

منهج مقترح لدعم نظم المراجعة الداخلية في الشركات متعددة الجنسية . " تحليل واتجاهات للتطوير "

ركتور كمال عبد السلام حسن
كلية التجارة - جامعة المنصورة

مقدمة :

أصبحت الشركات متعددة الجنسية سمة من سمات عالمنا المعاصر حيث أن فتح دولة المجال أم الاستثمارات الأجنبية للمساهمة في مشروعات التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدول المضيفة أحد المصادر الهامة لهذه الاستثمارات ، ويجب أن نفرق بين الاحتمالات المتوقعة في الدول المتقدمة وتلك المتوقعة في الدول النامية إذ لاشك أن الأمر يزداد تعقدا كلما اختلفت الظروف في البلاد التي تعمل فيها الشركات متعددة الجنسية - الايديولوجية والسياسية والاقتصادية - عن الظروف في البلاد التي تباشر الاستثمار ذاته ، بمعنى أن الاستثمار الذي تقوم به دولة مناعية قوية في دولة نامية تؤمن بالتخطيط المركزي ، بما يتضمنه ذلك من منافسة داخلية محدودة واختلاف في الأهداف الثقافية وغيرها ، قد تأتي بمشاكل أكثر مما لو باشرت هذه الدولة إستثماراتها في مناخ مشابه للدولة التي تتبعها .

والشركات المتعددة الجنسية وإن كان غرضها الأساسي بطبيعة الحال هو الحصول على الأرباح ، مما يعود على البلدان المصدرة لرأس المال بالربح الوفير إلا أن البلدان المستفيدة لرأس المال الأجنبي تستفيد هي أيضا من الحصول على رؤوس أموال إنتاجية ، مع التكنولوجيا الجديدة والادارة الرشيدة ، غير أن الشركات المتعددة الجنسية تسعى لتأمين أرباحها عن طريق السيطرة بيد قابضة على الأسواق الوطنية الخارجية ، سواء أسواق المواد الخام الاستراتيجية أو الأسواق التجارية وذلك لتصريف منتجاتها ، ويبلغ من قوتها وقوة وسائلها أنها

تقضى على كل منافسة وطنية أو أجنبية ، مما قد يتعارض مع المصالح الوطنية للبلدان المستضيفة لرأس المال الأجنبي .

لذلك نجد أن الشركات المتعددة الجنسية إكتسبت أبعادا سياسية متميزة فضلا عن الأبعاد الاقتصادية والإدارية والمحاسبية حيث أن تلك المنظمات جزء شامل فى البيئة المحيطة بها عندما تمارس نشاطها على المستوى المحلى فى الدولة المضيفة وأثرت أو تأثرت بالبيئة التى تعمل فى إطارها .

ويقترح الباحث وضع منهج لدعم نظم المراجعة الداخلية لتقييم ومراجعة الأداء ، فى الشركات المتعددة الجنسية فى الدول المضيفة من المجالات الهامة فى المحاسبة التى لم يحظ باهتمام وافر من جانب المنظمات والهيئات المهنية فى مجال الأنشطة والعمليات الدولية حيث إرتكزت إهتماماتهم بمفهوم رئيسية على الاستخدامات الخارجية لمعلومات القوائم المالية دون اهتمام بالاستخدامات الداخلية .

الهدف من البحث :

يهدف هذا البحث إلى وضع منهج مقترح لدعم نظم المراجعة الداخلية فى الشركات متعددة الجنسية فى الدولة المضيفة ويرتكز من وجهة نظر الباحث على الركائز التالية :

القسم الأول : نظام للمعلومات الادارية فى الشركات متعددة الجنسية كمحدد أساسى للمراجعة الداخلية .

القسم الثانى : اعداد تقارير وقوائم فى سياسة خاصة فى كل من الدول له الأم والمضيفة لزيادة فاعلية الرقابة .

القسم الثالث : منهج مقترح للمراجعة الداخلية فى شركات متعددة الجنسية

القسم الأول : نظام المعلومات الادارية فى الشركات متعددة الجنسية كمحدد أساسى للمراجعة الداخلية :

يعتبر نظام المعلومات الادارية الذى يمثل أحد الموارد الأساسية للإدارة حيث يمدّها بالقدرة على التنبؤ واستخدام الاستراتيجيات المناسبة فى الأوقات المناسبة وتوافر نظم معلومات متكاملة تمكن الإدارة فى الشركات

المتعددة الجنسية لدى الشركة الأم من تجنب حالات عدم القدرة على التحكم في الظروف السائدة في البيئة ، ذلك لأن الشركة لاتعمل بمعزل عن البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية وبذلك تظهر أهمية المعلومات في التنسيق بين عمليات المنشأة ومجتمع الأعمال المحيط بها .

وبذلك فإن توافر المعلومات الدقيقة والمنظمة لدى الشركة الأم يزيد من قدرة الادارة على التخطيط واتخاذ القرارات والتنفيذ والرقابة وكذلك تحقيق الفعالة في أداء العمليات المختلفة بالمنظمة . ولذلك فان تصميم نظام للمعلومات بالنسبة للأنشطة والعمليات الخارجية للمنشأة متعددة الجنسية يتطلب من الباحث تحديد الأبعاد والمتغيرات البيئة التي تعمل فيها تلك المنشآت حيث تعرض الاقتصاديون بهذا المصطلح Multinational Enterprise " واختلفت التعريفات في هذا الشأن حيث عرفها البعض^(١) بأنها مؤسسة أعمال تمارس فيها الملكية والادارة والتسويق من خلال تشريعات وطنية متعددة . ويعرفها البعض الآخر^(٢) بشركة تمارس نشاطا استثماريا خارجيا مباشرا بمعنى أنها تمتلك أو تدير أصولا تدر دخلا في أكثر من دولة واحدة وفي نشاطها هذا تنتج سلعاً أو خدمات خارج موطنها الأصلي وتشترك بذلك في الانتاج الدولي " .

ولما كانت الدول هي التي تحدد حجم واختصاصات وسلطات الشركة الدوليـه التي تنشئها ، ولم تظهر بعد شركات دولية في حجم وأهمية الشركات المتعددة الجنسية وسوف يستعرض الباحث دور الشركات المتعددة الجنسية والدول المصدرة للاستثمارات الاجنبية وفي الدول المضيفة لرأس المال مبينا أهمية دور نظم المعلومات وتقييمها في ضوء الاعتبارات الاقتصادية والمحاسبية .

والشركات المتعددة الجنسية تسعى الى تحقيق أكبر مايمكن من الأرباح توازن بين الظروف الاقتصادية والسياسية في بلدها والظروف الاقتصادية والسياسية في البلدان التي ترغب في توجيه الاستثمارات اليها فهي تسعى إلى توجيه استثماراتها حيث توجد فرص استغلال مصادر الثروة الطبيعية الخام التي لانتوافر في بلادها بحيث تحقق أرباحا خيالية لايمكن تحقيقها في بلادها كما تسعى في حالة تشبع سوقها الوطنية من منتجاتها إلى احتكار أسواق التجارة

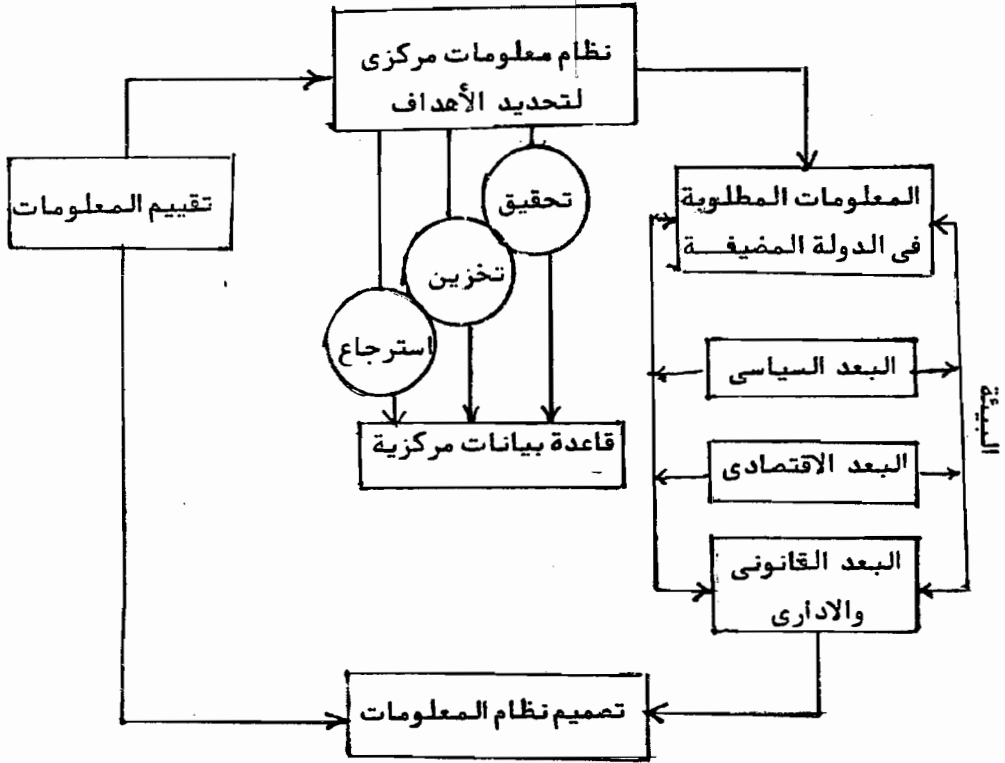
الخارجية ، فإذا كانت الشركات المتعددة الجنسية تملك تكنولوجيا عالية فإنها تتجه إلى البلدان المتخلفة تكنولوجيا لتصنيع منتجاتها وإيجاد فرصة الربح ، كما تسعى الشركات المتعددة الجنسية إلى الهروب من أوطانها ، إذا كانت تكلفة الإنتاج مرتفعة بسبب ارتفاع أجور العمال وارتفاع فئات الضريبة على الإنتاج .

وعلى الرغم من الفوائد التي تعود على البلاد المستضيفة لرأس المال ، حيث تقدم المهروعات المتعددة الجنسية رؤوس أموال إنتاجية مصحوبة بتكنولوجيا متطورة وإدارة رشيدة ، مما يساعد على تطوير التنمية الاقتصادية في هذه البلاد فإن المشروعات المتعددة الجنسية ليست محل رضاء الدول المستضيفة لرأس المال ، بل أنها كثيرا ما تدخل معها في منازعات شديدة حيث تشكو الدول المستضيفة لرأس المال من تأثير الشركات المتعددة الجنسية على سيادتها الوطنية ، بل وتعارض بمصالحها القومية مع مصالح هذه الشركات وأنها تسبب لها خلافا في ميزان مدفوعاتها وخلافا في توزيع الدخل القومي ، كما أنها تترك أثرا سلبا على قيمها الحضارية . (٣)

وهذا يتطلب من وجهة نظر الباحث نظاما للمعلومات في الشركات متعددة الجنسية في ضوء الاعتبارات الاقتصادية والسياسية السائدة وحتى يمكن تصميم نظام فعال لتقييم الأداء في الشركات متعددة الجنسية يجب تحديد المعلومات الضرورية حتى يمكن للشركة " الأم " التي تنتمي إلى جنسية معينة والوحدات التي تكون تابعة لها في عدة دول أخرى حيث أنه بالرغم من أن تلك الوحدات تخضع بدرجة أو أخرى لرقابة الأم إلا أن كل منها تكون مستقلة نسبيا بشكل يوفر لها مرونة التكيف على الظروف المحلية التي تختلف من دولة لأخرى . (٤)

وقد تكون الوحدات في الخارج مملوكة بالكامل للشركة ، وهذا هو النمط التقليدي الذي كان سائدا خلال القرن التاسع عشر ، وقد تتدخل الدولة المضيفة كمالكة لجزء من الوحدة التابعة للشركة المتعددة الجنسية (عادة ٥١٪) وفي هذه الحالة يمكن أن نطلق عليها نظام الملكية المشتركة (٥) .

وهذا يتطلب ضرورة توافر المعلومات المناسبة والكافية لمقابلة متطلبات الإدارة الأم بحيث يمكنها من إنجاز الأهداف المخططة وهذا يتطلب تدفق المعلومات لتحديد نوع وكمية المعلومات المطلوب توفيرها والشكل التالي



(شكل رقم ١)

بتحليل الشكل السابق يتضح للباحث ضرورة تحليل الأبعاد التالية :

أولا : أهمية تدفق المعلومات لتحقيق الأهداف الادارية :

يحظى تحديد الأهداف العامة بأهمية إرتكازية عند تقييم نظام المعلومات في الشركات المتعددة الجنسية بحيث تمكن الادارة من إنجاز الخطة الاستراتيجية الشاملة للمنشأة متعددة الجنسية ثم تقييم درجة مساهمة تلك الخطة الاستراتيجية في تحقيق أهداف المنشأة ، وحتى نتفادى كثرة المعلومات غير الملائمة التي توفرها الشركات التابعة وقلة درجة الاستفادة منها من جانب الادارة المركزية في الشركة الأم فهذا يتطلب وجود اتفاق وتناسق بين الشركة الأم ومديرو الشركات التابعة لتحقيق الأهداف المطلوبة حيث تعتمد الإدارة المركزية الى حد كبير على تلك المعلومات في رقابة

وتقييم آداء ؛ هذا النشاط ، وتحتاج الادارة المركزية في الشركات متعددة الجنسية الى مجموعة من المعلومات التفصيلية والدقيقة بدرجة أكبر من تلك المطلوبة للادارة في الشركات الوطنية . حيث أن الظروف التي تعمل بها الشركات متعددة الجنسية يحكمها الكثير من القيود والمتغيرات البيئية التي تحول دون التدفقات السهلة والفعالة لمعلومات تلك الأنشطة ويمكن حصر تلك المتغيرات في الأبعاد التالية :

١ - البعد السياسي :

يعتبر البعد السياسي وتنوع الظروف المحيطة به عامل هام يجب أخذه في الاعتبار في اتخاذ لقرار متعدد الجنسية ومن تلك الظروف هو الالمـــام بالمخاطر التي قد تتعرض لها الشركات متعددة الجنسية مثل دخول الدولة المضيفة في خلافات سياسية أو عسكرية مع دولة أخرى - كذلك ماقد تواجهه الشركات متعددة الجنسية من منافسة الشركات التابعة للقطاع العام داخل الدولة المضيفة .

