



جامعة محمد خيضر-بصرة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم تسيير- قسم العلوم المالية والمحاسبة  
السنة الثالثة- تخصص مالية المؤسسة – مقياس المحاسبة المالية المعمقة  
الأستاذ الدكتور: جوامع إسماعين

## المحاضرة 1 المعالجة المحاسبية للتثبيات العينية والمعنوية

### I-التثبيات المعنوية

لقد تطرق المعيار رقم 38 من المعايير المحاسبية الدولية إلى الأصول المعنوية، حيث يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة أو الكيان بالأصل إذا توافرت مقاييس معينة، كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للأصول المعنوية ويتطلب إفصاحات معينة بشأنها.

أ- تعريف

هي أصل قابل للتحديد والتعيين وغير نقدي وغير ملموس يحتفظ به لإستخدامه في العملية الإنتاجية أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيرها لآخرين أو لأغراض إدارية كبراءة إختراع، رخص إستغلال وغيرها.  
ب- المصطلحات المتعلقة بالأصول المعنوية :

- البحث : يهدف إلى الحصول على المعرفة و إدراك علمي أو تقني.
- التطوير : هو تنفيذ نتائج الأبحاث المتوصل إليها أو معرفة طرق أخرى أو نماذج أو أنظمة محسنة لإنتاج مواد أو أدوات أو منتجات قبل البدء في عملية الإنتاج أو الاستخدام التجاري.
- الإطفاء : هو التحميل المنتظم للمبلغ القابل للإطفاء لأصل معنوي على مدى عمره الإقتصادي.
- المبلغ القابل للإطفاء: وهو تكلفة الأصل أو مبلغ آخر بديل للتكلفة بحذف القيمة المتبقية في آخر العمر الإقتصادي للأصل.
- العمر الإقتصادي : هو إما

● الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها إستخدام الكيان للأصل.

● عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن تحصل المنشأة عليها من الأصل.

- القيمة المتبقية لأصل : هي صافي المبلغ الذي يتوقع الكيان الحصول عليه لأصل ما في نهاية العمر الإقتصادي بعد خصم التكاليف المتوقعة ما بعد الإستهلاك.

- القيمة العادلة لأصل : هي المبلغ الذي يمكن مقابله إستبدال ذلك الأصل بين أطراف مطلعة و راغبة في عملية بين أطراف محايدة.

- السوق النشط : هو السوق الذي تتوفر فيه كافة الشروط التالية :

- العناصر التي يتم المتاجرة بها متجانسة.

- من الممكن أن يوجد في أي وقت مشتررون قادرين و راغبون.

- الأسعار المتوفرة للجمهور.

- خسارة الإنخفاض في القيمة :

هي مقدار إنخفاض المبلغ القابل للإسترداد عن القيمة المسجلة للأصل.

- المبلغ المسجل : و هو المبلغ المعترف به كقيمة الأصل في الميزانية بعد خصم أي إطفاء متراكم و خسائر الإنخفاض المتراكم في القيمة لذلك الأصل.

ج- الاعتراف بأصل معنوي و قياسه

يعترف به فقط في الحالات التالية :

- إذا كان من المحتمل تدفق منافع إقتصادية مستقبلية.

- إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق و صادق.

- تقييم إحتمال المنافع الإقتصادية بناء على إفتراضات معقولة و مدعمة.

- يجب قياس قيمة الأصل مبدئياً بمقدار تكلفته.

2 - الجانب التطبيقي ( المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية)

لقد ميز المخطط المحاسبي الجديد بين نوعين من الأصول المعنوية و هي:

أ- الأصول المعنوية المولدة بشكل داخلي<sup>3</sup>

المرحلة الأولى : تسجيل التكاليف بحسب طبيعتها ( في المجموعة السادسة ) حيث يتم تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في كشوفها المالية السنوية السابقة ( أو تقاريرها المالية السابقة )، و هذه المصاريف لا يمكن دمجها في تكلفة أي عنصر من الأصول المعنوية في تاريخ لاحق.  
المرحلة الثانية : تحويل المصروف العادي إلى الأصول المعنوية  
يجعل ح/ 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت لدينا إلى الحساب 73 /الإنتاج المثبت و يكون القيد كما يلي :

حساب مدين	حساب دائن	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
203	73	-----2021/04/02----- من ح/مصاريف التنمية القابلة للتثبيت إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	XXX	XXX

