

تم التحميل من شبكة ومكتبة أسطورة الأقلام

www.feleb.com

العنوان : فروض المحاسبة النظرية.

تمهيد

ليس هناك اتفاق بين الباحثين في نظرية المحاسبة على استخدام لفظ موحد يعبر عن الفروض، فالفروض تسمى بأسماء مختلفة منها Assumption الفروض، الأسس Foundations، المصادرات postulate. ولكننا سنيسر مع الذين يستخدمون لفظ ((فرض)).

كما انه ليس هناك اتفاقا تام بين المحاسبين على نوعية وعدد الفروض، بل إنها تتوقف على التفكير المنطقي لكل باحث على حدة، وطريقة تحليله وعرضه لنظرية المحاسبة.

على أي حال فالفروض هي مقدمات علمية تتميز بالعمومية، وتتمثل في مجموعة من الحقائق المعروفة بالفعل أو تمثل نتائج بحث مقبولة عموماً في ميادين معرفية أخرى.

ومن هنا يرى بعض الباحثين مثل الدكتور حلمي محمود نمر، أن الفروض المحاسبية يجب أن تتمشى مع ثلاثة معايير رئيسية وهي:

١. يجب أن تتفق وتتمشى مع مجال استخدام علم المحاسبة.

٢. يجب أن تكون أساسا لاستنتاج المبادئ العلمية التي تتضمنها نظرية المحاسبة.

٣. يجب أن تساعد على تفسير المبادئ العلمية المطبقة في الحياة العملية أو تساعد على تطويرها وتحسينها(١).

ومن هنا وفي ظل تلك المعايير يمكن تقسم الفروض المحاسبية على نوعين رئيسيين تدرج نحتما عدة فروض.

النوع الأول: فروض تتعلق بوجود وحدة محاسبية.

النوع الثاني: فروض تتعلق بوجود مجموعة من العمليات المالية المتبادلة.

والفروض المحاسبية بغض النظر عن عددها وأنواعها

تستخدم لتكون نقطة بداية للوصول إلى المبادئ

المحاسبية التي تتكون منها النظرية المحاسبية. فالباحث

يجب أن ينطلق من افتراضات تشكل أساسا للاستدلالات

المنطقية اللاحقة(٢).

- 1 ((-))

وتُعتمد في الوضع الحالي للفكر المحاسبي الفروض الأربع
التاليات:

- فرض الوحدة المحاسبية.
- فرض استمرار الوحدة المحاسبية.
- فرض الدورية.
- فرض وحدة القياس النقدي.

ان الاطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية يتكون من اهداف
التقرير المالي والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
ومن مفاهيم وعناصر القوائم المالية، وان هذا الاطار
المفاهيمي هو البنية التحتية التي يتم عليها ارساء
العناصر الاخرى لنظرية المحاسبة : الفروض والمبادئ.
فالإطار المفاهيمي يمثل ما وراء النظرية METATHEORY
أو البنية التحتية INFRASTRUCTURE. وتمثل الفروض
والمبادئ المحاسبية البناء الرسمي لنظرية
المحاسبة. تمثل الفروض والمبادئ قمة البناء العلمي لأي
حقل من حقول المعرفة.

فالفروض تمثل المسلمات الفكرية التي يعتمد عليها
العلم، وبناءً عليها يتم التوصل الى المبادئ العلمية، أما
المبادئ العلمية فهي بدورها احكام عامة تعتمد للإختيار
فيما بين بدائل التطبيق العملي، أي أنها تمثل المرجع

الذي نحتكم اليه لحسم أي خلاف قد ينشأ بين مزاولي
المهنة.

الفروض في العلوم التجريبية:

منذ عصر النهضة يترافق استخدام مصطلح فرض مع
البحوث التجريبية (يسمى في العلوم التجريبية والطبيعية
HYPOTHESIS وفي العلوم الاجتماعية ASSUMPTION).
ويقصد بالفرض التكهن بالحلول الممكنة لمواضيع معينة ثم
التحقق من صحة هذه الحلول المفترضة عن طريق
التجريب، بحيث يتم اثبات صحة الفروض، مما يجعلها
تصلح لإجراءات التطبيق العملي.