وترحب غالبا الدولة المضيفة بتلك الاستثمارات نظرا لنقص عام في الأموال المتاحة لديها لتنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية بها وحاجتها لمصناعات جديدة والخبرات والامكانيات الفنية والادارية التي قد يمتلكها المستثمرون الاجانب ، الا أن المناخ السياسي غير المناسب يعتبر عامل من عوامل الطرد بالنسبة للمستثمرين الاجانب لأن أهم ما يخشاه المستثمر الأجنبي مصادرة أمواله أو تأميمها ، لذلك إذا لم يكن المناخ السياسي مناسباً فإن المستثمر يفاضل بين المخاطر السياسية التي قد يتعرض لها والربح المحتمل ، والمخاطر العالية يعادلها أرباح عالية والتي تمكن المستثمر من إسترداد أمواله في أقصر مدة ممكنة وتحقيق عائد كبير في مرحلة مبكرة من حياة المشروع معتمدا في ذلك على العلاقة بين ماقد يتعرض له من مخاطر سياسية مقارنة بالربح المحتمل الذي يمكن تحقيقه في الدولة المضيفة وهو بذلك قد يستثمر أمواله في مشروعات معينة تتميز بعائد كبير على الاستثمار وقد تكون تلك المشروعات لاتمثل أولوية معينة بالنسبة للاقتصاد القومي للدولة المضيفة هذا بالإضافة الى العبء المتوقع على ميزان المدفوعات والذي يتمثل في محاولة إعادة أكبر قدر من الأرباح واسترداد رأس مال المشروع في فترة قصيرة ، كما أن عدم

الاستقرار السياسي قد يخلق أثرا نفسيا غير مناسب لجذب الاستثمارات فسي
الدولة المضيفة •

٢ - البعد الاقتصادي :

يعتبر البعد الاقتصادي وتنوع الظروف المحيطة به عامل هام يجب أخذه في الاعتبار في اتخاذ القرار متعدد الجنسية والمقموذ بالبعد الاقتصادي هو الفلسفة التي تتخذها الدولة المضيفة نحو الاستثمارات الأجنبية ومحاولات جذبها وتوفير الظروف والتسهيلات الاقتصادية اللازمة وهذا يتطلب توفير معلومات عن البعد الاقتصادي ويتضمن تلك العوامل :

أ - فلسفة الدولة المضيفة نحو الاستثمارات الخاصة والأجنبية:

من حيث جمع البيانات والمعلومات الخاصة بخطط التنمية موضحا بها دور المستثمر الخاص والأجنبي كذلك جمع المعلومات الخاصة بتحديد مجالات عمل الاستثمار الأجنبي وتحديد نسبة الملكية - كذلك البيانات والمعلومات عن الفرص الاستثمارية مع توفير كافة المعلومات التي قد يحتاجها المستثمر •

ب - تغيرات أسعار الصرف :

من المشاكل التي تواجه المستثمر الأجنبي في الدولة المضيفة هو تخفيض قيمة العملة المحلية وعدم استقرارها يؤدي إلى النقص في النقد الأجنبي لدى المستثمر كذلك تعدد أسعار الصرف حيث أن السعر الرسمي للصرف يكون عادة أصغر من السعر الحر للصرف وهذا يتطلب تضيق تلك الفجوة بين السعرين في الدولة المضيفة لتشجيع الاستثمارات الأجنبية لديها ، حيث أن تلك التغيرات المفاجئة لمعدلات تحويل العملة يكون عقبة أساسية أمام محاللي الموازنة عن التوصل إلى اسقاطات سليمة لخطط المبيعات والربحية ولكي تكون إدارة المركز الرئيسي على علم بهذه التطورات فإن الأمر يتطلب توفير معلومات دورية وشاملة عن هذه الاتجاهات البيئية •

ج - الرقابة على النقد :

يجب توافر بيانات عن الاجراءات التي تتخذ من أجل تقليل العجز في

ميزان المدفوعات من حيث وضع قيود على الواردات والرقابة على النقد الاجنبى حيث أن علاج العجز المزمع فى النقد الاجنبى هو بالطبع تخفيض العملة وهذا يسبب مشكلة بالنسبة للمستثمر الاجنبى خاصة فى حالة القيام بعمليات الاستيراد وهو بذلك يفقد عنصر هام من عناصر المناخ الاستثمارى المناسب .

د - إختلاف معدلات التضخم :

يترتب على التضخم انخفاض القوة الشرائية للنقود وزيادة معدلات الأجور والايجارات وأسعار الفائدة والمواد الخام مما ينعكس فى النهاية على تكاليف المنتج النهائى ويترتب عليه إرتفاع تكاليف الإنتاج داخل الدولة بنسب متفاوتة لتلك المنتجات القدرة التنافسية فى الأسواق الخارجية فى حالة التصدير - لذلك " نجد أن تخفيض قيمة العملة والتضخم من العوامل التى تؤثر فى المناخ الاستثمارى تأثيرا كبيرا (٦) " .

هـ - قوانين الضرائب :

يعتمد المستثمر الاجنبى فى تحليله لامكانية ربحية استثمار معين على بعض المتغيرات التى قد يراها ثابتة الى حد ما وهى :

- * معدل الضريبة على الدخل .
- * معدلات الاهلاك المسموح بها .
- * الرسوم الجمركية .

و - أسعار التحويلات الداخلية بين الوحدات التابعة :

هناك عدد من المتغيرات التى تعمل فى مجال المعاملات الدولية وتؤثر فى تحديد أسعار التحويلات الداخلية ، ومن هذه العوامل إختلاف معدلات الضرائب على الدخل والضرائب على المواد المستوردة والقيود المفروضة على تدفق رؤوس الأموال واستبدال العملات ، ومعدلات التضخم ، ومخاطر التأميم والنواحي السلوكية الخاصة بالرقابة ومكافحة المهربين (٧) .

ونظرا لأهمية أسعار التحويل فى تحقيق أهداف الشركة ككل يجب ألا يترك لمديرى الشركات التابعة حتى ولو كان ذلك فى صالح المنشأة ككل حيث أن

مديرى الشركات التابعة فى الدول المضيفة غالباً مايتجاهلوا العوامــــل القانونية والضريبية والسيولة التى تتعلق بوضع سياسة عامة لأسعار التحويل فى الشركة بحفة عامة .

٣ - البعد الادارى والقانونى :

يجب توافر بيانات ومعلومات عن كافة الجوانب القانونية والادارية حيث أن تلك البيانات لها أهميتها من حيث أن تصرفات الهيئات والمنظمات الحكومية لها أهميتها حيث أن تلك التسهيلات القانونية والادارية التــــنى تقدمها الدولة المضيفة بهدف تشجيع الاستثمارات الأجنبية تؤثر على أعمال المستثمرين وتشمل تلك الجوانب مايلى :

- أ - وجود تشريع داخلى بتنظيم الاستثمارات الأجنبية .
- ب - مدى الاستقرار فى القوانين .
- ج - وسائل فض المنازعات التى قد تنشأ بين المستثمر الأجنبى والدولــــة المضيفة .
- د - الضمانات القانونية والاعفاءات التى يتيحها التشريع .
- هـ - إنشاء جهاز حكومى يتولى تنفيذ سياسة الدولة نحو الاستثمارات الأجنبية .
- و - مدى التسهيلات الممنوحة للأجانب .

ثانيا : تصميم نظام المعلومات من خلال قيود البيئة فى الدول المضيفة :

يتضح للباحت أن تدفق المعلومات فى الدولة المضيفة من خلال دراســــة العوامل التى تؤثر فى بيئة تلك الشركات من حيث الابعاد السياسية والاقتصادية والقانونية والادارية تعتبر تلك متغيرات وقيود بيئية التى نادراً أن تقابلها المنشآت الوطنية وبذلك يجد الباحت أن تصميم نظام المعلومات بالنسبة للأنشطة والعمليات المتعددة الجنسية قد إرتكزت بغة رئيسية علــــى الاستخدامات الخارجية لمعلومات القوائم المالية يخدمه المساهميــــن والمستثمرين والدائنين دون اهتمام ملحوظ بالاستخدامات الداخلية أى للإدارة^(٨) وهذا يتطلب تصميم نظام للمعلومات للمنشأة متعددة الجنسية بحيث يجب أن يحقق هذا التصميم توفير المعلومات المناسبة والكافية لمقابلة متطلبات الادارة منها لانجاز الاهداف سواء على مستوى المركز الرئيسى للشركة الأم أو

الفروع التابعة لها في الدولة المغيقة وتختلف الآراء بشأن تحديد نمط النظام المطلوب لتسهيل تدفقات معلومات نشاط الأهمال متعددة الجنسية^(٩).

فيرى بعض خبراء نشاط الأعمال أن أنظمة المعلومات المستخدمة خارج الحدود يجب ألا تختلف عن تلك الأنظمة المستخدمة في بيئة الدول الأم - في حين يرى البعض الآخر إنشاء أنظمة معلومات وفقا للظروف البيئة المختلفة وبحيث فلائم النظرة المتسعة للمنشأة متعددة الجنسية ومع ذلك فمن الأفضل عند تصميم أنظمة المعلومات في إطار متعدد الجنسية ضرورة تبني منهجا أكثر مرونة فبدلا من معاملة تصميم الأنظمة كاختيارات وحيدة مشتركة ، يجب أن تكون الأنشطة مستجيبة للآطار التنظيمي والسياسات المحددة التي تختجها إدارات منشآت الأعمال متعددة الجنسية . وقد تفتح الشركة متعددة الجنسية أحد الاتجاهات^(١٠) التالية :

- * تصميم نظام معلومات متمركز حول الأصل • Ethnocentric
- * تصميم نظام معلومات متعلق بالمركز الجغرافي • Geocentric
- * تصميم نظام معلومات متعدد بالمراكز • Polycentric

وتؤثر تلك الاتجاهات السابقة في تصميم المعلومات :

أ - تصميم نظم معلومات متمركزة حول الأصل (أو مقر الأم) Ethnocentric

وفي ظل هذا الاتجاه يتم تطبيق معايير وتصرفات دولة المقر الرئيسي للشركة الأم على جميع أنشطة الفروع التابعة للدولة الأم خارج الحدود الإقليمية ، فلا تتمتع الفروع بأى استقلال كما يتم مراقبتها تماما عن طريق المركز الرئيسي وبالتالي يترتب على ذلك الجانب المحاسبي أنه يتم القياس والتقير عن الأحداث المالية وكذلك تتم الإدارة والرقابة من خلال معايير الدولة الأم أو المقر الرئيسي على أساس عملياتها وبذلك يتم نقل أنظمة المعلومات الوطنية خارج الحدود ومن مميزات هذا الأسلوب هو توفير تكاليف تصميم نظم المعلومات لفروعها خارج حدودها وإن كان ذلك ليس مبررا حيث أن تصميم نظم المعلومات لدى فروعها خارج حدودها يعتبر غير مناسب تماما نظرا للمتغيرات المستمرة التي تعمل بها تلك الفروع .

ب - تصميم نظم معلومات تتعلق بالمركز الجغرافي : Geocentric

ويرتكز هذا الاتجاه بتصميم نظام معلومات خاص بالفروع الخارجية بطريقة ليس لها علاقة بالمنشأة الأم ولكن كأجزاء ، شبكة متكاملة تسعى الى تحقيق الأهداف الشاملة بأقصى درجة ممكنة وليتم تصميم أنظمة المعلومات فإن الأمر يتطلب استخدام مناهج معدة لغرض معين لكل مجموعة متشابهة من تلك الوحدات التي تعمل خارج الحدود للدولة الأم وتكون تلك المناهج معروفة للتقلب والتغير المستمر حسب تغير الأهداف الشاملة والواقع أن هذا الأسلوب مثالي وصعب التحقيق .

ج - تصميم نظم معلومات متعدد المراكز (حسب الدولة المضيفة) : Solycentric

في ظل هذا الاتجاه يتم تصميم نظام المعلومات لتلك الفروع في السدول المضيفة بدرجة كبيرة جدا من الاستقلال وأيضا وسائل توصيل المعلومات ثنائية الاتجاه ، ويرى الباحث أن دور المحاسبة الادارية هنا عامل مؤثر وهام في تصميم أنظمة المعلومات التي تجسد بيانات محتفظة بخمائمها المحلية وبحسب يمكن تجميعها في نفس الوقت لتلبية حاجة الشركة الأم خارج الحدود الاقليمية وهو مايفضله الباحث .

