

مجلة

كلية التراث الجامعة

مجلة علمية محكمة

متعددة التخصصات نصف سنوية

العدد الثالث والثلاثون

عدد خاص بوقائع 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 إبراهيم

مدير التحرير

أ. م. د. حيدر محمود سلمان

رقم الايداع في دار الكتب والوثائق 719 لسنة 2011

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

القياس والافصاح المحاسبي في بيئة التجارة الالكترونية

م.د. علي طلال كداوي

ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق

أ.د. زياد هاشم السقا

جامعة الموصل - كلية الادارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

المستخلص:

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

ونظراً للتأثيرات العديدة التي يمكن أن يؤثر بها العمل في بيئة التجارة الالكترونية فقد أصبح لزاماً على مختلف التخصصات التي لها علاقة بالتجارة الالكترونية أن تأخذ بالإعتبار دراسة تأثيراتها المختلفة وصولاً إلى إمكانية حصر التأثيرات الايجابية 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 ودراسة التأثيرات التي يمكن أن يحدثها العمل في بيئة التجارة الالكترونية وخاصة بما يتعلق بشقي المحاسبة الرئيسيين: القياس والإفصاح.

وعليه فقد تناول البحث توضيح أهمية المحاسبة عن عمليات التجارة الالكترونية، وتحديد تأثير التجارة الالكترونية على القياس المحاسبي ومن ثم تحديد تأثير التجارة الالكترونية على الإفصاح المحاسبي، وتم التوصل الى أن القياس المحاسبي الناتج عن بيئة التجارة الالكترونية أكثر موضوعية مما هو عليه في بيئة التجارة التقليدية، إذ توفر بالأحداث والعمليات التي سوف تقاس عنصر الموثوقية 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 الالكترونية 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 الالكترونية.

الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، التجارة الالكترونية.

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

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

كما تأتي أهمية البحث من خلال:

1. حداثة موضوعه وقلة البحوث التي تناولته.
 2. أهمية العمل المحاسبي في بيئة التجارة الالكترونية.
 3. ضرورة دراسة كافة التأثيرات التي تتعلق بالعمل المحاسبي في بيئة التجارة الالكترونية.
 4. أهمية كل من القياس والإفصاح المحاسبي في المحاسبة في بيئة التجارة الالكترونية.
- وعليه فإن البحث يهدف إلى الآتي:
1. توضيح أهمية المحاسبة عن عمليات التجارة الالكترونية.
 2. تحديد تأثير التجارة الالكترونية على القياس المحاسبي.
 3. تحديد تأثير التجارة الالكترونية على الإفصاح المحاسبي.
- ولتحقيق أهداف البحث يتم الاعتماد على الفرضية الرئيسية الآتية:
- ((تؤثر التجارة الالكترونية على القياس والإفصاح المحاسبي تأثيراً إيجابياً من خلال الإستفادة من إستخدام تقنيات المعلومات وبما يمكن أن يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية عند العمل في بيئة التجارة الالكترونية)).
- عليه فإن خطة البحث سوف تشمل ثلاثة مباحث هي:
- المبحث الأول - المحاسبة عن عمليات التجارة الالكترونية.
- المبحث الثاني - تأثير التجارة الالكترونية على القياس المحاسبي.



المبحث الثالث - تأثير التجارة الالكترونية على الإفصاح 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 وأكدت الدراسة بأنه سوف تكون هنالك 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 كفاءته.
 ب- يواجه النظام الضريبي السوري الحالي مجموعة من المشكلات 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 شحاتة (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 المشكلات التي تعوق فرض ضريبة على معاملات التجارة الالكترونية وكيف يحدد الدخل الخاضع للضريبة والمتولد من بين السلع والخدمات عبر شبكة الانترنت؟ وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:
 أ- تعامل ضريبي الصفقات والمعاملات التي تنجز 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- يتأكد من صحة الصفقات الخاصة بالتجارة الالكترونية من خلال أتباع الأساليب الخاصة بالمراجعة الالكترونية والتحقق من دخول وخروج البضاعة والتأكد من التسليم إلكترونياً عبر شبكة الانترنت.
3. **دراسة Hanefah and Othman (2006)**
(Taxation, E. C. and Deterrmination Of Permanent establishment)
(الضرائب، التجارة الالكترونية والتقدير فيما يتعلق بالإنشاء الدائم)
 هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تصورات محاسبي الضرائب في ماليزيا بشأن تأثير التجارة الالكترونية في جمع الضرائب والأنظمة الضريبية، وان أهم استنتاجات هذه الدراسة هي أن التجارة الالكترونية تؤدي إلى حدوث ازدواج ضريبي وخسارة الضرائب والتهرب الضريبي وتشير النتائج أيضاً إلى الأساس في تحديد إقامة دائمة لفرض الضرائب على التجارة الالكترونية يحتاج إلى مزيد من الاستعراض في حكم التجارة الالكترونية الماليزية ينبغي 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 وينبغي صياغة مبادئ توجيهية في 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 والإفصاح المحاسبي حيث أن غالبية الدراسات تركز على كيفية التحاسب الضريبي عنها دون التطرق إلى أهمية القياس المحاسبي للعمليات التي تجرى من خلال التجارة الالكترونية فضلاً عن إهمالها ما يتعلق بالإفصاح المحاسبي وإمكانية أخذه بالاعتبار عند التحاسب الضريبي وهو



