مدخل التجميع وأثره على جودة واستخدام المحتوى الإخبارى للقوائم المالية المنشورة .

دكتور زين العابدين فارس
كلية التجارة - جامعة قناة السويس

محتويات البحث

- مقدمـــــة

أولا : مدخل التجميع فى القوائم المالية المنشورة .

(١) ماهية التجميع .
(٢) فلسفة التجميع فى الفكر المحاسبى .
(٣) العوامل التى تؤثر على قرار المحاسب الخاص بالتجميع .
(٤) معايير انجاز التجميع فى القوائم المالية المنشورة .

ثانيا :مدخل التجميع وأثره على كل من جودة واستخدام القوائـــــم المالية المنشورة .

(١) أثر مدخل التجميع على جودة المحتوى الاخبارى للقوائم المالية المنشورة .

(٢) اثر مدخل التجميع على مختلف قرارات مستخدمى القوائم المالية .

(٣) القياس المحاسبى لخسارة المعلومات الناتجة عن التجميع عند اعداد القوائم المالية المنشورة : مفهوم الانتروبيا .

ثالثا :تقييم مدخل التجميع لغرض اعداد القوائم المالية المنشورة .

رابعا : خلاصة البحث .

ـ مراجع البحث .

مقدمة

يقوم المحاسب عند اعداد القوائم المالية المنشورة ، والتى تشمل كل من الحسابات الختامية والميزانية ، بعملية تجميع لمختلف البنود المحاسبية المثبتة فى الدفاتر والسجلات المختلفة [١] . ويترتب على عملية التجميع خسارة للمعلومات تقلل من جودة المحتوى الاخبارى للقوائم المالية . وتؤثر الخسارة المشار اليها على فعالية استخدام هذه القوائم من جانب طوائف وجهات عديدة فى مجالات اتخاذ القرار المختلفة .

ورغم اهمية مشكلة التجميع فى الفكر المحاسبى فانها لم تحظى باهتمام ملحوظ من جانب المحاسبين او المجامع العلمية المختلفة . وقد اكتفى دائما بالتعبير الضمنى عنها عند دراسة المشاكل المتعلقة بكل من الأهمية النسبية والافصاح عند اعداد القوائم المالية المنشورة .

ويمكن تفسير عدم الاهتمام بمشكلة التجميع خلال التطور الطويل لعلم المحاسبة الى اكتساب عمل المحاسب فى هذا المجال روتينية ترسخت واعاقت الانتباه الى وجود مشكلة يجب الاهتمام بها والافصاح الصريح عنها . ويمكن القول ان الاهتمام بالمشكلة بشكل واضح لم يبدأ من جانب المحاسبين الا مع تبلور نظرية المعلومات ، ومحاولة الاستفادة من تطبيقاتها المختلفة فى المجال المحاسبى .

ويهدف هذا البحث الى عرض فلسفة التجميع فى الفكر المحاسبى مع الاهتمام بابراز آثاره المختلفة على كل من جودة واستخدام المحتوى الاخبارى للقوائم المالية المنشورة .

أولا : مدخل التجميـــــــــع
فى القوائم المالية المنشورة

(١) ماهية التجميـــع :

يقوم المحاسب فى أدائه لعمله بعمل انشائى يتمثل فـــى اثبات معاملات المشروع المالية المختلفة فى دفاتر وسجـــلات متعددة . ويتم ذلك من واقع مستندات قد تكون معدة بواسطـــة المحاسب ذاته او يتحصل عليها من الغير .

ويترتب على ما سبق ظهور عدد غير محدود من البنـــود المحاسبية التى يكون التقرير المنفصل عنها غير محبذا. وهنا يقوم المحاسب بتلخيص عمله السابق فى شكل اجماليات تظهـــر فى القوائم المالية المنشورة .

ويرى Lev ان اعداد القوائم المالية الختاميـــة يسكن ان يحدد على انه عملية التجميع." ان عددا كبيرا مـــن الارصدة الفردية التى يكون التقرير المنفصل عنها غيـــر محبذا تكون مجمعة بحيث ان عدد صغير نسبيا من البنود هـــى التى تكون محل تقرير فى القوائم المالية"(٢)

ويشير Barefield الى أن عمل المحاسب يشمل تلخيصـــا او تركيزا للبيانات من مصادر متعددة الى عدد صغير نسبيـــا والتجميع مصطلح يستخدم لوصف هذه الوظيفة .

ويطلق Johnson على عملية التلخيص التى يقوم بهـــا المحاسب لفظ Summation . ويرى ان هذا اللفظ يمكـــن

أن يحتوى على ثلاثة مفاهيم متميزة هى :(٤)

- التجميع Aggregation
- التركيب Combination
- التكوين Composition

ويختلف مفهوم المؤلف لكل مصطلح من المصطلحات الثلاثة السابقة طبقا لما اذا كانت عملية التجميع تحتوى على بنود محاسبية متشابهة او غير متشابهة وطبقا لما اذا كانت تلك البنود تعبر عن احداث مالية متشابهة او غير متشابهة .

ويرى Filtham ان التجميع عبارة عن تركيب مجموعة من العناصر المتميزة . وتكون تلك العناصر فى المحاسبة وصفا للأنشطة الماضية او المتنبأ بها وتشمل عملية تجميعها بعض التلخيص الاحصائى لها.(٥)

ويرى الباحث - لأغراض هذا البحث - أن المقصود بالتجميع هو عملية الادماج التى يقوم بها المحاسب لعدد من البنود المحاسبية (الحسابات) المتشابهة او غير المتشابهة لغرض اعداد القوائم المالية المنشورة.

ويختلف مستوى التجميع الذى يتم طبقا لعدد البنود المحاسبية التى تؤخذ فى الاعتبار . وعلى ذلك يكون التجميع بسيطا عندما يقتصر على مجرد تجميع بندين محاسبيين معا . ويكون التجميع اكثر تركيزا مع زيادة عدد البنود المحاسبية التى تدمج معا . ويصل الأمر الى منتهاه وتصبح عملية التجميع عالية التركيز عندما لاتحتوى القوائم

المالية المنشورة الا على اجماليات تعبر عن كل من الأصـــــول والخصوم والايرادات والنفقات .

(٢) فلسفة التجميع فى الفكر المحاسبـــى :

يميز المحاسبون لغرض اعداد القوائم المالية المنشـــورة بين مدخلين اساسيين : مدخل التجميع او الايجاز ، ومدخـــــل التفصيل او الاسهاب . وتعود الجذور الفلسفية لهذين المدخليـــن فى تاريخ علم المحاسبة الى نظريتين معروفتين هما : نظريـــة القيمة ونظرية الاحداث .

وتختلف النظريتان أساسا فى مستوى التجميع الذى يتـــم عند عرض المعلومات المحاسبية فى القوائم المالية المنشورة (٦) . وبعبارة اخرى تختلف النظريتان فى مستوى التفصيل الذى يظهـــر بالقوائم المالية . ويعود هذا الاختلاف أساسا الى اختـــــلاف النظريتين فى تحديد من يتخذ قرار التجميع او التفصيـــــل بالقوائم المالية المنشورة : المحاسب الذى يعدها ام الـــــذى يستخدمها . ويرتبط ذلك التحديد بمدى صحة افتراض معرفـــــة المحاسب على وجه التحديد للمستخدم واحتياجاته من المعلومات .

