

القياس والاعتراف المحاسبي في عمليات التجارة الالكترونية

Measurement and recognition of accounting in e-commerce

د. مجدي الجعبري

- الباحث مجدي احمد الجعبري - دكتوراه فلسفة في المحاسبة عام 2013 .

- يعمل الباحث عضواً أستاذاً في كلية الإدارة والاقتصاد ، الأكاديمية العربية بالدنمارك .

- اصدر الباحث الكثير من الكتب والبحوث صادرة عن دار الحكمة للطباعة والنشر القاهرة لعام 2014 منها أثر التجارة الالكترونية علي المحاسبة المالية، وأصول المحاسبة المالية ، التحليل المالي المتقدم، فضلا عن العديد من البحوث المنشورة في المجالات العلمية المحكمة.

ملخص البحث.

يهدف هذا البحث إلى دراسة الإطار النظري للتجارة الالكترونية والبيئة الخاصة بها، وأيضا دراسة الإطار النظري للقياس والاعتراف المحاسبي، ثم بيان اثر عمليات التجارة الالكترونية على القياس والاعتراف المحاسبي، وقد انتهى البحث إلى النتائج التالية:

- وجود قصور في مفاهيم القياس المحاسبي عند التعامل مع عمليات التجارة الالكترونية.
- وجود قصور في مفاهيم الاعتراف المحاسبي عند التعامل بنظام التجارة الالكترونية.

الكلمات المفتاحية.

القياس المحاسبي - الاعتراف المحاسبي - التجارة الالكترونية - الأعمال الالكترونية - المحاسبة المالية.

Abstract

Measurement and recognition of accounting in e-commerce.

This research aims to study the theoretical framework for electronic commerce and the environment of their own, and also study the theoretical framework for measurement and recognition of accounting, and then the statement impact of electronic commerce on the

measurement and recognition of accounting, research has ended the following results:

1-There are shortcomings in the accounting measurement concepts when dealing with e-commerce operations.

2- There are deficiencies in accounting concepts to recognize when handling electronic trading system.

Keywords.

Accounting Measurement. Accounting recognition. Electronic commerce. E-Business. Financial Accounting.

الإطار العام للدراسة.

مقدمة.

يشهد العالم تحولا سريعا من الشكل التقليدي للتجارة إلى الشكل الإلكتروني، حيث تلعب الشبكة الدولية للمعلومات "الانترنت" دورا رئيسيا كوسيط لتنفيذ أعمال التجارة بشكلها المعاصر؛ واتجهت العديد من المنشآت لإنشاء مواقع الكترونية تمارس من خلالها عمليات التجارة الإلكترونية سواء بيع سلع أو تأدية خدمات والتحاسب عنها الكترونيا.

وممارسة هذا النشاط المستحدث يُلقى آثارا عديدة علي الإجراءات المحاسبية للمنشأة، حيث تنطوي عمليات التجارة الإلكترونية على عناصر تثير تحديات في عمليات القياس والاعتراف والإفصاح وإعمال المراجعة، بالإضافة إلى أمن المعلومات، وسائل الدفع الإلكتروني، التعاقد الإلكتروني والمعايير.

وترجع أهمية القياس المحاسبي إلى تأثيره المباشر على نتائج المعلومات المحاسبية التي تستخدم في صنع القرار، وحيث أن عملية القياس المحاسبي تعتمد بشكل جوهري على فرضيات أو قواعد، فإنه يجب النظر أولا في أهداف المحاسبة المالية وتحديد متطلبات الإطار النظري في هذا الخصوص، وكذلك النظر في خيارات القياس المتعددة ومدى ملاءمتها لبيئة الأعمال، وتعتمد قوة القياس المحاسبي على رسوخ تلك الفروض وعلى

منطقيتها ، ويتناول هذا البحث تحليل آثار عمليات التجارة الالكترونية علي إجراءات القياس والاعتراف المحاسبي.

أهمية البحث.

يستمد هذا البحث أهميته من أهمية المحاسبة المالية، والتي يعد القياس والاعتراف المحاسبي هو الأساس فيها، حيث تستهدف توفير معلومات مفيدة عن الموارد الاقتصادية للمنشأة وما يطرأ على هذه الموارد من تغيرات نتيجة مزاولة المنشأة لأوجه نشاطها، وما يترتب على ذلك من نتائج تقيس كفاءة المنشأة وتقيم إمكانية استمرارها في المستقبل، وحيث أن عمليات التجارة الالكترونية بطبيعتها الجديدة لها تأثيرها على مختلف جوانب المحاسبة تأتي أهمية البحث في دراسة اثر تلك العمليات على القياس والاعتراف المحاسبي.

أهداف البحث.

يهدف هذا البحث إلى دراسة الإطار النظري للتجارة الالكترونية والبيئة الخاصة بها ، وكذلك دراسة الإطار النظري للقياس والاعتراف الحاسبي من حيث المفهوم والمقومات والأسس الخاصة بهما، ومن ثم تحليل آثار عمليات التجارة الالكترونية على كل من القياس والاعتراف المحاسبي وذلك بغرض الحصول على معلومات محاسبية مناسبة يمكن الاعتماد عليها في تقييم أداء الشركات التي تتعامل بنظام التجارة الالكترونية.

مشكلة البحث.

إن السياسات المحاسبية التي تمثل الإطار المفاهيمي الحالي للمحاسبة قد وضعت للتعامل مع البيئة التجارية التقليدية للوصول إلى مخرجات من النظام المحاسبي تمثل معلومات تحوز على ثقة أصحاب المصالح والاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم المستقبلية ، وتتعلق مشكلة البحث بمفاهيم الاعتراف والقياس التي يتم استخدامها عند تطبيق المعايير المحاسبية واستخدام المبادئ والفروض المحاسبية في بيئة التجارة الإلكترونية، ومدى الثقة في المعلومات المحاسبية المتعلقة بالشركات التي تمارس عمليات التجارة الالكترونية.

فرضيات البحث.

في ضوء مشكلة البحث تم وضع الفرضيتين التاليتين:

• يوجد قصور في مفاهيم القياس المحاسبي عند التعامل مع عمليات التجارة الإلكترونية.

• يوجد قصور في مفاهيم الاعتراف المحاسبي عند التعامل بنظام التجارة الإلكترونية.

منهجية البحث.

أعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي ، وذلك من خلال التطرق لمفاهيم القياس والاعتراف المحاسبي، وعمليات التجارة الإلكترونية والبيئة الخاصة بها وأثرها علي بيئة الأعمال، وتحليل آثار تلك العمليات على مفاهيم القياس والاعتراف المحاسبي.

خطة البحث.

لتحقيق أهداف البحث تم تقسيم البحث كما يلي:

- المبحث الأول : الإطار النظري للتجارة الإلكترونية والبيئة الخاصة بها.
- المبحث الثاني : الإطار النظري للقياس والاعتراف المحاسبي.
- المبحث الثالث : أثر عمليات التجارة الإلكترونية على القياس والاعتراف المحاسبي.
- النتائج.
- والتوصيات.
- الدراسات السابقة.

