متطلبات الاعتراف والقياس الدولية للأصول المعنوية ودورها في ترشيد المنظمات لاستغلال هذه الأصول

م.فيصل زماط حسن السليم
كلية الادارة والاقتصاد
الجامعة المستنصرية

١- مقدمة وخلفية Introduction & Background :

اشتقت الشركات العامة التي ظهرت في بداية الثورة الصناعية وما بعدها معظم قيمتها من (الأصول الطبيعية الملموسة Tangible Assets)، ومن هذه الشركات شركة جنرال موتورز والعديد من شركات النفط في أمريكا، فتلك الشركات تمتلك أراضٍ ومبانٍ ومصانع وهذه الأصول تتصف بسهولة القياس والاجراءات المحاسبية الاخرى، بينما في النصف الأخير من القرن الماضي ظهر جيل جديد من الشركات مثل الكوكا كولا، مايكروسوفت، والفايزر اشتقت اغلب قيمتها من الأصول التي ليس لها شكل طبيعي (الأصول المعنوية Intangible Assets). وتفاوتت هذه الأصول من حيث النوع عبر هذه الشركات، فشركة (كوكا كولا) تمتلك العلامة التجارية Trademark، و(الفايزر) تمتلك براءات الاختراع patents، وشركة (أنتيل ومايكروسوفت) تمتلك الخبرة التقنية والملكية الفكرية Intellectual Property (Aswath, 2006, p.3).

وفي أواخر التسعينيات كتب الكثير عن أهمية الأصول المعنوية الفكرية ودورها في إيجاد ميزة تنافسية، وقد قدمت نماذج نظرية ودراسات من اجل إيجاد افضل الممارسات لتوجيه الانتشار الفاعل لكل نوع من أنواع هذه الأصول المعنوية والأصول الرأسمالية الفكرية وسط عالم أعمال سيطرت عليه على نحو متزايد الأصول التي أساسها المعرفة (Lindsay &Lesley, 2004, p.20).

وفي نفس تلك الفترة اي التسعينيات ظهرت عوامل النمو المتعلقة بالشركات من خلال عمليات الاندماج والاكتساب وظهور تعبير (الأصول المعنوية) التي تشير الى كل الأصول غير الطبيعية (غير الملموسة) في المنظمة مثل براءة الاختراع، شهرة المحل...الخ، وهذا الامتياز الجديد بين الأصول المعنوية والطبيعية مكن عدة أنواع من هذه الأصول المعنوية ان تصبح كشيء ثمين جدا (ثروة) رغم كونها غير ملموسة مثل براءة الاختراع، وأنواع أخرى.

وكذلك ايضا في نهاية التسعينيات وبظهور الاقتصاد الجديد (العولمة، الخصخصة ...الخ) شكلت الأصول المعنوية وأصول أسهلد المعرفة ما يعرف بـ (راس المال الفكري) وهو يفهم على انه تضمين كل الأصول المعنوية مثل الاسم التجاري brand Name وكل الأصول التي أساسها المعرفة مثل براءة الاختراع patent والعلامة التجارية Trademark (Lesley & Lindsay, 2002, p.1).

وفي الوقت الحاضر زادت الشركات التي تعتمد على الأصول المعنوية اكثر فاكثر لكونها أصبحت مهمة في الحياة الاقتصادية، ليس لاجل نجاح الأنشطة المتعلقة بالشركات، بل لأنها أصبحت عوامل ضرورية لتقدمهم ولكونها أصبحت تمثل جزء كبير من قيمة الشركة، ففي فرنسا مثلا نتيجة الأهمية

المتزايدة للاسم التجاري Brand قياسا بالأصول المعنوية الأخرى، فقد مثل هذا الأصل لبعض الشركات في عام ١٩٩٤ ما يعادل ٣٦.٢% من مجموع ميزانية الشركة مثل شركة Financiere Agache Holding Company (Hervé & Axel, 1996, p.7).

كذلك لكون الأصول المعنوية او راس المال الفكري هي مصادر غير أساسية (أصول غير مالية او غير مادية) أصبحت تعد كعوامل انتاج تلعب دورا أساسيا في عملية خلق المشروع بما يمكنه من التنافس بنجاح (Juergen, 2005, p.1).

إن الأهمية المتزايدة للأصول المعنوية والفكرية أخذت تنمو يوما بعد آخر فاكثر الشركات اليوم بدأت تنظر بشكل فعال نحو تحويل قيمة أصولها الفكرية الى منافع ملموسة، كالحصول على الدخل (الإيراد)، وادخار الكلفة، وأشكال أخرى من المنافع الملموسة، فالعديد من المنظمات أخذت تعتمد على قدراتها على حماية الملكية الفكرية بقصد إبقاء الميزة التنافسية او كسبها، والكثير من الشركات تعتمد على الدخل الناتج من امتلاكها الملكية الفكرية مثل التراخيص Licensing باعتبارها مصدر دخل ذو هامش عالي (Dennemeyer & Company, 2004, p.1).

فتقرير (Gartner) الأخير صرح بأنه في حلول عام ٢ الأصول الفكرية المعنوية ستشكل اكثر من ٩% من قيمة مشروع ٢ العالمي (Dennemeyer & Company, 2004, p.1).

كما امتد تأثير الأصول المعنوية الى أسواق المال حيث يرى (Robert) بان تأثير الأصول المعنوية على أسعار الأسهم المالية اصبح اكثر بكثير من تأثير الأصول الحقيقية الملموسة عليه، وبذلك يوضح سبب انخفاض القيمة الدفترية للأصول المعنوية في اغلب الأحيان عن سعر السوق (Robert, 2001b, pp.1185-1202)، وكذلك يعتقد بان قيمة الأصول المعنوية مرتبطة بشكل صحيح بسوق الأسهم المالية، ويرى بان قيمة هذه الأصول يمكن استنتاجها من بيانات أسواق الأوراق المالية، فقيمة الأصول المعنوية المستنتجة إشارة فعالة عن جودة عمل الشركات واعتراف السوق المالي بالأداء العالي المميز للشركة (Robert, 2001a, pp.1-11).

ولكن بنفس مستوى أهمية هذه الأصول المعنوية، وبمستوى دورها الهام والمميز في بيئة الأعمال اليوم تبرز مجموعة من المشاكل والمعوقات، أهمها يكمن في صعوبة تحديد القيمة الاقتصادية النقدية لهذه الأصول، إذ أن القيمة العادلة للأصل المعنوي هي مقدار مبلغ مثل هذا الأصل الذي يمكن ان يشترى او يباع به، او الذي ينتج عن الصفقات بين الأطراف الراغبة بامتلاكه، بحيث لا تتضمن صفقة اجبارية او تصفية ...الخ. والطريقة الأكثر استعمالا في اغلب الأحيان بشأن تثمين الأصول المعنوية تتمثل في القيمة الحالية من السيولة النقدية الناتجة عن استعمال مثل هذه الملكية (Winfred & Emmanual, 2003, p.1).

كما ان العديد من الشركات قد تمتلك أصول معنوية فكرية ولكنها غير مستغلة وغير محددة فعلا بسبب عدم إدراك هذه الشركات بشكل كبير لهذه الأصول، فبالرغم من ان العديد من المنظمات لديها اطلاعا نوعا ما على هذه الأصول، ولكن قلة منها تعلمت تطبيق هذا المفهوم الجديد من المعرفة في استراتيجياتها وبشكل واضح، لاجل تحقيق أمثلية استخدام هذه الأصول يتطلب ذلك اكثر من الممارسات النظرية التطبيقية واكثر من الاعتراف بها، بل يتطلب قيادة وحكمة ورؤية في إدارة قيمة هذه الأصول (Lindsay & Lesley, 2004, p.20).

