تحديات القياس المحاسبي للموجودات غير الملموسة لنشوء قيمة إضافية للشركة وسبل مواجهتها

أ.د. عامر محمد سلمان/ كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد
م.م. رزكار علي أحمد/ كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة السليمانية

المستخلص

يسعى هذا البحث الى تسليط الضوء على ما تضيفه الموجودات غير الملموسة من قيمة مضافة إلى الشركة وهذا يستدعي وقفة لبحثها كونها تجعل الشركة في موقف تنافسي جيد يحفز بقية الشركات على اكتساب تلك الموجودات.

أن شركات كثيرة حققت ميزات تنافسية في الأسواق لا بل حققت احتكارات زادت من قيمتها وجنت أرباح غير عادية نتيجة تلك الموجودات الأمر الذي يتطلب ضرورة قياسها لمعرفة المدى الذي اسهمت في نشؤ قيمة مضافة إلى قيمة الشركة من ناحية ولجعل عرض القوائم المالية ذا مصداقية أكثر، وقد تطرق عدد غير قليل من الكتاب في الأوساط العلمية والأكاديمية بجهود بحثية لإيجاد مقاييس مرجعية لتلك الموجودات.

وتوصل البحث إلى عدد من الاستنتاجات منها: -

١.أن الموجودات غير الملموسة نحتاج الى وقت لبنائها ومن الصعوبة تقليدها من قبل المنافسين، مما تشكل مصدر قوة لتكوين ميزة تنافسية.

٢.أن عملية قياس الاصول غير الملموسة تندرج تحت أسلوب القياس المشتقة الذي بموجبه تتحدد قيم القياسات بطريقة غير مباشرة مبنية على نماذج رياضية لأنها ليست مجرد حدث اقتصادي تأريخي يعتمد المحاسب في قياسه على أساليب بسيطة من النوع المباشرة.

أما أهم ما توصل إليه البحث من توصيات فهي كالآتي: -

٣.ينبغي تصنيف الموجودات غير الملموسة بحسب تطبيقات الاعمال وكما ورد بالبحث اذ نرى ان ذلك يساعد على تحديد اي نوع من تلك الموجودات يضيف قيمة للوحدة الاقتصادية.

٤.ينبغي اللجوء الى نموذج رسملة السوق او نموذج العائد على الاصول كطريقة غير مباشرة لقياس الموجودات غير الملموسة لأنها لا تبتعد كثيرا عن القواعد المحاسبية فضلاً عن اقتصارها على القياس النقدي فيها.

المصطلحات الرئيسية للبحث/ القيمة المضافة للشركة- الموجودات الغير ملموسة- القياس المشتق.

*البحث مستل من اطروحة دكتوراه

مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية
المجلد ٢١ العدد ٨٥
الصفحات٤٢٤-٤٥٢

المقدمة:

مازال موضوع قياس الموجودات غير الملموسة يلاقي اهتماماً كبيراً من قبل المحاسبين لإدراكهم بأنها تضيف قيمة الى الشركات ومصدراً حاسماً لنشوء الثروات الاقتصادية وأبرزها تلك المثبتة على أساس المعرفة المتمثلة بالأصول المنضوية تحت عناوين رأس المال الهيكلي والبشري والزبائني .

أن شركات كثيرة حققت ميزات تنافسية في الأسواق لا بل حققت احتكارات زادت من قيمتها وجنت أرباحاً غير عادية نتيجة هذه بعض تلك الموجودات الحاسمة الأمر الذي يتطلب ضرورة قياسها لمعرفة المدى الذي اسهمته في نشوء قيمة مضافة الى قيمة الشركة من ناحية ولجعل عرض القوائم المالية ذا مصداقية أكثر، وقد تطرق عدد غير قليل من الكتاب في الأوساط العلمية والأكاديمية الى جهود بحثية لإيجاد مقاييس مرجعية لتلك الموجودات ويأتي هذا البحث اسهاماً بحثياً لتسليط الضوء على ما تضيفه تلك الموجودات من قيمة مضافة الى الشركة تستدعي وقفه لبحثها كونها تجعل الشركة في موقف تنافسي جيد يحفز بقية الشركات لاكتساب الموجودات غير الملموسة .

مشكلة البحث:

ان التسابق المحموم في السوق بين الشركات وحصول البعض منها على ميزات تنافسية دون الأخرى وجعلها مكتسب احتكار سوقي لامتلاكها موجودات غير ملموسة أضافت قيمة الى قيم تلك الشركات، ومن هذا المنطلق تمثل تلك الموجود مورداً للشركة له منافع مستقبلية ينبغي مراقبتها من قبل الشركة ولكون تلك الموجودات ليس لها وجود مادي فمن الصعوبة بإمكان أن يتم قياسها وفق المقاييس التقليدية المحاسبية ومن هنا تتمحور مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:

- هل الموجودات غير الملموسة الحاسمة تضيف قيمة للشركة لها ميزة تنافسية.
- هل يمكن قياس القيمة المضافة للشركة من تلك الموجودات.

أهمية البحث:

أن الموجودات غير الملموسة متجسدة برأس المال الفكري التنظيمي والزبائن والحقوق الفكرية والأساس التكنولوجي والعقلاني وقد ميزت العديد من الشركات عن أخرياتها بإضافة قيمة تسهم في تحقيق ميزة تنافسية لها، الأمر الذي يتطلب إمكانية قياس تلك القيمة.

هدف البحث:

- تسليط الضوء على بعض الموجودات غير الملموسة الحاسمة.
- اختيار قياس ملائم لتلك الموجودات وطرائق قياسها.
- إمكانية تقويم تأثير ذلك القياس محاسبياً.

فرضية البحث:

إن وجود موجودات غير الملموسة الحاسمة يعظم قيمة الشركة من خلال انعكاس قياس تلك الموجودات على مكانتها التنافسية في السوق.

محتويات البحث:

المبحث الأول: محددات القياس المحاسبي وفرص مواجهتها.

المبحث الثاني: دور الموجودات غير الملموسة بإضافة قيمة للشركة.

المبحث الثالث: الجانب الميداني

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الاول/ محددات القياس المحاسبي وفرص مواجهته

أولاً :القياس المحاسبي : مفهوم وآلية قياسه

لقد تعددت التعاريف للقياس المحاسبي من باحث لآخر ولقد تم تعريف القياس المحاسبي كما يأتي:

١-" يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناءً لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة " (مطر ،١٩٩٣: ٣٠)

٢- ولكن أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي فهو الصادر في تقرير جمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) وورد فيه ما يأتي:

(لا يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث الوحدة الاقتصادية الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة) .

آلية القياس المحاسبي:

إن تعدد الأغراض التي تستخدم فيها مخرجات القياس أدى إلى تفاوت وجهات نظر المحاسبين، بشأن مدى مراحل عملية القياس المحاسبية وينبغي أن تشمل خطوات القياس المحاسبي تشغيل هذه القياسات بغض النظر عن كونها تاريخية أو مستقبلية ويمكن على أساس ذلك تحديد آلية القياس المحاسبي كما يأتي :

١- يجري القياس لحظة حدوث الواقعة لتحديد قيمة الواقعة اقتصادياً، ومن ثم يتم تسجيل الواقعة في مستند أول، ففي هذه المرحلة يتم القياس لكل حدث اقتصادي على حدا، مثل عملية بيع آلة يتم تسجيل العملية في فاتورة.

٢- يجري القياس في مرحلة التلخيص أو الترحيل. حيث يتم قياس مجموعة الأحداث الاقتصادية ذات الطبيعة الواحدة، فالقياس هنا ينصب على مجموعة أحداث وليس على حدث بمفرده، مثل عملية البيع التي سجلت سابقا في فاتورة يتم جمعها مع فواتير المبيعات، وتسجل جميعا في حساب المبيعات ومن ثم يستخرج رصيد حساب المبيعات.

٣- يجري القياس في مرحلة التشغيل (إعداد المعلومات)، في هذه المرحلة يتم قياس نتائج الأحداث الاقتصادية وليس الأحداث الاقتصادية بذاتها سواء أكانت مفردة أم مجتمعة، هذه النتائج تعكس من خلال القوائم المالية، كقائمة الدخل التي تستخدم لتقديم معلومات عن نتائج الأحداث الاقتصادية على أعمال المشروع. وكذلك قائمة المركز المالي التي تعكس المركز المالي للمشروع وتأثير نتائج الأحداث الاقتصادية عليه . (حنان، ٢٠٠٣: ٢٩٨)

تتعدد أنواع القياس المحاسبي بتعدد أدوات القياس المستخدمة، والمحاسبة تستخدم أدوات مختلفة منها: وحدات القياس الطبيعية: كالمتر، او طن، او كغم، فضلا عن إلى وحدات القياس الزمني كالساعة، اليوم، الشهر، ومن ثم يستخدم النقد كوحدة قياس يتم استخدام نسب ومؤشرات ومعاملات وبذلك فإن القياس المحاسبي يتفرع إلى عدة أنواع:-

أدوات القياس المحاسبي :

١- القياس الكمي : وهو الذي تستخدم فيه وحدات القياس الطبيعية كالمتر والطن والكغم للتعبير عن بعض الأحداث، يستخدم هذا القياس بالأخص في محاسبة التكاليف كأن تقاس كمية المواد المشتراة بالكيلو غرام وعدد الوحدات المنتجة، ومحاسبة الموارد البشرية بعدد الأفراد المتدربين في منشأة ما.

