

الفصل الثامن: الأصول غير الملموسة:

مفهوم الأصول غير الملموسة:

الأصول غير الملموسة هي أصول ليس لها جوهر مادي ملموس وتتمتع بدرجة عالية من عدم التأكد الذي يحيط بمنافعها المستقبلية، ومن الأمثل الشائعة لهذه الأصول حقوق الاختراع وحقوق الطبع والنشر والامتيازات وشهرة المحل، مصروفات التأسيس والعلاقات التجارية أو الأسماء التجارية وغيرها، وتظهر الأصول غير الملموسة في قائمة المركز المالي كتبويب فرعي من الأصول الثابتة.

أ- المحاسبة عن الأصول غير الملموسة الممكن تحديدها:

أولاً: حقوق الاختراع:

وتتمثل تكلفة حق الاختراع في سعر الشراء بالإضافة إلى أية تكاليف أخرى تتحملها الشركة للحصول على حق الاختراع وكذلك الأتعاب القضائية وتكاليف الدعاوى القضائية الأخرى لحماية حق الاختراع.

يجب استفاضة تكلفة حق الاختراع على مدى عمره القانوني أو عمره الإنتاجي (فترة الحصول على المنافع) أيهما أقصر، حيث أن التغيرات التكنولوجية الحديثة والمنافسة العالمية قد تجعل العمر الإنتاجي لحق الاختراع أقصر من عمره القانوني.

مثال: بفرض أن شركة النور تحملت تكاليف قانونية قدرها ١٩٠٠٠٠٠ جنيه في ١ يناير ٢٠١٢ في الدفاع عن حق اختراع وكسبت القضية وكان العمر الإنتاجي للحق ٢٥ سنة ويستنفد على أساس القسط الثابت.

علماً بأن المنافع الاقتصادية من خلال هذا الاختراع لن تزيد عن ١٩ سنة.

المطلوب: قيود اليومية لإثبات الأتعاب القانونية وإثبات مصروف الاستنفاد في نهاية عام ٢٠١٢.

المحل

في ٣١ ديسمبر ٢٠١٢:

في ١ يناير ٢٠١٢:

ح/ مصروفات استنفاد حق الاختراع	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	ح/ حقوق الاختراع	١٩٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠
ح/ حقوق الاختراع	١٠٠٠٠		ح/ النقدية	١٩٠٠٠٠	
(أو مجمع استنفاد حق الاختراع)			إلتعاب القانونية المتعلقة		
إثبات استنفاد حق الاختراع			بحقوق الاختراع		

لاحظ:

$$١- مصروف استنفاد حق الاختراع = \frac{١٩٠٠٠٠٠}{١٩} = ١٠٠٠٠٠$$

٢- يتم المقارنة بين العمر الإنتاجي والعمر القانوني ويتم اختيار أيهما أقصر.

مثال: قامت منشأة الهادي بشراء براءة اختراع نقداً بمبلغ ٨٥٠٠٠٠٠ جنيه وبلغت رسوم تسجيل ملكيتها ٥٠٠٠ جنيه وقدّر العمر الإنتاجي لبراءة الاختراع بمدة ٩ سنوات ولا توجد قيمة مقدرة مع بين براءة الاختراع في نهاية العمر الإنتاجي المقدر.

المطلوب:

- ١- قيود اليومية لإثبات عملية شراء الاختراع ومصروفات الاستنفاد في نهاية السنة الأولى.
- ٢- إظهار قيمة براءة الاختراع في قائمة المركز المالي في نهاية السنة الأولى.

المحل

$$\text{مصرف الاستنفاد} = \frac{٨٥٠٠٠ + ٥٠٠٠}{١٠٠٠٠} = ٩٠٠٠٠$$

- ١- قيود اليومية لإثبات العملية:
- ٢- قائمة المركز المالي في نهاية السنة الأولى:

براءة الاختراع	٩٠٠٠٠
- الاستنفاد	(١٠٠٠٠)
	٨٠٠٠٠

ح/ براءة الاختراع	٩٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
ح/ النقدية	٩٠٠٠٠	
ح/ م. استنفاد براءة الاختراع		١٠٠٠٠
ح/ براءة الاختراع	١٠٠٠٠	

ثانياً: حقوق الطبع والنشر:

يقصد بحقوق الطبع والنشر الحقوق التي يكتسبها المؤلف، الرسام والفنان وغيرهم حيث يمنح حق الطبع والنشر لمبدع العمل طوال حياته علاوة على ٥٠ عاماً بعد وفاته، وقد تقوم إحدى المنشآت بشراء هذه الحقوق من صاحبها وفي هذه الحالة فإن تكلفة حقوق الطبع والنشر التي تتحملها المنشأة والمتمثلة في ثمن الشراء ونفقات التسجيل والإشهار ويتم استنفادها خلال مدة العمر الإنتاجي أو العمر القانوني أيهما أقل.

