



جامعة الجيلالي بونعامة – خميس مليانة –  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم المالية والمحاسبة

المحور الخامس : المحاسبة المالية المعمقة 02

تحت عنوان:

التشبيات المعنوية ( غير المادية )

محاضرة موجهة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة و مالية

من اعداد الأستاذ: سعيدي فارس

## التشبيات المعنوية ( غير المادية )

### تمهيد

لا يمكن القول بأن تشبيات المؤسسة تتمثل فقط في التشبيات المادية، و التي تتميز بكونها ملموسة كالأللات و المبانيو انما يمكن لبعض ممتلكات المؤسسة أن تتمثل في أصول غير ملموسة، و مع ذلك لا يمكن انكار وجودها بحكم أهميتها في المؤسسة و الخصوصيات التي تتمتع بها خاصة فما تعلق بآليات التفريق بين التشبيات و المصروف و هو ما سوف يتم التطرق اليه من خلال هذا المحور

### 1. تعريف التشبيات المعنوية

هو أصل قابل للتحديد و غير نقدي ليس له وجود مادي. مسيطر عليه من قبل المؤسسة و يستعمل في اطار نشاطها العادي.

من خلال التعريف السابق ولأجل الاعتراف بالتشبيات المعنوية ضمن بنود الميزانية، يجب أن تتوفر الشروط التالية:

- أن تكون التشبيات قابلة للتعين؛
- أن تكون لها قيمة (تكلفة) كن قياسها بطريقة موثوقة؛
- أن تولد منافع (مزايا) مستقبلية تعود على المؤسسة.

و من أمثلة التشبيات غير المادية نجد : برامج الاعلام الألي، براءة الاختراع، حقوق الطبع، الرخص، حصص الاستيراد، شهرة المحل المقتناة ( حالة الاندماج ).

### 2. المعالجة المحاسبية للتشبيات المعنوية

يتفرع حساب التشبيات المعنوية ح/20 حسب النظام المحاسبي المالي الى عدد من الحسابات الفرعية بحيث يفرق التشبيات المعنوية المولدة بشكل داخلي و التشبيات المعنوية الأخرى ( الاندماج على سبيل المثال )، و تتمثل هذه الحسابات فما يلي :

- ✓ ح/203 مصاريف التنمية القابلة للتشبيات
- ✓ ح/204 برمجيات المعلوماتية و ما شابهها
- ✓ ح/205 الامتيازات و الحقوق المماثلة، البراءات، و الرخص و العلامات
- ✓ ح/207 فارق الشراء
- ✓ ح/208 التشبيات المعنوية الأخرى

عندما تتولى المؤسسة عملية إنتاج تثبيبات المعنوية بنفسها، يجب أن نميز بين مرحلتين أساسيتين هما:

أ. مرحلة البحث

تسجل النفقات المتكبدة من طرف المؤسسة في هذه المرحلة كأعباء وتكاليف حسب طبيعتها، لان المؤسسة خلال فترة البحث غير قادرة على إثبات وجود أصل غير مادي، بحيث يقوم هذا الأصل بتوليد مزايا اقتصادية مستقبلية تعود على المؤسسة وبالتالي لا يتوفر عنصر القابلية التعيين.

✓ مثال رقم 01 :

تقوم مؤسسة "الأصيل" لصناعة الأدوية الطبية بأبحاث بمهدف التوصل إلى صناعة دواء لمرض نادر، حيث لحد الآن لم تتوصل إلى صناعة هذا الدواء ، وكلفت عملية البحث خلال سنة 2018 مبلغ 150.000 دج سددت بموجب شيك بنكي خلال نفس السنة.

المطلوب:

-تسجيل العملية في يومية المؤسسة .

الحل:

		//		
	150.000	مصاريف الدراسات و الأبحاث	617	
150.000		حساب جاري بنكي	512	
		تسديد مصاريف الأبحاث عن طريق شيك		
		بنكي رقم ....		

وهنا نشير إلى أن المصاريف المتكبدة من طرف المؤسسة، هي مصاريف سابقة لوجود الأصل المعني بها.فهي تسجل حسب طبيعتها ولا يمكن بأي حال من الأحوال تثبيتها، ذلك لان الأصل الخاص بها غير موجود، إضافة إلى أنها لاتستوفي الشروط اللازمة لتثبيتها.

