

# النظام المحاسبي الموحد

## كأداة للربط بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية

الدكتور السيد حافظ عبد الرحمن

وكيل الوزارة ورئيس الادارة المركزية للبحوث والعمليات  
بالجهاز المركزى للحسابات

### مقدمة

أتاح النظام المحاسبي الموحد (1) فرصة الاجتماع المشترك بين محاسب الوحدة الاقتصادية من ناحية والمحاسب القومى من ناحية أخرى ، ولذلك كان « ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية » أحد الاهداف الاساسية الثلاثة للنظام . وتجدر الاشارة الى أنه على الرغم من ابراز هذا الهدف على حدة الا أنه مرتبط بالهدفين الاخرين . ومؤدى أحد هذين الهدفين تطوير المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية الى « نظام للبيانات » Information System يضمن قابليتها ( أى البيانات ) للمقارنة والتجميع وذلك لخدمة عمليات التخطيط والرقابة على جميع المستويات ، أى مستوى الوحدة الاقتصادية ذاتها ، ومستوى المؤسسة التى تتبعها الوحدة ، ومستوى القطاع ، والمستوى القومى . فالقدرة على توفير بيانات تفصيلية سليمة بالقيمة ( والكمية أحيانا ) عن الماضى والمستقبل ، وبفترة تأخير معقولة ، وفى اطار موحد من المصطلحات والتعاريف والتصنيفات والاسس والقواعد لجابهة الطلب الذاتى ( النابع من الوحدة الاقتصادية نفسها ) والطلب الخارجى ( النابع من الاجهزة التخطيطية والاحصائية والضريبية والرقابية .. الخ ) . هذه القدرة هى التى تجعل من المحاسبة نظاما للبيانات . ولا شك أن النظام المحاسبي الموحد بما يوفره من دليل محاسبي Chart of Accounts

(1) صدر النظام المحاسبي الموحد فى ثلاثة أجزاء باللغة العربية فى ديسمبر 1966 ، كذلك أصدرت الادارة المركزية للبحوث والعمليات بالجهاز المركزى للحسابات مذكرة تعريفية عن النظام باللغة الانجليزية ، راجع :

ومن حسابات ختامية وموازنات تخطيطية له مثل هذه القدرة . ومؤدى الهدف الآخر للنظام تسهيل جمع البيانات وتبويبها وتخزينها . وتجدر الإشارة الى ان الجهاز المركزى للتعينة العامة والاحصاء أعد بالفعل الترتيبات اللازمة للانفاذة من النظام المحاسبى الموحد ، ولتنظيم جمع البيانات صمم الجهاز « الاستمارة الاحصائية المجمة للبيانات الاساسية للوحدات الاقتصادية بالقطاع العام » .

وعلى الرغم من أن مقدمة النظام المحاسبى الموحد (١) قد تولت ايضاح الاهداف الاساسية الثلاثة للنظام — بما فيها ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية — الا ان الايضاح المذكور جاء موجزا، ويتطلب الامر مزيدا من الايضاح والتفصيل لدور النظام المحاسبى الموحد فى الربط بين محاسبة الوحدة والمحاسبة القومية . وتتمثل أغراض البحث الحالى فيما يأتى :

- ١ — التعريف باتجاهات التوحيد المحاسبى فى مصر والخارج .
  - ٢ — ايضاح التطورات الفكرية الحديثة بالنسبة للعلاقة بين المحاسبة من ناحية وبعض فروع المعرفة — وخاصة المحاسبة الاقتصادية — من ناحية اخرى .
  - ٣ — ابراز وتقييم مساهمة النظام المحاسبى الموحد فى ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية .
- وستتم مناقشة هذه العناصر الاساسية الثلاثة للبحث كل على حدة .

### ( ١ ) اتجاهات التوحيد المحاسبى فى مصر والخارج

ليس الغرض من استعراض هذه الاتجاهات تقديم حصر شامل لعمليات التوحيد المحاسبى فى مصر والخارج ، ولكن الغرض من استعراض تلك الاتجاهات هو التعريف بالملامح الرئيسية لبعض محاولات التوحيد المحاسبى على المستوى القومى والمستوى الدولى ، وتسجيل بعض الملاحظات العامة فى هذا الصدد .

#### ١ — الاتجاه نحو التوحيد المحاسبى فى الخارج :

على الرغم من أن أهداف النظام المحاسبى الموحد فى مصر نابعة أساسا من الاحتياجات القومية ، الا أنه كان للريغبة فى محاكاة النماذج الدولية

(١) راجع النظام المحاسبى الموحد ، الجزء الاول ، ديسمبر ١٩٦٦ ص ٩ — ١٠ .

ومسايرة الاتجاه نحو التوحيد المحاسبي في الخارج أثرها في اعداد النظام ، وليس المقصود هنا المحاكاة الصارمة الجامدة ، بل الاسترشاد بتجارب وخبرات الدول المختلفة في ميدان التوحيد المحاسبي . ولقد كان اصدار النظام المحاسبي الموحد في مصر متمشيا مع الاتجاه نحو التوحيد المحاسبي على مستوى الوحدة الاقتصادية في عدد من الدول . ويمكن أن يساق في هذا الصدد بعض الامثلة (١) .

في سنة ١٩٣٨ صدر في ألمانيا النظام المحاسبي المعروف آنئذ « بنظام هرمان جورنج » . وفي سنة ١٩٤٢ صدر في فرنسا نظام محاسبي موحد مماثل لنظام جورنج (٢) ، وقد استبدل هذا النظام بنظام آخر في سنة ١٩٤٦ ، وتم تعديل النظام الاخير عدة مرات (٣) . وفي سنة ١٩٥١ صدر في المملكة المتحدة تقرير لجنة استكشافية من المحاسبين القانونيين والاقتصاديين لتوحيد بعض المصطلحات والمفاهيم الحاسبية (٤) . وفي سنة ١٩٦٥ تقدمت « اللجنة المركزية للرقابة القومية والاحصاء » في تشيكوسلوفاكيا بنظام محاسبي موحد أصبح نافذ المفعول من أول يناير سنة ١٩٦٦ (٥) .

ويقترن الاتجاه نحو التوحيد المحاسبي في الخارج بظاهرتين متميزتين : الظاهرة الأولى هي أن هذا الاتجاه ملحوظ في الدول ذات الاقتصاد الحر والمختلط والدول ذات الاقتصاد المخطط تخطيطا مركزيا على السواء ، أي أن الاتجاه نحو التوحيد المحاسبي موجود في ظل نظم اقتصادية مختلفة . أما الظاهرة الثانية فهي أنه على الرغم من أن الترتيبات المتقدمة للتوحيد

(١) للوقوف على مزيد من الامثلة راجع : الاستاذ محمد على المغلاوى - مدى تصوير الميزانية العمومية لحقيقة مركز المنشأة المالى ( الفصل الثانى من الباب الثامن ) - رسالة مقدمة الى كلية التجارة بجامعة القاهرة للحصول على درجة الماجستير ، القاهرة ١٩٥٧ ص ١١٥-١٤٠ ، الاستاذ أنور عبد المعطى « النظام المحاسبي الموحد » الاقتصاد والحاسبة ، العدد ٢٣٦ ، نادى التجارة ، القاهرة أغسطس ١٩٦٧ .

(٢) أنظر Le Plan Comptable, Projet de cadre comptable général élaboré par la commission interministérielle instituée par le décret du 22 avril 1941, Paris, 1943.

(٣) راجع Conseil National de la Comptabilité, Plan Comptable Général, Paris, 1965.

(٤) أنظر Some Accounting Terms and Concepts, A Report of a Joint Exploratory Committee appointed by the Institute of Chartered Accountants in England and Wales and by the Institute of Economic and Social Research, Cambridge University Press, 1951.

(٥) أنظر Dr. Mohamed Adel Elhamy, The Unified System of Accounting in Czechoslovakia. The Institute of National Planning, Memo. No. 753, Cairo, 6 April, 1967.

المحاسبى تختلف في بعض الجوانب ، الا أن دعم العلاقة بين محاسبة الوحدة من ناحية والمحاسبة القومية من ناحية أخرى كان من الأمور المأخوذة في الاعتبار .

ويتزايد الاتجاه نحو التوحيد المحاسبى ، ويتطور المحاسبة كنظام للبيانات (١) تزايد الاهتمام على المستوى الدولى بموضوع ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية . ويبدو هذا الاهتمام واضحا من خلال بعض التوصيات الدولية (٢) التى قدمت بمناسبة النظر في تعديل نظام الأمم المتحدة لسنة ١٩٥٣ الخاص بالحسابات القومية والجداول المعاونة (SNA)

## ٢ — الاتجاه نحو التوحيد المحاسبى في مصر :

كان للاتجاه نحو التوحيد المحاسبى فى الخارج أثره على المحاولات التى بذلت فى مصر لجأرة نفس الاتجاه ، كما كان للاخذ بمبدأ التخطيط القومى الشامل وما يتطلبه من بيانات لاعداد الخطة وتنفيذها ومتابعة التنفيذ وتقييم الاداء على جميع المستويات أثره فى ابراز أهمية التوحيد المحاسبى فى مصر . واذا كان النظام المحاسبى الموحد قد صدر فى ديسمبر ١٩٦٦ فان التفكير فيه والشعور بالحاجة اليه قد سبق اصداره بسنوات . وقد أشار النظام المحاسبى الموحد فى مقدمته الى بعض المحاولات التى بذلت فى ميدان التوحيد المحاسبى والتى سبقت اعداده (٣) . ومن أمثلة هذه المحاولات اصدار « نقابة المحاسبين والمراجعين » دستور مهنة المحاسبة والمراجعة (٤) ، وقيام « المؤسسة الاقتصادية » باعداد مشروع دليل محاسبى موحد لتطبيقه الشركات التابعة

(١) راجع على سبيل المثال :

Robert E. Seiler, «Accounting, Information Systems, and Underdeveloped Nations», *The Accounting Review*, October 1966, pp. 652-656.

Howard J. Snavely, «Accounting Information Criteria», *The Accounting Review*, April 1967, pp. 223-232.

(٢) راجع

UNECA, *Report of Working Group on Revision of the U.N. System of National Accounts*, E/CN. 14/CAS. 5/NAC/27, Para. 6, Addis Ababa, 1967.

—, *Report of the Fifth Conference of African Statisticians*, E/CN. 14/405, Para. 111, Addis Ababa, 1967.

(٣) راجع : النظام المحاسبى الموحد ، الجزء الاول ص ص ٦ - ٧ .

(٤) راجع : نقابة المحاسبين والمراجعين ، دستور مهنة المحاسبة والمراجعة ، القاهرة . ١٩٥٨ .

لها في ذلك الوقت (١) ، واجراء اللجنة المشكلة بقرار من اللجنة الوزارية للشئون الاقتصادية في سنة ١٩٦١ بعض الدراسات في ميدان التوحيد المحاسبي (٢) .

وهناك بعض الملاحظات العامة على الاتجاه نحو التوحيد المحاسبي في مصر ، وتنسحب هذه الملاحظات على المحاولات السابقة لاعداد النظام كما تنسحب على اصدار النظام ومتابعة تنفيذه . ويمكن اجمال هذه الملاحظات العامة فيما يأتي :

( ا ) ان محاولات التوحيد المحاسبي السابقة لسنة ١٩٦٦ ( سنة اعداد النظام المحاسبي الموحد ) لم تتبلور في صورة نظام محاسبي متكامل ، ومع ذلك فان هذه المحاولات قد مهدت الطريق لاعداد ذلك النظام . في الواقع ان هذه المحاولات التي لم تتوافر لها مقومات النجاح قبل سنة ١٩٦٦ كانت عمليات استكشافية ذات أهمية معينة ، فهي من ناحية كانت تمثل دعوة فكرية متكررة للتوحيد المحاسبي ، وهي من ناحية أخرى خلقت نتائج ( مثل الدليل المحاسبي الذي أعدته المؤسسة الاقتصادية ومعدلات الاهلاك التي أعدت تحت اشراف وزارة الخزانة ) (٣) أمكن الاسترشاد بها — بل والاخذ بالبعض منها — عند اعداد النظام المحاسبي الموحد كما أثير من قبل .

( ب ) لم تتضمن المحاولات السابقة للنظام اشارة صريحة الى ان من اهدافها ربط محاسبة الوحدة الاقتصادية بالمحاسبة القومية ، ولا شك ان صياغة الاهداف التي وردت في النظام كانت أكثر بلورة وعلمية مما جاء بالمحاولات التي سبقته . وجدير بالذكر ان الدعوة الصريحة لربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية في مصر قد نشأت قبل اعداد النظام وجاءت من جانب المحاسب القومي ، وقد يكون هذا أمرا طبيعيا لانه صاحب مصلحة أساسية في تحسين البيانات التي يستقيها من حسابات الوحدة لتكوين حساباته القومية ، والتي هي بمثابة المستلزمات بالنسبة للمنتج النهائي الذي يقدمه . وتكفي الإشارة في هذا الصدد — على سبيل المثال — الى أنه في مايو سنة ١٩٦٤ — أي قبل أن يبدأ العمل في اعداد النظام المحاسبي الموحد بعامين كاملين — وفي محاضرة ألقيت بمعهد الدراسات المصرفية تحت عنوان

(١) راجع : المؤسسة الاقتصادية ، التنظيم المالى والنكاليف الصناعية ( القسم الرابع : دليل الحسابات المالية ) ، القاهرة .

(٢) راجع : الاستاذ محمد عبد الفتاح ابراهيم ، دور المؤسسات في تحقيق نظام محاسبي موحد لشركات القطاع العام ، دراسة أعدتها لمكتب الرئيس للابحاث الاقتصادية ، القاهرة ١٩٦٢ .

(٣) راجع : وزارة الخزانة : معدلات استهلاك الاصول الثابتة في الصناعات المختلفة ، القاهرة ١٩٦٢ .

« بعض مشاكل الحاسبة القومية » (١) أبرز الكاتب فيما أبرزه من مشاكل ما أطلق عليه آنئذ « مشكلة تنظيم العلاقة بين المشتغلين بالحاسبة القومية والمشتغلين بالحاسبة التجارية » ، وأشار الى أهمية حسابات الوحدة كمصدر أساسى من مصادر البيانات الاحصائية التى يعول عليها المحاسب القومى وأكد أنه « متى توافر الاقتناع بأهمية تنظيم هذه العلاقة فى بلد معين أصبح من الممكن ايجاد وسيلة فعالة لتحقيق التفاهم المطلوب اما فى صورة مؤتمر مشترك أو حلقة دراسية أو لجنة خبراء . . . الخ » (٢) . وفى موضع آخر من المحاضرة المذكورة عندما تطرق الحديث الى « استراتيجية تطوير الحسابات القومية فى مصر » كرر الكاتب نفس المعنى حيث أشار الى أنه « من المفيد أن يتم تطوير كل من الاطارات النظرية والاحصاءات الاساسية اللازمة لتركيب الحسابات القومية باشتراك ممثلين لبعض الهيئات العلمية المتخصصة كمعهد التخطيط القومى وأقسام الاقتصاد والاحصاء بالجامعات وممثلين لقطاع الاعمال حيث تعد القوائم المالية . . . لتقييم الاصطلاحات والمفاهيم المستخدمة وطريقة عرض القوائم المالية التى تعتبر من المواد الاحصائية الاساسية فى تركيب الحسابات القومية بما قد يؤدى الى توحيد هذه وتلك على مستوى المشروع والمستوى القطاعى والقومى » (٣) .

