



سررون مهديّة

المركز الجامعي خميس مليانة

صغير موح مريم

المركز الجامعي خميس مليانة

مداخلة بعنوان:

## إشكالية الاعتراف بالإيراد في المحاسبة الدولية في ظل التجارة الإلكترونية

مقدمة :

لقد تمكن اختراع شبكة الاتصالات المعقدة الحديثة والمتمثل بشبكة الانترنت من إزالة الحدود بين جميع دول العالم ، وجعل العالم أشبه بالقرية الواحدة ، وظهر ضمن هذا الاختراع آليات وأدوات تعامل متعددة الأشكال والأغراض.

وتعد أداة أو آلية التجارة الإلكترونية إحدى الأدوات الحديثة التي أفرزتها شبكة الانترنت ، ورافق ظهورها تغيير جوهري ببيئة الأعمال الخاصة بها ، فمن جهة هي أداة ذات طابع غير ملموس ، ومن جهة أخرى ونظرا لطابعها الفريد من نوعه رافقها غياب التوثيق المستندي لأغلب مراحل العمليات التجارية التي تتم من خلالها.

و من المعروف التجارة الإلكترونية تعمل في بيئة فريدة من نوعها تتميز بكونها غير ملموسة و يغيب فيها التوثيق المستندي مما يطرح إشكاليات كبيرة حول آلية الاعتراف بالإيرادات المتولدة عن طريق التجارة الإلكترونية و التساؤل الرئيسي المطروح هو : ماهي نواتج و تبعيات عدم الاعتراف بالإيرادات المتولدة عن طريق التجارة الإلكترونية على النظام المحاسبي و النظام الضريبي ؟

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- 1 التعرف على البيئة التجارية الجديدة المتمثلة بالتجارة الإلكترونية.
- 2 معرفته المخاطر المرافقة لبيئة التجارة الإلكترونية .
- 3 معرفة مدى كفاية وملائمة إجراءات الاعتراف بالإيرادات المتولدة عن التجارة الإلكترونية.
- 4 حصر المشاكل الناجمة عن عدم الاعتراف بالإيراد في بيئة التجارة الإلكترونية

## أهمية الدراسة :

تتبع أهمية الدراسة من أهمية التجارة الإلكترونية والدور الذي باتت تلعبه في بيئة الأعمال التي تعد ركيزة أي اقتصاد في أي دولة، وبما أن تحديد و الاعتراف بالإيراد لأي منشأة يعتبر أساسا في اتخاذ أي قرار، فإن معرفة آليات الاعتراف به في ظل البيئة التجارية الجديدة يعتبر أكثر من ضرورة ، ومحاولة حل المشاكل المرافقة لهذا العنصر المهم إن وجدت سيساهم بشكل جوهري في تقوية الاقتصاد، وذلك من خلال إضفاء خاصتي الملائمة والثقة للتعاملات و المعلومات الخاصة بالبيئة التجارية الجديدة المتمثلة بالتجارة الإلكترونية .

## هيكل الدراسة

وقد تم تقسيم الدراسة الى أربع نقاط رئيسية وهي :

- أولا - ماهية التجارة الالكترونية وبيئتها العامة وتطرقنا الى تعريف التجارة الالكترونية وكذا المميزات الفريدة لها وما هي المخاطر التي تصاحبها .
- ثانيا - اثر التجارة الالكترونية على المحاسبة الدولية في ظل معايير المحاسبة الدولية
- ثالثا - مبدأ الاعتراف بالإيراد
- رابعا - مشاكل الاعتراف بالإيراد في ظل التجارة الالكترونية

## تمهيد

في هذا العصر الرقمي الذي تنتشر فيه الإنترنت انتشاراً هائلاً، شاع مفهوم التجارة الإلكترونية التي تتيح العديد من المزايا، فبالنسبة لرجال الأعمال، أصبح من الممكن تجنب مشقة السفر للقاء شركائهم وعملائهم، وأصبح بمقدورهم الحد من الوقت والمال للترويج لبضائعهم وعرضها في الأسواق. أما بالنسبة للزبائن فليس عليهم التنقل كثيراً للحصول على ما يريدونه، أو الوقوف في طابور طويل، أو حتى استخدام النقود التقليدية، إذ يكفي اقتناء جهاز كمبيوتر، وبرنامج مستعرض للإنترنت، واشتراك بالإنترنت.

## أولا : ماهية التجارة الالكترونية وبيئتها العامة

تمثل التجارة الالكترونية واحد من موضوعي الاقتصاد الرقمي فهذا الأخير قائم على حقيقتين : التجارة الالكترونية و تقنية المعلومات في عصر الحوسبة والاتصال هي التي خلقت الوجود الواقعي والحقيقي للتجارة الالكترونية باعتبارها تعتمد على الحوسبة والاتصال ومختلف الوسائل التقنية للتنفيذ وإدارة النشاط التجاري .

## تعريف التجارة الالكترونية

هي نشاط تجاري يتم بفضل إجراءات تكنولوجية متقدمة، متعلق بتنفيذ كل ما يتصل بعمليات شراء و بيع البضائع و الخدمات و المعلومات ، عن طريق بيانات و معلومات تتساب عبر شبكات الاتصال و الشبكات التجارية العالمية الأخرى ، منها شبكة الانترنت التي تعدت حدود الدول و حولت الركائز الورقية المستخدمة في المعاملات التجارية كالفواتير و العقود و قبض الثمن إلى ركائز الكترونية تتم كلها عبر

الجهاز الآلي ، الذي يتقابل بواسطته كل من البائع و المشتري و المنتج و المستهلك لتحقيق معاملاته التجارية . رغم بعد المسافات و اختلاف الحدود الجغرافية ، حيث يتوقع لها البعض أن يتوسع نطاقها و تصبح الوسيط المطلق و المسيطر الشامل ، حيث تكون كل المعروضات للبيع في العالم بأسره متاحة للمشتري في أي منطقة من العالم ليتفحصها و يقارنها بأخرى و حتى يجري عليها تعديلات إن أراد . و قد انتشرت في السنوات القليلة الماضية في دول أوروبا و الولايات المتحدة الأمريكية عبر الشبكة العالمية ، حيث شوهد نمو متزايد في حجم التجارة الدولية الإلكترونية و زيادة نسب المعاملات، مما حقق نموا اقتصاديا في هذه الدول[1].

### المميزات الفريدة لتقنية التجارة الإلكترونية

تتمتع تقنية التجارة الإلكترونية عن غيرها من التقنيات التقليدية بعدة مميزات، ومن أهمها التالي:

1- **الوجود الواسع Ubiquity** ، من منطلق أن التجارة الإلكترونية متواجدة 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 وقت ومن أي مكان بواسطة الكمبيوتر وبللمسة بسيطة على الموقع الذي يرغب بزيارته، وبضغط عدة أزرار يمكنه الإطلاع على المنتج وشرائه

2- **التداول العالمي Global Reach** ، تمكن التجارة الإلكترونية المتعاملين من خلالها تخطي حدود الدول والوصول إلى أي مكان بالعالم وبضغط زر بسيطة على الكمبيوتر ودون تكلفة تذكر ، على النقيض من التجارة التقليدية التي يقتصر التعامل بها محليا ويصعب على المتعاملين زيارة الأسواق العالمية للتسوق.

