

Accounting for Intangible Assets between the Unified Accounting System and International Accounting Standard 38 (Applied Study)

Asst. Prof. Dr. Ilham Salman Yousef, Bassem Salman Hussain

¹ Department of Accounting Administrative Technical College / Baghdad and Rusafa Institute of Administration / Baghdad

*Corresponding author: dr.ihamyaldo@gmail.com

Abstract:

The study aims to find out the difference between the accounting for intangible assets in the unified accounting system according to the local accounting rule No. (2) and the international accounting standard (38) to achieve the study objectives, the applied comparative approach was used to show the accounting impact for intangible assets between the unified accounting system and International Accounting Standard (38). To achieve this purpose, a comparative applied study was conducted on the financial statements of the following economic units (Diyala General Company for Electrical Industries, Asia cell Communications, Al-Nepal Arab Money Transfer, Ashur International Bank) The study reached to several conclusions, the most important of which is that the accounting information in measuring intangible assets depending on the use of the unified accounting system has different results than the use of International Accounting Standard (38) intangible assets. Also, despite the banking sector's use of international accounting standards, and in particular International Accounting Standard (IAS) (38) in most Iraqi banks, the special accounting treatments in disclosing intangible assets in most Iraqi banks were not in accordance with International Accounting Standard (38) and were in accordance with the system Previously applied standardized accounting. Depending on the results of the study, many recommendations were presented, the most important of which is the need to develop the unified accounting system in line with the changes taking place at the international level in the measurement and disclosure of intangible assets or the adoption of the International Accounting Standard (38) in order to achieve economic development, improve investor decisions, and give a clear picture of the honesty and reliability of the published financial statements.

Keywords: unified accounting system, intangible assets, international accounting standard 38

المحاسبة عن الموجودات غير الملموسة بين النظام المحاسبي الموحد والمعياري المحاسبي الدولي (٣٨)

(دراسة تطبيقية)

أ.م.د. إلهام سلمان يوسف، باسم سلمان حسين

قسم المحاسبة / الجامعة التقنية الوسطى
معهد التقني الرصافة/بغداد
الكلية التقنية الادارية بغداد

المستخلص:

تهدف الدراسة إلى معرفة وجه الاختلاف بين المحاسبة عن الموجودات غير الملموسة في النظام المحاسبي الموحد حسب القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٢) والمعياري المحاسبي الدولي (٣٨)، لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام أسلوب المنهج التطبيقي

المقارن في بيان أثر المحاسبة عن الموجودات غير الملموسة بين النظام المحاسبي الموحد والمعيار المحاسبي الدولي (٣٨) . ولتحقيق هذا الغرض تم إجراء الدراسة التطبيقية المقارنة على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية الآتية (شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية ، أسيا سيل للاتصالات ، النبال العربية للتحويل المالي ، مصرف آشور الدولي) توصلت الدراسة إلى استنتاجات عدة ، أهمها أن المعلومات المحاسبية في قياس الموجودات غير الملموسة في ظل استخدام النظام المحاسبي الموحد ذات نتائج متباينة عن استخدام معيار المحاسبة الدولي (٣٨) الموجودات غير الملموسة . كذلك على الرغم من استخدام قطاع المصارف معايير المحاسبة الدولية وعلى وجه الخصوص معيار المحاسبة الدولي (٣٨) في معظم المصارف العراقية إلا أن المعالجات المحاسبية الخاصة في الإفصاح عن الموجودات غير الملموسة في أغلب المصارف العراقية لم تكن وفق معيار المحاسبة الدولي (٣٨) وكانت وفق النظام المحاسبي الموحد المطبق سابقاً . وفي ضوء نتائج الدراسة تم تقديم العديد من التوصيات أهمها ضرورة تطوير النظام المحاسبي الموحد بما ينسجم مع التغيرات الحاصلة على المستوى الدولي في القياس والإفصاح عن الموجودات غير الملموسة أو تبني معيار المحاسبة الدولي (٣٨) وذلك لتحقيق التنمية الاقتصادية ، وتحسين قرارات المستثمر ، وإعطاء صورة واضحة على صدق وموثوقية القوائم المالية المنشورة .

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي الموحد ، الموجودات غير الملموسة ، المعيار المحاسبي الدولي ٣٨

المقدمة:

تعد المحاسبة عن الموجودات غير الملموسة للوحدات الاقتصادية وتحديد قيمتها أمراً بالغ الأهمية لأن هذه الموجودات غير الملموسة تولد منافع اقتصادية في المستقبل وكذلك تعد المصدر الأساسي للتنافس في الحياة الاقتصادية الحالية . ومع اختلاف المعالجات والممارسات المحاسبية في معالجه الموجودات غير الملموسة تبعاً للأنظمة المحلية في كل دولة ووجود ثغرات في تلك الأنظمة وما يصاحبها من مشاكل في تصنيف بعض الموجودات غير الملموسة ، أصبح الزاماً وجود قواعد ومعايير دولية متفق عليها تنظم تلك المعالجات والممارسات المحاسبية وتتصف بالمقبولية بين كافة دول العالم . إذ إن الانفتاح الاقتصادي الذي شهده العراق ودخول المستثمرين والوحدات الاقتصادية العالمية وبعض المنظمات الدولية وخصوصاً بعد أحداث (٢٠٠٣) وحاجتهم إلى قوائم مالية موحدة وعلى الصعيد الدولي ، وبالرغم من التغيرات التي طرأت في النظام المحاسبي الموحد الصادر عام (١٢) وتعديلاته لعام (٢٠١١) لمواكبة تلك التطورات ولكن التوافق المحاسبي بين كافة الدول أصبح مطلباً أساسياً لمواكبة المحاسبة عن الموجودات غير الملموسة مع التغيرات الاقتصادية العديدة، وكذلك من شروط بعض المنظمات الدولية والوحدات الاقتصادية إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للعمل في البيئة العراقية . وانطلاقاً من الحقائق السابقة وما توفره تلك المعايير من إزالة للغموض الحاصل في صعوبة تصنيف بعض الموجودات غير الملموسة التي تواجه الأنظمة المحلية (العراق) حيث (إذ) إن معيار المحاسبة الدولي (38) "موجودات غير الملموسة" يحتوي على مجموعة من القواعد المحددة للاعتراف والقياس والإفصاح عنها والمعالجات المحاسبية الخاص بها، سيتناول الباحث في دراسته المقارنة بين النظام المحاسبي الموحد المطبق في البيئة العراقية وبين معيار المحاسبة الدولية (38) "الموجودات غير الملموسة" .

أولاً منهجية البحث والدراسات السابقة

تتكون منهجية البحث من البنود التالية:

١-١-١ مشكلة البحث

تتمحور مشكلة البحث في صعوبة القياس والإفصاح عن الموجودات غير الملموسة سواء كانت ذات عمر إنتاجي محدد أو غير محدد ، وتتبع تلك الصعوبة في كيفية تحديد قيمتها وعدم التأكيد بشأن المنافع الاقتصادية المستقبلية وطريقة الاعتراف بالموجودات غير الملموسة لتمييزها عن باقي موجودات الوحدة الاقتصادية وكيفية معالجة الموجودات غير الملموسة المولدة داخلياً والتي يتم شراؤها من الخارج وكذلك الصعوبات التي تتعلق بطريقة الاعتراف بالموجودات غير الملموسة وتصنيفها.

١-١-٢ أهمية البحث

تقع أهمية هذا البحث كونه يتناول موضوعاً فائق الأهمية يتمثل في الآتي:

- ١- ضرورة العمل على تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في البيئة العراقية لمواكبة التطور الحاصل في طريقة المعالجات المحاسبية للموجودات غير الملموسة وطريقة الاعتراف والقياس والإفصاح عنها.
- ٢- اعتبار أنّ معيار المحاسبة الدولية (38) ((الموجودات غير الملموسة يحتل مكانة متميزة في هذا المجال بتقديم كافة الإيضاحات والقواعد المعمول بها على المستوى الدولي، ولما يوفره هذا المعيار من خدمات لمستعملي القوائم المالية وكافة الممارسات المحاسبية للوحدات الاقتصادية على المستوى المحلي والعالمية فيما يتعلق بالموجودات غير الملموسة حيث أنّ العمل وفق ما جاء في النظام المحاسبي الموحد فقط سيضعف من مصداقية القوائم المالية المنشورة وثقة المستفيدين منها .

١-١-٣ أهداف البحث

١. التعرف على معيار المحاسبة الدولية (38) الموجودات غير الملموسة وبيان أثر تطبيقه على البيانات المالية للوحدات الاقتصادية داخل البيئة العراقية التي تستعمل النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية المحلية رقم (٢) في أعمالها .
٢. تسليط الضوء على الموجودات غير الملموسة وأهميتها والتعرف على أبرز مكوناتها ودورها في خلق المنفعة وزيادة قيمة الوحدات الاقتصادية وقدرتها على التنافس مع غيرها من الوحدات الاقتصادية العاملة في نفس المجال مما يتطلب زيادة الإهتمام بالموجودات غير الملموسة على اعتبارها أحد المكونات المهمة في الوحدات الاقتصادية .

٣. بيان أبرز الفروقات بين تطبيق النظام المحاسبي الموحد المستعمل داخل البيئة العراقية وبين معيار المحاسبة الدولية (38) وطرق الإقرار والقياس والإفصاح عن الموجودات غير الملموسة لكل منها.
٤. كذلك يهدف هذا البحث إلى زيادة فاعلية وقدرة النظام المحاسبي الموحد في الإقرار بالموجودات غير الملموسة وطريقة القياس والإفصاح عنها والتعرف على طرق معالجة الموجودات غير الملموسة وفق معيار المحاسبة الدولي (38) وبما يعزز من قدرة النظام في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة وبدرجة عالية من الموثوقية لكافة المستخدمين.
٥. التعرف على القواعد والمعالجات المحاسبية للموجودات غير الملموسة وفقاً للنظام المحاسبي الموحد المطبق داخل البيئة العراقية ومدى مراعاته للمعايير الدولية.
٦. التعرف على الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ونسبة الموجودات غير الملموسة بالمقارنة مع باقي موجودات الوحدات الاقتصادية وطريقة الإفصاح عن تلك الموجودات غير الملموسة.
٧. عمل مقارنة على عينة من الوحدات الاقتصادية العاملة في العراق ومقارنة القياس وفق النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢) وبين معيار المحاسبة الدولي (٣٨).

١-٤-١ فرضية البحث

يسعى البحث إلى إثبات فرضية رئيسية مفادها (أنّ إلزام الوحدات الاقتصادية العراقية بالمعيار المحاسبة الدولية (38) في مجال القياس والإفصاح عن "الموجودات غير الملموسة" يؤدي إلى معالجات محاسبية سليمة، وزيادة مصداقية القوائم المالية وثقة مستخدمي تلك القوائم محلياً وعالمياً).