دورة وضع الفروض: (١):

ان دورة وضع الفروض والتحقق من صحته تمر بأربعة
مراحل :

(١)مرحلة ملاحظة مشكلة معينة وإثارة الاسئلة حول
المشكلة.

(٢)مرحلة وضع الفرض الذي يمثل ردا على الاسئلة
المثارة حول المشكلة .

(٣)مرحلة استنتاج نتائج ناجمة عن تطبيق الفروض.

٤)مرحلة اختبار هذه الاستنتاجات عن طريق اخضاعها للملاحظة والمشاهدة والتجريب.

الفروض في المحاسبة والعلوم الاجتماعية:

الفروض ASSUMPTIONS هي مقدمات علمية تتميز بالعمومية، وتتمثل في مجموعة من الحقائق المعروفة بالفعل أو تمثيل نتائج بحث مقبولة عموماً في ميادين معرفية أخرى.

تستخدم الفروض المحاسبية لتكون نقطة بداية للوصول الى المبادئ المحاسبية التي تتكون منها النظرية ، فالباحث يجب ان ينطلق من افتراضات تشكل أساساً للإستدلالات المنطقية اللاحقة.

ان اختبار الفروض في المحاسبة لا يعني الحكم بصورة مطلقة بأنها صادقة او كاذبة. فمن النادر جدا وجود حالات على هذا الشأن، بل ان الاحتمال يعني اعطاء درجة من الثقة في تلك الفروض، حيث لا توجد في الحياة العملية فروض صحيحة أو خاطئة بصورة مطلقة، ويكون الغرض من اجراء الاختبارات هو تحديد درجة الثقة.

إن الفروض المحاسبية لم ولن تكون ثابتة، وانما هي في حاجة مستمرة لإعادة النظر على انها لا زالت تعبر بشكل عام عن ظروف الحال.

وان صلاحية أي نظرية هي مرتبطة بصلاحية فروضها التي
تحدد بمدى فاعليتها في مواجهة مشاكل اليوم
والمستقبل القريب، وهي دائما في انتظار نظريات أفضل
تحل محلها في المستقبل.

شروط الفروض المحاسبية^(١) :

- يجب ان تتوافر في الفروض الشروط الثلاثة التالية لتكون
فاعلة في تحقيق أهداف التقرير المالي:
- ان تكون قليلة العدد بقدر الامكان ، وإلا تعرض الباحث
لإحتمالات الخطأ في عملية الإستدلال المنطقي.
 - أن تكون مستقلة عن بعضها البعض، إلا وقعنا في
أخطاء التبرير الدائري circular reasoning الناتج عن
استنتاج فرض معين من فروض آخر.
 - أن تكون الفروض غير متعارضة ، وإلا نتج عن ذلك
بالضرورة مبادئ غير متسقة منطقياً LOGICAL
.INCONSISTENC

خصائص الفروض الجيدة.

١- يجب أن تكون مرتبطة بتطور المنطق المحاسبي أي
يجب أن تستخدم كأساس للاستنتاج المنطقي
لقضايا منطقية جديدة.

٢- أن تقبل كأساس سليم للمناقشة باعتبارها نقطة
صحيحة للبدء أو افتراض سليم مفيد في تطوير
المنطق المحاسبي.

٣- ان تكون قليلة العدد حتى لا يتعرض الباحث
لاحتمالات الخطأ في عملية الاستدلال المنطقي.
٤- ان تكون مستقلة عن بعضها البعض حتى لا يتم
الوقوع في خطأ استنتاج فرض من فرض آخر.
٥- ان تكون غير متعارضة وإلا نتج عن ذلك مبادئ غير
متسقة منطقياً.

