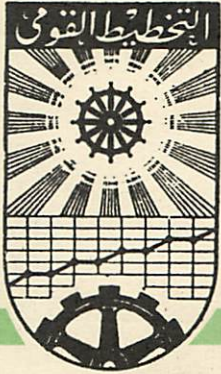


جمهورية مصر العربية



مَعهد التخطيط القومي

مذكرة خارجية (١٦٠١)

مدخل محاسبي مقترح للقياس الكمي للأهمية
النسبية لحاسبات الأصول والخصوم
في القطاع الصناعي

د. ايمان الشرييني

فبراير ١٩٩٩

جمهورية مصر العربية
معهد التخطيط القومى

مدخل محاسبى مقترح للقياس الكمى
للأهمية النسبية لحسابات
الأصول والخصوم فى القطاع الصناعى

مقدم من الباحثة

د. إيمان أحمد الشربينى
مدرس بمركز التخطيط الصناعى

محتويات البحث

الصفحة

أ	محتويات البحث
ج	مقدمة البحث
د	أهداف البحث
هـ	حدود البحث
و	خطة البحث
١	المبحث الأول: التعريف بالقياس المحاسبي
٢	(أولاً): مفهوم القياس المحاسبي
٤	(ثانياً): عناصر وأبعاد القياس المحاسبي
٥	(ثالثاً): القواعد اللازمة لإجراء القياس المحاسبي
٦	(رابعاً): إجراءات عملية القياس المحاسبي
	المبحث الثاني: التعريف بمفهوم الأصول والخصوم وحقوق الملكية
٧	ومفهوم الأهمية النسبية
٨	(أولاً): التعريف بمفهوم الأصول والخصوم وحقوق الملكية ..
	(ثانياً): التعريف بمفهوم الأهمية النسبية وأوجه القصور
١٠	المتعلقة بتطبيق هذا المفهوم
١٠	(أ) مفهوم الأهمية النسبية
١٤	(ب) أوجه القصور المتعلقة بمبدأ الأهمية النسبية
	المبحث الثالث: التعريف بمفهوم التخصيصية ودور المحاسبة في
١٦	تحقيق أهداف سياسة التخصيصية
١٧	(أولاً): التعريف بمفهوم التخصيصية
١٩	(ثانياً): دور المحاسبة في تحقيق أهداف سياسة التخصيصية

المبحث الرابع: المدخل المحاسبي المقترح للقياس الكمي للأهمية

٢٢	النسبة لحسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية.
٢٤	..... (أولاً): أهداف النموذج
٢٥	..... (ثانياً): أساليب النموذج
٢٧	..... (ثالثاً): خطوات النموذج
٣٣	..... خلاصة البحث والنتائج والتوصيات
٣٦	..... مراجع البحث

مقدمة البحث

طبيعة وأهمية المشكلة موضوع البحث:

شهد الإقتصاد المصرى خلال الآونة الأخيرة نموا متزايدا فى مجالات عديدة، ويعزى ذلك إلى توافر وتحسين الظروف المواتية والمتمثلة فى الإستقرار السياسى وتحسين العلاقات الإقتصادية الخارجية وجدية الدولة فى وضع الخطط ومتابعة تنفيذها.

وتنشأ أهمية القطاع الصناعى فى مصر من حتمية تاريخية تعتبر هذا القطاع الأمل فى حل المشاكل المزمنة التى يواجهها مجتمعنا ومن بينها مشكلة البطالة والعجز فى الميزان التجارى، حيث يعد هذا القطاع المحرك الأساسى للتنمية الإقتصادية والإجتماعية .

ومع ظهور حالات إفلاس كثيرة فى كثير من دول العالم لشركات قطاع الأعمال سواء فى الدول المتقدمة أو النامية، بدأت الدراسات المحاسبية من جانب الهيئات العلمية والمهنية المختصة تعنى بهذه الظاهرة، وظهرت نتيجة لذلك دراسات متنوعة حول التنبؤ بالإفلاس فى محاولة لتدارك الأمور من جانب الإدارة قبل الدخول فى هذه الدائرة، وفى نفس الوقت ظهرت العديد من الدراسات الأخرى التى تهتم بدراسة مدى قدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاولة نشاطها فى دنيا الأعمال، مما أستتبعه صدور إرشادات عن فحص المعلومات المرتبطة بهذا الجانب من قبل الهيئات المهنية لمراجعى الحسابات.

وواقع الأمر أن الفشل المالى Financial Failure هو تلك الحالة المالية المرادفة لحالة العسر المالى الحقيقى أو القانونى Legal Insolvency والتى تعنى عدم قدرة المشروع على سداد إلتزاماته المستحقة قبل الغير بكامل قيمتها حيث تكون أصوله أقل فى قيمتها الحقيقية من قيمة خصوصه، الأمر الذى يصل بهذا المشروع فى أغلب الحالات إلى حالة الإفلاس، وبطبيعة الحال فإن الفشل المالى لا يحدث بشكل مفاجئ مثل الحوادث ولكنه يعكس الناتج النهائى لمجموعة التراكمات والمضاعفات التى تبدأ بنقص السيولة والتى تتطور إذا أهمل هذا الأمر لتصل إلى حالة الفشل المالى.

وما تقدم نستطيع أن نصل إلى حقيقة مؤداها أن العسر المالى الفنى **Technical Insolvency** يعتبر المقدمة المنطقية لحالة الفشل المالى من حيث عدم قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته قصيرة الأجل والتي تنشأ من الإنخفاض الجوهرى فى الرصيد النقدى المتاح اللازم للوفاء بالمتطلبات المتعددة والمتمثلة فى حتمية حسابات الدفع المستحقة والأجور والضرائب والفوائد وأقساط الديون.

وبقابل الحالة السابقة مايمكن أن نطلق عليه إصطلاح اليسر المالى الفعلى والذى يعكس فى قدرة المشروع على سداد جميع إلتزاماته قبل الغير فى حالة تصفية أصوله تصفية فعلية ويتعارض ذلك مع مبدأ الإستمرار **The going concern concept** فى دنيا الأعمال، ولذلك فإن الإصطلاح الأكثر توافقا مع هذا المبدأ هو اليسر المالى الفنى والذى ينطوى على قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته القصيرة الأجل من خلال أصوله السائلة.

وفى الآونة الأخيرة عمدت الدولة إلى إنتهاج سياسة التحرير الإقتصادى التى تركز على الإصلاح الهيكلى الذى يؤدى إلى مزيد من الإستثمار والإنتاج وإعمال آليات السوق والسعى إلى تدعيم كفاءة المشروعات وإسهامها فى التقدم الإقتصادى وخلق توازن بين القطاع العام والخاص، مما إنعكس على ضرورة وحتمية محاربة الفشل المالى بجميع أشكاله للتأكيد على جوانب النجاح لتدعيم إستمرارية المشروعات.

وإنطلاقا مما تقدم فقد نبعت فكرة هذا البحث التى تعنى وتهتم بتوضيح أهمية تحديد الأهمية النسبية **Materiality** لحسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية وذلك بالإعتماد على الأساليب الكمية، والتى تؤدى إلى إستقرار العديد من المؤشرات التى تساعد متخذى القرار للوصول إلى القرارات الأكثر فعالية لإستمرار الحياه الناجحة القوية الممتدة للمشروعات.

وحيث أن الإتجاهات الحديثة فى الفقه المحاسبى تميل إلى ترسيخ الإتجاه الذى تبلور منذ مطلع الستينات بأن المحاسبة هى أداة لقياس وإيصال المعلومات الإقتصادية **Measurement & Communication** القابلة للإستخدام فى مواقف محددة داخل أو خارج الوحدة المحاسبية، فهذا يعنى أن القياس هو الوظيفة الأولى والأساسية فى المجال المحاسبى والتى تنطوى على ترجمة الوصف اللفظى إلى وصف رقمى على أن ينصرف هذا الوصف إلى خاصية معينة فى الشئ موضوع القياس مما يتطلب معه تحديد تعريف للشئ موضوع القياس بوضوح ثم تحديد قواعد القياس وهى

الإجراءات التى تنتهى بتحديد رقم معين لكل خاصية يراد قياسها، وبصورة كلية ينصرف القياس فى المحاسبة المالية إلى تحديد الكميات والأسعار للتغيرات التى تحدث فى الموارد الإقتصادية المتاحة للمشروع خلال فترة معينة.

ومما تقدم سيتم التركيز على حل مشكلة وضع مدخل محاسبى للقياس الكمى للأهمية النسبية للأصول والخصوم وحقوق الملكية فى القطاع الصناعى مما يؤدى إلى حماية المشروعات من الفشل المالى وتحقيق أهداف عملية التخصيصية على المنظر المستقبلى.

أهداف البحث:

- ١- التأكيد على أهمية مبدأ الأهمية النسبية وإرتباطه القوى مع كل من مبدأى الإفصاح والملائمة كمبادئ عامة فى نظرية المحاسبة من حيث تداخل هذا المبدأ لتحديد كل من حجم الإفصاح ومستوى الملائمة اللازمين لتحديد مستوى جودة المعلومات المحاسبية اللازمة لأغراض إتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة والإرتفاع بمستوى جودة المعلومات المحاسبية القرارية.
- ٢- إلقاء الضوء على مفهوم التخصيصية وأهمية إستخدام مبدأ الأهمية النسبية قبل وبعد عملية الخصخصة وإنعكاس ذلك على تلافى حدوث الفشل المالى للمشروعات.
- ٣- تقديم مدخل محاسبى ملائم لإعطاء وزن أكبر لعملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الهامة والملائمة اللازمة للإدارة والأطراف الخارجة والتى تتمثل فى المستثمرين والدائنين والمقرضين الحالين والمرتقبين وذلك لأغراض إتخاذ قرارات الإستثمار والتمويل والإئتمان وشراء وإندماج المشروعات وأيضاً قرارات التوقف المؤقت أو الإفلاس وغيرها من القرارات الإقتصادية الهامة فى قطاع الأعمال.

حدود البحث:

- ١- لما كان موضوع البحث يتعلق بالقياس المحاسبي الكمي للأهمية النسبية للأصول والخصوم وحقوق الملكية، فإن الباحثة لن تتطرق إلى القياس الكمي للأهمية النسبية لحسابات النفقات والإيرادات المؤثرة على صافي الدخل.
- ٢- لن تقوم الباحثة بالتطبيق العملي حيث أن الموضوع يبنى على الفكر المحاسبي الفلسفي، ويعتمد على صياغة أقلمة خاصة بالقياس الكمي للأهمية النسبية للأصول والخصوم وحقوق الملكية بحيث يصلح إستخدامها في أى مشروع صناعى دون الحاجة إلى بيان تطبيقها.

خطة البحث:

تناول الباحثة فى هذه الدراسة موضوع القياس الكمي للأهمية النسبية للأصول والخصوم وحقوق الملكية فى القطاع الصناعى، حيث سيتم تناول الفكرة العلمية والفلسفة النظرية لها من خلال أربعة مباحث، يمكن تحديدها فى النقاط التالية:

المبحث الأول: التعريف بالقياس المحاسبي مع توضيح عناصر وأبعاد القياس وأهم القواعد اللازمة لإجراء عملية القياس وخطوات إجراء عملية القياس.

المبحث الثانى: التعريف بمفهوم كل من الأصول والخصوم وحقوق الملكية، والتعريف بمفهوم الأهمية النسبية وأوجه القصور المتعلقة بتطبيق هذا المفهوم.

المبحث الثالث: التعريف بمفهوم التخصيصية ودور المحاسبة فى تحقيق أهداف سياسة التخصيصية.

