

الخلافة المحاسبية حول المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير

د. عقاري مصطفى

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

جامعة باتنة

ملخص

إن أنشطة البحث والتطوير أصبحت حديثا ذات أهمية كبيرة بالنسبة للوحدات الاقتصادية من حيث أنها تؤثر إما على نتيجة السنة المالية أو على المركز المالي. والمثير للاهتمام في الوسط المهني هو أن المحاسبة على هذا النوع من النشاط يختلف من دولة لأخرى، بل أحيانا حتى في الدولة الواحدة بسبب التباين في التشريعات المعتمدة. وأي اختلاف من هذا النوع لا بد وأن يترتب عنه نتائج سلبية على الإفصاح المحاسبي لا تكون في صالح المستعملين للتقارير المالية، خصوصا عندما يقومون بإجراء المقارنات محليا أو دوليا. وهذا من شأنه أن يقلل من أهمية التقارب الدولي فيما يرتبط بتوحيد الأسس التي يستند إليها في إعداد القوائم المحاسبية الشفافة والعادلة. وبالمقابل يعتقد المنادون بالتوحيد المحاسبي الدولي بأن الشركات سيصبح بإمكانها تخفيض تكاليف إعداد القوائم المالية عندما تعمل على جعل هذه القوائم قابلة للمقارنة دوليا. وهذا في حد ذاته يعتبر حافزا يدفع الشركات بأن تتبع السياسات المحاسبية المتماثلة على المستوى الدولي.

Resume

Research and development (R&D) activities have become an increasingly important share of an enterprise's expenditures and worth. The accounting for R&D costs varies considerably by jurisdiction around the world. The different approaches can distort results and present an obstacle to comparability and international harmonization. Advocates of harmonisation argue that firms may be able to reduce costs if their reporting is more internationally comparable, suggesting a motivation for firms to seek greater harmony in reporting. This paper intends to specifically focus on the current accounting practices.

المقدمة من هذه الورقة

وانطلاقاً من الأهمية التي أصبحت تولى لمصاريف الأبحاث والتطوير ولدرجة تأثيرها على القوائم المالية ومن ثم على سلوك الأفراد والجماعات العاملة في مجال المال والأعمال، فإنه من المفيد تقديم بعض المداخل التي تتبع في بعض الدول المتطورة حول المحاسبة عن هذا النوع من المصاريف الذي أصبح خبائراً استراتيجياً بالنسبة للكثير من الشركات التي تراهن على الاستمرارية والبقاء في ظل منافسة عالمية حادة. ولأهمية هذا الموضوع، سيتمحور النقاش حول الكيفية التي يتم بها التعامل محاسبياً مع المصاريف المرتبطة بالبحث والتطوير وذلك نتيجة اعتبارات متعددة قانونية، مالية، اقتصادية تخضع لأغراض وأهداف فئات متعددة ممن يحتمل أن يستخدم المعلومات المحاسبية. فضلاً عن ذلك فإن المصاريف المنفقة على أنشطة البحث والتطوير يمكن أن ينظر إليها إما من زاوية معرفة أسباب وقوع المصروف أو تحديد الغرض منه. ومهما تعددت الاعتبارات فإن المعالجة المحاسبية لهذا النوع من المصاريف يثير قضايا عملية ترتبط بتوقيتها والاعتراف بها محاسبياً وبعبارة أخرى فإن طبيعة المشاكل المتعلقة بهذا الموضوع تلازم تطبيق كل من المبدأ المحاسبي: المقابلة أو المضاهاة، والتحفّظ كما سيرد بين طيات هذه الورقة. وقبل التطرق إلى مناقشة هذا الموضوع نرى أنه من الأفضل تقديم عرض مختصر نتناول فيه المفاهيم الأساسية للأصول غير الملموسة بصفة عامة ومصاريف الأبحاث والتطوير بصفة خاصة.

مفاهيم أساسية حول طبيعة أنشطة البحث والتطوير

تتميز الاستثمارات غير الملموسة (الأصول المعنوية) كباقي الاستثمارات المادية بعمر يزيد عن السنة، وهي تتمثل في كفاءة تسيير و استخدام القدرات الذاتية - المادية والمعنوية - الضرورية بهدف تحسين المعرفة العامة والمعرفة الإنتاجية بصورة خاصة من خلال ترجمة الأفكار عملياً في شكل منتجات اقتصادية، وترجمتها أيضاً في صورة وسائل وطرق وأنظمة تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية. وعلى ضوء ذلك فهي تعتبر من ضمن مدخلات العمليات الاستثمارية. ويطلق على المصاريف المرتبطة بهذه البنود -

الإنتاج المعرفي - بتكاليف البحث والتطوير التي ينتج عنها خلق منتجات و/أو عمليات جديدة، أو لتحسين المنتجات الحالية أو/و لاكتشاف معرفة جديدة قد تكون ذات قيمة في المستقبل. ولغرض التمييز بين تكاليف الأبحاث والتطوير وغيرها من التكاليف المماثلة، قام (FASB. SFAC N°2. 1974) بإصدار التعاريف المالية التي تنسجم إلى حد كبير مع تعريف (IASB. IAS 38)، ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE):

البحث: هو بحث منظم أو فحص انتقادي يهدف لاكتشاف معرفة جديدة ينتظر منها أن تكون مفيدة في تطوير منتج أو خدمة جديدة، أو عملية أو أسلوب جديد أو في إدخال تحسين جوهري على منتج أو عملية موجودة.

