



مجلة العلوم الاقتصادية

Journal homepage:

<http://journals.sustech.edu/>

أثر أسعار التحويل على مقاييس الأداء المالية وغير المالية

عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف و أحمد هاشم أحمد يوسف

جامعة كسلا

جامعة المغتربين

المستخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من أن أسعار التحويل توفر أداة لقياس الأداء تجمع بين الجوانب المالية وغير المالية للأداء في الشركات متعددة الأقسام. تتمثل مشكلة الدراسة في كيفية تأثير أسعار التحويل على الأداء المالي وغير المالي في الشركات متعددة الأقسام، اتبعت الدراسة المنهج الوصفي لاستعراض بعض الجوانب المتعلقة بأسعار التحويل وقياس الأداء، والمنهج التاريخي لاستعراض بعض الدراسات السابقة، وأسلوب الاستقصاء عن طريق استبانة وزعت على عينة الدراسة. توصلت الدراسة إلى أن أسعار التحويل تؤثر على الأداء المالي وغير المالي للأقسام والشركة ككل. أوصت الدراسة بضرورة استخدام أسعار التحويل كأداة لقياس أداء الأقسام تجمع بين الجوانب المالية والجوانب غير المالية للأداء.

ABSTRACT:

This study aimed to verify that the transfer pricing provides a tool for performance measurement that combines financial and non-financial performance aspects at multi-divisional companies. The problem of the study revolves around the effect of the transfer pricing on the financial and non-financial performance at the multi-divisional companies. The study adopted a descriptive approach to review some aspects of the transfer pricing and performance measurement, and the historical approach to review some previous studies, and the survey method through a questionnaire distributed to the study sample. The study findings indicated that transfer pricing affects the financial and non-financial performance of the departments and the company as a whole. The study recommended the importance of using transfer pricing as a tool to measure the performance of departments in the multi-divisional companies because it combines financial and non-financial performance aspects.

الكلمات المفتاحية: أسعار التحويل، قياس الأداء، الشركات متعددة الأقسام.

المقدمة:

عند اتباع نظام اللامركزية تنشأ الحاجة إلى معلومات لتخصيص الموارد وتوزيع سلطة اتخاذ القرارات وقياس الأداء، وتعتبر أسعار التحويل من العوامل المهمة لمقابلة الاحتياجات المختلفة عند اتباع اللامركزية. فأسعار التحويل تؤثر في كثير من القرارات التي تتعلق بتخصيص موارد الوحدة الاقتصادية، فهي تحل محل السوق كوسيلة لتحقيق التوزيع الأمثل للموارد. وتستخدم أسعار التحويل في تسهيل اتخاذ القرارات المثلى في

الأقسام والإدارات بما يحقق أهداف الإدارة العليا وتقييم قدرة المديرين على استخدام البيانات على مستوى الأقسام لاتخاذ القرارات الإدارية في المستقبل. وتوفر أسعار التحويل أساساً عادلاً ومنطقياً لتقييم الأداء لكل قسم من الأقسام، إذ تؤثر على ربح القسم المشتري والقسم البائع عن طريق تأثيرها في تكاليف الأول وإيرادات الثاني ومؤشر الربح الذي يستخدم في تقييم الأداء وكذلك معدل العائد على الاستثمار.

مشكلة الدراسة:

نتيجة للتقدم التكنولوجي والعولمة والمنافسة وانعكاساتها على بيئة الأعمال، ظهرت الحاجة لتطوير مقاييس أداء جديدة لتقييم أداء الشركات، لتشمل جوانب أخرى لأداء الشركات غير الجوانب المالية، كالجودة، رضا المستهلك ورضا العاملين بالشركة. وعند منح الأقسام في الشركات متعددة الأقسام قدراً من الاستقلالية والحرية في التعامل مع الأطراف خارج الشركة إضافة إلى تحويلاتها الداخلية، فإن أسعار التحويل بين الأقسام سوف تؤثر على أداء الأقسام وأداء الشركة ككل، لذلك فإن مشكلة الدراسة تتمثل في السؤال الآتي:

ما أثر أسعار التحويل على الأداء المالي وغير المالي للشركات متعددة الأقسام؟

أهمية الدراسة العلمية والعملية:

تأتي أهمية الدراسة العلمية في أنها تهتم بأسعار التحويل فهي 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 يتركز على تأثيرها على أداء الشركات متعددة الجنسية والنواحي الضريبية. أما الأهمية العملية فتتمثل في أهمية تطبيق أسعار التحويل في الشركات متعددة الأقسام لما توفره من أداة تجمع بين الجوانب المالية والجوانب غير المالية لقياس الأداء، وبذلك يتحقق الأداء المتوازن.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على التأثيرات التي يمكن أن تحدثها أسعار التحويل على مقاييس الأداء المالية وغير المالية في الشركات متعددة الأقسام، وما يمكن أن توفره أسعار التحويل من أداة لقياس الأداء تجمع بين الجوانب المالية والجوانب غير المالية في الشركات.

