تأثير الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة علي جودة التقارير المالية بالتطبيق علي الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة[1]

د. أحمد عبد الله خليل

استاذ مساعد بكلية العلوم والدراسات الانسانية جامعة شقراء

مدرس المحاسبة بمعهد طيبة العالي لتكنولوجيا الادارة والمعلومات

جمهورية مصر العربية

a.klil@su.edu.sa

ملخص البحث

إستهدفت الدراسة بيان تأثير الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة علي جودة التقارير المالية بالتطبيق علي الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة، وتمثل مجتمع الدراسة فى جميع الشركات الصناعية المساهمة المدرجة بسوق الأوراق المالية المصرية، حيث إعتمد الباحث على بيانات الشركات المدرجة في تلك السوق وذلك خلال الفترة الزمنية من (2019/2016) والتى بلغت (20) شركة مساهمة مسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية موزعة على سبعة قطاعات صناعية، وبلغت عينة البحث (16) شركات من مجتمع البحث.

وأهم ما توصلت إلية الدراسة أن الإفصاح المحاسبى عن الأصول غير الملموسة يؤثر تأثيرا إيجابيا على جودة التقارير المالية بالشركات الصناعية المساهمة فى البورصة، وأن قطاعات البورصة التي أفصحت عن الأصول غير الملموسة في قوائمها المالية هي (قطاع الرعاية الصحية، قطاع المنتجات المنزلية، قطاع الغاز والبترول) وهناك بعض القطاعات يوجد بها شركات تم الإفصاح عن الأصول غير الملموسة بها والبعض الأخر لم يفصح منها (قطاع الموارد الأساسية، قطاع التشييد والبناء)، الإفصاح عن الأصول غير الملموسة يجعل معلومات التقارير المالية ذات قيمة إسترجاعية.

الكلمات الدالة

الإفصاح المحاسبي، الأصول غير الملموسة، جودة التقارير المالية.

[1] تم تقديم البحث في 2022/4/4، وتم قبوله للنشر في 2022/5/23

(1) المقدمة

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الإقتصادية، فإنتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم، ونتيجة تزايد العولمة الإقتصادية في نشاط الشركات اليوم في مختلف دول العالم، والتطور المتزايد والمستمر في العمليات المالية وحجمها في ظل القوانين والأنظمة والمعايير المحلية والدولية المتبعة حاليا، أصبح لزاما لتلك الشركات إنتباهها أكثر وحرصا متزايدا لضبط نشاطها بحيث تفرض عليهم معايير وضوابط أكثر دقة لمحاسبتهم على نتائج حسن إدارتهم لهذة المؤسسات (Tracy & Tracy, 2020).

إن المحاسبة من مهامها الرئيسية إيصال المعلومات لمستخدمها ليتم إتخاذ القرارات اللازمة ولتحقيق ذلك أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية عدده معايير من خلالها يتم تحديد القواعد والسياسات المحاسبية في إفصاح الشركات عن المعلومات المناسبة في التقارير والقوائم المالية (صالح، 2018)، والإفصاح من أهم المعايير المحاسبية لأن من خلاله يتم الإستناد علية في إعداد القوائم المالية المنشورة ليتم إتخاذ القرارات السليمة من خلال المعلومات التي يحصلون عليها من تلك القوائم والتقارير المالية (زويلف، 2014).

شهدت بيئة الأعمال الحديثة الكثير من التحولات تمثل أبرزها في تزايد أهمية العناصر غير الملموسة المتمثلة في المعرفة والتكنولوجيا ومهارات الأفراد وغيرها من العوامل التي أصبحت المصدر الأساسي لتحقيق الثروة والدخل وتعزيز ما تمتلكه منشأت الأعمال من مميزات تنافسية تساعدها على البقاء والنمو، وقد صاحب ذلك إرتفاع القيمة السوقية لمنشأت الأعمال بصورة تفوق أضعاف قيمتها الدفترية وخاصة في القطاعات كثيفة المعرفة والتكنولوجيا، ويرجع ذلك إلى قصور النموذج المحاسبي الحالي في معالجته للعناصر غير الملموسة، حيث لا يتم الإعتراف بها كأصول إلا في حالة شرائها من الغير، الأمر الذي أفقد القوائم والتقارير المالية الكثير من ملائمتها وقابلتها للمقارنة (مسواك، 2012).

يمثل الإفصاح أحد الوظائف الرئيسية والهامة التى يرتكز عليها الفكر المحاسبى فى توفير المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية، حيث لم يعد ينظر إلى الإفصاح المحاسبى كونة إفتراضيا أو مبدأ أو معيارا، وإنما أصبح يمثل محور المحاولات المعاصرة للتفكير المحاسبى المتكامل.

وينظر العديد من الباحثون إلى جودة التقارير المالية من أكثر من زاوية مختلفة، حيث يمكن أن ينظر لجودة التقارير المالية على أنها جودة المعلومات المحاسبية أو جودة الإفصاح أو جودة الأرباح، كما يوجد مدخلان رئيسيا لقياس جودة التقارير المالية هى المدخل الكمى والمدخل النوعى (على، 2015)(Paspitasari & Yurisandi, 2015).

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

حيث تعد الأصول غير الملموسة مهمة بالنسبة للعديد من المنشأت في أغلب القطاعات، وتتكون هذه الأصول من نوعين النوع الأول الأصول التي يمكن تمييزها بشكل مستقل، النوع الثاني فيمثل تلك الأصول التي لا يمكن تمييزها

عن المنشأة ولا عن بعضها ولا حتى الأصول الأخرى، وقد شجعت أهمية هذا النوع من الأصول العديد من الجهات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة في كافة الأقطار مثل (مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، ومجلس معايير المراجعة، ولجنة معايير المحاسبة الدولية) على وضع معايير تتناول بالتحديد المواضيع المتعلقة بالأصول غير الملموسة (رجب، 2017)، غير أن طبيعة تلك الأصول تتضمن بعض المشاكل بالنسبة للمحاسبين الذين يسعون لتمثيل عادل لجميع الأصول بالقوائم المالية، وتتمثل هذه المشاكل في كيفية قياس هذه الأصول، والإفصاح عنها في التقارير المالية.

وتعتبر جودة التقارير المالية أداة لعملية الإتصال بين معدى التقارير من جهة وأصحاب المصالح من جهة أخرى والذين يعتمدون على محتواها فى إتخاذ القرارات (ربيع، 2021)، كما يعتبر الإلتزام بالخصائص النوعية لمعلومات التقرير المالى أمرا أساسيا لتحقيق جودة هذا التقرير، حيث كانت جودة التقارير المالية جوهر إهتمام العديد من الأطراف التى تعتمد على هذة التقارير فى إتخاذ قراراتها (Tasios & Bekiaris, 2018).

(2) مشكلة الدراسة

شهد الإقتصاد العالمي في الأونة الأخيرة الكثير من التطورات واسعة النطاق، تمثل أبرزها في تزايد أهمية العناصر غير الملموسة المتمثلة في المعرفة والتكنولوجيا ومهارات الأفراد وغيرها من العوامل التي أصبحت المصدر الأساسي لتحقيق الثروة والدخل وتعزيز ما تمتلكه منشأت الأعمال من ميزات تنافسية تساعدها على البقاء والنمو (Ragab & El chaarani, 2018).

فيما يتعلق بالإفصاح عن الأصول غير الملموسة فأنه يجب الإفصاح عن تفاصيل كل فئة من الأصول غير الملموسة بشكل مستقل وأن قيمة الأصول غير الملموسة في الشركات الصناعية المساهمة المقيدة في البورصة ذات أهمية بحيث تساهم في تحديد ربحية تلك الشركات، كما أن هناك العديد من الدراسات التى تناولت أثر الإفصاح المحاسبى عن الأصول غير الملموسة علي قرارات أصحاب المصالح إلا أن النتائج كانت غير متوافقة مع بعضها البعض، حيث توصل بعضها لوجود أثر إيجابي لمستوي الإفصاح والبعض الأخر وجد أن هناك أثر سلبي لمستوي الإفصاح عن المعلومات غير الملموسة علي كلا من جودة التقارير المالية، وبالتالي علي تحسين قرارات مستخدمي التقارير المالية، ولذلك هناك إهتمام كبير لدى الشركات المختلفة سواء كانت عربية أو أجنبية بضرورة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة ضمن تقاريرها المالية لما لهذه الأصول من أهمية وتأثير على متخذي القرارات من المساهمين والمستثمرين.

لم تكن مشكلة الأصول غير الملموسة ممثلة في عدم التحديد الواضح لكيفية قياسها والإعتراف بها فقط وإنما تكمن أيضا في كيفية الإفصاح عنها، فنتيجة للتغيرات التي طرأت على الإقتصاد الحالي والذي أصبح يسمى بإقتصاد المعرفة، أصبح هناك حاجة ماسة لمراعاة متطلبات الإفصاح الحالية التي أتاحها المستثمرين وإزدادت أهمية العناصر التي لم تكن مهمة من قبل، فقد أصبح الإفصاح عن الأصول غير الملموسة مطلبا أساسيا (prihatni, 2018).

تعتبر الأصول غير الملموسة هي أحد العوامل المساهمة في تحديد التفاوت بين قيمة الشركة حسب السجلات المحاسبية الخاصة بها، وقيمة الشركة حسب قيمتها السوقية، ومع أخذ ذلك الجدل في الإعتبار من الضروري أن

نفهم الطبيعة الحقيقية للأصول غير الملموسة من وجهة نظر المحاسبين، لذا إتجهت العديد من الشركات نحو قياس الأصول والإفصاح عنها ضمن تقاريرها المالية، وقد أصبحت التقارير المالية الإجمالية المعدة علي مستوي الشركات ككل غير قادرة بمفردها علي تلبية حاجات المستخدمين من كم المعلومات التي تساعدهم في الوصول إلي تقييمات دقيقة وموضوعية حول أداء وقيمة الشركات وذلك لإنخفاض مقدرة الأرقام الإجمالية الواردة في التقارير المالية علي إبراز الإختلافات في أداء مخاطر وفرص نمو قطاعات الشركة الإنتاجية والتي تؤثر في النهاية علي قيمة الشركة بطريقة سلبية.

على الرغم من أن الهدف من التقارير المالية يتمثل فى توصيل المعلومات ذات جودة تخص الوحدات الإقتصادية وتفيد أصحاب المصالح فى تحقيق مصالحهم (Beest, 2019)، إلا أن حدوث عديد من الإنهيارات المالية بالعالم أدى إلى إلقاء اللوم على مهنة المحاسبة بسبب إنخفاض جودة التقارير نتيجة حدوث تلاعبات وإستغلال المرونة وغيرها فى إختيار المعالجات المحاسبية (Barth, 2018)، لذلك أصبح من الضرورى العمل على تحقيق جودة التقارير المالية والبحث عن محددات هذة الجودة تحقيقا للهدف من التقارير المالية، بينما توفر التقارير المالية معلومات مالية لأصحاب المصلحة إلا أنة يمكن أن يساهم توفير معلومات غير مالية من خلال الإفصاح عن الأصول غير الملموسة للشركات فى تحسين مستوى جودة التقارير المالية، ومن ثم تساعد ممارسات هذا الإفصاح على تقليل إحتمال القيام بإدارة الأرباح وبالتالى تحقيق جودة التقارير المالية، ومما سبق ولأن قيمة الأصول غير الملموسة في الشركات المقيدة في البورصة المصرية ذات أهمية لتحسين جودة التقارير المالية ومن ثم تساهم في تحديد ربحية تلك الشركات، لذلك جاءت مشكلة هذه الدراسة والتي يمكن صياغتها في السؤال الرئيسي التالي:

ما تأثير الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة علي جودة التقارير المالية بالتطبيق علي الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة.

وللإجابة على هذا التساؤل تطلب الإجابة على التساؤلات الأتية:

- ما مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة؟
- ما مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة جودة التقارير المالية؟
- ما تأثير الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة علي جودة التقارير المالية بالتطبيق علي الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة؟

(3) هدف الدراسة

تهدف هذة الدراسة إلى التعرف على تأثير الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة علي جودة التقارير المالية بالتطبيق علي الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة.

ويتحقق هذا الهدف الرئيسى بتحقيق الأهداف الفرعية الأتية:

- معرفة مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة.
- تحديد مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة جودة التقارير المالية.

- دراسة تأثير الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة علي جودة التقارير المالية بالتطبيق علي الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة.

(4) أهمية الدراسة

(4-1) الأهمية العلمية

- توضح أهمية الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في جودة التقارير المالية للشركات.
- التأكيد على القادة والمسئولين إلى أنة يمكن تحقق الأهداف بكفاءة من دون فهم متعمق للأصول غير الملموسة بها وكيفية قياسها.
- محاولة لإلقاء الضوء على الأصول غير الملموسة وأهميتة المتزايدة.
- إختيار نوع الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في تحسين جودة التقارير المالية.
- تساهم فى تأصيل مفهوم الأصول غير الملموسة وتحديد مكوناتة الأساسية، الأمر الذى يساعد على رسم صورة تفصيلية أكبر عن مسببات جودة التقارير المالية.

(4-2) الأهمية العملية

- الأصول غير الملموسة كقيمة لها أهمية نسبية وتأثير كبير في جودة التقارير المالية.
- إهتمام الإدارة المعاصرة بتحسين جودة التقارير المالية من خلال توفير منهجية متكاملة لقياس الأصول غير الملموسة.
- أهمية معايير الإبلاغ المالي على تحسين جودة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة.
- الإهتمام المتزايد من قبل المستثمرين ومستخدمي التقارير المالية للإفصاح عن كل الأحداث.
- والمعلومات التي تؤثر على قراراتهم ومن بينها الأصول غير الملموسة.
- إهتمام الشركات المدرجة في البورصة المصرية في تطبيق معالجة بنود الأصول غير الملموسة والإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية بما يتماشى مع معايير الإبلاغ المالي.

(5) حدود الدراسة

- **الحدود الموضوعية:** التعرف على تأثير الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة علي جودة التقارير المالية بالتطبيق علي الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة.
- **الحدود المكانية:** حيث تقتصر الدراسة على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة بسوق الأوراق المالية المصرية.
- **الحدود الفنية:** يعتمد الباحث على بيانات التقارير المالية السنوية للشركات المدرجة في تلك السوق وذلك خلال الفترة الزمنية من (2016/ 2019).

(6) الإطار المفاهيمى لمتغيرات الدراسة

إستكمالاً لما جاء بالمبحث الأول للدراسة والذى إشتمل على الإطار المفاهيمى للدراسة، سوف يقوم الباحث فى المبحث الثانى بإستعراض متغيرات الدراسة والتى تتمثل فى الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة وجودة التقارير المالية على النحو التالى:

(1-6) الإطار المفاهيمى للإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة

(1-1-6) الإفصاح المحاسبى

يعتبر الإفصاح المحاسبي ذا أهمية بالغة وكبيرة في نظرية المحاسبة والممارسات المحاسبية وقد لقي إهتماماً كبيراً من طرف الباحثين والدارسين المهتمين بالسوق المالي وكذلك المهنيين نظراً لكون هذا الأخير يتأثر بطبيعة الإفصاح، حيث إن الإفصاح الفعال يهدف لتوفير المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية من أجل إتخاذ قرارات مالية وإقتصادية عالية الجودة، ويمكننا كذلك من التنبؤ والتخطيط السليم (السيد، 2017).

حيث يعتمد الإفصاح العام عن المعلومات المحاسبية على وجود معايير محاسبية جيدة، ومنهجية إفصاح كافية ويتضمن هذا الإفصاح العام عادة نشر المعلومات المحاسبية النوعية في الكمية والكيفية والتي لها صلة مباشرة بالبيانات المالية السنوية، وما يتبعها من قوائم مالية مؤقتة أو مرحلية ومعلومات أخرى ذات صله بالقوائم المالية الرئيسية، وكذلك فإنه عند تحديد متطلبات الإفصاح يجب تقييم جدوى المعلومات بالنسبة لعامة الجمهور بالقياس إلى التكلفة المحتملة بواسطة المنشأة، وكذلك توقيت الإفصاح مهم أيضا، وأن الإفصاح عن معلومات سلبية لجمهور لا يمتلك بعد خبرة كافيه يستطيع من خلالها أن يفسر المعلومات يمكن أن يلحق ذلك الضرر بذلك الجمهور.

