

# مجلة كلية التراث الجامعية

مجلة علمية محكمة

متعددة التخصصات نصف سنوية

العدد الثالث والثلاثون

عدد خاص بواقع المؤتمر العلمي السنوي الرابع عشر (الدولي الثالث)

27 آذار 2022

ISSN 2074-5621

رئيس هيئة التحرير

أ. د. جعفر جابر جواد

نائب رئيس هيئة التحرير

أ. م. د. نذير عباس ابراهيم

مدير التحرير

أ. م. د. حيدر محمود سلمان

رقم الایداع في دار الكتب والوثائق 719 لسنة 2011

مجلة كلية التراث الجامعية معترف بها من قبل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بكتابها المرقم  
(ب) (3059/4) والمؤرخ في (7/4/2014)



## القياس والإفصاح المحاسبي في بيئة التجارة الإلكترونية

أ.د. زياد هاشم السقا

جامعة الموصل - كلية الادارة والاقتصاد  
قسم المحاسبة

م.د. علي طلال داوى

ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق

### المستخلص:

في ظل التطورات التقنية الحديثة وتزايد إستخداماتها في كافة مجالات الحياة ومنها على وجه الخصوص إستخدامها في مجالات الأعمال فقد ظهرت الحاجة إلى إمكانية التحول من البيئة التقليدية لممارسة الأعمال إلى البيئة الإلكترونية وهو ما أدى إلى ظهور التجارة الإلكترونية.

ونظراً للتأثيرات العديدة التي يمكن أن يؤثر بها العمل في بيئة التجارة الإلكترونية فقد أصبح لزاماً على مختلف التخصصات التي لها علاقة بالتجارة الإلكترونية أن تأخذ بالإعتبار دراسة تأثيراتها المختلفة وصولاً إلى إمكانية حصر التأثيرات الإيجابية ومحاولة الاستفادة منها في عملها وبما يمكن أن يساهم في تحقيق أهدافها، وعلى إعتبار أن المحاسبة كمهنة لا يمكنها العمل بمعزل عن التطورات التي تحدث في بيئة الأعمال فقد أصبح من الضروري حصر دراسة التأثيرات التي يمكن أن يحدثها العمل في بيئة التجارة الإلكترونية وخاصة بما يتعلق بشقي المحاسبة الرئيسيين: القياس والإفصاح.

وعليه فقد تناول البحث توضيح أهمية المحاسبة عن عمليات التجارة الإلكترونية، وتحديد تأثير التجارة الإلكترونية على القياس المحاسبي ومن ثم تحديد تأثير التجارة الإلكترونية على الإفصاح المحاسبي، وتم التوصل إلى أن القياس المحاسبي الناتج عن بيئة التجارة الإلكترونية أكثر موضوعية مما هو عليه في بيئة التجارة التقليدية، إذ توفر بالأحداث والعمليات التي سوف تفاص عنصر المؤثِّرة والأمان لأنها سوف تقضي على التحيز في عمليات القياس وعدم الموضوعية، وكذلك أكثر عرضة لدرجة كبيرة من التحيز ويمكن تقليل ذلك من خلال تطبيق خاصية التطابق، وتم التوصية بضرورة وضع مجموعة من المعايير المحاسبية التي تتعلق بالعمليات الخاصة ببيئة التجارة الإلكترونية وخاصة ما يتعلق بحصر المفاهيم المحاسبية الجديدة فضلاً عن تحديد المعالجات المحاسبية الخاصة بها كي تكون مرشداً عملياً للمحاسبين أثناء قيامهم بعملهم في هذه البيئة، وتحديد الشكل والمحتوى الخاص بالقوائم المالية التي تتضمن الإفصاح عن عمليات التجارة الإلكترونية.

**الكلمات المفتاحية:** القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، التجارة الإلكترونية.

### Accounting measurement and disclosure in the e-commerce environment

#### Abstract

In light of modern technical developments and the increasing use of it in all areas of life, including in particular its use in the fields of business, the need has emerged for the possibility of shifting from the traditional environment for doing business to the electronic environment, which led to the emergence of electronic commerce.



In view of the many influences that work can have in the e-commerce environment, it has become imperative for the various disciplines related to e-commerce to take into consideration the study of its various effects in order to reach the possibility of limiting the positive effects and trying to benefit from them in their work and what can contribute to achieving their goals, and on Considering that accounting as a profession cannot work in isolation from the developments that occur in the business environment, it has become necessary to inventory and study the effects that work can have in the e-commerce environment, especially with regard to the two main aspects of accounting: measurement and disclosure.

Accordingly, the research dealt with clarifying the importance of accounting for electronic commerce operations, and determining the impact of electronic commerce on accounting measurement, and then determining the impact of electronic commerce on accounting disclosure, and it was concluded that the accounting measurement resulting from the e-commerce environment is more objective than it is in the traditional commerce environment. It provides the events and processes that will be measured with the element of reliability and security because it will eliminate bias in the measurement processes and subjectivity, as well as more prone to a large degree of bias and this can be reduced by applying the matching feature. Electronic commerce, especially with regard to inventorying new accounting concepts, as well as defining their accounting treatments in order to be a practical guide for accountants while doing their work in this environment, and determining the form and content of financial statements that include disclosure of electronic commerce operations.

**Keywords:** accounting measurement, accounting disclosure, electronic commerce.

#### منهجية البحث ودراسات سابقة

تتعدد مشكلة البحث من خلال تساؤل رئيس هو: هل يمكن أن يؤثر العمل في بيئة التجارة الإلكترونية على القياس والإفصاح المحاسبي؟

كما تأتي أهمية البحث من خلال:

1. حداثة موضوعه وقلة البحوث التي تتناوله.

2. أهمية العمل المحاسبي في بيئة التجارة الإلكترونية.

3. ضرورة دراسة كافة التأثيرات التي تتعلق بالعمل المحاسبي في بيئة التجارة الإلكترونية.

4. أهمية كل من القياس والإفصاح المحاسبي في المحاسبة في بيئة التجارة الإلكترونية.

وعليه فإن البحث يهدف إلى الآتي:

1. توضيح أهمية المحاسبة عن عمليات التجارة الإلكترونية.

2. تحديد تأثير التجارة الإلكترونية على القياس المحاسبي.

3. تحديد تأثير التجارة الإلكترونية على الإفصاح المحاسبي.

ولتحقيق أهداف البحث يتم الاعتماد على **الفرضية الرئيسية الآتية:**

(( يؤثر التجارة الإلكترونية على القياس والإفصاح المحاسبي تأثيراً إيجابياً من خلال الاستفادة من استخدام تقنيات المعلومات

و بما يمكن أن يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية عند العمل في بيئة التجارة الإلكترونية)).

عليه فإن **خطة البحث** سوف تشمل ثلاثة مباحث هي:

**المبحث الأول - المحاسبة عن عمليات التجارة الإلكترونية.**

**المبحث الثاني - تأثير التجارة الإلكترونية على القياس المحاسبي.**



### المبحث الثالث - تأثير التجارة الالكترونية على الافصاح المحاسبي. دراسات سابقة

1. دراسة جنان وآخرين (2007): (**التحديات الضريبية للتجارة الالكترونية العربية وإمكانية تطويرها**)  
هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التجارة الالكترونية التي تتم عبر شبكة الانترنت كأحد أهم سمات القرن الواحد والعشرين في مختلف دول العالم التي يجب أن تتواءم مع عصر الاقتصاد الشبكي العالمي وأكملت الدراسة بأنه سوف تكون هناك مجموعة من المخاطر المتزايدة محيطة بمستقبل التجارة الالكترونية عامة والصادرات خاصة وذلك بسبب ضعف الإلمام بالتطورات التكنولوجية الكبيرة التي طرأت على تنفيذ العمليات التجارية عبر شبكة الانترنت، وقد حاولت الدراسة إلى التعرف على كيفية معاملة الصفقات التي تتم من خلال التجارة الالكترونية والأرباح الناتجة عنها من الناحية الضريبية وقد استنتجت الدراسة مجموعة من الاستنتاجات أهمها:  
أ- يواجه النظام الضريبي السوري الحالي العديد من المشاكل المحاسبية والإدارية والسلوكية التي ترتبط بطبيعة النظام وتؤثر في كفائه.  
ب- يواجه النظام الضريبي السوري الحالي مجموعة من المشاكل التي تعود إلى طبيعة التجارة الالكترونية.  
ت- توجد مجموعة من التدابير التي تسهم في تطوير النظام الضريبي.  
وان أهم توصيات الدراسة تتمثل بإعادة تأهيل النظام الضريبي السوري فيما يتعلق بضريبة الدخل، وتطوير التشريعات الضريبية، والاهتمام بدورات اللغة الأجنبية، وإيجاد جهاز رقابي فعال ومؤهل علمياً بأحدث الطرائق والأساليب التكنولوجية.
2. دراسة شحاته (2007): (**دراسة لمدى إمكانية فرض ضريبة على معاملات التجارة الالكترونية**)  
هدفت هذه الدراسة إلى الوصول إلى إجابة منطقية علمية للتساؤل الآتي وهو يتمثل بـ (إلى أي مدى يمكن فرض ضريبة على معاملات التجارة الالكترونية؟) وما المشاكل التي تعيق فرض ضريبة على معاملات التجارة الالكترونية وكيف يحدد الدخل الخاضع للضريبة والمولود من بين السلع والخدمات عبر شبكة الانترنت؟ وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:  
أ- تعامل ضريبياً الصنفقات والمعاملات التي تتجزء من خلال التجارة الالكترونية والأرباح الناتجة عنها وفقاً للآتي.  
صفقات التجارة الالكترونية المحلية تخضع أرباحها للضريبة الموحدة.  
صفقات التجارة الالكترونية الخارجية تخضع للضريبة الجمركية والضريبة على المبيعات.  
ب- أهم المشاكل في النظام الضريبي هو أن التجارة الالكترونية غير منظورة.  
ت- يتتأكد من صحة الصنفقات الخاصة بالتجارة الالكترونية من خلال أتباع الأساليب الخاصة بالمراجعة الالكترونية والتحقق من دخول وخروج البضاعة والتتأكد من التسليم للكتروني عبر شبكة الانترنت.
3. دراسة Hanefah and Othman (2006) (**Taxation, E. C. and Determination Of Permanent establishment**)  
(الضرائب، التجارة الالكترونية والتقدير فيما يتعلق بالإنشاء الدائم)  
هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تصورات محاسبى الضرائب فى ماليزيا بشأن تأثير التجارة الالكترونية فى جمع الضرائب والأنظمة الضريبية، وان أهم استنتاجات هذه الدراسة هي أن التجارة الالكترونية تؤدى إلى حدوث ازدواجه ضريبي وخسارة الضرائب والتهرب الضريبي وتشير النتائج أيضاً إلى الأساس فى تحديد أقامة دائمة لفرض الضرائب على التجارة الالكترونية يحتاج إلى مزيد من الاستعراض فى حكم التجارة الالكترونية الماليزية ينبعى أن تصدر مجموعة من المبادئ التوجيهية بشأن فرض الضرائب على التجارة الالكترونية لمساعدة الشركات معرفة المعاملة الضريبية للتجارة الالكترونية، وان أهم توصيات الدراسة هي صياغة المبادئ التوجيهية بشأن ضريبة التجارة الالكترونية، وتحديد الدخل الخاضع للضريبة وينبعى صياغة مبادئ توجيهية فى مجال التجارة الالكترونية والضرائب وسرعان ما تصدر لكافة المحاسبين المهنيين.  
ويلاحظ من خلال ماتم عرضه أن الدراسات السابقة قليلة جداً فيما يتعلق بتناولها موضوع القياس والافصاح المحاسبي حيث أن غالبية الدراسات تركز على كيفية التحاسب الضريبي عنها دون النطرق الى أهمية القياس المحاسبي للعمليات التي تجرى من خلال التجارة الالكترونية فضلاً عن إهمالها مايتعلق بالافصاح المحاسبي وامكانية أخذها بالاعتبار عند التحاسب الضريبي وهو



متميزت به الدراسة الحالية من خلال التركيز على أهمية وكيفية القياس المحاسبي ومن ثم الافصاح المحاسبي عن عمليات التجارة الالكترونية وهو ما يجعل هذه الدراسة الأحدث والأهم في هذا المجال.

### المبحث الأول

#### المحاسبة عن عمليات التجارة الالكترونية

التجارة الإلكترونية هي نظام متكامل يتعلق بممارسة العمليات التجارية (من بيع وشراء) وما تتطلبه من إعلان وتوصيل المعلومات وتسديد واستلام للبالغ المترتبة عنها، وذلك باستخدام الوسائل الإلكترونية المعتمدة على الشبكات بين الشركات أو الزبائن التي يحدث بينها هذا النوع من المعاملات، ونظرًا للمزايا العديدة التي تتمتع بها عملية استخدام الانترنت فإنه يمثل الأساس الأهم في ممارسة التجارة الإلكترونية، حيث يمثل الانترنت أحد الوسائل المهمة والمتقدمة ضمن تقنيات المعلومات الحديثة.

وتولي غالبية الهيئات والجمعيات المحاسبية المهمة بعلم المحاسبة اهتماماً كبيراً جداً بالتجارة الإلكترونية من منطلق أن عملية البيع التي تتجز من خلال موقع الوحدة الاقتصادية مرتبطة بشكل وثيق و مباشر بنظام المحاسبة المؤتمت، حيث أصبح حتمياً على المحاسب الإمام بهذا العلم الجديد، وإذا ما أردت أن تكون معلومات النظام المحاسبي ذات موثوقية عالية جداً فإنه لابد من توفير أمرين الأول: إيجاد آلية معينة لحماية النظام المحاسبي من الاختراقات عبر الانترنت والآخر: إيجاد آلية معينة تؤكد سلامية آلية التجارة الإلكترونية وموقع التصفح للشركة في شبكة الانترنت (القشني ودهمش، 2004، 11-12).

وتجدر الإشارة إلى تجربة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الهدافة إلى زيادة تأهيل المحاسبين وتطويرهم وذلك لأغراض التعامل مع تقنيات الانترنت وخاصة فيما يتعلق بالتجارة الإلكترونية إذ بدأ المعهد بتقديم خدمة جديدة للمحاسبين تتتمثل في تزويدهم ببرامج متقدمة تستهدف تمكينهم من التتحقق من مدى إمكانية الاعتماد والثقة على نظم المعلومات المحاسبية التي تستند إلى تقنيات المعلومات المتقدمة (AICPA, 2001).

وهنالك العديد من القضايا التي ترتبط بطبيعة المحاسبة لشركات التجارة الإلكترونية منها: ضرورة إعادة بحث خصائص الأخطاء في الأنواع المختلفة من الحسابات في شركات التجارة الإلكترونية، وتحديد ما هي الحسابات الأكثر عرضة للأخطاء في هذه الشركات (العميري و المعتاز، 2007، 159).

وبما أن توجه العديد من الوحدات الاقتصادية نحو استخدام التجارة الإلكترونية أخذ يزداد شيئاً فشيئاً من حيث أنه يمثل أحد التغيرات والتطورات التي يجب أن تتحقق الوحدات الاقتصادية الفائدة التي يمكن أن تساعدها نحو تحقيق أهدافها، وبما أن نظام المعلومات المحاسبية هو نظام مفتوح يؤثر ويتاثر بالبيئة التي يعمل في نطاقها، كما أنه يمثل النظام الرسمي للمعلومات في أي وحدة إقتصادية وبالتالي يقع على عاتقه أن يوفر المعلومات المختلفة للعديد من الجهات التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية المعنية، فضلاً عن إمكانية تحقيق أهدافه وأهداف الوحدة الاقتصادية التي يعمل فيها، فإن الأمر يتطلب من نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية التي تعمل في ظل التجارة الإلكترونية أن تأخذ بنظر الاعتبار كل التغيرات والتطورات التي تحدث في المجالات المتعددة المحاطة ببيتها وخاصة ما يتعلق بالتطورات المستجدة في مجال استخدام تقنيات المعلومات والاتصالات الحديثة والتي تمثل التجارة الإلكترونية إحداثها.

ويمكن القول أن تطوير المحاسبة عن عمليات التجارة الإلكترونية يمكن أن يتم طبقاً للطرق الآتية:

1. تطوير الأدلة الثبوتية والمستندات المؤيدة للأحداث الاقتصادية والمالية، من خلال الاعتماد على الصيغ الإلكترونية في إنشائها وتداولها.
2. السعي نحو استخدام البرامج المحاسبية الإلكترونية في تصميم حسابات الأستاذ العام للإيرادات والمصروفات وغيرها المتعلقة بالتجارة الإلكترونية.
3. تطوير التطبيقات المحاسبية وتحديثها بصورة مستمرة بما يمكن أن يتلاءم مع كافة التطورات والمستجدات التي تحدث في بيئة التجارة الإلكترونية، مع الأخذ بالحسبان إمكانية التكامل مع جميع النظم الإلكترونية التي يتطلب العمل بها في بيئة التجارة الإلكترونية.
4. الأخذ بالاعتبار أن هنالك ثلاثة أمور رئيسية تساعد النظام المحاسبي الإلكتروني للوصول إلى الدرجة الأقرب للمثالية (القشني ودهمش، 2004، 12-13).



