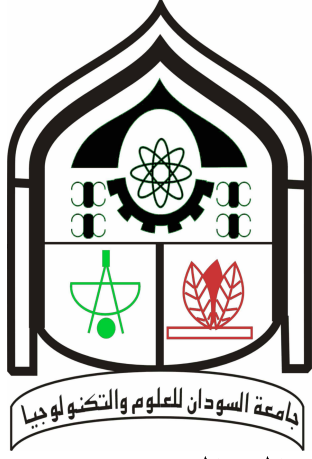




جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

أسعار التحويل وأثرها في قياس الأداء المالي في الشركات الصناعية

دراسة على عينة من شركات الصناعات التحويلية السودانية

Transfer Pricing and its Impact on Financial Performance Measurement in Industrial Companies A Case Study on Sample of Sudanese Transformational Industrial Companies

رسالة لنيل درجة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية

إعداد الدارس

عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف

المشرف

د. أحمد هاشم أحمد يوسف

المشرف المعاون

د. معتز ميرغني سيد أحمد محمد

1436هـ - 2014م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاستهلال

قال الله تعالى:

﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا كُونُوا قَوَّامِينَ لِلَّهِ شُهَدَاءَ بِالْقِسْطِ وَلَا يَجْرِمَنَّكُمْ
شَنَّانُ قَوْمٍ عَلَىٰ أَلَّا تَعْدِلُوا اعْدِلُوا هُوَ أَقْرَبُ لِلتَّقْوَىٰ﴾

سورة المائدة، الآية (8)

الإهداء

إلى أسرتي □ الكبيرة والصغيرة

إلى أهلي وعشيرتي

إلى أساتذتي

إلى أصدقائي ومعارفي

الشكر والتقدير

الحمد لله حمداً كثيراً على أن وفقني لإكمال هذه الرسالة. و أشكر جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا لإتاحتها لي فرصة الدراسة فيها، وأشكر الدكتور/ أحمد هاشم أحمد يوسف على إشرافه على هذه الرسالة وعلى ما قدمه من جهد وإرشاد فجزاه الله خيراً كثيراً. كما أشكر الدكتور معتز ميرغني سيد أحمد المشرف المعاون للرسالة، وأشكر الدكتور فتح الرحمن الحسن منصور على إرشاده وتوجيهه خلال فترة الدراسة.

كما أتقدم بالشكر لجامعة كسلا وكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية على منحي الوقت الكافي لإتمام الرسالة.

وأشكر مكاتب جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مكتبة الحفيد، مكتبة كلية العلوم الإدارية جامعة الخرطوم، مكاتب جامعة النيلين و مكتبة أكاديمية السودان للعلوم المالية والمصرفية.

والشكر كذلك للعاملين بالشركات والمصانع الذين وفروا لي ما طلبت من معلومات وبيانات. و أشكر الأخوين محمد أحمد فضل السيد و آدم عباس إسماعيل بشركة سكر كنانة و الأخ سعد الدين المغيرة بمجموعة جياذ.

كما أشكر السادة أعضاء لجنة المناقشة على توجيهاتهم وتقويمهم للرسالة لزيادة جودتها وإخراجها بصورتها النهائية.

و أشكر كل من قدم لي مساعدة أو نصحاً وإرشاداً وكل من كان مهتماً بأمري خلال فترة الدراسة.

المستخلص

تمثلت مشكلة الدراسة في أهمية تطبيق سياسة أسعار التحويل وأهمية دورها كمقياس للأداء المالي في الشركات الصناعية متعددة الأقسام. إضافة إلى ضعف اهتمام الشركات الصناعية السودانية بأسعار التحويل وعدم الإلمام بأهمية دورها في قياس الأداء المالي. هدفت الدراسة إلى دراسة أسعار التحويل وكيفية استخدامها في قياس الأداء المالي في الشركات الصناعية متعددة الأقسام، و معرفة مدى تطبيق أسعار التحويل في الشركات الصناعية السودانية و تحديد معوقات تطبيق أسعار التحويل في الشركات الصناعية السودانية وكيفية التغلب عليها. استندت الدراسة على أربعة فرضيات كالاتي: أن تطبيق أسعار التحويل يؤثر على أرباح الأقسام والشركة ككل، تطبيق أسعار التحويل يؤثر على استغلال الموارد المحولة من قسم إلى آخر، يتوقف تأثير أسعار التحويل على قياس الأداء المالي على الطريقة المستخدمة في تحديد أسعار التحويل و أن عدم تطبيق الشركات الصناعية السودانية لأسعار التحويل يؤثر على قياس الأداء المالي فيها. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة وصياغة مشكلة الدراسة وفرضياتها، المنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة، المنهج الوصفي وذلك لدراسة بعض الجوانب المتعلقة بأسعار التحويل وقياس الأداء المالي، المنهج التاريخي لاستعراض بعض الدراسات السابقة.

توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن بعض الشركات الصناعية السودانية ليست لديها تحويلات داخلية يمكن تسويقها، وأن التي لديها تحويلات داخلية غالباً ما تكون منتجات ثانوية لا تعتمد عليها الشركة في تحقيق أرباح، يتم تحويل المنتجات في الشركات بين أقسامها ومراحلها المختلفة بالتكلفة الفعلية وبدون تسعير وتحدد الأسعار بعد انتهاء عملية الإنتاج بإضافه هامش ربح للتكلفة الإجمالية وبالاعتماد على أسعار السوق، ظروف السوق وطبيعة عمل بعض الشركات وطبيعة منتجاتها لا تشجع على تطبيق أسعار التحويل في الشركات السودانية.

أوصت الدراسة، بمنح الأقسام في الشركات قدراً من الحرية والاستقلال الذاتي في اتخاذ قراراتها الإدارية المتعلقة بعملياتها اليومية، وأن تكون أقسام الشركة مراكز ربحية ما أمكن حتى تتمكن من ضبط تكاليفها، وتساهم في زيادة أرباح الشركة، و أن يكون للأقسام حرية تحديد أسعار تحويلاتها الداخلية فيما بينها، وفقاً للطريقة التي تناسب طبيعة عمل الشركة وطبيعة منتجاتها وأن تستخدم هذه الأسعار في قياس أداء الأقسام.

Abstract

The problem of the study is the importance of the application of transfer pricing policy and its role as a measure of financial performance in the multi-divisional industrial companies. In addition to the weakness of the attention of the Sudanese industrial companies at the transfer pricing and lack of familiarity with the importance of their role in the financial performance measurement. This study aimed to study the transfer pricing and how they are used in measuring the financial performance in multi-divisional industrial companies, and to see how the application of the transfer pricing in the Sudanese industrial companies and identify obstacles of application of transfer pricing in the Sudanese industrial companies and how to overcome them. The study was based on four hypotheses as follows: that the application of transfer pricing affect the profits of departments and the company as a whole, the application of transfer pricing affect the allocation of resources transferred from one department to another, the effect of the transfer pricing on the financial performance measurement depend on the method used to determine transfer pricing and the non-application of transfer pricing in Sudanese industrial companies to affect the financial performance measure of them. The study followed the deductive approach to determine the aspects of the problem and the study hypotheses, inductive approach to test the hypotheses of the study, descriptive approach to study some aspects of the transfer pricing and financial performance measurement, historical approach by reviewing of some previous studies.

The study has many results, including that some Sudanese industrial companies do not have internal transfers can be marketed, and even that it has internal transfers are often by- products do not rely on the company's profitability, the companies products are being transferred among its divisions and stages by actual cost and without pricing and set prices after the end of production process by adding a profit margin of the total cost depending on market prices, market conditions and the nature of the work of some of the companies and the nature of their products do not encourage the application of transfer pricing in Sudanese companies.

The study recommended that, granting departments in companies a degree of freedom and autonomy in decision-making related to daily administrative operations, the departments of the company must be profit centers as much as possible to be able to control their costs, and contribute to increasing the company's profits, to have divisions the freedom to set the prices of internal transfers Among them, according to the way that suits the nature of the company's business and the nature of their products and use these prices to measure the performance of the divisions.

فهرس الموضوعات

الصفحة	الموضوعات
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
هـ	Abstract
و	فهرس الموضوعات
ح	فهرس الجداول
1	المقدمة
2	ولاً : الإطار المنهجي
6	ثانياً: الدراسات السابقة
28	الفصل الأول: أسعار التحويل
29	المبحث الأول: مفهوم و أهمية وأهداف أسعار التحويل
36	المبحث الثاني: أنواع وأسس اختيار أسعار التحويل
56	المبحث الثالث: اللامركزية ومحاسبة المسؤولية
65	الفصل الثاني: قياس الأداء المالي في الشركات الصناعية
66	المبحث الأول: قياس تكلفة الإنتاج الصناعي
92	المبحث الثاني: قياس الأداء المالي في الأقسام
112	المبحث الثالث: قياس الأداء باستخدام أسعار التحويل
125	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية والميدانية
126	المبحث الأول: الدراسة التطبيقية
149	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية
211	الخاتمة
212	ولاً : النتائج
213	ثانياً: التوصيات
214	قائمة المراجع والمصادر
222	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1/1/3)	تكلفة الطن المنتج في وحدة العلف للموسم الإنتاجي 2012، 2013	135
(2/1/3)	سعر البيع والكميات المباعة من العلف في موسم 2012، 2013	137
(3/1/3)	مقارنة بين سعر بيع الطن للمزرعة الإنتاجية مع تكلفة الطن المنتج بوحدة العلف	137
(4/1/3)	تكلفة 200 عربة - BYD- FO	139
(5/1/3)	تقرير تكاليف منتجات صابون الغسيل عن شهر فبراير 2011	141
(6/1/3)	تكلفة إنتاج السكر للعام 2012	144
(1/2/3)	حجم العينة	149
(2/2/3)	الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان	152
(3/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	153
(4/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	154
(5/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	154
(6/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	155
(7/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	156
(8/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الأولى	157
(9/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الأولى	157
(10/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الأولى	158
(11/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الأولى	159
(12/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الأولى	159
(13/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة للفرضية الأولى	160
(14/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة للفرضية الأولى	161
(15/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة للفرضية الأولى	161
(16/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة للفرضية الأولى	162
(17/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة للفرضية الأولى	163
(18/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثانية	163
(19/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثانية	164
(20/2/3)	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثانية	165

189	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى	(50/2/3)
190	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية	(51/2/3)
193	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية	(52/2/3)
196	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية	(53/2/3)
197	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة	(54/2/3)
200	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة	(55/3/3)
203	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة	(56/2/3)
204	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الرابعة	(57/2/3)
206	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الرابعة	(58/2/3)
209	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الرابعة	(59/2/3)
210	ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة	(60/2/3)

المقدمة

تتضمن على:

أولاً الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد:

نتيجة لكبر حجم الوحدات الاقتصادية وتنوع أنشطتها وظهور ذلك الكم الهائل من القرارات المتعددة إلى الحد الذي أصبح من الصعب معه التنسيق بين هذه القرارات من قبل الإدارة العليا مما تطلب الاتجاه نحو تفويض السلطات للمستويات الإدارية الأدنى وتحديد مسؤولياتها، ويتضح ذلك أكثر في الوحدات الاقتصادية ذات الأقسام المتعددة أو التي تتبع نظام المراحل الإنتاجية، حيث تتم معالجة كل قسم أو مرحلة على أساس أنه وحدة شبه مستقلة وكل مدير مسؤولاً عن أداء إدارته.

في هذه الحالة تحتاج المنشأة إلى متابعة أنشطة أقسامها ومراحلها المختلفة، وإحدى الأنشطة التي تتبعها الإدارة هي أسعار التحويل المحولة من قسم إلى آخر أو من مرحلة إلى أخرى، ولابد من استخدام سعر تحويل مناسب يحقق توازن أهداف المركز المحول منه والمحول إليه بما يحقق أهداف المنشأة ككل.

يلاحظ أنه في الشركات الصناعية التي يمر تصنيع منتجاتها عبر أقسام ولا تطبق سياسة أسعار التحويل ولا تعطي المديرين في هذه الأقسام الحرية في التعامل مع الأقسام الداخلية أو التعامل مع السوق فسيتم تحويل الإنتاج من قسم إلى آخر بسعر التكلفة وبأي كمية منتجة، وبذلك لن يوجد الحافز لدى القسم المحول منه لتحسين جودة مخرجاته وتقليل تكلفتها لأنه يتعامل مع قسم تالي له مجبر على قبول مخرجاته بأي جودة وبأي تكلفة لأنه غير مسموح له بشراء مدخلاته من موردين خارج الشركة. بمعنى أنه يتم التعامل مع الأقسام داخل الشركة على أنها مراكز تكلفة.

أما في حالة أن للأقسام الداخلية حرية البيع داخل أو خارج الشركة و الشراء من داخل أو خارج الشركة يجعل الشركة جزء لا يتجزأ من السوق التنافسي خارج الشركة وبذلك سيعمل كل قسم بائع على تحسين جودة مخرجاته وبأقل تكلفة ممكنة حتى يستطيع أن يواجه المنافسة من الموردين من خارج الشركة لأن القسم المشتري لو توافرت لديه جودة أعلى وتكلفة أقل خارج الشركة فيستطيع أن يشتري مدخلاته من خارج الشركة حتى لو كانت متوافرة لدى قسم آخر داخل الشركة.

ولأهمية أسعار التحويل ولما تحدثه من أثر على قياس الأداء في الشركات الصناعية متعددة الأقسام، أصبح من الضروري للشركات الصناعية السودانية تطوير نظمها المحاسبية حتى تستطيع مواكبة البيئة الصناعية المعاصرة. لذا تعتبر هذه الدراسة دافعاً للاستفادة من تطبيق أسعار التحويل وما تحققة من أهداف على مستوى الأقسام والشركة ككل.

مشكلة الدراسة

لا تخلو الشركات متعددة الأقسام أو التي تعمل بنظام المراحل الإنتاجية من تحويل للإنتاج من قسم إلى آخر، وهذا يتطلب أسس محددة لتسعير المخرجات من قسم إلى آخر، نتيجة لذلك ظهرت أسعار

التحويل وهي نظام لتقييم السلع والخدمات المحولة بين أقسام الشركة الواحدة. و بالإضافة إلى دورها في تقييم السلع والخدمات المحولة، يمكن أن يكون لدى تلك الأسعار دور في قياس وتقويم الأداء المالي لأقسام الشركة.

تمثلت مشكلة البحث في أهمية تطبيق سياسة أسعار التحويل وأهمية دورها كمقياس للأداء المالي في الشركات الصناعية التي يمر إنتاجها بعدة أقسام. إضافة إلى ضعف اهتمام الشركات الصناعية السودانية بأسعار التحويل وعدم الإلمام بأهمية دورها في قياس الأداء المالي. ويمكن صياغة المشكلة من خلال التساؤلات الآتية:-

- 1- هل تساهم أسعار التحويل في حسن استغلال الموارد المحولة من قسم إلى آخر؟
- 2- هل تساهم أسعار التحويل في زيادة ربحية القسم والشركة ككل؟
- 3- هل تؤثر أسعار التحويل في قياس الأداء المالي للشركات متعددة الأقسام؟
- 4- هل تستخدم الشركات الصناعية السودانية أسعار التحويل في قياس الأداء المالي لأقسامها؟

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية البحث في ما يلي:-

الأهمية العلمية:

- 1- أن أسعار التحويل أحد المفاهيم المهمة في المحاسبة الإدارية، والتي لم تجد الاهتمام الكافي من الباحثين خاصة في ما يتعلق بتأثيرها على أداء الشركات المحلية متعددة الأقسام، حيث الاهتمام مركزاً على تأثيرها على أداء الشركات متعددة الجنسية والنواحي الضريبية.
- 2- قامت الدراسة ببيان كيفية تأثير أسعار التحويل على قياس الأداء المالي، إضافة إلى ذلك قام البحث بتوضيح كيفية تأثير أسعار التحويل على مقاييس الأداء الأخرى المالية وغير المالية وهو ما لم تقم به أي من الدراسات السابقة.

الأهمية العملية:

- 1- بيان أهمية حساب أسعار التحويل ودورها في قياس الأداء المالي في الشركات الصناعية متعددة الأقسام.
- 2- مساعدة المعنيين بقياس وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية في الحكم على الأداء الإداري من خلال أسعار التحويل.
- 3- توضيح مزايا وعيوب تطبيق سياسة أسعار التحويل التي يجب أن تراعى عند استخدامها كأداة لقياس وتقويم الأداء المالي.
- 4- أهمية القدر المناسب من اللامركزية الذي يعظم منافع الشركة ويجعل التكاليف عند أدنى حد ممكن.
- 5- معرفة مدى قدرة إدارات الشركات الصناعية السودانية على تطبيق سياسة أسعار التحويل و على الاستفادة منها في قياس الأداء

أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة في:

- 1- دراسة أسعار التحويل وكيفية استخدامها في قياس الأداء المالي في الشركات الصناعية متعددة الأقسام.
- 2- معرفة مدى فاعلية أسعار التحويل ودورها في تعظيم منافع الشركة وتقليل تكاليفها.
- 3- التحقق من كيفية وطريقة حساب أسعار التحويل في الشركات الصناعية متعددة الأقسام.
- 4- معرفة مدى تطبيق سياسة أسعار التحويل في الشركات الصناعية متعددة الأقسام التي تعمل في السودان.
- 5- تحديد معوقات تطبيق سياسة أسعار التحويل في الشركات الصناعية السودانية وكيفية التغلب عليها.
- 6- التأكيد على ضرورة الاهتمام بقياس الأداء في الشركات الصناعية بما يتماشى مع التطور الذي يشهده العالم والمنافسة الحادة بين الشركات في بيئة التصنيع الداخلية والخارجية.
- 7- التأكيد على أهمية تحديد أسعار التحويل في تعزيز التجانس والانسجام بين أهداف الأقسام وبين أهداف الشركة ككل.
- 8- تقييم تجربة تطبيق أسعار التحويل في الشركات الصناعية السودانية.

منهجية الدراسة

اتبعت الدراسة المناهج الآتية:-

1. المنهج الاستنباطي: لتحديد محاور الدراسة وصياغة مشكلة الدراسة وفرضياتها.
2. المنهج الاستقرائي: لاختبار فرضيات الدراسة.
3. المنهج التاريخي لاستعراض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الرسالة.
4. المنهج الوصفي وذلك لاستعراض بعض الجوانب المتعلقة بأسعار التحويل وقياس الأداء المالي للشركات الصناعية.

أدوات جمع البيانات

البيانات الأولية: تم الحصول عليها من سجلات بعض الشركات والمقابلات والاستبانة.
البيانات الثانوية: تتمثل في الكتب والدوريات والمواقع الالكترونية.

فرضيات الدراسة

حاولت الدراسة اختبار الفرضيات الآتية:-

1. تطبيق أسعار التحويل يؤثر على أرباح الأقسام والشركة ككل.
- 2- تطبيق أسعار التحويل يؤثر على استغلال الموارد المحولة من قسم إلى آخر.
- 3- يتوقف تأثير أسعار التحويل على قياس الأداء المالي على الطريقة المستخدمة في تحديد أسعار التحويل.

4- عدم تطبيق الشركات الصناعية السودانية لأسعار التحويل يؤثر على قياس الأداء المالي فيها.

حدود البحث

الحدود المكانية: عينة من شركات الصناعات التحويلية السودانية

الحدود الزمانية: 2011-2013

هيكل البحث

تتكون الدراسة من مقدمة و ثلاثة فصول كما يلي:-

شملت المقدمة الاطار المنهجي والدراسات السابقة. الفصل الأول بعنوان أسعار التحويل، وقد احتوى على ثلاثة مباحث، المبحث الأول مفهوم و أهمية وأهداف أسعار التحويل والمبحث الثاني أنواع وأسس اختيار أسعار التحويل والمبحث الثالث اللامركزية و محاسبة المسئولية.

الفصل الثاني بعنوان قياس الأداء المالي في الشركات الصناعية، ويحتوي على ثلاثة مباحث ، المبحث الأول قياس تكلفة الإنتاج الصناعي، المبحث الثاني قياس الأداء المالي في الأقسام و المبحث الثالث قياس الأداء باستخدام أسعار التحويل.

الفصل الثالث الدراسة التطبيقية والميدانية، ويحتوي على مبحثين، المبحث الأول الدراسة التطبيقية و المبحث الثاني الدراسة الميدانية. أما الحاتمة فاشتملت على النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة

توجد مجموعة من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث فيما يلي يعرض الباحث بعضاً منها على النحو التالي:-

دراسة Yoon K. Choi & Theodore E. Day (1998):⁽¹⁾

تناولت هذه الدراسة أثر قرارات أسعار التحويل على عقود الحوافز المثالية لمدراء الأقسام في الشركات متعددة الأقسام. أظهرت الدراسة أنه في حالة أن الأقسام تفرض عليها ضرائب بمعدل واحد، وأن حوافز وتعويضات مدراء الأقسام تستند كلياً على أرباح الأقسام التي يتحكمون فيها. فعلى الإدارة المركزية تحديد سعر التحويل حتى لا تكون أرباح القسم المشتري مرتبطة بأرباح القسم البائع. وهذا يعتبر حل مثالي لمشكلة أسعار التحويل. وبما أن عقود الحوافز تؤسس على مقاييس أداء متعددة عادة يكون تطبيقها مكلفاً، ويحدث هذا خاصة في الشركات التي يتم فيها تحديد قرارات أسعار التحويل مركزياً.

وأوضحت الدراسة أنه عندما تكون هنالك معدلات ضرائب مختلفة على أرباح الأقسام. فإن أسعار التحويل يجب أن تعدل زيادة أو نقصاناً استناداً على معدل الضريبة المفروض على القسم المشتري فقد يكون أعلى أو أقل من المعدل الذي فرض على القسم البائع. في هذه الحالة فإن عقد الحافز المثالي المستند على أرباح الأقسام يكون مماثل لعقد الحافز المستند على الكميات المنتجة بواسطة القسمين في الشركة.

وأظهرت الدراسة أن حقيقة أن تعويضات وحوافز المديرين لا تعتمد على سعر التحويل تشير ضمناً إلى أن تقويم الأداء المتعدد يتفادى النزاعات بين مدراء الأقسام ويسمح للإدارة المركزية باستخدام أسعار التحويل لتخفيض التزامات الضريبة الكلية للشركة.

تختلف هذه الدراسة عن دراستي في أنها تناولت أثر أسعار التحويل على حوافز وتعويضات المديرين و الضرائب على الشركات، بينما تتناول دراستي أثر أسعار التحويل على قياس الأداء الذي على أساسه تحدد حوافز وتعويضات المديرين وقد يكون له تأثير على ضرائب الشركات.

دراسة Ljilja Antić & Vesna Jablanović (2000):⁽²⁾

تتناول هذه الدراسة تحليل بعض خصائص طرق أسعار التحويل. حيث قامت الدراسة بتقويم كفاية هذه الطرق بافتراض منشأة لامركزية لديها عدد كبير من مراكز الربح ولها تحويلات محتملة من المنتجات والخدمات.

⁽¹⁾ Yoon K. Choi, Theodore E. Day, «Transfer Pricing, Incentive Compensation and Tax Avoidance in a Multi-Divisional Firm», **Review of Quantitative Finance and Accounting**, (November 1998).PP, 139- 164.

⁽²⁾ Ljilja Antić, Vesna Jablanović, «Criteria for Evaluating Transfer Pricing Methods» **Economics and Organization**, Vol. 1, No 8, (April 2000), PP, 62- 70.

تم تقويم كفاية طرق أسعار التحويل من حيث قدرتها على تحقيق، اتساق الهدف، والتحفيز، والاستقلالية الذاتية للأقسام، وتقويم الأداء. وذلك من منظور مركز الربح المشتري ومركز الربح البائع والمؤسسة ككل.

أظهرت الدراسة أن سعر التحويل المساوي للتكلفة المتغيرة أو التكلفة الكلية قد يؤدي إلى اتساق الهدف ولكنه لا يفي باحتياجات مركز الربح من حيث التحفيز وتقويم الأداء. و يمكن أن يواجه معيار الاستقلالية مشكلة إذا امتنع مركز البيع عن البيع وأرغم بواسطة الإدارة العليا. وغالباً ما يستخدم سعر التحويل على أساس التكلفة المعلاة للتغلب على مشاكل التحفيز وتقويم الأداء المرتبطة بكل من أسعار التحويل على أساس التكلفة المتغيرة و التكلفة الكلية. و أوضحت الدراسة أن سعر التحويل على أساس التكلفة الكلية زائد هامش ربح قد لا يؤدي لاتساق الهدف ولكنه فيما يتعلق بالمعايير الثلاثة الأخرى التحفيز والاستقلالية وتقييم الأداء فإنه يكون مقنعاً من منظور كل من مركز الربح المشتري والبائع. أما سعر التحويل التفاوضي فيستوفي كل المعايير الأربعة، لكن يستغرق زمناً وقدرًا كبيراً من التحليل و البيانات. وأظهرت الدراسة كذلك أنه في حالة وجود سوق تنافسي لمنتجات مركز الربح، فإن سعر السوق يبدو أنه سعر التحويل المثالي الذي يؤدي إلى اتساق الهدف والتحفيز والاستقلالية وتقويم الأداء.

تميزت دراستي عن هذه الدراسة في أنها تتناول فقط قياس الأداء وهو أحد المعايير التي تناولتها الدراسة السابقة وهي اتساق الهدف والتحفيز والاستقلالية الذاتية وتقويم الأداء، الذي يتم عن طريق قياس الأداء.

دراسة محمد بدر الدين إبراهيم الأمين (2001):⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح نموذج للسعر التحويلي في ظل ظروف عدم التأكد، وذلك بافتراض أن سعر السوق للمنتج النهائي للمنشأة يخضع للعشوائية. كما يقترح نظاماً يعتمد على قاعدة التحليل المتكامل للتعامل مع مشكلة التوافق بين الطموح الذاتي للأقسام والطموح الكلي للمنشأة. لتحقيق ذلك استخدمت الدراسة نموذج للسعر الانتقالي في ظل ظروف عدم التأكد للتعامل مع حالة وجود سعر يتحرك بصورة عشوائية للوصول لتحديد سعر انتقالي يتعامل مع كل قسم بصفته كياناً مستقلاً. و بالإضافة لهذا فقد تم استخدام قاعدة اتخاذ القرار لتحقيق الحل المناسب من منظور كل قسم على حدة ومن منظور الإدارة المركزية في نفس الوقت. والذي يتضمن تحقيق تعظيم الربح لكل قسم وللمشروع ككل. وقد حققت هذه القاعدة هدف تخفيض البيانات والمعلومات المتدفقة بين الأقسام كل مع

⁽¹⁾ محمد بدر الدين إبراهيم الأمين، « أهمية السعر التحويلي لقياس الأداء: نموذج مقترح»، مجلة الإدارة العامة، المجلد الواحد والأربعون، العدد الثالث، (رجب 1422هـ، أكتوبر 2002)، ص - ص 477 - 508.

الآخر، وبينهما وبين الإدارة المركزية، لتحديد السعر التحويلي الذي يحقق أهداف كل من الأقسام كل على حدة و أهداف الإدارة العليا.

استعرضت الدراسة قرار السعر التحويلي حيث أوضحت أنه في ظل وجود سعر خارجي للمنتج الوسيط، فإنه في هذه الحالة يعبر عن تكلفة الفرصة البديلة لبيع المنتج داخلياً دون بيعه في السوق. أما في ظل عدم وجود هذا السعر فإنه يجب الاستعاضة عنه بالسعر التحويلي المعتمد على معدل تحفيزي. وأظهرت الدراسة كذلك أن قرار السعر التحويلي يعتبر من القرارات المعقدة التي تواجه المسؤولين داخل المنشآت ذات النظم اللامركزية. حيث أن هنالك عوامل كثيرة تؤثر فيه. منها ما هو سلوكي، وآخر إنتاجي، وثالث عوامل سوقية. بعضها يمكن التحكم فيه، والبعض الآخر خارج تحكم الإدارة. أوصت الدراسة بأنه عند اتخاذ قرار السعر التحويلي فإن كل حالة تحتاج لدراسة مركزة ومتأنية ولا أدى ذلك إلى نتائج سلبية، متمثلة في التوزيع غير الكفاء للموارد المتاحة للمنشأة والقياس غير السليم لكفاءة الأقسام.

تختلف هذه الدراسة عن دراستي في أنها تهتم بالكيفية التي يتم بها إيجاد سعر التحويل المناسب الذي يساعد على قياس الأداء بصورة عادلة. بينما تهدف دراستي إلي قياس أثر ذلك السعر على قياس الأداء.

دراسة Tim Baldenius & Et al (2003):⁽¹⁾

تناولت الدراسة أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسيات عندما تواجه الأقسام في هذه الشركات بمعدلات مختلفة لضرائب الدخل. وبافتراض أن الشركات تفصل أسعار تحويلاتها الداخلية عن السعر غير المتحيز (arm's length) المستخدم لأغراض الضرائب، تم تحليل فعالية أسس التسعير الداخلي على أساس التكلفة وسعر السوق. واهتمت الدراسة بتحليل العلاقة المتبادلة بين سعر التحويل المفضل بواسطة الإدارة وسعر التحويل غير المتحيز (arm's length) المستخدم لأغراض الضرائب. وتساءلت الدراسة عن ما إذا كانت الشركات تفصل أسعار تحويلاتها عن تلك المستخدمة لأغراض الضرائب.

أظهرت الدراسة أنه وعلى الرغم من أنه لا توجد متطلبات قانونية تخضع لها الشركات، فإن غالبية الشركات متعددة الجنسيات تصر على مجموعة واحدة من الأسعار وذلك للسهولة ولتجنب إمكانية أن يكون التقييم المتعدد دليل وبينه في أي نزاعات مع السلطات الضريبية. وفي نفس الوقت هنالك تزايد في عدد الشركات متعددة الجنسيات التي تفصل أسعار تحويلاتها الداخلية عن تلك المستخدمة لأغراض الضرائب. ويبرهن مؤيدو الفصل ذلك بأن تقديرات الضريبة تتم بواسطة تشريعات وأن هذه التشريعات عادة لا تهتم بمضامين اقتصاديات العمليات الداخلية. و أظهرت الدراسة كذلك أنه إذا قامت الشركات

⁽¹⁾ Tim Baldenius, Et al, «Integrating managerial and Tax Objective in Transfer Pricing», WWW.ssrn.com(March 2003), PP, 1- 34.

بفصل أسعار تحويلاتها الداخلية عن السعر غير المتحيز (arm's length) المستخدم لأغراض تقييم الضرائب، فإن سعر التحويل الداخلي يتأثر بالتباين في معدلات الضريبة وبالسعر غير المتحيز (arm's length) المسموح به. هذه الاستقلالية تظهر في أن المعاملات داخل الشركة وتقديراتها للضريبة تحدث تدفقات نقدية مناسبة. وأظهرت الدراسة أيضاً أنه بالنسبة لسعر التحويل على أساس التكلفة وسعر التحويل على أساس سعر السوق، إذا كان سعر التحويل الداخلي مساوي للسعر غير المتحيز (arm's length) فغالباً ما يؤدي ذلك إلى عدم فعالية تحويلات الشركة الداخلية. وأن سعر التحويل الأمثل المبني على التكلفة هو المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة قبل الضريبة والسعر غير المتحيز الأكثر مناسبة. و أنه عندما يتم بيع منتج وسيط لأطراف خارجية، فإن التحويلات الداخلية تخضع لتخفيضات داخل الشركة تتناسب مع سعر السوق والذي يعمل أيضاً كسعر غير متحيز (arm's length). وأن شأن هذه الخصومات يزداد مع التباين في معدلات الضرائب بين الأقسام.

تختلف هذه الدراسة عن دراستي في أنها تهتم بما تواجهه الشركات متعددة الجنسيات من معدلات مختلفة للضرائب و ما تقوم به الشركات متعددة الجنسيات من حيث الجمع أو الفصل بين أسعار التحويل للأغراض الإدارية وتلك المستخدمة لأغراض الضرائب. بينما تتناول دراستي أثر أسعار التحويل على قياس أداء الشركات المحلية، حيث يتم تناول أداء الوحدات بصورة أشمل من التركيز على النواحي الضريبية فقط.

دراسة شوقي السيد فودة (2004):⁽¹⁾

تمثلت مشكلة البحث في بعض التساؤلات منها، ما تأثير استخدام نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط على نماذج تسعير التحويلات الداخلية بالشركات الصناعية ببيئة الأعمال المصرية. و ما أثر كفاءة نظام تسعير التحويلات الداخلية في إطار نظام التكاليف على أساس النشاط في مجال تقييم الأداء الداخلي للشركات الصناعية.

هدفت الدراسة إلى بناء نموذج مقترح لتسعير التحويلات الداخلية في الشركات الصناعية من خلال إطار نظام التكاليف على أساس النشاط.

من أهم نتائج الدراسة وجود علاقة ارتباط معنوية بين تحديد أسعار التحويلات الداخلية من خلال تحديد التكلفة على أساس النشاط ومجال تقييم الأداء الداخلي في الشركات الصناعية المصرية. من أهم توصيات الدراسة ضرورة تطوير نظم التكاليف الحديثة وخاصة في نماذج تسعير التحويلات الداخلية لوحدات الأداء الفرعية في المنشآت اللامركزية، مما يؤدي إلى توافر معلومات مالية وغير مالية دقيقة في مجال تقييم الأداء الداخلي لوحدات التنظيم ككل.

⁽¹⁾ شوقي السيد فودة، «نموذج مقترح لتسعير التحويلات الداخلية وأثر ذلك في مجال تقييم الأداء الداخلي في الشركات الصناعية»، مجلة البحوث التجارية، المجلد السادس والعشرون، العدد الأول، (يناير 2004)، ص- ص 221- 267.

اتفقت هذه الدراسة مع دراستي في أنها تهتم بأثر أسعار التحويل على تقييم الأداء ولكنها تختلف معها في أنها تعتمد على نظام التكاليف على أساس النشاط. بينما لا تقوم دراستي على أساس نظام تكاليف معين.

دراسة Charles E. Hyde & Chngwoo Choe (2004):⁽¹⁾

تناولت الدراسة الدورين البارزين الذين تلعبهما أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسيات التي تعمل في ظل تشريعين مختلفين للضرائب. حيث أن أسعار التحويل تؤثر على حوافز مدراء الأقسام الذين تتم مكافأتهم على أساس أداء أقسامهم كما تؤثر أيضاً في تحديد التزام الضريبة لكل قسم مما يؤثر على الضريبة الكلية للشركة متعددة الجنسية. و بافتراض أن الشركات متعددة الجنسيات تختار سعر تحويل للأغراض الضريبية وآخر للأغراض الحوافز في الشركات التابعة لها. اهتمت الدراسة بتحليل العلاقة بين هذين السعرين.

هدفت الدراسة لمعرفة مضامين اختيار الشركات متعددة الجنسيات لأسعار تحويل مختلفة لأغراض الضرائب وأغراض محاسبة التكاليف.

وبما أن هذا الفصل بين السعرين ليس قانونياً فحسب بل مرغوباً فيه عادةً. أظهرت الدراسة أنه من الصعب والمعقد أيضاً توقع العلاقة بين هذين السعرين. و أن الفشل في التحقق من أنه باستطاعة الشركات متعددة الجنسيات أن تستخدم سعري تحويل مختلفين بدلاً عن واحد، يؤدي إلى عدم المقدرة على التحقق من المدى الكامل لردود الأفعال المحتملة للشركات متعددة الجنسيات للتغيرات التي تحدث في البيئة الاقتصادية، فمثلاً التغيرات التي تحدث في البيئة الضريبية تحدث تغيرات في سياسة محاسبة التكاليف الداخلية في الشركات متعددة الجنسيات. بينما التغيرات في بنية التكلفة في الشركات متعددة الجنسيات تحدث تغيرات في سياسة محاسبتها الضريبية. وأظهرت الدراسة أيضاً أن التغيرات في البيئة الضريبية تؤثر على أسعار التحويل المعدة لأغراض الضرائب والمعدة للأغراض التحفيز. وأن التغيرات في بنية التكلفة في الشركات متعددة الجنسيات تؤثر على كلا السعرين. فلو أن الشركة الأم واجهت معدل ضريبة أقل من الشركة التابعة، فالزيادة في التكلفة الحدية للشركة الأم تحدث زيادة في سعر التحويل لأغراض التحفيز ونقصان في سعر التحويل لأغراض الضريبة.

تختلف هذه الدراسة عن دراستي في أنها تهتم بما تحدثه أسعار التحويل المعدة للأغراض الإدارية وتلك المعدة لأغراض الضرائب في الشركات متعددة الجنسيات من تأثيرات على حوافز المديرين وعلى التزام الضريبة. بينما تهتم دراستي بأثر أسعار التحويل على قياس الأداء في الشركات الذي قد يحدث تأثيراً أيضاً على حوافز المديرين.

⁽¹⁾ Charles E. Hyde, Chongwoo Choe, «The Relationship Between Tax and Incentive Transfer Pricing», WWW.ssrn.com, J.E.L H26,H73, H87,(September 2004), PP, 1- 20

دراسة صالح حسب الرسول(2004):⁽¹⁾

تناولت الدراسة دور محاسبة التكاليف المعيارية في الرقابة والتسعير في القطاع الصناعي. تمثلت مشكلة البحث في عدم قيام شركات ومؤسسات القطاع الصناعي بتطبيق الرقابة المحاسبية (نظام التكاليف المعيارية) التي تستهدف الرقابة على تكاليف الأداء وبناء سياسات تسعير موضوعية تأخذ في الاعتبار التكاليف الإنتاجية، وتكمن أهمية الدراسة في أنها سلطت الضوء على استخدام نظام محاسبة التكاليف المعيارية ومدى إسهامه في تحقيق الرقابة وسياسات التسعير في الشركات الصناعية بالقدر الذي يساعد الإدارة في تحديد المسؤولية وأوجه القصور في استخدام الموارد المتاحة. هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على دور نظام التكاليف المعيارية في وضع سياسات التسعير وإحكام الرقابة الفعالة على أنشطة القطاع الصناعي وفقاً للخطط والأهداف المحددة، واقتراح الحلول التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد المالية والبشرية بما يحقق الأهداف المحددة. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي من خلال التعرف على مدى استخدام نظم التكاليف بصورة عامة والتكاليف المعيارية بصفة خاصة في تحقيق وإحكام الرقابة على النشاط الصناعي وإسهامه في وضع سياسات التسعير وفقاً للخطط والأهداف المحددة لقطاع الصناعة.

أظهرت الدراسة أن نظام التكاليف المعيارية يتيح للشركة قدراً من ممارسة الدور الرقابي على تكاليف الأداء، وبحق للشركة وضع تنافسي مميز في ظل متغيرات السياسات الاقتصادية وذلك من جانب تكلفة الإنتاج وتبني سياسات تسعير علمية وواضحة تأخذ في الاعتبار تكلفة الإنتاج والتصنيع. وأوصت الدراسة بضرورة أن تتبنى الشركة سياسات التسعير وفقاً للنظم المحاسبية التي تأخذ في الاعتبار تكاليف الإنتاج في ضوء إتباع أسس تحميل أقسام الخدمات بطريقة عادلة، ودراسة تحقيق المزاوجة بين النظام المطبق وربطه بنظام التكلفة على أساس الأنشطة بما يحقق قدراً كبيراً من الرقابة على التكاليف من خلال تحديد التكلفة على أسس علمية وبناء سياسات تسعير واقعية تأخذ في الاعتبار تكاليف الإنتاج والتصنيع.

اهتمت الدراسة بدور محاسبة التكاليف المعيارية في الرقابة والتسعير في القطاع الصناعي وهي بذلك تتفق مع دراستي في الاهتمام بقياس ورقابة الأداء لكن الاختلاف يأتي من حيث الأدوات المستخدمة فدراستي تستخدم أداة أسعار التحويل بينما تستخدم هذه الدراسة التكاليف المعيارية والتسعير بصورة عامة.

⁽¹⁾ صالح حسب الرسول البدوي، « دور محاسبة التكاليف المعيارية في الرقابة والتسعير في القطاع الصناعي » ، رسالة دكتوراه غير منشورة، أم درمان، جامعة أم درمان الإسلامية 2004.

دراسة Tim Badenis, Stefan Reihelstei (2004):⁽¹⁾

تناولت هذه الدراسة سعر التحويل على أساس سعر السوق عندما تحتكر الأقسام العليا في الشركة عملية البيع للأقسام الدنيا في نفس الشركة أو للعملاء من خارج الشركة. أظهرت الدراسة أنه كثيراً ما تحدث الشركات متعددة الأقسام تعديلات في سعر السوق الخارجي وذلك لتقييم عملياتها الداخلية، وأنه بالإضافة إلى اختلافات التكلفة المحتملة بين الصفقات الداخلية والخارجية أظهرت الدراسة أن المنافسة غير الكاملة الناتجة عن المنتجات الوسيطة كثيراً ما تحدث خصومات مرغوب فيها (Discounts desirable). وأن اختلافات التكلفة ليست ضرورية وليست كافية للخصومات داخل الشركة لتحسين الأرباح الكلية للشركة. وأظهرت الدراسة أيضاً أن تأثير الخصومات والمسموحات وفعالية سعر التحويل على أساس سعر السوق تعتمد عموماً وبشكل كبير على وجود قدره على التحكم في الأقسام العليا، وأن الفعالية الكاملة للمخرجات يمكن الحصول عليها بواسطة سعر التحويل على أساس سعر السوق فقط في حالة أن الطاقة الإنتاجية تكون مقيدة أو أن سعر السوق الخارجي يكون أكبر نسبياً بالمقارنة مع السوق الداخلي. اهتمت هذه الدراسة بسعر التحويل على أساس سعر السوق ولم تهتم بالأنواع الأخرى لأسعار التحويل بينما تميزت عنها دراستي في أنها تتطرق للأنواع الأخرى لأسعار التحويل بما فيها سعر التحويل على أساس سعر السوق.

دراسة Martine Cools & Regine Slagmulder (2005):⁽²⁾

هدفت هذه الدراسة للنقصي عن كيفية استغلال الشركات متعددة الجنسيات للدور الرقابي للأسعار التحويلية في ظل البيئة العالمية الخاضعة للتشريعات والقوانين الضريبية. لتحقيق هذا الهدف تمت دراسة مسحية لإحدى الشركات متعددة الجنسيات التي تستخدم مجموعة أسعار تحويل واحدة لأغراض الضرائب ولأغراض استخداماتها الداخلية وتنتظر للضرائب كأولوية إستراتيجية. أظهرت الدراسة أن للهيكل التنظيمي ودرجة اللامركزية ونوعية مراكز المسؤولية أثر على فعالية نظام أسعار التحويل، وأنه لكي تؤدي أسعار التحويل دورها في الرقابة الإدارية وتحقق التوافق مع السياسات الضريبية لا بد من إجراء تعديل في الهيكل التنظيمي وفي نوعية مراكز المسؤولية. وأظهرت الدراسة كذلك أن النظام المتبع غير فعال تماماً لأغراض قياس الأداء. و أن بعض المديرين يبدون غير مقتنعين بالدرجة المنخفضة من اللامركزية في أقسامهم الإنتاجية كما يشعرون بأنهم ليست لديهم السيطرة على أهداف الأقسام المتأثرة بسياسة أسعار التحويل.

⁽¹⁾ Tim Baldenius, Stefan Reichelstein, «Exrernal and Internal Pricing in Multinational Firms», Stanford, Graduate School of Business, Research Paper Series, Research Paper No 1825(R), (November 2004), PP, 1-37.

⁽²⁾ Martine Cools, Regine Slagmulder, «Transfer Pricing and Performance Measurement in Multinational Enterprises», WWW.erim.eur.nl/, 2005, PP, 1- 35.

اهتمت الدراسة بدور أسعار التحويل في قياس أداء الشركات متعددة الجنسيات وبذلك تتفق مع دراستي في استخدام أسعار التحويل كأداة لقياس الأداء في الشركات، لكن الاختلاف من حيث نوعية الشركات حيث تركز الدراسة على الشركات متعددة الجنسيات بينما تركز دراستي على الشركات الوطنية. دراسة Jian Li (2005):⁽¹⁾

تناولت هذه الدراسة طرق أسعار التحويل العالمية والعوامل البيئية المهمة التي تؤثر على اختيار هذه الطرق بواسطة الشركات السبعة والسبعين الأجنبية العاملة بنيوزيلندا. هدفت الدراسة إلى توفير معلومات للشركات متعددة الجنسيات والسلطات الضريبية عن أسعار التحويل العالمية وتطبيقاتها في نيوزيلندا. وعن العوامل التي تدخل في عملية اتخاذ قرارات أسعار التحويل العالمية في الشركات العاملة بنيوزيلندا.

أظهرت نتائج الدراسة أن هنالك اختلافات محتملة بين النظرية والتطبيق بخصوص استخدام أسعار التحويل العالمية. وأن 30% من الشركات المستجوبة تستخدم الأنواع المختلفة لطرق التكلفة الكلية. وأظهرت الدراسة كذلك أن الشركات التابعة بنيوزيلندا تستخدم حالياً أسعار التحويل على أساس السوق لأسعار التحويل العالمية في أغلب الأحيان أكثر من مما كانت عليه في دراسة 1995. ومع ذلك مازالت الشركات النيوزيلندية تتجه لاستخدام أسعار التحويل على أساس التكلفة. وفي 2003 كانت أكثر طرق أسعار التحويل استخداماً بواسطة الشركات العاملة بنيوزيلندا تتضمن التكلفة الكلية زائداً نسبة ربح ثابتة، التكلفة الكلية الفعلية، أسعار التفاوض على أساس التكاليف وسعر السوق المعدل. وأظهرت الدراسة أيضاً أن الاعتبارات القانونية تمثل المتغير المهم الذي تضعه الشركات المستجوبة في الاعتبار. وتتضمن الاعتبارات الأخرى، ربح الشركة التابعة، الموقف التنافسي للشركة التابعة والربح الإجمالي للمجموعة متعددة الجنسية. وأنه لا توجد أي اختلافات بين الشركات التابعة بنيوزيلندا و المجموعات الوطنية الأربعة (الأمريكية، الاسترالية، اليابانية و الدول الأوروبية) لا في طرق استخدام أسعار التحويل العالمية ولا في الاهتمام بالمتغيرات البيئية.

تختلف هذه الدراسة عن دراستي في أنها اهتمت بطرق أسعار التحويل العالمية في الشركات الأجنبية العاملة بنيوزيلندا و العوامل البيئية المهمة التي تؤثر على اختيار هذه الطرق. بينما تتناول دراستي أثر أسعار التحويل على قياس الأداء في الشركات المحلية.

⁽¹⁾ Jian Li, «International Transfer pricing Practices: Anew Zealand Prespective», Center of Accounting Education And Research, (January 2005),PP, 1-23.

دراسة علي آجي قلمة (2006):⁽¹⁾

تناولت الدراسة أثر أسعار التحويل بين الأقسام والفروع على تقويم أداء المنشآت الصناعية الليبية، وتكمن أهمية الدراسة في تنوير المؤسسات الصناعية بأثر أسعار التحويل في تقويم الأداء والعمل على استغلال مراكز المسؤولية وتشجيع العاملين بها لبذل الجهد والعطاء. وهدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل أثر أسعار التحويل بين الأقسام والفروع في عملية تقويم الأداء في المنشآت الصناعية الليبية والعمل على إيجاد الحلول التي تساعد في الرفع من مستوى الأداء. اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي، المنهج التاريخي ومنهج دراسة الحالة. أظهرت الدراسة أن أسعار التحويل ليست لها أهمية كبيرة في عملية تقويم الأداء في واقع المؤسسات الصناعية الليبية، وذلك لأن النظام الذي تتبعه المؤسسات الليبية في تحديد أسعار التحويل يعتمد على تدخل الإدارة العليا في تحديد أسعار التحويل بين الأقسام والفروع. وأوصت الدراسة بضرورة إعطاء مراكز المسؤولية بالوحدات الصناعية الليبية صلاحيات أكبر وتقويض السلطات لها فيما يتعلق بتحديد أسعار التحويل لتحقيق الاستقلال والواقعية في المحاسبة. اتفقت هذه الدراسة مع دراستي في أنها اهتمت بأثر أسعار التحويل على تقويم وقياس الأداء. ولكنها تتناول المنشآت الصناعية الليبية، بينما تتناول دراستي قياس أداء المنشآت الصناعية السودانية.

دراسة Thomas Pfeiffer & Soachim Wagner (2006):⁽²⁾

تناولت هذه الدراسة المقارنة بين أداء أسعار التحويل وأداء الموازنات، مع دراسة بعض الجوانب التطبيقية لهاتين الطريقتين والتحليل المنهجي لهاتين الطريقتين. ففي كل من الطريقتين تم تحديد أحد مقياسين السعر أو الكمية، وكل منهما يقود لمضامين مختلفة. فلو اختارت الإدارة سعر التحويل فإن قسم المبيعات سوف يستجيب لعدم التأكد من الإيرادات. وفي الجانب الآخر لو تم اختيار الموازنة الساكنة، فإن قسم المبيعات لن يستجيب لبيئة عدم التأكد. لهذا نجد أن أسعار التحويل لها ميزة المرونة. ولكن في أحياناً كثيرة فإن أسعار التحويل على أساس التكلفة المعيارية تعوق التعاون والتنسيق داخل المؤسسة لأنها تعزل قرارات الأقسام. لذلك فإن استخدام أسعار التحويل يقود إلى فقدان التعاون.

أظهرت الدراسة أن التكامل بين الأسواق الخارجية يشكل عامل مهم في ما إذا كانت الأسعار التحويلية تسود على الموازنات أم العكس. وترى الدراسة أنه في حالة عدم وجود تكامل بين الأسواق الخارجية أو إذا كان ضعيفاً ففي هذه الحالة فإن أسعار التحويل تسود على الموازنات، وفي الجانب الآخر إذا كان هنالك تكامل قوي وإيجابي بين الأسواق الخارجية فالأفضل للإدارة أن تستخدم الموازنات الساكنة.

⁽¹⁾ علي آجي قلمة، «أثر أسعار التحويل بين الأقسام والفروع على تقويم أداء منشآت الصناعة الليبية»، رسالة ماجستير غير منشورة، الخرطوم، جامعة النيلين 2006.

⁽²⁾ Thomas Pfeiffer, Joachim Wagner, «Transfer Prices or Budgets?», **Journal of Economics & Business**, D81; E22; L22, (June 2006), PP, 241- 254.

تختلف هذه الدراسة عن دراستي في أنها اهتمت بالمقارنة بين أداء أسعار التحويل وأداء الموازنات بينما تهتم دراستي بأداء أسعار التحويل فقط.

دراسة Hatem Elsharawy (2006):⁽¹⁾

تركز هذه الدراسة على تطوير ورقابة وقياس أداء الشركات متعددة الجنسيات العاملة بمصر. هدفت الدراسة إلى دراسة وتقصي العوامل البيئية (الاقتصادية، القانونية، الاجتماعية والسياسية) التي تؤثر على قياس الأداء في الشركات متعددة الجنسيات ومديريها العاملين بمصر. وإلى تحديد سعر التحويل المناسب الذي تستخدمه الشركة متعددة الجنسية لقياس وتقويم الأداء الحقيقي للشركات التابعة الأجنبية ومديريها.

أظهرت الدراسة أن أداء الشركات التابعة الأجنبية ومديريها يتأثر بالعوامل البيئية المحيطة في الدولة المضيفة. ويتأثر أداء الشركات التابعة الأجنبية ومديريها أيضاً بطريقة سعر التحويل بين وحدات الشركة متعددة الجنسية. وأن السعر غير المتحيز (arm's length) هو الأسلوب المناسب لقياس وتقويم الأداء الحقيقي للشركات التابعة الأجنبية ومديريها.

أوصت الدراسة بضرورة أن تضع الشركات متعددة الجنسيات في الاعتبار تأثير العوامل البيئية على أداء الشركات التابعة الأجنبية في الدول المضيفة حتى تتمكن من تقويم الأداء الحقيقي للشركة التابعة وإدارتها. وبضرورة استخدام أساس السعر غير المتحيز (arm's length) لقياس وتقويم الأداء الحقيقي للشركة التابعة ومديريها. لأن أساس السعر غير المتحيز يتعامل مع كل الوحدات داخل مجموعة الشركة متعددة الجنسية كما لو أنها وحدات مستقلة، ويتجنب كل ما من شأنه أن يؤثر على الموقف التنافسي لأي من أعضاء المجموعة.

تختلف هذه الدراسة عن دراستي في أنها تهتم بتطوير ورقابة وقياس الأداء في الشركات متعددة الجنسيات بينما تهتم دراستي بقياس الأداء في الشركات المحلية.

دراسة Michael D.J. Clements & Nigel J. Price (2007):⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الاتصال بين أطراف الشركة عبر التكنولوجيا المتقدمة كالانترنت، يضيف قيمة عبر العمليات التي يتطلبها إنتاج وتجهيز السلع من بداية إنتاجها وإلى أن يتم بيعها أو استخدامها (Supply Chain). تأتي هذه القيمة المضافة من خلال سرعة انتقال المعلومات وبتكلفة أقل من وسائل الاتصالات التقليدية. ولكن المساهمة في معلومات السوق الحساسة يعتمد على وجود علاقة قائمة على الثقة والالتزام بين مكونات التنظيم. هذه القيمة المضافة لم يتم قياسها بسهولة بعد.

⁽¹⁾ (Hatem Elsharawy, Developing, Controlling and performance Evaluation of multinational Companies Operating in Egypt, Published Thesis in accounting Presented to Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät, Georg-August-Universität zu Göttingen, 2006.

⁽²⁾ Michael D.J. Clements, Nigel J. Price, «A Transfer Pricing Apparatus for Measuring Value Added along the Supply Chain: Reflections for Internet based Inter-Organisational Relationships », **Journal of Internet Business**, (April 2007), PP, 1- 16.

هدفت الدراسة إلى قياس القيمة المضافة الملموسة و المعنوية على مدى العمليات التي يمر عليها المنتج حتى مرحلته النهائية (supply chain)، من منظور أسعار التحويل. واقتُرحت الدراسة نموذج معدل من نموذج بطاقة الأداء المتوازن ليوفر أداة لقياس القيمة الملموسة والمعنوية بين الشركات باستخدام أسعار التحويل.

أظهرت الدراسة أن تطبيق هذا النموذج بصورة صحيحة يمكن المنظمات من تحسين قياس جودة العلاقات داخل المنظمة مما يوفر الثقة لتبادل معلومات حساسة عبر آليات مثل الانترنت كوسيلة لتعزيز الأداء عبر العمليات التي يمر عليها المنتج حتى يصل للمستهلك.

تختلف هذه الدراسة عن دراستي في أنها تهدف إلى قياس القيمة المضافة الناتجة عن استخدام تكنولوجيا الاتصال المتقدمة عبر العمليات التي يمر عليها المنتج حتى مرحلته النهائية باستخدام أسعار التحويل. بينما تهدف دراستي إلى قياس أثر أسعار التحويل على قياس الأداء في الشركات بصورة أشمل.

دراسة (2007) Slawomir Sojak⁽¹⁾:

تناولت الدراسة العقبات الأساسية المتعلقة بسياسة أسعار التحويل في الشركات العاملة ببولندا. بالتركيز على المضمون الإداري والمحاسبي لأسعار التحويل. الهدف الأساسي للدراسة تجميع معلومات أساسية عن العوامل التي تشكل سياسة أسعار التحويل في الشركات العاملة ببولندا.

نتجت الدراسة عن استطلاع أجري في الربع الأخير من عام 1999 والربع الأول من عام 2000 و شملت الدراسة عينة من الشركات المحلية والشركات متعددة الجنسيات. وجدت الدراسة الحلول للمسائل المتعلقة بأسعار التحويل المطبقة في الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات في بولندا. لم ترى الدراسة أي اختلافات عامة في سياسة أسعار التحويل المطبقة في الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات العاملة ببولندا عن تلك المطبقة في الدول الأخرى. أظهرت الدراسة من خلال عينة الشركات المبحوثة المحلية ومتعددة الجنسية أنه يمكن أن تحدد سياسة أسعار التحويل مركزياً وأن المدراء في الشركات الأم (Paren Companies) مسؤولين عن ذلك. وأن السائد في الشركات المحلية هو تحديد أسعار التحويل على أساس التكلفة، وذلك لسببين، أن الشركات المحلية ضمن العينة تسود فيها مراكز التكلفة، وأن هذه الطريقة منخفضة التكلفة لأنه يمكن الحصول على البيانات من سجلات نظام محاسبة التكاليف. وفي مجموعة الشركات متعددة الجنسيات يسود سعر السوق وذلك لأن الشركات ضمن العينة المبحوثة مراكز ربحية. وأظهرت الدراسة كذلك أنه عند اختيار معادلة سعر التحويل فإن مصالح الشركة الكلية تؤخذ في الاعتبار، وأن المنافع ليست مقتصرة على مراكز المسؤولية، مما يحد من استقلالية

⁽¹⁾Slawomir Sojak, «Transfer Pricing Policy and Performance Measurement Used in Poland by Domestic and Multinational Companies». WWW.cmawebline.org. Vol. 5 . N02 , 2007, PP, 33- 56.

أنشطة مراكز المسؤولية، وأن المديرين في الشركات متعددة الجنسيات مدركين لهذه الحقيقة أكثر من الذين يديرون الشركات المحلية. و أظهرت الدراسة أن الشركات المحلية ومتعددة الجنسيات في بولندا تقيس الكفاءة باستخدام نفس المقاييس المالية كما في الشركات في الدول الأخرى.

تختلف هذه الدراسة عن دراستي في أنها اهتمت بسياسات أسعار التحويل وقياس الأداء في الشركات المحلية ومتعددة الجنسية العاملة ببولندا وتناولت العقبات التي تقابلها واهتمت بإيجاد حلول للمشاكل التي تواجه تطبيقها. بينما اهتمت دراستي بأسعار التحويل ودورها في قياس أداء الشركات في السودان.

دراسة Jan T. Martini (2008):⁽¹⁾

تسلط الدراسة الضوء على أداء السياسات المتعددة لأسعار التحويل الموصوفة بواسطة العديد من النظم اللامركزية وذلك فيما يتعلق بالمنافسة بين الأغراض الإدارية والمالية لأسعار التحويل. وتتناول الدراسة التركيز الأمثل عند تحديد سعر التحويل من منظور الشركات. ففي بعض جوانبها تركز أسعار التحويل على النواحي الإدارية مثل فعالية التشغيل وهذا ما يتعلق بالربحية قبل الضرائب، وهذا المدخل يعكس السياسة التي تهدف إلى تحقيق التنسيق الأمثل و يتجاهل مسألة توزيع الربح. وفي جانب آخر فإن اختيار أسعار التحويل يقوم على وجهات النظر المالية التي تهدف إلى تخفيض العبء الضريبي وتهتم بتوزيعات الأرباح على الأقلية من حملة الأسهم، وهذا المدخل يقتصر على مسألة توزيع الربح. وهناك مدخل ثالث وهو الذي يوحد ويدمج الأهداف الإدارية والمالية. قامت هذه الدراسة على نموذج من شركتين تابعتين لإحدى الشركات متعددة الجنسيات حصلت على فائض من التجارة الداخلية ناتج عن استثمار خاص في تخفيض تكلفة الإنتاج.

أظهرت الدراسة أن أداء أسعار التحويل في الشركات اللامركزية يستفيد من إضافة المنظور الإداري ولكن أسعار التحويل الإدارية لا تستفيد بالضرورة من إضافة المنظور المالي. لذلك بجانب سياسة المركزية الكلية، فإن السياسات الفعالة تتضمن إما المضي فقط نحو الأهداف الإدارية فقط أو نحو الأهداف الإدارية والمالية معاً. و من خلال التحليل والمقارنة أظهرت الدراسة أنه قد يبدو وكأن المدخل المالي ليس جيداً كالمدخل الذي يجمع بين النواحي الإدارية والمالية. وذلك لأن المدخل المالي يتجاهل جانب التنسيق. وأنه من النظرة الأولى قد يبدو من الأمثل اختيار المدخل الإداري لأسعار التحويل وبالتالي تجاهل أوجه توزيع الربح. ويقوم ذلك على فكرة أن عيوب التنسيق غير الجيد عند استخدام سعر التحويل الذي يدمج النواحي الإدارية مع المالية تفوق الميزات الناتجة من التوزيع الجيد للربح. وأظهرت الدراسة كذلك أن المنظور الأمثل لأسعار التحويل هو المنظور المالي وذلك لأنه يهتم بتوزيع الربح ويقوم على درجة أقل من اللامركزية.

⁽¹⁾ Jan T. Martini, «Managerial Versus Financial Transfer pricing», WWW.WW.uni-magdeburg.de/, M41, L22, H25, (May 2008), PP, 1- 25.

تختلف هذه الدراسة عن دراستي في أنها تهتم بالمقارنة بين المدخلين الإداري والمالي لأسعار التحويل. بينما تهتم دراستي بقياس الأداء باستخدام أسعار التحويل، وهي بذلك تأخذ كلى المدخلين الإداري والمالي في الاعتبار.

دراسة Jamal A Et al (2008):⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم أسعار التحويل وأهدافها في الشركات الصناعية الأردنية واختبار بعض العوامل التي يمكن أن تؤثر على تحديد أسعار التحويل. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة إلى المنهج الاستنباطي والاستقرائي.

بينت نتائج الدراسة عدم وجود أية عوامل تؤثر على تحديد أسعار التحويل، كما أظهرت أن الشركات الأردنية تستخدم التكلفة كأساس لأسعار التحويل أكثر من الأسس الأخرى، حيث بلغت نسبة الشركات التي تستخدم هذا النوع من أسعار التحويل 46% بينما الشركات التي تستخدم سعر السوق كانت نسبتها 36%. وبالرغم من أن الدراسة أظهرت عدم اهتمام الشركات الأردنية بالأهداف المتعلقة بأسعار التحويل إلا أن أكثر الأهداف أهمية كانت ربحية الوحدة واستقلاليتها بينما الأهداف المتعلقة بالضريبة والتشريعات كانت أقل أهمية.

تميزت دراستي عن هذه الدراسة في أنها تركز على أسعار التحويل كأداة لقياس الأداء كأحد أهداف أسعار التحويل. بينما تهتم هذه الدراسة بالتعرف على أسعار التحويل وأهدافها في الشركات الصناعية الأردنية

دراسة عبد الناصر نمر (2008):⁽²⁾

تناولت الدراسة دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية. تمثلت مشكلة الدراسة في تساؤل أساسي عن دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

تستمد الدراسة أهميتها من أنها تهتم بالتقارير الرقابية وتبرز دورها في تقييم الأداء المالي والإداري في المؤسسات التي تطبق نظام محاسبة المسؤولية. هدفت الدراسة إلى بيان دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ومعرفة الفرق بين دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، ودورها في ظل تطبيق النظم المحاسبية الأخرى. اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي، المنهج الاستنباطي، المنهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي.

⁽¹⁾Jamal A. Et al, «Transfer Pricing in Jordanian Manufacturing Companies», **Journal of Applied Science**, Vol.11, No.2, (January 2008), PP 313-328.

⁽²⁾ عبد الناصر نمر عبد الرحمن وادي، «دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية»، رسالة دكتوراه غير منشورة، الخرطوم، جامعة النيلين 2008.

أظهرت الدراسة أن للتقارير الرقابية دوراً مهماً وجوهرياً في تقييم أداء المؤسسات بأنواعها (خاصة وعامة) التي تطبق نظام محاسبة المسؤولية ويزداد هذا الدور أهمية وتأثير في مؤسسات القطاع الخاص، وأن للتقارير الرقابية دور مهم وأساسي في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء في المؤسسات بأنواعها المختلفة، فهي لا تؤدي إلى تخفيف النفقات فحسب بل تساعد على زيادة كفاءة وفاعلية المؤسسة في القيام بأعمالها. أوصت الدراسة بضرورة زيادة الاهتمام بالتقارير الرقابية بأنواعها المختلفة، لما لها من دور كبير ومهم في إعطاء صورة عن أداء تلك المؤسسات وإدارتها وفي عمليات اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء وتصحيح الانحرافات، وضرورة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وفقاً لأسس علمية في المؤسسات بأنواعها. تميزت دراستي عن هذه الدراسة في أنها تتناول أثر أسعار التحويل على قياس الأداء وهي تعتبر إحدى الأدوات الرقابية في ظل نظام محاسبة المسؤولية. بينما تناولت هذه الدراسة دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

دراسة (2009) Mihaela Mioara & Cristain Nicolae⁽¹⁾

ألقت الدراسة نظرة عامة على تسعير تحويلات الأموال (FTP) كأداة من أدوات المحاسبة الإدارية المطبقة في الصناعة المصرفية. وذلك لتعميق الفهم حول دور تسعير تحويلات الأموال (FTP) ضمن أداء إدارة البنك بصورة عامة، ودلت على كيفية قيام عناصر وقواعد تسعير تحويلات الأموال (FTP) بتحديد مساهمة الموردين والمستخدمين في أموال البنك.

أظهرت الدراسة أنه باستخدام تسعير تحويلات الأموال (FTP) تستطيع البنوك التحديد الدقيق لهامش الربح ومعرفة من أين أتت الأرباح. وأظهرت الدراسة كذلك أن مفهوم تسعير التحويلات يمثل أحد مقاييس الأداء الأساسية في صناعة الخدمات المصرفية ويظل تسعير تحويلات الأموال (FTP) أداة فعالة من أدوات المحاسبة الإدارية لتحليل الربحية. وعند استخدامه مع المعلومات الأخرى يقدم نظام سريع للمعلومات المهمة في صناعة القرار وعمليات التحليل في المؤسسات المالية. وعبر استخداماته وأهدافه الأخرى فإن نظام تسعير التحويلات يجعل عمليات التسعير المربحة تسمح بتقييم الأداء المقارن لموردي ومستخدمي الأموال. ويدعم إدارة أصول والتزامات البنك.

اهتمت الدراسة بقياس الأداء في المصارف مستخدمة تسعير تحويلات الأموال كأداة لقياس الأداء، وهي بذلك تتفق مع دراستي في تناول قياس الأداء والأداة المستخدمة في قياس الأداء وهي أسعار التحويل ولكن يكمن الاختلاف في مجال الصناعة، فهذه الدراسة تتناول الصناعة المصرفية بينما تتناول دراستي صناعات أخرى غير الصناعة المصرفية.

⁽¹⁾ Mihaela Mioara & Cristian Nicolae, «Performance Measurement in Banking: Funds Transfer Pricing (FTP)», *Review of International Comparative Management*, 2/2009, PP 836- 840.

دراسة Jelena Ćirić & Slobodan Malinić (2010):⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أنه في الشركات ذات الأنظمة المعقدة يوجد العديد من أصحاب المصالح الذين يحاولون تحقيق أهدافهم حتى ولو لم يساهموا في تحقيق أهداف ومصالح الشركة. وكنتيجة لذلك تواجه الإدارة العليا مشكلة كيفية تشجيع الإدارة الفرعية لتحقيق أهداف الشركة من خلال تحقيقها لمصالحها الفرعية. وفي نفس الوقت وبسبب المصالح المتعارضة تحدث نزاعات ومن أهم مصادر النزاعات أسعار التحويل وما تحدثه من تأثير على اتخاذ القرارات وقياس الأداء، ولا بد للإدارة العليا أن تتدخل لإنهاء النزاعات المحتملة.

أظهرت الدراسة أنه وبغض النظر عن الصعوبات في اختيار أفضل طريقة لقياس أداء إدارات الأقسام، فمن الضروري تحديد وتقييم مساهمتهم في نجاح مراكز مسؤوليتهم و الشركة ككل. و هنالك طرق مختلفة تشجع على تقليل تكلفة الحصول على المعلومات ومعالجتها لإنهاء السلوك غير الطبيعي لمديري الأقسام وللتنسيق بين أهداف الأقسام وأهداف الشركة. وأظهرت الدراسة أيضاً أن معظم المدراء يركزون بشكل أساسي على تعظيم الأرباح في الأجل القصير الذي يعتمدون عليه في زيادة حوافزهم، والذي ينعكس سلباً على أداء الشركة في الأجل البعيد.

أوصت الدراسة بأنه على إدارة الشركة قياس أداء أقسامها ومراكز مسؤوليتها ليس فقط على أساس المؤشرات المالية إنما أيضاً على أساس المؤشرات غير المالية عن طريق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن التي تتضمن المؤشرات المالية وغير المالية للشركة وأقسامها.

تميزت دراستي عن هذه الدراسة في أنها تتناول أثر أسعار التحويل على قياس الأداء، وهي بذلك تهتم بالجانب الإيجابي والسلبي لأسعار التحويل. بينما تركز هذه الدراسة على الجانب السلبي لأسعار التحويل، وهو ما قد تحدثه من نزاعات بين إدارات الأقسام في ما يتعلق باتخاذ القرارات وقياس الأداء.

⁽¹⁾ Jelena Ćirić & Slobodan Malinić, «Measuring The Performance of Business Segments and Divisional Management», **WWW. acta.fih.upt.ro/**, (October December 2010), PP 115- 120.

دراسة Oliver M .Dürr & Robert . Gox (2010):⁽¹⁾

تناولت الدراسة فعالية آلية سعر التحويل التفاوضي المقترحة بواسطة (Edlin) و (Reichelstein) (1995) لحل مشكلة الثنائية في الشركات متعددة الجنسيات (الأغراض الإدارية والأغراض الضريبية لأسعار التحويل).

هدفت الدراسة لسد فجوة الدراسات بتحليلها لأهمية آلية سعر التحويل التفاوضي لحل مشكلة الثنائية في المنشآت متعددة الجنسيات. فبالرغم من أهمية أسعار التحويل العالمية فإن أدبيات المحاسبة الإدارية تركز على الأوجه الإدارية لأسعار التحويل وتتجاهل بشكل كبير وظيفة أسعار التحويل الضريبية.

أهم نتائج الدراسة أن إجراءات التفاوض المقترحة عموماً لا تحفز على فعالية المفاوضات بخصوص أول كمية تجارية إذا استخدم نفس سعر التحويل لتخفيض فاتورة الضريبة العالمية. علاوة على ذلك إذا كان هنالك توقع لفشل التفاوض الفعال فإن الأقسام سوف لن تنشئ استثمارات في المقام الأول. وبدهياً فإن آلية سعر التحويل التفاوضي تعاني من حقيقة أن الأقسام تمتلك أداة واحدة لحل مشكلتين. وأظهرت كذلك أن النزاع بين وظيفتي أسعار التحويل يمكن حلها باستخدام أسعار تحويل مختلفة لأغراض الضرائب وأخرى للأغراض الإدارية. وبما أن أسعار التحويل المختلفة عادة ما تحدث تكلفة إضافية للمصادر الإضافية، فإن الشركة تواجه الموازنة بين منافع أكثر سياسة أسعار التحويل مرونة والتكلفة الإضافية المرتبطة باستخدام أكثر من سعر تحويل. وأظهرت الدراسة كذلك أن الأقسام يمكن أن تستفيد من المفاوضات إذا كان بمقدرتها تخفيض كل من الكمية التجارية وسعر التحويل.

