

الملخص

إن جميع الإجراءات المحاسبية تأسست ونشأت وطورت للتعامل مع البيئة التجارية التقليدية بهدف خروج النظام المحاسبي بمعلومات تتمتع بمصادقية أكثر والملائمة لعملية اتخاذ القرارات . و اليوم وفي ظل التطور الهائل الذي لحق بالأعمال وتطبيق بلدان العالم البيئة التجارية الجديدة المتمثلة بالتجارة الإلكترونية والعولمة التي أزلت جميع القيود والحدود الاقتصادية للدول وحولت الأسواق المحلية الى أسواق عالمية مفتوحة من خلال التجارة الإلكترونية ، قد وضعت المحاسبين أمام تحديات جديدة في الفكر المحاسبي ، فتناول الباحث موضوع الإيراد المحاسبي المتولد من خلال التجارة الإلكترونية وأهمية الإفصاح عن هذا الإيراد ضمن البيانات المالية للوحدة الاقتصادية كون أن الإيراد وتحققه والاعتراف به يمثل احد مشاكل التجارة الإلكترونية ، فافترض الباحث انه بإمكان ادارة الوحدة الاقتصادية تحديد مقدار الإيرادات المولدة من التجارة الإلكترونية والإفصاح عن هذا الإيراد في البيانات المالية ولا يمكن تجاهله كون أصبح أمرا واقعا من خلال ممارستها لنشاطاتها الاقتصادية وحجم هذا الإيراد الى الإيرادات الكلية للوحدة الاقتصادية، وقد توصل الباحث الى أن الإفصاح عن الإيرادات المتولدة من التجارة الإلكترونية يجعل البيانات المالية أكثر انصافا ومصادقية بما يعزز من مكانتها في المنافسة بالسوق ويوفر معلومة تعزز قدرة مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ القرار. لذا فمن الضروري على الوحدة الاقتصادية أن تستغل جميع إمكانياتها المادية ومواردها البشرية في استخدام وتطبيق الوسائل الإلكترونية المتاحة للدخول في مجال البيئة الجديدة للأعمال لاسيما فيما يتعلق بالإيراد المتولد من التجارة الإلكترونية .

الاستلام : 2015/11/13

التقييم : 2015/11/16

التعديل : 2015/12/29

القبول : 2016/1/4

النشر : 206/3/30

المقَدِّمَة

فمزاولة هذا النشاط ضمن أنشطة الوحدة الاقتصادية بالتأكد سيولد إيراد لها ويكون من جراء مزاولتها لنشاطها الاقتصادي ، والإيراد يعد عنصرا مهما ضمن البيانات المالية إذ ينشأ الإيراد من العمليات والأحداث المرتبطة ببيع السلع أو تقديم الخدمات للغير . وما زال مفهوم الإيراد يحمل الكثير من الجدل المحاسبي فهناك من يطلق عليه مصطلح معيار الاعتراف بالإيراد وهناك من يطلق عليه اصطلاح معيار تحقق الإيراد وهناك من يعد معيار الاعتراف بالإيراد ومعيار تحقق الإيراد مرادفان .

إن ما شهدته بيئة الأعمال من زيادة الأهمية الاستراتيجية للتسويق الإلكتروني بعد انتشار الاستخدامات التجارية لشبكة المعلومات (الانترنت) وهذا بدوره أتاح للوحدة الاقتصادية فرصه استهداف التسويق الإلكتروني الفردي أي مخاطبة المستهلك بصورة فردية وما له من أهمية في نجاح الوحدات الاقتصادية الحديثة الأمر الذي يحتم ضرورة تضمين هذا النوع من التجارة الإلكترونية في أنشطتها وعملياتها . لذا أحدثت التجارة الإلكترونية تغييرات كثيرة في بيئة التجارة العالمية وفي آلية العمليات التجارية مما استلزم بضرورة أن يكون المحاسب مواكبا لهذه التغييرات وأثرها على الفكر المحاسبي .

البيانات المالية الإفصاح عن تلك الإيرادات ضمن طرق الاعتراف بالإيراد المطبقة بالفكر المحاسبي اضمن البيانات المالية للوحدة الاقتصادية في نهاية الفترة .

❖ أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من أهمية التعاملات التجارية الالكترونية في الوقت الراهن في العالم على أساس إن العالم أصبح قرية صغيرة في ظل التطور التكنولوجي الهائل الذي يشهده العالم اليوم الأمر الذي يتعين ان يكون هنالك افصاح عن مقدار الإيراد المتولد في ظل التجارة الالكترونية ضمن طرق الاعتراف بالإيراد المتبعة لما له من انعكاس على تطور نشاط الوحدة الاقتصادية وبيان مدى استخدامها للخدمات الالكترونية المتوفرة لها والإفصاح عنها في البيانات المالية لما يضيفي عليها من شفافية ومصداقية للمستخدمين لتلك البيانات المالية.

❖ هدف البحث :

يهدف البحث بشكل رئيسي الى بيان تأثير الإفصاح عن الإيراد المتولد من التجارة الالكترونية في تعزيز قدرة مستخدمي البيانات المالية ومعرفة تأثير طرق الاعتراف بالإيراد على الإفصاح عن الإيراد المتولد من التجارة الالكترونية وكيفية الإفصاح عنه في البيانات المالية للوحدة الاقتصادية في نهاية الفترة المالية لماله من آثار ايجابية لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال .

❖ فرضية البحث :

- يتمحور البحث حول الفرضيات الآتية :
- ✓ الفرضية الاولى : ان لإدارة الوحدة الاقتصادية القدرة على تحديد مقدار الإيراد المتولد من التجارة الالكترونية.
- ✓ الفرضية الثانية : ان الإفصاح عن الإيراد الالكتروني المتولد من التجارة الالكترونية بغض النظر عن طريقة الاعتراف به يجعل البيانات المالية للوحدة الاقتصادية أكثر

إن جميع السياسات المحاسبية نشأت وتطورت مع تطور البيئة التجارية التقليدية والهدف منها أن تكون المعلومات الخارجة من النظام المحاسبي تملك الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لغرض اتخاذ القرارات من الجهات المستفيدة منها .

فالاعتراف بالإيراد يعد احد المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً بالفكر المحاسبي ومن ثم فان الإيراد المتأتي من النشاط الالكتروني يتطلب أن يكون من ضمن هذا المبدأ المحاسبي ، كون الإيراد يعد مفصل مهم في النشاط الاقتصادي للوحدة الاقتصادية فلا بد من وجود آلية للإفصاح عن هذا الإيراد المتولد في ظل البيئة التجارية الالكترونية الحديثة. فقد شهد الفكر المحاسبي اعترافاً واهتماماً متزايدين بالإفصاح المحاسبي وعلاقته بمصداقية التقارير والقوائم المالية، وعلى الرغم من ذلك إلا أن الباحث قد لاحظ بأن هناك مدارس فكرية والتي منها المنظمات المهنية الامريكية تطور خلالها الإفصاح المحاسبي من اتجاه تقليدي إلى اتجاه معاصر، حيث احتفظت كل مدرسة فكرية بسمات محددة أثرت بطبيعة الحال على مصداقية التقارير والقوائم المالية وما تبع ذلك مصداقية ممولي الضريبة، كما وضح بأن هناك تداخل في المدارس الفكرية للإفصاح المحاسبي دون أن يكون هناك حدوداً فاصلة.

المحور الأول / منهجية البحث

❖ مشكلة البحث:

انطلاقاً من مفهوم إن العالم أصبح قرية صغيرة استناداً الى عمولة الاقتصاد العالمي تتبع مشكلة البحث انه لا تتضمن البيانات المالية افصاحاً عن مقدار ما متحقق من الإيرادات جراء التعاملات الالكترونية ، فالتجارة الالكترونية التي هي وليدة الدورة الاقتصادية الحديثة وهذا الأمر يتطلب من المحاسبة مواكبة هذا التطور في التعاملات الاقتصادية وان نضع لها الأسس المحاسبية العلمية الصحيحة من خلال تضمين

المحور الثاني : الجانب النظري :

مفهوم التجارة الالكترونية

وأهميتها :

تمثل التجارة الالكترونية Electronic Commerce احد مجالات استخدام تقنيات المعلومات والاتصالات الحديثة والتي ظهرت مفاهيمها وتطورت سبل دراستها والبحث فيها وتقييمها خلال السنوات القليلة الماضية ، وانتشار الوسائل الالكترونية الحديثة في العديد من مجالات الحياة قد ساهم في البحث عن إمكانية استخدامها في مجال عالم الأعمال بصورة عامة ومجال الأعمال التجارية بصورة خاصة وهو ما يشير الى مصطلح التجارة الالكترونية الذي يركز على ممارسة عمليات الترويج والإعلان والبيع والشراء للسلع والخدمات باستخدام الوسائل الالكترونية المتعددة.

