



هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات  
Communications & Information  
Technology Commission



دليل توعوي:

# آفاق رسملة البرمجيات وتطويرها



## محتويات الدليل

3	مقدمة
4	نطاق الدليل
5	تعريفات ومصطلحات
6	أصل الرسمة
7	أصل غير ملموس
8	معايير الأصول غير الملموسة
9	تقييم الأصول غير الملموسة
10	التمييز بين مرحلة البحث ومرحلة التطوير
11	شروط إثبات الأصول الغير ملموسة
12	تكلفة الأصول غير الملموسة المنتجة داخليا
13	بعد إطلاق أو تدشين الأصل غير الملموس
13	تكلفة الأصول التي لا يمكن رسملتها
14	متى يمكن للشركة الاستفادة من تكاليف البرمجيات وتطويرها
15	التحول من شركات تعتمد على الأصول الملموسة إلى البرمجيات
16	ضابط معيار تطوير البرمجيات
17	إطفاء التكاليف المرسمة
17	إرشادات بشأن عقد إيجار البرمجيات
18	إرشادات حول البرمجيات كأصل غير ملموس
19	آفاق رسمة الأصول غير الملموسة
20	خاتمة

تمتلك معظم الشركات العاملة في قطاع وسوق صناعة البرمجيات أصولاً غير ملموسة؛ ويمكن أن تكون هذه الأصول عنصراً مهماً لتكون قادرة على العمل بنجاح بما يساهم في تعزيز البيئة الاستثمارية وتطوير ونمو سوق تقنية المعلومات في المملكة العربية السعودية.

بصفة عامة، تفتقد الأصول غير الملموسة للوجود المادي والدرجة العالية من عدم حتمية منافعها المستقبلية، وهذا المعيار لا يعتبر أمراً قاطعاً. حيث أن افتقاد الوجود المادي لا يعد بمفرده معياراً كافياً للفرقة بين الأصول الملموسة وغير الملموسة؛ فهناك بعض الأصول مثل ودائع البنوك، حسابات المدينين، الاستثمارات طويلة الأجل تفتقد الوجود المادي الملموس، ومع ذلك يصنفها المحاسبون كأصول ملموسة.

ويعتقد بعض المحاسبين أن الخاصية الأساسية للأصول غير الملموسة هي الدرجة العالية من عدم التأكد فيما يتعلق بالمنافع المستقبلية التي يمكن الحصول عليها من استخدام هذه الأصول. لهذا فإن العديد من الأصول غير الملموسة تكون قيمتها مقصورة على منشأة بعينها فقط، وهي ذات أعمار غير محددة وعادة ما تخضع لتقلبات كبيرة في قيمتها لأن منافعها تقوم على المزايا التنافسية.

ولهذا فإن تحديد مقدار وتوقيت المنافع المستقبلية لهذه الأصول هو أمر بالغ الصعوبة مما يؤدي لبعض من التحديات في التقييم. وفي الواقع فإن بعض الأصول الملموسة لها خصائص مماثلة لما سبق دون أن يعلن تعرضها لمثل هذه التحديات. ولصعوبة حل تحدي تعريف الأصول غير الملموسة، يفضل بعض المحاسبين عرض هذه ضمن الأصول بالقوائم المالية على أساس العُرف السائد. وهناك أنواع شائعة من الأصول غير الملموسة، مثل: حقوق الاختراع وحقوق الطبع والنشر والامتيازات والشهرة، والعلامات التجارية أو الأسماء التجارية، المعرفة الفنية للموظفين، قوائم العملاء، بالإضافة إلى البرمجيات والتطبيقات الحاسوبية.

وفي هذا الدليل محاولة لإيضاح الآفاق المستقبلية لإثبات الأصول غير الملموسة كالبرمجيات والتطبيقات الحاسوبية، وكذلك المعالجة المحاسبية لمصاريف البرمجيات والتطبيقات الحاسوبية ضمن أعمال تقنية المعلومات والتقنيات الناشئة؛ حسب الأنظمة والمعايير المطبقة بالمملكة العربية السعودية وفقاً للمعايير الدولية الصادرة من مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

تم اعداد هذا الدليل للمساعدة والتوضيح ورفع الوعي لدى الشركات العاملة في قطاع تقنية المعلومات والتقنيات الناشئة بالمنافع الاقتصادية للأصول غير الملموسة، وكيفية تسجيل مصروفات البحوث والتطوير للبرمجيات حسب الأنظمة والمعايير المطبقة في المملكة العربية السعودية، وهذا لا يعفي الشركات من المسؤولية في بذل الجهود لدراسة التسجيل المحاسبي لمصاريف البحوث والتطوير الخاصة بها واستشارة بيوت الخبرة في ذلك.

