جامعة يحى فارس

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

عنوان المذكرة:

مشكلة أسعار التحويل بين فروع الشركات متعددة الجنسيات

دراسة حالة شركة لافارج الجزائر

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبتين:

- بلهادي نوال
- بن يخلف سهيلة

الأستاذ المشرف:

آتشي شعيب

أعضاء اللجنة:

د/ مولوج كمال	**رئيسا**
أ/ آتشي شعيب	**مشرفا ومقررا**
أ/ بلكحل أمين	**ممتحنا**

السنة الجامعية: 2016/2015

شكر وتقدير

نحمد الله حمدا مباركا، طيبا على توفيقه في إنجاز هذا العمل.

نتقدم بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ المشرف

أتشي شعيب لما قدمه لنا

من نصائح وإرشادات قيمة لإتمام هذا البحث

كما نتقدم بأسمى عبارات التقدير والاحترام

لأعضاء **لجنة المناقشة** الذين قبلوا تقييم هذا العمل

كما لا ننسى أن نشكر كل

من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل

و خاصة السيد دريس بن يخلف

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع الى:

من أوصاني ربّي بالدعاء لهما "ربّ ارحمهما كما ربياني صغيرا " : والديَّ الكريمين،

اخوتي: حبيبة ، محمد ، و الكتكوتة الصغيرة خولة الذين أتمنى لهم النجاح و التوفيق في مشوارهم الدراسي،

الجميل الآتي.....خطيبي محمد،

كل الأهل والأقارب،

رفيقة الدرب حاملة العبء نوال،

كل صديقاتي و زميلاتي طالبات السنة الثانية ماستر تخصص محاسبة،

كل من علمني حرفا،

كل من ساهم في هذا العمل،

سهيلة

إهداء

أهدي هذا العمل إلى:

إلى أمي و أبي أنقص الله من عمري وزاده في عمرهما؛

إلى جدتي رحمها الله ؛

إلى أمل حياتي أخواي أسامة , مصطفى و أختي سمية ؛

إلى رفيقة الدرب حاملة العبء سهيلة ؛

إلى الأصحاب والرفاق والأحباب.

نوال

مستخلص:

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مشكلة تحديد أسعار التحويل بين فروع الشركات متعددة الجنسيات ، وقد تم دراسة حالة شركة lafarge الجزائر و ذلك للإجابة على التساؤلات التالية للدراسة:

- ما هي السمات الأساسية للشركات متعددة الجنسيات التي تجعلها تواجه مشاكل محاسبية عديدة ؟
- ما هي الأسباب الرئيسية لتحديد أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسيات ؟
- ما مدى نجاعة استخدام طرق تحديد أسعار التحويل في حل مشكلة هذه الأخيرة ؟

وقد أسفرت الدراسة على النتائج التالية :

- تعد الشركات متعددة الجنسيات أبرز سمات العولمة لما لها من تأثير على الاقتصاد العالمي.
- ان الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات طرحت جملة من الإشكاليات التي لم تكن المحاسبة التقليدية قادرة على الخوض فيها، و هذا ما أدى الى بروز ما يسمى بالمحاسبة الدولية.
- إن المشاكل المحاسبية تشكل إحدى أهم العوائق التي تؤثر على السير الحسن لنشاط الشركات متعددة الجنسيات .
- ان أسعار التحويل بين فروع الشركات متعددة الجنسيات تتصف بالديناميكية كنتيجة للتعدد و التغير في نطاقها .
- إن أدوار فروع الشركات متعددة الجنسيات لا تقتصر فقط على دعم شبكات التوريد للمواد و السلع.

Abstract

*This study aimed to identify the problem of determining the conversion between branches of multinational corporations prices, has been the case of - **Algeria lafarge** -company and a study to answer the following questions for the study:*
• What are the basic features for multinational companies that make them face numerous accounting problems?
• What are the main reasons for transfer pricing in multinational companies?
• What is the efficacy of the use of methods of transfer pricing in solving this last problem?

The study yielded the following results:
• multinational companies are the most prominent features of globalization because of its impact on the global economy.
• The accounting practice in multinational companies raised a number of problems that were not traditional accounting able to go into it, and that's what led to the emergence of the so-called international accounting.
• The accounting problems are one of the most important obstacles that affect the walk-Hassan of the activity of multinational companies.
• The conversion between branches of multinational companies are characterized by dynamic as a result of the multiplicity and the change in the scope of the prices.
•The branches of multinational companies roles not only to support the supply of materials, goods and networks are limited.

الفهـــــــارس

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الفهارس.....	I
فهرس المحتويات.....	II
فهرس الجداول.....	V
فهرس الأشكال.....	VI
قلئمة المصطلحات	VII
مقدمة	أ- هـ
الفصل الأول **ماهية الشركات متعددة الجنسيات ومشاكلها المحاسبية**	
تمهيد.....	2
المبحث الأول: مفهوم الشركات متعددة الجنسيات واثارها	3
المطلب الأول: الشركات متعددة الجنسيات تعريفها، خصائصها، تصنيفاتها.....	3
المطلب الثاني: أهداف الشركات متعددة الجنسيات وآثارها.....	10
المبحث الثاني: الإطار العام للمحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات.....	12
المطلب الأول: ماهية المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات..... ...	12
المطلب الثاني: طبيعة المحاسبة الدولية وأهميتها والعوامل المؤثرة فيها.....	16
المطلب الثالث: التأثيرات البيئية على المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات.....	17
المطلب الرابع: الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة المقارنة..... .	19
المبحث الثالث: المشاكل المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات	22
المطلب الأول: مشكلة ترجمة العملات الأجنبية.....	22

المطلب الثاني: مشكلة سعر الصرف.....	24
المطلب الثالث: مشكلة ترجمة القوائم المالية الأجنبية.....	26
خلاصة الفصل.....	30
الفصل الثاني: **مشكلة اسعار التحويل بين الفروع للشركات** **متعددة الجنسيات والحلول المحاسبية المقترحة**	
تمهيد.....	32
المبحث الأول: ماهية أسعار التحويل بين الفروع.....	33
المطلب الأول: مفهوم ونطاق أسعار التحويل.....	33
المطلب الثاني: أهداف أسعار التحويل وأسباب تحديدها في الشركات متعددة الجنسيات.....	35
المطلب الثالث :. إيجابيات أسعار التحويل وسلبياتها.....	38
المبحث الثاني: مشاكل أسعار التحويل للشركات متعددة الجنسيات.....	40
المطلب الاول : مشكلة الضرائب الجمركية	40
المطلب الثاني : مشكلة ضريبة الدخل	42
المطلب الثالث:مشكلة التحاسب الضريبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.....	42
المطلب الرابع: مشاكل أخرى.....	44
المبحث الثالث:الحلول المقترحة لمشكلة أسعار التحويل.....	46
المطلب الأول: طرق تحديد أسعار التحويل.....	46
المطلب الثاني: الأبعاد الإستراتيجية التي يتوقف عليها اختيار طريقة تحديد أسعار التحويل.....	47
المطلب الثالث: الاستراتيجية المفضلة لتحديد أسعار التحويل.....	48
خلاصة الفصل	50
الفصل الثالث **دراسة حالة مؤسسة lafarge الجزائر لصناعة الاسمنت**	

المبحث الأول: لمحة عن شركة lafarge الجزائر لإنتاج الإسمنت.....	52
المطلب الأول: نبذة عن شركة Lafarge الجزائر للإسمنت.....	52
المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي والمديريات المشكلة للهيكل التنظيمي للشركة.....	55
المطلب الثالث: إنتاج الإسمنت في شركة la farge الجزائر.....	58
المبحث الثاني:مشكلة أسعار التحويل بين الفروع في la farge الجزائر.....	62
المطلب الأول: مشاكل تحديد أسعار التحويل في شركة la farge الجزائر.....	62
المطلب الثاني: طرق تحديد أسعار التحويل في la farge الجزائر والاستراتيجية المفضلة.....	64
خاتمة عامة.....	72
المراجع.....	76

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوانه	الصفحة
(1)	حجم مبيعات اكبر عشر شركات عالمية على المستوى الدولي لسنة 2015	5
(2)	الشركات الدولية مرتَّبة حسب حجم الإيرادات سنة (2015)	6
(3)	مقارنة النموذج الأنجلوساكسوني والأوروبي	21
(4)	طرق الترجمة الأربعة بالنسبة لأهم مفردات الميزانية العمومية وأسعار الصرف المستعملة لها	29
(5)	اهداف اسعار التحويل الدولية والمحلية	36

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوانه	الصفحة
(1)	التفرقة بين عمليتي إعادة القياس وبين الترجمة للعملة الأجنبية	23
(2)	الهيكل التنظيمي لشركة lafarge الجزائر لصناعة الاسمنت	56
(3)	المواد المستعملة في إنتاج الإسمنت	59
(4)	سير العملية الإنتاجية	60
(5)	طرق تحديد اسعار التحويل بين الفروع	64

قائمة المصطلحات

عربية	انجليزية
الشركات متعددة الجنسيات	Multination enterprises
المحاسبة	Accounting
المحاسبة المقارنة	Comparative accounting
المحاسبة الأنجلوساكسونية	Anglossacsony accounting
سعر الصرف	Exchange rates
ترجمة القوائم المالية	Financial statements translation
العملة الأجنبية	Forgien cuurency
طريقة البنود المتداولة	Current method
طريقة البنود غير المتداولة	Non ccurrent method
طريقة سعر الصرف المؤقت	Temporal method
طريقة سعر الصرف الجاري	Current exchange rate method
طرق الترجمة	Method of translation
طريقة البنود النقدية	Monetary method
طريقة البنود غير النقدية	Non Monetary method
النظام الاقتصادي	The economic system
النظام السياسي	Political system
النظام القانوني	Legal system
النظام التعليمي	Educational system
الديانة	Religion
المركزية	Centralization
اللامركزية	Decentralization
المحاسبة الدولية	International accounting

مقدمـــة

لقد أصبح العالم اليوم قرية صغيرة، لا تعترف بالحدود السياسية والعادات والثقافة، أنها العولمة، ظهرت وتجلت في عدة مناحي اقتصادية وتجارية فمن سرعة تحرك رؤوس الأموال عبر العالم إلى التطور التكنولوجي مرورا بزيادة التبادلات التجارية بين الدول، وللعولمة وسائل نشرت بها أفكارها وحاولت تحقيق أهدافها هذه الوسائل اصطلح على وصفها بأذرع العولمة وهي منظمة التجارة العالمية وصندوق النقد الدولي، إضافة إلى الشركات متعددة الجنسيات، وتعتبر هذه الأخيرة خير دليل على تجلي مفهوم العولمة لكن بسبب نشاطاتها التجارية الواسعة وكثرة فروعها في عدة دول مختلفة الثقافة والنظم السياسية والاقتصادية، وتنوع أنشطتها التجارية أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية عديدة من بينها مشكلة أسعار التحويل بين الفروع التي تتصف بقدر عال من الحساسية، وتخلق المؤسسة الكلاسيكية على حلها على المستوى الدولي، وهذا ما مهد إلى ظهور ما يسمى بالمحاسبة الدولية والتي تكمن أهميتها في إيجاد حلول للمشاكل المحاسبية عامة ومشكلة أسعار التحويل على وجه الخصوص.

وهنا يطرح سؤال جوهري وهو: ما هي الحلول المحاسبية لمشكلة أسعار التحويل بين الفروع للشركات متعددة الجنسيات ؟

وتحت هذه الإشكالية الرئيسية هناك إشكاليات فرعية وهي:

- ما هي السمات الأساسية للشركات متعددة الجنسيات التي تجعلها تواجه مشاكل محاسبية عديدة ؟
- ما هي الأسباب الرئيسية لتحديد أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسيات ؟
- ما مدى نجاعة استخدام طرق تحديد أسعار التحويل في حل مشكلة هذه الأخيرة ؟

الفرضيات:

- إن كبر حجم الشركات متعددة الجنسيات وانتشارها في عدة دول مختلفة النظام وتوسع نشاطها أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية كثيرة.
- وضع إستراتيجية لأسعار التحويل الأمر الذي أدى إلى ظهور عدة مشاكل لم تصادفها الشركات متعددة الجنسيات في تسعيرات التحويل الداخلية.
- تساهم الطرق التي تتبعها مختلف الشركات متعددة الجنسيات بنسبة ضئيلة في تحديد اسعار التحويل.

أهداف البحث:

1- تحديد المبررات أو الأهداف والدوافع الكامنة وراء استخدام أسعار التحويل بين فروع الشركات العالمية.

2- ما هي العوامل الرئيسية التي تحدد أسعار التحويل.

3- رصد المشكلات وتحديد الآثار الحرجة لأسعار التحويل على الدخل، والضرائب.

4- توضيح المداخل أو الاستراتيجيات أو الطرق المستخدمة في تحديد أسعار التحويل.

أهمية البحث:

تتبع أهمية دراسة البحث في كونها:

1- إعطاء نظرة عن الشركات متعددة الجنسيات.

2- عرض أهمية المحاسبة الدولية.

3- إظهار مختلف المشاكل التي تواجه هذه الشركات ومشكلة تسعير التحويلات على وجه الخصوص مع إيجاد الحلول والطرائق المناسبة لحلها.

أسباب اختيار الموضوع:

1- الرغبة الشخصية في البحث.

2- الرغبة في التطرق إلى دراسة جديدة .

3- ظروف وواقع العولمة الحالي، وغزو الشركات متعددة الجنسيات في السوق الجزائرية،حتم علينا البحث في مثل هذه المواضيع بما يتلاءم مع ظروف العولمة بمفهومها الواقعي الحالي.

منهج الدراسة:

هناك عدة مناهج يمكن من خلالها التعريف بالشركات متعددة الجنسية وإظهار مشاكلها،إلا أن الدراسة ارتأت واختارت المنهج الوصفي المناسب للإحاطة بالجانب النظري،أما الجانب التطبيقي تم استخدام أسلوب دراسة الحالة من خلال إجراء دراسة ميدانية وجمع البيانات وتبويبها وتفسيرها بهدف اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج، و المقابلات الشخصية مع موظفي شركة lafarge الجزائر كما اعتمدت الدراسة في جمع المعلومات على المسح المكتبي بالاطلاع على الكتب والبحوث والدراسات التي لها صلة بدراستنا.

صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع التي تتحدث عن مشكلة أسعار التحويل بين الفروع في الشركات متعددة الجنسيات.
- صعوبة الحصول على بعض المعطيات والمعلومات التي كانت نادرة فعلا.
- صعوبة ايجاد شركة للقيام بدراسة حالة وذلك لعدم استقبال الشركات للطلبة.
- صعوبة ايجاد شركة متعددة الجنسيات للقيام بدراسة الحالة في بداية الأمر، فحتى عند وجود شركة lafarge تلقينا عائق الحصول على الملاحق المرافقة لدراستنا وذلك لسرية الأمر مما حتم علينا استعمال أرقام افتراضية.

الدراسات السابقة:

لم يوجد أي بحث يتحدث عن الشركات متعددة الجنسية وإظهار مشكلة أسعار التحويل بين الفروع للشركات متعددة الجنسيات مع إعطاء الحلول المناسبة لها سوى دراسة سابقة واحدة التي تتكلم عن أسعار التحويل و النظام الضريبي، وإلا بعض المذكرات التي تناولت الشركات متعددة الجنسية من كونها إحدى أذرع العولمة، أو بعض المذكرات التي أسهبت في التكلم عن الجانب الاقتصادي لهذه الشركات.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: اقتصرت هذه الدراسة في الجانب التطبيقي على شركة lafarge الجزائر.

الحدود الزمانية: امتدت الدراسة من 25 أفريل2016 إلى 20ماي2016

الحدود البشرية: شملت الدراسة على عمال شركة lafarge الجزائر العاصمة.

خطة الدراسة:

قصد التمكن من الإلمام بالموضوع،و لو بالقدر القليل، قسمت الدراسة على حسب الخطة التالية:

الفصل الأول قسم إلى ثلاثة مباحث

المبحث الأول:تكلم عن الشركات متعددة الجنسيات من حيث ماهيتها،دوافعها وآثارها

المبحث الثاني:تكلم عن الاطار العام للمحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات

المبحث الثالث:تحدث عن المشاكل المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات

الفصل الثاني:تكلم عن مشكلة أسعار التحويل بين الفروع للشركات متعددة الجنسيات وقسم هذا الفصل حسب المباحث التالية:

المبحث الأول:تحدث عن مفهوم أسعار التحويل الدولية

المبحث الثاني:تطرق إلى الحلول المحاسبية لمعالجة مشكلة أسعار التحويل بين الفروع من خلال ابراز مشاكل تسعير التحويلات وطرق معالجتها وكذا الإستراتيجية المفضلة لذلك.

الفصل الثالث:دراسة حالة في شركة lafarge الجزائر.

مصطلحات الدراسة:

ترتكز الدراسة على مصطلحات رئيسية هي:

الشركات متعددة الجنسيات: هي تلك الشركات التي تمارس نشاطها في عدة بلدان، حيث تتكون من شركة أم في البلد الأصلي، وفروعا في البلدان المضيفة.

أسعار التحويل بين الفروع: هي قيمة السلع والخدمات المحولة بين المركز الرئيسي وأحد الفروع، أو بين الفروع بعضهم البعض في الشركة الواحدة.

المشاكل المحاسبية: هي تلك المشاكل الناجمة عن اختلاف تطبيق الممارسات المحاسبية بين الدول.

المحاسبة الدولية: هي أحد الفروع المحاسبية التي تهتم بالأساليب والمشكلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية بمختلف أشكالها للشركات الدولية أو متعددة الجنسيات.

الفصل الأول:

ماهية الشركات المتعددة الجنسيات

ومشاكلها المحاسبية

تمهيد:

ازداد الاهتمام بالشركات متعددة الجنسية لما لها من تأثيرات على العالم، فهي لم تظهر فجأة، بل لها جذور تاريخية، تطورت عبر عدة مراحل لتصل إلى ما وصلت إليه من قوة اقتصادية، ونتيجة لاختلاف وجهات النظر حول هذه الشركات تعددت تعاريفها وتسمياتها، امتازت بخصائص نوعية اكتسبتها الريادة في مجال الاقتصاد العالمي، لما لها من القوة الدافعة، ليصبح نشاطها عالميا، وهناك جدل دائر حول استثمار هذه الشركات هل هي المستفيد الوحيد من الاستثمار في الدول المضيفة أم أن المصلحة مشتركة بينهما، ولها دوافع للاستثمار ونظرا لهدا التطور في قطاع الأعمال أدى إلى حتمية تطوير النظم والقواعد المحاسبية لتستجيب لتلك التغيرات الجديدة في ظل التطورات الاقتصادية العالمية الحديثة وهذا ما أدى بدوره إلى ظهور المحاسبة الدولية، ومما لاشك فيه وكنتيجة لتغلغل الشركات المتعددة الجنسيات في عدة دول مختلفة النظم والتوجهات أوجد لها مشاكل محاسبية كثيرة.

من أجل هذا كله ارتأينا إلى تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الشركات متعددة الجنسيات؛

المبحث الثاني: الإطار العام للمحاسبة للشركات متعددة الجنسيات؛

المبحث الثالث: المشاكل المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات.

المبحث الأول:

مفهوم الشركات متعددة الجنسيات وآثارها.

لقد أصبحت الشركات متعددة الجنسيات في هذه الفترة الأخير محل اهتمام، وذلك نتيجة تأثيرها على المستويين المحلي والدولي، الأمر الذي أصبح من الضروري إعطاء نظرة شاملة عنه من حيث ماهيتها وتصنيفاتها وكذا آثارها الإيجابية منها والسلبية.

المطلب الأول: الشركات متعددة الجنسيات تعريفها، خصائصها، تصنيفاتها:

في هذا المطلب سوف نتطرق إلى ماهية الشركات متعددة الجنسيات وهذا من خلال توضيح تعريفها وخصائصها وتصنيفاتها.

أولا- تعريف الشركات متعددة الجنسيات:

لقد كانت هناك العديد من المحاولات لوضع تعريف عام وشامل للشركات متعددة الجنسيات غير انه وجدت صعوبة في ذلك فعرفت على أنها كل مؤسسة تنتسب إلى بلد معين ويكون لها نشاطات ثابتة بإشرافها في ببلدين أجنبيتين على الأقل بواسطة فروع، وتستثمر في أصول إنتاجية أو مبيعات أو تشغيل الفروع، وتحقيق أكثر من 10% من مجموع مبيعاتها[1].

وعرفت كذلك أنها مشاريع ضئيلة العدد ضخمة الحجم، وهي ذات عمليات تصنيع مباشرة، في دول مختلفة، وذات هيكل عالمي في تعدد إنتاجها ومناطقها الإدارية، وتغطي فعالياتها الإنتاجية بسلع مختلفة وفي مناطق جغرافية متباينة[2].

وتسمية الدولة الأم تطلق على البلد الذي تنتسب إليه الشركة، ويطلق على فروعها في الدول المضيفة تسمية الدول الأجنبية فتعبير الشركات متعددة الجنسيات يشير إلى تلك الشركات التي تتحول إلى الإنتاج الكبير في ظل علاقات اقتصادية تتيح لها مساحة اكبر من السوق، ويسمح لها بالاستفادة من وفورات الحجم بالإضافة إلى أن هذه الشركات تسير بواسطة أشخاص من جنسيات متعددة وتباشر نشاطها الإنتاجي أو التجاري في بلاد أجنبية متعددة تسمى الدول المضيفة[3].

كما توجد بعض التعاريف الخاصة لبعض الاقتصاديين الذين عرَّفوا هذه الشركات كما يلي:

عرف livinjoston الشركات متعددة الجنسيات بأنها " الشركة التي تتمتع بشخصية مستقلة وتمارس نشاطها بالاختيار في دولة أجنبية أو أكثر".

---

(1) ميشال جريتمان، **ماذا تعرف عن الشركات متعددة الجنسيات**، معهد اللغات والترجمة، 1989، ص 7.

(2) نوزاد عبد الرحمن الهيتي، **مقدمة في المالية الدولية**، دار المناهج، عمان، ط1، ص 223.

(3) عبد المطلب عبد الحميد، **النظام الاقتصادي العالمي**، القاهرة، 1998، ص 145.

وعرفها rolf بأنها " الشركة التي يجب أن تصل مبيعاتها الخارجية أو عدد العاملين في الخارج أو حجم الاستثمار في الدول الأجنبية، حوالي 25% من إجمالي المبيعات أو عدد العاملين أو حجم الاستثمار الكلي الخاص بها "[1].

أما Jacoby فعرَّفها بأنها " الشركات التي تمتلك وتدير عملياتها في دولتين أو أكثر".

ويعرفها الاقتصادي الكندي Matiz على أنها " مؤسسات تقوم بعمليات كبيرة ومشيعة جدا في البلدان الأخرى ".

ويرى Young & Hood أن الشركات متعددة الجنسيات " هي تلك الشركات التي تمتلك وتدير مشروعات استثمارية في أكثر من دولة أجنبية "[2].

كما أن الأمم المتحدة ومنظماتها سنة 1974 قدمت تسمية جديدة لهذه الشركات وهي الشركات عابرة القوميات، وقامت بإنشاء مركزا يحمل هذا الاسم للبحث في هذه الشركات تابع للمجلس الاقتصادي الاجتماعي في الأمم المتحدة، وفي سنة 1992 عقدت مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية UNCTAD لدراسة نشاط هذه الشركات، وهذا المصطلح يدل على أن هذه الشركات لديها هامش كبير من الحرية لنقل الموارد وعناصر الإنتاج في شوق متعدد الدول، حيث أنها تتخطى القوميات[3].

ثانياً- خصائص الشركات متعددة الجنسيات:

يتسم النظام الاقتصادي العالمي الجديد بتعميق عولمة الاقتصاد وتزداد فيه دور المؤسسات الاقتصادية الدولية، وتبرز فيه عدد من الملامح الهيكلية. تتمتع الشركات المتعددة الجنسيات والتي تعد من أهم ملامح ظاهرة العولمة أو النظام الاقتصادي المعاصر بالعديد من الصفات والسمات التي تميزها وتتحدد دورها وتأثيرها على النظام الاقتصادي العالمي، ومن أهم هذه الصفات:

1- إتساع الرقعة الجغرافية لنشاطاتها:

تعتبر هذه الصفة من أهم صفات الشركات متعددة الجنسيات بما أنها تساهم في رسم الاستراتيجيات على المستوى العالمي، وتحدد الكميات والنوعيات التي تنتج للعالم، ومن أهدافها تحقيق إستراتيجية تؤمن الإمدادات، والمحافظة على تقييم المستثمرين للشركة الذين قد يتأثر موقفهم نحوها

(1) سيف هشام صباح فخري، **الشركات متعددة الجنسية وأبعادها الاقتصادية والسياسية**، مذكرة ماجستير، جامعة حلب، سوريا، ص 8.

(2) شعيب شنوف، **الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/2006، ص ص 8-9.

(3) عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص 145.

نتيجة توقف بعض أنشطتها في ميدان الاستكشاف أو الإنتاج أو النقل في منطقة ما لسبب أو لآخر، وهذا لجعلها تنتشر في عدة دول للبحث عن صفة نسبية في دولة أخرى[1].