ومن المعوقات الأخرى في طريق الأصول المعنوية هي عدم وجود أسواق مالية منظمة للأصول المعنوية، وبالتالي فالأصول المعنوية الظاهرة في الميزانيات اقل موثوقية، فالندرة في المعلومات المالية

حول الأصول المعنوية والتي أعطت أهمية الأصول المعنوية للاقتصاد زادت بمرور الوقت، وهذه تؤدي الى معوقات أخرى حيث ان المعلومات الناقصة عن الأصول المعنوية مع وجود مخاطر عالية في الشركات المستثمر بها بسبب ارتفاع عدم التأكد المرتبط بالمنافع المستقبلية تؤدي الى خلل في حجم العوائد المستقبلية التي تمثل أحد شروط الاعتراف بالأصول المعنوية. (Duo, 2002, p.2) ، وان سبب عدم وجود أسواق مالية منظمة طبعا ناشئ عن غياب المادية للأصول الملموسة وان غياب او قلة هذه الأسواق يجعل تقييم الأصول المعنوية صعبا قياسا بالأصول الطبيعية التي تشترى او تباع في أسواق شفافة .(Chris & Julie, 2006, p.1)

ومن المعوقات الأخرى التي تشترك فيها العديد من الشركات المالكة للأصول المعنوية هي ان الميزانية العمومية تظهر القيمة بأقل من حقيقتها، وان الفشل احيانا في تقييم هذه الأصول ناتج أيضا عن ضعف عمل المحاسبين فيما يتعلق بالتقييم بسبب التقييدات التي تضعها إجراءات المحاسبة، والأفضل الاعتماد على محللي تقييم هذه الأصول لفهمهم بشكل افضل ما يتعلق بالتقييم. (Aswath, 2006, pp.3-4) ومن اجل تجاوز هذه المعوقات فقد قامت بعض البلدان مثل فرنسا وألمانيا باقتراح معالجة موضوع الأصول المعنوية من ناحية الاعتراف بها كثروة اولا، وتحديد المبادئ التي تحكم الاعتراف بأنواع هذه الأصول بضمنها المولدة داخليا، وإطفاء وإعادة تقدير قيمة هذه الأصول، وتعد الخطوة الأولى المتمثلة بالاعتراف بالحاجات المعنوية كأصول خطوة تمهيدية ضرورية تؤدي الى الخطوات الأخرى، ويعتمد طبعا الاعتراف بهذه الأصول على وضع تحديد دقيق لمفهوم هذه الأصول وأنواعها التي تدخل تحت هذا المسمى (Hervé & Axel, 1996, pp.7-9).

كما ان العديد من البلدان مثل استراليا والمملكة المتحدة ما زالت أنواع عديدة من الأصول المعنوية تثير نقاش وجدل كبير حول تضمينها في الميزانيات مثل العلامة التجارية المشتراة او المولدة داخليا (Hervé & Axel, 1996, p.7).

٢- منهجية الدراسة : Methodology

ان الملاحظ من خلال ما تقدم ان الأصول المعنوية قد تفوق في بعض الشركات، الأصول الملموسة بشكل كبير، وانها أصبحت تمثل ميزة تنافسية فعالة سواء في تحقيق الدخل او زيادة قيمة الشركة، وان أهمية الأصول المعنوية آخذة بالازدياد يوما بعد آخر، لكن مسالة كون هذه الأصول غير ملموسة وغير نقدية تضع في طريقها مجموعة من الاشكالات التي تمثل **مشكلة الدراسة**، والتي يمكن تحديدها باختصار بالآتي:

أ- عدم فهم وإدراك العديد من المنظمات لقيمة الأصول المعنوية وبالتالي عدم تحديدها واستغلالها.

ب- عدم تحديد القيمة الاقتصادية النقدية للأصول المعنوية بشكل عادل سواء بالزيادة او النقصان.

ج- عدم وجود أسواق متخصصة منظمة للأصول المعنوية.

د- ضعف المحاسبين في تقييم الأصول بسبب تقييدات الإجراءات المحاسبية.

هـ - مجموعة اشكالات أخرى فيما يتعلق بالاستملاك والمبادلة ومجموعة اشكالات اخرى خارج نطاق بحثنا مثل اشكالات اعادة التقييم والتجديد.

وهذه الاشكالات قد تعود الى احد امرين، أولهما وجود نقص او خلل في (النظرية) اي المرجعية المحاسبية المتمثلة بالمعيار المحاسبي الدولي (٣٨) المتعلق بالاصول المعنوية، وهذا ما يحاول الباحث الاجابة عليه عند تحقيق الهدف من هذا البحث، وثانيهما وجود خلل في (التطبيق) متمثل في عدم استيعاب وعدم ادراك المنظمات لحقيقة الاصول المعنوية فيما اذا ثبت ايفاء المعيار الدولي بكافة

المتطلبات اللازمة لفهم حقيقة الاصول المعنوية والاعتراف بها وقياسها، وهذا ما يتطلب القيام بدراسة اخرى خارج نطاق البحث الحالي لدراسة اسباب ذلك.

اما هدف البحث: فيتمثل في دراسة المعيار الدولي المتعلق بالأصول المعنوية دراسة تحليلية، يتبين من خلالها مدى تلبية المعيار لمتطلبات الاعتراف والقياس بالاصول المعنوية بالشكل الذي يساهم في ترشيد استغلال المنظمات لهذه الاصول، اي بالشكل الذي لا يدع مجالا لظهور الاشكالات المطروحة في مشكلة البحث.

اما اهمية البحث فتتمثل في ان الوقوف على حقيقة تلك الاشكالات والوصول فيها الى إجابات، سوف تساهم في ترشيد استغلال المنظمات للأصول المعنوية سواء من حيث الاعتراف بها أو تحديد قيمتها (قياسها) بشكل صحيح، او إدارتها إدارة كفوءة وفق قواعد موحدة صحيحة، وبالتالي عدم ضياع فرص كثيرة للتطور ومواكبة المنافسة العالمية المتزايدة

ويجب الإشارة الى مسالة مهمة تم بناء الفرضية على أساسها وهي موثوقية وأهمية المعايير المحاسبية الدولية، كونها من المعايير الملزم دوليا تطبيقها والاهتداء بها، حيث ان تنظير المعرفة المحاسبية في ظل مبادئ عامة لا تتأثر بالمتغيرات البيئية سوف يحقق إمكانية إصدار معايير موحدة افضل كفاءة اقتصادية (الشمري، ١٩٩٤، ص٢٦)، كما ان إحدى غايات لجنة القواعد المحاسبية الدولية هي تحقيق أعلى درجة في التنسيق بين قواعد وسياسات المحاسبة المختلفة بين الدول (لجنة قواعد المحاسبة الدولية، ١٩٨٧، ص١٥)، وعليه فان المعايير المحاسبية الدولية تعد قانون ملزم يسترشد به لاجل تحقيق أهداف المحاسبة محليا ودوليا على اكمل وجه.

وعليه فان مفاد فرضية البحث : هو السؤال التالي: هل ان المعيار المحاسبي الدولي (٣٨) المتعلق بالأصول المعنوية يوفر رؤية واضحة وشاملة حول ماهية الأصول المعنوية، والاعتراف بها، وقياسها بشكل عادل، بما يمكن الكيانات من تجاوز كل النقاط المطروحة في مشكلة البحث، وبالشكل الذي يساهم في ترشيد استغلال المنظمات لهذه الاصول.

أما حدود البحث: فكانت دراسة وتحليل معيار المحاسبة الدولي (٣٨) (IAS 38)، والصادر في عام ٢٠٠٤، فيما يتعلق تحديدا بمتطلبات الاعتراف والقياس، وعدم التشعب اكثر في المواضيع التي تلي موضوع الاعتراف والقياس، والتي تتطلب في حد ذاتها بحوث مستقلة مثل مواضيع إعادة تقدير او تقييم الأصول المعنوية، او موضوع تجديد الأصول المعنوية وموضوع الإطفاء والاستغناء عن الأصول المعنوية، كذلك ابتعد البحث عن أية مواضيع تدخل في اختصاص معايير دولية أخرى، ولكن تم الإشارة الى موقع هذه المعايير للرجوع اليها فيما يتعلق الأصول المعنوية.

وقد اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي: من خلال الاستعانة بالمصادر النظرية المتعلقة بموضوع البحث، وكذلك الحصول على بعض الإحصائيات من مصادرها الأصلية، او من البحوث التطبيقية الدولية الأخرى، ودراسة وتحليل المتطلبات الدولية المتمثلة بالمعيار المحاسبي الدولي (٣٨).

أما هيكلية البحث : فتوزعت بين تحديد مفهوم الأصول المعنوية، ومن ثم شرح متطلبات IAS38، ثم تحليل ومناقشة متطلبات IAS38 ، من أجل الوقوف على حقيقة تحديده لمفهوم الأصول

المعنوية، وكفاية ووضوح متطلبات الاعتراف والقياس للأصول المعنوية، ومن ثم ختم البحث بأهم الاستنتاجات، وقائمة المصادر المستخدمة في إنجاز هذا البحث.

٣- مفهوم الأصول المعنوية Concept Of Intangible Assets :

يعرف معيار المحاسبة الحكومية (٥١) الأصول المعنوية كونها ثروة تفتقر الى المادة الطبيعية، وانها غير مالية في طبيعتها، ولها حياة مفيدة أوليا وتمتد فائدتها الى فترة معينة، ومن أمثلتها، برامج حاسوب Software، براءة اختراع Patent، علامة تجارية (National Office, Trademark 2007, p.2).

وكذلك يعرفها (American society, 2005, p.5) كونها أصول غير طبيعية مثل وكالات، علامات تجارية، براءات اختراع، حقوق نشر، شهرة المحل، اسهم عادية، حقوق معادن، سندات مالية، وعقود، التي تمنحان الحقوق والامتيازات للمالك.

