الجدل بين المخصصات والاحتياطيات والمفاهيم المتعلقة بهما وتبويبهما وعرضهما من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية

مصطفى عبد السلام مسعود[1]، عصام السائح خرواط[2]
أستاذ مشارك بقسم المحاسبة ، كلية المحاسبة – جامعة غريان[1]
أستاذ بقسم المحاسبة ، كلية المحاسبة – جامعة غريان[2]

Abstract:

This Study aimed to address one of the most important terms in accounting science, which are allocations, reserves and related concepts in order to determine the extent of the difference and overlap between them, and how they are presented in the financial statements.

The study relied on a survey of the opinions of teaching staff in the accounting departments of some colleges of economic sciences in the western region of Libya, where they were asked to differentiate between allocations and reserves in addition to some concepts related to determining the share of the financial period of the cost of various assets.

This study used the inductive method, as an intellectual framework related to allocations and reserves was built and tested by collecting and analyzing data to answer research questions. Through descriptive analysis of the data, several results were revealed, the most important of which is that there is a clear confusion and difference regarding the distinction between these terms and how they are presented in the financial statements.

The researchers attributed the reason to the difference in what was reported in it with scientific references and the lack of research in this field.

Key words : Allocations, Reserves, Accounting concepts .

ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى تناول أحد أهم المصطلحات في علم المحاسبة وهي المخصصات والاحتياطيات والمفاهيم المتعلقة بها، لتحديد مدى الاختلاف والتداخل في التفرقة فيما بينها وكيفية عرضها بالقوائم المالية. واعتمدت الدراسة على استقصاء أراء أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة ببعض كليات العلوم الاقتصادية بالمنطقة الغربية من ليبيا حيث طلب منهم التفرقة بين المخصصات والاحتياطيات، إضافة إلى بعض المفاهيم المتعلقة بماهية نصيب الفترة المالية من كلفة الأصول بمختلف أنواعها. واستخدمت هذه الدراسة المنهج الاستقرائي، حيث تم بناء إطار فكري يتعلق بالمخصصات والاحتياطيات وتم اختباره عن

 Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

طريق تجميع وتحليل البيانات للإجابة على تساؤلات الدراسة. ومن خلال التحليل الوصفي للبيانات تم الوصول إلى نتائج تفيد أهمهما بوجود خلط واختلاف واضح يتعلق بالتفرقة بين هذه المصطلحات وكيفية عرضها بالقوائم المالية وأرجع الباحثان السبب إلى الاختلاف بالمراجع العلمية وقلة البحوث في هذا المجال.

الكلمات المفتاحية : المخصص، الاحتياطي، المجمع، مفاهيم محاسبية.

تمهيد:

تعُد كليات العلوم الاقتصادية باختلاف مسميات من أهم الكليات بالجامعات الليبية وبالجامعات الأخرى بالعالم، باعتبارها قلاع علمية متخصصة في تدريس علوم المال والأعمال بمختلف فروعه، وهذه التخصصات هي واحدة وإن كان هناك اختلاف بسيط فيما بينها، ومن أهمها: المحاسبة، الإدارة، الاقتصاد، التمويل والمصارف، نظم المعلومات، ويتمتع خريجي هذه الكليات وبالأخص في تخصص المحاسبة والتمويل والمصارف بفرص وظيفية أفضل من نظرائهم في التخصصات الأخرى، وللظروف البيئية المحيطة بهذه القلاع والمتغيرة وباستمرار تكون المسؤولية على أعضاء هيئة التدريس؛ الذين يجب أن يكونوا مواكبين لما يحدث في هذه العلوم، باعتبارهم يمثلون منبع المعرفة، ولكل تخصص مصطلحات ومسميات علمية تستخدم كمفاتيح للإشارة والدلالة على مضمون محدد لا يفقه ولا يفهمه إلا المتخصصين فيه، ومن هنا فإن مشكلة الدراسة ستتناول الاختلاف الواضح فيما بين المهتمين بالمحاسبة؛ فيما يتعلق بتفسير هذه المصطلحات، ويلاحظ بأن هناك العديد من الاستفسارات التي تطرح من الطلبة المتخصصين في المحاسبة بالمراحل المختلفة والممارسين للمهنة، تدور تحديدًا حول مفهوم وتبويب وعرض المخصصات والاحتياطيات والمصطلحات ذات العلاقة بها والمتمثلة في: المخصص والمجمع، الاستهلاك والإهلاك والإهتلاك، الاستنفاذ والاستنزاف والنفاذ والإطفاء. إن الهدف الأساسي للمحاسبة في أي وحدة اقتصادية ينصب على خدمة مستخدمي القوائم المالية، باعتبارها المنتج النهائي للنظام المحاسبي، وبهذا يجب أن يكون اهتمام المتخصصين في علم المحاسبة منصبًا على إصدار قوائم مالية تلبي احتياجات ورغبات هؤلاء، وأن يتم تبويب وعرض البنود بهذه القوائم بشكل يحقق العرض الجيد والثابت للمعلومات من أجل تحقيق المقارنة الجيدة، باعتبارها تبين وتوضح وباستمرار الوضع المالي ومستويات الأداء.

ونوضح هنا بأن الاختلاف في التبويب والعرض سيؤدي إلى اختلاف في قيمة مجمل الدخل وفي النسب المالية، التي منها نسبة التداول والنسبة السريعة ونسب المديونية، ونسبة العائد على حقوق المساهمين أو على الأصول، كما يلاحظ وجود اختلاف في مسمى نصيب الفترة المالية من كلفة الأصل الثابت الملموسة والذي يطلق عليه: مصروف متبوعًا بمصطلح، الاستهلاك أو الإهلاك أو الإهتلاك، وكذلك التداخل في إطلاق مسمى مجمع أو مخصص على المجموع المتراكم لهذه المسميات متبوعًا بالمسميات السابقة، وكذلك

 Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

استخدام مسميات الاستنفاذ أو الاستنزاف أو النفاذ أو الإطفاء فيما يتعلق بالأصول غير الملموسة، والأصول الاستخراجية. إضافة إلى الاختلاف في تبويب أرصدة المخصصات بالميزانية، حيث تبويب أحيانًا بجانب الأصول مطروحة من قيمة الأصل، وأحيانًا أخرى تبوب وتعرض ضمن الخصوم المتداولة، كما تبوب أحيانًا ضمن الخصوم تحت مسمى مخصصات ببند مستقل، أو تحت مسمى مخصصات واحتياطيات وهذا التصنيف الأخير خاطئًا باعتبار هذه المسميات تختلف عن بعضها البعض.

وبالرغم من ذلك فإن تبويبها وعرضها السابق لن يؤثر على توازن الميزانية إلا أن ذلك سيكون له تأثير على نتائج التحليل المالي، وينوه الباحثان إلى أن دراسة هذا الموضوع ستكشف وتوضح نتائجه مدى الاتفاق من عدمه فيما بين المشاركين، كما يلاحظ طرح العديد من التساؤلات بالشبكة الدولية للمعلومات حول هذا الموضوع، وبهذا فإن دراسته ستنمي أفكار المهتمين بالمحاسبة كافة، والقوائم المالية هي النافذة التي يطل منها الغير على الوحدة الاقتصادية للتعرف على نتيجة نشاطها ومركزها المالي، وفي الوقت نفسه فالمعلومات الواردة بهذه القوائم هي الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات. وتصنف المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي إلى ثلاثة أنواع، النوع الأول يهتم بنتيجة النشاط، والثاني يبين المركز المالي، أما النوع الثالث فيبين التدفقات النقدية، أما النوع الرابع فيهتم بالأرباح المحجوزة وتوزيعها.

أولاً. مشكلة الدراسة:

تعُد المخصصات والاحتياطيات والمفاهيم المرتبطة بها من البنود الأساسية بالقوائم المالية، وتحظى باهتمام مستخدمي القوائم المالية كافة، ولعل أهمهم مصلحة الضرائب، المستثمرين، الدائنين والمقرضين لهذه الوحدات، فالقوائم المالية تعتبر المرآة التي تعكس الأوضاع المالية للوحدة الاقتصادية، ويعتمد المستخدمين على المعلومات التي تحويها عند إصدار قراراتهم، وبهذا يجب أن تحظى البنود موضوع الدراسة باهتمام ملحوظ من المهتمين بعلم المحاسبة كافة، من حيث مفهومها وتبويبها وعرضها بالقوائم المالية، وما كان دافعًا لإجراء هذا الدراسة هو ما لاحظه الباحثين من اختلاف حول مفهومهما أولاً وتبويبهما وعرضهما ثانيًا، وتشابه وتداخل المصطلحات ذات العلاقة بهما ثالثًا، ويشير الباحثان إلى أن الواقع الملموس والمعاش يوضح بأن هناك خلط وعدم فهم لمفهوم هذه المصطلحات وتبويبها وعرضها بالقوائم المالية فيما بين البعض. وهذا الاختلاف قد يؤدي إلى اختلاف في قرارات مستخدمي القوائم المالية، وهذا في حد ذاته يمثل مشكلة تستحق تعميق الدراسة والبحث، ووفقًا لذلك تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤل الآتي: **ما مدى الاختلاف والتداخل في مفهوم المخصصات والاحتياطيات وما يتعلق بهما من مصطلحات، وتبويبهما وعرضهما بالقوائم المالية؟، وما هي أسبابه؟.**

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

ثانيًا. تساؤلات الدراسة. تتمثل تساؤلات هذه الدراسة فيما يلي:

أ. هل أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات محل الدراسة على دراية وفهم بما يلي؟

1. التفرقة فيما بين المخصصات والاحتياطيات.

2. التفرقة والتمييز فيما بين المخصصات بأنواعها.

3. التفرقة والتمييز فيما بين الاحتياطيات بأنواعها.

ب. هل أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات محل الدراسة متفقين على ما يلي؟

1. التسمية التي تطلق على نصيب الفترة المالية من الكلفة الرأسمالية للأصول الثابتة بأنواعها.

2. المسمى الذي يطلق على المجموع المتراكم لنصيب الفترة المالية من كلفة الأصول الثابتة.

3. تبويب رصيد المجموع المتراكم للفترات المالية بالميزانية العمومية في نهاية السنة المالية.

4. تحميل القيم المكّون أو المعلى بها المخصصات والاحتياطيات خلال الفترة لحسابات النتيجة أو حساب التوزيع من عدمه.

5. تبويب وعرض أرصدة المخصصات والاحتياطيات بالميزانية في نهاية الفترة المالية.

ثالثًا. أهمية الدراسة: تنبع أهمية هذا الدراسة من أهمية التقارير المحاسبية في حد ذاتها التي تعتمد عليها الأطراف كافة عند اتخاذ القرارات، كما ترجع أهميتها من كونها تعالج مشكلة تدور حولها الاستفسارات والآراء المختلفة فيما يتعلق بالتفرقة فيما بين المصطلحات موضوع الدراسة وتبويبها وعرضها، باعتبار هذه المصطلحات تعتبر من ضمن أساسيات علم المحاسبة.

كما أن وجود الاحتياطيات والمخصصات بالميزانية يدعم ويعزز المركز المالي، ويقوي موقفها لدى الدائنين كافة. ووجود المخصصات مؤشر على التزام الوحدة بتطبيق مبدأ المقابلة ومفهوم التحفظ، وبهذا فإن فهمها والتفرقة فيما بينها وتبويبها وعرضها بالقوائم المالية يعدُ من أساسيات علم المحاسبة، التي يجب أن يكون الدارسين لها على دراية وفهم واضح بكل جوانبها.

رابعًا. أهداف الدراسة. تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

1. التفرقة بين المخصصات والاحتياطيات، وبيان التبويب والعرض الصحيح لهذه البنود.

2. التفرقة بين المخصص والمجمع، وبيان المسمى الواجب أطلاقه على نصيب الفترة المالية من الكلفة التاريخية للأصول (الاستهلاك، الهلاك، الإهتلاك، الاستنفاد، الاستنزاف، النفاد، الإطفاء).