ويرى أنصار نظرية القيمة ان مستخدمى القوائم الماليـــة ونماذج قراراتهم المختلفة تكون أمورا معروفة جيدا مـــــن جانب المحاسب معد القوائم المالية . ويعنى ذلك أن احتياجـــات هؤلاء المستخدمين من المعلومات تكون أيضا معروفة وأنه يمكـــن اشباعها ببيانات محاسبية واحدة عالية التجميع . ولذلك يؤيـــد انصار نظرية القيمة مدخل التجميع .

وعلى عكس ذلك يرى أنصار نظرية الاحداث ان المحاسب معد القوائم المالية لا يعلم على وجه التحديد من هم مستخدميها وما هى نماذج قراراتهم المختلفة وبالتالى فانه لايعرف احتياجاتهم من المعلومات . وعلى ذلك يقترح انصار نظرية الاحداث ان الاقل من التجميع يكون مناسبا لأن مستخدم القوائم المالية وليس المحاسب الذى يعدها ـ هو الذى يجب ان يحدد طبيعة ونطاق التجميع المرغوب فيه (٧). ولذلك يؤيد انصار نظرية الاحداث مدخل التفصيل .

(٣) العوامل التى تؤثر على قرار المحاسب الخاص بالتجميع :

يواجه المحاسب عند قيامه بعملية التجميع تشكيلة واسعة من بدائل التجميع التى يمكن على أساسها اعداد القوائم المالية المنشورة .

ويأتى قرار المحاسب فى هذا الصدد متأثرا بمجموعة من العوامل التى يتأثر امر تقديرها بالرؤية الشخصية له . وهو الأمر الذى يؤدى فى النهاية الى جعل قرار التجميع متأثرا بحكمه الشخصى الى حد بعيد .

ان الاهمية النسبية للبنود المحاسبية المختلفة محل التجميع ومدى تأثيرها على التزام المحاسب بمبدأ الافصاح المناسب ،وكذلك الممارسات السائدة والمتعارف عليها بشأن التجميع ، وكذلك النصوص القانونية المنظمة لنظر القوائم المالية تعد كلها امثلة لعوامل تؤثر على قرار المحاسب الخاص بالتجميع .

(أ) الأهمية النسبية للبنود المحاسبية محل التجميع :

يتأثر قرار المحاسب عند اجراء التجميع بالأهمية النسبية للبنود المحاسبية محل التجميع . وتبين دراسات محاسبية عديدة ان بند محاسبى معين لا يكون هاما بسبب حجمه فقط [٨]. انه توجد عوامل اخرى عديدة يجب ان تؤخذ فى الاعتبار مثل :

- طبيعة البند من حيث كونه عادى او غير عادى ،متكرر او غير متكرر ، نقدى او غير نقدى .
- علاقة البند باجمالى البنود المرتبطة .
- مدى الالزام بالافصاح عنه بواسطة قواعد قانونية او مهنية معينة .
- قيمة البند فى السنوات السابقة ،وقيمته المتوقعة فى السنة المالية الحالية .

(ب) مبدأ الافصاح وأثره على عملية تجميع البنود المحاسبية :

يلعب مبدأ الافصاح دورا رئيسيا فى نظرية المحاسبة . وفى الحقيقة فان لهذا المبدأ آثارا واسعة تمتد لتشمل كل ما يتعلق بالتقرير المحاسبى[٩].

ويقضى هذا المبدأ بضرورة شمول القوائم المالية على جميع البيانات الضرورية اللازمة لاعطاء قارىء هذه القوائم صورة صحيحة وواضحة لنتيجة اعمال المشروع ومركزه المالى[١٠].

ويأتى تنفيذ المحاسب لعملية التجميع عند اعداد القوائم المالية المنشورة محكوما بالتزامه بتطبيق مبدأ الافصاح وهو

الأمر الذى يؤثر فى هذا الصدد على نطاق وشكل التجميع الذى يتم .

(ج) النصوص القانونية المنظمة للقوائم المالية المنشورة :

يتدخل المشرع فى بلاد العالم المختلفة ، ادراكا منه لأهمية القوائم المالية المنشورة كأداة يعتمد عليها طوائف عديدة فى اتخاذ قرارات متعددة ، فى تحديد شكل ومحتوى القوائم المالية المنشورة . وتحتوى القوانين المنظمة لعمل شركات الاموال المختلفة على نماذج للقوائم المالية المنشورة يحدد فيها شكل ومحتوى البيانات المحاسبية المختلفة .

وفى جمهورية مصر العربية ـ على سبيل المثال ـ تضمن قانون شركات الاموال رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ فى المادة رقم ٦٤ النص التالى :

" على مجلس الادارة ان يعد عن كل سنة مالية ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر وتقريرا عن نشاط الشركة خلال السنة المالية وعن مركزها المالى فى ختام السنة ذاتها ، وذلك كله طبقا للأوضاع والشروط والبيانات التى تحددها اللائحة التنفيذية " . (١١)

وقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون فى المواد ١٨٧ ، ١٨٨ القوائم المالية التى تعد فى نهاية السنة المالية ،وكذلك البيانات التى تظهر فيها . واحتوت اللائحة فى الملحقين الأول والرابع على نماذج تفصيلية لكل من الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وحساب توزيع الأرباح (١٢) .

ومن ناحية أخرى فقد تضمن النظام المحاسبى الموحد المطبق على شركات القطاع العام نماذج تفصيلية للقوائم المالية الختامية [١٣]. ويؤدى وجود مثل هذه القوانين المنظمة لشكل ومحتوى القوائم المالية التى يعدها المحاسب الى التأثير على قرار المحاسب الخاص بشكل ونطاق التجميع الذى يقوم به للبنود المحاسبية المختلفة .

(د) الممارسات السائدة بشأن التجميع :

تشير الممارسات الجارية الخاصة بتجميع البنود المحاسبية لغرض اعداد القوائم المالية المنشورة الى شيوع اعداد أكثر من مجموعة من هذه القوائم والتى تخص سنة مالية واحدة . وتختلف هذه المجموعات عن بعضها من حيث درجة ونطاق عملية التجميع التى تتم . وفى هذا الاطار تشكل الممارسات الجارية لعملية التجميع احدى العوامل التى تؤثر على قرار المحاسب فى هذا الصدد.

وقد لاحظ الباحث ـ على سبيل المثال ـ أنه بالرغم من التزام شركات الأموال . سواء التابعة للقطاع العام او تلك التابعة للقطاع الخاص ،بمستوى التجميع المحدد طبقا للنماذج الواردة فى كل من النظام المحاسبى الموحد واللائحة التنفيذية لقانون الشركات تقدم هذه الشركات عند تلبية مطلب النشر فى الجرائد اليومية اطارا مختلفا لهذه القوائم من حيث درجة ومستوى التجميع الذى يتم .[١٤]

وتشير الممارسات السائدة الى اتجاه الشركات نحو اصدار قوائم مالية منشورة تحتوى على بنود محاسبية عالية التجميع .[١٥]

(هـ) الحد الأقصى من خسارة المعلومات المسموح بها نتيجةالتجميع :

ينتج عن كل عملية تجميع تتم عند اعداد القوائم المالية المنشورة خسارة معلومات . وتتراكم هذه الخسائر ويحدد المحاسب مسبقا ـ باستخدام نموذج رياضى معين ـ حدا أقصى لخسارة المعلومات المسموح بها والتى تنتج عن عملية التجميع (١٦). ويمثل هذا الحد الأقصى المسموح به من خسارة المعلومات نقطة توقف عملية التجميع . ان التجميع الأخير يتم اذا لم يصل بخسارة المعلومات الى الحد الأقصى المسموح به منها . ويعنى ذلك ان هذا التجميع لن يتم اذا أدى الى زيادة خسائر المعلومات المتراكمة عن هذا الحد الأقصى .