٢- القياس الزمني : يتم استخدام وحدات القياس الزمني مثل: يوم، شهر، ساعة، كأداة للقياس المحاسبي وتستخدم بالأخص في محاسبة التكاليف كأن تحتسب الزمن الفعلي الضائع الذي يتم قياسه بالأيام. وأيضا يستخدم القياس الزمني في المحاسبة التحليلية التي تقوم باستخراج النسب المالية مثل نسب معدل فترة الائتمان ومعدل فترة التخزين والتي تقاس أيضا بالأيام.

٣- القياس النقدي: إذ يتم قياس الأحداث الاقتصادية بالنقد إذ يعّد النقد الوسيلة الأساسية لقياس قيمة الممتلكات والعلاقات الاقتصادية الأخرى وينبغي التمييز هنا بين مصطلحين وهما القياس النقدي والقياس القيمي فالقياس النقدي يعبر عن التكلفة التاريخية لأصول وخصوم المشروع، أما القياس القيمي فهو استخدام أرقام قياسية للتعبير عن قيم النقد الحالية بإعداد القوائم المالية ولتحقيق ما يعرف بالتكلفة الاستبدالية.

٤- المؤشرات والنسب المالية : ويتم استخدام ا لمؤشرات والنسب والمعاملات كأداة لقياس الأحداث الاقتصادية وتستخدم بالأخص في المحاسبة التحليلية كأن تستخرج نسب معدل دوران الأصول ومعدل دوران رأس المال العامل، أو نسبة التداول ونسب أخرى.(يوحنا ، ٢٠٠٠ : ٦٩)

شروط القياس المحاسبي :

ينبغي أن تتوفر شروط معينة عند إجراء عملية القياس المحاسبي وهي كما يأتي:

١- الموضوعية :

ينبغي أن تكون المعلومات والبيانات المحاسبية دقيقة وذلك من أجل تحقيق قياس موضوعي دقيق، وهذا ما يؤيده أصحاب اتجاه التكلفة التاريخية الذي يمثل الدليل الموضوعي عندهم في المستندات، إلا أنه بمرور الزمن تتلاشى موضوعية تلك المستندات ومن ثم فإن القياس المحاسبي في هذه الحالة تنتفي فيه صفة الموضوعية.

٢- توحيد أسس القياس :

ومن خلاله ينبغي أن تتصف الوحدة المراد قياسها بعدم تغير محتواها الكمي على مدار عملية القياس نفسها وأن لا يتغير محتواها بين عملية قياس وأخرى .(مطر ، ١٩٩٦، ١١٧)

توحيد القياس المحاسبي:

إن التوحيد المحاسبي يكون على ثلاثة مستويات مختلفة هي :

١- مستوى المبادئ :

إن التوحيد في هذا المستوى يعتمد على الأسس والمبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية التي يمكن الاهتداء بها عند تطبيق الأسس والمبادئ التي يتم توحيدها، إن التوحيد على المستوى الأول لا يترتب عليه أية مشاكل إذ أن الأسس والمبادئ المحاسبية التقليدية مقبولة من الجميع، بل سيؤدي إلى القضاء على التناقضات القائمة بين هذه الأسس والمبادئ كما أنه قد يؤدي إلى البحث في إمكانية تطويرها إلى الأفضل في ظل التطورات الاقتصادية والاجتماعية.

٢- مستوى القواعد:

ويشمل التوحيد مستوى المبادئ والقواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية، فإن التوحيد على مستوى القواعد يعد أكثر شمولا عن التوحيد على مستوى المبادئ ويتطلب ما يأتي :

أ – حصر القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة فعلا والتي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة.

ب – الاختيار من بين هذه القواعد والإجراءات والأساليب الأفضل منها مع مقتضيات المبادئ الموضوعة.

ج– حذر استخدام القواعد والإجراءات والأساليب البديلة؛ فمثلا يوجد العديد من القواعد التي يمكن استخدامها بصدد تقويم المخزون ومن أهمها: طريقة متوسط مستوى التكلفة، وطريقة المتوسط المتحرك للتكلفة، وطريقة الوارد أخيرا صادر أولا وطريقة الوارد أولا صادر أولاً ، وطريقة المخزون الأساسي وهي الطريقة السابقة.

٣- توحيد النظم :

يشمل التوحيد في هذا المستوى النظام المحاسبي بأسره، وبما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد

ووسائل وإجراءات، كما يمتد التوحيد إلى النتائج المحاسبية والقوائم المالية وقد يمتد إلى طريقة تصميم وتنظيم المجموعة الدفترية ذاتها، كما قد يشمل التوحيد على هذا المستوى إمكانية توحيد نظم والأسس والمبادئ التي تقوم عليها.(مرعي ، ١٩٨٨ :٢٢٨)

مقياس أداء الوحدات الاقتصادية :

تقييم أساس الاستحقاق كمقياس لأداء الوحدة الاقتصادية من وجهة نظر السوق المالي ، وهذا يقود إلى قياس دور المستحقات التي هي جزء اساسى من اى نظام محاسبي في قياس أداء الوحدة الاقتصادية . وفى هذا الصدد فان هناك وجهتي نظر مختلفتين بخصوص دور أساس الاستحقاق المحاسبي في تقديم مقياس أفضل من الأساس النقدي في عكس الأداء الفعلي للوحدة الاقتصادية ، ذلك أن وجهة النظر الأولى ترى أن الإجراءات المحاسبية المتمثلة بأساس الاستحقاق المحاسبي تجعل رقم صافى الربح المحاسبي مؤشرا له مصداقية اكبر من صافى التغير النقدي للتعبير عن أداء الوحدة الاقتصادية .(Watts, 1986; 66، & Zimmerman)

في حين أن وجهة النظر المضادة ترى أن سيطرة الإدارة على جزء من المستحقات المحاسبية تجعل من الممكن استخدام هذه السيطرة في التلاعب بالأرباح بحيث يكون الهدف هو خدمة أهداف الإدارة ، وهذا يودى إلى أن الإجراءات المحاسبية المتمثلة بالتسويات والخاضعة لسيطرة الإدارة تؤدى إلى تقليل جودة الأرباح بدلا من زيادتها ، أي أن دور المستحقات المحاسبية هو دور سلبي ومتحيز.

(Paul Griffin, 1996; 85)

أساس القياس :-

أ- يتم قياس المصروفات على أساسين هما :-

١- أساس القيمة التاريخية.

٢- أساس القيمة الجارية .

(١) أساس القيمة التاريخية :-

يتم قياس المصروفات على وفق التكلفة التاريخية (تكلفة اقتناء الأصل) أو مقدار الالتزام الذي نشأ خلال الفترة، ويثير هذا الأساس مشكلات عدة أهمها :-

أن سعر التبادل المتفق عليه للسلع والخدمات قد يتم سداده في تاريخ لاحق لتاريخ الاقتناء مما يثير مشكلة احتساب القيمة الحالية.

أن سعر التبادل لا يعد مقياساً مناسباً للقيم الحقيقية للسلع والخدمات المستنفذة مما يترتب عليه مقابلة خاطئة للإيرادات بالمصروفات.

ومن ثم فإن هذا النموذج يتجاهل بشكل عام تغيرات القيم بسبب إرتفاع أو انخفاض الأسعار.

(٢) **أساس القيمة الجارية** :-

يتم قياس المصروفات على وفق القيمة الجارية على أساس التكلفة الاستبدالية لعوامل الإنتاج المستنفذة وهي تكلفة الاستبدال لإعادة الشراء أو التصنيع أو على وفق القيمة البيعية لها خلال الفترة الحالية.

يؤدي تطبيق هذا الأساس إلى الإفصاح عن نتائج النشاط الجاري بصورة منفصلة عن نتائج نشاط المضاربة (تغير القيمة أثناء حيازة الأصل) والتي تعرف بمكاسب الحيازة المحققة (وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة التاريخية والقيمة الجارية لعوامل الإنتاج المستنفذة).

وأما الفرق الخاص بين الأصول غير المستنفذة (ينتظر الاستفادة منها مستقبلاً) فهي التي تمثل مكاسب الحيازة غير المحققة.

ب- تحديد وقياس الإيراد :

يتم تحديد وقياس الإيراد من خلال وجهتي نظر :-

١- وجهة نظر شاملة (يدخل ضمن الإيرادات العائد من انتاج السلع والخدمات والعائد من أنشطة أخرى فرعية وغير متكررة)

٢- وجهة نظر محددة وهي تميز بين الإيرادات والمكاسب على أساس أن المكاسب تمثل عائد نشاط غير متكرر لا ترتبط بالهدف الرئيسي للوحدة الاقتصادية.

فيما يتعلق بالقياس فإن القاعدة العامة هي توفر دليل موضوعي على زيادة القيمة والتي تنتج عن العمليات التبادلية، أي بمعنى أن يكون على أساس قيمة الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع وتأدية الخدمات، أما بالنسبة للعمليات الآجلة فإذا كانت فترة الائتمان طويلة نسبياً فإن يتعين في هذه الحالة إيجاد القيمة الحالية المتوقع تحصيلها في تاريخ الاستحقاق ومن ثم فإن أي خصومات نقدية أو أي ديون معدومة ينبغي معالجتها على أساس أنها تخفيض للإيراد ولا تعتبر ضمن عناصر المصروفات لأنها ليست خدمات مستنفذة في سبيل تحقيق الإيرادات

أ- إذا كانت عمليات التبادل غير نقدية (تبادل عيني) فيتم قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للأصل الذي حصلت عليه الوحدة الاقتصادية أو الأصل الذي قدمته الوحدة الاقتصادية في عملية نشوء الإيراد.