ثالثاً: الأسماء والعلامات التجارية:

العلامة أو الاسم التجاري عبارة عن سمة أو عبارة أو رمز يميز منشأة أو منتج معين ويستمر حق استخدام الاسم أو العلامة التجارية لمستخدمها الأصلي، طالما كان مستمراً في استخدامها. وتتمثل التكلفة في ثمن الشراء بالإضافة إلى نفقات التسجيل والإشهار وذلك إذا كانت مشتراه، أما إذا كونتها بنفسها فإن التكاليف المرسلة تتضمن الأتعاب القضائية وأتعاب التسجيل وتكاليف الدعاوى القضائية الناجحة والنفقات الأخرى التي ترتبط مباشرة بضمان هذه الحقوق.

رابعاً: تكاليف التأسيس:

هي التكاليف التي تتحملها المنشأة عند بداية تكوينها مثل الرسوم القانونية وأتعاب المحامين الخاصة بإعداد عقد الشركة وقانونها النظامي والرسوم الحكومية المتنوعة وأتعاب إعداد نشرات الاكتتاب والترويج، وهذه التكاليف يتم رسملتها وتبويبها في قائمة المركز المالي ضمن غير الملموسة حيث يتوقع أن تولد منافع على مدى عدد من الفترات المحاسبية ويجب أن تستنفد على ضوء العمر الإنتاجي المقدر لها وجرت الممارسة العملية على استنفادها على مدى فترة زمنية لا تتجاوز خمس سنوات.

خامساً : الامتيازات والتراخيص:

تمنح الامتيازات أو التراخيص بواسطة شركة معينة أو بواسطة الحكومة لوحة اقتصادية معينة في منطقة جغرافية محددة، مانع الامتياز قد يمتلك حق اختراع أو حق طبع ونشر أو علامة تجارية أو اسم تجاري ويقوم بمنح هذا الحق لمنفعة معين الذي يقوم باقتناء هذا الحق لاستغلاله والاستفادة به عن طريق إبرام عقد امتياز.

ب- المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لا يمكن تحديدها:

الشهرة: هي عبارة عن مجموعة من العوامل التي تؤثر على قيمة المنشأة أو مقدرتها على اكتساب الإيراد.

تقدير الشهرة وإثباتها في الدفاتر:

١- مدخل التقييم الشامل:

قيمة الشهرة = سعر شراء المنشأة (-) القيمة السوقية العادلة لصافي أصول المنشأة.

حيث أن:

القيمة السوقية العادلة لصافي أصول المنشأة = القيمة السوقية العادلة للأصول (-) القيمة السوقية العادلة للخصوم.

مثال: ترغب شركة "الرضا الصناعية" في شراء شركة "الهنا" وفيما يلي قائمة المركز المالي لشركة الهنا في تاريخ الشراء.

وقد تم الاتفاق على أن القيمة السوقية العادلة للالتزامات متساوية مع قيمتها الدفترية أما القيمة السوقية العادلة للأصول فكانت كما يلي:	الالتزامات المتداولة	٣٠٠٠٠	نقدية	٢٠٠٠٠
	الالتزامات طويلة الأجل	٧٠٠٠٠	مدينون	٧٠٠٠٠
	أسهم رأس المال	١٥٠٠٠٠	المخزون	٩٠٠٠٠
	الأرباح المحتجزة	١٠٠٠٠٠	الأصول الثابتة (بالصافي)	١٧٠٠٠٠
		٣٥٠٠٠٠		٣٥٠٠٠٠
نقدية				٢٠٠٠٠
مدينون				٦٥٠٠٠
المخزون				١٣٠٠٠٠
الأصول الثابتة (بالصافي)				٢٠٠٠٠٠
				٤١٥٠٠٠

وتم شراء أصول شركة الهنا بمبلغ ٣٥٠٠٠٠٠ جنيه دفعت نقداً مع تحمل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج وقدرها ١٠٠٠٠٠ جنيه نقداً.

والمطلوب: تحديد قيمة الشهرة.

المحل

أ- القيمة السوقية العادلة لصادفي الأصول = ٤١٥٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠ = ٣١٥٠٠٠

لاحظ أن: القيمة السوقية العادلة للالتزامات = ٣٠٠٠٠ + ٧٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠

ب- قيمة الشهرة = ثمن الشراء (-) القيمة السوقية العادلة لصادفي الأصول

ثمن الشراء = ٣٥٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠ = ٣٦٠٠٠٠

قيمة الشهرة = ٣٦٠٠٠٠ (-) ٣١٥٠٠٠ = ٤٥٠٠٠

٢- تقييم الشهرة باستخدام أسئلة الأرباح غير العادية المتوقعة:

يقصد بالأرباح غير العادية: الأرباح التي تزيد عن المعدل العادي على رأس المال المستثمر (صافي الأصول).

