

## أثر التجارة الالكترونية على الفروض المحاسبية

م.م. سيف عبدالرزاق محمد

قسم المحاسبة/كلية الحدباء الجامعية

Saefabd1983@Gmail.com

### المستخلص

تعد التجارة الالكترونية نقلة عالمية في عالم الأعمال لما لها من خصائص ومميزات تجعلها سريعة الانتشار في العالم وسهولة التداول وقليلة التكالفة حيث يمكن تعريفها بأنها "نشاط تجاري واقتصادي يختص ببيع وشراء وتقديم المنتجات (السلع والخدمات) سواء أكانت ملموسة أم غير ملموسة إلى الزبائن سواء أكانتوا أشخاص أم مؤسسات وذلك بالاعتماد على الانترنت، وبما أن المحاسبة عبارة عن عمليات تسجيل وتبسيط الأحداث الاقتصادية والإفصاح عنها في القوائم المالية كان لابد أن يكون هناك نظرية تنظم عمل المحاسبة وبالتالي ظهرت نظرية المحاسبة والتي يمكن تعريفها بأنها "ذلك التفكير المنطقي المتمثل بمجموعة المبادئ العامة التي تشكل الإطار الفكري الذي يمكن الرجوع إليها عند مزاولة مهنة المحاسبة ويكون الإطار الفكري من عدة مستويات ومن ضمن مكونات الإطار الفكري (الفروض المحاسبية) والتي تشكل نقطة البداية في بناء النظرية وبالتالي كان لابد من دراسة مدى تأثير التجارة الالكترونية على الفروض المحاسبية، وقد تم التوصل إلى أن هناك تأثير للتجارة الالكترونية على بعض الفروض المحاسبية وانعدام التأثير على فروض أخرى وبالتالي اقتراح تعديل الفروض المتأثرة لكي تتلاءم مع بيئه التجارة الالكترونية.

الكلمات المفتاحية: (الفروض المحاسبية، التجارة الالكترونية، الإطار الفكري)

### Impact of e-commerce on Accounting Assumption

#### Abstract

E-commerce is a global move in the world of business because of its characteristics and features that make it very fast and easy to trade and more cheaper. It can be defined as "a commercial and economic activity involving the sale, purchase and delivery the products and services to customers (like persons or institutions) depending on the Internet, because accounting is a process, then it must be there a theory that regulates the work of accounting. Thus, accounting theory has emerged, which can be defined as "**That** logical thinking represented by the set of general principles that form the conceptual framework that can be referred to when practicing the profession of accounting. The conceptual framework consists of several levels, The conceptual framework (accounting assumptions), which constitute the starting point in the construction of the theory and therefore had to study the impact of electronic commerce on accounting assumptions, the paper it was concluded that there is an impact of electronic commerce on some accounting assumptions and the lack of impact on the other so we proposed to modify the assumptions affected in order to adapt the electronic trading environment.

**Keywords:** (Accounting assumptions, E-commerce, conceptual framework).

## المقدمة

تعد التجارة الإلكترونية إحدى الأدوات الحديثة التي أفرزتها شبكة الانترنت، ورافق ظهورها تغيير جوهري في بيئة الأعمال الخاصة بها، حيث لها خصائص تميزها عن التجارة التقليدية فهي أداة ذات طابع غير ملموس، ومع غياب التوثيق المستند لأغلب مراحل العمليات التجارية التي تتم من خلالها، وبالتالي فإنه قد يكون لها تأثير على الإطار الفكري لنظرية المحاسبة بصورة عامة وبما أن الفروض المحاسبية تعد إحدى مكونات الإطار الفكري لنظرية المحاسبة وهي التي يتم الاعتماد عليها في إعداد المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وان هذه الفرض لـ لها تأثير كبير على العمل المحاسبي كان لابد من دراسة مدى تأثير التجارة الإلكترونية على الفروض المحاسبية وهل هناك تأثير للتجارة الإلكترونية على جميع الفروض المحاسبية أم بعضها.

### منهجية البحث

#### أولاً: مشكلة البحث

إن عمليات التجارة الإلكترونية لها خصوصية وقد أحثت تغييرات في عالم الأعمال وكان لها تأثيرات على بعض مكونات الإطار الفكري لنظرية المحاسبية وتكمم مشكلة البحث في السؤال التالي: هل أن للتجارة الإلكترونية تأثير في الفروض المحاسبية.

#### ثانياً: أهمية البحث

تبغ أهمية البحث من أهمية التجارة الإلكترونية وأهمية الفروض المحاسبية باعتبارها جزء مهم من مكونات الإطار الفكري لنظرية المحاسبية ومدى تأثير التجارة الإلكترونية على الفروض المحاسبية حتى يتم الأخذ بها عند إعداد التقارير المالية للشركات الممارسة للتجارة الإلكترونية.

#### ثالثاً: أهداف البحث

١. يسعى البحث إلى تحقيق هدفين أساسين وهما:
  ٢. التعرف على طبيعة وخصائص التجارة الإلكترونية وعلاقتها بالمحاسبة.
- معرفة مدى تأثير التجارة الإلكترونية على الفروض المحاسبية.

#### رابعاً: فرضية البحث

يقوم البحث على فرضية رئيسة مفادها (أن هناك تأثير للتجارة الإلكترونية على الفروض المحاسبية من حيث التعديل والتطوير).

#### خامساً: منهج البحث

لتحقيق أهداف وفرضية البحث، تم الاعتماد على المنهج الوصفي في تحديد الإطار النظري للبحث وذلك من خلال الاستعانة بالأطارات والرسائل الجامعية والدوريات والكتب ذات الصلة بموضوع البحث وموقع الانترنت.

### المبحث الأول

#### المنظور المحاسبي للتجارة الإلكترونية

بدأ التطور في عالم الأعمال يلقي بظلاله على المحاسبة حيث بدأ التطور بدخول الحاسوب في العمل المحاسبي والذي انعكس بدوره على مقومات النظام المحاسبي، ثم بدأ الانترنت بالدخول

في عالم التجارة وظهرت بعد ذلك التجارة الإلكترونية حيث اعتبرت نقلة عالمية في عالم الأعمال لما لها من خصائص ومميزات تجعلها سريعة الانتشار في العالم وسهولة التداول وقليل التكلفة ولكن هذه المزايا يقابلها بعض العيوب، وببناءً عليه سوف يتناول هذا المبحث الفقرات الآتية:

#### أولاً: مفهوم وخصائص التجارة الإلكترونية.

ثانياً: أشكال التجارة الإلكترونية.

ثالثاً: مخاطر التجارة الإلكترونية.

رابعاً: علاقة التجارة الإلكترونية بالمحاسبة

#### أولاً: مفهوم وخصائص التجارة الإلكترونية:

يمكن توضيح مفهوم التجارة الإلكترونية (e-commerce) من خلال المقطعين المكونين له: الأول التجارة "commerc" هذا المقطع يعبر عن نشاط تجاري واقتصادي معروف لدينا يتم من خلاله تداول السلع والخدمات وفق قواعد ونظم متبعة ومتყق عليها. الثاني الإلكترونية "electronic" ويقصد به القيام بأداء النشاط الاقتصادي (التجاري) باستخدام تكنولوجيا الاتصالات الحديثة مثل شبكة الإنترنت (الحالي وأخرون، ٢٠٠٦، ١٣٨).

من جهة أخرى فإن مفهوم التجارة الإلكترونية كأحد مجالات استخدام تقنيات المعلومات والاتصالات الحديثة هو "نظام متكامل يتعلق بممارسة العمليات التجارية (من بيع وشراء) وما تتطلبه من إعلان وتوصيل للمعلومات وتسديد واستلام للمبالغ المترتبة عنها، وذلك باستخدام الوسائل الإلكترونية المعتمدة على الشبكات بين الوحدات الاقتصادية أو الزبائن التي يحدث بينها هذا النوع من المعاملات (السقا، ٢٠٠٦، ١٣١).