فرضيات الدراسة:

تتمثل فرضيات الدراسة في أن تطبيق أسعار التحويل يؤثر على أرباح الأقسام والشركة ككل، وأن تطبيق أسعار التحويل يؤثر على استغلال الموارد في الأقسام والشركة ككل.

منهجية الدراسة:

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي في استعراض أهم ما جاء في المراجع العربية والأجنبية والمتعلق بأدبيات الدراسة، واتبعت المنهج التاريخي لاستعراض بعض الدراسات السابقة، وأسلوب الاستقصاء عن طريق استبانة وزعت على عينة الدراسة.

الدراسات السابقة:

(Jan T. Martini ، 2008) ، (الأغراض الإدارية مقابل الأغراض المالية لأسعار التحويل) تناولت الدراسة أداء السياسات المتعددة لأسعار التحويل الموصوفة في العديد من النظم اللامركزية وذلك فيما يتعلق بالمنافسة بين الأغراض الإدارية والمالية لأسعار التحويل. 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 تتجاهل 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 حملة الأسهم، وهذا المدخل يقتصر على مسألة توزيع الربح. وهناك مدخل ثالث وهو الذي يوحد ويدمج الأهداف الإدارية والمالية. وأظهرت الدراسة أن أداء أسعار التحويل في الشركات اللامركزية يستفيد من إضافة المنظور الإداري ولكن أسعار التحويل للأغراض الإدارية لا تستفيد بالضرورة من إضافة المنظور المالي. لذلك فإن السياسات الفعالة تتضمن إما المضي فقط نحو الأهداف الإدارية فقط أو نحو الأهداف الإدارية والمالية معاً.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تهتم بالمقارنة بين المدخلين الإداري والمالي لأسعار التحويل. بينما تهتم الدراسة الحالية ببيان أثر أسعار التحويل على مقاييس الأداء المالية وغير المالية وهي بذلك تأخذ كل من المدخلين الإداري والمالي في الاعتبار.

(Jelena Ćirić, Danijela Gracanin، 2010) :

أظهرت 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. كما أظهرت الدراسة 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.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تتحدث عن مزايا أسعار التحويل ولكنها ركزت على عيوبها أكثر، بينما تتناول الدراسة الحالية أثر أسعار التحويل على مقاييس الأداء المالية وغير المالية وقد تم التركيز على مزايا أسعار التحويل وكيفية تحقيق هذه المزايا.

(Joshua Ronen & George Mckinney، 2012) :

تمثلت مشكلة الدراسة في ما إذا كان سعر التحويل المثالي الذي يضمن تعظيم ربح الشركة بالإضافة إلى ربح القسم يمكن أن يوفر في نفس الوقت الاستقلالية التشغيلية لمدير القسم. أظهرت الدراسة أنه عند استخدام أسعار التحويل زائداً الضرائب في الصفقات بين الأقسام في الشركات اللامركزية، فإن مدراء الأقسام يمكن أن يتخذوا القرارات التي تعظم أرباح الشركة بدون القيود التي تفرضها إدارة الشركات. 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 الدراسة الحالية عن هذه الدراسة في أنها تتناول أثر أسعار التحويل على مقاييس الأداء المالية وغير المالية فهي بذلك تشمل أهداف أخرى لأسعار التحويل غير الاستقلال الذاتي للأقسام يمكن أن تؤثر على قياس الأداء.

أولاً: أسعار التحويل:

في هذا المحور يتم تناول، مفهوم و أهمية و أهداف أسعار التحويل، وطرق تحديد أسعار التحويل.

أ. مفهوم و أهمية و أهداف أسعار التحويل:

1. مفهوم أسعار التحويل

عرفت أسعار التحويل بأنها عبارة عن القيمة التي بناء عليها يتم تحويل أو تبادل السلع والخدمات فيما بين وحدات مركز المسؤولية أو مراكز المسؤولية، 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 بتقييم أداء الوحدات وفي مجال العدالة بين الأقسام في توزيع الحوافز (مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، 2002).

كما عرفت 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 وتقييم الأداء في كلا القسمين (Limina Guan. Et al، 2009).

