مجلة جامعة الملك عبدالعزيز : الاقتصاد والإدارة، **م١٤**، ع**٢**، ص ص ٢٠١-٢٢٧ (١٤٢١هـ/٢٠٠٠م)

الخصخصة في إطارها الفكري ودور المحاسبة في تحقيقها مع عرض التجربة السعودية : دراسة نظرية

عبدالله بن علي عسيري
أستاذ مساعد
قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد والإدارة
جامعة الملك عبدالعزيز – جدة – المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في ١٤٢٠/٨/٦هـ وقبل للنشر في ١٤٢١/١/١٨هـ)

المستخلص : تهدف الدراسة إلى استعراض الإطار الفكري لمفهوم الخصخصة كتوجه اقتصادي ومدلولاته وأهداف ودوافع الخصخصة بصفة عامة وفي المملكة العربية السعودية بصفة خاصة، وكذلك استعراض أساليب وأنماط الخصخصة في البيئات المختلفة مع التركيز على البيئة السعودية . كما أن الدراسة اهتمت بدور المحاسبة في عملية الخصخصة وتم استعراض نماذج مختارة من تجارب الدول والمشكلات الناجمة عن عملية الخصخصة .

وقد بينت الدراسة توجه الكثير من دول العالم إلى تبني برامج في الخصخصة ولأسباب مختلفة، ومن أكثر هذه الأسباب شيوعاً محاولة تحسين الوضع الاقتصادي على مستوى الدولة والفرد، وقد نتج عن ذلك تنفيذ برامج الخصخصة بأساليب عديدة .

وقد أبرزت الدراسة أن دوافع وأهداف الخصخصة في المملكة تختلف إلى حد كبير عنها في بيئات اقتصادية أخرى ، كما أن تجربة المملكة لم تكن وليدة ضغوط أو توجيهات من جهات خارجية . والخصخصة، كأي توجه اقتصادي آخر، لها مزايا وعيوب يجب أخذها في الحسبان قبل اتخاذ القرار بالمضي قدماً في عملية الخصخصة .

لقد أثبتت الدراسة أهمية دور المحاسبة في تحقيق الخصخصة في مراحلها المختلفة قبل وأثناء وبعد الخصخصة . بل ربما كان أهم الأدوار، حيث إن تقويم المنشآت المقترح تخصيصها بقيمة عادلة هو العمود الفقري لعملية الخصخصة . ويبرز دور المحاسب في اختبار أسلوب التقويم المناسب وإنشاء التقارير وإنتاج المعلومات المحاسبية التي تخدم جميع الأطراف في برنامج الخصخصة .

مقدمة

انتهجت الكثير من دول العالم إعادة هيكلة اقتصادياتها كمحاولة لتحسين أوضاعها الاقتصادية. وقد كانت الخصخصة أو التخصيص (ويقصد به التحول من القطاع العام إلى القطاع الخاص) أهم الاتجاهات التي سادت خلال العقود الثلاثة الأخيرة. والخصخصة والتخصيص كمصطلحات عربية تقابل المصطلح الإنجليزي Privatization . وقد درج الكثير من الكتاب على استعمال هذين المصطلحين بنفس المعنى، ويعتقد الباحث بأن كلمة الخصخصة هي الأقرب مدلولا، عليه فإن لفظ الخصخصة سيتم استخدامه في هذا البحث.

ولقد تبنت الكثير من دول العالم، متقدمة ونامية، صيغًا مختلفة من برامج الخصخصة بدوافع مختلفة وبأنماط عديدة. ومن هذا المنطلق ولأهمية موضوع الخصخصة وخصوصا التوجه الحديث في المملكة حيث أقر مجلس الوزراء (جلسة مجلس الوزراء يوم الاثنين ١٤١٨/٨/١٥هـ) البدء في خصخصة قطاع الاتصالات ثم تلا ذلك بقرار (جلسة مجلس الوزراء يوم الاثنين ١٤١٩/٨/١١هـ) بدمج شركات الكهرباء الإقليمية في شركة واحدة تمهيدًا لخصخصتها، تنبع أهمية هذه الدراسة النظرية التي تطرقت إلى الإطار الفكري (ضمن أدبيات الموضوع) للخصخصة كمفهوم، وأهداف ونماذج، وأساليب، ومشاكل الخصخصة، ثم التعرض لدور المحاسبة في عملية الخصخصة.

أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من ندرة الدراسات العلمية التي تناولت موضوع الخصخصة وآثارها على الاقتصاد السعودي. كما أن التوجه الحثيث نحو الخصخصة ومطالبة الكثير ضمن وسائل الإعلام المختلفة بتبني سياسة الخصخصة في المملكة، والتي ليست جديدة على المملكة مثل غيرها من الدول كما سيتضح لاحقا، يدعم الحاجة إلى مثل هذه الدراسة والتي يرجو الباحث أن تساهم في إيجاد إطار فكري يساعد المهتمين بأمر الخصخصة في المملكة العربية السعودية.

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى استعراض الأدبيات التي تناولت الموضوعات التالية مع إيضاح نقاط التوافق والاختلاف والتعليق على ذلك:

- مفهوم الخصخصة كإطار فكري لهذا التوجه الاقتصادي ومدلولاته.
- أهداف ودوافع الخصخصة عامة وتلك الخاصة بالمملكة العربية السعودية.

- أساليب وأنماط الخصخصة التي اتبعت في الهيئات المختلفة مع التركيز على تلك التي تخص البيئة الاقتصادية في المملكة العربية السعودية.
- استعراض نماذج مختارة من تجارب الدول في الخصخصة.
- المشكلات الناجمة عن عملية الخصخصة.
- دور المحاسبة في عملية الخصخصة.

خطة الدراسة

تنقسم هذه الدراسة إلى عدة مباحث كما يلي:

المبحث الأول : مفهوم وأهداف ودوافع الخصخصة.

المبحث الثاني : أساليب الخصخصة.

المبحث الثالث : نماذج من تجارب الدول في الخصخصة.

المبحث الرابع : مشكلات التحول إلى الخصخصة.

المبحث الخامس : دور المحاسبة في عملية الخصخصة.

المبحث الأول : مفهوم وأهداف ودوافع الخصخصة

مفهوم الخصخصة

اتجهت الكثير من دول العالم إلى إعطاء القطاع الخاص دورًا أكبر في عملية التنمية ومشاركة الدولة في ملكية وإدارة بعض القطاعات كلياً أو جزئياً. وعرف هذا الاتجاه بالخصخصة (Privatization)، ولكثرة التعاريف التي أوردت في الأبحاث المتعددة حول المقصود بعملية الخصخصة فإنه من الملائم استعراض بعض تلك التعاريف.

ويرى عثمان (١٩٩٦، ص٣) أن الخصخصة الكاملة عبارة عن "نقل ملكية مشاريع الإنتاج والمرافق والخدمات من القطاع العام إلى القطاع الخاص من خلال التملك أو المشاركة أو الإدارة والتشغيل لبعض هذه المشاريع أو الشركات التابعة للقطاع العام." فيما يرى رتيب (١٩٩٦، ص٣) أن الخصخصة تعني "تحويل الملكية العامة التي تتملكها وتديرها الدولة إلى الملكية الخاصة التي يتملكها ويديرها القطاع الخاص" . ويؤكد أيضا على أن اصطلاح الخصخصة مؤشر على تقليص دور الدولة وإفساح المجال للقطاع الخاص في النشاط الاقتصادي.

بينما هناك تأكيد على أن الخصخصة "تنصرف إلى الاستراتيجية التي تسعى إلى تغيير صفة الاقتصاد القومي من اقتصاد يرتكز على النشاط العام إلى اقتصاد يرتكز على النشاط الخاص" (نادية عثمان، ١٩٩٦، ص ٢)، وذلك يستلزم تهيئة المناخ الملائم للاستثمار، وتخطيط عملية نقل ملكية المشروعات العامة أو إدارتها إلى القطاع الخاص.

ومن منظور آخر يرى فايد (١٩٩٦، ص٥) أن هناك صورًا متعددة للخصخصة تهدف إلى "الوصول بإنتاجية الوحدات – الممثلة لأوجه النشاط المختلفة – إلى مستويات الكفاءة المطلوبة ومحاولة تحسينها تحقيقاً للإصلاح الاقتصادي".

ويؤكد على هذه الصور حسن (١٩٩٦، ص١٠) عند التعرض لأهداف المحاسبة في مجال الخصخصة وأنها لا تختلف عن أهدافها في ظل اقتصاديات السوق "سواء تعلق الأمر بعملية بيع أو تأجير أو تعاقد على الإدارة".

ويتضح من استعراض التعاريف السابقة وغيرها من التعاريف المشابهة أنه من الصعب حصر أساسيات الخصخصة في تعريف واحد، ولكن هناك عناصر تحدد المقصود بعملية الخصخصة كما يراها أخضر (١٤١٥، ص ص١٤-١٥) كالتالي:

"أولاً : هي عملية تعاقد لإدارة وتشغيل أو نقل ملكية المشاريع (أو المؤسسات) الحكومية إلى القطاع الخاص بهدف تحسين الأوضاع الاقتصادية لهذه المشاريع.