١-٥-١ حدود البحث

يقتصر البحث على المقارنة بين النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية المحلية رقم (٢) فيما يخص الموجودات غير الملموسة بالمقارنة مع معيار المحاسبة الدولي (٣٨) وعلى هذا الأساس سوف تنحصر الدراسة لبيان أثر تلك النتائج في البيئة العراقية تتمثل حدود البحث في الآتي .

١- الحدود المكانية : تم إختيار الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لما تمثله تلك الوحدات الاقتصادية من تأثير في الإقتصاد الوطني وضرورة الإطلاع على القوائم المالية الخاصة بتلك الوحدات الاقتصادية ومدى فعالية القياس والإفصاح عن الموجودات غير الملموسة في الوحدات الاقتصادية العاملة في سوق العراق للأوراق المالية كذلك قطاع الصناعة لما تمثله الصناعة من أهمية بالغة وضرورة الإهتمام به والعمل على تطويرها والإطلاع على الممارسات المحاسبية الخاصة بها، تم إختيار شركة ديالى العامة التي تعد أحد إحدى الوحدات الاقتصادية المهمة التي لديها تاريخ طويل في الصناعة والاستمرارية في أعمالها إلى الوقت الحالي.

٢- الحدود الزمانية : تم الإعتداد في جانب الإفصاح إلى غاية عام (٢٠١٨) بالإعتماد على الكتاب الصادر من سوق العراق للأوراق المالية والذي يحتوي على كافة المبالغ بصورة تفصيلية الظاهرة في الميزانية العمومية وفي كشف الدخل وبإمكان الباحثين الإعتداد عليها، أما في جانب القياس فتم إختيار سنة (٢٠١٩)؛ لأنها آخر سنة تم تدقيق بياناته.

١-٦-١ منهجية البحث

إستعمل الباحث منهجين أساسيين هما المنهج الإستقرائي والمنهج الإستنباطي في البحث العلمي وقد تم إستقراء النشرات العلمية والأدبيات ذات الصلة من كتب ورسائل جامعية وأبحاث ومقالات ودوريات علمية والمواقع الإلكترونية العربية والأجنبية لغرض تحليلها وبناء الجانب النظري والإنتهاء بإستنباط العلاقة من خلال المقارنة بين النظام المحاسبي الموحد ومعيار المحاسبي الدولي (٣٨) أما الجانب العملي فقد تم الإعتداد على الكتب والوثائق والسجلات والمستندات والقوائم المالية الصادرة من الوحدات الاقتصادية عينه البحث .

الدراسات السابقة

التفاصيل	المضامين
١	اسم الباحث والسنة
	(١)
عنوان البحث	مدى كفاءة وفعالية المحاسبة والرقابة على تكاليف البحث والتطوير في البيئة العراقية وفق المعايير الدولية
مشكلة البحث	تواجه معظم الوحدات الاقتصادية التي تخصص جزءاً من مواردها للبحث والتطوير مشاكل بكيفية معالجتها باعتبارها مصروفاً لم يتم رسملتها وما هي التكاليف التي تعتبر بحثاً وتطويراً ليتم رسملتها حيث ساعدت المعايير الدولية الخاصة بنفقات البحث والتطوير إلى إيجاد معالجات أفضل ومساعدة الوحدات الاقتصادية في معالجة تلك النفقات.
هدف البحث	التعرف على تكاليف البحث والتطوير وطبيعتها ، ومدى أثرها على القوائم المالية وكذلك التعرف على المعايير الدولية والقاعدة المحلية والنظام المحاسبي الموحد المطبق داخل البيئة العراقية بما يتعلق بتكاليف البحث والتطوير.
فرضية البحث	إنّ معالجة تكاليف البحث والتطوير وفق القواعد المحاسبية المحلية والنظام المحاسبي الموحد يتلاءم مع المعايير الدولية
أهم الاستنتاجات	إقرار القاعدة المحاسبية رقم (٢) الموجودات غير الملموسة بدلاً من القاعدة رقم (٢) الخاصة بتكاليف البحث والتطوير لتكون سارية المفعول في (١/كانون الثاني/٢٠١٣) لتنسجم مع معيار المحاسبة الدولي (٣٨) الموجودات غير الملموسة، لم يتم الأخذ بالتغيير الحاصل في القاعدة المحاسبية (٢) الموجودات غير الملموسة مما أدى إلى قصور في المعالجات المحاسبية الخاصة بالموجودات غير الملموسة.
أهم التوصيات	ضرورة متابعة المعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بتكاليف البحث والتطوير وإجراء التعديلات المطلوبة في القواعد المحاسبية.

تركز هذه الدراسة على فقرة تكاليف البحث والتطوير في العراق ومقارنتها مع معيار المحاسبة الدولي (٣٨) الموجودات غير الملموسة الفقرات الخاصة في نفقة البحث والتطوير.

التفاصيل	المضامين
٢	اسم الباحث والسنة
	(٢)
عنوان البحث	مدى توافق محاسبة الموجودات غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية
مشكلة البحث	تعتبر الموجودات غير الملموسة العامل الرئيسي في خلق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية التي يتم تحديد قيمتها غالباً في العناصر المعنوية، لكن هنالك صعوبة في تقدير المبالغ النقدية من هذه الموجودات و وقت حدوثها مما يصعب قياس الموجودات غير الملموسة والإعتراف بها محاسبياً باعتبارها أحد عناصر القوائم المالية في الموازنة
هدف البحث	<ul style="list-style-type: none"> • إيضاح عمليات المعالجات في النظام المحاسبي المالي كذلك شروط الإعتراف في الموجودات غير الملموسة والإفصاح عنها • معرفة مدى التطابق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وتوضيح الاختلاف بينهما. • محاولة معرفة مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الوحدات الاقتصادية الجزائرية.
فرضيه البحث	مدى توافق محاسبة الموجودات غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية.
أهم الاستنتاجات	هنالك توافق إلى حدٍ ما بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية حيث أنّ المعايير المحاسبية الدولية عالجت الموجودات غير الملموسة بصورة أكثر تفصيلاً وعميقاً وإيضاحاً مما يسهل فهما من قبل مستخدمي القوائم المالية وعدم توفر سوق نشطة في الجزائر مما يصعب قياس الموجودات غير الملموسة في القيمة العادلة، كذلك أصبحت الحاجة إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي بكافة جوانبه وبصورة أكثر تعميقاً لتعبر القوائم المالية على الوضع الحقيقي للوحدات الاقتصادية.

ضرورة إعطاء أهمية أكثر للموجودات غير الملموسة وذلك لدورها في خلق قيمة للوحدات الاقتصادية ومحاولة إعطاء مرونة أكثر للنظام المحاسبي المالي للتكيف مع التغيرات الحاصلة في معايير المحاسبة الدولية والعمل على إنشاء سوق نشطة في الجزائر لتوفير الفرصة لتطبيق طريقة القيمة العادلة والعمل على تطوير بورصة الجزائر لدورها في الحياة الاقتصادية .	أهم التوصيات
--	--------------

تركز هذه الدراسة على النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر بالمقارنة مع معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالموجودات غير الملموسة طريقة قياس تلك الموجودات والاعتراف بها ومدى كفاءة النظام المحاسبي المالي في الجزائر بالمحاسبة عن الموجودات غير الملموسة .

المضامين	التفاصيل
Tran Thi Thuong, (4)	٣ اسم الباحث والسنة
Intangible Assets Accounting System for Enterprises in Vietnam النظام المحاسبي للموجودات غير الملموسة في المشاريع الفيتنامية	عنوان البحث
تطبيق الشركات الفيتنامية القاعدة المحاسبية المحلية رقم ٤ (VAS 4) وقد اعتمدت هذه القاعدة على (IAS38) في سنة (١٩٩٨). إلا أن القاعدة المحاسبية المحلية في فيتنام لم تحدث لتشمل كافة التغييرات والتعديلات التي طرأت على (IAS 38) و (IFRS)....	مشكله البحث
إيجاد الفرق بين القاعدة المحاسبية المحلية التي تطبقها الشركات الفيتنامية وبين تطبيق القاعدة المحاسبية الدولية ومعياري الإبلاغ المحاسبي الدولي (٣٨) من حيث تعريف الموجودات غير الملموسة، إمكانية تحديد هويتها، القيمة الأصلية لها، قياسها بعد الإقرار بها، خسارة فقدان قيمتها، مدة إطفائها، و طريقة إطفائها. بالإضافة إلى تكيف القاعدة المحلية لتواكب القاعدة المحاسبية الدولية.	هدف البحث
إن القاعدة المحاسبية المحلية التي تطبقها الشركات الفيتنامية (VAS4) لا يناسب تطبيقها في الشركات الفيتنامية الكبيرة...	فرضية البحث
١- إن القاعدة المحاسبية المحلية الفيتنامية (VAS4) اعتمدت على الطبعة الأولى من (IAS 38) إلا أنها لم تحدث وفق (IAS)، (IFRS 38) أول بأول. إن فقرات الموجودات غير الملموسة تمثلت في المستندات الرسمية والأقراس (legal documents and disc) وإن نسبة الإستثمارات فيها إلى إجمال الموجودات ما زالت متواضعة بحيث تشكل (٢٣،١٤)%. وأن الفقرات الأكثر شيوعاً لها في الشركات الفيتنامية تتمثل في البرمجيات وحق استعمال الأرض لأجل محدد..	أهم الاستنتاجات
لغرض تطوير النظام المحاسبي عن الموجودات غير الملموسة في الشركات الفيتنامية ، فعلى وزارة المالية الفيتنامية أن تطلب من الشركات الكبيرة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS) ، (IFRS) ، (38) بكامل تفاصيله، أما الشركات المتوسطة والصغيرة فتطبق القاعدة المحاسبية المحلية (VAS 4).	أهم التوصيات

يلاحظ من هذه الدراسة أنها تميزت في المحاسبة عن الموجودات غير الملموسة في الشركات الفيتنامية ودعت إلى تطبيق القاعدة المحاسبية المحلية للشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم، أما الشركات الكبيرة فالأفضل أن تطبق المعيار المحاسبي الدولي (٣٨) لهذه الفقرة من الموجودات غير الملموسة.

