

إمكانية تطبيق إطار المحاسبة لنظام المشاركة بالوقت في القطاع السياحي العراقي

الباحث . راني وسام يعقوب حنو

أ.د. وحيد محمود رمو

جامعة الموصل/ كلية الادارة والاقتصاد

rani.bap260@student.uomosul.edu.iq

dr.waheedramo@gmail.com

The possibility of applying the accounting framework of the time-sharing system in the Iraqi tourism sector.

Researcher: Rani Wissam Yaqoob Hano

Prof. Dr. Waheed Mahmoud Ramo

College of Administration and Economics

College of Administration and Economics

University of Mosul

University of Mosul

تاريخ استلام البحث 2022/ 7/30 تاريخ قبول النشر 2022/9/29 تاريخ النشر 2023/4 / 4

<https://doi.org/10.34009/aujeas.2023.180714>

المستخلص

سعت الدراسة في جانبها النظري إلى إيجاد إطار محاسبي يلائم المعالجات المحاسبية لنظام المشاركة بالوقت عبر عرض أهداف ومصطلحات وعناصر أساسية هي الاعتراف والقياس للإيراد الناتج من عمليات نظام المشاركة بالوقت، بالإضافة إلى الاعتراف بالحسابات المتعلقة بعمليات المشاركة بالوقت، وتكلفة هذا الإيراد، وقياس تكلفة الوحدات غير المباعة والمخصصة لعقود المشاركة بالوقت، وأخيراً الإفصاح عنها.

وهدفت الدراسة إلى إيجاد إطار مقترح لنظام المشاركة بالوقت من خلال توفير إطار واحد لمعالجة عمليات المشاركة بالوقت محدد يؤدي إلى تخفيض الاختلافات بين الممارسات المحاسبية لهذه العمليات في قوائم الوحدات التي تقدم هذا النوع من العمليات، تُسهل عملية المقارنة بين هذه القوائم.

ووفقاً لمعطيات موضوع الدراسة ومشكلتها وفرضيتها فقد اعتمدت الدراسة في جانبها العملي على المنهج الإحصائي من خلال توزيع استمارة الاستبانة بصورة إلكترونية على عينة عشوائية مكونة من (131) فرداً من الأكاديميين والمهنيين المختصين في الجانب المحاسبي في العراق، وأُعيد البرنامج الإحصائي (SPSS) في تحليل إجابات عينة الدراسة، وعرض نتائج الدراسة وتفسيرها.

وفي ضوء ذلك توصلت الدراسة إلى جملة من الاستنتاجات منها: هناك قصور في الجانب المحاسبي من حيث الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح بشأن عمليات نظام المشاركة بالوقت. بالإضافة إلى أنه من خلال الإطار يمكن تحقيق معلومات مفيدة وملائمة، يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدمي القوائم المالية.

وأختتمت الدراسة بمجموعة من المقترحات أهمها: المزيد من الإهتمام الأكاديمي، وإجراء البحوث بالمحاسبة عن عمليات المشاركة بالوقت في الوحدات السياحية، وكيفية الاعتراف والقياس بالنظام وكيفية الإفصاح عنها في القوائم المالية، مما يفتقر له الأدب المحاسبي في هذا المجال، خاصة مع وجود ندرة في البحوث التي تناولت هذا الموضوع في الوقت الحالي.

الكلمات المفتاحية: اطار مقترح لنظام المشاركة بالوقت، المشاركة بالوقت، القياس، الإفصاح المحاسبي

Abstract:

In its theoretical aspect, the study sought to find an accounting framework that fits the accounting treatments of the time-sharing system by presenting the objectives, terms and basic elements that are the recognition and measurement of revenue resulting from the operations of the time-sharing system, in addition to recognizing the accounts related to time-sharing operations, the cost of this revenue, and the measurement of the cost of unsold units And allocated to time-share contracts, and finally disclosed.

The study aimed to find a proposed framework for the time-share system by providing a single framework for dealing with specific time-share operations that leads to reducing the differences between the accounting practices of these operations in the lists of units that provide this type of operations, facilitating the process of comparison between these lists.

which is almost non-existent in Iraq. From (131) academics and professionals specialized in the accounting aspect in Iraq, the statistical program (SPSS) was adopted to analyze the respondents' answers, and to present and interpret the results of the study.

In light of this, the study reached a number of conclusions, including: There is a shortcoming in the accounting aspect in terms of recognition, measurement, presentation and disclosure about the operations of the time-sharing system, In addition, through the framework, it is possible to achieve useful and appropriate information that can be relied upon by the users of the financial statements.

The study concluded with a set of proposals, the most important of which are: more academic interest, conducting research accounting for time-sharing operations in tourist units, how to recognize and measure the system and how to disclose it in the financial statements, which is lacking in accounting literature in this field, especially with the scarcity of research that I addressed this topic at the moment.

Keywords: *Framework for Limited Time share System, Time sharing, Measurement, Accounting disclosure.*

المقدمة

يرتبط علم المحاسبة ارتباطاً وثيقاً بعالم المال والأعمال، فتطور علم المحاسبة مرتبط بتطور بيئة الأعمال وتقدمها، وينبغي تطوير المحاسبة مع المستجدات التي تحدث في بيئة الأعمال، بحيث يتم إصدار المعايير التي تمثل قواعد للمعالجة المحاسبية لهذه المستجدات.

ومن المستجدات في بيئة الأعمال ظهور نوع من المعاملات مرتبط بقطاع السياحة والترفيه، حيث إن لكل إنسان يرغب في الحصول على عطلة لراحته واستجمامه بهدف استعادة نشاطه بعدها ومواصلة العمل، ومن المعروف أن تحديد وقت هذه العطلة يكون بإرادته، وأما تحديد مكانها فإنه يرتبط بعدة اعتبارات أهمها تكلفة مكان قضاء العطلة.

لذلك يسعى العديد من القائمين على قطاع السياحة والترفيه للبحث عن وسائل تساعد الإنسان على الحصول على مكان مناسب لقضاء عطلته، وكانت هذه الوسائل تنحصر في شراء وحدة عقارية سياحية أو تأجيرها.

من الجدير بالذكر أن شراء وحدة سياحية يكون مكلفاً جداً، وليس بمقدور كل إنسان تحملها، أما إيجار الوحدة السياحية فبالرغم من أن تكلفته تكون أقل من تكلفة الشراء، إلا أنه يتم إيجار الوحدة سنوياً ولا يتم الاستفادة منها سوى لفترة محددة قد تكون أسبوعاً في السنة أو أكثر، وهي مدة العطلة.

لذلك جاءت فكرة تأجير أو بيع الفترة التي يتم قضاء العطلة فيها فقط وهي أسبوع أو أكثر خلال السنة لشخص معين، وتأجير أو بيع الأسابيع الأخرى لأشخاص آخرين. وبالتالي يقسم الأشخاص المالكون أو المستأجرون الوحدة السياحية من ناحية الوقت، لذلك أطلق على هذه الفكرة المشاركة بالوقت، ويطلق عليها أيضا المشاركة الزمنية، أو اقتسام الوقت.

ولقد ظهرت هذه المعاملات في سويسرا في ستينات القرن الماضي، ثم انتقلت إلى فرنسا، ومنها إلى الولايات المتحدة الأمريكية، ثم انتقلت هذه المعاملات إلى الوطن العربي، وتمثل مصر ولبنان من أوائل الدول العربية التي ظهرت فيها هذه العمليات، وفي الوقت الحالي أصبحت هذه المعاملات عنصراً حيوياً في النشاط السياحي، التي تعمل على تنشيط السياحة في الداخل والخارج

المحور الأول: منهجية البحث

أولاً: أهمية الدراسة

تتبع أهمية البحث مما يأتي:

1. أهمية إيجاد إطار يلائم المعالجات المحاسبية لنظام المشاركة بالوقت ليصبح دليل عمل للمحاسبين.
2. أهمية أن تتولى الجهات المهنية المحاسبية موضوع تحديد المعالجات المحاسبية المناسبة للمشاركة بالوقت لكي تتسجم مع المعايير المحاسبية الصادرة.

