محاولات تصنيف الأنظمة على المستوى الدولي

1- تصنيف الأنظمة المحاسبية من قبل علماء الاجتماع

وفقا لهذا التصنيف يمكن تقسيم الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي إلى ثلاث أقسام رئيسية: دول تعتمد على النظام السياسي، دول تعتمد على النظام الاقتصادي، وأخرى تعتمد على النظام القانوني، كما يلي:

- **النظام السياسي:** والذي ينقسم بدوره إلى حكم الأقلية التقليدي، حكم الأقلية الشامل، حكم الأقلية الحديث، ديمقراطية الوصايا، ديمقراطية سياسية؛
- **النظام الاقتصادي:** تنقسم الدول وفقا لهذا النظام إلى اتجاهين: الأول يتضمن اقتصاد اشتراكي، شيوعي، رأسمالي، الفاشي، أما الثاني فيتضمن الاقتصاديات التقليدية، السوقية، والمخططة؛
- **النظام القانوني:** يتم تصنيف الأنظمة المحاسبية من خلال النظام القانوني للدول التي تتبع قانونا واحدا، وأن الأنظمة في نفس المجموعة لها خصائص وهياكل أساسية مماثلة، وبذلك فهي تنقسم إلى أربع مجموعات: رومانيا-ألمانيا، القانون العام، الاشتراكية، الفلسفية والدينية.

2- التقسيمات الخارجية (الاستنتاجية) والجوهرية للأنظمة المحاسبية

واصل الباحثون اجتهاداتهم في مجال تقسيم الأنظمة المحاسبية، حيث تم اعتمادهم في التصنيف على قياس المحاسبة مباشرة باستخدام الممارسات المحاسبية وكذا بيانات تم جمعها من قبل أخصائيين آخرين، والتي تتعلق بمزيج من القواعد المحاسبة والممارسات المختلفة لها، ونجد في هذا المطلب التقسيمات التالية:

- **التقسيمات الخارجية (الاستنتاجية) للأنظمة المحاسبية**

تنقسم هذه التقسيمات إلى كل من تقسيم ميلر، مناطق التأثير، النمط التنظيمي.

أولا. تقسيم ميلر(Mueller's classification): تم تقسيم الأنظمة المحاسبية من قبل ميلر سنة 1967 إلى أربع أقسام رئيسية:

1. **المحاسبة من منظور الاقتصاد الكلي:** تعد المحاسبة وفقا لهذه المجموعة أداة لتخطيط السياسات الاقتصادية الوطنية، مثل ما هو مطبق في السويد؛

2. **المحاسبة من منظور الاقتصاد الجزئي:** ترتكز بلدان هذه المجموعة على اقتصاد السوق الموجه، أين يكون القطاع الخاص أساس اقتصاد الأعمال، والعلاقة بين المحاسبة والاقتصاد هو تأثير الاقتصاد على أسس القياس والتقييم، مثل ما هو مطبق في هولندا؛
3. **المحاسبة كنظام مستقل:**تتميز هذه المجموعة باقتصاد متطور انعكس على تطور النظريات المحاسبية وما نجم عنه من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وهو ما يطبق على المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية؛
4. **المحاسبة الموحدة أو المتناسقة:** تطورت مثل هذه الأنظمة عندما اعتمدت الحكومات على المحاسبة كرقابة إدارية لأعمالها، والتحكم في الاقتصاد عن طريق إجراءات وقواعد محاسبية موحدة، مثل ما هو مطبق في فرنسا.

