

## المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية لدى الشركات المساهمة العامة الأردنية

حسام الدين خدّاش، علي العطار

### ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية التي تستخدم عادة لأغراض تجارية متعددة مثل الترويج والدعاية للمنتجات والخدمات أو تلقي الطلبات وتنفيذها. ان العديد من الشركات تتحمل تكاليف مادية مهمة لأغراض بناء وتطوير هذه الصفحات، ويسعى البحث الحالي الى معرفة كيفية المعالجة المحاسبية لهذه التكاليف. لقد استند الإطار النظري لهذه الدراسة على ما ذكر ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم 38 والكتابات القليلة التي وجدت في هذا المجال بالإضافة الى ما اعتقد الباحثان بضرورة مراعاته عند الحديث عن المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية. لقد امتدت اهداف هذه الدراسة لتشمل ايضا التعرف على واقع المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية في الشركات المساهمة العامة الأردنية حيث خضع للدراسة منها 43 شركة. وجاءت النتائج لتظهر ان هناك عدم تطابق مع ما جاء في معيار المحاسبة الدولي رقم 38 ، كما اظهرت انه ليس هناك تفاوت في درجة التطبيق بين الشركات الأردنية الواردة في العينة تبعا لاختلاف القطاعات في بورصة عمان للاوراق المالية، أو حجم الشركة، أو مستوى ربحية الشركة. لقد انتهت الدراسة الحالية بعدد من التوصيات التي تسهم في رفع مستوى المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية وبما يتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية.

**الكلمات الدالة:** الصفحات الإلكترونية، معايير المحاسبة الدولية، النفقات الرأسمالية.

### 1- المقدمة

ومصاريف صيانة ذات قيمة مادية، وبالتالي فان السؤال المطروح هو كيف تعالج مثل هذه النفقات محاسبيا؟ وهل هي نفقات إيرادية تحمل على الفترة المالية التي حدثت فيها ام نفقات رأسمالية تعتبر اصولا محاسبية قابلة للاهلاك او الاطفاء؟ إن هذه النفقات قد تعتبر بسيطة أو ذات حجم مادي قليل فتعالج كمصاريف إيرادية أو قد تبرر من وجهة نظر المنشآت المعدة والمطورة لهذه الصفحات بأنها تحقق مزايا الانتشار، وذلك بامتداد خدمات البيع أو الأداء الحكومي أو التعليم لمناطق واسعة محليا وعالميا، وبالتالي يتوقع أن يؤدي هذا الانتشار مستقبلا إلى منافع أو إيرادات أعلى، لذا تتم معالجتها كنفقات رأسمالية باعتبارها تتضمن في داخلها منافع اقتصادية مستقبلية Future economic benefits. كما ان وجود هذه الصفحات الإلكترونية يحقق أيضا مزايا إضافية مثل التسويق الموجه وذلك

تبنى الصفحات الإلكترونية أو ما يسمى صفحات شبكة المعلومات (web pages) لغايات متعددة، فمثلا المنشآت التجارية تهدف من خلالها الى التعريف بنفسها، أو للترويج لمنتجاتها، أو لممارسة التجارة الإلكترونية e-commerce. كما تقوم بعض المؤسسات الحكومية بإنشاء ما يسمى الحكومة الإلكترونية e-government، وتقوم الهيئات التعليمية بالتعريف ببرامجها، أو بطرح مواد تعليمية لتدرس الكترونيا من خلال مواقعها الإلكترونية وهذا ما يسمى التعلم الإلكتروني e-learning. ان بناء وتطوير هذه الصفحات يرتبط بنفقات إنشائية وتطويرية

\* تاريخ استلام البحث 2004/6/10، وتاريخ قبوله 2004/11/18.

وتطوير صفحاتها الإلكترونية من ناحية محاسبية؟ وما مدى تطابقها مع ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية؟

### 3- أهمية الدراسة وأهدافها

ان نشأة الجيل الجديد من الشركات التي رسخت تكنولوجيا المعلومات لخدمة اهدافها المتمثلة فيما يسمى شركات "الدوت كوم" Dot com companies هي من الحقائق الرئيسية التي تتطلب ضرورة توفير معالجة محاسبية ملائمة للتكاليف المدفوعة في سبيل تطوير الصفحات الإلكترونية لهذه الشركات. ان من امثلة التكاليف المدفوعة لهذه الاغراض مثل تكاليف تطوير الصفحات الإلكترونية للشركة Web development وتكاليف تسجيل العنوان الإلكتروني Domain name registration وتكاليف الاتصال الإلكتروني Telecommunication وتكاليف المكونات المادية Hardware من كمبيوتر وطابعات وتكاليف صيانة المواقع الإلكترونية وغيرها.

فهل المعالجة واحدة لهذه العناصر؟ أم هناك اختلاف في معالجة التكاليف المرتبطة بالأصول الملموسة، مثل تكاليف المكونات المادية، مقارنة بالتكاليف المرتبطة بالأصول غير الملموسة ومن امثلتها تكاليف تطوير الصفحات؟ ان هناك حاجة لدراسة ونقاش بحثي لتحديد كيفية المعالجة المحاسبية لمثل هذه التكاليف وما يجب على المحاسبين الممارسين أن يأخذوه بعين الاعتبار عند تناول موضوع تكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية. فكيف تصنف هذه التكاليف وهل هذه التكاليف تعالج كمصاريف ايرادية أم رأسمالية؟ إن هذه الأسئلة ما زالت مدار البحث وتعددت وجهات النظر بشأنها (AASB, 2001) لذا تهدف هذه الدراسة إلى:

1. تحديد عناصر التكلفة المرتبطة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية وكيفية تصنيفها.
2. بيان المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية باعتبارها نفقات إيرادية أو رأسمالية.
3. استكشاف واقع المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية في قطاع الشركات المساهمة العامة الأردنية.

### 4- أسئلة الدراسة

باستهداف فئة معينة والإبقاء على اتصال دائم معهما عن طريق الإنترنت، ويتيح المجال أيضا لعرض المنتجات أو الخدمات المقدمة بالصوت والصورة ويقدم عرضا وافيا عن المنتجات والخدمات المعروضة، وهذا قد يكون صعباً جداً أو مكلفاً جداً باستخدام وسائل تسويقية تقليدية مثل التلفاز أو المجلات وغيرها. إن وجود الصفحات الإلكترونية أيضا يحقق مزايا تخفيض تكاليف التخزين للبضائع في أماكن مختلفة ويخفض تكاليف استصدار المستندات والفواتير الورقية وتكاليف الشحن لبعض المنتجات التي يمكن نقلها إلكترونياً مثل بعض البرمجيات والمواد التعليمية، فكيف لنا أن ننظر إلى مثل هذه المزايا أو المنافع الاقتصادية المترتبة على الاستثمار في تطوير وبناء الصفحات الإلكترونية؟

إن هذه المزايا وغيرها دفعت بقوة العديد من المنشآت في قطاعات مختلفة لتطوير صفحات إلكترونية لها، ولكن هل جاءت الاهداف متماثلة؟ إن بعض الشركات اهتمت بتطوير مواقع أو صفحات الكترونية لها وذلك للتعريف بنفسها فقط أو للتعريف بنفسها ولتسويق منتجاتها وخدماتها للزبائن أو حتى لتقديم مثل هذه الخدمات أو المنتجات عن طريق الإنترنت. ويبقى السؤال: كيف نعالج تكاليف هذه الصفحات من ناحية محاسبية، وما هو دور المعايير المحاسبية، وهل تختلف المعالجة باختلاف الغرض من تطوير الصفحات الإلكترونية؟ وإلى أي مدى تنطبق المعالجة المحاسبية لهذه التكاليف في قطاع الشركات المساهمة الأردنية، وهي مؤسسات مدرجة في السوق المالي، مع ما تتطلبه المعايير المحاسبية الدولية؟ سيتم الإجابة عن هذه الاسئلة في هذه الدراسة وذلك بعد أن تم تحديد مشكلة الدراسة وأهميتها وأهدافها في الاجزاء اللاحقة.

### 2- مشكلة الدراسة

إن المشكلة أو السؤال الرئيسي الذي تطرحه هذه الدراسة هو: ما هي المعالجة المحاسبية المرتبطة بتكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية؟ وما هي القواعد المستخدمة لاعتبار هذه التكاليف مصاريف ايرادية أو مصاريف رأسمالية؟ كما تسعى هذه الدراسة للإجابة عن الاستفسار التالي: كيف عالجت الشركات المساهمة العامة الأردنية تكاليف بناء

الدراسة من وجهة نظر ما كتب في هذه الاوراق ومن وجهة نظر معايير المحاسبة الدولية علاوة على وجهة نظر الباحثين الخاصة.