انواع الفروض:

١- فروض وضعية أو وصفية: هي التي تتعلق بوصف ما هو
موجود وكائن ومن امثلتها ((معظم السلع والخدمات
المنتجة يتم توزيعها عن طريق التبادل ولا تستهلك
ذاتياً بمعرفة المنتجين)).

٢- فروض قياسية أو توصيفية: فهي تتعلق بما يجب ان
يكون عليه البناء الفكري مثل فرض الاستمرارية في
المحاسبة، وقد أثبت فائدته في إثراء الفكر
المحاسبي بشكل ملحوظ

والاتفاق على الفروض هي الخطوة الأولى في التطور المنطقي للنظرية المحاسبية. ويجب أن يكون اختيار الفروض مرتبطا بأهداف المحاسبة، وقياس العمليات.

تأثير البيئة المحاسبية على أهداف المحاسبة.

تؤثر البيئة المحاسبية تأثيرا مباشرا على أهداف المحاسبة وعلى المبادئ والقواعد التي يمكن استخلاصها.

وتتضمن معظم الفروض والمفاهيم افتراضات بشأن طبيعة الوحدة المحاسبية، وترجع أهمية معنى هذا المفهوم إلى انه يعرف مجال المحاسبة ومن ثم يضع نطاقا محددا لأهداف المحاسبة ومجالات تطبيقها، وما ينبغي أن تتضمنه التقارير المالية بشأنها..

بل إن الفروض الخاصة بطبيعة الوحدة تؤدي إلى تحديد نطاق البيانات التي ينبغي أن تتضمنها التقارير، كما تعاون على تحديد احضن الوسائل لعض البيانات المحاسبية الخاصة بالوحدة.(١).

٢-٣ مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية: Going

Concern

تفترض المحاسبة المالية إن المنشأة وحدة محاسبية مستمرة، وطالما أنه ليس هناك دليل على عكس ذلك، فإنه يفترض أن للوحدة المحاسبية عمر أطول من الأعمار الإنتاجية للأصول التي تستخدمها بمعنى أن الوحدة المحاسبية ذات عمر مستمر بينما إن الأصول التي تستخدمها ذات أعمار محدودة.

وهذا الفرض يتفق مع التوقع الطبيعي لأصحاب الوحدة المحاسبية (المشروع) والغدارة، واحتمال التصفية يعتبر حالة استثنائية، وظهور شركات المساهمة عضد صحة هذا الفرض المنطقي لما تتصف به هذه الشركات من مسؤولية محدودة للمساهمين بمقدار حصصهم، وان حياة المشروع لا تتوقف على حياة المساهمين، فيستطيع المساهم بيع رهن أو التنازل عن حصته من رأس المال دون أن يؤثر ذلك على حياة الوحدة(المشروع)، ويترتب على ذلك إعداد كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بافتراض أنه ليس هناك اتجاه أو نية أو ضرورة لتصفية الوحدة المحاسبية أو تقليص نطاق أعمالها.

ويؤثر مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية تأثيراً كبيراً على المحاسبة المالية وعلى القوائم المالية التي تعدها المنشآت. فطالما أن التصور السائد للمنشأة يتمثل في تيار متواصل من النشاط الاقتصادي، فإن مهمة المحاسبة المالية تتركز في قياس التدفق المستمر الذي يتصل بأنشطة المنشأة، بحيث يكون لذلك القياس مغزى واضح. ويتبلور أسلوب القياس الذي يتسم بذلك في تخصيص أو تقسيم جهود المنشأة وإنجازاتها المستمرة فيما بين الفترات الجارية والمقبلة، ومضاهاة كل من هذه الجهود بما حققته من إنجازات. غير أن عملية تقسيم التدفق المتواصل لنشاط المنشأة فيما بين الحاضر والمستقبل تؤدي إلى تجزئة كثير من الصلات أو العلاقات الحقيقية، كما تؤدي إلى إضفاء جو من الدقة المتناهية على المعلومات التي تشملها القوائم المالية بينما أن دقة المعلومات - في حقيقة الأمر - تعتمد على مجرى الأحداث المقبلة. فالقوائم المالية التي تعد عن فترة زمنية معينة لا يمكن اعتبارها - حتى في أفضل الظروف المواتية - قوائم نهائية، كما أن نتائج أعمال المنشأة لا يمكن أن تظهر في مجموعها بصورة نهائية متكاملة إلا عند التصفية. وترتيباً على ذلك، فإن القرارات التي تتخذ على أساس القوائم المالية قد يكون من الضروري تعديلها