ثانياً: مشكلة الدراسة

إن نظام المشاركة بالوقت ظهرَ عالمياً منذ نصف قرن تقريباً، وعربياً منذ ثلاثين عاماً تقريباً. وبالرغم من ذلك لا يوجد معالجات محاسبية محلية له، كما لا يوجد معيار محاسبي دولي لمعالجه عمليات هذا النظام محاسبياً، مما يؤدي إلى عدم توافر معلومات محاسبية ملائمة يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدمي هذه المعلومات عن هذه العمليات، مما يؤدي إلى وجود إختلافات بين هذه الوحدات فيما يتعلق بالاعتراف والقياس وطريقة عرض المعلومات، والإفصاح عنها في القوائم المالية عن عمليات نظام المشاركة بالوقت مما يؤدي إلى وجود فجوة محاسبية تتعلق بهذه العمليات، لذلك يمكن بلورة مشكلة البحث عبر التساؤلات البحثية الآتية:

1. هل أنّ نظام المشاركة بالوقت أصبح شائع إلى درجة يتطلب معه إيجاد معالجات محاسبية واضحة؟
2. هل تناولت الجهات المهنية الدولية والمحلية موضوع المعالجات المحاسبية للمشاركة بالوقت؟
3. هل يمكن توفير إطار واحد لمعالجة عمليات المشاركة بالوقت مما يؤدي إلى تخفيض الاختلافات بين الممارسات المحاسبية لهذه العمليات في قوائم الوحدات التي تقدم هذا النوع من العمليات، مما يُسهل عملية المقارنة بين هذه القوائم.

ثالثاً: أهداف الدراسة

في ضوء مشكلة البحث وأهميته، فإنّ البحث يهدف إلى:

1. اقتراح إطار ملائم للمعالجات المحاسبية للمحاسبة عن عمليات المشاركة بالوقت.
2. تحديد الأساس المناسب للاعتراف، والقياس المحاسبي لعمليات المشاركة بالوقت.
3. تحديد الأسلوب المناسب للعرض، والإفصاح عن عمليات المشاركة بالوقت.

رابعاً: فرضيات الدراسة

1. يؤدي اعتماد نظام المشاركة بالوقت الى تشجيع ونمو قطاع السياحة.
2. يؤدي وجود معالجات محاسبية واضحة لعمليات المشاركة بالوقت، ووفقاً للمعايير المحاسبية الدولية إلى تشجيع الاستثمار في قطاع السياحة.

تقويم الدراسات السابقة وما يميز هذه الدراسة

1. خلو الأدبيات المحاسبية العراقية من دراسات تناولت هذا الموضوع بجميع أبعاده مما يجعلها من الدراسات الأولى في العراق التي تطرقت لهذا الموضوع .
2. ندرة وقلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع مما يجعل الدراسة تحقق تميزاً واضحاً وتضاف لها الأصالة والجدية في البحث العلمي.
3. تتميز هذه الدراسة بأنها سوف تتناول الإطار الملائم للمعالجات المحاسبية اللازمة لمعالجة موضوع المشاركة بالوقت.
4. سلطت الضوء على موضوع في غاية الأهمية ألا وهو كيفية تعامل الوحدات السياحية بنظام المشاركة بالوقت.

المحور الثاني: (الإطار النظري)

أولاً: تعريف السياحة وأهميتها

تعود كلمة السياحة إلى الرحلة والمشقة، وتستخدم أيضاً للترحال والتجوال، وقد وردت تعريفات متنوعة توصف طبيعة السياحة كخدمة، ويمكن عرض أهمها كما يأتي:

عرّفت منظمة السياحة العالمية التابعة لهيأة الأمم المتحدة، (UNWTO) السياحة بأنها: نشاط يقوم به فرد أو مجموعة أفراد يحدث عند الانتقال من مكان إلى آخر، أو من بلد إلى آخر بغرض أداء مهمة معينة، أو زيارة مكان معين أو عدة أماكن، أو بغرض الترفيه، وينتج عنه الإطلاع على حضارات وثقافات أخرى (عبود، 2018: 7).

ويمكن بلورة أهمية السياحة عبر الدور الفاعل الذي تؤديه في تنمية وتعزيز الجوانب الحضارية والاقتصادية والاجتماعية، فضلاً عن الأمور الترفيهية والثقافية، وغالباً ما نجد بعض الدول تعتمد على القطاع السياحي كمورد أساسي في تعزيز إيرادات الدولة، وتحقيق التنمية الشاملة. ، فضلاً عن تحقيق التنمية المتوازنة بين الأقاليم، التي حتماً ستؤدي إلى توزيع وإنشاء مشروعات سياحية جديدة في محافظات البلاد المختلفة (الطائي، 2009: 37).

ثانياً: أهداف السياحة

- ويمكن بلورة أهداف السياحة عبر مضامين التعريف السابقة (دراذكة وآخرون، 2014: 18):
1. تساعد على إنعاش روح الفرد، وتكون السياحة بانتقال الفرد من المكان المقيم فيه إلى مكان آخر.
 2. تُجسّد السياحة نموذجاً للعلاقات المختلفة بين شعوب العالم وحضاراتهم المتعددة.
 3. تُعدُّ بوابة تساعد على الإطلاع الفكري والتنوع الحضاري والثقافي وحتى الاقتصادي.
 4. تُعدُّ عنصراً فاعلاً في التغيير الاجتماعي، وتطوير العلاقات بين أفراد الجيل الواحد وحتى الأجيال القادمة.

ثالثاً: نظام المشاركة بالوقت - المفهوم والنشأة

قبل أن نحدد التعريف التي وصفت هذا المفهوم ينبغي أن نعرف أن الوقت يمثل مورداً اقتصادياً سواء كان للمنتج أم لمقدم الخدمة أم للمستفيد، وهو أعلى الموارد التي يجب استغلالها بكفاءة وفاعلية، لاسيما أن الوقت من الموارد التي لا

يمكن خزنها أو استرجاعها أو تحويلها أو استردادها، بل إن قيمته بمقدار ما يتم الاستفادة منه مقابل الأجر المدفوع عن استخدامه (علوان واحميد، 2009: 33).

1. هو عقد تملك للمنفعة يحكمه زمن التمتع بالوحدة مقابل أجر مدفوع، يعادل الأيام المحددة، أي أنه عرض يقدمه مالك عدد من الوحدات الفندقية السياحية في مكان محدد، ببيع أو إيجار وقت في هذه الوحدات، يقضي خلالها المشترك هذا الوقت في الوحدة الفندقية السياحية ضمن مدة محددة في كل سنة، وغالباً ما يكون هذا الوقت أسبوعاً كل سنة (Bornstein, 2002).

2. هو: «بيع الحصة الزمنية أو بيع النقاط مقابل الانتفاع بوحدة الإقامة المحددة، بموجب عقد النقاط أو مبادلتها بوحدة إقامة أخرى»، كما عرّف الحصة الزمنية بأنها: «المدة الزمنية الدورية المحددة في عقد المشاركة بالوقت، ينتفع المستفيد خلالها بوحدة الإقامة طول مدة العقد» (المادة الأولى من قانون رقم 14 لسنة 2020 لإمارة دبي).

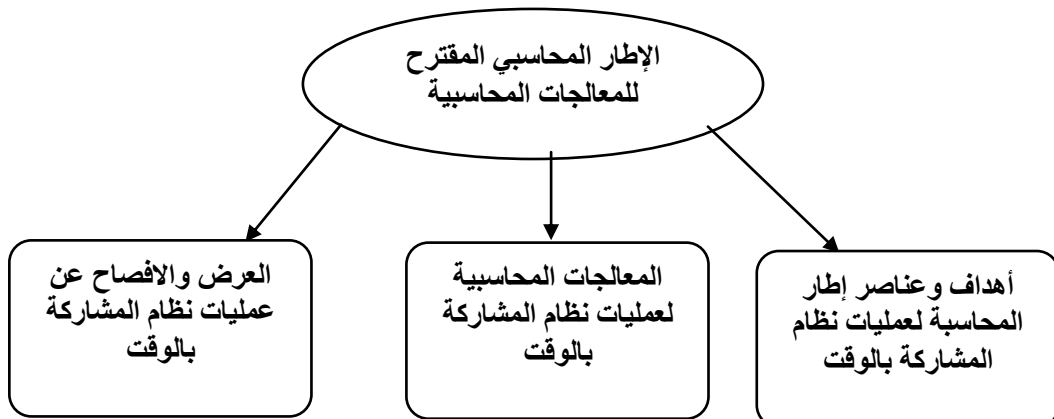
رابعاً: خصائص وسمات عمليات نظام المشاركة بالوقت (4: Carl H. Lisman, 2015):

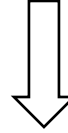
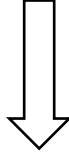
يتميز عقد المشاركة بالوقت بمجموعة من الخصائص من أهمها:

1. عقد المشاركة بالوقت عقد زمني: يُعدّ هذا العقد من العقود الزمنية التي لا يمكن أن تقوم بدون عنصر الزمن.
2. يتسم بالصفة القانونية في شروط التعاقد
3. قيمة العقد تشتق من أبعاد متعددة.
4. تحقيق إيرادات للقطاع السياحي أو للاقتصاد الوطني.

