

تطوير التقارير المحاسبية للفروع الأجنبية لتحقيق فاعلية

الرواتب

دكتور (عمر البراء) هاشم خليل

كلية التجارة - جامعة المنصورة

طبيعة المشكلة :

تعمل الدول الى زيادة الاستثمارات في مختلف مجالات التنمية لتحقيق أهداف اقتصادية استراتيجية سواء في مجال الصناعة أو الزراعة أو الخدمات وذلك عن طريق تشجيع المستثمرين من داخل الدولة او خارجها . ولما كانت الدولة تواجه بقله ونسبة رأس المال كأحد عوامل الانتاج لذلك فانها تقدم الدعم وتسئ القوانين المشجعة والمفريفة لدخول رأس المال الاجنبي للمشاركة في مشروعات التنمية .

ولقد عملت مصر على اصدار القوانين التي مهدت الطريق أمام الشركات الاجنبية للمشاركة في تمويل واقامة المشروعات المختلفة والعمل على تنفيذ مشروعات التنمية . . . ولقد شجعت هذه القوانين على زيادة عدد الشركات والفروع الاجنبية العاملة في مصر . وفي الفترة الاخيرة اتجهت معظم الشركات الاجنبية الى مباشرة نشاطها الدولي على نطاق واسع وترتب على ذلك تزايد الاهتمام بدور هذه الشركات في الاقتصاد العالمي وذلك لضخامة حجم وشكل استثماراتها في الدول المختلفة .

وتواجه الشركات الدولية او فروعها الاجنبية مشاكل القياس والافصاح المحاسبية عن أنشطتها لطوائف عديدة داخل او خارج الشركة وذلك لانغراض الرقابة وتقييم الانا والتحلل المالي وتقييم الاستثمارات أو ترشيد القرارات . . . الخ .

ولان هذا يلقى عليها عبئا اضافيا وخاصة في ظل تأثيرها بالعديد من المتغيرات البيئية وتعدد الابعاد الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية التي تتطور فيها هذه الشركات (١) .

ولقد تطورت المحاسبة وأصبحت تتعامل مع الاحداث والبيئة الداخلية والخارجية للمنشآت كنظام معلومات هدفه القياس والتوصيل لجميع مستخدمي المعلومات ، ويرغم هذا التطور مازالت القوائم المالية في ظل البيئة الواحدة قاصرة عن خدمة جميع مستخدميها بشكل فعال ، وتزداد المشكلة حدة في ظل تعدد البيئات الدولية وكيفية اعدادقوائم وتقارير مالية تخدم اكثر من مستخدم لهذه التقارير في أكثر من دولة .

(1) S.J. Gray, The Impact of International Accounting Difference, From A Security- Analysisist perspective

ونلاحظ أن الباحثين قد اهتموا بمشاكل اعداد القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية ، وكيفية وضع حلول لمشاكل تعدد العملات وأسعار الصرف والترجمة ٠٠٠ الخ .
 الا أن هذه الشركات تعتبر أن اعداد قوائم وتقارير مالية لخدمة اهداف الدول المضيفة ،
 شيء على الاقل ، غير مرغوب فيه في الوقت الحاضر حتى تستمر في استنزاف موارد هذه
 الدول من ناحية ، ومن ناحية أخرى حتى لاتضيف أعباء مالية هي في غنى عنها .

كما أن اعداد قوائم وتقارير مالية لخدمة مستخدمى التقارير المالية الاخرين وخاصة
 فى الدول الخليفة لم تتطور بنفس المستوى . وأن هناك اهداف اخرى للشركات والفرع
 الاجنبية تعمل على تحقيقها فى الدول النامية .

لذلك فان المشكلة ، من وجهة نظر الباحث ، هي قصور التقارير المحاسبية
 التى تعدها هذه الشركات وعدم كفايتها لكى تتمكن الدول المضيفة من الرقابة على أعمال
 ونتائج هذه الشركات ومعرفة مدى تحقيق مثل هذه الشركات لاغراض التنمية .

وسوف يقوم الباحث بمعالجة هذه المشكلة — وحتى تتمكن الدول المضيفة من
 زيادة فاعلية الرقابة — وذلك من خلال بحثين هما :

- المبحث الاول : الافصاح المحاسبى فى التقارير المحاسبية الحالية بهدف الرقابة
- المبحث الثانى : التطوير المقترح للتقارير المحاسبية لزيادة فاعلية الرقابة

المبحث الاول

مقدم

الافصاح المحاسبي في التقارير المحاسبية الحالية بهدف الرقابة

مقدم

ان التقارير المحاسبية التي تعدها الفروع الاجنبية العاملة في الدول المضيفة لاتحقق اهداف الرقابة من قبل هذه الدول وذلك لتقصير المعلومات المحاسبية التي تقدمها هذه الفروع والشركات الدولية لمستخدمي التقارير تساعدهم في التحقق من مدى خدمة هذه الشركات لاهداف التنمية والغرض الذي وجدت من أجله سواء كان زيادة الاستثمارات واستقطاب رؤس الاموال الاجنبية والعربية لمواجهة ندرة الاموال في الدولة المضيفة أو نقل التكنولوجيا المتطورة من أجل خلق قاعدة صناعية أو زراعية تساهم بقدر متزايد في الدخل القومي أو ايجاد فرص عمل جديدة لابناء هذه الدولة . . الخ .

لذلك يجب ان يوفر نظام المعلومات المحاسبية في الشركات الدولية ما يلي (١) :

١ - قوائم مالية موحدة .