متميزت به الدراسة الحاية 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 للمعلومات وتسديد واستلام للمبالغ المترتبة عنها، وذلك باستخدام الوسائل الإلكترونية المعتمدة على الشبكات بين الشركات أو الزبائن التي يحدث بينها هذا النوع من المعاملات، ونظراً للمزايا العديدة التي تتمتع بها عملية استخدام الأنترنت فإنه يمثل الأساس الأهم في ممارسة التجارة الإلكترونية، حيث يمثل الأنترنت أحد الوسائل المهمة والمتقدمة ضمن تقنيات المعلومات الحديثة.

وتولي غالبية الهيئات والجمعيات المحاسبية المهتمة بعلم المحاسبة إهتماماً كبيراً جداً بالتجارة الالكترونية من منطلق أن عملية البيع التي تنجز من خلال موقع الوحدة الاقتصادية مرتبطة بشكل وثيق ومباشر بنظام المحاسبة المؤتمت، حيث أصبح حتماً على المحاسب الإلمام بهذا العلم الجديد، وإذا ما أريد أن تكون معلومات النظام المحاسبي ذات موثوقية عالية جداً فإنه لا بد من توفير أمرين الأول: إيجاد آلية معينة لحماية النظام المحاسبي من الاختراقات عبر الأنترنت والآخر: إيجاد آلية معينة تؤكد سلامة آلية التجارة الالكترونية ومواقع التصفح للشركة في شبكة الأنترنت (القشي ودهمش، 2004، 11-12).

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

وهناك العديد من القضايا التي ترتبط بطبيعة المحاسبة لشركات التجارة الالكترونية منها: ضرورة إعادة بحث خصائص الأخطاء في الأنواع المختلفة من الحسابات في شركات التجارة الالكترونية، وتحديد ماهية الحسابات الأكثر عرضة للأخطاء في هذه الشركات (العميري و المعزاز، 2007، 159).

وبما ان توجه العديد من الوحدات الاقتصادية نحو استخدام التجارة الإلكترونية أخذ يزداد شيئاً فشيئاً من حيث أنه يمثل أحد التغيرات والتطورات التي يجب أن تحقق الوحدات الاقتصادية الفائدة التي يمكن أن تساعدها نحو تحقيق أهدافها، وبما أن نظام المعلومات المحاسبية هو نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة التي يعمل في نطاقها، كما أنه يمثل النظام الرسمي للمعلومات في أي وحدة اقتصادية 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 المحيطة ببيئتها وخاصة ما يتعلق بالتطورات المستجدة في مجال استخدام تقنيات المعلومات والاتصالات الحديثة والتي تمثل التجارة الإلكترونية إحداها.

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

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



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

- كما حدد بعض الباحثين مجموعة من الأبعاد المحاسبية للتجارة الالكترونية تتمثل بالاتي: (السيد، 2009، 282)
1. تزايد الوزن النسبي للأصول غير الملموسة للشركات الداخلة في صفقات التجارة الالكترونية.
 2. تنجز الصفقة أو الجزء الأساسي منها في التجارة الالكترونية الكترونيا ولذلك فانه لا يوجد مستندات ورقية وحتى التوقعات تتم الكترونيا ويتم الدفع من خلال وسائل الدفع الالكترونية.
 3. كفية توفير خدمات الثقة التي يقدمها مراقب الحسابات وما المعايير التي تقدمها الجهات التي تضع المراجعة للتحقق المستقل من صفقات التجارة الالكترونية.
 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 ولتحقيق ذلك يجب التمييز بين بعدين هما: (العطار، 2005، 438)
- أ. الطمأنينة إلى القائمين بتشغيل البيانات المحاسبية يجب أن يتضمن الهدف من تصميم المعلومات المحاسبية المحافظة على طمأنينة وثقة المساهمين في طاقم العاملين بتشغيل البيانات لدى وكلاتهم، حيث أن البيانات يتم جمعها وتشغيلها بفرض إعلام المساهمين بدقة عن نتائج الأعمال، وتستخدم المعلومات من خلال شبكة الانترنت على نطاق واسع جدا يشتمل على مجالات متعددة، وكذلك تعدد مصادر تلك المعلومات سواء من الحكومات والمكتبات والجامعات والمؤسسات المالية.
- ب. الطمأنينة إلى أمان المعلومات مع زيادة الاعتماد على البيانات غير المادية والمعلومات المتولدة من خلال شبكة المعلومات في ظل تعدد المشاركين وعشوائية الاتصال بزيادة الشعور بعدم الأمان بين المساهمين على كل المستويات في شتى المنظمات والمجتمعات، وفي مجتمعات المعلومات المفتوحة فان الطمأنينة إلى أمان المعلومات لا تعني فقط القابلية للمراجعة بواسطة مراجعي الحسابات فحسب بل أيضا 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 الالكترونية 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، فلا بد من وضع آليات عمل محاسبية الكترونية تنسجم وتتواءم مع عمليات التجارة الالكترونية والتقنيات الحديثة بما يساهم في تطبيق وظائف المحاسبة المتعلقة بالقياس والتوصيل أو الإفصاح عن المعلومات المحاسبية للجهات التي يمكن أن تستفيد 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 بمخرجات العمل المحاسبي.**