3. التعرف على أراء المشاركين ومدى فهمهم لهذه المصطلحات وبيان مدى القصور في ذلك.

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

خامسًا. حدود الدراسة: تقتصر هذه الدراسة على بيان وجهات نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية العامة بالمنطقة الغربية، وتحديدًا بالجامعات التالية: (غريان، بني وليد، المرقب، الزيتونة، طرابلس، الزاوية، صبراته)؛ وبهذا فمجتمع الدراسة يتمثل في أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات السابقة، باعتبارهم أساتذة متخصصين في علم المحاسبة بكليات العلوم الاقتصادية بمختلف مسمياتها، وتستهدف هذه الدراسة استقصاء أرائهم.

سادسًا. أسلوب ومنهجية الدراسة: لطبيعة مشكلة الدراسة وأهميتها ولتحقيق أهدافها، فسيعتمد في جانبها النظري على الكتب والمراجع والدوريات والأبحاث والرسائل العلمية ذات العلاقة بموضوع الدراسة، فضلاً عن شبكة المعلومات الدولية، وسوف تقتصر على بيان أوجه الاختلاف فيما بين المخصصات والاحتياطيات والمفاهيم ذات العلاقة بها، وتبويبها وعرضها بالقوائم المالية، أما الجانب العملي فسيخصص لتحليل البيانات والإجابة على التساؤلات وعرض النتائج والتوصيات ثم عرض المراجع التي اعتمدت عليها الدراسة.

1.1 الإطار النظري للمخصصات والاحتياطيات والمفاهيم المرتبطة بها:

أن المخصصات والاحتياطيات تعدُ من أهم البنود بالقوائم المالية باعتبارهما يمثلان نوعين من المبالغ المجنبة لأغراض وأهداف مختلفة، فقيم المخصصات تمثل عبء على الإيرادات، أما قيم الاحتياطيات فهي أرباح مجنبة تحت مسميات مختلفة، ولقيم الاثنان تأثيرها النهائي على معادلة الميزانية، وبهذا ستخصص هذه المباحث للإطار النظري لموضوع الدراسة.

1.1.1 مفهوم المخصصات والهدف من تكوينها وأنواعها:

1.1.1.1 مفهوم المخصصات والهدف منها: المخصصات مصطلح محاسبي مفردها مخصص، والمخصص لغة كما أورده (جبران،1967، ص627) "ما جعل خاصًا لشيء ماء". أما (نعمه، حموي، 2001، ص391) فقد أفادا بأن المخصص "هو المعُد لشيء معين له أو المهيأ لاستعملاً خاصًا، ومثال ذلك: المخصصات العائلية، مخصصات السفر...ألخ. والمخصص في المحاسبة يعُد كلفة من تكاليف الإنتاج، وبهذا فهو عبء يتم تحميله على الإيرادات قبل تحديد نتائج أعمالها وأورد (نمر، بدون سنة نشر، ص219)، بأنه لا يوجد اتفاق بين المحاسبين على تعريف شامل للاحتياطيات، وأفاد بأنه يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع هي:

أولا. الاحتياطيات التحميلية: الاحتياطيات التحميلية كما أوردها نمر "تعتبر قيمتها كلفة من تكاليف الإيراد يجب خصمها من مجمل الربح قبل الوصول إلى صافي الأرباح وذلك لمقابلة النقص المحتمل وقوعه في قيمة أصل من الأصول أو الزيادة المحتملة في قيمة التزام من الالتزامات، ويتم تكوينها بغض النظر عن نتيجة الأعمال ربحًا كانت أم خسارة"، ومثال ذلك احتياطي الديون المشكوك فيها، واحتياطي هبوط أسعار

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

المخزون، وتبوب وتعرض هذه الاحتياطيات بقائمة المركز المالي بجانب الأصول مطروحة من قيمة الأصول المتعلقة بها.

أما بالنسبة للاحتياطيات اللازمة لتسوية التزام من الالتزامات، فهي التي تكوّن لأجل مقابلة التزام محتمل مستقبلاً، مثل احتياطي تعويضات العاملين، ويبوب رصيده ببند مستقل بالميزانية ضمن الخصوم المتداولة، ويطلق عليها البعض مسمى المخصصات وهذا ما يؤيده الباحثان.

ثانيًا. المخصصات: أفاد (نمر، بدون سنة نشر، ص220) بأن المخصصات، "يتم تكوينها من أجل نقص **مؤكد** وقوعه في قيمة أصل أو زيادة **مؤكد** وقوعها في قيمة التزام، ولكن لا يمكن تحديد قيمة النقص أو الزيادة بالتحديد". ومصروف الاستهلاك كلفة من تكاليف الإنتاج مقابل النقص الفعلي والمحقق في قيمة الأصل نتيجة الاستخدام أو مضى المدة أو ظهور بدائل جديدة، وترحل قيمته لحساب مخصص الاستهلاك، ويظهر الأصل الثابت بالميزانية مطروح منه المخصص، ويرى الباحثين أطلاق مسمى مجمع بدلاً من مخصص إذ أنه أنسب لغويًا واصطلاحًا. أما بالنسبة **للنقص المؤكد وقوعه** في قيمة أصل فإن المثال على ذلك الديون المعدومة التي يكوُن لها مخصص ويظهر رصيده دائنًا إلى حين التأكد من مدى مقدرة المدين، ليتقرر فيما بعد إعدام الدين من عدمه وإقفال المخصص. أما في حالة الزيادة المؤكد وقوعها في قيمة التزام معين فتتمثل في حالة الضرائب وتعويضات العاملين المؤكد دفعها ولكن لا يمكن تحديد قيمتها، وتعرض أرصدة الاحتياطيات والمخصصات بالميزانية إما مطروحة من قيمة الأصل المتعلق بها بجانب الأصول، أو ببند مستقل بجانب الخصوم ضمن الخصوم المتداولة.

ثالثًا. الاحتياطيات التخصيصية: أفاد نمر بأنها عبارة عن جزء من الأرباح تحتجز لمقابلة سياسة إدارية أو لمقابلة خسائر متوقعة ولكن لا يمكن التنبؤ بها، أو لدعم المركز المالي وزيادة ضمان الدائنين، ووفقًا لذلك تقسم إلى ثلاثة أنواع هي:

1. احتياطيات تخصيصية لمقابلة سياسة إدارية معينة، والتي منها احتياطي التوسعات، احتياطي استهلاك ورد السندات، احتياطي استبدال الأصول، وهي لا يجوز استخدامها إلا في الأغراض المخصصة لها، وقد يكون منصوص على تكوينها ضمن النظام الأساسي أو يتم التوصية بتكوينها من إدارة الشركة ويتم إقرارها من قبل الجمعية العمومية للوحدة الاقتصادية.

2. احتياطيات تخصيصية لمقابلة خسائر متوقعة ولكن لا يمكن التنبؤ بها على وجه التحديد، ومثال ذلك احتياطي الحريق أو احتياطي هبوط الأسعار.

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

3. احتياطيات تخصيصية عامة، يكون الهدف منها دعم المركز المالي للوحدة وزيادة ضمان الدائنين، وعادتًا ما تكون إلزامية كما هو الحال في الاحتياطي القانوني. وقد تكون اختيارية مثل الاحتياطي العام أو الاحتياطي غير العادي، و أرصدتها تمثل توزيعًا للأرباح.

2.1.1.1 أنواع المخصصات: تنقسم المخصصات من حيث طبيعتها إلى نوعين:

أولاً. المخصصات المتعلقة بالأصول: تكوّن لأجل مواجهة النقص المحتمل في قيم أصل، وتبوب وتظهر أرصدتها بالميزانية مطروحة من قيمة الأصل ذات الصلة به، ومن أهمها:

1. مخصص الخصم المسموح به: يكوُن لأجل مواجهة النقص المحتمل في قيمة المدينين نتيجة استفادة المدينين بقيمة الخصم خلال فترة الائتمان.

وأورد (مسعود، 2018، ص58)، "بأنه في حالة ما تكون فترة الائتمان تخص فترة واحدة فلا وجود لهذا المخصص، أما إذا ما كانت فترة الائتمان متداخلة بين فترتين؛ فإن المدين قد يسدد قيمة الدين خلال الفترة التالية ويستفيد بقيمة الخصم، وتحمل القيمة المكوّن بها المخصص لحساب الأرباح والخسائر أو لقائمة الدخل، ويظهر رصيده مطروح من قيمة المدينين.

2. مخصص الديون المشكوك فيها: يكوُن لأجل مقابلة الديون التي لم تحصل خلال الفترات التالية. وتحمل القيمة المكوُن أو المعلى بها لحساب الأرباح والخسائر أو لقائمة الدخل، ويظهر رصيده مطروح من قيمة المدينون بالميزانية بعد طرح قيمة مخصص الخصم المسموح به.

3. مخصص هبوط أسعار المخزون: يكوُن لأجل مقابلة الخسائر المتوقع أن تنتج عند انخفاض سعر المخزون بالسوق عن كلفته، وأوضح (الصباغ، 2004–2005، ص126) "بأنه يجب تكوين مخصص لمواجهة هبوط أسعار المخزون بمقدار الانخفاض في قيمته، وتحمل قيمته لحساب المتاجرة ويظهر رصيده بالميزانية في نهاية السنة مطروحًا من كلفة المخزون، وتحمل القيمة المكّون أو المعلى بها لحساب المتاجرة أو لقائمة الدخل.

4. مخصص تحصيل أو خصم أوراق القبض: يكوُن لمقابلة المصاريف المحتملة مقابل تحصيل أو خصم أوراق القبض، ويجب تكوين هذا المخصص بالقيمة المتوقع تكبدها في سبيل تحصيل أوراق القبض، إضافة إلى تكوين مخصص مصاريف خصم أوراق القبض بمقدار القيمة المتوقع تحملها في المستقبل، وتحمل قيمته لحساب الأرباح والخسائر أو قائمة الدخل، ويظهر رصيده قي نهاية السنة مخصومًا من قيمة أوراق القبض بالميزانية العمومية.

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

5. مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية: يكوُن لأجل مواجهة الانخفاض في القيمة السوقية للأوراق المالية عن القيمة الدفترية، وتحمل القيمة المكوّن بها لحساب الأرباح والخسائر أو لقائمة الدخل، ويظهر رصيده مطروح من قيمة الأوراق المالية بالميزانية في نهاية الفترة المالية.

6. مخصص الاستهلاك: يكوُن لأجل مقابلة النقص الفعلي في قيم الأصول، وهو ما يمثل المجموع المتراكم للاستهلاك الناتج عن توزيع كلفة الأصل على الفترات المستفيدة بخدماته، ويرى الباحثين استخدام مسمى مجمع بدلاً من مسمى مخصص باعتباره أنسب وأقرب لغويًا. **ثانيًا. المخصصات المتعلقة بالالتزامات:** تكوُن لمواجهة التزامات مؤكدة ومحتملة الحدوث، وتظهر أرصدتها في نهاية السنة بجانب الخصوم بالميزانية، ومن أهم هذه المخصصات ما يلي:

1.مخصص الضرائب: يكوُن لمواجهة التزام مؤكدة الحدوث وهو مشروطة بتحقيق الأرباح، ويظهر رصيده ضمن الخصوم المتداولة باعتباره التزام واجب الدفع خلال الفترة المالية التالية.

2.مخصص تعويضات العاملين: هو من الالتزامات المحتملة الحدوث، ويتم تكوينه بناء على اللوائح والقوانين المنظمة لعلاقات العمل، ويجب أن يبوب ويعرض رصيده في نهاية الفترات المالية بجانب الخصوم طويلة الأجل ببند مستقل باعتباره يمثل التزام طويل الآجل.

