

تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٣٢  
"الأصول غير الملموسة - تكاليف الموقع الإلكتروني"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين التفسير الدولي ٣٢ "الأصول غير الملموسة - تكاليف الموقع الإلكتروني"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

## تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٣٢ الأصول غير الملموسة. تكاليف الموقع الإلكتروني

### المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ٣ "تجميع الأعمال"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيرادات من العقود مع العملاء"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ "عقود الإيجار"
- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨ "العرض والإفصاح في القوائم المالية"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون" (المنقح في ٢٠٠٣)
- المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات" (المنقح في ٢٠٠٣)
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ "الهبوط في قيمة الأصول" (المنقح في ٢٠٠٤)
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة" (المنقح في ٢٠٠٤)

### الإشكال

- ١ قد تتحمل المنشأة نفقات داخلية لتطوير موقع إلكتروني خاص بها وتشغيله للوصول الداخلي أو الخارجي. وقد يُستخدم الموقع الإلكتروني المُصمم للوصول الخارجي لأغراض متنوعة مثل الترويج والدعاية لمنتجات المنشأة وخدماتها، وتقديم خدمات إلكترونية، وبيع منتجات وخدمات. وقد يُستخدم الموقع الإلكتروني المُصمم للوصول الداخلي لتخزين سياسات الشركة وبيانات عملائها، وللبحث عن المعلومات ذات الصلة.
- ٢ يمكن توضيح مراحل تطوير الموقع الإلكتروني كما يلي:
  - (أ) التخطيط: ويشمل إجراء دراسات الجدوى وتحديد الأهداف والمواصفات وتقويم البدائل واختيار التفضيلات.
  - (ب) تطوير التطبيق والبنية الأساسية: ويشمل الحصول على اسم المجال وشراء وتطوير الأجهزة وبرمجيات التشغيل وتحميل التطبيقات المُطورة واختبار ضغط العمل.
  - (ج) تطوير التصميم التخطيطي: ويشمل تصميم شكل صفحات الويب.
  - (د) تطوير المحتوى: ويشمل إنشاء وشراء وإعداد وتحميل المعلومات، سواءً ذات الطبيعة النصية أو التخطيطية، على الموقع الإلكتروني قبل الانتهاء من تطوير الموقع. وهذه المعلومات إما أن تُخزَّن في قواعد بيانات منفصلة يتم دمجها في الموقع الإلكتروني (أو يتم الوصول إليها منه) أو أن تُشَقَّر مباشرةً في صفحات الويب.
- ٣ ما إن يكتمل تطوير الموقع الإلكتروني، تبدأ مرحلة التشغيل. وخلال هذه المرحلة، تقوم المنشأة بصيانة وتعزيز التطبيقات والبنية الأساسية والتصميم التخطيطي ومحتوى الموقع الإلكتروني.
- ٤ عند المحاسبة عن النفقات الداخلية على تطوير الموقع الإلكتروني الخاص بالمنشأة وتشغيله للوصول الداخلي أو الخارجي، تتمثل الإشكالات فيما يلي:
  - (أ) ما إذا كان الموقع الإلكتروني هو أصل غير ملموس مُتولد داخل المنشأة يخضع لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨؛
  - (ب) المعالجة المحاسبية المناسبة لمثل هذه النفقات.

- ٥ لا ينطبق هذا التفسير على نفقات شراء وتطوير وتشغيل أجهزة الموقع الإلكتروني (مثل خوادم الإنترنت والخوادم التجريبية وخوادم الإنتاج ووصلات الإنترنت). فمثل هذه النفقات يُحاسب عنها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦. بالإضافة إلى ذلك، عندما تتحمل المنشأة نفقات على قيام أحد موفري خدمات الإنترنت باستضافة موقع المنشأة الإلكتروني، فإن النفقات يتم إثباتها، عندما يتم تلقي الخدمات، على أنها مصروف بموجب الفقرة ٤٦ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨ و"إطار مفاهيم التقرير المالي".<sup>١</sup>
- ٦ لا ينطبق المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ على الأصول غير الملموسة التي تحتفظ بها المنشأة لبيعها في السياق العادي للأعمال (انظر المعيار الدولي للمحاسبة ٢ والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٥) أو عقود إيجار الأصول غير الملموسة التي يتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦. ومن ثم، لا ينطبق هذا التفسير على نفقات تطوير أو تشغيل الموقع الإلكتروني (أو برمجيات الموقع الإلكتروني) الذي للبيع منشأة أخرى أو النفقات التي يتم المحاسبة عنها وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

