

## المحاضرة (14): المعيار IAS 38 التثبيتات المعنوية

### أهداف المحاضرة:

- ✓ بعد إكمال المحاضرة الرابعة عشر على الطالب فهم ما يلي:
- ✓ المقصود بالتثبيت المعنوي وفق المعيار IAS 38.
- ✓ التسجيل و التقييم الأولي و النهائي للتثبيتات المعنوية.
- ✓ أهمية فارق الاقتناء.

### تمهيد:

الجزء الكبير من ممتلكات المؤسسة هو غير مادي، بل هي أصول غير ملموسة، و في وقتنا الحالي تمثل الجزء الهام من رأسمال بعض المؤسسات.

### 1. تعريف التثبيتات المعنوية:

المعيار IAS 38 يعرف التثبيت المعنوي بأنه "أصل غير نقدي معرف و بدون جوهر كمي". و عليه لا يدرج العنصر كتثبيت المعنوي إذا إستوفى الشروط التالية:

- إمكانية فصله بحيث يكون في إستطاعة المؤسسة بيعه، تحويله، تأجيره.
- أو أن يكون ناتج عن حقوق تعاقدية أو قانونية.
- إستطاعت المؤسسة تحقيق شرطان متزامنان و هو:
  - احتمال تحقيق المنافع الإقتصادية المستقبلية.
  - التقييم الصادق لتكلفة الأصل.

المعيار IAS 38 أدرج نفقات الدراسات و الأبحاث ضمن الأصول المعنوية في الميزانية، بدلا من إدراجها في قائمة الدخل ضمن الأعباء الجارية في نهاية الدورة. و ميز بين مرحلتين:

**مرحلة البحث:** بالنسبة لنفقات الأبحاث المنتظمة التي تهدف إلى إكتشاف و إبتكار معرفة جديدة، و ينتظر منها أن تكون مفيدة في تطوير منتج أو خدمة جديدة، أو إدخال تحسين جوهري على منتج أو عملية موجودة. فإنها تعتبر كأعباء و لا يمكن أن تكون إستثمارات لعدم توفر الشروط الضرورية لتسجيلها كأصل معنوي (الفقرة 45 من المعيار IAS38)<sup>1</sup>.

**مرحلة التطوير:** بالنسبة للمصروفات الخاصة بتطوير المشروع و المتمثلة في ترجمة نتائج الأبحاث إلى خطة و تصميم منتج أو عملية، أو تؤدي إلى تحسين جوهري للمنتج أو العملية الحالية سواء بغرض البيع أو الإستخدام، فإنها تسجل ضمن الأصول<sup>2</sup> إذا توفرت الشروط التالية:

- الكفاية التقنية
- النية من إتمام التثبيت المعنوي
- إمكانية الإستخدام أو بيع التثبيت المعنوي
- الشكل الذي من خلاله التثبيت المعنوي سيولد المنافع الإقتصادية المستقبلية
- توفر الموارد التقنية و المالية من أجل إتمام التطوير
- إمكانية التقييم بطريقة عادلة للنفقات اللازمة

مع ملاحظة أن العلامات، عناوين اليوميات، المجالات، قوائم الزبائن، و الشهرة المولدة داخليا لا يمكن تسجيلهم ضمن التثبيتات المعنوية.

<sup>1</sup>دونالد كيسو، جيرى و بجاننت، مرجع سابق، ص. 570.

بالنسبة للنفقات اللاحقة الخاصة بالثبیت المعنوي بمجرد إقتنائه أو إتمامه يجب أن تسجل ضمن الأعباء لما تصبح مستحقة حسب ما جاء في المعيار IAS 38 ، إلا إذا كانت تطابق شروط التسجيل السابقة الذكر، يجب أن يضافوا إلى تكلفة الثبیت المعنوي. أما المصروفات التي سجلت في الأساس ضمن الأعباء عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها، فلا يمكن إسترجاعها ضمن الأصول<sup>1</sup>.