## تعريفات ومصطلحات<sup>1</sup>

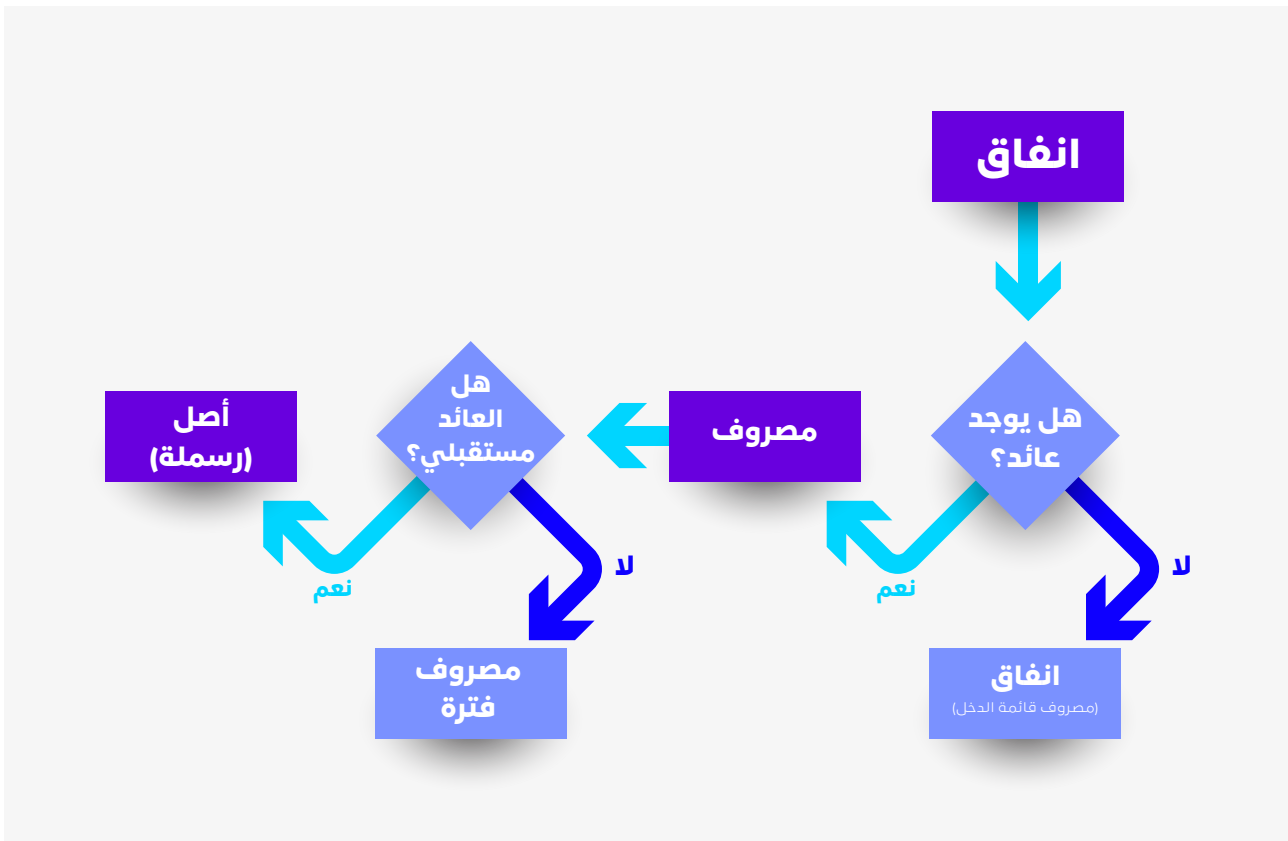
الأصل	هو مورد مُسيطر عليه من قبل منشأة نتيجة لأحداث سابقة؛ ويُتوقع منه تدفق منافع اقتصادية مستقبلية الى المنشأة
الأصول غير الملموسة	هي الأصول غير النقدية القابلة للتحديد وليس لها جوهر مادي ملموس
المبلغ الدفترى	هو المبلغ الذي تُثبت به المنشأة الأصل في قائمة المركز المالي بعد طرح أي مجمع إطفاء ومجمع خسائر الهبوط في قيمته
التكلفة	هي مبلغ النقد أو مُعَادِلَات النقد المدفوع أو القيمة العادلة لعوض آخر قُدم لاقتناء أصل في وقت اقتنائه أو تشييده
المصرف	هو انقضاء أصل أو تحمل التزام - أو كلاهما معاً - خلال فترة زمنية معينة نتيجة إنتاج السلع أو بيعها، أو السماح للوحدات الأخرى باستخدام أصول المنشأة أو تأدية خدمات للغير و غير ذلك من الأنشطة التي تستهدف الربح وتشكل العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة
الإطفاء	هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك للأصل غير الملموس على مدى عمره الإنتاجي
البحث	هو دراسة مبتكرة ومخططة تُنفذ مع توقع اكتساب فهم ومعرفة علمية أو فنية جديدة
التطوير	هو تطبيق نتائج بحث أو معرفة أخرى على خطة أو تصميم لإنتاج مواد خام، أو أجهزة، أو منتجات، أو عمليات، أو نظم أو خدمات جديدة أو محسنة - بشكل جوهري، وذلك قبل البدء في الإنتاج التجاري أو الاستخدام
خسارة الهبوط	هي المبلغ الذي يزيد به المبلغ الدفترى لأصل عن المبلغ الممكن استرداده منه
العمر الإنتاجي	هي الفترة التي يُتوقع أن يكون الأصل خلالها متاحاً للاستخدام من قبل المنشأة؛ أو عدد وحدات الإنتاج، أو ما شابهها، المُتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل
المنافع المستقبلية	هي قدرة الأصل بمفرده أو بالاشتراك مع غيره من الأصول على المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر، في تحقيق تدفقات نقدية للمنشأة
الشهرة	مجموعة من العوامل التي تؤثر على قيمة المنشأة أو مقدرتها على اكتساب الإيراد ولا يمكن تمييزها بشكل مستقل عن المنشأة أو عن بعضها أو عن بعض أصول المنشأة الأخرى

جدول رقم (1): تعريفات ومصطلحات

1. معيار الأصول غير الملموسة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين رابط

## أصل الرسملة

الأصل الرأسمالي هو عادةً عبارة عن نفقات تكلفتها المنشأة، وهذه التكاليف إما أن تكون إنفاق (مصرف قائمة الدخل) بشكل مباشر، أي نفقات لا يتوقع منها أي عائد، أو أن تكون نفقات لها عائد. وتنقسم الأخيرة لقسمين هما **مصرف فترة**: وهو أي مصرف له عائد حالي مثل الإيجارات، ورواتب الموظفين، وبنود التكاليف الأخرى تستفيد منه المنشأة خلال فتره محددة؛ أو أن تكون **مصرف رسملة**: وهو مصرف له عائد مستقبلي كسواء مبنى، أو بناء مصنع، أو تصميم وتطوير التطبيقات والبرامج الحاسوبية والذي يتوقع أن تستفيد منه المنشأة على مراحل وفترات مُستقبلية، وقد يعود مصرف الرسملة بـمنافع اقتصادية مثل أن يعطي للمنشأة ميزة تنافسية أو تسهيل ممارسة الأعمال وغيره من المنافع الاقتصادية الأخرى.



الشكل رقم (1): أصل الرسملة

الرسملة عبارة عن تسجيل التكاليف الرئيسية كـرأس مال حتى لو لم يحدث شراء أصول فعلية. ويتم القيام بذلك لتوزيع تأثير التكاليف على عدة فترات محاسبية. والمثال الأكثر شيوعاً على ذلك هو تطوير البرمجيات أو شراء رخصة برمجيات. وهي اصطلاحاً عبارة عن مجموع الأموال المتاحة للشركة على المدى الطويل. فإذا كان هذا المجموع أكثر مما يمكن الشركة توظيفه سمي مغالاة في الرسملة (overcapitalization)، وإذا كان أقل من هذا المجموع سمي نقص في الرسملة (undercapitalization).

