



مجلة البحوث المالية والتجارية

المجلد (26) – العدد الأول – يناير 2025



تقييم المعالجة المحاسبية للابتكار

بهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية

**Evaluating the accounting for innovation
to improve quality of accounting information**

إعداد

الباحث/ علاء الله عبده محمود حموده كريم الدين
المدرس المساعد بكلية التجارة، جامعة بورسعيد

إشراف

د/ هاله السيد عياد
مدرس المحاسبة والمراجعة

أ.د/ زين العابدين فارس
أستاذ المحاسبة المالية المتفرغ

2024-9-17	تاريخ الإرسال
2024-9-21	تاريخ القبول
رابط المجلة: https://jsst.journals.ekb.eg/	

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى تقييم القياس والافصاح المحاسبي عن الابتكار من خلال تناول المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 وتحديد أوجه القصور ومعالجتها وفقاً للدراسات في هذا المجال، ووفقاً لما يقترحه الباحث من تعديلات مستعيناً ببعض تعديلات الإطار المفاهيمي المعدل سنة 2018، مع تحليل انعكاس ذلك على تحسين جودة المعلومات المحاسبية كي تعطى رؤية شاملة وأكثر وضوحاً لطبيعة أنشطة الابتكار داخل الشركات.

وتوصل البحث إلى العديد من القضايا المتعلقة بالمحاسبة عن الابتكار مالياً وفقاً للمعيار الدولي 38، والتي تؤثر على جودة ومنفعة المعلومات المتولدة عن اتباعه، وهي: الاعتراف المحدود: حيث يفشل في استيعاب اقتصاديات العديد من الأصول غير الملموسة، وخاصة تلك المولدة داخلياً نتيجة للابتكار. وكذلك بالنسبة للأصول غير الملموسة الجديدة، مثل الذكاء الاصطناعي والخوارزميات والبيانات الضخمة. عدم الاتساق: فهناك فروق كبيرة بين المحاسبة عن الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً، والأصول المكتسبة خارجياً، سواء كانت أصولاً غير ملموسة تم شراؤها أو أصولاً غير ملموسة تم الحصول عليها من خلال اندماج تجاري. الإفصاح المحدود: لا توجد متطلبات تقريباً لتفكيك وتوفير معلومات تفصيلية حول النفقات غير الملموسة التي يتم تحميلها، حيث يتم تجميع الكثير من النفقات المتعلقة بالأشياء غير الملموسة معاً. عدم التوافق مع الإطار المفاهيمي المعدل 2018: وخاصة فيما يتعلق بتعريف الاصل ومفهوم السيطرة عليه. ومحاولة توفيق المعيار الدولي مع تعديلات الاطار المفاهيمي تجعله أكثر قدرة على المعالجة المحاسبية التي تتماشى مع طبيعة نشاط الابتكار.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، الابتكار، جودة المعلومات المحاسبية.



Abstract

This research aims to evaluate the accounting measurement and disclosure of innovation according to International Accounting Standard No. 38 and identifying shortcomings and addressing them according to studies in this field, and according to what the researcher proposes in terms of amendments using some amendments to the conceptual framework 2018, with an analysis of the impact of this on improving the quality of accounting information in order to provide a comprehensive and clearer vision of the nature of innovation activities within companies.

The research reached many issues related to the accounting for innovation according to International Standard 38, which affect the quality and usefulness of the information generated by following it, Which are: Limited recognition: It fails to capture the economics of many intangible assets, especially those generated internally. This remains true for new intangible assets, such as artificial intelligence, algorithms, and big data, Inconsistency: There are significant differences between the accounting for internally generated intangible assets and externally acquired assets, whether they are purchased intangible assets or intangible assets acquired through a business combination, Limited Disclosure: There are virtually no requirements to unpack and provide detailed information about intangible expenses that are charged, as many expenses related to intangibles are bundled together, Incompatibility with the revised Conceptual Framework 2018: especially with regard to the definition of the asset and the concept of control over it. Attempting to harmonize the international standard with the amendments to the Conceptual Framework makes it more capable of accounting treatment that is consistent with the nature of the innovation activity.

Keywords: Accounting, Innovation, quality of accounting information.

طبيعة المشكلة موضوع البحث

تحتوي المعلومات المالية الصادرة عن النظام المحاسبي على تقييم بأثر رجعي لنتائج المعاملات ولا تقدم معلومات كاملة عن القيمة الحقيقية الحالية للشركة وقدرتها على توليد تدفقات نقدية مستقبلية وموقعها التنافسي في السوق وطموحاتها وقدرتها على تحقيق ذلك وهو ما يؤثر بالسلب على مدى جودة معلومات النظام المحاسبي بالنسبة للمستخدمين الخارجيين. ويعد الابتكار موضوعاً معقداً للمحاسبة، فهو يتجاوز الفهم التقليدي للأصول والتكاليف، ويتطلب ذلك اتباع نهج خاص في انعكاس الابتكارات في مجال المحاسبة وإعداد التقارير لتوفير معلومات كاملة وذات جودة للمستخدمين لمساعدتهم على اتخاذ قرارات فعالة.

ويُعرف الابتكار عموماً بأنه توليد شيء جديد، ويعتبر مصطلح الابتكار معقد وغير محدد من الناحية المحاسبية، وفي الأدبيات المحاسبية، هناك محاولات لتحديد مكان الابتكار في المحاسبة، ويتلخص دور المحاسبة في معالجة الابتكار في تحديده وقياسه بشكل موثوق والإفصاح عنه في المواضع ذات الصلة في القوائم المالية.

تلعب الابتكارات دوراً مهماً في أصول أي شركة أو كيان اقتصادي، ومع ذلك، لم تحدد المحاسبة حتى الآن مفهوم الابتكار ولا تعامله كجزء منفصل من الأصول المعترف بها في الميزانية العمومية للشركات. وهذا الموقف هو نتيجة لسببين على الأقل (Dyhdalewicz & Widelska, 2017)، يتمثل الأول في: الصعوبات في تعريف فئة الابتكار، حيث يوصف الابتكار عموماً بأنه شيء جديد أو تقديم شيء جديد أو شيء تم تحسينه في بعض المجالات، مما يعيق تعريفه الدقيق نظراً لأن تحديد هذه الفئة لأغراض المحاسبة لا يمكن أن يكون عاماً في طبيعته. ويتمثل السبب الثاني في: المشاكل المرتبطة بالقياس والتقييم الناتجة عن محاولة تعيين قيمة نقدية للأشياء أو العمليات المدرجة في فئة الابتكار. وتعني هذه المشاكل أن نموذج المحاسبة التقليدي، الذي يعتمد على الأصول الملموسة والتكاليف التاريخية والتحفظ المحاسبي، غير قادر على تقييم شركات الاقتصاد الجديد بشكل كامل.

على ضوء ما سبق تتلخص مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

- ما مدى ملائمة المعالجة المحاسبية للابتكار وفقاً للمعيار الدولي 38 وانعكاسها على جودة المعلومات المحاسبية.
- ما هي المعالجة المحاسبية المقترحة للابتكار على ضوء تعديلات الإطار المفاهيمي (2018)، وانعكاسها على جودة المعلومات المحاسبية.

ثانياً: أهمية البحث

يكتسب البحث أهميته من تعرضه لمجال من أهم مجالات البحث المثار حولها كثير من الجدل في الفكر المحاسبي محلياً ودولياً في الآونة الأخيرة، وهو القياس والافصاح المحاسبي عن الابتكار، وترجع أهمية البحث العلمية والعملية إلى الأسباب التالية:-



- تزايد الاهتمام بمشكلة المحاسبة عن الابتكار، أثر بشكل ملحوظ على الأدب المحاسبي في الآونة الأخيرة، حيث أصبحت هذه المشكلة أحد القضايا الرئيسية للبحث المحاسبي المعاصر، ولذلك فإن هذه الدراسة تستمد أحد جوانب أهميتها من حيوية دراسة الموضوع ذاته.

- حاجة البيئة العربية لمزيد من الدراسات بشأن مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن الابتكار والآثار التي تترتب على ذلك لاسيما أنها لم تحظى بالاهتمام الكافي مقارنة بالدراسات الأجنبية التي ركزت وبشكل كثيف على قضية المحاسبة عن الابتكار.

ثالثاً: أهداف البحث

في ضوء مشكلة البحث، يتمثل الهدف الرئيس للبحث في تقييم المعالجة المحاسبية للابتكار وأثرها على جودة التقارير المالية، وفي ضوء ذلك تتمثل الأهداف الفرعية للبحث في:

- تقييم المعالجة المحاسبية للابتكار وفقاً للمعيار الدولي 38 وانعكاسها على جودة المعلومات المحاسبية.