3.مخصص المنازعات القضائية: يكُون لمواجهة التزام محتمل الحدوث نتيجة خسارة قضايا مرفوعة ضد الوحدة الاقتصادية، وتحمل قيمته لحساب الأرباح والخسائر أو لقائمة الدخل، ويظهر رصيده ضمن الخصوم المتداولة أو ببند مستقل ضمن الخصوم طويلة الأجل.

2.1.1 مفهوم الاحتياطيات والهدف من تكوينها وأنواعها:

1.2.1.1 مفهوم الاحتياطيات والهدف من تكوينها: الاحتياطيات مفردها احتياطي، والاحتياطي لغة كما أورده (جبران، 1967، ص43) هو" كل ما جعل محافظة على الشيء بكل حزم"، وأوضح (نعمه، حموي، 2001، ص346) "بأن الاحتياطي لغة منسوبًا إلى الاحتياط، وهو ما يتخذ تحسبًا أو حذرًا أو وقاية، كوسائل احتياطية أو تدابير احتياطية مثل: احتياطي النفط، احتياطي المواد الغذائية، احتياطي الذهب". أما في علم المحاسبة فتطلق كلمة احتياطي على كل مبلغ يحتجز من الأرباح الصافية بعد خصم الضريبة لغير الأغراض التي يكّون من أجلها المخصص، وذلك من أجل مقابلة أغراض أو تحقيق أهداف معينة أهمها دعم المركز المالي للوحدة الاقتصادية، وأورد (كيسو، ويجانت، 2009، ص788)، بأن "مصطلح احتياطي كان يستخدم في السابق لوصف العديد من البنود مثل: مجمع الإهلاك، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها والالتزامات المتداولة، **وأفاد بأن مهنة المحاسبة توصي** بأن يقتصر استخدام **مصطلح** "**الاحتياطي**" **على عمليات تخصيص الأرباح المحتجزة.**

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

وأورد (ضيف، 1984، ص212) "بأن الاحتياطيات هي المبالغ التي تؤخذ من الأرباح الصافية بعد تحميل الربح بجميع الأعباء والمخصصات، وينوه الباحثين بأن الأرباح التي يتم تجنيبها تحت أي مسمى تعُد من ضمن البنود المكونة لحقوق الملكية، وبما في ذلك الاحتياطيات.

2.2.1.1 أنواع الاحتياطيات: قد يكون تكوينها إلزاميًا بنص القانون كما هو الحال بالنسبة للاحتياطي القانوني، أو اختياريًا وفقًا لسياسات الوحدة الاقتصادية باعتبار تجنيب الأرباح وعدم توزيعها يوفر للوحدة المعنية مصدر داخلي للتمويل، وتجنب الأرباح في هذه الحالة تحت مسميات مختلفة منها: احتياطي الطوارئ، احتياطي التوسعات، وما شابه ذلك. وتصنف الاحتياطيات ضمن العديد من التصنيفات أهمها:

أولاً. من حيث الإلزام بتكوينها: من حيث درجة الإلزام بتكوينها تصنف إلى نوعين هما:

1. احتياطيات إلزامية: تكوُن بموجب نصوص القوانين النافذة، ومن أمثلتها الاحتياطي القانوني، احتياطي شراء السندات الحكومية، الاحتياطي النظامي، احتياطي رأس المال بالمصارف الليبية.

2. احتياطيات اختيارية: تكوُن باختيار إدارة الوحدات الاقتصادية، والغرض منها هو دعم المركز المالي، كما قد يكون الهدف منها محدد كما في حالة احتياطي الطوارئ وما شابهه.

ثانيًا. من حيث الهدف من تكوينها: وفقًا لذلك تصنف الاحتياطيات إلى الأنواع التالية:

1. دعم المركز المالي للوحدة الاقتصادية: في هذا النوع يكون الهدف بالدرجة الأولى هو دعم المركز المالي وتقويته، ومن أمثلة هذه الاحتياطيات الاحتياطي القانوني والاحتياطي العام.

2. تنفيذ سياسات إدارية معينة: ومن أمثلة ذلك تجنيب الأرباح وإعادة استثمارها لتحقيق أهداف محدد بعينه، كما في حالة تجنيب أو تجميع مبلغ يخصص لشراء الأصول الثابتة مستقبلاً.

3. تنفيذ خطة التنمية الاقتصادية للدولة: ومن أمثلة ذلك احتياطي شراء السندات الحكومية.

ثالثًا. من حيث مصدرها: تصنف وفقًا لمصدر تكوينها إلى الأنواع التالية:

1. احتياطيات إيراديه: يكون مصدرها الأرباح الصافية الناتجة من النشاط العادي للوحدة ومن أمثلتها: الاحتياطي القانوني، الاحتياطي العام، واحتياطي شراء السندات الحكومية.

2. احتياطيات رأسمالية: يكون مصدرها الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة بيع أو استبدال الأصول أو إعادة التقييم، وبهذا فالشرط الأساسي لتكوينها هو تحقيق أرباح رأسمالية.

رابعًا. من حيث مكان استثمارها: تصنف الاحتياطيات وفقًا لمكان استثمارها إلى الأنواع التالية:

1. استثمارها داخل الشركة: ومن أمثلتها: الاحتياطي القانوني ،الاحتياطي النظامي.

2. استثمارها خارج الشركة: ومن أمثلتها: احتياطي شراء السندات الحكومية.

خامسًا. من حيث مدى الإفصاح عنها: تصنف وفقًا للإفصاح عنها من عدمه إلى الأنواع التالية:

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

1. احتياطيات معلنة: تشمل جميع أنواع الاحتياطيات السابقة والتي تظهر قيمتها بالقوائم المالية.

2. احتياطيات سرية: هذه الاحتياطيات لا تظهر قيمتها بالقوائم المالية – غير مفصح عنها.

سادسًا. وفقًا للمسميات المتعارف عليها: تظهر أغلب المراجع بأن الاحتياطيات مصدرها الأرباح، والهدف منها دعم المركز المالي، وأرصدتها تمثل مصدر من مصادر التمويل الداخلية الأقل كلفة من المصادر الأخرى، وتظهر أرصدتها في نهاية السنة المالية بجانب الخصوم ضمن حقوق المساهمين أو بند مستقل تحت مسمى الاحتياطيات، ومن أهمها:

1. الاحتياطي القانوني: قيمته يتم حجزها وتجنيبها من الأرباح طبقاً لنص القوانين المتعلقة بتنظيم أعمال الشركات في الدولة المعنية، ولا يجوز استخدامه في غير الغرض المجنب له.

2. الاحتياطي النظامي: يكوُن لأجل دعم المركز المالي وبما يمكن الشركات من الوقوف أمام المشاكل التي قد توجهه مستقبلاً"؛ ويظهر رصيده ضمن حقوق المساهمين بالميزانية.

3. الاحتياطي العام: يكوُن بموافقة الجمعية العمومية للوحدة، ويتم استخدامه لمواجهة الخسائر أو إجراء توسعات أو توزيعات على المساهمين من رصيده للحفاظ على معدلات التوزيع المعتادة.

4. احتياطي التوسعات: يكوُن لأجل مقابلة التوسع مستقبلاً، وبما يجنب الوحدة من الاقتراض أو زيادة رأس المال، وما يتبقى من رصيده بعد استخدامه يرحل إلى الاحتياطي العام.

5. احتياطي رد السندات: يتم تكوينه لأجل رد قيمة السندات عند استحقاقها، ووجوده يعتبر ضمان لهم وللوحدة الاقتصادية نفسها حيث أن رأسمالها العامل لا يتأثر بسداد قيمة السندات.

6. احتياطي شراء السندات الحكومية: يتم تكوينه وفقًا لنص القوانين بدول معينة، والهدف منه هو مساهمة الوحدة الاقتصادية في تغطية القروض التي تصدرها الحكومة.

7. الاحتياطي الرأسمالي: يكوُن من الأرباح غير العادية، ولا يجوز توزيعه بل يخصص لاستهلاك الخسائر الرأسمالية في المستقبل، كما قد يرحل للاحتياطي العام. وأظهرت الزيارات المتكررة لشبكة المعلومات الدولية ما يؤكد هذا الرأي، (https://www.bayt.com/).

8. الاحتياطيات السرية: لا تظهر قيمها بالقوائم المالية، وتنشأ بسبب استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الخلاقة (الإبداعية)، ويؤيد بعض المحاسبين وجودها باعتبارها تؤدي إلى زيادة قدرة الوحدة على مواجهة المشاكل التي تقابلها مستقبلاً، ويعارض البعض وجودها أصلاً.

3.1.1 الفرق فيما بين المصطلحات موضوع الدراسة:

1.3.1.1 الاحتياطيات والمخصصات: إن نقطة الفصل بينهما هي صافي الربح السنوي المحقق، فالمبالغ التي تخصم قبل تحديد صافي الربح تعتبر مخصصات باعتبارها نفقات شكلت عبء على الإيرادات، أما

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

المبالغ التي تخصم من الربح بعد الضرائب فهي ليست أعباء ولكنها توزيعًا للربح وبالتالي فهي احتياطيات. ومن جانب أخر فإن التمييز بينهما يتمثل في الحالة التي يتم فيها القياس؛ فإن كان القياس يتم في ظروف عدم التأكد (المخاطرة) فإن المبالغ التي يتم تكوينها في هذه الحالة تعتبر مخصصات، أما إذا كان القياس يتم في ظروف التأكد ففي هذه الحالة لا يكون هناك داعي لحجز أي أموال لتكوين مخصصات بها.

و يؤثر الخلط وعدم التمييز بينهما على صافي الربح والتوزيعات وقيمة الضرائب المدفوعة، كما أن عدم التمييز بينهما يؤدي إلى تحميل بعض الاحتياطيات على الإيرادات وينجم عن ذلك أن رقم الربح الذي تظهره القوائم المالية لا يمثل الحقيقة، كما قد تخصم بعض المخصصات من حساب توزيع الأرباح وهذا ينتج عنه رقم للربح لا يمثل الحقيقة، وزيادة رقم الربح عن الحقيقية يؤدي إلى تحمل أعباء ضريبية أكثر. وإذا ما حجزت قيمة احتياطيات من حساب الأرباح والخسائر فينجم عن ذلك وجود احتياطيات سرية، ومن أهم الفروق بينهما:

1. قيمة المخصص تمثل كلفة تم تحميلها على الإيرادات قبل تحديد نتائج الأعمال أما الاحتياطي فيعتبر توزيعاً للربح.

2. الهدف من تكوين المخصص مقابلة النقص في قيمة الأصول أو لمقابلة الخسائر أو الالتزامات المؤكدة الحدوث وبالتالي فلا يقابله أية حقوق أو موجودات، أما الاحتياطي فيتم تكوينه لدعم المركز المالي وقيمته عبارة عن أرباح أعيد استثمارها وتقابله موجودات حقيقية.

3. تظهر أرصدة المخصصات بقائمة بالميزانية إما في جانب الخصوم أو مطروحة من الأصول المتعلقة بها في جانب الأصول، أما الاحتياطيات فتظهر في جانب الخصوم باستمرار.

4. إن عدم تكوين المخصص أو عدم كفايته أو المغالاة فيه يؤثر على حقيقة نتائج الأعمال أما تكوين الاحتياطيات فلا يؤثر على نتائج الأعمال لأنه يمثل توزيعاً للربح.

5. يؤدي التحديد الدقيق لقيم المخصصات إلى إظهار المركز المالي السليم للوحدة، أما تكوين الاحتياطيات أو عدم تكوينها فلا يؤثر على المركز المالي السليم.