المبحث الرابع: المدخل المقترح للقياس الكمي للأهمية النسبية لحسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية.

المبحث الأول

التعريف بالقياس المحاسبي

(أولاً): مفهوم القياس المحاسبي.

(ثانياً): عناصر وأبعاد القياس.

(ثالثاً): القواعد اللازمة لإجراء القياس المحاسبي.

(رابعاً): إجراءات عملية القياس.

(أولاً): مفهوم القياس المحاسبي:

فى مستهل التعريف بماهية القياس المحاسبي، نجد الباحثة أن القرآن الكريم قد عبر عن هذا المفهوم فى وصف كل ما خلقه الله بأنه "خلق بمقدار" بقوله سبحانه وتعالى:

"وكل شئ عنده بمقدار" (الرعد: ٨)

"إنا كل شئ خلقناه بقدر" (القمر: ٤٩).

مما سبق نجد أن مفهوم القياس مفهوم قديم قدم التاريخ رغم اختلاف المسميات التى أطلقت عليه، فيستطيع العلماء قياس تقدم العلم وتطوره بقدرته على إستخدام لغة الكم، التى تتناول هذه الأعداد وماتهيؤه من التفكير الرياضى، وعموما الرياضيات كلغة عددية أو تواصل كمى تتألف من مفردات لانهاية، ومايترتب على ذلك من دقة كبيرة فى المعلومات المستنتجة، بالإضافة إلى أن نسيجها ليس له نظير من حيث الإتساق الداخلى والتماسك المنطقى.

ومن دراسة التطور التاريخى للعلم نجد أن الرياضيات سبقت - أو على الأقل العد الحسابى - الكتابة اللغوية فى الظهور، ويبدو لنا أن سعى العلم الحديث للتشبيث بلغة الكم كما لو كان عودة إلى الأصل وليس تخليا عن طبيعة الأشياء كما يردد كثير من النقاد بل نكاد نقول أن إستخدام لغة الكيف فى بعض مراحل التطور العلمى إنما هو تعبير عن عجز إنسانى^١.

وقد تحول ذلك كله إلى العبارة التى أصبحت أقرب إلى أن تكون شعارا للعلم الحديث وهى "أن كل ما يوجد يوجد بمقدار"، وأن كل ما يوجد بمقدار يمكن أن يقاس وهو عبارة تحمل بالطبع درجة عالية من الثقة فى الكم كلغة للعلم، وفى القياس كوسيلته الأساسية إلا أن العلماء فى القرن العشرين سرعان ما أصبحوا أكثر حساسية لحقيقة هامة أنه حتى فى العلوم التى تعتمد اعتمادا كاملا على القياس فإن محض الكم وحده لا يكفي.

ولتحقيق أغراض العلم لابد للمقاييس ذاتها أن تكون موضوعا للمقارنة، وقابلية المقاييس للمقارنة تتطلب بدورها إدراكا لمدى دقتها وتوافر طريقة ما لتقدير درجة الدقة فيها وتحديد مدى هذه الدرجة، والتعبير عن المسافة التى يقع فيها أو الوصول إلى إستنتاجات حول ذلك.

١ - د. فؤاد أبو جطب، د. أمال صادق، مفاهيم البحث وطرق التحليل الإحصائى فى العلوم النفسية والتربوية والاجتماعية،

القاهرة، مكتبة الأجلو المصرية، ص ٦.

وللمضى قدما فى التعمق للوصول إلى مفهوم القياس المحاسبى تبدأ الباحثة أولا بتعريف القياس بوجه عام ثم التعريف بالقياس المحاسبى باعتباره وجه من وجوه القياس العامة، وبوجه عام فالقياس فى المنطق مؤلف من قضايا، وإذا كانت هذه القضايا سليمة وصحيحة بمقابلتها ببعضها البعض، نتج عن ذلك نتائج صحيحة.

والمقصود فى اللغة بكلمة "القياس" أنه إجراء مضاهاه بين شيئين يسمى أحدهما وهو موضوع القياس "المقيس" ويسمى الآخر وهو أداة القياس "مقياس" ويشترك كل من المقيس والقياس فى صفات معنية تربط بينهما وتكمل بهما عملية القياس ذاتها.^١ ويقال "قاس الشئ بالشئ قدرة على مثاله" ويشير هذا القول إلى أننا يمكن أن نقيس شيئا غير معلوم أو غير متداول على شئ آخر مثله معلوم ومتداول ومتعارف عليه.^٢

ويعرف القياس أيضا بأنه "عملية ترجمة الوصف اللفظى إلى وصف رقمى على أن ينصرف هذا الوصف إلى خاصية معنية فى الشئ موضوع القياس". وهذا يتطلب عادة تعريف الشئ بوضوح ثم تحديد قواعد القياس وهى الإجراءات التى تنتهى بتحديد رقم معين لكل خاصية يراد قياسها.^٣

وهناك أيضا قياس المكان وتعتمد طرق القياس هنا على إيجاد علاقة واحد بواحد بين الأعداد والمقادير المراد قياسها، أما قياس الزمان فيبنى على فكرة التبادلات وتحديد زمن وقوعها، فتتعلق الأصول والخصوم وحقوق الملكية بالوحدات المحاسبية فى نقطة زمنية معنية (وهى لحظة عديمة الأبعاد) كما أن التغيرات فى المجموعة السابقة تقترن عادة بشريحة زمنية تمتد بين نقطتين زمنيتين، ولذلك فإن أى إضافات أو إستقطاعات تتم فى اللحظة الحاضرة يترتب عليها قياس سهل وبسيط، إلا أن الأمر ينصرف إلى التعامل فى أشياء تضاف أو تستقطع مستقبلا ومن ذلك تتولد حقوق ترتب إمتداد لنتائج التبادل فى زمن لاحق، ولهذا وجب على المحاسب أن يختار النقطة الزمنية التى سوف يتم فيها تسجيل العملية الإقتصادية.^٤

١ - د. محمد كمال عطية، "التحليل الكمي فى المحاسبة"، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، ١٩٧٨، ص ٢٣.

٢ - الشيخ الامام محمد بن أبى بكر عبد القادر الرازى، "مختار الصحاح"، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، ١٩٧٦، ص ٥٥٩.

٣ - Mc.Donald,D., "Feasibility criteria for Accounting Measures," The Accounting Review Vo,IXLII, No.23,P.667.

٤ - د.محمد محزى مكى، إطار تجريبى لنظرية عامة فى القياس المحاسبى، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد السابع، السنة الرابعة ١٩٨٢، ص ١٥١.

وبوجه عام ينصرف القياس فى المحاسبة إلى تحديد الكميات والأسعار للتغيرات التى تحدث فى الموارد الإقتصادية المتوفرة للمشروع خلال فترة محاسبية معينة.

(ثانياً): عناصر وأبعاد القياس:

تتمثل عناصر عملية القياس فى الأبعاد الآتية:١

١- الموضوع أو الشئ أو الحدث الذى ستقاس صفته والذى ينبغى أن يعرف تعريفاً تفصيلياً دقيقاً لتحديد الأحداث أو أوجه النشاط التى ترتبط بصفة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة الإنتاجية.

٢- الصفة المختارة للقياس وتعرف كخاصية لموضوع يحدد كمياً ويجب أن يكون واضحاً أن الصفة أو الخاصية وليس الشئ أو الموضوع هى التى تقاس، أى أننا نقيس خصائص الشئ وليس الشئ ذاته.

٣- قواعد وإجراءات القياس التى تحدد شكل العمليات التى تنقل بواسطة الأرقام لصفة أو خاصية موضوع معين.

٤- تاريخ عملية القياس ويمثل الرقم الناتج مخرجات تطبيق عملية القياس معبراً عنه فى شكل نقدي.

وبناء على ماتقدم نجد أن المحاسب قد يضطر للإختيار من بين الخصائص المختلفة والمتعددة للشئ المختار والذى يمثل موضوع عملية القياس، وأيضاً قد يكون هناك عدة قواعد أو طرق يمكن تطبيقها بالنسبة للصفة أو الخاصية المختارة للقياس، وهنا على المحاسب أن يقرر أى القواعد أو الطرق يختار، وما يجدر ملاحظته أن تحديد الصفة أو الخاصية هى التى تتيح الفرص لإختيار قواعد القياس التى يجب تطبيقها والإعتماد عليها، وعلى ذلك فالخصائص الخاصة بموضوع معين (الأهمية النسبية للأصول والخصوم وحقوق الملكية لمشروع ما مثلاً) هى التى تحدد إختيار الطريقة المستخدمة سواء كانت نسبة مئوية أو طرق أخرى.

١ - كمال حسين قناوى، تطور أساليب القياس المحاسبى لترشيد التنويع مع دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس،

ولذلك يجب السعى إلى تحديد وقياس الأهمية النسبية لكل من الأصول والخصوم وحقوق الملكية والتقرير عنها لمتخذي القرارات داخل المنشأة وخارجها، فالهدف النهائي للمحاسبة بالنسبة لهذه المجموعة هو توفير معلومات عنها لمتخذي القرار سواء على مستوى المنشأة أو الإقليم أو الدولة، وتحقيق هذا الهدف يرتبط أساسا بضرورة تحديد الأهمية النسبية لكل عنصر في هذه المجموعة بصورة أكثر فعالية وأكثر مواكبة لإيقاع الحياه السريع.

(ثالثا): القواعد اللازمة لإجراء القياس المحاسبي:

إن عملية القياس المحاسبي ليست عملية مجردة بل تحكمها عدة قواعد أساسية لا يمكن تجاهلها والتي يمكن الإسترشاد بها عند إجراء عملية القياس للأصول وتتمثل في النقاط التالية:^١

١- إستحالة الحصول على مقياس صحيح تماما، ولذلك فإن على المحاسب أن يتجه إلى أقرب بديل ممكن **Second on Next Best** ، وعدم التعرف على هذه الحقيقة البسيطة أدى إلى تخلف مجال الدراسات المحاسبية لفترة ليست قصيرة إعتقادا بإمكانية الحصول على المقياس الوحيد الصائب الذي قد يصدق فقط فسي حالة الأصول السائلة، وغالبا فإن العلاقة بين الدقة والنفعية علاقة عكسية غالبا، فالإمعان في الحصول على مقاييس صحيحة يؤدي إلى محدودية إستعمال البيانات.

٢- إذا إتسم تطبيق القياس الصحيح نظريا بعسر التطبيق العملي فلا بأس من السماح بتعدد الأهداف الممكنة.

٣- إستناد القياس المحاسبي إلى خليفة نظرية سواء على مستوى المضمون "النظرية الإقتصادية" أو على مستوى المنهج والخصائص الأولية لهذا الإطار "نظرية نظم المعلومات" على أساس أن التطور المحاسبي كان قد وصل بالفعل إلى طريق مسدود بإقتصاره على الممارسات العملية.

٤- إبتكار أساليب قياس مختلفة للأغراض المختلفة على أساس فشل القياس الوحيد متعدد الأغراض، والذي أصطلح المحاسبون على تقديمه في شكل قوائم وحسابات ختامية.

^١ - Chambers, R, "Measurement and Objectivity in Accounting," The Accounting Review Vol,XXXIV, No. 2, P. 268.