المبحث الثاني

تأثير التجارة الالكترونية على القياس المحاسبي

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

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



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

1. يفقد القياس المحاسبي الالكتروني في ظل بيئة التجارة الالكترونية إلى أدلة إثبات ورقية ملموسة يمكن الرجوع إليها كما هو الحال في ظل بيئة التجارة التقليدية وإنما أدلة الإثبات ستكون الكترونية مثل (الفيديو، والرسالة الالكترونية، والرسالة الصوتية).
2. إن التأكد من صحة عمليات القياس المحاسبي الالكتروني في ظل بيئة التجارة الالكترونية يحتاج إلى توافر كادر تدقيقي مؤهل تقنياً وعملياً له القدرة على الوصول إلى أدلة الإثبات الالكترونية 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.

أما مايتعلق بالجهة القائمة بعملية القياس المحاسبي الالكتروني فيما أن يكون محاسباً له خبرة ومؤهلات في مجال التقنيات الالكترونية أو أن تكون هناك برامج ومعدات وأجهزة خاصة هي التي سوف تمثل الجهة التي سوف تقوم بعملية القياس المحاسبي الالكتروني وبالتالي فإن الأمر يتطلب إعداد هذه البرامج من قبل أو بإشراف محاسبين متخصصين، وأما فيما يتعلق بالنظام المحاسبي الذي سوف يقوم بعملية التشغيل الالكتروني فإنه سوف سيغطي أرقاماً الكترونية مسبقة لكل حدث أو صفقة، وأما فيما يتعلق بالأحداث والعمليات الاقتصادية فهي التي تمثل المشكلة في بيئة التجارة الالكترونية لأنها تفتقد 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 الالكتروني بإجراء قياس محاسبي على عمليات وأحداث وهمية ليس لها وجود في الحقيقة وإن هذه الأحداث والعمليات الالكترونية تمثل جوهر عملية القياس المحاسبي الالكتروني لأنها تمثل الشيء الذي سوف يقاس وعندما تكون موثقة سينعكس ذلك بالإيجاب على القياس المحاسبي الالكتروني ومع الأخذ بنظر الاعتبار ثبات وحدة النقد التي سوف تستعمل في القياس وأسعار التحويل.

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

ثالثاً: التوثيق لعمليات القياس المحاسبي الالكتروني

يتعلق التوثيق بأمان المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها إذ تعد درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية انعكاساً واضحاً للأدلة الموضوعية أو طرائق وأسس القياس السليمة، ولكي يتصف القياس المحاسبي الالكتروني للمعلومات المحاسبية في ظل التجارة الالكترونية 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 إن تتوافر فيها الخصائص الآتية:

1. **التطابق:** يعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والأحداث فالعبارة هنا بصدق تمثيل الظواهر والأحداث الالكترونية وليس الشكل، وإن المعلومات المحاسبية معبرة بصدق عن الحقائق والأحداث الممثلة لها وبحيث يتوفر التوافق بين القيم والأرقام المحاسبية الالكترونية وتفصيلها مع الأحداث الاقتصادية والمالية الالكترونية التي قيست والتقارير حولها (الشحادة، 2011، 247) ولكي تكون المعلومات معبرة عنها بصدق ينبغي مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز وهما التحيز في عملية القياس سواء أكانت النتائج موضوعية أم لا والتحيز للقائم بعملية القياس سواء أكان التحيز مقصوداً 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 الالكتروني (البرامج والمعدات والأجهزة) والذين يستخدمون طرائق القياس بأنهم يتوصلون إلى النتائج نفسها فإذا وصلت إطراف خارجية (محاسبون، ومدققون، وآخرون) إلى نتائج مختلفة فهذا دليل على أن معلومات القوائم المالية الالكترونية الناتجة عن أحداث التجارة الالكترونية غير قابلة للتحقق وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها فهي لا تتمتع بخاصية الموثوقية وإن قابلية التحقق تقي إن القياس موضوعي لأنه خال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس الالكتروني وإن القياس الموضوعي يعني إنه 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 حقائق صادقة من دون حذف أو انتقاء للمعلومات. وتعد الحيادية ذات أهمية على مستوى الأجهزة المسؤولة 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 موضوعاً من خلال استناده إلى أدلة إثبات الكترونية الموثقة والقابلة للتحقق من قبل جهات أخرى.