3- **معايير عالمية Universal Standards** ، وهي مقاييس أو معايير شبكة الانترنت ، التي يتم من خلالها تعاملات التجارة الإلكترونية وبشكل موحد بين دول العالم ، أما التجارة التقليدية فتخضع لمعايير ومقاييس محلية تعتمد على الدولة نفسها ، فمقاييس التجارة الإلكترونية تخفض تكلفة الدخول إلى أسواق المنتجات بشتى أشكالها ، بينما مقاييس التجارة التقليدية خاضعة لسياسات الدول وتكلفة دخول أسواق تلك الدول تختلف من دولة إلى أخرى .

4- **موارد معلومات غنية Information Richness** ، فالتجارة الإلكترونية ومن منطلق تمكنها من الوصول لجميع المستهلكين وفي شتى أنحاء العالم تزود المستهلك بمعلومات كثيرة ، بواسطة استخدام الشركات لجميع وسائط التكنولوجيا الرقمية ، كالوسائط المسموعة والمقروءة والمرئية ، بينما في التجارة التقليدية كانت آلية تزويد المعلومة تعتمد وبشكل رئيسي على مقابلة المستهلك وجها لوجه .

5- **التواصل Interactivity** ، تعد التجارة الإلكترونية آلية تواصل ذات فاعلية عالية جدا ، من منطلق أنها وسيلة اتصال ذات اتجاهين بين العميل والتاجر ، وعلى سبيل المثال لا الحصر ، تفتقد التجارة التقليدية لهذا النوع من الاتصالات ، فلو أن إحدى الشركات أعلنت عن بضائعها عبر التلفاز ، فمن غير الممكن أن يتواصل العميل مع المعلن عبر الجهاز ، ولكن هذا التواصل أصبح ممكنا عبر التجارة الإلكترونية .

6- **كثافة المعلومات Information Density** ، من المعروف بأن شبكة الانترنت جعلت المعلومات كثيفة وذات نوعية ممتازة وحديثة ، وبشكل مشابه قللت التجارة الإلكترونية من آلية البحث عن المعلومات والتخزين ومن تكلفة الاتصالات من جهة ، ومن جهة أخرى زادت هذه التقنية من التوقيت الملائم للمعلومة **Timeliness** ودقتها كذلك.

7- **الاستهداف الشخصي Personalization** ، من منطلق أن التجارة الإلكترونية تمكن السوق للمنتج من استهداف فئة معينة من الأفراد من خلال تعديل الإعلانات عبر الشبكة ، وذلك بتحديد معلومات الفرد المرغوب اطلاعه على المنتج كتحديد العمر ، والجنس ، وطبيعة عمله وأي أمور أخرى يراها السوق ضرورية [2].

### مخاطر التجارة الإلكترونية

تتبع مخاطر التجارة الإلكترونية ، وبشكل رئيسي من مخاطر شبكة الانترنت ، فكل تكنولوجيا حديثة ورغم إيجابياتها الكثيرة إلا أن سلبياتها كثيرة كذلك ، وفي حالتنا هذه سلبياتها تعد خطيرة جدا ، وفي حالة عدم التمكن من تحجيم تلك السلبيات والسيطرة عليها ، ستكون النتائج مخيبة للأمال وقد يتم الإحجام عن هذه التكنولوجيا الحديثة وبالتالي تضييع أرباح وفوائد جمة .

للأسف إن مخاطر التجارة الإلكترونية كثيرة ومتعددة ، وليس من السهل حصرها ، فتكنولوجيا التجارة الإلكترونية تكنولوجيا سريعة التغير والتطور وكل تغير أو تطور يواكبه مخاطر جديدة ، ويكمن الخطر الرئيسي في التجارة الإلكترونية في إمكانية اختراق الغير للمعلومات الخاصة لكل من المستهلك والتاجر . ويذكر توم ارنولد **Tom Arnold** والمتخصص بتعقب عمليات الاختراق عبر شبكة الانترنت ، بأن عمليات الاختراق عبر التجارة الإلكترونية توقع الضرر الأكبر على التاجر أكثر منه على المستهلك (المشتري) ، فتعويض خسارة المشتري ممكنة وخصوصا بأنه وبالغالب يستخدم بطاقات الاعتماد للدفع وتكون خسارته محددة بعملية واحدة ، والتي قد يمكن تعقبها ، ولكن الخسارة الحقيقية تقع على التاجر (الشركات) حيث تتكبد الشركة الخسائر بفقدانها الإيرادات والتي يصعب تعويضها أو حتى تعقب المتلاعبين بأنظمتهم المحاسبية ، وذلك نظرا لتعقيدات العمليات الكثيرة في التجارة الإلكترونية.

ويرى المختص توم ارنولد إن مخاطر التجارة الإلكترونية تصنف ضمن نوعين رئيسيين وهما [3] :

1- **مخاطر يمكن اكتشافها** ، والمقصود هنا بأن الشركة وبوجود خبراء مختصين لديها قد تتمكن من اصطلياد بعض الاختراقات في أنظمتها والتعامل معها ، ومن أشهر هذه الاختراقات:

- **الفيروسات الرقمية المعروفة** ، بوجود نظام حماية مناسب ، يستطيع نظام الشركة اصطلياد هذه الفيروسات المعروفة له بشكل مسبق والقضاء عليها.

- **قراصنة الانترنت الهواة** ، يعتمد قراصنة الانترنت في اختراقاتهم لنظام الشركة على معلومات ورموز دخول معينة ، وفي حالة وجود أكثر من مستخدم لنظام الشركة قد يستطيع القرصان تتبع عملية الدخول والحصول من ذاكرة النظام على تلك المعلومات واستخدامها ؛ ولهذا فإن كانت الشركة تستخدم

آلية تغير تلك الرموز بشكل دوري ومسح الذاكرة المعنية بواسطة خبائها فستتمكن من تحجيم الاختراقات .

**2- مخاطر لا يمكن اكتشافها**، والمقصود هنا، بأن بعض الاختراقات قد تتم دون سابق دراية بها، إما لحداتها أو جهل الشركة بها، والنابعة من الأسباب التالية:

- **فيروسات غير معروفة** ، رغم وجود أنظمة حماية من الفيروسات على أنظمة الشركة ، إلا أنه هنالك فيروسات غير معروفة بعد للنظام قد تتمكن من دخول نظام الشبكة وإحداث تلف كبير دون الشعور به إلا بعد فوات الأوان ، كما حدث في عام 2000 عندما استطاع أحد الهواة اختراع فيروس **I Love you** ، والذي تمكن من إيقاع خسائر لم يمكن حصرها في ذلك الوقت ، ولقد كان الفيروس يعمل كقنبلة موقوتة ، حيث يفعل في تاريخ محدد بالسنة ، وكان الحل الوحيد لتفاديه بعد أن عرفت آلية عمله إغلاق النظام بالكامل في ذلك التاريخ .

- **قراصنة انترنت ذوي خبرة عالية** ، وهذه تعد من أكبر المشاكل التي تواجهها الشركات ، فقراصنة الانترنت ليسوا دوما من الهواة ، فبعضهم يملك خبرة ومهارة تفوق كثيرا من المتخصصين ، تمكنهم وفي كثير من الأحيان من اختراق أنظمة الشركة دون أن يستشعر بهم ، وقد تتم جريمتهم دون اكتشافها .

