الاختلاف المحاسبي الدولي في تطبيق الأنظمة المحاسبية

تهدف المحاسبة على المستوى الدولي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف لعل أبرزها دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة إلى النظم الأكثر ملائمة لاحتياجاتها، والتوصل إلى أسس وقواعد محاسبية دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير الأنظمة المحاسبية المحلية، إضافة إلى توفير معلومات محاسبية ملائمة وذات مصداقية.

1- أسباب الاختلاف المحاسبي الدولي

إن لاختلاف العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية أثر على الممارسات المحاسبية من دول إلى أخرى، وذلك حسب اختلاف البيئة والمحيط التي تقوم فيه مؤسسات هذه الدول.

1-1 المحيط المحاسبي الدولي

يتميز المحيط الدولي بمجموعة من الظواهر المؤثرة على المحاسبة، من بينها ظهور الاقتصاد الدولي الحديث، دور المؤسسات المتعددة الجنسية، الاستثمار الأجنبي المباشر، النظام النقدي الدولي، وقد كونت هذه العوامل بيئة أعمال لها صفاتها واحتياجاتها الخاصة من حيث طرق القياس والتقويم المحاسبي والإفصاح، وفيما يلي تفصيل لكل عنصر على حدا:

أ- الاقتصاد الدولي الحديث

يتميز الاقتصاد الدولي والعالمي الحديث بعدد من الخصائص، منها:

أولا. المؤسسات العالمية التضامنية: والتي تجمع شركاء مختلفين في الجنسية من أجل الحصول على الأرباح من السوق الدولية والاستفادة من سوق العمل، وتجنب مخاطر تقلبات أسعار العملات والعقبات التي تضعها بعض الدول كفرض الرسوم الجمركية وغيرها؛

ثانيا. التكامل الدولي للأسواق المالية العالمية: وذلك رغم العقبات التي تواجهها من اختلاف طرق الانتخاب والسياسات المحاسبية والقوانين التجارية المحلية وغيرها؛

ثالثا. كثرة ظهور الاتحادات الاقتصادية: على هيئة تكتلات منها:

- التكتل التجاري في أمريكا الشمالية عام 1992، بين الولايات المتحدة الأمريكية والمكسيك وكندا؛
- التكتلات الاقتصادية بين دول أمريكا الوسطى والجنوبية مثل البرازيل والأرجنتين والأوروجواي؛
- التكتلات الاقتصادية في أوروبا، ومن أهمها السوق الأوروبية المشتركة التي تأسست سنة 1957؛
- ظهور قوى اقتصادية جديدة خاصة اليابان وألمانيا، كانت لها أثر كبير على القدرة التنافسية والبقاء.

ب- **دور المؤسسات متعددة الجنسيات:** وهي مؤسسات مملوكة ونطاق نشطاها على المستوى الدولي العالمي، فهي ليست مؤسسات محلية تقدم بعض الأعمال الأجنبية، بل أعمالها دولية في كل وظائفها الإنتاجية والتسويقية والتمويلية، وقد انتشر هذا النوع من المؤسسات عن طريق الاستثمار في مؤسسات تابعة أو فروع خارجية مستقلة،

ولا شك أن انتشار مثل هذه المؤسسات عالميا يتطلب وجود نظم محاسبية ورقابية لتقييم أدائها ومعايير محاسبية خاصة لتحقيق متطلبات المستثمرين الحاليين والأجانب على حد سواء؛

ج- **الاستثمار الأجنبي المباشر:** وهو عبارة عن تحويل رأس المال والأصول التكنولوجية لإحدى المؤسسات من دولة (الدولة الأم) إلى دولة أخرى (الدولة المضيفة) عن طريق المؤسسة ذاتها، ومن أهم أهدافها هو توسيع الأسواق عن طريق الإنتاج والبيع في الخارج وتخفيض تكاليفها (النقل، العقبات الجمركية)، إضافة إلى وجود مواقع تنافسية أقوى، وهذا النوع من الاستثمار له آثار كبيرة على المحاسبة وخاصة على المستوى الدولي من حيث ترجمة العملات الأجنبية وعمليات الصرف الأجنبي؛

د- **النظام النقدي الدولي:** وهو ذلك النظام الذي يتحدد عن طريق أسعار الصرف وتدفق رأس المال، ويتم تعديل موازين المدفوعات بناء عليه، ومن أهم تأثير له على المحاسبة نجد مشكلة أسعار الصرف.