تختلف هذه الدراسة عن دراستي في تناولها لأهمية سعر التحويل التفاوضي في حل مشكلة الثنائية في الشركات متعددة الجنسيات، هذه الثنائية تتمثل في الأغراض الإدارية وأغراض الضرائب. واعتمدت هذه الدراسة في حل هذه المشكلة على سعر التحويل التفاوضي فقط، بينما تناولت دراستي الأنواع المختلفة لأسعار التحويل ودورها في قياس الأداء.

دراسة Jelena Ćirić, Danijela Gracanin (2010):⁽²⁾

تناولت الدراسة أسعار التحويل كعامل فعال في تخصيص موارد الشركات. وأظهرت الدراسة أن للامركزية عدة مزايا، ولكنها تؤدي إلى زيادة في تكلفة الحصول على المعلومات، وإلى النزاعات بين الأقسام لتنافسها على موارد الشركات، بالإضافة إلى التحيز للقسم على حساب الأهداف المشتركة، مما ينعكس على زيادة التكلفة الكلية ويؤثر على التخصيص والتوزيع الأمثل لموارد الشركات. أظهرت الدراسة

⁽¹⁾ Oliver M . Dürr , Robert . Gox, «Specific Investment and Negotiated Transfer Pricing in an International Transfer Model», **German Economic Association of Business Administration**, (June 2010), PP 1-21.

⁽²⁾ Jelena Ćirić, Danijela Gracanin, «Transfer Price as Factor of Effective Allocation of Companies Resources», **International Journal of Engineering**, 2010, PP 404-408.

أن أسعار التحويل تؤثر على إيرادات ومصروفات الأقسام وعلى النتائج مما ينعكس على حوافز إدارات الأقسام وعلى مساهمتها في تحقيق أهداف الأقسام والشركة ككل. وأظهرت الدراسة كذلك أن الأقسام الأكثر نجاحاً لديها مساهمة أكثر في تخصيص الموارد، لذلك يهتم المديرون في هذه الأقسام بنموذج سعر التحويل الذي يتم تطبيقه (سعر السوق، أساس التكلفة أو النموذج التفاوضي).

تناولت الدراسة دور أسعار التحويل في تخصيص الموارد. بينما تتناول دراستي أثر أسعار التحويل على قياس الأداء وهي بذلك تتميز على الدراسة السابقة لأن تخصيص الموارد يأتي من ضمن الأسس التي يتم على أساسها قياس الأداء.

دراسة مقداد أحمد نوري النعيمي (2010):⁽¹⁾

تتمثل مشكلة البحث في أن الاعتماد على كشف الدخل الإجمالي الذي يمثل صافي ربح أو خسارة للشركة ككل لا يوفر أساساً موضوعياً عن أداء عمل كل قطاع من قطاعات الشركة ومدى قدرة القطاع على استغلال الموارد الاقتصادية بالشكل الأمثل.

تكمن أهمية الدراسة في أن اعتماد الشركات على التقارير القطاعية سيؤدي إلى توفير معلومات موضوعية عن أداء عمل كل قطاع من قطاعات الشركة وبالشكل الذي يؤدي إلى معرفة مدى استغلال الموارد المتاحة في قطاعات المنشأة ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح.

وتهدف الدراسة إلى التعرف على التقارير القطاعية والمقومات اللازمة والتي يجب على الشركات أن تعمل بها لكي تستطيع أن تعد التقارير على مستوى القطاعات التابعة لها وبالشكل الذي يؤدي إلى مدى قدرة قطاعات الشركات على استغلال الموارد المتاحة لكل قطاع.

أظهرت الدراسة أن التقرير القطاعي يعد أحد الأدوات المهمة في تقييم أداء كل قطاع من قطاعات الشركة وبالشكل الذي يساعد على تحديد مسؤولية المدراء في إدارة قطاعاتهم والمحاسبة على مدى الاستغلال الأمثل لموارد القطاع وتحديد الانحرافات ومحاسبة المسؤولين عنها. وأظهرت كذلك أن أسعار التحويل تساعد في تقييم أداء كل قطاع من قطاعات الشركة وتبين أداء كل قطاع وتساعد في تحفيز مدراء القطاعات والعاملين فيها من خلال استغلال الموارد المتاحة أفضل استغلال ومحاولة تخفيض التكاليف وعدم الهدر في استغلال الموارد.

أوصت الدراسة بضرورة تقسيم الشركات حسب قطاعاتها المختلفة وإعداد التقارير القطاعية التي تبين أداء كل قطاع من قطاعات الشركة ومتابعة وتقييم أداء مدراء القطاعات وبالشكل الذي يتلاءم مع أهداف الشركة. و بضرورة استخدام أسعار التحويل كأساس لتحويل المنتجات لإجراء عمليات التحويلات الداخلية ما بين قطاعات الشركة وبالشكل الذي يساهم في تقييم أداء تلك القطاعات.

⁽¹⁾ مقداد أحمد نوري النعيمي، «أثر التقارير القطاعية في تقييم أداء قطاعات الوحدات الاقتصادية ومدى قدرتها على استغلال الموارد الاقتصادية»، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثالث والعشرون، (2010)، ص، 209.

تميزت دراستي عن هذه الدراسة في أنها تتناول فقط أداة واحدة لقياس الأداء وهي أسعار التحويل. بينما تتناول هذه الدراسة أثر التقارير القطاعية في تقويم الأداء وهي بذلك تتناول أكثر من أداة. دراسة **Jennifer L. Blouin Et al (2011):⁽¹⁾**

تناولت الدراسة سلوك أسعار التحويل وتأثيرها على ضرائب الدخل والرسوم الجمركية التي تخضع لها الشركات متعددة الجنسيات عند تبادل السلع والخدمات بين الشركة الأم وفروعها المختلفة. هدفت الدراسة إلى التعرف على سلوك أسعار التحويل في الشركات الخاضعة لضرائب الدخل والرسوم الجمركية واستكشاف كيفية التنسيق على مستوى الدولة وعلى مستوى الشركة وتأثيراته على تخفيض هذه المدفوعات. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي وذلك عبر دراسة مسحية لعدد من الشركات الأمريكية وفروعها الخارجية في الفترة من 1982 وحتى 2005.

أظهرت الدراسة أنه عندما لا يتحقق تخفيض الرسوم الجمركية وضريبة الدخل باستخدام سعر تحويل واحد. فإن العلاقة العكسية بين ضريبة الدخل والدخل قبل الضريبة تكون ضعيفة. وفي هذه الحالة فإن الشركات لا تركز كثيراً وبشكل نسبي على تخفيض ضريبة الدخل عند وضعها لأسعار التحويل. وتقصت الدراسة ما إذا كان الأثر المحدود للرسوم الجمركية على تخفيض ضريبة الدخل يكون قوياً في الشركات التي تواجه إدارة واحدة تفرض الرسوم الجمركية وضرائب الدخل، واتضح أنه في الواقع العملي عندما لا تتعامل الشركات فيما بينها بأسعار تحويل مختلفة لأغراض الرسوم وضرائب الدخل، فإن الرسوم الجمركية ستكون أكثر من أداة لتهدة الشركات المتنازعة (Conflicted Firms). وأظهرت الدراسة أنه إذا اتضح للشركات أن الرسوم الجمركية المتوقعة سوف تحدث تغييراً مهماً في الدخل فإنها تقوم بتعديل أسعار التحويل.

تختلف هذه الدراسة عن دراستي في أنها تهتم بسلوك أسعار التحويل وتأثيرها على ضرائب الدخل والرسوم الجمركية التي تخضع لها الشركات متعددة الجنسيات عند تبادل السلع والخدمات بين الشركة الأم وفروعها المختلفة. بينما تهتم دراستي بأثر أسعار التحويل في قياس الأداء في الشركات المحلية.

⁽¹⁾ Jennifer L. Blouin, Et al, «Coordination of Transfer Prices on Intra-Firm Trade», WWW.sbs.ox.ac.uk/, H25, M40, (January 2011), PP 1- 33.

دراسة Martynas Novikovas (2011):⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض الدراسات والبحوث عن أسعار التحويل وذلك لجعلها موضوعات قابلة لدراسات وتحاليل أخرى.

أظهرت الدراسة أن الدراسات النظرية المبكرة لأسعار التحويل تعاملت إلى حد كبير مع أسعار التحويل على أنها أداة لتحفيز مدراء الأقسام و التخصيص الفعال للموارد. ولكن حديثاً ركز الدارسون أكثر على تحليل التلاعب الذي يحدث في أسعار التحويل، فهناك العديد من الدراسات النظرية عن استجابة أسعار التحويل للتباين والاختلافات في ضرائب الدخل. وذلك مثل الدراسات عن كيفية قيام الشركات متعددة الجنسيات بتحديد أسعار تحويلها عندما تتغير معدلات الضريبة على الربح أو الدخل. وأظهرت الدراسة كذلك أن الدراسات العملية لأسعار التحويل قد ركزت على العلاقة بين معدلات الضرائب والرسوم الجمركية والشركات متعددة الجنسيات، ومعظم هذه الدراسات توجه السؤال غير المباشر عبر دراسة ما إذا كانت ربحية الشركات تتأثر بالتشريعات والقوانين الضريبية أم ما إذا كانت الأنشطة الاقتصادية متغيرة عبر المواقع. وأظهرت الدراسة كذلك قلة بحوث أسعار التحويل المعدة للسلطات الضريبية. كالبحوث التي تجيب على مثل هذه الأسئلة، كيف تتم إدارة أسعار التحويل للأغراض الضريبية. كيف يتم التعامل مع التلاعب في أسعار التحويل....إلخ.

اهتمت هذه الدراسة باستعراض الدراسات والبحوث عن أسعار التحويل واتضح من خلال الدراسة أن الدراسات المبكرة اهتمت بالنواحي الإدارية أكثر من النواحي الأخرى في الوقت الذي اهتمت فيه الدراسات الحديثة بالنواحي الضريبية. وتعتبر دراستي من الدراسات التي أوصت بها هذه الدراسة فيما يتعلق بأسعار التحويل، وتميزت دراستي بتناولها لجانب قياس الأداء الذي يتعرض للنواحي الإدارية والمالية.

دراسة Hannah Wong & Et al (2011):⁽²⁾

استكشفت هذه الدراسة دور أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسيات والمدخل المناسب لتحديد سعر التحويل.

أظهرت الدراسة أن الخصائص المختلفة للشركات متعددة الجنسيات تستدعي التفاوت في الطرق التي تستخدمها الإدارة في عمليات تحديد أسعار التحويل. و أظهرت الدراسة أن عملية تحديد أسعار التحويل تختلف تبعاً لخصائص الشركات متعددة الجنسيات. وهذا التنوع في أنظمة الرقابة موجود ومطبق عبر الشركات متعددة الجنسيات. وهنالك العديد من الشركات متعددة الجنسيات بدأت تتحرك من أنظمة الرقابة المحلية نحو أنظمة أكثر عالمية.

⁽¹⁾ Martynas Novikovas, «Evaluation of Thoritical and Empirical Researches on Transfer Pricing», WWW.leidykla.eu/, Vol. 90(2),2011, PP 128- 141.

⁽²⁾ Hannah Wong, Et al, «Transfer Price Setting in Multinationl Corporations», International Journal of Business and Science, Vol 2 No .9, (May 2011), PP 10- 13

تناولت هذه الدراسة أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسيات وكيفية تقريرها وتحديدتها ومدى تأثير ذلك بخصائص ومميزات هذه الشركات، بينما تتحدث دراستي عن أسعار التحويل ودورها في الشركات الوطنية ذات الأقسام والمراحل.

دراسة Jan Thomas Martini (2011):⁽¹⁾

تهتم هذه الدراسة بدراسة أهداف التنسيق وتوزيع الربح في مركز الربح بالمنظمة باستخدام سعر تحويل واحد يجمع بين الهدفين. ويغطي التحليل أسعار التحويل غير المتحيزة (arm's length) التي يتم تحديدها بواسطة الإدارة أو التي يتفاوض حولها بواسطة الأقسام.

أظهرت الدراسة أن أسعار التحويل المحددة بواسطة الإدارة تشير إلى الصفقات السابقة فهي تعظم الربح الصافي بعد خصم تعويضات الأقسام والضرائب وحقوق الأقلية. و تمتاز هذه الأسعار بأنها تحقق الحد الأدنى من التعويضات والضرائب وحقوق الأقلية فهي فقط قائمة على أرباح الأقسام القابلة للتوزيع على حملة الأسهم. ولكن تأثيراتها السلبية على التنسيق بين الإدارة العليا والأقسام تؤثر على كفاءة الأقسام في تحقيق الأرباح مما يضر بكل أصحاب المصالح في الشركة. في المقابل فإن الأسعار التفاوضية تتجاهل التعويضات والضرائب وحقوق الأقلية، ولكنها تزيد من كفاءة الأقسام في تحقيق الأرباح لكل أصحاب المصالح في الشركة. كلا السعرين التفاوضي والذي تحدده الإدارة يهتم بجوانب و يهمل الأخرى تماماً. فالسعر الذي تحدده الإدارة يهمل كل ما من شأنه أن يوحد بين مراكز الربح وهو ما يحدث من اتفاقيات تعاقدية تحكم الصفقات فيما بينها. ومن الناحية الأخرى فإن أصحاب المصالح قد يشكون في حيادية المفاوضات بين الأقسام.

أوصت الدراسة بأن السبيل للجمع بين هذين الأسلوبين هو ترك الأقسام تتفاوض حول الشروط التعاقدية بما في ذلك سعر التحويل في المقام الأول. وفي نهاية الفترة توثق الإدارة تلك المفاوضات على أنها فعلياً غير متحيزة وذلك بعد مراجعتها مع الأسس التي يجب مراعاتها.

اهتمت هذه الدراسة بدور أسعار التحويل في تحقيق التنسيق بين الإدارة العليا والأقسام وتوزيع الربح. وبما أن لهذين الهدفين تأثير كبير على قياس الأداء، فإن دراستي تتميز بأنها بالإضافة إلى هذين الهدفين تتناول قياس الأداء كهدف آخر لأسعار التحويل.

دراسة Joshua Ronen & George Mckinney (2012):⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في ما إذا كان سعر التحويل المثالي الذي يضمن تعظيم ربح الشركة بالإضافة إلى ربح القسم يمكن أن يحفظ في نفس الوقت الاستقلالية التشغيلية لمدير القسم.

⁽¹⁾ Jan Thomas Martini, «Transfer Pricing for Coordination and Profit Allocation», **Australian Journal of Business and Management Research**, Vol. 1 No. 6 [07-26] (September 2011), PP 7- 22.

⁽²⁾ Joshua Ronen, George Mckinney, «Transfer Pricing for Divisional Autonomy», **Journal of Accounting Research**, Vol.8, No. 1, (July 2012), PP 99- 112.

أظهرت الدراسة أنه عند استخدام أسعار التحويل زائداً الضرائب بسبب الصفقات بين الأقسام في الشركات اللامركزية، فإن مدراء الأقسام يمكن أن يتخذوا القرارات التي تعظم أرباح الشركة بدون القيود التي تفرضها إدارة الشركات. علاوة على ذلك وبنظام أسعار التحويل ستعكس أرباح الأقسام مساهمة الأقسام في أرباح الشركة. وبعبارة أخرى فإن المساهمة المشار إليها في التقارير المحاسبية ستعكس دائماً المقدار الذي ستخفيض به أرباح الشركة في المدى القصير إذا تم استبعاد القسم. و هكذا تستطيع الإدارة المركزية تقييم ربحية القسم على أساس البيانات الدورية للتقارير المحاسبية.

وعلى الرغم من أن النظام أعلاه يبدو وكأنه يدعو إلى دور أكبر للمركزية بواسطة الإدارة المركزية، مما يهزم أهداف اللامركزية. فقد أوصت الدراسة بأنه غير مطلوب من الإدارة المركزية الانشغال بأي دور في اتخاذ القرار، ولا تحتاج لأي معلومات عن الطلب على المنتجات النهائية أو المنتجات الوسيطة ولا أن تشغل بقرارات تسعير المنتجات. على أن تنحصر مهمة الإدارة المركزية في تسهيل انتقال المعلومات بين الأقسام. وعلى الأقسام أن تتكيف باستمرار مع التغيرات التي تحدث في البيئة المحيطة بدون أي تدخل من الإدارة المركزية.

اهتمت الدراسة بدور أسعار التحويل في تحقيق استقلالية الأقسام في اتخاذها لقراراتها دون تدخل من الإدارة المركزية، وهو ما قد يكون له أثر كبير على قياس أداء الأقسام. ولكن تميزت دراستي عن هذه الدراسة في أنها تتناول أثر أسعار التحويل على قياس الأداء فهي بذلك تشمل أهداف أخرى لأسعار التحويل غير الاستقلال الذاتي للأقسام يمكن أن تؤثر على قياس الأداء.

دراسة Kenneth Klassen Et al (2013):⁽¹⁾

تناولت الدراسة المدى الذي يمكن أن تكون فيه أسعار التحويل أداة لتخفيض الضريبة على الشركات متعددة الجنسيات.

هدفت الدراسة إلى توفير تحليلاً مفصلاً عن انعكاسات الضريبة على ممارسات أسعار التحويل. شملت الدراسة مدراء ضرائب 219 شركة متعددة الجنسية لاستكشاف أساليبهم في أسعار التحويل بين الدول. واهتمت الدراسة بممارسات واستراتيجيات أسعار التحويل. وتقصت عن الاعتقاد السائد بأن أسعار التحويل توضع لتحقيق تخفيض الضريبة. أظهرت الدراسة أن هنالك دليل على أن أسعار التحويل المرتبطة بتخفيض الضريبة ترتبط عموماً بمصادر الضريبة الأوفر، موظفو الضريبة الأكثر تجربة، صرف موارد أكثر على تخطيط أسعار التحويل للضريبة و عندما يتم تقييم نجاح أسعار التحويل على أساس الضرائب النقدية المدفوعة. وأظهرت الدراسة أيضاً أن الاختلافات في ممارسات واستراتيجيات أسعار التحويل هي التي تحدد المدى الذي تساعد فيه أسعار التحويل بشكل حقيقي في تخفيض الضريبة. وأظهرت الدراسة كذلك أن الشركات غير الصناعية عند وضعها لاستراتيجيات أسعار التحويل

⁽¹⁾ Kenneth Klassen, «Transfer Pricing: Strategies, Practices, and Tax minimization», WWW.ssrn.com, (February 2013), PP 1- 28.

فعلى الأرجح تتبنى هدف تخفيض الضريبة أكثر من الشركات الصناعية. وأن الشركات التي تقيم ممارسات أسعار تحويلها بأهداف تخفيض الضريبة تتفق نسبة مرتفعة من موارد أسعار تحويلها في تخطيط الضريبة مقارنة بالشركات التي من أهدافها الالتزام بالضريبة.

تختلف هذه الدراسة عن دراستي في أنها تهتم بممارسات واستراتيجيات أسعار التحويل ودورها في تخفيض الضرائب الأمر الذي قد يؤثر على قياس الأداء في الشركات متعددة الجنسية. بينما تهتم دراستي بأثر أسعار التحويل في قياس أداء الشركات المحلية.

الفصل الأول

أسعار التحويل

في هذا الفصل يتناول الباحث أسعار التحويل وذلك من خلال المباحث التالية:-

المبحث الأول: مفهوم و أهمية وأهداف أسعار التحويل

المبحث الثاني: أنواع وأسس اختيار أسعار التحويل

المبحث الثالث: اللامركزية ومحاسبة المسؤولية

مفهوم و أهمية وأهداف أسعار التحويل

أولاً: مفهوم أسعار التحويل

هنالك عدة تعريفات لأسعار التحويل فيما يلي يستعرض الباحث بعضاً منها:

عرف أحد الكتاب أسعار التحويل بأنها عبارة عن القيمة التي يتم بناء عليها تحويل أو تبادل السلع والخدمات فيما بين وحدات التنظيم الفرعية، فهي أسعار داخلية أو بالأحرى هي تلك القيمة التي يحملها مركز مسئولية لمركز مسئولية آخر داخل المنشأة مقابل السلع والخدمات التي استفاد منها المركز الأخير من المركز الأول.⁽¹⁾

يرى الباحث أن التعريف السابق عرف أسعار التحويل فقط من حيث أنها أسعار تنشأ عند تبادل السلع والخدمات بين وحدات التنظيم، ولم يتحدث عن هدف وطبيعة هذا التبادل ولا عن طبيعة وأهداف أطراف عملية التبادل.

كما عرف كاتب آخر سعر التحويل على أنه سعر السلع والخدمات التي تحول من قسم أو وحدة إدارية إلى قسم آخر أو وحدة إدارية أخرى ضمن المنشأة الواحدة. ويعرفه هورنجرن على أنه السعر الذي يحمله قسم أو وحدة إدارية من وحدات المنشأة على قسم آخر أو وحدة إدارية أخرى في المنشأة مقابل السلع والخدمات التي يقدمها له أو لها، وبهذا يكون سعر التحويل عبارة عن إيراد لقسم ومصروف لقسم آخر ضمن المنشأة الواحدة.⁽²⁾

يتضح للباحث أن التعريف السابق لم يختلف كثيراً عن التعريف الذي سبقه ولكنه أضاف بأن هذه الأسعار تعتبر إيراداً لقسم ومصروفً لقسم آخر وبذلك يكون قد أضاف وصفاً جديداً لطبيعة أسعار التحويل.

عرفت أسعار التحويل أيضاً بأنها عبارة عن القيمة التي بناء عليها يتم تحويل أو تبادل السلع والخدمات فيما بين وحدات مركز المسئولية أو مراكز المسئولية، وهي أسعار داخلية تساعد على اختيار السياسات الاقتصادية المثلى لتحقيق أقصى فائدة ممكنة على مستوى المنظمة ككل، فضلاً عن كونها توفر المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات الخاصة بتقويم أداء الوحدات وفي مجال العدالة بين الأقسام في توزيع الحوافز.⁽³⁾

يتبين من التعريف السابق أنه أشمل من التعريفين السابقين حيث أنه شمل بعض مهام وأهداف أسعار التحويل، وذلك بأنها تساعد على اختيار السياسات الاقتصادية المثلى لتحقيق أقصى فائدة ممكنة

(1) ليستراي هيتجر، سبيرج مانولتش، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1408هـ، 1988)، ص 471.

(2) محمد تيسير عبد الحكيم الرجبى المحاسبة الإدارية الطبعة الرابعة (عمان: دار وائل للنشر، 2007)، ص 299.

(3) مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية (عمان: دار المسيرة للنشر، 2002)، ص 397.

على مستوى المنظمة، وأنها توفر المعلومات المناسبة لتقويم أداء الوحدات وفي مجال تحفيز مدراء تلك الوحدات.

كذلك عرفت أسعار التحويل على أنها القيم النقدية المحددة للسلع والخدمات المتبادلة بين وحدات الشركة. وعرفت أيضاً بأنها التعبير النقدي لحركة السلع والخدمات بين الوحدات والأقسام في المؤسسة الواحدة.⁽¹⁾

يتضح أن التعريف أكثر تعميماً من التعريفات السابقة حيث أنه استخدم تعبير (قيم نقدية) و(تعبير نقدي) بدلاً من ذكر تعبير أسعار وهو أكثر تحديداً، فضلاً عن أنه لم يتعرض لمهام وأهداف أسعار التحويل.

عرفه كاتب آخر بأنه نظام التسعير الذي بموجبه تتم التحويلات المتبادلة للمنتجات والخدمات داخل إطار وحدة اقتصادية معينة، أو بين وحدات لها علاقات تبادلية، والأسعار التي تقيم بها المنتجات أو الخدمات المحولة تعرف بأسعار التحويل.⁽²⁾

هذا التعريف لا يختلف كثيراً عن التعريفات السابقة غير أنه أضاف تعبير (علاقات تبادلية) حيث أنه قد تكون المنشأة مكونة من عدد من الوحدات وقد تكون بينها علاقات تبادلية تنشأ عندها أسعار التحويل وقد توجد هذه العلاقات التبادلية ولا توجد أسعار التحويل.

كذلك عرفت أسعار التحويل بأنها القيمة أو المقدار المسجل في سجلات الشركة عندما تقوم إحدى وحدات الشركة ببيع (تحويل) السلعة أو الخدمة لوحدة أخرى.⁽³⁾

يتبين أن التعريف السابق لم يتعرض لأهمية وأهداف أسعار التحويل غير أنه وردت فيه كلمة (بيع) والتي لم تظهر في التعريفات السابقة وهي تدل على أن عملية التبادل ليست عملية تحويل تلقائية تتم عادة بين الوحدات وإنما هي عملية بيع حقيقية.

عرفه آخر بأنه السعر المحدد للسلع والخدمات المحولة عبر مراكز الربحية أو مراكز الاستثمار. ويصدر هذا السعر فقط عندما تكون هناك تحويلات مقدرة من السلع والخدمات بين المراكز، وكلما كانت التحويلات المنتجة كبيرة كلما زادت أهمية أسعار التحويل كأداة لقياس الأداء.⁽⁴⁾

اقتصر التعريف السابق استخدام أسعار التحويل على مراكز الربحية ومراكز الاستثمار، ولكن أسعار التحويل توجد أيضاً في مراكز التكلفة و يكون الهدف منها في هذه الحالة تخفيض التكلفة. وأضاف التعريف أن أسعار التحويل تحدث فقط عندما تكون هنالك تحويلات مقدرة من السلع والخدمات

(1) Jamal A, et al, Op. cit, p 313.

(2) Somlawir Sojak, Op. cit, p 33

(3) Michael W. Maher, Etal **Fundamentals Of Cost Accounting** (New York: McGraw- Hill/ Irwin, 2006), p 429.

(4) Lane K. Anderson, Donald K. Clancy, **Cost Accounting** (Boston: Irwin, 1999), p 719.

بين المراكز، وأوضح التعريف أيضاً أهمية أسعار التحويل كأداة من أدوات قياس الأداء، تزداد أهميتها كلما كانت التحويلات المنتجة كبيرة.

عرفه أحدهم بأنه السعر المحدد للتحويلات بين الأقسام الداخلية من سلع وخدمات وهو بمثابة ربح للقسم البائع وتكلفة للقسم المشتري.⁽¹⁾

يتضح من التعريف السابق أن سعر التحويل يعتبر ربحاً للقسم البائع وتكلفة للقسم المشتري، وهو ما لم تذكره التعريفات السابقة صراحة. ولكن يرى الباحث أن مصطلحي إيراد ومصروف المذكورين في تعريف سابق أفضل في التعبير عن أسعار التحويل من مصطلحي ربح وتكلفة المذكورين في هذا التعريف.

عرف كاتب سعر التحويل بأنه السعر المفروض بواسطة أحد الأقسام داخل الهيكل التنظيمي لإحدى الوحدات مقابل منتج أو خدمة مقدمة لقسم آخر، ويحدث هذا السعر دخلاً للقسم البائع وتكلفة شراء للقسم المشتري، ويسمى المنتج أو الخدمة المحولة بالمنتج الوسيط.⁽²⁾

التعريف السابق أوضح أن المنتج المحول يسمى المنتج الوسيط وكما هو واضح أن الاسم ناشئ عن طبيعة هذه الأسعار لأنها تكون بين وحدات نفس الشركة وهو ما لم تذكره التعريفات السابقة.

أيضاً عرف سعر التحويل بأنه المقدار المفروض بواسطة إحدى الوحدات الفرعية بإحدى المنظمات على المنتجات أو الخدمات المقدمة لوحدة أخرى داخل المنظمة، وقد تكون المنتجات المحولة مادة خام أو نصف مصنعة أو مكتملة الصنع، ويدخل ضمن أسعار التحويل كل ما يتعلق بتخصيص التكلفة.⁽³⁾

يتبين أن التعريف السابق قد أوضح أن أسعار التحويل تتم عند كل المراحل التي تمر عليها السلعة أو الخدمة من بداية تصنيعها حتى تصبح سلعة تامة ومكتملة الصنع، وقد أوضح أيضاً العلاقة بين أسعار التحويل وتخصيص التكاليف ولكنه لم يذكر حقيقة أن هنالك اختلافات جوهرية بين أسعار التحويل وتخصيص التكاليف.

عرف أحد الكتاب أسعار التحويل بأنها الأسعار المفروضة على السلع المنتجة بواسطة أحد الأقسام والمحولة لقسم آخر. وهذه الأسعار تؤثر على إيرادات القسم المحول وتكاليف القسم المستلم. ونتيجة لذلك سوف تتأثر الربحية والعائد على الاستثمار وتقويم الأداء في كلى القسمين.⁽⁴⁾

(1) Sidney Davidson, **Managerial Accounting** (New York: Dryden Press, 1985), P 602.

(2) Dorina Budugan, Iulianac Georgescu, "The Role of Internal Assignment Prices in The Evaluation of The Transactions Between Profit Centers" H1, P22, P44(2010) P 15.

(3) Charles T. Horngren, **Introduction to Management Accounting**, 6th Edition, (New Jersey Prentice- Hall, inc, 1984) P 285.

(4) Limina Guan. Et al, **Cost Management**, Sixth Edition, (New Zealand: Cengage Learning, 2006, 2009), P 349.

هذا التعريف من أميز تعريفات أسعار التحويل حيث ذكر أن هناك تأثير لهذه الأسعار على إيرادات القسم البائع وتكاليف القسم المشتري، ولم يجزم بأنها أرباح أو مصروفات، وربط التعريف مباشرة بين هذه التأثيرات والتأثيرات على الربحية والعائد على الاستثمار وتقويم الأداء في القسمين. مما تقدم يعرف الباحث أسعار التحويل بأنها الأسعار المحددة للسلع أو الخدمات المحولة من قسم إلى آخر أو من وحدة إلى أخرى، مقابل السلع أو الخدمات التي يقدمها له أو لها، مما يساعد على تحقيق أقصى أرباح ممكنة للمنظمة ككل، فضلاً عن كونها أداة لقياس أداء المراكز أو الوحدات والمدراء بهذه الأقسام أو الوحدات.

ثانياً: أهمية أسعار التحويل

هنالك عدة أسباب تجعل أسعار التحويل مهمة وهي كما يلي:-(¹)

1. تخصيص موارد الوحدة الاقتصادية

تؤثر أسعار التحويل في كثير من القرارات التي تتعلق بتخصيص موارد الوحدة الاقتصادية فأسعار التحويل تحل محل السوق كوسيلة لتحقيق التوزيع الأمثل للموارد، فقد يقوم أحد الأقسام بصنع منتج بسيط يتم تحويله إلى قسم آخر داخل الوحدة الاقتصادية لإكمال تشغيله.

2. اتخاذ القرارات المثلى في الأقسام والإدارات

تستخدم أسعار التحويل في تسهيل اتخاذ القرارات المثلى في الأقسام والإدارات بما يحقق أهداف الإدارة العليا وتقييم قدرة المدراء على استخدام البيانات على مستوى الأقسام لاتخاذ القرارات في المستقبل مثل قرارات المفاضلة بين عملية الصنع أو الشراء والمفاضلة بين إمكانيات الإنتاج البديلة والمفاضلة بين بيع السلعة بحالتها أو بعد إجراء عمليات صناعية إضافية عليها، حيث أن أسعار التحويل تساعد كل مدير في اختيار مدخلاته ومخرجاته بالتنسيق مع الأقسام الأخرى بهدف تعظيم الربح للوحدة الاقتصادية ككل.

3. تقويم أداء الأقسام

توفر أسعار التحويل أساساً عادلاً ومنطقياً لتقويم الأداء لكل قسم من الأقسام، إذ تؤثر على ربح كل من القسم المشتري والقسم البائع عن طريق تأثيرها في تكاليف الأول وإيرادات الثاني ومؤشر الربح الذي يستخدم لتقويم الأداء وكذلك معدل العائد على الاستثمار.

4. التحفيز نحو تحقيق الأهداف

تساعد أسعار التحويل في التحفيز نحو تحقيق الأهداف عندما تساهم أهداف مديري الأقسام المختلفة (مراكز المسؤولية) في تحقيق الأهداف الكلية للوحدة الاقتصادية. وترجع أهمية أسعار التحويل إلى أنها تعتبر إيراداتاً للأقسام البائعة وتكلفة للأقسام المشتريّة، ولذلك فإن هذه الأسعار تؤثر على أرباح

(¹) أسامة الحارث، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004)، ص 408.

كلاً منهما ونظراً لأن الربح يعتبر أحد الركائز الأساسية التي تتخذ لتقويم الأداء الداخلي للأقسام فإنه من الضروري الاعتماد على أساس سليم وعادل لتسعير الإنتاج المحول بين الأقسام بعضها مع بعض. مما سبق يتضح أن أسعار التحويل تساعد على تسهيل عملية اتخاذ القرارات داخل الأقسام والإدارات، فكل مدير يستطيع الاختيار من بين أفضل الخيارات التي تحقق أهداف إدارته وأهداف الشركة ككل، حيث يستطيع أن يفاضل بين البيع أو الشراء من داخل أو خارج الشركة وبين التصنيع أو الشراء، وأن يفاضل بين البيع مباشرة أو إجراء بعض العمليات التصنيعية الإضافية، فإذا توفرت الحرية لأي مدير في اختيار مدخلاته ومخرجاته يكون قد توفر للإدارة العليا للشركة أساساً عادلاً لتقويم أداء الوحدات والمديرين بهذه الوحدات ويتوفر لها أساس عادل أيضاً للمكافآت والحوافز.

ثالثاً: أهداف أسعار التحويل

ركز كل من Benke & Edwards, (1980) على أن نظام تسعير التحويلات الداخلية يعد جزءاً من الرقابة الإدارية التي تسعى إلى التوجيه المستمر لأعضاء التنظيم نحو إتيان أفعال تحقق أهدافه (توافق الأهداف)، وتقويم مدى تقدم الوحدات الداخلية الفرعية المكونة له نحو تحقيق هذه الأهداف (تقويم أداء وحدات الأداء الداخلية)، ولم يهتما بحقيقة أن تطوير نظم تسعير التحويلات نشأت أساساً كنتاج لفلسفة التقسيم، حيث أن مسؤولية كل وحدة أداء تمتد لتشمل التحكم في القرارات المتعلقة بأرباح هذه الوحدات الداخلية.

هذا وقد اعتبر Horngern, (1982) نظام تسعير التحويلات الداخلية منتجاً فرعياً لإنشاء مراكز الربحية داخل التنظيم، وفي نفس الوقت جزءاً من عملية الرقابة الإدارية، ومن ثم إضافة الهدف الثالث وهو الاستقلال الذاتي المحدود لوحدة الأداء الداخلية.

على هذا الأساس فإن العديد من الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها نظام تسعير التحويلات الداخلية وهي: توافق الأهداف والذي بدوره يضمن التخصيص الأمثل للموارد لموارد التنظيم، الاستقلال الذاتي المحدود لوحدة الأداء الداخلية، وتقويم أداء وحدة الأداء الداخلية. وفيما يلي تفصيل أكثر لهذه الأهداف:-(1)

1- توافق الأهداف Goal Congruence

هنالك العديد من الأهداف التي تسعى تنظيمات الأعمال إلى تحقيقها، فالأهداف التنظيمية قد تكون أهداف الملاك أو الإدارة العليا، فالإدارة العليا يجب أن تشجع تابعيها أو مديري وحداتها الداخلية على تنفيذ أهدافها، وهذه الأهداف يمكن أن يطلق عليها الأهداف المفروضة والتي تثير من الناحية السلوكية العديد من المشاكل لكونها مصدراً للضغط على المنفذين.

(1) جودة عبد الرؤوف زغلول، (تسعير التحويلات الداخلية في التنظيمات الدرجية: نموذج مقترح لتحقيق التوافق بين الاستقلال الذاتي المحدود لوحدات الأداء الداخلية والصالح العام للتنظيم)، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول (1997)، ص 6.

على نحو بديل ينظر إلى تنظيمات الأعمال على أنها تحالفات من الأفراد أو الجماعات تستمد أهدافها العامة من الأهداف الفرعية لهؤلاء الأفراد أو الجماعات المكونة لهذه التحالفات انطلاقاً من أن هذه التنظيمات تعد أشخاصاً اعتبارية لا يمكن أن يكون لها هدف بالمعنى الحرفي، وهذه الأهداف يمكن أن يطلق عليها الأهداف بالمشاركة والتي تتيح للمنفذين فرصة تضمين أهدافهم الشخصية والتي قد تتعارض مع أهداف التنظيم.

انطلاقاً من المشاكل المترتبة على كل من الأهداف المفروضة والأهداف بالمشاركة يتضح جلياً أهمية مفهوم توافق الأهداف الذي يركز على تحقيق التكامل بين الصالح العام للتنظيم، والصالح الخاص لكل وحدة أداء داخلية فرعية على أساس تعظيم إيرادات مبيعاتها مع ضمان حد أدنى من الأرباح، والذي يقود في نفس الوقت إلى تحقيق الصالح العام للتنظيم ككل ممثلاً في تعظيم نفس المقياس وهو إيرادات المبيعات مع ضمان حد أدنى من الأرباح.

2- الاستقلال الذاتي المحدود لوحدة الأداء الداخلي Divisional Autonomy

يعد نظام أسعار التحويل منتجاً فرعياً لعملية بناء مراكز الربحية داخل التنظيم، وأحد أهم الخصائص الأساسية لهذه الفلسفة أنها تسمح بإدارة وحدة الأداء الداخلية بصورة مستقلة نسبياً عن كل من الإدارة العليا ووحدات الأداء الداخلية الأخرى.

تتمثل أهم مزايا الاستقلال الذاتي المحدود لوحدة الأداء الداخلية في الآتي:-

1. سرعة اتخاذ القرارات التشغيلية نظراً لعدم الرجوع إلى الإدارة العليا أو المركز الرئيسي للتنظيم الأم.

2. تحسين مستوى جودة القرارات نظراً لأنها تتم بواسطة الشخص الأكثر ارتباطاً بالموقف الذي يتخذ فيه القرار، والأقدر على التغلب على مشاكل الرشد المحدود.

3. تركيز جهود الإدارة العليا على أنشطة المستويات الأعلى نظراً لأنها تتحرر من القرارات اليومية داخل وحدات الأداء الداخلية.

4. حرية مديري وحدات الأداء الداخلية في استخدام مبادراتهم الخلاقة، وقدراتهم الإبداعية لصالح وحدة الأداء الداخلية، ومن ثم التنظيم ككل.

5. توفير أرضية تدريب خصبة داخل وحدات الأداء الداخلية لخلق وتنمية الكوادر الإدارية لا شك أن إعطاء نوع من الاستقلال الذاتي الكامل لوحدات الأداء الداخلية التي تعتمد على

بعضها البعض يؤدي إلى تقطيع أوصال التنظيم، وأن عدم تدخل الإدارة العليا يدفع

مديري الوحدات الداخلية إلى السعي نحو تحقيق مصلحتهم الذاتية مثل تعظيم الأرباح عن

طريق الاستحواذ على نصيب أكبر من الموارد المخصصة للوحدات الأخرى الأمر الذي يؤثر بالسلب على الأداء الكلي للتنظيم.

هنالك خاصيتين أساسيتين لاستقلال وحدة الأداء الداخلية هما الاستقلال التشغيلي وحرية الوصول إلى الموارد والأسواق، فمديرو وحدات الأداء الداخلية التي تتمتع باستقلال ذاتي يجب أن يتمكنوا من السيطرة على معظم إن لم يكن كل القرارات التشغيلية بشرط مراعاة السياسة العامة للإدارة العليا، بالإضافة إلى حرية الشراء والبيع في أسواق داخلية وخارجية بديلة.

لعل سلطة تحديد مستويات المخرجات وأسعار المنتجات الوسيطة المحولة من وحدة إلى أخرى، أو تحديد مستويات الأرباح داخل وحدة الأداء الداخلية، تتوقف على ذلك القدر المتاح من درجات الاستقلال الذاتي أو تلك الدرجات متفاوتة من المركزية أو اللامركزية لكل وحدة أداء داخلية، ففي التنظيمات القائمة على المركزية تتركز تلك السلطة في يد الإدارة العليا، وتقتصر مسؤولية مدير وحدة الأداء الداخلية فقط على جانب التكاليف، في حين تفوض تلك السلطة كاملة إلى الوحدات الفرعية التي تتمتع بعلاقات تداخل تجميعية دون أي تدخل من جانب الإدارة العليا، وتمتد مسؤولية مدير وحدة الأداء الداخلية لتشمل جانبي التكاليف والإيرادات معاً.

3- تقويم أداء وحدة الأداء الداخلية Divisional Performance Evaluation

شكك كل من (Abdel- Khalik & Luk, 1974) في مصداقية أرباح وحدات الأداء الداخلية، وبالتالي فإن دقة الحكم على أداء تلك الوحدات يعتمد على دقة بيانات التكاليف (بالنسبة للقسم المشتري) وبيانات الإيرادات (بالنسبة للقسم البائع) التي سبق وساهمت أسعار التحويل في تجميعها، ومن ثم فقد برهنا على أنه لكي تكون أرباح وحدات الأداء الداخلية مقياساً مناسباً لتقويم أداء تلك الوحدات فإنه يلزم ألا يتأثر ربح وحدة ما بنجاح أو فشل الأداء في الوحدات الأخرى.

يلاحظ أنه بدون توافر خاصية الاستقلال الذاتي المحدود لوحدة الأداء الداخلية فيما يتعلق بمقاييس الأداء فإن عملية قياس أداء الوحدات الداخلية بصفة عامة تكون عملية حكمية، خالية من أي مغزى أو دلالة، ومن ثم يمكن التأكيد على قيام علاقات تداخل واعتماد بين كل من الاستقلال الذاتي المحدود لوحدات الأداء الداخلية وقياس أداء تلك الوحدات.

مما تقدم يتضح أن أسعار التحويل تهدف إلى تعظم الربح الإجمالي للمنشأة. وذلك بما تحقّقه من استقلالية للأقسام في اتخاذ القرارات دون أن تؤثر على الانسجام والاتساق داخل المنشأة، وبما توفره هذه الأسعار من أداة لقياس وتقويم أداء الأقسام وإدارات تلك الأقسام، وما يتم من حوافز ومكافآت للمديرين بناءً على ذلك التقويم.

المبحث الثاني

أنواع وأسس اختيار أسعار التحويل

أولاً: أنواع أسعار التحويل

لأسعار التحويل أنواع متعددة فيما يلي يستعرض الباحث بعضها منها:-

1. أسعار السوق Market Price:

يشير سعر السوق إلى سعر تبادل السلع والخدمات بين الأطراف المستقلة الموجودة في السوق. وعلى البائعين والمشتريين استخدامه عند توفر السوق التامة ولذلك فإن القسم المحول والقسم المحول إليه عليهما استخدامه لأنه لا توجد لأي منهما القدرة على تعديله. لأن السعر يتحدد على أساس العرض والطلب على السلعة، فهنا لا توجد إمكانية لأن يستغل أي قسم الآخر إذ يمكن للقسم الذي يشعر بالغبن اللجوء إلى السوق. لذلك يقال أن سعر السوق إذا أمكن تحديده بموضوعية فإنه يمثل سعر التحويل الأمثل، وأنه باستخدامه يستطيع كل قسم إظهار الأرباح التي تتناسب مع جهده الإداري وأن يراعى مبدأ الاستقلالية.

يتم استخدام سعر السوق في المنشآت التي يتمتع بها رؤساء الأقسام المحولة والمحول إليها بحرية اتخاذ القرارات، لأن ذلك يشجعهم على التصرف بشئون أقسامهم وكأنها منشآت مستقلة، وأن الحفاظ على حريتهم يدفعهم إلى السعي وراء تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح وهذا يؤدي إلى تعظيم أرباح المنشأة. وإذا شعر القسم المحول إليه أن سعر التحويل مرتفع فإنه يعمل على الشراء من السوق بدلاً من الشراء من القسم المحول.⁽¹⁾

سعر السوق والمنافسة الكاملة:

يؤدي تحويل السلع أو الخدمات بسعر السوق بصفة عامة إلى قرارات مثلى عندما تكون سوق السلع الوسيطة تنافسية بشكل كامل وعند اعتماد وحدات التنظيم الفرعية على بعضها البعض، وعندما لا توجد تكاليف أو منافع إضافية للتنظيم ككل من استخدام السوق الخارجية للبيع والشراء بدلاً من التعامل داخلياً. وتوجد سوق المنافسة الكاملة عندما توجد سلعة متجانسة ذات أسعار شراء مساوية لأسعار البيع ولا يوجد مشتررون أو بائعون أفراد يمكنهم التأثير على تلك الأسعار بما لديهم من إجراءات، ويمكن للشركة استخدام أسعار التحويل على أساس السوق في أسواق منافسة كاملة أن تحقق اتساق الهدف، الجهد الإداري، تقييم أداء الوحدة الفرعية والاستقلال الذاتي لوحدة التنظيم الفرعية.⁽²⁾

(1) محمد تيسير، مرجع سبق ذكره، ص 304.

(2) شارلز هورنجرن وآخرون، محاسبة التكاليف، ترجمة أحمد حامد حجاج، الكتاب الثاني، الطبعة الحديثة (الرياض: دار المريخ للنشر، 1430هـ/2009م)، ص 1445.

أسعار التحويل والأسعار المخفضة اضطرارياً:

عندما يكون لدى الصناعة طاقة زائدة وعاطلة، فإن أسعار السوق يمكن أن تنخفض بشكل حاد عن متوسطها التاريخي، وفي حالة كون هذا الانخفاض في السعر من المتوقع أن يكون مؤقتاً، فإن أسعار السوق المخفضة هذه يطلق عليها أحياناً «أسعار مخفضة اضطرارياً» وتقرير ما إذا كان سعر السوق الجاري سعراً مخفضاً اضطرارياً غالباً ما يكون صعباً، فأسعار السوق للعديد من السلع قد تظل لسنوات عند مستويات يمكن أن تفسر مبدئياً على أنها مستويات مخفضة اضطرارياً مؤقتاً.

ولتحديد أسعار التحويل الواجب استخدامها للحكم على الأداء إذا كانت الأسعار المخفضة سائدة، فإن بعض الشركات تستخدم هذه الأسعار المخفضة اضطرارياً، في حين يستخدم البعض الآخر متوسط الأسعار طويلة الأجل أو أسعار السوق العادية. وفي الأجل القصير، فإن مدير القسم المورد يجب أن يقبل السعر المخفض اضطرارياً طالما أنه يزيد عن التكاليف التفاضلية لتوريد السلعة أو الخدمة، وإذا لم يكن كذلك، فإن القسم المورد، سوف يتوقف عن توريد السلعة أو الخدمة إلى القسم المشتري، وسوف يشتري القسم المستورد السلعة أو الخدمة من مورد خارجي، وسوف تزيد هذه التصرّفات من دخل تشغيل القسم والشركة ككل، وإذا تم استخدام متوسط سعر السوق طويل الأجل، فإن إجبار المدير على الشراء داخلياً بأسعار أعلى من سعر السوق الجاري، سوف يؤدي أداء القسم المشتري في الأجل القصير، ويحدد ربحيته بأقل من اللازم، واستخدام سعر السوق طويل الأجل - رغم ذلك - يوفر مقياساً أفضل للنمو طويل الأجل للقسم المورد، وإذا ظل السعر منخفضاً في الأجل الطويل، سوف تستخدم الشركة السعر المخفض اضطرارياً كسعر تحويل، لو أن السعر المخفض اضطرارياً انخفض عن التكاليف المتغيرة والثابتة التي يمكن أن يتم توفيرها إذا تم إغلاق التسهيلات الصناعية، وسوف يتخلص مدير القسم البائع أو المورد من تسهيلات الإنتاج لديه، وسوف يشتري القسم المستورد السلعة من مورد خارجي.⁽¹⁾

عندما يتم استخدام أسعار السوق لتسعير التحويلات بين الأقسام هنالك توجيهات لابد من إتباعها:-(⁽²⁾

1. يستمر القسم المشتري في الشراء داخلياً طالما استوفى القسم البائع جميع متطلبات الأسعار الخارجية الحقيقية واحتياجات البيع داخلياً.
2. إذا لم يستوفى القسم البائع كل متطلبات الأسعار الخارجية الحقيقية، يكون للقسم المشتري حرية الشراء من الخارج.
3. للقسم البائع حرية رفض البيع داخلياً إذا كان من الأفضل له أن يبيع في الخارج.

(1) المرجع السابق ، ص 1446.

(2) Ray H. Garrison, Eric. Noreen, **Managerial Accounting** (Boston: Irwin/ McGraw – Hill, 1997), P 543.

4. تكوين لجنة نزيهة لحل الخلافات بين الأقسام حول أسعار التحويل.

من مزايا استخدام سعر السوق أنه يعتبر مقياساً موضوعياً لقياس أداء الأقسام ويعمل على حفز الأقسام الداخلية على التعامل معاً ويؤدي إلى توفير بعض مصروفات البيع والتوزيع، ويضمن جودة المنتجات والالتزام بجداول التوريد، وتقليل مصروفات الديون المعدومة ومصروفات التحصيل.⁽¹⁾ تشكل أسعار السوق مؤشرات أداء ممتازة وذلك لأنها لا يمكن التلاعب بها بواسطة الأفراد الذين لديهم منفعة في حسابات الربح. وتؤدي أسعار السوق إلى إنهاء المفاوضات والمشاجرات حول التكاليف وتعريفات العدالة.⁽²⁾

أيضاً من مزايا استخدام أسعار السوق كأسعار تحويل أنه يجعل من الممكن تقويم أداء الأقسام كما لو أنها شركات مستقلة، والقسم الذي لا ينجح في بيع منتجاته بسعر السوق للأقسام الأخرى من المحتمل أن لا ينجح في أن يعامل كشركة مستقلة، وسعر السوق يجعل المديرين يتصرفون وكأنهم يديرون شركات مستقلة، وفي الحقيقة أن أي محاولة من المدراء لفرض أسعار تحويل تختلف بشكل ملحوظ عن أسعار السوق ستقابل بنقد مبرر وذلك أنهم يعثون باستقلالية مدراء الأقسام. ولذلك فإن أسعار التحويل تعتبر أكثر ملائمة لتحقيق أهداف اللامركزية والاستقلالية ومحاسبة المسؤولية.⁽³⁾ من عيوب أسعار السوق أنه عندما تكون هنالك طاقة فائضة فإنها لا تؤدي إلى اتساق الأهداف.⁽⁴⁾

ومن عيوب أسعار السوق أنه ما لم يكن هنالك دراسة واختبار دوري لهذه الأسعار فإن المديرين لن يحصلون على معلومات هامة إلا فقط بالصدفة وبطريقة بطيئة أو متأخرة، ومن متاعب استخدام أسعار السوق أن هنالك قلة من الأسواق يمكن أن تتصف بالمنافسة الكاملة، أو أنه قد لا توجد أسواق وسيطة لنفس المنتج أو الخدمة موضع الدراسة، فسرر السلعة أو الخدمة يكون قابلاً للمقارنة فقط إذا ما كانت شروط الائتمان والرتبة والجودة وشروط التسليم والاعتبارات الأخرى واحدة بالضبط، أكثر من هذا فإنه قد يعتمد أحياناً وبشكل مؤقت على الأسعار المنخفضة أو أسعار الإغراق للتخلص من المخزون الزائد والذي يجب تحويله إلى نقدية في حالات الطوارئ المالية، وبالطبع فإن مثل هذه الأسعار نادراً ما تستخدم كأساس للتخطيط طويل الأجل. هذا وقد تكون كثير من أجزاء المنتج فريدة من نوعها، الأمر الذي يسبب تكاليف جوهرية في إعداد عطاءاتها، ومن ثم فلو حدث أن أعد المورد الخارجي مجموعة من العطاءات ثم اكتشف أن قسم التوريد الداخلي دائماً يظفر بهذه العطاءات، في هذه الحالة نجد أن أسعار

(1) محمد تيسير، مرجع سبق ذكره، ص 304.

(2) Arnold Schneider, Harold M. Sollenberger, **Managerial Accounting**, First Edition, (Ohio: Dame, Thomson Learning, 2009) P 499.

(3) Maurice L . Hirsch Etal **Cost Accounting**, Second Edition, (Boston: Kent Publishing company, 1986) P 754.

(4) Arnold Schneider, P 499.

السوق قد لا يمكن الحصول عليها مستقبلاً أو أنه لا يمكن الاعتماد عليها (لأنها قد تكون مرتفعة بشكل مصطنع).⁽¹⁾

مما سبق يتبين أن سعر السوق هو السعر الأمثل لتحديد أسعار التحويل. حيث يتم تحديد سعر التحويل وفقاً لقوى العرض والطلب السائدة في السوق. وبالتالي سوف تنشأ سوق تنافسية داخل الشركة. ولن يستطيع القسم البائع أن يجبر القسم المشتري على شراء سلعته أو خدمته ولا أن يتحكم في سعرها، وسوف يقوم بتقديم سلعة أو خدمة جيدة وبسعر مناسب، حتى يقنع القسم المشتري بالشراء من داخل الشركة. وبالمقابل سوف يتمكن القسم المشتري من الحصول على سلعة أو خدمة جيدة وبأقل تكلفة. فإذا قام القسم البائع بإنتاج سلعة أو خدمة جيدة وباعها بسعر مناسب للقسم المشتري، سوف يقوم القسم المشتري بإنتاج سلعة أو خدمة جيدة وبتكلفة مناسبة للأطراف الخارجية تمكن الشركة من تحقيق مزايا تنافسية وبالتالي تتحقق أهداف أسعار التحويل وأهداف الشركة ككل. هذا إذا لم تكن السلعة أو الخدمة فريدة من نوعها. في هذه الحالة سوف لن يوجد عرض لهذه السلعة أو الخدمة في السوق. وسوف يقوم القسم البائع بالتحكم في سعر السلعة أو الخدمة، ولا توجد فرصة للقسم المشتري للشراء من الخارج. وهذا يؤثر سلباً على أداء وحوافز القسم المشتري وقد يؤثر على أداء الشركة ككل. مما يتعين اللجوء إلى سعر آخر غير سعر السوق.

2. سعر السوق المعدل Modified Market Price:

في حالة توافر سعر السوق للسلع والخدمات موضع التبادل والتحويل بين أقسام المنشأة الداخلية، فإنه يجب تعديل هذا السعر قبل الاعتماد عليه كأسعار داخلية، ليعكس الظروف والأوضاع الداخلية التي تصاحب تحويل هذه السلع والخدمات فيما بين أقسام المنشأة. فغالباً ما يتم تخفيض أسعار السوق عند استخدامها كأسعار تحويل داخلية بمقدار ما يحدث من انخفاض في تكاليف تسويق السلع والخدمات موضع التحويل، فالقسم البائع للسلعة أو الخدمة لا يتحمل تكاليف تسويق وتصريف هذه السلعة أو الخدمة داخلياً بنفس القدر الذي يمكن أن يتحمله فيما لو قام بتصريفها خارجياً، وعليه فإذا كان القسم البائع قد يتحمل تكاليف أقل في تصريف سلعه وخدماته إلى القسم المشتري، فمن العدل والمنطق أن يستفيد القسم المشتري بجزء من هذا التخفيض في تكاليف التسويق، بمعنى تخفيض (تعديل) سعر السوق بمقدار هذا التخفيض في تكاليف التسويق، والذي بناء عليه سيتحدد سعر التحويل بين القسم المشتري والبائع بالمنشأة.

فضلاً عن ذلك فإن هنالك متغيرات أخرى كاحتياجات الإنتاج الخاصة وتكاليف التخزين وغيرها من المتغيرات، التي لا بد وأن تؤخذ في الاعتبار عند تحديد سعر السوق المعدل. كما أنه في حالة غياب سعر السوق للسلعة أو الخدمة موضع التبادل بسبب تميزها وتفردتها، فإنه عادة ما يتم اختيار وتحديد

(1) شارلز هورنجرن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 291.

سعر السوق لأقرب سلعة بديلة معروضة فعلاً في السوق، ثم تعديل هذا السعر بعد ذلك لكي يعكس أي اختلاف في خصائص السلعة موضع التبادل الداخلي عن تلك السلعة البديلة المختارة، و بذلك يصبح سعر السوق للسلعة البديلة كأساس لتقدير قيمة السلعة موضع التبادل الداخلي التي ليس لها أصلاً سعر بالسوق لتفرد لها وتميزها.⁽¹⁾

استخدام التكلفة كأساس لأسعار التحويل Cost- Based Transfer Prices:

حسب طريقة التكلفة يتم تحديد أسعار التحويل بناء على التكلفة التي يتحملها المركز البائع أو المنتج للسلعة أو الخدمة المقدمة. وتستخدم هذه الطريقة في الغالب في حالة عدم توفر أسعار سوقية للسلع المتبادلة بين المراكز بسبب اقتضار استعمال هذه السلع على المنشأة فقط، أو بسبب صعوبة أو ارتفاع تكلفة الحصول على الأسعار السوقية.

قد يستخدم لغايات تحديد أسعار التحويل التكاليف الكلية لإنتاج السلعة أو الخدمة أو التكاليف المتغيرة، كما قد يتم الاعتماد على التكاليف المعيارية أو التكاليف الفعلية للإنتاج. وعلى الرغم من سهولة فهم وتطبيق هذه الطريقة إلا أنه يؤخذ عليها ما يلي:-

1. في حالة الاعتماد على التكلفة فقط دون إضافة أية هامش ربح للمركز البائع، فإن المركز البائع يعامل في هذه الحالة كمركز تكلفة وليس كمركز ربح أو استثمار. وبالتالي فإن كامل أرباح المركز البائع الناتجة عن العملية تنتقل للمركز المشتري مما يؤدي إلى خلل في عملية تقويم أداء المركز. إلا أنه يمكن التخلص من هذه المشكلة عن طريق إضافة هامش ربح محدد إلى التكلفة كريح للمركز البائع.

2. في حالة ارتفاع التكاليف الفعلية لإنتاج السلعة أو الخدمة المقدمة لدى المركز البائع نتيجة عدم كفاءة الإنتاج أو لأسباب أخرى، فإن عدم كفاءة المراكز البائعة تحول إلى المراكز المشتريّة، مما يؤدي إلى ارتفاع التكلفة على المركز المشتري. وللتغلب على هذه المشكلة ينصح باستخدام التكاليف المعيارية بدلاً من التكاليف الفعلية في عملية احتساب أسعار التحويل. ومن المنافع الأخرى لاستخدام التكاليف المعيارية بدلاً من التكاليف الفعلية خلق نوع من الرقابة على التكاليف لدى المراكز وحفزها على تخفيض تكاليفها الفعلية لتكون قريبة من التكاليف المعيارية.⁽²⁾

3. التكلفة الحدية Marginal Cost:

عندما يكون سوق المنتج الوسيط غير كامل أو حتى غير متوفر فإن أسعار التحويل بالتكلفة الحدية ستحفز كل من مديري القسم المحول والقسم المحول إليه لتحقيق مستويات إنتاج تؤدي إلى تعظيم أرباح الشركة ككل. وتشير النظرية الاقتصادية إلى أن سعر التحويل الصحيح الذي يشجع على تحقيق

(1) ليستر هتجر، سبرج ماتولتس مرجع سبق ذكره، ص 473.

(2) محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثالثة، (عمان: كلية الأعمال الجامعية، 2008)، ص 524.

أمثلة تنظيمية كلية، في غياب وجود قيود على الطاقة الإنتاجية، هو التكلفة الحدية لإنتاج المنتج الوسيط عند مستوى الإنتاج الأمثل للشركة ككل.

لكن في الواقع العملي فإن هنالك عدد قليل من الشركات تستخدم التكلفة الحدية لتسعير تحويلاتها، والسبب في ذلك أنه عندما تفسر التكلفة الحدية كما لو أنها مكافئة للتكلفة المتغيرة مما لا يدعم تحقيق الربح أو تركيبة الاستثمار، وذلك لأنها توفر معلومات ضئيلة لتقويم أداء كل من القسم المحول والقسم المحول إليه. فالقسم المحول سوف يسجل خسائر على المقدار المخصص للتحويلات الداخلية وذلك لأنها محملة بالتكلفة الكلية للإنتاج ولكنه يستلم إيرادات تغطي فقط التكلفة المتغيرة. وبالمقابل فإن ربح القسم المحول إليه سيظهر بقيمة أكبر من قيمته وذلك لأنه لم يحمل بنصيبه من التكاليف الثابتة للقسم المحول.

هنالك مشكلة أخرى هو أن التكاليف الحدية لا تكون ثابتة على مدى الإنتاج لأنه يمكن أن تحدث زيادات في التكاليف الثابتة. وكذلك عملياً من الصعب قياس التكلفة الحدية خلال فترة قصيرة المدى.⁽¹⁾

4. التكلفة الكلية Full Cost:

يمكن استخدام التكلفة الكلية كأساس لتحديد أسعار التحويل. وهذا الأسلوب يعتبر امتداداً لإجراءات تحديد تكلفة الوحدات المنتجة. ويتم استخدامه في العادة عند تحويل المنتجات الوسيطة من مركز تكلفة إلى آخر. ومن عيوبها أنها تؤدي إلى نقل الكفاءة أو عدم الكفاءة في الإنتاج من القسم المحول إلى القسم المحول إليه، وكذلك لا تسمح للقسم المحول تحقيق أية أرباح كما تؤدي إلى تجميع الأرباح في القسم الأخير.

تشير التكلفة الكلية إلى مجموع التكاليف الصناعية المتغيرة والثابتة، ولذلك فإن هامش المساهمة الذي يحققه القسم المحول يساوي تكاليفه الثابتة. فإذا كان الطلب على منتجات القسم منخفضاً فإن القسم المحول قد يقتنع بهامش مساهمة مساوياً للتكاليف الثابتة ولكن إذا كان الطلب مرتفعاً عندها يكون سعر السوق أعلى من التكلفة الكلية وهنا تنشأ الرغبة لدى القسم المحول في البيع لأطراف خارجية وليس التحويل الداخلي لأن ذلك يسمح له بتحقيق هامش مساهمة يمكنه من تحقيق الأرباح.⁽²⁾

5. التكلفة المتغيرة Variable Cost:

قد يرى البعض استخدام التكلفة المتغيرة على اعتبار أنها تقريب مقبول للتكلفة الحدية. حيث يرى هؤلاء أنه يجب بيع الإنتاج عندما تتساوى تكلفته الحدية مع إيراداته، وأن التكاليف المتغيرة تحدث نتيجة التحويل الداخلي ومن هنا يجب تحميلها عليه. أما التكاليف الثابتة فسوف يتحملها القسم المحول سواء تم التحويل أم لم يتم.

⁽¹⁾ Colin Drury, **Management & Cost Accounting**, Fifth Edition, (London: Thomson, 2000) P 890.

⁽²⁾ محمد تيسير، مرجع سبق ذكره، ص 310.

عند استخدام التكاليف المتغيرة في تحديد أسعار التحويل سيكون مدير القسم المحول غير سعيد بنتائج قسمه لأنه سوف يتحمل خسارة مقدارها التكاليف الثابتة للقسم. لذلك فإن تطبيقها في الحياة العملية محدوداً.⁽¹⁾

من مميزات التكلفة المتغيرة أنه في الحالات التي يكون فيها المنتج المحول فريد من نوعه ولا يمكن بيعه بواسطة القسم المنتج في السوق المفتوح. أو بمعنى آخر لا يوجد سعر سوق لهذا المنتج ولا بد من اختيار سعر تحويل آخر ففي هذه الحالة فإن التكلفة المتغيرة لإنتاج السلعة المحولة قد تكون أفضل سعر تحويل لهذه السلعة. والسبب في اختيار التكلفة المتغيرة للإنتاج كسعر تحويل أنها تحمل نفس معلومات تكلفة الفرصة البديلة، وعندما لا يتوفر سعر سوق خارجي، فإن تكلفة الفرصة البديلة لإنتاج وبيع المنتج داخلياً هي التكلفة المتغيرة لإنتاج المنتج. وفي كل مرة يتم إنتاج وحدة إضافية تضيف الشركة تكاليف إضافية مساوية للتكلفة المتغيرة للإنتاج.⁽²⁾

من مميزات التكلفة المتغيرة أيضاً أنه عندما تكون أسعار التحويل بالتكلفة المتغيرة أو قريباً منها فإنها تؤدي إلى زيادة نشاط الأقسام المشتريّة ونتيجة لذلك سوف يزداد نشاط الأقسام البائعة. ويزداد كذلك إنتاج الشركة وأرباحها إلى الحد الأعلى.⁽³⁾ وعند وجود طاقة فائضة فإن أسعار التحويل بالتكلفة المتغيرة تشجع على تحقيق الحد الأعلى لأرباح الشركة ككل.⁽⁴⁾ أما عيوب التكلفة المتغيرة فهي كما يلي.⁽⁵⁾

1- أسعار أقسام الشراء للعملاء الخارجيين تميل إلى الانخفاض.

الأسعار المحددة بواسطة أقسام الشراء للعملاء الخارجيين لا تتفصل عن التكلفة المدفوعة عن المدخلات. فإذا كانت كل التحويلات مسعرة بالتكلفة المتغيرة، فإن الأسعار المحددة للمبيعات للأطراف الخارجية تميل إلى الانخفاض. وينتج عن ذلك ازدياد أرباح أو خسائر الشركة ككل، اعتماداً على ردود أفعال العملاء أو المنافسين. وإذا لم تتم تغطية الخسارة في قسم البيع بشكل كافٍ بالربح في قسم الشراء، فإن الإدارة العليا سوف تعوض التأثيرات على الأرباح بالإصرار على سعر البيع الخارجي العالي والأرباح في قسم الشراء.

2- بمرور الوقت تتجه التكلفة المتغيرة في أقسام البيع إلى الانخفاض بينما تتجه التكلفة الثابتة إلى الازدياد.

الاعتماد على التكلفة المتغيرة فقط يزيل ضغوط إدارة التكاليف الثابتة عن أقسام البيع. وأي اقتراح بتخفيض التكلفة المتغيرة سوف يقابل بتأييد قوي من مدراء أقسام الشراء. وبنفس القدر فإن

(1) محمد تيسير، مرجع سبق ذكره، ص 310.

(2) James Jiambalva, **Managerial Accounting**, (New York: John Wiley & Sons, 2001), P 380.

(3) Lane k . Anderson, Donald K. Clancy, Op. cit, P 724.

(4) Arnold Schneider, Op. cit, P, 500.

(5) Lane k . Anderson, Donald K. Clancy, Op. cit, P 724.

التغيرات التي تؤدي إلى زيادة التكلفة المتغيرة تجد معارضة من مدراء أقسام الشراء. وينتج عن ذلك أن الاستثمار في التجهيزات والمعدات الثابتة، والمرتبات تتجه نحو الزيادة، وتتجه الكثير من التكاليف لأن تكون تكاليف ثابتة، وبعد مضي عدد من السنوات تصبح للشركة تكاليف ثابتة عالية وتكاليف متغيرة منخفضة، مما يؤثر على الشركة عند اختيارها لمشروعاتها الرأسمالية.

3- ازدياد النزاع بين مدراء أقسام الشراء ومدراء أقسام البيع.

هنالك منافسة حادة على تقويم الأداء الأفضل الذي يؤدي إلى زيادة المرتبات والحوافز. فإذا تم اختيار أسعار التحويل على أساس التكلفة المتغيرة، فكل عملية بيع للخارج تظهر مساهمة القسم المشتري ولا تظهر مساهمة القسم البائع، وبذلك لا يوجد الحافز لدى القسم البائع للمساهمة في مثل هذه العملية، وبالتالي سوف يعطي القسم البائع الأولوية للمخرجات التي يستفيد منها. وهذا قد يؤدي إلى النزاع بين مدراء الأقسام في ما يتعلق بالمعالجات التي يقوم بها القسم البائع لتحقيق العدالة.

6. التكلفة الفعلية Actual Cost:

تعد التكلفة الفعلية أو التاريخية الأساس الأكثر شيوعاً واستخداماً في تحديد أسعار التحويل خاصة في ظل عدم وجود أسعار السوق، ذلك لأن التكلفة الفعلية تتميز بأنه يمكن تحديدها بدقة كما أنها متاحة فعلاً وبسهولة نسبية، وتعتبر التكلفة الكلية أو الشاملة للمنتجات من سلع وخدمات هي الأساس الذي يتخذ لتحديد أسعار تحويل هذه المنتجات. بمعنى أن هذه التكلفة يجب أن تشمل كل التكاليف المباشرة وغير المباشرة - المتغيرة والثابتة.

برغم هذا فإن التكلفة الفعلية قد تكون قاصرة كأساس لتحديد أسعار التحويل خاصة في ظل الأخذ بمفهوم مراكز الربحية في تقويم أداء الأقسام الداخلية، وذلك لأن إيرادات هذه الأقسام ستغطي في هذه الحالة مجرد تكاليفها الفعلية، بل أن هنالك صعوبة حتى في استخدام التكاليف الفعلية كأساس لتحديد أسعار التحويل في ظل الأخذ بمفهوم مراكز التكلفة، ذلك لأن كل أسباب الكفاءة وعدم الكفاءة ستنتقل إلى الأقسام المشتريّة للسلعة أو الخدمة بالمنشأة.⁽¹⁾

7. التكلفة المعيارية Standard Cost:

إن الاعتماد على التكاليف المعيارية - وعلى عكس التكاليف الفعلية - في تحديد أسعار التحويل يكون من شأنه الاعتماد على مقاييس تعكس فقط كفاءة القسم البائع، وبالضرورة فإن أسعار التحويل إنما تنتقل في هذه الأحوال أداء كفاء إلى القسم المشتري، بمعنى أن استخدام نظام التكاليف المعيارية يكون من شأنه كشف أسباب عدم الكفاءة مبكراً وبالتالي الحيلولة دون وصولها إلى تكلفة المنتج النهائي، الذي سيكون موضع التحويل فيما بعد من القسم البائع (المنتج) إلى القسم المشتري (المستهلك)، وبالمقارنة بأساس التكلفة الفعلية تعد التكاليف المعيارية أساساً فعالاً وعادلاً في تحديد أسعار التحويل،

(1) ليستراري هينجر، مرجع سبق ذكره، ص 474.