(2-1-6) مفهوم الإفصاح المحاسبي

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

ويعني إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار إتجاه قرار معين يتعلق بالوحدة المحاسبية، كما يعني أيضا أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس وتضليل، وهنا فإنه يمكن القول بأن عملية الإفصاح تؤدي إلى نشر وعرض المعلومات بشكل يجعل من تلك المعلومات المحاسبية أو المالية أو أية معلومات ضمن التقارير المالية ملائمة لإتخاذ قرار وشفافة بدرجة كافية فإن هذا يقود معدي البيانات المالية وإدارات الشركات إلى توخي المصداقية بشكل أكبر كون الإفصاح الصادق سيجعل من تلك المعلومات أرقام تعكس الواقع الفعلي بدرجة جيدة (زيود وأخرون، 2016).

يلاحظ الباحث من التعاريف السابقة حول الإفصاح أنها ركزت في مجملها على ضرورة إظهار المعلومات التي تعكس حقيقية وضع المنشأة دون تضليل ولكي تساعد هذه المعلومات مستخدميها في عملية إتخاذ القرارات، ولم تركز على كمية المعلومات المقدمة للمستخدمين.

ومما سبق يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي على أنه نشر واضح دون تضليل للمعلومات المالية التي تعبر بصدق عن وضع المنشأة وإظهارها لمستخدمي هذه المعلومات الداخليين كانوا أم الخارجيين لتساعدهم في عملية إتخاذ القرارات.

(3-1-6) أهمية الإفصاح المحاسبي

تكمن أهمية الإفصاح للشركات المساهمة في التقارير المالية وأخبارها الإستثمارية التي تفصح عنها، وذلك ليكون المستثمر على دراية كافية عن المعلومات ذات العلاقة بالشركات المقيدة في أسواق المال والتمكن من التعرف على العوائد من نشاط هذه الشركات ليستطيع إتخاذ قراره الإستثماري، كما يسهل الإفصاح على عملية الإطلاع لصاحب العلاقة بالشركة، كما تأتي أهمية الإفصاح في البيانات المالية في عملية الكشف عن معلومات (مالية وغير مالية) التي تهم المستثمرين.

كما ترجع أهمية الإفصاح إلى عرض التقارير المالية بصورة خالية من التشويش والتضليل في هذه القوائم ومعرفة المركز المالي للشركة، ومعرفة الوضع المالي للشركة من الناحية الإستثمارية ومعرفة مدى جدوى الإستثمار في هذه الشركات، وسرد جميع المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للشركة حتى تكون مفيدة لمن يستخدمونها، وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها القوائم المالية التي يحتاج إليها من يستخدمون هذه القوائم بصفة أساسية، وتحول تركيز أهداف الإفصاح من حماية مصالح المودعين إلى حماية مصالح جميع الفئات الأخرى (سالم، 2018).

(4-1-6) الأصول غير الملموسة

غالبا ما تتفق المنشأة الموارد أو تتحمل الإلتزامات عند إقتناء أو تطوير أو تحسين أو المحافظة على الموارد غير الملموسة مثل المعارف العلمية أو التقنية، أو عند تصميم وتنفيذ عمليات أو أنظمة جديدة، والتراخيص، والملكية الفكرية، أو المعرفة بالسوق والعلامات التجارية بما في ذلك الاسم التجارى وحقوق النشر، ومن الأمثلة الشائعة للبنود التي تتضمنها العناوين السابقة، برمجيات الكمبيوتر وبراءات الإختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة وقوائم العملاء وحقوق خدمة تقديم الرهن العقاري وحصص الاستيراد والامتيازات والعلاقات مع العملاء والموردين وولائهم وحصة السوق وحقوق التسويق.

بتحول الإقتصاد بنهاية القرن العشرين وبداية القرن الواحد والعشرون من إقتصاديات الصناعة إلى إقتصاديات المعرفة برزت أهمية الأصول غير الملموسة إلى جانب الدور الذي تقوم به الأصول الملموسة، ويقوم إقتصاد الصناعة على المواد الخام والعدد والآلات وغيرها بكميات وقيم كبيرة في ظل أسواق ثابتة، بينما يقوم إقتصاد المعرفة على نشر و إستخدام المعلومات في الأنشطة الإنتاجية والخدمية المختلفة، والتجديد والإبداع والإبتكار، وذلك لظهور الأسواق المفتوحة عالميا التي تتسم بالحركية وسيادية المشترين وإعتماد المنافسة على رضا وإشباع حاجات العملاء المتغيرة والمتنوعة.

لذلك أدركت المنشأت أن بقائها رهن الإبتكار والتجديد والجودة الشاملة وسرعة الإستجابة والمرونة وخفض التكلفة، وهذا يستلزم الإستثمار بمبالغ ضخمة في مصادر الحصول على المعرفة مثل البحوث والتطوير وتدريب قوة العمل وإقتناء وتحديث تكنولوجيا المعلومات وبناء قواعد معلومات عن العملاء والموردين، ومن ثم بدأت تظهر أهمية الأصول غير الملموسة بأنواعها المختلفة مثل براءات الإختراع، وحقوق التأليف، ومصاريف التأسيس، ومصاريف البحوث، والملكية الفكرية، والعلامات التجارية المسجلة، وشهرة الشركة، وغيرها (عثمان، 2015).

(6-1-5) مفهوم الأصول غير الملموسة

تمثل الأصول غير الملموسة أحد عناصر الموارد الهامة لدى العديد من المؤسسات، حيث تعتبر هذه الأصول المصدر الرئيسي والهام لتوليد الإيرادات لدى تلك المؤسسات، وإختلف المحاسبون بشأن وضع مفهوم محدد وواضح للأصول غير الملموسة لعدم وجودها المادي الملموس، وصعوبة تحديد قيمتها، إضافة إلى صعوبة تحديد الفترة التي يستمر فيها الأصل في تقديم المنافع المتوقع الحصول عليها منه.

وعرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الأصل غير الملموس فى المعيار الدولى رقم (38) فى الفقرة رقم (8) هو أصل ذا طبيعة غير نقدية قابل للتحديد لكن ليس له وجود مادي، وهو نفس ما إتفق علية المعيار المصرى رقم (23) الأصول غير الملموسة، وقد حدد المعيار ثلاث خصائص لتحديد الأصول غير الملموسة والإعتراف بها وهي:

- أن يكون للأصل منافع اقتصادية من المتوقع أن تتدفق للمنشأة في المستقبل سواء بزيادة الإيرادات أو نتيجة تخفيض التكاليف.

- أن يكون الأصل قابل للتحديد وذلك بأن يكون قابل للفصل بيعه أو التنازل عنه أو الترخيص به أو ينشأ عن حقوق تعاقدية أو غيرها من الحقوق القانونية.

- أن يكون الأصل تحت تحكم المنشأة، وتتحكم المنشأة في هذه المنافع إذا كانت تلك المعارف يمكن حمايتها بواسطة الحقوق القانونية ولا تعتبر إمكانية تنفيذ الحقوق القانونية شرطا ضروريا للتحكم لأن المنشأة قد تكون قادرة على التحكم في المنافع الاقتصادية المستقبلية لوسيلة أخرى.

وهى عبارة عن الحقوق والإمتيازات والمزايا التنافسية الناتجة عن تكلفة أصول طويلة الأجل والتي لا تكون في شكل أصول أو ثروات مادية (Alessandro, 2015) (Gruber, 2015).

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

(6-1-6) خصائص الأصول غير الملموسة

تمتاز الأصول غير الملموسة بخصائص أساسية تميزها عن بقية الأصول الأخرى وخصائص لا تتوافر بشكل قاطع لكن تعتبر مميزة لها عن بقية الأصول طويلة الأجل، حيث تصنف كما يلي:

(6-1-6-1) الخصائص الأساسية للأصول غير الملموسة

- توافر كل خصائص الأصول طويلة الأجل.
- ليس لها وجود مادي ملموس.
- القابلية للتعرف والتحقق.
- المنافع المحتمل الحصول عليها من الأصول غالبا غير مؤكدة والفترة المتوقعة لها أيضا.
- صعوبة التنبؤ بعمرها الإقتصادي.

(6-1-6-2) الخصائص الثانوية للأصول غير الملموسة

- أساليب وطرق الحصول عليها تختلف عن الأصول الأخرى، إما أن يتم الحصول عليها بصفة مستقلة أو يحصل عليها ضمن مجموعة من الأصول، أو من الإندماج مع وحدة إقتصادية أخرى، أو قد يتم إختراعها أو تنميتها بمعرفة المؤسسة.
- معظمها يحمل حقا إحتكاريا لمالكها.
- تتعرض قيمتها لتقلبات كبيرة، لأن المنافع المتولدة منها تواجه بمنافسة مستمرة.
- أحيانا لا تكون لها قيمة سوقية إقتصادية لأن منفعتها تكون محصورة على مؤسسة معينة (عثمان، 2015).

(6-1-7) أنواع الأصول غير الملموسة

تختلف الأصول غير الملموسة بإختلاف طبيعة المؤسسة وطبيعة نشاطها الإقتصادي وهو ما يؤدي بالضرورة إلى تعدد أنواع هذه الأصول وبالتالي هناك تصنيفات متعددة للأصول غير الملموسة وبشكل عام تقسم هذه الأخيرة إلى فئتين رئيستين هما:

- أصول غير ملموسة قابلة للتميز بشكل مستقل، وتتمثل في براءات الإختراع وحقوق الطبع والملكية الفكرية والعلامات التجارية المسجلة والإيجارات التمويلية والتراخيص ومصاريف التأسيس والتطوير والأبحاث.
- أصول غير ملموسة غير قابلة للتميز بشكل مستقل، وهذه تتمثل في الأصول غير الملموسة المكونة داخليا وتتمثل في شهرة الشركة (التميمى والسعد، 2013).

(6-1-8) تحديد تكلفة الأصول غير الملموسة

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

وتنقسم الأصول غير الملموسة لتحديد تكلفتها إلى:

- الأصول غير الملموسة المحددة: فقد يتم شراؤها من الغير، أو إنشائها أو تطويرها داخل الوحدة الإقتصادية نفسها، وتتحدد تكلفتها في ثمن شراؤها أو إنشاؤها مضاف إليها جميع المصاريف الأخرى التي تتحملها، وتقيد في الدفاتر على أساس تكلفة الإقتناء أو تكلفة الإنشاء أو الإختراع.
- أما الأصول غير الملموسة التي يصعب تحديدها مثل شهرة الشركة فقد جرى العرف المحاسبي على عدم إثباتها إلا في حالة حدوث عملية تبادلية (شراء أو بيع)، أي في حالة شراؤها ضمن مجموعة من الأصول الأخرى، أي عند شراء منشأة قائمة بما فيها الشهرة وتتمثل قيمة الشهرة في هذه الحالة بالفرق بين ثمن الشراء المدفوع في المنشأة ككل والقيمة العادلة لصافي أصول هذه المنشأة، وجدول (1) يوضح ذلك.

جدول 1: أساليب تحديد تكلفة الأصول غير الملموسة

الأصل (غير الملموس)		أسلوب تحديد التكلفة	فترة الإطفاء
حقوق الإختراع	أ- في حالة الشراء	على أساس القيمة السوقية للحقوق المتنازل عنها أو للاختراع نفسه، يضاف لها مصاريف تسجيل الحق، والمصاريف القضائية الخاصة بحماية هذا الحق من الإستغلال أو التقليد	خلال العمر الإقتصادي للإختراع أو خلال الفترة القانونية (17) سنة أيهما أقل
	ب- المنتج داخليا	جميع المصاريف المرتبطة بهذا الحق، يضاف لها مصاريف التسجيل، والمصاريف القضائية	
حقوق التأليف والنشر	أ- في حالة الشراء	على أساس الثمن المدفوع للمؤلف	5 سنوات كحد أقصى أو بالإتفاق مع المؤلف المتنازل عن حقه
	ب- التأليف الداخلي	التكاليف المتعلقة بتسجيل الكتاب المؤلف، أو المصاريف القضائية الخاصة بإثبات هذا الحق أو الدفاع عنه	
مصروفات التأسيس		تكاليف تسجيل المنشأة لدى الجهات الرسمية، طبع النماذج الخاصة به ونشرها في الصحف، وتكاليف دراسات الجدوى، وتكاليف المتابعة وإظهار المشروع إلى حيز الوجود	5 سنوات لأغراض الإعفاء الضريبي أو قد يزيد عن ذلك من باب تشجيع الاستثمار
الأسماء والعلامات التجارية		تكلفة الحصول عليها، أو تصميمها، يضاف إليها مصاريف التسجيل لدى الجهات المختصة	40 سنة كحد أقصى

المصدر: (جعفر، 2003).

(6-1-9) القياس المحاسبي

لقد حظي القياس في الفكر المحاسبي بإهتمام الباحثون والمهنيون وكذلك المنظمات المحاسبية المهنية، وذلك بإعتباره أحد وظائف المحاسبة الأساسية لإنتاج المعلومات المحاسبية والمالية اللازمة لاتخاذ القرارت الإقتصادية.

يتمثل القياس المحاسبي في عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية، ويتطلب ذلك إختيار أساس محدد للقياس، ويختص أساس القياس المحاسبي بتحديد الآثار النقدية للأحداث الخارجية والداخلية القابلة للإثبات المحاسبي، كما يحدد أساس القياس القيمة التي يجب تسجيلها وإظهارها في القوائم المالية نتيجة تلك الأحداث.

ولا شك أن إختيار أساس القياس المحاسبي هو أحد المشكلات في الفكر المحاسبي التي تواجه واضعي المعايير والهيئات المهنية والجهات ذات العلاقة، حيث تؤثر أسس القياس علي جودة المعلومات المحاسبية بما ينعكس على أهداف التقارير المالية ومن ثم فائدة معلومات هذه التقارير في إتخاذ القرارات.

ولقد إتجهت أدبيات المحاسبة في السنوات الأخيرة نحو تركيز إهتمامها من التسجيل المحاسبي علي أساس التكلفة التاريخية إلى التقرير المالي على أساس القيمة العادلة (نبيل، 2016)، بالإضافة إلي أنه كان محور إهتمام المعايير المحاسبية سواء الأمريكية أو الدولية لتحقيق الشفافية والقابلية للمقارنة وتحسين ملاءمة المعلومات وتحقيق كفاءة سوق الأوراق المالية (سليمان، 2021).

وتعتبر القيمة العادلة قياسا قائما على معلومات السوق وتقديرات المنشأة، فبعض الأصول والإلتزامات قد يتوفر له معلومات سوقية والبعض الآخر قد لا يتوافر له معلومات سوقية، غير أن هدف قياس القيمة العادلة واحد في كلتا الحالتين وهو التقدير المحاسبي للسعر الذي تستند عليه المعاملة المنظمة لبيع الأصل أو لنقل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقا لظروف السوق الحالية، لذلك تعرف القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعة لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (IASB, 2018).

ونتيجة لذلك فقد تزايد إهتمام البحث المحاسبي والهيئات العلمية والمهنية بالبحث عن بديل المعالجة أوجه القصور الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية (Sodan, 2015)، حيث تم التحول إلي مفهوم القيمة العادلة الذي أصبح أساسأ ومقياسا هاما للاعتراف والقياس والإفصاح عن المعالجة المحاسبية للعمليات والأحداث المالية (Hus& Lin, 2016)، وللتعرف علي القيمة العادلة فإن الأمر يتطلب تناول النقاط التالية:

(6-1-9-1) ماهية القيمة العادلة

حتى يمكن التعرف على ماهية القيمة العادلة فإن ذلك يتطلب تحديد مفهومها، وأركانها، وذلك كما يلي أولا:

مفهوم القيمة العادلة:

لقد زاد الإهتمام بمفهوم القيمة العادلة وإستخدامه كأساس للقياس المحاسبي بداية من التسعينيات، وقد نال مفهوم القيمة العادلة قدرا كبيرا من الجدل وعدم الوضوح بين المحاسبين، والهيئات المهنية والجهات التعليمية (Pompili & Tutino, 2019)، وعلى الرغم من تعدد محاولات وضع مفهوم للقيمة العادلة إلا أن هناك إتفاقا كبيرا بينها، وعلى ذلك يصر الباحث في عرض مفهوم القيمة العائلة علي جهود الهيئات المهنية والجهات التنظيمية في هذا الشان، لكونها الأساس الذي إرتكنت إليه معظم الجهود الأكاديمية التي تناولت عقيدة القيمة العادلة (حسن، 2018).

وفي الشأن المصري، فقد عرفت وزارة الإستثمار والتعاون الدولى المصرية القيمة العادلة وفقا للمعيار المحاسبي المصري رقم (45) بعنوان قياسات القيمة العادلة بأنها: السعر الذي سيتم الحصول علية لبيع أصل أو الذي سيتم دفعة لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (وزارة الاستثمار والتعاون الدولى، 2019).