2. أهمية أسعار التحويل

تتمثل أهمية أسعار التحويل في أنها تساعد على تخصيص موارد الوحدات الاقتصادية، واتخاذ القرارات المثلى في الأقسام والإدارات، وتوفر أساساً عادلاً ومنطقياً لتقييم أداء الأقسام، وتساعد في التحفيز نحو تحقيق أهداف الأقسام والشركة ككل (أسامة الحارث، 2004).

3. أهداف أسعار التحويل

تسعى أسعار التحويل لتحقيق عدة أهداف منها توافق الأهداف، والذي بدوره يضمن التخصيص الأمثل لموارد التنظيم، والاستقلال الذاتي المحدود للأقسام، وتقويم أداء الأقسام (جودة عبد الرؤوف زغول، 1997). مما تقدم يعرف الباحثان 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.

كما يرى الباحثان أن أسعار التحويل تساعد على تسهيل عملية اتخاذ القرارات داخل الأقسام والإدارات، وتوفر أساساً عادلاً للإدارة يمكنها من الحكم على أداء الأقسام والمديرين بالأقسام، وهي بذلك تساهم في تحقيق أهداف الشركة المالية وغير المالية.

ب. طرق تحديد أسعار التحويل:

هنالك عدة طرق لتحديد أسعار التحويل أهمها:

1. أسعار التحويل على أساس سعر السوق:

يعتبر سعر السوق الأمثل لتحديد أسعار التحويل كونه يتحدد من خلال ظروف السوق من العرض والطلب. وتفترض هذه الطريقة وجود سوق يتمتع بالمنافسة الكاملة للإنتاج الوسيط المتبادل بين الأقسام، وأن للقسم البائع الحرية في البيع للخارج أو للأقسام الداخلية بسعر السوق الجاري، وأنه أكثر ميلاً للبيع الداخلي لعدم حاجته إلى رأس مال إضافي مسجل في حسابات عملاء ولن تكون هنالك تكاليف تحصيل مرتفعة، وفي المقابل يكون للقسم المشتري الحرية في الشراء من الخارج أو من الأقسام الداخلية بسعر السوق الجاري وأنه أكثر ميلاً للشراء من الداخل لثبات مصدر عرض السلعة وارتفاع نوعيتها (أسامة الحارث، 2004).

ومن أهم مزايا أسعار السوق أنها تعتبر مقياساً موضوعياً لقياس أداء الأقسام، وأنها تمثل مؤشرات أداء ممتازة وذلك لأنها لا يمكن التلاعب فيها بواسطة الأفراد الذين لديهم منفعة في حسابات الربح. ومن عيوب

أسعار السوق أنها عندما تكون هنالك طاقة فائضة فإنها لا تؤدي إلى اتساق الأهداف (Arnold Schneider, Harold M. Sollenberger, 2005).

2. أسعار التحويل التفاوضية:

قد يكون لوحدات التنظيم الفرعية في بعض الأحيان، حرية التفاوض حول سعر التحويل فيما بينها، ومن ثم تقرر ما إذا كانت تشتري وتبيع المنتج داخلياً أو تتعامل مع أطراف خارجية. وتستخدم الوحدات الفرعية المعلومات عن التكاليف وأسعار السوق في هذه المفاوضات. وأسعار التحويل التفاوضية غالباً ما تستخدم عندما تكون أسعار السوق متقلبة ودائمة التغيير (تشارلز هورنجرن وآخرون 1430هـ/2009م). من ميزات الأسعار التفاوضية أنها تحفز على الاستقلال الذاتي في اتخاذ القرار، ولها أثر كبير على تحفيز مدراء الأقسام (Borina Budugan, Inliana Georgescu, 2010). ومن عيوبها أنها تستهلك وقت المديرين المشتركين في عملية التفاوض، خاصة إذا كان حجم الصفقات كبيراً، وتؤدي إلى النزاع بين الأقسام وتجعل قياس أداء ربحية الأقسام يتأثر بمهارات التفاوض لدى المديرين (Robert S. Kaplan, Anthony A. Atkinson, 1998).

