جامعة عين شمس
كلية التجارة

التأصيل العلمى لنظرية القياس فى المحاسبة القومية
بالتطبيق على حسابات التيارات القومية كأساس لاعداد الميزانية القومية

رسالة مقدمة
من

لويس بانوب مليكة

للحصول على درجة دكتور الفلسفة فى المحاسبة

اشراف

الاستاذ الدكتور حسن محمد كمال

استاذ المحاسبة بالكلية

١٩٨٤

لجنـــة الحكـــم

ـ الاستاذ الدكتور حسن محمد كمال .... مشرفا ورئيســا

استـــاذ المحاسبه بالكليه

ـ الاستاذ الدكتور محمد نصر الهوارى .... عضـــوا

استاذ ورئيس قسم المحاسبه والمراجعه

بالكليـــه

ـ الاستاذ الدكتور حســن حســنى محمد .... عضـــوا

استاذ ورئيس قسم الاقتصاد باكاديمية

السادات للعلوم الاداريه

اهـــــداء

الى زوجـــــتى • عرفـــانا وتقديرا لجهودهـــا

((شكـــــر وتقدير))

شكرا لله الذى وفقنى وساعدنى على انهاء هذا البحث وعرفانا لاستـــــاذى الفاضل الاستاذ الدكتور **حسن محمد كمال** أستاذ المحاسبة ووكيل كلية التجـــــارة / جامعة عين شمس • الذى كانت لمجهوداته وارشاداته وتوجيهاته قيمة اتسمـــت بالروح العلمية والتعاون الوثيق من أجل خلق بحوث علمية بناءة برزت آثارها فـــى اعداد بحثى هذا •

كما أتقدم بالشكر والتقدير لاستاذى الفاضل الاستاذ الدكتور **محمد نصـــر الهوارى** استاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة : جامعة عين شمس لقبولـــه الاشتراك فى مناقشة هذا البحث والذى كان لمؤلفاته وتوجيهاته الفضل الكبير فـــى اثراء معلوماتى التى ظهرت فى جوانب كثيرة من هذا البحث •

ولا يفوتنى بهذه المناسبة أن أتقدم بالشكر الجزيل للاستاذ الدكتـــــور **حسن حسنى** أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد بأكاديمية السادات للعلوم الاداريـــة الذى أعطانى من وقته وجهده ، وكان فى عطائه سخيا ، لم أطلب منه شيئا فـــى سبيل تنفيذ هذا البحث الا وقدمه فى يسر وسهولة •

ولا أجد خير ما أختتم به هذه الكلمة سوى أن أقول بأن الانسان لن يستطيع أن يجزى أخيه الانسان عما قدمه له من خير ، فان الله وحده عز وجل هو الـــذى يجزى خير الجزاء وهو خير المستعان وولى التوفيق •

لويس بانوب مليكه

محتويـــات البحـث

الصفحة

مقدمـــــة

الباب الأول : المقومات الفلسفية لنظرية القياس في المحاسبة القومية ١

الفصل الأول : الفكر الاقتصادى وأثره على القياس في المحاسبة القومية ٢

المبحث الأول : الأصول التاريخية للقياس المحاسبى القومى ٤

المبحث الثانى : فلسفة القياس في النظرية الاقتصادية وانعكاساتـه على القياس المحاسبى القومى ١٤

الفصل الثانى : النظرية العلمية كأساس لبناء نظرية القياس فـــى المحاسبة القومية ٢٨

المبحث الأول : مفهوم النظرية العلمية ٢٩

المبحث الثانى : الاطار المنطقى للنظرية العلمية ٣٤

الباب الثانى : الاطار المقترح لنظرية القياس في المحاسبة القومية ٤١

الفصل الأول : البعد القومى ٤٣

الفصل الثانى : البعد الوصفى ٦٣

الفصل الثالث : البعد التفسيرى ٧٢

الفصل الرابع : البعد الرقابى ٧٨

الملحق الرياضى للباب الثانى ٩٦

الباب الثالث : بناء نظرية القياس في المحاسبة القومية ١٠٢

الفصل الأول : مفهوم وفروض القياس المحاسبى ١٠٣

المبحث الأول : مفهوم القياس فى المحاسبة القومية وضوابطه ... ١٠٤

المبحث الثانى : فروض القياس فى المحاسبة القومية ١١٧

الصفحة

الفصل الثانى : نماذج وأساليب القياس المحاسبى ١٢٥

المبحث الأول : النماذج الأولية للقياس المحاسبى ١٢٦

المبحث الثانى : النماذج المرجحة بالقوة الشرائية ١٣٣

الباب الرابع : المنهج المقترح لنظرية القياس فى المحاسبة القومية ١٤١

الفصل الأول : مبادئ القياس المحاسبى القومى ١٤٢

المبحث الأول : مبادئ الفكر المحاسبى ١٤٤

المبحث الثانى : مبادئ الفكر الاقتصادى ١٤٨

المبحث الثالث : مبادئ مستمدة من بيئة القياس ١٥١

الفصل الثانى : النموذج المقترح للقياس فى المحاسبة القومية ١٥٣

المبحث الأول : مراحل التحليل والتقييم ١٥٤

المبحث الثانى : مبادئ تسعير وتصنيف المعاملات ١٥٧

المبحث الثالث : القوائم والحسابات المقترحة ١٦١

المبحث الرابع : مؤشرات التقييم ١٧١

ملحق الفصل الثانى ١٧٨

الفصل الثالث : دراسة تطبيقية على استخدام النموذج المقترح ١٩٥

الفصل الرابع : النتائج والتوصيات ٢٤٢

مراجع البحث :

المراجع العربية ٢٤٦

المراجع الأجنبية ٢٥٥

مقدمـــــــة

أهمية البحث :

تكمن المشكلة الرئيسية التى تواجه المخطط الاقتصادى خاصة فى الدول الناميـــة فى عدم توافر المعلومات والبيانات الصادقة ، الموثوق بها ، التى يمكن الاعتماد عليها فى تقييم الأحـداث الاقتصادية أو التنبوء باتجاهاتها المستقبلة .

ونظرا لصعوبة التنبوء بالظواهر الاقتصادية دون الاستناد على بعض المبـادىء والبيانات المحاسبية والاحصائية على المستوى القومى ، فقد نشأت الحاجة الى وجـــود نظرية شاملة متكاملة للقياس المحاسبى القومى ذات أبعاد ومبادىء علمية سليمة تمكن من توفير معلومات صادقة وتهيىء للرؤية الواضحة لاتخاذ القرار المناسب .

والبناء النظرى يعد من أهم متطلبات تطوير أساليب ونماذج القياس المحاسبى ، كما وأن وضع هذه الأساليب والنماذج موضع التطبيق العملى من شأنه أن يثبت مـــدى كفاءة النظرية وتحقيق الأهداف الموضوعة من أجلها .

الهدف من البحث :

يتحدد الهدف الرئيسى للبحث فى بناء نظرية علمية شاملة ومتكاملة للقياس المحاسبى القومى ، ويتحقق ذلك من خلال مطلبين رئيسيين هما :

المطلب الأول :

تحديد الاطار المقترح لنظرية القياس فى المحاسبة القومية فى ضوء الدراســـات الفلسفية الحديثة فى مجال القياس المحاسبى ، حيث اقترح الباحث أن يكون الاطـــار محددا بأربعة أبعاد هى :

- البعد القومى
- البعد الوصفى
- البعد التفسيرى
- البعد الرقابى

المطلب الثانى :

بناء نظرية للقياس المحاسبى القومى ، على أساس العناصر التالية :

١ ـ مفهوم القياس وضوابطه فى المحاسبة القومية

٢ ـ الفروض المقترحة وفقا لمجال القياس فى المحاسبة القومية

٣ ـ المبادىء والأساليب والنماذج التطبيقية

وبغية تأكيد قابلية النظرية للتطبيق أعد الباحث نموذجا للتوفيق بين أهداف الوحدة الاقتصادية والاهداف القومية ، حيث يتطلب ذلك مايلى :

١ — التوفيق بين وجهتى النظر الخاصة والقومية من منظور قومى شامل

٢ — وضع منهج يحدد خطوات تطبيق النظرية المقترحة بما يتفق والاطار المقترح للنظرية .

٣ — تصميم مصفوفة للرقابة ليس فقط على أخطاء وتحيزات القياس ، بل وأيضا على أسباب تلك التحيزات فى جميع مراحل القياس وصولا الى المعلومات الصادقة الموثوق بها ، وبما يمكن من الرقابة على المقومات الأساسية للعملية القياسية .

حدود البحث :

يتحدد الاطار العام للبحث فى وضع منهج متكامل لنظرية القياس فى المحاسبة القومية يستهدف عند تطبيقه تحقيق التوافق المأمول بين أهداف الوحدة الاقتصادية والأهداف القومية كما يمكن من الاستناد عليه كأساس لاعداد موازنة قومية (١) تخدم الأغراض التخطيطية والاقتصادية المختلفة وبالتالى أرتكز هذا البحث على ما يلى :

١ — اقتراح الاطار المنطقى لنظرية القياس فى المحاسبة القومية .

٢ — وضع البناء المتكامل لنظرية القياس فى المحاسبة القومية .

٣ — تصميم نموذج تطبيقى يصلح للقياس فى جميع المستويات ابتداء من مستوى الوحدة الاقتصادية ومرورا بالمستوى القطاعى وانتهاء بالمستوى القومى .

وضمانا لسهولة التطبيق قسم الباحث المعاملات والقطاعات الاقتصادية الى مجموعتين هما :

الأولى : وتشمل المعاملات والقطاعات التى يمكن تحديدها بسهولة وبالتالى يمكن قياسها قياسا دقيقا وفقا لمبادىء النظرية المقترحة .

الثانية : وتشمل المعاملات والقطاعات التى يصعب تحديدها أو قياسها قياسا دقيقا وفقا لمبادىء النظرية المقترحة وبالتالى يفضل وضعها تحت نظر المخطط أو المحاسب القومى باعتباره أكثر قدرة وخبرة على معالجتها .

---

(١) استخدم مصطلح " ميزانية قومية " فى عنوان الرسالة تمشيا مع العرف السائد ، وهو يعنى بالنسبة لهذا البحث " الموازنة القومية " .

خطة البحث :

قسم البحث الى أربعة أبواب رئيسية هى :

الباب الأول :

وقد تضمن مناقشة المقومات الفلسفية لنظرية القياس فى المحاسبة القومية مستعرضا فى الفصل الأول أثر الفكر الاقتصادى على القياس المحاسبى القومى ، وانتهى الى أن نظرية القيمة هى محور القياس فى المحاسبة القومية ، وأنها تتسم بحتمية التواجد فى الأحداث والظواهر الاقتصادية كما أنها تخضع للقياس الحكمى .

وفى الفصل الثانى استعرض الباحث مفهوم النظرية العلمية من الوجهة الفلسفية محددا أبعادها ومكوناتها العلمية بغية توفير الأساس المناسب لبناء النظرية المقترحة .

وانتهى الباحث الى أن اطار النظرية يتحدد فى ضوء ثلاث أبعاد رئيسية هى :

- البعد الوصفى
- البعد التفسيرى
- البعد التنبؤى

كما وأن بناء النظرية العلمية يرتكز على العناصر التالية :

- المفاهيم الأساسية
- الفروض
- المبادئ

الباب الثانى :

ناقش هذا الباب الاطار المقترح لنظرية القياس فى المحاسبة القومية ، محددا ذلك فى أربعة أبعاد أساسية هى :

- البعد القومى
- البعد الوصفى
- البعد التفسيرى
- البعد الرقابى

حيث أوضح الباحث مفهوم البعد القومى وارتكازه على مفهوم الانتاج الشامل وحصر كل ما يمكن قياسه على مستوى الاقتصاد القومى ككل .

ثم انتقل الى البعد الوصفى مستعرضا التبويبات المختلفة للمعاملات الاقتصادية والمالية ، والخصائص الجوهرية الواجب قياسها فى المحاسبة القومية حيث تمثلت أساسا فى خاصية المنفعة الاقتصادية وخاصية المنفعة المجتمعية .

ثم ناقش بعد ذلك مفهوم البعد التفسيرى موضحا مختلف أدوات القياس وأساليبه الرياضية وانتهى بأن مدرج القياس النسبى هو المدرج الأكثر كفاءة فى مجال القياس المحاسبى .

وفى نهاية الباب ناقش الباحث البعد الرقابى موضحا فعالية الرقابة ومستوياتها فى مجال القياس المحاسبى القومى ، والمقومات الأساسية الواجب توافرها ، وفى ضوء ذلك اقترح الباحث مصفوفة للرقابة ترتكز ليس على تحيزات القياس ، ولكن على أسباب هذه التحيزات أيضا .

الباب الثالث :

ويختص بمناقشة مبادىء التأصيل العلمى لنظرية القياس فى المحاسبة القومية شاملة مفاهيم القياس ، والضوابط اللازمة ، حيث انتهى الى أن مفهوم الثقة فى القياس هو مفهوم متكامل يجمع بين مفهومى الموضوعية والموائمة .

ثم انتقل الباحث لاستعراض الفروض المقترحة لنظرية القياس والتى تمثلت فى ثلاث مجموعات ، أولها مستمدة من النظرية الاقتصادية والثانية مستوحاة من البيئة القياسية والثالثة متعلقة بالنظرية المحاسبية .

ثم اختتم هذا الباب بعرض نماذج القياس التى قسمها الباحث الى نوعين هما : النماذج الأولية ، والنماذج المرجحة بالقوة الشرائية ، حيث رأى الباحث الأخذ بنموذج التكلفة الاحلالية المعدل بالأرقام القياسية الخاصة والعامة .

الباب الرابع :

وينقسم الى أربعة فصول يناقش الاول منها المبادىء العلمية لنظرية القياس المقترحة ، ويستعرض الفصل الثانى المنهج المقترح للقياس بمختلف مكوناته وخطواته ، وفى الفصل الثالث قدم الباحث نموذجا تطبيقيا للقياس فى المحاسبة القومية يحقق التوافق المطلوب بين أهداف الوحدة الاقتصادية والأهداف القومية مرورا بالمستوى القطاعى .

هذا ويأمل الباحث أن ينال هذا البحث عناية مختلف الباحثين والمهتمين بمجال التخطيط والقياس المحاسبى القومى باعتباره خطوة على طريق التحديث والترشيد .

الباب الأول

المقومات الفلسفية لنظرية القياس في المحاسبة القومية

الفصل الأول : الفكر الاقتصادي وأثره على القياس في المحاسبة القومية ٠

المبحث الأول : الأصول التاريخية للقياس المحاسبي القومي

المبحث الثاني : فلسفة القياس في النظرية الاقتصادية وانعكاساته على القياس المحاسبي القومي ٠

الفصل الثاني : النظرية العلمية كأساس لبناء نظرية القياس في المحاسبة القومية

المبحث الأول : مفهوم النظرية العلمية

المبحث الثاني : الاطار المنطقي للنظرية العلمية

الفصـــل الاوّل
الفكر الاقتصادى وأثره على القياس فى المحاسبة القوميـــة

لقد مر القياس المحاسبى القومى بمراحل تاريخية تأثر فيها بالافكار والمذاهـب الاقتصادية ، لذا كان "من الصعب عليا الفصل بين تاريخ تطور المحاسبة وبين تطـــور المشاكل الاقتصادية بصفة عامة" (١) خاصة وأن المحاسبة القومية ترتكز فى جوهرها علـــى النظريات الاقتصادية .

ونتيجة لتشابك العناصر الاقتصادية وتداخلها وانعكاساتها على الفكر المحاسـبى ظهرت عدة مناهج يمكن اتباعها فى الدراسة العلمية فى هذا المجال .

- فهناك منهجا يستمد دراساته من بناء المفاهيم .
- "وهناك منهجا آخر يستمد دراسته من التتبع التاريخى لحسابات الدخل القومـــى باعتبارها اطارا لعرض الحقائق خلال فترة محددة ، أى أن يكون المنهج المتبـــع احصائيا الى حد كبير" (٢) .

وعموما لا يمكن أن تبنى الدراسة العلمية للمجتمع على الاستقراء من الواقع المعاصـــر وحده ، بل يجب أن تنسحب الى الماضى أيضا .

كما يجب ألا يستمد الاستنباط مقدماته من البديهيات والقواعد المبنية على التأمـل الذاتى فقط ، بل أيضا من النتائج المستخلصة من التاريخ فى مجموعه باعتبار أن التاريخ هو المصدر الاولى للمعرفة الاجتماعية ومعملها التجريبى .

---

(١) Ruggles , R. & Ruggles , N., " National Income Accounts and Income Analysis " New York , 1956 , P. 5

(٢) د . رياض الشيخ ، دراسات فى نظم المحاسبة الاقتصادية القومية ، دار النهضة العربية ، القاهـرة ، ١٩٦٨ ، ص ٤ .

وترتيبا على ذلك اتبع الباحث منهجا مختلطا حيث تتبع تطور احصاءات الدخل القومى تاريخيا للتعرف على أثر تطور الفكر الاقتصادى وانعكاساته على الفكر المحاسبى القومى ثم استعرض بالتحليل مفاهيم " نظريات القيمة " باعتبارها جوهر القياس فى الفكر الاقتصادى ٠

وترتيبا على ماسبق سوف ينقسم هذا الفصل الى المباحث التالية :

المبحث الأول : الأصول التاريخية للقياس المحاسبى القومى ٠

المبحث الثانى : فلسفة القياس فى النظرية الاقتصادية وانعكاساته على القياس المحاسبى القومى ٠

المبحث الأول

الأصول التاريخية للقياس المحاسبي القومي

يمتد قياس الثروة وتقديرات الدخل القومي الى القرن السابع عشر حيث أخذ بتطور الفكر الاقتصادي وفقا للمراحل التالية :

أولا : عصر التجاريين " قياس الثروة "

يعد التجاريون أول من فكر في قياس ثروة المجتمع ومع أنهم لم يتعرضوا لفكرة قياس الدخل القومي ، الا أنهم "قدموا أفكارا واضحة ومحددة عن الثروة القومية التي اعتبروها تتمثل ، بل وتقاس بما في حيازة الدولة من ذهب وفضة" (١) .

ويعتبر " وليم بيتي " (٢) أول من قام بقياس الدخل القومي لانجلترا عام ١٦٦٥ تبعه جريجوري كنج عام ١٦٩٦ حيث "قام بتقدير الدخل القومي في صورة سلسلة من الحسابات تكون في الواقع وفي مجموعها محاسبة حقيقية" (٣) .

ولتجار جنوا بايطاليا الفضل في تطبيق طريقة القيد المزدوج في تسجيل صفقاتهم "واستعملوا هذه الطريقة للربط بين ما كانوا يقومون به من عمليات وما ينتاب ثرواتهم من تغيرات" (٤) .

---

(١) يرجع الى :
د . موريس مكرم الله واصف ، محاضرات في المبادئ العامة للمحاسبة القومية ، مذكرة معهد التخطيط القومي رقم ٢١٦ ، جزء أول ، ١٩٧٢ ، طبعة فبراير ١٩٧٥ ، ص ١ .

(٢) ان وليم بيتي وان كان من اقتصادي المرحلة الانتقالية الا أنه تأثر بأفكار التجاريين مما جعل البعض يذكره ضمن مدرسة التجاريين .

(٣) د . عاطف السيد ، المحاسبة القومية في الاقتصاد المختلط ، الباب الأول ، المحاسبة القومية من الناحية الاقتصادية ، مذكرة رقم ١/٩٦٣ ، معهد التخطيط القومي ، مايو ١٩٧٠ ، أعيد طبعها في يناير ١٩٧٩ .

(٤) Powelson , " Economic Accounting " Mc Graw Hill , New York , 1959 , P.3