## 2. التسجيل والتقييم الأولي

يقيم الثبیت المعنوي في البداية<sup>2</sup> بالتكلفة التي تشتمل على ثمن الشراء بما في فيه حقوق الجمارك والرسوم غير المسترجعة، بعد إنقاص كل التخفيضات ،وكذا كل التكاليف المباشرة المخصصة لتحضير الأصل من أجل الإستخدام المتوقع مثل تكاليف العمال من أجل وضع الأصل في الخدمة، تكاليف التحضير والتركيب، إختبارات التجريب، وغيرها. هذه التكاليف يجب أن تحين إذا كانت ستدفع لاحقا. نموذج التكلفة يطبق على الثبیت المعنوي سواء أنشأ داخليا أو تم الحصول عليه من الخارج.

**ملاحظة:** الأصول غير الملموسة التي تنتج من خلال إندماج الأعمال أو عن طريق المبادلة مع أصل مالي آخر فإنها تقاس بالقيمة العادلة في تاريخ الشراء إلا اذا كان لا يمكن قياسها بموثوقية فإنهم يقاس الأصل المعنوي بالقيمة المحاسبية المسجلة في الدفاتر أو قيمة التنازل في حالة المبادلة.

## 3. التقييم اللاحق للتسجيل الأولي

النظام المحاسبي المالي و كذا المعيار IAS 38 يقدمان طريقتان محاسبتان لتقييم الثبیتات المعنوية:

- **نموذج التكلفة:** بعد التسجيل الأولي، الثبیت المعنوي يجب أن يسجل بتكلفته مخفضا منها تراكم الإهتلاكات وخسائر القيمة. يجب إفتراض أن القيمة المتبقية للأصل المعنوي هي الصفر إذا كان هناك إلتزام من طرف ثالث لشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي أو هناك سوق نشط لمثل هذا الأصل.
- **نموذج إعادة التقييم:** المعيار IAS 38 يسمح بتسجيل الثبیت المعنوي بمبلغ يعاد تقديره إلى القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم، مخفضا منه تراكم الإهتلاكات و تراكم خسائر القيمة. القيمة العادلة يجب أن تحدد (فقط إذا كان السوق نشط). ويمكن القول بأن السوق نشط إذا توفرت 3 شروط:
  - تجانس العناصر التي هي محل تفاوض.
  - دوام وجود البائعين والمشتريين المتوافقين
  - أن تكون الأسعار عمومية.

نموذج إعادة التقييم محدود في الميدان على بعض الحالات الخاصة مثل: حقوق السيارات، الصيد، حصص الإنتاج. وفي حالة عدم وجود سوق نشط التقييم يتم بطريقة التكلفة.

أيضا المعيار IAS 38 تنص على أن المدة النفعية لأي تثبیت معنوي لا تتجاوز 20 عاما، و عليه فانه في حالة الإهتلاك على مدة طويلة أو حالة عدم الإهتلاك يجب تقديم المعلومات الخاصة في الملحق. بينما المعيار IAS 38 بين فيما يخص الثبیتات المعنوية<sup>3</sup>:

- التي تكون مدة نفعيتها غير محددة لا يطبق عليها الإهتلاك، لكنها تخضع لتجربة الإختبار من أجل تحديد خسارة القيمة.

- أما التي تكون مدتها محددة، و المنافع الإقتصادية التي تنتجها تستهلك على مدار السنوات، لا بد أن تطبق الإهتلاكات على العمر الإنتاجي الذي يمكن تحديده من خلال مجموعة من العوامل: دورة حياة الأصل، تطور الطلب، المنافسة، مستوى نفقات الصيانة، مدة الحماية القانونية، مدة الإهتلاك المستعمل على السلع المرتبطة بها.