اما (Chris & Julie, 2006, p.1) فيعرفان الأصول المعنوية بكونها أصول أساسها المعرفة، وهي مصادر للمنافع الاقتصادية المستقبلية ومصدر لزيادة الميزة التنافسية .

وكذلك تعرف الأصول المعنوية على انها أصول غير نقدية، مميزة، ليس لها كيان مادي، يملكها المشروع (تحت سيطرته) لغرض استعمالها في الانتاج وتجهيز السلع والخدمات، او تأجيرها الى الآخرين، او للأغراض الإدارية، ويتوقع الاستفادة منها خلال اكثر من فترة واحدة (Hervé & Axel, 1996, p.9).

اما (العادلي وآخرون، ١٩٨٦، ص ٦) فيعرف الأصول غير الملموسة بكونها أصول لها منافع في عمليات المنشاة ويتم اقتنائها ليس لغرض إعادة بيعها، وهي أصول ليس لها وجود مادي وانما تتواجد في شكل تعاقدات قانونية او اعتبارات اقتصادية وفنية، وكذلك تصنف الأصول غير الملموسة على انها أصول غير مادية وغير متداولة.

والملاحظ انه لا توجد اختلافات فيما بين التعاريف المختلفة للأصول المعنوية، حتى على المستوى الدولي حيث يشير (Hervé & Axel, 1996, p.10) الى ان التعاريف الألمانية والفرنسية للأصول المعنوية لا تتناقض مع تعاريف المعايير المحاسبية الدولية، لكنها اقل منها تحديدا، ولكن قد يختلفون بعض الشيء في تعريف الأصل العام وبالأخص ما يتعلق بعناصر المنافع الاقتصادية المستقبلية.

اما تعريف أهم أنواع الأصول المعنوية فسوف نتطرق الى أهم ما قيل عنها.

- **شهرة المحل Goodwill:** هي ذلك الأصل المعنوي الذي يبرز كنتيجة لعناصر مثل : الاسم السمعة، ولاء الزبون، الموقع، المنتجات، عوامل مماثلة غير منفصلة بشكل مميز ومحدد (American society, 2005, P.5)، او هي القيمة غير الملموسة للمنشأة والتي تنشأ أساسا بسبب القيادة الإدارية الفذة او المهارات والقدرات النادرة، وكذلك الولاء والسمعة الحسنة لدى عملائها. (العادلي وآخرون، ١٩٨٦، ص٣ ٦)
- **العلامة التجارية Trademark** : هي ذلك الاصل المعنوي الذي هو عبارة عن اية كلمة، رمز، عبارة، تصميم، لون، او ترتيب معين للمنتجات ... الخ، تستعمل من قبل شركة ما لتمييز منتجاتها وخدماتها، وتعطي الحق للآخرين لصنع المنتجات او الخدمات، او بيعها، بما يؤدي الى انتاج تدفق نقدي مرتبط بالحصول على هذه العلامة. (Gregory, 2007, p.1)

- **براءة الاختراع Patent** : وهي حقوق يمنحها القانون وتعطي لصاحبها حقا مطلقا لانتاج وبيع وتأجير او غيرها من المنافع الناجمة من حق الاختراع او الاكتشاف، والقيمة الحقيقية لحق الاختراع توجد في قدرته على انتاج ايرادات. (العادلي وآخرون، ١٩٨٦، ص٦) .

- **الوكالة او حق الامتياز Franchise : الوكالة تمنح نموذجيا المستثمر او الوكيل الحق لاستعمال اسم (مانح الوكالة) لوقت محدد لتسويق وبيع منتج او خدمة معينة، ويحصل المستثمر او الوكيل على ميزات مختلفة من الشركة المانحة للوكالة، في الوقت الذي يلتزم فيه بشروطها مثل عدم تقديم سلع معينة الى جانب سلعها. (FTC, 1994, p.2-4)**
- **حقوق الطبع والنشر Copyrights : وتعطي صاحبها حقوق حماية مطلقة للمؤلفات والتصاميم والنشر الأدبي والعلمي، وذلك لحمايته من الطبع والنشر غير القانوني لمؤلفاته وغيرها، ولحقوق الطبع والنشر عمرا قانونيا يحدده القانون (العادلي وآخرون، ١٩٨٦، ص٢ ٦).**
- **برامج الحاسوب Computer Software : وهي الكيان المعنوي لنظام الكومبيوتر دونها لا يكون ثمة اي فائدة للمكونات المادية من الأجهزة والوسائط، وتعد برامج الحاسوب اول واهم مصنفات المعلوماتية او تقنية المعلومات التي حظيت باهتمام كبير من حيث وجوب الاعتراف بها كأصل معنوي فكري، وتوفير الحماية القانونية لها.**

وبعد تناول مفهوم الأصول المعنوية ومفاهيم أهم أنواع هذه الأصول، ينبغي التطرق الى موضوع غاية في الأهمية، الا وهو عدم وجود تمييز واضح بين الأصول المعنوية Intangible Assets، والملكية الفكرية Intellectual Property ، فما هي حقيقة كل منهما، والواضح ان الملكية الفكرية هي جزء من الأصول المعنوية بل وان بعض الأصول المعنوية مثل براءة اختراع، حقوق نشر، أسرار تجارية، خبرات تقنية هي تنطوي تحت حقيبة الملكية الفكرية، رغم كونها أصول معنوية منفردة بحد ذاتها (Lesley & Lindsay, 2002, p.1)، اذا الملكية الفكرية هي مجموعة أصول معنوية مرتبطة بموضوع المهارة والخبرة والإبداع البشري أو هي أصول اساسها المعرفة.

معيار المحاسبة الدولي [٣٨] ((الاصول المعنوية))
(IAS, 2004, p.2-15)
International Accounting Standard 38 ((Intangible Assets))

٤-١- مقدمة :

سنحاول في هذا المبحث تحديد أهم النقاط المتعلقة بموضوع الاعتراف والقياس للأصول المعنوية، والتي تطرق لها المعيار الدولي (٣٨)، والذي جاء تحت عنوان ((الأصول المعنوية))، حيث ألغى هذا المعيار، معيار المحاسبة الدولي (٣٨) لسنة ١٩٩٨ وهو تحت نفس رقم وعنوان المعيار الحالي.

ويعد معيارنا الحالي واجب التطبيق على امتلاك أية أصول معنوية تم اكتسابها مع مجموعة أعمال في تاريخ ٣١/آذار/ ٢ وما بعده، وعلى كل الأصول المعنوية الأخرى للفترات السنوية التي تبدأ في ذات التاريخ .

ويتطلب المعيار توفر كيان مستقل وقابل للملاحظة من اجل الاعتراف بالأصل المعنوي عند اجتماع المتطلبات المحددة، ويحدد كيفية قياس المبلغ الذي تحمل به الأصول المعنوية.

ينطبق هذا المعيار على الأصول المعنوية ما عدا الأصول المعنوية التي تأتي من اختصاص معايير أخرى، وما عدا أيضا كل ما يتعلق بالإنفاق على حقوق المعادن كالنفط والغاز الطبيعي ...الخ.

وأيضا تستثنى بعض الأصول التي تأتي مدمجة متكاملة مع اصل ملموس آخر، فلا تعد عند ذلك أصول معنوية، وتعالج كلتا الأصول وفق معيار (١٦) (الممتلكات والمصانع والمعدات) ، أما إذا جاءت منفردة فعند ذلك تعامل كأصل معنوي وفق الشروط.

كذلك ينطبق هذا المعيار على الأصول المعنوية التي تأتي المادة الطبيعية بوصفها المكون البارز لها، لكن هذا العنصر الطبيعي يعد ثانوي قياسا الى المكون المعنوي للأصل، مثل نفقات إعلان وتدريب أنشطة بحث تطوير هي مباشرة من اجل تطوير المعرفة بوصفها اصل معنوي.

كذلك في حالة تأجير اصل معنوي فيعامل وفق هذا المعيار وليس وفق معيار (١٧) (عقود الإيجار).

أما النشاطات والصفقات الخاصة مثل الإنفاق على الاستكشافات، واستخراج النفط والغاز، والصناعات الاستخراجية، فان التطوير المتعلق بها لا يعامل وفق هذا المعيار بل يعامل على نحو مختلف وفق معايير المحاسبة الدولية الأخرى.

٤-٢- تعاريف:

٤-٢-١ الأصل المعنوي Intangible Asset:

الأصول المعنوية هي أصول غير نقدية، ولا تتمتع بوجود مادي ملموس، وتوجد في حوزة الشركة لغرض استخدامها او تأجيرها، وتابعة لسيطرة المنشاة، ويتوقع انها ستولد منافع اقتصادية مستقبلية.

