموسة التي يتم شراؤها من الأطراف الخارجية بالتكاليف المدفوعة في سبيل الحصول عليها، مثل تكلفة شراء العلامات التجارية، وتكلفة التسجيل القانوني لها ولغيرها من المبالغ المدفوعة في سبيل تأمين حق الشركة في إستخدامها تمثل التكلفة الرأسمالية لهذا الأصل (عثمان، 2015م).

"أما بالنسبة للأصول غير الملموسة التي يتم تطويرها داخلياً، مثل تكاليف البحث والتطوير فإنها تخضع للحكم الشخصي للمحاسب مع الاسترشاد بالمعايير المحاسبية في هذا الشأن لتحديد الجزء الواجب رسمته من هذه التكاليف، والجزء الآخر الواجب تحميله لمصروفات الفترة" (الدهراوي، 2008م).

2.7.5: قياس تكلفة الأصول غير الملموسة

تحدد الشروط التي يتم من خلالها الحصول على الأصل غير الملموس كيفية قياس تكلفته فتكلفة أي أصل غير ملموس تم الحصول عليها بشكل منفصل تتحدد بنفس الطريقة المستخدمة بالنسبة للأصول الملموسة، وتتكون التكلفة من ثمن الشراء ذاته مضافة إليه أي تكلفة مباشرة منسوبة لإعداد الأصل لاستعماله في الغرض المستهدف منه. وطبقاً لأحكام المعيار (38) فإن تكلفة أصول اشترت كجزء من اندماج أعمال هي القيمة العادلة في تاريخ الحصول عليها، فإذا كان الأصل غير الملموس يمكن الاتجار به حرراً في سوق نشطة، حينئذ فإن السعر المعروف في السوق يكون هو القياس الأفضل للتكلفة، أما إذا لم يكن للأصل غير الملموس سوق نشطة حينئذ تتحدد التكلفة على أساس المبلغ الذي كانت المنشأة ستدفعه عن الأصل في عملية

مستقلة في تاريخ الحصول عليه، فإذا كانت تكلفة الأصل غير الملموس الذي حصل عليه كجزء من إندماج الأعمال لا يمكن قياسها بشكل موثوق، حينئذ فإن الأصل لا يعترف به ويدخل بدلاً من ذلك ضمن قيمة الشهرة (حماد، 2006م).

أولاً: - الشهرة المولدة داخلياً والشهرة الناتجة عن التملك

فرقت المعايير المحاسبية الدولية بين الشهرة المولدة داخلياً والشهرة الناشئة عن التملك بنوعيتها سواء كانت موجبة أو سالبة، حيث نص المعيار المحاسبي الدولي (38) على عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً على أنها أصل، لأنه في بعض الأحيان يتم تحمل تكاليف من أجل توليد منافع اقتصادية مستقبلية، ولكن لا ينجم عنها أصل غير ملموس يلبي مقاييس الإعراف به وفقاً للمعيار المذكور، وكثيراً ما يوصف هذا المصروف أو التكلفة بأنه يساهم في الشهرة المولدة داخلياً، أما الشهرة الناتجة عن التملك يتم الإعراف بها كأصل وفقاً لطريقة الشراء حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم 3 لإعداد التقارير (الإندماج) بأن تتم معاملة أي زيادة في تكلفة التملك عن حصة التملك في القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المحددة المشتراه كشهرة الشركة الموجبة، بينما تنشأ الشهرة السالبة عندما تكون تكلفة التملك أقل من حصة التملك في التقييم العادلة للأصول والإلتزامات المحددة المملوكة بتاريخ عملية التبادل (عثمان، 2015م).

ثانياً: - الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً بخلاف الشهرة

عندما يستوفى الأصل غير الملموس لمعايير الإعراف فإن التكلفة حينئذ تحدد باستخدام نفس المبادئ المماثلة لأصل مشتري، بذلك تشمل التكلفة جميع التكاليف التي تُحمل على إنتاج وإعداد الأصل حتى يصبح جاهز للإستعمال المقصود به، ويتبع المعيار (38) بالنسبة لعناصر التكلفة التي يمكن إعتبارها كجزء من الأصل، وكذلك الحاجة إلى الإعراف بالسعر العادل للسعر النقدي عند عملية الاستحواذ على الأصل في ظل شروط السداد المؤجل، ومثل الأصول الملموسة المولدة داخلياً فإن عناصر الربح يجب إستبعادها من المبالغ المرسمة، ولكن التكاليف الإدارية المجمعة والتكاليف الإضافية وغيرها يمكن أن تخصص للأصل غير الملموس وتُحمل على تكلفة الأصل، ومن ناحية أخرى فإن الخسائر التشغيلية المبدئية لا يمكن تأجيلها بإضافتها إلى تكلفة الأصل غير الملموس، ولكن يجب حسابها عند حدوثها (حماد، 2004م).

ثالثاً: - معايير الإعراف بالأصول غير الملموسة

- المبدأ العام للإعراف بالأصول غير الملموسة يتمثل في الفقرة (27-2) من المعيار الدولي رقم (38)، والتي بموجبها يجب على المنشأة الإعراف بالأصول غير الملموسة، ومن هنا

يجب على المنشأة الاعتراف بالأصل غير الملموس باعتباره أصلاً فقط إذا (مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير، 2009م): -

- كان من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية التي تعزى إلى ذلك الأصل على المنشأة.
- كانت تكلفة الأصل أو قيمته قابلة للقياس بشكل موثوق.
- لم يكن الأصل ناتجاً عن الإنفاق الداخلي على صنف غير ملموس.
- وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) لإعداد التقارير المالية (الإندماج) فإنه يتم الاعتراف بشهرة الشركة المشترية في عملية الإندماج كأصل غير ملموس.

رابعاً: - القياس بعد الاعتراف

يتم قياس الأصول غير الملموسة بعد الاعتراف بها كما يلي:

- وفقاً للمعيار الدولي رقم (38) يتم قياس الأصول غير الملموسة بالقيمة العادلة.
- أما معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) فيقيس الشهرة كأصل غير ملموس بسعر تكلفتها وهي زيادة تكلفة الإندماج عن الحصة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات، أما في حالة زيادة حصة الشركة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات عن تكلفة اندماج الأعمال، فيجب على الشركة المشترية في هذه الحالة القيام بما يلي:
- 1- إعادة تقييم تحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد والالتزامات العائدة للمنشأة المشترية مع احتساب تكلفة الإندماج.
- 2- الاعتراف فوراً في الربح أو الخسارة بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم.

2.8: التخلص من الأصول غير الملموسة

إن إرشادات المعيار (38) بالنسبة لمحاسبة التصرف في الأصول تنص على أن الاعتراف بالمكسب أو الخسارة سوف يكون القيمة الدفترية-المحولة (صافية من أي بواقي من فائض إعادة التقييم) وصافي العوائد من المبيعات (حماد، 2006م). هناك صعوبة في قياس الأصول غير الملموسة المطورة داخلياً مثل براءة الإختراع والعلامات التجارية، ويرجع ذلك للمعالجة المحاسبية للمصروفات التي تُكون القيمة لهذا الأصل غير

الملموس، فبراءة الإختراع مثلاً هي محصلة أو نتيجة لمصروفات البحث والتطوير، وكذلك بالنسبة للعلامات التجارية فهي تنشأ عن الإعلان الناجح والمنتج المميز من حيث جودته، أو تنتج عن الولاء والإخلاص للماركة المعينة من قبل الشركة. فالأصول غير الملموسة التي يمكن تمييزها مثل حقوق الاختراع والعلامات التجارية تسجل بالتكلفة، أما الأصول غير الملموسة والتي لا يمكن تمييزها مثل الشهرة فتسجل بالتكلفة في حالة شرائها من الخارج (أي حدوث عملية تبادلية -بيع شراء) (الحيالي، 2002م).

وبالتالي يكون مدخل القيمة العادلة هو المدخل الملائم لقياس الأصول غير الملموسة المطورة داخلياً، وذلك لأنه يساعد على تلبية احتياجات المستخدمين للمعلومات الملائمة التي تعبر عن المنافع الإقتصادية التي يمكن أن تحققها المنشأة في المستقبل نتيجة تطويرها للأصول غير الملموسة، وبالرغم من عدم وجود أسواق نشطة يمكن الإستناد إليها في تحديد القيمة العادلة لهذه الأصول، إلا أن المنظمات المهنية (مثل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) قد اقترحت أسلوب لقياس القيمة العادلة للأصول التي لا يتوافر أسواق نشطة لمبادلتها، وهو أسلوب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، والذي يعتمد على التنبؤ كأساس للقياس (مسواك، 2012م).

للمنشأة إمكانية إتباع طريقة إعادة التقييم ليسجل الأصل غير الملموس بمبلغ تم إعادة تقييمه بحيث تكون قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها أي إطفاء متراكم لاحق وأي خسائر انخفاض قيمة متراكمة لاحقة، ولغرض إعادة التقييم يتم تحديد القيمة العادلة من خلال الرجوع إلى السوق النشط، وتتم عمليات إعادة التقييم بإنتظام معين بحيث لا يختلف المبلغ المسجل للأصل في نهاية فترة إعداد التقارير بشكل كبير عن قيمته العادلة (جمعة، 2010م).

الفصل الثالث

الإفصاح المحاسبي عن الأصول

غير الملموسة

الفصل الثالث: الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة

3.1: مقدمة

لعبت المحاسبة سابقاً ولا تزال تلعب دور الحارس الأمين على أصول المشروع، وأصبحت أداة فعالة في عملية إتخاذ القرارات من خلال المعلومات التي تقدمها على شكل مخرجات تتمثل في صورة القوائم المالية وهذا (الإفصاح المحاسبي) أي أنه إلى جانب إعتبار المحاسبة كأداة لخدمة أصحاب المشروع، أصبحت تسعى أيضاً إلى حماية ذوي المصالح في المشروع كالمساهمين والمصارف والموردين والمؤسسات الحكومية وغيرها من مستخدمي البيانات المالية فأضيفت بذلك وظيفة جديدة هي خدمة المجتمع وذلك يكون من خلال الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الجوهرية ذات المنفعة للمستثمرين وغيرهم، ولأن المحاسبة من الطبيعي أن تحاول أن تتلاءم والحاجات المختلفة لمتخذي القرارات المختلفين في المجتمع، بحيث لا يمكن الفصل بين المحاسبة وأهداف مستخدمي البيانات المحاسبية (لايقة، 2007م).

3.2: مفهوم الإفصاح المحاسبي

الإفصاح بشكل عام هو نشر ونقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستخدميها، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها. وعرف أيضاً على أنه "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكتملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي لها سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة" (عبد اللطيف، 2013م).

أما الإفصاح المحاسبي فقد عرف بأنه شمول التقارير المالية على جميع المعلومات المالية اللازمة لتزويد مستخدمي هذه التقارير بصورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية (الشيرازي، 1991م).

يعتمد الإفصاح العام عن المعلومات المحاسبية على وجود معايير محاسبية جيدة، ومنهجية إفصاح كافية ويتضمن هذا الإفصاح العام عادة نشر المعلومات المحاسبية النوعية في الكمية والكيفية والتي لها صلة مباشرة بالبيانات المالية السنوية، وما يتبعها من قوائم مالية مؤقتة أو مرحلية ومعلومات أخرى ذات صلة بالقوائم المالية الرئيسية. وكذلك فإنه عند تحديد متطلبات الإفصاح يجب تقييم جدوى المعلومات بالنسبة لعامة الجمهور بالقياس إلى التكلفة المتوقعة

بواسطة المنشأة. وكذلك توقيت الإفصاح مهم أيضاً، وأن الإفصاح عن معلومات سلبية لجمهور لا يمتلك بعد خبرة كافية يستطيع من خلالها أن يفسر المعلومات يمكن أن يلحق ذلك الضرر بذلك الجمهور (حماد، 2006م).

يلتزم الباحث من التعاريف السابقة حول الإفصاح أنها ركزت في مجملها على ضرورة إظهار المعلومات التي تعكس حقيقة وضع المنشأة دون تضليل ولكي تساعد هذه المعلومات مستخدميها في عملية اتخاذ القرارات، ولم تركز على كمية المعلومات المقدمة للمستخدمين. ومما سبق يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي على أنه نشر واضح دون تضليل للمعلومات المالية التي تعبر بصدق عن وضع المنشأة وإظهارها لمستخدمي هذه المعلومات الداخليين كانوا أم الخارجييين لتساعدهم في عملية اتخاذ القرارات.