فتناولت منظمة التجارة العالمية التجارة الالكترونية بوصفها توزيع السلع والخدمات وتسويقها بالوسائل الالكترونية ، فيما اتجه تعريف الوحدات الاقتصادية للتجارة الالكترونية على أنها عملية تطبيق التقنية من اجل جعل المعاملات التجارية تجري بصورة تلقائية وسريعة كأداة من اجل تلبية رغبات الشركات والمستهلكين والإدارة في خفض التكاليف وزيادة الكفاءة والعمل على تسريع وإيصال الخدمة ، فتقدم التجارة الالكترونية العديد من المزايا التي يمكن أن تستفيد منها الوحدات الاقتصادية بشكل كبير ، فقد اعتمدت هذه الوحدات على التجارة الالكترونية بهدف تحسين خدمة الزبائن وتنمية العلاقات مع المجهزين وزيادة العائد للمستثمرين من أصحاب الأسهم والملاك من خلال عرض وتسويق السلع والخدمات بصورة دائمة باستخدام مواقع الانترنت، فأفاق ومستقبل التجارة الالكترونية تتزايد يوما بعد يوم فالوحدات الاقتصادية تعبر عن تفاؤلها بالفوائد المرجوة من

انصافا ومصداقية بما يعزز من امكانيتها في المنافسة بالسوق .
✓ ان الافصاح عن الايراد المتولد من التجارة الالكترونية يعزز من قدرة مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ القرار.

❖ نطاق البحث :

تم استخدام المنهج الوصفي الميداني المناسب لأهداف هذا البحث وهو المنهج الذي يهدف الى وصف الظاهرة كما هي في الواقع ومن ثم تحليلها وتفسيرها وربطها بالظواهر الأخرى فقد قام الباحث بدراسة كشف الإيرادات في النظام المحاسبي الموحد وتحليله والتعرف على واقع تطبيقه في الوحدات الاقتصادية من خلال ملاحظة ومعاينة العديد من أنواع الكشوفات والتقارير السنوية التي تصدرها هذه الوحدات وإجراء المقابلات مع موظفي وزبائن الوحدات الاقتصادية والاستفسار عن واقع الخدمات الحديثة المقدمة ، وبالرجوع الى المصادر المتعلقة بالفكر المحاسبي لتحقيق أهداف البحث واستنباط المفاهيم والمؤشرات الضرورية اللازمة للقياس والإفصاح عن الإيراد المتولد من التجارة الالكترونية بالإضافة الى تطبيق الاستبانة البحثية التي تكونت من المحاور التي تناولها الباحث بغية تعزيز البحث بالجانب العلمي والعملية.

❖ محدودات البحث :

يتناول الباحث في هذا البحث التعديلات الواجب اقتراحها في ضوء البيئة التجارية الحديثة على حسابات كشف الإيرادات وكيفية الإفصاح عن الإيراد المتولد من هذه البيئة التجارية الحديثة والمتمثل بالإيراد من التجارة الالكترونية وفق النظام المحاسبي الموحد .

✧ العولمة :

في العقود الحالية كان هناك اختفاء مثير للاهتمام للحواجز الجغرافية سواء أكانت مادية أم سلوكية ، وتزايدت الشركات متعددة الجنسية بشكل مضطرب وبالتالي أصبح لها أسواق للمنتج وكذلك تزايدت الأسواق المالية في الاتجاه نفسه، ونتيجة لذلك أصبح بإمكان الشركات الحصول و في أي مكان على رأس المال ، والبيع في الأسواق ، وإنشاء عملياتها (p106:1998: Koornhof).

وأشار (Albrecht and Sack p5:2005) الى أن التطور المهم الذي أثر على الأعمال هو العولمة، فالطرق السريعة للانتقال مع توافر المعلومات بشكل فوري سمح للعالم بأن يكون سوقا هائلا، فبإمكان المستهلك أن يشتري البضائع من الشركات الأجنبية بشكل أسهل من الشركات المحلية.

وقد حدد (Heely & Nersesian 1993:p.1-4) خطوات الرئيسية لنشوء العولمة وهي :
الخطوة الأولى: نحو العولمة هي الأعمال الدولية (International Business) والذي كان يعني أن تقوم الشركات بفتح فروع لها في بلدان أخرى، وذلك بقيام المركز بمساعدة الفرع في بيع البضاعة في أسواق بلدان الفرع. ولقد توسع مفهوم الأعمال الدولية من بيع البضاعة في بلد الفرع إلى إنتاج وبيع البضاعة في ذلك البلد.

الخطوة الثانية: ظهور ما يسمى الشركات المتعددة الجنسيات Multinational corporation والتي تعني بان يكون للشركة موقع فيما لا يقل عن ستة بلدان مختلفة على أن لا تقل نسبة استثمارها ٢٥% في حقوق الملكية للشركة.

الخطوة الثالثة: هي عولمة الأعمال، إذ يكون فيها المركز مجرد قناة اتصال توصل الوحدات المختلفة بعضها مع البعض الآخر، مع إمكانيات التحويل الدولي وعدم وجود ١٣٥ ضرائب أو ضرائب قليلة على الأعمال.

التجارة الالكترونية إذ تسمح هذه التجارة الجديدة للوحدات الاقتصادية الصغيرة بالمنافسة مع الوحدات الكبيرة، وعليه فان التجارة الالكترونية تعمل على إنشاء المعاملات التجارية بين الكيانات التجارية من خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات وشبكة الاتصالات من اجل انجاز ورفع كفاءة الأداء التجاري وتحقيق الفاعلية في التكامل. (عبد العزيز: ٢٠٠٥:ص١٠-١٣).

فالتجارة الالكترونية تمثل شكلا من أشكال التعامل التجاري الذي يقوم على تفاعل أطراف التبادل الكترونيا بدلا من التبادل المادي المباشر فهي وسيلة جاءت لدعم مثل هذه المتغيرات على المستوى العالمي وما تحتاجه المنشأة التي تتعامل بالتجارة الالكترونية الى قاعدة بيانات تساعدها في قياس جودة ما تقدمه من سلع وخدمات ويمكن أن تقسم التجارة الالكترونية الى أربع فئات هي:

- ✓ التجارة الالكترونية بين الوحدات الاقتصادية فيما بينها.
 - ✓ التجارة الالكترونية بين الوحدة الاقتصادية والزبون .
 - ✓ التجارة الالكترونية بين الوحدة الاقتصادية والمؤسسات الحكومية.
 - ✓ التجارة الالكترونية بين المستهلك والمؤسسات الحكومية.
- ويرى الباحث أن مصطلح التجارة الالكترونية هو اسلوب جديد في التجارة لا يقتصر على ممارسة الأعمال التجارية بمختلف أنواعها وأنشطتها ولا يتوقف عند عمليات البيع والشراء للسلع فقط وإنما تبادل الأعمال والخدمات والمعلومات بين الوحدات الاقتصادية من خلال تقليل الوقت المطلوب لإنجاز تلك الأعمال باستخدام الوسائل الالكترونية .

◀ تطور بيئة الأعمال في الحاسبة :

لقد تطورت كثيرا بيئة الأعمال المحاسبية فهناك الكثير من عناصر بيئة الأعمال الخارجية للمحاسبة التي تغيرت ويمكن إن تحدد بما يأتي:-

ومن هذا ظهرت نتيجتين رئيسيتين هما :

لـ تحرير التجارة :

إذ تم رفع القيود الجمركية وغيرها على انتقال السلع من مكان إلى آخر. فالترتيبات الاقتصادية الجديدة واتفاقيات التجارة المترتبة عليها جعل من اقتصاديات الدول متداخلة بعضها مع البعض الآخر، فتنظيمات مثل الاتحاد الأوربي (UE) ومنظمة التجارة العالمية (WTO) وكذلك الاتفاقيات الدولية مثل اتفاقية التجارة لأمریکا الشمالية (NAFTA) كلها لها الإمكانية للتغيير الدراماتيكي للتجارة الدولية. ولقد واجهت الشركات المتعددة الجنسيات عدة تحديات لا تواجهها الشركات المحلية، مثل الأنظمة السياسية، القواعد المنظمة للإبلاغ الخارجي، الأنظمة القانونية والثقافات، والتي تتنوع بشكل كبير في البلدان. (Hilton p.13 : 1999).

ويبين (حسين: 2000: ص 15) الى أن اختلاف الأسواق في الوقت الحاضر عن الأسواق في الماضي، فقد أصبحت الأسواق في الوقت الحاضر عالمية مفتوحة ومتنوعة، ولم يعد لفظ السوق يعني الرقعة أو المكان المحلي فقط بل أدت ثورة الاتصالات وسهولة الاتصالات إلى جعل أسواق العالم جميعاً وكأنها سوق واحدة، هذا فضلاً عن إن اتفاقيات تحرير التجارة المعروفة باسم (الجات) أدت إلى التخفيف إن لم يكن إلغاء قوانين الحماية (منع الاستيراد) والجمارك والضرائب على الأسواق المحلية تشجيعاً على التبادل الدولي الحر للسلع والمنتجات من دون أية قيود قانونية ، وقد أدت التطورات هذه إلى اختفاء الأسواق الصغيرة المتخصصة وظهور الأسواق العملاقة التي يتداول فيها أنواع مختلفة ومتنوعة لا حصر لها من السلع والخدمات.