خامساً: الإطار المحاسبي المقترح للمعالجات المحاسبية لعمليات نظام المشاركة بالوقت

ولكن قبل عرض الإطار المحاسبي المقترح ينبغي توضيح أهداف هذا الإطار، والمصطلحات الأساسية المرتبطة به من واقع الدراسات السابقة بشأن عمليات المشاركة بالوقت، وأخيراً توضيح بنود الإطار من حيث الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح.





العرض والإفصاح عن عمليات المشاركة بالوقت

1. القوائم المالية

- قائمة المركز المالي
- قائمة الدخل
- قائمة التدفقات النقدية
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية

2. الإيضاحات المتممة

1. تحديد المعالجات المحاسبية لعمليات المشاركة بالوقت من حيث الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح.

2. بيان الإجراءات المحاسبية.

3. تقديم إطار موحد لمعالجة عمليات المشاركة بالوقت.

4. مساعدة الوحدات السياحية لتحديد الأثر المالي لهذه العمليات.

1. الاعتراف والقياس بعمليات المشاركة بالوقت على أساس حق الانتفاع يتم الاعتراف بالإيراد المتحصل من المستأجر مقابل المصروفات كإيراد مستحق الاعتراف والقياس لعقود المشاركة بالوقت على أساس الملكية يعترف بها كمصروف ديون مشكوك في تحصيلها وينبغي إعادة تقدير نسبة المخصص بنهاية كل سنة مالية

مصطلحات اطار المحاسبية لعمليات نظام التملك لوقت محدد

1. المشاركة بالوقت

2. البائع

3. المشتري

4. الوحدة العقارية السياحية

5. فترة العقد

6. نظام البيع

الشكل رقم (5)

الإطار المحاسبي المقترح للمعالجات المحاسبية لعمليات نظام المشاركة بالوقت

المصدر: من إعداد الباحث.

1. أهداف إطار المحاسبة لعمليات نظام المشاركة بالوقت

إن الهدف العام لهذا الإطار هو توفير معلومات مفيدة وملائمة، يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدمي القوائم المالية، وذلك لتحديد أثر عمليات المشاركة بالوقت على نتيجة الوحدة التي تقدم هذا النوع من العمليات وهي:

1. تحديد المعالجات المحاسبية لعمليات المشاركة بالوقت من حيث الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح.

2. بيان الإجراءات المحاسبية وقواعد الإفصاح التي يمكن استخدامها كمرشد واضح ومفهوم.

3. تقديم إطار موحد لمعالجة عمليات نظام المشاركة بالوقت.
4. مساعدة الوحدات التي تقدم هذا النوع من العمليات على تحديد الأثر المالي لهذه العمليات على الوحدة.
2. مصطلحات إطار المحاسبة لعمليات نظام المشاركة بالوقت
- لكي يتم فهم الإطار المقترح ينبغي التحديد الواضح للمصطلحات الواردة في هذا الإطار، وهي كما يأتي:
1. نظام المشاركة بالوقت : هو عقد تملك للمنفعة يقوم على تملك وحدة سكنية على أساس الزمن أو الحصول على حق الانتفاع بها، حيث تقوم الجهة المالكة للوحدة السكنية أو المسوقة لها بتقسيمها إلى وحدات زمنية متساوية أسبوع أو أكثر، ويقوم كل شخص بشراء وحدة أو أكثر، وينطوي عقد المشاركة بالوقت على الاستفادة من الوحدة السكنية بقدر الوحدة الزمنية التي تم شراءها، ويمكن تبادلها مع آخرين في مكان آخر، ويكون دور الجهة المالكة هو إدارة الوحدات السكنية والإشراف عليها.
2. البائع: مقدم عمليات المشاركة بالوقت، أن البائع ل عمليات المشاركة بالوقت يقتصر على الوحدة المالكة للوحدة العقارية محل عقد المشاركة بالوقت، والمرخص لها من وزارة السياحة للقيام بهذا النوع من العمليات.
3. المشتري: هو الشخص الذي يشتري عقد المشاركة بالوقت وينتفع بالوحدة العقارية السياحية خلال المدة المحددة.
4. الوحدة العقارية السياحية: عقار أو جزء من عقار سواء أكان يقع في فندق أم منتجع سياحي أم قرية سياحية، مقسم وقت إشغالها السنوي إلى فترات، كل فترة يمكن بيعها بموجب عقد المشاركة بالوقت .
5. فترة العقد: هي عدد محدد من أيام السنة يكون في العادة أسبوعاً لكل منتجع أو أسبوعين أو ثلاثة أسابيع على الأكثر، إذ نص القرار الوزاري رقم 150 لسنة 2010 على أن لا تزيد مدة العقد الواحد عن ثلاثة أسابيع، وقد يكون تاريخ هذه الفترة ثابتاً سنوياً أو متغيراً تبعاً للعقد المبرم.
6. أنواع عقد المشاركة بالوقت (نظام البيع): تنحصر أنواع عقود المشاركة بالوقت إلى عقود حق انتفاع لمدة محددة من السنة تتراوح بين أسبوع إلى 3 أسابيع لعدد من السنوات، وتعطى الوحدة العقارية السياحية محل العقد بعد انتهاء سنوات حق الانتفاع إلى المالك (البائع)، أما النوع الثاني من العقود يتمثل في بيع حصة زمنية للمشتري (تملك زمني) ويصبح المشتري مالك على الشيوع أي له حق الانتفاع والرقبة، ولم تذكر عقود المشاركة بالوقت على أساس النقاط أي أن هذه العقود غير موجودة في الوقت الحالي.
3. عناصر إطار المحاسبة لعمليات نظام المشاركة بالوقت (مشابط، 2015)
- قبل التعرض للعناصر الرئيسية لإطار المحاسبة ينبغي معرفة بعض النقاط الأساسية التي تشكل هذا الإطار والتي ينبثق منها الإطار، مثل السجلات الأساسية التي ينبغي أن تمسكها الوحدات التي تقدم عمليات المشاركة بالوقت ، والتي تقوم أيضاً بالتسجيل المالي فيها، فضلاً عن العناصر التي يستوجب أخذها بالحسبان عند التسجيل المحاسبي لهذه العمليات، كما ينبغي التفرقة بين نوعين من الوحدات السياحية التي تقدم عقود المشاركة بالوقت :
1. وحدات متخصصة فقط في تقديم عمليات المشاركة بالوقت .
2. وهناك وحدات أخرى تقدم خدمات عديدة منها بيع عقود المشاركة بالوقت .
- وبناءً على النقاط السابقة يمكن اشتقاق إطار المحاسبة عن عمليات المشاركة بالوقت ، حيث يحتوي على عناصر أساسية هي الاعتراف والقياس بحيث يتم الاعتراف بالحسابات المتعلقة بعمليات المشاركة بالوقت ، وقياس الإيراد الناتج عن هذه العمليات، وتكلفة هذا الإيراد، وقياس تكلفة الوحدات غير المباعة والمخصصة لهذه العقود، وأخيراً العرض والإفصاح عن عمليات التملك لوقت محدد.

3-1 الاعتراف والقياس بعمليات المشاركة بالوقت

ينبغي التفرقة بين أنواع عقود هذه العمليات، إذ يختلف الاعتراف والقياس لكل نوع من أنواع هذه العقود، وسيتم تناول أولاً الاعتراف والقياس لعقود المشاركة بالوقت على أساس حق الانتفاع ثم على أساس التملك الزمني، وكما يأتي:

أولاً: الاعتراف والقياس لعقود المشاركة بالوقت على أساس حق الانتفاع

يمكن النظر لعقد التملك الوقت على أساس حق الانتفاع على أنه عقد إيجار (SOP 04-2)، إذ يوجد في العقد طرفان بائع العقد وهو المؤجر، ومشتري العقد وهو المستأجر، وللمستأجر في هذا العقد حق استعمال الوحدة العقارية السياحية محل العقد خلال فترة زمنية معينة تتراوح من أسبوع إلى ثلاثة أسابيع ولعدد محدد من السنوات، وفي نهاية مدة العقد على المستأجر إعادة حق استعمالها إلى المؤجر، إذ يحتفظ البائع في هذا العقد بملكية الوحدة العقارية السياحية محل التعاقد، وفي هذه الحالة ينطبق على العقد شروط الإيجار التشغيلي كما يأتي:

أ- الاعتراف والقياس بالإيراد

الإيرادات في ظل عقود المشاركة بالوقت على أساس حق الانتفاع تتمثل في إيراد إيجار الوحدة العقارية السياحية، وتحدد القيمة بعقد مكتوب بين الشركة البائعة والمشتري، ويتم دفع مقابل العقد غالباً على أقساط، مع دفع مصاريف صيانة ومقابل للإهلاك السنوي للوحدة المنتفع بها، ومقابل للإحلال والتجديد، ويعترف بدفعات الإيجار عند استحقاقها بوصفها إيراد وتظهر في قائمة الدخل للسنة المالية التي استحق فيها الإيجار، كما يتم الاعتراف بالإيراد المتحصل من المستأجر مقابل مصروفات الصيانة والإهلاك والإحلال والتجديد بوصفها إيراد مستحق.