3.3: أنواع الإفصاح المحاسبي

الإفصاح المحاسبي يعد من المواضيع المثيرة للجدل في الوسط المهني بين كافة الأطراف من المحاسبين وإدارة المنشآت وبين مراجعي الحسابات وبين مستخدمي القوائم المالية (عبد اللطيف، 2013م).

هناك أنواع من الإفصاح المحاسبي تختلف درجة أهميتها من نوع لآخر، ويمكن تلخيصها على النحو التالي:

1- الإفصاح الكامل:

يشير هذا النوع من الإفصاح إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في عملية اتخاذ القرارات، ولا يقتصر هذا الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية فقط بل يمتد إلى بعض الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية والتي من شأنها أن تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي القوائم المالية وهذا النوع من الإفصاح لا يمكن تطبيقه على أرض الواقع (الصبان وآخرون، 1995م).

2- الإفصاح العادل:

يهتم مثل هذا النوع من الإفصاح في الرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية المختلفة، إذا يتوجب إصدار التقارير والقوائم المالية بشكل يوازن بين تلك الأطراف ولا يغلب مصلحة طرف على طرف آخر (لايقه، 2007م).

3- الإفصاح الكافي:

ينص هذا النوع من الإفصاح على البيان التام والشامل لجميع البيانات والمعلومات المحاسبية قدر الإمكان لتحقيق الفائدة لمستخدميها، وبمقتضى هذا النوع أصبح لا ينظر إلى القوائم المالية على أنها هدفاً في حد ذاتها تسعى الوحدة المحاسبية إلى تحقيقه، وإنما لمساعدة بعض الأطراف داخل تلك الوحدة وخارجها لإتخاذ القرارات المختلفة، إضافة إلى توفير المراقبة على نشاط المشروع من قبل السالكين، وخصوصاً في الشركات المساهمة، مما استوجب أن تكون البيانات والمعلومات المدونة في القوائم المالية واضحة وكافية ومفهومة لكل الأطراف التي تسعى للإستفادة منها (الحيالي وعلوان، 2002م).

وبالتالي فهو الإفصاح الذي يشير إلى ضرورة الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات المالية في القوائم المالية، ويختلف تحديد الحد الأدنى حسب الإحتياجات والمصالح بشكل أساسي.

4- الإفصاح الملائم:

هو الإفصاح الذي يشير إلى حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها. إذ أنه ليس من المهم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فقط، بل الأهم من ذلك أن تكون تلك المعلومات ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستخدمين من مستثمرين وغيرهم، وكذلك أن تتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية (عبد اللطيف، 2013م).

5- الإفصاح الإعلامي:

الإفصاح الإعلامي يعكس الإتجاه الحديث للإفصاح المحاسبي وقد ظهر هذا النوع نتيجة إزدياد أهمية الملائمة باعتبارها احدى الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية، لذلك بدأت المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات. أي إن نطاق الإفصاح وفق هذا النوع لم يعد قاصراً على مجرد إخلاء مسؤولية الإدارة وإنما أصبح يتضمن المعلومات التي تحتاج إلى درجة أكبر من الدراية والخبرة في استخدامها وخصوصاً تلك التي يحتاجها المحللون الماليون ووسطاء الاستثمار (محمود، 2008م).

6- الإفصاح الوقائي:

هو أن يتم نشر المعلومات المالية في القوائم المالية دون تضليل، بحيث يسمح للجهات ذات القدرات المحدودة على الفهم والإدراك للمعلومات المالية، وبالتالي نجد أن الإفصاح الوقائي يتفق

مع الإفصاح الكامل من حيث أنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين (لايقة، 2007م).

بعد استعراض الدراسة لأنواع المختلفة من الإفصاح المحاسبي، يمكن أن يستنتج الباحث أن الإفصاح الكافي هو الإفصاح الذي تعني به الدراسة لأنه الإفصاح الذي يتوفر في الشركات الفلسطينية عينة الدراسة.

3.4: أساليب وطرق الإفصاح المحاسبي

ويقصد بها هي مجموعة الوسائل أو التقارير التي تستخدمها إدارة المنشآت في توصيل المعلومات إلى مستخدمي التقارير المالية من خلال الإفصاح المحاسبي، والتي يمكن أن تساعدهم على إتخاذ القرار الصحيح. وتتوقف طبيعة المفاضلة بين وسيلة وأخرى إلى طبيعة المعلومات المفصح عنها، وأهميتها النسبية.

ويرى Hendriksen أن أساليب وطرق الإفصاح يمكن أن تشمل على العناصر التالية (عثمان، 2015م):

1- القوائم المالية والتي تتضمن (قائمة المركز المالي - قائمة الدخل - قائمة التدفقات النقدية - قائمة التغير في حقوق الملكية):

الإفصاح في القوائم المالية يكون من خلال ظهور المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل وترتيب القوائم، وعلى سبيل المثال قائمة المركز المالي: يتم ظهور بنود أصول وخصوم المنشأة وكذلك حقوق الملكية، ويمكن الإفصاح عن العلاقات الملائمة بإعادة ترتيب تبويبات بنود الأصول والخصوم، أصول ثابتة ومتداولة وخصوم ثابتة ومتداولة أو أصول نقدية وغير نقدية، وخصوم نقدية وغير نقدية، أو تطرح الخصوم المتداولة من الأصول المتداولة للوصول إلى صافي رأس المال العامل إلى غير ذلك من طرق التبويب.

2- المصطلحات والمعلومات التفصيلية الواضحة:

إن استخدام المصطلحات الواضحة وحجم المعلومات لا يقل أهمية عن الإفصاح في القوائم المالية، لذلك يجب استخدام المصطلحات التي تعبر عن المعنى الواضح والمعروف جيداً لدى مستخدمي التقارير مع مراعاة ضرورة توحيد تلك المصطلحات حتى يستفيد منها مستخدمي المعلومات، وإلا غير ذلك أصبح الإفصاح مضلل.

3-المعلومات بين الأقواس:

يكون ذلك في صلب القوائم المالية في حالة بعض البنود التي يتعذر فهمها من عناوينها فقط دون إسهاب أو تفصيل لذلك يمكن شرح مثل هذه البنود كملاحظات مختصرة بين الأقواس مثل طريقة تقييم بند معين أو الأصول المقيدة برهن أو إجراء شرح مختصر وإلى غير ذلك من الملاحظات.

4-الملاحظات الهامشية:

تعتبر وسيلة الملاحظات والهوامش من وسائل الإفصاح الهامة لما توفره من معلومات قد يصعب توفيرها في صلب القوائم المالية إلا أنه لا يجوز الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في الإفصاح عوضاً عن القوائم المالية.

5-الملاحق الإضافية والجداول:

تستخدم هذه الوسيلة لإظهار بعض المعلومات الإضافية والتفاصيل التي يصعب بل يستحيل إظهارها في صلب القوائم المالية، وقد تستخدم هذه الوسيلة ضمن وسيلة الملاحظات والهوامش أو في صورة تقارير مستقلة وغير ذلك.

6- تقرير المراجع:

يعتبر تقرير المراجع الخارجي وسيلة إفصاح ثانوية وليست وسيلة رئيسية حيث أنه يمكن أن يؤكد إفصاح أو عدم إفصاح معلومات معينه عن طريق الملاحظات أو التحفظات التي يذكرها المراجع في تقريره.

7- تقرير مجلس الإدارة:

هذا التقرير يعتبر متمماً للقوائم المالية والذي بدونيه يصعب تفسير الكثير من معلومات القوائم المالية.

3.5: أهمية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

يلزم قانون سوق المال الشركات المتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية (البورصة) بضرورة نشر قوائمها المالية، ويُعد ذلك ضرورة أساسية لترشيد قرارات المستثمرين حيث يمكن القول إن قراءة الميزانية هي أولى خطوات الشفافية ومفتاح القرار الإستثماري السليم وبدون ذلك تصبح العملية الإستثمارية في مجملها عملية غامضة قائمة على التكهنات والشائعات ومن هنا تأتي

أهمية الإفصاح المحاسبي كسبيل للقراءة الدقيقة لبنود الميزانية حيث تعتبر وظيفة الإفصاح المحاسبي من الوظائف الأساسية للمحاسبة وذلك من خلال ما تنتجه المؤسسة من معلومات من خلال قوائمها وتقاريرها المالية وحيث تتم مراجعة ما تتضمنه تلك القوائم بواسطة مراجع حسابات خارجي تدعيماً لزيادة كفاءة الإفصاح المحاسبي نظراً لأن تقرير مراجع الحسابات يعتبر أحد أهم التقارير المالية المنشورة لما يتضمنه من معلومات قد لا تفصح عنها القوائم المالية (الجعبري، 2011م).

وتعتبر القوائم المالية الشكل الأكثر شيوعاً لتوفير المعلومات اللازمة للإستخدام على نطاق عام وتعد هذه القوائم طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها التي تصدرها الجمعيات المهنية والهيئات المشرفة على سوق رأس المال أو تتضمنها قوانين الشركات في بعض الأحيان وهي:

(قائمة المركز المالي - قائمة الدخل - قائمة مصادر الأموال واستخداماتها - قائمة التدفق النقدي - قائمة التغيرات في حقوق الملكية)، ولا يكفي أن تظهر الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية في القوائم المالية كي يقال عنها أنها كاملة، وإنما يتطلب الأمر ضرورة الإفصاح عن معلومات أخرى إضافية والتي تمثل أهمية كبيرة لمستخدمي تلك القوائم، وهناك أربعة أنواع من المعلومات التي تعتبر مكملة للقوائم وهي (الصبان وآخرون، 1995م):

1- الأحداث الشريطية: وهي الأحداث الجوهرية التي تكون نتائجها غير مؤكدة.

2- السياسات المحاسبية: وهي شرح وتفسير لطرق التقييم المستخدمة أو الإفتراضات الأساسية لتقييم المخزون، وطرق الإهلاك، والإستثمارات في الشركات التابعة وغيرها من السياسات المحاسبية.

3- الشروط التعاقدية: وهي شرح لقيود معينة تقيد بها بعض الأصول أو الإلتزامات.

4- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية: أي الإفصاح عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية ولكن قبل صدور القوائم المالية.

تظهر أهمية الإفصاح في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية باعتبارها جزءاً من منظومة العمل الإقتصادي الفلسطيني، وأن متطلبات بورصة فلسطين تفرض على تلك الشركات ضرورة مراعاة الإفصاح الكافي في تقاريرها المالية، كما يفترض أن تولي البورصة أهمية خاصة لعملية الإفصاح لدى الشركات المدرجة فيها من أجل حماية المساهمين والمستثمرين وإيصال المعلومات المالية لجميع المتعاملين بالأوراق المالية بغض النظر عن موقعهم الجغرافي أو حجم تعاملهم (أبوسمرة، 2009م).

ومن خلال مما سبق يلاحظ الباحث أن القوائم المالية هي وسيلة هامة للإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية بشكل دوري، لمساعدة مستخدمي تلك المعلومات في عملية إتخاذ القرارات.

3.6: الإفصاح عن الأصول غير الملموسة

يتم عرض مكونات القوائم المالية بالأسلوب الذي يكون فيه أكثر فائدة لمستخدمي تلك القوائم المالية، فالأصول يمكن تصنيفها حسب وجودها إلى أصول ملموسة، وأصول غير ملموسة سواء كانت محددة كبراءة الإختراع، وحقوق الامتياز، أو كانت غير محددة مثل الشهرة على أن يكون العامل المشترك بين تلك الأصول هو تدفق المنافع الإقتصادية منها إلى المنشأة كشرط أساسي للإعتراف بها (عثمان، 2015م).

يختلف الإفصاح عن الأصول غير الملموسة عنه بالنسبة للأصول الثابتة أو الملموسة في عدم إستخدام الحسابات المقابلة للأصول لعرض القيمة الدفترية للأصل، يعني ذلك أن مصروف الإطفاء في الأصول غير الملموسة يتم إثباته بخصمه مباشرةً من قيمة الأصل دون إستخدام لمجمع الإستهلاك، وبذلك يتطلب الإفصاح عن الأصول غير الملموسة ضرورة أن تتضمن القوائم المالية إيضاحاً للطريقة وكذلك للفترة التي يتم خلالها إطفاء كل أصل من هذه الأصول على حده (جمعة، 2004م).

شهرة الشركة تحظى بإهتمام كبير من قبل المحاسبين كأحد أهم الأصول غير الملموسة، وذلك لزيادة الإهتمام بتقييم منشآت الأعمال كوحدة متكاملة من جهة، وتزايد ظاهرة الإندماج من فترة إلى أخرى كما أن عدم الدقة والواقعية في تحديد والإفصاح عن قيم الأصول غير الملموسة بصفة عامة والشهرة بصفة خاصة دليل على ضعف الإفصاح، ولهذا تم الإهتمام بالإفصاح عنها بعدة طرق مختلفة (الناغي، 2011م).

