

قياس الموجودات غير الملموسة بين النظام المحاسبي الموحد

والمعيار المحاسبي الدولي (٣٨)

(دراسة تطبيقية)

أ.م.د. الهام سلمان يوسف

باسم سلمان حسين

قسم المحاسبة / الجامعة التقنية الوسطى

معهد التقني الرصافة / بغداد / الكلية التقنية الإدارية بغداد

**Measuring intangible assets between the unified
accounting system and the international accounting
standard(٣٨)**

(Applied Study)

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

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

dr.ilhamyaldo@gmail.com

basim.mohammed@mtu.edu.iq

The study aims to identify the International Accounting Standard (38) "Intangible Assets" and the methods of measuring, and to show the impact of its application on the financial statements of economic units within the Iraqi environment that use the unified accounting system and the local accounting rule No. (2) in their work, to achieve the objectives of the study. Using the applied comparative approach method in explaining the impact of accounting for intangible assets between the unified accounting system and the international accounting standard (38). To achieve this purpose, a comparative applied study was conducted on the financial statements of the following economic units (, Asiacele Communications, Arab Nibal for Financial Transfer,) The problem of the research lies in the difficulty of measuring and disclosing intangible assets and answering the following questions Is there a difference between accounting practices in Iraq from intangible assets and the requirements of the International Accounting Standard(IAS38) Does the transition to the application of the International Accounting Standard (IAS38) fundamentally affect the elements of the financial statements In light of this problem, the following hypothesis was formulated (there is a commitment by the unified accounting system applied within the Iraqi environment to the requirements of the International Accounting Standard (IAS) (38)). The study reached several conclusions, the most important of which is that accounting information in measuring intangible assets under the use of the unified accounting system With different results from the use of International Accounting Standard (38) intangible assets and a difference between the financial statements that use the unified accounting system from those that are prepared in accordance with International Accounting Standard (38)

المستخلص

تهدف الدراسة الى التعرف على معيار المحاسبة الدولية (٣٨) "الموجودات غير الملموسة" وأساليب قياسها وبيان أثر تطبيقه على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية داخل البيئة العراقية التي تستخدم النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية المحلية رقم (٢) في أعمالها ،لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام أسلوب المنهج التطبيقي المقارن في بيان أثر المحاسبة عن الموجودات غير الملموسة بين النظام المحاسبي الموحد والمعيار المحاسبي الدولي (٣٨) . ولتحقيق هذا الغرض تم إجراء الدراسة التطبيقية المقارنة على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية الآتية (, آسياسيل للاتصالات , النبال العربية للتحويل المالي ,) وتكمن مشكلة البحث في صعوبة القياس عن الموجودات غير الملموسة والاجابة على التساؤلات هل يوجد اختلاف بين الممارسات المحاسبية في العراق عن الموجودات غير الملموسة ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS38) هل ان التحول لتطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS38) يؤثر بشكل جوهري على عناصر القوائم المالية وعلى ضوء هذه المشكلة تم صياغة الفرضية الآتية (هناك التزام من قبل النظام المحاسبي الموحد المطبق داخل البيئة العراقية بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (٣٨) IAS) توصلت الدراسة إلى استنتاجات عدة، أهمها أن المعلومات المحاسبية في قياس الموجودات غير الملموسة في ظل استخدام النظام المحاسبي الموحد ذات نتائج متباينة عن استخدام معيار المحاسبة الدولي (٣٨) الموجودات غير الملموسة واختلاف بين القوائم المالية التي تستخدم النظام المحاسبي الموحد عن تلك التي يتم اعدادها وفق معيار المحاسبة الدولي (٣٨)

المقدمة

تعد المحاسبة عن الموجودات غير الملموسة للوحدات الاقتصادية وتحديد قيمتها أمراً بالغ الأهمية لأن هذه الموجودات غير الملموسة تولد منافع اقتصادية في المستقبل وكذلك تعد المصدر الأساسي للتنافس في الحياة الاقتصادية الحالية .ومع اختلاف المعالجات والممارسات المحاسبية في معالجه الموجودات غير الملموسة تبعاً للأنظمة المحلية في كل دولة ووجود ثغرات في تلك الأنظمة وما يصاحبها من مشاكل في تصنيف بعض الموجودات غير الملموسة ، أصبح الزاماً وجود قواعد ومعايير دولية متفق عليها تنظم تلك المعالجات والممارسات المحاسبية وتتصف بالمقبولية بين كافة دول العالم . إذ إن الانفتاح الاقتصادي الذي شهده العراق ودخول المستثمرين والوحدات الاقتصادية العالمية وبعض المنظمات الدولية وخصوصاً بعد أحداث (٢٠٠٣) وحاجتهم إلى قوائم مالية موحدة وعلى الصعيد الدولي ، وبالرغم من التغيرات التي طرأت في النظام المحاسبي الموحد الصادر عام (١٩٨٥) وتعديلاته لعام (٢٠١١) لمواكبة تلك التطورات، ولكن التوافق المحاسبي بين كافة

الدول أصبح مطلبًا أساسيًا لمواكبة المحاسبة عن الموجودات غير الملموسة مع التغيرات الاقتصادية العديدة. وكذلك من شروط بعض المنظمات الدولية والوحدات الاقتصادية إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للعمل في البيئة العراقية. وانطلاقًا من الحقائق السابقة وما توفره تلك المعايير من إزالة للغموض الحاصل في صعوبة تصنيف بعض الموجودات غير الملموسة التي تواجه الأنظمة المحلية (العراق) حيث إن معيار المحاسبة الدولي (38) "موجودات غير الملموسة" يحتوي على مجموعة من القواعد المحددة للاعتراف والقياس والإفصاح عنها والمعالجات المحاسبية الخاص بها

المحور الأول : المنهجية والدراسات السابقة

تتكون منهجيه البحث من البنود التالية:

١-١-١ مشكلة البحث

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

هل يوجد اختلاف بين الممارسات المحاسبية في العراق عن الموجودات غير الملموسة ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي IAS38 هل ان التحول لتطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS38 يؤثر بشكل جوهري على عناصر القوائم المالية

١-١-٢ أهمية البحث

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

١- ضرورة العمل على تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في البيئة العراقية لمواكبة التطور الحاصل في طريقة المعالجات المحاسبية للموجودات غير الملموسة وطريقة الاعتراف والقياس والإفصاح عنها .
٢- من خلال أن معيار المحاسبة الدولية (38) "الموجودات غير الملموسة" يحتل مكانة متميزة في هذا المجال بتقديم كافة الإيضاحات والقواعد المعمول بها على المستوى الدولي. ولما يوفره هذا المعيار من معلومات لمستخدمي القوائم المالية ويعتبر دليلًا ارشاديًا للممارسات المحاسبية للوحدات الاقتصادية على المستوى المحلي والعالمي فيما يتعلق بالموجودات غير الملموسة حيث إن العمل وفق ما جاء في النظام المحاسبي الموحد فقط سيضعف من مصداقية القوائم المالية المنشورة وثقة المستفيدين منها .

١-١-٣ أهداف البحث

١. التعرف على معيار المحاسبة الدولية (38) "الموجودات غير الملموسة" وبيان أثر تطبيقه على البيانات المالية للوحدات الاقتصادية داخل البيئة العراقية التي تستخدم النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية المحلية رقم (٢) في أعمالها .
٢. تسليط الضوء على الموجودات غير الملموسة وأهميتها والتعرف على أبرز مكوناتها ودورها في خلق المنفعة وزيادة قيمة الوحدات الاقتصادية وقدرتها على التنافس مع غيرها من الوحدات الاقتصادية العاملة في نفس المجال مما يتطلب زيادة الاهتمام بالموجودات غير الملموسة على اعتبارها أحد المكونات المهمة في الوحدات الاقتصادية .
٣. بيان أبرز الفروقات بين تطبيق النظام المحاسبي الموحد المستخدم داخل البيئة العراقية وبين معيار المحاسبة الدولية (38) وطرق الاعتراف والقياس والإفصاح عن الموجودات غير الملموسة لكل منها .
٤. كذلك يهدف هذا البحث إلى زيادة فاعلية وقدرة النظام المحاسبي الموحد في الاعتراف بالموجودات غير الملموسة وطريقة القياس والإفصاح عنها والتعرف على طرق معالجة الموجودات غير الملموسة وفق معيار المحاسبة الدولي (38) وبما يعزز من قدرة النظام في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة وبدرجة عالية من الموثوقية لكافة المستخدمين .
٥. التعرف على القواعد والمعالجات المحاسبية للموجودات غير الملموسة وفقًا للنظام المحاسبي الموحد المطبق داخل البيئة العراقية ومدى مراعاته للمعايير الدولية.

٦. التعرف على الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ونسبة الموجودات غير الملموسة بالمقارنة مع باقي موجودات الوحدات الاقتصادية وطريقة الإفصاح عن تلك الموجودات غير الملموسة.

٧. عمل مقارنة على عينة من الوحدات الاقتصادية العاملة في العراق ومقارنة القياس وفق النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢) وبين معيار المحاسبة الدولي (٣٨).