والأصول المعنوية قابلة للتحديد او غير قابلة، القابلية للتحديد تأتي من كون الأصل المعنوي له صفة محددة ومنفصلة عن الجوانب الأخرى للمنشاة، وانها مسيطر عليها للاستخدام، وتقاس التكاليف بشكل موثوق، أما الأصول غير القابلة للتحديد فتتمثل في الشهرة Goodwill، وهناك ملاحظة مهمة وهي ان قابلية الفصل ليست شرطا ضروريا لقابلية التحديد، حيث ان المنشأة حتى وان كانت ستولد منافع اقتصادية مستقبلية بالمشاركة مع الأصول الأخرى فقط، فان للأصل قابلية التحديد إذا استطاعت المنشأة تحديد المنافع المستقبلية المتدفقة منه، أي إذا كان قادرا على ان يكون منفصلا.

والأصول المعنوية تنشأ عن التعاقدات او الحقوق القانونية الأخرى، بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للتحويل او مفصولة عن الجوانب الأخرى للمنشأة، او من الحقوق والالتزامات الأخرى.

ولاجل رسملة الكلفة الى اصل معنوي يجب ان يتوفر في الأصل وجود او كيان مستقل وقابل للملاحظة وكلفة مرتبطة به.

ان الشروط أعلاه هي العناصر الأساسية لاعطاء صفة الموجود المعنوي على الكلف المنفقة لايجاده بأية صورة كانت وهي حجر الأساس للخطوات اللاحقة المتمثلة في الاعتراف ثم القياس.

٤-٢-٢ السوق النشيطة Active Market :

هي السوق التي تكون المواد المتاجر بها داخلها متجانسة، وكذلك تحتوي على مشترين وبائعين راغبين في التعامل مع هذه المواد في كل زمان، وكذلك تتوافر فيها أسعار متاحة للجمهور.

٤-٢-٣ الحياة المفيدة Useful Life :

هي الفترة المتوقع ان يكون الأصل متوفر للاستخدام داخل الكيان، وكذلك عدد الوحدات او الانتاج المماثل المتوقع الحصول عليه من الاصل داخل الكيان.

٤-٣ السيطرة على الأصل Control of Asset :

سيطرة الكيان على الأصل نابعة من قدرة الكيان على الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من الأصل المعنوي، وهذه القدرة تأتي من الحقوق القانونية عادة والتي هي إلزامية، وان غياب هذه الحقوق القانونية يجعل السيطرة اكثر صعوبة، ولكن في نفس الوقت حق الالزام القانوني ليس الشرط الضروري للسيطرة، لان الكيان قد يكون قادر على السيطرة على المنافع الاقتصادية بطرق أخرى، ومن الأمثلة حول ذلك نفقات التدريب المؤدية الى زيادة مهارات الموظفين وبالتالي التي تؤدي الى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية، فالكيان ليست له السيطرة الكافية على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتأتية من ذلك والاعتراف بها كأصل معنوي ما لم يكن محمي بالحقوق القانونية لاستخدامه والحصول على المنافع المتوقعة منه، وكذلك الحال مع المعرفة التقنية التي تسبب منافع اقتصادية مستقبلية فان الكيان يمكنه السيطرة على تلك المنافع إذا كانت تلك المعرفة محمية بالحقوق القانونية، مثل حق النشر، او الواجب القانوني على المستخدمين لابقاء السرية، وكذلك الحال مع حقيبة الزبائن او الحصة السوقية الناتجة عن جهود الكيان في بناء علاقات مع الزبون والحصول على ولائه، فانه في غياب الحقوق القانونية للحماية او طرق أخرى للسيطرة على العلاقات، فالكيان له سيطرة غير كافية على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة، رغم ان (حقيبة زبائن، حصة سوقية، علاقات زبون، ولاء زبون) يمكن تعريفها كأصل معنوي أيضا.

والملاحظ من خلال ما تقدم ان أساس السيطرة على الأصل نابع من السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقع تدفقها من الأصل، وهذه المنافع قد تتضمن الدخل الناتج من بيع السلع والخدمات، او هي عبارة عن الادخار في التكاليف، او منافع أخرى تنتج عن استعمال الأصل بوصفه كيان.

٤-٤ الاعتراف والقياس Recognition & Measurement :

تشير فقرات المعيار (٢١-٢٣) الى ان الاعتراف بعناصر الأصول غير الملموسة يتطلب أولا توافر كيان مستقل للأصل، وان الاعتراف بالأصل المعنوي يتوقف على توفر مسألتين مهمتين الأولى: توقع تدفق منافع اقتصادية مستقبلية منسوبة للأصل مباشرة، والثانية: ان كلفة الأصل يمكن ان تقاس بشكل موثوق، إذا موضوع الاعتراف يبنى على الشقين المذكورين، ففيما يتعلق بالمنافع، فان الكيان يجب ان يستخدم فرضيات معقولة تمثل افضل تقديرات الإدارة لاحتمالات تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية في ظل القيود الاقتصادية السائدة خلال الحياة المفيدة للأصل، وكذلك الكيان يجب ان يستخدم قرارات لتقييم درجة حقيقة ربط تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المنسوبة الى استخدام الأصل على أساس الدليل المتوفر في وقت الاعتراف الأولي.

أما موضوع قياس الكلفة بشكل موثوق، فان الأصل المعنوي سيتم قياسه مبدئيا بالكلفة المصروفة لاكتساب اصل معنوي او توليده داخليا، ويتم اكتساب الأصل والحصول عليه بإحدى الطرق الآتية:

أ- اصل معنوي مكتسب بشكل منفصل.

ب- اصل معنوي مكتسب مع مجموعة أعمال.

ج- اصل معنوي مكتسب عن طريق منحة حكومية.

د- اصل معنوي مكتسب عن طريق تبادلات الأصول.

هـ - الشهرة المولدة داخليا.

و- أصول معنوية مولدة داخليا.

٤-٤-١ اصل معنوي مكتسب بشكل منفصل Separate Acquisition:

ان المحددات الواردة في فقرات المعيار (٢١-٢٣) السابق الإشارة اليها هي موجهة بشكل رئيس نحو هذا النوع من الأصول، وعليه فالسعر المدفوع لاكتساب اصل معنوي منفصل يكون انعكاسا للتوقعات حول المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقع تدفقها على الأصل ككيان، ان هذا السعر (الكلفة) يمكن ان يكون مقاس عادة بشكل موثوق عند الشراء على شكل نقدي او بأصول نقدية أخرى.

ان كلفة الأصل المعنوي تشمل، سعر الشراء بضمنها الرسوم والضرائب بعد تنزيل الخصومات والتخفيضات التجارية، وأية كلف مباشرة مستخدمة لتهيئة الأصل للاستخدام المقصود، مثل أجور المستخدمين والمحترفين التي تظهر مباشرة بعد الحصول على الأصل، وكذلك كلف اختبار الأصل كونه يعمل بشكل صحيح، أما الكلف التي لا يمكن عدها كجزء من كلفة الأصل المعنوي، فمثالها كلف الإعلان والترويج المصروفة لاجل تقديم منتج او خدمة جديدة، والكلفة الإدارية والعامة، وكلف تدريب العاملين للعمل مع موقع او صنف جديد، وكذلك الفوائد المدفوعة جراء شراء الأصل بشروط ائتمانية، فهذه الفوائد تعالج وفق معيار (٢٣) (كلف الاقتراض).

كما ان هناك بعض الكلف التي تحدث عرضيا بشكل يلاحظ انه مرتبط مع الأصل المعنوي، لكنها في الحقيقة لا تعد ضرورة شرطية لان يكون الأصل المعنوي قادر على التشغيل بما يوافق الأسلوب المعول عليه بواسطة الإدارة، وهذه الكلف او العمليات قد تحدث قبل او أثناء نشاط الحصول على الأصل او تطويره، وعليه فهي لا تعد من ضمن كلفة الأصل المعنوي، ويتم الاعتراف بها في الأرباح والخسائر لعلاقتها بالدخل والنفقة، او حسب طبيعة هذه الكلفة، وكذلك الحال مع الكلف المحملة لاستخدام الأصل او إعادة ترتيبه، وهي لا تعد ضرورة شرطية لان يكون الأصل المعنوي قادر على التشغيل وفق الأسلوب المعول عليه، لانه قادر فعلا على ذلك قبل إنفاقها لكنه لم يستخدم لحد الآن.

٤-٤-٢ امتلاك الأصل كجزء من مجموعة أعمال:

Acquisition as Part of a Business Combination

ان كلفة الأصل المعنوي المكتسب مع مجموعة أعمال هي "قيمته العادلة" في تاريخ الاستملاك، وموضوع الاعتراف به هو ذاته المطروح في فقرات المعيار (٢١-٢٣) السابق ذكرها، ويعترف بالأصل في تاريخ الاستملاك بشكل منفصل عن الأصل المعنوي المتمثل بالشهرة Goodwill، والجديد في هذا النوع من الأصول هو موضوع القيمة العادلة للأصل، إضافة الى ما ذكر في النوع السابق للتملك فيما يتعلق بالاعتراف والقياس.