اختلفت الآراء في إثبات شهرة الشركة والإفصاح عنها في التقارير المالية، ومن هذه الآراء أن تظهر الشهرة كأحد عناصر الميزانية العمومية ثابتة لا تتغير من سنة لأخرى، وكذلك أن يتم إطفائها وإقفالها في حساب الإحتياطات أو حساب الأرباح والخسائر، أو أن يتم إظهار الشهرة في جانب الخصوم مطروحة من حقوق المساهمين، على إعتبار أنها لا تمثل أصلاً من الأصول، أو أن الشهرة لا تظهر كعنصر ثابت القيمة، أو أن تظل الشهرة ظاهرة بالقيمة التاريخية ولا يعاد تقييمها من فترة لأخرى، أو أن لا تثبت الشهرة بالدفاتر إلا عند شراء منشأة كاملة لأن الشهرة تمثل تقويماً للإستثمار، ولا يمكن فصلها عن المنشأة ككل، أما الشهرة المتولدة داخلياً، فلا يجب رسملتها في الحسابات، لأن قياس مكوناتها أمراً معقداً، كما أن محاولة ربط

أي تكاليف بأي منافع مستقبلية في هذه الحالة أمر شديد الصعوبة فالمنافع المستقبلية للشهرة قد لا تكون لها أية علاقة بالتكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل تكوين هذه الشهرة، ولهذا فإن تقويم الشهرة غير المشتراه (المتولدة ذاتياً) يعتمد على قدر كبير من الإجتهد الشخصي (درويش، 2010م).

ومن خلال هذا العرض حول الإفصاح عن الأصول غير الملموسة ومن خلال تحليل التقارير المالية للشركات الفلسطينية عينة الدراسة، يستنتج الباحث أن الأصول غير الملموسة تظهر ضمن قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)، ضمن جانب الأصول (الموجودات)، ويتم إظهارها بقيمتها التاريخية، وكذلك يتم الإفصاح عن مصروف الإطفاء لتلك الأصول، وتصنيفه ضمن المصروفات الإدارية والعمومية والتي تُحْمَل على حساب الأرباح والخسائر ضمن الإيضاحات المرفقة بالتقارير.

هناك عوامل معينة قد حددتها بعض الدراسات والتي تؤثر على درجة الإفصاح للأصول غير الملموسة ومن هذه العوامل حجم المنشأة - الرافعة التشغيلية - اهتمام الملاك وهامش الربح قبل الفوائد والضرائب والإطفاء-والنظم والقوانين المحلية (عثمان، 2015م) .

3.6.1: أساليب الإفصاح عن الأصول غير الملموسة

ظهرت محاولات عدة قُدمت من خلالها أساليب للإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً تركزت في أربعة أساليب هي (مسواك، 2012م):

1- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً من خلال قائمة مستقلة ملحق بالقوائم المالية التقليدية.

2- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً في الإيضاحات المرفقة في القوائم.

3- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً ضمن القوائم المالية التقليدية للمنشأة فقط.

4- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً في القوائم المالية التقليدية والإيضاحات المرفقة في تلك القوائم.

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

إن الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً قد يساعد إدارة المنشأة على إتخاذ قراراتها التخطيطية والرقابية المتعلقة بهذه الأصول.

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

إن القرار الإستثماري يعتبر بكل تأكيد من أهم وأخطر القرارات التي يتخذها المستثمر. وأصبح من المهم بعد إستعراض لأهمية المحاسبة عن الأصول غير الملموسة أن تسعى المنشآت إلى القيام بعملية تطوير مستمر لبناء قاعدة معلومات تساعد في الحصول على ميزة تنافسية عن المنشآت الأخرى من خلال إمتلاك المعلومات الجيدة التي تساعد في زيادة أرباحها (أكاديمية، 2008م).

من خلال ما تم عرضه سابقاً عن الأصول غير الملموسة بشقيها القياس والإفصاح، يتبين للباحث أن الأصول غير الملموسة لها تأثير كبير في تحديد قيمة المنشأة وبالتالي تأثيرها في ترشيح أحكام وقرارات المستثمرين، وذلك لأن الأصول غير الملموسة بإعتبارها جزء أساسي من الأصول التي لا بد أن يفصح عنها ضمن القوائم والتقارير المالية وبالتالي هي مصدر مهم للمعلومات بالنسبة للمستثمرين.

3.8: متطلبات الإفصاح عن الأصول غير الملموسة

قواعد الإفصاح الواردة في المعيار (38) بالنسبة للأصول غير الملموسة واضحة بشكل كبير وتتطلب قدرأ كبيراً من التفاصيل في إيضاحات القوائم المالية.

وأن لكل فئة من الأصول غير الملموسة (سواء كانت المولدة داخلياً أو غيرها) فإنه يكون مطلوباً الإفصاح عن (مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير، 2009م):

- 1- طرق الإطفاء المستخدمة.
- 2- العمر الافتراضي أو معدلات الإطفاء المستخدمة.
- 3- المبلغ الدفترية الإجمالي والإطفاء المجمع (شاملاً خسائر إنخفاض القيمة المجمع) عند كل بداية ونهاية فترة.
- 4- تسويات القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة متضمناً الإضافات والإستبعادات والتصرف والشراء عن طريق إندماجات منشآت الأعمال، وكذلك الزيادة أو الإنخفاض في القيمة والخصومات للإعتراف بإنخفاض القيمة والمبالغ المستعادة والمسجلة للإعتراف بالإستردادات

لمقابلة انخفاضات سابقة في القيمة والإستهلاك خلال الفترة وصافي الأثر لترجمة القوائم المالية للشركات الأجنبية وأي بند آخر ذات أهمية.

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

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

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

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

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

ث- مبلغ الإلتزامات القائمة للحصول على أصول غير ملموسة.

بالإضافة إلى الإفصاحات السابقة من المحبب أن تفصح المنشآت عن وصف لأي أصول غير ملموسة مستهلكة بالكامل لا تزال مستخدمة، وأي أصول غير ملموسة هامة تسيطر عليها المنشأة، ولكنها غير معترف بها كأصول بسبب عدم إستيفائها لمعايير الإعراف.

الفصل الرابع

الدراسة التطبيقية

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

4.1: مقدمة

يتناول الباحث في هذا الفصل نبذة عن بورصة فلسطين، ومن ثم التطرق إلى الدراسة التطبيقية والتي تتضمن وصفاً لمنهج الدراسة، ومجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك للتحليل الذي استخدمه الباحث في الدراسة، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها حتى يتم التوصل إلى نتائج تؤدي إلى طريقة معتمدة يتم من خلالها التعرف على مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية للشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين.

4.2: نبذة عن بورصة فلسطين

تأسست شركة بورصة فلسطين في العام 1995 كشركة مساهمة خاصة، لتبدأ أولى جلسات التداول في 18 شباط 1997. وفي مطلع شباط من العام 2010 كان التطور الهام في مسيرة البورصة وتحولها إلى شركة مساهمة عامة تجاوباً مع قواعد الحوكمة الرشيدة والشفافية. وفي أيلول 2010 أطلقت البورصة عن هويتها المؤسسية الجديدة لتصبح "بورصة فلسطين" علامتها التجارية متخذة من "فلسطين الفرص" شعاراً لها.

تعمل البورصة تحت إشراف هيئة سوق رأس المال الفلسطينية، طبقاً لقانون الأوراق المالية رقم (12) لسنة 2004. وتسعى البورصة إلى تنظيم التداول في الأوراق المالية من خلال رزمة من القوانين والأنظمة الحديثة التي توفر أسس الحماية والتداول الآمن.

في العام 2009، وضمن تصنيف لأسواق المال على صعيد حماية المستثمرين، حصلت البورصة على المركز الـ33 عالمياً، والمركز الثاني بين الأسواق العربية.

بلغ عدد الشركات المدرجة بالبورصة (49) شركة في تاريخ 2016/05/31م بقيمة سوقية تجاوزت (3,122) مليون دولار موزعة على خمسة قطاعات هي: البنوك والخدمات المالية والتأمين، والاستثمار، والصناعة، والخدمات (موقع البورصة الفلسطينية، 2016م).

4.3: الشركات المدرجة في بورصة فلسطين حسب القطاعات

جدول (4.1): الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وذلك حسب القطاعات

م	اسم الشركة	الرمز
قطاع البنوك والخدمات المالية		
1	شركة البنك الإسلامي العربي م.ع.م	AIB
2	بنك فلسطين	BOP
3	البنك الإسلامي الفلسطيني	ISBK
4	البنك التجاري الفلسطيني	PCB
5	بنك الاستثمار الفلسطيني	PIBC
6	بنك القدس	QUDS
7	البنك الوطني	TNB
8	سوق فلسطين للأوراق المالية	PSE
قطاع الصناعة		
1	العربية لصناعة الدهانات	APC
2	دواجن فلسطين	AZIZA
3	بيت جالا لصناعة الأدوية	BJP
4	ببرزيت للأدوية	BPC
5	مصنع الشرق للالكترود	ELECTRODE
6	مطاحن القمح الذهبي	GMC
7	سجاير القدس	JCC
8	القدس للمستحضرات الطبية	JPH
9	فلسطين لصناعات اللدائن	LADAEN
10	"الوطنية لصناعة الألمنيوم والبروفيلات " نابكو	NAPCO
11	الوطنية لصناعة الكرتون	NCI
12	دار الشفاء لصناعة الأدوية	PHARMACARE

VOIC	مصانع الزيوت النباتية	13
قطاع التأمين		
AIG	المجموعة الأهلية للتأمين	1
GUI	العالمية المتحدة للتأمين	2
MIC	المشرق للتأمين	3
NIC	التأمين الوطنية	4
PICO	فلسطين للتأمين	5
TIC	التكافل الفلسطينية للتأمين	6
TRUST	ترست العالمية للتأمين	7
قطاع الاستثمار		
APIC	"العربية الفلسطينية للاستثمار" ايبك	1
AQARIYA	العقارية التجارية للاستثمار	2
ARAB	المستثمرون العرب	3
JREI	القدس للاستثمارات العقارية	4
PADICO	فلسطين للاستثمار والتنمية	5
PID	الفلسطينية للاستثمار والنماء	6
PIIC	فلسطين للاستثمار الصناعي	7
PRICO	فلسطين للاستثمار العقاري	8
UCI	الاتحاد للاعمار والاستثمار	9
قطاع الخدمات		
ABRAJ	أبراج الوطنية	1
AHC	المؤسسة العربية للفنادق	2
BRAVO	العربية الفلسطينية لمراكز التسوق	3
GCOM	جلوبال كوم للاتصالات	4
NSC	مركز نابلس الجراحي التخصصي	5

PALAQAR	بال عقار لتطوير وإدارة وتشغيل العقارات	6
PALTEL	الاتصالات الفلسطينية	7
PEC	الفلسطينية للكهرباء	8
RSR	مصايف رام الله	9
WASSEL	الفلسطينية للتوزيع والخدمات اللوجستية	10
WATANIYA	موبايل الوطنية الفلسطينية للاتصالات	11
ARE	المؤسسة العقارية العربية	12

المصدر: (موقع البورصة الفلسطينية، 2016م)

أما فيما يتعلق بنسبة توزيع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين حسب كل قطاع.

جدول (4.2): نسب توزيع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين حسب القطاعات

النسبة المئوية	التكرار	القطاعات
16.3	8	قطاع البنوك
26.5	13	قطاع الصناعة
14.3	7	قطاع التأمين
18.4	9	قطاع الاستثمار
24.5	12	قطاع الخدمات
100	49	الإجمالي

المصدر: (موقع البورصة الفلسطينية، 2016م)

- من خلال الجدول السابق يتضح أن 26.5% من شركات بورصة فلسطين تابعة لقطاع الصناعة، 24.5% لقطاع الخدمات، 18.4% لقطاع الاستثمار، 16.3% لقطاع البنوك والخدمات المالية، 14.3% تابعة لقطاع التأمين.

4.4: الدراسة والتحليل

قام الباحث بدراسة وتحليل القوائم المالية باستخدام منهج تحليل المحتوى لمجتمع الدراسة والذي يتكون من (49) شركة مدرجة في بورصة فلسطين تتمثل في (5) قطاعات رئيسية داخل البورصة.

من خلال تحليل القوائم المالية للشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين (مجتمع الدراسة)، تم تصنيف تلك الشركات من حيث وجود الأصول غير الملموسة ضمن أصولها الكلية أم لا وذلك حسب ما هو موضح في الجدول رقم (4.3).