٢ - توفير معلومات تساعد على اتخاذ القرارات التي يمكن فيها .

أ - في ذات الدول التي يعمل فيها الفرع أو الشركة التابعة .

ب - في الدولة التي يقع فيها مركز الشركة الام .

ويرجع الباحث عدم اعطاء نفس الاهتمام لتطوير هذه القوائم لخدمة الاهداف

الوطنية والقومية في الدول المضيفة لانها تتعارض مع هدف الشركة الاساسي وهو

" تعظيم الارباح " .

وقد تعتقد احدى الدول المضيفة أن وضع قيود على تحويلات أرباح الشركات

التابعة أو الفروع الاجنبية من العملات الاجنبية تمثل عائق أمامها ، بينما الحقيقة

تؤكد ان هذه الشركات لديها أساليب عديدة تصل الى حد التخطيط المسبق لخسارة

شركة تابعة أو فرع خارجي لخدمة اهداف الشركة ككل ، ونائما الضحية هي الدول

المضيفة وخاصة النامية منها والتي ترى أن الاستثمارات الاجنبية المباشرة ضرورة لعلاج

ازماتها الاقتصادية وهي في الحقيقة تستنزف مواردها .

(1) D.Grub, The Multinational Enterprise in transition, Selected Reading and Essays" The Darwipress, Princeton, New Jersey second Printing 1973 .

ويؤكد تقرير الامم المتحدة على المفهوم السابق ، حيث يرى أن أنشطة هذه الشركات مازالت بعيدة عن تحقيق اهداف التنمية بمفهومها الصحيح في كافة انحاء العالم (١) .

ويؤكد أحد الباحثين (٢) ذلك المفهوم ايضا " بأن الشركات التابعة ترتبط باستراتيجية واحدة تهدف الى تعظيم أرباح الشركة متعددة الجنسية ككل حتى لو تطلب الامر التضحية بربحية إحدى الشركات التابعة لطالجمجموعة .

كذلك نجد أن تقرير الامم المتحدة يؤكد على أن اهم الخطوات في المرحلة القادمة هي العمل على توفير المعلومات لمساعدة الدول المضيفة وخاصة النامية منها في القدرة على التعامل مع الشركات متعددة الجنسية (٣) .

ويرى الباحث ضرورة تطوير التقارير المالية لهذه الشركات والافصاح الحقيقي والعادل عن أنشطتها حتى تتمكن الدول المضيفة من فرض الرقابة والقيام بعمليات عادلة لتقييم أدائها والحصول على قبية مضافة حقيقية مناسبة واجراء تقييم عادل لاداء الشركات التابعة والفروع الاجنبية على أرضها .

ويختلف القياس المحاسبي في الشركات التابعة والفروع الاجنبية عن الشركات الوطنية وذلك لانها تخدم اهداف واستراتيجيات الشركة الام والولاء أولا لصالح المجموعة ويجب ان تخدم أساليب وأدوات القياس هذا الهدف ، برغم انها تستخدم نفس العملة ونفس الممارسات المحاسبية ، ويرى أحد الباحثين (٤) أن التقارير المالية في الشركات التابعة

(١) تقرير المنظمة العربية للعلوم الادارية " أثر الشركات المتعددة الجنسية على التنمية

والعلاقات الدولية " سلسلة الفكر الاداري المعاصر رقم ٤٤ ص ٤١ .

(٢) د . زين العابدين فارس ، المنهج العلمي لتخطيط وتحديد الربح الخاضع لضريبة

الدخل في الشركات متعددة الجنسية ، رسالة دكتوراه في المحاسبة ، كلية التجارة

جامعة المنصورة ، ١٩٨٠ ، ص ٢٤ .

(٣) تقرير المنظمة العربية للعلوم الادارية " أو الشركات المتعددة الجنسية على التنمية

والعلاقات الدولية ، المرجع السابق ص ١٥ .

(٤) د . جلال الشافعي ، مشاكل المحاسبة في المشروعات متعددة الجنسية ، مجلة

البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الاول ١٩٧٩ ، ص ٣٥ .

اذا كانت تقصر الاستعمال محليا وتكون متعلقة بالاعمال المحلية للشركات التابعة فانها تماثل التقارير الخاصة بالشركة الوطنية .

ويرى الباحث ان مثل هذه التقارير والقوائم تتفق في الشكل وتختلف في المضمون ، فتأخذ هذه التقارير نفس أشكال ولغة اعداد القوائم المحاسبية المحلية الا أن الشركات التابعة والنوع الاجنبية تتطلب عرض ومحتوى وقياس مختلف للتقارير لانها تحصل على مزايا بيئية قد لا يحصل عليها المشروع الوطني مثل منح قروض لها بمعدلات وفوائد منخفضة وطاقات وقوى محركة وعمالة مدربة بأسعار منخفضة ومشروعات بنية أساسية جاهزة . . . الخ . وفي الحقيقة لا يتضمن القياس المحاسبي في هذه الشركات مثل تلك المزايا .

أما فيما يتعلق بمضمون القيم المالية الواردة بالتقارير فانها قد تتعد عن الحقيقة خاصة اذا ما علمنا انه يمكن ان تخطط الشركة الام لخسارة شركة تابعة أو فرع لصالح المجموعة ككل وذلك من خلال نقل مزايا بيئية من دولة لاخرى لان عمل هذه الشركات في أكثر من بيئة يؤثر على مدخلات ومخرجات هذه الشركات من المواد الخام والمنتجات وذلك في ظل الاستفادة بمزايا كل البيئات التي تعمل من خلالها (١) .