2.3.1.1 الجزء من الكلفة التاريخية للأصول– القسط السنوي – الذي يحمل لحسابات النتيجة:

سيخصص هذا الجزء للمصطلحات ذات العلاقة بالمخصصات والاحتياطيات، وهي المسميات التي تطلق على القسط السنوي الذي يحمّل لحسابات النتيجة مقابل توزيع كلفة الأصل على أعمارها الافتراضية، وتعرض وتظهر كلفتها بالمركز المالي بجانب الأصول مطروحًا منها المجمع المتراكم ليظهر الكلفة الدفترية للأصل. ولكن الخلاف الظاهر والملحوظ هو في المسمى الذي يطلق على هذا القسط؛ وتظهر أغلب

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

المراجع المحاسبية مسميات متعددة مسبوقة بكلمة مصروف أهمها: الاستهلاك، الإهتلاك أو الهلاك، أو الإهلاك، الاستنزاف أو الاستنفاد أو النفاذ، الإطفاء، وسنتناول هذه المسميات لغة واصطلاحًا:

1. الاستهلاك: أفاد (جبران، 1967، ص127)، بأن "الاستهلاك لغة هو الانتفاع بالشيء حتى يستنفذ". "أما الاستنفاد فهو أناء الشيء – انتهى الشيء". كما أورد (نعمه، حموي، 2011، ص1398–1433)، بأن "الاستهلاك هو الاستعمال بكثرة، إتلاف واستنفاد بالاستعمال" أما الاستنفاد "فهو استخراج المحتوى بكامله، أو إفراغ حتى النفاد، واستنفد بمعنى أنفق– صرف حتى النفاد" ونفد نفادًا بمعنى فنى، ذهب بكامله، لم يبق منه شيء، وبهذا فإطلاق مصطلح الاستهلاك على القسط السنوي يتناسب مع المفهوم اللغوي له.

وأستخدم (دميان، ضو، 1986، ص345)، مصطلح الاستهلاك وعرفوه "بأنه توزيع لكلفة الأصل الثابت القابل للاستهلاك على مدى عمره الإنتاجي". وأوضح (كيسو، ويجانت، 2009، ص504)، بأن الإهلاك من وجهة نظر المحاسبين لا يمثل أسلوب تقويم وإنما هو وسيلة لتخصيص الكلفة، فالأصول لا تهلك على أساس الانخفاض في قيمتها السوقية العادلة، ولكن على أساس تحميل أعباء منتظمة على المصروفات، وعرّف الإهلاك بأنه "العملية المحاسبية الخاصة بتخصيص كلفة الأصول الملموسة خلال الفترات التي يتوقع استفادتها بخدماتها بطريقة منتظمة".

وأورد (مطر، 2000، ص183)، بأن جميع الأصول الثابتة يجب استهلاكها وفيما عدا الأرضي، وأفاد بأن الاستهلاك ما هو إلا عملية تخصيص لكلفة الأصل على الفترات المحاسبية المستفيدة بخدماته، وأوضح (أمين وآخرون، 1981، ص337)، بأن المقصود بالاستهلاك "هو عملية تخصيص لكلفة الأصل"، واستخدموا مصطلح مخصص للتعبير عن المجموع المتراكم. وأفاد (كيسو، ويجانت، 2009، ص501)، بأن المحاسب، المهندس، الخبير المثمن، الاقتصادي يعرفون الإهلاك بصور مختلفة، ولكنهم يتفقون على أن أغلب الأصول تؤول حتمًا إلى الزوال، ومن الضروري استخدام أحد أشكال تخفيض الكلفة للإشارة إلى تناقص منفعة الأصل، والإهلاك يستخدم غالبًا للإشارة إلى انخفاض خدمات الأصول الثابتة الملموسة، وأتفق معهم (الشريف وآخرون، 1990، ص424)، على مفهوم الاستهلاك إلا أنهم استخدموا مصطلح مجمع للتعبير عن المجموع المتراكم، وأكد (مسعود، 2018، ص124)، ما أورده الشريف وآخرون.

2. الإهتلاك أو الهلاك أو الإهلاك: أفاد (جبران، 1967، ص282)، بأن الإهلاك معناه اللغوي"جعله يهلك، يفسد". أما (كيسو، ويجانت، 2009، ص504)، فاستخدما مصطلح الإهلاك للدلالة على تخصيص كلفة الأصل الثابت، وعرفوا الإهلاك بأنه "العملية المحاسبية الخاصة بتخصيص كلفة الأصول الثابتة الملموسة على الفترات التي يتوقع استفادتها بخدمات الأصل".

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

واستخدما (الشريف وآخرون، 1990، ص448)، مصطلح الإهلاك لتوزيع كلفة الأصول غير الملموسة، وبالرغم من اختلاف المعنى اللغوي لمفهومي الاستهلاك والإهلاك، ويرى الباحثين إن استخدام مفهوم الاستهلاك بدلاً من الإهلاك هو أنسب للمعنى اللغوي من استخدام الإهلاك باعتبار الاستهلاك يشير إلى الانتفاع بالأصل حتى يستنفد (ينتهي)، أما الإهلاك وإن صح اصطلاحًا إلا أن مفهومه اللغوي لا يتماشى مع استهلاك الأصول فهو يشير لغويًا إلى جعل الأصل يهلك (يفسد) وهذا غير صحيح.

3. الاستنزاف أو الاستنفاد أو النفاد:أورد (نعمه، حموي، 2001، ص1398) "بأن المقصود بالاستنزاف لغة هو الإفراغ من كل شيء، مثل استنزف المال، استنزف القوة، أما النفاد فهو نفد، نفادًا، بمعنى ذهب بكامله؛ لم يبق منه شيء" وفي علم المحاسبة أوضح (كيسو، ويجانت، 2009) بأن مصطلح الاستنزاف يطلق على تخصيص كلفة الموارد الطبيعية على فترات الاستفادة بمنافعها المستقبلية، وخالفهم في ذلك (نور، إبراهيم، 2011، ص226)، حيث أفادوا "بأن الموارد الطبيعية يتم استنفاذها وتخفيض كلفتها بمصروف الاستنفاد، ويظهر المورد الطبيعي بالميزانية بجانب الأصول بالقيمة الدفترية"؛ أما بالنسبة للأصول غير الملموسة فيستخدم مصطلح الاستنفاد. وأكد هذا الرأي (دميان، ضو، 1977، ص363)، وكذلك أوضح (نور، إبراهيم، 2011، ص197)، بأن مصطلح الاستنفاذ يطلق على إهلاك الأصول غير الملموسة.

4. الإطفاء: الإطفاء لغة كما أورده (نعمه، حموي، 2001، ص911)، " معناه الإخماد– القضاء على الشيء، ومصطلح أطفأ بمعنى أذهب مثل أطفأ نارًا، أو بمعنى أوقف، مثل أطفأ المذياع أو الكهرباء"، وأطلق (مطر، 2000، ص210)، مصطلح الإطفاء على قسط تخفيض الشهرة، ويرى الباحثين بأن مصطلح الإطفاء يتناسب مع ذلك باعتبار المعنى اللغوي يتناسب مع ذلك.

3.3.1.1 المخصص والمجمع: استخدمت بعض المراجع مصطلح مخصص الاستهلاك كبديل لمجمع الاستهلاك، والمجمع هو المصروف المتراكم للاستهلاك، واستخدما (نور، إبراهيم، 2011، ص161)، مصطلح مجمع للدلالة على المجموع المتراكم لمصروف إهتلاك الأصول الثابتة الملموسة، واستخدما أيضًا (الشريف وآخرون، 1990، ص427)، نفس المصطلح للدلالة على نفس المعنى. ووافقهم أيضًا (مطر، 2000، ص196). أما (أمين وآخرون، 1981، ص348–349)، "فاستخدموا مصطلح مخصص للدلالة على المجموع المتراكم للاستهلاك.

وأوضحنا سلفًا معنى المخصص لغويًا، أما المجمع لغويًا فيعرف على أنه "ما كان متفرقًا وجمع"، وبهذا فمجمع الاستهلاك ما هو إلا المجموع المتراكم لأقساط الاستهلاك السنوية؛ ويعتقد الباحثين بأنه أنسب للتعبير من مصطلح مخصص الاستهلاك، وجاء بموقع (https://www.bayt.com) على الشبكة الدولية

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

للمعلومات بأنه ليس هناك شيء اسمه مخصص الإهلاك وما هو إلا كناية عن مجمع الإهلاك وهذا خطأ، **أما لفظ مخصص فيستخدم للتعبير فقط عن المخصصات بمفهومها المعروف**، ويظهر المصروف في حسابات النتيجة، أما الأصل فيظهر بالكلفة بالميزانية العمومية مطروح منه مجمع الاستهلاك المتراكم.

4.1.1 عرض وتبويب البنود موضوع الدراسة بالقوائم المالية:

هذا الجزء سيخصص وبشكل مختصر للاختلافات المتعلقة بعرض وتبويب المصطلحات موضوع الدراسة بالقوائم المالية، ويلاحظ الباحثين ظهور هذه الاختلافات بالقوائم المالية المعدة من مكاتب المحاسبة والمراجعة في الواقع المعاش، وهذه الاختلافات موجودة بالمراجع العلمية، وفيما بين الطلاب وأعضاء هيئة التدريس، وأهم هذه الاختلافات:

1. عرض وتبويب أرصدة بعض المخصصات ضمن الأصول المتداولة بجانب الأصول، مطروح قيمتها من قيمة الأصل ذات الصلة به، ومن أمثلتها: مخصص الديون المشكوك فيها، مخصص الخصم المسموح به، مخصص هبوط الأسعار، مخصص أوراق القبض.

2. عرض وتبويب أرصدة بعض المخصصات ضمن الخصوم المتداولة كبنود مستقلة، ومن أمثلتها: مخصص تعويضات العاملين، مخصص الضرائب، مخصص المنازعات القضائية.

3. عرض وتبويب أرصدة بعض المخصصات بجانب الخصوم ضمن الخصوم طويلة الأجل، ومن أمثلتها: مخصص تعويضات العاملين، وما يشابه ذلك.

4. عرض وظهور أرصدة الاحتياطيات ضمن بنود مستقلة تحت مسمى مخصصات واحتياطيات بجانب الخصوم، وهذا العرض والتصنيف يخلط فيما بينها وبالتالي فالمطلع على هذا التصنيف يفهم من ذلك بأنه لا خلاف فيما بين المخصصات والاحتياطيات.

5. عرض وظهور أرصدة الاحتياطيات ضمن مكونات حقوق المساهمين بالميزانية العمومية.

6. ظهور وعرض المجمع المتراكم لأقساط استهلاك الأصول الثابتة الملموسة مطروح من قيمة الأصول الثابتة الملموسة تحت مسمى مجمع الاستهلاك أحيانًا، وتحت مسمى مخصص الاستهلاك أحيانًا أخرى، وتحت مسمى مجمع الإهلاك أو الإهتلاك في بعض الأحيان.

7. ظهور وعرض الأصل غير الملموس بالقيمة الدفترية له أحيانًا، وفي أحيانًا أخرى يعرض ويظهر بالكلفة التاريخية مطروح منها مجمع الاستنفاد ليوضح القيمة الدفترية لهذا الأصل.

ومما سبق يرى الباحثين بأن عدم التفرقة فيما بين المخصصات والاحتياطيات وللمفاهيم ذات العلاقة بها وتبويبها وعرضها، ينتج عنه اختلاف في نتيجة النشاط، وفي القيم الصافية للبنود ذات العلاقة بها، وفي

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

مجموع التقسيمات الرئيسية بالمركز المالي، مما يؤثر على عملية التقييم والمقارنة، وعلى ذلك فإن التبويب والعرض السليم لهذه المفردات أمرًا يعّد في غاية الأهمية.

5.1.1 الدراسة العملية:

باعتبار هذه الدراسة تهدف إلى استقصاء آراء المشاركين، حول مفهوم المخصص والمجمع والاحتياطي وكيفية تبويب وعرض أرصدتها بالقوائم المالية، وحيث أن الخطأ في ذلك سيكون له تأثير على نواحي عدة أهمها نتائج التحليل المالي، وباعتبار مجتمع الدراسة يتمثل في أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في علم المحاسبة ببعض الجامعات الليبية العامة بالمنطقة الغربية البالغ عددها وقت إجراء هذا الدراسة (7)جامعات ولهذه الجامعات دور هام ومميز يتمثل في تهيئة وتخريج الموارد البشرية المؤهلة والمتخصصة في المجالات كافة، وبهذا فإن الطالب المتخصص في علم المحاسبة يجب أن يكون على دراية وعلم تام بكافة ما يتعلق بهذا العلم.