التطوير: هو ترجمة نتائج البحث أو المعرفة إلى خطة أو تصميم لمنتج أو لعملية جديدة أو إلى تحسين جوهري للمنتج أو العملية الحالية، سواء بغرض البيع أو الاستخدام. وهو يشمل الصياغة النظرية، التصميم، اختبار بدائل المنتج، بناء نماذج وغيرها. وهو لا يتضمن التعديلات المتكررة أو الدورية التي يتم إدخالها على المنتجات أو خطوط الإنتاج أو العمليات الصناعية الحالية وغيرها من العمليات المستمرة، وذلك رغم أن هذه التعديلات قد تمثل تحسينات، كما أنه لا يتضمن بحوث السوق وأنشطة اختبار السوق.

يقصد بالبحث والتطوير النشاط الإبداعي الذي يتم على أساس قواعد علمية بهدف زيادة المعرفة العلمية والتقنية واستخدامها في تطبيقات جديدة في النشاط الإنتاجي. ويشمل البحث والتطوير مجموعة من الأنشطة التي قد يصعب فصلها عن بعضها في كثير من الأحيان. وتميز الدراسات المختلفة بين ثلاثة أنواع هي: البحث النظري والبحث التطبيقي والتطوير¹. واستنادا إلى ما سبق فإن البحث النظري يرمي إلى اكتساب معرفة جديدة للتوصل إلى حقائق ومفاهيم ومبادئ ولا يهدف بصورة مباشرة إلى التطبيق العملي. في حين أن البحث التطبيقي يهدف إلى تحقيق هدف محدد تم الإعداد له. أما التطوير فيمثل نشاطا منظما مستلهما من البحث النظري والتطبيقي هدفه إنتاج منتجات جديدة، أو تطوير وتحسين وسائل الاستغلال الدائمة.

وما يميز أنشطة البحث و التطوير هو احتوائها على عنصر عدم التأكد بدرجات مختلفة تبعا لطبيعة أنشطة الوحدة. غير أن عنصر عدم التأكد في البحث والتطوير يختلف عن عناصر المخاطرة التي تواجه الأصول الملموسة. فقد يكون من الصعب ليس فقط تقدير قيم التدفقات النقدية المتوقعة المرتبطة بها وإنما توقيتها الزمني كذلك. ونشير أيضا إلى أن درجات عدم التأكد في البحث والتطوير تختلف باختلاف نوع البحث أو التطوير. وتأكيدا لذلك فقد لخص (T. Christopher, 2001) ترتيب درجات عدم التأكد لأنواع مختلفة من البحوث والتطوير فيما يلي²:

نوع البحث أو التطوير	درجة عدم التأكد
البحث النظري	عدم تأكد مطلق
استحداث جديد لمنتج أو عملية خارج إطار نشاط المشروع	عدم تأكد كبيرة جدا
إنتاج جديد لمنتجات معروفة	عدم تأكد عادية
تعديل، أو تقليد، أو تجديد منتجات أو طرق إنتاج	عدم تأكد منخفضة
تعديل أو تحسين محدود للمنتجات أو طرق الإنتاج	عدم تأكد منخفضة جدا
استحداث جديد لمنتج داخل إطار نشاط المشروع	عدم تأكد كبيرة

Source: T Christopher: 2001, p.150

ويعد عدم التأكد حول المنافع المستقبلية التي تنتجها أنشطة البحث والتطوير أهم المشاكل التي تواجه قياس هذه المنافع. وعلى الرغم من أن معظم القرارات التي تعتمد على المعلومات المحاسبية تنطوي على نوع ما من التنبؤ كما تعرف على ذلك الفكر المحاسبي منذ زمن بعيد (AAA)³، إلا أن ما تنطوي عليه أنشطة البحث والتطوير لا يقتصر على التنبؤ فحسب، وإنما يواجه عدم تأكد بدرجة كبيرة. وفي المحاسبة، لا يتوقف تسجيل الأصول في اليومية على طبيعة المنافع الاقتصادية المحتملة لها فحسب، وإنما يتوقف كذلك على المقادير التي يمكن قياسها وعلى إمكانية التحقق منها بدرجة تأكد معقولة. ويعد التعرف على المنافع الاقتصادية لأصول معينة، وتحديدتها، وقياسها من الأمور الصعبة، نظرا لصعوبة الفصل بين النوع من الإيرادات (المنافع) التي ينتجها

الأصل غير الملموس والأصول الأخرى لأن إيرادات الوحدة الاقتصادية هي نتيجة تضافر جميع الأصول مجتمعة وليس أصل واحد بعينه⁴. ويصعب كذلك التمييز بين المنافع المستقبلية المتوقعة من الأصول الحاضرة وبين منافع الأصول المحتمل الحصول عليها في المستقبل. ولعل في ذلك ما يفسر لنا اشتراط وقوع حدث أو عملية في الماضي قبل الاعتراف محاسبيا بأصل ما بالوحدة الاقتصادية⁵. واستنادا إلى هذا المنظور تستمر التبريرات والاعتبارات حول صعوبة إيجاد توافق في الرؤى حول القضايا الجوهرية التي ترتبط بالمعالجة المحاسبية لبعض عناصر الأصول غير الملموسة. وفي هذا الصدد يشير (Y. Ijiri. 1975)⁶ بأنه مهما كانت طبيعة الأنشطة التي تزاولها الوحدة الاقتصادية فإنها لا بد وأن ترتبط بدرجة ما من عدم التأكد، وأنه من الممكن تخفيضه عن طريق المعلومات الإضافية، لأنه حسب رأيه تعتبر المعلومات الكاملة استثناء في المجال المحاسبي، ويبرر ذلك بأنه في مجالات الأعمال، تعد المخاطرة جزءا متكاملًا مع كل نشاط، ويعد القياس الاحتمالي مهما، وعلى الأخص في مجالات مثل البحث والتطوير، وتقديم المنتجات الجديدة، والاستكشاف. وتعد تكاليف البحث والتطوير ضرورية وحيوية للكثير من الصناعات. وفي هذا الصدد يبين (D. Egginton. 1990) أن⁷: "الأصول المادية بمفردها لن تكون كافية لوحدها لتأدية الأعمال... فالبحث والتطوير الناجح، والإعلان الهادف، وتطوير مهارات الموارد البشرية تكون ضرورية في كثير من الصناعات. وقد أدت مصاريف هذه البنود إلى منافع اقتصادية طويلة الأجل". ويوضح الجدول الموالي الأهمية التي ما انفكت تولى للأصول غير الملموسة في الوحدات الاقتصادية الحديثة.