1-2 أسباب الاختلاف المحاسبي على المستوى الجزئي

تظهر أهم الأسباب وراء الاختلاف المحاسبي على مستوى المؤسسات في العوامل التالية:

أ- **النظام القانوني:** يحدد النظام القانوني تنظيم السلوك بين الأفراد والمؤسسات، وتنقسم البلدان في هذا المجال إلى مجموعتين مجموعة القانون المكتوب ومجموعة القانون العام، حيث تتميز بلدان المجموعة الأولى بوضع قواعد مفصلة شاملة لكل المتطلبات والإجراءات بما في ذلك قوانين المؤسسات مما يؤدي إلى مرونة أقل عند إعداد التقارير المالية، لأن القواعد المحاسبية موجودة ضمن القوانين الوطنية، وبهذا فإن هناك قواعد تشريعية ونصوص قانونية تؤثر على الممارسة المحاسبية.

وعلى العكس فإن دول القانون العام يكون تشريعها أقل تفصيلا وأكثر مرونة مقارنة بأنظمة القانون المكتوب وهو ما يسمح بتطبيق الحكم المهني، كما أن القواعد المحاسبية توضع من قبل المنظمات المهنية للقطاع الخاص، وبهذا فهي أكثر تكيفا وتجديدا ولا تكون موجودة ضمن القانون التشريعي؛

ب- **مصدر التمويل:** من بين أحد العوامل الرئيسية للاختلاف المحاسبي، هي الطريقة التي يتم الحصول من خلالها على التمويل، ففي الدول التي تعتمد في تمويلها أساسا على الأسواق المالية، نجد اهتمام المحاسبة ينصب على تلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات حول التدفقات النقدية المستقبلية والمخاطر المحتملة، في حين نجد الدول التي تعتمد في تمويلها أساسا على البنوك مقارنة بما تتحصل عليه من السوق المالي، فإن المحاسبة تقوم على مبدأ الحذر وتنصب اهتمامها على حماية المقرضين ولو على حساب مصداقية حسابات المؤسسة من أرباحها ومصاريفها؛

ج- **النظام الضريبي:** يكمن الاختلاف في النظام الضريبي في مدى الارتباط بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية، حيث نجد دول تشريعاتها الضريبية لها أثر كبير في تحديد القواعد المحاسبية، ويكون الدخل الخاضع للضريبة هو

نفسه الدخل المتضمن بالتقرير المالي، وعلى العكس هناك بلدان أخرى يتم فيها حساب الدخل الخاضع للضريبة بشكل مستقل عن الدخل المرتبط بالتقرير المالي، وهنا يكون النظام الضريبي منفصل عن النظام المحاسبي.

1-3 أسباب الاختلاف المحاسبي على المستوى الكلي

تظهر أهم الأسباب وراء الاختلاف المحاسبي على مستوى الكلي في العوامل التالية:

أ- **العلاقات السياسية والاقتصادية:** تنتقل الأفكار والتطبيقات المحاسبية من دولة إلى أخرى عن طريق الاحتلال أو التجارة أو غيرها من القوى، فقد انتشر نظام القيد المزدوج الذي وجد في إيطاليا في كل أوروبا، وذلك مع انتشار الأفكار الجديدة لعصر النهضة، كما صدر الاستعمار البريطاني النماذج والمبادئ المحاسبية إلى المستعمرات، وفرضت الولايات المتحدة الأمريكية نظام وإجراءات المحاسبة على اليابان بعد الحرب العالمية الثانية، وبهذا فإن اتساع التكامل الاقتصادي من خلال نمو التجارة وتدفقات رأس المال قد أصبحت محفزات قوية لاتساع معايير المحاسبة في الدول حول العالم؛

ب- **مستوى التضخم:** يظهر أثر الاختلاف من خلال التضخم على الممارسات المحاسبية في طرق التقييم، حيث نجد في حال الدول ذات معدل تضخم منخفض تميل إلى تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية أين يكون معدلات الأسعار منخفضة وبالتالي لم تسمح الحكومات بعمليات إعادة التقييم، ولكنها تقوم بنشر هذه المعدلات ومتابعة تطورها، بالمقابل نجد أن الدول ذات معدل تضخم عالي تقوم بتطبيق طريقة إعادة التقييم لأصولها وإيراداتها والمصاريف المرتبطة بها؛