لـ المنافسة العالمية :

أدى تحرير التجارة وإمكانية دخول السلع والخدمات إلى مختلف الأسواق من دون أية قيود، إلى شدة المنافسة العالمية.

فبعد أن كانت الوحدات الاقتصادية تواجه منافسة محلية من منافسين محليين يواجهون الظروف نفسها التي تواجهها الوحدة الاقتصادية، أصبحت تواجه في الوقت الحاضر منافسة حادة من وحدات اقتصادية عالمية تعمل في ظروف بيئة أفضل ، كما إن تشجيع كما إن تشجيع التجارة العالمية وفتح الأسواق وإلغاء القيود على تبادل السلع والخدمات قد شجع على تدفق الاستثمارات في مجال الأعمال، وظهور العديد من الشركات الجديدة التي دخلت وما زالت تدخل في حلبة المنافسة، بمعنى آخر إن شدة المنافسة الآن دون أية قوانين حماية تجعل البقاء للأصلح أي للوحدات الاقتصادية التي تستطيع تقديم منتجات جديدة للأسواق في أسرع وقت ممكن وبأعلى جودة ، وأقل تكلفة ممكنة (حسين: 2000: ص 16).

ويرى (Blocker:1999:p.34) إن تحالف الشركات المتعددة الجنسيات مكنها من أن تحظى بفرصة للنمو والربح في أسواق العالم، مما جعل اغلب السلع التجارية المتداولة في التجارة الدولية منخفضة الكلفة وعالية الجودة. وهذا عرف أصحاب الأعمال والمدراء أهمية السعي لجعل أنشطة الإنتاج والبيع ، ومنافع المستثمرين من الاستثمار في البلدان الأجنبية.

ولقد جعلت المنافسة العالمية كثيراً من الوحدات الاقتصادية التي كانت تتمتع بالحماية المحلية تواجه المنافسة المكلفة، فبدلاً من إنتاج البضائع محلياً، أصبحت هذه الوحدات الآن تستورد الأجزاء والمكونات الفرعية عالمياً، مما سبب تغيرات في هيكل الوحدة الاقتصادية، وكذلك تغيرت ظروف السوق في أشكال عدة، بما يشمل التغيير في التنظيمات الحكومية

من الممكن للصناعيين الجيدين في كافة أنحاء العالم من الدخول إلى الأسواق المحلية المحمية الأخرى.

✧ ظهور صناعة الخدمة :

احتلت صناعة الخدمة دوراً متنامياً في اقتصاد الولايات المتحدة، وذلك لان العديد من صناعات الخدمة الرئيسية لم تقيد من قبل الحكومة، ويشمل ذلك الاتصالات، الخدمات المالية، والطيران، وهذا ما تطلب أكثر فأكثر من تقنيات المحاسبة الإدارية إن تلبية حاجات الوحدات الاقتصادية التي تقدم هذه الخدمات، وتختلف الوحدات الصناعية عن الخدمية في إن إنتاج الوحدات الاقتصادية الخدمية يستهلك حال إنتاجه، فالخدمات لا يمكن تخزينها مثل البضائع المصنعة، كذلك هناك تركيز على عنصر العمل في الوحدات الخدمية أكثر من الوحدات الصناعية.

ولقد واجهت كثير من الوحدات الخدمة تغييرا في بيئة المنافسة فيها، فقبل عام ١٩٨٠م وكان الكثير منها (مثل تلك التي تعمل في الخطوط الجوية شركات المنافع العامة والخدمة المالية) أما مملوكة للدولة أو تعمل على وفق لتحكم عالي منها، وهي محمية وفي بيئة غير تنافسية ولم تكن هذه الوحدات تحت أي ضغط لتحسين نوعية عملياتها وكفاءتها أو لتحسين ربحيتها من خلال إزالة الخدمات أو المنتجات التي تحقق خسارة، وأكثر من ذلك الكثير من الوحدات الكفاء كانت ممنوعة غالباً من الدخول إلى الأسواق التي تقيد عملها، وكانت الأسعار تعد لتغطية الكلف ولتعطي عائداً محدداً مسبقاً على رأس المال، وكان يمكن امتصاص الزيادة في الكلف من خلال الزيادة في الأسعار، لذلك كان هناك اهتمام قليل بتطوير أنظمة كلفة تقيس بشكل صحيح كلف ربحية الخدمات المختلفة (Hilton: 1999:p.13).

والسياسات الضريبية (Zimmerman: 2000:p.658).

ويؤيد (Drury: p.10:2000) ذلك إذ أشار إلى إن كثيراً من الشركات في البلدان الغربية إلى عام ١٩٨٠ كانت تعمل في بيئة منافسة مقيدة فالقيود على الاتصالات والمسافات الجغرافية وفي بعض الأحيان الأسواق المحلية، حدثت من قدرة الشركات الأجنبية من المنافسة في الأسواق المحلية، لذا كان هناك حافز ضئيل للشركات لتعظيم الكفاءة ولتحسين التطبيقات الإدارية، أو لتخفيض الكلف، لكن خلال عام ١٩٨٠ واجهت الشركات الصناعية منافسة حقيقة من الشركات الأجنبية والتي تعرض منتجات عالية النوعية بأقل الأسعار.

فمن خلال تشكيل شبكة عالمية للحصول على المواد الأولية وتوزيع البضائع خارجياً تمكن المنافسون من تحقيق دخول للأسواق المحلية في العالم، كل هذا جعل الوحدات الاقتصادية لكي تكون ناجحة الآن عليها أن تنافس ليس المنافسين المحليين فقط بل كذلك أفضل المنافسين في العالم.

ومن اجل المنافسة بكفاءة على الوحدات الاقتصادية ابتكار منتجات عالية النوعية وبأقل الكلف، وتقديم أفضل خدمة للزبون، ويمكن للبراعة في الصناعة أن تصبح سلاحاً تنافسياً مهما للمنافسة في أسواق العالم المعقدة.

ويؤكد (Atkinson:2004:p.15) بأن المنافسة قد بدأت منذ منتصف السبعينيات عندما واجهت الوحدات الاقتصادية الصناعية في أمريكا الشمالية وأوروبا منافسة حادة غير متوقعة من الشركات الآسيوية، والتي قدمت منتجات ذات نوعية عالية بأقل الأسعار. فاجتماع كلاً من شبكة عالمية تحصل على وتوزع رأس المال للحصول على موارد ومن ثم توصيل المواد الأولية، وتوزع البضائع التامة، هذا الأمر جعل

المهارات المطلوبة في القدرة على التعامل مع هذه المنتجات وعمليات تشغيلها للحصول على معلومات يمكن الاستفادة منها في عمل الوحدة الاقتصادية .

أما أهم مفاهيم تقنية المعلومات لأنظمة المعلومات كما وردت في تقرير (AICPA:2004:p.10)

- ❖ مفاهيم الأنظمة العامة.
- ❖ الاستعمال الإداري للمعلومات.
- ❖ الأجزاء المادية.
- ❖ برنامج النظام.
- ❖ البرامج التطبيقية.
- ❖ طرق تنظيم البيانات والدخول لها.
- ❖ نقل البيانات إلكترونياً وعبر الشبكات.
- ❖ عمليات التطبيق المحاسبي وأنموذج الأعمال.

ولقد أسهمت جملة من الظروف في تقدم تقنية المعلومات وهي كما يأتي (AICPA: 2004:p.3) :

- ✓ التوافر الواسع للأجزاء المادية غير غالية الثمن، إذ أصبح سعر جهاز الكمبيوتر الشخصي لا يتعدى بضعة مئات من الدولارات ومتوافر بشكل يمكن الحصول عليه بمختلف الطرق وأسرعها.
- ✓ التوافر الواسع للبرمجيات غير غالية الثمن فأصبح الوصول إليها سهلاً.
- ✓ تنوع إنشاء البرمجيات وسعتها، فظهرت أجيال وأصناف متعددة لكل برنامج إذ يمكن للمستعمل الوصول لها واستعملها بسهولة.
- ✓ ظهور برنامج التشغيل Windows إذ ساعد استعماله في سهولة تشغيل البرامج وتنفيذها على هذا النظام خاصة.
- ✓ ظهور الأقراص المدمجة ورخص ثمنها أتاح للمستعمل نقل وتشغيل البيانات بأرخص الأثمان.
- ✓ الزيادة في الاعتماد على الأتمتة ومن ثم زيادة الحاجة إلى ربحية المعلومات.