2- كبر حجم الشركات وضخامتها:

إن ضخامة حجم الشركات متعددة الجنسيات من ابرز المميزات لهذه الشركات ومن خلال بعض المؤشرات يمكننا الاستدلال على ذلك كما يلي:

أ- مؤشر حجم المبيعات:

يعد حجم المبيعات السنوية من المؤشرات الدالة عن ضخامة هذه الشركات، ويوضح الجدول التالي حجم مبيعات اكبر عشر شركات عالمية على المستوى الدولي:

جدول (1): حجم مبيعات اكبر عشر شركات عالمية على المستوى الدولي لسنة 2015 (مليار دولار)

اسم الشركة	البلد الأم	الصناعة	حجم المبيعات
وول مارت	المملكة المتحدة	البترول	485.651
مجمع سينوباك	الصين	البترول	446.881
رويال دتش، شل	المملكة المتَّحدة	البترول	431.344
بترول الصين	الصين	البترول	428.620
ايكسون موبيل	الولايات المتحدة الأمريكية	النفط والغاز	382.597
بي بي	المملكة المتحدة	النفط والغاز	358.678
اس جي	الصين	مرافق كهربائية	339.426
فولسفاغن	ألمانيا	السيارات	268.566
تويوتا	اليابان	السيارات	247.702
غلينكور	سويسرا	السلع الأولية	221.073

المصدر: Journal du net – économie magazine 2015.

يتَّضح لنا من الجدول السابق أنَّ الشركة الأولى العالمية في حجم المبيعات هي الشركة البريطانية (وول مارت) والتي بلغت مبيعاتها(485.651) مليار دولار، ثم يلِيها (مجمع سيبوناك) الصيني و(رويال دتش شل)، وكذا احتلت (ايكسون موبيل) الأمريكية المرتبة الخامسة، ومنه نرى أن أكبر الشركات متعدِّدة الجنسيَّات مَبِيعًا في العالم هي شركات نفطية عملاقة وتابعة للدول المتقدمة (أمريكا، بريطانيا، الصين).

(1) نوزاد عبد الرحمن الهيتي، مرجع سابق، ص 227-226.

ب- مؤشر حجم الإيرادات:

يعكس هذا المؤشر القوة الاقتصادية التي تتمتع بها هذه المؤسسات والتي جعلها تؤثر في العديد من القرارات التي تتخذ بشان الاقتصاد العالمي في أروقة العديد من المؤسسات الاقتصادية الدولية[1]، وشَهِد المؤشر تطورا ملحوظا خلال العقود الأخيرة ويوضح الجدول التالي أكبر الشركات الدولية في العالم سنة 2015، والمصنف على أساس حجم الإيرادات المحققة:

جدول (2): الشركات الدولية مرتَّبة حسب حجم الإيرادات سنة (2015) (بليون $)

الرتبة	اسم الشركة	البلد الأم	حجم المبيعات
1	وول مارت	المملكة المتحدة	485.651
2	مجمع سينوباك	الصين	433.31
3	رويال دتش، شل	المملكة المتَّحدة	385.63
4	بترول الصين	الصين	367.85
5	ايكسون موبيل	الولايات المتحدة الأمريكية	346.76
6	بي بي	المملكة المتحدة	334.61
7	تويوتا	اليابان	248.95
8	فولسفاغن	ألمانيا	244.81
9	غلينكور	سويسرا	209.22
10	توتال	فرنسا	194.16

المصدر : http://www.statista.com/statistics/263265/top-companies- in-the-world-by-revenue/

يوضح الجدول السابق حجم الإيرادات الضخم الذي تحَققه الشركات الدولية، كذلك ملاحظة أن معظم تلك الشركات تنتمي إلى الدول المتقدمة.

ج- القيمة المضافة للشركات:

إن القيمة المضافة للشركات متعددة الجنسيات غالبا ما تكون اكبر من القيمة المضافة أي الناتج المحلي الإجمالي[2].

ومن خلال هذه المؤشرات (المبيعات، الإيرادات، القيمة المضافة) يتبين لنا إن هذه الشركات تملك إمكانيات وطاقة ضخمة ونفوذ مالي واقتصادي كبير في العالم[3].

(1) نوزاد عبد الرحمن الهيتي،مرجع سابق ص 230.

(2) سالم أحمد الفرجاني، **العولمة والدول النامية من منظور استثماري**، دار الكتب الوطنية، طرابلس، 2004، ص 87.

(3) المرجع السابق، ص 88.

3- التفوق التكنولوجي:

تعتبر الشركات متعددة الجنسيات مصدر أساسي لنشر المعرفة الفنية والإدارية والتنظيمية، ويكون ذلك عن طريق التدريب وتسخير العمالة المتخصصة، وهذا ما يساهم في تصغير الفجوة التكنولوجية والتنظيمية بين الدول المتطورة، وان قوة الشركات متعددة الجنسيات تتمثل في سيطرتها على العلم والتكنولوجيا الأمر الذي جعلها تضمن وضعا احتكاريا لاستغلاله في تحقيق الأرباح إلى أقصى الحدود.

وهذا الاحتكار يساعدها على استخدام نقل التكنولوجيا وهو ما يمثل مصدر قوتها المالية، وفي ميدان الثورة العلمية والتكنولوجية فان الشركات متعددة الجنسيات لا تسيطر فقط على الميادين الحديثة التي فيها احتمالية أن تتطور فيها التكنولوجيا من خلال استثماراتها الضخمة في نشاط البحث العلمي والتطور التكنولوجي، وإنما تسطير كذلك على الميادين المتقدمة والتكنولوجيا القائدة وهذا ما يمكنها من التحكم في التقنيات الملائمة من الدول المتطورة إلى الدول الفاقدة لها[1].

وان التمويل الضخم هو ما يحتاجه التطور التكنولوجي بما انه يعد الأساس في احتكار الشركات للتكنولوجيا، ولهذا السبب تتحالف الشركات متعددة الجنسيات فيما بينها في مجال البحث والتطوير[2].

4- تنوع النشاط وإنتاج الشركات:

إن سياسة التوزيع التي انتهجتها الشركات متعددة الجنسيات تقدم ميزة خاصة، حيث أن انطلاقة عمل هذه الشركات كانت في المجال الإستخراجي والتحويلي ومن بعدها في الصناعات الأمر الذي يتطلب خبرة تكنولوجية متطورة[3].

أما الهيمنة على أسواق النقد العالمية من مميزات الاتجاه الحديث وذلك بواسطة بناء سلسلة من المصارف وفروعها تسيطر على المدخرات للتحكم في مسار الاستثمارات، ويعد قطاع الخدمات القطاع المفضل عموما لدى هذه الشركات.

إن الرغبة في تقليص توقعات الخسارة في عمل معين وتحقيق الربح في أعمال أخرى هو السبب الأساسي في انتهاج الشركات هذه السياسة، وذلك ما يسمى إحلال وفورات الحجم[4].

(1) نوزاد عبد الرحمن الهيتي، مرجع سبق ذكره، ص 227.

(2) عبد المطلب عبد الحميد، مرجعسبق ذكره، ص 152.

(3) سيف هشام صباح فخري، مرجع سبق ذكره، ص 19.

5- السعي لإقامة تحالفات إستراتيجية:

دائما ما تعمل الشركات متعددة الجنسيات على المحافظة على علاقات التكامل والتنسيق فيما بينها، وهذا للاستفادة من المزايا الخاصة التي بحوزة كل واحدة فيما بينها كالمزايا التكنولوجية، أساليب التسويق، المهارات الإدارية، المعرفة الفنية، وهذا ما جعلها تسعى إلى الدخول في عمليات الاندماج[1].

ولدينا عدة أمثلة على عملية الاندماج من بينها:

- اندماج شركة "نستله" السويسرية مع مصانع "كيموودوسي".
- اندماج شركة " كادبوري مع شركة "بم بم".
- اندماج البنك العقاري المصري مع البنك العقاري العربي.
- اندماج شركة "سوني " وشركة "اريكسون" للموبايلات.
- اندماج شركة "شيفروليه " وشركة "دايو" للسيارات.

6- إدارة الشركات وتنظيمها:

لقد عملت الشركات متعددة الجنسيات على مزاولة السيطرة المركزية التامة من الدولة الأم على فروعها الموزعة في إرجاء العالم، عن طريق توحيد اتخاذ القرارات والمعاملات، من خلال وضع خطة وبرنامج تمشي عليه جميع الوحدات المنتشرة في العالم، ويهدف ذلك إلى السيطرة الكاملة، غير أن مؤخرا بدأت معظم الشركات بالمرور من التنظيم الرئيسي إلى التنظيم الأفقي، فصار هناك ما يسمى باستقلالية تنظيمية للفروع بمعنى كل فرع لديه هيكل تنظيمي أفقي، ومنه تتمتع الفروع بمرونة نسبية في علاقاتها مع الشركة الأم.

ثالثاً- تصنيفات الشركات متعددة الجنسيات:

يمكن تصنيف أنماط الشركات متعددة الجنسيات على النحو التالي:

1- حسب درجة المركزية: وتقسم إلى:

أ- النمط المركزي:

في هذا النمط يتخذ المركز الرئيسي في الدولة الأم جميع قرارات الشركات.

ب- النمط اللامركزي:

بالنسبة لهذا النمط تكون لدى فروع الشركات نسبة من الحرية في اتخاذ القرارات والتصرف.

(1) عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص 152.

2- حسب درجة التكامل:

وتقسم إلى:

أ- الشركات المتكاملة رأسيا:

هنا نشير إلى تلك الشركات التي تقوم ببناء فروع أجنبية لها بغية إنتاج مدخلات للشركة الأم، أو إنتاج مواد خام موجودة في الدول المضيفة لإعادة بيعها للشركة الأم، ويتمثل نشاطها في الصناعات الإستخراجية.

ب- الشركات المتكاملة أفقيا:

وهي الشركات التي تقوم بإنشاء فروع لها تزاول نفس نشاط الشركة الأم، وينحصر نشاطها في الصناعات في المشروبات الغازية، المنظفات، الأغذية.. الخ.

3- حسب درجة الملكية:

وتقسم إلى:

أ- فروع شركات ذات ملكية كاملة للمستثمر الأجنبي.

ب- فروع شركات ذات ملكية مشتركة بين الشركة الأم ومقيمي الدول المضيفة[1].

4-حسب الأنشطة:

وتقسم إلى:

أ- الشركات الصناعية متعددة الجنسيات:

يعد هذا النوع من الشركات مهم جدا، فهو يحقق درجة عالية من التكامل في النشاط والتكامل العمودي والأمامي اتجاه السوق، إن كان للمستهلك أو العملاء، والتكامل العمودي الخلفي اتجاه المواد الخام أو لوازم الإنتاج والتسويق، ويعتبر هذا النوع موجها للسوق والتكلفة في نفس الوقت.

فيما قد تحقق هذه الشركات نسبة مرتفعة من التكامل الأفقي حيث تقوم فيه بمزاولة أو إعداد عمل محدد في مختلف دول العالم.

ب- الشركات التجارية متعددة الجنسيات:

تمتلك هذه الشركات مركزا إنتاجيا وحيدا حيث تعتمد عليه بشكل كبير في التصدير المباشر للأسواق الأجنبية، كما أن هناك فروع لتسويق منتجاتها في الدول أو الأسواق الأجنبية[2].

(1) خضر حسان، **الاستثمار الأجنبي المباشر، تعاريف وقضايا**، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 2004، ص 10.

(2) هشام سيف صباح الفخري، مرجع سبق ذكره، ص 10.

المطلب الثاني: أهداف الشركات متعددة الجنسيات وآثارها:

يمكن حصر أهم الأهداف والآثار للشركات متعددة الجنسيات فيما يلي:

أولاً- أهداف الشركات متعددة الجنسيات:

1- تعظيم المبيعات من أجل البقاء والاستمرار:

تعمل الشركة في ظل المنافسة الدولية بشكل دائم على البقاء والاستمرار وهذا بمحافظتها على مبيعاتها أو الزيادة فيها، فمن اجل أن تكون أكثر قربا وتفهما لاحتياجات الأسواق التصديرية تقوم بفتح فروع خارجية لها، وكذلك لتجنب بعض القيود على التجارة المفروضة من طرف الدول المضيفة ونخص بالذكر الدول النامية وذلك بغية الحماية من منافسة السلع الأجنبية للمنتجات المحلية وأيضا إضافة موارد جديدة من خلال فرض رسوم جمركية على السلع المستوردة، فعن طريق إنشاء وحدات إنتاجية بمعنى فروع في تلك الدول تستطيع هذه الشركات تخطي هذه الحواجز وبالتالي تقدم سلعا منتجة محليا[1].

2- تخفيض التكاليف من أجل زيادة الأرباح:

إن أي شركة تهدف في مسارها العملي إلى الوصول إلى المزيد من الأرباح لتجنب مشاكل في إيجاد مساهمين ومصارف تقرض الأموال، فتعمل على الاستفادة من انخفاض تكاليف الموارد الإنتاجية خاصة في الدول النامية، فمثلا عوضا عن تحملها لتكاليف النقل الباهضة لتصدير منتجاتها تقوم بإنشاء فروع لمصانعها بالقرب من أسواق تلك الدول، وأيضا الاستفادة من رخص الأيادي العاملة والإعفاءات الضريبية وغيرها من المميزات الاستثمارية[2].

3- حماية السوق الأساس للشركة الأم:

إن حماية السوق الأساس للشركة الأم يعد هدفا متعلق بالبيئة الخاصة التي تعمل فيها الشركة، فعن طريق العمليات الدولية تعمل الشركات على حماية أسواقها الداخلية من المنتجات الأجنبية المنافسة التي تغزو هذه الأسواق، وذلك في ظل ظهور شركات متعددة الجنسيات جديدة والتي تنتمي إلى دول نامية كالصين، كوريا الجنوبية، الهند، ماليزيا ودول أمريكا اللاتينية.

وهدف هذه الشركات هو منافسة الشركات المنتمية للدول المتقدمة بغية كسب حصة لها في السوق وشراء أصول بأقل من قيمتها الحقيقية، ومن هنا نستطيع القول أن النمو المتزايد لأعمال الشركات

(1) سعود جايد عامري، **الإدارة المالية في الشركات متعددة الجنسيات**، دار المناهج، عمان، 2006، ص ص19- 22.

(2) علي عباس، **إدارة الأعمال الدولية**، دار الحامد، عمان، 2003، ط1، ص ص 174- 175.

متعددة الجنسيات سواء على مستوى سوق الدولة الأم أو على مستوى الأسواق العالمية يمكنها من معرفة منافسيها بشكل أفضل[1].

ثانياً- آثار الشركات متعددة الجنسيات:

إن للشركات متعددة الجنسيات عدة آثار ونستطيع تقسيمها إلى قسمين الايجابية منها والسلبية وهي كالتالي:

1- الآثار الايجابية للشركات متعددة الجنسيات:

تحقق الشركات متعددة الجنسيات عدة فوائد تتمثل فيما يلي:

- لديها رؤوس أموال ضخمة التي من خلالها تعالج العجز في الإدخارات المالية.
- نقل التكنولوجيا إلى الدول النامية.
- استخدام أحسن المهارات والكفاءات الإدارية.

2- الآثار السلبية للشركات متعددة الجنسيات:

تؤدي هذه الشركات إلى عرقلة التنمية وذلك كالآتي:

- إن الشركات متعددة الجنسيات تنافس الشركات المحلية مما يؤدي إلى سحب الأموال والعملة الصعبة من الدول المضيفة.
- إن هذه الشركات ذات طابع احتكاري كونها ترفض دخول الشركات المحلية لمشاركتها.
- زيادة التبعية الاقتصادية للخارج.
- إن الشركات متعددة الجنسيات تقوم بشراء جميع لوازمها من الشركة الأم إضافة إلى كوادرها البشرية الأجنبية.
- تسعى الشركات متعددة الجنسيات على استخدام قوتها المالية وتعمل على احتكار التكنولوجيا بمعنى عدم نقلها.
- عرقلة عملية التنمية وذلك بلجوئها إلى إنتاج السلع الكمالية وعدم إنتاج السلع الأساسية[2].

(1) جاد الرب وسيد محمد، **إدارة الأعمال الدولية**، دار العشري، القاهرة، 2006، ص 55.

(2) موسى مطر، شقير نوري، ياسر المومني ، **المالية الدولية** ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2003 ، ص-ص، 178-179.

المبحث الثاني:

الإطار العام للمحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات

The framework of accounting in multinational enterprises

إن السبب الرئيسي من دراسة المحاسبة يكمن في مدى أهمية الاستفادة من البيانات الناتجة عن الأنشطة والأحداث الاقتصادية.

وكذلك إعداد القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى توصيل المعلومات المفيدة متخذي القرار؛ وبالتالي تصبح المحاسبة في خدمة الاقتصاد.

لكن التطور المستمر في قطاع الأعمال أدى إلى ظهور موضوعات حديثة تستدعي متابعة من الفكر المحاسبي، مما يؤدي في نفس الوقت إلى ضرورة تطوير النظم والقواعد المحاسبية، لتواكب تلك التغيرات الجديدة في ظل هذا التطور، وهذا ما أدى إلى ظهور ما يدعى بالمحاسبة الدولية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات

(Definition of accounting in multinational enterprises)

من خلال هذه الفقرة سنتناول ماهية المحاسبة وأهمية وجود نظرية محاسبية والنظام المحاسبي في الشركات المتفرعة والعلاقة بين الفروع والشركة الأم.

1- ماهية المحاسبة (Definition of accounting):

- تعتبر المحاسبة من حيث طبيعة مخرجاتها لغة الأعمال أو لغة المال ولسان حاله.
- أما من حيث نشاطها فهي نظام للمعلومات يرتكز على القياس والوصول إلى المعلومات المالية[1].
- ومن حيث الأسلوب فهي تقوم بتحديد وقياس وتوصيل المعلومات عن نشاط الوحدة الاقتصادية لمساعدة المهتمين بتلك المعلومات في اتخاذ القرارات.
- ومن حيث الأسلوب تقوم المحاسبة بتسجيل وتبويب وتلخيص وعرض البيانات المالية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية وتحليلها.
- ومن حيث الهدف تعرف المحاسبة بأنها ذلك النشاط الخدمي أو نظام المعلومات الذي يهدف إلى توفير المعلومات المالية عن الأنشطة الاقتصادية للمساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية والاقتصادية[2].

وبدأ الاهتمام بالمحاسبة كعلم منذ 1494م حينما قام **Lucapacioli** بنشر كتاب في الجبر خصص له فصلا عن القيد المزدوج، وان كان البعض يرى أن **Benedetto Cotrugli** كان السباق في ذلك سنة 1458م.

(1) محمود السيد الناغي، **نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية**، المكتبة المصرية، مصر، 2002، ص 21.

(2) إبراهيم جابر السيد، **المحاسبة الدولية وعلاقاتها بالتجارة الالكترونية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص 11.

وبما أن المحاسبة علم فان كل علم يستند إلى نظرية، فالمحاسبة هي فرع من العلوم الاجتماعية لذلك لابد أن يوجد لها إطار منطقي بين فروع هذه العلوم وفروع العلوم الأخرى، وهنا نجد أن المحاسبة متطورة ومتغيرة وذلك من خلال الأهداف أو المجالات أو الوسائل.

والنظرية في المجال السياسي هي مجموعة المبادئ العلمية المتجانسة والمشتقة من مجموعة الفروض المتناسقة وطبيعة العمليات التي تقوم من خلال مجموعة مفاهيم خاصة[1]

2- أهمية وجود نظرية المحاسبة:

أصبحت المحاسبة اليوم متعلقة بتوفير نظرية علمية، تواكب التطورات الجارية في عالم المال والاقتصاد والعمل على تطوير التطبيقات المحاسبية والمستجدات، ويمكن من خلال الفروض المنطقية استنباط المبادئ العلمية لنظرية المحاسبة، وأن تقاس صحة هذه المبادئ من خلال مدى توافقها والفروض العلمية التي وضعها الباحثون.

كما أن الجهود قائمة لصياغة إطار واحد لنظرية عامة للمحاسبة وذلك بالاعتماد على جملة من النقاط والفروض الأساسية، وهذا للمساهمة في تحقيق ركن الموضوعية في البيانات والمعلومات التي تظهرها المحاسبة.

إن وجود نظرية عامة للمحاسبة يؤدي إلى خلق كيان ملموس للمحاسبة ويضعها في مصاف العلوم الاجتماعية المتقدمة بدلا من أن تكون مجرد وسيلة للتسجيل والتبويب والعرض مما يضع الحاسبين في المكانة اللائقة بهم[2].

3- المحاسبة في الشركات ذات الفروع:

تهدف الشركات متعددة الجنسيات من وراء الاستثمار في الخارج عن طريق فروع لها في دول مضيفة إلى:

- إنشاء فروع بغية تسويق منتجاتها وتحقيق أرباح بأقل التكاليف نظرا لما تحصل عليه من امتيازات وفرص للاستثمار.

- استخراج المواد الأولية بأسعار منخفضة وكذا اليد العاملة الرخيصة، وذلك لما تقدمه الدول لهذه الشركات من تنازلات لا تتوفر في الغالب للشركات المحلية[3].

(1) شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 14.

(2) حلمي ناصر، **نحونظرية عامة للمحاسبة ومجال تطبيقها**، مجلة المحاسبة، الإدارة والتأمين، كلية التجارة، القاهرة، العدد 9، ص ص 13-22.

(3) عتوالموسوس، **النظام القانوني لفروع الشركات الأجنبية في الجزائر**، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2010، ص 226.

أ/ العوامل التي تؤثر في تصميم النظام المحاسبي للفروع:

يتأثر النظام المحاسبي للفروع بالعديد من العوامل الخاصة بطبيعة المؤسسة وأهمها ما يلي:

– طبيعة الشركة من حيث حجم النشاط والنظام الإداري، فقد يكون الفرع عبارة عن وسيط بين المركز الرئيسي وعملاء الفروع.

– وقد تكون وحدة صناعية لتحويل المواد الأولية بضاعة تامة الصنع أو نصف مصنعة، وقد يكون الفرع شركة قائمة بذاتها[1].

ب/ صور التعامل بين الشركة الأم والفروع:

– الحالة الأولى: الاستقلالية[2] (اللامركزية) (Decentralization):

هنا يتحصل الفرع على السلع التي يحتاجها من الشركة الأم أو يقوم بشرائها مباشرة من الأسواق، بحيث يترتب عليه التسجيل المحاسبي لعمليات الشراء، البيع، الدفع والتحصيل وكذلك مسك مجموعة من الدفاتر وذلك عن طريق فتح الحسابات ما بين الوحدات والشركة الأم، وهنا يكون النظام المحاسبي متمتعا باللامركزية في الحسابات، كما يحتفظ الفرع بحق الإشراف والمراقبة.

– الحالة الثانية: المركزية: (Centralization)

في هذه الحالة تكون الفروع مجرد مكاتب تستلم المنتجات من الشركة الأم لبيعها لحسابها وتحصل منها على المبالغ اللازمة لنفقاتها، هنا تتولى الشركة الأم عملية مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية، وفي ظل هذه العوامل يكون النظام المحاسبي مركزيا لحسابات الفروع بالشركة الأم[3].

4– النظام المحاسبي المركزي والنظام المستقل للحسابات:

أ– النظام المركزي للحسابات: يتم مسك الدفاتر المحاسبية على مستوى الشركة الأم وكل العمليات تتم على مستوى مركزي مما يسهل عمل الفروع.

ب– النظام اللامركزية لحسابات الفروع المستقلة: إمساك مجموعة دفترية مستقلة لكل فرع، قد يكون الفرع ملزما(بإمساك مجموعة من الدفاتر والسجلات بشكل مستقل)، وذلك إذا كان الفرع يقوم بنشاط مستقل عن الشركة الأم، أي وجود الفرع في منطقة أو بلد مختلف عن البلد الأم للشركة.

كما يمكن أن تكون هناك استقلالية في الحصول على السلع الضرورية (للفروع من غير مصادر الشركة)، هذه الظروف تتطلب مسك دفاتر وسجلات محاسبية مستقلة عن الشركة الأم[4].

(1) محمود السيد ناغي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

(2) عتوالموسوس، مرجع سبق ذكره، ص 25.

(3) محمود السيد ناغي، المرجع السابق، ص 29.

5- تحديد العلاقة بين المركز الرئيسي والفروع:

في حالة الفروع المستقلة يتم تسجيل العمليات المحاسبية بشكل مستقل كما تستخرج الحسابات الختامية التي تصور نتيجة نشاط الفروع وميزانيته، ويتم إرسال ملخصات للحسابات بصفة دورية وفي نهاية السنة تكتفي الشركة الأم بفتح حسابا في دفاترها باسم حساب الفرع، تسجل فيه العمليات المتبادلة بين الشركة الأم والفرع.

كما يمسك الفرع في دفاتره مقابل ذلك حسابا باسم الشركة الأم لتسجيل نفس العمليات، وتقوم الشركة الأم بإدماج ميزانيتها، وذلك في قائمة واحدة تجمع عناصر الأصول والخصوم مع استبعاد رصيد ما بين الوحدات أو الفروع، بحيث يتقاضى كل منهما مع الآخر لأن الشركة الأم بتسجيل قيود تقابل تلك التي يسجلها الفرع في مجموعته الدفترية، ولهذا فان ميزان مراجعة الشركة الأم يضم رصيد حساب الفرع الذي يكون عادة مدينا بينهما.

يضم ميزان مراجعة الفرع حساب الشركة الأم الذي يكون دائنا في هذه الحالة، لأنهما حسابان متناظران ومتقابلان، وإذا كان رصيد حساب الفرع في دفاتر الشركة الأم دائنا فإن رصيد حساب الشركة الأم في دفاتر الفرع لابد أن يكون مدينا بنفس المبلغ، ونظرا لتطابق هذان الحسابان مع اختلاف في نوع الرصيد فهما لا يظهران في الميزانية المجمعة.