<sup>1</sup>pascal barneto OP; CIT . p.118

<sup>2</sup>catherine maillet ,anne le manh, op; cit .p.46

<sup>3</sup>catherine maillet ,anne le manh, op; cit .p.48

**مثال:** في 01/02/ ن تحصلت شركة على رخصة استغلال سوق الجملة للخضر و الفواكه لمدة 10 سنوات بقيمة 400000 دج، مع العلم أن المؤسسة تستعمل طريقة الإهلاك الثابت لإطفاء الأصل المعنوي.

في نهاية الفترة السادسة و نتيجة إزدهار نشاط السوق إرتفعت قيمة الرخصة العادلة الى 300000 دج. والمطلوب توضيح التسجيل المحاسبي للعنصر المعنوي في نهاية الفترة السادسة باستخدام أسلوب اعادة التقييم.

- الإهلاك السنوي لرخصة الاستغلال  $400000 \div 10 = 40000$  دج
  - تراكم الإهلاك في نهاية الفترة السادسة 240000 دج
  - القيمة المحاسبية الصافية في نهاية الفترة السادسة  $400000 - 240000 = 160000$  دج.
  - فائض إعادة التقييم  $300000 - 160000 = 140000$  دج.
- المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم الاصل غير الملموس تتم بإحدى الطريقتين:  
و عليه فإن المعالجة المحاسبية تقوم على الغاء الإهلاك و خسائر القيمة، ثم تسجيل فائض إعادة التقييم.

|        |        |  |     |    |
|--------|--------|--|-----|----|
| 240000 | 240000 | اهلاك العناصر غير الملموسة<br>العناصر غير الملموسة | 20  | 28 |
| 140000 | 140000 | العناصر غير الملموسة<br>فائض اعادة التقييم         | 105 | 20 |

#### 4. فارق الإقتناء:

فيما يخص شهرة المحل و من أجل تثبيتها لابد من مقارنة قيمة الأصول الملموسة و غير الملموسة التي يمكن تعيينها مع سعر شراء المنشأة المقتناة، والفرق يمثل قيمة شهرة المحل. فعملية تحديد سعر شراء المنشأة والشهرة الناتجة عنها عملية صعبة، فإذا كان بالإمكان تحديد القيمة العادلة للأصول، فإنه من الصعب تحديد قيمة العناصر غير الملموسة مثل الإدارة الجيدة و الزبائن وسمعة المؤسسة.

من بين الطرق الكثيرة لتقييم شهرة المحل طريقة الأرباح غير العادية، المتمثلة في الأرباح التي تحققها المؤسسة مقارنة مع الأرباح العادية في المؤسسات الشبيهة، بشرط تحديد معدل العائد العادي ومعدل الخصم الذي يستخدم في تحديد القيمة الحالية في الفترة التي سيتم فيها خصم الأرباح غير العادية. أحيانا تحدث الحالة العكسية التي تكون فيها القيمة العادلة (قيمة السوق) للأصول المقتناة أكبر من سعر شرائها، في هذه الحالة تكون شهرة المحل سالبة، ويكون من الأفضل للشركة أن تبيع الأصول منفردة عن بيعها مجتمعة

المعيار IAS 38 ينص على أنه يتم تحديد فارق الإقتناء (الإدماج) الأول المثبت لدى دخول كيان ما في الإدماج بالفرق بين:

- تكلفة اقتناء سندات المؤسسة المعنية كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه الأسهم.
  - الحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة لهذه المؤسسة التي تعود إلى الشركة المالكة، بما فيها حصة النتيجة المكتتب عند دخول المؤسسة في محيط الإدماج.
- المعيار IAS 38 يشرح مكونات فارق الإقتناء على أنه : " يتركب فارق الإقتناء الأول الإيجابي على العموم من عنصرين إثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة عند تحضير الحسابات المدمجة:
- فارق التقييم الموافق للفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأصل، والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ إقتناء السندات.
  - فارق الإقتناء (GOODWILL) الذي هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لا يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، و الذي هو مسجل في منصب خاص في الأصول.
- ايضا المعيار IAS 38 ينص على أنه في إطار عملية الإدماج:

- تنسب فوارق التحميل إلى عناصر الأصول المعنية القابلة للتحديد إلى غاية إرجاع هذه الأصول إلى قيمتها الحقيقية المحددة في تاريخ الإقْتناء.
- يسجل فارق الإقْتناء ضمن الأصول غير الجارية للميزانية في صنف محدد إذا كان موجبا، في الحالة العكسية يسجل ضمن خصوم الميزانية و يمثل نواتج مقيدة سلفا حساب 487.