- **التسارع التكنولوجي**، قد يصعب في كثير من الأحيان مواكبة التسارع التكنولوجي على شبكة الانترنت بشكل عام وعلى التجارة الإلكترونية بشكل خاص، مما يجعل التكنولوجيا التي تستخدمها الشركة قديمة جدا، والمشكلة تكمن بعدم معرفة التقادم في الوقت المناسب.

ويذكر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي على موقعه عبر الانترنت ، أن بعض الدراسات أظهرت أن الخسائر التي تكبدتها الشركات الأمريكية في عام 1999 من اختراقات لبطاقات الائتمان فقط بلغت أربعمئة مليون دولار ويتوقع أن ترتفع سنويا إلى مبلغ ستين بليون دولار بحلول عام 2005 ، ومن هذه الحقيقة يوضح المعهد الحاجة الملحة لإنشاء آلية حماية على الشبكة ، منطلقا من مخاطر التجارة الإلكترونية ، والتي تعزى للأسباب التالية :

**1- الهجمات المتعمدة Intentional Attacks** ، والتي تتم إما بواسطة قراصنة الانترنت ، أو منافسي الشركة لغرض الوصول إلى المعلومات السرية للشركة: كأرقام بطاقات اعتماد الزبائن مثلا والمعلومات السرية بالزبائن وحجم المبيعات وأمور كثيرة قد يصعب حصرها ، وحسب الغاية تكون الوسيلة .

**2- خصوصية التعامل The Privacy Debate** ، تعتبر التعاملات الإلكترونية التي تتم بين الأفراد والشركة ذات طابع معلوماتي مهم جدا ، من منطلق أنها تحفظ على ذاكرة النظام الرقمية وهي معلومات قيمة جدا ، وبالتالي إن تمكن أحد من معرفتها أو حتى تتبعها: مثل تتبع رقم بطاقة اعتماد العميل. ومن هنا سيشعر العميل بأن خصوصيته قد تم اختراقها وبالتالي سيفقد الثقة بالشركة التي تعامل معها من منطلق أنها لم تتمكن من حماية خصوصيته .

**3- فقدان الثقة Loss of Trust** ، المقصود هنا فقدان ثقة الشركة بمعلومات عميلها ، فمن المتعارف عليه بأن العميل يستخدم ما يسمى التوقيع الرقمي **Digital Signature** الخاص به لدخول نظام

الشركة لإتمام عملياته المرغوب فيها ، فكيف هو الحال إذا تمكن الشخص غير الصحيح بالدخول مستخدماً توقيح العميل .

**4- فشل عملية التحويل Transmission Failures** ، رغم أن عملية الشراء الإلكترونية تتم بسرعة كبيرة جدا ، إلا أنها عرضة لخطر فشل عملية التحويل ، فمن المتعارف عليه أن عملية الشراء عبر التجارة الإلكترونية تتم بواسطة عدة خطوات ، كأن يبدأ المستهلك بملء النموذج الابتدائي لعملية الشراء ومن ثم الانتقال لنموذج ملء بيانات بطاقة الاعتماد وخطوات أخرى قد تكون ضرورية وفقاً لسياسات الشركة ، وفي كل مرحلة تفتح صفحة جديدة عبر موقع الشركة ولأسباب تقنية أو أخرى قد تفشل إحدى الخطوات ، وهنا ستظهر مشكلة جديدة وهي عدم التأكد من إتمام العملية .

**5- غياب التوثيق Lack of Authentication** ، ففي التجارة التقليدية يتم عادة توثيق الصفقة بأوراق ثبوتية مرفقة بشعار الشركة وموقعة من قبل الشخص المناسب وبواسطة اتصال شخصي ومباشر بين البائع والمشتري ، ولكن وفي التجارة الإلكترونية تعد جميع تلك الأمور شبه مفقودة بالكامل ، وهذه الحقيقة تزيد من احتمالية التعامل مع الشخص غير الصحيح .

**6- سرقة الهوية Theft of Identity** ، في غياب التوثيق المناسب كما في التجارة التقليدية يصبح من السهل على المجرمين انتحال شخصية الغير والقيام بالعمليات دون علمه .

**7- تزوير الحقائق Window Dressing** ، ستكون خدمات بعض مسوقي ومزودي خدمات الحماية ، خدمات تجميلية فقط في غياب آلية معينة تؤكد مصداقيتهم وفاعلية خدماتهم .

**8- آثار ضغوط الاقتصاد** ، مع نمو التجارة الإلكترونية المتسارع ، أصبح سوقها سوقاً تنافسياً ، وأصبحت قوة المتنافس الحقيقية تكمن في نجاح آليات الأمان والتوكيدية والموثوقية الخاصة بنظامه المحاسبي ، وكل من يستطيع توفير تلك الآليات يكون نصيبه أكبر في هذا السوق التكنولوجي العالمي .

**الفرق بين التجارة الإلكترونية والتجارة التقليدية؟**  
سنذكر الفرق بين التجارة الإلكترونية والتجارة التقليدية ولكن بعد أن نقوم بشرح بسيط عن الكلمة التي تجمع بينهما وهي (التجارة)

فالتجارة هي عبارة عن الأحداث والعمليات المتعلقة بشراء أو بيع السلع والخدمات، وتتوزع هذه العمليات ضمن الفئات التالية:

**1- التسويق:** وهو العمليات المتعلقة بالوصول إلى الزبائن، لتزويدهم بالمعلومات عن الشركة والعلامة التجارية والمنتجات أو الخدمات..

**2- المبيعات:** وهي العمليات المتعلقة بمعاملة المبيعات الفعلية بما في ذلك المعاملة نفسها.

**3- الدفع:** وهو العمليات المتعلقة بتنفيذ المشتري لالتزاماته في عملية الشراء.

**4- تلبية الطلبات:** وهي العمليات المتعلقة بتنفيذ البائع لالتزاماته في عملية البيع

5- خدمة الزبائن: وهي العمليات التابعة بعد تلبية الطلبات، من أجل حل المشاكل والتساؤلات، وتتعلق أيضاً بعملية دعم ما قبل البيع، والتساؤلات العامة وغير ذلك فستطيع القول بأن التجارة الإلكترونية والتجارة التقليدية لا يختلفان في العناصر المتعلقة بشراء أو بيع السلع والخدمات، ولكن يختلفان في كيفية تنفيذ تلك العناصر. فكلنا يعمل بالتجارة التقليدية، التجارة التي يتداولها كل فرد أو تاجر أو هيئة أو شركة أو مؤسسة في حياتنا اليومية. وكلنا يعلم بأن التجارة التقليدية متعبة ومرهقة ومكلفة، فمصاريفها كثيرة كالإيجار والديكورات ومصاريف الماء والكهرباء والنظافة ومكاتب وأوراق ورواتب الموظفين والمصاريف الإدارية ومصاريف التسويق الباهظة والتي عادةً ما تكون تسويق محلي أي على مستوى المدينة التي تتواجد فيها المنشأة أو على مستوى الدولة..