استنتج الباحث أن هناك عدد (21) شركة مدرجة تتوزع على قطاعات البورصة الخمسة كما في الجدول رقم (4.4) وجدت الأصول غير الملموسة ضمن أصولها الكلية في القوائم المالية المرفقة بالتقارير المالية وهي بمثابة عينة الدراسة التي سيتم تناولها في تحليل الدراسة.

جدول (4.3): تصنيف الشركات المدرجة في بورصة فلسطين حسب وجود الأصول غير الملموسة أم لا

م	اسم الشركة	الرمز	يوجد	لا يوجد
قطاع البنوك والخدمات المالية				
1	شركة البنك الإسلامي العربي م.ع.م	AIB	*	
2	بنك فلسطين	BOP	*	
3	البنك الإسلامي الفلسطيني	ISBK	*	
4	البنك التجاري الفلسطيني	PCB	*	
5	بنك الاستثمار الفلسطيني	PIBC	*	
6	بنك القدس	QUDS	*	
7	البنك الوطني	TNB	*	
8	سوق فلسطين للأوراق المالية	PSE	*	
قطاع الصناعة				
9	العربية لصناعة الدهانات	APC		*
10	دواجن فلسطين	AZIZA		*
11	بيت جالا لصناعة الأدوية	BJP	*	
12	بيرزيت للأدوية	BPC		*
13	مصنع الشرق للالكترود	ELECTRODE		*
14	مطاحن القمح الذهبي	GMC		*
15	سجاير القدس	JCC		*
16	القدس للمستحضرات الطبية	JPH		*
17	فلسطين لصناعات اللدائن	LADAEN		*
18	"الوطنية لصناعة الألمنيوم والبروفيلات" نابكو	NAPCO		*
19	الوطنية لصناعة الكرتون	NCI		*
20	دار الشفاء لصناعة الأدوية	PHARMACARE	*	

*		VOIC	مصانع الزيوت النباتية	21
قطاع التأمين				
*		AIG	المجموعة الأهلية للتأمين	22
*		GUI	العالمية المتحدة للتأمين	23
*		MIC	المشرق للتأمين	24
*		NIC	التأمين الوطنية	25
*		PICO	فلسطين للتأمين	26
*		TIC	التكافل الفلسطينية للتأمين	27
*		TRUST	ترست العالمية للتأمين	28
قطاع الاستثمار				
	*	APIC	"العربية الفلسطينية للاستثمار" ابيك	29
*		AQARIYA	العقارية التجارية للاستثمار	30
*		ARAB	المستثمرون العرب	31
*		JREI	القدس للاستثمارات العقارية	32
	*	PADICO	فلسطين للاستثمار والتنمية	33
*		PID	الفلسطينية للاستثمار والنماء	34
*		PIIC	فلسطين للاستثمار الصناعي	35
	*	PRICO	فلسطين للاستثمار العقاري	36
	*	UCI	الاتحاد للاعمار والاستثمار	37
قطاع الخدمات				
*		ABRAJ	أبراج الوطنية	38
*		AHC	المؤسسة العربية للفنادق	39
*		BRAVO	العربية الفلسطينية لمراكز التسوق	40
	*	GCOM	جلوبال كوم للاتصالات	41
	*	NSC	مركز نابلس الجراحي التخصصي	42

	*	PALAQAR	بال عقار لتطوير وإدارة وتشغيل العقارات	43
	*	PALTEL	الاتصالات الفلسطينية	44
	*	PEC	الفلسطينية للكهرباء	45
*		RSR	مصايف رام الله	46
	*	WASSEL	الفلسطينية للتوزيع والخدمات اللوجستية	47
	*	WATANIYA	موبايل الوطنية الفلسطينية للاتصالات	48
*		ARE	المؤسسة العقارية العربية	49

المصدر: (موقع البورصة الفلسطينية، 2016م)

جدول رقم (4.4) يوضح عدد الشركات المدرجة في العينة موزعة على قطاعات البورصة

اسم القطاع	اسم الشركة	رمز الشركة	No.
البنوك والخدمات المالية	البنك الإسلامي العربي	AIB	1
	بنك فلسطين	BOP	2
	البنك الإسلامي الفلسطيني	ISBK	3
	البنك التجاري الفلسطيني	PCB	4
	بنك الاستثمار	PIBC	5
	بورصة فلسطين	PSE	6
	بنك القدس	QUDS	7
	البنك الوطني	TNB	8
الصناعة	بيت جالا لصناعة الأدوية	BJP	9
	دار الشفاء لصناعة الأدوية	PHARMACARE	10
الخدمات	جلوبال كوم	GCOMNF	11
	مركز نابلس الجراحي	NSC	12

	بال عقار لتطوير وإدارة وتشغيل العقارات	PALAQAR	13
	شركة الاتصالات الفلسطينية	PALTEL	14
	الشركة الفلسطينية للكهرباء	PEC	15
	الفلسطينية للتوزيع والخدمات اللوجستية	WASSEL	16
	الوطنية موبايل	WATANIYA	17
الاستثمار	العربية الفلسطينية للاستثمار ايبك	APIC	18
	فلسطين للتنمية والاستثمار	PADICO	19
	فلسطين للاستثمار العقاري	PRICO	20
	الاتحاد للاعمار والاستثمار	UCI	21

المصدر: (موقع البورصة الفلسطينية، 2016م)

من خلال الجدول رقم (4.4) يتبين أن عدد (21) شركة أي ما نسبته (42.9%) من إجمالي الشركات مجتمع الدراسة تمثل عينة الدراسة والتي أفصحت عن الأصول غير الملموسة ضمن تقاريرها المالية المنشورة وتوزعت هذه النسبة على القطاعات التالية: (16.3% لقطاع البنوك والخدمات المالية بعدد (8) شركات - 14.3% لقطاع الخدمات بعدد (7) شركات - 8.2% لقطاع الاستثمار بعدد (4) شركات - 4.1% لقطاع الصناعة بعدد (2) شركة)، مع استبعاد تام لشركات قطاع التأمين من عينة الدراسة لعدم الإفصاح عن أي نوع من الأصول غير الملموسة ضمن أصولها الكلية في القوائم المالية المرفقة بالتقارير المنشورة.

جدول رقم (4.5) يوضح نسبة الأصول غير الملموسة من إجمالي أصول الشركات (العينة)
المدرجة في البورصة للسنوات من 2010م-2014م

نسبة الأصول غير الملموسة من إجمالي الأصول					القطاع	رمز الشركة	No.
2014	2013	2012	2011	2010			
0.17%	0.12%	0.17%	0.15%	0.18%	البنوك والخدمات المالية	AIB	1
0.13%	0.09%	0.08%	0.09%	0.09%		BOP	2
0.13%	0.17%	0.14%	0.08%	0.08%		ISBK	3
0.13%	0.14%	0.19%	0.18%	0.17%		PCB	4
0.3%	0.3%	0.4%	0.4%	0.4%		PIBC	5
-	-	-	0.013%	0.16%		PSE	6
0.00%	0.01%	0.01%	0.01%	0.01%		QUDS	7
0.018%	0.021%	0.047%	0.096%	0.14%		TNB	8
0.54%	0.57%	0.50%	0.27%	0.24%	الصناعة	BJP	9
0.80%	0.14%	-	-	-		PHARMACARE	10
73.1%	70.3%	70.2%	63.6%	56.1%	الخدمات	GCOMNF	11
0.28%	0.40%	0.69%	1%	1.4%		NSC	12
51.1%	50.4%	48.4%	49.2%	47.7%		PALAQAR	13
4%	4.9%	5.6%	5.2%	6.1%		PALTEL	14
2%	2%	2.2%	1.3%	1.4%		PEC	15
1.1%	1.8%	2.1%	2.4%	2.4%		WASSEL	16

54.8%	53.1%	52.9%	57.1%	49.3%		WATANIYA	17
3.2%	3.3%	3.7%	4%	2.9%	الاستثمار	APIC	18
0.75%	0.85%	1%	1.3%	1.6%		PADICO	19
2.9%	3.3%	4%	3.6%	5%		PRICO	20
-	0.1%	0.2%	0.3%	0.4%		UCI	21

المصدر: (موقع البورصة الفلسطينية، 2016م)

- من خلال الجدول رقم (4.5) يمكن للباحث أن يستنتج الآتي:
 - الأصول غير الملموسة شكلت نسبة ذات أهمية مقارنة مع إجمالي أصول الشركات في القطاعات الأربعة التي ظهرت فيها الأصول غير الملموسة وهي (قطاع البنوك والخدمات المالية - الصناعة-الخدمات - الاستثمار).
 - احتل قطاع الخدمات على المرتبة الأولى في أعلى نسبة للأصول غير الملموسة مقارنة مع إجمالي أصول الشركات داخل هذا القطاع حيث تراوحت النسبة من (73%-1%)، ومن ثم قطاع الاستثمار في المرتبة الثانية حيث تراوحت النسبة من (5%-0.1%)، ومن ثم قطاع الصناعة في المرتبة الثالثة حيث تراوحت النسبة من (0.8%-0.1%)، وأخيراً قطاع البنوك والخدمات المالية في المرتبة الرابعة من (0.4%-0.01%).
 - في قطاع البنوك والخدمات المالية كانت أعلى نسبة للأصول غير الملموسة مقارنة مع إجمالي الأصول عبر السنوات 2010م-2014م هي للبنوك التالية على التوالي: (PIBC- PSE-QUDS-TNB-BOP-ISBK-AIB-PCB).
 - في قطاع الصناعة كانت أعلى نسبة للأصول غير الملموسة مقارنة مع إجمالي الأصول عبر السنوات 2010م-2014م هي للشركات التالية على التوالي: (BJP - PHARMACARE).
 - في قطاع الخدمات كانت أعلى نسبة للأصول غير الملموسة مقارنة مع إجمالي الأصول عبر السنوات 2010م-2014م هي للشركات التالية على التوالي: (GCOMNF - NSC-PEC-WASSEL-PALTEL-PALAQAR-WATANIYA).

- في قطاع الاستثمار كانت أعلى نسبة للأصول غير الملموسة مقارنة مع إجمالي الأصول عبر السنوات 2010م-2014م هي للشركات التالية على التوالي: (APIC- PRICO - UCI-PADICO).

من خلال استعراضنا لنسبة الأصول غير الملموسة مقارنة مع إجمالي الأصول عبر السنوات المحددة في الدراسة، يمكن أن نستنتج مدى أهمية هذه الدراسة في الإجابة عن سؤال الدراسة الرئيسي وهو مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وبالتالي إنعكاس هذه الشيء على تحقيق مصالح مستخدمي تلك التقارير.

- تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات عينة الدراسة حسب القطاعات:
- أولاً: قطاع البنوك والخدمات المالية

جدول (4.6): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع البنوك والخدمات المالية

للسنوات من 2010 – 2014 (المبالغ بالدولار الأمريكي)

رقم الشركة	نوع الأصل	2010	2011	2012	2013	2014
AIB	أنظمة وبرامج حاسب آلي	516,180	437,854	656,399	556,265	973,285
BOP	برامج الحاسب الآلي	1,371,862	1,418,672	1,656,459	2,121,676	3,226,098
ISBK	أنظمة وبرامج حاسب آلي	282,702	320,771	609,542	876,047	752,446
PCB	أنظمة وبرامج حاسب آلي	290,694	298,296	351,475	332,303	376,412
PIBC	أنظمة الحاسب الآلي	1,053,887	1,062,295	1,032,738	929,027	923,894
PSE	أنظمة تداول وتحويل الأوراق المالية	19,884	1,629	-	-	-
QUDS	استثمار عقار فرع طولكرم	34,820	33,058	31,296	29,533	27,769
TNB	أنظمة وبرامج الحاسوب+ مفتاحية خلو عقار مستأجر	228,563	236,344	163,932	110,424	120,858
	الإجمالي	3,798,592	3,808,919	4,501,841	4,955,275	6,400,762

المصدر: (موقع البورصة الفلسطينية، 2016م)

• من خلال الجدول رقم (4.6) نستنتج الآتي:

- من الشركات التي احتلت أعلى قيمة للأصول غير الملموسة في شركات قطاع البنوك والخدمات المالية المدرجة في البورصة عبر السنوات 2010م-2014م هي على الترتيب: (PSE-QUDS-TNB-PCB-IBSK-AIB-PIBC-BOP).
- الأصول غير الملموسة المفصح عنها في قطاع البنوك والخدمات المالية تمثلت في: (أنظمة وبرامج الحاسب الآلي) والتي كانت في كلاً من البنك الإسلامي العربي-بنك فلسطين-البنك الإسلامي الفلسطيني-البنك التجاري الفلسطيني-بنك الاستثمار الفلسطيني-البنك الوطني، (استئجار عقار فرع طولكرم) والتي كانت في بنك القدس، (مفتاحية خلو عقار مستأجر) والتي كانت في البنك الوطني، (أنظمة تداول وتحويل الأوراق المالية) والتي كانت في سوق فلسطين للأوراق المالية.
- ظهرت الأصول غير الملموسة (أنظمة تداول وتحويل الأوراق المالية) في شركة سوق فلسطين للأوراق المالية في سنوات 2010م، 2011م ولم تظهر بعد ذلك في القوائم المالية للأعوام القادمة، ولم تفصح الشركة عن أي مصروف إطفاء للمبلغ أو تفسير لهذا الشيء.
- مستوى الإفصاح في قطاع البنوك والخدمات المالية عالي ومن النوع الكافي وذلك لتوافر فيه متطلبات الإفصاح في بورصة فلسطين والتي تتمثل في (المعلومات الجوهرية بشكل يومي-التقرير السنوي الموحد-البيانات المالية المدققة مع كافة الإيضاحات-برنامج الإفصاح الإلكتروني)، وبهذا الشأن ومن خلال استعراض التقارير المالية للشركات في قطاع البنوك والخدمات المالية نستنتج الآتي: -
 - 1- قامت جميع الشركات المدرجة في هذا القطاع بالإفصاح عن أصولها غير الملموسة في تقريرها السنوي بفقرة مستقلة ومفصلة موضح فيها قيم تلك الأصول والإضافات عليها بالإضافة إلى الإطفاء وذلك في جانب الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية ولم تكتفي فقط بالإفصاح عن قيمة تلك الأصول.
 - 2- أفصحت جميع الشركات في القطاع عن المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وذلك في جانب السياسات المحاسبية المرفقة بالتقرير المالي وهي أن الأصول غير الملموسة التي يتم الحصول عليها من خلال الإندماج تقيد بالقيمة العادلة في تاريخ الحصول عليها. أما الأصول غير الملموسة التي يتم الحصول عليها من خلال طريقة أخرى غير الإندماج فيتم تسجيلها بالكلفة.

3- تم الإفصاح عن طريقة إطفاء الأصول غير الملموسة وذلك ضمن فقرة السياسات المحاسبية وأنه يتم إطفاء الأصول غير الملموسة التي لها عمر زمني محدد خلال هذا العمر ويتم قيد الإطفاء في قائمة الدخل، أما الأصول غير الملموسة التي عمرها الزمني غير محدد فيتم مراجعة التدني في قيمتها في تاريخ القوائم المالية ويتم تسجيل أي تدني في قيمتها في قائمة الدخل. ويتم إطفاء الأصول غير الملموسة في شركات قطاع البنوك والخدمات المالية والتي تتمثل في (أنظمة وبرامج الحاسب الآلي) بطريقة القسط الثابت على العمر الإنتاجي المتوقع والذي يتراوح بين 3-5 سنوات. أما الأصول غير الملموسة (أنظمة تداول وتحويل الأوراق المالية) التي ظهرت في شركة بورصة فلسطين فتم الإفصاح عنها في جانب السياسات المحاسبية أنها ظهرت بالتكلفة وأنه تم إطفائها بطريقة القسط الثابت على مدى عمرها الإنتاجي المتوقع دون الإشارة إلى المدة. وكذلك الحال مع (مفتاحية استئجار عقار) التي ظهرت ضمن الأصول غير الملموسة لشركة (بنك القدس-البنك الوطني) فيتم إطفائها بطريقة القسط الثابت دون الإشارة إلى المدة أيضاً.

4- هناك مبالغ للأصل غير الملموس (مفتاحية خلو عقار مستأجر) ظهرت في شركة البنك الوطني من سنة 2010م-2012م ولم تظهر بعد ذلك في السنوات 2013م-2014م ولم تفصح الشركة في الإيضاحات المرفقة عن سبب عدم ظهورها أو أنه تم إطفائها بالكامل.

• ثانياً: قطاع الصناعة

جدول (4.7): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الصناعة

للسنوات من 2010 – 2014 (المبالغ بالدولار الأمريكي)

2014	2013	2012	2011	2010	نوع الأصل	رسم الشركة
83,011	80,937	69,524	36,173	32,468	مصاريف التطوير	*BJP
782,698	644,718	298,605	363,158	398,769	مصاريف البحث التطوير	*JPHD
371,202	62,741	-	-	-	مصاريف التطوير+حقوق تسويق	PHARMACARE
1,236,911	788,396	368,129	399,331	431,237	الإجمالي	

المصدر: (موقع البورصة الفلسطينية، 2016م)

* (التقارير المالية المنشورة للشركة بعملات الشيك، الدينار وتم تحويلها لعملة الدولار حسب سعر صرف القوائم المالية في تاريخ 31/12).

• من خلال الجدول رقم (4.7) يمكن أن نستنتج الآتي:

- من الشركات التي احتلت أعلى قيمة للأصول غير الملموسة في شركات قطاع الصناعة المدرجة في البورصة عبر السنوات 2010م-2014م هي على الترتيب: (BJP-JPHD-PHARMACARE).

- الأصول غير الملموسة المفصح عنها في قطاع الصناعة تمثلت في: (مصاريف البحث والتطوير) والتي كانت في شركة القدس للمستحضرات الطبية-شركة بيت جالا لصناعة الأدوية-شركة دار الشفاء لصناعة الأدوية، (حقوق تسويق) والتي ظهرت في شركة دار الشفاء لصناعة الأدوية.

- شركة القدس للمستحضرات الطبية(JPHD) أفصحت عن (مصاريف البحث والتطوير) في تقريرها السنوي ضمن المصاريف في قائمة الدخل، ولم تفصح عنها ضمن قائمة الأصول ولم تعترف بها كأصول غير ملموسة، على الرغم من أنها أيضاً أشارت إلى الشهرة ومعالجتها في جانب الإيضاحات دون الإفصاح عن أي قيم مالية في القوائم المالية.

- قامت جميع الشركات المدرجة في قطاع الصناعة بالإفصاح عن أصولها غير الملموسة في تقريرها السنوي بفقرة مستقلة ومفصلة وذلك في جانب الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية ولم تكتفي فقط بالإفصاح عن قيمة تلك الأصول، باستثناء شركة القدس للمستحضرات الطبية التي تم الإشارة إليها في بند سابق.

- أفصحت جميع الشركات في قطاع الصناعة دون استثناء عن المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وإطفاؤها في جانب السياسات المحاسبية المرفقة بالتقارير المالية.

• ثالثاً: قطاع الخدمات

جدول (4.8): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الخدمات للعام 2010م (المبالغ بالدولار الأمريكي)

أخرى	حقوق الشركة في استخدام معونات الطاقة	مفتاحية معرض	منصات برمجيات	حقوق استئجار مجمع نابلس التجاري المجمع	حقوق استخدام الألياف الضوئية	تكاليف الرخصة والخطوط	الشهرة	رمز الشركة
		35,000	4,446,833	-	-	-	-	GCOMNF
		-	-	-	-	-	113,271	*NSC
		-	-	2,848,262	-	-	-	*PALAQAR
169,000	-	-	-	-	10,170,000	9,365,000	27,655,000	*PALTEL
	1,717,184	-	-	-	-	-	-	PEC
109,424							300,117	*WASSEL
						173,588,772		WATANIYA
278,424	1,717,184	35,000	4,446,833	2,848,262	10,170,000	182,953,772	28,068,388	الإجمالي

المصدر: (موقع البورصة الفلسطينية، 2016م)

* (التقارير المالية المنشورة للشركة بعملة الدينار الأردني وتم تحويلها لعملة الدولار الأمريكي حسب سعر صرف القوائم المالية في 31/12).

• من خلال الجدول رقم (4.8) يمكن أن نستنتج الآتي:

- احتلت (تكاليف الرخصة والخطوط) كأصل غير ملموس في المرتبة الأولى بأعلى قيمة بمبلغ (182,953,772\$) والتي ظهرت في شركة مجموعة الإتصالات الفلسطينية-موبايل الوطنية بينما احتلت (الشهرة) المرتبة الثانية بقيمة (28,068,388\$) والتي ظهرت في مركز نابلس التخصصي- مجموعة الإتصالات الفلسطينية- الشركة الفلسطينية للتوزيع والدعم اللوجستي أما احتلت (مفتاحية معرض) كأصل غير ملموس المرتبة الأخيرة بقيمة (35,000) والتي ظهرت في شركة جلوبال كوم للإتصالات.

- ظهرت أصول غير ملموسة تحت مسمى (موجودات أخرى) في شركة (WASSEL) أفصحت عنها في الإيضاحات المرفقة بأنها (خلو محلات تجارية في الأردن وفلسطين).

- ظهرت ضمن الأصول غير الملموسة لشركة الإتصالات الفلسطينية (PALTEL) أصول غير ملموسة (أخرى) بقيمة مالية لم تفصح الشركة عن طبيعتها في جانب الإيضاحات المرفقة.

- أفصحت الشركات في قطاع الخدمات عن أصولها غير الملموسة في فقرة مستقلة ومفصلة في جانب الإفصاحات تتضمن تكلفة الأصل والإضافات والإطفاء خلال العام.

- أفصحت الشركات عن المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وخصوصاً بند الشهرة والتي تمت الإفصاح عنها ضمن جانب السياسات المحاسبية في جانب الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية.

جدول (4.9): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الخدمات للعام 2011م (المبالغ بالدولار الأمريكي)

رغم الشهرة	الشهرة	تكاليف الرخصة والخطوط	صنوف استخدام الآلات الضوئية	التجارى المبيع مجموع نابلس موقع استخبار	مضامات برمجيات	مقاييل معروض	طاقة استخدام ممولات في الشركة في	أنظمة حاسوب	أخرى
GCOM	-	-	-	-	4,179,381	35,000	-	-	-
*NSC	94,632	-	-	-	-	-	-	-	-
*PALAQ	-	-	-	2,666,074	-	-	-	-	-
*PALTEL	26,163,000	7,779,000	7,881,000	-	-	-	-	-	216,000
PEC	-	-	-	-	-	-	1,587,584	-	-
*WASSEL	298,419	-	-	-	-	-	-	-	85,700
WATANI	-	161,200,790	-	-	-	-	-	3,581,918	-
الإجمالي	26,556,051	168,979,790	7,881,000	2,666,074	4,179,381	35,000	1,587,584	3,581,918	301,700

المصدر: (موقع البورصة الفلسطينية، 2016م)

* (التقارير المالية المنشورة للشركة بعملة الدينار الأردني وتم تحويلها لعملة الدولار الأمريكي حسب سعر صرف القوائم المالية في 31/12).

• من خلال الجدول رقم (4.9) يمكن أن نستنتج الآتي:

- احتلت (تكاليف الرخصة والخطوط) كأصل غير ملموس في المرتبة الأولى بأعلى قيمة بمبلغ \$(168,979,790) والتي ظهرت في شركة مجموعة الإتصالات الفلسطينية-موبايل الوطنية بينما احتلت (الشهرة) المرتبة الثانية بقيمة \$(26,556,051) والتي ظهرت في مركز نابلس التخصصي- مجموعة الإتصالات الفلسطينية- الشركة الفلسطينية للتوزيع والدعم اللوجستي أما احتلت (مفتاحية معرض) كأصل غير ملموس المرتبة الأخيرة بقيمة (35,000) والتي ظهرت في شركة جلوبال كوم للإتصالات، والتي لم يتغير مبلغها عبر السنوات ولم تفصح الشركة عن أي مصروف إطفاء لهذا الأصل.