3. سعر التحويل على أساس التكلفة:

تعتبر أسعار التحويل على أساس التكلفة الكلية أو المتغيرة الأساس الأكثر شيوعاً لتحديد أسعار التحويل. فعند عدم وجود مقاييس لأسعار السوق للمنتج الذي يتم تحويله من قسم إلى آخر في نفس المنشأة، فإنه عادة يتم استعمال تكلفة الإنتاج الكلية كأساس لتحديد سعر التحويل. وهنالك عدة مزايا لهذا الإجراء منها أن تكلفة الإنتاج الكلية معلومة لدى المنشأة وبالتالي تحديدها لقسم معين في المنشأة يتم بالرجوع إلى السجلات المحاسبية الخاصة بذلك القسم. وأن هذا الإجراء يسمح للقسم البائع بتغطية كافة تكاليفه وبالتالي يعطيه دافعاً لبيع البضاعة وتحويلها داخلياً لقسم آخر داخل المنشأة. ومن عيوب أساس التكلفة الكلية أنه قد لا يؤدي إلى تعظيم الربح للمنشأة. هذا بالإضافة إلى أن التكاليف الفعلية لقسم معين لن تتم معرفتها إلا بعد إنتهاء الإنتاج في ذلك القسم، وبالتالي فإن القسم المشتري لن يستطيع التخطيط السليم بسبب اعتماده على معلومات غير موثوقة. ومن عيوبه أيضاً هو عدم وجود أي دافع للقسم البائع لمراقبة وضبط تكاليفه.

ويمكن استخدام التكلفة المتغيرة كأساس لتحديد أسعار التحويل. فعند وجود طاقة غير مستغلة لدى قسم معين فإن استغلال تلك الطاقة الفائضة يؤدي إلى المساهمة في تزويد الأقسام الأخرى بمتطلباتها من الإنتاج بسعر معقول لكل من القسم البائع والقسم المشتري. إلا أن هنالك بعض المحددات لاستعمال التكلفة المتغيرة كأساس لتحديد سعر التحويل بين الأقسام، منها أن التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة هي ثابتة فقط في المدى الملائم للإنتاج، لذلك قد يكون من الصعوبة تحديد مبلغ التكلفة المتغيرة للوحدة الذي يمكن الاعتماد عليه كأساس لتحديد سعر التحويل. (أحمد حسن ظاهر، 2002).

4. سعر التحويل على أساس التكلفة المعيارية:

إن استخدام التكلفة المعيارية في تحديد أسعار التحويل يمكن من تفادي مشكلة عدم الكفاءة إلى أقل قدر ممكن، كما ويمكن من اكتشاف أسباب عدم الكفاءة مبكراً، حيث أن التكلفة المعيارية تعتمد على مقاييس تعكس فقط كفاءة القسم البائع، وعند المقارنة بأساس التكلفة الفعلية فإن التكاليف المعيارية تعتبر أساساً عادلاً في تحديد

أسعار التحويل، كما وأن استخدام التكاليف المعيارية عند تسعير التحويلات يكون من شأنه توفير نوع من الحوافز للعمل بكفاءة عالية (يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق 2000).
 مما تقدم يتضح للباحثين أن لكل من طرق أسعار التحويل مزايا وعيوب، وحتى يتم الاختيار من بين هذه الطرق لا بد من توفر ظروف معينة، بعضها يتعلق بالطريقة نفسها وبعضها يتعلق بطبيعة نشاط الشركة وطبيعة منتجاتها والسوق الذي تعمل فيه.

ثانياً: قياس الأداء

في هذا المحور يتم تناول مفهوم وأهمية وأهداف قياس الأداء، وأنواع مقاييس الأداء.

أ. مفهوم وأهمية وأهداف قياس الأداء:

1. مفهوم قياس الأداء

عرف قياس الأداء بأنه عملية تطوير مؤشرات قابلة للقياس، يمكن تتبعها بشكل منتظم لتقويم التقدم الذي تم إحرازه في عملية تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً واستعمال مثل هذه المؤشرات لتقويم التقدم في تحقيق هذه الأهداف (أحمد يوسف دودين، 2010).

كما عرف كذلك 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 (Budi Suprpto, 2009).

2. 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. ولا بد 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 (Budi Suprpto, 2009).

3. أهداف قياس الأداء

يهدف نظام قياس الأداء إلى تحقيق التوافق والانسجام بين أنشطة الوحدات الفرعية وتوجيهها نحو تحقيق أهداف الشركة ككل، و تحفيز مدراء الوحدات لاتخاذ القرارات التي تمكن من تحقيق توقعات الإدارة، وتستطيع أنظمة تقييم الأداء تزويد الإدارة العليا بالتغذية العكسية التي تحتاجها للتحكم والرقابة على كافة أنشطة الشركة، و تستخدم نتائج تقويم الأداء كمؤشرات للأداء، تستخدم لمقارنة إنجازات الشركة مقابل الأداء الأفضل للصناعة (M. Suzanne Oliver, Charles T. Horngren, 2010).