6- الرقابة المالية على حسابات الفروع:

تقوم الشركات متعددة الجنسيات بالمتابعة والمراقبة الدورية لفروعها ولهذا الغرض يجب على هذه الفروع إعداد التقارير المالية، لأن الدورة المحاسبية شهرية وهذا يهدف إلى مراقبة مختلف عمليات الفروع، هذه التقارير المالية تمس جملة من العناصر الهامة التي لها علاقة مباشرة بنشاطات الفروع وأهم هذه التقارير المالية:

أ- تقارير خاصة بمتابعة المخزون السلعي ومن أجل متابعة حركة المخزون فان هذه الشركات تستخدم تكنولوجيا عالية حتى يتسنى لها المتابعة الدقيقة لحركة المخزونات، ومن أهم الأنظمة المعلوماتية نجد نظام MAXIMO ونظام OPMAN يستعملان لتسيير المخزونات ومعالجتها محاسبيا.

ب- تقارير خاصة لمتابعة العمليات النقدية حيث يتم إعداد التقارير دورية للتدفقات النقدية الواردة والصادرة والرصيد الجديد لكل دورة محاسبية وهنا أيضا يمكن إعداد هذه التقارير انطلاقا من أنظمة محاسبية متطورة مثل ORACLE

كما يتم إعداد تقارير دورية خاصة لمتابعة المبيعات، بحيث يضم هذا التقرير حجم المبيعات للفرع ومقارنة المبيعات الفعلية بالمقدرة، ووفقا للميزانية التقديرية بالاستثمارات المحققة وتقدير تحليلات موضوعية للانحرافات أو الفروقات إن وجدت[1].

(1) شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص-ص 17-18.

7- استخدام الأنظمة المحاسبية المعلوماتية في رقابة المخزون وحسابات العملاء

يعتبر استخدام أنظمة المعلومات المحاسبية من أحدث سمات المشروعات الحديثة، ومن الشائع أن أنظمة المعلومات واجهت ما يطلق عليه THREE Cs والرقابة CONTROL، وكل من هذه العناصر يؤدي إلى تغيرات أساسية في مضمون أنظمة المعلومات وبالتالي في مضمون النظام المحاسبي بوصفه جزء من نظام المعلومات بالشركة.

فخلال العشرية الأخيرة ظهرت تغيرات جوهرية في أنظمة المعلومات فمن ناحية ازداد الطلب على المعلومات من حيث كميتها ونوعيتها وذلك نتيجة للزيادة في حجم الوحدات الاقتصادية وتزايد التعقيد في الهيكل التنظيمي، ومن جهة أخرى ازدادت قدرة أنظمة المعلومات على تلبية الاحتياجات المعروضة عليها نتيجة لاستخدام الحاسوب ولإتباعها الأساليب الحديثة في الرقابة والاتصال بحيث تستخدم الشركات الأنظمة المعلوماتية المحاسبية لمراقبة حركة المخزونات بشكل فعال ودقيق، كما تستخدم هذه الأنظمة لإعداد دفاتر السجلات المحاسبية سواء الخاصة بنظام الطلبيات أو لمعالجة الفواتير الخاصة بعملية الشراء والبيع وكذلك السداد والتحصيل[1].

المطلب الثاني: طبيعة المحاسبة الدولية وأهميتها والعوامل المؤثرة فيها

(Nature and need of international accounting and effecting factors)

أولا : مفهوم المحاسبة الدولية (Definition of international accounting) :

يعرفها البعض بأنها"الإطار الدولي لمختلف الأساليب والإجراءات التي تهدف إلى قياس وعرض نتائج الأحداث والمعاملات التجارية الدولية."

كما عرفها البعض الآخر"إن المحاسبة الدولية هي أحد الفروع المحاسبية التي تهتم بالأساليب والمشكلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية بمختلف أشكالها للشركات الدولية أو متعددة الجنسيات[2]."

أيضا "هي مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دوليا لتحكم الممارسات العلمية للمهنة، وتهتم بوضع إطار نظري وعلمي على مستوى دولي للممارسات والمقارنات المحاسبية المختلفة الناتجة عن أحداث أو عمليات اقتصادية أو مصالح تتخطى حدود أكثر من دولة[3]."

(1) شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 19.

(2) أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 9.

(3) أكرم يعقوب، http://akramdosky.blogspot.com/2011/05/blog-post.html، تاريخ التحميل: 17 فيفري 2016.

1- أهمية المحاسبة الدولية (Need of international accounting) :

إن خصوصية البيئة التي أصبحت تعمل فيها المحاسبة والتي تتميز بعدم تجانس فئات مستعملي القوائم المالية واختلاف لغاتهم وثقافاتهم وعملاتهم حتم عليها التطور من أجل الاستمرار في أداء دورها في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار.وعليه عرفت المحاسبة أهدافا جديدة تتمثل في تقديم المعلومات الملائمة والقابلة للفهم والتحقق والمقارنة على المستوى الدولي إلى المستخدمين من مختلف أنحاء العالم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات وهنا تظهر أهمية المحاسبة الدولية التي تسعى لتجسيد ذلك[1].

2- أهداف المحاسبة الدولية (Objectives of international accounting) :

أ- تقليل درجة التباين في الممارسات المحاسبية بين الدول بهدف خدمة المستثمر وتسهيل عملية المقارنة.

ب- توفير معلومات ملائمة وذات مصداقية على المستوى الدولي وتسهيل قراءة القوائم المالية.

ج- توفير الحلول للمشاكل الناتجة عن الأعمال الدولية خاصة مشاكل القياس وإعداد القوائم المالية والإفصاح[2].

د- إيجاد إطار نظري وعملي ينظم الممارسات والتقارير المحاسبية على مستوى دولي.

هـ-دراسة الأنظمة المحاسبية للدول المختلفة ومحاولة زيادة الوعي حول أسباب الاختلافات والتشابهات المحاسبية بين الدول.

و- تقييم دور المحاسبة في اقتصاديات الشركات والدول المختلفة ومساعدتها في التعرف على أسباب نجاح أو فشل الأنظمة المحاسبية ومن ثم المساعدة في تطويرها.

ز- تسهيل عملية المراجعة أمام شركات المحاسبة الدولية وزيادة الثقة في القوائم المالية على مستوى وطني[3].

المطلب الثالث: التأثيرات البيئية على المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات:

تتأثر الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات بالنظم الاقتصادية، السياسية، القانونية وكذا النظام التعليمي والديانة.

1- النظام الاقتصادي(Economic system) :

(1) سعود جايد العامري، **المحاسبة الدولية:منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها**، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 29.

(2) عادل بولنجيب، **دور المعايير الحاسبية في تحسين جودة المعلومة المالية**، رسالة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014، ص 1.

(3) أكرم يعقوب، مرجع سبق ذكره.

يؤثر النظام الاقتصادي على المحاسبة بشكل عام وعلى التقارير المالية بشكل خاص، وبالرغم من أن التنمية الاقتصادية يمكن تحقيقها بعدة أشكال من السياسات المحاسبية بناءا على نوع النظام الاقتصادي المختار، فإن كل سياسة من هذه السياسات الاقتصادية يكون لها أثر خاص على تطور المحاسبة، وبالتالي لابد من معرفة تأثير هذه العوامل المختلفة على المحاسبة.

2- النظام السياسي (Political system) :

إن المفاهيم المحاسبية متعلقة بالنظام السياسي للبلد، حيث تتأثر الممارسات المحاسبية بتباين النظام السياسي من بلد لآخر(اشتراكي أو رأسمالي).وبالتالي الحرية المحاسبية لها ارتباط بالحرية السياسية.

3- النظام القانوني (Legal system) :

تؤثر النظم القانونية على الممارسة المحاسبية، لأن النظم القانونية هي بمثابة قيود على المعايير المحاسبية، ولكون كل دولة لها قانون مختلف فان الممارسات المحاسبية حتما ستكون مختلفة كذلك.

4- العوامل الثقافية:

إن الثقافة هي القيم والاتجاهات المشتركة في المجتمع، كما أن المتغيرات الثقافية تؤثر على التنظيمات القانونية والاجتماعية والمحاسبية وبالتالي يؤثر أيضا على السياسات المحاسبية في الدولة بشكل مباشر[1].

5- النظام التعليمي (Educational system):

توجد علاقة مباشرة بين المستوى التعليمي في الدولة، وتطبيقات التقرير المالي المحاسبي بها، لذا تدني المستوى التعليمي يصعب من عملية التحكم في الأنظمة المحاسبية المعقدة وتطبيقها[2].

6- الديانة (Religion) :

هناك اختلاف بين النظام الاقتصادي الإسلامي وغيره من النظم الاقتصادية وذلك لأن الشريعة الإسلامية هي المرجع الأول للوضع قواعد وأسس المحاسبة ومن ثم آراء المفكرين والمجتهدين في المقام الثاني.

كما أن المحاسبة الإسلامية موجودة لغرض المجتمع على عكس الأعراف الغربية التي يقوم وجودها من أجل الوحدة الاقتصادية[1].

---

(1) نوال صبايحي، **الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وأثره على جودة المعلومة المالية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص ص28-29.

(2) ريتشارد شروید وآخرون، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006، ص 109

المطلب الرابع: الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة المقارنة

(Conceptual framework of comparative accounting) :

توجد اختلافات فكرية في التطبيقات المحاسبية بين الدول المختلفة، ولإبراز أوجه تلك الاختلافات يتعين الإشارة الموجزة على المحاسبة الأنجلوساكسونية والمحاسبة الأوروبية.

1- المحاسبة الأنجلوساكسونية:

ظهرت المحاسبة الأنجلوساكسونية في القرن التاسع عشر، مع ظهور الثورة الصناعية وتقوم دول كثيرة بإتباع هذا النموذج المحاسبي من بينها (أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، هونج كونج...) بالتقريب 43 دولة.

وتتميز المحاسبة الأنجلوساكسونية بالخصائص التالية:

أ- تقوم المحاسبة الأنجلوساكسونية على وجود إطار مفاهيمي، وهو بناء نظري يتضمن معلومات محاسبية ذات أهداف ومفاهيم وخصائص نوعية والمبادئ العامة للمعايير التطبيقية، بحيث وضع هذا الإطار في الولايات المتحدة الأمريكية من طرف مجلس معايير المحاسبة الماليةFASB، أما في بريطانيا فقد وضع من قبل مجلس معايير المحاسبة ASB [2].

ويتضمن الإطار المفاهيمي عرض للقوائم المالية التي ينبغي أن تقدم معلومات مفيدة لاتخاذ قرارات الاستثمار الرشيدة وغيرها من قبل المستثمرين والدائنين وغيرهم[3].

ب- تتماشى نظم المحاسبة الأنجلوساكسونية مع نظام القانون العام، حيث أن الدول الأنجلوساكسونية هي دول ذات قانون غير مدون، لذلك فكل القوانين المرتبطة بعرض المعلومات المالية لا تأخذ طابعا إلزاميا وبالتالي تترك مهمة إعداد القواعد التطبيقية للخبراء المهنيين.

ج- عدم تبعية معدي النصوص التنظيمية للسلطات السياسية مما يجعل العلاقة وطيدة وتبادلية مع مستخدمي المعلومات المحاسبية[4].

د- تطبق هذه المحاسبة من قبل الدول التي يسود بها نظام اقتصادي حر، ذات أسواق مالية نشطة مثل الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا وكندا.ونجد أن الأنظمة المحاسبية مدارة على أساس توزيع

---

(1) محمد مبروك أبوزيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 202

(2) **مفاهيم المعايير الدولية للمحاسبة**، ملتقى وطني، الجزائر، أيام 10-12 نوفمبر 2007.

(3) عبد الرزاق المشعلاوي، http/razaq 197 blogspot.com. تاريخ التحميل : 2016/01/11

(4) سعاد بورويسة، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر في علوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2010، ص 35

الموارد الاقتصادية من خلال اليد الظاهرة والخفية لنظام السوق الحر والموجهة نحو تلبية احتياجات المستثمرين والمقرضين من المعلومات المحاسبية[1].

هـ- في البلدان الأنجلوساكسونية لا تأثر الضرائب على القانون المحاسبي وبالتالي للمؤسسة نوعين من الحسابات أحدهما مالي والآخر ضريبي وهذا لأن النتيجة الخاضعة للضريبة تحسب بشكل مستقل عن النتيجة المحاسبية وذلك راجع إلى عدم اعتماد الدولة مباشرة على قائمة الدخل حيث يتم تصنيف الحسابات بالطريقة التي تلبي احتياجات المساهمين من المعلومات[2].

2- المحاسبة الأوروبية القارية:

يمتد تاريخ المحاسبة الأوروبية إلى القرن الرابع عشر، تطبقها العديد من الدول الأوروبية وغير الأوروبية كالجزائر واليابان... فتسميتها لا يعني ذلك أن مجال تطبيقها على أوروبا فقط وعموما هناك 28 دولة تعتمد هذه المحاسبة التي لها نظام اقتصادي مركزي وسوق رأسمالي غير نشط.

وتتمثل أهم خصائص هذه المحاسبة فيما يلي:

أ- يسود نظام القانون المدني في الدول المطبقة للمحاسبة الأوروبية الذي يتضمن قوانين مدونة للشركات تحكم المشروع الهادف للربح وغالبا ما ينص القانون على ضرورة إنشاء الشركات حسب خطوات محددة إضافة إلى وجود قانون محاسبي لا يترك فرصة للتقديرات والأحكام المهنية لذلك هناك اتجاه نحو تغليب الشكل القانوني على الجوهر الاقتصادي.

ب- تعتبر الدولة هي المنظم الرئيسي للمحاسبة في هذه الدول، وبذلك تلعب المنظمات المهنية دورا ثانويا يتمثل في تقديم تأييدها للمواقف التي تتخذها الدولة من خلال الآراء التي تقوم بنشرها ويكون هدف الدولة الحصول على حسابات منظمة بمعنى تتماشى والقوانين الموضوعية.

تعتبر مسألة وضع معايير المحاسبة يجب أن تتولاها الدولة بالطريقة التي تسمح لها بتوجيه النشاط الاقتصادي نحو الوجهة المرغوبة.لذلك ترجع لها مسؤولية وضع المعايير ومتابعة تطبيقها، فمن وجهة الاقتصاد الكلي تستعمل السلطة العمومية المحاسبة كمصدر معلوماتي موجه لخدمة السياسة الاقتصادية.

يتميز هذا المدخل بتوجيه المعلومات المحاسبية أساسا لتلبية متطلبات الحكومة مثلا في فرض الضرائب[3].

---

(1) شعيب حمزة، " **التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطنية** "، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، الذي نظمته جامعة سعد دحلب بالبليدة.

(2) سعاد بورويسة، مرجع سبق ذكره، ص 35.

(1)IMAD REZZEG, **n'ecessité d'adpter le plan comptable national aux nouvelle exigence comptables internationals** ,magister en science de gestion, ecole superieure de commerce, alger, 2004, P -27.

ج- يقوم تنظيم مهنة المحاسبة إلى إطار متناسق ومتكامل يسهل مقروئية القوائم المالية، وفي الغالب يتجسد هذا الإطار في اعتماد مخطط محاسبي وطني تلتزم المؤسسات به ويتم من خلاله تصنيف الحسابات في القوائم المالية حسب طبيعتها ويسمح هذا التصنيف بحساب القيمة المضافة التي تنتجها المؤسسة وكيفية توزيعها على الأطراف المتعاملة معها وبالتالي تربطها علاقة مع المحاسبة الوطنية[1].

د- للتشريعات الضريبية تأثير كبير على الممارسة المحاسبية في النموذج المحاسبي الأوروبي، فلا تخصم مصاريف النشاط لأغراض الضريبة إلا إذا كانت مقيدة في السجلات وموضحة في القوائم المالية[2].

فيما يلي نعرض أهم الفروقات بين المحاسبة الأنجلوساكسونية والأوروبية القارية:

جدول رقم (3) مقارنة النموذج الأنجلوساكسوني والأوروبي

	النموذج الأنجلوسكسوني	النموذج الأوروبي القاري
المصدر الرئيسي للتمويل	الأسواق المالية	البنوك
النظام القانوني والجبائي	يتم إعداد القواعد والمعايير المحاسبية من طرف المنظمات الخاصة بغرض خدمة احتياجات المستثمرين، وتكتفي الدولة بمهمة الإشراف	القواعد والمعايير المحاسبية يتم إعدادها من طرف الدولة (المخطط المحاسبي والقانون التجاري)، بما يخدم احتياجات الاقتصاد الكلي.
المرجع والأساس المحاسبي	يتم وضع إطار تصوري موحد للقواعد والمبادئ المحاسبية، ويمثل أساس إصدار المعايير.	يتم وضع مخطط محاسبي يمثل المرجع المحاسبي (الإطار التصوري ضمني).
المستعملين المستهدفين للمعلومات المحاسبية	المستثمرين بالدرجة الأولى	الدائنين، الموردين، المستثمرين، الإدارة الجبائية، الأجراء، ثم إلى مختلف الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة والمستثمرين.
نشر الحسابات السنوية	سنوي، سداسي وفصلي (في الولايات المتحدة الأمريكية)	سنوي وسداسي
نظرة المؤسسة	نظرة اقتصادية	نظرة قانونية
حساب النتيجة المحاسبية	يجب أن تترجم النتيجة الوضعية الاقتصادية للمؤسسة، وتغيرات قيم أصولها وخصومها. تحديد المؤونات يتم بطريقة صارمة	الرغبة في تقليل النتائج عن طريق سياسات المؤونات والاحتياطات.
العلاقة بين المحاسبة والجباية	تعالج القضايا الجبائية خارج القوائم المالية (القواعد المحاسبية والجبائية مستقلة تماما).	هناك علاقة قوية بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية (يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ببساطة.)

المصدر: Renard raffournier et autres comptabilité international vubert paris France 1997 p 9

(2)EVE CHIAPELLO, et autre, **les nomes comptables internationales instrument du capitalisme financier la découverte**, paris, France, 2005, P- 143.

(3)SAMIR MEROUANI, **le projet du nouveau systéme comptable financier algérien**, magister en science de gestion ,ecole superieure de commerce, alger, 2007 ,P -30.

المبحث الثالث:

المشاكل المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات

نتيجة لتوسع النشاطات الاقتصادية للشركات متعددة الجنسيات وتنوع أعمالها الاقتصادية وتغلغلها في عدة دول مختلفة النظم والتوجهات الاقتصادية تركت الأثر الظاهر على سير نشاط هذه الشركات، مما أوجد مشاكل كثيرة لها، بعضها متعلق بها كشركة، والأخرى متعلق بالمحيط الذي تعمل فيه، وكل هذه المشاكل تنصب في بوتقة المشاكل المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات[1].

المطلب الأول: مشكلة ترجمة العملات الأجنبية:

لقد تناول العديد موضوع ترجمة العملات الأجنبية فمنهم من اعتبر أن من أهم المشاكل التي تواجهها الشركات متعددة الجنسيات أو الشركات الوطنية ذات نشاط أو فروع خارجية، هي مشكلة ترجمة العملات الأجنبية بالقوائم المالية وذلك لقيام هذه الشركات بأداء عملياتها اليومية بعملات مختلفة، الأمر الذي يجعل عناصر قوائمها المالية مقومة على أساس عدة عملات.

كما أن الشركات قد تتحمل خسائر نتيجة تغير أسعار تبادل العملات الذي يؤدي إلى تخفيض أرباح الشركات وقد يكون بنسب كبيرة[2].

في حين يرى البعض أن ترجمة العملات الأجنبية هي من أصعب المشاكل في محاسبة الشركات، وكنتيجة لتذبذب أسواق العملات وعولمة أسواق الأوراق المالية فعرفوا الترجمة على أنها: "إعادة حساب معلومات القوائم المالية من عملة إلى عملة أخرى."

وحتى تكون القوائم المالية موحدة بين جميع فروع الشركات متعددة الجنسيات لابد لها من ترجمة هذه القوائم، وكنتيجة لعملية الترجمة تنشأ الكثير من المشاكل بسبب تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية[3].

وفي هذا الإطار يجب التمييز بين عمليتي الترجمة والتحويل فتعتبر مشكلتي اختيار سعر الصرف الواجب التطبيق لإعادة القوائم المالية ومعالجة فروق أسعار الصرف من أبرز المشاكل التي تنشأ عند إعداد القوائم المالية للشركات الأجنبية.

محاسبيا قد يتم استخدام سعر الصرف الجاري أو التاريخي لإعادة إعداد القوائم المالية كما يكون فيصل التفرقة في المعالجة المحاسبية لفروق أسعار الصرف الناتجة من استخدام سعر الصرف

---

(1) سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مشاكل محاسبية تتمثل في مشكلة ترجمة العملات الأجنبية ومشكلة سعر الصرف ومشكلة ترجمة القوائم المالية، أما مشكلة أسعار التحويل بين الفروع سنتطرق إليها بالتفصيل في الفصل الثاني.

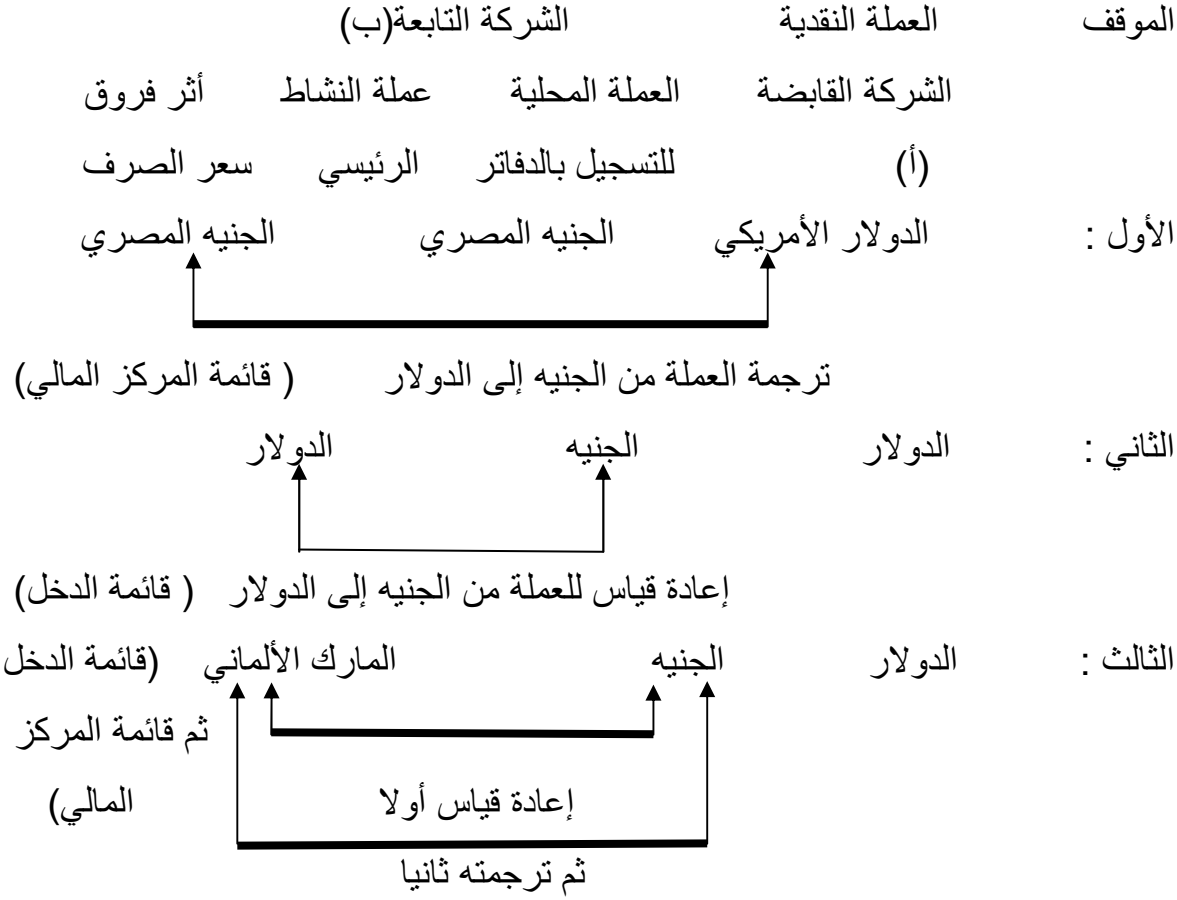
(2) محمد محمد البيومي، **الشركات الدولية**، مدخل اقتصادي محاسبي، المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1982، ص 147.

(3) تشوي وآخرون، **المحاسبة الدولية**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004، ص 231.

الجاري تتوقف على ما إذا كانت تلك الفروق ناتجة من عملية إعادة القياس للعملة، أو كانت تلك الفروق في سعر الصرف ناتجة من عملية ترجمة العملة[1].

وبخلاف المعاملات بالعملة الأجنبية، فان عملية ترجمة العملة الأجنبية لن تتضمن تبادلا فعليا بالعملة، وتنتج من الترجمة بالعملة الأجنبية مكاسب وخسائر ناشئة من ترجمة كافة حسابات الشركة التابعة الأجنبية بعملة دولة الشركة الأم[2].

شكل رقم(1) : توضيح التفرقة بين عمليتي إعادة القياس وبين الترجمة للعملة الأجنبية



المصدر: ضوعبد القادر، المعالجة المحاسبية لتقلبات أسعار الصرف وفق المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2013، ص 12.

(1) عبد القادر ضو، **المحاسبية لتقلبات أسعار الصرف وفق المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص 11.

(2) صالح محمد القرا، **مدونة العلوم المالية والمحاسبية** ,
http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0ahUKEwjGjOrwzqTMAhUGJsAK

تشتمل ترجمة العملات الأجنبية على ما يلي:

أ-القياس والاعتراف بالمعاملات التي تتم بعملة أجنبية التي تقوم بها الشركة بعملة وطنية ثم الإفصاح عن آثار هذه المعاملات على القوائم المالية بالعملة الوطنية، أو العملة التي تعد بها التقارير المالية للشركة.

