

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم تسيير - قسم العلوم التجارية  
السنة الثالثة - تخصص مالية المؤسسة - الدكتور: جوامع إسماعين  
محاضرات في المحاسبة المالية المعقدة

المحاضرة السادسة: التثبيبات غير الملموسة وفي شكل إمتياز

الأصول غير الملموسة

طبيعة الأصول غير الملموسة:

تتميز بعدم وجود كيان مادي ملموس لها ومن أهم خصائصها هي عدم التأكد من المنافع المحتمل الحصول عليها من استخدام هذه الأصول بسبب صعوبة التنبؤ بالعمر الإنتاجي نظراً لعدم وجود عمر مادي للأصل من ناحية وصعوبة التنبؤ بالفترة التي يمكن أن يحقق فيها الأصل منافع للمنشأة وبسبب تعرض قيمة هذه الأصول لدرجة كبيرة من التقلبات وعدم وجود قيمة سوقية لبعض هذه الأصول لاقتصار منافعها على منشأة بعينها دون غيرها من المنشآت.

تصنيف الأصول غير الملموسة:

يمكن تصنيفها وفقاً للخصائص التالية:

1- تصنيف الأصول غير الملموسة وفقاً لإمكانية التحديد

أ- أصول يمكن تحديدها بصفة منفردة بمعزل عن الأصول الأخرى مثل حقوق الاختراع والعلامات التجارية وحقوق التأليف والنشر.

2- أصول لا يمكن تحديدها بصفة منفردة بمعزل عن الأصول الأخرى أو عن المؤسسة مثل شهرة المحل والتي تعني قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح مرتفعة حيث أنها تفاعل مجموعة من العوامل في آن واحد.

1- تصنيف الأصول وفقاً لطريقة الحصول عليها:

أ- أصول يتم الحصول عليها عن طريق الشراء من الغير بصفة منفردة أو ضمن مجموعة أصول من خلال الاندماج.

ب - أصول يتم الحصول عليها ذاتياً حيث يتم اكتشافها وتطويرها داخلياً بواسطة المؤسسة مثل براءات الاختراع من خلال أنشطة البحث والتطوير.

1- تصنيف الأصول وفقاً للعمر الإنتاجي المتوقع من الأصل:

أ - أصول ذات عمر إنتاجي محدد سواء بواسطة القانون أو عقد ملزم بين المؤسسة والغير مثل حق الحكر أو حقوق استخدام أسماء تجارية.

ب - أصول يرتبط عمرها الإنتاجي بعوامل اقتصادية مثل براءة الاختراع.

ت - أصول ليس لها عمر إنتاجي حيث قد تكون منافعها إلى أجل غير مسمى مثل شهرة المحل تصنيف الأصول وفقاً للقابلية للانفصال عن المؤسسة:

أ - أصول قابلة للانفصال عن المؤسسة ويمكن تحويل ملكيتها للغير أو بيعها مثل حقوق التأليف والنشر وحقوق الاختراع.

ب - أصول غير قابلة للانفصال عن المؤسسة حيث لا يمكن فصلها بذاتها عن المؤسسة مثل شهرة المحل.

• لخص مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكية التصنيفات السابقة في رأيه رقم (17) في مصطلحين أساسيين.

• أصول ملموسة قابلة للتحديد وأخرى غير قابلة للتحديد والأخيرة التي لا يمكن الحصول عليها بشكل

منفصل أو بمعزل عن الأصول الأخرى ويمكن تلخيصه كالتالي:

أصول تم الحصول عليها من أصول تم إنشاؤها وتطويرها خارج المؤسسة ذاتيا من داخل المؤسسة قابلة للتحديد غير قابلة للتحديد (أصل رأسمالي) قابلة للتحديد غير قابلة للتحديد (أصل رأسمالي ماعدا نفقات البحوث التطوير) (تقييد مصروف) تقييم الأصول غير الملموسة المشتراة:

– يتم تسجيل الأصول غير الملموسة على أساس التكلفة التي تتضمن ثمن الحصول على الأصل بالإضافة للنفقات الأخرى اللازمة لإعداد الأصل وتهيئته للغرض الذي تم الحصول عليه من أجله.

– إذا تم الحصول على أصل غير ملموس مقابل إصدار أسهم أو أي أصول أخرى غير نقدية القيمة السوقية العادلة للأسهم المصدرة أو الأصول غير النقدية أو القيمة السوقية للأصل غير الملموس أيهما أكثر وضوحاً.

إذا حصلت المؤسسة على الأصول في شكل مجموعة فيجب توزيع تكلفة شراء المجموعة على عناصرها طبقاً للقيمة النسبية لسعر السوق لكل عنصر بالنسبة لإجمالي القيمة السوقية لمجموعة الأصول المشتراة. تخفيض (إطفاء) الأصول غير الملموسة:

كانت الممارسة المحاسبية السائدة عدم تخفيض أو استنفاد تكلفة الأصول غير الملموسة نظراً لكونها غير محددة العمر الإنتاجي.