بالرجوع إلى معايير المحاسبة الدولية (IASs) International Accounting Standards فإن الباحثين أيضاً لم يستدلوا الى وجود معيار مستقل يتناول موضوع تكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية، وتبين أن المعالجة المحاسبية لتكاليف الصفحات الإلكترونية قد تم تضمينها ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم 38 المتعلق أصلاً بالمعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة. ومن امثلة القراءات التي توفرت للباحثين في هذا المجال، دراسة (Clikeman and Walden 1998) التي ركزت على مزايا وتكاليف بناء الصفحات الالكترونية لمنشآت الخدمات المحاسبية صغيرة ومتوسطة الحجم وبينت ان 30 شركة من اصل 56 شركة كانت قد شملتها الدراسة قد طورت صفحاتها الالكترونية بنفسها وذلك بعد ان اشترت بعض البرمجيات التجارية لهذه الغاية. وقد عالجت هذه الشركات تكلفة البرمجيات كمصاريف رأسمالية، أما التكاليف المدفوعة للمبرمجين التي تراوحت بين \$100 و\$12.000 فقد اعتبرت مصاريف ايرادية.

وفي دراسة قام بها مجلس معايير المحاسبة الاسترالية (AASB, 2002) تم انتقاد عدم وجود تحديد صريح لكيفية معالجة تكاليف بناء وتطوير الصفحات الالكترونية وذلك في المعايير المحاسبية الاسترالية أو الأمريكية أو البريطانية، وان هناك حاجة الى ايجاد معايير اكثر وضوحاً أو وجود نشرات تفسيرية لكيفية التعامل مع نصوص ما ذكر في هذه المعايير حول المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الالكترونية.

وقد ابرزت ايضا دراسة (Stout and Marden 2001) اهمية وجود قواعد محاسبية تظهر طبيعة المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الالكترونية بشكل واضح وخصوصاً فيما يتعلق بابرار المعالجة المحاسبية في ضوء الهدف من انشاء الصفحات الالكترونية، سواء كان الانشاء لاغراض دعائية واعلانية أو لاغراض تبادل الخدمات والصفقات التجارية. وركزت الدراسة على ان الصفحات المخصصة لاغراض دعائية واعلانية يجب ان تعالج تكاليف انشائها كمصاريف ايرادية. وقد ذكر (Munter, 2002) في دراسته ان المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الالكترونية يجب ان تكون في ضوء

من خلال هذه الدراسة وتحقيقاً لأهدافها ستم الإجابة عن الأسئلة الرئيسية التالية:

**السؤال الاول:** ما هي المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية وفق مراحل بناء وتطوير وتشغيل هذه الصفحات؟

**السؤال الثاني:** هل تلتزم الشركات المساهمة العامة الأردنية في معالجة تكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية بمعايير المحاسبة الدولية؟

### 5- منهجية الدراسة

إن الأسلوب المنهجي المتبع للإجابة عن أسئلة الدراسة هو أسلوب تحليلي قائم على استعراض نظري للأفكار والتصورات المطروحة وإمكانية طرح أفكار بديلة متممة. كذلك سيتم وصف وتحليل واقع تطبيقي لأحد القطاعات الاقتصادية الأردنية الهامة. وفي ضوء هذه المنهجية ستم الإجابة عن السؤال الأول من خلال ما ذكر في أدبيات البحث المحاسبي والكتب المحاسبية ونصوص معايير المحاسبة الدولية وفق التحليل المنطقي لهذه النصوص.

وفيما يخص السؤال الثاني من الدراسة فإن الإجابة عنه تطلبت تصميم استبانة موجهة للمديرين الماليين أو مسؤولي أقسام الحسابات في الشركات المساهمة العامة الأردنية، لبيان إلى أي مدى تلتزم هذه الشركات بمعايير المحاسبة الدولية والخاصة بمعالجة تكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية. يستخدم في هذا البحث أسلوب تحليل النسبة بالإضافة لأساليب التحليل الوصفي لبيان مدى مطابقة التطبيق المحاسبي في هذه الشركات مع نصوص معايير المحاسبة الدولية أو مع ما تم اقتراحه بهذا الخصوص.

### 6- الدراسات السابقة

لم يستدل الباحثان الى دراسات سابقة تتناول موضوع البحث كدراسات علمية متكاملة رغم البحث المتكرر والمستمر لفترة طويلة من خلال محركات البحث الالكترونية ومن خلال بعض المجلات العلمية الالكترونية، الا ان هناك بعض الاوراق المكتوبة حول هذا الموضوع وجدت على شبكة المعلومات، لذا سيتم استعراض المراجع الادبية لما هو قيد البحث في هذه

المادية اللازمة لبناء وتطوير الصفحات الإلكترونية، وما يلزم من برامج إلكترونية وصياغة نصوص قانونية تتضمن حقوق الملكية والحماية الفكرية (Tyler, 2002:3).

وضمن سياق المعايير المحاسبية فإن لجنة تفسير معايير المحاسبة الدولية في تفسيرها رقم D32 وبالإستناد إلى معيار المحاسبة الدولي رقم 38 حول الأصول غير الملموسة أصدرت تعليمات محددة لكيفية معالجة تكاليف الصفحات الإلكترونية، وأصبحت هذه التعليمات ملزمة في التطبيق اعتباراً من 25 آذار 2002 (IASC, 2002)، وضمن هذه التعليمات ذكر أن تكاليف مرحلة التخطيط في بناء الصفحات الإلكترونية تشابه تكاليف البحث في معيار المحاسبة الدولي رقم 38 المذكورة في البنود من 42 إلى 44. وبالتالي فإن هذه التكاليف يجب أن تثبت كمصاريف إيرادية عند حدوثها، وهذا يعني إطفاءها في سنة حدوثها وتحميلها على نتيجة أعمال المنشأة. ورغم أن تكاليف هذه المرحلة قد تحوي منفعة مستقبلية متوقعة تبرر رسملتها إلا أن قيمتها المادية تعتبر متدنية مقارنة مع تكاليف المراحل الأخرى مما يبرر اعتبارها مصاريف إيرادية. العديد من الأوراق التي تناولت هذا الموضوع ابرزت نفس النتيجة هذه ومنها مثلاً ما صدر عن لجنة القضايا المستحدثة Emerging Issues Committee (2001) المنبثقة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية والمتخصصة في البحث في القضايا المستحدثة والمتوقع ان تؤدي الى تغيير في الممارسة العملية، وبالنتيجة لم يجد الباحثان اختلافات في وجهة النظر حول كيفية معالجة تكاليف مرحلة التخطيط من ناحية محاسبية وكانت النتائج مقنعة باعتبارها مصاريف إيرادية لذا فإننا نؤيد هذا الاتجاه من ناحية محاسبية.

#### 7-2- مرحلة البدء وتطوير البنية التحتية

من ناحية إجرائية فإن هذه المرحلة تتضمن الحصول على اسم إلكتروني وشراء وتطوير المكونات المادية وشراء البرمجيات وتشغيلها وتجهيز وتركيب ما يلزم من الوسائل الإلكترونية المساعدة والمتعددة Multimedia وتجريبها. إن هذه المرحلة وبخلاف المرحلة السابقة تتطلب استثمارات مادية كبيرة في المكونات المادية والبرمجيات، كما ان هذه المرحلة تتضمن نوعاً من التكاليف المدفوعة لشراء مكونات أو برمجيات من خارج المنشأة، كما تتضمن نوعاً آخر من التكاليف المرتبطة بتوظيف

نصوص معايير المحاسبة المعتمدة وان هناك حاجة ماسة لتوضيح وشرح كيفية المعالجة المحاسبية لبنود هذه التكاليف حتى يسهل التعامل معها من قبل المحاسبين الممارسين.

ان هذه الدراسة تأتي محاولة للبحث والتحليل في تكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية وإبداء وجهة النظر بما يخدم محاولة إيجاد إطار نظري Conceptual framework يتناول المبادئ والمعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية. وتسعى هذه الدراسة لبيان مدى تطابق المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية في قطاع الشركات المساهمة العامة الأردنية مع ما تتطلبه معايير المحاسبة الدولية.

#### 7- المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات

##### الإلكترونية في ضوء معيار المحاسبة الدولي رقم 38

وجد الباحثان ضمن النصوص الخاصة بتكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية في معيار المحاسبة الدولي رقم 38 أن هناك مراحل محددة تم تصنيفها وتمييز المعالجة المحاسبية خلال كل منها، لذا ستم مناقشة هذا الطرح وفق مراحل محددة مرتبطة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية كما يلي: مرحلة التخطيط Planning، مرحلة البدء وتطوير البنية التحتية Infrastructure development and application، مرحلة إضافة تصاميم تصويرية وتطوير المحتويات Graphical design and content development، ومرحلة التشغيل Operating. وبالتالي فإن تكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية ستصنف وفق هذه المراحل مما يسهل معالجتها من ناحية محاسبية، وفيما يلي مناقشة تفصيلية لهذه المراحل الأربع.