١-١-٤؛ فرضية البحث

يسعى البحث إلى إثبات فرضية رئيسية مفادها (هنالك التزام من قبل النظام المحاسبي الموحد المطبق داخل البيئة العراقية بمتطلبات معيار المحاسبي الدولي (٣٨) IAS

١-١-٥ منهجية البحث

استخدم الباحث منهجين أساسيين، هما المنهج الاستقرائي، والمنهج الاستنباطي في البحث العلمي، وقد تم استقراء النشرات العلمية والأدبيات ذات الصلة من كتب ورسائل جامعية وأبحاث ومقالات ودوريات علمية والمواقع الإلكترونية العربية والأجنبية لغرض تحليلها وبناء الجانب النظري والانتهاؤ باستنباط العلاقة من خلال المقارنة بين النظام المحاسبي الموحد ومعيار المحاسبي الدولي (٣٨) أما الجانب العملي فقد تم الاعتماد على القوائم المالية الصادرة من الوحدات الاقتصادية عينه البحث .

٢- الدراسات السابقة

التفاصيل		المضامين
1	اسم الباحث والسنة	(ساطع ، 2010)
	عنوان الدراسة	القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي (38) دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي الأساسي في سوريا
	نوع الدراسة	بحث منشور في مجلة تشرين سوريا
	هدف الدراسة	يهدف البحث إلى بيان مدى دقة والتزام النظام المحاسبي الأساسي في المعالجات المحاسبية الخاصه بالقياس والإفصاح عن الموجودات غير الملموسة
	أهم الاستنتاجات	عدم وجود الإدراك الكافي والوعي بأهمية الموجودات غير الملموسة وتأثيرها على اتخاذ القرارات وبالتالي ضروره تقديم الإفصاحات الكافية ضمن القوائم المالية . وكذلك انخفاض الموارد التي تستثمر في الموجودات غير الملموسة في الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع العام

يلاحظ من خلال هذه الدراسة التركيز على مقارنة النظام المحاسبي الأساسي في سوريا مع القياس المحاسبي للموجودات غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي (٣٨)

التفاصيل		المضامين
٤	اسم الباحث والسنة	(شريط: ٢٠١٨)
	عنوان الدراسة	مدى توافق محاسبة الموجودات غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية
	نوع الدراسة	بحث منشور في مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية الجزائر
	هدف الدراسة	<ul style="list-style-type: none"> • إيضاح عمليات المعالجات في النظام المحاسبي المالي كذلك شروط الاعتراف في الموجودات غير الملموسة والإفصاح عنها • معرفة مدى التطابق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وتوضيح الاختلاف بينهما. • محاولة معرفة مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الوحدات الاقتصادية الجزائرية.
	أهم الاستنتاجات	هنالك توافق إلى حد ما بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية حيث إن المعايير المحاسبة الدولية عالجت الموجودات غير الملموسة بصورة أكثر تفصيلاً وتعميلاً وإيضاحاً مما يسهل فهما من قبل مستخدمي القوائم المالية وعدم

توفر سوق نشطة في الجزائر مما يصعب قياس الموجودات غير الملموسة في القيمة العادلة، كذلك أصبحت الحاجة إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي بكافة جوانبه وبصورة أكثر تعميقاً لتعبر القوائم المالية على الوضع الحقيقي للوحدات الاقتصادية.

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

المضامين	التفاصيل
(Tran Thi Thuong, 2017)	٣ اسم الباحث والسنة
Intangible Assets Accounting System for Enterprises in Vietnam النظام المحاسبي للموجودات غير الملموسة في المشاريع الفيتنامية	عنوان البحث
مقالة منشور في مجلة منطقة الجامعة في فيتنام	نوع الدراسة
إيجاد الفرق بين القاعدة المحاسبية المحلية التي تطبقها الشركات الفيتنامية وبين تطبيق القاعدة المحاسبية الدولية ومعياري الإبلاغ المحاسبي الدولي (٣٨) من حيث تعريف الموجودات غير الملموسة، إمكانية تحديد هويتها، القيمة الأصلية لها، قياسها بعد الاعتراف بها، خسارة فقدان قيمتها، مدة إطفائها، و طريقة إطفائها. بالإضافة إلى تكييف القاعدة المحلية لتواكب القاعدة المحاسبية الدولية.	هدف البحث
إن القاعدة المحاسبية المحلية التي تطبقها الشركات الفيتنامية (VAS4) لا يناسب تطبيقها في الشركات الفيتنامية الكبيرة...	فرضية البحث
١- إن القاعدة المحاسبية المحلية الفيتنامية (VAS4) اعتمدت على الطبعة الأولى من (IAS 38) إلا أنها لم تحدث وفق (IAS)، (IFRS3) أول بأول. إن فقرات الموجودات غير الملموسة تمثلت في المستندات الرسمية والأقراس (legal documents and disc). وإن نسبة الاستثمارات فيها إلى إجمالي الموجودات ما زالت متواضعة بحيث تشكل (٢٣,١٤٪). وأن الفقرات الأكثر شيوعاً لها في الشركات الفيتنامية تتمثل في البرمجيات وحق استخدام الأرض لأجل محدد..	أهم الاستنتاجات

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

المضامين	التفاصيل
(O.M. VAKULCHYK, 2019)	٤ اسم الباحث والسنة
Recognition of Intangible Assets according to the International and National Accounting Standards الاعتراف بالموجودات غير الملموسة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والوطنية	عنوان البحث
مقال منشور في مجلة أوليك فينانشي في اوكرانيا	نوع الدراسة
إن هدف البحث هو تحليل المشاكل المتعلقة بالاعتراف بالموجودات غير الملموسة وتصنيفها ومحاسبتها في أوكرانيا والعالم بالإضافة إلى إثبات المجالات الأولية لتحسين طرق الكشف عن المعلومات حول الموجودات غير الملموسة في البيانات المالية.	هدف البحث
نشأت ظاهرة العرض للموجودات غير الملموسة في البيانات المالية للوحدات الاقتصادية أو ما تسمى الموجودات غير الملموسة المخفية. على الرغم من أن تلك الموجودات غير الملموسة تعود للوحدة الاقتصادية وإلى أن معايير إعداد التقارير	أهم الاستنتاجات

المالية لا يسمح لها بالظهور فإن قيمتها تظهر فقط إذا كانت الوحدة الاقتصادية ستبقي أو يجب أن يتم الاندماج مثال على ذلك الشهرة.

٢-٣ أهم مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تتمثل الدراسات السابقة والنتائج التي تم التوصل إليها من قبل الباحثين والتوصيات التي قدمتها تراكمًا فكريًا مكن الباحث من فرصة الانطلاق منها وتكوين بعض الأفكار والمفاهيم ذات العلاقة بموضوع البحث الذي يعتبر مكملاً لتلك الدراسات من جانب ومتميزاً عنها من الجانب الآخر في المجالات الآتية :

١. الاطلاع على آخر التعاريف والدور الذي تلعبه الموجودات غير الملموسة في إضافة قيمة للوحدات الاقتصادية ومساعدة مستخدمي القوائم المالية في الاطلاع على معلومات صحيحة ودقيقة تعكس الوضع الحقيقي للوحدات الاقتصادية .
٢. معرفة النظام المحاسبي الموحد فيما يتعلق بالموجودات غير الملموسة ومدى قدرته على المحاسبة عن الموجودات غير الملموسة وما إذا كان هذا النظام يفي بكافة المتطلبات الدولية ومدى قدرته على توفير كافة المعلومات الموثوق بها لمستخدمي القوائم المالية وتعتبر تلك القوائم بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للوحدات الاقتصادية .

٣. التعرف على معيار المحاسبة الدولية (٣٨) "الموجودات غير الملموسة" ومدى إمكانية تطبيقه داخل البيئة العراقية حيث يتكون معيار المحاسبة الدولية (٣٨) من قواعد محددة ومعالجات محاسبية تساهم بشكل كبير على تخطي صعوبات الاعتراف بالموجودات غير الملموسة وقياسها سواء كانت داخل الوحدات الاقتصادية أم تم اقتناؤها من الخارج . حيث إن البحث الحالي ما هو إلا محاولة يسيرة في تكييف النظام المحاسبي الموحد في المحاسبة عن الموجودات غير الملموسة والطرق المعمول بها داخل البيئة العراقية والعمل وفق المتطلبات الدولية والمعيار المحاسبي الدولي (٣٨) في المحاسبة عن الموجودات غير الملموسة وطريقة ظهورها في القوائم المالية. وان الاسهاب الذي يميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات هو تطبيقها داخل البيئة العراقية وتم اخذ اغلب عناصر الموجودات غير الملموسة في الدراسة ولم يتم الاعتماد على عنصر واحد من عناصر الموجودات غير الملموسة ومقارنتها مع معيار المحاسبة الدولي (٣٨) وبيان اهم الاختلافات في القوائم المالية المطبقة وفق النظام المحاسبي الموحد عن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ فيما يتعلق بالموجودات غير الملموسة .