جدول (01) توضيحي لتطور الاهتمام بالعناصر غير الملموسة.

عناصر الأصول الثابتة			نسبة الأصول غير الملموسة إلى إجمالي الأصول	
	1978	1998	2004	
الملموسة	95%	28%	15-25%	
غير الملموسة	05%	72%	85-75%	
الإجمالي	100%	100%	100%	

Extracted from: <http://www.valuebasedmanagement.net>

ولا تزال المستجدات العلمية المحاسبية تطالعنا بنمو حجم الاهتمام بقياس رأس المال المعرفي. وتكاثرت الانتقادات للطرق التقليدية المحاسبية بسبب أنها لا تعترف سوى بالأصول المادية (الملموسة)، وكذلك بسبب أنها تقدم شرحاً للماضي وتهمل المستقبل الذي يراهن عليه الكثير ممن له اهتمام بأفاق وتطلعات الوحدة الاقتصادية (المؤسسة). وتوعز هذه الانتقادات إلى اتساع الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية نتيجة ما يطلق عليه برأس المال المعرفي. ويتضمن هذا المفهوم الجديد لأحد عناصر الأصول أو الموارد الاقتصادية العلامات التجارية، براءات الاختراع، حقوق الملكية، الشهرة، مصاريف الأبحاث والتطوير. ومع الأخذ بعين الاعتبار هذه القضايا وفهم أبعادها يمكن طرح التساؤل التالي:

ما هي مبررات تقييم الأصول غير الملموسة

أشارك رأي من يعتقد بأن الميزانية المعدة على الأسس والمبادئ التقليدية بدأ الزمن يكشف عن عجزها في توفير المعلومات المالية المفيدة في اتخاذ القرارات. وما نقصد به هنا هو التخلي عن إظهار قيم بعض عناصر الأصول غير الملموسة في الميزانية رغم أنها تمثل أحد الروافد الأساسية التي تستمد منها الوحدة الاقتصادية الحديثة قيمتها حالياً ومستقبلاً. وفي هذا الصدد تشير أحد الدراسات التي يقوم بها مجلس مغاير المحاسبة المالية الأمريكي بأن الأصول غير المفصح عنها في القوائم المالية هي على سبيل التقدير تفوق بعدة مرات الأصول المادية (الملموسة). ويشير (J. Holland. 2001) بأن المستثمرين الذين لا تتوفر لديهم المعلومات عن قيم عناصر الأصول غير الملموسة في القوائم المالية الأساسية سيتعرضون إلى تضيق مبالغ مالية من جراء سعيهم للحصول على للمعلومات من مصادر أخرى⁸. وفي دراسة أخرى⁹ تعزز هذا الطرح صدرت في جوان 1997 تبين أن أسعار السوق مقارنة مع القيمة الدفترية لمجموع الشركات الصناعية لسلة (Dow Jones) تساوي 5.3 مرة، في حين بلغت هذه المقارنة في الكثير من الشركات التي تتميز بكثافة رأس المال المعرفي مثل (Microsoft, pharmaceutical

(companies) إلى أكثر من 10 مرات. وبينت هذه الدراسة بأن الشركات التي بدأت في عملية قياس عناصر الأصول غير الملموسة تستند إلى المبررات التالية:

1. أنها (الأصول غير الملموسة) حقيقة تعكس القيمة الجارية للشركة.
 2. تقدم عملية القياس نظرة عن أهم الروافد التي تضمن الاستدامة في الأداء الجيد.
 3. أصبح الطلب على تحسين إدارة الموارد غير الملموسة يتزايد رغبة لتحقيق الأهداف الاجتماعية والبيئية المختلفة.
 4. التقيد بتطبيق المقولة المشهورة للأستاذ الكبير (Peter Drucker) أن ما يمكن قياسه يمكن إدارته وتسييره.
 5. لأن التقرير عن الأصول غير الملموسة يساهم في تحقيق الهدف المشترك للملاك وهو زيادة صافي حقوق الملكية.
 6. توفير المعلومات المحاسبية لمختلف الفئات المستعملة للتقارير المالية.
- ومن الطبيعي أن تسعى الوحدات الاقتصادية إلى امتلاك الموارد الاقتصادية المادية والمعنوية اللتين تضمنان لها أساسا القيام بأنشطتها العادية، واللتين تضمنان لها كذلك التفوق والمنافسة وتحسين الأداء المالي. ويشمل النوع الأول من الموارد على الأصول المادية الملموسة غير النقدية كالأراضي والمباني وتجهيزات الإنتاج الأخرى. ويتميز هذا النوع بالوجود المادي، وبقابليته للتحديد والقياس والبيع والاستبدال. أما النوع الثاني فإنه يتميز بانعدام الوجود المادي له، وبأنه ثمين ونادر وغير قابل للمحاكاة والتقليد ومن ثم فهو يعتبر وحيدا (Unique) بالنسبة لوحدة اقتصادية معينة لأنه لا يمكن بيعه ولا استبداله. ولكل هذه المميزات فقد أصبح هذا النوع من الأصول يمثل مصدرا تستمد منه الوحدة المحاسبية قوتها في المنافسة وفي اكتساب الشهرة والسمعة الطيبة¹⁰. وفي اعتقادنا ذلك ليس صحيحا في كل الأحوال خاصة عندما نأخذ في عين الاعتبار أن قيمة الأصول غير الملموسة تخضع لتقلبات حادة بسبب أن منافعها تقوم على المزايا التنافسية التي تخضع هي بدورها لعوامل متعددة مثل التطور التكنولوجي، تغير التشريع، تغير المسيرين
- خصائص الأصول غير الملموسة - الأبحاث والدراسات