ب- الأصول المعنوية الأخرى

إن تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في كشوفها المالية السنوية السابقة ( أو تقاريرها المالية السابقة )، و هذه المصاريف لا يمكن دمجها في تكلفة أي عنصر من الأصول المعنوية في تاريخ لاحق.  
مثال 1 :تكلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية. وتعالج محاسبيا كما يلي :

حساب مدين	حساب دائن	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
204	4/5	-----2021/04/02----- من ح/ برمجيات المعلوماتية و ماشابها إلى ح/ حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية	XXX	XXX

مثال 2 : إن تكلفة إنتاج البرمجيات المنشأة في مقابل حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية تعالج بالمرحلة الآتية:

المرحلة الأولى : تسجيل التكاليف بحسب طبيعتها ( في المجموعة السادسة ) . يتم تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في كشوفها المالية السنوية السابقة ( أو تقاريرها المالية السابقة ) .  
المرحلة الثانية : تحويل المصروف العادي إلى الأصول المعنوية الأخرى  
يسجل في الجانب المدين من الحساب 204 البرمجيات المعلوماتية وما شابهها إلى الحساب 73 /الإنتاج المثبت ويكون القيد كما يلي:

حساب مدين	حساب دائن	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
204	73	-----2021/04/02----- من ح/ برمجيات المعلوماتية و ماشابها إلى ح/ الإنتاج المثبت	XXX	XXX

ج - باقي عناصر الأصول الأخرى غير الجارية و المعنوية  
تسجل مباشرة في الأقسام الفرعية للحساب 20 ( في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية).  
ح/ 205 الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات  
يسجل في هذا الحساب الامتيازات أو الرخص المقنتاة بهدف إمتلاك حق طوال مدة العقد مثل إستخدام  
علامات تجارية، رخصة إستغلال أساليب عمل مثلا، أما البرمجيات المعلوماتية و ما شابهها فقد خصص لها  
حساب 204 الذي ذكرناه سابقا وذلك تماشيا مع التطورات التكنولوجية.  
• ح / 208 الأصول المعنوية الأخرى  
و يتم تسجيل الأصول المعنوية الأخرى في ح/208 التي لم يخصص لها المخطط المحاسبي و المالي الجديد  
حسابا خاصا لها. 5  
و يكون القيد كما يلي :

حساب مدين	حساب دائن	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
205		-----2021/04/02----- من ح/ الإمتيازات و الحقوق المماثلة والبراءات	XXX	
208		ح / التثبيات المعنوية الأخرى		XXX
	4/5	إلى ح/ حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية		

د- خروج أحد الأصول المعنوية  
عند خروج أحد الأصول المعنوية من أصول الكيان يتم إحتساب الفرق بين منتوجات الخروج الصافية  
المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل و تدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء في الحسابين ح/65 نواقص القيم  
عن خروج أصول مثبتة غير مالية أو ح/75 فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية.  
- في حالة تحقيق خسارة :

حساب مدين	حساب دائن	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
65		-----2021/04/02----- من ح/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير المالية	XXX	
	204	إلى ح/ برمجيات المعلوماتية و ماشابهها		XXX

- في حالة تحقيق ربح :

XXXX	من ح / موردو التثبيات	404
XXXX	ح / بنوك الحسابات الجارية	512
XXXX	ح / الخزينة العمومية	515
XXXX	ح / الصندوق	53
XXXX	إلى ح/ برمجيات المعلوماتية و ماشابهها	204
XXXX	ح/ فوائض القيم عن خروج أصول مثبتة غير المالية	75

هـ- فارق الاقتناء

إن الحساب ح/ 207 يسجل فيه فارق الإقتناء سواء كان إيجابياً أو سلبياً، و يمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا و يظهر إلزاما في الميزانية ضمن الأصول الثابتة المالية.  
هذا الحساب يظهر في حالة خاصة و هي تجميع المؤسسات في إطار عملية إقتناء أو إنصهار أو إندماج، و تبقى هاته الحالة غامضة من حيث المعالجة المحاسبية و ذلك راجع إلى خصوصية هذا الحساب.

## II- التثبيات العينية

لقد خصص المعيار رقم 16 من المعايير المحاسبية الدولية للأصول العينية، حيث يهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية للممتلكات والمنشآت والمعدات.  
إن المسائل الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات تتمثل في : توقيت الاعتراف بالموجودات، تحديد قيمها المدرجة وأعباء الامتلاك التي يتم الاعتراف بها، ثم تحديد أوجه التدني الأخرى التي تحدث في قيمتها المدرجة والمعالجة المحاسبية لهذا التدني.