المحور الثاني الاطار النظري

١-٢-١ مفهوم الموجودات غير الملموسة (The concept of Intangible Assets)

الموجودات غير الملموسة تتصف بصفة مميزة وهي افتقارها إلى الوجود المادي. وتحتوي على درجة عالية من عدم التأكد فيما يتعلق بالمنافع المستقبلية التي من الممكن الحصول عليها باستخدام الموجودات غير الملموسة حيث توقيت ومقدار المنافع المستقبلية يصعب تحديدها نظراً إلى أن معظم الموجودات غير الملموسة تحتوي على أعمار غير محددة. كذلك أنها تخضع إلى العديد من التقلبات في قيمتها لأن المنافع تقوم على الميزة التنافسية. وتشمل الموجودات غير الملموسة. براءات الاختراع وحقوق الطبع والنشر والامتيازات وشهرة المحل والعلامات التجارية والأسماء التجارية وغيرها. تقوم الوحدات الاقتصادية بإطفاء الموجودات غير الملموسة المحدودة العمر على مدار عمرها الإنتاجي. هنالك العديد من المحاولات لتعريف الموجودات غير الملموسة يذكر الباحث بعضها منها: سوف يتم التطرق الى تعريف الموجودات بشكل عام في اول تعريفين وبعدها يتم تعريف الموجودات غير الملموسة في التعاريف اللاحقة : (الموجودات أو الممتلكات أو الموارد الاقتصادية أو الحقوق التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية لمزاولة نشاطها) (رياض : ٢٠٠١ , ٣) (منافع اقتصادية مستقبلية محتملة. يتم الحصول عليها أو مسيطر عليها من قبل الوحدة الاقتصادية نتيجة معاملات أو أحداث سابقة) (٦ , 2008 : FASB) كما يرى آخرون أنها تقتصر للكيان المادي. وهذا يعني من الصعب التعرف عليها وتحتاج إلى عملية تحديد منتظمة (Castedello el at: 2009,32)
- (الموجودات غير الملموسة هي موارد توفر للوحدة الاقتصادية. القدرة لتحسين جودة منتجاتها (الخدمات). مما يزيد من الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية في السوق) (5 , 2019 : Zenovii Mand others)

١-٢-٢ أنواع الموجودات غير الملموسة: (Types of Intangible Assets)

- موجودات غير ملموسة تكون قابلة للتحديد وفصلها والرقابة عليها: مثل على ذلك (براءة الاختراع، حقوق الامتياز، العلامات التجارية، حقوق التأليف والنشر، تكاليف البحث والتطوير).
- موجودات غير ملموسة تكون غير قابلة للتحديد وفصلها والرقابة عليها: مثال على ذلك (شهرة المحل، رأس المال الفكري) (: (الأمين: ٢٠١٥ , ٥١)

١- موجودات غير ملموسة تكون قابله للتحديد وفصلها والرقابة عليها:

- براءة الاختراع (Patent): هي شهادة تصدرها جهات إدارية في الدولة إلى صاحب العلاقة الاختراع، والاكتشاف بحيث يستطيع بموجب هذه الشهادة استغلال اختراعه واحتكاره أو اكتشافه. تجارياً، أو زراعياً، أو صناعياً. لمدته محددة وبقیود معينة (الخولي: ٢٠٠٤، ٧٩).

- حقوق التأليف والنشر (Copyright): كما في حال براءة الاختراع فإن حقوق التأليف والنشر (هو ذلك الحق الذي تمنحه الدولة لشخص معين يكون قادراً بموجبه على بيع عمل فني أو منشور أو إعادة إنتاجه) تكون حقوق التأليف طيلة حياة صاحبها وتضاف إليها فترة أخرى. (الشرقاوي: ٢٠٠٩، ٣٢٩).

- حقوق الامتياز والترخيص (Franchise Rights and Licenses): يمكن تعريف حقوق الامتياز (بأنه اتفاق تعاقدی تقوم بموجبه الوحدات الاقتصادية المانحة للامتياز إعطاء الحق لمستفيد معين أن يقوم ببيع منتجات معينة أو تأدية خدمات معينة. أو استخدام أسماء أو علامات تجارية). (الشرقاوي: ٢٠٠٩، ٣٢٩) هنالك نوع آخر من حقوق الامتياز والذي يكون باتفاق بين جهة حكومية مع إحدى المؤسسات التجارية، هذا الاتفاق يسمح للأخير باستخدام الممتلكات العامة لتأدية خدماته. مثال على ذلك (حق استخدام شوارع المدينة لتسيير خطوط الباصات) (الشرقاوي: ٢٠٠٩، ٣٣١).

- العلامات والأسماء التجارية (Trademarks and Trade Names): تستخدم لتمييز منتج معين أو مؤسسة. وتكون على شكل (عبارة، أو كلمة، أو رمز) مثال على ذلك. (علامة كوكا كولا) (البلداوي وآخرون: ٢٠١٢، ٣٠٨).

- تكاليف البحث والتطوير (Research and Development Costs): هي تكاليف قد تنشأ من تطوير حقوق نشر أو براءة اختراع مثال على ذلك: (عمل أدبي، منتج جديد، معادلة، فكرة) وقد تتفق الوحدات الاقتصادية مبالغ طائلة على (البحث والتطوير) على سبيل المثال. تحسين وتطوير منتج قائم، أو لاكتشاف معرفة جديدة، أو خلق منتج جديد. (الأمين: ٢٠١٥، ٥٤).

٢- موجودات غير ملموسة تكون غير قابلة للتحديد وفصلها والرقابة عليها: (الشهرة، رأس المال الفكري):

- الشهرة: تعد شهرة المحل أهم وأكثر الموجودات غير الملموسة التي تظهر في الميزانية، فشهرة المحل تمثل جميع التعاقدات والصفقات الإيجابية المرتبطة بالوحدات الاقتصادية، هذه الصفقات تتضمن (الموقع المرغوب فيه، الإدارة الجيدة، اليد العاملة الماهرة، العلاقات الجيدة مع العملاء، الجودة العالية للمنتج) كل هذه العوامل وبصورة متجانسة ومتكاملة مع بعضها.

- رأس المال الفكرية (Intellectual capital): يعرف رأس المال الفكري على أنه (مجموعة الخبرات والقدرات والمهارات والكفاءات التي يمتلكها مجموعة من أفراد المنظمة ومجموعة أفراد مبدعة ومبتكرة لكل ما هو متميز بالنسبة للوحدة الاقتصادية). وعليه فإن على الوحدات الاقتصادية توظيف تلك المهارات من أجل تحقيق الميزة التنافسية وزيادة الإنتاجية. حيث يمثل رأس المال الفكري بمثابة السلاح التنافسي لها الذي يضمن البقاء في عالم الأعمال. (فرحاتي: ٢٠١٦، ٦٧).

يتكون رأس المال الفكري من التالي:

• رأس المال البشري (Human capital): هو عبارة عن مزيج من عناصر الخبرة والمعرفة المتعلقة بالمهارات والإبداع والابتكار، ومقدرة أفراد الوحدة الاقتصادية على أداء مهامهم (نوي: ٢٠٠٦، ١٦٨).

• رأس المال الهيكلي (Structural Capital):

أي شيء في الوحدة الاقتصادية يدعم العاملين في أداء عملهم ويتمثل في الأجزاء المادية للحاسبات، والبرمجيات، وبراءة الاختراع، والعلامة التجارية، والبنية التحتية الداعمة للعاملين (عبد الرضا: ٢٠٠٨، ١٥٠).

١-٢-٣ خصائص الموجودات غير الملموسة (Properties of intangible assets):

تتميز الموجودات غير الملموسة بثلاث خصائص رئيسية وهي: (Kieso: 2018، ١٥)

١. إمكانية التعرف عليها: (Identifiable) لكي يمكن التعرف عليه، يجب إما أن يكون الموجود غير الملموس قابلاً للفصل عن الوحدة الاقتصادية (يمكن بيعه أو تحويله)، أو ينشأ من حق تعاقدی أو قانوني تتدفق منه المنافع الاقتصادية إلى الوحدة الاقتصادية.

٢. تغتفر الموجودات غير الملموسة إلى الوجود المادي: (Non Physical Substance) الموجودات الملموسة مثل الممتلكات والمنشآت والمعدات لها شكل مادي ملموس. في المقابل، تستمد الموجودات غير الملموسة قيمتها من الحقوق والامتيازات الممنوحة للوحدات

الاقتصادية التي تستخدمها. ليست موجودات نقدية : (Non-Montere) الموجودات مثل الودائع المصرفية وحسابات القبض والاستثمارات طويلة الأجل في السندات والأسهم تفتقر أيضًا إلى الجوهر المادي. ومع ذلك، فإن الموجودات النقدية تستمد قيمتها من الحق (المطالبة) في استلام النقد أو ما يعادله في المستقبل. لا يتم تصنيف الموجودات النقدية على أنها موجودات غير ملموسة. في معظم الحالات، توفر الموجودات غير الملموسة مزايا على مدى سنوات.