ثالثا : تقييم المعلومات :

إن تنوع وتباين المتغيرات الخارجية التي تؤثر في اتخاذ القرارات فسي المنشآت متعددة الجنسية ، لذلك يجب أن تسعى تلك المنشآت نحو تحقيق الفعالية من استخدام المعلومات في حدود القيود الرئيسية لقدرات ووقت التشغيل - لذلك فمن الضروري اجراء موازنة بين منافع وتكاليف الاتصال أو تدفق المعلومات في تحليل التكلفة والمنفعة للعبء الاضافي من المعلومات ، ويجب أن يكون التحليل شاملا (١١) .

فا المنافع قد تشمل مقدار أكبر من الهقابة على العمليات الجارية وقد تغيد تلك المعلومات لاتخاذ قرارات أدق للتقديرات الرأسمالية وأيضا تحقيق الفعالية الادارية .

كذلك يجب أن يشمل التحليل المشاكل السلوكية المماحبة أو الناتجة

ويجب أن يتيح النظام المعلومات اللازمة لتقييم أداء مديري الشركات متعددة الجنسية لمكافأة المديرين عن آرائهم - لأن النظام الذي يغفل ذلك لا يعمل في اتجاه المصلحة الأفضل للمنشأة وبذلك لا يكون نظاما فعالا • كما يجب أن يوفر النظام المعلومات الضرورية اللازمة لاتخاذ القرارات في ضوء نتائج الرقابة وتقييم الأداء • ويجد الباحث أن تدفق المعلومات حسب الشكل رقم (١) هو الاساسى الذى يمكن الادارة من تجميع المعلومات البيئية عن الشركات متعددة الجنسية فى الدول المضيفة وتجميعها الى الشركة الأم لبيان مدى تحقيق أهدافها الاستراتيجية الشاملة ، وهذا يحتاج الى أنظمة فرعية لتغذية نظام المعلومات المركزى وتغذية مراكز القرارات الفرعية لتغذية قاعدة البيانات المركزية بالشركة الأم وذلك بالتحقق من فعالية وملائمة هذه المعلومات وتخزينها ثم استرجاعها عند الحاجة اليها لمقابلة متطلبات الادارة منها الانجاز الاهداف ، سواء على مستوى المركز الرئيسى للشركة الأم أو الفروع التابعة لها فى الدولة المضيفة •

القسم الثانى : إعداد تقارير وقوائم مالية خاصة فى كل من الدولة الأم والمضيفة لزيادة فاعلية الرقابة ::

إن التقارير المحاسبية التى تعدها الشركات المتعددة الجنسية فى الدولة المضيفة لتحقيق أهداف الرقابة من قبل هذه الدول وذلك لقصور المعلومات المحاسبية التى تقدمها هذه الفروع فى الدول المضيفة لمستخدمى التقارير من حيث الاختلافات فى البيئة التى تعمل مهنة المحاسبة من خلالها فى الدول المضيفة ، كذلك عدم وجود اتفاق بين المحاسبين ومستخدمى المعلومات المحاسبية حول الأهداف التى يجب أن تحققها القوائم المالية ، كذلك اختلاف متطلبات الاجهزة الحكومية التى عادة ماتخضع لظروف البيئة فى كل دولة ، كذلك القيود فى المعلومات من حيث البعد السياسى والاقتصادى والبعد القانونى والادارى من حيث تأثيرها فى إعداد القوائم المالية لذلك فان نظام المعلومات المحاسبية المناسبة للمنشآت المتعددة الجنسية يجب أن يوفر مايلي (١٢) :

- ٢ - توفير معلومات محاسبية تساعد على إتخاذ القرارات التي يمكن فهمها
- أ - في ذات الدولة التي يعمل فيها انخرع أو الشركة التابعة .
- ب - في الدولة التي يقع فيها مركز الشركة الأم وتروغب في اتخاذ قرارات مالية تخص أكثر من دولة واحدة بذاتها .

ونجد أن تقرير الأمم المتحدة يؤكد على أن أهمسم الخطوات في المرحلة القادمة هي العمل على توفير المعلومات لمساعدة الدول المنيغة وخاصة النامية منها في القدرة على التعامل مع الشركات متعددة الجنسية (١٣).

ويرى الباحث ضرورة تطوير التقارير المالية بهذه الشركات والافصاح الحقيقي والعدل عن أنشطتها حتى تتمكن الدولة المنيغة من فروض الرقابة الفعالة لاعادة تقييم آدائها والعمول على قيمة مضافة حقيقية مناسبة وإجراء تقييم عادل لآداء الشركات التابعة والفروع الأجنبية على أرضها .

ويختلف القياس المحاسبى في الشركات التابعة في الدولة المنيغة عمن الشركات الأم وذلك لأنها تخدم أهداف وإستراتيجيات الشركة الأم ويجب أن تخدم أساليب وأدوات القياس هذا الهدف برغم أنها تستخدم نفس العملية ونفس الممارسات المحاسبية ويرى البعض (١٤) أن التقارير المالية في الشركات التابعة اذا كانت تقصر الاستعمال محليا وتكون متعلقة بالأعمال المحلية للشركات التابعة فإنها تماثل التقارير الخاصة بالشركة الوطنية ، ويرى الباحث أن مثل هذه التقارير والقوائم تتفق في الشكل ولكنها تختلف في المضمون وتأخذ هذه التقارير نفس أشكال ولغة اعداد القوائم المحاسبية المحلية لأن الشركات التابعة والفروع الأجنبية في الدولة المنيغة تتطلب عرض محتوى وقياس مختلف للتقارير لأنها تحمل على مزايا بيئية قد لا يحصل عليها المشروع الوطنى مثل منح القروض لها بمعدلات وفوائد منخفضة وطاقات وقوى محرركة وعمالة مدربة بأسعار منخفضة ومشروعات بنية أساسية جاهزة وفي الحقيقة لايتضمن القياس المحاسبى في هذه الشركات مثل تلك المزايا .

ويقترح الباحث إعداد مجموعة من التقارير والقوائم المالية التي تعدها الشركات متعددة الجنسية في الدولة المنيغة تشتمل على المعلومات المحاسبية التي تهتم الطوائف والجهات المختلفة في هذا المجال كمايلي:

- ١ - تقارير لافصاح الأثر على معدل التكوين الرأسمالي والتنمية :
- ٢ - تقارير لافصاح الأثر على ميزان المدفوعات •
- ٣ - تقارير لافصاح الأثر على العمالة وتوزيع الدخل والثروات •
- ٤ - تقارير لافصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية •
- ٥ - تقارير لافصاح الموقف الضريبي •

وسوف يتعرض الباحث لمحتويات تلك التقارير للشركات متعددة الجنسية في الدولة المضيفة كمايلي :

١ - تقارير لافصاح الأثر على معدل التكوين الرأسمالي والتنمية :

يشكل تدفق الاستثمارات في الدولة المضيفة إضافة مباشرة الى التكوين الرأسمالي وهذا هو أهم الأسباب لدعوة الاستثمارات الأجنبية المباشرة لتعويض النقص في المدخرات المحلية للدول المضيفة وزيادة مواردها من النقد الاجنبي •

كما أن الاستثمارات الأجنبية لدى الدولة المضيفة قد تؤدي الى حصول الحكومة على إيرادات جديدة في صورة ضرائب جمركية وضرائب على الأرباح تزيد من إمكانياتها على الاتفاق العام وتحويل مشروعات التنمية •

لكن في مقابل هذه الآثار الايجابية المحتملة قد يكون هناك العديد من الآثار السلبية المحتملة وأعمها مايلي :

أ - أن الزيادة في الدخل المترتبة على الاستثمارات الأجنبية في الدولة المضيفة قد لا تكون من الضخامة بحيث يصبح لها وقع كبير على المدخرات المحلية - حتى بغرض توفير نيه الادخار •

ب - إن الأثر الادخاري قد يضيع بسبب احتمال توزيع الدخل في غير صالح رأس المال المحلي وخاصة عندما تؤدي المنافسة بين المستثمر الأجنبي المحلي الى تخفيض أرباح الصناعات المحلية ذات المركز التنافسي الأضعف بالمقارنة بالصناعات الأجنبية ، ومن ثم قد يحدث انخفاض في المدخرات المحلية (١٥).

ج - إن احتمال نمو صناعات تتكامل مع المشروعات الأجنبية قد لا يكون كبيرا لأن لهذه الشركات ميلا لاستيراد معظم مستلزمات إنتاجها من الخارج

ولعدم تركيز مراحل الانتاج فى بلد واحد ، حيث أن الدافع الأساسى للشركة الدولية الأم ليس هو تنمية الموارد المحلية لكل دولة مضيفة على حدة ، وإنما هو تعظيم أرباح هذه الشركة على نطاق عالمى .

لذلك يرى الباحث ضرورة توافر معلومات بأعداد تقارير لافصاح أشرر الاستثمارات الأجنبية للشركات المتعددة الجنسية سلبيا أو إيجابيا على معدل التكوين الرسمالى والتنشئة فى الدولة المضيفة .

٢ - تقارير لافصاح الأثر على ميزان المدفوعات :

إن الأثر الإيجابى على ميزان المدفوعات المصاحب لتدفق الاستثمار الأجنبى لدى الدول المضيفة لا يلبث بعد مدة أن ينقلب الى أثر سلبى عندما تبدأ عملية التدفق العكسى ليس فقط لتحويل الأرباح المرتبطة بالاستثمار الأجنبى ، وإنما أيضا لدفع الفوائد وثمان استخدام براءات الاختراع ومقابل المعونة الفنية ، ونحو ذلك من المدفوعات ، هذا فضلا عن تحويل جزء من مرتبات العاملين الأجانب فى هذه المشروعات الى الخارج كل هذه العوامل تشكل ضغط على ميزان المدفوعات ، وعندما لاتكفى الإيرادات الجارية من النقد الأجنبى للدولة المضيفة لخدمة الاستثمار الأجنبى ، فإن هناك تكلفة غير مباشرة يجب أخذها فى الحسبان تتمثل فى الآثار السيئة للإجراءات التى تتخذ لاعادة التوازن الى ميزان المدفوعات .

وتقوم الدول المضيفة غالبا بامداد تشريعات بهدف تطويع هذه الفروع الأجنبية لخدمة الأهداف القومية ونجد أن المشرع المصرى (مثلا) قد اهتم فى مياغة قانون الاستثمار بالمشروعات ذات الأثر على ميزان المدفوعات حيث نص القانون على أن " تمنح أولوية خاصة للمشروعات التى تهدف إلى التصدير أو تنشيط إيرادات السياحة الخارجية أو تلك التى تؤدى إلى تقليل الواردات من السلع الأساسية " (١٦) .

ويرى الباحث ضرورة اعداد تقرير لاطهار أثر الشركات متعددة الجنسية فى الدولة المضيفة على ميزان المدفوعات خلال السنة المالية وعدد من السنوات السابقة كمايلى :

السنة					البيان
السنوات السابقة				الحالية	
١٩-	١٩-	١٩-	١٩-	١٩-	
x	x	x	x	x	١ قيمة الانتاج السلي (بسر السوق)
x	x	x	x	x	٢ قيمة الصادرات الفعلية (منظورة وغير منظورة) .
x	x	x	x	x	٣ الواردات من مستلزمات الانتاج السلية والخدمية) .
x	x	x	x	x	٤ الاحلال محل الواردات (١ - ٢)
x	x	x	x	x	٥ الوفرة في حيلة النقد الأجنبي (١ - ٣)

ويرى الباحث ضرورة دراسة أثر امكانيات زيادة الصادرات اذا كانت حقيقية ، فانه ينبغي أن يؤخذ في الحسبان أيضا الزيادة المحتملة في الواردات ومن الملاحظ أن الميل للاستيراد الخاص بالشركات الدولية مرتفع عادة ، حيث أن معظم السلع الرأسمالية ونسبة كبيرة من مستلزمات الانتاج الأخرى يتم استيرادها - كذلك فان نمط الاستهلاك الذي يترتب على وجود المشروعات الأجنبية عادة ما يكون متحيزا للسلع المستوردة ومن ثم يتزايد الضغط على ميزان المدفوعات .

كما أن الضغط على ميزان المدفوعات قد ينشأ بسبب احتمال تدهور نسب التبادل للدولة العظيمة للاستثمارات الأجنبية ، فنسب التبادل تميل إلى التحسن مع تدفق رأس المال الأجنبي ، ولكنها تميل إلى التدهور عندما تأتى بعد ذلك مرحلة التمدير العكسي لرأس المال (١٧) .

كما أن الضغط الذي يقع على ميزان المدفوعات في الدولة المضيفة للاستثمار الأجنبي قد ينشأ أيضا بسبب سياسة تسعير الصادرات والواردات التي تتبعها الشركات الدولية خاصة عندما تكون توابعها في عدد من البلدان متكاملة رأسيا ، فإ الشركة الأم قد تغالي في تقويم السلع والخدمات التي تباعها لبعض توابعها ، أي تقومها بأكثر من قيمتها الحقيقية ، كذلك فان سياسة معاكسة قد تتبع في تمدير السلع أو الخدمات من بعض التوابع بمعنى تقدير قيمة الصادرات بأقل من قيمتها الحقيقية ويكون الدافع من وراء ذلك هو محاولة

الشركة نقل عبء الضرائب من بلد تعلق فيها معدلاتها الى بلد تنخفض فيه معدلاتها ويكون الهدف من وراء ذلك هو تعظيم الارباح الصافية للشركة الدولية على النطاق العالمى .