أما التجارة الإلكترونية فإنها تتبع أسلوباً غير تقليدي في الوصول إلى الزبائن، غير أن طريقة ونوع التسويق فيها على مستوى العالم.

وهي أيضاً تحقق عائدات ضخمة يقابلها انخفاض كبير في التكاليف مقارنة بالتجارة التقليدية، فالتجارة الإلكترونية تتم من خلال سوق لربط الزبائن بالتجار يتمثل في شبكة الإنترنت.

كما يمكن للشركات من خلال التجارة الإلكترونية القيام بإدارة أفضل لعمليات الشراء، والتوريد، والبيع، والنقل، والتأمين.

وكذلك يمكن من خلال التجارة الإلكترونية توفير معلومات يومية عن الزبائن، وهي تؤدي بلا شك إلى تخفيض تكلفة المعاملات التجارية، لأنها تلغي دور الوسطاء بين البائع والمشتري.

والدفع غالباً في التجارة الإلكترونية يكون إلكترونياً عبر بطاقات الائتمان والتحويل البنكي والشيكات الإلكترونية [4].

#### ثانياً : اثر التجارة الالكترونية على المحاسبة الدولية في ظل معايير المحاسبة الدولية

إن جميع الهيئات والجمعيات المحاسبية وتدقيق الحسابات المهتمة بعلم المحاسبة تولي التجارة الإلكترونية اهتماماً كبيراً جداً ، من منطلق أن عملية البيع التي تتم من خلال موقع الشركة مرتبطة بشكل وثيق ومباشر بنظام المحاسبة المؤتمت ، وقد أصبح حتمياً على المحاسب والمدقق الإلمام بهذا العلم الجديد . فلقد ذكر (ألبرت مرسيل) في مقالته المعنونة بالتجارة الإلكترونية في مجلة تدقيق تكنولوجيا المعلومات ، " لقد أحدثت التجارة الإلكترونية تغييرات كبيرة في علم التجارة العالمي وفي آلية العمليات التجارية مما جعل من الضروري أن يلم كل من المحاسب والمدقق بتلك التغييرات وأثره على مهنتهما وعلى الأعمال التي يقومون عليها وعلى ظروف البيئة القانونية المتعلقة بالمهنة "

## نظام المعلومات المحاسبي و التجارة الإلكترونية

إن لنظام المعلومات المحاسبي تأثير كثيرا بممارسة أنظمة التجارة الإلكترونية، وذلك باعتبار أن هناك ارتباطا وثيقا بين كل من نظم تتحمل المؤسسة والعمل العديد من المسؤوليات الاسترشادية عند توفير وتلقي خدمات عبر شبكات اتصال إلكترونية

1- التوسع في إدخال تكنولوجيا نظم الخبرة الناتجة عن نظم الذكاء الإلكتروني ضمن نظام المعلومات المحاسبي.

2- تعقد إجراءات وضوابط المراجعة والتدقيق والتحاسب الضريبي و الحاجة الملحة لمعايير محاسبة و مراجعة متطورة تأخذ في الحسبان البعد الإلكتروني الناجم عن إدخال التطور المستمر والسريع لشبكات الاتصال الإلكترونية في التحاسب .

3- إمكان اعتماد المؤسسة على مصادر خارجية بشأن الدعم الفني للخدمة الإلكترونية المقدمة.

4- إمكان وصول المؤسسة لشريحة كبيرة من العملاء ، بالإضافة لسرعة تقديم و إيصال المنتجات الجديدة والمبتكرة .

5- زيادة كفاءة أداء المؤسسات وخفض تكاليف التشغيل بها وتكاليف انجاز عمليات التجزئة محليا ودوليا .

6- انخفاض حجم المدخلات وتغيرها بشكل شبه كامل في الأنظمة الفورية .

7- زيادة الضوابط الرقابية الرسمية للعمليات .

8- زيادة مخاطر التشغيل وتتمثل في: عدم التأمين الكافي للنظم .

9- عدم ملائمة تصميم النظم أو انجاز العمل أو أعمال الصيانة و إساءة الاستخدام من قبل العملاء .

10- إمكان القيام العملاء المشتركين في الخدمة الإلكترونية بعمليات غسل الأموال باستخدام معلوماتهم وتعاملاتهم الشخصية التجارة و أنظمة إنتاج المعلومات .ويمكن ذكر أهم هذه التأثيرات العامة للتشغيل وممارسة أنظمة التجارة الإلكترونية على نظام المعلومات المحاسبي.

## الأبعاد المحاسبية للتجارة الإلكترونية

والتي تتمثل في: هناك عدة ابعاد للتجارة الإلكترونية

1- تزايد الوزن النسبي للأصول غير الملموسة للمنشآت الداخلة في صفقات التجارة الإلكترونية .

2- تتم الصفقة أو الجزء الأساسي منها في التجارة الإلكترونية إلكترونيا أو كما نقول **Online** ولذلك فإنه لا يوجد مستندات ورقية وحتى التوقيعات تتم إلكترونيا ويتم الدفع أيضا من خلال وسائل الدفع الإلكترونية.

3- كيفية توفير خدمات الثقة التي يقدمها مراقب الحسابات وما هي المعايير التي تقدمها الجهات التي تضع معايير المراجعة للتحقق المستقل من صفقات التجارة الإلكترونية.

## التجارة الإلكترونية وعلاقتها بمعايير المحاسبة ومعايير التدقيق

في أواخر عام 1997 تنبته هيئات المحاسبة والتدقيق المختصة لأهمية التجارة الإلكترونية وتوقعت أن تولد الأعمال الإلكترونية دخلا يتعدى التريليون دولار في نهاية عام 2002 وأصبحت مهنة المحاسبة من المهن



الرائدة في تطوير معايير للتجارة الإلكترونية ، وذلك لتمكين منتسبيها من توفير التوكيدية بالتعامل بالتجارة الإلكترونية لبيئة الأعمال المتعاملة بها .

وقد أنشأ كل من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي وبالتعاون مع معهد القانونيين الكندي لجنة خاصة أوكلت إليها مهمة دراسة حاجة السوق لخدمات توكيد التعاملات بالتجارة الإلكترونية ، وذلك كي تتمكن كل من مهنة المحاسبة ومهنة التدقيق من الاستجابة السريعة لتلك الحاجات .