ذلك لأن أسعار التحويل المحسوبة على أساس التكلفة الفعلية تسمح للقسم البائع بتغطية كافة التكاليف التي تتضمن وتشمل عدم الكفاءة، وعليه فإن الاعتماد على التكاليف الفعلية كأساس لتحديد أسعار التحويل الداخلية يكون من شأنه توفير نوع من التحفيز البسيط للعمل بكفاءة، بعكس الحال فإن الاعتماد على التكاليف المعيارية كأساس لتحديد أسعار التحويل الداخلية قد يكون من شأنه توفير نوع من الحفز الضروري والهام للعمل بكفاءة عالية.⁽¹⁾

من مزايا استخدام التكلفة المعيارية أنه يؤدي إلى إلغاء عيوب التكلفة الفعلية وذلك لأن للتكلفة المعيارية مستوى ثابت لفترة معينة من الوقت، وأنها تمكن من وضع أسس لقياس الأداء اعتماداً على مراكز المسؤولية المشاركة في التحويلات الداخلية. حيث تتم مراقبة مركز المسؤولية البائع بالاعتماد على الانحرافات بين القيم المعيارية والقيم الفعلية من الناحية الكمية والنوعية. ويمكن تلخيص مزايا التكلفة المعيارية في ما يلي: -⁽²⁾

1. تلغي اختلاف التكلفة الناتج عن اختلاف حجم النشاط.

2. تحول دون انتقال عدم الكفاءة من مركز مسؤولية لآخر.

أما عيوب التكلفة المعيارية فتتمثل في ما يلي: -⁽³⁾

1. يمكن لمركز المسؤولية المشتري أن يقرر الشراء من أي مصدر آخر خارج الشركة إذا كانت مراكز المسؤولية غير مرغمة على التعاون فيما بينها.

2. يعتمد أداء مركز المسؤولية البائع على مدى العلاقة بين كمية السلع أو الخدمات المشتراة بواسطة مركز المسؤولية المشتري ومستوى إنتاجه المخطط، وبالتالي إذا كانت كمية السلع أو الخدمات المحددة داخلياً بواسطة القسم المشتري أكبر من الكمية المخططة فإن مركز المسؤولية البائع لن يتمكن من تغطية مصروفاته الثابتة.

8. التكاليف المعدلة Modified Cost:

هنالك صور عديدة لتعديل التكاليف التي يمكن الاعتماد عليها في تحديد أسعار التحويل، بمعنى إضافة قدر معين إلى تكلفة المنتج وصولاً إلى سعر تحويله، هذا المقدار المضاف قد يكون قيمة ثابتة أو نسبة معينة.

إن استخدام التكلفة الفعلية كأساس لتحديد سعر التحويل وفقاً لنموذج (التكلفة المعدلة) يكون من شأنه توفير قدر ضئيل من التحفيز للقسم البائع كي يعمل بكفاءة، خاصة إذا كانت التكلفة الفعلية ستضاف إليها نسبة معينة لتحديد سعر التحويل، لأن هذا معناه تحقيق أرباحاً أكبر للقسم البائع كلما تضخمت تكاليفه، وبالتالي مكافأته على ما يحدث به من عدم كفاءة. فإذا تم تحديد سعر التحويل على

⁽¹⁾ المرجع السابق ص، 474.

⁽²⁾ Borina Budugan, Inliana Georgescu, «the role of internal assignment prices in the evaluation of the transactions between profit centres », *Stiinte Economice*, H11, P22, P44, (2010). 20

⁽³⁾ Ibid, P 20.

لأساس سعر التكلفة مضافاً إليها نسبة معينة من هذه التكلفة الفعلية فإنه إذا كانت التكلفة الفعلية منخفضة وخالية من أية عناصر ترجع إلى عدم الكفاءة، فإن القيمة المضافة إليها ستكون أقل مما لو كانت هذه التكلفة الفعلية متضخمة بسبب تضمنها عناصر كثيرة ترجع إلى عدم الكفاءة، وعليه فإن هذا الأسلوب يكون معناه مكافأة القسم البائع غير الكفء لمنحه قيمة مضافة كبيرة كنسبة من تكاليفه المتضخمة بسبب عدم كفاءته، وبالتالي منحه فرصة أكبر لتحقيق الأرباح رغم عدم كفاءته، وعلى العكس معاقبة القسم البائع الكفء بمنحه قيمة مضافة قليلة كنسبة من تكاليفه المنخفضة بسبب كفاءته، وبالتالي منحه فرصة أقل لتحقيق الأرباح برغم كفاءته، هذا في حين أن استخدام التكاليف المعيارية كأساس لتحديد سعر التحويل وفقاً لنموذج (التكلفة المعلاة) يكون من شأنه الحد من مشكلة تحقيق القسم البائع لأرباح أكثر بسبب عدم كفاءته، ذلك لأن سعر التحويل في هذه الحالة سيتحدد على أساس التكلفة المعيارية - أي ما يجب أن تكون عليه التكلفة والتي تعكس فقط عوامل الكفاءة زائد قيمة إضافية.

كما أن هنالك صورة أخرى لتعديل التكلفة وهي (التكلفة الجزئية) بمعنى تحميل القسم المشتري فقط بجزء من إجمالي تكلفة المنتج المباع، كأن يحدد سعر التحويل على أساس التكلفة الحدية أو التكلفة الأولية أو التكلفة المتغيرة، وعلى أية حال فإن التحميل الجزئي للتكلفة من الناحية النظرية يشمل كل القيم التي تتراوح ما بين التكلفة الكلية وصفر تكلفة. وكثيراً ما تستخدم أسعار التحويل على أساس التكلفة الجزئية كنوع من التشجيع والتحفيز على استخدام بعض الخدمات والتسهيلات.⁽¹⁾

يعتبر أسلوب التكلفة المعلاة محاولة لمقابلة تقويم الأداء هدف أسعار التحويل، وذلك بتمكين الأقسام الموردة من تحقيق الربح من السلع والخدمات المحولة. وحيث أنه يتم استخدام التكلفة الكلية المعدلة بقصد تحقيق هامش ربح للقسم المورد، في بعض الأحيان يتم استخدام التكاليف المتغيرة المعدلة بقصد تغطية التكاليف الثابتة وبيع المساومة. وعندما يستخدم هذا الأسلوب، فإن تقدير التكلفة الكلية سيكون غير دقيق بدرجة كبيرة مقارنة بأنظمة التكاليف التقليدية.⁽²⁾

مما تقدم يتضح أن استخدام التكلفة كأساس لسعر التحويل يتم اللجوء إليه عندما ترغب الشركة في أن تكون مراكزها مراكز تكلفة فقط. أو عند تعذر الحصول على سعر السوق للسلعة أو الخدمة لأي سبب من الأسباب كعدم وجود سوق خارجي للسلعة أو الخدمة لتفرداها. أو أن تكون الشركة تعمل في نشاط فريد في السوق. ومن ميزات استخدام التكلفة كأساس لتحديد أسعار التحويل، أنه يؤدي إلى خفض تكاليف الحصول على سعر السوق مثل تكاليف البيع والتوزيع والعمولات. ويؤدي كذلك إلى عدم وجود طاقة غير مستغلة لدى القسم البائع. أما عيوب هذا الأسلوب فتتمثل في أنه يحد من مشاركة القسم في تحقيق الأرباح وبالتالي مشاركته في تحقيق أهداف الشركة، مما ينعكس سلباً على تقويم أدائه وعلى حوافز مديريه، وهذا بدوره يؤثر على توافق الأهداف والاتساق والانسجام داخل الشركة. ومن عيوب هذا

(1) ليستراي هيتجر، مرجع سبق ذكره، ص 475.

(2) Colin Drury, Op. cit, P 892

الأسلوب أنه يضعف من قدرة القسم البائع على التحكم في التكلفة زيادة أو نقصاناً مما ينعكس على أداء القسم المشتري وهذا قد يظهر أرباح الشركة على غير حقيقتها زيادة أو نقصاناً عند البيع للأطراف الخارجية، مما يؤثر على قيمة الشركة وعلى ميزتها التنافسية. وهذا يحد من تحقيق أهداف أسعار التحويل.

9. أسعار التحويل التفاوضية Negotiated Transfer Price:

أسعار التفاوض هي تلك الأسعار التي تتحدد نتيجة المساومة بين البائع والمشتري. ومن ثم فإن الأخذ بهذه الأسعار التفاوضية في تحديد أسعار التحويل الداخلية معناه إعطاء كل قسم كامل حريته في التفاوض وتقرير سعر منتج سواء كان سلعة أو خدمة. وفي نفس الوقت فإنه ما لم يتم الاتفاق على هذا السعر فإن لكل قسم (سواء كان بائعاً أو مستهلكاً للمنتج) كامل الحرية في دخول الأسواق الخارجية إما لتصريف إنتاجه أو لتلبية احتياجاته، ومن هنا فإنه ما لم تتوافر هذه الحرية فإن أسلوب التفاوض يفقد الكثير من قيمته وفائدته.⁽¹⁾

يتم الاعتماد على سعر السوق مبدئياً في عملية التفاوض، وفي النهاية يتم التوصل إلى سعر التحويل المستند على سعر السوق وقد تطول عملية التفاوض مما يؤدي إلى استهلاك وقت مدير المركز. كما أنه في حالة وجود أسعار خارجية أقل من الأسعار الداخلية التحويلية فقد يلجأ مدير المركز المشتري إلى الشراء من خارج المنشأة للتخفيض من تكاليف مركزه وبالتالي لزيادة أرباحه. وفي هذه الحالة يقل حجم المبيعات للمركز البائع وتقل أرباحه بالمقابل، مما قد يؤدي إلى وجود طاقة فائضة لدى المركز، الأمر الذي يؤثر على المنشأة ككل. وفي المدى الطويل، فقد يلجأ المركز البائع إلى تخفيض أسعار منتجاته لتفادي الوقوع في خسائر فادحة بسبب وجود الطاقة غير المستغلة. وإذا حدث ذلك فمن الأفضل التوصل إلى سعر السوق بعد التفاوض بدلاً من فرض سعر السوق بحد ذاته على كل من المركز البائع والمشتري، حيث يكون هذا الفرض من قبل الإدارة العليا للمنشأة.⁽²⁾ وهناك مقومات لنجاح أسعار التحويل التفاوضية تتمثل في:-⁽³⁾

1. سوق خارجي للمنتجات الوسيطة لتفادي حالة الاحتكار الثنائي التي يمكن أن يتفاوت فيها السعر النهائي بدرجة كبيرة اعتماداً على قوة ومهارة كل مفاوض.
2. توفر معلومات السوق لكل المتفاوضين وهذا يجعل السعر التفاوضي قريب من تكلفة الفرصة البديلة لكلا القسمين.
3. حرية الشراء أو البيع للخارج مما يؤدي إلى ضبط عملية المساومة.

(1) ليستراي هيتجر، مرجع سبق ذكره، 476.

(2) أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، 2002)، ص 286.

(3) Robert S. Kaplan, Anthony A. Atkinson, **Advanced Management Accounting**, Third Edition (New Jersey: Prentice Hall, Inc, 1998), P 461.

4. الدعم والتدخل العرضي من الإدارة العليا، وعلى الإدارة العليا أن تحت الأطراف على حل النزاعات بأنفسهم، ماعدا ذلك تصبح منافع اللامركزية مفقودة. ويجب أن تتواجد الإدارة العليا للتوسط في النزاعات العرضية غير القابلة للحل أو التدخل عندما ترى بأن عملية المساومة سوف تؤدي إلى قرارات ذات أمثلية أقل بشكل واضح. لكن مثل هذا التدخل يجب أن يكون بضبط النفس والكياسة فهو ليس لتقويض عملية التفاوض.

من ميزات أسعار التحويل التفاوضية ما يلي:-(¹)

1. تضمن تحقيق اتساق الأهداف في كل مستويات المنظمة.

2. تساعد في حل النزاعات على المصالح داخل المنظمة.

3. تحفز على الاستقلال الذاتي في اتخاذ القرار.

4. لها أثر كبير على تحفيز مدراء الأقسام.

وتتمثل عيوب أسعار التحويل التفاوضية في:-(²)

1. يستهلك وقت المديرين المشتركين في عملية التفاوض، خاصة إذا كان حجم الصفقات كبيراً.

2. يؤدي إلى النزاع بين الأقسام

3. يجعل قياس أداء ربحية الأقسام يتأثر بمهارات التفاوض لدى المديرين.

4. يتطلب وقت الإدارة العليا للإشراف على عملية التفاوض.

5. قد يؤدي إلى نتائج أقل أمثلية إذا كان السعر التفاوضي أعلى من تكلفة الفرصة البديلة لتمويل السلع المحولة.

يتضح مما سبق أن سعر التحويل التفاوضي من أفضل الأسعار لأنه قد يفضي في نهاية المطاف إلى سعر السوق أو إلى سعر قريب من سعر السوق. ومن ميزاته أنه يؤدي إلى تقديم منتج جيد وبسعر مناسب، لتوفر الحرية للأطراف للبيع أو الشراء من الأطراف الخارجية. ولكن من عيوب هذا الأسلوب أنه قد يؤدي إلى النزاع بين الأقسام مما يؤثر على الاتساق والانسجام داخل الشركة. وإلى العبث بميزة الاستقلال الذاتي لوحدة التنظيم. ومن عيوبه أيضاً أنه قد يؤثر سلباً على تقويم أداء القسم البائع بوجود الطاقة غير المستغلة، وقد يتأثر تقويم الأداء بقوة ومهارات التفاوض لدى المديرين. كل هذا يؤثر على أهداف أسعار التحويل وبالتالي على قيمة الشركة.

(¹) Dorina Budugan, Iuliana Georgescu, Op. cit, P 22.

(²) Robert S. Kaplan, Anthony A. Atkinson, Op. cit, P 461.

10. سعر التحويل المزدوج Dual Transfer Pricing:

نظراً لوجود بعض العيوب على كافة أسعار التحويل المنفردة فقد تلجأ بعض المنشآت إلى استعمال سعر تحويل مزدوج بحيث تستعمل سعرين مختلفين لتسجيل عملية التحويل بين أي قسمين في المنشأة الواحدة. و بموجب هذا الأسلوب فإن سعر البيع الخارجي يسجل في دفاتر القسم البائع للمنتج، في حين تستعمل التكلفة المتغيرة لتسجيل عملية التحويل في دفاتر القسم المشتري للمنتج. وإن اتباع هذا الإجراء سوف يعطي دافعاً ايجابياً للقسم البائع بحيث يتيح له إحداث الأرباح عند إجراء عملية التحويل. وتعتبر التكلفة المتغيرة أفضل قيمة يمكن الاستناد عليها في اتخاذ قرارات القسم المشتري. وفي حالة أن يكون سعر التحويل أكثر من التكلفة المتغيرة فإن هنالك احتمال أن يشتري مدير القسم المشتري من خارج المنشأة وذلك بسبب أن السعر الداخلي للتحويل قد يكون أعلى من السعر الخارجي، وبهذا العمل فسوف يكون هنالك طاقة عاطلة لدى القسم البائع. فيجب على القسم المشتري أن يشتري ما يحتاج إليه من داخل المنشأة في حالة كون هناك طاقة فائضة لدى القسم البائع طالما أن التكلفة المتغيرة هي أقل من السعر الخارجي.

إن استخدام التكلفة المتغيرة بحد ذاتها كسعر تحويل لن يعطي دافعاً وحافزاً جيداً لمدير القسم البائع أن يبيع للقسم المشتري، حيث أن ذلك لن يؤدي إلى زيادة أرباح القسم البائع. وأن استعمال سعر التحويل المزدوج سوف يعطي حافزاً قوياً للقسم البائع بأن يبيع داخلياً بسعر بديل للسعر الخارجي مثل التكلفة المتغيرة مضافاً إليها نسبة معينة، مع بقاء سعر التحويل من وجهة نظر القسم المشتري يمثل التكلفة المتغيرة فقط. وبهذا فإن الحافز الأساسي للقسم البائع للبيع داخلياً يكون الزيادة في الأرباح، في حين أن الدافع الرئيسي للقسم المشتري للشراء داخلياً هو كون سعر التحويل الداخلي أقل من سعر الشراء من الخارج. وعليه فإن الهدف الرئيسي لاستعمال سعر التحويل المزدوج هو لحفز كل من القسم البائع والقسم المشتري لاتخاذ القرارات المناسبة والمتناسقة مع مصالح المنشأة ككل.

باستعمال طريقة سعر التحويل المزدوج لا يمكن التوصل إلى الأرباح الإجمالية للمنشأة بمجرد إضافة أرباح الأقسام المختلفة في المنشأة إلى بعضها البعض وإنما يجب حذف الأرباح المشتركة بين القسم البائع و القسم المشتري في المنشأة مما قد يشكل مأخذاً على استعمال سعر التحويل المزدوج.⁽¹⁾ يتبين مما تقدم أن الغرض من استخدام سعر التحويل المزدوج هو الحد من التأثير السلبي لأسعار التحويل المنفردة على وحدة الهدف، وعلى الاتساق و الانسجام داخل الشركة و علي قياس وتقويم أداء الأقسام.

(1) أحمد حسن ظاهر، مرجع سبق ذكره، ص 291.

11. أسعار محددة من قبل الإدارة Administered transfer price:

من الأساليب التي يمكن تطبيقها لتحديد أسعار التحويل بين مراكز المسؤولية المختلفة أسلوب التسعير المحدد من قبل إدارة المنشأة وبموجب هذا الأسلوب تقوم إدارة المنشأة بوضع أسعار التحويل للمراكز المختلفة. وقد تعتمد الإدارة في عملية تحديد سعر التحويل على كل من التكلفة وأسعار السوق للسلعة أو الخدمة المقدمة، حيث يوضع السعر بحيث يكون أعلى من التكلفة وأقل من سعر بيعه في السوق.⁽¹⁾

تستخدم المنظمات في أغلب الأحيان هذه الأسعار عندما تكون هنالك صفقات معينة تحدث كثيراً، ولا تعكس مثل هذه الأسعار اعتبارات اقتصادية بحته كأسعار التحويل على أساس سعر السوق أو على أساس التكلفة، ولا اعتبارات مسؤولية كما تعمل أسعار التحويل التفاوضية. وتحقق هذه الأسعار وفورات مالية بين مراكز المسؤولية، هذه الوفورات تحجب التفسير الاقتصادي الطبيعي لدخل مركز المسؤولية وقد يؤثر سلباً على النواحي التحفيزية إذا اعتقد أعضاء بعض مراكز المسؤولية بأن تطبيق هذه القواعد غير عادل.⁽²⁾

يتضح مما سبق أن استخدام الأسعار المحددة من قبل الإدارة إذا تم تطبيقه بصورة عادلة سوف يعمل على تلافي حدوث النزاعات بين أقسام الشركة، وقد يحقق بعض المنافع للشركة ككل. ولكنه يحد من الاستقلال الذاتي لأقسام الشركة.

ثانياً: أسس اختيار أسعار التحويل:

يجب أن تؤدي أسعار التحويل المحددة لتسعير التحويلات الداخلية من سلع وخدمات بسيطة بين وحدات الشركة المعينة إلى مساعدة المديرين في هذه الوحدات على اتخاذ القرارات المثلى لوحداتهم الفرعية وللشركة ككل. وهنالك أسس لابد من وضعها في الحسبان للمفاضلة بين أسعار التحويل المختلفة وهي:-⁽³⁾

1. تعزيز التجانس والانسجام بين أهداف مراكز المسؤولية وبين أهداف الشركة ككل. و يوجد هذا الانسجام والتجانس عندما يسعى الأفراد والجماعات إلى تحقيق الأهداف التي حددتها الإدارة العليا للشركة لمراكز المسؤولية والشركة ككل، و عندما يكون النشاط المعين الأفضل من منظور الوحدة الفرعية والشركة ككل. و لن يتحقق هذا السعي إلا إذا استخدم السعر الذي يرضي أطراف التحويل الداخلي داخل الشركة لأنه سيكون في مصلحتهم ومصلحة الشركة

(1) محمد أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 527.

(2) Anthony A. Atkinson Et al, **Management Accounting**, Fourth Edition (New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2004), P 548.

(3) أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002/2003)، ص 141.

ككل. فإذا أسست أسعار التحويل على مستوى التكلفة الكلية للإنتاج فسوف لن تحفز مدراء القسم المورد، حتى إذا كان استخدامها مفيداً من وجهة نظر الشركة ككل.

2. تعزيز استمرار المستوى العالي من الجهد الإداري، ويقصد بالجهد الإداري هنا السعي المخلص والجاد نحو تحقيق الأهداف. ولا يقتصر هذا المفهوم على الجهد المادي فقط، مثل زيادة الإنتاجية المادية، ولكن يمتد أيضاً إلى تعزيز ودعم المعنويات المصاحبة لجهود وسلوك الأفراد والمجموعات.

بالإضافة إلى الأسس السابقة هنالك أسس لا بد من أخذها في الاعتبار أيضاً وهي:-(¹)

3. تعزيز المستوي العالي من تفويض السلطة في اتخاذ القرارات لمراكز المسؤولية في الشركات التي تطبق اللامركزية على نطاق كبير. و يجب ألا تحد أسعار التحويل من الاستقلال الذاتي لوحدة التنظيم، فالاستقلال الذاتي لوحدة التنظيم يتضمن أيضاً حرية تحديد الأسعار. فإذا فرضت إدارة الشركة سعر تحويل على قسم المبيعات تكون قد حدت من الاستقلال الذاتي للقسم وحدت كذلك من حوافزه، وفي هذه الحالة تكون قد ضحت بالكثير من منافع اللامركزية، وأن الطرق التقليدية المستخدمة لتقويم الأداء مثل العائد على الاستثمار والدخل المتبقي، تصبح عديمة الفائدة لأنها لا تعكس الوضع الحقيقي، في مثل هذه الظروف فإن المدير المعني يمكن أن يفقد الإرادة والقدرة على العمل المنتج الفعل المستقل ذاتياً.

4. يجب أن تحفز أسعار التحويل على اتخاذ القرارات الملائمة.

5. يجب أن تستخدم أسعار التحويل لتقويم أداء مديري مراكز المسؤولية.

6. يجب التأكد من أنه ليس هنالك سعر تحويل مفضل لكل الحالات.

وقد يبدو أنه يوجد تعارض بين هذه الأسس. فقد تؤدي زيادة الحرية في اتخاذ القرارات على مستوى مراكز المسؤولية إلى خلق تعارض بين أهداف الأقسام الداخلية وبعضها البعض بما قد يؤثر سلباً أهداف الشركة ككل. إلا أن اختيار سعر التحويل الذي يتناسب مع طبيعة منتجات الشركة مع التحديد الواضح والمحدد للأهداف العامة للشركة ككل يضمن عدم حدوث مثل هذا التعارض.⁽²⁾

يتضح مما تقدم أنه ليس من السهل تحديد سعر التحويل الذي تتحقق فيه كل هذه الأسس مجتمعة. وفي المقابل فإن التوضيح بأي من هذه الأسس قد يكون له أثره السلبي على أداء أحد أقسام الشركة أو على أداء الشركة ككل. ولكن هنالك بعض العوامل التي قد تساهم بطريقة أو بأخرى في تحديد أسعار التحويل، مثل طبيعة الشركة وطبيعة النشاط الذي تعمل فيه و المحيط الخارجي الذي تعمل فيه الشركة.

(¹) Slawomeir Sojak, Op. cit, P 35.

(²) أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص 141.

وفيما يلي مجموعة من المداخل التي يمكن أن تتبع للوصول إلى أسعار تحويل الصفقات بين الوحدات المختلفة داخل المؤسسة والظروف الملائمة لكل طريقة:-(¹)

1. إذا كان هنالك سوق تنافسية للمنتج الوسيط، فيجب استخدام سعر السوق (ناقصاً أي تسويات لعكس مصروفات البيع والتوزيع الإضافية للعملاء الخارجيين). لضمان أمثلة الشركة العامة ، ويكون ذلك حتماً إذا كان لدى القسم البائع طاقة فائضة. وذلك لجعل القسم المشتري يشتري من القسم البائع الكمية المعدة للبيع وفقاً لسعر السوق.

2. في حالة عدم وجود سوق خارجي للمنتج الوسيط. فإن التحويلات يجب أن تكون بالتكلفة الحدية على المدى الطويل لإنتاج المنتج أو لتقديم الخدمة، فالتكلفة الحدية على المدى الطويل تتكون من عنصرين، التكلفة الحدية على المدى القصير لوحدة المنتج أو الخدمة المحولة ، والتكلفة الثابتة المعلاة بقيمة إجمالية المستندة على ميزانية القسم المشتري الموضوعة لاستخدام متوسط الطاقة للقسم البائع. ويجب أن تشتق التكلفة الحدية على المدى القصير من نظام التكاليف على مستوى النشاط. وإذا تم استخدام النظام التقليدي للتكاليف فإنه يجب استخدام التكلفة المتغيرة للوحدة (متضمنة تكلفة العمل المباشر). كتقريب للتكلفة الحدية على المدى القصير، ويجب أن تشمل التكلفة الثابتة المعلاة بقيمة إجمالية، بافتراض نظام التكاليف على مستوى النشاط التكلفة السنوية المستندة على الاستخدام المخطط لمنتجات القسم المورد والموارد المتاحة. وإذا تم استخدام النظام التقليدي للتكاليف فإن المدفوعات الثابتة يجب أن تغطي نصيب القسم البائع من التكلفة الثابتة. وأن تتضمن كذلك تكلفة الفرصة البديلة لرأس المال أو ما يسمى بالعائد على رأس المال المستخدم. استخدام التكلفة الحدية للوحدة على المدى القصير زائداً التكلفة الثابتة المعلاة بقيمة إجمالية يضمن أن القسم المشتري يقوم بدمج التكلفة الإجمالية لموارد القسم البائع المطلوبة لإنتاج المنتج الوسيط. وتحفز مدراء القسم البائع لأنهم سوف يعوضون عن الطاقة التي تم استغلالها.

3. إذا كانت هنالك سوق غير تامة، للمنتج الوسيط أو الخدمة وهنالك عدد صغير من المنتجات، أو الصفقات فإن نظام التسعير التفاوضي قد يكون الأكثر ملائمة. حيث يحتمل أن يكون هنالك سعر قياسي خارجي يمكن من حدوث عمليات مساومة كاملة بين مدراء القسم البائع والقسم المشتري.

4. إذا تم استخدام أسعار التحويل على أساس التكلفة. باستخدام التكلفة المعيارية لوحدة الإنتاج وليس التكلفة الفعلية، إذا تم استخدام التكلفة الفعلية فإن القسم البائع سوف يقوم بنقل تكلفة عدم

(¹) Colin Drury, Op. cit, P 855.

الكفاءة إلى القسم المشتري. و باستخدام التكلفة المعيارية فإن تكلفة عدم الكفاءة سوف تنحصر في القسم البائع.

يتبين مما تقدم أن اختيار أي من طرق أسعار التحويل يتوقف على وجود ظروف معينة بعضها خارجي والآخر داخلي، فالظروف الخارجية تتمثل في وجود سوق للمنتج من عدمه وإذا توفر هل توجد منافسة كاملة أم لا، وما إذا كان هنالك سعر يمكن القياس عليه إذا تم اللجوء إلى الأسعار التفاوضية. أما الظروف الداخلية فتتمثل في عدد وحجم المنتجات والصفقات التي يتم تبادلها، ونظام التكاليف المتبع في الشركة.

ولتوفير المعلومات للرقابة والتحفيز واتخاذ القرارات المثلى يمكن مناقشة فعالية الطرق البديلة لأسعار التحويل في تحقيق ذلك كما يلي:-(¹)

1. لتوفير معلومات جيدة للرقابة على أداء الوحدات أو المديرين لا بد أن تعكس أسعار التحويل الوضع الذي تكون فيه الاستقلالية الكاملة، و تتوفر هذه الخاصية في سعر السوق إن وجد. وقد تكون طرق الأسعار التفاوضية والتكلفة المعلاة مماثلة لمستوى سعر السوق. بدلاً عن ذلك في بعض الظروف ومن وجهة نظر الإدارة العليا، قد ترى أن طرق التكاليف القابلة للتحكم تعتبر مناسبة.

2. لتحفيز المدراء، يرى المديرون أن أسعار التحويل لا بد أن تكون عادلة من وجهة نظرهم. وفي معظم الأوقات من الصعب معرفة ردود أفعال المديرين، وهذا يعتمد على الظروف. فقد يرى البعض أن السعر غير المتحيز (arms length) أو أسعار التفاوض قد تعتبر أكثر عدالة، وقد تكون التكلفة المعيارية الإجمالية المعلاة كذلك. وفي كل الأحوال فإن ذلك يعتمد على ردود أفعال المديرين.

3. لتمكين المديرين من اتخاذ القرارات المثلى، فلا بد من تحديد بعض تفاصيل مكونات السعر، خاصة التكلفة الحدية أو المتغيرة والتكلفة الثابتة وأحياناً بعض مكونات الربح من أسعار التحويل. وأكثر طرق أسعار التحويل التي تساعد على اتخاذ القرارات المثلى تتضمن التكلفة الحدية، بمعرفة التكلفة الثابتة أو بدونها، وقد تكون معرفة مكونات الربح مهمة أو غير مهمة. الأسعار بدون تحليل لمكوناتها كما في أسعار السوق أو الأسعار التفاوضية من غير المحتمل أن تؤدي إلى اتخاذ قرارات مثلى - على الأقل من وجهة نظر الشركات الكلية. بالنسبة للشركات التي لديها وحدات في دول أخرى، فالأمثلية تحتاج لتضمين الضرائب الدولية واعتبارات العملة.

(¹) Jeff Coates, Et al, **Management Accounting for Strategic and Operational Control**, (London: Butterworth- Heinemann, 1996), P 127.

مما سبق يتضح أن فعالية طرق أسعار التحويل في توفير المعلومات للرقابة والتحفيز واتخاذ القرارات لا تعتمد على طبيعة وفعالية تلك الطرق فحسب وإنما يعتمد كذلك على ردود أفعال المديرين وردود أفعال الإدارة العليا، لذلك من الصعب أن توجد طريقة ترضي كل الأطراف.

أسعار التحويل العالمية :International transfer pricing

أدى ظهور الشركات متعددة الجنسية إلى ظهور مسائل إضافية لا بد من أخذها في الاعتبار عند تحديد أسعار التحويل.

عندما يكون القسم المورد والقسم المستلم يعملان في دول مختلفة، ذات معدلات ضرائب مختلفة، وأن معدلات الضرائب في إحدى الدول مرتفعة جداً عن معدلات الضرائب في الدولة الأخرى. فذلك يكون في مصلحة الشركة إذا كانت معظم أرباحها من الفرع الذي يعمل في البلد الذي تكون فيه الضرائب منخفضة. وفي العديد من الشركات متعددة الجنسية تفوق المسائل المتعلقة بالضرائب جميع المسائل الأخرى المتعلقة بأسعار التحويل. ويسيطر على اهتماماتها عند وضع أسعار التحويل تخفيض الضرائب العالمية.

وتعلم السلطات الضريبية في أي بلد أن الشركات يمكن أن تستخدم نظام أسعار التحويل للتلاعب في الأرباح الخاضعة للضريبة التي يعلن عنها في الدول المختلفة وتعمل على فحص طرق أسعار التحويل في الشركات لضمان أنها لا تستخدم نظام أسعار التحويل لتجنب دفع الضرائب المحلية. ففي المملكة المتحدة فإن قانون الدخل وضرائب الشركات لعام 1988 يتعامل مع مسائل أسعار التحويل العالمية. وفي محاولة منها لإيجاد إجماع دولي على تسعير الصفقات داخل الشركات العالمية أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية دليلاً في عام 1995. هذا الدليل مهماً جداً لأن السلطات الضريبية في معظم الدول تستخدمه كقاعدة لتنظيم سلوك أسعار التحويل للصفقات بين الشركات العالمية. ويستند دليل منظمة التعاون الاقتصادي إلى مفهوم السعر غير المتحيز (arm's length) والذي يتعلق بالسعر الذي ينتج إذا كانت الأسعار الحقيقية التي استخدمت كانت بين طرفين غير متصلين ببعضهما. ويمكن تطبيق مفهوم السعر غير المتحيز (arm's length) باستخدام الطرق الآتية:

1. طريقة السعر غير المتحكم فيه القابل للمقارنة
2. طريقة سعر إعادة البيع (والذي ينتج بعد خصم نسبة من سعر بيع المنتج النهائي لمقابلة الربح).
3. طريقة التكلفة المعلاة.

واتضح أن الشركات متعددة الجنسيات تستخدم نظامين لأسعار التحويل، أحدهما للأغراض الداخلية والآخر للأغراض الضريبية. لذلك أصبحت بيئة وجود نظامين لأسعار التحويل تجذب انتباه السلطات الضريبية. ومن الممكن للشركات أن تبرهن على أنها لا تتلاعب في الأرباح لتجنب الضرائب

إذا استخدمت نفس طريقة سعر التحويل للضرائب والأغراض الداخلية. لهذا السبب اتجهت الشركات متعددة الجنسيات لاستخدام نفس طريقة سعر التحويل للتحويلات المحلية والعالمية.⁽¹⁾ إن الاعتبارات الضريبية لأسعار التحويل العالمية لا تشمل ضرائب الدخل فقط، بل تشمل أيضاً ضرائب المرتبات، والرسوم الجمركية والدمغات، وضرائب المبيعات، وضرائب القيمة المضافة، والضرائب المتعلقة بالبيئة، وما إلى ذلك من ضرائب حكومية تفرض على التنظيمات. إن اعتبارات ضريبة الدخل تظهر قضايا أخرى، ويمكن أن تتعارض مع أهداف أخرى لتحديد سعر التحويل، ففي حالة توفر سوق منافسة كاملة لمنتج الشركة، في هذه الحالة فإن سعر التحويل على أساس السوق يحقق اتساق الهدف ويوفر الحوافز أو الدوافع للجهود الإدارية، وأيضاً يساعد الشركة على تقييم الربحية الاقتصادية لأقسامها، ولكنه يعتبر مكلفاً من منظور ضرائب الدخل، ولفرض تدنية ضرائب الدخل فإن الشركة ستفضل استخدام طريقة أخرى لتحديد سعر التحويل، وبرغم ذلك فإن قوانين الضرائب في بعض الدول تقيد هذا الخيار.

من أجل تلبية واستيفاء أهداف تحديد أسعار التحويل المتعددة الجنسية مثل تدنية ضرائب الدخل، تحقيق اتساق الهدف، وتحفيز الجهود الإدارية فإن الشركة يمكن أن تختار الاحتفاظ بمجموعة من السجلات المحاسبية لإعداد التقارير الضريبية ومجموعة ثانية لإعداد تقارير للإدارة الداخلية، وتتمثل الصعوبة هنا في أن السلطات الضريبية يمكن أن تفسر وجود مجموعتين من السجلات، بأن الشركة تسعى إلى إجراء معالجات للتقرير عن الدخل الخاضع للضريبة لتجنب المدفوعات الضريبية، و لتجنب المشاكل الناتجة من الاحتفاظ بمجموعتين من السجلات، فإن الشركات التي تختار استراتيجيات تحديد أسعار التحويل لتدنية الضرائب يمكن أن تستخدم أدوات أخرى لرقابة الإدارة.

على الجانب الآخر، هنالك عوامل أخرى تظهر عند تحديد سعر التحويل في الشركات متعددة الجنسية تتضمن التعريفات والرسوم الجمركية المفروضة على استيراد المنتجات إلى دولة ما، و هذه القضايا مشابهة لاعتبارات ضرائب الدخل، فالشركات سوف تمتلك الجوافز والدوافع لتخفيض أسعار التحويل للمنتجات المستوردة إلى الدولة لتخفيض التعريفات والرسوم الجمركية المفروضة على تلك المنتجات.

بالإضافة إلى التحفيز والدافعية لاختيار أسعار التحويل، فإن أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية قد تتأثر أحياناً بالقيود التي تفرضها بعض الدول على المدفوعات المرتبطة بالدخل أو التوزيعات إلى أطراف خارج حدودها الوطنية، وبزيادة أسعار السلع أو الخدمات المحولة إلى أقسام بهذه الدول، فإن الشركات يكون بوسعها زيادة المدفوعات النقدية خارج هذه الدول دون أن تبدو مخالفة لبنود مدفوعات الدخل أو التوزيع.⁽²⁾

⁽¹⁾ Colin Drury P P 517, 518.

⁽²⁾ تشارلز هورنجرن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص- ص 1459- 1462.

مما تقدم يتضح أن أهداف أسعار التحويل العالمية تختلف عن أهداف أسعار التحويل المحلية، وذلك لاختلاف بيئة العمل التي يطبق فيها أي من السعريين، ففي الوقت الذي تسعى فيه الشركات المحلية متعددة الأقسام من خلال تطبيق أسعار إلى تحقيق اتساق الهدف وقياس أداء وتحفيز أقسامها، فإن الشركات متعددة الجنسيات تسعى بالإضافة إلى هذه الأهداف إلى تخفيض ضرائب الدخل ومدفوعات الضرائب الأخرى الرسوم الجمركية.

المبحث الثالث

اللامركزية ومحاسبة المسؤولية

أولاً: اللامركزية في الإدارة Decentralization

نتيجة لكبر حجم الوحدات الاقتصادية وتنوع أنشطتها وظهور ذلك الكم الهائل من القرارات المتعددة إلى الحد الذي أصبح من الصعب معه التنسيق بين هذه القرارات من قبل الإدارة العليا مما تطلب الاتجاه نحو تفويض السلطات للمستويات الإدارية الأدنى وتحديد مسؤولياتها، وذلك لجعل عملية اتخاذ القرارات تتمتع باللامركزية عن طريق إعادة تصميم الهيكل الإداري على شكل أقسام عديدة أو مراكز مسؤولية مع معالجة كل قسم على أساس أنه وحدة شبه مستقلة. حيث يعتبر كل مدير مسؤولاً عن أداء إدارته أو مركز مسؤوليته وهو يسعى جاهداً لتحقيق الغايات والأهداف المرجوة منه والقابلة للتحقيق في ظل فعالية وكفاءة الأداء، ويكون له الحرية في اتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بإدارته. وفي المقابل يجب أن يكون مستعداً للمحاسبة والمساءلة عن أدائه و أداء رؤوسيه.⁽¹⁾

يتمثل جوهر اللامركزية في الإدارة في إعطاء المديرين الحرية في اتخاذ القرارات. وتتفاوت درجة اللامركزية من شركة إلى أخرى. فهي تتراوح بين اللامركزية المطلقة والتي تعني أدنى حد من القيود مع أقصى حرية ممنوحة للمديرين لاتخاذ القرارات عند المستويات الدنيا في التنظيم، وبين المركزية الشديدة و التي تعني أقصى قيود و أقل حرية للمديرين في اتخاذ القرارات عند المستويات الدنيا في التنظيم. نادراً ما يوجد في الحيات العملية تنظيم يتصف باللامركزية المطلقة أو المركزية الشديدة، بل عادة ما يوجد خليطاً من الوظائف المركزية والوظائف اللامركزية. فيمكن أن تكون القرارات المتعلقة بالموردين وتشكيلة المنتجات والإعلانات عن المنتجات قرارات لا مركزية، في حين تكون القرارات المتعلقة بنوع ومصادر التمويل طويلة الأجل على درجة كبيرة من المركزية.⁽²⁾

يتطلب تصميم نظام لمحاسبة المسؤوليات دراسة التنظيم الإداري للمشروع وتحديد الشخص المسؤول عن كل إدارة أو قسم أو مركز مسؤولية ومن ثم تفويض مديري مراكز المسؤولية بالسلطات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية ومن ثم محاسبتهم على النتائج. وتساعد محاسبة المسؤوليات إدارة المنشأة على تحقيق لا مركزية اتخاذ القرارات الإدارية دون أن تفقد الإدارة سيطرتها ورقابتها على أداء مراكز المسؤولية.

(1) أسامة الحارس، مرجع سبق ذكره، ص 405.

(2) أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 128.

أ. اللامركزية وعلاقتها بأسعار التحويل:

تعني اللامركزية في الإدارة تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى أقسام تمارس نشاطها كوحدات مستقلة ويتمتع كل قسم منها بإدارة لها سلطة اتخاذ القرارات. وتتأثر مراكز اتخاذ القرارات هذه بمجموعة من العوامل مثل حجم الوحدة الاقتصادية ودرجة التخصص والتعقيد في الإنتاج والتوزيع الجغرافي للوحدات الاقتصادية. هذا ويمكن تطبيق محاسبة المسؤوليات في جميع المشروعات بغض النظر عن نوعها أو حجمها ويمكن تطبيقها في المشروعات الصناعية والتجارية والزراعية والخدمية وكذلك الحكومية. ويضيف تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى أقسام أو مراكز مسئولية بعداً جديداً إلى مفهوم المسئولية عن الربحية حيث يعطي كل قسم قدراً كبيراً من الحرية في التخطيط والتنظيم والحفز والرقابة لتحقيق الاستخدام الأمثل للعنصر البشري مع ما يتبع ذلك من الإفادة القصوى من المزايا المتعددة مثل السرعة في اتخاذ القرارات، والتخلص من العوائق و إعطاء الفاعلية المجدية للعمل الإداري كي ينهض بمهمة الإنتاج بكفاءة عالية. ويترتب على اتباع اللامركزية في الإدارة تخفيض حجم وحدة اتخاذ القرار، عن طريق تقسيم الوحدة الاقتصادية الكبيرة إلى وحدات صغيرة متعددة مع توزيع وتفويض السلطات و المسئولية عن كل وحدة أو قسم داخلي مما يؤدي إلى زيادة كفاية وفاعلية الوحدة بشكل تام. كذلك فإن كبر حجم الوحدات الاقتصادية يؤدي إلى تعقيد هيكل الإدارة بدرجة كبيرة مما يؤدي إلى تباعد المديرين عن نقطة اتخاذ القرار، وعلى المدير المسؤول عن مركز مسئولية معين اتخاذ ما يشاء من قرارات إدارية في حدود التفويض الممنوح له والخاص بمركز المسئولية بشرط أن يكون في نفس الوقت مسؤولاً عن نتائج هذه القرارات والتي يعكسها تقرير الأداء الذي يعد طبقاً لمحاسبة المسئوليات.

من أهداف اللامركزية تعظيم العائد للوحدة الاقتصادية عن طريق مدراء يمارسون نشاطهم وبشكل يراعي مصالح أقسامهم بشكل خاص ومصالح الوحدة الاقتصادية بشكل عام إذا ما تم التعامل مع الأقسام كوحدات اقتصادية مستقلة لها حرية التعامل خارج الوحدة الاقتصادية وداخلها، فكل قسم من الأقسام الداخلية في طريق سعيه لتعظيم أرباحه سوف يعمل في الوقت نفسه على تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية بشكل كلي.

في الوحدات الاقتصادية التي تتمتع بقدر من اللامركزية يوجد قدر كبير من التعامل والتبادل فيما بين مراكز المسئولية المختلفة (الأقسام المختلفة)، نتيجة انتقال الإنتاج والخدمات فيما بينها، الأمر الذي يتطلب معه تحديد أسعار التحويل بين مراكز المسئولية المختلفة داخل التنظيم الإداري. وترتبط أسعار التحويل بنوع التنظيم الإداري وتلعب دوراً هاماً في تقويم أداء الأقسام الداخلية للوحدة

الاقتصادية عن طريق إعطاء القسم فرصة تحقيق ربح يتوقف على الطريقة المستخدمة في تسعير السلع والخدمات.⁽¹⁾

ب. مزايا اللامركزية:

يمكن أن يترتب على اللامركزية في اتخاذ القرارات إعطاء مسئوليات كبيرة للأقسام والإدارات والفروع المزايا الآتية:-⁽²⁾

1. تخلق إحساس أكبر بالاحتياجات المحلية. فمدير القسم أو الفرع سيكون لديه إحساساً بالبيئة التي يعمل فيها القسم أو الوحدة الفرعية أكثر من الإدارة العليا. حيث يفترض أن الأقسام والوحدات الفرعية ستكون أكثر إحساساً باتجاهات الطلب على منتجات الشركة، ونوع الخدمات المطلوب تقديمها للعملاء، والشروط الملائمة للتعامل مع الموردين، والحوافز والجزاءات التي تؤثر في سلوك الموظفين والعمال.

2. تؤدي إلى اتخاذ القرارات في الوقت المناسب. فلا شك أن الإدارة التي تمنح المديرين في الإدارة الدنيا التشغيلية مسئولية اتخاذ الفوري للقرارات سيكون لها ميزة تنافسية عن الشركات الأخرى التي تصعد فيها المشاكل إلى أعلى حتى يتم اتخاذ القرار ثم الانتظار حتى يتم اتخاذ القرار في مستويات الإدارة العليا.

3. زيادة الدافع أو الحافز. فعادة ما يكون مديرو الأقسام والوحدات الفرعية أكثر حماساً وإقداماً على العمل عندما تترك لهم الفرصة لإظهار واستخدام مواهبهم الفردية لدرجة أن البعض يرى أن اللامركزية هي الإبداع والابتكار والإنتاج.

4. تساعد على التعلم والتطور الإداري. يؤدي إلقاء مسئوليات أكبر على المديرين إلى تشجيعهم على تطوير وتنمية مواهبهم الإدارية. و بالتالي يتوافر لدى الشركة كوادر مؤهلة من المستويات الإدارية يمكن تصعيدها في أي وقت إلى مستويات إدارية أعلى. ومن ناحية أخرى تظهر اللامركزية عيوب المديرين الذين لا تتوافر لديهم الملكة أو الموهبة الإدارية. فاللامركزية تعني توفير ميدان للتدريب الإداري يستطيع كل مدير أن يظهر فيه مواهبه و أفكاره الإبداعية.

5. تزيد من تركيز المديرين. فاللامركزية وما يتبعها من تفويض لسلطة وتحمل للمسئولية ستزيد من تركيز المديرين في الأقسام والوحدات الفرعية. كما ستساعد على زيادة مرونة الوحدة الإدارية في التأقلم بسرعة مع الظروف المتغيرة. هذا بالإضافة إلى إعفاء الإدارة العليا من عبء اتخاذ القرارات اليومية في المستويات الدنيا، و بالتالي تخصيص وقت أكثر للتخطيط الاستراتيجي للشركة ككل.

(1) أسامة الحارس، مرجع سبق ذكره، ص، ص 405، 407.

(2) أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص، ص 129، 130.

ج. تكاليف اللامركزية:

- يرى المدافعون عن المركزية في اتخاذ القرارات أن اللامركزية يترتب عليها التكاليف الآتية:-(¹)
1. يمكن أن تؤدي إلى التعارض بين أهداف الأقسام والوحدات الفرعية وبين أهداف الشركة ككل. ويمكن أن تظهر هذه المشكلة في حالة عدم وجود تنسيق أو تجانس بين أهداف الأقسام والوحدات الفرعية وبين أهداف الشركة.
 2. تسمح بوجود تكرار في الأنشطة. فيمكن في ظل اللامركزية التي تحصل فيها الأقسام والوحدات الفرعية على درجة كبيرة من الاستقلالية أن تقوم هذه الأقسام والوحدات بأنشطة متشابهة مثل الأنشطة المحاسبية وشؤون الأفراد والأنشطة البيعية والتسويقية. ولا شك أنه يمكن تجنب التكرار في مثل هذه الأنشطة في حالة المركزية.
 3. تؤدي إلى نقص الشعور بالانتماء إلى الشركة ككل. فقد ينظر مديرو الأقسام والوحدات الفرعية إلى بعضهم على أنهم منافسين خارجيين. وبالتالي قد لا يكون هؤلاء المديرون على استعداد لتبادل أو المشاركة في المعلومات الهامة أو يترددوا في تقديم المساعدة عندما يواجه قسم أو وحدة فرعية معينة حالة طوارئ.
- لا شك أنه يمكن أن يكون لهذه التكاليف تأثيراً سلبياً على المنافع التي يمكن الحصول عليها من اللامركزية في اتخاذ القرارات. لذلك تحاول بعض الشركات التخفيف من آثار هذه التكاليف بتطبيق ما يسمى باللامركزية المقيدة. فتضع هذه الشركات قيوداً على المنتجات والخدمات التي يمكن للقسم أو الوحدة الفرعية أن تشتريها من أطراف خارج الشركة عندما يستطيع قسم أو وحدة فرعية أخرى داخل الشركة أن توفر نفس المنتج أو الخدمة. وكذلك توضع قيود على المنتجات أو الخدمات التي يمكن للقسم أو الوحدة الفرعية أن تباعها لأطراف خارج الشركة عندما يطلب قسم أو وحدة فرعية أخرى داخل الشركة هذه المنتجات أو الخدمات. وتعني هذه القيود وجود درجة معينة من المركزية في التنظيم الإداري للشركة. ويفيد تطبيق هذا النوع من اللامركزية المقيدة في تحقيق المزايا الآتية:-
1. إمكانية وضع خطط طويلة الأجل تساعد الأقسام والوحدات الفرعية على أن تكون أكثر قدره على التنبؤ والتخطيط عند وضع موازنتها الرأسمالية وخططها التشغيلية.

(¹) المرجع السابق، ص - ص 230 - 232.

2. اعتماد المدخلات لقسم معين على مخرجات قسم آخر داخل الشركة يضمن استمرار الإمداد والعرض في المدى الطويل.

3. حماية القطاعات الوليدة من قوى السوق الخارجي وخصوصاً في مراحلها الأولى وذلك من خلال توفير سوق داخلي مضمون لبعض منتجاتها.

4. الاعتقاد بأن المنتجات أو الخدمات المنتجة داخلياً ستكون أكثر جودة.

من العرض السابق لمفهوم اللامركزية ومزاياها وعيوبها يتضح أن مزايا اللامركزية تفوق بكثير عيوبها، و حتي العيوب التي تصاحب تطبيق اللامركزية يمكن التغلب عليها بوضع بعض القيود التي تؤثر على تطبيق النظام بل تؤدي إلى تغليب كفة المصالح التي تحققها الشركة من تطبيق اللامركزية. ويتضح كذلك أن نظام أسعار التحويل هو أحد ثمرات اللامركزية، و أن بعضاً من مزايا وعيوب تطبيق نظام اللامركزية يتعلق بأسعار التحويل.

ثانياً: محاسبة المسؤولية Responsibility Accounting

في ظل الاتجاه الحديث في الإدارة نحو تفضيل اللامركزية بشكل عام على المركزية، وبالتالي تفويض اتخاذ القرارات للإدارات المختلفة، وإعطاء الاستقلالية في معظم الأحيان للأقسام والفروع المختلفة التابعة للمنشأة، تبرز أهمية وجود معايير وضوابط للرقابة، للتأكد من قيام هذه الإدارات بتنفيذ المطلوب منها بكفاءة، للوصول بالمنشأة إلى غاياتها الرئيسية. من هنا يأتي دور المحاسبة الإدارية في تزويد الإدارة العليا و أصحاب الاختصاص بالأدوات اللازمة لتقويم أداء الأقسام المختلفة والتأكد من قيامها بالأعمال الموكلة إليها بشكل فعال. إن تقويم أداء الفروع والأقسام المختلفة في المنشأة في ضوء المسؤوليات الملقاة عليها والصلاحيات المعطاة لها هو ما يطلق عليه بمحاسبة المسؤولية.

تعرف محاسبة المسؤولية والتي يطلق عليها أحياناً محاسبة الأنشطة بأنها عبارة عن نظام يقوم بتجميع وإعداد تقارير دورية عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية موجود بالمنشأة، بهدف تمكين الإدارة العليا من القيام بوظيفة التخطيط والرقابة على أداء هذه المراكز. وتعتبر محاسبة المسؤولية إحدى الأدوات الهامة التي تسهل عملية تفويض السلطة للإدارات المختلفة وتساهم في تعزيز مفهوم الإدارة بالأهداف ومفهوم الإدارة بالاستثناء.⁽¹⁾

عرفت محاسبة المسؤولية أيضاً بأنها نظام لإعداد تقارير الأداء التي تمكن من قياس نتائج النشاط المؤدى والقرارات المتخذة بمعرفة السلطات أو مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنشأة، حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الأهداف المقرر تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية الذي يمنح

(1) أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2009)، ص، ص

الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف أو الأهداف المقررة له ومحاسبته عن الانحرافات وتقويم كفاءة أدائه من خلال ما يتحقق من نتائج.⁽¹⁾

يتضح من التعريف السابق ما يلي:⁽²⁾

1. أن محاسبة المسؤولية نظام رقابي يتطلبه الاتجاه اللامركزي للإدارة وهي تهدف من خلال النظام الرقابي إلى ما يلي:-

أ. التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة خلال فترة زمنية معينة

ب. التحقق من التكامل الداخلي بين إدارات و أقسام المنشأة بما يساعد على تحقيق الأهداف.

ج. اقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات عن الأهداف.

2. إن تطبيق محاسبة المسؤولية يتطلب تقسيم المنشأة إلى وحدات تنظيمية صغيرة تسمى مراكز المسؤولية.

3. يكون مركز المسؤولية تحت إمرة شخص معين، تكون لقراراته قوة تأثير على عناصر المدخلات و أيضاً المخرجات في حدود معينة تتصف بالوضوح التام، بعبارة أخرى يكون هذا الشخص مسؤولاً عن تحقيق أهداف مركز المسؤولية وفقاً لسياسات وخطط المنشأة ككل، وذلك في حدود السلطات الممنوحة له، وفي كل مركز يتم تحديد المعدلات المعيارية لأنشطته حيث يجري مقارنتها بنتائج الأداء الفعلي لتحديد الانحرافات.

أ. طبيعة وأهداف محاسبة محاسبة المسؤولية:

تتمثل طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية بالعناصر التالية:-⁽³⁾

1. تبويب وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدات المسؤولية، وعليه يمكن تحديد حجم المشاكل الإدارية والانحرافات بالنسبة لكل شخص أو مستوى إداري مسؤول تمهيداً لاتخاذ إجراءات العلاج. فمحاسبة المسؤولية تتعامل مع التقرير عن المعلومات لتسهيل عمليات الرقابة عن الأنشطة وتقويم الأداء.

2. تمثل محاسبة المسؤولية مدخلاً حديثاً لتطوير المحاسبة والتقارير الرقابية، ولا يتطلب ذلك تغييراً جديداً في مبادئ أو نظرية المحاسبة وإنما يتطلب تطوير النظام المحاسبي القائم ونظام التقارير من خلال الربط المباشر مع الهيكل الإداري للوحدة الاقتصادية.

3. تهتم محاسبة المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات.

⁽¹⁾ مؤيد الفضل وآخرون مرجع سبق ذكره، ص 504.

⁽²⁾ المرجع نفسه، ص، ص 504، 505.

⁽³⁾ أسامة الخارس، مرجع سبق ذكره، ص، ص 424، 425.

4. إن نتائج محاسبة المسؤولية كأسلوب رقابي تتمثل في المساعدة على تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فاعلية وذلك إذا ما أخذ بالاعتبار مقومات هذا الأسلوب عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير ولكافة المستويات الإدارية.

5. تحتوي محاسبة المسؤولية على مبادئ أو أسس وظيفة التنظيم. ونظم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والتقارير مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية.

6. تساعد محاسبة المسؤولية على تطبيق نظام الإدارة بالأهداف الذي يقوم على أساس مقارنة النتائج التي تم التوصل إليها بالأهداف السابقة التي تم تحديدها، بدلاً من التركيز التقليدي على الأنشطة ذاتها بصرف النظر عن النتائج. ويعني تطبيق نظام الإدارة بالأهداف اتفاق الرؤساء على مختلف درجات السلطة في الوحدة الاقتصادية مع العاملين في وحداتهم على الأهداف المتوقع الوصول إليها خلال فترة زمنية متفق عليها وذلك بشكل تفصيلي ودقيق.

ب. مقومات نجاح محاسبة المسؤولية:

- لضمان نجاح وفعالية محاسبة المسؤولية يترتب على إدارة المنشأة اتخاذ الخطوات التالية:-(¹)
1. وضع هيكل تنظيمي واضح وشامل للمنشأة يحدد لكل قسم أو وحدة إدارية المسؤوليات والواجبات الملقاة عليها والصلاحيات والسلطات الممنوحة لها. ويجب التأكد من أن المدراء والعاملين في كل قسم على دراية وفهم واضح لهذه المسؤوليات والصلاحيات وذلك لضمان فعالية الأداء.
 2. ضرورة وضع معايير محددة و واضحة لكيفية تقييم الأداء للأقسام المختلفة في المنشأة.
 3. أن تكون أسس و إجراءات التقييم سهلة وسريعة ومفهومة من قبل الأفراد الذين ستطبق عليهم، ومن قبل من سيتولون القيام بإجراءات التقييم.
 4. أن تتضمن عملية التقييم البنود والأعمال التي تخضع لرقابة وسلطات القسم المعني المراد تقييمه، فمن غير المنطقي أن يتم تقييم أي قسم بناء على تكاليف أو استثمارات لا يملك سلطة تغييرها أو اتخاذ قرار بشأنها.

ج. أنواع مراكز المسؤولية:

قد يكون مركز المسؤولية عبارة عن فرع أو إدارة أو مصنع أو قسم أو مركز تكلفة، وقد يكون وحدة اقتصادية مستقلة يرأسها شخص مسؤول عن أدائها سواء كان هذا الأداء هو إنتاج سلعة أو تقديم خدمة، وفي كل الأحوال فقد يكون مركز المسؤولية مسؤولاً عن مدخلات تتمثل في عناصر الإنفاق المختلفة وعوامل الإنتاج التي تساهم في الأداء وقد يكون مسؤولاً عن مخرجات متمثلة بالسلع والخدمات المؤداة وبهذا المفهوم تنقسم مراكز المسؤولية إلى ثلاثة أنواع كما يلي:

(¹) أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص، ص 256، 257.

1. مراكز التكلفة: Cost Centers

إن تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز تكلفة أو مراكز إنفاق يقوم على الفلسفة القائلة بأن ضغط التكلفة هو في الواقع رقابة على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف كل في حدود السلطات المخولة له والمسؤوليات المترتبة عليها. فالرقابة إذن لا تنصب على بنود التكاليف في حد ذاتها وإنما على تصرفات الأفراد في إنشاء هذه التكاليف، حتى يمكن لكل مركز مسئولية مقارنة مستوى الأداء الفعلي بمعايير الأداء المحددة مسبقاً.

وتختلف الغاية من تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز إنفاق عن الغاية من تقسيمها إلى مراكز تكاليف، فبينما تهتم مراكز الإنفاق بتجميع عناصر التكاليف المناسبة لتقويم أداء المركز فإن مراكز التكاليف تهتم بتجميع كل عناصر التكاليف بهدف تحديد تكلفة الإنتاج ومعرفة متوسط تكلفة الوحدة أو تحديد معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة مثلاً. لذلك فإن الغاية من تجميع عناصر التكاليف في كل مركز من مراكز التكاليف ومراكز الإنفاق يؤثر على مدى التطابق بين مراكز التكلفة ومراكز الإنفاق بناءً على ذلك، لذلك قد ينطوي مركز إنفاق معين على عدة مراكز للتكاليف والعكس صحيح.

يعتبر مركز التكلفة أكثر أنواع مراكز المسئولية استخداماً وشيوعاً، ذلك أن كثيراً من الأنشطة والأقسام داخل المنشأة يمكن اعتبارها مراكز تكلفة (أو مراكز إنفاق) أكثر من غيرها من مراكز المسئولية. ففي حين يصعب قياس وتحديد أرباح ومنافع معظم الدوائر أو الأقسام داخل المنشأة فإنه يسهل في المقابل حصر وقياس تكاليفها. ويكون الشخص المسئول عن مركز التكلفة مسؤولاً عن جميع التكاليف التي يحدثها هو أو مرؤوسية مع الأخذ في الاعتبار أن هذه التكاليف التي يكون مسؤولاً عنها ويحاسب عليها هي التكاليف التي يكون باستطاعته التحكم فيها والتي تدخل في نطاق إدارته ورقابته.⁽¹⁾

2. مراكز الربحية: Profit Centers

هي القطاعات من الشركة التي يكون فيها المدير مسئولاً عن التكاليف والإيرادات، وبالتالي يمكن تحديد الأرباح التي تحققها هذه المراكز لأغراض تقويم الأداء. وقد يكون مركز الربحية طبيعياً أو افتراضياً. ويقصد بمركز الربحية الطبيعي ذلك المركز الذي يبيع إنتاجه إلى أطراف خارج الشركة، وبالتالي يحقق إيراداته كما لو أنه شركة مستقلة قائمة بذاتها. أما مركز الربحية الافتراضي فهو ذلك المركز الذي يبيع إنتاجه أساساً إلى أقسام أخرى داخل الشركة، ويطلق على أسعار البيع في هذه الحالة إسم (سعر التحويل). ولا يشترط بالضرورة أن تكون مخرجات مركز الربحية في شكل منتجات مادية. حيث يمكن لقسم الحاسوب في الشركة أن يضع أسعاراً للخدمات التي يقدمها للأقسام الأخرى داخل

(1) أسامة الحارس، مرجع سبق ذكره، ص، ص 426، 427.

الشركة، كما يمكن لقسم الصيانة والإصلاح أن يضع أسعاراً لخدمات الصيانة والإصلاح التي يقدمها للأقسام الأخرى داخل الشركة.⁽¹⁾

3. مراكز الاستثمار : Investment Centers

تشمل المسؤولية هنا الرقابة على التكاليف والإيرادات ورأس المال المستثمر بحيث يمكن اعتبار مركز المسؤولية وحدة مستقلة بحد ذاتها ويمكن أن تعد لها قوائم دخل وقوائم مركز مالي، و يعرف مركز الاستثمار بأنه دائرة أداء نشاط متكامل داخل الوحدة الاقتصادية يرأسه مدير يعتبر مسؤولاً عن حجم استثمار معين وبالتالي عن الأرباح الواجب تحقيقها على هذا الاستثمار. ويكون مدير مركز الاستثمار مسؤولاً عن العائد الذي يتم تحقيقه على ما تم استثماره في هذا القسم من أموال. ولا يعتبر مقياس صافي الربح كافياً بحد ذاته في هذا السياق نظراً لتجاهله حجم الأموال المستثمرة في كل قسم. لذلك فإن مقياس تقويم الأداء سيتعدى مقياس صافي الربح (كما هو الحال في مراكز الربحية) إلى معدل العائد على الأصول التي تم استثمارها، كذلك قد يتم استخدام مقاييس أخرى للأداء.⁽²⁾

لا توجد قاعدة معينة يمكن استخدامها في تحديد عدد و أنواع مراكز المسؤولية في الشركات. فكل شركة تعتبر حالة خاصة تحتاج إلى عدد و أنواع من مراكز المسؤولية لا يتناسب مع الشركات الأخرى التي تختلف معها من حيث الحجم، ونوع الصناعة، و مواصفات العمليات، وفلسفة الإدارة. ولا يوجد ارتباط بين عدد و أنواع مراكز المسؤولية بكون التنظيم الإداري مركزياً أو لا مركزياً. فيمكن أن توجد هذه المراكز في الشركات التي تطبق المركزية في اتخاذ القرارات كما يمكن أن توجد في الشركات التي تطبق اللامركزية في اتخاذ القرارات.⁽³⁾

مما سبق يتضح أن نظام محاسبة المسؤولية من أهم أنظمة الرقابة في الشركات وهو بذلك يتفق مع نظام أسعار التحويل. و أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية عبر مراكز المسؤولية المختلفة يساعد على تطبيق أسعار التحويل بأنواعها المختلفة. فأسعار التحويل يمكن أن توجد في مراكز التكلفة حيث يكون هدفها ضبط ورقاية تكاليف القسم، و تزداد فعاليتها في مراكز الربح حيث يتم تقويم أداء القسم بما يحققه من أرباح من أسعار التحويل داخل الشركة وخارجها إذا كان لدى أقسام الشركة حرية التعامل مع الأطراف الخارجية. وتزداد فعالية أسعار التحويل أيضاً في مراكز الاستثمار فبالإضافة إلى تأثيرها على أرباح القسم تؤثر أيضاً على العائد على الاستثمار في القسم.

(1) أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص 134.

(2) أسامة الحارس، مرجع سبق ذكره، ص، ص 427، 428.

(3) أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص 135.

الفصل الثاني

قياس الأداء المالي في الشركات الصناعية

يتناول هذا الفصل قياس الأداء المالي في الشركات الصناعية وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: قياس تكلفة الإنتاج الصناعي

المبحث الثاني: قياس الأداء المالي في الأقسام

المبحث الثالث: قياس الأداء باستخدام أسعار التحويل

المبحث الأول

قياس تكلفة الإنتاج الصناعي

أولاً : أهمية قياس وتحديد تكاليف المنتجات

يقصد بقياس التكاليف عملية تخصيص التكاليف الصناعية على المنتجات التي تم تصنيعها. وهي عملية أساسية وهامة نظراً للتأثير الكبير للطريقة التي تستخدم في القياس على صافي الدخل وعلى القرارات اليومية التي يتخذها المدبرون. وتعتبر البيانات الناتجة من عملية القياس على درجة كبيرة من الأهمية والفائدة للمدبرين وذلك للأسباب الآتية:⁽¹⁾

1. يعتبر قياس وتحديد تكاليف الوحدة من المنتج مطلباً أساسياً لتحديد تكلفة المخزون في القوائم المالية ولتحديد صافي ربح أو خسارة الفترة، وأي خطأ في قياس هذه التكاليف سيترتب عليه أخطاء في قيمة الأصول وفي قيمة صافي ربح أو خسارة الفترة، بالإضافة إلى عدم الدقة في تحديد ربحية خطوط الإنتاج.

2. يساعد قياس وتحديد تكاليف الوحدة من المنتج في التخطيط والرقابة على عمليات التصنيع. فعادة ما يتم إعداد الموازنات على أساس التكاليف المتوقعة لمستويات مختلفة من التشغيل، ثم يتم تجميع تقارير الأداء في أثناء وفي نهاية الفترة والاستفادة من معلومات التغذية العكسية التي توفرها هذه التقارير في تحديد مواطن الضعف والقوة ومجالات التحسين في عمليات التشغيل. وتتوقف قيمة النتائج المتحصل عليها من إعداد الموازنات ومن تجميع تقارير الأداء إلى حد كبير على دقة بيانات تكاليف وحدة المنتج.

3. تستخدم بيانات تكاليف الوحدة من المنتج كمدخلات للكثير من القرارات الإدارية. فمعرفة تكاليف الوحدة من المنتج هو الأساس الذي سيقوم عليه تحديد سعر بيع المنتج، واتخاذ القرارات الخاصة باستمرار أو إيقاف خط الإنتاج، والقرارات الخاصة بالتصنيع داخلياً أو الشراء من الخارج والقرارات الخاصة بقبول أو رفض طلبات خاصة بأسعار خاصة، والقرارات الخاصة بالتوسع أو الحد من العمليات.

مما سبق يتضح أن لقياس التكلفة فوائد عدة فهو يساعد على تحديد تكلفة الوحدة المنتجة الفعلية ويساعد في التخطيط والرقابة الإدارية وذلك باستخدام نظام التكاليف المعيارية ومقارنته بالتكلفة الفعلية ويستخدم أيضاً في القرارات التشغيلية اليومية كالتسعير والمفاضلة بين البدائل المختلفة. وبخصوص تطبيق أسعار التحويل فإن تحديد التكلفة مهماً جداً لاختيار سعر التحويل المناسب بين الأقسام، وفي حالة استقلالية الأقسام يمكن الأقسام من الاختيار من بين أن تلبى احتياجاتها من داخل المنشأة أو من خارجها.

(1) أحمد حسين علي حسين، محاسبة التكاليف الصناعية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002/2003)، ص، ص 85، 86.

ثانياً: أسس قياس التكلفة

تختلف أسس قياس التكلفة باختلاف الغرض الذي تسعى إليه إدارة المنشأة من وراء قياسها إلى ما يلي:-(¹)

أ. أساس قياس التكلفة وفقاً لغرض القياس الفعلي أو الأصلي أو التاريخي لها، ويستند هذا الأساس إلى الاعتبارات التالية:-

1. التركيز على التكلفة التاريخية كأساس رئيسي لقياس تكلفة اقتناء واستخدام عوامل الإنتاج أو عناصر التكاليف نظراً لما تتطوي عليه هذه التكلفة من موضوعية في القياس تحقيقاً لغرض الاستمرار.

2. يتم قياس التكلفة وفقاً لهذا الأساس بالقيمة التاريخية للعناصر أو الموارد الإنتاجية التي يتم استنفادها في سبيل اقتنائها.

3. أهمية الاحتفاظ بسجلات التكاليف التاريخية وذلك لخدمة قياس الدخل والمخزون السلعي آخر الفترة ولخدمة إعداد القوائم المالية المنشورة ومن ثم خدمة الأطراف أو الفئات الخارجية المستفيدة من خدمات المنشأة.

4. تتبع تدفق عناصر التكاليف على عمليات أو مراحل التشغيل بسهولة ومن واقع المستندات الدالة على دورتها المحاسبية وقيمتها الفعلية.

5. رغم ذلك فإن هذا الأساس لا يصلح في تحديد التكلفة الملائمة أو المناسبة لاتخاذ وترشيد القرارات الإدارية. كما أنه لا يصلح لخدمة أغراض الرقابة وخدمة أغراض قياس التكلفة الحقيقية أو الاقتصادية.

ب. أساس قياس التكلفة وفقاً لأغراض القياس المعياري أو المحدد مقدماً، ويستند هذا الأساس إلى الاعتبارات التالية:-

1. القدرة على تجميع الموارد الإنتاجية وتوجيهها نحو الاستخدام الأمثل وإمكانية ترجمة الأداء المخطط في صورة كمية ونقدية من خلال ربط خطة التكاليف بوحدة التكلفة باستخدام التكاليف المعيارية ومن ثم العمل على إخضاع التكاليف لسلوك مخطط.

2. وضع المعايير الخاصة بتكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف في ضوء المعيار الجاري المتوقع الذي يأخذ في الحسبان مسموحات التشغيل العادية في ظل الظروف الطبيعية للعمليات الإنتاجية والتي يعبر عنها بالعدم والفاقد والتلف والوقت الضائع في صورتها الطبيعية، والتي تعكس مستوى الأداء الأمثل.

(¹) محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظور التقليدي والحديث)، الطبعة الأولى، (عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2011)، ص- ص 257- 259.

