

## أهمية تطبيق أسعار التحويل لزيادة فعالية أقسام الخدمات في الشركات بالتطبيق على شركة السكر السودانية

عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف، نور الدين قسم الله زيدان  
قسم المحاسبة والتمويل، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة كسلا، كسلا، السودان  
البريد الإلكتروني للباحث المرسل: asimyousuf125@yahoo.com

### مستخلص الدراسة

تعتبر أسعار التحويل من أدوات المحاسبة الإدارية المهمة التي تحتاجها إدارة الشركات متعددة الأقسام في عمليات الرقابة المالية وقياس الأداء المالي للأقسام. تهدف هذه الدراسة إلى تقصي أهمية تطبيق أسعار التحويل لتسعير خدمات الأقسام الخدمية أو الأقسام المساعدة المقدمة إلى الأقسام الإنتاجية الرئيسية والأقسام الخدمية الأخرى. تتمثل مشكلة الدراسة في أن الشركات تقوم بتوزيع تكلفة أقسام الخدمات على الأقسام الإنتاجية بالتساوي أو بطرق أخرى وبأسس مختلفة، على الرغم من أن هذه الطرق قد تكون غير عادلة في توزيع التكلفة بين تلك الأقسام. اعتمدت الدراسة على بيانات تم الحصول عليها من سجلات شركة السكر السودانية وأخرى تم الحصول عليها عبر المقابلة الشخصية. أظهرت نتائج الدراسة أن الطريقة التي تتبعها الشركة لتوزيع تكلفة أقسامها المساعدة لا تحفز تلك الأقسام لتحسين أدائها، وأن الشركة بإمكانها تطبيق أسعار التحويل لزيادة فعالية أقسامها المساعدة. بناءً على هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة أن تقوم الشركة بزيادة فعالية أقسامها المساعدة بتطبيق أسعار التحويل لتسعير خدمات أقسامها المساعدة إلى الأقسام الإنتاجية الرئيسية.

الكلمات المفتاحية: أسعار التحويل؛ أقسام الإنتاج؛ أقسام الخدمات.

## The Importance of Adopting of Transfer Pricing to Increase the Effectiveness of Services Divisions in Companies (the Case of Sudanese Sugar Company)

**Asim Abdulrahman Ahmed Yousif , Noureldeen Gsmallah Zaidan**

Accounting & Finance Department, Faculty of Economics & Administrative Sciences, University of Kassala, Kassala, Sudan

Corresponding author email: asimyousuf125@yahoo.com

### Abstract

Transfer pricing is an important management accounting tools, the management of multi-divisional companies requires in financial control and measuring financial performance its divisions. This study aims to investigate the importance of adopting transfer pricing, in order to price the services provided by the services divisions or auxiliary divisions related to the main production and other services divisions. The problem this study attempt to address is that the companies distribute the cost of services departments to the production departments equally or according to different methods and on different bases, which may be unfair in distributing cost between these divisions. The study was based on data obtained from the records of the Sudanese Sugar Company, other data obtained via direct interview. Using descriptive analysis, the results show that by method of company allocates the cost of its auxiliary divisions, does not stimulate them to improve performance. Instead, the results show that the company can adopt transfer pricing to increase the effectiveness of its auxiliary divisions. Based on these results, the study recommends that the company should increase the efficiency of its auxiliary divisions by adopting transfer pricing to price its auxiliary services to the main production divisions.

**Keywords:** Transfer pricing؛ Production divisions؛ Services divisions

## المقدمة:

تعتبر أسعار التحويل من أدوات المحاسبة الإدارية المهمة التي تحتاجها إدارة الشركات متعددة الأقسام في عمليات الرقابة المالية وقياس الأداء المالي للأقسام. حيث يمكن للشركات أن تتبنى أيًا من طرق حساب أسعار التحويل لتسعير منتجاتها المحولة بين الأقسام، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة عملها، طبيعة منتجاتها وطبيعة أقسامها الإنتاجية أو الخدمية.

تعتبر أقسام الخدمات في كثير من الشركات أقسام مساعدة للمراكز الإنتاجية الرئيسية وللأقسام الخدمية الأخرى وهي بذلك تعتبر مراكز تكلفة ويتم قياس أدائها بناءً على ذلك. وفي نهاية الفترة يتم توزيع تكلفة هذه الأقسام على الأقسام الإنتاجية، بالتساوي أو بطرق أخرى وبأسس مختلفة، كل هذه الطرق قد تكون غير عادلة في توزيع التكلفة بين تلك الأقسام. مما يؤثر على قياس أداء تلك الأقسام، في المقابل قد يؤدي التوزيع بهذه الكيفية إلى عدم اهتمام أقسام الخدمات بضبط تكاليفها. باعتبار أنه مهما بلغت هذه التكاليف سيتم تحميلها على المراكز الإنتاجية.

اهتمت أغلب الدراسات بأسعار التحويل ودورها في قياس أداء الأقسام الإنتاجية وفي الموضوعات المتعلقة بأسعار التحويل والتهرب الضريبي ودورها في الشركات متعددة الجنسيات. ولم تركز على دورها في قياس الأداء في مراكز الخدمات في الشركات متعددة الأقسام. من هنا أتت هذه الدراسة لمعرفة الدور الذي يمكن أن تلعبه أسعار التحويل في زيادة فعالية تلك الأقسام.

