

# الاختلاف في تبويب وعرض بعض البنود بحسابات النتيجة من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية

د. مصطفى عبدالسلام مسعود      د. عصام الدين السائح خرواط  
قسم المحاسبة، كلية المحاسبة- غريان  
جامعة الجبل الغربي

**تمهيد:**

المحاسبة كعلم اجتماعي هدفها الأساسي خدمة أطراف عدة داخل وخارج المشروع، ويطلق معظم الباحثين على المحاسبة "مصطلح لغة الأعمال، ولتطور وظيفة المحاسبة من دور مسك وتنظيم السجلات إلى دورها كنظام للمعلومات فأصبحت تعرف على أنها نظام للمعلومات يختص بتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الكمية التي يمكن استخدامها في عمليات التقييم واتخاذ القرارات" (مطر، 1993)، وبهذا فهي الوسيلة لإثبات المعاملات فيما بين الأطراف المتعددة الناتجة عن تبادل المنافع، وزادت أهمية المحاسبة كنتيجة لزيادة نطاق هذه المعاملات التي

أصبح العالم اليوم فيها قرية، وتتمثل مهمة المحاسبة الأساسية في قياس الأحداث والتعبير عنها، فهذه الأحداث تمثلها بيانات خام يقوم النظام المحاسبي بتشغيلها وتحويلها إلى معلومات، وهذه المعلومات يعتمد عليها في اتخاذ القرارات، وأي قرار يتخذ لابد أن يكون له تأثير على أحد بنود القوائم المالية التي تعدّ المنتج النهائي للنظام المحاسبي، ومن ناحية أخرى، فالقوائم المالية ما هي إلا تقارير ينتجها النظام المحاسبي، والتقارير ما هي إلا وسائط تحمل مخرجات النظام المحاسبي (المعلومات المالية) التي ينتجها هذا النظام، وتُشبه هذه القوائم بالنافذة التي يطل منها الغير على المشروع للتعرف على نتيجة نشاطه ومركزه المالي وما يحدث عليه من تغيرات خلال فترة زمنية معينة، والمعلومات التي تحويها القوائم المالية تعتمد عليها الأطراف كافة داخل وخارج المشروع عند اتخاذهم للقرارات، وتصنيف المعلومات التي ينتجها هذا النظام إلى ثلاثة أنواع أساسية، يهتم النوع الأول منها بنتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية سوى كانت ربحاً أم خسارة خلال فترة زمنية معينة، هذه النتيجة تتطلب مقابلة الأعباء بالإيرادات تطبيقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، وتعدّ التقارير المتعلقة تقليدياً في شكل حسابات وفق نموذجين للحساب هما، (حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر)، أو في شكل قائمة وهي (قائمة الدخل)، أما النوع الثاني فيهتم ببيان المركز المالي للوحدة الاقتصادية، والذي هو عبارة عن بيان بالمنافع الاقتصادية التي تملكها الوحدة أو المتوقع امتلاكها وما يقابلها من التزامات على هذه الوحدة في تاريخ معين.

ويعدّ المركز المالي للوحدة الاقتصادية في شكلها التقليدي "الميزانية العمومية" على شكل حساب يتضمن جانبه المدين الأصول ويقابلها في الجانب الدائن الخصوم، كما قد يعدّ في شكل قائمة تبدأ بالأصول يليها الخصوم يطلق عليها "قائمة المركز المالي". وبالإضافة إلى بيان نتيجة الأعمال والمركز المالي للوحدة الاقتصادية يتم إعداد قائمة أخرى لسد النقص في المعلومات التي تعجز قائمتا الدخل والمركز المالي عن توفيرها، ألا وهي

المعلومات المتعلقة بالتغيرات التي تحدث خلال السنة في كل من عناصر الأصول والخصوم وحقوق الملكية، وفي هذا السياق اعتاد المحاسبون على إعداد قائمة ثالثة تلي هذا المطلب، وعلى مرور الزمن درج على استخدام هذه القائمة تحت مسميات عدة منها: قائمة مصادر الأموال واستخداماتها (القائمة المتوازنة)، وقائمة التغير في المركز المالي، وأخيراً استقر الرأي على استخدام ما يسمى بقائمة التدفقات النقدية.

وبالإضافة إلى القوائم الأساسية الثلاثة السابقة فهناك قائمة رابعة ألا وهي قائمة حقوق الملكية، والتي يطلق عليها قائمة حقوق المساهمين بالشركات المساهمة، وهذه القائمة تبين رأس المال في بداية الفترة الزمنية وما طرأ عليه من تغيرات بسبب الربح أو الخسارة والمسحوبات الشخصية تمهيداً للوصول إلى حقوق الملكية في آخر الفترة (رضوان، 2001).

### 1.1 مشكلة البحث:

لاشك في أن مبادئ المحاسبة المالية من المواد الأساسية التي تدرس للطلبة المتخصصين في العلوم الاقتصادية بالمرحل الثانوية وكذلك بالمرحلة الجامعية، وهذه المادة تعدّ حجر الأساس ونقطة الانطلاق لباقي المواد المحاسبية الأخرى، ويدرس الطلبة ضمن مقررات هذه المادة القوائم المالية وكيفية إعدادها، ويطلق على القوائم المالية مصطلح الحسابات الختامية، وتعتبر حسابات النتيجة أول هذه القوائم، والتي تعدّ في الوحدات التجارية في شكل حسابات تقليدية وهما حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر أو في شكل قائمة وهي قائمة الدخل.

إن حسابات النتيجة هي أحد أهم التقارير المحاسبية التي توضح نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة، وتشتمل هذه الحسابات سواء أعدت في شكلها التقليدي "حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر"، أو في شكلها الحديث "قائمة الدخل" على الإيرادات والمصروفات التي أنفقت في سبيل تحقيق هذه الإيرادات، وهذه الحسابات تعرض وتبويب بطرق متعارف عليها وبما يوضح مجمل الدخل من النشاط الرئيسي، وصافي دخل التشغيل، والدخل

قبل الضرائب، ثم صافي الدخل خلال فترة زمنية معينة. ويتضح لنا من خلال الواقع الملموس والمعاش بأن هناك خطأً وعدم فهم ووضوح للتبويب السليم لبعض حسابات النتيجة وعرضها، إذ يبوب البعض بعض العناصر بحساب المتاجرة ويوبها البعض الآخر بحساب الأرباح والخسائر، وهذا الاختلاف في التبويب والعرض ينتج عنه اختلاف في رقم مجمل الدخل وصافي دخل التشغيل فيما لو أعدت حسابات الوحدة الاقتصادية خلال نفس الفترة بالطريقتين التقليدية والحديثة، ومن هنا فإن الاختلاف في تبويب وعرض بعض البنود بحسابات النتيجة يعدّ مشكلة في حد ذاتها تستحق تعميق الدراسة والبحث فيها، اعتماداً على وجهات نظر أعضاء هيئة التدريس الجامعي بلبيبا.