ب- الاعتراف والقياس بالتكاليف المرتبطة بالإيرادات

يتم الاعتراف بالمصروفات المختلفة لعمليات المشاركة بالوقت بوصفها مصروفات الصيانة والتجديد والإحلال عند حدوثها كمصروفات فترة، وتحمل على الفترة المالية التي حدثت فيها ومصروفات الإهلاك يعترف بها عند التسوية في نهاية الفترة. وتتمثل التكاليف الأساسية المرتبطة بإيرادات عقود المشاركة بالوقت على أساس حق الانتفاع في مصروفات الصيانة التي يتكبدها بائع العقد للحفاظ على الوحدات العقارية السياحية محل التعاقد، ومصاريف الإحلال والتجديد لأثاث الوحدة العقارية لكي تظل في نفس حالتها عند تأجيرها، ويفضل أن تعمل الشركة السياحية بائعة العقد احتياطي لمصروفات الصيانة المؤجلة والمصروفات الأخرى المرتبطة بهذه العمليات، ويتجدد الاحتياطي سنوياً لمواجهة التجديدات والإحلال والصيانة الدورية والمفاجئة، وهناك مصروفات إهلاك الوحدات العقارية السياحية محل التعاقد، ويتم قياس الإهلاك باستخدام الأسس نفسها التي تستخدمها وحدة السياحة في إهلاك باقي الأصول المماثلة.

ج- الاعتراف والقياس بالوحدة العقارية محل العقد

ويُقاس عقد المشاركة بالوقت المؤجر مبدئياً بتكلفة شرائه مع إدراج التكاليف المرتبطة بعملية الشراء والنفقات اللاحقة، ولقد أجازت المعايير أن يتم قياس لاحق للاعتراف المبدئي لهذا العقد، ويتم اختيار نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة، وعند اختيار نموذج القيمة العادلة في القياس اللاحق لعقد المشاركة بالوقت فيتم تحديدها من قبل مخمن (خبير) مستقل ومؤهل للتقييم، أما في حالة استخدام نموذج التكلفة فيتم القياس اللاحق لعقد المشاركة بالوقت بتكلفة العقد مطروحا منه مجمع الإهلاك، فضلاً عن خسائر تدهور متراكمة للأصل.

وتظهر عقود عمليات المشاركة بالوقت العقارية السياحية محل عقد المشاركة بالوقت في قائمة المركز المالي للمؤجر على نحو منفصل عن باقي عقود الوحدة، كما ينبغي فصل مجمع إهلاك العقود المؤجرة عن إهلاك باقي عقود الوحدة، لذلك سنتناول فيما يلي كيفية المحاسبة عن عقود المشاركة بالوقت على أساس الملكية.

ثانياً: الاعتراف والقياس لعقود المشاركة بالوقت على أساس الملكية

يتم النظر لهذا العقد على أنه عملية بيع لوحدة عقارية سياحية، ولكن هذه الوحدة يتم تقسيمها على أساس الوقت بحيث تقسم إلى حصص زمنية، وبالتالي تكون الحصة في هذا العقد مكانية وهي العقار محل التعاقد، وحصة زمنية وهي المدة الزمنية التي يستفيد فيها مشتري العقد من الوحدة العقارية السياحية، تبعاً للقرار الوزاري المصري رقم 150 لسنة 2010.

أ. الاعتراف والقياس بالإيراد

ومن المعروف أنه في حالة تحصيل ثمن هذا العقد على الأقساط فمن المحتمل ألا يتم تحصيل كامل مبلغ الأقساط لذلك يجب تقدير نسبة من هذه الأقساط، ويعترف بها بوصفها مصروف ديون مشكوك في تحصيلها عند الاعتراف بالإيراد، وينبغي إعادة تقدير نسبة هذا المخصص في نهاية كل سنة مالية (SOP 04-2). ويتحقق الإيراد عند التعاقد على بيع الحصة الزمنية للمشتري، ومن واقع العقد يتم نقل منفعة الوقت والمخاطر الجوهرية المرتبطة بالمنفعة للمشتري، ولا يوجد إلتزامات جوهرية على البائع فيما عدا إدارة الوحدة العقارية السياحية محل التعاقد والصيانة والنظافة، وأي خدمات أخرى عليها في العقد.

ويُقاس الإيراد في حالة سداد مقابل العقد كاملاً وعلى دفعة واحدة بقيمة المقابل المستلم أو المستحق، والمنفق عليه بين البائع والمشتري، وإذا كان هناك تكاليف يتحملها البائع مرتبطة بالتعاقد، أو حوافز مقدمة من البائع للمشتري تسجل بشكل منفصل كتخفيض لسعر البيع، في حالة سداد المشتري لمبالغ مقدمة مقابل الإدارة والصيانة وغيرها من الخدمات، فيتم الاعتراف بها كإيرادات مؤجلة في وقت تحصيلها مع توزيعها على سنوات استحقاقها.

وفي حالة سداد قيمة العقد على أقساط فيُقاس الإيراد بالقيمة الحالية لهذه الأقساط، وتحدد القيمة الحالية باستخدام سعر فائدة تقديري، أو يمكن استخدام سعر الفائدة السائد في البنوك التجارية في تاريخ العقد، والفرق بين مجموع الأقساط المسددة من المشتري، والقيمة الحالية لهذه الأقساط تمثل إيراد فائدة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة، وإذا كان عقد البيع ينص على تحمل البائع لمصروفات الإدارة والصيانة والنظافة والمحافظة على العقار، يجب تقدير إجمالي تلك المصروفات على مدار مدة العقد، وتخصم القيمة الحالية لها من الإيراد، وتثبت في حساب خاص لمقابلة هذه المصروفات التي يلتزم بها البائع، وعند اختلاف المبالغ الفعلية لهذه المصروفات عن المبالغ التي كانت مقدرة لها، يتم معالجة تلك الفروقات في قائمة الدخل كمصروفات أو إيرادات حسب الحال.

ب. الاعتراف والقياس بتكلفة الوحدات العقارية السياحية المباعة وغير المباعة

تحدد تكلفة الوحدات العقارية السياحية المباعة وغير المباعة والمخصصة لعقود المشاركة بالوقت بطريقة قيمة المبيعات النسبية (SOP 04-2) Relative Sales Value Method وفي هذه الطريقة تحتسب تكلفة الوحدات العقارية السياحية المباعة، كالتالي:

1. بضرب نسبة التكلفة الكلية إلى المبيعات الكلية في صافي مبيعات الفترة من الوحدات بنظام المشاركة بالوقت .
2. تحسب هذه النسبة بقسمة التكاليف الكلية للعقار أو الجزء المخصص للبيع بهذا النظام على المبيعات الكلية المتوقعة منه.
3. تتحدد تكلفة الوحدات غير المباعة بالمتبقي من التكلفة الكلية بعد طرح تكلفة الوحدات المباعة.

4. وتتحدد التكاليف الكلية بكل التكاليف التي يتحملها البائع حتى تصبح الوحدات العقارية السياحية صالحة للاستخدام، وإذا كان هناك جزء منها غير مكتمل يجب تقدير التكاليف اللازمة لإكماله وإضافته إلى التكاليف الفعلية.

5. كما تتحدد المبيعات الكلية بجمع حاصل ضرب كل فترة يمكن بيعها في سعر البيع المحدد لها، إذ يتم تقسيم العقار أو الجزء المخصص للبيع ب نظام المشاركة بالوقت إلى فترات زمنية التي يمكن بيعها.

ومن الجدير بالذكر أنه لتحديد المبيعات الكلية يجب الأخذ بنظر الاعتبار العوامل التي من المتوقع أن تؤثر على المبيعات الكلية، مثل نسبة عدم التحصيل، والتغيرات في أسعار البيع، ومردودات المبيعات من هذه العقود، وذلك بخصمها من المبيعات الكلية، وينبغي الإشارة إلى أن المصروفات التسويقية والبيعية للوحدات العقارية السياحية المعدة للبيع بنظام المشاركة بالوقت تحمل على دخل الفترة بالكامل ولا يخصص منها أي مبلغ للوحدات غير المباعة من الوحدات المعدة للبيع بهذا النظام.