١-٢-٤ مفهوم الموجودات غير الملموسة وفق المعيار المحاسبة الدولي (٣٨)

The concept of intangible assets according to IAS 38

بموجب الفقرة (٩) من معيار المحاسبة الدولية (٣٨) فإن الوحدات الاقتصادية تتفق موارد أو تتحمل التزامات عند الحصول على موجودات غير ملموسة أو عند القيام بعملية تطويرها أو تحسينها أو الحفاظ عليها ، مثال على ذلك المعرفة الفنية والقيام بعمليات تصميم وتطبيق نظم جديدة ، والملكية الفكرية ، والتراخيص ، والعلامات التجارية ، ومعرفة السوق ، بما في ذلك عمليات النشر وأسماء العلامات ومن هذه العناوين العريضة هناك بعض الأمثلة الشائعة لهذه البنود ، براءات الاختراع ، برنامج الحاسب الآلي ، تراخيص الصيد ، أفلام الصور المتحركة . ، حقوق التأليف والنشر ، حقوق خدمة الرهن العقاري وحصص الاستيراد ، قوائم العملاء ، ولاء العملاء ، العلاقات بالعملاء والموردين ، وحقوق التسويق والتنصيب من السوق بموجب معيار المحاسبة الدولية (٣٨) يمكن تعريف الموجودات غير الملموسة على أنها (موجود غير نقدي ، قابل للتحديد ليس له كيان مادي ملموس ، ويتوقع أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية) لا تستوفي جميع البنود في الفقرة (٩) من معيار المحاسبة الدولية (٣٨) تعريف الموجودات غير الملموسة ، أي القابلية للتحديد ، ووجود منافع اقتصادية مستقبلية ، والسيطرة عليها من قبل الوحدة الاقتصادية . وعندما لا تستوفي الموجودات غير الملموسة شروط هذا التعريف تثبت النفقة اللازمة لاقتنائه أو توليده داخليًا على أنها مصروف عند تحملها . (٤٢٠ ، ٢٠١٦ : AIS)

١-٢-٥ مفهوم الموجودات غير الملموسة وفق النظام المحاسبي الموحد .

(The concept of intangible assets according to the standard accounting system)

يطلق على الموجودات غير الملموسة في ظل النظام المحاسبي الموحد " النفقات الإيرادية المؤجلة " (ح/١١٨) حيث تم تعريفها بأنها (المبالغ التي تصرف من أجل الحصول على خدمة تستفيد منها الوحدة الاقتصادية لأكثر من فترة مالية واحدة) . حيث إن هذه النفقات يتم توزيعها على عدة سنوات وفقا لسنوات الاستفادة من المصروف الرأسمالي . (النظام المحاسبي الموحد : ٢٠١١ ، ٥٨-٥٩) إن إدراج الموجودات غير الملموسة تحت مسمى نفقات إيرادية مؤجلة له دلالات اقتصادية أكثر من كونها محاسبية ، حيث تم استحداث تبويب مختلف في النظام المحاسبي الموحد يختلف عن التبويب التقليدي الذي يتم استخدامه من قبل المحاسبين . و تم التبويب على أساس أنها تلبي الاحتياجات على المستوى القومي، أي تبويب الموازنة وفق أساس اقتصادي بما ينسجم مع الخطط والأهداف الموضوعه مسبقا من الدولة . حيث يتم تقسيم الموجودات إلى موجودات ذات التكوين الرأسمالي على المستوى القومي (مثل مشروعات تحت التنفيذ ، والموجودات الثابتة ، والمخزون) وموجودات من غير تكوين رأسمالي على المستوى القومي (الاستثمارات المالية ، القروض الممنوحة ، والمديون ، النقود) (الشرعي : ٢٠٠٢ ، ١٩)

١-٢-٦ مفهوم القياس المحاسبي للموجودات غير الملموسة :

Concept of Accounting Measurement For Intangible Assets) (

لقياس هو مقارنة عنصر بعنصر اخر للوصول للقيمة العادلة الذي يخزنه العنصر المقاس وعادة ما يكون العنصر المقياس هو النقود . والعملية المحاسبية هي عملية قياس واعتراف وتسجيل الاحداث الاقتصادية و الافصاح وتوصيل المعلومات لمتخذي القرارات . والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو كيفية قياس الاحداث الاقتصادية لأجل تسجيلها وتوثيقها في دفاتر الوحدة الاقتصادية. حتى العقد الخامس من القرن العشرين كانت نظرية القياس التقليدية تشترط توفر خاصية طبيعية في العنصر المراد قياسه طول ، عرض ، وزن ، حجم باختصار خاصية ملموسة ولم يكن من الممكن قياس عناصر معنوية كالخبرة ، الذكاء ، الضوضاء وغيره ، حتى جاء المفكر ستيفن ووضه ما يعرف بنظرية القياس الحديث الذي اصبح بها من الممكن قياس الموجودات الغير ملموسة وذلك عن طريق (الماتشنغ) او ما يسمى بالمحاكاة وذلك عن طريقة استبدال العنصر المعنوي بعنصر اخر يمكن قياسه او قياس اثره . (١٢-١٤ ، ٢٠١٨ : الحياي)

١-٢-٧ هناك العديد من التعاريف للقياس المحاسبي منها .

There are many definitions of accounting measurement, including

- (تعيين أرقام للظواهر والأحداث الاقتصادية الماضية والحالية والمستقبلية والتي تتعلق بوحدة اقتصادية معينة على أساس الملاحظة وبموجب قواعد محددة) (الوثار: ٢٠٠٧، ٣٣)
- (عملية تحديد القيم النقدية للعناصر في القوائم الماليه والتي يتم الاعتراف بها وظهورها في قائمة الدخل) (Kovac : 2013 ,٣٤)
- (مقارنة الأعداد بأحداث الوحدة الاقتصادية الماضية والجارية والمستقبلية بناء على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة ، وهي عملية مقابله يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي) (السيد: ٢٠٠٩ ، ١٨١)
- (تخصص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالوحدة الاقتصادية على أن يشمل القياس على عمليات التعرف والتبويب لذلك الحدث) (لايقة: ٢٠٠٧، ٤١)
- (القياس عبارة عن تحديد نظام بقيمي لنتائج خطة استقصاء أو نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية أو الرياضية) (سالم: ٢٠٠٨ ، ٩٣)

١-٢-٨ يتكون القياس في معناه العام من ثلاثة أبعاد أساسية وهي : (Measurement in its general sense consists of three basic dimensions) (محمود : ٢٠٠٠ ، ٤)

- موضع القياس (Measuring position) : إذ يتم القياس للخصائص والسمات والأحداث.
 - النظام العددي (Numerical system) : يتم التعبير عن (الخصائص ، والسمات ، والأحداث) بالأرقام في النظام العددي
- المحور الثالث الجانب العملي :

هنالك طريقتين للقياس وفق معيار المحاسبة الدولي (٣٨) هما طريقه اعاده التقييم وطريقه الكلفه التي سبق شرحهما بالتفصيل في الجانب النظري حيث يترك معيار المحاسبي الدولي (٣٨) حق استخدام اي منهما بالنسبة للوحدات الاقتصادية . وفيما يتعلق بطريقه اعاده التقييم يصعب استخدامها في البيئة العراقية لعدم وجود سوق نشطه لتقييم الموجودات غير الملموسة حيث تم قياس الموجودات غير الملموسة وفق لطريقه الكلفه التاريخية التي تتضمن (كلفه الموجود غير الملموس ناقصاً مجمع الاطفاء ناقصاً مجمع هبوط الاسعار ان وجد) وهي الطريقة التي سوف يتم استخدامها في المبحث الاول لقياس الموجودات غير الملموسة للوحدات الاقتصادية..

١-٣-١ شركة اسيا سيل للاتصالات. نبذة مختصرة عن شركة اسيا سيل للاتصالات (A brief introduction to Asiacelel Telecom) تشكلت كوحدة اقتصادية محدودة في ٢٥/٧/٢٠٠٧ بموجب قرار مسجل الشركات بغداد ذي العدد ٦٤٤٤-٠٢ وبرأسمال قدره مليون دينار عراقي ، وبتاريخ ٣٠/٨/٢٠٠٧ حصلت الوحدة الاقتصادية على رخصة تشغيل من هيئة الإعلام والاتصالات لمدة ١٥ سنة بقيمة ١.٢٥ مليار دولار أمريكي (مليار ومئتان وخمسون مليون دولار أمريكي) لنصب شبكة اتصالات في العراق لغرض تقديم خدمات الهاتف النقال في جميع المحافظات العراقية.