## الإجماع

- ٧ الموقع الإلكتروني الخاص بالمنشأة، الذي ينشأ عن التطوير والذي يكون لأجل الوصول الداخلي أو الخارجي، هو أصل غير ملموس متولد داخل المنشأة ويخضع لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨.
- ٨ يجب إثبات الموقع الإلكتروني الذي ينشأ عن التطوير على أنه أصل غير ملموس فقط إذا كانت المنشأة تستطيع الوفاء بالمتطلبات الواردة في الفقرة ٥٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨، إضافة إلى الالتزام بالمتطلبات العامة للإثبات والقياس الأولي الموضحة في الفقرة ٢١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨. وعلى وجه الخصوص، قد تكون المنشأة قادرة على استيفاء متطلب التدليل على الكيفية التي سيولد بها موقعها الإلكتروني منافع اقتصادية مستقبلية محتملة وفقاً للفقرة ٥٧(د) من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨، على سبيل المثال، عندما يكون الموقع الإلكتروني قادراً على توليد إيرادات، بما في ذلك الإيرادات المباشرة من إتاحة تقديم أوامر الشراء. وتكون المنشأة غير قادرة على التدليل على الكيفية التي سيولد بها الموقع الإلكتروني منافع اقتصادية مستقبلية محتملة عندما يكون قد تم تطويره فقط أو بشكل رئيسي للترويج والدعاية لمنتجاتها وخدماتها هي نفسها، وبالتالي يجب إثبات كامل نفقات تطوير مثل هذا الموقع الإلكتروني على أنها مصرف عند تكبدها.
- ٩ يجب المحاسبة وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ عن أي نفقات داخلية على تطوير وتشغيل الموقع الإلكتروني الخاص بالمنشأة. ويجب تقويم طبيعة كل نشاط تم تكبد نفقات لأجله (مثلاً، تدريب الموظفين وصيانة الموقع الإلكتروني) ومرحلة تطوير الموقع الإلكتروني أو مرحلة ما بعد التطوير عند تحديد المعالجة المحاسبية المناسبة (توجد إرشادات إضافية في المثال التوضيحي المرفق بهذا التفسير). فعلى سبيل المثال:

(أ) تشبه مرحلة التخطيط في طبيعتها مرحلة البحث الموضحة في الفقرات ٥٤-٥٦ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨. ويجب إثبات النفقات المتكبدة في هذه المرحلة على أنها مصروف عندما يتم تكبدها.

(ب) تشبه مرحلة تطوير التطبيق والبنية الأساسية ومرحلة التصميم التخطيطي ومرحلة تطوير المحتوى، في طبيعتها، إذا كان المحتوى مطوراً لأغراض بخلاف الدعاية والترويج لمنتجات وخدمات المنشأة نفسها، مرحلة التطوير الموضحة في الفقرات ٥٧-٦٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨. ويجب إدراج النفقات المتكبدة في هذه المراحل ضمن تكلفة الموقع الإلكتروني المثبت على أنه أصل غير ملموس وفقاً للفقرة ٨ من هذا التفسير عندما يمكن عزو النفقات بشكل مباشر إلى إنشاء أو إنتاج أو إعداد الموقع الإلكتروني، وعندما تكون ضرورية له، ليكون قادراً على العمل بالطريقة التي تستهدفها الإدارة. فعلى سبيل المثال، يجب إدراج نفقات شراء أو إنشاء محتوى (بخلاف المحتوى الذي يعلن ويروج لمنتجات وخدمات المنشأة نفسها) لموقع إلكتروني بشكل حصري، أو النفقات التي تمكن من استخدام المحتوى (مثلاً، أتعاب اقتناء ترخيص لإعادة الإنتاج) على الموقع الإلكتروني، ضمن تكلفة التطوير عندما يُستوفى هذا الشرط. وبالرغم من ذلك، فوفقاً للفقرة ٧١ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨، لا يجوز إثبات النفقات على بند غير ملموس، والتي أُثبتت بشكل أولي على أنها مصروف في القوائم المالية السابقة، على أنها جزء من تكلفة

<sup>١</sup> تم تعديل هذه الفقرة نتيجة لإصدار المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨. ويتم تطبيق هذا التعديل عندما تطبق المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨. وقد كان نص الفقرة قبل التعديل كما يلي: "لا ينطبق هذا التفسير على نفقات شراء وتطوير وتشغيل أجهزة الموقع الإلكتروني (مثل خوادم الإنترنت والخوادم التجريبية وخوادم الإنتاج ووصلات الإنترنت). فمثل هذه النفقات يُحاسب عنها وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦. بالإضافة إلى ذلك، عندما تتحمل المنشأة نفقات على قيام أحد موفري خدمات الإنترنت باستضافة موقع المنشأة الإلكتروني، فإن النفقات يتم إثباتها، عندما يتم تلقي الخدمات، على أنها مصروف بموجب المعيار الدولي للمحاسبة (١) الفقرة ٨٨ و"إطار مفاهيم التقرير المالي"."