المضامين	التفاصيل
(O.M. VAKULCHYK: (5))	٤ اسم الباحث والسنة
Recognition of Intangible Assets according to the International and National Accounting Standards الإعتراف بالموجودات غير الملموسة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والوطنية	عنوان البحث
غالباً ما يكون طريقة تقييم والمحاسبة عن الموجدات غير الملموسة مشكلة يصعب التعامل معها . ويرجع ذلك إلى حد كبير إلى كيفية التعامل مع تلك الموجدات غير الملموسة حيث تنبع الصعوبة في تحديد قيمتها وعدم اليقين بشأن المنافع المستقبلية ويمكن أيضاً أن يكون العمر الإنتاجي قابلاً للتحديد أو غير قابل للتحديد .	مشكلة البحث
إن هدف البحث هو تحليل المشاكل المتعلقة بالإعتراف بالموجودات غير الملموسة وتصنيفها ومحاسبتها في أوكرانيا والعالم بالإضافة إلى إثبات المجالات الأولية لتحسين طرق الكشف عن المعلومات حول الموجدات غير الملموسة في البيانات المالية.	هدف البحث
هنالك اختلاف بين معيار المحاسبة المحلي رقم (٨) للموجدات غير الملموسة المستخدم في أوكرانيا وبين معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٨).	فرضية البحث
نشأت ظاهرة العرض للموجدات غير الملموسة في البيانات المالية للوحدات الاقتصادية أو ما تسمى الموجدات غير الملموسة المخفية على الرغم من أن تلك الموجدات غير الملموسة تعود للوحدة الاقتصادية وإلى أن معايير إعداد التقارير المالية لا يسمح لها بالظهور فإن قيمتها تظهر فقط إذا كانت الوحدة الاقتصادية ستبيع أو يجب أن يتم الاندماج مثال على ذلك الشهرة.	أهم الاستنتاجات
يتم إدخال بعض التعديلات على المعيار المحاسبي المحلي رقم (٨) ١- الإعتراف بالموجودات غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي الذي يقل عن سنة واحدة وإتاحة الفرصة للإعتراف بموجود ما على أنه غير ملموس دون وجود مستندات ثانوية. ٢- إستكمال تصنيف الموجدات غير الملموسة في مرحلة التطوير على أنها موجدات غير ملموسة .	أهم التوصيات

يتضح من هذه الدراسة أنها تركزت على المحاسبة عن الموجدات غير الملموسة في الشركات الأوكرانية.

أوجه التشابه والاختلاف وخصوصية البحث الحالي

- ١- أوجه التشابه : تشير معظم الدراسات السابقة إلى الموجدات غير الملموسة وأهميتها والقياس والإفصاح عن تلك الموجدات وهوة ما يحاول الباحث دراسته بعمق في البيئة العراقية
- ٢- أوجه الاختلاف : تتركز معظم الدراسات على محاور معينة على سبيل المثال القياس أو الإفصاح أو الإعتراف لكن في هذه الدراسة يتم التطرق الى الموجدات الغير ملموسة بشكل عام ومقارنة النظام المحاسبي الموحد مع المعيار المحاسبي الدولي (٣٨) وإيجاد عناصر الاختلاف بينهما .

٣- خصوصية البحث الحالي : تتمحور خصوصية البحث بأخذ مجموعه من الشركات العاملة في العراق والتي أفصحت عن الموجدات الغير ملموسة وفق النظام المحاسبي الموحد ومحاولة تطبيق معيار المحاسبة الدولي (٣٨) على تلك القوائم المالية وإيجاد الاختلاف بينهما .

ثانيا : مفهوم وأهمية الموجدات غير الملموسة

أولاً / مفهوم الموجدات غير الملموسة (The concept of Intangible Assets)

الموجدات غير الملموسة تتصف بصفة مميزة وهي إفتقارها إلى الوجود المادي، وتحتوي على درجة عالية من عدم التأكد فيما يتعلق بالمنافع المستقبلية التي من الممكن الحصول عليها باستخدام الموجدات غير الملموسة حيث توقيت ومقدار المنافع المستقبلية يصعب تحديدها نظراً إلى أن معظم الموجدات غير الملموسة تحتوي على أعمار غير محددة كذلك أنها تخضع إلى العديد من التقلبات في قيمتها ؛لأن المنافع تقوم على الميزة التنافسية، وتشمل الموجدات غير الملموسة، براءات الإختراع وحقوق الطبع والنشر والإمتيازات وشهرة المحل والعلامات التجارية والأسماء التجارية وغيرها، تقوم الوحدات الاقتصادية بإطفاء الموجدات غير الملموسة المحدودة العمر على مدار عمرها الإنتاجي. (Kieso : (6)

- ١- وفق رأي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أن الموجدات غير الملموسة هي :
(أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له كيان مادي ملموسة)
- ٢- وفق رأي (8) V.M.Dyba

(الموجدات غير الملموسة هي موارد توفر للوحدة الاقتصادية القدرة على تحسين جودة منتجاتها (الخدمات) مما يزيد من الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية في السوق) (3) (Zenovii and others)

١ - أنواع الموجودات غير الملموسة: (Types of Intangible Assets)

- تختلف الموجودات غير الملموسة باختلاف طبيعة الوحدة الاقتصادية وطبيعة نشاطها الاقتصادي، وهو ما يؤدي إلى تعدد في أنواع الموجودات غير الملموسة . وهناك تصنيف يعتمد على منشأ الموجودات غير الملموسة المقدم من قبل (مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي IFRS) حيث صنف الموجودات غير الملموسة الفئات الست الرئيسية التالية : (Kieso et al) (6) الموجودات غير الملموسة المرتبطة بالتسويق (Marketing- Related Intangible Assets): تستخدم الوحدة الاقتصادية الموجودات غير الملموسة المتعلقة بالتسويق في تسويق أو ترويج منتجاتها وخدماتها مثال على ذلك الأسماء التجارية (Trade Names)، والعلامات التجارية (Trade marks)، الإعلانات (Advertising) في المجالات والصحف
 • الموجودات غير الملموسة المرتبطة بالعملاء (Customer-Related Intangible Assets): تنتج الموجودات غير الملموسة المتعلقة بالعميل من التفاعلات مع الأطراف الخارجية حيث تشمل: العلاقات التعاقدية (contractual relationships) ، ودفاتر الطلبات مع الزبائن (Order books with customers) ..
 • الموجودات غير الملموسة المرتبطة بالفنون (Artistic-Related Intangible Assets): تشمل الموجودات غير الملموسة الفنية حقوق ملكية المسرحيات (Plays copyright) والأعمال الأدبية (and literary works) والمصنفات الموسيقية (Musical works) والصور الفوتوغرافية (Photography) ومقاطع الفيديو (video clips) والمواد السمعية والبصرية (Audio-visual materials). وحقوق الطبع والنشر (Copyrights).....
 • الموجودات غير الملموسة المرتبطة بالعقود (Contract- Related Intangible Assets): تمثل الموجودات غير الملموسة المتعلقة بالعقود كقيمة الحقوق التي تنشأ من الترتيبات التعاقدية، حقوق الخدمة (service rights)، الرخص وتصاريح البناء (Building permits and permits)، الإمتيازات (concession)
 • الموجودات غير ملموسة المرتبطة بالتكنولوجيا (Technology-Related Intangible (Assets): تتعلق الموجودات غير الملموسة بالتكنولوجيا بالابتكارات أو التقدم التكنولوجي، ومن الأمثلة على ذلك: أنظمة المعلومات (Information Systems)، براءات الإختراع (Patents)، وقواعد البيانات (Databases).
 • شهرة المحل (Goodwill): تعد شهرة المحل أهم وأكثر الموجودات غير الملموسة التي تظهر في الميزانية ، فشهرة المحل تمثل جميع التعاقدات والصفقات الإيجابية المرتبطة بالوحدات الاقتصادية هذه الصفقات تتضمن (الموقع المرغوب فيه ، الإدارة الجيدة ، اليد العاملة الماهرة ، العلاقات الجيدة مع العملاء ، الجودة العالية للمنتج) كل هذه العوامل وبصورة متجانسة ومتكاملة مع بعضها.

تمثل (شهرة المحل) حالة منفردة بخلاف الموجودات الملموسة التي من الممكن بيعها بشكل مستقل عن باقي موجودات الوحدة الاقتصادية الأخرى فإن شهرة المحل من غير الممكن تشخيصها ومعرفتها بصورة مستقلة عن الوحدة الاقتصادية محاسبياً تسجل الوحدة الاقتصادية شهرة المحل فقط إذا تم شراؤها من طرف آخر، حيث يمكن قياس قيمة شهرة المحل في هذه الحالة بزيادة ثمن الشراء عن القيمة العادلة لصادفي موجودات الوحدة الاقتصادية.

٢ - خصائص الموجودات غير الملموسة (properties of intangible assets):

- تتميز الموجودات غير الملموسة بثلاث خصائص رئيسية وهي: (Kieso et al) (6)
 ١. إمكانية التعرف عليها: (Identifiable) لكي يمكن التعرف عليه، يجب إما أن يكون الموجود غير الملموس قابلاً للفصل عن الوحدة الاقتصادية (يمكن بيعه أو تحويله)، أو ينشأ من حق تعاقدية أو قانونية تتدفق منه المنافع الاقتصادية إلى الوحدة الاقتصادية.
 ٢. تفتقر الموجودات غير الملموسة إلى الوجود المادي: (Non Physical Substance) الموجودات الملموسة مثل الممتلكات والمنشآت والمعدات لها شكل مادي ملموس في المقابل تستمد الموجودات غير الملموسة قيمتها من الحقوق والإمتيازات الممنوحة للوحدات الاقتصادية التي تستعملها.
 ٣. ليست موجودات نقدية: (Non-Monetary) الموجودات مثل الودائع المصرفية وحسابات القبض والإستثمارات طويلة الأجل في السندات والأسهم تفتقر أيضاً إلى الجوهر المادي ومع ذلك، فإن الموجودات النقدية تستمد قيمتها من الحق (المطالبة) في إستلام النقد أو ما يعادله في المستقبل لا يتم تصنيف الموجودات النقدية على أنها موجودات غير ملموسة في معظم الحالات، توفر الموجودات غير الملموسة مزايا على مدى سنوات.

ثانياً / أهمية الموجودات غير الملموسة (Importance of Intangible Assets):

يعد موضوع القدرة البشرية، في التطوير والمعرفة والابتكار من أكثر الأمور تحدياً بالنسبة للبلدان النامية والمتقدمة سواء أكان من حيث الإعداد أو التأهيل أو الإستثمار؛ لذلك أصبح هنالك اهتمام من قبل المنظمات المهنية بالموجودات غير الملموسة مبكراً ، ويعد صدور المعيار المحاسبي رقم (٢) في عام (١٩٧٤) من قبل (مجلس معايير المحاسبة المالية) دليلاً على ذلك ، إذ تم إصدار

معياري لقياس الموجودات غير الملموسة ، ومن ثم كيفية الإبلاغ عن الموجودات غير الملموسة مثل (العلامات التجارية ، وبراءة الاختراع) وقد تضمن بأن المبالغ التي تم إنفاقها عليه تكاليف فترة عند التأكد من حدوثها^(٣) . وفي ظل التطورات الاقتصادية القائمة على المعرفة أدى هذا التطور إلى تغيير في كيفية قيام الوحدات الاقتصادية بخلق القيمة ، فإن خلق قيمة للوحدات الاقتصادية في (الإقتصاد التقليدي) ، كان يعتمد على الموجودات المادية مثل : المواد الخام والآلات والمعدات . أما في (الإقتصاد القائم على المعرفة) الحالي فإن خلق قيمة للوحدة الاقتصادية تم من خلال إستعمال المعرفة البشرية والإستغلال الأمثل للموجودات غير الملموسة مثل (براءة الاختراع ، والعلامات التجارية ، و أنظمة المعلومات) وفي السنوات الأخيرة أصبح هنالك إستعمال للمعرفة بشكل أوسع وبتزايد مستمر فقد أصبحت المولد الرئيسي للقيمة وذلك لسببين :

- أصبحت هناك زيادة في المنافسة العالمية بين الوحدات الاقتصادية .
- ظهور نظم المعلومات الجديدة و التقدم الحاصل في التكنولوجيا .