ب- إن ما يمثل مكاسب أو ما يمثل إيرادات يختلف من وحدة لأخرى على وفق الاختلاف طبيعة النشاط واختلاف الظروف المحيطة.

جـ - ومن أمثلة المكاسب التي تنتج عن عمليات تبادلية هي عملية بيع الأصول، أما المكاسب التي تنتج عن عمليات تمويلية فهي كما في حالة الإعانات والغرامات، كما قد تنشأ المكاسب بسبب حيازة الأصول والخصوم

الناتجة عن التغيرات في الأسعار أو تغيرات أسعار الصرف.

(https://www.iugaza.edu.ps/ashaheen/files)

وتجدر الإشارة الى أن عملية القياس عرضت من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية ضمن إطار وعرض القوائم المالية المعتمد من قبلها بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي يعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في الميزانية العمومية وقائمة الدخل. (مطر وآخرون، ١٩٩٦: ٩٩)

وطالما ان اعداد تلك القائمتين من مسؤولية المحاسب والتي تظهر الموجودات غير الملموسة ضمن الميزانية فالمحاسب هنا يكون مسؤول عن قياس تلك الموجودات غير الملموسة.

وهناك بعض التحديات التي تواجه قياس الموجودات الغير ملموسة منها:

١- عدم قدرة الأساليب التقليدية المحاسبية والتي يعتمد على قياس الأصول الملموسة من واقع السجلات التأريخية للشركات أو المنظمات على قياس الأصول غير الملموسة.

٢- إن أساليب القياس المحاسبي تركز على الحقائق المادية المثبتة في السجلات والتي يفتقد الى بيانات حول الاصول غير الملموسة الأمر الذي لا يمكن قياسها بموجب ذلك .

٣-أن قياس الاصول غير الملموسة يمثل أحد الفرص التي من خلاله قد يتمكن مستخدمي القوائم المالية من معرفة الإستراتيجيات المستقبلية للوحدة الإقتصادية والتي تساعدهم على إتخاذ القرارات الرشيدة والتي تقف أساليب القياس المحاسبي عاجزة على تحقيقها.

ولمواجهة تلك التحديات سيتم فيما يأتي بحث اهم اساليب القياس المحاسبي والتي من الممكن تحديدها بوجه عام بثلاثة أنواع لأساليب القياس المتبعة في عملية القياس وهي:

- أساليب قياس أساسية أو مباشرة .
- أساليب قياس مشتقة أو غير المباشرة .
- أساليب قياس تحكمية .

(I bid,pp; 731 – 743)

أ-أساليب القياس الأساسية أو المباشرة :

بموجب هذا الأسلوب يمكن قياس الخاصية محل القياس مباشرة دون الحاجة الى عملية إحتساب من خلال وجود علاقة رياضية بين الخواص محل القياس.

ويذكر مطر أن عملية الثبوت المحاسبي من أوسع المجالات إستخداماً لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة الى إستخدام الأرقام يكن إستخدام الخاصية المتخذة أساساً للتبويب كمقياس

بموجبه يبوب الحدث الإقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي اليها وفق تلك الخاصية كأن يبوب أصل في فئة أصول الثابتة أو مصروفاً في فئة المصروفات المتغيرة على.(مطر، ٢٠٠٤ :١٢٥)

ب- أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة

يقول مطر عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الإقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لابد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة.

وقد إزداد إعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية، لأن عملية تشغيل البيانات بمدخلاتها ومخرجاتها تعتمد الى حد كبير على عملية التحليل التي لايمكن إنجازها بدون عملية الإحتساب والتي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة، ولا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبوقة بعملية قياس مباشرة.

ج- أساليب القياس التحكمية :

في مجال وصفه لهذا النوع من القياس يقول (jiri I) تكون أساليب القياس تحكمية في الظروف الاتية :

– إذا لم توجد قواعد منطقية (Logical Rules) تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس، وبذلك لا تتوفر المبررات المنطقية التي يمكن الإعتماد عليها في إثبات أن الرقم حصيلة القياس، يمثل فعلاً القيمة الفعلية للخاصية كل القياس .

– وترتيباً على ما سبق تزداد الفرص لإحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم في هذا الخلاف.

(A.A.A,OP,Cit:٢٢)

ويؤكد مطر بأنه تندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فمثلاً في قياس قيمة أصل معين من أصول المشروع توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منها الى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدائل الأخرى، واختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لإجتهادات شخصية أو تحكمية من قبل المحاسب .(مصدر سابق :١٢٧)

وتأسيساً لما جاء آنفاً يرى الباحثان أن عملية قياس الاصول غير الملموسة تندرج تحت أسلوب القياس المشتقة الذي بموجبه تتحدد قيم القياسات بطريقة غير مباشرة مبنية على نماذج رياضية لأنها ليست مجرد حدث إقتصادي تأريخي يعتمد المحاسب في قياسه على أساليب بسيطة من النوع المباشرة إضافة الى ذلك من المحتمل دخول عمليات قياس تحكمية الى جانب القياسات المشتقة في تحديد تلك الاصول من خلال إختيار البديل من بدائل النماذج الرياضية التي تحدد ذلك الربح.

المبحث الثاني

دور الموجودات غير الملموسة بإضافة قيمة للشركة

قبل استعراض أهم تصنيفات الموجودات غير الملموسة من الضروري بمكان أن يتم التعرف على تلك الموجودات ومن وجهة نظر أهم كُتاب المحاسبة وبحسب الجدول الآتي :

الجدول (١) جدول تعاريف رأس المال الفكري

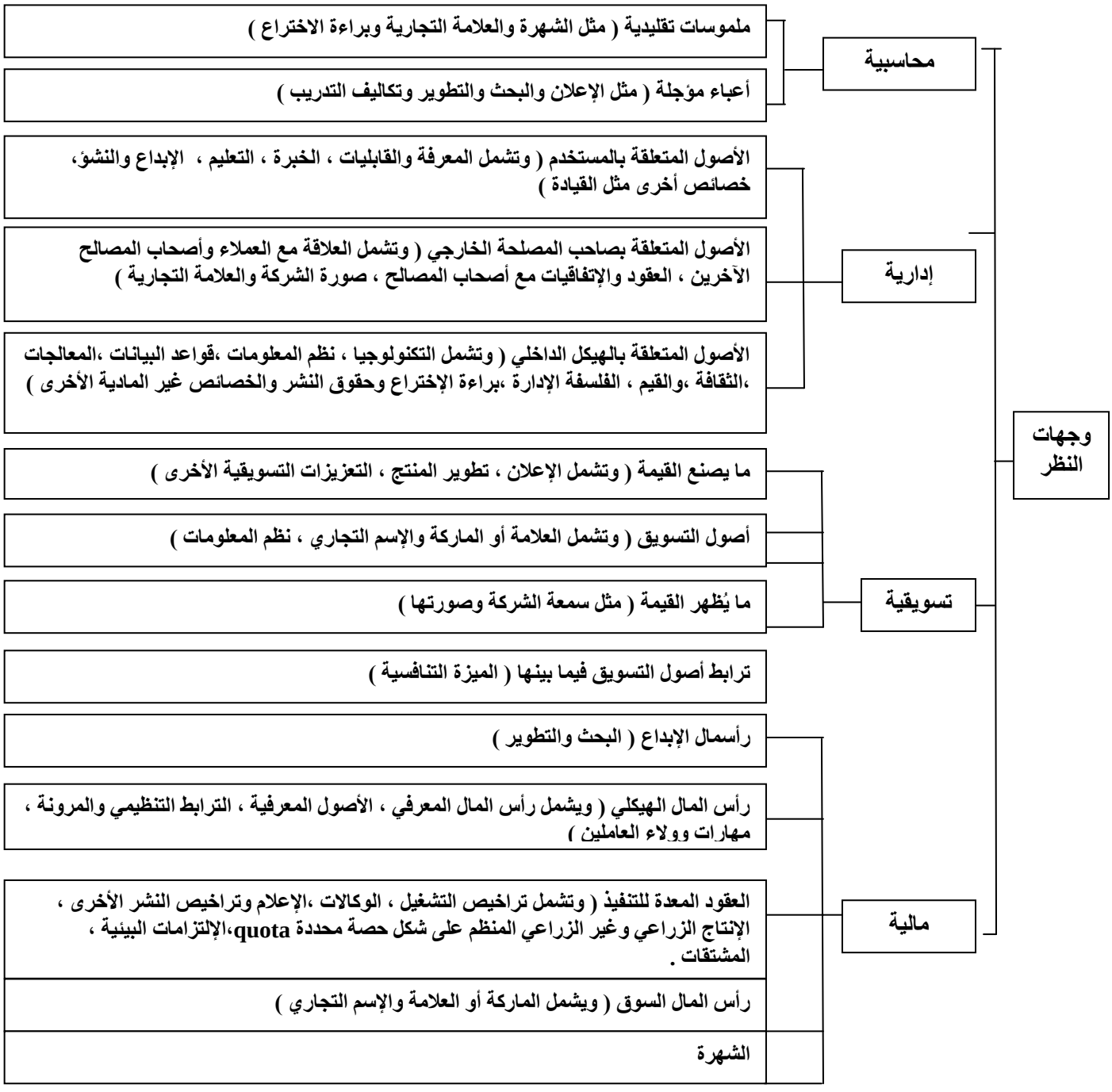
الكاتب	التعريف
Bontis	تحصيل الموارد غير الملموسة وتدفقاتها
Edvinsson	مصدر للأصول غير الملموسة (الخفية) التي في كثير من الأحيان لا تظهر في الميزانية العمومية
Harrison and Sullivan	المعرفة التي يمكن تحويلها إلى أرباح
.et al Roos	مجموع المعرفة من أعضاء الشركات و الترجمة العملية لهذه المعرفة مثل العلامات التجارية و براءات الاختراع والعلامات التجارية.
Stewart	المواد الفكرية ـ المعرفة والمعلومات، الملكية الفكرية، والخبرة ـ التي يمكن وضعها واستخدامها لنشؤ الثروة.
Brooking	الفرق بين القيمة الدفترية وشخص ما على استعداد لدفع ثمنها.