3. إمكانية قياس التكلفة المعيارية في ضوء العلاقة الترجيحية للمعيار الفني (الوحدات القياسية أو الكمية لكل عنصر تكلفة) والمعيار المالي (الوحدات النقدية التقديرية أو الأسعار التقديرية الخاصة باقتناء عناصر التكاليف المختلفة والتي من المتوقع حدوثها في فترة القياس المزمعة وفي ظل الظروف الطبيعية للسوق).
4. يعتبر هذا الأساس هو المناسب لأغراض تخطيط ورقابة أنشطة التشغيل الجارية ومن ثم خدمة أغراض قياس تكلفة الإنتاج بدقة.
5. بيد أن هذا الأساس وبرغم أهميته في تخطيط ومراقبة الإنتاج لا يصلح في إجراء المفاضلة والاختيار بين البدائل المتنافسة والمحتملة نظراً لحاجة هذه المفاضلة إلى التكاليف الملائمة أو المناسبة التي بالتأكيد سوف تتأثر بقرارات المفاضلة.
- ج. أساس قياس التكلفة وفقاً لأغراض القياس الاقتصادي أو الحقيقي ويستند هذا الأساس إلى الاعتبارات التالية:-

1. تحديد التكلفة الملائمة للقرارات وهي التي يجب أن تكون مرتبطة بالمستقبل من ناحية ومختلفة بين البدائل المعروضة من ناحية أخرى.
 2. الاستناد إلى التكاليف التفاضلية المتزايدة أو المتناقصة والتي يمكن حذفها والتكاليف غير التفاضلية أو الغارقة والتي لا يمكن حذفها عند إجراء المفاضلة والاختيار بين البدائل المعروضة أمام إدارة المنشأة في شأن موقف أو مشكلة معينة.
 3. الاستناد إلى تكلفة الفرصة البديلة أو الضائعة أو المضاعة والتي تتمثل في صافي أعلى إيراد تالي للبدل المختار نتيجة اختيار بديل معين والتضحية برفض بديل آخر. فضلاً عن التكاليف الضمنية أو غير التعاقدية التي تشكل صورة من تكلفة الفرصة البديلة والتي من أهمها الفوائد المحسوبة والإيجار المحسوب.
- مما سبق يتضح أن الأسس السابقة لا بد من توفرها جميعاً في النظام المحاسبي لأي شركة. فعدم الاهتمام بالتكلفة التاريخية فيه مخالفة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعدم تحديد التكلفة الفعلية يؤثر على نتيجة أعمال الشركة. وعدم العمل بنظام التكاليف المعيارية لا يمكن من التخطيط السليم والأمثل لموارد الشركة، ولا يمكن من الرقابة وتقويم الأداء. وأن عدم الاهتمام بالمنظور الاقتصادي للتكلفة لا يمكن من القياس الحقيقي للتكلفة ولا الاختيار من بين البدائل المتاحة للشركة.

ثالثاً: أنواع نظم التكاليف

هنالك نوعان أساسيان من نظم تحديد التكلفة يتم استخدامهما لتعيين التكاليف على المنتجات أو الخدمات هما نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل. وتعتبر طبيعة المنتج ونوع و عدد عمليات التشغيل هي المحدد الأساسي للنظام المناسب. وفيما يلي عرض للنظامين.

أ. نظام تكاليف الأوامر:

يطبق نظام الأوامر الإنتاجية في الشركات الصناعية التي تنتج منتجات غير متجانسة تبعاً لطلبات ورغبات العملاء.

ويؤدي تطبيق هذا النظام إلى قياس تكاليف كل أمر إنتاجي مستقلاً عن غيره من الأوامر الإنتاجية الأخرى نظراً لما يتميز به كل أمر إنتاجي عن غيره من الأوامر الإنتاجية وما يتطلبه من مواد وعمالة وتكاليف صناعية أخرى تختلف من حيث الكمية والقيمة عن غيره من الأوامر.

وقد يصبح الأمر الإنتاجي تام الصنع خلال فترة قصيرة، ويتم إنتاجه داخل المراكز الإنتاجية بالمصنع كما هو الحال بالنسبة للأوامر الإنتاجية في صناعة الأثاث والأحذية والملابس المصنعة. بينما نجد في صناعات أخرى يستغرق إتمام الأمر الإنتاجي فترات طويلة تتعدى السنة المالية للوحدة الاقتصادية ويتم إتمام الأمر خارج نطاق المراكز الإنتاجية بالمصنع كما هو الحال في صناعة المباني وشق الطرق وإقامة الكباري، ويطلق على هذا النوع من الأوامر الإنتاجية عقود المقاولات.⁽¹⁾

سمات محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية:

يتميز نظام محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية بالسمات التالية:-(2)

1. يطبق هذا النظام في الصناعات التي تكون وحدات الإنتاج فيها غير متجانسة وفقاً لطلبات ورغبات العملاء، ومن ثم فإنه يتم تجميع التكاليف على مستوى الأمر الإنتاجي ولا يتم تجميع التكاليف على مستوى المركز أو المرحلة الإنتاجية كما هو الحال في نظام تكاليف المراحل الإنتاجية.

2. بساطة الدورة المستندية الخاصة بعناصر تكاليف الإنتاج المختلفة وسهولة تتبع تحميلها على كل أمر إنتاجي عن طريق إعطاء رقم أو رمز أو مسمى لكل أمر إنتاجي، ومن ثم يتم تحميل كل أمر إنتاجي بالتكاليف الخاصة به من واقع المستندات التي تحمل رقم أو رمز أو مسمى الأمر الإنتاجي سواء كانت هذه التكاليف مباشرة أو غير مباشرة خلال فترة القياس المحددة، وبذلك يتم تجميع عناصر التكاليف المختلفة الخاصة بالأمر الإنتاجي.

3. متابعة إتمام الأوامر الإنتاجية المختلفة التي بدأت مع بداية فترة القياس التكاليفية عن طريق تحديد تكلفة الأوامر الإنتاجية التامة وتلك التي لازالت تحت التشغيل آخر الفترة التكاليفية ويتم ذلك عن طريق حصر التكاليف الخاصة بكل أمر إنتاجي.

4. تحديد تكلفة الأوامر الإنتاجية تحت التشغيل آخر الفترة والتي تعتبر تكلفة أوامر تحت التشغيل أول المدة الفترة التالية حيث تنتقل للفترة الجديدة بتكاليفها لتتحمل بعناصر التكاليف المختلفة

(1) أحمد سيد عرموش، محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية وعقود المقاولات، الطبعة الأولى، (بدون مدينة نشر: مؤسسة نبيل للطباعة، 2002)، ص، 15.

(2) المرجع نفسه، ص، ص 15، 16.

خلال الفترة الجديدة لاستكمالها حتى تصبح الأوامر في شكلها التام حتى يتم تسليمها بعد ذلك للعملاء أو تخزين في مخازن الإنتاج التام تمهيداً لتسليمها للعملاء.

5. متابعة تسليم الأوامر الإنتاجية للعملاء وتحديد إجمالي أرباح كل أمر إنتاجي عن طريق مقابلة التكاليف الصناعية والتسويقية الخاصة بالأمر الإنتاجي مع القيمة البيعية للأمر الإنتاجي ثم تحديد صافي أرباح كل أمر إنتاجي بعد استقطاع نصيب الأمر من التكاليف الإدارية.
6. يتطلب تطبيق نظام الأوامر الإنتاجية ضرورة وجود حسابات تفصيلية لكل أمر إنتاجي مما يزيد من الاعباء الإدارية والمحاسبية خصوصاً إذا كان عدد الأوامر الإنتاجية كبيراً.

طريقة قيام تكاليف أوامر الإنتاج:

يتم تحديد تكلفة الأوامر الإنتاجية بالخطوات التالية:-(¹)

1. تبدأ عملية الإنتاج حسب الأوامر بعد إتمام الاتفاق بين العميل والمنشأة على شروط التعاقد.
2. تقوم إدارة التشغيل بإصدار أمر إنتاج يتضمن رقم أمر الإنتاج، إسم العميل، نوع المنتج، الكمية المطلوبة، المواصفات، موعد بدء التشغيل، تاريخ التعاقد، تاريخ الانتهاء من التشغيل.
3. يعتبر أمر الإنتاج قلب نظام تكاليف الأوامر، لأنه يمثل قائمة تكاليف في شكل حساب خاص يتضمن كافة التكاليف المتعلقة بالأمر، المواد، الأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة، ويظل مفتوحاً حتى تتم العملية الإنتاجية بالكامل.
4. قائمة تكاليف أمر الإنتاج تمثل حسابات أوامر الإنتاج تحت التشغيل إلى أن يتم الانتهاء من أمر الإنتاج وإقال تكاليفها وترحيلها إلى حساب مخازن المنتجات الجاهزة إلى أن يتم تسليم الطلبية للعميل، وعند تسليم المنتجات للعميل، ترحل تكلفة أمر الإنتاج من حساب مخازن المنتجات الجاهزة إلى حساب تكلفة المبيعات لمقابلة التكلفة بإيرادات المبيعات.
5. في نهاية الفترة المالية يتم تحديد تكلفة الإنتاج تحت التشغيل لأوامر الإنتاج غير المنتهية، و أوامر الإنتاج تامة الصنع التي لم يتسلمها أصحابها خلال الفترة، تظهر ضمن رصيد مخازن منتجات جاهزة.

6. بالنسبة للتكاليف الصناعية غير المباشرة بخلاف المواد المباشرة والأجور المباشرة، يجب أن يتم تخصيصها على أوامر الإنتاج وتستخدم المنشأة أساس أو أكثر من الأسس المتعارف عليها.

ولإعداد قائمة تكاليف أوامر الإنتاج يتم اتباع الخطوات الأساسية التالية:-(²)

- أ. تبويب التكاليف الصناعية من الأساسيات في نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية. التركيز على تبويب التكاليف الصناعية إلى مباشر وغير مباشر، للتمييز بينها بالنسبة لكل أمر إنتاج.

(¹) سامي محمد الوقاد، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، (عمان: دار الاصدار العلمي

للنشر والتوزيع، 2012)، ص 266.

(²) المرجع نفسه، ص 269.

ب. في ظل نظام أوامر الإنتاج يتم استخدام قائمة تكاليف مستقلة لكل أمر إنتاج ويتم مراقبة تكاليف الأوامر باستخدام حساب مراقبة تكاليف أوامر تحت التشغيل ويتم تحميله بإجمالي تكاليف المواد، العمل و المصروفات الصناعية الأخرى.

ج. يتم تحميل أوامر الإنتاج بنصبيها من التكاليف الصناعية غير المباشرة باستخدام المعدلات التقديرية الخاصة بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.

أنواع الأوامر الإنتاجية:

تتعدد وتختلف أنواع الأوامر الإنتاجية باختلاف الفترة الزمنية اللازمة لتصنيع الأمر الإنتاجي وباختلاف مكان التصنيع و باختلاف عدد وحدات الإنتاج للأمر الإنتاجي الواحد. وذلك كما يلي⁽¹⁾

أ. من حيث فترة التصنيع (الإتمام):

تنقسم الأوامر الإنتاجية من حيث طول الفترة الزمنية اللازمة لإتمام الأمر الإنتاجي أو قصرها إلى نوعين:

1. أوامر إنتاجية تصنع وتصبح في شكلها التام خلال فترات زمنية قصيرة أقل من سنة، مثل صناعات الأثاث، الأحذية، الملابس والطباعة.

2. أوامر إنتاجية يتطلب تصنيعها فترات زمنية طويلة تتعدى السنة لكي تصبح في شكلها التام، ويتمثل هذا النوع من الأوامر الإنتاجية في عقود المقاولات (بناء مدينة سكنية، شق الطرق).

ب. من حيث مكان التصنيع:

تنقسم الأوامر الإنتاجية من حيث مكان التصنيع إلى نوعين:

1. أوامر إنتاجية يتم تصنيعها داخل المراكز الإنتاجية داخل حدود المصنع باستخدام الآلات والأدوات المختلفة والعمالة المتواجدة بالمصنع مثل صناعات الأحذية والملابس والأثاث وطباعة الكتب.

2. أوامر يتم تصنيعها خارج حدود المصنع كما هو الحال في عقود المقاولات حيث تقوم شركات المقاولات بنقل الآلات والمعدات إلى موقع المقولة وتكليف العمالة اللازمة بالموقع - أي أنها تنتقل إلى أرض المالك بعيداً عن مقر الشركة.

ج. من حيث عدد وحدات الإنتاج:

تنقسم الأوامر الإنتاجية من حيث عدد وحدات الإنتاج إلى نوعين:

1. الأوامر الإنتاجية متعددة الوحدات حيث يتكون الأمر الإنتاجي من عدد من الوحدات، فبالرغم من أن الأمر الإنتاجي يعتبر في حد ذاته وحدة تكلفة في نظام الأوامر الإنتاجية إلا أنه داخل

(1) أحمد سيد عرموش، مرجع سبق ذكره، ص - ص 16 - 18.

الأمر الإنتاجي الواحد قد تتعدد الوحدات كما هو الحال في صناعة الأثاث وصناعة الأحذية و في عقود المقاولات.

2. الأمر الإنتاجي غير متعدد الوحدات حيث يعتبر الأمر الإنتاجي في هذه الحالة هو وحدة التكلفة، كما في صناعة السفن حيث تعتبر السفينة هي وحدة التكلفة. وكذلك في صناعة البناء والمقاولات.

مزايا وعيوب تطبيق نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية:

تتعدد مزايا تطبيق نظام الأوامر الإنتاجية بينما يواجه تطبيق هذا النظام بعض الانتقادات وفيما يلي إيضاح لمزايا وعيوب تطبيق نظام الأوامر الإنتاجية.

أ. مزايا تطبيق نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية:

من مزايا تطبيق نظام الأوامر الإنتاجية ما يلي:-(1)

1. أن الإنتاج يكون متنوعاً وذو مواصفات يطلبها الزبائن. وكل أمر يختلف عن الأمر الآخر.

2. كل أمر إنتاجي له شخصية مستقلة عن غيرها وقائمة بذاتها وتمثل وحدة تكلفة.

3. يتم الإنتاج بناءً على طلبات محددة من قبل العملاء وليس بغرض التخزين.

4. يمر الإنتاج على مراكز إنتاجية تحددها المواصفات المطلوبة وحجم الطلبية.

5. لا يرتبط تحديد التكلفة للأمر الإنتاجي بالفترة ولكن بالانتهاء من التشغيل.

6. إن تصريف الإنتاج يسبق عملية الإنتاج.

7. يتم التوصل إلى تكلفة الأمر بعد تحميله بنصيبه من التكاليف.

8. يقدم تقرير عند الانتهاء من كل أمر على حدة.

ومن مزايا تطبيق نظام الأوامر الإنتاجية أيضاً:-(2)

1. يتحدد ربح أو خسارة كل أمر إنتاجي فور الانتهاء من تصنيعه بغض النظر عن تسليمه للعميل

المتعاقد معه، ويتم ذلك بمقارنة إجمالي تكاليف الأمر الإنتاجي بالقيمة التعاقدية التي تتمثل في

القيمة البيعية للأمر الإنتاجي المحددة مقدماً قبل البدء في تصنيع الأمر بالاتفاق مع العميل.

2. إمكانية اتخاذ بيانات تكاليف الأوامر الإنتاجية الفعلية كأسس ومؤشر للتحديد المقدم لتكاليف

الأوامر الإنتاجية المماثلة مستقبلاً.

3. سهولة الرقابة على كفاءة الأداء بمقارنة التكاليف الفعلية لكل أمر إنتاجي بتلك التكاليف المحددة

مقدماً للأمر الإنتاجي ومن ثم اتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة في الوقت المناسب حتى لا

تتكرر الانحرافات السالبة مستقبلاً.

(1) إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2010)، ص 190.

(2) أحمد سيد عرموش، مرجع سبق ذكره، ص 25.

ب. عيوب تطبيق نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية:

تتركز عيوب تطبيق نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية فيما يلي:-(¹)

1. يستلزم تطبيق نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية جهداً مكتتباً كبيراً لما يتضمنه النظام من تفاصيل

كثيرة للعمليات المحاسبية الخاصة بكل أمر إنتاجي، ولكن يمكن التغلب على ذلك باستخدام

الآلات الحاسبة والحاسب الآلي

2. زيادة تكلفة الأمر الإنتاجي تبعاً لزيادة تكاليف العمل المحاسبي وتعدد.

من العرض السابق لمميزات وأنواع نظم تكاليف الأوامر الإنتاجية وطريقة حساب التكاليف في

نظام الأوامر الإنتاجية، يتضح أن الأمر الإنتاجي يعتبر وحدة محاسبية قائمة بذاتها يمكن حساب

تكاليفها بدقة ولا توجد تحويلات بين أمر إنتاجي وآخر. لذلك لا تنشأ أسعار التحويل داخل الأمر

الإنتاجي الواحد و بين الأوامر الإنتاجية بعضها البعض. ولكن قد تنشأ أسعار التحويل إذا كانت الشركة

تمارس أنشطة تكاملية ولديها أكثر من قسم أو وحدة داخل الشركة و كانت الشركة تعطي أقسامها أو

وحداتها الحرية في التعامل داخلياً أو خارجياً. في هذه الحالة يمكن للأمر الإنتاجي أن يحصل على

مدخلاته من داخل أو خارج الشركة. فإذا كانت هنالك شركة تملك مصنعاً لإنتاج الجلود وفي نفس الوقت

لديها مصنعاً للأحذية، في هذه الحالة تكون هنالك تحويلات بين مصنع الجلود ومصنع الأحذية، ويمكن

أن تنشأ بينهما أسعار التحويل بأنواعها المختلفة. وكذلك الحال في صناعات الورق والطباعة والمقاولات.

ب. نظام المراحل الإنتاجية:

يطبق نظام المراحل الإنتاجية في الصناعات ذات الإنتاج النمطي المستمر، والذي يتحقق من

خلال عمليات صناعية متصلة ومتتابعة أو متوازية. ومن أمثلة هذه الصناعات صناعة الغزل والنسيج،

وصناعة الورق، وصناعة الأجهزة الكهربائية، وصناعة الحاسبات و صناعة السيارات. وفي مثل هذه

الصناعات يتم تقسيم المصنع إلى أقسام إنتاجية يتصدى كل قسم منها لإجراء عملية صناعية محددة في

سبيل تشكيل وخلق المنتج. ويعتبر القسم الإنتاجي في هذه الحالة أو مجموعة الأقسام الإنتاجية المرتبطة

بمثابة مرحلة إنتاجية مميزة.

في مثل هذه الصناعات يتم تدفق الإنتاج عبر مراحل مختلفة في صورة متتابعة الأمر الذي

يفرض ضرورة تدفق تكاليف الإنتاج في ذلك الاتجاه. ومع ذلك فإنه في بعض الصناعات الأخرى التي

تقوم على تصنيع المنتج في أجزاء نمطية يتم تجميعها في النهاية في صورة منتج نهائي فإن تدفق

الإنتاج وتكاليف في هذه الحالات يمكن أن يأخذ شكلاً آخر. ففي صناعة الأجهزة الكهربائية

والحاسبات فإن أجزاء المنتج يمكن أن يتم إنتاجها في مراحل منفصلة تتدفق الأجزاء إلى مخازن قطع

الغيار، وفي المرحلة النهائية أو مرحلة التجميع يتم تدفق قطع الأجزاء المصنعة من مخازنها إلى هذه

(¹) المرجع السابق، ص 25.

المرحلة وتشكيلها في صورة المنتج النهائي. ومن ثم فإن تدفق تكاليف الإنتاج يجب أن يتم بذات الصورة، وفي نفس الاتجاهات.

تقرض طبيعة صناعات المراحل بهذه الصورة ضرورة تتبع تكاليف الإنتاج في كل مرحلة على حدة سواء على مستوى الإنتاج في مجموعه، أو على مستوى وحدة المنتج. ويفيد تتبع وقياس التكاليف على هذا النحو في مجالات التخطيط و الرقابة على نشاطات أقسام ومراحل الإنتاج من ناحية، وعلى تكلفة وحدة المنتج في هذه المراحل من ناحية أخرى. فتتبع وقياس تكاليف الإنتاج على مستوى كل مرحلة يساهم في تخطيط نشاطات هذه المراحل، وتخطيط تكاليف الإنتاج بها على أساس أن قياس هذه التكاليف يعتبر بمثابة تغذية خلفية للبيانات التي تستند إليها إدارة المنشأة عند تخطيط نشاطات أقسامها ومراحلها. كذلك فإن مقارنة التكاليف الفعلية لهذه الأقسام بالتكلفة المخططة مقدماً لنشاطاتها ومقارنة النشاطات الفعلية بالمخططة يعتبر أساس عملية الرقابة على هذه المراحل والأقسام.

من ناحية أخرى فإن تتبع وقياس تكلفة وحدة المنتج على مستوى كل مرحلة فضلاً عن انه يساهم في قياس تكلفة هذه الوحدة كمنتج نهائي لأغراض التسعير، فإنه يحقق أيضاً إمكانيه قياس كفاءة المنشأة في تصنيع المنتج عبر مراحل الإنتاج. ومثل هذا القياس يمكن أن يتخذ كمؤشر للمفاضلة بين تصنيع المنتج في مرحلة معينة أو شراء وحدات المنتج أو أجزاء منها مصنعة حتى هذه المرحلة، واستكمال إنتاجه في المراحل التالية. أي أنه يستخدم كمؤشر في قرارات الشراء أو الصنع. كذلك فإن مقارنة التكلفة الفعلية لوحدة المنتج بالتكلفة المحددة مقدماً عبر مراحل الإنتاج المختلفة تعتبر أساس عملية الرقابة على هذه التكلفة.⁽¹⁾

خصائص نظام تكاليف المراحل الإنتاجية:

يتميز نظام تكاليف المراحل الإنتاجية بالخصائص الآتية:⁽²⁾

1. يكون الإنتاج في نظام المراحل الإنتاجية متجانساً خلال كل مرحلة ولذلك تعتبر كل مرحلة صناعية مستقلة عن التالية لها.
2. تختلف حسابات مراحل الإنتاج باختلاف طبيعة الصناعة والعمليات الإنتاجية. بعض المنشآت يمر فيها الإنتاج بجميع المراحل المختلفة المتتالية حتى يصبح منتجاً نهائياً. وفي بعض الصناعات يمر الإنتاج ببعض المراحل دون الأخرى كما توجد بعض الصناعات التي يمر الإنتاج فيها حسب نوع المنتج بمراحل معينة، ثم يوزع الإنتاج غير التام على عدة مراحل مختلفة.

⁽¹⁾ السيد عبد المقصود دبيان، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، نظم محاسبة التكاليف لأغراض القياس، (الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، 2012)، ص- ص 3- 5.

⁽²⁾ سامي محمد الوقاد، مرجع سبق ذكره، ص، ص 275، 276.

3. يمكن حصر وتجميع وقياس تكاليف الإنتاج من المواد، الأجور والتكاليف الصناعية الأخرى، لكل مرحلة خلال الفترة، بشكل مستقل كل على حدة.
 4. يمكن حصر كمية الوحدات المنتجة لكل مرحلة بسهولة وتتبع حركتها ورقابتها بفعالية.
 5. إمكانية تحويل تكاليف الوحدات التامة في كل مرحلة بسعر تكلفتها الفعلية للمرحلة التالية لها.
 6. لا تظهر مشكلة التكاليف غير المباشرة في نظام تكاليف المراحل الإنتاجية، باعتبار أن كل ما يصرف من مواد و أجور للمرحلة الإنتاجية هو لازم لها ومباشر عليها.
 7. في تشغيل المراحل المادة الأولية تصرف للمرحلة الأولى فقط، ويتم تحويلها بالتصنيع المرحلي إلى المراحل المختلفة حتى تصبح منتجاً نهائياً تام الصنع.
 8. في حالة إمكانية بيع إنتاج خاص بمرحلة معينة، يفضل تحويل منتجات هذه المرحلة إلى المرحلة التالية بسعر البيع بدلاً من سعر التكلفة، لتحديد نتيجة نشاط كل مرحلة من ربح أو خسارة على حدة.
 9. يتم قياس تكلفة المنتج النهائي عن طريق قياس متوسط تكلفة الوحدة في مراحل الإنتاج المختلف
- أهداف نظام المراحل الإنتاجية:**
- يهدف نظام المراحل الإنتاجية إلى تحقيق العديد من الأهداف ومن أبرزها:-(¹)
1. قياس وحصر التكاليف خلال كل مرحلة إنتاجية وخلال الفترة التكاليفية بشكل يسهل معه تحديد وتتبع تفاصيل المدخلات والمخرجات لكل مرحلة إنتاجية على حدة.
 2. تحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة من كل عنصر من عناصر التكاليف وفي كل مرحلة من المراحل الإنتاجية.
 3. حصر الكميات المنتجة في كل مرحلة بغرض إحكام الرقابة على كميات الإنتاج للمراحل المختلفة خلال الفترة التكاليفية.
 4. تحديد الإنتاج المعادل وهو عبارة عن مخرجات المرحلة بعد تعديلها بمستوى الإتمام للمنتج وذلك بغرض تحديد متوسط تكلفة الوحدة.
 5. تتبع تكاليف الإنتاج التالف والمسموح به وغير المسموح به في كل مرحلة من المراحل الإنتاجية بغرض تحديد المسؤولين عن حدوثه واتخاذ الإجراءات الكفيلة للحد منه.

(¹) إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص، ص 213، 214.

6. توفير البيانات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية المتعلقة بالتخطيط والرقابة وجدولة الإنتاج.

أنواع المراحل الإنتاجية:

في المنشآت التي تعتمد على نظام المراحل الإنتاجية والتي يمر إنتاجها على عدة مراحل، تختلف هذه المراحل من منشأة إلى منشأة أخرى باختلاف طبيعة الإنتاج وبشكل عام فهناك ثلاثة أنواع للمراحل الإنتاجية:-(1)

1. المراحل المتتالية:

هي التي يمر فيها الإنتاج على مراحل متتابعة متتالية أي أن الإنتاج يمر من مرحلة إلى مرحلة أخرى وهكذا إلى أن يصبح إنتاج تام الصنع ينقل إلى مخازن الإنتاج التام، مثل صناعة الغزل والنسيج و صناعة الإسمنت وصناعة الورق.

2. المراحل المتوازية:

وهي تطبق في المنشآت التي تقوم بإنتاج أكثر من منتج في نفس الوقت، وكل منتج يستقل في مراحله المخصصة له أي أن كل منتج يمر بمراحل تختلف عن المراحل التي يمر بها المنتج الآخر. ومن أمثلة المراحل المتوازية الصناعات الغذائية.

3. المراحل المتداخلة:

وهي التي تطبق في المنشآت التي يشترك إنتاجها في أكثر من مرحلة ومن ثم يصل إلى نقطة عندها ينفصل كل منتج عن المنتج الآخر ويذهب إلى مراحله الخاصة به و من أمثلة المراحل المتداخلة الصناعات البترولية.

قياس تكاليف المراحل الإنتاجية:

يتطلب قياس تكاليف المراحل الإنتاجية الخطوات التالية:-(2)

1. تجميع تكاليف الإنتاج عن الفترة:

في نظام المراحل يتم تجميع التكاليف الخاصة بكل من المواد المباشرة والأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس الأقسام أو مراكز التكاليف عن فترة زمنية معينة، وتحدد الفترة الزمنية وفقاً لاحتياجات المنشأة. فبالنسبة لتكاليف المواد والأجور لا يتم التفرقة بين المباشرة وغير المباشرة، ويتم معالجتها على أنها عنصر تكلفة مباشرة على المرحلة، ولكن يجب مراعاة مستوى الإتمام للوحدات المنتجة في كل مرحلة. أما التكاليف الصناعية غير المباشرة فإنه يتم تحميل إنتاج كل مرحلة من المراحل بنصيبها من هذه التكاليف، إما على أساس فعلي أو على أساس تقديري، على أساس تكلفة المواد المباشرة أو ساعات العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات.

(1) المرجع السابق، ص، ص 214، 215.

(2) سامي محمد الوقاد، مرجع سبق ذكره، ص - ص، 277 - 283.

2. حصر كمية الإنتاج وتحديد مستوى الإتمام:

يختلف عادة توقيت العمليات الفنية للإنتاج، عن توقيت فترة التكاليف، وكذلك فإن كمية الإنتاج في آخر فترة معينة تتضمن وحدات تامة، ووحدات تحت التشغيل لآخر الفترة، وفي هذه الحالة لا يمكن تحديد كمية الإنتاج عن طريق جمع عدد الوحدات التامة والوحدات تحت التشغيل، وذلك لانعدام التجانس بينهما، من حيث مدى ما يحصل عليه كل منهما من عناصر التكاليف، وبعبارة أخرى إذا وجد مخزون من بضاعة تحت التشغيل أول المدة وآخر المدة أو الإثنين معاً، أو اختلف عدد وحدات المخزون آخر المدة عن وحدات مخزون أول المدة، فإنه لا يمكن الحصول على تكلفة الوحدة بقسمة تكاليف الإنتاج الكلية على عدد الوحدات المنتجة وذلك لعدم وجود تجانس بين الوحدات.

في هذه الحالة من الضروري استخدام طريقة لتحويل الوحدات غير التامة في آخر الفترة إلى ما يعادلها من وحدات تامة أي تحويل الوحدات تحت التشغيل أول المدة وآخر المدة إلى ما تساويه هذه الوحدات من المنتجات التامة، أي توفير التجانس بينهما، وذلك بالاستناد إلى قاعدة قياس عامة متجانسة، تسمى الوحدات المعادلة أو كمية الإنتاج المعادلة، وذلك بضرب عدد الوحدات من الإنتاج التام في نسبة التمام و ينبغي عند تحديد كمية الإنتاج المعادل التمييز بين عناصر التشكيل الأجور والمصروفات.

3. قياس متوسط تكلفة الوحدة:

بما أنه لا يمكن الحصول على تكلفة الوحدة، بقسمة تكاليف الإنتاج الكلية على عدد الوحدات المنتجة لعدم تجانس هذه الوحدات، كما لا يمكن تحديد عدد وحدات الإنتاج الكلية، بإضافة عدد الوحدات التامة إلى وحدات مخزون بضاعة تحت التشغيل آخر المدة وعلى الرغم من أن جميع تكاليف الوحدات التامة هي تكاليف مباشرة في نظام المراحل الإنتاجية، إلا أن وحدات البضاعة تحت التشغيل لم تأخذ جميع احتياجاتها من التكاليف إلا بنسبة التمام فقط. فالإنتاج غير التام في بداية الفترة أو نهايتها يجب ألا يتحمل بنفس التكاليف، التي تتحملها الوحدات التامة، وحتى يمكن قياس مستوى إتمام الوحدات للإنتاج فإنه يمكن قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكلفة على حدة.

ويمكن قياس تكلفة الوحدة من عناصر التكاليف بقسمة إجمالي تكلفة كل عنصر على كمية الإنتاج المعدل، بالنسبة لكل عنصر على حدة.

4. إعداد تقرير تكاليف الإنتاج:

يختلف تقرير الإنتاج باختلاف ظروف الإنتاج، وعدد الأصناف المنتجة في كل مرحلة، وعدد المراحل التي يمر بها الإنتاج. ويهدف تقرير الإنتاج إلى توضيح كيفية توزيع إجمالي التكاليف على إنتاج المرحلة، الممثل في الوحدات التامة والوحدات الباقية تحت التشغيل.

مما تقدم من عرض لخصائص وأنواع المراحل الإنتاجية، و كيفية قياس التكلفة في نظام المراحل الإنتاجية، يتضح أن الإنتاج ينتقل من مرحلة إلى أخرى، من دخوله إلى المرحلة الأولى في شكل مواد

خام، وحتى المرحلة الأخيرة حيث يصبح منتجاً تاماً، وهذا يعني أن في كل مرحلة تضاف مصاريف جديدة ويتم ترحيل المنتج إلى مرحلة أخرى لتضاف إليه مصاريف أخرى وهكذا إلى أن يصل إلى مرحلته النهائية . هذا الأمر يتطلب وجود نظام رقابي محكم حتي يمكن التحكم في تكاليف كل مرحلة على حدة. و يمكن لأسعار التحويل بأنواعها المختلفة أن تكون من أهم أدوات قياس الأداء في نظام المراحل الإنتاجية وذلك وفقاً لطبيعة عمل الشركة وطبيعة مراحلها وطبيعة الإنتاج في تلك المراحل. ففي حالة أن المنتج المحول من مرحلة إلى أخرى لا يمكن بيعه في السوق، في هذه الحالة يمكن للشركة أن تطبق أسلوب أسعار التحويل على أساس التكلفة المعيارية لقياس أداء مراحلها. أما إذا كان المنتج المحول يمكن بيعه في السوق يمكن للشركة أن تطبق أسعار التحويل على أساس سعر السوق أو أسعار التحويل على أساس سعر السوق المعدل أو أن تطبق أسعار التحويل التفاوضية حيث يتم التفاوض على أساس سعر السوق إن وجد أو على أساس التكلفة إن لم يوجد سعر السوق.

المقارنة بين نظام إنتاج وتكاليف الأوامر ونظام إنتاج وتكاليف المراحل:

يمكن المقارنة بين نظام إنتاج وتكاليف الأوامر ونظام إنتاج وتكاليف المراحل كما يلي:-(¹)
أ. نظام الإنتاج:

يتميز نظام الإنتاج في نظام الأوامر الإنتاجية بما يلي:-

1. الإنتاج متنوع وذو مواصفات يطلبها العملاء وكل أمر يختلف عن الأمر الآخر.
2. الإنتاج في ضوء عمل طلبية مستقلة عن غيرها وشخصية الأمر مستقلة وقائمة بذاتها وتمثل وحدة التكلفة.

3. يخضع الإنتاج لظروف الطلبات التي ترتبط بها خلال الفترة.

4. يتم الإنتاج بناءً على طلبات محددة من قبل العملاء وليس بغرض التخزين.

5. يمر الإنتاج على مراكز إنتاجية تحدد المواصفات المطلوبة وحجم الطلبية.

أما نظام الإنتاج في نظام المراحل الإنتاجية فيتميز بما يلي:-

1. الإنتاج مماثل وذو مواصفات نمطية ويصعب التمييز بين وحدة أخرى.
2. الإنتاج مستمر ويتميز بمزايا الإنتاج الواسع ويتم وفقاً لجدول زمني وتختفي شخصية الوحدات.
3. الإنتاج عادة يكون على وتيرة واحدة خلال الفترة.
4. الإنتاج عادة يكون للتخزين ثم التوزيع ويخضع لعوامل العرض والطلب.
5. يمر الإنتاج على مراحل إنتاجية محددة وتستفيد الوحدات من تكاليف المرحلة استفادة متساوية.

ب. نظام التكاليف:

يتميز نظام التكاليف في نظام الأوامر الإنتاجية بما يلي:-

(¹) إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 218.

1. لا يرتبط تحديد تكلفة الأمر بالفترة ولكن بالانتهاء من التشكيل.
 2. يتم التوصل إلى تكلفة الأمر بعد تحميله بنصيبه من التكاليف.
 3. يتم التوصل إلى رصيد الإنتاج غير التام آخر الفترة دون الحاجة إلى تحديد مستوى إتمامه.
 4. تقدم التقارير عند الانتهاء من كل أمر على حدة.
 5. يمكن تطبيق أسلوب التكاليف التقديرية ويصعب تطبيق التكاليف المعيارية.
- أما نظام التكاليف في نظام المراحل الإنتاجية فيتميز بما يلي:-
1. يتم تحديد تكلفة الوحدات المنتجة في نهاية الفترة التكاليفية المتفق عليها.
 2. يتم التوصل إلى متوسط تكلفة وحدة المنتج بقسمة تكاليف المرحلة عن الفترة على عدد الوحدات المحسوبة.
 3. يتطلب الأمر تحديد مستوى الإتمام للإنتاج غير التام عند تقييمه في نهاية الفترة.
 4. تقدم التقارير عن نشاط المرحلة عند انتهاء الفترة التكاليفية.
 5. يمكن تطبيق أسلوب التكاليف المعيارية في سبيل الرقابة على التكاليف.
- مع هذا لا يوجد ما يمنع تطبيق نظامي الأوامر والمراحل معاً في صناعة واحدة أو في منشأة واحدة. فقد تتلاءم طبيعة بعض العمليات الإنتاجية مع مقتضيات تطبيق نظام المراحل بينما تتم معالجة باقي العمليات طبقاً لمقتضيات نظام الأوامر. فقد يلزم مرور المنتج على عدة مراحل إنتاجية متتالية تعطي في النهاية وحدات إنتاج متجانسة ليتم إجراء عمليات التمييز بينها طبقاً لأوامر العملاء في عمليات تالية بحيث تؤدي إلى توفير المواصفات المطلوبة لكل أمر من الأوامر المختلفة. وإذا امتزج النظامين فإن النظام الملائم في هذه الحالة يكون نظام تكاليف العمليات.
- هذا لا يعني أيضاً أن تنفيذ الأمر الواحد لا يمكن أن ينطوي على عدد من المراحل فنياً، والواقع أن غالبية الأوامر تنطوي على عديد من العمليات التي يتوفر فيها إمكانية تطبيق نظام المراحل. ويكون النظام الملائم في هذه الحالة أيضاً هو نظام تكاليف العمليات.⁽¹⁾
- مما تقدم يتضح وجود تداخل أحياناً بين نظامي الأوامر الإنتاجية ونظام المراحل الإنتاجية، ومع أن سياسة أسعار التحويل يمكن تطبيقها في نظام المراحل الإنتاجية ولا يمكن تطبيقها في نظام الأوامر الإنتاجية، إلا أن هذا التداخل بين النظامين في بعض المنتجات أو بعض الشركات التي تعمل بالنظامين معاً، يجعل إمكانية تطبيق أسعار التحويل بين المنتجات المحولة من أمر إلى مرحلة معينة أو من مرحلة إلى أمر معين في نفس الشركة.

(1) عبد الحي عبد الحى مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج، (الإسكندرية: مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، 1997)، ص 73.

رابعاً: قياس التكلفة في ظل الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف:

فيما يلي المداخل الحديثة لحساب تكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية:

أ. التكلفة على أساس النشاط Activity- Based Systems:

على الرغم من أهمية المدخل التقليدي لنظم التكاليف وما ينتجه من معلومات تكاليفية عن أنشطة وعمليات المنظمة، بهدف قياس تكلفة مدخلات ومخرجات هذه الأنشطة والعمليات وتقييم المخزون من الخامات والإنتاج التام وغير التام لأغراض إعداد القوائم المالية، إلا أن معلومات هذه النظم أصبحت غير ملائمة لترشيد القرارات الاستراتيجية للمنظمات نتيجة الانتقادات المصاحبة لنظم التكاليف التقليدية والتي من أهمها ضعف عملية تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة المستندة إلى مجموعة من أسس التوزيع والتحميل المبنية على ساعات أو تكلفة العمل البشري الذي تضاعلت تكلفته نتيجة التحول إلى الآلية، فضلاً عن خضوع هذه الأسس للحكم والاجتهاد الشخصي الأمر الذي يقلل من الدقة في قياس تكلفة الإنتاج وأيضاً في تسعير المنتجات المتعددة والمستفيدة من هذه التكلفة، هذا بالإضافة إلى الفشل في تفهم الأنشطة المسببة لهذه التكاليف باعتبارها جوهر العلاقة السببية بين تكاليف الإنتاج وبين ما يستهلك من موارد.⁽¹⁾

دوافع العمل بمدخل التكلفة على أساس النشاط:

هنالك مجموعة من الدوافع للعمل بمدخل التكلفة على أساس النشاط وهي كما يلي: -⁽²⁾

أ. تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وتدفعها على المخرجات النهائية

يتم تتبع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وتدفعها على المخرجات النهائية وفقاً للخطوات التالية:

1. حصر عناصر التكاليف المباشرة وربطها بالمخرجات أو المنتجات النهائية اعتماداً على سهولة التمييز العيني لمكوناتها وسهولة حسابها وسهولة تخصيصها مباشرة على وحدات الإنتاج أو على وحدات التكلفة، وتزداد الدقة في قياس تكلفة المدخلات كلما زادت نسبة التكاليف المباشرة ضمن التكلفة الكلية للمنتج.

2. حصر عناصر التكاليف غير المباشرة بشكل اجتهادي في مجموعات معينة نتيجة تعددها وتنوعها لمراعاة بعد تكلفة هذا الحصر، ثم تطبيق مبدأ الاقتراب من المباشرة على هذه العناصر التي يصعب حسابها بدقة كما يصعب تمييزها عينياً ويصعب تخصيصها بصورة موضوعية، ويتطلب تطبيق هذا المبدأ إنشاء مراكز تكلفة مختلفة طبقاً للإدارات والأقسام بالمنظمة، مع إنشاء مراكز تكلفة وهمية أو غير موجودة بهيكل المنظمة لتسهيل توزيع بنودها أو عناصرها على هذه المراكز غير الوهمية والوهمية استناداً إلى أسس توزيع معينة تمهيداً لتخصيصها على المخرجات

(1) محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 279.

(2) المرجع السابق، ص - ص 280 - 285.

أو المنتجات النهائية وفق أسس تحميل معينة أهمها العمل البشري. وتزداد الدقة في قياس تكلفة الإنتاج كلما زادت الدقة في اختيار أسس التوزيع والتحميل الملائمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة.

3. قياس التكلفة الكلية للإنتاج عن طريق حاصل جمع الحطوتين (1) و (2) تمهيداً لقياس متوسط تكلفة وحدة المنتج، ولتقسيم التكلفة الكلية للإنتاج بين الوحدات المباعة والوحدات المتبقية كمخزون.

ب. تغير الأهمية النسبية لمكونات التكلفة الكلية

نتيجة التحول نحو الآلية في الإنتاج فقد أصبح دور العمل البشري يشكل جزءاً ضئيلاً من التكلفة الكلية و أصبح هذا العمل مخصصاً لمراقبة وتتبع تشغيل الآلات، وأصبحت التكاليف الصناعية غير المباشرة تميل إلى الثبات بعدما كان جزءاً ملموساً منها يميل للتغير.

على ذلك لم تعد التكلفة المباشرة هي المكون الأساسي للتكلفة الكلية و بالتالي لم يعد العمل المباشر هو الأساس الملائم لتحميل العناصر غير المباشرة على وحدات الإنتاج الأمر الذي يعني بوجود مسببات أخرى لتحميل هذه العناصر على هذه الوحدات ولعل أهمها يكمن في حركة المواد وظروف البحث والتطوير وتصميم المنتجات وإرضاء العملاء والموردين وظروف الجودة الشاملة وما إلى ذلك من المسببات الأخرى.

ج. زيادة حدة المنافسة العالمية

تعتبر البيانات التكاليفية الناتجة عن المدخل التكاليفي التقليدي غير ملائمة لمقابلة ظروف المنافسة الحادة الناتجة عن تحرير التجارة الدولية و إزالة القيود عنها، كما لا توضح هذه البيانات مدى الاستخدام الأفضل لموارد المنظمة، وبالتالي لا تفيد في رسم السياسة السعرية المناسبة للحفاظ على حصة المنظمة الحالية بالأسواق وزيادتها مستقبلاً.

لذلك فرض دافع الزيادة الحادة في المنافسة العالمية ضرورة وجود واستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط الذي يعمل على تعظيم قدرات المنظمة في مجال خفض التكاليف ومن ثم خفض أسعار منتجاتها، حيث يعتمد التركيز نحو خفض التكاليف في إطار جور هذا المدخل على الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع تعظيم أداء الأنشطة المضيضة للقيمة.

د. المعالجة الكلية للتكاليف التسويقية والإدارية

يعتمد المدخل التقليدي للتكاليف في معالجة تكاليف التسويق والتكاليف الإدارية على تحميلها على الإنتاج بصفة إجمالية باعتبارها تكاليف زمنية وذلك لأغراض إعداد القوائم المالية للمنظمة، وذلك غير مناسباً للأغراض الإدارية الداخلية التي تدعم ضرورة العمل بمدخل التكلفة على أساس النشاط الذي يقوم على فكرة تحميل كل منتج بإجمالي ما يستهلكه من تكاليف الأنشطة المتباينة التي منها الأنشطة التسويقية والإدارية.

مفهوم وأهداف وخصائص مدخل التكلفة على أساس النشاط:

أ. مفهوم مدخل التكلفة على أساس النشاط

يعرف نظام التكلفة على أساس النشاط على أنه نظام المعلومات الذي يوفر معلومات كمية عن أنشطة المنظمة. وهو الذي يخلق الفرص لتحسين معلومات التكلفة المقدمة للمديرين. و يجعل المديرين ينظرون لمؤسساتهم كمجموعة من الأنشطة. ويساعد نظام معلومات التكلفة على أساس النشاط المديرين في تحسين العمليات التشغيلية واتخاذ أفضل قرارات التسعير.⁽¹⁾

يقصد بمدخل التكلفة على أساس النشاط أنه ذلك المدخل القادر على ربط التكاليف بالأنشطة كمصادر لوجود التكاليف. كما يقصد به إتمام عملية تخصيص التكاليف الإضافية بدقة أكبر باستخدام الأنشطة كبديل لاستخدام مراكز التكلفة تمهيداً لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات باستخدام محركات التكلفة كوسيلة قياس.

كما عرف مدخل التكلفة على أساس النشاط من زاوية أخرى أنه ذلك المدخل القادر على سد الفجوة أو على الأقل الحد من الفجوة بين النظرية والتطبيق في مجال قياس تكاليف الإنتاج، و يقصد بمدخل التكلفة على أساس النشاط أيضاً أنه ذلك المدخل الذي يفترض أن الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة هي التي تسبب التكلفة وأن المنتجات هي التي تتحمل بتكلفة هذه الأنشطة حسب درجة استفادة كل منتج من النشاط المعين.⁽²⁾

ب. أهداف مدخل التكلفة على أساس النشاط

يهدف مدخل التكلفة على أساس النشاط إلى تحقيق الأغراض التالية:-(³)

1. إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة و أن الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد.
2. القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضاً لوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات.
3. تسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في إجراء خفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استنفادها بأنشطة المنظمة.
4. ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة العالمية الحادة حفاظاً على حصة المنظمة في الأسواق وتدعيم هذه الحصة مستقبلاً، فضلاً عن خدمة قرارات الدخول في تعاقدات جديدة أو التوقف عن الاستمرار في أنشطة محددة. وغير ذلك من القرارات الأخرى.

⁽¹⁾ Belverd E. Needles Jr, Susan V. Crosson, **Managerial Accounting**, (Boston: Houghton Mifflin Company, 2005), P 162.

⁽²⁾ المرجع السابق، ص، ص 285، 286.

⁽³⁾ المرجع نفسه، ص، ص 286، 287.

5. تعظيم أداء الأنشطة المضيضة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيضة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وتعظيم ربحيتها والعائد على استثماراتها.

ج. خصائص مدخل التكلفة على أساس النشاط

يتميز مدخل التكلفة على أساس النشاط بعدة سمات أهمها ما يلي:⁽¹⁾

1. تحديد التكلفة الدقيقة والصحيحة للمنتجات كمدخل لتأدية الوظائف الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المتعلقة بتسعير المنتجات وتحديد تشكيلة المنتجات الأكثر ربحية وما يلزمها من موارد.

2. الرقابة على التكاليف عن طريق التحديد الدقيق للأنشطة المتسببة في هذه التكاليف ومن ثم مراقبة هذه الأنشطة بدقة كوسيلة لتتبع تدفق التكلفة على مستوى مختلف عناصرها بين هذه الأنشطة كبديل للمدخل التقليدي للتكاليف الذي يقتصر على إجراء الرقابة على التكاليف بعد حدوثها.

3. قياس تكلفة الأنشطة من خلال العلاقة التجميعية لتكلفة الأنشطة المستخدمة وتكلفة الأنشطة غير المستخدمة وذلك تمهيداً للرقابة على النتائج أكثر من الرقابة على الأسباب كما هو معمول به في المدخل التقليدي للتكاليف.

4. إعداد الموازنات بطريقة صحيحة نتيجة الاهتمام بمسببات ومجمعات التكلفة التي من خلالها يمكن تصحيح ومعالجة انحرافات الأداء الكلي بالمنظمة عن طريق مقارنة تكلفة المسببات والمجمعات المعيارية.

5. زيادة فعالية الإدارة في ترشيد هيكل الأنشطة وذلك عن طريق دراسة وتحليل مدى كفاءة الأنشطة داخل هذا الهيكل ومن ثم تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للإنتاج وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للإنتاج.

6. الاهتمام بإدارة التكلفة كمدخل لنجاح المنظمة في الاستمرار في بيئة الأعمال الاقتصادية والصناعية الحديثة وذلك عن طريق ما يوفره مدخل التكلفة على أساس النشاط من معلومات كمية وتكاليفية دقيقة وواقعية حول استخدامات موارد المنظمة وحول الأنشطة المسببة للتكاليف الأمر الذي يرفع من كفاءة إدارة المنظمة في إدارة العمليات التشغيلية على وجه الخصوص.

(1) المرجع نفسه، ص، ص 287، 288.

7. إثراء عمليات المشاركة بين المستويات الإدارية المختلفة بالمنظمة وتوفير نوعاً من التعاون الفعلي بين جميع العاملين بهذه المستويات للعمل كفريق في إدارة المنظمة وتنمية احساسهم نحو أهمية هياكل الأنشطة وهياكل تكاليف هذه الأنشطة وهياكل مسببات ومجمعات التكلفة ضماناً لزيادة الوعي التكاليفي للعاملين.

8. تخفيض التكاليف عن طريق دراسة وتحليل الأنشطة وتخفيض زمن أدائها ومن ثم تخفيض تكلفتها و أيضاً من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف للقيمة والإبقاء على الأنشطة ذات العائد الاقتصادي مع العمل على ترشيد استهلاكها من الموارد.

خطوات تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة

فيما يلي خطوات تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة:-(1)

1. تحديد الأنشطة:

يقصد بها تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة إلى أنشطتها الرئيسية والفرعية مثل شراء المواد، المناولة، تخزين المواد، التجهيز الآلي، رقابة الجودة، الفحص والصيانة، استقبال أوامر العملاء وترويج المبيعات.

2. حساب تكلفة الأنشطة كمياً :

هذه الخطوة هي التعبير عن تلك الأنشطة بمقياسي كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبراً عنه بوحدات القياس - مقدار التكلفة ويطلق على ذلك المقياس مسبب التكلفة ويعتمد نجاح وفعالية نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة، و يمكن التعبير عن تكلفة أو نشاط الفحص بعدد مرات الفحص أي أن مسبب التكلفة هنا يكون مجمل عدد مرات الفحص ويكون ذلك مقبول عندما يكون هنالك تجانس بين طبيعة هذا الفحص وتكلفة الفحص فإذا كان هنالك فرق بينهما وتعذر وجود عامل مشترك بينهم في هذه الحالة يتم الفصل بينهم ومعاملة كل نوع منهم على أنه نشاط مستقل.

3. اسناداً إلى دراسات ومشاركات القائمين على إنجاز الأنشطة المختلفة يتم تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة، وذلك انطلاقاً من علاقة السبب والنتيجة بين تغير موجه أو مسبب التكلفة وبين إحداث التكلفة نتيجة ذلك التغير. وغالباً ما تكون موجهات التكلفة مقاييس كمية عددية مثل ساعات عمل الآلات، عدد مرات إعداد الآلات، عدد مرات شحن المواد، عدد مرات طلب المواد، عدد ساعات الفحص واختبار الصلاحية أو تطابق المواصفات. و يعتبر مسبب التكلفة وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.

(1) أحمد كلبونة، رأفت سلامة، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف، (عمان: دار وائل للنشر، 2011)، ص-

4. تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات:

يتم ذلك طبقاً لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستفيدة من تنفيذ الأنشطة. ويتطلب ذلك تتبع الطلب على موارد كل نشاط على حدة باستخدام مسبب تكلفة النشاط كمؤشر لهذا الطلب. مزايا استخدام أساس التكلفة على الأنشطة:

يعمل نظام التكاليف بالأنشطة على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا يمكن تلخيصها في النقاط التالية:⁽¹⁾

1. توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبراً عنها في شكل تكلفة وفي تحديد مجالات الوفرة أو الإسراف في هذه التكلفة ويمكن ذلك الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقاً لأهداف كل نشاط.
2. تحديد علاقة التكاليف بالأفراد و بالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم. ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء.
3. قد تستخدم مسببات أو موجّهات التكلفة كأدوات لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط من خلال زيادة أعداد أو أحجام هذه الموجّهات كعدد دورات الإنتاج أو عدد الأوامر المسلمة للعملاء. مما قد ينتج عنه زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة استخدام الموارد المتاحة.
4. يعتبر مدخل التكلفة على أسس النشاط مدخلاً فعالاً لتقويم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة التي تحقق الأنشطة للإدارة. وبالتالي التعرف على جدوى كل نشاط.
5. تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.
6. يعمل على قياس الأداء بفاعلية وبصورة أدق، وتحديد مواطن الإسراف، وكذلك يمثل آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل أيضاً ويتم ذلك من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة، وكذلك فإن هذا النظام يساهم في إدارة التكلفة و إعداد الموازنات.
7. توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو السلعة المقدمة.
8. زيادة القدرة التنافسية للشركة، حيث أشارت بعض التجارب إلى أن السبب الرئيسي لتبني هذه الشركات نظام التكلفة على أساس النشاط هو عجز أنظمة التكاليف التقليدية عن توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة تمكن الشركة من قياس نجاح البرامج التطويرية لديها.

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص، ص 311، 312.

الانتقادات الموجهة إلى نظام محاسبة تكلفة الأنشطة

على الرغم من مزايا نظام محاسبة تكاليف الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هنالك بعض الانتقادات الموجهة إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة:⁽¹⁾

1. أن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة علاقة السبب والنتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة.

2. إن كفاءة محاسبة تكاليف الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.

3. إن تطبيق تكاليف الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهداً كبيراً وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه.

4. إن أهم انتقاد تعرض له نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة، الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي.

5. إن تكلفة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مرتفعاً عموماً، لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع. ولكن في الأجل الطويل فإن النظام يحقق منافع جمة خصوصاً في مجال الرقابة التكاليفية وتحسين الأداء الإداري وفتح مجالات واسعة لتخفيض التكلفة.

6. إن تطبيق النظام لا يتم إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة مع التوجه نحو جعل مسألة إرضاء الزبائن مسألة محورية توجه الإنتاج وجميع أنشطة المنظمة. ولكن هذا الانتقاد نفسه ينقلب ليصبح تطبيق النظام ميزة لا بل ضرورة . في ظل تنافس شديد محلياً وعالمياً.

كما أن التجارب في بعض الشركات أثبتت أن تطبيق هذا النظام ليس في جميع الأحوال ذو عائد يفوق تكلفة التطبيق فقد تبين أنه كلما اتجه حجم المنشأة إلى الصغر مثل منشآت الإنتاج الفوري، حيث تتعدد الطلبيات مع صغر حجم الطلبيات فإن تجميع البيانات اللازمة للحصول على معلومات التكلفة حسب الأنشطة يعتبر مكلفاً للغاية بما يتعارض بنفس الوقت مع اعتبار وهدف تخفيض التكلفة الذي تنشده تلك المشروعات وهو ما يعطي مبرراً مقنعاً لعدم التطبيق الكامل لهذا النظام أو قصور تطبيقه.

(1) المرجع السابق، ص، ص 313، 314.

الظروف الداعمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو عملية معقدة وشاملة تتطلب الخبرات وتستنفد الكثير من موارد المنظمة، لذلك، على الإدارة التأكد مسبقاً من أن المنافع المتوقعة أكبر من تكاليف تطبيق النظام. ويمكن اعتبار الظروف والشروط التالية مشجعة لتطبيق النظام بل قد يصبح التطبيق أمراً ضرورياً مع توافر تلك الظروف:⁽¹⁾

1. تعدد المنتجات وتنوع نماذجها مع اختلاف في أحجام إنتاجها، مما يجعل العملية الإنتاجية وعقدة.

2. ازدياد الأنشطة المساندة كالتصميم الهندسي للمنتج وتصميم العمليات الإنتاجية وبرمجة الإنتاج والمعالجة الآلية للبيانات بالاستخدام المكثف للحاسوب وازدياد أهمية المحاسبة نتيجة نمو حاجات الإدارة إلى معلومات دقيقة وتحليلية.

3. ارتفاع نسبة التكاليف المساندة مع تضائل نسبة التكاليف المباشرة لليد العاملة، مما يجعل مسألة التخصيص الدقيق للتكاليف المساندة مهمة وجوهرية في ترشيد قرارات الإدارة.

4. تزايد استخدام نظم التصنيع المتقدمة باستخدام الإنسان الآلي، الأمر الذي يخلق طاقة إنتاجية كبيرة ويرفع نسبة التكاليف الثابتة في هيكل تكلفة الشركة.

5. ازدياد حدة المنافسة محلياً وعالمياً بحيث يصبح تخفيض التكاليف هو استراتيجية الاستمرارية والمحافظة على حصة المنظمة في السوق.

6. قصر العمر الاقتصادي للمنتج، مما يتطلب استبعاد بعض المنتجات وتطوير وإدخال منتجات جديدة باستمرار وبما ينسجم وتوقعات الزبائن الحاليين والمحتملين.

مما سبق يتضح أن نظام التكلفة على أساس النشاط يهدف إلى القياس الدقيق للتكاليف حتى تتوفر لإدارة الشركة معلومات دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة والتي من بينها قياس وتقويم أداء الشركة حتى تتمكن الشركة من تحقيق أهدافها داخلياً وخارجياً. وبذلك تتفق مع نظام أسعار التحويل والذي من خلال تطبيقه يساهم في القياس الدقيق للتكاليف ويساعد أيضاً في قياس وتقويم أداء الشركة. إلا أن هناك اختلافاً في الظروف التي يتم فيها تطبيق أسعار التحويل فبينما يمكن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في كل الشركات إذا توفرت شروط معينة، إلا أن أسعار التحويل لا توجد ولا يمكن تطبيقها إلا في الشركات متعددة الأقسام. مع العلم أنه يمكن تطبيق النظامين في وقت واحد، ويمكن أن تستخدم التكلفة على أساس النشاط كسعر تحويل بين أقسام الشركة.

(1) أحمد كلبونة، رأفت سلامة، مرجع سبق ذكره، ص 315.

نظام الإنتاج بدون مخزون Just – In- Time Systems:

لكي تبقى المنظمات منافسة في ظل بيئة الأعمال المتغيرة اليوم، أصبح لزاماً على الشركات أن تعيد التفكير في عملياتها التنظيمية وطرق عملياتها التشغيلية الأساسية. وأحد الفلسفات التشغيلية التي ينصح بها المديرون في ظل بيئة التصنيع الحديثة هو نظام الإنتاج بدون مخزون. و يتطلب نظام الإنتاج بدون مخزون أن توفر كل الموارد من مواد وعمالة و تجهيزات و أن يتم استخدامها فقط في حالة الحاجة. ومن أهداف هذا النظام تعزيز الإنتاجية، إلغاء التبديد والضياع، خفض التكاليف وتحسين جودة ونوعية الإنتاج⁽¹⁾

نظام الإنتاج بدون مخزون نظام تم تطبيقه بالفعل في بعض الدول المتقدمة ويعتبر نظاماً ملائماً لبيئة الأعمال المعاصرة وما تتصف به من زيادة ملحوظة في درجة الاعتماد على الميكنة والحاسبات الآلية بما أدى إلى ظهور نظم الإنتاج المرنة، فقد أصبحت الوحدات الصناعية في بيئة الأعمال المعاصرة تتعامل في كثير من الحالات مع نظم إنتاج تعتمد أو تتكامل تماماً مع الحاسبات الآلية. وقد ترتب على العمل في ظل نظم الإنتاج المرنة والمتكاملة مع الحاسب الآلي إمكانية وجود حالات تتصف بالتشغيل الفوري المنضبط دون الحاجة لنقاط الربط والاتصال المتعارف عليها بين دورة الإنفاق (نظام الشراء) ودورة التحويل (نظام الإنتاج) من ناحية والممثلة في مخزون المواد الخام، وبين دورة التحويل (نظام الإنتاج) ودورة الإيرادات (نظام البيع) من ناحية أخرى والممثلة في مخزون الإنتاج التام. بل وأثناء دورة التحويل ذاتها والممثلة في مخزون الإنتاج تحت التشغيل. ويسمى نظام الإنتاج في هذه الحالة نظام الإنتاج بدون مخزون.⁽²⁾

مما لا شك فيه أن التكامل بين نظم الإنتاج والحاسبات في بيئة الأعمال المعاصرة قد ساعد على تخفيض الوقت اللازم لتمام دورة التحويل، كما ساهم في زيادة جودة الإنتاج وتدنية التكاليف الأمر الذي ترتب عليه تحقيق مزايا تنافسية من أهمها المرونة وبالتالي القدرة على الاستجابة السريعة لأوامر العملاء. وترتب على ذلك إمكانية تخفيض المخزون أو انعدامه في بعض الحالات خصوصاً فيما يتعلق بمخزون الإنتاج التام وتحت التشغيل حيث في ظل نظم الإنتاج المرنة يمكن الوفاء باحتياجات العملاء غير المتوقعة بسرعة أكبر.

ويعني نظام الإنتاج بدون مخزون أن الوحدة الاقتصادية تقوم بضبط إيقاع دائم ومستمر لكل من دورة الإنفاق (نظام الشراء) مع دورة التحويل (نظام الإنتاج) مع دورة الإيرادات (نظام البيع) حيث تقوم

⁽¹⁾ Belverd E. Needles Jr, Susan V. Crosson, Op. cit, P 174.

⁽²⁾ ناصر نور الدين عبد اللطيف، محمد محمود حسن البابلي، أنظمة محاسبة التكاليف، لأغراض القياس، التخطيط، تقييم الأداء، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2011)، ص، 263.

الوحدة الاقتصادية بشراء المواد الخام والمستلزمات المطلوبة للإنتاج وتخطط لعملياتها الإنتاجية بحيث لا يبقى إنتاج تحت التشغيل في نهاية أي فترة، وعلى أن يتم تسليم الإنتاج التام في نهاية أي فترة.⁽¹⁾ لمعرفة كيفية تخلص الوحدة الاقتصادية من مختلف أنواع المخزون وأن تضمن في نفس الوقت تدفقاً منتظماً ومستمراً للعمليات ينبغي أن نميز بين مدخلين لتدفق التكاليف، التدفق الطبيعي والتدفق العكسي للتكاليف:

التدفق الطبيعي والتدفق العكسي للتكاليف:

التدفق الطبيعي هو التدفق المطبق في نظم الإنتاج التقليدية و يطلق عليه مدخل السحب ويتضح في نظام تكاليف المراحل التقليدي. ووفقاً لهذا المدخل يتم تجميع مخزون المواد الخام ثم يتم دفعه إلى مرحلة التصنيع الأولى، وبمجرد استكمال تصنيعه بها يتم تحويله لمرحلة التصنيع الثانية، وهكذا إلى أن يصل لمخزون الإنتاج التام، أي أن عملية الدفع تتم من مرحلة صناعية لأخرى بغض النظر عن احتياجات المرحلة الصناعية التالية من تلك الوحدات التامة والمحولة، الأمر الذي قد يترتب عليه تراكم في بعض الفترات في كافة أنواع المخزون من المواد الخام ومن الإنتاج تحت التشغيل ومن الإنتاج التام. أما التدفق العكسي للتكاليف وهو المطبق في نظام الإنتاج بدون تخزين ويسمى مدخل السحب فيتم وفقاً للمقرر تسليمه للعملاء حيث تقوم آخر مرحلة من مراحل التصنيع بإرسال إشارة إلى المرحلة السابقة لها تطلب فيها كميات معينة مطلوبة تحتاجها هذه المرحلة الأخيرة لاستكمال عملياتها في ضوء التعاقدات التي يحين ميعاد تسليمها للعملاء خلال الساعات القليلة القادمة، ولا تقوم هذه المرحلة الأخيرة باستلام سوى تلك الكميات المطلوبة فقط من المرحلة السابقة لهل، و بالمثل تقوم هذه المرحلة قبل الأخيرة بإرسال إشارة إلى المرحلة التي تسبقها تطلب فيها كميات معينة مطلوبة تحتاجها هذه المرحلة قبل الأخيرة لاستكمال عملياتها في ضوء احتياجات المرحلة الأخيرة خلال الساعات القليلة القادمة، ولا تقوم هذه المرحلة قبل الأخيرة باستلام سوى تلك الكميات المطلوبة فقط من المرحلة التي تسبقها، وهكذا تقوم كل مرحلة بإرسال إشارة عكسية إلى المرحلة التي تسبقها بنفس الطريقة وصولاً إلى المرحلة الأولى ومنها إلى نقطة شراء المواد الخام من الموردين. وبهذه الطريقة يتم ضمان التدفق المنتظم والمستمر للعمليات بناءً على قوة السحب والجذب فقط حيث لا يتم إنتاج أي كميات غير مطلوبة وفي الوقت المحدد للحاجة إليها.⁽²⁾

(1) المرجع نفسه، ص، ص 263، 264.

(2) المرجع نفسه، ص، ص 265، 266.

مقومات تطبيق نظام الإنتاج بدون مخزون

يعتبر نظام الإنتاج بدون مخزون من الشمول بحيث يتضمن مجموعة من المقومات يمكن إيجازها بالشكل التالي:⁽¹⁾

1. تخفيض المخزون السلعي ومخزون الخامات والمواد الأولية حتى يصل إلى الصفر ويتطلب الأمر ضرورة العمل على الشراء الفوري للخامات لكي يتم استخدامها فور تسليمها، كما يتطلب تسليم السلع الجاهزة للزبائن فور الإنتهاء من إنتاجها.
2. تنوع مهارات العاملين وتعدد مهامهم. ويتطلب ذلك توفر العامل متعدد المهارات لكي يستطيع أن يشغل عدة مهام إنتاجية، بدلاً من تشغيل آلة واحدة.
3. الرقابة على النوعية الشاملة. حيث يستهدف النظام التخلص من الإنتاج التالف والمعيب لأنه يحتاج إلى إعادة تشغيل، أو بمعنى آخر الوصول إلى مستوى المعيب الصفري أو بمعنى أدق تلك التي لا يفضل إدراجها ضمن تكلفة الإنتاج.
4. الصيانة الوقائية (المانعة). ونتيجة لاعتبارات إدارة النوعية الشاملة ورغبة في تجنب أي ضياع أو ارتفاع في تكلفة النوعية نتيجة حدوث فشل خارج في تسويق المنتج فقد صممت أنظمة الصيانة لتكون وقائية.
5. التنظيم الداخلي للمصنع. يهدف نظام الإنتاج بدون مخزون إلى العمل على جعل مراحل الإنتاج المتعاقبة متجاورة، فمركز الإنتاج المتكاملة في إنتاج منتج معين أو نوعية من المنتجات، يتم التخطيط والتصميم الداخلي للمصنع لوضعها متجاورة.
6. إيجاد معايير أداء مناسبة. حيث أن كثير من معايير الأداء التي كان استخدامها ملائم في المشروعات التقليدية لم تعد ملائمة لأنظمة الإنتاج بدون مخزون. لذلك يجب على معايير الأداء التشغيلية مراعاة الأداء من منظور العميل، الأداء وتطوير تقنية الإنتاج، الأداء المالي للمنشأة والأداء و درجة المنافسة التي تواجهها المنشأة.
7. الاهتمام بالمجهزين. الذين لهم القدرة على تجهيز المواد الأولية بالنوعية المطلوبة وفي الوقت المحدد.

مزايا نظام الإنتاج بدون مخزون:

هنالك الكثير من المزايا التي يحققها تطبيق نظام الإنتاج بدون مخزون يمكن إدراجها فيما يلي:⁽²⁾

⁽¹⁾ إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، (عمان: إثراء للنشر والتوزيع، 2010)، ص، ص 35، 36.

⁽²⁾ المرجع نفسه، ص، ص 40، 41.

1. تخفيض تكلفة التوريد حيث يتم الأخذ بنظام خطوط الاتصال المفتوحة مع الموردين ضماناً للتوريد في حين الحاجة إليه.
2. تخفيض تكلفة مناولة المواد الخام والإنتاج التام.
3. خفض زمن بدء التشغيل حتى يترتب على ذلك الإسراع في بدء تنفيذ طلبيات الإنتاج في حينها دون أي تأخير مما ينعكس بدوره على تخفيض التكلفة، سواء كان مباشرة من خلال تجنب أي غرامات لتأخير تسليم المنتج أو غير مباشرة من خلال تجنب الضياع (تكلفة الفرصة الضائعة) نتيجة الحفاظ على الزبون وعدم التفريط فيه.
4. عدم شعور العاملين بالملل نتيجة تكرار الأعمال وروتينية الأداء، واكتساب هؤلاء العاملين لمهارات جديدة نظير تنوع المهام التي تطلب منهم، ومن ثم عدم حدوث نقاط اختناق نتيجة عدم توفر تخصص معين من العاملين.
5. تخفيض عدد العاملين وبالتالي تكاليف العمل وذلك من خلال استخدام المكننة الحديثة ذات التقنية العالية والعمالة متعددة المهارة وسوف يشكل العمل نسبة بسيطة من تكاليف الإنتاج الكلية.
6. تخفيض مستويات التخزين بجميع أنواعه وبالتالي إمكانية الاستفادة بصورة أكبر من رأس المال العامل في مجالات استثمارية أخرى.
7. تخفيض معدل التلف وتحسين نوعية المنتج نتيجة تطبيق السيطرة النوعية الشاملة. مما تقدم يتضح أن نظام الإنتاج بدون مخزون يحقق العديد من المزايا للشركة ولكنه في المقابل يتطلب مقومات من الصعوبة توفرها للعديد من الشركات، وأن تطبيق النظام يحتاج لتوفر ظروف معينة بعضها يتعلق بالسوق وبعضها يتعلق بنوعية عمل الشركة وطبيعة منتجاتها.

المبحث الثاني

قياس الأداء المالي في الأقسام

أولاً : مفهوم قياس الأداء

تحتاج المنظمات إلى أداة تستطيع على أساسها الحكم على فعالية الأنشطة والعمليات اللازمة لتحقيق الأهداف المنشودة والتوصل إلى ما قد يكون هنالك من تباين بين النتائج المستهدفة وبين النتائج التي تحققت فعلاً .

على المنظمات أن تقيس نتائج أعمالها أو إدارتها- حتى لو لم تحصل من خلال هذه النتائج على عائد أو مكافأة، لأن المعلومات التي يتم الحصول عليها تحول أداء المنظمة إلى الأحسن، ويشير فلاسفة الإدارة (وليام تومسون ولورد كيفلن) إلى أنه "حين تستطيع قياس ما تتحدث عنه وتعبّر عنه بالأرقام، فإن معرفتك ستكون ضئيلة وغير مرضية، وفي تلك الحالة قد يكون الأمر بداية معرفة فقط، لكنك قلما ستتقدم في أفكارك وتصل إلي مرحلة العلم".

وإذا لم تستطع المنظمة قياس نشاطها لا يمكنها الرقابة عليه، وإذا لم تستطع رقابته لا يمكن إدارته. وبدون القياس لا يمكن صناعة قرارات سليمة. ولذلك تحتاج المنظمات لقياس الأداء للأسباب الآتية:-(1)

1. الرقابة Control: قياس الأداء يساعد في تقليل الانحرافات التي تحدث أثناء العمل.
 2. التقويم الذاتي Self-Assessment: يستخدم القياس لتقويم أداء العمليات وتحديد التحسينات المطلوب تنفيذها.
 3. التحسين المستمر Continuous Improvement: يستخدم القياس لتحديد مصادر العيوب، منع الأخطاء، تحديد كفاية وفعالية العمليات و فرص التحسين.
 4. تقويم الإدارة Management Assessment: بدون القياس لا توجد طريقة للتأكد من أن المنظمة تحقق القيمة المضافة لأهدافها أو أن المنظمة تعمل بكفاءة وفعالية.
- عرف قياس الأداء بأنه عملية اكتشاف وتحسين تلك الأنشطة التي تؤثر على ربحية المنظمة، وذلك من خلال مجموعة من المؤشرات ترتبط بأداء المنظمة في الماضي والمستقبل بهدف تقييم مدى تحقيق المنظمة لأهدافها المحددة في الوقت الحاضر.(2)

(1) عبد الرحيم محمد، « قياس الأداء النشأة والتطور التاريخي والأهمية » ورقة عمل مقدمة في ندوة قياس الأداء في المنظمات

الحكومية، القاهرة، فبراير 2007، ص 193.