١-٣-٢ قياس الموجودات غير الملموسة وفق النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢) (Measuring intangible assets according to the unified accounting system and accounting rule No. 2)

تعد اسيا سيل للاتصالات وحدة اقتصادية تابعه للوحدة الاقتصادية الام فهي تحتاج الى توحيد القوائم المالية الصادرة عنها , حيث تستخدم معايير المحاسبة الدولية في عملها لإعطاء صورة واضحة للمساهمين وأصحاب المصالح حيث تستخدم الوحدة الاقتصادية طريقة القسط الثابت في احتساب الاطفاء السنوي للموجودات غير الملموسة حيث تضمن المبلغ الكلفة التاريخية واي اضافه واستبعاد على عمر الافتراضي للموجود غير الملموس سوف نعد القوائم المالية بموجب النظام المحاسبي الموحد لمعرفة الاختلاف بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي الموحد :شركة سياسيل جدول (١)كشف النفقات الإيرادية المؤجلة كما في ٢٠١٩/١٢/٣١ حسب النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية (٢)

٩=٨-٥	٨=٦+٧	٧	٦	٥=٤+٣	٤	٣	٢	١
الرصيد كما في	مجموع الإطفاء لغاية	الإطفاء السنوي	رصيد الإطفاء	التكلفة الكلية كما في			اسم الحساب	

رقم الدولي	التكلفة الكلية كما في ٢٠١/١/١ ٩ (بالآلاف) (الدنانير)	الإضافات والاستبعادات لعام ٢٠١٩ (بالآلاف) (الدنانير)	٢٠/١٢/٣١ ١٩ (بالآلاف) (الدنانير)	كما في ٢٠١/١/١ ٩ (بالآلاف) (الدنانير)	وفق طريقة القسط الثابت ٢٠ ١٩ (بالآلاف) (الدنانير)	٢٠/١٢/٣١ ١٧ (بالآلاف) (الدنانير)	٢٠/١٢/٣١ ١٩ (بالآلاف) (الدنانير)
١١٨ ٥	٥٠,٨١٢	-	٥٠,٨١٢	-	١٠,١٦٢	١٠,١٦٢	٤٠,٦٥٠
١١٨ ٥	١٠,٩٠٣	-	١٠,٩٠٣	١٠,٩٠٣	-	١٠,٩٠٣	-
١١٨ ٥	٩٥,٥٥٠	-	٩٥٥٥٠	٧٢,١٩٣	٩٥٥٥	٨١,٧٤٨	١٣,٨٠٢
١١٨ ٧	١,٥٣١,٢٥٠	-	١,٥٣١,٢٥٠	١,١٥٧,٥٠٢	١٥٣١٢٥	١,٣١٠,٦٢٧	٢٢٠,٦٢٣
١١٨ ٧	٣٧٣,٦١٩	-	٣٧٣,٦١٩	١٩٤,٩٢٨	٣٧,٣٦٢	٢٣٢,٢٩٠	١٤١,٣٢٩
١١٨ ٩	٩٠,٩٢٤	-	٩٠,٩٢٤	-	٩,٠٩٢	٩,٠٩٢	٨١,٨٣٢
	٢,١٥٣,٠٥٨	-	٢,١٥٣,٠٥٨	١,٤٣٥,٥٢٦	٢١٩,٢٩٦	١,٦٥٤,٨٢٢	٤٩٨,٢٣٦

تم اعداد كشف النفقات الايرادية المؤجلة بموجب متطلبات النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢) ويلاحظ كيفية احتساب الاطفاء السنوي ومقارنة مع الاطفاء السنوي وفق معايير المحاسبة الدولي (٣٨) كذلك القوائم المالية الميزانية العمومية وكشف الدخل ومقارنتها وفق النظام المحاسبي الموحد مع معيار المحاسبة الدولي (٣٨) وكالاتي :

يتم اعادة فحص الشهرة بحسب النظام المحاسبي الموحد وبذلك على فرض ان الشهرة انخفضت بمقدار ٢٠٪ وبذلك الشهرة سوف تظهر

$$١٠,١٦٢ = ٢٠\% * ٥٠,٨١٢$$

مبلغ الشهرة	مبلغ التخصيص	مبلغ الشهرة بعد احتساب مصاريف التدني
٥٠,٨١٢	١٠,١٦٢	٤٠,٦٥٠

١٠,١٦٢ من ح / مصروف التدني (كشف العمليات الجارية)

١٠,١٦٢ الى ح / شهرة المحل

يتم احتساب مبلغ الاطفاء الجديد ونسبة ١٠٪ بموجب النظام المحاسبي الموحد

$$٩,٥٥٥ = ١٠\% * ١٠,٩٠٣ \text{ العلامة التجارية}$$

$$١٥٣,١٢٥ = ١٠\% * ١,٥٣١,٢٥٠ \text{ رسوم الترخيص}$$

$$٣٧,٣٦٢ = ١٠\% * ٣٧٣,٦١٩ \text{ رسوم رخصة الجيل الثالث}$$

$$٩,٠٩٢ = ١٠\% * ٩٠,٩٢٤ \text{ حق الاستخدام}$$

بعد احتساب الاطفاء السنوي للموجودات غير الملموسة وفق النظام المحاسبي لابد من معرفه الفرق بين النظام المحاسبي الموحد ومعيار المحاسبي الدولي ٣٨ والجدول رقم (٢) يوضح ذلك .

جدول (٢) شركة اسيا سيل مقارنة الاطفاء السنوي وفق النظام المحاسبي الموحد مع معيار المحاسبة الدولي (٣٨)

اسم الحساب	الاطفاء بموجب النظام	الاطفاء بموجب معيار IAS ٣٨	الفرق
اسم الشهرة	١٠,١٦٢	-	١٠,١٦٢

٣١٨٥	٦٣٧٠	٩٥٥٥	علامة تجارية
٥١٠٤٢	١٠٢٠٨٣	١٥٣١٢٥	رسوم الترخيص
(١١٣٧٠)	٤٨٧٣٢	٣٧٣٦٢	رسوم رخصة الجيل الثالث
(١٦٣٨٣)	٢٥٤٧٥	٩٠٩٢	حق الاستخدام
٣٦,٦٣٦			الفرق

بعد احتساب الاطفاء السنوي للموجودات غير الملموسة وفق النظام المحاسبي الموحد ومعرفة الفرق البالغ (٣٦,٦٣٦) واحتساب النفقات الايرادية الموجلة التي تمثل الموجودات غير الملموسة والتي بلغت بعد تطبيق النظام المحاسبي الموحد بمبلغ (٤٩٨,٢٣٦) وكالتالي :

جدول (٣) الميزانية العمومية (شركة اسيا سيل للاتصالات) للسنة المنتهية ٢٠١٩/١٢/٣١

المبالغ بعد تطبيق وفق النظام المحاسبي الموحد	المبالغ قبل التطبيق وفق IAS38	التفاصيل	رقم الدليل
		الموجودات	
٧٤١,٥٨٣	٧٤١,٥٨٣	الموجودات الثابتة	١١١-١١٦
٤٩٨,٢٣٦	٥٣٤,٨٧٢	نفقات ايرادية مؤجلة	١١٨
١٦٨,٣٨١	١٦٨,٣٨١	مشروعات تحت التنفيذ	١٢
١,٤٤٤,٨٣٦	١,٤٤٤,٨٣٦	مجموع الموجودات الثابتة	
		الموجودات المتداولة	
١٧,٦٥٨	١٧,٦٥٨	المخزون	١٣
٣١٤,٤٤٣	٣١٤,٤٤٣	المدينون	١٦
١,١٢٨,١٩٢	١,١٢٨,١٩٢	النقود	١٨
١,٤٦٠,٢٩٣	١,٤٦٠,٢٩٣	مجموع الموجودات المتداولة	
٢,٨٦٨,٤٩٣	٢,٩٠٥,١٢٩	مجموع الموجودات	
		مصادر التمويل	
		مصادر التمويل طويلة الاجل	
٣١٠,٠٠٠	٣١٠,٠٠٠	راس المال المدفوع	٢١
١,٠٢٥,٦٦٦	١,٠٦٢,٣٠٢	الاحتياطي	٢٢
١٩,٢٧١	١٩,٢٧١	الدائنون (طويلة الاجل)	٢٦
١,٣٥٤,٩٣٧	١,٣٩١,٥٧٣	مجموع مصادر التمويل طويلة الاجل	
		مصادر التمويل قصيرة الاجل	
١٦١١٠٨	١٦١١٠٨	تخصيصات قصيرة الاجل	٢٣

	-	قروض مستلمة قصيرة الاجل	٢٤٢
	١,٣٥٢,٤٤٨	١,٣٥٢,٤٤٨	٢٦
	١,٥١٣,٥٥٦	١,٥١٣,٥٥٦	
	٢,٨٦٨,٤٩٣	٢,٩٠٥,١٢٩	

يلاحظ ان النفقات الايرادية المؤجلة والتي تمثل الموجودات غير الملموسة وفق معايير المحاسبة الدولية (٣٨) كانت تبلغ (٥٣٤,٨٧٢) قبل تطبيق النظام المحاسبي الموحد وبلغت بعد التطبيق (٤٩٨,٢٣٦) كذلك تم تخفيض الاحتياطي بمبلغ فرق الاطفاء السنوي والبالغ (٣٦,٦٣٦)

جدول (٤) بيان العمليات الجارية (شركة اسيا سبل للاتصالات) للسنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١