وحيث أن أحد منابع هذا العلم هم الأساتذة القائمين بتدريس هذا العلم حاليًا، وهم من يقومون بصقل مهارات الطلبة بهذه التخصصات، لذا كانت هذه السمات سببًا في اختيار مجتمع الدراسة المتمثل في أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة، من أجل استقصاء آراءهم حول هذا الموضوع، وهذا المجتمع يشكل العمود الفقري للتعليم المحاسبي بالمنطقة الغربية من ليبيا، وبهذا سيقوم القائمين بهذه الدراسة باستقصاء أراء مفردات المجتمع المستهدف المتمثل في بعض كليات العلوم الاقتصادية بمختلف مسمياتها وهي: المحاسبة غريان، الاقتصاد بني وليد، الاقتصاد الخمس، الاقتصاد الزيتونة،الاقتصاد طرابلس، الاقتصاد الزاوية،الاقتصاد صبراته، وحيث أن المصطلحات موضوع الدراسة تعُد من البنود الأساسية بالقوائم المالية المتعارف عليها، لذا سيقتصر مجتمع الدراسة على الكليات التي أجاب المشاركين فيها على الاستبانات وقاموا بترجيعها، وتحديدًا هي (5) خمس كليات من أصل (7) سبع كليات.

1.5.1.1 أسلوب جمع البيانات:

لطبيعة مشكلة الدراسة فقد تم الاعتماد وبشكل أساس في تجميع بياناتها على أسلوب الاستبانة التي صممت خصيصاً لهذا الغرض، ولقد روعي عند تصميمها أن تكون واضحة ومفهومة الجمل، وبما يسهل على القارئ الإجابة على ما يرد بها بكل يسر ووضوح، ولقد تم تحكيمها من أساتذة متخصصين قبل الشروع في توزيع النسخ على المشاركين، ولتباعد وترامي مفردات المجتمع فقد كان استلام الاستبانات المرتدة على دفعات، ووصلت فترة انتظار الردود من بعض المشاركين إلى ما يقارب ستة شهور، كما لم تصل بعض الردود من بعض المشاركين أصلاً، وقد يعود ذلك لأسباب ترجع في أغلبها للمشاركين أنفسهم. ولعدم توفر معرفة تامة بعدد المشاركين مسبقًا فقد تم توزيع إعداد تقديرية من الاستبانات والجدول التالي يوضح ذلك.

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

جدول رقم(1): بيان بعدد الاستبانات الموزعة على المشاركين والمرتد منها

ر.م	الكلية التابع لها المشارك	الجامعة التي تتبعها الكلية	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المفقودة وغير القابلة للتحليل	الاستبانات القابلة للتحليل
1	المحاسبة غريان	جامعة غريان	15	4	11
2	الاقتصاد بني وليد	جامعة بني وليد	12	.	12
3	الاقتصاد الخمس	جامعة المرقب	12	1	11
4	الاقتصاد الزيتونة	جامعة الزيتونة	8	2	6
5	الاقتصاد صرمان	جامعة صبراته	11	2	9
المجموع			**58**	**9**	**49**

من خلال النتائج الواردة بالجدول السابق يتبين بأن الاستبانات الموزعة على المشاركين قد بلغ عددها (58) استبانه، والمرجع والقابل للتحليل منها هو (49) استبانه، وبهذا كانت نسبة الردود 85%، كما أن (2) كلية من أصل (7) كليات لم نستلم منها أي ردود وهي: الاقتصاد طرابلس ، الاقتصاد الزاوية، وبلغ عدد الاستبانات المسلمة للمشاركين بها (32) استبانه، وهو ما شكل ما نسبته 36% من مجموع الاستبانات الموزعة، وتشتمل الاستبانة على مجموعة من الأسئلة مقسمة إلى الأجزاء التالية:

الجزء الأول: يشتمل على الأسئلة العامة والتي تهدف إلى الحصول على معلومات عامة عن المشاركين في الدراسة، وتضم ثلاثة أسئلة شخصية هي:

1.المؤهل العلمي للمشارك. 2. الدرجة العلمية للمشارك. 3. خبرة المشارك.

والإجابة على هذه الأسئلة ستعطي مؤشرات إيجابية، باعتبارها تضفي مستوى من الثقة والدقة والمصداقية في إجاباتهم على الخيارات المطروحة.

الجزء الثاني: يشتمل هذا الجزء على خمس فقرات بيانها كما يلي:

الفقرة الأولى. تتعلق بالتفرقة بين المخصص والاحتياطي وتتضمن (15) فقرة و(3) خيارات للإجابة.

الفقرة الثانية. تتعلق بالتفرقة فيما بين المخصصات وتتضمن (8) فقرات و(9) خيارات للإجابة.

الفقرة الثالثة. تتعلق بالتفرقة فيما بين الاحتياطيات وتتضمن (5) فقرات و(5) خيارات للإجابة.

الفقرة الرابعة. تتعلق بكلاً من:

أ. التسمية التي يتم أطلاقها على نصيب الفترة المالية من استهلاك أو استنفاذ الأصل وتتضمن (3) فقرات و(7) خيارات للإجابة.

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

ب. التسمية التي تطلق على المجموع المتراكم من الكلفة الرأسمالية(مخصص أو مجمع) وتتضمن (1) فقرة و(3) خيارات للإجابة.

ج. إظهار كلفة الأصل مطروح منها المجموع المتراكم أو إظهار الأصل بالقيمة الدفترية بالميزانية وتتضمن (3) فقرة و(4) خيارات للإجابة.

الفقرة الخامسة. تتعلق بالأتي: أ. تحميل القيم المكّون أو المعلى بها المخصصات والاحتياطيات خلال الفترة لحسابات النتيجة أو التوزيع من عدمه، وتضمنت (13) فقرة و(4) خيارات للإجابة.

ب. تبويب وعرض أرصدة المخصصات والاحتياطيات بالميزانية في نهاية السنة. وتضمنت (13) فقرة و(5) خيارات للإجابة. وقد طلب من المشاركين اختيار الإجابة التي تتناسب مع كل فقرة في صور لفظية، ولقد تم تفريغ النتائج ضمن جداول توضح عدد الإجابات ونسبتها.

الجزء الثالث: طلب فيه من المشاركين أبداء أي ملاحظات أو توصيات يرى المشارك ذكرها.

2.5.1.1 أسلوب تحليل البيانات:

بعد تفريغ البيانات المجمعة ضمن جداول أعدت خصيصًا لها، قام الباحثين بتحليلها باستخدام أسلوب الإحصاء الوصفي باستخدام النسب وهو ما يعُد مناسبًا لمثل هذه البيانات.

الجانب الأول. تحليل البيانات المتعلقة بالجزء الأول (المشاركين):

1.المؤهل العلمي للمشاركين وخبرتهم: يوضح الجدول التالي رقم (2) عدد المشاركين من كل كلية وأخر مؤهل علمي للمشارك، إضافة إلى مدة خبرة المشاركين.

جدول رقم(2): توزيع المشاركين بحسب أخر مؤهل علمي ومدة الخبرة

الكلية التابع لها المشارك	عدد المشاركين	آخر مؤهل علمي للمشارك		مدة الخبرة			
		ماجستير	دكتوراه	أقل من 5 سنوات	أكثر من 5 وأقل من 10 سنوات	أكثرمن 10 وأقلمن 15 سنة	أكثر من 15 سنة
المحاسبة غريان	11		11	1	3	2	5
الاقتصاد بني وليد	12	6	6	5	3	2	2
الاقتصاد الخمس	11	3	8	-	5	1	5
الاقتصاد الزيتونة	6	4	2	3	-	1	2
الاقتصاد صرمان	9	3	6	1	3	4	1
المجموع	**49**	**16**	**33**	**10**	**14**	**10**	**15**

كان عدد المشاركين (49) مشارك، (33) منهم يحملون شهادة الدكتوراه، والباقي من حملة شهادة الماجستير في المحاسبة، وفيما يتعلق بخبرتهم فإن (10) منهم لا تزيد خبرتهم عن خمس سنوات، و(14)

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

تزيد خبرتهم عن خمس سنوات ولا تتجاوز عشرة، و(10) منهم لديهم خبرة تجاوزت عشر سنوات ولا تزيد عن خمس عشرة سنه، و(15) منهم تزيد خبرتهم عن خمسة عشرة سنة، وهذه الخبرات سيكون لها تأثير على إجاباتهم.

2. الدرجات العلمية للمشاركين: يوضح الجدول التالي الدرجات العلمية للمشاركين وكلما زادت الدرجة العلمية زادت الخبرة والدراية والمقدرة والفهم.

جدول رقم(3): توزيع المشاركين بحسب الدرجة العلمية للمشارك

الكلية التابع لها المشارك	المجموع	أستاذ	مشارك	مساعد	محاضر	مساعد محاضر	لم يذكر
المحاسبة غريان	11	2		5	4		
الاقتصاد بني وليد	12		2		5	5	
الاقتصاد الخمس	11				4	7	
المحاسبة الزيتونة	6				2	3	1
الاقتصاد صرمان	9		1	2	6		
المجموع	**49**	**2**	**3**	**7**	**21**	**15**	**1**

من الجدول السابق يلاحظ بأن (3) مشاركين هم على درجة أستاذ، و(3) مشاركين على درجة أستاذ مشارك، و(7) مشاركين على درجة أستاذ مساعد، و(21) مشارك على درجة محاضر، و(15) مشارك على درجة مساعد محاضر، بينما لم يذكر مشارك واحد درجته العلمية، ومهما يكن فإن (12) من أصل (49) وهو ما يمثل 24% من عدد المشاركين هم على الدرجات العلمية العليا، وهذه المستويات العلمية تدعم مدى الثقة في إجابات المشاركين.

الجانب الثاني. تحليل البيانات المتعلقة بالجزء الثاني (مشكلة الدراسة):

بعد تفريغ الإجابات ضمن جدول صممت خصيصًا لهذا الغرض، تم تحليلها باستخدام أسلوب الإحصاء الوصفي باستخدام النسب المئوية، وهو الأسلوب المناسب لتحليلها باعتبار خيارات الإجابة فيها محدد ومغلقة، ومعيار الحكم في هذا التحليل يتمثل في أن النسبة التي تزيد عن 50% تعتبر جيدة ومقبولة، والتي تقل عن 50% تعتبر ضعيفة، أما نسبة 50% فتعتبر محايدة والجداول التالية توضح مواقف المشاركين من مضامين الفقرات المطروحة بالاستبانات.

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

أولاً. موقف المشاركين من التفرقة فيما بين المخصصات والاحتياطيات.