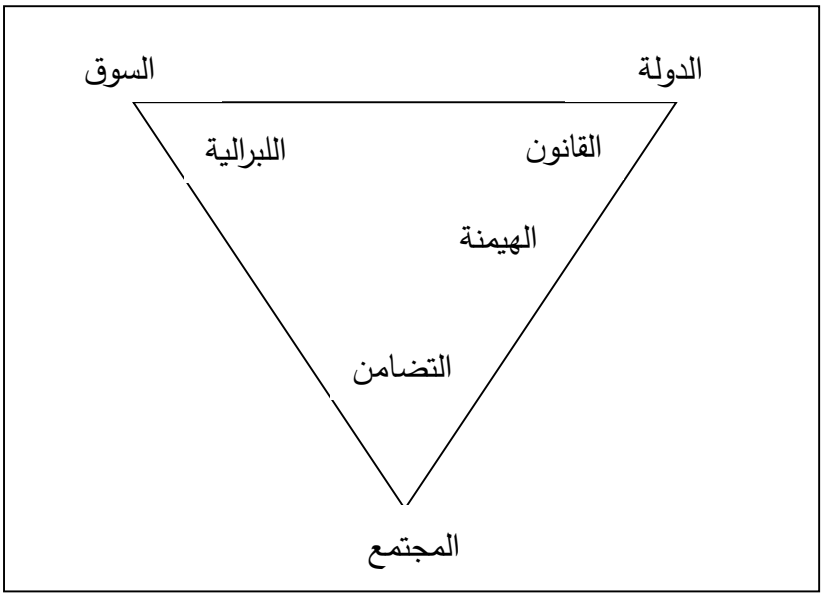
ثانيا. التقسيم وفقا لمناطق التأثير: تم تصنيف هذه المجموعة وفقا لمناطق التأثير من قبل Seilder سنة 1967 إلى ثلاث مجموعات رئيسية البريطانية والأمريكية والقارة الأوروبية، ثم جاء بعد ذلك تصنيف جمعية المحاسبة الأمريكيةAAA إلى خمسة مجموعات:

- المجموعة الأولى: بريطانيا؛
- المجموعة الثانية: فرنسا– إسبانيا – برتغاليا؛
- المجموعة الثالثة: ألمانيا–هولندا؛
- المجموعة الرابعة: الولايات المتحدة؛
- المجموعة الخامسة: الدول الشيوعية.

ثالثا. التقسيم وفقا لنمط التنظيمي

يتم تقسيم الأنظمة المحاسبية وفقا لهذا التصنيف إلى ثلاث محددات رئيسية كما هو مبين في الشكل الموالي وهي: السوق، الدولة، المجتمع.

أنواع الأنماط التنظيمية



Source : Christopher Nobes ,Robert Parker,**Comparative International Accounting**, tenth education, Pearson,2008, p.59.

من خلال هذه التقسيم نجد الدول التي تركت كل عملياتها لقوى السوق فإن مؤسساتها تختار قواعدها الخاصة متأثرة بضغوطات رأس المال فقط وهو ما يطلق عليه بوضعية "الاقتصاد غير المنظم"؛ في حين نجد دولا أخرى تعتمد في كل شؤونها على الدولة، فهو الجهاز الذي يفرض القوانين التي يجب إتباعها؛ أما المجموعة الثالثة فنجد ظهور قواعد تنشأ من التضامن التلقائي للمجتمع؛ ويتم الربط بين كل المؤشرات المتمثلة في هيمنة القانون من قبل الدولة، ليبرالية السوق وتضامن المجتمع من أجل الحصول على اقتصاد منظم بين الدول، وفيما يلي بعض الدول التي تنتمي لكل مجموعة:

- الولايات المتحدة: مزيج بين القانون(الدولة) والتضامن(المجتمع)؛
- المملكة المتحدة: تضامن المجتمع بصفة أساسية؛
- ألمانيا: سيادة القانون؛
- السويد: هيمنة الدولة.

