

**الأصول غير الملموسة المكونة داخليا ومتطلبات
الإبلاغ المالي عنها**

أ.م.د. عباس حميد يحيى التميمي
قسم المحاسبة/ كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد

م. عبد الحسين توفيق شبلي السعد
قسم المحاسبة/ كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة البصرة

الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً

ومتطلبات الإبلاغ المالي عنها

(البحث مستل من أطروحة دكتوراه)

- المجلد الخامس
- العدد العاشر
- أيار 2013
- استلام البحث: 2012/4/24
- قبول النشر: 2012/6/ 28

أ.م.د. عباس حميد التميمي
م. عبد الحسين توفيق السعد

المستخلص

إن الأصول غير الملموسة بشكل عام والأصول غير الملموسة المكونة داخلياً يمثلان النتيجة الطبيعية للتطورات المتسارعة التي يشهدها العالم بحيث أصبحت هذه التطورات هي السمة الغالبة التي تطغي على الاقتصاد العالمي وتتحكم بتطوره. وبالتالي فقد أصبح هذا النوع من الأصول مرتبطاً ارتباطاً وثيقاً بقوة الوحدة الاقتصادية ومستقبل وجودها، لأنه ينطوي على عملية الابتكار الذي يعد في ظل التقدم التكنولوجي المتسارع والثورة المعلوماتية وتقنية الاتصالات الحديثة سر وجود وديمومة الوحدات الاقتصادية من خلال الميزة التنافسية التي تتمتع بها تلك الوحدات التي تتفق وبسواء على الابتكارات لا يمكن إن تتم الابتكارات والدخول في المنافسة بدون تحمل نفقات البحث والتطوير التي تمثل العمود الفقري للتقدم التكنولوجي والمعلوماتي وتدخل في جميع فقرات الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً مثل البرمجيات والعلامة التجارية وبراءة الاختراع وغيرها. وكذلك فإن الاستثمارات في هذا النوع من الأصول كبيرة وبشكل لافت للنظر وبالتالي فإن على المحاسبة بشكل عام والمعايير المحاسبية بشكل خاص معالجة هذا النوع من النفقات من ناحية رسميتها أو عدها نفقات جارية بحيث يتم الإبلاغ عنها بشكل منطقي ويحافظ على موضوعية القوائم المالية.

1- المقدمة :

تمثل الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً النتيجة الطبيعية للتطورات التكنولوجية المتسارعة التي تسود العالم. ذلك إن هذا النوع من الأصول غير الملموسة قد أصبح مرتبطاً بقوة الوحدة الاقتصادية ومستقبل وجودها، لأنه ينطوي وبشكل كبير على عملية الابتكار الذي يعد في ظل التقدم التكنولوجي المتسارع والثورة المعلوماتية وتقنية الاتصالات الحديثة سر وجود وديمومة الوحدات الاقتصادية من خلال الميزة التنافسية التي تتمتع بها تلك الوحدات

التي تتفق على الابتكارات. ولذلك فإن على الوحدة الاقتصادية إن تركز على الابتكار أو تحت عاملها عليه، وخاصة إذا كانت في وضع الاحتكار لكي تتجنب دخول منافسين جدد للسوق. على هذا الأساس فإن عملية الابتكار التي يشهدها العالم في ظل المنافسة الشديدة تتطلب تحمل نفقات بحث وتطوير Reaserch&Development التي تدخل في جميع فقرات الأصول غير الملموسة داخلياً مثل البرمجيات والعلامة التجارية وبراءة الاختراع وغيرها. وبالتالي فإن الباحث سيتناول نفقات البحث والتطوير والمعالجة المحاسبية المتعلقة بها، لأنها نفقات لا يمكن تجنبها عند تكوين الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً.

1-1 - مشكلة البحث :

لا يمكن تناول موضوع الأصول غير الملموسة داخلياً دون نفقات البحث والتطوير، لأن هذه الأخيرة هي الأساس في تكوين الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً، وان الاستثمارات في هذا النوع من الأصول كبيرة وبشكل لافت للنظر. وبالتالي يمكن صياغة مشكلة البحث على صيغة التساؤلات التالية :

- أ- هل المعايير التي تناولت هذا الموضوع قد عالجت بصورة موضوعية وشفافة ؟
- ب- هل عدم الإبلاغ عن الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً سوف يؤثر على موضوعية القوائم المالية ام لا ؟
- ج- هل وضع شروط صعبة على رسملة نفقات البحث والتطوير قد ساهم في حل مشكلة الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً من الناحية المحاسبية ام جعلها أكثر تعقيداً ؟

1-2 - هدف البحث :

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على أهمية الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً، وما تشكله من أهمية وتأثير على متخذي القرارات الاستثمارية، فضلاً عن تقديم رؤية نقدية للمعالجة المحاسبية المقدمة من قبل المعايير المحاسبية التي تصدت لهذا النوع من الأصول غير الملموسة.

3-1 أهم الدراسات السابقة

• دراسة رزق (2008)

كانت الدراسة بحث منشور بعنوان "إطار مقترح لتحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي"، حيث تناولت الدراسة تقسيمات رأس المال المعرفي، وهدفت من ذلك إلى وضع آلية لتحديد تكاليف الإفصاح عن رأس المال المعرفي، وقدمت إطاراً مقترحاً لتكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي. وقد أشارت الدراسة أيضاً إلى الإطار المقترح من خلال تناول التكامل بين مكونات رأس المال المعرفي وتحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي، وقسمت الدراسة هذه التكاليف إلى أربع مجموعات الأولى عناصر تكاليف توفير المعرفة (شراء - مشاركة - إيجاد)، والمجموعة الثانية عناصر تكاليف توفير المعلومات اللازمة للإفصاح والتقرير والمجموعة الثالثة عناصر التكاليف اللازمة لعملية الإفصاح والتقرير (القياس، ضمان دقة القياس، النشر)، والمجموعة الرابعة عناصر التكاليف المترتبة على عملية الإفصاح سواء في الزمن القصير أو الزمن الطويل. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج عدة، أهمها أن عملية قياس رأس المال المعرفي لها منافع عديدة منها تحديد العائد المتوقع من الاستثمار في عناصر رأس المال المعرفي، وكذلك تحديد قيمة عناصر رأس المال المعرفي القابل للتداول وتحقيق الرقابة الفعالة على الأصول غير الملموسة لغرض إعداد التقارير المالية، ويترتب على عملية قياس رأس المال المعرفي عدة آثار سلبية أهمها المشكلات الناجمة عن عدم وجود أسواق مناسبة لتحديد أسعار بعض عناصر رأس المال المعرفي مثل كفاءة العاملين ورضا الزبون.

• دراسة جابر (2010)

وهي أطروحة دكتوراه في المحاسبة بعنوان "صياغة نموذج للإبلاغ المالي عن الأصول غير الملموسة"، وقد ركز الباحث فيها على أهمية الإبلاغ عن الأصول غير الملموسة المكتتة منها أو المكونة داخلياً، وقام بصياغة نموذج للإبلاغ عن تلك الأصول، وذلك في محاولة منه لردم الفجوة بين ما تعرضه قائمة المركز المالي من قيمة للوحدة الاقتصادية، وتقييمات المستثمرين لها في السوق، وذلك من خلال اعتماده على الفرق بين القيمة الدفترية للوحدة وقيمتها السوقية وتحديد قيمة للأصول التي لا يتم الاعتراف بها محاسبياً وفقاً لما

حدده المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ومن تثبتت هذه القيمة في السجلات والإفصاح عنها، وذلك من خلال تصنيف الأصول غير الملموسة إلى مكوناتها الرئيسية والإفادة مما قدمته النماذج الوصفية للباحثين الإداريين من مؤشرات في هذا المجال. واستنتج الباحث أن اشتراط توفر خصائص معينة في المفهوم (أن يكون عملياً أو اجرائياً) ليتم التعامل معه محاسبياً يجعل الأصول غير الملموسة لا تعد مفهوماً محاسبياً إلا بالقدر الذي يمكن قياسه بشكل موضوعي، بالإضافة إلى وجود ضرورة حتمية لقياس الأصول غير الملموسة والإبلاغ عنها في التقارير المالية، ذلك أن تزايد أهمية هذا النوع من الأصول في خلق قيمة للوحدة دون أن يعكس ذلك في النظم المحاسبية سيؤدي إلى ضعف ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين بما تقدمه المحاسبة من معلومات.