ج. الاعتراف والقياس بإيرادات استغلال الفترات غير المباعة بنظام المشاركة بالوقت

إذا قام البائع بتأجير الوحدات العقارية السياحية في الفترات التي لم يتم بيعها ب نظام المشاركة بالوقت خلال السنة أو استغلالها بأي شكل آخر بخلاف البيع ب نظام المشاركة بالوقت، فيلزم تحديد الإيرادات الناتجة من هذا الاستغلال والمصروفات المرتبطة به، والاعتراف به بوصفها إيرادات عرضية (SOP 04-2)، ويمكن استخدام صافي الإيراد العرضي بعد خصم المصروفات المرتبطة به في تخفيض تكلفة الوحدات غير المباعة من الوحدات المعدة للبيع بهذا النظام.

3-2 الإفصاح عن عمليات المشاركة بالوقت

لتحقيق مبدأ الإفصاح الكافي ينبغي الإفصاح عن العناصر والبنود المرتبطة بعمليات المشاركة بالوقت كافة، ولا تختلف كثيراً متطلبات الإفصاح المحاسبي عن عمليات المشاركة بالوقت باختلاف نوع العقد سواء أكان على أساس حق الانتفاع أم على أساس التملك الزمني إلا في عناصر قليلة، وبغض النظر عن نوع عقد المشاركة بالوقت فإن الإفصاح يكون إما في القوائم المالية أو في الإيضاحات المتممة، لها وذلك كما يأتي:

أولاً: الإفصاح في القوائم المالية

يتم الإفصاح عن حسابات الأصول والخصوم المرتبطة بعمليات المشاركة بالوقت في قائمة المركز المالي، وأيضاً الإفصاح عن الإيرادات والمصروفات المرتبطة بعقود هذه العمليات في قائمة الدخل، فضلاً عن الإفصاح عن التغيرات في الأصول المتداولة والخصوم المتداولة المرتبطة بعقود المشاركة بالوقت في الجزء التشغيلي بقائمة التدفقات النقدية، وذلك على النحو الآتي:

أ. الإفصاح في قائمة المركز المالي

يتم الإفصاح في قائمة المركز المالي عن البنود الآتية:

1. رصيد الوحدات العقارية السياحية غير المباعة والمخصصة للبيع بهذا النظام بالتكلفة، أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل وذلك في حالة عقود المشاركة بالوقت على أساس التملك الزمني.
2. في حالة عقود المشاركة بالوقت على أساس حق الانتفاع يتم الإفصاح عن الوحدات المؤجرة بالتكلفة أو القيمة العادلة .
3. المدينون وأوراق القبض من مبيعات عقود المشاركة بالوقت مطروحاً منها مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

4. الأرباح المؤجلة الناتجة من تحصيل مبالغ مقدمة مقابل مصروفات الصيانة، وغيرها من المصروفات ضمن المطلوبات قصيرة الأجل.

ب. الإفصاح في قائمة الدخل

يتم الإفصاح في قائمة الدخل عن البنود الآتية:

1. الإفصاح عن إيرادات مبيعات عقود المشاركة بالوقت على أساس التملك الزمني، وإيرادات الوحدات العقارية المؤجرة بهذا النظام على أساس حق الانتفاع.

2. تكلفة الوحدات العقارية المباعة ب نظام المشاركة بالوقت، والتكلفة الكلية والمبيعات الكلية، والتي يتم استخدامها في تحديد قيمة المبيعات النسبية.

3. المصروفات المختلفة المرتبطة بعقود هذا النظام مثل مصروفات البيع والتسويق، والمصروفات الأخرى المرتبطة بالوحدات العقارية محل التعاقد مثل مصروفات الصيانة، والإحلال والتجديد والإهلاك وغيرها من المصروفات.

4. الإيرادات العرضية الناتجة من استغلال الفترات غير المباعة للوحدات العقارية السياحية والمخصصة لعقود هذا النظام والمصروفات المرتبط بهذا الإيراد.

ت. الإفصاح في قائمة التدفقات النقدية

1. الإفصاح عن التغيير في المدينين وأوراق القبض، والمرتبطة بعقود هذا النظام.

2. التغيير في الوحدات العقارية السياحية المخصصة للبيع ب نظام المشاركة بالوقت غير المباعة.

ثانياً: الإفصاح في الإيضاحات المتممة

يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في قياس الحسابات المرتبطة بعقود اقتسام الوقت، فضلاً عن المعلومات المرتبطة بالحسابات المفصّل عنها في القوائم المالية، ويفصح عنها لتوفير معلومات ملائمة يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدمي القوائم المالية، وتتمثل أهم العناصر التي يتم الإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ما يأتي:

1. الإفصاح عن الترخيص لعمليات المشاركة بالوقت، وفترة هذا الترخيص.

2. الإفصاح عن طريقة قياس العقارات السياحية المؤجرة ب نظام المشاركة بالوقت على أساس حق الانتفاع، سواء بالتكلفة أم بالقيمة العادلة.

3. الإفصاح عن الأساليب والافتراضات المستخدمة في تحديد القيمة العادلة، وفي حالة عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة يتم الإفصاح عن الأسباب.

4. إذا تم قياس العقارات المؤجرة بنظام المشاركة بالوقت بالتكلفة، فيتم الإفصاح عن (أسلوب الإهلاك المستخدم، معدلات الإهلاك، ومجمع الإهلاك) فضلاً عن خسائر التدهور لقيمة العقارات.

5. التغييرات في تقدير نسبة التكلفة الكلية إلى المبيعات الكلية.

6. سعر الفائدة المستخدم في تحديد القيمة الحالية للأقساط مقابل عقود المشاركة بالوقت المباعة.

7. الإفصاح عن تواريخ تحصيل المدينون، وفترات استحقاق أوراق القبض الناتجة من بيع عقود المشاركة بالوقت .

8. التكاليف المقدرة اللازمة لإكمال الوحدات العقارية المعدة للبيع ب نظام المشاركة بالوقت .

9. الاحتياطات والمخصصات التي يتم تكوينها مقابل مصروفات الصيانة والتجديد والإحلال.

10. الضمانات المقدمة من البائع للمشتري إن وجدت، من حيث المبلغ المدفوع من الضمان، وأي التزامات مالية ناتجة من هذا الضمان (Florida Administrative Code).

11. أي تغييرات تحدث على رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من بداية السنة حتى نهايتها. ويتضح مما سبق، أن المعالجة المحاسبية المقترحة توضح أن القياس والاعتراف المحاسبي لعمليات المشاركة بالوقت تختلف باختلاف نوع العقد، فإذا كان العقد على أساس التملك الزمني لوحدة عقارية سياحية لفترة محددة من السنة، فإنها تعامل بوصفها عملية بيع لوحدة عقارية، والملكية المنقلة من البائع للمشتري ملكية زمانية، لذلك تم تطبيق معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والمصرية وبيانات وآراء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والهيئة السعودية للمحاسبين والمراجعين والمتعلقة بالقياس والاعتراف لعناصر الإيرادات وتكلفة المبيعات والوحدات غير المباعة زمنياً، والمصرفيات المختلفة المتعلقة بهذا النوع من العقود.

أما عقود المشاركة بالوقت على أساس حق الانتفاع فاتضح أنها تعامل كعقود إيجار تشغيلية، لذلك تم تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمصرية المرتبطة بعقود الإيجار التشغيلية.

أما بالنسبة للإفصاح عن عقود المشاركة بالوقت فلم يختلف كثيراً الإفصاح باختلاف عقود المشاركة بالوقت، سوى بكيفية قياس الوحدة العقارية السياحية بالتكلفة أو القيمة العادلة في عقود المشاركة بالوقت على أساس حق الانتفاع.

وبعد تحديد المعالجة المحاسبية لعمليات المشاركة بالوقت ينبغي معرفة مدى إمكانية تطبيقه، ويأتي ذلك عبر قبول المستفيدين من هذه المعالجة لها، وهما المحاسبين الماليين في الوحدات السياحية معدي القوائم المالية، ومستخدمي هذه القوائم من مستثمرين ودائنين، فضلاً عن الأكاديميين في مجال المحاسبة المالية.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية

يركز هذا المحور على عدة تطبيقات منها أسلوب تحديد حجم العينة الأدنى المطلوب لتحقيق هدف الدراسة، وكذلك وصف متغيرات الدراسة وتشخيصها في ضوء تحليل إجابات المبحوثين المتمثلين بالأكاديميين والمهنيين المهمتين بعينة الدراسة، بإعتماد البرنامج الإحصائي (SPSS, V. 26) للاستدلال على النسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف وشدة الإستجابة وقياس الثبات وتحيز الطريقة المشتركة والاتساق الداخلي وأختبار الفرضيات.