أصل غير ملموس في تاريخ لاحق (مثلاً، في حالة الاستنفاد التام لتكاليف حقوق النشر والتأليف، وتوفير المحتوى لاحقاً على الموقع الإلكتروني).

(ج) يجب إثبات النفقات التي يتم تكبدها في مرحلة تطوير المحتوى، إذا كان المحتوى مطوراً للدعاية والترويج لمنتجات وخدمات المنشأة نفسها (مثلاً، الصور الرقمية للمنتجات)، على أنها مصروف عندما يتم تكبدها وفقاً للفقرة ٦٩ (ج) من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨. فعلى سبيل المثال، عند المحاسبة عن نفقات الخدمات المهنية لالتقاط صور رقمية لمنتجات وخدمات المنشأة نفسها ولتعزيز عرضها، يجب إثبات النفقات على أنها مصروف عند تلقي الخدمات المهنية خلال العملية، وليس عند عرض الصور الرقمية على الموقع الإلكتروني.

(د) تبدأ مرحلة التشغيل فور الانتهاء من تطوير الموقع الإلكتروني. ويجب إثبات النفقات المتكبدة في هذه المرحلة على أنها مصروف عندما يتم تكبدها ما لم تستوف ضوابط الإثبات الواردة في الفقرة ١٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨.

١٠ بعد الإثبات الأولي، يجب قياس الموقع الإلكتروني المثبت على أنه أصل غير ملموس بموجب الفقرة ٨ من هذا التفسير بتطبيق متطلبات الفقرات ٧٢-٨٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨. وينبغي أن يكون أفضل تقدير للعمر الإنتاجي للموقع الإلكتروني قصيراً.

## تاريخ الإجماع

مايو ٢٠٠١

## تاريخ السريان

يصبح هذا التفسير سارياً في ٢٥ مارس ٢٠٠٢. ويجب المحاسبة عن آثار تطبيق هذا التفسير باستخدام متطلبات التحول الواردة في النسخة الصادرة في عام ١٩٩٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨. وبناءً عليه، عندما لا يستوفي موقع إلكتروني ضوابط الإثبات على أنه أصل غير ملموس، ولكنه كان مثبتاً في السابق على أنه أصل، فيجب إلغاء إثبات البند في التاريخ الذي يصبح فيه هذا التفسير سارياً. وعندما يوجد موقع إلكتروني وتستوفي نفقات تطويره ضوابط الإثبات على أنه أصل غير ملموس، ولكنه لم يكن مثبتاً في السابق على أنه أصل، فلا يجوز إثبات الأصل غير الملموس في التاريخ الذي يصبح فيه هذا التفسير سارياً. وعندما يوجد موقع إلكتروني وتستوفي نفقات تطويره ضوابط الإثبات على أنه أصل غير ملموس، وكان مثبتاً في السابق على أنه أصل وتم قياسه بشكل أولي بالتكلفة، فإن المبلغ المثبت بشكل أولي يُعد أنه قد تم تحديده بشكل صحيح.

عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة لذلك، فقد عدل الفقرة ٥. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.<sup>٢</sup>

عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥ "الإيراد من العقود مع العملاء"، الصادر في مايو ٢٠١٤، قسم "المراجع" والفقرة ٦. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٥.

عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦، الصادر في يناير ٢٠١٦، الفقرة ٦. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦.

عدلت "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادرة في عام ٢٠١٨، الفقرة ٥. ويجب على المنشأة تطبيق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق إذا طبقت المنشأة أيضاً ذات الوقت جميع التعديلات الأخرى التي أدخلتها "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي". ويجب على المنشأة تطبيق التعديل على تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٣٢ بأثر رجعي وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".<sup>٣</sup> ومع

<sup>٢</sup> في أبريل ٢٠٢٤، أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨ "العرض والإفصاح في القوائم المالية" ونقل هذه المتطلبات من المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨.

<sup>٣</sup> عندما أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨، غير المجلس اسم المعيار الدولي للمحاسبة ٨ إلى "أساس إعداد القوائم المالية".

ذلك، فإذا قررت المنشأة أن التطبيق بأثر رجعي سيكون غير ممكن عملياً أو سينطوي على تكاليف أو جهود لا مبرر لها، فيجب عليها تطبيق التعديل على تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٣٢ بالرجوع إلى الفقرات ٢٣-٢٨ و ٥٠-٥٣ و ٥٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨. عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨ "العرض والإفصاح في القوائم المالية"، الصادر في أبريل ٢٠٢٤، الفقرة ٥. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨.