مجلة الشروق للعلوم التجارية
ISSN: 1687/8523
Online :2682-356X
2007/12870
sjcs@sha.edu.eg
الترقيم الدولي
ترقيم دولي الكتروني
رقم الايداع بدار الكتب المصرية
البريد الالكتروني
موقع المجلة : https://sjcs.sha.edu.eg/index.php
SH. A.
إكاديمية الشروق
عضو اتحاد الجامعات العربية
المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات

تقييم وتطوير الاعتراف المحاسبي بمتغيرات بيئة الأعمال الرقمية: دراسة نظرية تحليلية

حمدى سعيد حبل أحمد
مدرس مساعد بقسم المحاسبة - كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان
hamdysaid.habl@commerce.helwan.edu.eg

الكلمات مفتاحية :

المعلومات المدعومة بالذكاء الاصطناعي، الاعتراف المحاسبي، متغيرات بيئة الأعمال الرقمية.

التوثيق المقترح وفقا لنظام APA :

أحمد، حمدى سعيد حبل (٢٠٢٥) " تقييم وتطوير الاعتراف المحاسبي بمتغيرات بيئة الأعمال الرقمية: دراسة نظرية تحليلية "، مجلة الشروق للعلوم التجارية، العدد السابع عشر، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، أكاديمية الشروق، ص ٦٧- ١٠٢

تقييم وتطوير الاعتراف المحاسبي بمتغيرات بيئة الأعمال الرقمية: دراسة نظرية تحليلية

حمدى سعيد حبل أحمد

مدرس مساعد بقسم المحاسبة - كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان
hamdysaid.habl@commerce.helwan.edu.eg

ملخص البحث:

هدف الباحث من هذه الدراسة إلى تقديم مدخلًا محاسبيًا للاعتراف بمتغيرات بيئة الأعمال الرقمية بالقوائم المالية مثل المعلومات المدعومة بالذكاء الاصطناعي، وسلاسل كتل التخزين. وذلك عن طريق النظر فى مدى تحقيق مبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصروفات عند الإنفاق على مثل تلك التقنيات. ويعد المدخل المقترح بديلًا لنهج "قائمة المركز المالي" الذي تتبناه الأطر المفاهيمية الدولية والأمريكية ويقوم على مدى استيفاء البند لمعايير الاعتراف الواردة بتلك الأطر، حيث تقف "الاحتمالية" أو "عدم التأكد" حائلًا أمام الاعتراف بالبند فى قائمة المركز المالي. وفي سبيل ذلك قرر الباحث إعادة النظر في الأطر المفاهيمية وتقديم نظرة شاملة للاعتراف بالأصول، وعرض الباحث هذا المدخل بتقديم ثلاثة زوايا. أولاها؛ التعريف الذي قدم للأصل بالأطر المفاهيمية، وثانيها؛ معايير الاعتراف المحاسبي التي وردت بالأطر المفاهيمية الأمريكية والدولية، وثالثها؛ مدخل قائمة الدخل للاعتراف بمتغيرات بيئة الأعمال الرقمية. وتوصل الباحث إلى أن الإشكالية فى الاعتراف ستنطوى على المتغيرات الرقمية التى سيتم توليدها داخليًا، نظرًا للتحول المستمر بين مرحلتى البحث والتطوير فى ظل تلك التقنيات.

الكلمات المفتاحية: المعلومات المدعومة بالذكاء الاصطناعي، الاعتراف المحاسبي، متغيرات بيئة الأعمال الرقمية.

Evaluating and developing accounting recognition of digital business environment variables: a theoretical and analytical study

Abstract

The researcher aimed to provide an accounting approach to recognize digital business environment variables in financial statements, such as Artificial intelligence-based information and blockchain. This is done by considering the extent to which the principle of matching between revenues and expenses is achieved when spending on such technologies. The proposed approach is an alternative to the "statement of financial position" approach adopted by international and American conceptual frameworks and is based on the extent to which the item meets the recognition criteria contained in those frameworks, where "probability" or "uncertainty" stands against to recognizing the item in the statement of financial position. For this purpose, the researcher decided to reconsider the conceptual frameworks and provide a comprehensive view of the recognition criteria. The researcher presented this approach by presenting three angles. First; The definition given to the original conceptual frameworks, Secondly; Accounting recognition standards contained in American and international conceptual frameworks, and third: Introduction to the income statement approach to recognize the variables of the digital business environment. The researcher concluded that the problem with recognition will involve digital variables that will be generated internally, given the continuous transformation between the research and development phases in the light of these technologies.

Keywords: Artificial intelligence-based information, Accounting recognition, Digital business environment variables.

مقدمة:

أصبحت متغيرات بيئة الأعمال الرقمية ذات أهمية كبيرة فى العديد من المؤسسات وتجلب لها أرباحًا كبيرة، وتلعب دورًا أساسيًا فى أنشطة إنشاء قيمة للشركة *(Wan, X., & Li, Y., 2021)* ، ومع تزايد أهمية الأصول وانعكاساتها على الوضع المالى للمؤسسات وتزامن ذلك مع إعادة النظر فى الإطار المفاهيمى للمحاسبة، كان أحد المشاريع التى اجتهدت فيها المنظمات المهنية هى تقديم نظرة شاملة للاعتراف بالأصول *(El-Tawy, N.,2020)*.

وفى هذا المبحث يتناول الباحث ما يلى:

- تعريف الأصل بالأطر المفاهيمية الأمريكية والدولية.
- الاعتراف المحاسبى بمتغيرات بيئة الأعمال الرقمية فى ظل الأطر المفاهيمية الأمريكية والدولية.
- مدخل مقترح للاعتراف بمتغيرات بيئة الأعمال الرقمية بالقوائم المالية.

أولًا: تعريف الأصل بالأطر المفاهيمية الأمريكية والدولية:

أشار *(Williams, S., 2003)* إلى أن الكلمة الإنجليزية (Assets) قد تم تبنيها من الكلمة الفرنسية "Asez" والتى هى أصلًا مشتقة من الكلمة اللاتينية التى تعنى "الكفاية" أو "بكمية كافية" ، واستخدمت هذه الكلمة فى البداية فى سياق الأشياء التى يمتلكها المدين المعسر فى تسوية ديونه، وبحلول القرن السادس عشر، امتد معنى الأصول ليشمل جميع الممتلكات التى يمتلكها شخص ما أو منشأة ما والتى يمكن توفيرها لسداد ديونه. وقرب نهاية القرن التاسع عشر، بدأت وجهات النظر للأصول تظهر بشكل بارز فى أدبيات المحاسبة؛ حيث ظهرت وجهة نظر بأن الأصول هى تلك التكاليف المؤجلة التى لا تتعلق بالفترة الحالية.

ثم فى النصف الثانى من القرن العشرين، اتسعت النظرة للأصول باعتبارها تمثل"إمكانات الخدمة" وأخيرًا "المنافع الاقتصادية المستقبلية"، وانعكست هذه النظرات على هيئات المحاسبة المهنية فى الولايات المتحدة الأمريكية وانجلترا *(El-Tawy, N.,2020)*.

وتحتل التعريفات دورًا مفاهيميًا مركزيًا فى مجال المحاسبة، وعلى الرغم من أن تلك التعريفات هامة إلا أن *(Hines, R., 1988)* يجادل بأنه إذا تم وصف الأشياء على أنها حقيقية، فإن نتائج تلك الأشياء ستكون حقيقية، أو بمعنى آخر أن الهيئات المهنية والباحثين هم من يخلقون الصورة للمنظمة، وعلى أساس تلك الصورة واستجابة هذه الصورة للواقع تحدث النتائج، والأكثر من ذلك عندما يستجيب الناس لهذه الصورة، وتحدث النتائج، فإنهم يرونها دليلًا على أن الواقع قد نقل بشكل صحيح، ثم إذا لم تكن هناك نتائج فى الواقع تعكس الصورة التى تم رسمها، فإن التمثيل الصادق للظواهر الاقتصادية يمثل إشكالية فى هذه الحالة *(IASB, 2005)*.

مقصد الباحث من ذلك، هو أن الاختلافات فى المفاهيم والتعاريف فى مجال إعداد التقرير المالى لا تتعدى كونها قضية تعريفية، فالتعريفات التى قدمت للأصول تعرضت للنقد من قبل المنظمات المهنية والباحثين. فعلى سبيل المثال؛ قدّم مجلس معايير المحاسبة الدولية تعريفًا للأصل صدر فى ١٩٨٧م وهو"منافع اقتصادية مستقبلية تسيطر عليها الوحدة نتيجة لأحداث سابقة" وقدم النواقص التالية *(IASB, 2006)*:

- المنافع الاقتصادية المستقبلية: حيث يجب أن يحتوى التعريف على طريقة يمكن من خلالها تقدير هذه المنافع، كما أن كلمة منافع لم تشر إلى مصدر وطبيعة المدخلات التى حققت هذه المنافع.
- الاحتمالية: حيث أنه إذا كان احتمال تدفق المنافع الاقتصادية ضعيفًا، فإنه لن يتم الوفاء بتعريف الأصل.
- الحدث أو الأحداث السابقة: فهناك تركيز على السعى لتحديد المعاملة أو الحدث السابق الذى أدى إلى نشوء أحد الأصول، بل وسيكون من المفيد التركيز على عبارة "مورد اقتصادى حالى" أو "حق حالى".
- السيطرة: فتجنبًا للخلط بين الموارد والمنافع الاقتصادية المستقبلية تم اقتراح استبدال مصطلح السيطرة بكلمة "حقوق".

وأدت تلك الانتقادات إلى تعريفات عديدة للأصل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية وأيضًا مجلس معايير المحاسبة المالية، ويحاول الباحث تناول هذه التعريفات ومقيمًا لها كما يلى:

١- من وجهة النظر الدولية:

قدم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB فى إطاره المفاهيمى الصادر عام ١٩٨٩م تعريفًا للأصل على أنه "مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة، ومن المتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية" *(IASB, CF., Para 49, 1989)* ، ثم عُرّف فى عام ٢٠٠٦م على أنه "مورد اقتصادى حالى تمتلك المنشأة حق حالى فى الوصول إليه" *(IASB, 2006)* ، ثم تعريف عام ٢٠٠٧م على أنه ""مورد اقتصادى حالى والتى تمتلك المنشأة حق واجب النفاذ أو وصول آخر لا يمتلكه الآخرون" *(IASB, 2007)*.

وفى يوليو ٢٠١٣م اقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية التعريف التالى للأصل "الأصل هو مورد اقتصادى حالى تسيطر عليه الوحدة نتيجة لأحداث سابقة، والمورد الاقتصادى هو حق أو مصدر آخر للقيمة قادر على توليد منفعة اقتصادية" *(IASB, ED, 2014, Section 2)*.

وفى مارس ٢٠١٨م قدم IASB إطارًا مفاهيميًا متكاملًا عرّف فيه الأصل على أنه "مورد اقتصادى حالى تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة" ، ويختلف هذا التعريف عن التعريف السابق بإطار ١٩٨٩م وهو "منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة تسيطر عليها المنشأة نتيجة لأحداث سابقة" فيما يلى *(IASB, CF., 2018)*:

- حذف كلمة "منافع" واستبدالها بموارد للإشارة إلى أن الأصل ليس هو الوحيد فى تحقيق المنفعة.
- حذف كلمة "المتوقعة" والتى تشير إلى أنه ليس من المؤكد أن المنافع الاقتصادية ستتحقق وربما قلة التأكد أو انخفاض نسبة التأكد ستؤدى إلى عدم الاعتراف وعدم دقة القياس.

الإشكالية التى يراها مجلس معايير المحاسبة الدولية تتعلق بكل من المنافع الاقتصادية المستقبلية أم الموارد الاقتصادية المستقبلية، الفصل بين المصروف والأصل، السمة القابلة للقياس فى الأصل، مفهوم السيطرة، والفرق والارتباط بين الحق والمورد يتناولها الباحث فيما يلى:

- بالنسبة لإشكالية المنافع أم الموارد: لم يحدد تعريف الأصل ما هى "المنافع الاقتصادية المستقبلية" التى تؤدى إلى زيادة أو نقصان فى قيمة الأعمال بين تاريخين للميزانية، فمثلًا إذا تم استخدام مصطلح "المنافع الاقتصادية المستقبلية" على أنه يعنى "التدفقات النقدية المستقبلية" فذلك يعنى استبعاد المكاسب أو الخسائر غير المحققة والناتجة عن إعادة التقييم، وبالتالى سيتأثر الدخل الشامل عن الفترة، وبالتبعية سيتأثر مفهوم المحافظة على رأس المال، فالدخل ورأس المال مرتبطان، ومتى تم التقدير الصحيح للدخل تتم المحافظة على رأس المال، ومن ثم يمكن للباحث الوقوف على المصطلح الصحيح من زاوية المحافظة على رأس المال، وأورد الإطار المفاهيمى الدولى مفهومين للمحافظة على رأس المال *(IASB, CF., 2018,Para 8)*
- رأس المال النقدى: فهو يقتضى المحافظة على رأس المال فى صورة وحدات نقدية اسمية وفصل المكاسب أو الخسائر التى قد تنتج عن التغيرات السوقية لأسعار الأصول عن الربح أو الخسارة العادية، ويعبر عنه بمدى تجاوز صافى أصول المنشأة فى نهاية الفترة صافى أصولها فى بداية الفترة باستثناء التوزيعات على المالكين.
- رأس المال المادى: وهو يقتضى المحافظة على الطاقات التشغيلية للأصول، ويقاس بمدى قدرة المنشأة على تجاوز طاقتها الإنتاجية المادية فى نهاية فترة ما بطاقتها الإنتاجية التشغيلية فى بداية فترة ما باستثناء المساهمات من المالكين أو التوزيعات عليهم.

وهناك قليل من التقارب الدولى فيما يتعلق بمفاهيم المحافظة على رأس المال، حيث يسمح الإطار المفاهيمى لمعايير المحاسبة الدولية للمنشأة بالاختيار بين مفهومى المحافظة على رأس المال المادى والنقدى، حيث يمكن الاختيار بين نموذجى التكلفة التاريخية وإعادة التقييم للأصول الثابتة، أما فيما يتعلق بالإطار المفاهيمى لمعايير المحاسبة المالية الأمريكى، فلا يسمح سوى بمفهوم المحافظة على رأس المال النقدى، الذى يقضى باستخدام نموذج التكلفة

التاريخية فقط، عند تقييم الأصول؛ ومن ثم لا يعرض فائض إعادة التقييم للأصول الثابتة بالدخل الشامل الآخر *(IASB , IAS. 16)*.

وعليه؛ فإن مصطلح التدفقات النقدية المستقبلية يتوافق مع مفهوم المحافظة على رأس المال النقدى، وهو المتبع من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى، أما الخيار الذى يمنحه مجلس معايير المحاسبة الدولية عند تقييم الأصول يسبب إشكالية حول المفهوم المتبع فى المحافظة على رأس المال.

ويميل الباحث إلى الوجهة الأمريكية، فالأصول الثابتة تم اقتنائها بغرض الاستخدام وليس بغرض البيع حتى يعاد تقييمها أو يمنح الخيار فى إعادة تقييمها كما هو موجود بالمعايير الدولية ومؤخرًا المعايير المصرية حيث منحت خيار إعادة التقييم بقرار وزير الاستثمار لسنة ٢٠٢٣م *(قرار وزير الاستثمار رقم ٨٨٣ ، ٢٠٢٣)*.

- وفى القضية التى تتعلق بالفصل بين المصروف والأصل: فى رأى الباحث، لم يتم تحديد الحدود بين تعريف الأصل وتعريف المصروف بوضوح فى الأطر المفاهيمية الحالية، وأن الاستخدام الرئيسى لتعريف الأصل فى الممارسة المحاسبية هو تصنيف التكاليف المتكبدة على أنها أصول أو مصروفات؛ فى حين أن فيشر *(Fisher, 1906)* ذكر فى كتابه أنه سيكون من السهل التمييز بين الأصول والمصروفات، إذا تم تعريف الأصول على أنها حقوق ملكية، حيث ساوى بين الأصول والممتلكات وحقوق الملكية استنادًا إلى أن حقوق الملكية هى صميم النشاط الاقتصادى والتى يتم تخصيصها على الموارد النادرة، وهو ما ذكره أحد الاقتصاديين "ألشيان" أن الاقتصاد هو دراسة حقوق الملكية على الموارد النادرة لإشباع الحاجات المتعددة.

ودعمًا لهذه القضية كان هناك نقاش فى مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى حول تعريف الأصول على أنها "حقوق ملكية" إلا أنه رجح "المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة" على اعتبار أن المصروفات لن تقدم منافع مستقبلية أو تدفقات نقدية تجاوز الفترة المحاسبية، ومن ثم فإن تعريف الأصل

على أنه منافع اقتصادية مستقبلية هو مصطلح ينصب على قياس الأصول بدلًا من التركيز على الطبيعة الموضوعية للأصل، وهو ما يدفع الباحث للقول بأن ما ينفق على البحوث والتطوير أو الإعلان أو البرمجيات والتقنيات الحديثة ممثلة فى متغيرات بيئة الأعمال الرقمية، يؤهله لأن يكون أصلًا وليس مصروفًا.

يستنتج الباحث أنه يجب النظر إلى خصائص التعريف وليس التعريف نفسه، حتى يمكن الاعتراف بالأصل.

- أما فيما يتعلق بسمة القياس الملائمة للأصل: فقد أشار *(Barth, M., 2012)* إلى أن عملية القياس من قبل FASB و IASB هى أكثر المناطق تخلفًا فى الأطر المفاهيمية لهما، فقد أشار IASB فى إطاره الصادر عام ١٩٨٩م بأن القياس المحاسبى هو "تحديد المبالغ النقدية التى يتم فيها الاعتراف بعناصر القوائم المالية وإدارجها فى الميزانية وقائمة الدخل" ، كما أشار FASB فى قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم ٧ الصادرة عام ٢٠٠٠م بعنوان "استخدام معلومات التدفقات النقدية والقيمة الحالية فى القياسات المحاسبية" إلى أن القياس المحاسبى عبارة عن اختيار للوحدة النقدية، واختيار للخصائص التى بموجبها يتم القياس، وقد لا تكون قضية القياس اليوم مثيرة للجدل كما كانت عليه عندما تم تطوير الأطر المفاهيمية لأول مرة، ولا توجد مشكلة حول وحدة النقد، حتى أنه تم النظر فى قضية انخفاض القوة الشرائية بمعايير القيمة العادلة كأساس للقياس.

أما من ناحية سمات ومداخل القياس فهى تنوعت بين التكلفة التاريخية والقيمة الحالية وصافى القيمة القابلة للتحقق والقيمة السوقية والقيمة العادلة ومجموع التدفقات النقدية المستقبلية أو صافى التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة وأيضًا التكلفة المطفأة أو القابلة للاسترداد، والمجلسان لم يقدما إرشادًا متى يتم استخدام أىّ من هذه السمات، وليس أدل على ذلك من معايير الاضمحلال *(IASB, IAS. 36 & ASC Topics 350&360)* عند حساب خسارة الاضمحلال فلا توجد أىّ دلائل على السبب فى استخدام مدخل دون الآخر. كما أن اختلاف سمات القياس بين عناصر القوائم المالية تعتبر من

المشاكل اللاحقة لعملية الاعتراف فقد تعوض الأصول المرتفعة القيمة الأصول المنخفضة القيمة.

إشكالية أخرى وهى إذا كان القياس قائمًا على سعر السوق، وهو يعنى أن المنشأة يجب أن تنظر لأسعار السوق سواء للأصول أو الالتزامات المتطابقة أو المماثلة، أو إذا ما تم استخدام افتراضات الإدارة فى التسعير *(IASB, IFRS 13)* ، إلا أن هناك اختلاف فى التوقعات التى تتعلق بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية وتقييمات المخاطر المختلفة خصوصًا فى ظل الأزمات، وتظهر هذه الإشكالية جليًا فى الأصول غير الملموسة، فمن الصعب أن تجد سوقًا نشطة لمعظم الأصول غير الملموسة *(IASB, IAS.38)*.