- أ. الأمان: وهو عبارة عن اقتراح إجراءات تقنية معينة تمنع الآخرين من اختراق النظام المحاسبي الإلكتروني عبر موقع الوحدة الاقتصادية الإلكترونية على شبكة الانترنت.
- ب. التوكيدية: وهي عبارة عن الآليات والإجراءات الواجب إتباعها لتأمين الحصول على نوعية المعلومات المحاسبية الجيدة في بيئة التجارة الإلكترونية.
- ج. الموثوقية: الإجراءات الواجب إتباعها لجعل المعلومات المحاسبية موثوقة بها من أصحاب المصالح بشكل عام ومتخذي القرار بشكل خاص.

- كما حدد بعض الباحثين مجموعة من الأبعاد المحاسبية للتجارة الإلكترونية تتمثل بالاتي: (السيد، 2009، 282)
1. تزايد الوزن النسبي للأصول غير الملموسة للشركات الداخلة في صفقات التجارة الإلكترونية.
  2. تتجز الصفة أو الجزء الأساسي منها في التجارة الإلكترونية الكترونيا ولذلك فإنه لا يوجد مستندات ورقية وحتى التوقيعات تتم الكترونيا ويتم الدفع من خلال وسائل الدفع الإلكترونية.
  3. كيفية توفير خدمات الثقة التي يقدمها مراقب الحسابات وما المعايير التي تقدمها الجهات التي تضع المراجعة للتحقق المستقل من صفقات التجارة الإلكترونية.
  4. المساءلة المحاسبية من خلال شبكة الانترنت إذ يتزايد الطلب في عصر تكنولوجيا المعلومات على نوع من المساءلة المحاسبية لإمداد مستخدمي المعلومات بالطمأنينة إلى صحة تلك المعلومات وخصوصيتها وأمانتها وتحقيق ذلك يجب التمييز بين بعدين هما: (العطار، 2005، 438)
- أ. الطمانينة إلى القائمين بتشغيل البيانات المحاسبية يجب أن يتضمن الهدف من تصميم المعلومات المحاسبية المحافظة على طمانينة وثقة المساهمين في طاقم العاملين بتشغيل البيانات لدى وكلائهم، حيث أن البيانات يتم جمعها وتشغيلها بفرض إعلام المساهمين بدقة عن نتائج الأعمال، وستستخدم المعلومات من خلال شبكة الانترنت على نطاق واسع جداً يشتمل على مجالات متعددة، وكذلك تعدد مصادر تلك المعلومات سواء من الحكومات والمكتبات والجامعات والمؤسسات المالية.
- ب. الطمانينة إلى أمان المعلومات مع زيادة الاعتماد على البيانات غير المرئية والمعلومات المتولدة من خلال شبكة المعلومات في ظل تعدد المشاركين وعشوائية الاتصال يزداد الشعور بعدم الأمان بين المساهمين على كل المستويات في شتى المنظمات والمجتمعات، وفي مجتمعات المعلومات المفتوحة فإن الطمانينة إلى أمان المعلومات لا تعني فقط القابلية للمراجعة بواسطة مراجعى الحسابات فحسب بل أيضاً قابليتها للمراجعة والفحص المباشر بواسطة وسائل الإعلام، وكذلك تعدد مصادر تلك المعلومات من المواطنين أنفسهم باعتبارهم المساهمين في أي مجتمع.
- وعليه يرى الباحثان أن المحاسبة عن عمليات التجارة الإلكترونية بات أمراً ضرورياً وملحاً لأن هذه التجارة بدأت تنمو بشكل كبير وقد تكاد تصل إلى مستوى أو تتجاوز التجارة التقليدية وبما إن دور المحاسبة عن عمليات التجارة التقليدية واضح من حيث القياس والإفصاح عن هذه الأعمال، فلابد من وضع الآيات عمل محاسبية الكترونية تتسمج وتنواع مع عمليات التجارة الإلكترونية والتقنيات الحديثة بما يسهم في تطبيق وظائف المحاسبة المتعلقة بالقياس والتوصيل أو الإفصاح عن المعلومات المحاسبية للجهات التي يمكن إن تستفاد منها في عملية اتخاذ القرارات أو أية جهات أخرى لها مصلحة في الحصول على هذه المعلومات مثل السلطات الضريبية لأغراض التحاسب الضريبي وذلك عن طريق القوائم المالية الأساسية والمتمثلة بمحررات العمل المحاسبي.

## المبحث الثاني

### تأثير التجارة الإلكترونية على القياس المحاسبي

ينظر إلى المحاسبة عموماً على أنها حقل معرفة معنى بالقياس وكذلك توصيل المعلومات، ففي ظل بيئة التجارة التقليدية كان القياس المحاسبي يستند على أدلة الإثبات لأغراض التوثيق للعمليات، لكن في ظل بيئة التجارة الإلكترونية فإن افتقد أدلة الإثبات تركت أثراً في القياس المحاسبي وهذا ما سوف يتناوله هذا المبحث.

ويرى الباحثان أن تركيز معظم الباحثين كان متوجه نحو إعطاء مفهوم القياس المحاسبي في ظل بيئة التجارة التقليدية البحتة، ونظرًاً لعدم إشارة الباحثين في هذا المجال إلى القياس المحاسبي في ظل بيئة التجارة الإلكترونية ومدى تأثير ذلك القياس في ظل هذه البيئة الإلكترونية إلا من عدد قليل جداً ومحظوظ، وبناء على ذلك سنتناول مفهوم القياس المحاسبي في ظل البيئة الإلكترونية.



ويرى الباحثان أن القياس المحاسبي الإلكتروني في ظل بيئة التجارة الإلكترونية لم يتغير من حيث الوصف أعلاه ولكن التغيير تمثل بالاتي:

1. يفقد القياس المحاسبي الإلكتروني في ظل بيئة التجارة التقليدية وإنما أدلة الإثبات تتكون الكترونية مثل (الفيديو، والرسالة الإلكترونية، والرسالة الصوتية).  
2. إن التأكيد من صحة عمليات القياس المحاسبي الإلكتروني في ظل بيئة التجارة الإلكترونية يحتاج إلى توافر قادر تدققي موهل تقنياً و عملياً له القدرة على الوصول إلى أدلة الإثبات الإلكترونية وإمكانية فهمها وترجمتها بما يتناسب مع الأحداث الاقتصادية وموضوعية القياس، وإلا أصبح التحقق من صحة عمليات القياس المحاسبي في ظل البيئة الإلكترونية صعب الوصول وغير موضوعي بسبب الصعوبة في الوصول وفهم أدلة الإثبات.

أما ما يتعلق بالجهة القائمة بعملية القياس المحاسبي الإلكتروني فلما أن يكون محاسباً له خبرة ومؤهلات في مجال التقنيات الإلكترونية أو أن تكون هناك برامج ومعدات وأجهزة خاصة هي التي سوف تمثل الجهة التي سوف تقوم بعملية القياس المحاسبي الإلكتروني وبالتالي فإن الأمر يتطلب إعداد هذه البرامج من قبل أو بإشراف محاسبين متخصصين، وأما فيما يتعلق بالنظام المحاسبي الذي سوف يقوم بعملية التشغيل الإلكتروني فإنه سوف سيعطى أرقاماً الكترونية مسبقة لكل حدث أو صفقة، وأما فيما يتعلق بالإحداث والعمليات الاقتصادية فهي التي تمثل المشكلة في بيئة التجارة الإلكترونية لأنها تفقد إلى أدلة الإثبات الورقية التي تؤيد هذه الأحداث والعمليات وبالتالي فإن هذه العمليات يجب أن تكون موثقة بأدلة إثبات الكترونية لأنه قد يقوم المحاسب أو البرنامج الإلكتروني بإجراء قياس محاسبي على عمليات وأحداث وهمية ليس لها وجود في الحقيقة وإن هذه الأحداث والعمليات الإلكترونية تمثل جوهر عملية القياس المحاسبي الإلكتروني لأنها تمثل الشيء الذي سوف يقاس وعندما تكون موثقة سينعكس ذلك بالإيجاب على القياس المحاسبي الإلكتروني ومع الأخذ بنظر الاعتبار ثبات وحدة النقد التي سوف تستعمل في القياس وأسعار التحويل.

وبالتالي سيكون القياس المحاسبي الناتج عن بيئة التجارة الإلكترونية أكثر موضوعية مما هو عليه في بيئة التجارة التقليدية إذ توفر عنصر الموثوقية والأمان بالأحداث والعمليات التي سوف تفاصس لأنها سوف تقضي على التحيز في عمليات القياس وعدم الموضوعية.