ويعتقد الباحث ان الدول المضيفة في حاجة الى تحديد :

- ماهية التقارير المطلوبة والاغراض المحددة لها .
- الشكل الذي تقوم به التقارير حتى يمكن تحقيق التجانس بقرينها المحلية .
- درجة الثقة في المعلومات الواردة بها وبالتالي درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات .
- ماهية الاساليب الرقابية الملائمة لطبيعة هذه الشركات .

ولذلك يلزم تطوير مخرجات انظمة المعلومات المحاسبية بها بما يفى بالاغراض السابقة ، على الرغم من أن تحقيق الفهم الكامل للقوائم المالية لاكثر من مستخدم وفي أكثر من بيئة يصعب امكانية التطوير وخاصة ان المنفعة او العائد من وراء هذا التطوير يفيد حكومات الدول المضيفة بشكل مباشر عن الشركة نفسها .

(1) J.S.. Arpan & L.H. Radebough, International Accounting and Multinational Enterprise . " John Willey & Sons New-York 2nd Edition 1985 P. 14.

ومن ناحية اخرى ، نجد أن القوائم والتقارير المحاسبية التي تعدها الفروع والشركات الاجنبية لاتحقق الافصاح عن المزايا الضريبية التي حصلت عليها من قبل الدول المضيفة . وان كان هذا الافصاح هام للشركات المحلية فانه يبدو أكثر أهمية للشركات والفروع الاجنبية وخاصة أنها تتمتع بمزايا عديدة تجعلها في موقف أفضل من الشركات المحلية .

كما ان التقارير المحاسبية للفروع والشركات الاجنبية لاتفصح عن المنافع والتكاليف الاجتماعية للمحافظة على موارد البيئة المحلية التي تعمل بها لان دافعها الاصلى هو الرغبة في تعظيم الربح بغض النظر عما يصيب الدول المضيفة من اضرار اجتماعية وبالتالي تكون التقارير المالية التي تعدها هذه الشركات غير كافية لتحقيق الرقابة وتقييم الاداء واضعاف الثقة في البيانات المحاسبية التي تشمل عليها .

يضاف الى ما تقدم ان الفروع والشركات الاجنبية غالبا ما تهمل الافصاح عن هيكل رأس المال ومصدره سواء كان داخلية أو خارجيا وكذلك نسب العمالة الوطنية والاجنبية .

وهذه المشاكل السابقة سوف يتعرض لها الباحث في مجال التطوير في البحث

التالى .

التطوير المقترح للتقارير المحاسبية لزيادة فاعلية الرقابة

تقوم الدول المضيفة باصدار تشريعات بهدف تطويع هذه الفروع لخدمة الاهداف القومية ، وتتلقى الاهداف التى صدر من أجلها القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والسدى أصدرته مصر فى النقاط التالية :

- ١ - ضمان تحقيق مصلحة مشتركة للاقتصاد القومى والمستثمر العربى والاجنبى .
 - ٢ - افراح المجال لمشاركة رأس المال الوطنى العام والخاص مع رؤس الاموال العربية والاجنبية .
 - ٣ - تهيئة المناخ المناسب لتسهيل انتقال رؤس الاموال العربية .
 - ٤ - تهيئة المناخ المناسب لقيام مركز مالى ونقدى فى جمهورية مصر العربية يتمشى مع احتياجات المنطقة العربية لهذا النوع من النشاط ويساعد فى توفير فرص توظيف الاموال العربية فى المنطقة العربية ذاتها .
 - ٥ - تقديم ضمانات كافية ضد المخاطر غير التجارية وحوافز مناسبة لتشجيع الاستثمار .
 - ٦ - تخطى المعوقات الادارية والاجرائية التى تؤثر على نمو حجم الاستثمار .
 - ٧ - منح الاولوية للمشروعات التى تساعد على زيادة موارد البلاد من العملات الاجنبية وكذلك المشروعات التى تجلب معها تكنولوجيا متقدمة .
- وفى الحقيقة يدور تساؤل هل أنظمة الرقابة التى تضعها الدول المضيفة على الفروع الاجنبية فعالة ؟؟ .

ويرى الباحث أن تصميم نظام رقابى على الشركات التابعة والفروع الاجنبية يجب أن يأخذ خصائص البيئة التى يمارس فيها الفرع نشاطه وكذلك البيئات المتعاملة معها وخاصة الشركة الام وفروعها الاخرى وأن يراعى فى هذا النظام البعد السلوكى والاجتماعى والبيئى .

ولذلك يجب ان يشتمل التطوير المقترح على مجموعة من القوائم والتقارير المالية التى تساعد الدول المضيفة فى زيادة فاعلية الرقابة على هذه الفروع بما يحقق اهداف تلك الدول

أولا : تعدد القوائم المحاسبية :

ويرى أحد الباحثين ^(١) أنه يمكن اعداد أربعة قوائم منفصلة ولاغراض خلسة وهي :

- ١ - أحد هذه القوائم على أساس المبادئ المحاسبية السائدة فى الدول المضيفة .
- ٢ - وأخرى على أساس المبادئ السائدة فى الوطن الاصلى للشركة .
- ٣ - والثالثة للاستخدام الداخلى على أساس مبادئ التقييم الاقتصادى .
- ٤ - والرابعة على أساس التعديلات الضريبية المطلوبة فى كل دولة .