##### 7-1- مرحلة التخطيط

إن التكاليف المرتبطة بمرحلة التخطيط والتي تتضمن في معظمها تكاليف أجور القائمين على عملية التخطيط هي تكاليف عمالة ذات قيمة مالية متدنية أو متوسطة مقارنة مع تكاليف المراحل الأخرى. ومن أمثلتها العمالة المرتبطة بوضعي مشروع الخطة والاهداف، ومحلي جدوى المشروع ومحدد المعلومات المرغوب توافرها في الصفحات الإلكترونية من أوامر طلب، وأوامر شحن، وبيريد إلكتروني إلى جانب محدد المتطلبات

وتطوير هذه المحتويات وما يرتبط بها من تكاليف ينطبق عليه ما ذكر في المرحلة السابقة، حيث تتم رسمة ما يمكن قياسه بمصدقية وله قيمة مستقبلية متوقعة، كما انه لا يجوز أن ترسل أية نفقات تعود لبند سبق وأن تمت معالجتها كمصاريف إيرادية مثل ما يرتبط بالإعلان والدعاية لمنتجات وخدمات الشركة (IASB, 2002) ومن أمثلة نفقات هذه المرحلة تصميم وإخراج الصفحات الإلكترونية بما فيها الصور والرسومات البيانية المختلفة، وقد يحتاج عمل تصميم معين إلى الحصول على برمجيات معينة خاصة، وتكاليف التصميم وما يدفع من نفقات لهذا الغرض يعتبر مصاريف رأسمالية لما يتوقع ان تحويه هذه النفقات من منافع اقتصادية مستقبلية. وفيما يتعلق بالنفقات المرتبطة بتصوير منتجات الشركة لعرضها ضمن الصفحات الإلكترونية يجب أن تعتبر مصاريف إيرادية عند حدوث عملية التصوير، وبالتالي عند عرضها ضمن الصفحات الإلكترونية فإن تكاليفها لن تعالج محاسبياً حيث تمت معالجتها سابقاً باعتبارها مصاريف إيرادية.

#### 7-4- مرحلة التشغيل

إن هذه المرحلة تبدأ عندما تنتهي المراحل السابقة، والتكاليف المرتبطة بهذه المرحلة يجب اعتبارها مصاريف إيرادية. فالنفقات المرتبطة بتدريب القائمين على تشغيل الصفحات الإلكترونية تعتبر مصاريف إيرادية وتلك المرتبطة بنشر الصفحة الإلكترونية عن طريق محركات البحث Search Engines تعتبر مصاريف إيرادية. وهذا الاجراء منطقي لأن الشركة تهدف من ذلك الى ترويج نفسها ومنتجاتها. ويضاف لذلك ايضا مصاريف تطوير الصور ومحتويات الموقع الإلكتروني وربط الموقع بمواقع الكترونية جديدة.

وفي ضوء الإطار النظري السابق وبالإستناد الى معيار المحاسبة الدولي رقم 38 فإنه يمكن تلخيص المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية كما يلي:

مصادر المنشأة الداخلية لخدمة بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية وهذا ما يسمى التكاليف الداخلية Internally Generated Costs. وحسب المعيار الدولي رقم 38 فإن جميع هذه التكاليف يمكن رسملتها كأصول ملموسة أو كأصول غير ملموسة حسب طبيعتها، وذلك بشرط أن تكون لها قيمة مستقبلية ويمكن قياسها بمصدقية، وهذا يتلاءم اصلاً مع تعريف الأصول للملموسة وغير الملموسة الذي تناولته العديد من الكتب المحاسبية.

كما ان هذه المرحلة قد تتضمن تكاليف مدفوعة أو مرتبطة بترويج وإعلان لسلع وخدمات تقدمها المنشأة في بناء صفحاتها الإلكترونية. إن هذه التكاليف حسب المعيار الدولي لا بد أن يتم إطفائها مباشرة باعتبارها مصاريف إيرادية، وعدم رسملتها على الأصول غير الملموسة وذلك لأن نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 38/39 يبين أن أي نفقة على الأصول غير الملموسة التي كانت تعتبر مصروفاً في السنوات المالية الماضية لا يجوز اعتبارها جزءاً من تكلفة الأصول غير الملموسة في المراحل اللاحقة. إن هذا ينطبق على مصاريف الترويج والدعاية والإعلان التي كانت تعتبر مصاريف إيرادية قبل أن تطور المنشأة صفحاتها الإلكترونية ويجب الاستمرار في اعتبارها كذلك عند تطوير الصفحات الإلكترونية أو بعد التطوير.

إن ما يجب اعتباره من المصاريف الإيرادية أيضاً ضمن هذه المرحلة الدفعات التي تقدمها المنشأة لطرف ثالث مقابل خدمات الاتصال الإلكتروني، حيث ان هذه الدفعات متكررة الحدوث وقيمتها المادية متدنية مقارنة مع التكاليف الأخرى.

إن باستثناء هذه المصاريف وما يدفع لأغراض الترويج والإعلان فإن نفقات هذه المرحلة كما جاء في المعيار رقم 38 تعتبر نفقات رأسمالية قابلة للاهلاك.

#### 7-3- مرحلة إضافة تصاميم تصويرية وتطوير المحتويات

ان عملية إضافة محتويات معلوماتية وتصاميم تصويرية

الجدول رقم (1)

المصاريف المرتبطة ببناء وتطوير موقع إلكتروني مصنفة حسب المراحل

كما ورد ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم (38).

اعتبار النفقة رأسمالية	اعتبار النفقة مصرفاً إيرادياً	المرحلة
	نعم	<b>مرحلة التخطيط:</b> - صياغة الاهداف. - وضع مشروع الخطة. - تحديد المعلومات اللازم عرضها. - تحديد البرامج الالكترونية اللازمة.
	نعم	
	نعم	
	نعم	
نعم		<b>مرحلة البدء وتطوير البنية التحتية:</b> - شراء البرمجيات. - تحويل البيانات إلى صيغة .html. - الحصول على الاسم الالكتروني. - شراء وتطوير الاجهزة المادية hardware من حواسيب وغيرها. - شراء وتطوير الوسائل المتعددة multimedia. - دفعات الطرف الثالث مقابل خدمات الاتصال الالكتروني أو تطبيقات ال server.
نعم		
نعم		
نعم		
نعم	نعم	<b>مرحلة إضافة تصاميم وتطوير المحتويات :</b> - إضافة التصاميم والصور المختلفة. - تطوير المحتويات. - تصاميم وتطوير محتويات ترتبط بالسلع والخدمات المقدمة.
نعم		
نعم		
	نعم	<b>مرحلة التشغيل:</b> - تدريب القائمين على تشغيل الصفحات الالكترونية. - تسجيل الصفحة الالكترونية مع أدوات بحث الإنترنت Internet search engines. - تطوير الصور الالكترونية على الصفحات. - ربط الموقع بصفحات أخرى Creating new links.
	نعم	
	نعم	
	نعم	

وإعلان، وهنا يجب معالجتها باعتبارها مصاريف إيرادية. فالمنفعة المتوقعة من هذه التكاليف لا تتجاوز كثيرا منافع الاعلان عن منتجات الشركة وخدماتها عن طريق الوسائل الأخرى كالتلفزيون وغيرها، كما ان تكاليف الأجهزة المادية المخصصة لهذا الهدف - إذا ما اشترت وهو الوضع غير السائد- عادة تكون قليلة، فإذا اشترت أجهزة لهذه الغاية فقط فيمكن استهلاكها جميعها خلال عامها الأول باعتبارها مصاريف إيرادية، أما إذا اشترت أجهزة لهذه الغاية ولغايات أخرى فيمكن توزيع التكاليف على هذه الغايات وإهلاك ما

وعلاوة على ما سبق فهناك بعض النقاط التي تستحق الاهتمام والتي لم تبرز بشكل واضح ضمن نص معيار المحاسبة الدولي رقم 38، وهي أن تتم التفرقة عند المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية بين حالتين:

**الحالة الأولى:** أن تكون التكاليف مرتبطة ببناء وتطوير صفحات الكترونية تستخدم لأغراض التعريف بالشركة ومنتجاتها وخدماتها والعاملين فيها. ففي هذه الحالة فإن تكاليف هذه الصفحات تكون منخفضة ولا تعدو أن تكون تكاليف نشر

التي تحدث في مجال تكنولوجيا المعلومات ولا نشجع أن تدمج مع الاصول غير الملموسة الاخرى الواردة في نصوص معيار المحاسبة الدولي رقم 38.