تستمد مصاريف الأبحاث والدراسات - باعتبارها أهم عنصر يدرج ضمن الأصول غير الملموسة - خصائصها من التعريف الذي حددته أهم المنظمات المحاسبية على المستوى العالمي وهي: FASB, ASB, IASB.

ملخص لتعريف الأصول غير الملموسة أو المعنوية كما يفضل المخطط الوطني للمحاسبة تسميتها: " أصل رأسمالي ليس له وجود مادي. تعتمد قيمته على مقدار المنافع التي يتوقع أن تؤول لمالكه نتيجة حيازته على حق الملكية ". واستنادا إلى هذا التعريف يمكن إجراء تقسيم للأصول غير الملموسة على أساس الخصائص التالية:

القابلية للتحديد:

أ) الأصول غير الملموسة ذات العمر المحدد.

ب) الأصول غير الملموسة ذات العمر غير المحدد.

طريقة الاقتناء: فمنها ما يقتنى منفردا، أو على مجموعات، أو خلال عمليات اندماج الشركات، أو يتم تكوينها داخل الوحدة المحاسبية.

الفترة المتوقعة الانتفاع منها: قد تتحدد فترة الانتفاع منها بواسطة قانون أو عقد أو ترتبط بعوامل اقتصادية أو بشرية. أو قد تستمر لفترة غير محددة.

إمكانية فصلها عن الوحدة: فهناك حقوق يمكن نقلها دون نقل ملكيتها.

وبسبب هذا التباين في وجهات النظر حول ماهية وأهمية عناصر الأصول غير الملموسة ودرجة تأثيرها على سلوك مختلف المهتمين بالمحاسبة فإن المعالجة المحاسبية لأنشطة البحث والتطوير تعتمد في اعتقادنا على تقييم ظروف الحال فهي على سبيل المثال تعتبر مكلفة كثيرا خاصة في مجالات معينة مثل الصناعة الصيدلانية، حيث تقدر تكاليف البحوث الناجحة بمئات الملايين من الدولارات (صالح صالح. 2002)¹¹. وما يميز هذه الأنشطة هي أنها تختلف في نتائجها حسب مدى تحقيقها للهدف المرجو منها، ومدى تأثيرها على اقتصاديات الوحدة الاقتصادية على مدار الفترات المالية اللاحقة.

ومن ثم فإن دراسة ظروف الحال لأنشطة البحث والتطوير تؤدي حسب رأينا إلى إتباع أحد الاختيارات المحاسبية التالية:

أهم الاختيارات العملية لمعالجة مصاريف الأبحاث والدراسات

إن المعالجة المحاسبية لأنشطة البحث والتطوير تعتمد على تقييم ظروف الحال. فهذه الأنشطة تختلف في نتائجها حسب مدى تحقيقها للهدف المرجو منها ومدى تأثيرها على اقتصاديات الوحدة في الفترات المقبلة. ولقد اقترنت المعايير التي أصدرتها (FASB) في أمريكا و (ASB) في بريطانيا ولجنة قواعد المحاسبة الدولية (IASB) عن تكاليف البحث والتطوير بدراسات تناولت عرض وتقييم الآراء المختلفة من وجهة نظر معدي المعايير، والأطراف الأخرى ذات الاهتمام بالموضوع، وانصبت حول عرض الإجابات العملية عن التساؤلات التالية:

- ما هي البدائل التي تمت مناقشتها من طرف هذه الهيئات المحاسبية المهنية؟
- وما هي الآراء التي أثرت حول كل منها؟

إن المعالجة المحاسبية لأنشطة البحث والتطوير إذا ما أخذنا في عين الاعتبار إرشادات وتوجيهات مختلف أهم الهيئات المحاسبية على المستوى الدولي لا يمكن أن تتم سوى في حدود الاختيارات المحاسبية التالية:

الاختيار الأول

تعالج عن طريق الاستنفاد الفوري. أي إثبات جميع تكاليف البحث والتطوير كمصاريف فور حدوثها. إن المطالبة باستنفاد كل تكاليف البحث والتطوير التي تتحملها الوحدة المحاسبية فوراً تمثل حلاً عملياً ومتحفظاً لأنه في اعتقادنا يضمن التوافق في الممارسة المحاسبية، ويضمن التماثل بين الوحدات الاقتصادية، رغم أن استنفاد المصاريف التي تنفقها الوحدة وتوقع لها منافع في فترات مستقبلية تعتبر ممارسة غير مبررة من الناحية النظرية. ومع ذلك، فإن المعيار قد بسط بدرجة كبيرة الممارسة المحاسبية في هذا المجال بقصد تفادي التلاعب بنفقات البحث والتطوير لأغراض تعديل

الأرباح التي تتضمنها التقارير المحاسبية أو تفادي - ما يطلق عليه البعض - تكوين الاحتياطات السرية.