- ٥- التحديد الدقيق للخاصية المراد قياسها في الشيء موضوع القياس.
- ٦- الوصول إلى القياس الأنسب وليس الأمثل لكل حالة على حدة، والذي يمكن تطويعه للقياس العملي بإجراء عمليات التقريب المتتالي إذا ما تعذر تطبيق القياس المثالي مباشرة.
- ٧- توازن الإهتمام بين القياس الكمي والقيمي، حيث أن الخاسب يتعرض حتما حسب طبيعة عمله هذين النوعين من القياس وبالتالي سيقع عليه عبء إختيار الآداة المناسبة للقياس والتي تفيد في المجال والمحيط الذي يعمل فيه ويستخدم بياناته ويتعامل فيها.
- ٨- توفير معلومات كمية - مالية في طبيعتها عن العلاقات الإقتصادية الخاصة بالمشروع بحيث تكون نافعة في إتخاذ قرارات إقتصادية على المستوى العام للدولة.

(رابعا): إجراءات عملية القياس:

- ١- تحديد الهدف من القياس الذي يعتمد عليه تحديد النظرية التي ستستخدم في القياس.
- ٢- تعريف الشيء المراد قياسه بوضوح مع التركيز على الخصائص موضوع القياس.
- ٣- تحديد الأسلوب الأمثل للقياس والتعرف على إمكانياته.
- ٤- التقريب بالقياس الأمثل إلى القياس الممكن الأداء ومعرفة التحفظات الناجمة عن هذا التقريب.
- ٥- التوازن بين الشروط اللازمة لصلاحيتها، ومنها الإتصال بالمشكلة Relavancy ووجود الدليل الموضوعي المتاح لأسلوب القياس حتى لا يتسم بالذاتية ولكن مع مراعاة عدم الإسراف في الحصول على الأدلة والبراهين ومراعاة الدقة التي تتلائم مع أهداف القياس، وأخيرا تكلفة إجراء عملية القياس.

المبحث الثاني

**التعريف بمفهوم الأصول والخصوم وحقوق الملكية
ومفهوم الأهمية النسبية**

(أولاً): التعريف بمفهوم الأصول والخصوم وحقوق الملكية.

**(ثانياً): التعريف بمفهوم الأهمية النسبية وأوجه القصور المتعلقة بتطبيق هذا
المفهوم.**

(أولاً): التعريف بالأصول والخصوم وحقوق الملكية:

1- التعريف بالأصول: Assets

يمكن تعريف الأصول بأنها مجموعة القيم المالية التي يملكها المشروع أو المستحقة له لدى الغير أى أن أصول المشروع هي كل شئ له قيمة ملموكا له، ويستخدم لفظ "القيمة" في العبارة السابقة بمعنى فائدة منتظرة بالنسبة لمشروع مستمر فى عملياته ولا تعنى القيمة "Value" هنا ثمن إحلال أصل جديد مماثل للأصل الذى يملكه المشروع أو القيمة التى يمكن الحصول عليها إذا عرض هذا الأصل للبيع وإنما تعنى القيمة التى تم التعاقد عليها عند الحصول على الأصل، ومن أمثلة هذه الأصول النقدية الموجودة فى حوزة المشروع، الأموال المودعة باسم المشروع فى البنوك، حسابات المدينين والتى تمثل المبالغ المستحقة للمشروع طرف العملاء نتيجة البيع لهم على الحساب، والأراضى والمباني التى يشغلها المشروع إذا كانت مملوكة له وليست مستأجرة من الغير.^١

2- التعريف بالخصوم: Liabilities

يمكن تعريف الخصوم بأنها مجموعة الإلتزامات والمطلوبات والديون المستحقة على المشروع للغير، ولفظ "الغير" يعنى الآخرين أى فرد أو شركة ليست مالكة للمشروع، ومن أمثلة الإلتزامات أو الخصوم الشائعة حسابات الدائنين وهى تمثل المبالغ المستحقة على المنشأة مقابل شراء بضاعة أو مواد على الحساب، وأوراق الدفع وهى تعهدات يكتبها المشروع ويلتزم فيها بدفع أو سداد مبلغ معين للغير فى المستقبل.^٢

3- حقوق الملكية: Proprietorship Equities

يمكن تعريفها بأنها حقوق صاحب أو أصحاب المشروع، وبما أن للمشروع شخصية اعتبارية مستقلة - The entity concept وهو فرض بأن جميع المنشآت لأغراض المحاسبة تعتبر وحدات مستقلة ومنفصلة عن أصحاب الملكية - عن شخصية المالك فإن حقوق الملكية تمثل إلتزاما على المشروع لصاحبه.^٣

١ - د. محمد عباس حجازى، المدخل الحديث فى مبادئ المحاسبة النظرية. الأساليب. الإستخدامات، القاهرة، مطبعة نهضة مصر،

١٩٨٥، ص ٣٣.

٢ - المرجع السابق، ص ٣٣.

٣ - المرجع السابق، ص ٣٤.

ولإكمال إيضاح الصورة ستذكر الباحثة بعض المفاهيم الأخرى التي تكون لها أهمية بالنسبة لهذه الدراسة في المرحلة القادمة:

٤- الحسابات: Accounts

ويمكن تعريفها بأنها وسيلة لتبويب وتجميع العمليات والأحداث المالية المتماثلة التي تقع خلال الفترة فهي وسيلة إحصائية تمكننا من تجميع المعلومات التي من طبيعة واحدة في مجموعة واحدة.

٥- دليل الحسابات: The Accounting Guid

يمكن تعريف دليل الحسابات بأنه قائمة منظمة أو جدول بأسماء وأرقام أو رموز الحسابات المفتوحة في دفاتر الأستاذ فيتم إعداده في ضوء خطة معينة لتبويب الحسابات مع وصف لنوع المعلومات التي يتم تسجيلها في كل حساب، ويتخذ كأساس للتوجيه المحاسبي أى توجيه العمليات إلى الحسابات التي تسجل فيها. ويمكن توضيح الشكل التالي كمثال لوضع هذا الدليل:

١- الأصول

١١- الأصول المتداولة

١١١- النقدية

١٢١- المدينون

١٢- الأصول الثابتة

١٢١- الأثاث

١٢٢- السيارات

١٢٣- المباني.

٢- الخصوم

٢١- الخصوم المتداولة

٢١١- الدائنين

٢١٢- أوراق الدفع

١ - المرجع السابق، ص ٦٩.

٢ - المرجع السابق، ص ٤٤٦، ص ٤٥٥.

٢٢- الخصوم والالتزامات طويلة الأجل.

٢٣- حقوق الملكية

٢٣١- رأس المال.

وهكذا.

(ثانياً): التعريف بمفهوم الأهمية النسبية وأوجه القصور المتعلقة بتطبيق هذا المفهوم:

(١) مفهوم الأهمية النسبية: Materiality concept

هناك مبادئ محاسبية محددة تحكم عمل المحاسب والتي تكون أساسيات علم المحاسبة والتي لها تأثير مباشر في تكوين أساليب القياس والتي تأخذ قالباً جامداً من الصعب الخروج عليه وإلا كان خروجاً عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مما ترتب عليه حدوث كثير من المشاكل عند إجراء عملية القياس، مما دفع بالكثيرين لتطور أساليب القياس لإثراء عملية المحاسبة وذلك كمحاولة لإيجاد فلسفات جديدة للتظير المحاسبى.

وبوجه عام فالمبادئ المحاسبية Accounting Principles إصطلاح يستخدم ليشمل جميع الإجراءات والسياسات والمفاهيم المحاسبية، وفي المعنى الشامل للإصطلاح "المبادئ المحاسبية" فإن ذلك يعنى "قواعد مستقرة" تغطى العملية المحاسبية بأكملها تبدأ من إجراءات التسجيل المعتادة وإعداد التقارير إلى المفاهيم المحاسبية الأساسية والإفراضات عن الإطار الإقتصادى. ومن ضمن المفاهيم المحاسبية مفهوم الشخصية المستقلة The entity concept، ومفهوم الإستمرار The going concern concept، ومفهوم التكلفة The cost concept، ومفهوم ثبات القوة الشرائية The stable purchasing power concept، ومفهوم الفترات الزمنية The periodicity concept، ومفهوم التحقق The realization concept.

هذا بالإضافة إلى العديد من السياسات المحاسبية Accounting conventions نذكر منها سياسة الحيلة والحد أو التحفظ Conservatism، سياسة الثبات والإنتظام Consistency ، سياسة الإفصاح التام والعلانية التامة Full disclosure، القرينة الموضوعية Objective Evidence، والملائمة Relevance ، والأهمية النسبية Materiality وهي مجال تركيزنا في هذا البحث.

ونظرا لإرتباط كل من سياسة أو مبدأ الإفصاح التام أو العلانية والملائمة بسياسة الأهمية النسبية فسوف تلقى الباحثة الضوء عليهم كتمهيد للموضوع، أما بالنسبة للإفصاح التام أو العلانية التامة فتعنى وجوب أن تضمن القوائم المالية جميع البيانات الهامة المتعلقة بتحديد المركز المالى أو قياس نتائج عمليات المشروع، ويلاحظ أن العلانية التامة لا تقتصر على البيانات المسجلة فى اليومية أو الحسابات ويجب إضافة أى معلومات أخرى فى ذيل الميزانية إذا تطلب الأمر ذلك وبصورة عامة فإن القوائم المالية الخاصة بالمنشأة تعتبر ناقصة إذا لم تفصح هذه القوائم عن جميع المعلومات اللازمة لقياس الربح وتحديد المركز المالى مثال ذلك الإلتزامات العرضية أو الخصوم المحتملة فى المستقبل الناتجة عن الأحداث السابقة مثل قضية مرفوعة على المشروع لم يحكم فيها بعد أو نزاع بين المشروع ومصلحة الضرائب لم يبت فيه بعد، وغير ذلك من الموضوعات. أما "الملائمة" فتعنى أن الهدف الأساسى للقوائم المحاسبية هو توفير معلومات مفيدة عن المشروع تعتبر أساس إتخاذ القرارات الاقتصادية، وتمثل سياسة الأستفادة جزءا لا يتجزأ من المحاسبة لدرجة أنها تفترض ضمنا بدلا من النص عليها صراحة، ويستخدم تعبير "الملائمة" بصورة أكثر شيوعا من تعبير "الإستفادة"، وتتطلب سياسة الملائمة أن تكون المعلومات المحاسبية المقدمة مرتبطة بصورة مفيدة بالأهداف التى ترمى إلى تحقيقها أو النتائج التى تعبر عنها.

وبطبيعة الحال قد يواجه البعض صعوبات فى تطبيق هذه السياسة نظرا لأن هناك مستخدمين عديدين لهذه التقارير المحاسبية، فالمعلومات التى تتسم بالملائمة لمجموعة معينة قد لا تعد كذلك لمجموعة أخرى، هذا بالإضافة إلى تعارض هذه السياسة مع سياسات أخرى مثل الموضوعية.

أما بالنسبة لسياسة "الأهمية النسبية" وهى موضوع تركيزنا فى هذا البحث فيمكن تعريفها بأنها "حجم التغير فى المعلومات المحاسبية الذى من شأنه أن يؤدى إلى تغيير الحكم الشخصى للمحاسب أو المراجع وكذا المستخدم العادى لهذه المعلومات المحاسبية"، وعموما يعتبر أى مبلغ أنه مهم إذا كان له أثر ملموس وإنعكاس قوى على قائمة الدخل والمركز المالى للمشروع^١.

١- د. محمد عباس حجازى، مرجع سبق ذكره، ص ٤٤٢، ص ٤٤٥.