### 2.1 أهمية البحث:

تتبع أهمية هذا البحث من أهمية التقارير المحاسبية في حد ذاتها باعتبارها الوسائط التي تحمل المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي، والتي تعتمد عليها الإدارة والأطراف الخارجية عند اتخاذ القرارات. كما ترجع أهمية هذا البحث من كونه يعالج مشكلة تدور حولها الاستفسارات والآراء المختلفة فيما يخص التبويب السليم لبعض العناصر بحسابات النتيجة، وفي الوقت نفسه تتباين الآراء وتظهر هذه الاختلافات فيما بين المراجع العلمية لهذه المادة والأساتذة والطلبة.

### 3.1 أهداف البحث:

- يهدف هذا البحث إلى تناول أحد أهم الأساسيات في علم المحاسبة إلا وهو التبويب والعرض السليم لحسابات النتيجة، وبالتحديد يهدف هذا البحث إلى:
- بيان كيفية تبويب وعرض حسابات النتيجة من قبل أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية.
  - بيان الأخطاء الشائعة في تبويب بعض عناصر حسابات النتيجة.

#### 4.1 فرضية البحث:

يتأسس هذا البحث على الفرضية الأساسية التالية:  
يوجد خلط وعدم وضوح من قبل أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية بالمنطقة الغربية في تبويب وعرض بعض البنود بحسابات النتيجة.

#### 5.1 منهج البحث:

أتبع في هذا البحث المنهج الاستقرائي، الذي يعتمد فيه الباحثين على ما ورد بالأدب المحاسبي فيما يتعلق بتبويب وعرض حسابات النتيجة، ومقارنته بالواقع المعاش من خلال استقراء ما يدرس للطلبة في هذا المجال اعتماداً على استقصاء أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية.

#### 6.1 حدود البحث:

يقتصر هذا البحث على بيان وجهات نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية بالمنطقة الغربية بكل من (جامعة طرابلس، جامعة الزاوية، جامعة الجبل الغربي) فيما يتعلق بكيفية تبويب وعرض بعض عناصر حسابات النتيجة. وتجدر الإشارة إلى أن هذا البحث يتناول في الجزء الثاني منه بالعرض والتحليل لحسابات النتيجة وبيان لما ورد في الأدب المهني والأكاديمي بخصوص تبويب وعرض عناصر حسابات النتيجة، أما الجزء الثالث فسيخصص لتحليل البيانات واختبار فرضية الدراسة ثم عرض نتائج وتوصيات الدراسة.

#### 1.2 حسابات النتيجة:

تعد حسابات النتيجة كما أسلفنا إحدى أهم التقارير المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي، وتشتمل هذه الحسابات على مجموعة الحسابات الاسمية (في التقسيم النوعي) حساب

الإيرادات وحساب النفقات، وبمقابلة الإيرادات المكتسبة أو المحققة بالنفقات التي استنفدت في سبيل اكتسابها يمكن تحديد نتيجة النشاط خلال فترة زمنية معينة، فإذا ما زادت الإيرادات عن النفقات كانت النتيجة صافي ربح ينتج عنه زيادة حقوق مالكي الوحدة الاقتصادية، وفي حالة عكس ذلك أي زيادة النفقات عن الإيرادات تكون النتيجة خسارة الفترة وتأثيرها النهائي هو النقص في حقوق مالكي هذه الوحدة.

ووفقاً للأسس والقواعد التي تحكم التطبيق المحاسبي وهي الفروض والمبادئ والمفاهيم المحاسبية فإن هذه الحسابات (حسابات النتيجة) يجب أن تحتوي وتحتوي على الإيرادات والنفقات التي تخص الفترة المحاسبية كافة تمثيلاً مع فرض الدورية، وفي نفس الوقت مراعاة المبادئ والمفاهيم المحاسبية المتعلقة بحسابات النتيجة وهي: مبدأ تحقق الإيراد، ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، ومبدأ الثبات، ومفهوم الأهمية النسبية (فوزي، 1983).

وبهذا فإن التبويب غير السليم لمكونات حسابات النتيجة ينتج عنه اختلاف في نتيجة النشاط الرئيسي "مجمّل الدخل أو خسارة المتاجرة"، مما يؤثر على عملية التقييم والمقارنة، وعلى ذلك فإن التبويب والعرض السليم لمفردات هذه القوائم أمراً يعدّ في غاية الأهمية.

## 2.2 تبويب وعرض حسابات النتيجة:

يبدل علماء المحاسبة والمهنيون على حد سواء جهودهم من أجل تحسين طرق عرض المعلومات المحاسبية، كل ذلك بهدف إقرار أفضل الوسائل لتوصيل المعلومات إلى مستخدميها، وقد كان الأسلوب التقليدي المتبع في عرض المعلومات المتعلقة بنتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية مقتصرًا على عرض هذه المعلومات في شكل حسابات تظهر نتيجة الأعمال خلال فترة معينة.

ونتيجة للجهود المبذولة تبني هؤلاء أسلوباً جديداً لعرض هذه المعلومات، وتمثل هذا الأسلوب في قائمة الدخل التي تمثل أسلوباً بديلاً للحساب ذي المرحلتين "المتاجرة والأرباح والخسائر"، وتعدّ هذه الحسابات لتبين الإيرادات والنفقات ونتيجة النشاط ربحاً كان أم خسارة،

وفي كلا الحالتين تكون النتيجة النهائية للنشاط واحدة، وتظهر معظم أدبيات المحاسبة التبويب المعتاد لحسابات النتيجة سواء أعدت حسابات النتيجة في شكلها التقليدي "حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر" أو في شكلها الحديث "قائمة الدخل"، ألا أن بعضها لم يبين بوضوح التبويب والعرض الصحيح لبعض البنود، حيث لاحظ الباحثان بأن هناك اختلافاً في تبويب وعرض بعض البنود من مرجع إلى آخر.

وفي الواقع العملي يدرس الطلبة إعداد وتبويب وعرض القوائم المالية بالأسلوبين التقليدي والحديث في أغلب الأحيان، ألا أن هناك خلطاً وعدم وضوح وفهم لطبيعة تبويب هذه العناصر، مما أدى إلى الاختلاف في تبويب وعرض مفردات حسابات النتيجة، وهذا الاختلاف سيكون تأثيره على نتائج أخرى أهمها: مجمل الدخل، صافي دخل التشغيل، ولهذا يستوجب الأمر التبويب والعرض السليم والثابت لبنود ومفردات هذه الحسابات. وفيما يلي نتناول عملية عرض وتبويب هذه الحسابات.