### ثالث: التوثيق لعمليات القياس المحاسبي الإلكتروني

يتعلق التوثيق بأمان المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها إذ تعد درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية انعكاساً واضحاً للأدلة الموضوعية أو طرائق وأسس القياس السليمة، ولكي يتتصف القياس المحاسبي الإلكتروني للمعلومات المحاسبية في ظل التجارة الإلكترونية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي (عبد العزيز، 2005، 44)، ولكي تكون المعلومات المحاسبية ذات مصداقية جيدة يجب أن تتوافر فيها الخصائص الآتية:

1. **التطابق:** يعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والأحداث فالعبرة هنا بصدق تمثيل الظواهر والأحداث الإلكترونية وليس الشكل، وإن المعلومات المحاسبية معتبرة بصدق عن الحقائق والأحداث المماثلة لها وبحيث يتوفر التوافق بين القيم والأرقام المحاسبية الإلكترونية وتفاصيلها مع الأحداث الاقتصادية والمالية الإلكترونية التي قيست والتقرير حولها (الشحادة، 2011، 247) ولكي تكون المعلومات معتبراً عنها بصدق ينبغي مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز وهم التحيز في عملية القياس سواء أكانت الناتج موضوعية أم لا والتحيز للقائم بعملية القياس سواء أكان التحيز مقصود أم غير مقصود (مطر، 2004، 135).

2. **التحقق:** يقصد بهذا المفهوم وجود اتفاق أو بصورة أدق وجود درجة عالية من الاتفاق بين القائمين بعملية القياس المحاسبي الإلكتروني (البرامج والمعدات والأجهزة) والذين يستخدمون طرائق القياس بأنهم يتوصّلون إلى الناتج نفسها فإذا وصلت إطراف خارجية (محاسبون، ودقّقون، وآخرون) إلى نتائج مختلفة فهذا دليل على أن معلومات القائم المالية الإلكترونية الناتجة عن أحداث التجارة الإلكترونية غير قابلة للتحقق وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها فهي لا تتمتع بخاصية الموثوقية وإن قابلية التحقق تقي إن القياس موضوعي لأنه حال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس الإلكتروني وان القياس الموضوعي يعني انه يستند إلى إثبات وأدلة الكترونية (حنان، 2009، 77).

3. **حيادية المعلومات:** وهذا العنصر هو الآخر ذو صلة وثيقة بمبدأ الموضوعية وله أهمية خاصة يجب مراعاتها لدى إعداد البيانات المالية المنشورة الكترونياً على الانترنت وذلك بالحرص على أن تظهر تلك البيانات حقيقة المركز المالي للشركة الممارسة



للتجارة الالكترونية مصورة البيانات كما هي وليس بالصورة التي تحقق رغبة فئة بعينها مثل إدارة الوحدة الاقتصادية وتقديم حفائق صادقة من دون حذف أو انتقاء للمعلومات. وتعد الحيادية ذات أهمية على مستوى الأجهزة المسئولة عن وضع السياسة المحاسبية من جهة ومستوى المسؤولين عن إعداد التقارير المالية من جهة أخرى (مطر، 2010، 315). من خلال ما سبق يرى الباحثان الآتي:

1. إن القياس المحاسبي الالكتروني في ظل بيئة التجارة الالكترونية عرضة لدرجة كبيرة من التحيز ويمكن تقليل ذلك من خلال تطبيق خاصية التطابق.
2. إن القياس المحاسبي الالكتروني للأحداث والعمليات الناتجة عن التجارة الالكترونية التي توصل إليها والمفصح عنها من الوحدة الاقتصادية يجب أن يكون موضوعياً من خلال استناده إلى أدلة إثبات الكترونية المؤتقة والقابلة للتحقق من قبل جهات أخرى.

#### رابعاً: القياس المحاسبي للعمليات

إن آلية عملية يترتب عليها مصروفات قد تولد إيراداً ومن خلال مقابلة تلك المصروفات بالإيرادات سوف يتحقق دخل محاسبي، والسؤال الذي يثار هو كيف سنقارب كل من الإيرادات والمصروفات والربح الناتج عنهم في ظل بيئة التجارة الالكترونية؟ وكما يأتي:

1. **قياس الإيرادات:** عادة ما يقاس الإيراد محاسبياً بالقيمة المتوقع الحصول عليها مقابل بيع السلع والخدمات ويرى الاقتصاديون بأن الإيراد يقاس بالقيمة السوقية للسلع والخدمات أي القيمة الحالية للقيم النقدية المنتظر الحصول عليها من الإيرادات الناتجة عن تبادل المنتجات في الأسواق وان الإيراد يشكل تدفقاً داخلياً يؤدي إلى زيادة أصول الوحدة المحاسبية أو تخفيض في خصومها أو في كلٍّهما معاً (الحيالي، 2007، 181).
2. وقد اقترح (أمين، 2007، 52) شروط جديدة لابد من توافرها للاعتراف بالإيراد الناتج عن التجارة الالكترونية فضلاً عن الشروط المتعارف عليها منها: الأمان في العمليات وتوسيع آلية الأمان.
3. وبخصوص عنوان الاعتراف بالإيراد وتحققه أو صحت لجنة المحاسبة الأمريكية بأنه يمكن تحسين مفهوم تحقق الإيراد في ظل بيئة التجارة الالكترونية إذا طبقت المعايير الآتية: (دهمش والقشى، 2004، 28)
4. يجب إن يكون الإيراد قابلاً للقياس.

ب. يجب إن يدعم صحة التحقق قياس نتيجة حدوث عملية تبادلية مع أطراف خارجية.

ج. يجب حدوث الحدث الحاسم وهو بأن الإيراد يجب إن يتحقق عند إتمام معظم العمل أو المهمة في عملية الالكتساب وينتج عن هذا الاختيار الاعتراف بالإيراد في أوقات مختلفة لمنظمات الأعمال المختلفة.

د. إن استعمال مفهوم أو معيار التتحقق عادة ما ينبع عنه الاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع فعندما تكون هناك درجة عالية من التأكيد المرتبطة مع تحقق الإيراد فإن الاعتراف بالإيراد قد يسبق نقطة البيع وعلى العكس من ذلك كلما كانت درجة عدم التأكيد عالية بالنسبة لارتباطها بتحقق الإيراد زاد الاتجاه بصورة أكبر لتأخير الاعتراف بالإيراد.

هـ. في حالة التمكّن من الاعتراف بالإيراد المتولد من خلال التعامل بالتجارة الالكترونية يمكن الوحدة الاقتصادية من تقدير نسبة الاحتيال عبر هذه التجارة ومن ثم التمكّن من إنشاء مخصصات معينة تقابل الخسائر المتوقعة مستقبلاً التي يمكن توقعها بسهولة. وقد ذكرت نشرة لجنة الأوراق المالية الأمريكية بأنه لا يجوز الاعتراف بالإيراد إلا إذا تحقق أو هناك إمكانية لتحققه وتم اكتسابه وفقاً للمعايير الآتية: (عبد العزيز، 2005، 64)

أ. وجود دلائل مقنعة بالإثبات.

ب. تحديد سعر البيع من الوحدة الاقتصادية للعميل.

ج. أنجز تسلیم البضاعة أو أنجز تأدية الخدمة.

د. عملية التحصيل مؤمنة بشكل معقول.

ومن خلال ما سبق يتضح أن أفضل نقطة للاعتراف بالإيراد هي عند نقطة البيع وبالتالي سوف تقادس الإيرادات عند هذه النقطة لأنها تمثل نقطة أمان في الحصول على الإيرادات وكذلك لأن الفكر المحاسبي لم يضع طرائق للاعتراف بالإيراد وقياسه في ظل بيئة التجارة الالكترونية وإنما فقط في ظل بيئة التجارة التقليدية.

2. **قياس المصروفات :** يمكن أن تعرف المصروفات على أنها النقص في الموجودات أو إجمالي الزيادة في المطلوبات الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح ويمكن قياس المصروفات من خلال ما يأتي (السيد، 2009، 195).



أ. أساس افتراض وجود علاقة بين المصروفات والمدة أو بين المصروفات ونشاطات معينة وإيرادات معينة وعلى هذا الأساس يكون لتحديد المباشر لنصيب كل مدة (مرحلة) أو كل نشاط من المصروفات وهذه هي (الطريقة المباشرة).  
ب. تحديد قيمة الموجودات في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد الذي يمكن تحميلاً لإيرادات ونشاطات الفترة المقبلة وبعد الرصيد المتبقى مصروفات الفترة الحالية وهذه هي (الطريقة غير المباشرة).  
وقد قسم (الجعبري) أنواع المصروفات في بيئة التجارة الالكترونية التي تكون ذات الطابع غير الملموس إلى الآتي (الجعبري، 2012، 49).

أ. **مصروفات الإعلان المدفوعة مقدماً:** نظراً لأن هذه المصروفات لا تختلف في طبيعتها عن شركات التجارة التقليدية فإنه سيحاسب عنها بوصفها نفقات ايرادية مؤجلة إذ أنها مصروفات حالية تستفيد منها الوحدة الاقتصادية لعدة فترات مالية وبالتالي يتم رسملة هذه المصروفات ويتم انتشارها سنوياً وإن لا تزيد فترة انتشارها عن خمس سنوات.  
ب. **التكاليف الجارية والمستمرة لصيانة الموقع وما يرتبط به:** أوضح معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون الذي جاء بعنوان (الموجودات غير الملموسة) أنه يجب الاعتراف بالإنفاق على بند غير ملموس على أنه مصروف عندما يحمل إلا إذا: (أبو نصار و حميدات، 2009، 629).