(Bontis,Edvinsson,Harrison & Sullivan,Roos et al،.Stewart،Brooking)
(R.K.Mishra,S.J, 2009; 10)

وتجدر الإشارة كذلك الى أن جابر صنف تلك الموجودات الى أربعة أصناف إعتماداً على وجهات نظر أخرى لكتاب وباحثين آخرين الى محاسبية وإدارية وتسويقية ومالية على وفق الشكل الآتي :

الشكل (١)

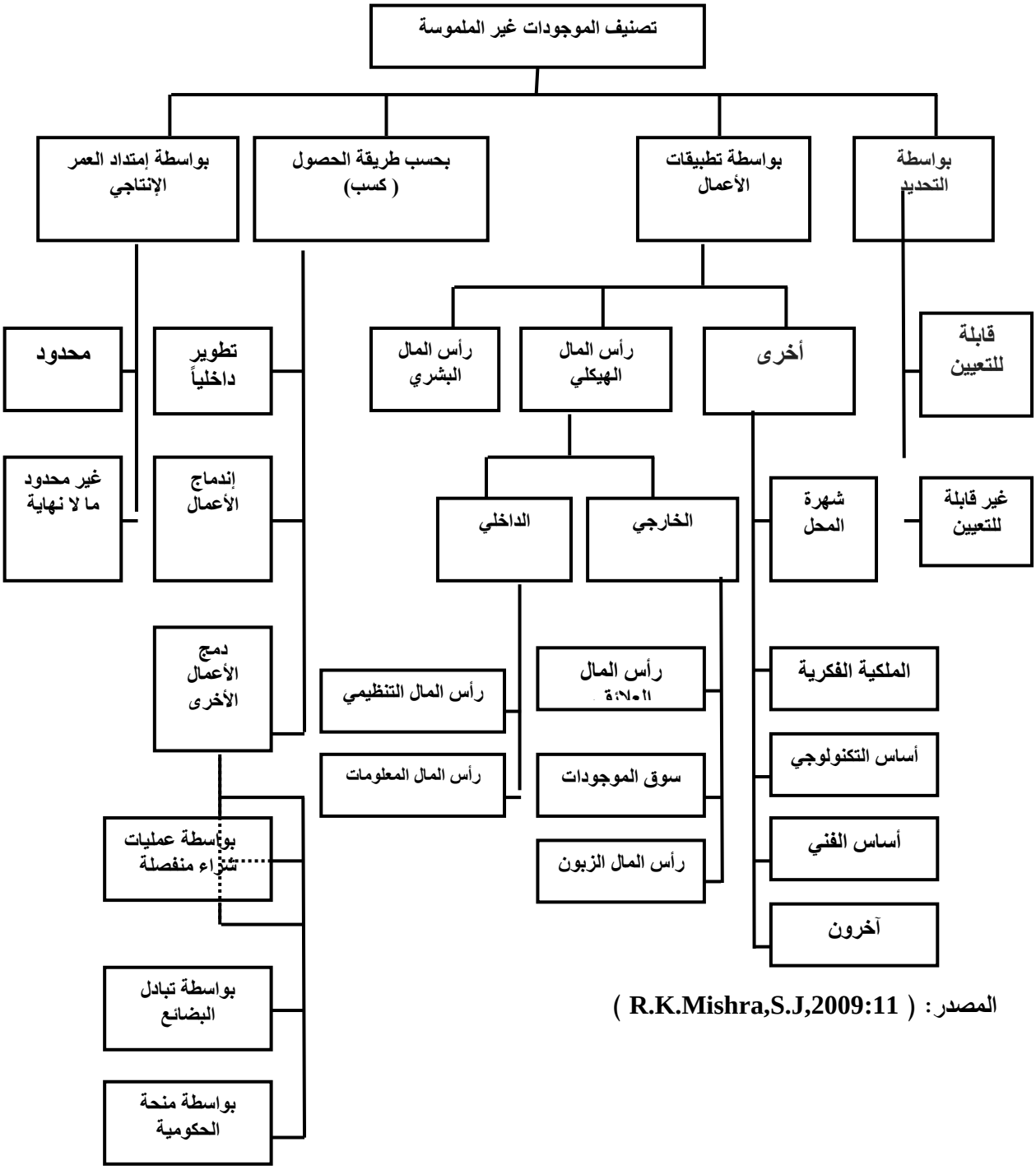
وجهات نظر مختلفة لتصنيف الأصول غير الملموسة



(جابر، ٢٠١٠ : ٤٠)

ويرى الباحثان أن التصنيف الذي ساقه Jhunjhunwala Dr.Shital & R.K.Mishra .Dr ينسجم مع توجهات البحث والذي يمثل خليط من الوجهات النظر المختلفة نستطيع من خلاله إنتقاء أهم عناصر تلك الموجودات التي تمثل أدوات رئيسة تضيف قيمة للوحدة الاقتصادية وكما مدرج في المخطط الاتي:

الشكل (٢) تصنيف الموجودات غير الملموسة



المصدر: (R.K.Mishra,S.J,2009:11)

وتوضح المعايير الدولية والأمريكية التصنيفات الواردة في الشكل السابق بحسب ما أورده كل من (R.K,P; 12) وكالآتي :

١- بواسطة طريقة الحصول:

أ) الموجودات غير الملموسة التي يتم الحصول عليها إما كأفراد أو كمجموعة خلال دمج الأعمال (معيار المحاسبة المالية ١٤١، المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٨، AS٢٦)

ب) الموجودات غير الملموسة التي يتم الحصول عليها إما بشكل فردي أو بشكل مجموعة بدون دمج الأعمال (FAS١٤٢ ، AS٣٨ ، AS٢٦)

١- عن طريق شراء بصورة منفصلة

٢- عن طريق تبادل السلع

٣- عن طريق منحة الحكومة

ج) الموجودات غير الملموسة التي يتم إنشاؤها داخليا أو تطويرها. (معيار المحاسبة المالية رقم ١٤٢، معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٨، AS٢٦). هذه هي نفسها نشؤ أصول .

٢- بواسطة العمر الإنتاجي :

أ) العمر لأجل غير مسمى: لا يوجد حد معين إلى الفترة التي من المتوقع أن تولد تدفقات نقدية صافية للكيان الأصول.

ب) العمر محدود: فترة محدودة لفائدة الكيان. (IAS٣٨)

٣- عن طريق تحديد (IAS٣٨ ، AS٢٦)

أ) يمكن تحديدها: تلك التي يمكن أن تكون منفصلة ومحددة وبيعها بشكل فردي. مثل: براءات الاختراع والعلامات التجارية

ب) لايمكن تحديدها: البنود التي لا يمكن أن تتحقق بشكل فردي، مثل الشهرة والسمعة ولاء العملاء.

٤- من خلال تطبيقات الأعمال :

على أساس التطبيق في المنظمات أو استخدامها، والموجودات غير ملموسة يمكن أن تصنف إلى الشهرة، رأس المال البشري، رأس المال الهيكلي، الملكية الفكرية (IVSC): القانونية، التنظيمية أو القائم على العقد (FAS١٤١) ، أساس الفني (FAS١٤١) ،على أساس التكنولوجيا وآخرون.

رأس المال الهيكلي يمكن تصنيفها الى مزيد من رأس المال الداخلية والخارجية. يتضمن رأس المال الداخلية المعلومات ورأس المال التنظيمي ورأس المال الخارجي يغطي العلاقة رأس المال مع العملاء والسوق الموجودات .

ويرى الباحثان أن أفضل تصنيف من التصنيفات المذكورة آنفاً ملائم للبحث هو التصنيف الرابع (من خلال تطبيقات الأعمال) لما يتضمنه من أنواع عديدة من الموجودات غير الملموسة والتي قسم منها يعمل على تكوين قيمة مضافة للوحدة الاقتصادية وفيما يأتي وصف للموجودات غير الملموسة والتي ساقها R.K . (Jhunjhunwala Shital & R.K.Mishra, ٢٠٠٩، :١٤) وبحسب الجدول الآتي :

الجدول (٢) الموجودات غير الملموسة تصنف على أساس تطبيق الأعمال

انواع الموجودات غير ملموسة	مكوناتها
شهرة المحل	سمعة والإدراك والتصور
رأس المال البشري	المهارات والمواهب ومعرفة الموظفين المدربين، دوافع وتجمع القوى العاملة
رأس المال معرفي	الكتب ومكتبات الأفلام ملفات متعلقة بالمراجع و الصحف تقنيات وخصوصية المكتبة تقنية المستندات التي تحتوي الملاحظات المختبرية قواعد البيانات اليدوية دليل الإجراءات دليل التدريب وثائق تاريخية سجلات المعالجات الطبية والمخططات طبع التصاميم والرسومات، والرسوم البيانية النماذج قنوات المعلومات والنظم نزاهة المعلومات