لم يجز مجلس المبادئ المحاسبية هذه الممارسة وأصدر الرأي رقم (17) حيث قرر أن قيمة الأصول غير الملموسة لا بد وأن تتلاشى في نهاية الأمر ولا بد من تخفيض التكلفة وتحميل الفترات المحاسبية بنصيبها من خدمات هذه الأصول وأصبحت الأصول غير الملموسة من أول نوفمبر 1970م أو بعد يتم استنفادها على العمر الإنتاجي المقدر لها

هناك العديد من العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار حال تقدير العمر الإنتاجي للأصل ومن أهمها:

- 1- الشروط القانونية أو النظامية أو التعاقدية التي تحدد فترة معينة لاستخدام الأصل.
- 2- شروط التجديد أو تحديد حقوق الامتياز التي يترتب عليها تغيير العمر الإنتاجي للأصل.
- 3- أثر العوامل الاقتصادية المرتبطة بالعمر الإنتاجي للأصل مثل التقادم والتغير في الطلب والتغير التكنولوجي.

4- قد يرتبط العمر الإنتاجي للأصل بالحياة المتوقعة للفرد أو العاملين بالمؤسسة.

5- التصرفات المتوقعة أو المحتملة للمنافسين والهيئات أو الأجهزة ذات العلاقة

6- إذا كان العمر الإنتاجي للأصل لا يمكن تحديده فإنه يكون من الصعب تحديد المنافع المتوقعة منه.

7- قد يكون الأصل غير الملموس ناتجاً عن تفاعل أو مزيج من العوامل المختلفة التي لكل منها عمر إنتاجي مقدر مختلف.

ولإدراك المجلس للصعوبات التي تواجه تحديد العمر الإنتاجي فقد حدد ضرورة تخفيض تكلفة الأصل حسب العمر الإنتاجي أو بحد أقصى 40 عاماً أيهما أقل.

الطريقة الشائعة لاستنفاد الأصول هي طريقة القسط الثابت وليس هناك ما يمنع من استخدام طريقة أخرى.

جرى العرف المحاسبي على تحميل قسط التخفيض ضمن المصروفات في قائمة الدخل وتخفيضه من الأصل مباشرة دون فتح حساب مجمع استنفاد مع عدم وجود ما يمنع من توسيطه لا بد من الثبات على إتباع طريقة الاستنفاد منها عبر الفترات المحاسبية المختلفة أولاً: المحاسبة عن الأصول غير الملموسة الممكن تحديدها:

تتميز هذه الأصول بإمكانية تحديدها وتتميز تكلفتها بصورة مستقلة عن باقي أصول المؤسسة أي يمكن ربط التكلفة بأصل معين محدد بذاته ومن أهمها:

#### 1- براءات الاختراع:

– هي عبارة عن الحق المطلق الصادر من الجهات المسؤولة في الدولة لأي فرد أو منشأة توصل إلى منتج أو طريقة إنتاج جديدة وحامل البراءة له الحق المطلق بأن يكون المستخدم الوحيد لهذا الاختراع وأيضاً الحق في بيعه إلى طرف آخر وعادة ما تكون هناك فترة زمنية محددة يحمي القانون خلالها صاحب حق الاختراع من أي اعتداءات أو انتهاكات على هذا الحق من قبل الغير. في حالة قيام المؤسسة بشراء براءة الاختراع من الغير فإن سعر الشراء مضافاً إليه النفقات الأخرى لتسجيل ونقل ملكية حق استخدام الأصل تمثل تكلفة الأصل.

قد تدخل المؤسسة في منازعات قضائية نتيجة اعتداء الغير على حقها فإذا نجحت الدعوى وكانت النتيجة في صالح المؤسسة فإن التكاليف يمكن اعتبارها نفقة رأسمالية وتضاف للقيمة الدفترية للأصل ويتم استنفادها خلال العمر المتبقي للأصل وإن فشلت الدعوى فالتكاليف والجزء المتبقي من القيمة الدفترية لأصل براءة الاختراع يتم معالجتها على أنها خسارة على الفترة التي يثبت فيها فقدان براءة الاختراع قيمتها الاقتصادية إذا تم التوصل للبراءة أن طريق نفقات البحوث والتطوير فهذه لا تتم رسملتها في حساب الأصل بل تعالج كمصروفات فترة وتقتصر تكلفة البراءة على مصروفات التسجيل والإشهار فقط في حال ظهور براءات جديدة تؤدي إلى تقادم القديمة أو فقدانها لقيمتها الاقتصادية فالجزء المتبقي من القيمة الدفترية يعتبر خسارة في نفس الفترة

إذا تمكنت المؤسسة من عمل تحسينات أو تعديلات في حق الاختراع تؤدي إلي زيادة عمره الإنتاجي فإن ذلك يتطلب إعادة احتساب قسط الاستنفاد أو الإطفاء السنوي على أساس العمر الإنتاجي المعدل من بداية الفترة التي حصل فيها التعديل مع عدم تجاوز العمر القانوني للأصل

– حقوق التأليف والنشر : يقصد بها أن تحتفظ الدولة للمؤلف أو الفنان أو صاحب العمل الأصلي في شتى المجالات العلمية والأدبية والفنية حقه في إنتاج ونشر وبيع إنتاجه عن طريق التسجيل والإشهار وتمنح حقوق التأليف والنشر عادة لمدة تساوي عمر المؤلف مضافاً إليها خمسون عاماً  
تتمثل التكلفة في ثمن الشراء ونفقات التسجيل والإشهار ويتم رسملتها كأصل واستنفادها خلال مدة العمر الإنتاجي أو القانوني أيهما أقل ويتم استنفادها بأسرع وقت يمكن نظراً لظروف عدم التأكد المصاحبة للعمر الإنتاجي