• دراسة Seyfert&Rosenberg 2006

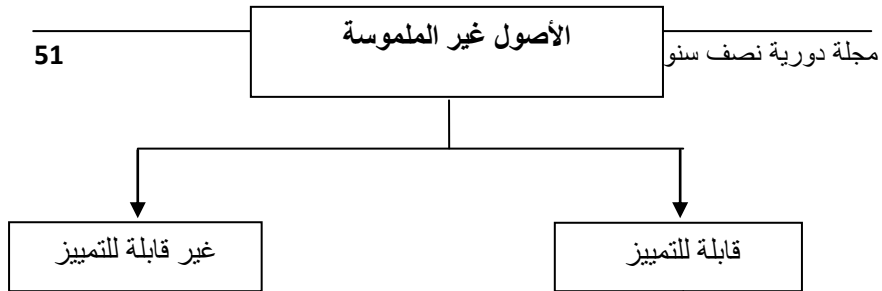
Increasing Convergence between the recognition of an Intangible Assets for Financial Reporting Purposes and Strategic Management Accounting and Project Management Techniques .

لقد أكدت هذه الدراسة أن التطورات في المحاسبة الإدارية والاتجاهات الحديثة في الإبلاغ المالي بموجب معايير المحاسبة الدولية قد زاد من فرص التقارب مع المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ومع أساليب إدارة المشاريع. وقد أوضحت الدراسة أيضاً أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تتضمن تطبيقات لأساليب إدارة المشروع واستخدام الطرائق الإحصائية لإدارة الاستثمارات وإدارة الوحدة ككل، وهذا يتناقض مع إدارة التكاليف وإدارة الأرباح التي تركز فقط على مرحلة التصنيع لمشروع معين. كما أن أساليب إدارة المشروع واحتسابات الاستثمار Culculs Investment توفران المعلومات التي يحتاجها المحاسب لتحديد قيمة مشروع معين حسب متطلبات المعيار الدولي 38 الخاص بالأصول غير الملموسة. وتوصلت الدراسة إلى أن العرض الحديث والعاقل والمراجعة المنطقية للمعيار الدولي 38 قد تسبب في التقارب المتزايد بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، وكذلك زيادة التقارب بين المحاسبة المالية والتمويل.

2- مفهوم الأصول غير الملموسة المكونة داخليا :

لقد أوضح الـ FASB في البيان رقم 6 تحت عنوان عناصر الكشوف المالية، إن الأصل عبارة عن منافع اقتصادية مستقبلية محتملة محصّلة أو مسيطر عليها من قبل الوحدة الاقتصادية نتيجة صفقات أو أحداث ماضية (FASB, par.25). يشمل هذا التعريف الأصول بشكل عام دون الدخول بالتفاصيل، سواء كان الأصل ملموساً أم غير ملموس و ثابتاً أم متداولاً، فجميع الأصول تعبر عن منافع اقتصادية مستقبلية محتملة. وعلى ذلك فإنه يمكن تصنيف الأصول بشكل عام إلى أصول ملموسة Tangible Assets وأخرى غير ملموسة Intangible Assets، فالأصول الملموسة لها وجود مادي ملموس وتستخدم من جهة واحدة ويمنع استخدامها (المتزامن) من طرف آخر، بينما الأصول غير الملموسة ليس لها وجود مادي وتستخدم من قبل جهة واحدة أيضاً. كما إن هناك صعوبة في مسالة قياسها أو تحديد خصائصها وصعوبة أيضاً في فصل مكوناتها بعضها عن البعض.

ويمكن تقسيم الأصول غير الملموسة إلى أصول غير ملموسة قابلة للتمييز بشكل مستقل وأخرى غير قابلة للتمييز بشكل مستقل، فالمجموعة الأولى تشمل براءة الاختراع ومصارييف التأسيس وحقوق الطبع والعلامات التجارية المسجلة والإيجارات التمويلية والتراخيص، أما النوع الآخر فتتمثل بالأصول غير الملموسة المكونة داخلياً. ويقسم البعض الأصول غير الملموسة إلى أصول تنشأ من الغير وتشتري من الوحدة الاقتصادية مثل حقوق الاختراع والملكية الفكرية والعلامة التجارية وأصول تنشأ ذاتياً مثل مصارييف التأسيس والبحث والتطوير وغيرها ويمكن تمثيل ذلك بالشكل الآتي.



شكل رقم (1) تقسيمات الأصول غير الملموسة

المصدر: إعداد الباحث

أما من الناحية المحاسبية فالأصول غير الملموسة المكتتاة من خارج الوحدة لا توجد صعوبات في معالجتها، بينما تنشأ المشاكل حول الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً. وتتمثل هذه الصعوبات بشروط الاعتراف التي يجب إن تستوفيها النفقة لتكون أصلاً. وقد أورد المعيار الدولي 38 مجموعة من الشروط للاعتراف بالأصل غير الملموس، ومع ذلك هنالك صعوبات تنحصر بما يأتي :

- 1- قابلية الأصل على التحديد بشكل موثوق.
 - 2- قدرة الأصل على توليد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة.
- أما ما يتصل بشهرة المحل فقد أشار المعيار الدولي أعلاه إلى عدم الاعتراف بالشهرة المكونة داخلياً في أي حال من الأحوال على إنها أصل للأسباب الآتية :
- 1- لأنها مورد اقتصادي غير قابل للفصل أو لا يمكن فصله.
 - 2- لأنها لا تنشأ من التزامات تعاقدية أو حقوق قانونية قابلة للتحديد، وتسيطر عليها الوحدة الاقتصادية ويمكن قياسها بشكل موثوق وبكلفة محددة.

ولم يطلع الباحث على تعريف محدد لهذا النوع من الأصول، إلا إن دائرة مجلس المحاسبة الاسترالي **OAASB** قد صنفت هذا النوع من الأصول في سنة 2008 إلى صنفين، الأول هو الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً المخططة، والتي تنشأ من خلال خطة منفصلة. أما الثاني فهي الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً غير المخططة. أما الفرق بين الاثنين هو إن تحديد الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً المخططة سيكون مرتبطاً بتحمل نفقات ترتبط بتلك الأصول بشكل موثوق منذ بداية التخطيط لتكوينها. وإن تحديد الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً يجب أن يرتبط مع حدوث تكاليف يمكن إن ترتبط بشكل وثيق بالأصل منذ بداية الخطة. ويهتم البعض بشكل خاص بتحديد الأصول المكونة داخلياً ومعالجتها كونها محددة بنوعية نظام محاسبة توزيع الكلف. كما إن التخطيط هو ممارسة نحو المستقبل في حين إن قياس الكلفة هو أساساً يمثل نظرة إلى الماضي. ويجادل البعض بأن التخطيط ممكن إن يسهل تحديد الكلفة، ولكن ليس بالضرورة إن الافتقار للتخطيط سيعيق عملية تحديد الكلفة بشكل موثوق، على الرغم من إن تراكم الكلفة ممكن إن يبدأ بشكل مبكر عندما تكون هنالك خطة.

إن موضوع الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً يرتبط بقوة الوحدة الاقتصادية ومستقبل وجودها لأنه ينطوي وبشكل كبير على عملية الابتكار الذي يعد في ظل التقدم التكنولوجي المتسارع وثورة المعلوماتية وتقنيات الاتصالات الحديثة سر وجود الوحدات الاقتصادية وديمومتها من خلال الميزة التنافسية التي تتمتع بها الوحدات التي تنفق على الابتكارات. وإن هذا الأمر قد لفت الانتباه إليه Schumpeter منذ سنة 1942 عندما أكد على إن على الوحدة الاقتصادية إن تركز على الابتكار أو تحت العاملين على الابتكار، وخاصة إذا كانت في وضع الاحتكار، وذلك لكي تتجنب دخول منافسين جدد إلى السوق. كما اهتمت العديد من الدراسات الميدانية الحديثة بموضوع الابتكار مثل دراسة Brandel&Others الذين وجدوا علاقة إيجابية بين الابتكار والحصة السوقية للشركة (Philippe & others, 2007:4).