ثانياً : أنها التحول إلى اتباع أساليب عمل جديدة تهتم في المقام الأول بالمنافسة وتلبية احتياجات السوق والذي يؤدي إلى الارتقاء بكفاءة المشاريع والمؤسسات التي مازالت تملكها الدولة وتديرها".

وأخيراً فإن الخصخصة توجه إلى تقليص دور الدولة وزيادة دور القطاع الخاص. أي إن الخصخصة من منظور أعم تعني زيادة رقعة الملكية الخاصة، وزيادة دور القطاع الخاص في الإدارة، وزيادة المنافسة وتقليل دور الدولة في النشاط الاقتصادي (Mastrangelo and Mcphail, 1993).

دوافع وأهداف الخصخصة

إن التحول من نمط اقتصادي إلى آخر، سواء كان ذلك في الملكية أو الإدارة أو الاثنين معًا، لابد وأن يكون له دوافع ويتوخى أن يحقق أهدافاً تساهم في التنمية الاقتصادية وتوفر "فرص عمل

إضافية وتحسين الأداء وزيادة الإنتاجية والتصدير وتقديم الخدمات بشكل أفضل" (عبدالسلام عثمان، ١٩٩٦، ص٧).

وتختلف أهداف الخصخصة من بيئة اقتصادية إلى أخرى، أي من دولة إلى أخرى باختلاف المسببات. فهناك دول طبقت برامج في الخصخصة نتيجة لتحول أنظمتها الاقتصادية كتلك الدول التي تحولت من الأنظمة الاشتراكية إلى أنظمة رأسمالية أو أنظمة السوق. كما أن هناك دولا أخرى تقوم ببرامج إصلاح اقتصادية وتعيد تنظيم المؤسسات والشركات فيها. إن بعض الدول النامية تتجه إلى الخصخصة كنتيجة لضغوط الدول والمؤسسات التي تمنح القروض والمساعدات كالدول المتقدمة ومؤسسات الإقراض الدولية كالبنك الدولي.

ويرى النجار (١٩٩٦، ص٨) أن هناك دوافع عديدة للخصخصة تدور حول تحسين الأداء، وتقليص دور الحكومة في قطاع الأعمال، وتحسين الكفاءة في القطاع الخاص، وتشجيع المنافسة وإيجاد مصادر تمويل جديدة.

ويرى رتيب (مرجع سابق، ص ص ٥-٩) أن هناك خمسة أهداف رئيسية للخصخصة :

١ ـ إعادة هيكلة القطاع العام.

٢ ـ تنشيط وتوسيع نطاق القطاع الخاص.

٣ ـ توظيف السيولة النقدية اللازمة لخدمة التنمية.

٤ ـ تنشيط سوق رأس المال.

٥ ـ التحرر الاقتصادي وتطبيق نظام السوق.

دوافع وأهداف الخصخصة في المملكة العربية السعودية

هل تختلف دوافع وأهداف الخصخصة في المملكة عنها في الدول الأخرى؟ ولماذا؟. يؤكد أخضر (١٤١٥، ص٩٣) أن الخصخصة في المملكة العربية السعودية قد انطلقت "من مبعث واحد ومن استراتيجية هامة وهي توسيع دور القطاع الخاص في تحقيق الخطط الاقتصادية الطموحة وزيادة نسب ومعدلات النماء والرفاهية للاقتصاد والمجتمع السعودي عن طريق توسيع القاعدة الوطنية التي تتخذ القرار الاقتصادي والاجتماعي في البلاد".

فيما يرى المنيف (١٤١٦، ص ٤٦) أن التخصيص في المملكة العربية السعودية يهدف إلى:

١ ـ تحقيق الكفاءة في إدارة وتشغيل الأنشطة المختلفة عندما يكون الحافز التجاري محركاً لها.

٢ ـ تخفيف الدعم عن كاهل الدولة للأنشطة التي تدعمها الدولة وبالذات في مجال الخدمات.

٣ ـ زيادة موارد الدولة عن طريق بيع الشركات والمشاريع كلياً أو جزئياً إلى القطاع الخاص.

٤ ـ تشجيع القطاع الخاص وتعميق دوره في النشاط الاقتصادي.

ويتفق المنيف مع أخضر في أن المملكة العربية السعودية ذات نظام اقتصادي حر فهي لم تتحول أخيرًا إلى ذلك النظام، كما أنها لم تلجأ إلى الخصخصة كجزء من برنامج للإصلاح الاقتصادي، و لم تكن موجهه إلى الخصخصة من قبل دول أو مؤسسات إقراضيه خارجية كالبنك الدولي وصندوق النقد الدولي.

إذاً عملية الخصخصة في المملكة ليست حديثة أو موجهة من مؤسسات خارجية بل هي نهج درجت عليه الدولة عبر خططها التنموية الخمسية التي بدأت في عام ١٣٩٠. وقد تضمنت الخطط التنموية تركيزاً على إعطاء الفرصة للقطاع الخاص وتشجيعه للمشاركة وبدور ريادي في تنفيذ مشروعات الخطط وتحقيق أهدافها (خليل، ١٤١٦، ص ص ٣٢-٣٨).

ويؤكد (الهندي، ١٤١٦، ص٢٤) أن خطة التنمية السادسة ١٤١٥-١٤٢٠هـ "نصت صراحة بالتركيز على القطاع الخاص في ثلاثة محاور:

- إعطاء القطاع الخاص فرصة لممارسة أكبر قدر ممكن في العقود التشغيلية.
- إعطاء القطاع الخاص فرصة لتمويل الاستثمارات في بعض المشاريع الحكومية.
- تحول ملكية المشاريع الحكومية ووضعها بيد القطاع الخاص".

فيما يرى أخضر (١٤١٥، ص٥٤) أن الخصخصة في المملكة العربية السعودية لا تطور وتنمي سوق رؤوس الأموال فقط بل تساهم "في استرجاع رؤوس الأموال المهاجرة في الخارج بتوفير فرص داخلية للاستثمار".

وعودة رؤوس الأموال المهاجرة كأحد أهداف الخصخصة في المملكة من أهم الأهداف كما يراها (كامل، ١٤١٦، ص٢٩) وذلك بإتاحة الأوعية الاستثمارية وتوقع زيادة الأوراق المالية في سوق الأسهم "وتصحيح عمليات المضاربة فيها". ويقدر كامل رؤوس الأموال تلك بمبلغ ٣٧٥ مليار ريال. كما أن دوافع الخصخصة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالبيئة الاقتصادية وحال الاقتصاد

والظروف السياسية الخاصة بكل دولة. ولذلك يرى (Quiggin, 1997, p. 18) أن الخصخصة يمكن أن تكون:

- طريقة لزيادة الدخل للدولة تفادياً لزيادة الضرائب.
- وسيلة لتخفيض الدين العام كنتيجة للدخل من بيع المنشآت.
- وسيلة لجعل القطاع العام مماثلاً للقطاع الخاص فيما يتعلق بهيكلة رأس المال وبهذا يمكن تقويم القطاعين على أسس واحدة.

وتأكيداً على ما سبق، يرى الباحث اختلاف دوافع وأهداف الخصخصة في المملكة العربية السعودية عنها في الكثير من دول العالم مما يعطي المملكة فرصة للتروي ودراسة أوضاع المشروعات المرشحة للخصخصة وآثار ذلك على المواطن والاقتصاد ككل. وهذه ميزه غير متوفرة في الكثير من الدول حيث ليس هناك إلحاح أو ضغوط خارجية للتعجيل في تنفيذ برنامج الخصخصة. كما أن ذلك يتيح فرصة للمملكة العربية السعودية لدراسة تجارب الدول السابقة في الخصخصة للاستفادة من المزايا والتقليل من الآثار السلبية للخصخصة.

المبحث الثاني : أساليب الخصخصة

تختلف معالجة الباحثين لأساليب الخصخصة المختلفة التي يمكن أن يتم بها التخصيص، كما تختلف الدول في تبنيها للأساليب التي تناسب نظامها الاقتصادي وتوجهها وأهدافها في عملية الخصخصة.

لكن الملاحظ أن الدراسات وإن تعددت والتي تناولت موضوعات الخصخصة تتفق على أنه:

١ ـ في حالة وجود قطاع خاص يساهم في التنمية فإن تنمية هذا القطاع تكون بتحفيزه على الاستثمار وتقديم الإعفاءات ومنح الأراضي والتسهيلات الائتمانية له. كذلك تحريره من القيود وتهيئة البيئة الاقتصادية للقطاع الخاص، وتطوير الأنظمة والقوانين، وتحرير الأسواق المالية من القيود لتهيئة المناخ الملائم للاستثمار . وهذا ما حدا بالبعض إلى إطلاق "الخصخصة التلقائية" على هذا النوع من الخصخصة (عبدالسلام، ١٩٩٦، ص٧) والبعض أطلق عليه "إعطاء الحرية الاقتصادية الكاملة للقطاع الخاص" (رتيب ١٩٩٧، ص١٤). فيما اعتبر في دراسة أخرى "تحريراً للنشاط الاقتصادي" (الغرفة التجارية الصناعية للمنطقة الشرقية، ١٤١٠، ص٣١).