إنّ هذه التطورات جعلت الموجودات غير الملموسة من الأسباب الرئيسية في نجاح الوحدات الاقتصادية Oliveras & Castillo (8)

ثالثاً / مفهوم القياس المحاسبي للموجودات غير الملموسة :

(Concept of Accounting Measurement For Intangible Assets)

هنالك العديد من التعاريف للقياس المحاسبي منها . عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (American Accounting Association) القياس المحاسبي بأنه (تعيين أرقام للظواهر والأحداث الاقتصادية الماضية والحالية والمستقبلية والتي تتعلق بوحدة إقتصادية معينة على أساس الملاحظة وبموجب قواعد محددة) (الوتار ، ٢٠٠٧ : ٣٣) وفي السياق ذاته عرف مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) بموجب إطاره المفاهيمي بأنه (عملية تحديد القيم النقدية للعناصر في القوائم المالية والتي يتم الاعتراف بها و ظهورها في قائمة الدخل) (Kovac ، 1) وكما عرف القياس بأنه (مقارنة الأعداد بأحداث الوحدة الاقتصادية الماضية والجارية والمستقبلية بناء على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة ، وهي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث إقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الإقتصادي) كذلك عرف القياس بأنه (تخصص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالمنشأة على أن يشمل القياس على عمليات التعرف والتبويب لذلك الحدث)^(٧) وعرفه كولر (Koler) بقوله (القياس عبارة عن تحديد نظام بقيمي لنتائج خطة إستقصاء أو نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية أو الرياضية) (١٠)

يتكون القياس في معناه العام . من ثلاثة أبعاد أساسية وهي : (١٤)

- موضع القياس (Measuring position) : إذ يتم القياس للخصائص والسمات والأحداث .
- النظام العددي (Numerical system) : يتم التعبير عن (الخصائص ، والسمات ، والأحداث) بالأرقام في النظام العددي .
- قواعد القياس (Measurement rules) : لكي يتم تحديد القياس يجب أن تحدد القواعد التي تقوم بربط (موضع القياس . والنظام العددي)

وهناك مجموعة من المعايير . يجب توفرها في القياس المحاسبي يمكن التعبير عنها كالتالي

- معيار الموضوعية (Objectivity Criterion) : هو التعبير عن الحقائق من غير تحيز شخصي وتحريف فيمكن إعتبار عملية القياس موضوعية في حالة توفر الآتي : (١١)
- يجب أن تكون عملية القياس مستقلة بعيدة عن التصور الذهني وشخصية المحاسب ، أي لا تعتمد على شخصية من يقوم بعملية القياس .
- وجود دليل إثبات في عملية القياس قابل للتحقق منه .
- من أجل التحقق من صحة النتائج إذا كان بالإمكان التوصل لنفس النتائج من قبل محاسبين آخرين يستعمل أسلوب القياس والقواعد ذاتها .

١- القابلية للتطبيق العملي (Practical Applicability) : يكون القياس المحاسبي قابلاً للتطبيق العملي في حاله توفر العوامل التالية (١٠) :

- لتنفيذ نموذج القياس يجب توفر الظروف العملية .
 - يجب أن تكون تكلفة تنفيذ عملية القياس مناسبة .
 - يكون بالإمكان تنفيذ عملية القياس في الوقت المناسب .
- ٢- القابلية للقياس الكمي : عادة ما يتم إستعمال مقياس موحد لعملية القياس وتكون الوحدات النقدية في الغالب هي أفضل مقياس لكنها تثير المشاكل في أغلب الأحيان بسبب تغيير القوة الشرائية للوحدات النقدية من إنخفاض قيمة النقود في حالة التضخم ، أو ارتفاع قيمتها حالة الانكماش ؛ ولهذا السبب البيانات المالية التي يكون اعتمادها على الكلف التاريخية يجب تعديلها بإستمرار وفقاً للتغير الحاصل في مستوى الأسعار والقوة الشرائية للنقد^(٩) .

٣- معيار الاستفادة: إن عملية إتخاذ القرار يتطلب معلومات محاسبية مفيدة يمكن الاستفادة منها، من قبل مستخدمي تلك المعلومات . وهناك أربع سمات يجب توفرها لكي تكون المعلومات مفيدة حددتها الجمعية المحاسبية الأمريكية وهي (القابلية للتحقق ، والملائمة ، والقابلية للقياس الكمي ، والابتعاد عن التحيز) (١٠) .

رابعاً / مفهوم الإفصاح المحاسبي (The Concept of Accounting Disclosure)

هنالك تعريف عديدة للإفصاح المحاسبي نذكر بعضاً منها :

الإفصاح هو (عملية إظهار أو كشف المعلومات المحاسبية حتى يمكن فهم محتوى القوائم المالية) (١٣) وتعرف أيضاً (عملية تشخيص وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية بشكل يمكن الأطراف ذات العلاقة من الحكم على الأمور المالية للوحدة الاقتصادية واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها) (٨)

كما عرف (حنا) الإفصاح المحاسبي على أنه (إظهار المعلومات المحاسبية عن طريق إستعمال أساليب ووسائل مناسبة تساعد المستفيدين منها في تقليل حاله عدم التأكد لديهم، ويسمح الإفصاح في التنبؤ بقدرة الوحدة الاقتصادية على الإستمرار في المستقبل ويسمح بالتعرف على التطورات التي حققتها الوحدة الاقتصادية والتعرف على مدى إمكانياتها في سداد الإلتزامات التي بذمتها لصالح الغير) (١٥)

هنالك العديد من أوجه التشابه للإفصاح منها : على أنه الأداء التي تخبر وتفسر ما تحتويه القوائم المالية ، وهو أحد أركان القوائم المالية . ومساعدة متخذي القرار في اتخاذ القرارات المناسبة على ضوء المعلومات المفصحة عنها في القوائم المالية : (٦)

أوجه الاختلاف في تعريف الإفصاح: وجود صعوبة في الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح، بحيث يضمن توفير مستوى للإفصاح لجميع الأطراف الداخلية والخارجية وتحقيق رغباته واحتياجاته الكاملة ، وأصبح من الضرورة إيجاد إطار عام يضمن التوافق بين وجهات نظرهم بشكل يحقق الحد الأدنى من الإفصاح المرغوب فيه وتحقيق المصالح الرئيسية لتلك الأطراف . (٥)

خامساً / مفهوم الموجودات غير الملموسة وفق معيار المحاسبة الدولي (٣٨)

بموجب الفقرة (٩) من معيار المحاسبة الدولية (٣٨) فإنّ الوحدات الاقتصادية تنفق موارد أو تتحمل إلتزامات عند الحصول على موجودات غير ملموسة أو عند القيام بعملية تطويرها أو تحسينها أو الحفاظ عليها ، مثال على ذلك : المعرفة الفنية والقيام بعملية تصميم وتطبيق نظم جديدة ، والملكية الفكرية ، والتراخيص ، والعلامات التجارية ، ومعرفة السوق ، بما في ذلك عمليات النشر وأسماء العلامات ومن هذه العناوين العريضة هنالك بعض الأمثلة الشائعة لهذه البنود ، براءات الاختراع ، برنامج الحاسب الآلي ، تراخيص الصيد ، أفلام الصور المتحركة ، حقوق التأليف والنشر ، حقوق خدمة الرهن العقاري وحص الإستيراد ، قوائم العملاء ، ولاء العملاء ، العلاقات بالعملاء و الموردين ، وحقوق التسويق والتنصيب من السوق بموجب معيار المحاسبة الدولية (٣٨) يمكن تعريف الموجودات غير الملموسة على أنها (مئة موجود غير نقدي، قابل للتحديد ليس له كيان مادي ملموس ، ويتوقع أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية) لا تستوفي جميع البنود في الفقرة (٩) من معيار المحاسبة الدولية (٣٨) تعريف الموجودات غير الملموسة ، أي القابلية للتحديد ، ووجود منافع اقتصادية مستقبلية ، والسيطرة عليها من قبل الوحدة الاقتصادية، وحينما لا تستوفي الموجودات غير الملموسة شروط هذا التعريف تثبت النفقة اللازمة لاقتنائه أو توليده داخلياً على أنها مصروف عند تحملها (9)،(IAS).

لقد صنف معيار المحاسبة الدولي (٣٨) الموجودات غير الملموسة بحسب طريقة امتلاكها إلى التالي:

١- موجودات غير ملموسة خارجية : سواء تم إمتلاكها عبر عملية إندماج ، أو عملية شراء، أو من خلال عملية تبادل الموجودات ، أو عن طريق منحة حكومية وفقاً لمعيار المحاسبة (٣٨) يتم رسملة (Capitalize) هذا النوع من الموجودات غير الملموسة لأنها تتم من خلال صفقة تبادلية بين طرفين وتكون تكلفتها واضحة ويتم رسملة سعر الشراء ، أما الموجودات غير الملموسة التي يتم اقتنائها من خلال تبادل الموجودات وعملية الاندماج فيتم تسجيلها بالقيمة العادلة (Fair value). (Wyatt & Abernethy)،(2)

٢- الموجودات غير الملموسة المكونه داخلياً : (إعادة ترقيم) تعتبر تكاليف البحث من الأركان الأساسية لها وتواجه صعوبات في رسملة هذا النوع من الموجودات غير الملموسة المكونه داخلياً لأن تكلفتها غير واضحة وتكون من طرف واحد والمنافع الاقتصادية المستقبلية غير مؤكدة ، فيكون هنالك إرتباط بين الموجودات غير الملموسة المكونه داخلياً وقوة الوحدة الاقتصادية ومستقبل وجودها ؛ لأنها تعتمد بشكل كبير على الإبتكار والذي يعد في ظل التقدم التكنولوجي سر وجود الوحدة الاقتصادية من خلال الميزة التنافسية مع باقي الوحدات الاقتصادية وهو ما تتميز به عن غيرها وما يتم إنفاقه على الإبتكار (٣) .
تجدر الإشارة إلى إستثناء معظم الموجودات غير الملموسة المكونه داخلياً في الميزانية العمومية حيث يتم عرضها بجدول ملحق في الكشوفات المالية، حيث يتم معاملة المبالغ التي تنفق على أنها تكاليف فترة من قبل المحاسبين بالرغم من أن نجاح الوحدة الاقتصادية يعتمد على قدرتها بتسويق وتطوير منتجات جديدة .