ويعتقد الباحث أن هذا التعدد مطلوب لخدمة طوائف عديدة ومتنوعة فى رغباتها فى الحصول على المعلومات المحاسبية ولكن يجب أن يراعى هذا التعدد مشاكل العمليّة وتعدد أسعار الصرف وتعدد اللغات ومشاكل الترجمة ، وتعدد الممارسات المحاسبية . وتعدد القياسات المحاسبية ثم تحديد أولويات الافصاح عن :

- الربحية والمركز الحالى .
- الاستثمارات (جديدة / اعادة الاستثمار) .
- التحويلات والتبادلات الخارجية .
- الموقف الضريبى .
- مصادر التمويل (وطنية / خارجية) .
- القيمة المضافة .
- المسئولية الاجتماعية .

وتؤكد تجارب بعض الدول ضرورة هذا الافصاح مثل :

فى ألمانيا (٢) :

تعتبر قائمة المركز المالى المشورة الحد الأدنى لقوائم المركز المالى الضريبى ، مع ضرورة وصف دقيق لبنود المركز المالى ، والتركيز على نسب التملك والسيطرة فى الشركات التابعة .

- (١) د. جلال الشافعى ، مشاكل المحاسبة فى المشروعات متعددة الجنسية ، مجلة البحوث التجارية ، مرجع سابق ص ٢٨ .
- (٢) المنظمة العربية للعلوم الادارية ، سلسلة الفكر الادارى المعاصر ، نظم المحاسبة والتحويل فى المنشآت متعددة الجنسية ، مرجع سابق ص ٩ - ١٠ .

وفى أمريكا (١) :

ضرورة اظهار بند الضرائب المتأخر دفعها في الميزانية ، كما تعتبر قائمة التدفقات النقدية جزءا من التقرير السنوى ، واستخراج قائمة بصافي التغير فى رأس المال العامل ، ومصاريف الابحاث والتطوير ومصاريف التدريب كل هذا يجب الافصاح عنه .

وفى مصر :

يرى أحد الباحثين (٢) ضرورة الافصاح عن المزايا الضريبية التى حصلت عليها الشركات ، لان هذا الافصاح سوف يفيد مستخدم القوائم المالية فى تحديد درجة قابلية القوائم للمقارنة وكذلك تقييم وترشيد الانفاق الحكومى غير المباشر .

ثانيا : الافصاح عن الحوافز الضريبية :

وإذا كما بصدد الافصاح عن الموقف الضريبى فىرى آخرون (٣) انه يجب التعرف على معلومات عن :

- الضرائب المحلية الخاصة بالشركات الاجنبية .
- الاتفاقات الضريبية الثنائية الموجودة .
- الحوافز الضريبية فى بلدى الام والضيافة .
- الوفورات الضريبية .

ويتم تحديد نفقة ضرائب الدخل مثل تحديد باقى النفقات والافصاح عنها فعلى سبيل المثال (٤) .

١ - النفقات الضريبية المقدمة ينطبق عليها مفهوم الاصل لانها تعطى للمنشأة مزايا متوقعة مستقبلا ولذلك يلزم الافصاح عنها ضمن الاصول (طبقا لفرض الاستمرارية) .

١ - المرجع السابق ص ٩-١٠ .

٢ - د. يحيى حسين عبيد . رؤية جديدة للتقرير عن ضرائب الدخل فى القوائم المالية المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، ١٩٨٤ ص ٥٤ .

G. Mueller & Fehoi, An Introduction To Multinational Accounting, Prentice Hall inc., N.J. 1970, P 82 .

٤ - د. يحيى حسين عبيد ، المرجع السابق ، ص ٥٤-٥٥ .

٢ - الضرائب المؤجلة الحافزة تشبه حق الاستثمار ويلزم التقرير عنها في الميزانية العمومية كحصة استثمار حكومي .

٣ - ترحيل الخسائر للامام يجب ان تظهر الاثار الضريبية لها ضمن الاصول في الميزانية تحت عنوان " مساهمة الدولة في الخسائر " .

ولقد عالج المعيار المحاسبي الدولي الاثنى عشر الضرائب المستحقة والخسائر الضريبية والمحاسبة عن الارباح الغير موزعة للشركات التابعة والاحتمالات الضريبية الطارئة وكيفية عرض هذه البنود بالقوائم المالية والتقارير تحقيقاً لمبدأ الافصاح العادل .
الاثار الناتجة عن عدم الافصاح عن الموقف الضريبي :

- عدم قياس المدفوعات الضريبية المقدمة أو المؤجلة من شأنه أن يتعارض مع مبدأ مقابلة النفقات بالايادات ، وبالتالي مع عدم قابلية القوائم المالية للمقارنة وكذلك الاثر على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية ورأس المال العامل والربحية .

- عدم اظهار آثار " الاعفاءات الضريبية " في القوائم المالية كانفاق حكومي غير مباشر في الميزانية من شأنه أن يؤدي الى صعوبة المقارنة السليمة للاداء في الفترات الزمنية قبل وبعد الاعفاء .

- معجل الاهلاك كمحفز ضريبي وعدم قياس اثره على القوائم المالية من شأنه أن يحد من قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الشركات التي تملك او تستأجر الاصول الثابته .
ثالثا : الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية :

يوجد قصور في أداء الشركات التابعة والفروع الاجنبية في القيام بمسئوليتها الاجتماعية تجاه الدول المضيفة وخاصة في ظل وجود أو عدم وجود أنظمة رقابية ملزمة .