**ملاحظة:**

المعيار IAS 38 تنص على أن يتم في نهاية كل فترة جردية مقارنة مبلغ فارق الإقْتناء الايجابي مع القيمة الإقتصادية للعناصر غير المادية التي يشكلها هذا الفارق. ومن المحتمل إثبات أي خسارة في قيمة فارق الإقْتناء عند الإنقضاء لإرجاع مبلغ هذا الفارق الى قيمته الإقتصادية. علما أن خسارة القيمة لفارق الإقْتناء (GOODWILL) غير إنعكاسية، ولا يمكن إسترجاعها لاحقا.

**4. الإفصاح**

بالنسبة لكل عنصر من التثبيات المعنوية، القوائم المالية تظهر المعلومات التالية:

- مدد الإستخدام أو معدلات الإهلاك المستعملة وكذا نوع الإهلاك المطبق.
- القيمة الإجمالية المحاسبية وتراكم الإهلاكات (مع تراكم خسائر القيمة) في بداية و نهاية الفترة.
- مقارنة بين القيم المحاسبية (للفترة N و N-1) في بداية و نهاية الفترة، مع إظهار: الزيادات والإنقاصات الناتجة عن إعادة التقدير، خسائر القيمة والإهلاكات المسجلة<sup>1</sup>.

**5. أثر تطبيق معيار التثبيات المعنوية على نوعية المعلومة المحاسبية**

إدراج التثبيات المعنوية في النظام المحاسبي المالي لأنها تمثل مكون أساسي لقيمة المؤسسة، وخاصة في نشاط الخدمات، لكنها لا يظهر إلا قليلا في ميزانية المؤسسة، مما يعني أن القواعد المحاسبية الحالية لا توافق المؤسسات الحديثة. هذا المعيار بسط بصورة كبيرة الطرائق المحاسبية في هذا المجال، وتفاذى تأثير نفقات الأبحاث والتنمية من خلال إقْتطاعها من الأصول والأموال الخاصة، و أستبدالها في حساب النتائج بمخصصات الإهلاك المسجلة خلال الفترة، وبالتالي التعبير بصورة صادقة عن نتيجة الدورة للفترة، ومن ثم تلبية رغبات مستخدمو القوائم المالية.

**أسئلة:**

- (1) من بين النفقات التالية، ما هي التي لا تعتبر كنفقة تطوير؟
  - النفقة المرتبطة بالأنشطة التي تهدف إلى اقْتناء معارف جديدة.
  - النفقة المرتبطة بفهم الطرائق و الخدمات الجديدة أو المحسنة.
  - النفقة المرتبطة بالبناء أو اختبار الإنتاج التجريبي أو الاستخدام الأولي للنماذج.
- (2) لماذا لم يحدد المعيار أبدا إهلاك التثبيات المعنوي؟
  - على مدة محددة من الإدارة الضريبية.
  - على الفترة التي من أجلها المؤسسة تنتظر استخدام الأصل.
  - على عدد وحدات إنتاج التي تنتظر المؤسسة تحقيقه من الأصل.
- (3) في أي حالة التثبيات المعنوي يمكن إعادة تقييمه؟
  - على الخيار و بقيمة محددة كمرجع انطلاقا في سوق نشط.
  - لما يكون التسجيل الأولي قد تم بمبلغ يختلف عن التكلفة.
  - لما يسجل التثبيات العيني تقريبا كعبء.