- وبالإشارة إلى "السيطرة" : تم استبدالها فى تعريف الأصل السابق بمصطلح "الحق"، وجدير بالذكر أن فيشر فى كتابه الشهير طبيعة رأس المال والدخل عام ١٩٠٦م ، أورد أن الأصول هى حقوق الملكية، حيث أن حقوق الملكية هى قلب النشاط الاقتصادى، وأن هناك علاقة متبادلة بين مفهوم الثروة ومفهوم الملكية، فالثروة فى مفهومها العام هى مخزون الملكية فى لحظة زمنية، أو تدفقات الثروة خلال فترة زمنية معينة، والملكية هى حق الانتفاع بالثروة *(Fisher, 1906)*. وبما أن الأحداث المستقبلية غير مؤكدة؛ فيمكن تعريف "حق الملكية" بأنه "الحق فى فرصة الحصول على كل أو بعض الخدمات المستقبلية للثروة". وتأكيدًا لذلك ذكر *(Samuelson, R., 1996)* أنه سيكون من الممكن التمييز بشكل اوضح بين الأصول والمصروفات إذا تم تعريف الأصول على أنها حقوق ملكية، ومن ثم فإن الأصول هى حقوق مجردة يمكن تبادلها، أما قيمة تلك الأصول هى مجرد تمثيلات نقدية لهذه الحقوق.
- أما عن الارتباط بين الحق والمورد، فقد ورد فى التعريف الحديث لعام ٢٠١٨م، أن الأصول لها بعد الموارد، حيث تولد منافع اقتصادية مستقبلية ولها بعد الملكية، فالملكية تعتبر مجموعة من الحقوق المسموح بها قانونًا على الأشياء وبين الأشخاص، إلا أن الإشكالية لا تكون فى المورد الملموس، ففى رأى الباحث؛ فالإشكالية الرئيسية هى فى المورد غير الملموس، والأمر يحتاج

إلى تحديد للحقوق التى تمثل هذا المورد، هل هو الحق فى السيطرة، أم فى الملكية، أم فى الإدارة، أم الحق فى الدخل، أم فى رأس المال، أم الحق فى الأمن، أم الحق فى الانتقال.

يستنتج الباحث أن الحق أو المورد هما وسيلة للحصول على المنافع الاقتصادية، وأن الأصل نفسه ليس هو المنفعة فى حد ذاتها؛ ومن ثم فإن القضية التى تتعلق بما يمثل موردًا غير ملموس تكمن فى مصطلح الحق؛ لعدم وجود مورد يمكن التعرف عليه بخلاف الحق، فمثلًا تلك الأصول المولدة داخليًا مثل ولاء العملاء، فهى ليست أصولًا منفصلة، ولا يمكن قياس قيمتها إلا كجزء من القيمة المتبقية للوحدة معدة التقرير عند الاندماج أو الاستحواذ أو تغيير الشكل القانونى، وبالتالى فهى تعد حقًا.

وفى رأى الباحث، عملية الاعتراف بالأصول غير الملموسة غير القابلة للفصل تعتمد على القياس، فإذا تم تحديد قيمتها يسهل الاعتراف بها، ومن ثم فإن عدم القابلية للفصل تحتم تحديد "الحق" وتحديد قيمته وقياسه وبالتالى الاعتراف بالأصل، أما فيما يتعلق بالأصول غير الملموسة القابلة للفصل والتى يمكن فصلها وتقسيمها عن المنشأة ومن الممكن بيعها أو نقلها أو ترخيصها أو تأجيرها أو تبادلها إما بشكل فردى أو مع أصل آخر فيمكن الاعتراف بها أو قياسها *(IASB, IAS. 38)*.

الباحث يضع الثلاثة شروط التالية فى خلاصة حديثه كخصائص يجب توافرها فى الأصل غير الملموس:

- أن يكون الأصل "حق" ووسيلة للحصول على منفعة اقتصادية.
- أن يمكن فصل قيمته عن قيمة الأصول الأخرى أو قيمة المنشأة.
- أن يمكن تقييمه وقياسه منفردًا.

كما يؤيد الباحث الوجهة التى قدمها *(El-Tawy, N. and Tollington, T., 2008)* فى تحرير معايير الاعتراف القائمة على المنظور الضيق للقواعد المحاسبية، إلى منظور أوسع يقوم على تمثيل الواقع الاقتصادى كما جاء

بالإطار الدولى لعام ٢٠١٨م، حيث تلعب الأصول غير الملموسة دورًا حيويًا فى المنشآت ونمو الأعمال، ولا يجب النظر إليها عند الاعتراف من المفهوم الضيق القائم على الأساس المستندى أو الوثائقى من أجل الاعتراف بالأصل.

٢- من وجهة النظر الأمريكية:

فى يوليو ٢٠٠٦م تم الاتفاق على مشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية من أجل تحسين التقرير المالى على إثر معاهدة نوروك البادئة فى ٢٠٠٢م بين المجلسين، وجاء المشروع المشترك على نحو أربعة مراحل؛ فى المرحلة الأولى، الأهداف والخصائص النوعية لمعلومات التقارير المالية، وفى المرحلة الثانية، عناصر القوائم المالية والاعتراف، وفى المرحلة الثالثة، القياس ، وفى المرحلة الرابعة، العرض والإفصاح *(Barth, M., 2007)*.

واكتملت المرحلة الأولى والثانية فى عام ٢٠١٠م بقائمة المفاهيم رقم (٨) التى اشتملت على فصلين، الأول: عن أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام، ثم الفصل الثالث: عن الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية. ولم يلتزم مجلس معايير المحاسبة الدولية بالمشروع المشترك لإكماله مع مجلس معايير المحاسبة المالية حتى النهاية، حيث أصدر مسودة عرض لمشروع إطار مفاهيمى فى عام ٢٠١٥م، وأصدر نسخة الإطار المفاهيمى النهائية منفردًا فى عام ٢٠١٨م.

إلا أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى استمر على المشروع المشترك والعمل على قائمة المفاهيم رقم (٨)، حيث أصدر مسودة عرض عن "الإيضاحات المتممة لعناصر القوائم المالية" فى ٢٠١٤م وأخرى عن "العرض" فى ٢٠١٦م وثالثة عن "عناصر القوائم المالية" فى ٢٠٢٠م.

وفى ٢٠١٨م أصدر الفصل الثامن على قائمة المفاهيم رقم (٨) بعنوان "الإيضاحات المتممة لعناصر القوائم المالية" ، وفى ديسمبر ٢٠٢١م أصدر الفصلين الرابع بعنوان "عناصر القوائم المالية" والسابع بعنوان "العرض".

ويرتكز الباحث على الفصل الرابع "عناصر القوائم المالية" ، ويتعرض فيه لما ورد عن الأصل فى السطور التالية *(FASB. CF., SFAC. No. 8,Ch. 4, 2021)*:

أشار المجلس إلى أن الأصل هو حق حالى للمنشأة فى منفعة اقتصادية. ومن هذا التعريف أورد خاصيتين أساسيتين للأصل هما:-

- حق حالى - الحق فى الحصول على فائدة اقتصادية.

والجمع بين هاتين الخاصيتين يسمح للمنشأة بالحصول على المنفعة الاقتصادية ، وتقييد الآخرين فى الوصول إلى هذة المنفعة. وبشكل عام تنطوى "المنفعة الاقتصادية" على قدرة الأصل على تقديم خدمات ومنافع للمنشأة التى تستخدمه ممثلة فى صافى تدفقات نقدية داخلة إلى المنشأة ، ويتم ذلك من خلال استخدامه فى إنتاج سلعة أو خدمة ذى قيمة للمنشأة ، أو عن طريق مبادلته بشئ ذى قيمة للكيان ، أو استخدامه لتسوية التزامات على المنشأة.

كما تعد القدرة على تقييد الآخرين فى الحصول على تلك المنافع أحد مكونات الأصل ، فهى تخلق ميزة فى شكل امتياز الوصول والتحكم فى المنافع الاقتصادية للأصل.

ويحاول الباحث فيما يلى تناول هاتين الخاصيتين *(FASB. CF., SFAC. No. 8, Ch. 4, 2021)*:

- **الخاصية الأولى: حق حالى:**

يخول الحق حامله الحصول على شئ والتصرف فيه، وغالبا ما يتم الحصول على الحقوق عن طريق الملكية القانونية والتى تمنح المالك الحصول على المنافع الاقتصادية والتمتع بها أو استخدامها أو بيعها أو التبرع بها، أو مبادلتها أو حتى رهنها ، كما يمكن الحصول على الحق عن طريق التأجير مثل تأجير الممتلكات أو الترخيص كما فى ترخيص الملكية الفكرية ، كما يمكن الحصول على الحق عن طريق التعاقد على تدفقات نقدية معينة كما هو الحال

فى أدوات الدين ، كما قد ينشأ الحق عن طريق التعاقد على الحصول على خدمات معينة مثل خدمات الحوسبة السحابية وغيرها.

ولاستيفاء تعريف الأصل ؛ يجب أن يكون الحق حقاً حالياً ، أى يكون الحق موجوداً فى تاريخ إعداد المركز المالى، ويعنى ذلك أن الحق قد نشأ من معاملات سابقة أو أحداث سابقة أخرى ، ومن ثم فإن المعاملات أو الأحداث الأخرى المتوقع حدوثها فى المستقبل لا تؤدى إلى نشوء أصل، فمثلاً لا تتوافق نية شراء المخزون فى حد ذاتها مع تعريف الأصل.

- **الخاصية الثانية: الحق فى الحصول على منفعة اقتصادية:**

تشير هذة الخاصية إلى أن حق المنشأة يجب أن يكون فى منفعة اقتصادية سواء بالتمتع بالملكية القانونية مثل حيازة قطعة أرض معينة والاستفادة منها ، أو حيازة نقدية واستخدامها أو استبدالها، أو أصول واستخدامها فى الإنتاج وتقديم السلع والخدمات أو تسوية الالتزامات أو دفع التوزيعات للمالكين.

ومقارنة مع التعريف الوارد بقائمة المفاهيم رقم (٦) للأصل بأنه "منافع اقتصادية مستقبلية محتملة تسيطر عليها المنشأة نتيجة لأحداث سابقة" ، ويوازى هذا التعريف التعريف المقدم فى إطار إعداد وعرض القوائم المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولى فى ١٩٨٩م .