ولقد تم عرض هذا الاختيار اعتمادا على الأسس التالية (FASB, SFAC N°2) ¹²:

1. عدم التأكد الذي تتطوي عليه المنافع المستقبلية المحتملة لمشروع البحث والتطوير.
2. الافتقار إلى العلاقة السببية الواضحة، والمباشرة بين نفقات البحث والتطوير والمنافع الناتجة عنها.

3. أن ما يسجل محاسبيا هو الموارد الاقتصادية النادرة التي يتوقع أن تكون لها منافع مستقبلية، ويكون من الممكن تحديدها وقياسها بموضوعية. وبصفة عامة لا يوجد خلال مراحل مشروع معين للبحث والتطوير ما يدل على أن موردا اقتصاديا بهذا المفهوم قد وجد.

4. يتطلب التطبيق السليم لمبدأ المقابلة تسجيل المصاريف على أساس عدة مبادئ. منها الربط بين التضحية والإنجاز، وذلك عندما تتشكل علاقة ارتباط مباشرة بين الإيرادات والنفقات التي ساهمت فيها. ولا يوجد بصفة عامة دليل على العلاقة السببية المباشرة بين النفقات الجارية للبحث والتطوير. ولذلك لا توجد إمكانية لتطبيق مبادئ الارتباط بين المصاريف والإيرادات، أو التوزيع بطريقة منتظمة ومنطقية.

5. منفعة المعلومات الناتجة: تسجل تكاليف معينة على أنها مصاريف إذا كان توزيعها على فترات عديدة لا يخدم أي غرض مفيد. كما أن عنصر العائد المتوقع والخطر يعدان من العناصر الرئيسية في اتخاذ القرارات. وأبدى بعض فئات مستخدمي المعلومات - محلي الأوراق المالية والمستثمرين (في مقابلات مع أعضاء FASB، وفي جلسات الاستماع العامة) رأيهم بأن العلاقة بين تكاليف البحث والتطوير الجارية ومقدار المنافع المستقبلية الناتجة منها غير مؤكدة بدرجة كبيرة، ومن ثم لا تكون رسملة تكاليف البحوث والتطوير مفيدة في تحديد الأرباح المحتملة للوحدة ¹³.

أما فيما يخص الانتقادات الموجهة لمؤيدي هذا الاختيار فتتمثل في ما أشار إليه (Belkaoui, 1992) ¹⁴ بأن جهات عديدة ومحاسبين عديدين انتقدوا الاستنفاد

الفوري لتكاليف البحث والتطوير، لأنه من جهة لا يستند إلى أساس منطقي كاف، ومن جهة أخرى يتعارض في حالات عديدة مع مبدأ المقابلة. كما أوضح أن بعض المحاسبين يرون بإقتال حسابات تكاليف البحث والتطوير - مثلها في ذلك مثل عدد من الأصول غير الملموسة الأخرى - في حساب الأرباح المحتجزة. و بمعنى آخر، فإنهم يطبقون مبدأ المقابلة على أساس مقابلة مصاريف السنوات القادمة مع إيرادات السنوات السابقة. ويمثل هذا بالطبع تطبيقاً لمبدأ التحفظ، ولكنه ضد مبدأ المقابلة. وتتلخص وجهات نظر معارضة أخرى في نخصها في السؤال التالي: كيف تستنفد التكاليف التي يتوقع أن تفيد فترات محاسبية عديدة في الفترة التي تحدث فيها ؟

وكانت أيضاً دراسة (H. Bierman, R.E. Dukes. 1975)¹⁵ من أهم الآراء المعارضة للمعيار الأمريكي، فقد انتقد هذان الكاتبان تطبيق هذا الاختيار، لأنه يقرر استنفاد تكاليف البحث والتطوير فور حدوثها، وناقشا الأسس التي استند إليها. ومن خلاصة ما قدمه الباحثان تأييداً لوجهة نظرهما ما يلي:

1. عدم التأكد بالنسبة للمنافع المستقبلية: أوضحت بعض الدراسات أن معظم مشاريع البحث والتطوير كانت آمنة من وجهة النظر الفنية. وأن المؤسسات لا تقوم بالبحث والتطوير - بصفة عامة - ما لم تقلل من عدم التأكد خلال أبحاث غير مكلفة. وما يعزز هذا الرأي هو الدراسة التي قام بها (Rechtmán Yigal. 2001)¹⁶ والتي جاء فيها بأن مفهوم عدم التأكد لا يقتصر على الأصول غير الملموسة لوحدها وإنما يمتد ليشمل جميع الأصول الملموسة الواردة في التقارير المحاسبية الختامية. ومن العناصر الأكثر تشابهاً - من حيث الخصائص - مع البحث والتطوير الاستثمارات الطويلة الأجل في الأصول الثابتة.

2. الافتقار إلى العلاقة السببية بين النفقات والمنافع حيث:

• لا يمكن الجزم بعدم وجود هذه العلاقات، مع أن دراسات FASB لم تجدها.

• هناك بحوث كثيرة تقدم دعماً لفكرة أن البحث والتطوير يؤدي بالوحدة الاقتصادية إلى جني منافع مستقبلية.