ب-ترجمة القوائم المالية للعمليات والفروع والشركات الأجنبية التابعة للشركة الأم إلى عملة التقرير في الدولة التي بها الشركة الأم.

ج-اختيار وتطبيق سعر الصرف الملائم، ويجب الاعتراف في القوائم المالية بالآثار المالية للتغيرات في أسعار الصرف، وذلك عند المحاسبة عن المعاملات بعملة أجنبية وكذلك عند المحاسبة عن أنشطة العمليات الأجنبية[1].

المطلب الثاني: مشكلة سعر الصرف (Problem of exchange rates) :

ويقصد بسعر الصرف عدد الوحدات النقدية من عملة دولة ما التي تعادل وحدة واحدة من عملة دولة أخرى بمعنى ثمن عملة معينة مقومة في شكل وحدات من عملة أخرى.

وبذلك يعرف سعر الصرف بأنه ثمن الوحدة الواحدة من عملة معينة (أجنبية) في شكل وحدات من العملة الوطنية[2].

ويتغير سعر الصرف بمرور الزمن لأسباب وعوامل عدة نذكر منها:

- تغير الأسعار (الأسعار النسبية): إن انخفاض أسعار السلع والخدمات لدولة ما وبقاء الأسعار ثابتة في دولة أخرى، حتما يؤدي إلى زيادة الطلب على سلع وخدمات الدولة الأولى، والعكس صحيح في حالة الزيادة.

- تغير الصادرات والواردات: كلما كانت صادرات دولة أكبر من وارداتها كان الطلب على عملتها أكبر من العملات الأخرى، والعكس صحيح.

- حركات رؤوس الأموال: ترتفع قيمة العملة للدولة في حالة استيرادها لرأس المال، أما في حالة تصدير هذا الأخير فان قيمة العملة تنخفض.وتغير حركات رؤوس الأموال يؤدي إلى تغير سعر صرف العملات.

(1) أحمد بسيوني شحاته وعلي عبد الوهاب نصر، **المحاسبة المالية المتقدمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والأمريكية والعربية**، دار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 293.

(2) السعيد عناني، **آثار تقلبات سعر الصرف وتدابير المؤسسة الاقتصادية لمواجهتها، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية**، جامعة الحاج لخضر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2005-2006، ص 11

– أسعار الفائدة: كلما زاد سعر الفائدة زاد الطلب على العملة وبالتالي ترتفع قيمتها، وكلما انخفض سعر الفائدة انخفض الطلب عليها ومن ثم تنخفض قيمتها.

– التغيرات الهيكلية (الإنتاجية): إن زيادة إنتاجية الدولة تؤدي إلى زيادة طلب الدول الأخرى على منتجاتها بسبب انخفاض الأسعار[1].

– السياسات الضريبية.

– تفضيل السلع الأجنبية عل السلع المحلية.

– ارتفاع معدلات الصرف للعملات الأجنبية الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية.

– الحروب والكوارث الطبيعية المؤثرة في الاقتصاديات الوطنية للدول.

– الديون الخارجية[2].

– معدل التضخم.

– المضاربة[3].

– تدخل الدولة في السوق المصرفي.

– موقف ميزان المدفوعات.

– مدى الاستقرار السياسي في الدولة.[4]

والجدير بالذكر أنه ليس هناك سعر عملة واحدة في وقت واحد بل أسعار صرف مختلفة تخص عملة الدولة نذكر منها:

1- سعر الصرف الجاري:

يعتمد عليه المتعاملون ويتم إدراجه في فوترة وتقييم الصفقات وتمثل هذه الصفقات أغلب العمليات التي تجري في سوق الصرف[5]، فبصفة عامة هو السعر الذي يتم به ترجمة القواسم المالية (السعر السائد في تاريخ معين لتحويل وحدة نقدية من عملة معينة إلى عملة أخرى)[6].

---

(1) غالب العنسي، **مدونة من واقع الحياة**، الأربعاء، 23 ماي 2012 . http://ghalibalansi.blogspot.com/2012/05/blog-post_23.html ، تاريخ التحميل : 2016/03/17

(2) إضاءات مالية ومصرفية، http://www.kibs.edu.kw/upload/ExchangeRate_387.pdf تاريخ التحميل: 2016/03/20

(3) أحمد محمد، http://kenanaonline.com/users/tecics/posts/710552 ، تاريخ التحميل : 2016/04/10

(4) محمود موسى، http://kenanaonline.com/users/mostafamahmoud2020/posts/575526 ، تاريخ التحميل : 2016/04/15

(5) سرمد كوكب الجميل، **الاتجاهات الحديثة في مالية الأعمال الدولية**، مكتبة الحامد للنشر، عمان، الأردن، 2001، ص 95.

(6) أحمد بسيوني شحاته، علي عبد الوهاب نصر، مرجع سابق، ص ص 296-297.

2- سعر الصرف التاريخي:

هو سعر الصرف في تاريخ حدوث العملية أو تاريخ الحصول على الأصل أو تاريخ إصدار الأسهم أو تاريخ تأسيس الشركة.

3- سعر الصرف الآجل:

هو السعر الذي يتم على أساسه بيع أو شراء عملة ما في تاريخ لاحق لتاريخ إبرام عقد الصفقة، ومدة التأجيل قد تكون في حدود شهر أو ثلاثة أشهر أو سنة، ويتم تحديد هذا السعر وتاريخ التسليم ومبلغ العملتين موضوع التعامل في نفس تاريخ إبرام العقد[1].

المطلب الثالث: مشكلة ترجمة القوائم المالية الأجنبية

(Foreign currency finiancial statments translation) :

ترجمة القوائم المالية هي تطبيق خاص لنظام معلومات المحاسبة المالية في الوحدات الاقتصادية التي تنجر بعض معاملاتها بعملة غير وطنية، أي يكون لها فروع أوشركات تابعة بالخارج قوائمها المالية معدة بعملات غير العملة الوطنية، الأمر الذي يستلزم القياس والإفصاح عن المعاملات الأولى بالعملات الوطنية من جهة، وترجمة القوائم المالية من جهة أخرى[2].

والترجمة ضرورية لتحقيق ما يلي:

أ- إمكانية تجميع القوائم المالية للمؤسسة الأم وفروعها.

ب- تسهيل إمكانية المقارنة الداخلية بين فروع المؤسسة الأم.

ج- توفير المعلومات عن الفروع الأجنبية للمستخدمين الأجانب خاصة في بلد المؤسسة الأم[3].

طرق الترجمة:

تتمثل طرق ترجمة القوائم المالية في:

1- طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة (Current / non current method) :

يتم تطبيقها من خلال الإجراءات المحاسبية التالية:

- يتم ترجمة الأصول والالتزامات الجارية أو المتداولة بسعر الصرف الجاري.

- الأصول والالتزامات غير المتداولة يتم ترجمتها استنادا إلى سعر الصرف التاريخي القابل للتطبيق[4].

(1) سامي خليل، **الاقتصاد الدولي**، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، ص 856.

(2) أحمد بسيوني شحاته وعلي عبد الوهاب نصر، مرجع سبق ذكره، ص 293.

(3) أحمد بسيوني شحاته، كمال الدين الدهراوي، **المحاسبة المتقدمة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 355.

(4) المرجع السابق، ص 360

2- طريقة العناصر النقدية وغير النقدية(Monetary / non monetary method) :

وفقا لهذه الطريقة يتضح أن خصائص الأصول والالتزامات ستكون هي الأساس في التصنيف لا طريقة المحاسبة، وعليه تتم الترجمة على النحو التالي:

- يتم استخدام أسعار الصرف الجارية في تاريخ إعداد القوائم المالية لترجمة البنود النقدية
- يتم استخدام أسعار الصرف التاريخية في ترجمة البنود غير النقدية.
- يتم استخدام متوسط سعر الصرف للسنة المالية في ترجمة بنود الإيرادات والمصروفات وغيرها من بنود قائمة الدخل عدا تلك البنود التي لها علاقة مباشرة ببنود قائمة المركز المالي[1].

عيوبها:

- تتجاهل هذه الطرقة آثار التغير في أسعار الصرف للعملات الأجنبية على البنود غير النقدية بالرغم من ضخامتها في بعض الأحيان.
- تترجم بعض البنود غير النقدية بأسعار الصرف التاريخية بالرغم من تقويمها في القوائم المالية للفروع أو الشركة التابعة الأجنبية قبل عملية الترجمة بالأسعار السوقية الجارية.
- تتم ترجمة المخزون السلعي وفقا لسعر الصرف التاريخي وهنا تظهر نتائج الترجمة قيم غير مقبولة علميا لأن المخزون السلعي يقوم وفقا لأسلوب "التكلفة أو السوق أيهما أقل" في دفاتر الفرع أو الشركة التابعة الأجنبية وإذا انخفضت أسعار السوق عن التكلفة فانه يتم تقويمه بسعر السوق[2].

3- الطريقة الزمني(Temporal method) :

تتماشى هذه الطريقة وأسس القياس المتبعة في إعداد القوائم المالية (تغيير وحدة القياس دون أن تغير أساس القياس).

الأصول والالتزامات التي تظهر في الميزانية تترجم بسعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد الميزانية.

الأصول والالتزامات التي تسجل على أساس القيمة الاستبدالية أو القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا تترجم باستخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ الميزانية كما هو الحال بالنسبة للبضاعة، المدينين، والاستثمارات قصيرة الأجل.

الالتزامات والأصول التي يتم تقويمها على أساس تاريخي تترجم باستخدام سعر الصرف الذي كان سائدا في تاريخ العملية.

(1) **ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية، www.pdf factory.com** ، ص ص 144-146، تاريخ التحميل: 05 جانفي 2016.

(2) المرجع السابق، ص ص 151-152.

الإيرادات والمصروفات تترجم باستخدام أسعار الصرف السائدة وقت حدوث العملية، ونظرا لأن الترجمة المنفصلة لكل عملية هو إجراء غير عملي، يمكن الوصول إلى النتيجة المطلوبة باستخدام متوسط سعر الصرف خلال الفترة المحاسبية وذلك فيما عدا العمليات المرتبطة مباشرة ببنود الميزانية. أرباح وخسائر الترجمة تظهر مباشرة ضمن عناصر تحديد دخل الفترة المحاسبية التي تغير فيها سعر الصرف.

المزايا:

- المحافظة على أساس القياس.
- المرونة في اختيار سعر الصرف الملائم لترجمة كل عنصر وفقا للأساس المستخدم في قياسه.

العيوب:

- تحميل حساب الدخل للفترة بجميع أرباح وخسائر الترجمة سواء كانت محققة أو غير محققة.
- استخدام أسعار صرف مختلفة يؤدي إلى تشويه العلاقات التي توضحها المؤشرات والنسب المالية.
- نتائج الترجمة وفقا لهذه الطريقة لا تتفق مع الآثار الاقتصادية المتوقعة لتغير سعر الصرف[1].

4- طريقة سعر الصرف الجاري (Current rate method) :

يتم فيها ترجمة كافة بنود قائمة المركز المالي بالاعتماد على سعر الصرف الجاري فيما عدا رأس المال يتم ترجمته باستخدام سعر الصرف التاريخي أما بنود قائمة الدخل يتم ترجمتها باستخدام متوسط أسعار الصرف[2].

المزايا:

- سهولة الاستخدام بسبب: استخدام سعر صرف واحد هو سعر الصرف الجاري لترجمة كافة بنود قائمة المركز المالي فيما عدا رأس المال يتم ترجمته باستخدام سعر الصرف التاريخي.

عيبها:

- في حالة الزيادة المستمرة في أسعار صرف العملات الأجنبية فان تطبيق هذه الطريقة يؤدي إلى زيادة الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغيرات في أسعار الصرف زيادة كبيرة[3].

والجدول رقم (4) يلخص لنا طرق الترجمة الأربعة بالنسبة لأهم مفردات الميزانية العمومية وأسعار الصرف المستعملة لها:

---

(1) محمود يوسف جربوع، سالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، مؤسسة الوراق، عمان، 2002، ص ص 433-434.

(2) متوسط سعر الصرف هوالمتوسط السنوي لأسعار ص رف العملة الأجنبية.

(3) http://www.accdiscussion.com/acc6055.html ، تاريخ التحميل:2016/02/20.

جدول رقم (4) : طرق الترجمة الأربعة بالنسبة لأهم مفردات الميزانية العمومية وأسعار الصرف المستعملة لها:

البيان	طريقة المفردات المتداولة وغير المتداولة	طريقة المفردات النقدية وغير النقدية	الطريقة الزمنية	طريقة سعر الصرف الجاري
النقد	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف الجاري
المدينون	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف الجاري
البضاعة				
سعر السوق	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف التاريخي	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف الجاري
سعر التكلفة	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف التاريخي	سعرالصرف التاريخي	سعر الصرف الجاري
الاستثمارات قصيرة الأجل				
سعر السوق	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف التاريخي	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف الجاري
سعر التكلفة	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف التاريخي	سعرالصرف التاريخي	سعر الصرف الجاري
الاستثمارات طويلة الأجل				
سعر السوق	سعر الصرف التاريخي	سعر الصرف التاريخي	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف الجاري
سعر التكلفة	سعر الصرف التاريخي	سعر الصرف التاريخي	سعرالصرف التاريخي	سعر الصرف الجاري
الموجودات الثابتة الأخرى				
سعر السوق	سعر الصرف التاريخي	سعر الصرف التاريخي	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف الجاري
سعر التكلفة	سعر الصرف التاريخي	سعر الصرف التاريخي	سعرالصرف التاريخي	سعر الصرف الجاري
المطلوبات المتداولة	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف الجاري
المطلوبات غير المتداولة	سعر الصرف التاريخي	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف الجاري	سعر الصرف الجاري
حساب رأس المال الاسمي	سعر الصرف التاريخي	سعر الصرف التاريخي	سعرالصرف التاريخي	سعر الصرف الجاري

المصدر: جربوع محمود يوسف، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 2002، ص 436.

خلاصة الفصل :

يمكننا القول أن الشركات متعددة الجنسيات هي الشركة التي لديها أنشطة دولية بشكل مباشر في العديد من البلدان وهنا ينبغي أن نميز بين الفروع والشركات التابعة وبين الشركة الأم، امتلكت خصائص جعلتها السيدة بلا منازع في الاقتصاد العالمي من الضخامة إلى تنوع الأنشطة والاعتماد على المدخرات العالمية، لها عدة تصنيفات فمن المركزية وحيدة الجنسية إلى لا مركزية متعددة الملكية .

وهناك جملة من الأهداف لهذه الشركات المتمثلة في تعظيم المبيعات من اجل البقاء والاستمرار وكذا تخفيض التكاليف من اجل زيادة الأرباح إضافة إلى حماية السوق الأساس للشركة الأم، كما لديها تأثيرات منها الايجابية والسلبية .

إن للمحاسبة الدولية تعبر عن تطور الفكر المحاسبي الدولي، وذلك للخروج من نطاق الممارسة المحلية، إلى مواجهة المشاكل المحاسبية على نطاق عالمي واسع، وتزداد أهميتها من خلال توفير المعلومات والبيانات الضرورية للشركات متعددة الجنسيات عن طريق التقارير المالية، ويوجد عدة عوامل تؤثر بشكل أو بأخر على المحاسبة الدولية أهمها الشركات متعددة الجنسيات .

ومن خلال الممارسة المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات، ظهرت جملة من المشاكل المحاسبية على المستوى الدولي، لم تعد محاسبة المؤسسة بشكلها التقليدي قادرة على حلها وخاصة علاقة الفروع والشركات التابعة بالشركة الأم وكذا الرقابة المالية على الفروع.

تؤثر المشاكل المحاسبية بشكل كبير على نشاط الشركات متعددة الجنسيات , وذلك لارتباط الوثيق بينهما، وأهم هذه المشاكل تتمثل في التنوع المحاسبي وترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية إضافة إلى مشكلة سعر الصرف وأخيرا مشكلة تحديد أسعار التحويل.

الفصل الثاني:
أسعار التحويل في الشركات المتعددة الجنسيات

تمهيد:

هناك أسباب عديدة وراء انتشار الشركات متعددة الجنسيات وزيادة حجم التجارة الدولية للسلع والخدمات التي تعبر الحدود الإقليمية، وتعاظم التدفقات الاستثمارية عالمية النطاق، ولعل أبرز تلك الأسباب جميعا محاولة تلك الشركات الاستفادة من الاختلافات البيئية بين الدول، سواء من حيث وجود معدلات ضريبية مختلفة على دخل الشركات، أو اختلاف تكاليف إنتاج السلع والخدمات أو تكلفة الاقتراض، أو بغرض فتح أسواق عالمية جديدة لتسويق منتجاتها.

وقد لعبت المحاسبة دورا حيويا في مساعدة إدارة الشركات المتعددة الجنسيات في تحديد الاستراتيجيات الخاصة بأسعار التحويل للسلع والخدمات بين مجموعة الشركات التابعة والفروع الأجنبية أو بينها وبين المركز الرئيسي، كما أن الاختلافات الضريبية القائمة بين الدول أدت إلى تشجيع إدارة تلك الشركات على تخطيط عملياتها الدولية بشكل يسمح لها بتركيز معظم أرباحها في الدول المضيفة ذات المعدلات الضريبية المنخفضة بغرض تخفيض حجم الأعباء الضريبية على المجموعة المتعددة الجنسيات ككل، ومن هذا يظهر لنا أن موضوع أسعار التحويل الدولية ونظم فرض الضرائب الدولية ذات ارتباط وثيق ببعضها البعض، حيث تؤثر مباشرة على القرارات الإدارية للشركات متعددة الجنسيات. وتتأثر قرارات تحديد أسعار التحويل لحد كبير بالنظم والمعدلات الضريبية المطبقة في الدول الأجنبي ة التي تجري بها عملياتها الاقتصادية بالإضافة إلى المعدلات الضريبية لبلاد الشركات الدولية، وهذا ما يخلق عدة مشاكل تواجهها الشركات؛ الأمر الذي جعلها تبحث عن الحلول المحاسبية وإيجاد الإستراتيجية المثلى لحل مشاكل تحديد أسعار التحويل؛ ولهذا قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث هي:

المبحث الأول: ماهية أسعار التحويل بين فروع الشركات متعددة الجنسيات؛

المبحث الثاني: مشاكل أسعار التحويل بين الفروع؛

المبحث الثالث: الحلول المحاسبية لمشكلة أسعار التحويل.

المبحث الأول:

ماهية أسعار التحويل بين الفروع

المطلب الأول: مفهوم أسعار التحويل ونطاقها:

يمكن ملاحظة وجود شبه اتفاق بين الآراء حول تعريف أسعار التحويل ونطاقها بحيث يمكن توضيح ذلك باختصار كالآتي:

أو لاً– مفهوم أسعار التحويل:

طبقا لـ **تربسترا** (terpstra) و**سرايث** (srayth) فإن أسعار التحويل تعني " ثمن السلع المباعة من قسم إلى قسم أو فرع إلى فرع من فروع الشركة العالمية"[1].

أما تزنكوتا وزملاؤه czinkota.et al فيروا أن سعر التحويل هو عبارة عن:"السعر المحدد لتحويل أو بيع السلع بين الشركات المرتبطة ببعضها البعض أو بين المركز الرئيسي / الشركة الأم وفروعها في الأسواق الدولية" أو هو عبارة عن"الثمن المحدد لبيع السلع بين أعضاء عائلة الشركة الواحدة"[2]

ويعرف كرووسأو لز crow & sauls أسعار التحويل بأنها:"ثمن السلع والخدمات التي يتم تحويلها بين وحدتين إنتاجيتين داخل شركة واحدة"[3]

ويرى بندون Bendon أن: " أسعار التحويل هي محددات قيمة السلع أو الخدمات المحولة بين وحدات الأعمال التي تنتمي أو تشارك في ملكية واحدة"[4].

ويفرق جراي Gray بين نوعين من أسعار التحويل:

الأول: سعر التحويل داخل الدولة الواحدة Intra-country Transfer Price وهو السعر الذي يستخدم في تحويل السلع المصنعة في إحدى الدول لكي تباع من خلال فرع آخر في نفس البلد، حيث أن الفرع الذي يقوم بالتصنيع لا يقوم بالبيع في هذه الدولة.وهذا السعر عبارة عن إجمالي تكاليف التصنيع زائد 10 بالمائة مقابل هامش ربح التشغيل وتغطية المصروفات الإدارية.

الثاني: سعر التحويل من دولة لدولة أخرى Inter-country Transfer price وهوثمن البيع للسلع المصنعة في إحدى الدول والتي يتم بيعها في دولة أخرى، وهذا الثمن يزيد عن الاو ل بنسبة

---

(1) عبد السلام أبوقحف، **أساسيات إدارة الأعمال الدولية**، منشورات الحلبي الحقوقية، ط 2، 2003، ص 640.

(2) M.R.Czenkota,et al,**ntzrnational Busines**,2nd,ed,Fort worth the dryden press,1992,p 426.

(3) S.CROW and E.SOULS. « **setting the right transfer price** »**Management Accounting**,December,1994, p- 41.

(4) K.R.Bindon. « **International Taxation** » in J.A.Schaweikart.et al. editors, International accounting..a case approach, New York..McGraw-hillinc,1994,p-493.

10 بالمائة لتغطية النفقات الإدارية الإضافية الناتجة عن جهود البيع خارج حدود الدولة وتحقيق هامش ربح بدرجة ما[1].

وطبقا لإسهامات راديبووجراي Redebaugh&Gray فان أسعار التحويل هي عبارة عن:أسعار السلع والخدمات المباعة أو المشتراة، المحولة أو المتبادلة بين أعضاء الشركة الواحدة، أي بين المركز الرئيسي وأحد الفروع، أو بين الفروع بعضهم البعض، أو بين أحد الفروع والمركز الرئيسي...

وينطبق هذا أيضا على المواد الخام، والسلع نصف المصنعة، وتخصيص تكاليف الأصول الثابتة، والقروض، ومقابل استخدام العلامات التجارية، وبراءة الاختراع وغيرها.

ومنه يمكننا التوصل إلى تعريف شامل لأسعار التحويل كما يلي حيث تعتبر أسعار التحويل القيمة المحتسبة للسلع أو الخدمات المحولة بين الوحدات التي تجمعها ملكية واحدة سواء محلية أو دولية[2]، أي أنها ترتبط بالسياسات الإدارية المتعلقة بالعمليات التي تتم ما بين الشركة الأم والفروع والتوابع لها، أو بين الفروع والتوابع مع بعضها البعض والمتمثلة في تحويل المنتجات والخدمات والتحويلات النقدية وغيرها، وتشمل السلع التي يتم تبادلها من المواد الخام والبضاعة نصف المصنعة أي بضاعة تحت التشغيل أو قيد الصنع والتي سوف يتم استكمال تشغيلها في التوابع حتى تصير سلعة تامة الصنع [3].

ثانياً- نطاق أسعار التحويل:

في ضوء المفاهيم السابقة، يمكن الخروج ببعض النتائج التي تشكل نطاقا لأسعار التحويل التي تغطي المعاملات بين الفروع أو بين أحد الفروع والمركز الرئيسي أو العكس، ويشمل هذا النطاق ما يلي:

1- (ا) السلع التامة (ب) الخدمات (ج) العلامات التجارية (د) المواد الخام (هـ) السلع نصف المصنعة (و) براءات الاختراع (ز) القروض (ح) الأعباء الثابتة المرتبطة بالأصول طويلة الأجل (ط) التراخيص (ي) نتائج البحوث والتطوير.

2- يمكن استخدام أسعار التحويل لتبادل البنود السابقة على عدة مستويات منها ما يلي:

(1) J.C Gray. « **International reporting and flixible Budgeting for multinational Operations** »,in J.A.Schweikart, op, cit.p-p,364-365.

(2) محاضرة رقم 5 عن أسعار التحويل من جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، ص1

(3) سهام محمد علي حسن، **أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسيات والنظام الضريبي**، دراسة مقارنة، ص223

أ.	فرع	فرع	داخل الدولة الواحدة
ب.	فرع في الدولة (س)	فرع في الدولة (ص)	خارج الحدود (الموطن)
ج.	فرع	المركز الرئيسي	داخل دولة واحدة
د.	فرع في الدولة (ج)	المركز الرئيسي	خارج حدود الوطن
هـ.	الفروع مجتمعة	المركز الرئيسي	داخل/خارج حدود الوطن[1]

3-تستخدم أيضا أسعار التحويل بين الفروع العاملة في الوحدة الإنتاجية الواحدة (شركة واحدة) سواء كانت هذه الوحدة فرعا أو مركزا رئيسيا، وتجدر الإشارة إلى أن هذا النوع من العلاقات يخرج عن اهتمام البحث الحالي.

المطلب الثاني: أهداف أسعار التحويل وأسباب تحديدها في الشركات متعددة الجنسيات:

تتمثل أهداف تسعير التحويلات بين الفروع وأسبابها كما يلي:

أو لاً- أهداف أسعار التحويل:

إن نظام تسعير التحويل الذي تتبناه أحد الشركات متعددة الجنسيات يجب أن يخترق التوازن بين مجموعة الأهداف المتضاربة ، يمكن القول أن النظام الجيد لتسعير التحويلات يجب أن يهتم بتحقيق الأهداف التالية:

1- اتساق الأهداف بين المراكز وبين أهداف الإدارة العليا، ويعني ذلك توافق وانسجام الأهداف العامة للشركة [2]، وذلك لتحقيق الأهداف الإستراتيجية.

2-تحقيق الاستقلال الذاتي، أي مدى درجة حرية الشركات التابعة في اتخاذ القرارات المتعلقة بها، ونعني بذلك التحرر من الإدارة المحلية لاتخاذ قرارات مؤثرة على أدائها.