ومن الظواهر الشائعة فى هذا المجال أن جزء كبيراً من مبيعات الشركات الدولية ومشترياتها تتم فى داخل نطاق الشركة الأم وفروعها المختلفة وقد تبين من دراسة هذه الظاهرة (١٨) أنه بالنسبة للشركات العامة فى أمريكا اللاتينية والتي تميل الى استخدام علاقة بيع وشراء داخلية حيث قدر الخفض المحاسبى فى قيمة الصادرات حوالى ٤٠٪ وإذا أضفنا الى ذلك الرفع المحاسبى لقيمة الواردات لثبت لنا الخسارة فى النقد الأجنبى التى تصيب بعض البلدان المتخلفة من جراء سياسة التسعير الخاصة بالشركات الدولية .

٣ - تقارير لافصاح الأثر على العمالة وتوزيع الدخل والثروات :

تؤدى عمليات الاستثمار الأجنبى فى الدول المتخلفة الى زيادة ما ٠٠٠ فى مستوى العمالة ويترتب عليها زيادة ما فى الأجور ، كذلك قد يؤدى نشاط المشروعات الأجنبية الى خلق دخول لبعض الفئات الأخرى مقابل استخدام خدمات معينة أو استئجار أراض أو مبان أو نحو ذلك . وبالطبع لا يمكن انكار احتمال تحقق مثل هذه الآثار الايجابية .

فالزيادة فى العمالة قد لا تكون كبيرة نظراً لتفضيل الشركات الدولية استخدام تكنولوجيات ذات كثافة رأسمالية عالية من جهة ، ولأن ما قد يطلب بطريق غير مباشر من العمالة فى فروع الانتاج التى تخدم الاستثمار الأجنبى بتقديم مدخلات أو تسويق منتجات المشروع الأجنبى قد لا يكون كبيراً بالإضافة إلى أن الشركات الأجنبية فى الدول المضيفة تميل الى استخدام اعداد كبيرة من غير العناصر المحلية فيجب إعداد تقارير لتوضيح نسبة تلك العمالة الى العمالة المحلية واعداد تقارير لمعرفة مايلي :

أ - أسباب احجام الشركات متعددة الجنسية فى تشغيل العمالة الوطنية حيث قد يكون السبب فى ذلك عدم توفر مستوى المهارات المطلوبة أو تجنب الاتفاق على تدريب وتعليم العناصر المحلية الذى قد يؤدى الى رفع تكلفة الانتاج .

ب - ماتحمل عليه بعض الفئات من دخول عالية خاصة الكفاءات ذوى المهارات العالية وطبقة التجار الذين يتعاملون - بيعا وشراء - مع الشركات الأجنبية ، وكذلك طبقة ملاك الأراضي والعقارات التى تؤجر ممتلكاتها للشركات الأجنبية وهذه الزيادة فى الدخول تؤدى الى تشوية هيكل الأجور والمرتبات والدخول بمصفة عامة ممايزيد من حدة الفوارق فى الدخول ويوسع بالتالى من الفوارق الطبقيّة •

٤ - تقارير الإقصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية :

يوجد قصور فى أداء الشركات التابعة والفروع الأجنبية فى القيام بمسؤولياتها الاجتماعية تجاه الدول المضيفة خاصة فى ظل وجود أو عدم وجود أنظمة رقابية ملزمة •

حيث يجب على الوحدات الاقتصادية الأجنبية فى الدولة المضيفة أن تتحمل مسؤولياتها الاجتماعية وأن تفصح عن ذلك وأن تلزمها الدول المضيفة لمالـح المجتمع الذى تعمل به حيث تتحمل تلك الدول مبالغ كبيرة فى علاج الآثار السلبية مثل تلوث البيئة ، أو إقامة مشروعات البنية الأساسية ، حيث أن الهدف الأساسى للشركات متعددة الجنسية فى الدول المضيفة هو تعظيم الربح ولايكون لديها أى حافز للمحافظة على موارد البيئة التى تعمل فيها وبالتالي فإن أى نفقات تتحملها تلك الشركات للمحافظة على مثل هذه الموارد تتعارض مع دافعها الأسمى •

وهذا يتطلب من الشركات العاملة فى الدولة المضيفة أن تعد قائمة دخل اجتماعى توضح فيها عناصر التكاليف والأعباء الاجتماعية التى تتحملها نتيجة وجودها فى المجتمع وكذلك المنافع التى تضيفها لهذا المجتمع ، ويؤيد هذا الاتجاه البعض (١٩) حيث يرى أنه يجب اضافة قائمة جديدة الى القوائم المحاسبية المتعارف عليها ، يمكن أن نطلق عليها قائمة أرباح وخسائر التنمية الاقتصادية وتكون وظيفتها الرئيسية تعديل رصيد حساب الارباح والخسائر للوصول الى ربح الكفاءة ، ويظهر فى هذه القائمة الأعباء الاجتماعية الازامية والاختيارية التى يتحملها المشروع مضافة الى رصيد الربح ، ويختم من ذلك أى منافع اجتماعية يحمل عليها من العمل فى المجتمع ، ويعتبر هذا الاقتراح ضرورى لقياس الكفاءة بشكل سليم ولتحقيق القابلية للمقارنة وتحقيق

الإدارة السليمة للاقتصاد القومى •

كما يؤكد البعض الآخر (٢٠) على أن المسؤولية الاجتماعية على المستوى
الدولى يجب أن تراعى ••

- * نوعية البيئة •
- * تأثير المنشأة على التوظيف والمواطنين •
- * المحاسبة عن الدخل القومى •

وينبغى أن يكون لمهنة المحاسبة والمراجعة دورا فى هذا المجال عن طريق
وضع مجموعة من القواعد والأسس التى بموجبها تستطيع المساهمة فى حماية
موارد المجتمع وتحقيق الاستغلال الأمثل ، وترشيد القرارات الاقتصادية بمفحة
عامة ، وأن يتم وضع أسس وأساليب لقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية فى
المشروعات المختلفة وذلك لأن قياس ومراجعة تلك التكاليف والمنافع ضرورة
يفرضها وضع وظروف الدولة المضيفة لتلك الشركات متعددة الجنسية للعمل
على أرضها •

ومن هنا تستطيع مهنة المحاسبة والمراجعة المساهمة فى حماية موارد
المجتمع ويمكن التحقق من صحة وصدق التكاليف والمنافع الاجتماعية •

ويرى الباحث ضرورة الافصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية للشركات
متعددة الجنسية فى الدول المضيفة وذلك من خلال قائمة مستقلة عن باقى
القوائم المالية ويبين فيها تأثير هذه الشركات الأجنبية على البيئة سلبا
 وإيجابا ودورها فى المحافظة على موارد البيئة وحمايتها من الاثار الضارة
 وذلك حتى يمكن إحكام الرقابة على تلك الشركات متعددة الجنسية فى الدولة
 المضيفة •• ومنع اقامة المشروعات الغير مرغوب فيها بيئيا والتى تعمل
 الدول المتقدمة فى اقامتها فى الدول النامية تهربا من التكاليف الاجتماعية
 التى سوف تتحملها هذه المشروعات لو تم اقامتها فى البلد الأم •

ويرى الباحث مراعاة مايلى لاعداد قائمة الدخل المعدل للوفاء بالمسؤولية
 الاجتماعية والمنافع الاجتماعية فى الدولة المضيفة •

قائمة الربح المعدل بالمسئولية الاجتماعية والمنافع الاجتماعية في الدولة المضيئة

بيــــــــــــان	تحليلي	جزئي	فرعي	عام	اجمالي
- تكاليف الزامية صحية لسكان المنطقة .		x			
- تكاليف الزامية للنقل والمواصلات لسكان المنطقة .		x			
- تكاليف الزامية ترفيهية لسكان المنطقة .		x	xx		
٤ - في مجال خدمات العملاء :					
* تكاليف تلتزم بها الشركة حسب قانون الدولة المضيفة لحماية المستهلك :					
- تكاليف الرقابة على الجودة		x			
- تكاليف اختبار أمان المنتج		x			
- تكاليف أعباء المسؤولية الاجتماعية السيادية في الدولة المضيفة		x	xx	xxx	
ثانيا : <u>أعباء المسؤولية الاجتماعية الاختيارية في الدولة المضيفة :</u>					
١ - في مجال فرص التوظيف :					
* تكاليف خدمات تعليمية :					
- للعاملين	x				
- لغير العاملين	x	x			
* تكاليف صحية :					
- للعاملين	x				
- لغير العاملين	x	x			
* تكاليف تدريب غير العاملين		x	xx		

قائمة الربح المعدل بالمسؤولية الاجتماعية والمنافع الاجتماعية في الدولة
المضيفة

بيــــــــــــــــان	تحليلي	جزئي	فرعي	عام	اجمالي
٢ - في مجال المساهمة في حل مشاكل البيئة :					
* تكاليف عملية الرقابة الاضافية لتلوث الهواء		x			
* تكاليف عملية الرقابة الاضافية للمخلفات السائلة		x			
* تكاليف التحسينات الاضافية للمظهر الجمالي للبيئة		x	xx		
٣ - في مجال المساهمة في حل مشاكل المجتمع :					
* تكلفة خدمات ترفيهية لسكان المنطقة		x			
* تكلفة خدمات محية لسكان المنطقة		x			
* تكلفة خدمات اسكان لسكان المنطقة		x			
* تكلفة خدمات نقل ومواصلات		x			
* تكلفة خدمات اعانات ومنح اضافية		x	xx		
٤ - في مجال خدمات العملاء :					
* تكلفة عملية الرقابة الاضافية على الجودة		x			
* تكلفة اختبارات اضافية لأمان المنتج		x	xx		
* تكلفة أعباء المسؤولية الاجتماعية الاختيارية في الدولة المضيفة				xxx	
= اجمالي تكلفة أعباء المسؤولية الاجتماعية في الدولة المضيفة (السيادية والاختيارية)					xxxx
+ صافي الربح التجاري للشركة في الدولة المضيفة					xxxx
= صافي الربح المعدل (عائد الوظيفة الاقتصادية)					xxxx

(تابع)

قائمة الربح المعدل بالمسئولية الاجتماعية والمنافع الاجتماعية في الدولة
المضيفة

بيــــــــــــــــان	تحليلي	جزئي	فرعي	عام	اجمالي
ثالثا : المنافع الاجتماعية التي حصلت عليها الشركة من الدولة المضيفة :					
		x			
		x			
		x			
		x			
		x			
* فرق سعر فائدة الاقتراض * فرق سعر القوى المحركة * فرق معدل أجور عمالة مدربة . * نسبة الاستفادة من مشروعات البنية الاساسية * أى منافع أخرى حصلت عليها الشركة من الدولة المضيفة يتم طرح هذه المجموعة ربح الكفاءة للشركة في الدولة المضيفة				xx	xxxx

يتضح للباحث من القائمة السابقة أنه بتجميع أعباء المسئولية الاجتماعية
الالزامية والاختيارية ينتج لنا التضحيات التي تحملتها الشركة متعددة
الجنسية في الدولة المضيفة مساهمة منها لخدمة أغراض اجتماعية لتحقيق
المصلحة العامة للبيئة التي تعمل بها سواء كانت تلك المساهمات اختيارية
أو الزامية .

ثم باضافة أعباء تلك المساهمات لصافي الربح المحاسبي يتم الحصول
على صافي الربح المعدل (عائد الوظيفة الاقتصادية) . ويمكن التوصل الى ربح
الكفاءة للشركة الأجنبية التي تعمل في الدولة المضيفة بخمص مجموع المنافع
الاجتماعية التي حصلت عليها الشركة من الدولة المضيفة والتي قد تتمثل في
الآتي .:

* فرق سعر فائدة الاقتراض :

قد تمنح الدولة المضيفة الشركة الأجنبية على أرضها عن تلك قروضها
بمعدلات فوائد منخفضة عن تلك التي تمنحها للشركات الوطنية .

* فرق سعر القوى المحركة :

ويتمثل في فرق السعر المنخفض الذي يتم التحاسب عليه مع الشركة الأجنبية عن السعر المرتفع الذي يتم التحاسب عليه مع الشركة الوطنية .

* فرق أجور عمالة مدربة :

ويتمثل في فرق معدلات الاجور المنخفض للعمالة المدربة التي تقدمها الدولة للشركات الأجنبية التي تعمل على أرضها لجذبها وبين المعدلات التي تعمل بها الشركات الوطنية .

* نسب الاستفادة من مشروعات البنية الاساسية :

لا بد للشركة الأجنبية أن تقوم بتقدير مدى الاستفادة من مشروعات البنية الاساسية التي أقامتها الدولة لتلك الشركات الأجنبية التي تعمل على أرضها .
* أي منافع أخرى حصلت عليها الشركة من الدولة المضيفة ولم تدفع لها مقابل .