عوامل تحديد قيمة الشهرة وفقاً لهذه الطريقة:

١- معدل العائد العادي

٢- الأرباح المستقبلية.

٣- معدل الخصم الذي يستخدم في إيجاد القيمة الحالية للأرباح غير العادية.

٤- الفترة التي يتم خصم الأرباح غير العادية خلالها.

٣- طريقة القيمة الحالية:

قيمة الشهرة = الأرباح غير العادية × القيمة الحالية لدفعة قدرها جنيه واحد بمعدل لمدة سنوات.

مثال: كانت أرقام صافي الدخل للشركة (ص) كما يلي:

السنة	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١
صافي الدخل	٦٤٠٠٠	٥٠٠٠٠	٨١٠٠٠	٨٠٠٠٠	٧٠٠٠٠

وقدرت صافي الأصول الملموسة لهذه الشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ بمبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه وترغب الشركة (ب) في دمج هذه الشركة ابتداء من عام ٢٠١٢.

المطلوب: تحديد المقدار الذي يلزم سداه مقابل الشهرة بفرض أن معدل العائد العادي على صافي

الأصول الملموسة يبلغ ١٣٪ وأن متوسط العائد غير العادي على مدى السنوات الخمس السابقة يرسم بمعدل ٢٥٪.

المحل

أولاً: معدل العائد العادي:

$$\begin{array}{r} \text{القيمة السوقية العادلة لصافي الشركة (ص)} = 400000 \\ \times \text{معدل العائد العادي} \\ \hline \text{الأرباح العادية} = 52000 \\ \hline \text{\%13} \end{array}$$

ثانياً: تحديد الأرباح المستقبلية:

$$\text{مجموع الأرباح السنوية} = 70000 + 80000 + 81000 + 50000 + 640000 = 345000$$

$$\text{متوسط الأرباح السنوية} = \frac{354000}{5} = 70800$$

وبذلك تكوين الأرباح غير العادية كما يلي:

$$70800 = \text{المتوسط السنوي للأرباح عن السنوات الخمس الماضية}$$

$$52000 = \text{الأرباح العادية المحسوبة بمعدل \%13 على صافي الأصول}$$

$$\text{ج } 17000 = \text{ما يزيد عن الأرباح العادية}$$

ثالثاً: حساب قيمة الشهرة:

$$\text{الشهرة} = \frac{\text{الأرباح غير العادية}}{\text{معدل الرسملة}} = \frac{17000}{\%25} = 68000$$

مثال: يبلغ متوسط صافي الدخل السنوي لشركة الحمد عن السنوات العديد الماضية 270000 جنيه،

ويتم حالياً عرض هذه الشركة للبيع وقد ظهر من السجلات المحاسبية لهذه الشركة أن صافي الأصول يبلغ 1500000 جنيه، وبالتعاون مع أحد المستثمرين حول شراء الشركة، قدم هذا المستثمر عرضاً بأن يشتري الشركة نظير سداد مبلغ يعادل القيمة الدفترية لصافي الأصول على أن يتحمل سداد جميع الالتزامات، بالإضافة إلى ذلك فإن هذا المستثمر مستعد أن يدفع مبلغاً يعادل صافي الأرباح الزائدة عن 10% من صافي الأصول بمعدل رسملة 25% وذلك مقابل شهرة المحل.

المطلوب: السعر الذي يجب أن يدفعه المستثمر لشركة الحمد.

المحل

١- معدل العائد العادي:

$$\begin{array}{r} \text{القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول} \\ 1500000 = \\ \times \text{معدل العائد العادي} \\ \hline \text{الأرباح العادية} \\ 225000 \end{array}$$

٢- تحديد الأرباح غير العادية:

$$\begin{array}{r} \text{المتوسط السنوي للأرباح} \\ 69000 = \\ \text{الأرباح العادية بمعدل } 15\% \\ 52000 = \\ \hline \text{الأرباح غير العادية} \\ 17000 \end{array}$$

$$3- \text{تحديد قيمة الشهرة} = \frac{45000}{25\%} = 180000$$

$$4- \text{ثمن الشراء} = \text{صافي الأصول} + \text{الشهرة} = 1500000 + 180000 = 1680000$$

تمرين: امتحان العام الماضي:

تفكر شركة الهنا في شراء شركة الرضا وفيما يلي البيانات عن ميزانيتها في ٣١/١٢/٢٠١٤:

الأصول المتداولة ٣٥٠٠٠٠ ج، الأصول الثابتة ٧٥٠٠٠٠ ج، الالتزامات ٢٥٠٠٠٠ ج فإذا علمت أن القيمة السوقية العادلة لصافي أصول شركة الرضا ٨٠٠٠٠٠ ج وسعر الشراء متضمناً تكاليف الشراء ٨٣٠٠٠٠ ج، ويبلغ متوسط صافي الدخل السنوي لشركة الرضا عن السنوات الماضية ١٥٠٠٠٠ ج، ومعدل العائد العادي للأرباح السائد في الصناعة يبلغ ١٧٪، والأرباح فوق العادية لشركة الهنا يتوقع أن تستمر لمدة ١٠ سنوات.