• دراسة زهران 2005¹ "مشكلات الإفصاح والقياس المحاسبي عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية في ضوء المعايير المحاسبية دراسة تطبيقية" وتهدف هذه الدراسة إلى تحديد مشكلات القياس المحاسبي للقيمة العادلة للاستثمارات المالية المتداولة والتعرف على طبيعة الإفصاح المحاسبي الحالي عن القيمة العادلة

¹ زهران، عماد محمد حسني. مشكلات الإفصاح والقياس المحاسبي عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية في ضوء المعايير المحاسبية دراسة تطبيقية. مصر، رسالة ماجستير، كلية التجارة جامعة عين شمس، القاهرة 2005.

- للاستثمارات المالية المتداولة، ووضع إطار مقترح للإفصاح عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية المتداولة واختبار مدى ملائمة هذا الإطار لمتخذي القرار.
- **دراسة السعدي 2009¹** "مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها علي استبدال الأصول" وتهدف هذه الدراسة إلي التالي"
 - معرفة أهم مشكلات القياس المحاسبي في ظروف التضخم.
 - توضيح اثر هذه المشكلات علي قرارات استبدال الأصول.
 - استعراض البدائل المطروحة لحل هذه المشكلات.
 - تقديم المساهمة العلمية المناسبة لحل هذه المشكلة.
 - **دراسة حسن 2007²** "القياس والإفصاح المحاسبي عن مخاطر المنظمات - دراسة تحليلية لتقييم بيئة الإفصاح المصرية" وتهدف هذه الدراسة إلي تحليل مشاكل القياس والإفصاح عن مخاطر المنظمات مع تقييم الوضع الراهن بجمهورية مصر العربية بغرض تنمية الإفصاح المحاسبي لها.
 - **دراسة لايقة 2007³** "القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار" وتسعي هذه الدراسة إلي تحقيق الأهداف التالية:

- توضيح أهمية التقارير المالية في اتخاذ القرارات علي المستوي الداخلي والخارجي للمصارف.
- دراسة مستوي التزام المصارف بنشر القوائم المالية الإلزامية والحكم علي درجة الإفصاح فيها من خلال ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم (30).
- بيان قصور القوائم المالية المنشورة حاليا من قبل المصارف وعدم فاعليتها وضرورة إعدادها وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (30).

¹ السعدي، ابراهيم خليل حيدر. مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها علي استبدال الأصول. العراق، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 21 لسنة 2009.

² حسن، مصطفى محمد كمال. القياس والإفصاح المحاسبي عن مخاطر المنظمات - دراسة تحليلية لتقييم بيئة الإفصاح المصرية. مصر، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلد 44، لسنة 2007.

³ لايقة، رولا كاسر. القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار. سورية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد جامعة تشرين، 2007.

• دراسة سالم 2008¹ "مدي أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره علي اتخاذ القرارات المالية" وتهدف هذه الدراسة إلي تسليط الضوء علي أهمية عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وفوائدها ونماذج القياس وطرق التقييم وبيان مدي تأثيرها علي اتخاذ القرارات المالية في الشركات المساهمة في قطاع غزة.

المبحث الأول: الإطار النظري للتجارة الالكترونية والبيئة الخاصة بها.

مفهوم التجارة الالكترونية.

يختلف مفهوم التجارة الإلكترونية عن مفهوم الأعمال الإلكترونية ، فالأعمال الإلكترونية أوسع نطاقاً وأشمل من التجارة الإلكترونية ، فهي تقوم على فكرة الأداء الإلكتروني في العلاقة بين إطارين من العمل وتمتد لسائر الأنشطة الإدارية والإنتاجية والمالية والخدمية ، ولا تتعلق فقط بعلاقة المورد بالعميل بل تمتد لعلاقة المنشأة بوكلائها وموظفيها وعملائها وإلى أنماط أداء العمل وتقييمه والرقابة عليه ، في حين أن التجارة الإلكترونية نشاط تجاري يهتم بتعاقدات البيع والشراء وطلب الخدمة وتلقيها بآليات تقنية ضمن بيئة تقنية خاصة به ، وأن التجارة الإلكترونية هي مجرد وجه رئيسي من أوجه الأعمال الإلكترونية مثل: التسويق الإلكتروني ، المصارف الإلكترونية ، التوريد الإلكتروني ، وما إلى ذلك من أنشطة الأعمال الإلكترونية . وبالتالي فإن علاقة الأعمال الإلكترونية بالتجارة الإلكترونية هي علاقة الكل بالجزء والعام بالخاص والتكنولوجيا المتكاملة وتطبيقاتها.

وهناك العديد من التعريفات التي يحاول كلُّ منها أن يصف ويحدد طبيعة هذه التجارة وما يتعلق بها من ممارسات، ويرجع ذلك إلى تنوع واختلاف تطبيقات التجارة الإلكترونية. ويستعرض الباحث فيما يلي نماذج من هذه التعريفات:

¹ سالم، فضل كمال.مدي أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره علي اتخاذ القرارات المالية. فلسطين،رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة الإسلامية، غزة 2008.

- التجارة الإلكترونية: "هي استخدام شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) في عقد صفقات تجارية سواء داخل الدولة أو بين عدة دول مختلفة"¹.
- التجارة الإلكترونية: "هي تمازج كل من التكنولوجيا والبنية التحتية والمقايضة والسلع، وتعتبر عن عملية يتم من خلالها توظيف الصناعة لاستنباط تطبيقات عملية ومنتجين ومستخدمين وتبادل معلومات ونشاطات اقتصادية وتوظيفها من خلال عملية تكاملية في سوق عالمي يسمى الشبكة العنكبوتية أو سوق الإنترنت"².
- "التجارة الإلكترونية: هي مجموعة متكاملة من عمليات إنتاج وتوزيع وتسويق وبيع المنتجات باستخدام الوسائل الإلكترونية"³.
- ويرى الباحث أنه يمكن تعريف التجارة الإلكترونية بأنها: عملية تسويق وتوزيع وتبادل المنتجات والسلع وتنفيذ الخدمات من خلال سوق إلكتروني عالمي.

أهداف التجارة الإلكترونية.

تهدف التجارة الإلكترونية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي⁴:

- زيادة نطاق السوق وتجاوز الحدود الجغرافية والإقليمية أمام السلع والخدمات والمعلومات.
- زيادة معدلات الوصول إلى العملاء وبناء علاقات قوية فيما بينهم.
- تخفيض وتقليل تكاليف الإنتاج والتسويق والتوزيع.
- تحقيق السرعة والكفاءة في أداء الأعمال.
- البحث عن عملاء جدد والوصول إليهم وترغيبهم في الشراء.
- القيام بعمليات التسويق والبيع والشراء عبر الإنترنت.

¹ عبد العظيم، حمدي. التجارة الإلكترونية. أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة 2001، ص9.

² الخريجي، عبد الله بن علي، . التجارة الإلكترونية الأفاق والأبعاد. مكتبة الرشد للنشر، طبعة أولى، الرياض، 2003، ص1.

³ حماد، طارق عبد العال. التجارة الإلكترونية. الدار الجامعية، الإسكندرية 2009، ص7.

⁴ كنانة، خيرى مصطفى. التجارة الإلكترونية". دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، طبعة أولى، عمان، 2009، ص57.

أهمية التجارة الإلكترونية.