وعلى ذلك فإن عملية الابتكار التي يشهدها العالم في ظل المنافسة الشديدة تتطلب تحمل نفقات البحث والتطوير Research&Development (R&D) التي تدخل في جميع فقرات الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً مثل البرمجيات والعلامة التجارية وبراءة الاختراع

وغيرها. لذلك فان الباحث سيتناول نفقات البحث والتطوير والمعالجة المحاسبية المتعلقة بها، لأنها نفقات لا يمكن تجنبها عند تكوين الأصول غير الملموسة داخل الوحدة الاقتصادية.

2-1- مفهوم وأهمية نفقات البحث والتطوير :

تتمثل عملية البحث والتطوير R&D بإيجاد Creation أو تطوير تكنولوجيا قائمة، أو إيجاد تكنولوجيا جديدة التي من شأنها أن تقدم للوحدة الاقتصادية ميزة تنافسية في مجال الأعمال والصناعة. وبالرغم من الفوائد الناجمة عن الابتكارات التكنولوجية (حيث تمثل R&D المرحلة الأولى فيها) فإنها معقدة وتتطوي على مخاطر كبيرة تتمثل في فشل R&D من تحقيق أهدافها وبالتالي عدم الافادة من المبالغ التي أنفقتها الوحدة الاقتصادية عليها. ذلك إن السبب الرئيس لفشل مشاريع البحث والتطوير في تقديم النتائج المالية المرجوة منها يرجع في كثير من الأحيان إلى فشل الإدارة في التعامل مع أنشطة البحث والتطوير بصورة مبكرة. فضلا عن ذلك فان الذي يتحمل هذه النفقات وما تتطوي عليه من فوائد محتملة، فان هذه الفوائد لا يمكن أن تتحقق دون مشاركة الجمهور والزبائن وحتى المنافسين، ولذلك فان جهود الوحدة الاقتصادية في البحث والتطوير يجب أن تدار وتنظم وتراقب وتقيم من قبل الإدارة وبمعاينة كبيرة. حيث إن البحث هو التحقيق الأصلي والمخطط له الذي يجري مع احتمال الحصول على علم جديد أو معرفة تكنولوجيا جديدة، مثل البحث الذي تقوم به شركة أدوية بتجربة لقاح جديد ولا تعرف هل هذا اللقاح سيؤدي إلى منافع مستقبلية أو لا ؟ أما التطوير فهو تطبيق للبحوث المنجزة أو المعارف الأخرى للتخطيط والتصميم لإنتاج مواد جديدة أو محسنة بشكل كبير.

2-1-1- أهداف وأنواع البحث والتطوير

لا يمكن لأية وحدة اقتصادية أن تدعم موقفها التنافسي في السوق دون تطوير منتجاتها وتحقيق رغبات زبائنها دون أن تتحمل نفقات البحث والتطوير لان هذه الأخيرة تمثل المرحلة الأولى والأساسية للابتكار والإبداع ومسايرة رغبات الزبائن. إن أهداف البحث والتطوير تتنوع وتختلف باختلاف الجهة التي تقوم بهذا النشاط، فبالنسبة للأكاديميين ومعاهد ومراكز الأبحاث فان الهدف من البحث والتطوير هو الحصول على المعرفة الجديدة التي من الممكن أو غير الممكن إن تطبق في الاستخدامات العملية. في حين يهدف البحث والتطوير في مجال

الصناعة إلى الحصول على المعرفة التي من الممكن تطبيقها في أعمال الوحدة الاقتصادية التي ستؤدي إلى زيادة وتحسين الإنتاج أو تقديم منتج جديد وتصميم عمليات ونظم متطورة أو خدمات والتي جميعها تؤدي إلى المحافظة على الحصة السوقية للوحدة الاقتصادية. كما إن البحث والتطوير يعد الأساس لخلق تصورات جديدة وتغيير مفاهيم قديمة ومكتشفات سابقة إلى أفكار أفضل، وتعد مثل هذه النفقات المقدمة الرئيسة للإبداع التكنولوجي وخاصة في الشركات الكبيرة التي تتوافر على إمكانات مادية وبشرية هائلة.

أما أنواع البحث والتطوير فقد حددت المؤسسة العلمية الوطنية NSF الأنواع التالية منه (Encyclopedia of Business):

أولاً : البحث الأساسي Basic Reseaech

وتكون أهدافه الإحاطة بموضوع الدراسة وفهمه فضلاً عن إمكانية التطبيق العملي في قطاع الخدمات أو قطاع الصناعة أو غيرها.

ثانياً : البحث التطبيقي Applied Research

يوجه هذا النوع من البحث نحو المعرفة المكتسبة أو الفهم الضروري لتحديد الوسائل والطرائق، وذلك من خلال تحديد الاحتياجات، ففي قطاع الصناعة فإن البحث التطبيقي يوجه نحو اكتشاف المعرفة التي تحقق أهداف تجارية مع الأخذ بنظر الاعتبار الإنتاج والعمليات والخدمات.

ثالثاً : التطوير Development

ويمثل الاستفادة والاستغلال المنظم للمعرفة أو الفهم المحصل عليه من البحث نحو إنتاج المواد أو الأجهزة والنظم أو الوسائل المتضمنة تصميم وتكوير العمليات.

بينما يفصل Barth وآخرون البحث والتطوير إلى ست مراحل وهي (Barth & others, 2007:4)

مرحلة التفكير والتدبير حيث تواجه الوحدة مثلاً مشكلة ارتفاع تكاليف الإنتاج والمرحلة الثانية هي **مرحلة تحديد المشروع** حيث يتم خلالها تحديد الهدف الذي يجب أن يكون منسجماً مع مضمون المرحلة السابقة إلى مخطط تفصيلي لكي يتم تحليل المتطلبات بعمق وتبسيط. في حين يتم **التحليل** بالمرحلة الثالثة حيث يتم تجزئة المشروع أو مضمون المرحلة السابقة إلى

مخطط تفصيلي لكي يتم تحليل المتطلبات بعمق، وتمثل مرحلة إعداد النموذج المرحلة الرابعة من مراحل البحث والتطوير ويتم فيها القيام بالأعمال الخاصة بالنموذج الذي سيطبق. أما المرحلة الخامسة فهي مرحلة التجارب والتعديلات، فيما يمثل الإنتاج الفعلي المرحلة السادسة من مراحل البحث والتطوير.

3- المعالجة المحاسبية لنفقات البحث والتطوير :

أن جميع أنشطة البحث والتطوير يجب أن تزاوَل استناداً إلى مبررات اقتصادية وموضوعية وإلا فهي تعد هدراً للموارد، وبالتالي فإن موضوع البحث والتطوير من أكثر المواضيع إثارة للجدل والنقاش وذلك نظراً للمكانة التي صار يتمتع بها هذا الموضوع في ظل التطورات التكنولوجية المتسارعة، لأن جميع الابتكارات تسبقها أنشطة واسعة من البحث والتطوير وما يترتب عليها من تحمل نفقات هائلة. كما انه لا يمكن مناقشة الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً دون تناول نفقات البحث والتطوير، لأن هذه الأخيرة هي الأساس في تكوين الغالبية العظمى من الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً. وقد أصبحت الاستثمارات في البحث والتطوير كبيرة وبشكل ملفت للنظر وبالتالي فإن الاهتمام بهذه النفقات يمثل ضرورة قصوى من قبل مجالس معايير المحاسبة المحلية منها أو الدولية، خاصة إذا ما عرفنا أن الأصول المقتناة لا تمثل مشكلة لكون كلفتها واضحة، ولكن المشكلة تكمن في الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً وكيفية معالجتها محاسبياً وخاصةً فيما يتعلق الأمر بنفقات البحث والتطوير. ففي نشرة صدرت من قبل نشرة Economest في حزيران 2010 ذكرت إن شركة Microsoft قد أنفقت في مجال البحث والتطوير ما يقارب 7 مليار دولار اميريكي في سنة 2009 لوحدها، ومثل هذا المبلغ يثير اهتمام المحاسبين والإدارة في الرقابة عليه وتقديم المعلومات التفصيلية عنه. وتخضع هذه النفقات للاجتهادات الشخصية في رسملتها أو عدّها مصروفاً خلال المدة التي أنفقت فيها، ويعود سبب الاجتهاد إلى الاختلاف في تفسير شروط الاعتراف والمحددات التي تضمنتها المعايير المحاسبية ذات الصلة. اذن فالمشكلة تكمن في الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً والتي تمثل نفقات البحث والتطوير ركنها الأساسي، حيث تختلف عن الأصول غير الملموسة المقتناة من الخارج، التي تكون كلفتها واضحة والتي يجري رسملتها كأصل غير ملموس. لكن الأمر يختلف بالنسبة للأصول المكونة داخلياً، لأنها