#### أولاً- حساب المتاجرة:

إذا ما أعدت حسابات النتيجة في شكل حسابات وفقاً للأسلوب التقليدي، فإن الحساب الأول (حساب المتاجرة) يخصص لعرض البنود المتعلقة بالنشاط الرئيسي، وهذا الحساب يعد لقياس نتيجة النشاط العادي (الرئيسي) للوحدة الاقتصادية، أي نتيجة عملية المتاجرة التي تشمل شراء السلع وما يتعلق بها من مصروفات، ويتضمن هذا الحساب في جانبه الأيسر (الدائن) الإيرادات المحققة من بيع السلع وتقديم الخدمات، ويتضمن في الجانب الأيمن (المدين) تكلفة البضاعة أو الخدمات التي تم بيعها وكافة المصروفات التي أنفقت لأعداد هذه البضاعة أو الخدمات.

وتتحدد نتيجة المتاجرة بمقابلة إيراد المبيعات بتكلفتها، فإذا ما زادت الإيرادات عن التكاليف كانت النتيجة مجمل ربح، أما إذا ما حدث العكس فنكون النتيجة خسارة المتاجرة.

### ثانياً- حساب الأرباح والخسائر:

بعد الانتهاء من المرحلة الأولى المتمثلة في إعداد حساب المتاجرة وتحديد نتيجته، تبدأ المرحلة الثانية بأعداد حساب الأرباح والخسائر لاستكمال قياس نتيجة النشاط، فترحل له نتيجة المتاجرة سواء أكانت مجمل ربح أم خسارة، ويتضمن هذا الحساب في جانبه الأيسر (الدائن) الإيرادات المحققة من النشاط الثانوي للوحدة الاقتصادية، ويشتمل إيراد النشاط الثانوي علي أي إيرادات أخرى بخلاف الإيراد الناتج عن الإيراد الرئيسي، ومن أمثلة ذلك: إيراد الأوراق المالية، وهو الإيراد الناتج عن استثمار الأموال الفائضة في شكل أوراق مالية (أسهم وسندات)، أو إيراد توظيف الأموال "الفوائد الدائنة" الموظفة في شكل ودائع بالمصارف وأي إيرادات أخرى، أما الجانب الأيمن (المدين) من هذا الحساب فيتضمن مصروفات التشغيل مثل: مصروفات البيع والتسويق والمصروفات الإدارية، والمصروفات المتعلقة بالأنشطة الثانوية الأخرى، وبمقابلة العناصر المحتواة بالجانب الأيسر بالعناصر المحتواة بالجانب الأيمن، تتحدد النتيجة النهائية للنشاط وتسمى صافي ربح أو خسارة الفترة.

### ثالثاً- قائمة الدخل:

بعد أن تناولنا إعداد الحسابات الختامية بالطريقة التقليدية يتطلب الأمر استعراض وتناول كيفية إعداد هذه الحسابات وفقاً للأسلوب البديل المتمثل في إعداد هذه الحسابات في شكل قائمة يطلق عليها قائمة الدخل، وإذا ما تم إعداد حسابات النتيجة بهذا الأسلوب فإن طريقة تصوير هذه الحسابات وعرض مفرداتها ما هو إلا تصوير لحسابي المتاجرة والأرباح والخسائر في شكل تقرير مالي يسمى قائمة الدخل، وهذه القائمة تبين في المرحلة الأولى منها نتيجة المتاجرة (مجمل الربح أو خسارة المتاجرة)، وفي المرحلة الثانية تبين النتيجة النهائية الصافية لنشاط الوحدة الاقتصادية (صافي الربح أو خسارة الفترة)، وبهذا فإن قائمة الدخل تشتمل على الإيرادات والنفقات كافة.



### 3.2 البنود محل الخلاف ومعالجتها:

لاشك في أن إعداد القوائم المالية كما أسلفنا ما هو إلا مرحلة من مراحل الدورة المحاسبية، وجرت العادة على أن يتم إعداد هذه الحسابات في نهاية فترة مالية معينة، وكل ذلك من أجل بيان نتيجة النشاط في نهاية فترة زمنية معينة وبيان المركز المالي في نهاية هذه الفترة وما يحدث عليه من تغيرات، ومن خلال معايشة الواقع الملموس فقد لاحظ الباحثان بان هناك بعض التساؤلات التي تطرح بخصوص التبويب السليم لبعض البنود بحسابات النتيجة، وبتتبع الواقع يتبين بأن هناك اختلافاً أيضاً حول تبويب هذه العناصر حتى فيما بين أساتذة المحاسبة، وبهذا فقد قام الباحثان بالرجوع إلى عدد من المراجع العلمية، والتي يعدّ البعض منها مرجعاً أساسياً لتدريس مبادئ المحاسبة المالية، وباستقراء وتتبع هذه المشكلة أتضح لنا بأن هناك عدم وضوح في معالجة هذه البنود محل الخلاف أحياناً، ووجود اختلاف في المعالجة أصلاً. وقد تركز الاختلاف في بنود محددة يمكن حصرها في النقاط التالية:

1. التبويب السليم للخصومات المتعلقة بكل من المشتريات والمبيعات (\*).
2. التبويب السليم للمصروفات المتعلقة بالمشتريات.
3. التبويب السليم للمصروفات المتعلقة بالمبيعات.

### 1.3.2 الخصومات:

يشتمل مفهوم الخصومات على كل من الخصم التجاري، والخصم النقدي، وخصم الكمية، وهذه الأنواع الثلاثة ترتبط ارتباطاً مباشراً بعملية الشراء والبيع، أي أنها مرتبطة بالنشاط الرئيسي "المتاجرة" بالمنشآت التجارية، وهذه المنشآت كما يعرف الجميع هدفها الأساسي الشراء ثم البيع، وبهذا فهي مكتسبة لهذه الخصومات عند الشراء ومانحة لها عند البيع، وتوجد ثلاثة أنواع من الخصم وهي: الخصم التجاري، الخصم النقدي وخصم الكمية.

### 2.3.2 المصروفات المتعلقة بالمشتريات:

يمثل حساب المشتريات ثمن الشراء الوارد بفاتورة المشتريات، أما تكلفة المشتريات فهي تشمل إلى جانب ثمن الشراء على نفقات أخرى تتحملها المنشآت حتى وصول البضاعة المشتراة إلى مخازنها ومن هذه النفقات ما يلي:

- مصروفات شحن ونقل البضاعة والتأمين عليها والتي تتحملها وتدفعها الوحدة الاقتصادية.
- مصروفات مناولة وتفريغ البضاعة.
- عمولة وكلاء الشراء وسمسرة الشراء: وهي المبالغ التي تدفع لوكلاء الشراء والسماسرة لتنفيذ صفقات لصالح الوحدة الاقتصادية.
- الرسوم الجمركية: وهي المبالغ التي تدفع على البضاعة الموردة من الخارج.