- اقتراح معالجة محاسبية للابتكار على ضوء تعديلات الإطار المفاهيمي (2018)، بهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

رابعاً: خطة البحث

انطلاقاً من مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه، يتم تناول البحث من خلال المحاور التالية:

المحور الأول: المعالجة المحاسبية للابتكار على ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 38.
المحور الثاني: تقييم المعالجة المحاسبية وفقاً للمعيار الدولي 38 وانعكاسها على جودة المعلومات المحاسبية.

المحور الثالث: المعالجة المحاسبية المقترحة للابتكار على ضوء تعديلات الإطار المفاهيمي (2018)، وانعكاسها على جودة المعلومات المحاسبية.

المحور الأول: المعالجة المحاسبية للابتكار على ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 (IASB, 2024)

أشارت دراسة (Becker et al., 2020) الى انه يمكن التمييز بين الابتكار كعملية والابتكار كنتيجة، حيث ان الابتكار من ناحية، هو استثمار في البحث والتطوير والاختبار، وهو ما ينعكس في المحاسبة كتكوين التكاليف أو استثمار رأس المال، وتضمن هذه الابتكارات تطوير التقنيات الحالية (Dainienė & Dagilienė, 2014). ومن ناحية أخرى، يمكن الاعتراف بالابتكارات كتقنيات باعتبارها أصل من الأصول، أو منتج أو سلعة جديدة، أو تقنية جديدة، وهذه الابتكارات في الواقع تمثل نتيجة لعملية الابتكار (Becker et al., 2020).

يعد البحث والتطوير (R&D)، أهم الأنشطة التي يمكن أن تولد الابتكارات، ويشمل العمل الإبداعي والمنهجي الذي يتم القيام به من أجل زيادة مخزون المعرفة واستنباط تطبيقات جديدة

للمعرفة المتاحة. وتشمل الأنشطة المبتكرة، من بين أمور أخرى، أنشطة البحث والتطوير، الأنشطة المتعلقة بالملكية الفكرية، الهندسة والتصميم والعمل الإبداعي، الأنشطة التسويقية وتدريب الموظفين، وأنشطة تطوير البرمجيات وقواعد البيانات وما إلى ذلك. وتتراوح النتائج المبتكرة من ابتكارات المنتجات (السلع والخدمات) إلى ابتكارات العمليات التجارية، والتي تشمل الابتكارات في إنتاج وتوزيع وبيع السلع والخدمات، والابتكارات في نظم المعلومات والاتصالات، والابتكارات في الإدارة والتنظيم (Simpson & Tamayo, 2020).

وبالتالي يمكن النظر إلى الابتكار على أنه استثمار متعدد المراحل طويل الأجل، تتمثل مراحلها الأولى في مدخلات عملية الابتكار سواء كانت أنشطة بحث وتطوير أو أنشطة هندسة وتصميم أو تسويق أو تدريب موظفين، وهذا الاستثمار يتسم بحالة من عدم التأكد أو عدم اليقين، وتتمثل مراحل الابتكار النهائية في مخرجات عملية الابتكار والتي قد تؤول إلى توليد أصل غير ملموس يعمل على توليد منافع اقتصادية مستقبلية للشركة، كبراءة اختراع أو تصميم جديد، أو تحديث جديد للمنتج وما شابه، وأيضاً قد لا ينجح هذا الاستثمار في تحقيق المأمول منه. وبناءً على ذلك فإن المعالجة المحاسبية للابتكار تقع في نطاق معيار المحاسبة الدولي 38 بعنوان "الأصول غير الملموسة"، وأن كان لا يغطي جميع أوجه عملية الابتكار كما سبق التوضيح، إلا أنه يتناول أهم مدخلات عملية الابتكار والمتمثلة في البحث والتطوير وكذلك المخرجات التي تتمثل غالباً في الأصول غير الملموسة في حالة نجاح عملية الابتكار.

يقدم المعيار الدولي 38 إرشادات حول الاعتراف بالأصول غير الملموسة وقياسها. ووفقاً للمعيار الدولي 38 (الفقرة 8)، يتم تعريف الأصول غير الملموسة على أنها "أصل غير نقدي يمكن تحديده بدون مادة مادية"، مما يشكل الأساس لتحديد مجموعة متنوعة من الموارد غير الملموسة، بما في ذلك المعرفة العلمية والملكية الفكرية والخبرة السوقية. في حين أن هذه الأصول تشمل عناصر مثل براءات الاختراع وحقوق النشر والعلاقات مع العملاء (الفقرة 9)، إلا أنها لا تتأهل جميعها كأصول غير ملموسة؛ حيث يجب أن تفي بمعايير تشمل قابلية التعريف والسيطرة على الفوائد الاقتصادية المستقبلية (الفقرات 11-17). قد تنشأ قابلية التعريف من خلال قابلية الفصل أو الحقوق التعاقدية، في حين تستند السيطرة عادةً إلى قابلية التنفيذ القانوني. ويمكن أن تشمل الفوائد الاقتصادية المستقبلية من الأصول غير الملموسة الإيرادات أو توفير التكاليف أو مزايا أخرى.

لا يحدد المعيار الدولي 38 معايير الاعتراف والقياس للأصول غير الملموسة فحسب، بل يرسم أيضاً خطأً فاصلاً واضحاً بين الأصول غير الملموسة المكتسبة والمولدة داخلياً. حيث ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 38 على أن الأصول غير الملموسة المكتسبة، مثل تلك التي تم الحصول عليها من خلال مجموعات الأعمال (الفقرة 25) أو عمليات الاستحواذ المنفصلة (الفقرة 33)، ويجب الاعتراف بها في البيانات المالية عند استيفاء معايير محددة. تعتمد المعايير بشكل أساسي على احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى الكيان والقياس الموثوق لتكلفة الأصل. وتمتلك الأصول غير الملموسة المكتسبة بطبيعتها تاريخاً من المعاملات يجعل تحديد التكلفة أمراً مباشراً نسبياً. حيث يكون الاعتراف بالأصول غير الملموسة



المكتسبة أقل إثارة للجدال بشكل عام، لأنه يتم الحصول على الأصول غالباً في معاملة مستقلة، بسعر شراء واضح.

وعلى النقيض من ذلك، تمر الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً برحلة مختلفة تماماً داخل الإطار المحاسبي للمعيار. حيث ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 38 (الفقرة 57) على أنه يجب الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً كأصول إذا، وفقط إذا، تم استيفاء شروط محددة. ويتطلب معيار الاعتراف هذا إثباتاً صارماً لوجود الأصل، جنباً إلى جنب مع القدرة على قياس تكلفته بشكل موثوق، وهي العملية التي يمكن أن تكون أكثر تعقيداً بكثير عند مقارنتها بالأصول غير الملموسة المكتسبة. وتتمثل معايير الاعتراف الستة المحددة من قبل المعيار في (الفقرة 57): الجدوى الفنية لاستكمال الأصل بحيث يكون متاحاً للاستخدام أو البيع، نية إتمام بناء الأصل، القدرة على استخدام الأصل أو بيعه، القدرة على توليد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، توافر الإمكانيات الفنية والمالية وغيرها لإتمام الأصل وجعله جاهزاً للاستخدام أو البيع، القدرة على قياس النفقات للأصل بشكل موثوق.

إن التمييز بين هاتين الفئتين من الأصول غير الملموسة يعترف بالتعقيدات المتأصلة المرتبطة بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً، وخاصة تحدي إثبات وجودها وقياسها بشكل موثوق. غالباً ما تنشأ الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً من مجموعة من الأنشطة، تتراوح من البحث والتطوير إلى الابتكار والعمليات الإبداعية. وقد تتطور هذه الأصول بشكل عضوي داخل الشركة، مما يجعل من الصعب تحديد بدايتها وتقييم قيمتها بدقة.

ويعتمد الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً على تلبية المعايير المحددة الموضحة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 38. وتوضح الفقرة 51 التحديات المرتبطة بهذه الأصول، وتتطلب الالتزام بتعريف الأصول غير الملموسة وضرورة القياس الموثوق للتكلفة. وبالتالي من الضروري تسليط الضوء على أن النفقات المتعلقة بالبحث والتطوير يتم التعامل معها بشكل مختلف مقارنة بأنواع أخرى من النفقات أو الأنشطة المالية. حيث يميز المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 38 (الفقرة 52) بين مرحلتين من تطوير الأصول غير الملموسة: مرحلة البحث ومرحلة التطوير.