وتعرف أيضاً " بأنها عمليات شراء وبيع وتحويل أو تبادل المنتجات والخدمات والمعلومات عن طريق شبكات الانترنت ". (Qatawneh, 2012: 158)

وعرفتها منظمة التجارة العالمية " بأنها مجموعة متكاملة من عمليات إنتاج وتوزيع وتسويق وبيع المنتجات بالاعتماد على الشبكات التي تستخدم الانترنت . (Maswadeh, 2016: 3) ويرى الباحث انه يمكن تعريف التجارة الإلكترونية بأنها "نشاط تجاري واقتصادي يختص ببيع وشراء وتقديم المنتجات سواء أكانت ملموسة أم غير ملموسة إلى الزبائن سواء أكانتوا أشخاص أم مؤسسات وذلك بالاعتماد على الانترنت .

وتتميز التجارة الإلكترونية بمجموعة من الخصائص تمثل فيما يلي: (رشيد، ٢٠١١، ١٧٧)

١. عدم وجود علاقة مباشرة بين طرفين في العملية التجارية، حيث يلتقي كلاً من البائع والمشتري من خلال شبكة الانترنت وتنبع لهم هذه الشبكة درجة عالية من التفاعل بغض النظر عن وجود طرف في التفاعل في الوقت نفسه على الشبكة .

٢. عدم الاعتماد على الوثائق الورقية في إجراء وتنفيذ المعاملات، حيث أن معظم عمليات التفاعل بين طرفين التعامل يتم إلكترونياً بدون الاعتماد على المستندات الورقية، وبذلك تصبح الرسالة الإلكترونية المرسلة بين الطرفين هي السند القانوني في حالة نشوء أي نزاع بينهم.

٣. إمكانية التأثير المباشر على أنظمة الحاسوب بالشركة من خلال ما يسمى بالتبادل الإلكتروني للبيانات والوثائق وهو ما يعد في الحقيقة طفرة هائلة تحقق انسياط البيانات والمعلومات بين الجهات المشتركة في العملية التجارية بكفاءة وفاعلية .

٤. إمكانية التفاعل مع أكثر من مصدر في الوقت نفسه، حيث يستطيع البائع عرض السلع والخدمات على عدد كبير من المستقبلين دون الحاجة لإعادة إرسالها في كل مرة كما يمكن أن يحدث التفاعل بين فرد ومجموعة.

### ثانياً: أشكال التجارة الإلكترونية

هناك عدة أشكال للتجارة الإلكترونية اعتماداً على درجة تقنية المنتج وعلى تقنية العملية وعلى تقنية الوسيط أو الوكيل فأي سلعة إما أن تكون ملموسة أو رقمية، وأي وكيل إما أن يكون ملموس أو رقمي وأي عملية إما تكون ملموسة أو رقمية، وعليه يمكن تقسيم التجارة إلى ثلاثة أشكال هي (تجارة تقليدية بحثه، تجارة الكترونية جزئية). (حسين، ٢٠٠٩، ٩٨)

عندما يكون الوكيل ملموس، والسلعة ملموسة والعملية ملموسة، فإن نوع التجارة سيكون التجارة التقليدية البحثة. (البدور، ٢٠١٣، ٧)

وعندما يكون الوكيل رقمياً والسلعة رقمية والعملية رقمية فإن نوع التجارة يكون تجارة الكترونية بحثه، إذ يتم عن طريقها إنجاز العمليات بشكل الكتروني والتعامل مع المنتجات التي يتم شرائها بطريقة الكترونية وتسمى الشركات التي تقوم بهذه النشاطات بالشركات الافتراضية. (برهان وخطاب، ٢٠١٢، ٩)

أما عندما يكون أحد العوامل الثلاثة (المنتج، العملية، الوكيل) رقمياً والباقية ملموسة فإن هذا النوع يكون مزيجاً بين التجارة التقليدية والتجارة الإلكترونية ويطلق عليه التجارة الإلكترونية الجزئية أي يتم من خلالها إنجاز العمليات بشكل الكتروني في حين إن التعامل يمكن أن يكون مع المنتج مادية أو رقمية، كما إن توصيل المنتجات المادية يتم عبر شركات النقل والمنتجات الرقمية عبر شبكة الانترنت. (آل عبد الواحد، ٢٠١٢، ٣٨)

### ثالثاً: مخاطر التجارة الإلكترونية

من المخاطر التي تواجهها التجارة الإلكترونية هي: (أبو رحمة، ٢٠٠٩، ٢٥):

١. عدم الموثوقية خاصة في هذا النوع من التجارة ما بين الأطراف غير المعروفة بالنسبة لبعضهم البعض والتي لا تتمتع بالشهرة التجارية الكافية.
٢. عملية النصب والاحتيال التي يتم مزاولتها تحت أسماء معروفة وذلك بقصد الابتزاز والحصول على المال من أقصر الطرق، وكذلك عمليا القرصنة والفيروسات.
٣. عدم وجود الأنظمة والقوانين الملزمة لكافة الدول في العالم، وإن وجدت في بعض الدول فهي تختلف في تشريعها فيما بينها، وبالتالي لا تصلح إلا في البلد المشرع علمًاً أن هذا النوع من التجارة يتعدى الحدود والأقاليم الجغرافية اختلاف الأنظمة والقوانين الدولية في القبول أو عدم القبول في المعاملات التي تجرى في شبكات الاتصال الإلكترونية.
٤. عدم توفر البنية التحتية التي تحتاج إليها شبكات الاتصالات والمعلومات في جميع الدول مما يجعلها مقتصرة وحكرًاً لبعض الدول في العالم دون غيرها.
٥. تحتاج إلى الكادر الفني والتقني الذي يقوم على إدارتها بالإضافة إلى الكادر المتخصص في إدارتها، مما يحملها أعباء إضافية.

ولغرض الحد من هذه المخاطر فقد ظهر ما يعرف بأمن المعلومات والذي يعرف بأنه "عبارة عن مجموعة من الأدوات التقنية أو الأجهزة الإلكترونية أو كليهما معاً، والتي تقوم بكتابة المعلومات بترميز معين لا يستطيع قراءته سوى الجهاز نفسه أو البرنامج. (أمين، ٢٠٠٧، ٩١)

كما أن اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغرب آسيا قد عالجت مسألة امن المعلومات حيث اعتبرت أن توافر البنية المؤسسية والتشريعية والقانونية في تطبيق هذه القوانين والإجراءات لا سيما فيما يتعلق بحماية حقوق الملكية الفكرية والإبداع واستخدام الشفرات في البرامج واعتماد التوقيع الإلكتروني. (لجنة الاقتصادية والاجتماعية لغرب آسيا – الاسكوا، ٢٠٠٣، ١١١)

#### رابعاً: علاقة التجارة الإلكترونية بالمحاسبة

عند ظهور الحاسوب ودخوله عالم الأعمال كان لا بد للمحاسبة ان تكيف نفسها لمواكبة هذا التطور حيث عرفت المحاسبة التي تعتمد على الحاسوب بأنها عبارة عن مجموعة من الإجراءات المبرمجة والمنظمة والتي تستخدم لتسجيل وتجميع البيانات والمعلومات المحاسبية باستخدام الحاسوب بدلاً من التسجيل اليدوي (البلداوي وسلم، ٢٠٠٤، ١٦٩). ولقد أدى استخدام الحاسوب إلى تغيير جذري في معظم مقومات النظام المحاسبي وكما يلي: (اورماري، ٢٠٠٧، ١١-٩)