الأسماء والعلامات التجارية: الاسم أو العلامة التجارية عبارة عن كلمة أو عبارة أو رمز يميز أو يحدد منشأة معينة أو منتج معين ويكون حق استغلالها لمستخدمها الأصلي طالما كان مستمرا في استخدامها ويتم تسجيلها في الدفاتر على أساس التكلفة واستنفادها على فترات العمر الإنتاجي للأصل أو العمر القانوني أيهما أقل والتكلفة تكون ثمن الشراء مضافاً إليها نفقات التسجيل والإشهار  
إذا كانت العلامة تم تطويرها ذاتياً فتكلفتها تقتصر على رسوم التسجيل والإشهار والتصميم فقط.  
حقوق الامتياز:

هي عبارة عن اتفاق بين طرفين بموجبه يعطي طرف (مانح الحق) لطرف آخر (المتمتع بالحق) حقوقاً في أداء وظائف معينة أو بيع منتجات معينة وقد تكون حقوق الامتياز بين الحكومات والشركات ومن أشهرها مطاعم الوجبات السريعة.

إذا قام المتمتع بالحق بدفع مبلغ مبدئي لاستغلال الحق فإن التكلفة المدفوعة ثم رسملتها وإثباتها كأصل غير ملموس وهو حقوق الامتياز

–سواء كان المبلغ المسدد يغطي فترة زمنية محددة متوقع الاستفادة فيها من حق الامتياز أو غير محدد المدة فإن فترة الاستنفاد يجب ألا تتجاوز أربعين عاما  
–المدفوعات الدورية المتضمنة في العقد مقابل قيام مانح الحق بتقديم خدمات معينة بصورة دورية فإنها تعالج كمصروفات وتحمل على الفترة التي تخصصها وفقا لمبدأ المقابلة  
تكاليف التأسيس : تتضمن كافة النفقات التي تتحملها المؤسسة خلال فترة تأسيسها والمرتبطة عادة بتكوين الشركة مثل الرسوم القانونية وإعداد العقد والحصول على التراخيص  
تتم رسملة هذه النفقات في حساب يسمى تكاليف التأسيس يظهر ضمن الأصول غير الملموسة ولأن عمرها غير محدد ولاقتراض استمرار المؤسسة فإن الرأي (17) (لمجلس المباديء المحاسبية ذكر بأن لا تتجاوز خمس سنوات  
خسائر التشغيل التي تتحقق خلال فترة بدء النشاط أو المراحل المبدئية للتشغيل لا تجوز رسملتها واعتبارها أصل غير ملموس بل تحمل على الفترات المالية التي تحققت فيها ويفصح عنها في القوائم المالية

التحسينات التي تجرى على الأصول المستأجرة: أحيانا يقوم المستأجر بعمل تحسينات على الأصول المستأجرة بعقد طويل الأجل فمحاسبيا يقوم المستأجر برسملتها في حساب مستقل يسمى تحسينات على أصول مستأجرة ويعتبر أصل غير ملموس على أن يتم استنفادها خلال العمر المقدر لها أو الفترة المتبقية من الإيجار أيهما أقل

تكاليف تطوير برامج الحاسبات: ظهرت صناعة إنتاج وتطوير برامج الحاسبات لأغراض بيعها أو تأجيرها للغير وبدأت منشآت عديدة في تبني سياسة رسملة تكاليف تطوير برامج الحاسبات واعترفت SEC بهذا التغيير عام 1983م وأصدر FASB المعيار رقم (86) بعنوان المحاسبة عن تكاليف تطوير برامج الحاسبات لأغراض البيع أو التأجير والذي اقتصر على كيفية المحاسبة عن تكلفة تطوير إنتاج برامج الحاسبات لأغراض البيع والتأجير دون أن يتناول تلك المنتجة لأغراض الاستخدام الداخلي.  
ميز المعيار بين ثلاثة أنواع من التكاليف المتضمنة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر كالتالي:  
1- تكاليف إنتاج البرامج:

مثل تكاليف التخطيط والتصميم والترميز والاختبار والتوثيق وإعداد مواد التدريب وميز المعيار بين ما ينفق قبل تحديد الصلاحية الفنية للمنتج أو العملية أو بعده والمقصود بالصلاحية الفنية: تاريخ استكمال التصميم التفصيلي للبرنامج وهو النقطة التي تتحقق عندها المؤسسة من إمكانية إنتاج البرامج بعد التأكد من جدواها الفنية والتسويقية والمالية فهذه النقطة هي المحدد للمحاسبة عن التكاليف كالتالي:  
أ- أي تكاليف إنتاج تنفق قبل الوصول إلى هذه النقطة لا تجوز رسملتها لعدم التأكد من إمكانية استرداد التكلفة من العوائد المستقبلية للبرنامج وتسجل كمصروف فترة  
ب- أي تكاليف إنتاج تنفق بعد الوصول للنقطة مثل تكلفة إعداد البرنامج الأصلي يجب رسملتها كتكاليف إنتاج وتطوير برامج الحاسبات واعتبارها أصل غير ملموس وتستنقد على الفترة المستفيدة ويتحدد مصروف الاستنفاد على أساس المبلغ الأكبر من:

1- النفاذ محسوبا على أساس نسبة الإيرادات الإجمالية:  
مصروف النقاد = إجمالي إيرادات البرنامج خلال السنة الحالية X التكاليف الرأسمالية للبرنامج  
مجموع الإيرادات الإجمالية المتوقعة للبرنامج  
أو 2- النفاذ محسوبا على أساس طريقة القسط الثابت خلال العمر الإنتاجي المقدر للبرنامج

–إذا اتضح أن صافي القيمة الممكن تحقيقها من البرنامج في تاريخ الميزانية أقل من القيمة الدفترية فإنه يجب تخفيض القيمة الدفترية للأصل إلى صافي القيمة الممكن تحقيقها والاعتراف بالفرق كخسائر واعتبار القيمة الجديدة بعد التخفيض هي تكلفة الأصل الجديدة –تكاليف إنتاج نسخ من البرنامج الأصلي:

هي عبارة عن تكلفة الوحدة من إنتاج برامج الحاسبات مثل تكلفة الأسطوانات ونسخها وتغليفها وتوثيقها وتعتبر تكلفة إنتاج وتعالج كمخزون ويتم استنفادها كمصروف مثل تكلفة البضاعة المباعة حال الاعتراف بالإيرادات المرتبطة بها أو تعالج كأصول ملموسة طويلة الأجل إذا كانت لأغراض التأجير تكاليف صيانة البضاعة المباعة وخدمة العملاء:

تحدث بعد عملية البيع أو التأجير وتعالج كمصروفات فترة خلال السنة التي حدثت فيها •يلاحظ أن البرامج المعدة للاستخدام الداخلي أدت إلى تعدد وجهات النظر •يرى البعض اعتبارها أحد أنشطة البحث والتطوير ومعالجتها كمصروفات فترة •ويرى البعض الآخر في تفسير مجلس معايير المحاسبة رقم (6) بعنوان مدى إمكانية تطبيق المعيار رقم (2) على تكاليف تطوير برامج الحاسبات أن تكاليف تطويرها في أنشطة المؤسسة البيعة والإدارية لا تعامل كنشاط بحث وتطوير ويمكن رسملتها أو اعتبارها مصروف فترة •ورغم ذلك العديد من الشركات تعالجها كمصروفات فترة لحين صدور معيار لإيجاد معالجة محاسبية ملائمة

•المحاسبة عن الأصول غير الملموسة التي لا يمكن تحديدها بذاتها: تقتصر على عنصر واحد وهو شهرة المحل وهي فريدة من نوعها لأنه لا يمكن اقتناؤها أو تداولها بدون شراء المؤسسة ذاتها وهي أصل غير ملموس ولا يمكن تحديدها بذاتها ولا يمكن فصلها عن كيان المؤسسة القائمة وفي بعض الأحيان نجد أن القيمة السوقية للمنشأة تزيد عن القيمة السوقية لأصولها وهذا يعني قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح غير عادية أو فوق المعدل العادي للعائد على الاستثمار السائد في مجال الصناعة وهذا ما يعبر عنه بشهرة المحل

تنشأ نتيجة لعوامل عديدة تتفاعل وتؤدي إلى تميز المؤسسة ومن أهمها:

- 1- كفاءة الإدارة في تشغيل وإدارة المؤسسة
  - 2- استخدام مواصفات خاصة في إنتاج المنتج تؤدي إلى جودته
  - 3- موقع استراتيجي
  - 4- الخدمة المتميزة للعملاء والسمعة الممتازة في المجتمع
  - 5- سياسة إعلانية فعالة
  - 6- علاقات عمل ممتازة وتنمية الموارد البشرية في المؤسسة
  - 7- القدرة على المنافسة ومواجهة التقلبات الاقتصادية
  - 8- مركز ائتماني ممتاز يؤدي إلى تزايد قدرتها على منح الائتمان
  - 9- نجاح برامجها التدريبية للعاملين فيها
- شهرة المحل لا تثبت في الدفاتر إلا إذا تم شراء المؤسسة بكاملها وتعامل كأصل غير ملموس ويتم استنفادها على مدى الفترات المحاسبية المتوقع أن تستفيد منها
- شهرة المحل التي يتم تطويرها داخليا لا يتم رسملتها ولا يتم إثباتها في الدفاتر لعدم وجود عملية تبادل موضوعية مع طرف خارجي وسوف تخضع للحكم الشخصي طرق تقدير شهرة المحل:

عند قياس شهرة المحل نجد وجهتي نظر حول طبيعتها

- 1- اعتبار الشهرة موارد وظروف غير ملموسة ناتجة عن عوامل إيجابية مثل كفاءة المؤسسة تؤدي إلى إعطاء المؤسسة مزايا اقتصادية نسبية وتقاس عن طريق إيجاد الفرق بين سعر المؤسسة القائمة والقيمة السوقية العادلة لصادفي أصولها الملموسة وغير الملموسة الممكن تحديدها ذاتيا وهو أسلوب التقويم الشامل
  - 2- اعتبار الشهرة بمثابة الأرباح المتوقعة الزائدة عن مستوى الربح العادي في المنشآت أو الأنشطة المماثلة وتسمى أسلوب تقويم الأرباح الزائدة.
- أسلوب التقويم الشامل:

يعني زيادة سعر شراء المؤسسة القائمة عن القيمة العادلة لصادفي الأصول التي تم الحصول عليها  
أسلوب تقويم الأرباح الزائدة:

يعني القدرة على تحقيق أرباح زائدة تفوق الربح العادي في المنشآت أو الأنشطة المماثلة وهذه الأرباح الزائدة أو غير العادية تمثل مؤشر عن وجود أصول غير محددة القيمة وغير ملموسة تساهم في تحقيقها وهي شهرة المحل.  
وتعتمد على عدة عوامل:

- 1- تحديد المعدل العادي للأرباح على الاستثمارات أو الأنشطة المماثلة أو في مجال الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة بتجديدها بصفة مستقلة أو الحصول على متوسط العائد في نفس الصناعة أو الحصول على نشرات أو إحصائيات مالية اقتصادية تعدها الجهات الحكومية أو دراسة القوائم المالية للمنشآت أو الأنشطة المماثلة وبتجديده يمكن تحديد الأرباح العادية المتوقعة للمنشأة كالتالي:  
الأرباح العادية المتوقعة = القيمة السوقية العادلة لصادفي الأصول الممكن تحديدها X معدل الأرباح العادية

- 2- تحديد تقديرات الأرباح المستقبلية للمنشأة اعتمادا على متوسط الأرباح الفعلية في الماضي واعتبار المتوسط كمؤشر عن الأرباح المتوقع تحقيقها في المستقبل بعد إجراء أي تعديلات على هذا المتوسط باستبعاد العناصر غير المتكررة كالتالي:  
متوسط الأرباح الفعلية = مجموع الأرباح الفعلية لعدد من السنوات  
عدد السنوات

+زيادة سنوية ناتجة عن طريقة استهلاك تم تغييرها

-النقص الناتج عن استبعاد الأرباح غير العادية (غير المتكررة)

=متوسط الأرباح الفعلية المعدل

-الأرباح العادية المتوقعة

=الأرباح الزائدة أو فوق العادية

وهنا يتم تقدير شهرة المحل اعتمادا على الأرباح الزائدة أو غير العادية وفقا لعدة أساليب:

- 1- رسملة الأرباح الزائدة المتوقعة على ضوء العائد العادي

يتم هنا تقدير الشهرة بافتراض عدم تحديد فترة معينة للمنافع المتوقعة

القيمة المقترنة للشهرة = الأرباح الزائدة X مقلوب معدل الربح العادي

أو بطريقة أخرى

القيمة المقترنة للشهرة = (متوسط الأرباح الفعلية المعدل X مقلوب معدل الربح العادي) - القيمة السوقية

العادلة لصادفي الأصول

خصم الأرباح الزائدة المتوقعة بمعدل خصم مناسب:

وهي تعني رسملة الأرباح الزائدة بمعدل الفائدة الذي يتم اختياره على أساس شخصي ويلاحظ أنه كلما ارتفع معدل الخصم كلما انخفضت القيمة الحالية والعكس صحيح  
قيمة الشهرة المقدرة = الأرباح الزائدة  
معدل الخصم (نسبة مئوية)

وإن كان من المفضل استخدام معدل مرتفع عن معدل الأرباح العادية نظرا لما يصاحب الأرباح الزائدة من مخاطر وعدم تأكيد

خصم الأرباح الزائدة المتوقعة لعدد معين من السنوات لتحديد القيمة الحالية لهذه الأرباح:  
يتم اعتبار الشهرة على أنها القيمة الحالية للأرباح الزائدة لعدد من السنوات ويتم تحديد الفترة الزمنية بمعدل خصم معين

قيمة الشهرة المقدرة = الأرباح الزائدة X معامل الخصم لدفعة سنوية لعدد من السنوات بمعدل معين  
شراء الأرباح الزائدة لعدد من السنوات:

يتم احتسابها بطريقة سهلة كالتالي

قيمة الشهرة المقدرة = الأرباح الزائدة X عدد السنوات المتوقع خلالها تحقيق هذه الأرباح  
استنفاد أو إطفاء شهرة المحل:

تعددت وجهات النظر وتمحور الاختلاف في ثلاث وجهات نظر

1- تحميل شهرة المحل بالكامل على حقوق الملكية: ويعني إزالة شهرة المحل من الأصول فور إنهاء عملية الشراء بتحميلها على حساب الأرباح المحتجزة ويروا أن هذا يحقق الاتساق بين شهرة المحل المشتراة والشهرة المطورة ذاتيا داخل المؤسسة التي تتم معالجتها على أنها مصروفات دورية لا تتم رسملتها كما يرون أن استنفاد شهرة المحل سنويا يؤدي إلى تحميل الإيرادات السنوية بنوعين من المصروفات: مصروفات الاستنفاد ومصروفات المحافظة على الشهرة أو تدعيمها كما يرون صعوبة تقدير الفترة الزمنية المتوقع الحصول خلالها على المنافع المستقبلية لشهرة المحل  
2- الإبقاء على الشهرة في الدفاتر إلى أجل غير محدد ما لم يحدث انخفاض في قيمتها حيث يرون أنه يجب عدم استنفاد الشهرة والاحتفاظ بقيمتها كأصل دائم إلا إذا كان هناك ما يشير أن تدهور قيمتها ويرون أنه بدون وجود دليل كافي على الانخفاض فإن تخفيضها يعتبر حكما عشوائيا يؤدي إلى خلل في قياس الربح

3- استنفاد أو إطفاء الشهرة خلال عمرها الافتراضي حيث يرون أن يجب توزيع تكلفتها على سنوات عمرها الافتراضي تحقيقا لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات حيث أن الشهرة هي تكلفة الحصول على الأرباح فوق العادية مما يجعل توزيع تكلفتها على السنوات المستفيدة أمرا منطقيا ومناسبا  
كما تؤكد مهنة المحاسبة على مايلي:-

1- يجب عدم إزالة شهرة المحل بالكامل فور الحصول عليها.