✓ يشكل جزءاً من تكاليف الموجود غير الملموس الذي يلبي مقاييس الاعتراف.  
✓ امتلاك البند في عملية دمج منشآت أعمال التي هي عبارة عن امتلاك ولا يمكن الاعتراف به على أنه موجود غير ملموس وإذا كانت الحالة كذلك فإنه يجب أن يشكل هذا الإنفاق الداخلي ضمن تكاليف الامتلاك جزءاً من المبلغ الذي يعزى للشهرة (الشهرة السالبة) في تاريخ الامتلاك.

ج. **التكاليف المتعلقة بإنشاء موقع الانترنت:** فسوف يقاس وفقاً لما جاء في معيار المحاسبة الدولي رقم (38) (الموجودات غير الملموسة) إذ يقاس الأصل غير الملموس مبدئياً بسعر التكلفة، وتتألف تكاليف الأصل غير الملموس المشترى بشكل منفصل من: (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين)

✓ سعر الشراء الخاص به متضمناً رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير القابلة للاسترداد وبعد طرح الخصومات والحسومات التجارية.

✓ وأية تكاليف منسوبة بشكل مباشر لإعداد الأصل لاستخدامه المقصود.  
د. **التكاليف المتعلقة بتحسين موقع الانترنت:** أوضح معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون (الموجودات غير الملموسة) أنه يجب الاعتراف بالإنفاق اللاحق على موجود غير ملموس بعد شرائه أو إكماله على أنه مصروف عندما يحمل إلا إذا: (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين)

✓ كان ممكناً أن يحول المنافع الاقتصادية والمترتبة والمنسوبة للأصل إلى الوحدة الاقتصادية  
✓ كان من الممكن قياس تكاليف الأصل بشكل موثوق.  
إذ إن عملية تحسين موقع قائم للشركة يتربّط عليه إضافة خدمات وإمكانات للموقع ينتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية تزيد عن مستوى أدائه السابق، فضلاً عن إمكانية قياس تكاليف التحسين بشكل موثوق فإنه من الممكن إضافة تكاليف تحسين الموقع إلى التكاليف الخاصة بالموقع (الأصل غير الملموس).

**3. قياس الدخل المحاسبي:** طبقاً للنموذج المحاسبي المعاصر يتحدد الدخل المحاسبي عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بمصروفاتها ولتطبيق هذه المقابلة يلزم الأخذ بأساس الاستحقاق وما يستوجبه من ضرورة تحديد توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات.

ويرى الباحثان أن أفضل طريقة للتوصيل إلى الدخل المحاسبي ستكون عن طريق قائمة الدخل لأن هذه القائمة ذات الخطوات المتعددة سوف تسهم وتساعد في عمل التنبؤات وعقد المقارنات ويعتمد عليها بشكل أساسي في عملية التحاسب الضريبي وتقدير الوحدة الاقتصادية على تحقيق الدخل في المستقبل، لأنها تلزم التقرير عن نتائج العمليات والأحداث التي تمثل دورات النشاط المكتملة، وكذلك تدبر نتائج النشاط للدورات غير المكتملة حتى تاريخ الإعداد، كما تلزم بالتقدير عن التغيرات التي طرأت على القيم الواردة في قائمة المركز المالي، من خلال توضيح جميع التكاليف التي سوف يتم تحملها وكذلك الإيرادات التي سوف يتم الحصول عليها من المبيعات، إلا أن قائمة الدخل الحالية وبقية القوائم المالية الأخرى لا توضح كل ما سبق في ظل بيئة التجارة الالكترونية وفي نفس الوقت ستكون هذه القائمة وبقية القوائم المالية لاتقى بمتطلبات وأغراض التحاسب الضريبي



عن عمليات التجارة الإلكترونية بشكلها الحالي لأنها لا تقتصر عن عمليات التجارة الإلكترونية، وبالتالي فإن الأمر يتطلب صياغة قوائم مالية جديدة ومتاسبة تسهم في زيادة عمليات الإفصاح المحاسبي عن عمليات التجارة الإلكترونية والأثار المالية المترتبة عليها لكي يتم التوصل إلى الواقع الحقيقي الذي سوف يخضع للتحاسب الضريبي.

### المبحث الثالث

#### تأثير التجارة الإلكترونية على الإفصاح المحاسبي

بعد الإفصاح المحاسبي أساس نظرية المحاسبة وازداد الاهتمام بالإفصاح على نحو خاص بعد ظهور منشآت الأعمال وارتباط هذا التطور بالقواعد المالية التي تعد مخرجات لنتائج نشاط هذه المنشآت التي تصبح فيما بعد الأساس الذي يعتمد عليه المستخدمين في اتخاذ القرارات، وإن هذه هي المرحلة الأولى للاهتمام بالإفصاح المحاسبي، أما المرحلة الثانية تتمثل بتراث الطلب على القوائم المالية الإلكترونية المنشورة على شبكة الانترنت بعد ظهور التجارة الإلكترونية وقد كانت هذه التجارة سبباً رئيساً للاهتمام والتركيز على الإفصاح المحاسبي الإلكتروني عن عمليات هذه التجارة لأنه يمثل أساس نجاحها.

ونظراً لتأثير التجارة الإلكترونية على المحاسبة التي يمثل الإفصاح أحد وظائفها الأساسية سوف يتم تناول الآتي: **أولاً: ماهية الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في ظل بيئة التجارة الإلكترونية**

أما فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي الإلكتروني Electronic Disclosure فقد أشار (السقا) إلى أنه: عملية نشر القوائم المالية على الموقع الإلكتروني للوحدة الاقتصادية مباشرةً كي تطلع عليه كافة الجهات التي يمكن أن تستخدمها أو التي لها اتصال بالشبكة الدولية، حيث يلاحظ إن نشر القوائم المالية سيكون فورياً و مباشرةً وهو ما يفضل استخدامه في الأسواق المالية (السقا، 2012، 10). في حين يرى (Hunter and Smith) أن الإفصاح المحاسبي الإلكتروني هو: استخدام موقع الوحدة الاقتصادية على الانترنت في عرض المعلومات المتعلقة بالوضع المالي للشركة (Hunter and Smith, 2009, 21).

ويرى (محمود ومهدى) في الإفصاح المحاسبي الإلكتروني بأنه: نشر مخرجات المحاسبة الإلكترونية على شبكة الانترنت أي عرض المعلومات فقط وليس معالجتها كما هو الحال في المحاسبة الإلكترونية (محمود ومهدى، 2010، 4). وكذلك يرى (Warfied Ashbaugh And) في الإفصاح المحاسبي الإلكتروني بأنه: يتطلب من الوحدة الاقتصادية أن تقوم بتقديم على الموقع الخاص بها مجموعة كاملة من القوائم المالية والتقارير السنوية بما فيها الإيضاحات والهوامش وتقرير مراقب الحسابات وتقرير مجلس الإدارة السنوي وفي الوقت نفسه يجب أن يكون للشركة أدوات ربط تعلم على ربط المعلومات الواردة في التقارير والقواعد المالية بموقع الوحدة الاقتصادية وأية معلومات أخرى ذات أهمية سواء أكانت على الموقع نفسه أو موقع آخرى كربطها مثلاً بقاعدة بيانات سوق الأسهم والأوراق المالية (Ashbaugh And Warfied, 2000, 241).

ومن خلال مasicب يرى الباحثان انه بالإمكان إعطاء مفهوم للإفصاح المحاسبي التقليدي والكتروني من خلال الآتي :

1. فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي التقليدي: تلك الوظيفة التي تكون من صنع المحاسبة والتي يمكن من خلالها إيصال المالي ونتيجة النشاط والإفصاح عن البيانات والمعلومات لفترات سابقة أو حالية أو مستقبلية المالية منها وغير المالية للجهات التي يمكن إن تستفاد منها سواء أكانت جهات داخلية أم خارجية من خلال استخدام قائمة الدخل والمركز المالي والتدفقات التقنية من دون أي إخفاء أو تضليل للبيانات المالية والتي تكون مفيدة للجهات التي تقوم باتخاذ القرارات المناسبة من خلال توفير هذه البيانات المالية في الوقت المناسب.