ويرى (Drury:2000:p.10) إن إلغاء الوحدات الاقتصادية المسيطر عليها حكومياً عام ١٩٨٠ إلى تغيير ظروف المنافسة التي تعمل بها وحدات اقتصادية تقدم الخدمات بشكل كامل، وتمت إزالة التسعير والقيود على المنافسة بشكل تام. وأدى إلغاء القيود والمنافسة الحادة والتوسع في مدى الخدمات المبتكر إلى حاجة الوحدات الاقتصادية المقدمة للخدمات إلى التركيز على تطوير نظم المحاسبة الإدارية وإدارة الكلفة، والتي تمكنهم من فهم أساس كلفهم وتحديد مصدر الربحية لمنتجاتهم وزبائنهم وأسواقهم، ولذا بدأت الكثير من الوحدات الاقتصادية الخدمية بإعطاء اهتمامها بالمحاسبة الإدارية حالياً فقط. ويبين (Botes:p.2:2006) كل هذه التطورات جعلت قطاع الخدمات يحتل نحو ٧٥% من الاقتصاد والتوظيف في الولايات المتحدة الأمريكية .

❖ تقنية المعلومات

IT Information Technology

عرفت (AICPA:p.1:٢٠٠٤) تقنية المعلومات بأنها مجموعة من المنتجات المادية والبرمجيات وتشغيل أنظمة المعلومات وعمليات الإدارة والمهارات المطلوبة لتطبيق تلك المنتجات والعمليات في إنتاج المعلومات وتطوير أنظمة المعلومات وإدارتها والرقابة عليها.

وعرفت (AICPAp.5:2006) تقنية المعلومات بأنها تشتمل على المنتجات المادية والبرمجيات وتشغيل نظم المعلومات وعمليات الإدارة، والإطار العملي لرقابة تقنية المعلومات والمهارات والقدرات البشرية المطلوبة لتطوير هذه المنتجات والعمليات واستعملها وراقبتها لإنتاج المعلومات المطلوبة .

عليه فان تقنية المعلومات تتعلق بكل المنتجات المادية والبرمجيات وما يتصل بها من تشغيل وإدارة لهذا المنتجات من وجهة ومن جهة أخرى

النقدي وخسائر الديون المعدومة يجب أن تعد من المصاريف التي تتحملها المنشأة .

أما التفسير الثاني يتعلق بالصفقات غير النقدية فان قيمة التبادل توضع مساوية لقيمة السوق العادلة للشيء الذي تم التخلي عنه أو استلامه أيهما أكثر سهولة ووضوحا عند الاحتساب .

في حين قدم المعيار المحاسبي الدولي IFRS رقم ١٨ مفهوم الإيراد على انه إجمالي التدفقات الداخلة من المنافع الاقتصادية خلال الفترة والناجمة عن الأنشطة العادية للوحدة الاقتصادية والتي ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية بخلاف الزيادة التي تنتج عن مساهمات أصحاب حقوق الملكية .

وقد أورد (القاضي: ٢٠٠٨: ص٢٠٩) الى أن الإيرادات تمثل الجانب الايجابي في معادلة الربح من خلال إجراء المقابلة بين النفقات الإيرادية والإيرادات التي سببتها يودي بالحصول على الربح والخسارة .

في حين يرى (مطر: ٢٠٠٩: ص١٧٧) إن الإيراد هو التدفقات الداخلة أو أية زيادة تحدث في أصول الوحدة الاقتصادية أو نقص أو تسوية لمطلوباتها أو في كليهما معا خلال الفترة المحاسبية وذلك بسبب إنتاج البضاعة أو انجاز خدمة أو تنفيذ نشاط معين في نطاق العمليات الرئيسية للوحدة الاقتصادية .

✧ قياس الإيراد :

كما هو معروف فان القياس في المحاسبة هو تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا للقواعد كما انه عملية مقارنه تهدف الى الحصول على معلومات دقيقه للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار (شرويدر: ٢٠٠٦: ص١٨٥).

إن قياس الإيراد يكون على أساس قيمة السلع والخدمات التي يتم مبادلتها في صفقات مستقلة وتتمثل هذه القيمة أما صافي النقد الموازي أو القيمة الحالية المخصومة للنقد المستلم أو الذي

✓ التحول من الكمبيوتر الرئيس إلى الصغير المستعمل بمفرده، و بصورة متزايدة بوصفه جزء من شبكة لمشاركة المعلومات وتنظيم أنشطة أنظمة المعلومات وتوزيعها .

✓ زيادة قدرة البرمجيات للدخول في وقت فوري.

✓ الانترنت والدخول الواسع إلى شبكة المعلومات الدولية وغيرها من شبكات الاتصال المحلية والموقعية.

✓ الزيادة في استعمال المعلومات بصيغ سمعية وفيديوية وخرائطية.

ويوضح (Chrisiansen and Mouritsen) (1995:p.216) وحتى عام ١٩٧٩ كانت الكمبيوترات آلات كبيرة الحجم تستعمل لحفظ الأرقام والعمليات الروتينية، وخارج الجامعات والحكومة لم تكن موجودة إلا في الوحدات الاقتصادية الكبرى القادرة على دفع كلفتها، واستعمال مبرمجين وتقنيين محترفين لصيانة هذه المعدات لكن التغييرات في تقنية الربح و IT خلال العقود الماضية قد غيرت في صيغ تطور كل من الأجزاء المادية والبرمجيات وبشكل متداخل، فالتقدم في مساحة يؤثر على المساحات الأخرى، فأجزاء الوظائف المؤدات من لدن البرمجيات سابقاً قد تكاملت اليوم مع الأجزاء المادية، والبرمجيات الأكثر تطوراً تتطلب أجزاء مادية أسرع وأفضل.

✧ مفهوم الإيراد :

هناك عدة مفاهيم للإيراد المحاسبي فيرى بلقاوي (٢٠٠٩: ص٣٣٢) إن هناك تفسيران لمفهوم الإيراد الأول يتمثل بالخصم النقدي أو الخصومات الأخرى من المبالغ المثبتة كخسائر الديون المعدومة التي تتطلب إجراء تعديلات ضرورية لاحتساب صافي النقد الحقيقي أو القيمة الحالية المخصومة للمطالبات النقدية والتي يجب أن تنزل عند احتساب الإيراد وهذا التفسير يتعارض مع وجهة النظر القائلة بان الخصم

الضرورات العملية منهم ذلك أو عندما يكون تطبيقها منافي لمبدأ الحيطة والحذر .

فوضع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB معيارين رئيسيين لتحديد توقيت الاعتراف بالإيراد وهما :

أولاً : أن تكون الموجودات التي تحصل عليها المنشأة مقابل الإيراد محققه أو قابلة للتحقق في صورة نقد .

ثانياً : أن تكون عملية توليد الإيراد أو اكتسابه قد اكتملت على نحو جوهري .

ويرى (Schroeder:p142: ٢٠٠٥) إن حدوث الحدث شرط أساسي لاعتماد تحقق الإيراد أو اكتسابه فمن الممكن الاعتراف بهذا الإيراد والإيراد قد يتحقق عمد نقطة البيع وحصول عملية تبادل حقيقة بين الوحدة الاقتصادية والغير وبهذا يتحقق الإيراد ببيع السلعة أو تقديم الخدمة عند استلام القيمة التبادلية نقداً أو يكون الإيراد قابلاً للتحقق عندما تكون القيمة التبادلية قابلة للتحويل إلى صيغة النقد عند إتمام البيع الفعلي أو عند تسديد المبالغ عند أجل استحقاقها عليه يمكن أن يعد الإيراد مكتسب واكمثل على نحو جوهري.

وقد حدد البيان المفاهيمي رقم SFAS No.48 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية سنة شروط للاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع في حالة بيع البضاعة القابلة للرد وتتمثل هذه الشروط فيما يلي (مطر:٢٠٠٨:ص٥٨) :

- ✓ أن يكون سعر السلعة محددًا بتاريخ البيع .
- ✓ أن يكون المشتري قد سدد ثمن أو التزم بتسديده للبائع .
- ✓ أن يتحمل المشتري المخاطر الناتجة عن تلف البضاعة أو تعرضها للسرقة .

سيتم استلامه مقابل تبادل سلع وخدمات المنشأة مع الزبائن (بلاوي:٢٠٠٩:ص٣٣٢).

وحدد قياس الإيراد المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٨ بان قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام وتتحدد قيمة الإيراد الناتج عن أية عملية عاده بالاتفاق بين الوحدة الاقتصادية والمشتري أو المستخدم الأصلي وتقاس بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام مع الأخذ بالاعتبار أي خصم تجاري أو خصم كميته تمنحه الوحدة الاقتصادية.

✧ طرق الاعتراف بالإيراد :

يوضح شرويدر(٢٠٠٦:ص١٨٧-١٨٩) إلى أن هنالك قدر كبير من الخلط في الأدب المحاسبي بين معنى الاعتراف بالإيراد وتحقيق الإيراد فيقول بان الاعتراف بالإيراد هو عملية رسمية لتسجيل حدث معين فيما يرى إن تحقق الإيراد هو عملية تحويل الأصول غير النقدية أو الحقوق إلى نقدية . عليه فالمحاسبة تعترف على أساس مدخل العمليات بالإيرادات المتحققة أو القابلة للتحقيق وتظهرها في البيانات المالية . إذن المحاسبة تعتمد الاعتراف بالإيراد على تحديد متى تحقق هذا الإيراد ويرى المحاسبون انه من غير العملي تسجيل الإيرادات فور حدوثها لذلك يجب اختيار نقطة زمنية معينة لإثبات حدوث الإيراد ، فشروط الاعتراف كما أوردها شرويدر هي أن يكون الإيراد قد تم اكتسابه أولاً وان يكون الإيراد قد تحقق أو قابلاً للتحقيق ثانياً.