ج- **مستوى التعليم:** تعد المعايير والممارسات المحاسبية شديدة التعقيد والتطور وليست ذات فائدة إذا لم يحسن فهمها واستخدامها، مثلا ستكون التقارير الفنية المعقدة عن انحرافات سلوك التكاليف غير فائدة ما لم يكن القارئ ملم بمحاسبة التكاليف، وكذا الإفصاح عن مخاطر المشتقات المالية ستصبح معلومات غير مفيدة إلا إذا قرأت بكفاءة، وقد تمكنت المكسيك من تخطي هذه الصعوبات؛

د- **درجة نمو الاقتصاد:**كلما زادت المعاملات التجارية في الاقتصاد ازدادت الحاجة إلى أساليب جديدة في المحاسبة حتى تلبي الاحتياجات الجديدة لمتخذي القرارات، ويؤثر نوع النظام الاقتصادي المطبق بشكل كبير ومباشر على نوع الأنظمة والممارسات المحاسبية، سواء كان اقتصاد سوق أو اقتصاد اشتراكي.

هـ- **التباين الثقافي:** تعرف الثقافة على أنها مجموعة القيم والاتجاهات المشتركة في المجتمع، التي تؤثر في التنظيمات القانونية والاجتماعية والسياسات المحاسبية داخل البلد، وعلى إدارة وتصميم مختلف النظم المحاسبية، إضافة إلى ذلك فإننا نجدها ذات أثر كبير على الفرد وكيفية تنظيم مؤسسته، وقد تم تصنيف الاختلافات الثقافية في خمسة أبعاد أساسية:

أولا. الفردية مقابل الجماعة: بموجب هذا البعد فإن الفرد يكون ضمن إطار اجتماعي متماسك، أي الترابط الذي يحافظ عليه المجتمع بين الأفراد؛

ثانيا. السلطة الكبيرة مقابل السلطة الصغيرة: يعالج هذا البعد كيفية تعامل المجتمع واحتماله لعدم المساواة بين الأفراد، حيث يقوم الرئيس في مركز عالي في الهرمية التنظيمية باتخاذ قرارات، ويقوم المرؤوسين في المستويات الدنيا بإتباع التعليمات مدركين باختلاف في السلطة؛

ثالثا. تجنب عدم التأكيد مقابل قبول عدم التأكد: إن تجنب عدم التأكد هو مدى شعور الأفراد داخل المؤسسة بعدم الراحة لعدم اليقين والتشاؤم، في حين يتميز قبول عدم التأكد بالشعور أكثر بالارتياح؛

رابعا. الرجولة مقابل المرأة: تعبر الرجولة عن سمات ذات أهمية متمثلة في الانجاز، البطولة، النجاح، عكس الأنوثة التي تفضل العلاقات والتواضع والضعف ونوعية الحياة؛

2- أشكال الاختلاف المحاسبي الدولي:

تتعدد أشكال الاختلافات المحاسبية بحسب نوع العملية المراد معالجتها، فنجد اختلاف في التطبيقات المحاسبية لكل من تحقق الإيراد، تحمل النفقات، المصطلحات، شكل القوائم المالية.

2-1 الاختلاف في تحقق الإيراد

يتحقق الإيراد من البيع إما نقدا وبالآجال، وتعد مبيعات الأجل القصير مضمونة التحصيل وتبقى خاضعة فقط لتكوين مخصصات لمقابلة الديون المشكوك في تحصيلها، إلا أن هناك بعض الاختلاف في الممارسات المحاسبية والتي لها تأثير في نتائج العمليات منها:

أ- **البيع بالتقسيط:** قد يتم البيع لدى المؤسسات بالتقسيط لأحد الموظفين الذي يتقاضى راتبا محددا، وهو مستعد لدفع الدفعة الأولى نقدا ويلتزم بتسديد الأقساط في أوقاتها، فإذا كانت تكلفة السيارة 750 ألف دج وسعر بيعها النقدي 900 ألف دج وثمن بيعها بالتقسيط 1016ألف دج، على أربع أقساط متساوية كل ستة أشهر، فهناك من يسجل المبيعات بقيمة 1016ألف من تاريخ البيع وتكون قيمة ربحه(1016-750=266) وهناك من يسجل ب900ألف ويكون ربحه مقدر ب(900-750=150ألف) وفريق أخر يسجل ب750ألف فقط ولا يكون قد ربح شيئا بانتظار دفع الأقساط وأن مبلغ 266 ألفا يعد بمثابة أرباح مؤجلة أو غير محققة؛