وأشارت المسودة إلى أنه لم تكن هناك إشكالية أساسية فى هذا التعريف وإنما اسيئ استخدام مصطلحات التعريف مثل:

- كلمة "محتملة" والتى تعنى أن المنافع الاقتصادية المستقبلية يجب أن تكون محتملة بقدر معقول قبل الاعتراف بالأصل، أما إذا كان احتمال تدفق المنافع المستقبلية ضعيفاً فلن يتم الاعتراف بالأصل، وبناءً عليه تم حذف كلمة محتملة.
- كلمة "مستقبلية" : وهى توحى بوجود تحويل مستقبلى للمنافع الاقتصادية وأسيئ فهم هذا المصطلح على أن الأصل هو تدفق نقدى مستقبلى نهائى ،

مثال على ذلكقد يشير بند العملاء بقائمة المركز المالى على أنه التحصيل المستقبلى الناجح للعملاء ،وهذا خاطئ.

- كما قرر المجلس حذف كلمة "الأحداث الماضية" وبرر على أنها زائدة عن الحاجة ، فإذا كان هناك حق حالى ، فمن الطبيعى أنه نشأ عن أحداث ماضية.
- كما قرر المجلس حذف كلمة "السيطرة" واستبدالها بالحق الحالى نظراً لإساءة فهم استخدام كلمة السيطرة، مثال ذلك: فقد ينظر إلى السيطرة فى بند العملاء على السيطرة على عملية التحصيل الناجح من العملاء ، فى حين أن السيطرة تمثل الحق الحالى فى التحصيل، كما أنه إذا كان للمنشأة الخيار فى الحصول على أصل معين فالسيطرة تكمن فى حق الخيار وليس فى الأصل الأساسى الذى يوفر الخيار حق الحصول عليه.
- اختار المجلس أيضاً مصطلح المنافع الاقتصادية لرؤيته أنه أشمل من الموارد الاقتصادية على اعتبار أن مصطلح الموارد قد يقتصر على الموارد المادية فقط.
- رد *(Jidong, Z., et al., 2020* على المسودة التى صدرت بشأن هذا الفصل فى ٢٠٢٠م أن التعريف الجديد يصلح على تلك الأصول غير الملموسة المولدة داخليًا، من حيث أن الأصل الذى يمتلك القدرة على توليد منفعة للوحدة من خلال مبادلته بشئ آخر ذى قيمة للكيان، أو عن طريق استخدامه لتسوية التزامات المنشأة، وأشارت هذه الدراسة بأن الأصول غير الملموسة يمكن أن تحقق هذه الأهداف تمامًا مثل الأصول الأخرى، ولكن هناك بعض الأصول غير الملموسة التى يصعب تقييمها بالقيمة العادلة بسبب طبيعتها المعقدة، لذلك كان لزامًا على قائمة المفاهيم الجديدة تعطى مزيدًا من الاهتمام حول عملية التقييم أو سمة القياس للأصل؛ لحل مشكلة الأصول غير الملموسة غير القابلة للفصل. كما جادل *(Deloitte, 2020)* فى الأصول غير الملموسة المولدة داخليًا خاصةً تلك المتعلقة بالبحوث والتطوير، أن الحق فى تقييد الآخرين من الوصول لتلك البحوث هو موجودًا، لكن هذا الحق هو

من غير المؤكد أنه سيولد منافع اقتصادية عند تاريخ التقرير؛ ومن ثم لا يجب تسجيله أصلًا، كما جادل بأن العنصر الذى يلبى تعريف الأصل يجب أن يكون أصلًا بصرف النظر عمّا إذا تم شراؤه أو تم الحصول عليه من مجموعة أعمال تم تطويرها داخليًا. وأكد على أن الأصول غير الملموسة غير القابلة للفصل قد لا يمكن التعرف على الحق من خلالها، أما العنصر القابل للفصل والتحديد أو الاستبدال بشئ ذى قيمة فسيكون ذلك دليلًا على وجود حق فى الحصول على منفعة اقتصادية.

كما يجادل *(KPMG, 2020)* فى أن وجود ترخيص لعنصر غير ملموس عند بداية العقد إذا لم يقدم المرخص النسخة اللازمة للمنشأة لتحقيق المنافع الاقتصادية من استخدامها، بمعنى آخر؛ إذا سبق توقيت كتابة العقد تاريخ تنفيذ العقد ، فهل يمثل ذلك الترخيص حق فى وقت كتابة العقد؟ حيث أن المنافع ستتحقق مستقبلًا بموجب العقد. الباحث يرى أن القضية تتمحور حول النقطة الزمنية التى يصبح فيها الحق حقًا حاليًا واجب التنفيذ ويجب معه الاعتراف بالأصل. ويدلل الباحث على ذلك بأنه وفقًا لـ (ASC Topic 842) يعد تاريخ كتابة عقد الإيجار هو تاريخ بدء عقد الإيجار، أما من الناحية الدولية فتاريخ بدء عقد الإيجار هو بداية تنفيذ العقد.

كما أكد *(Deloitte, 2020)* على أن المؤجر والمستأجر فى ASC Topic 842 لا يشتركان فى نفس المنفعة الاقتصادية، وليس لهما الحق فى نفس المنافع الاقتصادية، فالحق فى استلام مدفوعات عقد الإيجار هو ليس منفعة اقتصادية ينتجها الأصل المؤجر ولكن الحق هنا هو "حق استلام النقد بموجب العقد"، أما الحق للمستأجر فهو يتمثل فى الحق فى استخدام الأصل والاحتفاظ به وتوليد المنفعة خلال فترة عقد الإيجار. كما أشار إلى أن الحق فى المنفعة الاقتصادية يتضمن حق تقييد الآخرين من الوصول إلى المنفعة، إلا أن هناك من الأصول مثل الطرق السريعة مثل الطرق السريعة يصعب فيها تقييد الآخرين من الاستفادة بالمنافع الاقتصادية للأصل.

وفيما يتعلق بحذف مصطلح "السيطرة" فقد أكد *(Jidong, Z., et al., 2020)* على أنه من غير المهم إدارجه فى التعريف، فالقدرة على تقييد الآخرين فى الوصول إلى الأصل والانتفاع به هى فى حد ذاتها تعد شكلًا من أشكال الامتياز للتحكم فى المنافع الاقتصادية. إلا أن *(Deloitte, 2020)* يرفض حذف مصطلح "السيطرة" ويؤكد أنه إن لم يتم إضافته إلى التعريف فلن يتحقق هدف المجلس من ناحية إزالة المصطلحات التى تجعل تعريفات الأصول والخصوم صعبة الفهم والتطبيق، حيث يعتقد Deloitte أن مصطلح "تسيطر عليه الوحدة" أكثر فهمًا ووضوحًا من مصطلح "حق للمنشأة"، كما أكد *(KPMG, 2020)* على أنه كان من الأحرى إدراج مصطلح "السيطرة" صراحة فى التعريف.

رغم تلك التعليقات التى تبرز أهمية مصطلح "السيطرة" فى التعريف إلا أن المجلس عند إصداره الفصل الرابع فى ديسمبر ٢٠٢١م لم يدرج مصطلح "السيطرة" رغم تبريره لأهميتها، وهو ما يكمن وراء إصدار معيار ما أو تقنين لشئ ما رآه الباحث غائبًا عن المكاتب المهنية ألا وهو "سلاسل كتل التخزين" التى لا تخضع لسيطرة أحد من المتعاملين عليها. وبالفعل أصدر المجلس تحديثًا لمعيار الأصول غير الملموسة حول المحاسبة عن العملات المشفرة التى يتم تداولها على تلك المنصة فى يونيو ٢٠٢٣م *(FASB,* Subtopic 350-60, 2023**)**.

ويقيم الباحث التعريفات المقدمة للأصل فى السطور التالية:

بناءً على التعريفات الحديثة المقدمة من كل FASB,IASB يخالف الباحث الوجهة الأمريكية فى التعريف وذلك بسبب استبعاد مصطلح "السيطرة" من التعريف حتى وإن كان الحق الحالى فى الحصول على المنافع الاقتصادية يحمل فى مضمونه "السيطرة" ، فمن وجهة نظر الباحث أن تضمين مصطلح السيطرة فى التعريف كان سيؤدى إلى :

- استبعاد الموارد الاقتصادية العامة من مجموعة الموارد الاقتصادية التى تتوافق مع تعريف الأصل.
- التخفيف من الاختلافات بين معايير المحاسبة المقبولة عموماً فى الولايات المتحدة الأمريكية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأن تقتصر الخلافات على المسائل الكبيرة التى تنشأ عند النظر لقيد التكلفة والعائد.
- عدم تعقيد التطوير اللاحق للمبادئ التى توجه بإلغاء الاعتراف بالأصل Derecognition نظراً لأن مجلس معايير المحاسبة الدولية نص فى إطاره الجديد على أنه إذا تم فقد السيطرة على أصل ما وجب استبعاده من القوائم المالية؛ إلا أن FASB فى مسودة العرض الصادرة فى نوفمبر ٢٠٢٢م حول الاعتراف وعدم الاعتراف، ذكر أن عدم الاعتراف هو إزالة عنصر من القوائم المالية لمنشأة معينة سواء أصل أو التزام أو حق ملكية عندما لا يلبى أى من معايير الاعتراف حيث تم حذف مصطلح السيطرة، ومن ثم فهناك خلافًا مفاهيميًا حول عدم الاعتراف فى الأطر الدولية والأمريكية *(FASB, ED., 2022)*.

يرى الباحث أن مصطلح السيطرة مهم وكافى بما يبرر إدراجه صراحة فى التعريف.

لكن هل وفرت الأطر المفاهيمية فرصة للاعتراف بمتغيرات بيئة الأعمال الرقمية كأصل بالقوائم المالية؟ ؛ الباحث يمضى قدمًا بعد أن تعرض لتعريفات الأصل نحو معايير الاعتراف المحاسبى كى يجيب فى نهايتها على هذا السؤال.

ثانيًا:الاعتراف المحاسبى بمتغيرات بيئة الأعمال الرقمية فى ظل الأطر المفاهيمية الدولية والأمريكية:

١- من وجهة النظر الدولية:

هناك تشابه بين معايير الاعتراف الواردة بالإطار الدولى لعام ١٩٨٩م والإطار الجديد لعام ٢٠١٨م ، فقد وردت معايير الاعتراف بالإطار الفكرى لعام ١٩٨٩م كما يلى:

- أن يكون من المحتمل تدفق منفعة اقتصادية مستقبلية من البند المعترف به.
- أن يكون للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

والسبب الذى أدى إلى تراجع المجلس عن معايير الاعتراف السابقة هو معيار التعرف على "الاحتمالية" ، فالاحتمالية تعنى أحياناً "أكثر احتمالاً من عدمه"، وتعنى "شبه مؤكدة" أحياناً أخرى ، وتعنى"مؤكدة بشكل معقول" فى أوقات أخرى أو "مرجح أكثر من عدمه" وهو فى رأى المجلس أدى إلى فقد المعلومات الملائمة وتمثيل مضلل للمركز المالى والأداء المالى للمنشأة.