الاختيار الثاني

تعالج مصاريف الأبحاث والتطوير محاسبياً على أنها مصاريف رأسمالية في الحالات التي يتوفر فيها دليل على وجود العلاقة السببية بين النفقات والمنافع المستقبلية مع إمكانية تحديد هذه النفقات بصورة منفصلة كأصل غير ملموس. في حين أن الأصول غير الملموسة الأخرى التي أنتجتها المؤسسة بذاتها لا يتم تسجيلها، ولا يعترف بتحقيقها إلا في حالة أن تتم من قبل طرف آخر (C. Leuz, 2003)¹⁷، (H. Culmann, 1980)¹⁸. ويعتبر تطبيق هذا الاقتراح مناسباً طالما كانت الوحدات الاقتصادية تنفذ أنشطة البحث والتطوير بغرض تحقيق منافع مستقبلية. ومع ذلك يستوجب الأمر النظر إلى البرنامج الشامل الذي يتضمن جميع أنشطة البحث والتطوير الذي يجب أن يكون له احتمال مرتفع لتحقيق منافع مستقبلية. حيث يجب رسملة مجموع تكاليف هذه البرامج دون التقيد برسملة مصاريف كل جزء منه على حدة. وأن ما يعزز تطبيق هذا الاقتراح ما ورد عن لجنة قواعد المحاسبية الدولية في المادة (16) الفقرة (17) من شروط يجب توافرها لرسملة نفقات البحث والتطوير وهي¹⁹:

1. إمكانية التحديد الواضح للسلعة أو العملية والنفقات المتعلقة بها.
2. توفر حجة الجدوى الفنية للسلعة أو العملية.
3. إبداء الإدارة رغبتها في إنتاج وتسويق أو استخدام السلعة أو العملية.
4. وجود مؤشر واضح بتوفر أسواق في المستقبل للسلعة، أو العملية، أو توفير حجة تثبت فوائدها للمؤسسة في حالة استعمالها الداخلية بدلاً من بيعها.
5. توفر الموارد المناسبة، أو توقع توفرها بدرجة من القناعة المعقولة لإتمام المشروع وتسويق السلعة أو العملية.

ويرى الأستاذ (إس. هنريكسن. 1990)²⁰ أن المحاسبة عن الأصول غير الملموسة تعد- بصفة عامة- من المجالات الصعبة حيث الجوانب المتعلقة بتعريف وتحديد خصائص هذه الأصول، إضافة إلى عدم التأكد في القيمة، وفي فترة الحياة الإنتاجية. ويضيف أنه إذا كانت أنشطة البحوث والتطوير تنفذ لتطوير المنتجات الجديدة وتحسين الموجود منها، أو تخفض تكاليف التشغيل المستقبلية، فإننا نتوقع أن تمتد منافعها إلى الفترات المقبلة ولا تقتصر على الفترة الحالية. ويؤكد أنه نظرا لتوقع المنافع في الفترات القادمة فإن المعرفة المكتسبة تمثل إما أصلا للوحدة أو زيادة في قيمة الأصول الموجودة، أو في قيمة الوحدة ككل. لذلك، وطبقا لمفهوم المقابلة يجب أن ترسل تكاليف البحوث والتطوير وتستند على مدار الفترات المستفيدة. ويجد هذا الرأي توافقا مع أفكار (Lev. Baruch. 1998)²¹ الذي يعتبر أحد المدافعين عن اتباع هذا الاختيار.

وطالما كانت خاصية عدم التأكد من النقاط الحساسة التي تثير فضول أعضاء المجتمع المالي لما لها من نتائج تتسم بالتشكك والتوزيع غير المنتظم، فإن بعض الدراسات جعلت من الممكن تطوير نماذج يمكنها أن تعالج عدم التأكد. ونجد من الدراسات الهامة حول هذا الموضوع دراسة (M. Hirschey, J. Weygandt: 1985)²² التي رأت رسملة تكاليف البحث والتطوير، وبينت مدخلا لإطفائها، كما أوضحت علاقاتها بالمعلومات عن الوحدات الاقتصادية. وقد أوردنا ضمن دراستهما ما يلي :

1. أن قائمة المفاهيم المحاسبية رقم (2) التي أصدرتها (FASB) تقترح أنه في بعض الحالات يمكن رسملة تكاليف الإعلان والبحث والتطوير. كما أوضحت دراست حديثة في مجال معايير التسجيل المحاسبي - كجزء من مشروع الإطار الفكري - أنه قد توجد طرق جديدة للتقرير عن هذه الأنواع من العناصر.
2. أن نتائج دراستهما أوضحت أن تكاليف البحث والتطوير لها تأثيرات منتظمة على القيمة السوقية للمنشأة تستمر على مدار الزمن، ومن ثم يمكن النظر إليها على أنها شكل من الاستثمار الرأسمالي غير الملموس.

3. ترى عدة دراسات أخرى في أدب الاقتصاد أن القيمة السوقية (الاقتصادية) للوحدة المحاسبية سوف تعكس العوامل الملموسة وغير الملموسة التي لها آثار على الربحية الاقتصادية. وأوصت إحداها (S.E. Ross. 1979)²³ بأن مدخل القيمة يعد وسيلة جذابة لتحديد الخصائص المشابهة للأصول في مصاريف البحث والتطوير والنفقات المشابهة لها.

4. كان من نتائج دراستهما تقديم أساس يستخدم في تحديد المدى الذي تكون فيه لأنشطة الإعلان والبحث والتطوير منافع طويلة الأجل، ومدخل لتقدير معدلات الإطفاء الاقتصادية.

وبالرغم من أن الشروط المشار إليها أعلاه تساهم في تحديد مجال تطبيق اقتراح رسملة مصاريف الأبحاث والتطوير أو الدراسات - كما يفضل المخطط الوطني للمحاسبة تسميتها - إلا أنها تتجاهل قضية مهمة تتمثل في أن برامج البحث والتطوير قد تكون في مراحل مختلفة من الإنجاز، فضلا عن ذلك قد تتسم بدرجات متفاوتة التأكد من النجاح النهائي لكل منها، وبالتالي يصعب إيجاد علاقة بين المنافع المستقبلية ونفقات البحث والتطوير، وبالتالي الإخفاق في تحقيق مفهوم المقابلة.