وهذا مؤداه أن الأهمية النسبية للبند المختلفة الواردة بالقوائم المالية تؤثر على طريقة معالجة هذه البنود في الدفاتر. والمشكلة تنحصر في إيجاد مقياس سليم لتحديد هذه الأهمية. فهل يمكن اعتبار حجم النفقة وكبرها يدل على مدى الأهمية النسبية للنفقة، أم أن نوع النفقة وطبيعتها تعتبر أكثر دلالة على ذلك، وأحيانا قد يعتبر تاريخ حدوث النفقة كمقياس للأهمية النسبية، ولعل فكرة الأهمية النسبية تبدو واضحة في التطبيق العملي في حالة التفرقة بين النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية فكثيرا ما تؤثر حجم النفقة في تفسير طبيعتها^١.

ويجب أن تتم معالجة أى عملية مهمة من ناحية قيمتها في ضوء المفاهيم والسياسات المحاسبية الأخرى، فمثلا تكلفة مبنى جديد تمثل مبلغا يعتبر ذا أهمية نسبية كبيرة ويجب إستهلاك تكلفة هذا المبنى على سنوات إستعماله ولكن تكلفة بعض الأدوات الكتابية مثل الدباسات والمخارز قد لا تكون بنفس الأهمية بالنسبة لنفس المشروع، فجدوى عمل إستهلاكها لا طائل منه بالنسبة لهذا المشروع.

وبوجه عام ليس هناك حد فاصل بين المبالغ التي تعتبر مهمة نسبيا والمبالغ التي لا تعتبر ذات أهمية نسبية ويجب النظر إلى كل موقف على حدة في ضوء الظروف والعوامل المحيطة بعملية تقدير هذه الأهمية وسرعان ما يكتسب المحاسب القدرة على التمييز بين المبالغ التي لها أهمية كبيرة والأخرى ذات الأهمية الأقل والغير مؤثرة في وضع صورة كاملة عن المشروع.

وقد عرف أحد الكتاب أيضا الأهمية النسبية لأى عنصر بالقوائم المالية بأنه "الخاصية المرتبطة ببيان أو حقيقة أى عنصر بحيث أن إظهاره أو طريقة التعبير عنه قد تؤثر على تقدير أو حكم الشخص المتعقل". كما تعرف أيضا بأنها "الحقيقة الهامة أو الجوهرية التي يؤدي الإفصاح عنها إلى التأثير على تصرفات أو قرارات الشخص المتعقل والمتعلقة بمجازة الإستثمارات والتصرف فيها" حيث يعرف الشخص المتعقل بأنه جميع المجموعات المهتمة بدراسة وفهم القوائم المالية للمنشأة مثل المستثمرين والدائنين والمقرضين والأجهزة الرقابية والجمهور بصفة عامة"^٢.

١ - د. حلمي محمود نمر، نظرية المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٧، ص ٢٥٦.

٢ - د. مصطفى على الباز، تطوير القياس الكمي للأهمية النسبية للبيانات المحاسبية باستخدام إحدار Stepwise وبرنامج Spss بالتطبيق على إحدى شركات قطاع الأعمال العام بسلطنة عمان، "المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، ١٩٩٤، ص ٥٩٥.

كما يعرفها آخر بأنها "نسبة الأهمية التأثيرية لعنصر مالى معين أو مجموعة من العناصر المالية المعينة على عنصر مالى آخر أو مجموعة من العناصر المالية الأخرى، والتي يؤدي قياسها كمياً إلى المساهمة فى الإفصاح عن معلومات محاسبية هامة، تؤدي إلى إحداث تأثير أو تغيير جوهري فى القرارات المالية والإقتصادية لمستخدمى البيانات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية للوحدات المحاسبية.

ولذلك يجب أن تتصف المعلومات المحاسبية الناتجة عن بيانات الأهمية النسبية بالملائمة المحاسبية لأغراض صنع وإتخاذ القرارات حيث تتدخل الأهمية النسبية فى الإفصاح عن البيانات والمعلومات المحاسبية. ولعل أهمية هذا المبدأ تظهر أيضاً بوضوح فى التطبيق العملى بالنسبة لبنود العمليات التى تحدث فى تاريخ لاحق لتاريخ إقفال الحسابات، فنجد أنه مهما صغر حجم هذه العمليات فإن المراجع يوليها عناية خاصة لأنها قد تكون وسيلة للكشف عن صحة أرصدة الحسابات الواردة بالقوائم المالية فى نهاية المدة.

وبوجه عام يجب أن يبنى التقدير أو الرأى المهنى على إستخدام الأساليب العلمية الرياضية والكمية الحديثة وكذا الحاسب الإلكترونى للوصول إلى قياسات ونتائج دقيقة للأهمية النسبية للعناصر المالية. وذلك لتدعيم التقدم العلمى فى المحاسبة **Scientific Development In Accounting**.

ويفضل التعبير الكمى عن الأهمية النسبية للعناصر المالية فى شكل مدى أو منطقة حدود لها حد أدنى وحد أعلى وليس فى شكل نسبة مئوية وحيدة، فعلى سبيل المثال يمكن إعتبار العنصر المحاسبى هاما إذا بلغت قيمته ٥% من قيمة إجمالى أصول المشروع، كما يكون عظيم الأهمية إذا بلغت قيمته ١٠% وأكثر من قيمة إجمالى أصول المشروع.

أيضا لا بد من التأكيد عند إتخاذ القرارات من البحث عن القواعد أو المعايير أو المقاييس المرشدة للأهمية النسبية الموضوعة مسبقا والمتفق عليها من قبل المحاسبين مع أخذ الظروف المحيطة بكل حالة فى الإعتبار، هذا إلى جانب محاولة الإستفادة من إمكانيات الحاسب الإلكترونى فى إنشاء نظم للخبرة **Expert Systems** لإستخدامها فى إتخاذ قرارات قياس وتحديد الأهمية النسبية للعناصر المالية، وهذه النظم هى نظم للمعرفة **Knowledge Systems** عبارة عن برامج للحاسب الإلكترونى تحتوى على المعرفة المرتبطة بمحل أو مجال معين، وتستخدم فى أداء عدد كبير من الأعمال المعقدة والتى يمكن أن تؤدي بواسطة عدد كبير من الخبراء المتخصصين، حيث يتم أداء هذه الأعمال عن طريق المحاكاه

لعمل الخبير البشرى الذى يستخدم المعرفة المرتبطة بمجال معين والقواعد والأساليب البسيطة فى الوصول إلى التوجيه أو الإقتراح المناسب للحل وإتخاذ القرار الأنسب من بين البدائل المتاحة، هذا ويفضل إعتمادها على قاعدة المعرفة الرياضية العلمية، الأمر الذى يؤدى إلى زيادة فعاليتها فى قياس وتحديد الأهمية النسبية للعناصر المالية الواردة بالقوائم المالية المنشورة للمشروعات فى قطاع الأعمال.

(٢) أوجه القصور المتعلقة بمبدأ الأهمية النسبية:

مازال مبدأ الأهمية النسبية كمبدأ محاسبى عام يصطدم ببعض المشكلات الفنية والتكنيكية فى التطبيق العملى والتي تعوق أو تقلل من كفاءته فى القياس والإفصاح عن البيانات والمعلومات المحاسبية الهامة ذات التأثير الجوهرى فى صنع وإتخاذ القرارات الإقتصادية أو يمكن حصر هذه المشكلات فى النقاط التالية:

أ- الإعتداد على التقدير الشخصى للمحاسب - بدرجة كبيرة - فى قياس وإتخاذ القرارات الخاصة بالأهمية النسبية للعناصر المالية الواردة بالقوائم المالية المنشورة لمنشآت قطاع الأعمال. ومايستتبعه ذلك من أخطاء وإختلافات كبيرة فى تحديد هذه الأهمية، وإعكاس هذا الأمر على إهتزاز وإخفاض ثقة الأطراف الداخلية والخارجية والجمهور فى المحاسبة كأداة للقياس والإتصال الجيد.

ب- عدم كفاءة المقاييس الكمية المتاحة للإستخدام والمبنية على الأسس العلمية لقياس وإتخاذ قرارات الأهمية النسبية للعناصر المالية الواردة بالقوائم المالية المنشورة لمنشآت قطاع الأعمال، مما يترتب عليه عدم التماثل فى معالجة المواقف المتشابهة وصعوبة إجراءات المقارنات وعدم كفاءة المحاسب والمراجع فى إخضاع مبدأ الأهمية النسبية للتطبيق العلمى بالأسلوب العلمى. مما أدى إلى إخفاض مستوى جودة المعلومات المحاسبية اللازمة لصنع وإتخاذ القرارات المالية والإقتصادية والرقابية الرشيدة.

ج- الإختلاف فى طريقة التفكير المنطقى عند الأفراد **Mode of Thought of people**، حيث أن الإعتداد على الخبرة الشخصية للمحاسب يختلف من شخص لآخر بناء على خبرته السابقة والمعلومات التى تراكمت لديه عبر الزمن وتفاعل ذلك مع كل موقف

على حدة، هذا بالإضافة إلى إختلاف التفكير المنطقى بالنسبة للأفراد فى البلاد المختلفة نتيجة لإختلاف نشأتهم وإختلاف طبيعة الحياه الإقتصادية والإجتماعية التى يعيشون فيها، وطبيعة الأساليب المتاحة للعمل وهذا مما يوسع الفجوة ويفسح المجال للإجتهااد.^١

د- عدم مواكبة التغير فى الظروف الإقتصادية والإجتماعية **Economic and social changes**، حيث أن للظروف الإقتصادية والإجتماعية السائدة أثر مباشر فى الطريقة التى يتم بها تطبيق المبادئ العلمية والسياسات التى تتضمنها نظرية المحاسبة، فأى تغيير فى هذه الظروف لابد أن يستدعى إعادة النظر فى هذه السياسات وربما أدى الأمر إلى تغييرها أو الإنحراف عنها أو إضافة مبادئ أخرى تتمشى مع الظروف الإجتماعية والإقتصادية الجديدة، هذا بالإضافة إلى أن تطور النظام الإقتصادى والإجتماعى إلى النظام الرأسمالى الحر لابد أن يستلزم إعادة النظر فى تطويع السياسات لتلائم الأهداف المرجو تحقيقها فى النظام الجديد حيث سيزرتب عليه إختلاف فى نوع وحجم الخدمات التى يتوجب على المحاسب تقديمها فى ظل هذا النظام وبالتالي إنعكاس ذلك على الوسائل التى تقدم بها هذه الخدمات.^٢

١ - د. حلمى محمود نمر، مرجع سبق ذكره، ص ٢٦٠.

٢ - المرجع السابق، ص ٢٥٩.

المبحث الثالث

**التعريف بمفهوم التخصيحية
ودور المحاسبة في تحقيق أهداف سياسة التخصيحية**

(أولاً) : التعريف بمفهوم التخصيحية.

(ثانياً): دور المحاسبة في تحقيق أهداف سياسة التخصيحية.

(أولاً) : التعريف بمفهوم التخصيحية:

تزايد في العشرين سنة الأخيرة الإتجاه إلى تحويل المشروعات المملوكة للدولة ملكية كاملة أو جزئية إلى ملكية خاصة، والواقع أن هذا الإتجاه إنما جاء في ظل إتجاه أعظم وأشمل يدعو إلى تقليص دور الدولة المتدخلة *Interventionst State* في المجال الإقتصادي بمختلف حقوله ومجالاته. وهذا من شأنه إفساح المجال بصورة أكبر للقطاع الخاص وقوى وآليات السوق لتلعب الدور الرئيسي والرائد في التصدي للمشكلة الإقتصادية لتحقيق التنمية المستدامة.