مما تقدم يتضح للباحث أن قياس الأداء هو 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 عدة مزايا ولعده أطراف فهو يساعد على تحقيق أهداف المنشأة، و رغبات العملاء، ويحقق الرضا الوظيفي. وذلك إذا تم تطبيقه بصورة سليمة.

ب. أنواع مقاييس الأداء:

تنقسم مقاييس الأداء إلى مقاييس مالية وغير مالية.

1. مقاييس الأداء المالية

من أهم مقاييس الأداء المالية الأرباح الصافية والعائد على الاستثمار.

1. الأرباح الصافية:

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. وتستطيع الإدارة العليا استخدام ربح القسم لتقويم أداء القسم وذلك بطرق مختلفة، كمقارنة الربح الفعلي للقسم مع ربح القسم للفترة السابقة، أو مقارنة ربح القسم الفعلي مع ربح القسم المستهدف في الموازنة الشاملة، أو قياس الكفاءة النسبية للأداء وذلك بأن تنسب أرباح القسم إلى استثمارات القسم لقياس معدل العائد للقسم (علي أحمد أبو الحسن، 1995).

يرى الباحثان أنه عند استخدام أسعار التحويل فإن ذلك سوف يؤثر على أرباح القسم البائع وأرباح القسم المشتري. فإذا حول المنتج 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 و 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 فسوف يشتري من الخارج حتى يتمكن من تخفيض تكاليفه. في هذه الحالة سوف يتأثر 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. العائد على الاستثمار:

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. وتختلف الشركات في طريقة تعريفها لكل من بسط 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، وبعض الشركات تستخدم إجمالي الأصول في المقام وتفضل شركات أخرى التركيز فقط على تلك الأصول الممولة بالمدىونية طويلة الأجل، وحقوق الملكية وتستخدم إجمالي الأصول مطروحاً منها الالتزامات المتداولة (تشارلز هورنجرن وآخرون، 2009)

مما تقدم يتضح للباحثين أنه يمكن لأسعار التحويل أن تؤثر على معدل العائد على الاستثمار وبالتالي على قياس وتقييم 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 قدرات كبيرة 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 قدرات كبيرة 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 تقييم 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 ليمكنه 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 القسمين معاً. 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 استثماراته 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 وتقييم أداء الأقسام.

2. مقاييس الأداء غير المالية

من أهم مقاييس الأداء غير المالية ما يلي:-

1. مقاييس رقابة الجودة:

تعتبر الجودة من أهم أهداف إستراتيجية التصنيع لأنها العامل الرئيسي في تعزيز الموقف التنافسي للشركة، وعادة ما يتطلب برنامج تحسين الجودة التركيز على بناء جودة المنتجات عند مرحلة التصميم بدلاً من التركيز على فحص الجودة عند انتهاء عملية الإنتاج، 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 (محمد سامي راضي، 2011).

يرى الباحثان أنه يمكن لأسعار التحويل أن 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 وبأى مستوى جودة مما ينعكس سلباً على جودة منتجات القسم المشتري وبالتالي منتجات الشركة النهائية مما يؤثر على موقف الشركة التنافسي وقدرتها على تحقيق أهدافها.

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 (خالص حسن يوسف الناصر، 2009).

يرى الباحثان 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 سوقاً داخل الشركة وأن هنالك قسم أو مرحلة بحاجة إلى مخرجات قسم سابق أو مرحلة سابقة. فلو اهتمت الشركة بمقاييس المرونة الإنتاجية،

وكانت الشركة تطبق أسعار التحويل 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 تحولات القسم البائع للقسم المشتري داخل الشركة مما ينعكس على أداء الشركة ككل.

3. مقاييس رقابة المخزون:

يعتبر معدل دوران المخزون المرتفع مؤشر 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 (زهرة حسن العامري، السيد علي خلف الركابي 2007).

يرى الباحثان أنه إذا طبقت الشركة أسعار التحويل وكان للأقسام الشركة 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، وسيتجنب 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 مصدراً 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 للندرة في بعض الأحيان، مما يؤثر سلباً على معدل دوران مخزونه.

4. مقاييس أداء الآلات:

في البيئة الصناعية الحديثة ازداد الاتجاه نحو استخدام الأتمتة ومع زيادة الأتمتة يحدث تعاضد 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 وزمن الإعداد (ري إتش جارون، إريك نورين، 2002).

يرى الباحثان أنه إذا أعطت سياسة أسعار التحويل في الشركات 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.