٢ ـ الخصخصة الهيكلية، ويقصد بذلك تطبيق أساليب خصخصة تتعلق بهيكل المنشآت المراد تخصيصها وهذه الأساليب عبارة عن :

- بيع المنشآت العامة جزئيا أو كلياً للقطاع الخاص.
- منح عقود إدارة أو عقود إيجار.

ويضيف (عبدالسلام ١٩٩٦، ص١١) أسلوباً آخر وهو "التمويل الخاص للمشروعات العامة" وذلك عن طريق:

١ ـ الإنشاء والتملك والتشغيل، حيث يقوم القطاع الخاص بإنشاء وتشغيل المشروع وتملكه ويكون دور الدولة التأكد من جودة أداء المشروع ومراقبة الأسعار.

٢ ـ الإنشاء والتشغيل والتمويل وهنا يقوم القطاع الخاص بإنشاء المشروع وتمويله وتشغيله لفترة يحددها الاتفاق مع الدولة ثم يسلم بعدها للحكومة بدون مقابل.

والأساليب السابقة كبيع الأصول (جزئيًا أو كليًا) والتعاقد وفرض رسوم انتفاع، وتهيئة البيئة الاقتصادية للاستثمار بإلغاء القوانين المعيقة للاستثمار، وإيجاد إطار قانوني وتشريعي، ينظر لها البعض كأساليب تقليدية للخصخصة عندما ينظر إليها من منظور سياسي (هارفي فيجنباوم وآخرون، ١٩٩٤، ص٢٨).

الأساليب التي اتبعتها المملكة العربية السعودية في الخصخصة

لقد بدأت المملكة في تطبيق بعض أساليب الخصخصة، وأولها كانت عقود المقاولات التي أعطيت للقطاع الخاص. وكانت بداية تلك العقود مع شركة أرامكو في الخمسينيات، ثم توسعت بعد ذلك أفقياً لتشمل بعض الوزارات كالمواصلات والبلديات وغيرها. وكذلك عقود التوريد ثم عقود التشغيل والصيانة والتي تظهر جلياً في تعاقدات وزارة الصحة ووزارة البلدية والشئون القروية. ويرى المنيف (١٤١٦، ص٤٧) " أن هذا النوع من التخصيص قد طور القطاع الخاص السعودي بشكل كبير وأوصله إلى حالته الراهنة".

كذلك من أساليب الدولة والتي ساهمت في نجاح القطاع الخاص ما يمكن أن يطلق عليه "تخصيص التمويل " وذلك ظاهر في إنشاء الدولة للصناديق التمويلية المتخصصة والتي ساهمت في تقديم وتيسير تمويل الكثير من متطلبات القطاع الخاص وهذه الصناديق هي : صندوق الاستثمار

الصناعي – صندوق التنمية العقاري – والبنك الزراعي. وبهذا وفرت الدولة، أو ساهمت في توفير، أهم عنصر وهو عنصر التمويل للقطاعات المختلفة في الاقتصاد السعودي.

كما أن الدولة قامت بطرح جزء من أسهم شركة سابك للبيع بسعر محدد بدأ في ١٩٨٤ عندما طرحت ٢٠٪ من أسهم سابك للمواطنين وقد غطيت أكثر من ثلاث مرات. وبعد ذلك رفعت الدولة النسبة إلى ٣٠٪ وسمحت لمواطني دول الخليج العربية بالمشاركة في التملك (خليل، ١٤١٦هـ، ص٣٧).

كما أن الدولة أخذت بمبدأ التأجير كأسلوب من أساليب الخصخصة عند تأجيرها لميناء ضباء للقطاع الخاص لمدة محددة، وتعتبر تجربة ناجحة، بالإضافة إلى أخذها حديثاً بعقود الإدارة والتشغيل في ميناء جدة الإسلامي والتي تعتبر تجربة حديثة ويتوقع لها النجاح.

ويضاف إلى ما سبق فإن الدولة خصصت ما نسبته ١٠٪ من أسهم شركة الأسمدة العربية السعودية (سافكو) للعاملين السعوديين فيها، وهذا رفع نسبة ما يملكه المواطنون في الشركة إلى ٥٩٪ من أسهمها.

وفي عام ١٤١٨ اتخذ مجلس الوزراء السعودي قراراً بخصخصة الهاتف السعودي وذلك بتحويله إلى شركة تجارية هي شركة الاتصالات السعودية تعمل وفقاً للمحاسبة التجارية، وبعد نشرها لتقاريرها المالية لسنتين متتاليتين يتم طرح جزء من رأسمالها للاكتتاب. ولمزيد من التفصيل حول خصخصة الهاتف السعودي أحيل القارئ إلى دراسة (أبو خشبة، ١٤٢٠) والتي قدمت إلى الندوة الثامنة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة.

ويرى الباحث أن تجربة الخصخصة ليست جديدة على المملكة. كما أن المملكة أخذت بأساليب الخصخصة المختلفة وبفترة زمنية تعطي فرصة للمخططين لتقويم هذه التجربة، مما يعطي المملكة ميزة خاصة حيث لم تجبرها الظروف، داخلية كانت أو خارجية، على الاندفاع في الخصخصة كما حصل في بعض الدول حيث أسهم الاندفاع في الخصخصة إلى مشاكل كثيرة اجتماعية واقتصادية كما حدث في الكثير من دول أمريكا الجنوبية ودول الاتحاد السوفيتي السابق. ولذلك فإن الاستمرار في التدرج في تطبيق البرامج المختلفة في الخصخصة في المملكة وتقويمها أولاً بأول من أهم عوامل نجاح التجربة السعودية من وجهة نظر الباحث.

المبحث الثالث : نماذج من تجارب الدول في الخصخصة

لقد فاق عدد الدول التي مارست الخصخصة مائة دولة وبالتالي فإن تجربة كل دولة قد نالت من أدبيات الموضوع الكثير، وعليه فان استعراض تجارب هذه الدول في دراسة واحدة غير ممكن وغير مجدٍ في آن واحد، حيث إن معظم الأساليب واحدة، أو بمعنى آخر أساليب الخصخصة محصورة، وبالتالي فكل دولة تبنت أسلوبًا معينًا أو خليطًا من تلك الأساليب. ومما سبق يتضح أهمية استعراض أمثلة أو نماذج من تلك التجارب بما يفي بالغرض من طرح تجارب بعض الدول في تنفيذ برامج الخصخصة.

ويرى الباحث أن أشهر تجربة في الخصخصة وهي تجربة بريطانيا جديرة بالاستعراض. حيث إن الكثير من دول العالم التي تبنت الخصخصة كمنهج اقتصادي استفادت من تلك التجربة. كما أن تجربة بريطانيا تعتبر أشهر تجربة في الدول المتقدمة وعليه قرر الباحث بعد عرض التجربة البريطانية استعراض تجارب بعض الدول النامية كالتالي:

- تجربة تركيا (دول مسلمة وتنتمي إلى العالم الثالث).
- تجربة مصر (دولة عربية مسلمة وتنتمي إلى العالم الثالث).
- تجربة عمان (دولة عربية مسلمة عضو في مجلس التعاون لدول الخليج العربية ومن دول العالم الثالث).

التجربة البريطانية

تعتبر بريطانيا أشهر دولة مارست التخصيص واستفادت من ذلك وأصبحت مثالاً تسترشد بتجربتها الكثير من دول العالم في مجال الخصخصة[١].

ويرى الهندي (١٣١٦هـ، ص٢٣) أن "التجربة البريطانية ينظر إليها كتجربة غنية لأنها مرت بدورة كاملة"، ويقصد هنا بالدورة الكاملة أن حزب العمال قبل مجيء المحافظين إلى الحكم كان توجهه إلى التأميم ثم جاء المحافظون بقيادة تاتشر وبدأت عملية الخصخصة في عام ١٩٧٩م.

وكانت أهداف التخصيص في بريطانيا تتمثل في :

---

(١) للمزيد حول التجربة البريطانية يمكن الرجوع إلى :

Vickers, J. And G. Yarrow, (1997), "Privatization: An Economic Analysis", MIT Press, 7th ed., Cambridge, Massachusetts.

١ ـ تقليص حجم القطاع العام وذلك بتغيير طبيعة دور الحكومة في الاقتصاد.
٢ ـ رفع معدلات النمو وتحسين الأداء والتشغيل ورفع الكفاءة الإنتاجية.
٣ ـ تفادي الدعم والإعانات الحكومية.
٤ ـ تحقيق دخل للدولة.
٥ ـ توسيع رقعة الملكية الفردية للأسهم (الغرفة التجارية الصناعية للمنطقة الشرقية، ١٤١٠هـ، ص٤٢).

وقد بدأت عملية التخصيص في بريطانيا تدريجيا وذلك لمعارضه حزب العمال وتهديدهم بتأميم ما يتم تخصيصه. وكان أسلوب البيع هو أسلوب الخصخصة الذي اتخذته الحكومة البريطانية وذلك عن طريق العطاءات (أسلوب المزاد)، أو بالبيع بسعر محدد، أو الجمع بين الطريقتين[٢].