رأس المال الهيكلي (أشكال الهوية و شخصية منظمة)	الثقافة الشخصية والمعتقد والقيم القيادة تنظيم الاستراتيجية فريق العمل رضا الموظفين الهيكل التنظيمي نماذج الأعمال أو التصاميم
	العمليات والإجراءات قدرات التنسيق قدرات الابتكار قدرات التشغيل قدرات الاستثمار قدرات التعلم القدرة على اجتذاب وبقاء وإلتزام الكفوئين من الناس كفاءة وقدرة أداء الموظفين قدرات صنع القرار الاستجابة للتغيير سرعة تحديد وبناء الفرص الخبرة التنظيمية
رأس المال العلائقي	النفوذ السياسي تعاون الشبكات العلاقة البينية للموظف علاقة المجهز (المورد) العلاقة مع الشركاء، والمنظمين والمصارف والمؤسسات المالية وكالات التصنيف الائتماني

صلة الزبون	الزبون وقائمة الزبون (الوكيل) أمر أو طلب الزبون عقود الزبائن علاقة الزبون ولاء الزبون التأمين وقائمة الإنتهاء قوائم الإدخال (التسجيل) قوائم الاشتراك ملفات المعلومات ـ الائتمان سجلات الوصفة الطبية
صلة التسويق	الأسماء التجارية العلامات التجارية والأسماء التجارية علامات الخدمة والعلامات الجمعية وعلامات التصديق غلاف الصحيفة الإنترنت المطبوعات وعناوين النشر اتفاقات عدم المنافسة نظم التسويق شبكات التوزيع حقوق التوزيع مساحة التجزئة

الملكية الفكرية (القانونية والتنظيمية أو أساس العقد)	اتفاقات الترخيص إتفاقات الولاء إتفاقيات المساهمين إتفاقات التوقف اتفاقات التأجير إتفاقات البيع والشراء إتفاقات الإعلان و البناء والخدمات وتقديم الخدمات اتفاقيات منح الامتيازات إتفاقات المورد والتجهيز المشاريع المشتركة والاتفاقات التعاونية و التكنولوجيا و اتفاقات المشاركة تصاريح بما في ذلك تراخيص البناء براءات الاختراع وتطبيقات براءات الاختراع حقوق التأليف والنشر حقوق التشغيل والبث حقوق التنمية استخدام حقوق مثل الهبوط، وفتحات المطار، والحفر، طرق حقوق لاستخدام الموارد الطبيعية مثل الأراضي والهواء والمياه، المعادن، وقطع الأخشاب الحقوق البيئية عقود الإدارة عقود العمل عنوان النباتات تمويل أو تأجير المفضل القروض و أمن المحافظ حقوق الخيارات، الضمانات والمنح حقوق التماس
أساس التكنولوجي	براءة اختراع التكنولوجيا التكنولوجيا غير مرخصة خبرة برامج الكمبيوتر قواعد البيانات المحوسبة العمليات والصيغ السرية الجذب الهندسي

(Jhunjhunwala Dr.Shital & R.K. Mishra ٢٠٠٩ :١٤)

وتأسيساً لما جاء انفا يسعى الباحثان الى توصيل فكرة مفادها أن العوامل المؤثرة بقدر أو بآخر في اضافة قيمة للوحدة الاقتصادية تتم من خلال الموجودات غير الملموسة ذات الصلة بكل عامل والتي لها علاقة بحجم ونوعية نشاط الوحدة .

أن الأصول غير الملموسة تسهم في زيادة قيمة الوحدة الإقتصادية من خلال زيادة اسعار اسهمها في البورصة حيث يؤكد Lev أن الموجودات غير الملموسة تكون قيمة إذا إستجابت للمقاييس الاتية:

(Lev, 2001; 27)

- ينبغي ان تضيف قيمة للزبائن .
- ينبغي أن تعطي قوة التنافسية .
- ينبغي أن توفر إحتمالات للمستقبل .
- ينبغي أن تكون مستدامة لعدة سنوات .

أن توليد القيمة الناتجة عن الإلتزام بالمقاييس المذكورة انفا تقع ايضا كنتيجة لزيادة اسعار المنتجات فضلاً عن تعزيز الإيرادات وهذه الأمور تزيد من قيمة الوحدة الاقتصادية.

أن الباحثان يؤيدان ما ذهب اليه ***R.K*** من أن الموجودات غير الملموسة نحتاج الى وقت لبنائها ومن الصعوبة تقليدها من قبل المنافسين، مما تشكل مصدر قوة لتكوين ميزة تنافسية مستدامة وللذين يهتمون بابتكار القيمة للوحدة الاقتصادية فضلاً إنها تحتاج الى استثمارات ضخمة ودائمة (فرأس المال الفكري والخبرات المتراكمة، وإمكانيات وخبرات العاملين في الوحدة الاقتصادية تمثل نتائج الاستثمار في الكوادر، التدريب، التعريف، الاتصالات). (Jhunjhunwala Shital & R.K.Mishra ،٢٠٠٩،30)

إن الميزة الأساسية للموجودات غير الملموسة تمثل موارد غير نادرة عليه تكون غطاس للقيمة (أي إنها تسهم في تكوين قيمة دون إستخدام الموارد النادرة أثناء الإستخدام المتكرر لها ودون أن تظهر في المشهد) .

أن الموجودات غير الملموسة تمثل موجودات غير تنافسية بينما الموجودات المادية تتنافس لإستخدام محدد وتعد موجودات نادرة ، فمثلاً ، الأموال التي تستخدم لنشاط واحد لا يمكن أن تستخدم لنشاط آخر وبالوقت نفسه لذا فأنها تملك كلفة الفرصة البديلة لكي لا تستخدم لخيار تالي أفضل .

(Gene 1994; 31)

وعلى هذا النسق فالقاطرة المخصصة للسفر من دلهي الى كلكتا لايمكن في الوقت السفر نفسه على طريق دلهي – مومباي ، عليه الموجودات المالية والمادية تكون نادرة لكن بخلاف ذلك فإن نظام حماية السكك الهندية تستطيع بالوقت نفسه خدمة عدد غير محدد من الزبائن عليه فأن الموجودات غير الملموسة لاتكون نادرة ولا متنافسة في طبيعتها. (Jhunjhunwala Shital & R.K.Mishra ،٢٠٠٩،p:٣١)

تتميز عوائد الموجودات غير الملموسة بالاتجاه نحو الارتفاع فالمعرفة مثلاً تتراكم مع بناء كل فكرة لكن على العكس نرى أن الماكنة تضمحل وينبغي استبدالها، من الأنشطة التي تمثل موجودات غير ملموسة هي التكنولوجية التي تكتسب حتى لو كانت صغيرة، ممكن أن تقود الى سرعة التوسع والهيمنة على السوق، والمستخدمين الذين يختارون تكنولوجيا يتوقعون التفوق .

أن الموجودات غير الملموسة غالباً لا تكون قيمة بنفسها بل تحتاج الى إندماج مع موجودات أخرى متممة أي إنها تكوَن قيمة عندما تكون ذات علاقة مع موجودات أخرى فما الفائدة من إستثمار في تطوير المنتج إذا لم يروج عند البيع .

مما جاء انفا يمكن القول أن الأنشطة التي تولد الموجودات غير الملموسة تؤدي بشكل عام الى نتائج ملموسة تتجسد بالعوامل المؤثرة في نشوء ظاهرة الإحتكار على أن تتميز تلك الموجودات غير الملموسة بالخصائص الآتية لكي تكوَن قيمة للوحدة الإقتصادية :

- أن تتوفر فيها بعض المقاييس والتي ذكرها ***Lev*** انفا .
- صعوبة تقليدها من قبل المنافسين .
- الإستخدام أو التطبيق المتكرر ولا تقلل من الموارد النادرة .
- تكون غير تنافسية لإستخدام محدد (تستخدم في أكثر من نشاط بالوقت نفسه) .
- عوائد الموجودات غير الملموسة تتجه نحو الصعود .
- لكي تكوَن قيمة تحتاج الى الاندماج مع موجودات أخرى .

ويؤيد الباحثان ما ذهب اليه جابر أن الأصول الغير ملموسة تشكل الجزء الأكبر من قيمة الشركة كذلك فإن إدراك مفهوم عوامل النجاح غير الملموسة من قبلهم (المحاسبين) يعد على درجة من الأهمية للوصول الى قياس يمثل الأداء الصحيح للشركة. (جابر، ٢٠١٠ : ٤٠)

نماذج قياس الموجودات غير الملموسة :

توجد نماذج عديدة لمداخل القياس للموجودات غير الملموسة وبنظر الباحثين يمثل المدخل الذي إقترحه Sveiby نقلاً عن جابر من المداخل الموضوعية وكالآتي :

(Sveiby , 2001; 163) من (جابر ، ٢٠١٠ :٧٦)

- نماذج رأس المال المعرفي المباشرة : بموجب هذه النماذج تحدد مكونات الأصول غير الملموسة أولاً ومن ثم تثمن لتقدير قيمتها النقدية ، ومن الأمثلة على هذه النماذج طريقة بروكر التكنولوجي (Brooking, 1996) ، وطريقة الاستشهاد ببراءات الاختراع الموزونة (Citation-weighted patents) (Bontis, 1996) .
- نماذج رسملة السوق : الفرق بين القيمة السوقية المرسملة للشركة وحقوق المساهمين يحسب كقيمة للأصول غير الملموسة ، ومن أمثلة هذه النماذج نسبة القيمة السوقية الى الدفترية وأنموذج (Q *Tobin's*) .