هذا التغير في نوعية التنظيم الإقتصادي يمكن وضعه تحت شعار "قليل من الدولة، مزيد من السوق" على المستوى الكلي وعلى المستوى القطاعي.

وتختلف المفاهيم الموضوعية لهذا المصطلح تبعاً للظروف المحيطة بكل دولة ومدى تطلعاتها والأهداف التي ترمى إلى تحقيقها إلى التحول نحو القطاع الخاص. فيعرف البعض التحول بأنه "نقل الملكية وسلطة الإدارة والرقابة من الدولة إلى القطاع الخاص بأكثر من ٥٠%" وهذا هو المفهوم السائد في إنجلترا. هذا ويرى البعض أن عملية التحول قد تتم حتى لو تم نقل ملكية أقل من ٥٠% من الأصول^١.

كما أن هناك العديد من الآراء التي تؤيد أن عملية التحول تحدث بإدخال رأس المال الخاص أو الخبرات الإدارية الخاصة في أنشطة القطاع عن طريق ما يعرف بعقود الإدارة الخاصة *Management contracts* للمشروعات العامة، عن طريق تأجير المشروعات العامة للقطاع الخاص *Leasing contracts* في مقابل عائد يتفق عليه.

وينظر البعض للتحول على أنه تغير وتحويل في التفكير بحيث يتم التركيز على القطاع الخاص لإشباع الحاجات الإجتماعية العامة وإعادة توزيع الأدوار والمسئوليات بينه وبين الدولة وهو المفهوم الذي ساد في الولايات المتحدة الأمريكية.

١ - د. السيد أحمد عبد الخالق، "التحول من القطاع العام إلى القطاع الخاص بين التظر والواقع - مع رؤية مستقبلية"، دار النهضة

العربية، القاهرة، ١٩٩٣، ص ٤.

ومما تقدم تجد الباحثة أن المقصود بالتحصيص ليس مجرد بيع شركات قطاع الأعمال العام إلى القطاع الخاص فهذا هو المفهوم الضيق حيث يمكن أن يتسع هذا المفهوم ليشمل مفاهيم أخرى من أجل تحقيق أهداف التنمية المستدامة، من ذلك عملية التأجير طويل الآجل لبعض الأصول أو الأنشطة غير المستغلة إقتصاديا بشركات قطاع الأعمال العام، توسيع قاعدة ملكية الشركات التابعة عن طريق شراء صغار المستثمرين والعاملين أسهم هذه الشركات من خلال بورصة الأوراق المالية، هذا بالإضافة إلى تطوير قطاع الأعمال العام ونمو إداريين من خلال آليات السوق وإطلاق المنافسة وفتح أسواق جديدة محليا وخارجيا والإهتمام بجودة المنتجات وتطويرها.

ولعلاج المشكلة التى سبق أن طرحتها الباحثة والخاصة بعلاج الفشل المالى للعديد من المشروعات العامة، فلقد أعدت الحكومة برنامجا لخصخصة شركات قطاع الأعمال العام غطى جميع المفاهيم السابقة ويمتد لعدة سنوات، ولقد تضمن البرنامج توقيتات لبيع الشركات القابضة المخطط بيعها ، حيث بدأ بالشركات المتميزة الراجعة أما الشركات الخاسرة التى تعانى من خلل فى هيكلها التمويلية فلقد خصص لها مرحلة تالية لحين إصلاح هذه الهياكل، مما ترتب عليه قيام العديد من الشركات التابعة بتوجيهات من الشركات القابضة فى إعداد برامج محددة لإصلاح هيكلها التمويلية تعتمد بصفة أساسية على العديد من الوسائل مثل بيع الأصول الثابتة غير المستغلة إقتصاديا، إعادة جدولة الديون المستحقة عليها للبنوك، رسم سياسات تسويقية جديدة، الإهتمام بجودة المنتج، إعداد الدراسات التكاليفية من أجل ترشيد التكلفة وأيضا التأجير التمويلي لأية أصول ثابتة غير مستغلة إقتصاديا ليس من المناسب عرضها للبيع حاليا.

ولكى تتم عملية طرح هذه الشركات للبيع فكان لابد وأن يتم إعادة تقييم أصول وخصوم هذه الشركات لإعتمادها على طريقة التكلفة التاريخية فقط فى إعداد قوائمها المالية، تلك الطريقة التى لاتأخذ فى اعتبارها التغير فى القوى الشرائية لوحدة النقد ولاتظهر التكلفة الجارية لأصول وخصوم هذه الشركات. ونظرا لأهمية عملية التقييم حيث تعد الأساس عند طرح الشركات للبيع، فكان لازما أن تتم من خلال كفاءات وخبرات عالية ومتخصصة، حتى يمكن الوصول إلى القيمة السوقية العادلة لها، وبذلك تستفيد الدولة كبائعة لكونها ستحصل على القيمة العادلة لأصول هذه الشركات، كما يستفيد أيضا المشتري لكونه سيضمن إستمرارية نشاطه وزيادة إستثماراته فى المستقبل، مما يؤدى إلى خلق فرص عمل جديدة وزيادة معدلات التنمية فى المجتمع.

ولتحديد السعر العادل Fair price لقيمة أصول المنشآت المختلفة يجب أن تتم عملية التقييم بعدة طرق وأساليب - طريقة التكلفة التاريخية، طريقة التكلفة التاريخية المعدلة، طريقة التكلفة الاستبدالية، طريقة التكلفة الاستبدالية المعدلة، طريقة القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية، طريقة فترة الإسترداد ومعكوسها، طريقة القيمة الناقضة أو القيمة للمالك أو القيمة للمنشأة..... وغيرها من الطرق. حيث يقدم كل أسلوب قيمة معينة Multidimensional Evaluation ومن خلال هذه القيم يمكن الوصول إلى المدى أو القيم التقديرية التي يمكن الإعتماد عليها عند تقدير القيمة الحقيقية للمنشأة.

(ثانياً): دور المحاسبة في تحقيق أهداف سياسة التخصيصية:

تعد التخصيصية عملية متعددة المراحل والأبعاد والأطراف، ولذلك فهي تستدعي الكثير من المعارف المحاسبية في مختلف مراحلها والتي تعد ضرورية لنجاح الأهداف الاقتصادية والإدارية لبرنامج التخصيصية.

يجب أن تؤدي المحاسبة في جمهورية مصر العربية دوراً متعدد الأبعاد، حيث يتمثل هذا الدور في بناء الإطار المحاسبي والمعايير المحاسبية لتوجيه إنتاج المعلومات المحاسبية المناسبة لدعم سوق رأس مال كفاء، إختيار وتقييم المنشآت المرشحة للتخصيص والتقرير عنها إذا كان هناك ثمة تعديلات مطلوبة لتصحيح أوضاعها قبل إجراء التخصيصية مثل تعديل هياكل رأس المال الخاصة بها، تقييم الشركات التي تقرر تخصيصها بهدف تقرير القيمة المقترحة لأسهمها قبل إصدارها أو بيعها، المشاركة في إعداد شروط العطاءات ودراستها وتقييمها، مراجعة التقارير التي تقدمها الجهات المختلفة عن تقييم المنشآت المخصصة ومراجعة التقييم والتقرير عند، تطوير الأنظمة المحاسبية والقوائم المالية التي تتوافق مع متطلبات نظام السوق الحر والمنافسة، المساهمة في إعداد التنبؤات المستقبلية للمنشآت المخصصة هذا بالإضافة إلى تقديم المعلومات اللازمة للجهات المختلفة المرتبطة بعملية التخصيص والمتابعة التي تضمن دراسة نتائج التخصيص وتقييمها^١.

لما تقدم نلمس أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه المعلومات المحاسبية في مواجهة كل متطلبات العديد من الجهات سواء على مستوى الدولة أو المستثمر الجديد أو الفئات الأخرى التي تتأثر بالتخصيصية أو المجتمع ككل، وما يحمله ذلك من تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية لسياسة التخصيصية.

١ - د.كمال خليفة أبو زيد مصطفى، مدخل محاسبي مقترح لتقييم شركات قطاع الأعمال العام لأغراض الخصخصة بجمهورية مصر العربية، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثاني، ١٩٩٤، ص ١٢٢٦.

وبصورة عامة تعتبر مهمة تقييم الشركات العامة المرشحة للتخصيصية من أصعب المهام حينما لا يتم تداول أسهمها في سوق رأس المال، هذا بالإضافة إلى أن النظام المحاسبي الموحد لا يقدم المعلومات الملائمة لإعداد التوقعات المستقبلية الخاصة بالمنشآت أو تقييمها بوضعها الحالي، مما أدى إلى تراكم آثار انخفاض كفاءة المنشآت المتعثرة واختلال هياكلها التمويلية والإنتاجية وتضخم أعبائها الإجتماعية مما كان له تأثير كبير على عناصر أصول وإلتزام هذه المنشآت وعلى احتمالات الربحية المستقبلية ودرجة اليسر المالي التي يمكن أن تحققه، من هذه الفكرة نبعث مشكلة هذا البحث، لما يتميز به العصر الحالي من طلب متزايد على المعلومات المحاسبية الهامة الملائمة لصنع وإلتخاذ القرارات الاقتصادية مثل قرارات الإستثمار والتمويل والإنتاج في قطاع الأعمال.

هذا ويعد مبدأ الأهمية النسبية من المبادئ الهامة في نظرية المحاسبة والذي يستخدم في جميع مراحل التطبيق المحاسبي إبتداء من القياس والتوجيه المحاسبي للعمليات المالية والإقتصادية وإنهاء بالتقرير والإفصاح المحاسبي عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للوحدة الاقتصادية بالقوائم المالية المنشورة.

هذا وتجدر الباحثة أن إستخدام "النماذج الكمية" يمكن أن يساهم في تخطيط مقاييس كمية علمية للأهمية النسبية للعناصر المالية الواردة بالقوائم المالية المنشورة للوحدة الاقتصادية وخاصة من زاوية الإرتفاع بمستوى جودة المعلومات المحاسبية اللازمة لأغراض صنع وإلتخاذ القرارات المالية والإقتصادية والتشغيلية والرقابة الرشيدة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة ثقة جميع الأطراف الداخلية والخارجية والمجتمع ككل في المحاسب والمعلومات المحاسبية.

يوجد نوعان من الأنظمة الجاهزة في الإحصاء هما الأنظمة البسيطة ولا تحتاج هذه الأنظمة لأوامر معينة بل مصممة على أساس إختيارات متعددة ومثال تلك الأنظمة البسيطة Statpack, Microstat ، أما الأنظمة الأكثر تعقيدا فهي تلك الأنظمة التي تحتاج إلى كتابة أوامر محددة أو دقيقة أو تحفظ لإعادتها عندما تحتاج إليها وتتميز هذه الأنظمة بالمرونة وسرعة النتائج ومثال هذه الأنظمة الأكثر تعقيدا Spss, SAS, Minitab^١.

١- عبد الحميد العباسي، محاضرات في Spss، معهد التخطيط القومي، بدون تاريخ، ص(١).