- يتم إطفاء الأصول غير الملموسة لشركة جلوبال للاتصالات على العمر المقدر بالاستفادة منها (20) سنة بطريقة القسط الثابت.
- قامت شركة (NSC) مركز نابلس الجراحي التخصصي بالإفصاح عن إطفاء الشهرة في جانب السياسات المحاسبية فقط وأنه يتم إطفائها على مدى (20) سنة بواقع 5% بطريقة القسط الثابت من قيمتها عند التأسيس، ولكنها لم تفصح عن بند الشهرة بشكل مستقل ومفصل في جانب الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.
- تم الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في شركة بال عقار والتي تمثلت في (حق استئجار مجمع نابلس التجاري المجمع) وكذلك عن المعالجة المحاسبية وذلك في جانب الإيضاحات بشكل مستقل ومفصل، كما أنه تم الإفصاح أيضاً عن الإطفاء والذي يكون على مدة 20 سنة باستخدام طريقة القسط الثابت في جانب السياسات المحاسبية المرفقة بالتقارير المالية.
- تم الإفصاح عن تدني قيمة الشهرة في مجموعة الإتصالات الفلسطينية وأنه يتم توزيع القيمة الدفترية للشهرة الناتجة عن شركات تابعة على وحدتين منتجتين للنقد واللاتي تمثلان أيضاً قطاعات أعمال المجموعة (قطاع الخدمات اللاسلكية - قطاع الخدمات الرقمية). كما ظهرت ضمن الأصول غير الملموسة لشركة الإتصالات الفلسطينية (PALTEL) أصول غير ملموسة (أخرى) لم تفصح الشركة عن طبيعتها في جانب الإيضاحات المرفقة.
- أفصحت الشركة الفلسطينية للكهرباء عن أصولها غير الملموسة والتي تتمثل في (المساعدات الحكومية - حق استخدام محولات الطاقة) وإلى المعالجة المحاسبية وطريقة الإطفاء وذلك في فقرة السياسات المحاسبية المتبعة في جانب الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.
- ظهرت أصول غير ملموسة أخرى في مجموعة واصل للدعم اللوجستي أفصحت الشركة عنها أنها تمثل (خلو محلات تجارية في الأردن وفلسطين) في جانب الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، كما تم الإفصاح عن المعالجة المحاسبية للشهرة واحتساب التدني لها والإطفاء للأصول غير الملموسة في السياسات المحاسبية المتبعة في جانب الإيضاحات.

**جدول (4.10): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الخدمات
للعام 2012م (المبالغ بالدولار الأمريكي)**

رغم الشركة	الشهرة	تكاليف الرخصة والخطوط	حقوق استخدام الألياف الضوئية	التجاري المجمع مجمع نابلس حق استئجار	منصات برمجيات	مقاييم معرضة	إطاقة استخدام محولات حق الشركة في أنظمة حاسوب	أخرى
GCOM	-	-	-	-	3,917,311	35,000	-	-
*NSC	75,599	-	-	-	-	-	-	-
*PALAQ	-	-	-	2,476,906	-	-	-	-
*PALTEL	26,088,858	6,203,103	15,842,031	-	-	-	-	193,230
PEC	-	-	-	-	-	-	2,523,460	-
*WASSEL	285,938	-	-	-	-	-	-	101,200
WATANI	-	152,016,885	-	-	-	-	-	3,416,733
الإجمالي	26,450,395	158,219,988	15,842,031	2,476,906	3,917,311	35,000	2,523,460	294,430

المصدر: (موقع البورصة الفلسطينية، 2016م)

* (التقارير المالية المنشورة للشركة بعملة الدينار الأردني وتم تحويلها لعملة الدولار الأمريكي حسب سعر صرف القوائم المالية في 31/12).

• من خلال الجدول رقم (4.10) يمكن أن نستنتج الآتي:

- احتلت (تكاليف الرخصة والخطوط) كأصل غير ملموس في المرتبة الأولى بأعلى قيمة بمبلغ \$(158,219,988) والتي وجدت في شركة مجموعة الإتصالات الفلسطينية-موبايل الوطنية بينما احتلت (الشهرة) المرتبة الثانية بقيمة \$(26,450,395) والتي تمثلت في مركز نابلس التخصصي- مجموعة الإتصالات الفلسطينية- الشركة الفلسطينية للتوزيع والدعم اللوجستي أما احتلت (مفتاحية معرض) كأصل غير ملموس المرتبة الأخيرة بقيمة (35,000) والتي ظهرت في شركة جلوبال كوم للإتصالات، والتي لم يتغير مبلغها عبر السنوات ولم تفصح الشركة عن أي مصروف إطفاء لهذا الأصل.

- الشركة الفلسطينية للتوزيع والدعم اللوجستي (WASSEL) أفصحت عن أصول غير ملموسة أخرى في جانب الإيضاحات وأشارت إليها في أنها تمثل خلو محلات تجارية في الأردن وفلسطين، وحقوق استخدام، وأصول غير ملموسة أخرى لم تفصح عن طبيعتها.

- ظهرت ضمن الأصول غير الملموسة لشركة الإتصالات الفلسطينية (PALTEL) أصول غير ملموسة (أخرى) لم تفصح الشركة عن طبيعتها في جانب الإيضاحات المرفقة.

جدول (4.11): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الخدمات للعام 2013م (المبالغ بالدولار الأمريكي)

أخرى	أنظمة حاسوب	حق الشركة في استخدام محلات الطاقة	منصات برمجيات	التجارة مع نابلس استجار	حقوق استخدام الألياف الضوئية	تكاليف الرخصة والخطوط	الشهرة	رمز الشركة
-	-	-	3,318,564	-	-	-	-	GCOM
-	-	-	-	-	-	-	56,700	*NSC
-	-	-	-	2,300,296	-	-	-	*PALAQ
170,663	-	-	-	-	16,750,353	4,648,801	24,342,736	*PALTEL
-	-	2,301,877	-	-	-	-	-	PEC
72,599	-	-	-	-	-	-	250,677	*WASSEL
-	5,592,306	-	-	-	-	142,858,073	-	WATANI
243,262	5,592,306	2,301,877	3,318,564	2,300,296	16,750,353	147,506,874	24,650,113	الإجمالي

المصدر: (موقع البورصة الفلسطينية، 2016م)

* (التقارير المالية المنشورة للشركة بعملة الدينار الأردني وتم تحويلها لعملة الدولار الأمريكي حسب سعر صرف القوائم المالية في 31/12).

• من خلال الجدول رقم (4.11) يمكن أن نستنتج الآتي:

- احتلت (تكاليف الرخصة والخطوط) كأصل غير ملموس في المرتبة الأولى بأعلى قيمة بمبلغ \$(147,506,874) والتي وجدت في شركة مجموعة الإتصالات الفلسطينية-موبايل الوطنية بينما احتلت (الشهرة) المرتبة الثانية بقيمة \$(24,650,113) والتي تمثلت في مركز نابلس التخصصي- مجموعة الإتصالات الفلسطينية- الشركة الفلسطينية للتوزيع والدعم اللوجستي.

- أفصحت شركة جلوبال (GCOMNF) في عام 2013م عن قيم الأصول غير الملموسة ومصاريف الإطفاء في الإيضاحات المرفقة ولكن لم تفصح عن طبيعة هذه الأصول كالسنوات السابقة.

- شركة مركز نابلس الجراحي التخصصي (NSC) لم تفصح عن بند الشهرة بشكل مفصل بالقيمة والإطفاء أو الإشارة إلى المعالجة المحاسبية في جانب السياسات المحاسبية المرفقة وإنما اكتفت فقط بفقرة في التوضيحات حول طريقة إطفاء الشهرة وأنها تطفئ على مدى عشرون سنة بواقع 5% بطريقة القسط الثابت من قيمتها عند التأسيس.

- ظهرت ضمن الأصول غير الملموسة لشركة الإتصالات الفلسطينية (PALTEL) أصول غير ملموسة (أخرى) لم تفصح الشركة عن طبيعتها في جانب الإيضاحات المرفقة.

- الشركة الفلسطينية للتوزيع والدعم اللوجستي (WASSEL) أفصحت عن أصول غير ملموسة أخرى في جانب الإيضاحات وأشارت إليها في أنها تمثل خلو محلات تجارية في الأردن وفلسطين، وحقوق استخدام، وأصول غير ملموسة أخرى لم تفصح عن طبيعتها. كما أنها أفصحت عن بند الشهرة أنها شهرة شراء شركات تابعة، وأنه تم توزيع القيمة الدفترية للشهرة الناتجة عن شراء شركات تابعة على الوحدات المنتجة للنقد في المجموعة وهي بشكل رئيسي: قطاع الأمن، قطاع التأجير والتأجير التمويلي، وقطاع الخدمات اللوجستية.

جدول (4.12): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الخدمات

للعام 2014م (المبالغ بالدولار الأمريكي)

رمز الشركة	الشهرة	تكاليف الرخصة والخطوط	حقوق استخدام الألياف الضوئية	حقوق استئجار مجمع نابلس التجاري المجمع	منصات برمجيات	الطاقة استخدام محلات الشركة في	أنظمة حاسوب	أخرى
GCOM	-	-	-	-	3,321,932	-	-	-
*NSC	37,800	-	-	-	-	-	-	-
*PALAQ	-	-	-	2,123,839	-	-	-	-
*PALTEL	24,342,736	3,094,499	15,039,492	-	-	-	-	149,506
PEC	-	-	-	-	-	2,080,294	-	-
WASSEL *	165,728	-	-	-	-	-	-	26,821
WATANI	-	133,699,263	-	-	-	-	13,152,778	-
الإجمالي	24,546,264	136,793,762	15,039,492	2,123,839	3,321,932	2,080,294	13,152,778	176,327

المصدر: (موقع البورصة الفلسطينية، 2016م)

* (التقارير المالية المنشورة للشركة بعملة الدينار الأردني وتم تحويلها لعملة الدولار الأمريكي حسب سعر صرف القوائم المالية في تاريخ 12/31).

• من خلال الجدول رقم (4.12) يمكن أن نستنتج الآتي:

- احتلت (تكاليف الرخصة والخطوط) كأصل غير ملموس في المرتبة الأولى بأعلى قيمة بمبلغ (136,793,762) \$ والتي وجدت في شركة مجموعة الإتصالات الفلسطينية-موبايل الوطنية بينما احتلت (الشهرة) المرتبة الثانية بقيمة (24,546,264) \$ والتي تمثلت في مركز نابلس التخصصي-مجموعة الإتصالات الفلسطينية-الشركة الفلسطينية للتوزيع والدعم اللوجستي.

- أفصحت شركة جلوبال كوم (GCOMNF) عن أصولها غير الملموسة كقيمة دون الإفصاح عن طبيعة هذه الأصول، كما أفصحت عن استخدام المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) في تقييم أصولها غير الملموسة.

- شركة مركز نابلس الجراحي التخصصي (NSC) لم تفصح عن بند الشهرة بشكل مفصل بالقيمة والإطفاء أو الإشارة إلى المعالجة المحاسبية في جانب السياسات المحاسبية المرفقة وإنما اكتفت فقط بفقرة في التوضيحات حول طريقة إطفاء الشهرة وأنها تطفئ على مدى عشرون سنة بواقع 5% بطريقة القسط الثابت من قيمتها عند التأسيس.

- ظهرت ضمن الأصول غير الملموسة لشركة الإتصالات الفلسطينية (PALTEL) أصول غير ملموسة (أخرى) لم تفصح الشركة عن طبيعتها في جانب الإيضاحات المرفقة.

• من خلال تحليل الجداول في قطاع الخدمات عبر السنوات 2010م-2014م يلاحظ التغيير في القيم المفصح عنها وذلك لتناقص قيمة الأصول غير الملموسة وذلك نتيجة مصاريف الإطفاء للأصول التي يقدر عمرها الزمني بفترة محددة حسب العمر الإنتاجي المتوقع.

• رابعاً: قطاع الاستثمار

جدول (4.13): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الاستثمار

للعام 2010م (المبالغ بالدولار الأمريكي)

أخرى	خدمات في محطات الباص	حق استئجار	علامات تجارية	الشهرة	رمز الشركة
-	-	-	-	5,572,653	APIC
-	6,361,000	370,000	-	3,516,000	PADICO
-	6,218,592	-	-	-	*PRICO
214,402	-	-	-	-	UCI

رمز الشركة	الشهرة	علامات تجارية	حق استئجار	خدمات في محطات الباص	أخرى
الإجمالي	9,088,653	-	370,000	12,579,592	214,402

المصدر: (موقع البورصة الفلسطينية، 2016م)

* (التقارير المالية المنشورة للشركة بعملة الدينار الأردني وتم تحويلها لعملة الدولار الأمريكي حسب سعر صرف القوائم المالية في تاريخ 12/31).

• من خلال الجدول رقم (4.13) يتضح لنا الآتي:

- احتلت شركة PADICO أعلى قيمة للأصول غير الملموسة في المرتبة الأولى حيث بلغت القيمة مبلغ (10,247,000) \$ والتي تمثلت في (خدمات في محطات الباص- الشهرة- حق استئجار عقار)، وتليها في المرتبة الثانية شركة PRICO حيث بلغت القيمة مبلغ (6,218,592) \$ والتي تمثلت في (خدمات في محطات الباص)، أما ادني شركة في قيمة الأصول غير الملموسة المفصح عنها واحتلت المرتبة الأخيرة هي شركة UCI حيث بلغت القيمة مبلغ (214,402) \$ والتي لم تفصح الشركة عن طبيعتها.
- شركة (UCI) شركة الاتحاد للإعمار والاستثمار أفحصت عن أصول غير ملموسة بقيمة (214,402) دولار ضمن أصولها، ولكن لم تفصح بجانب الإيضاحات المرفقة عن طبيعة هذه الأصول ولا حساب الإطفاء الخاص بها، فقط إكتفت بالإشارة إلى أنه يتم إطفاء الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي المحدد على العمر الإنتاجي المقدر، ويتم مراجعة فترة الإطفاء مع العمر الإنتاجي المحدد في نهاية كل عام.
- يلاحظ تناقص قيمة الأصول غير الملموسة خلال السنوات وذلك نتيجة مصاريف الإطفاء للأصول التي يقدر عمرها الزمني بفترة محددة حسب العمر الإنتاجي المتوقع.