• نماذج العائد على الأصول : تتضمن هذه المجموعة نماذج قياس مالية مختلفة والتي تعتمد العلاقة بين الأصول غير الملموسة والربحية ، ومن أمثلتها أنموذج القيمة الاقتصادية المضافة (*Stewart, 1995*) ، وكذلك أنموذج اللاملموسات المحسوبة لذات الكتاب عام ٢٠٠١ ، وأنموذج تحديد كلفة المورد البشري (johanson, 1999).

• نماذج بطاقات الأداء: بموجبها تحدد عناصر أو مكونات الأصول غير الملموسة أولاً ومن ثم تقيَم بإستعمال مقاييس غير مالية رئيسة، ومن أمثلتها أنموذج (Skandia Navigator) (Edvinsson, & Malone 1997) وأنموذج لوحة أداء سلسلة القيمة (Lev, 2002) وأنموذج بطاقة الأداء المتوازن (Norton & Kaplan, 1996)

نرى من النماذج السابقة ميزات متفاوتة، فبالنسبة للنموذج الأول لا يمكن تعميمه على جميع أنواع الموجودات غير ملموسة أما الثاني والثالث ذات التقييم النقدي تكون مفيدة في حالة إكتساب الأصول غير الملموسة وإمكانية التقييم ضمن سوق الأوراق المالية " وهي جيدة في حالة المقارنة بين الشركات ضمن الصناعة الواحدة وتستطيع تلك النماذج من التقييم المالي الجيد لتلك الموجودات، وتجدر الإشارة هنا الى أن النموذجين بنيت على وفق القواعد المحاسبية المثبتة وهي سهلة التعامل مع المحاسبين.

ان النموذجين المنوه عنهما يتعاملان بالقياس النقدي حصرياً، فضلا عن قياس نموذج *ROA* الذي يكون فقط على مستوى الوحدة الاقتصادية، ويرى الباحثان ان ذلك يفي بالغرض ضمن مديات هذا البحث دون الحاجة للاكتراث بالمستويات الإدارية الأدنى.

أما بالنسبة للنموذج الأخير من القياس فيمكن أن يصور الوحدة الإقتصادية بمواصفات تفسيرية وتوضيحية عوضاً عن المقاييس المالية وممكن تطبيقه بأي مستوى للوحدة الإقتصادية ، ومن ميزات تطبيقه سرعة وأكثر دقة فيما لا تحتاج القياس ضمن الشروط المالية ، ويعاب على النموذج أنه يعتمد على الكلام وممكن تعديل القياس لكل وحدة إقتصادية ولأي غرض والمقارنة بين الوحدات جداً صعبة .

وهذا النموذج ليس باليسير اذ تتم الموافقة عليه من قبل المجتمع والمديرين ولاسيما الذي يرون كل شيء من منظور مالي بحت فضلا عن أن هذا المدخل يولد بحار من البيانات والتي تكون صعبة من ناحية تحليلها وإيصالها . (R.K.Mishra,S.J, 2009; 49)

مما جاء أعلاه يرى الباحث أن النموذجين الثاني والثالث لقياس الموجودات الغير ملموسة أفضل أن تبحث لأغراض البحث خصوصاً وإنهالا تبتعد كثيرا عن القواعد المحاسبية فضلاً عن اقتصارها على القياس النقدي فيها .

وبموجب أنموذج (*CIV*) يتم التوصل الى القيمة للموجودات الغير ملموسة وحسبما جاء به ستيوارت (Stewart, 1997; 26) وعلى ضوءها سيتم اشتقاق القيمة الإضافية للموجودات الغير ملموسة الحاسمة والتي تضاف الى قيمة الوحدة الإقتصادية ليتسنى تحديد ما يأتي :

- يتم إحتساب متوسط الأرباح السنوية قبل الضريبة للشركة ولمدة ٣ سنوات .
- يتم إحتساب متوسط قيمة الأصول الملموسة للفترة نفسها .
- يتم إستخراج العائد على الأصول (*ROA*) وكالآتي :

ROA = متوسط الأرباح قبل الضريبة ÷ متوسط قيمة الأصول الملموسة

- مقارنة العائد على الأصول الملموسة للشركة المعنية (*ROA*) مع العائد على الأصول للخدمات في سوق العراق للاوراق المالية، وإذا كان (*ROA*) للشركة أكبر من (*ROA*) للخدمات ننتقل الى الخطوة اللاحقة .
- يتم إستخراج الزيادة في العائد وكالآتي :

الزيادة في العائد(القيمة المضافة للشركة) = الأرباح قبل الضريبة – (معدل العائد على الأصول للخدمات × قيمة الأصول الملموسة للشركة) .

المبحث الثالث/الجانب الميداني

لأجل اثبات أو نفي فرضية البحث تم إختيار شركات الهاتف النقال للتطبيق الميداني حيث نرى إنها تمتلك موجودات غير ملموسة تؤثر بشكل او بأخر على قيمة الوحدة الاقتصادية مما يوفر لها ميزة تنافسية قوية في السوق.

لذا سيتم التطبيق في شركة زين وشركة الاتصالات السعودية من أجل تطبيق أكبر قدر من المتغيرات المتعلقة بالموجودات غير الملموسة للشركتين واستنادا الى القوائم المالية لعام ٢٠١٢ .

شركة زين للإتصالات :

نبذة عن الشركة :

تقدم زين خدمات الاتصالات المتنقلة في العراق منذ ديسمبر ٢٠٠٣ ، وبعد حصولها على ترخيص مدته ١٥ عاما في أغسطس ٢٠٠٧ ، استحوذت زين على شبكة شركة عراقنا، لتصبح بذلك أكبر مشغل لخدمات الاتصالات المتنقلة في العراق، وبناء على ذلك رفعت مجموعة زين نسبة ملكيتها من ٣٠ % إلى ٧١.٦٧ % في ٢٠٠٨ فأصبحت لديها حصة الأغلبية. وانطلاقا من كونها تتصدر سوق الاتصالات المتنقلة في العراق، أنهت زين العام ٢٠١٠ بحصة سوقية بلغت نسبتها ٥٥ %.

وذلك في أعقاب زيادة صافية في عدد العملاء بلغت ٣٨٩ ألف عميل خلال النصف الثاني من العام ٢٠١٠ مما رفع قاعدة عملائها إلى أكثر من ١٢ مليون عميل، وهو ما يمثل ٣٢ % من إجمالي قاعدة عملاء المجموعة من ٢٥٠٠ إلى ٧٥٠٠ منفذ، فضلا عن تطوير منتجات « زين » وقد ارتبط هذا النمو القوي في قاعدة العملاء بازدياد أعداد منافذ البيع التابعة ل e-Go الاستحواذ وكذلك إطلاق خدمات بيانات جديدة ذات قيمة مضافة، بما في ذلك خدمة ٩٩.٦% في نهاية العام « زين » وتهيمن شريحة عملاء الدفع المسبق على السوق المحلية حيث بلغت نسبة قاعدة عملاء الدفع المسبق الخاصة ب ٢٠١٠ ، ولم تنخفض نسبة عملاء الدفع المسبق تحت مستوى ٩٩ % على مدى السنوات الثلاث الماضية.

وبالنظر إلى أن شريحة عملاء الدفع المسبق الخاصة بشركة زين في العراق أسهمت بما نسبته أكثر من ٩٥ % من اجمالي ايراداتها، فإن شريحة عملاء الدفع الآجل شهدت زيادة سنوية كبيرة بلغت نسبتها ٤٠ % مقارنة بعام ٢٠٠٩ ، وهو ما أسهم بنحو ٢% من إجمالي الإيرادات المعلن عنها.

وفي وقت سابق من العام ٢٠١٠ ، أعلنت الحكومة العراقية اعتزامها منح رخصة وطنية رابعة في خطوة وصفتها أنها بغرض تشجيع المزيد من المنافسة وهو الأمر الذي قد دفع ،Korektel الى تحرير السوق، ومن المرجح أن تصبح المنافسة أكثر شراسة في ظل امكانية الاستحواذ على حصة أغلبية في شركة وهو المتوسط الذي بلغ ١١ دولار أمريكي لعام ٢٠١٠ ،(ARPU) يشكل تهديدا على مستويات متوسط العائد لكل مستخدم . العراق ١.٥ مليار دولار أمريكي حتى نهاية عام ٢٠١٠ ، على أساس سنوي بنسبة ١٢ %، في حين ارتفعت الأرباح قبل وقد بلغت إيرادات شركة زين بنسبة ٧% بالمقارنة مع الفترة نفسها من العام ٢٠٠٩ لتبلغ ٧١٥ مليون دولار أمريكي.

ونذكر حصة زين العراق في مجموعة شركة زين لعام ٢٠١٢ حيث أن زبائن شركة زين العراق تمثل نسبة ٣١% وإيراداتها ٣٦% من مجموعة شركات زين ، أما حصتها في السوق العراقية بلغت نسبة ٥٣% بينما بلغت حصة شركات آسيا سيل وكورك ٣٨% و٩% على التوالي .

بعد الرجوع الى التقارير المالية لمجموعة شركة زين للإتصالات تبين أنها تتمثل بالترخيص الممنوح للشركة الأساسي إن لم تكن وحيدة وتجدر الإشارة ان الباحثين لم يتمكنا من رصد ذلك المبلغ لشركة زين العراق من كشوفاتها المالية وذلك لعدم إدراج هذه الشركة ضمن سوق العراق للأوراق المالية وعليه إقتضت الضرورة اللجوء الى التقرير المالي السنوي للأعوام ٢٠١٠ ، ٢٠١١ ، ٢٠١٢ لمجموعة شركة زين للإتصالات وكذلك الى بعض التقارير المنشورة والتي تخص شركة زين لأخذ بعض البيانات اللازمة .