3-تقييم أداء الإدارة، أي مدى تحقيق مراكز الشركة الأم للأهداف المرغوب فيها.

4-المعدلات الضريبية على الدخل والرسوم السلعية، حيث تفرض بعض الدول الأجنبية معدلات ضريبية منخفضة على دخل الشركة، ورسوم جمركية منخفضة على الواردات وهذا يؤدي إلى أسعار تحويل منخفضة.

وهذه الأهداف تكون هامة بالنسبة للشركات المحلية عند تحديد أسعار تحويلاتها إلا انه بالإضافة لذلك فان هناك بعض العوامل الأخرى التي تكون ذات تأثير وأهمية لهذه الشركات في تحديد أسعار تحويلاتها.

(1) L.K. Redebaugh and S.J Gray, **International Accounting and Multinationals enterprises**,3rd, ed, new York, John Wily &Sons inc,1999, p-492.

(2) محاضرة رقم5، مرجع سبق ذكره، ص4

ونستطيع من خلال الجدول التالي تحديد باختصار أهداف أسعار التحويل الدولية والمحلية:

جدول رقم (5): أهداف أسعار التحويل الدولية والمحلية

أهداف أسعار التحويل الدولية	أهداف أسعار التحويل المحلية
✓ ضرائب أقل. ✓ معدلات جمارك أقل. ✓ مركز تنافسي أحسن. ✓ علاقات حكومية أفضل.	✓ استقلالية أكثر للأقسام. ✓ حوافز أكبر للمديرين. ✓ تقييم أداء أفضل. ✓ تحقيق اتساق أفضل للأهداف.

المصدر: أمين السيد احمد لطفي، ص743.

لقد ظهرت العديد من المشاكل التي لم تكن موجودة في حالة تسعير التحويلات الداخلية المحلية نتيجة وذلك نتيجة اتخاذ إستراتيجية لأسعار التحويل بين الشركة الأم وفر وعها وشركاتها التابعة أو بين الفروع والشركات التابعة الأجنبي ة، ولهذا نال موضوع أسعار التحويل الدولية اهتمام كبير لعديد من الأسباب أهمها ما يلي[1] :

1- انعدام المواد الأولية التي تستعمل كمبيعات أو كمدخلات في العملية الإنتاجية في إحدى الوحدات لأهميته في دول معينة، بمعنى القدرة على تحويلها أو استيرادها بواسطة وحدة أجنبية من وحدات الشركة متعددة الجنسيات والتي تقوم بعملياتها في دول أخرى للاستفادة من المزايا النسبية المتاحة بين الدولتين المضيفتين.

2- الكفاءة والجودة العالية المتوفرة في دول أخرى بخلاف الدولة الأم لإدارة وتنفيذ بعض المراحل الإنتاجية الخاصة احد الفروع أو الشركات التابعة، حيث يتم الإنتاج الكلي أو أنتج بعض المكونات الرئيسية من المنتج النهائي في بعض الدول التي تتوافر بها العمالة المنخفضة الأجر، وبعدها تصدر إلى الفروع والشركات التابعة في الدول الأخرى أو إلى المركز الرئيسي، وذلك لإتمام عملية التصنيع عليها، وبذلك تتحقق أهداف الإدارة في تخفيض التكاليف الصناعية الإجمالية وتحقيق معدلات مرتفعة من الأرباح.

3- أداء مختلف الخدمات للوحدات الأجنبي ة للشركة متعددة الجنسيات عن طريق المركز الرئيسي أو إحدى الوحدات المتخصصة بالمجموعة، حيث المركز الرئيسي يقوم بالبحث والتطوير لجميع وحدات المجموعة أو إدارة حملة إعلانية وتنشيطية للجميع، وقد يقوم احد الفروع بإدارة نشاط

(1) أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 752

التسويق والبيع لفرع يقوم بالعملية الإنتاجية، وفي المقابل يقوم الفرع الأخير بتقديم خدمات الصيانة لجميع فروع البيع.

ثانيا :أسباب تحديد أسعار التحويل للشركات متعددة الجنسيات

لقد ظهرت العديد من المشاكل التي لم تكن موجودة في حالة تسعير التحويلات الداخلية المحلية نتيجة وذلك نتيجة اتخاذ إستراتيجية لأسعار التحويل بين الشركة الأم وفر وعها وشركاتها التابعة أو بين إلى فروع والشركات التابعة الأجنبي ة , ولهذا نال موضوع أسعار التحويل الدولية اهتمام كبير لعديد من الأسباب أهمها ما يلي[1]:

- انعدام المواد الأولية التي تستعمل كمبيعات أو كمدخلات في العملية الإنتاجية في إحدى الوحدات لأهميته في دول معينة , بمعنى القدرة على تحويلها أو استيرادها بواسطة وحدة أجنبية من وحدات الشركة متعددة الجنسيات والتي تقوم بعملياتها في دول أخرى للاستفادة من المزايا النسبية المتاحة بين الدولتين المضيفتين .
- الكفاءة والجودة العالية المتوفرة في دول أخرى بخلاف الدولة الأم لإدارة وتنفيذ بعض المراحل الإنتاجية الخاصة احد الفروع أو الشركات التابعة , حيث يتم الإنتاج الكلي أو إنتاج بعض المكونات الرئيسية من المنتج النهائي في بعض الدول التي تتوافر بها العمالة المنخفضة الأجر وبعدها تصدر إلى الفروع والشركات التابعة في الدول الأخرى أو إلى المركز الرئيسي , وذلك لإتمام عملية التصنيع عليها , وبذلك تتحقق أهداف الإدارة في تخفيض التكاليف الصناعية الإجمالية وتحقيق معدلات مرتفعة من الأرباح .
- أداء مختلف الخدمات للوحدات الأجنبي ة للشركة متعددة الجنسيات عن طريق المركز الرئيسي أو إحدى الوحدات المتخصصة بالمجموعة، حيث المركز الرئيسي يقوم بالبحث والتطوير لجميع وحدات المجموعة أو إدارة حملة إعلانية وتنشيطية للجميع , وقد يقوم احد الفروع بإدارة نشاط التسويق والبيع لفرع يقوم بالعملية الإنتاجية , وفي المقابل يقوم الفرع الأخير بتقديم خدمات الصيانة لجميع فروع البيع [2].

(1) امين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 752 .

(2) المرجع السابق، ص 753.

المطلب الثالث: إيجابيات أسعار التحويل وسلبياتها:

تمتاز أسعار التحويل بالعديد من المزايا والسلبيات يمكن توضيحها كالآتي:

أولاً– إيجابيات أسعار التحويل:

1. في ظل مفهوم مراكز الربحية تساعد أسعار التحويل على تدعيم لا مركزية الإدارة، وهذا ما يسمح بالإبقاء على العوامل التي تحفز الإدارة الوسطى والسفلى لزيادة أهمية الدور الذي تقوم به.
2. تعكس تكلفة الفرصة البديلة لتحويل وحدة إنتاج من مركز إلى آخر ومنه العمل على تخصيص وترشيد الموارد النادرة في نطاق الشركة.
3. المساعدة على انجاز تقارير أرباح الشركات التابعة حيث تستعمل كمؤشر سليم لقياس كفاءة أداء هذه الشركات.
4. تقيس تأثير الصفقات التي تتم بين المراكز على أرباح الشركة، وبالتالية تعمل على توفير البيانات المناسبة لاتخاذ قرارات التصنيع أو الشراء، وتحديد درجات الإنتاج وقرارات الاستثمار.
5. تحقق معدلات مرتفعة من السيولة وذلك في ظل توفر تدفق دائم للصادرات والواردات، حيث من خلال أسعار تحويل البضائع والخدمات تكون لدى الشركة القدرة على تحقيق معدلات عالية من السيولة، وهذا بتقدير الواردات بأسعار مرتفعة والصادرات بأسعار منخفضة ونسبة نجاح هذه السياسة مئة بالمائة وذلك لان تحويل الأرباح لا يكون إلى في نهاية السنة المالية، ووجود معدلات تضخم ضخمة تزيد من نجاح هذه السياسة وخاصة في الدول النامية المضيفة للاستثمار الأجنبي .[1]
6. تثبط من معنويات المنافسين المتوقعين وهذا من خلال إظهار معدلات مرتفعة من الأرباح غير الصحيحة باستعمال أسعار التحويل.[2]
7. رفع قدرة الشركات التابعة على المساومة وذلك عند قيامها بالتفاوض من اجل الحصول على القروض المحلية في الدول المضيفة للاستثمار من خلال إعطائها قائمة دخل مناسبة، ويكون ذلك عن طريق تحميلها بأسعار تحويل منخفضة لمدخلاتها وأسعار تحويل مرتفعة لمخرجاتها سواءً منتجات أو خدمات، وبهذا تكون لدى هذه الشركات القدرة على الحصول على القروض المحلية بسهولة ما لم يشتك المقرض في مدى استمرارية الشركة التابعة في استخدام نفس سياسة أسعار التحويل التي أدت إلى الوصول إلى هذه النتائج.

(1) لمزيد من التفاصيل، انظر: أسامة بشير الدباغ، اثيل عبد الجبار الجومرد، **مقدمة في الاقتصاد الكلي**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2003، ص ص 353-376.

(2) سهام محمد علي حسن، مرجع سبق ذكره، ص 227.

8. تؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات على عملياتها الدولية، وهذا من خلال تحويل السلع والخدمات والأرباح من الدول ذات معدلات الضرائب المرتفعة إلى الدول ذات معدلات المنخفضة[1].
9. تجنب القيود على تحويل الأرباح في الدول التي تقيد قواعد الصرف الأجنبي فيها من تحويل الأرباح، فإن لأسعار التحويل دورا كبير في تخطي مثل هذه العوائق، وذلك من خلال تسعير الصادرات بأسعار منخفضة والواردات بأسعار مرتفعة من التوابع العاملة في هذه الدول [2].

ثانياً– سلبيات أسعار التحويل:

أ– زيادة عجز ميزان المدفوعات أو عدم المساهمة في حل مشكلة العجز إن وجدت، فهناك بعض الدول تتميز بزيادة معدلات التضخم، فزيادة أسعار المنتجات المصدرة يخلق مشكلة في حال ما إذا كانت هذه المنتجات تتحمل زيادة سعرها داخليا وهذا ما يحقق أرباح محلية غير عادية ومنه تحمل ضرائب داخلية غير معتادة وعادية ومن المحتمل تحقيق خسارة بسبب تدهور العملة أو عدم تحويلها.

ب– زيادة أسعار الواردات الأمر الذي يعتبر مرفوض نهائيا، وذلك لأنه يساعد على تفاقم مشاكل التضخم وينتج عنه عدة خسائر، حيث أن القوة الشرائية للنقود ينتج عنها تضخم مالي الأمر الذي يؤثر على أسعار التحويل وهذه الأخيرة تؤثر على قيمة التقارير المحاسبية وفائدتها لقارئ هذه التقارير، فقيمة هذه التقارير تكون ضئيلة وفائدتها تكون كذلك ضئيلة جدا وهذا لان تغير الأسعار في استمرارية من فترة إلى أخرى، وهذا كله ناتج عن نتائج الأنشطة التجارية لهذه الشركات حيث تكون أرباحها غير حقيقة وحتى الأسس والمقاييس التي انبنت عليها غير حقيقية، ما يؤدي إلى عدم القدرة على مقارنة التقارير الختامية للشركات متعددة الجنسيات من طرف قارئيها بشكل صحيح من سنة لأخرى وكذا بين الدول المختلفة بسبب اختلاف معدلات التضخم المالي فيها وأثره على انخفاض القوة الشرائية للنقود.

ج– استعمال هذه الأسعار في تخفيض الأرباح المحققة من جانب الشركات متعددة الجنسيات تخفيضا وهمي ينتج عنه تخفيض حصيلة الضرائب وبالتالي انخفاض الحصيلة الجمركية والضريبية النهائية.

د– تردد المستثمرين في استثمار أموالهم داخل الوطن بسبب استعمال هذه الأسعار في تخفيض الأرباح بشكل غير حقيقي وهذا ما يؤدي إلى خلل في الاقتصاد الوطني.

---

(1) لتفاصيل أكثر، انظر: يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان، **مقدمة في الاقتصاد العام**، جامعة الاسكندرية، 1992، ص 485.

(2) سهام محمد علي حسن، مرجع سبق ذكره، ص ص 227-228

المبحث الثاني:

مشاكل أسعار التحويل للشركات متعددة الجنسيات

المطلب الأول: مشكلة الضرائب الجمركية:

تلعب الشركات متعددة الجنسيات دورا رئيسيا في ربط اقتصاديات الدول المختلفة معا، وبصورة قوية ومتزايدة وذلك من خلال الاستراتيجيات المعقدة التي تنتهجها. ويساعدها على تحقيق ذلك بدرجة كبيرة استحواذها على ما يقرب من ثلث إجمالي إنتاج القطاع الخاص في العالم.[1]

وتقوم معظم هذه الشركات بمجموعة من الأنشطة عن طريق شركاتها التابعة أو فرعها في دول أخرى مما يترتب عليه خضوعها لنظم وسياسات ضريبية مختلفة مع انتماء كل شركة من هذه الشركات للقوانين الخاصة بالدولة التي تتبعها مثل قوانين نشر المعلومات المحاسبية ومعلومات التكاليف وقوانين الضرائب والشركات المساهمة وغيرها.

ونتيجة لما سبق فان ذلك سوف يؤدي ولا شك إلى العديد من المشاكل المحاسبية التي تواجه هذه الشركات ومنها مشكلة تحديد أسعار تحويل السلع والخدمات.

لهذا فإن معظم هذه الشركات تعطي أهمية للنظم الضريبية، حيث أنه باستخدام سياسة أسعار التحويل تستطيع هذه الشركات أن تحرك أرباحها المحققة إلى خارج الدولة المضيفة للاستثمار، وذلك عن طريق زيادة الأعباء المفروضة على الشركات التابعة أو تخفيض أسعار البيع للشركة الأم، وقد يحدث العكس أيضا أي أن تحمل الشركة التابعة بأسعار للمستلزمات أقل من السعر الواقعي للشراء من الشركة الأم، أو أن يزاد سعر البيع للشركة الأم بأزيد من السعر العادل.

لذلك فان أسعار التحويل من المواضيع الهامة عند تحديد أو إجراء التحاسب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات، إلا أن الأمور تصبح أكثر صعوبة وتعقيدا في حالة وجود نظام للضرائب الجمركية وقيام رجال الجمارك بتقييم البضائع المحولة بطريقة غير دقيقة حيث يحاولون الوصول إلى أعلى سعر لتحصيل الضرائب الجمركية على أساسه.[2]

ومنه فالضرائب الجمركية المفروضة على واردات هذه الشركة تعتبر من العوامل المؤثرة في تحديد أسعار التحويلات، حيث أنها تؤدي إلى زيادة تكلفة البضاعة المرسلة من الشركة الأم إلى توابعها في الدول المضيفة للاستثمار.[3]

---

(1) مجلة التجارة، **دور متزايد للشركات متعددة الجنسيات في الاقتصاد العالمي**، العدد 411، 1994، ص 84.

(2) سهام محمد علي، مرجع سبق ذكره، ص 231

(3) أحمد بسيوني شحاته، محمد الفيومي، **دراسات في النظم المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 1983، ص 459.

وعادة ما تكون الضرائب الجمركية ذات معدلات أقل من المنتجات نصف المصنعة بعكس المنتجات التامة الصنع. وتختلف معدلات الضرائب الجمركية باختلاف الاتفاقيات والتكتلات الاقتصادية، وكذلك باختلاف طبيعة السلعة ذاتها من حيث كونها ضرورية أو كمالية، لذلك نجد أن معظم اتجاهات الشركات متعددة الجنسيات هو الحصول على المعلومات الكافية واللازمة عن الدول التي تستطيع أن تنتج فيها منتجاتها أو تقدم فيها خدماتها.

ولما كانت الضرائب الجمركية أحد المؤثرات المباشرة في ربحية الشركة ككل، فمن الطبيعي أن تلجأ الشركة التي تواجهها ضرائب جمركية مرتفعة في دولة ما إلى تحديد أدنى سعر تحويل ممكن عند قيامها بتحويل منتجاتها إلى توابع في دول الاستثمار، لأن الضرائب الجمركية فيها سوف تؤدي إلى أضعاف القدرة التنافسية لهذه التوابع وذلك بزيادة تكاليفها.[1]

ولقد قام جفري بعمل دراسة توصل فيها إلى أن العديد من الشركات متعددة الجنسيات لا تنظر إلى هذه الضريبة كعنصر هام في تحديد أسعار التحويل الخاصة بها كما أنها لا تعتبر وسيلة ملائمة لتجنب التلاعب في أسعار التحويل في معظم الحالات، وحتى عندما يتم استخدامها كوسيلة للتلاعب وبهدف تخفيض العبء الضريبي فان هذا الإجراء يرتبط ويتقيد بتدخل الحكومة في الغالب.

لذلك فبعض الحكومات المضيفة للاستثمار تكون واعية ومدركة لميول هذه الشركات نحو تحديد أسعار التحويل بالشكل الذي يعظم الدخل المشترك للدولة والشركة التابعة بالإضافة إلى الشركة الأم والتي تمكنها من تحقيق رقم المبيعات المستهدف من جانبها.[2]

إلا أن هناك بعض الدول الأخرى تقوم بفرض ضرائب جمركية على تحويلات السلع المستوردة أو المصدرة بعد إعادة تقدير أسعارها مساوية لأسعار السوق التفاوضية القابلة للمقارنة وذلك بصرف النظر عن قيم أسعار التحويل الفعلية أو التلاعب فيها بقصد تخفيض العبء الضريبي والمدونة بالفاتورة، الأمر الذي يجعل التلاعب بأسعار التحويل غير ذي قيمة، وهذا يؤدي ولا شك إلى العديد من الخلافات والمشاكل بين كل من هذه الحكومات والشركات متعددة الجنسيات بهذا الخصوص، إذن فمن الطبيعي أن تقوم السلطات الضريبية في الدولة المضيفة للاستثمار بعمل الإجراء الملائم لها للحصول على مواردها الضريبية من خلال الضرائب الجمركية أو ضرائب الدخل[3].

(1) سهام محمد علي حسن، مرجع سبق ذكره، ص 232.

(2) المرجع السابق، ص 233.

(3) شارل هورنجون، **محاسبة التكاليف**، ترجمة أحمد حجاج، دار المريخ، الرياض، 1993، ص 303.

المطلب الثاني: مشكلة ضريبة الدخل:

تعتبر النظم الضريبية في الدول المختلفة أحد العوامل الهامة التي تؤثر على قرار الشركة، وذلك عند التخطيط لتأسيس فروعها أو توابعها في الدول الأخرى، ومن القرارات التي تتأثر بالنظم الضريبية السائدة في الدول المضيفة للاستثمار قرار تسعير التحويلات من السلع والخدمات بين الشركة الأم والفروع التابعة لها.[1] والتي يكون لها تأثير مباشر على الشركة الأم والمتمثل في الآتي:

أ- وجود أنواع متعددة من الضرائب[2].

ب- اختلاف معدلات الضرائب ما بين عدم وجود ضريبة[3] أو وجود نظام ضريبي تبلغ معدلاته حوالي 60%[4].

ج- كثير من القوانين الضريبية تعتبر كأساس لجذب الاستثمارات في بعض الدول مثل الإعفاءات الضريبية أو الإجازات الضريبية.

د- مشكلة الازدواج الضريبي[5] الذي تتعرض له هذه الشركات في حالة عدم وجود اتفاقيات سياسية لمنع هذه المشكلة.

وحيث أن كل دولة لها نظامها الضريبي الخاص بها فان المدير المالي للشركة الأم التي تمارس نشاطها على المستوى الدولي يجب أن يكون قادرا على التعامل مع العديد من القواعد الضريبية الخاصة بالضرائب على الدخل وغيرها من الضرائب سواء في داخل دولة الشركة الأم أو في دول التوابع، ومن ناحية أخرى فان التخطيط الضريبي السليم من جانب هذه الشركات أو توابعها للاستفادة من المزايا التي توفرها النظم الضريبية في الدول المختلفة يمكن أن يؤدي إلى زيادة فاعلية إدارة التدفقات النقدية وزيادة صافي الربح على مستوى الشركات متعددة الجنسيات[6].

المطلب الثالث:مشكلة التحاسب الضريبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية:

للتأكيد على مدى أهمية النظام الضريبي، نجد أن لجنة معايير المحاسبة الدولية قد قامت بوضع المعيار رقم 12 الذي يتناول المبادئ الموحدة للتحاسب الضريبي بالنسبة للشركات الدولية

---

(1) حكمت أحمد الراوي، **المحاسبة الدولية**، دار حنين، مكتبة الفلاح، جدة، ص 121

(2) لمزيد من التفاصيل حول أنواع الضرائب، انظر: عادل أحمد حشيش، **مدخل لدراسة المالية العامة**، دار الجامعة الجديدة للنشر،الاسكندرية،ص 121

(3) كمثال على ذلك برمودا.

(4) كمثال على ذلك سيريلانكا وليبيا وغيرها من الدول.

(5) تؤدي ممارسة كل دولة على حدة لحقوق سيادتها الضريبية التي قد تتعدى نطاق أقاليمها وفقا لما تقتضيه مصالحها الوطنية إلى ظهور الازدواج الضريبي الدولي مما ينطوي عليه من زيادة العبء الضريبي نتيجة تعدد مرات إخضاع الدخل أو المال للضرائب ومن الحد من المزايا المالية التي تسعى الدول الى تحقيقها من وراء تشجيع لاستثمارات الدولية وتدعيم علاقاتها الاقتصادية والتجارية.

(6) عبد الرزاق عزيزة، **المحاسبة والمراجعة الدولية**، جامعة القاهرة، 1995، ص 141

والشركات متعددة الجنسيات. ولقد تناول هذا المعيار المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل بأشكالها وأسمائها المختلفة والتي تحتسب وفقا للقوائم المالية الختامية المعدة وفقا للمعايير الدولية، ويتضمن ذلك تحديد وعرض قائمة تبين مقدار أو قيمة المصروف أو الوفر الناتج من ضريبة الدخل عن الفترة المحاسبية.

ويتناول هذا المعيار العديد من الجوانب التي يجب مراعاتها عند التحاسب الضريبي الدولي، إلا أنه لم يشر في أي فقرة من فقراته إلى كيفية التحاسب الضريبي الدولي في حالة قيام الشركات متعددة الجنسيات بتحويل منتجاتها أو خدماتها حيث أن خضوع هذه الشركات لنظم الضريبة عن أرباحها المحققة نتيجة لهذه التحولات يختلف من دولة إلى أخرى.

إذن فمشكلة التحاسب الضريبي تعتبر من المشاكل ذات الأثر الكبير على الشركات متعددة الجنسيات وخصوصا في الوقت الحاضر.وتعتبر مشكلة الازدواج الضريبي من المشاكل الهامة التي تواجه هذه الشركات، ومما يزيد من حدة هذه المشكلة صعوبة اختلاف مفاهيم الربح المستخدم وأنواع الضرائب ومعدلاتها المطبقة في الدول المختلفة.

كما يمكن التغلب على مشكلة الازدواج الضريبي عن طريق الاتفاقيات والمعاهدات الدولية سواء الثنائية أو الجماعية أو عن طريق الاتفاقيات الضريبية التي يمكن عن طريقها وضع القواعد التي تحدد اختصاص كل دولة بفرض الضريبة التي يمكن عن طريقها وضع القواعد التي تحدد اختصاص كل دولة بفرض الضريبة وقواعد استحقاقها على نحو موحد وملزم بصفة خاصة للدول المصدرة لرأس المال ومنها أمريكا على سبيل المثال حيث تأخذ بنظام خصم الضريبة، وهو يتيح للشركة الأم أن تستنزل من الضريبة المفروضة عليها في دولتها التي بها المركز الرئيسي مبلغ الضريبة التي تم سدادها في الدول المضيفة للاستثمار عن طريق شركاتها التابعة[1].

وفي هذا الإطار اتفق المعهد التنفيذي للضرائب ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التابعة للأمم المتحدة على منهج معين يتمثل في ضرورة تعديل أسعار التحويل أو تعديل النتائج المالية المعدة بواسطة هذه الشركات التابعة.كما أن هذا المعهد يشجع هذه المنظمة على إصدار تسهيلات ضريبية إلزامية للدول وذلك بالنسبة للتحويلات بين الدول المختلفة[2].

(1) Robinson. R , **foreign investment in the the third world a comparative study of selected developing investment promotion programs** , chamber of commerce of the united states , 1980, p-20

(2) سهام محمد علي حسن، مرجع سبق ذكره، ص 239 . لمزيد من التفاصيل، انظر:

Berguist philop J, **OECD draft transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administration** , tax executive , vol 1, 1995, p-27

أما بالنسبة لاتفاقية الجات فإنها تشير إلى ظاهرة الإغراق وما سوف ينتج عنها من اختلاف ما بين أسعار التحويل الإقليمية وأسعار التحويل الدولية ثم بيان أثر ذلك على الشركات متعدد الجنسيات وتوابعها من الناحية الضريبية[1].

المطلب الرابع: مشاكل أخرى:

إضافة للمشاكل المتعلقة بالنظم الضريبية هناك مشاكل أخرى يمكن توضيحها كالتالي:

1- اختلاف التشريعات والقيود الحكومية اختلافا واسعا في مختلف البلدان، وذلك للاختلافات البيئية بين الدول وتعد الإجراءات التي تحددها الحكومة لإدارة وتوجيه بعض الأنشطة داخل قطاع الأعمال من الأمور المتعارف عليها في الوقت الراهن في العديد من الدول مثل الإجراءات الحكومية لتخطيط وتوجيه القوة العاملة وتشغيل العمالة الأجنبي ة وتحديد أجور وبدلات الموظفين وطبيعة ونسب هيكل الملكية للشركات الوطنية وأراضي الدولة، ومازالت جل القيود الحكومية توجه مباشرة نحو السلع أو المنتجات المخصصة لأنشطة التصدير أو الاستيراد.