ويرى القاضي(٢٠٠٨:ص٢١٥-٢١٦) أن القاعدة العامة التي سار عليها التطبيق العملي في المحاسبة هي رفض الاعتراف بالإيراد إلا عند التسليم أو البيع النقدي أو شبه النقدي انسجاماً مع مبدأ الحيطة والحذر وقد شكلت هذه القاعدة مثار نقد وجه للمحاسبة لعدم انسجامها مع حقائق الحياة الاقتصادية وبما شكل دليلاً آخر على بطلانها أن المحاسبين أنفسهم يخرجون عنها عند

الرأي مع وجهة نظر الاقتصاديين التي ترى إن القيمة المضافة بواسطة الوحدة الاقتصادية تصاحب العملية الكاملة للإنتاج، كما ويتفق هذا المفهوم مع مفهوم الحدث الرئيسي الذي يقضي بان الوقت المناسب لإثبات الإيراد هو الوقت الذي يتخذ فيه القرار الرئيسي أو عند انجاز الجزء الأكبر من عملية الإنتاج .

المفهوم الثاني : تحقق الإيراد أثناء عملية الإنتاج وينطلق هذا المفهوم من مبدأ الاستحقاق على أساس تسجيل الإيرادات واعتبارها مكتسبة إذا ترتبت عليها التزامات على الزبائن ويتبع هذا المبدأ عدد من الحالات هي :

- ◀ الأخذ بقاعدة تحقق الإيراد أثناء عملية الإنتاج بالنسبة للخدمات .
- ◀ الأخذ بقاعدة تحقق الإيراد أثناء عملية الإنتاج في حالة العقود طويلة الأجل .

المفهوم الثالث : تحقق الإيراد عند الانتهاء من الإنتاج فبعد الانتهاء من الإنتاج يمكن احتساب تكاليفه بدرجه كبيرة من الدقة ولا يبقى بعد ذلك من العناصر غير المؤكدة سوى سعر البيع والتكاليف الإضافية للبيع . أي انه يتحقق الإيراد عند اكتمال الإنتاج وقبل البيع وتبادل السلعة إذ يكون سعر السلعة محدد وتتوفر لها سوق نشطة جاهزة يتم فيها تداول السلعة وبيعها . وقد أيدت توصيات A.P.B.statment إثبات الإيراد في نهاية الإنتاج وفقا لهذا المفهوم بالنسبة للسلع التي يتميز سعر بيعها بالثبات والتي تبلغ تكاليف تسويقها مبالغ ضئيلة .

المفهوم الرابع: تحقق الإيراد عند البيع وهذا المفهوم هو السائد في إثبات الإيراد عند البيع ويستند الى أن :

- ◀ سعر البيع للمنتج يتحدد عند البيع بصفة نهائية .
- ◀ إن المنتج قد ترك الوحدة الاقتصادية التي حصلت على أصول حلت محله نتيجة عملية المبادلة .

✓ أن يكون للمشتري بجانب البائع مصلحة اقتصادية في الصفقة .

✓ أن لا يتحمل البائع التزاما بالقيام بأي جهد لإعادة بيع السلعة المباعة .

✓ أن يكون بالإمكان إجراء تقدير معقول لأي مردودات مبيعات مستقبلية .

فيما أوضح (عبد العزيز: ٢٠٠٥: ص٥٥) إن نظرية المحاسبة لم تأخذ بالحسبان آلية الاعتراف بالإيراد في ظل هذه الظروف التكنولوجية العالية ، ففي السابق كان الاعتراف بالإيراد يتم وفقا لشروط محددة ، فتحقق الإيراد يمكن الجزم به في كثير من الأحيان ، فكانت نقطة البيع مرتكزا لا يمكن تجاوزه إلا في بعض الحالات المحددة ولكن الآن وفي ظل غياب الأمان وإمكانية اختراق الوحدة الاقتصادية من قبل الغير جعل عملية تحقق الإيراد عملية مشكوك فيها ، وان استطعنا توفير الأمان للعمليات الالكترونية واستطاع المحاسب المختص تأكيد فاعلية الأمان يمكن بعدها التحقق من الإيراد وهذا يقود الى اقتراح شروط جديدة لا بد من توفرها للاعتراف بالإيراد الالكتروني إضافة الى الشروط المتعارف عليها وهذه الشروط هي :

- الأمان في العمليات الالكترونية .
- توكيد آلية الأمان .

✻ مفاهيم تحقق الإيراد :

إن عدم التحقق من تحصيل هذه المقبوضات أدى لظهور الحاجة الى معايير موضوعية للقياس قابله للتحقق الأمر الذي دعا المحاسبين الى وضع قواعد معينة لتحديد الوقت الذي يتحقق فيه الإيراد وعلى النحو الآتي (الوقاد: ٢٠١١: ص١٤٦-١٥١) :

المفهوم الأول : تحقق الإيراد عند الانتهاء من النشاط الاقتصادي لعملية الإنتاج أي أن الإيراد يتحقق ويسجل في الوقت الذي يتم فيه انجاز النشاط الاقتصادي الأكبر متى أمكن قياس هذا النشاط والتحقق منه دون تحيز . ويتفق هذا

التي يتم تحصيلها بعد ذلك ربحاً للوحدة الاقتصادية .

✧ الإفصاح عن الإيراد الإلكتروني :

يعد الإفصاح في المحاسبة هو تقديم المعلومات الضرورية عن المنشأة والتي يتوقع لها أن تؤثر على قرارات المستخدم الواعي للقوائم المالية وتؤدي الى انتظام العمل في الأسواق المالية بالشكل الأمثل ، أي إن الإفصاح يشير الى المعلومات المالية بكاملها وليس محددًا فقط بالقوائم المالية إذ يختص الإفصاح بالمعلومات المقدمة سواء في القوائم المالية ذاتها أو الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية كالملاحظات الهامشية والمعلومات عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والكشوفات الإضافية وتقرير مدقق الحسابات وتقرير الإدارة .

فالنظرة التقليدية للإفصاح هي تلك التي تركز على حماية المستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام المعلومات المالية والذي يسمى بالإفصاح الوقائي الذي يهدف الى القضاء على أية أضرار قد تضرر المستثمر العادي من جراء بعض الإجراءات والتعامل غير العادل .

أما النظرة المعاصرة للإفصاح عن المعلومات المالية والذي يسمى بالإفصاح التثقيفي الذي يهدف الى تقديم المعلومات تقييد في أغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية ، فالإفصاح التثقيفي يقوم على الأسس الرئيسية الآتية :

◀ يجب أن تهدف المعلومات الى تقديم معلومات تصلح كأساس لاتخاذ قرارات اقتصادية .

◀ ليس من الضروري توجيه المعلومات التي يفصح عنها في البيانات المالية بما يساعد المستثمر على تقدير المتغيرات اللازمة لتطبيق النماذج الاستثمارية .

◀ أن يكون هدف الإفصاح عن المعلومات المالية يتجه نحو توفير المعلومات التي

◀ تعد عملية البيع هي الحدث الذي له أكبر دلالة مالياً في النشاط الاقتصادي للمنشأة .

◀ تكون معظم التكاليف الخاصة بإنتاج السلع أو الحصول عليها وتكاليف بيعها قد تحددت بصفة نهائية في تاريخ البيع .

ومن الناحية القانونية يتم البيع عند انتقال حق الملكية للسلع المباعة الى الغير وعندما ينشأ على الزبون الالتزام بالوفاء بالثمن . إلا أن المحاسبين لا يعتبرات عملية يعدون إن عملية البيع تتم عند تسليم السلع المباعة الى الزبون .

ويعد المحاسبون أحيانا إن السلع قد تم بيعها عند تخصيصها للزبون وبعد إبداء رغبته في الشراء وينبغي أن يراعى في هذه الحالة أن تكون نية المشتري قد استقرت على الشراء وان نية البائع قد استقرت على البيع .

ويترتب على ذلك أن تسليم البضاعة كأمانة لا يتضمن معنى مبادلتها بين البائع والوكيل الذي يتسلم هذه الأمانة إذا لا تتوفر في هذه العمليات القرينة التي تدل على وجود عملية البيع كاملة .

المفهوم الخامس : تحقق الإيراد بعد البيع فيتحقق الإيراد بعد البيع في عدد من الحالات وهي :

◀ في حالة البيع بالتقسيط إذ يعد الإيراد المتحقق بعد البيع بمقدار ما يحصل من مقدم الثمن عملية البيع وما يحصل من الأقساط في كل عام من السنوات المقبلة .