٤-٤-٢-١ قياس القيمة العادلة لأصل معنوي مكتسب مع مجموعة عمل:

Measuring the Fair Value of an Intangible Asset Acquired in a Business Combination

القيمة العادلة لأصل معنوي تعكس توقعات السوق حول احتمالية كون المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل ستؤدي الى تدفقات، وان القيمة العادلة للأصل المعنوي يمكن قياسها بشكل موثوق عندما يكون للأصل حياة محدودة ومفيدة، وعادة تستخدم التخمينات لقياس النتائج المحتملة للتوقعات المختلفة، هذا إضافة الى ان الأصل المعنوي يجب ان يتوافر فيه، تعريف الأصل المعنوي أولا، وان يكون مميز، ومنفصل او ينشأ عن الحقوق التعاقدية القانونية ثانيا.

عند تعذر فصل اصل معنوي مكتسب مع مجموعة عمل عن أصل معنوي آخر او أصل ملموس، فيعترف بمجموعة الأصول كأصل وحيد مفصول عن الشهرة طبعا، بسبب عدم قابلية القياس بشكل موثوق للقيمة العادلة للأصل الفردي، مثال ذلك ارتباط عنوان نشر مجلة مع قاعدة بيانات مشتركة، وكذلك الحال بالنسبة للأصول التكميلية مثل الماركة Brand والاسم التجاري Brand Name، والتي تأتي في اغلب الأحيان مرادفة للعلامة التجارية Trademark، فيعترف بها أيضا كأصل معنوي مكتسب وحيد، زود الأصول الفردية بحياة مفيدة متشابهة، والسبب أيضا ناتج عن عدم إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل الفردي بشكل موثوق.

إذا عدم قابلية قياس القيمة العادلة لأصل معنوي مكتسب في مجموعة عمل بشكل موثوق، تحدث عندما ينشأ الأصل المعنوي عن الحقوق التعاقدية القانونية ولكنه ليس مفصول، او انه مفصول ولكن لا يوجد تاريخ او دليل لعمليات الاستبدال لنفس الأصول المماثلة، وما عدا ذلك فان تقدير القيمة العادلة يعتمد على متغيرات غير محددة.

ان الحصول على قيم عادلة للأصول المعنوية بشكل موثوق يتم من خلال أسعار الأسواق النشطة، والسعر الملائم في هذه الأسواق هو سعر العطاء الحالي، وعند عدم توفر سعر عطاء حالي يتم اللجوء الى صفقات مماثلة لتقدير القيمة العادلة بشرط عدم وجود اختلافات مهمة في الظروف الاقتصادية بين تاريخ الصفقات وتاريخ تقدير القيمة العادلة للأصل المعنوي، وعند عدم وجود سوق نشط أصلا عندها القيمة العادلة للأصل هي الكمية التي يدفعها الكيان في تاريخ استملاك الأصل في الصفقات التي تتم بين الأطراف الراغبة والواسعة الاطلاع، على أساس أفضل المعلومات المتوفرة، ويعتمد على الصفقات الأخيرة للأصول المماثلة.

اما الكيانات التي تشترك بانتظام في بيع وشراء الأصول المعنوية الفريدة، ربما تكون قد طورت تقنيات لتقدير القيم العادلة لهذه الأصول بشكل غير مباشر، وهذه التقنيات قد تعتمد على المؤشرات التي تقود الى تحديد ربحية الأصل (مثل الايراد، الاسهم السوقية، أرباح التشغيل)، او ما يمكن ان يحصل عليه المالكين من ترخيص الأصل المعنوي.

٤-٤-٣ امتلاك عن طريق منحة حكومية Acquisition by way of a Government Grant

يتم اكتساب الأصل المعنوي بصورة مجانية أحيانا عن طريق منحة حكومية، فقد تخصص الحكومة أو تحول الى بعض الكيانات دون مقابل أصل معنوي، مثل إجازة تشغيل محطات راديو أو تلفزيون، أو رخص استيراد معينة...الخ، وبالاستعانة بالمعيار الدولي (٢) (المنح الحكومية) قد يتم الاعتراف بالمنحة (الأصل المعنوي) أوليا بالقيمة العادلة، إذ يعترف بالأصل المعنوي أوليا بالقيمة الاسمية مضافا لها أية نفقات منسوبة مباشرة لغرض تهيئة الأصل للاستخدام المقصود.

٤-٤-٤ تبادلات الأصول Exchanges of Assets :

قد يتم اكتساب أصل معنوي واحد او اكثر مقابل أصل غير نقدي او مجموعة أصول غير نقدية، او استبداله بمجموعة أصول نقدية وغير نقدية، وان كلفة مثل هذا الأصل المعنوي المكتسب كبديل، هي عبارة عن القيمة العادلة له ما لم تفتقر عملية الاستبدال الى الصيغة التجارية، وكذلك ان تكون القيمة العادلة للأصل المستلم والأصل المسلم قابلة للقياس بشكل موثوق، ويقصد بالصيغة التجارية ان الصفقة يتوقع ان تؤدي الى تغيير السيولة النقدية المستقبلية، ويترتب عليها (خطر، توقيت، وكمية) السيولة النقدية للأصل المستلم، بما يختلف عن ترتيب السيولة النقدية للأصل المسلم.

اما قابلية قياس كلفة الأصل بشكل موثوق، فهي تمثل أحد شروط الاعتراف بالأصل المعنوي الواردة في فقرات المعيار (٢١-٢٣) السابق ذكرها، والتي يجب الرجوع إليها في موضوع الاعتراف بالأصل المعنوي.

ان القيمة العادلة لأصل معنوي يمكن الحصول عليها من الصفقات في أسواق مقارنة بشكل قابل للقياس بثقة، وعليه فالكيان في ظل ذلك له القدرة على تقدير القيمة العادلة بشكل موثوق للأصل المستلم والمسلم، وإذا كانت القيمة العادلة للأصل المعنوي المستلم اقل وضوحا، فيتم استخدام القيمة العادلة للأصل المسلم كأساس لحسابها.

٤-٤-٥ الشهرة المولدة داخليا Internally Generated Goodwill :

في بعض الحالات، يتم الإنفاق ويؤدي الى توليد منافع اقتصادية مستقبلية، لكنه لا يؤدي الى خلق أصل معنوي بما يوافق معايير الاعتراف الواردة في هذا المعيار، وفي اغلب الأحيان يوصف هذا الإنفاق كمساهمة في توليد الشهرة داخليا.

على أية حال، الشهرة المولدة داخليا لم يعترف بها كأصل، لانها ليست مصدر مميز (هي ليست مفصولة، ولا تنشا عن الحقوق القانونية التعاقدية او الأخرى) تحت سيطرة الكيان يمكن قياس كلفته بشكل موثوق.

وعليه فالشهرة يتم الاعتراف بها وقياسها بشكل موثوق فقط عندما يتم شراؤها ودفع قيمتها نقدا أو عينا، حيث انه يتم الاعتراف بها عند شراء منشأة أخرى بكاملها او جزء منها (العادلي وآخرون، ١٩٨٦، ص٣ ٦).

٤-٤-٦ الأصول المعنوية المولدة داخليا Internally Generated Intangible Assets

تكمن الصعوبة في بعض الأحيان عند تقييم الأصول المعنوية المولدة داخليا والاعتراف بها، في إمكانية تمييز الأصل المعنوي الذي سيولد منافع مستقبلية، وكذلك في إمكانية قياس كلفته بشكل موثوق، حيث انه في بعض الحالات لا يمكن فرز كلفة الأصل المعنوي المولد داخليا عن كلفة إبقاء او تحسين الشهرة المولدة داخليا، او عن كلف العمليات الجارية اليومية.

ويجب الإشارة الى النفقات المصروفة لتوليد أصل معنوي داخليا يقصد بها دائما نفقات البحث والتطوير، التي تتفق على بحث وتطوير أصل معنوي اكتسب منفصلا او مع مجموعة عمل وتم الاعتراف به، إذا نفقات البحث والتطوير هنا تعني النفقات اللاحقة على أصول معنوية تم الاعتراف بها سابقا، وهذا ما سنتطرق له في الفقرات اللاحقة.

وعليه يعتبر الكيان مولد للأصل المعنوي داخليا باستخدام طريقين هما، مرحلة بحث، ومرحلة تطوير، وإذا لم يستطيع الكيان تمييز مرحلة البحث عن مرحلة التطوير والمستخدمة لخلق الأصل المعنوي، يعالج الكيان الإنفاق كله كما لو انه حمل في مرحلة البحث فقط.

وعليه فإن الأصل المعنوي المولد داخليا لا يتم الاعتراف به كأصل في حد ذاته، بل بالبحث والتطوير الذي يتم عليه (SP, 2004, p.9) .