ب. مرحلة التطوير

بعد القيام المؤسسة بالأبحاث اللازمة للوصول الى تكوين الأصل المعني و تسجيل المصاريف حسب طبيعتها تأتي المرحلة الثانية و هي مرحلة التطوير الأصل المعني و تسجل أعباء التطوير في هذه المرحلة على أساس أنها تثبيبات معنوية. فعلى سبيل المثال تقوم المؤسسة بتعديل وحدات الانتاج كأن تقوم باضافة قطع جديدة لها تسمح باطالة مدة نفعيتها و كذا قدرتها الانتاجية و تؤدي الى تحسين جودة المنتج. كأن تقوم ايضا بتبني طرق انتاج جديدة تسمح بخفض تكاليف الانتاج عن مستواها المعهود.

قد يصعب في بعض الأحيان التفرقة بين مرحلة البحث و التطوير الا انه يمكن للمؤسسة الاستعانة بخبرة القائمين على المشروع لتحديد للتفرقة بين المرحلتين و تحديد زمن الانتقال من المرحلة الاولى الى المرحلة الثانية. و لاعتبار الاعباء المنفقة على أنها أعباء تطوير يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية :

- أن تكون هذه المصاريف تسعى إلى إجراء تعديلات في الأصل بحيث تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي والطاقة الإنتاجية للأصل المعني؛
- أن تكون للمؤسسة القصد والقدرة التقنية والمالية والبشرية لأنجاز العمليات المرتبطة بهذه المصاريف، وذلك من اجل الاستعمال لحاجتها الخاصة ، الإيجار أو البيع؛
- إمكانية قياس هذه المصاريف والنفقات بكل موثوقية.

## ✓ مثال رقم 02

قامت مؤسسة "الاتفاق" بإجراء تعديلات على آلة إنتاجية ، وهذا قصد زيادة طاقتها الإنتاجية بنسبة 5% عما هي عليه حالياً، كما سوف تساهم هذه التعديلات بزيادة عمر هذه الآلة بمقدار 3 سنوات، حيث بلغت مجمل المصاريف المتعلقة بهذه العملية 500.000 دج، سدد 30% منها عن طريق الصندوق أما الباقي فسدّد بشيك بنكي.

**المطلوب:**

تسجيل العملية في يومية المؤسسة .

## الحل

		//		
	500.000	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		203
350.000		حساب جاري بنكي	512	
150.000		الصندوق	530	
		تثبيت مصاريف تطوير الآلة		

في هذه الحالة فان هذه المصاريف تستوفي الشروط المذكورة سابقا، ليكون بالإمكان تثبيتها. ذلك لأنها متعلقة بأصل موجود فعلا وتهدف إلى إجراء تعديلات من شأنها أن تساهم في زيادة الطاقة الإنتاجية من جهة، كما تهدف إلى زيادة العمر الاقتصادي من جهة أخرى.

قامت مؤسسة "الأصيل" المتخصصة في صناعة الأدوية بالدخول في مشروع لغرض إبتكار طريقة جديدة تخص انتاج دواء نادر في السوق و لهذا الغرض تحملت المؤسسة مجموعة من المصاريف صنفت على النحو التالي:

المبالغ	نوع المصاريف	الفترات
40.000 دج	مصاريف متعلقة بالبحث	2016/12/31
45.000 دج	مصاريف متعلقة بالبحث	2017/12/31
82.000 دج	مصاريف مشتركة (البحث والتطوير)	2018/12/31
35.000 دج	مصاريف متعلقة بالتطوير	2019/12/31

اذا علمت ان المؤسسة تمكنت من جمع و تأكيد شروط الاعتراف بالثببتات غير المادية في 2018/07/01 و تشكل المصاريف التي انفقت بعد هذا التاريخ و المقدرة ب 40% لغرض زيادة فاعلية الدواء المنتج، في حين تم تسديد كل المصاريف عن طريق شيك بنكي

#### المطلوب

1. الفصل بين مصاريف البحث و التطوير
2. التسجيل المحاسبي للعمليات في يومية المؤسسة

#### الحل

##### 1. الفصل بين مصاريف البحث و التطوير

تعتبر المصاريف السابقة لوجود الأصل اي قبل تاريخ 2018/07/01 مصاريف عادية تحمل على كل دورة حسب طبيعتها، من جهة اخرى تعتبر المصاريف التي تولدت بعد ما أصبح الأصل قابل للتعيين اي بعد تاريخ 2018/07/01 مصاريف تتعلق بمرحلة التطوير كونها تهدف الى زيادة فاعلية الدواء المنتج و بالتالي فان هذه المصاريف يتم تثبيتها وتظهر في الميزانية كأصل من الأصول غير المادية.