كما أسئ استخدام مصطلح "الموثوقية" على اعتبار أن عدم التأكد فى قياس البند يلغى عملية الاعتراف به حتى ولو كان سيوفر معلومات مفيدة.

ونص الإطار الفكرى لعام ٢٠١٨م على أن يتم الاعتراف بالبند فى القوائم المالية وذلك إذا كان:

- سيوفر معلومات ملائمة متعلقة بأصول أو التزامات أو أى تغيرات فيها من إيرادات أو مصروفات أو تغيرات فى حقوق الملكية.
- سيمثل بصدق حقيقة الظواهر الاقتصادية.

رغم ذلك التشابه إلا أن كيفية تحقيق معايير الاعتراف الواردة بالإطار الجديد قد تختلف نظراً لنص الإطار الجديد على العوامل التى قد تؤدى إلى فشل الاعتراف وهى:

- العجز عن التأكد من وجود أصل أو التزام.
- احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية.

وفيما يتعلق بالتمثيل الصادق فلن يتم الاعتراف بالبند إلا إذا كان لديه قيمة أو تكلفة يمكن قياسها بموثوقية، كما أن وجود مستوى عال من عدم التأكد فى القياس لن يحول دون قياس مستوى ملائمة المعلومة ومن ثم الاعتراف بها فى القوائم المالية.

ويرى الباحث أن إشكالية الاحتمال لازالت موجودة رغم نص الإطار صراحة على الاعتراف بالبند طالما أنه سيوفر معلومات ملائمة رغم انخفاض احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية والقياس على أساس القيمة المتوقعة ، وهى ما تمثل عبئاً على معدى التقارير والقوائم المالية.

كما يرى الباحث أن هناك تعارض بين شروحات معايير الاعتراف بإطار عام ٢٠١٨م والذى قد يولد اختلاف وصعوبات تطبيق فى الممارسة المهنية، خاصة فيما يتعلق بأن ملائمة المعلومة تلغى التمثيل الصادق لها حتى ولو كان لا يمكن قياسها بدرجة موثوق فيها، لذلك يقترح الباحث أن يتم تطبيق خاصية الموثوقية فقط على المصروفات والالتزامات تطبيقاً لسياسة الحيطة والحذر.

الباحث على قناعة بأن الإشكالية فى معايير الاعتراف تتعلق بـ "عدم التأكد" عند الاعتراف أو القياس للأصول أو الالتزامات، ففيما يتعلق بالاعتراف يعرف الإطار الدولى لعام ٢٠١٨م "عدم التأكد" فى الفقرة (٤-١٣) بأنه "عدم اليقين بشأن ما إذا كان الأصل أو الالتزام موجودًا" ويطلق على هذا التعريف بعدم التأكد فى الوجود، وهناك عدم التأكد فى النتائج ويعرفه فى الفقرة (٦-٦١) بأنه "عدم اليقين بشأن مبلغ وتوقيت أى تدفق داخل أو خارج من المنافع الاقتصادية عن الأصل أو الالتزام" ، أى أن عدم التأكد يتعلق بحجم وتوقيت المنافع الاقتصادية المتوقعة.

أما فيما يتعلق بعدم التأكد فى القياس فيحدده فى الفقرة (٢-١٩) على أنه "عدم التأكد الذى ينشأ عندما لا يمكن ملاحظة المبالغ النقدية فى التقارير المالية بشكل مباشر ويجب تقديرها بدلًا من ذلك".

كما أن عدم التأكد متضمن أيضًا فى تعريف الإطار للأصل، فى الفقرة (٣-٤) ، تم تعريف الأصل على أنه "مورد اقتصادى حالى تسيطر عليه الوحدة نتيجة لأحداث سابقة"، وفى الفقرة (٤-٤) يعرف المورد الاقتصادى على أنه "حق له إمكانية لتحقيق منافع اقتصادية"، ويتطلب التعريف أن تكون هناك سيطرة على الأصل بناءً على الأحداث السابقة؛ وبالتالى استبعاد الاعتراف على أساس الأحداث المستقبلية، كما يتطلب التعريف أن تكون المنافع الاقتصادية المتوقعة مؤكدة، إلا أن هذه المنافع

الاقتصادية لها تباين فى ظل ظروف عدم التأكد *(IASB,CF. Ch.4, 2018,Para 3,4)*. فبموجب معيار التقرير المالى الدولى رقم ١٥ يتم استبعاد الأصول المحتملة التى ستنشأ من المعاملات المستقبلية (غير المؤكدة) مع العملاء من الاعتراف حتى يتم تحديد المنافع، ومن ثم فإنه عندما يكون هناك تباين منخفض حول المنافع الاقتصادية المتوقعة قد يمنع الاعتراف بالأصل، ويستند معيار التقرير المالى الدولى إلى معيار الوفاء بالتزام الأداء، كما يتطلب أيضًا استلام المقابل باعتباره محتملًا، حيث يتم الاعتراف بالإيراد عند اكتسابه أو القابلية لتحقيقه *(IASB, IFRS 15, Para 9)*.

ويرى *(Penman, S., 2016)* أن الحل فى عدم التأكد بشأن استلام المنافع الاقتصادية المستقبلية هو عدم الاعتراف إن لم يكن هناك سيطرة، إلا أنه قد يتم الوفاء بالتزام الأداء وفقًا للمعيار؛ وبالتالى تسجيل الإيرادات، ومن ثم فعملية تحديد الحقوق هى ليست مؤكدة.

٢- من وجهة النظر الأمريكية:

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB فى ٢٢نوفمبر ٢٠٢٢م مسودة عرض عن الاعتراف وعدم الاعتراف تمهيدًا لإصدار الفصل الخامس على قائمة المفاهيم رقم (٨) واستبدالًا لقائمة المفاهيم رقم (٥) الصادرة عام ١٩٨٤م *(FASB, ED., 2022)*.

وأوردت المسودة أن البند يجب أن يفى بثلاثة معايير كى يتم الاعتراف به فى القوائم المالية، مع مراعاة قيود التكلفة السائدة واعتبارات الأهمية النسبية، وهذه المعايير هى:

- التعريف : حيث يجب أن يفى البند بتعريف عنصر من عناصر القوائم المالية الواردة فى الفصل الرابع على قائمة المفاهيم رقم (٨) "عناصر القوائم المالية" فى ديسمبر ٢٠٢١م.
- القابلية للقياس : أى أن يكون العنصر قابل للقياس وله سمة أو خاصية قياس ملائمة.

- التمثيل الصادق: ويقضى بالاعتراف بالعنصر عندما يمثل بصدق حقيقة ظاهرة اقتصادية.

وأشار مكتب *(PWC,2023)* أن المعايير الثلاثة الجديدة للاعتراف تتوافق بشكل كبير مع المعايير الأربعة المدرجة سابقًا بقائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٥) ، وهم: التعريف، الملائمة، القابلية للقياس، الموثوقية ، ويعتقد أن أهم المعايير الثلاثة هو ما إذا كان البند يلبى معيار التعريف، ويعتقد بأن المعيار الثالث وهو التمثيل الصادق، قد لا يكون ضروريًا كونه معيار اعتراف، لأنه يتعلق بقياس العنصر بطريقة كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء.

وجاءت تعليقات مكتب *(BDO, 2023)* على المسودة بأنه من الناحية النظرية يمكن أن يلبى البند التعريف الوارد بالفصل الرابع على قائمة المفاهيم رقم (٨)، ولكن لا يمكن قياسه بطريقة تمثل بصدق الظواهر الاقتصادية، والمثال على ذلك؛ يمكن أن تفى البحوث والتطوير التى يتم توليدها داخليًا بتعريف الأصل، ولكن لا يمكن قياسها بشكل موثوق، اعتمادًا على كيفية تحديد سمة القياس المناسبة، وهو الأمر الذى سيوليه الباحث اهتمامًا عند اقتراح مدخل يقوم على قائمة الدخل من أجل الاعتراف بمتغيرات بيئة الأعمال الرقمية.

ويعارض الباحث وجهة *(KPMG, 2023)* بأن معيارى القياس والتمثيل الصادق ليس لهما درجة أهمية المعيار الأول وهو التعريف، حيث أنه إذا استوفى عنصر ما التعريفات الواردة فى الفصل الرابع ، وتم الاعتراف به والإفصاح عنه فإنه يمثل بصدق الظاهرة الاقتصادية، إلا أن الباحث يرى بأن هناك من العناصر غير الملموسة غير القابلة للفصل والتحديد التى يجب قياسها وتحديد قيمتها حتى يمكن الاعتراف بها.

كما يقر *(Deloitte, 2023)* بأن مفهوم السيطرة قد حذف من تعريف "الأصل" ولا زالت مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا تاخذ فى الاعتبار مفهوم "السيطرة" عند تحديد ما إذا كان يمكن الاعتراف بالأصل أم لا.

ويؤكد (KPMG, 2023) على أن عدم التأكد فى القياس قد يحول دون التمثيل الصادق ودلل على ذلك بأن أرقام الممتلكات والمعدات والمنشآت المقرر عنها بالقوائم المالية والناتجة عن منح حكومية هى لا تمثل بصدق حقيقة تلك الأرقام، كما أن انخفاض القيمة للأصل أو خسارة اضمحلال الأصل تكون ذو تمثيل صادق إذا ما قامت المنشأة بوصف التقدير بشكل صحيح وشرح أى شكوك تؤثر بشكل كبير على التقدير، ولكن يكون التمثيل الصادق ذو أهمية إذا ما كان مستوى الاحتمالية أو مستوى عدم التأكد كبيرًا عند إجراء التقدير.