2. أما الإفصاح المحاسبي الإلكتروني فهو: ذلك النوع من الإفصاح المحاسبي الذي يستخدم شبكة الانترنت لأغراض نشر البيانات والمعلومات المالية وغير المالية السابقة واللحالية والمستقبلية بصورة فورية وتوفيرها في الوقت المناسب من خلال استخدام التقارير القوائم المالية الإلكترونية فضلاً إلى استخدام أسلوب الإفصاح باللاحظات والكشفوفات التحليلية الإلكترونية المرفقة بالقواعد المالية وتحقيق التغذية العكسية لذلك النوع من الإفصاح وإمكانية التحديث الفوري وسهولة الوصول إلى المعلومات المطلوبة وقد ازداد هذا النوع من الإفصاح في السنوات الأخيرة نتيجة التطورات في المجالات التجارية وظهور التجارة الإلكترونية التي تتطلب ذلك النوع من الإفصاح الذي سوف يشكل الأساس الذي سوف يعتمد عليه لأغراض التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الإلكترونية.

#### ثانياً: مراحل تطور الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في ظل بيئة التجارة الإلكترونية

ظهرت شبكة الانترنت مؤخراً كوسيلة لعرض المعلومات عن الشركات وأخذت هذه الشبكة بالتطور تدريجياً وقد اثر ذلك التطور بصورة واضحة في الأطر القانونية والمالية والنظم المحاسبية ومن هنا نشا الإفصاح المحاسبي الإلكتروني للمعلومات



المحاسبية متاثراً بتطور نظم المحاسبة وظهور التجارة الإلكترونية وتطور مستوى التعليم والمستوى الثقافي وتكنولوجيا الاتصالات والمعلومات (Choi, 2004, 28).

وان أحد الأسباب الرئيسية وراء ظهور الإفصاح المحاسبي الإلكتروني هو ظهور التجارة الإلكترونية والمتمثلة بأحد التطورات في مجال تقنيات المعلومات، وبالتالي فإن التجارة الإلكترونية قد أثرت في طريقة الإفصاح المحاسبي من خلال تحوله من تقليدي إلى الكتروني.

ويرى الباحثان انه بالإمكان إضافة مرحلة رابعة لمراحل تطور الإفصاح المحاسبي الإلكتروني وهي مرحلة ظهور التجارة الإلكترونية التي تعد من أهم مراحل تطور الإفصاح لأن الإفصاح المحاسبي الإلكتروني بموجب هذه المرحلة يجب أن يكون إلزامياً وليس طواعياً من خلال استخدام القوائم المالية الإلكترونية وأسلوب الملاحظات فضلاً عن الكشوفات التحليلية المرفقة بالقوائم المالية، إذ يرتبط تطور الإفصاح المحاسبي بتطور نظم المحاسبة والأعمال التجارية واهم هذه التطورات هي استخدام تقنية الحاسوب والإنترنت التي كانت سبباً لظهور ما يعرف بـ "المحاسبة الإلكترونية" ومن ثم التجارة الإلكترونية التي انعكست جميعها على ظهور ما يعرف بـ "الإفصاح المحاسبي الإلكتروني"، وقد بدأ الاهتمام بهذا النوع من الإفصاح بشكل ملموس وواضح عندما بدأت بوادر النهوض التجاري والاقتصادي تتطور وتتحول إلى الصيغة الإلكترونية التي من الأمثلة عليها التجارة الإلكترونية وظهور الشركات الإلكترونية الافتراضية.

### ثالثاً: معايير عرض التقارير والقوائم المالية في ظل التجارة الإلكترونية.

يشير (Fitzsimons and Shoaf) إلى أن الحد الأدنى من المعلومات التي يجب نشرها من خلال الواقع الإلكتروني للشركات يجب أن تتضمن الآتي: (Fitzsimons and Shoaf, 2000 : 66 - 67)

1. بيانات ومعلومات وصفية وغير مالية، مثل وصف المنتجات والخدمات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية.

2. أدوات على الموقع تتيح للمستخدم إجراء عمليات معينة مع الوحدة الاقتصادية صاحبة الموقع كخدمات التجارة الإلكترونية. كما إن هناك مجموعة من الأمور التي نصت عليها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) التي يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار وذلك لغرض وضع دليل إجرائي يتعلق بعرض التقارير والقوائم المالية والمحاسبة الناتجة عن التجارة الإلكترونية على شبكة الانترنت كما وردت في إحدى التقارير المقدمة إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية ومنها: (Lymer, 1999, 62-68)

#### 1- تعدد نماذج التقرير وتتضمن الآتي:

أ. علاقة التقارير المعروضة على شبكة الانترنت بإشكال التقارير الأخرى في حالة كون الوثائق المنشورة على الشبكة لا تتم بالمعلومات الكافية فيجب وضع نقطة اتصال للحصول على تلك المعلومات.

ب. تعدد الملفات المعروضة على الشبكة فإذا كانت التقارير المالية المعروضة على الشبكة مقسمة على عدة ملفات منفصلة فإن مكونات هذه الملفات يلزم عرضها في شكل قائمة مع إيضاح طريقة الوصول لكل مكون.

ج. التقارير يجب أن تكون معدة على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

د. حدود التقارير والقوائم المالية المعدة في ضوء معايير المحاسبة الدولية.

#### 2- استخدام المبادئ المحاسبية التي تلقى القبول العام:

أ. تعدد المبادئ المحاسبية التي تلقى القبول العام يجب أن توضح في إعداد القوائم المالية.

ب. التوفيق مع معايير المحاسبة الدولية من خلال اظهار الاختلافات بين ماجاء في المعايير المحاسبية وبين المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية على الانترنت.

#### 3- اكتمال البيانات:

أ. مقطفات من القوائم المالية وبيانات مختارة إذا كان المنشور من القوائم يمثل جزءاً منها مع بيان مكان وجود والحصول على القوائم الكاملة.

ب. إمكانية إزالة مكونات القوائم المالية اذ يجب اعداد قائمة بكل المكونات التي يمكن انزالها بصورة منفردة مثل القوائم المالية، الملاحظات، تقرير مراقب الحسابات.

ج. المعلومات المالية الفقيرية.

د. الملخصات المالية التاريخية من خلال بيان المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعدادها.

هـ. نشر ملحقات المعلومات المالية التي قد لا تكون متاحة على نطاق واسع.



## 4- اللغات:

ترجمة اللغات من خلال ترجمة اللغة الرئيسية المستخدمة لعرض صفحة الوحدة الاقتصادية على الانترنت لجذب اكبر عدد من أصحاب المصالح.

## 5- التوصل لموقع الوحدة الاقتصادية على الشبكة يجب ان يتضمن الموقع:

أ. بالثبات.

ب. حفظ القوائم المالية والبيانات المرتبطة.

ج. في حالة تعديل البيانات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية فالمطلوب عرض البيانات المعدلة وغير المعدلة.

## 6- الأمان:

أ. المسؤلية يمكن لمستخدمي المعلومات المعروضة الكترونياً بواسطة موقع الوحدة الاقتصادية على الشبكة القيام بإجراءات المسالة القانونية للشركة فيما يتعلق بدقة واتكمال البيانات.

ب. البيانات المعدة بواسطة الآخرين من خلال تحديد مصدر تلك البيانات المعدة من قبلهم.

ج. الاحتياطيات الأمنية.

د. سلطة التصديق.

7- الأخطاء إذ تلزم الإشارة في حالة اكتشاف خطأ في موقع الوحدة الاقتصادية لمنع التضليل في العرض.

8- يجب أن توضح نقاط الاتصال كيفية الوصول إلى معلومات إضافية.

## رابعاً: نظرة تقويمية للإفصاح المحاسبي الإلكتروني في ظل التجارة الإلكترونية

هناك العديد من المزايا للشركات التي تقوم بالإفصاح المحاسبي الإلكتروني ولاسيما الشركات العاملة في سلك التجارة الإلكترونية وكذلك كما هو معروف أن أي عمل لا يخلو من انتقادات وعيوب. فقد عرض (Rowbottom And Lymer) العوائد أو المزايا المترتبة على الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في بيئة التجارة الإلكترونية من وجهة نظر كل من الوحدة الاقتصادية المستخدم (Rowbottom And Lymer, 2009, 250):

1. فمن وجهة نظر الوحدة الاقتصادية فإنه تحميل تكاليف الطباعة والاتصال للمستخدم لهذه التقارير ويتحمل أن يقلل من عدد طلبات المعلومات الروتينية للمستخدمين وأصحاب المصالح.

2. وأما من وجهة نظر المستخدم فان المزاية الرئيسية هي أن البيانات والمعلومات المحاسبية يمكن أن تكون متاحة للمستخدمين بسرعة وبشكل منصف يمكنهم تخزينها ومعالجتها الكترونياً في الوقت الذي يحتاجونها فيه.

في حين يرى (السقا) أن الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في ظل بيئة التجارة الإلكترونية يؤدي إلى تحقيق مجموعة من المزايا أهمها (السقا، 2012، 15):

1. يمثل الإفصاح المحاسبي الإلكتروني أداة انتشار بالنسبة للشركات الممارسة للتجارة الإلكترونية.