تتبع أهمية التجارة الإلكترونية من أهمية الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والتي يمكن من خلالها تحقيق معدلات أرباح لم يكن من الممكن تحقيقها في ظل التجارة التقليدية. وتتمثل أهمية التجارة الإلكترونية في الآتي:

- انخفاض التكلفة: حيث كانت عملية التسويق للمنتج مكلفة جدًا في السابق؛ لأن الإعلان عن المنتج كان يتم بواسطة الوسائل التقليدية عبر التلفاز والصحف، أما الآن فيمكن تسويقه عبر شبكة الإنترنت وبتكلفة ضئيلة جدًا.
- تجاوز حدود الدولة: حيث كانت الشركة تتعامل مع عملاء محليين فقط بالسابق، وإن رغبت في الوصول إلى عملاء دوليين كانت تتكبد تكاليف كبيرة وغير مضمونة العائد، أما الآن فتستطيع الشركة أن تضمن اطلاع الجميع على منتجاتها دون أي تكلفة إضافية تذكر خاصة أن شبكة الإنترنت دخلت جميع الدول.
- التحرر من القيود: ففي السابق كانت الشركة تحتاج إلى ترخيص معين، والخضوع لقوانين عديدة، وتحمل تكلفة إنشاء فرع جديد أو توكيل آخرين في الدولة الأجنبية؛ حتى تتمكن من بيع منتجاتها. أما الآن لا تحتاج الشركة لأي من تلك الإجراءات.
- الوجود الواسع: من خلال تواجد التجارة الإلكترونية في كل مكان وفي كل الأوقات، فالتجارة التقليدية بحاجة إلى سوق ملموس يستطيع المتعامل الذهاب إليه للشراء. أما التجارة الإلكترونية فإنها لا تحتاج إلى سوق ملموس، ويستطيع المتعامل من خلالها الدخول إلى هذا السوق غير الملموس في أي وقتٍ ومن أي مكان.
- التداول العالمي: حيث تُمكن التجارة الإلكترونية المتعاملين من خلالها في تخطي حدود الدول والوصول إلى أي مكان بالعالم ودون تكلفة تذكر، على العكس من التجارة التقليدية التي يقتصر التعامل بها محليًا ويصعب على المتعاملين زيارة الأسواق العالمية للتسوق.

ويرى الباحث أن ما يؤكد أهمية التجارة الإلكترونية المزاي التي تتمتع بها وتتميز بها عن التجارة التقليدية ، حيث يمكن تلخيص هذه المزاي في جملة واحدة وهي : " يمكن للتجارة الإلكترونية زيادة المبيعات وخفض التكلفة"¹.

أثر التجارة الإلكترونية على بيئة الأعمال.

أحدثت التجارة الإلكترونية تغييرات في بيئة الأعمال التي يعمل بها كل من المحاسب والمدقق. ويمكن تلخيص هذه التغييرات فيما يلي²:

- هيكلية المنشأة. لقد أحدثت التجارة الإلكترونية تغييراً جذرياً على هيكلية المنشأة وجعلتها ذات طابع تكنولوجي بالكامل. ففي السابق كانت تتم عمليات المنشأة بشكل تقليدي دون النظر إلى عامل الوقت كما هو الآن حيث تتم عملية الشراء في لحظة. ولمواكبة السرعة الكبيرة كان لا بد أن تشمل هيكلية المنشأة الآليات الكفيلة التي تمكنها من ملاحقة العملية والتأكد منها وتنفيذها.
- موقع الأعمال. تعد هذه النقطة من أهم وأخطر التغييرات التي حدثت في ظل التجارة الإلكترونية ، ففي النظام التقليدي كانت الأعمال تتم في أماكن وأسواق محددة وعند حدوث أي خطأ أو أية مشكلة كان من السهل تداركها . أما الآن وبواسطة التكنولوجيا العالية يستطيع أي شخص من أي مكان إتمام الجزء الأكبر من الصفقة ، وفي كثير من الأحيان تكون عملية تعقب العملية والشخص صعبة للغاية وخصوصاً إن لم تكتشف المشكلة أو التلاعب في لحظة انتهاء العملية.
- قنوات التوزيع. في السابق كانت قنوات توزيع منتج الشركة محددة ومعروفة بشكل واضح وغير معقد مما يمكن الشركة من تحديد مصدر العملية والتعامل. أما في ظل التجارة الإلكترونية وتعدد أنواعها أصبحت قنوات التوزيع عديدة ومتشابكة ومعقدة،

¹ حماد، طارق عبد العال. مرجع سابق ص 27.

² القشي ، ظاهر. مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية . أطروحة دكتوراه ، الأردن، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، عام 2003، ص 70 - ص73.

وفي حالة حدوث أي خطأ قد ينقضي وقت كبير قبل إمكانية تحديد قناة التوزيع التي حدث فيها الخطأ.

- تعدد أشكال وسائط البيع. وهي تختلف عن قنوات التوزيع حيث كانت في السابق وسائط البيع عبارة عن أشخاص مؤهلين لذلك ، لكن في ظل التجارة الإلكترونية أصبحت وسائط البيع عبارة عن برامج محوسبة وبأشكال متعددة منها الصوتية والمرئية وأنظمة كثيرة تقوم بعمليات البيع المبنية على برمجيات تم إعدادها مسبقاً والمشكلة تكمن بأن جميع هذه البرمجيات لا تملك الحس البشري ويمكن التلاعب بها.
- العلاقة مع الشركاء والعملاء. وهذه تعد من النقاط الهامة ، ففي الأسلوب التقليدي كانت العلاقة مع الشركاء والعملاء علاقة مباشرة لكن الآن أصبحت العلاقة علاقة ذات طابع تكنولوجي رقمي وفي أغلب الأحيان العلاقة الشخصية معدومة ، وبالتالي أصبح التعامل أشبه بالشكل ذي الطابع الوهمي مع أنه حقيقة واقعة ولكن هذه الحقيقة قد يتم التلاعب بها بشكل لا يمكن تصوره.
- الاعتراف بالإيراد. في التجارة التقليدية يتم الاعتراف بالإيراد وفقاً لشروط محددة وتحقق الإيراد يمكن الجزم به في كثير من الأحيان ، وكانت نقطة البيع مرتكزاً لا يمكن تجاوزه إلا في بعض الحالات المحددة ، ولكن في عمليات التجارة الإلكترونية وفي ظل غياب الأمان والتوثيق وإمكانية اختراق الشركة من قبل الآخرين جعل عملية تحقق الإيراد عملية مشكوك فيها.
- آلية التسديد. في ظل التجارة الإلكترونية ظهرت آلية تسديد جديدة لم تكن موجودة سابقاً وهي التسديد عبر شبكة الإنترنت. وتختلف هذه الآلية عن آلية التسديد عبر شبكات البنوك الإلكترونية ، فالبنوك تستخدم شبكات خاصة بها عبر نظم الاتصالات وهي شبكات محمية وغير متاحة للجمهور ، لكن التسديد عبر شبكة الإنترنت محفوف بمخاطر كبيرة وعديدة وخصوصاً عندما يتمكن قراصنة الإنترنت من استخدام حسابات غيرهم بتسديد مشترياتهم ، وفي هذه الحالة يصبح من المستحيل إلغاء العملية ويكون الخاسر الأول والأخير كل من الشركة البائعة والشخص الذي تم اختراق حسابه.