سادساً / مفهوم الموجودات غير الملموسة وفق النظام المحاسبي الموحد .

يطلق على الموجودات غير الملموسة في ظل النظام المحاسبي الموحد " النفقات الإيرادية المؤجله " (ح/١١٨) حيث تم تعريفها بأنها (المبالغ التي تصرف من أجل الحصول على خدمة تستفيد منها الوحدة الاقتصادية لأكثر من فترة مالية واحدة) . حيث إن هذه النفقات يتم توزيعها على عدة سنوات وفقاً لسنوات الاستفادة من المصروف الرأسمالي . (١٢)

إن إدراج الموجودات غير الملموسة تحت مسمى نفقات إيرادية مؤجلة له دلالات إقتصادية أكثر من كونها محاسبية ، حيث تم إستحداث تبويب مختلف في النظام المحاسبي الموحد يختلف عن التبويب التقليدي الذي يتم إستعماله من قبل المحاسبين، و تم التبويب على أساس أنها تلبى الإحتياجات على المستوى القومي، أي تبويب الميزانية وفق أساس إقتصادي بما ينسجم مع الخطط والأهداف الموضوعه مسبقاً من الدولة حيث يتم تقسيم الموجودات إلى موجودات ذات التكوين الرأسمالي على المستوى القومي (مثل مشروعات تحت التنفيذ ، والموجودات الثابتة ، والمخزون) وموجودات من غير تكوين رأسمالي على المستوى القومي (الاستثمارات المالية ، القروض الممنوحة ، والمديون ، النقود) (٤).

تصنيف الموجودات غير الملموسة وفق النظام المحاسبي الموحد .

يتضمن حساب نفقات إيرادية مؤجله /١١٨ صافي المبالغ التي تنفقها الوحدة الإقتصادية من أجل الحصول على منافع تستمر لأكثر من فترة مالية، وتتم عملية الإطفاء بأقساط متساوية بنسبة ٥% لكل سنة مالية، أي بفرض ٢٠ سنة حيث يتم خصم مبلغ الإطفاء من الموجود مباشرة ، ويحلل حساب نفقات إيرادية مؤجلة إلى الحسابات الفرعية الآتية : (١٢)

١- **نفقات التأسيس ١١٨١ :** ويشمل هذا الحساب النفقات اللازمة لتكوين الشخصية المعنوية للوحدة الإقتصادية كمصروفات التسجيل و نفقات إعداد الدراسة الأولية للمشروع ، وغير ذلك من النفقات اللازمة للتكوين).

٢- **نفقات قبل التشغيل ١١٨٢ :** يشمل هذا الحساب النفقات المصروفة قبل المباشرة بالتشغيل من رواتب وأجور وغير ذلك من النفقات بما فيها نفقات التشغيل التجريبي .

٣- **نفقات استكشاف ومسح ١١٨٣ :** يشمل هذا الحساب المصروفات اللازمة لإجراءات عملية مسح الأرض وإستكشاف مكوناتها ، كالمسحات الجيولوجية ، وأعمال الفرق الزلزالية لغرض إكتشاف آبار النفط والمعادن النادرة)

٤- **نفقات أبحاث وتجارب ١١٨٤ :** يشمل هذا الحساب تكاليف الأبحاث والدراسات والتجارب الجارية ، التي ينعكس مردودها لأكثر من سنة).

٥- **موجودات ثابتة معنوية ١١٨٥ :** يشمل هذا الحساب المبالغ التي تدفعها الوحدة دون أن تحصل مقابلها على موجودات مادية وإنما على حقوق تتمتع بها كحقوق الامتياز، والطبع والنشر ، والتأليف وبراءة الاختراع وشهرة المحل وحق إستعمال العلامات التجارية ، التي من شأنها أن تؤثر إيجابياً على نتيجة نشاطها مستقبلاً)

٦- **ديكورات وتركيبات وقواطع ١١٨٦ :** يشمل هذا الحساب ثمن شراء وتكاليف صنع الديكورات والتركيبات والقواطع الداخلية على المبنى بعد إنجازه) .

٧- **نفقات مؤجله متنوعة ١١٨٧ :** يشمل هذا الحساب أية نفقات مؤجلة لم ترد سابقاً ، كتكاليف الحملات الإعلانية لمنتجات جديدة وغيرها) .

سابقاً / الجانب العملي : هنالك طريقتان للقياس وفق معيار المحاسبة الدولي (٣٨) هما طريقة إعادة التقييم وطريقة الكلفة التاريخية حيث يترك معيار المحاسبي الدولي (٣٨) حق إستعمال أي منهما بالنسبة للوحدات الاقتصادية، وفيما يتعلق بطريقة إعادة التقييم يصعب إستعمالها في البيئة العراقية؛ لعدم وجود سوق نشطة لتقييم الموجودات غير الملموسة حيث تم قياس الموجودات غير الملموسة وفقاً لطريقة الكلفة التاريخية التي تتضمن (كلفة الموجود غير الملموس ناقصاً مجمع الإطفاء ناقصاً مجمع هبوط الأسعار إن وجد) وهي الطريقة التي سوف يتم إستعمالها في المبحث الأول لقياس الموجودات غير الملموسة للوحدات الاقتصادية الآتية : (ديالى العامة للصناعات الكهربائية ، آسيا سيل للاتصالات ، النبال العربية للتحويل المالي ، مصرف آشور الدولي) .

أولاً : شركة ديالى العامة : في شركة ديالى العامة يتم تطبيق النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢) ، حيث تستعمل في الإطفاء الطريقة المباشرة وبنسبة (١٠ %) سنوياً، أي بمعنى العمر الافتراضي لها عشر سنوات .

وإن الوحدة الإقتصادية مستمرة بتأهيل معاملها وشراء الموجودات غير الملموسة على مدار السنين ، حيث يتأثر الرصيد سنوياً بالزيادة (عند الإنشاء أو الشراء أو صرف مصاريف قبل التأسيس) أو النقصان عند إحتساب الإطفاء السنوي والجدول (١) يوضح

ذلك :

شركة ديالى العامة

جدول رقم (١)

كشف النفقات الإيرادية المؤجلة كما في (٢٠١٩/١٢/٣١) حسب النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢)

١	٢	٣	٤	٥=٤+٣	٦	٧=٥*١٠%	٨=٦+٧	٩=٨-٥
رقم الدليل	اسم الحساب	التكلفة الكلية كما في /١/١ (٢٠١٩) (مليون دينار)	الإضافات والاستبعادات لعام (٢٠١٩) (مليون دينار)	التكلفة الكلية كما في (٢٠١٩/١٢/٣١) (مليون دينار)	رصيد الإطفاء كما في (٢٠١٩/١/١) (مليون دينار)	الإطفاء السنوي لعام (٢٠١٩) (مليون دينار)	مجموع الإطفاء لغاية (٢٠١٩/١٢/٣١) (مليون دينار)	الرصيد كما في (٢٠١٩/١٢/٣١) (مليون دينار)
١١٨١	نفقات التأسيس	٣٠,٦٠٤	-	٣٠,٦٠٤	١,٣٨٥٥	٣,٠٦٠	١٦,٩١٥	١٣,٦٨٨
١١٨٢	نفقات قبل التشغيل	٧٦٨,٧٨٧	١,٠٥٢,١٧٢	١,٨٢٠,٩٥٩	٤٦٨,٠٤٥	٨٤,٠٨٥	٥٥٢,١٣٠	١,٢٦٨,٨٢٨
١١٨٤	أبحاث وتجارب	٢٠,٢٨٩	-	٢٠,٢٨٩	٣,٦٣٧	٢,٠٢٨	٥,٦٦٦	١٤,٦٢٣
المجموع		٨١٩,٦٨٠	١,٠٥٢,١٧٢	١,٨٧١,٨٥٢	٤٨٥,٥٣٧	٨٩,١٧٤	٥٧٤,٧١٢	١,٢٩٧,١٤٠

تضمن حساب (١١٨٢) مبلغ الإضافة (١,٠٥٢,١٧٢) نفقات التدريب لعقد تطوير محولة قدرة (mva31.5) المبرم مع الوحدة الاقتصادية ميستو بوشي الليبانية بموجب قيد المركزية المرقم (٩٣٤) في تاريخ (٢٠١٩/١١/٧) وتم حساب الإطفاء السنوي لحساب (١١٨٢) كالاتي:

$$٧,٢٠٦ = ٢٥ * ٣٦٥ / ١٠ * ١٠,٥٢,١٧٢$$

$$٧٦٨٧٨ = ١٠ * ٧٦,٨٧٨$$

$$٨٤,٠٨٥ = ٧٦٨٧٨ + ٧٢٠٦$$

يلاحظ من الجدول (١) أنّ النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢) المطبقة في الوحدة الاقتصادية يقوم بإطفاء نفقات التأسيس ونفقات قبل التشغيل ونفقات أبحاث وتجارب (على مدى فترة استنفاد الوحدة الاقتصادية منها، وأن فترة إستفادة الوحدة الاقتصادية منها عشر سنوات؛ لذا تم احتساب الإطفاء (١٠%) سنوياً، وأن النظام المحاسبي الموحد أعطى لكل نوع دليلاً فرعياً، (ح/1181) لنفقات التأسيس والتي تعد التكاليف الناشئة قبل اكتساب الوحدة الاقتصادية الشخصية المعنوية مثل تكاليف الإعلان والنشر ودراسة الجدوى الاقتصادية و (ح/ 1182) نفقات قبل التشغيل التي تتضمن التكاليف التي تصرف قبل المباشرة بالتشغيل حيث تم إدراج تكاليف التدريب ضمن حساب نفقات قبل التشغيل (ح / 1182) وفق النظام المحاسبي الموحد حيث لا يجب إدراجها وفق القاعدة المحاسبية رقم (٢) وتعد مصروف فترة لا يتم رسملته مما يؤكد عدم التزام الوحدة الاقتصادية بما تتضمنه القاعدة المحاسبية رقم (٢)، (ح/ 1184) نفقات أبحاث وتجارب التي تتضمن نفقات الأبحاث والتجارب والدراسات التي أجرتها (kigg) البريطانية من خلال العقد المبرم مع الوحدة الاقتصادية لغرض تطوير المقاييس الكهربائية.

قياس الموجودات غير الملموسة حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٨)

بموجب معيار المحاسبة الدولي (٣٨) لا تعد نفقات التأسيس ونفقات ما قبل التشغيل موجودات غير ملموسة وإعتبارها مصروفاً عند حدوثها وفقاً للفقرة (٦٩) من المعيار التي صنفت النفقات التي يجب تحميلها كمصروف عند حدوثها النقطة (A) التي ذكر فيها الآتي :

قد تتكون بدء التشغيل من تكاليف التأسيس مثل التكاليف القانونية والسكرتارية المنكبدة في إنشاء كيان قانوني، والنفقات لفتح وحدة اقتصادية أو عمل جديد (أي تكاليف ما قبل الافتتاح) أو النفقات لبدء عمليات جديدة أو إطلاق منتجات أو عمليات جديدة (أي تكاليف ما قبل التشغيل).