2- يجب استنفاد قيمة شهرة المحل خلال سنوات عمرها الافتراضي على ألا تتجاوز 40 عاما وهو الحد الأقصى لاستنفاد أو إطفاء الأصول غير الملموسة

3- يجب استخدام طريقة القسط الثابت لاستنفاد الشهرة ما لم تكن هناك طريقة أخرى أكثر ملاءمة منها  
كما يجب الإفصاح عن مصروف الاستنفاد من حيث طريقة احتسابه والعمر الافتراضي المقدر إن كان جوهريا.

شهرة المحل السالبة:

-تظهر شهرة المحل السالبة في حالة شراء منشأة قائمة بسعر شراء يقل عن القيمة السوقية العادلة

لصافي الأصول المنقولة للمشتري وتنتج عندما تكون هناك رغبة ملحة من جانب البائع في التخلص من النشاط الاقتصادي للمنشأة دون بذل جهد في التخلص من كل أصل على حده وينتج عن استنفاد هذا الرصيد الدائن وجود إيراد إضافي ومن ثم زيادة الأرباح الإجراءات التالية:

1- يتم توزيع قيمة الشهرة السالبة على الأصول طويلة الأجل فيما عدا الاستثمارات طويلة الأجل بحيث تنخفض القيمة السوقية لهذه الأصول على أساس قيمة كل أصل بالنسبة لإجمالي الأصول حسب القيمة السوقية العادلة

2- إذا أدى التوزيع إلى وصول الأصول للصفر وما زال هناك فرق متبقي غير موزع فإنه يظهر في الميزانية كرسيد دائن يتم استنفاده سنويا كإيراد خلال مدة لا تتجاوز 40 عاما ويفصح عن طريقة الاستنفاد والفترة التي يتم خلالها.

الإفصاح عن الأصول غير الملموسة بالقوائم المالية:

لا يوجد حسابات مقابلة للأصول غير الملموسة حيث لا يتم استخدام مجمع استنفاد لعرض القيمة الدفترية حيث يتم إثبات مصروف الاستنفاد بالخصم مباشرة من حساب الأصل غير الملموس كما يتطلب الإفصاح عنها ضرورة إيضاح الطريقة المتبعة لاستنفاد كل أصل والفترة التي يتم خلالها وتظهر ضمن مجموعة الأصول غير الملموسة والتفاصيل في الملاحظات المرفقة بالقوائم المحاسبية عن تكاليف البحوث والتطوير:

لا تعتبر تكاليف البحث والتطوير في حد ذاتها أصل غير ملموس لكن لأنها تؤدي كثيرا إلى تطوير بعض الأصول غير الملموسة مثل حق الاختراع أو حقوق النشر والتأليف فظهرت الحاجة لعرضها هنا قبل عام 1974م لم تكن هناك مبادئ تحكم معالجتها ونظرا للاختلاف في التطبيق العملي بين المنشآت بين اعتبارها كمصروف أو رسميتها واستهلاكها على عدد من السنوات كما أن هناك صعوبة للمحاسبة عنها بسبب:

1- صعوبة تحديد التكلفة المتعلقة بكل نشاط من الأنشطة أو مشروع من المشروعات على حده  
2- صعوبة قياس المنافع المستقبلية المترتبة على هذه التكاليف وصعوبة تقدير الفترة الزمنية التي تتحقق المنافع خلالها

في عام 1974م أصدر FASB المعيار رقم (2) بعنوان المحاسبة عن تكاليف البحوث والتطوير حيث يقضي باعتبار كل تكاليف البحوث والتطوير مصروفات تحمل على الفترة التي تستحق خلالها: ولتمييزها عن التكاليف الأخرى المشابهة أورد التعريف التالي لكل منها:

البحوث: عبارة عن البحث المخطط أو الفحص الانتقادي الهادف إلى اكتشاف معرفة جديدة على أمل أن هذه المعرفة ستكون مفيدة في تطوير منتج أو خدمة جديدة أو عملية أو أسلوب جديد أو تؤدي إلى تحسين ملحوظ في منتج أو عملية موجودة فعلا:

التطوير: هو ترجمة نتائج البحوث أو أي معرفة أخرى في التخطيط أو التصميم المتعلق بعملية أو منتج جديد أو في التوصل إلى تحسين ملحوظ في عملية أو منتج موجود فعلا سواء بقصد البيع أو الاستخدام كما تظهر أدناه الأنشطة التي يمكن اعتبارها أنشطة بحوث وتطوير والتي لا يمكن اعتبارها كذلك: الأنشطة التي يمكن اعتبارها أنشطة بحوث وتطوير الأنشطة التي لا يمكن اعتبارها أنشطة بحوث وتطوير

البحوث المعملية اللازمة لاكتشاف معرفة جديدة المتابعة الهندسية في المراحل الأولى للإنتاج  
البحث المتعلق بتطبيقات نتائج البحوث الجديدة مراقبة جودة الإنتاج بما في ذلك الاختبارات الروتينية



الاختبارات بهدف البحث عن وتقييم بدائل للمنتجات والعمليات اكتشاف المشاكل والأعطال في العملية الإنتاجية