ويضيف الباحث إلى ما سبق من أثر للتجارة الإلكترونية على بيئة الأعمال ما يلي:

- هيكلية السوق. أصبح السوق التي تتم فيه عمليات التجارة الإلكترونية سوق واحد يشمل جميع دول العالم ويسمى بالسوق العالمي، بخلاف التجارة التقليدية التي تتم من خلال أسواق محلية متعددة، وهذا التطور في نظام السوق يجب أن يواكبه تطور في الفكر التسويقي للشركات وبما يتناسب مع طبيعة واحتياجات السوق الجديد.
- النقود الإلكترونية. ظهرت النقود الإلكترونية في بيئة التجارة الإلكترونية، وهي عبارة عن نقود غير ملموسة، تأخذ صورة وحدات إلكترونية تخزن في مكان آمن على جهاز الكمبيوتر الخاص بالعميل يعرف باسم المحفظة الإلكترونية، ويتطلب هذا النوع من النقود آلية أو معيار للقياس والاعتراف بها.

المبحث الثاني: الإطار النظري للقياس والاعتراف المحاسبي.

مفهوم القياس المحاسبي.

عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين عملية القياس المحاسبي بأنها: "قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية بناء على ملاحظات ماضية وجارية وبموجب قواعد محددة". وهناك العديد من التعريفات لمفهوم القياس المحاسبي نورد منها ما يلي:

- القياس المحاسبي: "هو عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين، هو حدث اقتصادي يتمثل فيها عنصر معين في مجال معين، هو المشروع الاقتصادي بعنصر آخر هو عدد حقيقي في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، بموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتمال"¹.

¹ الحياي، وليد، "نظرية المحاسبة" منشورات الأكاديمية العربية بالدنمارك 2007، ص 100 - 101.

● القياس المحاسبي: " هو قياس كمي يستهدف خصائص معينة في مواضيع متعددة لأغراض متباينة، ويتميز بأنه متغير وقاصر على توفير إمكانيات كمية رياضياً ومنطقياً"1.

● القياس: "مقابلة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الرموز وذلك طبقاً لقواعد معينة"2. ويرى الباحث أنه يمكن تعريف القياس المحاسبي بأنه: التعبير الكمي بمقياس التعدد النقدي عن أحداث الوحدة الاقتصادية استناداً إلى معلومات تاريخية وحالية ومستقبلية وفق قواعد محددة.

قياس عناصر البيانات المالية³.

القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يُعترف بها في البيانات المالية والتي ستظهر بها الميزانية وبيان الدخل ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس، ويستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس وهذه الأسس تشمل الآتي:

- التكلفة التاريخية: وفيها تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو القيمة العادلة للمقابل الذي أعطى للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها، وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.
- التكلفة الجارية: تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يفترض دفعه على نفس الأصل أو ما يمثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

1 مرعي، عبد الحميد وآخرين، أصول القياس والاتصال المحاسبي، دار النهضة العربية، بيروت 1988، ص 99.

2 الشيرازي، عباس مهدي، نظرية المحاسبة دار السلاسل للطبع والنشر، طبعه أولى، الكويت، 1990 ص 62.

3 المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين - الأردن، مجموعة طلال أبو غزالة، 2012. ص 49.

● القيمة القابلة للتحقق (القابلة للتسديد): يسجل الأصل بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل، وتسجل الالتزامات بقيمة سدادها.

● القيمة الحالية: تسجل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط، وتسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط. وأساس التكلفة التاريخية هو أكثر الأسس استخداما لدى المنشآت عند إعداد قوائمها المالية.

مفهوم الاعتراف المحاسبي.

الاعتراف هو عملية الإدراج في الميزانية أو في بيان الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر وفي معايير الاعتراف ، ويستلزم ذلك وصف البند بالكلمات والقيمة و إدراجه ضمن مجموع الميزانية العمومية أو بيان الدخل، فالبنود التي تفي بمعايير الاعتراف يجب أن يُعترف بها في الميزانية العمومية أو في بيان الدخل، إن الإخفاق في الاعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحه من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية أو بالملاحظات والمواد التفسيرية.

الاعتراف بعناصر البيانات المالية¹.

- يجب الاعتراف بالعنصر المستوفي لتعريف أحد العناصر وذلك إذا:
 - كان محتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة به إلى أو من المشروع.
 - كان للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق به.
- عند تقييم ما إذا كان البند مستوفيا لتلك المعايير، وبالتالي مؤهلا للاعتراف به في البيانات المالية فإنه يجب أن يؤخذ بالاعتبار جوانب الأهمية النسبية، إن العلاقة المتبادلة بين العناصر يعني أن البند الذي يستوفي تعريف ومعياري الاعتراف لعنصر

¹ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. مرجع سابق ص 46 ، أ 47.

معين، على سبيل المثال، أحد الموجودات، فإن ذلك تلقائياً يتطلب الاعتراف بعنصر آخر مثل الدخل أو أحد بنود المطلوبات.

- يشير مفهوم الاحتمال الوارد في معايير الاعتراف إلى درجة عدم التأكد من أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بالبند سوف تتدفق إلى أو من المنشأة. ويتمشى ذلك المفهوم مع عدم التأكد التي تتصف بها البيئة التي تعمل بها المنشأة. ويتم تقييم درجة عدم التأكد اللازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية على أساس الدليل المتوفر عند إعداد البيانات المالية.
- المعيار الثاني للاعتراف بالبند هو إمكانية قياس ما ينطوي عليه من تكلفة أو قيمة بشكل موثوق به. وفي كثير من الحالات يتطلب الأمر تقدير التكلفة أو القيمة إذ أن استخدام تقديرات معقولة يعتبر جزءاً أساسياً من إعداد البيانات المالية ولا يقلل من إمكانية الاعتماد عليها. ولكن عندما يتعذر إجراء تقدير معقول فإنه لا يتم الاعتراف بالبند في الميزانية أو قائمة الدخل.

مفاهيم القياس والاعتراف المحاسبية.

تشتمل على الفروض والمبادئ المحاسبية والقيود التطبيقية التي يستخدمها المحاسبون لإرشادهم في حل ما يواجههم من مشاكل عند تطبيق الإجراءات المحاسبية وإعداد القوائم المالية.

أولاً: الفروض المحاسبية.

- فرض الوحدة المحاسبية. يقوم هذا الفرض على أساس أن أي وحدة اقتصادية عند إنشائها واكتسابها الصفة القانونية تكون مستقلة ومنفصلة بملكيتها عن ملكية المالكين¹، ويرى الباحث أن الشركات التي تعمل في مجال التجارة الإلكترونية تتوافق مع هذا الفرض.

¹ الحياي، وليد . مرجع سابق، ص 57.