هذا ويمكن تعريف نظام Spss "بأنه نظام إحصائي متكامل يستخدم التحليل الإحصائي البسيط والمتقدم في مجال العلوم الإجتماعية بداية من الجداول التكرارية إلى إجراء اختبارات الفروض الإحصائية والتحليل الإحصائي المتعدد"، هذا وتمثل أهم العمليات التي يمكن القيام بها باستخدام نظام Spss في أن النظام يمكنه إجراء بعض التحويلات والتحويلات في البيانات سواء بخلق متغير جديد مكون من عدة متغيرات أصلية أو إعادة تعريف متغير أصلي أو إعادة ترميز وتكوين متغير أصلي، هذا ويمكن قصر التحليل على مجموعة من المتغيرات المشاهدة، ويمكن فصل مجموعة من المتغيرات في ملف مستقل، هذا بالإضافة إلى إجراء التحليل الإحصائي بدأ من المقاييس الإحصائية الأولية إلى التحليل الإحصائي المتعدد.^١

ويجب أن تعلم أن نظام Spss يتعامل مع البيانات في الصورة التالية فكل متغير يدخل في صورة عمود، أما الصف فيحتوي على قيمة جميع المتغيرات لكل حالة على حدة فينتج مصفوفة للبيانات بالشكل التالي:^٢

		Variables					المتغيرات
		X1	X2	X3	.....	X m
الحالات	١	-	-	-	.....	--
Cases	٢	-	-	Y	.....	--
	٣	-	-	-	.....	--
	
	
	n	-	-	-	.....	Z

Y : قيمة المفردة الثانية للمتغير الثالث.

Z : قيمة المفردة n للمتغير m.

ويمكن تلخيص ذلك في أن بيانات الحالة الواحدة تدخل في صف أفقي وبيانات المتغير تدخل في عمود رأسى.

وتقترح الباحثة لتحقيق الأهداف السابقة استخدام نموذج كمي يركز على استخدام أسلوب Stepwise الإحصائي وبرنامج الكمبيوتر Spss في تطوير القياس الكمي للأهمية النسبية لعناصر الأصول والخصوم ذات التأثير الجوهري على المركز المالي للوحدة المحاسبية.

١ - المرجع السابق، ص ١.

٢ - المرجع السابق، ص ٥.

المبحث الرابع

المدخل المحاسبي المقترح للقياس الكمي
للأهمية النسبية لحسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية

(أولاً) : أهداف النموذج.

(ثانياً): أساليب النموذج.

(ثالثاً): خطوات النموذج.

المبحث الرابع

المدخل المحاسبي المقترح للقياس الكمي للأهمية النسبية للأصول والخصوم وحقوق الملكية

يمكن تحديد إطار النموذج المقترح للقياس الكمي للأهمية النسبية لحسابات قائمة المركز المالي لمنشآت الأعمال في العناصر الآتية:

(أولاً): أهداف النموذج:

Quantitative Objective	١- هدف كمي.
Selective Objective	٢- هدف إنتقائي.
Decisive Objective	٣- هدف قرارى.

(ثانياً): أساليب النموذج:

Stepwise	١- الإنحدار المتعدد
Spss	٢- برنامج الكمبيوتر

(ثالثاً): خطوات النموذج:

- ١- إعداد دليل محاسبي لحسابات قائمة المركز المالي.
- ٢- قياس معاملات الارتباط الجزئية بين حسابات قائمة المركز المالي.
- ٣- قياس مصفوفة الارتباط الجزئية بين حسابات قائمة المركز المالي.
- ٤- إعداد معاملات الإنحدار المتعدد بين حسابات قائمة المركز المالي.
- ٥- تطبيق إنحدار Stepwise على معادلات الإنحدار المتعدد لحسابات قائمة المركز المالي.
- ٦- تحديد وترتيب الحسابات ذات الأهمية النسبية المؤثرة على الإتجاه العام للمركز المالي بالمنشأة.

(أولاً): أهداف النموذج:

يهدف النموذج إلى تحقيق ثلاثة أهداف هي الهدف الكمي والانتقائي والقرارى وذلك فى آن واحد ووفقا للترتيب الآتى:

١- هدف كمي: Quantitative Objective

يتحدد فى القياس الكمي للأهمية النسبية لحسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية الواردة بقائمة المركز المالى للمنشأة وذلك من زاوية تأثير كل حساب على الحسابات الأخرى بقائمة المركز المالى على الإتجاه العام للمركز المالى للمنشأة عن سلسلة زمنية من الفترات المحاسبية المنتهية.

٢- هدف إنتقائى: Selective Objective

يتحدد بالإفصاح عن حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية ذات الأهمية النسبية الكبيرة التى تؤثر تأثيرا واضحا على الإتجاه العام للمركز المالى للمنشأة عن سلسلة زمنية من الفترات المحاسبية المنتهية.

٣- هدف قرارى: Decisive Objective

يتحدد فى التحليل المحاسبى لحسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية ذات الأهمية النسبية الكبيرة المؤثرة تأثيرا عميقا على الإتجاه العام للمركز المالى للمنشأة عن سلسلة زمنية من الفترات المحاسبية المنتهية، وذلك بهدف توقع وإستكشاف المعلومات المحاسبية الهامة التى يمكن إستنتاجها من وراء الأرقام الإجمالية لهذه الحسابات لإستخدامها فى التنبؤ المستقبلى بالإتجاه العام للمركز المالى للمنشأة لتمكين الإدارة والمستثمرين والدائنين والمستفدين الآخرين من إتخاذ القرارات الرشيدة فى المجالات الإستثمارية والإنتاجية والتمويلية فى المستقبل.

١ - د. مصطفى على الباز، مرجع سبق ذكره، ص ٦٣٢.

(ثانياً): أساليب النموذج:

يعتمد هذا النموذج على استخدام الأساليب العلمية الحديثة الآتية:

1- الإنحدار المتعدد: Stepwise

يندرج هذا الأسلوب ضمن الأساليب الإحصائية الحديثة التي تهدف إلى تطوير وتفسير وتحليل معادلات الإنحدار المتعدد للمتغيرات (الحسابات) التي يتضمنها هذا النموذج. وذلك للإفصاح عن أهم المتغيرات المستقلة (الحسابات) ذات الأهمية النسبية المؤثرة على المتغير التابع وكذلك ترتيب هذه الأهمية لكل المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

هذا وتعد المتغيرات المستقلة الأخرى الداخلة في هذا النموذج والتي لم يتم الإفصاح عنها في معادلة الإنحدار المتعدد المثالية لإنحدار Stepwise متغيرات (حسابات) ليس لها أهمية نسبية على المتغير التابع.

ويعتمد أسلوب الإنحدار المتعدد Stepwise لتحديد الأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة (الحسابات) على المتغير التابع بالنموذج على استخدام معادلة الإنحدار الخطى المتعدد الآتية: ١:
$$Y_i = b_0 + b_1 x_{1i} + b_2 x_{2i} + b_3 x_{3i} + \dots + b_n x_{ni}$$

Y: تشير إلى المتغير التابع.

. $b_0, b_1, b_2, \dots, b_n$: ثوابت غير معلومة (معلمات).

x_{1i} : المتغير المستقل الأول (الحسابات) رقم ١.

x_{2i} : المتغير المستقل الثاني (الحساب) رقم ٢.

x_{3i} : المتغير المستقل الثالث (الحساب) رقم ٣.

x_{ni} = باقى المتغيرات المستقلة بمعادلة الإنحدار المتعدد.

١- د. دومينيك سالفاتور، ترجمة د. سعدية حافظ منتصر، نظريات وسائل في الإحصاء والاقتصاد القياس، سلسلة ملخصات

شوم، دار ماكجروهيل للنشر، ١٩٨٣، ص ١٦٥.

ويستخدم تحليل الإنحدار المتعدد لإختبار الفروض عن العلاقة بين متغير تابع Y_1 ، وإثنين أو أكثر من المتغيرات المستقلة، x_1, x_2, \dots, x_k ، والفرض الإضافي (إلى فروض النموذج الخطي البسيط) أنه لا توجد علاقة خطية تامة بين المتغيرات المستقلة x_1, x_2, \dots, x_k .

يتميز أسلوب الإنحدار المتعدد بقدرته الكبيرة على إستيعاب متغيرات مستقلة (حسابات) إلى هذه المعادلة، هذا بالإضافة إلى إخراج متغيرات مستقلة أخرى، على أن يتم ذلك فى خطوات متتالية تصل فى النهاية إلى تحديد المتغيرات المستقلة ذات الأهمية النسبية المؤثرة على المتغير التابع وذلك من خلال تطبيق الخطوات التالية:

- (أ) إدخال المتغير المستقل صاحب أعلى معامل إرتباط جزئى مع المتغير التابع، وذلك من بين جميع المتغيرات المستقلة المتضمنة بالنموذج.
- (ب) إدخال المتغير المستقل التالى للمتغير السابق صاحب أعلى معامل إرتباط جزئى مع المتغير التابع وذلك من بين جميع باقى المتغيرات المستقلة الواردة بالنموذج، وذلك بعد إستبعاد المتغير المستقل الذى تم تضمينه فى المعادلة أولاً.
- (ج) إدخال المتغير المستقل التالى للمتغير السابق صاحب أعلى معامل إرتباط جزئى مع المتغير التابع، وذلك بعد إستبعاد المتغيرات المستقلة التى دخلت إلى المعادلة فى الخطوات الأولى والثانية، "وهكذا" يتم تكرار تنفيذ هذه الخطوة عديد من المرات حتى يتم إختبار الأهمية النسبية لجميع المتغيرات المستقلة (الحسابات) بالنموذج".
- (د) تحديد المتغيرات المستقلة ذات الأهمية النسبية فى المعادلة النهائية لإنحدار Stepwise، مع إستبعاد باقى المتغيرات المستقلة التى ليس لها أهمية نسبية على المتغير التابع.

(٢) برنامج الكمبيوتر: Spss program

كلمة Spss هى إختصار لـ (Statistical package for social science)، وهو عبارة عن برنامج إحصائى متكامل لإجراء عمليات القياس والتحليل الإحصائى والرياضى، والتسى تتعلق بجميع أنواع مقاييس الإرتباط وتحليلات الإنحدار وإعداد المصفوفات المتعلقة بالمتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة الداخلة فى هذا النموذج.

ويتلائم استخدام برنامج الكمبيوتر Spss مع تطبيق أسلوب الإنحدار المتعدد Stepwise، حيث يعالج هذا البرنامج المتغيرات خطوة بخطوة كما لو كانت قد تم إدخالها الواحد تلو الآخر وليس معا في وقت واحد، مما يؤدي إلى دقة القياس الكمي لنتائج تطبيق هذا النموذج باستخدام برنامج Spss على عمليات تحديد الأهمية النسبية لحسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية من زاوية تأثيرها على الاتجاه العام للمركز المالي للمنشأة.

(ثالثا): خطوات تطبيق النموذج: The steps for applying the model

- يتم بناء وتطبيق خطوات هذا النموذج وفق التسلسل التالي:
- ١- إعداد دليل محاسبي لحسابات قائمة المركز المالي.
 - ٢- قياس معاملات الارتباط الجزئية بين حسابات قائمة المركز المالي.
 - ٣- قياس مصفوفة الارتباط الجزئية بين حسابات قائمة المركز المالي.
 - ٤- إعداد معادلات الإنحدار المتعدد بين حسابات قائمة المركز المالي.
 - ٥- تطبيق إنحدار Stepwise على معادلات الإنحدار المتعدد لحسابات قائمة المركز المالي.
 - ٦- تحديد وترتيب الحسابات ذات الأهمية النسبية المؤثرة على الاتجاه العام للمركز المالي بالمنشأة.