٥ - تقارير الافصاح الموقوف الضريبي :

إن قيام الشركات متعددة الجنسية بمباشرة نشاطها داخل الدول المضيفة يتولد عنها آثار اقتصادية في مجال استغلال الموارد الاقتصادية المختلفة بداخل الدول المضيفة (HC) "Host Countries" ويرى الباحث أن الواقع العملي لنشاط وعمليات هذه الشركات - ومن خلال فروعها - كشيـرا ما يظهر أشكالاً متنوعة من المساومة بين الشركات الدولية والسياسات الاقتصادية المحلية ، وخاصة السياسة الضريبية فهذه الشركات من جانبها وفيما تحصل عليه من تكنولوجيا متقدمة ، وربما بما تتميز به من قوة احتكارية في الأسواق العالمية المتنافسة ، ترى أنها الأحق بكل العوائد والأرباح الاقتصادية التي تتحقق محليا في الـ (HC) بل تطالب بالمزيد من فك القيود والحريات في التصرف وتحويل الارباح الى الدول الأم (مقر الشركة الأم) - Parent Com pany فبدون ماتؤدية من معرفة ومزج تكنولوجيا الموارد المحلية ، لما كتب لتلك الشركات فرصة استغلال أفضل بديلة ، وأمام هذه الاعتقاد وتحت كل الصور التقليدية وغيرها التي تمارسها السلطات الضريبية المحلية ، تحاول هذه

الشركات تحقيق ذلك بالفعل ، أى تحقيق أهدافها الاقتصادية الأساسية بالحصول على أكبر نصيب ممكن من العوائد والأرباح الاقتصادية التى تحققته — عملياتها محليا . وعلى الجانب الآخر نجد أن حكومات البلاد المضيفة وسلطاتها الضريبية ترى أنها الأجور بالنصيب الأكبر من هذه العوائد والأرباح ، بالنظر إلى القيمة المضافة لمنتجات هذه الشركات ، حيث أن تلك العوائد كانت نتيجة للمدخلات والموارد المحلية الداخلية (العمالة والخامات والموارد الطبيعية) . وفى سبيل الحصول على ذلك النصيب المتزايد والأكثر تمثيل السلطات الضريبية إلى فرض ضرائب متنوعة ، وبمعدلات مختلفة لتحاصر بها هذه الأرباح ، بل وتطالب المعاونة من السلطة التشريعية لتساعد على فرغ المزيد من القيود على حركة رؤوس أموال وأرباح هذه الشركات الدولية ، بل أن سلوك السياسة الضريبية على هذا النحو يدعى للاعتقاد الراسخ بأن هذه الشركات تنال فى تقدير مدخلاتها إلى العمليات الانتاجية التى تتم على أرضها المضيضة وتتحقق هذه المغالاة عن عدة طرق منها استخدام أسعار التحويلات وتقديراتها بمعدلات أكبر من اللازم حتى يتسنى لهذه الشركات تحقيق قيم الأرباح الخاضعة للضرائب ، أو تستخدم هذه الأسعار كوسيلة لتجنب هذه الضرائب .

ويرى بعض الكتاب (٢١) ضرورة توافر المعلومات الآتية للافصاح عن الموقف الضريبى :

- * الضرائب المحلية الخاضعة بالشركات الأجنبية .
- * الاتفاقات الضريبية الثنائية الموجودة .
- * الحوافز الضريبية فى بلد الأم والمضيضة .
- * الوفورات الضريبية .

ويرى الباحث أنه من الملائم اتباع ما جاء بالمعيار (٢٢) المحاسبى الدولى السادس عشر فيما يتعلق بالمحاسبة عن الأرباح غير الموزعة للشركات التابعة والاحتمالات الضريبية الطارئة وكيفية عرض هذه البنود بالقوائم المالية والتقارير تحقيقا عن الأفصاح العادل ، حيث نص بأن تقيد الضرائب المستحقة الدفع إما من الشركة الأم وإما من الشركات التابعة عند توزيع أرباح الشركات التابعة غير الموزعة للشركة الأم ، إلا إذا كان معقولا الافتراض أن هذه الأرباح لن توزع ، أو أن التوزيع لن ينتج عنه استحقاق ضريبى ، وأحد أسباب عدم القيد

يمكن أن يكون نيه الشركة الأم ، وقدرتها على الاحتفاظ بتلك الأرباح فـسـى الشركة التابعة لاعادة استثمار طويل الأجل . ويمرح أحيانا عندما لاتقيـد الضرائب المتعلقة بالارباح غير الموزعة عن المبلغ المتراكم من تلك الأرباح .

لذلك يرى الباحث ضرورة الافصاح عن الموقف الضريبي فى الدولة المضيفة وذلك من خلال مايلى :

- * يجب أن تقيد الضرائب المستحقة الدفع من الشركات التابعة عند توزيع أرباح الشركات التابعة المتراكمة للشركة الأم حيث أن عدم قيد تلك الضرائب المستحقة من شأنه أن يتعارض مع مبدأ مقابلة النفقات بالايادات كما أن عدم قيد تلك الضرائب المستحقة من شأنه أن يؤدى الى افساد المقارنات فى الفترات الزمنية المختلفة ، وكذلك الأثر على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية ورأس المال العامل والربحية .
- * يجب الافصاح عن الاعفاءات الضريبية فى القوائم المالية التى حملت عليها الشركة والفروع الاجنبية فى الدولة المضيفة لأن ذلك يفيد مستخدم القوائم المالية فى تحديد درجة قابلية القوائم المالية للمقارنة وكذلك ترشييد الانفاق الحكومى غير المباشر .

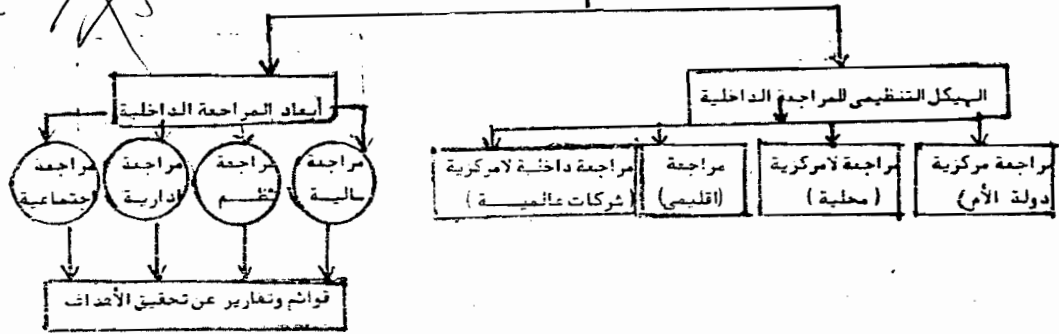
القسم الثالث :منهج مقترح للمراجعة الداخلية للشركات متعددة الجنسية :

تعتبر المراجعة الداخلية هى الوسيلة المنطقية لتقييم فعالية الأداء فـسـى الشركات متعددة الجنسية فى الدولة المضيفة ومدى تنفيذها للسياسة العامة المحددة بواسطة الإدارة المركزية .

والواقع أن لكل من المراجع الداخلى والخارجى إهتماماته فى هذا المجال حيث أن واجب المراجع الخارجى يرتكز على ابداء الرأى فى أن المعلومات المنشورة تمثل المركز المالى للمنشأة ككل وكذلك نتيجة عملياتها ، أما المراجعة الداخلية فانها تذهب الى أبعد من تلك الشهادة فهى تتضمن تأكيداً بوجود ضمانات إضافية لحماية أصول المنشأة واتباع السياسات وهذه الممارسة تقع خارج مسئولية المراجع الخارجى (٢٣) .

ويرى الباحث أن تكون مقومات المنهج المقترح للمراجعة الداخلية فـسـى

الشركات متعددة الجنسية في الدولة المضيفة في الشكل رقم (٢) .



(شكل رقم ٢)

أولاً : الهيكل التنظيمي لمكاتب المراجعة الداخلية :

تختلف معظم المنشآت متعددة الجنسية في سياساتها تجاه تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية ، حيث ترتبط وظيفة الرقابة المالية ، بدورها بالفلسفة التنظيمية للإدارة ، وبوجه خاص فيما يتعلق بالوظيفة المالية الدولية ، ومن هنا تبرز مسألة المنهج أو الهيكل التنظيمي وبالتالي تختلف الآراء في هذا الاتجاه (٢٤) .

١ - فـا البعض يؤيد مركزية الوظيفة المالية الدولية حيث تفضل بعض الشركات متعددة الجنسية أن يكون لديها مكتب مركزي للمراجعة الداخلية يقوم بأعمال المراجعة الداخلية للعمليات المحلية للشركة الأم وشركاتها التابعة الوطنية بالإضافة إلى عمليات الشركات التابعة الأجنبية في الدولة المضيفة . وبذلك يتحقق التنسيق بما يخدم بشكل أفضل الأهداف الشاملة للمنشأة .

ويرى الباحث أن نقطة الضعف في هذا المدخل يتمثل عدم معرفة فريق المراجعين للظروف البيئية التي تعمل من خلالها الشركات التابعة مثل الظروف السياسية والثقافية والقانونية والفريقية في كل بلد على حده وهذا يتطلب أن يحصل فريق المراجعة على دراسة وتدريب كاف عن الظروف البيئية في البلد المضيف والا فان عملية المراجعة تصبح عملية آليّة بالإضافة إلى التفراب الذي يمكن أن يحدث بسبب تعقد حجم العمليات وتباين المتغيرات والقيود البيئية التي تعمل الفروع التابعة في ظلها

وبذلك يكون من الصعب أن ينسق المركز الرئيسى على نحو مناسب
الأنشطة المالية مع الشركات متعددة الجنسية فى الدولة المضيفة .

٢ - بينما يفضل البعض الآخر إطار دولى قائم على أساس لامركزى . حيث يتم
تكوين قسم المراجعة الداخلية لدى الشركات التابعة فى الدول المضيفة
من مجموعة من موظفى الشركة التابعة الأجنبية للقيام بأعمال المراجعة
الداخلية ، على أن يتم تدريبهم على هذا العمل عن طريق اجراء تدريب
مكثف فى مركز الشركة الأم قبل تكليفهم بالمراجعة ، ونظرا لأن هؤلاء
الموظفين هم من مواطنى البلد التى تعمل فيها الشركة التابعة فانهم
يفهمون الظروف المحلية ولديهم القدرة على الحكم على كفاءة الادارة
المحلية وهذا يتطلب أن يكون هناك اتصال دائم بين المراجع الميدانى
لدى الشركة التابعة ومكتب المراجعة المركزى ويفضل القيام بالزيارات
المتبادلة .

٣ - وهناك رأى آخر ينادى بضرورة اقامة مكتب مراجعة اقليمية يتخذ له
مكانا وسطا بين الاقطار المختلفة التى تعمل فيها الشركات التابعة
للشركة متعددة الجنسية ، ومعظم الشركات الكبرى تتخذ لها مكاتب
مراجعة اقليمية فى أوروبا وآسيا وأمريكا اللاتينية . . . حيث يقوم
المراجعون بزيارة الشركات متعددة الجنسية فى الدول المضيفة التى تقع
فى نطاق اقليمهم . . . وهذا يعطى فريق المراجعة فرصة التعرف على
الظروف البيئية المختلفة كذلك يقلل الاعتماد على ادارة الشركات
التابعة .

وسواء تم استخدام (أسلوب اللامركزية) أى استخدام المراجعين المحليين
أو انشاء مكاتب مراجعة اقليمية ، فلا بد من وجود جهاز قوى للإشراف
والرقابة من جانب مكتب المراجعة المركزى ولكى يكون عمل المراجع فعالا
فلا بد أن تستخدم تقارير المراجعة للادارة المركزية لاتخاذ اجراءات
تصحيحية أو عقابية اذا استلزم الأمر وحاليا لاتعتمد الشركات متعددة
الجنسية على ملاحظات المراجع الداخلى المحلى كوسيلة للحكم على أداء
الوحدات التابعة الاجنبية . حيث يرى البعض (٢٩) بضرورة اندماج
قسم المراجعة مع الرقابة وتقييم الآراء - فالمراجعة والمقاييس التصحيحية
الناجمة عنها هى جزء من وظيفة منفصلة تماما عن الرقابة وتقييم الآراء

وهو ما تقوم به المراجعة الادارية وهذا ما سوف يوضحه الباحث ضمن الاطار المقترح لتوسيع مفهوم المراجعة الداخلية .

٤ - قد تفضل ^(٢٦) بعض الشركات متعددة الجنسية أن تعتمد على مكاتب المراجعة المحلية التابعة لشركات المحاسبة العالمية في القيام بهذه المهمة عن طريق عمل مراجعة سنوية مكثفة .

وهناك دراسة أخرى كشفت اختلافات هامة في الموقف تجاه المركزية فيما بين المنشآت متعددة الجنسية من حيث الحجم :

* فالمنشآت الصغيرة منحت فروعها الأجنبية التابعة لها في الدول المضيفة درجات متفاوتة من السلطات واتخاذ القرارات المالية وذلك نتيجة نقص الكفاءة في الادارة المالية الدولية بالمركز الرئيسي .

* بينما نجد أن الاتجاه فيما بين المنشآت المتوسطة يتمثل في جعل نتائج الفروع التابعة أخرى ما تكون الى الفعلية ، وذلك بمعاملة كل فرع تابع كوحدة واحدة في النظام الشامل . ومن الطبيعي أن هذه المنشآت تتطلب أنظمة رقابة محكمة بدرجة أكبر .

* أما المنشآت كبيرة الحكم فقد تحركت في الاتجاه المعاكس للمركزية الى حد ما . إذ زودت الفروع التابعة بخطوط هادية وملزمة مع السماح لها بدرجة كبيرة من حرية التصرف في حدود هذه الخطوط .

مما سبق يتضح للباحث أن الوسيلة المناسبة لمراجعة لآداء في الشركات التابعة الأجنبية في الدولة المضيفة يتوقف من ناحية على درجات التأثير الدولي من حيث الأبعاد السياسية والاقتصادية والقانونية والادارية التي سبق أن أشار إليها الباحث بمدد تصميم نظام فعال لتقييم الآداء في الشركات متعددة الجنسية بمثابة المحددات الرئيسية للأنشطة التنظيمية والتأثيرات المالية الناتجة . كما يتوقف من ناحية أخرى على حجم النشاط بالنسبة للمنشأة الواحدة عبر الزمن وما يتبعه من تطورات متعددة يؤدي الى تغير في النمط التنظيمي وبالتالي تحديد درجة المركزية واللامركزية المناسبة .