وقد تمكنت اللجنة فعلا من دراسة السوق، وخلصت إلى أن المستهلكين قلقين من التعامل الإلكتروني، ووجدت أن الأسئلة الرئيسية التي تتبادر إلى أذهانهم دوما هي:

- 1- هل الشركة التي أتعامل معها عبر شبكة الانترنت، هي فعلا الشركة المعنية أم لا ؟
- 2- هل في حالة أي زودت الشركة برقم بطاقة اعتماد أو رقم حسابي، تعد عملية آمنة ؟
- 3- هل المعلومات الشخصية الخاصة بي لا يتم تداولها من قبل الغير في شبكة الانترنت ؟
- 4- هل سألتقى طلبي نفسه الذي أطلبه عبر شبكة الانترنت ؟
- 5- هل سيتم الإيفاء بالتسليم وبالموعد المحدد ؟
- 6- من الذي سيكفل حصولي على قيمة البضاعة المذكورة بموقع الشركة ؟

وانطلاقا من الأسئلة السابقة استطاعت تلك اللجنة إنشاء مشروع ما يسمى موثوقية الشبكة [4]. (Web Trust)

#### اثر التجارة الالكترونية على مهنة المحاسبة والمراجعة

إن مهنة المحاسبة والمراجعة تواجه تحديات جديدة أمام التطور التقني للمعلومات والنمو المتسارع في سوق التجارة الإلكترونية

- وهذه التحديات التقنية المعاصرة تقسم إلى سبعة أقسام ، وهي
- 1- معرفة ومهارات تقنية المعلومات
  - 2- النشر الالكتروني للقوائم المالية
  - 3- القضايا المحاسبية في شركات التجارة الإلكترونية
  - 4- الخدمات التوكيدية الجديدة
  - 5- ( المراجعة المستمرة ) (الالكترونية
  - 6- اثر التجارة الالكترونية على معايير المراجعة
  - 7- قضايا تقنية أخرى

- 1- مهارات تقنية المعلومات

في عام 2000 استعرض المؤلفان ألبرت وساك دراسة لتطوير التعليم المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية، واستنتجا منها أن المناهج المحاسبية غير مواكبة للتطورات المستمرة في تقنية المعلومات ، وان برامج المحاسبة على الرغم من أنها تشمل العديد من الأمور المحاسبية إلا أنها بحاجة إلى سعة الأفق في

التعليم المحاسبي وإدراك وتأثيرات التقنية والعملة. وجاءت توصياتهما حول إعادة هندسة برامج المحاسبة في الجامعات على ضوء المتغيرات البيئية المحيطة. كما يعتبر موضوع إيجاد مؤهل محاسبي عالمي معترف به ضمن أوليات منظمة التجارة العالمية والاتحاد الدولي للمحاسبين ومنظمة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية وهذا ما يحدث في الدول المتقدمة , ولكن في بلادنا العربية بالرغم من التطور المستمر في تقنية المعلومات فلا يزال التعليم المحاسبي في جامعاتنا يفتقر إلى التحديث المطلوب في منهجياته وفق احتياجات قطاع الأعمال الإلكتروني ولا تزال

أقسام المحاسبة عاجزة عن تطوير منهجياتها لذلك لا بد من إيجاد خطة وطنية للتعليم المحاسبي لتواكب عصر تقنية المعلومات بحيث يعكس التعليم المحاسبي جميع القضايا التقنية المعاصرة والمرتبطة بقطاع الأعمال , وذلك يحتاج إلى الدعم المالي وبدون تقديم الدعم الكافي فلا يتوقع من أقسام المحاسبة بما فيها من أعضاء هيئة التدريس المبادرة بتدريس واستخدام التقنية في تعليمها للطلاب

## 2- النشر الإلكتروني للقوائم المالية

أن مهنة المحاسبة والمراجعة تواجه تحديات جديدة فيما يتعلق بنشر القوائم المالية على الانترنت مما يؤدي إلى أضعاف الثقة في البيانات المالية , ومن هذه التحديات لجوء الشركات إلى نشر قوائم مالية غير مدققة في مواقعها على الانترنت أو الربط بين بياناتها المالية المدققة وغير المدققة على الانترنت مما يؤدي إلى تضليل المستخدمين تعرض البيانات المالية المنشورة على الانترنت والمدققة أو غير المدققة للتلاعب أو التغيير من قبل أطراف أخرى بسبب عدم تأمين الموقع الإلكتروني

تعرض البيانات المالية المنشورة على الانترنت والمدققة للتلاعب والتغيير من قبل صاحب المنشأة وهناك بعض القضايا المتعلقة بنشر تقرير المراجع على الانترنت ؟ وهل يتبع لموقع العميل أو إلى موقع المراجع ؟ من المسئول تقرير المراجعة على الانترنت ؟ هل هو العميل أم المراجع

المنشورة على الانترنت للتغيير والتعديل من العميل أو أي طرف آخر تعرض تقارير المراجعة تثبيت تاريخ تقرير المراجعة المنشور على الانترنت. إشكالية المراجعة بالمعلومات والبيانات المنشورة الأخرى على الانترنت إضافة للقوائم المالية علاقة وارتباط تقارير الربط بين القوائم والتقارير المدققة وموقع المراجع على الانترنت المسؤولية المحتملة على المراجع والالتزام عن المعلومات المنشورة في موقع الانترنت وطبيعة تقرير المراجعة. وبذلك كان للانتشار الإلكتروني المتزايد للقوائم المالية على الانترنت أثرا واضحا على تفعيل وتنشيط هيئات المحاسبة المهنية الدولية لمواجهة التحديات من خلال قيامها بتعديل وتكييف القوانين والمعايير المهنية لتلاءم التغيرات والتطورات في تقنية المعلومات

### 3- القضايا المحاسبية في شركات التجارة الالكترونية

أن ممارسات وأنشطة شركات التجارة الالكترونية تثير مشاكل محاسبية جديدة مثل كيفية معالجة التكاليف المتعلقة بإنشاء وتحسين موقع الانترنت , وكيفية المحاسبة عن التكاليف الجارية والمستثمرة لصيانة الموقع وما يرتبط به , وإدارة التدفقات النقدية وتوقيت الاعتراف بإيرادات المبيعات التي تحسب على أساس صافي المبيعات أو إجمالي المبيعات وبذلك يجب على الهيئات المسؤولة عن صناعة معايير المحاسبة المالية أن تضع من ضمن أهدافها مراجعة وإعداد المعايير المحاسبية القائمة نتيجة للتطور التقني المستمر , إضافة إلى أن هذا الاستخدام المتزايد للنشر الالكتروني للقوائم المالية يخلق الحاجة الماسة إلى إعداد إرشادات ومعايير محاسبية للعرض والإفصاح عن التقارير المالية على الانترنت.

### 4- الخدمات التوكيدية

الخدمات التوكيدية هي خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين وضمان جودة المعلومات ومحتواها لأغراض اتخاذ القرارات .  
أن ظهور الخدمات التوكيدية كان بمثابة إضافة خدمات جديدة للمحاسبين القانونيين , حيث لم يقتصر دور المحاسب القانوني على مراجعة القوائم المالية وإبداء الرأي أو تقديم استشارات بل أصبح يقدم خدمات جديدة تتمثل في توكيده لضمان المعلومات وجودتها , وكذلك أصبح مسؤولاً عن تقديم هذه الخدمة لفئة جديدة بخلاف المساهمين.  
وتشير الدراسات إلى زيادة الطلب على الخدمات التوكيدية بحيث لم يعد مستخدمي القوائم المالية بحاجة إلى الانتظار حتى نهاية العام للاطلاع على تقرير المراجع عن القوائم المالية , ولذلك قامت شركات المحاسبة والمراجعة الكبرى بإعادة هيكلة منهجياتهم في المراجعة.