أ- تعريف

إن التثبيات العينية هي الموجودات الملموسة خلاف ما شاهدنا أثناء التطرق إلى التثبيات المعنوية وهي تتمثل خصوصا في الممتلكات و المنشآت و المعدات و المؤسسة تمتلكها إما :  
- بقصد استخدامها في إنتاج السلع و الخدمات أو بقصد تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية.  
- و يتوقع و يفترض فيها أن يتم استخدامها خلال أكثر من فترة.  
ب- المصطلحات المتعلقة بالأصول أو التثبيات العينية  
- هناك مصطلحات أخرى مختلفة نوعا ما عن المصطلحات التي عهدناها مع المخطط الوطني المحاسبي ينبغي إدراجها و هي كالآتي :

- الإهلاك : هو التوزيع المنتظم للقيمة الخاضعة للاهلاك من الأصول على مدار عمرها الإقتصادي.  
- القيمة الخاضعة للاهلاك : هي تكلفة الأصول، أو القيمة البديلة للتكلفة المسجلة في القوائم المالية مطروحا منها القيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الإقتصادي.  
- العمر الإنتاجي : هو إما:

- الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها استخدام الموجودات من قبل المنشأة.
  - عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الموجودات.
- التكلفة : هي قيمة النقد أو ما يعادله المدفوع أو القيمة العادلة لأي موجودات أخرى قدمت للحصول على الموجودات، وذلك بتاريخ شراء أو إنشاء الموجودات.  
- القيمة المتبقية : هي المبلغ الذي يتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل الموجودات في نهاية عمرها الإنتاجي وذلك بعد تنزيل تكاليف التخلص منها.  
- القيمة العادلة : هي القيمة التي يتم على أساسها تبادل الموجودات بين أطراف ذات معرفة ورغبة في التعامل بنفس سياسة التعامل مع الغير.  
- القيمة المدرجة : هي القيمة التي تظهر بها الموجودات في الميزانية العمومية بعد تنزيل الإهلاك المتركم المتعلق بتلك الموجودات.  
- القيمة القابلة للإسترداد : هي القيمة التي يتوقع الكيان استرجاعها من استخدام الأصول مستقبلاً بما فيها القيمة المتبقية والمتوقعة بتاريخ الإستبعاد.

2- الجانب التطبيقي (المعالجة المحاسبية للأصول العينية)

لقد ميز المخطط المحاسبي والمالي الجديد بين ثلاثة أنواع من الأصول العينية وهي :  
أ- الأصول العينية (التثبيات العينية)

تسجل حسابات التثبيات العينية في الجانب المدين حين دخولها تحت رقابة الكيان سواء كانت :

- بقيمة الإسهام.

- بتكلفة الشراء.

- بتكلفة الإنتاج.

أما الجانب الثاني للمعالجة والذي نقصد به الجانب الدائن فيستخدم حسب الحالة :

الحالة الأولى : فإذا كانت التثبيات دخلت عن طريق قيمة الإسهام فإن الحساب الدائن يكون إما 101 رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال)، أو حساب الشركاء-عمليات حول رأس المال – ح/456 ، حيث تكون القيود كما يلي حسب هاته الحالة الأولى :

حساب مدين	حساب دائن	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
21X	101	-----2022/04/02----- من ح/ التثبيات العينية إلى ح/ أموال مملوكة	XXX	XXX

أو

حساب مدين	حساب دائن	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
21X	456	-----2022/04/02----- من ح/ التثبيات العينية إلى ح/ الشركاء العمليات عن رأس المال حيازة بواسطة مساهمات الشركاء (المساهمين)	XXX	XXX

الحالة الثانية : إذا كانت التثبيات العينية دخلت بتكلفة الشراء أي عن طريق الشراء فإن الحساب الدائن يكون ح/40 الموردون أو حسابات أخرى معنية و يكون القيد كما يلي:

حساب مدين	حساب دائن	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
21X	404	-----2022/04/25----- من ح/ التثبيات العينية إلى ح/ موردو التثبيات حيازة عن طريق الشراء	XXX	XXX

الحالة الثالثة : وإذا كانت التثبيات أو الأصول العينية دخلت بتكلفة الإنتاج فإن حساب الدائن سيكون ح/73 الإنتاج المثبت و يكون القيد كما يلي :

حساب مدين	حساب دائن	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
21X	73	-----2022/04/25----- من ح/ التثبيات العينية إلى ح/ الإنتاج المثبت دخول بواسطة إنتاج	XXX	XXX

للإشارة فإنه يمكن تفصيل ح/ 21 التثبيات العينية إلى الحسابات الآتية خاصة إذا كانت ذات مبالغ هامة ومعتبرة:

- ح/211 الأراضي.
- ح/212 عمليات و ترتيب و تهيئة الأراضي.
- ح/213 البناءات.
- ح/215 المنشآت التقنية المعدات و الأدوات الصناعية.