- فرض الاستمرارية. بمقتضى هذا الفرض فإن الوحدة المحاسبية ومنذ نشوئها وحدة متصلة ومستمرة النشاط دون النظر للعمر الطبيعي للمالكين، أي الفضل بين عمر الوحدة المحاسبية وعمر المالكين باعتبارهما شخصيتين مستقلتين عن بعضهما¹، ويرى الباحث اتفاق الشركات التي تعمل في مجال التجارة بنوعيتها التقليدية والإلكترونية مع هذا الفرض.
- فرض وحدة القياس المحاسبي. تتطلب عملية القياس اختيار وحدة قياس مناسبة، وفي المحاسبة تستخدم وحدة النقود كوحدة عامة لقياس كافة العناصر المكونة للقوائم المالية، فالقياس المحاسبي هو قياس مالي، ومعنى هذا الفرض أن المحاسبة تُعنى فقط بالعمليات التي يمكن التعبير عنها نقداً، وأيّ عمليات لا يمكن إخضاعها للقياس النقدي تخرج عن نطاق المحاسبة، وهناك مشكلة يثيرها هذا الفرض هي عدم ثبات قيمة وحدة القياس ذاتها².
- وفى عمليات التجارة الإلكترونية حيث تتم الإيرادات بوحدات نقد مختلفة وغير متجانسة نتيجة بيع السلع أو تأدية الخدمات من خلال أسواق مختلفة على مستوى العالم ويعتقد الباحث أن عدم تجانس وحدات النقد في إيرادات تلك الشركات يؤدي إلى عدم ثبات وحدة القياس المحاسبي عند تحويل وحدات النقد المختلفة إلى العملة الوظيفية للمنشأة حيث تفقد البيانات المالية التمتع بخاصية المقارنة، ومن ثم عدم توافق عمليات التجارة الإلكترونية مع فرض وحدة القياس.
- فرض الدورية. وهو تقسيم حياة المنشأة المستمرة إلى فترات دورية، بهدف إعداد التقارير التي تستخدم لتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في المدى القصير، وتزويد الأطراف المعنية بالمشورات التي تمكنهم من تقييم الأداء³.
- ويرى الباحث أنه لا يوجد تعارض مع هذا الفرض بشأن عمليات التجارة الإلكترونية.

¹ الحياي، وليد . مرجع سابق ، ص 60.

² الشيرازي، عباس مهدي. مرجع سابق ص265.

³ الشيرازي، عباس مهدي. مرجع سابق ص263.

ثانياً: المبادئ المحاسبية.

● مبدأ الموضوعية. يقصد بهذا المبدأ : التأكد بأية وسيلة مادية من حدوث الواقعة المالية ، وقد اعتبرت المستندات المحاسبية دليلاً مادياً كافياً وبرهاناً مكتوباً يؤيد حدوث الواقعة ، ويتم إجراء الجرد الفعلي في نهاية كل فترة مالية عند إعداد القوائم المالية كشرط أساسي للاعتراف بالقوائم المالية. فالمحاسبة لا تعدد بالعمليات المالية ولا تسجل بالسجلات المحاسبية دون وجود توثيق مستندي يؤكد حدوث كل عملية على انفراد ، ويشمل التوثيق جميع عناصر الأصول والخصوم دون استثناء¹.

وفي عمليات التجارة الإلكترونية لا يتوفر شرط التوثيق المستندي وبالتالي لا يوجد الدليل المادي الكافي الذي يؤيد حدوث الواقعة مما يجعل عمليات التجارة الإلكترونية غير موضوعية ، ويقترح الباحث تعديل مفهوم هذا المبدأ ليصبح أن يتم التأكد بأي وسيلة مادية أو إلكترونية من حدوث الواقعة المالية ، وبذلك يحتوي مبدأ الموضوعية عمليات التجارة الإلكترونية أيضاً.

● مبدأ تحقق الإيراد. الإيراد كمفهوم مجرد بالفكر المحاسبي يعني : إجمالي التدفقات الداخلة للوحدة الاقتصادية ؛ نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات والتي تؤدي إلى زيادة في إجمالي أصولها أو نقص في إجمالي الأصول أو كليهما. ووفقاً لمبدأ التحقق المتعلق بالإيراد لا بد من وجود واقعة أو حدث يمكن الاعتماد عليه كمعيار لتحقيق أو اكتساب الإيراد ؛ وذلك ليكون بالإمكان الاعتراف بهذا الإيراد دفترياً. ومع اختلاف وجهات نظر المحاسبين حول معايير تحقق الإيراد إلا أن الرأي الأرجح هو أن الإيراد من بيع البضاعة أو تقديم الخدمة يتحقق بمجرد بيع البضاعة وتسليمها للعميل سواء كان البيع نقداً أو على الحساب².

1 الحيالي، وليد . مرجع سابق، ص 72.

2 الحيالي، وليد . مرجع سابق، ص 73.

ويرى الباحث أن معايير تحقق الإيراد في التجارة التقليدية لا تغطي تحقق الإيراد المتولد من خلال عمليات التجارة الإلكترونية والتي يغيب فيها التوثيق المستندي، بالإضافة إلى مخاطر تنفيذها.

● مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات. إن تطبيق هذا المبدأ يستلزم الأخذ بأساس الاستحقاق وما يستوجبه من ضرورة تحديد توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات عن طريق إيجاد رابطة سببية بين انجازات المنشأة وبين المجهودات التي بذلتها في سبيل ذلك والتي تمثل التدفقات الداخلية للمنشأة وكذلك طريقة معالجة آثار عدم تزامن التدفقات النقدية عن طريق التسويات الخاصة بالمقدمات والمستحقات واستهلاك وتوزيع التكاليف الرأسمالية بطريقة منتظمة ومنطقية.

وفي عمليات التجارة الإلكترونية حيث توجد مشكلة في توقيت الاعتراف بالإيراد نتيجة غياب الأمان والتوثيق وإمكانية اختراق موقع الشركة من قبل الغير، الأمر الذي يجعل عملية مقابلة الإيرادات بالمصروفات غير موضوعية وغير عادلة، ويترتب على ذلك عدم إمكانية تحقيق هذا المبدأ بصورة عادلة في ظل تلك العمليات.

● مبدأ الإفصاح الشامل. يعنى الإفصاح بشكل عام نشر المعلومات بأية وسيلة من وسائل الاتصال، وطبقا لنظرية الاتصال فإن هناك المرسل والرسالة والمرسل إليه، وبمقتضى الإفصاح في المحاسبة يجب الاهتمام بعنصري الرسالة والمرسل إليه. ويقضى مبدأ الإفصاح الشامل بضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة الضرورية لإعطاء مستخدمى هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.

وفي عمليات التجارة الإلكترونية هناك إيضاحات كمية ووصفية يجب أن يتضمنها التقرير المالي تشمل امن وسلامة الموقع الإلكتروني وعمليات القرصنة واختراق الموقع وكذلك القطاعات الجغرافية التي تتواجد فيها الشركة والوزن النسبي لكل قطاع.

المبحث الثالث : أثر التجارة الإلكترونية على القياس والاعتراف المحاسبي.

أولاً: أثر التجارة الإلكترونية على القياس المحاسبي.

أثر التجارة الإلكترونية على قياس الإيرادات.

يتم قياس الإيراد محاسبياً بالقيمة المتوقع الحصول عليها مقابل بيع السلع أو تقديم الخدمات. كما يقاس الإيراد بالقيمة السوقية للسلع والخدمات، أي: القيمة الحالية للقيم النقدية المنتظر الحصول عليها من الإيرادات الناتجة عن تبادل المنتجات في الأسواق¹.