ونتيجة للوضع السياسي في بريطانيا وحداثة التجربة فقد تدرجت الحكومة في عمليات التخصيص وفقاً للأسس التالية :

- البيع الجزئي للمشروعات العامة والتحصيل على فترات لقيمة الأسهم.
- الإصلاح المالي للشركات قبل خصخصتها ثم تقويمها بواسطة المستثمرين وذلك في حالة أسلوب العطاءات (المزاد).
- الإصدار المحدد للسعر وتمليك العمال والنقابات وصغار المستثمرين للأسهم.
- استخدام "السهم الذهبي" للحكومة[٣] في ملكية المشروعات المخصصة وذلك لمقاومة الاحتكارات وحماية المستهلكين ومقاومة الاستثمارات الأجنبية التي يمكن أن تؤثر على الاقتصاد البريطاني (محي الدين، ١٩٩٦، ص١٦).

وقد حققت الحكومة البريطانية في عملية الخصخصة المكاسب التالية:

- توسيع قاعدة المساهمين والملكية الخاصة.
- زيادة قيمة السهم وتحسين الإنتاج.

---

(٢) لمزيد من التفاصيل حول التجربة البريطانية في الخصخصة، يمكن الرجوع إلى: **محي الدين** (١٩٩٦)، **والغرفة التجارية الصناعية للمنطقة الشرقية** (١٤١٠)، **وأخضر** (١٤١٥).

(٣) السهم الذهبي الذي استخدمته الحكومة البريطانية لحماية المصالح القومية وهو أسلوب "يمكن الحكومة من التحكم والسيطرة على مجالس إدارة الشركات المخصخصة حتى لا يتم تمرير قرارات أو اتخاذ إجراءات تضر بالنواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة" **حنا** (١٩٩٦، ص١٦).

- إنعاش وتطوير السوق المالية.
- تحقيق وفورات عن طريق العقود الممنوحة للقطاع الخاص.
- حماية مصالح المساهمين والمصالح الاستراتيجية لبريطانيا. (أخضر، ١٤١٥هـ، ص ص١٩-٢١).

تجربة تركيا

بدأ تطبيق برنامج الخصخصة في تركيا في أواخر عام ١٩٩٤م. وقد اقترحت حكومة شيلر تخصيص مجموعة من المشروعات (٤١ مشروعاً حكومياً) يقارب رأسمالها ٥ بلايين دولار بحيث تباع في العام ٩٥-١٩٩٦م. (تجارة الرياض، ١٤١٦هـ، ص٦٦). ويتوقع تحقيق عوائد تقدر بمبلغ ٦٠ بليون دولار من بيع تلك المشروعات.

وقد كان لصندوق النقد الدولي تأثير كبير في توجيه تركيا للخصخصة حيث قرر الصندوق الإفراج عن تسهيلات لتركيا لدى الصندوق في حالة مضي تركيا قدماً في برنامج التخصيص. وتأمل تركيا تحقيق مزايا عديدة من الخصخصة وعلى رأسها تدفق رؤوس الأموال الأجنبية للاستثمار. كما أن تركياً تأمل أن تساعد عوائد الخصخصة في التغلب على أزمة الموازنة، مع العلم بأن قانون الخصخصة في تركيا يمنع استخدام تلك العوائد في حل مشكلة الموازنة. ومن الجدير بالذكر أن تركيا في عام ١٩٨٠م بدأت التهيئة لعملية الخصخصة وذلك باتباع آليات السوق كتحرير أسعار الصرف وتحرير التجارة الخارجية وتشجيع الصادرات، أي تهيئة بيئة مناسبة للاستثمار من الناحية الاقتصادية والقانونية (رتيب، ١٩٩٧، ص ٤٣).

بعد أن هيأت الحكومة التركية البيئة الملائمة للخصخصة، أنشأت هيئة خاصة أطلقت عليها "إدارة المشاركة العامة" وهذه الهيئة مسئولة عن تنفيذ برنامج الخصخصة. وقد شكلت مجموعة عمل لتقويم إجراءات الخصخصة وتم تقسيم المشروعات العامة إلى ثلاث مجموعات:

(أ) مجموعة يتم البدء في تخصيصها فوراً.
(ب) مجموعة تحتاج لإعادة هيكله قبل الخصخصة.
(جـ) مجموعة لا يجب خصخصتها. (رتيب، ١٩٩٧، ص٤٥)

ومن الأساليب التي استخدمتها تركيا بالإضافة إلى البيع (جزئي وكلي) أو المشاركة،

أسلوب التعاقد وبالذات أسلوب البناء والتشغيل والتحويل (BOT). فقد شيدت محطات عملاقة لإنتاج الطاقة عن طريق القطاع الخاص حيث يقوم بتمويلها وتشغيلها لفترة محددة يحصل خلالها على عوائد التشغيل ثم تعاد إلى الدولة (الغرفة التجارية الصناعة للمنطقة الشرقية، ١٤١٠هـ، ص٣٣).

تجربة مصر

بدأت الخصخصة في مصر عام ١٩٩١م وذلك تطبيقاً لبرنامج الإصلاح الاقتصادي الذي اتفقت عليه الحكومة المصرية وصندوق النقد الدولي . وكانت أهداف التخصيص في مصر تتمثل في النقاط التالية (عبدالسلام، ١٩٩٦، ص٢٠) :

- زيادة معدلات استخدام الطاقات المتاحة والحد من استنزاف الموارد المالية.
- الحصول على التقنية المتقدمة وجذب رؤوس الأموال بإيجاد أوعية استثمارية داخل مصر.
- زيادة فرص العمل وتوسيع قاعدة الملكية وزيادة مساهمة القطاع الخاص.
- إصلاح هياكل شركات القطاع العام وتنشيط سوق رأس المال.

وقد اتخذت الحكومة المصرية عددًا من الخطوات لتهيئة وتحقيق الخصخصة وذلك في صورة إصدار قوانين تتعلق بإعادة تنظيم الشركات المراد تخصيصها، وتنظيم سوق رأس المال وتهيئته تمهيداً لاستيعابه لتنفيذ برنامج الخصخصة. كما عززت فرص الاستثمار في مصر بتعديل قوانين الضرائب والجمارك، بالإضافة إلى الاهتمام بإصدار تشريعات تمنع الاحتكار وتدعم توظيف العمالة الوطنية.

وقد بدأت الحكومة المصرية بخصخصة الكثير من المنشآت في قطاع السياحة سواء كان ذلك عن طريق منح العقود لإدارة بعض المنشآت إلى القطاع الخاص، أو التأجير أو البيع. وكان لعملية التمهيد للخصخصة في مصر بتهيئة البيئة القانونية والاجتماعية وإيجاد السياسات المحفزة دور هام في تنفيذ الخصخصة. ويرى (أخضر، ١٤١٥هـ، ص ٣٨) أن الحكومة المصرية "استطاعت أن تحرز قدراً كبيراً من التقدم خلال السنوات الأخيرة في صياغة وتأسيس الإطار التشريعي والتنظيمي اللازم لعمليات التخصيص" .

تجربة سلطنة عمان

في عام ١٩٩٤م أعلنت عمان خطتها الخمسية للخصخصة وقد بدأت في أغسطس ١٩٩٤م بشركة الأسمنت (Al-Omer, 1996, p.35). وقد اتبعت عمان التدرج في الخصخصة مثلها في ذلك

مثل الكثير من الدول التي انتهجت الخصخصة، كما جمعت بين أكثر من أسلوب من أساليب الخصخصة عند تخصيصها للمشروعات المختلفة. حيث اتبعت أسلوب البيع المباشر في سوق مسقط للأوراق المالية لأسهم وأصول شركات، كشركة التأمين الوطنية وشركة فنادق عمان والبنك الوطني العماني.

كما طبقت عمان أسلوب الاكتتاب المباشر أو إعطاء حق الامتياز للقطاع الخاص لإتاحة مشروعات (استثمار وتمويل) لعدد من السنوات ثم يعاد المشروع إلى الحكومة (BOT) كما تم في مشروع كهرباء (منح). وتأمل عمان من برنامج التخصيص تحقيق العديد من المزايا للاقتصاد العماني منها :

- زيادة كفاءة استخدام الموارد المتاحة.
- تحقيق فوائد مالية للدولة تحسن ميزان المدفوعات.
- عودة الأموال العمانية المهاجرة.
- اتساع قاعدة المستثمرين في سوق مسقط للأوراق المالية.
- إيجاد فرص وظيفية للعمانيين.(٤)

كما أن عمان وقعت أخيرا مع (Merrill Lynch) عقداً للقيام بدراسة حول بيع (تخصيص) الاتصالات العمانية (Middle East Monitor, 1999) وهذا دليل على توجه عمان إلى المضي قدماً في برنامج الخصخصة.

المبحث الرابع : مشكلات التحول إلى الخصخصة

إن عملية التحول من القطاع العام إلى القطاع الخاص عن طريق التخصيص يتولد عنها مشاكل إدارية واقتصادية واجتماعية يجب أخذها في الاعتبار، سواء كان ذلك عند اتخاذ قرار الخصخصة أو أثناء تنفيذ الخصخصة أو بعدها والخصخصة .كما يراها (Ramanumti, 1997) ليست الحل لكل المشكلات الاقتصادية ولكنها عندما تتوفر لها مقوماتها الأساسية تحد من هذه المشاكل. ورغم اقبال الكثير من الدول على تبني برامج الخصخصة لتحقيق الكثير من الآمال والتوقعات، وبالذات إيجاد حلول للمشاكل المالية التي تعاني منها الكثير من الدول وخاصة من دول

(٤) لمزيد من التفاصيل يرجع إلى "التخاصية في سلطنة عمان"، *اقتصاديات السوق العربي*، العدد **السابع**، أغسطس ١٩٩٧م.