الاختيار الثالث

أن تعالج على أنها خسائر وذلك في حالة خلوها من أي منافع حالية أو مستقبلية. ويشترط في تطبيق هذا الاختيار تجميع تكاليف البحث والتطوير في فئة خاصة متميزة عن الأصول والمصاريف حتى يمكن تحديد مدى وجود المنافع المستقبلية. ويمكن عرضها في الميزانية الختامية كحساب سالب ضمن حقوق الملكية. ويبرر المدافعون عن وجهة النظر هذه إلى عدم التأكد المحيط بمعظم تكاليف البحث والتطوير، ويرون أنه يمكن تأجيل الرسملة والاستنفاد إلى حين وضوح المنافع.

أما الآراء المعارضة لهذا الاختيار فقد تضمنت ما يلي:

- أن التكاليف المجمعة لهذه الفئة الخاصة لن تكون مفيدة عند تحديد القدرة الإيرادية نظرا لعدم التأكد الذي ينطوي عليه مقدارها.

- سيؤثر استخدام هذه الفئة الخاصة على طبيعة القوائم المالية الأساسية وقد يؤثر على حساب المعدلات والمعلومات الأخرى.

الاختيار الرابع: الرسملة الاختيارية: رسملة تكاليف البحث والتطوير بشروط معينة.

ووفق هذا الاختيار، ترسمل تكاليف البحث والتطوير التي تتوافر لها الشروط المنصوص عليها في الاختيار الثاني يضاف إليها وجوب مراعاة مدى تأثير الرسملة على مقارنة دخل الفترات المختلفة. وإذا لم تتوفر هذه الشروط، فإنه يتم تحميلها على نتيجة الدورة المالية الجارية. ومن أوجه القصور في هذا الاختيار أنه لا يمكن تطبيق أي من هذه الشروط بموضوعية، لأنه ينطوي على كثير من الأحكام الشخصية خاصة فيما يتعلق بالتحديد المسبق للمنافع المستقبلية، بالإضافة إلى ذلك، هل يمكن للإدارة أن تضمن بشكل مطلق الاستمرار في عمليات البحث والتطوير؟. نعتقد أن الجواب عن هذا التساؤل تحدده كثير من الاعتبارات الفنية والاقتصادية الداخلية للوحدة الاقتصادية، والخارجية عنها.

وفي الأخير يمكن أن نستقرئ مما سبق وجود طرفين أحدهما ينطلق من مدخل جدول النتائج ويفضل اقتراح الاستنفاد الفوري لأنه يرى في تطبيق هذا المعيار - على الأمد الطويل - أنه يؤدي إلى حدوث فروق ضئيلة. حيث أن تكاليف البحث والتطوير المحملة على نتيجة الدورة في كل فترة محاسبية ستكون متماثلة تقريبا سواء مع استخدام طريقة الاستنفاد الفوري أو طريقة الإطفاء الناتج عن الرسملة، وذلك بسبب الطبيعة المستمرة لأنشطة البحث والتطوير في الكثير من الشركات كما هو معمول به في ألمانيا (C. Leuz, 2003)²⁴، أو عن طريق تنزيلها واستبعادها من حساب الأرباح المحتجزة كما كان معمول به في الكثير من الشركات البريطانية²⁵. أما الطرف الآخر فإنه ينطلق من الميزانية ويرى بوجود أن تظهر تكاليف البحث والتطوير في صورة أصول غير ملموسة إذا تبين أن لها منافع مستقبلية. وبالتالي فإن منع رسملة كل تكاليف البحث والتطوير حسب رأي هذا الطرف يخفي من ميزانية الشركة ما قد يعد مهما بالنسبة لقراء التقارير المالية، وهذا من شأنه أن يؤثر سلبا على سلوكهم أثناء اتخاذ قرارات الاستثمار.

ومهما تكن المبررات من وراء اتباع أسلوب دون الآخر، فإن الممارسة المحاسبية الجيدة تقتضي في اعتقادنا التعامل مع الوقائع والأحداث المحاسبية بنوع من الموازنة التي يجب أن تتم بين اعتبارات الملاءمة، والمصادقية (الموضوعية)، والتكلفة/المنفعة حفاظا على توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تم التطرق إليها في الفصل الثالث من هذا البحث.

الخلاصة والاستنتاجات

أتضح لنا في هذا الجزء من الدراسة بأن هناك تعارض في وجهات النظر حول تطبيق أسلوب موحد يعالج مختلف الجوانب المحاسبية المرتبطة بأنشطة البحث والتطوير. وبيننا كيف أن الاختيارات (وجهات النظر) التطبيقية التي تمت الإشارة إليها في الفقرات السابقة تتجاذب بين الاستفاد الفوري لجميع تكاليف البحث والتطوير (المدخل الأمريكي) وبين الرسمة كما في الجزائر، الرسمة المشروطة (بريطانيا) وحسب مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

وهناك الكثير من الدراسات التي تخوض في هذا الموضوع تتمحور معظمها حول إثراء الأدب المحاسبي نظريا وعمليا بهدف تمهيد الأرضية للمنظمات والجمعيات المحاسبية المختصة بإصدار المعايير والقواعد المحاسبية. ذلك أن تزايد حجم المبالغ التي تنفق في سبيل البحث والتطوير أصبحت تمثل مؤشرا (إيجابيا) يحدد سلوك المستثمرين والدائنين والمستهلكين وغيرهم. ولعل في ذلك ما يفسر أن الشركات التي تفصح عن قيمها غير الملموسة المتمثلة في البحوث والتطوير أصبحت تستقطب رؤوس أموال المستثمرين مقارنة مع الشركات الأخرى التي تعتمد على الاستفاد الفوري لمصاريف البحث والتطوير.