ب-**البيع التأجيري:** يعتمد البيع التأجيري على ممارسات مختلفة بين المؤسسات تؤدي إلى نتائج متباينة وآثار مختلفة على القوائم المالية، وبالرجوع إلى المثال السابق نجد أنه هناك من يعتبر المشتري قد استأجر السيارة ويقوم بدفع (4/1016) 254ألف كل ستة أشهر كإيجار يسجله مع المصروفات وليس ضمن أصوله، كما لا يسجل الديون ضمن التزاماته، في حين نجد بعض المؤسسات تعتبر السيارة ضمن أصولها ولو أنه ما زال مسجلا باسم البائع إلى غاية التسديد النهائي وتحويل السيارة المشتراة إلى اسم المشتري، وبهذا تزداد قيمة الأصول بثمن الشراء؛

ج- **عقود المقاولات:** وهي مجال آخر لتباين وجهات النظر السائدة في الممارسة العملية، فلو تعاقدت إحدى مؤسسات المقاولات على إنشاء جسر بمبلغ 10 مليون دج وفي نهاية السنة أنهت 40% من الجسر وتكلفت 2 مليون وقد قبضت من المؤسسة المستفيدة 4 مليون، فعند قياس الربح تجد هذه المؤسسة أمامها عدة بدائل منها مثلا اعتبار كافة المقبوضات إيرادات شريطة تكوين مخصصات ب30% للأعمال غير المنجزة، وعندها يكون الربح 2000000-600000=1400000، وهناك من المؤسسات التي تقيس الربح على أساس نسبة الأعمال غير المنجزة ، وقد نجد اتجاها آخر يعتبر المبلغ المقبوض بمثابة قرض من المؤسسة المتعاقدة، أما النفقات فتسجل على العقد وترسمل لتظهر في ميزانية المؤسسة بانتظار العام الثاني وتصفية العقد، وعندها تقرر الأرباح دون تحميل كل سنة نصيبها من الإيرادات والمصروفات.

2-2 التباين في تحميل النفقات

يعد تحميل النفقات من بين أحد عوامل الاختلاف في نتائج القياس المحاسبي، ففيما يخص الأصول طويلة الأجل، نجد وجوب القيام بتخفيض قيمتها أو اهتلاكها على عدد سنوات العمر الإنتاجي، وهناك عدة طرق للاهتلاك تتباين آثارها على صافي الربح وعلى قيمة الأصول الدفترية الصافية التي تظهر في قائمة المركز المالي، ففي الولايات المتحدة الأمريكية تسمح تشريعاتها الضريبية باستخدام طريقة الاهتلاك المعجل، والذي يؤدي إلى أعباء الاهتلاك في السنوات الأولى لاقتناء الأصل وتخفيض الأرباح الصافية ومنه الضرائب بهدف تشجيع المؤسسات على استبدال أصولها وتحديث تكنولوجيتها، وإذا لم ينفذ المستثمر الاستبدال وحيازة الأصل الجديد فإنه لا يحتسب أي مبلغ مقابل الاهتلاك وبهذا تزداد الأرباح وتزداد معها الضرائب، أما في بعض دول العالم فإن هذه الطريقة للاهتلاك غير مقبول مما يجعل عملية المقارنة صعبة، وكذلك بالنسبة لطريقة الاهتلاك الثابت أو المتناقص فإن اعتمادها يترك أثرا واضحا على صافي الربح وعلى مؤشرات التحليل المالي الذي يعد صافي الربح أحد عواملها.

3-2 تباين المصطلحات وشكل القوائم المالية

هناك نوع آخر من الاختلافات المحاسبية تتمثل في كل من تباين المصطلحات، شكل القوائم المالية.

أ- **تباين المصطلحات:** بالإضافة إلى تباين اللغة نجد تباينا آخر وهو استخدام مصطلحات مختلفة، حيث نجد قانون الشركات الانجليزي يميز بين المخصص والاحتياطي، فالأول هو عبئ على الربح لمواجهة أي مشكل قد يحدث مستقبلا أو لدعم الموقف المالي للتوسع، إلا أن بعض الأدبيات المحاسبية تخالف ذلك حيث نجد بعض شركات التأمين تستخدم مصطلح احتياطي للتعبير عن الأعباء التي تواجه المؤسسة بمعنى أنها تشبه المخصصات، أما الأدبيات الأمريكية فتستخدم مصطلح الاحتياطي التحميلي كبديل للمخصصات.