رابعاً: القياس المحاسبي للعمليات

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

1. **قياس الإيرادات:** عادة ما يقاس الإيراد محاسبياً بالقيمة المتوقعة الحصول عليها مقابل بيع السلع والخدمات ويرى الاقتصاديون بان 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 كليهما معاً (الحيالي، 2007، 181).

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 وتوكيد آلية الأمان.

وبخصوص عنوان الاعتراف بالإيراد وتحققه أوصت لجنة المحاسبة الأمريكية بأنه يمكن تحسين مفهوم تحقق الإيراد في ظل بيئة التجارة الالكترونية إذا طبقت المقاييس الآتية: (دهمش والقشي، 2004، 28)

- أ. يجب أن يكون الإيراد قابلاً للقياس.
- ب. يجب أن يدعم صحة التحقق قياس نتيجة حدوث عملية تبادلية مع أطراف خارجية.
- ج. يجب حدوث الحدث الحاسم وهو بان الإيراد يجب أن يتحقق عند إتمام معظم العمل أو المهمة في عملية الاكتساب وينتج عن هذا الاختيار الاعتراف بالإيراد في أوقات مختلفة لمنظمات الأعمال المختلفة.
- د. إن استعمال مفهوم أو معيار التحقق عادة ما ينتج عنه الاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع فعندها تكون هناك درجة عالية من التأكد مرتبطة مع تحقق الإيراد فان الاعتراف بالإيراد قد يسبق نقطة البيع وعلى العكس من ذلك كلما كانت درجة عدم التأكد عالية بالنسبة لارتباطها بتحقيق الإيراد زاد الاتجاه بصورة أكبر لتأخير الاعتراف بالإيراد.
- هـ. في حالة التمكن من الاعتراف بالإيراد المتولد من خلال التعامل بالتجارة الالكترونية سيتمكن الوحدة الاقتصادية من تقدير نسبة الاحتيال عبر هذه التجارة ومن ثم التمكن من إنشاء مخصصات معينة تقابل الخسائر المتوقعة مستقبلياً التي سيتمكن توقعها بسهولة. وقد ذكرت نشرة لجنة الأوراق المالية الأمريكية بأنه لا يجوز الاعتراف بالإيراد إلا إذا تحقق أو هنالك إمكانية لتحقيقه وتم اكتسابه وفقاً للمعايير الآتية: (عبد العزيز، 2005، 64)

- أ. وجود دلائل مقنعة بالإثبات.
 - ب. تحديد سعر البيع من الوحدة الاقتصادية للعميل.
 - ج. أنجز تسليم البضاعة أو أنجزت تأدية الخدمة.
 - د. عملية التحصيل مؤمنة بشكل معقول.
- ومن خلال ما سبق يتضح أن أفضل نقطة للاعتراف بالإيراد هي عند نقطة البيع وبالتالي سوف تقاس 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 تحميله لإيرادات ونشاطات الفترة المقبلة ويعد الرصيد المتبقي 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 مقدما:** نظرا لان هذه المصروفات لا تختلف في طبيعتها عن شركات التجارة التقليدية فانه سيحاسب عنها بوصفها نفقات ايرادية مؤجلة إذ أنها مصروفات حالية تستفيد منها الوحدة الاقتصادية لعدة فترات مالية وبالتالي يتم رسملة هذه المصروفات ويتم اندثارها سنويا وان لا تزيد فترة اندثارها عن خمس سنوات.
ب. **التكاليف الجارية والمستثمرة لصيانة الموقع وما يرتبط به:** أوضح معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون الذي جاء بعنوان (الموجودات غير الملموسة) انه يجب الاعتراف بالإنفاق على بند غير ملموس على انه مصروف عندما يحمل إلا إذا: (أبو نصار و حميدات، 2009، 629).

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

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

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

✓ وأية تكلفة 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 ممكنا أن يحول المنافع الاقتصادية والمتوقعة والمنسوبة للأصل إلى الوحدة الاقتصادية
✓ كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

إذ إن عملية تحسين موقع قائم للشركة يترتب عليه إضافة خدمات وإمكانات للموقع ينتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية تزيد عن مستوى أدائه السابق، فضلا 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:** طبقا للنموذج المحاسبي المعاصر يتحدد الدخل المحاسبي عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بمصروفاتها ولتطبيق هذه المقابلة يلزم الأخذ بأساس الاستحقاق وما يستتبعه من ضرورة تحديد توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات.