وفي عمليات التجارة الإلكترونية حيث يتم بيع السلع وتقديم الخدمات في أنحاء مختلفة من العالم وبعملة متعددة ينتج عنها إيرادات بوحدات نقدية غير متجانسة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم تجانس وحدة القياس لتلك العمليات. ولبيان أثر عدم تجانس وحدات القياس على عملية قياس الإيرادات نفترض الآتي:

تقوم شركة تعمل في مجال التجارة الإلكترونية ببيع سلعة بواقع (س) بعملة التقرير، وبواقع (ص) باليورو، وعند تحقق الإيراد باليورو يتم تحويله إلى عملة التقرير بسعر الصرف السائد في تاريخ التحويل. ويترتب على عملية التحويل الاحتمالات الآتية:

○ معادل قيمة (ص) = (س)

○ معادل قيمة (ص) > (س)

○ معادل قيمة (ص) < (س)

يتضح مما تقدم أنه عند تحويل اليورو إلى عملة التقرير فإن القيمة المعادلة قد تختلف عن سعر بيع السلعة بعملة التقرير، وهذا يعني أن عدم تجانس وحدات النقد في عمليات التجارة الإلكترونية يؤدي إلى اختلاف في قيمة بيع السلعة، وبالتالي عدم ثبات وحدة القياس، مما يخلق مشكلة جديدة عند قياس الإيرادات؛ نتيجة لقصور الإطار النظري الحالي للمحاسبة في التعامل مع تلك العمليات.

1 الحياي، وليد . مرجع سابق ص 181.

أثر التجارة الإلكترونية على القياس المحاسبي للأصول النقدية (العملاء).

يتم تقدير الخسائر المتوقعة من عدم تحصيل أرصدة العملاء والتي يطلق عليها الديون المشكوك في تحصيلها، ويتم تحميل السنة المالية بتلك الخسائر وتخفيض أرصدة العملاء بقيمتها؛ بغرض ضمان إجراء مقابلة منطقية بين إيرادات الفترة والتكاليف المصاحبة لها.

وفي عمليات التجارة التقليدية يتم تقدير الديون المشكوك في تحصيلها باستخدام مدخلين: الأول كنسبة مئوية من المبيعات الآجلة، والثاني كنسبة مئوية من أرصدة العملاء، وفي الحالتين طريقة التقدير موضوعية ومقبولة محاسبياً.

أما في عمليات التجارة الإلكترونية وفي ظل غياب الأمان والتوثيق وإمكانية اختراق موقع الشركة من قبل الغير والتلاعب في عمليات التحويل النقدي وعدم إفصاح الشركات المتعاملة في التجارة الإلكترونية عن حجم التلاعب والاختراق لحساباتها وعدم التأكد من عملية التحصيل، فإنه من الصعب تقدير الخسائر المتوقعة من عدم تحصيل أرصدة العملاء، وبالتالي عدم دقة تقدير الديون المشكوك في تحصيلها، ويترتب على ذلك عدم دقة التكاليف التي تتحملها الفترة المالية، ومن ثم عدم دقة وموضوعية الدخل المحاسبي.

أثر التجارة الإلكترونية على القياس المحاسبي للأصول النقدية (البنك والخزينة).

في مجال التجارة الإلكترونية يتم استخدام النقود الإلكترونية، وهي تمثل صورة متطورة من النقود، والتي يترتب عليها استخدام الطرق الإلكترونية الحديثة، وهي عبارة عن نقود غير ملموسة تأخذ صورة وحدات الكترونية تخزن في مكان آمن على جهاز الكمبيوتر الخاص بالعميل يعرف باسم المحفظة الإلكترونية، ويمكن للعميل استخدام هذه المحفظة في القيام بعمليات البيع أو الشراء أو التحويل.

وفي مجال التجارة التقليدية يتم التأكد من رصيد النقدية بالخزينة من خلال الجرد الفعلي للخزينة، وهي عملية دقيقة ومؤكدة وموضوعية. وكذلك يتم مطابقة رصيد البنك بدفاتر الشركة مع رصيد كشوف الحسابات التي يرسلها البنك بصفة دورية لعملائه، ويعتبر كشف حساب البنك مصادقة للعملاء على صحة أرصدهم. أما في ظل عمليات التجارة الإلكترونية

واستخدام النقود الإلكترونية فلا يوجد معيار أو آلية لقياس هذه النقود، وبالتالي فإن عملية قياس النقود الإلكترونية غير موضوعية وغير مؤكدة.

وحيث تأخذ النقود الرقمية شكلاً رقمياً فعلياً بحيث توجد كوحدات قيمة على شكل بايتات (bytes) (وحدة لقياس سعة الذاكرة) مخزنة في ذاكرة الحاسب الشخصي، الذي يمكن دعمه بحسابات احتياطية من النقود الحقيقية، يرى الباحث عدم الاعتراف بهذه النقود ولحين الوصول إلى معيار أو آلية متفق عليها لقياسها.

أثر التجارة الإلكترونية على قياس الدخل المحاسبي.

طبقاً للنموذج المحاسبي المعاصر يتحدد الدخل المحاسبي عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بمصروفاتها، ولتطبيق هذه المقابلة يستلزم الأخذ بأساس الاستحقاق وما يستتجبه من ضرورة تحديد توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات عن طريق إيجاد رابطة سببية بين إنجازات المنشأة وبين المجهودات التي بذلتها في سبيل ذلك¹.

وفي عمليات التجارة الإلكترونية توجد مشكلة في توقيت الاعتراف بالإيراد؛ نتيجة عدم كفاية الأمان والتوثيق وإمكانية اختراق موقع الشركة من قبل الغير، الأمر الذي يجعل عملية مقابلة الإيرادات بالمصروفات غير موضوعية وغير عادلة، ويترتب على ذلك عدم إمكانية قياس الدخل المحاسبي بصورة عادلة في ظل تلك العمليات.

ويرى الباحث أنه يمكن تحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات بصورة عادلة في عمليات التجارة الإلكترونية من خلال وضع آلية لعملية الاعتراف بالإيراد المتولد من خلال تلك العمليات، والتي اقترح الباحث أن تكون عند نقطة البيع في حال أمن وسلامة الموقع الإلكتروني وما يحتويه من معلومات، بالإضافة إلى الثقة في النظام القائم في الشركة من خلال تأكيد المحاسب القانوني بوجود تأمين وسلامة ومتابعة للنظام حيث يترتب على المقابلة العادلة للإيرادات بالمصروفات قياس للدخل المحاسبي بصورة موضوعية.

1 الشيرازي، عباس مهدي. مرجع سابق ص 282.

ثانياً: اثر التجارة الالكترونية على الاعتراف المحاسبي.

اثر التجارة الالكترونية على الاعتراف بالإيراد.

الإيراد كمفهوم مجرد بالفكر المحاسبي يعني : إجمالي التدفقات الداخلة للوحدة الاقتصادية؛ نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات والتي تؤدي إلى زيادة في إجمالي أصولها أو نقص في إجمالي الأصول أو كليهما. ووفقاً لمبدأ التحقق المتعلق بالإيراد لا بد من وجود واقعة أو حدث يمكن الاعتماد عليه كمعيار لتحقيق أو اكتساب الإيراد ؛ وذلك ليكون بالإمكان الاعتراف بهذا الإيراد دفترياً. ومع اختلاف وجهات نظر المحاسبين حول معايير تحقق الإيراد إلا أن الرأي الأرجح هو أن الإيراد من بيع البضاعة أو تقديم الخدمة يتحقق بمجرد بيع البضاعة وتسليمها للعميل سواء كان البيع نقداً أو على الحساب¹.