وهكذا فان مستوى التجميع فى القوائم المالية يكون محددا عن طريق تحديد اجمالى الخسارة المسموح بها .

و) الحكم الشخصى للمحاسب القائم بالتجميع :

تربط عملية التجميع التى يقوم بها المحاسب للبنود المحاسبية المختلفة عند اعداد القوائم المالية المنشورة ـ كما سبق الذكر ـ بعوامل عديدة مثل الأهمية النسبية للبنود المحاسبية محل التجميع ،والمفاهيم السائدة عن مستوى الافصاح المقبول والممارسات الجارية فى هذا الشأن . ويرتبط تحديد هذه العوامل وتقدير أهميتها بالحكم الشخصى للمحاسب الذى يأتى مصبوغا بتأهيله العلمى والعملى .

(٤) معايير انجاز التجميع فى القوائم المالية المنشورة :

يعتمد عمل المحاسب فى مجال التجميع فى شكله المبسط على مجرد ادماج بندين محاسبيين معا . ويرتفع مستوى التجميع مع زيادة عدد البنود المحاسبية التى تدمج معا لتشكل فى النهاية بندا واحدا يظهر فى القوائم المالية .

ويحصل المحاسب على تشكيلة واسعة من البنود المدمجة فى شكل ازواج يتحدد عددها طبقا للقانون التالى :

$$\frac{1}{2} \text{ ن } (\text{ن} - 1)$$

حيث ن هى عدد البنود المحاسبية الأصلى .(١٧)

ومن ناحية أخرى يكون عدد كبير من الازواج الناتجة عن عملية التجميع بلا معنى محاسبى وغير مفيدة لقارىء القوائم المالية . ان اضافة قيمة أوراق القبض على قيمة أوراق الدفع مثلا ينتج عنها زوج ليس له معنى محاسبى او حتى حسابى .

ويعنى ما سبق ان على المحاسب أن ينتقى من بين تلك التشكيلة الواسعة من الازواج الناتجة عن تجميع البنود المحاسبية تلك التى يكون لها معنى وينتج عنها أقل قدر ممكن من خسارة المعلومات التى تلازم عملية التجميع (١٨).

ولقد حاول بعض الكتاب وضع معايير استرشادية يؤدى على ضوئها المحاسب عمله الخاص فى هذا الصدد . وقد اقترح Lev المعياريين التاليين كأساس لانجاز عملية التوزيع :

- ان التجميع يكون مرغوبا فيه ويتم عندما البنديـــــن المحاسبين - او البنود - محل الادماج يشكلان معا كسرا أصغر من الاجمالى الذى ينتمى اليه البندين .

- ان التجميع يكون مرغوبا فيه ويتم عندما البنديـــــن المحاسبين محل التجميع يكونا غير متساويين فـــــى القيمة (١٩).

ويمكن القول ان Lev قد استند الى فكرة خســـــارة المعلومات التى تلازم عملية التجميع كأساس لوضع معاييـــره المقترحة . انه يبحث عند انجاز عملية التجميع عن تلـــــك الازواج التى ينتج عنها أقل خسارة معلومات ممكنة .

ويعنى ما سبق ان الرغبة فى انجاز عملية التجميع تقـــل نتيجة ارتفاع خسارة المعلومات ، ويحدث ذلك عندما قـيمـــة البندين محل الادماج تكون اكبر بالنسبة للاجمالى الذى ينتمـــى اليه البندين وعندما قيمة البندين تتجه نحو التساوى(٢٠).

ومن ناحية أخرى يقترح الباحث معيارين آخرين يمكـــــن ان يستند اليهما المحاسب عند اتخاذ قراره الخاص بالتجميـــع وهما :

- الثبات النسبى لقيم البنود المحاسبية محل التجميع .
- تحديد مستخدمى القوائم المالية ونماذج قراراتهـــــم المختلفة .

ويشير المعيار الاول الى أن الثبات النسبى فى قيـــــم البنود المحاسبية محل التجميع فى الفترات الماليـــــة

المختلفة يكون معيارا هاما فى هذا الصدد .

" ان الفرد قد يكون كارها تجميع البنود التى تكون قيمتها غير ثابتة عبر الزمن مع ثبات الاشياء الأخرى على حالها (٢١).

ويرجع ذلك الى كان تجميع البنود المحاسبية التى تتعرض لتقلبات ملموسة عبر الزمن يؤدى الى خسارة معلومات واضحة .

ومن ناحية اخرى فانه فى ظل تعدد الاشكال التى يمكن ان يتم بها التجميع يطبق المحاسب قاعدة : تجميع معين لاستخدام معين .

" ان انجاز التجميع بدون الاشارة الى الغرض الذى يستخدم فيه لا يؤدى الى اى معنى . (٢٢) ويعنى ذلك أن المحاسب لن يستطيع ان يختار الشكل المناسب للتجميع من بين البدائل المتاحة بدون معرفة جيدة بمستخدمين القوائم المالية ونماذج قراراتهم المختلفة . " ان تحديد المستخدمين ونماذج قراراتهم يساعد المحاسب على تعظيم فائدة تقاريره (٢٣)

ثانيا : مدخل التجميع وأثره على جودة واستخدام القوائم المالية المنشورة

يؤثر مدخل التجميع على جودة المحتوى الاخبارى للقوائم المالية المنشورة ، وبالتالى يؤثر على مختلف قرارات مستخدمين تلك القوائم .

ولقد حاول المحاسبون دوما تحديد هذا التأثير واتجاهه وقياسه محاسبيا .

(١) أثر مدخل التجميع على جودة المحتوى الاخبارى للقوائم المالية المنشورة :

يتفق المحاسبون حول ان التأثير الأساسى لمدخل التجميع على القوائم المالية يتمثل فى خسارة المعلومات التى تنتج عنه . ويزداد مقدار هذه الخسارة مع الاستمرار فى عملية التجميع وتحوله ، من شكل بسيط يتم فى اطاره تجميع كل بندين محاسبيين معا ، الى شكل عالى التعقيد يكتفى فيه باظهار الاجماليات فقط فى تلك القوائم .

ويرى Barefield ـ فى هذا الصدد ـ ان البيانات المجمعة تحطم جزء١ من المعلومات المحتواه فى اطار البيانات المرسلة (٢٤).

ويرى Ijiri ان اى تجميع عامة يتضمن خسارة معلومات .

ويتفق Sorter مع هذا الاتجاه فى الاشارة الى أن خسارة المعلومات المتولدة عن التجميع تكون اكبر من الفائدة المرتبطة به .(٢٥)

ويشير كل من Copeland - Bernhardt الى أن التجميع يسبب خسارة معلومات فقط بسبب تعبير الاسم الجديد للزوج المجمع - او الازواج - عن طبيعة الحسابات الفردية محل التجميع " . ان التجميع قد يسبب خسارة معلومات فقط لأن عناوين الحسابات المرتبطة بالبنود المجمعة لا تصف تماما طبيعة الحسابات الفردية التى جمعت .(٢٦)

ويحدد Lev مقدار الخسارة فى المعلومات فى شكل كمى بأنها تبلغ حوالى ٢٥ ٪ من حجم المعلومات الأصلى (٢٧).