(2) المرجع نفسه، ص 193.

يتبين أن التعريف السابق ينظر لعملية قياس الأداء وكأنها آلية تبحث فقط لتحقيق ربحية المنظمة دون النظر للجوانب الأخرى للعملية، واقتصر التعريف أيضاً المؤشرات التي يتم الاعتماد عليها لقياس الأداء في المؤشرات الداخلية دون ذكر المؤشرات الخارجية للنشاط أو المنظمات المنافسة.

كما عرف مقياس الأداء بأنه القيمة الحقيقية لمؤشرات الأداء. وتتكون نظم قياس الأداء من مؤشرات ومعايير ومقاييس للأداء تعمل على التخطيط والملاحظة والرقابة على الموارد بهدف تحقيق حاجات العميل وإنجاز أهداف المنظمة. ونظام قياس الأداء ضروري لاكتشاف الأخطاء، وتحقيق الرقابة على العمليات لإحداث التحسينات في عمليات المنظمة وتحقيق أهدافها الإستراتيجية في ظل المنافسة التي تواجه منتجاتها وخدماتها.⁽¹⁾

يتضح أن التعريف السابق أضاف بعداً جديداً لأهداف قياس الأداء وهي أنه يسعى أيضاً لتحقيق رغبات العملاء، وأضاف التعريف أيضاً أن المنظمة في سبيل تحقيق أهدافها الإستراتيجية تأخذ في اعتبارها المنافسة التي تواجهها.

كما عرف أحد الكتاب قياس الأداء بأنه عملية تطوير مؤشرات قابلة للقياس، يمكن تتبعها بشكل منتظم لتقييم التقدم الذي تم إحرازه في عملية تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً واستعمال مثل هذه المؤشرات لتقييم التقدم في تحقيق هذه الأهداف.⁽²⁾

من التعريف السابق يتضح أن أهم ما يميز هذا التعريف أنه يصف عملية قياس الأداء بأنها عملية مستمرة، وعبر مراحلها المختلفة يتم التحقق من مدى الالتزام بأهداف المؤسسة. عرفه آخر أيضاً بأنه عملية مستمرة ومنظمة تبدأ من قيام الإدارة بتحديد رؤية الشركة. ورسالتها مروراً بعملية التخطيط الاستراتيجي وصياغة الأهداف الإستراتيجية، ووضع معايير الأداء، ومؤشرات للقياس توفر أدوات ملائمة لعملية التقييم، وصولاً إلى عملية رصد الانحرافات وتحديد أسبابها مما يوفر تغذية راجعة عن الأداء للإدارة.⁽³⁾

من التعريف السابق يتبين أن التعريف قد تميز على بقية التعريفات حيث أنه يرى أن عملية قياس الأداء تبدأ مع تحديد رؤية الشركة ورسالتها وتحديد أهدافها الإستراتيجية. وعرفه نيلى (Neely) وآخرون بأنه عملية تحديد فعالية وكفاءة الأعمال، وتشير الفعالية إلى الدرجة التي يتم عندها الوفاء باحتياجات أصحاب الحقوق في الشركة. بينما توضح مقاييس الكفاءة موارد الشركة التي استخدمت لتحقيق القدر المعين لإرضاء أصحاب الحقوق في الشركة.⁽⁴⁾

(1) المرجع السابق، ص 194.

(2) أحمد يوسف دودين، بطاقة الأداء المتوازنة ومعوقات استخدامها في منظمات الأعمال، الطبعة الأولى (عمان: دار جليس الزمان، 2010)، ص 15.

(3) المرجع نفسه، ص 15.

(4) Budi Suprpto, Et al, «The Implementation of Balance Score Card for Performance Measurement in Small and Medium Enterprises » **The Asian Journal of Technology management**, Volume 2, Number 2 (December 2009), P 40.

يتضح أن التعريف السابق قد قدم وصفاً موجزاً لعملية قياس الأداء ركز فيه على تحقيق احتياجات أصحاب المصالح في الشركة، ولكنه لم يصف عملية القياس وأدواتها ولا كيفية تطبيقها. بينما عرفه بتتسي (Bititci) وآخرون بأنه نظام متوازن ومستمر لتدعيم عملية اتخاذ القرار عن طريق جمع وتصنيف وتحليل المعلومات.⁽¹⁾

يتضح أن التعريف السابق قد اختلف عن التعريفات السابقة في وصفه للعملية الأولية لبداية القياس وهي جمع وتصنيف وتحليل المعلومات. و عرف قياس الأداء بأنه نظام متوازن ومستمر، وهذا يعني وجود نظام ثابت و دائم يأخذ في الاعتبار جميع النواحي المتعلقة بالنشاط. مما تقدم يستطيع الباحث تعريف قياس الأداء بأنه نظام من أنظمة الرقابة المالية والتشغيلية يقوم على مجموعة من المعايير والمؤشرات والأدوات المالية وغير المالية بهدف التقويم المستمر لأداء المنشأة الذي يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف المنشأة.

ثانياً: أهمية قياس الأداء

تتمثل الأهمية الرئيسية لقياس وتحليل الأداء في تدعيم اتخاذ القرارات عن طريق جمع المعلومات عن أفضل طريقة للوصول للأهداف و الوصول لأدق التقديرات. وقياس وتحليل الأداء يتشكل رأي شامل عن أداء الشركة ونجاحاتها والارتباطات السببية بين أداء الشركة ونجاحاتها. و لابد أن يشمل قياس الأداء كل مستويات المنظمة ولا بد أن يوفر معلومات عن الأبعاد المهمة للأداء. وتتضمن الآثار الموجبة لقياس الأداء زيادة الشفافية، والتحفيز على تحقيق النتائج، و الارتقاء بمستوى المسؤولية.⁽²⁾ ويفيد قياس الأداء فيما يلي:-⁽³⁾

1. يساعد قياس الأداء في تحديد ما إذا كانت المنظمة تحقق احتياجات العميل أم لا.
2. يساعد قياس الأداء المنظمة في فهم العمليات التي تقوم بها. فهو يؤكد ما تعرفه المنظمة ويوضح ما لا تعرفه.
3. التأكد من أن القرارات التي يتم اتخاذها تكون على أساس الحقائق وليس على العواطف أو الآراء الشخصية.
4. توضيح أي الأماكن أو القطاعات في المنظمة تحتاج إلى إجراء التحسين والتطوير، وأي الأماكن التي تعمل بكفاءة في المنظمة، وكيف نستطيع إجراء التحسن والتطوير في الأماكن التي تحتاج لذلك.

⁽¹⁾ Patrizia Garengo, Umit Bititci, «Towards A contingency Approach to Performance Measurement », **International Journal of Operations & Production Management**, Vol. 27, No. 8, (2007), P 803.

⁽²⁾ Hannu Rantanen Et al, «Performance Measurement Systems in the Finnish Public Sector», **International Journal of Public Sector Management**, Vol. 20, No.5, (2007), 417.

⁽³⁾ عبد الرحيم محمد، مرجع سبق ذكره، ص 195.

5. يساهم قياس الأداء في التأكد من أن التحسين والتطوير الذي تم التخطيط للقيام به قد حدث بالفعل، وما إذا كانت هنالك صورة واضحة عن التحسينات التي تم تنفيذها في المنظمة.

6. يساعد قياس الأداء في تحديد المشكلات التي تظهر نتيجة التحيز الشخصي، والاعتماد على العاطفة. فلو تم القيام بالأعمال لفترات طويلة بدون القيام بقياس الأداء لهذه الأعمال على افتراض أنها تتم بشكل جيد، فقد تكون النتائج صحيحة أو غير صحيحة، ولكن بدون قياس الأداء ليست هنالك وسيلة تحدد هل الأعمال التي يتم تنفيذها تتم بطريقة صحيحة أم لا.

7. يوضح قياس الأداء مدى تلبية الموردون لمتطلبات المنظمة، وما إذا كان الموردون على علم بالمتطلبات التي تحقق أهداف المنظمة.

مما تقدم يتضح أن أهمية قياس الأداء تكمن في أنه يحقق عدة مزايا ولعدة أطراف فهو يساعد على تحقيق أهداف المؤسسة، ويحقق رغبات العملاء من حيث الجودة والسعر، ويحقق الرضا الوظيفي إذا تم تطبيقه بصورة سليمة تخلص من التحيز والآراء الشخصية.

ثالثاً: أهداف قياس الأداء

تحتاج الإدارة العليا في الشركات التي تطبق نظام اللامركزية إلى نظام يمكنها من متابعة تنفيذ أهدافها في الوحدات الفرعية. إضافة إلى أن الإدارة العليا تحتاج إلى التأكد من ما إذا كانت القرارات التي تتخذها الإدارات الفرعية تتماشى مع أهداف الشركة ككل. وفيما يلي الأهداف التي يحققها نظام قياس الأداء:-(¹)

1. توافق الأهداف

تزيد اللامركزية من صعوبة تحقيق توافق الأهداف، فالقرارات التي يتخذها مدراء الوحدات الفرعية قد لا تتوافق في كثير من الأحيان مع أهداف الشركة ككل. ولن تستطيع الشركة تحقيق أهدافها إلا إذا عملت كل الوحدات مع بعضها البعض لتحقيق أهداف الشركة ككل. ويستطيع نظام قياس الأداء تحقيق التوافق والانسجام بين أنشطة الوحدات الفرعية وتوجيهها نحو تحقيق أهداف الشركة ككل.

2. معرفة توقعات الإدارة

لتحقيق الانسجام بين قرارات مدراء الوحدات وأهداف الشركة، لابد لمديري الوحدات أن يكونوا على علم بهذه الأهداف. ويستطيع نظام قياس الأداء تحديد أهداف الوحدات المختلفة بدقة. فلكي يستطيع مديرو الوحدات توجيه قراراتهم التشغيلية اليومية لابد من معرفة توقعات الإدارة بصورة دقيقة.

(¹) M. Suzanne Oliver, Charles T. Horngren **Managerial Accounting** (New Jersey: Person Prentice Hall, 2010), P 563.

3. تحفيز مدراء الأقسام

عادة ما يتم تحفيز مدراء الوحدات لاتخاذ القرارات التي تمكن من تحقيق توقعات الإدارة. وقد يكون هنالك تحفيز إضافي لمدراء الوحدات عند قيامهم بأهداف تفوق أهدافهم المحددة. وعلى الإدارة العليا أن تمارس أقصى درجات الحيلة والحذر عند تحديدها لأهداف الأداء. فإذا كان أحد المدراء مسئولاً فقط عن الرقابة والتحكم في التكاليف وسوف يتم قياس وتقييم أدائه بناءً على ذلك قد يضحى عند قيامه ببعض الأفعال الضرورية لتحقيق ذلك الهدف بالجودة ورغبات العملاء. وهذا بالطبع لن يكون في مصلحة الشركة ككل. لذلك على الإدارة العليا أن تأخذ في الاعتبار تشجيعات أهداف الأداء التي تحددها لمدراء الوحدات.

4. التزويد بالتغذية العكسية

في الشركات التي تطبق نظام اللامركزية لا تستطيع الإدارة العليا متابعة عمليات التشغيل اليومية في كل وحدة من وحدات الشركة. وتستطيع أنظمة تقييم الأداء تزويد الإدارة العليا بالتغذية العكسية التي تحتاجها للتحكم والرقابة على كافة أنشطة الشركة. حتى لو قامت بتفويض المسؤولية وسلطة اتخاذ القرار فيها لمدراء الوحدات. فإذا لم تتمكن أي من الوحدات من تحقيق أهدافها تستطيع الإدارة العليا اتخاذ الإجراءات التصحيحية. فقد تقوم بتعديل أهداف الوحدة إذا كانت غير واقعية أو تغير مدير الوحدة إذا كانت الأهداف واقعية وممكنة التحقيق ولكن فشل المدير في تحقيقها.

5. استخدام نتائج تقييم الأداء كمؤشرات للأداء

تستخدم نتائج تقييم الأداء كمؤشرات للأداء، تستخدم لمقارنة انجازات الشركة مقابل الأداء الأفضل للصناعة. مقارنة النتائج بمؤشرات الصناعة يكشف عن معلومات مهمة أكثر من مقارنة النتائج بالخطط الموضوعية. ولكي تحافظ الشركة على بقائها لا بد لها من مسايرة و مجارة المنافسين. مما تقدم يتبين أن الشركات تهدف من خلال تبني نظام قياس الأداء إلى تحقيق عدة أهداف، فهي تسعى إلى الحصول على المعلومات التي تحقق الانسجام والتوافق بين أهدافها وأهداف وحداتها، وتمكنها من تحفيز مدراء الوحدات على الأداء الجيد ومحاسبة المقصرين على الأداء غير الجيد، وتسعى الشركات كذلك إلى التعرف على أدائها ومقارنته مع أداء المنافسين لمعرفة نقاط القوة والضعف حتى تستطيع تحقيق مزايا تنافسية.

يسعى هذا البحث إلى تحقيق أهداف قياس الأداء من خلال آلية أسعار التحويل التي تحقق قدرًا من الاستقلالية لوحدات المنظمة، حتى تستطيع تحقيق أرباح خاصة بها وتساهم في تحقيق أرباح المنظمة الكلية. مما يساعد على تحقيق وحدة الهدف في المنظمة، وتوفر قدرًا من المعلومات التي عن طريقها تستطيع إدارة المؤسسة قياس وتقييم أداء وحداتها حتى يتوفر لها أسساً سليماً وعادلاً لتحفيز مدراء وحداتها.

رابعاً: وسائل قياس الأداء

تتدرج مقاييس الأداء والتي يمكن استخدامها في تقويمه من مقاييس تعتمد على معيار فردي للأداء إلى مقاييس مركبة وذلك مروراً بالمقاييس التي تعتمد على عدة معايير للأداء. وفيما يلي الأنواع المختلفة لمقاييس الأداء:-(1)

1. المقاييس ذات المعيار الواحد Single- criterion measures:

تتضمن المقاييس ذات المعيار الواحد تلك المقاييس التي تركز على خاصية واحدة تعبر عن الأداء. فقد يتم قياس أداء مركز المسؤولية مثلاً بحجم الربح الذي يحققه. وفي هذه الحالة يمكن أن يستخدم مقياس الربحية كأساس لقياس مدى فاعلية وكفاءة الأداء وذلك باعتبار أن الربح هو زيادة الإيرادات عن المصروفات. ويعاب على مثل هذا المقياس أن استخدام الربحية وحدها كأساس لتقويم الأداء قد يؤدي إلى آثار غير مرغوب فيها على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل، وخاصة إذا طبقت اللامركزية في اتخاذ القرارات على نطاق واسع. ذلك أن كل مركز من مراكز المسؤولية قد يحاول تحقيق أفضل مقياس لربحية مركزه بغض النظر عن تأثير ذلك على ربحية باقي مراكز المسؤولية وعلى الوحدة الاقتصادية ككل. كما قد يؤدي استخدام مقياس للأداء يعتمد على ربحية مراكز المسؤولية إلى إيجاد حافز لدى مراكز المسؤولية لتفضيل السياسات التي تدر أرباحاً في الفترة القصيرة بغض النظر عن ما قد تؤدي إليه هذه السياسات في المدى الطويل.

ويمثل معدل العائد على رأس المال المستثمر والدخل المتبقي مثالين آخرين للمقاييس التي تعتمد على معيار وحيد والتي تستخدم في تقويم أداء مراكز الاستثمار، وعلى الرغم من أن هذين المقياسين يفضلان مقياس الربحية نظراً لربطهما الربحية بالاستثمار فإنه قد يعاب عليهما أنهما يخلقان حافزاً لدى الإدارة للتلاعب في رقم الربح بما يحقق صورة غير سليمة للعلاقة بين الربحية ورأس المال المستثمر. كما يدفع استخدام معدل العائد على رأس المال مراكز المسؤولية إلى تفضيل الاستثمارات التي تدر أرباحاً في الأجل القصير في حين أن ذلك قد يضر بالقوة الإيرادية للوحدة الاقتصادية في الأجل الطويل.

يتضح مما سبق أن المقاييس ذات المعيار الواحد قد ترضي الإدارة وأصحاب المصالح في الشركة على المدى القصير، لكنها قد تضر بمصالح الشركة على المدى البعيد، وذلك لما قد تحدثه من نتائج سلبية نتيجة التلاعب الذي قد يحدثه المديرون لتحقيق نتائج ترضي طموحاتهم. وتتضح عيوب هذه المقاييس بوضوح في النظم اللامركزية لأنها إضافة لما تحدثه من تلاعب في السياسات والنتائج فإنها قد

(1) السيد عبد المقصود محمد دبيان وآخرون، محاسبة التكاليف في مجال القياس والرقابة (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية،

1999)، ص 301.

تؤدي إلى النزاعات بين الإدارات مما قد يفسد الاستقلال الذاتي للإدارات ويؤثر على اتساق وانسجام الأهداف داخل المؤسسة.

2. مقاييس الأداء ذات المعايير المتعددة Multiple- criteria measures:

تختلف مقاييس الأداء ذات المعايير المتعددة عن تلك التي تعتمد على معيار فردي في أن الأولى تعتمد في قياسها للأداء على الخصائص المختلفة التي تصف النشاط. وتمثل هذه المقاييس مزيجاً من الخصائص التي تميز نشاط مركز المسؤولية. فقد يتضمن مقياس أداء مركز المسؤولية مقياساً لربحية المركز نفسه وكذلك مدى مساهمته في ربحية الوحدة الاقتصادية ككل.

و تشتمل الخصائص المختلفة لنشاط مركز المسؤولية على ربحيته، وإنتاجيته، ومسؤوليته الاجتماعية، ومدى التعاون مع الأقسام الأخرى، ومساهمته في تطوير الإنتاج، وما إلى ذلك من خصائص ويتم مزج هذه الخصائص في مقياس واحد لتقويم الأداء. ويراعى ضرورة وجود أساس سليم ومقبول يتم على أساسه مزج خصائص النشاط والا أدى مقياس الأداء المترتب إلى نتائج جانبية غير مرغوب فيها. وتعتبر عملية المزج من العمليات المعقدة نظراً لتعدد أسس القياس بالنسبة لكل خاصية من خصائص النشاط.

يتبين أن هذه المعايير لو طبقت بصورة صحيحة ستؤدي إلى نتائج مرغوب فيها من قبل أصحاب المصالح في الشركة وقد تؤدي إلى تحقيق الانسجام والاتساق داخل الشركة. ولكن هنالك صعوبة في الحصول على مثل هذه المقاييس وقد تكون هنالك صعوبة في تطبيقها. فضلاً عن أنها قد تواجه بمعارضه من الذين يرغبون في تحقيق نتائج سريعة وتحقيق طموحات ذاتية.

3. مقاييس الأداء المركبة Composite-criteria measures:

يتم تحديد مقاييس الأداء المركبة بوضع أوزان مرجحة لكل خاصية من خصائص أداء مركز المسؤولية المعين، وتجميع هذه الخصائص بعد ترجيحها بطريقة معينة. ويؤدي هذا إلى إحداث شي من التوازن على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل، خصوصاً إذا ما وجدت أهداف تتعارض مع بعضها البعض. وعلى الرغم من أن هذا النوع من مقاييس الأداء يؤدي إلى الوصول إلى قياس أفضل لفاعلية الأداء وكفاءته، فإن وضع أوزان للترجيح هو أمر حكمي يتطلب المتابعة المستمرة للتأكد من أن الأوزان المرجحة مازالت هي أفضل ما يمكن أن يحدث التوازن بين الخصائص المختلفة للنشاط.

يتضح أن هذه المقاييس محاولة لجعل مقاييس الأداء أكثر شمولاً، إلا أن هنالك صعوبة في تحديد الأوزان التي يتم بها الترجيح مما يؤثر على دقة عملية الترجيح. الأمر الذي يجعل عملية قياس الأداء أكثر تعقيداً.

خامساً: قياس الأداء المالي في الأقسام

تعتبر مقاييس الأداء المالية الأسلوب الشائع الاستخدام من قبل أغلب الجهات التي تقوم بتقويم وقياس أداء المنظمات، ولقد انتشر استخدام مقاييس الأداء التي تعتمد على المعلومات المالية والمحاسبية، نظراً لاهتمام إدارة المنظمات بزيادة ثروة المساهمين.⁽¹⁾ ومن هذه المقاييس ما يلي:-

1. الربح على مستوى القسم

يوجد اختلاف بالنسبة لعملية تحديد الأرباح وذلك بسبب وجود عدة مفاهيم للربح، وعند استخدام مقياس الربح على مستوى القسم في تقويم الأداء يجب أن تتوافر فيه العناصر التالية:-

1. يجب أن لا يتم التعظيم الفرعي لربح القسم على حساب أرباح الوحدة الاقتصادية ككل.
2. استقلال ربحية كل قسم، بمعنى عدم تأثيرها قدر الإمكان بكفاية الأداء أو السياسات الإدارية المتبعة في أي قسم آخر في الوحدة الاقتصادية.
3. أن يخضع ربح القسم للرقابة والتوجيه.

ويعرف ربح القسم بأنه صافي النتيجة النهائية لبنود التكاليف والإيرادات الخاضعة للرقابة، وقد توجد تكاليف مشتركة للأقسام وهذه لا يجب تخصيصها على مستوى قسم معين، لذلك فإن إجمالي الأرباح على مستوى الأقسام قد تفوق إجمالي الأرباح على مستوى الوحدة الاقتصادية، ويمثل ربح القسم المقياس الشامل المتاح لقياس الأداء إذا كان القسم نفسه مركز ربحية، أما إذا كان القسم مركز استثمار فإن مقياس الربح لا يعتبر مقياساً شاملاً لأنه لا يأخذ في اعتباره الاستثمار المتعلق بالقسم. ويجب التفرقة بين أربعة مفاهيم أساسية لربح القسم وهي، صافي ربح القسم، هامش المساهمة للقسم، الربح المباشر للقسم، والربح الخاضع للرقابة على مستوى القسم.⁽²⁾ وهناك عدة مستويات للربح على مستوى القسم كما يلي:-⁽³⁾

أ. مستوى هامش الربح:

هامش الربح يمثل الفرق بين الإيرادات وبين التكاليف المتغيرة- وهذا الهامش يعتبر هاماً لتوضيح العلاقة بين التكلفة والحجم والربح في الأجل القصير في هذا القسم، ولكن هذا الرقم لا يفيد في عملية تقويم الأداء. فمدير القسم مسئول أيضاً عن تكاليف أخرى بجانب التكاليف المتغيرة، ويمكنه أن يؤثر على العلاقة النسبية بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة في القسم، لهذا فإن تقويم أداء مدير القسم يجب أن يكون على الأقل - بعد خصم الأعباء الثابتة القطاعية الخاضعة لرقابته.

(1) أحمد يوسف دودين، مرجع سبق ذكره، ص 15.

(2) أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص 432.

(3) علي أحمد أبو الحسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 1995)، ص 320.

ب. مستوى المساهمة الخاضعة للرقابة:

المساهمة الخاضعة للرقابة هي إيرادات القسم مخصوماً منها كل التكاليف التي تتوافر فيها صفتان هما:

- أ - أنها تكاليف تخص القسم، أي أنها تكاليف قابلة للحصر المباشر على القسم.
- ب - خاضعة لرقابة مدير القسم.

فالتكاليف غير المباشرة على المنتجات التي تتضمن تكاليف ثابتة مثل العمل غير المباشر، الخدمات الصناعية غير المباشرة، المواد غير المباشرة تكون مباشرة على القسم لأنها تخص القسم ذاته، ويتحكم في كمياتها مدير القسم، وبالتالي يستطيع تخفيضها أو زيادتها بقرارات منه. وهذا يقيس مقدرة مدير القطاع في استخدام الموارد المتاحة لديه بكفاءة وفعالية. غير أن تحليل التكاليف الثابتة إلى خاضعة وغير خاضعة للرقابة يعتبر أمراً صعباً. يتطلب معرفة مسئولية اتخاذ القرار بشأن نشأة المصروف الثابت. فإذا كان مدير القسم هو الذي يتخذ القرارات للحصول على الأصول الثابتة، فإن المصروفات الثابتة المتعلقة بهذه الأصول تعتبر مصروفات خاضعة للرقابة في القسم ويكون مدير القسم مسئولاً عنها. أما إذا كانت قرارات الحصول على هذه الأصول الثابتة تتم بواسطة مسئول آخر أو مستويات إدارية أخرى من خارج القسم المعين، فإن المصروفات الثابتة المترتبة على هذه القرارات لن تكون تحت مسئولية مدير القطاع.

ج. المساهمة القطاعية:

وهي تمثل المساهمة الخاضعة للرقابة مخصوماً منها الأعباء الثابتة غير الخاضعة لرقابة مدير القطاع - فإذا كانت هنالك مصروفات تنفق في القسم المعين ولكن هذه المصروفات غير خاضعة لرقابة هذا المدير لأنها ناتجة من قرارات صادرة عن مسئولين آخرين خارج القسم. فإن هذه المصروفات يجب أن تخصم للوصول إلى المساهمة التي يحققها القسم المعين لتغطية الأعباء الثابتة العامة، وتحقيق صافي الربح. وتستخدم المساهمة القطاعية لتقويم أداء القسم وليس لتقويم أداء مدير القسم. أما في حالة تفويض مدير القسم سلطة إجراء تغييرات في الاستثمارات الثابتة في القسم، وفي هيئة العاملين بالقسم وفي مرتباتهم الثابتة، فإنه في هذه الحالة يكون مسئولاً عن المصروفات الثابتة هذه، وبالتالي يكون مقياس المساهمة القطاعية ملائماً لقياس كفاءة أدائه.

د. صافي ربح القسم:

ل للوصول إلى صافي ربح القسم يتم خصم المصروفات العامة الموزعة على القسم، وتشمل المصروفات العامة مصروفات المركز الرئيسي والمصروفات الإدارية العامة. ويتم توزيع هذه المصروفات على الأقسام بغرض تحفيز مديري الأقسام للعمل على تحقيق مساهمات مرتفعة وكافية لتغطية المصروفات العامة. غير أن هذا التوزيع - وهو عادة يتم على أساس عشوائي - لا يفيد بل ويكون غير عادل في عملية تقويم أداء مدير أي قسم وذلك للأسباب الآتية:-

1. مدير القسم لا يتحكم في مستوى المصروفات العامة- وبالتالي فهو غير مسئول عن أي انحراف فيها.

2. عملية توزيع المصروفات العامة تتم عادة باستخدام أسس توزيع عشوائية تفتقد العلاقة السببية بين حجم النشاط في القسم وبين نصيب القطاع من تلك المصروفات. فقد يتم التوزيع على أساس قيمة المبيعات، الأصول، أو المساحة، ويتأثر التوزيع حتماً بأي تغيير في رقم كل أساس رغم حدوث تغيير في حجم نشاط القسم.

ويرى كابلان وأتكينسون أن القسم يمكن أن يتحمل بجزء من المصاريف العامة في حالتين هما:

1. إذا كان القسم المعين هو المتسبب في زيادة المصروفات العامة للشركة فهذه الزيادة يجب أن يتحمل بها القسم، فهي في الواقع ينطبق عليها وصف المصروفات الخاضعة للرقابة.

2. إذا كان مديري الأقسام مسموح لهم بالمشاركة في القرارات على مستوى الشركة بصفة عامة وليس فقط على مستوى القسم، فإن توزيع المصروفات العامة على القطاعين يجعل هؤلاء المديرين على وعي تام بالمصروفات العامة وسوف يعملون بدافع شخصي على تخفيضها - وهذا لمصلحة الشركة عموماً.

وبصفة عامة، فإن توزيع المصروفات العامة على القطاعات يثير مشكلات في تقويم الأداء مما يخلق حالة من عدم الرضاء وعدم الاقتناع بعدالة التقويم. وبالتالي سوف يعمل كل مدير على تخفيض العبء الموزع على القسم المسئول عنه بدلاً من العمل على زيادة إيرادات القسم وزيادة هوامش الربح. ويقترح كابلان وأتكينسون لعلاج هذه الأمور أن تضع الإدارة المركزية للشركة أهدافاً لربحية الأقسام بحيث يكون صافي ربح القسم المستهدف كافياً لتغطية الأعباء العامة للشركة وتحقيق صافي الربح على مستوى الشركة، وبالتالي يركز مديرو الأقسام على زيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف الخاضعة لرقابتهم بدلاً من تركيزهم واعتراضهم على الأعباء العامة الموزعة.

وتستطيع الإدارة العليا استخدام ربح القسم لتقويم أداء القسم وذلك بطرق مختلفة كما يلي:-

1. مقارنة الربح الفعلي للقسم مع ربح القسم للفترة السابقة

وهذه الطريقة تعتبر أضعف الطرق لتقويم الأداء، فاستخدام أرباح الفترة السابقة كأساس للمقارنة ولقياس مدى التحسن قد يؤدي إلى الميل نحو التشغيل غير الكفاء أو الأقل كفاءة مما يجب لموارد القسم المعين، فقد يكون الأداء الماضي غير كفاء، ورغم تحقق أرباح قطاعية فهي أقل مما كان يمكن تحقيقه، وإذا تم اعتبار ربح القسم للعام الماضي هو المعيار لتقويم الأداء، فإن المسئول عن القسم المعين قد يكتفي بتحقيق هذا الرقم أو بتحسينه بنسب طفيفة، وبالتالي سوف يرفض فرصاً جديدة لتحقيق ربحية أعلى حتى لا يتحدد له في المستقبل مستوى أعلى من الربحية كهدف جديد يتم تقويم أدائه الفعلي على أساسه.

2. مقارنة ربح القسم الفعلي مع ربح القسم المستهدف في الموازنة الشاملة
- هذه الطريقة أفضل من الطريقة الأولى لأن الإدارة العليا حين تضع أهدافاً للربحية على مستوى الأقسام فإنها تحاول تحفيز العاملين لرفع مستوى الأداء. وعادة تكون الأرباح المستهدفة على مستوى الأقسام مرتبطة بتحقيق الأهداف العامة للمنشأة كوحدة واحدة.
3. قياس الكفاءة النسبية للأداء
- إن الرقم المطلق لربح القسم لا يقيس الكفاءة النسبية للأداء لكل قسم. فالقسم الذي لديه موارد متاحة أكبر مما لدى قسم آخر في نفس المنشأة، من المتوقع منه أن يحقق أرباحاً أكبر. غير أن هذا قد لا يعبر عن كفاءة نسبية أعلى للقسم الأول. ففي هذه الحالة يجب أن تتسب أرباح القسم إلى استثمارات القسم لقياس معدل العائد للقسم. وتحتاج الإدارة العليا للمنشأة إلى معرفة معدل العائد للقسم والتغيرات الحادثة فيه من فترة إلى أخرى للرقابة على ربحية القسم، وترتب الأقسام حسب كفاءتها النسبية، لاتخاذ الفعلية لمستقبل كل قسم.
- من عيوب أسلوب الربح على مستوى القسم أن بعض العناصر المنفردة الداخلة في قياس الدخل عرضه للتلاعب من قبل الإدارة ومن أمثلة ذلك التلاعب ما يلي:-(¹)
1. تحويل عمليات البيع من فترة لأخرى.
 2. إذا تم استخدام طريقة تدفق تكلفة الوارد أولاً يصرف أولاً فإن مشتريات المخزون يمكن تأجيلها إلى نهاية الفترة لتغيير كمية البضاعة المباعة عن الفترة.
 3. إذا تم تحميل المخزون بالتكاليف غير المباشرة الفعلية فإن الزيادة في الإنتاج ستؤدي إلى نقصان تكلفة الوحدة. (يوصى باستخدام التكاليف المتغيرة في التقارير الداخلية لأن فرص التلاعب فيها بما يتعلق بالمخزون تعتبر أقل مقارنة بالتكاليف المستغلة)
 4. تأجيل تعيين عمال جدد بدلاً عن الذين انتهت مدة خدمتهم أو تم فصلهم مما يخفض تكلفة العمل المباشر عن الفترة.
 5. تأجيل أو استبعاد التكاليف الجارية لخفض التكاليف
 6. تأجيل أو إلغاء برنامج الصيانة أو الإعلان أو غيره من الأنشطة الخاضعة لإرادة الإدارة لتخفيض المصروفات.
 7. تغيير طريقة إهلاك الأصول الثابتة.
- وأي من هذه التعديلات يمكنه أن يجعل مبلغ الربح الوارد بتقرير المركز مطابقاً للمبلغ المثبت في الموازنة التخطيطية. وهذا السلوك ليس من مصلحة المنظمة في الأجل الطويل.

(¹) Jesse T. Barfield, et al, **Cost Accounting**, (St Paul New York: West Publishing Company, 1991).

يتضح مما سبق أن هنالك العديد من الصعوبات التي تحد من فعالية استخدام الربح على مستوى القسم في قياس أدائه منها، أنه هنالك صعوبة في تخصيص التكاليف إلي خاضعة للرقابة وغير خاضعة للرقابة وإلى تكاليف عامة وأخرى خاصة بالقسم، بالإضافة إلى أنه قد تنشأ خلافات بين الأقسام عند توزيع المصروفات العامة مما يؤثر على اتساق الأهداف ويتضح ذلك بجلاء في الشركات التي تطبق نظام اللامركزية، أيضاً وفي سبيل سعي مدير القسم لخفض تكاليفه قد يفوت على الشركة فرصاً استثمارية قد تدر أرباحاً كبيرة في المدى البعيد. هذا فضلاً عن فرص التلاعب الكثيرة التي قد تؤثر على تحديد ربحية القسم.

2. قياس التدفق النقدي.

قد ينتج عن استخدام هامش الربح أو الدخل المبنى على أساس الاستحقاق كمقياس للأداء تحويل انتباه الإدارة عن قضيتين هامتين هما حجم واتجاه التدفقات النقدية الداخلة والخارجة. وكل مدير مركز ربحية أو استثمار يعرف أن السيولة النقدية المستمرة من أساسيات النجاح لوحدهم الاقتصادية ولذا يعد التدفق النقدي من المقاييس السليمة للأداء المالي. وتبين قائمة التدفق النقدي بوضوح أثر الأنشطة الرئيسية للمنظمة (التشغيل، التمويل والاستثمار) على التدفق النقدي. ويساعد عرض هذه الأنشطة على الأساس النقدي إدارة الوحدة الاقتصادية في الحكم على قدرتها على مقابلة ارتباطاتها الخاصة بالتدفق النقدي الخارج والحصول على ارتباطات جديدة وتعديل الأوضاع لمقابلة التغير في البيئة المحيطة. وينتج عن تمييز العلاقات بين هامش الربح وصافي التدفق النقدي من العمليات مساعدة الإدارة في الحكم على جودة الربح.

ويتعرض التدفق النقدي لما يتعرض له هامش الربح من تلاعب ويرتبط مثله بالأجل القصير إلا أن التدفق النقدي الكافي أساس لنجاح المنظمة وقد تكون عدم كفايته مؤشراً لسوء توجيه شئون المنظمة ورداءة صنع القرارات من جانب المديرين ويمكن استخدام نسب مالية متنوعة من واقع معلومات التدفق النقدي لمساعدة المديرين في إنجاز وظائفهم بكفاءة وفعالية.⁽¹⁾

يتبين مما تقدم أن التدفق النقدي يعتبر مؤشراً جيداً لقياس الأداء لأنه يوضح من أين أتت الأموال وأين استخدمت، وبذلك يعرض أنشطة الشركة وأدائها لكل أصحاب المصلحة في الشركة الحاليين والمتوقعين ليتخذ كل قراره المناسب. بالإضافة إلى أن استخدام التدفق النقدي قد يساهم في الكشف عن بعض التلاعب الذي يحدث في رقم صافي الربح.

(1) محمد فخري مكي، جمال سعد مروان، مدخل استراتيجي في المحاسبة الإدارية، بدون ناشر، 2000، ص 214.

3. العائد على المبيعات Return on sales:

إن نسبة الدخل إلى الإيرادات (المبيعات) - والتي يطلق عليها غالباً العائد على المبيعات - عادة ما تستخدم كمقياس أداء أساسي، والعائد على المبيعات يمثل عنصراً واحداً للعائد على الاستثمار، طبقاً لطريقة دوبونت لتحلل الربحية.

ويرى البعض أن العائد على المبيعات أسهل في حسابه وأن الحصول على ربح مبيعات كافٍ سينعكس عاجلاً أو آجلاً على معدل العائد على الاستثمار، بالإضافة إلى أن الإدارة لن تجد دافعاً لتعطيل عملية الاستثمار في المعدات والتسهيلات لانعكاس الاستثمار السالب على معدل العائد في الأجل القصير.

وإذا كان العائد على المبيعات ينتقد لتجاهله حجم الأموال المستثمرة فإن هنالك ثلاث أسباب لاستخدامه:

1. تجنب المشاكل المقترنة بتقييم أساس الاستثمار الذي لا بد منه عند استخدام معدل العائد على الاستثمار.

2. يوجد لدى معظم الشركات المستخدمة لمقياس العائد على المبيعات مقاييس منفصلة للرقابة على كل نوع من الأصول.

3. تشعر الشركات أن قياسه يبين ربحية كل منتج وبذلك هو أكثر ملائمة للتخطيط والمقارنة بين ربحية المنتجات.

يتضح أن من ميزات العائد على المبيعات أنه سهل الحساب مقارنة بالعائد على الاستثمار لتجاوزه مشكلة تقييم أساس الاستثمار. بالإضافة إلى أنه لن يؤدي إلى استبعاد الاستثمارات الناجحة خوفاً من تأثيرها على الربحية في الأجل القصير خاصة إذا وجدت مقاييس منفصلة للرقابة على الأصول.⁽¹⁾

4. العائد على الاستثمار Return on investment:

يعد العائد على الاستثمار من أكثر المداخل شيوعاً لقياس الأداء، وذلك لسببين، أنه يمزج كل مقومات أو عناصر الربحية الرئيسية (الإيرادات والتكاليف و الاستثمار) في نسبة واحدة، والعائد على الاستثمار يمكن أن يقارن بأي معدل عائد على الفرص في أي مكان داخل أو خارج الشركة، ومع ذلك فإن هذا العائد على الاستثمار شأنه شأن أي مقياس أداء وحيد يجب أن يستخدم بحذر وأن يكمله بمقاييس أداء أخرى.

والعائد على الاستثمار غالباً ما يطلق عليه أيضاً معدل العائد المحاسبي، أو معدل العائد المحاسبي على أساس الاستحقاق وعادة يستخدم رجال الإدارة مصطلح العائد على الاستثمار عند تقييم أداء قسم أو وحدة تنظيم فرعية، بينما مصطلح معدل العائد المحاسبي على أساس الاستحقاق عندما يتم

(1) تشارلز هورنجرن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 1373.

استخدام مقياس العائد على الاستثمار لتقويم مشروع، وتختلف الشركات في طريقة تعريفها لكل من بسيط ومقام هذا العائد على الاستثمار. فبعض الشركات تستخدم دخل التشغيل بالنسبة للبسط، في حين تفضل شركات أخرى تحديد العائد على الاستثمار على أساس بعد الضرائب، وتستخدم صافي الدخل، وكذلك فإن بعض الشركات تستخدم إجمالي الأصول في المقام وتفضل شركات أخرى التركيز فقط على تلك الأصول الممولة بالميديونية طويلة الأجل، وحقوق الملكية وتستخدم إجمالي الأصول مطروحاً منها الالتزامات المتداولة.

ويلقي العائد على الاستثمار الضوء على المنافع التي يمكن أن تحققها الإدارة بتخفيض استثماراتها في الأصول المتداولة أو الثابتة، فبعض رجال الإدارة يحرصون على زيادة الإيرادات ورقابة التكاليف، لكنهم يعطون عناية أقل لتخفيض قاعدة استثماراتهم، ويقصد بتخفيض قاعدة الاستثمار تخفيض النقدية العاطلة وإدارة الائتمان بحكمة وتحديد مستويات المخزون المناسبة، والإنفاق بعناية على الأصول الثابتة.⁽¹⁾

وهناك عدد من المزايا لاستخدام معدل العائد على الاستثمار، وفيما يلي بعض مزايا استخدامه:-⁽²⁾

1. تمثل نسبة العائد على الاستثمار رقماً واحداً شاملاً يتأثر بكل ما حدث.
2. تقيس هذه النسبة مدى نجاح مدير القسم في استخدام أصول المنشأة في تحقيق الأرباح. وهي أيضاً أسلوب جيد لتقويم مشروعات الاستثمار الرأسمالية.
3. توفر هذه النسبة أساساً مشتركاً لمقارنة عدة وحدات أو أقسام.
4. تعطي الدافع لاستغلال الأصول المتاحة بكفاءة.
5. تعطي الدافع للحصول على مزيد من الأصول فقط عندما يؤدي ذلك القرار إلى زيادة العائد على الاستثمار.

ومن عيوب استخدام معدل العائد على الاستثمار:-⁽³⁾

1. تتأثر نسبة العائد على الاستثمار بسياسة الاستهلاك. تؤثر الاختلافات بين الأقسام بشأن كمية الاستهلاك التي تخصم من الإيرادات في أداء العائد على الاستثمار. تقلل أساليب الاستهلاك السريع من العائد على الاستثمار مما يتعارض مع تحليل القيمة الحالية للإيرادات المتوقعة كأساس للميزانية الرأسمالية.

(1) المرجع السابق، ص 1494.

(2) توماس وهيلن، دافيد هنجر، الإدارة الإستراتيجية، ترجمة محمود عبد الحميد مرسى، زهير نعيم الصباغ (المملكة العربية السعودية: معهد الإدارة العامة، 1411هـ / 1990)، ص 373.

(3) المرجع نفسه، ص 373.

2. تتأثر نسبة العائد على الاستثمار بالقيمة الدفترية للأصول. تتمتع المصانع القديمة بقاعدة استثمارية أقل من المصانع الجديدة وذلك بسبب الأصول المستهلكة في النوع الأول مما يؤدي إلى زيادة العائد على الاستثمار في المصانع القديمة. كما قد يتم تقليل الاستثمار في الأصول أو التخلص من بعض الأصول بغرض زيادة العائد على الاستثمار.

3. يقوم في كثير من المنشآت التي تستخدم نسبة العائد على الاستثمار قسم بالبيع لقسم آخر. تحدث نتيجة لذلك ظاهرة التسعير التحويلي. يعاني مديرو بعض المراكز الاستثمارية مادام التسعير التحويلي يتم ولو نظرياً على أساس التأثير الإجمالي على أرباح المنشأة. من الصعب تحديد التسعير التحويلي بشكل عادل يحقق المساواة.

4. إذا عمل أحد الأقسام في صناعة تسودها ظروف مواتية في حين عمل قسم آخر في صناعة تسودها ظروف غير مواتية سيظهر القسم الأول بمظهر أفضل تلقائياً.

5. الفترة الزمنية المعينة هنا هي في الأجل القصير. يجب قياس أداء مدير القسم على الأجل الطويل. هذه هي الفترة الزمنية لقياس طاقة الإدارة العليا.

6. تؤثر الدورة التجارية بشدة في أداء العائد على الاستثمار بغض النظر عن - أو برغم - الأداء الإداري.

مما سبق يتضح أن العائد على الاستثمار من أفضل مقاييس الأداء رغم التباين في أسس حسابه، وذلك لأنه يربط بين الإيرادات والاستثمارات وبالإضافة إلى أنه يمكن من المقارنة بين أداء الوحدات الداخلية يمكن أيضاً من مقارنة أداء الشركة بالشركات التي تعمل في نفس النشاط. إلا أن هنالك بعض الاعتبارات التي لا بد من أخذها في الحسبان وهي أن الظروف والأوضاع تختلف من قسم لآخر أو من شركة لأخرى مما يؤثر على قياس الأداء.

5. الدخل المتبقي Residual Income:

دخل التشغيل المتبقي هو صافي دخل التشغيل الذي يمكن لمركز المسؤولية أن يكتسبه فوق حد أدنى لمعدل العائد على الاستثمار في أصول التشغيل، والغرض من استخدام الدخل المتبقي عند قياس الأداء هو تعظيم إجمالي قيمة الدخل المتبقي وليس معدل العائد على الاستثمار. وتعتقد الكثير من الشركات أن الدخل المتبقي يعتبر مقياساً للأداء أفضل من معدل العائد، وذلك لأن الدخل المتبقي يشجع المديرين على الإقدام على الدخول في استثمارات مربحة والتي قد يرفضها إذا كان أداؤه يقاس بمعادلة معدل العائد على الاستثمار، وحيث أن أداء مدير القسم يقاس على أساس تعظيم معدل العائد على الأصول المستثمرة فإنه سوف لن يتحمس للإقدام على فرصة الاستثمار المتاحة طالما أن ذلك سيؤدي إلى انخفاض رقم معدل العائد على الاستثمار وعلى الرغم من أن الإقدام على هذه الفرصة سيكون في صالح الشركة كلها.

هنالك عيب رئيسي لمنهج الدخل المتبقي أنه لا يمكن استخدامه في المقارنة بين أقسام ذات أحجام مختلفة، حيث أنه يؤدي - بطبيعته - إلى التحيز في اتجاه الأقسام الكبيرة، حيث يمكن أن يُتوقع أن الأقسام الأكبر تحقق دخلاً متبقياً أكبر مما تحققه الأقسام الصغيرة، ولا يرجع ذلك إلى أن الأقسام الكبرى أحسن إدارة ولكن يرجع ذلك إلى الأرقام الكبيرة المستخدمة في الحساب.⁽¹⁾

مما تقدم يتضح أن أهم ما يميز الدخل المتبقي كمقياس للأداء أنه يمنع حدوث الخسارة التي يتكبدها القسم عند رفضه للمشروعات التي قد تؤدي لتخفيض معدل العائد على الاستثمار. إلا أنه مثل العائد على الاستثمار يشجع على التوجه قصير الأجل.

6. القيمة الاقتصادية المضافة Economic value Added:

تعتبر القيمة الاقتصادية المضافة أحد مقاييس الربحية في مراكز الاستثمار. وهي عبارة عن الربح التشغيلي بعد الضرائب مطروحاً منه التكلفة الكلية السنوية لرأس المال. وإذا كانت القيمة الاقتصادية المضافة موجبة فمعنى ذلك أن الشركة حققت فائضاً. أما إذا كانت سالبة فمعنى ذلك أن رأس المال قد تأثر. وعلى المدى الطويل فإن الشركات التي تبقى هي التي تحافظ وتزيد رأسمالها أو ثروتها. وعندما تستخدم القيمة الاقتصادية المضافة لتنظيم تعويضات ومكافآت الإدارة فإنها تشجع المديرين على استخدام رأس المال الموجود والجديد لزيادة مكاسب الشركة.

من أهم ميزات القيمة الاقتصادية المضافة أنها تركز على الدخل التشغيلي بعد الضرائب والتكلفة الحقيقية لرأس المال، بينما تستخدم مقاييس العائد الأخرى أرقام القيمة المحاسبية الدفترية التي قد توضح أو لا توضح التكلفة الحقيقية لرأس المال. ويفضل المستثمرون القيمة الاقتصادية المضافة لأنها تربط الربح بكمية الموارد المطلوبة لتحقيقه.⁽²⁾

تعتبر القيمة الاقتصادية المضافة نوع خاص من الدخل المتبقي، ولكنها تختلف عن الدخل المتبقي في أنها تنظر إلى الدخل المتبقي للأقسام من وجهة نظر أصحاب الحقوق الأساسيين، المستثمرين وأصحاب الديون طويلة الأجل. وبما أن أصحاب الحقوق هم من يمولون الشركة، فغالباً ما ترغب الإدارة في تقييم مدى فعالية القسم في استخدام أصوله من وجهة نظر أصحاب الحقوق.

تقيس العديد من الشركات أدائها المالي باستخدام القيمة الاقتصادية المضافة. ومن ميزات القيمة الاقتصادية المضافة أنها تحفز على اتساق الأهداف، وأنها تنظر إلى الدخل المتولد من الأقسام فقط من خلال توقعات المستثمرين وأصحاب الديون طويلة الأجل.⁽³⁾

⁽¹⁾ ري إتش جاريسون، إريك نورين، المحاسبة الإدارية، محمد عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر،

2002)، ص- ص 622 - 624.

⁽²⁾ Limina Guan. Et al, Op. cit, P 343.

⁽³⁾ M. Suzanne Oliver, Charles T. Horngren, Op. cit, P 581.

يتبين مما سبق أن القيمة الاقتصادية المضافة رغم أنها تعتبر نوع من الدخل المتبقي ويعتبرها البعض بديلاً للدخل المتبقي إلا أن أهم ما يميزها أنها تربط بين الدخل وتكلفة رأس المال مما يجعل المديرين يحافظون على رأس المال ويحاولون استغلاله بكفاءة عالية. و مما يميزها أيضاً أنها تنظر للدخل من وجهة نظر الممولين مما يعظم ثروة المستثمرين و يمنح الشركة ميزة تنافسية.

سادساً: مقاييس الأداء غير المالية Non- Financial Measurement

لعدم ملائمة المعايير المالية وحدها لقياس الأداء في ظل بيئة التصنع الحديثة، كان من الضروري الاستعانة بمقاييس أداء غير مالية تتوافق تدريجياً مع مقاييس الأداء المالية، وذلك لتحقيق طلب المديرين، ومجارات العمليات الإنتاجية، فضلاً عن تحسين الجودة والأداء.⁽¹⁾

1. مقاييس رقابة الجودة Quality Control Measurement:

تعتبر الجودة من أهم أهداف إستراتيجية التصنيع لأنها العامل الرئيسي في تعزيز الموقف التنافسي للشركة. و يعتبر تخلص الشركة من كل عيوب الإنتاج من أهم مظاهر نجاح الشركة. ويتطلب ذلك تحسين الجودة من ناحية التطبيق والقياس. وعادة ما يتطلب برنامج تحسين الجودة التركيز على بناء جودة المنتجات عند مرحلة التصميم بدلاً من التركيز على فحص الجودة عند انتهاء عملية الإنتاج، والزام الموردين بعقود طويلة الأجل لضمان استلام مواد وأجزاء على درجة عالية من الجودة، والتركيز على ميكانيكية الرقابة أثناء العمليات.

ويكتمل برنامج تحسين الجودة بتحسين عملية القياس بما يضمن وجود مقاييس أداء ملائمة تشجع على تحقيق الجودة، وتشتمل المقاييس الملائمة لأداء الجودة على مقاييس جودة المدخلات، ومقاييس الرقابة أثناء التشغيل ومقاييس رضا العملاء.

تركز مقاييس جودة المدخلات على قياس جودة المواد القادمة من المورد حيث يجب أن يفحص المواد ويتأكد من أنها مستوفية لمتطلبات الجودة قبل إرسالها إلى المصنع، وهذه المقاييس تركز على جودة مرتفعة، ووقت أقصر للاستلام، ورقابة أكثر على مخلفات المواد.

أما مقاييس الرقابة أثناء التشغيل فتتركز على رقابة الجودة أثناء الإنتاج للتأكد من الالتزام بمواصفات ومستويات الجودة عند المراحل المختلفة لعملية الإنتاج.

وتركز مقاييس رضا العملاء على قياس نظرة العملاء إلى المنتجات والخدمات التي تقدمها لهم الشركة بالإضافة إلى المشاكل التي يواجهونها عند التعامل مع الشركة. وللعلاقة بين المنظمات والعملاء تأثيرات على رضا وولاء العميل مما يساهم في الربحية ويؤدي في النهاية إلى زيادة قيمة المؤسسة.⁽²⁾

(1) محمد سامي راضي، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، (دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، 2011)، ص 417.

(2) Ataollah Mohammadi Malgharni, Et al, «Non- financial Performance for Firm's Evaluation», European Journal of Economic, Finance and Administrative Sciences, (2010), 126.

يتضح مما سبق أن الرقابة على الجودة تعتبر من أهم مقاييس الأداء غير المالية، ولكن لابد من أخذ تكلفة الجودة في الحسبان، وللحصول على مخرجات جيدة لابد من وجود مدخلات جيدة، وإذا كان تكلفة المدخلات الجيدة مرتفعة فإن ذلك سيؤثر على تكلفة المخرجات. وإذا تم استخدام الجودة كمقياس الأداء لا بد من إلزام كل الأقسام بتطبيق الجودة، وذلك لأن تكاليف الجودة ستؤثر على أرباح القسم، وقد يحقق القسم الذي لا يطبق الجودة على أرباحاً أعلى، وذلك لاختلاف أوضاع وأذواق العملاء.

2. مقاييس المرونة الإنتاجية:

تمثل المرونة الإنتاجية واحدة من أهم الخصائص التي تميز الشركات في البيئات الصناعية المتقدمة والتي تتضمن قدرة الشركة على سرعة الاستجابة إلى طلبات الزبائن، وبصفة عامة يتوقف تحقيق المرونة الإنتاجية على مجموعة من العوامل تشمل الفترة الزمنية لدورة التسليم، والنواحي الهندسية للمنتج، وقدرة الشركة على الابتكار والتجديد. و حتى يمكن الحكم على نجاح الشركة في تحقيق المرونة الإنتاجية فإنه يمكن من خلال صياغة المقاييس الفرعية لهذه العوامل ويمكن أن يتوافر دليل على مدى تمتع الشركة بميزة تنافسية في تحقيق المرونة الإنتاجية كالآتي:-(¹)

أ. العوامل المتعلقة بالفترة الزمنية لدورة التسليم

يقصد بالفترة الزمنية لدورة التسليم الفترة التي تمر بين استلام الأمر من الزبون وحتى شحن المنتجات التامة إليه. و كلما انخفضت هذه الفترة كانت الشركة أكثر مرونة في تلبية احتياجات الزبائن، و تشمل مقاييس زمن دورة التسليم الآتي: (زمن تجهيز وإعداد الآلات، زمن تشغيل وتوقف الآلات، الزمن الخاص بمناولة المواد والأجزاء).

ب. العوامل المتعلقة بالنواحي الهندسية للمنتج

إن مقدرة الشركة على تحقيق المرونة الإنتاجية من خلال السرعة في إجراء التغييرات في خصائص المنتج تعتبر دالة في النواحي الهندسية للمنتج والتي تتعلق بمكوناته ومستويات المواد الداخلة في صنعه وإمكانية التغيير في مراحل عمليات الإنتاجية، و أهم المقاييس المستخدمة في ذلك: (متوسط عدد العمليات التي يمر بها المنتج، متوسط عدد أجزاء المنتج، مستوى المواد الخام الداخلة في صنع المنتج، عدد الأجزاء المستخدمة في تجميع المنتج).

ج. العوامل المتعلقة بقدرة الشركة على الابتكار والتجديد

يقصد بالابتكار القدرة على تقديم عدد أكبر من المنتجات الجديدة وبسرعة أكبر بما يحقق زيادة الحصة في السوق، إذ تتطلب المنافسة استمرار الشركات في التحسين والابتكار،

(¹) خالص حسن يوسف الناصر، «التكامل بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية في تحقيق الرقابة على العمليات التشغيلية»، مجلة تنمية الرافدين، مجلد 33، العدد 99، (يونيو 2009)، ص 7.

وتطوير منتجات جديدة لتحل المنتجات ذات الطراز القديم. ويترتب على تطوير المنتجات تطوير عمليات جديدة لجعل المنتجات أكثر فعالية، وللتحسين المستمر لهذه العمليات لا بد من ربطها بالأهداف الإستراتيجية للمنظمة. وتشمل مقاييس الابتكار والتجديد (عدد المنتجات، الدورة الزمنية للتطوير).

مما سبق يتبين أن تحقيق المرونة الإنتاجية يتوقف على نوعية النشاط الذي تمارسه الشركة وطبيعة منتجاتها، وطبيعة السوق الذي تتعامل فيه، والزبائن الذين تتعامل معهم الشركة. فبعض المنتجات سهلة التجهيز والإعداد وبعضها يحتاج لفترة أطول، وبعض المنتجات قابلة للتطوير والتحديث باستمرار وبعضها يتطور ببطء. وهناك سوق تنتم بالمنافسة الكاملة وأخرى تسود فيها المنافسة غير الكاملة وهناك سوق احتكارية. وتختلف أيضاً أذواق وطباع الزبائن فمنهم من يفضل المنتجات الحديثة والمبتكرة ومنهم تقليدي يفضل الطراز القديم.

3. مقاييس رقابة المخزون Inventory control measures:

عادة ما تحتفظ الشركات بمستوى معين من المخزون كاحتياط أمان لمواجهة مشكلة النقص في المخزون وعدم توافره وقت الحاجة إليه. ويزداد الاتجاه في الوقت الحاضر نحو إصدار عدد كبير من أوامر التوريد بكميات صغيرة، حتى يمكن التخلص من جميع أنواع المخزون، وتراقب الإدارة عملية التحسن والتقدم نحو تحقيق هذا الهدف من خلال حساب معدل دوران المخزون من كل نوع من المواد ومن كل منتج.⁽¹⁾

يعتبر معدل الدوران المرتفع مؤشراً على قدرة الإدارة على إبقاء المخزون في أدنى مستوى له، وقدرتها على تصريف البضائع بسرعة، وإمكانية تجنب خسائر قد تنتج عن ركود المخزون سواء كانت ناتجة عن التلف أو عن تجميد أموال فيه. أما انخفاض المعدل فيدل على عدم كفاءة إدارة المخزون، وعلى احتفاظ الشركة بمخزون فائض أو متقادم مما يقلق الشركة جراء تمويل هذا المخزون وتحمل تكلفة تمويل إضافية.⁽²⁾

يتضح مما سبق أن معدل دوران المخزون يعتبر مقياساً جيداً للأداء إذا أخذ في الاعتبار طبيعة النشاط الذي تمارسه الشركة وطبيعة المواد و المنتجات التي يتم تخزينها و حالة السوق. وفي الشركات التي تطبق نظام اللامركزية لابد من الأخذ في الحسبان مستوي الاستقلال الذاتي الذي تتمتع به الأقسام وحرية التعامل خارجياً.

(1) هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2000)، ص، 256.

(2) زهرة حسن العامري، السيد علي خلف الركابي، «أهمية النسب المالية في تقييم الاداء»، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثالث والستون، (2007/ 2/19)، ص 119.

4. مقاييس أداء الآلات Machine Performance Measures:

في البيئة الصناعية الحديثة ازداد الاتجاه نحو استخدام الأتمتة ومع زيادة الأتمتة يحدث تعاظم في الاستثمارات في المعدات والآلات والتي تحتاج إلى اهتمام كبير من الإدارة عنه في المصانع التقليدية، ومن المقاييس المبتكرة لتحديد الإمكانيات المتاحة للآلات واستخدام هذه الآلات، نسبة إمكانيات الآلات المتاحة، نسبة الأعطال للآلات، زمن إعداد الآلات، توقف الآلات، الصيانة المانعة، نسبة الاستخدام المتاحة و زمن الإعداد.⁽¹⁾

مما تقدم يتبين أن أهمية هذه المقاييس تزداد عند تطبيقها مترامنة مع مقاييس المرونة الإنتاجية ومقاييس رقابة المخزون، حيث أن استخدام الآلات بطاقة عالية يساعد على تدفق الإنتاج في الوقت المحدد بسهولة ويسر، أما إذا لم تكن هنالك حاجة لاستخدام الآلات بطاقة عالية فإن ذلك سيؤدي إلى إنتاج أكثر مما هو مطلوب لضمان تدفق الإنتاج في الوقت المحدد مما يستوجب تكوين مخزون بدون حاجة. وعند استخدام مقاييس أداء الآلات لقياس الأداء لابد من أخذ التكلفة الناتجة عن زيادة الاستثمارات في الآلات.

5. مقاييس أداء التسليم Delivery Performance Measures:

الهدف من عملية الإنتاج هو توصيل منتج ذو جودة عالية ليد العميل بأسرع ما يمكن، فالعميل ليس مضطراً للانتظار عدة شهور لاستلام المنتج وأن أحد المنافسين يمكنه تسليم البنود المطلوبة في عدة أسابيع. لذلك ففي بيئة التصنيع الحديثة تكون السرعة ذات أهمية مثل الجودة في كسب العملاء أو الاحتفاظ بالعميل. وهنالك العديد من مقاييس أداء التسليم منها، نسبة التسليم في الموعد، زمن دورة الإنتاج أو التصنيع، كفاءة دورة التشغيل.⁽²⁾

يتضح مما سبق أن مقاييس أداء التسليم تزداد أهميتها في ظل وجود عدد من المتنافسين في السوق، وهي بدورها تزيد من فعالية مقاييس الأداء المذكورة أعلاه. ولكن حتى تتمكن الشركة من الوفاء بهذه المقاييس فإن ذلك يتطلب المزيد من التكاليف الثابتة مما يتطلب الحصول على عدد كبير من أوامر الشراء وأن تتم تلبية سرعة حتى تستطيع الشركة تحقيق هامش ربح مرضي.

يتناول هذا البحث قياس وتقويم الأداء المالي في الشركات الصناعية باستخدام أسعار التحويل والتي تعتبر من مقاييس الأداء المالية وذلك لما قد تحدثه من تأثيرات على أرباح الشركات متعددة الأقسام. ولما قد تحدثه من تأثيرات على مقاييس الأداء المالية الأخرى. هذا بالإضافة إلى ما يمكن أن تحدثه من تأثير غير مباشر على مقاييس الأداء غير المالية والذي يؤثر في النهاية على الأداء المالي للشركة.

⁽¹⁾ ري إتش جارون، إريك نورين، ص، 507.

⁽²⁾ المرجع نفسه، ص، 507.

المبحث الثالث

قياس الأداء باستخدام أسعار التحويل

أولاً: أثر أسعار التحويل على قياس الأداء

عندما يتم تقويم أداء أي من مراكز الاستثمار أو مراكز الربح، من المهم أن يكون هنالك اعتبار خاص عندما يزود أحد مراكز المسؤولية في المنظمة مركز مسؤولية آخر في نفس المنظمة بالسلع والخدمات. في مثل هذه الظروف تدخل بنود إضافية لتقويم أداء مراكز المسؤولية.⁽¹⁾

في هذه الحالة يصبح تقويم أداء مديري مركز الاستثمار ومركز الربح أكثر صعوبة، وتحدث هذه الصعوبة نتيجة سعر التحويل الذي يفرض على المنتج أو الخدمة المحولة من قسم لآخر في نفس الشركة. وكما هو متوقع فإن القسم المشتري يرغب في أدنى سعر ممكن، بينما يريد القسم البائع أعلى سعر ممكن ليحصل على أفضل تقويم للأداء.

في بيئة الأعمال الطبيعية حيث وجود شركات منفصلة عن بعضها فإن عوامل السوق هي التي تؤثر في السعر. فإذا كان المشتري يعتقد أن السعر مرتفع جداً فسوف يبحث عن بائع آخر قد يكون قادراً على البيع بسعر منخفض. وإذا كان البائع يعتقد أن السعر منخفض جداً فيمكنه أن يبحث عن مشتري آخر يمكن أن يشتري بسعر أعلى.

هذا الوضع الطبيعي يختلف في حالة التحويلات الداخلية في الشركات، فالبايعين غالباً ما يكونون مجبرين على البيع والمشتريين غالباً ما يكونون مجبرين على الشراء من الأقسام داخل الشركة وذلك حتى لا تكون هنالك طاقة عاطلة. وهكذا فإن الصفقة التي لا تكون في مصلحة أي من المدراء قد تكون في مصلحة الشركة ككل.⁽²⁾

قد أصبحت أسعار التحويل عامل مؤثر جداً على كفاءة الإدارة. و واحد من أهم العناصر في قياس أداء المنشآت اللامركزية وأجزائها. ويمكن أن يكون للتحويلات الداخلية للمنتجات والخدمات أثر إيجابي أو سلبي على مقاييس الأداء المستخدمة لقياس أداء وحدات أو مراكز التنظيم كما يحدث عند التحويلات الخارجية للمنتجات والخدمات.⁽³⁾

يؤثر السعر المفروض على المنتجات أو الخدمات المحولة على تكاليف القسم المشتري وإيرادات القسم البائع. وبالتالي فإن أرباح كلا القسمين سوف تتأثر بسعر التحويل. وبما أن مقاييس أداء القسمين التي تقوم على أساس الربح (العائد على الاستثمار، الدخل المتبقي) قد تأثرت فإن أسعار التحويل تعتبر

⁽¹⁾ Paul E. Dascher, Et al, **Managerial Accounting**, 14 th Edition, (Ohio: Thomson Learning, 2005), P, 19.

⁽²⁾ Edward Ketz, Et al, **Management Accounting**, (Florida: Harcourt Brace Jovanovich, Inc, 1991), P 422.

⁽³⁾ Ljilja Antić, Vesna Jablanović, Op. cit, P 62.

عناصر ذات أثر فعال.⁽¹⁾ وهنالك خطر مائل وهو أن سعر التحويل غير السليم سوف يؤدي إلى قياس أداء مضلل مما يجعل مدراء الأقسام يعتقدون أن سعر التحويل قد أثر على أدائهم بشكل غير عادل مما قد يؤدي إلى خلافات و إلى تحفيز سلبي.⁽²⁾

وتزداد فعالية أسعار التحويل عند تحقق بعض الظروف، منها مقدار التحويلات الداخلية من المشتريات أو المبيعات مقارنة بإجمالي العمليات التي يقوم بها كل قسم، فكلما كان مقدار التحويلات كبيراً كلما ازداد تأثير أسعار التحويل على الأداء. وكذلك درجة الحرية التي يتمتع بها المديرين في التعامل مع الأطراف الخارجية، فكلما كانت حرية التعامل خارجياً مقيدة كلما ازدادت أهمية تأثير أسعار التحويل على مقاييس أداء الوحدات. ومن العوامل المؤثرة أيضاً وجود عدد كبير من الموردين والزبائن وعدم توفر سعر السوق لبعض السلع أو الخدمات أو أن هنالك صعوبة في الحصول عليه.⁽³⁾

ويعتبر تقويم ربحية أقسام الشركات المختلفة أحد المهام الرئيسية للتقارير المحاسبية وهو أيضاً الهدف من عملية تقسيم الشركة إلى وحدات أو أقسام. ومع ذلك عندما تقوم تقارير الربح والخسارة على مجموعة من أسعار التحويل فإنها لا تعكس مقدار الربح الذي ساهمت به أنشطة القسم في أرباح الشركة ككل. وعموماً فإن سعر التحويل الذي سيعكس هذا المقدار هو فقط سعر التحويل المماثل لسعر السوق الخارجي للمنتجات الوسيطة. وفي هذه الحالة فإن المساهمة التي يتم قياسها على أساس أسعار التحويل تتطابق مع المساهمة الحقيقية. أهمية إظهار هذه المساهمات ليست فقط لعكس مساهمة مدراء الأقسام ولكنها مهمة أيضاً بالنسبة للإدارة المركزية التي تقوم بتقويم ربحية الأقسام وتقرر بعد ذلك ما إذا كانت ستوقف هذه الأقسام أو تتركها تستمر.⁽⁴⁾

عندما تتطلب سياسة الشركة المتاجرة بين أقسام الشركة، فإن الرقابة على استخدام الموارد ستزول عن الأقسام وأن مسؤوليتها عن الربحية تصبح غير واضحة. و لكي تعمل اللامركزية في مثل هذه الحالات لا بد من وجود آلية لحل أي نزاعات متعلقة بأسعار التحويل و الحكم المترتب على أداء الإدارة.⁽⁵⁾

يتضح مما تقدم أنه بما أن لأسعار التحويل تأثير على إيرادات القسم البائع ومصروفات القسم المشتري فهي بالتالي تؤثر على قياس الأداء في كلى القسمين سلباً أو إيجاباً. ومن الطبيعي إذا لم تطبق سياسة أسعار التحويل بطريقة صحيحة فسوف تؤدي إلى النزاعات بين الأقسام مما يؤثر على اتساق

⁽¹⁾ Don R . Hansen, Maryanne M. Mowen, **Management Accounting**, (Ohio: South Western College Publishing, 1997), P 495.

⁽²⁾ Colin Drury, Op. cit P 885.

⁽³⁾ Jeff Coates, Et al, Op. cit, P 127.

⁽⁴⁾ Joshua Ronen, George Mckinney, Op. cit, P 100.

⁽⁵⁾ Don T. Decoster, Eldon L. Schafer, **Management Accounting**, Third Edition, (New York: John Wiley & Sons, Inc, 1997), P 604.

الهدف مما قد يؤثر على أهداف الشركة ككل. وعلى الإدارة أن تعمل على أن تكون أسعار التحويل أكثر عدالة حتى لا تكون مصلحة أحد الأقسام على حساب الآخر.

ثانياً: الطرق البديلة لأسعار التحويل وقياس الأداء

لا يوجد مقياساً سهلاً لسعر التحويل الذي يقوم بمقابلة كل احتياجات الشركات اللامركزية، وأي سعر تحويل غير الذي يدفعه القسم في السوق ينتج عنه تخصيص غير مؤسس للدخل عبر الأقسام و ضعف في قياس أداء الأقسام. ومن مهام الإدارة تطوير نظام أسعار تحويل يمكن من قياس الأداء ليعكس استخدامات الأقسام لمواردها ويمكن من التخصيص الأمثل لموارد الشركة.

1. أسعار التحويل على أساس السوق:

في حالة وجود سوق تنافسية كاملة للمنتجات الوسيطة وأقسام مستقلة، فإن أسعار السوق توفر أفضل سعر تحويل. و لقياس أداء الإدارة فإن أفضل سعر هو السعر الذي يعكس السعر في السوق، وتعتبر أسعار السوق هذه أفضل مقياس لدخل القسم البائع وتكلفة القسم المشتري.⁽¹⁾ تؤدي أسعار السوق إلى توفير أساس موثوق به لتقويم الأداء بالنسبة للأقسام المختلفة لأن أسعار التحويل التي تعتمد على أسعار السوق الحقيقية تنتم بالموضوعية وتعبر عن تكلفة الفرصة الضائعة الحقيقية بالنسبة للأقسام البائعة والمشتري، فهو يمثل بالنسبة للقسم البائع إمكانيات ربحية مفقودة في حين أنه بالنسبة للقسم المشتري يعبر عن التكلفة التي كان يمكن دفعها في حالة ما إذا تم الشراء من الخارج، ويترتب على ذلك تحقيق ربحية حقيقية لكل قسم.⁽²⁾

تعتبر أسعار السوق من أميز مؤشرات الأداء لأنها لا يمكن التلاعب فيها بواسطة الأفراد الذين لديهم مصلحة في حسابات الربح.⁽³⁾

العيب الرئيسي لاستخدام أسعار السوق هو أن القليل من الأسواق يعتر سوقاً تنافسياً. إضافة إلى ذلك وفي كثير من الحالات لا توجد سوق وسيطة للمنتجات أو الخدمات المحولة. والطريقة الوحيدة لإيجاد سعر السوق هو عبر العروض من خارج الشركات.⁽⁴⁾

وأيضاً هنالك بعض العوامل التي تجعل من الصعب تقدير السعر المكافئ في السوق مثل، ظروف السوق، الرسوم، شروط الدفع الخاصة وخصومات الكمية. و حتى لو افترض أن سعر السوق يمكن تحديده فهل يعتبر سعراً عادلاً لأغراض الشركة الداخلية. فقسام التصنيع تعتبر سوقاً محدودة لذلك لديها مصاريف بيعية أقل من الشركات المحددة لسعر السوق ولا ينبغي أن يحصل القسم المصنع على كل المنفعة من هذه الوفورات.