2- تقوم الكثير من البلدان خاصة السائرة في طريق النمو بتقييد التدفقات النقدية الخارجية الخاصة بالعملات الصعبة[2].

3- **مشكلة التضخم:** بالنسبة لرفع أسعار التحويل للواردات في الدول ذات معدلات تضخم مرتفعة فان هذا الإجراء يعتبر إجراء غير مقبول نظرا لأنه سوف يؤدي إلى زيادة مساوئ التضخم ويؤدي إلى حدوث خسائر.أي أن التضخم المالي الناتج عن انخفاض القوة الشرائية للنقود[3]له تأثير ولا شك كبير على أسعار التحويل والتي تأثر بدورها على التقارير المحاسبية ومدى منفعتها الأطراف المتعددة المستفيدة من هذه التقارير ومنها مصلحة الضرائب. فإذا كانت هذه الأسعار في تغير مستمر من فترة إلى أخرى فان قيمة هذه التقارير تكون قليلة وهذا بسبب أن نتائج الأنشطة التجارية لهذه الشركات ستكون وهمية ومبنية على أسس ومقاييس غير حقيقية بالنسبة لمركزها المالي، وهذا ما يؤدي إلى أن الدخل الخاضع للضريبة لا يمثل الواقع ولا الحقيقة مما يؤدي إلى

---

(1) سهام محمد علي حسن، مرجع سبق ذكره، ص 239 . لمزيد من التفاصيل، انظر:
kvisit. S and Jhon. J Shaw , **international marketing analysis and strategy** , Columbus , Ohio Merril, 1989,p-p,677-678.

(2) أمين السيد أحمد لطفي ص ص 753-756.

(3) القوة الشرائية للنقود: هي طريقة تستخدم على المدى الطويل لقياس توازن سعر الصرف بين عملتين وتحقيق المساواة بين العملات. كما ان القوة الشرائية هي القيمة النقدية التي يتمتع بها الدخل في عملية شراء السلع والخدمات. ففي حال ثبات مقدار النقد المتحصل من الدخل، وإرتفاع الأسعار في الوقت ذاته، تنخفض القوة الشرائية لهذا النقد والعكس صحيح. وهنا يجب التفريق بين القوة الشرائية للنقود وما بين القدرة الشرائية للمستهلك. إذ تتعلق القوة الشرائية للنقود بالمستوى العام للأسعار الذي يتوقف على قيمة النقود في السوق، اما القدرة الشرائية للمستهلك فهي تمثل مستوى الدخل وقدرته على الحصول على كميات محتلفة من السلع والخدمات بأسعار معينة. وتجدر الإشارة إلى أن لمستوى الأسعار تأثير على كل من القوة الشرائية والقدرة الشرائية.

حدوث العديد من المشاكل بين السلطات الضريبية وهذه الشركات، بالإضافة إلى صعوبة إجراء المقارنات بين التقارير الختامية في هذه الشركات بصورة دقيقة وصحيحة من سنة إلى أخرى أو بين الشركات المختلفة والتي توجد بها التوابع نظرا لاختلاف معدلات التضخم المالي فيها ومدى أثره على انخفاض القوة الشرائية للنقود[1].

4- المخاطر السياسية والاقتصادية والاجتماعية الناتجة عن الاتجاهات الحكومية نحو التدخل في عمليات وأنشطة وأرباح تلك الشركات ومن ثم تذهب تلك الشركات إلى استخدام أسعار التحويل لمواجهة تلك المخاطر والعمل على تقليل آثارها السلبية خلال تحويل الأرباح ورؤوس الأموال المستثمرة[2].

5- تدعيم المراكز التفاوضية: قد تلجأ الشركات متعددة الجنسيات إلى استخدام أسعار التحويل في تدعيم المركز المالي ونتائج الأعمال لأحد فروعها أو شركاتها التابعة في دول أجنبية بغية تمكينها من إيجاد موقف تفاوضي للحصول على قروض محلية أو بعض التسهيلات الائتمانية[3]عن طريق تحميل الفرع الأجنبي بأسعار تحويل منخفضة لمدخلاته من المواد الأولية والسلع نصف مصنعة ثم منحه أسعار تحويل مرتفعة لمنتجاته التامة الصنع.

6- السيطرة على الأسواق المحلية: يوجد الكثير من العوامل التي تؤثر على سياسة الشركة متعددة الجنسيات في تحديد أسعار تحويل السلع والخدمات بين وحداتها الأجنبي ة أو بينها وبين المركز الرئيسي وقد تتسبب في تحديد أسعار تحويل تزيد كثيرا عن القيمة الحقيقية أو العكس لعملية تحويل السلع والخدمات عبر الحدود الإقليمية[4].

(1) آل هاشم، ضياء داود صادق محمد البسام، **المحاسبة الدولية**، الطبعة الأولى، جامعة الكويت، الكويت، 1989، ص 30

(2) لمزيد من التفاصيل حول تنقل رؤوس الأموال، انظر: وسام ملاك، **الظواهر النقدية على المستوى الدولي**، دار المنهل اللبناني للطباعة والنشر، ط1،2001، ص 21.

(3) التسهيلات الائتمانية: عملية تزويد الأفراد والمؤسسات والمنشآت في المجتمع بالأموال اللازمة على أن يتعهد المدين بسداد تلك الأموال وفوائدها والعملات المستحقة عليها والمصاريف دفعة واحدة، أوعلى أقساط في تواريخ محدده ، ويتم تدعيم هذه العلاقة بتقديم مجموعة من الضمانات التي تكفل للمصرف استرداد أمواله في حالة توقف العميل عم السداد بدون أي خسائر.

(4) أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 756-757.

المبحث الثالث:
الحلول المقترحة لمشكلة أسعار التحويل:

المطلب الأول: طرق تحديد أسعار التحويل:

يمكن تحديد أسعار التحويل بين الفروع في الشركات متعددة الجنسيات بعدة طرق وهي:

أو لاً- طريقة التكلفة الكلية زائد هامش الربح:

إن تحديد أسعار التحويل وفق هذه الطريقة يكون في حالة عدم وجود سعر السوق للمنتج الوسيط، كما أن هذه الطريقة تمثل الأكثر استخداما بين الشركات...

من مزايا هذه الطريقة:

1- سهولة الحصول على المعلومات حيث أن التكلفة الكلية قابلة للتحقق.

2- سهولة الفهم من جانب إدارة الشركة الأم وشركاتها التابعة.

3- سهولة إعداد التقارير الداخلية.

4- انسجامها مع سياسات تسعير الأسواق.

أما من عيوبها نذكر ما يلي:

- عدم وجود الباعث على الرقابة على التكاليف.
- تشمل عناصر الضياع والإسراف الناتجة عن عدم كفاءة الأداء في الشركة المحول منها.
- إن احتساب هامش الربح[1]كنسبة من التكلفة الكلية يمثل مكافأة لعدم الكفاءة والموضوعية.
- تعد هذه الطريقة سلاحا قويا في أيدي الشركات متعددة الجنسيات للضغط به عند المساومة على حقوق الامتياز وإبرام الاتفاقيات مع الدول المضيفة للاستثمار والتي قد لا تكون ملمة بها[2].

ثانياً- طريقة أسعار السوق:

يحدد سعر التحويل بسعر السوق وهو سعر تبادل السلع والخدمات في السوق، ويتم استخدامه عند توفر سوق منافسة كاملة[3]، ولأن هذا السعر يتحدد على أساس العرض والطلب فلا يمكن لأي فرع أن يستغل الآخر[4].

---

(1)هامش الربح:هو الفرق بين إيرادات المبيعات وتكاليف الإنتاج, ويمكن تعريف هامش الربح الإجمالي بأنه مقدار مساهمته في المشاريع التجارية, بعد حسم كل من تكاليف الوحدات الإنتاجية المباشرة المتغيرة والمباشرة الثابتة.

(2) سهام محمد علي حسن، مرجع سبق ذكره، ص 247

(3) سوق المنافسة الكاملة: وهو ذلك السوق الذي يضم عددا كبيرا جدا من المتعاملين، يتعامل كل منهم في حجم محدد من إجمالي حجم السلع المنتجة والمباعة والمتجانسة، وبالتالي لا يمكن لأحد منهم أن يؤثر على سعر السوق السائد،ولذلك فان سعر الساعة معطى والربح محقق في الأجل الطويل هو الربح العادي،ذلك أن المنافسة تبلغ أقصى درجاتها، وحرية الدخول والخروج من السوق متاحة للجميع.

(4) محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، **المحاسبة الادارية**، دار وائل للنشر، عمان، 2007، ص 304 .

وتحقق هذه الطريقة العديد من المزايا منها توفير الحافز للإنتاج الكفء.

عيوبها: عدم وجود سوق حقيقي للمنتجات أو الخدمات المتبادلة بين الفروع وكذلك عدم توافر المنافسة الكاملة في معظم الأسواق [1].

ثالثاً– طريقة السعر التفاوضي:

أسعار التفاوض هي تلك الأسعار التي تتحدد نتيجة المساومة بين البائع والمشتري، ومعنى ذلك إعطاء كل فرع كامل حريته في التفاوض وتقرير سعر منتجه سواء كان سلعة أو خدمة[2].

ويتم ذلك في حالة وجود سوق مفتوحة، وعند استخدام هذا السعر فانه يجب مراعاة ما يلي:

- أن يكون للمنتج الوسيط سوق خارجية وللمتفاوض الحرية الكاملة للتعامل الخارجي.
- أن يتم أخذ موافقة الإدارة العليا على إجراء التفاوض والمساومة.
- أن يتوافر للمتفاوضين القدر الملائم من المعلومات والبيانات المتاحة عن السوق[3].

ومن مزايا هذه الطريقة أنها تحفز على الاستقلال الذاتي في اتخاذ القرار.

ومن عيوبها:

- تستهلك الوقت في عملية التفاوض خاصة إذا كان حجم الصفقات كبيرا.
- تؤدي إلى النزاع بين الفروع.
- تجعل قياس أداء ربحية الفروع تتأثر بمهارات التفاوض لدى المديرين[4].

المطلب الثاني: الأبعاد الإستراتيجية التي يتوقف عليها اختيار طريقة تحديد أسعار التحويل:

إن اختيار طريقة تحديد أسعار التحويل تتوقف على عدة أبعاد إستراتيجية لهذه الأسعار:

البعد الأول: دورة حياة السلعة: في مرحلة تقديم السلعة قد يؤدي ارتفاع أسعار التحويل إلى إغراء المنافسين للدخول إلى هذه الصناعة، لذلك يفضل استخدام السعر المبني على أساس التكلفة أما في مرحلة النضوج أو التدهور فيجب استخدام سعر السوق مع تخفيض التكاليف لتحقيق هامش الربح.

البعد الثاني: مستوى تكنولوجيا العمليات ومدى ما يحققه من ميزة تنافسية للفروع / الشركة، فالاعتماد فقط على التميز التكنولوجي دون الاهتمام بعنصر التكاليف قد يؤدي إلى صعوبة التنافس في المستقبل.

---

(1) **https://www.google.dz/webhp** ، تاريخ التحميل:2016/05/17 .

(2) عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف، أحمد يوسف هاشم، **أهمية تطبيق أسعار التحويل**، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد16،2015، ص 14.

(3) سهام محمد علي حسن، مرجع سبق ذكره، ص 248

(4) عاصم عبد الرحمن، أحمد يوسف هاشم، مرجع سبق ذكره، ص 4

البعد الثالث: إستراتيجية التنويع عل مستوى الفروع ودرجة التكامل أو الاستقلال في النشاط وطبيعة العلاقة بين الفروع هل هي تجميعية أم تكاملية أو تعاونية أو مشاركة، فمثلا في حالة العلاقة التعاونية فان السعر التفاوضي يكون الأنسب.

البعد الرابع: طبيعة السلعة هل هي نمطية أو غير نمطية: فإذا كانت السلعة نمطية يستخدم سعر السوق كأساس لتحديد أسعار التحويل، أما إذا كانت غير نمطية فان استخدام التكلفة كأساس للتسعير يعتبر المدخل الأفضل لتحديد سعر التحويل ويمكن إضافة عوامل أخرى مثل أثر التعلم ودرجة استقرار البيئة، ففي حالة عدم التأكد وارتفاع درجاتها يفضل استخدام السعر التفاوضي[1].

المطلب الثالث: الإستراتيجية المفضلة لتحديد أسعار التحويل:

عادة ما تفضل الحكومات أو الشركات المتنافسة في دول مختلفة مدخل أسعار السوق في تحديد أسعار التحويل كونها أقل حكمة، إلا أن ذلك لا يتطابق مع الحقيقة، حيث قد لا تعكس أسعار التحويل هذه القيمة الحقيقية للسلع أو الخدمات المحولة إلا إذا تم تحديدها في سوق لدية الحرية الكاملة في المنافسة، بمعنى يتدخل كل من المستثمرين والبائعين بالتأثير على الأسعار السوقية عن طريق تغيير معتمد أو غير معتمد في حجم الطلب أو العرض على السلع في السوق، ومنه يعكس الواقع تكاليف وأسعار سوقية تحكمية قد يبعدها عن القيمة الحقيقية، وقد لا تتوفر الأسواق الحرة[2] للسلع أو المنتجات، ومن هنا يتم الرجوع في تلك الحالة إلى أسعار التحويل المحسوبة وفقا لمدخل التكلفة الداخلية باعتبارها أحسن تقريب للقيمة الحقيقية للمنتج، ومن جهة أخرى قد تتمسك الشركات متعددة الجنسيات بأسعار التحويل المحسوبة على مدخل التكلفة لما تتميز به من مرونة نسبية حيث لها القدرة على إدخال التغيرات على أي بند من بنود التكاليف، زيادة على إمكانية تعديل هامش الربح، ومن ثم يمكن بسهولة تغيير أسعار التخويل لتتوافق مع المتطلبات الإدارية لتلك الشركات.

ومع ذلك فان الإستراتيجية المقترحة لتحديد أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسيات يجب أن تتبع مدخل أسعار السوق وذلك لسلامتها من الناحية الفكرية إضافة إلى أن لها الكثير من المزايا التطبيقية العملية كما يلي:

أولاً– الشرعية القانونية :

(1) عبد السلام أبوقحف، مرجع سبق ذكره، ص 665.

(2) السوق الحرة : مصطلح يشير إلى الأسواق المتحررة من تدخلات الحكومات وقيودها، بالإضافة إلى القدرة العملية على الحفاظ على النظام القانوني وحماية الممتلكات العامة، ويكون خاليا من القوى الخاصة الشخصية ومن الاحتيالات.

إن مدخل أسعار السوق يتوافق مع احتياجات التسعير المفروضة عن طريق الحكومات عبر مختلف دول العالم، حيث أن ذلك يؤكد نية الشركات متعددة الجنسيات في تحمل الأعباء الضريبية والجمركية العادلة المفروضة من خلال الحكومات المحلية.

ثانيا – تطابق الأهداف:

يهتم هذا المدخل بمسالة تطابق الأهداف الكلية، حيث يأخذ بعين الاعتبار تكاليف الفرص البديلة لبيع المنتجات محليا عوضا من بيعها إلى أطراف خارجية.

ثالثاً– المعاملة المتكافئة في تقييم الأداء :

ضمان التقييم المتكافئ لأداء كافة الفروع والشركات التابعة الأجنبي ة المرتبطة، حيث أن كل من الزبون والمورد يستطيع أن يقبل ببساطة قوة السوق أي قوة العرض والطلب في السوق التي تعتمد عليها الأسعار السوقية للسلع والخدمات.

رابعاً– التبسيط:

يتميز مدخل السعر السوقي على أساس معاملات طول اليد بالبساطة في كل من التطبيق والاستعمال والسهولة في الفهم والشرح والوضوح لمختلف الأطراف [1].

(1) أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره،ص ص،772–773

خلاصة الفصل:

إن مشكلة تحديد أسعار التحويل الدولية للشركات متعددة الجنسيات يخضع لمدى الرقابة الموجودة بين الشركة الأم وفروعها والشركات التابعة لها كما ينبغي أن تخضع التحولات الدولية لأسعار السوق.

ونجد أن أسعار التحويل بين فروع الشركات متعددة الجنسيات لها من الأهمية لمكان، وتعد هي الأخرى من المشاكل المحاسبية المهمة للشركات متعددة الجنسيات، حاولت هذه الشركات من خلال أسعار التحويل تحقيق عدة أهداف، بعضها ظاهر مثل تخفيف الأعباء الضريبية وتوفير وإدارة التدفقات النقدية وتجنب الأخطار، لذا واجهت عدة مشاكل عند تصميم نظام تسعير التحويلات لخدمة أهدافها، نتيجة لذلك وجدت ثلاث طرائق معروفة لتسعير التحويلات هي أسعار التحويل مبنية على أساس أسعار السوق، أسعار التحويل مبنية على مبنية على أساس التكلفة، وأسعار تحويل التفاوضية، غير أن الطريقة المفضلة لتسعير التحويلات لكل من الدولة المضيفة والشركة متعددة الجنسيات هي أسعار التحويل المبنية على أساس أسعار السوق.

إلا أن الواقع يفضل أسعار التحويل على أساس التكلفة وذلك نتيجة لعدة أسباب مثل عدم توفر أسواق حرة للسلع والخدمات في بعض الأحيان إضافة إلى مرونة أسعار التحويل المبنية على أساس التكلفة، ومع ذلك فان الإستراتيجية المفضلة لأسعار التحويل هي تلك المبنية على أساس أسعار السوق.

الفصل الثالث:
دراسة حالة

المبحث الأول:

لمحة عن شركة لافارج الجزائر لإنتاج الإسمنت

المطلب الأول: نبذة عن شركة لافارج الجزائر للإسمنت:

أولاً- التعريف بالشركة:

1- التعريف بشركة Lafarge في العالم:

زعيم العالم لمواد البناء ولاعب رئيسي في مجال الإسمنت والخرسانة، تساهم في بناء مدن العالم مع حلول مبتكرة لجعلها أكثر ترحيبا، أكثر إحكاما، أكثر استدامة، أكثر جمالا ومتصلة على نحو أفضل. متواجدة في 64 بلدا، المجموعة لديها 65000 موظف، وتحقق رقم أعمال 15.8 مليار أورو في 2012.

2- التعريف بشركة Lafarge في الجزائر:

في الجزائر، lafarge لديها مصنعين من الإسمنت (مسيلة – عكاز)، بقدرة إنتاج إجمالية تفوق 8 مليون طن، يدير في شراكة مع GICA مصنع مفتاح الذي يضم 22 مركز لإنتاج الخرسانة بقدرة $1mm^3$.

Lafarge الجزائر تضم أكثر من 2600 موظف (1850 موظف في الإسمنت، 550 موظف في الخرسانة) كما تخصص ميزانية للتدريب سنوية 15 مليون دينار وتستثمر في تطوير أعمال المواطنين في مجتمعاتها.

الموقع الجغرافي: تقع المديرية العامة في المركز التجاري بباب الزوار الجزائر العاصمة، المبنى رقم 2، الطابق الخامس والسادس.

طموحاتها:

- المساهمة في التقدم الاقتصادي، التنمية البشرية، والتقدم الاجتماعي للجزائر.
- الاستثمار على المدى الطويل في الجزائر.
- تحقيق التميز التشغيلي لمصانعها، لزيادة إنتاجها والاستجابة بشكل أفضل لتوسيع سوق الإسمنت.
- ضمان بيئة عمل آمنة للموظفين.
- المساهمة في التنمية المتناغمة للمجتمعات المحلية.
- خلق قيمة مضافة لعملائها، منتجات مبتكرة وعالية الأداء.
- نقل الخبرة والمهارات لاستفادة وحداتها من أفضل المعايير والممارسات الدولية.

أنشطتها:

1- الإسمنت: أكثر من 8 مليون طن سنويا.

- مسيلة 220 كم جنوب شرق الجزائر (الإسمنت الرمادي).
- عكاز 420 كم غرب الجزائر(الإسمنت الرمادي والأبيض).
- مفاتح 30 كم شرق جزائر العاصمة 35 %في العاصمة زائد عقد إدارة.

2- الخرسانة والركام ($1mm^3/1.6mt$):

19 مركز لإنتاج الخرسانة تقع فوق التراب الجزائري مع أسطول بأكثر من 150 شاحنة خلاط، ومضخات الخرسانة.

3- الجبس:

COLPA: مصنع البويرة في مشروع مشترك مع ($43\%\ cosider$ $57\%\ lafarge$)

رؤيتها:

Lafarge الجزائر، مؤسسة نشطة في خدمة التنمية في الجزائر وفي أن تكون مركزا مرجعيا:

- في الحماية.
- الأداء والابتكار.
- كشريك للبناء المستدام وبأسعار معقولة في الجزائر.
- Lafarge الجزائر مؤسسة ديناميكية.

قيمها:

- السلامة.
- الأخلاق.
- الشجاعة.
- التقمص العاطفي.
- الافتتاح.
- الالتزام.

معاييرها:

تعتمد على إستراتيجية الخبرة الصناعية مع معايير أساسية:

- الأداء.
- خلق القيمة.
- احترام الموظفين.

- احترام الثقافة المحلية.
- حماية المحيط.
- الحفاظ على الموارد الطبيعية والطاقة.

تحقيق المشاريع الكبرى: lafarge الجزائر لها قدرة تحقيق مختلف المشاريع:

- الطريق السيار شرق–غرب
- مترو الجزائر.
- مطار الجزائر.
- سد شلف وكوديات.
- إقامة AADL.
- محطة الغاز (أرزيو، سكيكدة).
- جامعة الحقوق في الجزائر.
- المركز التجاري (القدس، باب الزوار...).

ثانياً– نشأة وتطور lafarge الجزائر:

1– النشأة:

ظهرت هذه الشركة بعد المرور بعدة مراحل والتي استغرقت عدة سنوات وأبرز التواريخ الرئيسية هي:

2002: شراكة لافارج (COLPA / Plâtre).

2003: بناء مصنع للإسمنت بالمسيلة، من أكبر مصانع الجزائر.

2007: إنشاء الخط الأول للإسمنت الأبيض وإنشاء BU (الخرسانة والركام).

2008: إنشاء الخط الثاني من الإسمنت الرمادي بعكاز.

2010: مجموعة منتجات جديدة(شامل، متين، مقاوم، ملكي).

2011: ابتداء خامس مطحنة لزيادة الطاقة الإنتاجية.

2012: إنتاج قياسي من الإسمنت الرماديT 9 mi.

2013: إطلاق أول مزاد من المواد التعليمية BATISTORE.

2013: رقم قياسي جديد في إنتاج الإسمنت الرمادي بمنطقة مفتاح.

2014: إطلاق بناء مصنع جديد للإسمنت في بسكرة في شراكة مع شركة Souakri.

2– التطور:

- **من ناحية الهيكل التنظيمي:** إن الهيكل التنظيمي يتغير بمجرد توسع نشاط الشركة، إذ لابد أن من وضع هيكل يتلاءم ويتماشى مع نمو وتوسع الشركة والتغيرات التي تطرأ عليها، وهدا ما لاحظناه في هذه الشركة بحيث أنها كلما أحدثت تغيير أو وسعت في نشاطها فهي تلجأ إلى تغيير وتطوير هيكلها التنظيمي بشكل يتماشى مع نشاطها الجدي.
- **من ناحية التطور التكنولوجي:** من الملاحظ أن الشركة تتماشى مع التطور التكنولوجي بصفة مستمرة، وكذا إدخالها للوسائل الحديثة، وأيضا استعمالها للإعلام الآلي ...

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي والمديريات المشكلة للهيكل التنظيمي للشركة:

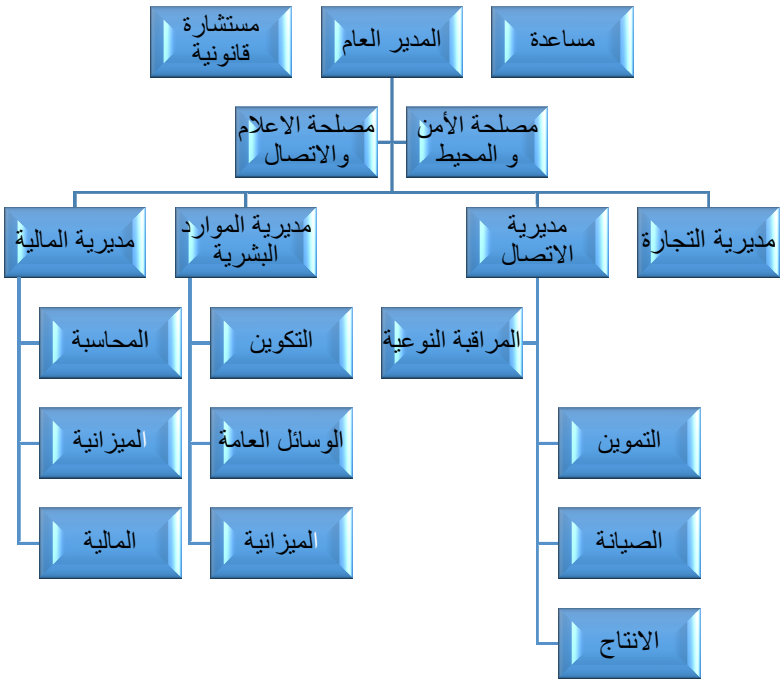
لا شك أن سر أي شركة يكمن في مدى اختيارها للهيكل التنظيمي الذي يوافق مختلف نشاطاتها وتوزيع مهامها وفق المخطط البنيوي العام الذي تعمل على تحقيقه وهذا دون إهمال التنسيق فيما بينها.