5. مقاييس أداء التسليم:

الهدف من عملية الإنتاج هو توصيل منتج ذو جودة عالية ليد العميل بأسرع ما يمكن، فالعمل ليس مضطراً للانتظار عدة شهور لاستلام المنتج وأن أحد المنافسين يمكنه تسليم البند المطلوبة في عدة أسابيع. لذلك ففي بيئة التصنيع الحديثة تكون السرعة ذات أهمية مثل الجودة في كسب العملاء أو الاحتفاظ بالعميل. وهناك العديد من مقاييس أداء التسليم منها، نسبة التسليم في الموعد، زمن دورة الإنتاج أو التصنيع، كفاءة دورة التشغيل (ري إتش جارون، إريك نورين، 2002).

مما تقدم يتضح للباحثين أنه إذا طبقت الشركة مقاييس أداء التسليم وكانت الشركة تطبق أسعار التحويل 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 يفتتح بالسعر فسوف يلجأ للبيع خارجياً.

رابعاً: الدراسة الميدانية:

يتكون مجتمع الدراسة من عينة من مصانع الصناعات التحويلية السودانية. فقد تم اختيار عينة بطريقة قصدية من 17 مصنعاً من مجتمع الدراسة البالغ 1654 مصنعاً، حيث قام الباحثان بإعداد استبيان و للتأكد من الصدق الظاهري للاستبيان وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحثان بعرض عبارات الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة. ولحساب صدق وثبات الاستبيان قام الباحثان بأخذ عينة استطلاعية بحجم (10) أفراد من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج 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. وقام الباحثان بتوزيع عدد (120) استمارة استبيان على موظفي الحسابات ومدراء الإنتاج بهذه المصانع، وقد استجاب (109) فرداً حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته تقريباً (91%) من المستهدفين.

الفرضية الأولى: تطبيق أسعار التحويل يؤثر على أرباح الأقسام والشركة ككل.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الأولى، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة. وذلك كما في الجدول رقم (1)

جدول رقم (1) الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

رقم	العبارات	الوسيط	التفسير
1	معاملة أقسام الشركة وكأنها منفصلة عن بعضها 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 أرباح	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 لتقييم 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 الباحثان من استمارات الاستبيان، 2014م

يتبين من الجدول رقم (1) 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 لتحويلات 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 لتقييم 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 و 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 (2) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات

جدول رقم (2) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى

رقم	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	معاملة أقسام الشركة وكأنها منفصلة عن بعضها 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

56.18	4	ترك الأقسام تتفاوت حول أسعار التحويل يمكن القسم البائع من زيادة أرباحه والقسم المشتري من تخفيض مصروفاته	5
70.22	4	عند السماح للأقسام بزيادة هامش ربح لتحويلات الداخلية فإن القسم البائع سيتمكن من زيادة أرباحه	6
87.38	4	عندما تحول المنتجات بسعر محدد سيعمل القسم المشتري على ضبط تكاليفه حتى يتمكن من تحقيق أرباح	7
69.58	4	منح الأقسام حرية التعامل في السوق الخارجي يمكنها من تحسين جودة منتجاتها مما يساهم في زيادة أرباحها	8
52.88	4	استخدام أسعار التحويل أساساً لتقييم أداء الأقسام يحفزها لزيادة أرباحها	9
41.41	4	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	10

المصدر: إعداد الباحثان من استمارات الاستبيان، 2014م

ويمكن تفسير نتائج الجدول (2) كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (91.41) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، وعليه 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 بالعبارة الثانية (63.22) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، وعليه 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 بالعبارة الثالثة (51.60) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، وعليه 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 بالعبارة الرابعة (54.62) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، وعليه 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)، وعليه 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)، وعليه 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)، وعليه 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)، وعليه 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 عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة التاسعة (52.88) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، وعليه 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 بالعبارة العاشرة (41.41) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين

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.

مما تقدم يتضح تحقق فرضية الدراسة الأولى لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، يمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الأولى بالجدول رقم (3)

جدول رقم (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 الباحثان من استمارات الاستبيان، 2014م

يتبين من الجدول رقم (3) أن عينة الدراسة تضمنت على (478) إجابة وبنسبة (43.9%) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى، و(343) إجابة وبنسبة (31.5%) موافقة بشدة، و(131) إجابة وبنسبة (12.0%) غير موافقة، و(116) إجابة وبنسبة (10.6%) محايدة، و(22) إجابة وبنسبة (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)، وعليه 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.