العالم الثالث . فإنه " كثيراً ما تتعارض أهداف الخصخصة مع بعضها بعضاً، فتحتاج إلى مفاضلات وحلول وسط " (لوبيز وشوارتز، ١٩٩٣، ص١٤). والحقيقة أن الانتقال من القطاع العام إلى القطاع الخاص يعني تغييرًا جذريًا في الأهداف، فمن أهداف القطاع العام (المشروعات المملوكة للدولة) التحكم في الموارد الإستراتيجية وليس تحقيق الحد الأقصى من الأرباح كما هو الحال في القطاع الخاص. كذلك من أهداف القطاع العام توفير السلع والخدمات بأسعار في متناول الجميع وبالذات أصحاب الدخول المتدنية حتى ولو قل ذلك عن تكلفتها الحقيقية، بالإضافة إلى توفير فرص عمل لمواطني الدولة.

وفي الدول النامية بالذات، حيث تختلف دوافع وأهداف الخصخصة، تعاني غالبية تلك الدول من " عدم تقدم أسواق المال والبورصات، وتخلف مناخ الاستثمار، وزيادة العجز التجاري والمالي والتضخم والبطاله " (النجار، ١٩٩٦، ص٢١).

إذاً يمكن النظر إلى المشاكل الرئيسية للخصخصة في الدول النامية كما تراها (نادية عثمان، ١٩٩٦، ص ص١٤-١٨) وبالذات التي تمس الجانب الاجتماعي، كالتالي:

١ - مشكلة فائض العمالة

تعتبر هذه المشكلة من أهم المشاكل التي واجهت دول العالم وبالذات النامية التي طبقت برامج الخصخصة حيث تم الاستغناء عن الكثير من العمالة الزائدة وولد ذلك مشاكل وبطالة وضغوطًا على الحكومات، ولذلك فإن من مخاطر التخصيص "زيادة التوتر الاجتماعي مع الاستغناء عن المزيد من العمال في الشركات العملاقة" (الاقتصاد والنفط، ١٤١٤، ص٣٤).

ويوجد في بعض الدول ما يعرف (بالبطالة المقنعة) وبعد التحول تصبح البطالة واضحة وتحتاج إلى حلول. وقد اتخذت بعض الدول إجراءات لمقابلة مثل هذه المشاكل . ففي تركيا، على سبيل المثال، وضعت خطة تتضمن "تخصيص ١٥٪ من عائد الخصخصة لصندوق خاص بمساعدة العاطلين والإنفاق عليهم، وإعادة توظيفهم في أعمال أخرى، ومساعدة المحالين على المعاش لمدة عامين" (رتيب ١٩٩٧، ص٤٥).

كما أن ألمانيا اتخذت خطوة أقوى من تلك التي اتخذتها تركيا، فقد وضعت "الوكالة الألمانية للخصخصة" ضوابط لعملية نقل المشروعات إلى المستثمرين ومن تلك الضوابط "ضمانات الاستثمار والوظائف " . وما يهم هنا هو ضمانات الوظائف بحيث يلتزم المستثمرون الذين تنتقل

إليهم المشروعات بالمحافظة على العمالة وتدريبها وذلك بضمانات ترتب عليها "جزاءات مالية صارمة في حالة التقصير، وقد قامت الوكالة الألمانية بمقاضاة الشركات التي قصرت في التزاماتها، وبهذا أعطت إشارة واضحة بعدم التسامح مع أي نكوص " (لوبيز وشوارتز ١٩٩٣، ص١٦).

وفي بلدان الخليج العربية يجب أن يهتم بهذا الجانب كأهم نواتج الخصخصة، والكثير من هذه الدول يعاني من عدم توفير وظائف لمواطنيها وإن كان أغلب هذه الدول وضع توفير وظائف للمواطنين من أهداف ودوافع الخصخصة كما هو الحال في المملكة العربية السعودية وعمان. ولكن هذا الأمر يحتاج إلى اهتمام بالغ حيث إن التقديرات ترى أن ٤٥٪ من سكان هذه الدول دون سن الـ ١٥ سنة وبالتالي فإن "هؤلاء مع هامش من البطالة المقنعة في القطاع الحكومي، سوف يطلبون وظائف قد لا يكون من الممكن توفيرها" (عبده، ١٤١٥، ص٧٨).

ومن المؤشرات الإيجابية في المملكة العربية السعودية أن وزير البرق والبريد والهاتف قد أكد في أكثر من تصريح عقب تحويل الهاتف إلى شركة تجارية عام ١٤١٨هـ (شركة الاتصالات السعودية) تمهيداً لتخصيصها، على المحافظة على وظائف المنتسبين إلى هذه الشركة. وأكثر من ذلك وضوحاً تصريح وزير الصناعة والكهرباء بعد قرار مجلس الوزراء بدمج شركات الكهرباء في العام الماضي (١٤١٩) في شركة واحدة تمهيدًا لتخصيصها، عندما سئل عن مصير العمالة التي قد يستغني عنها فقال إذا استغني عن أي عماله فسوف نجد لهم مكانا في شركات أخرى. وهذا مؤشر إيجابي يدل على اهتمام ذوي العلاقة بهذا الجانب الهام والذي قد يكون أحد نواتج الخصخصة.

٢ - مشكلة توفير الحماية للمستهلك

يفترض في عمليات التخصيص أن تعود بالفائدة على المستهلك نتيجة المنافسة، ولكن قد تؤدي الخصخصة إلى الاحتكار أو تدني الجودة في السلع والخدمات، وبالتالي لا بد من حماية للمستهلك تضمنها الدولة. ولذلك فإن بقاء الدولة كمالك (شريك) في بعض المشروعات وفي مجالس إدارتها سوف يحمي المستهلك ويضمن له عدم انخفاض الكفاءة والجودة. كما أن الدولة يجب عليها وضع الضوابط التي تمنع الاحتكار وتوفر السلعة أو الخدمة لأفراد الشعب بالسعر المناسب والجودة المناسبة حتى يمكن حماية المستفيدين، وبالذات من ذوي الدخل المحدود.

٣ - مشكلة الآثار التوزيعية الناجمة عن عملية الخصخصة

يرى البعض أن الخصخصة ربما تؤدي إلى تركيز الثروات في أيدي شريحة محدودة وبالتالي

تفاوت الدخول الذي يتسبب في تعميق الفروق بين الملاك والعاملين. فالملاك يهدفون إلى تعظيم أرباحهم على حساب العمال. وهذا التفاوت في الدخول ربما أفضى إلى انهيار مصالح ذوي الدخل المحدود (رتيب ١٩٩٧، ص ص ٦٨-٦٩).

٤ - حماية البيئة

إنه من الضروري المحافظة على البيئة والنمو المتوازن الذي يسمح بالنمو وزيادة الكفاءة الاقتصادية وفي نفس الوقت لا يضر بالبيئة. إن من واجب الحكومات التي تنقل بعض مشروعاتها إلى القطاع الخاص، أو تتيح له ذلك، أن تتخذ من التدابير وتضع من الضوابط والنظم ما يكفل حماية البيئة ويلزم تلك المشروعات بالمحافظة على البيئة وحمايتها والحد من التلوث.

المبحث الخامس : دور المحاسبة في الخصخصة

تلعب المحاسبة دورًا جوهريًا في عملية الخصخصة سواء كان ذلك في مرحلة الإعداد (إعداد المشروع) للخصخصة أي أثناء تنفيذ الخصخصة أو بعد عملية التنفيذ. ويؤكد (Lapsley, 1993) بأن للمحاسبة دورًا وآثارًا هامة في عملية الخصخصة في مراحلها المختلفة. والمشروعات العامة التي تملكها الحكومات نظامها المحاسبي يختلف عن تلك الخاصة، وتبعاً لذلك تختلف أهداف النظامين. ففي المشروعات الحكومية يكون الرفاه الاجتماعي من أهم أهداف النظام المحاسبي والذي تحدده وزارة المالية ضمن إجراءات محددة ومقومات تصدر من الوزارة وتتبعها كل الجهات المعنية. بينما أهم أهداف المنشآت الخاصة هو تحقيق الربح. وبالتالي فإن الأنظمة المحاسبية في القطاع الخاص ترمي إلى تحقيق هذا الهدف مع أهداف أخرى أقل أهمية، ويتحقق ذلك بإصدار معايير وممارسات محاسبية قد تختلف من بيئة إلى أخرى تصدرها في أغلب الأحوال منظمات مهنية.

وقد أوضح (Yamamoto, 1993, p.115) أن المعلومات المحاسبية في التقارير القطاعية (Segment reporting) لعبت دورًا مهمًا في إعادة هيكلة شركة الاتصالات اليابانية(NTT).

