

دور أسعار التحويل في التقارير القطاعية كأداة لقياس وتقييم الأداء دراسة تطبيقية في شركة زيبرانو للموبيليات والاثاث / المحدودة

كوّسار نجم الدين محمد

قسم المحاسبة، الكلية التقنية الادارية اربيل، الجامعة التقنية اربيل- العراق
Kosar.acc92@gmail.com

پرژين شيخ محمد عزيز

قسم المحاسبة، الكلية التقنية الادارية اربيل، الجامعة التقنية اربيل- العراق
Pparzheen@yahoo.com

المخلص

تحتاج الوحدة الاقتصادية ذات الفروع المتعددة إلى متابعة أنشطة فروعها المختلفة، ومن الأنشطة التي تتبعها الإدارة هي التقارير القطاعية، إذ يتم إعداد كشف الدخل لكل فرع من الفروع الوحدة وبالشكل الذي يساعد في تقييم أداء عمل كل فرع (قطاع)، ولكي يتم إعداد التقارير القطاعية فإنه يجب اتباع طريقة أسعار التحويل لتحويل المنتجات من فرع الى آخر، وتعد أسعار التحويل من أدوات المحاسبة الإدارية المهمة التي تحتاجها الإدارة في الوحدات الاقتصادية ذات الفروع المتعددة. ولا بد من استخدام سعر تحويل مناسب يحقق توازن أهداف فرع المحول منه والمحول إليه بما يحقق أهداف الوحدة الاقتصادية ككل.

وتكمن مشكلة الدراسة فيما اذا كان لدى الكوادر الادارية في شركة زيبرانو للموبيليات والاثاث / المحدودة (عينة البحث) وعي بالسياسات الحديثة لتسعير المنتجات المحولة بين فروع الشركة؟ وهل تسهم أسعار التحويل في تقييم أداء الفروع للشركة عينة البحث من خلال التقارير القطاعية؟

وتهدف الدراسة الى تعرف على أسعار التحويل وتطبيقها كأداة لتقييم أداء الفروع في الوحدات

معلومات البحث

تاريخ البحث:

الاستلام: 2020/4/19

القبول: 2020/5/17

النشر: ربيع 2020

الكلمات المفتاحية:

transfer pricing, transfer pricing methods, Segmental reports, performance measurement, performance evaluation

البحث مستل من رسالة الماجستير الموسومة بـ(دور اسعار التحويل في التقارير القطاعية كأداة لقياس وتقييم الأداء - دراسة تطبيقية في شركة زيبرانو للموبيليات والاثاث / المحدودة).

الاقتصادية ذات الفروع. ومعرفة مدى تطبيق سياسة
أسعار التحويل في الشركة عينة البحث. وكذلك تحديد
دور مساهمتها في تقييم أداء الفروع للشركة عينة
البحث من خلال اعداد التقارير القطاعية.

وتوصل الباحثان الى أن أفضل طريقة لتسعير
التحويلات التي تحقق هدف الشركة ككل هي طريقة
سعر التحويل المبني على سعر السوق. أما بنسبة
للفروع المشتري (اربيل وسليمانية) أفضل طريقة
لتسعير المنتجات المحولة هي طريقة الكلفة المتغيرة.
وبذلك فقد تكون سعر السوق غير مرغوب فيه لدى
مدراء الفروع المشتري اذا ماتم تقييم أدائها. وبالعكس
قد تكون طريقة الكلفة المتغيرة هي المرغوب فيها من
قبل المدراء لانها تزيد دخل التشغيل لدى الفروع. وهذا
يؤدي الى تعارض الاهداف بين الشركة وفروعها لأن
الشركة هي التي تقوم بالبيع الى فروعها.

ومن أهم توصيات البحث هي ضرورة إعداد
التقارير القطاعية بشكل مفصل لكل فرع واتباع
استخدام اسعار التحويل لتحويل المنتجات، التي تبين
أداء كل فرع من فروع الشركة ومتابعة أداء مدراء الفروع
وتقييمها وبالشكل الذي يتلاءم مع أهداف الشركة.

Doi:

10.25212/lfu.qzj.5.2.28

المقدمة:

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 الفروع والأقسام المتعددة، إذ تتم معالجة كل فرع أو قسم على

أساس أنه وحدة شبه مستقلة وكل مدير مسؤول عن أداء إدارته، في هذه الحالة تحتاج الوحدة الاقتصادية إلى متابعة أنشطة فروعها أو أقسامها المختلفة، واحدى الأنشطة التي تتبعها الإدارة هي التقارير القطاعية، وتعد التقارير القطاعية إحدى الأدوات الإدارية التي تساعد الإدارة في تقييم أداء عمل الوحدات الاقتصادية إذ إن التقارير القطاعية تعد للأغراض الداخلية ولخدمة الإدارة، وذلك من خلال تقسيم الوحدات الاقتصادية على مجموعة قطاعات على أساس المنتجات التي تنتجها أو على أساس المناطق الجغرافية أو على أساس الزبائن. ويتم إعداد كشف دخل لكل قطاع من قطاعات الوحدة وبالشكل الذي يساعد في تقييم أداء عمل كل قطاع ويوفر معلومات عن مدى مساهمة كل قطاع في تحقيق الأرباح للوحدة، ولكي يتم إعداد التقارير القطاعية فإنه يجب أن تكون هنالك مجموعة من المقومات لغرض إعداد التقرير القطاعي التي تتمثل بوجود اتباع اللامركزية في الشركات واعتماد نظام محاسبة المسؤولية، والأهم في كل ذلك هو اتباع طريقة أسعار التحويل لتحويل المنتجات من قطاع الى اخر. وتعد أسعار التحويل من أدوات المحاسبة الإدارية المهمة التي تحتاجها الإدارة في الوحدات الاقتصادية ذات الفروع، وذلك لكي تستطيع إدارة هذه الوحدات الاقتصادية قياس أداء فروعها المختلفة و تقييمه. وقد قسمت البحث على أربعة مباحث، تناول المبحث الأول منهجية البحث وبعض من الدراسات السابقة، اذ احتوى على مطلبين، المطلب الاول منهجية البحث، أما المطلب الثاني فقد عرض بعضاً من الدراسات السابقة، وتناول المبحث الثاني كل ما يتعلق بالجانب النظري عن طريق أربعة مطالب، تناول المطلب الأول مفهوم أسعار التحويل و أهميتها وأهدافها، وتناول المطلب الثاني طرق تحديد أسعار التحويل وأنواعها، في حين تناول المطلب الثالث مفهوم التقارير القطاعية و أهميتها وأهدافها، وتحدث المطلب الرابع عن مدخل تعريفى لقياس الأداء الفروع (القطاعات) وتقييمه، وتضمن المبحث الثالث الدراسة التطبيقية واحتوى على مطلبين، المطلب الأول تناول إجراءات التحليلية لبيانات الشركة، فيما تناول المطلب الثاني قياس أداء الشركة وفروعها وتقييمه. وجاء المبحث الرابع ليعرض الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول: منهجية البحث وبعض من الدراسات السابقة
المطلب الاول: منهجية البحث

1-1 مشكلة البحث

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم اهتمام أو ضعف بعض إدارات الوحدات الاقتصادية ذات الفروع باستخدام الطريقة المناسبة في احتساب أسعار المنتجات المحولة بين وحداتها الفرعية وعدم إلمامها بأهمية دورها في قياس أداء الفروع، وهذا يتطلب أساساً محددةً لتسعير المنتجات من فرع إلى آخر، نتيجة لذلك ظهرت أسعار التحويل واستخدامها في التقارير القطاعية، وهي نظام لتقييم السلع والخدمات المحولة بين فروع الوحدة الاقتصادية. فضلاً عن ذلك فإن لأسعار التحويل دورٌ مهم في تقييم أداء فروع الوحدات الاقتصادية. ويمكن صياغة المشكلة من خلال التساؤلات الآتية:-

- 1- هل لدى الكوادر الادارية في الشركة عينة البحث وعي بالسياسات الحديثة لتسعير المنتجات المحولة بين فروع الشركة؟
- 2- هل تُعد التقارير القطاعية للفروع في الشركة عينة البحث؟
- 3- هل تسهم أسعار التحويل في تقييم اداء الفروع للشركة عينة البحث من خلال التقارير القطاعية؟

1-2 أهمية البحث

تكمن الأهمية العلمية للدراسة في أهمية أسعار التحويل فهي أحد المفاهيم المهمة في المحاسبة الإدارية، التي لم تجد الاهتمام الكافي من قبل الباحثين في العراق بشكل عام والإقليم بشكل خاص، خاصة في ما يتعلق بتأثيرها في أداء الوحدات الاقتصادية ذات الفروع، وقد قامت الدراسة ببيان كيفية تأثير استخدام أسعار التحويل في التقارير القطاعية في تقييم الأداء. ومن الناحية العملية حاولت الدراسة بيان أهمية تحديد أسعار التحويل ودورها في تقييم الأداء في شركة زبيرانو لللاث و التجهيزات المنزلية والمكتبية. و تستفاد الوحدات الاقتصادية ذات الفروع والعاملة في إقليم كوردستان من الدراسة لمعرفة مدى قدرة الإدارات على تطبيق سياسة أسعار التحويل وكذلك الاستفادة منها في تقييم أداء مدراء الفروع.

1-3 هدف البحث

للبحث مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها بما يأتي:

- 1- التعرف على أسعار التحويل وتطبيقها كأداة لتقييم أداء الفروع في الوحدات الاقتصادية ذات الفروع.
- 2- التعرف على التقارير القطاعية و المقومات اللازمة التي يجب على الوحدات الاقتصادية أن تعمل بها لكي تستطيع أن تعد التقارير على مستوى القطاعات التابعة لها.
- 3- تحديد دور مساهمة أسعار التحويل في تقييم أداء الفروع للشركة عينة البحث من خلال إعداد التقارير القطاعية.

1-4 فرضية البحث

تكمّن فرضية البحث فيما يأتي:-

يمكن استخدام أسعار التحويل كأساس علمي مناسب في تسعير المنتجات المحولة بين فروع الشركة عينة البحث وكأداة لتقييم أداء هذه الفروع من خلال إعداد التقارير القطاعية.

1-5 أدوات جمع البيانات

استخدم الباحثان في هذه البحث أسلوبين وبالشكل الآتي:

- 1- المنهج النظري : اعتمد الباحثان على هذا الأسلوب في الجانب النظري من البحث، معتمداً على مجموعة من الكتب، والدوريات، والأطاريح والرسائل العلمية، العربية والأجنبية، والمعايير المحاسبية المتعلقة بموضوع الدراسة، فضلاً عن استخدام شبكة (Internet).
- 2- المنهج التطبيقي : اذ اعتمد الباحثان على هذا الأسلوب في الجانب التطبيقي من الدراسة، وذلك من خلال الحصول على البيانات من سجلات الشركة عينة الدراسة والمقابلات الشخصية للسنة (2014).

1-6 حدود البحث

الحدود المكانية : تم اختيار شركة زبيرانو للموبليات والأثاث / المحدودة عينة للبحث، وذلك لأن للشركة فروع متعددة في مناطق جغرافية مختلفة وتتمتع بدرجة من اللامركزية وإن طبيعة الشركة المختارة عينة للبحث تتلاءم مع موضوع البحث.

الحدود الزمانية : اعتمد الباحثان في الجانب التطبيقي على بيانات الشركة عينة البحث للسنة (2014).

المطلب الثاني: بعض من الدراسات السابقة

1-1 دراسة (Cools & Slagmulder, 2005) الموسومة بـ "Transfer Pricing and Performance Measurement in Multinational Enterprises | اسعار التحويل و قياس الأداء في الشركات متعددة الجنسيات"

هدفت هذه الدراسة للتقصي عن أسلوب استغلال الوحدات الاقتصادية متعددة الجنسيات للدور الرقابي للأسعار التحويلية في وجود البيئة العالمية الخاضعة للتشريعات والقوانين الضريبية. لتحقيق ذلك المبتغى تمت دراسة مسحية لإحدى الوحدات الاقتصادية متعددة الجنسيات التي تستخدم مجموعة أسعار تحويل واحدة لأغراض الضرائب ولأغراض استخداماتها الداخلية وتنظر للضرائب كأولوية إستراتيجية، وأظهرت الدراسة أن للهيكل التنظيمي ودرجة اللامركزية ونوعية مراكز المسؤولية أثر في فاعلية نظام أسعار التحويل، وأنه لأجل أن تؤدي أسعار التحويل دورها في الرقابة الإدارية وتحقق التوافق مع الخطط والإستراتيجيات الضريبية لا بد من إجراء تعديل في الهيكل التنظيمي وفي نوعية مراكز المسؤولية. وأظهرت الدراسة أيضاً أن النظام المتبع غير فعال تماماً لأغراض قياس الأداء. و أن بعض المديرين يبدون غير مقتنعين بالدرجة المتدنية من اللامركزية في أقسامهم الإنتاجية كما يشعرون بأنهم ليست لديهم السيطرة على أهداف الأقسام المتأثرة بسياسة أسعار التحويل.

1-2 دراسة (قلمة، 2006) الموسومة بـ "أثر أسعار التحويل بين الأقسام والفروع على تقويم أداء المنشآت الصناعية الليبية - دراسة حالة عينة من الشركات الصناعية الليبية"

تناولت الدراسة أثر أسعار التحويل بين الأقسام والفروع في تقويم أداء الوحدات الصناعية الليبية، وتكمن أهمية الدراسة في تنوير الوحدات الصناعية بأثر أسعار التحويل في تقويم الأداء والعمل على استغلال مراكز المسؤولية وتحميس 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، واتبعت

الدراسة المنهج الاستقرائي، المنهج التاريخي ومنهج دراسة الحالة. أظهرت الدراسة أن أسعار التحويل ليست لها أهمية كبيرة في عملية تقويم الأداء في واقع الوحدات الصناعية الليبية، وذلك لأن النظام الذي تتبعه الوحدات الصناعية 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 و أكثر وتفويض السلطات لها فيما يتعلق بتحديد أسعار التحويل لتحقيق الاستقلال والواقعية في المحاسبة.

1-3 دراسة (جواد ، 2011) الموسومة بـ " دور اسعار التحويل الداخلي في تقويم اداء الربحية - دراسة تطبيقية في معمل البان القادسية "

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم قيام بعض إدارات الوحدات الاقتصادية باستخدام الطريقة المناسبة في احتساب أسعار التحويل للمنتجات المحولة بين وحداتها الفرعية (مراكز نشاطها المختلفة). إذ تعتمد التكلفة كأساس في تسعير المنتجات المحولة بين مراكزها التي لا تكون مناسبة في توفير أساس جيد في تقويم أداء ربحية هذه المراكز لأنها تؤدي إلى نقل الكفاءة وعدم الكفاءة في الإنتاج من المركز المحول الى المركز المحول اليه. لقد شهدت الأدبيات المختلفة ومنها المحاسبية اهتماماً متزايداً بعملية تقويم الأداء المختلفة ومنها المحاسبية، ومقاييسه التي أهمها الربحية في الوحدات التي يكون فيها تبادل للمنتجات أو الخدمات بين مراكز النشاط المختلفة. لذلك تهدف دراسة إلى إيجاد اساس علمي مناسب في تسعير المنتجات المحولة بين مراكز النشاط داخل الوحدة الاقتصادية الذي يجعل من الربحية مقياساً مناسباً ومؤثراً في تقويم أداء هذه الوحدات. وقد توصلت الدراسة الى نتائج متعددة من أهمها ما يؤكد على قيام المعمل عينة البحث (معمل ألبان القادسية) باحتساب سعر تحويل منتجاته بين مراكز أنشطته المختلفة على أساس التكلفة الكلية التي لا تعكس القوة الإيرادية لهذه المراكز بشكل مناسب، لذلك اقترح الباحث استخدام أساس التكلفة مضافاً إليها هامش ربح الأساس في احتساب اسعار المنتجات المحولة للدور الذي يلعبه في تقويم أداء الربحية.

1-4 خصوصية هذه الدراسة واختلافها عن الدراسات السابقة :

نلاحظ مما تقدم أن الدراسات السابقة قد أخذت جانبا معيناً إذ إنّ بعض الدراسات تحدثت عن أسعار التحويل أساساً لتخفيض الضرائب، والدراسات الأخرى تحدثت عن أثر أسعار التحويل في قياس الأداء وتقويمه بدون تطرق الى أهمية وجود التقارير القطاعية، بينما تعتمد الدراسة الحالية على أداة واحدة لتقييم الأداء وهي أسعار التحويل. ومن أجل أن تكون هذه الدراسة مكملة لما توصل اليه الباحثون السابقون في هذا الموضوع، فقد تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة كونها بينت أن ربط التقارير القطاعية مع تقييم الاداء قد عبر عن اظهار دور استخدام اسعار التحويل و اهميته في التقارير القطاعية أداة لتقييم الأداء، وتحديد أنسب طريقة من طرق سياسة أسعار التحويل ومن ثم تحديد سبب اختياره، وبيان أهمية وجود درجة من اللامركزية في فروع الشركة عينة البحث.

المبحث الثاني: الجانب النظري

المطلب الاول: مفهوم أسعار التحويل و أهميتها وأهدافها

2-1-1 مفهوم أسعار التحويل

عرف (Horngren) سعر التحويل بأنه هو سعر الوحدة الفرعية الواحدة (قسم أو وحدة إدارية) للمنتج أو الخدمة المقدمة لوحدة فرعية أخرى من الوحدة الاقتصادية نفسها (Dater & Rajan, 2018: 882).

كما عرف كاتب آخر سعر التحويل على أنه السعر الذي يحملها الوحدة الفرعية الواحدة (قطاع، القسم، الوحدة إدارية، وهكذا) من وحدات المؤسسة مقابل خدمة أو (المنتج) المقدمة إلى وحدة فرعية أخرى من المؤسسة نفسها. ويحقق سعر التحويل عائداً للوحدة الفرعية (البائع) وتكلفة الشراء للوحدة الفرعية الأخرى (المشتري)، مما يؤثر في أرباح التشغيل لكلتا الودعتين. ويمكن استخدام أرباح التشغيل لتقييم أداء كل وحدة فرعية ولتحفيز المدراء (Bhimani Et al., 2008: 619).