يتبنى المعيار نهجاً مميزاً لكل مرحلة، مع الاعتراف بعدم اليقين والتحديات المتأصلة المرتبطة بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً، وخاصة في مرحلة البحث. يوفر المعيار المتطلب التالي فيما يتعلق بمرحلة البحث، ففي مرحلة البحث في مشروع داخلي، لا يمكن للكيان إثبات وجود أصل غير ملموس من شأنه أن يولد فوائد اقتصادية مستقبلية محتملة. لذلك، يتم الاعتراف بهذه النفقات كنفقات عند تكبدها. (IAS 38، الفقرة 55)، وبالتالي إذا وضع تقييم المشروع ضمن مرحلة البحث، فلن يكون أمام الشركة خيار سوى تحميل النفقات على المصروفات.

ومع ذلك، بمجرد دخول المشروع مرحلة التطوير، يسمح المعيار بالاعتراف بما يلي: في مرحلة تطوير مشروع داخلي، يمكن للكيان، في بعض الحالات، تحديد أحد الأصول غير الملموسة وإثبات أن هذا الأصل سيولد فوائد اقتصادية مستقبلية محتملة. وذلك لأن مرحلة

تطوير المشروع تكون أكثر تقدماً من مرحلة البحث. (38 IAS، الفقرة 58) ولكن لكي يتم النظر في مشروع ما ضمن مرحلة التطوير، يتعين على الشركة أن تثبت ستة معايير مختلفة، والتي سبق توضيحها، وإذا أمكن استيفاء هذه المعايير، فينبغي الاعتراف بنفقات المشروع المتكبدة من ذلك التاريخ فصاعداً باعتبارها أصلاً غير ملموس.

يمثل القياس بعد الاعتراف في المحاسبة، كما هو موضح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 38 (الفقرات 72-87)، نقطة قرار حاسمة للشركات في إدارة أصولها غير الملموسة. ويقدم المعيار نهجين متميزين: نموذج التكلفة (الفقرة 74) ونموذج إعادة التقييم (الفقرات 75-87). وبموجب نموذج التكلفة، يتم إدراج الأصول غير الملموسة في الميزانية العمومية بتكلفتها التاريخية، مع مراعاة الاستهلاك المتراكم وخسائر الانخفاض في القيمة. وعلى النقيض من ذلك، يسمح نموذج إعادة التقييم بإعادة التقييم الدوري للأصول غير الملموسة إلى قيمتها العادلة، شريطة وجود سوق نشطة لهذه الأصول.

ويكمن التمييز الرئيسي بين هذه النماذج في معالجة قيم الأصول. ففي حين يحافظ نموذج التكلفة على الأصول عند تكلفتها التاريخية الأصلية، فإن نموذج إعادة التقييم يسهل إجراء تعديلات دورية لتعكس قيمها السوقية الحالية. ومع ذلك، فإن هذه المرونة مشروطة بتوافر سوق نشطة. ويؤثر الاختيار بين هذه النماذج على نتائج التقارير المالية، مما يؤثر على قيم الميزانية العمومية وأنماط الاعتراف بالدخل للأصول غير الملموسة. وبالتالي، فإن المعيار يؤكد على أهمية تقييم وجود الأسواق النشطة والآثار المحتملة على البيانات المالية، مع التأكيد على الحاجة إلى دراسة متأنية.

وفقاً للمعيار الدولي 38 (الفقرة 89)، تخضع الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والتي لها عمر إنتاجي محدد للاستهلاك. ويجب أن يتم الاستهلاك على أساس منهجي على مدار العمر الإنتاجي للأصل. وبمجرد الاعتراف بالنفقات، يجب استهلاك الأصل وفقاً لمفهوم الاستحقاق على مدار عمره الإنتاجي المحدد (الفقرة 97). ويجب ألا يبدأ الاستهلاك إلا عند بدء الإنتاج التجاري، مع ضمان مطابقة الدخل والنفقات للفترة ذات الصلة. بالإضافة إلى ذلك، يتم تقييم الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والتي لها عمر إنتاجي محدد للاستهلاك من حيث الانخفاض في القيمة عندما يكون هناك مؤشر على انخفاض قيمة الأصل (الفقرة 104).

إذا قررت الشركة أن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس المولد داخلياً غير محدد، بناءً على العوامل المدرجة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 38 (الفقرة 90)، فإن الأصل لا يخضع للاستهلاك. وبدلاً من ذلك، يجب تقييمه من حيث الانخفاض في القيمة بشكل منتظم (الفقرة 108).

المحور الثاني: تقييم المعالجة المحاسبية للابتكار وفقاً للمعيار الدولي 38 وانعكاسها على جودة المعلومات المحاسبية



عند تقييم المعيار المحاسبي الدولي 38، فإن أهم قضية تتعلق بالتقييم هي الانفصال المتزايد بين المعيار المحاسبي الدولي 38 والإطار المفاهيمي المعدل 2018، وهو ما يتناوله الباحث في المحور الثالث، لأنها مثلت نقطة الانطلاق نحو تصور الباحث عن كيفية تحسين المعالجة المحاسبية عن الابتكار في الشركات. بالإضافة إلى ذلك يمكن للباحث تناول تقييم المعيار المحاسبي الدولي 38 من خلال مناقشة ثلاث قضايا متعلقة به وهي: الاعتراف المحدود، والمحاسبة غير المتسقة (عدم الاتساق)، والإفصاح المحدود.

وفيما يتعلق بقضية الإفصاح المحدود، وُجد أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 38 لا يؤدي غالبًا إلى الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخليًا، وهي قضية تم التعليق عليها أيضًا على نطاق واسع في الأدبيات حول هذا الموضوع. على سبيل المثال، دراسة (Barker et al., 2022): والتي أكدت أن "الأصول غير الملموسة هي عنصر متزايد من أصول الشركات الحديثة. وهي تشمل أصول المعرفة المكتسبة من خلال البحث والتطوير، ورأس المال البشري المتطور من خلال الاستثمار في الموظفين، والقيمة في سلاسل التوريد وأنظمة توزيع المنتجات، والعلامات التجارية، واستثمارات البرمجيات، وتنظيم الأعمال. ويظهر عدد قليل من هذه الأصول غير الملموسة كأصول في الميزانيات العمومية، مما يؤدي إلى زيادة الدعوات للإصلاح".

وكذلك، فإن الحظر المفروض على رسملة بعض النفقات، التي يمكن اعتبارها بخلاف ذلك مساهمة في الأصول غير الملموسة، وفكرة تحميل الاستثمار الحقيقي لإنشاء الأصول غير الملموسة كمصروفات على قائمة الدخل أمر فيه مغالطة كبيرة، وتكون النتيجة الفشل في التقاط معلومات مفيدة حول العديد من العناصر غير الملموسة. وبالتالي فإن المعيار المحاسبي الحالي غير مناسب بصورة شاملة للغرض منه. فهناك الكثير من الأصول غير الملموسة التي يجب أيضًا التقاطها. حيث توجد العديد من الأصول الغير ملموسة "الحقيقية" التي يتم تجاهلها في البيانات المالية (Du et al., 2024).

كما أن متطلبات المعيار الدولي 38 التي تؤدي إلى تحميل جزء كبير من الإنفاق على الأصول غير الملموسة المولدة داخليًا على المصروفات تفشل في التمييز بين "الإنفاق الجيد" (أي الأموال التي تنفق على المشاريع المربحة) و"الإنفاق السيئ" (أي الأموال التي تنفق على المشاريع غير المربحة) (Hellman, 2022).

هناك أيضًا مخاوف بشأن المحاسبة بموجب المعيار الدولي 38 لمزيد من الابتكارات الحديثة مثل الخوارزميات أو العملات المشفرة أو الذكاء الاصطناعي، والتي قد تمثل جميعها بالفعل في المستقبل، قيمة غير ملموسة كبيرة. فيجب أن تحظى بتقدير أكبر، حيث من الواضح أنها تساهم بشكل كبير في الفوائد الاقتصادية المستقبلية لبعض الشركات (UKEB, 2023).

وبناءً على ما سبق، يمكن للباحث القول أن الاعتراف والقياس المحددين في المعيار الدولي 38 يفشلان في استيعاب اقتصاديات العديد من الأصول غير الملموسة، وخاصة تلك المولدة داخليًا. ويظل هذا صحيحًا بالنسبة للأصول غير الملموسة الجديدة، مثل الذكاء

الاصطناعي والخوارزميات والبيانات الضخمة. وهذا غالبا ما يدفع الشركات إلى تسجيل جميع هذه العناصر كمصروفات تخص الفترة لأغراض إعداد التقارير المالية.