#### المجموعة المستنديّة

أول ما نبدأ في حالة استخدام الحاسوب فإن الأمر يستلزم بالضرورة تعديل شكل أو طبيعة المستندات أو استخدام مجموعة مستندية وسيطة تحوي البيانات الموجودة في المستندات الأصلية، وتكون مترجمة بطريقة يفهمها الحاسوب حتى يمكن تغذيته بهذه البيانات كمدخلات ويمكن القول أن التعديل لا يقصد به طريقة تصميم المستند أو وسيلة استيفائه، إذ يتم إعداد كل مستند داخل الإدارة المختصة كالمعتاد، وذلك طبقاً للقواعد والسياسات والإجراءات التي يتضمنها نظام الضبط الداخلي المتبوع، وإنما يتخد التعديل أحد الأشكال الآتية:

- استخدام نموذج إدخال خاص: هذا النموذج يرافق بكل مستند، وتنقل إليه البيانات الواردة بالمستند الأصلي ويتم ذلك بعد تحويلها إلى الرموز المناسبة بمعرفة قسم تجهيز البيانات.
- تعديل شكل المستند: تم إعادة تخطيط شكل المستند وتعديل طريقة تصميمه بحيث يحتوي على خانات إضافية يمكن أن يدرج بها الرقم الرمزي المناسب لكل بيان من البيانات الواردة والقابلة للترميز، وبالطبع لا يمكن إتباع هذا الأسلوب إلا في حالة المستندات الداخلية.

#### المجموعة الدفترية

ليس هناك مجموعة دفترية كما هو الحال في النظام اليدوي، وإنما هناك قاعدة بيانات يقوم برنامج التشغيل بالتعامل معها، وتخزن البيانات المحاسبية في الحاسوب أو على أقراص أو أشرطة ممعنطة أو غيرها من وسائل الخزن التي لها قابلية على خزن البيانات على نحو كبير جداً.

#### التقارير والقوائم المالية

تعد التقارير المحاسبية الأكثر استخداماً لتقديم مخرجات نظام المحاسبي المالي إلى المستفيدين، وهذه التقارير هي أداة الاتصال بين نظام المحاسبي المالي والمستفيدين المختلفين داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها وهذه التقارير قد تكون دورية (يومية، أسبوعية، شهرية، نصف السنوية أو حسب طلب) ويلعب الحاسوب دوراً هاماً في إعداد هذه التقارير والمعلومات المطلوبة، لما يتميز به من خصائص تجعله قادرًا على تقديم معلومات تتصف بالدقة، والشمولية والوقتية فضلاً عن السرعة، والموثوقية، إذا أصبح بالإمكان معالجة كميات هائلة من البيانات في زمن قياسي ومن ناحية أخرى أصبح عرض النتائج يتم على شاشات مما يمكن من تدقيقها وتصحيح الأخطاء إن وجدت بسرعة قبل طباعتها وكذلك إجراء التغيرات بسرعة وبكفاءة عدا أننا نستطيع أن نقوم بعملية إ يصل المعلومات بأقل كلفة وإلى أكبر عدد ممكن من المستخدمين داخل الوحدة عن

طريق الشبكة الداخلية (انترانت)، أو إلى المستخدمين خارج الوحدة الاقتصادية عن طريق الشبكة العالمية (انترنت).

### دليل الحسابات

الدليل المحاسبي هو عبارة عن قائمة منظمة معدة وفق خطة تحتوي على العناصر والحسابات التي تحتاجها الوحدة في عملية التوجيه والتبويب المحاسبي، وبعبارة أخرى فإن الدليل المحاسبي هو خريطة تصف الخطوط العامة التي تجري على أساسها عملية تمييز وحصر وتجميع البيانات المحاسبية أن استخدام الحاسوب قد ساعد على تطوير طريقة أعداد الدليل المحاسبي، فضلاً عن سرية البيانات أو الحسابات المسجلة (إجمالية كانت أم فرعية)، وكذلك دقة التصنيف للحسابات، أما من حيث الطبيعة والهدف فإن استخدام الحاسوب لم يغير ما هو عليه في ظل التشغيل اليدوي.

وبعد ظهور الانترنت وتطوره ظهر مصطلح التجارة الالكترونية والذي اثر بشكل كبير على المحاسبة من ناحية مقومات النظام المحاسبي والمعلومات المحاسبية والمبادئ المحاسبية والفرض والقيود المحاسبية ونتيجة لازدهار نشاطات التجارة الالكترونية ظهر في مطلع الألفية الثالثة مصطلح المحاسبة الالكترونية بوصفه احد المفاهيم والمصطلحات المعاصرة لتقنية المعلومات، وتعرف بأنها تنفيذ المهام المحاسبية والبحث المحاسبي وال المجالات التعليمية للمحاسب من خلال الحاسوب الآلي و مختلف مقومات الشبكة الدولية للمعلومات (الانترنت). وتظهر خاصية المحاسبة الالكترونية لأنظمة المحاسبة الإلكترونية من خلال مدى قدرة النظام المحاسبي الآلي المطبق بالشركة ذات الموقع أو أكثر للتجارة الالكترونية على شبكة الانترنت على تنفيذ فتح موقع أو موقع للتجارة الالكترونية للشركة وحصر عمليات التجارة الالكترونية التي تمت، وكذلك إثبات وتحديث مختلف مقومات وقواعد بيانات النظام المحاسبي الآلي بمختلف عمليات التجارة الالكترونية. (أمين، ٢٠٠٧، ٤٨-٤٧)

ما ذكر نلاحظ ان المحاسبة الالكترونية، تعد إحدى متطلبات عمل التجارة الالكترونية، والعلاقة التي تربط بينهما علاقة تكامل، إذ تعد المحاسبة الالكترونية ضرورية في العمل المحاسبي في حالة دخول الشركة في ممارسة النشاط التجاري عبر شبكة المعلومات العالمية.(أمين، ٢٠١٢، ٩٠)

للتجارة الالكترونية آثار تتركها على كل من مهنة المحاسبة والتدقيق حيث أحدثت هذه التقنية تغييرات على كل من العناصر الآتية: (دهمش والقشي، ٢٠٠٤، ١٤)

١. ممارسة المحاسب والمدقق.
٢. تقنيات المحاسب والمدقق.
٣. مهارات المحاسب والمدقق.
٤. معلومات المحاسب والمدقق.
٥. المعلومات الضرورية التي يجب ان يحيط بها كل من المحاسب والمدقق.
٦. التزامات المحاسب والمدقق.
٧. نوعية الخدمات المقدمة من لدن المحاسب والمدقق.

ومن خلال ما سبق يتضح ان هناك تأثير كبير للتجارة الالكترونية على المحاسبة بصورة عامة، وعلى الإطار الفكري للنظرية المحاسبية بصورة خاصة وهذا ما سوف يتم تناوله في المبحث الثاني.

## المبحث الثاني

### انعكاس بيئه الأعمال الحديثة في الفروض المحاسبية

تحتل الفروض المحاسبية المستوى الثالث ضمن الإطار الفكري لنظرية المحاسبة إلى جانب المبادئ المحاسبية والقيود والتي يمثل عناصر القياس المحاسبى وتشتق الفروض المحاسبية من الأهداف المحاسبية وتعد الأساس العملية المحاسبية التي يستند إليها المحاسبون في أعمالهم وتحظى بالقبول من قبل المحاسبين، وبناءً عليه سوف يتناول هذا المبحث الفقرات الآتية:

أولاً: التغييرات التي أحدثتها التجارة الإلكترونية في بيئه الأعمال.

ثانياً: طبيعة الإطار الفكري لنظرية المحاسبة.

ثالثاً: تعريف الفروض المحاسبية

رابعاً: أنواع الفروض المحاسبية.