سيتم إشتقاق القيمة الإضافية للموجودات غير الملموسة الحاسمة وهنا تمثل رسوم الترخيص على وفق ما

يأتي:

أ- إحتساب متوسط الأرباح السنوية لشركة زين العراق قبل الضريبة لمدة ٣ سنوات ٢٠١٢ ،٢٠١١ ،٢٠١٠ وكالآتي :

= (١٣٨،٢٦٥+ ١٣٤،٥٢٠ +١٣٤،٢٠٥) ÷ ٣= ١٣٤،٦٦٣ الف دينار كويتي

ب- إحتساب متوسط قيمة الأصول الملموسة للشركة زين العراق تم على وفق الآلية الآتية :

١- إن نسبة الموجودات الإجمالية لشركة زين العراق الى إجمالي الموجودات لمجموعة شركات زين لعام ٢٠١٢ =

١,٠١٦,٦٢٨ × ١٠٠ = ٣٤.٦٨ %

٢,٩٣٠,٩٩١

إن إجمالي الموجودات الملموسة لمجموعة الشركات لعام ٢٠١٢

= إجمالي الموجودات – الموجودات غير الملموسة

٢،٩٣٠،٩٩١ – ٩٩٨,٠٨٢ = ١،٩٣٢،٩٠٩ الف دينار كويتي

إذاً إجمالي الموجودات الملموسة لشركة زين العراق لعام ٢٠١٢

= ١،٩٣٢،٩٠٩ × ٣٤.٦٨ % = ٦٧٠،٣٣٣ الف دينار كويتي

٢- إن نسبة الموجودات الإجمالية لشركة زين العراق الى إجمالي الموجودات لمجموعة زين لعام ٢٠١١ =

٩٢٦,٨٠٢ × ١٠٠ = ٢٨ %

٣,٢٨٧,٢٣٤

إن إجمالي الموجودات الملموسة لمجموعة الشركات زين لعام ٢٠١١

= إجمالي الموجودات – الموجودات غير الملموسة

= ٣،٢٨٧،٢٣٤– ١,٢٥٦,٠٩٤ = ٢،٠٣١،١٤٠ الف دينار كويتي

إذاً إجمالي الموجودات الملموسة لشركة زين العراق لعام ٢٠١١

= ٢،٠٣١،١٤٠ × ٢٨ % = ٥٦٨،٧١٩الف دينار كويتي .

٣- إن نسبة الموجودات الإجمالية لشركة زين العراق الى إجمالي الموجودات لمجموعة زين لعام ٢٠١٠ =

١,٠٤٨,٢١٩ × ١٠٠ = ٢٨.٢٥ %

٣,٧٠٩,٩٣٧

إجمالي الموجودات الملموسة لمجموعة الشركات زين لعام ٢٠١٠

= إجمالي الموجودات – الموجودات الغير ملموسة

= ٣،٧٠٩،٩٣٧ – ١,٣٠٤,٤٩٩ = ٢،٤٠٥،٤٣٨ الف دينار كويتي

إذاً إجمالي الموجودات الملموسة لشركة زين العراق لعام ٢٠١٠

= ٢،٤٠٥،٤٣٨ × ٢٨.٢٥ % = ٦٧٩،٥٣٦الف دينار كويتي .

إذاً معدل الموجودات الملموسة لشركة زين العراق للسنوات الثلاثة ٢٠١٠ ،٢٠١١، ٢٠١٢،

= ٦٧٠٣٣٠ + ٥٦٨٧١٩ + ٦٧٩٥٣٦ = ٦٣٩٥٢٨ الف دينار كويتي

٣

إذاً معدل العائد على الأصول لعام ٢٠١٢ = ١٣٤٦٦٣ × ١٠٠ = ٢١ % وهو اعلى

٦٣٩٥٢٨

من معدل العائد على الاصول لشركات القطاع الخدمي في العراق(راجع الملحق) وعليه ننتقل الى الخطوة اللاحقة وبحسب انموذج ستيوارت .

٤- الزيادة في العائد(القيمة المضافة) = الأرباح قبل الضريبة – (معدل العائد على الأصول × قيمة الأصول الملموسة للشركة)

= ١٣٨،٢٦٥ – (١٦,٥ % × ٦٧٠،٣٣٣)

= ١٣٨،٢٦٥ – ١١٠،٦٠٤

= ٢٧،٦٦١ الف دينار كويتي

شركة الإتصالات السعودية :

نبذة عن الشركة :

شركة الإتصالات السعودية هي شركة سعودية تقوم بتوفير خدمات الخطوط الأرضية، الجوال، والإنترنت. تعمل شركة الإتصالات السعودية من خلال خمس وحدات أعمال وهي: وحدة الهاتف التي تضم خدمات الخطوط الأرضية، بطاقات الهاتف، الخطوط العامة، خدمات البطاقات المسبقة الدفع وخدمات قطاع الأعمال؛ وحدة الجوال، وتوفر مجموعة من خدمات الجوال التي تضم كل من جوال العائلة، سوا، خدمات الرسائل، خدمات قطاع الأعمال وخدمات البيانات والتجوال؛ وحدة سعودي نت، وتوفر خدمات الانترنت، وحدة خدمات شركة الإتصالات السعودية لتسديد الفواتير الالكترونية عبر الإنترنت؛ ووحدة سعودي داتا لخدمة حلول البيانات.

وهي المشغل الأول لخدمات الاتصالات في السعودية. تأسست الشركة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم ١٧١ بتاريخ ٩ سبتمبر 2002، والمرسوم الملكي رقم م/٣٥ بتاريخ ٢١ أبريل ١٩٩٨، كشركة مساهمة سعودية طبقاً لقرار مجلس الوزراء رقم ٢١٣ وتاريخ ٢٠ أبريل ١٩٩٨، الذي اعتمد نظام الشركة الأساسي. سنة ٢٠٠٣ أدرجت الشركة ٣٠% من أسهمها في البورصة السعودية في أكبر اكتتاب عرفته الأسواق العربية. خصص ٢٠% من الأسهم المكتتبة للمواطنين السعوديين بصفتهم الشخصية وخصصت ٥%

للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية و ٥% أخرى لمصلحة معاشات التقاعد.

سنة ٢٠٠٤ فقدت الشركة احتكارها لخدمات الهاتف المحمول بعد إسناد رخصة ثانية لشركة اتحاد اتصالات. في أبريل 2007 انتهى احتكارها لخدمات الهاتف الثابت بعد فوز تحالف تقوده شركة بتلكو البحرينية بالرخصة الثانية التي طرحتها الحكومة، وأيضاً للشركة بطاقة مسبقة الدفع وتسمى بـ سوا وهي رائجة الانتشار في السعودية.

وتبعاً لذلك فقد تبنت الشركة برنامجاً طموحاً يهدف إلى تحويل أعمالها الحكومية لتصبح على وفق الاسس التجارية المتعارف عليها، حيث وضعت الشركة استراتيجيات واضحة تهتم بإعادة هيكلتها الداخلية، وتأهيل وتطوير موظفيها، ومراجعة وتحسين إجراءاتها الداخلية، ودراسة متطلبات واحتياجات عملائها، مع ضرورة الاستمرار بالقيام بواجبات الشركة ومسؤولياتها الوطنية والاجتماعية.

وتعد "الاتصالات السعودية" الشركة الوطنية الرائدة في تقديم خدمات الاتصالات المتكاملة في المملكة العربية السعودية، حيث تعمل الشركة، وبشكل مستمر على الاستجابة لمتطلبات السوق، ومواكبة المستجدات والتطورات التقنية في مجال الاتصالات، وتلبية احتياجات عملائها، واضعة نصب أعينها أن ذلك هو الطريق الذي من خلاله ترسخ الشركة مكانتها وهويتها، ولاسيما في ظل عالم متغير يتعاظم فيه دور الاتصالات واستخداماتها.

شكّل مشتركو خدمات الجوال حوالي ٨١% من اجمالي مشتركي الاتصالات السعودية يحققون للشركة نسبة ٧٣% من اجمالي ايراداتها وذلك كما في نهاية عام ٢٠٠٧. حيث بلغ عدد مشتركي الخدمة ١٧.٣ مليون مشترك في نهاية العام ٢٠٠٧. شكلت في ذلك الوقت نسبة ٦١% من اجمالي مستخدمي الهاتف الجوال في المملكة العربية السعودية.

كما يشكل مشتركي خدمات الهاتف الثابت حوالي ١٩% من اجمالي المشتركين في خدمات الشركة يحققون للشركة نسبة ٢٧% من ايراداتها كما في نهاية عام ٢٠٠٧.

قامت شركة الاتصالات السعودية بالتوسع خارج حدود دولة المقر وذلك بالاستحواذ على نسبة ٢٥% من مجموعة أكسيس – ماليزيا– والعاملة في مجال الاتصالات بقيمة بلغت ٣.٠٤ مليار دولار .والتي بدورها تدير عدد من شبكات الهاتف الجوال في كل من ماليزيا واندونيسيا والهند .وشملت الاتفاقية أيضا الاستحواذ على نسبة 51%من شركة نتارندو بي تي أحد الشركات التابعة للمجموعة والحاصلة على رخصة الهاتف الجوال في اندونيسيا .كما حصلت شركة الاتصالات السعودية على 26%من رخصة الهاتف الجوال الثالثة في الكويت بقيمة وصلت 924.6مليون دولار أمريكي.

كما نجحت الشركة في الاستحواذ على نسبة 35%من حصص المساهمين في شركة اوجيه للاتصالات ومقرها الإمارات العربية المتحدة وذلك في بداية عام .2008في صفقة بلغت قيمتها 2.85مليار دولار أمريكي.