وفي التجارة التقليدية يتم الاعتراف بالإيراد وفقاً لشروط محددة وتحقق الإيراد يمكن الجزم به في كثير من الأحيان ، وكانت نقطة البيع مرتكزاً لا يمكن تجاوزه إلا في بعض الحالات المحددة ، ولكن في عمليات التجارة الإلكترونية وفي ظل غياب الأمان والتوثيق وإمكانية اختراق الشركة من قبل الآخرين جعل عملية تحقق الإيراد عملية مشكوك فيها وذلك وفقاً لما يلي:

● يُعترف بالإيراد محاسبياً عند إتمام عملية إثباته في السجلات المحاسبية والتعبير عنه بالقوائم المالية وذلك متى توافر شرطان أساسيان فيه هما²:

○ تمام عملية الاكتساب أو الاقتراب منها بدرجة معقولة.

○ الانتهاء من عملية المبادلة التجارية.

وفي ظل عمليات التجارة الإلكترونية فإن هناك صعوبة في تحقق هذين الشرطين ؛ نظراً لأن عملية الدفع غير آمنة ، بالإضافة إلى أن عملية المبادلة التجارية قد تتعرض للتلاعب ؛ نظراً لأنها تتم من خلال طرق غير تقليدية مثل الشحن ، وبالتالي عدم وصول السلعة للمشتري.

1 الحياي، وليد . مرجع سابق، ص 73.

2 الحياي، وليد . مرجع سابق، ص 184 - 185.

● الإيراد المتولد عبر قنوات التجارة الإلكترونية لا يتماشى مع بعض شروط الاعتراف بالإيراد الحالية الواردة بمعيار المحاسبة الدولي الثامن عشر ، حيث أفادت الفقرة رقم (18) من هذا المعيار أنه يُعترف بالإيراد فقط إذا كان من المتوقع أن تحصل المنشأة على المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية ، وهذا الشرط يجعل الاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع أمرًا مستحيلًا ؛ لأن عملية الدفع ضمن آلية التجارة الإلكترونية غير آمنة.

● في حالة الاعتراف بالإيراد عن وصول النقد بدلًا من نقطة البيع هناك مشكلة أيضًا حيث يمكن التلاعب في عملية التحويل وبالتالي عدم وصول النقد.

● أفاد معيار المحاسبة الدولي رقم 18 ضمن الفقرة رقم (14) أنه يتعين الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع السلع عند توافر كافة الشروط الآتية:

- تحويل المنشأة معظم المخاطر والعوائد المتعلقة بالملكية إلى المشتري.
- ألا تحتفظ المنشأة بأي دور إداري بالطريقة التي عادة ما تتواجد في حالة الملكية، أو أي رقابة فعلية على السلع المباعة.
- إمكانية قياس مقدار الإيراد بطريقة موثوق بها.
- من المتوقع حصول المنشأة على المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية.
- إمكانية قياس التكاليف التي ترتبت؛ نتيجة للعملية أو سوف تترتب عليها بدرجة موثوق بها.

وفى آلية التجارة الإلكترونية يمكن أن يكون المشتري وهميًا وفي، حالة التلاعب سيتحمل المخاطرة البائع وليس المشتري حيث لم يتم تحويل معظم المخاطر والعوائد إلى المشتري.

من خلال ما تقدم يرى الباحث أن مفاهيم الاعتراف بالإيراد في التجارة التقليدية لا تغطي الاعتراف بالإيراد المتولد من خلال عمليات التجارة الإلكترونية ، ويقترح إضافة فقرة مستقلة لتحقيق الإيراد لعمليات التجارة الإلكترونية إلى الحالات الأخرى التي يعتبر فيها الإيراد محققًا تكون كالآتي:

(تحقق الإيراد المتولد من خلال عمليات التجارة الإلكترونية عند نقطة البيع في حال أمن وسلامة الموقع الإلكتروني وما يحتويه من معلومات ، بالإضافة إلى الثقة في النظام القائم في الشركة وذلك من خلال تفعيل الخدمات التوكيدية والمراجعة المستمرة كوظائف جديدة للمحاسب القانوني والتي توضح مدى تأمين وسلامة ومتابعة النظام).

اثر التجارة الإلكترونية على الاعتراف بالأصول¹.

- يُعترف بالأصل في الميزانية العمومية عندما يكون محتملا أن تتدفق منافعه الاقتصادية إلى المشروع وأن يكون للأصل تكلفة قابلة للقياس بشكل موثوق به.
- لا يتم الاعتراف بالأصل في الميزانية العمومية في الأحوال التي يتبين فيها أنه في الفترات التالية يحتمل عدم تدفق منافع اقتصادية إلى المنشأة ناتجة عما تحملته من نفقات رأسمالية. وبدلا من ذلك ينتج من هذه العملية مصروفات يعترف بها في قائمة الدخل. إن هذه المعالجة لا تعني أن نية إدارة المنشأة اتجهت لتحمل نفقات لغرض آخر غير خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة أو أن إدارة المنشأة قد أساءت إرشادها. والتفسير الوحيد لذلك أن درجة التأكد من أن المنافع الاقتصادية سوف تتدفق على المنشأة في الفترات اللاحقة كان غير كاف للاعتراف بالأصل.

وفي عمليات التجارة الإلكترونية لا تختلف مفاهيم الاعتراف بالأصول عن المفاهيم السائدة في عمليات التجارة التقليدية.

اثر التجارة الإلكترونية على الاعتراف بالالتزامات.

- يُعترف ببند الالتزامات في الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن تتدفق لخارج المنشأة موارد ذات منافع اقتصادية نتيجة الوفاء بالالتزام، وأن قيمة هذا الالتزام قابلة للقياس بشكل موثوق به. وفي التطبيق العملي لا يُعترف عادة في البيانات المالية بالالتزامات عن عقود لم يكتمل تنفيذها من كلا الطرفين (مثل التزامات عن بضاعة تم طلبها ولم يتم تسلمها). إلا أنه يمكن أن تكون تلك مستوفاة

1 المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. مرجع سابق ص 47.

لتعريف الالتزامات وقد تكون مؤهلة للاعتراف بها إذا استوفت مقياس الاعتراف في ظل تلك الظروف. وفي هذه الحالة يستتبع الاعتراف بالالتزامات الاعتراف بالأصول وما يرتبط بها من مصروفات¹.

من خلال ما تقدم نرى انه لا يوجد اختلاف في مفاهيم الاعتراف بالالتزامات بين عمليات التجارة التقليدية والتجارة الالكترونية.

اثر التجارة الالكترونية على الاعتراف بالمصروفات².