دور المحاسبة في عملية التقويم

يقع على عاتق المحاسب (المحاسبين) عبء مهم، بل هو الأهم، في عملية الخصخصة وهو تقويم المنشآت التي يتقرر خصخصتها. ويعتبر سالم (١٩٩٦، ص ٥) أن عملية التقويم هي "إحدى المقومات الرئيسية لنجاح برنامج الخصخصة" .

ولعل السؤال هنا : ما هو المقصود بعملية التقويم؟

المقصود بعملية التقويم هو معرفة قيمة المشروع المراد خصخصته . والمقصود بالقيمة هنا، القيمة العادلة للمشروع دون بخس للدولة ودون مغالاة في السعر بما يرهق المستثمر أو يحول دون إقدام المستثمر على المشاركة. وتعرف (نادية عثمان، ١٩٩٦، ص٣) عملية التقويم بأنها تحديد قيمة المنشأة بالأسعار السائدة في السوق. وتعتبر أن عملية تقويم المنشآت لأغراض الخصخصة من أهم المشاكل التي تقابل الدول وبالذات الدول النامية وذلك لأسباب عدة. من هذه الأسباب : ضعف الأسواق المالية في الدول النامية و "عدم توافر المعلومات عن الأداء السابق للمشروعات "، بالإضافة إلى عدم وجود خبرات تقوم بهذا التقويم. وتضيف بأن بعض الدول قد تؤجل تنفيذ برامج الخصخصة بسبب مشكلة التقويم. والحقيقة أن مشكلة التقويم ليست خاصة بعملية الخصخصة بل إنها مجرد تقويم مثل أي عملية تقويم لأغراض أخرى كحالات الانضمام وغيرها.

وقد أكد حسن (١٩٩٦، ص١٠) على أن "برامج الخصخصة لا تخرج عن نطاق المفاهيم والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، سواء في مجال القياس أو الإفصاح المحاسبي ". ولكن ما يجعل مشاكل التقويم لأغراض الخصخصة أعقد هو الانتقال من نظام محاسبي إلى آخر بكل الاختلافات والمقومات والأهداف. ويؤكد (Jaruga and Nowak, 1995, p.75) أن النظام المحاسبي يتأثر كثيرا بحقيقة الوضع السياسي والاقتصادي في أي بيئة ونوع الملكية وذلك على المستوى الكلي.

ويرى (Quiggin, 1997, p.18) أن تحليل التكلفة والمنفعة في عملية الخصخصة يعتمد على المعلومات المحاسبية. وكمثال على ذلك مقارنة فوائد القروض (قروض على الدول) قبل خصخصة المنشأة مع التوزيعات التي تدفع للمساهمين في حالة الخصخصة.

وفي هذا الصدد يرى حسن (١٩٩٦، ص٢٢) أن هناك تباينًا جذريًا "بين نظام محاسبي في اقتصاد السوق وآخر في نظام مخطط". والمعلومات المحاسبية في النظام المخطط "توجه إلى أطراف داخلية محددة ومعروفة ممثلة في السلطة الإدارية بمستوياتها الإدارية المختلفة". بينما في النظام المحاسبي في اقتصاد السوق توجه المعلومات إلى سوق مفتوحة تلعب فيه المنافسة دورًا حيويًا. وهذا تأكيد لدور المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي. ففي اقتصاد السوق تسهم المعلومات المحاسبية "في تخصيص الموارد الاقتصادية على مستوى المجتمع "، بينما في الاقتصاد المخطط يتم تخصيص هذه الموارد بقرارات رسمية . ومما سبق يتضح أهمية التعديل في الإطار الفكري للمحاسبة بما يتماشى مع أهداف الخصخصة .

ويتضح دور المحاسبة في مرحلة الإعداد للخصخصة، كمرحلة تسبق عملية التقويم، في إعادة صياغة القوائم المالية "بحيث تتفق في شكلها ومضمونها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في نظام السوق " (حسن، ١٩٩٦، ص١٥).

إن مرحلة التحول، التي تأتي بعد مرحلة الإعداد للخصخصة، تستلزم التعديل في الإطار الفكري المحاسبي وكذلك الوحدة المحاسبية والنظام المحاسبي. وكما سبق الإشارة إلى أن المنظمات المهنية تصيغ الفكر المحاسبي في الاقتصاديات الحرة، مما يتيح للوحدات الاقتصادية اختيار السياسات المحاسبية التي تراها مناسبة لها بشرط الإفصاح عن ذلك. وفي المقابل، في الاقتصاديات المخططة، "يصدر النظام المحاسبي عن وزارة المالية بقانون، مستهدفاً الوفاء باحتياجات المخطط القومي وأجهزة الرقابة والاحصاء، حيث يوجد دليل موحد للقواعد والسجلات والتقارير بتفصيل شديد والتزام مطلق دون تدخل من الإدارة أو المحاسبين " (حسن ١٩٩٦، ص١٧).

ولعل مما يؤكد ما سبق هو تجارب العديد من الدول مثل خصخصة الاتصالات في فرنسا، وكذلك ما تم من خصخصة في مرفق الاتصالات في المملكة العربية السعودية، (أبو خشبة، مرجع سابق، ص٣٩) . وهذه الأنظمة تختلف مخرجاتها باختلاف مقوماتها وأهدافها.

بل إنه في بعض الدول من ذهب إلى أبعد من ذلك وذلك بتعديل النظام المحاسبي الحكومي إلى أنظمة المحاسبة التجارية حتى لو لم يتم تخصيص تلك الوحدات . وقد حدث ذلك في استراليا حيث أصدرت Australian Accounting Research Foundation (AARF) المعيار المحاسبي رقم ٢٩ والذي نص على إحلال المحاسبة على أساس الاستحقاق محل المحاسبة على الأساس النقدي في جميع الإدارات الحكومية (Alken and Mccrae, 1996, p.197).

وكما يتضح فإن دور المحاسب مهم في نجاح عملية الخصخصة، وتقويمه لأصول المنشأة المراد تخصيصها تقويمًا عادلا يعطي ثقة في المعلومات التي تقدم في التقارير والقوائم المالية ويوفر لها المصداقية التي يطلبها المستثمر. وقد نما دور المحاسبين في مباشرة عملية الخصخصة وتقديم المشورة للحكومات في هذا الصدد، ونافست مكاتب المحاسبة بنوك الاستثمار في تقديم المشورة ومباشرة عملية الخصخصة . وكمثال على ذلك أنه في عام ١٩٩٦م كان مكتب KPMG للمحاسبة المستشار للحكومة البريطانية في عمليتي تخصيص بقيمة ٦ بلايين دولار (Jenkins, 1997, p. 28).

وفي هذا المنحى يؤكد حنا (١٩٩٦، ص ١٣) "أن نجاح سياسة التخصيص رهن بنجاح الدور المحاسبي والمراجعي في إقناع المستثمرين وتوفير الثقة لهم فيما يقدم لهم من بيانات ومعلومات حماية لأموالهم من الضياع ".

وتؤكد نادية عثمان (١٩٩٦) على أن هناك اعتبارات يجب أخذها في الحسبان عند إجراء التقويم. وهذه الاعتبارات هي: الغرض من التقويم – والخبرات اللازمة للتقويم – وطبيعة النشاط – ومدى توافر البيانات والمعلومات الخاصة بالمشروع.

وفيما يتعلق باعتبارات الخبرات اللازمة للتقويم يرى حسونه (١٩٩٦، ص ص ٥–٧) ضرورة توافر : مهارات عامة (كالقدرة على الاتصال والقدرة على تحليل المعلومات والعمل ضمن فريق) . بينما هناك مهارات خاصة مرتبطة بطبيعة مجال التقويم. فالمهارات المطلوبة في مجال التقويم لأغراض الخصخصة هي : فهم طبيعة الخصخصة، والمعرفة التجارية والصناعية في الصناعة التي ينتمي إليها المشروع محل الخصخصة، وتوافر مهارات قانونية واقتصادية وسياسية تخدم هذا التقويم.

مراحل عملية التقويم

المرحلة الأولى : وهذه هي المرحلة التحضيرية ويتم فيها جمع المعلومات عن المنشأة التي يراد تخصيصها، وماهو الغرض من التقويم، وما هو أسلوب الخصخصة الذي سيطبق . وتتم هذه المرحلة عن طريق متخصصين في المحاسبة والمراجعة والاستثمار، كما تم ذلك في التجربة الفرنسية في الخصخصة . وتنتهي هذه المرحلة بتحديد أسلوب التقويم المناسب.

المرحلة الثانية : وفيها يتم التقويم للمنشأة المراد خصخصتها بتحديد القيمة العادلة للمنشأة في ظل الأسلوب المختار من أساليب الخصخصة.

أسس التقويم المختلفة

هناك العديد من أسس التقويم المختلفة والتي بدورها تعطي قيمًا مختلفة لنفس الأصول وتزخر بها كتب المحاسبة. والحقيقة أن هذه المشكلة هي المشكلة الرئيسية للمحاسبة والتي لم تحل حتى يومنا هذا (مشكلة القياس)، ومن هذه الأسس:

- التكلفة التاريخية
- التكلفة التاريخية المعدلة
- التكلفة الجارية (السوقية)
- رسملة الدخل المتوقع (القيم الصافية للأرباح المستقبلية للمشروع).