في ضوء ما سبق يعرف الباحثان أسعار التحويل بأنها الأسعار المختارة للمنتج (سلعة) أو الخدمات المنقولة من قسم أو فرع إلى آخر للوحدة الاقتصادية نفسها تقع داخل البلد نفسه أو بلد آخر، ويساعد أسعار التحويل على تحقيق أقصى أرباح ممكنة للاقسام أو الفروع و للوحدة الاقتصادية ككل، كذلك تكون أداة جيدة لقياس أداء المراكز و تقييمه أو الوحدات ومن ثم تقييم أداء مدراء هذه المراكز و الوحدة الاقتصادية ككل.

2-1-2 أهمية أسعار التحويل

بتحديد أسعار التحويل يعرف القسم المحول إليه بأنه السلع والخدمات التي يستهلكها من إنتاج أقسام أخرى وهي ليست مجانية وأن عليه استغلالها بطريقة كفوءة. فضلا عن ذلك تفيد أسعار التحويل في تحفيز الأقسام (الفروع) على استغلال الموارد التي تصل إليها من أقسام أخرى أحسن استغلال، وتزيد أسعار التحويل من مستوى الرضا الوظيفي بين رؤساء الأقسام (الفروع) نتيجة اختيار سعر التحويل بالتوافق بينهم، وتفيد استخدام أسعار التحويل في تنفيذ بعض السياسات الإدارية مثل استرجاع رأس المال المستثمر في التهرب الضريبي، ويمكن استخدام أسعار التحويل كأساس لحفز الأقسام (الفروع) نحو تحقيق أهدافها وهذا ينعكس إيجابا على الهدف الكلي للوحدة الاقتصادية (الرجبي، 2004: 300).

ويرى الباحثان مما سبق أن أسعار التحويل تساعد على تحفيز الفروع على استخدام الموارد استخداماً أمثلًا، وتسهل عملية اتخاذ القرارات داخل الأقسام والإدارات، فكل مدير يستطيع الاختيار من بين أفضل الخيارات التي تحقق أهداف إدارته وأهداف الوحدة الاقتصادية ككل، وأن توفرت الحرية لأي مدير في اختيار مدخلاته ومخرجاته الذي قد يوفر للإدارة العليا وللوحدة الاقتصادية أساساً عادلاً لتقييم أداء الفروع والمديرين بهذه الفروع.

2-1-3 أهداف أسعار التحويل

كما هو الحال في كل نظم رقابة الإدارة، فإن أسعار التحويل يجب أن تساعد على تحقيق استراتيجيات الوحدة الاقتصادية وأهدافها، وتتوافق مع هيكلها التنظيمي، ويجب أن يساعد سعر التحويل الإدارة العليا أيضا على تقييم أداء وحدات التنظيم الفرعية الفردية ومديريها، وإذا كانت الإدارة العليا تفضل الأخذ بدرجة عالية من اللامركزية، فإن أسعار التحويل يجب أيضا أن تنمي لديها مستوى مرتفعاً من الاستقلالية الذاتية للوحدة الفرعية، بمعنى أن مدير وحدة التنظيم الفرعية الذي يسعى لتعظيم دخل التشغيل لوحده الفرعية الذي يجب أن يمتلك الحرية في التعامل مع الوحدات الفرعية الأخرى أو التعامل مع الأطراف الخارجية (هورنجرن وآخرين، 2009: 1439). على هذا الأساس فإن العديد من الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها أسعار التحويل وهي: توافق الأهداف الذي بدوره يضمن

التخصيص الأمثل لموارد الوحدة الاقتصادية، الاستقلال الذاتي المحدود لوحدة الأداء الفرعية، وتقييم أداء الوحدات الفرعية و مدرائها (الأمين، 2001: 480 - 481). يتضح مما تقدم أن أسعار التحويل تهدف إلى تعظيم الربح الإجمالي للمنشأة. وذلك عن طريق الأستخدام الأمثل للموارد أي توافق أهداف الفرع مع الوحدة الاقتصادية، وتحقيق درجة من الاستقلالية للأقسام و الفروع في اتخاذ القرارات دون أن تؤثر في الانسجام والاتساق داخل الوحدة الاقتصادية، وبما توفره هذه الأسعار من أداة لقياس أداء الأقسام (الفروع) وإدارات تلك الأقسام (الفروع) وتقييمه، وتعد أسعار التحويل أداة من الأدوات المستخدمة بهدف التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: طرق تحديد أسعار التحويل وأنواعها

2-2-1 أنواع أسعار التحويل الداخلي

لأسعار التحويل الداخلية أنواع متعددة فيما يأتي استعراض لبعض منها:-

2-2-1-1 أسعار التحويل على أساس السوق Market – based transfer Prices:

يعتبر سعر السوق بشكل عام أفضل أساس لتحديد سعر التحويل في حالة وجود سوق للسلعة فيها منافسة حرة وأسعار معلومة للسلع والمنتجات المشابهة، وفي هذه الحالة يستطيع كل من القسم البائع والمشتري التعامل في بيع السلعة وشرائها بسعر السوق بأي عدد من الوحدات. حيث لا يوجد فرق بين تعامل القسمين معاً أو تعاملهما مع جهات خارجية. وتجدر الإشارة إلى أن وجود مثل تلك الأسواق هو نادر الحدوث، إذ توجد فروقات ولو ضئيلة بين المنتجات المختلفة للوحدات الاقتصادية المختلفة بالنسبة لمواصفات تلك المنتجات وتكاليفها وجودتها وما شابه. وإنّ مجرد تعامل قسمين في الوحدة الاقتصادية الواحدة من حيث بيع السلع بينهما وشراءها قد يشير إلى وجود منافع بينهما أكبر من المنافع الموجودة بالتعامل مع الأسواق الخارجية. فمثلاً في تعامل قسمين مع بعضها في الوحدة الاقتصادية الواحدة الذي سيكون من السهل تسليم البضاعة في الوقت المحدد، فضلاً عن إمكانية التأكد من الجودة. وكذلك حال التوفير في تكاليف المفاوضات أو الغائها كلياً في حالة التعامل الداخلي في الوحدة الاقتصادية الواحدة. ويجب على الإدارة العليا بالوحدة الاقتصادية أن تشجع التعامل الداخلي بين الأقسام المختلفة لوجود المنافع بذلك للوحدة الاقتصادية ككل (ظاهر، 2002: 285 - 286).

من مزايا استخدام أسعار السوق كأسعار تحويل أنه يجعل من الممكن تقييم أداء الأقسام (أو الفروع) كما لو أنها وحدات اقتصادية مستقلة، ولذلك فإن أسعار التحويل تعتبر أكثر ملاءمة لتحقيق أهداف اللامركزية والاستقلالية (Hirsch and Louderback, 1986: 754). ومن عيوب أسعار السوق عدم توفر أسواق خارجية لبعض السلع أو الخدمات أحياناً، أو عدم توافر السلعة بشكل مشابه من حيث الشكل وشروط البيع وغيرها. (ابو نصار، 2008: 522).

يتبين للباحثين مما سبق أن سعر السوق هو السعر الأمثل والأفضل لتحديد أسعار التحويل. حيث يتم تحديد سعر التحويل على وفق قوى العرض والطلب السائدة في السوق. وبذلك فإنه سوف تنشأ سوق تنافسية داخل الشركة. و لن يستطيع القسم البائع أن يجبر القسم المشتري على شراء سلعته أو خدمته، لذلك يتمكن قسم المشتري من الشراء من المورد الخارجي، وسوف يقوم القسم البائع بتقديم سلعة أو خدمة بسعر أنسب و جودة أفضل لكي يستطيع من اقناع القسم المشتري بالشراء من داخل الوحدة الاقتصادية.

2-2-1-2 أسعار التحويل على أساس التكلفة Cost- Based Transfer Prices:

التسعير التحويلي القائم على التكلفة هو أبسط طريقة لتسعير التحويل. وهي تفترض استخدام التكاليف القياسية كأساس للتسعير على الطريقة التي لا تقوم بتحميل مركز (المشتري) ربح ولا مركز (البائع) ربح في تبادل المنتجات أو الخدمات الوسيطة. وأقل سعر التحويل المرغوب فيه هو سعر التحويل القائم على الكلفة لاستخدام الكلفة يجب أولاً تحديدها. وتقوم بعض الوحدات الاقتصادية بتحديد سعر التحويل على أساس الكلفة المتغيرة، وتستخدم وحدات اقتصادية أخرى الكلفة الكاملة كسعر التحويل، في كلتا الحالتين، يؤدي تحديد أسعار التحويل على أساس الكلفة إلى إزالة دافع الربح. وبدون هدف الربحية، يتضاءل الحافز على التحكم في الكلفة، لأنه ببساطة يتم نقل عدم كفاءة إحدى الإدارات إلى إدارة فرع الآخر. على الرغم من ذلك، فإن العديد من الوحدات الاقتصادية تقوم بوضع أسعار التحويل على أساس الكلفة لأن الكلفة تمثل رقمًا موضوعيًا متاحًا. عندما تستخدم الوحدة الاقتصادية أسعار التحويل قائمة على الكلفة يجب أن تستخدم التكاليف القياسية بدلاً من التكاليف الفعلية (Edmonds Et al., 2011: 416).

2-2-1-2-1 Full Cost : التكلفة الكلية

يمكن استخدام الكلفة الكلية كأساس لتحديد أسعار التحويل، وبموجب هذه الطريقة يتم احتساب الكلفة بناء على اجمالي التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة الخاصة بإنتاج السلعة والمحولة الى فروع أخرى، في حالة الاعتماد على الكلفة فقط ودون إضافة أية هامش ربح للقسم أو المركز البائع فإن هذا المركز يعامل في هذه الحالة كمركز كلفة وليس كمركز ربح أو استثمار، وبالتالي فإن كامل أرباح المركز البائع الناتجة عن العملية تنتقل للمركز المشتري مما يؤدي إلى خلل في عملية تقييم أداء المراكز (فلوح و اخرون، 2017: 270). ويمكن تفادي هذه المشكلة عن طريق إضافة نسبة معينة إلى إجمالي التكاليف الكلية لإنتاج الوحدة كهامش ربح للمركز البائع كون السعر المحدد يتضمن تغطية تكاليف الانتاج فقط، ودون إعطاء المركز البائع أية عوائد أو حوافز (ظاهر و ابو نصار، 2009: 296).

ومن عيوب هذه الطريقة أنها تؤدي إلى نقل الكفاءة أو عدم الكفاءة في الانتاج من القسم أو الفرع المحول إلى القسم أو الفرع المحول إليه، وكذلك لا تسمح للقسم أو الفرع المحول تحقيق أية أرباح كما تؤدي إلى تجميع الأرباح في القسم أو الفرع الأخير (الرجبي، 2007: 310).

2-2-1-2-2 التكلفة المتغيرة Variable Cost:

إنّ عملية تحديد أسعار التحويل داخليا على أساس الكلفة قد يعتمد نظرية التكاليف المتغيرة (الحدية). وذلك كون أن التكاليف المنجزة مرتبطة بوحدة حجم النشاط، في حين أن التكاليف الثابتة تمثل أعباء لها علاقة بالطاقة الانتاجية التي قد لا تنفذ. وحيث هذا يجعل القسم البائع يتحمل لوحده التكاليف الثابتة بالكامل على عكس منهج الطريقة الاجمالية الفائض عن الطاقة غير المستغل عبئاً على استقلالية قسم البائع وقد تشوه الربحية تقييم الأداء (عبود، 2008: 317). وتتمثل المشكلة في هذا النهج في أنه حتى عندما يكون لدى القسم المنتج طاقة فائضة لا يُسمح بعرض أي هامش للمساهمة على المنتجات أو الخدمات المنقولة وتتجنب بعض الشركات هذه المشكلة عن طريق تحديد سعر التحويل بتكلفة متغيرة معيارية فضلاً عن السماح للقسم أو الفرع المنتج بهامش مساهمة ايجابي. (Hilton, 565: 2014). في بعض الحالات، يكون المنتج المحول فريداً من نوعه ولا يمكن للقسم أو الفرع المنتج بيعه في السوق المفتوحة. أو بمعنى آخر لا يوجد سعر سوق لهذا المنتج، ويجب اختيار أسعار التحويل الأخرى. وقد تكون الكلفة المتغيرة لإنتاج

السلعة المنقولة هي أفضل سعر تحويل في هذه الحالة (Jiambalvo, 2016: 476). و من عيوب هذه طريقة أنه يقلل من الحافز لدى مدير القسم أو الفرع المحول منه على تخفيض تكاليف الإنتاج، على الخصوص أن أي وفر في التكلفة الذي سيؤدي إلى زيادة مباشرة في أرباح القسم أو الفرع المحول إليه (عبود، 2008: 318).

2-2-1-2-3 التكلفة الفعلية Actual Cost:

إنّ التكلفة الفعلية أو التاريخية تعد الأساس الأكثر شيوعاً واستخداماً في تحديد أسعار التحويل الخاصة في ظل عدم وجود أسعار السوق، ذلك لأن التكلفة الفعلية تتميز بأنها يمكن تحديدها بدقة كما أنها متاحة فعلاً وبسهولة نسبية، وتعد التكلفة الكلية التي يجب أن تتخذ أساساً لتحديد تكلفة تحويل هذه المنتجات وأسعارها. بمعنى أوضح فإن هذه التكلفة يجب أن تشمل كل التكاليف المتغيرة والثابتة. بالرغم من أن التكلفة الفعلية قد تكون قاصرة أساساً لتحديد أسعار التحويل الخاصة في ظل الأخذ بمفهوم مراكز الربحية في تقييم أداء الأقسام الداخلية، والسبب في هذا أن إيرادات هذه الأقسام في هذه الحالة ستغطي مجرد تكاليفها الفعلية، بل أن هنالك صعوبة حتى في استخدام التكاليف الفعلية أساساً لتحديد أسعار التحويل في ظل الأخذ بمفهوم مراكز التكلفة، ذلك لأن أسباب الكفاءة وعدم الكفاءة كلها ستنقل إلى الأقسام المشتريّة للسلعة أو الخدمة بالوحدة الاقتصادية (هيتجر و ماتولتش، 1988: 474).

2-2-1-2-4 التكلفة المعيارية Standard Cost:

إن الاعتماد على التكاليف المعيارية في تحديد أسعار التحويل يكون من شأنه الاعتماد على مقاييس تعكس فقط كفاءة القسم البائع، وبالضرورة فإن أسعار التحويل إنما تنقل أداءً كفاءً إلى القسم المشتري في هذه الأحوال، بمعنى أن استخدام نظام التكاليف المعيارية يكون من شأنه كشف أسباب عدم الكفاءة مبكراً وبالتالي الحيلولة دون وصولها إلى كلفة المنتج النهائي، الذي سيكون موضع التحويل فيما بعد من القسم البائع (المنتج) إلى القسم المشتري (المستهلك)، وبالمقارنة بأساس الكلفة الفعلية سنرى بأن التكاليف المعيارية تعد أساساً فعالاً وعادلاً في تحديد أسعار التحويل، ذلك لأن أسعار التحويل المحسوبة على أساس الكلفة الفعلية تسمح للقسم البائع بتغطية التكاليف كافة التي تتضمن وتشمل عدم الكفاءة، وعليه فإن الاعتماد على التكاليف الفعلية أساساً لتحديد أسعار

التحويل الداخلية يكون من شأنه توفير نوع من التحفيز البسيط للعمل بكفاءة، بعكس الحال فإن الاعتماد على التكاليف المعيارية أساساً لتحديد أسعار التحويل الداخلية قد يكون من شأنه توفير نوع من الحفز الضروري والهام للعمل بكفاءة عالية (هيتجر و ماتولتس، 1988: 474 - 475). و يمكن استخدام التكلفة المعيارية مع كل من طريقة التكلفة المتغيرة والتكلفة الكلية وذلك للتغلب على عيوب التكلفة التاريخية. فالتكلفة المعيارية التي هي تكاليف تحدد على أساس علمي تعكس ما يجب أن تكون عليه التكاليف في المستقبل وتأخذ في الحسبان مصادر القوة والضعف في أداء الوحدة الاقتصادية (رجبي، 2004: 311). و من مزايا هذه الطريقة: إنها تلغي اختلاف التكلفة الناتج عن اختلاف حجم النشاط، و تقوم بعملية تحويل بدون انتقال عدم الكفاءة من مركز المسؤولية الى آخر (Budugan & Georgescu, 2010: 20).

2-2-1-2-5 التكاليف المعدلة Modified Cost:

هنالك صور عديدة لتعديل التكاليف التي يمكن الاعتماد عليها في تحديد أسعار التحويل، مثلا الكلفة المعلاة $cost - plus$ ، بمعنى إضافة قدر معين إلى كلفة المنتج وصولاً إلى سعر تحويله، هذا المقدار المضاف وقد تكون قيمة ثابتة أو نسبة معينة. إن استخدام الكلفة الفعلية أساساً لتحديد سعر التحويل على وفق نموذج (التكلفة المعلاة) يكون من شأنه توفير قدر ضئيل من التحفيز للفرع البائع كي يعمل بكفاءة، على الخصوص إذا كانت الكلفة الفعلية ستضاف إليها نسبة معينة لتحديد سعر التحويل، لأن هذا معناه تحقيق ارباح أكبر للقسم البائع كلما تضخمت تكاليفه، وبذلك مكافأته على ما يحدث به من عدم كفاءة. فإذا تم تحديد سعر التحويل على أساس سعر الكلفة مضافاً إليها نسبة معينة من هذه الكلفة الفعلية فإنه إذا كانت الكلفة الفعلية منخفضة وخالية من أية عناصر ترجع إلى عدم الكفاءة، فإن القيمة المضافة إليها ستكون أقل مما لو كانت هذه الكلفة الفعلية متضخمة بسبب تضمينها عناصر كثيرة ترجع إلى عدم الكفاءة، وعليه فإن هذا الأسلوب يكون معناه مكافأة القسم البائع غير الكفاء لمنحه قيمة مضافة كبيرة كنسبة من تكاليفه المتضخمة بسبب عدم كفاءته، وبذلك منحه فرصة أكبر لتحقيق الأرباح على الرغم من عدم كفاءته، وعلى العكس معاينة القسم البائع الكفاء بمنحه قيمة مضافة قليلة كنسبة من تكاليفه المنخفضة بسبب كفاءته، وبالتالي منحه فرصة أقل لتحقيق

الأرباح بالرغم من كفاءته. هذا في حين أن استخدام التكاليف المعيارية أساساً لتحديد سعر التحويل على وفق نموذج (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 الكلفة المعيارية - أي ما يجب أن تكون عليه الكلفة التي تعكس فقط عوامل الكفاءة زائد القيمة الاضافية. كما أن هنالك صورة أخرى لتعديل الكلفة وهي (التكلفة الجزئية) بمعنى تحميل القسم المشتري فقط جزء من إجمالي كلفة المنتج المباع، كأن يحدد سعر التحويل على أساس الكلفة الحدية أو الكلفة الأولية أو الكلفة المتغيرة، وعلى أية حال فإن التحميل الجزئي للكلفة من الناحية النظرية يشمل كل القيم التي تتراوح ما بين الكلفة الكلية وصفر من الكلفة. وكثيراً ما تستخدم أسعار التحويل على أساس الكلفة الجزئية بوصفها نوعاً من التشجيع والتحفيز على استخدام بعض الخدمات والتسهيلات (هيتر و ماتولتس، 1988: 475 - 476).