◀ في حالة توفر درجة كبيرة من المخاطرة أي عندما تتضمن عملية البيع درجة كبيرة من المخاطر ويتم الاتفاق على سداد الثمن الى البائع على أقساط طويلة ويكون هناك شك كبير في تحصيلها .

وفي مثل هذه الحالات تعد الأقساط الأولى التي يتم تحصيلها بمثابة رد للتكاليف المستمرة التي تم إنفاقها وبعد استرداد جميع التكاليف تعد الأقساط

التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية من الجهات الأخرى سواء أكان لها علاقة بنشاطها أو لم يكن . وسيقوم الباحث بعرض للفقرات التي يتضمنها كشف الإيرادات الذي يعد احد الكشوفات المرفقة بالبيانات المالية للوحدات الاقتصادية التي تعد بياناتها بموجب النظام المحاسبي الموحد وكيفية الإفصاح عن هذه الإيرادات والآلية المقترحة للإفصاح عن الإيراد الالكتروني بموجب النظام المحاسبي الموحد .

لأنواع الإيرادات بموجب النظام المحاسبي الموحد

يتضمن كشف الإيرادات الجارية بموجب النظام المحاسبي الموحد الحسابات الآتية:
(ديوان الرقابة المالية : ٢٠١١:ص٢٠٤)

* حساب (٤١) إيراد نشاط الإنتاج السلعي :

ويمثل هذا الحساب الجزء من المورد الناجم من مبيعات الوحدة الاقتصادية من السلع التي تقوم بإنتاجها من خلال نشاطها الجاري والمستمر والذي من الممكن أن يكون هناك مبيعات وإيرادات متولدة من نشاط الوحدة الاقتصادية .

* حساب (٤٢) إيراد النشاط التجاري :

ويمثل هذا الحساب جميع الإيرادات المتولدة من مزاوله الوحدة الاقتصادية لعمليات المتاجرة بالسلع المشتراة لغرض بيعها .

* حساب (٤٣) إيراد النشاط الخدمي :

ويشمل هذا الحساب الإيرادات التي تحصل عليها الوحدات الاقتصادية لقاء تقديمها خدمات كالنقل والمواصلات وأعمال الصيانة وتحدد إيرادات هذا النشاط بثمن الخدمات المباعة .

* حساب (٤٤) إيراد التشغيل للغير :

يشمل هذا الحساب الإيرادات المتحققة للوحدة الاقتصادية مقابل الأعمال التي تجريها على منتجات أو مواد يمتلكها الغير والتي تعد عملا مكملًا لنشاط الوحدات الاقتصادية المستفيدة .

تمكن السوق المالية من التوصل الى الأسعار المتوازنة التي تحقق عدالة توزيع العوائد ودرجات المخاطرة من خلال تجنب استخدام المعلومات الخاصة لتحقيق مكاسب بعض الفئات المتعاملين على حساب الفئات الأخرى التي لا تتوفر لها تلك المعلومات من خلال إتاحة اكبر قدر من المعلومات الملائمة لجميع المتعاملين (الوقاد: ٢٠١١:ص١٨٩-١٩٢) .

ويؤكد جمعة (٢٠١٠:ص١٨٣) انه يجب على الوحدة الاقتصادية أن تفصح بشأن الإيراد السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما في ذلك الطرق المتبعة لتحديد مرحلة الانجاز للعملية التي تتضمن تقديم خدمات إضافة الى الإفصاح عن كل صنف رئيسي من الإيراد المعترف به خلال الفترة بما في ذلك الإيراد بيع البضائع وتقديم الخدمات والفوائد وأرباح الأسهم .

وفي سياق هذا الكلام يرى الباحث انه من الضروري الإفصاح عن نوعية الإيراد المتولد من التجارة الالكترونية خلال الفترة تعزيزا للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والتي بدورها تعزز من مكانة الوحدة الاقتصادية وتوفر قراءه مستفيضة لمستخدم تلك القوائم المالية الأمر الذي يعزز من عملية اتخاذ القرارات .

المحور الثالث : الجانب العملي :

في هذا المحور استخدم الباحث اسلوبين لغرض اثبات او نفي فرضيات البحث وكما يلي:

■ الاسلوب الاول : سيتم استعراض المواد

وفق النظام المحاسبي الموحد الذي يطبق من الوحدات الاقتصادية في القطاع العام والخاص إذ تمثل الموارد حسب تعريف هذا النظام إجمالي الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية نتيجة استخدام عوامل الإنتاج بالإضافة الى الإيرادات العرضية

✳ حساب (٤٥) كلفة الموجودات المصنعة داخليا :

يشمل هذا الحساب كافة الموجودات الثابتة التي تصنع داخل المنشأة لاستخدامها في نشاطها الجاري والعمليات الرأسمالية ويدخل ضمنها مشغولات العدد والأدوات الاحتياطية ومواد التعبئة المتداولة التي تدخل في عناصر المخزون.

✳ حساب (٤٦) فوائد وإيجارات الاراضي:

✳ حساب (٤٧) الاعانات :

✳ حساب (٤٨) الإيرادات التحويلية :

✳ حساب (٤٩) الإيرادات الأخرى :

✳ الإفصاح عن الإيرادات في النظام المحاسبي الموحد :

قام الباحث ومن خلال دراسة كشف الإيرادات الجارية لأحد الوحدات الاقتصادية العاملة في قطاع السفر والسياحة التي لديها إمكانات لممارسة نشاطها الاقتصادي من خلال بيئة التجارة الالكترونية التوصل الى انه يتم الإفصاح عن الإيرادات بموجب النظام المحاسبي الموحد من خلال كشف الإيرادات الذي يرفق مع البيانات المالية لهذه الوحدة الاقتصادية وكما موضح في أدناه :

كشف إيرادات النشاط الجاري للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٤/١٢/٣١ لشركة سفر وسياحة

رقم الدليل المحاسبي	السنة الحالية دينار عراقي	السنة السابقة دينار عراقي
٤٣١	٦٨٥٧٩٧٠٠٠٠٠	٥٦٣٥٥٠٠٠٠
٤٣٢	٢٩٣٩١٣٠٠٠٠٠	٣٠٣٤٥٠٠٠٠
٤٤	١٤٧٦٠٠٠٠٠٠	١٢٣٠٠٠٠٠٠
٤٦	٣٢٠٠٠٠٠٠٠	٣٢٠٠٠٠٠٠٠
	٩٨١٥٠٦٠٠٠٠٠٠	١٠٢٢٠٠٠٠٠٠٠

إن كل هذه الإيرادات الواردة في الكشف أعلاه هي إيرادات متولدة من النشاط الجاري للوحدة الاقتصادية أي من ممارسة المنشأة لنشاطها الاقتصادي ، وكما بينا في المحور النظري فان

بالإمكان أن تتم هذه الأنشطة وممارستها عبر التجارة الالكترونية أي أن هذه الإيرادات من الممكن أن يتخللها إيرادات متولدة من التبادل الالكتروني لهذه الوحدة مع الغير الأمر الذي يستدعي الإفصاح عن هذه الإيرادات وحجمها قياسا بالإيرادات المتولدة من البيئة التجارية التقليدية عليه يمكن الإفصاح عن هذه الإيرادات المتولدة وفق تعاملات بيئة التجارة الحديثة المتمثلة بالتجارة الالكترونية من خلال ما تفصح عنه ادارة الوحدة الاقتصادية في تقرير الادارة السنوي وتوضح بمقدار ونسبة الإيرادات المتولدة جراء التجارة الالكترونية لما له من انعكاس على مصداقية بياناتها المالية والتي تعزز بكشف الإيرادات الجارية من خلال الإفصاح عن حجم التبادلات التجارية ونسبه هذه الإيرادات الى الإيرادات المتولدة من التجارة التقليدية وبعد اطلعنا على حجم الصفقات الالكترونية المقدمة من قبل الادارة يتبين لنا الآتي :

✓ بلغت إيرادات النشاط الخدمي المتولد من التعاملات الالكترونية ٥٨٧٨٢٦٠٠٠ دينار وهو ما يمثل ٦٠% من حجم هذه الإيرادات.

✓ بلغت إيرادات النشاط للغير المتولد من التعاملات الالكترونية ٥٩٠٤٠٠٠٠٠ دينار وهو ما يمثل ٤٠% من حجم هذه الإيرادات.

وهكذا بالنسبة لبقية الإيرادات إذا ما كانت وفق التعاملات الالكترونية ، فهذه النسب توضح ممارسة للتجارة الالكترونية وتكون المنشأة قد أفصحت عن حجم تعاملاتها الالكترونية ضمن البيانات المالية لها .

إن الإفصاح بهذا الآلية يعد إفصاح سليم عن أنشطة الوحدة الاقتصادية وهذا ما توصل إليه الباحث من خلال دراسته لمفهوم التجارة الالكترونية وكذلك دراسة الإيرادات المحاسبية وطرق الاعتراف بها نجد إن التجارة الالكترونية لا تتعدى من أنها تمثل بيئة حديثة للتبادل

البيانات المالية بالإفصاح عن الايراد المتولد من التجارة الالكترونية .