ولكل أساس من هذه الأسس مزاياه وعيوبه كما عرضها فايد (١٩٩٦، ص٢١) في الجدول التالي حيث إنه يضع هذه الأسس في إطار مقارنة واضح.

جدول رقم (١)

دراسة مقارنة لأسس التقويم

م	أسس التقويم / أوجه المقارنة	أساس التكلفة التاريخية	أساس القيمة السوقية الجارية	أساس التكلفة التاريخية المعدلة	أساس رسملة الدخل الصافي المتوقع
١	تحقق الموضوعية التقليدية في المحاسبة	محققة	غير محققة	محققة	غير محققة
٢	مراعاة القيمة الزمنية للنقود	غير مرعية	مرعية	مرعية	غير مرعية/ مرعية
٣	صور تقويم الأصول (انفرادي/ إجمالي)	انفرادي	انفرادي	انفرادي	إجمالي
٤	ضرورة إتاحة الأصل بالأسواق وقت التقويم	غير ضروري	ضروري	غير ضروري	غير ضروري
٥	إتاحة الدخل الصافي للفترات السابقة	غير مطلوب	غير مطلوب	غير مطلوب	ضروري
٦	الحاجة إلى خبرات متميزة في لجان التقويم	غير مطلوبة	ضرورية	غير مطلوبة	حاجة ملحة
٧	مدى السهولة في التطبيق	سهلة جداً	صعبة نسبياً	سهلة	صعبة
٨	الثقة في نتائج التقويم (موضوعية النتيجة)	غير محققة	محققة	محققة	محققة

المصدر : (**فايد، عادل طه**، ١٩٩٦)، ضبط إيقاع المنظومة المحاسبية لضمان فعالية تطبيق سياسة الخصخصة، ص٢١.

إن من المسلمات في عملية التقويم أن هذه الأسس (الأساليب) لها مزايا وعيوب، كما أن الأخذ بأي منها له متطلبات تتفق مع الأساس ومع طبيعة النشاط محل التقويم . ويرى الباحث أن أسلوب التقويم الذي يحدد القيمة العادلة من بين أساليب التقويم المذكورة هو الأسلوب الذي يحقق :

- الموضوعية ولا يبنى على تنبؤات مبنية على متغيرات تتأثر بعوامل منها الاقتصادي والسياسي ...الخ.

- الذي يراعي التغيير في وحدة القياس النقدي وفيه تُقيم الأصول على أساس فردي ولا يعتمد على معلومات تاريخية تتأثر قيمة هذه المعلومات بالزمن المرتبطة به.

- يقوم به خبراء متميزون لإضفاء الثقة التي هي من أهم عوامل نجاح الخصخصة.

وعليه فإن الباحث يرى أن أفضل طرق التقويم لأغراض الخصخصة هي الأخذ بأسلوب القيمة السوقية الجارية.

وأخيراً فإن دور المحاسبة مهم وأساسي في عملية الخصخصة ويقع على كاهل المحاسب عبء رئيسي في نجاح أو فشل عملية الخصخصة. كما أن دور المحاسب يسبق الخصخصة ثم في مرحلة الخصخصة وكذلك بعد أن تتم الخصخصة. وقد لخص ذلك عويس (١٩٩٦، ٧) فيما يلي:

- قبل الخصخصة: يكون على المحاسب استيعاب آثار الاستراتيجيات المختلفة للخصخصة.

- خلال الخصخصة : على المحاسب أن يعرض البيانات بدرجة عالية من الوضوح للمستثمرين المرتقبين.

- بعد الخصخصة : واجب المحاسب في عرض البيانات بما يخدم المستفيدين من هذه البيانات (المستثمرين).

النتائج والتوصيات

النتائج

اتضح من خلال الدراسة توجه الكثير من دول العالم إلى تبني برامج في الخصخصة لأسباب مختلفة يصب جلها في محاولة تحسين وضعها الاقتصادي سواء على مستوى الدولة أو الفرد. كما أن هناك مجموعة من الأساليب التي نفذت بها الخصخصة. وقد اتضح أن دوافع وأهداف الخصخصة في المملكة تختلف إلى حد كبير عن أهداف ودوافع الخصخصة في بيئات أخرى. كما تم تأكيد تبني المملكة للاقتصاد الحر وتمتع الفرد بحرية اقتصادية، كما أن الدولة طبقت العديد من أساليب الخصخصة في قطاعات مختلفة ومنذ وقت بعيد. أي إن تجربة المملكة في الخصخصة جيدة وليست وليدة ضغوط أو توجيهات من جهات خارجية.

وقد تبين أن أسلوب المشاركة نجح في المملكة وتجربة التخصيص في سابك مثال جيد على ذلك، كذلك فإن بقاء الدولة في المشروعات التي يخطط تخصيصها ربما يكون مهمًا ومطلوبًا.

كما أن الخصخصة، شأنها شأن أي توجه اقتصادي آخر، لها مزاياها وعيوبها. وقد فاقت آثارها السلبية مزاياها في بعض البيئات. وقد تعرضت الدراسة إلى المشاكل الرئيسية التي يجب أخذها في الاعتبار عند التخطيط لتخصيص أي مشروع. ومن تلك المشاكل ما يتعلق بالعمالة ومحاربة الاحتكار حماية للمستهلك، (قد يحل احتكار القطاع الخاص محل احتكار الدولة) مع اختلاف الأهداف لكل قطاع. بالإضافة إلى ما يمكن أن ينتج عن الخصخصة من تعميق الفروق في توزيع الثروات. وأخيراً ما يمكن أن تسببه الخصخصة في تلوث البيئة وضرورة الحفاظ عليها.

كما تطرقت الدراسة إلى دور المحاسبة في تحقيق الخصخصة. وقد اتضح أهمية هذا الدور. بل انه ربما كان أهم الأدوار حيث أن تقويم المنشآت المقترح تخصيصها بقيمة عادلة هو العمود

الفقري لعملية التخصيص. لقد كان دور المحاسب المؤهل مهما في ذلك وبالذات في تقويم المنشـأة، واختيار أسلوب التقويـم المناسـب، وإنشـاء التقـارير وإنتـاج المعلومـات المحاسـبية الـتي تخـدم جميـع الأطراف في برنامج الخصخصة. وقد تأكدت أهمية دور المحاسـب في مراحـل الخصخصـة المختلفـة قبل وأثناء وبعد الخصخصة، وتم التعرض إلى أسـس التقويـم المختلفـة ومزايـا وعيـوب كـل منـها، وتأكد للباحث أن أسلوب القيمة السوقية الجارية هو أنسب الأساليب لأغراض الخصخصة.

التوصيات

من هذه الدراسة النظرية يوصي الباحث بما يلي :

١ ـ التروي في تخصيص المشروعات في المملكة وتقويم تجربة المملكة في ذلك وبـالذات بعـد اكتمال خصخصة الهاتف حيث لازالت تلك التجربة في طورهـا الأول (تحويـل الهـاتف إلى شـركة تجارية تملكها الدولة).

٢ ـ إذا وجدت رغبة ملحة للخصخصة فإن الباحث يـرى أن يكـون ذلـك في المشـروعات الـتي تعمل حاليا بأساليب القطاع الخاص مثل سابك والبنوك. بمعـني أن تبيـع الدولـة بعـض أسـهمها في هـذه الشركات فتحقق بذلك دخلاً للدولة وفي نفس الوقت توسع عملية الملكية وتوجد أوعية استثمار جديـدة للمواطنين .كما أن ذلك لا يحتاج إلى عمليات تقويم ولا تحويل كتلك المطلوبة في المشـروعات الأخـرى التي تستخدم أساليب القطاع العام، أي يمكن أن يتم ذلك في وقت قصير.

٣ ـ أن يصاحب الخصخصة تطوير لسـوق المـال في المملكـة، بمعـني محاولـة إعمـال كفـاءة السوق ووضع الضوابط التي تمنـح الثقـة للمسـتثمرين، وتسـهل عمليـة التـداول، وتتيـح المعلومـات للمهتمين.

٤ ـ أن يكون هناك تدرج في عملية الخصخصة حتى يسـتوعب السـوق المـالي ذلـك (فيمـا يمكن طرحه للاكتتاب عن طريق سوق الأسهم)، كذلك أخذ حجم السيولة المتاحة للمستثمرين في الحسبان. وخصوصاً وأن البنك الأهلي التجاري أعلـن عن قرب تحويله إلى شركة مسـاهمة يطـرح رأسمالها في السوق وسوف تمتص حجمًا كبيرًا من السيولة لـدى المسـتثمرين حيـث إن هنـاك إقبـالا على أسهم البنوك.

٥ ـ بما أن المملكـة لهـا تجربـة جيـدة في الخصخصـة، وكذلـك مقدمـة علـى خصخصـة مشروعات كبيرة كالهـاتف والكـهرباء (تم بـالفعل اتخـاذ قـرارات بذلـك) ومشـروعات أخـرى في

القائمة، فإن الباحث يرى أنه من الضروري إنشاء لجنة عليا للخصخصة على غرار تلك التي أنشئت في فرنسا وتركيا، وتكون تابعة مباشرة لمجلس الوزراء، ويراعى في تكوينها التأهيل، وأن يكون للمتخصصين من الجامعات والمكاتب المحاسبية دور في ذلك.