( ج ) ان الاسلوب التنظيمى الذى اتبع فى عملية اعداد النظام الحاسبى الموحد عامل أساسى من عوامل نجاح المحاولة التى تمت خلا لسنة ١٩٦٦ وأدت الى اصدار النظام ، اذ يعتبر هذا الاسلوب نموذجاً للعمل الدراسى الجماعى القائم على التعاون والتفاهم بين منتجى البيانات ومستخدميها ، بين الخبرات الاكاديمية والخبرات العملية ، بين المشتغلين بالحاسبة التجارية والمشتغلين بالتخطيط والاقتصاد والادارة والاحصاء والحاسبة القومية . لقد أتاح هذا الاسلوب التنظيمى فرصة الاجتماع المشترك لحوالى مائتين من الخبراء لدراسة المشروع الذى طرحه الجهاز المركزى للمحاسبات للمناقشة والموعمة حتى يتفق مع الامكانيات المتاحة لمنتجى البيانات الحاسبية من ناحية والاحتياجات اللازمة لمستخدمى هذه البيانات من ناحية أخرى ، ولا شك أن النهج الذى اتبع فى اعداد النظام قد ترك للوحدات الاقتصادية والاجهزة الخارجية ( بما فى ذلك الاجهزة المسؤولة عن تركيب الحسابات القومية ) الحكم النهائى على مدى ملاءمة النظام المقترح لامكانياتها واحتياجاتها . وجدير بالذكر أنه على غرار النموذج التنظيمى لعمليات اعداد النظام ، يوجد

(١) راجع : الدكتور السيد حانظ عبد الرحمن : بعض مشاكل الحاسبة القومية ، محاضرة ألقىت بمعهد الدراسات المصرفية ، مايو ١٩٦٤ .  
 (٢) المرجع السابق ص ٢٨ .  
 (٣) المرجع السابق ص ٤١ .

نموذج تنظيمي لعمليات تفسير النظام وتعديله مما يضمن المرونة اللازمة للنظام الحاسبي الموحد . ونظرا لاهمية هذه النماذج التنظيمية باعتبارها من مقومات نجاح النظام فقد افرد لها الملحق رقم ( ١ ) في نهاية هذا البحث .

( د ) للنظام الحاسبي الموحد في مصر طابع متميز من حيث التوقيت ومن حيث الاهداف . أما عن **التوقيت** فيلاحظ أن هناك بعض البلاد التي سبقتنا الى ميدان التوحيد الحاسبي كما اتضح من الامثلة التي ضربت عند مناقشة الاتجاه نحو التوحيد الحاسبي في الخارج . ولكنه باصدار النظام الحاسبي الموحد في سنة ١٩٦٦ سبقت مصر التوصيات الدولية التي تردت في أكثر من مؤتمر وحلقة دراسية لتعديل نظام الامم المتحدة الخاص بالحسابات القومية والتي تؤكد أهمية ربط هذه الحسابات بحسابات الوحدات الاقتصادية . أما عن **الاهداف** فيلاحظ أن النظام الحاسبي الموحد في مصر يتسم بالطوح نسبيا لانه في حين كانت أهداف عمليات التوحيد الحاسبي في بعض البلاد قاصرة على توحيد الاصطلاحات والمفاهيم ، فان النظام المصري قد طور المحاسبة الى نظام للبيانات . وربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية ، وسهل عمليات تبويب وتخزين البيانات الحاسبية بالاساليب الآلية الحديثة .

( هـ ) النظام الحاسبي الموحد مبحث في المحاسبة المالية بصفة أساسية، وينسحب على جانب محدود من الوحدات الاقتصادية ، وهو لهذا نواة لاصلاح محاسبي متكامل تكاملا أفقيا ورأسيا . واذا كان النظام الحاسبي الموحد قد أدى الى ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية فانه يجب أن يكون مفهوما أن هذا الربط ليس كاملا ، وأنه باستكمال الاصلاح الحاسبي على النحو الموضح فيملا بعد ، سوف يتم مزيد من الربط بين حسابات الوحدة الاقتصادية من ناحية والحسابات القومية بمعناها الواسع ونظمها المختلفة من ناحية أخرى .

## ( ٢ ) تطور العلاقة بين المحاسبة وبعض فروع المعرفة

على الرغم من أن الاهتمام هنا ينصب أساسا على علاقة محاسبة الوحدة الاقتصادية بالمحاسبة القومية ، إلا أنه قد يكون من المفيد الإشارة إلى مجموعة أخرى من العلاقات بين المحاسبة من ناحية وبعض فروع المعرفة (١) كالرياضة والاحصاء والاقتصاد من ناحية أخرى . والغرض من هذه الاشارات هو وضع مفهوم التخصص في اطاره الصحيح وإبراز ذلك المظهر الذى يميز تطور الادب المحاسبى فى السنوات القليلة الماضية والذى يتمثل فى تلاحمه مع الاقتصاد والقانون والادارة والاحصاء والرياضة والمنطق . ان التخصيص فى المحاسبة أو فى الاقتصاد مثلا ليس معناه انفصال المتخصص كلية عن المعارف الاخرى المرتبطة بتخصصه ، بل أنه من الواجب حصوله على جزعات معينة من تلك المعارف المكملة لتخصصه الاصلى ، فبتعاون هذه التخصصات مع بعضها البعض أمكن اخراج النظام المحاسبى الموحد فى مصر بالصورة التى تحقق أهدافه الثلاثة المشار إليها من قبل ، وبتعاون هذه التخصصات مع بعضها البعض أيضا يمكن استكمال الاصلاح المحاسبى فى مصر على النحو الذى سوف يتضح فيما بعد . وجدير بالذكر أن هذه الاشارات السريعة الى « تزايد ارتباط المحاسبة ببعض فروع المعرفة » لا تعد مسحا كاملا لتطور ذلك الارتباط وطبيعته . أن هذا المسح يتطلب ممن يتصدى له أن يقلب بطريقة منظمة الادب المحاسبى وآداب المعارف الاخرى . وعلى أى حال فإنه يكفى هنا ضرب المثلة التوضيحية .

### ١ - تزايد ارتباط المحاسبة ببعض فروع المعرفة :

من المظاهر المميزة لتطور الادب المحاسبى المعاصر اقتترانه المتزايد ببعض فروع المعرفة لتطوير الطرق المحاسبية من ناحية والاساس الفلسفى للمحاسبة من ناحية اخرى ، فالمحاسبة فى أسلوبها النهجى المنظم تعتمد على مراحل تبدأ بالتسجيل فالتصنيف فالتلخيص فعرض النتائج وتنتهى بتفسير تلك النتائج ، وهى لذلك تزواج مع المنطق والرياضيات والاحصاء . والمحاسبة

(١) للوقوف على طبيعة العلاقات بين المحاسبة وفروع أخرى من المعرفة كالقانون والادارة راجع على سبيل المثال :

Magruder Bernars F., « Law and Accounting » in **Handbook of Modern Accounting Theory**, edited by Morton Backer, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1961, pp. 79 - 95 and Greer Howard C., « Accounting and Management », *Ibid.*, pp. 515 - 537.

كأداة لخدمة إدارة المشروع — بما فيه من جوانب فنية واقتصادية وإدارية وتنظيمية — تتزاج مع الأفكار التكنولوجية وأساليب الإدارة العلمية .  
والمحاسبة — بحكم انتسابها للعلوم الاجتماعية — تقتزن بالنظرية الاقتصادية والفقهاء القانوني مما أكسبها ويكسبها ثراء من ناحية الأطار الفكري .

وتتمثل علاقة المحاسبة بالرياضيات في اهتمام الرياضيين بالمحاسبة وإسهامهم في تطويرها . ان المحاسبة من حيث المولد تنسب الى مقالة كتبها فرالوقا باشيلو Pacilo Fra Luca عن امساك الدفاتر De Computis Scripturis ووردت كجزء من مجلد له عن الجبر Summa de Arithmetica في سنة ١٤٩٤ (١) . وعلى الرغم من أن بعض الكتاب (٢) الذين أرخوا للمحاسبة يرون أن باشيلو لم يكن أول من اخترع طريقة القيد المزدوج في امساك الدفاتر . وأن هذه الطريقة عرفت قبله بحوالى قرنين من الزمان، فإن مقالة باشيلو سألقة الذكر تعكس دون شك العلاقة بين الرياضيات والمحاسبة .  
وإذا كانت المحاسبة قد انفصلت بوضوح عن الرياضيات خلال القرن التاسع عشر بالذات لأنها — أي المحاسبة — قد اتجهت اتجاهها مختلفا واصطبغت بالصيغة العملية القائمة على الخبرة والممارسة ، إلا أن نشأة الإدارة العلمية وحاجتها الى التحليل الكمي لاتخاذ القرارات في الوحدة الاقتصادية وغزو الرياضيات ميدان العلوم الاجتماعية ( كالاقتصاد والسياسة والاجتماع وعلم النفس ) الذي تنتمي اليه المحاسبة ، قد جعل هذه الأخيرة تستجيب من جديد — ولو ببطء — للتزاج بينها وبين الرياضيات .

ان الادب المحاسبي المعاصر يتجه نحو استخدام الطرق التحليلية (٣) في المحاسبة الادارية بنوع خاص ، ولذلك فان معرفة المحاسب لمبادئ التفاضل

(١) راجع Thomas H. Williams and Charles H. Griffen, **The Mathematical Dimensions of Accountancy**, South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 1964, pp. 6 - 10.

(٢) انظر Edward Pergallo, **Origin and Evolution of Double Entry Book-Keeping**, New York : American Institute Publishing Company, Inc. 1938.

Maurice E. Pelonbet, «The Historical Background of Accounting», in **Handbook of Modern Accounting Theory**, edited by Porton Backer, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J., 1961, p. 14.

R. Mattessich, **Accounting and Analytical Methods**, R.D. Irwin, 1964. (٣) راجع

A. Wayne Corroan, «Matrix Book-keeping», **The Accountant**, October 31, 1964.

M.J. Mepham, «Matrix Algebra and Accounting — 1 **The Accountant**, Nov. 26, 1966.

—, «Matrix Algebra and Accounting» — 2 **The Accountant**, December 3, 1966.

والمصفوفات أصبحت أمراً ضرورياً يجب مراعاته في برامج التعليم والتدريب الحاسبى لتهيئة المحاسب الإدارى فى المستقبل واكسابه القدرة على تفهم طبيعة المشاكل المتصلة باتخاذ القرارات والبيانات اللازمة لحل هذه المشاكل . انه ينبغى أن يكون المحاسب الإدارى فى المستقبل قادراً على بناء النماذج أو أن يكون — على الأقل — قادراً على استخدام النماذج لتحليل مجموعة العلاقات التى يتضمنها النظام المالى والاقتصادى للمنشأة . ولتوفير هذه القدرة فان معرفة المحاسب للاقتصاد وبحوث العمليات ومبادئ التفاضل والمصفوفات أمر لازم كما كانت معرفته بالحساب فى الماضى أمراً لازماً (١) .

وبجانب ارتباط الحاسبة بالرياضيات فانها ترتبط بالاحصاء ، ففى مجال الرقابة على التكلفة مثلاً يستخدم أسلوب «تحليل التباين» Variance Analysis لتأصيل أسباب انحراف التكاليف التاريخية من التكاليف المعيارية (٢) . وكذلك يلاحظ أن «أسلوب المعاينة» Sampling Technique من الأساليب الاحصائية التى يتزايد استخدامها فى ميدان الحاسبة والمراجعة (٣) . وكان لارتباط الحاسبة بالاحصاء وتزايد أهمية هذه العلاقة بعض الانعكاسات على الأدب الحاسبى وعلى أسلوب أعداد المحاسب الإدارى وذلك على النحو التالى :

(١) ظهور مجموعة من الكتب المتخصصة فى استخدام الأساليب الاحصائية فى ميدان الحاسبة (٤) ، ونشر عدد غير قليل من المقالات العلمية فى الدوريات الحاسبية والتى تعول على المنهج الاحصائى .

(١) انظر D.C. Hague, «The Future of the Management Accountant», *Management Accounting, Journal of the Cost and Works Accountants*, vol. 44, 8, August 1966.

(٢) راجع على سبيل المثال :

Nicholas Dopuch, Jacob G. Birnberg, and Joel Demski, «An Extension of Standard Cost Variance Analysis», *The Accounting Review*, July 1967, pp. 526-536.

(٣) انظر Lawrence. L. Vance, «A Review of Development in Statistical Sampling for Accountants», *The Accounting Review*, vol. XXXV, No. 1, January, 1966, pp. 19-28.

(٤) انظر Curtis, C.R., *Statistics as Applied to Accounting Data* ; Sweet and Maxwell, London.

Trueblood, Robert and Cyert, R.M., *Sampling Techniques in Accounting* (1957), Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J.

Vance, L.L., and Neter, John, *Statistical Sampling for Auditors and Accountants* (1956), John Wiley and Sons, Inc., New York.

( ب ) اثاره اهتمام المعاهد المحاسبية وقيام البعض منها باعداد ونشر مجموعة من المصطلحات الاحصائية اللازمة للحاسبين ، وقوائم بالمراجع عن استخدام الطرق الاحصائية فى ميادين المحاسبة والمراجعة والرقابة (١) .

( ج ) الاتجاه نحو اعاده النظر فى اسلوب تعليم المحاسبة والاحصاء ، ومحاولة ادماجها فى منهج متكامل على أساس أن هذا التكامل يتفق تماما مع ما تتطلبه عملية اتخاذ القرارات من جانب الإدارة (٢) .

أما علاقة المحاسبة بالاقتصاد فهى علاقة لها جذور راسخة فى الادب الاقتصادى والمحاسبى على السواء مما أغرى أحد الاقتصاديين على وصفها ( أى المحاسبة والاقتصاد ) بأنها توأمان وأن اختلفا من حيث المولد والنشأة (٣) . أن هذه العلاقة علاقة تبادلية بمعنى أن هذين الفرعين من فروع المعرفة يؤثران فى بعضهما البعض ويتأثران ببعضهما البعض . وقد يكون من المفيد لقاء بعض الضوء على طبيعة هذه العلاقة (٤) .

على الرغم من أن المحاسبة والاقتصاد كانا مستقلين فى نشأتها وتطورهما إلا أن تطور مفهوم المحاسبة من مجرد كونها أداة لخدمة المشروع الى اعتبارها

**AICPA Glossary of Statistical Terms for Accountants and** (١)  
**Bibliography on the Application of Statistical Methods to Accounting**  
**Auditing and Management Control, N.Y., September 8, 1958.**

John T. Wheeler, «A Proposal for an Integrated Course in : راجع (٢)  
Statistics and Accounting», **The Accounting Review**, vol. XXXV, No.  
1, January 1966, pp. 51-59.

Kenneth E. Boulding, «Economics and Accounting : The : انظر (٣)  
Uncongenial Twins», **Studies in Accounting Theory**, edited by W.T.  
Baster and Sidney Davidson, Richard D. Irwin, 1962.

(٤) للتوسع فى دراسة هذه العلاقة راجع :

John B. Canning, **The Economics of Accountancy : A Critical Analysis**  
**of Accounting Theory**, Ronald Press Company, New York, 1929.

James Dohr, «What They (Economists) Say About us (Accountants),  
**Journal of Accountancy**, August 1953.

Dwight P. Flanders, «Accounting and Economics : A Note with Special  
Reference to the Teaching of Social Accounting», **The Accounting**  
**Review**, January, 1959.

Richard Mattesch, «The Constellation of Accounting and Economics»,  
**The Accounting Review**, XXX, 1, 4, 1956.

Rex B. Oruse, Jr and Edward L. Summers, «Economics, Accounting  
Practice and Accounting Research Study No. 3», **The Accounting**  
**Review**, January, 1965.

John T. Wheeler, «Economics and Accounting», in **Handbook of Modern**  
**Accounting Theory**, edited by Morton Backer, Prentice Hall, 1955.