يتضح مما تقدم أن استخدام التكلفة أساساً لسعر التحويل من الأفضل ان يتم اللجوء إليه عندما ترغب الوحدة الاقتصادية في أن تكون مراكزها مراكز تكلفة فقط وليس مراكز ربحية. أو في حالة عدم توفير سعر السوق الخارجي للسلعة أو الخدمة لأي سبب من الأسباب، أو أن تكون الوحدة الاقتصادية لديها منتج فريد في السوق. ومن ميزات استخدام التكلفة أساساً لتحديد أسعار التحويل، فإنه يؤدي إلي تخفيض تكاليف الحصول على سعر السوق مثل تكاليف البيع والتوزيع. وكذلك يؤدي إلى استغلال طاقة فائضة لدى القسم البائع. أما عيوب هذا الأسلوب فتتمثل في أنه يهتم القسم أو الفرع في تحقيق الأرباح وبذلك يحد من المشاركة في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ككل، مما ينعكس سلباً على تقييم أدائه وعلى حوافز مدرائه، وهذا بدوره يؤثر في توافق الأهداف والاتساق والانسجام داخل الوحدة الاقتصادية، وهذا يحد من تحقيق أهداف أسعار التحويل.

2-2-2 أسعار التحويل التفاوضية Negotiated Transfer Price:

بحسب هذه الطريقة يتم التفاوض بين مديري الأقسام أو فروع البائعة والمشتريّة للاتفاق على السعر الذي يتناسب ومصالح تلك الأقسام وبما لا يتعارض مع المصالح العامة للوحدة الاقتصادية على التكاليف البيعية والتسويقية أو الحصول على خصم كمية إذا كان حجم المشتريات كبيراً، ويتم الاسترشاد في

المعهود بكلفة الانتاج وسعر السوق في حالة وجود سعر في السوق للسلعة أساساً لتحديد السعر التفاوضي في المعهود ما ينحصر السعر بين التكلفة المتغيرة وسعر السوق (فضل و الاخرون، 2007: 541)، وتستخدم أسعار التحويل التفاوضية غالباً عندما تكون أسعار السوق متقلبة ودائمة التغير (فلوح و اخرون، 2017: 278).

من ميزات أسعار التحويل التفاوضية أنها تضمن تحقيق اتساق الأهداف في مستويات الوحدة الاقتصادية كلها، وتحفز على الاستقلال الذاتي في اتخاذ القرار، ولها أثر كبير في تحفيز مدراء الأقسام (Budugan and Georgescu, 2010: 22)، وتتمثل عيوب أسعار التحويل التفاوضية في استهلاك وقت المديرين المشتركين في عملية التفاوض، وأنه يؤدي إلى النزاع بين الأقسام أو الفروع، ويجعل قياس أداء ربحية الفروع يتأثر بمهارات التفاوض لدى المديرين، ويتطلب وقت الإدارة العليا للإشراف على عملية التفاوض (Kaplan & Atkinson, 1998: 461).

يتضح مما سبق بأن سعر التحويل التفاوضي يحافظ على استقلالية الفروع أي أن للبائع والمشتري كامل الحرية في دخول الاسواق سواء أكان لبيع منتجاته أو لسد احتياجاته، وانه يتحدد بين سعر السوق وكلفة المنتج، و تحفز مدراء الاقسام بما يساعد في تحقيق اتساق الأهداف، ومن عيوب هذا الأسلوب أنه قد يؤدي إلى النزاع بين الأقسام، ويهدر وقت المديرين في عملية التفاوض.

2-2-3 سعر السوق المعدل Modified Market Price

تأتي هذه الطريقة لعلاج عيوب طريقة تحديد أسعار التحويل على أساس سعر السوق المتمثلة بتحميل سعر التحويل بالتكاليف التسويقية التي يتطلب إنفاقها لبيع المنتج في السوق في حين لا يتطلب ذلك عند التحويل بين الأقسام ضمن الوحدة الاقتصادية الواحدة، لذلك تعتمد هذه الطريقة على سعر السوق مطروحا منه نسبة معينة من مصاريف البيع والتسويق، والأصح طرح مصاريف البيع والتوزيع كافة من سعر السوق لأنها لم تتحقق فعلا عند التحويل بين الأقسام فلا داعي لإضافتها على السعر مثل التكاليف وتحصيلها مع سعر البيع كونها إيرادات (فضل و أخرون، 2007: 540).

يتضح مما سبق انه يتم استخدام سعر السوق المعدل لتلافي عيوب اسعار التحويل المحددة على أساس سعر السوق، بحيث يعكس الظروف الداخلية لعملية تحويل المنتجات بين الفروع في الوحدة الاقتصادية.

2-2-4 الأسس و الجوانب المهمة لاختيار أسعار التحويل

يجب مراعاة الجوانب المهمة الآتية عند تحديد أسعار التحويل: (Sojak, 2007:

(35

أ- ينبغي أن تؤدي أسعار التحويل إلى تطابق الأهداف بين مراكز المسؤولية الفردية (وحدات الفرعية) والوحدة الاقتصادية ككل.

ب- ينبغي أن تؤدي أسعار التحويل الى اتخاذ القرار المناسب.

ت- يجب ألا تحد أسعار التحويل من استقلالية الوحدات الفردية.

ث- ينبغي استخدام أسعار التحويل لتقييم أنشطة المديرين الذين يديرون مراكز المسؤولية الفردية.

ج- يجب الاعتراف بأنه لا يوجد سعر تحويل واحد للحالات جميعها.

يتضح للباحثين مما تقدم أنه ليس من السهل تحديد سعر التحويل الذي تتحقق فيه كل هذه الجوانب. وفي المقابل فإن التضحية بأي من هذه الجوانب قد تكون لها أثرها السلبي في أداء الوحدة الفرعية أو على أداء الوحدة الاقتصادية ككل.

المطلب الثالث: مفهوم التقارير القطاعية و أهميتها وأهدافها

2-3-1 مفهوم التقارير القطاعية

في بعض الأحيان لكي يتمكن المدراء من العمل بكفاءة وفاعلية فإنهم يحتاجون الى معلومات عن نتائج القطاعات التي يمكن ان يديرونها أكثر من حاجتهم إلى قائمة دخل واحدة للوحدة الاقتصادية ككل، إذ توفر قائمة دخل الوحدة الاقتصادية معلومات ملخصة لكل عمليات الوحدة الاقتصادية ولا تحتوي على تفاصيل كافية تسمح للمدير باكتشاف الفرص والمشاكل التي قد تواجه الوحدة، وعلى سبيل المثال فقد يكون أحد المنتجات أكثر ربحية في حين يكون البعض الآخر غير مربح أو ان بعض القطاعات لا تستخدم الطاقة أو الموارد المتاحة لها بكفاءة أو قد تكون أحد مراكز البيع أكثر فاعلية من غيرها (جاريسون و اخرون، 2006: 602). ولكي يمكن اكتشاف هذه المشاكل فان المدير يحتاج إلى قوائم دخل متعددة تعد على أساس القطاعات المختلفة للوحدة الاقتصادية وليس فقط قائمة دخل واحدة، التي بمجموعها تكون دخل الوحدة الاقتصادية ككل (Hilton, 1997: 591).

وبسبب حاجة مستخدمي التقارير المالية إلى المعلومات القطاعية قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار أول معيار يخص التقرير عن المعلومات

القطاعية في اب 1981م وهو معيار المحاسبة الدولي رقم 14 والخاص بالتقارير القطاعية، ثم في اب 1997 وتم تعديل هذا المعيار ليصبح معيار المحاسبة الدولي رقم 14 المعدل، وفي نوفمبر 2006، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IFRS) المعيار رقم 8 والخاص بالإفصاح عن المعلومات القطاعية المسمى بـ "القطاعات التشغيلية" ليحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم 14 المعدل، وأصبح المعيار الجديد نافذاً في (1) كانون الأول 2009 (Liu, 2014: 9).

ويعرف القطاع في التقارير القطاعية حسب معيار التقارير المالية الدولية رقم 8 (IFRS 8) أنه يعتبر جزءاً من الوحدة الاقتصادية وهو قابل للتمييز ويعمل على إنتاج منتج أو مجموعة من المنتجات تخضع لمخاطر وعوائد تختلف عن مخاطر وعوائد قطاعات الأعمال الأخرى (الزويلف و حجاج، 2018: 537).

و يعرف التقرير القطاعي بأنه كشف دخل يعد على أساس القطاعات المختلفة للوحدة الاقتصادية التي بمجموعها تشكل الدخل النهائي للوحدة الاقتصادية (Morse et al., 2003: 570).

إن التقارير القطاعية هي أداة لقياس أداء الوحدات الاقتصادية الكبرى ذات الخدمات والمنتجات المتعددة، وذلك بهدف كشف المعلومات القطاعية لكل قطاع أو خدمة أو منطقة جغرافية إذ لا يؤدي ذلك العمل إلى ضرر بالمركز التنافسي للوحدة الاقتصادية (Garrison et al., 2018: 224).

ويرى الباحثان امكانية أن تعرف التقارير القطاعية بأنها أداة لقياس المعلومات المتعلقة بالقطاعات التي تتكون منها الوحدة الاقتصادية في القوائم والتقارير المالية على وفق معايير المحاسبية وتبويبها حسب القطاعات والإفصاح عنها، لظهور تلك المعلومات بصورة واضحة ومفهومة بغرض مساعدة المستخدمين من تقييم أداء قطاعات الوحدة الاقتصادية وتقدير المخاطر المرتبطة بها وتقدير تدفقاتها النقدية المستقبلية وبذلك الوصول الى تقييم دقيق وشامل لأداء الوحدة الاقتصادية ككل واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها.

2-3-2 أهمية التقارير القطاعية

إن أهمية التقارير القطاعية تتعلق بمدى أهمية الإفصاح عن المعلومات التفصيلية للقطاعات الجوهرية التي تتكون منها الوحدة الاقتصادية، إذ أصبح توفير المعلومات عن الأجزاء المكونة لها أمراً ضرورياً ومطلوباً في ظل التوسع في أعمال

الوحدات الاقتصادية نتيجة كبر حجم النشاط الاقتصادي مما زاد من احتياجات المستخدمين الى معلومات تفصيلية عن أداء الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم على فهم نتائج أعمال الوحدات الاقتصادية وتحليلها (Roberts, 2002: 375)، فالمعيار الدولي المرقم 8 يتطلب من الوحدات الاقتصادية الإفصاح عن المعلومات القطاعية، إذ إنّ الإفصاح عن المعلومات القطاعية هو لغرض تمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية المختلفة وآثارها التي تزاو لها الوحدة الاقتصادية (Crawford et al., 2012: 10)، وعليه يمكن بيان أهمية التقارير القطاعية من خلال النقاط الآتية (النعيمي، 2010: 214-215):

أ- تسهل المعلومات القطاعية وجود رقابة أكبر على قرارات مدراء الوحدة الاقتصادية، وتقلل من تباين المعلومات بين المدراء وأصحاب الوحدة الاقتصادية وتحسن من كفاءة الأنشطة الاستثمارية للوحدة الاقتصادية (ابوبكر وآخرون، 2017: 355).

ب- إنّ التقرير القطاعي يقيس مقدرة كل قطاع على تخصيص الموارد وقياس أيضاً مدى قدرة مدير القطاع على استغلال الموارد المتاحة أفضل استغلال إذ إنّ التقرير القطاعي يعد أداة للرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المستخدمة داخل كل قطاع التي تتمثل بالمواد والأجور والخدمات.

ت- إنّ التقرير القطاعي يحول كل قطاع الى مركز للربحية حتى وان لم يتم بيع المنتجات الى خارج الشركة، إذ أنّه في حالة انتقال المنتجات النصف مصنعة التي لم يكتمل صنعها الى قطاع آخر ليتم اكمال تصنيعها فإنه في هذه الحالة يتم بيع المنتجات ما بين القطاعات استناداً الى أسعار التحويل، وبهذه الطريقة فإنه يمكن للتقارير القطاعية أن تقيس قدرة كل قطاع على تحقيق الربح وبالشكل الذي يؤدي الى التنافس ما بين القطاعات.

ث- يؤدي التقارير القطاعية الى المساعدة في تقييم أداء الوحدات الاقتصادية بشكل أفضل من خلال عمل مقارنات بين أداء الوحدة الاقتصادية التي تعمل في قطاع معين مع وحدات اقتصادية أخرى تعمل في القطاع نفسه أو المقارنة مع الوحدات الاقتصادية الأخرى ذات منتج واحد تعمل في المجال نفسه و تحصيل الادارة على معلومات أكثر تفصيلية عن أداء القطاعات

وبالشكل الذي يمكّن الادارة من تقييم أداء كل قطاع. (Benjamin et al., 2010: 32)، (العمرى و الاخرون، 2007: 8).

مما سبق يتضح ان للتقارير القطاعية أهمية كبيرة لمستخدمي التقارير المالية والمحليلين الماليين ولكن إلى جانب ذلك يرى الباحثان بأن اعداد التقارير القطاعية و الافصاح عن معلومات تلك القطاعات يساعد مدراء الوحدة الاقتصادية على متابعة نتائج التشغيل للقطاعات بشكل منتظم وتقييم أداء القطاعات و تقييم أداء مدرائها.

2-3-3 أهداف التقارير القطاعية

يتركز الهدف الرئيس من التقارير القطاعية في الوحدات الاقتصادية في تقديم معلومات عن قطاعاتها الأساسية المتعلقة بنشر معلومات عن انواع نشاطات الاعمال المختلفة التي تزاولها الوحدة الاقتصادية والظروف الاقتصادية التي تعمل فيها، ويتفق رأي كل من المعيار المحاسبي الأمريكي 131 ومعيار التقرير المالي الدولي 8 على أن أهداف التقارير القطاعية هي توفير المعلومات حول القطاعات لكى تتمكن من مساعدة مستخدمي التقارير المالية على الوصول الى فهم أفضل لأداء الوحدة الاقتصادية متنوعة الأنشطة. ومساعدتهم على التوصل الى رأي أفضل يستند الى معلومات أكثر عن الأداء الاجمالي للوحدة الاقتصادية ذات الأنشطة المتنوعة. وتهدف التقارير القطاعية إلى تقييم أداء المنشآت بشكل أفضل، والتنبؤ بالعوائد والمخاطر التي تتعرض لها المنشأة بشكل أدق، واطلاق الأحكام حول المنشأة ككل بالاعتماد على المعلومات القطاعية (FASB, Standards No 131, 1997: 5)، (IASB, Standards No 8, 2006: 4)، (IASB, Standards No 8, 2006: 4)، (الزويلف و حجاج، 2018: 538).

مما تقدم يعتقد الباحثان أن أهداف التقارير القطاعية تتشابه مع أهداف التقارير المالية، فهي جزء من التقارير المالية المنشورة من قبل الوحدات الاقتصادية في نهاية الفترة المالية، فإن أهدافها مستمدة ومتكاملة، على الرغم من الاختلافات في إجراءات القياس وكيفية عرض المعلومات المحاسبية خاصة تلك المتعلقة بطبيعة الافصاح وشكله.

المطلب الرابع: مدخل تعريفي لقياس أداء الفروع (القطاعات) وتقييمه

2-4-1 مفهوم قياس الأداء

يعد مفهوم قياس الأداء من المفاهيم الحديثة والمهمة، حيث يعتبر عنصراً أساسياً وفاعلاً في عملية تقييم الأداء، فضلاً عن أنه يعتمد على العديد من المؤشرات المختلفة والمتنوعة، ويتعين إصدار حكم معين إتجاه كفاءة أي نشاط يقوم به فرد أو قسم ما في الوحدة الاقتصادية وإستخدام وسيلة قياس تعبر عما وصل إليه المستخدم أو القسم أو الوحدة الاقتصادية ككل في تحقيق أهدافها المرسومة، من خلال مقارنة القياس الفعلي المحقق مع ما كان ينتظر من المستخدم أو الأقسام الموجودة في الوحدة الاقتصادية التي تعرف بعمليات قياس الأداء. وتعتبر عملية قياس الأداء أمر معقد ويزداد تعقيدا مع مرور الزمن، وإرتفاع مستويات التقدم والتطور، وتوسع مجالات القياس التي تخدم التقييم والرقابة على أداء الوحدة الاقتصادية مع المتغيرات جميعها التي تشتمل عليها البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بها (وليد، 2018: 103).

أيضا عرفت عملية قياس الأداء بأنها "تحليل بيانات الأداء أو النتيجة، بهدف تزويد الإدارة العليا بالمعلومات الكافية لتقييم تقدم الوحدة الاقتصادية نحو الأهداف المعلنة" (Itika, 2011: 96).

مما تقدم يستطيع الباحثان تعريف قياس الأداء بأنه عملية أساسية تقوم على وضع مجموعة مؤشرات تقيس الأداء الفعلي للوحدة الاقتصادية وتحديد مدى فعاليتها في تحقيق أهدافها ومدى كفاءتها في استخدام مواردها واستغلال المعلومات واستخدام النتائج التي تقدمها هذه المؤشرات في عملية تقييم أداء هذه الوحدة الاقتصادية.