وقد أدى هذا الاتفاق الواضح بين المحاسبين حول التأثير السلبى لمدخل التجميع على جودة المحتوى الاخبارى للقوائم المالية ، والذى يتمثل فى خسارة المعلومات التى تلازم تطبيقه ، الى زيادة الاهتمام بالمشكلة . وقد تشعبت دراسات المحاسبين فى هذا المجال الى اتجاهين أساسيين :

- تحديد اثر خسارة المعلومات الناتجة عن التجميع على مختلف قرارات مستخدمى القوائم المالية .
- قياس خسارة المعلومات المشار اليها كميا وذلك تحييدا لدور الحكم الشخصى للمحاسب فى هذا الصدد .

٥) أثر مدخل التجميع على مختلف قرارات مستخدمى القوائم المالية :

تعددت محاولات المحاسبين الخاصة بتحديد أثر مدخل التجميع على مختلف قرارات مستخدمى القوائم المالية . وبداية يؤكد كل من Otley-Dias على ان التجميع يكون متغيرا هاما يؤثر على أداء صانع القرار[٢٨] . وقد اختلفت النتائج التى توصل اليها المحاسبون فى هذا الصدد .

وتشير الدراسة التى قام بها Bareffield ان البيانات المجمعة تخفض التحفظية Conservatism التى يتعامل بها مستخدم القوائم المالية معها . ولقد وجد الكاتب ان تحفظ صانع القرار يزيد مع زيادة تفصيل البيانات المعروضة ، وهكذا يمكن من خلال التجميع تخفيض هذا التحفظ عن طريق تقليل عدد رسائل البيانات المعروضة أمام صانع القرار .[٢٩]

ومن ناحية أخرى وجد الكاتب أن أفراد العينة الذى تسلموا بيانات مجمعة كانوا احسن فى الاقتراب من القرار المثالى فى الحالة محل الدراسة عن الافراد الذين تسلموا بيانات تفصيلية .

ولاحظ الكاتب كذلك أن هؤلاء الأفراد يصلون الى القرار فى مرات التجربة المتكررة بطرق مختلفة ، وهو الأمر الذى دعاه الى استنتاج أن مستوى التجميع يؤثر بدرجة ملحوظة على ثبات المنهج المتبع للوصول الى القرار[٣٠] .

ويمكن القول بصفة عامة فى صدد تقييم أثر التجميع على قرارات مستخدمى القوائم المالية ان الدراسات السابقة لم تزود ببرهان حاسم حول هذا الموضوع آخذا فى الاعتبار ان هذه الدراسات قد تمت فى اطار ظروف مفترضة وباستخدام عدد محدود من الافراد كعينة .

وقد عبر Rashad عن هذه الحقيقة حين قال " يوافق الباحثون على ان تجميع البيانات بغير محتواها الاخبارى، ولكن ليس هناك اتفاق مشابه حول أثر هذا التغير او حول النماذج التى يجب ان تكون مستخدمة لقياسها (٣١).

(٣) القياس المحاسبى لخسارة المعلومات الناتجة عن التجميع عند اعداد القوائم المالية المنشورة : مفهوم الانتروبيا :

اهتم المحاسبون بقياس خسارة المعلومات التى تلازم عملية التجميع عند اعداد القوائم المالية المنشورة . ولقد قدم Lev نموذجا رياضيا لهذا الغرض مبنيا على مفهوم رئيسى فى نظرية المعلومات هو مفهوم الانتروبيا Entropy Concept (٣٢).

وتعبر كلمة الانتروبيا ـ وهى كلمة يونانية ـ عن معنى التبعثر والتبدد أو العشوائية (٣٣). ويستخدم مفهوم الانتروبيا فى نظرية المعلومات كمقياس لعدم تحدد او لغموض الموقف (٣٤). وهكذا تعتبر الانتروبيا مقياس نقص المعلومات .

ولشرح مفهوم الانتروبيا نفرض ان لدينا حدث (أ) باحتمال ظهور س حيث س اكبر من او تساوى صفر وهى فى نفس الوقت أصغر من او تساوى واحد .

ولو أن س = ٩٩ر يكون ظهور الحدث (أ) ليس مثير اللدهشة . وبالتالى فان الرسالة التى تنقل خبر حدوثه تبلغ قدرا ضئيلا جدا من المعلومات . ولكن لو أن س = ٠٥ر فان ظهور الحدث (أ) يكون مفاجأة تامة ولذلك تكون الرسالة المبلغة عالية الاخبارية .

وبفرض أن احتمال ظهور الحدث(أ) فى الحالة الاولى هو س ، فان احتمال ظهوره فى الحالة الثانية يكون (١- س). ويعنى ذلك ان الرسالة التى تخبر عن ظهور الحدث سوف تحتوى على مقدار من المعلومات هو ح س باحتمال ظهور س ، ومقدار من المعلومات هو ح (١ ـ س) باحتمال ظهور (١ ـ س) .

وفى هذه الحالة يكون الـ Entropy الخاص بالحدث (أ) فى الرسالة المبلغة والذى يمكن ان نرمز له بالحرف ت على النحو التالى :

$$ت = س (ح س) + (١ - س) ح (١ - س)$$

$$= س لو \frac{١}{س} + (١ - س) لو \frac{١}{(١ - س)}$$

وكما هو معروف فان لوغاريتم كسر معين يكون مساويا للوغاريتم مقلوبة مع تغيير فى الاشارة

$$:: - \quad س لو س - (١ - س) لو (١ - س)$$

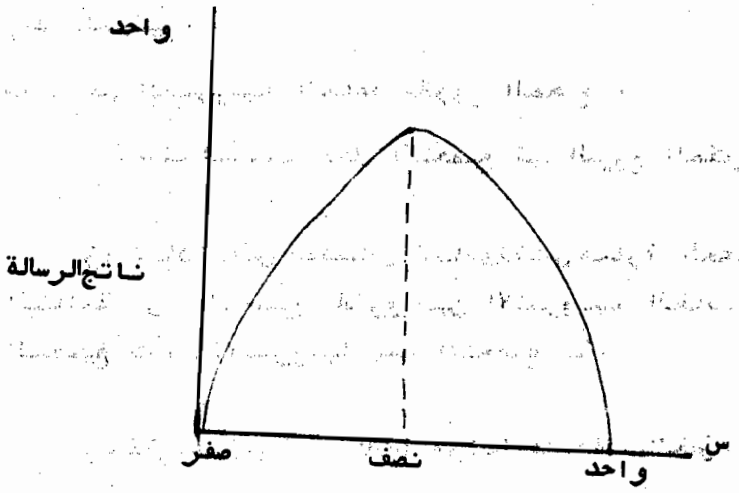
وتشير المعادلة السابقة الى الـ Entropy الخاص بالحدث (أ) .

ويتضح منها انه عندما س = صفر او س = واحد صحيح

فان ظهور الحدث (أ) لا يتوقع ان يزود بأى معلومات . وهنا يكون كل من ح س ، ح (١ ـ س) يساويان الصفر . اما اذا كانت س = ٥٠ ٪ فهنا يوجد الحد الاقصى من عدم التأكد .

وبالتالى تكون ت (الانتروبيا) عند حدها الاقصى .

ويبين الرسم التالى ما سبق شرحه من خصائص الانتروبيا .