في ضوء ما يأتي به المستقبل من أحداث، وينبغي أن تؤخذ هذه الحقيقة في الاعتبار عند إعداد تلك القوائم. ومن ثم لا ينبغي لصافي الدخل ومكوناته أو الأرقام التي تشملها قائمة المركز المالي وما يرتبط بها من إفصاح أن توحى بأنها نتائج حاسمة إذ إن هذا في الحقيقة بعيداً عن الواقع.

وعن طريق قائمة الدخل يتم عرض جزءا من التيار المتواصل لجهود المنشأة وإنجازاتها - ومن ثم فإنها تعرض صورة لأداء المنشأة وفاعلية إدارتها في استخدام الموارد المتاحة خلال فترة زمنية معينة. ولكي تكون هذه القائمة وافية بالغرض الذي تعد من أجله، ينبغي إعدادها كإحدى الحلقات في سلسلة متصلة من التقارير بحيث لا تغفل شيئاً من المكاسب والخسائر الفرعية أو العرضية أو التي تترتب على الظروف الخارجية المحيطة بالمنشأة إذ أن لهذه العناصر أثر - في الأجل الطويل - على تيار الدخل. وبالمثل، تقدم قائمة المركز المالي صورة للأصول التي ترتبط - بدرجة معقولة - بالأنشطة المقبلة للمنشأة، وما يترتب على تلك الأصول من حقوق أو التزامات حالية في لحظة زمنية معينة.

الاستمرارية والمشروع المستمر في الفكر الإسلامي المحاسبى(١).

الاستمرارية والموالة واجبة في الإسلام.....

ففي **العبادات** التي فرضها الله سبحانه وتعالى من صلاة موقوتة، وزكاة على الأموال، وصوم رمضان وحج البيت في اشهر معلومات من كل عام، قال تعالى (**حافظوا على الصلوات والصلاة الوسط وقوموا لله قانتين**) (الاية ٢٢٨ سورة البقرة).

(كتب عليكم الصيام كما كتب على الذين من قبلكم لعلكم تتقون) (الآية ١٨٣ سورة البقرة).

- وفي **المعاملات** أوجبها الإسلام بضوابطها الشرعية، يقول الرسول صلى الله عليه وسلم ((**أحب الأعمال إلى الله أدومها وان قل**)) رواه البيهقي.

- واستدل بعض الفقهاء وعلماء المسلمين على أن القليل الدائم خير وأفضل من الكثير المنقطع.

كما يحض الإسلام على التوازن والاستمرارية والدأب في مجالات العبادات وفي مجالات المعاملات يقول سبحانه وتعالى (**فإذا فرغت فانصب وإلى ربك فارغب**) (الآيتان ٧+٨ سورة الشرح).

الفقه الإسلامي في المعاملات واستمرارية المشروع كوحدة محاسبية^(١).

تهتم الاستمرارية والموالاتة في الفكر الإسلامي المحاسبي بمفهوم استمرارية التحرك وديناميكية المشروع، وتتبع حركة رأس المال والموارد والاستخدامات في دوراتها المستمرة لقياسها محاسبيا، كما تعني استمرارية التصرف وتقليب المال بإدارة المال-كما يقول الفقهاء وعلماء المسلمين- حالا بعد حال وفعلا بعد فعل، طلبا للربح في إطار المحافظة على سلامة رأس المال فإنه لا يقال لمن لم يسلم له رأس ماله إنه قد ربح، إذ أن الربح فرع المال زلا يسلم الفرع إلا إذا سلم الأصل، والأصل في المشروع كوحدة محاسبية أن يدور في الفكر الإسلامي في إطار الاستمرارية والموالاتة مع حرية أصحاب المشروع أو بعضهم في التوقف،

فالقاعدة هي أن الاستمرارية هي الأصل والتوقف هو الاستثناء.