2-4-2 مفهوم تقييم الأداء

تتمثل عملية تقييم الأداء في استخدام البيانات المتاحة عن أوجه نشاطات الوحدة الاقتصادية بصورة توضح وحدات التنفيذ الفعلية والانحرافات عن الخطط الموضوعة مع قياس النتائج، وإظهار المشكلات والمعوقات وتقييم الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية عن طريق مقارنة البيانات الفعلية مع البيانات المخططة ومع البيانات السابقة، وعملية تقييم الأداء هي عملية رقابية أدائية للحكم على مدى فعالية ونجاح موضوع الأداء سواء أكان عنصرا واحدا أم عناصر متعددة (المطيري، 2011: 10).

وعرف (إدريس والغالبي) تقييم الأداء " بأنه المراقبة المستمرة لأنجازات برامج الوحدة الاقتصادية وتوثيقها، ولاسيما مراقبة وتوثيق جوانب سير التقدم نحو تحقيق غايات موضوعة مسبقاً" (إدريس والغالبي، 2009: 69). ويرى الباحثان أن تقييم الأداء هو عملية تهدف إلى قياس أداء النشاط، والوقوف على حقيقة نتائجه، ومن ثم بيان ما إذا كان النشاط متفجاً في نتائجه مع الأهداف المرسومة لتحقيقها.

2-4-3 أهمية قياس الأداء وتقييمه

تتمتع عملية قياس الأداء بأهمية بالغة للعديد من الأسباب الآتية: (عرقوب وعلي، 2015: 23-24)، (العيساوي، 2005: 98):

أ- يتيح قياس الأداء للوحدات الاقتصادية المربحة جمع البيانات التي تساعد على تحديد التحسينات المحتملة لنماذج أعمالهم، فمن خلال القياس المبني على المعرفة التي توفرها هذه البيانات، يمكن للوحدة الاقتصادية أن تزيد من كفاءة وفاعلية أدائها بشكل أكبر.

ب- يوفر قياس الأداء المعلومات المهمة عن سير مختلف نشاطات الوحدة الاقتصادية، فهو يتيح لها تقييم أدائها من حيث مدى مطابقتها نتائجها مع أهدافها.

ت- يسهم قياس الأداء في إعطاء صورة كمية عن ما حققه كل قسم او فرع في الوحدة الاقتصادية، ومدى مساهمة كل فرد فيه، مع تحديد نقاط القوة والضعف داخل الوحدة الاقتصادية.

ث- يساعد على ايجاد نوع من المنافسة بين الاقسام والادارات والوحدات الاقتصادية المختلفة مما يؤدي الى تحسين ادائها.

ج- تقييم الاداء يساعد على تحقيق الأهداف المحددة في الخطط والعمل على ايجاد نظام سليم للحوافز والمكافئات.

مما تقدم يتضح أن لقياس الأداء وتقييمه أهمية كبيرة لأنه يحقق مزايا متعددة ولأطراف متعددة فهو يساعد على تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية من خلال تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، و بيان ما حققته كل فروع الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها المرسومة، ومساعدة الإدارة في عملية إتخاذ القرارات، ويحقق الرضا الوظيفي إذا تم تطبيقه بصورة سليمة وخالية من التحيز والآراء الشخصية.

2-4-4 أهداف قياس الأداء وتقييمه

تحتاج الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية التي تطبق نظام اللامركزية إلى نظام يمكنها من متابعة تنفيذ أهدافها في الوحدات الفرعية، فضلاً عن أن الإدارة العليا تحتاج إلى التأكد مما إذا كانت القرارات التي تتخذها الإدارات الفرعية تتماشى مع أهداف الوحدة الاقتصادية ككل. وفيما يأتي الأهداف التي يحققها نظام قياس الأداء وتقييمه :- (Oliver and Horngren, 2010: 536).

(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 الوحدة الاقتصادية ككل. ولن تستطيع الوحدة الاقتصادية تحقيق أهدافها إلا إذا عملت كل الوحدات مع بعضها البعض لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ككل. ويستطيع نظام قياس الأداء تحقيق التوافق والانسجام بين أنشطة الوحدات الفرعية وتوجيهها نحو تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ككل.

(2) معرفة توقعات الإدارة: لتحقيق الانسجام بين قرارات مدراء الوحدات وأهداف الوحدة الاقتصادية، 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.

(3) تحفيز مدراء الأقسام: في المعهود يتم تحفيز مدراء الوحدات لاتخاذ القرارات التي تمكن من تحقيق توقعات الإدارة. وقد يكون هناك 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 مسؤولاً فقط عن الرقابة والتحكم في التكاليف وسوف يتم قياس أدائه وتقييمه بناءً على ذلك.

(4) التزويد بالتغذية العكسية: في الوحدات الاقتصادية التي تطبق نظام اللامركزية لا تستطيع الإدارة العليا متابعة عمليات التشغيل اليومية في كل وحدة فرعية للوحدة الاقتصادية. وتستطيع أنظمة تقييم الأداء تزويد الإدارة العليا بالتغذية العكسية التي تحتاجها للتحكم والرقابة على أنشطة الوحدات

الاقتصادية كافة. حتى لو قامت بتفويض المسؤولية وسلطة اتخاذ القرار فيها لمدرء الوحدات.

5) استخدام نتائج تقييم الأداء كمؤشرات الأداء: تستخدم نتائج تقييم الأداء كمؤشرات الأداء، تستخدم لمقارنة انجازات الوحدة الاقتصادية مقابل الأداء الأفضل للصناعة، ومقارنة النتائج بمؤشرات الصناعة التي تكشف عن معلومات مهمة أكثر من مقارنة النتائج بالخطط الموضوعية، ولكي تحافظ الوحدة الاقتصادية على بقائها لا بد لها من مسايرة و المنافسين مجاراتهم. مما تقدم يتبين أن الوحدات الاقتصادية تهدف من خلال تبني نظام قياس الأداء وتقييمه إلى تحقيق أهداف متعددة، فهي تسعى إلى الحصول على المعلومات التي تحقق الانسجام والتوافق بين أهدافها وأحداثها، وتمكنها من تحفيز مدرء الوحدات على الأداء الجيد ومحاسبة المقصرين على الأداء غير الجيد، وتسعى الوحدات الاقتصادية كذلك إلى التعرف على أدائها ومقارنته مع أداء المنافسين لمعرفة نقاط القوة والضعف حتى تستطيع تحقيق مزايا تنافسية، وتستطيع الوحدة الاقتصادية ان تقوم بتقييم أداء الوحدات الفرعية وادائها ككل من خلال النتائج المحصلة من قياس أداء الوحدات الفرعية والوحدة الاقتصادية ككل.

2-4-5 قياس الأداء في الفروع (القطاعات)

تعد مقاييس الأداء الأسلوب الشائع في الاستخدام من قبل أغلب الجهات التي تقوم بقياس أداء الوحدات الاقتصادية وتقييمه، ولقد انتشر استخدام مقاييس الأداء التي تعتمد على المعلومات المالية والمحاسبية (دودين، 2010: 15)، ومن هذه المقاييس:-

2-4-6-1 العائد على المبيعات

يوجد اتجاه في الوقت الحاضر وهو عدم الاعتماد على مقياس وحيد لقياس أداء مراكز الاستثمار بسبب المشاكل التي يمكن أن تظهر من استخدام مقياس العائد على الاستثمار بمفرده. لذلك يرى بعضهم ضرورة الفصل بين الرقابة على الأرباح و الرقابة على الاستثمار في الموجودات الثابتة. فيمكن رقابة الموجودات الثابتة من خلال إجراءات تحليل الموازنة الرأس مالية وعملية مراجعة المشروعات الاستثمارية وتقييمها بعد تنفيذها، ومن ناحية أخرى، يمكن تقييم ربحية مراكز

الاستثمار من خلال مقارنة الأرباح الفعلية وبين الأرباح المخططة في الموازنة. ويزداد الاتجاه نحو استخدام هذا المقياس للأسباب الآتية:

1. أنه يمكن حساب العائد على المبيعات لكل منتج على حده وهي خاصية مهمة جدا للشركات متعددة ومتنوعة المنتجات.
2. صعوبة تحديد الاستثمار المستخدم لأحجام صغيرة من عدد كبير ومتنوع من المنتجات.

3. إنّ مقياس العائد على المبيعات واضح ومفهوم للعاملين والإدارة، كما أنه يعتبر مقياساً ممتازاً لمدخل التكلفة المستهدفة في تسعير المنتجات.

ويفيد مقياس العائد على المبيعات في الشركات متعددة ومتنوعة المنتجات وعلى الخصوص الشركات التي تنخفض فيها الاستثمارات في الآلات والتجهيزات والموجودات الثابتة الأخرى بنسبة ملحوظة مقارنة بإجمالي الموجودات مثل الشركات التجارية والخدمية أو الشركات الانتاجية التي تتصف عملياتها بالدرجة العالية من التقنية والتحكم الأتوماتيكي في التشغيل باستخدام الحاسبات الإلكترونية. ويلاحظ في هذه الشركات أن الإيرادات المحققة من المبيعات تزيد عن الأموال المستثمرة في الأصول بعدد كبير من المرات (معدل الدوران). لذلك يتم قياس ربحية الأقسام بالتركيز على الإيرادات وبالتالي استخدام الجزء الأول فقط من معادلة العائد على الاستثمار وهو الجزء الخاص بنسبة الربح التشغيلي إلى إيرادات المبيعات. وبذلك ستكون معادلة العائد على المبيعات كما يلي : (حسين، 2000، ص 270 - 271)

العائد على المبيعات = صافي الربح التشغيلي / إيرادات المبيعات

يتضح مما تقدم أنه من ضروري استخدام مقياس عائد على المبيعات بدلاً من مقياس عائد على الاستثمار لمقارنة بين الرقابة على الأرباح و الرقابة على الاستثمار في الأصول الثابتة، و من ميزات العائد على المبيعات أنه لن يؤدي إلى استبعاد الاستثمارات الناجحة خوفاً من تأثيرها في الربحية في الأجل القصير خاصة إذا وجدت مقاييس منفصلة للرقابة على الأصول.

2-4-6-2 العائد على الاستثمار

يعد العائد على الاستثمار من أكثر المداخل شيوعاً لقياس الأداء، لأنه يمزج كل عناصر الربحية الرئيسية (الإيرادات والتكاليف و الاستثمار) في نسبة واحدة،

والعائد على الاستثمار يمكن أن يقارن بأي معدل عائد على الفرص في أي مكان آخر، داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية، ومع ذلك مثل أي مقياس أداء يجب استخدام العائد على الاستثمار بحذر وبالتزامن مع مقاييس الأداء الأخرى. ويستخرج عائد على الاستثمار كما يلي:

عائد على الاستثمار = دخل التشغيل / اجمالي الموجودات (اجمالي الاستثمار)

والعائد على الاستثمار غالبا ما يطلق عليه أيضا معدل العائد المحاسبي، عادةً ما يستخدم المديرون مصطلح "عائد الاستثمار" في سياق تقييم أداء القسم أو الوحدة الفرعية ومعدل العائد المحاسبي على أساس الاستحقاق عند تقييم المشروع، وتختلف الشركات في طريقة تعريفها لكل من بسط ومقام هذا العائد على الاستثمار. تستخدم بعض الشركات دخل التشغيلي للبسط، في حين تفضل شركات أخرى استخدام صافي الدخل لتحديد العائد على الاستثمار، وكذلك فإن بعض الشركات تستخدم إجمالي الموجودات في المقام بينما تستخدم شركات أخرى إجمالي الموجودات مطروحا منها المطلوبات المتداولة. ويلقي العائد على الاستثمار الضوء على الفوائد التي يمكن للمديرين الحصول عليها من خلال تقليل استثماراتهم في الموجودات المتداولة أو الثابتة، بعض المديرين يحرصون على زيادة الإيرادات والتحكم في التكاليف ولكنهم يعطون عناية أقل لتقليل قاعدة استثماراتهم، ويقصد بتخفيض الاستثمارات تخفيض السيولة النقدية وإدارة الائتمان بحكمة وتحديد مستويات الأسهم المناسبة، والإنفاق بعناية على الأصول الثابتة (Bhimani et al., 2008: 647 – 649).

مما سبق يتضح أن العائد على الاستثمار من أفضل مقاييس الأداء على الرغم التباين في أسس حسابه، وذلك لأنه يربط بين الإيرادات والاستثمارات فضلاً عن أنه يمكن من المقارنة بين أداء الوحدات الداخلية ويمكن أيضا من مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بالوحدات الاقتصادية التي تعمل في النشاط نفسه، إلا أن هنالك بعض الاعتبارات التي لا بد من أخذها في الحسبان وهي أن ظروف العمل تختلف من قسم لآخر أو من الوحدة الاقتصادية لأخرى مما يؤثر في قياس الأداء، وفي الجانب التطبيقي سوف نستخدم بعض من هذه المقاييس لقياس أداء الشركة وفروعها حسب كل طريقة من طرق تسعير التحويلات.

2-4-7 أدوات تقييم الأداء

يشير (خشارمة) إلى أن هناك العديد من الأدوات التي تستخدم في عملية التقييم منها (التحليل المالي، التكاليف المعيارية، الموازنات التخطيطية، بطاقة الأداء المتوازن) التي تعني القيام بالقياس للتأكد من أن الأداء الفعلي للعمل يوافق معايير الأداء المحددة، وهو مطلب ضروري لكي تحقق الوحدة الاقتصادية أهدافها بناءً على المعايير الموضوعية، فهو عملية دورية تهدف إلى قياس نقاط القوة والضعف في الجهود المبذولة، من أجل تحقيق هدف محدد خطت له المنظمة مسبقاً (خشارمة، 2002: 297).

1-4-7-2 أسعار التحويل أداة لتقييم أداء الفروع (قطاعات)

الى جانب كل من المحاسبة التحليلية، والموازنات التقديرية، والتكاليف المعيارية ... تعتبر أسعار التحويل من أهم أدوات مراقبة التسيير، وتعتبر هذه الأخيرة "عملية تسييرية تعني بتقييم إنجازات الوحدة الاقتصادية باستعمال معايير محددة مسبقاً، ومنه اتخاذ القرارات التصحيحية بناءً على نتيجة التقييم، وهي شديدة الارتباط بالتخطيط كما تهيأ التغذية العكسية اللازمة لتعديل الخطط من غير تأخير في ضوء النتائج المحققة، كما تعرف أيضاً بأنها: "عبارة عن مجموع الهيئات المكلفة بتزويد المدراء ومختلف المسؤولين بمعطيات رقمية مؤقتة، تصف أداء الوحدة الاقتصادية ومقارنتها مع المعطيات الماضية والمتوقعة، وتحث المديرين بالقيام بالإجراءات التصحيحية المناسبة بسرعة. وفي حالة اعتبار الربحية كمعيار لقياس أداء فروع (قطاعات) مع وجود تحويلات داخلية ما بينها، تسمح وظيفة مراقبة التسيير بإدارة هذه العمليات بحيث تحاول تحقيق أكبر قدر من المردودية لهذه الفروع وكذا تحسين تنظيمها وأدائها وهذا من خلال أسعار التحويل الداخلية التي تساعد في عملية تقييم أداء مراكز المسؤولية، وكذلك تؤثر أسعار التحويل في تقييم أداء مراكز المسؤولية، لأنه إذا تم تقييم الأداء طبقاً لمعدل العائد على الاستثمار فإنه من مصلحة مدير مركز المسؤولية المحول منه الحصول على أعلى سعر لتحويل منتجاته حتى يزيد معدل العائد على الاستثمار ويرتفع مستوى أداء مركزه، وفي الوقت نفسه فإن مدير المركز المحول إليه يسعى جاهداً للحصول على أقل سعر للمنتجات المحولة إليه حتى يحقق العائد على الاستثمار الذي يستهدفه (مريم، 2012، ص 185-186).

اتضح مما سبق بأن أسعار التحويل لها دور مهم في عملية تقييم الاداء بحث كل من فرع البائع و المشتري تحاول اظهار أداء جيد من خلال أسعار التحويل، لأن فرع البائع يحاول الحصول على أعلى سعر تحويل للحصول على دخل تشغيلي أكبر، وكذلك يحاول الفرع المشتري الحصول على ادنى سعر ممكن للتحويلات إليه للحصول على أقل كلفة لمبيعاته ومن خلال ذلك اظهار دخل تشغيلي أكبر.

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

المطلب الأول: الإجراءات التحليلية لبيانات الشركة

3-1-1 تمهيد:

لغرض تطبيق البحث تم اختيار شركة زبيرانو عينة للبحث وبفرعها: أربيل والسليمانية العاملين في إقليم كوردستان العراق، أما المركز الرئيس للشركة فهو يقع في انقرة – تركيا، ومن خلال إطلاعنا على بيانات وقوائم شركة زبيرانو للمبليات والاثاث / المحدودة تبين بأن الشركة كمركز رئيسي هي التي تقوم ببيع منتجاتها الى الفرعين (القطاعات): اربيل والسليمانية، أما الفروع فلا تباع لبعضها البعض إلا بكميات قليلة جداً والتحويلات تكون بسعر الشراء ويعتبر الفروع وحدات تجارية وليست صناعية لذلك تكون من الصعب تطبيق طرق أسعار التحويل كافة مثل: (طريقة سعر التحويل على أساس الكلفة المتغيرة، وطريقة سعر التحويل على أساس الكلفة المعيارية)، وكذلك تطبيق اسعار التحويل على كميات قليلة ليست لها أهمية ولذلك سنقوم بعرض قوائم الدخل للشركة عينة البحث، وبيان الطريقة المتبعة من قبل الشركة في تسعير التحويلات من المركز الرئيس للشركة الى فرعها أربيل والسليمانية وبعد ذلك سنتطرق طرق التسعير المختلفة لتحويلات الشركة للفرعين المذكورين وبيان اثر كل طريقة تسعير في الدخل التشغيلي لكل من المركز البائع والفروع المشتري.

3-1-2 طريقة التسعير المتبعة في الشركة عينة البحث:

في البداية نستعرض قوائم الدخل والطريقة المتبعة من قبل الشركة عينة البحث وفروعها الواقعة في إقليم كوردستان¹ في تسعير التحويلات الى الفرعين

¹ لدى الشركة (33) فرعاً أغلب هذه الفروع متواجدة في تركيا وهناك فرعان فقط في إقليم كوردستان (أربيل والسليمانية).