تتكون الشركة من المدير العام ومساعده، مصلحة الأمن والمحيط، مصلحة الاتصال والإعلام الآلي، بالإضافة إلى خمس مديريات هي:

مديرية المالية، مديرية الموارد البشرية، مديرية الاستغلال ومديرية التجارة.

وهذه المديريات هي بدورها مقسمة إلى مصلحات والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للشركة:

الشكل رقم (2) : الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر: المديرية العامة للشركة.

1- المدير العام:

يترأس الشركة مدير عام والذي يشغل في نفس الوقت رئيس مجلس الإدارة، يعمل على تسيير المؤسسة وفقا للقوانين السارية المفعول، وفي هذا الإطار يقوم المدير بما يلي:

- يمارس سلطاته على الموظفين حسب التنظيم والقوانين.
- تعيين وعزل الموظفين في إطار الاتفاقية الجماعية والمخطط التنظيمي.
- إبرام الاتفاقيات والعقود.
- تمثيل الشركة في كل مهام الحياة المدنية وأمام العدالة.
- بإمكانه أن يخول حق الإمضاء لأقرب مساعديه في حدود مهامهم.

2- مصلحة الأمن والمحيط:

تعمل على أمانة وسلامة الشركة والعمال، كما أنها مسؤولة عن الحراسة وتوفير الملابس وغيرها للعمال، أي أن وظيفتها وقائية من الحوادث والأخطار المحتملة، كما تسهر على الحفاظ على مكتسبات الشركة وبالتالي لها تأثير على كل الدوائر والمديريات.

3- مصلحة الاتصال والإعلام الآلي:

تقوم بمهمة إصلاح وتعديل وصيانة أجهزة الإعلام الآلي، فقد أصبح كل مكتب يحتوي على جهاز إعلام آلي، وبالتالي أصبح من الضروري وضع مصلحة خاصة بالإعلام الآلي، ومن مهامها أيضا تسهيل عملية الاتصال بين مختلف مديريات الشركة وتسهر على السير الحسن لشبكة المعلومات الداخلية.

4- مديرية المالية: وتنقسم إلى:

- **مصلحة الميزانية:** يتم على مستواها إعداد الميزانيات التقديرية ومقارنتها مع الانجازات الفعلية واستخراج الفروق وتحليلها.

- **مصلحة المالية:** وتهتم بالجانب المالي للشركة، وهو يمثل النواة التي تدور حولها مختلف التسجيلات الخاصة بالمؤسسة، ويقوم بتسجيل القوائم المالية النهائية خلال فترات زمنية محددة.

- **مصلحة المحاسبة:** هناك المحاسبة العامة التي تقوم بتسجيل مختلف العمليات التي تتم على مستوى الشركة، والتي منها مداخيل مبيعات ومخرجات المخزن من الإسمنت، وكذا مشتريات المواد واللوازم، بالإضافة إلى المحاسبة التحليلية التي تهتم بتوزيع الأعباء المباشرة وغير المباشرة وتحديد تكاليف الإنتاج.

5- مديرية الموارد البشرية:

تسهر على تنظيم أعمال الشركة من أجل السماح باستقطاب وتنمية الموارد البشرية والاحتفاظ بها وهذا لأقصى فعالي ممكنة، كما أنها تقوم بالإشراف على عملية الحضور والغياب ودراسة تطوره وأسبابه، كذلك تقوم بوضع مقاييس الترقية وقياس الكفاءة، وتوجد ثلاث مصالح رئيسية وهي مصلحة الموظفين، مصلحة الوسائل العامة ومصلحة التكوين ويتم على مستوى هذه الأخيرة تطوير عملية تكوين الموظفين داخل وخارج الشركة.

6- مديرية الاستغلال:

نجد فيها ثلاث مصالح رئيسية وهي: الإنتاج، الصيانة والتموين.

أ- **مصلحة الإنتاج:** وتقوم بمتابعة العملية الإنتاجية في مراحلها المختلفة، وهي تقوم بالتنسيق التام والمباشر مع مصلحة المراقبة النوعية، ونجد فيها أربع فروع:

- **المواد الأولية:** من بين مهامها:

- استغلال مناجم الصلصال والكلس والجبس.
- تزويد المصنع بمختلف المتفجرات وكذا المعدن الحديدي.

- **مكتب مناهج الإنتاج:** يمثل محور العملية الإنتاجية ومن مهامه:

- مراقبة مطاحن الإسمنت.

- تسيير ومتابعة تكاليف الإنتاج.

- **الإرسال:** هناك فريقان مهمتهما تعبئة الإسمنت في أكياس وكذلك في صهاريج الشاحنات.
- **التصنيع:** وهنا تتم العملية الإنتاجية للإسمنت.

ب- مصلحة الصيانة: تعتبر الصيانة المحرك الرئيسي، فتوقفها يلحق الضرر بالشركة فهي التي تسهر على المراقبة الدورية للآلات والأجهزة، وهذا حفاظا على السير العادي للنشاط الإنتاجي، وتتولى البحث عن قطع الغيار اللازمة للآلات وانجاز برامج الصيانة الدورية.

ج- مصلحة التموين: تتكون من ثلاثة فروع:

- **تسيير المخزون:** وتشمل مخزون رئيسي ومخزونات ثانوية، يسهر على تسييرها فريق متكامل يقوم بتسجيل ومتابعة مختلف المدخلات والمخرجات من السلع.
- **الشراء المحلي:** وتهتم بتزويد الشركة بحاجياتها المختلفة المتواجدة داخل الوطن مثل معدن الحديد والرمل والتجهيزات والأدوات ... .
- **الاستيراد:** وتهتم بتزويد الشركة بما تحتاجه من مواد لا تتوفر في السوق المحلية مثل الآلات، وسائل النقل، تجهيزات وغيرها.

7- مديرية التجارة:

تقوم هذه المديرية بما يلي:

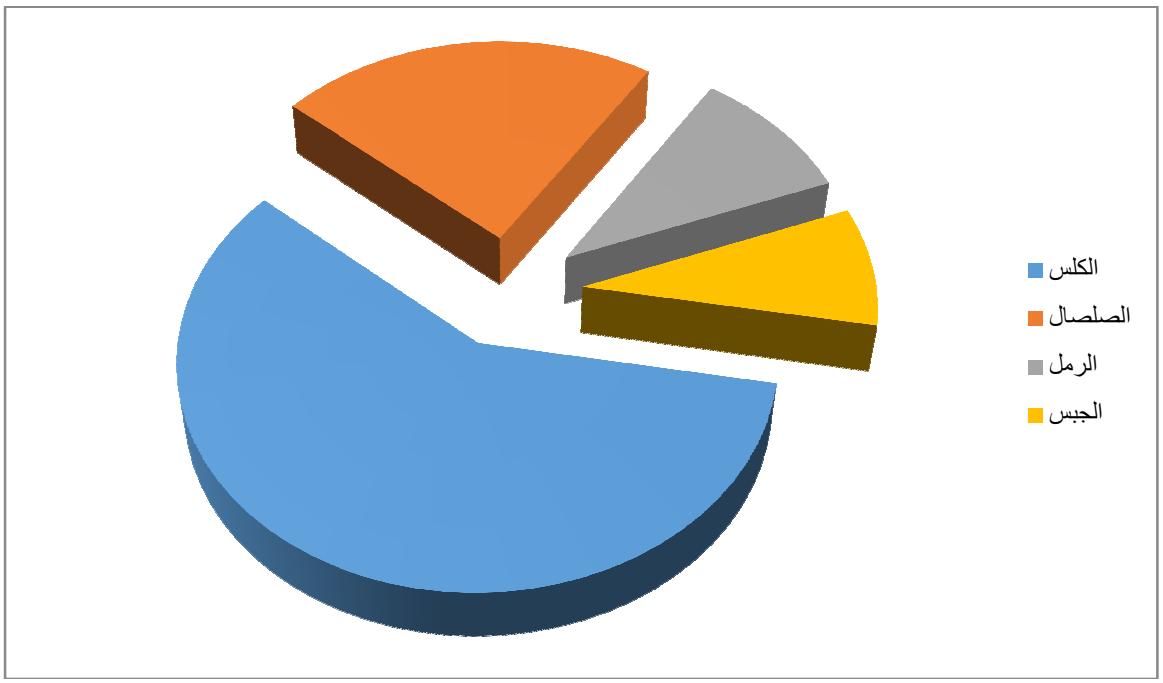
- دراسة وتقدير المبيعات من خلال دراسة السوق وتقدير الطلب على منتوج الشركة واتجاه تطوره مستقبلا.
- دراسة وتحليل المركز التنافسي للشركة من أجل تحديد هدف إنتاجي لها.
- القيام بالبحوث وإعطاء الاقتراحات التي من شأنها زيادة مبيعات الشركة.

المطلب الثالث: إنتاج الإسمنت في شركة lafarge الجزائر:

1- المواد الأولية المستعملة في صناعة الإسمنت:

فيما يلي سنعرض المواد التي يتم استعمالها في صناعة مادة الإسمنت في شركة la farge

شكل (02) المواد المستعملة في إنتاج الإسمنت



2- وظيفة الإنتاج:

تعتبر وظيفة الإنتاج من أهم الوظائف التي تقوم بها الشركة، فالإنتاج هو الذي يخلق السلع ومختلف أنواع الخدمات لبقاء تقدم المجتمعات، لذا نجد أن قسم الإنتاج له اختصاصات هامة منها:

- متابعة برنامج العمل؛
- القيام بالأبحاث والمواصفات على الإنتاج؛
- تخطيط الإنتاج ومراقبة جودته؛

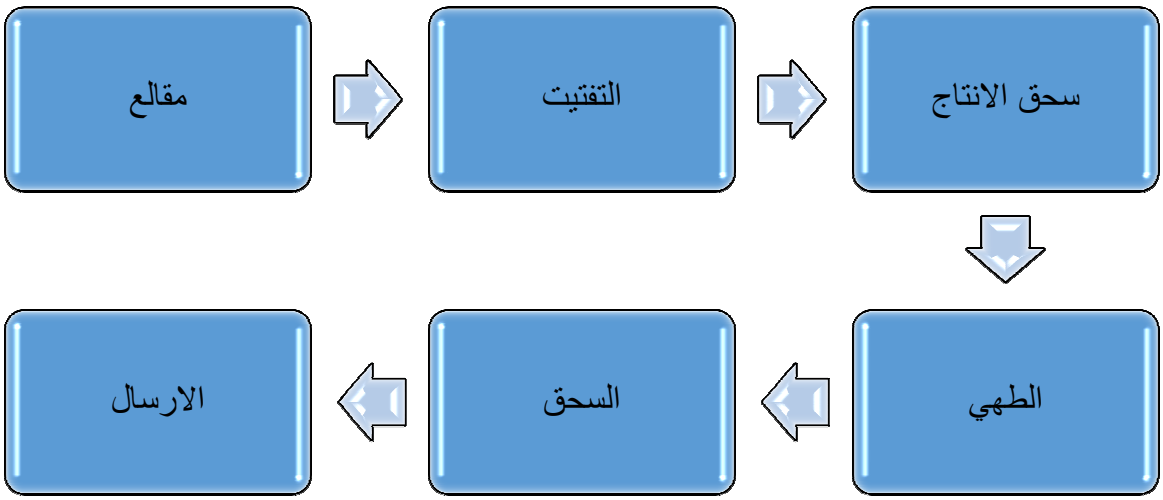
3- مجال استعمال إسمنت المؤسسة:

- البناء.
- خرسانة جارية.
- خرسانة.
- منتوج مصنع مسبقا من الخرسانة غير المسلحة.
- خرسانة الطرقات.
- أعمال ذات كتل ضخمة.

4- سير العملية الإنتاجية:

لتوضيح ذلك تم انجاز مخطط، فيه تم تلخيص العملية الإنتاجية عبر مختلف مراحلها.

شكل (3) سير العملية الإنتاجية



المصدر: معطيات من وحدة الإنتاج

شرح المخطط:

1- تقوم الشركة بشراء الحديد الخام بتموين من وحدات ERCC ومن منجم تمزريت ببجاية، وكذلك يتم التموين بالرمل ذو النوعية الجيدة والكلس المضاف الذي يجلب من منجم زموري ببومرداس، واستخراج كل من الكلنكار، الطين والجبس.

2- عند بدأ العملية الإنتاجية تقوم الوحدة بتحويل كميات معينة من الكلنكار والطين والحديد الخام والرمل والجبس إلى ورشات التفتيت والتكسير.

وبعد عملية التكسير للمواد الأولية يتم تخزينها في LALL وهو عبارة عن مخزن كبير يحتوي على عدة أقسام بحيث كل قسم مخصص لتخزين مادة معينة.

وعملية تكسير المواد الأولية تكلف الشركة المصاريف التالية: يد عاملة، عجلات مطاطية، قطع غيار، محروقات وكهرباء.

3- بعد عملية تكسير المواد الأولية وتخزينها يتم تحويلها إلى ورشة السحق لإنتاج العليق التي تتكون من آلات سحق وذلك لإنتاج العليق والتي يتحصل عليها عن طريق خلط نسب معينة من المواد الكسرة باستعمال مخلط المواد الآلي.

تجدر الإشارة إلى أن مصلحة المراقبة النوعية هي من تقوم بتحديد النسب، وبعد إنتاج العليق يتم تخزينه في سيلونين سعة الواحدة 800 طن وعملية العليق تكلف الشركة المصاريف التالية: يد عاملة، قطع غيار، مواد أولية مكسرة، كرات حديدية، محروقات، غاز، ماء، كهرباء.

4- بعد عملية إنتاج العليق وتخزينه يتم تحويل كمية معينة إلى ورشة الطهي، أين يتم إنتاج الكلنكار ثم يتم طهيه عند مخرج الفرن بواسطة الهواء الخارجي داخل مبرد بالوني.

5- بعد عملية إنتاج الكلنكار وتخزينه يتم سحقه لإنتاج الإسمنت في ورشة السحق ويتم إضافة مادتي الجبس والكلس المضاف إلى الكلنكار وفق نسب معينة.

6- مرحلة الإرسال هي آخر مرحلة يتم فيها تحويل الإسمنت المخزن إلى ورشة الإرسال وذلك من أجل بيعها (إسمنت معبأ وغير معبأ)

وتجدر الإشارة إلى أن عملية نقل المواد في المرحلة الأولى والثانية تتم باستخدام الشاحنات بينما في المراحل الأخرى تتم عملية النقل عن طريق أشرطة مطاطية تربط المخازن بالورشات والكاسرات بعضها ببعض.

فيما يخص عملية الطهي للعليق لإنتاج الكلنكار يجب الإشارة إلى أن كل كمية من العليق تفقد ما قيمته 40% على شكل مواد ضائعة، وهي تمثل نتيجة تفاعلات كيميائية تحدث أثناء الطهي أي أن 100% من العليق تعطي 60% من الكلنكار.

5- منتجات شركة lafarge الجزائر من الإسمنت:

تشمل على خمس منتجات وهي:

- **ملاكي:** إسمنت أبيض للخرسانة بأداء عالي، موجهة للهياكل الجمالية والعناصر الزخرفية
- **متين:** إسمنت رمادي للخرسانة بأداء عالي موجهة للهياكل (جسور، أنفاق..)
- **شامل:** إسمنت رمادي للخرسانة الحالية والهيكلية موجهة لبناء المنازل.
- **مقاوم:** إسمنت رمادي للخرسانة موجهة للإنشاءات في الميدان العدواني.
- **محترف:** إسمنت مركب لإنشاء المباني المدنية والصناعية يوفر للمقاولين الجودة والسعر.

المبحث الثاني:

مشكلة أسعار التحويل بين الفروع في lafarge الجزائر

المطلب الأول: مشاكل تحديد أسعار التحويل في شركة lafarge الجزائر:

يمكن توضيح مشاكل تحديد أسعار التحويل في lafarge الجزائر كالآتي:

أولاً- ضريبة الدخل وأسعار التحويل في شركة lafarge:

1- حالة اختلاف معدلات الضريبة عل الدخل الصافي:

تمتلك شركة lafarge (مركزها الرئيسي في فرنسا) فرعين خارج فرنسا، الأول في يعمل في مجال صناعة الإسمنت بالجزائر(التي تتميز بانخفاض معدل الضريبة على الدخل/ الربح) والثاني يقوم بتوزيع المنتجات في ألمانيا (التي يرتفع فيها معدل الضريبة) معدل الضريبة في الجزائر 25% وفي ألمانيا 50%.

أ- حالة انخفاض سعر التحويل

البيان	الفرع الأول	الفرع الثاني	الشركة الأم
المبيعات بالأورو	1400	2000	2000
– تكلفة البضاعة المباعة	1000	1400	1000
مجمل الربح (الدخل الإجمالي)	**400**	**600**	**1000**
– مصروفات أخرى للعمليات	100	100	200
الدخل قبل الضريبة	**300**	**500**	**800**
– الضرائب على الدخل(25 %،50%)	75	250	325
الربح/ الدخل الصافي	**225**	**250**	**475**

ب- حالة ارتفاع سعر التحويل

البيان	الفرع الأول	الفرع الثاني	الشركة الأم
المبيعات بالأورو	1800	2000	2000
–تكلفة البضاعة المباعة	1000	1700	1000
مجمل الربح (الدخل الإجمالي)	**700**	**300**	**1000**
–مصروفات أخرى للعمليات	100	100	200
الدخل قبل الضريبة	**600**	**200**	**800**
–الضرائب على الدخل (25 %،50%)	150	100	250
الربح/ الدخل الصافي	**450**	**100**	**550**

تجدر الإشارة إلى أن الجزائر قدمت إعفاء ضريبي لمدة 10 سنوات لشركة la farge في إطار تشجيع الاستثمار الأجنبي [1].

2- حالة معدلات الضريبة متساوية:

أ- حالة انخفاض سعر التحويل

البيان	الفرع الأول	الفرع الثاني	الشركة الأم
المبيعات بالأورو	1400	2000	2000
– تكلفة البضاعة المباعة	1000	1400	1000
مجمل الربح (الدخل الإجمالي)	**400**	**600**	**1000**
– مصروفات أخرى للعمليات	100	100	200
الدخل قبل الضريبة	**300**	**500**	**800**
– الضرائب على الدخل (50%)	150	250	400
الربح/ الدخل الصافي	**150**	**250**	**400**

ب- حالة ارتفاع سعر التحويل

البيان	الفرع الأول	الفرع الثاني	الشركة الأم
المبيعات بالأورو	1800	2000	2000
– تكلفة البضاعة المباعة	1000	1700	1000
مجمل الربح (الدخل الإجمالي)	**700**	**300**	**1000**
– مصروفات أخرى للعمليات	100	100	200
الدخل قبل الضريبة	**600**	**200**	**800**
– الضرائب على الدخل (50%)	300	100	400
الربح / الدخل الصافي	**300**	**100**	**400**

ثانياً- الضرائب الجمركية وأسعار التحويل في شركة la farge :

إن الضرائب الجمركية مرتفعة في الجزائر لذلك تلجأ lafarge إلى تحديد أدنى سعر تحويل ممكن عند قيامها بتحويل منتجاتها إلى توابع في دول الاستثمار لأن الضرائب الجمركية فيها سوف تؤدي إلى أضعاف القدرة التنافسية لهذه التوابع وذلك بزيادة تكاليفها.

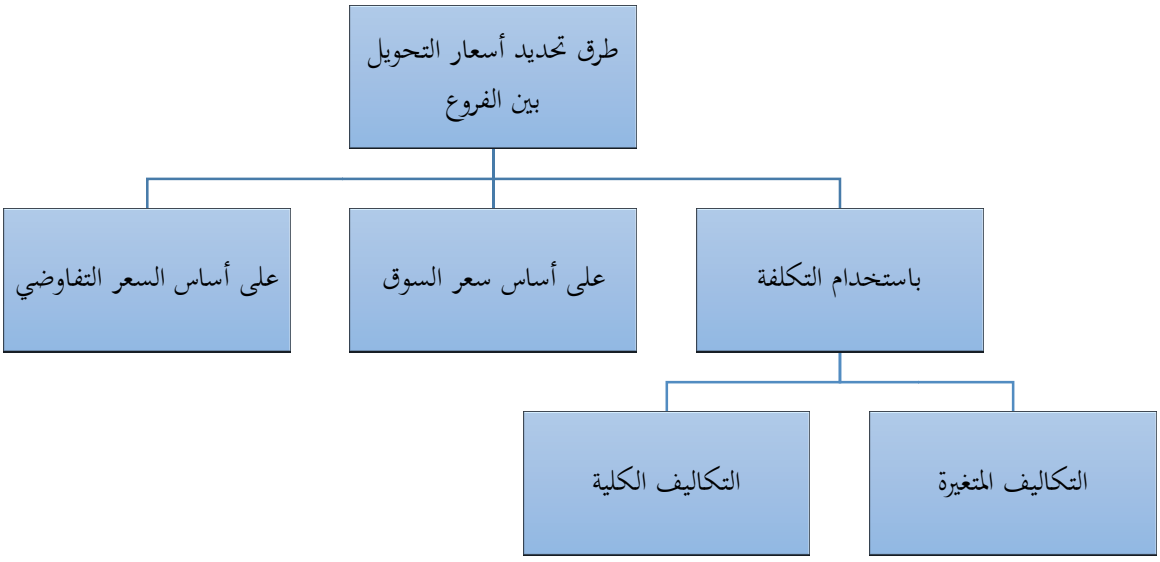
(1) مقابلة مع مصطفى رشدي مدير المصلحة التجارية في 2016/05/10 على العاشرة صباحا.

إن سعر تحويل شركة lafarge لمنتجاتها هو صفر وهنا تقوم الجزائر بفرض ضرائب جمركية على تحويلات المنتجات المصدرة أو المستوردة بعد إعادة تقدير أسعارها بأسعار مساوية لأسعار السوق التفاوضية القابلة للمقارنة وذلك بصرف النظر عن قيم أسعار التحويل الفعلية أو التلاعب فيها .[1]

المطلب الثاني: طرق تحديد أسعار التحويل في lafarge الجزائر والإستراتيجية المفضلة

تكمن حلول هذه المشكلة في الطرق المحاسبية التالية وكذا إيجاد الإستراتيجية المفضلة لذلك والموضحة كالآتي :

الشكل رقم (4) : طرق تحديد اسعار التحويل بين الفروع



المصدر: اعداد الطالبتان

أولا- سعر التحويل المبني على التكلفة:

1. تحديد سعر التحويل باستخدام طريقة التكاليف المتغيرة:

أ-إذا كان الفرع يعمل أقل من طاقته الإنتاجية:

[1] مقابلة مع لعيشي فتحي مدير مراقبة التسيير يوم 2016/05/10 زوالا

يوجد فرعان لدى شركة Lafarge هما فرع الإنتاج فرع التسويق، فإذا كان فرع الإنتاج الذي ينتج الإسمنت يبيعه إلى فرع التسويق وإلى الشركات الخارجية، ويعمل بأقل من طاقته الإنتاجية، وكانت المعلومات المتعلقة بفرع الإنتاج لشهر أوت سنة 2015 كالآتي:

سعر بيع كيس من الإسمنت للشركات الأجنبية	360 دينار
التكلفة المتغيرة لإنتاج كيس من الإسمنت	270 دينار
التكاليف الثابتة الشهرية	500000 دينار

وقد تم تجميع المعلومات التالية من قسم التسويق الذي يعمل أيضاً بأقل من طاقته:

سعر بيع كيس واحد من الإسمنت	500 دينار
التكلفة المتغيرة لتسويق كيس إسمنت	10% من سعر البيع

وقد قرَّر فرع التسويق تخفيض سعر البيع علماً بأن التكاليف المتغيرة هي فقط المتعلقة باتخاذ القرار.

1- تحديد الحد الأدنى لسعر بيع الوحدة من الإسمنت الذي يمكِّن فرع التسويق من تغطية كافة التكاليف المتغيرة والإنتاجية والتسويقية للشركة:

نفترض أن الحد الأدنى هو: س

س= 270 + 10%س

س= 90% س = 270 ومنه س= 300 دينار

وبذلك يكون الحد الأدنى لسعر بيع كيس واحد من الإسمنت والذي يمكن تقبله هو 300 دينار وعليه يجب على مدير فرع التسويق أن يعرف هذا الحد والذي لا يجب أن يضع سعراً لكيس واحد من الإسمنت بأقل من 300 دينار.

2- تحديد سعر التحويل المناسب لهذا القرار ؟

لدينا القاعدة العامة لسعر التحويل:

سعر التحويل = التكاليف المتغيرة + هامش المساهمة الضائع للوحدة المباعة خارجياً

سعر التحويل = 270 + 0 = 270 دينار.

إن سعر التحويل المناسب لاتخاذ القرار المناسب هو 270 دينار لكيس واحد من الإسمنت.

ب- إذا كان فرع الإنتاج يعمل بكامل طاقته الإنتاجية:

بافتراض أن فرع الإنتاج يعمل بكامل طاقته الإنتاجية، وأن المعلومات المرتبطة بفرع الإنتاج لشهر أوت سنة 2015 كالآتي:

سعر بيع كيس من الإسمنت للشركات الأجنبية	360 دينار
التكلفة المتغيرة لإنتاج كيس من الإسمنت	270 دينار
التكاليف الثابتة الشهرية	500000 دينار

وقد تم تجميع المعلومات التالية من فرع التسويق الذي يعمل أيضاً بأقل من طاقته :

سعر بيع كيس واحد من الإسمنت	500 دينار
التكلفة المتغيرة لتسويق كيس إسمنت	10% من سعر البيع

وقد قرر فرع التسويق تخفيض سعر البيع علماً بأن التكاليف المتغيرة هي فقط المتعلقة باتخاذ القرار.