والإجماع منعقد بين الفقهاء على أن الشركة من العقود الجائزة، لا من العقود اللازمة، بمعنى أن للشريك أن ينفصل من الشركة متى شاء، إلا أن الفقهاء اختلفوا في لزومية عقد المضاربة الشرعية ويطلق عليها عقد القراض

وهي شركة بمال من جانب رب المال وعمل من جانب
الشريك بعمله،

الاستمرارية والمحاسبة المالية

المحاسبة المالية

يُعدّ فرض استمرار المشروع من الفروض الرئيسية، التي
تؤثر على إعداد الميزانية. هذا الفرض يقوم على قاعدة
"عدم التصفية" Non liquidation basis، ويتفق مع التوقع
الطبيعي لأصحاب المشروع والإدارة، أمّا احتمال التصفية
فتعدّ حالة استثنائية. وكثير من المبادئ العلمية المطبقة
في المحاسبة تجد مبررها في فرض الاستمرار، خاصة
المبادئ التي تحكم تقويم الأصول الثابتة، التي تُقتنى من
أجل تحقيق خدمات طويلة الأجل في المستقبل. فتقدير
الحياة النافعة للأصل، والقيمة المتبقية بعد حساب قيمة
الاستهلاك، تقوم على فرض استمرار الأصل في خدمة
المشروع. فالميزانية التي يعدّها المحاسب ليست
ميزانية تصفية، ولكنها ميزانية مشروع، مستمر في
أعماله، وتحقيق أهداف أصحابه.

ولا يعنى فرض "الاستمرار" بقاء المشروع بصفة دائمة،
وإنما يعنى أن المشروع سيظل موجوداً لفترة كافية
لتنفيذ أعماله الحالية، ومقابلة ارتباطاته القادمة.

تفترض المحاسبة المالية إن المنشأة وحدة محاسبية مستمرة ، وطالما أنه ليس هناك دليل على عكس ذلك، فإنه يفترض أن للوحدة المحاسبية عمر أطول من الأعمار الإنتاجية للأصول التي تستخدمها بمعنى أن الوحدة المحاسبية ذات عمر مستمر بينما إن الأصول التي تستخدمها ذات أعمار محدودة. ويترتب على ذلك إعداد كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بافتراض أنه ليس هناك اتجاه أو نية أو ضرورة لتصفية الوحدة المحاسبية أو تقليص نطاق أعمالها.

وفرض الاستمرارية خلق تناقضا واضحا كان له أكبر الأثر على كثير من المشاكل المحاسبية ففي الوقت الذي تعتبر فيه حياة المشروع غير محددة نجد ان اصحاب المشروع يهتمهم معرفة نتيجة أعمال هذا المشروع ومركزه المالي من وقت لآخر، خلال حياة المشروع . ولذا استلزمت الضرورة العلمية تقسيم حياة المشروع الى فترات مالية دورية هي ما يطلق عليها السنة المالية أو المحاسبية يحدد في نهايتها نتيجة الاعمال والمركز المالي عن سنة سابقة.

هذا التقسيم لحياة المشروع ولد مشاكل عديدة كضرورة الفصل بين العمليات المتعلقة بالمدة المالية الحالية عن العمليات المتعلقة بالمدة المستقبلية، وبالتالي ضرورة

التفرقة بين العملية الايرادية والعملية الرأس مالية، وضرورة عمل التسويات الجردية وضرورة عمل الاستهلاك الخاص بالاصول الثابتة والمخصصات المتعلقة بالاصول المتداولة.