لكي تكون النتائج أقرب إلى الدقة، ومن ثم إمكانية أكبر لاستقرائها وتعميمها، فقد تمت مراعاة اختيار مجتمع الدراسة، وقد تم توزيع استمارة الاستبانة بصورة إلكترونية وعلى عينة عشوائية من الأكاديميين والمهنيين بعدد من المحافظات العراقية، وتمكن الباحث من استرداد 131 استمارة وعلى النحو الآتي:

أولاً: وصف متغيرات الدراسة وتشخيصها:

1. وصف إجابات عينة الدراسة عن دور نظام المشاركة بالوقت في تشجيع الاستثمار في قطاع السياحة وتشخيصها.

يشير مضمون هذه الفقرة إلى وصف محور دور نظام المشاركة بالوقت في تشجيع الاستثمار في قطاع السياحة، وتشخيصه بدلالة الفقرات المعبرة عنه في ضوء إجابات عينة الدراسة عن الفقرات المجسدة له، إذ تؤثر نتائج الجدول (1) إلى أن محور دور نظام المشاركة بالوقت في تشجيع الاستثمار في قطاع السياحة تمثل بالفقرات

الفرعية (X_1-X_{11})، ونسبة بلغت (86%) من إجابات عينة الدراسة نحو الاتفاق (أتفق تماماً، أتفق) على إجمالي فقرات هذا المحور، ونسبة عدم الاتفاق (لا أتفق، لا أتفق تماماً) بنسبة قدرها (4%)، ونسبة غير المتأكدين من إجاباتهم (10%) ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي (4.05) وانحراف معياري (0.74) وبمعامل اختلاف (18%) وشدة استجابة (81%)، إذ جاءت الفقرة (X_3) بأعلى نسبة اتفاق بلغت (88%) بوسط حسابي (4.11) وانحراف معياري (0.71) وشدة استجابة (82%) والتي تنص على (من أهم مقومات هذا النظام اعتماد التمكين من الاستفادة من العقار خلال مدة محددة مقابل إيجار)،

وجاءت أقل الاسهامات من الفقرة (X_{10}) بالمرتبة الأخيرة ونسبة اتفاق (83%) وبوسط حسابي (4.01) وانحراف معياري (0.72) وبشدة استجابة (80%) والتي تشير إلى أن (ينعش هذا النظام الصناعة السياحية فضلاً عن وحداتها من خلال تمديده فترة قضاء العطل لتخفيض التكاليف).

الجدول رقم (1)

وصف وتشخيص دور نظام المشاركة بالوقت في تشجيع الاستثمار في قطاع السياحة

نسبة الاستجابة %	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس الاستجابة										الفقرات
				لا اتفق تماماً (1)		لا اتفق (2)		محايد (3)		اتفق (4)		اتفق تماماً (5)		
				%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
79.54	19.34	0.77	3.98	1.53	2	3.82	5	9.92	13	64.89	85	19.85	26	X_1
81.07	17.12	0.69	4.05	1.53	2	0.76	1	9.92	13	66.41	87	21.37	28	X_2
82.29	17.22	0.71	4.11	0.76	1	2.29	3	8.40	11	61.83	81	26.72	35	X_3
81.68	19.22	0.78	4.08	1.53	2	2.29	3	10.69	14	57.25	75	28.24	37	X_4
79.24	19.90	0.79	3.96	2.29	3	3.05	4	9.92	13	65.65	86	19.08	25	X_5
81.83	18.30	0.75	4.09	0.76	1	3.05	4	9.92	13	58.78	77	27.48	36	X_6
79.54	18.83	0.75	3.98	1.53	2	3.05	4	10.69	14	65.65	86	19.08	25	X_7
82.14	18.68	0.77	4.11	0.76	1	3.05	4	10.69	14	55.73	73	29.77	39	X_8
81.68	16.92	0.69	4.08	0.76	1	1.53	2	10.69	14	62.60	82	24.43	32	X_9

80.15	17.91	0.72	4.01	0.76	1	2.29	3	13.74	18	61.83	81	21.37	28	X ₁₀
82.14	18.43	0.76	4.11	1.53	2	1.53	2	9.92	13	58.78	77	28.24	37	X ₁₁
81.03	18.35	0.74	4.05	1.25		2.43		10.41		61.75		24.15		المعدل العام
						3.68		10.41		85.90				المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاستناد الى نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برمجية SPSS v26 n=131.

2. وصف إجابات عينة الدراسة عن الجوانب المحاسبية والمعالجات المقترحة لنظام المشاركة بالوقت وتشخيصها. يشير مضمون هذه الفقرة إلى وصف محور الجوانب المحاسبية والمعالجات المقترحة لنظام المشاركة بالوقت وتشخيصه بدلالة الفقرات المعبرة عنه في ضوء إجابات المبحوثين عن الفقرات المجسدة له، إذ توضح نتائج الجدول رقم (3) إلى أن محور الجوانب المحاسبية والمعالجات المقترحة لنظام المشاركة بالوقت تمثل بالفقرات الفرعية (Y₁-Y₁₆)، ونسبة بلغت (76%) من المبحوثين نحو الاتفاق (أتفق تماماً، أتفق) على إجمالي فقرات هذا المحور، ونسبة عدم الاتفاق (لا أتفق، لا أتفق تماماً) بنسبة قدرها (5%) ونسبة غير المتأكدين من إجاباتهم (19%) ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي (3.89) وانحراف معياري (0.77) وبمعامل اختلاف (20%) وشدة استجابة (78%)، إذ جاءت الفقرة (Y₇) بأعلى نسبة اتفاق بلغت (88%) بوسط حسابي (4.24) وانحراف معياري (0.73) وشدة استجابة (85%) التي تنص على (ضرورة إصدار معيار محاسبي دولي يوضح المعالجات المحاسبية ل نظام المشاركة بالوقت)، إذ جاءت أقل الاسهامات من الفقرة (y₃) بالمرتبة الأخيرة وبنسبة اتفاق (63%) وبوسط حسابي (3.64) وانحراف معياري (0.79) وبشدة استجابة (73%) والتي تشير إلى أن (تمثل المعايير الأمريكية (66) و (67) و (152) المصدر الأساس للجوانب المحاسبية لنظام التملك المشاركة بالوقت).

الجدول رقم (2)

وصف وتشخيص محور الجوانب المحاسبية والمعالجات المقترحة ل نظام المشاركة بالوقت

نسبة الاستجابة %	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس الاستجابة										الفقرات
				لا اتفق تماماً (1)		لا اتفق (2)		محايد (3)		اتفق (4)		اتفق تماماً (5)		
				%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
78.32	18.48	0.72	3.92	0.76	1	2.29	3	19.08	25	60.31	79	17.56	23	Y ₁
73.89	19.25	0.71	3.69	0.76	1	3.82	5	29.01	38	58.02	76	8.40	11	Y ₂
72.82	21.56	0.79	3.64	0.76	1	6.87	9	29.77	39	52.67	69	9.92	13	Y ₃
74.81	20.06	0.75	3.74	1.53	2	2.29	3	28.24	37	56.49	74	11.45	15	Y ₄
76.79	18.51	0.71	3.84	0.76	1	1.53	2	25.19	33	58.02	76	14.50	19	Y ₅
76.03	19.14	0.73	3.80	0.76	1	3.05	4	24.43	32	58.78	77	12.98	17	Y ₆
84.73	17.28	0.73	4.24	0.76	1	0.76	1	10.69	14	49.62	65	38.17	50	Y ₇

79.54	20.32	0.81	3.98	2.29	3	3.05	4	10.69	14	62.60	82	21.37	28	Y ₈
78.17	18.90	0.74	3.91	1.53	2	3.05	4	13.74	18	66.41	87	15.27	20	Y ₉
76.49	23.27	0.89	3.82	2.29	3	6.87	9	15.27	20	57.25	75	18.32	24	Y ₁₀
77.10	21.61	0.83	3.85	2.29	3	3.82	5	17.56	23	58.78	77	17.56	23	Y ₁₁
79.39	19.99	0.79	3.97	2.29	3	2.29	3	12.21	16	62.60	82	20.61	27	Y ₁₂
79.08	18.25	0.72	3.95	0.76	1	1.53	2	19.08	25	58.78	77	19.85	26	Y ₁₃
76.03	20.22	0.77	3.80	1.53	2	5.34	7	16.03	21	65.65	86	11.45	15	Y ₁₄
79.24	20.63	0.82	3.96	0.76	1	5.34	7	14.50	19	55.73	73	23.66	31	Y ₁₅
82.29	19.91	0.82	4.11	0.76	1	3.82	5	12.21	16	49.62	65	33.59	44	Y ₁₆
77.80	19.84	0.77	3.89	1.29		3.48		18.61		58.21		18.42		المعدل العام
						4.77		18.61		75.62				المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاستناد إلى نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برمجية SPSS v26 n=131.