ويرى الباحثان أن أفضل طريقة للتوصل إلى الدخل المحاسبي ستكون عن طريق قائمة الدخل لان هذه القائمة ذات الخطوات المتعددة سوف تسهم وتساعد في عمل التنبؤات 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 تقدير نتائج النشاط للدورات غير المكتملة حتى تاريخ الإعداد، كما تلزم بالتقرير 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 ماسبق في ظل بيئة التجارة الالكترونية وفي نفس الوقت ستكون هذه القائمة وبقية القوائم المالية لا تفي بمتطلبات وأغراض التحاسب الضريبي



عن عمليات التجارة الالكترونية بشكلها الحالي لأنها لاتفصح عن عمليات التجارة الالكترونية، وبالتالي فإن الأمر يتطلب صياغة قوائم مالية جديدة ومناسبة تسهم في زيادة عمليات الإفصاح المحاسبي عن عمليات التجارة الالكترونية والآثار المالية المترتبة عليها لكي يتم التوصل إلى الوعاء الحقيقي الذي سوف يخضع للحاسب الضريبي.

المبحث الثالث

تأثير التجارة الالكترونية على الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي اساس نظرية المحاسبة وازداد الاهتمام بالإفصاح على نحو خاص بعد ظهور منشآت الأعمال وارتبط هذا التطور بالقوائم المالية التي تعد مخرجات لنتائج نشاط هذه المنشآت التي تصبح فيما بعد الأساس الذي يعتمد عليه المستخدمون في اتخاذ القرارات، وان هذه هي المرحلة الأولى للاهتمام بالإفصاح المحاسبي، أما المرحلة الثانية تتمثل بتزايد الطلب على القوائم المالية الالكترونية المنشورة على شبكة الانترنت بعد ظهور التجارة الالكترونية وقد كانت هذه التجارة سبباً رئيساً للاهتمام والتركيز على الإفصاح المحاسبي الالكتروني عن عمليات هذه التجارة لأنه يمثل أساس نجاحها. ونظراً لتأثير التجارة الالكترونية على المحاسبة التي يمثل الإفصاح أحد وظائفها الأساسية سوف يتم تناول الآتي:

أولاً: ماهية الإفصاح المحاسبي الالكتروني في ظل بيئة التجارة الالكترونية

أما فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي الالكتروني Electronic Disclosure فقد أشار (السقا) إلى انه: عملية نشر القوائم المالية على الموقع الالكتروني للوحدة الاقتصادية مباشرة كي تطلع عليه كافة الجهات التي يمكن أن تستخدمها أو التي لها اتصال بالشبكة الدولية، حيث يلاحظ إن نشر القوائم المالية سيكون فورياً ومباشراً وهو مايفضل استخدامه في الأسواق المالية (السقا، 2012، 10). في حين يرى (Hunter and Smith) أن الإفصاح المحاسبي الالكتروني هو: استخدام موقع الوحدة الاقتصادية على الانترنت في عرض المعلومات المتعلقة بالوضع المالي للشركة (Hunter and Smith, 2009, 21). ويرى (محمود ومهدي) في الإفصاح المحاسبي الالكتروني بأنه: نشر مخرجات المحاسبة الالكترونية على شبكة الانترنت أي عرض المعلومات فقط وليست معالجتها كما هو الحال في المحاسبة الالكترونية (محمود ومهدي، 2010، 4). وكذلك يرى (Warfied Ashbaugh And) في الإفصاح المحاسبي الالكتروني بأنه: يتطلب من الوحدة الاقتصادية أن تقوم بتقديم على الموقع الخاص بها مجموعة كاملة من القوائم المالية والتقارير السنوية بما فيها الإيضاحات والهوامش وتقارير مراقب الحسابات وتقارير مجلس الإدارة السنوي وفي الوقت نفسه يجب أن يكون للشركة أدوات ربط تعمل على ربط المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية بموقع الوحدة الاقتصادية وأية معلومات أخرى ذات أهمية سواء أكانت على الموقع نفسه أو مواقع أخرى كربطها مثلاً بقاعدة بيانات سوق الأسهم والأوراق المالية) (Ashbaugh And Warfied, 2000, 241). ومن خلال ماسبق يرى الباحثان انه بالإمكان إعطاء مفهوم للإفصاح المحاسبي التقليدي والالكتروني من خلال الآتي :

1. فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي التقليدي: تلك الوظيفة التي تكون من صنع المحاسبة والتي يمكن من خلالها إيضاح المركز المالي ونتيجة النشاط والإفصاح عن البيانات والمعلومات لفترات سابقة أو حالية أو مستقبلية مالية منها وغير المالية للجهات التي يمكن إن تستفيد منها سواء أكانت جهات داخلية أم خارجية من خلال استخدام قائمة الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية 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 الالكتروني فهو: ذلك النوع من الإفصاح المحاسبي الذي يستخدم شبكة الانترنت لأغراض نشر البيانات والمعلومات المالية وغير المالية السابقة والحالية والمستقبلية بصورة فورية وتوفيرها في الوقت المناسب من خلال استخدام التقارير القوائم المالية الالكترونية فضلاً إلى استخدام أسلوب الإفصاح بالملاحظات والكشوفات التحليلية الالكترونية المرفقة بالقوائم 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 الالكترونية التي تتطلب ذلك النوع من الإفصاح الذي سوف يشكل الأساس الذي سوف يعتمد عليه لأغراض الحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية.