### 5- المراجعة المستمرة (الالكترونية)

المراجعة المستمرة منهج يمكن المحاسبين القانونيين من تقديم توكيدات مكتوبة وليس رأياً حول موضوع المراجعة التي تقع تحت مسؤولية إدارة الشركة (العميل) , وتقدم التوكيدات من خلال أشكال مختلفة من تقارير المراجعة للمساهمين والإدارة والعملاء المحتملين وذلك بشكل فوري أو بعد فترة قصيرة من وقوع الأحداث ذات العلاقة بموضوع المراجعة

### 6- اثر التجارة الالكترونية على معايير المراجعة

أن بيئة التجارة الالكترونية تتطلب معايير وإرشادات للمراجعة تواكب التطورات التكنولوجية واحتياجات العملاء.

## 7- قضايا تقنية أخرى

أن قضايا ومفاهيم تقنية المعلومات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة سريعة التغير بسبب التقدم المستمر في تكنولوجيا المعلومات ، وان أهم الموضوعات والقضايا هي قضايا ( الأمن ورقابة المعلومات ، إدارة وتشغيل المعلومات في النشاط الإلكتروني ، عملية التكامل بين البرامج الالكترونية ، خدمات الويب ، استرداد البيانات المفقودة التقنيات اللاسلكية ، الحماية ، الاتصال عن بعد ، إدارة طلبات العملاء الالكترونية ، سرية وخصوصية المعلومات[5].

### ثالثا - مبدأ الاعتراف بالإيراد

يمكن تعريف الإيراد بأنه التدفق الداخلى الذي يؤدي إلى زيادة في أصول المنشأة أو إلى النقص في المطلوبات أو الاثنين معا وذلك نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات ، وكذلك التدفقات الناجمة عن استخدام موجودات المنشأة كالايجارات والفوائد الدائنة خلال السنة المالية . والإيراد هو المقياس المحاسبي للأصول المستلمة من بيع السلع وتقديم الخدمات ، ويقاس الإيراد بالنقدية أو ما يعادلها من قيمة للشئ المستلم مقابل السلع والخدمات المباعة ، ويشمل أيضا الأرباح الناتجة عن بيع أو تبادل أصول غير النقدية ، بالإضافة إلى الأرباح الناتجة عن التسويات المربحة للالتزامات . والقاعدة العامة أن يعترف بالإيراد عند نقطة البيع ( التسليم ) وقد يعترف به عند استلام الثمن أو عند الإنتاج أو بعد نقطة البيع. وهناك شرطان للاعتراف بالإيراد

1- أن يكون قد تحقق أو قابلا للتحقق

2- اكتساب والاعتراف بالإيراد: يتمثل بعملية إثبات المعاملات في السجلات المحاسبية والقوائم المالية . ويتم اكتساب الإيراد في حالة توافر شرطين هما :

• تقديم الخدمة أو تسليم المبيعات

• وجود عملية مبادلة حقيق بين المنشأة والغير وقد اختلف المحاسبون في بلورتهم للأسس الواجب إتباعها عند تحديد الإيراد واعتباره متحققا ويستعمل نتيجة لهذا الاختلاف أساسان هما :

### - أساس الاستحقاق

ويعتبر الإيراد قد تحقق عندما تنتقل ملكية السلعة أو الأصل من المنشأة إلى المشتري أو عندما تقديم الخدمة ، سواء حصلت قيمتها النقدية أم لا أي أن الإيراد يخص الفترة المحاسبية التي تحقق خلالها .

وتوجد معايير تحدد زمن تحقق الإيراد وهي :

نقطة البيع : يتم تحديد نقطة تحقق الإيراد عند إتمام عملية المبادلة ، حيث أنه يمكن عند هذه النقطة تحديد أسعار البيع القابلة للتحقق ، وبمعنى آخر يتحقق الإيراد عند نقطة البيع وتحويل ملكية البضاعة

للمشتريين أي بعد أن يكون البائع والمشتري قد اتفقا على ثمن البضاعة وأصبح من حق المشتري أن يملكها ومن حق البائع أن يقبض القيمة المتفق عليها ، سواء قبضها أو لم يقبضها ، وبالمثل يتحقق الإيراد عن الخدمات المقدمة عندما تنجز الخدمة .

**الأساس النقدي :**  
يتحقق الإيراد بموجب هذا الأساس عند استلام النقدية بغض النظر عن تاريخ عملية البيع أو التسليم أو تقديم الخدمة ، وذلك بسبب عدم التأكد من تحصيل قيمة المبيعات فيما بعد . ويستخدم هذا الأساس بصفة خاصة في حالة محاسبة البيع بالتقسيط لأن مخاطر تحصيل قيمة المبيعات بالتقسيط وصعوبة تحديد الديون المشكوك فيها لا يوفران الدليل الكافي والمطلوب لتبرير اعتبار قيمة هذه المبيعات كإيرادات متحققة ومكتسبة خلال الفترة المحاسبية الحالية . كما يستخدم هذا الأساس في المحاسبة للمهنيين كالأطباء والمحامين والمهندسين والمحاسبين القانونيين وفي المحاسبة الحكومية والمنظمات التي لا تهدف للربح ، وهذا الأساس سهل التطبيق ويتفادى احتمالات وقوع خسائر نتيجة لعدم تحصيل الديون .

**- مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات:**  
عند تحديد الربح من عمليات المنشأة ، وتنزل جميع التكاليف التي تخص إيراد الفترة من هذا الإيراد ، والتكاليف التي تخص الإيراد هي تلك التي تمثل بدرجة واضحة ومعقولة استثمارا في موارد وخدمات استهلكت أثناء عملية تحقق هذا الإيراد . فإهتمام الرئيسي للمحاسبة هو مقابلة الانجازات (الإيرادات) وممثلة عادة بثمن مبيعات البضاعة أو الخدمة بالمجهودات (المصروفات) ممثلة بتكلفة البضاعة المباعة أو الخدمة المقدمة خلال فترة زمنية معينة للوصول إلى قياس الأداء ( الربح أو الخسارة) وقد برزت الحاجة إلى مقابلة المصروفات بالإيرادات من فكرة تقسيم حياة المشروع إلى فترات محاسبية متساوية (فرض الفترة المحاسبية) وضرورة تحديد نتائج الأعمال في كل من هذه الفترات . لذلك أصبح لزاما على المحاسبين أن يضعوا أسسا معينة ومتفقا عليها للتوصل إلى نتائج أعمال المنشأة دوريا وبدرجة معقولة من الدقة ، فمقابلة مصروفات المنشأة خلال الفترة بإيراداتها يمكنها من حصر أرباحها أو خسائرها عن تلك الفترة .

وقد نشأت صعوبات عند تطبيق مبدأ المقابلة ، وتتعلق هذه الصعوبات بتوقيت تحقق الإيراد ، وبتحديد الإيراد والمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية ، وبالتعرف على المصروفات التي تولد الإيراد ونتيجة لذلك ،

وضعت الأسس التالية لحل هذه المشاكل :

**1** يتم أولا فحص وتحليل المصروفات السنوية لتحديد العلاقة بين هذه المصروفات والإيرادات المتحققة خلال الفترة

2 إذا وجدت علاقة بين المصروف والإيراد السنوي يتم تحميل هذا المصروف على الإيرادات المتحققة خلال الفترة

3 إذا اتضح أنه لا توجد علاقة بين المصروف والإيراد ، فيتم توزيع المصروف على فترات زمنية بطريقة التخصيص أو ما يطلق عليه " بالمقابلة المنتظمة أو العقلانية " كما هو الحال في محاسبة الاهتلاك للأصول طويلة الأجل والإطفاء بالنسبة للأصول غير الملموسة.