1- تحديد تكاليف الفرصة الضائعة من كيس الإسمنت في حالة التحويل.

عند عمل فرع الإنتاج بكامل طاقته الإنتاجية مع قدرته على البيع الخارجي فإنه في حال التحويل فإن الشركة ستفقد عائد المساهمة لكل وحدة تمثل تكاليف الفرصة الضائعة للوحدة .

تكاليف الفرصة الضائعة للكيس =سعر البيع الخارجي – التكاليف المتغيرة = 360- 270= 90 دينار.

2- تحديد سعر التحويل المناسب للوحدة.

في حالة قدرة فرع الإنتاج على بيع كامل إنتاجه للخارج ومع ذلك رغب بالتحويل فإنه يمكن احتساب سعر التحويل المناسب للكيس لتغطية التكاليف المتغيرة الإنتاجية للشركة بالإضافة إلى تكاليف الفرصة الضائعة كما يلي:

سعر التحويل المناسب = التكاليف الإنتاجية المتغيرة للوحدة + تكاليف الفرصة الضائعة للوحدة

سعر التحويل المناسب = 270 + 90 = 360 دينار.

3- تحديد الحد الأدنى لسعر بيع الوحدة في حالة تحديد سعر التحويل بمبلغ 360 دينار للكيس ؟

نفترض بأن الحد الأدنى لسعر بيع الكيس يعادل (س) وعند عمل فرع الإنتاج بكامل طاقته فإنه يمكن تكوين المعادلة التالية:

س= 360 + 10% (س)

90%س=360، س= 400 دينار

وبهذا يتضح أن الحد الأدنى لسعر بيع الوحدة من المنتج (أ) هو 400 دينار وذلك في حالة تحديد سعر تحويل كيس من الإسمنت بمبلغ 360 دينار.

2- تحديد سعر التحويل باستخدام طريقة التكاليف الكلية:

تحمل التكاليف الصناعية المتغيرة والثابتة على الوحدات التي يتم إنتاجها.

تقوم شركة lafarge الجزائر بإنتاج الإسمنت وبيعه، مع العلم أن المعلومات المتعلقة بتكلفة الوحدة وإجمالي التكاليف هي موضحة في الجدول التالي:

البيان	**تكلفة الوحدة**	**إجمالي التكاليف**
مواد مباشرة	80	
أجور مباشرة	100	
تكاليف صناعية متغيرة	50	
تكاليف صناعية ثابتة	50	1000000
مصاريف تسويقية متغيرة	20	
مصاريف تسويقية وإدارية ثابتة	70.5	1500000
المجموع	370.5	2500000

وأن مستوى الطاقة العادية 200000 وحدة، ويتم استخدام هذا المستوى في تحميل التكاليف الصناعية على وحدات الإنتاج وترغب الشركة في تحقيق أرباح مقدارها 620000 دينار.

تحديد السعر الذي يحقق الربح المخطط:

قبل تحديد السعر يجب تحديد الضميمة التي ستضاف إلى التكلفة الكلية

الضميمة = المصروفات التسويقية والإدارية + الأرباح المخططة/عدد وحدات الطاقة العادية × تكلفة الوحدة

تكلفة الوحدة = 80 + 100 + 50 + 50 = 280 دينار

المصروفات التسويقية المتغيرة = 20 × 200000 وحدة = 400000 دينار

الضميمة = 1500000 + 400000 + 620000 / 200000 × 280 = 45%

وعليه فان السعر = التكلفة + الضميمة .

= 280 + 280 × 45%

= 400.6 دينار

تجدر الإشارة إلى أن شركة lafarge الجزائر تستخدم نفس سعر التحويل سواءً لفروعها أو الشركة الأم أو الشركات الأجنبية[1]

ثانياً- طريقة سعر التحويل على أساس سعر السوق:

1- حالة سوق وسيط وجيد:

المقصود بالسوق الوسيط هو وجود سوق يمكن أن تباع فيه المنتجات بشكل فوري وبشكلها الحالي إلى العملاء، وذلك بدلا من تحويلها داخليا، فيكون للفرع البائع حرية الاختيار إما أن يقوم بالبيع للفروع الأجنبية، وإما أن يقوم بالتحويل للفروع التابعة.

إذا أعطيت لنا المعلومات المتعلقة بالفرعين أ و ب:

الفرع (أ)		**الفرع (ب)**	
سعر البيع في السوق الوسيط	250 دج	سعر البيع للخارج	800 دج
التكاليف المتغيرة	150 دج	سعر التحويل من الفرع (أ) (أو الشراء من السوق الوسيط)	250 دج
		التكاليف الإضافية في الفرع (ب)	400 دج

فإن سعر التحويل بين الفرعين يتم تحديد باستخدام القاعدة العامة:

سعر التحويل = التكاليف المتغيرة للوحدة + هامش المساهمة الضائع للوحدة المباعة خارجيا

= 150 دج + (250 – 150) = 250 دج

لأن سعر تحويل الفرع (أ) هو 250 دج وسعر البيع الخارجي هو 250 دج وبالتالي فإن الفرع (أ) على استعداد أن يقوم ببيع كافة إنتاجه وبالنسبة للفرع (ب) طالما أن سعر التوريد الخارجي نفس سعر التحويل من الفرع (أ) فان الفرع (ب) يكون على استعداد أن يأخذ من الفرع (أ).

2- حالة تغيرات السعر في السوق الوسيط:

في حالة أن يعرض على الفرع المحول إليه من أحد الموردين سعر لتوريد منتج بسعر أقل من سعر التحويل من الفرع التابع، فهل يقبل هذا الفرع هذا العرض أم يرفض، وهل يخفض الفرع المحول سعر التحويل أم لا ؟

في هذه الحالة الذي يحسم الموقف هو هل الفرع المحول يعمل بطاقته الإنتاجية الكاملة أو أقل منها.

(1) مقابلة مع عمر درويش محاسب المديرية العامة lafarge ، الجزائر، يوم 04 ماي 2016 على الساعة العاشرة صباحاً.

فإذا كان الفرع المحول (البائع) يعمل بكامل طاقته الإنتاجية، فإنه التطبيق على المثال السابق، وبالإضافة إلى أنه عرض أحد الموردين على الفرع (ب) توريد له المنتَج بسعر 200 دج بدلاً من 250 دج.

في ظل هذه الظروف فإن سعر التحويل يحسب بنفس المعادلة:

سعر التحويل = التكاليف المتغيرة للوحدة + هامش المساهمة الضائع للوحدة المباعة خارجيا

سعر التحويل= 150 دج + (250 – 150) = 250 دج.

وعليه طالما أن الفرع البائع يجب أن يتوقف عن البيع الخارجي لكي يبيع داخليا فإنه يتحمل في هذه الحالة تكلفة الفرصة الضائعة والتي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد سعر التحويل، وهذه الفرصة تتمثل في هامش المساهمة المفقود نتيجة عدم البيع الخارجي. فإذا لم يكن سعر البيع يغطي تكلفة الفرصة فمن الأفضل ألا يتم التحويل إلى الفرع (ب).

3- حالة القسم البائع لديه طاقة عاطلة:

تكون تكلفة الفرصة في هذه الحالة صفر، وحتى وان كانت تكلفة الفرصة صفر فإن الكثير من المديرين يرى أن تبني أسعار التحويل على أساس سعر السوق، وقد يرى البعض الآخر إذا كانت تكلفة الفرصة البديلة صفر فهذا يكون سبباً لتخفيض سعر التحويل عن سعر السوق.

على فرض في المثال السابق أن المورد الخارجي يعرض بيع المحولات الجديدة للفرع (ب) بسعر 200 دج للكيس، والفرع (أ) لديه طاقة عاطلة لتلبية احتياجات الفرع (ب)، مع عدم وجود فرصة لتحقيق مبيعات إضافية خارجية بسعر السوق 250 دج.

سعر التحويل= التكلفة المتغيرة + هامش المساهمة الضائع للوحدة من المبيعات الخارجية

= 150 دج + صفر

= 150 دج.

إذن مدى سعر التحويل عمليا يتراوح ما بين 150 دج (الحد الأدنى لسعر التحويل) و200 دج (الحد الأقصى لسعر التحويل) السعر الذي يعرضه المورد الخارجي على الفرع (ب).

150 دج ⟵ مدى سعر التحويل ⟶ 200 دج

الحد الأدنى لسعر التحويل الحد الأقصى لسعر التحويل

إذا لم يحصل الفرع البائع على سعر 200 دج لتوريد احتياجات الفرع (ب)، فإنه يفضل أن يترك طاقته عاطلة ويبحث عن إنتاج مربح آخر.

أما إذا قرر الفرع (أ) عدم تخفيض سعره عن 200 دج لمواجهة المنافسة الخارجية، فهل الفرع (ب) يدفع 250 دج للتحويلات ؟؟

الإجابة بالنفي؛ لأنه طالما لم يحصل الفرع المشتري على الأسعار التي يعرضها المورد الخارجي فإنه له الحرية في عدم البيع للفروع التابعة، أما إذا كان لدى الفرع البائع طاقة عاطلة، وأن الفرع المشتري يشتري من الخارج، فإن الفرع البائع يحقق أمثلية أقل للمشتري وللشركة ككل.

ثالثاً– طريقة سعر التحويل التفاوضي:

إذا كان الفرع (أ) يحتاج إلى الإسمنت الرمادي، وهناك فرع آخر (ب) يستطيع إنتاج هذا الإسمنت، والفرع (أ) يرغب في مفاوضة (ب) على سعر تحويل 5000 كيس.

التكلفة المتغيرة للوحدة في الفرع (ب) = 80 دج، ولكي ينتج الإسمنت الرمادي فإنه مضطر لتخفيض إنتاج الإسمنت الأبيض بمقدار 3500 كيس سنويا، وإذا كان سعر بيع الوحدة 450 دج والتكلفة المتغيرة 250 دج للكيس، فما هو سعر التحويل ؟

سعر التحويل= التكلفة المتغيرة + هامش المساهمة الضائع للوحدة من المبيعات في الخارج

سعر بيع كيس من الإسمنت الأبيض	450 دج
التكلفة المتغيرة لكيس من الإسمنت الأبيض	250 دج
هامش المساهمة لكيس من الإسمنت الأبيض	**200 دج**
عدد وحدات المبيعات من الإسمنت الأبيض	3500 كيس
إجمالي هامش المساهمة	70000 كيس
هامش المساهمة الضائع	70000÷5000 = **140 دج**

سعر التحويل= 80 دج + 140 دج.

= 220 دج

تجدر الإشارة إلى أن شركة la farge الجزائر تقوم باعتماد طريقة التكلفة + هامش الربح في تحديد سعر التحويل؛ وذلك لما تتسم به من مرونة نسبية؛ حيث يمكن إدخال التغيرات على أي بند من بنود التكاليف، فضلا على امكانية تعديل هامش الربح؛ ومن ثم يمكن بسهولة تغيير أسعار التحويل في الشركة.

كما أن lafarge الجزائر لا تعتمد على سعر السوق؛ لأنه ليس هناك سوق تنافسي في الجزائر؛ وذلك للنقص الكبير في إنتاج الاسمنت في الشركات المحلية والذي تغطيه lafarge ، بل أصبح الزبون الجزائري يفضل منتجاتها لجودتها الرفيعة.[1]

(1) مقابلة مع عمر درويش محاسب الشركة ،2016/05/10 زوالا.

خاتمـة

تعتبر الشركات متعددة الجنسيات إحدى أذرع العولمة، لعبت دورا هاما وملموسا في مختلف مجالات الإنتاج والتسويق والتدريب والتطوير ونقل التكنولوجيا وتوفير فرص العمل داخل بيئة الدول المضيفة لفروعها والشركات التابعة الأجنبية، إلا أن هذا لا ينفي من وجود آثار سلبية لها عند استثمارها في تلك الدول.

إن المحاسبة الدولية تعبر عن تطور الفكر المحاسبي الدولي، وذلك للخروج من نطاق المحاسبة المحلية، إلى مواجهة المشاكل المحاسبية على نطاق عالمي واسع، كما تزداد أهمية المحاسبة الدولية من خلال توفير المعلومات والبيانات الضرورية للشركات متعددة الجنسيات.

ومن خلال الممارسة المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات، ظهرت جملة من المشاكل المحاسبية على المستوى الدولي، لم تعد المحاسبة المحلية قادرة على حلها، وخاصة علاقة الفروع والشركات التابعة بالشركة الأم وكذا الرقابة المالية على الفروع.

ومن خلال العمل المحاسبي للشركات الدولية، يوجد اختلاف في الممارسات المحاسبية، نظراً لاختلاف الأنظمة المحاسبية من بلد لآخر.

تعتبر أسعار التحويل بين الفروع للشركات متعددة الجنسيات ونظم فرض الضرائب الدولية ذات ارتباط وثيق ببعضهما البعض، حيث يؤثر كل منهما مباشرة على القرارات الإدارية للشركات متعددة الجنسيات، وتتأثر قرارات أسعار التحويل لحد كبير بالنظم والمعدلات الضريبية المطبقة في الدول الأجنبية التي تجري بها عملياتها الاقتصادية، بالإضافة إلى المعدلات الضريبية لبلاد الشركات متعددة الجنسيات.

نتائج اختبار الفرضيات:

تتمثل نتائج اختبار الفرضيات كالآتي:

- إن نشاط الشركات متعددة الجنسيات التجاري الواسع والمتنوع وكثرة فروعها في دول مختلفة الثقافة والنظم السياسية والاقتصادية جعلها تواجه مشاكل محاسبية عديدة؛ وهذا ما يثبت **صحة الفرضية الأولى.**
- إن الشركات متعددة الجنسيات تقوم بتسعير تحويلاتها لتخفيض التكاليف وتحقيق معدلات مرتفعة من الأهداف؛ وهذا ما يثبت **صحة الفرضية الثانية.**

- إن الطرق التي تتبعها مختلف الشركات متعددة الجنسيات هي الحلول الناجعة للحد من مشكلة أسعار التحويل، مما يدل على أن **الفرضية الثالثة خاطئة:**

نتائج الدراسة:

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى النتائج الآتية:

1- تعد الشركات متعددة الجنسيات أبرز سمات العولمة؛ لما لها من تأثير على الاقتصاد العالمي؛ فتنوع أنشطتها وانتشارها الجغرافي الواسع جعلها تحتل موضعا مؤثرا في الاقتصاد العالمي.

2- إن الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات طرحت جملة من المشاكل التي لم تكن المحاسبة التقليدية قادرة على الخوض فيها؛ وهذا ما أدى إلى بروز ما يسمى بالمحاسبة الدولية.

3- إن المشاكل المحاسبية تشكل إحدى أهم العوائق التي تؤثر على السير الحسن لنشاط الشركات متعددة الجنسيات؛ لذا حاولت جاهدة إيجاد الحلول والاستراتيجيات الملائمة لتخطي تلك المشاكل والاستمرار في التوسع في النشاط الاقتصادي.

4- إن أسعار التحويل بين فروع الشركات متعددة الجنسيات تتصف بالديناميكية كنتيجة للتعدد والتغير في نطاقها .

5- إن أدوار فروع الشركات متعددة الجنسيات لا تقتصر فقط على دعم ش التبكاتوريد للمواد والسلع وغيرها، بل تتعداها إلى تعظيم العوائد من وراء استخدام أسعار التحويل كاستراتيجية وتكتيك لتحقيق هذا الهدف.

اقتراحات الدراسة:

بناءً على نتائج الدراسة نقترح عدداً من التوصيات:

- إن ضريبة الدخل يكون لها تأثير كبير على قرارات أسعار التحويل في هذه الشركات؛ لذلك نقترح وضع مجموعة من الضوابط المشتركة لهذه الشركات عند تحديد أسعار التحويل ووفقا لهذه الضوابط تقوم مصلحة الضرائب بتحديد الدخل الخاضع للضريبة ويتم ذلك عن طريق وضع لوائح لأسعار التحويل والتي تشتمل على العديد من التعليمات والتوجيهات لهذه الشركات عند استخدامها لإحدى الطرق المستخدمة في تحدي أسعار تحويلاتها.
- ضرورة سد الثغرات في كافة القوانين الخاصة بهذه الشركات بحيث لا تعطي فرصة للتهرب الضريبي عند تطبيق لوائح أسعار التحويل.

- يجب على الدولة أن تقوم بتحديد المجالات والأنشطة التي ترغب الدولة في تنميتها والنهوض بها حتى يمكن جذب هذه الشركات للعمل بها، مع دراسة مدى قدرة هذه الشركات في استمرار نشاطها، في الجزائر بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي المقررة لنشاطها مع ضرورة وضع حد معين لهذه الإعفاءات بحيث لا يتم تجاوزه بأي حال من الأحوال.

آفاق الدراسة:

في نهاية هذا البحث تُقترح المواضيع التالية:

1- الجوانب الضريبية المرتبطة باتخاذ قرارات تحديد واستخدام أسعار التحويل.

2- الأساليب الفنية لحل المشكلات والتعارضات بين الفروع الناجمة عن استخدام أسعار التحويل.

3- دراسة تأثير المتغيرات القانونية والاقتصادية في الدول المضيفة والدولة الأم على استخدام استراتيجيات أسعار التحويل.

قائمـة المراجـع

قائمة المراجع :

أولا: باللغة العربية

1. الكتب:

- ابراهيم جابر السيد، المحاسبة الدولية و علاقتها بالتجارة الالكترونية، دار غيداء للنشر والتوزيع، الاردن، 2014.
- أحمد بسيوني شحاته، علي عبد الوهاب نصر، المحاسبة المالية المتقدمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و الأمريكية و العربية، دار الجامعية، الاسكندرية،2007 .
- أحمد بسيوني شحاته، كمال الدين الدهراوي، المحاسبة المتقدمة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998.
- أسامة بشير الدباغ، اثيل عبد الجبار الجومرد، مقدمة في الاقتصاد الكلي، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2003.
- الفرجاني سالم احمد، "العولمة و الدول النامية من منظور استثماري"، دار الكتب الوطنية، طرابلس، 2004.
- آل هاشم، ضياء داود صادق محمد البسام، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، جامعة الكويت، الكويت، 1989.
- الهيتي نوزاد عبد الرحمن، مقدمة في المالية الدولية، "مقدمة في المالية الدولية، دار المناهج، عمان،2007 .
- تشوي وآخرون، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004.
- توفيق عبد الرحيم يوسف، الادارة المالية الدولية والتعامل بالعملات الأجنبية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- جاد الرب، سيد محمد، "إدارة الأعمال الدولية"، دار العشري، القاهرة، 2006.
- جربوع محمود يوسف، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، عمان،2002 .
- جريتمان ميشال، "ماذا تعرف عن الشركات متعددة الجنسيات"، معهد اللغات والترجمة، 1989.
- حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، دار حنين، مكتبة الفلاح، جدة ، 1995.

- خضر حسان، الاستثمار الأجنبي المباشر، تعاريف وقضايا، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 2004.
- ريتشارد شرويدر و آخرون، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنش، السعودية، 2006.
- شارل هورنجون، محاسبة التكاليف، ترجمة أحمد حجاج، دار المريخ، الرياض، 1993.
- عادل أحمد حشيش، مدخل لدراسة المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 1999.
- عامري، سعود جايد، "الإدارة المالية في الشركات متعددة الجنسيات"، دار المناهج، عمان، 2006.
- عباس علي، "إدارة الأعمال الدولية"، دار الحامد، عمان، 2003.
- عبد الحسن جليل عبد الحسن الغالبي، سعر الصرف وادارته في ظل الصدمات الاقتصادية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن،2011.
- عبد الحميد عبد المطلب، "النظام الاقتصادي العالمي"، القاهرة، 1998.
- عبد الرزاق عزيزة، المحاسبة والمراجعة الدولية، جامعة القاهرة، 1995.
- عبد السلام أبو قحف، أساسيات إدارة الأعمال الدولية، منشورات الحلبي الحقوقية، ط 2، 2003.
- عتو الموسوس، النظام القانوني لفروع الشركات الأجنبية في الجزائر، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، 2010.
- عدنان تايه النعيمي، ادارة العملات الأجنبية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن،2012 .
- محمد مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
- محمد محمد البيومي، الشركات الدولية، مدخل اقتصادي محاسبي، المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 1982.
- محمود السيد ناغي، نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، المكتبة المصرية، مصر،2002.
- موسى مطر، شقير نوري، ياسر المومني، المالية الدولية ، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2003 .
- وسام ملاك، الظواهر النقدية على المستوى الدولي، دار المنهل اللبناني للطباعة والنشر، ط 1
- يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في الاقتصاد العام ، جامعة الاسكندرية،1992 .

ثانيا:المجلات

- حلمي ناصر، نحو نظرية عامة للمحاسبة ومجال تطبيقها، مجلة المحاسبة، الادارة والتأمين، كلية التجارة، القاهرة، العدد 9.
- عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف، أحمد هاشم أحمد يوسف، أهمية تطبيق أسعار التحويل لقياس الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد16 ،2015.
- مجلة التجارة، دور متزايد للشركات متعددة الجنسيات في الاقتصاد العالمي، العدد 411، 1994.

ثالثا:الأطروحات و الرسائل

- شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2007/2006.
- السعيد عناني، آثار تقلبات سعر الصرف و تدابير المؤسسة الاقتصادية لمواجهتها، مذكرة ماجيستر في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2005-2006.
- بورويسة سعاد، أثرتطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستير، جامعة قسنطينة، 2010.
- بولنجيب عادل، دور المعايير الحاسبية في تحسين جودة المعلومة المالية، رسالة ماجيستر، كلية العلوم الاقصادية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2014/2013.
- دوحة سلمى، أثر تقلبات سعر الصرف على الميزان التجاري، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،2014 -2015.
- سهام محمد علي حسن، أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسيات والنظام الضريبي، دراسة مقارنة.
- سيف هشام صباح فخري، مذكرة ماجيستر، الشركات متعددة الجنسية وابعادها الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا ،2010.

- ضو عبد القادر، المحاسبية لتقلبات أسعار الصرف وفق المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2013 .
- محاضرة رقم 5 عن أسعار التحويل من جامعة الملك عبد العزيز، السعودية،2015 .
- نوال صبايحي، الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وأثره على جودة المعلومة المالية، رسالة ماجيستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011/2010.

رابعا:الملتقيات و المؤتمرات

- الدكتور شعيب حمزة، جامعة الشلف، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة.
- مفاهيم المعايير الدولية للمحاسبة، ملتقى وطني، الجزائر،12/11/10

خامسا:المواقع الالكترونية

- http://akramdosky.blogspot.com/2011/05/blog-post.html
- http/razaq 197 blogspot.com
- http://walidsamir7.blogspot.nl/2012/12/blog-post_8152.html
- http://ghalibalansi.blogspot.com/2012/05/blog-post_23.html
- http://www.kibs.edu.kw/upload/ExchangeRate_387.pdf
- http://kenanaonline.com/users/mostafamahmoud2020/posts/575526
- http://kenanaonline.com/users/tecics/posts/710552
- www.pdf factory.com
- http://www.accdiscussion.com/acc6055.html
- http://www.statista.com/statistics/263265/top-companies-in-the-world-by-revenue/
- https://www.google.dz/webhp

سادسا:المقابلات

- مقابلة مع عمر درويش محاسب المديرية العامة lafarge، الجزائر، يوم 04 ماي 2016 على الساعة العاشرة صباحاً.
- مقابلة مع عمر درويش محاسب الشركة، يوم/2016/05/04 زوالا.
- مقابلة مع مصطفى رشدي مدير المصلحة التجارية، يوم 05/10/ 2016 العاشرة صباحا.
- مقابلة مع لعيشي فتحي مدير مراقبة التسيير، يوم 2016/05/10 زوالا.

ثانيا:المراجع باللغة الفرنسية:

1-livres :

- Anonymous, Overview of proposed regulations on transfer pricing, International tax review, Vol 7, No4.
- berguist philop J, OECD draft transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administration , tax executive , vol1, 1995.
- EVE CHIAPELLO, et autre, les nomes comptables internationales
- instrument du capitalisme financier, la découverte paris, France, 2005 .
- Renard raffournier, et autres, comptabilité international, vubert paris, France, 1997.

2- lettres:

- IMAD REZZEG, n'ecessité d'adpter le plan comptable national aux nouvelle exigence comptables internationals, magister en science de gestion , ecole superieure de commerce , alger, 2004.
- SAMIR MEROUANI, le projet du nouveau systéme comptable financier algérien, magister en science de gestion, ecole superieure de commerce, alger, 2007 .

3-revues :

- Journal du net – économie magazine 2015.

ثالثا: المراجع باللغة النجليزية

1-books:

- J.C Gray, « International reporting and flixible Budgeting for multinational Operations », in J.A.Schweikart, 1999.
- L.K, Redebaugh and S.J Gray, International Accounting and Multinationals enterprises, 3rd, ed, new York, John Wily& Sons inc,1999.
- M.R.Czenkota, et al, International Busines, 2nd, ed, Fort worth the dryden press, 1992.
- On kvisit S and Jhon J Shaw, international marketing analysis and strategy, Columbus, Ohio Merril, 1989.
- R.Bindon, « International Taxation » in J.A.Schaweikart, et a, editors, International accounting, a case approach, New York, McGraw-hillinc, 1994.
- Robinson.R, foreign investment in the the third world a comparative study of selected developing investment promotion programs, chamber of commerce of the united states, 1980 .
- S.CROW and E.SOULS, « setting the right transfer price »Management Accounting, December, 1994.