- **التقسيمات الجوهرية (الاستقرائية) للأنظمة المحاسبية (1970-1980)**

تعتمد هذه التقسيمات على بيانات إحصائية للمؤسسات ومن بينها:

أولا. التصنيف باستخدام بيانات شركة price waterhouse:

يقوم هذا التصنيف على تجميع البيانات من شركة "price waterhouse" والتي تتعلق بالتطبيقات المحاسبية المختلفة في عدد كبير من الدول، قام بها كل من " Da Costa, Bourgeois,Lawis" سنة 1978على 38 دولة، وقد تم تصنيف هذه التطبيقات حسب درجة عرض القوائم المالية، لينتج لنا أربع مجموعات:

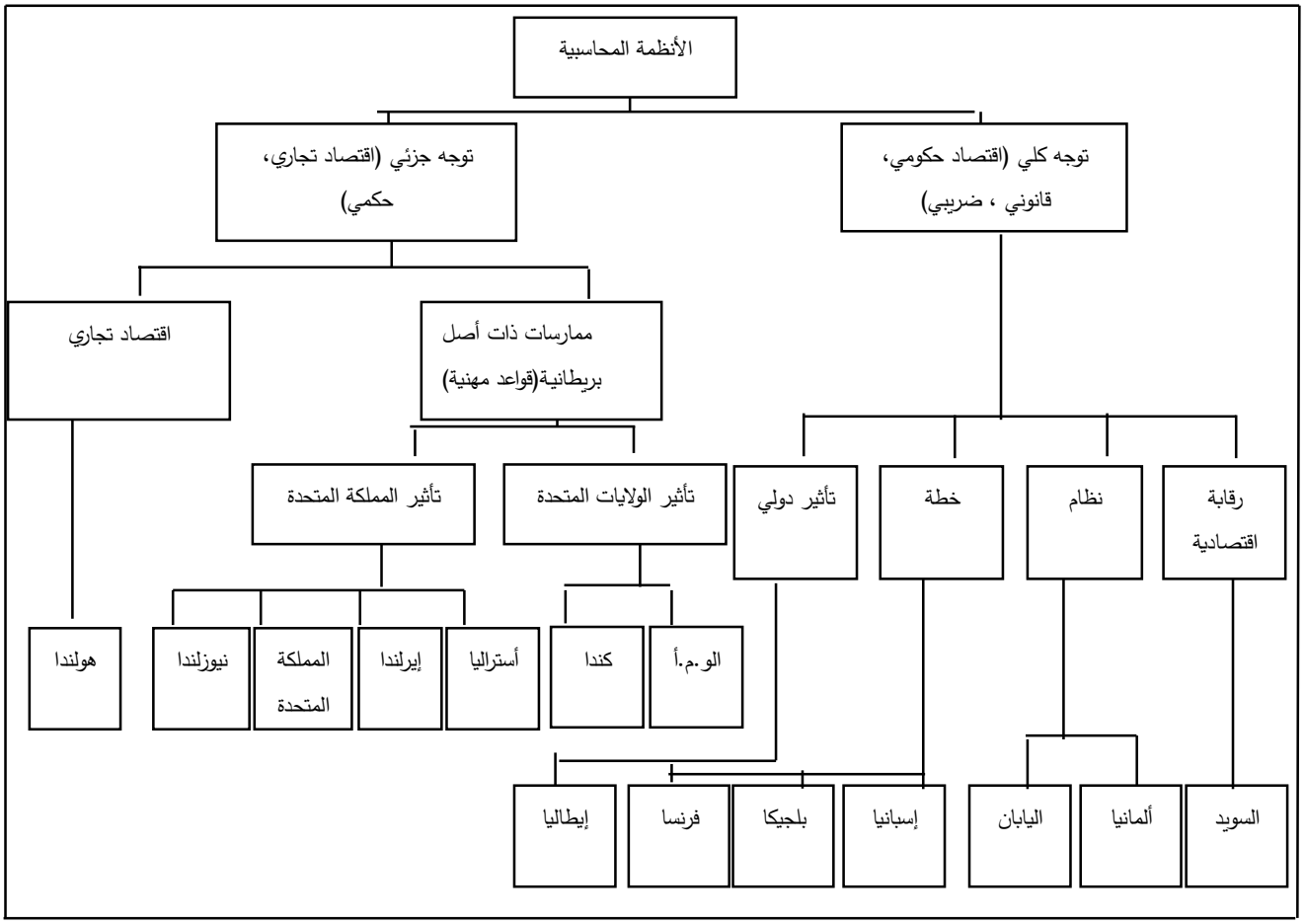
1. **نموذج الكومنولث البريطاني:** يضم كل من أستراليا، جزر البهاما، إيرلندا، فيجي، جمايكا، كينيا، هولندا، نيوزلندا، باكستان، روديسيا، سنغفورا، جنوب إفريقيا، ترينداد وتوبوغو، المملكة المتحدة؛
2. **نموذج أمريكا اللاتينية:** الأرجنتين، بوليفيا، البرازيل، تشيلي، كولومبيا، أثيوبيا، الهند، البراغواي، البيرو، الأوروغواي؛
3. **النموذج الأوروبي القاري:** بلجيكا، فرنسا، ألمانيا، إيطاليا، إسبانيا، السودان، سويسرا، فنزويلا؛
4. **نموذج الولايات المتحدة:** كندا، اليابان، المكسيك، باناما، الفلبين، المملكة المتحدة.