ويلاحظ على هذا التعريف أنه:

- يركز على القيمة العادلة لكل من الأصول والالتزامات

- القيمة العادلة هي قياس قائم علي آليات السوق وليس قياس خاص بالمنشأة وبالتالي يتم تحديدها بناء علي الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق في تسعير الأصل أو الإلتزام.
- قياس القيمة العادلة متعلقا بأصل أو التزام محتد. وتبعا لذلك يجب الأخذ في الاعتبار خصائص الأصل او الالتزام المحدد.
- ركز علي سعر الخروج وهو السعر المستلم من بيع أصل أو المدفوع لنقل التزام بغض النظر.
- عما إذا كان سعرا ملحوظا بشكل مباشر أو مقدرا بإستخدام أسلوب تقييم آخر.

(6-1-9-2) مفهوم القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي أحد وظائف المحاسبة الأساسية، حيث أنه المؤثر الأكبر على المعلومة المحاسبية المالية التي تظهر في القوائم المالية، ومع ذلك بقي فترة من الزمن مهملا في المحاسبة حتى بدأ المحاسبون المؤرخون بالتصدي لمشكلات القياس المحاسبي، ويعرف أن القياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بالنشاط التجاري لمشروع ما، ويتمثل ذلك في وظائف المحاسبة الأساسية من عمليات التسجيل والتبويب والترحيل والتلخيص التي تتم للعمليات والأحداث ذات الطابع المالي بهدف إنتاج معلومات مفيدة في عملية إتخاذ القرارات.

يتضح مما سبق أن القياس المحاسبي بمفهومه الواسع هو تقييم الأحداث الإقتصادية الناتجة عن نشاط معين، والمرتبطة داخل الوحدة المحاسبية، مع توضيح التغييرات في تلك الأحداث وأثارها على القوائم المالية، وأن القياس المحاسبي ينحصر في شيء مطلوب قياسه وتحديد قيمته وفقا لمقياس متعارف عليه يمثل معيار قياس داخل نظام معين تتم من خلاله عملية القياس (عبد القادر وأحمد، 2017).

(6-1-9-3)معايير القياس المحاسبي

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

-الموضوعية:

يتم التأكد من موضوعية القياس المحاسبي من خلال:

- القيام بعملية القياس المحاسبي من أطراف مختلفة والتوصل إلى النتائج نفسها مما يقدم دليلا على عدم التحيز.
- إختيار مدي تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية.

في الحديث عن الموضوعية يجب التطرق إلى مفهوم تحيز القياس المحاسبي والذي يهدد معيار الموضوعية ومن مصادر هذا التحيز هي:

- المحاسب وهو الشخص الذي يقيد القياس المحاسبي.
- النظام المحاسبي للقياس وهو مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأحكام إلى عملية القياس المحاسبي.
- الأحداث الاقتصادية محل القياس الممثلة بعملية مالية حدثت بين المشروع، ولغيرها في عملية القياس التاريخية.
- البيانات المحاسبية والتي تشكل مخرجات عملية القياس المحاسبي.

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

-الملائمة.

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

وهناك نوعان من الملائمة هما:

- الملائمة العامة للمعلومات المحاسبية: والتي تعني توفير المعلومات لكافة نماذج القرارت المختلفة، وليس لنموذج معين، والواضح أن الملائمة العامة هي صميم عمل المحاسب وهو توفير المعلومات لمختلف متخذي القرارات.
- الملائمة الخاصة للمعلومات المحاسبية: وتعني أن تكون المعلومات ملائمة لنوع معين من القرارات، وترتبط بما يراه المستخدم، وهي ترتبط بتأثير المستخدم الذي يستطيع أن يحول المعلومات العامة إلى معلومات تتلائم مع نموذج قراره.

–القابلية للتحقق:

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

- توافر الظروف العملية لتنفيذ نموذج القياس.
- أن تكون تكلفة تطبيق نموذج القياس مناسبة للمشروع.
- إمكانية تنفيذ القياس في وقت مناسب.

–القابلية للقياس الكمي:

النظام المحاسبي يقبل البيانات التي يمكن التعبير عنها كميا (الأرقام)، وعلى الرغم من تعدد وحدات القياس الكمي فإن النقود تعتبر أكثرها استخداما، وتقضى قاعدة القياس الكمي بضرورة أن تكون البيانات كمية دون الإرتباط بالتكميم النقدي لها، وان كان هو الأكثر شيوعا لما لوحدة النقد من خصائص تجعلها وحدة قياس موحدة وملائمة لقياس موارد المشروع رغم تعدد مفردات تلك الموارد وتنوع خصائصها واختلاف طبيعة كل منها.

–معيار الفائدة:

المحاسبة بحد ذاتها ليست هدفا وانما هي وسيلة لخدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية لذلك لابد أن تتصف تلك المعلومات بأنها مفيدة لمستخدميها سواء داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية وذلك في شتى مجالات اتخاذ القرارات أو تحديد الأهداف أو توجيه الموارد للوصول إلى الأهداف المرجوة.

(4-9-1-6) القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة

في ظل الواقع الذي نعيشه اليوم نجد أن المحاسبة عن الأصول غير الملموسة أصبحت معيارا هاما لقياس كفاءة الوحدات الإقتصادية، والدليل على ذلك أنه في الدول الغربية التي تطورت فيها عملية المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بشكل كبير بدأت في توجيه معظم استثماراتها نحو الأصول غير الملموسة نظرا للعائدات الكبيرة التي تجنيها تلك الاستثمارات، لذلك يجب أن تسعى الوحدات الإقتصادية إلى إظهار الأصول غير الملموسة ضمن قوائمها المالية وذلك لاكتساب ميزة تنافسية، ولجذب المستثمرين لنوعية تلك الأصول.

وقد حدد معيار المحاسبة المصري رقم (45) ثلاثة مناهج تستخدم على نطاق واسع لقياس القيمة العادلة وهي منهج السوق، ومنهج الدخل، ومنهج الكلفة ويجب علي المنشأة استخدام أساليب التقييم التي تعتبر ملائمة وفقا للظروف والتي تتوافر لها معلومات كافية لقياس القيمة العادلة مع تعظيم الاستفادة للمدخلات الملحوظة ذات

الصلة والحد من المدخلات غير الملحوظة كما يجب علي المنشأة استخدام أساليب التقييم المتسقة مع واحد أو أكثر من مناهج قياس القيمة العادلة وفيما يلي عرض لمناهج قياس القيمة العادلة وأساليب التقويم المناسبة لكل منهج علي حدة:

- منهج التكلفة:

ويمثل هذا المنهج طريقة من الطرق المستخدمة في إحتساب قيمة الأصل وحيث يعتمد هذا المنهج على نوعين من التكاليف هما تكاليف الإنتاج، وتكاليف الإحلال وأن الفرق بين النوعين هو وقت توليد الأصل وكذلك وقت التقييم.

- منهج السوق:

ويقوم هذا المنهج على دراسة الأصول غير الملموسة المتداولة في السوق ويعتمد هذا الأسلوب بشكل كبير على مدى توفر البيانات الملائمة وقابليتها للمقارنة (عبد الرسول، 2019).

- منهج الدخل:

وهذا المنهج يركز على الدخل المستقبلي أو المتوقع الذي ستولده الأصول غير الملموسة، وله نوعان رئيسيان هما: الرسملة الناتجة، والرسملة المباشرة وكلا النوعان قائم على ثلاث خطوات هي:

- تحديد القياس المناسب للدخل.
- تقدير الفترة الزمنية التي يغطيها، تقديرات الدخل المتوقع.
- التحديد المناسب لنسبة رسملة الأصول غير الملموسة.

إن اختلاف طبيعة الأصول غير الملموسة عن غيرها من الأصول يؤدي إلى إختلاف أسس قياسها عن تلك المستخدمة في قياس أيه أصول أخرى في الآتي:

- يتم إثبات جميع الأصول غير الملموسة بتكلفتها التاريخية، والتي تتمثل في جميع المصروفات اللازمة لجعل الأصل صالح للإستخدام، وبذلك فهي تتمثل في ثمن الأصل مضافا إليه جميع الرسوم والمصروفات حتى يصبح جاهز للإستخدام.
- جميع الأصول غير الملموسة يتم إطفائها بطريقة القسط الثابت على مدار العمر الافتراضي المقدر لها، والذي يتحدد من خلال العمر القانوني أو الإقتصادي أيهما أقصر، أما بالنسبة للأصول والتي ليس لها عمر محدد يتم إطفائها على مدار فترة لا تقل عن خمس سنوات ولا تزيد عن عشرين سنة، وذلك وفقا للمعايير المحاسبية (حسن، 2018).
- عند إجراء قيد التسوية لمصروف إطفاء الأصل غير الملموس لا يتم تكوين مجمع الإطفاء كما هو الحال في الأصول الثابتة، وانما يتم خصم مصروف الإطفاء من قيمة الأصل مباشرة وبالتالي الأصول غير الملموسة تظهر في الميزانية العمومية بقيمتها الدفترية فقط، وليس بالتكلفة مطروحا منها مجمع الإهلاك كما في حالة الأصول الثابتة.

(6-1-10) قياس تكلفة الأصول غير الملموسة

تحدد الشروط التي يتم من خلالها الحصول على الأصل غير الملموس كيفية قياس تكلفته فتكلفة أي أصل غير ملموس تم الحصول عليها بشكل منفصل تتحدد بنفس الطريقة المستخدمة بالنسبة للأصول الملموسة، وتتكون التكلفة من ثمن الشراء ذاته مضافة إليه أي تكلفة مباشرة منسوبة لإعداد الأصل لإستعماله في الغرض المستهدف منه.

وطبقا لأحكام المعيار(38) والمعيار المصرى رقم (23) فإن تكلفة أصول إشتريت كجزء من إندماج أعمال هي القيمة العادلة في تاريخ الحصول عليها، فإذا كان الأصل غير الملموس يمكن الإتجار به حرا في سوق نشطة، حينئذ فإن السعر المعروف في السوق يكون هو القياس الأفضل للتكلفة، أما إذا لم يكن للأصل غير الملموس سوق نشطة تتحدد التكلفة على أساس المبلغ الذي كانت المنشأة ستدفعه عن الأصل في عملية مستقلة في تاريخ الحصول عليه، فإذا كانت تكلفة الأصل غير الملموس الذي حصل عليه كجزء من إندماج الأعمال لا يمكن قياسها بشكل موثوق، فإن الأصل لا يعترف به ويدخل بدلا من ذلك ضمن قيمة الشهرة.

(6-1-11) متطلبات الإفصاح عن الأصول غير الملموسة

المعايير الدولية لإعداد التقارير (2009) توضح أن قواعد الإفصاح الواردة في المعيار (38) وهو ما إتفق علية المعيار المصرى رقم (23) الأصول غير الملموسة بالنسبة للأصول غير الملموسة واضحة بشكل كبير وتتطلب قدرا كبيرا من التفاصيل في إيضاحات القوائم المالية، وأن لكل فئة من الأصول غير الملموسة (سواء كانت المولدة داخليا أو غيرها) فإنه يكون مطلوبا الإفصاح عن:

- طرق الإطفاء المستخدمة.
- العمر الإفتراضي أو معدلات الإطفاء المستخدمة.
- المبلغ الدفتري الإجمالي والإطفاء المجمع (شاملا خسائر إنخفاض القيمة المجمعة) عند كل بداية ونهاية فترة.
- تسويات القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة متضمنا الإضافات والإستبعادات والتصرف والشراء عن طريق إندماجات منشأت الأعمال، وكذلك الزيادة أو الإنخفاض في القيمة والخصومات للإعتراف بإنخفاض القيمة والمبالغ المستعادة والمسجلة للإعتراف بالإستردادات لمقابلة إنخفاضات سابقة في القيمة والإستهلاك خلال الفترة وصافي الأثر لترجمة القوائم المالية للشركات الأجنبية وأي بند أخر ذات أهمية.
- البند والسطر في قائمة الدخل الذي يدخل فيه إطفاء الأصول غير الملموسة.

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

- ضرورة تبرير أي زيادة في فترة إطفاء الأصل غير الملموس عن (20) سنة إن وجدت.
- طبيعة القيمة الدفترية وفترة الإطفاء المتبقية لأي أصل مفرد غير ملموس يكون جوهريا بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة ككل.
- بالنسبة للأصول غير الملموسة المستحوذ عليها عن طريق منحة حكومية ومعترف بها أصلا بالقيمة العادلة، يتم الإفصاح عن القيمة العادلة المعترف بها بشكل مبدئي، وما إذا كانت القيمة الدفترية تتحدد بالمعالجة القياسية أم المعالجة البديلة المسموح بها وذلك للقياس اللاحق.

- مبلغ الإلتزامات القائمة للحصول على أصول غير ملموسة.

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

(2-6) الإطار المفاهيمى لجودة التقارير المالية

(1-2-6) مفهوم جودة التقارير المالية

تعتبر جودة التقارير المالية الهدف الرئيسي الذي تسعي المنظمات لتحقيقه، حيث أن جودة التقارير المالية التي تتضمنها القوائم المالية المقياس المناسب لتقييم مدى كفاءة نظام المعلومات المحاسبي، كما أن جودة التقارير المالية تكمن في قدرتها على إضافة قيمة لمتخذي القرارات وذلك بتزويدهم بالمعلومات التي تحفزهم على إتخاذ القرارات التي تحقق أهداف تلك الجهات وتدنية إحتمالات اللا تأكد المصاحبة لإتخاذ مثل تلك القرارات (Affan, 2017).

ويشير الباحث إلى أنة لا يوجد مفهوم أو تعريف محدد بدقة لجودة التقارير المالية بين الباحثين أو فى الأدب المحاسبى، حيث يختلف مفهوم الجودة بإختلاف وجهات نظر وأهداف معدى ومستخدمى هذة التقارير.

فقد عرفها(2018) Agwor بأنها مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين في عملية إتخاذ القرارات، في حين حددها(2015) Andrei وفقا للجنة الخاصة بالتقارير المالية المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين بأنها تعني مدى القدرة على إستخدام المعلومات في مجال التنبؤ، ومدى ملاءمة المعلومات لهدف من الحصول عليها.

كما حددها (2017) Hearth بأنها مجموعة الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المالية كي تكون مفيدة لتلبية الإحتياجات الضرورية لمستخدميها.

(2-2-6) الخصائص النوعية للتقارير المالية

ولكي تمتاز التقاربر بالجودة فإنها من المفترض أن تتصف بالخصائص التالية وتتمثل الخصائص الأساسية فيما يلي:

(1-2-2-6) الملائمة

- إن المعلومات المالية الملائمة قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتم إتخاذها من قبل المستخدمين، قد تكون تلك المعلومات قادرة على إحداث فرق في قرار معين حتى وإن إختار بعض المستخدمين عدم الإستفادة من تلك المعلومات أو إذا كانوا على علم بها من مصادر أخرى.
- إن المعلومات المالية قادرة على إحداث فرق في إتخاذ القرارات إذا كانت لديها القيمة التنبؤية، أو القيمة التأكيدية أو كليهما.
- للمعلومات المالية قيمة تنبؤية إذا كان يمكن إستخدامها كمدخل للعمليات التي يعتمد عليه المستخدم لتوقع النتائج المستقبلية، والمعلومات المالية لا يلزم أن تكون تنبؤات لو توقعات حتى يكون لها قيمة تنبؤية، وتستخدم تلك المعلومات المالية مع القيمة التنبؤية من قبل المستخدمين في صنع توقعاتهم الخاصة.

- المعلومات المالية يكون لها قيمة تأكيدية إذا ما توفر بها معلومات حول التقييمات السابقة (تؤكدها أو تغيرها).
- أن القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية للمعلومات المالية مترابطة، فالمعلومات التي لها قيمة تنبؤية في كثير من الأحيان أيضا لها قيمة تأكيدية، فعلى سبيل المثال، فالمعلومات عن إيرادات العام الحالي يمكن إستخدامها كأساس للتنبؤ بالإيرادات في السنوات المقبلة، كما يمكن أيضا مقارنتها مع توقعات بإيرادات العام الحالي التي تم توقعها في السنوات الماضية، ونتائج تلك المقارنات يمكن أن تساعد مستخدم ما في تصحيح وتطوير العمليات التي إستخدمت العمل تلك التوقعات السابقة.

(2-2-2-6) الأهمية النسبية

- تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون إعتمادا على القوائم المالية للمنشأة المصدرة للقوائم المالية، وبعبارة أخرى فإن الأهمية النسبية لمنشأة هي جانب تستند إلى طبيعة أو حجم البنود، أو كليهما، التي تتعلق بها المعلومات في القوائم المالية للمنشأة، ونتيجة لذلك لا يمكن للجنة المعايير أن تحدد كمية موحدة للأهمية النسبية أو التحديد المسبق لما يمكن أن يكون جوهريا في حالة معينة.