## أصل غير ملموس

الأصل غير الملموس كما سبق تعريفه هو عادة غير نقدي، وليس له وجود مادي، وله قدرة على تزويد المنشأة بالخدمات أو المنافع في المستقبل. واكتسبت المنشأة الحق فيه نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي.

وقد يكون الأصل غير الملموس قابل للتمييز بشكل مستقل، بمعنى يمكن فصله عن باقي الأصول، ومن أمثلة ذلك: العلامات التجارية، حقوق الطبع والنشر، النماذج والتصاميم الصناعية، وحقوق الامتياز والتراخيص، البرمجيات والتطبيقات الحاسوبية.

وقد يكون الأصل غير الملموس **غير قابل للتمييز** بشكل مستقل مثل الشهرة والمهارات والكفاءات الإدارية والفنية.

عادة، تنفق المنشآت مواردها، أو تتحمل التزامات، عند اقتناء موارد غير ملموسة، أو عند تطويرها أو الحفاظ عليها أو تحسينها، مثل المعرفة العلمية أو الفنية وتصميم وتطبيق عمليات أو نظم جديدة والتراخيص والملكية الفكرية والمعرفة بالسوق والعلامات التجارية (بما في ذلك أسماء الماركات التجارية وأسماء المنشورات). ومن الأمثلة الشائعة للبنود التي تشملها هذه العناوين العريضة: برامج الحاسب الآلي وبراءات الاختراع وحقوق التأليف والنشر وأفلام الصور المتحركة وقوائم العملاء وحقوق خدمة الرهن العقاري وتراخيص الصيد وحصص الاستيراد والامتيازات والعلاقات بالعملاء أو الموردين وولاء العملاء والحصة السوقية وحقوق التسويق.

### أمثلة على الأصول غير الملموسة



الشهرة



براءات الاختراع



حقوق الطبع



العلامات التجارية



الأصول غير الملموسة تحت التطوير



الرخص وحقوق الامتياز



حقوق الملكية الصناعية



الوصفات السرية، المعادلات، النماذج، التصميمات والطرزات



حقوق الخدمات والتشغيل



برامج الحاسب الآلي والتطبيقات الالكترونية

الشكل رقم (2): أمثلة على الأصول غير الملموسة

## معايير الأصول غير الملموسة

المعايير هي اللغة التي يستخدمها المحاسب لدى المنشأة لتسجيل الحالات العملية إلى ارقام (الحسابات المالية للشركة لعكس واقع الشركة)، وتهدف معايير الأصول غير الملموسة لتحديد المعالجة المحاسبية لها، وكيفية قياس المبلغ الدفترى للأصول غير الملموسة، والإفصاحات المحددة عن الأصول غير الملموسة. أي بمعنى أنه يحدد متطلبات الاعتراف والقياس والإثبات للأصول غير الملموسة كالبرمجيات والتطبيقات الحاسوبية، وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية بحيث تظهر القوائم المالية بالمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها. ويحدد هذا المعيار متطلبات الاعتراف والقياس والإثبات والعرض والإفصاح عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح، بغض النظر عن حجمها وشكلها النظامي.

واعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين منذ بداية العام 2017 ميلادية؛ تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) بنسختها الكاملة على المنشآت المدرجة في السوق المالية؛ والتي شملت معيار المحاسبة الدولي رقم (38) (IAS 38) المعني بالأصول غير الملموسة؛ كما اعتمدت منذ بداية العام 2018 ميلادية تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للشركات المتوسطة وصغيرة الحجم (IFRS for SMEs). على المنشآت الأخرى والتي شملت الأصول غير الملموسة تحت القسم رقم (18) من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت المتوسطة والصغيرة الحجم.



IFRS



IFRS for SME



IPSASB



الشكل رقم (3): معايير الأصول غير الملموسة



## تقييم الأصول غير الملموسة

تمتلك معظم الشركات العاملة في صناعة الألعاب، على سبيل المثال، أصولاً غير ملموسة في ميزانيتها العمومية. على الرغم من أن الأصول غير الملموسة لا تحتوي على جوهر مادي ملموس، إلا أنها يمكن أن تكون عنصرًا مهمًا للشركات لتكون قادرة على العمل بنجاح. ومن الأمثلة لهذه الأصول المنصات والألعاب والبرامج الأخرى الخاصة بعمليات الشركة.



الشكل رقم (4): تقييم الأصول غير الملموسة

تنطبق هذه المعايير على جميع الأصول غير الملموسة، سواء تم الحصول عليها بشكل منفصل، أو المكتسبة من خلال اندماج الأعمال، أو التي تم إنشاؤها داخليًا.

قد يكون من الصعب تقييمها إذا كان الأصل غير الملموس المنتج داخليًا مؤهلاً للاعتراف به، وذلك بسبب مشكلات في تحديد:

- ما إذا كان الأصل المحدد سيولد منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة ومتى؛ و
- تكاليف الأصل بشكل موثوق. ففي بعض الحالات، لا يمكن تمييز تكلفة إنشاء الأصل غير الملموس داخليًا عن تكلفة الحفاظ على الشهرة المنتجة داخليًا للكيان أو تعزيزها أو إدارة العمليات اليومية.

ومجمل القول، بالإضافة إلى الامتثال لمعايير التأهل كأصل غير ملموس ومعايير المحاسبة المذكورة أعلاه، لتقييم ما إذا كانت الأصول غير الملموسة المنتجة داخليًا تفي بمعايير الاعتراف، فإنه يتعين على المنشأة تصنيف توليد الأصول إلى مرحلتين: مرحلة البحث ومرحلة التطوير.



الشكل رقم (5): تصنيف توليد الأصول -مرحلتي البحث والتطوير

## التمييز بين مرحلة البحث ومرحلة التطوير

لقد عرف معيار المحاسبة الدولي 38 مرحلة البحث ومرحلة التطوير على النحو المبين في التعريفات والمصطلحات أعلاه، وعليه، فإن الشركة تحتاج إلى أن تكون قادرة على التمييز بين المرحلتين في مشاريعها. ويجب احتساب التكاليف المنسوبة إلى الأنشطة التي تندرج تحت كل مرحلة. فعند مرحلة البحث (كما هو موضح أدناه) تعالج كمصروفات. ومن ناحية أخرى، يمكن رسملة أي شيء مؤهل للتطوير، إذا كان يفي بمعايير الاعتراف التي سيتم مناقشتها بمزيد من التفصيل لاحقاً. فعند البحث بهدف اكتساب معرفة وفهم علمي أو تقني جديد؛ يتم معالجة تكاليف البحث كمصروفات عند تكبدها.