وفيما يتعلق بقضية المحاسبة غير المتسقة (عدم الاتساق)، هناك فروق كبيرة بين المحاسبة عن الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً (والتي يتم تحميلها غالباً على المصروفات لأنها تفشل في تلبية معايير الاعتراف في المعيار الدولي 38)، والأصول المكتسبة خارجياً، سواء كانت أصولاً غير ملموسة تم شراؤها (يتم الاعتراف بها في البداية بالتكلفة) أو أصولاً غير ملموسة تم الحصول عليها من خلال اندماج تجاري (يتم الاعتراف بها في البداية بالقيمة العادلة).

حيث تؤدي الأساليب المختلفة للاعتراف والقياس إلى اختلافات كبيرة في المحاسبة للشركات وبالتالي صعوبة القابلة للمقارنة بخلاف ذلك، فإن هذه الأساليب تكون اعتماداً على ما إذا كانت الأصول غير الملموسة قد نمت بشكل عضوي (ذاتي) أو من خلال الاستحواذ، وليس على طبيعة الأصل غير الملموس الذي قد يكون واحد في الحالتين (EFRAG, 2022).

حتى عندما تكون المحاسبة عن الأصول غير الملموسة واضحة نسبياً، كما هو الحال بالنسبة للبحث والتطوير، فهناك دليل على عدم اتساق المحاسبة بين الشركات. حيث لاحظت دراسة (Mazzi & Tsoligkas, 2019) أن الشركات في العينة لديها لم تتبن نهجاً متسقاً في المعالجة المحاسبية للبحث والتطوير، حيث قامت الأغلبية إما بالدفع بالكامل أو جزئياً، مما أثار مخاوف بشأن فائدة إعداد التقارير. بالإضافة إلى ذلك، لاحظ المؤلفون أنه في رأي الأشخاص الذين أجريت معهم المقابلات، يؤدي الإطار الحالي للمعيار إلى قلة المقارنة بين الشركات التي تنمو عضوياً (ذاتياً) وخارجياً.

وبالمثل، في دراسة (Barker et al., 2022) علق أعضاء مجموعة المراجعة المالية على عدم اتساق المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بموجب المعيار الدولي 38. وعلقوا على كيفية تعامل الشركات المختلفة مع الاعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل مختلف، مما يؤدي إلى تناقضات محتملة، فبعض الصناعات أكثر كثافة في البحث والتطوير من غيرها (مثل الأدوية) وفي هذه الصناعات تطورت بعض الممارسات أو الاتفاقيات المحاسبية التي قد تكون غير متسقة مع تلك المستخدمة في صناعات أخرى. كما أن هناك فرقاً بين الشركات الأكبر حجماً، والتي ربما تكون أكثر تحفظاً في الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً، والشركات الناشئة، والتي تكون أكثر حرصاً على الاستفادة من رأس المال (الرسملة).

ويمكن القول أنه، تمت صياغة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 38 بطريقة تسمح بالتفسير. حيث إذا كان من المتوقع تحقيق فائدة مالية من إجراء ما، فيجب أن ينعكس ذلك في الميزانية العمومية. ويمكن تفسير ذلك بطريقة متساهلة أو حذرة. فالمرونة التي يوفرها المعيار الدولي 38 لها مزايا، فهو معيار قائم على المبادئ يتيح للمعدين النظر في عوامل وسيناريوهات مختلفة عند اتخاذ القرار بشأن الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً. ووفقاً لبعض المعدين، "أن المعيار غامض تماماً، ولكنه في الواقع يوفر لنا المرونة لتفسيره بطرق مختلفة. وهذا هو



بالضبط ما فعلناه!" هذه المرونة قيمة بشكل خاص بسبب تعقيد هذه الأصول. حيث يميز المعيار الدولي 38 بين توليد الأصول غير الملموسة أثناء مرحلة البحث ومرحلة التطوير اللاحقة، ويسمح بقدر كبير من الحرية في معالجة التكاليف المتكبدة أثناء مرحلة التطوير. وبالتالي، يمكن للمعدين اتخاذ قرارات مستنيرة بشأن المشاريع الجارية والمستقبلية خلال مرحلتي التخطيط والتطوير. وكما أوضح أحد المعدين، فإن هذا ينطوي على مقارنة وتقييم السيناريوهات المختلفة قبل التوصل إلى قرار (Lundh & Helin, 2024).

ومع ذلك، فإن مرونة المعيار لها عيوبها أيضاً. يؤكد المستجيبون في الدراسة على أهمية إثبات القرارات المتعلقة بالاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً وقياسها بحجج سليمة لأن المعيار يسمح باحتمالات مختلفة بناءً على التفسيرات التي يقوم بها المعدون. وفي حين توفر مرونة المعيار للمعدين احتمالات وأحكاماً مختلفة ضمن إطاره، يؤكد المديرون أيضاً على كيفية تأثير اتساعه على النتيجة الفعلية للقرارات والأرقام الناتجة المقدمة في التقارير المالية. وبصفتهم معدين، فهم يعترفون بأن مرونة المعيار تؤدي إلى الذاتية في التقارير (Lundh & Helin, 2024).

عندما يصدر المديرون أحكاماً بشأن الفوائد الاقتصادية المستقبلية المحتملة، فمن المرجح أن يقيم المشاركون في السوق إمكانات أرباح الشركة المستقبلية بناءً على تقاريرها المالية، بما في ذلك المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي يتم إنشاؤها داخلياً.

لذلك، من خلال الاعتراف برسملة نفقات التطوير، ينقل المديرون آرائهم حول قيمتها المتوقعة. وعلى العكس من ذلك، فإنهم ينقلون نقص القدرة على توليد فائدة اقتصادية مستقبلية من خلال تسجيل النفقات كمصروفات. وبالتالي، فإن تعقيد المعلومات المتعلقة بالأصول غير الملموسة التي يتم إنشاؤها داخلياً يزيد من عدم اليقين أثناء إنتاج المعلومات والتنبؤ. على سبيل المثال، يفرض الاعتراف بنفقات التطوير تحديات على كل من المعدين والمحللين في التمييز بين تكاليف التطوير المرسملة، وتكاليف البحث والتطوير المصروفة (Dinh et al., 2015).

ووجد الباحث أن الدراسات (Jamet et al., 2021) قدمت حججاً لصالح الاعتراف بالبحث والتطوير باعتبارهما استثمارين واعتبارهما من المصروفات. وفي حين أجريت العديد من الدراسات القائمة على السوق حول هذا الموضوع، إلا أن هناك نقصاً في البحوث التي تستكشف منطق المستخدمين ومعدّي التقارير المالية. وقد ركزت الدراسات الحديثة (Mazzi et al., 2022) على التأثير الإشاري للاعتراف بتكاليف التطوير، حيث وجد الباحثون أن الاعتراف يمكن أن يشير إلى إشارات إيجابية بشأن الفوائد الاقتصادية المستقبلية. ومع ذلك، هناك مخاوف بشأن ذاتية المعايير في معيار IAS 38 وإمكانية التلاعب الإداري. ولا تقتصر هذه المخاوف على الجوانب الفنية فحسب، بل إنها تتطرق أيضاً إلى شرعية ممارسات إعداد التقارير المالية. ويمكن أن تؤدي السلطة التقديرية التي توفرها معايير المحاسبة إلى تفسيرات مختلفة، وبالتالي إلى تناقضات في كيفية صياغة التقارير المالية للشركات وإدراكها من قبل أصحاب المصلحة الخارجيين (والداخليين).

ويمكن للباحث القول أن، الجدل المتعلق بقضيتي: الاعتراف المحدود، وعدم الاتساق ينبع في الأساس من أن المعيار الدولي 38 رسم خطأ فاصلاً واضحاً بين الأصول غير ملموسة المكتسبة والمولدة داخلياً. حيث يتم التعامل مع الأصول الغير ملموسة المتولدة داخلياً - من خلال البحث والتطوير (براءات الاختراع والعلامات التجارية)، أو التسويق (البرندات و العلاقات مع العملاء)، أو التطوير، أو التدريب (الموارد البشرية) - على أنها في الغالب مصروفات عادية (تُحْمَل فور تكبدها على قائمة الدخل)، في حين أن نفس الأصول الابتكارية، إذا تم الحصول عليها، إما بشكل مباشر، مثل براءات الاختراع أو العلامات التجارية، أو من خلال الاندماج أو الاستحواذ على الشركات، تعتبر أصولاً مرسمة، ثم يتم إطفاء بعضها.