وعلى الوحدات الاقتصادية ان تتحمل مسئوليتها الاجتماعية وأن تفصح عن ذلك وأن تلتزمها الدول المضيفة بأوضاع المصالح المجتمع حيث تتحمل تلك الدول مبالغ طائلة في علاج الاثار السلبية مثل تلوث البيئة . أو اقامة مشروعات البنية الاساسية .

وإذا كان تعظيم الربح هو هدف الشركات والفروع الاجنبية فانه قد لا يكون لديها اية حافز للمحافظة على موارد البيئة التي تعد حرة من وجهة نظرها وبالتالي فان أى نفقات

تتحملها المحافظة على مثل هذه الموارد تتعارض مع دافعها الاصلى . ولذلك نجد أن التطبيق للحالى للمحاسبة يكتفى بمقابلة الإيرادات بالتكاليف الخاصة فقط دون التكاليف الاجتماعية ويؤدى ذلك الى النتائج السلبية الاتية (١) .

٢ - مساهمة المحاسبة بطريقة غير مباشرة فى افساد البيئة وذلك لانها تحجب عن المجتمع حقيقة ما تحدثه المنظمات المسببة للتلوث من اضرار للبيئة .

٢ - تزايد اتجاه المنتجين الى الانشطة المسببة للتلوث البيئى سعيًا وراء تحقيق معدلات عالية من الارباح نتيجة اهمالها لجزء لا يستهان به من تكاليف الانتاج وتحمله للمجتمع وذلك بسبب عدم قيام الدولة بدور ما لضمان قيام المنظمات المسببة للتلوث بازالتها أو التخفيف من درجته وحيث يعد هذا نوعًا من الدعم الغير مباشر وغير المقصود من قبل الدولة لهؤلاء المنتجين وهذه المنظمات ويتمثل هذا فى مصر بصفة خاصة حيث تطبق سياسة الانفتاح الاقتصادى واستقطاب رؤوس الاموال الاجنبية .

٣ - يترتب ايضا على عدم أخذ التكاليف الاجتماعية ضمن معادلة الربح وما يترتب عليه من عدم الانصاح فى القوائم المالية عن دور المنظمة فى المحافظة على البيئة قدرا من التضليل فى عرض البيانات وتقلل من الاعتماد على نتائج الاعمال كمؤشر لتقييم الاناء ويؤدى الى اضعاف الثقة فى البيانات المحاسبية .

وتعتبر عملية المقابلة بين التكاليف والمنافع الاجتماعية من الامور التى يجنب الاهتمام بها وذلك لان الارقام التى تظهرها قوائم الدخل والقوائم المالية لاتعكس كـل الاعباء او المنافع الاجتماعية للشركات والفروع الاجنبية بالرغم من حاجة المجتمع المصرى الى اظهار مثل هذه العلاقات فى القوائم التى تعدها المشروعات حيث يوجد بالدولة الكثير من الفروع والشركات الاجنبية التى بهم المجتمع أن يعلم مدى ما تساهم به من خدمات ومنافع اجتماعية قد لاتظهرها قوائم النشاط العادية لانها غير ملموسة ، ومن هنا ينبغى على الشركات العاملة فى مصر أن تعد قائمة دخل اجتماعية توضح فيها عناصر التكاليف والاعباء الاجتماعية التى تتحملها نتيجة وجودها فى المجتمع وكذلك المنافع الاجتماعية التى تضيفها لهذا المجتمع .

(١) د. يحيى حسين عميد - المحاسبة عن تلوث البيئة - المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الرابع ، العدد الاول

ويؤيد ذلك ^(١) أحد اساتذة المحاسبة في مصر حيث يرى انه يجب اضافة قائمة جديدة الى القوائم المحاسبية المتعارف عليها يمكن أن نطلق عليها قائمة أرباح وخسائر التنمية الاقتصادية وتكون وظيفتها الرئيسية تعديل رصيد حساب الأرباح والخسائر للوصول الى ربح الكفاءة . ويظهر في هذه القائمة الاعباء الاجتماعية التي يتحملها المشروع مضافة الى رصيد الربح ، ويخضع من ذلك أن منافع اجتماعية يحصل عليها من العمل في المجتمع . ويعتبر هذا الاقتراح ضروري لقياس الكفاءة بشكل سليم ولتحقيق القابلية للمقارنة ويحقق الادارة السليمة للاقتصاد القومي .

ويرى الباحث ضرورة الافصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية للشركات والفروع الاجنبية وذلك من خلال قائمة مستقلة عن باقى القوائم المالية ويبين فيها تأثير هذه المشروعات على البيئة من الناحية السلبية وكذلك النواحي الايجابية التي يحصل عليها المجتمع ودورها فى المحافظة على موارد البيئة وحمايتها من الاثار الضارة وذلك حتى يمكن احكام الرقابة على الشركات والفروع الاجنبية . . . ومنع اقامة المشروعات الغير مرغوب فيها بيئيا والتي تعمل الدول المتقدمة على اقامتها فى الدول النامية تهربا من التكاليف الاجتماعية التى سوف تحملها هذه المشروعات لو تم اقامتها فى البلد الام .

ويؤكد البعض ^(١) على ان المسؤولية الاجتماعية على المستوى الدولى يجب

ان تراعى :

- نوعية البيئة .
- تأثير المنشأة على التوظيف والمواطنين .
- المحاسبة عن الدخل الترمي .