ان معايير الاعتراف بهذه الأصول المعنوية المولدة داخليا تخضع أولا للمتطلبات العامة للاعتراف، والتي أشرنا لها سابقا في فقرات المعيار (٢١-٢٣)، ومن ثم للاعتبارات الخاصة بكل منهما، أي اعتبارات مرحلة البحث واعتبارات مرحلة التطوير.

ففيما يتعلق بمرحلة البحث فالإنفاق على البحث (او على مرحلة بحث مشروع داخلي)، لا ينشأ عنه أصل معنوي سيعترف به، لذلك فكل إنفاق من هذا النوع يعترف به كنفقة، والمبرر لعدم الاعتراف به كأصل معنوي داخلي هو عدم قدرة الكيان على بيان المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة التي سيولدها الأصل، ومن أمثلة نشاطات البحث، نشاطات استهدفت الحصول على المعرفة الجديدة، ونشاطات البحث عن البدائل المواد والأدوات والمنتجات والأنظمة ...الخ، وكذلك صياغة وتصميم وتقييم وتحديد نهائي لتلك البدائل المحتملة.

اما فيما يتعلق بمرحلة التطوير، فان الأصل المعنوي الذي ينشأ عن مرحلة التطوير (او من مرحلة تطوير مشروع داخلي) سيعترف به فقط إذا ظهر على الكيان ما يلي:

أ- عملية تقنية لاكمال الأصل المعنوي لكي يكون متوفر للاستعمال او البيع، وتوفر المصادر التقنية الكافية، المالية والأخرى لاكمال التطوير.

ب- نيته لاكمال الأصل المعنوي واستخدامه او بيعه.

ج - قدرته على استعمال الأصل المعنوي او بيعه.

د- فائدة الأصل المعنوي والتي تتمثل في مقدار المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة التي سيولدها الأصل سواء كان سيستعمل داخليا، او خارجيا.

هـ - القدرة على قياس النفقات المنسوبة الى الأصل المعنوي أثناء تطويره بشكل موثوق.

وفيما يتعلق بشرط توفر المصادر التقنية، فالكيان يجب ان يضع خطة عمل توضح المصادر التقنية، المالية، والمصادر الأخرى المطلوبة لاكمال الأصل واستخدامه، وبيان قدرة الكيان على ضمان تلك المصادر ذاتيا، او من خلال توفير الأموال الخارجية بوجود دائن راغب بتمويل الخطة. اما شرط تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة الناتجة من الأصل المعنوي المولد داخليا، فالمعيار أشار الى الاستعانة بالمعيار الدولي (٣٦) (انخفاض قيمة الأصول) لزيادة توضيح هذا الأمر، وخاصة عند اتحاد الأصل المعنوي مع أصول أخرى لتوليد منافع مشتركة.

في مرحلة تطوير مشروع داخلي، يمكن للكيان في بعض الحالات ان يميز الأصل المعنوي الذي سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، وهذا أساس الاعتراف بالأصل المعنوي، ولذلك فان الإنفاق على الماركات المولدة داخليا، الاسماء، عناوين نشر، قوائم زبائن، ومواد مماثلة جوهريا، لا يتم الاعتراف بها كأصول معنوية، لان الإنفاق على هذه العناصر لا يمكن تمييزه عن كلفة تطوير العمل ككل، ويتم الاعتراف بهذه النفقات دائما في الأرباح والخسائر.

ومن أمثلة نشاطات التطوير، التصميم وبناء واختبار النماذج، تصميم الأدوات والقوالب، تصميم وبناء واختبار البديل المختار للمواد الجديدة او المحسنة والأدوات والعمليات والأنظمة، وتصميم وبناء واختبار المصنع.

ان أنظمة محاسبة التكاليف تمكن الكيان في اغلب الأحيان من القياس بشكل موثوق لكلفة توليد اصل معنوي داخليا، حيث ان كلفته تشمل كل الكلف الضرورية والمنسوبة بشكل مباشر لخلق منتج وتهيئة الأصل المعنوي ليكون قادر على التشغيل بالأسلوب المعمول عليه بواسطة الإدارة، ومن أمثلة هذه الكلف المباشرة، كلف المواد والخدمات المستعملة والمستهلكة في توليد الأصل المعنوي، كلف المستخدمين (الموضحة في المعيار الدولي ١٩ (منافع المستخدمين)) الناشئة عن توليد الأصل، أجور تسجيل الحق القانوني، والاطفاءات المتعلقة ببراءات الاختراع والتراخيص المستخدمان في توليد الأصل المعنوي.

وكذلك من أمثلة الكلف التي لا يمكن اعتبارها من ضمن كلفة الأصل المعنوي المولد داخليا، كلف البيع والإدارية والكلف الفوقية العامة، ما لم يمكن ان تنسب مباشرة للأصل، وكذلك الإنفاق على تدريب الموظفين لتشغيل الاصل، والخسائر الأولية التي حملت قبل إنجاز الأصل وفق الأداء المخطط له، ...الخ.

ونختتم هذا الموضوع ببعض الملاحظات والتي أهمها ما يتعلق بالفائدة التي تنشأ عن الاقتراض لتمويل مشروع التطوير، فالمعيار الدولي (٢٣) (تكاليف الاقتراض) يحدد معايير الاعتراف بالفائدة كعنصر كلفة أصل معنوي مولد داخليا.

٥- تحليل ومناقشة معيار المحاسبة الدولي (٣٨) Analysis & Discussion of IAS38 :

في ضوء الاطلاع على الخلفية النظرية للبحث والمشكلة القائمة والتي استدعت القيام بالبحث، سنحاول تحليل المعيار المحاسبي الدولي (٣٨) للوقوف على حقيقة مساهمته في تحقيق الهدف المنشود وفي إثبات فرضية البحث.

لقد حدد المعيار في مقدمته بما لا يقبل اللبس والاجتهاد الحاجات المعنوية التي تدخل معالجتها تحت نطاقه، وحدد كل الحاجات الأخرى التي هي قريبة من مفهوم الأصول المعنوية، لكنها من اختصاص معايير أخرى، وكذلك وضح بعض الحالات التي يشترك فيها المعيار مع معايير أخرى مثل أصل معنوي لكنه مستأجر، فحدد مرجعية هذه الحالة الى معيار واحد لاجل عدم الخلط او التضارب.

كما أحال المعيار الأصول الأخرى المعنوية التي تأتي مدمجة مع أصول ملموسة او الأصول المعنوية المستأجرة الى مرجعيات معايير أخرى مختصة بها، كذلك أحال بعض الأصول المعنوية التي تأتي بصفقات خاصة او تحتاج معالجة دقيقة الى معاييرها الخاصة أيضا. إذا فالمعيار من حيث تحديده الأصول المعنوية الواقعة تحت اختصاصه، والحالات المتعددة التي تستوجب التوضيح، لم يدع مجالا للاجتهاد بها ا.

اما فيما يتعلق بوضع تعريف دقيق للأصول المعنوية، وهي الخطوة الأولى للاعتراف بالأصل وقياسه، فقد بين المعيار ماهية الأصول المعنوية بشكل دقيق ومفصل وأيضا بما لا يقبل الاجتهاد في اغلب فقراته باستثناء فقرة (توليد منافع اقتصادية مستقبلية)، فان تحديد هذه المنافع هو فعلا من اختصاص الكيان المعني بها، فلا يمكن للمعيار تحديدها بشكل دقيق لاختلاف الكيانات أولا، واختلاف مدة الاستفادة من الأصل المعنوي ثانيا، إضافة لاعتبارات عديدة أخرى، ولكن هذا لا يسجل ضعف على المعيار، وان المعيار في موضوع الماهية كان عادلا جدا، إضافة الى تعريفه كل ما يتعلق بالأصول المعنوية تعريفا دقيقا مثل الأسواق النشيطة، والحياة المفيدة للأصل المعنوي.

كذلك ساعد المعيار الكيانات في إمكانية تحديد المنافع الاقتصادية المستقبلية، بأفضل الطرق من خلال تحديده لأشكال هذه المنافع المتأتية عن الاستخدام الفعال للأصل المعنوي، وأشكال السيطرة على هذه المنافع، والتي أهمها استخدام الحماية القانونية، مستخدما الأمثلة المختلفة حول ذلك، وهنا تبرز كفاءة الكيانات في استغلال هذا الموضوع، وفي هذا الموضوع كان المعيار عادلا أيضا.