لا تكتسب بعملية تبادلية أو صفقة بين طرفين. وان نفقات البحث والتطوير هي من ضمن هذا النوع من الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً. ذلك لان الأمر لو كان عبارة عن صفقة أو حدث بالماضي لكان دليلاً واضحاً وموثوقاً به عن كلفة الأصل غير الملموس وهذا ما ينطبق على الأصول غير الملموسة المقتناة من الخارج لان كلفتها واضحة وان سعر الشراء يكون هو المبلغ الذي يرسمل وكأنها أصل ملموس. ولكن الأمر بالنسبة للأصول المكونة داخلياً فان الأمر ليس بعملية تبادل أو صفقة بين طرفين ذلك لان الصفقة هنا تتسم بعدم الوضوح لأنها تكونت من خلال طرف واحد ويمكن أن لا تخضع لنظرية القيد المزدوج. وان نفقات البحث والتطوير ليس ببعيدة عن ذلك كله، لان هذه النفقات تدرج عادة ضمن الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً وان الحديث عن نفقات البحث والتطوير يعني الحديث عن الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً.

وقد أشار المعيار الدولي 38 في المادة الثانية من المقدمة إلى إن الأصل غير الملموس هو أصل قابل للتحديد وغير نقدي وبدون مادة ملموسة يحتفظ به لاستخدامه في إنتاج أو تزويد بضاعة أو تقديم خدمة، واشترط على الأصل ليكون مورداً أن تسيطر عليه الوحدة الاقتصادية نتيجة لأحداث سابقة، وان يتوقع إن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية. وقد طلب المعيار المذكور في أعلاه من الوحدة الاقتصادية في الفقرة الثالثة منه أن تعترف بالأصل غير الملموس (بمقدار كلفته) في الحالات الآتية فقط :-
اولاً: إذا كان من المحتمل إن تتدفق للوحدة الاقتصادية منافع اقتصادية مستقبلية التي تعزى للأصل.

ثانياً: إذا كان من الممكن قياس كلفة الأصل بشكل موثوق.

أما فيما يخص نفقات البحث والتطوير، فانه لغرض تحديد ما إذا كانت تلي مقاييس الاعتراف بها كأصل غير ملموس فان المعيار الدولي المذكور انفاً فقد صنفها إلى ما يأتي:-

1- مرحلة البحث

2- مرحلة التطوير

وعلى الرغم من إن المعيار المذكور قد عرّف مرحلتي البحث والتطوير الا انه لم يضع حدوداً قاطعة لتحديد معالم كل مرحلة من هاتين المرحلتين، وبذلك قد سمح للوحدات

الاقتصادية التي يتعذر عليها التمييز بين المرحلتين لمشروع داخلي بهدف تكوين أصل غير ملموس بمعاملة الانفاق على ذلك المشروع لكونه يمثل مرحلة البحث فقط. فيما يتعلق بمرحلة البحث فإن المعيار الدولي 38 قد نصّ في الفقرة 42 منه على عدم الاعتراف بأي أصل غير ملموس ناتج من مرحلة البحث (أو من مرحلة البحث لمشروع داخلي) ويجب الاعتراف بالإنفاق على البحث على أنه مصروف عندما يتم تحمله وتتمثل تلك النفقات بالأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة وإجراء الاختبار النهائي لتطبيقات وتقييم نتائجه أو أية معرفة أخرى، والبحث عن بدائل للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات، ووضع تصميم وتقييم إجراء اختبار نهائي للبدائل الممكنة للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات الجديدة أو المحسنة. أما فيما يتعلق بمرحلة التطوير فالمعيار الدولي 38 قد أوجب في الفقرة 45 منه على الاعتراف بالأصل غير الملموس الناشئ من هذه المرحلة فقط إذا تمكنت الوحدة الاقتصادية من بيان ما يأتي :

- 1- الجدوى الفنية لإكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفراً للاستخدام أو البيع.
- 2- نيتها لإكمال الأصل غير الملموس واستعماله أو بيعه.
- 3- قدرتها على استعمال أو بيع الأصل.
- 4- كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، ويجب على الوحدة الاقتصادية بين أمور أخرى بيان وجود سوق للأصل غير الملموس أو إذا كان سيتم استعماله داخلياً.
- 5- توفر المصادر المالية والفنية المناسبة والمصادر الأخرى لإكمال تطوير واستعمال وبيع الأصل غير الملموس.
- 6- قدرتها على قياس الإنفاق الذي يعزى إلى الأصل غير الملموس أثناء تطويره بشكل موثوق به.

يتضح مما سبق إن نفقات البحث لا ترسم ولا تعد أصل غير ملموس في أي حال من الأحوال، إذ إن المعيار قد برر ذلك بأنه في مرحلة البحث لمشروع ما، لا تستطيع الوحدة الاقتصادية من إظهار الأصل غير الملموس الذي سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة،

ولذلك يتم اعتبار المبالغ المنققة عليها مصروفاً نهائياً. وقد تناول العديد من الباحثين موضوع المعالجة المحاسبية لنفقات البحث ، إذ انهم اتفقوا مع المعيار على عدم رسملتها وذلك انطلاقاً من وجهات نظر متطابقة مع المعيار وغير متطابقة. فقد أشار Retallack إلى إن المنافع الاقتصادية لمرحلة البحث في المستقبل غير واضحة وإن المبالغ المنققة فيها لا تقدم منافع مباشرة (Retallack, 2007:43). أما Lev وآخرون فقد برروا عدم رسملة نفقات البحث انطلاقاً من قيد التحفظ، حيث أن الشركات تتعامل مع نفقات البحث والتطوير في بداية عمرها بصورة متحفظة بينما لا تميل إلى التحفظ عند بلوغها، على الرغم من أن معدل نفقات R&D تكون قليلة قياساً لبدايتها، ووجد Lev أيضاً ومن خلال دراسته أن هناك بخصاً undervaluation في الشركات المتحفظة ومغالاة في الشركات غير المتحفظة، ويعد كل ذلك تحيزاً في التقييم ويمكن تصحيح هذا التقييم بالانتقال من التحفظ إلى التفاؤل أو عدم التحفظ Aggressive والعكس صحيح (Lev&others, 2005:6).

كما أن قيد التحفظ له ما يبرره في ظل ظروف عدم التأكد المحيطة بالاستثمارات في الأصول غير الملموسة وسواء كانت الإجراءات المحاسبية متحفظة أم متفائلة فإن هذا يؤدي إلى قصور في تسعير الأسهم وفي قيمة الشركة سواء بالتحفظ حيث يؤدي ذلك إلى إظهار قيمة الشركة بأقل من حقيقتها، أو بالتفاؤل الذي يظهر الشركة بأعلى من قيمتها، ذلك لأن مسألة التحفظ أو التفاؤل له علاقة بقيمة الشركة، خاصة إذا ما عرفنا أن العديد من الدراسات قد أثبتت انه توجد علاقة قوية وإيجابية بين الاستثمار وأسعار الأسهم وبين عوائد الأسهم المستقبلية وذلك بفعل تأثير هذه النفقات مثل دراسة Lev&Sougiannis 1996 ودراسة Chan &Sougiannis 2001 ودراسة Chambers&Jennings 2002 ودراسة Perman&Zhang 2002 وغيرها، إذ أن هذه الدراسات قد أثبتت أن هناك علاقة وتأثير إيجابي قوي لنفقات البحث والتطوير على القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية، وإن أهمية هذا التأثير تختلف من بلد لآخر. كما تشير الدراسات إلى أن الشركات الصغيرة والناشئة التي تعمل في مجال التكنولوجيا العالية تكون قادرة على الإنفاق في مجال البحث والتطوير مقارنةً بتلك الشركات التي تعمل في الصناعات التقليدية ذات التكنولوجيا المنخفضة. وكذلك فإن قيد التحفظ له مبرراً آخر قد أشارت إليه دراسة كل من Leone و Kothar و Lagurre الذين

اثبتوا في سنة 2002 وهو أن الأرباح غير المستقرة Volatility المرتبطة بالاستثمار في R&D أكبر بثلاث مرات من تلك المرتبطة بالأصول الملموسة مثل الآلات والمعدات وغيرها وبالتالي هنالك خشية من عملية التلاعب بالأرباح قد تقوم بها الإدارة، لذلك يتم إتباع التحفظ فيما يخص قيمة الشركة (Lev&Others, 2005:11).