⁽¹⁾ Ibid, P 604.

⁽²⁾ أسامة الحارث، مرجع سبق ذكره، ص 418.

⁽³⁾ Arnold Schneider, Op. cit, P 499.

⁽⁴⁾ Don T. Decoster, Eldon L. Schafer, Op. cit P 604.

هنالك مشكلة أخرى عندما لا يوجد سعر سوق، فإذا قام أحد الأقسام بدراسة قابلة للتطبيق في قسم آخر. وغالباً لا يوجد سعر سوق للبحوث، وأن تكلفة البحوث ليست العنصر الأهم في تحديد قيمة البحوث، وهذا ما يجعل تحديد السعر صعباً. وهنا لا بد أن يتفاوض حول سعر البيع أو أن يحدد بواسطة الإدارة.⁽¹⁾

ولتصبح أسعار السوق أكثر فعالية في قياس أداء الإدارة. لا بد أن يكون كل من القسمين المشتري والبائع قادراً على العمل باستقلالية. وأن تكون للأقسام حرية شراء وبيع منتجاتها في أي سوق.⁽²⁾

مما تقدم يتضح أنه إذا توفرت كل الظروف لوجود أسعار التحويل على أساس سعر السوق فإنها تعتبر أفضل مقياس لأداء الأقسام. وتزداد فعالية أسعار التحويل على أساس سعر السوق في قياس الأداء عند وجود سوق تنافسية وأقسام مستقلة كما لو أنها شركات قائمة بذاتها. وتعتبر أسعار السوق من أميز مؤشرات الأداء حيث أنه لا يمكن التلاعب فيها لأنها تستند على قوى العرض والطلب والمنافسة في السوق.

على أساس سعر السوق تستطيع أقسام الشركة تحديد أسعار تحويلاتها الداخلية والتفاوض حولها، حيث يستطيع القسم البائع زيادة إيراداته ويستطيع القسم المشتري تخفيض تكاليفه مما ينعكس على تقويم أداء كلا القسمين ويحقق أهداف الشركة. وإذا أعطيت الأقسام حرية الشراء والبيع خارجياً فكل قسم يستطيع أن يجد السعر المناسب الذي يمكنه من زيادة إيراداته وتخفيض تكاليفه مما يساعد في تحقيق أرباح الشركة ككل. وعلى أساس سعر السوق تستطيع الأقسام التحكم في كمية مبيعاتها واستثماراتها ومخزونها وبذلك تستطيع زيادة العائد على استثماراتها وارتفاع معدل دوران مخزونها مما ينعكس على أداء الشركة الكلي.

نتيجة للمنافسة في السوق تستطيع الأقسام المحافظة على جودة منتجاتها والمحافظة على زبائنها و على كفاءة وفعالية آلياتها ومعداتنا وذلك باستخدام التكنولوجيا الحديثة حتى تستطيع توصيل منتجاتها لزبائنها في الوقت المناسب. مما يؤدي إلى تعظيم أرباح الشركة ويعزز موقفها التنافسي.

أما إذا كانت السوق غير تنافسية أو أن الأقسام ليست لديها الاستقلالية وحرية شراء وبيع منتجاتها في السوق فإن ذلك يؤثر سلباً على فعالية أسعار السوق كأداء لقياس الأداء. ومن العوامل التي تؤثر على فعالية أسعار السوق في قياس الأداء صعوبة تقدير سعر السوق لاختلاف الظروف داخل وخارج الشركة مما قد يؤثر على عدالة سعر السوق كأداة لقياس أداء الأقسام فقد يستفيد أحد الأقسام من بعض الفرص التي ليست لها علاقة بأداء القسم.

⁽¹⁾ Harold Bierman, Jr , Et al, **Cost Accounting, Concepts and Managerial Application**, (Boston: Pws- KENT Publishing company, 1990), Op.cit PP 848, 849.

⁽²⁾ Don T. Decoster, Eldon L. Schafer, Op.cit P 604.

2. أسعار التحويل التفاوضية:

في حالة عدم وجود سوق تنافسية كاملة أو لا توجد سوق للمنتجات أو الخدمات الوسيطة أو هنالك صعوبة في تحديد سعر السوق، وأن سياسة الشركة تتطلب المتاجرة بين الأقسام. فمن الضروري الاعتماد على أسعار التحويل التفاوضية أو الجمع بين أسعار السوق وأسعار التفاوض.⁽¹⁾

وهناك حجج قوية تأيد الاعتقاد بأنه في بعض الحالات، إذا سمح للأقسام بحرية المساومة مع بعضها البعض فمن الطبيعي سوف تتخذ القرارات التي سوف تعظم الأرباح الإجمالية للشركة. هذا بالتأكيد بافتراض أن المدراء مؤهلين ويعرفون كيف يستخدمون المعلومات المحاسبية. ولتعمل المفاوضات بفعالية فمن المهم أن تكون للمديرين قدرة متكافئة على المساومة. فإذا كان للقسم المشتري مصادر متعددة للحصول على المنتجات أو الخدمات الوسيطة، أما القسم البائع ف لديه منافذ محدودة. فإن مقدرة المديرين على المساومة تكون غير متكافئة. و تكون قدرة المديرين على المساومة غير متكافئة أيضاً عندما تكون نسبة التحويلات غير متكافئة بين القسمين، أي أن نسبة التحويلات صغيرة في أحد الأقسام وكبيرة في القسم الآخر وذلك مقارنة بالعمليات التي يقوم بها كل قسم. فالمدير الذي لديه نسبة تحويلات أقل إلى حد كبير لديه قدرة أكبر على المساومة. لأنه سوف لن يتضرر من التداعيات الخطيرة إذا لم يتم الاتفاق بين القسمين.⁽²⁾

هناك مواقف تتعارض فيها مصالح القسم مع مصالح الوحدة الاقتصادية خصوصاً إذا تم السماح بشراء أصناف من خارج الوحدة الاقتصادية يمكن تصنيعها داخلياً، إذ لا يعوض انخفاض التكاليف بالقسم الذي يشتري من الخارج انخفاض الأرباح بالقسم الذي فقد جزءاً من عملياته مما يؤثر على رقم الربحية بالنسبة للوحدة الاقتصادية. ويؤدي عدم التوفيق بين مصالح الأقسام المستقلة ومصالح الوحدة الاقتصادية إلى ظهور مشكلة التعظيم الفرعي للأرباح و التي تحدث عندما يقوم أحد الأقسام بتعظيم أرباحه بطريقة تؤدي إلى تخفيض صافي الربح للوحدة الاقتصادية.⁽³⁾

عندما لا يتفق المدراء على سعر التحويل أو عندما يرفض أحد الأقسام التعامل مع القسم الآخر. فإن على الإدارة المركزية أن تحل النزاع، ولكن هنالك مشكلة حيث يمكن أن يقال أن المديرين المتفاوضين لم يعد لديهم المسؤولية الكاملة عن نشاطات أقسامهم. وذلك لا يزيد المشاكل السلوكية اللحظية فقط بخصوص الروح المعنوية والدافعية. ولكنه يعني أيضاً، أنه عندما يتم تقويم أداء الأقسام، فإن المديرين سيكونون مسئولين عن نتائج لقرارات لم يتخذوها. والتأثير العام لذلك هو توقف العمل بالمسؤولية غير المركزية للربح والاتجاه نحو مركزية اتخاذ القرارات. ومع هذا فإن دعم الإدارة العليا

⁽¹⁾ Harold Bierman, Jr , Et al, Op. cit, P 848.

⁽²⁾ Colin Drury, Op. cit, 893.

⁽³⁾ أسامة الحارث، مرجع سبق ذكره، ص 419.

وتدخلها يجب أن يكون متاحاً لحل النزاع العرضي غير القابل للحل أو التدخل عندما ترى أن عمليات المساومة سوف تؤدي إلى قرارات ذات أمثلية جزئية.⁽¹⁾

يتبين مما سبق أن أسعار التحويل التفاوضية يمكن أن تكون مقياساً جيداً للأداء إذا توفر الأساس السليم الذي يتم على أساسه التفاوض، وتوفرت للأقسام الاستقلالية والحرية في التعامل مع الأطراف الخارجية، وكان باستطاعة الأقسام الحصول على المعلومات بشكل متكافئ، هذا بالإضافة إلى قدرة الإدارة العامة على حل النزاعات العرضية بين الأقسام، وتدخلها السليم وفي الوقت المناسب عندما ترى أن مصالحها الكلية قد تم المساس بها.

في هذه الحالة ستعمل الأقسام المتفاوضة على تحقيق أهدافها وأهداف الشركة ككل. وذلك بالاتفاق على سعر التحويل المناسب لكل منهما. وبذلك تتوفر للأقسام سوقاً داخلية دائمة ومضمونة. يستطيع من خلالها القسم البائع في الشركة تجنب الكثير من النفقات التي كان سيدفعها لو قام بتصريف منتجاته خارجياً. ويستطيع القسم المشتري تجنب الكثير من النفقات التي كان سيدفعها لو قام بشراء مدخلاته من الخارج. ويؤثر ذلك على ربحية كل من القسمين وأرباح الشركة ككل وبالتالي على تقييم أداء كل من القسمين.

أما إذا لم تتوفر الظروف المناسبة للتفاوض ولم تتكافأ فرص ومقدرات المديرين. فلن تتوصل الأقسام لسعر التحويل المناسب. في هذه الحالة سيلجأ القسم البائع في الشركة للبيع خارجياً، إذا وجد سعراً أكبر. ويلجأ القسم المشتري للشراء من الخارج إذا وجد سعراً أقل. عند ذلك سيتعرض القسمان لظروف السوق وما يصاحبها من رسوم وتكاليف إضافية. وحتى إذا وجد أحد القسمين فرصاً مواتية فإن ذلك سوف يكون على حساب أداء القسم الآخر إذا كان ليس باستطاعته الاستفادة من أوضاع السوق. وقد يؤثر ذلك على أرباح الشركة ككل إذا لم تغطي الأرباح التي يحصل عليها أحد الأقسام الخسائر التي تعرض لها القسم الآخر. وإذا تدخلت الإدارة العامة للشركة بشكل غير سليم فإن ذلك سيحد من استقلالية الأقسام ومسئوليتها عن اتخاذ القرارات وبالتالي قدرتها على قياس وتقويم أداء أقسامها.

3. أسعار التحويل على أساس التكلفة:

في الظروف التي لا توجد فيها أسعار سوق تنافسية ولا يمكن إيجاد سعر التحويل التفاوضي، فإن الشركة لا تقوم بتأسيس مراكز ربح أو مراكز استثمار. وتستخدم فقط مراكز التكلفة لقياس أداء الإدارة، باستخدام التكلفة المعيارية كأسعار تحويل لمراكز التكلفة. و تشجيع أقسام البيع على إدارة التكلفة بصورة جيدة. على أن يتم تقويم أداء مديري أقسام البيع كأى مدير مركز تكلفة آخر.⁽²⁾

هنالك قضايا أخرى تحدث عندما تستخدم الشركة نظام مراكز الربح. عندما يكون مدير مركز الربح غير قادراً على التحكم في عدد الوحدات المباعة. فإذا قام قسم في شركة لإنتاج السيارات بعمل

⁽¹⁾ Colin Drury, Op. cit, 894.

⁽²⁾ Don T. Decoster, Eldon L. Schafer, Op. cit, P 605

بعض أجزاء موديل حديث، عندما لا يوجد سوق بديل، فإن القسم لا يمكنه التحكم في عدد الوحدات المباعة. في حالات من هذا النوع قد يكون من المفضل قياس أداء القسم بواسطة تكلفة المنتج بدلاً من رقم ربح مصطنع فقدت على الأقل خطوتين من المتغيرات الدقيقة لقياسه، أي المتغيرات التي يمكن التحكم فيها بواسطة القسم.

في غياب سعر السوق فإن أي تقارير أو مقاييس ناتجة من السعر داخل الشركة قد تكون حكمية وقد تكون غير عادلة كما الحال في حالة التقارير المحاسبية العادية. مثل هذه التقارير قد تضر أكثر مما تفيد. وعلى الإدارة التي تواجه بمثل هذه الأوضاع المتكررة، أي أن تحويلاتها الداخلية لا يمكن تسعيرها بصورة موضوعية، أن تعيد النظر في فوائد ومضار تقارير المحاسبة القطاعية الهادفة لقياس الدخل والعائد على الاستثمار. في مثل هذه الحالات فإن استخدام مقاييس أداء أخرى مثل التكاليف المعيارية يجب أن يؤخذ في الاعتبار.

بافتراض أن الهدف هو قياس الأداء، فهناك صعوبات عديدة تحدث عندما يكون سعر التحويل في القسم المصنع أو القسم البائع على أساس التكلفة. استخدام التكلفة الحدية لوحدها (غالباً في الواقع العملي تكون التكلفة المتغيرة) في غالب الأحوال قد يؤدي إلى عجز في القسم المورد ما لم يستخدم نظام التكلفة زائد هامش حتى يتمكن القسم من تحقيق أرباح على السلع أو الخدمات المحولة وبناءً على ذلك يتم تقويم أدائه. استخدام التكلفة كأساس لسعر التحويل يضع عبئاً كبيراً على قسم محاسبة التكاليف لتحديد القيم ذات العلاقة بدقة. والإنتاج الذي يتم إنتاجه عند استخدام سعر التحويل على أساس التكلفة يمكن أن يحدث سلسلة من النقاشات حول تحديد التكلفة.⁽¹⁾

قد لا يؤدي استعمال التكلفة الكلية كأساس لتحديد سعر التحويل بين الأقسام المختلفة في المنشأة إلى تعظيم الربح للمنشأة. هذا بالإضافة إلى أن التكاليف الفعلية لقسم معين لن يتم معرفتها إلا بعد انتهاء الإنتاج في ذلك القسم، وبالتالي فإن القسم المشتري لن يستطيع التخطيط السليم بسبب اعتماده على معلومات غير موثوق بها. ومن عيوب استعمال تكاليف الإنتاج الكلية كأساس لتحديد سعر التحويل هو عدم وجود أي دافع للقسم البائع لمراقبة وضبط تكاليفه. وبالتالي فإن عدم الكفاءة الموجودة بالقسم البائع سوف يتم تمريرها للقسم المشتري.

عند استخدام التكلفة المتغيرة كأساس لتحديد أسعار التحويل فقد يكون هنالك صعوبة في تقويم انجاز مدراء الأقسام التي يتم بها تحويل المنتجات من وإلى أقسام أخرى، فبالنسبة للقسم البائع الذي يغطي فقط التكاليف المتغيرة للمنتج عند تحويله لقسم آخر فقد يؤدي ذلك إلى خسائر فادحة للقسم البائع بسبب أن إيراداته لا تغطي التكاليف الثابتة. أما بالنسبة للقسم المشتري والذي يتم تحويل المنتج إليه بالتكاليف المتغيرة فقط. فإنه عند بيع المنتج للآخرين خارج المنشأة فسوف يحقق أرباحاً ضخمة بسبب

⁽¹⁾ Harold Bierman, Jr , Et al, Op. cit, PP 849, 850.

ارتفاع إيراداته وقلة تكاليفه المتمثلة فقط بالتكاليف المتغيرة التي سوف يدفعها للبائع في البداية لهذا المنتج. وعليه فإن تقويم إنجاز مدراء الأقسام سوف يكون في غاية الصعوبة، كما أنه توجد صعوبة في مقارنة إنجاز مدراء الأقسام الذين يتعاملون مع الأقسام الأخرى داخل المنشأة بإنجاز مدراء الأقسام الذين يتعاملون مع خارج المنشأة.⁽¹⁾

هنالك مشاكل تحدث عندما استخدام أسعار التحويل على أساس التكلفة. وهي أن مداخل أساس التكلفة لأسعار التحويل لا تشجع على هدف استخدام أسعار التحويل لتدعيم تحقيق دخل الوحدة. إضافة إلى ذلك تفضل وحدات التنظيم أن تعامل كمراكز ربح وليست كمراكز تكلفة لأن مراكز الربح تعطى اعتباراً أكثر.⁽²⁾

مما تقدم يتبين أن أهمية أسعار التحويل على أساس التكلفة تعتمد على طبيعة نشاط الشركة والسوق الذي تعمل فيه. فإذا كانت الشركة تنتج منتجات فريدة أو ذات جودة عالية غير متوفرة في السوق أو أن هنالك صعوبة في إيجاد سعر سوق لها، فمن الأفضل للشركة أن تعمل بنظام مراكز التكلفة. ويعتمد نجاح الشركة في الاستفادة من أسعار التحويل على أساس التكلفة في قياس أداء أقسامها على أساس التكلفة المتبع فلو تم اتباع أساس التكلفة الفعلية فسوف تواجه الأقسام صعوبة في ضبط ورقابة التكاليف، وحتى لو استطاعت الأقسام ضبط ورقابة تكاليفها، إلا أنه قد لا يوجد لديها الحافز لتحقيق الأرباح. وحتى لو أدت إلى زيادة الأرباح فإن ذلك قد يكون في مصلحة أحد الأقسام على حساب الآخر. مما قد يؤثر على عدالة قياس الأداء.

فالقسم البائع قد لا يوجد لديه الحافز في الاستمرار في ضبط ورقابة تكاليفه إذا تمت معاملته كمركز تكلفة. في الوقت الذي تنتقل منتجاته إلى القسم المشتري الذي قد يعامل كمركز بيع لأن المنتجات تنتقل منه إلى خارج الشركة.

إذا تم تقويم أداء القسم البائع على أساس ضبط ورقابة تكاليفه فقد يستمر في خفض تكاليفه التشغيلية حتى يحسن من أدائه. مما قد يكون على حساب الجودة والرضى الوظيفي وقد يعمل القسم على خفض استثماراته إلى أدنى حد مما يؤثر على ربحية الشركة في المدى الطويل. وفي المقابل إذا استلم القسم المشتري منتجاً منخفض القيمة فقد لا يعمل على خفض تكاليفه، مما يؤدي لارتفاع تكلفة المنتج ويصبح لدى الشركة منتجاً مرتفع التكلفة ومنخفض الجودة مما يؤثر على موقف الشركة التنافسي وبالتالي قدرتها على تحقيق أرباح.

وإذا تم تحفيز القسم البائع بإضافة هامش ربح للتكلفة الفعلية، فقد لا يهتم القسم بضبط ورقابة تكاليفه لأن المزيد من التكلفة يعني المزيد من هامش الربح وبالتالي المزيد من الحافز. مما يؤدي إلى ارتفاع تكلف المنتج المحول للقسم المشتري وبالتالي تكلفة المنتج النهائية. وإذا حاول القسم المشتري

(1) أحمد حسن ظاهر، مرجع سبق ذكره، ص، ص 287، 288.

(2) Anthony A. Atkinson Et al, Op. cit, P 545.

خفض تكاليفه لمقابلة ارتفاع التكلفة المحولة من القسم البائع لتحسين أدائه فإن ذلك قد يكون على حساب الجودة والرضى الوظيفي والربحية على المدى الطويل.

تستطيع الشركة تجنب ذلك باستخدام أساس التكلفة المعيارية التي توفر نظاماً مرناً للمعلومات تستطيع الأقسام من خلاله ضبط ورقابة تكاليفها وتحسين أدائها دون أن يؤثر ذلك على جودة منتجاتها، ويمكن الشركة من تقويم أداء أقسامها بطريقة أكثر عدالة.

ثالثاً: أثر أسعار التحويل على مقاييس الأداء الأخرى

من خلال دراسة أسعار التحويل وقياس الأداء يستطيع الباحث استنتاج أثر أسعار التحويل على بعض مقاييس الأداء كما يلي:-

1. الربح على مستوى القسم:

أن أسعار التحويل تؤثر على إيرادات وأرباح القسم البائع وتكاليف ومصروفات القسم المشتري. فمن حيث تكاليف القسم فإن الأقسام تحاول خفض تكاليفها حتى تتمكن من تحقيق أرباح على مستوى القسم وتساهم في تحقيق أرباح الشركة الإجمالية. وتنقسم تكاليف القسم إلى تكاليف خاضعة لرقابة القسم وتكاليف غير خاضعة لرقابة القسم.

بما أن القسم عند قياس أدائه يكون مسئولاً فقط عن التكاليف الخاضعة لرقابته. فإن أسعار التحويل إذا حددت من قبل الإدارة العليا للمنشأة ولم يكن القسم مشتركاً في وضعها تعتبر مصروفات غير خاضعة للرقابة، فإذا تم أخذها في الاعتبار عند قياس أداء القسم فإنها سوف تؤثر على تقويم أداء القسم. وإذا لم يتم أخذها في الاعتبار فإن أسعار التحويل تكون قد فقدت جانباً من أهميتها كأداة لقياس أداء الأقسام مما يؤثر على استقلالية الأقسام مما قد يؤثر على أهداف الشركة.

أما ربحية القسم فإذا كان المنتج يحول من القسم البائع إلى القسم المشتري بالتكلفة فإن القسم البائع لن يحقق أرباحاً من عملية التحويل، وبالتالي قد لا يكون لديه الحافز لخفض تكاليف المنتج، فإذا استلم القسم المشتري منتجاً مرتفع التكلفة فستتأثر ربحية القسم وربحية الشركة ككل. أما في حالة إضافة نسبة هامش ربح لتكلفة المنتج فسوف يحقق القسم البائع أرباحاً من عملية التحويل مما ينعكس إيجاباً على تقويم أدائه. ولكن إذا كانت تكلفة المنتج مرتفعة فإن إضافة هامش الربح ستزيد التكلفة للقسم المشتري مما ينعكس سلباً على أدائه. في هذه الحالة قد لا تتأثر الأرباح على مستوى الشركة ككل لأن الخسائر التي قد تحدث في القسم المشتري تعوض بالأرباح في القسم البائع، ولكن قد يؤدي ذلك إلى النزاع بين الأقسام مما يؤثر على وحدة الهدف مما يؤثر على أهداف الشركة.

أما إذا كانت للأقسام حرية البيع والشراء خارجياً وحرية تحديد أسعار التحويل والتفاوض حولها. فإن الأقسام سوف تتفاوض حول أسعار التحويل فإذا لم يقتنع أي منها بالسعر فسوف يلجأ للأطراف الخارجية. فإذا اتفق كل من القسم البائع والمشتري على سعر التحويل فإن القسم البائع سوف يستفيد من

عملية البيع داخلياً وذلك من ما يحققه من وفورات في مصروفات البيع والتوزيع. ويستفيد القسم المشتري من ما يحققه من انخفاض في تكلفة الحصول على المنتج.

أما إذا لم يتفق القسمان على سعر التحويل، فإذا وجد القسم البائع سعراً مناسباً يمكنه من تحقيق ربح، فإنه سيلجأ للبيع خارجياً. وفي المقابل إذا وجد القسم المشتري سعراً خارجياً أقل من السعر الداخلي فسيشتري من الخارج حتى يتمكن من تخفيض تكاليفه. في هذه الحالة سيتأثر أداء القسمين بأسعار التحويل مما ينعكس على أداء الشركة ككل. أما في حالة عدم وجود سوق للسلعة أو أن السوق غير تنافسية أو أن المنتج فريد من نوعه في هذه الحالة سيتعذر الحصول على طرف خارجي. في هذه الحالة يلجأ القسمان إلى التفاوض فيما بينهما على سعر التحويل ويكون التفاوض على أساس تكلفة المنتج. فإذا توفرت الظروف المناسبة للتفاوض سيحقق كل من الطرفين أهدافه. ولكن قد يتأثر أداء أي من القسمين سلباً أو إيجاباً وفقاً لمهارات وقدرات أي من القسمين.

وفي كل حالاتها فإن لأسعار التحويل تأثيراً موجباً أو سلباً على أداء الأقسام إذا تم قياس أدائها على أساس الأرباح المحققة بين فترتين مختلفتين.

2. معدل العائد على الاستثمار:

أن أسعار التحويل قد تؤثر على معدل العائد على الاستثمار وبالتالي على قياس وتقويم أداء الأقسام. فالأقسام في سعيها لتحسين أدائها تحاول زيادة نسبة العائد على الاستثمار وذلك عن طريق زيادة المبيعات وتخفيض التكاليف وتخفيض الأصول العاملة.

وفي حالة أن الأقسام ليست لديها قدراً كبيراً من الاستقلالية في تحديد أسعار التحويل، وأن أسعار التحويل يتم تحديدها مركزياً. أو أن المنتجات تنتقل من قسم لآخر بسعر التكلفة. فإن القسم البائع لن يستطيع زيادة مبيعاته بالبيع للأطراف الخارجية، ولن يتمكن القسم المشتري من التحكم في خفض تكاليفه لأن المنتج سينتقل إليه من القسم البائع الذي قد لا يكون لديه الحافز لخفض تكاليفه. في هذه الحالة لن يتمكن أي من القسمين من تحسين معدل العائد على استثماراته، وبالتالي تكون أسعار التحويل قد أثرت سلباً على أداء القسمين.

أما عندما يكون للأقسام قدراً كبيراً من الاستقلالية و للمديرين سلطة الرقابة والتحكم واتخاذ القرارات، فإن الأقسام ستكون لديها الحرية في تحديد أسعار التحويل والتفاوض حولها. في هذه الحالة يستطيع القسم البائع التفاوض مع القسم المشتري حول سعر التحويل الذي يمكنه من تحقيق الربح المناسب ويكون لديه الفرصة لزيادة مبيعاته عن طريق البيع للأطراف الخارجية. ويستطيع القسم المشتري التفاوض مع القسم البائع على سعر التحويل المناسب الذي يمكنه من تخفيض مصروفاته التشغيلية، ويمكنه تخفيض تكاليفه أيضاً عن طريق الشراء من الأطراف الخارجية. ونتيجة لذلك سيتحسن معدل العائد على الاستثمار في كلا القسمين والشركة ككل، مما يؤثر على تقويم أداء كل من القسمين. عند ذلك تكون أسعار التحويل قد أثرت إيجاباً على قياس أداء القسمين.

أما في حالة عدم اتفاق القسمان على سعر التحويل المناسب فسوف يلجأ القسم البائع للبيع خارجياً إذا وجد سعراً يفوق سعر الشراء داخلياً حتى يتمكن من زيادة مبيعاته وتحقيق أرباح أكبر مما يؤدي إلى زيادة معدل العائد على استثماراته. وفي المقابل سوف يلجأ القسم المشتري للشراء من الأطراف الخارجية إذا وجد سعراً أقل من السعر الداخلي ليتمكن من تخفيض تكاليفه مما يؤدي إلى زيادة معدل العائد على استثماراته.

أما في حالة عدم وجود سوق للمنتج أو أن السوق غير تنافسية أو أن السلعة فريدة من نوعها، في هذه الحالة فإن القسمين سيتفاوضان على سعر التحويل الذي يحقق ربحاً للقسم البائع ويخفض تكاليف القسم المشتري مما ينعكس على معدل العائد على الاستثمار في كلي القسمين. أما إذا لم يتفق القسمان على سعر التحويل المناسب ولجأ القسم المشتري للشراء من الخارج فسوف تكون لدى القسم البائع طاقة عاطلة واستثمارات مجمدة مما يؤدي لانخفاض معدل دوران الاستثمارات الذي يؤدي لانخفاض معدل العائد على استثمارات القسم.

وقد تأثر أسعار التحويل على معدل العائد على الاستثمار في الأقسام مما يؤدي إلى رفض الاستثمار في مشروعات تؤدي إلى تخفيض معدل العائد في القسم في الأجل القصير بينما قد تكون هذه المشروعات مربحة للشركة في الأجل الطويل. وقد تؤدي إلى قبول مشروعات في القسم تؤدي إلى زيادة معدل العائد على الاستثمار في القسم في الأجل القصير ولكنها ليست في مصلحة الشركة في الأجل الطويل، وذلك لأن معدل العائد يستخدم في قياس وتقويم أداء الأقسام.

3. مقاييس رقابة الجودة:

أن أسعار التحويل تؤثر على مقاييس رقابة الجودة إذا كانت الشركة تستخدم جودة المنتجات لقياس أداء أقسامها. ويتضح ذلك بجلاء عندما يكون لأقسام الشركة حرية التعامل مع الأطراف الخارجية. فإذا كان القسم البائع يعلم أن القسم المشتري باستطاعته أن يشتري من خارج الشركة، فإنه سيعمل على تحسين جودة منتجاته حتى لا يلجأ القسم المشتري إلى شراء مدخلاته من الخارج. وبما أن القسم البائع يستطيع بيع منتجاته خارجياً حيث قوى العرض والطلب والمنافسة فإن ذلك سيدفعه لتحسين جودة منتجاته.

وتوفر أسعار التحويل مقياساً لرضا العملاء حيث أن القسم البائع من خلال تحويلاته للقسم المشتري يستطيع معرفة ردود أفعال العملاء خارج المنشأة، مما يفيد في عمليات البيع خارج الشركة وتحسين موقفه التفاوضي مع القسم المشتري داخل الشركة.

أما إذا حددت الإدارة العامة للشركة أسعار التحويل وألزمت الأقسام على التعامل بها، فلن يتوفر الحافز للقسم البائع لتحسين جودة منتجاته لأنه يعلم أن القسم المشتري مجبر على قبول منتجاته وبأي مستوى جودة مما ينعكس سلباً على جودة منتجات القسم المشتري وبالتالي منتجات الشركة النهائية مما يؤثر على موقف الشركة التنافسي وقدرتها على تحقيق أهدافها.

4. مقاييس المرونة الإنتاجية:

أن أسعار التحويل توجد في الشركات التي يمر إنتاجها بعدة أقسام أو مراحل، وأن الإنتاج يتم تحويله من قسم لآخر أو من مرحلة لأخرى. ومعنى ذلك أن هنالك سوق داخل الشركة وأن هنالك قسم أو مرحلة بحاجة إلى مخرجات قسم سابق أو مرحلة سابقة. فلو اهتمت الشركة بمقاييس المرونة الإنتاجية، وكان للأقسام حرية التعامل مع الأطراف الخارجية، فإن القسم البائع سوف يسرع في تلبية طلبات القسم المشتري حتى لا يلجأ القسم المشتري إلى شراء احتياجاته من الخارج. وبما أن للقسم البائع حرية البيع خارجياً حيث المنافسة المرتفعة في السوق، فإنه سوف يلجأ إلى التجديد والابتكار وتقديم أكبر عدد من المنتجات الجديدة وبسرعة أكبر بما يحقق زيادة حصته في السوق، وسوف ينعكس هذا على تحويلات القسم البائع للقسم المشتري داخل الشركة مما ينعكس على أداء الشركة ككل.

5. مقاييس رقابة المخزون:

أن أقسام الشركات إذا كانت لديها استقلالية وحرية في التعامل مع الأطراف الخارجية، فإن القسم البائع بالإضافة إلى تحويلاته للقسم المشتري، يستطيع تصريف منتجاته في السوق وبذلك سوف لن يحتفظ بمخزون منتجاته لفترة طويلة وبذلك سوف يكون لديه معدل دوران مخزون مرتفع، وسوف يتجنب الخسائر التي قد تنتج عن ركود المخزون سواء كانت ناتجة عن التلف أو تجميد الأموال في شكل مخزون. وفي المقابل إذا كان لدى القسم المشتري حرية شراء مدخلاته من الخارج فسوف لن يحتفظ بكميات كبيرة من المخزون لأنه يستطيع الحصول على مدخلاته من السوق وفي أي وقت إذا تعذر الحصول عليها من القسم البائع داخل الشركة. وبذلك سيرتفع معدل دوران مخزونه ويتجنب الخسائر التي قد تحدث عند الاحتفاظ بالمخزون.

أما إذا لم يتفق القسمان على سعر التحويل المناسب ولم يستطع القسم البائع تصريف منتجاته في السوق لأي سبب من الأسباب، وقام القسم المشتري بتوفير مدخلاته من السوق فسوف تصبح لدى القسم البائع طاقة عاطلة وأموال مجمدة في شكل مخزون وقد تتعرض للتلف، مما يؤثر سلباً على معدل دوران مخزونه. وسيفقد القسم المشتري مصداً قريباً ومضموناً لاحتياجاته، مما قد يدفعه لتجميد جزء كبير من أمواله في شكل مخزون زائد عن حاجته في بعض الأوقات إذا كانت احتياجاته موسمية أو تتعرض للنُدرة في بعض الأحيان، مما يؤثر سلباً على معدل دوران مخزونه.

6. مقاييس أداء الآلات:

أن سياسة أسعار التحويل في الشركات إذا أعطت الأقسام مزيداً من الاستقلالية والحرية في التعامل مع الأطراف الخارجية فإن القسم البائع سيلجأ إلى الاستثمار في المعدات والآلات واستخدام التكنولوجيا الحديثة و إلى الاهتمام بإعداد وصيانة معداته وآلاته حتى يستطيع المنافسة في السوق الخارجية، ومقابلة احتياجات القسم المشتري الذي قد يلجأ للأطراف الخارجية بسبب الأداء الضعيف لمعدات وآليات القسم البائع أو لتكرار أعطالها وتأخر صيانتها. وسوف يعمل القسم المشتري أيضاً على الاستثمار في المعدات والآلات والاهتمام بها واستخدام التكنولوجيا الحديثة حتى يستطيع استيعاب مخرجات القسم البائع وحتى يستفيد من فرصة الشراء من الخارج إذا تعذر عليه الحصول على مدخلاته من الداخل.

7. مقاييس أداء التسليم:

أن الشركة لو طبقت مقاييس أداء التسليم وكان لدى أقسام الشركة حرية تحديد أسعار التحويل والتفاوض حولها وحرية التعامل مع الأطراف الخارجية. فإن القسم البائع في الشركة سيعمل على توصيل منتجاته للزبائن بأسرع ما يمكن حتى يستطيع المحافظة على زبائنه وكسب زبائن جدد و المنافسة في السوق. وسوف يستفيد القسم المشتري من ذلك في أن تحويلاته من القسم البائع ستصله في الوقت المناسب وبسعر التحويل المناسب، لأن القسم البائع يعلم أن القسم المشتري بإمكانه الحصول على احتياجاته من السوق في أي وقت وبسعر مناسب. وفي المقابل سوف يعمل القسم المشتري في الشركة على الاتفاق مع القسم البائع على سعر التحويل بينهما لأن القسم البائع إذا لم يقتنع بالسعر فسوف يلجأ للبيع خارجياً.

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية والميدانية

في هذا الفصل يتم تناول الدراسة التطبيقية والميدانية من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: الدراسة التطبيقية

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

المبحث الأول الدراسة التطبيقية

أولاً: نبذة تعريفية عن شركات الدراسة نشأة وتطور الصناعة بالسودان

نشأت الصناعة السودانية من خلال صناعات خفيفة وحرفية خلال الفترة من 1821-1885، ومع نهاية الربع الأول للقرن العشرين تم إنشاء مشروع الجزيرة وزراعة القطن وبذلك دخل تطور الصناعة السودانية مرحلة جديدة بتوفر القطن كمادة خام للغزل والنسيج التقليدي والبذرة لمعاصر الزيوت التقليدية لمصانع الصابون، وفي نهاية العقد الرابع للقرن العشرين فرضت ظروف الحرب العالمية صعوبات كبيرة أدت لاتجاه بعض التجار الأجانب والوطنيين نحو الاستثمار في الصناعات التحويلية كبديل للواردات وشجعت الدولة هذا الاتجاه لتوفير احتياجات البلاد من السلع الأساسية كالزيوت النباتية، الصابون، منتجات الدقيق، الحلويات، المياه الغازية، المدابغ والأحذية، العزل والنسيج التقليدي، مطاحن القمح الصغيرة، المطابع والورش لإنتاج قطع الغيار وصناعة الأثاث المختلفة وغيرها من المنتجات الخفيفة. في يناير 1956 تم إصدار قانون للاستثمار وهو قانون الميزات الممنوحة للمشروعات المصدق عليها لسنة 1956 تحت إشراف وزارة التجارة والصناعة والتعاون والتموين.

وتم وضع خطة عشرية لسنة 1961/60-1971/70 من خلال تصنيع المنتجات الزراعية منها: السكر (الجنيد-حلفا)، الغزل والنسيج، الملابس الجاهزة، صناعة المدابغ والأحذية، المنتجات الجلدية، مطاحن الدقيق الكبيرة، الزيوت النباتية والصابون، الصناعات الكيماوية المتنوعة، صناعة التعبئة والتغليف، الطباعة الحديثة، ورش السباكة وقطع الغيار.

تم في 1966 صدور قانون الاستثمار الصناعي الثاني لسنة 1967 وتم إجراء أول مسح صناعي شامل بالبلاد في الفترة من 1970-1985 بالتعاون مع منظمة اليونيدو والمكتب العربي للتنمية الصناعية وخلال هذه الفترة قامت العديد من الصناعات في القطاعين العام والخاص وأهم مشروعات القطاع العام كانت كالاتي:

مشاريع السكر في كل من (عسلاية، سنار، كنانة) ومصانع الغزل والنسيج في كل من (الحصاحيصا، الحاج عبد الله، شندي، الدويم، كوستي، نيالا، منقلا وكادقلي) أما صناعة القطاع الخاص كانت أهمها: مجموعة مصانع شرف للغزل والنسيج، مصنع الغزل الدولي ببورسودان، مصنع اتحاد مزارعي الجزيرة والمناقل، مصنع غزل ونسيج سنار، مصنع الاطارات الدولي ببورسودان، مصنع حجارة البطاريات الجافة بالخرطوم بحري، وثلاثون مصنع للفراد والثياب الشعبية، وستة مصانع للأدوية.⁽¹⁾

(1) وثائق وزارة الصناعة الاتحادية، 2014.

وفي المسح الصناعي للعام 2005 اتضح أن بالسودان 24762 منشأة صناعية، المتوقف منها 644 منشأة تقع جميعها ضمن مجموعة المنشآت الكبيرة وتشكل نسبة 28.0% من هذه المجموعة. ومن بين جميع المنشآت العاملة 93% هي منشآت صغيرة وتنتمي بقية المنشآت العاملة 7% إلى مجموعة المنشآت الكبيرة.

ومن حيث ملكية المنشآت فإن 96.2% من المنشآت ملك خاص ولا يوجد أي شكل من أشكال الملكية الأجنبية في المنشآت الصغيرة وهناك 25 منشأة فقط (1.5%) من مجموعة المنشآت الكبيرة ذات ملكية أجنبية و 2.5% ملكية مختلطة (سودانية/ أجنبية).

ولا توجد أي مشاركة للملكية العامة في مجموعة المنشآت الصغيرة بينما توجد مشاركة للدولة في 113 منشأة كبيرة تمثل 0.5% من جميع المنشآت. وتمثل مشاركات الدولة نسبة 6.8% من المنشآت الكبيرة وتوجد 89 منشأة من جميع مشاركات الدولة هي بأكملها ملكية عامة.⁽¹⁾

مما سبق يتضح أن الأرقام والنسب أعلاه قد تغيرت كثيراً في السنوات اللاحقة فقد أنشئت مصانع كثيرة كمصانع الإسمنت والمواد الغذائية والمشروبات والصناعات الكيماوية. كما وازدادت نسبة المصانع ذات الملكية الأجنبية، والمختلطة بين الأجنبي والمحلي، وتناقص أيضاً عدد مصانع الملكية العامة. وهذا يتطلب تكرار المسح الصناعي لفترات متقاربة وذلك لتقلب الظروف الاقتصادية في البلاد، و نسبة لأن آخر مسح صناعي اتحادي كان في العام 2005 فهذا لايعطي معلومات عن الموقف الحالي للصناعة في السودان.

وفيما يلي نبذة عن شركات الدراسة:-

1. شركة سكر كنانة:

تأسس شركة سكر كنانة في عام 1975، وهي شركة مساهمة بين حكومة السودان 35.33، حكومة الكويت 30.64، حكومة المملكة العربية السعودية 10.97، الشركة العربية للاستثمار (السعودية) 6.99، مصرف التنمية الصناعية (السودان) 5.69، الهيئة العربية للاستثمار والإنماء الزراعي 5.59، مجموعة البنوك السودانية 4.47، شركة سوجنر (اليابان) 0.16 و شركة الخليج لصيد الأسماك 0.16. و تبلغ إجمالي مساحة المشروع 168,000 فدان ويقع بولاية النيل الأبيض على بعد 250 كلم جنوب ولاية الخرطوم وتبلغ المساحة المزروعة من قصب السكر 100,000 فدان، وتدير شركة سكر كنانة المحدودة خمس وحدات أعمال رئيسية إضافة إلى شركتين فرعيتين. والوحدات الفرعية هي: مصنع السكر، مصنع العلف الحيواني، مصنع الإيثانول، المزرعة الإنتاجية والغابات ووحد كنانة للمعدات

⁽¹⁾ وزارة الصناعة الاتحادية، 2013.

والتصنيع. أما الشركات الفرعية فهي شركة كنانة للهندسة والخدمات الفنية، مصنع كنانة فريز لاند للألبان. و تهدف الشركة لإنتاج وتسويق السكر المكرر وتقديم الخدمات التقنية والهندسية⁽¹⁾

2. شركة جياو للسيارات:

تأسست شركة جياو للسيارات في عام 2004 وفق قانون الشركات للعام 1925، وتقوم بتجميع السيارات والشاحنات الخفيفة، وتقع مصانع الشركة على بعد 55 كلم جنوب الخرطوم وتبلغ مساحة مصانع الشركة حوالي 60000 متر مربع.⁽²⁾ وتتمثل أهداف الشركة في:-

1. توطين التقنية ورفع القيمة المضافة للمقومات والإمكانات البشرية والصناعية الأساسية.
2. زيادة الحصة السوقية من أجل تعظيم الأرباح وتنمية موارد الشركة.
3. تطوير خدمات ما بعد البيع وتحقيق أداء تسويقي متميز إرضاءً للعميل.
4. اتباع النظم الإدارية المتقدمة في إدارة الأعمال.
5. إنشاء مراكز البحث والتطوير وتأطير مفاهيم البحث العلمي.
6. دعم البنى التحتية للبلاد في المجالات الإستراتيجية وخاصة النقل بالتعاون مع الجهات الأخرى.
7. تطوير بيئة العمل.

وتقوم الشركة بتجميع السيارات والشاحنات الخفيفة وتضم الخطوط الآتية:-

- خط تجميع السيارات الصالون (BYD)
- خط إنتاج الحافلات (مرسيدس بوجين).
- خط تجميع السيارات الصالون (110)
- خط إنتاج السيارات نصف النقل.
- خط إنتاج السيارات استيشن وأقون

تتكون مصانع الشركة من، مصنع بناء الجسم، مصنع الطلاء ومصانع التجميع (الخط العام وخط الصالون)⁽³⁾

⁽¹⁾ وثائق شركة سكر كنانة 2013.

⁽²⁾ وثائق شركة جياو للسيارات 2013.

⁽³⁾ وثائق شركة جياو للسيارات 2013.

3. مصنع التوفيق للصابون:

تم إنشاء مصنع التوفيق للصابون في عام 1978 وبدأ الإنتاج في عام 1979. بدأ المصنع بإنتاج صابون الغسيل العادي، وتم إدخال صابون الغسيل المحسن في عام 2000، وخط لصابون التواليت في عام 2002، وأدخل خط الصابون السائل والمنظفات في العام 2003. وتتمثل مراكز الإنتاج في المصنع في مجموعة الخطوط الإنتاجية المكونة للمصنع والتي تشمل كل من خط صابون الغسيل العادي (الفراشة) وخط صابون الغسيل المحسن، وخط صابون التواليت، وخط الصابون السائل وخط الظهرة. ويضم المصنع مجموعة من الأقسام والإدارات والتي تعتبر مراكز تكلفة خدمية تساعد مراكز التكلفة الإنتاجية في إنجاز وظائفها، وتشمل مراكز التكلفة الخدمية كل من القيزان، الرشاش، المعمل، المخازن، المولد، الصيانة، الإدارة الهندسية، الشؤون الإدارية، التسويق والمبيعات وإدارة المصنع.⁽¹⁾

4. شركة السكر السودانية:

تضم شركة السكر السودانية أربع مصانع سكر، سكر الجنيذ الذي تأسس عام 1962، مصنع سكر حلفا 1965، مصنع سكر سنار 1976، مصنع سكر عسلاية 1979. وفي عام 1990 قامت شركة إنتاج السكر السودانية وأتبع لها المصانع الأربعة، وفي عام 1991 حلت شركات السكر الأربعة (الجنيذ، حلفا، سنار، عسلاية) وآلت أصول الشركات إلى شركة السكر السودانية. تعتبر شركة السكر السودانية شركة قطاع عام تعمل وفق قانون الشركات لعام 1925. وتشمل الوحدات الإنتاجية أربعة مصانع، الجنيذ، حلفا، سنار وعسلاية ووحدات مساعدة تتمثل في مسبك الخرطوم المركزي (مصنع المعدات والمسبوكات)، وحدة خدمات السكر وتصدير المولاص، مصنع جوالات البلاستيك، المركز القومي لتدريب العاملين، وحدة أبحاث قصب السكر. تهدف الشركة إلى إنتاج محصول قصب السكر، إنتاج سكر أبيض بمواصفات عالية للأسواق العالمية والمحلية، الاستثمار في الصناعات التكاملية المبنية على مخلفات صناعة السكر في المولاص والبقاس وتصنيع مدخلات الإنتاج محلياً من، جوالات البلاستيك للتعبئة، قطع الغيار محلياً، تصنيع الجير، إنتاج السكر الريفي للإنتاج المحلي، تطوير ورفع القدرات والمهارات للعامل السوداني و تطوير وتنمية المناطق الريفية ولحداث تنمية شاملة في الدولة.⁽²⁾

وحدات شركة السكر السودانية:

في ما يلي الوحدات الإنتاجية لشركة السكر السودانية والوحدات المساعدة لها:⁽³⁾

⁽¹⁾ وثائق مصنع التوفيق للصابون، 2013.

⁽²⁾ وثائق شركة السكر السودانية، 2013.

⁽³⁾ وثائق شركة السكر السودانية، 2013.

1. الوحدات الإنتاجية:

أ. مصنع سكر الجنيد:

يقع المصنع في ولاية الجزيرة على بعد 120 كلم من الخرطوم ويقع جوار مدينة رفاعة. أنشأ في 1959 ، الطاقة القصوى للمصنع 60 ألف طن سكر في العام، المساحة الكلية للمشروع 38716 فدان، مساحة مزرعة القصب 37 ألف فدان.

ب. مصنع سكر حلفا:

يقع المصنع بمدينة حلفا الجديدة في ولاية كسلا على بعد 400 كلم من الخرطوم. بدأ العمل في تشييد المصنع عام 1963 وبدأ التشغيل التجريبي في الموسم 65/ 1966 الطاقة القصوى للمصنع 60 ألف طن وام تأهيله لترتفع الطاقة التصميمية إلى 75 ألف طن سكر. المساحة المزروعة 37 ألف فدان.

ج. مصنع سكر سنار:

يقع المصنع بولاية سنار على بعد 300 كلم جنوب الخرطوم. تم التنفيذ من 1971 - 1976. الطاقة التصميمية للمصنع 110 ألف طن سكر في العام. مساحة المزرعة 34.5 ألف فدان.

د. مصنع سكر عسلاية:

يقع المصنع بولاية النيل الأبيض على بعد 280 كلم جنوب الخرطوم. بداية أول موسم للتشغيل يناير 1980. الطاقة التصميمية القصوى 110 ألف طن. المساحة الكلية 28 ألف فدان.

2. الوحدات المساعدة:

أ. المركز القومي لتدريب العاملين بقطاع السكر:

تأسس بعون هولندي في 1975 وألحق بمصنع سكر سنار حتى عام 1984. ويهدف المركز إلى تدريب ورفع مستويات العاملين في صناعة السكر، تأهيل ورفع المستويات الإشرافية المتوسطة خاصة في تكنولوجيا السكر ومجالات أجهزة المعامل ومعدات الورش والجودة و توفير فرص التدريب لرفع مستويات القوى العاملة في الأنشطة المشابهة.

ب. وحدة خدمات قطاع السكر وتصدير المولاص:

أنشئت الوحدة في عام 1989 ومقرها بورسودان. وتقوم الوحدة بمتابعة وتخليص وترحيل واردات قطاع السكر من مدخلات الإنتاج، استلام وتخزين وتصدير المولاص المنتج من مصانع الشركة واستلام وتصدير السلع التي تصدرها شركة السكر.

ج. مصنع جوالات البلاستيك:

أنشأ المصنع بعسلاية وتم التشغيل التجاري في 1998. و يهدف لتغطية احتياجات مصانع السكر من جوالات السكر بجانب إمكانية تغطية احتياجات قطاعات أخرى مثل مطاحن الدقيق. والمصنع قابل للتوسع في المستقبل.

د. محطة أبحاث قصب السكر:

أنشأت المحطة بمصنع سكر الجنيد. وتهدف لتحسين عينات قصب السكر، استتباط عينات جديدة من قصب السكر عالي الإنتاجية و تطوير الأداء الزراعي داخل الغيط، رفع كفاءة التقنيات الزراعية بمزارع الشركة.

و. مصنع المعدات والمسبوكات:

أسس مسبك الخرطوم المركزي عام 1971 وألت إدارة المسبك إلى شركة السكر السودانية في أبريل 2003 وتم تعديل اسمه لمصنع المعدات والمسبوكات. وتتنوع مسبوكات المصنع وتشمل عدة طلبات في السوق المحلي، كقطع غيار مصانع السكر، وصلات أسلاك الكهرباء، قطع غيار مصانع النسيج و قطع غيار مطاحن الغلال.⁽¹⁾

⁽¹⁾ وثائق شركة السكر السودانية، 2013.

ثانياً: تحليل بيانات الدراسة التطبيقية

لمعرفة طرق تحديد أسعار التحويل في المصانع والشركات السودانية تم أخذ عينة مكونة من (4) مصانع وفيما يلي عرض وتحليل طرق تحديد أسعار التحويل في بعض مصانع العينة.

1. شركة سكر كنانة:

فيما يلي عرض لطبيعة عمل بعض وحدات الشركة:-

أ. وحدة السكر

هي الوحدة الرئيسية في الشركة وتقوم بإنتاج السكر كمنتج رئيسي والمولاص والبقاس كمنتجين فرعيين، ويتم بيع منتج السكر داخلياً وخارجياً. أما المولاص والبقاس فيتم التعامل معهما باعتبارهما منتجين ثانويين، كانا في السابق يتم بيعهما للأطراف الخارجية بأسعار رمزية تضاف إلى أرباح المصنع أو يتم التخلص منهما، ويستخدم البقاس أيضاً في توليد الطاقة الكهربائية للمصنع، ومن ثم تم إنشاء الوحدات الجديدة للاستفادة القصوى من هذه المخلفات. حيث يتم استخدام المولاص والبقاس بالإضافة لمدخلات أخرى في إنتاج منتجات أخرى ذات قيمة أكبر كالكهرباء والإعلاف والإيثانول. وبذلك تم التخلص من المخلفات بأسلوب أفضل من المعالجات السابقة، وحقت مكاسب إضافية جديدة.

وبعد قيام مصنع الإيثانول أصبح إنتاج الشركة من المولاص لايفي بحاجة المصنع حيث أن المصنع لديه طاقة فائضة. وتتحصل الوحدات على احتياجاتها من المولاص والبقاس من مصنع السكر بسعر منخفض باعتبار أنه سيجني منها أرباحاً حتى ولو باعها بأي سعر.

تعتمد الشركة على نظام التكلفة الكلية وذلك لتحديد تكلفة منتجاتها المختلفة ومن ثم يضاف

هامش ربح لتحديد سعر البيع.

وفيما يتعلق بسياسة التحفيز فإن الشركة تتبع سياسة التحفيز الجماعي عند تحقق مستوى معين من الإنتاج.⁽¹⁾

من المقابلة السابقة يتضح أن المنتج الرئيسى للشركة هو السكر الذي يتم بيعه داخل وخارج البلاد، وليست هنالك تحويلات للسكر من وحدة السكر للوحدات الأخرى، وتتحصر تحويلات الوحدة للوحدات الأخرى في البقاس والمولاص والتي تعتبر منتجات ثانوية، كانت في الماضي مخلفات صناعة يتم التخلص منها بأسعار زهيدة، وازدادت أهميتها بعد قيام الوحدات الجديدة، العلف، المزرعة الإنتاجية و الإيثانول.

يرى الباحث أن البقاس والمولاص يستحقان المزيد من الاعتبار باعتبارهما مدخلين لأكثر من صناعة، وتزداد أهمية المولاص لدخوله في صناعة الإيثانول ولحاجة مصنع الإيثانول للمزيد من المولاص لأن المنتج في وحدة السكر يغطي الطاقة الإنتاجية للمصنع. ويمكن لوحدة الإيثانول أن تشتري المولاص

(1) مقابلة مع الزين محمد أحمد نوش، مدير وحدة إنتاج السكر بشركة سكر كنانة، 2013/11/14.

من مصانع السكر الأخرى في المنطقة. في هذه الحالة يمكن لوحدة السكر أن تستفيد لأقصى حد من البقاس والمولاص وذلك بوضع أسعار مناسبة للمنتجين تمكنها من تحقيق أرباح لأن الوحدات الأخرى تحقق أرباحاً من مبيعاتها التي يدخل المولاص والبقاس من ضمن مدخلات الإنتاج فيها. وسوف تحاول الوحدات الأخرى تحقيق المزيد من الأرباح بزيادة إنتاجها وقد تلجأ عند ذلك لشراء مدخلات إضافية من المصانع الأخرى في المنطقة ولكنها ستفضل الشراء من داخل الشركة لانخفاض التكلفة.

ب. وحدة العلف:

تتمثل مدخلات الإنتاج في هذه الوحدة في المولاص والبقاس من وحدة السكر بالإضافة إلى مدخلات أخرى من خارج الشركة. وتقوم الوحدة بشراء المولاص والبقاس والكهرباء من وحدة السكر بسعر تحدده وحدة السكر. ولا تقوم الوحدة بشراء مولاص وبقاس من خارج الشركة لقلة استهلاكها. عادة تقوم الوحدة بوضع خطة حيث تقوم بتحديد التكاليف المفترض صرفها وبعد الإنتاج تتم مقارنة التكاليف المخططة مع التكاليف الفعلية لمعرفة الانحرافات. وتبيع الوحدة إنتاجها للأطراف الخارجية، وتبيع كذلك داخلياً للمزرعة الإنتاجية بسعر يمكنها من تحقيق أرباح ولكنه يقل عن سعر البيع للأطراف الخارجية. ويتم تحديد أسعار المدخلات بواسطة قسم التكاليف حيث لكل وحدة شخص مسئول عن تكاليفها في الإدارة ويتم ذلك بنظام التكلفة الإجمالية حيث يتم ضم تكاليف كل العناصر من داخل وخارج الشركة. أما سعر البيع للمخرجات فيتم تحديده بواسطة الإدارة بعد حساب التكلفة وإضافة هامش ربح. وهنالك حساب أرباح وخسائر منفصل للوحدة بعد ذلك يتم ضم النتيجة لأرباح وخسائر الشركة ككل⁽¹⁾

يرى الباحث أن الشركة يمكنها الاستفادة لأقصى حد من هذه الوحدة إذا تم تحديد تكاليفها بدقة، حيث أن الوحدة لديها مدخلات من داخل الشركة وبأسعار زهيدة، وقد يكون للعلف المنتج في الوحدة ميزة تنافسية باعتبار أن من ضمن مكوناته مدخلات لا تتوفر لدى مصانع العلف الأخرى كالبقاس والمولاص. أما الوضع الحالي فقد لا يحفز الوحدة لتحقيق المزيد من الأرباح لأنها تتمتع بمدخلات زهيدة التكلفة تمكنها من تحقيق أرباح بأقل مجهود، وقد تحقق الوحدة خسائر إذا لم تهتم بضبط تكاليفها لأن لديها مدخلات أخرى من خارج الشركة.

ج. وحدة المزرعة الإنتاجية

بالمزرعة ثلاثة أقسام لإنتاج اللحوم الحمراء والدواجن والبساتين. تقوم المزرعة بتصنيع نوع من العلف يسمى العلف الأخضر، وتقوم أيضاً بشراء علف جاهز من وحدة العلف. وليس للوحدة حرية شراء العلف من الخارج لأن الهدف من إنشائها الاستفادة من العلف المصنع داخل الشركة بوحدة العلف.

(1) مقابلة مع إبراهيم محمود الشوري، مدير وحدة العلف، بشركة سكر كنانة، 2013/11/14.

وتحقق الوحدة أرباح من عمليات البيع داخل وخارج الشركة، حيث يتم البيع داخل الشركة بسعر يقل قليلاً عن سعر البيع خارج الشركة.⁽¹⁾

يرى الباحث أن الشركة يمكنها التحكم في ضبط ورقابة تكاليف هذه الوحدة ويمكنها كذلك معرفة جدوى استثماريتها لأن كل مدخلاتها من داخل الشركة. وللتأكد من ربحية الوحدة الحقيقية يمكن تحديد أسعار مدخلاتها بدقة وذلك بوضع أسعار لكل مدخلاتها من الشركة. وعن طريق هذه الوحدة تستطيع الشركة زيادة فعالية وحدة العلف لأن الوحدة ليست لديها حرية شراء العلف من خارج الشركة
اهتم البحث بمنتجات الشركة الفرعية من المولاص والبقاس لأنهما تتم معالجتهما داخل الشركة لإنتاج منتجات ذات قيمة أكبر كالإثانول والأعلاف لإنتاج الألبان واللحوم. أما المنتج الرئيسي السكر فلا يتم تحويله داخلياً لإنتاج منتج آخر وبيع للأطراف الخارجية.
ولمعرفة الطريقة التي تسعر بها التحويلات بين وحدات الشركة ركز البحث على التحويلات بين وحدة السكر ووحدة العلف ووحدة المزرعة الإنتاجية والجدول (1/1/3) يوضح طريقة حساب تكلفة أنواع العلف المنتج في وحدة العلف وطريقة تسعيره داخل وخارج الشركة.

(1) مقابلة مع آدم عباس إسماعيل، ضابط مبيعات بوحدة المزرعة الإنتاجية بشركة سكر كنانة، 2013/11/13.

جدول رقم (1/1/3)

تكلفة الطن المنتج في وحدة العلف للموسم الإنتاجي 2012م، 2013 م الأرقام

"بالجنيه"

بيان	الحلوب	تركيز الحليب	التسمين	الفراخ الصغير	الفراخ الكبير
البقاس	28.73	–	23.41	–	–
DI- Chloro phosphate	2.98	3.00	2.98	–	–
يوريا UREA	53.81	53.81	53.81	–	–
ملح SALT	5.20	5.20	5.20	4.16	–
ذرة	351.26	461.66	481.73	1,308.69	1,348.84
أمباز	359.47	392.71	199.68	610.15	499.21
ردة	81.91	257.40	93.60	17.55	52.65
مولاص	83.30	97.19	96.36	–	–
جولات	72.70	72.70	72.70	72.70	72.70
خيط	0.32	0.32	0.32	0.32	0.32
اسبيرات المصنع	12.33	12.33	12.33	12.33	12.33
اسبيرات الكهرباء	5.53	5.53	5.53	5.53	5.53
زيت طبخ	3.73	3.73	3.73	3.73	3.73
فيرنس FURNACE	23.23	–	23.23	–	–
مرتبات	25.36	25.36	25.36	25.36	25.36
مأموريات	0.17	0.17	0.17	0.17	0.17
أدوات مكتبية	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06
إهلاك	41.65	41.65	41.65	41.65	41.65
صيانة	12.33	12.33	12.33	12.33	12.33
مصروفات عربات	10.78	10.78	10.78	10.78	10.78
مصروفات كهرباء	13.25	13.25	13.25	13.23	13.25
المجموع (تكلفة الإنتاج)	1,188.09	1,469.18	1,178.21	2,138.76	2,098.91

المصدر: إعداد الباحث من بيانات شركة سكر كنانة، 2014م

من الجدول (1/1/3) تتضح مكونات أنواع العلف المصنع بوحدة العلف، ويظهر من ضمن

المكونات البقاس والمولاص المحولان من وحدة السكر، حيث يدخل البقاس ضمن مكونات علف أبقار

الخلوب وأبقار التسمين، بينما يدخل المولاص ضمن علف أبقار الخلوب وأبقار التسمين وأبقار تركيز الحليب. ويعني ذلك أن وحدة العلف في حاجة إلى البقاس والمولاص الذين يشكلان جزءاً أساسياً من العلف المنتج لبعض أنواع العلف، ولو لم يتوفر البقاس المولاص في وحدة السكر فإن تصنيع العلف بدونهما قد يؤثر على تكلفة وجودة العلف المنتج، أو قد يتعذر الحصول عليهما من مصدر آخر وإن تحقق ذلك فسوف يكون بتكلفة أعلى.

يتضح من الجدول أيضاً أن البقاس والمولاص يحولان إلى وحدة العلف بسعر معين. ولكن عند مقارنة تكلفة البقاس والمولاص مع تكلفة المدخلات الأخرى كالذرة والأمبار يتضح أنها تقل عنها. وهذا يدل على أنها تحول من وحدة السكر بتكلفة منخفضة. فالمواد المباشرة للعلف المنتج في وحدة العلف تتكون من البقاس، DI- Chloro phosphate ، يوريا، ملح، ذرة، أمبار، ردة، مولاص. ففي علف الخلوب تبلغ تكلفة المواد المباشرة من العناصر السابقة 966.66 جنيه، وعند حساب نسبة تكلفة البقاس إلى مجموع تكلفة المواد المباشرة فهي 3%، أما نسبة تكلفة المولاص فتبلغ 9%، بينما العناصر الأساسية الأخرى كالذرة والأمبار والردة فتكلفتها أكبر، حيث تبلغ نسبة تكلفة الذرة 36%، ونسبة تكلفة الأمبار 37%، والردة 8%. وفي علف تركيز الحليب يبلغ مجموع تكلفة المواد المباشرة 1270.97 جنيه، حيث نسبة تكلفة المولاص تبلغ 8% من تكلفة المواد المباشرة، ونسبة تكلفة الذرة 36% وتكلفة الأمبار 31% والردة 20%. أما في علف التسمين فمجموع تكلفة المواد المباشرة 956.77 جنيه، وتبلغ نسبة تكلفة البقاس 3% والمولاص 10% ونسبة تكلفة الذرة 50%، الأمبار 21% والردة 10%.

من التحليل السابق يتضح أن هنالك تحويلات بين وحدة السكر ووحدة العلف وإن هذه التحويلات تسعر بسعر معين. وهذا يعني أن هنالك تطبيق لأسعار التحويل في بعض وحدات شركة سكر كنانة. ولكن تقل أهمية هذه الأسعار لأن الشركة تعتبر البقاس والمولاص مخلفات صناعة وأن التخلص منهما بأي سعر يحقق أرباحاً للشركة. وبما أن وحدة العلف تحقق أرباحاً من مبيعاتها داخل وخارج الشركة، فإذا تم قياس أدائها على أساس ماتحققه من أرباح، فإن وحدة السكر لن تستفيد عند قياس أدائها من تحويلاتها لوحدة العلف.

و الجدول (2/1/3) فيوضح سعر البيع والكميات المباعة من العلف في وحدة العلف.

جدول رقم (2/1/3)

سعر البيع والكميات المباعة من العلف في موسم 2012، 2013 (المبالغ بالجنيه)

بيان	الحلوب	تركيز الحليب	التسمين	الفراخ الصغير	الفراخ الكبير
سعر البيع للمزرعة الإنتاجية	1,414	1,748	1,402	3,405	3,495
سعر البيع للسوق	1,513	1,871	1,500	3,644	3,740
الكمية المباعة في السوق	56334	5000	6171	743	1569
الكمية المباعة للمزرعة	3666	0	3829	924	1764

المصدر: إعداد الباحث من بيانات شركة سكر كنانة، 2014م.

يتضح من الجدول (2/1/3) أن هنالك تحويلات من وحدة العلف إلى وحدة المزرعة الإنتاجية بالإضافة إلى المبيعات في السوق المحلي. ويتضح كذلك أن التحويلات للمزرعة الإنتاجية لها سعر محدد كالمبيعات في السوق المحلي إلا أن سعر البيع للمزرعة الإنتاجية يقل قليلاً من سعر البيع في السوق المحلي وذلك لما تحققه وحدة العلف من وفورات في مصاريف البيع والتوزيع والتحويل وهذا يمثل سعر بيعاً معدلاً وهو أحد أنواع أسعار التحويل. وعند مقارنة حجم المبيعات للمزرعة الإنتاجية مع حجم المبيعات للسوق الخارجي، يتضح أن حجم المبيعات للمزرعة الإنتاجية يمثل 6% من مبيعات علف الحلوب، 38% من مبيعات علف التسمين، 55% من مبيعات علف الفراخ الصغير و 53% من مبيعات علف الفراخ الكبير وهو ما يدل على أن هنالك تحويلات داخلية مقدرة.

وعند مقارنة سعر بيع الطن للمزرعة الإنتاجية في الجدول (2/1/3) مع تكلفة الطن المنتج الموضحة بالجدول (1/1/3) يتضح أن وحدة العلف تحقق أرباحاً من مبيعاتها للمزرعة الإنتاجية، ويمكن توضيح ذلك بالجدول (3/1/3) كما يلي:-

جدول (3/1/3)

مقارنة بين سعر بيع الطن للمزرعة الإنتاجية مع تكلفة الطن المنتج بوحدة العلف

بيان	الحلوب	تركيز الحليب	التسمين	الفراخ الصغير	الفراخ الكبير
سعر البيع للمزرعة	1,414	1,748	1,402	3,405	3,495
تكلفة الطن المنتج	1,188.09	1,469.18	1,178.21	2,138.76	2,098.91
الربح	225.91	278.82	223.79	1266.24	1396.09

المصدر: إعداد الباحث من بيانات شركة سكر كنانة، 2014

بما أن وحدات الشركة يمكنها تحقيق أرباح عند تحديد سعر لتحويلات الداخلية. ويمكنها كذلك زيادة حجم مبيعاتها عن طريق التحويلات الداخلية مما ينعكس على معدل العائد على الاستثمار فيها. في هذه الحالة يمكن للشركة أن تعتمد على سياسة أسعار التحويل كمؤشر لقياس أداء وحداتها. وهذا

يثبت أن أسعار التحويل المطبقة في بعض وحدات شركة سكر كنانة يمكن أن تساعد على قياس أداء هذه الوحدات.

من المقابلات الشخصية وبيانات الجدولين السابقين يتضح أن شركة كنانة بها تحويلات مقدرة بين وحداتها الإنتاجية مما يستدعي وجود سياسة لتسعير هذه التحويلات. ويتضح أن الشركة تتعامل مع البقاس والمولاص باعتبارهما مخلفات صناعة وأن أي عائد منها يعتبر ربح، ولكن بعد قيام الوحدات الجديدة التي تعتمد على البقاس والمولاص كمداخل إنتاج، أصبح البقاس والمولاص مثل المنتجات الوسيطة التي تعتبر مخرجات لوحدة ومداخلات لوحدة أخرى. ولذلك فإن وحدة العلف في حاجة إلى البقاس والمولاص الذين يشكلان جزءاً أساسياً من العلف المنتج، ولو لم يتوفر البقاس والمولاص في وحدة السكر فإن تصنيع العلف بدونهما قد يؤثر على تكلفة وجودة العلف المنتج، أو قد يتعذر الحصول عليهما من مصدر آخر وإن تحقق ذلك فسوف يكون بتكلفة أعلى. أما فيما يتعلق بصناعة الإيثانول فإن المولاص يعتبر مدخلاً أساسياً للإنتاج، وأن المولاص المنتج من وحدة السكر لا يفي بحاجة وحدة الإيثانول، والمصنع في حاجة لجلب مولاص من خارج الشركة حتى يستطيع أن يعمل بطاقته القصوى.

2. شركة جيايد للسيارات:

تقوم شركة جيايد للسيارات بتجميع السيارات التي يتم استيراد مدخلاتها من الخارج، وتتم معالجتها محاسبياً حسب نظام التكلفة الكلية بضم تكلفة المدخلات المثبتة بالفواتير من دولة المنشأ وتضاف إليها تكلفة التخليص والجمارك وتكلفة الترحيل وتضاف إليها بعد ذلك تكاليف الإنتاج من مواد مباشرة وعمل مباشر ومصرفات غير مباشرة، في كل مرحلة من مراحل الإنتاج. وتضع الشركة موازنة تقديرية للمصرفات المتوقعة، وفي نهاية العام تتم مقارنة المصرفات الفعلية مع مصرفات الموازنة لمعرفة الانحرافات عن الخطة الموضوعية لمعرفة أسبابها ومعالجتها.⁽¹⁾

تتبع الشركة نظام المراحل الإنتاجية، وبالشركة ثلاثة مراحل إنتاجية، مرحلة بناء الجسم، مرحلة الطلاء، مرحلة التجميع. ومع وجود تحديد واضح لنظام المراحل الإنتاجية بالمصنع إلا أن طبيعة عمل الشركة لا تمكن من تطبيق نظام تكاليف المراحل بشكل كامل. حيث أن مدخلات الإنتاج يتم استيرادها من الخارج وتأتي الأسعار للوحدة كاملة (السيارة)، أي غير مفصلة على أجزاء السيارة. وعلى الرغم من أن الصرف يتم لكل مرحلة على حدة، لكنه يصعب من الناحية المحاسبية تقسيم الفاتورة على المراحل الإنتاجية المختلفة.⁽²⁾

الجدول (4/1/3) يوضح الطريقة التي يتم بها تحديد تكلفة المراحل الثلاث لإنتاج سيارات شركة جيايد.

(1) مقابلة مع عبد الله عبد المعروف محمد، المدير المالي لشركة جيايد للسيارات، 2013/11/25.

(2) مقابلة مع بدر الدين عثمان محمد، رئيس الحسابات بشركة جيايد للشاحنات، 2013/12/2.