4 إذا تعذر متابعة ما تقدم، فإنه من المستحسن تحميل المصاريف على إيرادات الفترة المالية التي تم أنفاق المصروف فيها(6) .

## رابعا- مشاكل الاعتراف بالإيراد في ظل التجارة الالكترونية

### أ - من المنظور المحاسبي

إن غياب التوثيق المستندي وترافقه مع مخاطر التجارة الإلكترونية له أثر مباشر على أساس أو قاعدة العمليات ، ويساهم بمشكلة جديدة متعلقة بعملية تحقق الإيراد والاعتراف به.

فتحت عنوان الاعتراف بالإيراد وتحققه ، أوصت لجنة المحاسبة الأمريكية عام 1964 بأنه يمكن تحسين مفهوم التحقق إذا طبقت المقاييس التالية [7]:

- 1- يجب أن يكون الإيراد قابلا للقياس.
- 2- يجب أن يدعم صحة التحقق قياس نتيجة حدوث عملية تبادلية مع أطراف خارجية.
- 3- يجب حدوث الحدث الحاسم وهو بأن الإيراد يجب أن يتحقق عند إتمام معظم العمل أو المهمة في عملية الاكتساب . وينتج عن هذا الاختبار الاعتراف بالإيراد في أوقات مختلفة لمنظمات الأعمال المختلفة. أن استعمال مفهوم أو معيار "التحقق" عادة ما ينتج عنه الاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع، ومع ذلك، فإن توقيت الاعتراف قد يكون مسبقا أو يتم تأخيره حسب طبيعة العملية وبالنظر لدرجات التأكد المختلفة. فعندما يكون هناك درجة عالية من التأكد مرتبطة مع تحقق الإيراد ، فإن الاعتراف بالإيراد قد يسبق نقطة البيع ، وعلى العكس من ذلك ، كلما كانت درجة عدم التأكد عالية بالنسبة لارتباطها بتحقق الإيراد ، زاد الاتجاه بصورة أكبر لتأخير الاعتراف بالإيراد.

من الجدير بالذكر، أن معايير المحاسبة وضعت أساسا لمعالجة عملية الاعتراف بالإيراد في ظل ظروف عديدة ضمن التجارة التقليدية الموثقة، ولكنها لم تضع أساسا خاصة لمعالجة الاعتراف بالإيراد في ظل التجارة الإلكترونية غير الموثقة.

تحت ظروف خاصة للاعتراف بالإيراد، ذكر المعيار المحاسبي الأمريكي رقم SFAS No. 48 تحت عنوان "الاعتراف بالإيراد عند وجود حق رد السلعة" أن على البائع الاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع عندما يوجد حق الرد فقط حين تلبى الشروط التالية:

- 1- أن يكون سعر البيع محددًا أو ثابتًا بتاريخ البيع.

- 2- أن يكون المشتري قد دفع أو ملتزما بالدفع للبائع.
  - 3- أن يتحمل المشتري مخاطرة الخسائر نتيجة السرقة أو تلف البضاعة.
  - 4- أن يكون الجوهر الاقتصادي للمشتري بعيدا كل البعد عن الجوهر الاقتصادي للبائع .
  - 5- أن لا يكون للبائع التزامات رئيسية للأداء المستقبلي بالنسبة لإعادة بيع السلعة.
  - 6- إمكانية التقدير المعقول للمردودات المستقبلية.
- وفي حالة عدم تلبية هذه الشروط، يتوجب تأجيل الاعتراف إلى أول نقطة يكون عندها قد انتهى حق الإرجاع.

وقد ذكرت نشرة لجنة الأوراق المالية الأمريكية SEC رقم SAB No. 101 ، بأنه لا يجوز الاعتراف بالإيراد إلا إذا تحقق أو هنالك إمكانية لتحقيقه ، وتم اكتسابه وفقا للمعايير التالية:

- 1- وجود دلائل مقنعة بالإثبات.
- 2- تحديد سعر البيع من قبل البائع للمشتري.
- 3- تم تسليم البضاعة أو تمت تأدية الخدمة .
- 4- عملية التحصيل مؤمنة بشكل معقول .

#### ب- من المنظور الجبائي

إن ما يتميز به الوضع الحالي والذي انتشرت فيه التجارة الالكترونية انتشارا واسعا هو أن الكثير من الصفقات التي تتم عبر شركة الانترنت لا تخضع للضريبة، كما إن الظروف متاحة لممارسة التهريب والغش الضريبي، وهو ما يدل على أن تحقيق مبدأ العدالة مازال بعيد المنال، الإعفاء من الرسوم أو تجنبها في النشاط التجاري الإلكتروني، إنما يؤدي إلى اتساع الهوة بين أولئك الذين بمقدورهم الدخول والحصول على المعلومات وغيرهم ممن لا تسمح لهم مقدرتهم المالية على ذلك، وهذا معناه أن أي شخص يملك كمبيوتر وبطاقة بنكية واشترك في شبكة الانترنت يمكنه تجنب الرسوم التي تفرض على المنتجات والخدمات التي تكون أسعارها مثقلة بها عند اقتنائها من المحلات المتخصصة في بيعها.

ثم إن العمليات التي تسمح بالتسليم المادي لسلعة تم الطلب عليها عبر الانترنت من شأنها أن تطرح مشاكل أقل عندما تكون الطلبية قد تمت عبر الانترنت من شأنها أن تطرح مشاكل أقل عندما تكون الطلبية قد تمت عبر الخط، لإضافة إلى صعوبة اقتطاع TVA (الرسم على القيمة المضافة) على الخدمات عبر الخط، أو على السلع غير المادية، فهي سلع غير منظورة، أيضا يبقى التساؤل مطروحا حول التصنيف القانوني للسلع والخدمات التي لا تقتصر على كونها تطلب عبر الخط، بل التي تتم تعبئتها في الخط، دون مرور مادي لها وآدائها خارج الخط.

ونجد أيضا أنه عندما يكون المستفيد من الخدمة (الزبون) مستقرا في فرنسا مثلا بحيث يكون خاضعا لـ (TVA) (سواء أكان شخص طبيعيا أو اعتباريا) وعندما يكون عارض الخدمة موجودا بالخارج، فإن الرسم سيكون مستحق من الزبون الفرنسي الذي يجب عليه من حيث المبدأ التصريح به وسداده بمبادرة خاصة منه.