وفي السياق نفسه يؤكد Wyatt إن الأصول غير الملموسة المقتناة يمكن الاعتراف بها بسهولة لكون عملية التبادل يمكن التحقق منها، وبالمقابل فإن الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً يتم الاحتفاظ بها خارج بنود قائمة المركز المالي وذلك من خلال عرض النفقات الخاصة بها في جدولٍ ملحق بالكشوف المالية، ويعود هذا لأنها لا تنشأ من عملية تبادل يمكن التحقق منها، وان هذا المنهج غير المنظم في الإبلاغ المالي يؤدي إلى التحفظ في الإبلاغ عن الأصول غير الملموسة (Wyatt&Abernethy,2003). أما ICNET من جانبه فقد قدم ساق مبرراً آخر لعد نفقات البحث مصوراً جازياً وهو إن حسابات مشاريع الأعمال لم تصمم لتقديم المعلومات المتعلقة بهيكل الأصول غير الملموسة، كما إن بعض أنواع الاستثمار باللاملموسات وبالأخص راس المال التنظيمي والإعلان غالباً ما تكون الأمور غير واضحة فيما إذا كانت هذه النفقات لها عمر تقدم من خلاله خدمة لأقل من سنة بحيث تعد جارية أو أكثر من سنة فيجب أن ترسمل (ICNET Issues,2011).

يتضح مما سبق أن المبرر الأساس لعدم رسمة نفقات البحث ووضع شروط أشبه ما تكون بالتعجيزية أو أقل ما يقال عنها بأنها شروط صعبة التحقق هو قيد التحفظ ويعود هذا إلى أن معظم الشركات التي تزاوّل نشاط البحث والتطوير لا تستند إلى معايير محاسبية واضحة فيما يتعلق بالنفقات الخاصة بالاستثمار في الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً، مما يعكس سلباً على إدارة مثل هذه الاستثمارات وتقييم العوائد المتوقعة منها. كما إن البحوث المحاسبية التي تناولت موضوع الاستثمار في الأصول غير الملموسة هي الأخرى قد واجهت مأزقاً في كيفية التعامل معها، وذلك لغياب نظرية محاسبية شاملة يمكن إن تستند إليها هذه البحوث، وان هذه الحقيقة قد حذرت منها جمعية المحاسبين الاميريكية AAA منذ سنة 1973 وذلك من خلال منشورها المسمى Astatement of Accouning Theory and Theory Acceptence (Coestee,2010).

- ومما سبق يمكن تلخيص أهم مبررات عدم رسملة نفقات البحث بما يأتي :-
- 1- التحفظ في عدم رسملة الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً، وان هذا يعد إجراءً عقلانياً واستجابة منطقية في ظل صعوبة القياس والتحقق من المنافع المستقبلية.
 - 2- أن عدّ نفقات البحث والتطوير مصروفات فترة يؤدي إلى تقليل إيرادات الأرباح التي من الممكن أن تمارسها الإدارة.
 - 3- هنالك نسبة كبيرة من عدم التأكد فيما يتعلق من أن نفقات البحث والتطوير ستؤدي إلى منافع اقتصادية مستقبلية.
 - 4- لا توجد طريقة واحدة وجامعة لقياس الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً بحيث تتجاوز هذه الطريقة القصور في الإبلاغ، مما أدى ذلك إلى اتجاه محافظ في المحاسبة عن الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً.

4- تقييم المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة المكونة داخلياً :

لقد بذلت جهوداً كبيرة من الجهات التنظيمية للمحاسبة وذلك لتحقيق القدر الأكبر من الشفافية والموضوعية فيما يتصل بالإنفاق على الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً والإبلاغ عنها. وقد صدرت معايير محاسبية عدة تتعلق بهذا الخصوص، ومن هذه المعايير:-

- 1- معيار رقم 2 الصادر من FASB الذي وضع في سنة 1974 والمتعلق بالمعالجة المحاسبية على تكاليف البحث والتطوير. هذا وقد عدّ هذا المعيار جميع نفقات البحث والتطوير مصاريف دورية عند حدوثها، وبالتالي فهو لا يسمح هذا المعيار من رسملة سواء نفقات البحث أو نفقات التطوير بأي حال من الأحوال.

- 2- معيار رقم 86 الصادر من FASB في سنة 1985 الذي تناول المعالجة المحاسبية لبرمجيات الحاسوب، حيث قسّم نفقات برمجيات الحاسوب إلى ما قبل الجدوى الفنية، حيث عدّها نفقات بحث وبالتالي فإنها مصاريف دورية، والقسم الآخر نفقات تلي الجدوى الفنية حيث يتم رسملة هذه النفقات، وهذا يمثل الاستثناء الوحيد في الولايات المتحدة في رسملة جزء من نفقات البحث والتطوير للمشاريع التي اجتازت وبنجاح اختبارات التطبيق مثل موقع بيتا Beta Site وكان ذلك في سنة 1985. وتعرض هذا المعيار لانتقادات عدّة من قبل البعض ومنهم Aboody & Lev حيث ذكروا في سنة 1998 أن المرونة التي اتصف بها هذا المعيار قد

مكنت إلى حد بعيد معظم الراغبين أو الذين يميلون إلى الرسملة أن يعدون تكاليف تطوير البرامج مصاريف فورية من إن تقوم كل جهة بما تريد (Aboody&Lev,1998).
3- المعيار الدولي رقم 38 الذي صدر من مجلس معايير المحاسبة الدولية في سنة 1998، حيث شمل جميع الأصول الملموسة المكتتاة منها أو المكونة داخلياً، وان جوهر هذا المعيار هو إن تكون الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً مميزة عن شهرة المحل حيث أكد على عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً على انها أصل لانها أصل لا يمكن فصله ولأنها لا تنشأ من التزام تعاقدي أو حقوق قانونية قابلة للتحديد وتسيطر عليها الوحدة الاقتصادية، ويمكن قياسها بشكل موثوق وبكلفة محددة.

لقد أوضح الباحث إلى أن احد الدوافع الرئيسة لعدم رسملة نفقات البحث والتطوير ووضع قيود قد توصف بالصارمة هو دافع التحفظ، ولكن هذا الإجراء لم يحل المشكلة لأنه سوف يظهر الشركة بأقل من قيمتها، كما أن العديد ممن يؤكدون على أن ضعف الإجراءات المحاسبية عن الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً يرون بأنها قد تكون من الأسباب من (بين عوامل أخرى) يلقي عليها باللائمة في الأزمة المالية العالمية الأخيرة، حيث أن منظمي مهنة المحاسبة لم يمسكوا بزماد المبادرة لإيجاد طرائق تسمح بالاعتراف بهذه الأصول ورسملتها، وان الحجج التي تطرح حول فشل الإطار المحاسبي في تحديد وقياس والاعتراف بالأنشطة المرتبطة بالأصول غير الملموسة بشكل عام هي إن مهنة المحاسبة قد كانت في وقت من الأوقات تحت الدراسة والفحص من قبل SEC و FASB و IASB (Patkov,2011:38). ويؤكد الباحث نفسه من أن الخلل في الإبلاغ عن الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً وبصورة يمكن الاعتماد عليها قد أشعل الشرارة Fuel the Spark أو أسهم إسهماً كبيراً في الأزمة الاقتصادية الأخيرة، بيد انه وخلال أكثر من 70 سنة الماضية لم يتغير الإطار المحاسبي، حيث كانت ولا تزال المبالغ المنفقة على البحث والتطوير تعد مصاريف جارية عند حدوثها سواء من قبل FASB أو IASC أو IASB، ولم تبادر هذه المنظمات بصورة كافية لإيجاد طرائق جديدة تسمح برسملة نفقات البحث والتطوير، أو عن أكثر الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً، وحتى لو كانت هناك بنود معينة تلبى معايير تعريف الأصل غير الملموس المكون داخلياً فإنها لغاية الآن لا تظهر بقائمة المركز المالي

لان هناك تحفظ يسيطر على معظم الشركات، لأنه تبقى المعاملة التي تتم بين الشركة وطرف خارجي هو الضمانة الكافية من وجهة نظر الكثيرين بحيث يمكن التحقق منها وتكون متاحة للتسجيل.