2016/12/31

40.000	40.000	م.الدراسات و الأبحاث البنك تسديد مصاريف البحث لسنة 2016 عن طريق شيك بنكي رقم 2017/12/31	512	617
45.000	45.000	م.الدراسات و الأبحاث البنك تسديد مصاريف البحث لسنة 2017 عن طريق شيك بنكي رقم 2018/12/31	512	617
82.000	82.000	م.الدراسات و الأبحاث البنك تسديد مصاريف البحث لسنة 2016 عن طريق شيك بنكي رقم مصاريف البحث لسنة 2016 هي : $49.200 = \% 60 \times 82.000$	512	617
32.800	32.800	م. التطوير القابلة للتثبيت الانتاج المثبت للأصول غير المادية تحويل جزء من المصاريف المسددة خلال سنة 2018 الى تنبيئات غير مادية	731	203

2019/12/31

35.000	35.000	م.الدراسات و الأبحاث البنك تسديد مصاريف التطوير لسنة 2019 عن طريق شيك بنكي رقم //	512	617
35.000	35.000	م. التطوير القابلة للتثبيت الانتاج المثبت للأصول غير المادية تحويل مصاريف التطوير المسددة خلال سنة 2018 الى تثبيبات غير مادية	731	203

### 204/ح برمجيات المعلوماتية و ما شابهها

يمثل هذا الحساب مختلف برمجيات المعلوماتية مثل البرامج الخاصة بتسيير المخزونات و كذا برامج المحاسبة و التي يتم اقتنائها للاستعمال الداخلي في المؤسسة , و في هذا الصدد يجب الاشارة الى أن البرامج التي تدخل ضمن المكونات الأساسية لتشغيل الآلات فانها لا تسجل ضمن هذا الحساب و تدرج قيمتها في تكلفة شراء الألة محل الاستغلال.

✓ مثال رقم 01 : ( حالة الشراء )

بتاريخ 2018/03/25 قامت مؤسسة المستقبل المتخصصة في صناعة الاسمنت باقتناء برنامج اعلام ألي خاص بتسيير المخزونات, و قد بلغت قيمة البرنامج 65.000 دج تم تسديد النصف عن طريق شيك بنكي و الباقي على الحساب.

المطلوب: تسجيل العملية في يومية المؤسسة

2018/03/25				
	65.000	برمجيات المعلوماتية و ما شابهها		204
32.500		البنك	512	
32.500		م.التثبيات	404	
		اقتناء برنامج اعلام آلي و تسديد نصف المبلغ عن طريق شيك رقم ....		

✓ مثال 02 : ( حالة الانتاج من قبل المؤسسة )

قامت مؤسسة المستقبل المتخصصة في صناعة البرمجيات ولحاجياتها الخاصة في القيام بانتاج برنامج اعلام الي خاص بتسيير المخزونات, حيث انطلق المشروع في 2018/02/01 و انتهت من انجاز البرنامج في 2018/09/05 , و تمثلت مصاريف هذا المشروع فما يلي :

- اتعاب المستخدمين 45.000 دج
  - مواد و لوازم مستهلكة 21.000 دج
- تم تسديد المصاريف السابقة عن طريق شيك بنكي .

المطلوب: تسجيل العملية في يومية المؤسسة



		2018/02/01			
	45.000	اجور مستخدمين			631
	21.000	مواد و لوازم مستهلكة			607
66.000		البنك		512	
		تسديد مصاريف مختلفة عن طريق			
		شيك بنكي رقم ...			
		2018/09/05			
	66.000	برمجيات المعلوماتية و ما شابهها			204
66.000		الانتاج المثبت للاصول المعنوية		731	
		الاعتراف بالبرمجيات ضمن أصول			
		المؤسسة			

### • ح/205 الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات

يمثل هذا الحساب مختلف الأصول المتحصل عليها من قبل المؤسسة وفق أليات قانونية و التي تمنحها الحق في استغلالها و تحقيق عوائد مثل براءات الاختراع و كذا رخص الاستيراد و كذا رخص الاستغلال التي تخص علامة تجارية أو نموذج صناعي.