المرحلة الثانية: قام الباحث بمراجعة الأدبيات والدراسات السابقة لاسيما المتعلقة بالإيرادات المتولدة من التجارة الالكترونية . اذ تم تحديد مجموعة من المتغيرات التي لجأت إليها هذه الدراسات واعتمادا على النتائج التي تم التوصل إليها، تم تطوير أداة القياس التي تهدف إلى تحديد أهمية مجموعة من العوامل والتي يمكن أن تستخدم لمعرفة مدى تأثير مستخدمي البيانات المالية بالإفصاح عن الايراد المتولد من التجارة الالكترونية.

تتكون الاستبانة من الأجزاء الآتية:

الجزء الأول : يتكون هذا الجزء من مجموعة من الأسئلة، التي تقيس بعض الخصائص الديمغرافية لعينة البحث، المكونة من العمر والتحصيل العلمي والتخصص ، وقد تم قياس هذه الخصائص كما هو موضح في الاستبانة.

الجزء الثاني : يتكون من مجموعة من الأسئلة التي تقيس المتغيرات التي يمكن إن تستخدم في معرفة مدى تأثير الإفصاح عن الايراد المتولد من التجارة الالكترونية من خلال المستخدمين الذين تم تحديدهم عن طريق توزيع الاسئلة على هذين المتغيرين .

❖ **مجتمع الدراسة والعينة:**

يمثل مجتمع البحث المستثمرين والإدارة والبالغ عددهم (٦٠) شخص موزعة على اساس ٣٠ شخص لكل مستخدم للبيانات المالية من هؤلاء المستخدمين وتمت الإجابة على جميع الاستمارات من قبل مجتمع البحث.

❖ **جمع البيانات:** تم الاعتماد على نوعين من البيانات:

✓ **البيانات الثانوية:** وهي التي تم الحصول عليها في الأدبيات والدراسات السابقة المنشورة في الكتب والمجلات العلمية المختلفة.

التجاري ولممارسة النشاط الاقتصادي ولكن لهذه البيئة تأثير مباشر على نشاط الوحدة الاقتصادية وكذلك على القوة الاقتصادية لها وعلى مقدار الإيرادات المتحققة ومن ثم يكون لها تأثير جوهري في تعزيز المنافسة الاقتصادية في السوق ، إضافة الى أن تبني مسالة الإفصاح عن هذه الإيرادات يؤكد مواكبة الفكر المحاسبي للبيئة التجارية الحديثة ويعد محاولة من قبل الباحث لتعزيز ومواكبة البيئة الحديثة للتجارة الالكترونية .

▪ **الاسلوب الثاني :** تحليل استمارة الاستبانة:

سيقصر البحث العلمي لطوائف محددة من المستخدمين للبيانات المالية ومنهم :

المستثمرين :

ادارة الوحدة الاقتصادية :

اذ اعتمد الباحث مقياس ليكرت لقياس تأثير وأبعاد هذا الاجابات الواردة في استمارة الاستبانة من خلال تحديد المتغير المستقل والمتغيرات التابعة اذ تم تحديد الافصاح عن الايراد المتولد من التجارة الالكترونية بالمتغير المستقل والمستخدمين للبيانات المالية المتمثلين بالمحورين (المستثمرين ، الادارة) بهدف تعزيز وتطوير الإفصاح عن الايرادات بما يضيف مصداقية ومعولية على البيانات المالية.

تطوير أداة القياس (الاستبانة): تم تطوير أداة القياس على مرحلتين:

المرحلة الأولى: تم إجراء مجموعة من المقابلات الشخصية مع المتخصصين من مستخدمي البيانات المالية المستثمرين وادارات الوحدات الاقتصادية ، اذ تم عرض الاستبانة على مجموعة من اختصاص (المحاسبة والاحصاء) وأسفرت هذه المقابلات عن قائمة تحتوي على عدد من المتغيرات التي يمكن أن تستخدم كعوامل لقياس مدى تأثير مستخدمي

X4 : ان الافصاح عن الايراد المتولد من التجارة الالكترونية يساهم في زيادة القيمة السوقية للشركة.

X5 : توجد لدى الادارة القدرة على تحديد نسبة الايراد المتولد من التجارة الالكترونية.

وان هذه المتغيرات المستقلة تمثل المحور الاول من استمارة الاستبانة .

اما المتغيرات التابعة فهي Y وتمثل مستخدمي القوائم المالية (المستثمرين، الادارة) والتي مثلت المحور الثاني من استمارة الاستبانة .

وبعد ادخال البيانات في البرنامج الاحصائي spss الاصدار التاسع عشر كانت نتائج تحليل بيانات الاستبانة كما يلي :

يوضح لنا الجدول رقم (1) ادناه الوسط الحسابي والانحراف المعياري وعدد الحالات لكل متغير، اذ نلاحظ ان المتغير المستقل (X3) حصل على اعلى قيمة للمتوسط الحسابي (٤.٣٣) للافصاح عن الايراد المتولد من التجارة الالكترونية اي ان له تأثير ايجابي في المتغير التابع (y) وهذا يدل على ان الافصاح عن الايراد المتولد من التجارة الالكترونية يعزز من قدرة المستخدمين للقوائم المالية واتضح هذا من خلال القيمة المستخرجة للمتوسط الحسابي .

اما (X3) فأخذت اعلى قيمة للانحراف المعياري (٠.٤٨٤) اي ان له تأثير ايجابي في المتغير التابع (y) الذي يبين لنا انه توجد لدى الادارة القدرة على تحديد نسبة الايراد المتولد من التجارة الالكترونية استنادا الى ما الت اليه الاجابات الواردة من مستخدمي البيانات المالية وما حصل عليه (X5) لأعلى قيمة للانحراف المعياري .

✓ **البيانات الأولية:** وهي التي تم الحصول عليها بالاستبانة التي تم تطويرها لهذا الغرض والمتعلقة ببعض الخصائص الديمغرافية لعينة البحث وأيضا بعض العوامل التي من المحتمل أن تؤثر على مستخدمي البيانات المالية.

❖ **صدق الأداة وثباتها:**

يقصد بصدق الأداة هو قدرة الاستبانة على قياس المتغيرات التي وضعت لقياسها، وعلى هذا المبدأ تم عرض الاستبانة على عدد من المتخصصين في الدراسات المحاسبية (أساتذة جامعات)، ونظم المعلومات لمراجعة وفحص المتغيرات كافة واستعراض بعض الدراسات ذات العلاقة للاستفادة منها، أما ثبات الأداة فتعني مدى الحصول على نفس النتائج في حالة تكرار البحث في ظروف مشابهة وباستخدام الأداة نفسها وفي هذه البحث تم استخدام مقياس ليكرت في اعداد استمارة الاستبانة .

❖ **تحليل البيانات لاختبار فرضية البحث :**

يتناول هذا الجانب من البحث عرض وتحليل نتائج اجابات عينة البحث التي تم الحصول عليها من خلال استمارة الاستبانة اذ اعتمد الباحث مقياس ليكرت لمعرفة تأثير وابعاد هذه الاجابات الواردة في استمارة الاستبانة فافترض الباحث ان المتغيرات المستقلة كلا من :

X1 : يؤثر الافصاح عن مقدار الايراد المتولد من التجارة الالكترونية في قرار المستخدم للبيانات المالية .

X2 : ان الهدف من الافصاح عن الايراد المتولد من التجارة الالكترونية تحقيق العدالة في عرض القوائم المالية.

X3 : ان الافصاح عن الايراد المتولد من التجارة الالكترونية يعزز من قدرة المستخدمين للقوائم المالية.

جدول رقم (1)

يوضح لنا الوسط الحسابي والانحراف المعياري وعدد الحالات لكل متغير

Descriptive Statistics		
Mean	Std. Deviation	N
3.997883560	.0965783533	30
4.10	.403	30
4.10	.305	30
4.33	.479	30
4.20	.461	30
3.83	.484	30

المنشأة وتوسيع حجم النشاط الاقتصادي لها من خلال جذب المستثمرين كونها استخدمت الطرق الحديثة في بيئة المنافسة.

٣. ان الافصاح عن اليراد المتولد من التجارة الالكترونية يمثل معلومة ملائمة لمستخدمي البيانات المالية في تقييم الاحداث الماضية والحالية والمستقبلية فيما يخص نشاط الوحدة الاقتصادية .

• الاستنتاجات العملية :

١. ان لإدارة الوحدة الاقتصادية القدرة على اثبات وفصل اليراد المتولد من التجارة الالكترونية بما يتيح لها الافصاح عنه .

٢. ان الافصاح عن اليراد المتولد من التجارة الالكترونية يعزز من قدرة مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ القرار .

٣. إن الإفصاح عن الإيرادات المتولدة من التجارة الالكترونية يساهم في إضفاء المصداقية والشفافية على البيانات المالية للوحدة الاقتصادية .