ويقف الباحث على متغيرات بيئة الأعمال الرقمية مما ذكره فى قضية الأصول والاعتراف بها كما يلى:

المعلومات المدعومة بالذكاء الاصطناعى التى يتم الاحتفاظ بها للبيع فى سياق الأعمال العادية سواء للإنتاج أو تقديم الخدمات والتى هى معدّة للاستخدام الخارجى تعتبر مخزونًا وفقًا لمعايير المخزون، وإن لم تكن تلك المعلومات معدة للاستخدام الخارجى، ولم يتم استيفاء متطلبات معايير المخزون؛ فهل_وفقًا لما عرضه الباحث_ تفى بمعايير الأصول غير الملموسة؟ ، بما أن تلك المعلومات لا تفى بمعايير الأصل النقدى ولا تحتوى على مضمون مادى فإنها تفى بتعريف الأصول غير الملموسة وفقًا لمعيار المحاسبة الدولى رقم (٣٨) .(IASB, IAS 38, Para 8)

كما أن تعريف الأصل غير الملموس يتطلب أن يكون الأصل قابلًا للتحديد والسيطرة عليه من قبل المنشأة وفقًا لمعيار المحاسبة الدولى ٣٨ (IASB, IAS 38, Para 11) ، ويشير مصطلح "قابل للتحديد" إلى أنه يمكن للمنشأة نقله أو بيعه أو ترخيصه أو تبادله، أو قد يكون الأصل ناشئ عن حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى (IASB, IAS 38, Para 12)، وتشير السيطرة إلى أن يكون للمنشأة القدرة على الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية من تلك المعلومات، ويعتقد الباحث أن المعلومات المدعومة بالذكاء الاصطناعى تفى بمعيارى القابلية للتحديد والسيطرة، أو من الوجهة الأمريكية فهى حق يمكن من خلاله منع الآخرين من الوصول إلى المعلومات، كما يمكن استخدام تقنية سلاسل كتل التخزين فى ضمان ملكية البيانات، فهناك العقود الذكية التى يتم تضمينها وتشغيلها على السلسلة من أجل تحديد الملكية ومن ثم السيطرة، وهو ما يشير إلى التحكم

فى توجيه وتشغيل البيانات من خلال الحقوق القانونية الممثلة فى العقود الذكية وهو ما يفى بمتطلبات معيار المحاسبة الدولى (٣٨) (IASB, IAS 38, Para 13).

على الرغم من ذلك، فالمعلومات المدعومة بالذكاء الاصطناعى وسلاسل كتل التخزين تمثل خوارزميات موزعة، وقد تفى بأكثر من وظيفة، ومن ثم قد لا يتم ضمان إمكانية تتبعها (Werner, M., 2017). أيضًا العقد الذى يمنح العميل فقط الحق فى الوصول إلى تطبيق مزود الخدمة والذى يعمل على بنية أساسية سحابية يفتقد إلى السيطرة حتى ولو كان عقد إيجار بموجب معيار التقرير المالى الدولى رقم (١٦)، ولأجل ذلك نادى ((Leitner-Hanetseder, S., & Lehner, O. M.,2022 بأن المعلومات المدعومة بالذكاء الاصطناعى التى يوفرها المزود فى البنية التحتية السحابية لا يجب فهمها على أنها أصول غير ملموسة. وربما هو السبب فى حذف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB لمصطلح "السيطرة" من تعريف الأصل.

يمكن للباحث الوقوف على تلك المتغيرات من زاوية الإطار المفاهيمى كما يلى:

الغرض من القوائم المالية وفقًا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو "توفير معلومات مالية مفيدة لاتخاذ قرارات من قبل المستخدمين الحاليين والمحتملين" ، وينبغى أن يكونوا قادرين على تقييم الموارد الاقتصادية للمنشأة (IASB, CF., 2018, Para 1.2)، كما تم بالفعل استهداف الفجوة المتزايدة بين القيمة الدفترية للشركات والقيمة السوقية لها من خلال الإطار المفاهيمى لعام ٢٠١٨م لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

ويستهدف الإطار المفاهيمى هذه الفجوة، ويتعامل من حيث المبدأ مع الاعتراف بالأصول، وبشكل أكثر تحديدًا مع الأصول المولدة داخليًا باستثناء الشهرة (Barker, R. and Teixeira, A., 2018) ، والخطوة الأولى_كما أشار الباحث_ للمجلس هى إعادة تعريف المورد الاقتصادى على أنه "حق لديه القدرة على إنتاج منافع اقتصادية" (IASB, CF., 2018, Para 4.2) ، الذى لاحظه الباحث هو أن التعريفات الجديدة للأصل لا تشترط نفس درجة الاحتمالية التى كانت موجودة فى التعريفات السابقة، وهو ما يعنى وجود متطلبات أقل لمعايير الاعتراف، وكما هو مُلاحظ من الباحث حول مسودة العرض الصادرة من FASB فى ٢٠٢٢م حول اختزال معايير الاعتراف إلى ثلاثة

معايير، وهو ما يزيد من احتمالية الاعتراف بالمعلومات المدعومة بالذكاء الاصطناعى وسلاسل كتل التخزين كأصل بالقوائم المالية.

فى الواقع توجه المنشأة المعلومات المدعومة بالذكاء الاصطناعى وسلاسل كتل التخزين للاستخدام الداخلى أو للاستخدام الخارجى، ويؤدى هذا للحصول على منافع اقتصادية، ومن ثم فهو يوائم تعريف المورد الاقتصادى أو الحق كما جاء بالإطار الأمريكى وهو ما يساعد بشكل أكبر فى الاعتراف بمتغيرات بيئة الأعمال الرقمية بالقوائم المالية.

وعلى الرغم من الآفاق التى توفرها الأطر المفاهيمية من حيث المبادئ التوجيهية العامة للمحاسبة المالية بتعريف الأصل، كونه يساعد معدى القوائم والتقارير المالية فى حالة عدم وجود معيار محدد ينطبق على معاملة أو حدث معين، فهى فقط مجرد إرشادات ولا تعدو كونها معيارًا، حيث يجب إعطاء الأفضلية للمعيار على حساب الإطار المفاهيمى (IASB, CF., 2018, Para 1.2). يعتقد الباحث أن المدخل الذى استدل به حول الاعتراف بمتغيرات بيئة الأعمال الرقمية يستند إلى عناصر قائمة المركز المالى وتعريفاتها التى وردت بالأطر المفاهيمية، ولم يتطرق إلى طبيعة المصروفات ومدى ارتباطها بإيرادات الفترة أو الفترات المستقبلية وهو ما يعرضه الباحث فى العنصر التالى.

ثالثًا: مدخل مقترح للاعتراف بمتغيرات بيئة الأعمال الرقمية بالقوائم المالية:

لتحقيق أهداف إعداد التقرير المالى فى الأطر المفاهيمية وتوفير معلومات مفيدة للمستخدمين، فإن نهج "قائمة المركز المالى" الذى تتبناه الأطر المفاهيمية هو ضرورى للاعتراف لكنه غير كافٍ (Barker, R., et al., 2020)، والسبب فى ذلك "عدم التأكد" أو "الاحتمالية"، ويقوم نهج "قائمة المركز المالى" على مدى استيفاء البند لمعايير الاعتراف السابق ذكرها لكى يتم الاعتراف به كأصل أو التزام، وتقف احتمالية تحقق المنافع الاقتصادية حائلًا أمام الاعتراف بالبند فى قائمة المركز المالى، وأيضًا حائلًا لتطبيق مبدأ المقابلة فى قائمة الدخل، لذلك فالقضية التى يراها الباحث للاعتراف بالبند من عدمه، هى توفير معلومات عن عدم التأكد واحتمالية تحقق المنافع الاقتصادية، وعليه؛ لن ينظر الباحث فقط إلى نهج "قائمة المركز المالى"؛ وإنما يحاول النظر فى نهج

"قائمة الدخل" وذلك من خلال تأثير عدم التأكد على مبدأ المقابلة فى قائمة الدخل، ثم الوقوف على عملية الاعتراف بالبند من عدمه؛ ومن ثم التعزيز من المعلومات المفصح عنها للمستخدمين فى ظل ظروف عدم التأكد.

المدخل الذى يراه الباحث للاعتراف بمتغيرات بيئة الأعمال الرقمية ويوافق فيه دراسة ((Barker, R., et al., 2020 هو تصنيف قائمة الدخل إلى خمسة مستويات مختلفة، تتراوح بين المقابلة الكاملة بين الإيرادات والمصروفات كمستوى أول، وبين عدم المقابلة بين الإيرادات والمصروفات كمستوى أخير، والهدف هو مدى حدوث المقابلة بين الإيرادات والمصروفات المرتبطة بها ومن ثم الاعتراف بالبند.

يشير المستوى الأول إلى المقابلة الكاملة بين الإيرادات والمصروفات، والتى يمكن وصفها المصروفات فى هذا المستوى بأنها القابلة للاسترداد مباشرة، والمثال على ذلك هى تكلفة البضاعة المباعة، حيث يمكن وصف تلك المصروفات بأنها المتكبدة بشكل مباشر فيما يتعلق بالإيرادات المحققة، ووفقًا لمعيار التقرير المالى رقم (١٥) فإن تحويل السيطرة على الأصل الذى يفى بالتزام الأداء يؤدى إلى الاعتراف بالإيرادات.

أما المستوى الثانى فهو يتعلق بالمقابلة المسبقة بين الإيرادات والمصروفات، أى النفقات التى يتم مقابلتها مسبقًا مع الفترات الزمنية، وليس بشكل مباشر مع الإيرادات مثل استهلاك الأصول الملموسة، وإطفاء بعض الأصول غير الملموسة، حيث يتم تخصيص الاستهلاك على الفترات الزمنية مسبقًا بناءً على العمر الاقتصادى للأصل، وكذلك الإيجار وتكاليف الإدارة العامة، أى أن هذا المستوى يقوم على التكاليف الثابتة، وعلى الرغم من أن هذه النفقات ضرورية لتحقق الإيرادات؛ إلا أنها ترتبط بشكل غير مباشر مع الإيرادات، فهناك مثلًا جدول العمر الافتراضى للأصل، وهو الأمر الذى يجعل احتمالية تحقق المنفعة أقل درجة من المستوى الأول، وبشكل عام فإن المستوى الأول والثانى يخصصان درجة معقولة من التأكد حول الدخل المحقق والنفقات المتكبدة خلال فترة التقرير، وتعتبر هذه النفقات تشغيلية ومتكررة، ومن ثم فهى تمثل أساس للتقييم والتنبؤ بالأرباح التشغيلية المستقبلية للمستثمرين والتدفقات النقدية التشغيلية، كما سيشير الباحث بالجزء التطبيقى حول القيمة التنبؤية لهذين المستويين بالأرباح المستقبلية، والتى تُحدّد بقسمة سعر السهم السوقى على نصيب السهم الأساسى فى الربح.