وينبغى أن يكون لمهنة المحاسبة والمراجعة دورا فى هذا المجال عن طريق وضع مجموعة من القواعد والاسس التى بموجبها تستطيع المساهمة فى حماية موارد المجتمع ، وتحقيق الاستغلال الامثل ، وترشيد القرارات الاقتصادية بصفة عامة ، وان يتم وضع أسس وأساليب لقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية فى المشروعات المختلفة وذلك لان قياس تلك التكاليف والمنافع ضرورة يفرضها وضع وظروف المجتمع المصرى ، وان تتم اجراء عملية المراجعة الاجتماعية ومن هنا تستطيع المهنة المساهمة فى حماية موارد المجتمع ويمكن التحقق من صحة وصدق التكاليف والمنافع الاجتماعية .

(١) د . أحمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية ، دار المعرفة الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٢ ، ص ٧٠١ .

(٢) J.S. Arpan & L.H. Radebough, Op.cit P. 31 .

ولذلك يرى الباحث اننا فى حاجة الى نظام دولى يعطى لاعداد تقارير محاسبية لمثل هذه الشركات يحقق التجانس ويمكن من تقييم وتحليل لكل الاهداف والاولويات للاستفادة من هذه الشركات فى خدمة للاقتصاد القومى - وأن وظيفة المحاسبة لم تعد لخدمة الملاك أو الانارة فحسب بقدر ما أصبحت لخدمة المجتمع وجميع الطوائف المستخدمة للتقارير المالية .

رابعاً : التقارير والقوائم المالية والنير مالية المقترحة :

يقترح الباحث أنه بالإضافة الى قائمة الدخل وقائمة المركز المالى وقائمة الدخل الاجتماعى التى توضح التكلفة والعائد الاجتماعى والمسئولية الاجتماعية أن يتم اعداد القوائم التالية :

- قائمة القيمة المضافة :

التي توضح مدى ما تسهم به كل وحدة أو فرع اجنبى فى الناتج القومى خلال كل فترة زمنية ٠٠ والتي تقدر بانتاج الوحدة مطروحا منه قيمة مشتريات الوحدة من الوحدات الاخرى وكذلك ما تستخدمه الوحدة من منتجات فترات سابقة .

- قائمة التمويل :

توضح هذه القائمة وتركيب الاموال وهيكلا الاموال لمعرفة التمويل الاجنبى وكذا التمويل المحلى وتحديد حق الملكية أو الموارد الذاتية للفرع وكذلك معرفة مقدار القروض سواء منها الداخلية أو الخارجية ومدى استخدام الارياح المحققة فى عملية اعادة الاستثمار ونسبة التحويلات الخارجية منها ومدى مسيرتها لاحكام الرقابة التى تفرضها الدول المضيفة .

- قائمة التوظف والعمالة :

وذلك لمعرفة حجم العمالة المواطنة وحجم العاملة الاجنبية ومدى ما تخلقه هذه الشركات والفروع الاجنبية من فرص عمل جديدة لابناء الدول المضيفة ٠٠ وذلك لان مثل هذه الشركات تحصل على عمالة مربية بتكلفة منخفضة ٠٠ وامكان التعرف على التطور الذى يطرأ على حجم العمالة المواطنة والتتيد بشروط الدول المضيفة فى هذا الاتجاه .

- قائمة العطايات المتبادلة :

تقوم بعض الفروع والشركات الاجنبية بتبادل وتحويل منتجات بعض الفروع الى فروع أخرى فى دول أخرى ومن هذه القائمة يمكن التعرف على حجم المبادلات ومدى تأثيرها

ميزان المدفوعات وكذلك على المستخدم من الانتاج في سداد الاحتياجات الضرورية لافراد الدولة الضيفة يجب ان تكون هذه المبادلات في الحدود المسموح بها .

— قائمة بالمنح والمساعدات الحكومية :

تقدم الدول الضيفة العديد من المنح والمساعدات الحكومية للشركات والفروع الاجنبية ^(١) هئل المنح الخاصة بالاصول الانتاجية واعفاؤها من الرسوم الجمركية عليها . . . وكذلك مدھا بمطالبات الانتاج بأسعار تشجيعية . . . الخ وهذه المنح لا بد من الافصاح عنها في قائمة مستقلة وذلك لامكان استخدامها في الرقابة وتقييم القرارات الاقتصادية

يضاف الى ما تقدم ضرورة اعداد تقارير عن الانتاجية ونسبة المزج المحلي وقوائم بالتدفقات النقدية وتقرير بالموقف الضريبي موضحا به الحوافز والمزايا الضريبية واتفاقات منع الازدواج الضريبي وبيان الضرائب المستحقة والمدفوعة والمتأخرات الضريبية .

ويرى البعض ^(٢) أن التقارير يجب ان تحتوى على :

- الانتاجية .
- السلوك الاخلاقي .
- الاجور والنفافع .
- الامان الصناعى .
- تطور العمل .
- المكان .
- أداء الشركة .
- الصحة العامة .

ويرى الباحث أن احتواء التقارير على المعلومات السابقة سوف يحقق المزايا

التالية :

- (١) تحسين العلاقات الصناعية .
- (٢) المساعدة على التخطيط الانارى .
- (٣) تحسين العلاقات العامة .
- (٤) زيادة فاعلية الرقابة لانه يكن الدول الضيفة من تحليل وتقييم أداء هذه الشركات وعلاقتها بأثراد المجتمع وموارده وكيفية المحافظة عليها .

(١) المعيار المحاسبى الدولى العشرون .