### 3.3.2 المصروفات المتعلقة بالمبيعات(\*\*):

إن المصروفات المتعلقة بالمبيعات أو كما تسمى (مصروفات البيع) تتمثل في مجموعة من النفقات التي تتحملها الوحدة الاقتصادية من أجل تصريف بضائعها ومن أمثلة ذلك:

- مصاريف نقل المبيعات "مصاريف نقل للخارج"، عمولة وكلاء البيع، سمسرة المبيعات، مرتبات رجال البيع، مصروفات لف وحزم المبيعات، نفقات الدعاية ومصروف استهلاك سيارات التوزيع.

كل هذه النفقات تتحملها الوحدة الاقتصادية وبالتالي فهي من المصروفات اللازمة لممارسة نشاط البيع، ورغم التساؤلات التي تطرح حول تبويب وعرض هذه النفقات أسوة بالنفقات المتعلقة بالمشتريات والتي على أساسها يجب أن يتم طرح هذه النفقات من إجمالي قيمة المبيعات بقائمة الدخل أو أن تظهر بحساب المتاجرة في الجانب المدين، إلا أن أدبيات المحاسبة التي تم الإطلاع عليها أجمعت على تبويب وعرض هذه النفقات بحساب الأرباح والخسائر في

حالة إعداد حسابات النتيجة وفقاً للأسلوب التقليدي، أما في حالة إعداد حسابات النتيجة وفقاً للأسلوب الحديث فإن تبويب وعرض هذه النفقات يكون بخصمها أو إضافتها لنتيجة النشاط الرئيسي (مجمّل الدخل أو خسارة المتاجرة) في بند مستقل تحت أسم مصاريف البيع والتوزيع ضمن بند مصاريف التشغيل.

#### 4.2 موقف معايير المحاسبة الدولية:

من خلال تفحصنا لمعايير المحاسبة الدولية فأنا لم نتمكن من إيجاد نص صريح يتعلّق بمعالجة الخصومات على وجه التحديد، وعند تتبعنا لأسس قياس الإيراد ضمن هذه المعايير فقد أوضح المعيار المحاسبي الدولي رقم (18)، وأورد طارق (2006): بأنه يجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المقبوض، وعند تحديد القيمة العادلة يجب استبعاد الخصم التجاري وخصم الكمية (تخفيضات الحجم) للوصول إلى القيمة العادلة، أما الخصم النقدي أو خصم تعجيل الدفع فلا يتم خصمه، وأورد أبو الفتوح (1996): بأن الخصم التجاري وتخفيضات الكمية المكتسبة لا يتضمنها تعريف الإيراد لأنها تعتبر تخفيضاً في تكاليف الشراء، أما الخصم التجاري وتخفيضات الكمية الممنوحة للغير فيجب خصمها عند تحديد الإيراد، كما أوضح المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) المتعلق بالعرض العادل للقوائم المالية نقلاً عن طارق (2006): على أنه يجب أن تقدم القوائم المالية بعدالة الموقف المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، وعلى أن يتضمن هذا العرض الأمانة في عرض آثار العمليات المالية والأحداث الأخرى، وأوضح هذا المعيار أيضاً: بأنه يجب الاعتراف بالإيراد في قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل أو نقص في التزام ويمكن قياسها بموثوقية، ويتم الاعتراف بالمصروفات في حالة عكس ذلك، وبهذا يتم الاعتراف بمختلف عناصر المصروفات التي تشكل تكلفة البضاعة المباعة في نفس الوقت الذي يعترف فيه بالدخل الناتج عن بيع البضاعة.

### 1.3 تحليل البيانات واختبار فرضية الدراسة:

كان الهدف من هذا البحث هو التعرف على التبويب والعرض السليم لبعض بنود حسابات النتيجة وبيان الأخطاء الشائعة في هذا التبويب، والتي تبين أنها محل خلاف حتى فيما بين أعضاء هيئة التدريس الجامعي بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية بالمنطقة الغربية بكل من (جامعة طرابلس، جامعة الزاوية، جامعة الجبل الغربي) وكذلك الحال فيما بين بعض المراجع العلمية سواء كانت كتباً منهجية أو كتباً مرجعية والتي تمكن الباحثان من الإطلاع عليها، وبهذا فقد خصص هذا الجزء لتحليل البيانات واختبار الفرضية المقامة عليها هذه الدراسة، والتي تنص على أنه يوجد خلط وعدم وضوح من قبل أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية بالمنطقة الغربية في تبويب وعرض بنود بحسابات النتيجة.

#### 1.1.3 طريقة البحث:

لتحقيق أهداف البحث قام الباحثان باستقصاء وجهات نظر مجموعة من أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية، للتعرف على وجهات نظرهم بخصوص تبويب وعرض بعض بنود حسابات النتيجة والوقوف على مدى اتفاقهم أو اختلافهم حول تبويب هذه البنود.

ولأجل ذلك تم تصميم استمارة استبيان قسمت إلى ثلاثة أجزاء، يحتوي الجزء الأول منها على بيانات تتعلق بالمعلومات العامة عن المشاركين، أما الجزء الثاني فقد صمم لأجل تجميع البيانات المتعلقة بمشكلة الدراسة، وتم صياغة هذه الأسئلة بحيث تكون الإجابة عليها كافية لبيان وجهات نظر المشاركين، أما الجزء الثالث فخصص لإبداء أي ملاحظات يعتقد المشاركون أنها تخدم أهداف البحث، وتم إحالة هذه الاستمارة لتحكيمها، وبعد ورود الملاحظات التي تتعلق بذلك تم صياغتها في وضعها النهائي لتكون الأداء الرئيسية التي بواسطتها يتم جمع البيانات ثم تحليلها للوصول إلى أهداف البحث.

لقد تم استهداف مجتمع الدراسة بهذا البحث المتمثل في أعضاء هيئة التدريس الجامعي بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية، ولتشابه مفردات هذا المجتمع وترامي وتباعد هذه المفردات تم اختيار عينة تتمثل في أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالمنطقة الغربية المتمثلة في جامعات: طرابلس، الزاوية، الجبل الغربي، وتم توزيع ما عدده (40) استمارة استبيان، إلا أن ما تم استلامه هو (34) استمارة، وعند فحص هذه الاستمارات تم استبعاد (4) استمارة لعدم كفاية المعلومات وبالتالي عدم صلاحيتها للتحليل، وبهذا كانت نسبة الردود 85% بينما كانت نسبة الاستمارات القابلة للتحليل 75%.

### 2.1.3 موقف المشاركين من تبويب وعرض البنود محل الخلاف:

بعد تجميع البيانات المتعلقة بالبنود محل الخلاف وعددها (6) بنود، تم تفرغها في جداول تتضمن إجابات المشاركين حول المعالجة التي يراها المشاركون من وجهة نظره مناسبة للبيد من حيث المعالجة والتبويب بحسابات النتيجة في حالة إعدادها بالشكل التقليدي (حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر) أو في حالة إعدادها وفقاً للشكل الحديث (قائمة الدخل)، وفيما يلي موقف المشاركين من كل بند.