#### أولاً: التغييرات التي أحدثتها التجارة الإلكترونية في بيئه الأعمال

لقد أحدثت التجارة الإلكترونية تغيرات جوهرية في بيئه الأعمال التي يعمل بها كل من المحاسب والمدقق، ويمكن تلخيص هذه التغيرات بالشكل التالي: (القشى، ٢٠٠٣، ٧٥-٧٨)

١. هيكليه المنشآه: لقد أحدثت التجارة الإلكترونية تغيراً جذرياً على هيكليه المنشآه ، وجعلتها ذات طابع تكنولوجي بالكامل، فمن المعروف بأن عمليات المنشآه كانت تتم بشكل تقليدي في السابق وعامل الوقت لم يكن ملحاً كما هو الآن ، فعملية الشراء تتم بلحظات ، ولمواكبة السرعة الكبيرة لا بد أن تحوي هيكليه المنشآه الآليات الكفيلة التي تمكناها من ملاحة العملية والتأكد منها وتنفيذها ، والذي يزيد الأمور صعوبة ، تعقيدات العمليات التي تتم من خلال شبكة الانترنت ، وخصوصاً في ظل الاختراقات الرهيبة التي يمكن أن يقوم بها قراصنة الانترنت، ولكن يواكب كل من المحاسب والمدقق هذه العمليات السريعة ، لا بد لكل منها أن يتعلماً هذه التكنولوجيا بشكل متاز وإلا أصبحا عديمي الجدوى .

٢. موقع الأعمال: تعد هذه النقطة من أهم وأخطر التغيرات التي حدثت في ظل التجارة الإلكترونية، فسابقاً وبالنظام التقليدي كانت الأعمال تداول في أماكن وأسواق محددة ، وفي حالة حدوث أي خطأ أو ورود أي مشكلة كان من السهل الإحاطة بها وتداركها ، أما الآن وبواسطة التكنولوجيا العالية يستطيع أي شخص من أي مكان إتمام الجزء الأكبر من الصفقة بضغطه سريعة على لوحة مفاتيح جهاز الكمبيوتر ، وفي كثير من الأحيان تكون عملية تعقب العملية والشخص أشبه بالمستحيلة ، وخصوصاً إن لم تكتشف المشكلة أو التلاعب في لحظة انتهاء العملية ، ومن الأمور التي تعاني منها الشركات المتعاملة بالتجارة الإلكترونية الاختراقات التي لا يتم اكتشافها إلا بعد فوات الأوان .

٣. قنوات التوزيع: ففي السابق كانت قنوات توزيع منتج الشركة (بيعه) محددة ومعروفة بشكل واضح وغير معقدة، مما يمكن الشركة من تحديد مصدر العملية والتعامل معها بناءً على ذلك ولكن وفي ظل التجارة الإلكترونية وتعدد أنواعها أصبحت قنوات التوزيع عديدة ومتباينة ومعقدة، وفي حالة حدوث أي خطأ، قد ينقضي وقت كبير قبل إمكانية تحديد قناعة التوزيع التي حصل فيها الخطأ.

٤. تعدد أشكال وسائل البيع: وهذه تختلف نوعاً ما عن قنوات التوزيع، والمقصود هنا بأنه في السابق كانت وسائل البيع عبارة عن أشخاص مؤهلين لذلك، ولكن الآن وبظل التجارة الإلكترونية أصبحت وسائل البيع عبارة عن برامج محاسبة وبأشكال متعددة، منها الصوتية والمرئية وأنظمة كثيرة تقوم

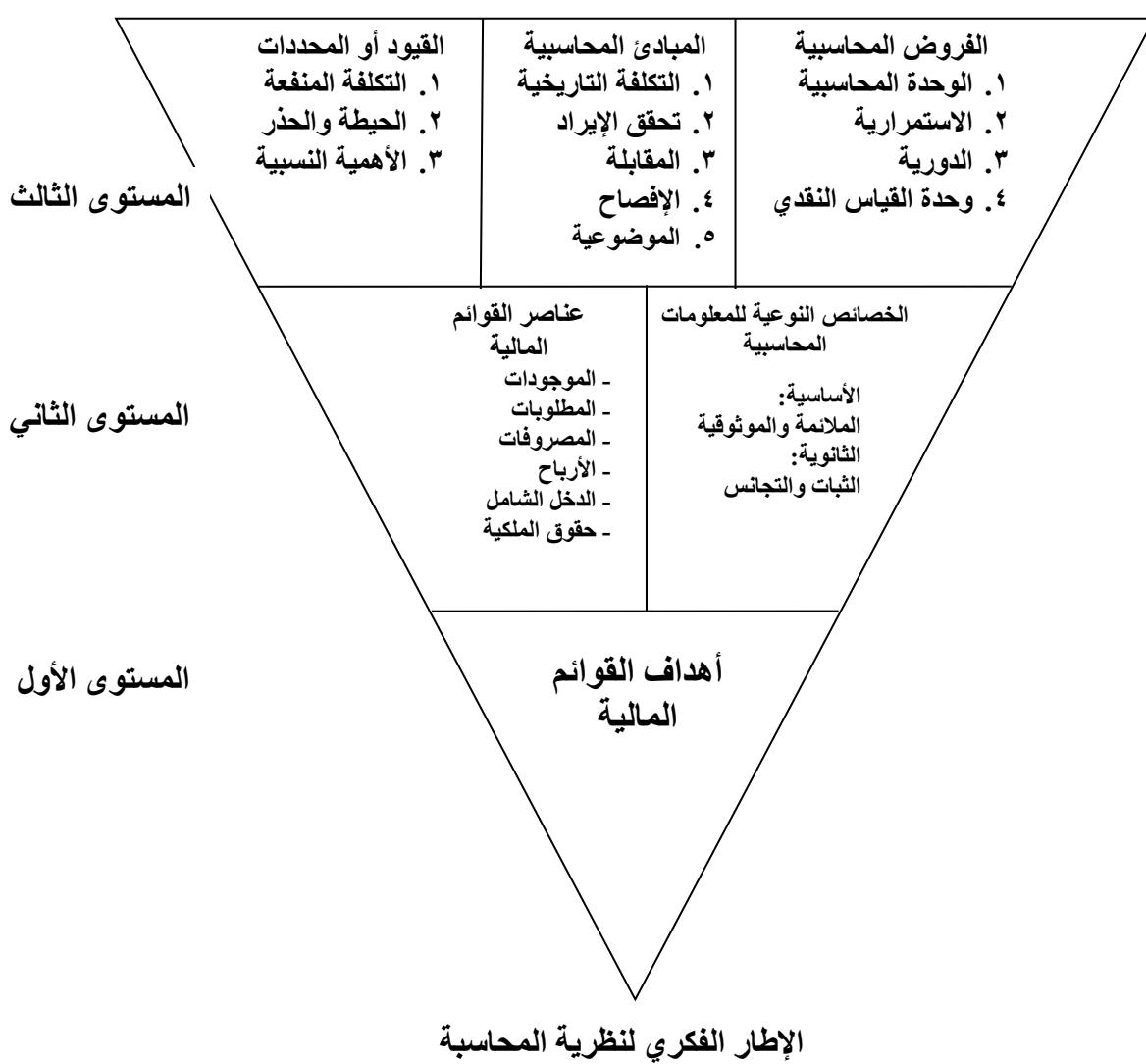
- بعمليات البيع المبنية على برمجيات تم إعدادها مسبقاً، والمشكلة تكمن بأن جميع هذه البرمجيات لا تملك الحس والذكاء البشري وقد يستطع الغير التلاعب بها.
٥. العلاقة مع الشركاء والزبائن: وهذه تعد من النقاط المهمة جداً، ففي الأسلوب التقليدي كانت العلاقة مع الشركاء والزبائن علاقة مباشرة، ولكن الآن أصبحت العلاقة علاقة ذات طابع تكنولوجي رقمي، وفي أغلب الأحيان العلاقة الشخصية مدومة وبالتالي التعامل أشبه بشكل ذي طابع وهمي رغم أنه حقيقة واقعة ولكن هذه الحقيقة قد يتم التلاعب بها بشكل لا يمكن تصوره.
٦. الاعتراف بالإيراد: قد تعد هذه من أكثر المشاكل التي تؤرق المحاسب ، ويعتقد الباحث بأن نظرية المحاسبة لم تأخذ بالحسبان آلية الاعتراف بالإيراد في ظل هذه الظروف التكنولوجية العالمية ففي السابق كان الاعتراف بالإيراد يتم وفقاً لشروط محددة ، فتحقق الإيراد يمكن الجزم به في كثير من الأحيان وكانت نقطة البيع مرتكزاً لا يمكن تجاوزه إلا في بعض الحالات المحددة ، ولكن الآن وفي ظل غياب الأمان وإمكانية اختراق الشركة من قبل الغير جعل عملية تحقق الإيراد عملية مشكوك فيها، وليس من السهولة البت بهذا الموضوع ، وفي رأي الباحث إن استطعنا توفير الأمان للعمليات الإلكترونية واستطاع المحاسب المختص توكيده فاعلية الأمان ، يمكن بعدها التتحقق من الإيراد، وهذا يقود وبالتالي إلى اقتراح شروط جديدة لا بد من توافقها للاعتراض بالإيراد (الإلكتروني) ، إضافة للشروط المتعارف عليها والاقتراح هو ضرورة توفر كل من (الأمان في العمليات، توقييد آلية الأمان).
٧. آلية التسديد: في ظل التجارة الإلكترونية ظهرت آلية تسديد جديدة لم تكن موجودة سابقاً، وهي التسديد عبر شبكة الانترنت. قد يظن البعض أن هذه الآلية لا تختلف كثيراً عن آلية التسديد عبر شبكات البنوك الإلكترونية، ولكنها تختلف اختلافاً جذرياً، فالبنوك تستخدم شبكات خاصة بها عبر نظم الاتصالات وهي شبكات محمية وغير متاحة للجمهور، ولكن التسديد عبر شبكة الانترنت محفوف بمخاطر كبيرة وعديدة وخصوصاً عندما يتمكن قراصنة الانترنت من استخدام حسابات الغير بتسييد مشترياتهم وفي هذه الحالة يصبح من المستحيل إلغاء العملية ويكون الخاسر كل من الشركة البائعة والشخص الذي تم اختراق حسابه من غير علمه.
٨. احتساب ودفع الضرائب: ونعود مرة أخرى لمشكلة الاعتراف بالدخل، فضربية المبيعات أصبحت مشكلة تؤرق الشركات وخصوصاً في ظل غياب الأمان على العمليات الإلكترونية، فقد أصبح من الصعب على الشركة إثبات التلاعب بدخلها وخصوصاً أن أغلب الشركات لا تقر ولا تقصص عن وجود تلاعب خوفاً من فقدان زبائنها وبالتالي قد تتحمل تكاليف إضافية، وعلى رأسها الضرائب المفروضة على مبيعات قد تكون غير موجودة أصلاً.