يشير المستوى الثالث إلى المكاسب أو الخسائر على الأصول، مثل الأدوات المالية، والتى يتم الاعتراف بها فى نهاية فترة التقرير وليس فى بدايتها، وتستند إلى أسعار السوق، أى أن المقابلة لا تتم إلا بناءً على أدلة وهى أسعار السوق، وجدير بالذكر أن الفصل الرابع على قائمة المفاهيم رقم (٨) قد عرف "المكاسب" بأنها "الزيادات فى حقوق الملكية من المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى تؤثر على المنشأة باستثناء تلك التى تنتج من الإيرادات أو استثمارات المالكين"

والخسائر هى "النقص فى حقوق الملكية من المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى تؤثر على المنشأة باستثناء تلك التى تنتج من المصروفات أو التوزيعات على المالكين".

ومن ثم فإن هذه المكاسب أو الخسائر تتعلق بفترة مالية واحدة وليست متكررة كما فى المستوى الثانى، وتعتمد على عمليات التقييم التى تتعلق بالفترة الحالية، ومن أمثلتها أيضًا خسارة الاضمحلال التى يتم تحديدها فى نهاية فترة التقرير. وتجدر الإشارة إلى أن المستوى الثانى والثالث يلتقيا فى حساب استهلاك الأصول فى المستوى الثانى وحساب خسارة الاضمحلال فى المستوى الثالث، وبداهةً فالمستوى الثالث لديه درجة احتمالية أقل، وهو مبنى على درجة عدم تأكيد أكثر وأعلى مما كانت تفترضه الإدارة فى المستوى الثانى (Lambert, R. A., 2010) ، وعكس هذه النفقات فى قائمة الدخل يقلل عدم المقابلة بين المصروفات والإيرادات فى الفترات اللاحقة، فمثلًا؛ يتم اختبار اضمحلال الأصل سنويًا فى تاريخ التقرير بدلًا من عكس هذه الخسارة مرة واحدة على قائمة الدخل (Prakash, R., & N. Sinha., 2013).

المغزى من هذه المستويات هو أن القدرة على تحديد النفقات المرتبطة بالأصل فى قائمة الدخل ستدخل فى تقييم الاعتراف بالأصل، بمعنى أنه إذا تم تحديد النفقات المرتبطة بالأصل فى البداية على أنها مصروف إهلاك فإننا نقع فى درجة احتمالية معقولة للمنافع الاقتصادية المستقبلية، أما إذا دخلت فى هذه النفقات والخسائر المتعلقة بانخفاض القيمة فإننا نكون دخلنا فى المرحلة الثالثة ذات درجة الاحتمالية الأقل، ومن ثم انخفضت احتمالية تحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية نتيجة دخول أدلة جديدة مستندة على السوق؛ ومن ثم سيؤثر ذلك على الاعتراف بالأصل. كما بالشكل (٢/٢).

الباحث على يقين بأن الأمر لا ينطبق على الالتزامات، حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولى رقم (٣٧) "الأصول والالتزامات المحتملة" الاعتراف بالالتزامات فقط عندما تكون هناك احتمالية لخروج موارد عادةً ما تكون تدفقات نقدية خارجة (Barker, R., & A. McGeachin., 2015).

الإيرادات	١٠٠
(-) تكلفة البضاعة المباعة **(المستوى ١ ويمثل المصروفات المقابلة للإيرادات مباشرة)**	(٢٥)
= مجمل الربح	٧٥
(-) المصروفات العامة التشغيلية **(المستوى ٢ ويمثل المصروفات التى تنفق فتريًا)**	(٤٠)
= الربح الأساسى Underlying profit	٣٥
(-) المصروفات غير المقابلة للإيرادات**(المستوى ٤ ويمثل المصروفات التى أنفقت فى غياب دليل لإطفاءها وفى غياب دليل تأكد معقول لتحقق المنافع الاقتصادية)**	(١٠)
= الربح قبل المكاسب أو الخسائر	٢٥
± المكاسب أو الخسائر**(المستوى ٣ وهى المكاسب أو الخسائر الناتجة عن إعادة القياس بالقيمة العادلة أو بالقيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف البيع وفقًا لمستواها الأول من مستوياتها الثلاثة)** مثل خسائر انخفاض القيمة	(٥)
= الربح قبل الفوائد والضرائب	٢٠
(-) الفوائد التمويلية **(ترتبط أكثر بمدخل قائمة المركز المالى من حيث الاعتراف)**	(٨)
= الربح قبل الضرائب	١٢
(-) الضرائب (مزيج من المستويات الأربعة السابقة)	(٣)
= الربح (خسارة) الفترة	٩
± بنود الدخل الشامل الآخر **(المستوى ٥ وهو المكاسب أو الخسائر غير المحققة التى يتم مقابلتها فى فترات زمنية طويلة نسبيًا، أو قد تؤول إلى الفر ولا يكون لها أثر بمرور الوقت**	(٢)
= الدخل الشامل	٧

المصدر (***Barker, R., et al., 2020***) بتصرف من الباحث

شكل (١) مدخل قائمة الدخل للاعتراف ببنود القوائم المالية

أما المستوى الرابع، وهو مستوى عدم المقابلة بين الإيرادات والنفقات المتعلقة بها، حيث لا يمكن مقابلة الإيرادات بالمصروفات سواءً مسبقًا أو لاحقًا، وهذه النفقات أو الاستثمارات غير مؤكد تدفقاتها ومنافعها المستقبلية، والمثال على ذلك هى: نفقات

البحث ، حيث لا يمكن افتراض إمكانية الاسترداد خلال فترة زمنية يمكن تقديرها بشكل موثوق، وتشمل الأمثلة المماثلة الإنفاق على العلامات التجارية وغير ذلك من الأشياء غير الملموسة، والفيصل هنا هو أنه بسبب عدم التأكد فيما يتعلق باسترداد التدفقات الخارجة من الموارد الاقتصادية، وبالتالى لا يوجد أساس يمكن من خلاله إنشاء مخطط إطفاء قائم على أدلة محددة مسبقًا *(Brouwer, A.,et al., 2015)* ، ومن ثم فإن عدم المقابلة بين الإيرادات والمصروفات فى هذا المستوى يتطلب عدم الاعتراف بهذه الاستثمارات كأصول، حيث أن الاعتراف بتلك الاستثمارات كأصول سيعنى تقديم تطمينات زائفة فيما يتعلق بعدم التأكد، كما أن عدم الاعتراف بتلك الاستثمارات قد ينقل معلومات يحتاجها المستثمرون لتقييم ظروف عدم التأكد؛ وعليه فإنه على الرغم من أن جميع الحالات التى يحدث فيها عدم مطابقة الإيرادات مع المصروفات من هذا المستوى، ويتم فيها إنفاق المصروفات فى نفس فترة التقرير؛ إلا أن مفهوم المقابلة من عدمه مفيدًا؛ لأنه مهم للمستثمرين، متى لم يتم تطبيق المقابلة بين الإيرادات والمصروفات وأى نوع من الاستثمارات يحمل عدم التأكد بشأن الإيرادات فى المستقبل *(Christensen, J., 2010)* .

وعليه فإن هناك أصول خارج الميزانية غير مؤكد الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منها، وهى تتطلب إفصاحات إضافية ومستمرة فى التقارير المالية بدلًا من الإفصاح عنها مرة واحدة كنوع من المصروفات، كما أن هناك نوع من المصروفات التى يتم رسملتها لاحقًا، كما فى نفقات التطوير، حيث تبدأ الرسملة لمبالغ مصروفة مسبقًا لمجرد تجاوز عقبة عدم التأكد والوصول لنقطة الجدوى الفنية والمالية.

أما فيما يتعلق بالمستوى الخامس، فهو تلك المكاسب أو الخسائر غير المحققة لبنود الدخل الشامل الآخر، ونظرًا لأن تلك المكاسب أو الخسائر تحتاج إلى آجال زمنية طويلة الأجل نسبيًا مقارنة ببنود الإيرادات أو المصروفات الأخرى، فيتم فصلها فى قائمة الدخل أو فى قائمة منفصلة تسمى قائمة الدخل الشامل الآخر، مثل المكاسب أو الخسائر غير المحققة على الاستثمارات المالية المتاحة للبيع، والمكاسب أو الخسائر غير المحققة على ترجمة القوائم المالية بعمبة أجنبية، وأيضًا فائض إعادة

التقييم للأصول الثابتة وفقًا لمعيار المحاسبة الدولى رقم (١٦)؛ جدير بالذكر أن هناك اختلاف فى أسس قياس بنود الأصول التى تتسبب فى المكاسب أو الخسائر غير المحققة، فهناك الاستثمارات المالية المتاحة للبيع التى يتم قياسها بالقيمة العادلة، وهناك التزامات خطط المنافع المحددة التى يتم قياسها بالقيمة الحالية، كما أن هناك عدة طرق يمكن اتباعها لأجل ترجمة القوائم المالية *(حبل، ٢٠١٩)*.

تضارب القياس على بنود الأصول والالتزامات التى يتم عكس مكاسبها وخسائرها غير المحققة فى الدخل الشامل الآخر قد يؤدى إلى تشويه صافى الدخل، إذا ما أدرجت هذه البنود فى صافى دخل الفترة، لذلك يتم عكس أثر هذه البنود بشكل غير مباشر على حقوق الملكية.

يقف الباحث عند المستوى الرابع كى يحدد موقف متغيرات بيئة الأعمال الرقمية من الاعتراف وفقًا لمدخل "قائمة الدخل" ، الباحث يرى أن الإشكالية فى الاعتراف ستنطوى على المتغيرات الرقمية التى سيتم توليدها داخليًا، حيث يقع على عاتق المنشأة مسئولية إثبات أن الإرشادات الإضافية فى الفقرة (٥٧) يجب إثباتها(*IASB, IAS. 38, Para 57*) ، وهى تعد فى الأساس تجسيدًا لمعايير المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة، فضلًا عن القياس الموثوق به، وتتطلب الفصل فى مرحلة التخطيط ومرحلة البحث والتطوير ومرحلة الاستخدام، حيث يجب الاعتراف بجميع التكاليف المتكبدة فى مرحلتى التخطيط والبحث كمصروفات وفقًا لمعيار المحاسبة الدولى رقم (٣٨) *(IASB, IAS. 38, Para 54)* ، أما تكاليف مرحلة التطوير فيجب رسملتها حتى الوصول لنقطة الإنتاج أو الاستخدام فيتم الإطفاء، وإذا لم يكن من الممكن التمييز بين مرحلتى البحث والتطوير، فيجب اعتبار كافة التكاليف مصروفات، كما أنه من الناحية العملية، قد لا يسهل تمييز الأنشطة الخاصة بإنشاء أصل غير ملموس وتصنيفها إما فى البحث أو التطوير *(KPMG, 2020)* .