(3-2-2-6) المصداقية:

- تعبر التقارير المالية عن الظواهر الاقتصاقية من خلال الكلمات والأرقام، ولكي تكون تلك المعلومات المالية مفيدة يجب ألا تعبر فقط عن الظواهر الملائمة، ولكن يجب أيضا أن تعرض تلك الظواهر بمصداقية وتعبر عنها، ولكي تكون المعلومات ذات مصداقية يجب أن تتصف بثلاث خصائص وهي أن تكون مكتله ومحايدة وخالية من الخطأ، وبالتأكيد فإن الكمال نادرا ما يتحقق ومع ذلك تهدف لجنة المعايير إلى تعظيم تلك الخصائص إلى أقصى حد ممكن.
- يشمل التصوير الكامل جميع المعلومات اللازمة لمستخدم القوائم لفهم الظاهرة التي تم تصويرها، بما في ذلك جميع التوصيفات والتفسيرات اللازمة، على سبيل المثال فإن التصوير الكامل لمجموعة من الأصول تشمل كحد أدنى وصفا لطبيعة الأصول في المجموعة، وتصوير رقمي لكل الأصول في المجموعة، ووصف ما يمثله التصوير الرقمي (على سبيل المثال، التكلفة الأصلية، والتكلفة المعدلة أو القيمة العادلة)، وقد يترتب أيضا على التصوير الكامل لبعض البنود تفسيرات للحقائق الهامة حول جودة وطبيعة العناصر والعوامل والظروف التي قد تؤثر على جودتها وطبيعتها، والعملية المستخدمة لتحديد التصوير الرقمي لها.
- يكون التصوير محايدا إذا تم بدون تحيز في إختيار أو عرض المعلومات المالية والتصوير المحايد لا يكون متحيزا أو مرجحا أو مؤكدا أو غير مؤكدا، أو متلاعبا ليزيد إحتمال تلقي المعلومات المالية إيجابيا أوسلبيا من قبل المستخدمين والمعلومات المحايدة لا تعطى معلومات بدون غرض أو بدون تأثير على السلوك على العكس من ذلك، فإن المعلومات المالية الملائمة بحكم تعريفها هي تلك المعلومات القادرة على إحداث فرق في قرارات المستخدمين.
- المصداقية لا تعني الدقة في كافة النواحي، فمصطلح خالية من الخطأ تعني عدم وجود أخطاء أو سهو في وصف هذه الظاهرة، وتم إختيار وتطبيق الإجراءات المستخدمة لإستخراج القوائم المالية مع عدم وجود أخطاء في هذه

العملية، في هذا السياق، فإن مصطلح خالية من الخطأ لا يعني الدقة التامة في كافة النواحى، على سبيل المثال، في تقدير سعر أو قيمة غير قابلة للقياس لا يمكن تحديد ما إن كانت دقيقة أو غير دقيقة، ومع ذلك فإن عرض هذا التقدير يمكن أن يكون صادقا إذا تم وصف القيمة بوضوح ودقة لكونه تقدير، وشرح طبيعة وحدود عملية التقدير، ولم ترتكب فيه أخطاء في إختيار وتطبيق العملية المناسبة للتقدير.

- مصداقية العرض في حد ذاتها لا تؤدي بالضرورة إلى معلومات مفيدة، فعلى سبيل المثال، فالمنشأة المصدرة للقوائم المالية قد تتلقى أصولها الثابتة من خلال منحة حكومية وفي هذه الحالة يكون من الواضح أن المنشأة قد إكتسبت رصيدا دون أي تكلفة يمكن عرضها في مقابلة هذه الأصول، إلا أن مثل هذه المعلومات قد لا تكون مفيدة جدا للمستخدم وكمثال أخر تقدير المبالغ التي ينبغي تعديل القيمة الدفترية للأصول بها لتعكس الاضمحلال في قيمة تلك الأصول، ذلك التقدير يمكن أن يتم عرضه بمصداقية إذا قامت المنشأة بتطبيق تلك العملية بشكل صحيح ومناسب، مع وصف وتقدير الشكوك التي قد تؤثر تأثيرا كبيرا على التقدير المعروض، ومع ذلك، إذا كان مستوى عدم التأكد لهذا التقدير عالي بدرجة كبيرة فإن هذا التقدير لن يكون مفيدا، وبعبارة أخرى، فإن ملاءمة الأصل للعرض بمصداقية تصبح مشكوك فيها وإذا لم يكن هناك أسلوب عرض بديل أكثر مصداقية، في هذه الحالة توفر هذه التقديرت أفضل المعلومات المتاحة (وزارة الإستثمار والتعاون الدولى، 2019).

(3-2-6) أشكال جودة التقارير المالية

في هذا الصدد فإن التقارير المالية من ناحية الجودة تأخذ عدة أشكال حيث تعكس الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية بضمنها وهي كالأتى:

- جودة صياغة التقرير: توصيف بيانات التقرير بشكل جيد، بحيث تكون الكلمات المختارة لوصف البيان واضحة ومفهومة ومعبرة بدقة عن البيان ويتطلب هذا توافر خاصية الوضوح.
- جودة محتوى التقرير: وجود القيم الصحيحة للبيانات وخلو التقرير من الأخطاء الجوهرية، ويتطلب هذا توافر ثلاث خصائص هى الشمول وسالإكتمال والدقة.
- جودة عرض التقرير: سهولة الحصول على التقرير فى الوقت المناسب أو عرض المعلومات تحت عناوين متجانسة أو بطريقة لا تحتاج للمزيد من التفسير والتوضيح عند إستخدامها، ويتطلب هذا توافر أربع خصائص هى الإتساق والثبات والحياد والتوقيت المناسب والشفافية (Elayan, 2018).

(3-2-6) نماذج قياس وتقييم جودة التقارير المالية

على الرغم من تأكيد كل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى ومجلس معايير المحاسبة الدولية على أهمية أن تكون التقارير المالية ذات جودة عالية، إلا أن كيفية قياس جودة التقارير المالية تمثل أحد المشاكل الرئيسية فى الأدب المحاسبى (Rudra, 2012).

وفى ضوء دراسة الباحث للعديد من الدراسات السابقة يتضح أنها تناولت نماذج مختلفة لقياس مستوى جودة التقارير المالية، ومن أكثر هذة النماذج شيوعا وإستخداما ما يلى:

- نموذج جودة المعلومات المحاسبية:

يعتمد هذا النموذج في قياس جودة التقارير المالية على قياس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية طبقا للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، ويطلق عليه أيضا نموذج النقاط المعيارية، حيث يتم حساب نقاط قياسية للخصائص النوعية الأساسية لجودة المعلومات، وذلك من خلال إعطاء أوزان نسبية للخصائص الأساسية (الملاءمة، والتمثيل الصادق)، وكذلك للخصائص النوعية المعززة الثانوية (القابلية للمقارنة، القابلية للفهم، القابلية للتحقق، التوقيت المناسب).

ويتميز هذا النموذج بطريقة فريدة في قياس جودة التقارير المالية، حيث يعتبر أداة مركبة لتقييم جودة المعلومات المالية وغير المالية في التقارير السنوية بشكل شامل، كما ينظر هذا النموذج إلى جميع جوانب مدخل منفعة القرار، وتجدر الإشارة إلى أن إستخدام هذا النموذج إستخدام خصائص جودة المعلومات المحاسبية كمؤشر لجودة التقارير المالية، غالبا ما يكون من خلال قائمة استقصاء أو قائمة أسئلة.

–نموذج جودة الأرباح:

لقد إستخدم الفكر المحاسبي جودة الأرباح كمؤشر للحكم على جودة التقارير المالية حيث يوجد شبه إجماع بين الباحثين على أن جودة التقارير المالية تبدأ من جودة الربح، وقد تم استخدام العديد من المقاييس البديلة لجودة الأرباح، ويمكن تصنيفها إلى مجموعتين: المجموعة الأولى تتعلق برقم الأرباح وتتمثل في الخصائص التتابعية أو السلاسل الزمنية للأرباح، وتشمل: إستمرارية الأرباح، والقدرة التنبؤية للأرباح، وتمهيد الدخل، المجموعة الثانية تتعلق بالإستحقاقات، وقد قدم الأدب المحاسبي العديد من نماذج جودة الإستحقاقات ومن أهمها الإستحقاقات الإختيارية لقياس إدارة الأرباح.

–نموذج التحفظ المحاسبى:

أكدت العديد من الدراسات على أنه يمكن الحكم على جودة التقارير المالية من خلال قياس مستوى التحفظ المحاسبي عند إعداد التقارير، إستنادا إلى أن التحفظ المحاسبي ساهم في زيادة مصداقية وموثوقية القوائم والتقارير المالية وحماية أصحاب المصالح، لذا فإن زيادة مستويات التحفظ المحاسبى تعد مؤشرا على جودة التقارير المالية.

–نموذج القيمة الملائمة:

إهتمت العديد من المنظمات المهنية والدراسات المحاسبية بمحاولة دراسة وتفسير مفهوم القيمة الملائمة، لما لها من تأثير على القرارات الاستثمارية، فالمعلومات تكون ملائمة إذا كانت تلبي إحتياجات المستخدمين ومرتبطة بالغرض الذي سوف تستخدم من أجله، حيث يمكن تعريف الملائمة بأنها القدرة على إحداث الفارق في القرارات التي يتخذها مستخدمو القوائم والتقارير المالية، وحتى تكون المعلومات ملائمة، فإنه يتعين أن تكون (أ): ذات قيمة تنبؤية ويتحقق ذلك عندما تساعد المستخدمين على تقييم التأثيرات المحتملة للأحداث الماضية والحالية والمستقبلية على التدفقات النقدية المستقبلية، (ب): ذات قيمة تأكيدية ويتحقق ذلك عندما تساعد المستخدمين على تأكيد أو تغيير تقييماتهم السابقة (تغذية عكسية)(Gebrayel, 2018).

(5-2-6) مستخدمو التقارير المالية

تتفق دراسة خليل، (2019)،مطر (2017)، ريشو (2013)، الرشيدى (2012) على تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها التقارير المالية، كما تتنوع أغراض وأهداف إستخدماتهم لتلك المعلومات وذلك وفقا لتنوع علاقاتهم بالمؤسسة من جهة ولتنوع قرارتهم المبنية على تلك المعلومات من جهة أخرى، ومن الأطراف المستفيدة من معلومات التقارير المالية:

- المستثمرون: يحتاج المستثمرون لمعلومات تعينهم على إتخاد قرار الشراء أو الإحتفاظ بالإستثمار أو البيع، كما أن الملاك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة الوحدة الإقتصادية على توزيع الأرباح.

- المقرضون: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد مقدرة الوحدة الإقتصادية على سداد قروضهم والفوائد المتعلقة بها عند الإستحقاق.

- الموردون والدائنون التجاريون الأخرون: يهتم الموردون والدائنون الأخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الإستحقاق وبالتالي فانهم يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالمركز الإئتماني بالوحدة الإقتصادية.

- العملاء: تهتم بالمعلومات المتعلقة بإستمرارية المنشأة خصوصا عندما يكون لهم إرتباط طويل المدى معها أو الإعتماد عليها في توريد إحتياجاتهم.

- العاملون: هم بحاجة إلى معلومات متعلقة بإستقرار وربحية المنشأة من أجل معرفة قدرة المنشأة على دفع التعويضات والمكافآت، ومنافع التقاعد وتوفير فرص العمل.

- الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها: تهتم بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة الوحدة الإقتصادية، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية، وكذلك إستخدام تلك المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات آخرى.

- الجمهور: تؤثر الوحدات الإقتصادية على قرار الجمهور بطرق مختلفة، كما يمكن للتقارير المالية أن تفيد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الإتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المنشأة وتنوع أنشطتها.

ويركز مستخدموا التقارير المالية على عدة مقاييس لجودة التقارير المالية بما تتضمنة من معلومات محاسبية وذلك على النحو التالى:

- المنفعة كمقياس لجودة التقارير المالية.

- الكفاءة كمقياس لجودة التقارير المالية.

- الفعالية كمقياس لجودة التقارير المالية.

- التنبؤ كمقياس لجودة التقارير المالية (الزمر، 2012).

(7) الدراسات السابقة وصياغة الفروض

سوف يتم عرض الدراسات السابقة فى ضوء طبيعة الموضوع محل الدراسة، والتتابع الزمنى لهذة الدراسات البحثية، حيث يتم إستعراض كل متغير من متغيرات الدراسة كلا على حدة، وذلك بغرض الوقوف على ما توصلت إلية من نتائج والإستفادة منها فى إستكمال الجوانب المختلفة للدراسة، بما يحقق التواصل والتكامل بين تلك الدراسات، وذلك على النحو الأتى:

(7-1) الدراسات السابقة المرتبطة بالإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة

هدفت دراسة إبراهيم (2021) إلى بيان أثر الأصول غير الملموسة على القيمة الإقتصادية المضافة، وأشارت النتائج إلى وجود علاقة حقيقية بين الأصول غير الملموسة على القيمة الإقتصادية المضافة من خلال زيادة حدة المنافسة بين الشركات فى ظل المنشأت ذات الإقتصاديات الضخمة وذلك يظهر أهمية كبيرة لعمليات البحوث والتطوير.

هدفت دراسة على (2021) إلى دراسة وإختبار أثر معلومات الأصول غير الملموسة إلى جانب أثر معلومات القيمة الدفترية لحقوق الملكية وصافى الدخل على أسعار الأسهم كمؤشر لقيمة الشركة، وأشارت النتائج إلى معنوية التأثير الإيجابى لجودة المراجعة وعدم معنوية التأثير الإيجابى لنوع القطاع الصناعى كمتغيرات رقابية على أسعار الأسهم فى سياق العلاقة بين المعلومات المحاسبية وتحديدا معلومات القيمة الدفترية لحقوق الملكية وصافى الدخل وأسعار الأسهم.

هدفت دراسة Dolores (2021) إلى الإعتراف بأهمية الأصول غير الملموسة في إقتصاديات اليوم والجدل حول المحاسبة والإبلاغ عن هذه الأصول، وأشارت النتائج إلى الحاجة إلى زيادة البحث النوعي أو التوضيحي، مما يسمح بمزيد من التحليل لمثل هذه القرارات، وتوضيح أهمية الكشف الطوعي عن الأصول غير الملموسة والتي عادة ما تكون كمية أو وصفية.

هدفت دراسة عبد السلام (2019) إلى معالجة موضوع القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة في المؤسسات الإقتصادية، ودور الإفصاح عن تلك الأصول في خدمة مستخدمي التقارير المالية، والتعرف على المعايير الدولية الخاصة بمعالجة الأصول غير الملموسة ومنها المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) الأصول غير الملموسة، وأشارت النتائج إلى أن مساهمة الأصول غير الملموسة في قيم المؤسسات وملائمتها للتقييم، ودورها في تفسير القيم السوقية للمؤسسات الإقتصادية، كلها عوامل تفرض للمعايير الجزائرية تطوير طرق القياس والإفصاح والإعتراف بالأصول غير الملموسة، من أجل زيادة البنود التي تظهر ضمن القوائم المالية الأساسية، وتعزيز الإفصاح الإجباري عن الأصول غير الملموسة ضمن القوائم المالية.

هدفت دراسة Nagaraja & Vinay (2019) إلى إختبار العلاقة بين الأصول غير الملموسة والسياسات المالية والأداء المالي لقيمة الشركة عند طرحها للإكتتاب العام، وأشارت النتائج إلى أن قياس الأصول غير الملموسة والإفصاح عنها بشكل دقيق مهم، لأن الأصول غير الملموسة لها قيمة موجبة وتأثير كبير على قيمة الشركة.

هدفت دراسة النوش (2018) إلى التعرف على أسس الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة وبيان أثر الإفصاح عن الأصول غير الملموسة على ربحية المنشأة والوقوف على مفهوم وطبيعة الأصول غير الملموسة وربحية المنشأة وعلاقة ربحية المنشأة بالإفصاح عن الأصول غير الملموسة، وأشارت النتائج إلى أن هناك تفاوتا في درجة تطبيق الإفصاح عن الأصول غير الملموسة بين المؤسسات، وأن هناك دور للشفافية في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية للأصول غير الملموسة في التخفيف من الآثار السلبية للأزمة المالية العالمية على السوق المالي.

هدفت دراسة صلاح الدين وأمين (2018) إلى إجراء مقارنة بين قواعد النظام المحاسبي المالي مع ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية حول المحاسبة عن بند الأصول غير الملموسة من حيث الإعتراف، القياس والإفصاح، ومحاولة معرفة مدى توافقهما وتطابقهما، وأشارت النتائج إلى أن هناك توافق إلى حد معين في معالجة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي مع ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية، وأن تطبيق النظام المحاسبي المالي بجميع متطلباته أصبح أمر واقع وضرورة على المؤسسات بهدف التكيف مع تحديثات العولمة، وذلك من خلال تطابق القوائم مع المتطلبات الدولية من موثوقية، شفافية وقابلية للتحقق.