ثانياً: مراحل تطور الإفصاح المحاسبي الالكتروني في ظل بيئة التجارة الالكترونية

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 نشأ الإفصاح المحاسبي الالكتروني للمعلومات



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

وان احد الأسباب الرئيسة وراء ظهور الإفصاح المحاسبي الالكتروني هو ظهور التجارة الالكترونية والمتمثلة بأحد التطورات في مجال تقنيات المعلومات، وبالتالي فان التجارة الالكترونية قد أثرت في طريقة الإفصاح المحاسبي من خلال تحوله من تقليدي إلى الكتروني.

ويرى الباحثان انه بالإمكان إضافة مرحلة رابعة لمراحل تطور الإفصاح المحاسبي الالكتروني وهي مرحلة ظهور التجارة الالكترونية التي تعد من أهم مراحل تطور الإفصاح لان الإفصاح المحاسبي الالكتروني بموجب هذه المرحلة يجب أن يكون إلزامياً وليس طوعياً من خلال استخدام القوائم المالية الالكترونية وأسلوب الملاحظات فضلاً عن الكشوفات التحليلية المرفقة بالقوائم المالية، إذ يرتبط تطور الإفصاح المحاسبي بتطور نظم المحاسبة والأعمال التجارية وأهم هذه التطورات هي استخدام تقنية الحاسوب والانترنت التي كانت سبباً لظهور ما يعرف بـ "المحاسبة الالكترونية" ومن ثم التجارة الالكترونية التي انعكست جميعها على ظهور ما يعرف بـ "الإفصاح 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.

ثالثاً: معايير عرض التقارير والقوائم المالية في ظل التجارة الالكترونية.

يشير (Fitzsimons and Shoaf) إلى أن الحد الأدنى من المعلومات التي يجب نشرها من خلال المواقع الالكترونية 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 هنالك 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 والمحاسبية الناتجة عن التجارة الالكترونية على شبكة الانترنت كما وردت في إحدى التقارير المقدمة إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية ومنها: (Lymer, 1999, 62-68)

1- تعدد نماذج التقرير وتضمن الآتي:

- أ. علاقة التقارير المعروضة على شبكة الانترنت بإشكال التقارير الأخرى في حالة كون الوثائق المنشورة على الشبكة لا تمد 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 فان مكونات هذه الملفات يلزم عرضها في شكل قائمة مع إيضاح طريقة الوصول لكل مكون.
- ج. التقارير يجب ان تكون معدة على اساس 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 اعداد القوائم المالية.
- ب. التوفيق مع معايير المحاسبة الدولية من خلال اظهار الاختلافات بين مجاء في المعايير المحاسبية وبين المبادئ المحاسبية في اعداد القوائم المالية على الانترنت.

3- اكتمال البيانات:

- أ. مقتطفات من القوائم المالية وبيانات مختارة إذا كان المنشور من القوائم يمثل جزءاً منها مع بيان مكان وجود والحصول على القوائم الكاملة.
- ب. إمكانية إنزال مكونات القوائم المالية اذ يجب اعداد قائمة بكل المكونات التي يمكن انزالها بصورة منفردة مثل القوائم المالية، الملاحظات، تقرير مراقب الحسابات.
- ج. المعلومات المالية التفصيلية.
- 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 اصحاب المصالح.

5- التوصل لموقع الوحدة الاقتصادية على الشبكة يجب ان يتصف 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- الأمن:

- أ. المسؤولية يمكن لمستخدمي المعلومات المعروضة الكترونيا بواسطة موقع الوحدة الاقتصادية على الشبكة القيام بإجراءات المسالة القانونية للشركة فيما يتعلق بدقة واكتمال البيانات.
- ب. البيانات المعدة بواسطة الآخرين من خلال تحديد مصدر تلك البيانات المعدة من قبلهم.
- ج. الاحتياطات 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 تفويمية للإفصاح المحاسبي الالكتروني في ظل التجارة الالكترونية

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

1. فمن وجهة نظر الوحدة الاقتصادية فإنه تحميل تكاليف الطباعة والاتصال للمستخدم لهذه التقارير ويحتمل أن يقلل من عدد طلبات المعلومات الروتينية للمستثمرين وأصحاب المصالح.
2. وأما من وجهة نظر المستخدم فإن المزية الرئيسية هي أن البيانات والمعلومات المحاسبية يمكن أن تكون متاحة للمستخدمين بسرعة وبشكل منصف يمكنهم تخزينها ومعالجتها الكترونيا في الوقت الذي يحتاجونها فيه.
- في حين يرى (السقا) أن الإفصاح المحاسبي الالكتروني في ظل بيئة التجارة الالكترونية يؤدي إلى تحقيق مجموعة من المزايا أهمها (السقا، 2012، 15):

1. يمثل الإفصاح المحاسبي الالكتروني أداة انتشار بالنسبة للشركات الممارسة للتجارة الالكترونية.
2. يمكن أن يعمل الإفصاح المحاسبي الالكتروني على تحسين مآتم إفصاحه تقليديا 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 الالكتروني المستخدمين من أن يحملوا المعلومات إلى حساباتهم الشخصية لإجراء التحليلات الخاصة بهم.