- يُعترف بالمصروف في بيان الدخل عندما ينتج انخفاض في المنافع الاقتصادية المرتبطة بانخفاض الموجودات أو زيادة في المطلوبات والتي يمكن قياسها بشكل متزامن مع الاعتراف بزيادة المطلوبات أو انخفاض الموجودات (فمثلا استحقاق مستحقات العاملين أو استهلاك المعدات).
- يُعترف بالمصروفات في بيان الدخل على أساس الارتباط المباشر بين التكلفة التي تم تحملها وبين اكتساب أحد بنود الدخل. وهذه العملية التي يطلق عليها عموما مقابلة التكاليف بالإيرادات تستلزم اعترافا متلازما أو مشتركا بالإيرادات والمصروفات التي نتجت مباشرة أو بالمشاركة من نفس العمليات أو من غيرها من الأحداث. فمثلا يُعترف بالمكونات المختلفة للمصروفات التي تشكل تكلفة المبيعات في نفس الوقت الذي يتم فيه الاعتراف بالدخل الناتج عن بيع السلع. إلا أن تطبيق مبدأ المقابلة في ظل الإطار الحالي لا يسمح بالاعتراف ببنود في الميزانية لا تستوفي تعريف الموجودات أو المطلوبات.
- عند توقع نشوء منافع اقتصادية خلال عدة فترات فإنه يتم الاعتراف بالمصروفات في بيان الدخل بناء على إجراءات توزيع منطقية ومتسقة. ويعتبر ذلك الإجراء ضروريا عادة لأغراض الاعتراف بالمصروفات المتعلقة باستخدام موجودات مثل التجهيزات والإنشاءات والمعدات وشهرة المحل والبراءات والعلامات التجارية، والذي يطلق

1 المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. مرجع سابق ص 47.

2 المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. مرجع سابق ص 48.

عليه في تلك الحالات مصروف استهلاك أو تخفيض (إطفاء). وتهدف إجراءات التوزيع تلك إلى الاعتراف بالمصروفات في الفترة المحاسبية التي خلالها استخدام أو استنفاد المنافع الاقتصادية المتعلقة بها.

● يُعترف بالمصروف على الفور في بيان الدخل عندما لا يحقق الإنفاق منافع اقتصادية مستقبلية أو عندما، والى الحد الذي تصبح عنده المنافع الاقتصادية المستقبلية غير مؤهلة للاعتراف بها كأصل في الميزانية.

● يُعترف أيضا بالمصروف في بيان الدخل في الحالات التي ينشأ عنها بند من بنود المطلوبات بدون أن يتم الاعتراف به كأصل مثل الالتزام الناشئ من كفالة المنتجات المباعة.

وفي عمليات التجارة الإلكترونية حيث توجد مشكلة في توقيت الاعتراف بالإيراد نتيجة غياب الأمان والتوثيق وإمكانية اختراق موقع الشركة من قبل الغير، الأمر الذي يجعل عملية مقابلة الإيرادات بالمصروفات غير موضوعية وغير عادلة، ويترتب على ذلك عدم إمكانية الاعتراف بالمصروفات في بيان الدخل على أساس الارتباط المباشر بين التكلفة التي تم تحملها وبين اكتساب أحد بنود الدخل. ومن ثم فإن مفهوم الربط المباشر بين المصروف واكتساب الإيراد عند الاعتراف بالمصروفات لا يتوافق مع طبيعة عمليات التجارة الإلكترونية.

النتائج.

1- يوجد قصور في مفاهيم القياس المحاسبي عند التعامل بنظام التجارة الإلكترونية وذلك للأسباب للتالي:

● عدم تجانس وحدات النقد في إيرادات شركات التجارة الإلكترونية يؤدي إلى عدم ثبات وحدة القياس المحاسبي عند تحويل وحدات النقد المختلفة إلى العملة الوظيفية للمنشأة ومن ثم عدم توافق عمليات التجارة الإلكترونية مع فرض وحدة القياس.

- في عمليات التجارة الإلكترونية لا يتوفر شرط التوثيق المستندي وبالتالي لا يوجد الدليل المادي الكافي الذي يؤيد حدوث الواقعة مما يجعل عمليات التجارة الإلكترونية لا تتوافق مع مبدأ الموضوعية.
- عدم ثبات وحدة القياس في عمليات التجارة الإلكترونية، يؤدي إلى خلق مشكلة عند قياس الإيرادات.
- عدم إمكانية تقدير الخسائر المتوقعة من عدم تحصيل أرصدة العملاء، وبالتالي عدم دقة تقدير الديون المشكوك في تحصيلها، ويترتب على ذلك عدم دقة التكاليف التي تتحملها الفترة المالية، ومن ثم عدم دقة وموضوعية الدخل المحاسبي.
- عدم وجود معيار أو آلية لقياس النقود الإلكترونية.

2- يوجد قصور في مفاهيم الاعتراف المحاسبي عند التعامل بنظام التجارة الإلكترونية وذلك للأسباب التالية.

- أن معايير الاعتراف بالإيراد في التجارة التقليدية لا تغطي الاعتراف بالإيراد المتولد من خلال عمليات التجارة الإلكترونية نتيجة لمخاطر تنفيذها.
- عدم إمكانية الاعتراف بالمصروفات في بيان الدخل على أساس الارتباط المباشر بين التكلفة التي تم تحملها وبين اكتساب أحد بنود الدخل.

التوصيات.

في ضوء ما تقدم يوصي الباحث بضرورة قيام المؤسسات العلمية والجمعيات المهنية بمراجعة مفاهيم القياس والاعتراف والعمل على تطويرها لتراعي طبيعة عمليات التجارة الإلكترونية.

المراجع.

الكتب العربية.

- الحياي، وليد. نظرية المحاسبة. منشورات الأكاديمية العربية بالدنمارك، 2007.

- الخريجي، عبد الله بن علي. التجارة الإلكترونية الآفاق والأبعاد. مكتبة الرشد للنشر والتوزيع. الرياض. الطبعة الأولى. 2003.
 - الشيرازي، عباس مهدي. نظرية المحاسبة. دار السلاسل، الكويت 1990.
 - حماد، طارق عبد العال. التجارة الإلكترونية (المفاهيم - الخدمات - التجارب - التحديات - الأبعاد التكنولوجية والمالية والتسويقية والقانونية. الإسكندرية، الدار الجامعية، 2009.
 - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين - الأردن، مجموعة طلال أبو غزالة، 2012.
 - عبد العظيم، حمدي. التجارة الإلكترونية. أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة 2001.
 - عبد الوهاب، أكرم. التجارة الإلكترونية. مكتبة ابن سينا للطباعة والنشر، القاهرة، 2004.
 - كتانه، خيرى مصطفى. التجارة الإلكترونية. دار المسيرة للنشر والتوزيع. عمان. الطبعة 2009.
 - مرعى، عبد الحميد وآخرين. أصول القياس والاتصال المحاسبي. دار النهضة العربية، بيروت 1988.
- الرسائل الجامعية.**
- القشى، ظاهر. مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية. الأردن، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا. عمان 2003.
 - سالم، فضل كمال. مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره علي اتخاذ القرارات المالية. فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة الإسلامية، غزة 2008.

- زهران، عماد محمد حسني. مشكلات الإفصاح والقياس المحاسبي عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية في ضوء المعايير المحاسبية دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير، مصر، كلية التجارة جامعة عين شمس، القاهرة 2005.
- لايقة، رولا كاسر. القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار. رسالة ماجستير، سورية، كلية الاقتصاد جامعة تشرين، 2007.

المجلات والدوريات العلمية.

- السعدي، إبراهيم خليل حيدر. مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها علي استبدال الأصول. العراق، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 21 لسنة 2009.
- حسن، مصطفى محمد كمال. القياس والإفصاح المحاسبي عن مخاطر المنظمات دراسة تحليلية لتقييم بيئة الإفصاح المصرية. مصر، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية. العدد 2، المجلد 44، لسنة 2007.