جدول رقم (4): نتائج تصنيف وتحليل البيانات المتعلقة بالتفرقة بين المخصصات والاحتياطيات

ر.م	البيـــان	خيارات الإجابة			الإجابات كنسب		
		المخصص	الاحتياطي	محايد	%	%	%
1	المبلغ الذي يستقطع من الإيرادات في نهاية السنة، ويجنب لأجل مقابلة النقص المحتمل في قيمة أصل من الأصول، ولكن لا يمكن تحديد قيمته هذا النقص بدقة، يطلق عليه محاسبيًا مسمى:	33	16	-	.67	.33	-
2	المبلغ الذي يستقطع من الإيرادات ويجنب لأجل مقابلة التزام معين، أو مواجهة خسارة محتملة ولكن لا يمكن تحديد قيمتها، يطلق عليه مسمى:	36	13	-	.73	.27	-
3	الأرباح الرأسمالية وليس العادية التي تحققها الوحدة الاقتصادية يتم تجنيبها والإبقاء عليها، ويرى البعض بأنه لا يجوز توزيعها على المساهمين طالما كانت الوحدة مستمرة في أعمالها، تجنب تحت مسمى:	8	41	-	.16	.84	-
4	المبلغ الذي يستقطع من الإيرادات وتجنب قيمته لأجل مواجهة أحداث محتملة أو مؤكدة الحدوث ولكن لا يمكن تحديد قيمتها يطلق عليه مسمى:	28	21	-	.57	.43	-
5	المبلغ الذي يحمل على الإيرادات، يطلق عليه محاسبيًا مسمى:	36	13	-	.73	.27	-
6	المبلغ الذي يتوقف تكوينه على شرط تحقيق الأرباح العادية ويتم الإبقاء عليه تحت مسميات معينة ولأغراض محددة، يطلق عليه محاسبيًا مسمى:	13	36	-	.27	.73	-
7	المبلغ الذي يكوُن ويجنب من أجل سداد قيمة الخصم المسموح به في حالة استفادة المدين بالخصم خلال فترة الائتمان المتداخلة ما بين بداية ونهاية فترتين ماليتين، يطلق عليه محاسبيًا اصطلاح:	39	10	-	.80	.20	-
8	المبلغ الذي يتم تكوينها لأجل مقابلة النقص المحتمل الحدوث في قيم المدينون، (عدم سداد الدين)، يطلق عليه محاسبيًا اصطلاح:	44	5	-	.90	.10	-
9	المبلغ الذي يستقطع من الإرباح الصافية التي تحققها الوحدة الاقتصادية، ويجنب لأجل: دعم المركز المالي أو لأجراء توسعات مستقبلية، أو لأجل ترجيع التزام مؤكد القيمة. يطلق عليه في المحاسبة اصطلاحًا مسمى:	4	44	1	.08	.90	.02
10	المبلغ الذي يكوُن ويجنب في نهاية السنة من أجل مواجهة مصاريف تحصيل أو خصم أوراق القبض، يطلق عليه محاسبيًا اصطلاح:	46	3	-	.94	.06	-
11	المبلغ الذي يتم تكوينها لأجل مواجهة الانخفاض المحتمل في أسعار الأوراق المالية في نهاية السنة، يطلق عليه محاسبيًا اصطلاح:	43	5	1	.88	.10	.02

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

12	المبلغ الذي يتم تكوينها في نهاية السنة من أجل مقابلة التزامات مشروطة ومؤكدة الحدوث مثل (سداد الضرائب). يطلق عليه محاسبيًا اصطلاح:	43	6	-	.88	.12	-
13	المبلغ الذي يتم تكوينها في نهاية السنة من أجل مقابلة الالتزامات المؤكدة الحدوث – دفع تعويضات للعاملين-، يطلق عليه محاسبيًا اصطلاح:	40	9	-	.82	.18	-
14	المبلغ الذي يتم تكوينها في نهاية السنة من أجل مقابلة الخسائر المحتملة الحدوث – خسارة المنازعات القضائية-، يطلق عليه محاسبيًا اصطلاح:	39	10	-	.80	.20	-
15	المبلغ الذي يجنب من الأرباح الصافية، ويتم الإبقاء عليها لأجل مواجهة أحداث محتملة أو مؤكدة الحدوث مستقبلاً. يطلق عليه مسمى:	9	40	-	.18	.82	-

بالرجوع للنتائج الواردة بالجدول السابق يتبين لنا بأن المشاركين قد صنفوا مضمون الفقرات رقم (1، 2، 4، 5، 7، 8، 10، 11، 12، 13، 14) كمخصصات وبما نسبته (67.، 73.، 57.، 73.، 80.، 90.، 94.، 88.، 88.، 82.، 80.) على التوالي، ومقابل ذلك صنفت إجابات الفقرات (3، 6، 9، 15) كاحتياطيات وبما نسبته (84.، 73، 90.، 82.) على التوالي.

وهذا التصنيف صحيحًا ومطابقًا لمضمون هذه الفقرات بالمراجع العلمية، وبهذه النتائج يتضح لنا **بأن المشاركين يفرقون فيما بين** المخصصات والاحتياطيات.

ثانياً. موقف المشاركين من التفرقة فيما بين المخصصات بأنواعها:

الجدول التالي رقم (5) يتضمن (8) فقرات وكل فقرة تتعلق بمفهوم واحد من المخصصات، ويتضمن نفس الجدول (9) خيارات للإجابة وهي عبارة عن (8) أنواع من المخصصات وخيار تاسع يمثل الرأي المحايد، وكل ذلك من أجل التفرقة فيما بين المخصصات بأنواعها.

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

جدول رقم (5): نتائج تحليل البيانات المتعلقة بالتفرقة فيما بين المخصصات بأنواعها

ر.م	البيـــان	مخصص الخصم المسموح به		مخصص الديون المشكوك فيها		مخصص مصاريف تحصيل أو خصم أ.ق		مخصص هبوط أسعار المخزون		مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية		مخصص الضرائب		مخصص تعويضات العاملين		مخصص المنازعات القضائية		لم يذكر	
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
1	المخصص الذي يكوُن من أجل مواجهة النقص المحتمل في قيمة أصل من الأصول نتيجة الانخفاض في أسعار السلع، يطلق عليه محاسبيًا:	1	.02	2	.04			43	**.88**	3	.06								
2	المخصص الذي يكوُن من أجل مواجهة النقص المحتمل الحدوث في قيمة المدينون، يطلق عليه محاسبيًا:	4	.08	45	**.92**														
3	المخصص الذي يكوُن من أجل مواجهة الخسائر المحتملة والغير معروفة القيمة والتي تنشأ بسبب خسارة دعاوى أمام المحاكم. يطلق عليه محاسبيًا:	1	.02			4	.08	1	.02							43	**.88**		
4	المخصص الذي يكوُن من أجل مواجهة النقص المحتمل في قيمة المدينون نتيجة استفادة المشترين بخصم تعجيل الدفع خلال فترة الائتمان الممنوحة يطلق عليه محاسبيًا:	44	**.90**			1	.02	3	.06									1	.02
5	المخصص الذي يكوُن من أجل مواجهة التزامات مؤكدة الحدوث مستقبلاً ولكن لا يمكن تحديد قيمتها بدقه، والذي له علاقة بالعاملين يطلق عليه محاسبيًا مسمى:											2	.04	45	**.92**	1	.02	1	.02
6	المخصص الذي يكوُن لأجل مواجهة الانخفاض المحتمل في أسعار الأسهم والسندات يطلق عليه محاسبيًا مسمى:					4	.08			36	**.74**	8	.16					1	.02
7	المخصص الذي يتوقف تكوينه على شرط تحقيق الأرباح، لسداد التزامات محددة، يطلق عليه محاسبيًا مسمى:	1	.02			1	.02	1	.02	6	.12	32	**.66**	2	.04	1	.02	5	.10
8	المخصص الذي يكوُن ويجنب رصيده في نهاية السنة من أجل مواجهة مصاريف تحصيل أو خصم الأوراق التجارية، يطلق عليه محاسبيًا:					36	**.74**			8	.16	4	.08					1	.02

Copyright © GJT
حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

بالرجوع للنتائج الواردة بالجدول السابق رقم (5) يتبين لنا ما يلي:

1. أجاب المشاركين وبما نسبته 88% بأن المخصص الذي يتم تكُوينه من أجل مواجهة النقص المحتمل في قيمة أصل من الأصول كنتيجة للانخفاض في أسعار السلع، يطلق عليه محاسبيًا مسمى: مخصص هبوط أسعار المخزون.

2. أجاب المشاركين وبما نسبته 92% بأن المخصص الذي يكوُن من أجل مواجهة النقص المحتمل الحدوث في قيمة المدينون، يطلق عليه محاسبيًا مسمى: مخصص الديون المشكوك فيها.

3. أجاب المشاركين وبما نسبته 88% بأن المخصص الذي يكوُن من أجل مواجهة الخسائر المحتملة نتيجة خسارة دعاوى أمام المحاكم، يطلق عليه مسمى مخصص المنازعات القضائية.

4. أجاب المشاركين وبما نسبته 90% بأن المخصص الذي يكوُن من أجل مواجهة النقص المحتمل في قيمة المدينون نتيجة استفادة المشترين بخصم تعجيل الدفع، يطلق عليه محاسبيًا مسمى مخصص الخصم المسموح به.

5. أجاب المشاركين وبما نسبته 90% بأن المخصص الذي يكوُن من أجل مواجهة التزامات مؤكدة الحدوث مستقبلاً ولكن لا يمكن تحديد قيمتها بدقه، والذي له علاقة بالعاملين بالوحدة ولا يرتبط بأي أصل من الأصول يطلق عليه مسمى مخصص تعويضات العاملين.

6. أجاب المشاركين وبما نسبته 73% بأن المخصص الذي يكوُن من أجل مواجهة الانخفاض في أسعار الأسهم والسندات، يطلق عليه محاسبيًا مسمى مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية.

7. أجاب المشاركين وبما نسبته 65% بأن المخصص الذي يتوقف تكوينه على شرط تحقيق الأرباح، يطلق عليه محاسبيًا مسمى مخصص الضرائب.

8. أجاب المشاركين وبما نسبته 74% بأن المخصص الذي يكوُن من أجل مواجهة م. تحصيل أو خصم الأوراق التجارية، يطلق عليه مسمى مخصص م. تحصيل أو خصم أ. ق.

وحيث أن إجابات المشاركين مطابقة لتصنيف مضمون هذه الفقرات بالمراجع العلمية وجميعها صحيحة. لذا فإن المشاركين يفرقون فيما بين المخصصات بأنواعها وهم على علم تام بذلك.

ثالثاً. موقف المشاركين من التفرقة فيما بين الاحتياطيات بأنواعها:

الجدول التالي يتضمن (5) فقرات تتعلق كل فقرة بمفهوم أحد الاحتياطيات، ويتضمن نفس الجدول (5) خيارات للإجابة وكل ذلك من أجل التفرقة فيما بين الاحتياطيات.

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

جدول رقم (6): نتائج تحليل البيانات المتعلقة بالتفرقة فيما بين الاحتياطيات بأنواعها

مضمون الإجابات	الاحتياطي العام		الاحتياطي القانوني		الاحتياطي الرأسمالي		احتياطي التوسعات		الاحتياطي السري	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
الاحتياطي الذي يكُون إلزاميًا ويكون الهدف منه دعم المركز المالي للوحدة الاقتصادية وذلك حتى يبلغ حد معين، يطلق عليه في المحاسبة مسمى:	1	.02	45	.92	2	.04			1	.02
الاحتياطي الذي يكون الهدف منه شراء بعض الأصول أو استبدالها أو أنشاء إضافات جديدة مستقبلاً، يطلق عليه في المحاسبة مسمى:			1	.02	5	.10	42	.86	1	.02
الاحتياطي الذي يكُون من الأرباح الرأسمالية، وليس من الأرباح العادية، والذي يرى البعض بأنه لا يجوز توزيعه على المساهمين طالما كانت الوحدة مستمرة في أعمالها. يطلق عليه مسمى:	3	.06	2	.04	41	.84	2	.04	1	.02
الاحتياطي الذي لا تظهر قيمته بالقوائم المالية، والذي ينشأ نتيجة استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية يطلق عليه مسمى:					2	.04	2	.04	45	.92
الاحتياطي الذي يكُون وفقًا لنصوص النظام الأساسي للوحدة الاقتصادية، ويكون الهدف منه دعم مركزها المالي، يطلق مسمى:	43	.88	3	.06	3	.06				

بالرجوع للنتائج الواردة بالجدول السابق يتضح بأن إجابات المشاركين على الفقرات الخمسة المتعلقة بالتفرقة بين الاحتياطيات وبما نسبته 92%، 86%، 84%، 92%، 88% على التوالي كانت صحيحة، وهذه الفقرات تتعلق بكل من: الاحتياطي العام، الاحتياطي القانوني، احتياطي التوسعات، الاحتياطي الرأسمالي، الاحتياطي السري، وهذه الإجابات مطابقة لمسميات هذه الاحتياطيات ومطابقة أيضًا لمضمون هذه الفقرات بالمراجع العلمية، لذا يرى الباحثان بأن المشاركين يفرقون فيما بين الاحتياطيات بأنواعها وهم على فهم تام ودراية بذلك.