### أولاً- موقف المشاركين من تبويب وعرض الخصم المسموح به:

يوضح الجدول التالي إجابات المشاركين فيما يتعلق بتبويب وعرض الخصم المسموح به.

جدول رقم (1): نتائج الاستبيان بالنسبة لمعالجة الخصم المسموح به وتبويبه

ر.م	مضمون السؤال	العدد	النسبة
1	معالجة الخصم المسموح به وتبويبه بالقوائم المالية:		
	الخصم المسموح به مصروف يعالج أسوة بالمصروفات الأخرى	6	20%
	لا يعتبر مصروفًا ويعالج كتخفيض للمبيعات أو حساباً مقابلًا لها	24	80%
2	عند إعداد حسابات النتيجة في شكل حسابات يبوب ويظهر الخصم المسموح به:		
	بالجانب المدين بحساب المتاجرة	18	60%
	بالجانب المدين بحساب الأرباح والخسائر	12	40%
3	إذا ما أعدت حسابات النتيجة في شكل قائمة للدخل يظهر الخصم المسموح به:		
	مطروح من قيمة المبيعات باعتباره حساباً مقابلًا لها	18	60%
	في بند مستقل ضمن المصروفات الأخرى بعد تحديد مجمل الدخل	12	40%

أوضح الجدول السابق أن ما نسبته 80% من المستجوبين يرون بأن الخصم المسموح به يعتبر حساباً مقابلًا لحساب المبيعات ولا يعتبر مصروفًا، وأكد ما نسبته 60% منهم بأن يجب أن يبوب الخصم المسموح به في الجانب المدين بحساب المتاجرة في حالة إعداد حسابات النتيجة في شكلها التقليدي، وترى نفس النسبة السابقة بأن تطرح قيمته من قيمة المبيعات باعتباره حساباً مقابلًا لها في حالة إعداد حسابات النتيجة في شكل قائمة للدخل.

وبتطبيق اختبار معامل الاختلاف عند مستوى معنوية (0.95) باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم (SPSS) يمكن الوصول إلى نتيجة مفادها رفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة التي تنص على وجود اختلاف في وجهات نظر المشاركين حول عرض وتبويب حساب الخصم المسموح به.

## ثانياً- موقف المشاركين من تبويب وعرض الخصم المكتسب:

يوضح الجدول التالي إجابات المشاركين التي تتعلق بتبويب وعرض الخصم المكتسب.

جدول رقم (2): نتائج الاستبيان بالنسبة لمعالجة الخصم المكتسب وتبويبه

ر.م	مضمون السؤال	العدد	النسبة
4	معالجة الخصم المكتسب وتبويبه بالحسابات الختامية:		
	هو عبارة عن إيراد يجب أن يعالج أسوة بالإيرادات الأخرى	11	37%
	لا يعتبر إيراد ويعالج محاسبياً باعتباره تخفيضاً للمشتريات أو حساباً مقابل لها	19	63%
5	عند إعداد حسابات النتيجة في شكلها التقليدي يبوب ويعرض الخصم المكتسب:		
	بالجانب الدائن بحساب المتاجرة	20	67%
	بالجانب الدائن بحساب الأرباح والخسائر	10	33%
6	عند إعداد حسابات النتيجة في شكل قائمة للدخل يعالج ويظهر الخصم المكتسب:		
	مطروح من قيمة المشتريات باعتباره حساباً مقابل لها	21	70%
	في بند مستقل ضمن الإيرادات الأخرى بعد تحديد مجمل الدخل	9	30%

يتضح من الجدول السابق بان ما نسبته 63% من المستجوبين يرون بان الخصم المكتسب يعتبر حساباً مقابلاً لحساب المشتريات ولا يعتبر إيراد، وقد أوضح ما نسبته 67% منهم بأنه يجب أن يبوب الخصم المكتسب بالجانب الدائن بحساب المتاجرة في حالة إعداد حسابات النتيجة في شكلها التقليدي، ويرى ما نسبته 70% منهم بأن تطرح قيمته من قيمة المشتريات باعتباره حساباً مقابلاً لها.

وبتطبيق اختبار معامل الاختلاف عند مستوى معنوية (0.95) باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم (SPSS) يمكن الوصول إلى نتيجة مفادها رفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة التي تنص على وجود اختلاف في وجهات نظر المشاركين حول عرض وتبويب حساب الخصم المكتسب.

## ثالثاً- موقف المشاركين من تبويب وعرض خصم الكمية (المدين):

يوضح الجدول التالي إجابات المشاركين التي تتعلق بتبويب وعرض خصم الكمية (المدين).

جدول رقم (3): نتائج الاستبيان بالنسبة لخصم الكمية (المدين) وتبويبه

ر.م	مضمون السؤال	العدد	النسبة
7	معالجة خصم الكمية المدين (الخصم المدين) وتبويبه بالحسابات الختامية:		
	الخصم المدين مصروف يجب أن يعالج أسوة بالمصروفات الأخرى	8	27%
	لا يعتبر مصروف ويعالج محاسبيًا باعتباره حسابًا مقابلًا للمبيعات	22	73%
8	عند إعداد حسابات النتيجة في شكلها التقليدي يبوب ويظهر الخصم المدين:		
	بالجانب المدين في حساب المتاجرة	19	63%
	بالجانب المدين بحساب الأرباح والخسائر	11	37%
9	عند إعداد حسابات النتيجة في شكل قائمة للدخل يعالج الخصم المدين بأن:		
	تطرح قيمته من قيمة المبيعات باعتباره حسابًا مقابلًا لها	24	80%
	يظهر في بند مستقل ضمن المصروفات الأخرى بعد تحديد مجمل الدخل	6	20%

أوضح الجدول السابق أن ما نسبته 73% من المستجوبين يرون بأن خصم الكمية (المدين) يعتبر حسابًا مقابلًا لحساب المبيعات ولا يعتبر مصروفًا، وأكد ما نسبته 63% منهم بأنه يجب أن يبوب هذا الخصم بالجانب المدين بحساب المتاجرة في حالة إعداد حسابات النتيجة في شكلها التقليدي، ويرى ما نسبته 80% منهم بأن تطرح قيمته من قيمة المبيعات باعتباره حسابًا مقابلًا لها.

ومن خلال تطبيق اختبار معامل الاختلاف عند مستوى معنوية (0.95) باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) يمكن الوصول إلى نتيجة مفادها رفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة التي تنص على وجود اختلاف في وجهات نظر المشاركين حول عرض وتبويب حساب خصم الكمية المدين.