✓ مثال

في 2018/06/15 تحصلت مؤسسة " الأمل " على حق استعمال نموذج صناعي يخص مشروب غازي بقيمة 120.000 دج ، حيث تم تسديد 40 % من ثمن الحيازة بشيك بنكي أما الباقي فعلى الحساب.

المطلوب:

-تسجيل العملية في يومية المؤسسة.

2018/06/15				
	120.000	رخص الاستغلال	205	
48.000		البنك	512	
72.000		م.التثبيتات	404	
		الحيارة على نموذج صناعي		
		عن طريق شين بنكي رقم...		

### ✓ ح/207 فارق الشراء ( شهرة المحل )

يمكن تعريف شهرة المحل على انها السمعة التي تكتسبها الشركة في السوق لدي الزبائن و الموردين و كذا مقدرة مشروع معين تحقيق ارباح تزيد عن الارباح العادية التي يمكن ان تحققها المشروعات المماثلة،وعليه فان شهرة المحل تعتبر أصل معنوي غير ملموس يؤدي الى تحقيق مكسب مادي ملموس. وبما ان الشهرة أصل معنوي غير ملموس فانه لا يمكن للشركة التصرف فيها الا في حالة بيع الشركة، وكما أنها لا تظهر محاسبا في دفاتر الشركة الا في حالة شرائها مع اصولها والتزاماتها من قبل شركة أخرى أي في حالة الاقتناء أو الاندماج بين شركتين أو أكثر.

و يتم تقييم شهرة المحل كعنصر مستقل في الميزانية بعد عملية البيع بمقارنة سعر شراء الشركة منقوص منه القيمة السوقية العادلة لصافي أصول و خصوم الشركة المقتناة و يكون بالطريقة التالية:

**شهرة المحل = سعر شراء الشركة - صافي قيمة الأصول و الخصوم بالقيمة العادلة**

$$\begin{aligned}
 & \text{حيث أن القيمة الصافية للأصول} = \left. \begin{aligned}
 & + \text{ قيم ثابتة معنوية بالقيمة السوقية العادلة} \\
 & + \text{ قيم ثابتة ملموسة أخرى بالقيمة السوقية العادلة} \\
 & + \text{ مخزون بضائع بالقيمة السوقية العادلة} \\
 & + \text{ عملاء} \\
 & - \text{ الديون}
 \end{aligned} \right\}
 \end{aligned}$$

يسجل في الحساب 207 في الجانب المدين اذا كان الفرق موجبا و يسجل في الجانب الدائن في حالة شهرة المحل السالبة

✓ مثال

بتاريخ 2018/04/25 قامت شركة الأمل لصناعة العجائن بالاستحواذ على مطحنة الأصيل بقيمة 1.100.000 دج عن طريق شيك بنكي و تضمنت ميزانية مطحنة الأصيل العناصر التالية :

برمجيات المعلوماتية 120.000 دج

مباني 300.000 دج

أراضي 250.000 دج

معدات نقل 150.000 دج

مخزونات 288.000 دج

زبائن 120.000 دج

قروض مصرفية 128.000 دج

موردو المخزونات 200.000 دج

المطلوب: حساب فارق الاقتناء و تسجيل عملية الاستحواذ لدى شركة الأمل

الحل

1. حساب فارق الاقتناء

فارق الاقتناء = 1.100.000 دج - [ 288.000 + 150.000 + 250.000 + 300.000 + 120.000 ]

[ 200.000 - 128.000 - 120.000 ]

فارق الاقتناء ( موجب ) = 72.000 دج

## 2. التسجيل المحاسبي

		2018/04/25		
	120.000	برمجيات		204
	300.000	أراضي		211
	250.000	مباني		213
	150.000	معدات نقل		218
	288.000	مخزونات البضائع		30
	120.000	زبائن		411
	72.000	فارق الاقتناء		207
128.000		قروض مصرفية	164	
200.000		موردو المخزونات	401	
1.100.000		البنك	512	
		الاستحواذ على شركة الاصيل بموجب شيك بنكي رقم ...		

## ح/208 التثبيتا المعنوية الأخرى

و يضم التثبيتات المعنوية الأخرى التي لم يخصص لها النظام المحاسبي المالي حساب خاص كما هو معمول به بالنسبة للتثبيتات المعنوية التي ورد ذكرها و توضيحها.

تمنياتي لكم بالتوفيق و

النجاح