٦ ـ أن تبقى الدولة شريكًا، ولو بنسبة بسيطة، في ملكية المشروعات التي تخصص ولكن بقوة نظاميه توفر للمستثمر الأمان وللمستهلك الحماية على غرار السهم الذهبي الذي استحدث في بريطانيا للحكومة، والأفضلية التي اعتمدت في فرنسا لتقوية دور الدولة كشريكٍ وحامٍ للاستثمار، ومراقب لتركيبة الاستثمار وبالذات نسبة ما يمكن أن يتاح للأجانب مما قد يؤثر على استقلالية قرار الشركات بعد خصخصتها.

المراجع

أولا : المراجع العربية

أبو خشبة، عبدالعال (١٤٢٠)، أهمية ودور المعلومات المحاسبية في تحقيق أهداف برنامج الخصخصة في المملكة العربية السعودية، بحث مقدم *لندوة سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية*، جامعة الملك سعود، ٤-٥ محرم.

أخضر، فاروق (١٤١٥)، *تخصيص الاقتصاد السعودي بين النظرية والتطبيق*، الشركة السعودية للأبحاث والنشر، جدة.

الاقتصاد والنفط (١٤١٤)، *أوروبا معروضة للبيع*، العدد **١٢٢-١٢٣**، السنة **الحادية عشرة**، ربيع ثاني.

اقتصاديات السوق العربي (١٩٩٧)، *التخاصية في سلطنة عمان*، العدد **السابع**، أغسطس.

حسن، وصفي (١٩٩٦)، دور المحاسبة في تحقيق أهداف الخصخصة – دراسة مقارنة لتقييم التجربة المصرية، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، جامعة الإسكندرية، سبتمبر.

حسونه، محمد (١٩٩٦)، تقييم الأصول لأغراض الخصخصة، *مؤتمر المحاسبة والمراجعة في مرحلة الخصخصة*، القاهرة، ١٤-١٥ سبتمبر.

حنا، نعيم (١٩٩٦)، دور سوق المال في ترشيد عملية الخصخصة، *مؤتمر المحاسبة والمراجعة في مرحلة الخصخصة*، القاهرة، ١٤-١٥ سبتمبر.

خليل، بدر الدين (١٤١٦)، التخصيص ومرحلة التنمية المقبلة، *تجارة الرياض*، العدد **٣٩٣**، السنة **٣٤**، محرم.

رتيب، رابح (١٩٩٧)، مستقبل الخصخصة، كتاب الأهرام الاقتصادي، مطابع الأهرام التجارية – قليوب – مصر.

ـــــــــ (١٩٩٦)، أساليب الخصخصة وضوابطها، *مؤتمر المحاسبة والمراجعة في مرحلة الخصخصة*، القاهرة، ١٤-١٥ سبتمبر.

سالم، عبدالله (١٩٩٦)، *الخصخصة وتقييم الأصول والأسهم في البورصة*، الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية.

عبدالسلام، كمال (١٩٩٦)، دوافع الخصخصة، مؤتمر المحاسبة والمراجعة في مرحلة الخصخصة، القاهرة، ١٤-١٥سبتمبر.

عبده، سمير (١٤١٥)، نقل ملكية المنشآت العامة من القطاع العام إلى القطاع الخاص في الوطن العربي، *التعاون* ، العدد **٣٤**، السنة الثامنة.

عثمان، عبدالسلام (١٩٩٦)، دوافع الخصخصة ونماذجها وتجارب الدول، مؤتمر المحاسبة والمراجعة في مرحلة الخصخصة، القاهرة، ١٤-١٥ سبتمبر.

عثمان، نادية (١٩٩٦)، مشكلات التحول إلى الخصخصة، *مؤتمر المحاسبة والمراجعة في مرحلة الخصخصة*، ١٤-١٥ سبتمبر.

عويس، محمد (١٩٩٦)، دراسة مقارنة عن دور المحاسب قبل وخلال وبعد عملية الخصخصة، *مؤتمر المحاسبة والمراجعة في مرحلة الخصخصة*، القاهرة، ١٤-١٥ سبتمبر.

الغرفة التجارية الصناعية بالرياض (١٤١٦هـ) ، *بازار الخصخصة : التشابه والتعارض في تجارب الدول حول التخصيص*، تجارة الرياض، العدد ٣٩٣، السنة الرابعة والثلاثون، يونيو- محرم .

الغرفة التجارية الصناعية للمنطقة الشرقية (١٤١٠)،*التخصيص : التجارب الدولية والآثار الاقتصادية: دراسة تطبيقية على المملكة العربية السعودية*، إعداد الإدارة الاقتصادية والبحوث.

فايد، عادل (١٩٩٦)، ضبط إيقاع المنظومة المحاسبية لضمان فعالية تطبيق سياسة الخصخصة، *مؤتمر المحاسبة والمراجعة في مرحلة الخصخصة*، القاهرة، ١٤-١٥ سبتمبر.

فيجنباوم، هارفي وجفري هينج وبول ستيفنز (١٩٩٤)، *برامج الخصخصة في العالم العربي*، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية، أبو ظبي، دولة الإمارات العربية المتحدة.

كامل، صالح (١٤١٦)، الاتجاه إلى التخصيص ليس مُلحًّا ولا يجب أن يلقي زخماً !!، *تجارة الرياض*، العدد **٣٩٣**، السنة **٣٤**، محرم.

لوبيز، باولو وشوارتز، تميرد (١٩٩٣)، الخصخصة: التوقعات والمفاضلات والنتائج،*التمويل والتنمية*، يونية.

محي الدين، أسامة (١٩٩٦)، قواعد وإجراءات تقييم الشركات لأغراض الخصخصة (دراسة انتقادية)، *مؤتمر المحاسبة والمراجعة في مرحلة الخصخصة*، القاهرة، ١٤-١٥ سبتمبر.

المنيف، ماجد (١٤١٦)، التخصيص في المملكة العربية السعودية : ملاحظات أولية، *تجارة الرياض*، العدد **٣٩٣**، السنة **٣٤**، محرم.

النجار، فريد (١٩٩٦)، الخصخصة المقارنة: التجارب والنماذج – إطلاله على التجربة المصرية، *مؤتمر المحاسبة والمراجعة في مرحلة الخصخصة* ، القاهرة، ١٤-١٥ سبتمبر.

الهندي، وحيد (١٤١٦)، معالجة نظرية لفكرة التخصيص: التحويل بالتعاقد.. أم بالبيع؟!، *تجارة الرياض*، العدد **٣٩٣**، السنة **٣٤**، محرم.

ثانياً : المراجع الإنجليزية

Alken, Maxwell and **M. Mccrae** (1996), "The Commercialization of Government's Departmental Accounting (AAS 29): Quasi Rents and Public Welfare", *ABACUS*, vol. **32**, No. **2**.

Al-Omer, F. A., (1996), "Privatization in the Gulf Cooperation Council (GCC) Countries: The Need and Process", *Islamic Economic Studies*, vol. **3**, No. **2**, June.

Jaruga, A. and **Nowak, W. A.** (1995), "Governmental Accounting in Transition: The Polish Experience", *Financial Accountability & Management*, **11**, (**1**), February.

Jenkins, Iain (1997), "Look Who's Flexing their Muscles in BIG M&A DEALS", *Global Finance*, February.

Lapsley, Irvine (1993), "The Accounting and Organizational Consequences of Privatization and Regulation", *Financial Accountability & Management*, **9** (**2**), May.

Mastrangelo, Teresa B., and Robert J. F. Mcphail (1993), "The Role of Accountancy in Privatization", *The Columbia Journal of World Business*, Spring.

Middle East Monitor (1999), "Privatisation Picks up", *Business Monitor International LTD*. June.

Quiggin, John (1997), "Privatization: What to Count? *Australian Accountant*, April.

Ramanumti. R. (1997), "Testing the Limits of Privatization: Argentine Railroads", *World Development* , vol. **25**, No. **12**.

Vickers, J. and G. Yarrow, (1997), "Privatization: An Economic Analysis", MIT Press, 7th ed., Cambridge, Massachusetts.

Yamamoto, Kiyoshi (1993), "Accounting Information and Public Utility Regulation: The Case of a Privatized Telecommunication Corporation in Japan:, *Financial Accountability & Management* , **9** (**2**), May.

Theoretical Framework of Privatization, The Role of Accounting in Executing Privatization, and the Saudi Experience

ABDULLAH ALI ASIRI

Assistant Professor
Department of Accounting
Faculty of Economics and Administration
King Abdul-Aziz University, Jeddah, Saudi Arabia

ABSTRACT**:** The main objective of the study is to explore the privatization in its framework as an economic trend, the privatization goals and reasons in general and in Saudi Arabia in particular. The study concentrated on the role of accounting in privatization process and discussed some examples from different environments with emphases on privatization's problems. Several countries executed variety of privatization programs to improve their economies. The study indicated that the objectives of and the reasons behind the privatization programs in Saudi Arabia are different from those of other countries. Privatization as other program has its negatives and positives, which must be considered before executing privatization.

The study indicated the importance of accounting in privatization process. Accountants play the central role in evaluating businesses. Finally, accountants produce reports and accounting information to help all parties involved in privatization programs.