رقم الدليل	البيان	المبالغ قبل التطبيق وفق IAS38	المبالغ بعد تطبيق وفق النظام المحاسبي الموحد
٤٢	ايراد النشاط التجاري	١,٥٠٣,٣٣٠	١,٥٠٣,٣٣٠
	تنزل المصروفات الجارية		
٣١	المصروفات الجارية	١٠٤,٨٠٤	١٠٤,٨٠٤
٣٢	الرواتب والاجور	١,٢٢٨	١,٢٢٨
٣٣	المستلزمات السلعية	١٨٠,٣٤٤	١٨٠,٣٤٤
٣٤	مقاولات وخدمات	٣٦,٦٧٦	٣٦,٦٧٦
٣٥	مشتريات بغرض البيع ومصاريف التشغيل	٢٤٧,٥٦٤	٢٤٧,٥٦٤
٣٧	والاندثار والاطفاء	٤٣٣,٥٣٤	٤٧٠,١٧٠
٣٨٤	الضرائب والرسوم	٢٥١,٣٢٢	٢٥١,٣٢٢
	مجموع المصروفات الجارية	١,٢٥٥,٤٧٢	١,٢٩٢,١٠٨
	فائض العمليات الجارية (المرحلة الاولى)	٢٤٧,٨٥٨	٢١١,٢٢٢
	تضاف الايرادات التحويلية الاخرى		
٤٩	الايرادات الاخرى	١٤,٣٢١	١٤,٣٢١
	مجموع الايرادات التحويلية والاخرى	١٤,٣٢١	١٤,٣٢١
	تنزل المصروفات التحويلية الاخرى		
٣٦	فوائد مدينة	١٦,٦٧٣	١٦,٦٧٣
٣٨	المصروفات التحويلية	١٤,٨٧٣	١٤,٨٧٣
٣٩	مصاريف رأسمالية	٢,٧٩٣	٢,٧٩٣
	مجموع المصروفات التحويلية والاخرى	٣٤,٣٣٩	٣٤,٣٣٩
	فائض العمليات الجارية (المرحلة الثانية)	٢٢٧,٨٤٠	١٩١٢٠٤

٣٨٤٢	ينزل الضريبة ١٥٪	(٣٤,١٧٦)	(٢٨٦٨١)
	ينزل الضريبة المسجلة عن سنوات سابقة	(٢١,٤٥٠)	(٢١,٤٥٠)
	الفائض بعد الضريبة	١٧٢,٢١٤	١٤١٠٧٣
	احتياطي الزامي ٥٪ لغاية ٥٠٪ من راس المال	(٦,٤٣٠)	(٦,٤٣٠)
	المحول الى الفائض المتراكم	١٦٥,٧٨٤	١٣٤,٦٤٣

تم إضافة مبلغ فرق الضريبة والبالغ (٣٦,٦٣٦) الى مبلغ الاندثار والإطفاء حيث كان يبلغ (٤٣٣,٥٣٤) قبل تطبيق النظام المحاسبي الموحد وبعد التطبيق مبلغ (٤٧٠,١٧٠) مبلغ الضريبة قبل التطبيق ٢٢٧,٨٤٠ * ١٥٪ = ٣٤,١٧٦
 مبلغ الضريبة بعد تطبيق النظام المحاسبي الموحد ١٩١,٢٠٤ * ١٥٪ = ٢٨,٦٨١
 علما ان مبلغ الضريبة يطرح من فائض العمليات الجارية (المرحلة الثانية)
 ٣-٣-١ قياس الموجودات غير الملموسة حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٨)

<https://www.ooredoo.com/ar/investors/financial-information> (٢٠٢٠)

ان شركة اسيا سيل للاتصالات تطبق معيار المحاسبة الدولي (٣٨) في المعالجات المحاسبية الخاصة بالموجودات غير الملموسة وكالاتي .
 شركة اسيا سيل جدول رقم (٥) الموجودات غير الملموسة كما في ٢٠١٩/١٢/٣١ حسب معيار المحاسبة الدولي (٣٨)

١	٢	٣	٤=٣+٢	٥	٦	٧=٦+٥	٨=٧-٤
اسم الحساب	التكلفة الكلية كما في ٢٠١٩/١/١ (بالآلاف الدنانير)	الإضافات والاستبعادات لعام ٢٠١٩ (بالآلاف الدنانير)	التكلفة الكلية كما في ٢٠١٩/١٢/٣١ (بالآلاف الدنانير)	رصيد الإطفاء كما في ٢٠١٩/١/١ (بالآلاف الدنانير)	الإطفاء السنوي وفق طريقة القسط الثابت ٢٠١٩ (بالآلاف الدنانير)	مجموع الإطفاء لغاية ٢٠١٩/١٢/٣١ (بالآلاف الدنانير)	الرصيد كما في ٢٠١٩/١٢/٣١ (بالآلاف الدنانير)
اسم الشهرة	٥٠,٨١٢	-	٥٠,٨١٢	-	-	-	٥٠,٨١٢
علاقات المشتركين	١٠,٩٠٣	-	١٠,٩٠٣	١٠,٩٠٣	-	١٠,٩٠٣	-
العلامة التجارية	٩٥,٥٥٠	-	٩٥,٥٥٠	٧٢١٩٣	٦٣٧٠	٧٨٥٦٣	١٦٩٨٧
رسوم ترخيص	١,٥٣١,٢٥٠	-	١,٥٣١,٢٥٠	١,١٥٧,٥٠٢	١٠٢,٠٨٣	١,٢٥٩,٥٨٥	٢٧١,٦٦٥
رسوم رخصة الجيل الثالث	٣٧٣,٦١٩	-	٣٧٣,٦١٩	١٩٤,٩٢٨	٤٨,٧٣٢	٢٤٣,٦٦٠	١٢٩,٩٥٩
حق الاستخدام	٩٠,٩٢٤	-	٩٠,٩٢٤	-	٢٥,٤٧٥	٢٥,٤٧٥	٦٥,٤٤٩
المجموع	٢,١٥٣,٠٥٨	-	٢,١٥٣,٠٥٨	١,٤٣٥,٥٠٢	١٨٢,٦٦٠	١,٦١٨,١٨٦	٥٣٤,٨٧٢

المصدر : شركة اسيا سيل للاتصالات الكشوفات المالية كما في ٢٠١٩/١٢/٣١

يلاحظ من الجدول رقم (٥) ان هنالك اختلاف بين المعالجات المحاسبية المطبقة وفق النظام المحاسبي الموحد وبين معيار المحاسبة الدولي (٣٨) الذي تعتمد عليه شركة اسيا سيل للاتصالات في قياس الموجودات غير الملموسة .

٣-٣-١ - نبذة تعريفية عن شركة النبال العربية للتحويل المالي وأهدافها : (An introduction to the Arab Nibal Company for Money Transfer and its objectives)

تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس المرقمة م ش ٢٤٤ والمؤرخ في ٦/٧/٢٠٠٦ برأسمال قدره (٦٥١,٠٠٠,٠٠٠ دينار) (ستمائة وخمسون مليون دينار) تم زيادة رأسمال الوحدة الاقتصادية من المبلغ اعلاه ليصبح (٥,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠) دينار خمسة مليار دينار وتعديل عقد التأسيس ليتضمن المبلغ اعلاه خلال سنة ٢٠١٠ وبمصادقه مسجل الوحدات الاقتصادية بكتابه المرقم ٣٨٣٣ والمؤرخ في

٢٠١٠/٢/١٢ تم تعديل رأسمال الشركة من المبلغ اعلاه ليصبح (١٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠) دينار (عشرة مليار دينار) وتعديل عقد التأسيس بموجبه وذلك استنادا الى كتاب دائرة تسجيل الوحدات الاقتصادية ...

١-٣-٥ قياس الموجودات غير الملموسة وفق النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢)

Measuring intangible assets according to the unified accounting system and accounting rule No. 2

تستخدم الوحدة الاقتصادية وفق النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢) طريقة الكلفة التاريخية في قياس الموجودات غير الملموسة والطريقة المباشرة في احتساب الاطفاء وبنسبة ٢٠٪ سنويا والجدول (٦) يوضح الموجودات غير الملموسة وطريقه إطفاءها النبال العربية للتحويل المالي جدول رقم (٦) كشف النفقات الإيرادية المؤجلة كما في ٢٠١٩/١٢/٣١ حسب النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢)

١ رقم الدليل	٢ اسم الحساب	٣ الكلفة الكلية كما في ٢٠١٩/١/١	٤ الاضافات والاستبعادات لعام ٢٠١٩ (بالآلاف) الدنانير)	٥ التكلفة الكلية كما في ٢٠١/١٢/٣١ ٩ (بالآلاف) الدنانير)	٦ رصيد الإطفاء كما في ٢٠١٩/١/١ (بالآلاف) الدنانير)	٧=٢.٠*٥ الإطفاء السنوي لعام ٢٠١٩ (بالآلاف) الدنانير)	٨=٦+٧ مجموع الإطفاء لغاية ٢٠١/١٢/٣١ ٧ (بالآلاف) الدنانير)	٩=٨-٥ الرصيد كما في ٢٠١/١٢/٣١ ٩ (بالآلاف) الدنانير)
١١٨١	نفقات التأسيس	٩٠,٠٢٤	-	٩٠,٠٢٤	٥٩,٢٦٦	١٨,٠٠٤	٧٧,٢٧١	١٢,٧٥٢
١١٨٦	ديكورات وقواطع	٧١,٠٦٢	-	٧١,٠٦٢	٢٦,٧٩٥	١٤,٢١٢	٤١,٠٠٧	٣٠,٠٥٤
	المجموع	١٦١,٠٨٦	-	١٦١,٠٨٦	٨٦,٠١٦	٣٢,٢١٧	١١٨,٢٧٩	٤٢,٨٠٧