#### 7-5- مدى التزام الشركات الأردنية في معالجة تكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية بمعايير المحاسبة الدولية

نستنتج من الإطار النظري السابق أن المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الهدف أو الغاية من إنشاء الصفحات الإلكترونية وأيضاً يجب أن تتوافق مع ما هو ملخص في الجدول رقم (1) وهو خلاصة ما جاء في معيار المحاسبة الدولي رقم 38. فالصفحات الإلكترونية إما أن تكون لأغراض الإعلان أو لتأدية الخدمات وإتمام الصفقات، فإذا كانت للغرض الأول فيجب اعتبار جميع ما ارتبط ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية مصاريف إيرادية، أما إذا كان الغرض يتجاوز ذلك لتأدية الخدمات وإتمام الصفقات مع الزبائن والمستهلكين فهنا لا بد من أن تفصل تكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية إلى مصاريف إيرادية أو رأسمالية حسب مراحل البناء والتطوير المختلفة كما جاءت ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 وهذا ما تم تلخيصه في الجدول رقم (1) سابقاً. لقد ارتأى الباحثان الانتقال إلى واقع التطبيق الميداني لمعرفة المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية في الشركات المساهمة العامة الأردنية وهي المدرجة في السوق المالي والتي تمثل الشركات الأردنية الرائدة في القطاعات الاقتصادية المختلفة سواء كانت صناعية، أو خدمية، أو بنكية، أو شركات تأمين.

ولاغراض اتمام ذلك فقد تم تصميم استبانة هدفت الى معرفة كيف تمت معالجة تكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية في الشركات الأردنية. تكونت الاستبانة من قسمين رئيسين: القسم الأول هدف الى التعرف على بعض المعلومات المتعلقة بالمجيب وبالصفحة الإلكترونية للشركة التي ينتمي اليها، بالإضافة الى ذلك هدف هذا القسم الى التعرف على الغاية من وجود الصفحة الإلكترونية. أما القسم الثاني فتكون من فرعين، الفرع الأول هدف الى التعرف على ما إذا كانت الشركات الأردنية تقوم بتقسيم التكاليف المرتبطة بالصفحة

يرتبط منها ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية باعتبارها مصاريف إيرادية. وفي الحقيقة، فإن كثيراً من الشركات التي تبني الصفحات الإلكترونية لأغراض التعريف بها وبمنتجاتها وخدماتها عادة لا تشتري أجهزة لهذه الغاية، وإنما تدفع لشركات متخصصة مبلغاً مادياً مقابل بناء وتطوير صفحات إلكترونية مع عرضها ضمن "server" خارجي دون الحاجة لشراء أية أجهزة مادية لهذا الغرض، ولذا فالأكثر منطقية ان تتم معالجة جميع هذه التكاليف كمصاريف إيرادية.

**الحالة الثانية:** ان تكون التكاليف مرتبطة ببناء وتطوير صفحات إلكترونية تستخدم لأغراض عرض منتجات الشركة وخدماتها وتقديم هذه المنتجات أو الخدمات ليتم بيعها عبر الإنترنت، أي ان الصفحات الإلكترونية تستخدم لما هو اوسع من قضايا الترويج والإعلان؛ كأن يتم تطوير موقع الكتروني لجامعة بحيث تطرح من خلاله خدمات معينة للطلبة مثل التسجيل والتعلم الإلكتروني وغيرها، وبالتالي فإن الصفحات الإلكترونية تكون مبرورة بأنظمة مالية أو انظمة معلومات وتعتبر في هذه الحالة أصولاً تستخدم لتوليد الإيرادات وتحتوي مزايا اقتصادية مستقبلية، لذا يمكن اعتبار جزء من تكاليف بنائها وتطويرها تكاليف رأسمالية بما ينطبق والمراحل المذكورة في نصوص معيار المحاسبة الدولي رقم 38.

والنقطة المحاسبية الأخرى التي تستحق الاهتمام هي فيما يخص التكاليف التي سيتم رسمتها واعتبارها أصولاً. فهل يجب إطفائها؟ وما هي أسس الإطفاء خصوصاً ان هذه التكاليف مرتبطة بعمليات وأحداث تكنولوجية متطورة باستمرار وسريعة التغير مما يتطلب إطفاءها على فترات زمنية قصيرة؟ (IASB, 2001).

ورغم أن معايير المحاسبة الدولية حددت المدى الأقصى لاستهلاك الاصول غير الملموسة وهو 20 سنة والذي قد يكون مقبولاً ومتوائماً مع طبيعة الاصول غير الملموسة المذكورة سابقاً في المعايير مثل براءات الاختراع، والامتيازات، والشهرة والعلامات التجارية وغيرها، إلا إننا نعتقد أنه ومع إضافة اصل غير ملموس جديد يرتبط كثيراً بتطورات تكنولوجية مثل تكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية فإننا نرجح أن يتم إطفاء مثل هذه التكاليف في مدة تتراوح بين ثلاث سنوات وخمس سنوات وذلك لاسباب التطورات التكنولوجية السريعة والمتعددة

غالبية أفراد العينة (75%) هي حديثة نسبياً (أقل من 6 سنوات)، وهذه الملاحظة أيضاً تشير إلى أن التوجه نحو التكنولوجيا في الأعمال هو في زيادة مستمرة.

ومن الملاحظ في الجدول أيضاً أن غالبية أفراد العينة (59%) تستخدم الموقع الإلكتروني لغايات الدعاية والإعلان عن منتجاتها، وأن (20%) فقط تستخدم الموقع الإلكتروني لغايات تقديم خدمات أو لإتمام عمليات تجارية مع الزبائن وأن (18%) يكمل خدماته أو عملياته الإلكترونية بإجراءات التسديد المالي الإلكتروني.

### 2-9- التزام الشركات الأردنية في معالجة تكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 38

تبعاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 38 فإن التكاليف المرتبطة ببناء الصفحة الإلكترونية يجب أن تصنف وفق مراحل البناء المتعارف عليها وهي التخطيط، والبدء وتطوير البنية التحتية، ومرحلة إضافة تصاميم وتطوير المحتويات، ومرحلة التشغيل.

الجدول رقم (3) يوضح نتائج التحليل من الجدول يمكن ملاحظة أن غالبية الشركات تقوم بتصنيف التكاليف تبعاً للمرحلة التي تنتمي إليها. فمثلاً نلاحظ أن حوالي 67% من عينة الدراسة توجد لديها مرحلة التخطيط بصفتها إحدى مراحل بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية، و73% توجد لديها مرحلة البدء وتطوير البنية التحتية، و73% توجد لديها مرحلة إضافة تصاميم وتطوير المحتويات، وأن 90% من هذه العينة أيضاً توجد لديها مرحلة التشغيل. ويمكن أن تعزى النسبة المرتفعة المتعلقة بمرحلة التشغيل إلى أن هذه المرحلة قد تتطلب تكاليف مرتفعة نسبياً أكثر من المراحل الأخرى لا سيما أن معظم أفراد العينة يستخدمون الصفحة الإلكترونية لغايات الدعاية والإعلان كما تمت ملاحظته سابقاً.

الإلكترونية إلى مراحل كما تم توضيح ذلك سابقاً في هذه الدراسة. أما الفرع الثاني فقد هدف إلى معرفة كيف يتم تصنيف المصاريف المتعلقة بكل مرحلة من مراحل بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية التي تم إدراجها في الجدول رقم (1) سابقاً.

### 8- عينة الدراسة

بما أن الجانب العملي من هذه الدراسة يعني بالشركات الملزمة بالالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية فإن مجتمع الدراسة هو جميع الشركات المساهمة العامة من مختلف القطاعات التي لديها صفحة إلكترونية مفعلة. ونظراً لعدم توفر دليل يوضح عدد الشركات الأردنية المساهمة العامة التي لديها مواقع إلكترونية مفعلة فقد تم توزيع 100 استبانة كعينة عشوائية على الشركات الأردنية المساهمة العامة المدرجة في السوق المالي والتي لها مواقع إلكترونية وبواقع 20 استبانة عشوائية لكل قطاع. وقد تم استرداد 45 استبانة اعتمد منها 43 استبانة لغايات التحليل موزعة على القطاعات الأربعة: قطاع البنوك، التأمين، الصناعة، والخدمات، وقد بلغ عدد الاستبانات المستردة لتلك القطاعات: 18 و 9 و 8 و 8 على التوالي.