وهي طريقة الكلفة المعدلة (الكلفة زائد نسبة المعينة Cost - Plus)، كما موضح في الجدول رقم (1):

الجدول (1)

قائمة الدخل للشركة والفروع الواقعة في الاقليم مبني على طريقة الكلفة المعدلة للسنة (2014) المبالغ بالدولار الامريكي

فرع السليمانية	فرع أربيل	الشركة ككل	التفاصيل
1,374,584	1,747,856	16,417,101	إجمالي المبيعات
		10,373,950	المبيعات المحلية (الفروع الداخلية)
		5,864,453	المبيعات الخارجية (الفروع الخارجية)
		178,698	إيرادات أخرى
25,758	33,256	200,879	خصم على المبيعات
		200,879	مردود المبيعات
1,348,826	1,714,600	16,216,221	صافي المبيعات
824,750	1,048,714	14,499,365	تكلفة المبيعات:
0	0	12,600,135	تكلفة المنتجات المباعة
824,750	1,048,714	1,899,230	تكلفة البضائع التجارية المباعة:
1,216,327	869,585		مخزون أول مدة
504,967	679,359		المشتريات (الكلفة المحولة)
896,544	500,230		مخزون آخر المدة
524,076	665,886	1,716,857	إجمالي ربح أو خسارة المبيعات
413,484	608,584	883,280	المصاريف التشغيلية
0	0	9,985	نفقات البحث والتطوير
65,160	91,266	345,710	مصاريف التسويق والمبيعات والتوزيع
348,324	517,318	527,585	مصاريف الإدارة العامة
110,592	57,302	833,557	دخل أو خسارة التشغيلية

مصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على البيانات والسجلات المالية للشركة عينة البحث وفروعها

وسنقوم باظهار كيفية احتساب كلفة المشتريات (اي الكلفة المحولة) سنة 2014 لفرع أربيل والسليمانية من خلال الجدولين التاليين:

الجدول (2)

كيفية احتساب كلفة المشتريات بحسب طريقة الكلفة المعدلة لفرع أربيل للسنة 2014 المبالغ بالدولار الامريكي

رقم العملية المالية	اسم المنتج المشتراه	الكمية	سعر الوحدة (الكلفة) + الوحدة %20 هامش (ربح)	الكلفة الوحدة	%20 هامش الربح	المجموع (الكمية * سعر الوحدة)
1	AVENTIS KÖŞE KOLTUK (D)	1 طقم	1633 (*)	1361	272	1633
2	FAUSTA KONSOL	1 عدد	1321	1101	220	1321
3	FAUSTA MASA	1 عدد	1104	920	184	1104
4	FAUSTA ORTA SEHPA	1 عدد	401	334	67	401
5	FAUSTA YAN SEHPA	2 عدد	234	195	39	468
6	PASCHA FİSKOS SEHPA	1 عدد	117	97	20	117
.
.
مجموع كلفة المشتريات لفرع أربيل (2014)						679,359

مصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على البيانات والسجلات المالية للشركة عينة البحث وفروعها

*تم تحويل الليرة التركية الى الدولار بمتوسط سعر الصرف 2.99 ليرة مقابل دولار واحد في سنة 2014 (4884 ليرة تركية (من السجلات الشركة) / 2.99 = 1633 دولار) الجدول (3)

كيفية احتساب كلفة المشتريات بحسب طريقة الكلفة المعدلة لفرع السلیمانية للسنة 2014 المبالغ بالدولار الامريكى

رقم العملية المالية	اسم المنتج المشتراه	الكمية	سعر الوحدة (الكلفة) + الوحدة %20 هامش (ربح)	الكلفة الوحدة	%20 هامش الربح	المجموع (الكمية * سعر الوحدة)

535	89	446	535 (*)	عدد 1	BOTİCELLİ KONSOL PANOSU	1
1070	178	892	1070	عدد 1	LARA DOLAP	2
401.34	33	167	200.67	عدد 2	LARA KOMİDİN (27,05 MAİL ATILDI)	3
552	92	460	552	عدد 1	LARA TUVALET MASASI	4
1759.20	147	733	879.60	عدد 2	GEROME 3 LÜ KANEPE (D)	5
1250.84	104	521	625.42	عدد 2	GEROME TEKLİ KOLTUK (D)	6
.
.
504,967					مجموع كلفة المشتريات لفرع السليمانية (2014)	

مصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على البيانات والسجلات المالية للشركة عينة البحث وفروعها

*تم تحويل الليرة تركية الى الدولار بمتوسط سعر الصرف 2.78 ليرة مقابل دولار واحد في سنة 2015 (1600 ليرة تركية (من السجلات الشركة) / 2.99 = 535 دولار) من خلال الجدول رقم (2) نرى بأن مشتريات فرع أربيل (اي كلفة المنتجات المحولة لفرع أربيل) لسنة 2014 تساوي 679,359 دولاراً تم احتسابها استناداً الى بيانات الشركة و فروعها (بالرجوع الى السجلات الشركة) ومن خلال الجدول رقم (3) نرى بأن مشتريات فرع السليمانية (اي كلفة المنتجات المحولة لفرع السليمانية) لسنة 2014 تساوي 504,967 دولاراً استناداً الى بيانات الشركة و فروعها في (السجلات الشركة).

بعد ان تم استعراض قائمة الدخل للشركة عينة بحث وفروعها الواقعة في إقليم كوردستان والتعرف على الطريقة المتبعة من قبل الشركة وفروعها نأتي الى بيان تأثير هذه طريقة في دخل التشغيل للشركة وفروعها، كما نرى في الجدول رقم (1) بموجب هذه طريقة (طريقة التكلفة المعدلة) حققت الشركة دخلاً تشغيلياً في سنة (2014) بمقدار (833,557 دولار)، أما فرع أربيل فحقق دخلاً تشغيلياً بمقدار (57,302 دولاراً) أما فرع السليمانية فحقق (110,592 دولاراً).

ويرى الباحثان بأن الشركة وفروعها استخدمت طريقة الكلفة المعدلة لتحديد سعر التحويل الذي يساوي الكلفة الفعلية زائداً نسبة معينة من الربح وهي نسبة

عشوائية وليست طريقة علمية وتسبب هذا في اختيار سعر التحويل أقل تأثيراً و أقل كفاءة على دخل و أداء الشركة وفروعها.

وبعد ان تم عرض الطرق المستخدمة من قبل الشركة وفروعها تأتي الى تطبيق طرق لتسعير التحويلات بين الشركة وفروعها الواقعة في الإقليم مع بيان تأثيراتها في الدخل التشغيلي للشركة وفروعها (اي البائع و المشتري).

3-1-3 تسعير التحويلات على أساس سعر السوق

نستخدم طريقة سعر السوق لتسعير التحويلات بين الشركة و فروعها الواقعة في الاقليم، كما موضح في الجدول رقم (4) :

الجدول (4)

قائمة الدخل للشركة وفروعها الواقعة بالإقليم باستخدام طريقة سعر السوق لتسعير التحويلات بينهم للسنة (2014) المبالغ بالدولار الامريكى

فرع السليمان ية	فرع أربيل	الشركة ككل	التفاصيل
1,374,584	1,747,856	17,207,724	إجمالي المبيعات
		10,373,950	المبيعات المحلية (الفروع الداخلية)
		6,655,076	المبيعات الخارجية (الفروع الخارجية)
		178,698	ايرادات أخرى
25,758	33,256	200,879	خصم على المبيعات
		200,879	مردود المبيعات
1,348,826	1,714,600	17,006,844	صافي المبيعات
1,154,650	1,468,200	14,499,365	تكلفة المبيعات:
0	0	12,600,135	تكلفة المنتجات المباعة
1,154,650	1,468,200	1,899,230	تكلفة البضائع التجارية المباعة:
1,702,858	1,217,419		المخزون أول المدة
706,954	951,103		المشتريات (الكلفة المحولة)
1,255,162	700,322		المخزون آخر المدة
194,176	246,400	2,507,480	إجمالي ربح أو خسارة المبيعات
413,484	608,584	883,280	المصاريف التشغيلية
0	0	9,985	نفقات البحث والتطوير

65,160	91,266	345,710	مصاريف التسويق والمبيعات والتوزيع
348,324	517,318	527,585	مصاريف الإدارة العامة
-219,308	-362,184	1,624,199	دخل أو خسارة التشغيلية

مصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على البيانات والسجلات المالية للشركة عينة

البحث وفروعها

استخرجنا قيمة مشتريات فرع أربيل و السليمانية (الكلفة المحولة) في الجدول أعلاه استناداً الى سعر بيع المنتجات في فروع الشركة داخل تركيا كونه سعر السوق²، وتم احتسابه بحسب المعادلة التالية:

سعر السوق = (كلفة المنتج الصادر عن الشركة (كلفة المنتج بحسب طريقة الكلفة المعدلة)) + 40% من كلفة المنتج.

اي مشتريات فرع أربيل بحسب سعر السوق = 951,103 دولارات (679,359 + 40% * 679,359) (اي سعر المنتج من فروع أخرى داخل تركيا).

و مشتريات فرع السليمانية بحسب سعر السوق = 706,954 دولاراً (504,967 + 40% * 504,967) (اي سعر المنتج من فروع أخرى داخل تركيا).

واظهر الجدول رقم (4) انه وباستخدام سعر السوق لتسعير التحويلات بدلاً من طريقة الكلفة المعدلة (الطريقة المتبعة من قبل الشركة وفروعها) تسبب في ارتفاع دخل التشغيل للبائع وانخفاض دخل التشغيل للفرع المشتري، بمعنى آخر هذه الطريقة بشكل عام لها تأثير سلبي في الفرع المشتري، لأنه تزيد من كلفة مشترياتها وبالتالي تزيد من كلفة البضاعة المباعة وذلك تسبب في تقليل دخلها التشغيلي، حيث ظهر في جدول فرع أربيل في سنة (2014) زيادة كلفة مبيعاتها من (1,048,714 دولاراً) الى (1,468,200 دولار)، وكذلك زادت تكلفة مبيعات فرع السليمانية خلال السنة نفسها من (824,750 دولاراً) الى (1,154,650 دولاراً).

ومن جانب اخر، فإن هذه الطريقة كان لها تأثير ايجابي في البائع (الشركة) لأنها تزيد من مبيعاتها حيث زادت مبيعات الشركة لسنة (2014) من (16,417,101 دولار) الى (17,207,724 دولاراً)، لذلك يرى الباحثين أن استخدام هذه الطريقة كان

² تم الاتصال بمدير فرع غازي عنتاب (اغوز دميرجن) للحصول على هذه المعلومات بتاريخ 2019/12/16

لها تأثير سلبي في الدخل التشغيل للفروع لانه ادى الى انخفاض الدخل التشغيلي لفرع أربيل الى خسارة (362,184 دولاراً) وفرع السليمانية الى خسارة (219,308 دولار)، وهذا سوف يؤثر في تقييم اداء مدراء الفروع (القطاعات). فقد يلجأ المشتري الى البحث عن مورد آخر خارج الشركة لشراء المنتجات وبسعر أقل.

3-1-4 طريقة تسعير التحويلات على أساس الكلفة:

طريقة ثانية لتسعير التحويلات بين الشركة و فروعها وهي طريقة التسعير على أساس الكلفة، وهذه الطريقة تنقسم الى طرق متعددة منها:

3-1-4-1 تسعير على اساس الكلفة الفعلية (او الكلية):

يمكن استخدام طريقة الكلفة الكلية أو الكلفة الفعلية أساساً لتسعير المنتجات المحولة من شركة الى فروعها، ويمكن توضيحها من خلال جدول رقم (5):

الجدول (5)

قائمة الدخل للشركة وفروعها الواقعة بالاقليم باستخدام طريقة الكلفة الكلية او الكلفة الفعلية لتسعير المنتجات المحولة بينهم لسنة (2014) المبالغ بالدولار الامريكى

التفاصيل	الشركة ككل	فرع أربيل	فرع السليمانية
إجمالي المبيعات	16,104,857	1,747,856	1,374,584
المبيعات المحلية (الفروع الداخلية)	10,373,950		
المبيعات الخارجية (الفروع الخارجية)	5,552,209		
ايرادات أخرى	178,698		
خصم على المبيعات	200,879	33,256	25,758
مردود المبيعات	200,879		
صافي المبيعات	15,903,977	1,714,600	1,348,826
تكلفة المبيعات:	14,499,365	873,928	687,292
تكلفة المنتجات المباعة	12,600,135	0	0
تكلفة البضائع التجارية المباعة:	1,899,230	873,928	687,292
المخزون أول المدة		724,654	1,013,606
المشتريات (الكلفة المحولة)		566,132	420,806

747,120	416,858		المخزون آخر المدة
661,534	840,672	1,404,613	إجمالي ربح أو خسارة المبيعات
413,484	608,584	883,280	المصاريف التشغيلية
0	0	9,985	نفقات البحث والتطوير
65,160	91,266	345,710	مصاريف التسويق والمبيعات والتوزيع
348,324	517,318	527,585	مصاريف الإدارة العامة
248,050	232,088	521,333	دخل أو خسارة التشغيلية

مصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على البيانات والسجلات المالية للشركة عينة البحث وفروعها

وسنقوم باظهار كيفية احتساب كلفة المشتريات (اي كلفة المحولة) سنة 2014 لفرع اربيل والسليمانية من خلال الجدولين التاليين:
الجدول (6)

كيفية احتساب كلفة المشتريات بحسب طريقة الكلفة الكلية لفرع اربيل لسنة 2014 المبالغ بالدولار الامريكى

رقم العملية المالية	اسم المنتج المشتراه	الكمية	كلفة الكلية للوحدة	مجموع (الكمية * الكلفة الكلية للوحدة)
1	AVENTIS KÖŞE KOLTUK (D)	1 طقم	1361 (*)	1361
2	FAUSTA KONSOL	1 عدد	1101	1101
3	FAUSTA MASA	1 عدد	920	920
4	FAUSTA ORTA SEHPA	1 عدد	334	334
5	FAUSTA YAN SEHPA	2 عدد	195	390
6	PASCHA FİSKOS SEHPA	1 عدد	97	97
.
.
مجموع كلفة المشتريات لفرع اربيل (2014)				566,132

مصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على بيانات وسجلات المالية للشركة عينة البحث وفروعها

*تم تحويل الليرة التركية الى دولار بمتوسط سعر الصرف 2.99 ليرة مقابل دولار واحد في سنة 2014 (4070 ليرة تركية (من السجلات الشركة) / 2.99 = 1361 دولار)

الجدول (7)

كيفية احتساب كلفة المشتريات بحسب طريقة كلفة الكلية لفرع السليمانية لسنة
2014 المبالغ بالدولار الامريكى

رقم العملية المالية	اسم المنتج المشتراه	الكمية	كلفة الكلية للوحة	مجموع (الكمية * الكلفة الكلية للوحدة)
1	BOTİCELLİ KONSOL PANOSU	1 عدد	446 (*)	446
2	LARA DOLAP	1 عدد	892	892
3	LARA KOMİDİN (27,05 MAİL ATILDI)	2 عدد	167	334
4	LARA TUVALET MASASI	1 عدد	460	460
5	GEROME 3 LÜ KANEPE (D)	2 عدد	733	1466
6	GEROME TEKLİ KOLTUK (D)	2 عدد	521	1042
.
.
مجموع كلفة المشتريات لفرع السليمانية (2014)				420,806

مصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على البيانات والسجلات المالية للشركة عينة
البحث وفروعها

*تم تحويل الليرة التركية الى دولار بمتوسط سعر الصرف 2.99 ليرة مقابل دولار
واحد في سنة 2014 (1333 ليرة تركية (من السجلات الشركة) / 2.99 = 446 دولار)
بحسب هذه الطريقة من خلال الجدول رقم (6) نرى بأن مشتريات فرع أربيل
(اي كلفة المنتجات المحولة لفرع أربيل) لسنة 2014 تساوي 566,132 دولاراً استناداً
الى بيانات الشركة و فروعها (بالرجوع الى السجلات الشركة) ومن خلال الجدول رقم
(7) نرى بأن مشتريات فرع السليمانية (اي كلفة المنتجات المحولة لفرع السليمانية)
لسنة 2014 تساوي 420,806 دولارات استناداً الى بيانات الشركة و فروعها
(السجلات الشركة).

ونفهم من الجدول رقم (5) أن بسبب استخدام طريقة الكلفة الكلية او
الفعلية بدلا من طريقة الكلفة الكلية زائداً الهامش (نسبة معينة) في تسعير
المنتجات المحولة بين الشركة عينة البحث وفروعها يزيد دخل التشغيل لدى الفرع
المشتري لأنه يقلل من كلفة مبيعات كذلك ينقص من دخل التشغيلي لدى البائع
(الشركة) اي لها تأثير ايجابي في الفرع المشتري و تأثير سلبي في البائع، كما نرى
في الجدول انخفاض كلفة مبيعات فرع أربيل في سنة (2014) من (1,048,714

دولاراً) الى (873,928 دولاراً)، وكذلك انخفضت تكلفة مبيعات فرع السليمانية من (824,750 دولاراً) الى (687,292 دولاراً) خلال السنة نفسها.