### ثانياً: طبيعة الإطار الفكري لنظرية المحاسبة

قبل الدخول في طبيعة الإطار الفكري لابد من تعريف المحاسبة حيث مر تعريف المحاسبة بعدة مراحل إلى أن وصل إلى تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (American Accounting Association: AAA) حيث عرفت المحاسبة بأنها "عملية قياس وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات". (النقيب، ٢٠٠٤، ٢٠٠). وبما أن المحاسبة عبارة عن عمليات فلا بد أن يكون هناك نظرية تنظم عمل المحاسبة وبالتالي ظهرت نظرية المحاسبة والتي يمكن تعريفها بأنها "ذلك التفكير المنطقي المتمثل بمجموعة المبادئ العامة التي تشكل الإطار الفكري الذي يمكن الرجوع عند مزاولة مهنة

المحاسبة من ناحية و تعد مرشدًا لتحسين و تطوير المعايير والقواعد المطبقة من ناحية أخرى". (عبد الفتاح و آخرون، ٢٠٠١، ٥).

وعليه فقد حاول عدد من الباحثين والمفكرين والمنظمات المهنية والدولية وضع إطار فكري لنظرية المحاسبة، وفعلا تم التوصل إلى هذا الإطار والذي هو لا يزال محل جدال بين الباحثين، ويمكن تعريفه بأنه "موصف بصورة جيدة تم تجميعه وتنظيمه بصورة متسقة يحدد أهداف القوائم المالية ويبين الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة ويحدد ويعرف عناصر القوائم المالية ويفيد الخطوط العريضة التي يمكن الاسترشاد بها لحل النقاط الخلافية في الممارسة الميدانية" (حجازي، ٢٠٠٠، ١٨)، ويمكن توضيح الإطار الفكري لنظرية المحاسبة من خلال الشكل (١):



المصدر: بتصرف من الباحث نقلًا عن:

(Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, & Terry D. Warfield , "2013", "Intermediate Accounting", 15<sup>th</sup> ed, New York, John Wiley & Sons, Inc, p44)

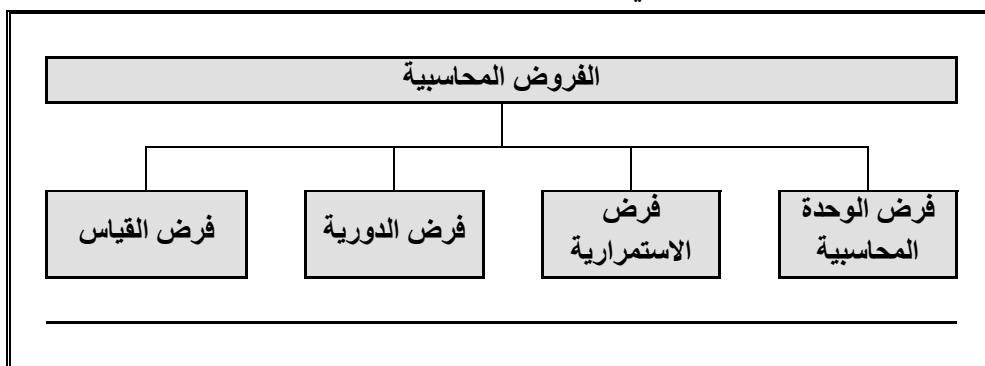
### ثالثاً: تعريف الفرض المحاسبي

يمكن تعريف الفرض في مجال المحاسبة" بأنه استنتاج يعبر عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمحاسبة، ويعتبر الأساس الذي يستمد منه أو تبني عليه المبادئ العلمية". (نعمان، ٢٠١٧، ١٢٢)

ويعرف كوهلر الفرض المحاسبي بأنها "قاعدة تحظى بقبول عام وتعبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل أنواع من المشاكل، أو مرشد للسلوك على وضع معين. (الكعبي، ٢٠٠٣، ٦٥)

### رابعاً: أنواع الفرض المحاسبي

بالرغم من الاختلافات بين الباحثين حول مكونات الإطار الفكري للمحاسبة وما يجب اعتباره الفرض وما يجب اعتباره مبدأ .... إلا أن الغالبية اتفقوا على انه هناك أربعة فروض والتي يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:



الشكل (٢)  
أنواع الفرض المحاسبي

المصدر: (محمد سمير الصبان ومعتز حسين سليمان وسعد محمد بيومي وبسام فؤاد محمد، ٢٠١٨)، "المحاسبة المالية المتوسطة – الجزء الأول وفقاً لأحدث تعديلات معايير المحاسبة المصرية والدولية"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص ٢٠.