رابعًا. موقف المشاركين من المسميات التي تطلق على نصيب الفترة المالية من الكلفة الرأسمالية للأصول وتبويبها وعرضها بالقوائم المالية. والفقرات الواردة بالجداول التالية (7) و(8) تعبر عن:

أ. المصطلح الذي يتم أطلاقه على نصيب الفترة المالية من الكلفة الرأسمالية للأصول الثابتة.

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

ب. التفرقة بين مصطلح المخصص أو المجمع الذي يتم أطلاقه على نصيب الفترة المالية المتراكم من الكلفة الرأسمالية للأصول، وتبويبهما وعرضها بالميزانية في نهاية السنة المالية. وقد طلب من المشاركين اختيار التسمية والتبويب السليم الذي يعتقدون بأنه يمثل الرأي الصحيح.

جدول رقم (7): نتائج تحليل البيانات المتعلقة بالمسميات التي تطلق على نصيب الفترة المالية من الكلفة الرأسمالية للأصول الثابتة

مضمون الإجابات	مصروف الاهلاك		مصروف الاستهلاك		مصروف لاهتلاك		مصروف الاستنفاد		مصروف الاستنزاف		مصروف الإطفاء		لم يذكر	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%
المصطلح الواجب أطلاقه على نصيب الفترة المالية من كلفة الأصل الثابت الملموس؛ هو:	8	.16	37	.76							1	.02	3	.06
المصطلح الواجب أطلاقه على نصيب الفترة المالية نتيجة توزيع كلفة الأصول الاستخراجية؛ هو:	4	.08	1	.02			4	.08	6	.12	4	.08	30	.61
المصطلح الواجب أطلاقه على نصيب الفترة المالية نتيجة توزيع كلفة الأصول غير الملموسة هو:	15	.31	2	.04	4	.08	27	.55	1	.02		.04		

بالرجوع للنتائج الواردة بالجدول السابق يتبين لنا ما يلي:

1. يرى 76% من المشاركين بأن مصطلح مصروف**الاستهلاك** هو المصطلح المناسب الواجب أطلاقه على نصيب الفترة المالية من توزيع وتخصيص كلفة **الأصول الثابتة الملموس**.

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

2. كانت إجابات المشاركين وبما نسبته 61% (محايدين)، وهذا يتعلق بالمصطلح المحاسبي المناسب الذي يستخدم للتعبير عن نصيب الفترة المالية من كلفة **الأصول الاستخراجية** الواجب تخصيصها وتوزيعها على العمر المفترض. وهذا ما يعني عدم فهم المشاركين للمسمى المناسب وهو مصروف الاستنزاف أو الاستنفاد.
3. يرى 55% من المشاركين بأن مصطلح مصروف**الاستنفاد** هو المصطلح المناسب الواجب أطلاقه على نصيب الفترة المالية من توزيع وتخصيص كلفة **الأصول غير الملموس**.

جدول رقم (8): نتائج تحليل البيانات المتعلقة بالمسميات التي تطلق على المجموع المتراكم من الكلفة الرأسمالية للأصول الثابتة وتبويبها وعرضها بالميزانية

مضمون الإجابات	مجمع الاستهلاك		مخصص الاستهلاك		لم يذكر محايد		الأصول الثابتة		الأصول الاستخراجية		الأصول غير الملموسة		لم يذكر	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
المصطلح المناسب للتعبير عن المجموع المتراكم لكلفة الأصل الثابت الملموس هو:	27	.55	8	.16	14	.29								
يفضل نصيب الفترة المالية من كلفة الأصل في كلفة الأصل، ويظهر الأصل بالميزانية بالقيمة الدفترية، وهذا يتعلق بالأصول:									4	.08	4	.08	41	.84
يتم أظهار المجمع المتراكم بالميزانية مطروحًا من الكلفة التاريخية ليظهر الكلفة الدفترية، وهذا يتعلق بالأصول:							23	.47	3	.06			23	.47
نصيب الفترة المالية من كلفة الأصل يتم إطفاءها وقفلها في كلفة الأصل، ويظهر الأصل بالميزانية بالقيمة الدفترية، وهذا يتعلق بالأصول:							5	.10	5	.10	14	.29	25	.51

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

بالرجوع للنتائج الواردة بالجدول السابق رقم (8) يتبين لنا ما يلي:

1. بخصوص المسمى الذي يطلق على المجموع المتراكم للأصل الثابت، اختار المشاركين وبما نسبته 55% مصطلح المجمع، مقابل ما نسبته 29% كانوا محايدين واختارت النسبة الباقية مصطلح المخصص.

2. بخصوص قفل نصيب الفترة المالية المستفد من توزيع وتخصيص كلفة الأصل في كلفة الأصل، وظهور الأصل بالميزانية بالقيمة الدفترية، فقد أمتنع المشاركين وبما نسبته 84% عن الاختيار(محايدين)، وهذا صحيح باعتبار أن ذلك يتعارض مع مبدأ الإفصاح.

3. بخصوص ظهور المجموع المتراكم بالميزانية في نهاية السنة مطروحًا من الكلفة التاريخية ليظهر الكلفة الدفترية، فقد أوضح ما نسبته 47% من المشاركين بأن هذا يتعلق بالأصول الثابتة الملموسة، وأمتنع ما نسبته 47% عن الإجابة وكانوا محايدين، وترى النسبة الباقية بأن ذلك يتعلق بالأصول الاستخراجية، وهذه النتائج توضح مدى التشتت والاختلاف.

4. بخصوص إطفاء وقفل نصيب الفترة المالية مباشرتًا في كلفة الأصل وظهور الأصل بالميزانية بالقيمة الدفترية، فقد أمتنع ما نسبته 51% عن الإجابة وكانوا محايدين، ويرى ما نسبته 29% من المشاركين بأن ذلك يتعلق **بالأصول غير الملموسة**، وتوزعت باقي النسب فيما بين الأصول الثابتة والاستخراجية، وهذه النتائج توضح مدى التشتت والاختلاف بخصوصها.

خامسًا. موقف المشاركين بخصوص كلاً من:

أ. تحميل القيم المكّون أو المعلى بها المخصصات والاحتياطيات خلال الفترة لحسابات النتيجة التقليدية أو حساب التوزيع من عدمه.

ب. تبويب وعرض أرصدة المخصصات والاحتياطيات بالميزانية في نهاية السنة المالية.

جدول رقم (9): نتائج تحليل البيانات المتعلقة بتحميل القيم المكّون أو المعلى بها المخصصات والاحتياطيات خلال الفترة المالية لحسابات النتيجة أو لحساب التوزيع من عدمه

ر.م	البيان	ح/ المتاجرة		ح/أ.خ		ح/ التوزيع		محايدين	
		عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%
1	مخصص الخصم المسموح به: تحمل القيمة المكُون أو المعلى بها رصيده خلال الفترة لحسابات النتيجة أو لحساب التوزيع.	15	.31	16	.33			18	.36
2	مخصص الديون المشكوك فيها: تحمل القيمة المكُون أو المعلى بها رصيده خلال الفترة لحسابات النتيجة أو لحساب التوزيع.	2	.04	15	.31			32	.65
3	مخصص هبوط أسعار المخزون: تحمل القيمة المكُون أو المعلى بها رصيده خلال الفترة لحسابات النتيجة أو لحساب التوزيع.	6	.12	5	.10			38	.78
4	مخصص تحصيل أو خصم أوراق القبض: تحمل القيمة المكُون أو المعلى بها رصيده لحسابات النتيجة(المتاجرة أو ح/أ.خ).			12	.24			37	.76

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

5	مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية: تحمل القيمة المكوُن أو المعلى بها رصيده لحسابات النتيجة أو لحساب التوزيع.			.22	11			38	.78
6	مخصص تعويضات العاملين: تحمل القيمة المكوُن أو المعلى بها لحسابات النتيجة أو لحساب التوزيع.	2	.04	.16	8			39	.80
7	مخصص المنازعات القضائية: تحمل القيمة المكوُن أو المعلى بها رصيده لحسابات النتيجة أو لحساب التوزيع.	2	.04	.18	9			38	.78
8	مخصص الضرائب: تحمل القيمة المكوُن أو المعلى بها رصيده لحسابات النتيجة أو لحساب التوزيع.	1	.02	.18	9			39	.80
9	الاحتياطي القانوني: تحمل القيمة المكون أو المعلى بها رصيده لحسابات النتيجة أو لحساب التوزيع.			.06	3	.94	46		
10	الاحتياطي العام: تحمل القيمة المكون أو المعلى بها رصيده لحسابات النتيجة أو لحساب التوزيع.	1	.02	.06	3	.92	45		
11	احتياطي التوسعات: تحمل القيمة المكون أو المعلى بها رصيده لحسابات النتيجة أو لحساب التوزيع.			.06	3	.94	46		
12	الاحتياطي الرأسمالي: تحمل القيمة المكون أو المعلى بها رصيده لحسابات النتيجة أو لحساب التوزيع.			.06	3	.94	46		
13	الاحتياطي السري: تحمل القيمة المكون أو المعلى بها رصيده لحسابات النتيجة أو لحساب التوزيع.			.06	3	.94	46		

بالرجوع للنتائج الواردة بالجدول السابق المتعلقة بتحميل القيم المكّون أو المعلى بها المخصصات والاحتياطيات خلال الفترة لحسابات النتيجة أو لحساب التوزيع من عدمه يتبين الآتي:

1. بخصوص تحميل القيمة المكوُن أو المعلى بها **مخصص الخصم المسموح به،** فقد أمتنع ما نسبته 36% من المشاركين عن الإجابة (محايدين)، وأوضح ما نسبته 33% بأن هذه القيمة تحمل لحساب أ.خ، بينما يرى ما نسبته 31% بأن هذه القيمة يجب أن تحمل لحساب المتاجرة، وهذه الإجابات تبين مدى عدم الاتفاق والتشتت.

2. بخصوص تحميل القيم المكوُن أو المعلى بها **مخصص د.م.فيها، مخصص هبوط أسعار المخزون، مخصص تحصيل أو خصم أ.ق، مخصص أسعار الأوراق المالية، مخصص تعويضات العاملين، مخصص المنازعات القضائية، مخصص الضرائب،** يلاحظ بأن المشاركين قد امتنعوا عن الإجابة (محايدين) وبما نسبته: 65%، 78%، 76% 78%، 80%، 78%، 80% للفقرات المذكورة على التوالي، وهذه الإجابات تبين مدى عدم الاتفاق على تحميل القيمة التي يكوُن أو تعلى بها أرصدة هذه المخصصات.

3. بخصوص الفقرات من رقم (9) وحتى رقم (12) والتي تنص على **أن** القيم المكوُن أو المعلى بها **الاحتياطيات بأنواعها: القانوني، العام، التوسعات، الرأسمالي،** والتي يجب أن تحمل خلال الفترة المالية لحساب التوزيع باعتبارها تمثل توزيعًا للأرباح، يلاحظ الباحثين هنا بأن المشاركين كانت إجاباتهم صحيحة بالنسبة لهذه الأنواع وبما نسبته 94%، 92%، 94%، 94%. 4. بخصوص تحميل القيمة المكوُن أو المعلى بها **رصيد الاحتياطي السري** خلال الفترة لحساب التوزيع فقد أمتنع المشاركين عن الإجابة وبما نسبته 94% وهذه الإجابة صحيحة.