3-1-4-2 تسعير التحويلات على أساس الكلفة المتغيرة:

يمكن استخدام طريقة كلفة المتغيرة أساساً لتسعير المنتجات المحولة بين الشركة وفروعها، ويمكن توضيح هذه الطريقة من خلال الجدول رقم (8):

الجدول (8)

قائمة الدخل للشركة وفروعها الواقعة بالاقليم باستخدام طريقة الكلفة المتغيرة لتسعير المنتجات المحولة بينهم لسنة (2014) المبالغ بالدولار الامريكى

فرع السليمانية	فرع أربيل	الشركة ككل	التفاصيل
1,374,584	1,747,856	15,667,715	إجمالي المبيعات
		10,373,950	المبيعات المحلية (فروع داخلية)
		5,115,067	المبيعات الخارجية (فروع خارجية)
		178,698	ايرادات أخرى
25,758	33,256	200,879	خصم على المبيعات
		200,879	مردود المبيعات
1,348,826	1,714,600	15,466,836	صافي المبيعات
494,850	629,228	14,499,365	تكلفة المبيعات:
0	0	12,600,135	تكلفة المنتجات المباعة
494,850	629,228	1,899,230	تكلفة البضائع التجارية المباعة:
729,796	521,751		المخزون أول المدة
302,980	407,615		المشتريات (الكلفة المحولة)
537,926	300,138		المخزون آخر المدة
853,976	1,085,372	967,471	إجمالي ربح أو خسارة المبيعات
413,484	608,584	883,280	المصاريف التشغيلية
0	0	9,985	نفقات البحث والتطوير
65,160	91,266	345,710	مصاريف التسويق والمبيعات والتوزيع
348,324	517,318	527,585	مصاريف الإدارة العامة

440,492	476,788	84,191	دخل أو خسارة التشغيلية
---------	---------	--------	------------------------

مصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على البيانات والسجلات المالية للشركة عينة البحث وفروعها
وسنقوم باظهار كيفية احتساب كلفة المشتريات (اي الكلفة المحولة) سنة 2014 لفرع أربيل والسليمانية بحسب طريقة الكلفة المتغيرة من خلال الجدولين التاليين:

الجدول (9)

كيفية احتساب كلفة المشتريات بحسب طريقة الكلفة المتغيرة لفرع أربيل للسنة 2014 المبالغ بالدولار الامريكى

رقم العملية المالية	اسم المنتج المشتراه	الكمية	كلفة الكلية للوحدة	كلفة المتغيرة للوحدة (72% من كلفة الكلية للوحدة)	مجموع (الكمية * الكلفة المتغيرة للوحدة)
1	AVENTIS KÖŞE KOLTUK (D)	1 طقم	1361 (*)	980	980
2	FAUSTA KONSOL	1 عدد	1101	793	793
3	FAUSTA MASA	1 عدد	920	662	662
4	FAUSTA ORTA SEHPA	1 عدد	334	241	241
5	FAUSTA YAN SEHPA	2 عدد	195	140	281
6	PASCHA FİSKOS SEHPA	1 عدد	97	70	70
.
.
مجموع كلفة المشتريات لفرع أربيل (2014)					407,615

مصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على البيانات والسجلات المالية للشركة عينة البحث وفروعها

*تم تحويل الليرة التركية الى الدولار بمتوسط سعر الصرف 2.99 ليرة مقابل دولار واحد في سنة 2014 ((72% * 4070) ليرة تركية (من السجلات الشركة) / 2.99 = 980 دولاراً)

الجدول (10)

كيفية احتساب كلفة المشتريات بحسب طريقة الكلفة المتغيرة لفرع السليمانية
للسنة 2014 المبالغ بالدولار الامريكى

رقم العملية المالية	اسم المنتج المشتراه	الكمية	كلفة الكلية للوحة	كلفة المتغيرة للوحة (72% من كلفة الكلية للوحة)	مجموع الكمية * الكلفة المتغيرة للوحة)
1	BOTİCELLİ KONSOL PANOSU	1 عدد	446 (*)	321	321
2	LARA DOLAP	1 عدد	892	642	642
3	LARA KOMİDİN (27,05 MAİL ATILDI)	2 عدد	167	120.24	240.48
4	LARA TUVALET MASASI	1 عدد	460	331	331
5	GEROME 3 LÜ KANEPE (D)	2 عدد	733	527.76	1055.52
6	GEROME TEKLİ KOLTUK (D)	2 عدد	521	375.12	750.24
.
.
مجموع كلفة المشتريات لفرع السليمانية (2014)					302,980

مصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على البيانات والسجلات المالية للشركة عينة
البحث وفروعها

*تم تحويل الليرة التركية الى الدولار بمتوسط سعر الصرف 2.99 ليرة مقابل دولار
واحد في سنة 2014 ((72% * 1333) ليرة تركية (من السجلات الشركة) / 2.99 = 321
دولاراً)

بحسب هذه الطريقة تم احتساب كلفة التحويلات لفرع أربيل (المشتريات)
من خلال الجدول رقم (9) استناداً الى بيانات شركة التي حصلنا عليها عبر الاتصالات
الهاتفية والبريد الالكتروني مع المحاسب العام للشركة³ وتساوي 407,615 دولاراً
بالكلفة المتغيرة (72% من كلفة المنتج التي تساوي كلفة المتغيرة للمنتج)
ومشتريات فرع السليمانية التي تساوي 302,980 دولاراً بالكلفة المتغيرة (الكلفة
المحولة) من خلال الجدول رقم (10) استناداً الى بيانات شركة.

³ المحاسب العام للشركة (فاتح افشار) في تاريخ 2019/12/17.

أظهر لنا الجدول رقم (8) بأن الدخل التشغيلي لفرع أربيل خلال سنة (2014) ازداد من (57,302 دولار) الى (476,788 دولاراً) وذلك بسبب انخفاض كلفة مبيعاتها من (1,048,714 دولاراً) الى (629,228 دولاراً)، وكذلك ازداد الدخل التشغيلي لفرع السليمانية من (110,592 دولاراً) الى (440,492 دولاراً) بسبب انخفاض كلفة مبيعاتها من (824,750 دولاراً) الى (494,850 دولاراً) خلال السنة نفسها، وذلك بسبب استخدام طريقة الكلفة المتغيرة لتسعير المنتجات المحولة من الشركة الى فرع أو من فرع لآخر بدلا من استخدام الطريقة المتبعة لدى الشركة وفروعها لتسعير التحويلات بينهم، اي هذه الطريقة لها تأثير ايجابي في الفرع المشتري وتأثير سلبي في البائع كما نرى بأن الدخل التشغيلي للشركة (البائع) انخفض بمقدار (749,386 دولاراً) وذلك بسبب انخفاض في مبيعاتها من (16,417,101 دولاراً) الى (15,667,715 دولاراً) بالكلفة نفسها للمبيعات (14,499,365 دولاراً).

3-4-1-3 تسعير التحويلات على أساس الكلفة المعيارية:

يمكن استخدام طريقة الكلفة المعيارية أساساً لتسعير المنتجات المحولة بين الشركة وفروعها، ويمكن توضيح هذه الطريقة من خلال الجدول رقم (11):

الجدول (11)

قائمة الدخل للشركة وفروعها الواقعة بالاقليم باستخدام طريقة الكلفة المعيارية لتسعير المنتجات المحولة بينهم لسنة (2014) المبالغ بالدولار الامريكى

التفاصيل	الشركة ككل	فرع أربيل	فرع السليمانية
إجمالي المبيعات	15,886,286	1,747,856	1,374,584
المبيعات المحلية (الفروع الداخلية)	10,373,950		
المبيعات الخارجية (الفروع الخارجية)	5,333,638		
ايرادات أخرى	178,698		
خصم على المبيعات	200,879	33,256	25,758
مردود المبيعات	200,879		
صافي المبيعات	15,685,407	1,714,600	1,348,826
تكلفة المبيعات:	14,499,365	751,578	591,071

0	0	12,600,135	تكلفة المنتجات المباعة
591,071	751,578	1,899,230	تكلفة البضائع التجارية المباعة:
871,701	623,203		المخزون أول المدة
361,893	486,874		المشتريات (الكلفة المحولة)
642,523	358,498		المخزون آخر المدة
757,755	963,022	1,186,042	إجمالي ربح أو خسارة المبيعات
413,484	608,584	883,280	المصاريف التشغيلية
0	0	9,985	نفقات البحث والتطوير
65,160	91,266	345,710	مصاريف التسويق والمبيعات والتوزيع
348,324	517,318	527,585	مصاريف الإدارة العامة
344,271	354,438	302,762	دخل أو خسارة التشغيلية

مصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على البيانات والسجلات المالية للشركة عينة البحث وفروعها

وسنقوم باظهار كيفية احتساب كلفة المشتريات (اي الكلفة المحولة) سنة 2014 بحسب طريقة الكلفة المعيارية لفرع أربيل والسليمانية من خلال الجدولين التاليين:

الجدول (12)

كيفية احتساب كلفة المشتريات بحسب طريقة الكلفة المعيارية لفرع أربيل للسنة 2014 المبالغ بالدولار الامريكى

رقم العملية المالية	اسم المنتج المشتراه	الكمية	الكلفة المعيارية للوحدة الواحدة	مجموع (الكمية * الكلفة المعيارية للوحدة الواحدة)
1	AVENTIS KÖŞE KOLTUK (D)	1 طقم	1171 (*)	1171
2	FAUSTA KONSOL	1 عدد	947	947
3	FAUSTA MASA	1 عدد	791	791
4	FAUSTA ORTA SEHPA	1 عدد	288	288
5	FAUSTA YAN SEHPA	2 عدد	168	336
6	PASCHA FİSKOS SEHPA	1 عدد	84	84
.
.

486,874			مجموع كلفة المشتريات لفرع أربيل (2014)
---------	--	--	---

مصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على البيانات والسجلات المالية للشركة عينة البحث وفروعها

*تم تحويل الليرة التركية الى الدولار بمتوسط سعر الصرف 2.99 ليرة مقابل دولار واحد في سنة 2014 (3500 ليرة تركية (من السجلات الشركة) / 2.99 = 1171 دولار)
الجدول (13)

كيفية احتساب كلفة المشتريات بحسب طريقة الكلفة المعيارية لفرع السليمانية
للسنة 2014 المبالغ بالدولار الامريكى

رقم العملية المالية	اسم المنتج المشتراه	الكمية	الكلفة المعيارية للوحدة الواحدة	مجموع (الكمية * الكلفة المعيارية للوحدة الواحدة)
1	BOTİCELLİ KONSOL PANOSU	1 عدد	384 (*)	384
2	LARA DOLAP	1 عدد	767	767
3	LARA KOMİDİN (27,05 MAİL ATILDI)	2 عدد	144	288
4	LARA TUVALET MASASI	1 عدد	395	395
5	GEROME 3 LÜ KANEPE (D)	2 عدد	630.4	1260.8
6	GEROME TEKLİ KOLTUK (D)	2 عدد	448	896
.
.
	مجموع كلفة المشتريات لفرع السليمانية (2014)			361,893

مصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على البيانات والسجلات المالية للشركة عينة البحث وفروعها

*تم تحويل الليرة التركية الى الدولار بمتوسط سعر الصرف 2.99 ليرة مقابل دولار واحد في سنة 2014 (1147 ليرة تركية (من السجلات الشركة) / 2.99 = 384 دولار)
من خلال الجدول رقم (12) وعلى وفق هذه الطريقة كلفة المنتجات المحولة لفرع أربيل خلال سنة 2014 كانت تساوي 486,874 دولاراً (الكلفة المحولة) استناداً الى بيانات الشركة و فروعها والموضحة في السجلات الشركة وكذلك من خلال الجدول رقم (13) نرى بأن مشتريات فرع السليمانية خلال السنة نفسها تساوي

361,893 دولاراً (الكلفة المحولة) استنادا الى بيانات الشركة و فروعها والموضحة في السجلات الشركة.

وأظهر الجدول رقم (11) بأن الدخل التشغيلي للبائع قد انخفض والدخل التشغيلي لفرع المشتري إزداد بسبب استخدام طريقة الكلفة المعيارية بدلاً من الطريقة المتبعة من قبل الشركة وفروعها في تسعير التحويلات بينهم، أما الدخل التشغيلي لفرع أربيل في سنة (2014) فقد إزداد من (57,302 دولاراً) الى (354,438 دولاراً) وذلك نتيجة الانخفاض كلفة مبيعاتها من (1,048,714 دولاراً) الى (751,578 دولاراً) بسبب استخدام طريقة الكلفة المعيارية بدلا من الكلفة المعدلة. وكذلك إزداد الدخل التشغيلي لفرع السليمانية خلال سنة (2014) من (110,592 دولاراً) الى (344,271 دولاراً) نتيجة انخفاض كلفة مبيعاتها من (824,750 دولاراً) الى (591,071 دولاراً) وذلك للسبب السابق نفسه، وفي هذه الحالة فإن لطريقة التسعير على أساس الكلفة المعيارية تأثير ايجابي في الفرع المشتري ولها تأثير سلبي في البائع (الشركة)، كما نرى بأن الدخل التشغيلي للشركة (البائع) قد انخفض من (833,577 دولاراً) الى (302,762 دولاراً) بسبب انخفاض مبيعاتها من (16,417,101 دولاراً) الى (15,886,286 دولاراً) نتيجة استخدام الكلفة المعيارية أساساً لتسعير تحويلاتها.

ويرى الباحثان بأن استخدام هذه الطريقة لها فائدة من ناحية أن هذا السعر يكون متوفراً في الوقت المطلوب توفره وعدم الانتظار حتى نهاية العملية الانتاجية لتحديد الكلفة الفعلية للمنتج.

3-1-5 تسعير التحويلات على أساس السعر التفاوضي:

يمكن استخدام طريقة السعر التفاوضي أساساً لتسعير المنتجات المحولة بين الشركة وفروعها، ويمكن توضيح هذه طريقة من خلال جدول رقم (14):

الجدول (14)

قائمة الدخل للشركة وفروعها الواقعة في الاقليم باستخدام طريقة السعر التفاوضي لتسعير المنتجات المحولة بينهم لسنة (2014) المبالغ بالدولار

الامريكي

التفاصيل	الشركة ككل	فرع أربيل	فرع السليمانية
إجمالي المبيعات	16,573,223	1,747,856	1,374,584

		10,373,950	المبيعات المحلية (الفروع الداخلية)
		6,020,575	المبيعات الخارجية (الفروع الخارجية)
		178,698	ايرادات أخرى
25,758	33,256	200,879	خصم على المبيعات
		200,879	مردود المبيعات
1,348,826	1,714,600	16,372,343	صافي المبيعات
893,479	1,136,107	14,499,365	تكلفة المبيعات:
0	0	12,600,135	تكلفة المنتجات المباعة
893,479	1,136,107	1,899,230	تكلفة البضائع التجارية المباعة:
1,317,688	942,050		المخزون أول المدة
547,048	735,972		المشتريات (الكلفة المحولة)
971,256	541,916		المخزون آخر المدة
455,347	578,493	1,872,979	إجمالي ربح أو خسارة المبيعات
413,484	608,584	883,280	المصاريف التشغيلية
0	0	9,985	نفقات البحث والتطوير
65,160	91,266	345,710	مصاريف التسويق والمبيعات والتوزيع
348,324	517,318	527,585	مصاريف الإدارة العامة
41,863	-30,091	989,699	دخل أو خسارة التشغيلية

مصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على البيانات والسجلات المالية للشركة عينة البحث وفروعها

في الجدول اعلاه تم احتساب الكلفة المحولة (المشتريات أو المنتجات المحولة) للفروع المشتريّة (اربيل والسليمانية) بناءً على المفترض من قبل الباحثين وهي (الكلفة الكلية للمنتج + 30% من كلفته كهامش ربح) لأنه حسب هذه الطريقة يجب على كل من مدير البائع (الشركة) و مدير الفرع المشتري أن يتفقا على سعر معين وهذا السعر يكون بين الكلفة الكلية للمنتج و سعر السوق للمنتج، و سعر السوق الذي يساوي كلفة المنتج بحسب الطريقة المتبعة من قبل الشركة زائد 40% كهامش ربح والسعر التفاوضي الذي يجب أن يكون اقل من سعر السوق، لهذا السبب اختار الباحثان 30% كهامش للربح تحديداً للسعر التفاوضي.

اي كلفة المنتجات المحولة لفرع اربيل = 566,132 (من الجدول رقم 9) + 30% = 735,972 دولاراً.

وكلفة المنتجات المحولة لفرع سليمانية = 420,806 (من الجدول رقم 9) +
(30% * 420,806) = 547,048 دولاراً.

اظهر لنا الجدول رقم (14) بأن هناك تشابهاً في الطريقة المتبعة من قبل الشركة وفروعها (طريقة الكلفة المعدلة) وطريقة السعر التفاوضي لتسعير المنتجات المحولة بين الشركة وفروعها لانه بموجب هذه الطريقة يتم اختيار سعر التحويل مبنياً على اتفاق الجانبين (اي جانب البائع وجانب المشتري) على سعر معين ويكون هذا السعر بين سعر السوق و الكلفة الكلية، كما ظهر في الجدول أن في سنة (2014) زادت كلفة مبيعات فرع أربيل من (1,048,714 دولاراً) الى (1,136,107 دولاراً) وذلك لانه كان سعر المختار أكبر من سعر الذي يستخدمونه في الشركة وفروعها وأدى ذلك الى انخفاض الدخل التشغيلي لفرع أربيل من (57,302 دولاراً) الى خسارة تشغيلية مقدارها (30,091 دولاراً)، وكذلك زادت كلفة مبيعات فرع السليمانية من (824,750 دولاراً) الى (839,479 دولاراً) خلال السنة نفسها وادى ذلك ايضا الى انخفاض دخله التشغيلي من (110,592 دولاراً) الى (41,863 دولاراً)، في هذه الحالة نرى بأن هذه الطريقة لها تأثير سلبي في فرع المشتري و لها تأثير ايجابي في البائع، كما نرى في الجدول بأن مبيعات الشركة ارتفعت من (16,417,101 دولار) الى (16,573,223 دولاراً) خلال سنة (2014).

ويرى الباحثان بأن هذه الطريقة تعد طريقة مناسبة لإستخدامها أساساً لتسعير التحويلات بين الشركة وفروعها في حالة عدم توفر سعر السوق، وصعوبة تحديد الكلفة الفعلية للمنتج بشكل دقيق، وتكون فرصة لكلا الفرعين (البائع والمشتري) لإظهار مهاراتهم في تقديم اداء أحسن لاختيار أفضل سعر لتسعير تحويلاتهم.

3-1-6 تسعير التحويلات على أساس سعر السوق المعدل:

يمكن استخدام طريقة سعر السوق المعدل أساساً لتسعير المنتجات المحولة بين الشركة وفروعها، وحسب هذه الطريقة يجب على البائع طرح مصاريف البيع (مثل علاوة موظف البيع) و التوزيع و التسويق من سعر البيع في حالة بيع أو تحويل المنتج لفروع الشركة نفسها لذلك تم احتساب 25% من كلفة المنتجات المصدرة من الشركة كهامش الربح بدلا من اضافة 40% كهامش الربح لأن 15% من الهامش تستخدم لتغطية مصاريف البيع والتوزيع والتسويق (اي

تعتبر مصاريف البيع والتوزيع والتسويق)⁴، ويمكن احتساب كلفة المنتجات المحولة حسب المعادلة التالية :

سعر السوق المعدل للمنتجات المحولة للفروع المشتريية = كلفة المنتج بحسب الطريقة المتبعة من قبل الشركة + 25% من كلفته.