والمطلوب: تقدير قيمة الشهرة باستخدام:

- ١- مدخل التقويم الشامل.
- ٢- طريقة القيمة الحالية علماً بأن معدل الخصم ٢٥٪ والقيمة الحالية لدفعة قدرها جنيه واحد بمعدل ٢٥٪ لمدة ١٠ سنوات = ٣,٥٧٠٥

المحل

أولاً: مدخل التقويم الشامل:

قيمة الشهرة = ثمن الشراء (-) القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول

$$30000 = 830000 - 800000 =$$

ثانياً: طريقة القيمة الحالية:١- معدل العائد العادي:

$$\begin{aligned} 800000 &= \text{القيمة السوقية العادلة لاصافي الأصول} \\ (\times) \text{ معدل العائد العادي} & \frac{17\%}{136000} \\ &= \text{الأرباح العادية} \end{aligned}$$

٢- تحديد الأرباح غير العادية:

$$\begin{aligned} 150000 &= \text{المتوسط السنوي للأرباح} \\ \text{الأرباح العادية بمعدل } 15\% & \frac{136000}{14000} \\ &= \text{الأرباح غير العادية} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} 3- \text{ قيمة الشهرة} &= \text{الأرباح غير العادية} \times \text{القيمة الحالية لدفعة قدرها جنيه واحد بمعدل } 25\% \text{ لمدة } 10 \\ \text{سنوات} &= 3,570.5 \times 14000 = 49987 \end{aligned}$$

تكاليف البحث والتطوير: تكاليف البحث والتطوير في حد ذاتها لا تمثل أصولاً غير ملموسة ولكنها تساهم في خلق أصول غير ملموسة مثل حق الاختراع أو حق الطبع والنشر.

التكاليف المرتبطة بالبحث والتطوير:

- ١- المواد والمعدات والطاقة الإنتاجية: حيث تستنفد تكلفتها الكلية.
- ٢- العمالة: مثل تكاليف المرتبات أو الأجور وغيرها منا لتكاليف المتعلقة بالأفراد الذين يعملون في البحث والتطوير والتي يجب استنفادها عند تحملها.
- ٣- الأصول الملموسة المشتراه: تستنفد تكلفتها الكلية إلا إذا كان لها استخدام آخر في المستقبل فيتم رسمتها واستهلاكها.
- ٤- الخدمات التعاقدية: تكلفة الخدمات التي تقدمها أطراف خارجية لمشروعات البحث والتطوير والتي يجب استنفادها عند تحملها.
- ٥- التكاليف غير المباشرة: يتم تحميل تكاليف البحث والتطوير بنسبة من التكاليف غير المباشرة.

مثال: قامت شركة الندى بإنفاق تكاليف بحوث وتطوير خلال عام ٢٠١٢ كالتالي : تكلفة الحصول على

معدات لأغراض استخدامها في مشروعات البحوث والتطوير ٢٠٠٠٠٠٠٠ جنيه - استهلاك المعدات السابقة ١٦٠٠٠٠٠ جنيه - تكلفة المواد المستخدمة ٣٠٠٠٠٠٠٠ جنيه - تكلفة متعلقة بالأفراد ٦٠٠٠٠٠٠٠ جنيه - أتعاب استشارات خارجية ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه تكاليف غير مباشرة أخرى موزعة ١٥٠٠٠٠٠٠ جنيه.

المطوب: حساب مصروفات البحوث والتطوير التي يجب تحميلها على قائمة الدخل عام ٢٠١٢.

المطلوب

تكلفة الحصول على معدات لأغراض استخدامها في مشروعات

٢٠٠٠٠٠٠	البحث والتطوير
٣٠٠٠٠٠٠	تكلفة المواد المستخدمة
٦٠٠٠٠٠٠	تكلفة متعلقة بالأفراد
١٠٠٠٠٠٠	أتعاب استشارات خارجية
١٥٠٠٠٠٠	تكاليف غير مباشرة أخرى موزعة
٣١٥٠٠٠٠٠	إجمالي تكاليف البحث والتطوير