جدول (4.14): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الاستثمار

لعام 2011م (المبالغ بالدولار الأمريكي)

رمز الشركة	الشهرة	علامات تجارية	حق استئجار	خدمات في محطات الباص	أخرى
APIC	5,592,842	2,272,421	-	-	-
PADICO	3,516,000	-	324,000	5,375,000	-
*PRICO	-	-	-	4,882,274	-

أخرى	خدمات في محطات الباص	حق استئجار	علامات تجارية	الشهرة	رمز الشركة
148,402	-	-	-	-	UCI
148,402	10,257,274	324,000	2,272,421	9,108,842	الإجمالي

- المصدر: (موقع البورصة الفلسطينية، 2016م)
- * (التقارير المالية المنشورة للشركة بعملة الدينار الأردني وتم تحويلها لعملة الدولار الأمريكي حسب سعر صرف القوائم المالية في تاريخ 12/31).
- من خلال الجدول رقم (4.14) يتضح لنا الآتي:
- احتلت شركة بديكو (PADICO) أعلى قيمة للأصول غير الملموسة في المرتبة الأولى حيث بلغت القيمة مبلغ (9,215,000) \$ والتي تمثلت في (خدمات في محطات الباص- الشهرة-حق استئجار عقار)، وتليها في المرتبة الثانية شركة APIC حيث بلغت القيمة (7,865,263) \$ وحيث تمثلت أصولها غير الملموسة في (الشهرة، العلامات التجارية) أما أدنى شركة في قيمة الأصول غير الملموسة المفصح عنها واحتلت المرتبة الأخيرة هي شركة UCI حيث بلغت القيمة مبلغ (148,402) \$ والتي لم تفصح الشركة عن طبيعتها.
- أفصحت شركة أيبك (APIC) عن أصولها غير الملموسة التي تمثلت في الشهرة الناتجة عن شراء أسهم جديدة بقيمة تفوق القيمة الدفترية للسهم في بعض شركاتها التابعة، وقيمة العلامات التجارية المشتراه من شركات الأغذية المتميزة لشركة سنيورة للصناعات الغذائية (شركة تابعة) ورسوم نقل ملكيتها وذلك في فقرة مستقلة في جانب الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.
- قامت شركة بريكو (PRICO) بالإفصاح عن أصولها غير الملموسة والتي تمثلت في الحق في فرض رسوم مقابل الخدمات العامة المقدمة لغرض إتفاقيات إمتياز تقديم خدمات في محطات الباص وطريقة إحتساب الإطفاء بشكل تام ومفصل وذلك في جانب الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.
- شركة (UCI) شركة الاتحاد للإعمار والاستثمار أفصحت عن أصول غير ملموسة بقيمة (148,402) دولار ضمن أصولها، ولكن لم تفصح بجانب الإيضاحات المرفقة عن طبيعة هذه الأصول ولا حساب الإطفاء الخاص بها، و فقط إكتفت بالإشارة إلى أنه يتم إطفاء

الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي المحدد على العمر الإنتاجي المقدر، ويتم مراجعة فترة الإطفاء مع العمر الإنتاجي المحدد في نهاية كل عام.

- يلاحظ تناقص قيمة الأصول غير الملموسة خلال سنة 2011م مقارنة بالعام السابق، وذلك نتيجة مصاريف الإطفاء للأصول التي يقدر عمرها الزمني بفترة محددة حسب العمر الإنتاجي المتوقع.

جدول (4.15): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الاستثمار لعام 2012م (المبالغ بالدولار الأمريكي)

رمز الشركة	الشهرة	علامات تجارية	حق استئجار	خدمات في محطات الباص	أخرى
APIC	5,635,021	2,273,171	-	-	-
PADICO	3,516,000	-	279,000	4,080,000	-
*PRICO	2,225,478	-	277,913	3,927,279	-
UCI	-	-	-	-	82,358
الإجمالي	11,376,499	2,273,171	556,913	8,007,279	82,358

- المصدر: (موقع البورصة الفلسطينية، 2016م)

- * (التقارير المالية المنشورة للشركة بعملة الدينار الأردني وتم تحويلها لعملة الدولار الأمريكي حسب سعر صرف القوائم المالية في تاريخ 12/31).

• من خلال الجدول رقم (4.15) يتضح لنا الآتي:

- احتلت شركة APIC أعلى قيمة للأصول غير الملموسة في المرتبة الأولى حيث بلغت القيمة مبلغ (7,908,192) \$ والتي تمثلت في (الشهرة-علامات تجارية)، وتليها في المرتبة الثانية شركة PADICO حيث بلغت القيمة مبلغ (7,875,000) \$ والتي تمثلت في (الشهرة - حق استئجار-خدمات في محطات الباص)، أما ادني شركة في قيمة الأصول غير الملموسة المفصح عنها واحتلت المرتبة الأخيرة هي شركة UCI حيث بلغت القيمة مبلغ (82,358) \$ والتي لم تفصح الشركة عن طبيعتها.

- أفصحت شركة بديكو (PADICO) عن أنها لم تقم بإطفاء الشهرة على مدى سنوات الدراسة وإنما يتم إجراء دراسة لوجود تدني في قيمتها بشكل سنوي سواء بصورة فردية أو على

مستوى الوحدات المنتجة للنقد وذلك في فقرة أهم السيسات المحاسبية المتبعة في جانب الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

جدول (4.16): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الاستثمار لعام 2013م (المبالغ بالدولار الأمريكي)

رمز الشركة	الشهرة	علامات تجارية	حق استئجار	خدمات في محطات الباص	أخرى
APIC	5,635,021	2,273,171	-	-	-
PADICO	3,516,000	-	233,000	3,132,000	-
*PRICO	2,228,621	-	231,918	2,983,071	-
UCI	-	-	-	-	46,915
الإجمالي	11,379,642	2,273,171	464,918	6,115,071	46,915

- المصدر: (موقع البورصة الفلسطينية، 2016م)

- * (التقارير المالية المنشورة للشركة بعملة الدينار الأردني وتم تحويلها لعملة الدولار الأمريكي حسب سعر صرف القوائم المالية في تاريخ 12/31).

• من خلال الجدول رقم (4.16) يتضح لنا الآتي:

- احتلت شركة APIC أعلى قيمة للأصول غير الملموسة في المرتبة الأولى حيث بلغت القيمة مبلغ (7,908,192)\$ والتي تمثلت في (الشهرة-علامات تجارية)، وتليها في المرتبة الثانية شركة PADICO حيث بلغت القيمة مبلغ (6,881,000)\$ والتي تمثلت في (الشهرة - حق استئجار-خدمات في محطات الباص)، أما ادني شركة في قيمة الأصول غير الملموسة المفصح عنها واحتلت المرتبة الأخيرة هي شركة UCI حيث بلغت القيمة مبلغ (46,915)\$ والتي لم تفصح الشركة عن طبيعتها.

جدول (4.17): يوضح تصنيف الأصول غير الملموسة لشركات قطاع الاستثمار لعام 2014م (المبالغ بالدولار الأمريكي)

رمز الشركة	الشهرة	علامات تجارية	حق استئجار	خدمات في محطات الباص	أخرى
APIC	5,635,021	2,273,171	-	-	-
PADICO	3,516,000	-	187,000	2,557,000	-

أخرى	خدمات في محطات الباص	حق استئجار	علامات تجارية	الشهرة	رمز الشركة
-	2,411,709	185,793	-	2,228,621	*PRICO
-	-	-	-	-	UCI
-	4,968,709	372,793	2,273,171	11,379,642	الإجمالي

المصدر: (موقع البورصة الفلسطينية، 2016م)

- * (التقارير المالية المنشورة للشركة بعملة الدينار الأردني وتم تحويلها لعملة الدولار الأمريكي حسب سعر صرف القوائم المالية في تاريخ 12/31).

• من خلال الجدول رقم (4.17) يتضح لنا الآتي:

- احتلت شركة APIC أعلى قيمة للأصول غير الملموسة في المرتبة الأولى حيث بلغت القيمة مبلغ (7,908,192) \$ والتي تمثلت في (الشهرة-علامات تجارية)، وتليها في المرتبة الثانية شركة PADICO حيث بلغت القيمة مبلغ (6,260,000) \$ والتي تمثلت في (الشهرة - حق استئجار-خدمات في محطات الباص).

- لم تظهر الأصول غير الملموسة في شركة الاتحاد للاعمار (UCI) نهائياً على الرغم من وجود مبلغ (46,915) \$ في العام السابق 2013م ولم تفصح الشركة عن إطفاء المبلغ أو سبب عدم ظهور أية أصول غير ملموسة في القوائم المالية في جانب الأصول.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات

5.1: النتائج:

بعد عرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية التي أجريت على القوائم المالية الموحدة للشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين فيما يتعلق بمدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة يمكن تلخيص أهم النتائج التي تم التوصل إليها وذلك على النحو التالي:

1- قطاعات البورصة التي أفصحت عن الأصول غير الملموسة في قوائمها المالية هي (البنوك والخدمات المالية - الخدمات- الاستثمار - الصناعة) ، ولم تظهر أي أصول غير ملموسة في قطاع التأمين.

2-التزام معظم الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بمتطلبات الإفصاح المتبعة في البورصة والمتمثلة في (المعلومات اليومية الجوهرية - التقارير المالية السنوية - الإيضاحات المرفقة - الإفصاح الإلكتروني).

3- كانت أعلى نسبة للأصول غير الملموسة مقارنة مع إجمالي الأصول الكلية عبر السنوات 2010م-2014م في القطاعات التالية على الترتيب (الخدمات-الاستثمار-الصناعة-البنوك والخدمات المالية) ، حيث احتلت شركات قطاع الخدمات التالية على الترتيب على أعلى النسب وهي: (PEC-WASSEL-PALTEL-PALAQAR- WATANIYA- GCOMNF- NSC) ، أما شركات قطاع الاستثمار التي احتلت أعلى نسبة هي على الترتيب: (PRICO- UCI-PADICO - APIC-) ، بينما شركات قطاع الصناعة التي احتلت أعلى نسبة فهي على الترتيب: (PHARMACARE- BJP) ، وأما شركات قطاع البنوك والخدمات المالية التي احتلت أعلى نسبة هي على الترتيب: (TNB-BOP-ISBK-AIB-PCB-PIBC- PSE-QUDS).

4-الأصول غير الملموسة المفصحة عنها في قطاع البنوك والخدمات المالية تمثلت في: (أنظمة وبرامج الحاسب الآلي) والتي كانت أعلى قيمة لها على الترتيب في بنك فلسطين-بنك الاستثمار الفلسطيني-البنك الإسلامي العربي-البنك الإسلامي الفلسطيني-البنك التجاري الفلسطيني-البنك الوطني، (استئجار عقار فرع طولكرم) والتي كانت أعلى قيمة لها في بنك القدس، (مفتاحية خلو عقار مستأجر) والتي كانت أعلى قيمة لها في البنك الوطني، (أنظمة تداول وتحويل الأوراق المالية) والتي كانت أعلى قيمة لها في سوق فلسطين للأوراق المالية.

5- أفصحت معظم شركات قطاع الخدمات عن أصولها غير الملموسة في قوائم مستقلة ومفصلة، كما أشارت إلى المعالجة المحاسبية لتلك الأصول ومصاريف إطفائها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم في جانب السياسات المحاسبية المتبعة، باستثناء بعض الشركات مثل (NSC) مركز نابلس الجراحي التخصصي الذي لم يفصح عن أصل (الشهرة) في قوائم مستقلة ومفصلة واكتفى بفقرة في جانب الإيضاحات، وكذلك شركات (الاتصالات الفلسطينية- موبايل الوطنية) التي لم تفصح عن طبيعة أصولها غير الملموسة (الأخرى) التي ظهرت في قوائمها المالية وشركة جلوبال كوم التي لم تفصح عن مصروف الإطفاء لأصولها غير الملموسة.