### من الأمثلة على أنشطة البحث ما يلي

- الأنشطة التي تهدف إلى اكتساب معرفة جديدة؛
- البحث والتقييم والاختيار النهائي لتطبيقات نتائج البحوث أو المعارف الأخرى؛
- البحث عن بدائل للمواد أو الأجهزة أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات؛
- الصياغة والتصميم والتقييم والاختيار النهائي للبدائل الممكنة للمواد أو الأجهزة أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات الجديدة أو المحسنة.

وعند التطوير بهدف تطبيق نتائج البحث أو المعارف الأخرى على خطة أو تصميم لإنتاج مواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل كبير، قبل بدء الإنتاج أو الاستخدام التجاري. فيتم رسملة ومعالجة تكاليف التطوير كأصول غير ملموسة؛ ولا يشمل التطوير صيانة أو تعزيز العمليات الجارية.

### من الأمثلة على أنشطة التطوير ما يلي

- تصميم وبناء واختبار النماذج والنماذج الأولية قبل الإنتاج أو ما قبل الاستخدام؛ و
- تطوير التطبيقات والبنية التحتية والتصميم الرسومي، و
- تطوير المحتوى (يندرج المحتوى قيد التطوير، إلى الحد الذي يتم تطويره فيه لأغراض أخرى غير الإعلان عن منتجات وخدمات الشركة والترويج لها).

إذا لم تكن الشركة في وضع يمكنها من التمييز بين مرحلتين من مشروعها الداخلي لإنشاء الأصل غير الملموس، فيجب معالجة تلك التكاليف كمصروفات كما لو كانت قد تحملتها في مرحلة البحث فقط. من المهم أيضاً ملاحظة أنه عندما يشير المعيار إلى التطوير، لا يلزم بالضرورة أن يكون مرتبطاً بابتكار جديد تماماً؛ بل يجب أن يكون جديداً على الشركة بعينها.

## شروط إثبات الأصول الغير ملموسة

هنالك شروط لا بد من تحققها لإثبات الأصول غير الملموسة المنتجة داخلياً والناشئة عن مرحلة التطوير. فإذا نشأ أصل غير ملموس داخلياً من مرحلة تطوير المشروع، فإنه تتم رسمة النفقات المنسوبة مباشرة من التاريخ الذي يمكن أن تثبت فيه الشركة:

1. كيف سيولد الأصل غير الملموس **منافع اقتصادية مستقبلية محتملة**. ويمكن، مثلاً، للشركة إثبات وجود سوق لمخرجات الأصل غير الملموس أو الأصل غير الملموس نفسه أو إذا تم استخدامه داخلياً، بمعنى آخر فائدة الأصل غير الملموس.
2. أن لديها **نية لاستكمال الأصل غير الملموس** بحيث أنها سوف تكون متاحة للاستخدام أو بيع؛ وقد يكون من الصعب الحصول على هذا الدليل لأنه يعتمد على نية الإدارة.
3. توفر **الكفاية الفنية والمالية** وغيرها من الموارد اللازمة لاستكمال تطوير واستخدام أو بيع الأصل غير الملموس. لا يلزم تأمين الموارد المالية وغيرها من الموارد اللازمة لإكمال التطوير في بداية المشروع. قد تكون الشركة قادرة على إثبات قدرتها على تأمين هذه الموارد من خلال خطط الأعمال وخطط التمويل الخارجية التي أبدى العملاء المحتملون أو المستثمرون أو المقرضون اهتمامهم بها.
4. قدرتها على **استخدام أو بيع الأصول غير الملموسة**.
5. **الجدوى الفنية** لانتهاج من الأصل غير الملموس بحيث أنها سوف تكون متاحة للاستخدام أو بيع.
6. قدرتها على **القياس الموثوق به للنفقات المنسوبة** إلى الأصل غير الملموس أثناء تطويره. قد تتطلب الشركة نظام تقدير تكاليف مجهزاً بشكل مناسب (بما في ذلك على سبيل المثال نظام لحفظ الوقت إذا تم استخدام الموارد البشرية للشركة في تطوير الأصل) لتحديد تكلفة الإنتاج بشكل موثوق.



الشكل رقم (6): شروط إثبات الأصول غير الملموسة

# تكلفة الأصول غير الملموسة داخلياً

عند الاعتراف الأولي، يجب قياس الأصل غير الملموس بالتكلفة إذا كان من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية الخاصة بالأصل إلى الشركة أم لا، ومن ثم يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

وتتضمن تكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً النفقات المنسوبة مباشرة لإعداد الأصل للاستخدام المقصود منه. ويتم احتساب التكاليف على أنشطة التدريب وأوجه القصور المحددة وخسائر التشغيل الأولية عند حدوثها، وتثبت تلك التكاليف على انها مصروف.

إن التكلفة التي سيتم الاعتراف بها هي مجموع النفقات المتكبدة من التاريخ الذي يستوفي فيه الأصل غير الملموس معايير الاعتراف **ويحظر** إعادة رسملة المصروفات المعترف بها سابقاً كمصروف.

وتشتمل التكاليف المنسوبة مباشرة على جميع التكاليف اللازمة لإنشاء وإنتاج وإعداد الأصل ليكون قادراً على التشغيل بالطريقة التي حددتها الإدارة. من الأمثلة على التكاليف المنسوبة مباشرة هي:

 اطفاء البراءات والتراخيص 4	 رسوم التسجيل 3	 رواتب الموظفين 2	 المواد والخدمات 1
اطفاء براءات الاختراع والتراخيص المستخدمة لتوليد الأصول غير الملموسة	رسوم تسجيل الحقوق القانونية والتظيمية	تكلفة مزايا الموظفين الناشئة عن توليد الأصول غير الملموسة	تكلفة المواد والخدمات المستخدمة أو المستهلكة في تكوين الأصل غير ملموس

الشكل رقم (7): أمثلة التكاليف المنسوبة مباشرة لإنشاء وإنتاج وإعداد الأصل غير الملموس

العناصر التالية ليست من مكونات تكلفة الأصل غير الملموس الذي تم إنشاؤه داخلياً:

- البيع والنفقات الإدارية والنفقات العامة الأخرى ما لم يكن من الممكن أن تُعزى هذه النفقات بشكل مباشر إلى إعداد الأصل للاستخدام؛
- عدم الكفاءة المحددة وخسائر التشغيل الأولية المتكبدة قبل أن يحقق الأصل الأداء المخطط له؛
- الإنفاق على تدريب الموظفين على تشغيل الأصل.