5. يحقق حواراً معلوماتياً دائماً ومستمرًا ومشاركاً بين الوحدة الاقتصادية والمستخدمين.
- وعلى الرغم من المزايا المشار إليها أنفاً فهناك من يطرح عدداً من الانتقادات أو العيوب يرى (الخيال) أن عيوب الإفصاح المحاسبي الالكتروني في ظل بيئة التجارة الالكترونية تتمثل بالاتي (الخيال، 2009، 207):

1. عدم توافر ضوابط الأمن الكافية للبيانات والمعلومات المعروضة على الشبكة خصوصاً مشكلة حماية الخصوصية، وبالتالي إجماع بعض الشركات عن تطبيق الإفصاح الالكتروني لمخاطر واحتمالات فقد المنافسة.
2. تهديدات الفيروسات الالكترونية.
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 الالكتروني في ظل بيئة التجارة الالكترونية تتمثل بالاتي (Scott And Jackson, 2002, 193):
1. قد يكون الإفصاح الالكتروني غير مرئي فبعض المجموعات من أصحاب المصالح دخولهم على الانترنت معقدا وكذلك الوصول إلى التقارير صعبا من الصفحة الرئيسية للشركة.
 2. قد لا يكون المستخدمون للتقرير مقتنعين 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 انه على الرغم من المزايا التي يتمتع فيها الإفصاح المحاسبي الالكتروني إلا انه قد يواجهه بعض المخاطر والتهديدات المرتبطة بطبيعة الإفصاح المحاسبي الالكتروني في ظل التجارة الالكترونية 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 كنغير أرصدة عملاء.
 - ب. مخاطر تغيير محتوى البيانات المعروضة على موقع الوحدة الاقتصادية الالكتروني.
 2. بالنسبة للمستخدمين:
 - أ. عدم التحقق من هوية الوحدة الاقتصادية إذا لم تكن معروفة مسبقا وقد تكون البيانات التي يفصح عنها على موقع الوحدة الاقتصادية تعود لشركة وهمية لوجود لها.
 - ب. مخاطر متعلقة بخصوصية وامن البيانات مثل بطاقات الائتمان وغيرها من المعلومات الشخصية، والآراء والاتجاهات الاقتصادية التي تبادل الكترونياً.
- ومن خلال النظرة التقويمية السابقة للإفصاح المحاسبي الالكتروني في ظل بيئة التجارة الالكترونية يرى الباحثان أن كفة المزايا تترجح على الانتقادات، ونظرا لما تشهده التجارة الالكترونية من اتساع وتطور في عملياتها فان الإفصاح المحاسبي الالكتروني عن تلك التجارة يجب أن يكون إفصاحا إلزاميا وغير طوعي من خلال استخدام القوائم المالية الأساسية والإضافية فضلا عن استخدام أساليب الإفصاح المحاسبية الأخرى لان عمليات هذه التجارة بدأت تشكل عبئا أمام إمكانية التحاسب الضريبي عنها وأصبحت عرضة للتهرب الضريبي، وقد يواجه هذا النوع من الإفصاح مشكلة المصادقية بالقوائم والتقارير المالية المنشورة بصورة الكترونية وعدم الملاءمة بسبب التعرض لعمليات الاحتيال واختراق الموقع الالكتروني ومن هنا يبدأ دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة والمصادقية 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 ((تؤثر التجارة الالكترونية على القياس والافصاح المحاسبي تأثيراً إيجابياً من خلال الإستفادة من إستخدام تقنيات المعلومات وبما يمكن أن يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية عند العمل في بيئة التجارة الالكترونية) قد تحققت ويمكن قبولها إستناداً الى ماتم عرضه وابداء رأي الباحثين حوله.**