لقد حاولت المنظمات المهنية المعنية بالمحاسبة أن تحقق قدرًا من التوازن بين أهمية القوائم المالية للاستخدام الخارجي والمحافظة على الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية وبشكل خاص الموثوقية. ونظراً للطبيعة (المشروطة) إلى حد كبير للأصول غير الملموسة المكونة داخلياً فإن الحجج لتوسيع الإبلاغ تصطدم بالموضوعية وقابلية التحقق من المعلومات اللتين تمثلان جوهر المعلومات المحاسبية. فمن ناحية فهي تسعى لحماية المصلحة العامة ونيل ثقة المستثمرين من خلال ضمان أن القوائم المالية تستند إلى معلومات يمكن فحصها والتأكد منها، ومن جهةٍ أخرى فهي تريد أن تشجع التوسع في الإبلاغ المالي للجهات المستفيدة لغرض اتخاذ قرارات رشيدة ودعم الأسواق المالية في التخصيص الكفوء للموارد. ومع ذلك فإن الجهات التنظيمية تستخدم منهجاً محافظاً إلى حدٍ بعيدٍ للتقييم والإبلاغ عن الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً، وذلك بسبب عدم التأكد المرتبط بالتدفقات النقدية المستقبلية، وفي هذا السياق أكد Canibano إننا بحاجة لتزويد مستخدمي المعلومات المالية بمعلومات أكثر ملائمة لاتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان وان على الهيئات ذات الصلة وضع مفصلة لتحديد العناصر غير الملموسة وكيفية قياسها والإبلاغ عنها، وذلك تحقيقاً لقدر أكبر من الشفافية وقابلية المقارنة، وان هذه المقترحات تشير إلى تقييم أكثر تماسكاً Coherent وتكاملاً لتساهم في تحسين تفسير البيانات وإدارتها (Patkov,2011:44).

أن المعايير التي تناولت الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً لم تفسح المجال لرسملة هذا النوع من الأصول، كما أن FASB يعد نفقات البحث والتطوير مصاريف جارية بجميع الأحوال كما أسلفنا، والمعيار الدولي 38 قد وضع شروطاً صعبة لرسملة هذه النفقات، وقد عزا الباحثون المبرر الرئيس لذلك هو التحفظ وبدرجةٍ اقل صعوبة التنبؤ بالمنافع المستقبلية، إلا أن هذه المبررات قد تعرضت لانتقادات من بعض الباحثين، حيث اثبت Nakamura بدراسته حول رسملة أو عدم رسملة نفقات البحث والتطوير انه إذا ما تم معالجة نفقات الاستثمار في هذا النوع من الاستثمار بشكل مماثل للاستثمار في الأصول الملموسة لكانت الأرباح اكبر

وان الادخار سيزداد بما فيه الكفاية لرفع المدخرات على المستوى القومي في الولايات المتحدة خلال تسعينيات القرن الماضي من 15.9% إلى 17.1% من الناتج المحلي GDP، وان هذه النسبة ستكون أعلى إذا توسع الاستثمار في البحث والتطوير ليشتمل الاستثمار في اللاملموسات (Nakamura,1999:11). وعلى الرغم من التحفظ الذي تبديه المعايير التي تناولت الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً إلا أن إجراءاتها في هذا الخصوص لم تمنع من أن تكون احد أسباب الأزمة المالية الرئيسة التي ضربت بعض الشركات الكبرى منتصف 2008، وذلك أن الشركات عندما تستخدم المعايير المحاسبية الحالية فإنها لا تعاني عند تقييم الأصول غير الملموسة المكتتاة، بل أن المعاناة تكمن مع تلك المكونة داخلياً كما أسلفنا، وبالتالي فالنتائج الناجمة عن معالجة مختلفة في كيانات متشابهة مع أصول مماثلة، فهناك احتمال كبير في أن يجري تقييمها بشكل مختلف لإغراض الإبلاغ المالي وذلك تبعاً للنموذج المستخدم لإنتاج أو اقتناء الأصول غير الملموسة، أي أن هناك بعض نفقات البحث والتطوير تعد مصروفاً إيرادياً، في حين شركة أخرى ترسل هذه النفقات لاجتهادٍ منها أنها تلبّي شروط المعيار 38، وخاصة في مرحلة التطوير، وهذا يعني أن القوائم المالية في هذه الحالة تفقد قابليتها للمقارنة (AASB,2009:5). وقد أثبتت التجارب أن عدم رسملة نفقات البحث والتطوير لا يعدّ إجراءً نموذجياً، ذلك أن المحاسبة المتحفظة تقلل من قيمة الأصول المكونة داخلياً والأصول بشكل عام وبالتالي تقلل من جودة الإبلاغ المالي والأرباح المحاسبية، وهذا له تأثير سلبي عند تقييم الشركات (Patkovm2011:42).

وكما أسلفنا بما إن المعيار الدولي 38 قد حدد شرطين للاعتراف بالأصول غير الملموسة الشرط الاول إن تكون هناك منافع مستقبلية محتملة تتدفق للمشروع والشرط الثاني أن يكون الأصل مسيطراً عليه من الشركة، وبنظرة فاحصة للشرطين المذكورين، يمكن القول أن الشرط الأول ممكن تحقيقه ولكن المشكلة تكمن بالشرط الثاني وهو السيطرة على الأصل لان هناك صعوبة في تحقيقه لبعض مفردات الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً، على الرغم من أن الفقرة 16 من المعيار توضح معنى السيطرة على الأصل وذلك في أن تكون للشركة محفظة زبائن أو حصة في السوق وتوقع انه بسبب جهودها الخاصة ببناء علاقات مع الزبائن وولائهم فان الزبائن سيستمرون في التعامل مع الشركة، ومن ناحية السيطرة فان الشركة تتوقع

أيضاً أن تسيطر على موظفيها على اعتبار أنها أنفقت على تدريبهم وتأهيلهم لحصولهم على المهارة المطلوبة، وعليه فهي تتوقع استمرار الموظفين في تقديم خدماتهم إليها، وتفترض الشركة أيضاً إنها قادرة على الحؤول دون وصول الآخرين لموظفيها والافادة من مهاراتهم، وان قدرة الشركة على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصل غير ملموس تتبع عادةً من الحقوق القانونية التي يمكن فرضها، وفي ظل عدم وجود حقوق قانونية يكون من الصعب إظهار السيطرة لأنه في حالة الاستثمارات في الأصول غير الملموسة فمن النادر أن يتم منع غير المالكين من التمتع ببعض منافع هذه الاستثمارات، فعندما تستثمر الشركة في تدريب موظفيها فان الشركات الأخرى بل والمجتمع ككل سيستفيد من هذا الاستثمار عندما يغير هؤلاء الموظفين أرباب عملهم، وعليه فالشركات المستثمرة لا تستطيع أن تمنع الآخرين من الافادة من هؤلاء (جمعة، 2010: 291) و (Lev,2003:52).

أن الشروط التي وضعها المعيار الدولي 38 لم تحل مشكلة الاعتراف بالأصول غير الملموسة المكونة داخلياً بل انه قد أوجد عراقيل أمام الاعتراف بها، لان هذا المعيار يميل إلى عدم رسملة هذه النفقات وخاصة تلك الناجمة عن البحث، ولكن في فقرة أخرى منه يسمح برسملة نفقات التطوير في ظل ظروف معينة، مثل العلامة التجارية وعناوين النشر والبنود المشابهة من حيث الجوهر، وبالتالي فان هذا لا يدع مجالاً للشك في أن هذا النهج سوف يحد إذا لم يمنع من الاستثمار في البحث من الوحدات الاقتصادية ولا يبدو أن هناك سبباً أو مبرراً قوياً يحتم على القائمين على وضع المعايير للإبقاء على مثل هذا المدخل (AASB,2009:8). وكذلك فان FASB لم يجز رسملة نفقات البحث والتطوير في أي حال من الأحوال باستثناء بعض البرامجيات كما أوضحنا سابقاً، وان هذا (التعنت) إن صح التعبير في عدم الرسملة قد يطيح بشفافية القوائم المالية والتي تعد المرتكز الأساسي في اتخاذ القرارات المختلفة. وقد أشارت العديد من الدراسات ومنها دراسة Lev سنة 2005 إلى أن عدم رسملة نفقات البحث والتطوير بشكل مستمر سوف يؤدي إلى اخطاء فادحة من الممكن أن ترتكبها الوحدة الاقتصادية (Lev&Others.2005:6). أن عدم الرسملة ليس هو الحل أو العصا السحرية التي يتوقعها البعض بل بالعكس إنها تمثل بداية المشكلة، لان الوحدة الاقتصادية كلما كانت قادرة على عكس القيمة الحقيقية لأصولها بشكل عام في تقاريرها المالية، فان