### 9- نتائج التحليل

#### 9-1- خصائص عينة الدراسة

يظهر الجدول رقم (2) أهم الخصائص الديموغرافية التي تم قياسها لأفراد عينة الدراسة المكونة من المديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة. ويلاحظ من الجدول رقم (2) أن غالبية أفراد العينة لديهم الخبرة في استخدام الحاسب بالإضافة إلى استخدام الإنترنت، مما قد يعطي مؤشراً على أن هنالك توجهاً حاداً من قبل الشركات الأردنية في توظيف التكنولوجيا في أعمالها. ومثل هذا التوجه يعزز من أهمية هذه الدراسة. ويتضح من الجدول المذكور أيضاً أن الصفحة الإلكترونية لدى

## الجدول رقم (2): خصائص عينة الدراسة.\*

السؤال	العدد	النسبة المئوية
<b>المؤهل العلمي</b>		
دبلوم كلية مجتمع	1	2.27
بكالوريوس	34	77.27
ماجستير	6	13.64
غير ذلك	2	4.55
<b>التخصص الأكاديمي</b>		
محاسبة	28	63.64
اقتصاد	2	4.55
إدارة الأعمال	3	6.82
علوم مالية ومصرفية	5	11.36
غير ذلك	5	11.36
<b>سنوات الخبرة في استخدام الحاسب</b>		
من (1-3) سنوات	2	4.55
من (4-5) سنوات	7	15.91
أكثر من (5) سنوات	34	27.77
<b>الخبرة في استخدام الانترنت</b>		
أقل من سنة	7	15.91
من (1-3) سنوات	16	36.36
من (4-5) سنوات	4	9.09
أكثر من (5) سنوات	16	36.36
<b>هل لديك تدريب مسبق في استخدام تكنولوجيا المعلومات؟</b>		
نعم	29	65.91
لا	14	31.82
<b>كم سنة مر على تأسيس الموقع الالكتروني للشركة؟</b>		
أقل من سنتين	10	22.73
من 3-4 سنوات	14	31.82
من 5-6 سنوات	8	18.18
أكثر من 6 سنوات	11	25.00
<b>ما هي الغاية من الموقع الالكتروني للشركة؟</b>		
التعريف بالمنتجات والخدمات التي تقدمها الشركة فقط	26	59.09
تقديم خدمات للزبائن والتبادل التجاري عبر الانترنت فقط	9	20.45
تقديم خدمات للزبائن والقيام بالتبادل التجاري بالإضافة الى اتمام التسديد المالي (تسديد الذمم) عن طريق الانترنت	8	18

\*بلغت عينة الدراسة التي تم استخدامها في التحليل 43 استبانة.

(57%) تصنف التكاليف تبعا لجميع المراحل في الوقت نفسه،

وبذلك فهي تتفق مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 38.

ويتضح من الجدول رقم (3) أيضا ان أكثر من نصف افراد العينة

المحاسبة الدولي رقم 38. إلا أن هنالك بعض الشركات التي قد اعتبرت مصاريف مرحلة التخطيط مصاريف رأسمالية وهذا يشكل مخالفة لمعيار المحاسبة الدولي رقم 38. وهنا لا بد من الإشارة الى ان اعتبار هذه النفقات نفقات رأسمالية يؤدي الى تضخيم الأرباح الواردة في قائمة الدخل وأيضاً يؤدي الى تضخيم الأصول الواردة في قائمة المركز المالي.

### 9-2-2 التكاليف المرتبطة بمرحلة البدء وتطوير البنية التحتية

بين معيار المحاسبة الدولي رقم 38 ان النفقات المرتبطة بمرحلة البناء والتطوير يجب اعتبارها نفقات رأسمالية باستثناء تلك النفقات التي تمثل دفعات الى طرف خارجي مقابل خدمات الاتصال الإلكتروني، وهذا يكون شريطة أن تكون المواقع الإلكترونية المطورة هي لغايات إتمام صفقات وخدمات تجارية بطريقة الكترونية. ومن خلال النظر الى الجدول رقم (5) يمكن ملاحظة أن معظم أفراد العينة (91%) تعتبر النفقات المتعلقة بشراء الأجهزة نفقات رأسمالية وكذلك الأمر بالنسبة لشراء الوسائل المتعددة multimedia حيث بلغت النسبة 79%. ويلاحظ من الجدول أيضاً ان 77% من افراد العينة تعتبر نفقات شراء البرمجيات نفقات رأسمالية وهذا ينطبق ونص معيار المحاسبة الدولي وذلك للشركات التي تستخدم مواقعها لغايات إتمام صفقات وخدمات تجارية بطريقة الكترونية.

ولكن في ضوء حقيقة أن معظم عينة الدراسة من الشركات التي تستخدم مواقعها الإلكترونية لأغراض دعائية وإعلانية وبنسبة 59% فان النسبة الكبرى من نفقات مرحلة البدء وتطوير البنية التحتية كان يجب أن تعالج باعتبارها مصاريف إيرادية وليس رأسمالية.

وهنا يرى الباحثان ان هنالك تبعات مادية تؤثر في مصداقية القوائم المالية المنشورة للشركات التي تعتبر هذه النفقات رأسمالية لا سيما ان نفقات هذه المرحلة قد تكون مرتفعة نسبياً. فاعتبار هذه النفقات رأسمالية في حين انه يجب اعتبارها مصاريف إيرادية يؤدي إلى تضخيم الأرباح والأصول في سنة حدوث هذه النفقات.

### 9-2-3 التكاليف المرتبطة بمرحلة اضافة تصاميم وتطوير

وقد تبين أيضاً ان نصف الشركات التي تستخدم الصفحة الإلكترونية لغايات إعلانية فقط يوجد لديها تصنيف للتكاليف حسب المراحل.

### الجدول رقم (3)

تصنيف التكاليف المرتبطة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية حسب المراحل.

النسبة المئوية	لا	النسبة المئوية	نعم	البيان
33%	15	67%	28	مرحلة التخطيط
27%	12	73%	31	مرحلة البدء وتطوير البنية التحتية
27%	12	73%	31	مرحلة اضافة تصاميم وتطوير المحتويات
10%	6	90%	37	مرحلة التشغيل.
		57%	24	الشركات التي توجد لديها جميع المراحل في الوقت نفسه

لذا، يمكن أن نستنتج أن هناك تصنيفاً واضحاً لدى مجموعة كبيرة من الشركات المساهمة العامة الأردنية لفرز تكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية، ولكن يبقى السؤال: هل تصنف التكاليف ضمن كل مرحلة من هذه المراحل حسب متطلبات المعيار أم لا، اخذين بعين الاعتبار الهدف والغاية من إنشاء الموقع الإلكتروني؟ وهذا ما نتناوله في الاجزاء اللاحقة.

### 9-2-1 التكاليف المرتبطة بمرحلة التخطيط

استناداً الى المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 أو إلى الجدول رقم (1) سابقاً فإنه يجب اعتبار التكاليف المرتبطة بمرحلة التخطيط مصاريف إيرادية وهذا ينطبق على جميع الشركات سواء هدفت من إنشاء مواقعها إلى تقديم خدمات وصفقات تجارية بطريقة الكترونية أو لأغراض دعائية إعلانية فقط. الجدول رقم (4) يوضح نتائج الاستقصاء الميداني، ونلاحظ من الجدول ان أغلبية أفراد العينة تعتبر التكاليف المرتبطة بهذه المرحلة مصاريف إيرادية مما ينسجم مع معيار

## المحتويات

ونفقات تطوير المحتويات كمصاريف إيرادية، ولعل هذا مبرر في ضوء معلومة أن معظم الشركات تستخدم مواقعها لأغراض الإعلان في حين نرى أن 60% فقط من أفراد العينة يعالجون نفقات تصاميم وتطوير محتويات ترتبط بالسلع والخدمات المقدمة كمصاريف إيرادية. وهذا يعني أن هناك شركات تخالف معيار المحاسبة الدولي حيث أن جميع الشركات، بصرف النظر عن الغاية التي من أجلها أنشأت مواقعها الإلكترونية، كان عليها أن تعالج هذه النفقات كمصاريف إيرادية.