* التوصيات :

في ضوء ما توصل اليه الباحث من استنتاجات يوصي الباحث بالاتي :

١. ضرورة استغلال الوحدة الاقتصادية لإمكانياتها المادية والبشرية للدخول في البيئة الجديدة للتجارة والمتمثلة بالتجارة الالكترونية كون أن دورها لا يقتصر فقط على ممارسة الأعمال التجارية وإنما يشمل تبادل الأعمال والخدمات والمعلومات فيما بين الوحدات الاقتصادية.
٢. على الوحدات الاقتصادية ولأغراض جذب المستثمرين وزيادة الأرباح أن تقوم بممارسة الطرق الحديثة في بيئة المنافسة السوقية .

ان النتائج المستخرجة من التحليل الاحصائي وما تم تحليله واستخراجه من بيانات اثبت صحة فرضية البحث فمن خلال هذا التحليل الاحصائي لبيانات استمارة الاستبانة ثبت صحة الفرضية الاولى ، وكذلك اثبت صحة الفرضية الثانية ، وثبت صحة الفرضية الثالثة حول ان الافصاح عن اليراد المتولد من التجارة الالكترونية يعزز من قدرة مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ القرار اذ بين لنا الجدول رقم (1) من خلال نتيجة مقياس الارتباط المستخرج X3 هو ٠.٥ وتعد نتيجة ايجابية تثبت صحة الفرضية .

الاستنتاجات والتوصيات :

* الاستنتاجات :

من خلال الدراسة النظرية والعملية لمضمون البحث توصل الباحث للاستنتاجات الآتية :

• الاستنتاجات النظرية :

١. إن التجارة الالكترونية تمثل اسلوب من اساليب التبادل التجاري لبيئة الاعمال الحديثة له تأثير مباشر على نشاط الوحدة الاقتصادية وقوتها الاقتصادية ومن ثم على مقدار الإيرادات المتحققة لها.
٢. تمثل التجارة الالكترونية وسيلة من وسائل التي تستخدمها المنشأة للترويج عن أنشطتها المختلفة بهدف زيادة أرباح

٣. ضرورة الإفصاح عن حجم الإيرادات التي تولدت من خلال ممارسة المنشأة لأنشطتها الاقتصادية من التجارة الالكترونية كونها تعزز البيانات المالية وتخدم الأطراف المستفيدة منها في عملية اتخاذ القرار.

بسم الله الرحمن الرحيم
ملحق رقم (1)
تسمية الأمانة

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة المش

كلية الإدارة والاقتصاد

السنة المحترمة ...

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته .

اضع بين يديكم مستمارة استمارة البحث الموسوم (أهمية الإفصاح عن الإيراد المتولد عن التجارة الالكترونية في الوحدات الاقتصادية المطبقة للنظام المحاسبي الموحد) ويود الباحث ان يتقدم لكم بوفير شكر والامتنان ولكم ستفحصون جزاء من وقتم الثمين للإجابة على فقرتها ، إذ تعد هذه الاستمارة التي بين يديكم أداة لفرض البحث العلمي وان تفضلتم بالإجابة التمهنية يساهم في الحصول على نتائج يفوقه بما يعزز اهداف البحث علما ان الإجابة ستعمل لفرض البحث العلمي حصرا .
مع فائق الشكر والتقدير ...

الباحث

الجزء الأول : المعلومات العامة لمستخدمي البيانات المالية :

1- العمر

○ أقل من 25 سنة

○ من 25 الى 35 سنة

○ من 36 الى 55 سنة

○ أكثر من 55 سنة

2- الشهادة

○ بكالوريوس

○ ماجستير

○ دكتوراه

الجزء الثاني : الأسئلة المتعلقة بمتغيرات الدراسة :

التجارة الالكترونية (المتغير المستقل) : هي التعاملات التجارية وفق الشبكة المعلوماتية تقوم على تفاعل اطراف التبادل الكترونيا لدعم النشاط الاقتصادي الذي تمارسه لفرض تحسين مواردها .

التوجه الباحث لتقسيم الأسئلة المتعلقة باستمارة الاستبانة في ضوء معدي البيانات المالية ومستخدمني هذه البيانات بهدف تعزيز الإفصاح عن نشاطات الوحدة الاقتصادية لاسيما الإفصاح عن الإيراد المتولد من التجارة الالكترونية وموزعه كما يلي :

ملاحظه يرجى وضع إشارة في الحقل الذي تعتقد من جهة نظرك يعكس الواقع او اقرب لذلك .

لمحور الاول : الإفصاح عن الإيراد المتولد من التجارة الالكترونية :

الاسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
يؤثر الإفصاح عن مقدار الإيراد المتولد من التجارة الالكترونية في قرار المستخدم للبيانات المالية					
إن الهدف من الإفصاح عن الإيراد المتولد من التجارة الالكترونية تحقيق العدالة في عرض البيانات المالية					
إن الإفصاح عن الإيراد المتولد من التجارة الالكترونية يعزز من قدرة المستخدمين للبيانات المالية					
إن الإفصاح عن الإيراد المتولد من التجارة الالكترونية يساهم في زيادة القيمة السوقية للشركة					
توجد لدى الإدارة القدرة على تحديد نسبة الإيراد المتولد من التجارة الالكترونية					

المحور الثاني مستخدمني القوائم المالية :
أولا المستثمرين :

الاسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
يؤثر الإفصاح عن الإيراد المتولد من التجارة الالكترونية في قرار المستثمر عند قراءته للبيانات المالية					
تؤثر نسبة الإيرادات المتولدة من التجارة الالكترونية في قرار المستثمرين					
لا تقوم الإدارة بالإفصاح عن الإيراد المتولد من التجارة الالكترونية					
إن ارتفاع القيمة السوقية لأسهم الوحدة يعبر عن اهتمام الإدارة بالإفصاح عن الإيرادات المتولدة من التجارة الالكترونية					
إن الإفصاح عن الإيراد المتولد من التجارة الالكترونية يعزز من قدرة البيئات المالية في اقبال المعلومات التي يرغب بها المستثمر					

المصادر :

المصادر العربية :

القاضي : حسين ومأمون حمدان وسمير الريشاني ، نظرية المحاسبة ، جامعة دمشق ٢٠٠٨ .

الوقاد : سامي محمد ، نظرية المحاسبة ، الطبعة الاولى ، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع ، ٢٠١١ .

بلقاوي ، احمد ، تعريب ا.د. رياض العبد الله ومراجعة ا.د. طلال الججاوي ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة العربية ٢٠٠٩ .

جمعة ، د. احمد حلمي ، نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد) ، الطبعة الاولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع - عمان ، ٢٠١٠ .

حسين ، د. احمد حسين علي ، "المحاسبة الإدارية المتقدمة" ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، ٢٠٠٠ .

رتشارد : شرويدر ومارتل كلارك وجاك كاثي ، تعريب د. خالد علي احمد كاجيجي و ا. ابراهيم ولد محمد خال . المراجعة العلمية ا.د. عبد الكريم الكيلاني : نظرية المحاسبة ، الطبعة الاولى ، دار المريخ للنشر ٢٠٠٦ .

عبد العزيز : محمد عادل ، التجارة والفكر المحاسبي ، الطبعة الاولى ، شركة الوسيط التجاري ، ٢٠٠٥ .

مطر : د. محمد ، نظرية المحاسبة ، الطبعة الاولى ، القاهرة الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، ٢٠٠٩ .

ديوان الرقابة المالية ، النظام المحاسبي الموحد ، الطبعة الثانية ، بغداد ، ٢٠١١ .

• **Periodical:**

Albrecht, Steve W. and Sack, Robert, j, "Accounting Education: charting The course a Perilous Future" Accounting education series volume No.16 American Accounting Association, AAA Home Page, 2005.

AICPA. "General Information Technology Education Requirements, "March.20004 Guideline of.

Financial Accounting Standards Board, Recognition and measurement in Financial Standards of Business Enterprises, SFAC No.5, FASB 1984.

IFAC: Information Technology for professional Accountants" Proposed international education practice statement 2.1. Nov. 2006 International Federation of Accountants.

• **Books:**

Atkinson, Anthony, Kaplan, Robert S, Young, Mark S. "Management accounting", 4thed., Pearson, prentice Hall, 2004 .

Blocher, Edward J., and chen, kung H., and Line, Thomas W., "Cost Management A strategic Emphasis" Irwin, McGraw-Hill,1999 .

Botes; VIDA Lucia. "The perception of the skills Required and displayed by Management Accounting To Meet Future Challenges", Thesis of doctor of Accounting, University of South AFRICA,2006.

Drury, Colin, "Management & cost Accounting"5th ed., Business press, Thomson Learning,2000 .

Hilton, Ronald w. "Managerial Accounting" 4th ed, McGraw-Hill, 1999.

Kaplan, Robert S.,and Atkinson, Anthony, "Advanced management accounting", 3th ed., Prentice. Hall, 1998.

Koornhof, Carolina "Accounting information on flexibility". Doctor Comercall (Accounting sciences) University of Pretoria, October 1998, Pretoria.

Schroeder, R.G, et al Financial Accounting Theory and analysis,8th .Ed. John Wiley & sons, Inc. 2005. p.142 .