2. يمكن أن يعمل الإفصاح المحاسبي الإلكتروني على تحسين ماتم إفصاحه تقليدياً سواء من حيث كمية المعلومات المفصح عنها أم نوعيتها.

3. يوفر إمكانية تكامل التقارير السنوية لعدة أقسام لوجود علاقة دقيقة الصلة بين كشوفاتهم.

4. يمكن الإفصاح المحاسبي الإلكتروني المستخدمين من أن يحملوا المعلومات إلى حساباتهم الشخصية لإجراء التحليلات الخاصة بهم.

5. يحقق حواراً معلوماتياً دائماً ومستمراً ومشتركاً بين الوحدة الاقتصادية والمستخدمين.

وعلى الرغم من المزايا المشار إليها أعلاه فهناك من يطرح عدداً من الانتقادات أو العيوب يرى (الخيال) أن عيوب الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في ظل بيئة التجارة الإلكترونية تتمثل بالاتي (الخيال، 2009، 207):

1. عدم توافق ضوابط الأمان الكافية للبيانات والمعلومات المعروضة على الشبكة خصوصاً مشكلة حماية الخصوصية، وبالتالي إحجام بعض الشركات عن تطبيق الإفصاح الإلكتروني لمخاطر واحتمالات فقد المنافسة.

2. تهديدات الفيروسات الإلكترونية.

3. الحمل الزائد من المعلومات التي قد تكون في غير حاجة المستخدم.

4. اعتماد لغة قد تكون غير واضحة وغير ملائمة لجميع المستخدمين.



- وأما (Scott And Jackson) يرى إن الانتقادات الموجهة إلى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في ظل بيئة التجارة الإلكترونية تتمثل بالاتي (193, 2002, Scott And Jackson):
1. قد يكون الإفصاح الإلكتروني غير مرئي فبعض المجموعات من أصحاب المصالح دخولهم على الانترنت معقداً وكذلك الوصول إلى التقارير صعباً من الصفحة الرئيسية للشركة.
  2. قد لا يكون المستخدمون للتقرير مقتطعين بان صفحات الانترنت والتحقق من البيانات تحدث وبالتالي ينقص من مصداقيتها مثل ختم التاريخ أو تقارير منفصلة التحديث.
  3. معظم المستخدمين يفضلون قراءة التقارير على شاشة الكمبيوتر ومن الصعب عليهم أرشفة هذه التقارير كما أن هذه التقارير تحتاج إلى تحميل كبير وطباعة، وطريقة عرض التقارير على الانترنت قد لا يلبي احتياجات أصحاب المصالح.
- وقد أشار (يوسف) إلى أنه على الرغم من المزايا التي يتمتع فيها الإفصاح المحاسبي الإلكتروني إلا أنه قد يواجهه بعض المخاطر والتهديدات المرتبطة بطبيعة الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في ظل التجارة الإلكترونية وطبيعته وأدواته ووسائله وكما يأتي: (يوسف، 2007، 3).
1. بالنسبة للشركة:
    - أ. مخاطر امن المعلومات المرتبطة بالنظم الداخلية للشركة ودخول أشخاص غير مرخص لهم وسرقة بيانات أو تغيير محتواها كتغير أرصدة عملاء.
    - ب. مخاطر تغيير محتوى البيانات المعروضة على موقع الوحدة الاقتصادية الإلكترونية.
  2. بالنسبة للمستخدمين:
    - أ. عدم التحقق من هوية الوحدة الاقتصادية إذا لم تكن معروفة مسبقاً وقد تكون البيانات التي يفصح عنها على موقع الوحدة الاقتصادية تعود لشركة وهمية لا وجود لها.
    - ب. مخاطر متعلقة بخصوصية امن البيانات مثل بطاقات الائتمان وغيرها من المعلومات الشخصية، والأراء والاتجاهات الاقتصادية التي تبادل الكترونياً.
- ومن خلال النظرة التقويمية السابقة للإفصاح المحاسبي الإلكتروني في ظل بيئة التجارة الإلكترونية يرى الباحثان أن كفة المزايا ترجح على الانتقادات، ونظراً لما تشهده التجارة الإلكترونية من اتساع وتطور في عملياتها فإن الإفصاح المحاسبي الإلكتروني عن تلك التجارة يجب أن يكون إفاصحاً إلزامياً وغير طوعي من خلال استخدام القوائم المالية الأساسية والإضافية فضلاً عن استخدام أساليب الإفصاح المحاسبية الأخرى لأن عمليات هذه التجارة بدأت تشكّل عبناً أمام إمكانية التحاسب الضريبي عنها وأصبحت عرضة للتهرب الضريبي، وقد يواجه هذا النوع من الإفصاح مشكلة المصداقية بالقوائم والتقارير المالية المنشورة بصورة الكترونية وعدم الملاءمة بسبب التعرض لعمليات الاحتيال واختراق الموقع الإلكتروني ومن هنا يبدأ دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية على التقارير والقوائم المالية المنشورة على شبكة الانترنت، ومن هنا ولدت خدمات إضفاء الثقة التي جاء بها كل من (AICPA) و (AICA).
- ومن خلال كل ماتقدم يمكن القول أن فرضية البحث ((تأثير التجارة الإلكترونية على القياس والإفصاح المحاسبي تأثيراً إيجابياً من خلال الاستفادة من استخدام تقنيات المعلومات وبما يمكن أن يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية عند العمل في بيئة التجارة الإلكترونية) قد تحققت ويمكن قبولها إستناداً إلى ماتم عرضه وابداء رأي الباحثين حوله.

### الاستنتاجات

1. إن المحاسبة عن عمليات التجارة الإلكترونية بات أمراً ضرورياً وملحاً لأن هذه التجارة بدأت تنمو بشكل كبير وقد تكاد تصل إلى مستوى أو تتجاوز التجارة التقليدية وبما إن دور المحاسبة عن عمليات التجارة التقليدية واضح من حيث القياس والإفصاح عن هذه الأعمال، فلابد من وضع آليات عمل محاسبية الكترونية تتسمج وتنواعم مع عمليات التجارة الإلكترونية والتقنيات الحديثة بما يسهم في تطبيق وظائف المحاسبة المتعلقة بالقياس والتوصيل أو الإفصاح عن المعلومات المحاسبية للجهات التي يمكن إن تستفاد منها في عملية اتخاذ القرارات أو أية جهات أخرى لها مصلحة في الحصول على هذه المعلومات.
2. يفقد القياس المحاسبي الإلكتروني في ظل بيئة التجارة الإلكترونية إلى أدلة إثبات ورقية ملموسة يمكن الرجوع إليها كما هو الحال في ظل بيئة التجارة التقليدية وإنما أدلة الإثبات ستكون الكترونية مثل (الفيديو، والرسالة الإلكترونية، والرسالة الصوتية).
3. إن التأكيد من صحة عمليات القياس المحاسبي الإلكتروني في ظل بيئة التجارة الإلكترونية يحتاج إلى توافر كادر تتفقى مؤهل تقنياً وعملياً له القدرة على الوصول إلى أدلة الإثبات الإلكترونية وإمكانية فهمها وترجمتها بما يتناسب مع الأحداث الاقتصادية