ومبرر واضعي المعايير في هذا الصدد، أنه يتم تحديد قيم الأصول الغير ملموسة المكتسبة بشكل موضوعي في المعاملات التجارية بين البائعين، في حين أن قيم الأصول الغير ملموسة التي تم إنشاؤها داخلياً بواسطة عملية الابتكار في الشركة غير مؤكدة، حيث يمكن أن يفشل برنامج البحث والتطوير، وبالتالي هي غير مؤهلة كأصول يتم الاعتراف بها والإبلاغ عنها في الميزانية العمومية (FRC, 2019).

ويمكن النظر إلى هذا التمييز وتبريره الأساسي على أنه غير منطقي، حيث (Lev & GU, 2016): أولاً، يمكن للأصول الغير ملموسة المكتسبة، مثل براءات الاختراع، أن تفشل في مراحل التطوير أو التسويق، تماماً كما يمكن أن تفشل الأصول الابتكارية المنتجة داخلياً. ثانياً، رواتب العلماء للبحث والتطوير، والنفقات الإعلانية للعلامات التجارية، يتم تحديدها في معاملات تجارية مع أطراف ثالثة (العلماء ووكالات الإعلان). وبناءً على ما سبق، لا يوجد ما يدعو للفرقة بين الأصول الغير ملموسة مباشرة من الشركات الأخرى (تعامل كأصل)، وبين الحصول على خدمات جهات خارجية أو حتى داخلية لإنشاء وتطوير الأصول الابتكارية داخلياً (تعامل كمصروفات)، حيث تتعامل الشركة في كلتا الحالتين مع أطراف ثالثة. وبالتالي، هذا التباين المحاسبي بين الأصول الابتكارية المتولدة داخلياً مقابل الأصول الغير ملموسة المكتسبة هو تمييز ليس له داعي. حيث أن كل من الأصول الابتكارية المنشأة داخلياً والمكتسبة تخلق أصولاً محفوفة بالمخاطر، ولكن التعرض للمخاطر لا يبرر تجاهل هذه الأصول.

وأيضاً، قد ينشأ عن اختلاف محاسبة الأصول الغير ملموسة المكتسبة عن الأصول الابتكارية المتولدة داخلياً تشوهات في القرارات الإدارية الهامة، فعلى سبيل المثال، سيؤدي الحصول على الأصول الابتكارية، بدلاً من تطويرها داخلياً، إلى زيادة الأرباح المفصح عنها وزيادة قيم الأصول. ومن البديهي أن تؤدي الرغبة في الإبلاغ عن أرباح أعلى - لا سيما في الشركات التي تمر بمرحلة أولية والتي تواجه تحديات في الأرباح - إلى تفضيل المديرين عمليات الاستحواذ عن التوليد الداخلي للأصول الابتكارية، حتى لو كانت هذه استراتيجية خاطئة على المدى الطويل (Beneish et al., 2022).

كما يترتب على ذلك الاختلاف في المعالجات المحاسبية مؤشرات ومعلومات قد تكون مضللة حيث يصبح من الخطأ مقارنة ربحية الشركات داخل قطاع ما لديها استراتيجيات ابتكار مختلفة - التطوير الداخلي مقابل الشراء أو الاستحواذ - لما قد ينتج عن هذه المقارنات من معلومات



مشوهة لا يدركها الكثير من المستثمرين والمحليين الذين يجرون مثل هذه المقارنات بشكل روتيني (Chen et al., 2017).

ويمكن توضيح ذلك بالمثل التالي (Lev & GU, 2016) : شركة فايزر Pfizer، وهي إحدى شركات الأدوية العملاقة، عندما عانت في بعض السنوات وخاصة 2013، نتيجة خروج الأدوية الرائجة (الليبيتور) من براءة الاختراع، مع غياب الأدوية الأكثر مبيعاً بالمثل، وبالرغم من ما ترتب على ذلك من انخفاض الإيرادات. إلا أن المستثمر الذي يعتمد على المؤشرات المحاسبية لتحليل شركة Pfizer لن يدرك كل هذا. حيث بلغت نسبة العائد على حقوق الملكية لشركة Pfizer لعام 2013 نسبة 28 %، وهي نسبة مثالية لم تحققها الشركات الكبرى حينها (كانت Exxon's 19% في 2013 و Walmart's 21%). ونتج هذا التضليل نتيجة للمشاكل المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للابتكار، حيث أن بسط العائد على حقوق الملكية (الأرباح) يعكس بشكل كامل فوائد تطوير الأدوية السابقة وقوة المبيعات الفعالة، بينما المقام - صافي الأصول (حقوق الملكية) - لا يعكس الأصول (براءات الاختراع، والعلامات التجارية) التي تولد تلك الفوائد، لأن النفقات على البحث والتطوير، والعلامات التجارية، وتدريب الموظفين تم إنفاقها وتحملها على قائمة الدخل منذ فترة طويلة. ولكن لو حصلت شركة Pfizer على براءات اختراع الأدوية الخاصة بها مباشرة أو عن طريق الاستحواذ، بدلاً من تطويرها، لكان العائد على حقوق الملكية الخاص بها أقل بشكل كبير، نظراً لأن حقوق الملكية كانت ستعكس تماماً القيم المطفأة لبراءات الاختراع المكتسبة. وبالتالي الإفصاح عن أداء مختلف لنفس الشركة وب نفس الأصول نتيجة لاختلاف المعالجة المحاسبية للابتكار. حيث في نفس الشركة وباستخدام نفس الأصول؛ يمكن الإبلاغ عن أداء مختلف تماماً. وهو ما ينعكس سلباً على جودة المعلومات المحاسبية بالنسبة للمستخدمين الخارجيين.

وفيما يتعلق بقضية الإفصاح المحدود، أكد أصحاب المصلحة (UKEB, 2023) أنه لا توجد متطلبات تقريباً لتفكيك وتوفير معلومات تفصيلية حول النفقات غير الملموسة التي يتم تحميلها، حيث يتم تجميع الكثير من النفقات المتعلقة بالأشياء غير الملموسة معاً وهذا أمر يمثل إشكالية بالنسبة للمستخدمين. فالمستثمرون يحاولون تجريد قيمة المعلومات المتعلقة بالأشياء غير الملموسة من البيانات المالية. على الأقل يوفر لهم التدفق النقدي أفضل المعلومات الأولية، ونظراً لأن معظم النفقات الداخلية على الأشياء غير الملموسة حالياً تُحمل كنفقات، كانت المطالبة بمزيد من الإفصاح المتعلق بهذه النفقات، حيث أن متطلبات الإفصاح الحالية غير كافية. على سبيل المثال: إذا تم التسليم بتحميل هذه النفقات كمصروفات، فلن يكون هناك ما يكفي من الإفصاحات حول هذه النفقات، ولن يتم الحصول على معلومات حول سبب تحميلها كمصروفات وعدم رسملتها، ولن تكون هذه النفقات مفككة بما فيه الكفاية فقد نرى البحث والتطوير والإعلان ولكن لا نرى التدريب على سبيل المثال وليس الحصر.

ولاحظ (Barker, et al., 2022) أن "المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 38 يتطلب الإفصاح عن معلومات إضافية حول أنشطة البحث والتطوير. حيث يجب على الشركات الإفصاح عن المبلغ الإجمالي لنفقات البحث والتطوير المعترف بها كنفقات خلال الفترة، يتضمن مزيج

من نفقات البحث واستهلاك التطوير وأي نفقات انخفاض القيمة، وبالتالي يحتاج إلى مزيد من التفكيك والتفصيل". وكذلك لاحظ البحث النوعي الذي أجراه (Mazzi et al., 2019) والذي استند أيضًا إلى مقابلات مع أصحاب المصلحة، أنه: "كان هناك اتفاق عام على أن الإفصاح الإلزامي في المعيار الدولي 38 هو إفصاح ضئيل وغالبًا ما يكون مكررًا عن نفقات البحث والتطوير ورأس المال. وبالتالي هناك رغبة في مزيد من الإفصاح، وهو ما من شأنه أن يدعم أي قرار بشأن الرسملة بناءً على المعايير الستة".

وهناك بعض الدراسات التي أفادت أن النهج الحالي للمعيار الدولي 38 مناسب إلى حد كبير ولكن مع زيادة الإفصاحات المتعلقة بالأصول غير الملموسة، حيث أن أي تغييرات في المحاسبة الحالية ستكون صعبة وتستغرق وقتًا طويلاً، حيث ترتبط الأصول غير الملموسة بشكل جوهري بالعديد من الأجزاء الأخرى من العمل والتي من الصعب جداً فك تشابكها (FRC, 2019).