وفيما يلي شرح لهذه الفروض:  
**١. فرض الوحدة المحاسبية:**

يؤكد هذا الفرض على أن الوحدة الاقتصادية عند إنشائها واكتسابها الصفة القانونية يجب أن تكون مستقلة ومنفصلة بملكيتها عن ملكية مالكيها، لذلك فإن الإقرار عن ملكية الوحدة الاقتصادية يتم بواسطة إعداد القوائم المالية التي ليس لها علاقة بالعمليات الشخصية للمالكين. (Unegbu, 2014: 9)

إن هذه النظرة يجب ألا تنفصل عن طبيعة الوحدة المحاسبية التنظيمية إذ أن هناك عدة أنواع للمشاريع الاقتصادية منها الفردي ومنها الجماعية (شركات الأشخاص والأموال) لذلك فإن من الطبيعي أن تكون المعالجات المحاسبية لقياس موارد الوحدة وحقوقها تختلف لكل نوع من أنواع المشاريع (مطر وآخرون، ١٩٩٦، ٥٧-٥٨)

لل الوقوف على طبيعة الوحدة المحاسبية فإنه سيتم النظر إليها من خلال أحد بعدين وكما يلي: (شاهين، ٢٠١١، ١٥٦)

**البعد الأول:** تعتبر الوحدة المحاسبية كيان له أبعاد اقتصادية وإدارية وقانونية ويمكن أن تمثل في شكل مبلغ معتمد ومخصص لغرض معين كالأجهزة الإدارية كما تعتبر شركة قائمة بذاتها أو شركة قابضة وتتبعها شركة أخرى ذات ذمة مالية مستقلة.

**البعد الثاني:** يركز هذا البعد على اهتمامات أصحاب الحقوق أو المصلحة وليس على نشاط أو ووظائف الوحدة نفسها، أي يركز على احتياجات المجتمع مما يعني اتساع نطاق التقارير المحاسبية ليغطي مجالات الموارد البشرية، وتوجد نظريتان تفسران طبيعة الوحدة المحاسبية في علاقتها بأصحاب المصالح فيها وهي نظرية الملكية المشتركة والتي تعني أن الوحدة المحاسبية هي وحدة مملوكة لفرد أو مجموعة أفراد لهم مصلحة مشتركة في تحقيق الأرباح، أما النظرية الثانية فهي الشخصية المعنية وتعني تعدد أصحاب المصالح في هذه الوحدة سواء كانوا ملوكاً أم مقرضون أم ممولون أم علماً أو مستهلكون.

## ٢. فرض الاستمرارية:

يقوم هذا الفرض على أساس أن الشركة تولد لتنstemr ولا توجد نية لتصفيتها في المستقبل القريب، ولا يعني ذلك استمرارية دائمة وإنما يفترض استمرارها لفترة كافية لإتمام نشاطها وتنفيذ العقود المبرمة معها وسداد ما عليها من التزامات وما لها من حقوق وبعد تبويب الأصول والخصوم بقائمة المركز المالي إلى متداولة وطويلة الأجل تطبيق مباشر لهذا الفرض. (عبد الفتاح، ١٩٩٥، ٣٣)، ويترتب على هذا الفرض تقييم أصول الشركة طويلة الأجل بالكلفة بدلاً من سعر البيع حيث أن الشركة إذا لم تكن لتنstemr وأنه سوف يتم تصفيتها قريباً فليس هناك داعي لاستخدام التكفة التاريخية وإنما يتم تقييم الأول بسعر البيع. (Hermanson & other, 2012: 41)

## ٣. فرض الدورية:

إن أدق طريقة لقياس نتائج نشاط شركة معينة هي قياسها وقت التصفية الفعلية للشركة، ومع ذلك فإن الإطراف المستخدمة لهذه المعلومات لا يمكنهم الانتظار إلى ما لا نهاية للحصول على هذه المعلومات وإذا لم يوفر المحاسبون المعلومات المالية بصفة دورية فسيقوم شخص آخر بتوفيرها. (كيسو وويجان، ١٩٩٩، ٧٧)

تضيي الاعتبارات العلمية في المحاسبة ضرورة تقسيم حياة الشركة إلى فترات دورية بغية إعداد التقارير التي تستخدم لتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في المدى القصير وتزويد الأطراف المعنية بالمؤشرات التي تمكّنهم من تقييم الأداء، وبلزم إعداد التقارير المالية عن فترات دورية منتظمة حتى يتسلى إبلاغ المعلومات التي تم تجميعها في حسابات الشركة أولاً وفي الوقت المناسب إلى الأطراف المعنية. (الشيرازي، ١٩٩٠، ٢٦٣-٢٦٤)

## ٤. فرض ثبات وحدة القياس:

يعني هذا الفرض أن النقود هي القاسم المشترك لكل نشاط اقتصادي ويوفر قاعدة ملائمة لقياس والتحليل المحاسبي وان الأنشطة الاقتصادية التي تسجل بشكل ثابتة (لا تتغير) كي يمكن من المالية والسجلات المحاسبية والتي تساعد في ترشيد القرارات الاقتصادية. (Kieso et al., 2016: 51)

ويبيّن هذا الفرض أن البيانات الخاصة بالعمليات التي تسجل بالسجلات هي التي يعبر عنها بواسطة النقود ومن جهة أخرى إن وحدة النقد كوحدة قياس بالمحاسبة ثابتة (لا تتغير) كي يمكن من تسجيل العمليات بالسجلات المحاسبية دون تغييرها من وقت لأخر حيث تحتاج المحاسبة إلى وحدة

قياس موحدة لربط مختلف العمليات والأنشطة وتسمح بإجراء المقارنات، (الجوادي ونعمون، ٢٠٠٧، ٤٨-٤٧).

ويعتبر وجود وحدة التبادل والقياس ضرورية للمحاسبة عن عمليات الشركة بطريقة موحدة، حيث اختيرت النقود كوحدة قياس مقبولة وعامة لهذا الغرض ويقضي هذا الفرض بأن المحاسبة عملية قياس واتصال لأنشطة الشركة ويمكن قياسها بمقاييس النقود وبذلك فان هذا الفرض يضع قيدين أساسيين على المحاسبة وهما: ان لا يتم إنتاج معلومات غير مالية وثبات القوة الشرائية للنقود.(الصبان وأخرون، ٢٠١٨)

### المبحث الثالث

#### إسقاط الفروض المحاسبية على التجارة الإلكترونية

إن التجارة تقسم إلى ثلاث أشكال هي التجارة التقليدية والتجارة الإلكترونية الجزئية والتجارة

الالكترونية البحتة وبالتالي يجب معرفة مدى تأثير التجارة بكافة إشكالها على الفروض وكالاتي:

#### أولاً: تأثير التجارة الإلكترونية على فرض الوحدة المحاسبية

من خلال أشكال التجارة الإلكترونية ومفهوم فرض الوحدة المحاسبية يتضح الآتي:

إن هذا الفرض قد تم إعداده بشكل أساسي ليطبق على الشركات التي تتعامل بالتجارة التقليدية حيث يجب أن يكون الوكيل (الشركة) ملموس والسلعة ملموسة و العملية ملموسة وبالتالي يمكن فصل الذمة المالية لهذه الوحدة عن ذمة مالكيها ويمكن اكتسابها الصفة القانونية وبالتالي يمكن اعتبارها كيان له أبعاد اقتصادية ومحاسبية وقانونية.

أما التجارة الإلكترونية الجزئية فإذا كان الوكيل (الوحدة) ملموس فسوف لن يكون لها أي تأثير على فرض الوحدة المحاسبية حيث سيكون لها كيان مستقل وله أبعاد قانونية وإدارية واقتصادية، أنها نشاط له خصوصية تميزه عن التجارة التقليدية ولكنها كمفهوم لا يخرج عن كونه نشاط اقتصادي يتمتع باستقلالية وله قوانين دولية تنظمه.