وقبل الدخول في موضوع الاعتراف والقياس، كان الاعتقاد السائد ان المعيار سيعرض قائمة بأهم الأصول المعنوية الشائعة في مختلف البيئات الاقتصادية، ولكن لم يتسنى ذلك في فقرات المعيار التي تسبق موضوع الاعتراف والقياس، والتي كان من المفترض عرضها فيها، ولكن الملاحظ ان المعيار كان يشير الى بعضها أثناء طرحه الأمثلة المختلفة، وقد يعتقد البعض وكما اعتقد الباحث في البداية، ان ذلك يعد خللا في توضيح أنواع الأصول المعنوية، رغم ان الشائع منها تطرقت له الأدبيات المختلفة، ولكن التفسير الأكثر قبولا هو، بما ان المعيار حدد الشروط المطلوبة للاعتراف والقياس، وحدد أيضا مفهوم الأصول المعنوية بدقة، وعليه فان أي شيء تنطبق عليه تلك الشروط والمفاهيم يصبح أصلا معنويا، ولذلك لم يحدد المعيار قائمة بالأصول المعنوية.

ووضح المعيار بدقة شروط الاعتراف بالأصل المعنوي، وحدد للكيانات المسارات التي يسترشد بها للوصول الى التأكد من توافر شرطي الاعتراف الرئيسين بدقة عالية، وبالتالي حسابهما على افضل وجه، كما حدد المعيار كل الحالات التي يحصل بها الكيان على الأصل المعنوي ولم يدع مجالا للاجتهاد في هذا الموضوع.

وفيما يتعلق بحالات اكتساب الأصل المعنوي فقد طرح المعيار ستة حالات يعتقد ان الأصل المعنوي سوف يتم الحصول عليه بإحدى هذه الحالات، وكما ذكرنا كان المعيار واضحا ودقيقا في تحديد هذه الحالات بما لا يدع مجالا للاجتهاد فيها، هذا فيما يتعلق بالحالات، أما فيما يتعلق بمدى إيفاء المعيار

بتوصيل المعلومات الملاءمة لاجل الاعتراف والقياس لكل حالة من تلك الحالات فهذا ما ستوضحه الفقرات الآتية:

أ- في حالة اكتساب اصل معنوي بشكل منفصل، فالملاحظ ان المعيار قد حدد للكيانات بتفصيل دقيق الأساس الذي يسترشد به للاعتراف والقياس بهذا النوع من الأصول، ومن ثم حدد بما لا يقبل الشك عناصر كلفة الأصل المعنوي وبالأمثلة، ولم يغفل عن بعض التكاليف التي قد تسبب الحيرة للكيانات من حيث تضمينها او عدم تضمينها مع كلفة الأصل المعنوي إذا باختصار كان المعيار عادلا جدا في هذا النوع من الأصول.

ب- أما في حالة الأصل المعنوي المكتسب مع مجموعة أعمال فقد كان المعيار واضحا جدا كما هو الحال في النوع السابق فيما يتعلق بتحديد الأساس الذي يبنى عليه الاعتراف والقياس، ولكن فيما يتعلق بتفاصيل القياس والمتعلقة بالقيمة العادلة للأصل المعنوي بتاريخ الاستملاك، فقد حدد المعيار أسس احتساب هذه القيمة العادلة، والتي على الكيان الاسترشاد بها للوصول الى أدق قيمة عادلة، ووفق هذه المتطلبات فالواضح ان المعيار وضح الأسس التي ينبغي على الكيانات واللجان المتخصصة في البلدان المختلفة الاسترشاد بها مثل توفر (سوق نشط، وعطاءات، صفقات مماثلة، تطوير تقنيات خاصة للأصول الفريدة)، وحدد المعيار المؤثرات التي تقود الى وضع آلية محددة تمكن من تحديد القيمة العادلة لهذا النوع من الأصول، وهنا أيضا كان المعيار عادلا جدا، ولم يغفل المعيار عن بعض الاستثناءات التي قد تثير جدلا، مثل عدم قابلية فصل أصل معنوي عن مجموعة أصول وهنا كان عادلا أيضا.

ج- اما اكتساب الأصل عن طريق منحة حكومية، فقد كان المعيار واضحا جدا في تحديد طريقة حساب كلفته وفق القيمة العادلة التي تطرقنا لها في الفقرة السابقة، وزاد توضيحه اكثر حول الاعتراف بالمصاريف المباشرة التي تنفق لتهيئة الأصل للاستخدام كونها جزء منه ووجه الكيانات الى الاستعانة بمعيار دولي آخر من اجل زيادة الدقة في موضوع الاعتراف والقياس، ومن خلال ذلك نلاحظ ان المعيار لم يترك تساؤل يثار حول هذا النوع من الأصول المعنوية.

د- وفيما يتعلق باستبدال الأصول، فقد وضح المعيار كل ما يساعد الكيانات في عملية الاعتراف والقياس، بدء من تحديده بشكل دقيق لكل أنواع التبادلات، ثم تحديده بشكل قاطع ومفصل للأساس الذي يبنى عليه الاعتراف بالاستبدال، وهو (الصيغة التجارية) التي تمثل الغاية من عملية الاستبدال، إضافة الى تأكيده على شروط الاعتراف الأساسية، أما كلفة الأصل المستبدل فقد وجه المعيار الى طريقة احتسابه بالقيمة العادلة، ووجه الكيانات الى آلية الحصول على هذه القيمة، وكذلك لم يغفل عن وضع حلول لبعض الاشكالات التي تحدث في احتساب هذه القيمة، إذا المعيار كان عادلا جدا في معالجة موضوع الاستبدال.

هـ - اما الشهرة المولدة داخليا فقد كان المعيار واضحا في عدم الاعتراف بها كأصل معنوي، وقد بين بشكل مفصل أسباب ذلك، والواضح ان تطرق المعيار لهذه الشهرة المولدة داخليا بهذا التفصيل هو لمنع الكيانات من الخلط بينها وبين الشهرة المشتراة.

لكن المعيار لم يتطرق الى تفاصيل الاعتراف والقياس للشهرة المشتراة، والتي أشرنا لها في متن المعيار بالاعتماد على مصدر علمي، والتفسير الأكثر قبولا هو ان المعيار تطرق بصورة عامة لكل الأصول المكتسبة بشكل منفصل،او مع مجموعة عمل، او مستبدلة بأصل آخر، وبما ان الشهرة هي أحد أنواع الأصول فهي تدخل تحت متطلبات كل نوع من الأنواع المذكورة، وعليه فان المعيار وفق ذلك لم يغفل عنها أيضا.

و- أما الحالة الأخيرة المتعلقة بالأصول المعنوية المولدة داخليا، فالمعيار حدد بدقة تعريف المقصود بهذه الأصول، وضرورة ان تكون مميزة عن الشهرة، وبكونها إنفاق لاحق على أصل معنوي معترف به سابقا، ثم لم يغفل عن الصعوبات وعن بعض الأمور الخاضعة للاجتهاد التي قد تواجه

الكيانات، كفوائد القروض مثلا، والتي حدد طرق علاجها، وكذلك أشار بدقة الى متطلبات الاعتراف العامة، أما معايير الاعتراف الخاصة بكل نوع من أنواع هذه الأصول (البحث والتطوير)، ففيما يتعلق بالبحث فالمعيار حدد بدقة مع الأمثلة أسباب عدم الاعتراف به كأصل ولم يترك مجالا للكيانات للاجتهاد بهذا الموضوع، اما التطوير فقد أسهب المعيار في شروط الاعتراف به، وكذلك وضح مسارات بعض الشروط المهمة، لتمكين الكيانات من الاعتراف بشكل عادل بالأصل المعنوي، ومن اجل العدالة في قياس كلفة الأصل المعنوي، لم يترك المعيار الاستعانة بالأمثلة لأنشطة التطوير وبعض الكلف المنضوية تحت هذا النوع من الأصول، وتلك التي لا يعترف بها، وكذلك حدد بدقة بعض أنواع الأصول المعنوية التي لا يعترف بها كأصول وفق هذا النوع،وبين المبررات لكي تسترشد بها الكيان في الحالات المماثلة، وعليه فان المعيار قد أسهب بشكل مفيد جدا في هذا النوع من الأصول بما لا يترك كثيرا من الاشكالات في تطبيقه.

ومن خلال التحليل السابق، ومن خلال الاطلاع على الأدبيات المطروحة والتي تحتوي على بعض التطبيقات، يتضح قبول فرضية البحث بدرجة عالية، حيث اتضح من خلال تحليل المعيار المحاسبي الدولي (٣٨) ان المعيار كان واضحا وعادلا جدا في وضع رؤية شاملة لموضوع الأصول المعنوية فيما يتعلق بتحديد ماهية هذه الأصول، ومؤشرات الاعتراف بها، وأساليب قياسها، بالشكل الذي يجعل أي كيان قادر على فهم وإدراك هذه الأصول وقادر على تحديد القيمة الاقتصادية النقدية لهذه الأصول بدرجة عالية من الثقة، وبالتالي الاستغلال الرشيد لهذه الاصول. وبالشكل الذي يمكن الجمعيات المحاسبية المحلية من وضع آليات وإنشاء أسواق تساعد في التغلب على الصعوبات المتعلقة بهذا النوع من الأصول، وكذلك تساعد المحاسبين على تجاوز قضية عدم استيعابها وقدرتها على التعامل مع هذا النوع من الأصول، وكما أشارت الى ذلك بعض الأدبيات.