#### رابعاً- موقف المشاركين من تبويب وعرض خصم الكمية (الدائن):

يوضح الجدول التالي إجابات المشاركين التي تتعلق بتبويب وعرض خصم الكمية (الدائن).

جدول رقم (4): نتائج الاستبيان بالنسبة لخصم الكمية (الدائن) وتبويبه

ر.م	مضمون السؤال	العدد	النسبة
10	معالجة خصم الكمية الدائن (الخصم الدائن) وتبويبه بالحسابات الختامية:		
	يعد خصم الكمية الدائن إيراد يجب أن يعالج أسوة بالإيرادات الأخرى	6	20%
	لا يعتبر إيراد ويعالج محاسبياً باعتباره حساباً مقابلاً للمشتريات	24	80%
11	عند إعداد حسابات النتيجة في شكلها التقليدي يبوب ويظهر الخصم الدائن:		
	بالجانب الدائن بحساب المتاجرة	20	67%
	بالجانب الدائن بحساب الأرباح والخسائر	10	33%
12	عند إعداد حسابات النتيجة في شكل قائمة للدخل يعالج الخصم الدائن بأن:		
	تطرح قيمته من قيمة المشتريات لتحديد صافي قيمة المشتريات	26	87%
	تظهر قيمه في بند مستقل ضمن المصروفات الأخرى بعد تحديد مجمل الدخل	4	13%

يتضح من الجدول السابق بأن ما نسبته 80% من المشاركين يرون بأن خصم الكمية (الدائن) يعتبر حساباً مقابلاً لحساب المشتريات ولا يعتبر إيراد، وقد أوضح ما نسبته 67% منهم بأنه يجب أن يبوب هذا الخصم بالجانب الدائن بحساب المتاجرة في حالة إعداد حسابات النتيجة في شكلها التقليدي، ويرى ما نسبته 87% منهم بأن تطرح قيمته من قيمة المشتريات باعتباره حساباً مقابلاً لها.

ومن خلال تطبيق اختبار معامل الاختلاف عند مستوى معنوية (0.95) باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم (SPSS) يمكن الوصول إلى نتيجة مفادها رفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة التي تنص على وجود اختلاف في وجهات النظر حول عرض وتبويب ح/خصم الكمية الدائن.

### خامساً- موقف المشاركين من تبويب وعرض مصاريف نقل المشتريات:

يوضح الجدول التالي إجابات المشاركين التي تتعلق بتبويب وعرض مصاريف نقل المشتريات.

جدول رقم (5): نتائج الاستبيان بالنسبة م.نقل المشتريات وتبويبها

ر.م	مضمون السؤال	العدد	النسبة
13	معالجة م.نقل المشتريات وتبويبها بالحسابات الختامية:		
	تظهر قيمتها بحسابات النتيجة في بند مستقل مضافة إلى قيمة المشتريات	30	100%
	هي عبارة عن مصروفات عادية يجب أن تظهر بعد تحديد مجمل الدخل		
14	عند إعداد حسابات النتيجة في شكل حسابات تعالج وتظهر قيمتها:		
	بالجانب المدين بحساب المتاجرة	28	93%
	بالجانب المدين بحساب الأرباح والخسائر	2	7%
15	عند إعداد حسابات النتيجة في شكل قائمة للدخل تعالج قيمتها بأن:		
	تضاف إلى قيمة المشتريات باعتباره جزء من تكلفة البضاعة المشتراة	25	83%
	تظهر في بند مستقل ضمن المصروفات الأخرى بعد تحديد مجمل الدخل	5	17%

أوضح الجدول السابق بأن كافة المشاركين يرون بأن م.نقل المشتريات تعتبر مصروف يتعلق بالمشتريات ويجب أن تضاف لحساب المشتريات، وقد أوضح ما نسبته 93% منهم بأنه يجب أن تبوب بالجانب المدين بحساب المتاجرة في حالة إعداد حسابات النتيجة في شكلها التقليدي، أما في حالة إعداد الحسابات في شكل قائمة فيرى ما نسبته 83% منهم بأن تضاف قيمتها لقيمة المشتريات.

ومن خلال تطبيق اختبار معامل الاختلاف عند مستوى معنوية (0.95) باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) يمكن الوصول إلى نتيجة مفادها رفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة والتي تنص على وجود اختلاف في وجهات نظر المشاركين حول عرض وتبويب حساب مصاريف نقل المشتريات.

### سادساً- موقف المشاركين من تبويب وعرض عمولة وكلاء الشراء:

يوضح الجدول التالي إجابات المشاركين التي تتعلق بتبويب وعرض عمولة وكلاء الشراء.

جدول رقم (6): نتائج الاستبيان بالنسبة لعمولة وكلاء الشراء وتبويبها

ر.م	مضمون السؤال	العدد	النسبة
16	معالجة عمولة وكلاء الشراء وتبويبها بالحسابات الختامية:		
	تضاف قيمتها إلى قيمة المشتريات من أجل تحديد صافي المشتريات	26	87%
	هي عبارة عن مصروفات عادية يجب أن تظهر بعد تحديد مجمل الدخل	4	13%
17	عند إعداد حسابات النتيجة في شكلها التقليدي تبوب وتظهر عمولة وكلاء الشراء:		
	بالجانب المدين بحساب المتاجرة	20	67%
	بالجانب المدين بحساب الأرباح والخسائر	10	33%
18	عند إعداد حسابات النتيجة في شكل قائمة للدخل تعالج ع.وكلاء الشراء بأن:		
	تضاف قيمتها إلى قيمة المشتريات من أجل تحديد قيمة المشتريات	24	80%
	تظهر قيمتها في بند مستقل ضمن المصروفات الأخرى بعد تحديد مجمل الدخل	6	20%

يتضح من الجدول السابق بأن ما نسبته 87% من المستجوبين يرون بأن عمولة وكلاء الشراء يجب أن تضاف قيمتها لقيمة المشتريات، وقد أوضح ما نسبته 67% منهم بأنه يجب أن تبوب هذه العمولة بالجانب المدين بحساب المتاجرة في حالة إعداد حسابات النتيجة في شكلها التقليدي، ويرى ما نسبته 80% منهم بأن تضاف قيمتها إلى قيمة المشتريات من أجل تحديد قيمة المشتريات في حالة إعداد الحسابات في شكلها الحديث (قائمة الدخل).

ومن خلال تطبيق اختبار معامل الاختلاف عند مستوى معنوية (0.95) باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) يمكن الوصول إلى نتيجة مفادها رفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة والتي تنص على وجود اختلاف في وجهات نظر المشاركين حول عرض وتبويب حساب عمولة وكلاء الشراء.

## سابعاً- موقف المشاركين من تبويب وعرض عمولة وكلاء البيع:

يوضح الجدول التالي إجابات المشاركين التي تتعلق بتبويب وعرض عمولة وكلاء البيع.