6- احتلت الأصول غير الملموسة (الشهرة - تكاليف الرخصة والخطوط) في شركات قطاع الخدمات (الاتصالات الفلسطينية- موبايل الوطنية) على أعلى قيمة عبر سنوات الدراسة مقارنة بالأصول غير الملموسة الأخرى.

7- أفصحت الشركة الفلسطينية العربية للاستثمار (ايبك)، شركة فلسطين للاستثمار والتنمية (بديكو)، شركة فلسطين للاستثمار العقاري (بريكو) في قطاع الاستثمار عن طبيعة أصولها غير الملموسة بشكل مستقل ومفصل ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية باستثناء شركة الاتحاد للاعمار (UCI) التي لم تفصح عن طبيعة أصولها غير الملموسة، وكذلك عن مصروف الإطفاء في سنة 2014م.

8- احتلت الأصول غير الملموسة في قطاع الاستثمار (الشهرة- الحق في خدمات الباص - علامات التجارية) على أعلى قيمة مفصح عنها في القوائم المالية للشركات.

9- أثر الإفصاح عن الأصول غير الملموسة عبر سنوات الدراسة (2010م-2014م) لجميع القطاعات على بيان مدى التغير في قيم تلك الأصول والنتائج عن مصروف الإطفاء لهذه الأصول.

10- اتبعت الشركات المدرجة في البورصة والتي أفصحت عن أصولها غير الملموسة ضمن قوائمها المالية المعايير المحاسبية الدولية في معالجتها للأصول غير الملموسة والإفصاح عن ذلك ضمن السياسات المحاسبية الموضحة في جانب الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

5.2: التوصيات

- في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإن الباحث يقترح التوصيات التالية:
- 1- ضرورة إلتزام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بالإفصاح عن أصولها غير الملموسة ضمن القوائم المالية بشكل واضح ومستقل، بحيث لا يمكن تضليل مستخدمي تلك القوائم من مساهمين ومستثمرين وغيرهم.
 - 2- ضرورة إلتزام الشركات المدرجة في البورصة بالإفصاح عن المعالجة المحاسبية لأصولها غير الملموسة ومصروف الإطفاء وذلك في جانب السياسات المحاسبية المتبعة ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم.
 - 3- حث إدارة البورصة جميع الشركات المدرجة لديها على الإلتزام بمتطلبات الإفصاح المتبعة داخلها مما يخدم المستثمرين والمتعاملين لديها.
 - 4- اهتمام الجهات والمؤسسات المهنية المحلية بجانب الأصول غير الملموسة من حيث العمل على تطوير معايير محاسبية محلية تساعد المحاسبين والمهتمين في معالجة الأصول غير الملموسة للشركات الفلسطينية.
 - 5- اهتمام المؤسسات الأكاديمية المحلية من جامعات وكليات بجانب الأصول غير الملموسة ضمن مناهجها الأكاديمية، وخصوصاً بالجانب التطبيقي وما يتعلق بها من معايير.

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع

أولاً: المراجع العربية:

- التميمي، عباس، والسعد، عبدالحسين. (2013م). الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً ومتطلبات الإبلاغ المالي عنها. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد، 5(10)، 46-72 .
- الجعبري، مجدي أحمد. (2011م). الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير الدولية - دراسة ميدانية على الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك). مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة - جامعة كوبنهاجن - الدنمارك، ع(9)، 3-22 .
- جعفر، عبدالإله. (2003م). المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي. ط1. الأردن: دار حُزين.
- جمعة، أحمد حلمي. (2010م). نظرية المحاسبة المالية - النموذج الدولي الجديد. الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- جمعة، اسماعيل ابراهيم. (2004م). المحاسبة المالية المتوسطة. الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة.
- خليفة، محمد عبدالعزيز. (2009م). إطار مقترح لقياس قيمة الأصول غير الملموسة الناتجة عن تغيير الشكل القانوني للشركات لأغراض المحاسبة الضريبية - دراسة تطبيقية. المجلة العربية للإدارة - الأردن، 29 (2)، 193-224 .
- الحيالي، وليد، وعلوان، بدر. (2002م). المحاسبة المالية في القياس والإعتراف والإفصاح المحاسبي. ط1. الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
- حماد، طارق. (2004م). القياس والتقييم المحاسبي (2). القاهرة: الدار الجامعية.
- حماد، طارق عبد العال. (2006م). تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار ومنح الإئتمان (نظرة حالة ومستقبلية). الاسكندرية: الدار الجامعية.
- الدهراوي، كمال الدين. (2008م). مبادئ المحاسبة المالية. الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
- درويش، عبدالناصر محمد. (2010م). مبادئ المحاسبة المالية. ط1. الأردن: صفاء للنشر والتوزيع.
- أبوسمرة، حامد. (2009م). معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة.
- سالم، فضل. (2008م). مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة.

الشرقاوي، مسعد. (2006م). *الأصول العلمية والعملية للمحاسبة المالية*. ط1. المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع.

الشيرازي، مهدي عباس. (1991م). *نظرية المحاسبة*. ط1. الكويت: مطبعة ذات السلاسل.

الصبان، سمير، وجمعة، إسماعيل. (1995م). *القياس والإفصاح المحاسبي (النظرية والتطبيق)*. الإسكندرية: الدرا الجامعية.

الصارى، عبد الحكيم. (2013م). *ماهية الأصول غير الملموسة وكيف يتم إحتسابها*. تاريخ الإطلاع: 1 فبراير 2016م، الموقع: <http://www.bayt.com>.

طعيمة، ثناء محمد ابراهيم. (2013م). نموذج مقترح للتقرير والإفصاح الإختياري عن الأصول غير الملموسة في الشركات المصرية. *مجلة التجارة والتمويل - جامعة طنطا*. ع(3)، 117-172.

عالم النونكس. (2015م). *المعالجة المحاسبية لشهرة المحل GoodWill*. تاريخ الإطلاع: 4 يونيو 2016م، الموقع: <http://al2f.blogspot.com/2015/03/goodwill.ht>.

العامري، سعود. (2010م). *المحاسبة الدولية منهج عملي للمشاكل المحاسبية وحلولها*. عمان. الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.

عبد القوي، أحمد حلمي عبدالسيد. (2014م). طرق قياس الأصول غير الملموسة في ظل الإقتصاد الجديد. *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - مصر*، 28 (1)، 261-343.

عبد القيوم، وليد، وصالح، هلال. (2010م). تقويم طرق القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في المنشآت التجارية: دراسة عينة من المصارف السودانية. *مجلة كلية الدراسات التجارية - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا (رسالة ماجستير منشورة)*. السودان.

عبد اللطيف، شادو. (2013م). *القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير الدولية - دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية*. جامعة قاصدي مرباح (ورقلة)، الجزائر.

عبدالله، علاء. (2014م). *المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة*. تاريخ الإطلاع: 15 يونيو 2016م. الموقع: <https://fmalaa.wordpress.com/2014/03/11>.

عبد المالك، زين. (2015م). *القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (رسالة ماجستير غير منشورة)*. جامعة أمحمد بوقرة، الجزائر.

عثمان، الأمين. (2015م). 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*. السودان.

عطا الله، سيد. (2009م). *النظريات المحاسبية المالية*. عمان. الأردن: دار الريبة للنشر والتوزيع.

غنيم، رمضان محمد. (1997م). *المحاسبة المتقدمة*. عمان. ط1. الأردن: دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع.

الفيومي، أحمد. (2010م). *أثر الأصول غير الملموسة في تحقيق الميزة التنافسية في ظل تبني معايير إدارة الجودة الشاملة - دراسة مقارنة على عينة من الجامعات الأردنية* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الشرق الأوسط. الأردن.

القاضي، حسين، وحمدان، مأمون. (2001م). *نظرية المحاسبة*. عمان، الأردن: الدار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع.

قاشي، خالد. (2008م). *المعالجة المحاسبية لرأس المال الفكري وفق المعيار المحاسبي رقم 38: الأصول غير الملموسة*. ورقة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي الثاني حول إدارة وقياس رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية. الجزائر: جامعة سعد دحلب البلدية.

لايقة، رولا. (2007م). *القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار* (رسالة ماجستير غير منشورة). سوريا: جامعة تشرين.

محمد، عبد الحليم جودة. (2014م). *ما هو تعريفك للشهرة؟ ومتي يكون حتميا ظهورها في ميزانية الشركة؟ وهل يتم احتساب إطفاء لها؟ ولو ذلك فكيف يتم احتساب إطفائها؟* تاريخ الإطلاع: 14 يونيو 2016م. الموقع: <http://www.bayt.com/ar/specialties/q/98784>.

محمود، بكر إبراهيم. (2008م). *الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق*. مجلة الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد، ع(71)، 1-25.

محمد، فهيم أبو العزم محمد. (2006م). *تطوير القياس والتقارير المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في ظل اقتصاد المعرفة*. مجلة الفكر المحاسبي - مصر. 10 (2)، 162-213.

مجلس معايير المحاسبة الدولية. (2009م). *المعيار الدولي رقم (38)*. تاريخ الإطلاع: 11 فبراير 2016م. الموقع: <http://www.ifrs.org/Documents/MicrosoftWord>.

مجلس معايير المحاسبة الدولية. (2009م). *المعيار الدولي لإعداد التقارير رقم (3)*. تاريخ الإطلاع: 15 يونيو 2016م. الموقع: <http://www.ifrs.org/Documents/MicrosoftWord>.

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

مطر، محمد. (2007م). *مبادئ المحاسبة المالية، مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح*، (ج2). عمان. ط4. الأردن: دار وائل للنشر.

مطر ،محمد.(2007م). مبادئ المحاسبة المالية، الدورة المحاسبية ومشاكل الإعراف والقياس والإفصاح . عمان.ط1.الأردن: دار وائل للنشر.

المرزوقي،محمود.(2008م). تحليل العلاقة بين الأصول غير الملموسة والقوائم المالية تاريخ الإطلاع:11 فبراير 2016م،الموقع: <http://www.academia.edu>.

منتدى شبكة المحاسبين العرب .(2008م). الشهرة وفقاً لقائمة معايير المحاسبة المالية رقم(142) الصادرة عن FASB. تاريخ الإطلاع:15 يونيو 2016م، الموقع: <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/3094>

موقع بورصة فلسطين.(2016م). الشركات المدرجة مع قيم الأصول غير الملموسة بأنواعها. تاريخ الإطلاع:12 فبراير 2016م، الموقع: <http://www.pex.ps/PSEWebSite>.

الناغي، محمود السيد.(2011م). دراسات في نظرية المحاسبة مدخل معاصر. المنصورة، مصر: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع.

نور، أحمد.(2000م). المحاسبة المالية القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المصرية. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

نجوم المحاسبة.(2013م).الشهرة.9 فبراير 2016م، www.facebook.com/njwmalmhasabh

المعايير الدولية لإعداد التقارير.(2009م). المعيار الدولي رقم (38) الأصول غير الملموسة. تاريخ الإطلاع: 11 فبراير 2016 ، الموقع: <http://www.ifrs.org/IFRS>

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Chander, S. (2011). A study on intangible assets disclosure: An evidence from Indian companies. *Intangible Capital*, 1(7), 1-30.
- Chung, R, Lai, K,& Fu,Y. (2013). *A New Model on Intangible Assets Valuation*. Paper Presented at Sixth International Conference on Business Intelligence and Financial Engineering, Hong Kong.
- Cordazzo, M. (2011). *Discussion of reporting intangible assets: voluntary disclosure practices of top emerging market companies*. *The international journal of accounting*. 1(46), 424-427.
- Castedello, M, & Klingbeil, Ch. (2009). *Intangible Assets and Goodwill in the context of Business Combinations. An industry study*. Munich, Germany: n.p.
- Eckstein, C. (2004) The measurement and recognition of intangible assets: then and now. *Accounting Forum*, 1(28), 139-158.
- Huiyu, H. (2010). *The study on the measure model for the generalized intangible asset wastage of hospital*. Paper presented at 3rd international conference on information management, innovation management and industrial engineering. Dongguan University of Technology, Dongguan, P.R.C
- Leliaert, I. (2002). Financial method of intangible assets measurement. *Journal of intellectual capital*, 3 (3), 323-336.
- Sandra, G, & Hoffmann, Th. (2008). Intangible asset disclosure in the telecommunications industry. *Intellectual Capital*, 9 (1), 37-61.
- Silva, M. (2009). *Disclosure of intangible assets: an empirical study of financial corporations in the Iberian Peninsula*. (Unpublished Masters Thesis). Coimbra University, Portugal.
- Qian, R. (2010). Research on information disclosure of intangible assets for software enterprises. Paper presented at 3rd international conference on information management innovation management and industrial engineering. North China Electric Power University, China.