(٢) W.J. Bottom , "The Employee Repory : It's Needed

Now Management Accounting, August, 1934,

خامسا : النسب والمؤشرات المالية :

يرى الباحث أنه يمكن استخدام مجموعة من النسب والمؤشرات المالية لزيادة فاعلية الرقابة على الفروع والشركات الاجنبية . . وأن كانت النسب المالية أو المؤشرات ما هسى الا علاقات بين بنود الميزانية وقوائم الدخل وغيرها من القوائم والتقارير المقترحة . . ألا أنها يمكن استخدامها للكشف عن نقط الضعف أو نقط القوة فى النواحي المالية وهـذا الامر يهـم أصحاب المنشأة وكذلك المقرضين بالاضافة الى مستخدمى القوائم المالية والجهات الرقابية . من قبل الدول المضيفة وأهم هذه المؤشرات او النسب ما يلى :

— مؤشرات عن الانتاجية :

يمكن التعرف منها على نسبة الانتاج المحلى الى اجمالى ناتج الوحدة وكذلك نسبة المستورد والمحول الى الفروع فى الدولة المضيفة الى اجمالى الناتج . . ومقدار ما تساهم به هذه الفروع فى التصدير للخارج أو الخفض فى نسبة الحاجة الى استيراد السلع الاساسية من الخارج حيث تعطى الدول المضيفة الاولوية لمثل هذه الفروع التى تحقق الاهداف السابقة .

— مؤشرات عن التنويع :

حيث يمكن التعرف على نسبة الاموال الاجنبية المستثمرة وكذلك الاموال المحلية ومدى مساعدة ذلك فى سد فجوة أو ندرة العملة الاجنبية التى تعاني منها الدول المضيفة . . ومن جهة أخرى نسبة الارباح المحولة الى الخارج بالنسبة للاموال الاجنبية المستثمرة والتحقق من تجنيب الاحتياطات والمخصصات التى تنص عليها القوانين والاصول الفنية المحاسبية المعتادة .

— مؤشرات ونسب العمالة :

وذلك لمعرفة نسب العمالة المواطنة الى اجمالى العمالة المستخدمة والتعرف على مستويات وهياكل الاجور ووزن هذه هذه الفروع فى ايجاد فرص عمل جديدة للمساعدة على الحد من البطالة .

— مؤشرات عن التكلفة والعائد الاجتماعى :

ويمكن من معرفة التكاليف والمنافع الاجتماعية الخروج بنسب ومؤشرات تمكن من تحليل التكلفة والعائد الاجتماعى لهذه الفروع وليس فقط الاهتمام بالعائد المباشر لها

تحقيق الارباح - وانما التعرف على ذلك العائد الذى يؤول الى المجتمع من وراء هذه الفروع مثل خلق وظائف جديدة أو تعمير مناطق بعيدة أو المساهمة فى عملية التنمية . . . الخ وهذا النسب تساعد فى ترسيدهم القرارات البديلة عند التصريح لبعض الفروع عن غيرها فى مباشرة نشاطها فى الدولة مع ملاحظة ان العبرة ليست بالعائد الاجتماعى الاجمالى ولكن العبرة لصافى العائد الاجتماعى أى الفرق بين التكلفة الاجتماعية وبين العائد الاجتماعى .

ولاشك أن توافر واتاحة مثل هذه المعلومات بالتقارير سوف يحقق مجموعة من المعايير التى تساعد فى زيادة فاعلية الرقابة مثل معايير :

- المنفعة .
- المرونة .
- الملائمة .
- المقارنة .

حرصت الدولة على أن يوجه استثمار المال العربي والاجنبى لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية فى إطار السياسة العامة للبيئة وخطتها القومية على أن يكون فلك فى المشروعات التى تتطلب خبرات عالمية فى مجالات التطور الحديثة أو نحتاج الى رؤوس اموال أجنبية . . الا أن التقارير المحاسبية تعدها هذه الشركات والفروع الاجنبية تتسم بالقصور وعدم كفايتها لى تتمكن الدول المضيفة من الرقابة على أعمال ونتائج هذه الشركات ومعرفة مدى تحقيق هذه الشركات لاجراض التنمية .

لذلك رأى الباحث ضرورة تطوير التقارير المحاسبية لهذه الشركات والافصاح الحقيقى والعادل عن أنشطتها حتى تتمكن الدول المضيفة من فرض الرقابة والقيام بعمليات عالية لتقييم أدائها والحصول الى قيمة مضافة حقيقة مناسبة .

ويرى الباحث أن مثل هذه التقارير والقوائم تتفق فى الشكل وتختلف فى الضمون وذلك لان الشركات التابعة والفروع الاجنبية تتطلب عرض ومحتوى وقياس مختلف للتقارير لانها تحصل على مزايا بيئية مثل طاقات وقوى محركه وعمالة مدربة بأسعار منخفضة ومشروعات بنية أساسية جاهزة . . الخ وفى الحقيقة لايتضمن القياس المحاسبى فى هذه الشركات مثل تلك المزايا . بالاضافة الى عدم التقرير عن المزايا الضريبية التى تحصل عليها ، ومن ناحية أخرى يجب الافصاح عن هيكل رأس المال ومصنوده - وفى الحقيقة أن أنظمة الرقابة التى تضعها الدول المضيفة على الفروع الاجنبية لاتحقق فاعلية الرقابة لذلك اقترح الباحث مجموعة من القوائم والتقارير المالبة التى تساعد فى تحقيق فاعلية الرقابة . . وأن يتم اعداد قوائم مالية منفصلة على اساس المبادئ المحاسبية السائدة فى الدول المضيفة وثانية على اساس المبادئ السائدة فى الوطن الام للشركة وأخرى طبقا لمبادئ التقييم الاقتصادى ورابعة على اساس التعديلات الضريبية المطلوبة .