ثانياً: وصف الأفراد عينة الدراسة

استمتمت عينة الدراسة وفقاً للبيانات التي قدمها أفرادها من خلال إجاباتهم عن الجزء الأول (بيانات عامة) من استمارة الاستبيان وكما يأتي:

أ. النوع

أن أكثر نسبة كانت لأفراد عينة الدراسة هم من الذكور حيث بلغت نسبتهم (69%) أما الإناث فقد بلغت نسبتهم (31%).

ب. العمر

أظهرت الدراسة أن أكثر من نصف العينة المبحوثة تقريباً وبنسبة بلغت (62%) هم من الأفراد الذين تتراوح أعمارهم (أقل من 26 سنة) وهذه الفئة تتميز بالطاقة الشبابية، وجاءت الفئة العمرية (26-35 سنة) في المرتبة الثانية وبنسبة بلغت (26%)، وفي المرتبة الثالثة جاءت الفئة العمرية (36-45 سنة) وبنسبة بلغت (10%)، وفي المرتبة الأخيرة جاءت الفئة العمرية (46-55 سنة) وبأقل النسب والتي بلغت (2%).

ت. المؤهل العلمي

أن نسبة الأفراد الأكاديميين في العينة المبحوثة بلغت (59%)، فيما بلغت نسبة الأفراد المهنيين منهم (41%).

ث. التخصص

أن نسبة أفراد المبحوثين ممن يعملون بصفة محاسب بلغت (68%) وهم الفئة الغالبة، وتليها الأفراد الذين يعملون بصفة معاون محاسب وبنسبة (17%)، ومن ثم الأفراد الذين يعملون بصفة رئيس محاسبين أقدم وبنسبة قدرها (8%)، وتوزعت النسبة المتبقية على كل من هو بصفة مدقق، ومدير حسابات وبنسبة (4%) و (3%) على التوالي.

ثالثاً: قياس ثبات الاستبيان Reliability Test

لقياس ثبات أداة القياس للمحاور مجتمعةً قمنا باستخدام معامل ألفا الطريقي الذي أشار إليه (Feldt & Brennan, 1989) الذي صنف قيم معامل الثبات إلى ثلاثة مستويات، فالقيم الأكثر من (70%) تُعدّ عالية المستوى، وأن القيم التي تكون بين (40%-70%) تُعدّ متوسطة المستوى، فيما تكون منخفضة إذا قلت قيمة معامل الثبات عن (40%)، ويبين الجدول (4) نتائج اختبار معامل كرونباخ ألفا لكل محور ومعامل ألفا الطريقي للمحاور مجتمعةً، في المنظمة المبحوثة.

الجدول رقم (3)
قياس الثبات لاستمارة الاستبيان للدراسة

المحور	الفقرات	معامل كرونباخ الفا لكل متغير α_i	معامل ألفا الطريقي للمتغيرات مجتمعةً α_{st}
دور نظام المشاركة بالوقت في تشجيع الاستثمار في قطاع السياحة	X_1-X_{11}	0.87	0.95
	Y_1-Y_{16}	0.90	
الجوانب المحاسبية والمعالجات المقترحة ل نظام المشاركة بالوقت			

Source: Feldt, L. S., & Brennan, R. L. (1989). **Reliability.** In R. L. Linn (Ed.), *Educational measurement* (pp. 105–146). Macmillan Publishing Co, Inc; American Council on Education.

من ملاحظة النتائج في الجدول (3) نجد أن قيمة معامل ألفا الطريقي بلغت قيمته (0.95) وهي أكبر من (0.70)، وهذا يدل على قوة ثبات محاور الاستمارة، والاستمارة على نحوٍ عام.

رابعاً: الاتساق الداخلي

يُعرف الاتساق الداخلي (Internal Consistency) بأنه الترابط بين الأسئلة داخل المحور الواحد، ويتم قياس الاتساق الداخلي من خلال متوسط معاملات الارتباط (المطلقة) بين أزواج الارتباطات للأسئلة داخل المتغير الواحد، وتشير المصادر أنه إذا كانت قيمة هذا المتوسط أكبر من أو يساوي (0.3) فهذا يدل على وجود اتساق داخلي، والجدول (5) يبين نتائج اختبار الاتساق الداخلي على مستوى كل محور من المحاور المدروسة، وتشير النتائج إلى وجود اتساق داخلي على مستوى المحاور الرئيسية المتمثلة بكل من: (دور نظام المشاركة بالوقت في تشجيع الاستثمار

في قطاع السياحة) و (الجوانب المحاسبية والمعالجات المقترحة ل نظام المشاركة بالوقت) بدلالة القيمة المطلقة للوسط الحسابي للارتباطات (Mean)، التي ظهرت مساوية إلى (0.390) و (0.398) على التوالي وهما أكبر من (0.3).

الجدول رقم (4)

قيم الاتساق الداخلي على مستوى المحاور المدروسة

Inter-Item Correlations					المتغيرات الرئيسية
No of Items	Variance	Maximum	Minimum	Mean	
11	0.008	0.579	0.173	0.374	دور نظام المشاركة بالوقت في تشجيع الاستثمار في قطاع السياحة
16	0.011	0.701	0.169	0.362	الجوانب المحاسبية والمعالجات المقترحة ل نظام المشاركة بالوقت

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي باستخدام البرمجية (SPSS, V. (26).

Wu M. *et al.*, (2016). Educational Measurement for Applied Researchers, Singapore: Springer Nature Singapore Ltd., DOI: 10.1007/978-981-10-3302-5_2

خامساً: اختبار التوزيع الطبيعي

يُعدّ اختبار التوزيع الاحتمالي للمتغيرات المدروسة من الشروط الأساسية في أي تحليل إحصائي، إذ تتطلب أغلب طرائق التقدير واختبار الفرضيات شرطاً أساسياً، وهو في أن تتوزع المتغيرات المدروسة توزيعاً احتمالياً، وعادةً ما يكون هذا التوزيع هو التوزيع الطبيعي، وإنّ عدم تحقق هذا الشرط يستوجب منا استخدام طرائق بديلة عن طريقة المربعات الصغرى في تقدير معاملات نموذج الانحدار مثل (طريقة المربعات الصغرى العمومية أو طريقة التوزيع الحر أو طريقة المربعات الصغرى غير الموزونة، ... وغيرها)، كذلك يتوجب علينا الاعتماد على الاختبارات اللامعلمية (التي لا تشترط التوزيع الطبيعي للمتغيرات) في تطبيق اختبار الفرضيات الإحصائية، ويُعدّ معيار (Shapiro-Wilk) أحد أهم المعايير الإحصائية المستخدمة لاختبار التوزيع الطبيعي، ويمتاز بملاءمته لحجم العينات الكبيرة والصغيرة، ونتائج الاختبار هي كما موضح في الجدول رقم (5) أدناه:

الجدول رقم (5)

قيم معيار (Shapiro-Wilk) لفحص التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

Tests of Normality			المحاور
Shapiro-Wilk			
P-value	N	Statistic	
0.000	131	0.833	دور نظام المشاركة بالوقت في تشجيع الاستثمار في قطاع السياحة
0.000	131	0.889	الجوانب المحاسبية والمعالجات المقترحة ل نظام المشاركة بالوقت

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي باستخدام البرمجية (SPSS V(26).

من ملاحظة نتائج الجدول (5) نجد أن أعلى القيم الاحتمالية (P-value) المرافقة لاختبار (Shapiro-Wilk) للمحورين (دور نظام المشاركة بالوقت في تشجيع الاستثمار في قطاع السياح) و (الجوانب المحاسبية والمعالجات المقترحة لنظام المشاركة بالوقت) ظهرت هي (0.000) لكل منهما وهي أقل من (0.05)، وهذا دليل على أنّ

المحورين لا يتبعان التوزيع الاحتمالي الطبيعي، إذ إن فرضية العدم تنص على أن المحور يتبع التوزيع الطبيعي، أما الفرضية البديلة فتشير إلى أن المحور لا يتبع التوزيع الطبيعي.