أما فيما يتعلق بنفقات الأبحاث التجارب فتعد موجودات غير ملموسة إذا حققت الهدف منها والقيام بتحسين المنتج وتطويره وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (٣٨)

الشركة ديالى العامة

جدول رقم (٢)

الموجودات غير الملموسة كما في (٢٠١٩/١٢/٣١) حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٨)

١	٢	٣	٤=٣+٢	٥	٦=٥*١٠%	٧=٦+٥	٨=٧-٤
اسم الحساب	التكلفة الكلية كما في (٢٠١٩/١/١) (مليون دينار)	الإضافات والاستبعادات لعام (٢٠١٩) (مليون دينار)	الكلفة الكلية كما في (٢٠١٩/١٢/٣١) (مليون دينار)	رصيد الإطفاء كما في (٢٠١٩/١/١) (مليون دينار)	الإطفاء السنوي لغاية (٢٠١٩/١٢/٣١) (مليون دينار)	مجموع الإطفاء لغاية (٢٠١٩/١٢/٣١) (مليون دينار)	الرصيد كما في (٢٠١٩/١٢/٣١) (مليون دينار)
نفقات أبحاث وتجارب	٢٠,٢٨٩	-	٢٠,٢٨٩	٣,٦٣٧	٢,٠٢٨	٥,٦٦٦	١٤,٦٢٣

يلاحظ الباحث أن هنالك صعوبة برسملة نفقات الأبحاث والتجارب حيث يجب تحقيق الفائدة من هذه الأبحاث والتجارب؛ لكي يتم رسملتها واعتبارها موجودات غير ملموسة وفق معيار المحاسبة الدولي (٣٨)

ثانياً / اسيا سيل للاتصالات : تعد اسيا سيل للاتصالات وحدة اقتصادية تابعة للوحدة الاقتصادية الأم فهي تحتاج إلى توحيد القوائم المالية الصادرة عنها ، حيث تستعمل النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢) وكذلك تطبق معايير المحاسبة الدولية في عملها لإعطاء صورة واضحة للمساهمين وأصحاب المصالح حيث تستعمل الوحدة الاقتصادية طريقة القسط الثابت في احتساب الإطفاء السنوي للموجودات غير الملموسة حيث تضمن المبلغ الكلفة التاريخية وأي إضافة وإستبعاد على العمر الافتراضي للموجود غير الملموس وكما والجدول (٣) يوضح ذلك:

شركة أسيا سيل

جدول رقم (٣)

كشف النفقات الإيرادية المؤجلة كما في (٢٠١٩/١٢/٣١) حسب النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢)

١ رقم الدليل	٢ اسم الحساب	٣ التكلفة الكلية كما في ٢٠١٩/١/١ (مليون دينار)	٤ الإضافات والاستبعادات لعام (٢٠١٩) (مليون دينار)	٥=٤+٣ التكلفة الكلية كما في ٢٠١٩/١٢/٣١ (٩ مليون دينار)	٦ رصيد الإطفاء كما ففي ٢٠١٩/١/١ (مليون دينار)	٧ الإطفاء السنوي وفق طريقة القسط الثابت(٢٠١٩) (مليون دينار)	٨=٦+٧ مجموع الإطفاء لغاية ٢٠١٩/١٢/٣١ ١٧ (مليون دينار)	٩=٨-٥ الرصيد كما في ٢٠١٩/١٢/٣١ (٩ مليون دينار)
١١٨٥	اسم الشهرة	-	-	٥٠,٨١٢	-	-	-	٥٠,٨١٢
١١٨٥	علاقات المشركين	-	-	١٠,٩٠٣	١٠,٩٠٣	-	١٠,٩٠٣	١٠,٩٠٣
١١٨٥	العلامة التجارية	-	-	٩٥,٥٥٠	٧٢,١٩٣	٦,٣٧٠	٧٨,٥٦٣	١٦,٩٨٧
١١٨٧	رسوم ترخيص	-	-	١,٥٣١,٢٥٠	١,١٥٧,٥٠٢	١,٠٢٠,٠٨٣	١,٢٥٩,٥٨٥	٢٧١,٦٦٥
١١٨٧	رسوم رخصة الجيل الثالث	-	-	٣٧٣,٦١٩	١٩٤,٩٢٨	٤٨,٧٣٢	٢٤٣,٦٦٠	١٢٩,٩٥٩
١١٨٩	حقوق الاستخدام	-	-	٩٠,٩٢٤	-	٢٥,٤٧٥	٢٥,٤٧٥	٦٥,٤٤٩
	المجموع	-	-	٢,١٥٣,٠٥٨	١,٤٣٥,٥٢٦	١,٨٢٤,٦٦٠	١,٦١٨,١٨٦	٥٣٤,٨٧٢

يلاحظ من الجدول رقم (٣) كشف النفقات الإيرادية المؤجلة في شركة أسيا سيل للاتصالات حسب النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢) يقتصر على ح/ الشهرة ١١٨٥ ح/علاقات المشتركين ١١٨٥ ح/العلامة التجارية ١١٨٥ ح/رسوم الترخيص ١١٨٧ ح/رسوم رخصة الجيل الثالث ١١٨٧ ح/ حق الإستعمال ١١٨٧ ليصبح إجمالي الكلفة التاريخية (٢,١٥٣,٠٥٨) مليار دينار كما في (٢٠١٩/١٢/٣١) ولا توجد أية إضافات أو استبعادات خلال السنة المالية المذكورة ولتصبح إجمالي الكلفة في (٢٠١٩/١٢/٣١) مساوية للكلفة الأصلية في (٢٠١٩/١/١) (٢,١٥٣,٠٥٨) مليار دينار كما يوضحه العمود رقم (٥)، أما رصيد الإطفاء المتراكم في (٢٠١٩/١/١) فبلغ (١,٤٣٥,٥٢٦) مليار دينار ، أما مبلغ الإطفاء السنوي فبلغ (١,٦١٨,١٨٦) مليار دينار بإستعمال طريقة القسط الثابت وبهذا يصبح مجموع رصيد الإطفاء المتراكم في (٢٠١٩/١٢/٣١) (١,٦١٨,١٨٦) مليار دينار وبالتالي رصيد القيمة الدفترية كما يبينه العمود (٩) (٥٣٤,٨٧٢).

ثانياً : قياس الموجودات غير الملموسة حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٨)

- الشهرة والعلامة التجارية للوحدة الاقتصادية أسيا سيل للاتصالات

يتم الإعراف بالشهرة الناتجة عن عملية (اندماج أعمال) وكذلك بالعلامة التجارية للوحدة الاقتصادية إذا كان بالإمكان قياسها بصورة منفصلة عن الشهرة حيث قامت الوحدة الاقتصادية إتصالات قطر كيوتل في عام (٢٠١٠) بتأسيس (ريوود كوربو) وهي مؤسسة ذات عرض خاص مسجلة في جزر كيمان بنسبة (٦١,٢%) من حقوق التصويت للقيام بأنشطة إستثمارية في العراق وقامت (ريوود) بإنشاء الوحدة الاقتصادية (الرواد) للخدمات العامة المحدودة في العراق كوحدة اقتصادية تابعة ومملوكة بالكامل وذلك لغرض شراء (٤٩%) من حقوق التصويت في أسيا سيل للاتصالات في العراق للمجموعة سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للوحدة الاقتصادية أسيا سيل للاتصالات بموجب إتفاقيات المساهمين والتي تم الدخول فيها بين الوحدة الاقتصادية (ريوود والرواد وأسيا سيل للاتصالات وبالتالي تعد أسيا سيل وحدة اقتصادية تابعة للمجموعة بأغلب أعضاء مجلس الإدارة (٤-٧) ينتضح مما ذكر أعلاه أن الشهرة والعلامة التجارية للوحدة الاقتصادية أسيا سيل تعد موجودات غير ملموسة وفق معيار المحاسبة الدولي (٣٨) الفقرة (٣٣) بسبب أنها تم انشاؤها عن طريق اندماج أعمال وليست مولدة داخلياً حيث يمنع معيار المحاسبة الدولي الإعراف بالشهرة المولدة داخلياً .

- رسوم الترخيص ورسوم رخصة الجيل الثالث للوحدة الاقتصادية آسياسيل للإتصالات .
تعد رسوم الترخيص ورسوم رخصة الجيل الثالث من الموجودات غير الملموسة وفق معيار المحاسبة الدولي (٣٨) وذلك للأسباب الآتية:

- تلبية معايير قابلية التحديد (أي أنها قابلة للفصل أو أنها تنشأ من حقوق تعاقدية)
- من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى الوحدة الاقتصادية
- يمكن قياس هذه التكاليف بموثوقية

- علاقات المستخدمين

في ظل وجود الحقوق القانونية لحماية علاقات الوحدة الاقتصادية آسياسيل للإتصالات مع مستخدميها فإنّ عملية التبادل التجاري معهم أو علاقات المستخدمين التعاقدية توفر دليلاً على قدرة الوحدة الاقتصادية في توليد المنافع الاقتصادية المستقبلية ناتجة عن علاقات المستخدمين ولكون تلك المبادلات توفر دليلاً على قابلية علاقات المستخدمين للفصل والسيطرة عليها من قبل الوحدة الاقتصادية وبذلك ينطبق عليها تعريف الموجودات غير الملموسة وفق معيار المحاسبة الدولي (٣٨) غير أن علاقات المستخدمين أو الزبائن غير التعاقدية لا تعد موجودات غير ملموسة مثل (منفذ لبيع الأطعمة الجاهزة) :

- حقوق الإستخدام

تتمثل حقوق الإستخدام في تقديم خدمات الوحدة الاقتصادية على مواقع إلكترونية غير مملوكة للوحدة الاقتصادية حيث تعد التكاليف التي تنفقها الوحدة الاقتصادية موجودات غير ملموسة وفق معيار المحاسبة الدولي (٣٨).
لا يختلف جدول النظام المحاسبي الموحد عن معيار المحاسبة الدولي (٣٨) وفق شركة آسياسيل للإتصالات؛ بسبب إعتقاد الشركة مزيج من المبادئ المحاسبية وفق النظام المحاسبي الموحد والمعيار المحاسبي الدولي (٣٨) .
ثالثاً / النبال للتحويل المالي : تستخدم الوحدة الاقتصادية وفق النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢) طريقة الكلفة التاريخية في قياس الموجودات غير الملموسة والطريقة المباشرة في إحتساب الإطفاء وبنسبة (٢٠%) سنوياً والجدول (٢٣) يوضح الموجودات غير الملموسة وطريقة إطفائها .