أما التجارة الإلكترونية البحتة فيرى الباحث انه لا يمكن تطبيق فرض الوحدة المحاسبية على التجارة الإلكترونية البحتة لأنها ليس لها وحدة ملموسة أو عملية ملموسة أو سلعة ملموسة وبالتالي لا ينطبق عليها مفهوم كيان مادي ملموس حيث انه يمكن أن يمارسها أي شخص حتى لو من المنزل وبالتالي تكون العملية غير موثقة.

وذكر العجري انه يقوم هذا الفرض على أساس أن أي وحدة اقتصادية عند إنشائها واكتسابها الصفة القانونية تكون مستقلة ومنفصلة بملكيتها عن ملكية المالكين، ويرى أن الشركات التي تعمل في مجال التجارة الإلكترونية تتوافق مع هذا الفرض. (العجري، ٢٠١٢، ٤٢)

ويرى الباحث ان هذا الاستنتاج ينطبق على التجارة الإلكترونية الجزئية وليس البحتة.

#### ثانياً: أثر التجارة الإلكترونية على فرض الاستمرارية

إن أي مشروع نشأ ليستمر وليس هناك أي نية لتصفيته في القريب العاجل والاستمرارية قد تطول أو تقصر لحين تحقيق الهدف الذي أنشأ من أجله وبما أن فرض الوحدة المحاسبية فصل بين المشروع ومالكيه فقد يستمر المشروع لفترة أطول من عمر مالكه وهذا يناسب طبيعة نشاط التجارة التقليدية

أما التجارة الالكترونية الجزئية بالرغم من انه لديها كيان مادي ملموس ومكتسب للصفة القانونية ومسجل بشكل رسمي وبالتالي فانه كحد أدنى يفترض أن الشركة سوف تستمر لفترة أطول من عمر أي أصل تمتلكه وبما يكفي للوفاء بأي التزام من التزاماتها إلا أنها قد تتعرض إلى القرصنة أو الفيروسات وبالتالي إفلاس هذه الشركة بصورة فجائحة وهذا ما سوف يؤثر على فرض الاستمرارية.

أما التجارة الالكترونية البحثة فانه يفترض أن تطبق فرض الاستمرارية وانه ليس لها أي تأثير على فرض الاستمرارية ولكن بما انه ليس لها كيان مادي ملموس وقد تكون شركة وهمية وأيضا قد تتعرض للقرصنة والسرقة وهذا ما سوف يؤثر على فرض الاستمرارية أيضا.

### ثالثاً: أثر التجارة الالكترونية على فرض الدورية

هذا الفرض جاء مكملا لفرض الاستمرارية حيث تم تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية بهدف إعداد التقارير والقوائم المالية ومعرفة موقف المشروع من حيث تحقيق الأرباح أو العكس وبالتالي تمكين الأشخاص المهتمين بهذا المشروع على تقييمه في نهاية كل فترة وهذا الفرض يتلاءم مع طبيعة نشاط التجارة التقليدية.

أما التجارة الالكترونية الجزئية فان الشركات التي تتعامل بها تكون تقاريرها محدثة دائماً وآنية حيث انه عند بيع السلعة الكترونيا سوف تسجل محاسبيا بصورة تلقائية عن طريق برامج خاصة ومدققة عن طريق التدقيق الالكتروني وامن المعلومات وبالتالي تكون التقارير والقوائم المالية جاهزة في اي وقت يتم طلبها وبالتالي ليس لها تأثير على هذا الفرض باستثناء انه لن تكون التقارير محصورة في نهاية السنة ولكن سوف تكون على مدار السنة.

اما التجارة الالكترونية البحثة فانه إذا توفر عنصر امن المعلومات وتم تدقيق قوائم هذه الشركات الكترونيا فانه ينطبق عليها نفس تأثير التجارة الالكترونية الجزئية.

وهذا ما يؤكد المطيري بقوله ان فرض الدورية هو تقسيم حياة الشركة الى فترات دورية بهدف اعداد التقارير التي تستخدم لتوفير المعلومات الازمة لاتخاذ القرارات، ولا يوجد تعارض بين التجارة الالكترونية مع هذا الفرض. (الجعبري والحيالي، ٢٠١٦، ٧٦)

### رابعاً: أثر التجارة الالكترونية على فرض ثبات وحدة القياس

إن هذا الفرض يقوم على أساس أن البيانات الخاصة بالعمليات التجارية التي تقوم بها الشركة والتي يتم تسجيلها في السجلات يجب أن يعبر عنها بواسطة وحدة النقد وان هذه النقد يجب أن تكون ثابتة لا تتغير، وهذا يتطابق مع نشاط التجارة التقليدية.

اما التجارة الالكترونية الجزئية والبحثة فإنها تقوم بتسجيل جميع عمليات البيع والشراء بوحدة النقد، ولكن الاختلاف بين التجارة الالكترونية والتقليدية هو بوسيلة الدفع حيث إن التجارة الالكترونية تتعامل مع النقد البلاستيكية والفيزا كارت وتكون هذه التجارة من خلال أسواق مختلفة وعالمية وحتى الزبائن يكونون من عدة دول وهذا يؤدي إلى عدم ثبات وتجانس وحدة القياس النقدي.

وبناءً عليه فان التجارة الالكترونية لها تأثير على هذا الفرض ولا يلائم هذا الفرض طبيعة نشاط التجارة الالكترونية وبالتالي يجب تعديل هذا الفرض ليتلاءم مع طبيعة نشاط التجارة الالكترونية حيث يجب إلغاء شرط ثبات وحدة القياس النقدي فيما يتعلق بنشاط التجارة الالكترونية حسرا.

ويؤكد هذا الاستنتاج الجعيري والحيالي بقولهم تتطلب عملية القياس اختيار وحدة قياس مناسبة، وفي المحاسبة تستخدم النقود كوحدة عامة لقياس نتيجة النشاط للشركة وعناصر القوائم المالية، وهنا يثير هذا الفرض مشكلة عدم ثبات قيمة وحدة القياس ذاتها، وفي عمليات التجارة الإلكترونية حيث تتم الإيرادات بوحدات نقد مختلفة وغير متجانسة على مستوى العالم ويعتقدون ان عدم تجانس وحدات النقد في ايرادات تلك الشركات يؤدي الى عدم ثبات وحدة القياس المحاسبى عند تحويل وحدات النقد المختلفة الى العملة الوظيفية للشركة ومن ثم عدم توافق عمليات التجارة الإلكترونية مع هذا الفرض.(الجعيري والحيالي، ٢٠١٦، ٧٦)

#### الاستنتاجات:

من خلال ما سبق تم التوصل إلى الاستنتاجات الآتية وكالاتي:

١. التجارة الإلكترونية نشاط اقتصادي يختص ببيع السلع وتقديم الخدمات الكترونيا.
٢. ليس هناك أي تأثير للتجارة الإلكترونية الجزئية على فرض الوحدة المحاسبية بينما التجارة الإلكترونية البحنة تتفاوت مع فرض الوحدة المحاسبية.
٣. هناك تأثير للتجارة الإلكترونية الجزئية والبحنة على فرض الاستمرارية.
٤. ليس هناك أي تأثير للتجارة الإلكترونية على فرض الدورية.
٥. هناك تأثير للتجارة الإلكترونية الجزئية والبحنة على فرض ثبات وحدة القياس النقدي.