يلاحظ من الجدول رقم (٢٣) ان كشف النفقات الايرادية المؤجلة في شركة النبال العربية للتحويل المالي حسب النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢) يقتصر على ح/ نفقات التأسيس ١١٨١ ح/ديكورات وتركيبات وقواطع ١١٨٦ ليصبح أجمالي الكلفة التاريخية (١٦١,٠٨٦) مليون دينار كما في ٢٠١٩/١٢/٣١ ولا توجد اي اضافات او استبعادات خلال السنة المالية المذكورة ولتصبح اجمالي الكلفة في ٢٠١٩/١٢/٣١ مساوية للكلفة الاصلية في ٢٠١٩/١/١ (١٦١,٠٨٦) مليون دينار كما يوضحه العمود (٥) اما رصيد الاطفاء المتراكم في ٢٠١٩/١/١ بلغ (٨٦,٠١٦) مليون دينار . اما مبلغ الاطفاء السنوي فبلغ (٣٢,٢١٧) مليون دينار باستخدام طريقة القسط الثابت وبنسبة ٢٠٪ سنويا . وبهذا يصبح مجموع رصيد الاطفاء المتراكم في ٢٠١٩/١٢/٣١ (١١٨,٢٧٩) مليون دينار وبالتالي رصيد القيمة الدفترية كما يبينه العمود رقم ٩ (٤٢,٨٠٧) مليون دينار

١-٣-٦ : قياس الموجودات غير الملموسة حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٨):

لا توجد موجودات غير ملموسة ينبغي رسملتها وفق معيار المحاسبة الدولي (٣٨) حيث تعد نفقات التأسيس مصاريف فترة بموجب معيار المحاسبة الدولي (٣٨) و ديكورات وقواطع لا يعد ضمن الموجودات غير الملموسة حيث يصنف وفق معايير المحاسبة الدولية على انه موجودات ثابتة يدرج ضمن حساب اثاث وأجهزة مكاتب .ولبيان اثر ذلك على القوائم المالية لشركة النبال العربية للتحويل المالي والمعالجات المحاسبية اللازمة لتحويل نفقات التأسيس واعتبارها مصروف فترة وتحويل ديكورات وقواطع الى حساب اثاث وأجهزة مكاتب وكالاتي .

نظرا لكون متضمنات كشف النفقات الايرادية المؤجلة شملت بندين من النفقات :

- ١- نفقات التأسيس التي لا يتم الاعتراف بها بموجب معيار IAS38 واعتبارها مصروف تحمل على
- ٢- حساب الدخل في السنة التي دفعت فيها قيم الغاءها من خلال تحميلها على حساب الارباح المحتجرة وبمبلغ ١٢٧٥٢٠٠٠
- ٣- ديكورات وقواطع التي ينبغي تحويلها الى الموجودات طويلة الاجل المعدات والممتلكات والمصانع (PPE) وبمبلغ ٣٠٠٥٤٠٠٠ دينار وبذلك يكون قيد التصحيح كالاتي :

٣٠٠٥٤٠٠٠ من ح/ موجودات ثابتة (ديكورات وقواطع)

١٢٧٥٢٠٠٠ من ح/ الاحتياطي (الارباح المحتجرة)

٤- بما ان الديكورات والقواطع كانت مطفأة بنسبة ٢٠٪ وبمبلغ ١٤٢١٢٤٠٠ دينار. وأن نسبة اندثار الموجودات الثابتة هو ١٠٪ وفقاً للتبويب الجديد ٧١٠٦٢٠٠٠ لذلك فأن .

الموجودات (ديكورات وقواطع) ← الاندثار (٧١٠٦٢٠٠٠) + (٢٦٧٩٥٠٠٠ المتراكم) ستكون مبلغ ٧١٠٦٢٠٠٠
صافي الموجودات ← (٣٧١٦٠٨٠٠٠) (تضاف الى الموجودات الثابتة)
جدول (٧) الميزانية العمومية (لشركة النبال للتحويل المالي) قبل وبعد تطبيق المعيار المحاسبي الدولي

الدليل	اسم الحساب	المبالغ قبل التطبيق	المبالغ بعد التطبيق IAS38
١٨	النقود	٤٣٤٠٢١٦٣٤٩٣	٤٣٤٠٢١٦٣٤٩٣
١٦	المدينون	٥٦٢٢٧٢٩٣٤١	٥٦٢٢٧٢٩٣٤١
١١	الموجودات الثابتة (صافي)	٢١٤٧٩٩٨٩	٥٨٦٤٠٧٨٩
١١٨	نفقات ايرادية مؤجلة	٤٢٨٠٧٤٠	٠
	مجموع الموجودات	٤٩٠٨٩١٨٠٢٢٣	٤٩٠٨٣٥٣٣٦٢٣
٢٣	التخصيصات	٣٣٣٣٦٦٣٨	٤٠٤٤٢٠٣٨
٢٦	الدائنون	٣٤٦١١١٣٥٠٠	٣٤٦١١١٣٥٠٠
٢١	راس المال الاسمي (المدفوع)	٤٥٠٠٠٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠
٢٢	الاحتياطيات	٥٩٤٧٣٠٠٨٥	٥٨١٩٧٨٠٨٥
	مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	٤٩٠٨٩١٨٠٢٢٣	٤٩٠٨٣٥٣٣٦٢٣

- أضيف الى التخصيصات مبلغ ٧١٠٦٢٠٠٠ عن مخصص اندثار ديكورات وقواطع باعتبارها موجودات ثابتة
 - طرح من الاحتياطي مبلغ (١٢٧٥٢٠٠٠) مصاريف التأسيس التي الغيت وحملت على الارباح المحتجزة
- جدول (٨) بيان العمليات الجارية (شركة النبال العربية للتحويل المالي) للسنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١

رقم الدليل	البيان	قبل التطبيق	بعد تطبيق معيار IAS38
٤٢	الايرادات والحولات المستلمة	٥٧٧٤٤٧٠٦٩	٥٧٧٤٤٧٠٦٧
	المصروفات الجارية		
٣١	رواتب وأجور	١٩٦٥٧٧٥٠	١٩٦٥٧٧٥٠
٣٢	مستلزمات سلعية	٢٥١٨١٠٥٠	٢٥١٨١٠٥٠
٣٣	مستلزمات خدمية	٢٣٧٨٩١٣٧١	٢٣٧٨٩١٣٧١
٣٧	أندثار واطفاءات	٤٥٠٦٦٩٢١	٣٧٩٦٠٧٢١
٣٨٤	ضرائب ورسوم	١٥٦٨٤٠٠٠	١٥٦٨٤٠٠٠
	اجمالي المصاريف	٥٢٠٣٩٩٠٩٢	٥١٣٣٢٩٢٨٩٢
	فائض المرحلة الاولى	٥٧٠٤٧٩٧٧	٦٤١٥٤١٧٧
	مصروفات تحويلية	٢٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠
	الفائض قبل الضريبة	٥٥٠٤٧٩٧٧	٦٢١٥٤١٧٧

ملاحظة: لم يتم احتساب مبلغ الضريبة لكونها احتسبت على اساس الضوابط وليس على اساس التقدير الذاتي

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

اولا: الاستنتاجات

- ١- تعد نفقات التأسيس ونفقات قبل التشغيل وفق النظام المحاسبي الموحد (نفقات إيرادية مؤجلة) تدرج في الميزانية العمومية على انها موجودات غير ملموسة اما بموجب معيار المحاسبة الدولي (٣٨) اعتبرها مصروف تحمل على حساب الدخل في السنة التي دفعت فيها يتم الغاءها من خلال تحميلها على حساب الارباح المحتجرة
- ٢- ليس هنالك التزام من قبل النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢) بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (٣٨) بالنظر الى القوائم المالية قبل التطبيق النظام المحاسبي الموحد وبعد التطبيق لشركة النبال العربية للتحويل المالي كذلك شركة اسيا سيل للاتصالات
- ٣- على الرغم من أهمية القياس والافصاح المحاسبي للموجودات غير الملموسة إلا أن عملية قياس الموجودات غير الملموسة تواجه صعوبات عدة من أهمها الأسباب التاريخية إلا أن القواعد المحاسبية على الرغم من أهميتها إلا أنها وضعت بالأساس لمعالجة الموجودات المادية الملموسة والتي كانت اتعد مصدرا مهما للثروة في العصر الصناعي ، والسبب الآخر هو صعوبة قياس بعض الموجودات غير الملموسة مثلاً الابداع ، والسبب الأخير لصعوبة القياس هو عدم وجود أسواق مناسبة لتحديد بعض عناصر الموجودات غير الملموسة .
- ٤- اعتماد أساس الكلفة التاريخية في تقييم الموجودات غير الملموسة وفق النظام المحاسبي الموحد في حين وردت في القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٢) الكلفة التاريخية او القيمة العادلة كذلك في معيار المحاسبة الدولي الكلفة التاريخية او القيمة العادلة ويحق اختيار إحدى الطرق بناء على ظروف ذلك البلد.
- ٥- إن تبويب النظام المحاسبي الموحد حساب (١١٨) نفقات إيرادية مؤجلة يتم تبويبها وفقا للاحتياجات القومية أي على أساس اقتصادي . يختلف عن التبويب التقليدي المتعارف عليه من قبل المحاسبين مما يؤدي إلى خروج القوائم المالية من إطارها المحاسبي .