احتمال ظهور الحدث

مفهوم الانتروبيا وخسارة المعلومات الناتجة عن التجميع :

ربط Lev بين مفهوم الانتروبيا ومدخل التجميع عند اعداد القوائم المالية للوصول الى المقياس الكمى المطلوب لخسارة المعلومات باستخدام المعادلة الآتية :

$$ت - ت/ = ع_{ن} \quad ت_{ن}$$

حيث :

ت هى الانتروبيا الخاصة بعدد ن من البنود المحاسبية قبل التجميع .

ت/ هى الانتروبيا الخاصة بعدد (ن - ١) من البنود المحاسبية بعد التجميع .

ت ن هى الانتروبيا الخاصة بالزوج المجمع .

ع ن هى نصيب البندين محل التجميع فى الزوج المكون .

واستنادا الى المقياس السابق تقاس خسارة المعلومات الناتجة عن التجميع بالفرق بين الانتروبيا الخاصة قبل التجميع ت ، والانتروبيا بعد التجميع ت/.

ويحقق مقياس Lev مزايا عديدة تتلخص فى الآتى :

- ايجاد مقياس كمى لخسارة المعلومات المرتبطة بعملية التجميع . ويؤدى ذلك الى تحييد الحكم الشخصى للمحاسب فى هذا الشأن .
- تحديد مستوى التجميع الذى يتم فى القوائم المالية عن طريق التحديد الكمى للنقطة الحاسمة للتجميع

The Cutoff Point of Aggregation

او ما يمكن ان يطلق عليه اسم الحد الاقصى لخسارة المعلومات المسموح بها فى اطار عملية التجميع (٣٥).

وكما سبق الذكر فان كل عملية تجميع تتم ينتج عنهـــا خسارة ،معلومات وتتراكم هذه الخسائر الى أن تصل الى الحـــد الاقصى المحسوب المسموح به من هذه الخسائر وهنا يتوقـــف التجميع . ويطلق على الحد الاقصى المسموح به من خسائـــر المعلومات اصطلاح النقطة الحاسمة فى التجميع .

ويعنى ما سبق ان عملية التجميع الاخيرة سوف تتـــم اذا أصبح مجموع الخسارة المتراكمة من المعلومات بعد اتمامه أصغر او تساوى الحد الاقصى المسموح به فى حين انه اذا ترتب على عملية التجميع الاخيرة تجاوز النقطة الحاسمة المشـــار اليها فان التجميع لن يتم .

ولقد كان نموذج Lev لقياس خسارة المعلومات الناتجة عن التجميع محلا لنقاش طويل بين المحاسبين .(٣٦)

ثالثا : تقييم مدخل التجميع لغرض اعداد القوائم المالية المنشورة

يمثل مدخل التجميع فى الفكر المحاسبى - والى وقت قريب - اتجاها ملموسا تعد طبقا لمفاهيمه الأساسية القوائم المالية المنشورة .

ويذكر انصار مدخل التجميع مزايا عديدة له يتجسد أبرزها فى انه يقدم حلا مقبولا لمشكلة الافراط فى المعلومات Information Overload وهى مشكلة يعانى منها كل من يستخدم القوائم المالية المنشورة ." ان التفاصيل الكثيرة تربك المستخدم بدلا من ان تفيده "[٣٧] ومن ناحية اخرى يرى البعض ان تخفيض الافراط فى المعلومات - زيادة التجميع - يمكن ان يؤدى الى تحسين الأداء فى مجال اتخاذ القرارات[٣٨].

ويذكر انصار مدخل التجميع بالاضافة الى ما سبق مزايا فرعية عديدة منها :

(أ) يعتبر مدخل التجميع مدخلا جيدا لحصول الطوائف المختلفة التى تستخدم القوائم المالية على معلومات قيمة تتعلق بسياسة الادارة فى مجال الافصاح". ان المستخدمين يدركون من خلال التجميع سياسة الادارة عبر الزمن فى شأن الافصاح فى القوائم المالية " .[٣٩]

(ب) تكسب عملية التجميع المحاسب القائم بها خبرة ودراية بخصائص البنود المحاسبية المختلفة وهو الأمر الذى يحسن الى حد كبير احكامه الشخصية فى مجال تطبيقه لمفهوم الأهمية النسبية .

(ج) يمكن اخضاع نتائج عملية التجميع للبرمجة بسهولة وفى ذلك تجديد لدور الحكم الشخصى للمحاسب فى هذا المجال . ان الحاسب الآلى يمكن ان يحسب خسارة المعلومات التى تنتج عن التجميع بالنسبة لكل زوج من البنود المحاسبية ويعمل على تراكمها حتى لاتتجاوز الحد الاقصى المسموح به (٤٠)

وفى الجانب الآخر يوجه المعارضون لمدخل التجميع عند اعداد القوائم المالية انتقادات عديدة يمكن تلخيصها فى ان هذا المدخل يؤثر على كل من جودة المحتوى الاخبارى للقوائم المالية ذاتها كمصدر للمعلومات ، وبالتالى على مختلف قرارات مستخدميها .

ويمثل العرض السابق اطارا تقليديا يرى الباحث انه غير مناسب لتقييم مدخل التجميع . ان أساس التقييم الذى تم هو مقارنته بمدخل اكتسب فى السنوات الاخيرة انصارا وهو مدخل التفصيل او الاسهاب لغرض اعداد القوائم المالية .

ويمكن القول ان المحاسب أصبح يوازن عند اعداد القوائم المالية المنشورة بين مدخلين هما : مدخل التجميع ومدخل التفصيل .

وأخذا فى الاعتبار ان المقارنة تتم بين مدخلين لكل منهما مزاياه وعيوبه فان الوصول الى رأى واضح حول ترجيح

أحدهما على الآخر يعد أمرا صعب المنال ، وعلى الأخص فى ظل غياب دراسات علمية كافية فى هذا الصدد " .

انه بالرغم من ان المحاسبين الذين ناقشوا مشكلة التجميع قد قدموا حججا لصالح هذا المدخل او ضده ، فانه ليس هناك دراسات عملية كافية تبرر معتقداتهم"(٤١).

ويقترح الباحث لغرض تقييم مدخل التجميع ان يتم ذلك فى اطار اوسع من مجرد مقارنته بمدخل التفصيل . ويتم ذلك حين يؤخذ فى الاعتبار مدى سلامة الافتراضات الأساسية لاعداد القوائم المالية نفسها .

ان المحاسب يبدأ عمله الخاص باعداد القوائم المالية المنشورة بافتراضين أساسيين هما :

- ان مستخدمى القوائم المالية معروفين جيدا ،وبالتالى تكون نماذج قراراتهم معروفة هى الأخرى ،وعلى ذلك تكون احتياجاتهم من المعلومات جيدة التحديد.

- انه يمكن تلبية هذه الاحتياجات المختلفة عن طريق اجماليات تظهر بالقوائم المالية باستخدام مدخل التجميع .

ويشير واقع الحال الى خطأهذين الافتراضين تماما : ان مستخدمى القوائم المالية غير معروفين على وجه التحديد وبالتالى فان نماذج قراراتهم واحتياجاتهم من المعلومات يكونا كذلك غير محددين . ومن ناحية أخرى فان تعدد مستخدمى

القوائم المالية واختلاف كل من نماذج قراراتهم واحتياجاتهم من المعلومات يجعل من المستحيل وجود قيم اجمالية واحدة تكون مثالية فى تلبية هذه الاحتياجات المختلفة." من المستحيل تحديد قيم المدخلات التى تكون مثالية للحالة العريضة من الاستخدامات الممكنة ."((٤٢))

وعند هذا الحد يفقد مدخل التجميع كثيرا من جاذبيته وجدواه العملية وتصبح القوائم المالية المعدة طبقا لهذا المدخل مثل تقرير عام يحمل عنوان "الى من يهمه الأمر"(٤٣).