وعندما يكون عارض الخدمة متواجدا مثلا خارج الإتحاد الأوروبي، ويكون المشتري غير خاضع للـ(TVA) فإن العارض الأجنبي للخدمة يكون من حيث المبدأ ملزما بالرسم. إن ما سبق يندرج ضمن إشكالية فرض الضريبة على المبادلات غير المادية. أما في ما يلي سيتم التطرق إلى فرض الضرائب على الشركات وإشكالية مفهوم الإقامة الثابتة. مفهوم المؤسسة المستقرة معرف طبقا لاتفاقية نموذجية لمنظمة(OCDE). على أنه تموقع (إقامة) ثابت للأعمال بحيث تمارس مؤسسة ما فيه كل أو جزء من نشاطاتها، وهنا يجب أن تتوافر ثلاثة معايير:

- تموقع مادي أو إقامة أعمال أي محلات، آلات...الخ.
- يجب أن تكون الإقامة ثابتة أي أنها تتمتع بشيء من الديمومة.
- يجب أن تمارس المؤسسة نشاطها بواسطة هذه الإقامة.
- إن تطبيق مفهوم الإقامة الثابتة لمستخدمي الانترنت بعد أمر في غاية الصعوبة إذ لا يمكن اعتبار مؤسسة أجنبية في حالة إقامة ثابتة إذ ما قدم لها أحد موزعي الانترنت عرضا تجاريا، إذا لم يطن وجود المستخدمين خاصين بها، ذلك أن العارض يقتصر دوره على السماح بالاتصال وتوصيل المعلومات والمعطيات إلا أن الكير من الدول ترفض هذا التفسير وتعمل جاهدة على إخضاع موزعي الانترنت إلى الالتزامات الضريبية فهي مسألة جد حساسة وتستدعي الحصول على جواب منسق على المستوى الدولي إذ يجب أن نعتبر أن الموزع با مكانه أن تكون لديه إقامة ثابتة، إذا ما توفرت لديه بعض عناصر الديمومة، وإما أن نعتبره بأنه يشكل في حد ذاته إقامة قارة، وإما أن يغير مكانه، خاصة أنه لا يشارك في بيع والتبادل.

- إن هذا المفهوم يجب أن يكون محلا لتفسير واضح أخذا في الاعتبار النتائج المترتبة عن عدم إخضاع الموزع للضريبة من الماحية العملية، وفي هذا الإطار تكون أمام حالتين[8]:

- **الحالة الأولى:** إذا كان الوسيط التجاري الأجنبي في عملية بيع تقليدية مقترنا بإقامة ثابتة وخاضعا للضريبة، فإن ثمة عملية بيع لسلع غير مادية لا تسمح بإخضاع الهامش في فرنسا، وعليه فإن يوجد إذا خطر تمثيل في كون المؤسسات الأجنبية تفلت من الضريبة في هذا البلد المقيم، فضلا عن ذلك فإنها ستتمكن من الإفلات كلية من الضريبة إذا كانت الدولة التي يوجد بها مقر إقامة المؤسسة يخفي الأرباح المحققة في الخارج عن طريق الانترنت من الضريبة.

**الحالة الثانية:** إن انحرافا حقيقيا في شروط المنافسة سينظم إلى الخسارة الجنائية التي تعرض لها خزينة الدولة.

إن مؤسسات القطاع الإلكتروني والمعلوماتي تحقق معظم الصفقات العالمية التي تتم بفضل التجارة الإلكترونية وذلك بعد زيارة المبيعات وتطور المبادلات السلعية التي تتم عن طريق الكتروني ومنه فإن قضية تحصيل الضرائب والرسوم يستوجب نظام جنائي فعال يتكيف مع هذه التطورات التكنولوجية في مجال التجارة.



## خاتمة

كان للتجارة الالكترونية اثر كبير على مهنة المحاسبة والتدقيق وكذا على السياسات المحاسبية القائمة وكيفية معالجة المشاكل المحاسبية ومن بينها إشكالية الاعتراف بالإيراد .

### توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- 1- في التجارة الالكترونية يتم تنفيذ وإدارة الأنشطة التجارية المتعلقة بالبضاعة والخدمات بواسطة تحويل المعطيات عبر شبكة الانترنت أو الأنظمة التقنية الشبيهة.
- 2- مكونات وطبيعة التجارة الالكترونية لا تختلف عن مكونات وطبيعة الأنشطة التجارية الأخرى باستثناء وسيله مباشرتها حيث الوسائل الالكترونية.
- 3- أن التجارة الإلكترونية تعمل في بيئة فريدة من نوعها بحيث أن جميع العمليات التي تتم من خلالها عمليات غير ملموسة الطابع تفتقد لآلية التوثيق في أغلب مراحلها.
- 4- أن الطبيعة غير الملموسة للتجارة الإلكترونية وغياب التوثيق لأغلب عملياتها ساهما بشكل مباشر في إيجاد مشكلتين رئيسيتين واجهتا مهنتي المحاسبة والتدقيق يمكن تلخيصهما بالتالي:  
آلية
- 5- التحقق والاعتراف بالإيراد المتولد من عمليات التجارة الإلكترونية.
- 6- تختلف القوانين والأنظمة الضريبية المفروضة على التجارة التقليدية عن تلك الأنظمة والقوانين التي تسيير التجارة الالكترونية
- 7- فرض ضرائب على هذا النمط الجديد يتطلب استراتيجيات ضريبية مختلفة في المتابعة والكشف والجمع والاهم تعاوننا إقليميا ودوليا.

### التوصيات

- إعادة تأهيل المحاسب العادي وبرامج المحاسبة في الجامعة على ضوء التغيرات البيئية المحيطة .
- توفير سياسات وإجراءات عملية تساهم في تحقيق الأمان والموثوقية والتوكيدية لمخرجات النظام المحاسبي المتعامل بالتجارة الإلكترونية.ولا يمكن تحقيقه إلا من خلال إنشاء وتطوير نظام ربط بين نظام الشركة المحاسبي وموقعها الإلكتروني على شبكة الانترنت ، وذلك ضمن سياسات وإجراءات تقنية ومحاسبية تعتمد على الشركة ويتم التدقيق عليها من جهة خارجية مؤهلة محاسبيا وتكنولوجيا.

## المراجع

- 1- عبد العزيز السيد مصطفى - دراسة تحليلية لمشاكل المحاسبة الضريبية عن صفقات التجارة الالكترونية - المؤتمر العلمي لكلية التجارة - جامعة الإسكندرية - تحت عنوان الضرائب على الدخل في مصر وتحديات القرن الحادي والعشرين - يوليو 2001
- 2- ظاهر شاهر يوسف القشي - مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية - دراسة لنيل الدكتوراه في جامعة عمان العربية للدراسات العليا - 22 تشرين الثاني 2010 - 59 - 60 .
- 3- نعيمدهمش.ظاهرالقشي - مدى ملائمة مهنة المحاسبة لبيئة التجارة الالكترونية - مجلة أريد للبحوث العلمية - المجلد الثامن - العدد الثاني - جامعة اربد الأهلية - 2004.
- 4- Ahmed Ahmed Abu Salem - E Commerce & E Marketing Specialist - 102020December - [www.e-commerce20.blogspot.com](http://www.e-commerce20.blogspot.com)
- 5- عبيد سعد المطيري- مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة [www.2shared.com](http://www.2shared.com) 2011 - 01 - 19 .
- 6- ظاهر شاهر القشي - أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة في الشركات الأردنية في ظل تكنولوجيا المعلومات والقيمة العادلة - المدقق - العدد 67- 68 ايلول 2006.
- 7- ظاهر شاهر القشي - أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة في الشركات الأردنية في ظل تكنولوجيا المعلومات والقيمة العادلة - المدقق - العدد 67- 68 - ايلول 2006.
- 8- نزال إسماعيل برهم - أحكام عقود التجارة الالكترونية - دار الثقافة للنشر والتوزيع - الطبعة الأولى - 2005 .