كفاءة قرارات الإدارة والمستثمرين سوف تتحسن، اما الإصرار على عدم الرسملة فان ذلك سوف يثير مشكلة في الإبلاغ والتعبير الحقيقي عن الوضع المالي للوحدة الاقتصادية ومعاملاتها. فعلى سبيل المثال لقد قامت شركة IBM بشراء شركة LOTUS حيث كان صافي الأصول الملموسة لهذه الشركة يقدر بـ 305 مليون دولار في حين كانت القيمة العادلة للأصول غير الملموسة مثل العلامة التجارية ومهارة العاملين تقدر بـ 542 مليون دولار وقدرت القيمة العادلة لمنتجاتها الجديدة والخدمات في نشاط البحث والتطوير بـ 1.84 مليار دولار، والبرامجيات الحالية قدرت بمبلغ 290 مليون دولار، والضرائب المؤجلة بحدود 305 مليون دولار. وهذا يعني إن اقتناء شهرة المحل يمثل الفرق بين سعر الشراء ومجموع القيمة العادلة والتي تعادل 874 مليون دولار. في هذا المثال الواقعي فان عدم رسملة نفقات البحث والتطوير سيؤدي إلى تخفيض الأصول وحقوق الملكية للشركة المقتناة، وبالتالي سيضخم من نتائج مقاييس الربحية المستخدمة مثل معدل العائد على الأصول أو معدل العائد على حقوق الملكية، لان نفقات البحث والتطوير في هذا المثال تمثل المقدار الأكبر من سعر الشراء الذي كان بمبلغ 3.2 مليار دولار (Deng&Lev,2006). أن احد مقاييس الربحية مثلاً العائد على الاستثمار والذي هو عبارة عن صافي الربح مقسوماً على الأصول، وان عدم الرسملة سوف لا يضيف شيئاً إلى الأصول، ولان الأخيرة تمثل المقام في احتساب النسبة فإنها سترتفع، إذن فلا عجب من أن المديرين يدعون إجراء عدم رسملة نفقات البحث والتطوير وبقوة، لأنهم قد يحصلون على مكافآت بسبب ارتفاع مقاييس الربحية. كما إن عدم رسملة نفقات R&D يؤدي إلى عزوف إدارات الوحدات الاقتصادية عن الإنفاق في هذا المجال وذلك تحسباً لمنع إضافة أعباء جديدة على الدخل مما ينعكس سلباً على مستوى الأرباح التي يمكن إن تحققها تلك الوحدات في سنة الإنفاق، وبالتالي احتمالية انخفاض مستوى مكافآتها، ولاسيما إذا كانت تلك المكافآت ترتبط بمستوى الدخل المتحقق. وعلى الرغم من كبر حجم هذه النفقات وما تشكله من النسبة الأهم في نفقات الوحدة، فان العديد من الباحثين يؤكدون على انه عندما تكون هذه النفقات عالية أو تشكل النسبة الأهم من نفقات الوحدة الاقتصادية ولا يتم رسملتها فان ذلك سوف يؤدي إلى تشويه القوائم المالية وبالتالي لا يمكن تحقيق أهدافها المرجوة (Chan&Others,2001:2433).

ويستند البعض في عدم رسملة نفقات R&D إلى أن هذه النفقات تنطوي على نسبة كبيرة من عدم التأكد وبالتالي لا يمكن أن تمنح صفة الأصل، وإن المخالفين لهذا الرأي يرون أنه على الرغم من أن مشاريع البحث والتطوير غير مؤكدة، إلا أن الغالبية العظمى من الشركات تقوم بهذا النشاط، مثل شركات الأدوية والبرمجيات، فهذه تكون في طور التطوير أيضاً وتتطوي على مستوى معين من عدم التأكد، وبالتالي فإن أصحاب هذا الرأي يرون أن عدم التأكد المصاحب لنفقات البحث والتطوير ليس أكبر من عدم التأكد الموجود في الاستثمارات الأخرى، مثل الأسهم والسندات، والتي يعترف بها المحاسبون كأصول (Deng&Lev,2006). أي أن عامل عدم التأكد الذي عد كعقبة كبيرة أمام رسملة هذه النفقات لا يختلف عن إجراءات محاسبية عديدة تنطوي على قدر من عدم التأكد بنسبة كبيرة وممارسة الأحكام الشخصية في التقدير، مثل تقدير بضاعة آخر المدة أو تقدير نسبة الاندثار والعمر الإنتاجي لبعض الأصول الثابتة والعوائد المتوقعة من الأسهم والسندات وغيرها، وهذا ليس بغريب في ظل عالم الأعمال الذي يسوده عدم التأكد بشكل سنة.

على العموم أن موضوع رسملة أو عدم رسملة نفقات البحث والتطوير يثير جدلاً واسعاً بين المحاسبين، وإن العامل الذي أثار ذلك الجدل هو غياب الصفة بين طرفين، بحيث يمكن للوحدة الاقتصادية أن تسجلها بقيمتها الحقيقية، لأن هذه النفقات تنشا من طرف واحد حيث ميّزها ذلك عن بقية المعاملات الاقتصادية الأخرى التي تتم عادةً بين طرفين، وإن المشكلة الأهم هي أن المحاسبين يحاولون قياس شئيين مختلفين بذات المقاييس، فالمقاييس التي وضعت لأصول لها وجود مادي وشكل وبعد محددين هي ذاتها يراد تطبيقها على الأصول غير الملموسة التي تفقر للوجود المادي، وبالتالي فمن الصعب التعامل بمنظور واحد لكل من الآلة أو المبنى ورضا العاملين أو العلاقة مع الزبائن، لذلك فالمحاسبون بحاجة إلى رؤية جديدة تتولد منها طرائق قياس جديدة ومن ثم اعتراف وإفصاح بشكلٍ مختلف عما جرى عليه العرف المحاسبي (جاير، 2010:72). وهذه الرؤية الجديدة تمثل الاستجابة المنطقية للتغيرات الاقتصادية والتكنولوجيا المثيرة التي يشهدها العالم.

وفي خضم المناقشات والحجج التي ساقها كل من مؤيدي ومعارض رسملة المبالغ المنفقة على البحث والتطوير، لا يزال يبرز السؤال التالي انرسمل او لانرسمل تلك النفقات؟.

يرى الباحث إن رسملة نفقات البحث والتطوير يمثل الإجراء المنطقي والمعالجة السليمة لهذه النفقات، أو على الأقل تخفيف القيود على رسملتها، وينطلق الباحث في رأيه هذا من الفلسفة التي تكمن وراء قبول الوحدة الاقتصادية بتحمل المصروف، فعندما تتحمل الوحدة مصروفاً معيناً، فهي ترغب بالحصول على خدمة مقابل ذلك لتحقيق أهدافها، وعندما تدفع الوحدة أجور العاملين فإنها تكون مقابل خدمات سبق وحصلت عليها الوحدة منهم، والفكرة نفسها إذا تحملت نفقات البحث والتطوير فالهدف هنا هو الحصول على المعرفة، ولكن الفرق هو إن هذه النفقات لا تكون فائدتها الحالية بل مستقبلية، وبالتالي فإن المنطق يحتم عد هذه النفقات أو في الأقل جزءاً كبيراً منها نفقات رأسمالية، ذلك إن عدم رسملة هذه النفقات يترتب عليه اثار سلبية، كتلك التي واجهت بعض الشركات في واقعها العملي. فمثلاً كانت القيمة السوقية لشركة Enron ما يقارب 75.2 مليار دولار في حين كانت قيمتها الدفترية 11.5 مليار دولار، أي إن الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية بحدود 64 مليار دولار، وعند انهيار الشركة طرح تساؤل من قبل الكثيرين اين ذهبت هذه الـ 64 مليار دولار؟ وأين هي الآن؟ ولماذا لم تمنع هذه الأصول غير الملموسة من وقوع الانفجار الداخلي Implosion أو انهيارها؟.