## مشكلة الدراسة:

على الرغم من وجود أكثر من طريقة لتوزيع تكلفة الأقسام الخدمية على الأقسام الإنتاجية إلا أنها في مجموعها تهتم بعدالة توزيع تلك التكلفة بين الأقسام الإنتاجية، وهي بذلك تهتم بقياس أداء الأقسام الإنتاجية، لكنها في المقابل لا تهتم بقياس أداء الأقسام الخدمية مما ينعكس سلباً على أداء تلك الأقسام والذي قد

يؤثر على أداء الأقسام الإنتاجية والشركة ككل.  
لذلك فإن مشكلة الدراسة تتمثل في التساؤل التالي:  
كيف تؤثر أسعار التحويل في زيادة فعالية أقسام الخدمات في الشركات  
متعددة الأقسام؟

#### أهمية الدراسة العلمية والعملية:

تتمثل أهمية الدراسة العلمية في أنها تناولت أسعار التحويل من حيث الدور الذي يمكن أن تؤديه في زيادة فعالية أقسام الخدمات في الشركات المحلية متعددة الأقسام، والذي لم تتناوله الدراسات من قبل. حيث تناولت معظم البحوث والدراسات أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسيات وعلاقة أسعار التحويل بالضرائب. مما يعتبر إضافة إلى المعرفة بأهمية أسعار التحويل.  
أما أهمية الدراسة العملية فتتمثل في أنها اهتمت بزيادة فعالية أقسام الخدمات وهي بذلك تلفت انتباه إدارات الشركات السودانية للاهتمام أكثر بقياس أداء أقسام الخدمات وذلك باستخدام أسعار التحويل لتسعير خدماتها للأقسام الإنتاجية والأقسام الخدمية الأخرى.

#### أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على الطرق المتبعة في الشركات السودانية متعددة الأقسام لتوزيع تكلفة الأقسام الخدمية على الأقسام الإنتاجية. تقييم تجربة الشركات السودانية متعددة الأقسام في قياس أداء أقسامها الخدمية. والتأكيد على ضرورة اهتمام الشركات السودانية بزيادة فعالية أقسامها الخدمية وذلك باستخدام أسعار التحويل لتسعير خدماتها المحولة للأقسام الأخرى.

#### فرضيات الدراسة:

تقوم الدراسة على فرضيتين، تطبيق أسعار التحويل لتسعير الخدمات المحولة يؤدي إلي توزيع تكلفة أقسام الخدمات على الأقسام الإنتاجية وأقسام الخدمات الأخرى بعدالة. إعطاء أقسام الخدمات الحرة في تسعير خدماتها يؤثر على الأداء المالي لتلك الأقسام.

### طريقة البحث:

اعتمدت الدراسة على نوعين من البيانات بيانات كمية متمثلة في بيانات تم الحصول عليها من سجلات شركة السكر السودانية لمعرفة طريقة توزيع تكلفة أقسام الشركة الخدمية على الأقسام الإنتاجية وبيانات تم الحصول عليها عبر المقابلة الشخصية.

### الدراسات السابقة:

(2010) Jelena Ćirić, Danijela Gracanin: تناولت الدراسة أسعار التحويل كعامل فعال في تخصيص موارد الشركات. وأظهرت الدراسة أن للامركزية عدة مزايا، ولكنها تؤدي إلى زيادة في تكلفة الحصول على المعلومات، وإلى النزاعات بين الأقسام لتنافسها على موارد الشركات، بالإضافة إلى التحيز للقسم على حساب الأهداف المشتركة، مما ينعكس على زيادة التكلفة الكلية ويؤثر على التخصيص والتوزيع الأمثل لموارد الشركات. أظهرت الدراسة أن أسعار التحويل تؤثر على إيرادات ومصروفات الأقسام وعلى النتائج مما ينعكس على حوافز إدارات الأقسام وعلى مساهمتها في تحقيق أهداف الأقسام والشركة ككل. وأظهرت الدراسة كذلك أن الأقسام الأكثر نجاحاً لديها مساهمة أكثر في تخصيص الموارد، لذلك يهتم المديرون في هذه الأقسام بنموذج سعر التحويل الذي يتم تطبيقه (سعر السوق، أساس التكلفة أو النموذج التفاوضي).

تناولت الدراسة دور أسعار التحويل في تخصيص موارد الشركات. وتتناول هذه الدراسة أهمية تطبيق أسعار التحويل لزيادة فعالية أقسام الخدمات في الشركات متعددة الأقسام و بذلك تتفق الدراسات على أهمية تخصيص وتوزيع موارد الشركات بعدالة لكن تميزت هذه الدراسة على الدراسة السابقة فبالإضافة إلى تخصيص الموارد اهتمت بتمكين مراكز الخدمات من تسعير خدماتها مما يساعد على تخصيص المواد بطريقة أكثر فعالية.