وبعد هذا التصنيف تم إخراج كندا وهولندا، لتبقيا خارج كل المجموعات، وهو من بين الانتقادات الموجهة لهذا التصنيف.

كما أن هناك دراسة أخرى ل frank سنة 1979، والتي اعتمد فيها على تحليل التطبيقات المحاسبية معتمدا على نفس البيانات التي اعتمد عليها Da Costa ورفاقه، حيث قام الباحث بتحليل cluster مستخدما استبيانات شركة Price Waterhouse، وقد دعمت هذه الدراسة دراسة Nair and Frank(1980) والتي تم من خلالها تقسيم التطبيقات المحاسبية إلى قسم خاص بالقياس والإفصاح والآخر بعرض المعلومات المالية، وذلك محاولة منهما للوصول إلى تصنيف أكثر دقة، ومن بين النتائج التي تم التوصل إليها هو بروز مجموعات مختلفة في التقسيم مثل ألمانيا لم تعد في نموذج الولايات المتحدة وانتقلت إلى نموذج القارة الأوروبية (حسب تصنيف العرض).

ثانيا. التصنيف باستخدام النماذج: تهدف هذه الدراسة إلى تصنيف الدول حسب ممارستها في الإبلاغ المالي لمؤسساتها العامة في مجالي القياس والتقييم، إلى مجموعات مهتمة بالمساهمين أو المقرضين، مبينة بذلك أهمية تأثير القانون والاقتصاد في هذه الممارسات، والشكل الموالي يوضح أهم هذه التقسيمات:

تصنيف الأنظمة المحاسبية الدولية باستخدام النماذج



Source : Christopher Nobes ,Robert Parker,**Comparative International Accounting**, tenth education, Pearson,2008, p65.

من خلال الشكل أعلاه نجد أن هذا التصنيف يعتمد على وجود أقسام رئيسية وفرعية وعائلات، حيث يتم تقسيم الأنظمة المحاسبية إلى توجهين كلي وجزئي، يعتمد الصنف ذو التوجه الكلي على اقتصاد حكومي ذو صبغة قانونية وقاعدة ضريبية مثل ما هو موجود في بعض الدول، عكس الصنف ذو التوجه الجزئي الذي يعتمد على العرض العادل للمؤسسة، وهو اقتصاد تجاري مثل ما هو في هولندا، وآخر مرتبط بالمنشأ البريطاني ذات تأثير كل من الولايات المتحدة والمملكة المتحدة والتي تندرج تحتها عدة دول.

أما فيما يخص دراسة doupnek,salter سنة 1993 فقد تم تصنيف الأنظمة المحاسبية وفقا لدرجة التوحيد المحاسبي بين الدول.