الفرضية الثانية: تطبيق أسعار التحويل يؤثر على استغلال الموارد في الأقسام والشركة ككل.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثانية، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة. وذلك كما في الجدول رقم (4)

جدول رقم (4) الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

رقم	العبارات	الوسيط	التفسير
1	السماح للأقسام بالتعامل مع الأطراف الخارجية يقلل حجم استثماراتها المجمدة في شكل مخزونات فائضة	4	أوافق

أوافق	4	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	2
أوافق	4	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	3
أوافق	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
أوافق بشدة	5	التعامل مع الأطراف الخارجية يجعل كل قسم يبلي طلبات القسم الآخر كي لا يلجأ إلى السوق الخارجية لتلبية احتياجاته وبذلك تتحقق المرونة الانتاجية	5
أوافق	4	حرية التعامل خارجياً تجعل الأقسام تلجأ إلى التجديد والابتكار وتقديم أكبر عدد من المنتجات الجديدة وبسرعة أكبر	6
أوافق	4	حرية التعامل مع السوق الخارجية تجعل الأقسام تتعامل فيما بينها مما يحقق للشركة وفورات في مصاريف البيع والتوزيع ومصروفات الحصول على المدخلات من الخارج	7
أوافق	4	عند تطبيق سياسة أسعار التحويل تستطيع الأقسام معرفة ردود أفعال العملاء خارج الشركة، مما يفيداً 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 ومصالح الشركة ككل	10
أوافق	4	جميع العبارات	

المصدر: إعداد الباحثان من استمارات الاستبيان، 2014م

يتبين من الجدول رقم (4) 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 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 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 أنه عند تطبيق سياسة أسعار التحويل تستطيع الأقسام معرفة ردود أفعال العملاء خارج الشركة، مما يفيدها في عملياتها 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 ومصحة 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، وأن 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 الثانية، الجدول رقم (5) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (5) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية

رقم	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

71.96	4	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	3
106.55	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
35.48	3	التعامل مع الأطراف الخارجية يجعل كل قسم يلبي طلبات القسم الآخر كي لا يلجأ إلى السوق الخارجية لتلبية احتياجاته وبذلك تتحقق المرونة الانتاجية	5
53.68	3	حرية التعامل خارجياً تجعل الأقسام تلجأ إلى التجديد والابتكار وتقديم أكبر عدد من المنتجات الجديدة وبسرعة أكبر	6
58.11	4	حرية التعامل مع السوق الخارجية تجعل الأقسام تتعامل فيما بينها مما يحقق للشركة وفورات في مصاريف البيع والتوزيع ومصروفات الحصول على المدخلات من الخارج	7
65.27	4	عند تطبيق سياسة أسعار التحويل تستطيع الأقسام معرفة ردود أفعال العملاء خارج الشركة، مما يفيد في عملياتها داخل وخارج الشركة	8
29.85	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
47.10	4	حرية التعامل في السوق الخارجي تجعل الأقسام تتفاوض حول أسعار التحويل التي تحقق مصالحها ومصالح الشركة ككل	10

المصدر: إعداد الباحثان من استمارات الاستبيان، 2014م

ويمكن تفسير نتائج الجدول (5) كآتي:

- 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)، وعليه 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)، وعليه 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 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)، وعليه 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)، وعليه 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)، وعليه 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 تحقق 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)، وعليه 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)، وعليه 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 ومصروفات 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)، وعليه 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 يفيدها 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)، وعليه 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 بالعبارة العاشرة (47.10) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، وعليه 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 ومصالح الشركة ككل.

مما تقدم يتبين تحقق فرضية الدراسة الثانية لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، يمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثانية بالجدول رقم (6)

جدول رقم (6) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	354	32.5%
أوافق	479	43.9%
محايد	123	11.3%
لا أوافق	120	11.0%
لا أوافق بشدة	14	1.3%
المجموع	1090	100.0%

المصدر: إعداد الباحثان من استمارات الاستبيان، 2014م

يتبين من الجدول رقم (6) 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)، وعليه 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.

النتائج:

- من الدراسة النظرية والدراسة الميدانية توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:
1. تطبيق أسعار التحويل يؤثر على أرباح الأقسام وأرباح الشركة ككل.
 2. عند تطبيق أسعار التحويل ومنح الأقسام حرية التعامل خارجياً ستتمكن الأقسام من زيادة مبيعاتها بالبيع خارجياً إضافة إلى تحويلاتها الداخلية، وستتمكن من التحكم في تكاليف مدخلاتها. مما يؤثر على العائد على الاستثمار في الأقسام والشركة ككل.
 3. تطبيق أسعار التحويل يمكن المديرين من اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمليات التشغيلية اليومية، مما يحقق الاستغلال الأمثل لموارد الشركة.
 4. تطبيق أسعار التحويل وحرية التعامل ومع الأطراف الخارجية، يمكن الأقسام من تقديم منتج جيد وفي وقت مناسب. يرضي الزبائن ويحقق ميزة تنافسية للشركة.