التعديل في تصميم المنتج أو العملية المجهودات الروتينية المستمرة لتحسين جودة المنتجات الحالية تصميم وتركيب واختبار النموذج المبدئي قبل الإنتاج تكييف الطاقة القائمة لمتطلبات خاصة أو لحاجة العملاء

تصميم الوسائل والأدوات اللازمة للتكنولوجيا الجديدة التغييرات الدورية في تصميم المنتجات الحالية الأنشطة الهندسية المطلوبة لتحسين تصميم المنتج في مرحلة الإنتاج النشاط المتضمن التصميم والتركيب الهندسي المتعلق بتشييد أو إعادة ترتيب تسهيلات أو معدات وقد حدد المعيار المعالجة المحاسبية لها كما يلي:

1- المواد والمعدات والتجهيزات المستخدمة في أنشطة البحث والتطوير تعتبر بالكامل مصروفات تحمل على الفترة ما لم تستخدم في المستقبل وإلا يعتبر المتبقي من المواد كمخزون واستنفاده كلما استخدم أو رسمة المعدات والتجهيزات واستهلاكها خلال الفترات التي تستخدم فيها.

2- النفقات المتعلقة بالأفراد المشتركين في الأنشطة مثل الرواتب والأجور تحمل كمصروفات على دخل الفترة

3- تكلفة الأصول غير الملموسة المشتراة لأغراض البحث والتطوير تعتبر مصروفات ما لم يكن لها استخدام بديل في المستقبل وإلا يتم رسملتها واستنفادها خلال عمرها الإنتاجي أو عمرها القانوني أيهما أقل

4- تكلفة الخدمات التعاقدية التي يتم الحصول عليها لأغراض البحث والتطوير تعتبر مصروفات تحمل على الفترات التي تستحق خلالها.

5- التكاليف غير المباشرة الأخرى التي تحمل على نشاط البحوث والتطوير تعتبر مصروفات في الفترة التي تمت خلالها.

فالقاعدة العامة للمحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير هي اعتبارها مصروفات تحمل على الفترة التي تستحق خلالها ما لم تكن تتعلق بأصل ملموس أو غير ملموس تكون له استخدامات بديلة في المستقبل وهنا تم رسملتها وتوزيع تكلفتها على الفترات المستفيدة منها.

فالمحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير تقتضي ضرورة الإفصاح المناسب عنها في القوائم المالية أو الملاحظات المرفقة بها.

#### - الحساب 20 : التثبيتات المعنوية

أ - تعريف : عرف (ن.م.م) في المادة 121-2 التثبيتات المعنوية كالتالي : " التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير مادي وغير نقدي، مراقب ومستخدم من قبل الكيان في إطار نشاطه العادي.. " ومن الأمثلة عن التثبيتات المعنوية المحلات التجارية ، العلامات التجارية ، برامج الإعلام الألي، مصاريف تطوير المناجم بهدف استغلالها تجاريا مصاريف البحث القابلة للتثبيت... الخ

ب - دراسة الحساب 20 : بداية نلاحظ أن (ن.م.م) قد استبعد العديد من المصاريف الإعدادية أو التمهيدية التي وردت في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 وهذا تماشيا مع المعايير المحاسبية الدولية فالمصاريف الخاصة بعقد الشركة ومصاريف عقود الاستثمارات والمصاريف السابقة عن الانطلاق الفعلي للإنتاج ومصاريف التكوين لا تعتبر أصولا معنوية في نظر (ن.م.م) والذي اقترح اعتبار بعضها كمصاريف عادية ( مثل المصاريف السابقة عن انطلاق الإنتاج) أو إضافتها إلى تكلفة شراء التثبيتات المادية ( مثل مصاريف عقود شراء تجهيزات الإنتاج..)

من الحسابات الفرعية للحساب 20 نذكر

### 203 - مصاريف تطوير مثبتة: وتسجل في قيدين

**القيد 1** - تسجل الأعباء بصفة عادية حيث يجعل أحد حسابات المصاريف (مجموعة 6) مدينا وحساب بنك أو صندوق أو دائنون دائنا وإذا ما توفرت في هذه الأعباء الشروط المحددة في (ن.م.م) لاعتبارها تثبيبات معنوية عندها نسجل القيد الثاني كالتالي

**القيد 2** - يجعل الحساب 203 (مصاريف تطوير مثبتة) مدينا بالأعباء المعتمدة أصولا معنوية والحساب 731 (حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية) دائنا

يذكر (ن.م.م) أن الأعباء التي سبق أن سجلت كمصاريف عادية في السنوات المالية السابقة لا يمكن دمجها في تكلفة التثبيبات المعنوية في تاريخ لاحق كما حدد (ن.م.م) في المادة 121-14 الشروط الضرورية لاعتبار مصاريف البحث والتطوير أصولا معنوية كالتالي

- أنه يمكن تقييم هذه المصاريف

- أن الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التنمية والتطوير

أو استعمالها أو بيعها

- أن تكون هذه المصاريف ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة

**مثال:** خلال السنة (ن) تطلب أحد مشاريع البحث لتطوير أحد المنتجات مواد أولية 5000 وأجورا سددت بشيك 10000 سجل العملية في يومية المؤسسة