اللجوء الى طريقة نسبة القيمة السوقية الى الدفترية ***Market-to-Book ratio*** حيث يوضح ***Zambon*** نقلاً عن جابر (جابر ، ٢٠١٠ : ٨٠) بأنه من الشائع التعبير عن قيمة الأصول غير الملموسة بالفرق بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة (حقوق الملكية) ، فالمستثمرون يعترفون بهذا الفرق المتزايد ، والذي يشير الى أن هناك شيئا ما لم يتم التحاسب عليه في الميزانية ، وتجدر الإشارة الى وجود عدد من المعوقات لعدم تبني تلك الطريقة وأهمها برأي الباحث حسبما ساقه ***Zambon*** ونقلاً عن سعود (مصدر سابق ، :٨١) هو أن يبني ذلك الأنموذج يعاني من عدم الاتساق في التوقيت بسبب إن القيمة السوقية تحدد وتنقح كلما كانت هناك حاجة لقياس الأصول غير الملموسة ، بينما القيمة الدفترية ثابتة وتحدث بشكل دوري فقط من خلال طرح الإندثارات .

ويؤيد الباحثان ما ذهب اليه جابر بأن الرقم المجرد للفرق بين القيمتين ربما يكون ذو فائدة قليلة لكن هذه الفائدة يمكن أن تعزز من خلال النظر الى النسبة بين القيمتين إذ يكون هناك إمكانية للمقارنة بين الشركة والشركات المنافسة الأخرى أو المقارنة مع معدل الفائدة أو المقارنة بين السنوات لذات الشركة وعليه فإن نسبة سعر السوق الى القيمة الدفترية لشركة الاتصالات السعودية لعام ٢٠١٢ يتحدد على وفق الآتي:

القيمة السوقية = سعر السوق للسهم الإعتيادي × عدد الأسهم المكتتب بها ٢٠٠٠ مليون سهم

= ٤٠,٥ ريال × ٢,٠٠٠ مليون سهم

= ٨١,٠٠٠,٠٠٠ ألف ريال

أما القيمة الدفترية (حق الملكية للشركة) من الميزانية فتبلغ لعام ٢٠١٢ [٥٨,٨٩٥,٣٥٢] الف ريال .

٨١,٠٠٠,٠٠٠ ألف ريال = ١,٣٧٥ وتمثل نسبة القيمة السوقية الى الدفترية

٥٨,٨٩٥,٣٥٢ ألف ريال

وللإستفادة من هذه النسبة لبيان القيمة المضافة للشركة من الموجودات غير الملموسة نتبع بعض الخطوات بعد الإستعانة من بعض الأرقام الواردة في التقارير المالية للشركة نهاية عام ٢٠١٢ كالآتي :

١- تحديد حصة الموجودات الغير ملموسة من هذه النسبة الى إجمالي الموجودات

١,٣٧٥ × ٢٨,١٤٠,٠٦٧ ألف ريال = ٠.٣٢٨

١١٧,٩٠٤,٢٧٤ ألف ريال

٢- ناتج الخطوة (١) يضرب في ربح الشركة قبل الضريبة لتحديد القيمة المضافة للشركة من الموجودات غير الملموسة الشركة .

٠,٣٢٨ × ٩,٢١٣,٢٧١ = ٣,٠٢١,٩٥٣ الف ريال

ويرى الباحثان ان القيم المضافة للشركتين الناتجة عن موجوداتهما غير الملموسة قد اسهمت بشكل فعال بتعزيز مكانتهما السوقية وبهذا يمكن القول ان فرضية البحث قد اثبتت .

المبحث الرابع/الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

١.أن الموجودات غير الملموسة نحتاج الى وقت لبناءها ومن الصعوبة تقليدها من قبل المنافسين، مما تشكل مصدر قوة لتكوين ميزة تنافسية.

٢.أن عملية قياس الاصول غير الملموسة تندرج تحت أسلوب القياس المشتقة الذي بموجبه تتحدد قيم القياسات بطريقة غير مباشرة مبنية على نماذج رياضية لأنها ليست مجرد حدث اقتصادي تأريخي يعتمد المحاسب في قياسه على أساليب بسيطة من النوع المباشرة.

٣.ان القيمة المضافة التي اوجدتها الموجودات غير الملموسة نسبة الى ارباح كل من شركة زين للهاتف النقال وشركة الاتصالات السعودية بلغت بحدود ٢٠% و ٣٣% على التوالي.

٤.إن تعدد الأغراض التي تستخدم فيها مخرجات القياس أدى إلى تفاوت وجهات نظر المحاسبين، بشأن مدى مراحل عملية القياس المحاسبية.

٥.فيما يتعلق بالقياس فإن القاعدة العامة هي توفر دليل موضوعي على زيادة القيمة والتي تنتج عن العمليات التبادلية، أي بمعنى أن يكون على أساس قيمة الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع وتأدية الخدمات.

التوصيات

١.ينبغي تصنيف الموجودات غير الملموسة بحسب تطبيقات الاعمال وكما ورد بالبحث اذ نرى ان ذلك يساعد في تحديد اي نوع من تلك الموجودات يضيف قيمة للوحدة الاقتصادية.

٢.ينبغي اللجوء الى نموذج رسملة السوق او نموذج العائد على الاصول كطريقة غير مباشرة لقياس الموجودات غير الملموسة لأنها لا تبتعد كثيرا عن القواعد المحاسبية فضلاً عن اقتصارها على القياس النقدي فيها.

٣.لكي تضيف الموجودات غير الملموسة قيمة مضافة للوحدة الاقتصادية ينبغي ان تتميز بعدم تخفيضها للموارد النادرة (أي إنها تسهم في نشوء قيمة دون استخدام الموارد النادرة أثناء الاستخدام المتكرر لها) .

٤.ينبغي أن تشمل خطوات القياس المحاسبي تشغيل تعدد الأغراض للقياسات بغض النظر عن كونها تاريخية أو مستقبلية ويمكن على أساس ذلك تحديد آلية القياس المحاسبي.

قائمة المصادر

المصادر العربية :

١- جابر ، عبد الرضا حسن سعود، " صياغة أنموذج للإبلاغ المالي عن الأصول غير الملموسة"، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، ٢٠١٠ .

٢- حنان، حلوة رضوان ، " تطور الفكر المحاسبي" ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان .٢٠٠٣

٣- مرعي ، عبد الحي الصبان ، محمد سمير، " التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة" , دار النهضة العربية للطباعة والنشر , بيروت, 1988.

٤- مطر، محمد، " نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات " ، ١٩٩٣ .

٥- مطر، محمد وآخرون ، " نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات " ، دار حنين للنشر والتوزيع ، ١٩٩٦ .

٦- مطر، محمد، " التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والافصاح... " ، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، ٢٠٠٤ .

٧- يوحنا، آدم ، " المحاسبة المالية أصول وخصوم وقوائم مالية " ، دار الحامد ، عمان 2000

المصادر الأجنبية :

1- American Accounting Association, " Report of the Committee on. Foundations of Accounting measurement " , AAA. American Institute of Certified Public ,1971.

2- Bontis N., Dragonetti, N.C. Jacbsen, K and Roos G , " The knowledge toolbox: a review of the tools available to measure and manage intangible resources" , European Management Journal, 17, 391-401., 199٦

3- Gene Grossman and Elhanan Helpman " Endogenous Innovation in the theory of growth." , Journal of Economic Perspectives, 1994 .

4- Griffin, Paul M ,European Jornal of operational research 94 , 1-15, Invited review," Coordinated supply chain management " , Doglas J. Thomas ,USA ,review ,March 1996.

5-Lev ,Baruch, " Intangibles, Management, Measurement and Reporting", The Brookings Institution Press, Washington D.C. 2001.

6- R.K. Mishra & Dr.Shital Jhunjhunwala," Valuation of Intangibles", Institute of Public Enterprise, ICAI, Accounting Research Foundation, India,2009.

7- Stewart, T.A. " Intellectual Capital: The New Wealth of Organizations,' Doubleday/Currency ", New York , 1997 .

8- Watts, R. and J. Zimmerman , " Positive accounting theory " Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ, 1986 .

٩- https://www.iugaza.edu.ps/ashaheen/files– قياس المحاسبي

Abstract

This research seeks to shed light on what you add intangible assets of benefit to the company and this antagonize pause for consideration because it makes the company in a good competitive position stimulates the rest of the companies to acquire those assets .

That many companies have achieved competitive advantages in the market do not even achieved monopolies increased the value and reaped extraordinary profits as a result of those assets which requires the need to be measured to determine the extent to which contribution in the emergence of the value added to the value of the company on the one hand and to make the presentation of financial statements The more credibility, has touched Quite a few authors in the scientific and academic research efforts to find benchmarks for those assets .

The research found a number of conclusions, including :

1. Intangible assets that need time to build and difficult to imitate by competitors، which is a source of strength for the formation of a competitive advantage .

2. that the process of measuring the intangible assets fall under the measuring technique by which the derivative is determined by the values of measurements indirectly based on mathematical models because it is not just a historic economic event depends accountant in measured on simple methods of the kind of direct .

The key findings of the research recommendations are as follows:

1. should be classified as intangible assets and business applications as mentioned research as we believe that it helps in determining what kind of assets that add value to the economic unit .

2. should resort to model market capitalization model or return on assets as a way to indirectly measure the intangible assets because it does not stray too far from the accounting rules as well as limited to the measurement of cash.