أوصى المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 باعتبار النفقات المرتبطة بمرحلة اضافة تصاميم وتطوير المحتويات نفقات رأسمالية باستثناء تلك النفقات المرتبطة بتصميم وتطوير محتويات ترتبط بالسلع والخدمات المقدمة حيث يجب اعتبارها نفقات إيرادية. ويبين الجدول رقم (6) نتائج التحليل المتعلق بهذه المرحلة. ومن هذا الجدول يمكن ملاحظة أن أغلب افراد العينة (65%) تعالج نفقات إضافة التصاميم والصور المختلفة،

## الجدول رقم (4)

## معالجة المصاريف المتعلقة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية المرتبطة بمرحلة التخطيط.

البيان	مصاريف ايرادية	النسبة المئوية	مصاريف رأسمالية	النسبة المئوية
صياغة الاهداف (توضيح الغاية من انشاء الصفحة الالكترونية)	35	81%	8	19%
وضع مشروع الخطة	35	81	8	19
تحديد المعلومات اللازم عرضها على الصفحة الالكترونية	36	84	7	16
تحديد البرامج الالكترونية اللازمة لبناء الصفحة الالكترونية	35	81	8	19
مصاريف صياغة النصوص القانونية والشروط الواجب توافرها في الصفحات الالكترونية	32	74	11	26
تحديد المهام التي يمكن تنفيذها من خلال الصفحة الالكترونية	35	81	8	19
تحديد كيفية تنفيذ الصفحة الالكترونية (من خلال جهات خارجية أو من خلال موظفي الشركة)	32	74	11	26
تحديد الاجهزة اللازمة	30	70	13	30

## الجدول رقم (5)

## معالجة المصاريف المتعلقة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية المرتبطة بمرحلة البدء وتطوير البنية التحتية.

البيان	مصاريف ايرادية	النسبة المئوية	مصاريف رأسمالية	النسبة المئوية
شراء البرمجيات	10	23%	33	77%
تحويل البيانات إلى صيغة html	17	40	26	60
الحصول على الاسم الالكتروني	21	49	22	51
شراء وتطوير الاجهزة المادية hardware من حواسيب و (server) وغيرها	4	9	39	91
شراء وتطوير الوسائل المتعددة multimedia	9	21	34	79
دفعات الطرف الثالث مقابل خدمات الاتصال الالكتروني أو تطبيقات server	29	67	14	33
اختبار الصفحة الالكترونية وتطبيقاتها	29	67	14	33

## الجدول رقم (6)

معالجة المصاريف المتعلقة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية المرتبطة بمرحلة اضافة تصاميم وتطوير المحتويات.

نققات	مصاريف ايرادية	النسبة المئوية	مصاريف رأسمالية	النسبة المئوية
إضافة التصاميم والصور المختلفة	28	65%	15	35%
تطوير المحتويات	28	65	15	35
تصاميم وتطوير محتويات ترتبط بالسلع والخدمات المقدمة	26	60	17	40

الجدول رقم (7)

معالجة المصاريف المتعلقة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية المرتبطة بمرحلة التشغيل.

البيان	مصاريف ايرادية	النسبة المئوية	مصاريف رأسمالية	النسبة المئوية
تدريب القائمين على تشغيل الصفحات الإلكترونية.	38	88%	5	12%
تسجيل الصفحة الإلكترونية مع أدوات بحث الإنترنت Internet search engines	33	77	10	23
تطوير الصور الإلكترونية على الصفحات	34	79	9	21
ربط الموقع بصفحات أخرى creating new links.	33	77	10	23
ادارة وصيانة الربط الموجود the existing link	35	81	8	19
حماية الموقع امنيا	32	74	11	26
تجهيز نسخ احتياطية backups	33	77	10	23

اقترح الباحثان أن يتم إطفاء نفقات بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية المرسملة على فترة تتراوح بين ثلاث سنوات وخمس سنوات لأن الصفحات الإلكترونية تعتمد على تكنولوجيا سريعة التطور. من خلال استطلاع الواقع العملي تبين ان هناك تفاوتاً لدى الشركات من حيث المدة التي تستخدمها لإطفاء هذه النفقات، وكما هو موضح في الجدول رقم (8) فإن معظم الشركات تستخدم الفترة التي اقترحها الباحثان في الإطار النظري من هذه الدراسة.

ولإبراز مدى تفاوت الشركات في درجة الالتزام بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 38 فقد أجرى الباحثان تحليلاً إضافياً تبعاً لخصائص معينة مثل القطاع الذي تنتمي إليه الشركة، أو حجم الشركة، أو مستوى ربحية الشركة.

الجدول رقم (8)

المدة المستخدمة في إطفاء النفقات المرسملة المتعلقة ببناء

وتطوير الصفحات الإلكترونية.

9-2-4 التكاليف المرتبطة بمرحلة التشغيل

فيما يتعلق بتكاليف هذه المرحلة فقد أوصى معيار المحاسبة الدولي رقم 38 بأن تعتبر جميع النفقات المرتبطة بمرحلة التشغيل نفقات إيرادية وهذا أيضاً ينطبق على جميع الشركات بصرف النظر عن الهدف من إنشاء المواقع الإلكترونية. ولدى استعراض النتائج كما هي واردة في الجدول رقم (7) يتبين أن الغالبية العظمى من أفراد العينة وبنسبة لا تقل عن 77% بالمتوسط تعتبر نفقات التشغيل المرتبطة ببناء الصفحة الإلكترونية نفقات إيرادية وهي بذلك تتفق مع ما أوصى به المعيار المحاسبي الدولي. ولكن هناك ما نسبته 23% بالمتوسط من الشركات تعالج هذه النفقات كمصاريف رأسمالية وهو ما يخالف معيار المحاسبة الدولي رقم 38.

9-2-5 إطفاء مصاريف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية

وتطوير الصفحات الإلكترونية. واختبار ما اذا كانت هذه الفروقات إحصائية فقد تم استخدام اختبار T واختبار لامعلمي (Mann-Whitney-Wilcoxon (MWW) Test). بشكل عام بينت نتائج الاختبارين الواردة ضمن الجدول رقم (10) ان الشركات لا تختلف في مدى الالتزام بنص معيار المحاسبة الدولي 38 الخاص بالصفحات الإلكترونية مع اختلاف احجامها وبالتالي فإن حجم الشركة لا يؤثر في اختيار طريقة معالجة النفقات المرتبطة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية.

وأيضاً، هل تختلف الشركات في مدى الالتزام بنص معيار المحاسبة الدولي رقم 38 الخاص بالصفحات الإلكترونية وذلك باختلاف مستوى ربحية الشركة؟

ولغايات الإجابة عن هذا السؤال فقد تم تقسيم عينة الدراسة الى مجموعتين حسب مستوى نسبة صافي الربح الى صافي المبيعات. الشركات التي يقل حجم النسبة فيها عن الوسيط تم تجميعها ضمن المجموعة رقم 1 وباقي الشركات كانت ضمن المجموعة رقم 2، ومن خلال ملاحظة نتائج اختبار T واختبار (Mann-Whitney-Wilcoxon (MWW) Test) الواردة في الجدول رقم (11) كان مستوى المعنوية Sig. لكل من T و Z ولمعظم البنود يزيد عن 5%، لذا يمكن القول إن الشركات لا تتفاوت فيما بينها فيما يتعلق بمعالجة النفقات المرتبطة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية تبعاً لمستوى ربحيتها، باستثناء بعض النفقات التي تحدث ضمن مرحلة البدء وتطوير البنية التحتية. فمن خلال الجدول المشار اليه يمكن ملاحظة ان الشركات التي لها مستوى ارباح عال نسبياً (الواقعة ضمن المجموعة الثانية) تعتبر نفقات شراء البرمجيات، ونفقات تحويل البيانات الى صيغة html ، ونفقات الحصول على الاسم الإلكتروني نفقات رأسمالية في حين ان الشركات الواقعة ضمن المجموعة الأولى تعتبرها إيرادية.

الشركات التي لديها حجم أصول اقل من وسيط إجمالي الأصول كانت ضمن المجموعة رقم 1، في حين ان الشركات التي كان حجم اصولها اكبر من الوسيط كانت ضمن المجموعة رقم 2.

عدد الشركات	المدة المستخدمة لغايات الإطفاء
5	تعتبر جميع النفقات إيرادية
3	سنتان
29	من ثلاث سنوات الى خمس سنوات
6	أكثر من خمس سنوات

فمثلاً، هل تختلف الشركات التي شملتها الدراسة في مدى الالتزام بنص معيار المحاسبة الدولي رقم 38 الخاص بالصفحات الإلكترونية وذلك باختلاف القطاع الذي تنتمي اليه؟

وللإجابة عن هذا السؤال فقد تم استخدام تحليل التباين (ANOVA) واختبار إحصائي لامعلمي (Kruskal-Wallis Test) وذلك للتأكد من ان النتائج لا تتأثر بنوع التحليل المستخدم. نتائج الاختبارين بالإضافة الى التكرارات تم إيرادها في الجدول رقم (9)، وكما هو واضح في الجدول فإنه لا توجد أية فروقات إحصائية بين القطاعات في مدى الالتزام بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 38، حيث يلاحظ ان مستوى المعنوية Sig. لكل من T و Z ولجميع البنود كان يزيد عن 5% وهذا يدل على عدم وجود اختلاف بين الشركات أو القطاعات فيما يخص الالتزام بنص معيار المحاسبة الدولي رقم 38.