ويتفق العديد من الكتاب مع النتيجة السابقة." ان عدم التحديد الدقيق للاحتياجات المختلفة لمستخدمين القوائم المالية ، وكذلك المعرفة الكاملة بنماذج قراراتهم تجعل من عملية التجميع التى تتم عند اعداد القوائم المالية عملا بلا معنى " ((٤٤)). ومن ناحية اخرى فانه لن يمكن تقييم فعالية مدخل التجميع مالم تكن هناك معلومات كاملة عن نماذج قرارات المستخدمين واحتياجاتهم المختلفة من المعلومات .(٤٥)

وحتى مع افتراض نجاح المحاسب فى تحديد مستخدمين القوائم المالية وكذلك احتياجاتهم من المعلومات فسوف يكتشف ان مدخل التجميع لم يعد ملائما." ان مدخل التجميع قد يكون عمليا عند اعداد تقارير وقوائم مالية لغرض خاص ،ولكنه لايكون عمليا عند اعداد القوائم المالية ذات الغرض العام.(٤٦)

ويشير واقع الحال الى ان تحديد مستخدمين القوائم المالية على وجه الدقة ، وبالتالى تحديد احتياجاتهم من المعلومات يعتبر أمرا بعيد المنال ." ان وجود مستخدمين مختلفين لديهم

دائرة عريضة من نماذج القرارات المختلفة والتى لا يستطيعون وصفها او تحديدها بدقة قد جعل كل من المحاسبين والاقتصاديين غير قادرين على تقديم نماذج قرار صحيحة نظريا (٤٧).

وقد اقترح البعض ان ينتقل أمر تحديد البيانات المطلوبة، ومدى ملاءمتها لنماذج القرارات المختلفة من معدى القوائم المالية الى مستخدميها انفسهم . ويستلزم ذلك ضرورة زيادة تفصيل البيانات الواردة بتلك القوائم . ويعنى ذلك اتجاه المحاسبين نحو تفضيل مستويات اقل من التجميع عند اعداد القوائم المالية .

وقد أيد الكثير من الكتاب الاتجاه السابق . وقد وصل اقتناع بعضهم بجدوى هذا الاتجاه الى افتراض ان مستخدمين القوائم المالية يفضلون اساسا مدخل التفصيل بدلا من مدخل التجميع فى مجال اتخاذ القرارات . (٤٨)

ومن ناحية اخرى يرى البعض ان تقليل مستوى التجميع يكون مناسبا حيث يسمح ذلك للمستخدم الفردى بأن يستنتج من البيانات المعروضة تلك التى تلائم نموذج قراره الفردى . (٤٩)

وينادى البعض بأن الاتجاه نحو توسيع البيانات فى القوائم المالية يعد وسيلة للتغلب على قصورها الحالى حيث لا يشترط هنا معرفة تفصيلية بنماذج قرارات المستخدمين. وقد اقترح البعض ان يتم ذلك التوسيع من خلال تجزئة البيانات الواردة بتلك القوائم . (٥٠)

وقد أثبت الباحث فى دراسة سابقة ان الافصاح الجزئى قد أصبح يمثل اتجاها ملموسا لتطوير القوائم المالية (٥١). وتشير نتائج احدى الدراسات الى ان ٦٥ ٪ من الشركات التى فحصت قد اخذت بمفهوم الافصاح الجزئى واعدت قوائمها المالية بشكل مجزأ. (٥٢)

وعند هذا الحد من التحليل يثار السؤال التالى : هل من المتوقع ان ينتهى الامر ـ فى ظل هذا التأييد المتزايد لمدخل التفصيل ـ يهجران مدخل التجميع كلية كأساس لاعداد القوائم المالية ؟

يعتقد الباحث انه لطبيعة المشكلة محل البحث يصعب تصور ان يكون هناك هجران كامل لمدخل التجميع مقابل الأخذ بشكل كامل بمدخل التفصيل . فعند نقطة معينة يواجه المحاسب مشاكل خطيرة تتعلق بجدوى التفصيل الزائد فى القوائم المالية ، ومدى فائدته فى خدمة مستخدميها .

ويرى الباحث أن الفكر المحاسبى سيظل على الدوام يأخذ بالمدخلين معا . وسوف يظل المحاسب عند نقطة تقع بين المدخلين بدون الانتقال الكامل لأحدهما وهجران الآخر . ان الصعوبات العملية والتطور الحالى لعلم المحاسبة لا يمكن من اختيار احد المدخلين بمفرده .

والسؤال الآن كيف يختار المحاسب النقطة التى يقف عندها بين المدخلين والتى تمثل التزاوج الذى يجب أن يكون بين المدخلين كأساس لاعداد القوائم المالية؟ سوف يختار المحاسب تلك النقطة ، التى قد تكون اكثر اقترابا اوابتعادا من او عن احد المدخلين ،طبقا لتقديره الشخصى لظروف

الحال والواقع الذى يعمل فيه والتى عندها يستطيع أن يلبى بكفاءة اكثر احتياجات الطبقة العريضة من مستخدمى القوائم المالية .

وتبقى نقطة اخيرة تتعلق بضرورة أن يعلم مستخدمى القوائم المالية بالمعايير التى استند اليها المحاسب فى انجاز عملية التجميع ان المعرفة بمعيار التجميع سوف يساعد مستخدم القوائم المالية فى عمل تقديرات عن البنود الفردية المجمعة (٥٣). وعلى ذلك يكون من واجب المحاسب الاشارة الى ذلك فى قوائمه المنشورة .

خلاصة البحث

يقوم المحاسب عند اعداد القوائم المالية المنشورة، والتى تشمل كل من الحسابات الختامية والميزانية ،بعملية تجميع لمختلف البنود المحاسبية المثبتة فى الدفاتروالسجلات المختلفة . ويترتب على عملية التجميع خسارة للمعلومات تقلل من جودة المحتوى الاخبارى للقوائم المالية . وتؤثر الخسارة المشار اليها على فعالية استخدام هذه القوائم من جانب طوائف وجهات عديدة فى مجالات اتخاذ القرار المختلفة.

وقد قام الباحث من خلال هذا البحث بعرض فلسفة التجميع فى الفكر المحاسبى مع الاهتمام بابراز اثاره المختلفة على كل من جودة واستخدام المحتوى الاخبارى للقوائم المالية المنشورة . مع الاهتمام بابراز مفهوم الانتروبيا كمدخل محاسبى مقترح لقياس خسارة المعلومات التى تلازم عملية التجميع .

وقد قام الباحث بتقييم لمدخل التجميع كمقابل لمدخل التفصيل . وقد توصل الباحث الى النتيجة الآتية :

ان الفكر المحاسبى سيظل يأخذ على الدوام بالمدخلين معا عند اعداد القوائم المالية المنشورة آخذا فى الاعتبار الصعوبات العملية والتطور الحالى لعلم المحاسبة .

الهوامش

(١) يقصد بالبنود المحاسبية لاغراض هذا البحث أرصدة الحسابات المختلفة الموجودة فى دفتر الاستاذ .

(2) Lev, B., " The Aggregation Problem in Financial Statements : An Informational Approach,"Journal of Accounting Research , Autumn , 1968,P.247.