بحسب هذه المعادلة فإن كلفة المنتجات المحولة لفرع أربيل (2014) كانت = 679,359 دولاراً (من الجدول رقم 1) + 25% * 679,359 دولاراً = 849,199 دولاراً وكلفة المنتجات المحولة لفرع السليمانية (2014) كانت = 504,967 دولاراً (من الجدول رقم 1) + 25% * 504,967 دولاراً = 631,209 دولاراً، ويمكن توضيح هذه الطريقة من خلال الجدول رقم (15):

الجدول (15)

قائمة الدخل للشركة وفروعها الواقعة في الاقليم باستخدام طريقة سعر السوق المعدل لتسعير المنتجات المحولة بينهم لسنة (2014) المبالغ بالدولار الامريكى

التفاصيل	الشركة ككل	فرع أربيل	فرع السليمانية
إجمالي المبيعات	16,885,468	1,747,856	1,374,584
المبيعات المحلية (الفروع الداخلية)	10,373,950		
المبيعات الخارجية (الفروع الخارجية)	6,332,820		
ايرادات أخرى	178,698		
خصم على المبيعات	200,879	33,256	25,758
مردود المبيعات	200,879		
صافي المبيعات	16,684,588	1,714,600	1,348,826
تكلفة المبيعات:	14,499,365	1,310,893	1,030,938
تكلفة المنتجات المباعة	12,600,135	0	0
تكلفة البضائع التجارية المباعة:	1,899,230	1,310,893	1,030,938

⁴ تم الحصول على هذه المعلومات عبر الاتصال بمدير فرع غازي عنتاب (اغوز دميرجن) بتاريخ 2019/12/16.

1,520,409	1,086,981		المخزون أول المدة
631,209	849,199		المشتريات (الكلفة المحولة)
1,120,680	625,288		المخزون آخر المدة
317,888	403,707	2,185,224	إجمالي ربح أو خسارة المبيعات
413,484	608,584	883,280	المصاريف التشغيلية
0	0	9,985	نفقات البحث والتطوير
65,160	91,266	345,710	مصاريف التسويق والمبيعات والتوزيع
348,324	517,318	527,585	مصاريف الإدارة العامة
-95,596	-204,877	1,301,943	دخل أو خسارة التشغيلية

مصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على البيانات والسجلات المالية للشركة عينة البحث وفروعها

يظهر في الجدول رقم (15) استخدام طريقة سعر السوق المعدل أساساً لتسعير المنتجات المحولة بين الشركة وفروعها وبيان تأثيرها في الدخل التشغيلي لكلا الفرعين (البائع والمشتري) وكما نرى في سنة (2014) انخفاض الدخل التشغيلي لفرع أربيل من (57,302 دولاراً) الى خسارة تشغيلية بمقدار (204,877 دولاراً) اي أثرت فيها بشكل سلبي وذلك بسبب ارتفاع كلفة مبيعاتها من (1,048,714 دولاراً) الى (1,310,893 دولار)، وكذلك خلال السنة نفسها انخفض الدخل التشغيلي لفرع السليمانية من (110,592 دولاراً) الى خسارة تشغيلية بمقدار (95,596 دولاراً) وذلك بسبب ارتفاع كلفة مبيعاتها من (824,750 دولاراً) الى (1,030,938 دولاراً)، اي هذه الطريقة لها تأثير سلبي في الفروع المشتريه ولكن لها تأثير ايجابي في البائع كما نرى بأن الشركة قد زاد دخلها التشغيلي من (833,577 دولاراً) الى (1,301,943 دولاراً).

ويرى الباحثان بأنه يجب اختيار هذه الطريقة لتسعير التحويلات التي اصحت من اختيار سعر السوق كسعر التحويل لأنه بموجب هذه الطريقة يتم استبعاد مصاريف النقل وتسويق المنتجات لانه لا يمكن تحميل مصاريف النقل والتسويق والبيع على سعر البيع في حالة تحويل المنتجات الى فروع الشركة نفسها.

المطلب الثاني: قياس أداء الشركة وفروعها وتقييمه

بعد أن طبقنا الطرق المختلفة لأسعار التحويل على الشركة وفروعها (الواقعة بالإقليم) و بيان تأثيراتها في الدخول التشغيلية سنقوم بقياس أداء الشركة وفروعها وتقييمه بحسب كل طريقة وباستخدام طرق مختلفة، وكما يأتي:

1-2-3 الدخل التشغيلي:

احد مقاييس الأداء هو الدخل التشغيلي، من خلال الجدول رقم (16) وذلك بقياس أداء الشركة وفروعها (البائع والمشتري) بواسطة الدخل التشغيلي بحسب الطرق المختلفة لتسعير التحويلات بينهم للسنة المالية (2014):

الجدول (16)

الدخل التشغيلي للشركة وفروعها حسب الطرق المختلفة لأسعار التحويل لسنة

(2014)

الطرق المستخدمة لتسعير التحويلات	الشركة	فرع أربيل	فرع السليمانية
طريقة الكلفة المعدلة (المستخدمة من قبل الشركة)	833,557	57,302	110,592
طريقة سعر السوق	1,624,199	-362,184	-219,308
طريقة الكلفة الكلية او الكلفة الفعلية	521,333	232,088	248,050
الكلفة المتغيرة	84,191	476,788	440,492
الكلفة المعيارية	302,762	354,438	344,271
سعر التفاوضي	989,699	-30,090	41,862
السعر السوق المعدل	1,301,943	-204,877	-95,596

مصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على البيانات والسجلات المالية للشركة عينة

البحث

من خلال الجدول رقم (16) ظهر لنا بأن الشركة (البائع) تحقق أفضل أداء اذا استخدمت طريقة سعر السوق (سواءً كان سعر السوق العادي أم سعر السوق المعدل) لتسعير تحويلاتها وهي (1,624,199 دولاراً) و (1,301,943 دولاراً) على التوالي، وطريقة السعر التفاوضي تعطي ثاني أفضل أداء لأنها تحقق دخلاً تشغيلياً مقداره (989,699 دولاراً)، كذلك نرى بأن طريقة الكلفة المعدلة (الطريقة المتبعة من قبل الشركة وفروعها) تعطي أداءً أفضل من استخدام طريقة الكلفة الكلية أم الكلفة الفعلية لأنها تحقق دخلاً تشغيلياً مقداره (833,557 دولاراً) في حين أن الدخل التشغيلي لطريقة الكلفة الفعلية تكون مقدارها (521,333 دولاراً)،

وأيضاً نرى بأن طريقة الكلفة المعيارية و المتغيرة تأتي في المراتب الاخيرة اذ تحقق دخلاً التشغيلياً بمقداره (302,762 دولاراً) و (84,191 دولاراً). أما بالنسبة للفروع المشتريّة (أربيل والسليمانية) فإن أفضل طريقة لتحقيق أعلى دخل هي طريقة الكلفة المتغيرة ومقداره (476,788 دولاراً) و (440,492 دولاراً) على التوالي، وتأتي في المرتبة الثانية طريقة الكلفة المعيارية لتسعير التحويلات حيث يحقق الدخل التشغيلي مقداره (354,438 دولاراً) و (344,271 دولاراً)، وبعد ذلك تأتي طريقة الكلفة الكلية (أو الكلفة الفعلية) لتحقيق الدخل التشغيلي بمقدار (232,088 دولاراً و 248,050 دولاراً) وبعدها طريقة الكلفة المعدلة بمقدار (57,302 و 110,592 دولاراً)، أما استخدام طريقة سعر السوق لتسعير التحويلات (سواءً كان سعر السوق العادي أم سعر السوق المعدل) تسبب للفروع المشتريّة خسارة تشغيلية بمقدار (362,184 و 204,877 دولاراً) و (219,308 و 95,596 دولاراً) على التوالي.

2-2-3 العائد على المبيعات:

مقياس آخر من مقاييس الأداء هو معدل العائد على المبيعات إذ إن الفرع الذي حقق معدلاً اعلى يعد أداءه جيداً و أفضل من فرع آخر، من خلال الجدول رقم (17) إذ نقيس أداء الشركة وفروعها (البائع والمشتري) بواسطة مقياس عائد على المبيعات بحسب الطرق المختلفة لتسعير التحويلات بينهم للسنة المالية (2014):

الجدول (17)

معدلات العائد على المبيعات للشركة وفروعها بحسب الطرق المختلفة لأسعار التحويل لسنة (2014)

الفرع السليمانية	فرع أربيل	الشركة	الطرق المستخدمة لتسعير التحويلات
8.05%	3.28%	* 5.08%	طريقة الكلفة المعدلة (المستخدمة من قبل الشركة)
-15.95%	-20.72%	9.44%	طريقة سعر السوق
18.05%	13.28%	3.24%	طريقة الكلفة الكلية او الكلفة الفعلية
32.05%	27.28%	0.54%	الكلفة المتغيرة
25.05%	20.28%	1.91%	الكلفة المعيارية

3.05%	-1.72%	5.97%	السعر التفاوضي
-6.95%	-11.72%	7.71%	سعر السوق المعدل

مصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على البيانات والسجلات المالية للشركة عينة البحث وفروعها

*تم احتساب معدل العائد على المبيعات للشركة (البائع) وفروعها المشتريّة (أربيل والسليمانية) بحسب المعادلة التالية:

العائد على المبيعات = صافي الربح التشغيلي / إيرادات المبيعات

معدل العائد على المبيعات للشركة بحسب طريقة الكلفة المعدلة للسنة

2014 = 833,577 دولار (من الجدول رقم 1) / 16,417,101 دولاراً (من الجدول رقم 1) = 5.08% .

يتبين لنا من خلال الجدول رقم (17) بأن البائع (الشركة) يتمكن من تحقيق أفضل أداء خلال سنة (2014) بواسطة استخدام طريقة سعر السوق لتسعير تحويلاتها، لأنه يحقق أعلى معدل عائد على المبيعات وهي (9.44%) وتأتي بعدها طريقة سعر السوق المعدل الذي يحقق معدلاً عائداً على المبيعات بنسبة (7.71%)، وتأتي طريقة السعر التفاوضي في المرتبة الثانية حيث حقق معدلاً عائداً على المبيعات بنسبة (5.97%)، كذلك نرى بأن طريقة الكلفة المعدلة (الطريقة المتبعة من قبل الشركة وفروعها) تعطي أداء أفضل من استخدام طريقة الكلفة الكلية أو الكلفة الفعلية لأنها تحقق المعدل العائد على المبيعات بنسبة (5.08%) في حين المعدل العائد على المبيعات المتحقق بواسطة استخدام طريقة الكلفة الفعلية تكون بنسبة (3.24%)، وأيضاً نرى بأن طريقة الكلفة المعيارية و المتغيرة تأتي في المراتب الأخيرة في اظهار أداء جيد لأن العائد على المبيعات كانت بنسبة (1.91%) و (0.54%).

بعد ذلك نأتي الى قياس العائد على المبيعات للفروع المشتريّة (أربيل و السليمانية)، ونرى بأن للفروع المشتريّة أفضل طريقة لتحقيق أفضل أداء هي طريقة الكلفة المتغيرة لانه وبموجب هذه الطريقة تحقق أعلى عائد على المبيعات بنسبة (27.28%) و (32.05%) على التوالي، وتحتل طريقة الكلفة المعيارية لتسعير التحويلات المرتبة الثانية لإعطاء أداء جيد للفرع لانه بواسطة هذه الطريقة يتحقق أكبر معدل عائد على المبيعات وهي بنسبة (20.28%) و (25.05%)، وبعدها تأتي

طريقة الكلفة الكلية بنسبة (13.28% و 18.05%) وبعدها طريقة الكلفة المعدلة بنسبة (3.28% و 8.05%)، أما عند استخدام طريقة سعر السوق لتسعير التحويلات (سواء كان سعر السوق العادي أم سعر السوق المعدل) فحصل الفرع المشتري على المعدل العائد السلبي بسبب الخسارة التشغيلية التي حققتها الفروع المشتريّة نتيجة استخدام هذه الطريقة وهي بنسبة (-20.72% ، -11.72%) و (-15.95% ، -6.95%) على التوالي، لذا فإن هذه الطريقة لا تعطي مؤشر أداء جيد للفروع المشتريّة.

ومما سبق أردنا أن نوضح صورة لكيفية استخدام اسعار التحويل بطرقها المختلفة وذلك بالتعامل مع واقع الشركة عينة البحث التي تعتبر (مركز البائع) وفروعها (القطاعات) العاملة في إقليم كوردستان: أربيل والسليمانية، وكيفية تأثير استخدام كل طريقة في أداء الفروع المشتريّة في دخلها التشغيلي عندما يتم تقييم أدائها. وتبين أن استخدام طريقة سعر السوق يظهر الأداء السلبي للفروع لأن الفروع تحقق خسائر اذا ماتم تسعير المنتجات المحولة اليها بسعر السوق. لذلك قد تكون هذه الطريقة غير مرغوبة فيها لدى مدراء الفروع اذا ماتم تقييمها حسب هذه الطريقة، ولكن طريقة الكلفة المتغيرة تظهر الأداء الجيد للفروع وتحقق دخلاً تشغيلياً عالياً لذا فقد تكون هذه الطريقة مرغوبة فيها من قبل مدراء الفروع المشتريّة ولكن غير مرغوب فيها من قبل الشركة ككل، وهذا يؤدي الى تعارض الأهداف لأن الشركة هي التي تقوم بالبيع الى فروعها.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات.

4-1 الاستنتاجات

بناءً على ما تقدم توصل الباحثان الى مجموعة من النتائج والاستنتاجات التي يمكن عرضها بالشكل الآتي:

1. الشركات كبيرة النشاط والمتعددة الجنسيات تنقسم الى فروع (قطاعات)، ويعتبر كل فرع (قطاع) مركزاً ربحيةً ويسمح للفروع (قطاعات) بالتعامل مع الأطراف الخارجية في عملية البيع والشراء، ويمكن استخدام أسعار التحويل في زيادة مبيعات الفروع او الاقسام والتحكم بتكاليفها مما ينعكس على زيادة أرباحها، فضلاً عن استخدامها في عملية تقييم الاداء.

2. سعر التحويل يعمل على تحفيز مديري كل مركز (فرع) على التحرك في اتجاه الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية في ظل النظام اللامركزي، وذلك بالعمل على توافق الأهداف العامة مع أهدافهم الذاتية، بحيث لا يؤدي إلى وجود تعارض بين أهداف كل مركز (فرع) في تعظيم الربح مع أهداف المراكز (فروع) الأخرى نفسها بما يعمل على تعظيم الربح الكلي للوحدة الاقتصادية.
3. إن التقرير القطاعي يُعد احد الأدوات المهمة في تقييم أداء كل قطاع من قطاعات الشركة وبالشكل الذي يساعد تحديد مسؤولية المدراء في إدارة قطاعاتهم والمحاسبة على مدى الاستغلال الأمثل لموارد القطاع وتحديد الانحرافات، ويتم اعداد التقارير القطاعية باستخدام اسعار التحويل فيها.
4. يتم تحويل المنتجات بين الشركة عينة البحث وبين فروعها بالتكلفة المعدلة وبدون تسعير وتحدد الأسعار بعد انتهاء عملية الإنتاج بإضافة هامش ربح للتكلفة الإجمالية (الفعلية).
5. عند استخدام سعر السوق لتسعير التحويلات بدلاً من الطريقة المستخدمة من قبل الشركة عينة البحث وفروعها، نلاحظ ارتفاع دخل التشغيل للبائع (الشركة) وانخفاض الدخل التشغيل للمشتري (الفروع). هذه الطريقة لها تأثير سلبي في الفرع المشتري، لأنها تزيد من كلفة مشترياتها وبالتالي تزيد من تكلفة البضاعة المباعة، وهذا سبب انخفاض الدخل التشغيل. وهذه الطريقة كان لها تأثير إيجابي في البائع (الشركة) لأنها تزيد من إيرادات مبيعاتها.
6. عند استخدام الكلفة المتغيرة والمعيارية لتسعير التحويلات من شركة (عينة البحث) الى الفروع ارتفع دخل التشغيل لكل فرع من الفروع المشتري (أربيل والسليمانية) بسبب انخفاض تكلفة مبيعات هذه الفروع. ولكن انخفاض الدخل التشغيل للشركة بسبب الانخفاض في مبيعاتها.
7. أفضل طريقة لتسعير التحويلات تحقق هدف الشركة ككل وهي طريقة سعر التحويل الميني على سعر السوق. أما بنسبة للفروع المشتري (أربيل والسليمانية) فإن أفضل طريقة لتسعير المنتجات المحولة هي طريقة الكلفة المتغيرة. وبذلك فقد تكون سعر السوق غير مرغوب فيه لدى مدراء الفروع المشتريّة إذا ماتم تقييم أدائها. وبالعكس قد تكون طريقة الكلفة المتغيرة هي مرغوب فيها من قبل المدراء لأنها تزيد دخل التشغيل لدى الفروع. وهذا

يؤدي الى تعارض الأهداف بين الشركة وفروعها لأن الشركة هي التي تقوم بالبيع الى فروعها.

8. عند تقييم أداء الشركة وفروعها الموجودة في إقليم كوردستان تبين أن طريقة سعر السوق تعطي أكبر دخل تشغيل للشركة ككل مع تحقيق خسائر للفروع المشتريّة (أربيل والسليمانية). وذلك باستخدام مقاييس الاداء كافة: الدخل التشغيل والعائد على المبيعات، ويرجع السبب في ذلك الى ارتفاع إيرادات مبيعات الشركة ككل وفي الوقت نفسه ارتفاع تكلفة مبيعات الفروع المشتريّة عند استخدام هذه الطريقة.

4-2 التوصيات

بناءً على الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث في الجانب النظري والتطبيقي للدراسة، يطرح الباحث توصيات متعددة يمكن عرضها بالشكل الآتي:

1. ضرورة منح مديري فروع (قطاعات) قدرا من الحرية والاستقلال الذاتي في اتخاذ قراراتها الإدارية المتعلقة بتحويل المنتجات والتعامل مع أطراف الخارجية.

2. ضرورة تطبيق اللامركزية في الشركات ومنح الصلاحيات لمدراء القطاعات (فروع) وبالشكل الذي يتناسب مع أهداف الشركة ويمنع تضارب مصالح مدراء القطاعات (فروع) فيما بينهم.