(١) "إعداد دليل محاسبي لحسابات قائمة المركز المالي" ، سواء كانت حسابات

للأصول أو الخصوم أو حقوق الملكية بحيث يخصص لكل حساب رقم ورمز وتدخل في النموذج المقترح كمتغيرات مستقلة أو تابعة تبعا للرقم أو الرمز المخصص لها في الدليل المحاسبي. فعلى سبيل المثال يمكن أن يأخذ الحساب رقم (١) الرمز والرقم (x1) والحساب رقم (٢) يأخذ الرمز والرقم (x2)..... وهكذا حتى آخر حساب بالدليل المحاسبي للحسابات الموجودة بالنموذج المقترح. وبوجه عام فإن استخدام الدليل المحاسبي يسهل إخضاع النموذج المقترح للتشغيل على الكمبيوتر باستخدام برنامج Spss ويضمن الحصول على نتائج جيدة، ويمكن أن يأخذ الدليل المحاسبي لحسابات قائمة المركز المالي الشكل التالي مع ملاحظة إعطاء حسابات الأصول دليل محاسبي يأخذ الرقم الكودي (١) حيث تأخذ حسابات الأصول المتداولة الرقم (١١) وحسابات الأصول الثابتة الرقم (١٢)، أما حسابات الخصوم فتأخذ الرقم الكودي (٢) حيث تأخذ حسابات الخصوم المتداولة الرقم (٢١) والخصوم الثابتة الرقم (٢٢)، أما حقوق الملكية فتأخذ الرقم (٣) بدأ برأس المال الذي يأخذ الرقم (٣١٠)، وذلك تلبية لتحقيق أهداف تشغيل النموذج المقترح على الحاسب الإلكتروني.

ملحوظة: (تم إضافة الرمز X إلى رقم الدليل للحصول على رمز المتغير).

جدول رقم (١)

الدليل المحاسبي	رمز المتغير	إسم الحساب
١١١	X١١١	ح/التقديية بالبنك
١١٢	X١١٢	ح/المدينون
١١٣	X١١٣	ح/المخزون
١١٤	X١١٤	ح/أرصدة مدينة أخرى
١٢١	X١٢١	ح/الأثاث
١٢٢	X١٢٢	ح/السيارات
١٢٣	X١٢٣	ح/المباني
١٢٤	X١٢٤	ح/مهمات ومعدات
١٢٥	X١٢٥	ح/الأراضي
٢١١	X٢١١	ح/الدائنين
٢١٢	X٢١٢	ح/أوراق الدفع
٢١٣	X٢١٣	ح/أرصدة دائنة أخرى
٢٢١	X٢٢١	ح/قرض برهن
٢٣١	X٢٣١	ح/رأس المال
٢٣٢	X٢٣٢	ح/إحتياطيات
٢٣٣	X٢٣٣	ح/أرباح محتجزة

(٢) "قياس معاملات الإرتباط الجزئى بين حسابات قائمة المركز المالى"، حيث يقيس معامل الإرتباط الجزئى (R) صافى الإرتباط بين متغير تابع (y) ومتغير مستقل (x)، وذلك بعد إستبعاد المقدرية التأثيرية المشتركة للمتغيرات المستقلة الأخرى فى النموذج (أى تثبيت المتغيرات المستقلة الأخرى فى النموذج)، فعلى سبيل المثال يمكن قياس الإرتباط الجزئى بين المتغير التابع (y) والمتغير المستقل (x1) بإفتراض وجود متغير مستقل آخر هو (x2) حيث يتم إستبعاد تأثيره وفقا للمعادلة الآتية:

$$R_{y \ x1 \cdot \ x2} = \frac{R_{y \ x1} - R_{y \ x2} R_{x1 \ x2}}{\sqrt{1 - R_{x1 \ x2}^2} \sqrt{1 - R_{y \ x2}^2}}$$

$$R_{Y \ x2 \cdot \ x1} = \frac{R_{yx2} - R_{yx1} R_{x1 \ x2}}{\sqrt{1 - R_{x1 \ x2}^2} \sqrt{1 - R_{yx1}^2}}$$

وتتزاوج معاملات الارتباط الجزئية من -1 ، $+1$ (كما هو الحال بالنسبة لمعاملات الارتباط البسيطة) ويكون لها نفس إشارة معلمة المجتمع المناظرة، وتستخدم لتحديد الأهمية النسبية للمتغيرات المفسرة المختلفة في الإنحدار المتعدد.

وبالإعتماد على برنامج Spss يمكن قياس معاملات الارتباط الجزئية بين جميع حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية الموجودة بقائمة المركز المالى عن سلسلة زمنية من الفترات المحاسبية المنتهية، والتي يفضل أن تتعدى خمسة سنوات فتكون محققة للدقة فى قياس الأهمية النسبية للحسابات موضع التطبيق. حيث يهدف التطبيق السابق إلى إستنتاج وإعداد مصفوفة الارتباط الجزئى التى توضح علاقات الارتباط التبادلية المشتركة فيما بين جميع الحسابات بعضها والبعض الآخر.

(٣) "بناء مصفوفة الارتباطات الجزئية بين حسابات الأصول والخصوم وحقوق

الملكية" ^١، حيث يستخدم برنامج Spss فى إعداد مصفوفة الارتباط الجزئى بين جميع الحسابات الموجودة بقائمة المركز المالى، وذلك لإظهار معاملات الارتباط بين المتغير التابع وكل من المتغيرات المستقلة ثم تكوين وإعداد معادلات الإنحدار المتعدد من المتغيرات المستقلة والتي ترتبط بمعامل ارتباط قوى مع المتغير التابع لها.

(٤) "إعداد معادلات الإنحدار المتعدد بين حسابات قائمة المركز المالى" حيث

تصور معادلة الإنحدار المتعدد العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات الأخرى المستقلة المؤثرة عليه والتي يتطلب الأمر إدخالها فى النموذج، على أن يكون هذا الارتباط الجزئى قوى سواء أكان موجبا أو سالبا وبحيث لا تقل نسبته عن ٧٥ على سبيل المثال مع إهمال باقى المتغيرات المستقلة الأخرى والتي تقل نسبتها عن النسبة السابقة.

ويهدف إعداد هذه المعادلات إلى إختيار وتحديد المتغيرات المستقلة (الحسابات) ذات الارتباط الجزئي القوي مع المتغير التابع لها، وذلك لإدخالها في تحليل الإنحدار المتعدد خطوة بخطوة.

(٥) "تطبيق إنحدار Stepwise على معادلات الإنحدار المتعدد لحسابات قائمة

المركز المالي"، حيث يستخدم برنامج Spss في تطبيق أسلوب الإنحدار المتعدد Stepwise على معادلات الإنحدار المتعدد المتعلقة بالحسابات الموجودة بقائمة المركز المالي وذلك لإستنتاج حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية ذات الأهمية النسبية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة عن سلسلة زمنية من الفترات المنتهية.

(٦) "تحديد الحسابات ذات الأهمية النسبية المؤثرة على إتجاه المركز المالي

للمنشأة"، حيث يتم تحديد الحسابات ذات الأهمية النسبية المؤثرة على الإتجاه العام للمركز المالي للمنشأة والتي أظهرتها نتائج تطبيق إنحدار Stepwise وذلك وفقا للمعايير الآتية:

(أ) معامل التحديد R : وهو المقياس النسبي الذي يقيس نسبة مساهمة المتغير المستقل (x) في تغير المتغير التابع (y) والذي يفسره إنحدار (y) على (x)، حيث يمثل مربع معامل الارتباط وتراوح قيمته بين الصفر والواحد الصحيح. ويستخدم هذا المعامل في تحديد كل من المتغيرات ذات الأهمية النسبية وأيضا المتغيرات الأخرى والتي ليست لها نفس الأهمية النسبية وذلك بمقارنة كل من قيمة معامل التحديد (R) وقيمة معامل الارتباط الجزئي الذي تم تحديده مسبقا كحد أدنى لإدخال المتغيرات المستقلة في معادلات الإنحدار المتعدد حيث تمثل المتغيرات المستقلة أو الحسابات ذات الأهمية النسبية "المتغيرات التي يكون معامل تحديدها R أكبر من أو يساوي معامل الارتباط الجزئي"، أما المتغيرات المستقلة أو الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية فهي تلك "المتغيرات التي يكون معامل تحديدها R أقل من أو يساوي معامل الارتباط الجزئي" والذي سبق وأن دخلت به هذه المتغيرات مسبقا في معادلات الإنحدار المتعدد.

(ب) "عدد تكرارات ظهور المتغيرات المستقلة ذات الأهمية النسبية في نتائج النموذج"، حيث تقاس الأهمية النسبية للحسابات الظاهرة في نتائج حل النموذج على أساس عدد مرات تكرارها ويمكن ترتيب درجات هذه الأهمية للحسابات ترتيباً تنازلياً عن طريق قياس المتوسط الحسابي لتكرارات ظهور هذه الحسابات في نتائج حل النموذج وذلك بالمعادلة الآتية:١

$$\bar{S} = \frac{\text{مجم س}}{N}$$

ن

حيث تشير:

\bar{S} = المتوسط الحسابي للأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة الظاهرة في نتائج حل النموذج.
 S = عدد تكرارات ظهور المتغيرات المستقلة ذات الأهمية النسبية في نتائج حل النموذج.
 N = عدد المتغيرات المستقلة ذات الأهمية النسبية الظاهرة في نتائج حل النموذج.

وبناء على نتائج تطبيق المعادلة السابقة يتم ترتيب المتغيرات المستقلة (الحسابات) ذات الأهمية النسبية ترتيباً تنازلياً إلى "حسابات ذات أهمية نسبية عالية في تأثيرها على المركز المالي للمنشأة" وهى تلك الحسابات التى يكون تكرار ظهورها فى نتائج حل النموذج أكبر من المتوسط الحسابي للأهمية النسبية للمتغيرات الظاهرة فى نتائج حل النموذج، وأيضاً "حسابات ذات أهمية نسبية متوسطة فى تأثيرها على قائمة المركز المالي" وهى تلك الحسابات التى يكون عدد تكرارات ظهورها فى نتائج حل النموذج مساوياً للمتوسط الحسابي للأهمية النسبية للمتغيرات الظاهرة فى نتائج حل النموذج. هذا بالإضافة إلى "حسابات ذات أهمية نسبية منخفضة فى تأثيرها على المركز المالي" وهى تلك الحسابات التى يكون عدد تكرار ظهورها فى نتائج حل النموذج أقل من الوسط الحسابي للأهمية النسبية للمتغيرات الظاهرة فى نتائج حل النموذج.

١ - د. فؤاد أبو حطب، د. أمال صادق، مرجع سبق ذكره، ص ٢٠٩.

ومما تقدم يمكن إستنتاج أن تحقيق أهداف سياسة التخصّصية يعتمد على وجود مراكز مالية قوية لمنشآت الأعمال، حيث تعكس هذه المراكز قدرة المنشآت على التخطيط المالى الجيد لمصادر وإستخدامات أموالها طبقا للنسب المالية النموذجية المحددة مقدما والتي تعتمد فى تحديدها على تحقيق التوافق الأنسب بين عناصر الأصول والخصوم وحقوق الملكية، وذلك لتحقيق التوازن المثالى بين عناصر المراكز المالية هذه المنشآت. هذا إلى جانب زيادة إمكانيات هذه المنشآت على إجراء عمليات التقييم المستمرة وإعادة تنظيم هياكلها المالية والتمويلية والإرتفاع بها إلى المستويات المخططة فى كل من الأجلين القصير والطويل.