النبال العربية للتحويل المالي

جدول رقم (٤)

كشف النفقات الإيرادية المؤجلة كما في ٢٠١٩/١٢/٣١ حسب النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢)

١ رقم الدليل	٢ اسم الحساب	٣ الكلفة الكلية كما فـي (٢٠١٩/١/١) (مليون دينار)	٤ الإضافات والاستبعادات لعام (٢٠١٩) (مليون دينار)	٥ ٥=٤+٣ التكلفة الكلية كما في (٢٠١٩/١٢/٣١) (٩) (مليون دينار)	٦ رصيد الإطفاء كما في (٢٠١٩/١/١) (مليون دينار)	٧=٥*٢٠% الإطفاء السنوي لعام (٢٠١٩) (مليون دينار)	٨=٦+٧ مجموع الإطفاء لغاية (٢٠١٩/١٢/٣١) (مليون دينار)	٩=٨-٥ الرصيد كما في (٢٠١٩/١٢/٣١) (٩) (مليون دينار)
١١٨١	نفقات التأسيس	٩٠٠٠٢٤	-	٩٠٠٠٢٤	٥٩٠٢٦٦	١٨٠٠٠٤	٧٧٠٢٧١	١٢٠٧٥٢
١١٨٦	ديكورات وقواطع	٧١٠٠٦٢	-	٧١٠٠٦٢	٢٦٠٧٩٥	١٤٠٢١٢	٤١٠٠٠٧	٣٠٠٠٥٤
	المجموع	١٦١٠٠٨٦	-	١٦١٠٠٨٦	٨٦٠٠١٦	٣٢٠٢١٧	١١٨٠٢٧٩	٤٢٠٨٠٧

يلاحظ من الجدول رقم (٤) أن كشف النفقات الإيرادية المؤجلة في شركة النبال العربية للتحويل المالي حسب النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢) يقتصر على ح/ نفقات التأسيس ١١٨١ ح/ديكورات وتركيبات وقواطع (١١٨٦) ليصبح إجمالي الكلفة التاريخية (١٦١٠٠٨٦) مليون دينار كما في (٢٠١٩/١٢/٣١) ولا توجد أي إضافات أو استبعادات خلال السنة المالية المذكورة وتصبح إجمالي الكلفة في (٢٠١٩/١٢/٣١) مساوية للكلفة الأصلية في (٢٠١٩/١/١) (١٦١٠٠٨٦) مليون دينار كما يوضح العمود (٥) أما رصيد الإطفاء المتراكم في (٢٠١٩/١/١) فبلغ (٨٦٠٠١٧) مليون دينار، أما مبلغ الإطفاء السنوي فبلغ (٣٢٠٢١٧) مليون دينار باستخدام طريقة القسط الثابت وبنسبة (٢٠%) سنوياً . وبهذا يصبح مجموع رصيد الإطفاء المتراكم في (٢٠١٩/١٢/٣١) (١١٨٠٢٧٩) مليون دينار وبالتالي رصيد القيمة الدفترية كما يبينه العمود رقم (٩) (٤٢٠٨٠٧) مليون دينار

ثالثاً : قياس الموجودات غير الملموسة حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٨):

لا توجد موجودات غير ملموسة ينبغي رسملتها وفق معيار المحاسبة الدولي (٣٨) حيث تعد نفقات التأسيس مصاريف فترة بموجب معيار المحاسبة الدولي (٣٨) و الديكورات والقواطع لا يعد ضمن الموجودات غير الملموسة حيث يصنف وفق معايير المحاسبة الدولية على أنه موجودات ثابتة يدرج ضمن حساب أثاث وأجهزة مكاتب .

رابعاً / مصرف آشور الدولي : تم ذكر حساب أنظمة وبرامج في قائمة الممتلكات والمعدات على أنها موجودات ملموسة حيث تعد الأنظمة والبرامج موجودات غير ملموسة يجب ذكرها في قائمة منفصلة وتسجل على أنها نفقات إيرادية مؤجلة بموجب النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢) تستخدم الوحدة الاقتصادية طريقة القسط الثابت في حساب الإطفاء السنوي على الموجودات سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة حيث تم إحتساب الأنظمة والبرامج بالشكل التالي في مصرف آشور الدولي :

جدول رقم (٥)

ممتلكات ومعدات الصافي في تاريخ (٢٠١٩/١٢/٣١) وفق النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢)

التفاصيل	أراضٍ (مليون دينار)	مبانٍ (مليون دينار)	آلات ومعدات (مليون دينار)	أثاث وأجهزة مكاتب وحاسبات (مليون دينار)	وسائل نقل (مليون دينار)	أنظمة وبرامج (مليون دينار)	المجموع
الكلفة في (٢٠١٩/١/١)	١٨،٤٣٤	٧،٥٨٨	١،٩٦٧	٣،٤٨٦	٧٢٥،٤٧٦	٧٩٦،٩١٦	٢٢،٩٤٤
إضافات	-	١١،٠٧٢	١٩،٤٨٠	٨٧١،٠٥	١٩١،٨٢٣	٥٤،٧٧٨	٣٦٤،٢٥٩
استيعادات	(٤،٥٢٦)	-	(٢٩،٨٦٣)	(٩٤،٣٨٢)	(١٣٦،٠٥٥)	-	(٤،٧٨٦)
تحويلات من مشاريع تحت التنفيذ	١٥،١٦٥	١،٠٨٧	٤٤،٨٥٦	٩١،١٠٤	-	٩٤،١٦٨	١،٤٦٩
الكلفة في (٢٠١٩/١٢/٣١)	١٤،٠٥٩	٨،٦٨٦	١،٩٦١	٣،٥٦٥	٧٨١،١٤٤	٩٤٥،٨٦٢	٣٠،٠٠٠
رصيد الإطفاء المترام	-	٧١١،٩٩٤	٩٣٨،٨٧٢	٢،١٣٢	٤٣٤،١٥٩	٢٢٧،٦٧١	٤،٤٤٥
إطفاء السنة الحالية	-	١٦١،٦٤٨	٣٠٧،٥٨٣	٦١٩،١٩١	١٣٠،٠٦٧	١٦٦،٨٧٠	١،٨٥
استيعادات	-	-	(١١،٥١٦)	(٩٤،٣٤٢)	(٢٩،٩٥٥)	-	(١٣٥،٨١٣)
مجموع الإطفاء لغاية (٢٠١٩/ ١٢/٣١)	-	٨٧٣،٦٤٢	١٢٣،٤٣٩	٢،٦٥٧	٥٣٤،٣٧١	٣٩٤،٥٤١	٥،٦٩٤
الرصيد كما في (٢٠١٩/١٢/٣١)	١٤،٠٥٩	٧،٨١٣	٧٢٦،١٢٩	٩٠٨،٢٦٧	٢٤٦،٨٧٣	٥٥١،٣٢١	٢٤،٣٠٥

من الجدول رقم (٥) يتضح أن كشف الممتلكات والمعدات في مصرف آشور الدولي حسب النظام المحاسبي الموحد القاعدة المحاسبية رقم (٢) يتكون من ح / الأراضي ، ح/المباني ، ح/الآلات والمعدات ، ح/أثاث وأجهزة مكاتب وحاسبات ، ح/أنظمة وبرامج يلاحظ أن معظم الحسابات التي ذكرت أعلاه هي موجودات ملموسة غير معيّنين في احتساب المعالجات المحاسبية لها فقط ح/ أنظمة وبرامج الذي يعد من الموجودات غير الملموسة حيث تبلغ الكلفة التاريخية (٧٩٦،٩١٦) مليون دينار كما في (٢٠١٩/١٢/٣١) وتبلغ الإضافات (٥٤،٧٧٨) مليون دينار ولا يوجد أي إستيعادات كذلك تبلغ التحويلات من مشاريع تحت التنفيذ (٩٤،١٦٨) مليون دينار ولتصبح إجمالي الكلفة في (٢٠١٩/١٢/٣١) مبلغ (٩٤٥،٨٦٢) مليون دينار أما رصيد الإطفاء المترام في (٢٠١٩/١/١) فبلغ (٢٢٧،٦٧١) مليون دينار أما مبلغ الإطفاء السنوي فبلغ (١٦٦،٨٧٠) مليون دينار باستخدام طريقة القسط الثابت وبهذا يصبح مجموع رصيد الإطفاء المترام في (٢٠١٩/١٢/٣١) مبلغ (٣٩٤،٥٤١) مليون دينار وبالتالي رصيد القيمة الدفترية كما في (٢٠١٩/١٢/٣١) (٥٥١،٣٢١) مليون دينار .

ثانياً : قياس الموجودات غير الملموسة وفق المعيار الدولي (٣٨) مصرف آشور الدولي

تعد أنظمة وبرامج الحاسوب موجودات غير ملموسة تدرج في قائمة منفصلة عن قائمة الموجودات الملموسة حيث ينطبق عليها تعريف الموجودات غير الملموسة وفق المعيار الدولي (٣٨) أي أنها قابلة للتحديد وإمكانية السيطرة عليها من قبل الوحدة الاقتصادية وتحقيق المنافع المستقبلية من إستعمال الموجودات غير الملموسة بناء على ما تقدم تكون الأنظمة والبرامج بموجب معيار المحاسبة الدولي (٣٨) بالشكل التالي.

مصرف آشور الدولي

جدول رقم (٦)

الموجودات غير الملموسة كما في (٢٠١٩/١٢/٣١) حسب معيار المحاسبة الدولي (٣٨)

١ اسم الحساب	٢ التكلفة الكلية كما في (٢٠١٩/١/١) (مليون دينار)	٣ الإضافات والاستبعادات لعام (٢٠١٩) (مليون دينار)	٤=٣+٢ التكلفة الكلية كما في (٢٠١٩/١٢/٣١) (مليون دينار)	٥ رصيد الإطفاء كما في (٢٠١٩/١/١) (مليون دينار)	٦ الإطفاء السنوي وفق طريقة القسط الثابت (٢٠١٩) (مليون دينار)	٧=٦+٥ مجموع الإطفاء لغاية (٢٠١٧/١٢/٣١) (مليون دينار)	٨=٧-٤ الرصيد كما في (٢٠١٩/١٢/٣١) (مليون دينار)
أنظمة وبرامج المجموع	٧٩٦,٩١٦	١٤٨,٩٤٦	٩٤٥,٨٦٢	٢٢٧,٦٧١	١٦٦,٨٧٠	٣٩٤,٥٤١	٥٥١,٣٢١

تم تسجيل أنظمة وبرامج على أنها موجودات غير ملموسة وفق معيار المحاسبة الدولي (٣٨) وتم احتساب مبلغ الإطفاء السنوي بموجب طريقة القسط الثابت وعلى مدار (٥) سنوات العمر الإنتاجي للأنظمة والبرامج .