جدول رقم (7): نتائج الاستبيان بالنسبة لعمولة وكلاء البيع وتبويبها

ر.م	مضمون السؤال	العدد	النسبة
19	معالجة عمولة وكلاء البيع وتبويبها بالحسابات الختامية:		
	تطرح قيمتها من قيمة المبيعات من أجل تحديد صافي المبيعات	10	33%
	هي عبارة عن مصروفات عادية يجب أن تظهر بعد تحديد مجمل الدخل	20	67%
20	عند إعداد حسابات النتيجة في شكلها التقليدي تبوب وتظهر ع.وكلاء البيع:		
	بالجانب المدين بحساب المتاجرة	8	27%
	بالجانب المدين بحساب الأرباح والخسائر	22	73%
21	عند إعداد حسابات النتيجة في شكل قائمة للدخل تعالج ع.وكلاء البيع بأن:		
	تطرح قيمتها من قيمة المبيعات باعتباره تخفيض لقيمة المبيعات	8	27%
	تظهر قيمتها في بند مستقل ضمن مصروفات البيع والتوزيع بعد تحديد م. الدخل	22	73%

أوضح الجدول السابق بأن ما نسبته 67% من المشاركين يرون بان عمولة وكلاء البيع تعتبر مصروفات عادية يجب أن تظهر قيمتها بعد تحديد مجمل الدخل، وقد أوضح ما نسبته 73% منهم بأنه يجب أن تبوب هذه العمولة بالجانب المدين بحساب الأرباح والخسائر في حالة إعداد حسابات النتيجة في شكلها التقليدي، وترى نفس النسبة السابقة بأن تظهر قيمتها في بند مستقل ضمن مصروفات البيع والتوزيع بعد تحديد مجمل الدخل في حالة إعداد الحسابات في شكلها الحديث (قائمة الدخل).

ومن خلال تطبيق اختبار معامل الاختلاف عند مستوى معنوية (0.95) باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) يمكن الوصول إلى نتيجة مفادها رفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة والتي تنص على وجود اختلاف في وجهات نظر المشاركين حول عرض وتبويب حساب عمولة وكلاء البيع.

ثامناً - موقف المشاركين من تبويب وعرض مصاريف الرسوم الجمركية:  
يوضح الجدول التالي إجابات المشاركين التي تتعلق بتبويب وعرض مصاريف الرسوم الجمركية.

جدول رقم (8): نتائج الاستبيان بالنسبة لمصاريف الرسوم الجمركية وتبويبها

ر.م	مضمون السؤال	العدد	النسبة
22	معالجة مصاريف الرسوم الجمركية وتبويبها وعرضها بالحسابات الختامية:		
	تضاف قيمتها إلى قيمة المشتريات من أجل تحديد قيمة المشتريات	30	100%
	هي عبارة عن مصروفات عادية يجب أن تظهر بعد تحديد مجمل الدخل		
23	عند إعداد حسابات النتيجة في شكلها التقليدي تبوب وتظهر م.رسوم جمركية:		
	بالجانب المدين بحساب المتاجرة	22	73%
	بالجانب المدين بحساب الأرباح والخسائر	8	27%
24	عند إعداد حسابات النتيجة في شكل قائمة للدخل تعالج بأن:		
	تظهر في بند مستقل وتضاف إلى قيمة المشتريات لتحديد قيمة المشتريات	26	87%
	يقفل رصيدها في حساب المشتريات ولا تظهر بقائمة الدخل	4	33%

أجمع كافة المشاركين بأن تضاف قيمة المصاريف الجمركية إلى المشتريات من أجل تحديد قيمة المشتريات، وقد أوضح ما نسبته 73% منهم بأنه يجب أن تبوب هذه المصاريف بالجانب المدين بحساب المتاجرة في حالة إعداد حسابات النتيجة في شكلها التقليدي، ويرى ما نسبته 87% منهم بأن تظهر قيمتها في بند مستقل وعلى أن تضاف قيمتها إلى قيمة المشتريات لتحديد قيمة المشتريات في حالة إعداد الحسابات في شكلها الحديث (قائمة الدخل).

ومن خلال تطبيق اختبار معامل الاختلاف عند مستوى معنوية (0.95) باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) يمكن الوصول إلى نتيجة مفادها رفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة والتي تنص على وجود اختلاف في وجهات نظر المشاركين حول عرض وتبويب حساب مصاريف الرسوم الجمركية.

### 2.3 اختبار فرضية الدراسة الرئيسية:

تم صياغة فرضية الدراسة البديلة كالآتي:

Ha يوجد خلط وعدم وضوح وفهم من قبل أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية لتبويب وعرض بعض البنود بحسابات النتيجة.

وبذلك تكون الفرضية الصفرية كالآتي:

Ha لا يوجد خلط وعدم وضوح وفهم من قبل أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية لتبويب وعرض بعض البنود بحسابات النتيجة.

ومن خلال تحليل إجابات المشاركين حول مختلف بنود عناصر حسابات النتيجة محل الخلاف من حيث العرض والتبويب في الأدبيات المحاسبية المختلفة، وباستخدام اختبار معامل الاختلاف عن طريق الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، باستخدام مستوى معنوية 0.95 يمكن الوصول إلى نتيجة تفيد رفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة والتي تنص على أنه يوجد خلط وعدم وضوح وفهم من قبل أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية بالمنطقة الغربية يتعلق بتبويب وعرض بعض البنود بحسابات النتيجة.

### 3.3 خلاصة البحث:

تناول هذا البحث ظاهرة يدور حولها الخلاف فيما بين الدارسين والمتخصصين في علم المحاسبة وكذلك الممارسين لهذه المهنة، ومحور الخلاف والنقاش يتعلق بالتبويب والعرض السليم لبعض البنود المتعلقة بالنشاط الرئيسي للوحدات التجارية، ولتحقيق ذلك حددت أهداف البحث لتغطي النقاط التالية:

- توضيح وجهة نظر أعضاء التدريس للتبويب والعرض السليم لحسابات النتيجة في كلا الحالتين.
- معالجة الأخطاء الشائعة في تبويب بعض عناصر حسابات النتيجة.

- تنمية مدارك الطلبة من حيث التبويب والعرض.

وبعد تحديد مشكلة البحث والتطرق لأهميتها وتحديد أهداف هذا البحث، استعرض الباحثين من خلال استقراء ما ورد ببعض المراجع المتخصصة في هذا المجال، التعريف بحسابات النتيجة، تم استعراض الكيفية التي يتم بها تبويب وعرض البنود بهذه الحسابات عند إعدادها، كما أورد الباحثان النقاط محل الخلاف والجدل من حيث التبويب والعرض السليم لهذه البنود. وهذا الموضوع له أهمية خاصة بالنسبة للدارسين لعلم المحاسبة والممارسين لهذه المهنة، ومن خلال ربط النتائج بالفرضية التي بنيت عليها هذه الدراسة فقد توصل الباحثين إلى النتائج التالية:

**أولاً- الخصومات المتعلقة بنشاط المتاجرة:** يجب أن تبويب وتعرض هذه الخصومات في حساب المتاجرة بحسب طبيعة الخصم ممنوح أو مكتسب في حالة إعداد حسابات النتيجة وفقاً للشكل التقليدي باعتبارها حسابات مقابلة لكل من المشتريات والمبيعات.