(3) Berefield, R., " The Effect of Aggregation on Decision Making Sucess : Alaboratory Study ," Journal of Accounting Research, Autumn, 1972, P. 229.

(4) Johnsom, O., " Toward An Events Theory of Accounting , " The Accounting Review , October, 1970, P. 645.

(5) Feltham , G., " Cost Aggregation : An Information-Economic Analysis, " Journal of Accounting Research, Spring, 1977, P. 42.

(6) Sorter, G.,"An Events Approach to Basic Accounting Theory , " Cited in Accounting Theory and Policy, by Robert bloom and Pieter, T., Elgers, Harcourt Brace Jovanvich, Inc., 1981 , PP. 42.

(7) Benbasat, I., and Dexter, A., "Value and Events Approaches to Accounting : An Experimental Evaluation , " The Accounting Review, October, 1979, PP. 735- 36.

(8) Accounting International Study Group,"Materiality in Accounting ," N.Y. 1974. Para, 30.

(9) Stephn , L., " The Nature of Adequate Disclosure," The Journal of Accountancy , April, 1974, P.38.

(١٠) د. حلمى نمر ،نظرية المحاسبة المالية،دار النهضة العربية ، ١٩٧٨ ، ص ٢٥٥.

(١١) القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الخاص بشركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة ،ومذكرته الايضاحية ، المادة رقم ٦٤ .

(١٢) اللائحة التنفيذية لقانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، المواد ١٨٧ ، ١٨٨ والملحقان الاول والرابع .

(١٣) النظام المحاسبى الموحد ،القرار الجمهورى رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦- الفصل الثالث .

(١٤) تقضى المادة ٦٥ من قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على أنه " يجب على مجلس الادارة ان ينشر الميزانية وحساب الارباح والخسائر وخلاصة وافية لتقريره والنص الكامل لتقرير مراقب الحسابات قبل اجتماع الجمعية العامة وتحدد اللائحة التنفيذية وسائل النشر ومواعيده :

وتقضى المادة ٢١٨ من اللائحة التنفيذية للقانون السابق ذكره على انه " يجب على مجلس الادارة ان ينشر الميزانية وحساب الارباح والخسائر وخلاصة وافية لتقريره والنص الكامل لتقرير مراقب الحسابات فى صحيفتين يوميتين وذلك قبل تاريخ عقد الجمعية العامة المقرر نظر الميزانية بها بعشرين يوما على الاقل " .

(١٥) كانت القوائم المالية الختامية لشركة مصر للمستحضرات الطبية ،وهى احدى شركات القطاع العام ،والمنشورة بجريدة الاهرام يوم ١٩٨٦/١٢/٣١ على النحو التالى :

الميزانية العمومية فى ١٩٨٦/٦/٣٠

(القيمة بالالف جنيه)

اصول		خصوم	
١٢٠٥٤	اصول ثابتة	٩٧٩٨	رأس المال
٢٩٨٠٧	اصول متداولة	٢٢٨٠٤	الاحتياطيات
٢٣١٨	نقدية بالبنك والصندوق		والمخصصات
		١١٥٧٧	الدائنون
٤٤١٧٩		٤٤١٧٩	

حساب العمليات الجارية
(القيمة بالالف جنيه)

استخدامات		موارد	
٤١٣٩٨	اجمالى الاستخدامات	٤٤٨٨٨	اجمالى الايرادات
٣٤٩٠	الفائض قبل الضرائب		
٤٤٨٨٨		٤٤٨٨٨	

وتختلف مجموعة القوائم المالية المنشورة عن تلك المجموعة التى تخص نفس السنة والمعدة طبقا للنماذج الواردة بالنظام المحاسبى الموحد من حيث درجة تجميع البنود المحاسبية .

(16) Lev, B., " The Informational Approach to Aggregation in Financial Statements : Extentions, " Journal of Accounting Research, Spring , 1970, P. 92.

(١٧) على سبيل المثال بافتراض وجود عشرون بندا محاسبيا بدفتر الاستاذ تمثل مجموعة الحسابات التى تظهر فى كل من الحسابات الختامية والميزانية فانه يمكن ان تجمع هذه الحسابات على اساس ثنائى : اى كل حسابين معا . وهنا نحصل على عدد من الازواج يساوى ١٩٠ زوجا على النحو التالى:

$\frac{1}{2} \times ٢٠ \times (٢٠ - ١) = ١٩٠$ زوجا .

(18) Lev, B., " The Aggregation Problem in Financia Statements : An Informational Approach,"Op. Cit., P. 255.

(19) Ibid . P. 248.

(٢٠) يمكن افتراض الحالة العملية لايضاح المعايير التى اقترحها Lev.

فيما يلى قيم الاصول المتداولة فى ست شركات تجارية :

	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)
النقدية	١٢٥٠٠	٢٣٠٠٠	٢٤٩٠٠	٢٥٠٠	٤٦٠٠	٤٩٨٠
اوراق مالية	١٢٥٠٠	٢٠٠٠	١٠٠	٢٥٠٠	٤٠٠	٢٠
اوراق قبض	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
مخزون سلعى	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
الاجمالى	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠

ويلاحظ مايلى :

(١) تختلف الشركات فيما بينها فى نسبة كل من النقدية والاوراق المالية الى بعضهما والى اجمالى الاصول المتداولة (الاجمالى المتصل بهما) .

(٢) تمثل قيمة النقدية والاوراق المالية فى الشركات ٤ ،٥ ،٦ . خمس قيمتهافى الشركات ١ ،٢ ، ٣ .

وبتطبيق المعايير التى اقترحها Lev ينتج ان :

(١) غير محبذ تجميع النقدية والاوراق المالية فى الشركة الاولى لانهما متساويان وتصل قيمتهما معا الى ٥٠ ٪ من قيمة الاجمالى المتصل .

(٢) محبذ تماما تجميع النقدية والاوراق المالية فى الشركة الثالثة لانهما غيرمتساويان على الاطلاق حيث تبلغ نسبة الاوراق المالية الى النقدية ٢٤٩/١ ، والى اجمالى الاصول المتداولة ٥٠٠/١ .

(٣) تختلف الاراء بشأن التجميع فى الشركة الثانية نتيجة ارتفاع نسبة الاوراق المالية الى كل من اجمالى الاصول المتداولة والى النقدية : ٢٥/١ ، ٦/١ على التوالى .

ونفس التحليل السابق يمكن ان يذكر فى حالة الشركات ٤ ،٥ ،٦ وينتج عنه ان التجميع يكون محبذا فى الشركتين (٣ ،٦) عنه فى الشركتين (٢ ،٥) عنه فى الشركتين(١ ،٤) .

ويمكن القول كذلك ان التجميع يكون مرغوبا فيه اكثر فيه الشركة الرابعة عنه فى الشركة الاولى ،ويكون مرغوب فيه اكثر فى الشركة الخامسة عنه فى الشركة الثانية ،ويكون مرغوبا فيه اكثر فى الشركة السادسة عنه فى الشركة الثالثة ،

ويعود ذلك الى انخفاض قيمة النقدية والاوراق المالية بالنسبة لاجمالى الاصول المتداولة فى الشركات (٤ ، ٥ ، ٦) عنها فى الشركات (١ ، ٢ ، ٣) فى الاولى ، ٥٠ ٪ فى الثانية .

(21) Lev, B., " The Informational Approach to Aggregation in Financial Statements :EXtensions Op. Cit., P. 80.

(22) Ibid ., P. 79.