ومما يؤكد على أهمية الإفصاح المتعلق بنشاط الابتكار، أن نفقات البحث والتطوير المبلغ عنها ليست رقمًا ذا مغزى بدون الإفصاح عن ما يتولد عنها من أصول ابتكارية وما قد يحدث لها من أعطال أساسية "انهيار الأصل وإطفاءه"، وبدون مثل هذا الإفصاح، يظل المستثمر في حالة جهل بشأن استراتيجية الابتكار للشركة، وليس هناك وسيلة للمستثمرين لمعرفة - على سبيل المثال- ما إذا كانت الشركة تحتفظ بعلاماتها التجارية أو تسمح لها بالتلاشي. كما لا توجد طريقة للمستثمرين لتقييم عائدات تلك الاستثمارات بالغة الأهمية في الابتكار، حيث لا يتم الإفصاح عن أي معلومات حول نتائج هذه الاستثمارات، مثل الإيرادات من المنتجات التي تم إدخالها مؤخرًا (عوائد الابتكار) أو من ترخيص براءات الاختراع، وهو ما يمثل تعقيم حقيقي للمعلومات (Lev & GU, 2016).

ويتضح مما سبق أنه، توجد العديد من القضايا المتعلقة بتقييم المحاسبة وفقاً للمعيار الدولي 38، والتي تؤثر على مدى جودة ومنفعة المعلومات المتولدة عن اتباعه، وذلك بالنسبة للمستخدمين وأصحاب المصلحة، وينتقل الباحث لتناول النقطة الأهم في التقييم، وهي عدم الاتفاق في بعض الأمور بين المعيار الدولي 38 وبين الإطار المفاهيمي المعدل 2018، والتي مثلت للباحث طريقاً وحدوداً - بالإضافة إلى التقييمات السابقة - يمكن للباحث اتباعه كمحاولة لتطوير المحاسبة عن عملية الابتكار داخل الشركات، مما قد ينعكس بالإيجاب على جودة المعلومات للمستخدمين.

المحور الثالث: المعالجة المحاسبية المقترحة للابتكار على ضوء تعديلات الإطار المفاهيمي (IASB, 2018)، وانعكاسها على جودة المعلومات المحاسبية

يعد الإطار المفاهيمي للتقارير المالية عنصراً أساسياً في معايير المحاسبة الدولية. على الرغم من أنه ليس معياراً في حد ذاته، حيث: "يحدد الإطار المفاهيمي المفاهيم الأساسية



للتقارير المالية التي توجه في تطوير معايير IFRS. إنه يساعد على ضمان اتساق المعايير من الناحية المفاهيمية وأن يتم التعامل مع المعاملات المماثلة بنفس الطريقة، وذلك لتوفير معلومات مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين. كما يساعد الإطار المفاهيمي أيضًا الشركات في تطوير السياسات المحاسبية عندما لا ينطبق أي معيار على معاملة معينة، وعلى نطاق أوسع، يساعد أصحاب المصلحة على فهم وتفسير المعايير" (IASB, 2018).

وتبين أن هناك تغييران (UKEB, 2023) في التعبير المستخدم في الإطار المفاهيمي (2018) لتعريف الأصول لهما أهمية خاصة بالنسبة للأصول غير الملموسة، الأول: طبقاً للإطار المفاهيمي (2018)، أنه في حين تستند الأصول إلى الموارد الاقتصادية، فإن المفتاح لذلك هو أنها تتجلى كحقوق. بالطبع، الحقوق هي نفسها غير ملموسة، مما يؤكد أن عدم الملموسية هي في الواقع جوهر جميع الأصول. والثاني هو استبدال "الفوائد الاقتصادية المتوقعة" بـ "الإمكانية لإنتاج فوائد اقتصادية"، مما يؤكد أن الفائدة الاقتصادية لا تحتاج إلى أن تكون مؤكدة، أو حتى محتملة، من أجل تلبية تعريف الأصل.

وبالتالي، يبدو أن تعريف الإطار المفاهيمي (الحالي 2018) للأصل يلتقط عددًا أكبر بكثير من الأصول غير الملموسة مما يتم الاعتراف به عمومًا بموجب المعيار الدولي 38، والذي كان متسقاً مع الإطار القديم لتعريف الأصول بأنها "مورد يسيطر عليه الكيان نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن تتدفق منه فوائد اقتصادية مستقبلية للكيان. حيث يتكرر هذا التعريف في المعيار الدولي 38 (الفقرة 8). في عام 2018، تم تغيير تعريف الأصول في الإطار المفاهيمي (2018) إلى "مورد اقتصادي حالي يتحكم فيه الكيان نتيجة لأحداث سابقة. والمورد الاقتصادي هو الحق الذي لديه احتمالية القدرة على إنتاج منافع اقتصادية".

ويتضمن الإطار المفاهيمي (2018) أيضًا تعديلات على مفهوم السيطرة على الأصل، وهو عنصر مهم آخر في تعريف الأصل. وبالتالي، فإن تعريف السيطرة في المعيار الدولي 38 يتعارض الآن مع التعريف الجديد. حيث ينص المعيار الدولي 38 على أن "الكيان يسيطر على أحد الأصول إذا كان لديه القدرة على الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد الأساسي وتقييد وصول الآخرين إلى تلك المنافع" (الفقرة 13). وفي حين أن هذا التعريف مشابه للتعريف الموجود في تعريف الإطار المفاهيمي (2018) (الفقرة 4.20)، فإن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 38 يواصل التأكيد على الحاجة إلى الحقوق القانونية لحماية الأصول غير الملموسة (انظر الفقرتين 14 و 15 من المعيار الدولي 38).

ومثل هذا التركيز على الحقوق القانونية أصبح الآن خارج نطاق الإطار المفاهيمي (2018)، الذي يوضح أن "السيطرة يمكن أن تنشأ أيضًا إذا كان لدى الكيان وسائل أخرى لضمان امتلاكه، وليس لأي طرف آخر، القدرة الحالية على توجيه استخدام الموارد الاقتصادية والحصول على الفوائد التي قد تنجم عنها. على سبيل المثال، يمكن للكيان التحكم في الحق في استخدام المعرفة الفنية التي ليست في المجال العام إذا كان الكيان لديه إمكانية الوصول إلى المعرفة الفنية

والقدرة الحالية على إبقاء المعرفة الفنية سرية، حتى لو لم تكن هذه المعرفة الفنية محمية ببراءة اختراع مسجلة" (الفقرة 4.22).

هناك أيضاً عنصر مهم آخر في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 38 لم يعد متوافقاً مع الإطار المفاهيمي (2018) وهو الشرط الذي ينص على أنه "يجب الاعتراف بالأصل غير الملموس إذا، وفقط إذا: كان من المحتمل أن تتدفق الفوائد الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المنسوبة إلى الأصل إلى الكيان" (الفقرة 21). وكان هذا يستند إلى الفقرة 4.38 من الإطار المفاهيمي (1989). والتي تم توسيعها بشكل أكبر في الفقرة 4.45: بأنه "لا يتم الاعتراف بالأصل في الميزانية العمومية عندما يتم تكبد نفقات يعتبر من غير المحتمل أن تتدفق عنها المنافع الاقتصادية إلى الكيان بعد الفترة المحاسبية الحالية. وبدلاً من ذلك، تؤدي مثل هذه المعاملة إلى الاعتراف بالنفقة كمصروف في بيان الدخل. حيث أن درجة اليقين من أن المنافع الاقتصادية ستندفق إلى الكيان بعد الفترة المحاسبية الحالية غير كافية لتبرير الاعتراف بالأصل".

وأشار الإطار المفاهيمي (2018) إلى أنه يجب الاعتراف بالبند الذي يفي بتعريف الأصل في البيانات المالية (الفقرة 5.6) ويمضي في القول بأن "عدم الاعتراف بالبند الذي يفي بتعريف أحد العناصر يجعل بيان المركز المالي وبيانات الأداء المالي أقل اكتمالاً ويمكن أن يستبعد المعلومات المفيدة من البيانات المالية" (الفقرة 5.7). وبالتالي تمت معالجة حقيقة مفادها أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة لم تعد ضرورية للاعتراف بالأصل صراحةً في الإطار المفاهيمي (2018).