ويتم تحديد إيقاف الرسملة عند اكتمال مرحلة اختبار البرنامج ويكون البرنامج جاهزاً للتشغيل. ويجب ان تعالج التكاليف المتكبدة بعد إتمام اختبار القبول النهائي والإطلاق بنجاح؛ كمصروفات.

الاعتراف هو كيفية قياس وتسجيل عناصر القوائم المالية، مثلًا متى يتم الاعتراف بالإيراد أو المصروف أو الاصل أو الخسارة أو الربح أو غيرها.

## بعد إطلاق أو تدشين الأصل غير الملموس

قد تكون هناك فترة بعد إطلاق الأصل تعتبر محتسبة كجزء من مرحلة التطوير، على سبيل المثال في حالة تطوير النظام الأساسي. يمكن أن تعتبر الأنشطة لتحسين وظائفه للتعامل مع أحجام أكبر من اللاعبين مثلاً تطويراً. ومع ذلك، هذا لا يعني بالضرورة أن الشركة ستكون قادرة على رسملة جميع النفقات ذات الصلة. حيث يحتاج إلى:

- تعزيز الفوائد الاقتصادية المحتملة للأصل. نظراً لطبيعة الأصول غير الملموسة، في كثير من الحالات لا توجد إضافات على هذا الأصل أو استبدال جزء منه. ومن المرجح أن تحافظ معظم النفقات اللاحقة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المضمنة في الأصل غير الملموس الحالي، بدلاً من تلبية تعريف الأصل غير الملموس ومعايير الاعتراف في المعيار.
- استيفاء المعايير الستة المذكورة أعلاه للاعتراف بتكاليف التطوير كأصل.

## تكلفة الأصول التي لا يمكن رسملتها

من المهم معرفة أنه لا يمكن رسملة بعض نفقات التطوير والسبب الرئيسي وراء ذلك هو أنه من الصعب للغاية التمييز بين هذه النفقات وتكاليف تطوير الأعمال التجارية ككل. حيث أنه يحظر المعيار المحاسبي الدولي 38 الاعتراف بالعلامات التجارية التي تم إنشاؤها داخلياً وإعلانات التسمية الرئيسية وعناوين النشر وقوائم العملاء والعناصر المماثلة من حيث الجوهر.

تتضمن الأمثلة على أنواع التكلفة التي لا يمكن تمييزها عن تكاليف تطوير الأعمال ككل والتي يجب أن يتم إنفاقها:

1. تكاليف التأسيس التي تشمل النفقات الأولية لإنشاء كيان قانوني، والنفقات على فتح شركة أو عمل جديد (تكاليف ما قبل الافتتاح)، والنفقات على بدء عملية جديدة أو إطلاق منتج أو عملية جديدة.
2. تكاليف التدريب.
3. تكاليف الإعلان والترويج.
4. مصاريف الانتقال.
5. تكاليف إعادة التنظيم لكل الشركة أو جزء منها.

## متى يمكن للشركة الاستفادة من تكاليف البرمجيات وتطويرها

مع نمو عدد شركات البرمجيات وحجمها، فإنه من المهم إلقاء بعض الضوء على تكاليف البرامج المرسمة. تكاليف البرمجيات المرسمة هي تكاليف مثل رواتب المبرمجين، واختبار البرامج والتكاليف العامة المباشرة وغير المباشرة الأخرى التي يتم رسمتها في الميزانية العمومية للشركة بدلاً من تكبدها كمصروفات.

لكي تكون الشركة قادرة على الاستفادة من تكاليف تطوير البرمجيات، يجب أن يكون البرنامج الجاري تطويره مؤهلاً بناءً على معايير معينة منصوص عليها بموجب معايير التقرير المالي المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. وبشكل عام، هناك مرحلتان من تطوير البرمجيات حيث يمكن للشركة الاستفادة من تكاليف تطوير البرمجيات:

- مرحلة تطوير التطبيق (أي الترميز/التكويد) للبرامج المعدة للاستخدام الداخلي للشركة.  
- المرحلة التي يتم فيها تحقيق "الجدوى التقنية" للبرامج التي سيتم بيعها أو تسويقها للجمهور.

هناك تطابق في التعامل المحاسبي مع رسمة وإطفاء البرامج مقارنة بالتعامل مع الموجودات غير الملموسة: حيث تتم رسمة التكاليف ثم يتم إطفائها من خلال قائمة الدخل.

### برامج مطورة للاستخدام الداخلي

تتضمن أمثلة البرامج للاستخدام الداخلي برامج المحاسبة الداخلية وأنظمة إدارة علاقات العملاء وأنظمة إدارة موارد الشركة. لا يمكن بيع هذه الأنواع من البرامج والتطبيقات والأنظمة للجمهور.

المعالجة/ المعاملة المحاسبية	الحالة
مصروفات	مرحلة المشروع (مرحلة ما قبل الترميز/التكويد)
رسمة؛ باستثناء التكاليف الإدارية والعمومية المتعلقة بالتطوير	مرحلة تطوير التطبيق (مرحلة الترميز/التكويد)
مصروفات	مرحلة التنفيذ (البرنامج مباشر وجاري استخدامه)

جدول رقم (2): حالات البرامج المطورة للاستخدام الداخلي والمعالجة المحاسبية

### البرامج التي تبيعها الشركات أو تسوقها للعملاء

يتضمن أمثلة ذلك البرامج التي سيتم بيعها أو تأجيرها أو تسويقها لمستخدمين خارجيين.