الاستنتاجات

1. إن المحاسبة عن عمليات التجارة الالكترونية 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، فلا بد من وضع آليات عمل محاسبية الكترونية تتسجم وتتواءم مع عمليات التجارة الالكترونية والتقنيات الحديثة بما يسهم في تطبيق وظائف المحاسبة المتعلقة بالقياس والتوصيل أو الإفصاح عن المعلومات المحاسبية للجهات التي يمكن إن تستفيد منها في عملية اتخاذ القرارات أو أية جهات أخرى لها مصلحة في الحصول على هذه المعلومات.
2. يفقد القياس المحاسبي الالكتروني في ظل بيئة التجارة الالكترونية إلى أدلة إثبات ورقية ملموسة يمكن الرجوع إليها كما هو الحال في ظل بيئة التجارة التقليدية وإنما أدلة الإثبات ستكون الكترونية مثل (الفيديو، والرسالة الالكترونية، والرسالة الصوتية).
3. إن التأكد من صحة عمليات القياس المحاسبي الالكتروني في ظل بيئة التجارة الالكترونية يحتاج إلى توافر كادر تدقيقي مؤهل تقنيا وعمليا له القدرة على الوصول إلى أدلة الإثبات الالكترونية 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 للتوصل 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 وتقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الدخل في المستقبل، لأنها تلزم التقرير عن نتائج العمليات والأحداث التي تمثل دورات النشاط المكتملة، وكذلك تقدير نتائج النشاط للدورات غير المكتملة حتى تاريخ الإعداد، كما تلزم بالتقرير 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 في الحقيقة 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 لا تفي بمتطلبات وأغراض التحاسب الضريبي عن عمليات التجارة الالكترونية بشكلها الحالي لأنها لا تفصح عن عمليات التجارة الالكترونية، وبالتالي فإن الأمر يتطلب صياغة قوائم مالية جديدة ومناسبة تسهم في زيادة عمليات الإفصاح المحاسبي عن عمليات التجارة الالكترونية والآثار المالية المترتبة عليها لكي يتم التوصل إلى الوعاء الحقيقي الذي سوف يخضع للتحاسب الضريبي.

5. يرتبط تطور الإفصاح المحاسبي بتطور نظم المحاسبة والأعمال التجارية وأهم هذه التطورات هي استخدام تقنية الحاسوب والانترنت التي كانت سببا لظهور ما يعرف بالمحاسبة الالكترونية ومن ثم التجارة الالكترونية التي انعكست جميعها على ظهور ما يعرف بالإفصاح المحاسبي الالكتروني، وقد بدأ الاهتمام بهذا النوع من الإفصاح بشكل ملموس وواضح عندما بدأت بوادر النهوض التجاري والاقتصادي تتطور وتحول إلى الصيغة الالكترونية التي من الأمثلة عليها التجارة الالكترونية وظهور الشركات الالكترونية الافتراضية.

6. إن كفة المزايا تترجح على الانتقادات، ونظرا لما تشهده التجارة الالكترونية من اتساع وتطور في عملياتها فإن الإفصاح المحاسبي الالكتروني عن تلك التجارة يجب أن يكون إفصاحا إلزاميا وغير طوعي من خلال استخدام القوائم المالية الأساسية والإضافية فضلا عن استخدام أساليب الإفصاح المحاسبية الأخرى لأن عمليات هذه التجارة بدأت تشكل عبئا أمام إمكانية التحاسب الضريبي عنها وأصبحت عرضة للتهرب الضريبي، وقد يواجه هذا النوع من الإفصاح مشكلة المصادقية بالقوائم والتقارير المالية المنشورة بصورة الكترونية وعدم الملاءمة بسبب التعرض لعمليات الاحتيال واختراق الموقع الالكتروني ومن هنا يبدأ دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة والمصادقية 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، فضلا 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.

التوصيات

1. ضرورة وضع مجموعة من المعايير المحاسبية التي تتعلق بالعمليات الخاصة ببيئة التجارة الالكترونية وخاصة ما يتعلق بحصر المفاهيم المحاسبية الجديدة فضلا عن تحديد المعالجات المحاسبية الخاصة بها كي تكون مرشداً عملياً للمحاسبين أثناء قيامهم بعملهم في هذه البيئة.

2. تحديد الشكل والمحتوى الخاص بالقوائم المالية التي تتضمن الإفصاح عن عمليات التجارة الالكترونية.

3. التوجه نحو إلزام 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 وحמידات ، محمد وجمعة (2009)، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي/ الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الاردن.
2. احمد، زكريا عبده السيد (2005)، دور المبادئ المحاسبية في تقييم الاتجاهات الضريبية للتجارة الالكترونية وموقف 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 حلوة (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. الحياي، 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 للقوائم 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 وآخرون (2011)، نظرية المحاسبة، دار زمزم للطباعة والنشر، عمان ، الاردن.
12. شحاتة، إبراهيم السيد المليجي (2007)، دراسة لمدى إمكانية فرض ضريبة على معاملات التجارة الالكترونية.
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، بنها، 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 مراقبي الحسابات في العراق تجاه الافصاح الالكتروني للقوائم المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، الاصدار 11، المجلد 5.
17. المسعودي، سميرة مطر (2010)، معوقات تطبيق الإدارة الالكترونية في إدارة الموارد البشرية بالقطاع الصحي بمدينة مكة المكرمة من وجهة نظر مديري 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. المعتاز 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)، الافصاح الالكتروني/ التقرير المالي على الانترنت/ المزاي 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 5th edition MCGEAW – 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.