جدول (4/1/3)

تكلفة 200 عربة - BYD- FO في العام 2012 (المبالغ بالجنيه)

البيان	مصنع بناء الجسم	مصنع الطلاء	مصنع التجميع	إجمالي التكلفة	تكلفة الوحدة
المواد المباشرة حتى بورسودان				9,469,476.50	47,347.38
ترحيل				306,000.00	1,530.00
تخليص وجمارك				9,469,476.50	47,347.38
تكلفة المواد المباشرة				19,244,953.00	96,224.77
تكلفة مصروفات صناعية					
الأجور المباشرة	416.67	208.33	416.67	208,333.33	1,041.67
مصروفات صناعية	1,056.99	66.06	198.18	264,246.58	1,321.23
المصروفات غير المباشرة	384.45	384.45	512.60	256,301.47	1,281.51
نسبة الإهلاك الصناعي	172.69	172.69	86.35	86347.49	431.74
المصروفات الصناعية	2,030.8	831.54	1,213.80	815,228.87	4,076.14
Over head cost				815228	4,076.14
نسبة إهلاك إداري					900.00
نسبة مصروفات إدارية وتسويقية				590,000.00	2,950.00
رسوم إنتاج				368,000.00	1,840.00
جملة المصروفات الصناعية والإدارية				2,588,457.74	5,690.00

المصدر: إعداد الباحث من بيانات شركة جياو للسيارات 2014.

من الجدول (4/1/3) يتضح أن كل مدخلات الإنتاج من المواد المباشرة تستورد من الخارج وهي تمثل 88% من التكلفة الكلية للمنتجات، وأن نسبة 12% فقط من التكلفة الكلية للإنتاج هي التي تتم داخل الشركة، أي أن المراحل الثلاثة، بناء الجسم، الطلاء والتجميع ليس لديها التحكم في ضبط 88% من التكلفة الكلية للإنتاج وأن نسبة 12% المتبقية من التكلفة تتكون من مصروفات صناعية ومصروفات

إنتاج أخرى لا يمكن تجنبها ومصروفات إدارية بنسبة 23% من نسبة الـ 12% التي تتم داخل الشركة، ومن الجدول يتضح أن المصروفات الإدارية غير محددة لكل مرحلة من المراحل الثلاث مثل المصروفات الصناعية، وإنما يتم إضافتها كمجموع لتكلفة الصنع. وهذا يعني أن المصروفات الإدارية غير خاضعة لرقابة إدارة المراحل الثلاث أي أنها غير مسئولة عن ضبط ورقابة تكاليفها الإدارية.

وبما أنه لا توجد مصانع لإنتاج السيارات بالسودان، ولا توجد أيضاً مصانع أخرى لتجميع السيارات غير شركة جياذ للسيارات. وأن الجزء الأكبر من عمليات إنتاج السيارات يتم خارج الشركة ولا توجد منتجات وسيطة يتم تحويلها داخل وخارج الشركة. في هذا الوضع لا يمكن للشركة تطبيق أسعار التحويل على أساس السوق ولا أسعار التحويل التفاضلية لعدم وجود سعر السوق الذي يمكن أن يقاس عليه. ولا يمكن للشركة أن تعمل بأسلوب التكلفة زائداً هامش ربح لأن العمليات التي تقوم بها الشركة في مراحلها الثلاث تعتبر ضئيلة مقارنة بالعمليات التي نفذت في الخارج. لذلك يتضح من الجدول (4/1/3) أن الشركة تقوم بتحويل الإنتاج من مرحلة لأخرى بالتكلفة الفعلية. وحتى تتمكن الشركة من ضبط التكلفة الإضافية للإنتاج يمكنها تحميل كل مرحلة بنصيبها من المصروفات الإدارية و استخدام أسلوب التكلفة المعيارية، لأن الوضع الحالي قد يزيد التكلفة الإضافية التي تتم داخل الشركة و يحدث ذلك إذا قارن العاملون بتلك المراحل التكلفة التي تتم داخل الشركة بالتكلفة قبل دخول المدخلات إلى المراحل.

3. مصنع التوفيق للصابون:

يتم إنتاج الصابون في ثلاثة مراحل، مرحلة التصبين، مرحلة التجفيف والخلط ومرحلة التعبئة والتغليف. مرحلة التصبين هي المرحلة الأساسية التي تبدأ فيها عملية التصنيع، حيث تدخل المواد الخام وتجرى عليها العمليات ويتم خلطها وتصبح في شكل عجينة ثم في شكل خيوط وبعد ذلك تشكل في صورة حبيبات. بعد ذلك تحول إلى المراكز الإنتاجية الأخرى، قسم التواليت، قسم صابون الغسيل وقسم الصابون السائل، لتبدأ مرحلة التجفيف والخلط والإضافات، لتجرى عليها الإضافات الأخرى من روائح وتلوين وفصل للشوائب وعمليات النعومة و التشكيل. بعد ذلك تأتي المرحلة الأخيرة وهي مرحلة التعبئة والتغليف.

في بعض الأحيان يتم بيع حبيبات الصابون المجهزة في مركز التصبين إلى مصانع صابون أخرى تابعة للمصنع.

يعمل المصنع بنظام التكلفة الكلية، حيث يتم عمل ورقة عمل منفصلة لكل مرحلة على حدة تجمع فيها المواد الخام المباشرة لكل مرحلة. ويتم كذلك عمل كشف لتحليل الأجور المباشرة وغير المباشرة لتوزيع الأجور على المراكز الإنتاجية والخدمية. ويجرى كشف للمصروفات الصناعية غير المباشرة للمراكز الإنتاجية، وكشف آخر للمصروفات غير المباشرة الصناعية لمراكز التكلفة الخدمية ومن

ثم يتم عمل ملخص لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز الإنتاجية. بعد ذلك يتم عمل تقرير شامل للتكاليف الكلية الخاصة بالمنتج خلال فترة معينة وهي في العادة شهر.⁽¹⁾

الجدول (5/1/3) يوضح طريقة معالجة تكاليف صابون الغسيل العادي في مصنع التوفيق الصابون.

جدول (5/1/3)

تقرير تكاليف منتجات صابون الغسيل عن شهر فبراير 2011 (المبالغ بالجنيه)

بيان	جزئي	كلي
عناصر التكلفة: المواد		
رصيد الصودا في 1 / 2 / 2011	8,825	
رصيد الملح في 1 / 2 / 2011	285	
منصرف الشحم	158,710	
منصرف الزيت السعودي	0	
منصرف الصودا للإنتاج	101,387	
منصرف الملح للإنتاج	4,611	
مواد متاحة للاستهلاك		273,818
ناقصاً:		
متبقي الصودا في 28 / 2 / 2011	19,431	19,431
متبقي الملح في 28 / 2 / 2011	268	<u>268</u>
		254,119
إثداءً: عمليات تحت التنفيذ في 1 / 2 / 2011	123,318	<u>123,318</u>
المواد المصبنة		377,437
ناقصاً: عمليات تحت التنفيذ في 28 / 2 / 2011	99,649	<u>99,649</u>
المواد المباشرة المستهلكة في الإنتاج		277,788
مواد مرحلة التجفيف والتغليف:		
مضافات وروائح في 1 / 2 / 2011	1,056	
منصرف روائح ومضافات للإنتاج	<u>6,648</u>	
مضافات وروائح متاحة للاستهلاك	7,704	
ناقصاً: مضافات وروائح في 28 / 2 / 2011	<u>1,683</u>	

⁽¹⁾ مقابلة مع عثمان أحمد حسن، محاسب تكاليف بمصنع التوفيق للصابون، 2013/12/12.

6,021		المضافات والروائح المستهلكة
	1,083	مواد التعبئة و التغليف في 1 / 2 / 2011
	<u>14,042</u>	منصرف مواد تعبئة وتغليف
	15,125	مواد تعبئة وتغليف متاحة للاستهلاك
	1	مواد تعبئة وتغليف في 28 / 2 / 2011
15,124		مواد تعبئة وتغليف مستهلكة
<u>13,161</u>		الأجور المباشرة
312,094		إجمالي التكاليف المباشرة
<u>99,700</u>		المصروفات الصناعية غير المباشرة
411,794		إجمالي التكاليف الصناعية
	15,996	مصروفات الإدارة
<u>21,551</u>	<u>5,555</u>	المصروفات التسويقية
433,345		إجمالي التكاليف
500.00		كمية الإنتاج (طن)
867		تكلفة الوحدة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات مصنع التوفيق للصابون، 2014.

من المقابلة السابقة والجدول (5/1/3) يتضح أن مرحلة التصبين هي المرحلة الأساسية في عملية إنتاج الصابون وهي تستغرق أغلب المواد الخام وبالتالي أغلب التكاليف الأخرى المباشرة وغير المباشرة. ومن الجدول يتضح أن تكلفة المواد المستخدمة في مرحلة التصبين تبلغ 277788 وهي تمثل 93% من إجمالي تكلفة المواد المستخدمة لإنتاج الصابون البالغة 298833 وهذا يعني أن المنتج أصبح شبه مكتمل فقط يحتاج لمواد بنسبة 7% حتى يصبح منتجاً كاملاً.

من المقابلة والجدول (5/1/3) يتضح أيضاً أن الشركة تطبق نظام التكلفة الكلية لحساب تكاليف الإنتاج مما يعني أن الإنتاج ينتقل من مرحلة إلى أخرى بتكلفته الإجمالية، وهذا قد لا يحفز المراحل لخفض تكاليفها، فمرحلة التصبين التي تتم بها أغلب التكاليف قد يصعب عليها ضبط ورقابة تكاليفها لكبر حجمها، وقد لا تهتم بضبط التكاليف باعتبار أن أغلب التكاليف تتم فيها وأن المراحل التي بعدها ذات تكلفة أقل. أما المراحل الأخرى فقد لاهتت بضبط تكاليفها باعتبار أن تكاليفها قليلة وليس عليها ضغطاً لضبطها، وقد تتسبب هذه المراحل في زيادة تكاليفها بإضافة تكاليف يمكن تجنبها.

أما فيما يتعلق بقياس أداء المراحل والمراكز الإنتاجية فإن مقاييس كصافي الأرباح المحققة والعائد على الاستثمار والدخل المتبقي، قد لا تكون عادلة من وجهة نظر البعض، لأنها قد تساوي بين

الأداء المتميز والأداء الأقل. أما فيما يتعلق بأسعار التحويل كمقياس للأداء فلا يمكن تطبيق أسعار التحويل على أساس سعر السوق لعدم وجود منتج وسيط يمكن أن يباع في السوق الخارجي في المصنع ولا في المصانع المشابهة، وبالتالي لا يمكن كذلك تطبيق أسعار التحويل التفاوضية التي تعتمد على سعر السوق كأساس للتفاوض. ويمكن للإدارة تطبيق أسعار التحويل على أساس التكلفة المعيارية لقياس أداء مراكزها الإنتاجية لتتمكن من ضبط ورقابة تكاليفها.

أما إذا استطاعت الإدارة اعتبار قسم التصبين مركزاً إنتاجياً منفصلاً ومنه يتم التحويل للمراكز الإنتاجية الأخرى، التواليت والغسيل العادي والسائل، فقد يؤدي إضافة هامش ربح لصالح قسم التصبين لتحفيزه لتحسين أدائه وأداء المراكز الأخرى باعتباره المركز الذي يتم فيه الجزء الأكبر من العملية الإنتاجية.

4. شركة السكر السودانية:

لتحديد تكلفة إنتاج السكر تقوم الشركة بتجميع التكاليف الإجمالية الخاصة بالوحدات الإنتاجية الرئيسية، وتضيف إليها تكاليف الوحدات الإنتاجية المساعدة وذلك بتوزيع تكلفة الوحدات المساعدة حسب الإنتاج في كل وحدة إنتاجية رئيسية أو بالتساوي بين الوحدات الإنتاجية الرئيسية. و تقدم الوحدات الإنتاجية المساعدة خدماتها للوحدات الإنتاجية الرئيسية بدون مقابل، ولا تقوم بأي خدمات أخرى خارج الشركة.⁽¹⁾

الجدول (6/1/3) يوضح كيفية تجميع التكاليف في شركة السكر السودانية.

⁽¹⁾ مقابلة مع أمجد إبراهيم حاج الطيب، محاسب تكاليف بشركة السكر السودانية، 2014/1/10.

جدول (6/1/3)

تكلفة إنتاج السكر للعام 2012 (المبالغ بالجنيه)

الإدارة	الجنيد	حلفا	سنار	عسلايا	الإجمالي
الزراعية	89,771,971.14	41,088,177.24	52,354,746.40	50,578,511.90	233,793,406.68
الإنتاج	23,652,885.46	27,281,678.24	26,769,093.27	27,633,658.33	105,337,315.30
الورشة	14,908,100.48	9,919,356.83	11,962,579.84	13,282,362.22	50,072,399.37
الري	7,646,470.32	545,946.80	7,350,754.13	12,517,767.16	28,060,938.41
العامة	20,166,367.10	11,245,729.21	18,593,297.31	24,231,308.76	74,236,702.38
المالية	29,589,144.51	25,946,938.42	34,136,365.38	44,685,039.10	134,357,487.41
مصروفات مصنع جوالات الببلاستيك	0.00	0.00	0.00	0.00	13,269,550.68
مصروفات رئاسة الشركة	0.00	0.00	0.00	0.00	40,475,449.43
مصروفات وحدة المولاص	0.00	0.00	0.00	0.00	1,613,492.50
مصروفات مركز التدريب سنار	0.00	0.00	0.00	0.00	2,403,636.70
مصروفات مركز أبحاث الجنيد	0.00	0.00	0.00	0.00	4,598,379.74
مصنع المعدات	0.00	0.00	0.00	0.00	5,597,855.29
مخصص الديون المشكوك فيها	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
الجملة	185,734,939.01	116,027,826.74	151,166,836.33	172,928,647.47	693,716,613.89

المصدر: إعداد الباحث من بيانات شركة السكر السودانية، 2014.

من المقابلة السابقة والجدول (6/1/3) يتضح أن الشركة تقوم بتجميع المصروفات الخاصة بالمصانع الأربعة الرئيسية بالتفصيل كل مصنع على حدة ومن ثم تقوم بتجميعها في قائمة واحدة. بينما لا تقوم بتحميل كل مصنع بنصيبه من مصروفات الوحدات المساعدة مباشرة. ويتضح من الجدول أن مصروفات الوحدات المساعدة تعامل بالجملة مثل مصروفات رئاسة الشركة ومن ثم تقوم الشركة بتوزيعها على المصانع الرئيسية حسب الإنتاج أو بالتساوي. وهذا يؤكد أن الشركة تتعامل مع هذه الوحدات باعتبارها مراكز تكلفة الغرض منها مساعدة الوحدات الإنتاجية الرئيسية فقط ، مع أن من الأهداف التي قامت من أجلها بعض هذه الوحدات هي تحقيق أرباح من تقديم سلع وخدمات خارج الشركة.

يرى الباحث أن الشركة لو قامت بمعاملة الوحدات المساعدة كمراكز ربحية أو مراكز استثمار وأعطتها حرية التعامل مع الأطراف الخارجية، فإن هذه الوحدات يمكن أن تحقق أرباحاً خاصة بها مما يساعد في زيادة أرباحها و أرباح الشركة ككل. فمصنع البلاستيك بالإضافة لتوفير الجوانات لمصانع الشركة، يمكنه توفير الجوانات لمصانع الدقيق التي تستورد الجوانات من الخارج، وتوفير الجوانات كذلك للمشاريع الزراعية لتعبئة الحبوب، وأكياس البلاستيك لأغراض التسوق. ويمكن لمصنع المعدات والمسابوكات أن يصنع للمصانع الأخرى، مصانع السكر وغيرها من المصانع، وأن يبيع منتجاته في السوق المحلي لتغطية احتياجات السوق. أما وحدة خدمات قطاع السكر وتصدير المولاص فيمكن أن تقدم خدماتها لمصانع السكر الأخرى، ويمكنها بيع المولاص لشركة سكر كنانة لسد حاجة مصنع الإيثانول من المولاص، وبذلك تخفض مصروفات الصادر. وللشركة أن تدرس إمكانية قيام مصنع للإيثانول خاص بالشركة. ويمكن لمحطة أبحاث قصب السكر أن تقدم أبحاثها لمصانع السكر الأخرى القائمة والتي تحت التأسيس، وقد تقدم أبحاثها خارج البلاد. وينطبق ذلك على المركز القومي لتدريب العاملين بقطاع السكر الذي يمكن أن يدرّب العاملين بمصانع السكر الأخرى والأنشطة المشابهة لصناعة السكر، وقد يقدم دورات تدريبية خارج البلاد. في هذه الحالة يمكن للوحدات المساعدة أن تقدم خدماتها للوحدات الرئيسية داخل الشركة بسعر السوق أو بسعر السوق المعدل باعتبار أنها تحويلات داخل شركة واحدة، أو أن تتفاوض الوحدات على سعر التحويل المناسب، أو أن ، يحدد سعر التحويل على أساس التكلفة زائد هامش ربح لصالح الوحدة المساعدة. أو أن تقوم الشركة بتحديد تكلفة التحويلات من كل وحدة مساعدة إلى الوحدة الأساسية بدقة و أن تطبق الشركة نظام التكاليف المعيارية حتى تستطيع التحكم والرقابة على التكاليف في الوحدات الرئيسية والمساعدة.

أما معاملة الوحدات المساعدة على أنها مراكز تكلفة قد يؤدي إلى زيادة تكاليفها لأنه لا يوجد لديها الحافز لخفض تكاليفها مما يؤدي لارتفاع سعر السلعة أو الخدمة المقدمة وبالتالي يكون عدم الكفاءة قد انتقل من الوحدة المحولة إلى الوحدة المحول إليها، مما يؤثر على تكلفة وسعر السلعة النهائية. وقد يؤدي حصر خدمات الوحدات المساعدة داخل الشركة إلى وجود طاقة عاطلة لدى تلك الوحدات مما يزيد من تكاليفها الثابتة ويقلل العائد منها. و في المقابل فإن تجميع مصروفات الوحدات المساعدة ومن

ثم توزيعها على الوحدات الرئيسية على أساس الإنتاج أو بالتساوي قد يؤدي إلى عدم اهتمام الوحدات الرئيسية بضبط ورقابة تكاليفها، أو قد يؤدي إلى الشعور بعدم العدالة في التوزيع. خاصة إذا قامت الشركة بتقويم أداء الوحدات على أساس صافي الأرباح أو على أساس ضبط ورقابة التكاليف. فقد تحمل الوحدة الرئيسية بنصيب يفوق ما استفادته من خدمات الوحدات المساعدة أو العكس. وقد تحمل الوحدة الرئيسية ذات الإنتاج الأكبر بنصيب أكبر من المصروفات لا يتناسب مع استفادته من خدمات الوحدات المساعدة.

ثالثاً: اختبار الفرضية الأولى والرابعة

1. الفرضية الأولى: تطبيق أسعار التحويل يؤثر على أرباح الأقسام والشركة ككل

من التحليل السابق للمقابلتين مع إدارة وحدة العلف ووحدة المزرعة الإنتاجية بشركة سكر كنانة وبيانات الجدولين (2/1/3) و (3/1/3) يتضح للباحث أن هنالك تحويلات بين وحدة العلف ووحدة المزرعة الإنتاجية وأن هذه التحويلات تسعر بسعر يمكن وحدة العلف من تحقيق أرباح من مبيعاتها الداخلية إضافة إلى أرباحها من مبيعاتها إلى الأطراف الخارجية، مما ينعكس على أرباح الوحدة وأرباح الشركة ككل. وهذا يثبت تحقق فرضية أن تطبيق أسعار التحويل يؤثر على أرباح الأقسام والشركة ككل.

2. الفرضية الرابعة: عدم تطبيق الشركات السودانية لأسعار التحويل يؤثر على قياس الأداء فيها

من التحليل السابق للمقابلة مع إدارة وحدة السكر بشركة سكر كنانة وبيانات الجدول (1/1/3) يتضح أن تحويلات البقاس والمولاص من وحدة السكر لوحدة العلف تسعر بأسعار رمزية باعتبارها منتجات ثانوية ويتم معالجة هذه المدخلات مع مدخلات أخرى لإنتاج العلف بوحدة العلف التي تقوم ببيع منتجاتها للمزرعة الإنتاجية وللاطراف الخارجية محقة أرباحاً من هذه العملية. وبما أن ما يميز العلف المصنع بشركة سكر كنانة هو احتوائه على البقاس والمولاص أو المولاص فقط، فهذا يعني أنهما من مكونات العلف الأساسية مما يستوجب إعادة النظر في تقييمهما، مع الأخذ في الاعتبار الاستخدامات الأخرى للبقاس والمولاص في صناعات أخرى كتوليد الطاقة الكهربائية والإيثانول واستخدامهما المحلي كأعلاف بدون تصنيع. أما الوضع الحالي فلو تم قياس أداء وحدة السكر ووحدة العلف على أساس المبيعات والأرباح فإن وحدة العلف سوف تستفيد من التحويلات المنخفضة السعر من وحدة السكر بينما لا تستفيد وحدة السكر من تحويلاتها. أما إذا تم تطبيق أسعار التحويل فإن الودنتين سوف تحدان سعر التحويل المناسب الذي يحقق أهدافهما معاً.

من المقابلتين مع العاملين بشركة جياذ للسيارات وبيانات الجدول (4/1/3) يتضح أن أغلب التكاليف وبنسبة 88% تتم خارج الشركة وأن نسبة 12% فقط من التكلفة هي التي تتم في الشركة وذلك لأن عمل الشركة هو التجميع فقط، هذا إضافة أن هنالك صعوبة في تفصيل قيمة الفاتورة عند الصرف على المراحل الثلاث. مما يدل على صعوبة تحديد مصروفات كل مرحلة على حدة. هذا الوضع يؤكد أن

الشركة لا تطبق أسعار التحويل بين مراحلها المختلفة وذلك لطبيعة منتجاتها ولعدم وجود منتجات وسيطة في المراحل الثلاث يمكن تسويقها للأطراف الخارجية وذلك لطبيعة عمل الشركة. لذلك فإن السبيل الوحيد للشركة لقياس أداء مراحلها و لضبط تكاليفها حتى لا تزيد نسبة التكلفة الإضافية التي تحدث في الشركة هو استخدام أسعار التحويل على أساس التكلفة المعيارية.

أما في مصنع التوفيق للصابون فمن المقابلة وبيانات الجدول (5/1/3) يتضح أن الإنتاج يبدأ في مرحلة التصبين والتي تصرف فيها 93% من التكاليف وبعد ذلك يحول المنتج إلى المراكز الإنتاجية الأخرى، قسم التواليت، قسم صابون الغسيل و قسم الصابون السائل لتأتي مرحلتى التجفيف و الخلط و التعبئة والتغليف. وبما أن الجزء الأكبر من العملية التصنيعية والتكاليف تتم في مرحلة التصبين وأن المصنع لا يبيع حبيبات الصابون المنتج في مرحلة التصبين باعتباره منتجاً شبه مكتمل وذلك لعدم جدواه الاقتصادية، فهذا يعني عدم وجود منتج وسيط يمكن تسويقه لذلك يتعذر تطبيق أسعار التحويل على أساس سعر السوق. وبما أن المصنع يطبق نظام التكلفة الكلية لحساب تكاليفه، فقد يؤدي ذلك لعدم اهتمام المراحل بضبط ورقابة تكاليفها مما يؤدي لارتفاع التكلفة، وإذا تم قياس أداء المراحل على أساس ضبط التكلفة فلن يكون عادلاً لمرحلة التصبين باعتبار أن أغلب التكاليف تتم فيها. في هذه الحالة يمكن للمصنع أن يسمح بإضافة هامش ربح للمنتج المحول من مرحلة التصبين مع تطبيق نظام التكاليف المعيارية في كل المراحل. وإذا خشيت الإدارة أن يؤدي إضافة هامش الربح إلى زيادة التكلفة فيمكنها الإكتفاء بأسلوب التكاليف المعيارية فقط.

من المقابلة بشركة السكر السودانية و بيانات الجدول (6/1/3) يتضح أن الشركة تطبق نظام التكلفة الكلية لحساب تكاليفها، حيث تقوم بتجميع كل تكاليف وحداتها الإنتاجية والمساعدة في قائمة واحدة، حيث تقوم الشركة بتوزيع تكاليف الوحدات المساعدة على الوحدات الإنتاجية على أساس الإنتاج في كل وحدة أو بالتساوي. وهذا يؤكد أن الوحدات المساعدة تقدم خدماتها للوحدات الإنتاجية بدون تسعير، أي أن الشركة لا تطبق أسعار التحويل على الخدمة المقدمة من الوحدات المساعدة للوحدات الإنتاجية. هذا الوضع قد يؤدي إلى عدم العدالة في توزيع تكاليف المراكز المساعدة على المراكز الإنتاجية وقد يؤدي إلى عدم اهتمام الوحدات الإنتاجية بضبط ورقابة تكاليفها، وفي المقابل قد يجعل الوحدات المساعدة لا تهتم بضبط ورقابة تكاليفها لعدم وجود الحافز ولأنها في الأصل مراكز تكلفة غير مسئولة عن إيراداتها واستثماراتها. أما إذا طبقت الشركة أسعار التحويل فيمكنها إضافة هامش ربح للخدمة المقدمة للوحدات الإنتاجية مع تطبيق نظام التكاليف المعيارية في وحداتها الإنتاجية والمساعدة. في هذه الحالة تتمكن الشركة من ضبط ورقابة تكاليفها ويتوفر لديها أساس عادل لقياس أداء وحداتها، ويمكنها كذلك الاستفادة القصوى من وحداتها المساعدة.

من التحليل السابق لبيانات المصانع الأربعة يتضح أنها لا تطبق أسعار التحويل مما ينعكس على قياس الأداء فيها، وحتى التطبيق المحدود بين وحدة السكر ووحدة العلف لا يمكن من قياس أداء الودنتين. وهذا يثبت أن فرضية عدم تطبيق الشركات السودانية لأسعار التحويل يؤثر على قياس الأداء فيها قد تحققت.

المبحث الثاني

الدراسة الميدانية

أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية

في هذا المبحث يتناول الباحث وصفاً للطريقة والإجراءات التي اتبعها في تنفيذ هذه الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، و الإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والمعالجة الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج. وهدفت الدراسة الميدانية إلى اختبار الفرضية الثانية، تطبيق أسعار التحويل يؤثر على استغلال الموارد المحولة من قسم إلى آخر، والفرضية الثالثة، يتوقف تأثير أسعار التحويل على قياس الأداء على الطريقة المستخدمة في تحديد أسعار التحويل. بالإضافة إلى تعزيز اختبار الفرضيتين الأولى والرابعة اللتين تم إختبارهما في الدراسة التطبيقية.

1- مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من موظفي الحسابات ومديري الإنتاج في مصانع الصناعات التحويلية السودانية و البالغ عددها 1654 مصنعاً .

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة قصدية من 17 مصنعاً من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (120) استمارة استبيان على المستهدفين من موظفي تلك المصانع، وقد استجاب (109) فرداً حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته تقريباً (91%) من المستهدفين.

والجدول (1/2/3) يبين عدد استمارات الاستبيان التي تم توزيعها على أفراد العينة.

جدول رقم (1/2/3)

حجم العينة

الجهة	العدد الموزع
شركة سكر كنانة	32
شركة جياذ للسيارات	12
مصنع التوفيق للصابون	8
شركة السكر السودانية	7
شركة الزرقاء الهندسية	6
شركة سيقا للاستثمار المحدودة	5
شركة النيل الأزرق للألبان (كابو)	5
شركة الكولا	5
شركة الرشيدى للحلول المتكاملة	5

4	الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية
4	مصنع أبو رجيلة لمنتجات اللحوم
5	شركة آفاميد للصناعات الطبية المحدودة (مصنع الحقن)
4	مدبغة الخرطوم للجلود
1	مصنع ريتش لمنتجات الألبان
2	مصنع بيو أكتافور للأسمدة الزراعية
3	مصنع استاندرد للأدوات المنزلية
1	مصنع صافولا لزيوت الطعام (سودان)
109	المجموع

المصدر: إعداد الباحث، 2014

2- أداة الدراسة:-

اعتمد الباحث على الاستبيان لجمع المعلومات من عينة الدراسة، واحتوى الاستبيان على قسمين رئيسين:

القسم الأول: تضمن عبارات عن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على عبارات حول المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد (40) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وتم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الأربعة بواقع 10 عبارات لكل فرضية.

3- ثبات وصدق أداة الدراسة: -

أ- الثبات والصدق الظاهري:-

للتأكد من الصدق الظاهري للاستبيان وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض عبارات الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة، وبعد استعادت الاستبيان من المحكمين تم إجراء بعض التعديلات التي اقترحت عليه.

ب- الثبات والصدق الإحصائي

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تلماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها

مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون، طريقة إعادة تطبيق الاختبار، طريقة الصور المتكافئة، معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. والصدق الذاتي للاستبانة هو مقياس الأداة لما وضعت، ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له، قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\frac{\text{الصدق}}{\text{الثبات}} = \text{الصدق}$$

وقام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{2 \times r}{r + 1}$$

حيث: (ر) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (10) أفراد من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول (2/2/3):

الجدول (2/2/3)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

الفرضيات	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأولى	0.86	0.93
الثانية	0.85	0.92
الثالثة	0.78	0.88
الرابعة	0.66	0.81
الاستبيان كاملاً	0.78	0.88

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014

يتضح من نتائج الجدول (2/2/3) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة الأربعة، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن الاستبيان يتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

4- الأساليب الإحصائية المستخدمة:-

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- التوزيع التكراري للإجابات وذلك للتعرف على مدى الاتساق الداخلي لجميع عبارات فرضيات الدراسة.
- أسلوب النسب المئوية لوصف الخصائص الشخصية لعينة الدراسة.
- معامل ارتباط بيرسون لقياس درجة الارتباط بين المتغيرات والتي تعكس قوة الارتباط بين المتغيرات من جهة وبين بنود المتغير الواحد من جهة أخرى.
- الوسيط لمعرفة انتماء إجابات أفراد العينة إلى أي فئة من فئات مقياس ليكرت الخماسي.
- معادلة سبيرمان - براون لحساب معامل الثبات، للتأكد من الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة.

- اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين لعبارات الفرضيات.
- وللحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية *Statistical Package for Social Sciences*.

ثانياً: تحليل البيانات

1-تحليل البيانات الشخصية:

لكي تصبح نتائج الدراسة الميدانية أكثر دقة فقد نوع الباحث الخصائص (المتغيرات) الشخصية لأفراد عينة الدراسة، وفيما يلي وصفاً إحصائياً للمتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة:

أ-المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (3/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي: -

جدول رقم (3/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	72	66.1%
دبلوم عالي	5	4.6%
ماجستير	31	28.4%
دكتوراه	1	0.9%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (3/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من ذوي المؤهل العلمي البكالوريوس، حيث بلغ عددهم (72) فرداً ونسبة (66.1%)، وتضمنت العينة على (31) فرداً ونسبة (28.4%) من ذوي المؤهل العلمي الماجستير، كما تضمنت العينة على (5) أفراد ونسبة (4.6%) لهم المؤهل العلمي الدبلوم العالي، وتضمنت العينة على فرداً واحداً ونسبة (0.9%) من ذوي المؤهل العلمي الدكتوراه. وهذا يدل على أن أفراد العينة مؤهلين علمياً للإجابة على بيانات الاستبيان خاصة وأن فيهم عدد مقدر من حملة الشهادات العليا.

ب-التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (4/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي:

جدول رقم (4/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
58.7%	64	محاسبة
13.8%	15	تكاليف ومحاسبة إدارية
8.3%	9	إدارة أعمال
1.8%	2	نظم معلومات محاسبية
17.4%	19	أخرى
100.0%	109	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يُظهر الجدول (4/2/3) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد العينة هو المحاسبة، حيث بلغ عدد المتخصصين بالمحاسبة (64) فرداً ونسبة (58.7%)، كما ضمت العينة (19) فرداً ونسبة (17.4%) من ذوي التخصصات الأخرى، وضمت العينة (15) فرداً ونسبة (13.8%) من المتخصصين بالتكاليف والمحاسبة الإدارية، وضمت (9) أفراد ونسبة (8.3%) من المتخصصين بإدارة الأعمال، وضمت (2) ونسبة (1.8%) من المتخصصين بنظم المعلومات المحاسبية من هذه النتيجة يتضح أن معظم أفراد العينة من أصحاب التخصصات والمحاسبية والمالية وهم الأدرى بموضوع البحث.

ج- المؤهل المهني:

يوضح الجدول (5/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني:-

جدول رقم (5/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
1.8%	2	زمالة المحاسبين البريطانية
1.8%	2	زمالة المحاسبين الأمريكية
6.4%	7	زمالة المحاسبين السودانية
27.5%	30	أخرى
62.4%	68	لا يوجد
100.0%	109	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يظهر الجدول رقم (5/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة ليس لديهم مؤهل مهني، حيث بلغ

عدهم (68) فرداً وبنسبة (62.4%)، وتضمنت العينة على (30) فرداً وبنسبة (27.5%) لديهم المؤهلات المهنية الأخرى، وتضمنت العينة على (7) أفراد وبنسبة (6.4%) لديهم المؤهل المهني الزمالة السودانية، وتضمنت العينة على (2) أفراد بنسبة (1.8%) لديهم المؤهل المهني الزمالة البريطانية، كما تضمنت العينة على (2) أفراد بنسبة (1.8%) لديهم المؤهل المهني الزمالة الأمريكية. من هذه النتيجة يتضح أن من بين مصانع العينة من يضم أفراد من أصحاب الشهادات المهنية مما يدل على أهمية الشركة.

د-المركز الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (6/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي:

جدول رقم (6/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المركز الوظيفي
1.8%	2	مدير عام
12.8%	14	مدير
25.7%	28	رئيس قسم
36.7%	40	محاسب
12.8%	14	مراجع
10.1%	11	أخرى
100.0%	109	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (6/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة محاسب، إذ بلغ عددهم في العينة (40) فرداً وبنسبة (36.7%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد الذين يشغلون وظيفة رئيس قسم، حيث بلغ عددهم في العينة (28) فرداً وبنسبة (25.7%)، و(14) مدراء بنسبة (12.8%)، و(14) مراجع بنسبة (12.8%)، و(11) فرداً بنسبة (10.1%) يشغلون وظائف أخرى، و(2) مدراء عامين بنسبة (1.8%). من هذه النتيجة يتضح أن غالبية أفراد العينة ممن يعملون في المجال المحاسبي وأن عدداً مقدراً منهم رؤساء أقسام مما يدل على إلمامهم بموضوع البحث وبما يدور في إداراتهم.

هـ-سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (7/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة:

جدول رقم (7/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
من 5 سنوات فأقل	31	28.4%
من 6-10 سنوات	26	23.9%
من 11-15 سنة	30	27.5%
من 16-20 سنة	6	5.5%
من 21-25 سنة	2	1.8%
أكثر من 25 سنة	14	12.8%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (7/2/3) أن (31) من أفراد عينة الدراسة لهم سنوات خبرة من (5) سنوات فأقل وبنسبة (28.4%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد، أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (11-15) سنة حيث بلغ عددهم (30) فرداً وبنسبة (27.5%)، يليهم أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (6-10) سنة حيث بلغ عددهم (26) فرداً وبنسبة (23.9%)، يليهم أفراد عينة الدراسة الذين لهم سنوات خبرة أكثر من (25) سنة، حيث بلغ عددهم (14) فرداً وبنسبة (12.8%)، يليهم أفراد عينة الدراسة الذين لهم سنوات خبرة من (16-20) سنة، حيث بلغ عددهم لكل فئة (6) أفراد وبنسبة (5.5%)، وأخيراً أفراد عينة الدراسة الذين لهم والذين لديهم خبرة سنوات خبرة من (21-25) سنة، حيث بلغ عددهم (2) أفراد وبنسبة (1.8%). من هذه النتيجة يتضح أن غالبية أفراد العينة ممن لديهم خبرة في مجال عملهم مما يدل على معرفتهم بما يدور في نطاق عملهم.

2-تحليل إجابات المبحوثين عن عبارات فرضيات الدراسة: -

بعد استلام استمارات الاستبيان من أفراد عينة الدراسة تم تفرغ بياناتها في جداول لإدخالها في البرنامج الإحصائي (SPSS) ومن ثم تشغيلها والحصول على نتائج وذلك بعد أن تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق و لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (1، 2، 3، 4، 5) على التوالي. وفيما يلي الجداول والتكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضيات:-

أ-تحليل إجابات المبحوثين عن أسئلة الفرضية الأولى:

1. الفريضة الأولى : " تطبيق أسعار التحويل يؤثر على أرباح الأقسام والشركة ككل " العبارة الأولى: معاملة أقسام الشركة وكأنها منفصلة يحفزها لضبط تكاليفها وزيادة أرباحها. يوضح الجدول رقم (8/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى.

جدول رقم (8/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفريضة الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	44	40.4%
أوافق	48	44.0%
محايد	5	4.6%
لا أوافق	10	9.2%
لا أوافق بشدة	2	1.8%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول (8/2/3) أن (48) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (44.0%) وافقوا على أن معاملة أقسام الشركة وكأنها منفصلة يحفزها لضبط تكاليفها وزيادة أرباحها، وكما وافق بشدة (44) فرداً وبنسبة (40.4%) على ذلك، بينما لم يوافق (10) أفراد وبنسبة (9.2%) على ذلك، وكان هناك (5) أفراد وبنسبة (4.6%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق بشدة (2) أفراد وبنسبة (1.8%).

العبارة الثانية: تطبيق أسعار التحويل يمكن القسم من تحديد السعر الذي يمكنه من تحقيق أرباح. يوضح الجدول رقم (9/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية.

جدول رقم (9/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفريضة الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	38	34.9%
أوافق	56	51.4%
محايد	7	6.4%
لا أوافق	8	7.3%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (9/2/3) أن (56) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (51.4%) وافقوا على أن تطبيق أسعار التحويل يمكن القسم من تحديد السعر الذي يمكنه من تحقيق أرباح، كما وافق بشدة (38) فرداً وبنسبة (34.9%) على ذلك، بينما لم يوافق (8) أفراد وبنسبة (7.3%) على ذلك، وكان هناك (7) أفراد وبنسبة (6.4%) محايدين بخصوص ذلك.

العبارة الثالثة: السماح للأقسام بالبيع للأطراف الخارجية بالإضافة إلى تحويلاتها الداخلية يمكنها من زيادة مبيعاتها مما ينعكس على زيادة أرباحها.

يوضح الجدول رقم (10/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة.

جدول رقم (10/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	36	33.0%
أوافق	43	39.4%
محايد	14	12.8%
لا أوافق	12	11.0%
لا أوافق بشدة	4	3.7%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (10/2/3) أن (43) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (39.4%) وافقوا على أن السماح للأقسام بالبيع للأطراف الخارجية بالإضافة إلى تحويلاتها الداخلية يمكنها من زيادة مبيعاتها مما ينعكس على زيادة أرباحها، كما وافق بشدة (36) فرداً وبنسبة (33.0%) على ذلك، هناك (14) فرداً وبنسبة (12.8%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (12) فرداً وبنسبة (11.0%)، كما لم يوافق بشدة (4) أفراد وبنسبة (3.7%) على ذلك.

العبارة الرابعة: شراء الأقسام لمدخلاتها من الأطراف الخارجية بالإضافة إلى التحويلات الداخلية يمكنها من التحكم في تكاليف مدخلاتها مما يساعدها على تحقيق أرباحها.

يوضح الجدول رقم (11/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة.

جدول رقم (11/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	26	23.9%
أوافق	49	45.0%
محايد	16	14.7%
لا أوافق	15	13.8%
لا أوافق بشدة	3	2.8%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (11/2/3) أن (49) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (45.0%) وافقوا على أن شراء الأقسام لمدخلاتها من الأطراف الخارجية بالإضافة إلى التحويلات الداخلية يمكنها من التحكم في تكاليف مدخلاتها مما يساعدها على تحقيق أرباحها، كما وافق بشدة (26) فرداً وبنسبة (23.9%) على ذلك، وكان هناك (16) فرداً وبنسبة (14.7%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (15) فرداً وبنسبة (13.8%)، كما لم يوافق بشدة (3) أفراد وبنسبة (2.8%) على ذلك.

العبارة الخامسة: ترك الأقسام تتفاوض حول أسعار التحويل يمكن القسم البائع من زيادة أرباحه والقسم المشتري من تخفيض مصروفاته.

يوضح الجدول رقم (12/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة.

جدول رقم (12/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	28	25.7%
أوافق	49	45.0%
محايد	16	14.7%
لا أوافق	12	11.0%
لا أوافق بشدة	4	3.7%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (12/2/3) أن (49) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (45.0%) وافقوا على أن ترك الأقسام تتفاوض حول أسعار التحويل يمكن القسم البائع من زيادة أرباحه والقسم المشتري من تخفيض مصروفاته، كما وافق بشدة (28) فرداً وبنسبة (25.7%) على ذلك، وكان هنالك (16) فرداً وبنسبة (14.7%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (12) فرداً وبنسبة (11.0%)، كما لم يوافق بشدة (4) أفراد وبنسبة (3.7%) على ذلك.

العبارة السادسة: عند السماح للأقسام بزيادة هامش ربح لتحويلاتهما الداخلية فإن القسم البائع سيتمكن من زيادة أرباحه.

يوضح الجدول رقم (13/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة.

جدول رقم (13/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة للفرضية الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	27	24.8%
أوافق	53	48.6%
محايد	13	11.9%
لا أوافق	14	12.8%
لا أوافق بشدة	2	1.8%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (12/2/3) أن (53) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (48.6%) وافقوا على أن عند السماح للأقسام بزيادة هامش ربح لتحويلاتهما الداخلية فإن القسم البائع سيتمكن من زيادة أرباحها، كما وافق بشدة (27) فرداً وبنسبة (24.8%) على ذلك، بينما لم يوافق (14) فرداً وبنسبة (12.8%)، وكان هنالك (13) فرداً وبنسبة (11.9%) محايدين بخصوص ذلك، كما لم يوافق بشدة (2) أفراد وبنسبة (1.8%) على ذلك.

العبارة السابعة: عندما تحول المنتجات بسعر محدد سيعمل القسم المشتري على ضبط تكاليفه حتى يتمكن من تحقيق أرباح.

يوضح الجدول رقم (14/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة.

جدول رقم (14/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة للفرضية الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
41.3%	45	أوافق بشدة
42.2%	46	أوافق
5.5%	6	محايد
9.2%	10	لا أوافق
1.8%	2	لا أوافق بشدة
100.0%	109	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (14/2/3) أن (46) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (42.2%) وافقوا على أنه عندما تحول المنتجات بسعر محدد سيعمل القسم المشتري على ضبط تكاليفه حتى يتمكن من تحقيق أرباح، كما وافق بشدة (45) فرداً وبنسبة (41.3%) على ذلك، بينما لم يوافق (10) أفراد وبنسبة (9.2%)، وكان هنالك (6) أفراد وبنسبة (5.5%) محايدين بخصوص ذلك، كما لم يوافق بشدة (2) أفراد وبنسبة (1.8%) على ذلك.

العبارة الثامنة: منح الأقسام حرية التعامل في السوق الخارجي يمكنها من تحسين جودة منتجاتها مما يساهم في زيادة أرباحها.

يوضح الجدول رقم (15/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة.

جدول رقم (15/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة للفرضية الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
33.0%	36	أوافق بشدة
44.0%	48	أوافق
7.3%	8	محايد
13.8%	15	لا أوافق
1.8%	2	لا أوافق بشدة
100.0%	109	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (15/2/3) أن (48) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (44.4%) وافقوا على أن منح الأقسام حرية التعامل في السوق الخارجي يمكنها من تحسين جودة منتجاتها مما يساهم في زيادة أرباحها، كما وافق بشدة (36) فرداً وبنسبة (33.3%) على ذلك، بينما لم يوافق (15) فرداً وبنسبة (13.8%)، وكان هنالك (8) أفراد وبنسبة (7.3%) محايدين بخصوص ذلك، كما لم يوافق بشدة (2) أفراد وبنسبة (1.8%) على ذلك.

العبارة التاسعة: استخدام أسعار التحويل أساساً لتقويم أداء الأقسام يحفزها لزيادة أرباحها.

يوضح الجدول رقم (16/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة.

جدول رقم (16/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة للفرضية الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
27.5%	30	أوافق بشدة
42.2%	46	أوافق
14.7%	16	محايد
14.7%	16	لا أوافق
0.9%	1	لا أوافق بشدة
100.0%	109	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (16/2/3) أن (46) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (42.2%) وافقوا على أن استخدام أسعار التحويل أساساً لتقويم أداء الأقسام يحفزها لزيادة أرباحها، كما وافق بشدة (30) فرداً وبنسبة (27.5%) على ذلك، وكان هنالك (16) فرداً وبنسبة (14.7%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (16) فرداً وبنسبة (14.7%)، كما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) على ذلك.

العبارة العاشرة: عند اعتبار الأقسام مراكز تكلفة لا مراكز ربحية قد لا يوجد الحافز لدى الأقسام لضبط تكاليفها ومن ثم سينتقل عدم الكفاءة من القسم المحول إلى القسم المحول إليه مما يؤثر على أرباح الشركة ككل.

يوضح الجدول رقم (17/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة.

جدول رقم (17/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة للفرضية الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	33	30.3%
أوافق	40	36.7%
محايد	15	13.8%
لا أوافق	19	17.4%
لا أوافق بشدة	2	1.8%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول (17/2/3) أن (40) فرداً في العينة وبنسبة (36.7%) وافقوا على أن عند اعتبار الأقسام مراكز تكلفة لا مراكز ربحية قد لا يوجد الحافز لدى الأقسام لضبط تكاليفها ومن ثم سينتقل عدم الكفاءة من القسم المحول إلى القسم المحول إليه مما يؤثر على أرباح الشركة ككل، و وافق بشدة (33) فرداً وبنسبة (30.3%)، و لم يوافق (19) فرداً بنسبة (17.4%)، وكان هنالك (15) فرداً وبنسبة (13.8%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق بشدة (2) أفراد وبنسبة (1.8%) على ذلك.

2- الفريضة الثانية: "تطبيق أسعار التحويل يؤثر على استغلال الموارد المحولة من قسم إلى آخر" العبارة الأولى: السماح للأقسام بالتعامل مع الأطراف الخارجية يقلل حجم استثماراتها المجمدة في شكل مخزونات فائضة

يوضح الجدول رقم (18/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى.

جدول رقم (18/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	23	21.1%
أوافق	64	58.7%
محايد	10	9.2%
لا أوافق	11	10.1%
لا أوافق بشدة	1	0.9%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (18/2/3) أن (64) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (58.7%) وافقوا على أن السماح للأقسام بالتعامل مع الأطراف الخارجية يقلل حجم استثماراتها المجمدة في شكل مخزونات

فائضة، كما وافق بشدة (23) فرداً وبنسبة (21.1%) على ذلك، بينما لم يوافق (11) فرداً وبنسبة (10.1%)، وكان هنالك (10) أفراد وبنسبة (9.2%) محايدين بخصوص ذلك، كما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) على ذلك.

العبارة الثانية: تطبيق أسعار التحويل يمكن المديرين من اتخاذ القرارات المثلى مثل المفاضلة بين عملية الصنع أو الشراء والمفاضلة بين بيع السلعة بحالتها أو بعد إجراء عمليات صناعية عليها. يوضح الجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم (19/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية.

جدول رقم (19/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	37	33.9%
أوافق	48	44.0%
محايد	11	10.1%
لا أوافق	11	10.1%
لا أوافق بشدة	2	1.8%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول (19/2/3) أن (48) فرداً في العينة وبنسبة (44.0%) وافقوا على أن تطبيق أسعار التحويل يمكن المديرين من اتخاذ القرارات المثلى كالمفاضلة بين عملية الصنع أو الشراء والمفاضلة بين بيع السلعة بحالتها أو بعد إجراء عمليات صناعية عليها، كما وافق بشدة (37) فرداً وبنسبة (33.9%) على ذلك، وأن (11) فرداً وبنسبة (10.1%) محايدين، بينما لم يوافق (11) فرداً وبنسبة (10.1%)، و لم يوافق بشدة (2) وبنسبة (1.8%).

العبارة الثالثة: عندما تتعامل الأقسام في السوق الخارجية ستعمل على الاستثمار في المعدات والآلات واستخدام التكنولوجيا الحديثة وستهتم بإعداد وصيانة الآلات حتى تتمكن من المنافسة في السوق. يوضح الجدول (20/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة.

جدول رقم (20/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	36	33.0%
أوافق	49	45.0%
محايد	10	9.2%
لا أوافق	12	11.0%
لا أوافق بشدة	2	1.8%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (20/2/3) أن (49) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (45.0%) وافقوا على أنه عندما تتعامل الأقسام في السوق الخارجية ستعمل على الاستثمار في المعدات والآلات واستخدام التكنولوجيا الحديثة وستهتم بإعداد وصيانة الآلات حتى تتمكن من المنافسة في السوق، كما وافق بشدة (36) فرداً وبنسبة (33.0%) على ذلك، بينما لم يوافق (12) فرداً وبنسبة (11.0%)، وكان هناك (10) أفراد وبنسبة (9.2%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق بشدة (2) أفراد وبنسبة (1.8%) على ذلك.

العبارة الرابعة: عند التعامل مع الأطراف الخارجية تعمل الأقسام على توصيل منتجاتها بأسرع ما يمكن حتى تستطيع المحافظة على زبائنهم وكسب زبائن جدد والمنافسة في السوق.

يوضح الجدول رقم (21/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة.

جدول رقم (21/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	45	41.3%
أوافق	51	46.8%
محايد	6	5.5%
لا أوافق	6	5.5%
لا أوافق بشدة	1	0.9%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (21/2/3) أن (51) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (46.8%) وافقوا على أنه عند التعامل مع الأطراف الخارجية تعمل الأقسام على توصيل منتجاتها بأسرع ما يمكن حتى تستطيع المحافظة على زبائنهم وكسب زبائن جدد والمنافسة في السوق، كما وافق بشدة (45) فرداً وبنسبة (41.3%) على ذلك، وكان هناك (6) أفراد وبنسبة (5.5%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (6) أفراد وبنسبة (5.5%) على ذلك، كما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) على ذلك.

العبارة الخامسة: التعامل مع الأطراف الخارجية يجعل كل قسم يلبي طلبات القسم الآخر كي لا يلجأ إلى السوق الخارجية لتلبية احتياجاته وبذلك تتحقق المرونة الانتاجية.

يوضح الجدول رقم (22/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة.

جدول رقم (22/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
37.6%	41	أوافق بشدة
40.4%	44	أوافق
7.3%	8	محايد
14.7%	16	لا أوافق
100.0%	109	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (22/2/3) أن (44) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (40.4%) وافقوا على أن التعامل مع الأطراف الخارجية يجعل كل قسم يلبي طلبات القسم الآخر كي لا يلجأ إلى السوق الخارجية لتلبية احتياجاته وبذلك تتحقق المرونة الإنتاجية، كما وافق بشدة (41) فرداً وبنسبة (37.6%) على ذلك، بينما لم يوافق (16) فرداً وبنسبة (14.7%)، وكان هنالك (8) أفراد وبنسبة (7.3%) محايدين بخصوص ذلك.

العبارة السادسة: حرية التعامل خارجياً تجعل الأقسام تلجأ إلى التجديد والابتكار وتقديم أكبر عدد من المنتجات الجديدة وبسرعة أكبر.

يوضح الجدول رقم (23/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة.

جدول رقم (23/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة للفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	42	38.5%
أوافق	50	45.9%
محايد	12	11.0%
لا أوافق	5	4.6%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (23/2/3) أن (50) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (45.9%) وافقوا على أن حرية التعامل خارجياً تجعل الأقسام تلجأ إلى التجديد والابتكار وتقديم أكبر عدد من المنتجات الجديدة وبسرعة أكبر، كما وافق بشدة (42) فرداً وبنسبة (38.5%) على ذلك، وكان هنالك (12) فرداً وبنسبة (11.0%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (5) أفراد وبنسبة (4.6%) على ذلك.

العبارة السابعة: حرية التعامل في السوق الخارجية تجعل الأقسام تتعامل فيما بينها مما يحقق للشركة وفورات في مصاريف البيع والتوزيع ومصروفات الحصول على المدخلات من الخارج.

يوضح الجدول رقم (24/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة.

جدول رقم (24/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة للفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	36	33.0%
أوافق	45	41.3%
محايد	13	11.9%
لا أوافق	12	11.0%
لا أوافق بشدة	3	2.8%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول (24/2/3) أن (45) فرداً في العينة وبنسبة (41.3%) وافقوا على أن حرية التعامل مع السوق الخارجية تجعل الأقسام تتعامل فيما بينها مما يحقق للشركة وفورات في مصاريف البيع والتوزيع ومصروفات الحصول على المدخلات من الخارج، كما وافق بشدة (36) فرداً وبنسبة (33.0%) على

ذلك، و أن (13) فرداً وبنسبة (11.9%) محايدين ، و لم يوافق (12) فرداً وبنسبة (11.0%)، كما لم يوافق بشدة (3) أفراد وبنسبة (2.8%) على ذلك.

العبارة الثامنة: عند تطبيق سياسة أسعار التحويل تستطيع الأقسام معرفة ردود أفعال العملاء خارج الشركة، مما يفيدها في عملياتها داخل وخارج الشركة.

يوضح الجدول رقم (25/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة.

جدول رقم (25/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة للفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	34	31.2%
أوافق	48	44.0%
محايد	13	11.9%
لا أوافق	13	11.9%
لا أوافق بشدة	1	0.9%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول (25/2/3) أن (48) فرداً في العينة وبنسبة (44.0%) وافقوا على أن عند تطبيق سياسة أسعار التحويل تستطيع الأقسام معرفة ردود أفعال العملاء خارج الشركة، مما يفيدها في عملياتها داخل وخارج الشركة، كما وافق بشدة (34) فرداً وبنسبة (31.2%) على ذلك، وكان هنالك (13) فرداً وبنسبة (11.9%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (13) فرداً وبنسبة (11.9%)، كما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) على ذلك.

العبارة التاسعة: في حالة انتقال الإنتاج من قسم لآخر بسعر التكلفة فإن القسم البائع لن يكون لديه الحافز لخفض تكاليفه وبالتالي لن يتمكن القسم المشتري من خفض تكاليفه مما يؤثر على أداء الشركة ككل.

يوضح الجدول (26/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة على العبارة التاسعة.

جدول رقم (26/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة للفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	27	24.8%
أوافق	38	34.9%
محايد	22	20.2%
لا أوافق	19	17.4%
لا أوافق بشدة	3	2.8%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول (26/2/3) أن (38) فرداً في العينة وبنسبة (34.9%) وافقوا على أنه في حالة انتقال الإنتاج من قسم لآخر بسعر التكلفة فإن القسم البائع لن يكون لديه الحافز لخفض تكاليفه وبالتالي لن يتمكن القسم المشتري من خفض تكاليفه مما يؤثر على أداء الشركة ككل، كما وافق بشدة (27) فرداً وبنسبة (24.8%) على ذلك، وكان هنالك (22) فرداً وبنسبة (20.2%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (19) فرداً وبنسبة (17.4%)، كما لم يوافق بشدة (3) أفراد وبنسبة (2.8%) على ذلك. العبارة العاشرة: حرية التعامل في السوق الخارجي تجعل الأقسام تتفاوض حول أسعار التحويل التي تحقق مصالحها ومصلحة الشركة ككل.

يوضح الجدول (27/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة على العبارة العاشرة.

جدول رقم (27/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة للفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	33	30.3%
أوافق	42	38.5%
محايد	18	16.5%
لا أوافق	15	13.8%
لا أوافق بشدة	1	0.9%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول (27/2/3) أن (42) فرداً في العينة وبنسبة (38.5%) وافقوا على أن حرية التعامل في السوق الخارجي تجعل الأقسام تتفاوض حول أسعار التحويل التي تحقق مصالحها ومصلحة الشركة ككل، كما وافق بشدة (33) فرداً وبنسبة (30.3%)، و هنالك (18) فرداً وبنسبة (16.5%) محايدين، و لم يوافق (15) فرداً وبنسبة (13.8%)، ولم يوافق بشدة واحداً وبنسبة (0.9%).

3- الفريضة الثالثة: " يتوقف تأثير أسعار التحويل على قياس الأداء على الطريقة المستخدمة في تحديد أسعار التحويل"

العبارة الأولى: جعل الأقسام تعتمد على سعر السوق الخارجي في تسعير منتجاتها المحولة فيما بينها يؤثر إيجاباً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل.

يوضح الجدول (28/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة على العبارة الأولى.

جدول رقم (28/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	26	23.9%
أوافق	49	45.0%
محايد	17	15.6%
لا أوافق	14	12.8%
لا أوافق بشدة	3	2.8%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول (28/2/3) أن (49) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (45.0%) وافقوا على أن جعل الأقسام تعتمد على سعر السوق الخارجي في تسعير منتجاتها المحولة فيما بينها يؤثر إيجاباً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل، كما وافق بشدة (26) فرداً وبنسبة (23.9%) على ذلك، وأن (17) فرداً وبنسبة (15.6%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (14) فرداً وبنسبة (12.8%)، كما لم يوافق بشدة (3) أفراد وبنسبة (2.8%) على ذلك.

العبارة الثانية: توفر أسعار التحويل على أساس سعر السوق أساساً موثقاً به لتقويم الأداء لأنها لا يمكن التلاعب فيها بواسطة اللذين لديهم المصلحة في حساب الربح.

يوضح الجدول رقم (29/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية.

جدول رقم (29/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	24	22.0%
أوافق	52	47.7%
محايد	13	11.9%
لا أوافق	17	15.6%
لا أوافق بشدة	3	2.8%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (29/2/3) أن (52) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (47.7%) وافقوا على أن أسعار التحويل على أساس سعر السوق توفر أساساً موثقاً به لتقييم الأداء لأنها لا يمكن التلاعب فيها بواسطة اللذين لديهم المصلحة في حساب الربح، كما وافق بشدة (24) فرداً وبنسبة (22.0%) على ذلك، بينما لم يوافق (17) فرداً بنسبة (15.6%) على ذلك وكان هنالك (13) فرداً وبنسبة (11.9%) محايدين بخصوص ذلك، كما لم يوافق بشدة (3) أفراد وبنسبة (2.8%) على ذلك.

العبارة الثالثة: إذا توفرت الاستقلالية والحرية الكاملة للأقسام وتساوت فرصها في الحصول على المعلومات فإن السعر التفاوضي يعتبر أساساً سليماً لقياس أدائها.

يوضح الجدول رقم (30/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة.

جدول رقم (30/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	27	24.8%
أوافق	46	42.2%
محايد	21	19.3%
لا أوافق	12	11.0%
لا أوافق بشدة	3	2.8%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (30/2/3) أن (46) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (42.2%) وافقوا على أنه إذا توفرت الاستقلالية والحرية الكاملة للأقسام وتساوت فرصها في الحصول على المعلومات فإن السعر التفاوضي يعتبر أساساً سليماً لقياس أدائها، كما وافق بشدة (27) فرداً وبنسبة (24.8%) على ذلك، وكان هناك (21) فرداً وبنسبة (19.3%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (12) فرداً وبنسبة (11.0%) على ذلك، كما لم يوافق بشدة (3) أفراد وبنسبة (2.8%) على ذلك.

العبارة الرابعة: عند استخدام التكلفة الفعلية كأساس لتحديد أسعار التحويل سوف تجد الأقسام صعوبة في ضبط ورقابة تكاليفها مما قد يؤثر سلباً على قياس أدائها.

يوضح الجدول (31/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة على العبارة الرابعة.

جدول رقم (31/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	19	17.4%
أوافق	36	33.0%
محايد	22	20.2%
لا أوافق	27	24.8%
لا أوافق بشدة	5	4.6%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (31/2/3) أن (36) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (33.0%) وافقوا على أنه عند استخدام التكلفة الفعلية كأساس لتحديد أسعار التحويل سوف تجد الأقسام صعوبة في ضبط ورقابة تكاليفها مما قد يؤثر سلباً على قياس أدائها، بينما لم يوافق (27) فرداً وبنسبة (24.8%) على ذلك، وكان هنالك (22) فرداً وبنسبة (20.2%) محايدين بخصوص ذلك، بينما وافق بشدة (19) فرداً وبنسبة (17.4%) على ذلك، بينما لم يوافق (5) أفراد وبنسبة (4.6%) على ذلك.

العبارة الخامسة: عند استخدام التكلفة كأساس لتحديد أسعار التحويل قد تستطيع الأقسام ضبط ورقابة تكاليفها ولكنها قد لا يوجد لديها الحافز لتحقيق أرباح.

يوضح الجدول (32/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة على العبارة الخامسة.

جدول رقم (32/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	20	18.3%
أوافق	45	41.3%
محايد	23	21.1%
لا أوافق	19	17.4%
لا أوافق بشدة	2	1.8%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول (32/2/3) أن (45) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (41.3%) وافقوا على أنه عند استخدام التكلفة كأساس لتحديد أسعار التحويل قد تستطيع الأقسام ضبط ورقابة تكاليفها ولكنها قد لا يوجد لديها الحافز لتحقيق أرباح، وكان هنالك (23) فرداً وبنسبة (21.1%) محايدين بخصوص ذلك، كما وافق بشدة (20) فرداً وبنسبة (18.3%) على ذلك، بينما لم يوافق (19) فرداً بنسبة (17.4%)، كما لم يوافق بشدة (2) أفراد بنسبة (1.8%) على ذلك.

العبارة السادسة: إذا تم تقويم أداء الأقسام على أساس ضبط ورقابة تكاليفها فقد تستمر في خفض تكاليفها مما قد يكون على حساب الجودة والربحية على المدى الطويل.

يوضح الجدول رقم (33/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة.

جدول رقم (33/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة للفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	31	28.4%
أوافق	52	47.7%
محايد	10	9.2%
لا أوافق	15	13.8%
لا أوافق بشدة	1	0.9%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (33/2/3) أن (52) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (47.7%) وافقوا على أنه إذا

تم تقويم أداء الأقسام عل أساس ضبط ورقابة تكاليفها فقد تستمر في خفض تكاليفها مما قد يكون على حساب الجودة والربحية على المدى الطويل، كما وافق بشدة (31) فرداً وبنسبة (28.4%) على ذلك بينما لم يوافق (15) فرداً بنسبة (13.8%) على ذلك، وكان هنالك (10) أفراد وبنسبة (9.2%) محايدين بخصوص ذلك، كما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) على ذلك. العبارة السابعة: السماح للأقسام المحولة بإضافة هامش ربح لتكلفة المنتجات المحولة يؤثر إيجاباً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل.

يوضح الجدول رقم (34/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة.

جدول رقم (34/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة للفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	27	24.8%
أوافق	50	45.9%
محايد	14	12.8%
لا أوافق	14	12.8%
لا أوافق بشدة	4	3.7%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (34/2/3) أن (50) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (45.9%) وافقوا على أن السماح للأقسام المحولة بإضافة هامش ربح لتكلفة المنتجات المحولة يؤثر إيجاباً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل، كما وافق بشدة (27) فرداً وبنسبة (24.8%) على ذلك، وكان هنالك (14) فرداً وبنسبة (12.8%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (14) فرداً وبنسبة (12.8%)، كما لم يوافق بشدة (4) أفراد بنسبة (3.7%) على ذلك.

العبارة الثامنة: توفر التكاليف المعيارية أساساً سليماً لتحديد أسعار التحويل يمكن الأقسام من ضبط ورقابة تكاليفها مما ينعكس على قياس أدائها.

يوضح الجدول رقم (35/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة.

جدول رقم (35/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة للفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	32	29.4%
أوافق	47	43.1%
محايد	18	16.5%
لا أوافق	12	11.0%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (35/2/3) أن (47) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (43.1%) وافقوا على أن التكاليف المعيارية توفر أساساً سليماً لتحديد أسعار التحويل يمكن الأقسام من ضبط ورقابة تكاليفها مما ينعكس على قياس أدائها، كما وافق بشدة (32) فرداً وبنسبة (29.4%) على ذلك، وكان هنالك (18) فرداً وبنسبة (16.5%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (12) فرداً وبنسبة (11.0%) على ذلك. العبارة التاسعة: في حالة عدم وجود سوق تنافسية أو عدم وجود سوق بديل للمنتج فمن الأفضل استخدام التكلفة المعيارية كأساس لتحديد سعر التحويل.

يوضح الجدول رقم (36/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة.

جدول رقم (36/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة للفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	32	29.4%
أوافق	46	42.2%
محايد	19	17.4%
لا أوافق	11	10.1%
لا أوافق بشدة	1	0.9%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (36/2/3) أن (46) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (42.2%) وافقوا على أنه في حالة عدم وجود سوق تنافسية أو عدم وجود سوق بديل للمنتج فمن الأفضل استخدام التكلفة المعيارية كأساس لتحديد سعر التحويل، كما وافق بشدة (32) فرداً وبنسبة (29.4%) على ذلك، وكان هنالك

(19) فرداً وبنسبة (17.4%) محايدین بخصوص ذلك، بينما لم یوافق (11) فرداً وبنسبة (10.1%)، كما لم یوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) على ذلك.

العبارة العاشرة: فرض أسعار التحويل من قبل الإدارة العليا للمنشأة يؤثر سلباً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل.

یوضح الجدول رقم (37/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة.

جدول رقم (37/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة للفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	25	22.9%
أوافق	40	36.7%
محايد	27	24.8%
لا أوافق	14	12.8%
لا أوافق بشدة	3	2.8%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

یتبین من الجدول رقم (37/2/3) أن (40) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (36.7%) وافقوا على أن فرض أسعار التحويل من قبل الإدارة العليا للمنشأة يؤثر سلباً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل، وكان هنالك (27) فرداً وبنسبة (24.8%) محايدین بخصوص ذلك، كما وافق بشدة (25) فرداً وبنسبة (22.9%) على ذلك، بينما لم یوافق (14) فرداً وبنسبة (12.8%)، كما لم یوافق بشدة (3) أفراد وبنسبة (2.8%) على ذلك.

4- الفريضة الرابعة: "عدم تطبيق الشركات الصناعية السودانية لأسعار التحويل يؤثر على قياس الأداء فيها"

العبارة الأولى: ظروف السوق تشكل عائقاً أمام تطبيق سياسة أسعار التحويل في الشركة بالشكل المطلوب.

یوضح الجدول (38/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة على العبارة الأولى.

جدول رقم (38/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الرابعة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	35	32.1%
أوافق	54	49.5%
محايد	8	7.3%
لا أوافق	12	11.0%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (38/2/3) أن (54) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (49.5%) وافقوا على أن ظروف السوق تشكل عائقاً أمام تطبيق سياسة أسعار التحويل في الشركة بالشكل المطلوب، كما وافق بشدة (35) فرداً وبنسبة (32.1%) على ذلك، بينما لم يوافق (12) فرداً وبنسبة (11.0%) على ذلك، وكان هنالك (8) أفراد وبنسبة (7.3%) محايدين بخصوص ذلك.

العبارة الثانية: طبيعة عمل الشركة وطبيعة منتجاتها لا تشجع على تطبيق سياسة أسعار التحويل. يوضح الجدول رقم (39/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية.

جدول رقم (39/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الرابعة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	22	20.2%
أوافق	33	30.3%
محايد	24	22.0%
لا أوافق	26	23.9%
لا أوافق بشدة	4	3.7%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (39/2/3) أن (33) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (30.3%) وافقوا على أن طبيعة عمل الشركة وطبيعة منتجاتها لا تشجع على تطبيق سياسة أسعار التحويل، بينما لم يوافق (26) فرداً وبنسبة (23.9%)، وكان هناك (24) فرداً وبنسبة (22.0%) محايدين بخصوص ذلك، بينما وافق بشدة (22) فرداً وبنسبة (20.2%) على ذلك، كما لم يوافق بشدة (4) أفراد وبنسبة (3.7%) على ذلك.

العبارة الثالثة: عدم قناعة الإدارة بأهمية تطبيق سياسة أسعار التحويل.

يوضح الجدول رقم (40/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة.

جدول رقم (40/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الرابعة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	17	15.6%
أوافق	30	27.5%
محايد	31	28.4%
لا أوافق	27	24.8%
لا أوافق بشدة	4	3.7%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (40/2/3) أن (31) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (28.4%) محايدون على أن عدم قناعة الإدارة بأهمية تطبيق سياسة أسعار التحويل، بينما وافق (30) فرداً وبنسبة (27.5%) على ذلك، بينما لم يوافق (27) فرداً وبنسبة (24.8%) على ذلك، بينما وافق بشدة (17) فرداً وبنسبة (15.6%) على ذلك، بينما لم يوافق بشدة (4) أفراد وبنسبة (3.7%) على ذلك.

العبارة الرابعة: عدم معرفة الإدارة بالمزايا والفوائد التي تحقق للشركة بتطبيق سياسة أسعار التحويل.

يوضح الجدول رقم (41/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة.

جدول رقم (41/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الرابعة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	25	22.9%
أوافق	34	31.2%
محايد	22	20.2%
لا أوافق	27	24.8%
لا أوافق بشدة	1	0.9%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (41/2/3) أن (34) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (31.2%) وافقوا على عدم معرفة الإدارة بالمزايا والفوائد التي تحقق للشركة بتطبيق سياسة أسعار التحويل، بينما لم يوافق (27) فرداً وبنسبة (24.8%) على ذلك، بينما وافق بشدة (25) فرداً وبنسبة (22.9%) على ذلك، وكان هناك (22) فرداً وبنسبة (20.2%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) على ذلك.

العبارة الخامسة: مقاومة الإدارة للتغيير من النظم الإدارية التقليدية إلى النظم الحديثة.

يوضح الجدول رقم (42/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة.

جدول رقم (42/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الرابعة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	21	19.3%
أوافق	46	42.2%
محايد	16	14.7%
لا أوافق	22	20.2%
لا أوافق بشدة	4	3.7%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (42/2/3) أن (46) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (42.2%) وافقوا على أن مقاومة الإدارة للتغيير من النظم الإدارية التقليدية إلى النظم الحديثة، بينما لم يوافق (22) فرداً وبنسبة

(20.2%) على ذلك، بينما وافق بشدة (21) فرداً وبنسبة (19.3%) على ذلك، وكان هنالك (16) فرداً وبنسبة (14.7%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (4) أفراد وبنسبة (3.7%) على ذلك. العبارة السادسة: نقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق سياسة أسعار التحويل. يوضح الجدول رقم (43/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة.

جدول رقم (43/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة للفرضية الرابعة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	22	20.2%
أوافق	45	41.3%
محايد	15	13.8%
لا أوافق	26	23.9%
لا أوافق بشدة	1	0.9%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (43/2/3) أن (45) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (41.3%) وافقوا على أن هنالك نقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق سياسة أسعار التحويل، بينما لم يوافق (26) فرداً وبنسبة (23.6%) على ذلك، بينما وافق بشدة (22) فرداً وبنسبة (20.2%) على ذلك، وكان هنالك (15) فرداً وبنسبة (13.8%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) على ذلك.