#### الوصيات:

١. تعديل فرض الوحدة المحاسبية بإضافة فقرات تعالج مسألة عدم وجود كيان مادي ملموس للشركة حتى يتتوافق مع التجارة الإلكترونية البحنة.
٢. تعديل فرض الاستمرارية بما يتتوافق مع نشاط التجارة الإلكترونية من خلال فرض استخدام امن المعلومات وبرامج متخصصة ضد القرصنة والفيروسات وقوانين تحمي المستثمرين والمتعاملين مع هذه الشركات لضمان استمراريتها.
٣. تعديل فرض ثبات وحدة القياس النقدي من خلال إلغاء فقرة ثبات وحدة القياس النقدي للمشاريع التي تتعامل بالتجارة الإلكترونية حصرا.
٤. إظهار أي فروقات ناتجة عن تغير وحدة القياس النقدي لشركات التجارة الإلكترونية في كشوفات ملحة لأغراض الإفصاح.

#### المصادر:

#### أولاً: الرسائل والأطاريح الجامعية

١. آل عبد الواحد، خالد زيدان عبد الهادي، (٢٠١٢)، "أنموذج مقترن للتجارة الإلكترونية ودوره في تعزيز إدارة علاقات الزبائن-دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
٢. اورماري، طارق عبد الله حسين، (٢٠٠٧)، "استخدام الحاسوب في تصميم نظام محاسبي مالي في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/نينوى"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.

٣. ألقشي، ظاهر شاهر يوسف، (٢٠٠٣)، "مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية"، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات الادارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن
٤. أبو رحمة، أياد زكي محمد، (٢٠٠٩)، "أساليب تنفيذ عمليات التجارة الإلكترونية ونظم التسوية المحاسبية عنها"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
٥. أمين، ساكار ظاهر عمر، (٢٠٠٧)، "تأثير التجارة الإلكترونية على نظم المعلومات المحاسبية - دراسة لأراء عينة من شركات عراقية مختارة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
٦. البدور، زيدان بدر، (٢٠١٣)، "واقع التجارة الإلكترونية في الدول العربية دراسة حالة: الجزائر- مصر"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضراء بسكرة، الجزائر.
٧. البعري، مجدي احمد السيد، (٢٠١٢)، "مدى كفاية الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية"، أطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية بالدنمارك.
٨. السقا، زياد هاشم يحيى، ٢٠٠٦ ، "استخدام تقنيات المعلومات في نظم المعلومات المحاسبية دراسة لعينة مختارة من الشركات العراقية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.

### ثانياً: الدوريات

١. حسين، كريم سالم، (٢٠٠٩)، "التجارة الإلكترونية العربية... الأفاق والتحديات"، مجلة الغرب للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد ١٢، المجلد ٣، جامعة الكوفة، العراق.
٢. الحيالي، صدام محمد محمود وحسين، سطم صالح والكسب، علي إبراهيم حسين، (٢٠٠٦)، "اثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ٢، العدد ٣، تكريت، العراق.
٣. دهمش، نعيم والقشي، ظاهر، (٢٠٠٤)، "مدى ملائمة مهنة المحاسبة لبيئة التجارة الإلكترونية"، مجلة اربد للبحوث العلمية، المجلد ٨، العدد ٢، جامعة اربد الأهلية، الأردن.
٤. أمين، ساكار ظاهر عمر، (٢٠١٢)، "الإطار المفاهيمي للمحاسبة في ظل بيئة التجارة الإلكترونية"، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ٢، العدد ١، العراق.
٥. رشيد، ناظم حسن، (٢٠١١)، "دور مراقب الحسابات في إضفاء الثقة بالبيانات المحاسبية المنشورة على الانترنت في بيئة التجارة الإلكترونية"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ٧، العدد ٢٣، تكريت، العراق.
٦. اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا-الاسكوا، (٢٠٠٣)، "تطبيق تكنولوجيا المعلومات والاتصالات المتقدمة في قطاع النقل في منطقة الاسكوا"، العدد ٦، الأمم المتحدة، نيويورك.
٧. نعمان، محصول، (٢٠١٧)، "التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد ٦،الجزائر.

### ثالثاً: الكتب

١. البلداوي، عبد الحميد عبد المجيد وسلام، أسامة عزمي، (٢٠٠٤)، "استعمالات الحاسوب في العمليات الادارية والمالية", دار الشروق للنشر والتوزيع، ط١، عمان، الأردن.

٢. العبرى، مجدى احمد السيد والحيالى، وليد ناجي، (٢٠١٦)، "الإطار النظري للمحاسبة فى ظل عمليات التجارة الالكترونية"، مركز الكتاب الأكاديمى، الاردن.
٣. برهان، محمد نور وخطاب، عز الدين، (٢٠١٠)، "التجارة الالكترونية"، ط ٢، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر.
٤. الجحاوى، طلال ونعمون ريان، (٢٠٠٧)، "المحاسبة المالية مناهج الجامعات العالمية"، ط ١، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان،الأردن.
٥. حجازى، محمد عباس، (٢٠٠٠)، "نظريّة المحاسبة"، مطابع الدار الهندسيّة، مصر.
٦. شاهين، علي عبد الله، (٢٠١١)، "نظريّة المحاسبة - إطار فكري تحليلي وتطبيقي"، ط ١، مكتبة أفق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين.
٧. الشيرازي، عباس مهدي، (١٩٩٠)، "نظريّة المحاسبة"، ط ١، ذات السلسلة لطباعة والنشر والتوزيع، الكويت.
٨. الصبان، محمد سمير وسليمان، معتز حسين وببومي، سعد محمد ومحمد، بسام فؤاد، (٢٠١٨)، "المحاسبة المالية المتوسطة - الجزء الأول وفقاً لأحدث تعديلات معايير المحاسبة المصرية والدولية"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.
٩. عبد الفتاح، زكريا فريد والعوام، عاطف محمد والدويري، صفوت مصطفى، (٢٠٠١)، "دراسات في نظرية المحاسبة"، مطابع الدار الهندسيّة، مصر.
١٠. عبد الفتاح، زكريا فريد، (١٩٩٥)، "دراسات في نظرية المحاسبة"، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر.
١١. الكعبى، جبار محمد على، (٢٠٠٣)، "فصل من نظرية المحاسبة"، ط ١، مكتب القرار للطباعة، بغداد، العراق.
١٢. كيسو، دونالد وويجانت، جيري، (١٩٩٩)، "المحاسبة المتوسطة-الجزء الأول"، ترجمة احمد حامد حاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.
١٣. مطر، محمد عطيه والحيالى، وليد ناجي والراوى، حكمت احمد، (١٩٩٦)، "نظريّة المحاسبة واقتضاد المعلومات"، ط ١، دار حنين للنشر والتوزيع ومكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
١٤. النقيب، كمال عبد العزيز، (٢٠٠٤)، "مقدمة في نظرية المحاسبة"، ط ١، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،الأردن.

#### رابعاً: المصادر الأجنبية

##### A. Researches:

1. Maswadeh, Sana'a N., (2016), "Recognition and Measurement Obstacles of the Conceptual Framework of Financial Accounting Underlying E-commerce Business", Journal of Internet Banking and Commerce, vol 21, no1.
2. Qatawneh, Adel M, (2012), "The Effect of Electronic Commerce on the Accounting Information System of Jordanian Banks", International Business Research, Vol.5, No.5.
3. Unegbu, Angus O., (2014), " Theories of Accounting: Evolution & Developments, Income-Determination and Diversities in Use, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No.19

**B. Books:**

1. Hermanson, Roger H., Edwards, James Don & Maher, Michael W., (2012), 8<sup>th</sup> Ed "Accounting Principles: A Business Perspective Financial Accounting (Chapters 1 – 8)", Textbook Equity, Inc.
2. Kieso, Donald E., Weygandt, Jerry J., & Warfield, Terry D,(2016), "Intermediate Accounting", 16th ed, New York, John Wiley & Sons, Inc.
3. Kieso, Donald E., Weygandt, Jerry J., & Warfield, Terry D.,(2013), "Intermediate Accounting", 15th ed, New York, John Wiley & Sons, Inc.