وتعمل البيانات الجديدة تعمل باستمرار على تنقيح نفسها بمساعدة خوارزميات التعلم الذاتى التى تعمل بالذكاء الاصطناعى، وسيؤدى ذلك إلى تحول مستمر بين مراحل التخطيط والبحث والتطوير والاستخدام، وهذا سيجعل الفصل الواضح بين المراحل أمرًا صعبًا، وبالتالى يتداخل ذلك مع القرارات المتعلقة بالتكاليف وأىّ منها

يمكن الاعتراف به، ولو تم فرض أن التكاليف أثناء مرحلة التطوير قد تم حصرها، فهل التكاليف المتكبدة حتى عملية الاستخدام تعكس حقًا المنفعة الاقتصادية لتلك المتغيرات؟ ؛ علاوةً على ذلك، أن التكاليف المرتبطة بالبيانات نفسها منخفضة أى تكاليف البيانات نفسها، كما أن المعيار الدولى رقم (٣٨) يستبعد رسملة التكاليف التى تم إنفاقها بالفعل فى مرحلة التخطيط أو البحث *((IASB, IAS. 38, Para 71* ، لذلك قد تكون تكاليف التطوير المرسملة منخفضة للغاية، وبالتأكيد لا تعكس التدفق المستقبلى للمنافع الاقتصادية، وعليه، فإن نموذج التكلفة سيظل يمثل الفجوة الهائلة فى القيمة السوقية والقيمة الدفترية للمنشأة لذلك يوصي الباحث بالنظر في قواعد القياس الحالية ومدى مساهمتها فى سد الفجوة بين القيمة الدفترية والسوقية للمنشآت..

الخلاصة:

تولد لدى الباحث فجوة مفاهيمية بين الهدف الذى دعت إليه الأطر المفاهيمية من توفير معلومات مفيدة تساعد مستخدميها على اتخاذ قرارات ملائمة وبين معايير الأصول غير الملموسة. حيث يتطلب الهدف أن تعبر معلومات التقارير المالية عن الواقع الاقتصادي للظواهر التي تمثلها فى حين لا يتم الاعتراف بالاستثمارات التى تتم على البحث أو على متغيرات بيئة الأعمال الرقمية بحجة "عدم التأكد".

الباحث يرى أن متغيرات بيئة الأعمال الرقمية لا تنتمي إلى المستوى الرابع فى قائمة الدخل التي عرضها، لأن الاستثمار فى تلك المتغيرات إنما هو تطوير له الجدوى الفنية والمادية، وليس فى مرحلة البحث، ومن ثم وجبت رسملة كافة الاستثمارات المتعلقة بمتغيرات بيئة الأعمال الرقمية. ويقترح الباحث أن تعرض تلك الاستثمارات ضمن الأصول غير الملموسة، ويجب أن يفصح عنها على رأس الإيضاحات المتممة لبند الأصول غير الملموسة.

قائمة المراجع

حبل، حمدى سعيد (٢٠١٩) ،مشاكل القياس والإفصاح المحاسبى لبنود قائمة الدخل الشامل وأثرها على تحسين جودة التقارير المالية–دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.

قرار وزير الاستثمار رقم (٨٨٣) لسنة ٢٠٢٣، بتعديل بعض أحكام المعايير المحاسبية ، **هيئة المطابع الأميرية** ، القاهرة ، ٢٠٢٣م.

Barker, R., & Teixeira, A. (2018). Gaps in the IFRS conceptual framework. *Accounting in Europe*, *15*(2), 153-166.

Barker, R., and A. McGeachin. 2015. An analysis of concepts and evidence on the question of whether IFRS should be conservative. *Abacus* 51 (2): 169–207.

Barker, R., Penman, S., Linsmeier, T. J., & Cooper, S. (2020). Moving the conceptual framework forward: Accounting for uncertainty. *Contemporary Accounting Research*, *37*(1), 322-357.

Barth, M. (2007), "Standard-setting measurement issues and the relevance of research", *Accounting and Business Research*, Vol. 37 No. S1, pp. 7-15.

Barth, M. E., Kasznik, R., & McNichols, M. F. (2012). Analyst coverage and intangible assets. *Journal of accounting research*, *39*(1), 1-34.

BDO (2023), Comment Letter to *Proposed Statement of Financial Accounting Concepts*, Concepts Statement No. 8, Chapter 5: Recognition and Derecognition, Available at: *fasb.org.com*.

Brouwer, A., M. Hoogendoorn, and E. Naarding. 2015. Will the changes proposed to the conceptual frame- work's definitions and recognition criteria provide a better basis for IASB standard setting? *Accounting and Business Research* 45 (5): 547–71.

Christensen, J. 2010. Conceptual frameworks of accounting from an information perspective. *Accounting and Business Research* 40 (3) (Special Issue): 287–99.

Deloitte (November 12, 2020), Responses to Proposed Statement of Financial Accounting Concepts, Concepts Statement 8— Conceptual Framework for Financial Reporting — Chapter 4: Elements of Financial Statements Norwalk, CT 06856-5116, Comment Letter No. 29 available at: *www.Deloitte.com.*

Deloitte (2023a), Comment Letter to *Proposed Statement of Financial Accounting Concepts*, Concepts Statement No. 8, Chapter 5: Recognition and Derecognition, Available at: *fasb.org.com*.

El-Tawy, N. and Tollington, T. (2008), "The recognition and measurement of Brand assets: an exploration of the accounting/marketing interface", *Journal of Marketing Management*, Vol. 24Nos 7/8, pp. pp711-732.

El-Tawy, N. (2020). Asset-based recognition criteria: a comprehensive view. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, *18*(2), 251-275.

Financial accounting standards Board (FASB) (2021), Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, Conceptual Framework for Financial Reporting ,Chapter 7, *Presentation*, Available at: *fasb.org.com.*

Financial accounting standards Board (FASB) (2022), *Proposed Statement of Financial Accounting Concepts*, Concepts Statement No. 8, Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 5: Recognition and Derecognition, Available at: *fasb.org.com.*

Financial Accounting Standards Board(FASB),(Dec.22, 2021), statement of financial Accounting concepts No.8,Chapter 4"Elements of Financial Statements" , and Chapter 7,"Presentation",FASB Site.

Financial Accounting Standards Board, Accounting Standard Codification Topic No. (360)، " *Property, Plant, and Equipment* " , 2009,. Retrieved From: *http://asc.fasb.org*.

Financial Accounting Standards Board, Accounting Standard Codification Topic No. (350)، "*Intangibles - Good will and Other* " , 2009,. Retrieved From: *http://asc.fasb.org*

Fisher, I. (1906), *The Nature of Capital and Income, Reprints of Economic Classics*, Augustus M Kelly Publisher, New York, NY, reprinted 1965.

Hines, R. (1988), "Financial accounting: in communicating reality, we construct reality", *Accounting,Organizations and Society*, Vol. 13 No. 3, pp. 251-261.

IASB (1989), "Framework for the preparation and presentation of financial statements", *iasb site*.

IASB (2005), "Information for observers on conceptual framework (Agenda paper 3)", available at: *www.iasb.org*

IASB (2006), "Information for observers: world standard setters meeting", September, AGENDA PAPER 1A, London, available at: *www.iasb.org*

IASB (2007), "Information for observers on phase B elements: definition of an asset (agenda paper 3), international accounting standards board", available at: *www.iasb.org*

International Accounting Standard Board, International Accounting Standard, No. 38, "Intangible Assets" ,*IASB* Site.

International Accounting Standards Board (IAS.16), Property, Plant and Equipment, *IASB site.*

International Accounting Standards Board (IASB) (2018), *Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, London.

International accounting standards Board (IASB),(2014) Disclosure initiative , Proposed amendments to IAS1, IASB Site.

International Accounting Standards Board, International Financial Reporting Standards(IFRS 15), "Fair Value Measurements'', Retrieved From, *http//www.ifrs.org.*

International Accounting Standards Board, International Financial Reporting Standards(IFRS 13), "Fair Value Measurement'', Retrieved From, *http//www.ifrs.org.*

Jidong, Zhang,Wei, Zhou,Siyu, Zhang,Junyi, Long , (2020). Comment Letter No. 17 on Proposed Statement of Financial Accounting Concepts—*Concepts Statement 8—Conceptual Framework for Financial Reporting—Chapter 4: Elements of Financial Statements* **,** Norwalk, CT 06856-5116.

KPMG (2020). The pulse of Fintech 2018, end-of-year edition. Retrieved from: *https://assets.kpmg/content/ dam/kpmg/xx/pdf/2019/02/the-pulse-of-fintech-2018.pdf* (accessed 5 February 2023).

Lambert, R. A. 2010. Discussion of "Implications for GAAP from an analysis of positive research inaccounting." *Journal of Accounting and Economics* 50 (2–3): 287–95.

Leitner-Hanetseder, S., & Lehner, O. M. (2022). AI-powered information and Big Data: current regulations and ways forward in IFRS reporting. *Journal of Applied Accounting Research*, Available at: https://www.emerald.com/insight/0967-5426.htm

Novikov, S. V. (2020). Data science and big data technologies role in the digital economy. *TEM Journal*, *9*(2), 756–762.

Prakash, R., and N. Sinha. 2013. Deferred revenues and the matching of revenues and expenses. *Contempo-rary Accounting Research* 30 (2): 517–48.

PWC (2023), Comment Letter to *Proposed Statement of Financial Accounting Concepts*, Concepts Statement No. 8, Chapter 5: Recognition and Derecognition, Available at: *fasb.org.com*.

Wan, X., & Li, Y. (2021). Evaluation and Management of Intangible Assets of High-Tech Enterprises from the Perspective of Monte Carlo and Network Security. *Mobile Information Systems*, *2021*, 1-7.

Werner, M. (2017), "Financial process mining-accounting data structure dependent control flow inference", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 25, pp. 57-80.

Williams, S. (2003), "Assets in accounting: reality lost", *Accounting Historians Journal*, Vol. 30 No. 2, December.