هدفت دراسة كرجي (2017) إلى التعرف على مدى تأثير الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحلية على قرارات الإستثمار، وأشارت النتائج إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي في التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحلية على قرارات الإستثمار.

هدفت دراسة كشكو (2016) إلى معرفة مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين، ودور الإفصاح عن تلك الأصول في خدمة مستخدمي تلك التقارير، والتعرف على المعايير الدولية الخاصة بمعالجة الأصول غير الملموسة ومنها المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) الأصول غير الملموسة، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) الخاص بإندماج الأعمال، وأشارت النتائج إلى أن الأصول غير الملموسة ظهرت في (4) قطاعات رئيسية في البورصة وهي (البنوك، الخدمات، الاستثمار الصناعة)، ولم تظهر في قطاع التأمين، وأن غالبية الشركات المدرجة في البورصة أفصحت بشكل كافي وبقوائم مستقلة عن أصولها غير الملموسة كما في شركات قطاع البنوك والخدمات المالية.

هدفت دراسة عثمان (2015) إلى محاولة معالجة أوجه القصور في نماذج القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة، ودراسة مشكلات القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة في ضوء الإطار الفكري للمحاسبة المالية والمعايير المحاسبية، ودراسة تقييم معايير المحاسبة الدولية التي تعمل على تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة، وأشارت النتائج إلى عدم توافر الدليل الموضوعي القابل للتحقق لبند محدد يؤدي إلى صعوبة الإعتراف والقياس عنه كأصل غير ملموس بالرغم من توافر خصائص الأصول غير الملموسة.

هدفت دراسة Chung et al. (2013) إلى ضرورة إجراء مراجعة وتقييم لبعض نماذج التقييم الأكثر شيوعا المستخدمة في تقييم الأصول غير الملموسة، ومن ثم إقتراح نموذج تقييم الأصول غير الملموسة، وأشارت النتائج إلى أن درجة الإعتماد على نماذج تقييم الأصول غير الملموسة المقترحة كبيرة، مما يعني أن النموذج المقترح هو نهجا ممكنا لتقييم الأصول غير الملموسة.

(2-7) الدراسات السابقة المرتبطة بجودة التقارير المالية

هدفت دراسة صابر (2022) إلى التعرف علي أثر الشمول المالي علي جودة التقارير المالية بالبنوك التجارية المصرية، وأشارت النتائج إلى وجود أثر للإفصاح عن الشمول المالي في تعزيز مصداقية جودة التقارير المالية التي تنعكس علي تحسين جودة المعلومات المحاسبية والذى ينتج عنه جذب المزيد من الإستثمارات في سوق الأوراق المالية.

هدفت دراسة السيد (2021) إلى دراسة أثر تطبيق نظام GFMIS على خصائص المعلومات المحاسبية لتحسين جودة التقارير المالية، وأشارت النتائج إلى وجود تأثير لنظام GFMIS على خصائص المعلومات المحاسبية فى زيادة المحتوى والمنافع المتولدة من المديريات المالية والوحدات الحسابية الموازنية فهناك علاقة إيجابية من المعلومات المحاسبية وجودة التقارير المالية.

هدفت دراسة فارس (2021) إلى دراسة وإختبار أثر جودة التقارير المالية (الإستحقاقات الإختيارية، التحفظ المحاسبى) كمتغير معدل للعلاقة بين حوكمة الشركات وقيمة المنشأة فى الشركات المساهمة المصرية، وأشارت النتائج إلى وجود علاقة سلبية معنوية بين حوكمة الشركات وقيمة المنشأة وذلك يدعم أهمية إدخال جودة التقارير كمتغير معدل للعلاقة.

هدفت دراسة عبد الحليم (2020) إلى قياس أثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على جودة التقارير المالية، وأشارت النتائج إلى وجود أثار إيجابية وسلبية لتطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على جودة التقارير المالية، كما توجد علاقة إرتباط ذات دلالة معنوية بين تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على جودة التقارير المالية.

هدفت دراسة عقل وزهرى (2020) إلى تقديم نموذج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبى عن الرقمنة المصرفية لتعزيز جودة التقارير المالية للبنوك العاملة فى البيئة المصرية، وأشارت النتائج إلى وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين مكونات النموذج المقترح لتطوير الإفصاح المحاسبى عن الرقمنة المصرفية والخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية الواردة فى التقارير السنوية للبنوك.

هدفت دراسة عبد الحليم (2019) إلى إكتشاف مدى إفصاح الشركات السعودية عن رأس المال الفكرى، وقياس أثر هذا الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية وقيمة الشركة المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودية، وأشارت النتائج إلى إنخفاض الإفصاح المحاسبى للشركات السعودية عن رأس المال الفكرى خلال فترة الدراسة، ووجود علاقة ذات دلالة معنوية بين الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية وقيمة الشركة.

هدفت دراسة Shahzad et al.(2019) إلى التعرف على تأثير جودة التقارير المالية على كفاءة الإستثمار فى المنشأت الباكستانية، وأشارت النتائج إلى إرتفاع جودة التقارير المالية يزيد من كفاءة الإستثمار، حيث تنخفض جودة التقارير المالية من إفراط ونقص الإستثمار.

هدفت دراسةشبل (2018) إلى دراسة وإختبار تأثير مستوى الإفصاح البيئي على جودة التقارير المالية مقاسة بدرجة التحفظ المحاسبى، وأشارت النتائج إلى عدم وجود تأثير معنوى لمستوى الإفصاح البيئى على جودة التقارير

المالية مقاسة بدرجة التحفظ المحاسبى ومن ثم تم رفض فرض البحث، ويعنى ذلك أن التغيرات التى تحدث فى جودة التقارير المالية ترجع إلى عوامل أخرى.

هدفت دراسة Akeju (2017) إلى فحص العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية فى الشركات المدرجة في بورصة نيجيريا للفترة من (2015/2006)، وأشارت النتائج إلى وجود علاقة معنوية بين حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية عند مستوى (0.05).

هدفت دراسة Houcine (2017) إلى معرفة أثر خصائص جودة التقارير المالية على كفاءة الإستثمار، وأشارت النتائج إلى أن بعض خصائص جودة التقارير المالية (جودة الإستحقاقات وتمهيد الدخل) تزيد من عدم كفاءة الإستثمار، فى حين الخصائص الأخرى (التحفظ المحاسبى وملاءمة جودة الأرباح) ليس لها تأثير معنوى.

هدفت دراسة يوسف وإبراهيم (2016) إلى معرفة تأثير جودة شكل ومحتوى التقارير المالية السنوية على قرارات المستثمرين فى السوق المالى المصرى بالتركيز على الأرباح غير العادية، وأشارت النتائج إلى وجود تأثير لشكل ومحتوى التقارير المالية على جودة التقارير المالية، غير أن محتوى التقارير المالية أكثر تأثيرا على قرارات المستثمرين من شكل التقارير المالية.

هدفت دراسة العانى (2015) إلى معرفة أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين جودة التقارير المالية للشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية، وأشارت النتائج إلى وجود تأثير لتقنية المقارنة المرجعية في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية.

هدفت دراسة إبراهيم (2008) إلى معرفة مدى تأثير جودة التقارير المالية على قرارات الإستثمار فى الأوراق المالية، وأشارت النتائج إلى أنة بدون وجود لجان مراجعة وإستقلالية وبدون إفصاح وبدون حوكمة للشركات وعدم تطبيق للإطار المفاهيمى لا يكون هناك جودة للتقارير المالية وتلاعب وما يسمى بالمحاسبة الخلاقة والمحاسبة الإبداعية.

(3-7) التعليق على الدراسات السابقة

- يمكن القول أن إجمالي نتائج هذه الدراسات هي التي دعت الباحث إلى تناول موضوع هذه الدراسة ليكون إمتدادا لهذه الدراسات، وأن هذه الدراسات هي التي حددت للباحث موضوع هذا البحث وعناصره والفروض والمتغيرات التي يمكن تناولها في هذه الدراسة.

- من خلال إستعراض الدراسات السابقة تبين أن معظمها قد تطرقت إلى موضوعات متعددة ومتشابهة مع الدراسة الحالية من حيث الجانب النظري فيما يتعلق بالإفصاح عن الأصول غير الملموسة وجودة التقارير المالية، وكيفية قياسها ونماذج القياس في قطاعات مختلفة من الأعمال التجارية.

- تبين أن الجانب التطبيقي لتلك الدراسات تم في بيئات مختلفة على المستوى العالمي، أما على المستوى العربي فهناك دراسات كثيرة تطرقت إلى الأصول غير الملموسة وبالرغم من ذلك يلاحظ وجود نقص في عدد الأبحاث

التي تهدف بالتحديد إلى بيان مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات العاملة والمدرجة في الأسواق المالية.

- تختلف هذه الدراسة عن تلك الدراسات السابقة في تناولها لتأثير الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة علي جودة التقارير المالية علي الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة المصرية، وهو ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

وفي ضوء تحليل الدراسات السابقة وضوء مشكلة الدراسة وتحقيقا للهدف منها يمكن للباحث إشتقاق وصياغة فروض الدراسة كما يلى:

(8) فروض الدراسة

الفرض الأول: تفصح الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية.

الفرض الثانى: تلتزم الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة بجودة التقارير المالية.

الفرض الثالث: يؤثر الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة تأثيراً إيجابياً على جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة.

(9) الدراسة التطبيقة

(9-1) منهجية الدراسة

تحقيقا لأهداف الدراسة فيجب التأكد من نظريات الدراسة المطروحة من خلال ربط الجانب النظرى بالجانب التطبيقى من خلال إختبار صحة الفروض والوصول إلى النتائج، لذلك سوف يتناول هذا المبحث دراسة وتحليل العلاقات بين المتغيرات المستقلة والتابعة، ومن هنا يمكن إستعراض الخطوات الإجرائية التالية:

(9-2) أهداف الدراسة التطبيقة

تستهدف الدراسة التطبيقية تحليل ودراسة تأثير الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة من خلال الإعتماد على (مؤشر ثنائى الإتجاه لتحديد درجة الإفصاح وليس جودة الإفصاح) علي جودة التقارير المالية والتى يمكن قياسها من خلال (نموذج صافى قيم الأصول MTB) علي الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة المصرية، من خلال إستخدام النماذج الكمية لقياس متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة والمتغيرات الرقابية كمتغيرات معدلة للعلاقة بين متغيرات الدراسة.

(9-3) مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة فى جميع الشركات الصناعية المساهمة المقيدة بسوق الأوراق المالية فى مصر فى الفترة من 2016 إلى 2019، كما تكونت عينة الدراسة من (20) شركة مساهمة مسجلة في سوق الأوراق المالية فى مصر حتى

عام 2019 موزعة على (7) قطاعات صناعية، ولإختيار عينة البحث تم وضع مجموعة من المحددات تمثلت في (توافر التقارير المالية السنوية للشركات خلال فترة الدراسة، وأن يتوافر فيها جميع البيانات اللازمة لإحتساب متغيرات نموذج الدراسة، إستبعاد الشركات التى لم يتم الإفصاح عن الإصول غير الملموسة في تقاريرها المالية)، وفي ضوء المحددات السابقة، بلغت عينة البحث (16) شركة من مجتمع البحث، كما هو موضح في جدول (2):

جدول 2:الشركات الصناعية المقيدة بسوق الأوراق المالية حتى عام 2019

	الشركة	القطاع[1]	التصنيف[2]
1.	سيدى كرير للبتروكيماويات	الكيماويات	نشطة
2.	كفر الزيات للمبيدات والكيماويات	الكيماويات	نشطة
3.	حديد عز	موارد أساسية	نشطة
4.	المصرية لصناعة النشا والجلوكوز	موارد أساسية	نشطة
5.	القومية للأسمنت	التشييد ومواد البناء	غير نشطة
6.	العربية للصناعات الهندسية	خدمات ومنتجات	نشطة
7.	جلاكسوسمثكلاين	رعاية صحية وأدوية	نشطة
8.	القاهرة للزيوت والصابون	منتجات منزلية وشخصية	نشطة
9.	الشروق الحديثة للطباعة	موارد أساسية	غير نشطة
10.	الشرق الاوسط لصناعة الزجاج	خدمات ومنتجات	نشطة
11.	الشرقية للدخان	منتجات منزلية وشخصية	نشطة
12.	مصر لصناعة الكيماويات	الكيماويات	نشطة
13.	السويس للاسمنت	التشييد ومواد البناء	غير نشطة
14.	مصر للأسمنت قنا	التشييد ومواد البناء	نشطة
15.	الإسكندرية للزيوت	غاز وبترول	غير نشطة
16.	أسمنت سينا	التشييد ومواد البناء	نشطة
17.	الحديد والصالب المصرية	موارد أساسية	نشطة
18.	الاسكندرية للأسمنت	التشييد ومواد البناء	نشطة
19.	المشروعات الصناعية والهندسية	خدمات ومنتجات	نشطة
20.	أسمنت طرة	التشييد ومواد البناء	نشطة

وقد تم إختيار هذه الشركات على أساس المعايير الأتية:

- أن هذه الشركات مقيدة فى سوق الأوراق المالية ويتم تداول أسهمها فيه منذ فترة طويلة تتعدى السلسلة الزمنية التى تم تتبعها.
- أن هذه الشركات عينة الدراسة لم يتم إيقاف التداول فى أسهمها بقرار من مجلس إدارة السوق حتى تاريخ القوائم المالية فترة التطبيق.

[1] تم التقيد بمسمى القطاع الوارد بالنشرات السنوية والشهرية للبورصة المصرية حتى عام 2019.

[2] يعتمد معيار تصنيف الشركات على كونها نشطة أو غير نشطة على: حجم التداول، وعدد مرات التداول فى الجلسة، يمكن الرجوع الى موقع الهيئة الهامة للرقابة المالية .www.efse.gov.eg

- أن الشركات المختارة للدراسة لم ينقطع تداول أسهمها في السوق لمدة تزيد على إثني عشر شهرا، وهى إشتراطات لإستمرار القيد وفقا للقواعد العامة للبورصة المصرية، كما أن هذه الشركات لم يتم تحويل ملكيتها أو دمجها خلال فترة التطبيق.

(4-9) المعلومات الإحصائية الرئيسية لعينة الدراسة

يقوم الباحث في هذا الجزء بإستخدم بعض الأساليب الكمية بغرض عرض الإحصاءات الوصفية لجميع متغيرات الدراسة، وقد تناولت الدراسة متغيرات الأصول غير الملموسة كمتغيرات مستقلة والتقارير المالية كمتغير تابع لبعض الشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية كما هو موضح بجدول (2)، حيث قام الباحث بدراسة وتحليل القوائم المالية الخاصة بالشركات محل الدراسة والتي تتكون من (20) شركة والمدرجة ببورصة الأوراق المالية، وتم تصنيف تلك الشركات من حيث وجود الأصول غير الملموسة ضمن أصولها الكلية أم لا، كما هو موضح في جدول (3):

جدول 3: تصنيف الشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية محل الدراسة حسب وجود الأصول غير الملموسة أم لا

م	اسم الشركة	يوجد	لايوجد
قطاع الكيماويات			
1	سيدى كرير للبتروكيماويات	*	
2	كفر الزيات للمبيدات والكيماويات	*	
3	مصر لصناعة الكيماويات	*	
قطاع الموارد الأساسية			
4	حديد عز	*	
5	الشروق الحديثة		*
6	المصرية لصناعة النشا والجلوكوز	*	
7	الحديد والصالب المصرية	*	
قطاع التشييد ومواد البناء			
8	القومية للأسمنت		*
9	السويس للاسمنت		*
10	مصر للأسمنت قنا	*	
11	أسمنت سينا	*	
12	الاسكندرية للأسمنت	*	
13	أسمنت طرة		
قطاع الرعاية الصحية والأدوية			
14	جلاكسوسمثكلاين	*	
قطاع المنتجات المنزلية والشخصية			
15	الشرقية للدخان	*	
16	القاهرة للزيوت والصابون	*	

م	اسم الشركة	يوجد	لايوجد
قطاع الغازوالبترول			
17	الاسكندرية للزيوت		*
قطاع الخدمات والمنتجات			
18	العربية للصناعات الهندسية	*	
19	الشرق الاوسط لصناعة الزجاج	*	
20	المشروعات الصناعية والهندسية	*	

وسوف تشمل الدراسة (16) ستة عشر شركة بصورة تفصيلية وتتمثل هذه الشركات في الأتي:

جدول 4: قيمة الأصول غير الملموسة للشركات محل الدراسة (العينة) القيم بالألف جنية

اسم الشركة	2016	2017	2018	2019
سيدى كرير للبتروكيماويات	15591	17566	21790	37462
كفر الزيات للمبيدات والكيماويات	5136	5411	4072	5191
حديد عز	26791	28325	29534	31642
المصرية لصناعة النشا والجلوكوز	6229	6316	6426	6512
العربية للصناعات الهندسية	12367	13599	14597	16221
جلاكسوسمثكلاين	7808	7593	9857	5043
القاهرة للزيوت والصابون	5113	5231	5329	5581
الشرق الاوسط لصناعة الزجاج	6112	6366	6455	6671
الشرقية للدخان	2269	2785	3300	3537
مصرلصناعة الكيماويات	16123	16999	17671	18245
مصرللأسمنت قنا	8113	8356	8487	8611
أسمنت سينا	7128	7245	7376	7487
الحديد والصالب المصرية	2109	2210	2299	2345
الاسكندرية للأسمنت	7551	7623	7698	7756
المشروعات الصناعية والهندسية	13657	14661	15231	16176
أسمنت طرة	7912	8090	8122	8266

جدول 5: قيم الأصول غير الملموسة وإجمالي الأصول(بالألف جنية) لكل شركات محل الدراسة للسنوات من 2016 - 2019

الشركة	السنة	الأصول غير الملموسة (متغير تابع)	إجمالي الأصول في التقارير المالية (متغير مستقل)
سيدى كرير للبتروكيماويات	2016	15591	9171176
	2017	17566	12547143
	2018	21790	13618750
	2019	37462	37462000
كفر الزيات للمبيدات والكيماويات	2016	5136	228267
	2017	5411	247078
	2018	4072	145429
	2019	5191	226681
حديد عز	2016	26791	8845819
	2017	28325	8912670
	2018	29534	9056388
	2019	31642	9156783
المصرية لصناعة النشا والجلوكوز	2016	6229	873112
	2017	6316	956612
	2018	6426	1078341
	2019	6512	1123874
العربية للصناعات الهندسية	2016	12367	9276540
	2017	13599	9381758
	2018	14597	9416982
	2019	16221	9523671
جلاكسوسمثكلاين	2016	7808	4109474
	2017	7593	3451364
	2018	9857	4693810
	2019	5043	2521500
القاهرة للزيوت والصابون	2016	5113	5264829
	2017	5231	5398127
	2018	5329	5491361
	2019	5581	5570163
الشرق الاوسط لصناعة الزجاج	2016	6112	6591870
	2017	6366	6680424
	2018	6455	6729671
	2019	6671	6856231

تابع جدول 5: قيم الأصول غير الملموسة وإجمالي الأصول(بالألف جنية) لكل شركات محل الدراسة للسنوات من 2016 - 2019

الشركة	السنة	الأصول غير الملموسة (متغير تابع)	إجمالي الأصول في التقارير المالية (متغير مستقل)
الشرقية للدخان	2016	2269	945417
	2017	2785	1326190
	2018	3300	1434783
	2019	3537	1607727
مصر لصناعة الكيماويات	2016	16123	8734891
	2017	16999	8837901
	2018	17671	8923650
	2019	18245	9069347
مصر للأسمنت قنا	2016	8113	7629813
	2017	8356	7734905
	2018	8487	7826860
	2019	8611	7934901
أسمنت سينا	2016	7128	5189483
	2017	7245	5287192
	2018	7376	5387290
	2019	7487	5470126
الحديد والصالب المصرية	2016	2109	9257015
	2017	2210	9480157
	2018	2299	9629361
	2019	2345	9845902
الاسكندرية للأسمنت	2016	7551	6918740
	2017	7623	7016296
	2018	7698	7167258
	2019	7756	7290167
المشروعات الصناعية والهندسية	2016	13657	6580156
	2017	14661	6616890
	2018	15231	6756894
	2019	16176	6849290
أسمنت طرة	2016	7912	8367860
	2017	8090	841905
	2018	8122	851805
	2019	8266	8612840

المصدر: إعداد الباحث بعد الإطلاع علي القوائم المالية للشركات محل الدراسة

جدول 6: نسبة الأصول غير الملموسة من إجمالي أصول الشركات محل الدراسة والمدرجة فى البورصة للسنوات من 2016– إلي 2019

م	اسم الشركة	القطاع	نسبة الإصول غير الملموسة من اجمالي الإصول			
			2016	2017	2018	2019
1	سيدى كرير للبتروكيماويات	الكيماويات	%20.30	%22.87	%28.37	%48.77
2	كفر الزيات للمبيدات والكيماويات	الكيماويات	%35.00	%36.87	%27.75	%35.38
3	حديد عز	موارد أساسية	%29.93	%31.65	%33.00	%35.35
4	المصرية لصناعة النشا والجلوكوز	موارد أساسية	%32.35	%32.80	%33.37	%33.82
5	العربية للصناعات الهندسية	خدمات ومنتجات	%27.84	%30.62	%32.86	%36.52
6	جلاكسوسمثكلاين	قطاع الرعاية الصحية والادوية	%34.71	%33.76	%43.82	%22.42
7	القاهرة للزيوت والصابون	منتجات منزلية وشخصية	%31.68	%32.41	%33.02	%34.58
8	الشرق الاوسط لصناعة الزجاج	خدمات ومنتجات	%31.36	%32.66	%33.12	%34.22
9	الشرقية للدخان	قطاع المنتجات المنزلية والشخصية	%23.58	%28.94	%34.30	%36.76
10	مصر لصناعة الكيماويات	الكيماويات	%30.47	%32.13	%33.40	%34.48
11	مصر للأسمنت قنا	التشييد ومواد البناء	%31.87	%32.83	%33.34	%33.83
12	أسمنت سينا	التشييد ومواد البناء	%32.24	%32.77	%33.36	%33.87
13	الحديد والصالب المصرية	موارد أساسية	%30.77	%32.24	%33.54	%34.21
14	الاسكندرية للأسمنت	التشييد ومواد البناء	%32.72	%33.03	%33.36	33.61%
15	المشروعات الصناعية والهندسية	خدمات ومنتجات	%29.65	%31.82	%33.06	%35.11
16	أسمنت طرة	التشييد ومواد البناء	%24.43	%24.98	%25.08	%25.52

المصدر: إعداد الباحث بعد الإطلاع علي القوائم المالية للشركات محل الدراسة

(5-9) مصادر الحصول على البيانات

إعتمد الباحث فى جمع البيانات المرتبطة بالدراسة على التقارير السنوية المنشورة للشركات الصناعية المساهمة محل الدراسة المدرجة في البورصة المصرية فى الفترة من 2016م إلى 2019م، كذلك القوائم المالية لتلك الشركات عينة الدراسة، تم الحصول علي البيانات من خلال شركة EG لنشر المعلومات والموقع الرسمي لبورصة الأوراق المالية المصرية.

(6-9) توصيف وقياس متغيرات نموذج الدراسة

يتكون نموذج الدراسة من متغير مستقل وهو (درجة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة)، ومتغير تابع وهو (جودة التقارير المالية)، المتغيرات الرقابية وتتمثل فى (حجم الشركة، معدل الرفع المالى، عمر الشركة، المراجعة)، وجدول (7) يوضح متغيرات الدراسة وطرق قياسها ومصادر الحصول عليها كالتالى:

جدول 7: متغيرات الدراسة المستخدمة فى النموذج

المتغير		طريقة القياس
المتغير المستقل: درجة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة		
مؤشر درجة الإفصاح المحاسبى للأصول غير الملموسة		تم قياسه من خلال درجة الإفصاح المحاسبى للإصول غير الملموسة من خلال مؤشر ثنائي الإتجاه من إعداد الباحث، حيث يتم منح درجة (1) إذا تم الإفصاح عن الفقرة في التقرير ا لمالى للشركة وكذلك منح درجة (0) إذا لم يتم الإفصاح عن الفقرة في التقرير ا لمالى للشركة، ثم يتم قسمة عدد المؤشرات المفصح عنها / العدد الكلى للمؤشرات
المتغير التابع: جودة التقاريرالمالية		
نموذج صافى قيم الأصول	MTB	تم القياس من من خلال نسبة القيمة السوقية لصافى الأصول الدفترية
المتغيرات الرقابية:		
حجم الشركة	SIZE	تم قياسه من خلال اللوغاريتم الطبيعى لإجمالى الأصول
معدل الرفع المالى	LEV	تم قياسه من خلال إجمالى الإلتزامات طويلة الأجل على إجمالى الأصول
عمر الشركة	AGE	تم قياسه من خلال اللوغاريتم الطبيعى لعمر الشركة
المراجعة	AUDTYPE	تم قياسه من خلال مدى إعتماد الشركة في تدقيق حسابتها علي إحدي المكاتب الأربع الكبري (Big 4)

(7-9) قياس المتغيرات

(1-7-9) المتغير المستقل

(1-1-7-9) درجة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة

يحدد المتغير المستقل فى هذه الدراسة بدرجة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة، بحيث يتم قياس هذا المؤشر بدرجة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة ولا يقيس جودة الإفصاح، وقام الباحث بإعداد مؤشر لدرجة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة، ولتقييم هذا المؤشر إستخدم الباحث مقياس ثنائي الإتجاه كما يلى:

- منح درجة (1) إذا تم الإفصاح عن الفقرة في التقرير المالي للشركة.

- منح درجة (0) إذا لم يتم الإفصاح عن الفقرة في التقرير المالي للشركة.

حيث قام الباحث بإستخدام إسلوب تحليل المحتوي لتحديد الفقرات التى قامت الشركة بالإفصاح فعلا، وقد إستخدم المعادلة التالية لحساب مؤشر درجة الإفصاح عن الإصول غير الملموسة لكل شركة:

مؤشر الإفصاح للأصول الغير ملموسة = (عدد الفقرات التي أفصحت عنها / مجموع الفقرات التي تطبق علي الشركة) * 100%.

حيث تكون أقل نسبة إفصاح 0% إذا لم تفصح الشركة عن الفقرات التى تطبق على الشركة، ويكون الحد الأقصى هو 100% إذا كانت الشركة أفصحت عن جميع الفقرات.

(9-7-1-2) المتغير التابع

جودة التقارير المالية:

يحدد المتغير التابع فى هذه الدراسة بجودة التقارير المالية ويتم قياسها من خلال نموذج صافى قيم الأصول MTB، ويقوم هذا النموذج علي قياس نسبة القيمة السوقية لصافي الأصول الدفترية من خلال المعادلة التالية:

- MTB = القيمة السوقية لحقوق الملكية / القيمة الدفترية لحقوق الملكية.

- القيمة السوقية لحقوق الملكية = سعر السهم في نهاية السنة المالية*عدد الأسهم العادية المتداولة.

- القيمة الدفترية لحقوق الملكية = حقوق الملكية من واقع قائمة المركز المالي.

وتكون نسبة MTB أكبر من الواحد إذا كان النظام المحاسبي يقل القيمة الدفترية لصافى الأصول عن القيمة السوقية، وهو مؤشر لممارسة التحفظ المحاسبى.

(9-7-1-3) المتغيرات الرقابية

تشمل المتغيرات الرقابية بعض العوامل المؤثرة على المتغير التابع، ولكنها لا تدخل في نطاق الدراسة، وتم إضافتها من أجل ضبط العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل حيث يطلق عليها المتغيرات الضابطة، وتتمثل فى:

- **حجم الشركة SIZE:** يعد حجم الشركة أحد المتغيرات الرقابية أو المعدلة للنموذج، حيث يشير هذا المتغير إلى قياس الإختلاف بين الشركات من حيث حجمها وأثر ذلك على المتغير التابع جودة التقارير المالية، ويمكن قياس هذا المتغير من خلال حساب اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول.

- **معدل الرفع المالى LEV:** يعتبر الرفع المالى أحد المتغيرات الرقابية بالنموذج، ويتم قياسها بقسمة إجمالى الإلتزامات على إجمالى الأصول فى نهاية السنة وبيان أثر ذلك على المتغير التابع (جودة التقارير المالية).

- **عمر الشركة AGE:** يمثل متغير عمر الشركة أحد المتغيرات الرقابية حيث يتم قياسة بإستخدام اللوغاريتم الطبيعي لعمر الشركة.

- **المراجعة:** يمثل هذا المتغير أحد المتغيرات الرقابية والذى يمكن قياسه من خلال مدي إعتماد الشركة في تدقيق حسابتها علي إحدي المكاتب الأربع الكبري (Big 4)، وسيتم قياسه من خلال متغيرين وهميين Big 4 يعطي (1)، و Non Big 4 يعطي (0).

(8-9) أدوات التحليل الإحصائى المستخدمة فى الدراسة

تم إستخدام الأساليب الإحصائية التي تتناسب مع طبيعة متغيرات الدراسة لبناء نماذجها، حيث تم الإعتماد على معادلة الإنحدار الخطى والمتعدد Multiple & Linear Regressions لإختبار صحة الفروض ولتقدير معاملات الإنحدار لكل فرض وتم إستخدام تحليل التباين (ANOVA) لإختبار معنوية النموذج بإستخدام F-Test، وكذلك تم الإعتماد على(Range-Minimum-Maximum-Mean-Std.Devation) فى الوصف الإحصائى للمتغيرات وأيضا إختبار (One-Simple T.Test)، بالإضافة إلى إختبار صلاحية البيانات التحليلية الإحصائية من خلال الإحصاء الوصفية لمتغيرات الدراسة حيث تم إختبار بيانات المتغيرات Variables للتحقق من التوزيع الطبيعى بإختبار (Kolmogorov-Smirnov) وكذلك تم التحقق من التداخل الخطى بإختبار Multicollinearity) (Test، وذلك بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS V.22.

(1-8-9) إختبار صلاحية البيانات لغرض التحليل الإحصائى

تم التحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائى عن طريق (إختبار التوزيع الطبيعى، إختبار التداخل الخطى) للبيانات كالتالى:

- إختبار التوزيع الطبيعى:

إستخدم الباحث إختبار(Kolmogorov-Smirnov) للتحقق من نمط التوزيع الطبيعى لبيانات المتغيرات Variables ومدى إقترابها للتوزيع الطبيعى، كما هو موضح بجدول (8):

جدول 8: التوزيع الطبيعى لمتغيرات الدراسة بإختبار Kolmogorov-Smirnov

متغيرات الدراسة	Statistic Kolmogorov – Smirnov	
	قيمة Z	Sig
درجة الإفصاح عن الإصول غير الملموسة	1.424	0.135
جودة التقارير المالية	1.552	0.116

يتضح من جدول (8) ما يلى:

يتضح من البيانات الواردة في الجدول أن القيم الإحتمالية (Sig) للمتغيرات المستقلة والتابعة أكبر من مستوى دلالة (0.05) مما يدل علي إنها تتبع التوزيع الطبيعي، أما المتغيرات الرقابية (حجم الشركة، معدل الرفع المالى، عمر الشركة، المراجعة) فهى متغيرات وهمية ذات قيم ثنائية لا تخضع لشروط التوزيع الطبيعي.

- إختبار التداخل الخطى:

تم فحص التداخل الخطي من خلال إحتساب معامل (Tolerance) للمتغير المستقل Independent Variable، والمتغيرات الرقابية، ومن ثم إيجاد معامل (Variance Inflation Factor- VIF) حيث يعد بمثابه مقياساً لتأثير الإرتباط بين المتغيرات المستقله، وجدول (9) يوضح ذلك:

جدول 9: إختبار (Multicollinearity Test) للتداخل الخطي

المتغيرات	Tolerance	معامل تضخم التباين VIF
درجة الإفصاح عن الإصول غير الملموسة	0.637	1.571
حجم الشركة SIZE	0.661	1.514
معدل الرفع المالىLEV	0.543	1.665
عمر الشركة AGE	0.589	1.454
المراجعة AUDTYPE	0.661	1.514

يتضح من يتضح من جدول (9) وقيم معاملات Tolerance أن المتغير المستقل والمتغيرات الرقابية لنموذج الدراسة أكبر من (0.1)، وأن قيم معامل تضخم التباين (VIF) أقل من (3) لكافه متغيرات الدراسه، مما يدل على أن نموذج الدراسة لا يعاني من مشكله التداخل الخطى، فالإرتباط بين المتغيرات ليس له دلاله إحصائيه ومنخفض جدا، وهذا يدل على قوه نموذج الدراسه فى تفسير الأثر على المتغير التابع وتحديده.

(2-8-9) التحليل الوصفى لمتغيرات الدراسة

بعد أن تحقق الباحث من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائى، تأتى المرحلة الثانية والتي يتم فيها وصف تحليلي لمتغيرات الدراسه التى تنوعت من متغير مستقل يشمل (درجة الإفصاح المحاسبى عن الأصول غير الملموسة) بالإضافة إلى المتغير التابع (جودة التقارير المالية)، بالإضافة للمتغيرات الرقابية (حجم الشركة، معدل الرفع المالى، عمر الشركة، المراجعة) وهذا ما يظهر فى جدول (10).