- وموضوعية القياس، وإلا أصبح التحقق من صحة عمليات القياس المحاسبي في ظل البيئة الالكترونية صعب الوصول وغير موضوعي بسبب الصعوبة في الوصول وفهم أدلة الإثبات.
4. إن أفضل طريقة للتوصيل إلى الدخل المحاسبي ستكون عن طريق قائمة الدخل لأن هذه القائمة ذات الخطوات المتعددة سوف تسمم وتساعد في عمل التبيّنات وعقد المقارنات ويعتمد عليها بشكل أساسي في عملية التحاسب الضريبي وتقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الدخل في المستقبل، لأنها تلزم التقرير عن نتائج العمليات والأحداث التي تمثل دورات النشاط المكتملة، وكذلك تقدّير نتائج النشاط للدورات غير المكتملة حتى تاريخ الإعداد، كما تلزم بالتقدير عن التغيرات التي طرأت على القيمة الواردة في قائمة المركز المالي، من خلال توضيح جميع التكاليف التي سوف يتم تحملها وكذلك الإيرادات التي سوف يتم الحصول عليها من المبيعات، إلا أن في الحقيقة قائمة الدخل الحالية وبقيمة القوائم المالية الأخرى لا توضح كل ما سبق في ظل بيئة التجارة الالكترونية وفي نفس الوقت ستكون هذه القائمة وبقيمة القوائم المالية لا تتفق بمتطلبات وأغراض التحاسب الضريبي عن عمليات التجارة الالكترونية بشكلها الحالي لأنها لا تتفق عن عمليات التجارة الالكترونية، وبالتالي فإن الأمر يتطلب صياغة قوائم مالية جديدة و المناسبة تسمم في زيادة عمليات الإفصاح المحاسبي عن عمليات التجارة الالكترونية والآثار المالية المترتبة عليها لكي يتم التوصيل إلى الواقع الحقيقي الذي سوف يخضع للتحاسب الضريبي.
5. يرتبط تطور الإفصاح المحاسبي بتطور نظم المحاسبة والأعمال التجارية واهم هذه التطورات هي استخدام تقنية الحاسوب والانترنت التي كانت سبباً لظهور ما يعرف بالمحاسبة الالكترونية ومن ثم التجارة الالكترونية التي انعكست جميعها على ظهور ما يُعرف بالإفصاح المحاسبي الالكتروني، وقد بدأ الاهتمام بهذا النوع من الإفصاح بشكل ملموس وواضح عندما بدأت بوادر النهوض التجاري والاقتصادي تتطور وتتحول إلى الصيغة الالكترونية التي من الأمثلة عليها التجارة الالكترونية وظهور الشركات الالكترونية الافتراضية.
6. إن كفة المزايا ترجح على الانتقادات، ونظر الما تشهده التجارة الالكترونية من اتساع وتطور في عملياتها فإن الإفصاح المحاسبي الالكتروني عن تلك التجارة يجب أن يكون إفصاحاً إلكترونياً وغير طوعي من خلال استخدام القوائم المالية الأساسية والإضافية فضلاً عن استخدام أساليب الإفصاح المحاسبية الأخرى لأن عمليات هذه التجارة بدأت تشكل علينا إمكانية التحاسب الضريبي عنها وأصبحت عرضة للتهرب الضريبي، وقد يواجه هذا النوع من الإفصاح مشكلة المصداقية بالقوائم والتقارير المالية المنشورة بصورة الكترونية وعدم الملاءمة بسبب التعرض لعمليات الاحتيال واختراق الموقع الالكتروني ومن هنا يبدأ دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية على التقارير والقوائم المالية المنشورة على شبكة الانترنت، ومن هنا ولدت خدمات إضفاء الثقة التي جاء بها كل من (AICPA) و (AICA).
7. إن التجارة الالكترونية أثرت على نظام المعلومات المحاسبية من حيث ضرورة التحول شبه الكامل من النماذج المستندية الورقية إلى النماذج الالكترونية، فضلاً عن تمتع النظم الالكترونية بخاصية المحاسبة الفورية وإدخال نظم الذكاء الالكتروني ضمن نظام المعلومات المحاسبية الذي انعكس على تخفيض مدة التأخير في قياس وتوصيل التقارير والقوائم المالية.

### الوصيات

1. ضرورة وضع مجموعة من المعايير المحاسبية التي تتعلق بالعمليات الخاصة ببيئة التجارة الالكترونية وخاصة ما يتعلق بحصر المفاهيم المحاسبية الجديدة فضلاً عن تحديد المعالجات المحاسبية الخاصة بها كي تكون مرشدًا عمليًا للمحاسبين أثناء قيامهم بعملهم في هذه البيئة.
2. تحديد الشكل والمحتوى الخاص بالقوائم المالية التي تتضمن الإفصاح عن عمليات التجارة الالكترونية.
3. التوجه نحو إزام الشركات التي تتعامل بالتجارة الالكترونية بتخصيص موقع الكتروني لها على شبكة الويب مع توفير شروط ومتطلبات أمن المعلومات المحاسبية الخاص بها.
4. تشجيع المحاسبين لتطوير معرفتهم المحاسبية والتقنية وبما يمكنهم من التعامل السلس في بيئة التجارة الالكترونية.

### قائمة المصادر

1. أبو نصار وحميدات ، محمد وجامعة (20099)، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي/ الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن.
2. احمد، زكريا عبده السيد (2005)، دور المبادئ المحاسبية في تقييم الاتجاهات الضريبية للتجارة الالكترونية و موقف الدول النامية منها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة 25، العدد الأول، بنها، مصر.
3. أمين، ساكار ظاهر عمر (2007)، تأثير التجارة الالكترونية على نظم المعلومات المحاسبية – دراسة لأراء عينة من شركات عراقية مختارة، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، الموصل.



4. توفيق، محمد شريف (2004)، اثر التجارة الالكترونية على تطوير نظم المعلومات المحاسبية دراسة اختباريه بالتطبيق على استخدام القطاع المصرفي لوسائل الدفع الالكتروني، مجلة كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المؤتمر العلمي الرابع، مصر.
5. حنان، رضوان حلو (2005)، مدخل النظرية المحاسبية /الاطار الفكري/التطبيقات العملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
6. جنان، بهجت (2007)، التحديات الضريبية للتجارة الالكترونية العربية وإمكانية تطويرها، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 1، المجلد 29.
7. الجيالي ، وليد ناجي (2007)، نظرية المحاسبة، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الجزء الاول، الدنمارك.
8. الخيال، توفيق عبد المحسن (2009)، العوامل المؤثرة في نشر التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية عبر الانترنت /دراسة تطبيقية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، العدد 2، المجلد 23، المملكة العربية السعودية.
9. دهمش، نعيم وظاهر ألقشي (2004)، مدى ملائمة مهنة المحاسبة لبيئة التجارة الالكترونية، مجلة اربد للبحوث العلمية، العدد 2، المجلد 8.
10. السقا، زياد هاشم (2012)، دور النشر الالكتروني للقواعد المالية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، المؤتمر العلمي الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل مستجدات بيئة الأعمال الدولية، الجزائر.
11. الشحادة، عبد الرزاق قاسم واخرون (2011)، نظرية المحاسبة، دار زمز للطباعة والنشر، عمان ، الاردن.
12. شحادة، إبراهيم السيد المليجي (2007)، دراسة لمدى إمكانية فرض ضريبة على معاملات التجارة الالكترونية. [related:faculty.ksu.edu.sa/72669/Documents/](http://related:faculty.ksu.edu.sa/72669/Documents/)
13. العطار، حسن عبد الحميد (2005)، دراسة تحليلية لأساليب المحاسبة والمراجعة لعمليات التجارة الالكترونية في القطاع المصرفي، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة 25، العدد الأول، بنيها، مصر.
14. مطر، محمد (2010)، نظرية المحاسبة، الوحدة الاقتصادية العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر.
15. محمود، بكر إبراهيم (2008)، الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 71، العراق.
16. محمود ومهدي، بكر ابراهيم ونضال عزيز (2010)، دور ومسؤولية مراقبى الحسابات في العراق تجاه الإفصاح الالكتروني للقواعد المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، الاصدار 11، المجلد 5.
17. المسعودي، سميرة مطر (2010)، معوقات تطبيق الإداره الالكترونية في إدارة الموارد البشرية بالقطاع الصحي بمدينة مكة المكرمة من وجهة نظر مديرى وموظفي الموارد البشرية، رسالة ماجستير، الجامعة الافتراضية الدولية، إدارة أعمال، المملكة المتحدة.
18. المطيري، غزاي سبيل (2012)، العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية على الانترنت في القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الكويتية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن.
19. المعناري والعميري، إحسان بن صالح ومحمد بن فواز (2007)، اثر التجارة الالكترونية على تخطيط أعمال المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة الملك عبد العزيز، العدد 2، المجلد 21، المملكة العربية السعودية.
20. يوسف، علي (2007)، الإفصاح الالكتروني/ التقرير المالي على الانترنت/ المزايا والقيود، مؤسسة الوحدة للصحافة والطباعة والنشر، دمشق، الجمهورية العربية السورية.
21. AICPA (2000), “**Joins Global Accounting Profession in Paris to Explore Solutions to E-commerce Risks**”, Group Recommends Top.
22. Ashbaugh, H, K & Warfield, D (2000), “Corporate reporting on the internet”, accounting horizons, vol13, no 3, September.
23. Choi, f (2004), International accounting 5<sup>th</sup> edition MCGRAW – hill companies.
24. Fitzsimons, A., & Shoaf V. (2000) , FASB Studies the Electronic Reporting of Business Information , Commercial Lending Review.



- 
25. Hunter, S. A & Smith, L, M (2009), "Impact of internet financial reporting on emerging markets", journal of international business research, vol 8, no 2.
  26. Lymer Andrew et al.(1999) , Business Reporting on the Internet , A Report Prepared for the International Accounting Standard Committee. November.
  27. Othman, Z & Hanefah, M. M (2006), "Taxation, E-commerce and determination of permanent establishment", journal Malaysian accounting review, vol 5, no 2.
  28. Rowbottom, N & Lymer, A (2009), "exploring the use of online corporate reporting information", journal of emerging technologies in accounting, vol 6, No 1, December.