إذا عدم فهم وإدراك الأصول المعنوية، وعدم تحديد القيمة الاقتصادية النقدية للأصول المعنوية بشكل عادل، وبالتالي عدم استغلالها بالشكل الأمثل من قبل بعض المنظمات وبعض الدول في بعض الأحيان، بما انه خارج عن نطاق (النظرية) متمثلة بالمعيار، فانه بالنتيجة يعود الى (التطبيق) المتمثل بضعف هذه المنظمات، أو ضعف الجمعيات المحاسبية المحلية فيها لعدم مواكبتها للتطورات والمتطلبات الاقتصادية والمحاسبية الدولية، والتي أدت بالتالي الى عدم وضع آليات او توفير أسواق او وضع قوانين محلية تتعلق بالاعتراف بالأصول المعنوية وقياسها، وهذا مايتطلب البحث فيه للوقوف على حقيقته.

٢الاستنتاجات Conclusions

أ- ان الأصول المعنوية هي نتاج الاقتصاد الجديد وظهرت بشكل مميز في أواخر التسعينيات، وهذا يعزو عدم إدراك وفهم بعض المنظمات لهذه الأصول، رغم ان ذلك لا يعد مبررا يعتد به، لان المعيار الدولي (٣٨) ظهر بشكل معدل في نهاية التسعينات، وأعيد صياغته في عام(٢).

ب- رغم حداثة موضوع الأصول المعنوية، الا أنها فاقت الأصول الملموسة في تأثيرها على الدخل وأسعار الأسهم، حيث استغلت بعض الكيانات الأصول المعنوية بشكل فعال وتجاوزت نسبة الأصول المعنوية فيها ٩% من قيمة موجوداتها.

ج- ان هذا التباين بين المنظمات ما بين عدم فهم وإدراك، وما بين استغلال الأصول المعنوية بشكل فعال جدا، لا يمكن ان نعزوه الا الى ضعف الكيانات غير المدركة لهذا الموضوع، وضعف إداراتها في التعامل مع الأصول المعنوية، بعد ان ثبت ان الاساس المعد للتطبيق متمثلا بالمعيار كانت ملبيا بشكل عادل لمتطلبات الاعتراف والقياس.

د- ان عدم إدراك وفهم واستغلال الأصول المعنوية يتجاوز المنظمات ليصل الى الجمعيات المحاسبية المحلية وبصورة خاصة في البلدان النامية، ويعد هذا عامل مساعد لعدم فهم وإدراك المنظمات

للتعامل مع الأصول المعنوية، حيث ان عدم توفير أسواق، او وضع آليات محلية في ضوء المتطلبات الدولية، للتعامل مع الأصول المعنوية واستغلالها بشكل امثل، يساعد على ضعف تعامل المنظمات (إدارات، ومحاسبين) مع هذا الموضوع.

هـ - ان اغلب التعاريف والمفاهيم التي تطرقت لها الأدبيات لا تخرج عن إطار المعيار المحاسبي الدولي (٣٨)، وربما هي مستندة عليه كونه المرجع القانوني للتنظير.

و- طرح المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٨) متطلبات تعريف الأصل المعنوي وشروط الاعتراف به وإجراءات قياس كلفته بشكل عادل جدا، بالشكل الذي يسمح للجمعيات المحاسبية المحلية باعتماده ووضع معايير وآليات وأسواق للتعامل مع هذه الأصول.

ز- تطرق المعيار حتى إلى آليات السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية، والتي تؤدي الى السيطرة على الأصل، وتطرق الى كيفية الاقتداء بأفضل الفرضيات للوصول الى هذه المنافع، وهذا معناه مساعدة الإدارات في الإدارة الكفوءة للأصل المعنوي.

ح- قد يؤخذ على المعيار عدم تطرقه بشكل مباشر لبعض الأصول المعنوية مثل (الشهرة المشتراة)، ولكن عند التدقيق والاستنباط نلاحظ إنها جاءت ضمنا في مواضيع أخرى تطرق لها المعيار، وعليه فهذا لا يمكن ان يعد نقصا في تفاصيل المعيار الدولي.

ط- قد يؤخذ على المعيار عدم تحديده لقائمة بالأصول المعنوية الشائعة، ولكن بما انه وضع شروط الاعتراف والقياس، وحدد مفهوم هذه الأصول، إذا أي شيء تنطبق عليه هذه الشروط والمفاهيم يعد أصلا معنويا، وعليه لا يوجد تحديد لهذه الأصول المعنوية.

٦- التوصيات Recommendations

بعد ان توصل البحث الى ان المعيار المحاسبي الدولي (٣٨) كان عادلا الى حد كبير في تلبية المتطلبات المتعلقة بفهم الاصول المعنوية والاعتراف بها وقياسها، ونجاح العديد من المنظمات في استغلال هذه الاصول سواء في زيادة عوائدها او زيادة قيمتها (اسعار اسهمها)، فان ذلك يتطلب دراسة مكملة لهذا البحث تبحث في اسباب عدم ادراك العديد من المنظمات لحقيقة هذا النوع من الاصول وبالتالي عدم استغلالها وتحديد قيمتها بشكل عادل، بعد ان ثبت ان الاساس المعد للتطبيق والمتمثل بالمعيار كان عادلا الى حد كبير، ويمكن ان تتم تلك الدراسة المكملة اكاديميا على المستوى العام، او من قبل قسم الدراسات في المنظمات على مستوى المنظمة ذاتها.

قائمة المصادر References :

اولا- الكتب:

١- الشمري عيد حامد معيوف ، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، مطابع معهد الإدارة العامة، الإدارة العامة للبحوث، السعودية، ١٩٩٤.

٢- العادلي، يوسف عوض؛ العظمة، محمد احمد؛ البسام، صادق محمد، مقدمة في المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ١٩٨٦.

٣- لجنة قواعد المحاسبة الدولية، قواعد المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، ترجمة الدكتور عصام مرعي، دار العلم للملايين، بيروت، لبنان، ١٩٨٧.

ثانيا – الدوريات:

4- Hervé Stolowy & Axel Haller, "Accounting for Brands in Ed50 of IASC (Intangible Assets) Compared with French and German Practices -An Illustration of the difficulty of International Harmonization-", For Presentation at the 19th Annual Congress of the European Accounting Association , Bergen, Norway, May 2-4, 1996.

5- Lindsay Moore & Lesley S Craig, "The strategic positioning of intangible assets", Intellectual Asset Management, August/September, 2004.

6- Robert E. Hall, "Struggling to Understand the Stock Market (the Richard T. Ely Lecture), American Economic Review, Papers and Proceedings 91, (May 2001a).

7- Robert E. Hall, "The Stock Market and Capital Accumulation", American Economic Review, Vol. 91, (December 2001b).

ثالثاـ مواقع الانترنت:

8- American society of appraisers, "Business Valuation standards",June, 2005, www.bvappraisers.org.

9- Aswath Damodaran, "Dealing with Intangibles: Valuing Brand Names, Flexibility and Patents", January 2006, www.pages.stern.nyu.edu.

10- Chris Martin & Julie Hartley, Intangible Assets, ACCA Research Report No. 93, 2006.www.accaglobal.com.

11- Dennemeyer & Company, "The Role of Intangible Assets In The New Economy -a Product White Paper-", 2004, www.ipfrontline.com.

12- Duo Zhang, "Intangible Assets and Stock Trading Strategies", September, 2002, www.a257.g.akamaitech.net.

13- FTC Federal Trade Commission, "A Consumer Guide to Buying a Franchise", December 1994, www.ftc.gov.

14- Gregory H. Guillot, "All About Trademark –What is Mark-", 2007, www.ggmark.com

15- IAS International Accounting Standard, "International Accounting Standard 38 (Intangible Assets)",Official Journal of the European Union, 31-12-2004, www.bnb.be/NR/rdonlyres

16- Juergen H. Daum, "Intangible Assets-Based Enterprise Management –A Practical Approach-", PMA IC Symposium, Stern School of Business, New York University, USA, December, 2005, www.intangibleassets.de.

17- Lesley Craig & Lindsay Moore, "Intangible assets, intellectual capital or property? It does make a difference", The Journal of Colorado's Innovation Economy, March, 2002, www.klminc. com/ intellcap.html.

18- National Office of Audit and Accounting, "Public Sector: Accounting and Financial Reporting for Intangible Assets", McGladrey & Pullen, LLP Insights, July 24, 2007, www.mcgladrey.com.

19- SP Kothari, Sloan, "Balance Sheet: Investment and Financing", School of Management, massachusetts institute of Technology, 2004, www.ocw.mit.edu

20- Winfred Agbeko Torgby & Emmanual Kofi Penney, "Valuation Of Intangible Assets", (2003), www.handels.gu.se.