اداة لخدمة المجتمع تعاون في ترشيد القرارات الاقتصادية وانتاج البيانات وتقديمها الى اصحاب المصلحة فيها سواء كانوا من المحاسبين او الاداريين او الاقتصاديين ، هذا التطور في مفهوم الحاسبة هو الذى قربها من علم الاقتصاد . وينظر هذا التطور في مفهوم الحاسبة تطور في مفهوم الاقتصاد اذ اصبح اهتمام الاقتصاديين بالمشروعات التجارية يصاحب اهتمامهم بالاقتصاد القومى في مجموعه ، وبمعنى آخر اصبح اهتمامهم باقتصاد الوحدة ( الاقتصاد الجزئى ) Microeconomics يقرن باهتمامهم باقتصاد الجميع ( الاقتصاد الكلى ) Macroeconomics . وفي رأى الباحث ان للتخطيط القومى الشامل ضلعا كبيرا في الربط بين كل من حسابات الوحدة وحسابات الجميع واقتصاديات الوحدة واقتصاديات الجميع ، فالشروع لا ينظر اليه عند تقييمه كبنية مستقلة عن البنيان الاقتصادى ، وانما يقيم في اطار الاقتصاد القومى في مجموعه ، ومن هنا كانت المفاهيم الاقتصادية المعروفة للقائمين بتقييم المشروعات مثل « العائد الاجتماعى » و « التكلفة الاجتماعية » .

ويلاحظ المتبع للادب الاقتصادى ان الاقتصاديين قد استخدموا مصطلحات محاسبية مثل « الميزانية » و « قائمة الدخل » و « الربح » . . . الخ ، وان اقترن هذا الاستخدام بمفاهيم قد تختلف عن مفاهيم المحاسبين . ثم انه يلاحظ ان الاقتصاديين الاوائل امثال آدم سميث ، وجون باتست سى ، وديفيد ريكاردو ، وتوماس مالتس ، والفريد مارشال قد استخدموا الحاسبة او افادوا منها في كتاباتهم ، فالبيانات المحاسبية كانت هى المادة التى استخدمها الاقتصاديون في اختيار النموذج الفكرى المعروف « بنظرية المنشأة » Theory of the Firm

وكما تأثر الاقتصاديون بالحاسبة واستفادوا منها في ميدانهم ، تأثر المحاسبون بالاقتصاد واستفادوا منه في ميدانهم . ولا شك أن هناك استخداما ملحوظا للمصطلحات والمبادئ الاقتصادية في البحث المحاسبى الخاص بالتكاليف ، ففى هذا المجال تعرف الحاسب على مصطلحات تنتمى أساسا الى علم الاقتصاد مثل تكلفة الفرصة البديلة Opportunity Cost والتكلفة الحدية Marginal Cost انخ ، كما تعرف على أسلوب التحليل الحدى Marginal Analysis وتحليل نقط التعادل Breakeven Analysis

ونتيجة لهذه العلاقة المتبادلة بين كل من الحاسبة والاقتصاد تكونت ما يمكن ان تسمى نواة مدرسة جديدة تضم الدارسين الذين لهم باع في الحاسبة والاقتصاد في وقت واحد . وقد خلف هؤلاء كتابات يصح أن توصف بأنها أدب محاسبى اقتصادى متكامل (١) . ومن رواد هذه المدرسة

(١) للوقوف على معلومات أكثر تفصيلا من المساهمات في الادب المحاسبى الاقتصادى راجع مقالة Wheeler السابقة ورسالته للدكتوراه بعنوان :

**The Use of Cost Accounting by Economists, Massachusetts Institute of Technology.**

جيمس كلارك الذى أخرج سنة ١٩٢٣ مؤلفا عن اقتصاديات التكاليف (١) ، وجون كاتنج الذى أصدر سنة ١٩٢٩ مؤلفه المشهور عن اقتصاديات المحاسبة (٢) .

## ٢ - نشأة وتطور العلاقة بين المحاسبة والمحاسبة القومية :

بعد استعراض الارتباط بين المحاسبة من ناحية والرياضة والاحصاء والاقتصاد من ناحية أخرى، يمكن الانتقال الى مناقشة العلاقة (٣) بين المحاسبة والمحاسبة القومية. وتنظيما لمناقشة هذه العلاقة رؤى البدء بالإشارة الى نشأة هذين الفرعين من فروع المعرفة والملاحح الأساسية لتطور كل منهما ، ثم التطرق الى الحديث عن اتباع المنهج المحاسبي فى عرض احصاءات الدخل القومى كمنهج أساسى للعلاقة المباشرة بين المحاسبة والمحاسبة الاقتصادية، وبعد ذلك تتناول المناقشة تطور تلك العلاقة وخاصة فى ظل التوحيد المحاسبي، وأخيرا تتم الإشارة الى اصطلاحين حديثين نسبيا (٤) هما «محاسبة الوحدة» Microaccounting و «محاسبة المجاميع» Macroaccounting

فيما يختص بنشأة المحاسبة والملاحح الأساسية لتطورها يلاحظ - كما أشير من قبل - أن سنة ١٤٩٤ على وجه التحديد هى السنة التى صدر فيها أول كتاب فى امسالك الدفاتر ، ولو أنه كانت هناك ممارسة فعلية للمحاسبة قبل هذا التاريخ بفترة طويلة ، وكان هناك تطور فى طرائق المحاسبة يحكمه منهج « التجربة والخطأ » . هذا عن سنة الميلاد ، أما مكان الميلاد فهو ايطاليا ، وأما الرائد الأول فى الكتابة عن المحاسبة فهو أحد المشتغلين بالرياضيات (Luca Pacioli) . وقد ظلت المحاسبة خلال فترة طويلة من تطورها تنتسب الى الرياضيات ان لم تكن فرعا منها ، وكان فن امسالك الدفاتر

(١) انظر : J.M. Clark, *Studies in the Economics of Overhead Cost*, Chicago : University of Chicago Press, 1923.

(٢) أنظر : John B. Canning : op. cit.

(٣) تنصرف المناقشة هنا بصفة أساسية الى العلاقة المباشرة بين المحاسبة والمحاسبة الاقتصادية وليس الى العلاقة غير المباشرة التى تتمثل فى ارتباط كل منهما بفروع مشتركة من فروع المعرفة مثل الاقتصاد والاحصاء .

(٤) راجع بصفة خاصة :

S.C. Yu, «Macroaccounting and Some of its Basic Problems», *The Accounting Review*, April, 1957.

—, «Microaccounting and Macroaccounting», *The Accounting Review*, January, 1966.

محل اهتمام عدد من مشاهير الرياضيين بعد باشيلو (١) . ولم يحدث انفصال بين المحاسبة والرياضيات الا في القرن التاسع عشر بعد أن اتجهت المحاسبة الى خدمة الناحية العملية ، وبقوة الدفع هذه ( اى خدمة الناحية العملية ) كان تطور المحاسبة في اتجاه الاهتمام بالطرائق والاساليب دون الفلسفات والنظريات . وبعد الحرب العالمية الثانية زاد الاهتمام بالادارة العلمية فكان ذلك بمثابة قوة دفع لتطوير المحاسبة في اتجاه الطرائق والنظريات في وقت معا وكان تلاحمها المتزايد مع العلوم الاخرى كالاحصاء والرياضيات والاقتصاد والمحاسبة القومية .

فيما يتعلق بنشأة المحاسبة القومية والملاحم الاساسية لتطورها يذكر مؤرخو الدخل القومى (٢) — وهو الصورة الاولى من صور المحاسبة القومية — أن مفاهيمه وتقديراته قد عرفت أول ما عرفت في إنجلترا ، وكان الرائد الاول في هذا الميدان الطبيب وأستاذ التشريح الانجليزي William Petty الذى عاش في القرن السابع عشر ( ١٦٢٣ — ١٦٨٧ ) وأسهم في الفكر الاقتصادي والحساب السياسى (٣) (التسمية القديمة لعلم الاحصاء) في النصف الثانى من ذلك القرن . ويضاف الى وليم بيتى رائدان انجليزيان هما Gregory King ( ١٦٤٨ — ١٧١٢ ) ، Charles Davenant ( ١٦٥٦ — ١٧١٤ ) ، كما يضاف رائدان فرنسيان هما Boisguillabert ( ١٦٤٦ — ١٧١٤ ) ، Vauban ( ١٦٣٣ — ١٧١٢ ) . واذا كانت المحاسبة القومية قد ارتبطت في نشأتها خلال القرن السابع عشر بالفكر الاقتصادي وبالحساب السياسى فانها ظلت في تطورها ترتبط بعلم الاقتصاد وعلم الاحصاء، ومعنى هذا أن تطور المحاسبة القومية يتميز بتطور في الطرائق والاساليب والمذاهب والنظريات . ومن الملاحم الاساسية لتطور المحاسبة القومية أيضا تقاربها من المحاسبة وتلاحمها معها ، ويتمثل هذا التقارب وذاك التلاحم في نشأة العلاقات المباشرة بينهما . وجدير بالذكر أن تطور المحاسبة القومية لم يكن مرده الى تطور آداب الاقتصاد والاحصاء فحسب ، وانما هناك عوامل أخرى تحكم عمليات التطور . وتتمثل هذه العوامل في الحروب والازمات ، اذ أن تحسن الموقف الدولى وقلة الاضطرابات أدت الى فتور العمل في تقديرات

(١) راجع :

A.C. Littleton, **Accounting Evolution to 1900**, New York : American Institute Publishing Company, Inc., 1933.

Thomas H. Williams and Charles H. Griffin, **The Mathematical Dimensions of Accountancy**, N.Y., South-Western Publishing Co., 1964, pp. 6-10.

(٢) راجع بصفة خاصة :

Paul Studenski, **The Income of Nations**, New York University Press, 1958, p. 13.

(٣) المتقد انه كتب Verbum Sapienti « اللبيب تكفي الاشارة » في سنة ١٦٦٥ وكب Political Arithmetik « الحساب السياسى » في سنة ١٦٧٦ ( انظر المرجع السابق ص ١٢ أيضا ) .

الدخل القومى خلال النصف الاول من القرن الثامن عشر ، بينما انتعش هذا العمل خلال النصف الثانى من القرن المذكور اى وقت الثورة الفرنسية والحرب النابليونية والثورة الامريكية كما انتعش بشدة خلال الحرب العالمية الثانية . ومن بين العوامل الهامة التى تحكم التطور فى المحاسبة القومية ايضا شيوع التخطيط القومى الشامل واسهام المنظمات الدولية والاقليمية فى تعميم وتوحيد المفاهيم والاسس والقواعد الخاصة بالحسابات الاقتصادية .

واضح مما تقدم ان لكل من المحاسبة والمحاسبة القومية نشأة مستقلة ، فهناك فاصل زمنى مقداره قرابة قرنين من الزمان بين نشأة هذه وتلك ، ثم ان المحاسبة قد نشأت فى كنف الرياضيات بينما نشأت المحاسبة القومية فى كنف الاقتصاد والاحصاء ، وعلى الرغم من هذه النشأة المستقلة لكل من المحاسبة والمحاسبة القومية الا انه فى غمار تطورها كانت هناك علاقات غير مباشرة بينهما تتمثل فى ارتباط كل منهما ( بدرجات متفاوتة ) بالاقتصاد ، كما تتمثل فى اعتماد المحاسبة القومية عن طريق الاحصاء كأداة وسيطة على حسابات الوحدات الاقتصادية كمصدر للبيانات الاساسية . كذلك نشأت فى غمار تطور المحاسبة والمحاسبة القومية علاقات مباشرة بينهما تتمثل فى استفادة الاخرى من البنين الفنى المحاسبى كما تتمثل فى تحول المحاسبة الى نظام للبيانات يربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية .

فيما يختص بفكرة محاكاة البنين الفنى المحاسبى فى عرض احصاءات الدخل القومى وتركيب حسابات قطاعية وحسابات قومية للاقتصاد فى مجموعه فانها تنسب فى أحد المراجع (١) الى ثلاثة من الاقتصاديين الانجليز (Kaldor, Stone, Meade) كانوا يعملون فى هذا الميدان تحت اشراف Keynes . ويشير هذا المرجع الى ما كتبه الاقتصاديون الثلاثة عن الحسابات القومية والقطاعية ونشروه فى احدى المجلات العلمية (٢) فى سنة ١٩٤١ . ويضيف المرجع المذكور (٣) انه فى سنة ١٩٤١ ايضا قام المكتب المركزى للاحصاء فى هولندا بمحاولة لاعداد حسابات قومية عن سنة ١٩٣٨ وذلك فى ضوء افكار Ed Van Cleef الذى ينسب اليه اصطلاح « امسك الدفاتر على المستوى القومى » National Bookkeeping . كذلك قام المكتب المركزى للاحصاء فى النرويج فى فترة الحرب العالمية الثانية - وتحت توجيه كل من Aukrusct, Frisch - بتقديرات للدخل القومى عن الفترة ١٩٣٥ - ١٩٤٣ على اساس المنهج المحاسبى (٤) . وطبقا لبعض المراجع الاخرى (٥) فان نواة الفكرة الخاصة باستخدام المنهج المحاسبى فى عرض

Paul Studenski, op. cit., p. 154.

Economic Journal, June-September, 1941.

Paul Studenski, op. cit., p. 332.

(١) انظر

(٢) انظر :

(٣) انظر

(٤) المرجع السابق ص ٤٧١ .

(٥) راجع : Milton Gilbert and Richard Stone, «Recent Developments in : National Income and Social Accounting», Accounting Research, vol. 5, No. 1, 1954.

A.C. Littleton and V.K. Zimmerman, Accounting Theory : Continuity and Change, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J. 1962, p. 210.

احصاءات الدخل القومي ظهرت في مقالة نشرت تحت اسم Myra Cutris سنة ١٩٣٥ كما أن Morris Copeland نادى بنفس الفكرة في سنتي ١٩٣٥ ، ١٩٣٧ . واذا كانت هناك أسماء أو أخرى من الاقتصاديين تنسب اليهم أساسا فكرة الاستفادة من البنين الفني المحاسبي في عرض احصاءات الدخل القومي خلال فترة الحرب العالمية الثانية أو قبلها بسنوات فان هناك أسماء أخرى من الاقتصاديين في أوروبا وأمريكا شايعوا هذه الافكار وروجوا لها بعد ظهورها . هناك Lindahl, Ohlsson, Lundberg في السويد François Perroux في فرنسا Schwartz, Jazi, Dennison في الولايات المتحدة الأمريكية . ولقد كان لاسهام Gilbert, Stone بالذات أهمية خاصة في ارساء وشيوع المنهج المحاسبي كأسلوب لعرض احصاءات الدخل القومي اذ أن تقرير الاول المقدم الى لجنة الخبراء الاخصائيين بعصبة الأمم<sup>(١)</sup> كان الأساس الذي بنى عليه نظام الأمم المتحدة للحسابات القومية<sup>(٢)</sup> SNA كما أن عمل الاثنين في ميدان الحسابات القومية بمنظمة التعاون الاقتصادي الاوروي<sup>(٣)</sup> OEEC قد ساعد على تأكيد وتعميم المنهج المحاسبي<sup>(٤)</sup> .

وجدير بالذكر ان التعويل على المنهج المحاسبي في أمريكا بدلا من المنهج التقليدي في عرض احصاءات الدخل القومي لم يقابل بحماس كبير من جانب Simon Kuznets — وهو من مشاهير المشتغلين بالدخل القومي في الولايات المتحدة الأمريكية — وقد دارت بينه وبين Gilbert وزملائه — وهم من رواد المشتغلين بالحسابات القومية والمشايخين لها في الولايات المتحدة الأمريكية أيضا — مناقشة علمية في هذا الصدد<sup>(٥)</sup> . وعلى الرغم من ذلك فان البنين الفني المحاسبي أصبح مظهرا أساسيا من مظاهر الحاسبة الاقتصادية

League of Nations, Committee of Statistical Experts, (١) راجع  
Definition and Measurement of National Income and Related Totals,  
1947.

U.N., Statistical Office, A System of National Accounts and (٢) أنظر :  
Supporting Tables (First Edition, 1953).

(٣) حاليا « OECD »

(٤) راجع بصفة خاصة

OEEC, A Standardized System of National Accounts, Paris, 1958.

(٥) راجع

Simon Kuznets, «National Income : A New Version», The  
Review of Economics and Statistics, Cambridge Mass., vol. XXX,  
1948.

Milton Gilbert, E.E. Dennison, George Jazi, C.E. Schwartz, «Objectives  
of National Income Measurement : A Reply to Professor Kuznets»,  
The Review of Economics and Statistics, Cambridge Mass., vol.  
XXX, 1948.

القومية ورمزا للعلاقة بينها وبين المحاسبة ، فالمحاسبة القومية - شأنها شأن المحاسبة - في تصنيفها للمعاملات وتصويرها للحسابات تفرق بين التدفقات Flows والموجودات Stocks ، والمحاسبة القومية تحاكي في تصويرها للاصول والخصوم القومية والدخل والنتائج القومي بعض القوائم والحسابات التقليدية ، والمحاسبة القومية أيضا تحاول أن تضم في اطار محاسبي متكامل حسابات الدخل القومي ، وجداول المدخلات والمخرجات ، وقائمة التدفقات المالية ، وقائمة الاصول والخصوم القومية وذلك على غرار ما يحدث من تكامل في النظام المحاسبي على مستوى الوحدة الاقتصادية .

وتجدر الاشارة الى ان العرض المحاسبي في ظل المحاسبة الاقتصادية لا يقتصر على الشكل التقليدي (T) بل انه يتخذ « المصفوفة » Matrix اداة لاجراء صورة « المدخلات والمخرجات » . وفي السنوات القليلة الماضية بدأت المحاولات لترجمة النظام التقليدي للحسابات على مستوى الوحدة الاقتصادية الى مصفوفة للمدخلات والمخرجات (١) ، ويعنى هذا ان العلاقة بين المحاسبة والمحاسبة القومية والمتمثلة في طريقة عرض البيانات علاقة متبادلية .

واذا كان البنيان الفنى المحاسبي - كما تقدم - مظهرا أساسيا للعلاقة بين المحاسبة والمحاسبة القومية فهل هو المظهر الوحيد لهذه العلاقة ؟ الا يوجد مظهر للعلاقة بين الاطارات الفكرية لهذه وتلك على غرار ارتباطهما ببعضهما البعض من خلال البنيان الفنى المحاسبي ؟ في الواقع ان المحاسبة تعتمد على مجموعة من المبادئ والقواعد التي جرى عليها العرف المحاسبي بينما تركز المحاسبة القومية على الاطار النظرى لعلم الاقتصاد ، ومن هنا كانت الفجوة بينهما من حيث الاساس الفكرى . ولكنه بتزايد الاتجاه نحو اعداد النظم المحاسبية الموحدة على مستوى الوحدات الاقتصادية (٢) تطورت العلاقة بين المحاسبة والمحاسبة القومية ، ففي ظل النظم المحاسبية الموحدة ارسيت افكار مشتركة ( من حيث المصطلحات والمفاهيم والقواعد والاسس ) بين محاسب الوحدة الاقتصادية والمحاسب القومى وأصبح هناك اساس للتفاهم المباشر بينهما . وفي ظل النظم المحاسبية الموحدة أيضا يمكن ايجاد نوع من التقارب الفكرى بين المحاسب والمحاسب القومى، وآية ذلك ان هذه النظم الموحدة تتضمن حسابا لاعادة تقويم المخزون واستبعاد المكاسب او الخسائر الدفترية ، وآية ذلك أيضا افراد حسابات للمعاملات « المحسوبة » Imputed الى جانب حسابات المعاملات « المحققة » Realized ... الخ . أى أن

(١) راجع :

Richards, Allen B., «Input-Output Accounting for Business»,  
The Accounting Review, vol. XXXV, No. 3, July, 1960, pp. 429-436.

(٢) راجع ص ص ٤ - ٥ من هذا البحث .

محاسب الوحدة الاقتصادية يعد بعض البيانات المحاسبية بمفاهيم المحاسب القومى . ولكن وجود هذه العلاقة بين المحاسبة والمحاسبة القومية لا يعنى انها أصبحت ظاهرة عامة وأن علم المحاسبة كفرع من فروع المعرفة قد تطور فكرا وتطبيقا فى هذا الاتجاه .

وبمناسبة الحديث عن العلاقة بين المحاسبة والمحاسبة القومية تجدر الإشارة الى أن التعريف ببعض المبادئ المحاسبية أصبح يعتبر عادة تمهيدا ضروريا لدراسة المحاسبة الاقتصادية ومدخلا طبيعيا لتلك الدراسة وهذه سمة مميزة لبعض المؤلفات (١) فى ميدان المحاسبة القومية .

وفى ختام هذه المناقشة للعلاقة بين المحاسبة والمحاسبة القومية تجدر الإشارة الى أن بعض المحاسبين يعترضون على اصطلاح « المحاسبة الاجتماعية أو القومية » على أساس أن هذا الفرع الجديد لم يقتبس من « تكنولوجيا » المحاسبة القدر الكافى لاضفاء هذه التسمية عليه . ولكن هناك فئة أخرى من المحاسبين ترى أن اختيار اصطلاح « المحاسبة الاجتماعية أو القومية » اختيار فى محله لانه كمحاسبة يعبر تعبيرا صحيحا عن توفير بيانات منظمة ومتراطة ومقسمة تقسيما له مغزاه (٢) . وتأكيذا للعلاقة بين المحاسبة والمحاسبة القومية يرى أحد المحاسبين (٣) أن المحاسبة اصطلاح عام يندرج تحته ما يمكن أن يسمى « المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية » Microaccounting و « المحاسبة على مستوى الجامع » Macroaccounting أو توخيا للاختصار « محاسبة الوحدة » و « محاسبة الجامع » وذلك بالقياس الى ما هو متبع فى الاقتصاد حيث يندرج تحته ما يسمى « الاقتصاد الجزئى أو اقتصاد الوحدة » Microeconomics و « الاقتصاد الكلى أو اقتصاد

(١) انظر على سبيل المثال :

- Ruggles, R., *An Introduction to National Income and Income Analysis* New York, 1949.
- Ruggles, R. and Ruggles N.D. *National Income Accounts and Income Analysis*, McGraw-Hill Book Company, Inc., New York.
- Powelson, J.P., *Economic Accounting : A Textbook in Accounting Principles for Students of Economics and the Liberal Arts*, McGraw-Hill Book Company, Inc., New York, 1955.
- Rosen, S., *National Income : Its Measurement, Determination, and Relation to Public Policy*, Holt, Rinchart and Winston Inc., New York, 1963.

(٢) راجع

Littleton, A.C. and Zimmerman, V.K., *op. cit.*, p. 243.

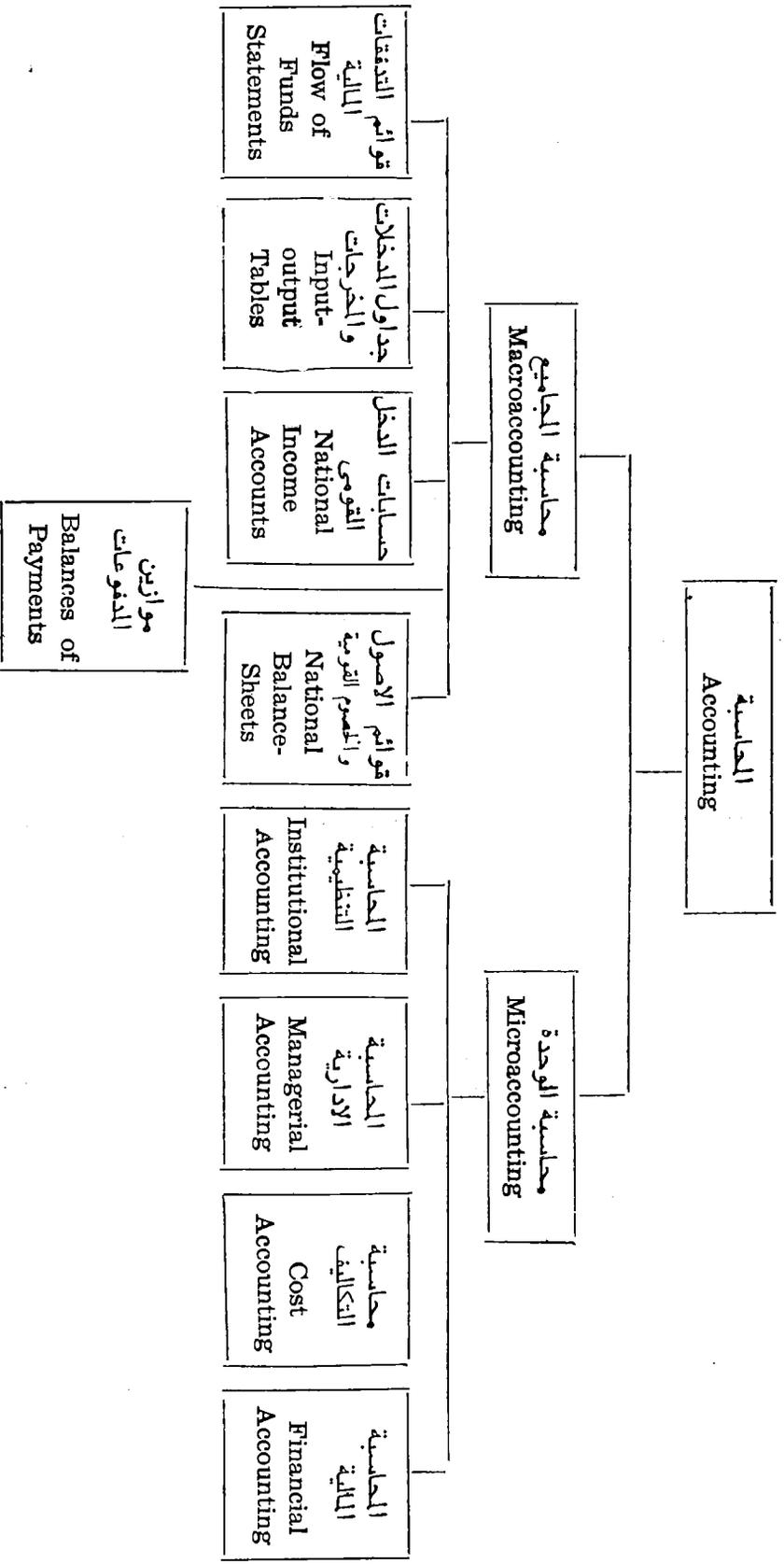
(٣) انظر مقالتي S.C Yu المشار اليهما فى ص ١٢١ .

الجاميع « Macroeconomics . واذا قبل المصطلحان الجديدان للذنان ينسبان الى الاستاذ Yu فان المناقشة الحالية لا تنصب على العلاقة بين « المحاسبة » و « المحاسبة القومية » بل تنصب - طبقا للاصطلاحين المبتكرين - على العلاقة بين « محاسبة الوحدة » و « محاسبة الجاميع » . ويوضح الشكل البياني في الصفحة التالية نطاق كل من « محاسبة الوحدة » و « محاسبة الجاميع » كميديتين للمحاسبة في نظر Yu .

وجدير بالذكر أن اصطلاح « محاسبة الجاميع » قد أضاف اسما جديدا الى قائمة الاسماء التي أطلقت وتطلق على هذا الفرع من فروع المعرفة ومنها ما هو شائع الاستخدام ومنها ما هو اقل شيوعا ، وبذلك أصبحت القائمة تضم :

National Bookkeeping	— امساك الدفاتر على المستوى القومى
National Accounting	— المحاسبة القومية
Social Accounting	— المحاسبة الاجتماعية
Economic Accounting	— المحاسبة الاقتصادية
National Economic Accounting	— المحاسبة القومية الاقتصادية
National Business Accounting	— المحاسبة القومية التجارية
Macroaccounting	— محاسبة الجاميع

حقيقة أن اصطلاح « المحاسبة القومية » هو الاصطلاح الذى اختاره خبراء الامم المتحدة ليرمز لنظامها المحاسبي الموحد «SNA» ولكن هذا لا ينفى استخدام المسميات الاخرى من جانب المشتغلين بهذا الفرع من فروع المعرفة ، وهذا امر غير مستغرب لان اضطراب التسمية وعدم استقرارها يمكن أن يعزى الى العمر القصير نسبيا لهذا الفرع الذى يرتبط بكل من الاقتصاد والاحصاء والمحاسبة . وعلى أى حال فان لاصطلاحى « محاسبة الوحدة » و « محاسبة الجاميع » ميزة خاصة حيث أنهما يعكسان مستوى الوحدة المحاسبية فى كل من الميدانين فهو فى الميدان الاول «المشروع الواحد» ( واحيانا المشروع الرئيسى + الفروع ) بينما هو فى الميدان الاخر الصناعة او القطاع او الاقليم أو الاقتصاد القومى فى مجموعه . ثم ان هذين الاصطلاحين يمثلان دعوة لمزيد من التلاحم بين الميدانين على الرغم من استقلال كل منهما ، وهو امر مرغوب فيه - بل وممكن - عن طريق المزيد من الانظمة المحاسبية الموحدة .



(\*) أسس هذا الشكل على ما جاء بمقتضى الاستاذ S.C.Yu المثار اليه في ص ١٢١ .

### ( ٣ ) مساهمة النظام المحاسبي الموحد في ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية

تبذل في هذا الجزء من البحث محاولة لتقييم اسهام النظام المحاسبي الموحد في الربط بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية . ومن خلال هذا التقييم تتم الإجابة على الاسئلة الاساسية التالية : ما هي طبيعة العلاقة بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية في مصر قبل اصدار النظام المحاسبي الموحد ؟ كيف ربطت حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية في النظام المذكور ؟ ما هي ركائز التفاهم المتبادل بين محاسب الوحدة الاقتصادية والمحاسب القومى في هذا النظام وما هي المشاكل التى أسهم في حلها ؟ هل هناك مجال لمزيد من الربط بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية في النظام المحاسبي الموحد أو في نظم أخرى مكملة لعملية الاصلاح المحاسبي التى بدأت باصدار ذلك النظام ؟

#### ١ - العلاقة بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية في مصر قبل اصدار النظام المحاسبي الموحد :

لم تكن العلاقة منعقدة بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية في مصر قبل اصدار النظام المحاسبي الموحد في ديسمبر سنة ١٩٦٦ ، فالواقع أن هذه العلاقة كانت قائمة منذ اجراء تقديرات للمجاميع الدخلية سواء بدافع الاجتهاد الفردى أو بعد انتظامها واجرائها عن طريق الجهات الرسمية ، ثم استمرت هذه العلاقة بعد الدخول في مرحلة التخطيط الشامل واعداد صور للاقتصاد القومى ومكوناته وعرضها على اساس المنهج المحاسبي . ولكن على الرغم من وجود هذه العلاقة فمما لاشك فيه أن النظام المحاسبي الموحد قد أسهم في ضبطها وتنظيمها وذلك على النحو الذى سيتم توضيحه فيما بعد . وتركز مناقشة العلاقة المذكورة على الفترة الممتدة من بدء ممارسة الجهات الرسمية عملية تقدير المجاميع الدخلية واعداد الحسابات القومية حتى اصدار النظام المحاسبي الموحد ، وتشير المناقشة الى الجهات التى تعتبر أطرافا في هذه العلاقة ، وتبرز طبيعة وشكل العلاقة ، ثم تقدم تقييماً عاماً لها .

فيما يختص بالجهات التى تعتبر أطرافا في العلاقة وطبيعة وشكل هذه العلاقة يلاحظ أنه كان - ولا يزال - هناك موقعان أساسيان لاعداد التقديرات الدخلية وتركيب الحسابات القومية في مصر (١) ، وهذان الموقعان هما لجنة التخطيط القومى ( حالياً وزارة التخطيط ) ومصلحة الاحصاء

(١) راجع دكتور السيد حافظ عبد الرحمن، بعض مشاكل الحاسبة القومية (الفصل الخامس).

والتعداد ( حاليا الجهاز المركزى للتعبئة العامة والاحصاء ) . ويقوم الموقع الاول باصدار حسابات دخلية بصفة دورية طبقا لنظام محاسبى قومى معين كما يقوم بصفة غير منتظمة باصدار جداول للمدخلات والمخرجات وقوائم للتدفقات المالية . ويقوم الموقع الاخر باصدار تقديرات سنوية للمجاميع الدخلية فى صورة جداول احصائية . ولاعداد الحسابات القومية بصفة عامة فى اى من الموقعين المتقدمين كان هناك تعويل على حسابات الوحدات الاقتصادية كمصدر للبيانات الاساسية . ولم تكن هذه الحسابات بطبيعة الحال هى المصدر الوحيد لتكوين الخرائط الاقتصادية على المستوى القومى ، اذ ان هذه الاخيرة تتطلب بيانات اساسية اخرى الى جانب البيانات المحاسبية . وكانت اداة الحصول على البيانات المحاسبية والاحصائية من الوحدات الاقتصادية هى استمارات التخطيط والمتابعة (١) من ناحية واستمارات التعدادات الدورية (٢) والاحصاءات الجارية من ناحية اخرى . وكانت المصطلحات والتعاريف كاداة للتفاهم المشترك بين المشتغلين بحسابات الوحدة الاقتصادية والمشتغلين بالحسابات القومية فى صورة تفسيرات وتعليمات مدونة على الاستمارات .

هذا عن الجهات التى تعتبر اطرافا فى العلاقة بين محاسبة الوحدة والمحاسبة القومية وطبيعة وشكل هذه العلاقة . والآن يتطرق الحديث الى تقييم هذه العلاقة بصفة عامة . ولعل اول ملاحظة جديرة بالتسجيل فى هذا الصدد هى انه كانت هناك محاولات من جانب أجهزة التخطيط والاحصاء لربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية لا لربط محاسب الوحدة الاقتصادية بالمحاسب القومى . لقد كانت هناك شكوى من جانب محاسب الوحدة الاقتصادية من عدم تفهمه للمصطلحات والتعاريف الواردة بالاستمارة رقم ٤ المشار اليها لانها اعدت من طرف واحد وهو الطرف المستخدم للبيانات دون اشراك الطرف الاخر وهو الطرف المنتج للبيانات . ان عدم ايجاد لقاء بين محاسب الوحدة الاقتصادية والمحاسب القومى يعتبر قصورا اساسيا فى العلاقة بين محاسبة الوحدة والمحاسبة القومية . ان مثل هذا الاجتماع المشترك ولو لمجرد الاتفاق على المصطلحات والمفاهيم المحاسبية التى تهم محاسب الوحدة والمحاسب القومى فى وقت معا كان يمكن ان يتم وان تكون له ثمرة على غرار ما حدث فى المملكة المتحدة وسبقت الاشارة اليه (٣) .

وجدبر بالذكر ايضا بمناسبة تقييم العلاقة بين كل من محاسبة الوحدة والمحاسبة القومية فى مصر ان الحسابات والقوائم التى كان من

(١) مثل استمارة متابعة النشاط الاقتصادى فى قطاع الاعمال المنظم ( استمارة تخطيط رقم ٤٠ متابعة ) .

(٢) مثل استمارة احصاء الانتاج الصناعى واستمارة احصاء الاجور وساعات العمل .

(٣) راجع ص ١٢١ .

المفروض أن تتجمع بصفة دورية في الجهاز الضريبي لم يتم الانتفاع بها في اعدادد الحسابات القومية على الرغم من أنها في كثير من بلاد العالم مصدر أساسى للحسابات القومية وأداة لربط هذه الحسابات بحسابات الوحدات الاقتصادية بعد فحصها . ان الجهاز الضريبي في مصر كمركز لتجميع كثير من الحسابات والقوائم المالية لم يقوم بدور فعال كوسيط بين كل من المحاسب القومى ومحاسب الوحدة الاقتصادية .

وبالإضافة الى ذلك تجدر الإشارة الى أن العلاقة بين حسابات الوحدة الاقتصادية من ناحية والحسابات القومية من ناحية أخرى قبل اصدار النظام المحاسبي الموحد كانت تصطدم ببعض الصعوبات . فهناك صعوبة التجميع ( تجميع البنود للتناظرة في قوائم المراكز المالية وحسابات النتيجة ) للوصول الى مجاميع ذات مغزى اقتصادى وذلك لان طرق العرض ودرجة التفصيل والمفاهيم والاسس والقواعد لم تكن موحدة على مستوى الوحدات الاقتصادية . وهناك الصعوبة الخاصة بتحديد هامش الخطأ الذى ينجم عن احتمال الترجمة الخاطئة من جانب محاسب الوحدة الاقتصادية لمفاهيم المحاسب القومى نتيجة عدم التلاحم والتفاهم المباشر بينهما . ثم ان هناك الصعوبة الخاصة بدرجة التفصيل ، اذ ان البيانات التى تشتمل عليها تعدادات واحصاءات الانتاج الصناعى مثلا واستثمارات التخطيط والمتابعة لم تكن تتضمن من المعلومات والبيانات الاساسية ما يسعف المحاسب القومى لتركيب حسابات قومية وقطاعية مفصلة .

وفي ختام هذا العرض السريع للعلاقة بين حسابات الوحدات الاقتصادية والحسابات القومية قبل اصدار النظام المحاسبي الموحد تجدر الإشارة الى أن المشاكل التى أدت الى اضعاف هذه العلاقة ليست قاصرة على الوحدات الاقتصادية المزمرة بتطبيق النظام المذكور ، فهناك مشاكل متصلة بالبيانات المحاسبية لقطاع الادارة الحكومية ، وقطاع الهيئات التى لا تهدف للربح ، وقطاع الوسطاء الماليين . واذا كان النظام المحاسبي الموحد قد حل بعض المشاكل التى من شأنها تطوير وتنمية العلاقة بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية في قطاعات معينة فان هناك حاجة الى مزيد من الاصلاح المحاسبي في قطاعات أخرى لدعم هذه العلاقة .

## ٢ - كيف ربط النظام المحاسبي الموحد عند اعداده بالحسابات القومية ؟

بعد هذا العرض الموجز للعلاقة بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية في مصر قبل اصدار النظام المحاسبي الموحد يمكن الانتقال الى ابراز دور النظام المذكور في تطوير هذه العلاقة وتسميتها . ولكنه

يبدو أن هناك حاجة قبل ذلك للإجابة عن التساؤل التالي : كيف ربط النظام الحاسبي الموحد عند اعداده بالحسابات القومية ؟ في الواقع أن عملية اعداد النظام الحاسبي الموحد في سنة ١٩٦٦ قد نظمت بحيث تم لقاء مباشر بين المشتغلين بالحاسبة القومية في مصر ( خبراء كل من وزارة التخطيط والجهاز المركزي للتعبة العامة والاحصاء ) من ناحية والمسؤولين عن انتاج البيانات الحاسبية على مستوى الوحدات الاقتصادية في القطاعات المختلفة من ناحية أخرى . ومعنى هذا أن الربط كان بالتفاهم المباشر بين كل من الحاسب القومي وحاسب الوحدة الاقتصادية . أضف الى ذلك أن عملية اعداد النظام الحاسبي الموحد قد قامت على أساس المواءمة بين الامكانيات والاحتياجات بمعنى أن الاحتياجات النابعة من الحاسب القومي كمستخدم للبيانات الحاسبية قد راعت امكانيات الوحدات الاقتصادية كمنتجة لتلك البيانات .

واضح مما تقدم أن ربط النظام الحاسبي الموحد عند اعداده بالحسابات القومية قد تم في اطار لقاءات مباشرة بين الاطراف المعنية وأن الاتفاق في هذه اللقاءات كان نتيجة مواءمة بين الامكانيات والاحتياجات . وقد لا يكون هذا القدر من التوضيح كافيا للإجابة عن السؤال الاساسي . قد يثير البعض التساؤل التالي : هل التزم القائمون باعداد النظام الحاسبي الموحد بالنظام الراهن للحسابات القومية في مصر ( نظام وزارة التخطيط ) (١) عند اجراء عملية الربط بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية ؟ في الواقع أنه لا يمكن القول أن النظام الحاسبي الموحد قد ارتبط عند اعداده ارتباطا جامدا وصارما بنظام الحسابات القومية المطبق في وزارة التخطيط ، وهذا أمر واضح في مكونات النظام الحاسبي الموحد ، واضح في دليله الحاسبي باجمالياته وتفصيلاته ، وواضح في مصطلحاته ومفاهيمه وأسس وقواعده ، وواضح في حساباته وقوائمه المشتقة لخدمة الحاسب القومي ( حسابات العمليات الجارية وقائمة الاستخدامات والموارد الرأسمالية ) . الخ . واذا كان النظام الحاسبي الموحد لم يربط عند اعداده بنظام معين للحسابات القومية فإنه يوفر البيانات الحاسبية الاساسية اللازمة لتركيب حسابات قومية مفصلة . وفي رأى الكاتب أنه على وزارة التخطيط أن تعيد النظر دون تأخير في نظام حساباتها القومية الذي أعد منذ عشر سنوات بحيث يساير الاحتياجات التخطيطية القومية ، ويقابل المتطلبات الدولية النابعة من النظام الموحد للأمم المتحدة بعد تعديله (SNA ( Revised ) وبحيث يحقق الاستفادة القصوى من النظام الحاسبي الموحد . وعلاوة على ذلك فإن على

(١) لم تكن لدى الجهاز المركزي للتعبة العامة والاحصاء آنئذ نظام للحسابات القومية وإن كان لديه مشروع نظام لهذه الحسابات

وزارة التخطيط والجهاز المركزي للتعبئة العامة والاحصاء أن يقوموا فيما بينهما بتنسيق العمل في اعداد الحسابات القومية .

### ٣ - دور انظام الحاسبي الموحد في تطوير العلاقة بين محاسبة الوحدة الاقتصادية والمحاسبة القومية :

يتمثل اسهام النظام في تطوير العلاقة بين محاسبة الوحدة الاقتصادية من ناحية والمحاسبة القومية من ناحية أخرى في : ( ا ) ارساء الاساس اللازم للتفاهم المتبادل بين محاسب الوحدة والمحاسب القومي ، وبالتالي (ب) حل بعض مشاكل المحاسبة القومية . وستتم مناقشة دور النظام في تطوير العلاقة المذكورة تحت هذين العنوانين .

#### ( ا ) ارساء الاساس اللازم للتفاهم المتبادل بين محاسب الوحدة الاقتصادية والمحاسب القومي :

طبقا للاطار التنظيمي لعملية اعداد النظام الحاسبي الموحد ، وهي العملية الموضحة بملحق هذا البحث ، كانت هناك فرصة للاجتماع المشترك والاتصال المباشر لتبادل الفكر بين كل من محاسب الوحدة الاقتصادية والمحاسب القومي . وبإصدار النظام أرسيت الاسس اللازمة للتفاهم المتبادل بينهما . وهناك ثلاثة أسئلة أساسية يمكن اثارها في هذا الصدد على النحو التالي : ما هي ركائز التفاهم المتبادل في النظام بين محاسب الوحدة الاقتصادية والمحاسب القومي ؟ هل أحدث النظام تغييرا مخلا في لغة المحاسبة كما تدعى بعض الآراء ؟ هل النظام هو الاداة الوحيدة لتطوير العلاقة بين المحاسبة والمحاسبة القومية ؟

فيما يختص بركائز التفاهم المتبادل بين محاسب الوحدة الاقتصادية من ناحية والمحاسب القومي من ناحية أخرى تجدر الإشارة الى أن توفير مثل هذا التبادل كان يستوجب أولا توفير لغة موحدة بين محاسبى الوحدات الاقتصادية وبعضهم البعض والقضاء على التباين الذي كان سائدا بينهم في الممارسة العملية للمحاسبة . ويعتبر التوحيد الحاسبي للمصطلحات والمفاهيم والقواعد والاسس والحسابات والقوائم والتصنيفات على هذا المستوى المدخل الطبيعي والركيزة الاساسية الاولى لارساء وتسهيل التفاهم المتبادل بين كل من محاسب الوحدة والمحاسب القومي . أما الركيزة الاساسية الثانية لتوفير التفاهم المتبادل بين محاسب الوحدة الاقتصادية والمحاسب القومي فهي أن طلب الاخير للبيانات الحاسبية أصبح يتم في اطار نظام حاسبي معروف لديه ، كما أن انتاج محاسب الوحدة للبيانات اللازمة للحسابات القومية أصبح يتم وفقا لطلب يمكنه تفهمه والاستجابة له .

أما بالنسبة لما يثار أحيانا عن أحداث النظام تغييرا كبيرا في لغة المحاسبة وتضمين النظام المحاسبى للوحدة الاقتصادية مصطلحات كثيرة متداولة في المحاسبة القومية فإنه أمر مبالغ فيه ومردود عليه . في الواقع أن التغيير الذى حدث قد تم في حدود ضيقة ، ثم انه — كما أشار النظام (١) — قد روعى في توحيد المصطلحات والاسس والقواعد المحاسبية اختيار الراجح منها في الاستخدام . وإذا كانت بعض المسميات الشائعة في المحاسبة التجارية قد استبدلت بمسميات جديدة فإن لهذا التغيير ما يبرره . وعند اثاره هذه القضية يشار في الغالب الى اصطلاحى « الاهلاك » و « الموازنة التخطيطية » بصفة خاصة باعتبارهما اصطلاحين أدخلهما النظام لأول مرة على المحاسبة التجارية كبديلين لاصطلاحى : « الاستهلاك » و « الميزانية التقديرية » على التوالى . والحقيقة أن اقتراح تغيير الاصطلاحين الأخيرين قد جاء من جانب محاسب الوحدة الاقتصادية عند اعداد النظام ، وكان طلب التغيير يستند الى أن اصطلاح « الاستهلاك » في المحاسبة والذى يقابله بالانجليزية اصطلاح Depreciation يختلط باصطلاح « الاستهلاك » في المحاسبة القومية والذى يقابله بالانجليزية اصطلاح Consumption . وكان من الممكن أن يطلق على الاول اصطلاح « استهلاك رأس المال » أو « استهلاك الاصول الثابتة » وعلى الآخر اصطلاح « الاستهلاك النهائى » ولكنه رؤى توخيا للاختصار أن يترك اصطلاح « الاستهلاك » للمحاسبة القومية ليعنى « الاستهلاك النهائى » وأن تستخدم محاسبة الوحدة اصطلاح « الاهلاك » ليعبر عن « استهلاك رأس المال » ، والاهلاك لغة هو الاستهلاك ويقال أهلك المال أو استهلكه أى باعه أو أنفده . هذا عن « الاهلاك » . أما عن اصطلاح « الميزانية التقديرية » فقد كان في الاساس اصطلاحا غير موفق في محاسبة الوحدة وذلك لان المحاسب يستخدم اصطلاح « الميزانية » للدلالة على الاصول والخصوم في تاريخ معين ، أى ليكون مقابلا للاصطلاح الانجليزى Balance-Sheet . ولذلك فإن استخدامه اصطلاح « الميزانية » مرة أخرى للإشارة الى التدفقات في فترة معينة ، أى ليكون مقابلا للاصطلاح الانجليزى Budget ينطوى على خلط وتناقض . ثم ان وصف الميزانية بكونها « تقديرية » لا يعنى بالضرورة انها تشير الى المستقبل فالتقدير قد يكون عن الماضى . والحق أن اصطلاح « الموازنة التخطيطية » الذى يستخدمه النظام يفضل اصطلاح « الميزانية التقديرية » الذى كان شائعا في الاستخدام المحاسبى ، وهو ترجمة في محلها للاصطلاح الانجليزى Planning Budget الذى يستخدمه المحاسبون . ويجب أن يضاف في هذا الصدد أن تضمين النظام بعض مصطلحات المحاسبة القومية يعتبر أمرا طبيعيا في نظام من أهدافه الاساسية ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية وارساء اساس للتفاهم المتبادل بين محاسب الوحدة والمحاسب القومى .

فيما يتعلق بالتساؤل الثالث والاخير يرى الباحث أنه على الرغم من أن النظام أداة لتطوير العلاقة بين المحاسبة والمحاسبة القومية الا أنه ليس

(١) راجع الفصل الثانى من النظام وهو الخاص بالاسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية .

الإداة الوحيدة ، وأن مجرد اصدار النظام لا يكفى لارساء هذه العلاقة وتطويرها بل يجب أن يقترن ذلك بتدريب كل من المحاسب والمحاسب القومى ، فمهما لا شك فيه أن دور التدريب دور أساسى فى هذا الصدد وخاصة اذا كان المحاسب لم تتح له فرصة فى برامج تعليمه لدراسة المحاسبة القومية . وإذا كان المحاسب القومى لم تتح له فرصة فى برامج تعليمه لدراسة المحاسبة ومن الضرورى أيضا تطوير برامج التعليم فى هذا الاتجاه .

### (ب) حل بعض مشاكل المحاسبة القومية :

كان المشتغل بالمحاسبة القومية فى مصر يجابه مشاكل يعزى البعض منها الى عدم وجود ربط بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية . وقد أسهم النظام فى حل عدد من هذه المشاكل التى يمكن عرضها على النحو التالى :

(أ) مشكلة عدم قابلية البيانات المحاسبية للتجميع .

(ب) مشكلة عدم توافر بيانات محاسبية مفصلة لتركيب الحسابات القطاعية والقومية .

(ج) مشكلة هامش الخطأ .

(د) مشكلة المعاملات المحسوبة .

(هـ) مشكلة تقويم المخزون السلى .

ويتم فى هذا العرض الموجز التعريف بكل من المشاكل المتقدمة التى كانت تجابه المحاسب القومى قبل اصدار النظام ومدى اسهام النظام فى حلها .

بالنسبة للمشكلة الخاصة بعدم قابلية البيانات المحاسبية للتجميع Aggregation يلاحظ أنه قبل اصدار النظام المحاسبي الموحد كان المحاسب القومى عند تناوله حسابات الوحدات الاقتصادية كمصدر للبيانات الأساسية يجابه صعوبة فى فرز الانفاق الجارى والراسمالي والدخل الجارى والراسمالي كل على حدة وذلك للحصول على مجاميع احصائية لها دلالتها الاقتصادية مثل المدخرات والاستثمارات ( التكوين الراسمالي ) . وبمعنى آخر كان تقدير كل من المدخرات والاستثمارات باتباع ما يسمى بنهج الانفاق Expenditure Approach أمرا متعذرا ، واذا تم فان نتائج عملية التجميع التى يحصل عليها المحاسب القومى لا يمكن الدفاع عنها . اذن كانت هناك مشكلة عدم قابلية البيانات للتجميع قبل اصدار النظام ، وكانت تلك المشكلة راجعة أساسا الى سببين : **الأول** هو عدم تماثل المصطلحات والمفاهيم

والمقواعد والاسس الحاسبية على مستوى الوحدات الاقتصادية ، والثانى هو عدم وجود تماثل فى طريقة عرض البيانات على مستوى تلك الوحدات . وقد أسهم النظام فى حل هذه المشكلة لانه من ناحية وحد المصطلحات والمفاهيم والقواعد والاسس الحاسبية والتصنيفات الخاصة بالانشطة الاقتصادية والسلع والمهن ولانه من ناحية أخرى وحد طريقة عرض البيانات من خلال توحيد الدليل المحاسبى ، والحسابات والقوائم الختامية والموازنات التخطيطية .

فيما يتعلق بالمشكلة الخاصة بدرجة التفصيل يلاحظ انه قبل اصدار النظام كان المحاسب القومى يعتمد بصفة أساسية فى تركيب حساباته على احصاءات الانتاج التى تستمد من حسابات الوحدات الاقتصادية . ولم تكن تلك الاحصاءات الاساسية فى الغالب تتيج للمحاسب القومى تركيب حسابات قطاعية وقومية مفصلة لمسيرة الاتجاهات الفكرية الحديثة ومقابلة الاحتياجات القومية للتخطيط والرقابة ، ومن هنا نشأت المشكلة . ومن وجهة نظر المحاسبة القومية يعتبر الالتجاء الى التفصيل فى النظام اتجاها فى محله اذ يلاحظ انه يتفق تماما مع التطورات الحديثة فى استخدام الحسابات القومية لبناء النماذج الاقتصادية المفصلة Disaggregated Economic Models وذلك للاستعانة بها فى التحليل الاقتصادى وتصميم السياسة الاقتصادية بدلا من التعويل على النماذج المجملة التى لا تمكن من النظرة الفاحصة المتعمقة لمكونات البنيان الاقتصادى . ان مثل النماذج المجملة للنظام الاقتصادى كمثلى الخرائط الجغرافية او المساحية البسيطة التى لا تعكس الا المعالم الاساسية ولذلك فهى بطبيعتها محدودة الاستخدام ، اما الخرائط المفصلة التى تتضمن مزيدا من الحقائق فانها تقابل أيضا مزيدا من الاستخدامات . حقيقة ان الحسابات القومية لا تستطيع تمثيل الواقع تماما أى ابراز كافة ما يتعلق بالعمليات والتعاملين كل على حدة لان ذلك يؤدى الى تعقيد النظام وتزاحم النموذج وابتعاده عن القابلية للتطبيق ، الا انه يلاحظ من ناحية أخرى أن الامعان فى الاجمال قد يخفى كثيرا من الحقائق الهامة . أن الحسابات القطاعية والقومية التفصيلية التى لا غنى عنها لعمليات التخطيط والرقابة فى اقتصاد مخطط كالاقتصاد المصرى تتطلب توافر بيانات أساسية على درجة كبيرة من التفصيل . وبالإضافة الى أن الالتجاء الى التفصيل فى النظام يساير الاحتياجات القومية فانه يتمشى أيضا مع الاتجاهات الدولية ، فالتفصيل سمة من السمات المميزة للتعديلات المقترحة أجراؤها على نظام الأمم المتحدة للحسابات القومية (١) . بعد هذه الاشارات الى ماهية المشكلة وتبرير الاتجاه الى التفصيل يمكن ابراز الحل الذى أتاحة النظام . يتمثل حل المشكلة فى : ( ١ ) تفصيل الدليل المحاسبى

(١) انظر UN ECOSOC (Statistical Commission Fifteenth Session),  
Proposals for the Revision of the SNA, 1952, E/CN 3/356, August 1967.

بالاشتراك مع المحاسب القومي . (ب) الزام الوحدات الاقتصادية باعداد حسابات وقوائم ختامية تقليدية وغير تقليدية واعداد موازنات تخطيطية تتضمن بيانات مفصلة عن الوحدة الاقتصادية وفروعها وتعتمد على تصنيفات موحدة ومفصلة لكل من الانشطة والسلع والمهن . وجدير بالذكر أن النظام ينص على أن « تعتبر البيانات الفعلية المقابلة للبيانات التقديرية الواردة في الموازنة التخطيطية حدا أدنى للبيانات التي يتعين اظهارها في النماذج المعدة لهذا الغرض والتي ترفق بالحسابات الختامية » (١) .

أما بالنسبة لمشكلة « هامش الخطأ » في الحسابات القومية فهي من ناحية تتمثل في أخطاء ناتجة عن التطبيق العملي للاطارات النظرية الخاصة بالتقسيمات والتعاريف . الخ . ومن ناحية أخرى تتمثل في أخطاء احصائية بحثة ناتجة عن اختلاف الارقام عن الحقائق التي تعبر عنها (٢) . وقبل اصدار النظام الحاسبي الموحد كان هناك شبه انفصام بين المحاسب القومي ومحاسب الوحدة الاقتصادية وهو أمر يزيد احتمال الترجمة الخاطئة من جانب محاسب الوحدة لمفاهيم المحاسب القومي . ولما كان النظام قد أتاح الفرصة لمحاسب الوحدة الاقتصادية لكي يتعرف على مصطلحات ومفاهيم المحاسب القومي فان هذا من شأنه أن يؤدي الى الاقلال من هامش الخطأ . أضف الى ذلك أن التعويل على البيانات الحاسبية للوحدات الاقتصادية بعد اصدار النظام الحاسبي الموحد في تركيب الحسابات القطاعية والقومية من شأنه أن يرفع من درجة الثقة في الحسابات الاخيرة حيث أن حسابات الوحدات الاقتصادية تخضع للمراجعة واختبارات التوافق . وجدير بالذكر أن تساؤل هامش الخطأ في الحسابات القومية نتيجة لاستخدام البيانات الحاسبية التي يتيحها النظام الحاسبي الموحد لا يتوقف على مجرد اصدار ذلك النظام كوثيقة محاسبية ، وإنما يتوقف الى حد كبير على مستوى التدريب الذي يتلقاه القائمون بتطبيق النظام . ولذلك فان عمليات التدريب على المستويات الاشرافية والتنفيذية ضمانة اساسية لنجاح النظام في تحقيق اهدافه ومنها استخدام البيانات الحاسبية في تركيب حسابات قطاعية وقومية بدرجة ثقة عالية .

فيما يتصل بالمشكلتين الاخيرتين « مشكلة المعاملات المحسوبة ومشكلة تقويم المخزون السلعي » يلاحظ أن النظام قد راعى « توحيد الاساس الخاص بالمعالجة الحاسبية لفائض النشاط الجارى بحيث تدرج به فروق الايجارات والفوائد المحسوبة وفروق تقويم المخزون السلعي بسعر البيع وتستبعد النفقات والايرادات التي لا تتعلق بالنشاط الجارى حتى يكون

(١) راجع ملحق رقم ٢ من النظام « البيانات التفصيلية والدورية » .

(٢) راجع : الدكتور / السيد حافظ عبد الرحمن - بعض مشاكل الحاسبة القومية - معهد الدراسات المصرفية ١٩٦٤ . ص ٢٤ - ٣٥ .

من الميسور استخراج القيمة المضافة بالمفهوم الاقتصادي « (١) . ولا شك أن معالجة النظام للمعاملات المحسوبة وتقويم المخزون السلعي على النحو المتقدم يعتبر اسهاما في حل بعض المشاكل التي كانت تجابه المحاسب القومى .

### ٤ - الحاجة الى مزيد من الربط بين محاسبة الوحدة الاقتصادية والمحاسبة القومية :

على الرغم من اسهام النظام المحاسبى الموحد في ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية على النحو المتقدم الا أنه لا يصح أن يفهم من هذا أن عملية الربط أصبحت كاملة وليست في حاجة الى مزيد من التطوير . في الواقع أن جهازى التخطيط والاحصاء في مصر مدعوان لتوفير نظام للحسابات القومية والقطاعية يكون قادرا على مقابلة الاحتياجات التخطيطية المتطورة ، ويكون قادرا أيضا على مساندة الاتجاهات الدولية الحديثة التي تنحو ناحية النظام المحاسبى القومى المتكامل (٢) . ومتى تواجد مثل هذا النظام المحاسبى القومى المتكامل أصبحت هناك فرصة لاختبار النظام المحاسبى الموحد كأداة فعالة لربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية ، وأصبح هناك مجال أكبر للتلاحم بين محاسب الوحدة والمحاسب القومى ، ومن المنتظر أنئذ أن يتقدم الاخير الى اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبى الموحد (٣) بمقترحات من شأنها تعديل النظام في اتجاه أو آخر .

لا شك أن وجود مشروع لنظام محاسبى قومى متكامل ( بالمعنى الموضح في الحاشية (٢) ) يعتبر أداة ضغط للاسراع في استكمال الاصلاح الذى كان النظام المحاسبى الموحد نواة له . ان تركيب جدول المدخلات والمخرجات مثلا كجزء من النظام المحاسبى القومى المتكامل يحتاج الى بيانات أساسية على مستوى « الوحدة الفنية » (٤) Technical unit وهذه بيانات يمكن الحصول عليها من نظم محاسبية موحدة للتكاليف . وبالمثل ان وصف عملية الادخار والاستثمار في قائمة التدفقات المالية تتطلب بيانات أساسية من نظام محاسبى موحد لقطاع الوسطاء الماليين . وهكذا يلاحظ أن مزيدا من الاصلاح المحاسبى مطلوب لمقابلة النظام المحاسبى

(١) راجع مقدمة النظام المحاسبى الموحد .

(٢) المقصود « بالنظام المحاسبى القومى المتكامل » Integrated National Accounting System هو ذلك النظام الذى يربط بين الحسابات الخاصة « بالتدفقات » Flows والحسابات الخاصة « بالمطلوبات والموجودات » Stocks ويضم في اطار محاسبى متكامل كلا من الحسابات الدخلية (حسابات الدخل القومى ) ، ومصنوفة المدخلات والمخرجات ، وقائمة التدفقات المالية ، وقائمة الاصول والخصوم القومية .

(٣) للتعرف على هذه اللجنة راجع ص ١٥٩ .

(٤) الوحدة الفنية هى عبارة عن ادارة أو أكثر من ادارات المنشأة « Establishment » وتعمل بصفة مباشرة في انتاج منتج أو أكثر من المنتجات المتجانسة تجانسا كبيرا .

القومى المتكامل . وفي تصور الكاتب أنه يمكن الإصلاح المحاسبي المرتقب على النحو التالى :

(أ) اعداد نظام محاسبي موحد لقطاع الوسطاء الماليين « البنوك والمنشآت الائتمانية ووحدات التأمين » .

(ب) اعداد نظما محاسبي موحد للهيئات التى لاتهدف للربح «الجمعيات التعاونية الاستهلاكية والزراعية والجمعيات الخيرية .. الخ » .

(ج) تطوير الحسابات الحكومية لزيادة فاعليتها كأداة للتخطيط والرقابة .

(د) اعداد نظم محاسبية موحدة للتكاليف على مستوى الانشطة النوعية المختلفة ، بحيث تكون هناك عناصر موحدة على المستوى القومى « مثل المصطلحات والتعاريف » ، وعناصر موحدة على مستوى النشاط النوعى .

والآن يبرز التساؤل التالى : كيف يتم استكمال الإصلاح المحاسبي الذى بدأ باصدار النظام المحاسبي الموحد حتى يكون هناك مزيد من الربط بين محاسب الوحدة الاقتصادية والمحاسب القومى ؟ فى الواقع أن لهذا التساؤل أهمية خاصة على الرغم من الاجابة المقتضبة التى يكتفى بها فى هذا الصدد . وفى تصور الكاتب أن الامر يتطلب قيام الجهاز المركزى للمحاسبات باعداد مشروع خطة لاستكمال الإصلاح المحاسبي فى مصر يوضح أهدافه ونطاقه واتجاهاته وأولوياته وتوقيتاته ودور الجهاز المركزى للمحاسبات من ناحية ، والأجهزة الأخرى المنتجة والمستخدمه للبيانات المحاسبية من ناحية أخرى فى اعداد واصدار مشروعات ذلك الإصلاح المحاسبي . وجدير بالذكر أن فى نجاح الاسلوب الذى اتبع فى اعداد واصدار النظام المحاسبي الموحد ما يغرى على اتباع مثل هذا الاسلوب لاستكمال الإصلاح المحاسبي فى مصر .

## خاتمة

على الرغم من أن عنوان هذا البحث يوحي بأن غرضه هو إبراز دور النظام المحاسبي الموحد في ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية في مصر إلا أن مقدمة البحث قد اتبعت تقسيما ثلاثيا في تصوير أغراضه بأن أضافت الى الغرض المتقدم — بل قبل الغرض المتقدم — غرضين آخرين وهما التعريف باتجاهات التوحيد المحاسبي في مصر والخارج ، ومناقشة ظاهرة الارتباط المتزايد بين المحاسبة من ناحية وبعض فروع المعرفة — بما فيها المحاسبة القومية — من ناحية أخرى . وفي رأى الباحث أن الاضافة المذكورة تعتبر خلفية لابد منها لمناقشة النظام المحاسبي الموحد كأداة للربط بين محاسبة الوحدة الاقتصادية والمحاسبة القومية . وقد أسفر البحث — طبقا لتقسيمه الثلاثي — عن مجموعة من الحقائق يمكن اجمالها فيما يلي :

١ — لا يعتبر الاتجاه نحو التوحيد المحاسبي في مصر استحدثا ، وإنما هو مسابرة لاتجاهات سابقة نحو التوحيد المحاسبي في بعض الدول ذات النظم الاقتصادية المختلفة . ولم يكن اصدار النظام المحاسبي في مصر مجرد تقليد لما حدث في بعض الدول . حقيقة تم الاسترشاد بتجارب الدول في هذا الميدان ولكن لم تكن هناك محاكاة جامدة من جانب النظام المصرى لتلك التجارب ، إذ أنه جاء متمشيا مع الاحتياجات القومية كما اتسمت أهدافه بالطموح بالمقارنة الى أهداف التوحيد المحاسبي في بعض الدول ، فالنظام المحاسبي الموحد في مصر قد طور حسابات الوحدة الاقتصادية الى نظام للبيانات ، وجعل ما ينتج من بيانات تفصيلية موحدة على مستوى الوحدة الاقتصادية قابلا من حيث الترتيب والتخزين للمعالجة الآلية ، ثم انه ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية وأرسى — ربما لأول مرة — أساسا للتفاهم المباشر بين محاسب الوحدة والمحاسب القومى .

٢ — يعتبر ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية في مصر عن طريق النظام المحاسبي الموحد انعكاسا لظاهرة بارزة في تطور المحاسبة المعاصرة ، وهى أن المحاسبة تحاول بشدة دعم عضويتها في العائلة الأكاديمية بتلاحمها المتزايد مع بعض فروع المعرفة بما فيها المحاسبة القومية . والملاحظ أن العلاقة المتبادلة بين المحاسبة والمحاسبة القومية قد أدت — وتؤدى — الى تطويرها من حيث الطرائق والنظريات في وقت واحد .

٣ — على الرغم من أن العلاقة بين محاسبة الوحدة الاقتصادية والمحاسبة القومية في مصر لم تكن منعدمة قبل اصدار النظام المحاسبي الموحد إلا أن هذا النظام كان أداة لتطوير تلك العلاقة وتنميتها ، فقد أسهم في ارساء

اساس للتفاهم بين محاسب الوحدة الاقتصادية والمحاسب القومي ، كما أسهم في حل عدد من المشاكل التي كانت تجابهها المحاسبة القومية في مصر . ومع هذا فان النظام المحاسبي الموحد يعتبر نواة لاصلاح محاسبي أوسع نطاقا وأكثر عمقا لاتاحة الفرصة لمزيد من الربط بين حسابات الوحدة الاقتصادية من ناحية والنظام المحاسبي القومي المتكامل من ناحية أخرى . ولكي يتم الاصلاح المحاسبي بأبعاده التي يتصورها الباحث فانه يجب أن تعد له خطة وأن يكون اصدار مشروعات هذا الاصلاح نتيجة التفاهم المتبادل بين كل من منتجي البيانات الحاسبية ومستخدميها وذلك على غرار ما حدث في تجربة النظام المحاسبي الموحد .

بعد هذه الخلاصة المبسطة والسريعة يؤكد الكاتب أن ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية عن طريق النظام المحاسبي الموحد لا بد أن ينطوى على ربط بين محاسب الوحدة والمحاسب القومي . ولكي يتفهم كل منهما الآخر يجب أن يكون لديهما معرفة بالعلاقات المتبادلة بين محاسبة الوحدة والمحاسبة القومية . ومن المناسب في ختام هذا البحث تجميع المقترحات التي قدمها - أو يمكن أن يقدمها - الكاتب في هذا الصدد وذلك على النحو التالي (١) :

١ - لما كان نظام الحسابات القومية المطبق حاليا في وزارة التخطيط قد أعد منذ حوالي عشر سنوات ، وهي فترة تسمح باعادة النظر فيه خصوصا بعد حدوث تغييرات جذرية في البنيان الاقتصادي ... ولما كان النظام المذكور قد أعد على ضوء البيانات الاساسية المتاحة في ذلك الوقت وتلك التي كان يقدر اتاحتها في سنوات قليلة ... ونظرا لان تطبيق النظام المحاسبي الموحد - بعد انقضاء السنة المالية ١٩٦٩/٦٨ - قد أتاح قدرا من البيانات الحاسبية التفصيلية مما يستوجب الاستفادة منها الى الحد الاقصى ... لذلك يقترح :

(١) سرعة اعادة النظر في نظام الحسابات القومية الرسمية ، وهذه في الاساس هي مسئولية جهازى التخطيط والاحصاء . واذا كان الجهاز المركزى للتعبئة العامة والاحصاء ( الادارة المركزية للاحصاء ) قد أعد مشروع نظام للحسابات القومية فان على جهازى التخطيط والاحصاء معا اجراء تنسيق في هذا الصدد بحيث يكون هناك نظام رسمى محدد للحسابات القومية ، اذ أن قيام أحد الجهازين ( التخطيط ) باعداد تقديرات أولية بغرض متابعة الخطة ، وقيام الآخر ( التعبئة والاحصاء ) باعداد تقديرات نهائية

(١) سبق أن قدم الكاتب بعض هذه المقترحات لتطوير الحسابات القومية في مصر . راجع : دكتور السيد حافظ عبد الرحمن - بعض مشاكل المحاسبة القومية ، معهد الدراسات المصرفية ، القاهرة ، سنة ١٩٦٤ ، ص ٣٩ - ٤٠ .

كجزء من الانتاج الإحصائى العام لا يبرر بحال من الاحوال وجود نظاميين للحسابات القومية والقطاعية مختلفين عن بعضهما البعض اختلافا جديرا .

( ب ) اجراء تنظيم وتنسيق للعمل فى ميدان الحسابات القومية بنظمها المختلفة ( الحسابات الدخلية ، وجداول المدخلات والمخرجات ، وقوائم التدفقات المالية ، وقوائم الاصول والخصوم القومية ) وذلك حتى يمكن تحديد الجهاز المختص باعداد هذا النظام أو ذاك وحتى تكون هناك مسئولية محددة بالنسبة للطلب على الحسابات القومية ، وتوقيت اعدادها ونشرها ... الخ .

٢ — لما كانت الاتجاهات العلمية الحديثة تنحو ناحية الاطار المحاسبى المتكامل الذى يضم ويربط كلا من الحسابات الدخلية ، وجدول المدخلات والمخرجات ، وقائمة التدفقات المالية ، وقائمة الاصول والخصوم القومية وذلك على غرار تكامل كل من حسابات النتيجة وقائمة المركز المالى فى النظام المحاسبى على مستوى الوحدة الاقتصادية ... ولما كان نظام الامم المتحدة للحسابات القومية بعد تعديله أخيرا قد أخذ بفكرة الاطار المحاسبى المتكامل بالنسبة للبلاد المتقدمة .. ورغبة فى الوصول الى نظام محاسبى قومى متكامل كهدف .. ونظرا لان تحقيق هذا الهدف يتطلب استكمال الاصلاح المحاسبى الذى يعتبر النظام المحاسبى الموحد نواة له .... لذلك يقترح :

( ا ) قيام جهازى التخطيط والاحصاء بأعداد مشروع نظام متكامل للحسابات القومية فى مصر لكى يسترشد به عند اعداد مشروعات النظم الحاسبية الموحدة للقطاعات التى لم يطبق عليها النظام المحاسبى الموحد والتى يمكن ادخالها فى نطاق عملية استكمال الاصلاح المحاسبى فى مصر .

(ب) قيام الجهاز المركزى للمحاسبات باعداد مشروع خطة لاستكمال الاصلاح المحاسبى يتضمن تحديدا لاهداف الاصلاح المرتقب ، ونطاقه ، واتجاهاته ، وأولوياته ، وتوقيتاته ، ودور الجهاز المركزى للمحاسبات من ناحية وغيره من الاجهزة المنتجة والمستخدمة للبيانات الحاسبية من ناحية أخرى فى الاعداد لهذا الاصلاح ، ودور هذه الاجهزة جميعا فى اصداره .

٣ — لما كان النظام المحاسبى الموحد لا يوفر وحده جميع البيانات الاساسية اللازمة لتركيب الحسابات القومية ... ولما كانت تلك الحسابات تتطلب بيانات أساسية أخرى ذات طابع إحصائى ... ونظرا لانه من المفروض أن تكون هناك حاليا خبرة متراكمة لدى جهازى التخطيط والاحصاء فى اعداد الحسابات القومية .. لذلك يقترح :

( ا ) قيام المشتغلين بتركيب الحسابات القومية فى مصر — على ضوء الخبرة والممارسة — بعملية تقييم للبيانات الاساسية من حيث مدى توافرها ،

ودرجة الثقة فيها ، وملاءمة عرضها لاحتياجات المحاسب القومي ، وفترة التأخير في إصدارها .. الخ . على أن يوضع هذا التقييم التفصيلي تحت نظر « اللجنة الاستشارية للتخطيط والتنسيق الإحصائي » (١) ليكون ركيزة لاعداد البرامج الإحصائية وتطويرها على أسس سليمة .

(ب) أن يولى الجهاز المركزي للتعبئة العامة والاحصاء بعض التعدادات والابحاث الميدانية اهتماما خاصا للانفاذة منها في حل بعض المشاكل الإحصائية التي تصادف المحاسب القومي ، وهذه الابحاث والتعدادات هي :

- أبحاث القطاع العائلي .
- أبحاث قطاع الاعمال غير المنظم .
- تعدادات التوزيع .
- تعدادات السلع الرأسمالية .

{ — لما كان دعم العلاقة بين المحاسبة من ناحية والمحاسبة القومية من ناحية أخرى لا يتم بمجرد اصدار نظام محاسبي موحد بل يتطلب اعدادا خاصا لكل من المحاسب والمحاسب القومي .. ولما كان هذا الاعداد يتطلب مشاركة المؤسسات العلمية والمهنية للاجهزة الحكومية في اجراء التدريب تعليمهما .. لذلك يقترح :

اللازم ... ولما كانت عملية تكوين المحاسب والمحاسب القومي بما يضمن تفهم كل منهما الآخر قد لا تستدعى مجرد تدريبهما بل اعادة النظر في برامج المحاسبى الموحد في الوحدات الاقتصادية على علاقة حسابات الوحدة بالحسابات القومية ، وتدريب المشتغلين بالحسابات القومية في جهازى التخطيط والاحصاء على النظام المحاسبى الموحد ، وأن يشترك في هذا التدريب أكثر نفر ممكن من المتخصصين خصوصا عاليا في المحاسبة والمحاسبة القومية من الجامعات والمعاهد والقطاع الحكومى .

(ب) اعادة النظر في تدريس المحاسبة والمحاسبة القومية في كليات التجارة والاقتصاد والمعاهد العليا التجارية على مستوى البكالوريوس والدراسات العليا للتأكد من أن البرامج الحالية كفيلا بأن يكون لدى المحاسب معرفة مناسبة بالمحاسبة القومية وأن يكون لدى المحاسب القومي معرفة مناسبة بالمحاسبة .

(١) تشكل هذه اللجنة بقرار من رئيس الجهاز المركزى للتعبئة والاحصاء طبقا للقرار الجمهورى رقم ٢٩١٥ لسنة ١٩٦٤ بإنشاء وتنظيم الجهاز المذكور . وقد حدد القرار الجمهورى المشار اليه ( فى المادة ٨ ) اختصاص تلك اللجنة .

( ج ) تشجيع التأليف فى المحاسبة القومية بحيث يملأ الفراغ الملحوظ فى المكتبة العربية فى هذا الميدان ، وبحيث تكون هذه المؤلفات أداة لمعالجة موضوع الربط بين محاسبة الوحدة الاقتصادية والمحاسبة القومية ، وذلك على غرار ما يحدث فى بعض المؤلفات الأجنبية التى تتخذ من المبادئ والاسس الحاسوبية مدخلا لدراسة المحاسبة الاقتصادية .

هـ - لما كان تطوير العلاقة بين المحاسبة والمحاسبة القومية لا يتم بمجرد اصدار نظام محاسبى موحد لتطبيقه على مستوى الوحدة الاقتصادية ، بل يتطلب الامر تطوير وتعميق البحث فى ميدان المحاسبة القومية . . . ولما كانت البحوث العلمية المصرية فى ميدان المحاسبة القومية فى حاجة الى تشجيع وتنشيط . . لذلك يقترح :

( ا ) زيادة اهتمام كليات التجارة والاقتصاد بالبحث فى ميدان المحاسبة القومية وعلاقتها بفروع المعرفة عامة والمحاسبة خاصة .

(ب) زيادة تلاحم معهد التخطيط القومى كمعهد بحثى مع جهازى الاحصاء والتخطيط حيث تعد الحسابات القومية وذلك للمعاونة فى البحوث والدراسات النظرية والتطبيقية فى هذا الميدان ، ومن امثلة هذه البحوث ما يأتى :

- امكانيات اعداد نظام محاسبى قومى متكامل فى مصر .
- اعداد دليل Manual للحسابات القومية فى مصر .
- التوزيع الدخلى فى مصر .
- اهلاك الاصول الثابتة .
- اعداد الارقام القياسية اللازمة لتقدير الجامع الدخلى ومكوناتها بأسعار ثابتة .

## ملحق

## الاطار التنظيمي لعمليات اعداد النظام المحاسبي الموحد

## وتعديله وتفسيره

## أولا - تنظيم عمليات الاعداد

بعد اعداد مشروع النظام تقدم به الجهاز المركزى للمحاسبات الى السيد رئيس الجمهورية ، كما تقدم الجهاز فى الوقت نفسه بمذكرة لتنظيم عملية اعداد النظام واصداره . وقد صدرت القرارات الخاصة بتكوين التشكيلات اللازمة لعمليات الاشراف والدراسة والمواعاة الخاصة بمشروع « النظام المحاسبي الموحد » ، وهذه التشكيلات هى :

( ١ ) اللجنة العليا  
المشكلة بقرار السيد رئيس الجمهورية رقم  
٢١٢٥ لسنة ١٩٦٦

( ب ) اللجنة الفنية المركزية  
( ج ) اللجان الفرعية النوعية  
( د ) الامانة العامة  
المشكلة بقرار السيد نائب رئيس الجمهورية  
ورئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٦  
لسنة ١٩٦٦ .

ويرأس « اللجنة العليا » السيد نائب رئيس الجمهورية ورئيس الجهاز المركزى للمحاسبات وتضم أعضاء تم اختيارهم بمعرفة السيد رئيس الوزراء ليمثلوا القطاعات والجهات المختلفة المنتجة للبيانات المحاسبية والمستخدمه لها . وبجانب هؤلاء الاعضاء تضم اللجنة السيد نائب رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات والسيد رئيس الجهاز المركزى للتعبة العامة والاحصاء واثنين من المستشارين .

ويمكن اجمال مهام « اللجنة العليا » فيما يأتى :

( ١ ) الاشراف على وضع نظام محاسبى موحد لقطاع الاعمال العام  
( فيما عدا البنوك والمنشآت الائتمانية ووحدات التأمين ) .

( ب ) مناقشة تقرير « اللجنة الفنية المركزية » الخاص بدراسة مشروع النظام من كافة النواحي الفنية والعملية وكيفية تطبيقه على مختلف القطاعات وخطة العمل المقترحة لتنفيذه ونظم التدريب اللازمة لنجاح التطبيق .

( ج ) رفع المشروع المعتمد منها ( مقرونا بمشروعات القرارات التنظيمية لمرحلة تطبيق النظام ) الى السيد رئيس الجمهورية لاصدار القرار الجمهورى بتطبيقه .

أما « اللجنة الفنية المركزية » فيراسها السيد نائب رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات وتضم اثنين وعشرين عضوا علاوة على اثنين من المستشارين . ويعمل مقررا للجنة السيد رئيس الادارة المركزية للبحوث والعمليات بالجهاز المركزى للمحاسبات . وروعى فى تشكيل اللجنة تمثيل الجهات التى تقوم بالتخطيط والتنفيذ والاشراف والمتابعة والرقابة على مختلف المستويات .

وقد أسندت الى « اللجنة الفنية المركزية » المهام التالية :

( ا ) دراسة كافة النواحي الفنية والعملية للمشروع بما فى ذلك كيفية تطبيق النظام وبرنامج التدريب اللازم لضمان نجاح التنفيذ .

( ب ) فحص تقرير « الامانة العامة » عن نتائج دراسات وتوصياتها الخاصة بمشروع النظام ومناقشة المشروع المعدل الذى تقدمه « الامانة العامة » فى ضوء الملاحظات الواردة اليها من « اللجان الفرعية النوعية » .

( ج ) رفع المشروع فى صيغته النهائية الى « اللجنة العليا » لاعتماده .

فيما يتعلق « باللجان الفرعية النوعية » — وعددها سبع عشرة لجنة تمثل القطاعات والجهات المنتجة والمستخدمه للبيانات المحاسبية — يراس كلا منها وكيل الوزارة الممثل للقطاع أو الجهة فى « اللجنة الفنية المركزية » . أما اعضاء « اللجنة الفرعية النوعية » فهم من القطاع أو الجهة بالاضافة الى ممثل أو أكثر للجهاز المركزى للمحاسبات يرشحه رئيس « اللجنة الفنية المركزية » . وقد يشترك فى دراسات « اللجنة الفرعية النوعية » من يرى رئيسها الاستعانة بهم .

وتختص « اللجنة الفرعية النوعية » بدراسة « مشروع النظام المحاسبى الموحد » ومواعته لامكانيات واحتياجات الجهة التى تمثلها . ويقدم رئيس اللجنة تقريراً بنتيجة الدراسة والمواصلة الى رئيس « اللجنة الفنية المركزية » ليحيله بدوره الى « الامانة العامة » .

فيما يتعلق « بالامانة العامة » يراسها السيد وكيل الجهاز المركزى للمحاسبات ورئيس الادارة المركزية للرقابة المالية على الهيئات والمؤسسات العامة ووحدات القطاع العام ويعمل مقررا لها السيد رئيس الادارة المركزية للبحوث والعمليات بالجهاز وتضم « الامانة العامة » ثلاثة وعشرين خبيراً بما فيهم الرئيس والمقرر .

وقد أسندت الى « الامانة العامة » المهام التالية :

( ا ) معاونة « اللجنة الفنية المركزية » في دراسة المسائل التي تحال اليها من السيد رئيس اللجنة .

(ب) متابعة أعمال « اللجان الفرعية النوعية » ودراسة التقارير المقدمة منها واقتراح التعديلات اللازمة على المشروع في ضوء الملاحظات الواردة بالتقارير المذكورة وذلك في صورة توصيات ترفع الى « اللجنة الفنية المركزية » .

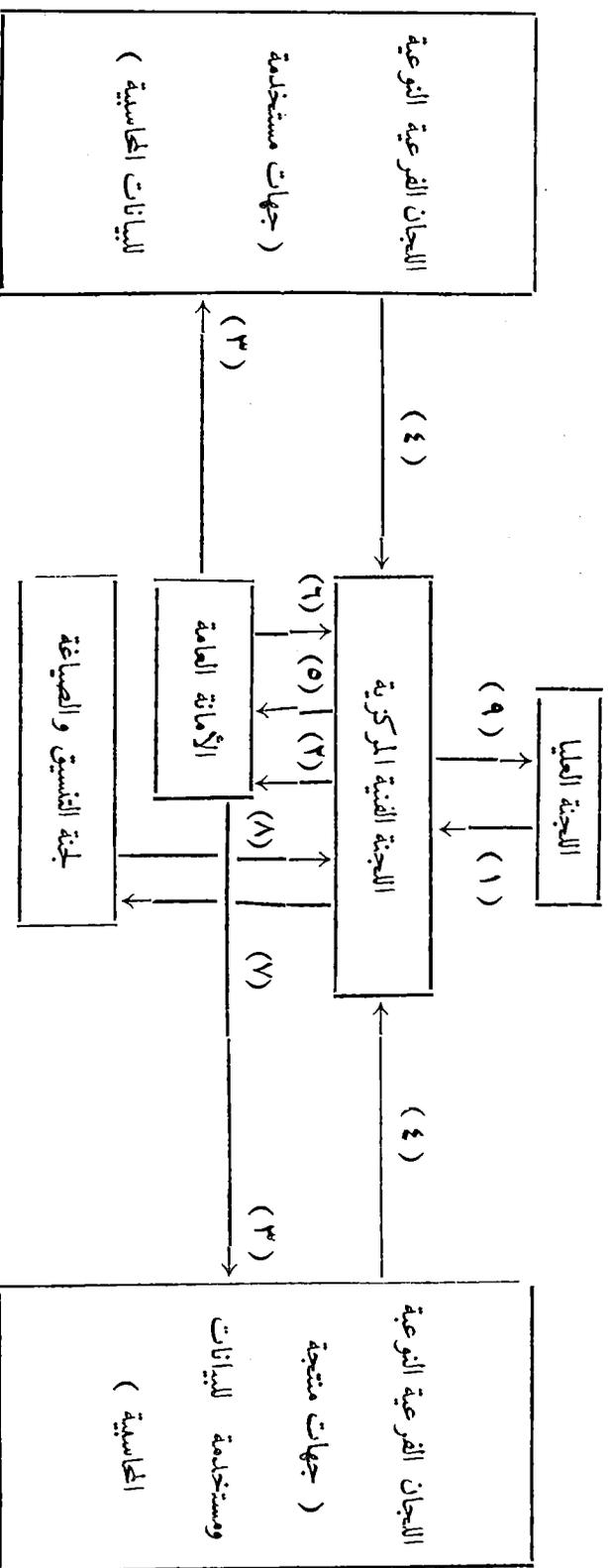
( ج ) وضع مشروع النظام في شكله النهائي لتقديمه الى « اللجنة الفنية المركزية » تمهيدا لرفعه الى اللجنة العليا .

ولمقابلة الواجبات المنوطة « بالامانة العامة » خصص بعض أعضائها لمتابعة أعمال « اللجان الفرعية النوعية » . كما تكونت منها خمس مجموعات في صورة « لجان موضوعية » لدراسة مشروع النظام والملاحظات الواردة في تقارير « اللجان الفرعية النوعية » حسب الموضوع وتبادل الرأي بشأنها مع القطاعات والجهات التي قدمتها ، واعداد برنامج التدريب وخطه تطبيق النظام .

وقد تكونت من بين أعضاء اللجنة الفنية المركزية والامانة العامة لجنة « الصياغة والتنسيق » وهي تضم ستة خبراء للنظر في تبويب مشروع النظام ومراجعة صياغته ووضعه في الصورة التي يعرض بها على اللجنة الفنية المركزية لتقوم بمناقشته ثم رفعه بعد اقراره الى اللجنة العليا .

ويوضح الشكل المرفق الخريطة التنظيمية لعمليات اعداد النظام الحاسبي الموحد .

## الفرصة التنظيمية لمهمات اعداد النظام المحاسبي الموحد (\*)



(\*) توضح الاسم اتجاه تدفق الدراسات في عمليات اعداد . وتتل الارقام المرافقة للاسم تسلسل خطوات ذلك التدفق .

## ثانياً - تنظيم عمليات التفسير والتعديل

نصت المادة الثالثة من القرار الجمهورى رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ باعتماد النظام الحاسبي الموحد على أن :

« تشكل بقرار من رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات لجنة فنية دائمة تختص باقتراح التعديلات والتغييرات التى تقتضيها ظروف التطبيق ، وتصدر هذه التعديلات بقرار من رئيس الجهاز ، وتعتبر جزءاً من النظام الحاسبي الموحد » .

وتنفذاً لاحكام هذه المادة وتنظيماً لعمليات تفسير النظام وتعديله أصدر رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات القرارات التنظيمية التالية :

١ - القرار رقم ٦ لسنة ١٩٦٧ بتشكيل « اللجنة الفنية الدائمة » للنظام الحاسبي الموحد برئاسة رئيس الجهاز وعضوية ممثلين للجهات المعنية بانتاج البيانات الحاسبية واستخدامها ، وينضم الى اللجنة ممثل أو أكثر للقطاعات التى تعنيها الموضوعات المطروحة للبحث ، ويكون من بينهم مدير ادارة مراقبة الحسابات المختص .

٢ - القرار رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٧ بتشكيل « اللجنة الفرعية المتخصصة » للنظام الحاسبي الموحد لاعداد الدراسات الفنية المستفيضة والمتعمقة عن التفسيرات والتعديلات المقدمة قبل عرضها على « اللجنة الفنية الدائمة » .

٣ - القرار رقم ٢٨ لسنة ١٩٦٨ باعتماد اللائحة الداخلية لتنظيم أعمال كل من « اللجنة الفنية الدائمة » و « اللجنة الفرعية المتخصصة » للنظام الحاسبي الموحد .

كذلك أصدر نائب رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات ( بعد موافقة رئيس الجهاز ) القرار رقم ١٩٣ لسنة ١٩٦٨ الذى تنص مادته الثانية على أن « تنشأ شعبة للنظام الحاسبي الموحد بالادارة المركزية للبحوث والعمليات تتبع رئيس الادارة المركزية (١) ، وتختص بمعاونة اللجنة الفنية الدائمة

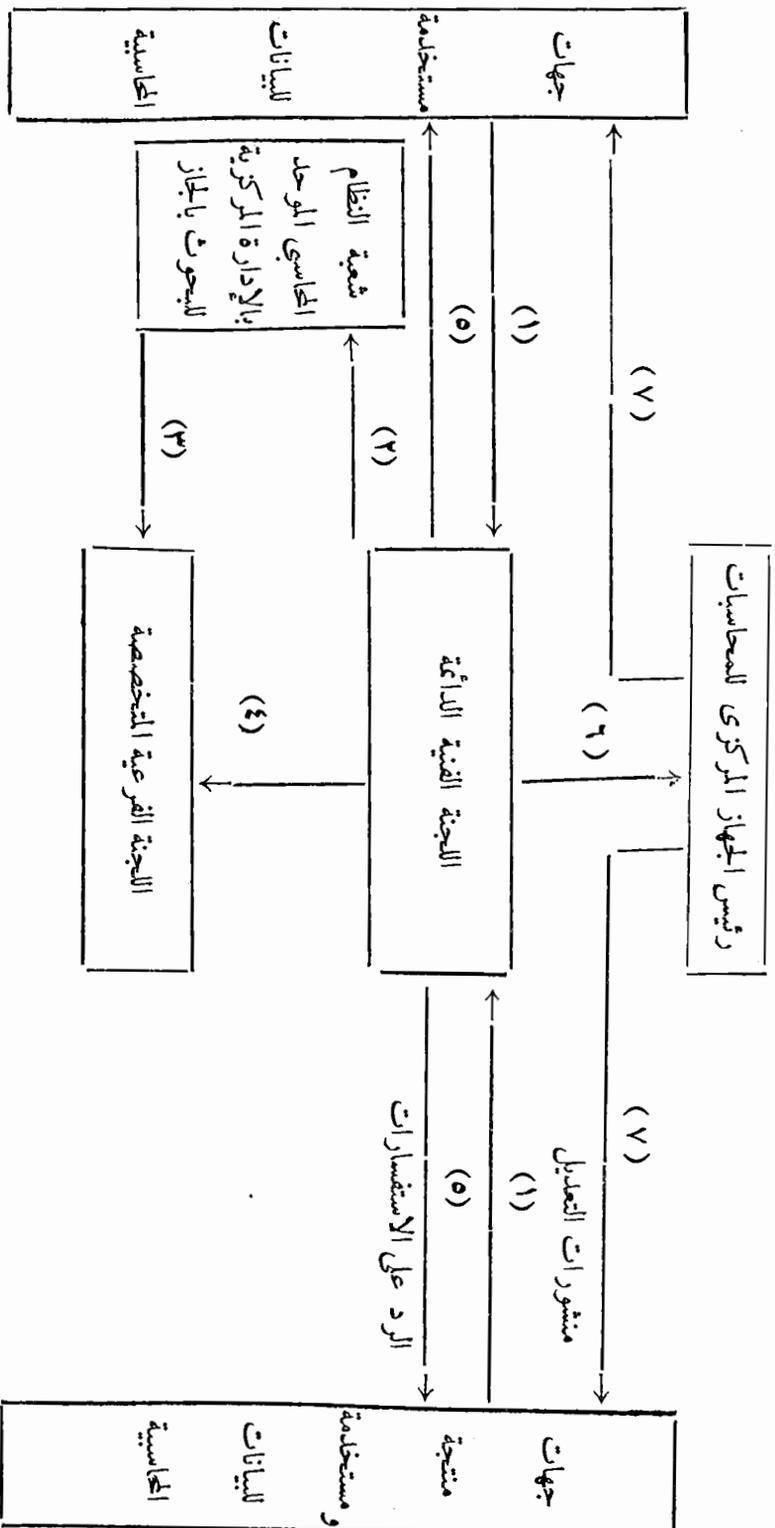
(١) رئيس الادارة المركزية للبحوث والعمليات بالجهاز هو فى نفس الوقت مقرر اللجنة الفنية الدائمة واللجنة الفرعية المتخصصة .

واللجنة الفرعية المتخصصة للنظام الحاسبى الموحد فى أعمالهما . وتمثل اختصاصات الشعبة المذكورة فى القيام بأعمال السكرتارية الفنية لكل من اللجنة الفنية الدائمة واللجنة الفرعية المتخصصة ، فضلا عن قيامها بالابحاث المتصلة باستكمال الاصلاح الحاسبى .

وجدير بالذكر ان العمل فى اللجنة الفنية الدائمة واللجنة الفرعية المتخصصة المعاونة لها قد بدأ قبل التطبيق الفعلى للنظام (أى قبل أول يوليو ١٩٦٧) . ويدل هذا على توافر المرونة اللازمة للنظام وضمان ملاءمته للامكانيات والاحتياجات المتطورة للجهات المختلفة .

ويوضح الشكل المرفق الخريطة التنظيمية لعمليات تفسير وتعديل النظام الحاسبى الموحد .

## الخريطة التنظيمية لهيكل تقسي وتمويل النظام الحاسبي الموحد (\*)



(\*) توضح الاسهم اتجاه تدفق الدراسات في عمليات تصغير وتمويل النظام ، وتبيل الأرقام المرافقة للاسهم تسلسل خطوات ذلك التدفق .