حيث يمكن أن يفي الحق بتعريف المورد الاقتصادي، وبالتالي يمكن أن يكون أصلاً، حتى لو كان احتمال إنتاجه لمنافع اقتصادية منخفضاً" (الفقرة 4.15). واتضح من الدراسات (Karwowski, 2020) أن أصحاب المصلحة يقدرون الإطار المفاهيمي والمبادئ التي يجلبها لتطوير معايير المحاسبة. وبالتالي كانت أهمية التوافق بين معايير المحاسبة والإطار المفاهيمي (2018) موضوعاً واضحاً ظهر من المقابلات التي أجريت مع أصحاب المصلحة من قبل العديد من هذه الدراسات.

واتساقاً مع ما سبق يمكن للباحث تقديم تصور مقترح للمحاسبة عن عملية الابتكار داخل الشركات، مستعيناً بتعديلات الإطار المفاهيمي 2018: حيث يتم رسملة كل نفقات البحث والتطوير، وكذلك نفقات جميع الأنشطة الموجهة نحو الابتكار، كنفقات أنشطة الهندسة والتصميم وتدريب الموظفين وما شابه، والتي تسمى بمدخلات عملية الابتكار أو نفقات الاستثمار في الابتكار. وتستمر هذه الرسملة لفترة مناسبة من ثلاث إلى خمس سنوات، وتظهر في الميزانية العمومية تحت بند الأصول الابتكارية بمسمى نفقات ابتكار مرسملة، حتى ولو لم تكن هناك درجة احتمال واضحة عن الفوائد التي تتولد عن هذه الأنشطة، وذلك تماشياً مع التعريف الجديد للأصل وفقاً للإطار المفاهيمي المعدل 2018، وعدم اشتراطه التأكيد على أو حتى احتمالية تدفق منافع اقتصادية، والاقتصار على أنه مورد اقتصادي تسيطر عليه الشركة نتيجة لأحداث سابقة،



وبالتالي أصبحت تلك الاستثمارات في الابتكار (مدخلات الابتكار) تفي بتعريف الأصل، ويجب التأكيد على أن عدم التأكد المتعلق بها لا يقلل من ملائمة المعلومات، حيث يجب التقرير عن هذه النفقات والإفصاح عنها بشكل مفصل يوضح محتواها في الملاحظات.

وفي المقابل يتم تكوين احتياطي من الأرباح يطلق عليه احتياطي ابتكاري يتم تعليته سنوياً بمقدار الانفاق على أنشطة الابتكار، وخلال فترة رسملة نفقات الابتكار من المحتمل الوصول إلى إحدى نتيجتين، الأولى: الحصول على أصل غير ملموس يلبي معايير الاعتراف الستة المحددة وفقاً للمعيار الدولي رقم 38 (الفقرة 57) لاعتباره أصل غير ملموس. وفي هذه الحالة يتم قياسه مبدئياً (القياس الأولى) بالتكلفة وهي جميع التكاليف المنفقة والتي سبق رسملتها في سبيل إنشائه أو تطويره.

ويتم أيضاً إلغاء الاحتياطي الابتكاري الذي سبق تكوينه لمقابلة المصروفات المرسملة، وذلك بإضافته إلى حقوق المساهمين. وتعتمد فكرة تكوين هذا الاحتياطي الابتكاري على أن لا تتحمل الفترات التي تتم فيها هذه الأنشطة الابتكارية بأي من نفقاتها في قائمة الدخل لهذه الفترات لأنها لم تستفيد منها بعد، وذلك تطبيقاً لمبدأ المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات.

ويستمر قياس الأصل الغير ملموس الذي تم الاعتراف به بالتكلفة إلى أن يولد بالفعل منافع وإيرادات عنه، في هذه الحالة يتم قياسه بالقيمة العادلة وفقاً لنموذج إعادة التقييم بالشكل الذي حدده المعيار الدولي رقم 38 في الفقرات (من 75 إلى 87). وهو ما يتماشى مع الإطار المفاهيمي 2018 والذي أشار إلى أن المعلومات المقدمة من خلال قياس الأصول بالقيمة العادلة قد يجعل لها قيمة تنبؤية أكبر (الفقرة 6.32).

ولتحقيق الاتساق في المعلومات المحاسبية، فإنه بالنسبة للأصول غير الملموسة المشتراة والتي يتم الاعتراف بها تلقائياً عند الشراء وقياسها بالتكلفة، يتعين بعد ذلك -عندما تعمل بالفعل على تحقيق عوائد أو إيرادات- أن يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً لنموذج إعادة التقييم المحدد من قبل المعيار الدولي رقم 38. وهذا الاتساق يجعل المعلومات المحاسبية أكثر قابلية للمقارنة، سواء بالنسبة للشركة الواحدة على مدار الفترات المختلفة، أو بالنسبة للشركات المختلفة على مدار نفس الفترة أو أكثر من فترة، وهو ما ينعكس بالإيجاب على جودة المعلومات المحاسبية بالنسبة للمستخدمين.

وأيضاً يرى الباحث أن القياس الأولى للأصل غير الملموس سواء المولد داخلياً أو المكتسب بالتكلفة يتعلق بموثوقية المعلومات المحاسبية، وإمكانية التحقق منها. وكذلك فإن القياس اللاحق لهذه الأصول- عند توليدها بالفعل لعوائد حقيقية- بالقيمة العادلة يتعلق بملائمة المعلومات المحاسبية، وإمكانية الاعتماد عليها في التنبؤ بالقيمة والتدفقات المستقبلية، وبالتالي المساعدة على اتخاذ القرارات الفعالة. وهو ما ينعكس بالإيجاب على جودة المعلومات المحاسبية بالنسبة للمستخدمين.

النتيجة الثانية هي: عدم الوصول إلى النتيجة المأمولة من النشاط الابتكاري أو ما يسمى بفشل الابتكار وبالتالي عدم تلبية معايير الاعتراف الستة المحددة من قبل المعيار الدولي رقم 38 خلال الفترة المحددة، في هذه الحالة يتم إلغاء الرسملة السابق تكوينها للنشاط الابتكاري، عن طريق اقفالها مع الاحتياطي الابتكاري السابق تكوينه لهذا النشاط. وذلك تماشياً مع الإطار المفاهيمي المعدل والذي يسمح بإطفاء أو إلغاء الأصل الذي ثبت أنه لن يُدر أو لن تتحقق عنه أي عوائد اقتصادية.

وهنا يتضح أهمية تكوين الاحتياطي الابتكاري عند فشل النشاط الابتكاري، حيث من غير المنطقي في حالة عدم اكتمال عملية تحويل المدخلات الابتكارية إلى أصل غير ملموس، أن يتم اعتبار النفقات السابق رسملتها على مدار عدة سنوات بمثابة خسائر تحمل لفترة واحدة بشكل تعسفي مما يخل بنتيجة النشاط في هذه الفترة. وهو ما يؤدي أيضاً إلى تشويه النسب والمؤشرات المالية. وهنا يبرز دور الاحتياطي الابتكاري السابق تكوينه.

وهناك بعض الآراء (Canace et al., 2022) التي نادى بأن يتم استهلاك القيمة السابق رسملتها - عند فشل الابتكار - على مدار عدة سنوات كمحاولة لتوزيع عبئها على أكثر من فترة، وبالتالي التخفيف من تأثيرها السلبي على نتيجة النشاط لهذه الفترات. ولكن يرى الباحث أنه وفقاً لذلك سوف يتم تحميل الفترات التي يتم خلالها هذا الاستهلاك بنفقات لا تتقابل بشكل سليم مع إيراداتها نتيجة لفشل الابتكار، وهو ما يقود إلى نفس النتيجة عندما يتم اعتبار هذه النفقات منذ البداية بمثابة مصروف يحمل مباشرة على قائمة الدخل للفترات التي يتم تكبدها فيها، والتي لم تستفيد بعد بهذه النفقات، وهو ما يمثل في النهاية إخلالاً بمبدأ المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات، وعدم تعبير المعلومات والمؤشرات المالية بشكل سليم عن حقيقة نشاط الشركة خلال الفترات المختلفة، وهو ما يؤثر بالسلب على جودتها خاصة بالنسبة للمستخدمين الخارجيين.

وفي حالة الاخفاق وعدم نجاح الاستثمار في الابتكار، وبالتالي اتخاذ قرار التخلي عن الأصل (المبلغ المرسل)، فإنه يجب الإفصاح بشكل مفصل وواضح عن أسباب التخلي عن المشروع، وهو ما يوضح ميزة الرسملة بالنسبة لنفقات أنشطة الابتكار (المدخلات)، حيث يتضح من خلالها مدى نجاح الاستثمار في الابتكار والتحول إلى أصل غير ملموس، أو عدم نجاح الاستثمار وبالتالي التخلي عنه، وتوضيح أسباب ومبررات ذلك، ليكون المستخدم على دراية بطبيعة وتطور هذا النشاط داخل الشركة. وهذا الايضاح ما كان ليحدث إذا تم تحميل نفقات هذه الأنشطة (المدخلات) كمصروفات على قائمة الدخل في الفترة التي تحدث خلالها.