- ح/218 التثبيتات العينية الأخرى.

وعند الإقتضاء يمكن أيضا أن نستخدم الحسابات الآتية :

- المنشآت العامة و أعمال الترتيب و التهيئات.

- معدات النقل.

- أثاث المكتب معدات المكتب و معدات الإعلام الآلي.

- التغليفات القابلة للاسترجاع.

ملاحظة : في حالة خروج أي تثبيت عيني سواء مع تحقيقه لنقص في القيمة أو فائض فإننا نستخدم الحسابين الآتيين حسب الترتيب ح/65 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة أو ح/75 فوائض القيمة عن خروج أصول مثبتة ولقد أشرنا سابقا للمعالجة المحاسبية لخروج الأصول المعنوية.

**ب- التثبيتات في شكل إمتياز**

يعرف إمتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الإمتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الإمتياز)، هذا الأخير يلتزم بتنفيذ خدمة عمومية لمدة محددة وطويلة على مسؤوليته مقابل حق إقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.

و تكون المعالجة المحاسبية للتثبيتات الممنوحة في شكل إمتيازات عينية و الموضوعه موضع الإمتياز من جانب مانح الإمتياز أو من جانب صاحب الإمتياز الممنوح له بجعل الحساب 22 تثبيات في شكل إمتياز بصفته مدين، أما الحساب الدائن فهو ح/ 229 حقوق مانح الإمتياز و يظهر هذا الأخير في خصوم الميزانية و التي تسمى بالخصوم الغير جارية، إذن مما سبق فصياغة القيد تكون كمايلي:

XXXX	XXXX	من ح /تثبيات في شكل إمتياز إلى ح / حقوق مانح الامتياز إثبات وجود التثبيات الممنوحة في شكل إمتياز	229	22
------	------	---	-----	----

للإشارة فإن ح/229 يظهر مدينا إلى ح/282- إهلاك التثبيتات الموضوعه موضع إمتياز  
- و عند إنتهاء فترة الإمتياز يكون للحساب ح/229 له قيمة محاسبية صافية للتثبيات الموضوعه موضع إمتياز، و يتم ترصيده عند إرجاع الأصل إلى مانح الإمتياز في مقابل حسابات التثبيات و الإهلاكات المعنوية.

**ج- التثبيات الجاري إنجازها**

إن هذا النوع من التثبيات سمي بالجاري إنجازها كونها غير متاحة أي ستمتلها المؤسسة في المستقبل، و يظهر من خلالها عدة حسابات و هي التثبيات غير المكتملة، والحسابات المتعلقة بالتسبيقات والمدفوعات التي يقدمها الكيان للغير من أجل إقتناء تثبيات ما، والتثبيات الجاري إنجازها تنقسم إلى قسمين :  
- التثبيات الناتجة عن أشغال طويلة أو قصيرة المدى مسندة إلى الغير.  
- التثبيات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة.

أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية لهذه التثبيات فنميز بين حالتين و هما كالتالي :

الحالة الأولى : التثبيات الناتجة عن أشغال مسندة إلى الغير والتي لم يتم الإنتهاء منها عند نهاية السنة المالية، حيث يسجل ح/23 مدينا بقيمة التثبيات التي سيتم إقتناؤها لدى الغير إلى أحد حسابات الصنف الرابع على أساس الفواتير أو كشوف حسابات أشغال تقدمها هذه الأطراف، و يكون القيد كما يلي :

حساب مدين	حساب	العملية	مبلغ مدين	مبلغ دائن
23X	40	من ح/ تثبيات جاري إنجازها إلى ح/ الموردون و الحسابات الملحقة إنجاز تثبيات بواسطة الغير	XXX	XXX

الحالة الثانية : التثبيتات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة و التي لم يتم الإنتهاء منها عند نهاية السنة المالية و تعالج بوضع ح/23 مدينا إلى ح/73 "الإنتاج المثبت" بقيمة تكلفة إنتاج العناصر الجاري إنتاجها، لكن قبل ذلك على الكيان أن يسجل تكلفة إنتاج العناصر في المجموعة السادسة تبعا للحساب المناسب لها،مثل ما شاهدنا سابقا مع التثبيتات المعنوية كحساب 204 برمجيات المعلومات و ما شابهها.