المعالجة/ المعاملة المحاسبية	الحالة
مصروفات	دراسة الجدوى ما قبل التقنية
بشكل عام رسمة مع بعض الاستثناءات لمصروفات	البرنامج ممكن تقنياً ولكنه غير متوفر للبيع
مصروفات على تكلفة البيع	متاح للبيع

جدول رقم (3): حالات البرامج التي تبيعها الشركات أو تسوقها للعملاء والمعالجة المحاسبية

# التحول من شركات تعتمد على الأصول الملموسة إلى البرمجيات

مع تحول المجالات الاقتصادية من القطاعات الصناعية إلى المجالات التقنية، تستمد نسبة كبيرة من الشركات قيمتها من الأصول غير الملموسة تبدأ من براءات الاختراع التقنية وحتى رأس المال البشري. وتشير الدراسات إلى أن الولايات المتحدة الأمريكية هي الرائدة في هذا التحول، وشهدت الأسواق العالمية تحول مشابه لأن قيمة الأصول غير الملموسة كنسبة من سوق رأس المال تتزايد بشكل نسبي مقارنة بالأصول الملموسة.

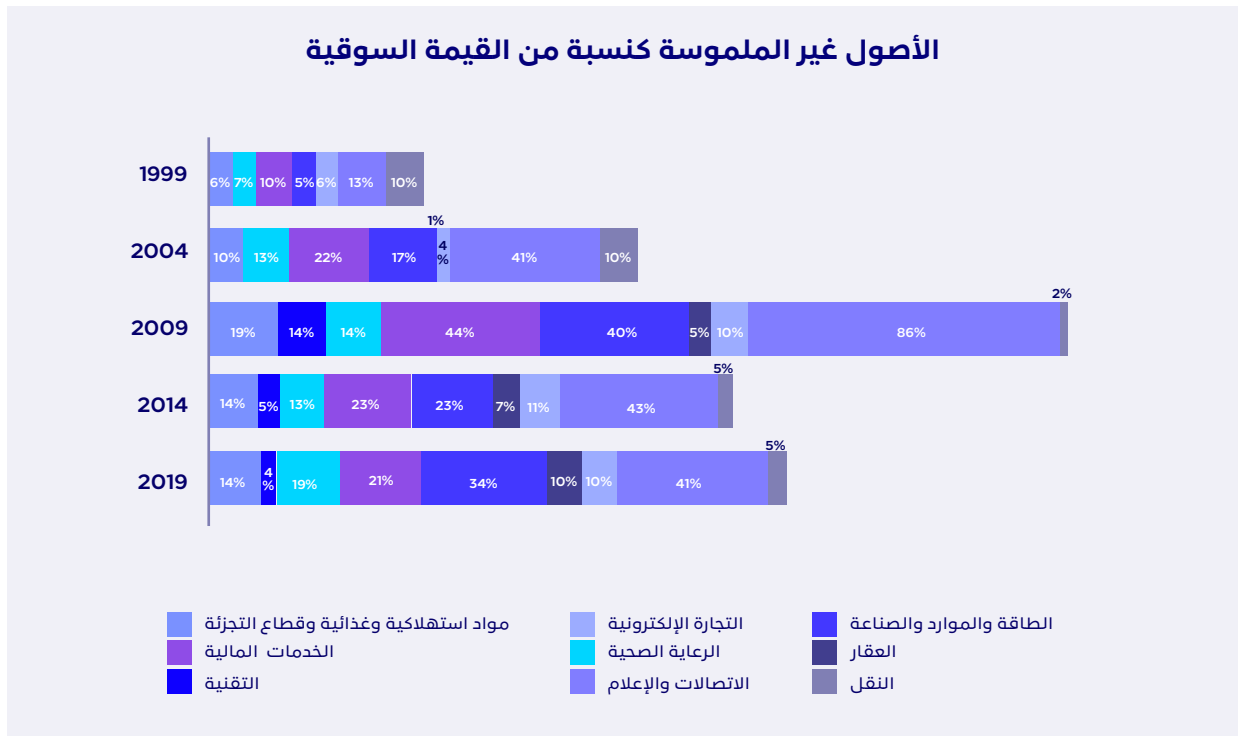
أشار مؤشر (MSCI) للأسواق الناشئة في منشور أصدر في عام 2018م إلى أن أكثر من 80% من القيمة المؤسسية لمؤشر ستاندرد اند بورز S&P 500 تكمن في الأصول غير الملموسة مثل براءات الاختراع والأسماء والعلامات التجارية والبرامج الحاسوبية وعمليات الاستحواذ على تقنية المعلومات.

مع زيادة عمليات تقييم الشركات الدوائية والتقنية والخدمية يجب مراعاة ما يلي:  
- أن طبيعة الأصول في هذه الشركات غالباً ما تكون غير ملموسة مثل براءات الاختراع، والبرامج الحاسوبية والخبرة ورأس المال البشري.  
- تختلف طريق تعامل المحاسبة للاستثمار في هذه الأصول عن الاستثمار في الأصول الملموسة للمنشآت الصناعية.

قد ينتج عن هذا عدم اتساق المدخلات الأساسية التي تستخدم في التقييم مثل الإيرادات والتدفقات النقدية والعائد على رأس المال.

وقد يدرك السوق قيمة العلامة التجارية والتي تنعكس في القيمة السوقية. ولكنها لا تسجل في القوائم المالية. ويشير هذا إلى رأي السوق في القيمة التي حددها المستثمرون للعلامة التجارية وسمعة الشركة. ويمكن ظهور مثل هذه القيم لاحقاً نتيجة عمليات استحواذ مستقبلية.

كما زادت أهمية الأصول غير الملموسة بالنسبة لإجمالي القيمة في العديد من الشركات المدرجة في مؤشر ستاندرد أند بورز بشكل هائل، ووفقاً لتحليل أهم 250 شركة مدرجة؛ فإن قطاع الاتصالات والإعلام هو أعلى الأصول غير الملموسة نسبة من القيمة السوقية وتبعه قطاع الرعاية الصحية<sup>2</sup>:



2. تقرير مستقبل الأصول غير الملموسة في قيمة الشركات: الصادر عن الهيئة السعودية للمقيمين المعتمدين (تقييم)، رابط

## ضابط معيار تطوير البرمجيات

لا يحدد المعيار ضابط معين لتحديد متى يكون التطوير جديد على شركة بعينها ولكن يعطي أمثله على أنشطة التطوير كالتالي:

١. تصميم وإنشاء واختبار نماذج أولية ونماذج ما قبل الإنتاج أو ما قبل الاستخدام؛
٢. تصميم أدوات وموجهات وقوالب تنطوي على تقنية جديدة؛
٣. تصميم وإنشاء وتشغيل مصنع تجريبي ليس بحجم مجد اقتصاديا للإنتاج التجاري؛
٤. تصميم وإنشاء واختبار بديل مختار من مواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو نظم أو خدمات جديدة أو محسنة.