والسؤال الآخر، هل تختلف الشركات في مدى الالتزام بنص معيار المحاسبة الدولي رقم 38 الخاص بالصفحات الإلكترونية وذلك باختلاف حجمها؟

وللإجابة عن هذا السؤال فقد تم تقسيم أفراد العينة الى مجموعتين تبعاً لحجم إجمالي الأصول حيث ان الشركات التي يقل حجم إجمالي أصولها عن الوسيط قد تم تجميعها ضمن المجموعة رقم 1 وباقي الشركات كانت ضمن المجموعة رقم 2. وكما هو ملاحظ من الجدول رقم (10) فإن هنالك بعض الفروقات بين المجموعتين من ناحية التعامل مع مصاريف بناء



الجدول رقم (10)

أثر اختلاف حجم الشركة على اختيار طريقة معالجة النفقات المرتبطة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية.

	T	Sig.	Z-MWW	Sig.	المجموعة رقم 2		المجموعة رقم 1	
					ايرادية	رأسماليه	ايرادية	رأسماليه
معالجة المصاريف المتعلقة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية المرتبطة بمرحلة التخطيط								
صياغة الاهداف (توضيح الغاية من انشاء الصفحة الالكترونية)	0.70-	0.49	0.70-	0.48	17	5	18	3
وضع مشروع الخطة	0.70-	0.49	0.70-	0.48	17	5	18	3
تحديد المعلومات اللازم عرضها على الصفحة الالكترونية	1.17-	0.25	1.16-	0.25	17	5	19	2
تحديد البرامج الالكترونية اللازمة لبناء الصفحة الالكترونية	0.70-	0.49	0.70-	0.48	17	5	18	3
مصاريف صياغة النصوص القانونية والشروط الواجب توافرها في الصفحات الالكترونية	0.95-	0.35	0.95-	0.34	15	7	17	4
تحديد المهام التي يمكن تنفيذها من خلال الصفحة الالكترونية	0.70-	0.49	0.70-	0.48	17	5	18	3
تحديد كيفية تنفيذ الصفحة الالكترونية (من خلال جهات خارجية أو من خلال موظفي الشركة)	0.95-	0.35	0.95-	0.34	15	7	17	4
تحديد الاجهزة اللازمة	0.89-	0.38	0.89-	0.38	14	8	16	5
معالجة المصاريف المتعلقة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية المرتبطة بمرحلة البدء وتطوير البنية التحتية								
شراء البرمجيات	0.39-	0.70	0.69-	0.49	4	18	6	15
تحويل البيانات إلى صيغة html	1.05-	0.30	1.05-	0.30	7	15	10	11
الحصول على الاسم الالكتروني.	2.38-	0.02	2.26-	0.02	7	15	14	7
شراء وتطوير الاجهزة المادية hardware من حواسيب وملق server وغيرها	0.34	0.73	0.00	1.00	2	20	2	19
شراء وتطوير الوسائل المتعددة multimedia	0.44-	0.66	0.45-	0.65	4	18	5	16
دفعات الطرف الثالث مقابل خدمات الاتصال الالكتروني أو تطبيقات server	0.53-	0.60	0.54-	0.59	14	8	15	6
اختبار الصفحة الالكترونية وتطبيقاتها	2.66-	0.01	2.47-	0.01	11	11	18	3
معالجة المصاريف المتعلقة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية المرتبطة بمرحلة اضافة تصاميم وتطوير المحتويات								
إضافة التصاميم والصور المختلفة	0.84-	0.41	0.84-	0.40	13	9	15	6
تطوير المحتويات	0.49-	0.63	0.61-	0.54	13	9	15	6
تصاميم وتطوير محتويات ترتبط بالسلع والخدمات المقدمة	0.80-	0.43	0.80-	0.42	12	10	14	7
معالجة المصاريف المتعلقة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية المرتبطة بمرحلة التشغيل								
تدريب القائمين على تشغيل الصفحات الالكترونية	0.41-	0.68	0.42-	0.68	19	3	19	2
تسجيل الصفحة الالكترونية مع أدوات بحث الإنترنت Internet search engines	0.08	0.94	0.08-	0.93	17	5	16	5
تطوير الصور الالكترونية على الصفحات	0.29-	0.77	0.29-	0.77	17	5	17	4
ربط الموقع بصفحات أخرى creating new links	1.37-	0.18	1.34-	0.18	15	7	18	3
ادارة وصيانة الربط الموجود the existing link	0.70-	0.49	0.70-	0.48	17	5	18	3
حماية الموقع امنيا	0.43	0.67	0.43-	0.66	17	5	15	6
تجهيز نسخ احتياطية backups	1.52	0.14	1.51-	0.13	19	3	14	7

الجدول رقم (11)

أثر اختلاف ربحية الشركة على اختيار طريقة معالجة النفقات المرتبطة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية.

	T	Sig.	Z-MWW	Sig.	المجموعة رقم 2	المجموعة رقم 1
--	---	------	-------	------	----------------	----------------

معالجة المصاريف المتعلقة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية المرتبطة بمرحلة التخطيط	أيرادية	رأسمالية	أيرادية	رأسمالية	أيرادية	رأسمالية	أيرادية	رأسمالية
صياغة الاهداف (توضيح الغاية من انشاء الصفحة الإلكترونية)	0.32	0.99-	0.34	0.98-	15	5	20	3
وضع مشروع الخطة	0.83	0.22-	0.83	0.21-	16	4	19	4
تحديد المعلومات اللازم عرضها على الصفحة الإلكترونية	0.54	0.61-	0.55	0.60-	16	4	20	3
تحديد البرامج الإلكترونية اللازمة لبناء الصفحة الإلكترونية	0.32	0.99-	0.34	0.98-	15	5	20	3
مصاريف صياغة النصوص القانونية والشروط الواجب توافرها في الصفحات الإلكترونية	0.94	0.08-	0.94	0.08	15	5	17	6
تحديد المهام التي يمكن تنفيذها من خلال الصفحة الإلكترونية	0.83	0.22-	0.83	0.21-	16	4	19	4
تحديد كيفية تنفيذ الصفحة الإلكترونية (من خلال جهات خارجية أو من خلال موظفي الشركة)	0.54	0.61-	0.55	0.60-	14	6	18	5
تحديد الاجهزة اللازمة	0.49	0.69-	0.49	0.69	15	5	15	8
معالجة المصاريف المتعلقة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية المرتبطة بمرحلة البدء وتطوير البنية التحتية								
شراء البرمجيات	0.05	1.92-	0.04	2.09-	2	18	8	15
تحويل البيانات إلى صيغة html	0.02	2.41-	0.01	2.61-	4	16	13	10
الحصول على الاسم الإلكتروني	0.00	2.88-	0.00	3.19-	5	15	16	7
شراء وتطوير الاجهزة المادية hardware من حواسيب و server وغيرها	0.92	0.10-	0.80	0.26-	2	18	2	21
شراء وتطوير الوسائل المتعددة multimedia	0.38	0.88-	0.38	0.89-	3	17	6	17
دفعات الطرف الثالث مقابل خدمات الاتصال الإلكتروني أو تطبيقات server	0.34	0.96-	0.35	0.95-	12	8	17	6
انشاء ربط للموقع بمواقع اخرى	0.34	0.96-	0.35	0.95-	12	8	17	6
اختبار الصفحة الإلكترونية وتطبيقاتها	0.11	1.60-	0.11	1.61-	11	9	18	5
معالجة المصاريف المتعلقة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية المرتبطة بمرحلة اضافة تصاميم وتطوير المحتويات								
إضافة التصاميم والصور المختلفة	0.20	1.28-	0.21	1.28-	11	9	17	6
تطوير المحتويات	0.42	0.81-	0.39	0.87-	12	8	16	7
تصاميم وتطوير محتويات ترتبط بالسلع والخدمات المقدمة	0.50	0.68-	0.51	0.67-	11	9	15	8
معالجة المصاريف المتعلقة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية المرتبطة بمرحلة التشغيل								
تدريب القائمين على تشغيل الصفحات الإلكترونية	0.52	0.64-	0.54	0.62-	17	3	21	2
تسجيل الصفحة الإلكترونية مع أدوات بحث الإنترنت Internet search engines	0.09	1.68-	0.10	1.68-	13	7	20	3
تطوير الصور الإلكترونية على الصفحات	0.55	0.60-	0.56	0.59-	15	5	19	4
ربط الموقع بصفحات أخرى creating new links	0.80	0.25-	0.81	0.25-	15	5	18	5
ادارة وصيانة الربط الموجود the existing link	0.58	0.56-	0.58	0.56	17	3	18	5
حماية الموقع امنيا	0.54	0.61-	0.55	0.60-	14	6	18	5
تجهيز نسخ احتياطية backups	0.33	0.96-	0.35	0.95-	14	6	19	4

\*الشركات التي مستوى صافي ارباحها اقل من الوسيط كانت ضمن المجموعة رقم 1 في حين ان الشركات التي كان مستوى صافي ارباحها اكبر من الوسيط كانت ضمن المجموعة رقم 2.