- وأن يتم الافصاح عن المزايا الضريبية التى حصلت عليها الفروع والشركات الاجنبية لان ذلك سوف يفيد مستخدم القوائم المالية فى تحديد درجة قابلية القوائم المالية للمقارنة وكذلك ترشيد الانفاق الحكومى غير المباشر .

- ويرى الباحث ضرورة الافصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية لمثل هذه الفروع من خلال قائمة مستقلة عن باقى القوائم المالية يبين فيها تأثير هذه المشروعات على البيئة وحمايتها من الاثار الضارة وذلك لاحكام الرقابة عليها وضع اقامة المشروعات الفعير

مرغوب فيها بيثيا والتي تعمل الدول المتقدمة على اقامتها فى الدول لنامية تهربا من التكاليف الاجتماعية التى سوف تتحملها لو تم اقامتها فى البلد الام . .

وأن يكون لمهنة المحاسبة والمراجعة دور فى هذا المجال وان يتم وضع أسس واساليب لقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية فى المشروعات المختلفة لان هذا القياس أصبح ضرورة يفرضها وضع وظروف المجتمع المصرى ، وأن تتم اجراءات المراجعة الاجتماعية حتى تساهم مهنة المراجعة فى حماية موارد المجتمع ويمكن التحقق من صحة وصدق التكاليف والمنافع الاجتماعية .

— يقترح الباحث اضافة مجموعة من القوائم والتقارير المحاسبية وغير المحاسبية التى تزيد من فاعلية الرقابة مثل :

- ١ — قائمة القيمة المضافة .
- ٢ — قائمة التمويل .
- ٣ — قائمة التوظيف والعمالة .
- ٤ — قائمة العمليات المتبادلة .
- ٥ — قائمة بالمنح والمساعدات الحكومية .

يضاف الى ما تقدم ضرورة اعداد تقارير عن الانتاجية ونسبة المزج المحلى وقوائم بالتدفقات النقدية وأن تحتوى هذه التقارير على بيانات عن الانتاجية والاجور والامان الصناعى وتطور العمل والسلوك الاخلاقى والسكان . . . الخ .

— وأن يتم استخدام النسب والمؤشرات المالية لكى يمكن التعرف على نواحي الضعف أو نقط القوة فى النواحي المالية ومن أمثلة هذه المؤشرات عن الانتاجية توضح نسبة الانتاج المحلى الى الناتج الاجمالى ومقدار ما تسهم به هذه الفروع فى تخفيض نسبة الحاجة الى المستورد . . ومدى مساهمتها فى سد احتياجات الافراد . ومؤشرات عن التمويل ونسبة الارباح المحولة الى الخارج بالنسبة للاموال الاجنبية المستثمرة ومؤشرات عن نسب العمالة المواطنة الى اجمالى العمالة المستخدمة ودور هذه الفروع فى ايجاد فروع عمل جديدة للمساعدة على تخفيف حدة البطالة .

وهذه المقترحات لاشك انها سوف تساعد فى زيادة فاعلية الرقابة والوصول الى الاهداف التى ترمى اليها الدول المضيفة من وراء فتح المجال للاستثمار العربى والاجنبى داخل اراضى الدولة .

المراجع

مم

أولا : المراجع العربية :

- ١ - د أحمد نور : مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية ، دار المعرفة الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٢ .
- ٢ - المعيار المحاسبي الدولي العشرون ٠٠٠
- ٣ - تقرير المنظمة العربية للعلوم الادارية : أثر الشركات المتعددة الجنسية على التنمية والعلاقات الدولية ، سلسلة الفكر الادارى المعاصر العدد ٤٤ .
- ٤ - د جلال الشافعى: مشاكل المحاسبة فى المشروعات متعددة الجنسية مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الاول ١٩٧٩ .
- ٥ - زين العابدين فارس: الضهح العلمى لتخطيط وتحديد الربح الخاضع لضريبة الدخل فى الشركات متعددة الجنسية ، رسالة دكتوراه فى المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، ١٩٨٠ .
- ٦ - نظم المحاسبة والتمويل فى المنشآت متعددة الجنسية ، سلسلة الفكر الادارى ، المنظمة العربية للعلوم الادارية ، العدد ٢٣ .
- ٧ - د يحيى حسين عبيد : المحاسبة عن تلوث البيئة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، المجلد الرابع العدد الاول ١٩٨٠ .
- ٨ - د يحيى حسين عبيد : رؤية جديدة للتقرير عن ضرائب الدخل فى الفوائهم المالية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، ١٩٨٤ .

- (1) D-arab, "The Multinational Enterprise in transition, Selected Readings and Essays" The Darwin pres princetion, New Fersed, second Printing, 1973 .
- (2) Mueller & Fchoi, " An Introduction to Multinational Accounting, Prentic-Hall Inc., New-Jersey
- (3) J.S. Arpan & L.H.Radebough " International Accounting and Multinational Enterprise " John Willey & Sons, New-York, 2nd Edition, 1985.
- (4) S.J. Gray, "The Impact of International Accounting Difference " From A security - Analysis Prespective Some European Evidence, Accounting Reasarch, Vol., 12, No.1, Spring 1980 .
- (5) W.J. Bollom, The Employee Report: Its Needed Now, Managment Accounting, August, 1984 ,