وبذلك يجد الباحث أن الهيكل التنظيمي واختبار أسلوب المراجعة الداخلية

المناسب مفهوم متغير غير ثابت حيث يجب أن يستجيب للمتغيرات في الهيكل التنظيمي للمنشأة متعددة الجنسية أذا في الاعتبار المتغيرات السياسية والاقتصادية والقانونية والإدارية التي تعمل الشركة متعددة الجنسية في محيطها في الدول المضيفة .

ثانياً : أبعاد المراجعة الداخلية في الشركات متعددة الجنسية :

تعتبر المراجعة الداخلية الوسيلة المنطقية لتقييم فعالية الاداء في الشركات متعددة الجنسية في الدول المضيفة وبيان مدى تنفيذها للسياسات العامة المحددة بواسطة الادارة المركزية لدى الشركة الأم ، حيث أن المراجعة الداخلية " وظيفة مستقلة - داخل المنشأة تقوم بفحص وتقييم أنشطتها وتهدف الى خدمتها ومساعدة العاملين بها على القيام بمسؤولياتهم بفعالية من خلال امهادهم بتحليل وتقييم للأنشطة التي تم فحصها وتقديم التوصيات اللازمة" (٢٨)

ويرى الباحث أن تقسيم نشاط المراجعة الداخلية في الشركات متعددة الجنسية يجب أن يمتد ليشمل الأبعاد التالية لتغطية طبقة عمل تلك الشركات :

- أولاً : مراجعة مالية Financial Audit
- ثانياً : مراجعة إدارية Operational or Management Audit
- ثالثاً : مراجعة النظم System-based Audit
- رابعاً : مراجعة اجتماعية Social Audit

أولاً : المراجعة المالية : Financial Audit

كانت المراجعة الداخلية تهدف في بداية الأمر الى تحقيق أهداف مشابهة لأهداف المراجعة الخارجية حيث كانت تقصر اهتمامها على اكتشاف الغش والاطفاء والتأكد من مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية وفي سبيل تحقيق هذا الهدف يلجأ المراجع الداخلي الى تنفيذ برنامج لمراجعة النواحي المالية والمحاسبية وهذا ما يطلق عليه المراجعة المالية ويرى الباحث أن نطاق المراجعة المالية في الشركات متعددة الجنسية أن تشمل مايلي :

١ - الاتصاح عن السياسات المحاسبية : Accounting Policies

إن الاتصاح عن السياسات المحاسبية يعد أمراً جوهرياً لفهم مضمون القوائم

المالية • حيث أن الملاحظات عن القوائم المالية يجب أن تفصح عن كـ
السياسات المحاسبية الهامة التي استخدمت ، متضمنة سياسات التقييم عموماً
(التكلفة التاريخية ، القيمة الاستبدالية أو أي أسس أخرى) وهذا الإفصاح
يجب أن يتضمن بشكل خاص ومفصلاً للسياسات المحاسبية المتعلقة بمايلي :

- * الاستثمارات في المجموعة والمنشآت المرتبطة بها .
- * الصفقات التي تمت بين الشركات متعددة الجنسية بعضها مع بعض .
- * ترجمة الحسابات المعنية بالعملة الأجنبية .

٢ - اختبار واستخدام السياسات المحاسبية المعتمدة :

Selection and Application of Appropriate Accounting Policies.

إن عملية اختيار واستخدام السياسات المحاسبية في الشركات متعددة
الجنسية التي تعمل في الدول المضيفة يجب أن يكون على أساس سليم وملائم
حتى يمكن عرض القيمة الحقيقية والعادلة للمركز المالي ونتائج عملياته .
حيث أن إعداد القوائم المالية في الدول المضيفة يتم عادة التعبير عنها بلغة
المبادئ المحاسبية للدولة الأم وذلك قبل تجميعها مع الحسابات والقوائم
الأخرى بالمنشأة ، وفي هذه الحالة قد يترتب على تحويل النتائج المحاسبية من
مجموعة مبادئ محاسبية إلى مجموعة أخرى حدوث تغيير بشكل أو بآخر فسي
محتوى المعلومات المتعلقة بالأجزاء المتعددة لمجموعة التوحيد ، ونتيجة
لهذه الاختلافات فإن هذا الوضع قد يؤدي إلى حدوث مشاكل ذات طبيعة هامة
تتصل باختلافات في محتوى الإفصاح المالي ومعايير القياس المحاسبية^(٢٩) ويؤدي
بالتالي إلى قرارات غير منطقية • لذلك فإن اختبار واستخدام السياسات
المحاسبية المعتمدة في الشركات متعددة الجنسية يجب أن تشمل على مايلي :

أ - إحتياجات المستخدمين : إن المحاسبة والتقرير عنها في الشركات
متعددة الجنسية تصبح مصدراً رسمياً هاماً للمعلومات التي تحتاج إليها
أطراف متعددة منها الإدارة المركزية في بلد الشركة الأم لتقييم أداء
الوحدات التابعة لها في الدول المضيفة لهذه الشركات وكذلك في تقييم
أداء مديري هذه الوحدات فالبيانات المحاسبية يمكن أن تفصح عن بعض

(٣٠) الأبعاد الهامة لأداء المديرين والشركات التابعة ، كذلك إمسداد الهيئات الحكومية والدائنين والمنظمات العمالية إضافة الى المساهمين والمستثمرين المحتملين بالإضافة الى المجتمع في مجموعة في بلد الموطن والبلد المضيف خاصة في الدول النامية بالمعلومات المطلوبة لها وذلك نظرا للمصلحة العامة في كل منهما وللفهم الأفضل لأنشطة هذه الشركات متعددة الجنسية وتأثيرها الاجتماعي والاقتصادي .

ب - التركيز على الجوهر : يجب أن تركز المحاسبة المالية على الجوهر الاقتصادي أي للأحداث حيث أن دالة التكلفة الاقتصادية للمنشأة يجب أن تكون معلومة بدقة لأن ذلك يكون له أثر فعال لتحسين ما يقدمه النظام المحاسبي في هذا المجال .

ج - المادية : يجب أن يفصح التقارير عن كل البنود الجوهرية بدرجة كافية للتأثير على التقييمات أو القرارات الخاصة بالمستخدمين لها .

د - الثبات : لكي يتم اعداد القوائم المالية المقارنة يجب أن تعتمد على السياسات المحاسبية المستخدمة بشكل ثابت ، وهذا يتطلب الإفصاح عن التغيرات في مثل هذه السياسات لبيان الآثار المترتبة عليها .

هـ - قابلية المقارنة : إن العديد من قرارات المستخدمين تتضمن اختياراً بين البدائل والمثال الأكثر وضوحاً هو ذلك الخاص بقرار الاستثمار والذي يجب أن يوزع المصادر النادرة بين البدائل المتنافسة ، وغالباً ماتتم المقارنة بين إحدى الشركات وأخرى ، أو بين نتائج شركة في عام واحد ونتائجها في أعوام سابقة ، حيث أن النقص في قابلية البيانات للمقارنة من الممكن أن يؤدي الى استخدام طرق محاسبية متنوعة تؤدي الى نتائج مضللة .

٣ - توفير المعلومات في التقارير عامة الغرض :

يجب الإفصاح في القوائم المالية بحيث تتضمن كافة المعلومات لتلبية حاجات مستخدميها لدى الشركة الأم أو لدى الشركات التابعة في الدولة المضيفة فيما يتعلق بقوائم المركز المالي والدخل وقوائم التغيرات في المراكز المالية والقيمة المضافة والإفصاح عن سياسات أسعار التحويل فيما يتعلق

بالمفقات المتبادلة بين المجموعة والمقاييس البيئية الخاصة بتأثيرات
المساهمات الاجتماعية .

ثانيا : مراجعة النظم : System Based Audit

يرى الباحث أن إطار المراجعة الداخلية يجب أن يمتد لتغطية هيكل
الشركة ومتطلبات الإدارة من حيث مراجعة النظم التي تركز على أن النظم
يكون من أجزاء أو نظم فرعية Sbb-System ، كما أن النظم الفرعية تتكون
من عدة نظم فرعية أخرى وهكذا ... بمعنى أنه يوجد بشكل النظام نظام أعلى منه
ونظام أدنى منه ، ويقوم كل نظام فرعي بأداء دور أو وظيفة معينة ضمن السدور
العام للنظام ككل . بالإضافة الى هرمية النظم فإن النظم الفرعية تشكل شبكات
أعمال " Net Works " من خلال ارتباطها وتفاعلها مع النظم الفرعية
الأخرى ، ولذلك لا يمكن أحداث أى تغييرات على أحد النظم الفرعية بدون أن
يؤخذ فى الاعتبار أثر ذلك على النظم الفرعية الأخرى .

" وفى مجال المشروعات الدولية حيث تمبج المحاسبة مبدرا هاما للمعلومات
التي تحتاج اليها الإدارة المركزية فى بلد الشركة الأم لتقييم أداء الوحدات
الأجنبية التابعة لها فى بلاد مختلفة : كذلك نظام تقييم أداء مديري هذه
الوحدات ، فالبيانات المحاسبية قد تنمض عن بعض الأبعاد الهامة الأداء
المديرين والشركات التابعة فى الدولة المضيفة " (٣١) .

ويجب أن يعتمد مراجعة النظام المحاسبى والنوايط الداخلية المتعلقة
به على نظام المعلومات المركزى لأن وضع نظام محاسبى وافى والنوايط المتعلقة
به هو مسؤولية الإدارة وهذه تتطلب انتباها مركزا على أساس مستمر وذلك
لاقتراح التحسينات المتعلقة بالنظام وهذا يتطلب عند تصميم النظام المحاسبى
أن يحقق هذا التصميم توفير المعلومات المناسبة والكافية لمقابلة متطلبات
الإدارة منها لانجاز الأهداف سواء على مستوى المركز الرئيسى أى الشركة الأم
بمحدد تحقيق أهدافها الاستراتيجية الشاملة . أو على مستوى الفروع التابعة
فى الدولة المضيفة وتختلف الآراء بشأن تحديد نمط النظام المطلوب لتوفير
المعلومات وتدفقها بين تلك الأنشطة متعددة الجنسية (٣٢) .

حيث يرى بعض خبراء نشاط الأعمال أن أنظمة المعلومات المستخدمة

خارج الحدود يجب ألا تختلف عن تلك المستخدمة في بيئة الدولة الأم .

وهناك رأى آخر يرى أن إنشاء أنظمة معلومات وفقا للظروف البيئية المختلفة وبحيث تلائم النظرة المتسعة للمنشأة متعددة الجنسية .

ولكن الباحث يرى أنه من الأفضل عند تقييم الأنظمة في اطار متعدد الجنسية ضرورة تبني منهجا أكثر مرونة ، بدلا من اختيار أنظمة وحيدة مشتركة لكل الشركات ، بحيث يجب أن تكون الأنشطة مستجيبة للاطر التنظيمية والسياسات المحددة التي تنتهجها ادارات منشآت الأعمال متعددة الجنسية .

وفى ضوء ذلك يتحدد مضمون المعرفة المحاسبية وفقا لمدخل النظم باعتبار أن موضوع المعلومات المحاسبية يدور حول الموارد الاقتصادية المخممة لهدف معين فى نطاق تنظيمى محدد . وبذلك ينطوى الاطار التنظيمى هذا على قيود يفرضها على المعلومات المحاسبية ، ومن ثم يخضع الاطار النظرى لمستويات المعرفة المحاسبية لسمة البيئة الخاصة التي تؤثر فى التطبيق المحاسبى حيث أن النظام المحاسبى بمدخلاته وعمليات تشغيله ومخرجاته يتفاعل مع البيئة المحيطة وفى هذا المجال يمكن أن يساهم المحاسب الادارى فى تصميم تلك الأنظمة . وفى ضوء ذلك يقوم المراجع بتحديد حدود النظام حتى يستطيع تكوين رأى عن مدى تحقيق النظام لأهدافه ، وذلك بالانفاة الى التأكد من وجود رقابة شاملة على النظام تشمل كافة نواحي عمليات النظام وأنظمتها الفرعية .

ثالثا : المراجعة الادارية Operational or Management Audit.

تتجاهل المراجعة المالية ومراجعة النظم الجانب الخاصة بما اذا كانت موارد المنشأة تم استخدامها بصورة اقتصادية Economically والكفاءة Efficiently أم لا ، كما تتجاهل أيضا الفعالية Effectiveness فى تحقيق أهداف المنشأة ، وبذلك " تشمل المراجعة الادارية كل نشاط من أنشطة الادارة ، وتهدف الى التحقق من استخدام الادارة لموارد المنشأة أفضل استخدام اقتصادى ممكن لانتاج أكبر قدر ممكن من الانتاج (المخرجات) فى أقصر وقت ممكن وبما يتفق مع الأهداف المحددة ، ويقدم المراجع الادارى نتائج

مراجعتة وتوصياته للادارة حتى تقوم باتخاذ الاجراءات اللازمة التي تؤدي الى زيادة كفاءة وبالتالي ربحية المنشأة " (٣٣).

ويقترح الباحث أن يمتد عمل المراجعة الادارية في الشركات متعددة الجنسية في الدولة المضيفة ليشمل المجالات الآتية :

١ - رقابة ومراجعة وظائف الادارات المختلفة في الشركات متعددة الجنسية

يقوم المراجع الاداري بتقييم وظيفة الانتاج للتأكد من وجود نظام كفاف لتخطيط الانتاج ومدى استمرارية مراجعة تصميمات المنتجات والربط بين المدخلات والمخرجات لكل مرحلة أو كل قسم بمفدة دورية ، وتتم المقارنة بين النسب الفعلية والمعيارية للمدخلات الى المخرجات ومراجعة نظم الحوافز والوقت الضائع - ثم مراجعة فعالية نظام المعلومات الادارية فيما يتعلق بوظيفة الانتاج ، كذلك يقوم المراجع بتقييم وظيفة ادارة المشتريات والبيعيات والمخازن . كما يقوم المراجع الاداري بمراجعة السياسات الائتمانية والتحميل من العملاء - وبرامج تدريب العاملين والعلاقات بين العاملين - وقد تحتاج الشركة في بعض الحالات لاضافة متخصصين في نواحي معينة الى فريق للمراجعة الادارية .