وتخضع عملية التحديد لتقديرات الإدارة كما لا يوجد سلطة محددة لتحديد تلك الضوابط ولكن يجب ان تكون هناك سياسة واضحة تتضمن مشاركة الإدارة الفنية والمالية.

ويحدد المعيار ضوابط رئيسية لإثبات بند على أنه أصل غير ملموس، أن تدلل المنشأة على أن البند يستوفي ضوابط الاثبات الآتية:

1. لا يجوز إثبات الأصل غير الملموس إلا في حالة استيفاء كل مما يلي:
  - أن يكون من المرجح أن تتدفق إلى المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة التي يمكن عزوها إلى الأصل؛
  - أن يمكن قياس تكلفة الأصل بطريقة يمكن الاعتماد عليها
2. يجب على المنشأة أن تقيم ترجيح المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة باستخدام افتراضات معقولة لها ما يدعمها، والتي تمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستوجد على مدى العمر الإنتاجي للأصل
3. تستخدم المنشأة الاجتهاد الشخصي لتقييم درجة التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يمكن عزوها إلى استخدام الأصل وذلك على أساس الأدلة المتاحة في وقت الإثبات الأولي، مع إعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.



## إطفاء التكاليف المرسمة

يجب على المنشأة أن تقيم ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس **محدد**، أو **غير محدد**.

فإذا كان العمر الانتاجي **محدد** فيجب ان تقيم المنشأة العمر الإنتاجي أو عدد وحدات الإنتاج أو ما شابهها التي تشكل ذلك العمر. يجب أن يخصص المبلغ القابل للإطفاء لأصل غير ملموس ذي عمر انتاجي محدد على اساس منتظم على مدى عمره الانتاجي، ويجب أن يبدأ الاستنفاد عندما يكون الاصل متاحاً للاستخدام.

ويجب أن يعد الأصل غير الملموس من قبل المنشأة أن له عمر إنتاجي **غير محدد** عندما لا تكون هناك نهاية متوقعة؛ استناداً إلى تحليل جميع العوامل ذات الصلة للفترة التي يتوقع خلالها أن يولد الأصل صافي تدفقات نقدية داخلية للمنشأة.

## إرشادات بشأن عقد إيجار البرمجيات

يعرّف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية معيار 16 عقد الإيجار بأنه "عقد، أو جزء من عقد، ينقل الحق في استخدام الأصل (الأصل الأساسي) لفترة زمنية مقابل الاعتبار". وتوضح الفقرتان (9) و (9 ب) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية معيار 16 أن العقد ينقل الحق في استخدام الأصل إذا كان العميل، طوال فترة الاستخدام، لديه كلاهما:

- الحق في الحصول إلى حد كبير على جميع المنافع الاقتصادية من استخدام الأصل (أصل محدد)؛
- الحق في توجيه استخدام ذلك الأصل.

توضح الفقرة (ب9) إلى (ب31) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية معيار 16 إرشادات التطبيق حول تعريف عقد الإيجار. ومن بين المتطلبات الأخرى، يحدد دليل التطبيق أن للعميل بشكل عام الحق في توجيه استخدام الأصل من خلال امتلاك حق اتخاذ القرار لتغيير الكيفية والغرض من استخدام الأصل طوال فترة الاستخدام. ووفقاً لذلك، في العقد الذي يحتوي على عقد إيجار، ينتقل حق اتخاذ القرار من صاحب الأصل إلى العميل من تاريخ بداية عقد الإيجار.

إن الحق في الحصول على وصول مستقبلي إلى برمجيات المورد الذي يعمل على البنية التحتية السحابية للمورد لا يمنح العميل في حد ذاته أي حقوق لاتخاذ القرار حول كيفية استخدام البرنامج ولأي غرض - يتمتع المورد بهذه الحقوق، على سبيل المثال، تحديد كيفية ووقت تحديث البرنامج أو إعادة تكوينه، أو تحديد الأجهزة (أو البنية التحتية) التي سيتم تشغيل البرنامج عليها. وبناءً على ذلك، إذا كان العقد ينقل للعميل فقط الحق في الحصول على حق الوصول إلى برمجيات التطبيق الخاص بالمورد خلال مدة العقد، فإن العقد لا يحتوي على عقد إيجار البرمجيات.

## إرشادات حول البرمجيات كأصل غير ملموس

لاحظت اللجنة الخاصة والمسؤولة عن تفسيرات المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية أنه إذا كان العقد ينقل للعميل فقط الحق في الوصول إلى برمجيات التطبيق الخاصة بالمورد- مزود الخدمة - خلال مدة العقد، فإن العميل لا يتلقى أصلاً غير ملموس من البرمجيات في تاريخ بدء العقد. حيث لا يمنح الحق في الوصول المستقبلي إلى برنامج المورد، في تاريخ بدء العقد، ولا يمكن للعميل الاستفادة على الحصول على الفوائد الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من البرنامج نفسه وتقييد وصول الآخرين إلى تلك الفوائد.

العقد الذي ينقل للعميل فقط الحق في الحصول على حق الوصول إلى برامج تطبيقات المورد في المستقبل هو عقد خدمة. يتلقى العميل الخدمة - الوصول إلى البرنامج - على مدار مدة العقد. وإذا دفع العميل للمورد قبل أن يتلقى الخدمة، فإن هذا الدفع المسبق يمنح العميل الحق في خدمة مستقبلية وهو أحد الأصول للعميل.

توفر المتطلبات الواردة في المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية أساساً مناسباً للكيان لحساب الرسوم المدفوعة أو المستحقة لتلقي الوصول إلى برامج تطبيقات المورد في البرامج كترتيبات خدمة. وبناءً على ذلك، قررت اللجنة عدم إضافة هذه المسألة إلى جدول أعمالها الخاص بوضع المعايير.

## أفاق رسملة الأصول غير الملموسة

وصلت الأصول غير الملموسة إلى مكانة بارزة في عالم الأعمال في أواخر القرن العشرين وستستمر بالتأكيد في احتلال مركز الصدارة في المستقبل. تختلف الأصول غير الملموسة بطبيعتها عن الأصول الملموسة (المادية والمالية). هذه الاختلافات مسؤولة عن الإمكانيات الفريدة للأصول غير الملموسة لتوليد قيمة اقتصادية هائلة ونمو، على مستوى الشركات وعلى المستوى الوطني.