(23) Ibid., P. 80.

(24) Barefield , R., Op . Cit., P. 42.

(25) Sorter, G., Op. Cit., P. 42.

(26) Bernhardt, I., and Copland , R.,"Some Problems in Applying an Information Theory Approach To Accounting Aggregation, "Journal of Accounting Reserch, Spring , 1970, P. 98.

(27) Lev, B., The Aggregation Problem in Financial Statements : An Informational Approach, "Op., Cit., P. 252.

(28) Otley , D., and Dias , F., " Accounting Aggregation and Decision Making Performance: An Experimental Investigation "Journal of Accounting Research , Spring , 1982, P. 173.

(29) Barefield , B., Op. Cit., P. 236.

(30) Ibid , P. 241.

(31) Abdel - Khalik , A., " The Entropy Law- Accounting Data , and Relevance to Decision Making, " The Accounting Review , April , 1974 , P. 271.

(32) Lev., B., " The Aggregation Problem in Financial Statements : An Informational Approach, " Op.Cit., PP. 245-253.

(33) El-Attar, M., " On The Use of the Concepts of Information Theory in the Evaluation of Rer Formance, " Journal of Accounting , Managment and Insurance, Faculty of Commerce, Cairo University, Vol. 25, (1978) P. 4.

(٣٤) د. احمد عامر ،محاضرات فى الادارة العامة ، غير مبين مكان النشر، ١٩٧٨ ، ص ١٦٨ .

(35) Lev, B., " The Informational Approach To Aggregation in Financial Statements : Extensions, " Op. Cit., P. 92.

(٣٦) لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع الى :

- Ibid ., PP. 78 - 94.
- Lev , B. " The Aggregation Problem in Financial Statements : An Informational Approach, " Op.Cit., PP. 247 - 260.
- Bernhardt, I., and Copland , R., Op. Cit., PP.95-98 .
- Ronen , J., and Falk , G., " Accounting Aggregation and the Entropy Measure : An Experimental Approach " The Accounting Review , October , 1973, PP. 696-712 .
- Abdel - Khalik , A., Op . Cit., PP. 271-283.

(37) Accountants International Study Group,"Materiali in Accounting , " Op . Cit., Para . 15.

(38) Chervany, N., and Dicksom, G., " An Experimental Evaluation of Information Overload in A Production Environment, " Management Science, June , 1974, P.

(39) Lev, B. " The Aggregation Problem in Finacial Statements : An Informational Approach , Op . Cit., P. 257.

(40) Ibid ., P . 257.

(41) Benbasat I., and Dexter, A., Op. Cit., P.736.

(42) Sorter , G., Op . Cit., P. 41.

(43) Abdel - Khalik, A., Op. Cit., P . 282.

(44) Lev . B., " The Information Approach to Aggregation in Financial Statements :Extension;" Op . Cit., P. 79.

(45) Ibid., P. 79.

(46) Ibid., P. 79.

(47) Sorter, G., Op. Cit., P. 41.

(48) Lev, B., " The Aggregation Problem in Financial Statement : An Informational Appoarch" Op . Cit., P. 247.

(49) Sorter , G., Op. Cit., 44.

(50) Revine, L., " Data Wxpansion and Conceptual Structure, " The Accounting Review, October , 1970, P. 705.

(٥١) الافصاح الجزئى كمدخل لتطوير القوائم المالية المنشورة فى الشركات متنوعة النشاط . بحث مقبول للنشر بمجلة مصر المعاصرة التى تصدر عن الجمعية المصرية للاحصاء والتشريع والاقتصاد السياسى فى ديسمبر ١٩٨٥ .

(52) Kochanek , R., " Segmental Financial Disclosure by Diversified Firms and Security Prices,"The Accounting Review , April , 1974, P. 250.

(53) Lev, B., " The Information Approach to Aggregation in Financial Statements : Extension , " Op. Cit., P. 92.

مراجع البحث

أولا : المراجع العربيـــــــة :

(١) د. احمد عامر ،محاضرات فى الادارة العامة ،غير مبين مكـــان النشر ، ١٩٧٨ .

(٢) د. حلمى نمر ،نظرية المحاسبة المالية ،دار النهضة العربيـة ، ١٩٧٨ .

(٣) النظام المحاسبى الموحد ، القرار الجمهورى رقم٤٧٢٣لسنة١٩٦٦.

(٤) القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الخاص بشركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة ومذكرتـه الايضاحية .

(٥) اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الخاص بشركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسئوليـــة المحدودة .

ثانيا : المراجع الأجنبية :

A- Books :

(1) Lev, B., " Accounting - Information Theory," A.A.A, Studies in Accounting Research, 1969.

B- Periodicals :

(1) Abdel - Khalik , A., " The Entropy Law,Accounting Data , and Relevance To Decision Making,"The Accounting Review, April , 1974.

(2) Barefield, R., " The Effect of Aggregation on Decision Making Success : A Laboratory Study," Journal of Accounting Research , Autumn, 1972.

(3) Benbasat, I., and Dexter, A., " Value and Events Approaches to Accounting : An Experimental Evaluation," The Accounting Review, October, 1979.

(4) Bernhardt, I., and Copeland, R.,"Some Problems in Applying an Information Theory Approach to Accounting Aggregation, " Journal of Accounting Research , Spring, 1970.

(5) Chervany, N., and Dickson, G., " An Experimental Evaluation of Information Overload in A Productio Environment , " Managment Science, June, 1974.

(6) Cogger, K., " A Time - Series Analytic Approach to Aggregation Issues in Accounting Data," Journal of Accounting Research , Autumn, 1981.

(7) El-Attar, M.," On the Use of the Concepts of Information Theory in the Evaluation of performance , " Journal of Accounting , Managment , Insurance, Faculty of Commerce, Cairo UNiversity, Vol., 25, 1978.

(8) Feltham, G., " Cost Aggregation : An Information Economic Analysis, " Journal of Accounting Research , Spring, 1977.

(9) Hall , T., " An Empirical Test of the Effect of Asset Aggreagation on Valuation Accuracy,"Journal of Accounting Research , Spring , 1982.

(10)Hilton, R., " Integrative - Normative and Descriptive Theories of Information Processing." Journal of Accounting Research , Autumn , 1980.

(11)Johnson , O., " Toward an Events Theory of Accounting , " The Accounting Review, October, 1970.

(12)Lev, B., " The Aggregation Proplem in Financial Statements : in Information Approach, " Journal of Accounting Research, Autumn, 1968.

(13) ....., " The Informational Approach to Aggregation in Financial Statements : Extensions, " Journal of Accounting R search , Spring ,1970.

(14) Lev, B., and Theil, A., " A Maximun Entropy Approach to the Choice of Asset Depreciation. " Journal of Accounting Research, Autumn,1978.

(15) Otly, D., and Dias, F., " Accounting Aggregation and Decision Making Performance : An Experimental Investigation, " Journal of Accounting REsearch, Spring, 1982.

(16) Revsine, L., " Data Expansion and Conceptual Structure, " The Accounting Review, October, 1970.

(17) Ronen, J., and Falk, G., " Accounting Aggreagatic and the Entropy Measure : An Experimental Approac " The Accounting , Review , October, 1973.

(18) Sorter, G., " An Events Approach to Basic Accounting Theory , " The Accounting Reveiw, January , 1969.

(19) Stephn , L. " The Nature of Adequate Disclosure, " The Journal of Accountancy, April, 1974.