- الفرضية الرئيسية الأولى: يؤدي اعتماد نظام المشاركة بالوقت إلى تشجيع ونمو قطاع السياحة للتحقق من هذه الفرضية، سيتم استخدام أحد الاختبارات الإحصائية اللامعلمية متمثلة باختبار (One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test) لاختبار الفرضية القائلة بأن "اعتماد نظام المشاركة بالوقت سيؤدي إلى تشجيع ونمو قطاع السياحة"، إذ يعتمد هذا الاختبار على قيمة الوسيط لفقرات هذا المحور، وتشير النتائج في الجدول (5) و (6) إلى أنه في حالة تبني نظام المشاركة بالوقت سيؤدي إلى تشجيع ونمو قطاع السياحة على مستوى الفقرات وعلى المستوى الكلي على التوالي، وذلك بدلالة قيمة الوسيط لكل منها، التي بلغت جميع قيمها (4) وهي أكبر من قيمة الوسيط الفرضي المساوي إلى (3) حسب مقياس ليكرت الخماسي، وهذا الفرق معنوي بدلالة القيمة الاحتمالية لكل فقرة، والتي بلغت (0.000) وهي أقل من (0.05)، وهذا يقودنا إلى رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن قيمة الوسيط لا تساوي (3).

الجدول رقم (6)

نتائج اختبار One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test لفقرات المحور الأول

القرار	نوع الاختبار	P-value	قيمة الوسيط	فرضية العدم	الفقرة	ت
رفض فرضية العدم	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	0.000	4	قيمة الوسيط مساوية الى 3	X ₁	-1
رفض فرضية العدم		0.000	4		X ₂	-2
رفض فرضية العدم		0.000	4		X ₃	-3
رفض فرضية العدم		0.000	4		X ₄	-4
رفض فرضية العدم		0.000	4		X ₅	-5
رفض فرضية العدم		0.000	4		X ₆	-6
رفض فرضية العدم		0.000	4		X ₇	-7
رفض فرضية العدم		0.000	4		X ₈	-8
رفض فرضية العدم		0.000	4		X ₉	-9

رفض فرضية العدم		0.000	4		X ₁₀	-10
رفض فرضية العدم		0.000	4		X ₁₁	-11

المصدر : من إعداد الباحث بالاستناد إلى البرنامج الإحصائي SPSS V26

- الفرضية الرئيسية الثانية: يؤدي وجود معالجات محاسبية واضحة لعمليات المشاركة بالوقت وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية إلى تشجيع الاستثمار في قطاع السياحة

للتحقق من هذه الفرضية أيضاً سيتم استخدام أحد الاختبارات الإحصائية اللامعلمية (One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test) لاختبار الفرضية القائلة بأن: "وجود معالجات محاسبية واضحة لعمليات المشاركة بالوقت وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية إلى تشجيع الاستثمار في قطاع السياحة"، وتشير النتائج في الجدول رقم (7) إلى أنه في حالة وجود معالجات محاسبية واضحة لعمليات المشاركة بالوقت وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، تؤدي إلى تشجيع الاستثمار في قطاع السياحة على مستوى الفقرات، وعلى المستوى الكلي على التوالي، وذلك بدلالة قيمة الوسيط لكل منها التي بلغت جميع قيمها (4) بالنسبة للفقرات، أما بالنسبة للمحور ككل، فقد بلغت (3.94) وجميعها أكبر من قيمة الوسيط الفرضي المساوي إلى (3) حسب مقياس ليكرت الخماسي، وهذا الفرق معنوي بدلالة القيمة الاحتمالية لكل فقرة التي بلغت (0.000) وهي أقل من (0.05)، وهذا يقودنا إلى رفض فرضية العدم، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن قيمة الوسيط لا تساوي (3).

الجدول رقم (7)

نتائج اختبار One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test لفقرات المحور الثاني

القرار	نوع الاختبار	P-value	قيمة الوسيط	فرضية العدم	الفقرة	ت
رفض فرضية العدم	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	0.000	4	قيمة الوسيط مساوية إلى 3	Y ₁	-1
رفض فرضية العدم		0.000	4		Y ₂	-2
رفض فرضية العدم		0.000	4		Y ₃	-3
رفض فرضية العدم		0.000	4		Y ₄	-4
رفض فرضية العدم		0.000	4		Y ₅	-5
رفض فرضية العدم		0.000	4		Y ₆	-6
رفض فرضية العدم		0.000	4		Y ₇	-7
رفض فرضية العدم		0.000	4		Y ₈	-8

رفض فرضية العدم	0.000	4	Y ₉	-9
رفض فرضية العدم	0.000	4	Y ₁₀	-10
رفض فرضية العدم	0.000	4	Y ₁₁	-11
رفض فرضية العدم	0.000	4	Y ₁₂	-12
رفض فرضية العدم	0.000	4	Y ₁₃	-13
رفض فرضية العدم	0.000	4	Y ₁₄	-14
رفض فرضية العدم	0.000	4	Y ₁₅	-15
رفض فرضية العدم	0.000	4	Y ₁₆	-16

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد إلى البرنامج الإحصائي SPSS, V. 26.

المحور الرابع: الاستنتاجات والمقترحات

الاستنتاجات

- يتناول هذا المحور أهم الاستنتاجات والمقترحات التي توصل إليها البحث ويمكن تلخيصها بالآتي:
1. توصلت الدراسة إلى أن هناك قصور في الجانب المحاسبي من حيث الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح بشأن عمليات نظام المشاركة بالوقت، وأمكن قياسه من خلال المطلوب لحل المشكلات المحاسبية لهذه العمليات، وبالاستناد إلى المعايير والقوانين والآراء التي يمكن استخدامها لحل هذه المشكلات.
 2. توصلت الدراسة إلى أنه من خلال الإطار يمكن تحقيق معلومات مفيدة وملائمة، يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدمي القوائم المالية.
 3. أظهرت نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة أن قيمة معامل ألفا الطبقي بلغت (0.95) وهي أكبر من (0.70) وهذا يدل على قوة ثبات محاور الاستمارة بشكل عام.

التوصيات

- في ظل الاستنتاجات التي تم التوصل إليها يمكن تقديم المقترحات التالية:
1. تطبيق الإطار المحاسبي المقترح لمعالجة المشاكل المحاسبية لعمليات المشاركة بالوقت في الوحدات العقارية نظراً لما يوفره هذا الإطار من معالجات محاسبية ملائمة لعمليات المشاركة بالوقت في الوحدات السياحية.
 2. المزيد من الإهتمام الأكاديمي وإجراء البحوث بالمحاسبة عن عمليات المشاركة بالوقت في الشركات السياحية وكيفية الاعتراف والقياس بالنظام وكيفية الإفصاح عنها في القوائم المالية، مما يفتقر الأدب المحاسبي في هذا المجال، خاصة مع وجود ندرة في البحوث في هذا المجال في الوقت الحالي.

3. ضرورة تحديد المعالجات المحاسبية لعمليات المشاركة بالوقت من حيث الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح لهذه العمليات، بما يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية، وبما لا يخالف مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.
4. بيان الإجراءات المحاسبية وقواعد الإفصاح التي يمكن استخدامها كمرشد واضح ومفهوم من قبل معدي القوائم المالية في الوحدات التي تقدم هذا النوع من العمليات، وبما لا يخالف قوانينها وقراراتها.

المصادر

1. درادكة، حمزة، واخرون، (2014)، مبادئ محاسبة المنشآت السياحية والفندقية، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، ومكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
2. الطائي، حميد عبد النبي، (2009)، أصول صناعة السياحة، قسم الاقتصاد، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
3. عبود، سالم محمد، (2018)، اقتصاديات السياحة، دار الدكتور للعلوم للنشر والتوزيع، بغداد، العراق.
4. علوان، قاسم نايف، أحمد، نجوى رمضان، (2009)، إدارة الوقت: مفاهيم - عمليات - تطبيقات، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والطباعة، عمان، الأردن.
5. المادة الاولى من قانون 14 لسنة 2020 الاماراتي. بشأن نظام اقتسام الوقت صدر في دبي بتاريخ 24 نوفمبر 2020 م. الموافق 9 ربيع الثاني 1442هـ.
6. قرار مجلس الوزراء رقم (58) بالموافقة على تعديل بعض مواد نظام المشاركة بالوقت في لوحدات العقارية السياحية مع إصدار اللائحة التنفيذية للنظام بتاريخ (12-02-1440هـ).
7. مشابط، نعمة حرب، (2015)، قياس وتحليل فجوة المحاسبة بشأن التملك لوقت محدد مع دراسة تطبيقية على شركات السياحة المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة - AUJAA، مصر.

المصادر الإنكليزية

- 1- Bornstein, Ethan S, (2002). The future of the timeshare industry: will the brands dominate: A summary of the vacation ownership industry and an analysis of the advantages that the brands have over smaller independent developers, **Massachusetts Institute of Technology**, usa.
- 2- Carl H , Lisman, Esq, (2015), ADVISING THE TIMESHARE BUYER, **Journal of Guset User**, Available. SOP 04-2) Accounting for Real Estate Time Sharing Transaction