- ٦- تم إدراج ديكورات وتركيبات وقواطع ضمن حساب نفقات إيرادية مؤجلة مما يعطي صورة غير دقيقة عن الموجودات غير الملموسة للوحدة الاقتصادية حيث تعد ديكورات وتركيبات موجودات ملموسة يجب إدراجها تحت حساب أثاث وأجهزة مكاتب وفق المعيار الدولي (٣٨)
- ٧- يعتمد النظام المحاسبي الموحد على التكلفة التاريخية فقط حيث اعتماد طريقة إعادة التقييم للموجودات غير الملموسة بالقيمة العادلة وفي حالة وجود زيادة في إعادة التقييم تعالج الفرق في حقوق الملكية أما في حالة وجود انخفاض في إعادة التقييم فتعالج كمصروف على الفترة وتستند هذه الطريقة إلى الأسواق النشطة مما يصعب تطبيقها في البيئة العراقية .

ثانيا : التوصيات

- ١- ضرورة تحرير القوائم المالية للوحدات الاقتصادية من هدف الربط بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية .وجعل القوائم المالية تعبر عن الجوهر المحاسبي الوارد في الإطار النظري للقاعدة المحاسبية المحلية رقم (٢)
 - ٢- ضرورة مراجعة النظام المحاسبي المحلي بشكل مستمر ليتلاءم مع معيار المحاسبة الدولي (٣٨) فيما يتعلق بالموجودات غير الملموسة لسد الفجوة والاختلافات في القياس عن الموجودات غير الملموسة .
 - ٣- ضرورة قيام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي العمل على تطوير النظام المحاسبي الموحد من خلال إصدار القواعد المحاسبية ومنها القاعدة المحاسبية رقم (٢) الموجودات غير الملموسة وتطبيقها في الوحدات الاقتصادية العراقية بصورة عملية .
 - ٤- ضرورة عمل دراسات تقيس قدرة الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية على الالتزام في معايير المحاسبة الدولية ومنها معيار المحاسبة الدولي (٣٨) وبما يمكن من إجراء التوافق بين النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية رقم (٢) بالمقارنة مع معيار المحاسبة الدولي (٣٨)
 - ٥- ضرورة إلزام الوحدات الاقتصادية في القياس عن الموجودات غير الملموسة ضمن القوائم المالية بشكل مستقل و واضح . بحيث من غير الممكن تضليل مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين ومساهمين وغيرهم.
 - ٦- تكييف النظام المحاسبي الموحد لاستيعاب معيار المحاسبة الدولية (٣٨)
- ضرورة التزام الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالإفصاح عن طريقة معالجة الموجودات غير الملموسة وطريقة احتساب قسط الإطفاء إلى جانب السياسات المحاسبية للوحدة .

قائمة المصادر :

المصادر العربية

- ١- الأمين محمد عثمان (٢٠١٥) دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة : دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية رسالة دكتوراه - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - السودان.
- ٢- سالم فضل كمال (٢٠٠٨) مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية رسالة ماجستير غير منشورة الجامعة الإسلامية ، غزة /فلسطين
- ٣- عبد القوي ، أحمد حلمي عبد السيد (٢٠١٤) تطور المحاسبة عن الأصول غير الملموسة وأثرها على القيمة السوقية للمنشأة في قطاع الصناعة الدوائية في الأردن - دراسة ميدانية ،رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الزرقاء كلية الدراسات العليا ، الأردن.
- ٤- فرحاتي لويظة (٢٠١٦) ، دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة دراسة حالة شركة الإسمنت عين التوتة - باتنة - رسالة لنيل شهادة الدكتوراة - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التسيير - قسم علوم التسيير - الجزائر.
- ٥- فرحاتي لويظة (٢٠١٦) ، دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة دراسة حالة شركة الإسمنت عين التوتة - باتنة - رسالة لنيل شهادة الدكتوراة - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التسيير - قسم علوم التسيير - الجزائر.
- ٦- الوثار ،صادق عبد الجبار كرم ، (٢٠٠٧) دور المدقق الخارجي في التحقيق من موضوعية قياس التقديرات المحاسبية وكفاية الإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية في ظل المعايير الدولية، أطروحة دكتوراة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة المستنصرية، بغداد /العراق.
- ٧- الرضا ، عقبه زيود لطيف ،لايقة (الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٠ حالة تطبيقية في المصارف التجارية السورية) مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ،المجلد ٢٨، العدد ٢ ،٢٠٠٦
- ٨- ساطع ، رزوق عزو عزيز (القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي (٣٨) دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي الأساسي) مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٣، العدد ٥ ، ٢٠١٠.
- ٩- الشرعبي ، جمال عبد الواسع عبد الله غالب دراسة بعنوان (تقويم النظام المحاسبي الموحد المطبق في المصارف العراقية في ضوء المعايير المحاسبية الدولية) مجلة تنميته الراقدين ، مجلد ٣١ ، العدد ٩٥ ، جامعة الموصل كلية الإدارة والاقتصاد ، ٢٠٠٢.
- ١٠- شريط ، صلاح الدين (مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية) دراسة حالة مؤسسة الهضاب العليا سطيف ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ، المجلد ٣ ، العدد ١ ، ٢٠١٨.
- ١١- عبد الرضا ، لطيف عطية ، دراسة بعنوان (رأس المال الفكري وإدارة المعرفة : العلاقة والأثر) دراسة استطلاعية ، مقال منشور في مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد ١٠ ، العدد ٣ ، جامعة القادسية ، العراق ، ٢٠٠٨ ، ص ١٥٠ نوي
- ١٢- طه حسين ، دراسة بعنوان (رأس المال المصرفي ودوره في بناء الميزة التنافسية للمنظمة) مقال منشور المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، المجلد ١٩ ، العدد ٥ ، جامعة المنوفية ، مصر ، ٢٠٠٦ ، ص ١٦٨.
- ١٣- ابو شمالة ،أحمد محمود ، (دراسات في المحاسبة المالية)، عمان :مكتبة المجتمع العربي ، ٢٠٠٩ (ص ٣٥.
- ١٤- البلداوي، رضوان حلوى حنان ونزار فليح ، (مبادئ المحاسبة المالية : القياس والإفصاح في القوائم المالية) إثناء للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية ، الأردن ، ٢٠١٢.
- ١٥- النظام المحاسبي الموحد ديوان الرقابة المالية ، إصدار سنة ٢٠١١
- ١٦- مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، معيار المحاسبة الدولي ٣٨ الموجودات غير الملموسة ٢٠٠٢.
- ١٧- مفهوم وأساليب عملية القياس المحاسبي وتطورها عبر الزمن ، وليد الحيايي ٢٠١٨/٣/٢٢ (<https://almerja.com/reading.php?idm=9812>)
- ١٨- شركة الاتصالات القطرية القوائم المالية السنوية تاريخ الاطلاع ١ نوفمبر ٢٠٢٠ (<https://www.ooredoo.com/ar/investors/financial-informat>)

- 1- Kovacs. Daniel, Mate, (2013). The Role and Application of fair Value Accounting in the Hungarian Regulatory Framework, A thesis Submitted to Curviness University of Budapest, in Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in Management and Business Administration.
- 2- Castedello, M. & Klingbeil, Ch. (2009). Intangible Assets and Goodwill in the context of Business Combinations. An industry study, Munich, Germany: np
- 3- O.M. VAKULCHYK , (2019) Recognition of Intangible Assets according to the International and National Accounting Standard Additional contact information oblik i finansi 2019 . issue 3.5-11
- 4- Tran Thi Thuong, (2017) Intangible Assets Accounting System for Enterprises in Vietnam Bulletin of the University District Elimination of Words and Fraud Collection Vol. 9 No. 1 Mood
- 5- Zenovii - Mykhailo Zadorozhnyi , INTANGIBLE ASSETS AS AN ACCOUNTING AND MANAGEMENT OBJECT, Marketing and Management of Innovations Issue 1, 2019 .
- 6- Kieso, Donald E. Weygandt, Jerry J. Warfield. Terry D. (2018). Intermediate Accounting IFRS Edition , John Wiley & Sons .
- 7- issued at 1 January 2019, reflecting changes not yet required This edition is issued in three parts IAS 38 Intangible Assets (A 1437)
- 8- International Public Sector Accounting Standards Board (IFAC). (2008), Intangible Assets , International Federation of Accountants , Canad