٢ - رقابة ومراجعة أسعار التحويلات في ضوء الاستراتيجيات المالية للشركات متعددة الجنسية :

تميل الشركات متعددة الجنسية الى تصميم نظام أسعار تحويلات داخلية لها تمكنها من تخفيض أثر الضرائب والتعريفات الجمركية وسياسة الصرف الأجنبي ، التي تمارس في الدولة المضيفة ، خاصة وأن هذه الشركات تنظر دائماً الى أدوات السياسة المالية في الدولة المضيفة وكأنها حالة نزاع مع هدف تنظيم الأرباح (٣٤) وبذلك تحاول هذه الشركات أن تجعل من أسعار تحويلاتها أداة لادارة وتوجيه وتعديل الارباح المحاسبية من عملية لأخرى ونجد أن المحاولات التي بذلت في سبيل اقتراح سعر واحد للتحويلات يلائم كل الأغراض لم تنجح حيث نجد أنه من الأفضل تعدد أسعار التحويلات حيث يستخدم كل منها لغرض معين ، فمثلاً يكون هناك سعر للتحويلات يستخدم في تقييم الآداء وآخر لتحفيز المديرين على الاداء الجيد وثالث للتقارير الضريبية وهكذا ... كما أن هناك

عدد من المتغيرات التي تعمل في مجال المعاملات الدولية وتؤثر في تحديد أسعار التحويلات الداخلية ومن هذه العوامل اختلاف معدلات الضرائب على الدخل والضرائب على المواد المستوردة ، والقيود المفروضة على تدفُّق رؤوس الأموال واستبدال العملات ومعدلات التضخم ومخاطر التأميم ، والنواحي السلوكية الخاصة بالرقابة ومكافأة المديرين (٣٥).

وقد تعتبر الضرائب على الدخل أهم العوامل السابقة على الإطلاق والتي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تحديد أسعار التحويل فستطيع الشركة عن طريق التسعير بمعدل أعلى لتحويل ما ٠٠٠ من أحد الفروع في الدولة مثلاً (أ) لفرع آخر في الدولة (ب) ترتفع الأرباح المحاسبية في (أ) وتنخفض في (ب) وبذلك يؤدي ذلك إلى تعظيم أرباح الشركة في البلاد التي ينخفض فيها معدلات الضرائب ثم نقل المال أو الأرباح إلى مناطق أخرى تحتاج إليها .

وعن طريق التوجيه الحكيم المميز لتقارير الأرباح المحققة بين فروع الشركة متعددة الجنسية ، والتي تستقر في مكان معين ، تستطيع الشركة الدولية الأم استخدامها لتخفيض الأعباء الضريبية العالمية المفروضة عليها ، أو لتحسد من خسائر الصرف وتحويلات ، خاصة حينما تواجه الشركة بمخاطر التضخم المزمين أو صعوبات تحقيق التوازن في موازين المدفوعات في البلاد التي تستثمر فيها التكنولوجيا التي تمتلكها .

وعلى الجانب الآخر ، تحاول الدولة المضيفة فرض القيود على تحويلات الأرباح عن طريق تطوير هذه الأرباح أو الدوران حولها بطريقة ملائمة عن طريق رفع أسعار السلع والمنتجات الوسيطة التي تشحن إلى الفرع في الدولة المضيفة من أحد الفروع أو من الشركة الأم (٣٦).

ويعني ذلك أن السياسة الضريبية المضيفة تحاول من جانبها حماية الموارد المحلية لها من تعسف وسوء استعمال Abuse مناورات آلية التحويلات وترتفع حدود هذه المشكلة كلما انخفضت هذه الحماية ، وهي في الواقع مشكلة جوهرية تتعلق بضرورة توافر نظام محكم للمعلومات والمعرفة السليمة حول الأسعار الحقيقية لهذه التحويلات ، والمعلومات الضرورية ومراجعتها من جانب المراجع الإداري تعتبر من وجهة نظر الباحث محدد هام للأسعار داخل السوق المحلية والعالمية وتعكس التكلفة في بيئة تنافسية لكثير من الخدمات

والمنتجات الوسيطة التقدير السليم لقيم هذه التحويلات بالمقارنة بمحددات أسعار السوق ذاتها وبذلك تستطيع الدولة المضيفة والتي تتم عبرها هذه التحويلات بالتوقع والتنبؤ بالقيمة الحقيقية لهذه التحويلات بما لها من سلطة ضريبية تساعد في حماية مواردها المحلية من تعسف وسوء استعمال مناورات آليه التحويلات .

٣ - رقابة ومراجعة السياسات الضريبية عند محاسبة الشركات متعددة الجنسية :

من المشاكل المركبة والصعبة أمام السياسة الضريبية في الدول المضيفة القيود المفروضة على أرباح النشاط الدولي وتسعير التحويلات خاصة من المنتجات الوسيطة وخدمات الإدارة والتي تشمل المعاملات التي تتم بين الشركة الأم وفروعها أو بين الفروع وبعضها البعض وتعود تلك المشكلات الى مايلي :

- * عادة ماتعانى الإدارة الضريبية مع الدول النامية من انخفاض الخبرة فى التعامل مع تلك المناورات التي تؤديها الشركات العملاقة ، بل أن هذه الإدارة تفتقر الى المعايير الملائمة لتحديد تقديراتها لقيم هذه التحويلات على أساس سليم ، أو أقرب مايمكن من ذلك والتي تختلف عن النطاق الطبيعي لمعايير هذه المعاملات محليا .
- * تميز العملات المحلية للدول النامية بالضعف ، حيث هناك تخلف ونقص واضح في الحوافز والبواعث أمام الشركات الدولية لتزيد من أرصدها من هذه العملات .
- * ضعف التشابك الهيكلى بين السياسة الضريبية وباقي عناصر المناخ الاستثمارى فى الدول النامية هو خطر حقيقى مسلط على رؤوس الأموال وعلى النقيض من ذلك نجد أن التقارب والتطابق بين السياسات الضريبية وعاكلها التحويلية فى الدول المتقدمة (خاصة دول السوق الاوربيية المشتركة)^(٣٧) جعل أعمالها المالية السيادية بعيدة عن خطر ضعف التشابك الهيكلى التمويلى والسياسة الضريبية ، بل نجد أن هذه النظم تحاول اقامة العديد من المفاوضات والمعاهدات والاتفاقيات لتقدم أساليب

منسقة الهيكل الدولى للضرائب والتعريفه الجمركية .

ونظرا لأن الإيرادات الحكومية فى الدول النامية تشتمل على أنصبة متزايدة من المتاحلات الضريبية المشتقة من التجارة الخارجية (الضرائب على الواردات) ومن الأرباح على الاستثمار الأجنبى ، وبينما غالبا ما يمكن التنبؤ بالزيادات الممكنة فى موارد الضرائب فى هذه البلاد عن طريق معدلات ضريبية اضافية على هذه التجارة وهذه الاستثمارات ، نجد أن آليه تسعير التحويلات تقع تحت سيطرة الشركات الدولية تمثل اداة جاهزة دائما لاختفاف سياسات الضرائب والتعريفه الجمركية والصرف الأجنبى فى هذه الدول المضيفه (النامية) .

ويرى البعض ضرورة الافصاح عن الموقف الضريبى للشركات متعددة الجنسية فى الدولة المضيفه وهذا يتطلب التعرف على المعلومات الآتية :

- * الضرائب المحلية الخاصة بالشركات الأجنبية .
- * الاتفاقات الضريبية الثنائية الموجودة .
- * الحوافز الضريبية فى بلدى الأم والبلد المضيف .
- * الوفورات الضريبية .

وتحقيقا لمبدأ الافصاح العادل نجد أن المعيار الدولى الاثنى عشر قد عالج الضرائب المستحقة والخسائر الضريبية والمحاسبة عن الأرباح غير الموزعة للشركات التابعة والاحتمالات الضريبية الطارئة . ويرى الباحث ضرورة التمسك بما ورد فى هذا المعيار عند عرض هذه البنود بالقوائم المالية والتقارير تحقيقا لمبدأ الافصاح العادل ويكون دور المراجعة الادارية فى هذا المجال هو كيفية تطبيق هذا المعيار حيث " تقيد الضرائب المستحقة الدفع إما من الشركة الأم وإما من الشركات التابعة عند توزيع أرباح الشركات التابعة المتراكمة للشركة الأم ، الا إذا كان معقولا الافتراض أن هذه الأرباح لن توزع ، أو أن التوزيع لن ينتج عنه استحقاق ضريبى ، وأحد أسباب عدم القيد يمكن أن يكون نية الشركة الأم ، وقدرتها على الاحتفاظ بتلك الأرباح فى الشركة التابعة لاعادة استثمار طويل الأجل . ويصرح أحيانا عندما لاتقيد الضرائب المتعلقة بالارباح غير الموزعة ، عن المبلغ المتراكم من تلك الارباح " .

ويجب أن تقيد الضرائب المستحقة عندما يوزع للمستثمر حصته من أرباح

الشركة الزميلة غير الموزعة ، وذلك عند اعتراف المستثمر محاسبيا بهذه الأرباح ويستثنى ذلك عندما يكون معقولا الافتراض أن هذه الأرباح لن توزع ، أو أن التوزيع لن ينتج عنه استحقاق ضريبي " (٣٩) .

كذلك يجب التأكد من التصريح عن وجود احتمال خسارة طارئ، في البيانات المالية حسب المعيار المحاسبى الدولى العاشر الذى نص بأنه " يجب قيد مبلغ احتمال الخسارة الطارئ، بتحميله على بيان الأرباح اذا كان مرجحا أن أحداثا مستقبلية ستثبت بعد الأخذ فى الحسبان أمكانية أى استرداد محتمل ، أو أن موجودا قد انخفضت قيمته ، أو أن مطلوبا قد تحقق بتاريخ الميزانية العمومية وكان ممكنا تقدير مبلغ الخسارة الناتجة تقديرا معقولا .

كما يجب أن لاتقيد احتمالات الربح الطارئة فى البيانات المالية ويجب التصريح عن وجود احتمالات الربح الطارئة اذا كان مرجحا أن الربح سيتحقق .

رابعا : مراجعة اجتماعية :

يوجد قصور فى أداء الشركات التابعة والفروع الأجنبية فى القيام بمسؤولياتها الاجتماعية تجاه الدول المضيفة وخاصة فى ظل وجود أو عدم وجود أنظمة رقابية ملزمة لذلك يجب على الوحدات الاقتصادية أن تتحمل مسؤولياتها الاجتماعية وأن تفصح عن ذلك ، وأن تلتزمها الدول المضيفة بالوفاء بالتزاماتها لمصالح المجتمع الذى تعمل فيه حيث تتحمل تلك الدول المضيفة مبالغ طائلة فى علاج الآثار السلبية مثل تلوث البيئة وإقامة مشروعات البنية الأساسية بالإضافة الى الحماية والأمان لتلك المشروعات الأجنبية .

ولذلك فيجب على المنشآت بمصفة عامة سواء الوطنية أو الأجنبية التى تعمل على أرض الدولة المضيفة أن تقبل تحمل المسؤوليات الاجتماعية باعتبارها عضو فى المجتمع وأن تقبل استراتيجيات تحقيق الأرباح ذات القبول الاجتماعى . فالمنشآت لابد أن تعمل على تحقيق الأرباح المرضية بدلا من العمل على تعظيم الأرباح والا كان الخروج من السوق هو مصيرها .

ويرى الباحث ضرورة تصميم اطار منسق لتحليل الاداء الاجتماعى للمنشآت الاقتصادية المتعددة الجنسية التى تعمل فى الدولة المضيفة ولتحديد مدى الاستجابة للمسؤوليات الملقاة على عاتق تلك المنشآت . وهذا يتطلب تحديد

أبعاد المحاسبة عن المسئوليات الاجتماعية حيث يرى أحد الكتاب ^(٤٠) " بأنها اختيار لمتغيرات النشاط الاجتماعى الذى تؤدى المنشأة - ووضع المقاييس والجراءات لقياسها ، مع الامداد بالبيانات التى تصلح لتقييم الدور الاجتماعى للمنشأة بطريقة منظمة للاطراف والمجموعات الاجتماعية المهمة بذلك سواء كانوا داخل أو خارج المنشأة "

مما سبق يتضح أن الكاتب " Ramanthan " حدد أهداف المحاسبة عن المسئوليات الاجتماعية فيما يلى :

* حصر وقياس صافى المساهمة الاجتماعية للمنشأة الواحدة - التى لا تتضمن التكاليف والمنافع الخاصة بالمنشأة فحسب ، بل تتضمن أيضا تلك التكاليف والمنافع المتسببة عن نواحى خارجية تؤثر على قطاعات من المجتمع الخارجى للمنشأة .

* المساعدة فى تحديد ما اذا كانت استراتيجيات وأداء المنشأة الواحدة لها تأثيرات مباشرة على الموارد النسبية والمراكز الاجتماعية والطبقية للأفراد فى المجتمع والاقليات والقطاعات الأخرى الاجتماعية ، وما اذا كانت هذه التأثيرات متسقة مع الأولويات العريضة المعترف بها فى المجتمع ، ومع الطموحات المشروعة للأفراد فى المجتمع من عدمه .