جدول 10: الإحصاء الوصفى لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	عدد المشاهدات	أدني قيمة	المتوسط	أعلي قيمة	الإنحراف المعيارى
درجة الافصاح المحاسبى عن الإصول غير الملموسة	8	%60.60	%86.30	%100	0.091
جودة التقارير المالية	8	0.500	1.040	2.290	0.410
حجم الشركة SIZE	8	5.000	6.356	8.00	1.163
معدل الرفع المالىLEV	8	0.000	2.842	29.350	4.102
عمر الشركة AGE	8	1.200	1.459	1.950	0.181
المراجعة AUDTYPE	8	0.660	0.970	1.000	0.09

يعرض جدول (10) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسه المتعلقه ب(4) شركات صناعيه المدرجه في بورصه الأوراق الماليه المصرية (عينة الدراسة) عن الفترة المالية من 2016 الي 2019 حيث تبين من الجدول السابق ما يلى:

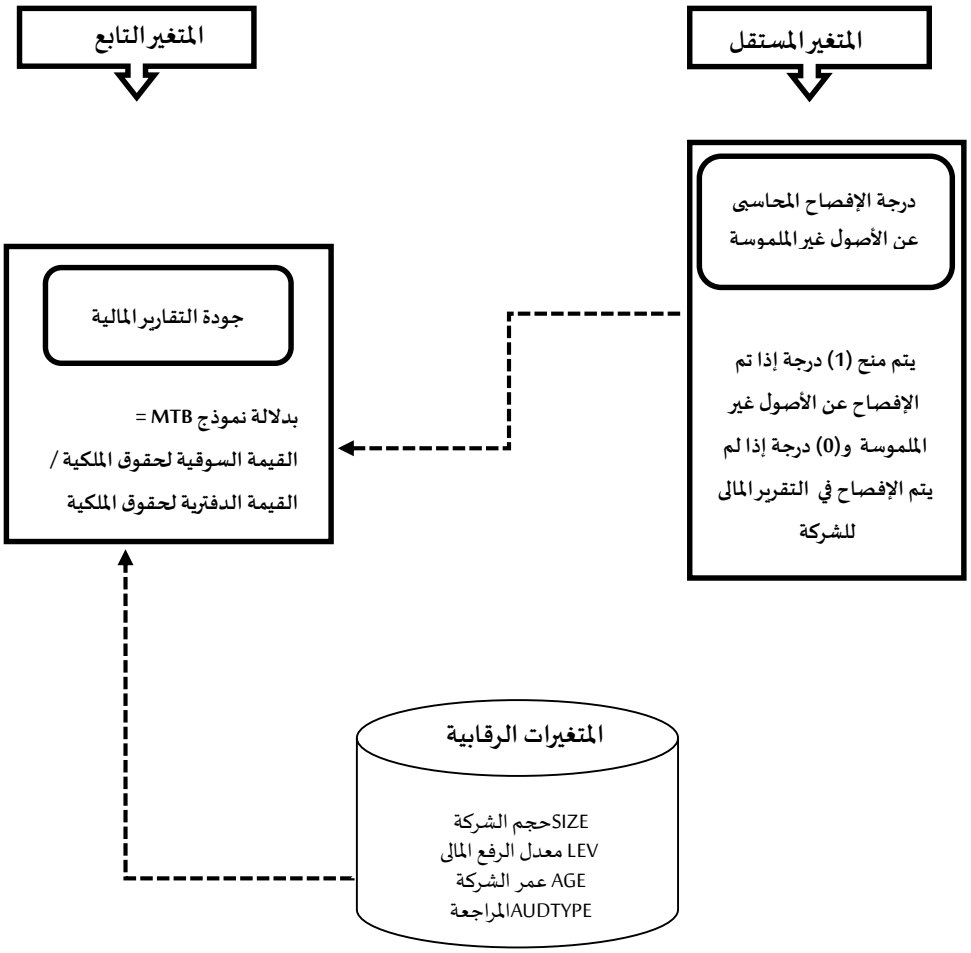
يتضح من جدول (10) ما يلى:

- فيما يتعلق بالمتغير المستقل (درجة الافصاح المحاسبى عن الإصول غير الملموسة) بلغ المتوسط الحسابى (86.30%) بحد أدنى (60.60%) وحد أقصى (100%)، وهذا يدل على أن مستوى الإفصاح عن الأصول غير الملموسه يزود متخذي القرارات بالمعلومات غير الماليه التى تعد مفيدة لإنجاز القرارت الرشيدة.

- فيما يتعلق بالمتغير التابع (جودة التقارير المالية) بلغ المتوسط الحسابى (1.040) بحد أدنى (0.500) وحد أعلى (2.290)، فعندما تكون نسبة MTB أكبر من الواحد يعتبر مؤشراً لممارسة التحفظ المحاسبي فى التقارير المالية.
- فيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية: بالنسبة لحجم الشركة SIZE بلغ المتوسط الحسابى (6.356) بحد أدنى (5.000) وحد أعلى (8.000)، بالنسبة لمعدل الرفع المالىLEV بلغ المتوسط الحسابى (2.842) بحد أدنى (0.000) وحد أعلى (29.350)، بالنسبة لعمر الشركة AGE بلغ المتوسط الحسابى (1.459) بحد أدنى (1.200) وحد أعلى (1.950)، بالنسبة للمراجعة AGE بلغ المتوسط الحسابى (1.459) بحد أدنى (1.200) وحد أعلى (1.950).

(9-9) نموذج الدراسة

تم الإعتماد على معادلة الإنحدار الخطى المتعدد لإختبار Multiple Linear Regressions صحة الفروض والشكل التالى يوضح نموذج الدراسة:



شكل 1: نموذج ومتغيرات الدراسة

من خلال الشكل السابق يمكن عرض نموذج الدراسة على النحو التالى:

(9-9-1) نموذج إختبارفرضية الدراسة

يؤثر الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة على جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة، ويمكن صياغة النموذج التالى لإختبار صحة هذا الفرض كالتالى:

QFR = B + B1* NFDisc + B2* SIZE + B3* LEV + B4* AGE + B5*AUDTYPE+ E

حيث أن:

B = يشير إلى الجزء الثابت فى معادلة الإنحدار.

(B1, B2, B3,B4) = معاملات الإنحدار للمتغيرات المستقلة والرقابية.

QFR = يشير إلى جودة التقارير المالية.

NFDisc = يشير إلى درجة الإفصاح المحاسبى عن الأصول غير الملموسة.

SIZE = يشير إلى حجم الشركة.

LEV = يشير إلى معدل الرفع المالى.

AGE = يشير إلى عمر الشركة.

AUDTYPE = يشير إلى المراجعة.

E = الخطأ العشوائى.

(9-10) تحليل ومناقشة نتائج فرض الدراسة

لإختبار صحة الفرض الأول للدراسة والقائل " تفصح الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية " تم إجراء إختبار One - Simple T.Test، كما هو موضح بجدول (11):

جدول 11: نتائج إختبار (One- Simple T.Test) لمستوي الإفصاح عن الأصول غير الملموسة

المتغير	العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدالة الاحصائية Sig
الإفصاح عن الأصول غير الملموسة	8	%86.31	0.09	0.000

يوضح جدول (11) إختبار (One - Simple T.Test) لمستوى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة حيث بلغ مستوى الدلاله (0.000) ويعتبر دال إحصائياً عند مستوى أقل من (0.05)، وبما أنه قيمة المتوسط لدرجة الإفصاح للأربع سنوات محل الدراسه تساوي (86.31%)، وهذا يعني أن مستوى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة مرتفع، وهو ما يثبت صحة الفرض الأول، ويرجع ذلك لإلتزام الشركات الصناعيه إلى إدراك أهميه الإفصاح عن الأصول غير الملموسة كعامل هام في تقييم جوده التقارير الماليه وإداره الشركة.

لإختبار صحة الفرض الثانى للدراسة والقائل " تلتزم الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة بجودة التقارير المالية " تم إجراء إختبار One - Simple T.Test، كما هو موضح بجدول (12):

جدول 12: نتائج إختبار (One- Simple T.Test) لمستوي جودة التقارير المالية

المتغير	العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدالة الاحصائية Sig
جودة التقارير المالية	8	%82.67	0.18	0.000

يوضح جدول (12) إختبار(One-Simple T.Test) لمستوى جودة التقارير المالية حيث بلغ مستوى الدلاله (0.000) ويعتبر دال إحصائياً عند مستوى أقل من (0.05)، وبما أنه قيمة المتوسط لجودة التقارير المالية للأربع سنوات محل الدراسه تساوي (82.67%)، وهذا يعني أن مستوى جودة التقارير المالية مرتفع، وهو ما يثبت صحة الفرض الأول، ويرجع ذلك لقدرة الشركات الصناعيه على توفير المعلومات المتعلقة بالأصول غير الملموسة.

لإختبار صحة الفرض الثالث للدراسة والقائل" يؤثر الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة تأثيراً إيجابياً على جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة"، إستخدم الباحث طريقه المربعات الصغرى (Ordinary Least Square- OLS) في صياغه نموذج الإنحدار لقياس أثر المتغير المستقل الخاص بدرجه الافصاح المحاسبى عن الاصول غير الملموسه على المتغير التابع جوده التقارير الماليه، وفيما يلى عرض وتحليل نتائج فرض الدراسة:

جدول 13: تحليل الإنحدار المتعدد للعلاقة لأثر الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة على جودة التقارير المالية

المتغيرالمستقل والمتغيرات الرقابية	المتغير التابع	ثابت الإنحدار Constant	معامل الإرتباط المتعدد R	معامل التحديد R square	قيمة (F)	الدلالة الإحصائية	معامل الإنحدار B	قيمة T	الدلالة الإحصائية
درجة الإفصاح عن الإصول غير الملموسة	جودة التقارير المالية	11.775	0.895	0.801	34.215	0.000	1.318	2.896	0.007
حجم الشركة SIZE							0.011-	2.278-	0.023
معدل الرفع المالىLEV							0.004	1.202	0.230
عمر الشركة AGE							0.021	2.378	0.018
المراجعة AUDTYPE							0.144	2.364	0.020

النموذج البحثى للفرض:

من بيانات جدول (13) يمكن صياغة معادلة الإنحدار التالية:

QFR = 11.775 + 1.318* NFDisc – 0.011* SIZE + 0.004* LEV + 0.021* AGE + 0.021* 0.144+ E

- فيما يتعلق بمعنوية النموذج البحثى فيتضح أن المتغير المستقل (درجة الإفصاح المحاسبى عن الأصول غير الملموسة) له تأثير إيجابى ومعنوى على المتغير التابع (جودة التقارير المالية) حيث بلغ معامل الإنحدار (1.318) وهى قيمة موجبة ومستوى معنوية أقل من (0.05)، كما يتضح أن الدلالة الإحصائية للنموذج البحثى أقل من مستوى المعنوية (0.05) حيث جاءت (0.000)، قيمة F المحسوبة (34.215)، وهو ما يشير إلى أن النموذج عالى المعنوية وما يعكس أن القيمة التفسيرية للنموذج عالية، حيث أن جميع المتغيرات يمكن تفسيرها، وهذا ما يثبت صحة فرضية الدراسة.

ويمكن تفسير ذلك بإعتراف الشركات بأهمية توفير المعلومات المتعلقة بالأصول غير الملموسة لأصحاب المصلحة مما ينعكس بشكل إيجابى على جودة التقارير المالية من خلال تخفيض درجه عدم التاكد المحيطه ببيئه العمل.

- فيما يتعلق بتفسير المتغيرات الرقابية فيتضح أن حجم الشركة SIZE له تأثير معنوى سلبى على جودة التقارير المالية حيث بلغ معامل الإنحدار (-0.011) وهى قيمة سالبة ومستوى معنوية (0.023) وهى أقل من مستوى الدلالة (0.05)، بينما جاء معدل الرفع المالى LEV له تأثير سلبى وغير معنوى لجودة التقارير المالية حيث بلغ معامل الإنحدار (0.004) وهى قيمة موجبة ومستوى معنوية (0.230) وهى أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، كما جاء عمر الشركة AGE له تأثير معنوى إيجابى على جودة التقارير المالية حيث بلغ معامل الإنحدار (0.021) وهى قيمة موجبة ومستوى معنوية (0.018) وهى أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وأخيراً جاء المراجعة AUDTYPE له تأثير معنوى إيجابى على جودة التقارير المالية حيث بلغ معامل الإنحدار (0.144) وهى قيمة موجبة ومستوى معنوية (0.020) وهى أقل من مستوى الدلالة (0.05).

* وعليه فيتم رفض الفرض الصفرى وقبول الفرض البديل أى أنه " يؤثر الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة على جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة ".

(10) النتائج والتوصيات

(10-1) النتائج

في ضوء ما تناوله الإطار النظري للدراسة حول الإفصاح عن الأصول غير الملموسة، وإستعراض عدد من المؤشرات العملية حول تلك الأصول، يمكن الخروج بالدلالات والإستنتاجات التالية وبعد عرض نتائج الدراسة التي إجريت علي القوائم المالية للشركات محل الدراسة (العينة) فيما يتعلق بمدي الإفصاح عن الأصول غير الملموسة يمكن تلخيص بعض النتائج فيما يلي:

- قطاعات البورصة التي أفصحت عن الأصول غير الملموسة في قوائمها المالية هي (قطاع الرعاية الصحية، قطاع المنتجات المنزلية، قطاع الغاز والبترول) وهناك بعض القطاعات يوجد بها شركات تم الإفصاح عن الأصول غير الملموسة بها والبعض الاخر لم يفصح منها (قطاع الموارد الأساسية، قطاع التشييد والبناء).

- أفصحت معظم الشركات عن الأصول غير الملموسة في قوائم مستقلة.

- إتبعت الشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية والتي أفصحت عن أصولها غير الملموسة ضمن القوائم المالية المعايير المحاسبية الدولية في معالجتها للأصول غير الملموسة والإفصاح عن ذلك ضمن السياسات المحاسبية الموضحة في جانب الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة يجعل معلومات التقارير المالية ذات قيمة إسترجاعية وتمكن من التحكم بالحاضر والتنبؤ بالمستقبل.

- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في الوقت المناسب يساعد في تحديد الأهداف الإستراتيجية.

- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة تتيح إمكانية مقارنة نتائج الفترات المختلفة للمنشأت.

- أن الإلتزام بمتطلبات الإفصاح عن الأصول غير الملموسة لضمان توفر المعلومات المحاسبية القابلة للفهم، تساعد على توافر أنظمة تهتم بالمعلومات المحاسبية وترفع من كفاءتها لكى يستفيد منها المستخدمون في الوقت المناسب.

فيما يتعلق بالفروض:

- من خلال الدراسه توصل الباحث إلى وجود طلب مستمر من مستخدمي البيانات على زياده مستوى الشفافيه والإفصاح عن الإصول غير الملموسه التي تقدمها الشركات الصناعية ضمن تقاريرها السنوية المنشوره.

- ومن خلال الدراسه توصل الباحث إلى أنه على الرغم من تعدد التعريفات المتعلقه بجودة التقارير الماليه، إلا أن هناك إتفاق على أن جوده التقارير الماليه، وبالتالي قدرة التقارير الماليه وما تحتويه من معلومات ماليه أو غير مالية على إحداث فرق فى قرارات مستخدمي تلك التقارير.

- وفيما يتعلق بطرق قياس جوده التقارير الماليه تم التوصل لطرق مختلفه لقياسها، وقد تم الإعتماد على نموذج صافى قيم الأصول MTB كمؤشر للتحفظ المحاسبى لقياس جوده التقارير الماليه فى هذة الدراسة، وذلك لإستخدامه فى العديد من الدراسات السابقه، وتوافر البيانات اللازمه لقياسه.

- أظهرت نتائج الدراسة التطبيقية أن مستوي الإفصاح عن الأصول غير الملموسة بلغ حوالي (86.31%)، وهذا يعني أن مستوي الإفصاح غير المالي مرتفع، ويرجع ذلك إلي إلتزام الشركات لأهمية الإفصاح غير المالي كعامل هام في تقييم جودة التقارير المالية وأداء الشركات.

- أظهرت نتائج الدراسة التطبيقية أن مستوي جودة التقارير المالية بلغ حوالي (82.67%)، وهذا يعني أن مستوي جودة التقارير المالية مرتفع، ويرجع ذلك لقدرة الشركات الصناعيه على توفير المعلومات المتعلقة بالأصول غير الملموسة.

- أظهرت نتائج الدراسة التطبيقية إلي وجود تأثير إيجابي لدرجة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة علي جودة التقارير المالية مقاسة بمستوي التحفظ المحاسبي، مما ينعكس بشكل إيجابى على جودة التقارير المالية من خلال تخفيض درجه عدم التاكد المحيطه ببيئه العمل.