وبناء على كون الوظيفة الأساسية للمعلومات المحاسبية هى عملية القياس والتوصيل لكل الأطراف المتعاملة مع المنشآت، فسوف يتحقق هذا الهدف بكفاءة عالية بالإعتماد على الحصول على قوائم للمركز المالى تظهر بصورة واضحة المعلومات الخاصة بمدى تحقيق هذه المنشآت للربحية والسيولة التى تنعكس فى القدرة على سداد الإلتزامات سواء الحالية أو المستقبلية مما سيترتب عليه مساعدة الأطراف المتعاملة مع المنشآت من إتخاذ القرارات الإستثمارية والتمويلية بطريقة أكثر فعالية.

سيترتب على ماتقدم إلقاء المزيد من العتب على المحاسبين لتطوير عمليات القياس الكمية للأهمية النسبية لعناصر الأصول والخصوم وحقوق الملكية الواردة بقائمة المركز المالى، وذلك لمساندة الأطراف المتعاملة مع المنشآت سواء الداخلية والخارجية لإتخاذ القرارات الصحيحة فى الوقت المناسب.

خلاصة البحث والنتائج والتوصيات

نبعت فكرة هذا البحث من وجود مشكلة محاسبية هامة تتمثل فى قصور القياس الكمى التقليدى للأهمية النسبية للبيانات المحاسبية الموجودة بالقوائم المالية عن تحقيق متطلبات المتعاملين من المنشآت التى تعمل فى قطاع الأعمال، وذلك بهدف إتخاذ القرارات الإستثمارية والإنتاجية والتمويلية فى الوقت المناسب وبالفاعلية الكافية، وخاصة فى ظل سياسة التخصيص التى تعمل فى النظام الإقتصادى الحر. ولقد كان المدخل لتحقيق ذلك هو إستخدام الأساليب الكمية العلمية الحديثة والإعتماد على الكمبيوتر بدلا من الإرتكاز فقط على أساليب التقدير الشخصى التى قد يترتب عليها الوقوع من العديد من الأخطاء، ولذلك تم إختيار أسلوب إتحدار Stepwise وبرنامج الكمبيوتر Spss ، وذلك بهدف الحصول على المعلومات المحاسبية المستحدثة اللازمة لإتخاذ القرارات الإقتصادية بصورة أكثر دقة وفعالية.

النتائج:

- ١- من الدراسة السابقة توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:
عدم وجود أسس واحدة ومقبولة حتى الآن للقياس الكمى للأهمية النسبية للأصول والخصوم وحقوق الملكية، مما يترتب عليه عدم دقة نتائج الأعمال والمراكز المالية للمشروعات الصناعية وهو ما ينعكس سلبا على مستخدميها.
- ٢- قصور الطرق التقليدية والقواعد والسياسات المحاسبية المعمول بها الآن فى تقويم الأهمية النسبية لحسابات المركز المالى، مع عدم فعالية الأساليب المتاحة للتطبيق العملى.
- ٣- ليست هناك حتى الآن أقلمة خاصة للقياس الكمى للأهمية النسبية لحسابات قائمة المركز المالى فى النشاط الصناعى، سواء فى المجمعات أو المنظمات المهنية أو فى الواقع العملى للمشروعات الصناعية، بالرغم من رسوخ كثير من المبادئ والقواعد المحاسبية فى كتابات النظرية المحاسبية سواء فى الخارج أو فى داخل الوطن.

٤- الحاجة الملحة للأطراف المتعاملة مع المنشآت لوجود نماذج كمية متكاملة للقياس الفعال للأهمية النسبية للبيانات المحاسبية والإقتصادية، للإعتماد عليها عند إتخاذ القرارات الخاصة بها والمقارنة بين البدائل المتاحة، وعدم الإقتصار على التقدير الشخصي والحكم المهني للمحاسب حيث سيزترب على هذه القرارات، إنعكاسات هامة على الجوانب الإستثمارية والإنتاجية التمويلية وخصوصا فى ظل الإعتماد على سياسة التخصيصية والإتجاه نحو الإقتصاد الحر.

٥- بروز حتمية التوجه نحو الإعتماد على إستخدام الأساليب الإحصائية والحاسبات الإلكترونية فى ظل التقدم التكنولوجى السريع حيث سيحقق ذلك العديد من الأهداف منها حصر البيانات المحاسبية الهامة التى ستؤثر على الإتجاه العام للمراكز المالية للمنشآت فى المستقبل وذلك بإستقراء المعلومات الخاصة بالماضى، هذا بالإضافة إلى إستخدام البيانات السابقة فى الحصول على معلومات تحليلية تساعد فى بناء قاعدة معلومات محاسبية Accounting Data Base لكى تكون أداة مساعدة لإتخاذ القرارات الفعالة . Effective Decision Making

٦- توجيه أنظار الأطراف الداخلية بالمنشأة فى الوصول بأدائها إلى الأداء الأمثل من خلال إشترك إدارات الوحدات الإقتصادية فى عملية وضع وإعداد المعايير والسياسات المحاسبية بحيث تصبح هذه الإدارات أكثر تدخلا وتفاعلا فى هذه العملية لتستجيب الإدارة لكل التغيرات المقترحة فى التقارير المالية بدلا من إقتصارها على مجرد الإختيار بين الطرق المحاسبية البديلة فى الممارسات المحاسبية.

٧- فاعلية عمل أقلمة خاصة للقياس الكمى للأهمية النسبية لحسابات قائمة المركز المالى فى ظل إنتهاج سياسة التخصيصية.

التوصيات:

أولاً:

إصدار معيار محاسبي محلي للقياس الكمي للأهمية النسبية للبيانات المحاسبية الخورية في إتخاذ القرارات، بهدف الحصول على المعلومات المحاسبية ذات التأثير الفعال في التنبؤ بالإتجاه العام للمركز المالي للمنشأة في المستقبل بناء على الإعتماد على إستقراء بيانات الماضي.

ثانياً:

إجراء المقارنات بين التقديرات المبنية على الحكم الشخصي للمحاسب والتقديرات المعتمدة على إستخدام الأساليب العلمية لدمج الخبرة الشخصية مع الأساليب الكمية للحصول على نظم للخبرة Expert Systems تكون مساعدة للأطراف المتعاملة مع المنشأة.

ثالثاً:

تصميم تقارير محاسبية إضافية تعتمد على الأساليب الكمية للإفصاح عن الأهمية النسبية لعناصر المركز المالي تكون بمثابة معايير نموذجية يمكن الإستناد إليها من الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المنشأة.

رابعاً:

إنشاء قاعدة بيانات على مستوى كل منشأة وعلى مستوى جميع المنشآت الموجودة بالمجتمع متاحة للإستخدام من قبل كل الأطراف المتعاملة والمستفيدة، لتكون بمثابة قواعد مرشدة عند الإختيار ما بين البدائل المتاحة وعند إتخاذ القرارات سواء الإنتاجية أو التمويلية أو الإستثمارية.

خامساً:

ضرورة توجيه إهتمام المنشآت التي تم تخصيصها أو المنشآت التي في سبيلها إلى إنتهاج سياسة التخصصية إلى الأساليب الكمية الحديثة وإستخدام الكمبيوتر كأدوات لزيادة الإطار المعرفي لهذه المنشآت والذي يهدف إلى تلافي حدوث حالات التعثر والفشل المالي وتحقيق اليسر المالي الذي يؤدي إلى إنجاح خطط التنمية المستدامة.

المراجع

المراجع العربية:

أولاً: الكتب:

- ١- الإمام الغزالي "معيان العلم"، تحقيق د. سليمان أبو دنيا، دار المعارف، القاهرة، ١٩٦٠.
- ٢- الشيخ الإمام محمد أبى بكر عبد القادر الرارزى، مختار الصحاح، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، ١٩٧٦.
- ٣- دومنيك سالفاتور، الإحصاء والاقتصاد القياسى، دار ماجرو هيل للنشر، ترجمة د. سعدية حافظ منتصر، ١٩٨٢.
- ٤- عبد العزيز فهمى هيكل، طرق التحليل الإحصائى، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، بدون تاريخ.
- ٥- عبد الله سالم، الخصخصة وتقسيم الأصول والأسهم فى البورصة، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٩٦.
- ٦- فزاد أبو حطب، أمال صادق، مفاهيم البحث وطرق التحليل الإحصائى فى العلوم النفسىة والتربوية والاجتماعية، القاهرة، مكتبة الأنجلو المصرية، ١٩٩١.
- ٧- محمد عباس حجازى، المدخل الحديث فى مبادئ المحاسبة، مكتبة نهضة مصر، القاهرة، ١٩٨٥.
- ٨- محمد كمال عطية، التحليل الكمى فى المحاسبة، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، ١٩٧٨.
- ٩- مصطفى رشدى، الاقتصاد العام للرفاهية، دار المعارف الجامعية، الإسكندرية، بدون تاريخ.

ثانياً: الأبحاث المنشورة:

- ١- كمال خليفة أبو زيد مصطفى، مدخل محاسبي مقترح لتقييم شركات قطاع الأعمال لأغراض التخصصة بجمهورية مصر العربية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ١٩٩٤.
- ٢- محمد فخرى مكي، إطار تجريبي لنظرية عامة فى القياس المحاسبي، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الرابع، ١٩٨٢.
- ٣- محمود سبع، مفهوم الأهمية النسبية للبيان وأثره على القوائم المالية المنشورة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٦٩.
- ٤- مصطفى على الباز - تطوير القياس الكمي للأهمية النسبية للبيانات المحاسبية باستخدام إنحدار Stepwise وبرنامج Spss بالتطبيق على إحدى شركات قطاع الأعمال بسلطنة عمان، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ١٩٩٤.

ثالثاً: أبحاث غير منشورة:

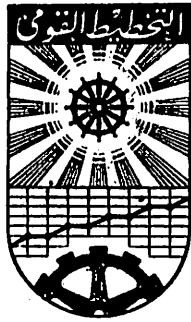
- ١- كمال حسين قناوى، تطوير أساليب القياس المحاسبي لترشيد التنبؤ مع دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، ١٩٧٧.

A: Books:

- 1- Carmichael and Benis, "Financial Accounting", Mcgral Hill book co. N.Y., 1991.
- 2- Hendriksen Eldons, "Accounting Theory", Richard D. Irwin INC., London, 1982.
- 3- Kohler E.L, "Dictionary for Accountants", Prentice Hall, Inc., New Jersey, 1980.
- 4- Smith H.A., and Draper N.R., "Applied Regression Analysis", John Wiley & Sons, Inc. New York, 1981.

B: Periodicals:

- 1- Bailey R., "Privatising Electricity in The U.K: Problems in store". National Westminster Bank, Quaterly Review, November, 1988.
- 2- Chambers, R, Measurement and Objectivity in Accounting, "The Accounting Review", Vol, xxxIx, No. 2.
- 3- Holsturm: L. and Messier W.F., A Review and Integration of Empirical Research of Materiality", Auditing: A Journal Of Practice And Theory, Fall, 1982.
- 4- Mc. Donald, D., Feasibility Criteria for Accounting Measures, "The Accounting Review", Vol. XL11, No. 23.
- 5- Messier W.f., "The Effects of Experience and Firm Type on Materiality, Disclosure Judgement, "Journal of Accounting Research", Autumn, 1983.
- 6- Sptephan Buzby "The Nature of Adequate Disclosure", Journal of Accountancy, April, 1974.
- 7- The American Accounting Association "Astatement of Basic Accounting Theory", A.A.A., Raun, D., "What is Accounting", The Accounting Review, Vol., XXXVII, No. 4.
- 8- The Economist, November 8, 1988, December 21, 1985.
- 9- Warren Reining, "The unknown Materiality concept", Journal of Accountancy, Feb., 1968.



مطبعة معهد المخطوطات القومية
القاهرة