ووفقاً للتعديلات المقترحة من الباحث فإن تأثيرها على القوائم المالية سيكون كالتالي:

- الميزانية العمومية: تتم رسملة نفقات مدخلات النشاط الابتكاري من نفقات بحث وتطوير وما شابه وإضافتها إلى بند الأصول الابتكارية ضمن الأصول غير الملموسة للشركة. وبالتالي تزداد القيمة الدفترية للشركة. وكذلك عندما تعمل هذه النفقات المرسملة على توليد أصل غير ملموس يعمل على توليد منافع وإيرادات فعلية للشركة



- سيتم التعبير عنه في الميزانية بقيمة العادلة والتي يعاد تقييمها كل فترة. وبالتالي تزداد قيمة الشركة في الدفاتر بالشكل المتوقع لجلب المنفعة والقيمة في المستقبل.
- قائمة الدخل الشامل: سيظهر بها فروق إعادة التقييم السنوية للأصول غير الملموسة بقيمتها العادلة.
 - قائمة التدفق النقدي: تتم إزالة نفقات البحث والتطوير والأنشطة الابتكارية الأخرى من التدفق النقدي من التشغيل وإضافتها إلى التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية، إلى جانب النفقات الرأسمالية.

خامساً: النتائج والتوصيات

تتمثل أهم نتائج البحث في:

- 1- توجد العديد من القضايا المتعلقة بتقييم المحاسبة عن الابتكار مالياً وفقاً للمعيار الدولي 38، والتي تؤثر على جودة ومنفعة المعلومات المتولدة عن اتباعه، وذلك بالنسبة للمستخدمين وأصحاب المصلحة، وهي: الاعتراف المحدود: حيث يفشل في استيعاب اقتصاديات العديد من الأصول غير الملموسة، وخاصة تلك المولدة داخلياً. ويظل هذا صحيحاً بالنسبة للأصول غير الملموسة الجديدة، مثل الذكاء الاصطناعي والخوارزميات والبيانات الضخمة. عدم الاتساق: فهناك فروق كبيرة بين المحاسبة عن الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً، والأصول المكتسبة خارجياً، سواء كانت أصولاً غير ملموسة تم شراؤها أو أصولاً غير ملموسة تم الحصول عليها من خلال اندماج تجاري. الإفصاح المحدود: لا توجد متطلبات تقريباً لتفكيك وتوفير معلومات تفصيلية حول النفقات غير الملموسة التي يتم تحميلها، حيث يتم تجميع الكثير من النفقات المتعلقة بالأشياء غير الملموسة معاً.
 - 2- يوجد عدم توافق بين المعيار الدولي 38 والإطار المفاهيمي المعدل 2018، وخاصة فيما يتعلق بتعريف الأصل ومفهوم السيطرة عليه. ومحاولة توفيق المعيار الدولي 38 مع تعديلات الإطار المفاهيمي، تجعله أكثر قدرة على معالجة المحاسبية التي تتماشى مع طبيعة نشاط الابتكار، مما ينعكس بالإيجاب على جودة المعلومات المحاسبية.
- وعلى ضوء نتائج البحث يوصي الباحث بما يلي:-

- ضرورة قيام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل المعيار الدولي 38 بما يحقق: التوافق مع الإطار المفاهيمي المعدل 2018، والغاء التباين بين المحاسبة عن الأصول غير الملموسة المولدة نتيجة الابتكار والمكتسبة، وتوحيد القياس الأولي للأصول غير الملموسة بالتكلفة والقياس اللاحق عند تولد المنافع بالقيمة العادلة وفقاً لإعادة التقدير. وبالتبعية ضرورة تفعيل معيار المحاسبة المصري رقم 23 لهذه التعديلات بالإضافة إلى تفعيل نموذج إعادة التقييم، وذلك بما يتماشى مع المعيار الدولي رقم 38.

References

- Barker, R., Lennard, A., Penman, S., & Teixeira, A. (2022), "Accounting for intangible assets: suggested solutions, Accounting and Business Research", Vol. 52 (6), Pp 601-630.
- Becker, S. D., Messner, M., & Schäffer, U. (2020), "The interplay of core and peripheral actors in the trajectory of an accounting innovation: Insights from beyond budgeting", Contemporary Accounting Research, Vol. 37(4), Pp 2224-2256.
- Beneish, M. D., Harvey, C. R., Tseng, A., & Vorst, P. (2022), "Unpatented innovation and merger synergies", Review of Accounting Studies, Vol. 27, Pp 706–744.
- Canace, T. G., Jackson, S. B., Ma, T., & Zimbelman, A. (2022), "Accounting for R&D: Evidence and implications", Contemporary Accounting Research, Vol. 39(3), Pp 2212-2233.
- Chang, Y. C., Tseng, K., & Yu, T. W. (2024), "Access to Financial Disclosure and Knowledge Spillover", The Accounting Review, Pp 1-24.
- Chen, E., Gavigous, I., Lev, B. (2017), "The positive externalities of IFRS R&D capitalization: enhanced voluntary disclosure", Review of Accounting Studies, Vol. 22(2), pp 677–714.
- Dainienė, R., & Dagilienė, L. (2014). "Accounting-based Valuation of Innovation: Challenges and Perspectives", Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol. 156, 589–593.
- Dinh, T., Eierle, B., Schultze, W. and Steeger, L. (2015), "Research and development, uncertainty, and analysts' forecasts: the case of IAS 38", Journal of International Financial Management and Accounting, Vol. 26 No. 3, pp. 257-293.
- Du, Y. G., Li, S., Kuo, N. T., & Li, D. (2024), "Does the annual report readability improve corporate R&D investment? Evidence from China", International Journal of Disclosure and Governance, Pp 1-21.



- Dyhdalewicz, A., & Widelska, U. (2017), "Accounting and marketing dimensions of innovations", *Financial Internet Quarterly*, Vol. 13(2), Pp 1-13.
- EFRAG Financial Reporting. (2022), "Better Information on Intangibles Which is the best way to go?- Recommendations and Feedback Statement, Discussion Paper, Pp 1-52.
- Financial Reporting Council (FRC). (2019), "Business Reporting of Intangibles: Realistic proposals", A Discussion Paper prepared by staff of the UK Financial Reporting Council, Pp 1-28.
- Hellman, N. (2022), "Discussion of Accounting for intangible assets: suggested solutions", *Accounting and Business Research*, Vol. 52(6), Pp 631-640.
- IASB.(2024), International Accounting Standard 38 Intangible Assets (IAS 38), 7 March 20 24, Pp A1515-1550. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2024/issued/part-a/ias-38-intangible-assets.pdf>
- International Accounting Standards Board. (2018), *Conceptual Framework for Financial Reporting*, March 2018, Pp A11-A95.
- Jamet. N., Hauptmann. E., Betrix. V., Guo. T., & Piquet. L. A. (2021), "To invest or not to invest? Capitalizing R&D Expenses to increase Valuation Accuracy", *RAM Active Investments*, Pp 1-6.
- Karwowski, M. (2020, May), "The Role of IAS 38 in the Evaluation of the Effects of Business Model Innovation", the Annual Conference on Finance and Accounting, pp. 223-231, Cham: Springer International Publishing.
- Lev, B. & GU, F. (2016), "The End of Accounting and the path forward for investors and managers", John Wiley & Sons. Inc, Hoboken, New Jersey, Pp 1-259.
- Lundh, S., Seger, K., Frostenson, M., & Helin, S. (2024), "Accounting as a means to legitimacy: the case of internally generated

intangibles", Qualitative Research in Accounting & Management, Vol. 21(2), Pp 77-104.

Mazzi, F., Slack, R., Tsalavoutas, I., & Tsoligkas, F. (2019), "The capitalisation debate: R&D expenditure, disclosure content and quantity, and stakeholder views", Deloitte, Pp 1-56.

Mazzi, F., Slack, R., Tsalavoutas, I., Tsoligkas, F. (2022), "Exploring investor views on accounting for R&D costs under IAS 38", Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 41 (2), Pp 1-24.

Simpson, A., & Tamayo, A., 2020, "Real effects of financial reporting and disclosure on innovation", Accounting and Business Research, Vol. 50(5), Pp 401–421.

UKEB. (2023), "Accounting for Intangibles UK Stakeholders' Views", March 2023, Pp 1-103.