التوصيات:

بناءً على النتائج السابقة توصي الدراسة بما يلي:

1. تطبيق أسعار التحويل في الشركات متعددة الأقسام مع منح الأقسام قدرًا من الحرية في التعامل مع الأطراف الخارجية.
2. إعطاء مديري الأقسام قدرًا من الاستقلالية في اتخاذ القرارات المتعلقة بأقسامهم مما يحقق الاستغلال الأمثل لموارد الأقسام وموارد الشركة ككل.
3. العمل على استخدام أسعار التحويل كأداء لقياس أداء الأقسام في الشركات متعددة الأقسام باعتبار أنها تجمع بين الجوانب المالية والجوانب غير المالية لقياس الأداء.

المراجع:

1. Jan T. Martini, (2008) «Managerial Versus Financial Transfer Pricing», WWW.WW.uni-magdeburg.de/, M41,L22, H25, pp, 1,25.
2. Jelena Ćirić, Danijela Gracanin, (2010) «Transfer Price as Factor of Effective llocation of Companies Resources», International Journal of Engineering, pp, 404, 408.
3. Joshua Ronen, George Mckinney, (2012) «Transfer Pricing for Divisional Autonomy», Journal of Accounting Research, Vol.8, No. 1, pp,99,112.
4. مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، (2002)، المحاسبة الإدارية (دار المسيرة: عمان)، ص.397
5. Limina Guan. Et al, (2009) Cost Management, Sixth Edition, (Cengage Learning: ew Zealand, 2009), P 349
6. أسامة الحارث، (2004) المحاسبة الإدارية، (دار الحامد للنشر والتوزيع: عمان) ص، ص 408، 418
7. جودة عبد الرعوف زغلول، (1997)، (تسعير التحويلات الداخلية في التنظيمات التدريجية: نموذج مقترح لتحقيق التوافق بين الاستقلال الذاتي المحدود لوحدات الأداء الداخلية والصالح العام للتنظيم)، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول .

8. Arnold Schneider, Harold M. Sollenberger, (2005) Managerial Accounting, (Dane, Thomson Learning: Ohio) P, 499.
9. شارلز هورنجرن وآخرون، (1430هـ / 2009م)، محاسبة التكاليف، ترجمة أحمد حامد حجاج، (دار المريخ للنشر: الرياض)، ص 1445، 1494.
10. Borina Budugan, Inliana Georgescu, (2010) «the role of internal assignment prices in the evaluation of the transactions between profit centres », Stiinte Economice, H11, P22, P44, p22.
11. Robert S. Kaplan, Anthony A. Atkinson, (1998) Advanced Management Accounting, (Prentice Hall, Inc: New Jersey), P, 461.
12. أحمد حسن ظاهر (2002)، المحاسبة الإدارية، (دار وائل للنشر: عمان)، ص، ص 286، 287.
13. يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق (2000)، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، (دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع: عمان)، ص، ص 382، 383.
14. أحمد يوسف دودين (2010)، بطاقة الأداء المتوازنة ومعوقات استخدامها في منظمات الأعمال، (دار جليس الزمان: عمان)، ص 15.
15. Budi Suprpto, Et al, (2009) «The Implementation of Balance Score Card for Performance Measurement in Small and Medium Enterprises » The Asian Journal of Technology management, Volume 2, Number P 40.
16. M. Suzanne Oliver, Charles T. Horngren, (2010) Managerial Accounting (Person Prentice Hall: New Jersey), P 563.
17. علي أحمد أبو الحسن، (1995) المحاسبة الإدارية المتقدمة (الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع : الإسكندرية)، ص.320
18. محمد سامي راضي، (2011)، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، (دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع)، ص 417.
19. خالص حسن يوسف الناصر، (2009) «التكامل بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية في تحقيق الرقابة على العمليات التشغيلية»، مجلة تنمية الرافدين، مجلد 33، العدد 99، ص 7.
20. زهرة حسن العامري، السيد علي خلف الركابي، (2007) «أهمية النسب المالية في تقويم الاداء»، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثالث والستون، ص 119.
21. ري إتش جاريسون، إريك نورين، (2002) المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، (دار المريخ للنشر: الرياض)، ص، 507.