أما الموقف الذي اتخذه المخطط الوطني للمحاسبة فإنه يتمثل في رسمة مصاريف الأبحاث والتطوير أو الدراسات كما يفضل تسميتها في حساب رقم (205) الذي صنفه ضمن المصاريف الإعدادية. وما يلفت الانتباه في هذا التبويب هو ضعف المبررات التي

تجعله لا يندرج ضمن القيم المعنوية كما هو معمول به في الكثير من دول العالم. خاصة وأن الاهتمام برأس المال المعرفي - التنظيم المحكم، تطوير المهارات، تحسين الإنتاج - أصبح عنصراً مكملاً لرأس المال المادي - المباني والتجهيزات، ورأس المال النقدي. بالإضافة إلى ذلك فإن عمر مصاريف الأبحاث والدراسات قد حصره المخطط الوطني للمحاسبة في مجال زمني لا يتعدى الخمس سنوات. وهذا ما يوحي بأنه أراد من ذلك إخفاء هذا النوع من الأصول من الميزانية في أسرع وقت ممكن وذلك انسجاماً مع تطبيق القانون التجاري الذي ينص في مادته (719) الفقرة الثانية على وجوب إطفاء مصاريف التأسيس (الإعدادية) قبل كل توزيع للأرباح."

يلاحظ أيضاً، بأن المخطط الوطني للمحاسبة لم يشر إلى مفهوم مصاريف البحوث والدراسات، كما لم يشر إلى العناصر التي تدخل ضمنها، وهذا من شأنه أن يؤدي بالإدارة إلى اختيار الإجراء المحاسبي الذي ترى فيه تحقيق مصلحتها حتى ولو كان على حساب مصالح الآخرين. ونظراً لأن الوضع الحالي في الجزائر لا يواكب هذا التطور والنمو المطرد في ما يمكن تسميته بالرأس المال المعرفي، فإنه يجب تحسيس الرأي العام المهتم بهذا المجال في بلادنا على حجم التحديات التي تواجه المهنة المحاسبية في هذا المجال. ومن ثم يجب عليها أن تعدّ العدة لمواكبة هذا التغير في المفاهيم المحاسبية وطرق القياس لقيم عناصر الأصول غير الملموسة مسترشدة بتجارب وخبرات الآخرين بدون تردد ولا تأخير.

- ¹ G.A.Lee. Modern Financial Accounting. 2nd Edition. Thomas Nelson and sons Ltd 1979. p. 130
- ² Christopher Tucci: The value of collaboration and alliances. New York University. Presentation in the fourth intangible conference at New York university. May. 2001.
- ³ AAA :committee to prepare a statement of basic accounting theory (ASOBAT). 1966
- ⁴ إس. هندريكسون. ترجمة كمال خليفة أبو زيد: النظرية المحاسبية. الطبعة الرابعة. جامعة الاسكندرية. 1990. ص. 674-676
- ⁵ عباس مهدي الشيرازي: نظرية المحاسبة. ذات السرائل للطباعة والتوزيع. الكويت. 1990. ص. 237
- ⁶ Ijiri. Y : theory of accounting measurement. (AAA.1975)
- ⁷ Egginton. D : Towards some principles for intangible asset accounting. Accounting Business Research. N°20. Summer 1990 .P. 198
- ⁸ John Holland : Corporate value creation, intangibles and disclosure. Working Paper 2001/3. Department of Accounting & Finance University of Glasgow. P. 4
- ⁹ <http://www.skyrme.com/insights/24kmeas.htm> .Last up dated.25/03/2005
- ¹⁰ J.B. Barney : Firm resources and sustainable competitive advantage. Journal of management 17(1). 1991. PP.99-120
- ¹¹ صالح صالح: الآثار المتوقعة لانضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة ودور الدولة في التأهيل الاقتصادي. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. جامعة فرحات عباس. سطيف. العدد 1/2002. ص. 62
- ¹² Wayne. S. Upton. Special Report: Business and financial reporting, challenges from new economy. FASB n°219-A/April 2001. P.65
- ¹³ 687 إلدون س. هندريكسون. مرجع سابق. ص.
- ¹⁴ A. R, Belkaoui. Accounting Theory. London: Academic Press.1992
- ¹⁵ Harold Bierman, and Roland E. Dukes : Accounting for research and development costs. The journal of Accountancy. April 1975. PP. 48-55
- ¹⁶ Rechtman Yigal: Accounting treatment of intangibles Draft. July. 2001
- ¹⁷ Leuz C : IAS versus US GAAP : Information asymmetry based evidence from Germany. In the economics and politics of accounting. International essays, eds. A Hopwood et al. Oxford university press. 2003
- ¹⁸ Henri Culmann :Le plan comptable révisé de 1979. Comptabilité générale.PUF.1980. P. 143
- ¹⁹ اللجنة قواعد المحاسبة الدولية: ترجمة عصام. مرجع سابق. ص. 104
- ²⁰ إلدون س. هندريكسون. مرجع سابق. ص. 673، 675، 685
- ²¹ Lev. Baruch : The Value-Relevance of Intangibles: The Case for Software Capitalization. Working Paper, Stern School, New York University, September 1998.
- ²² M Hirschey, J Weygandt : Amortization policy for advertising and research and development expenditures. Journal of Accounting Research. Vol.23. N°2. 1985. PP. 168-85
- ²³ S E Ross : Disclosure regulation in financial markets, issues in financial regulation. Mc Graw Hill. N Y 1979
- ²⁴ Leuz C. Op. Cit
- ²⁵ G.A. Lee : Modern financial accounting. Thomas Nelson and Sons Ltd. 2nd. Ed. 1975. PP.128-1132