3. من ضروري إعداد التقارير القطاعية بشكل مفصل لكل فرع واتباع استخدام اسعار التحويل لتحويل المنتجات بينهم، التي تبين أداء كل فرع من فروع الشركة ومتابعة أداء مدراء الفروع أو القطاعات وتقييمه وبالشكل الذي يتلاءم مع أهداف الشركة.

4. قيام الشركة عينة البحث باحتساب أسعار منتجاتها المحولة من فرع البائع الى الفروع المشتريّة الأخرى على اساس التكلفة مضافا إليها هامش الربح للمزايا التي يحققها هذا النوع فضلا عن الأثر الذي يتركه ويكون أساساً في تقييم أداء ربحية فروع الشركة.

5. ضرورة قيام الباحثين بإكمال الدراسات حول موضوع البحث اي حول تطبيق اسعار التحويل في الشركات في الاقليم لزيادة المعرفة حول اسعار التحويل وطرقها ودورها في تقييم مديري قطاعات الشركات.

6. استخدام أسعار التحويل أساساً لتحويل المنتجات لإجراء عمليات التحويلات الداخلية ما بين فروع الشركة وبالشكل الذي يسهم في تقييم أداء تلك الفروع.

7. من الضروري أن تقوم إدارة الشركات بدراسة جدوى تطبيق أسعار التحويل على وفق طبيعة عمل كل شركة وطبيعة منتجاتها، وأن تستخدم هذه الأسعار في قياس أداء فروعها وتقييمه.

المصادر:

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ- الوثائق والمستندات المالية للشركة عينة البحث / القوائم المالية لشركة زيرانو (للموبيات والآثاث/ المحدودة) وفروعها المعروضة في الملحق.

ب- الأطاريح و الرسائل الجامعية:

(1) عرقوب وعلي، (2015)، "دور لوحة القيادة المستقبلية (BSC) في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق رضا الزبون في ظل التوجه نحو حوكمة المؤسسات - دراسة حالة مجمع صيدال"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة أحمد بوقرة "بومرداس"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

(2) قلمة، علي آجي (2006)، "أثر أسعار التحويل بين الأقسام والفروع على تقييم أداء منشآت الصناعة الليبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الخرطوم، جامعة النيلين.

(3) المطيري، مشعل جهز، (2011)، "تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية" رسالة ماجستير، جامعة الشرط الأوسط، الأردن.

(4) وليد، لطرش، (2018)، "دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي دراسة حالة قطاع خدمة الهاتف النقال في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر.

ت- البحوث والدوريات:

(1) ابوبكر، زيتو عولا و خضر، جرجيس مصطفى و عزت، ريزان صلاح الدين (2017)، "أثر الافصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية المرحلية على جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية"، جامعة تكريت - كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 1، العدد 37، ص 349 - 377.

(2) الأمين، محمد بدرالدين إبراهيم، (2001)، "أهمية السعر التحويلي لقياس الأداء: نموذج مقترح"، مجلة الإدارة العامة، معهد الادارة العامة، رياض - مملكة العربية السعودية، المجلد الواحد والأربعون، العدد الثالث، (أكتوبر 2001)، ص 477 - 510.

- 3) جواد، صلاح مهدي (2011)، "دور اسعار التحويل الداخلي في تقويم اداء الربحية (دراسة تطبيقية في معمل البان القادسية)", جامعة كربلاء، المجلة العراقية للعلوم، مجلد 7، اصدار 30، ص 180-197.
 - 4) خشارمة، حسين، (2002)، "تقييم أداء شركات القطاع العام في الأردن من وجهة نظر الشركات نفسها والأجهزة المسئولة عنها - دراسة ميدانية"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، المجلد 29، العدد 2، ص 297 - 323.
 - 5) الزويلف، إنعام محسن و حجاج، عامر عبدالكريم، (2018)، "مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية السنوية والعوامل المؤثرة فيه - دراسة تطبيقية في الشركات المساهمة العامة الأردنية"، عمادة البحث العلمي/ الجامعة الأردنية، المجلة الاردنية في إدارة الأعمال، المجلد 14، العدد 4، ص 535 - 554.
 - 6) العمري، أحمد محمد وسويدان، ميشيل سعيد وعبد، سوازن رسمي، (2007)، "الإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية الاردنية - دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد 44، العدد 2.
 - 7) مريم، أ. تواتي، (2012)، "أسعار التنازلات الداخلية كأداة لتحسين أداء مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية"، أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة البليدة - الجزائر، العدد 12، ص 181 - 203.
 - 8) النعيمي، مقداد أحمد نوري (2010)، "اثر التقارير القطاعية في تقويم أداء قطاعات الوحدات الاقتصادية ومدى قدرتها على استغلال الموارد الاقتصادية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 23، ص 209 - 225.
- ث- الكتب:**
- 1) ابو نصار، د. محمد، (2008)، "المحاسبة الإدارية"، كلية الأعمال - الجامعة الأردنية، عمان - الأردن.
 - 2) ادريس، وائل محمد صبحي والغالبي، طاهر محسن منصور، (2009)، "اساسيات الاداء وبطاقة التقييم المتوازن"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الاردن.
 - 3) دودين، أحمد يوسف، (2010)، "بطاقة الأداء المتوازنة ومعوقات استخدامها في منظمات الأعمال"، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان - الاردن.
 - 4) الرجبي، محمد تيسير عبدالحكيم، (2004)، "المحاسبة الإدارية" الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان - الأردن.
 - 5) الرجبي، محمد تيسير عبدالحكيم، (2007)، "المحاسبة الإدارية" الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان - الأردن.

- 6) ري إتش جاريسون و إريك نورين (2006)، "المحاسبة الإدارية"، ترجمة د. محمد عصام الدين زايد، مراجعة د.أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض – المملكة العربية السعودية.
 - 7) ظاهر، أحمد حسن، (2002)، "المحاسبة الادارية"، ط1، دار وائل للطباعة والنشر، عمان – الأردن.
 - 8) ظاهر، أحمد حسن و أبونصار، د. محمد، (2009)، "المحاسبة الادارية"، الناشر - الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، القاهرة – جمهورية مصر العربية.
 - 9) عبود، د.سالم محمد، (2008)، "المحاسبة الادارية: إدارة الكلفة في النشاط المصرفي – الجزء الثاني"، دار المرتضى للطباعة والتوزيع والنشر، بغداد – العراق.
 - 10) العيساوي، د.كاظم جاسم، (2005)، "دراسات جدوى الإقتصادية وتقييم المشروعات : تحليل نظري و تطبيقي" دار المناهج، عمان، الاردن.
 - 11) الفضل، مؤيد محمد و نور، عبد الناصر إبراهيم و الراوي، عبد الخالق مطلق، (2007)، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان – الاردن.
 - 12) فلوح د.صافي، ميده د. ابراهيم، الغصين د.راغب (2017)، "المحاسبة الادارية"، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، دمشق – سوريا.
 - 13) هيتجر، ليستراي و ماتولتش، سيرج، (1988)، "المحاسبة الإدارية"، ترجمة أحمد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض - المملكة العربية السعودية.
 - 14) وهيلن، توماس و هنجر، دافيد، (1990)، "الإدارة الإستراتيجية"، ترجمة محمود عبد الحميد مرسي، زهير نعيم الصباغ، معهد الإدارة العامة، عمان – الاردن.
 - 15) حسين، أحمد حسين علي (2000)، "المحاسبة الإدارية المتقدمة: تسعير المنتجات الجديدة و نظام التسعير الداخلي"، الإسكندرية – دار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة – مصر.
- ثانياً: المراجع باللغة الانكليزية

A) Theses and Dissertations:

- 1) Liu, Ying, (2014), "the usefulness of segmental information disclosures and analyst forecast efficiency", Master degree of Business, school of Business, Auckland University of Technology, U.S.A.

B) Scientific periodicals:

- 1) Cools, Martine & Slagmulder, Regine, (2005), *“Transfer Pricing systems and Performance Measurement in Multinational Enterprises”*, WWW.erim.eur.nl/, PP 1- 35.
 - 2) Budugan, Borina & Georgescu, Inliana, (2010), *“the role of internal assignment prices in the evaluation of the transactions between profit centres”*, Stiinte Economice, Special number, pp. 15-23.
 - 3) Benjamin, Samuel Jebaraj, Muthaiyah, Saravanan, Marathamuthu, Srikamaladevi & Murugaiah, Uthiyakumar, (2010), *“a Study of Segment Reporting Practices: A Malaysian Perspective”*, the Journal of Applied Business Research, the Clute Institute, Vol. 26, No. 3, pp. 31-42.
 - 4) Itika, Josephat Stephen, (2011), *“Fundamentals of human resource management - Emerging experiences from Africa”*, African Studies Centre / University of Groningen / Mzumbe University, African Public Administration and Management series, vol. 2
 - 5) Sojak, Slawomir, (2007), *“Transfer Pricing Policy and Performance Measurement Used in Poland by Domestic and Multinational Companies”*, Journal of Applied Management Accounting Research, Vol. 5, No. 2, pp. 33-58.
- C) Books:**
- 1) Rajan Madhav V. & Datar Srikant M. (2018), *“Horngren’s Cost accounting”*, 16th Edition, Pearson Education, USA.
 - 2) Bhimani Alnoor, Horngren Charles T., Datar Srikant M. & Foster George (2008), *“Management and Cost Accounting”*, 4th, Prentice-Hall, Inc. Upper Saddle River, New Jersey, USA.
 - 3) Hirsch, Maurice L. & Louderback, Joseph G., (1986), *“Cost Accounting: Accumulation, Analysis and Use”*, 2nd Edition, Kent Publishing company, Boston – USA.
 - 4) Edmonds, Thomas P., Tsay, Bor-Yi, & Olds, Philip R., (2011), *“Fundamental Managerial Accounting Concepts”*, 6th Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, NY, USA.
 - 5) Jiambalvo, James, (2016), *“Managerial Accounting”*, 6th Edition, John Wiley & Sons, Inc., USA.

- 6) Kaplan, Robert S. & Atkinson, Anthony A., (1998), "Advanced Management Accounting", 3rd Edition, Prentice Hall, Inc., New Jersey – USA.
- 7) Morse, Wayne J., Davis, James R. & Hartgraves, Al L., (2003), "Managerial Accounting: A strategic Approach", 3rd edition, South Western, USA.
- 8) Garrison, Ray H., Noreen, Eric W. & Brewer, Peter C., (2018), "Managerial Accounting", 16th Edition, McGraw-Hill Education, 2 Penn Plaza, New York, NY, USA.
- 9) Hilton, Ronald W., (1997), "Managerial Accounting", 3rd Edition, McGraw-Hill Companies, Inc., New York, USA.
- 10) Roberts, Clare, (2002), "Segment Reporting: Comparative International Accounting", 6th Edition, Prentice-Hall, New York. U.S.A.
- 11) Crawford, Louise, Extance, Heather, Helliard, Christine & Power, David, (2012), "Operating Segment: The usefulness of IFRS 8", First Published by ICAS, UK.
- 12) Oliver, M. Suzanne & Horngren, Charles T., (2010), "Managerial Accounting", 1st Edition, Person Prentice Hall, New Jersey, USA.

D) Standards and other related material:

- 1) Financial Accounting Standards Board (FASB), (1997), Statement of Financial Standards No 131, "Disclosure about Statement of an Enterprise and Related Information", December.
- 2) International Accounting Standards Board (IASB), (2006), International Financial Reporting Standard No.8, "Operating Segments", November, Para. 5.
- 3) International Accounting Standards Committee (IASC) IAS. 14R, (1997), "Segment Reporting", August.

پوخته:

ئه و كۆمپانىيانه ي كه فره لقن، پىويستيان به وه يه كه چاودىرى چالاكى لقه جياوازه كانيان بكن، و يه كيك له و چالاكىيانه ي كه وا كارگىرى به كارى ده هينيت برىتبه له راپورتى كه رتى، كه ده رخته ي داها ت بو هر يه كه له لقه كانى كۆمپانیا ناماده ده كرىت، به شيوه يه كه يارمه تيدهر بىت له هه لسه نگاندى كارى هه ريه كه له لقه كان و دابىن كردنى زانىارى له سه ر هاوبه شى كردنى هه ريه كه له لقه كان له ده سته به ركردنى قازانچ بو كۆمپانیا، بو ناماده كردنى راپورتى كه رتى پىويسته ريگاي نرخه كانى نالوگوركردن به كاربه يئرىت بو نالوگوركردى به ره مه كان له نيوان

لقه كان، وه پىوىسته نرخى ئالوگورى گونجاو به كاربهىنرىت بو ئه وهى هاوسه ننگى له نىوان ئامانجه كانى هه ردوو لق ئه وهى كه به رهه مه كه ده نىرىت و ئه وهش كه وهى ده گرىت دهسته بهر بكات بو ئه وهى ئامانجه كانى كو مپانيا به شىوه په كى گشتى به دىبهىندرىت.

كىشهى لىكوئىنه وه كه برىتنبه له: ئايا كادىره كارگرىه كانى كو مپانيا ئاگادارن به سىاسه ته نوئيه كانى نرخاندى به رهه مه ئالوگوركراوه كانى نىوان لقه كانى كو مپانيا؟ ئايا نرخه كانى ئالوگوركردن پشكدارن له هه لسه نگاندى كارى لقه كانى كو مپانيا له رىگاي راپورتى كه رتبه وه؟

ئامانجى لىكوئىنه وه كه ش برىتنبه له ناساندى نرخه كانى ئالوگوركردن و به كارهينانى وه كو ئامرازىك بو هه لسه نگاندى كارى هه ربه ك له لقه كانى كو مپانيا فره لقه كان، هه روه ها زانبنى مه وداى جىبه جى كردنى سىاسه تى نرخه كانى ئالوگوركردن له كو مپانىاي هه لىزىردراو بو مه به ستى لىكوئىنه وه كه، و دىارى كردنى رول كهى له پشكدارى كردن له هه لسه نگاندى كارى لقه كانى كو مپانيا له رىگاي ئاماده كردنى راپورته كه رتبه كان.

توىژه ران كه يشتن به وهى كه باشتى رىگاش بو نرخاندى به رهه مه ئالوگوركراوه كان كه ئامانجى كو مپانيا دىنبته دى، برىتنبه له رىگاي نرخاندى به رهه مه ئالوگور كراوه كان له سه ر بنچىنهى نرخى بازار، به لام لقه هاوبه شه كان (هه ولىر و سلىمانى) باشتى رىگا بو نرخاندى به رهه مه ئالوگور كراوه كانى برىتنبه له رىگاي يره تىچووى گوراو، به هوئى ئه وه وه ده رده كه وىت كه وا به رىوه به رانى لقه كان خواستىان له سه ر نرخى بازار نبه بو هه لسه نگاندى كاره كانىان، و به پىچه وانى ئه وه وه رىگاي يره تىچووى گوراو رىگايه كى خوازواه له لايه ن به رىوه به رانى لقه كان چونكه ده بىته هوئى زياد كردنى داهاته كانىان. كه ئه مه ش ده بىته هوئى دروست بوونى دژوارى له نىوان ئامانجه كانى كو مپانيا و ئامانجى لقه كان ئه مه ش به هوئى ئه وهى كه كو مپانيا خودى خوى كردارى فروشتن به لقه كانى ئه نجام ده دات.

له گرىنگى رى پىشنىارى توىژىنه وه كه: پىوىست بوونى ئاماده كردنى راپورته كه رتبه كان به شىوه په كى درىژ و روون بو هه ر لقىك به ره چاو كردنى به كارهينانى نرخه كانى

ئالوگورکردن له ئالوگورکردنى به رهه مه كان له نىوان لقه كاندا، كه چۆنیه تی جى به جىكاریه كانى كاره كانى هه ر لقیك به دیارده خات له گه ل چاودىرى كردنیا، هه روه ها هه لسه نگاندى كارى به رىوه به رى لقه كان به شیوه یه كه بگونجیت له گه ل ئامانجه كانى كۆمپانىا.

The Role of Transfer prices in the Segmental reports as a tool for Measuring and Evaluating Performance

(An applied study at Zebrano for Mobliat Furniture / Ltd.)

Kosar Najmalddin Mohammed

Department of Accounting Techniques Erbil, College of Management Technical Erbil,
Polytechnic University, Erbil. Iraq

Parzheen Shekh Mohammed Aziz

Department of Accounting Techniques Erbil, College of Management Technical Erbil,
Polytechnic University, Erbil. Iraq

Keywords: *transfer pricing, transfer pricing methods, Segmental reports, performance measurement, performance evaluation.*

Abstract

The companies that have branches needs to follow the activities of its various branches, and one of the activities that the administration follows is segmental reports, as an income statement is prepared for each branch of the unit and in a way that helps in assessing the performance of the work of each branch and provides information on the extent of their contributions in Achieving profits for the company, and for segmental reports to be prepared. The transfer pricing method must be followed to transfer products from one branch to another. The transfer price provides the branches a degree of autonomy for making their administrative decisions. An appropriate transfer

price must be used to achieve the objectives' balance of the transferor and the transferee branches, consequently the goals of the company as a whole are achieved.

The problem with the study is that do the administrative cadres in the company aware of modern policies for pricing the products transferred between the branches of the company? And does the transfer prices contribute to evaluating the performance of the company branches through segmental reports?

The study aims to know the transfer prices and their application as a tool to evaluate the performance of the branches in the companies that have branches. And knowing the extent of applying the transfer prices policy in the research sample company. As well as determining the role of its contribution in evaluating the performance of the branches of the research sample company through preparing segmental reports.

The researchers concluded that the best way to price transfers that achieve the goal of the company as a whole, is the transfer price based on the market price. As for the purchasing branches (Erbil and Sulaymaniyah), the best way to price the transferred products is the variable cost method. Thus, the market price mayn't be desirable for the managers of the purchasing branches, if their performance is evaluated. Conversely, the variable cost method may be desirable by managers because it increases the branches' operating income. This leads to goals' conflict between the company and its subsidiaries, as the company sells to its branches.

Among the most important recommendations of the research is the necessity of preparing segmental reports in detail for each branch and following the use of transfer prices to transfer products between them, which show the performance of each of the company's branches, follow-up and evaluating of the performance of branch managers in appropriate manner to the company's goals.