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

جدول رقم (10): نتائج تحليل البيانات المتعلقة بتبويب وعرض أرصدة المخصصات والاحتياطيات بالميزانية العمومية

ر.م	تبوب وتظهر أرصدة المخصصات والاحتياطيات المدرجة أسفله في نهاية السنة بالميزانية العمومية ضمن:	الأصول المتداولة مطروح من قيمة الأصل		الخصوم المتداولة		الخصوم تحت مسمى مخصصات واحتياطيات		الخصوم طويل الأجل		حقوق المساهمين		لا يظهر ضمن البنود السابقة		لم يذكروا (محايدين)	
		عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%
1	مخصص الخصم المسموح به.	9	.18	5	.10	22	**.45**					2	.04	11	.22
2	مخصص الديون المشكوك فيها.	42	**.86**											7	.14
3	مخصص هبوط أسعار المخزون	37	**.76**	3	.06									9	.18
4	مخصص تحصيل أو خصم أ.ق.	30	**.61**			1	.02	7	.14	4	.08	1	.02	6	.12
5	مخصص هبوط الأوراق المالية.			26	**.53**	4	.08	10	.20	3	.06	1	.02	5	.10
6	مخصص تعويضات العاملين.			2	.04	7	.14	20	**.41**	1	.02	2	.04	17	.35
7	مخصص المنازعات القضائية.			2	.04	7	.14	21	**.43**	2	.04	2	.04	15	.31
8	مخصص الضرائب.			1	.02	13	**.27**	14	**.29**	6	.12	1	.02	14	**.29**
9	الاحتياطي القانوني.					5	.10	10	.20	5	.10	22	**.45**	7	.14
10	الاحتياطي العام.					4	.08	11	.22	3	.06	22	**.45**	9	.18
11	احتياطي التوسعات.					1	.02	15	**.31**	7	.14	17	**.35**	9	.18
12	الاحتياطي الرأسمالي.					1	.02	13	.27	2	.04	26	**.53**	7	.14
13	الاحتياطي السري.					1	.02	7	.14	4	.08	4	.08	33	**.67**

بالرجوع للنتائج الواردة بالجدول السابق والمتعلقة بتبويب وعرض أرصدة المخصصات والاحتياطيات في نهاية الفترة بالميزانية العمومية يتبين لنا ما يلي:

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

1. كانت إجابات المشاركين مشتتة ومختلفة حول عرض **رصيد مخصص الخصم المسموح**؛ إذ يرى 45% منهم ظهور هذا الرصيد ضمن الخصوم المتداولة، وأمتنع عن الإجابة 22% منهم وكانوا محايدين، ويرى 18% منهم ظهور هذا الرصيد ضمن الأصول المتداولة مطروح من كلفة الأصل، وتوزعت باقي النسبة 15% فيما بين ظهوره بالأصول المتداول وعدم ظهوره.

2. بخصوص الفقرات المتعلقة بظهور أرصدة: **مخصص الديون المشكوك فيها، مخصص هبوط أسعار المخزون، مخصص تحصيل أو خصم أ.ق، مخصص هبوط. أ. الأوراق المالية**، فقد أجاب المشاركين وبما نسبته 86%، 76%، 61، 53%، على التوالي، بأن تظهر هذه الأرصدة ضمن الأصول المتداولة مطروحة من قيمة الأصل الخاص بها.

3. بخصوص الفقرات المتعلقة بظهور وعرض أرصدة: **مخصص التعويضات، مخصص المنازعات القضائية، مخصص الضرائب**، أجاب المشاركين وبما نسبته 41%، 43%، 29% على التوالي، بأن تظهر أرصدتها ضمن الخصوم طويلة الأجل، مقابل ما نسبته 35%، 31%، 29%، كانت إجاباتهم محايدة، ويرى ما نسبته 14%، 14%، 27%، منهم بأن تظهر هذه الأرصدة بجانب الخصوم تحت مسمى مخصصات واحتياطيات.

4. بخصوص الفقرات المتعلقة بظهور وعرض أرصدة: **الاحتياطي القانوني، الاحتياطي العام، احتياطي التوسعات، الاحتياطي الرأسمالي**، فقد أجاب المشاركين وبما نسبته 45%، 45%، 35%، 53% على التوالي بأن هذه الأرصدة لا تظهر ولا تبوب ضمن الخيارات المطروحة للإجابة، مقابل ما نسبته 20%، 22%، 31%، 27% على التوالي من الإجابات ترى بأن تظهر وتبوب هذه الأرصدة بجانب الخصوم ضمن الخصوم طويلة الأجل، كما كانت نسبة الممتنعين عن الإجابة 14%، 18%، 18%، 14%، وتوزعت باقي النسب فيما بين الخيارات الأخرى، وهذا ما يؤكد مدى الخلط وعدم الفهم لتبويب وعرض هذه الأرصدة.

5. فيما يتعلق بظهور وعرض **رصيد الاحتياطي السري**، فقد أمتنع المشاركين عن الإجابة وكانوا محايدين وبما نسبته 67%، وتوزعت باقي النسب فيما بين الخيارات الأخرى.

7.1 النتائج. توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

1. إن المشاركين هم على فهم تام لمفهوم المخصصات والاحتياطيات بأنواعها ويفرقون بينها.

2. هناك عدم تمييز للمصطلح الذي يطلق على نصيب الفترة المالية من الكلفة المستنفدة بالنسبة للأصول الاستخراجية تحديدًا، أما باقي المصطلحات فإن المشاركين هم على فهم تام لها.

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

3. إن أغلب المشاركين يفضلون استخدم مصطلح مجمع بدلاً من مخصص للتعبير على المجموع المتراكم للأصول الثابتة الملموسة والأصول الاستخراجية. وإن هناك تباين واختلاف فيما بين المشاركين بخصوص ظهور الأصول الثابتة الملموسة والأصول الاستخراجية بالميزانية بالكلفة التاريخية مطروحًا منها المجمع، أو بالقيمة الدفترية الصافية دون وجود للمجمع.

4. إن هناك خلط وعدم اتفاق يتعلق بتحميل القيم المكوُن أو المعلى بها أرصدة المخصصات لحسابات (النتيجة التقليدية)؛ المتاجرة أو الأرباح والخسائر.

5. وجود اتفاق بين المشاركين بخصوص تحميل القيم المكوُن أو المعلى بها أرصدة: **الاحتياطي القانوني، الاحتياطي العام، احتياطي التوسعات، الاحتياطي الرأسمالي**، لحساب التوزيع.

6. إن هناك خلط وعدم اتفاق لمفهوم الاحتياطي السري من قبل المشاركين.

7. وجود اتفاق بين المشاركين يتعلق بظهور أرصدة كلاً من: **مخصص الديون المشكوك فيها، مخصص هبوط أسعار المخزون، مخصص تحصيل أو خصم أ.ق، مخصص هبوط. أ. الأوراق المالية**، بالميزانية ضمن الأصول المتداولة مطروحة من كلفة الأصل المتعلق بها.

8. عدم اتفاق المشاركين بخصوص ظهور أرصدة: **مخصص الخصم المسموح، مخصص تعويضات العاملين، مخصص المنازعات القضائية، مخصص الضرائب**، بالميزانية العمومية.

9. إن هناك عدم اتفاق فيما بين أراء المشاركين بخصوص ظهور أرصدة كلاً من: **الاحتياطي القانوني، الاحتياطي العام، احتياطي التوسعات، الاحتياطي الرأسمالي**، بالميزانية العمومية.

8.1 التوصيات: بناء على النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة يوصي القائمين بها بما يلي:

1. على الممتهنين والمهتمين بعلم المحاسبة الاهتمام بهذا الموضوع والذي يثار حوله العديد من النقاش والاستفسار وبالأخص من الممتهنين لمهنة التدريس الجامعي.

2. هناك اختلاف يتعلق بتحميل القيم المكّون أو المعلى بها أرصدة المخصصات والاحتياطيات بأنواعها لحسابات النتيجة التقليدية أو حساب التوزيع، وبهذا يجب على كليات العلوم الاقتصادية أن تدعو إلى عقد ندوات ومؤتمرات تتناول هذا الموضوع بشكل موسع.

3. على الجهات المختصة أن تدعو إلى عقد ندوات ومؤتمرات تتناول وبشكل جدي موضوع تبويب وعرض أرصدة المخصصات والاحتياطيات بأنواعها بالميزانية.

4. على النقابة العامة للمحاسبين وديون المحاسبة تشكيل لجان من المتخصصين تكون مهمتها عقد ندوات وبالتنسيق مع الوحدات الاقتصادية، من أجل توحيد تبويب وعرض المخصصات والاحتياطيات بالقوائم المالية، وعلى أن تعمم وتنشر نتائجها ويكون تطبيقها ملزمًا بالبيئة الليبية.

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

5. ضرورة الاهتمام بهذا الموضوع، وعلى أن تستقصى أراء الممتهنين والمهتمين بعلم المحاسبة كافة وبشكل أعم وأوسع؛ وعلى رأسهم أعضاء هيئة التدريس وأصحاب مكاتب المحاسبة ومدراء الإدارات المالية بالوحدات الاقتصادية.

6. يرى الباحثين طرح النتائج السلبية التي توصلت إليها هذه الدراسة للبحث والتقصي من جديد وبشكل موسع على مستوى كافة الجامعات الليبية.

9.1 المراجع:

[1] إبراهيم، محمد صبري وآخرين، مبادئ المحاسبة المالية، كلية التجارة، (القاهرة:جامعة عين شمس،2018 م).

[2] الجرجاوي، مي عبد ربه، مبادئ المحاسبة المالية، (العراق: منشورات جامعة الإسراء، 2015م).

[3] الدهراوي، كمال الدين مصطفى، المحاسبة المتوسطة وفقًا لمعايير المحاسبة المالية، ط2 (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2009م).

[4] الشريف، يونس حسن وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، ط1 (بنغازي: منشورات جامعة قاريونس، 1990م).

[5] الصباغ، أحمد عبد المولى، مبادئ المحاسبة المالية– الجزء الثاني (القاهرة: جامعة القاهرة– كلية التجارة، 2004–2005م).

[6] العناتي، رضوان محمد، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها– الجزء الثاني، ط2(عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2001).

[7] أمين، خالد عبدالله وآخرون، أصول المحاسبة (عمان: المطبعة الوطنية، 1981م).

[8] النعيمي، باسمة فالح، المحاسبة المالية– الجزء الأول (العراق: منشورات جامعة العلوم والتكنولوجيا، 2018م).

[9] جبران مسعود، الرائد، ط2 (بيروت: دار العلم للملايين، 1967م).

[10] خيرت ضيف، في تطوُر الفكر المحاسبي (القاهرة: المكتبة المحاسبية، 1984م).

[11] دميان، فوزي، ضو، خليفة علي، مقدمة في المحاسبة المالية، ط3، (طرابلس: المنشأة العامة للنشر والتوزيع والإعلان، 1977م).

[12] كيسو، دونالد و ويجانت، جيري، المحاسبة المتوسطة – الجزأين الأول والثاني (الرياض: دار المريخ للنشر، 2009م).

 Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية

[13] محمود، منصور حامد وآخرون، أساسيات المحاسبة المالية (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2019م).

[14] مسعود، مصطفى عبدالسلام، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، ط1 (بيروت: دار أويا، 2018م).

[15] مطر، محمد عطية، المحاسبة المالية– الجزء الثاني، مشاكل القياس والإفصاح والتحليل، ط3 (عمان: دار حنين للنشر والتوزيع، 2000م).

[16] نعمه، أنطوان و حموي، صبحي، المنجد في اللغة العربية المعاصرة، ط1 (بيروت: دار المشرق للنشر، 2001م).

[17] نمر، محمود حلمي، نظرية المحاسبة، (القاهرة: دار النهضة العربية، بدون سنة نشر).

[18] نور، أحمد، في مبادئ المحاسبة المالية (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1988م).

[19] نور، عبدالناصر إبراهيم و إبراهيم، إيهاب نظمي، المحاسبة المتوسطة، ط1 (عمان: دار المسيرة، 2011م).

[20] شبكة المعلومات الدولية، زيارة متكررة لموقع (https://www.bayt.com/).

Copyright © GJT حقوق الطبع محفوظة لمجلة غريان للتقنية