ب- شكل القوائم المالية

تطور شكل الميزانية مع تطور محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية لتعرض على شكل تقرير مالي بما يخدم أغراض التحليل المالي، وفيما يلي موقف بعض دول العالم من شكل الميزانية:

مختلف أشكال الميزانية لبعض الدول

الدولة	الشكل	ترتيب العناصر
استراليا	تقرير (قائمة)	البدء بالأصعب سيولة
فرنسا	T	البدء بالأسهل سيولة
ألمانيا	تقرير	البدء بالأسهل سيولة
إيطاليا	T	البدء بالأسهل سيولة
اليابان	T	البدء بالأصعب سيولة
إسبانيا	T	البدء بالأسهل سيولة
المملكة المتحدة	مركز مالي	البدء بالأسهل سيولة
الولايات المتحدة	T أو قائمة	كليهما

المرجع: حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، ط2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 23.

أما في الوطن العربي فلا تزال صيغة Tهي الصيغة الغالبة.

أما بالنسبة لقائمة الدخل فنجد بعض الدول العالم ما زالت تعد حسابات ختامية متاجرة، تشغيل، أرباح وخسائر، بينما البعض الآخر انتقل إلى أسلوب القائمة الذي يصنفها بحسب طبيعتها(المبيعات، المشتريات، الإنتاج)، وفيما يلي جدول يوضح موقف بعض دول العالم من هذا التصنيف:

التصنيف لقائمة الدخل لبعض الدول

الدولة	قائمة	حسابات ختامية
استراليا	×	
فرنسا		×
ألمانيا	×	
إيطاليا	×	
اليابان	×	
إسبانيا		×
المملكة المتحدة	×	

الولايات المتحدة	×	

المرجع: حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، ط2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 24.

أما في الدول العربية فإن المشروعات الحكومية في القطاع العام الاقتصادي يطبقون النظم المحاسبية الموحدة وهي ذات حسابات ختامية، وكذلك المشروعات الصغيرة، أما بالنسبة لمؤسسات المساهمة فتطبق المعايير الدولية التي اعتمدت قائمة الدخل.

ج- أسس القياس: تختلف الممارسات المحاسبية في تقديراتها بتعدد الأحداث والظروف الاقتصادية، رغم الجهود المبذولة من التجربة الأمريكية للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، حيث نجد عدة بدائل للقياس المحاسبي كما يلي:

- ففي ألمانيا نجدها تعتمد على التكلفة التاريخية كتعبير عن الموقف الألماني بعد الحرب العالمية الثانية؛
- وسط أوروبا كهولندا تطبق تكاليف الاستبدال وتعلن قوائمها المالية على هذا الأساس؛
- فرنسا وإيطاليا تحافظ على التكلفة التاريخية إلا أنها تعدلها للتعبير عن آثار الضغوط التضخمية، وغالبا ما يكون التعديل عن طريق إعادة التقويم بعد مرور عدة سنوات، وهذه الأرقام ليست بتكلفة تاريخية ولا قيما استبدالية وهذا ما يجعل المقارنة أكثر صعوبة.

وقد أظهرت عمليات المطابقة قامت بها الشركات الألمانية (Dailmer-Benz) سنة 1993 عند دخولها إلى بورصة نيويورك الأمريكية ربحا قدر بحوالي 615 مليون دتش مارك، بينما كانت النتيجة حسب المبادئ المحاسبية الأمريكية خسارة بحوالي 1839 مليون دتش مارك(عملة ألمانيا قبل توحيدها).

د- توحيد القوائم المالية

تعد التجربة الأمريكية في مجال توحيد القوائم المالية هي التجربة الأعرق في كافة أنحاء العالم، والتي كان لها آثار في صياغة المعايير الدولية في مجال السيطرة وإعداد القوائم المالية الموحدة من وجهة نظر أكثرية المساهمين (وذلك بعد الحرب العالميتين عندما ساعدت أمريكا أوروبا وشجعت شركات المساهمة)، أما في الدول الأوروبية الأخرى فقد كان الاقتصاد أقل تطورا كما أن شركات الأشخاص أكثر شيوعا من شركات المساهمة، لذا كانت التشريعات الأوروبية تكاد تخلو من الإشارة إلى الشركات القابضة وكيفية توحيد القوائم المالية، أما في الوطن العربي فإن الاقتصاد أقل تطورا من الاقتصاد الأوروبي ويتبنى نموذج شركات الأشخاص، ومن النادر أن نجد مؤسسات عربية خرجت من حدود دول عربية، لتسيطر على شركات أخرى، عدا حالات الاندماج التي تحدث بين الحين والآخر مثل السعودية ولبنان.