القوائم المالية

ويؤثر مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية تأثيراً كبيراً على المحاسبة المالية وعلى القوائم المالية التي تعدها المنشآت. فطالما أن التصور السائد للمنشأة يتمثل في تيار متواصل من النشاط الاقتصادي، فإن مهمة المحاسبة المالية تتركز في قياس التدفق المستمر الذي يتصل بأنشطة المنشأة، بحيث يكون لذلك القياس مغزى واضح. ويتبلور أسلوب القياس الذي يتسم بذلك في تخصيص أو تقسيم جهود المنشأة وإنجازاتها المستمرة فيما بين الفترات الجارية والمقبلة، ومضاهاة كل من هذه الجهود بما حققته من إنجازات. غير أن عملية تقسيم التدفق المتواصل لنشاط المنشأة فيما بين الحاضر والمستقبل تؤدي إلى تجزئة كثير من الصلات أو العلاقات الحقيقية، كما تؤدي إلى إضفاء جو من الدقة المتناهية على المعلومات التي تشملها القوائم المالية بينما أن دقة المعلومات - في حقيقة الأمر - تعتمد على مجرى الأحداث المقبلة. فالقوائم المالية التي تعد عن فترة زمنية معينة لا يمكن اعتبارها - حتى في أفضل الظروف

المواتية - قوائم نهائية. كما أن نتائج أعمال المنشأة لا يمكن أن تظهر في مجموعها بصورة نهائية متكاملة إلا عند التصفية. وترتبا على ذلك.

وبمعنى آخر فإن فرض الاستمرارية في الاعمال وما يترتب عليه من ضرورة تقسيم حياة المشروع الى فترات دورية أدى الى جعل القوائم المالية للوحدة المحاسبية تظهر نتائج تقريبية ومشروطة وليست نتائج محدد على وجه الدقة، وبل وأكثر من ذلك فإن صحة النتائج تتوقف على تحقق صحة التقديرات في المستقبل والتي أخذت في الحسبان عند عمل القوائم.

فمثلاً فإن تحديد الربح الحقيقي للمشروع لا يمكن أن يتحقق الا اذا حدد هذا لربح في نهاية المشروع ، وحيث اننا نحدد الربح في نهاية المدة او الفترة المالية التي تمثل جزءاً من حياة المشروع المستمرة فإن الربح المحقق هو في الواقع ربح تقريبي وصحته تتوقف على تحقق صحة بعض التقديرات المتعلقة بتحديد كالاستهلاكات والمخصصات واحتمال تحصيل الديون لدى الغير ..الخ، وهذا القول ينطبق على تحديد المركز المالي للمشروع حيث أن تحديد المركز المالي يتأثر ويرتبط بتحديد الربح.

ونخلص الى ان القرارات التي تتخذ على أساس القوائم المالية قد يكون من الضروري تعديلها في ضوء ما يأتي به المستقبل من أحداث، وينبغي أن تؤخذ هذه الحقيقة في الاعتبار عند إعداد تلك القوائم. ومن ثم لا ينبغي لصافي الدخل ومكوناته أو الأرقام التي تشملها قائمة المركز المالي وما يرتبط بها من إفصاح أن توحى بأنها نتائج حاسمة إذ إن هذا في الحقيقة بعيداً عن الواقع.

كما ان فرض الاستمرارية معناه أن القيمة الدفترية للأصول المتداولة يجب تحصيلها خلال الفترة المنظورة والذي يجب الا تتجاوز السنة من توقيع الميزانية، كما ان الالزامات المتداولة يجب تسديدها خلال نفس الفترة، كما أن عمل القوائم المالية مرتبط اساسا على أن المشروع مستمر في اعماله الاعتيادية خلال الفترة الموضحة سابقا الا اذا كانت نية للتصفية أو الرغبة في التوقف عن مزاولة النشاط أو اذا لم يكن هناك بديل آخر حقيقي.