تناولت هذه الدراسة معالجة تكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية من الناحية النظرية والعملية. فمن الناحية النظرية

## 10- النتائج والتوصيات

وربحيتها ان مثل هذه العناصر لا تؤثر في اختيار طريقة معالجة النفقات المرتبطة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية.

ويمكن تلخيص نتائج الدراسة في النقاط التالية:

1. لا يوجد التزام تام من قبل الشركات الأردنية بتطبيق الجزء الوارد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) المتعلق بمعالجة المصاريف المرتبطة ببناء الصفحات الإلكترونية.

2. يعتقد الباحثان أن المديرين الماليين في الشركات المساهمة الأردنية لا يلمون بكيفية المعالجة المحاسبية لتكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية حسب المراحل المختلفة وحسب الهدف من تطوير هذه الصفحات.

3. ليس هنالك تفاوت في درجة التطبيق بين الشركات الأردنية الواردة في العينة تبعا لاختلاف القطاعات الاقتصادية في بورصة عمان للوراق المالية، أو حجم الشركة، أو مستوى ربحية الشركة.

4. تستخدم الشركات فترة تمتد من 3 سنوات الى 5 سنوات لإطفاء النفقات المرسلة المتعلقة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية.

بناء على النتائج السابقة فإن توصيات الدراسة كما يلي:

1. إن من احتمالات تبرير عدم الالتزام بالمعايير المحاسبية عند معالجة نفقات بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية عدم وجود معيار محاسبي مستقل يوضح الأمور المتعلقة بهذه النفقات، فلذا يوصي الباحثان بأن يتم إصدار نشرة توضيحية ومفصلة من قبل الجهات المختصة مثل الجهات المهنية الأردنية كجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين هدفها توضيح الطريقة الواجب اتباعها عند التعامل مع هذه النفقات.

2. توصي الدراسة بأن يتم عقد ورشة عمل متخصصة للمسؤولين الماليين في الشركات المساهمة العامة هدفها توضيح كيفية معالجة النفقات المرتبطة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية بما يتفق مع ما جاء في المعايير المحاسبية.

3. توصي الدراسة بضرورة توعية مدقي الحسابات بمضمون نص المعيار الدولي رقم 38 الخاص ببناء

بينت هذه الدراسة أنه لا يوجد معيار محاسبي دولي مستقل يتناول معالجة النفقات المتعلقة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية، وأن ما يخص هذا الموضوع قد ذكر في المعيار رقم 38. لقد تم تحليل ما جاء في هذا المعيار وتم تلخيص المعالجة المتعلقة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية ووضعها ضمن جدول واضح يمكن الاستدلال به عند معالجة نفقات بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية. وتمت الإشارة أيضا الى ضرورة ان يذكر وبشكل صريح ضمن المعيار رقم 38 وقبل التصنيف المرحلي للتكاليف انه عند معالجة النفقات يجب التفرقة بين الغاية من بناء الصفحة الإلكترونية، فإذا كان الهدف اعلاميا فقط - كما هو الحال لدى معظم الشركات الأردنية- فيجب ان تعتبر جميع النفقات إيرادية. أما إذا كان الهدف تقديم خدمات أو إتمام صفقات للمستهلكين عبر الإنترنت فهنا يجب أن يتم اتباع ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 وتصنيف النفقات إلى إيرادية ورأسمالية حسب المراحل المختلفة.

أما الجزء العملي من هذه الدراسة فقد هدف الى التعرف على واقع تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 38 الخاص بمعالجة تكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية في الشركات الأردنية المساهمة العامة والمدرجة في السوق المالي. ومن خلال نتائج التحليل الميداني يمكن القول بشكل عام ان هنالك شكلاً من أشكال عدم التطبيق للمعيار المحاسبي الدولي المتعلق بمعالجة تكاليف بناء وتطوير الصفحات الإلكترونية. ان هذا الأمر يبدو واضحا عند التمعن في النتائج السابقة، فمثلا المصاريف المتعلقة ببناء وتطوير الصفحات الإلكترونية المرتبطة بمرحلتي البدء وتطوير البنية التحتية وإضافة تصاميم وتطوير المحتويات عولجت من قبل بعض الشركات الأردنية استنادا الى المعيار المحاسبي الدولي وعولجت من قبل البعض الآخر بما يخالف نص المعيار، فقد لوحظ أن هناك العديد من المصاريف قد اعتبرت مصاريف رأسمالية من قبل معظم أفراد العينة رغم انها تستخدم مواقعها الإلكترونية فقط للتعريف بنفسها والإعلام أو الإعلان عن منتجاتها أو خدماتها.

وقد تبين من خلال اختبار بعض خصائص الشركات مثل القطاع الصناعي الذي تنتمي اليه الشركة وحجم الشركة

مدى ادراك المحاسبين القانونيين لكيفية معالجة النفقات المرتبطة ببناء وتطوير الصفحات الالكترونية لما في ذلك من اثر في الوصول لتوصيات تساهم في تقليل المخالفات في المعالجات المحاسبية في الشركات المساهمة العامة.

وتطوير الصفحات الالكترونية حيث أن المخالفات في المعالجات المحاسبية في الشركات المساهمة العامة تقع أيضا ضمن دائرة مسؤولية مدقق الحسابات، وقد تؤثر بشكل مادي على مصداقية القوائم المالية.  
4. لأغراض اجراء ابحاث مستقبلية يقترح الباحثان دراسة

IASC. 2002. IAS Plus, Interpretations: SIC 32, Intangible Assets Web Site Costs. Available: [www.iasplus.com/interps/sico32.htm](http://www.iasplus.com/interps/sico32.htm)

Munter, P. 2002. A Quick Guide to Accounting for Software and Web Sites. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 13. (5)

Stout, W. and Marden, R., 2001. Accounting for Web Site Costs. *CPA Journal*, 60 (1).

Tyler, J. 2003. Capitalization of Web Sites Development Cost, available: [www.jata.com/updates/costwebdev.htm](http://www.jata.com/updates/costwebdev.htm)

## المراجع

AASB, Australian Accounting Standards Board. 2001. Accounting for Web Site Costs, Available: [www.aasb.com.au](http://www.aasb.com.au).

Clikeman, P. and Walden, D. 1998. Accounting Firm Web sites: What Are the Benefits? *The National Public Accountant*, June, 43. (4).

Emerging Issues Committee. 2001. *Accounting for Costs Incurred to Develop a Web Site*. EIC-118.

## Accounting Treatments for the Costs of Building and Developing Websites in the Jordanian Shareholding Companies

*Husam Aldeen Khaddash, and Ali Al-Attar\**

### ABSTRACT

This study aimed to investigate the accounting treatments for the costs of building and developing a website. Websites are used for a wide variety of business purposes, including promotion and advertising of products and services; taking orders for products or services. Many companies incur significant costs in developing such websites, so the question is how it should be treated? The theoretical framework of this study is based on the International Accounting Standard (38), and on the ideas of some other writers as well as our own ideas. The study also aimed to explore the current practice regarding this issue in the Jordanian shareholding companies, 43 companies have been included. The results show that there is no compliance with the IAS no. 38 and that no different practices exist in the different sectors of Amman Stock Exchange. Finally, the study finished with some recommendations that might lead to a good practice for the accounting treatments of website costs and to be more consistent with the IASs.

**KEYWORDS:** Websites, IAS, Capital Expenditures.

#### حسام الدين خدّاش

أستاذ مساعد في قسم المحاسبة في الجامعة الهاشمية، التخصص الدقيق: نظرية محاسبية، حاصل على شهادة الدكتوراة من جامعة غرب سدني، استراليا عام 2001.

#### علي العطار

أستاذ مساعد في قسم المحاسبة في الجامعة الهاشمية، التخصص الدقيق: محاسبة مالية، حاصل على شهادة الدكتوراة من جامعة نيوكاسل، بريطانيا عام 2003.

\* Received on 10/6/2004 and Accepted for Publication on 18/11/2004.