(2-10) التوصيات

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإن الباحث يقترح التوصيات الأتية:

- زيادة الوعي لدي الشركات بأهمية الإفصاح عن الأصول غير الملموسة بإعتبارها أحد المرتكزات الرئيسية لبيئة الأعمال الحديثة وأحد المزايا التنافسية للشركات.

- إعادة تنظم وعرض مكونات القوائم المالية بحيث يسهل تجميع البيانات والمعلومات التي تساعد علي قياس مكونات الأصول غير الملموسة.

- ضرورة إلتزام الشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية المصرية بالإفصاح عن المعالجة المحاسبية لإصولها غير الملموسة بشكل واضح ومستقل، بحيث لا يمكن تضليل مستخدمي تلك القوائم من مساهمين ومستثمرين أو حتي باحثين وغيرهم.

- حث إدارة بورصة الأوراق المالية جميع الشركات المدرجة لديها علي الإلتزام بمتطلبات الإفصاح المتبعة داخلها مما يخدم المستثمرين والمتعاملين لديها.

- ضرورة قيام الوحدات الإقتصادية بتسجيل قيمة الأصول غير الملموسة لديها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية المتفق عليها.

- وضع مجموعة من الشروط والضوابط التى تضمن أمن وسلامة الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية.

(3-10) الدراسات المستقبلية المقترحة

تفتح الدراسة الأفاق نحو إقتراح عدد من المجالات البحثية التي يمكن تناولها، تتمثل في:

- أثر الأصول غير الملموسة على قرارات منح الإئتمان.
- المشكلات الضريبة للمحاسبة عن الأصول غير الملموسة.
- الإفصاح عن مخاطر الأصول غير الملموسة وأثره على قيمة المنشأة.
- العوامل المؤثرة على القيمة العادلة للأصول غير الملموسة.
- أثر التدفقات النقدية للأصول غير الملموسة على الأداء المالي للمنشأة.
- محددات إستمرارية المنشأة في ظل بيئة التغييرات غير الملموسة للتحول الرقمي.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

إبراهيم، نهلة محمد السيد (2008). تأثير جودة التقارير المالية على قرارات الإستثمار فى الأوراق المالية، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

إبراهيم، رغدة إبراهيم محمد (2021). إنعكاس الإعتراف المحاسبى بالأصول غير الملموسة على القيمة الإقتصادية المضافة، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 12(3)، 404 - 422.

التميمي، عباس؛ والسعد، عبد الحسين (2013). الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً ومتطلبات الإبلاغ المالي عنها، **مجلة كلية الإدارة**، جامعة بغداد، 23.

الرشيدى، ممدوح صادق محمد (2012). دراسة تحليلية لأساليب تقييم جودة التقارير المالية، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة، جامعة سوهاج، 26(2)، 1-60.

الزمر، عماد سعيد (2012). دراسة تطبيقية لأثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقارير المالية، **المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (3)، 1228-1282.

السيد، لطفى (2017). نظرية المحاسبة "القياس والإفصاح والتقرير المالى"، الجزء الثانى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 36.

السيد، مؤمن فرحات (2021). أثر تطبيق نظام GFMIS على خصائص المعلومات المحاسبية كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية (دليل تطبيقي من وزارة المالية المصرية)، **مجلة المحاسبة والمراجعة لإتحاد الجامعات العربية**، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، 1، 280-376.

العاني، سمير شاكر (2015). أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية على الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية)، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.

المعايير الدولية لإعداد التقارير (2009). المعيار الدولي رقم (38) الأصول غير الملموسة.

النوش، خالد سعد محمد (2018). أثر الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في ربحية المنشأة (دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

جعفر، عبدالإله (2003). المحاسبة المالية (مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي)، دار حزين للنشر، عمان، الأردن.

حسن، حسين سيد (2018). دور المراجع الخارجى فى تأكيد تقديرات القيمة العادلة فى البيئة المصرية (دراسة ميدانية)، **مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة**، جامعة عين شمس، 22 (4)، 1100-1133.

خليل، على محمود (2019). تحليل العلاقة بين مدى الإلتزام بأخلاقيات الأعمال وجودة التقارير المالية فى ضوء المبادرة العالمية لإعداد التقارير (دراسة تطبيقية)، **مجلة الفكر المحاسبى**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 23 (2)، 992-1059.

ربيع، مروة إبراهيم (2021). أثر ضوابط الرقابة الداخلية فى نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية والنظم المكملة لة على جودة التقارير المالية فى مصر، **مجلة جامعة الإسكندرية للعلوم الإدارية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 58 (6)، 191-232.

رجب، نشوى شاكر على (2017). مدى ملاءمة المعلومات المحاسبية الخاصة بالأصول غير الملموسة المرسلة لأغراض تحديد القيمة السوقية للشركات المسجلة فى البورصة المصرية، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1(2)، 145-179.

ريشو، بديع الدين (2013). جودة التقارير المالية (العوامل المؤثرة ووسائل القياس) (دراسة ميدانية فى بيئة الأعمال المصرية)، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، 1(2)، 173-228.

زبود، لطيف؛ الرضا، عقبة، ولايقة، رولا (2016). الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (30)، **مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية**، 28(2)، 20.

زويلف، إنعام (2014). العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية للبنوك العاملة في الأردن، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، 45-62.

سالم، فضل كمال (2018). مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبى عن تكلفة الموارد البشرية وأثرة على إتخاذ القرارات المالية، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة.

سليمان، عبد المحسن حسين (2021). أثر معيار المحاسبة المصرى رقم (45) قياسات القيمة العادلة على إدارة الأرباح بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية (دراسة نظرية تطبيقية)، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، 22(4)، 415-515.

شبل، منى سليمان محمود (2018). دراسة وإختبار تأثير مستوى الإفصاح البيئي على جودة التقارير المالية للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة، 2 (2)، 451-517.

صابر، دينا مختار (2022). أثر الشمول المالي علي جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية)، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، 23(1)، 134-154.

صالح، تامر محمود محمد (2018). أثر الإفصاح فى تقرير مجلس الإدارة على منفعة المعلومات المحاسبية المقدمة لأصحاب المصالح (دراسة تحليلية)، **مجلة جامعة الإسكندرية للعلوم الإدارية، كلية التجارة**، جامعة الإسكندرية، 55(1)، 1-44.

صلاح الدين، شريط، وأمين، حفاصة (2018). مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية (دراسة حالة مؤسسة الهضاب العليا)، **مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية**، كلية التجارة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 3(1)، 188-211.

عبد الحليم، أحمد حامد محمود (2019أ). قياس أثر الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري على جودة التقارير المالية وقيمة الشركة (دراسة تطبيقية على الشركات السعودية)، **مجلة المحاسبة والمراجعة لإتحاد الجامعات العربية**، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، 1(2)، 29-88.

عبد الحليم، أحمد حامد محمود (2020 ب). قياس أثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على جودة التقارير المالية (أدلة عملية من بيئة الأعمال السعودية)، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة دمياط، 1(2)، 1-84.

عبد الرسول، أميرة فتحى (2019). تقييم محاسبة القيمة العادلة من منظور إعلامى (دراسة نظرية وتطبيقية)، **رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة**، جامعة سوهاج.

عبد السلام، حميد (2019). القياس والإفصاح المحاسبي على الأصول غير الملموسة في القوائم المالية وأثرها على تقييم المؤسسات، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.

عبد القادر، رضا إبراهيم، وأحمد، على مجاهد (2017). إطار مقترح للحد من مشاكل ومعوقات القياس والإفصاح المحاسبى المعتمد على القيمة العادلة (دراسة نظرية وميدانية)، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 41(2)، 169-218.

عبد اللطيف، شادو (2013). القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير الدولية (دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية)، كلية التجارة والإقتصاد، جامعة قاصدي مرباح ، الجزائر، 81.

عثمان، الأمين محمد (2015). دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة (دراسة تطبيقية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية)، **مجلة كلية الدراسات التجارية**، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، السودان، 51-55.

عقل، يونس حسن؛ وزهرى، علاء فتحى (2020). تطوير الإفصاح المحاسبى عن الرقمنة المصرفية لتعزيز جودة التقارير المالية للبنوك العاملة فى البيئة المصرية (دراسة تطبيقية)، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة حلوان، 34 (4)، 201-262.

على، محمود أحمد أحمد (2015). دراسة وإختبار العلاقة بين تفعيل مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة، **مجلة جامعة الإسكندرية للعلوم الإدارية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 52(2)، 1-45.

على، نهى محمد زكى (2021). أثر معلومات الأصول غير الملموسة على أسعار الأسهم كمؤشر لقيمة الشركة (دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية)، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة دمياط، 2(1)، 599-671.

فارس، دعاء أحمد (2021). أثر جودة التقارير المالية على العلاقة بين حوكمة الشركات وقيمة المنشأة (دراسة إختبارية في سوق الأوراق المالية المصرية)، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 5(2)، 1-57.

كرجي، محمد باقر (2017). قياس مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحلية وأثره على قرارات الإستثمار (دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)، **رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والإقتصاد**، جامعة القادسية.

كشكو، سائد محمود (2016). مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، **رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة**، الجامعة الإسلامية، غزة.

مسواك، حميد (2012). تطوير القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة (دراسة نظرية)، **رسالة دكتوراة، كلية التجارة**، جامعة أسيوط،25.

مطر، محمد (2017). مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 169.

نبيل، غادة أحمد (2016). أليات الحد من المشكلات الناتجة عن توسع المعايير المحاسبية فى إستخدام القيمة العادلة (دراسة ميدانية)، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 20(1)، 1045-1140.

وزارة الإستثمار والتعاون الدولى (2019). قرار وزير الإستثمار والتعاون الدولى رقم (69) لسنة 2019 بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية بقرار وزير الإستثمار رقم (110) لسنة 2015، الوقائع المصرية، (81) تابع (أ)، 1-640.

يوسف، جمال على، وإبراهيم، غادة أحمد (2016). قياس جودة التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية وأثرها على قرارات المستثمرين، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 20(2)، 1079-1118.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

Affan, M.W.; Rosidi, S.M., & Purwanti, L. (2017). The Effect of Ownership Structure on the Quality of Financial Reporting of Manufacturing Companies Listed in the IDX during the Period of 2013-2015. *Imperial Journal of Interdisciplinary Research (IJIR)*, 3(7)1-10.

Agwor, T.C.; Okafor, R. (2018). Accounting Ethics and Financial Reporting Quality of Tourism and Hospitality Firm in Rivers State. *Journal of Accounting and Financial Management*, 4 (3), 1-14.

Akeju, J., B; Babatunde, A.A. (2017). Corporate Governance and Financial Reporting Quality in Nigeria*), International Journal of Information Research and Review*, 4(2), 3749-3753.

Alessandro Cortesi and Others, (2015). Advanced Financial Accounting(Financial Statement Analysis- Accounting Lssues- Group Accounts), Egea, Italie.

Andrei, F.; Labelle, R., & Rousseau, S. (2015). Legal Regime and Financial Reporting Quality. Contemporary Accounting Research 32 (1): 280-307.

Barth, M. E.; K. Li, & Mcclure C. G. (2018). The Future of Financial Reporting: Insights from Research. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies 54* (1), 66-78.

Beest, F.B. Geert & Suzanne. B., (2019). Quality of Financial R-eporting: Measuring Qualitative Characteristics*", Nijmegen Center for Economics Working Paper*, 9(108), 1-41.

Castedello, M., & Klingbeil, Ch. (2009). Intangible Assets and Goodwill in the context of Business Combinations. An industry study. *Munich, Germany*.

Chung, R.; Lai, K., Fu,Y.,(2013). A New Model on Intangible Assets Valuation.Paper Presented at Sixth International Conference on Business Intelligence and Financial Engineering, Hong Kong.

Dolores, Gallardo (2021). Information available globalreporting.org resourcelibrary the value of extra financial-disclosure, pdf (accessed February).

Elayan, F.A.; Aktasb, R.; Browna, K., & Pacharn, P. (2018). The Imapct of the Volcker rule on Targeted Banks, Systemicrisk, Liquidity, and Financial Reporting quality. *Journal of Economics and Business, 96: 69-89.* -

Gebrayel, E.; Jarrar, H.; Salloum, C., & Lefebvre, Q. (2018) . *Effective association between Audit Committees and the Internal Audit Function and its Impact on Financial Reporting Quality*: Empirical Evidence from Omani Listed Firms.

Hearth, S.K., & Albarqi, N. (2017). *Financial Reporting Quality: A Literature Review*. International Journal of Business Management and Commerce, 2 (2): 1-14.

Houcine, A. (2017). *The effect of financial reporting quality on corporate investment efficiency: Evidence from the Tunisian stock marke*t. Research in International Business and Finance, 42, 321-337.

Hus, P. & Lin, Y., (2016). Fair Value Accounting and Earnings Management, *Eurasian Journal of Business and Management*, 4,(2), 41-54.

International Accounting Standards Board (IASB),(2018). Conceptual Framework for Financial Reporting, Available on The IASB website: www.ifrs.org.

Nagaraja, Vinay (2019). The Effect of Intangible Assets on the Firm Value, *International Journal of Engineering and Management Research*, 6(1), January-February.

Pompili, M. & tutino, M., (2019). *Fair Value Accounting and Earning Management: the Impact of Unobservable Inputs on Earning quality*. Evidence From the US, Corporate Ownership and Control, 16(2), 8-18.

Prihatni, R., B. Subroto, E. Sarawati, & B. Purnomosidi. (2018). *Comparative Value Relevance of Accounting Information in the IFRS Period between Manufacturing Company and Financial Services Go Public In Indonesia Stock Exchange*. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* 22(3), 1-9.

Ragab, N., & H. El-Chaarani. (2018). The Value Relevance of Operating Cash Flow: Comparative Study of Banks' Listed on the Egyptian and Beirut Stock Exchange. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* 22(3),1-12.

Rudra, T., & Bhattacharjee, D. (2012). Does IFRS Influence Earnings Management? Evidence from India. *Journal of Management Research*, 4 (1), 1-13.

Shahzad, F.; Rehman, I.; Colombage, S., & Nawaz, F. (2019). Financial reporting quality, family ownership, and investment efficiency: an empirical investigation. Managerial Finance, 45(4), 513-535.

Sodan, S. (2015). The Impact of Fair Value Accounting on Earnings Quality in Estern European Countries, *Procedia Economics and Finance*, 32, 1769-1786.

Stephan Gruber (2015). Intangible Values in Financial Accounting and Reporting (An Analysis from the Perspective of Financial Analysts), Springer Gabler, Suisse.

Tasios, S.; an, Bekiaris, M., (2018). Auditor‘s perceptions of financial reporting quality : The case of Greece. *International Journal of Accounting and Financial* Reporting 2 (1), 57-73.

Tracy, J., & Tracy, T.(2020). How to Read A Financial Report: Wringing Vital Signs out of the Numbers, *John Wiley & Sons*, 9Ed, 22.

Yurisandi, T., & Paspitasari.E, (2015). *Financial Reporting Qual-ity before and after IFRS Adoption using NiCE Qualitative Charact-eristic Measurement*, Social and Behavioral Sciences, 211, 644-652.

The effect of accounting disclosure of intangible assets on the quality of financial reports Applying to joint stock industrial companies listed on the stock exchange

Dr. Ahmed Abdullah Khalil

Abstract

The study aimed to show the impact of accounting disclosure of intangible assets on the quality of financial reports by applying to the industrial joint stock companies listed on the stock exchange, and the study community represented in all the joint stock industrial companies listed in the Egyptian stock market, where the researcher relied on the data of the companies listed in that market during the period The time period from (2016 AD/ 2019 AD), which amounted to (20) joint stock companies registered in the Egyptian stock market, distributed over seven industrial sectors, and the research sample amounted to (16) companies from the research community.

The most important finding of the study is The accounting disclosure of intangible assets has a positive impact on the quality of financial reports in industrial companies contributing to the stock exchange, that the stock exchange sectors that disclosed intangible assets in their financial statements are (health care sector, household products sector, gas and petroleum sector) and there are some sectors in which there are companies in which intangible assets have been disclosed and others have not been disclosed (Basic resources sector, construction sector), disclosure of intangible assets makes financial reporting information valuable.

key words

accounting disclosure, intangible assets, quality of financial reports.

التوثيق المقترح للدراسة وفقا لنظام APA

خليل، أحمد عبد الله (2022). تأثير الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة علي جودة التقارير المالية بالتطبيق علي الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في البورصة. **مجلة جامعة الإسكندرية للعلوم الإدارية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية 59(3)،359 - 407.