ثامناً / الاستنتاجات :

- ١- اعتماد أساس الكلفة التاريخية في تقييم الموجودات غير الملموسة وفق النظام المحاسبي الموحد في حين وردت في القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٢) الكلفة التاريخية + القيمة العادلة كذلك في معيار المحاسبة الدولي الكلفة التاريخية + القيمة العادلة ويحق إختيار إحدى الطرق بناء على ظروف ذلك البلد.
 - ٢- إن تبويب النظام المحاسبي الموحد حساب (١١٨) نفقات إيرادية مؤجلة يتم تبويبها وفقاً لإحتياجات القومية أي على أساس إقتصادي يختلف عن التبويب التقليدي المتعارف عليه من قبل المحاسبين مما يؤدي إلى خروج القوائم المالية من إطارها المحاسبي .
 - ٣- تم إدراج ديكرات و تركيبات وقواطع ضمن حساب نفقات إيرادية مؤجلة مما يعطي صورة غير دقيقة عن الموجودات غير الملموسة للوحدة الإقتصادية حيث تعد ديكرات و تركيبات موجودات ملموسة يجب إدراجها تحت حساب أثاث وأجهزة مكاتب وفق المعيار الدولي (٣٨)
 - ٤- تعد الأنظمة والبرامج موجودات غير ملموسة وفق المعيار الدولي (٣٨) حيث تم إدراجها ضمن الموجودات الملموسة في مصرف آشور الدولي .
 - ٥- لم تفصح معظم الوحدات الإقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية عن طريقة الإطفاء السنوية ونسبة الإطفاء أو العمر الإنتاجي للموجودات غير الملموسة في القوائم المالية أو الإيضاحات المرفقة في القوائم المالية حيث فرض معيار المحاسبة الدولي (٣٨) شروطاً تلزم الوحدة الإقتصادية بالإفصاح عن كافة تفاصيل الحسابات المدرجة في القوائم المالية تم التطرق إليها في الجانب النظري .
 - ٦- لم يتطرق النظام المحاسبي الموحد إلى الشهرة المولدة داخلياً كما في معيار المحاسبة الدولي (٣٨) من ناحية عدم الإعراف بهاء كموجودات غير ملموسة .
 - ٧- يعتمد النظام المحاسبي الموحد على التكلفة التاريخية فقط حيث اعتماد طريقة إعادة التقييم للموجودات غير الملموسة بالقيمة العادلة وفي حالة وجود زيادة في إعادة التقييم تعالج الفرق في حقوق الملكية أما في حالة وجود انخفاض في إعادة التقييم فتعالج كمصروف على الفترة وتستند هذه الطريقة إلى الأسواق النشطة مما يصعب تطبيقها في البيئة العراقية .
 - ٨- تختلف النتائج في ظل إستخدام معيار المحاسبة الدولي (٣٨) عن ما هي عليه في النظام المحاسبي الموحد بإستثناء الوحدة الإقتصادية أساساً للإتصالات حيث تستخدم الوحدة الإقتصادية النظام المحاسبي الموحد والإلتزام بما ذكر في القاعدة المحاسبية رقم (٢) والتي ترجمت لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي (٣٨) .
 - ٩- لا يوجد تطبيق للقاعدة المحاسبية رقم (٢) في معظم الوحدات الإقتصادية والتي تم إعدادها لتواكب التغيرات الحاصلة على المستوى الدولي وتكون مطابقة لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (٣٨).
- في سوق العراق للأوراق المالية يتكون من (١٠٣) وحدات إقتصادية تم الإفصاح عن الموجودات غير الملموسة في (٣٨) وحدة إقتصادية والتي تمثل عينة الدراسة توزعت على القطاعات الآتية (قطاع المصارف، قطاع الإتصالات، قطاع الإستثمار، قطاع الخدمات، قطاع الصناعة، قطاع الفنادق والسياحة، قطاع الزراعة، قطاع التحويل المالي) ولم تظهر أي موجودات غير ملموسة في قطاع التأمين .

تاسعا / التوصيات

- ١- ضرورة تبني أساليب القياس والإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي (٣٨) في بناء قاعدة محاسبية يتم تطبيقها فعلاً في النظام المحاسبي الموحد.
- ٢- ضرورة تحرير القوائم المالية للوحدات الاقتصادية من هدف الربط بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية وجعل القوائم المالية تعبر عن الجوهر المحاسبي الوارد في الإطار النظري للقاعدة المحاسبية المحلية رقم (٢)
- ٣- ضرورة مراجعة النظام المحاسبي المحلي بشكل مستمر؛ ليتلاءم مع معيار المحاسبة الدولي (٣٨) فيما يتعلق بالموجودات غير الملموسة لسد الفجوة والاختلافات في القياس والإفصاح عن الموجودات غير الملموسة.
- ٤- ضرورة قيام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي العمل على تطوير النظام المحاسبي الموحد من خلال إصدار القواعد المحاسبية ومنها القاعدة المحاسبية رقم (٢) الموجودات غير الملموسة وتطبيقها في الوحدات الاقتصادية العراقية بصورة عملية.
- ٥- ضرورة عمل دراسات تقيس قدرة الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية على الالتزام في معايير المحاسبة الدولية ومنها معيار المحاسبة الدولي (٣٨) وبما يمكن من إجراء التوافق بين النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢) بالمقارنة مع معيار المحاسبة الدولي (٣٨)
- ٦- ضرورة إلزام الوحدات الاقتصادية في القياس والإفصاح عن الموجودات غير الملموسة ضمن القوائم المالية بشكل مستقل وواضح بحيث من غير الممكن تضليل مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين ومساهمين وغيرهم.
- ٧- ضرورة إهتمام المؤسسات الأكاديمية في الجامعات والكليات المحلية بجانب الموجودات غير الملموسة ضمن مناهجها وخصوصاً بالجانب التطبيقي في استخدام معايير المحاسبة الدولية.
- ٨- ضرورة إلتزام الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالإفصاح عن طريقة معالجة الموجودات غير الملموسة وطريقة إحتساب قسط الإطفاء إلى جانب السياسات المحاسبية للوحدة الاقتصادية.

المصادر

المصادر العربية :

- ١- عماد محمد فرحان (مدى كفاءة المحاسبة والرقابة على تكاليف البحث والتطوير في البيئة العراقية وفق المعايير الدولية) مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية - تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة واسط ، العدد ٢١ ، ٢٠١٦.
- ٢- شريط صلاح الدين (مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية) دراسة حالة مؤسسة الهضاب العليا سطيف ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ، المجلد ٣ ، العدد ١ ، ٢٠١٨.
- ٣- السعد ، عبد الحسين توفيق شبلي (٢٠١٢) تكامل المحاسبة المالية للإبلاغ عن الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً ، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، العراق .
- ٤- الشرعبي ، جمال عبد الواسع عبد الله غالب دراسة بعنوان (تقويم النظام المحاسبي الموحد المطبق في المصارف العراقية في ضوء المعايير المحاسبية الدولية) مجلة تنمية الرافدين ، مجلد ٣١ ، العدد ٩٥ ، جامعة الموصل كلية الإدارة والاقتصاد ، ٢٠٠٢.
- ٥- الرضا عقبة ، زيود لطيف ، لايقة (الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٠ حالة تطبيقية في المصارف التجارية السورية) مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، المجلد ٢٨ ، العدد ٢ ، ٢٠٠٦
- ٦- وادي ، مدحت فوزي عليان ، (٢٠٠٦) أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، فلسطين.
- ٧- لايقة ، رولا (٢٠٠٧) القياس والإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرار الاستثمار سورية جامعة تشرين.
- ٨- غزال ، عبد الرحمن أحمد (٢٠١٥)، دور الإفصاح عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية في تعزيز منفعة المعلومات المحاسبية لأغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية - بحث تطبيقي ، شهادة المحاسبة القانونية ، مقدم إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد / العراق.
- ٩- عبد اللطيف شادو (٢٠١٤) القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير الدولية - دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية - رسالة ماجستير - جامعة قاصدي مرباح ، الجزائر.
- ١٠- سالم فضل كمال (٢٠٠٨) مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية رسالة ماجستير غير منشورة الجامعة الإسلامية ، غزة /فلسطين

- ١١- الشيرازي مهدي عباس (نظرية المحاسبة) مطبعة ذات السلاسل ، الكويت (١٩٩١).
- ١٢- النظام المحاسبي الموحد ديوان الرقابة المالية ، إصدار سنة ٢٠١١.
- ١٣- فرج ، الوليد عثمان ، (٢٠٠٩) دور الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المنشورة في الحد من غسيل الأموال والممارسات غير القانونية في الدول النامية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة النيلين ، مصر
- ١٤- محمود بكر إبراهيم ، دراسة بعنوان (الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق) مجلة الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية العدد ٧١ ، ٢٠٠٨ ، العراق .
- ١٥- حنا ، نسيم يوسف : (٢٠٠٦) مشاكل القياس والإفصاح عن حقوق الملكية ومعالجتها في شركات مساهمة مختارة من محافظة نينوى ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة الموصل ، كلية الإدارة والاقتصاد ، العراق.
- ١٦- القوائم المالية لشركة ديبالي العامة واسيا سيل للاتصالات والنبال للتحويل المالي ومصرف اشور الدولي .

المصادر الاجنبية

- 1- Kovacs. Daniel، Mate، (2013). The Role and Application of fair Value Accounting in the Hungarian Regulatory Framework، A thesis Subunitted to Curviness University of Budapest، in Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosoply in Management and Business Administration
- 2- Wyatt، Anne، Abernethy، Margaret، (2003). Framework for measurement and reporting on intangible assets ، Intellectual Property Research Institute of Australia ، Faculty of Economics and Commerce The University of Melbourne ، Australia 3010 .
- 3- Zenovii - Mykhailo Zadorozhnyi ، INTANGIBLE ASSETS AS AN ACCOUNTING AND MANAGEMENT OBJECT، Marketing and Management of Innovations Issue 1، 2019
- 4- Tran Thi Thuong،(2017) Intangible Assets Accounting System for Enterprises in Vietnam
- 5- O.M. VAKULCHYK ، (2019) Recognition of Intangible Assets according to the International and National Accounting Standard
- 6- Kieso، Donald E. Weygandt، Jerry J. Warfield. Terry D. (2018). Intermediate Accounting IFRS Edition ، John Wiley & Sons ،
- 7- Antangible assets is an identifiable non- montery asset without physical substance. IFRS standards Intangible Assets 2019،p.A 1443
- 8- Oliveras، Ester. Castillo، David، (2007). Measuring Intangible's Productivity Empirical Evidence from Spanish Firms، Journal of Economie Literature. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1107835>
- 9- issued at 1 January 2019، reflecting changes not yet required This edition is issued in three parts IAS 38 Intangible Assets (A 1437)