* إتاحة المعلومات المناسبة وبالطريقة الأفضل لجميع القطاعات الاجتماعية وذلك عن أهداف المنشأة وسياساتها ، وبرامجها ، وأدائها ومدى مساهمتها فى تحقيق الأهداف الاجتماعية - والمقمود بالمعلومات المناسبة هى تلك المعلومات التى تمكن الجمهور من المساءلة وتسهل لهم اتخاذ القرارات المتعلقة بالخيارات الاجتماعية وتخمين الموارد الاجتماعية والأفضل تعنى اتباع استراتيجية للتقرير عن التكاليف والمنافع تحقق التوازن بين المعلومات المطلوبة للطبقات المختلفة بالمجتمع .

ويرى الباحث أنه يجب على مراجع الحسابات أن يكون ملما بمعايير القياس فى المحاسبة عن المسئوليات الاجتماعية حيث أن تلك المعايير هى تحدى لمبادئ المحاسبة المالية وهذا يتطلب المرونة عند القيام بالمراجعة الاجتماعية كما أن مبادئ الاستثمار والاتساق قد لا يعتبران ضروريان بالنسبة

لقياس في المحاسبة عن المسئوليات الاجتماعية وذلك لأن المسئوليات الاجتماعية تعد بمثابة هدف متحرك ، كما نجد أيضا أن هناك تغير في مفهوم الوحدة المحاسبية " Entity " فتشمل المقاطعة أو المحافظة بعد أن كانت قاصرة على الوحدة الاقتصادية وبذلك نجد أن هذا النطاق عرضة للتغير - كذلك مبدأ الملائمة فهو أصبح معيارا متحركا متغيرا - فما هو ملائم لقرار اجتماعي معين ليس بالضرورة أن يكون ملائما لقرار آخر اذ ذلك يرى الباحث ضرورة قيام المراجع بمراجعة النواحي الاجتماعية أيضا الى جانب العمليات المالية للمنشأة ، لذلك يجب عليه أن يقوم بجمع الأدلة التي تؤكد التزام المنشأة بالمعايير الاجتماعية المفروضة للرقابة على أوجه النشاط الاجتماعي للمنشأة - وعليه أيضا أن يحدد مقدار الأضرار التي يسببها نشاط المنشأة للبيئة والمجتمع بمقايير عامة ومن أهم الأضرار التي يمكن أن تحدث نتيجة نشاط المنشأة هو التلوث ، ومن المعلوم أن مكافحة التلوث سواء للمياه أو للهواء ، أو للأرض ستحتاج الى معارف فنية لاتتوافر لدى المراجع لذلك فيجب أن تتم في عملية المراجعة الاجتماعية بواسطة فريق عمل من المراجعين يضم متخصصين في مجالات المعرفة التي تتفق مع النواحي الفنية للأضرار التي يمكن أن تحدث نتيجة نشاط المنشأة ، أو على الأقل يجب الاستعانة ببيوت الخبرة في هذه المجالات ويجب عدم الاعتماد على الفنيين الموجودين والعاملين بالمنشأة حرما للوصول الى الحقيقة بعيدا عن التحيز .

يمكن القول من ختام هذا البحث أن ما قمنا اليه الباحث هو التمدى لهذا الموضوع بالبحث والدراية هو وضع اطار محاسبي لتقييم ومراجعة الاداء فى الشركات متعددة الجنسية فى الدول المضيفة يعتبر من المجالات الهامة فى المحاسبة الادارية حيث وجد الباحث أن هذا المجال لم يحظ باهتمام من جانب المنظمات والهيئات المهنية فى مجال الأنشطة والعمليات الدولية حيث إرتكزت اهتماماتهم بصفة رئيسية على الاستخدامات الخارجية لمعلومات القوائم المالية دون اهتمام بالاستخدامات الداخلية .

ومن الواضح - من خلال البحث والمناقشة - أن وضع اطار مقترح للمراجعة الداخلية فى الشركات متعددة الجنسية ويرتكز الباحث فى ذلك على الركائز التالية :

- * نظام معلومات فى الشركات متعددة الجنسية كمحدد أساسى للمراجعة الداخلية .
- * اعداد تقارير وقوائم محاسبية خاصة فى كل من الدولة الأم والمضيفة لزيادة فاعلية الرقابة .
- * إطار مقترح للمراجعة الداخلية فى الشركات متعددة الجنسية .
- وفى ختام المناقشة يوصى الباحث بما يلى :
- * ايجاد أنظمة فرعية لتغذية نظام المعلومات المركزى وتغذية مراكز القرارات الفرعية لتغذية قاعدة البيانات المركزية بالشركة الأم ، وبذلك يجد الباحث أن تدفق المعلومات هو الأساس الذى يمكن الادارة من تحقيق الأهداف .
- * اقترح الباحث اعداد مجموعة من التقارير والقوائم المالية ضمنها معلومات محاسبية تهم طوائف متعددة ومن هذه التقارير التى اقترحها الباحث تقارير لافصاح أثر تلك الشركات المتعددة الجنسية فى الدولة المضيفة على معدل التكوين الرأسمالى والتنمية . وعلى ميزان المدفوعات وعلى العمالة وتوزيع الدخل والثروات وتقارير المسؤولية الاجتماعية وتقارير عن الموقف الضريبى .
- * اقترح الباحث اطار للمراجعة الداخلية للشركات متعددة الجنسية فى

الدولة المضيفة وينقسم هذا المنهج المقترح الى قسمين الأول يتضمن الهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية ، وقد وجد الباحث أن مفهوم المراجعة الداخلية لتلك الشركات مفهوم متغير غير ثابت يجب أن يستجيب للهيكل التنظيمي للمنشأة آخذاً في الاعتبار المتغيرات أو الأبعاد السياسية والقانونية والإدارية والاقتصادية التي تعمل الشركة متعددة الجنسية في محيطها في الدولة المضيفة .

أما القسم الثاني فتضمن أبعاد المراجعة الداخلية حيث وجد الباحث أن نشاط المراجعة الداخلية في الشركات متعددة الجنسية يجب أن يمتد ليشمل الأبعاد التالية :

- * المراجعة المالية بحيث تتضمن الأقماح عن السياسات المحاسبية ، واختيار واستخدام السياسات المحاسبية المعتمدة وتوفير المعلومات في التقارير عامة الغرض .
- * مراجعة النظم حيث وجد الباحث أنه من الأفضل عند تصميم الانظمة فى اطار تعدد الجنسية ضرورة تبني منهجا أكثر مرونة ، بدلاً من اختيار أنظمة وحيدة لكل الشركات .
- * المراجعة الادارية : حيث اقترح الباحث أن يمتد نطاق المراجعة الادارية لتشمل رقابة ومراجعة وظائف الادارات المختلفة في الشركات متعددة الجنسية كذلك مراجعة أسعار التحويلات في ضوء الاستراتيجيات المالية للشركات متعددة الجنسية وكذلك رقابة ومراجعة السياسات الضريبية عند محاسبة تلك الشركات .
- * المراجعة الاجتماعية : حيث درجة الباحث ضرورة مراعى الحسابات بمعايير القياس الاجتماعى فى المحاسبة عن المسئوليات الاجتماعية حيث أن تلك المعايير هى تحدى لمبادئ المحاسبة المالية وهذا يتطلب مرونة عند القيام بالمراجعة ، كما أن مبادئ الاستمرار والاتساق غير ضروريان بالنسبة للقياس فى المحاسبة عن المسئوليات الاجتماعية ذات الهدف المتحرك حيث أن مفهوم الوحدة المحاسبية ومفهوم الملائمة معايير متحركة متغيرة وهذا يتطلب من المراجع المرونة عند القيام بعملية المراجعة الاجتماعية ذات الهدف المتحرك .

مراجع البحث

- 1 - Cillpin, R. " Power and the Multinational Corporation, New York: Basic Books P.8.
- ٢ - د. وعبي محمد ربيع، البعد السياسي للشركات المتعددة الجنسية، مجلة السياسة الدولية، العدد ٤٤، إبريل سنة ١٩٧٦، ص ٧٤.
- ٣ - تقرير رقم ECA/١٩٠ المقدم عام ١٩٧٣ للمجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأمم المتحدة.
- 4 - Baker, J. and Ivan Cerich, J., " Multinational management staffing with American Expatriates", Economic and Business Bulletin (Vol.23,1970), P. 35.
- 5 - Russel E. Cogan, " Management Development of National Overseas", Personnel, (March-April, 1973), P. 83.
- 6 - Stobaugh, R., " How To Analyses Foreign Investment Climates, Harvard Business Review, September-October, 1989, P. 104.
- 7 - Merville, Larry, J. and Willian Petty, Transfer Pricing for Multinational Firm, the Accounting Review (October, 1978), P. 937.
- 8 - Morsicato and Lee H. Radebough, " Internal Performance Evaluation of Multinational Enterprise Operations" The international Journal of Accounting Vol. 15, Num. 1, Fall, 1979, P. 77.

- 9 - Frederick D.S. Choi and Gerhard G. Mueller
"An Introduction to Multinational
Accounting" Prentice Hall Inc.,
Englewood Cliffs, New Jersey, 1978,
P. 256.
- 10- Howard perlumutter, " The Tortugus Evaluat-
ion of The Multinational Corporat-
ion" Columbia Journal of World
Business January-February. 1969, PP.
9-18.
- 11- Alan C. Shaping" " Evaluation and Control of
Foreign Operations" The Internati-
onal Journal of Accounting, Vol.14
Num. Fall, 1978, P. 81.
- 12- Walters B.Meigs & Mosich, A.N., Larsen, E.
John, " Modern Advanced Accounting
" McGraw-Hill Book Com., U.S.A.,
1975, PP. 363-382.
- ١٣ - تقرير المنظمة العربية للعلوم الادارية ، " أثر الشركات متعددة
الجنسية على التنمية والعلاقات الدولية " ، سلسلة الفكر الادارى
المعاصر رقم ٤٤ ، ص ١٥ .
- ١٤ - د . جلال الشافعى : مشاكل المحاسبة فى المشروعات متعددة الجنسية
مجلة البحوث التجارية ، جامعة الزقازيق ، العدد الأول ١٩٧٩ ، ص
٣٥ .
- 15- Parry, T.G. " The International Firm and
National Economic Journal Vol.83,
No. 332, Dec., 1973, PP. 1209-1210
- ١٦ - الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة ، قطاع البحوث والمعلومات
التقرير السنوى ١٩٨٥/٨٤ ، ص ١٩ .

- 17- Meier. G.M. " The International Economics of Development, Harper & Row, 1968.
- 18- Muller R. and Morgenstern, " Multinational Corporations and Balance of Payments impacts in LDCS: An Econometric Analysis of Export Peicing Behaviour", Kyklos, Vol. 27, 1974, PP. 307-321.
- ١٩ - د. أحمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية ، دار المعرفة الجامعية الاسكندرية ، سنة ١٩٨٢ ، ص ٧٠١ .
- 20- Arpan. J.S. & H. Radebough " International Accounting and Multinational Enterprise", John Wilely & Sons, New York 2nd Edition, 1985, P. 31.
- 21- Mueller & Fchoi, " An Introduction To Multinational Accounting, Prentic-Hall Inc., New Jersey, 1978, P. 82.
- 22- International Accounting Standards, Issued by the International Accounting Standards Committee, 3, St., Helen's Place, London EC 3A6DN, England.
- 23- Fantl, Irving L., " Control and the Internal Audit in the Multinational Firm, " The International Journal of Accounting, Vol.11, (Fall 1975), P.63.
- 24- Frederick D.S. Choi and Gerhard G. Mueller Op.Cit., PP. 261-262.
- 25- Fanll Irving &., Op.Cit., P. 63.
- 26- Bursk Edrward C. John Dearden, David F., and Victor M. Financial Control of Multinational Operations, New York: Financial Executives

Association, 1971, P.84.

- 27- Robert, B. Stobouge, Financing Foreign Subsidiaries of U.S. Controlled Multinational Enterprises"Journal of International Business Studies, Summer, 1970, P. 43.
- 28- Institute of Internal Auditors, Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, 1979.
- 29- Report Hampton, " A World of Differences in Accounting and Reporting, Management Septembre, 1980, PP. 14-15.
- 30- Meriscato, and Lee, H. Rodebough, Op.Cit., P. 79.
- 31- Op.Cit., P. 79.
- 32- Frederick D.S. Choi and Gehard G. Mueller, Op.Cit., P. 256.
- 33- Vinten, G., " Internal Audit and Management Audit", In Keat. D., et al ., (eds), Current issues in Auditing London, Harper & Row, 1985, P. 173.
- 34- Eboobins, S. M. and Stobaugh, R.B., "Money in the Multinational Enterprise", Basic Books, New York, 1986.
- 35- Mervill, Larry J. and William petty, Op.Cit., P. 937.
- 36- Lael, S., "Transfer Pricing by Multinational manufacturing Firms", Oxford Bulletin of Economic and Statistics Vol.35, No.3, 1983, PP.175-179.

- 37- Beardshow John, Economics " Pitman Publishing limited, London, 1986, PP.576-578.
- 38- Mueller & Fchoi. Op.Cit., P. 82.
- 39- International Accounting Standards, Issued by the international Accounting Standards committee, 3, st.,Helen's Place, London, EC 3A DN, England
- 40- Ramanathan, K.V., "Towards A Theory of Corporate Social Accounting", The Accounting Review, July, 1976, P. 519.