1		
	5000	601 / مواد أولية (مستهلكة)
	10000	631 / أجور مستخدمين
5000		31 / مواد أولية ولوازم
10000		512 / البنك
		مصاريف خاصة بالمشروع (ص)
		-----
	15000	203 / مصاريف تطوير مثبتة
15000		731 / إنتاج مثبت لأصول معنوية
		تثبيات مصاريف تطوير

**الحساب 204 - برامج الإعلام الآلي:** وهناك حالتان

**الحالة 1** - شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة: في هذه الحالة نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة

شراء البرامج مع جعل أحد الحسابات بنك أو موردو التثبيبات (ح/404) دائنا

**الحالة 2** - حالة إنتاج البرامج من قبل المؤسسة: وتسجل العملية في قيدين كالتالي

**القيد 1** - تسجل مصاريف الإنتاج في الحسابات المناسبة من المجموعة 6 وبصورة عادية مع جعل

الحساب المناسب نقديات أو دائنون... دائنا

**القيد 2** - نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل الحساب 731 دائنا

**مثال:** خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية

1 - شراء حقوق استخدام برامج إعلام آلي 10000 على الحساب

2 – أنتجت بوسائلها الخاصة برامج إعلام آلي تطلبت موادا مستهلكة 5000 وأجورا سددت بشيك 45000

المطلوب : سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة تبعا للجرد الدائم

		----- 1 ----- 204- ح/ برامج إعلام آلي 404 ح/ موردو - تثبيبات شراء برامج إعلام آلي
10000	10000	----- 2 ----- 601 ح/ مواد أولية (مستهلكة) 631 ح/ أجور مستخدمين 31 ح/ مواد أولية 512 ح/ البنك مصاريف إنجاز برامج إعلام آلي
5000 45000	5000 45000	----- 204 ح/ برامج إعلام آلي 731 ح/ إنتاج مثبت لأصول معنوية إنتاج برامج
50000	50000	

الحساب 205 – امتيازات، رخص، علامات تجارية لتسجيل هذه الأصول نجعل الحساب 205 مدينا

وأحد الحسابات بنك، موردو التثبيبات دائنا

الحساب 207 : فارق الاقتناء : أرى أن يقسم هذا الحساب كالتالي

الحساب 2070 – فرق الاقتناء

الحساب 2071 – محل تجاري

وبداية نشير إلى أن (ن.م.م) لم يخصص حسابا خاصا بالمحل التجاري رغم أهمية مثل هذه الأصول في المؤسسات الفردية والعائلية في الجزائر وما جاء في المادة 121-2 من (ن.م.م) من أن المحل التجاري هو تثبيت معنوي

لقد عرفت المادة 78 من القانون التجاري المحل التجاري كالتالي " تعد جزءا من المحل التجاري الأموال المنقولة المخصصة لممارسة نشاط تجاري. ويشمل المحل التجاري إلزاما عملاءه وشهرته كما يشمل سائر الأموال الأخرى اللازمة لاستغلال المحل التجاري كعنوان المحل والاسم التجاري والحق في الإيجار والمعدات والآلات والبضائع وحق الملكية الصناعية والتجارية كل ذلك ما لم ينص على خلاف ذلك"

أما (ن.م.م) وفي الملحق الثالث الخاص بتعريف المصطلحات المحاسبية فقد عرف المحل التجاري

(حيث استخدم في النسخة العربية مصطلح الأموال وليس المحل التجاري) كالتالي

" العناصر المعنوية من المحل التجاري ( بما فيها حق الكراء) التي لا تكون موضوع تقدير وإدراج في دفاتر المحاسبة منفصلين عن الميزانية وتساهم في الإبقاء على نشاط الكيان وتطوير طاقته الكامنة "

( هي فقط العناصر المعنوية للمحل le fonds commercial محاسبيا فإن المقصود بالمحل التجاري )

وبصفة

خاصة ما يلي: العملاء، الاسم التجاري، شهرة المحل، حق الإيجار أما الأصول المادية من بضاعة ومعدات تثبيتات معنوية أخرى  
فإنها لا تسجل في الحساب 2071 بل تسجل بالحسابات الخاصة بها الحساب 208 –

مثال : خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية

- 1 – شراء حق استغلال نموذج صناعي 10000 على الحساب
- 2 – شراء محل تجاري 50000 بشيك ضم ما يلي: المباني 10000، أرض المحل 20000، المعدات 5000

الباقي هو قيمة العناصر المعنوية للمحل

10000	10000	----- 1 ----- 205 ح/ حقوق امتياز 404 ح/ موردو التثبيتات شراء حقوق استغلال نموذج
	10000 20000 5000 15000	----- 2 ----- 211 ح/ أراضي 213 ح/ مباني 215 ح/ معدات وأدوات 2071 ح/ محل تجاري 512 ح/ البنك شراء محل تجاري
50000		

رقم الحساب ب دائن	رقم الحساب ب مدين	تفصيل وتعيين العملية	مبلغ العملية دائن	مبلغ العملية مدين
	601	-----ن/01/02----- مواد أولية (مستهلكة)	41000	
	631	أجور المستخدمين	32500	
31		مواد أولية	41000	
521		البنك	32500	
	203	مصاريف خاصة بتطوير منتجات -----ن/01/03-----2010/05/05----- مصاريف تطوير مثبتة		
731		إنتاج مثبت لأصول معنوية تثبيت مصاريف التطوير	73500	73500