أما في حالة إعداد حسابات النتيجة وفقاً للشكل الحديث (قائمة الدخل) فإن الخصومات الممنوحة وهما الخصم المسموح به وخصم الكمية المدین، فيجب أن تطرح قيمتهما من قيمة المبيعات أسوة بمردودات ومسموحات المبيعات.

أما الخصومات المكتسبة وهما الخصم النقدي المكتسب وخصم الكمية الدائن، فيجب أن تطرح قيمتهما من قيمة المشتريات أسوة بمردودات ومسموحات المشتريات.

**ثانياً- النفقات المتعلقة بالمشتريات:** هذه النفقات كافة يجب أن تضاف إلى تكلفة المشتريات في الجانب المدین بحساب المتاجرة في حالة إعداد حسابات النتيجة وفقاً للشكل التقليدي، أما في حالة إعداد حسابات النتيجة وفقاً للشكل الحديث (قائمة الدخل) فيجب إضافة قيمة هذه النفقات إلى تكلفة المشتريات بعد خصم المردودات والمسموحات المتعلقة بها وكذلك الخصم المكتسب وخصم الكمية الدائن، وأول هذه النفقات مصاريف نقل المشتريات وعمولة وكلاء الشراء والرسوم الجمركية.

ثالثاً- النفقات المتعلقة بالمبيعات: هذه النفقات كافة يجب أن تبويب وتعرض بحساب الأرباح والخسائر في حالة إعداد حسابات النتيجة وفقاً للشكل التقليدي، أما في حالة إعداد حسابات النتيجة وفقاً للشكل الحديث (قائمة الدخل) فيجب أن تظهر هذه النفقات كافة ضمن مصاريف البيع والتوزيع ضمن بند نفقات التشغيل بعد تحديد مجمل الدخل أو مجمل الخسارة، وأول هذه النفقات عمولة وكلاء البيع.

ويرى الباحثان بأن نتائج هذه الدراسة قد كانت متوافقة مع ما ورد بأدبيات المحاسبة، إذ أنها أوضحت بأن هناك خلطاً وعدم وضوح من قبل أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية لتبويب وعرض بعض البنود بحسابات النتيجة، وينحاز الباحثان إلى وجهات النظر التي ترى تبويب وعرض البنود محل الخلاف بحساب المتاجرة بدلاً من حساب الأرباح والخسائر في حالة إعداد هذه الحسابات في شكلها التقليدي، ويشير أدب المحاسبة إلى تأييد وجهة النظر هذه من قبل مجموعة من الكتاب من بينهم محمد مطر وآخرين.

ونشير هنا إلى أن تأثير هذا الاختلاف سيكون على تحديد مجمل الدخل أو الخسارة والذي يمثل نتيجة النشاط الرئيسي في الوحدات الاقتصادية، كما سيكون لهذا الاختلاف تأثير على نتائج التقييم والمقارنة التي تتم ما بين الوحدات الاقتصادية في حالة اختلافها في طرق تبويب وعرض هذه البنود، ألا أن هذا الاختلاف لا يؤثر على النتائج النهائية لأعمال هذه الوحدات (صافي الربح أو خسارة الفترة).

### 4.3 المراجع:

- 1) أبو الفتوح علي فضالة، المحاسبة الدولية (القاهرة: دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 1996).
- 2) أحمد عبد المولى الصباغ، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني (القاهرة: مطبعة الإسراء، 2004-2005).



- 3 ( رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها- الجزء الأول، ط2(عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2001).
- 4 ( خالد أمين عبد الله وآخرون، أصول المحاسبة (عمان: المطبعة الوطنية، 1981).
- 5 ( طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006)
- 6 ( فوزي دميان وخليفة علي ضوء، مقدمة في المحاسبة المالية، ط2 (طرابلس: المنشأة العامة للنشر والتوزيع والإعلان، 1983).
- 7 ( محمد الفيومي محمد، أصول المحاسبة في المنشآت المالية-مدخل الأنظمة، (بيروت: دار النهضة العربية، 1988).
- 8 ( محمد كامل الحاروني، المحاسبة الراقية- مبادئ وتطبيق ورقابة، الجزء الأول، ط9 (القاهرة: دار المعارف بمصر، 1973).
- 9 ( محمد مطر، المحاسبة المالية-الدورة المحاسبية، ط1 (عمان: دار حنين للنشر والتوزيع، 1993).
- 10 ( \_\_\_\_\_، المحاسبة المالية- مشاكل القياس والإفصاح والتحليل، الجزء الثاني، ط3 (عمان: دار حنين للنشر والتوزيع، 2000).
- 11 ( مصطفى عبدالسلام مسعود، مبادئ المحاسبة المالية وتطبيقاتها، الجزء الأول، ط1 (طرابلس: الشركة الخضراء للطباعة والنشر، 2012).
- 12 ( يونس حسن الشريف وآخرين، مبادئ المحاسبة المالية، ط1 (بنغازي: منشورات جامعة قاريونس، 1990).
- (\*) يرى كل من: (الحاروني، 1973، ص983) و(العناتي، 2001، ص208) و(الصباغ، 2005، ص35) بأن يتم تبويب وأدرج الخصومات بحساب الأرباح والخسائر وليس بحساب

المتاجرة، في حين يرى (مطر، 2002، 135): بأن الخصم الممنوح لا يعتبر مصروفًا وإنما يعالج محاسبيًا باعتباره تخفيضًا أو حسابًا مقابلًا للمبيعات وبالمثل لا يعتبر للخصم المكتسب إيراد وإنما يعالج محاسبيًا باعتباره تخفيضًا للمشتريات أو حسابًا مقابلًا لها بينما لم يتطرق كتاب آخرون لكيفية معالجة الخصومات المتعلقة بالمشتريات والمبيعات بالتفصيل.

(\*\*\*) أورد (الصباغ، 2005، ص32) بأن جمهور المحاسبين ينقسمون فيما بينهم حول معالجة مصروفات البيع والتوزيع إذ يرى فريق قفل هذه النفقات في حساب المتاجرة باعتبارها من ضمن تكلفة المبيعات، ويرى فريق ثاني قفل هذه النفقات في حساب الأرباح والخسائر لأنها من عناصر هذا الحساب ولا علاقة لها بتكلفة المبيعات، ويؤيد الصباغ الفريق الثاني لصعوبة تمييز هذه النفقات عن النفقات الأخرى.