العبارة السابعة: خشية الإدارة من وجود طاقة عاطلة عند إعطاء الأقسام حرية التعامل مع الأطراف الخارجية.

يوضح الجدول رقم (44/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة.

جدول رقم (44/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة للفرضية الرابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
14.7%	16	أوافق بشدة
30.3%	33	أوافق
26.6%	29	محايد
27.5%	30	لا أوافق
0.9%	1	لا أوافق بشدة
100.0%	109	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (44/2/3) أن (33) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (30.3%) وافقوا على أن خشية الإدارة من وجود طاقة عاطلة عند إعطاء الأقسام حرية التعامل مع الأطراف الخارجية، بينما لم يوافق (30) فرداً وبنسبة (27.5%) على ذلك، وكان هنالك (29) فرداً وبنسبة (26.6%) محايدين بخصوص ذلك، بينما وافق بشدة (16) فرداً وبنسبة (14.7%) على ذلك، بينما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) على ذلك.

العبارة الثامنة: خشية الإدارة من حدوث نزاعات بين الأقسام عند تركها تتفاوض حول أسعار التحويل فيما بينها.

يوضح الجدول رقم (45/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة.

جدول رقم (45/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة للفرضية الرابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
19.3%	21	أوافق بشدة
33.0%	36	أوافق
17.4%	19	محايد
27.5%	30	لا أوافق
2.8%	3	لا أوافق بشدة
100.0%	109	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (45/2/3) أن (36) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (33.0%) وافقوا على خشية

الإدارة من حدوث نزاعات بين الأقسام عند تركها تتفاوض حول أسعار التحويل فيما بينها، بينما لم يوافق (30) فرداً وبنسبة (27.5%)، بينما وافق بشدة (21) فرداً وبنسبة (19.3%) على ذلك، وكان هنالك (19) فرداً وبنسبة (17.4%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق بشدة (3) أفراد وبنسبة (2.8%) على ذلك.

العبارة التاسعة: خشية الإدارة على أن تركز الأقسام على مصالحها الذاتية على حساب المصلحة الكلية للشركة.

يوضح الجدول رقم (46/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة.

جدول رقم (46/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة للفرضية الرابعة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	29	26.6%
أوافق	36	33.0%
محايد	20	18.3%
لا أوافق	22	20.2%
لا أوافق بشدة	2	1.8%
المجموع	109	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (46/2/3) أن (36) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (33.3%) وافقوا على أن خشية الإدارة على أن تركز الأقسام على مصالحها الذاتية على حساب المصلحة الكلية للشركة، كما وافق بشدة (29) فرداً وبنسبة (26.6%) على ذلك، بينما لم يوافق (22) فرداً وبنسبة (3.5%) على ذلك، وكان هنالك (20) فرداً وبنسبة (18.3%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (2) أفراد وبنسبة (1.8%) على ذلك.

العبارة العاشرة: خشية الإدارة من تأثير تطبيق سياسة أسعار التحويل على وحدة الهدف داخل الشركة. يوضح الجدول رقم (47/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة.

جدول رقم (47/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة للفرضية الرابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
22.9%	25	أوافق بشدة
33.0%	36	أوافق
18.3%	20	محايد
22.0%	24	لا أوافق
3.7%	4	لا أوافق بشدة
100.0%	109	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (47/2/3) أن (36) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (33.0%) وافقوا على خشية الإدارة من تأثير تطبيق سياسة أسعار التحويل على وحدة الهدف داخل الشركة، كما وافق بشدة (25) فرداً وبنسبة (22.9%) على ذلك، بينما لم يوافق (24) فرداً وبنسبة (21.0%) على ذلك، وكان هنالك (20) فرداً وبنسبة (18.3%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (4) أفراد وبنسبة (3.7%) على ذلك.

ثالثاً: اختبار فرضيات الدراسة

1- اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى للدراسة على أن "تطبيق أسعار التحويل يؤثر على أرباح الأقسام والشركة ككل". ولاختبار هذه الفرضية لا بد من بيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذه الفرضية، أستخدم الوسيط لمعرفة نتيجة كل عبارة. وسيتم اختبار هذه الفرضية من خلال بيانات الجدول رقم (48/2/3) أدناه: -

جدول رقم (48/2/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	معاملة أقسام الشركة وكأنها منفصلة يحفزها لضبط تكاليفها وزيادة أرباحها	4	أوافق
2	تطبيق أسعار التحويل يمكن القسم من تحديد السعر الذي يمكنه من تحقيق أرباح	4	أوافق
3	السماح للأقسام بالبيع للأطراف الخارجية بالإضافة إلى تحويلاتها الداخلية يمكنها من زيادة مبيعاتها مما ينعكس على زيادة أرباحها	4	أوافق
4	شراء الأقسام لمدخلاتها من الأطراف الخارجية بالإضافة إلى التحويلات الداخلية يمكنها من التحكم في تكاليف مدخلاتها مما يساعدها على تحقيق أرباحها	4	أوافق
5	ترك الأقسام تتفاوض حول أسعار التحويل يمكن القسم البائع من زيادة أرباحه والقسم المشتري من تخفيض مصروفاته	4	أوافق
6	عند السماح للأقسام بإضافة هامش ربح لتحويلاتها الداخلية فإن القسم البائع سيتمكن من زيادة أرباحه	4	أوافق
7	عندما تحول المنتجات بسعر محدد سيعمل القسم المشتري على ضبط تكاليفه حتى يتمكن من تحقيق أرباح	4	أوافق
8	منح الأقسام حرية التعامل في السوق الخارجي يمكنها من تحسين جودة منتجاتها مما يساهم في زيادة أرباحها	4	أوافق
9	استخدام أسعار التحويل أساساً لتقويم أداء الأقسام يحفزها لزيادة أرباحها	4	أوافق
10	عند اعتبار الأقسام مراكز تكلفة لا مراكز ربحية قد لا يوجد الحافز لدى الأقسام لضبط تكاليفها ومن ثم سينتقل عدم الكفاءة من القسم المحول إلى القسم المحول إليه مما يؤثر على أرباح الشركة ككل	4	أوافق
	جميع العبارات	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (48/2/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن معاملة أقسام الشركة وكأنها منفصلة يحفزها لضبط تكاليفها وزيادة أرباحها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق أسعار التحويل يمكن القسم من تحديد السعر الذي يمكنه من تحقيق أرباح.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن السماح للأقسام بالبيع للأطراف الخارجية بالإضافة إلى تحويلاتها الداخلية يمكنها من زيادة مبيعاتها مما ينعكس على زيادة أرباحها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن شراء الأقسام لمدخلاتها من الأطراف الخارجية بالإضافة إلى التحويلات الداخلية يمكنها من التحكم في تكاليف مدخلاتها مما يساعدها على تحقيق أرباحها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن ترك الأقسام تتفاوض حول أسعار التحويل يمكن القسم البائع من زيادة أرباحه والقسم المشتري من تخفيض مصروفاته.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أنه عند السماح للأقسام بزيادة هامش ربح لتحويلاتها الداخلية فإن القسم البائع سيتمكن من زيادة أرباحه.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أنه عندما تحول المنتجات بسعر محدد سيعمل القسم المشتري على ضبط تكاليفه حتى يتمكن من تحقيق أرباح.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن منح الأقسام حرية التعامل في السوق الخارجي يمكنها من تحسين جودة منتجاتها مما يساهم في زيادة أرباحها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن استخدام أسعار التحويل أساساً لتقويم أداء الأقسام يحفزها لزيادة أرباحها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أنه عند اعتبار الأقسام مراكز تكلفة لا مراكز ربحية قد لا يوجد

الحافز لدى الأقسام لضبط تكاليفها ومن ثم سينتقل عدم الكفاءة من القسم المحول إلى القسم المحول إليه مما يؤثر على أرباح الشركة ككل.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الأولى.

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (8/2/3) إلى رقم (17/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى، الجدول رقم (49/2/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (49/2/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	معاملة أقسام الشركة وكأنها منفصلة يحفزها لضبط تكاليفها وزيادة أرباحها	4	91.41
2	تطبيق أسعار التحويل يمكن القسم من تحديد السعر الذي يمكنه من تحقيق أرباح	3	63.22
3	السماح للأقسام بالبيع للأطراف الخارجية بالإضافة إلى تحويلاتها الداخلية يمكنها من زيادة مبيعاتها مما ينعكس على زيادة أرباحها	4	51.60
4	شراء الأقسام لمدخلاتها من الأطراف الخارجية بالإضافة إلى التحويلات الداخلية يمكنها من التحكم في تكاليف مدخلاتها مما يساعدها على تحقيق أرباحها	4	54.62
5	ترك الأقسام تتفاوض حول أسعار التحويل يمكن القسم البائع من زيادة أرباحه والقسم المشتري من تخفيض مصروفاته	4	56.18
6	عند السماح للأقسام بزيادة هامش ربح لتحويلاتها الداخلية فإن القسم البائع سيتمكن من زيادة أرباحه	4	70.22
7	عندما تحول المنتجات بسعر محدد سيعمل القسم المشتري على ضبط تكاليفه حتى يتمكن من تحقيق أرباح	4	87.38
8	منح الأقسام حرية التعامل في السوق الخارجي يمكنها من تحسين جودة منتجاتها مما يساهم في زيادة أرباحها	4	69.58

9	استخدام أسعار التحويل أساساً لتقويم أداء الأقسام يحفزها لزيادة أرباحها	4	52.88
10	عند اعتبار الأقسام مراكز تكلفة لا مراكز ربحية قد لا يوجد الحافز لدى الأقسام لضبط تكاليفها ومن ثم سينتقل عدم الكفاءة من القسم المحول إلى القسم المحول إليه مما يؤثر على أرباح الشركة ككل	4	41.41

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

ويمكن تفسير نتائج الجدول (49/2/3) كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبرة الأولى (91.41) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن معاملة أقسام الشركة وكأنها منفصلة يحفزها لضبط تكاليفها وزيادة أرباحها.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبرة الثانية (63.22) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق أسعار التحويل يمكن القسم من تحديد السعر الذي يمكنه من تحقيق أرباح.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبرة الثالثة (51.60) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن السماح للأقسام بالبيع للأطراف الخارجية بالإضافة إلى تحويلاتها الداخلية يمكنها من زيادة مبيعاتها مما ينعكس على زيادة أرباحها.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبرة الرابعة (54.62) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (11/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن شراء الأقسام لمدخلاتها من الأطراف

الخارجية بالإضافة إلى التحويلات الداخلية يمكنها من التحكم في تكاليف مدخلاتها مما يساعدها على تحقيق أرباحها.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (56.18) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (12/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن ترك الأقسام تتفاوض حول أسعار التحويل يمكن القسم البائع من زيادة أرباحه والقسم المشتري من تخفيض مصروفاته.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (70.22) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (13/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه عند السماح للأقسام بزيادة هامش ربح لتحويلات الداخلية فإن القسم البائع سيتمكن من زيادة أرباحه.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (87.38) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (14/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن عندما تحول المنتجات بسعر محدد سيعمل القسم المشتري على ضبط تكاليفه حتى يتمكن من تحقيق أرباح.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الثامنة (69.58) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (15/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن منح الأقسام حرية التعامل في السوق الخارجي يمكنها من تحسين جودة منتجاتها مما يساهم في زيادة أرباحها.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد العينة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة التاسعة (52.88)، هذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (16/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين

إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن استخدام أسعار التحويل أساساً لتقييم أداء الأقسام يحفزها لزيادة أرباحها.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبرة العاشرة (41.41) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (17/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه عند اعتبار الأقسام مراكز تكلفة لا مراكز ربحية قد لا يوجد الحافز لدى الأقسام لضبط تكاليفها ومن ثم سينتقل عدم الكفاءة من القسم المحول إلى القسم المحول إليه مما يؤثر على أرباح الشركة ككل.

مما تقدم يتضح تحقق فرضية الدراسة الأولى لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (10) عبارات و هناك (109) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى ستكون (1090) إجابة، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الأولى بالجدول رقم (50/2/3) أدناه:

جدول رقم (50/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	343	31.5%
أوافق	478	43.9%
محايد	116	10.6%
لا أوافق	131	12.0%
لا أوافق بشدة	22	2.0%
المجموع	1090	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (50/2/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (478) إجابة ونسبة (43.9%) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى، و(343) إجابة ونسبة (31.5%) موافقة بشدة، و(131) إجابة ونسبة (12.0%) غير موافقة، و(116) إجابة ونسبة (10.6%) محايدة، و(22) إجابة ونسبة (2.0%) غير موافقة بشدة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى (640.43) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)،

واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (49/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " تطبيق أسعار التحويل يؤثر على أرباح الأقسام والشركة ككل " قد تحققت.

2- اختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية للدراسة على أن " تطبيق أسعار التحويل يؤثر على استغلال الموارد المحولة من قسم إلى آخر ". ولاختبار هذه الفرضية لا بد من بيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذه الفرضية، أستخدم الوسيط لمعرفة نتيجة كل عبارة. وسيتم اختبار هذه الفرضية من خلال بيانات الجدول رقم (51/2/3) أدناه: -

جدول رقم (51/2/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	السماح للأقسام بالتعامل مع الأطراف الخارجية يقلل حجم استثماراتها المجمدة في شكل مخزونات فائضة	4	أوافق
2	تطبيق أسعار التحويل يمكن المديرين من اتخاذ القرارات المثلى مثل المفاضلة بين عملية الصنع أو الشراء والمفاضلة بين بيع السلعة بحالتها أو بعد إجراء عمليات صناعية عليها	4	أوافق
3	عندما تتعامل الأقسام في السوق الخارجية ستعمل على الاستثمار في المعدات والآلات واستخدام التكنولوجيا الحديثة وستهتم بإعداد وصيانة الآلات حتى تتمكن من المنافسة في السوق	4	أوافق
4	عند التعامل مع الأطراف الخارجية تعمل الأقسام على توصيل منتجاتها بأسرع ما يمكن حتى تستطيع المحافظة على زبائنهم وكسب زبائن جدد والمنافسة في السوق	4	أوافق
5	التعامل مع الأطراف الخارجية يجعل كل قسم يلبي طلبات القسم الآخر كي لا يلجأ إلى السوق الخارجية لتلبية احتياجاته وبذلك تتحقق المرونة الانتاجية	5	أوافق بشدة
6	حرية التعامل خارجياً تجعل الأقسام تلجأ إلى التجديد والابتكار وتقديم أكبر عدد من المنتجات الجديدة وبسرعة أكبر	4	أوافق
7	حرية التعامل مع السوق الخارجية تجعل الأقسام تتعامل فيما بينها مما يحقق للشركة وفورات في مصاريف البيع والتوزيع ومصفوفات الحصول على المدخلات من	4	أوافق

		الخارج	
أوافق	4	عند تطبيق سياسة أسعار التحويل تستطيع الأقسام معرفة ردود أفعال العملاء خارج الشركة، مما يفيد في عملياتها داخل وخارج الشركة	8
أوافق	4	في حالة انتقال الإنتاج من قسم لآخر بسعر التكلفة فإن القسم البائع لن يكون لديه الحافز لخفض تكاليفه وبالتالي لن يتمكن القسم المشتري من خفض تكاليفه مما يؤثر على أداء الشركة ككل	9
أوافق	4	حرية التعامل في السوق الخارجي تجعل الأقسام تتفاوض حول أسعار التحويل التي تحقق مصالحها ومصلحة الشركة ككل	10
أوافق	4	جميع العبارات	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (51/2/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن السماح للأقسام بالتعامل مع الأطراف الخارجية يقلل حجم استثماراتها المجمدة في شكل مخزونات فائضة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق أسعار التحويل يمكن المديرين من اتخاذ القرارات المثلى مثل المفاضلة بين عملية الصنع أو الشراء والمفاضلة بين بيع السلعة بحالتها أو بعد إجراء عمليات صناعية عليها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أنه عندما تتعامل الأقسام في السوق الخارجية ستعمل على الاستثمار في المعدات والآلات واستخدام التكنولوجيا الحديثة وستهتم بإعداد وصيانة الآلات حتى تتمكن من المنافسة في السوق.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن عند التعامل مع الأطراف الخارجية تعمل الأقسام على توصيل منتجاتها بأسرع ما يمكن حتى تستطيع المحافظة على زبائنها وكسب زبائن جدد والمنافسة في السوق.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن التعامل مع الأطراف الخارجية يجعل كل قسم يلبي طلبات القسم الآخر كي لا يلجأ إلى السوق الخارجية لتلبية احتياجاته وبذلك تتحقق المرونة الانتاجية.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن حرية التعامل خارجياً تجعل الأقسام تلجأ إلى التجديد والابتكار وتقديم أكبر عدد من المنتجات الجديدة وبسرعة أكبر.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن حرية التعامل مع السوق الخارجية تجعل الأقسام تتعامل فيما بينها مما يحقق للشركة وفورات في مصاريف البيع والتوزيع ومصروفات الحصول على المدخلات من الخارج.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن عند تطبيق سياسة أسعار التحويل تستطيع الأقسام معرفة ردود أفعال العملاء خارج الشركة، مما يفيدھا في عملياتھا داخل وخارج الشركة.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أنه في حالة انتقال الإنتاج من قسم لآخر بسعر التكلفة فإن القسم البائع لن يكون لديه الحافز لخفض تكاليفه وبالتالي لن يتمكن القسم المشتري من خفض تكاليفه مما يؤثر على أداء الشركة ككل.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن حرية التعامل في السوق الخارجي تجعل الأقسام تتفاوض حول أسعار التحويل التي تحقق مصالحها ومصلحة الشركة ككل.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الثانية.
- إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (18/2/3) إلى رقم (27/2/3) أن هناك أفراداً محايدین أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدین وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية، الجدول رقم (52/2/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات.

جدول رقم (52/2/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	السماح للأقسام بالتعامل مع الأطراف الخارجية يقلل حجم استثماراتها المجمدة في شكل مخزونات فائضة	4	113.34
2	تطبيق أسعار التحويل يمكن المديرين من اتخاذ القرارات المثلى مثل المفاضلة بين عملية الصنع أو الشراء والمفاضلة بين بيع السلعة بحالتها أو بعد إجراء عمليات صناعية عليها	4	70.77
3	عندما تتعامل الأقسام في السوق الخارجية ستعمل على الاستثمار في المعدات والآلات واستخدام التكنولوجيا الحديثة وستهتم بإعداد وصيانة الآلات حتى تتمكن من المنافسة في السوق	4	71.96
4	عند التعامل مع الأطراف الخارجية تعمل الأقسام على توصيل منتجاتها بأسرع ما يمكن حتى تستطيع المحافظة على زبائنها وكسب زبائن جدد والمنافسة في السوق	4	106.55
5	التعامل مع الأطراف الخارجية يجعل كل قسم يلبي طلبات القسم الآخر كي لا يلجأ إلى السوق الخارجية لتلبية احتياجاته وبذلك تتحقق المرونة الإنتاجية	3	35.48
6	حرية التعامل خارجياً تجعل الأقسام تلجأ إلى التجديد والابتكار وتقديم أكبر عدد من المنتجات الجديدة وبسرعة أكبر	3	53.68
7	حرية التعامل مع السوق الخارجية تجعل الأقسام تتعامل فيما بينها مما يحقق للشركة وفورات في مصاريف البيع والتوزيع ومصروفات الحصول على المدخلات من الخارج	4	58.11
8	عند تطبيق سياسة سعر التحويل تستطيع الأقسام معرفة ردود أفعال العملاء خارج الشركة، مما يفيد في عملياتها داخل وخارج الشركة	4	65.27
9	في حالة انتقال الإنتاج من قسم لآخر بسعر التكلفة فإن القسم البائع لن يكون لديه الحافز لخفض تكاليفه وبالتالي لن يتمكن القسم المشتري من خفض تكاليفه مما يؤثر على أداء الشركة ككل	4	29.85
10	حرية التعامل في السوق الخارجي تجعل الأقسام تتفاوض حول أسعار التحويل التي تحقق مصالحها ومصلحة الشركة ككل	4	47.10

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

ويمكن تفسير نتائج الجدول (52/2/3) كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (113.34) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (18/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن السماح للأقسام بالتعامل مع الأطراف الخارجية يقلل حجم استثماراتها المجمدة في شكل مخزونات فائضة.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (70.77) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (19/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه تطبيق أسعار التحويل يمكن المديرين من اتخاذ القرارات المثلى مثل المفاضلة بين عملية الصنع أو الشراء والمفاضلة بين بيع السلعة بحالتها أو بعد إجراء عمليات صناعية عليها.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (71.96) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (20/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه عندما تتعامل الأقسام في السوق الخارجية ستعمل على الاستثمار في المعدات والآلات واستخدام التكنولوجيا الحديثة وستهتم بإعداد وصيانة الآلات حتى تتمكن من المنافسة في السوق.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (106.55) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (21/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أنه عند التعامل مع الأطراف الخارجية تعمل الأقسام على توصيل منتجاتها بأسرع ما يمكن حتى تستطيع المحافظة على زبائنها وكسب زبائن جدد والمنافسة في السوق.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (35.48) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية

عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (22/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن التعامل مع الأطراف الخارجية يجعل كل قسم يلبي طلبات القسم الآخر كي لا يلجأ إلى السوق الخارجية لتلبية احتياجاته وبذلك تتحقق المرونة الانتاجية.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (53.68) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (23/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن حرية التعامل خارجياً تجعل الأقسام تلجأ إلى التجديد والابتكار وتقديم أكبر عدد من المنتجات الجديدة وبسرعة أكبر.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (58.11) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (24/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن حرية التعامل مع السوق الخارجية تجعل الأقسام تتعامل فيما بينها مما يحقق للشركة وفورات في مصاريف البيع والتوزيع ومصرفات الحصول على المدخلات من الخارج.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الثامنة (65.27) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (25/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه عند تطبيق سياسة أسعار التحويل تستطيع الأقسام معرفة ردود أفعال العملاء خارج الشركة، مما يفيد في عملياتها داخل وخارج الشركة.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة التاسعة (29.85) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (26/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه في حالة انتقال الإنتاج من قسم لآخر بسعر

التكلفة فإن القسم البائع لن يكون لديه الحافز لخفض تكاليفه وبالتالي لن يتمكن القسم المشتري من خفض تكاليفه مما يؤثر على أداء الشركة ككل.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبرة العاشرة (47.10) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (27/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه حرية التعامل في السوق الخارجي تجعل الأقسام تتفاوض حول أسعار التحويل التي تحقق مصالحها ومصلحة الشركة ككل.

مما تقدم يتبين تحقق فرضية الدراسة الثانية لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الثانية عددها (10) عبارة و هناك (109) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية ستكون (1090) إجابة. ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثانية بالجدول رقم (53/2/3) أدناه:

جدول رقم (53/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
32.5%	354	أوافق بشدة
43.9%	479	أوافق
11.3%	123	محايد
11.0%	120	لا أوافق
1.3%	14	لا أوافق بشدة
100.0%	1090	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (53/2/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (479) إجابة وبنسبة (43.9%) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية، و(354) إجابة وبنسبة (32.5%) موافقة بشدة، و(123) إجابة وبنسبة (11.35%) محايدة، و(120) إجابة وبنسبة (11.0%) غير موافقة، و(14) إجابة وبنسبة (1.3%) غير موافقة بشدة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (673.68) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (52/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية

وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: "تطبيق أسعار التحويل يؤثر على استغلال الموارد المحولة من قسم إلى آخر" قد تحققت.

3- اختبار الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة للدراسة على "يتوقف تأثير أسعار التحويل على قياس الأداء على الطريقة المستخدمة في تحديد أسعار التحويل". ولاختبار هذه الفرضية لا بد من بيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذه الفرضية، أستخدم الوسيط لمعرفة نتيجة كل عبارة. وسيتم اختبار هذه الفرضية من خلال بيانات الجدول رقم (54/2/3) أدناه: -

جدول رقم (54/2/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	جعل الأقسام تعتمد على سعر السوق الخارجي في تسعير منتجاتها المحولة فيما بينها يؤثر إيجاباً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل	4	أوافق
2	وفر أسعار التحويل على أساس سعر السوق أساساً موثقاً به لتقييم الأداء لأنها لا يمكن التلاعب فيها بواسطة اللذين لديهم المصلحة في حساب الربح	4	أوافق
3	إذا توفرت الاستقلالية والحرية الكاملة للأقسام وتساوت فرصها في الحصول على المعلومات فإن السعر التفاوضي يعتبر أساساً سليماً لقياس أدائها	4	أوافق
4	عند استخدام التكلفة الفعلية كأساس لتحديد أسعار التحويل سوف تجد الأقسام صعوبة في ضبط ورقابة تكاليفها مما قد يؤثر سلباً على قياس أدائها	4	أوافق
5	عند استخدام التكلفة كأساس لتحديد أسعار التحويل قد تستطيع الأقسام ضبط ورقابة تكاليفها ولكنها قد لا يوجد لديها الحافز لتحقيق أرباح	4	أوافق
6	إذا تم تقويم أداء الأقسام على أساس ضبط ورقابة تكاليفها فقد تستمر في خفض تكاليفها مما قد يكون على حساب الجودة	4	أوافق

		والربحية على المدى الطويل	
7	4	السماح للأقسام المحولة بإضافة هامش ربح لتكلفة المنتجات المحولة يؤثر إيجابياً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل	أوافق
8	4	توفر التكاليف المعيارية أساساً سليماً لتحديد أسعار التحويل يمكن الأقسام من ضبط ورقابة تكاليفها مما ينعكس على قياس أدائها	أوافق
9	4	في حالة عدم وجود سوق تنافسية أو عدم وجود سوق بديل للمنتج فمن الأفضل استخدام التكلفة المعيارية كأساس لتحديد سعر التحويل	أوافق
10	4	فرض أسعار التحويل من قبل الإدارة العليا للمنشأة يؤثر سلباً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل	أوافق
	4	جميع العبارات	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (54/2/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن جعل الأقسام تعتمد على سعر السوق الخارجي في تسعير منتجاتها المحولة فيما بينها يؤثر إيجاباً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن توفر أسعار التحويل على أساس سعر السوق أساساً موثقاً به لتقويم الأداء لأنها لا يمكن التلاعب فيها بواسطة اللذين لديهم المصلحة في حساب الربح.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أنه إذا توفرت الاستقلالية والحرية الكاملة للأقسام وتساوت فرصها في الحصول على المعلومات فإن السعر التفاوضي يعتبر أساساً سليماً لقياس أدائها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أنه عند استخدام التكلفة الفعلية كأساس لتحديد أسعار التحويل سوف تجد الأقسام صعوبة في ضبط ورقابة تكاليفها مما قد يؤثر سلباً على قياس أدائها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أنه عند استخدام التكلفة كأساس لتحديد أسعار التحويل قد تستطيع الأقسام ضبط ورقابة تكاليفها ولكنها قد لا يوجد لديها الحافز لتحقيق أرباح.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن

غالبية أفراد العينة موافقين على أنه إذا تم تقويم أداء الأقسام عل أساس ضبط ورقابة تكاليفها فقد تستمر في خفض تكاليفها مما قد يكون على حساب الجودة والربحية على المدى الطويل.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن السماح للأقسام المحولة بإضافة هامش ربح لتكلفة المنتجات المحولة يؤثر إيجابياً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن التكاليف المعيارية توفر أساساً سليماً لتحديد أسعار التحويل يمكن الأقسام من ضبط ورقابة تكاليفها مما ينعكس على قياس أدائها.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أنه في حالة عدم وجود سوق تنافسية أو عدم وجود سوق بديل للمنتج فمن الأفضل استخدام التكلفة المعيارية كأساس لتحديد سعر التحويل.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن فرض أسعار التحويل من قبل الإدارة العليا للمنشأة يؤثر سلباً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على ما جاء بعبارات الفرضية الثالثة.

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (28/2/3) إلى رقم (37/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثة، الجدول رقم (55/2/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (55/2/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	جعل الأقسام تعتمد على سعر السوق الخارجي في تسعير منتجاتها المحولة فيما بينها يؤثر إيجاباً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل	4	54.81
2	وفر أسعار التحويل على أساس سعر السوق أساساً موثقاً به لتقويم الأداء لأنها لا يمكن التلاعب فيها بواسطة الذين لديهم المصلحة في حساب الربح	4	62.88
3	إذا توفرت الاستقلالية والحرية الكاملة للأقسام وتساوت فرصها في الحصول على المعلومات فإن السعر التفاوضي يعتبر أساساً سليماً لقياس أدائها	4	48.75
4	عند استخدام التكلفة الفعلية كأساس لتحديد أسعار التحويل سوف تجد الأقسام صعوبة في ضبط ورقابة تكاليفها مما قد يؤثر سلباً على قياس أدائها	4	23.80
5	عند استخدام التكلفة كأساس لتحديد أسعار التحويل قد تستطيع الأقسام ضبط ورقابة تكاليفها ولكنها قد لا يوجد لديها الحافز لتحقيق أرباح	4	43.25
6	إذا تم تقويم أداء الأقسام على أساس ضبط ورقابة تكاليفها فقد تستمر في خفض تكاليفها مما قد يكون على حساب الجودة والربحية على المدى الطويل	4	74.07
7	السماح للأقسام المحولة بإضافة هامش ربح لتكلفة المنتجات المحولة يؤثر إيجابياً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل	4	57.83
8	توفر التكاليف المعيارية أساساً سليماً لتحديد أسعار التحويل يمكن الأقسام من ضبط ورقابة تكاليفها مما ينعكس على قياس أدائها	3	26.82
9	في حالة عدم وجود سوق تنافسية أو عدم وجود سوق بديل للمنتج فمن الأفضل استخدام التكلفة المعيارية كأساس لتحديد سعر التحويل	4	57.19
10	فرض أسعار التحويل من قبل الإدارة العليا للمنشأة يؤثر سلباً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل	4	35.91

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

ويمكن تفسير نتائج الجدول (55/2/3) كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (54.81) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول

رقم (28/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن جعل الأقسام تعتمد على سعر السوق الخارجي في تسعير منتجاتها المحولة فيما بينها يؤثر إيجاباً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (62.88) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (29/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن توفر أسعار التحويل على أساس سعر السوق أساساً موثقاً به لتقويم الأداء لأنها لا يمكن التلاعب فيها بواسطة اللذين لديهم المصلحة في حساب الربح.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (48.75) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (30/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه إذا توفرت الاستقلالية والحرية الكاملة للأقسام وتساوت فرصها في الحصول على المعلومات فإن السعر التفاوضي يعتبر أساساً سليماً لقياس أدائها.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (23.80) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (31/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه عند استخدام التكلفة الفعلية كأساس لتحديد أسعار التحويل سوف تجد الأقسام صعوبة في ضبط ورقابة تكاليفها مما قد يؤثر سلباً على قياس أدائها.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (43.25) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (32/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه عند استخدام التكلفة كأساس لتحديد أسعار التحويل قد تستطيع الأقسام ضبط ورقابة تكاليفها ولكنها قد لا يوجد لديها الحافز لتحقيق أرباح.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (74.07) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (33/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه إذا تم تقويم أداء الأقسام على أساس ضبط ورقابة تكاليفها فقد تستمر في خفض تكاليفها مما قد يكون على حساب الجودة والربحية على المدى الطويل.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (57.83) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (34/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن السماح للأقسام المحولة بإضافة هامش ربح لتكلفة المنتجات المحولة يؤثر إيجابياً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الثامنة (26.82) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (35/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن التكاليف المعيارية توفر أساساً سليماً لتحديد أسعار التحويل يمكن الأقسام من ضبط ورقابة تكاليفها مما ينعكس على قياس أدائها.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة التاسعة (57.19) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (36/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه في حالة عدم وجود سوق تنافسية أو عدم وجود سوق بديل للمنتج فمن الأفضل استخدام التكلفة المعيارية كأساس لتحديد سعر التحويل.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة العاشرة (37.91) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (38/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%)

بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن فرض أسعار التحويل من قبل الإدارة العليا للمنشأة يؤثر سلباً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل.

مما تقدم يتضح تحقق فرضية الدراسة الثالثة لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الثالثة عددها (10) عبارات و هناك (109) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة ستكون (1090) إجابةً، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثالثة بالجدول رقم (56/2/3) أدناه:

جدول رقم (56/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
24.1%	263	أوافق بشدة
42.5%	463	أوافق
16.9%	184	محايد
14.2%	155	لا أوافق
2.3%	25	لا أوافق بشدة
100.0%	1090	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (56/2/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (463) إجابة وبنسبة (42.5%) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة، و(263) إجابة وبنسبة (24.1%) موافقة بشدة، و(184) إجابة وبنسبة (16.9%) محايدة، و(155) إجابة وبنسبة (14.2%) غير موافقة، و(25) إجابة وبنسبة (2.3%) غير موافقة بشدة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة (479.01) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (55/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة.

مما تقدم يتبين أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على: " يتوقف تأثير أسعار التحويل على قياس الأداء على الطريقة المستخدمة في تحديد أسعار التحويل " قد تحققت.

4- اختبار الفرضية الرابعة:

تنص الفرضية الرابعة للدراسة على أن " عدم تطبيق الشركات الصناعية السودانية لأسعار التحويل يؤثر على قياس الأداء فيها ". ولاختبار هذه الفرضية لا بد من بيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذه الفرضية، أستخدم الوسيط لمعرفة نتيجة كل عبارة. وسيتم اختبار هذه الفرضية من خلال بيانات الجدول رقم (57/2/3) أدناه: -

جدول رقم (57/2/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الرابعة

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	ظروف السوق تشكل عائقاً أمام تطبيق سياسة أسعار التحويل في الشركة بالشكل المطلوب	4	أوافق
2	طبيعة عمل الشركة وطبيعة منتجاتها لا تشجع على تطبيق سياسة أسعار التحويل	4	أوافق
3	عدم قناعة الإدارة بأهمية تطبيق سياسة أسعار التحويل	3	محايد
4	عدم معرفة الإدارة بالمزايا والفوائد التي تحقق للشركة بتطبيق سياسة أسعار التحويل	4	أوافق
5	مقاومة الإدارة للتغيير من النظم الإدارية التقليدية إلى النظم الحديثة	4	أوافق
6	نقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق سياسة أسعار التحويل	4	أوافق
7	خوف الإدارة من وجود طاقة عاطلة عند إعطاء الأقسام حرية التعامل مع الأطراف الخارجية	3	محايد
8	خوف الإدارة من حدوث نزاعات بين الأقسام عند تركها تتفاوض حول أسعار التحويل فيما بينها	4	أوافق
9	خوف الإدارة على أن تركز الأقسام على مصالحها الذاتية على حساب المصلحة الكلية للشركة	4	أوافق
10	خوف الإدارة من تأثير تطبيق سياسة أسعار التحويل على وحدة الهدف داخل الشركة	4	أوافق
	جميع العبارات	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (57/2/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن ظروف السوق تشكل عائقاً أمام تطبيق سياسة أسعار التحويل في الشركة بالشكل المطلوب.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن طبيعة عمل الشركة وطبيعة منتجاتها لا تشجع على تطبيق سياسة أسعار التحويل.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (3)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على عدم قناعة الإدارة بأهمية تطبيق سياسة أسعار التحويل.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن عدم معرفة الإدارة بالمزايا والفوائد التي تحقق للشركة بتطبيق سياسة أسعار التحويل.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على مقاومة الإدارة للتغيير من النظم الإدارية التقليدية إلى النظم الحديثة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على نقص الكفاءات والخبرات القادة على تطبيق سياسة أسعار التحويل.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (3)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على خوف الإدارة من وجود طاقة عاطلة عند إعطاء الأقسام حرية التعامل مع الأطراف الخارجية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على خوف الإدارة من حدوث نزاعات بين الأقسام عند تركها تتفاوض حول أسعار التحويل فيما بينها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على خوف الإدارة على أن تركز الأقسام على مصالحها الذاتية على حساب المصلحة الكلية للشركة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على خوف الإدارة من تأثير تطبيق سياسة أسعار التحويل على وحدة الهدف داخل الشركة.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على ما جاء بعبارات الفرضية الرابعة. إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (38/2/3) إلى رقم (47/2/4) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الرابعة، الجدول رقم (58/2/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (58/2/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الرابعة

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	ظروف السوق تشكل عائقاً أمام تطبيق سياسة أسعار التحويل في الشركة بالشكل المطلوب	3	50.60
2	طبيعة عمل الشركة وطبيعة منتجاتها لا تشجع على تطبيق سياسة أسعار التحويل	4	21.32
3	عدم قناعة الإدارة بأهمية تطبيق سياسة أسعار التحويل	4	23.80
4	عدم معرفة الإدارة بالمزايا والفوائد التي تحقق للشركة بتطبيق سياسة أسعار التحويل	4	28.39
5	مقاومة الإدارة للتغيير من النظم الإدارية التقليدية إلى النظم الحديثة	4	42.97
6	نقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق سياسة أسعار التحويل	4	47.47
7	خوف الإدارة من وجود طاقة عاطلة عند إعطاء الأقسام حرية التعامل مع الأطراف الخارجية	4	32.61
8	خوف الإدارة من حدوث نزاعات بين الأقسام عند تركها تتفاوض حول أسعار التحويل فيما بينها	4	28.94
9	خوف الإدارة على أن تركز الأقسام على مصالحها الذاتية على حساب المصلحة الكلية للشركة	4	29.76
10	خوف الإدارة من تأثير تطبيق سياسة أسعار التحويل على وحدة الهدف داخل الشركة	4	24.62

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

ويمكن تفسير نتائج الجدول (58/2/3) كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (50.60) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية

عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (38/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن ظروف السوق تشكل عائقاً أمام تطبيق سياسة أسعار التحويل في الشركة بالشكل المطلوب.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (21.32) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (39/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن طبيعة عمل الشركة وطبيعة منتجاتها لا تشجع على تطبيق سياسة أسعار التحويل.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (23.80) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (40/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح المحايدين على عدم قناعة الإدارة بأهمية تطبيق سياسة أسعار التحويل.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (28.39) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (41/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على عدم معرفة الإدارة بالمزاي والفوائد التي تحقق للشركة بتطبيق سياسة أسعار التحويل.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (42.97) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (42/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على مقاومة الإدارة للتغيير من النظم الإدارية التقليدية إلى النظم الحديثة.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (47.47) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية

عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (43/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على نقص الكفاءات والخبرات القادة على تطبيق سياسة أسعار التحويل.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (32.61) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (44/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على خوف الإدارة من وجود طاقة عاطلة عند إعطاء الأقسام حرية التعامل مع الأطراف الخارجية.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الثامنة (28.94) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (45/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على خوف الإدارة من حدوث نزاعات بين الأقسام عند تركها تتفاوض حول أسعار التحويل فيما بينها.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة التاسعة (29.76) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (46/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على خوف الإدارة على أن تركز الأقسام على مصالحها الذاتية على حساب المصلحة الكلية للشركة.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة العاشرة (24.62) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (47/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على خوف الإدارة من تأثير تطبيق سياسة أسعار التحويل على وحدة الهدف داخل الشركة.

مما تقدم يتضح تحقق فرضية الدراسة الرابعة لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (10) عبارة و

هناك (109) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الرابعة ستكون (1090) إجابةً، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الرابعة بالجدول رقم (59/2/3) أدناه:

جدول رقم (59/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الرابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
21.4%	233	أوافق بشدة
35.1%	383	أوافق
18.7%	204	محايد
22.6%	246	لا أوافق
2.2%	24	لا أوافق بشدة
100.0%	1090	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول رقم (59/2/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (383) إجابة وبنسبة (35.1%) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الرابعة، و(246) إجابة وبنسبة (22.6%) غير موافقة، و(233) إجابة وبنسبة (21.4%) موافقة بشدة، و(204) إجابة وبنسبة (18.7%) محايدة، و(24) إجابة وبنسبة (2.2%) غير موافقة بشدة على ذلك. وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الرابعة (303.06) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (58/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الرابعة.

مما تقدم يتبين أن فرضية الدراسة الرابعة والتي نصت على أن: "عدم تطبيق الشركات الصناعية السودانية لأسعار التحويل يؤثر على قياس الأداء فيها" قد تحققت.

ويمكن تلخيص نتائج تحقق فرضيات الدراسة الأربع بالجدول (60/2/3) أدناه:

الجدول (60/2/3)
ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة

ت	الفرضيات	قيمة مربع كاي
1	تطبيق أسعار التحويل يؤثر على أرباح الأقسام والشركة ككل	640.43
2	تطبيق أسعار التحويل يؤثر على استغلال الموارد المحولة من قسم إلى آخر	673.68
3	يتوقف تأثير أسعار التحويل على قياس الأداء على الطريقة المستخدمة في تحديد أسعار التحويل	479.01
4	عدم تطبيق الشركات الصناعية السودانية لأسعار التحويل يؤثر على قياس الأداء فيها	303.06

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2014م

يتبين من الجدول (60/2/3) وبحسب قيم اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بجميع فرضيات الدراسة أن فرضية الدراسة الثانية تحققت بالمرتبة الأولى اعتماداً على أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (273.68)، يليها تحقق الفرضية الأولى بالمرتبة الثانية اعتماداً على أكبر ثاني قيمة لاختبار مربع كاي البالغة (640.43)، ثم تحقق الفرضية الثالثة بالمرتبة الثالثة اعتماداً على ثالث أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (479.01)، وأخيراً تحقق الفرضية الرابعة بالمرتبة الرابعة اعتماداً على رابع أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (303.06).

الخاتمة

تشتمل على الآتي:

أولاً : النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً : النتائج

توصل الباحث من خلال هذه الدراسة الى النتائج التالية:-

1. تقسيم الشركة إلى وحدات وأقسام، واعتبار الأقسام مراكز ربحية، مع السماح للأقسام بالتعامل مع الأطراف الخارجية بيعاً وشراءً، إضافة إلى استخدام أسعار التحويل أساساً لتقويم أداء الأقسام. يمكنها من زيادة مبيعاتها، والتحكم في تكاليفها مما ينعكس على زيادة أرباحها.
2. تطبيق أسعار التحويل مع ترك الأقسام تتعامل بحرية مع الأطراف الخارجية ينعكس إيجاباً على معدل دوران المخزون فيها، ستعمل الأقسام على الاستثمار في المعدات والآلات واستخدام التكنولوجيا الحديثة، تتحقق المرونة الإنتاجية، تلجأ الأقسام إلى التجديد والابتكار وتقديم أكبر عدد من المنتجات الجديدة وبسرعة أكبر و تستطيع الأقسام معرفة ردود أفعال العملاء خارج الشركة، مما يفيدها في عملياتها داخل وخارج الشركة.
3. تعتبر أسعار التحويل على أساس سعر السوق إن وجدت أفضل طرق أسعار التحويل لقياس الأداء في الأقسام. تليها الأسعار التفاوضية إذا توفرت الاستقلالية والحرية الكاملة للأقسام وتساوت فرصها في الحصول على المعلومات. و في حالة عدم وجود سوق للمنتج أو لعدم رغبة الشركة في تعامل الأقسام خارجياً، فإن التكلفة المعيارية مع إضافة هامش ربح للتكلفة أو بدونه توفر أساساً سليماً لقياس أداء الأقسام.
4. بعض الشركات السودانية ليست لديها تحويلات داخلية يمكن تسويقها. وحتى بعض الشركات التي لديها تحويلات داخلية غالباً ما تكون منتجات ثانوية لا تعتمد عليها الشركة في تحقيق أرباح. لذلك تحدد لها أسعار تحويل رمزية.
5. يتم تحويل المنتجات في الشركات السودانية بين أقسامها ومراحلها المختلفة بالتكلفة الفعلية وبدون تسعير وتحدد الأسعار بعد انتهاء عملية الإنتاج بإضافه هامش ربح للتكلفة الإجمالية وبالإعتماد على أسعار السوق.
6. طبيعة عمل بعض الشركات وطبيعة منتجاتها لا تشجع على تطبيق أسعار التحويل.
7. عدم قناعة إدارات الشركات بأهمية أسعار التحويل والمزايا والفوائد التي تحققها للشركة.
8. خوف الإدارات من ما قد تحدثه أسعار التحويل من نزاعات بين الأقسام، و تعظيم الأقسام لمصالحها الذاتية على حساب المصلحة الكلية للشركة، مما يؤثر على وحدة الهدف.
9. تعامل الشركات مصروفات وحداتها المساعدة والخدمية مثل مصروفاتها العامة، ويتم توزيعها كأسس لا توضح بدقة ما استفادته كل وحدة إنتاجية من خدمات الوحدة المساعدة.

ثانياً: التوصيات

بناءً على النتائج السابقة يوصى الباحث بما يلي:

1. منح الأقسام قدراً من الحرية والاستقلال الذاتي في اتخاذ قراراتها الإدارية المتعلقة بعملياتها اليومية.
2. أن تقوم إدارات الشركات بدراسة جدوى تطبيق أسعار التحويل وفقاً لطبيعة عمل كل شركة وطبيعة منتجاتها، وأن تستخدم هذه الأسعار في قياس أداء الأقسام.
3. أن توفر إدارات الشركات أنظمة تكاليف حديثة وأفراد مؤهلين ومدربين، حتى تتمكن من ضبط ورقابة تكاليفها في مراحلها المختلفة، لتساعد على حساب أسعار التحويل بدقة.
4. العمل على أن تكون أقسام الشركة مراكز ربحية ما أمكن حتى تهتم بضبط تكاليفها، وتساهم في زيادة أرباح الشركة.
5. أن تستفيد الشركات من منتجاتها المشتركة ومنتجاتها الثانوية بإجراء عمليات صناعية إضافية عليها، حتى تتمكن من ابتكار منتجات جديدة، وتحقق أرباح إضافية.
6. أن تعتمد شركة سكر كنانة على سعر السوق أو السعر التفاوضي في تحديد أسعار تحويلاتها بين وحداتها المختلفة، لأنها تمكن من تقويم أداء الوحدات بصورة عادلة.
7. أن تهتم شركة سكر كنانة أكثر بالبقاس والمولاص وذلك باعتبارهما منتجين وسيطين يدخلان في صناعات مهمة كالإيثانول والعلف. و أن تحاول الشركة تطبيق أسعار التحويل على منتجاتها الرئيسي السكر عبر مراحل الإنتاجية، وأن تدرس الشركة إمكانية أن تكون مزرعة إنتاج السكر وحدة قائمة بذاتها تقوم بتسعير تحويلاتها لمصنع السكر.
8. أن تلجأ الشركات التي ليست لديها منتجات وسيطة يمكن بيعها في السوق كشركة جياذ للسيارات ومصنع التوفيق للصابون إلى أسعار التحويل على أساس التكلفة المعيارية، حتى تستطيع تقويم أداء أقسامها.
9. أن تشجع شركة السكر السودانية وحداتها المساعدة على وضع أسعار لخدماتها المقدمة داخل الشركة، وأن تقدم خدماتها للأطراف الخارجية، حتى تتمكن من قياس أداء وحداتها الإنتاجية والمساعدة بدقة وتتمكن من زيادة أرباحها وأرباح الشركة.
10. يقترح الباحث للدراسات المستقبلية ما يلي:
 - أ. أسعار التحويل وأثرها على مقاييس الأداء المالية وغير المالية
 - ب. أهمية تطبيق أسعار التحويل لزيادة فعالية مراكز الخدمات في الشركات الصناعية.

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً : المصادر و المراجع باللغة العربية

الكتب:

- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، 2002).
- أحمد الظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2009).
- أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003 / 2002).
- —، محاسبة التكاليف الصناعية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003 / 2002).
- أحمد يوسف دودين، بطاقة الأداء المتوازنة ومعوقات استخدامها في منظمات الأعمال، الطبعة الأولى (عمان: دار جليس الزمان، 2010).
- أحمد سيد عرموش، محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية وعقود المقاولات، الطبعة الأولى، (بدون مدينة نشر: مؤسسة نبيل للطباعة ، 2002).
- أسامة الحارث، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004).
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2010).
- إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، (عمان: إثراء للنشر والتوزيع، 2010).
- السيد عبد المقصود محمد دبيان وآخرون، محاسبة التكاليف في مجال القياس والرقابة (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 1999).
- السيد عبد المقصود دبيان، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، نظم محاسبة التكاليف لأغراض القياس، (الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، 2012).
- هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2000).
- أحمد كلبونة، رأفت سلامة، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف، (عمان: دار وائل للنشر، 2011).

- ليستراي هيتجر، سيبرج ماتولتش، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1408هـ ، 1988).
- محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثالثة، (عمان: كلية الأعمال الجامعية، 2008).
- محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظور التقليدي والحديث)، الطبعة الأولى، (عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2011).
- مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية (عمان: دار المسيرة للنشر، 2002).
- محمد سامي راضي، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، (دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، 2011).
- محمد فخري مكي، جمال سعد مروان، مدخل استراتيجي في المحاسبة الإدارية، (بدون ناشر، 2000).
- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبى، المحاسبة الإدارية الطبعة الرابعة (عمان: دار وائل للنشر، 2007).
- ناصر نور الدين عبد اللطيف، محمد محمود حسن البابلي، أنظمة محاسبة التكاليف، لأغراض القياس، التخطيط، تقييم الأداء، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2011).
- سامي محمد الوقاد، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، (عمان: دار الاقصاء العلمي للنشر والتوزيع، 2012).
- عبد الحي عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج، (الإسكندرية: مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، 1997).
- ري إنش جاريسون، إريك نورين، المحاسبة الإدارية، محمد عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2002).
- شارلز هورنجرن وآخرون، محاسبة التكاليف، ترجمة أحمد حامد حجاج، الكتاب الثاني، الطبعة الحديثة (الرياض: دار المريخ للنشر، 1430هـ / 2009م).
- توماس وهيلن، دافيد هنجر، الإدارة الإستراتيجية، ترجمة محمود عبد الحميد مرسي، زهير نعيم الصباغ (المملكة العربية السعودية: معهد الإدارة العامة، 1411هـ / 1990).

الدوريات:

- جودة عبد الرعوف زغلول، (تسعير التحويلات الداخلية في التنظيمات الدرجية: نموذج مقترح لتحقيق التوافق بين الاستقلال الذاتي المحدود لوحدة الأداء الداخلية والصالح العام للتنظيم)، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، العدد الأول (1997).
- زهرة حسن العامري، السيد علي خلف الركابي، «أهمية النسب المالية في تقييم الاداء»، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، العدد الثالث والستون، (2007/ 2/19).
- مقداد أحمد نوري النعيمي، «أثر التقارير القطاعية في تقييم أداء قطاعات الوحدات الاقتصادية ومدى قدرتها على استغلال الموارد الاقتصادية»، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة**، العدد الثالث و العشرون، (2010).
- محمد بدر الدين إبراهيم الأمين، « أهمية السعر التحويلي لقياس الأداء: نموذج مقترح»، **مجلة الإدارة العامة**، المجلد الواحد والأربعون ، العدد الثالث، (رجب 1422هـ، أكتوبر 2002).
- عبد الرحيم محمد، « قياس الأداء النشأة والتطور التاريخي والأهمية » ورقة عمل مقدمة في ندوة قياس الأداء في المنظمات الحكومية، القاهرة، فبراير 2007.
- شوقي السيد فودة، «نموذج مقترح لتسعير التحويلات الداخلية وأثر ذلك في مجال تقييم الأداء الداخلي في الشركات الصناعية»، **مجلة البحوث التجارية**، المجلد السادس والعشرون، العدد الأول، (يناير 2004).
- خالص حسن يوسف الناصر، «التكامل بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية في تحقيق الرقابة على العمليات التشغيلية»، **مجلة تنمية الرافدين**، مجلد 33، العدد99، (يونيو 2009).

الرسائل الجامعية:

- عبد الناصر نمر عبد الرحمن وادي، «دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية»، رسالة دكتوراه غير منشورة، الخرطوم، جامعة النيلين 2008.
- علي آجي قلمة، «أثر أسعار التحويل بين الأقسام والفروع على تقييم أداء منشآت الصناعة الليبية»، رسالة ماجستير غير منشورة، الخرطوم، جامعة النيلين 2006.
- صالح حسب الرسول البدوي، « دور محاسبة التكاليف المعيارية في الرقابة والتسعير في القطاع الصناعي » ، رسالة دكتوراه غير منشورة، أم درمان، جامعة أم درمان الإسلامية 2004.

Books

- Arnold Schneider, Harold M. Sollenberger, **managerial Accounting**, First Edition,(Ohio: Dame,Thomson Learning).
- Anthony A. Atkinson Et al, **Management Accounting**, Fourth Edition (New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2004).
- Belverd E. Needles Jr, Susan V. Crosson, **Managerial Accounting**, (Boston: Houghton Mifflin Company, 2005).
- Charles T. Horngren, **Introduction to Management Accounting**, 6th Edition, (New Jersey Prentice- Hall, inc, 1984).
- Colin Drury, **Management & Cost Accounting**, Fifth Edition, (London: Thomson, 2000)
- Don R . Hansen, Maryanne M. Mowen, **Management Accounting**, (Ohio: South Western College Publishing, 1997).
- Don T. Decoster, Eldon L. Schafer, **Management Accounting**, Third Edition, (New York: John Wiley & Sons, Inc, 1997).
- Edward Ketz, Et al, **Management Accounting**, (Florida: Harcourt Brace Jovanovich, Inc, 1991).
- Harold Bierman, Jr , Et al, **Cost Accounting, Concepts and Managerial Application**, (Boston: Pws- KENT Publishing company, 1990).
- James Jiambalva, **Managerial Accounting**,(New York: John Wiley & Sons, 2001).
- Jeff Coates, Et al, **Management Accounting for Strategic and Operational Control**, (London: Butterworth- Heinemann, 1996)
- Jesse T. Barfield, et al, **Cost Accounting**, (St Paul New York: West Publishing Company, 1991).
- Lane K. Anderson, Donald K. Clancy, **Cost Accounting** (Boston: Irwin, 1999).
- Limina Guan. Et al, **Cost Management**, Sixth Edition,(New Zealand: Cengage Learning, 2006, 2009).
- Maurice L . Hirsch Etal **Cost Accounting**, Second Edition, (Boston: Kent Publishing company, 1986).
- Michael W. Maher, Etal **Fundamentals Of Cost Accounting** (New York: McGraw- Hill/ Irwin,2006).
- M. Suzanne Oliver, Charles T. Horngren **Managerial Accounting** (New Jersey: Person Prentice Hall, 2010).
- (Paul E. Dascher, Et al, **Managerial Accounting**, 14 th Edition, (Ohio: Thomson Learning, 2005).
- Ray H. Garrison, Eric. Noreen, **Managerial Accounting** (Boston: Irwin/ McGraw – Hill, 1997).

- Robert S. Kaplan, Anthony A. Atkinson, **Advanced Management Accounting**, Third Edition (New Jersey: Prentice Hall, Inc, 1998).
- Sidney Davidson, **Managerial Accounting** (New York: Dryden Press, 1985).

Periodicals:

- Ataollah Mohammadi Malgharni, Et al, «Non- financial Performance for Firm's Evaluation», **European Journal of Economic, Finance and Administrative Sciences**, (2010).
- Borina Budugan, Iuliana Georgescu, «the role of internal assignment prices in the evaluation of the transactions between profit centres », **Stiinte Economice**, H11, P22, P44, (2010)
- Budi Suprpto, Et al, «The Implementation of Balance Score Card for Performance Measurement in Small and Medium Enterprises » **The Asian Journal of Technology management**, Volume 2, Number 2 (December 2009).
- Charles E. Hyde, Chongwoo Choe, «The Relationship Between Tax and Incentive Transfer Pricing», **WWW.ssrn.com**, **J.E.L H26,H73, H87**, (September 2004).
- Dorina Budugan, Iulianac Georgescu, "The Role of Internal Assignment Prices in The Evaluation of The Transactions Between Profit Centers" H1, P22, P44(2010).
- Hannu Rantanen Et al, «Performance Measurement Systems in the Finnish Public Sector», **International Journal of Public Sector Management**, Vol. 20, No.5, (2007).
- Hannah Wong, Et al, «Transfer Price Setting in Multinationl Corporations», **International Journal of Business and Science**, Vol 2 No .9, (May 2011).
- Jamal A. Et al, «Transfer Pricing in Jordanian Manufacturing Companies», **Journal of Applied Science**, Vol.11 , No.2, (January 2008).
- Jan Thomas Martini, «Transfer Pricing for Coordination and Profit Allocation», **Australian Journal of Business and Management Research**, Vol. 1 No. 6 [07-26] (September 2011).
- Jan T. Martini, «Managerial Versus Financial Transfer pricing», **WWW.WW.uni-magdeburg.de/**, M41,L22, H25, (May 2008).
- Jelena Ćirić, Danijela Gracanin, «Transfer Price as Factor of Effective Allocation of Companies Resources», **International Journal of Engineering**, 2010.
- Jelena Ćirić & Slobodan Malinić, «Measuring The Performance of Business Segments and Divisional Management», **WWW.acta.fih.upt.ro/**, (October December 2010).

- Jennifer L. Blouin, Et al, «Coordination of Transfer Prices on Intra-Firm Trade», **WWW.sbs.ox.ac.uk/**, H25, M40, (January 2011).
- Jian Li, «International Transfer pricing Practices: Anew Zealand Prespective», **Center of Accounting Education And Research**, (January 2005).
- Joshua Ronen, George Mckinney, «Transfer Pricing for Divisional Autonomy», **Journal of Accounting Research**, Vol.8, No. 1, (July 2012).
- Kenneth Klassen, «Transfer Pricing: Strategies, Practices, and Tax minimization», **WWW.ssrn.com**, (February 2013).
- Ljilja Antić, Vesna Jablanović, «Criteria for Evaluating Transfer Pricing Methods» **Economics and Organization**, Vol. 1, No 8, (April 2000).
- Martine Cools, Regine Slagmulder, «Transfer Pricing and Performance Measurement in Multinational Enterprises», **WWW.erim.eur.nl/**, 2005.
- Martynas Novikovas, «Evaluation of Thoritical and Empirical Researches on Transfer Pricing», **WWW.leidykla.eu/**, Vol. 90(2),2011.
- Michael D.J. Clements, Nigel J. Price, «A Transfer Pricing Apparatus for Measuring Value Added along the Supply Chain: Reflections for Internet based Inter-Organisational Relationships », **Journal of Internet Business**, (April 2007).
- Mihaela Mioara & Cristian Nicolae, «Performance Measurement in Banking: Funds Transfer Pricing (FTP)», **Review of International Comparative Management**, 2/2009.
- Oliver M . Dürr , Robert . Gox, «Specific Investment and Negotiated Transfer Pricing in an International Transfer Model», **German Economic Association of Business Adminstration**, (June 2010).
- Patrizia Garengo, Umit Bititci, «Towards A contingency Approach to Performance Measurement », **International Journal of Operations & Production Management**, Vol. 27, No. 8, (2007).
- Slawomir Sojak, «Transfer Pricing Policy and Performance Measurement Used in Poland by Domestic and Multinational Companies». **WWW.cmaweblne.org**. Vol. 5 . N0.2 , 2007.
- Thomas Pfeiffer, Joachim Wagner, «Transfer Prices or Budgets?», **Journal of Economics& Business**, D81; E22; L22, (June 2006).
- Tim Baldenius, Et al, «Integrating managerial and Tax Objective in Transfer Pricing», **WWW.ssrn.com**(March 2003).
- Tim Baldenius, Stefan Reichelstein, «Exrernal and Internal Pricing in Multinational Firms», Stanford, Graduate School of Business, Research Paper Series, Research Paper No 1825(R), (November 2004).
- Yoon K. Chol, Theodore E. Day, «Transfer Pricing, Incentive Compensation and Tax Avoidance in a Multi-Divisional Firm», **Review of Quantitative Finance and Accounting**, (November 1998).

Thesis:

- Hatem Elsharawy, Developing, Controlling and performance Evaluation of multinational Companies Operating in Egypt, Published Thesis in accounting Presented to Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät, Georg-August-Universität zu Göttingen, 2006.

الملاحق

ملحق رقم (1) الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

السيد/.....الموقع

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع: استبانة استبيان

يعتبر هذا الاستبيان جزءاً من دراسة يقوم بها الباحث للحصول على درجة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية عن:

أسعار التحويلة ودورها في قياس الأداء المالي في الشركات الصناعية
دراسة على عينة من الشركات الصناعية السودانية

أرجو تعاونكم بملء هذا الاستبيان حتى تتم الفائدة المرجوة منه. علماً بأن المعلومات المتضمنة فيه ستحظى بالسرية التامة و لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وجزاكم الله خيراً

الدارس

عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف

0112687575

أولاً : البيانات الشخصية

أرجو وضع علامة (√) على الإجابة التي تراها مناسبة

1. المؤهل العلمي:

- | | |
|---------------|---------------|
| بكالوريوس () | دبلوم عال () |
| ماجستير () | دكتوراة () |

2. التخصص العلمي:

- | | | |
|-------------------------|---------------------------|-----------------|
| محاسبة () | تكاليف ومحاسبة إدارية () | إدارة أعمال () |
| نظم معلومات محاسبية () | أخرى () | |

3. المؤهل المهني:

- | | |
|--------------------------------|-------------------------------|
| زمالة المحاسبين البريطانية () | زمالة المحاسبين الأمريكية () |
| زمالة المحاسبين السودانية () | زمالة المحاسبين العربية () |
| أخرى () | |

4. المركز الوظيفي:

- | | | |
|--------------|-----------|--------------|
| مدير عام () | مدير () | رئيس قسم () |
| محاسب () | مراجع () | أخرى () |

5. سنوات الخبرة:

- | | | |
|------------------|------------------|--------------------|
| 5 سنوات وأقل () | 6 - 10 سنوات () | 11 - 15 سنة () |
| 16 - 20 سنة () | 21 - 25 سنة () | أكثر من 25 سنة () |

ثانياً: عبارات الاستبيان

مصطلحات مهمة:

1. **أسعار التحويل:** « هي الأسعار التي يتم بها تحويل السلع أو الخدمات بين أقسام الشركة أو وحداتها المختلفة وقد تحدد على أساس سعر السوق، السعر التفاوضي، التكلفة الكلية الفعلية ، التكلفة المتغيرة، التكلفة المعيارية».
 2. **الأسعار التفاوضية:** وهي التي تحدد عن طريق التفاوض بين إدارات الأقسام.
 3. **التكاليف المعيارية:** هي تكاليف الموازنة، التي تحدد مسبقاً ولا ينبغي تجاوزها.
 4. **الأقسام، الوحدات والمراحل:** تحمل معناً واحداً لغرض هذا البحث.
- الرجاء وضع علامة (√) أمام الآراء التي تراها مناسبة
- أ. **الفرضية الأولى:** تطبيق أسعار التحويل يؤثر على أرباح الأقسام والشركة ككل.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1 معاملة أقسام الشركة وكأنها شركات منفصلة يحفزها لضبط تكاليفها وزيادة أرباحها.					
2 تطبيق أسعار التحويل يمكن القسم من تحديد السعر الذي يمكنه من تحقيق أرباح.					
3 السماح للأقسام بالبيع للأطراف الخارجية بالإضافة إلى تحويلاتها الداخلية يمكنها من زيادة مبيعاتها مما ينعكس على زيادة أرباحها.					
4 شراء الأقسام لمدخلاتها من الأطراف الخارجية بالإضافة إلى التحويلات الداخلية يمكنها من التحكم في تكاليف مدخلاتها مما يساعدها في تحقيق أرباح.					
5 ترك الأقسام تتفاوض حول أسعار التحويل يمكن القسم البائع من زيادة أرباحه و القسم المشتري من تخفيض مصروفاته.					
6 عند السماح للأقسام بإضافة هامش ربح لتحويلاتها الداخلية فإن القسم البائع سيتمكن من زيادة أرباحه.					
7 عندما تحول المنتجات بسعر محدد سيعمل القسم المشتري					

					على ضبط تكاليفه حتى يتمكن من تحقيق أرباح.
8					منح الأقسام حريه التعامل في السوق الخارجي يمكنها من تحسين جودة منتجاتها مما يساهم في زيادة أرباحها.
9					استخدمكم أسعار التحويل أساساً لتقويم أداء الأقسام يحفزها لزيادة أرباحها.
10					عند اختيار الأقسام مراكز تكلفة لا مراكز ربحية قد لا يوجد الحافز لدى الأقسام لضبط تكاليفها ومن ثم سينتقل عدم الكفاءة من القسم المحول إلى القسم المحول إليه مما يؤثر على أرباح الشركة ككل.

ب. الفرضية الثانية: تطبيق أسعار التحويل يؤثر على استغلال الموارد المحولة من قسم إلى آخر.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1					السماح للأقسام بالتعامل مع الأطراف الخارجية يقلل حجم استثماراتها المجمدة في شكل مخزونات فائضة.
2					تطبيق أسعار التحويل يمكن المديرين من اتخاذ القرارات المثلى مثل المفاضلة بين عملية الصنع أو الشراء والمفاضلة بين بيع السلعة بحالتها أو بعد إجراء عمليات صناعية عليها.
3					عندما تتعامل الأقسام في السوق الخارجية ستعمل على الاستثمار في المعدات والآلات واستخدام التكنولوجيا الحديثة وستهتم بإعداد وصيانة الآلات حتى تتمكن من المنافسة في السوق.
4					عند التعامل مع الأطراف الخارجية تعمل الأقسام على توصيل منتجاتها بأسرع مايمكن حتى تستطيع المحافظة على زبائنهم وكسب زبائن جدد والمنافسة في السوق.
5					التعامل مع الأطراف الخارجية يجعل كل قسم يلبي طلبات القسم الآخر كي لا يلجأ إلى السوق الخارجية لتلبية احتياجاته وبذلك تتحقق المرونة الإنتاجية.

					6	حرية التعامل خارجياً تجعل الأسهم تلجأ إلى التجديد والابتكار وتقديم أكبر عدد من المنتجات الجديدة وبسرعة أكبر.
					7	حرية التعامل مع السوق الخارجية تجعل الأسهم تتعامل فيما بينها مما يحقق للشركة وفورات في مصاريف البيع والتوزيع ومصروفات الحصول على المدخلات من الخارج.
					8	عند تطبيق سياسة أسعار التحويل تستطيع الأسهم معرفة ردود أفعال العملاء خارج الشركة، مما يفيد في عملياتها داخل وخارج الشركة.
					9	في حالة انتقال الإنتاج من قسم لآخر بسعر التكلفة فإن القسم البائع لن يكون لديه الحافز لخفض تكاليفه وبالتالي لن يتمكن القسم المشتري من خفض تكاليفه مما يؤثر على أداء الشركة ككل.
					10	حرية التعامل في السوق الخارجي تجعل الأسهم تتفاوض حول أسعار التحويل التي تحقق مصالحها ومصلحة الشركة ككل.

ج. الفرضية الثالثة: يتوقف تأثير أسعار التحويل على قياس الأداء على الطريقة المستخدمة في تحديد أسعار التحويل.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1					جعل الأقسام تعتمد على سعر السوق الخارجي في تسعير منتجاتها المحولة فيما بينها يؤثر إيجاباً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل.
2					توفر أسعار التحويل على أساس سعر السوق أساساً موثقاً به لتقييم الأداء لأنها لا يمكن التلاعب فيها بواسطة الذين لديهم المصلحة في حساب الربح.
3					إذا توفرت الاستقلالية والحرية الكاملة للأقسام وتساوت فرصها في الحصول على المعلومات فإن السعر التفاوضي يعتبر أساساً سليماً لقياس أدائها.
4					عند استخدام التكلفة الفعلية كأساس لتحديد أسعار التحويل سوف تجد الأقسام صعوبة في ضبط ورقابة تكاليفها مما قد يؤثر سلباً على قياس أدائها.
5					عند استخدام التكلفة كأساس لتحديد أسعار التحويل قد تستطيع الأقسام ضبط ورقابة تكاليفها ولكنها قد لا يوجد لديها الحافز لتحقيق أرباح.
6					إذا تم تقييم أداء الأقسام على أساس ضبط ورقابة تكاليفها فقد تستمر في خفض تكاليفها مما قد يكون على حساب الجودة والربحية على المدى الطويل.
7					السماح للأقسام المحولة بإضافة هامش ربح لتكلفة المنتجات المحولة يؤثر إيجاباً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل.
8					توفر التكاليف المعيارية أساساً سليماً لتحديد أسعار التحويل يمكن الأقسام من ضبط ورقابة تكاليفها مما ينعكس على قياس أدائها.
9					في حالة عدم وجود سوق تنافسية أو عدم وجود سوق بديل للمنتج فمن الأفضل استخدام التكلفة المعيارية كأساس لتحديد سعر التحويل.
10					فرض أسعار التحويل من قبل الإدارة العليا للمنشأة يؤثر سلباً على قياس الأداء في الأقسام والمنشأة ككل.

د.الفرضية الرابعة: عدم تطبيق الشركات الصناعية السودانية لأسعار التحويل يؤثر على قياس الأداء فيها.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1 ظروف السوق تشكل عائقاً أمام تطبيق سياسة أسعار التحويل في الشركة بالشكل المطلوب.					
2 طبيعة عمل الشركة وطبيعة منتجاتها لا تشجع على تطبيق سياسة أسعار التحويل.					
3 عدم قناعة الإدارة بأهمية تطبيق سياسة أسعار التحويل.					
4 عدم معرفة الإدارة بالمزايا والفوائد التي تتحقق للشركة بتطبيق سياسة أسعار التحويل.					
5 مقاومة الإدارة للتغيير من النظم الإدارية التقليدية إلى النظم الحديثة.					
6 نقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق سياسة أسعار التحويل.					
7 خشية الإدارة من وجود طاقة عاطلة عند إعطاء الأقسام حرية التعامل مع الأطراف الخارجية.					
8 خشية الإدارة من حدوث نزاعات بين الأقسام عند تركها تتفاوض حول أسعار التحويل فيما بينها.					
9 خشية الإدارة من أن تركز الأقسام على مصالحها الذاتية على حساب المصلحة الكلية للشركة.					
10 خشية الإدارة من تأثير تطبيق سياسة أسعار التحويل على وحدة الهدف داخل الشركة.					

ملحق رقم (2)
محكمو الاستبانة

الإسم	الدرجة العلمية	العنوان
د. بابكر إبراهيم الصديق	أستاذ المحاسبة المشارك	كلية الدراسات التجارية – جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
د. فتح الرحمن الحسن منصور	أستاذ المحاسبة المشارك	كلية الدراسات التجارية – جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
د. الهادي آدم محمد	أستاذ المحاسبة المشارك	كلية التجارة – جامعة النيلين