وقد زادت الاستثمارات في الأصول غير الملموسة، بما في ذلك البحث والتطوير (R&D) وتطوير البرمجيات، بشكل ملحوظ خلال العشرين عامًا الماضية، وظلت الاستثمارات في الأصول الملموسة (مثل المباني والمرافق ومعدات المصانع) دون تغيير إلى حد كبير. ويُعزى التحول نحو الاستثمار في رأس المال الفكري إلى التطورات غير المسبوقة في تقنية المعلومات والاتصالات والإنترنت والمنافسة المخيفة التي سببتها عولمة السوق في العصر الحديث، حيث أنه لا ترتبط القيمة فقط بتخصيص رأس المال أو الأصول الملموسة، ولكن أيضًا بالابتكار والمعرفة، والتي تعتبر من الموارد الرئيسية المنتجة للثروة

وفي مؤسسات البحث والتطوير، تعتبر الأصول غير الملموسة محركًا رئيسيًا للابتكار والقيمة التنظيمية. كما يعد تخصيص وتوزيع الموارد غير الملموسة قرارًا استراتيجيًا مهمًا للمنظمات، ويتم تحديد الأصول غير الملموسة كمورد رئيسي ومحركًا لأداء المؤسسة وخلق القيمة، والميزة التنافسية، وما تولده من قيمة للمساهمين ونمو الشركة.

وقد تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصل غير ملموس، وتشمل الإيرادات من بيع المنتجات أو الخدمات أو التوفير في التكاليف أو غير ذلك. والفوائد الناتجة عن استخدام الأصل من قبل الشركة. على سبيل المثال، قد يقلل استخدام الملكية الفكرية في عملية الإنتاج مستقبلًا من تكاليف الإنتاج أو الخدمة المستقبلية بدلاً من زيادة الإيرادات المستقبلية؛ (فعلى سبيل المثال، نظام عبر الإنترنت يسمح للمواطنين بتجديد رخص القيادة بشكل أسرع عبر الإنترنت، سيؤدي إلى تقليل عدد الموظفين المطلوبين في المكتب لتأدية هذه الوظيفة مع زيادة سرعة المعالجة).

كما أن البرمجيات المرسملة يتم رسملتها أولاً ثم يتم استهلاكها بدلاً من صرفها. وسيؤدي ذلك إلى انخفاض النفقات المبلغ عنها وبالتالي ارتفاع صافي الدخل، وبالملاحظة فإن قرار الرسملة لغرض مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً لا يستلزم فعل الشيء نفسه للأغراض الضريبية. نتيجة لذلك تفضل الشركات التي تتطلع إلى إظهار دخل صافي أعلى لأغراض رسملة تكاليف البرمجيات.

وقد أصبحت الأصول غير الملموسة مثل أسماء العلامات التجارية والتراخيص وعلاقات العملاء والموردين والبراءات والبرامج المطورة بشكل ملحوظ عاملاً أساسياً لقيمة الأعمال في المملكة، ويتمشى ذلك مع رؤية المملكة 2030 في تنويع الاقتصاد السعودي. وسيستمر تركيز أصحاب المصلحة بما في ذلك الإدارة والمساهمين والهيئات التنظيمية على تطوير الأصل غير الملموسة في المستقبل القريب حيث أصبح تطوير هذه الأصول وتنميتها وحمايتها حجر أساس للحصول على أعمال رائدة وزيادة قيم رأس مالها.

لقد أصبحت الأصول غير الملموسة محددات أساسية للقيمة الدفترية المحاسبية للشركات والسوق وكذلك قيمة حقوق الملكية، ومع تطور المبادئ التوجيهية الجديدة للاعتراف بالأصول غير الملموسة وتقييمها والإبلاغ عنها. فيحتاج المديرون إلى فهم طبيعة وقيمة الأصول غير الملموسة لديهم لتكون قادرة على تعزيز المركز التنافسي لشركاتهم وتعظيم ثروة المساهمين. والخطة الأولى في هذا الاتجاه هي تعريف وتصنيف الأصول غير الملموسة على أساس ذلك. خصوصاً بأن هنالك 166 دولة حالياً تعتمد على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وغيرها من الدول والجهات القضائية التي تسمح لشركاتها باعتمادها أو الامتثال بها.

وقد تكون محاسبة الأصول غير الملموسة، خاصة لتلك التي يتم إنشاؤها داخلياً باستخدام الموارد الداخلية، **صعبة**. ويمكن أن تكون جوانب معينة من عملية الاعتراف ذاتية لأنها تعتمد بطبيعتها على نية الإدارة. ويمكن أن تكون جوانب القياس الأخرى أكثر دقة وقد تحتاج إلى الاعتماد على أنظمة قوية لالتقاط البيانات. لذلك من الضروري معالجة جميع هذه الجوانب بشكل كافٍ في الوقت المناسب قبل أن تتخذ الإدارة قرار **"الرسملة مقابل المصروفات"**.

ولقد تم توثيق أهمية قيمة الأصول غير الملموسة على نطاق واسع في الكثير من المؤلفات. في حين أن البحث والتطوير قد وجد دائماً أنه مرتبط بالأرباح اللاحقة وعوائد الأسهم، وساعد في الحصول على القروض والتسهيلات المالية، بالإضافة إلى تجسير الإستحواذات والإندماجات للشركات والذي يدعم وجهة النظر القائلة بضرورة رسملة نفقات البحث والتطوير.

وختاماً لا يعفي هذا الدليل الشركات العاملة في قطاع تقنية المعلومات والتقنيات الناشئة بتسجيل نفقات البحوث والتطوير للأصول غير الملموسة، والاستعانة بالضوابط والمعايير النظامية المطبقة بالمملكة العربية السعودية والجهات النظامية لذلك، واستشارة بيوت الخبرة للمعالجة المحاسبية اللازمة.

ويمكن الوصول لبيان بيوت الخبرة المحلية ومكاتب المحاسبة القانونية المرخص لها بمزاولة المهنة؛ من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين؛ عبر **الرابط** ، ويمكن التحقق من صلاحية الشهادة من خلال خدمة التحقق الإلكتروني عبر **الرابط** .



هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات  
Communications & Information  
Technology Commission