إن هذا الانهيار المتسارع والدراماتيكي لشركة Enron يمثل التفسير الفعال والواضح على ضعف الشركة التي تستند بشكل كبير الى السمعة المرسملة Capitalized Reputation حيث إن الأصول غير الملموسة في هذه الحالة واهية، كما أن هذه الشركة لم تسجل أية نفقات تخص R&D خلال سنة 2000 وقد اثبت البحث والتحري عن 20 براءة اختراع قديمة للفترة من سنة 1998 ولغاية سنة 2000 على العمليات المادية فقط مثل توليد الكهرباء ونقل الغاز، في حين إن شركة IBM مثلاً قدمت أكثر من 3500 براءة اختراع خلال سنة 2000 فقط، وهذا لا يعني بخلًا من شركة Enron بل أن الشركة لا تبلغ عن أية استثمارات رئيسية في الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً، ولا توجد معلومات أيضاً حول تدريب العاملين أو تكاليف الحصول على الزبون ولا حتى معلومات حول الحصول على التكنولوجيا أو العلامة التجارية (Lev,2002:132-145).

ويمكن تحديد الاثار السلبية المترتبة على عدم رسملة نفقات البحث والتطوير بما يأتي :-

- 1- يؤدي عدم رسملة نفقات البحث والتطوير إلى أخطاء فادحة في الإبلاغ المالي عن كامل أنشطتها الاقتصادية، ممكن أن ترتكبها الوحدة الاقتصادية وشركة Enron خير شاهد على ذلك.
 - 2- أن عدم الرسملة تقلل من قيمة أصول الوحدة الاقتصادية بشكل عام وبالتالي تقلل من جودة الإبلاغ المالي.
 - 3- عندما تكون نفقات البحث والتطوير عالية ولا يتم رسملتها سيؤدي ذلك إلى تشويه القوائم المالية وبالتالي فإنها سوف تفقد صفة الشفافية التي تتشدها الأطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية.
- فضلا عن ذلك فقد أثبتت دراسات عديدة وأهمها دراسة Jeny&JeanJean أن رسملة نفقات البحث والتطوير ترتبط ارتباطاً ايجابياً مع أسعار وعودد الأسهم، في حين إن عدم رسملتها ترتبط ارتباطاً سلبياً بذلك (Jeny&JeanJean,2003).

النتائج والتوصيات :

- أ- تثير المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة العديد من المشاكل والتي تمثل نفقات البحث والتطوير R&D ركنها الأساس، حيث انها تختلف عن الأصول غير الملموسة المقتناة التي تكون كلفتها واضحة وترسمل كاصل غير ملموس، في حين إن الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً لا تكتسب من خلال عملية تبادل أو صفقة بين طرفين، لان الامر لو كان كذلك لعد دليلاً واضحاً وموثوقاً به عن كلفة الاصل غير الملموس، بل بالعكس إن الصفقة هنا تتسم بعدم الوضوح لانها تكونت من خلال طرفٍ واحد.
- ب- لقد تحفظ المعيار الدولي 38 الخاص بالأصول غير الملموسة على رسملة نفقات البحث بشكل تام ووضع شروطاً قاسية على رسملة نفقات البحث والتطوير، وان المبرر الأساس لذلك هو قيد التحفظ، حيث نفقات البحث تكون منافعها المستقبلية غير واضحة، فضلاً عن إن المبالغ المنفقة فيها لا تقدم منافع مباشرة. كذلك فان قيد التحفظ له ما يبرره في ظل ظروف عدم التأكد المحيطة بالاستثمارات في الأصول غير الملموسة، سواء كانت الإجراءات المحاسبية متحفظة ام متفائلة فان هذا سيؤدي إلى قصور في تسعير الاسهم وفي قيمة

الشركة. فالاجراء المتحفظ سيظهر قيمة الشركة باقل من قيمتها، في حين إن الاجراء المتفائل سيظهر الشركة باعلى من قيمتها.

ج- إن البحوث المحاسبية التي تناولت موضوع الاستثمار في الأصول غير الملموسة قد واجهت مازقاً في كيفية التعامل معها، وذلك لغياب نظرية محاسبية شاملة يمكن إن تستند اليها هذه البحوث. ومن الاسباب الرئيسة لذلك هو عدم وجود طريقة واحدة وجامعة لقياس الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً بحيث تتجاوز القصور القائم في الإبلاغ، مما ادى إلى ظهور اتجاهات محافظاً في المحاسبة عن هذا النوع من الأصول.

د- إن منهجية عدم رسملة نفقات البحث والتطوير ستؤدي بالنتيجة إلى الحد من الاستثمار في البحث من قبل الوحدات الاقتصادية، ولا يبدو إن هناك سبباً وجيهاً أو مبرراً قوياً يحتم على القائمين على وضع المعايير للإبقاء على مثل هذا النهج. كما إن عدم رسملة نفقات البحث والتطوير بشكل عام يؤدي إلى عزوف الإدارة عن الاتفاق في هذا المجال، وذلك تحسباً لمنع إضافة اعباء اضافية جديدة على الدخل، مما ينعكس سلباً على مستوى الارباح التي يمكن إن تحققها تلك الوحدات في سنة الاتفاق، وبالتالي احتمالية انخفاض مستوى المكافآت التي ترتبط دائماً بمستوى ارباح.

وعلى اساس النتائج السابقة فان الباحث يوصي بالعمل على وضع اطار محاسبي يكون من ضمن اولوياته تقديم طريقة موضوعية تكون موحدة قدر الامكان لقياس الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً والإبلاغ عنها في الكشوف المالية، لما تحمله هذه الأصول من أهمية كبرى في مستقبل الوحدات الاقتصادية. كما يوصي الباحث تخفيف القيود الموضوعية على رسملة نفقات البحث والتطوير بشكل عام وذلك لتشجيع ادارات الوحدات على الاستثمار في هذا المجال الحيوي.

قائمة المصادر

أولاً: الكتب العربية

- 1- جمعة، احمد حلمي، نظرية المحاسبة المالية - النموذج الدولي الجديد، الطبعة الاولى، عمان، 2010.

Second :Periodical

- 1- AAASB,"Initial Accounting for Internally Generated Intangible Assets – Discussion paper",may,2009.
- 2- Abody,D.,&B.,Lev," The value Relevance of Intangibles :The case of Software Capitalization",Journal of Accounting Research,Vol.36,1998.
- 3- Barth,Mary,E.,&Others"International Accounting Standards and Accounting Quality ",Research Paper Series,Stanford ,2007.
- 4- Bowden,Bruce,"GAAP and IFRS ,The convergence and Transition of International Accounting Standards ",New Jersey Lawyer,Feberuary,2010.
- 5- Canibano,L., &Garcia,M.,"Accounting for Intengibles:A literature Review",Journal of Accounting Literature,2000.
- 6- chan,Louis K.,C.,&Others,"The stock Market Valuation of Research and Development Expenditures",The Journal of Finance,2001.
- 7- Coestee,D.,"The role of Accounting Theory in The Development of Accounting Principles ",Meditar in Accounting Research Vol.18,2010.
- 8- Deng,Z.,and Lev,B.,"In-Process R&D :To Capitalize or Expense?",Journal of Engineering and Technology Management,Vol.23,2006.
- 9- ICTNET Issues,"R&D and Intangibles",March,2011.
- 10- Jeny,Anne Cazavan,and JeanJean,Thomas,"Value Relevance of R&D Reporting:A Signalling Interpretation", Working Paper 12,CEREG, University of Paris,2003.
- 11- Lev,Baruch,"where Have all Enron's Intangibles Gone?" Journal of Accounting and Public Policy,2002.
- 12- Lev,Baruch,&Others ,"R&D Biases and their Concequences", Contemporary Accounting Research,Vol.23,2005.
- 13- Petkov,Rosseau R.,"The Current Financial Crisis and Potencial Impact on Internally Generated Intangibles Assets ",International Journal of Business and Management,Vol.6,2011.

- 14- Wyt,Anne and Albernethy ,Margaret A., "Framework for measurement and Reporting on Intangible Assets",Intellectual Property Research Institute of Australia,2003.

Third:Resources from Internet:

- 1- Askenazy,Philippe &Others "Competition ,R&D and the cost Innovation",
www.cepr.org,2007.