(2012) Joshua Ronen & George Mckinney: تمثلت مشكلة الدراسة فيما إذا

كان سعر التحويل المثالي الذي يضمن تعظيم ربح الشركة بالإضافة إلى ربح القسم يمكن أن يحفظ في نفس الوقت الاستقلالية التشغيلية لمدير القسم. أظهرت الدراسة أنه عند استخدام أسعار التحويل لتسعير الصفقات بين الأقسام في الشركات اللامركزية، فإن مديري الأقسام يمكن أن يتخذوا القرارات التي تعظم أرباح الشركة بدون القيود التي تفرضها إدارة الشركات. علاوة على ذلك وبنظام أسعار التحويل ستعكس أرباح الأقسام مساهمة الأقسام في أرباح الشركة. أوصت الدراسة بضرورة عدم انشغال الإدارة المركزية بأي دور في اتخاذ القرار، وأنها ليست بحاجة لأي معلومات عن الطلب على المنتجات النهائية أو المنتجات الوسيطة وألا تتشغل بقرارات تسعير المنتجات. على أن تنحصر مهمة الإدارة المركزية في تسهيل انتقال المعلومات بين الأقسام. وعلى الأقسام أن تتكيف باستمرار مع التغيرات التي تحدث في البيئة المحيطة بدون أي تدخل من الإدارة المركزية.

تركز الدراسة السابقة على استقلالية الأقسام واللامركزية التامة، بينما تركز هذه الدراسة على زيادة فعالية أقسام الخدمات الإنتاجية بإعطائها قدرًا من الحرية لتسعير خدماتها دون تطبيق اللامركزية التامة.

أحمد وأحمد (٢٠١٥م): تناولت الدراسة أهمية تطبيق أسعار التحويل لقياس الأداء في الشركات السودانية، أظهرت الدراسة إمكانية استخدام الأنواع المختلفة لأسعار التحويل كأداة لقياس أداء أقسام شركة سكر كنانة، إذا استخدمت الشركة النوع الذي يناسبها. أن أسعار التحويل بالشركة إذا استخدمت لقياس أداء وحدات الشركة قد تؤدي إلى عدم العدالة في تقييم الأداء لأن بعض الوحدات لن تستفيد من تحويلاتها للوحدات الأخرى لسعرها المنخفض، بينما تستفيد بعض الوحدات من السعر المنخفض للمدخلات كما في وحدة الإثانول التي تعتمد على الموالص كمدخل أساسي.

تتفق الدراسة السابقة مع هذه الدراسة في أنهما يهتمان بزيادة فعالية أقسام الشركات، لكنهما يختلفان في أن الدراسة السابقة تهتم بقياس أداء الأقسام

الإنتاجية بينما تهتم هذه الدراسة بزيادة فعالية أقسام الخدمات. Joel Barker Et al (2017): تناولت الدراسة استخدام أسعار التحويل كوسيلة لتجنب الضرائب، حيث أظهرت الدراسة أن الشركات الأمريكية تستخدم أسعار التحويل لتحويل عائداتها إلى الشركات الأجنبية التابعة لها والتي تخضع لمعدلات ضرائب منخفضة، مستغلة في ذلك المرونة التي يتمتع بها قانون الضرائب الأمريكي، وأوضحت الدراسة أنه وبما أن تجنب الضرائب والتهرب الضريبي يؤديان لنفس النتيجة إلا أن البعض يجادل بأن الإجراءات التي تقوم بها هذه الشركات تعتبر قانونية تماماً وتعتبر نوع من القرارات الحكيمة. وترى الدراسة أن السبب في تدني عائدات ضريبة الدخل على الشركات ناتج من معدلات الضرائب العالية التي تفرض على الشركات الأمريكية. أوصت الدراسة بأن تقوم السلطات بتطبيق القوانين التي تشجع الاستثمار المحلي وأن تسد ثغرات التجنب الضريبي.

تتفق الدراسة السابقة مع هذه الدراسة في أنهما يتناولان العائد الذي تحققه أسعار التحويل داخل نفس الشركة، لكنهما يختلفان من حيث مجال الدراسة و الأثر الذي تحدثه أسعار التحويل، ففي الوقت الذي تتناول فيه الدراسة السابقة أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسيات، تتناول هذه الدراسات أسعار التحويل في الشركات المحلية. أما من حيث الأثر فتتناول الدراسة السابقة الأثر السلبي لأسعار التحويل بينما تتناول هذه الدراسة الأثر الإيجابي.

أولاً: الإطار النظري للدراسة:

أ. مفهوم وأهداف أسعار التحويل:

عرفت أسعار التحويل بأنها القيمة أو المقدار المسجل في سجلات الشركة عندما تقوم إحدى وحدات الشركة ببيع (تحويل) السلعة أو الخدمة لوحدة أخرى Michael W. Maher (2006)

وعرف سعر التحويل بأنه السعر المفروض بواسطة أحد الأقسام داخل الهيكل التنظيمي لإحدى الوحدات مقابل منتج أو خدمة مقدمة لقسم آخر، ويحدث هذا

السعر دخلاً للقسم البائع وتكلفة شراء للقسم المشتري، ويسمى المنتج أو الخدمة المحولة بالمنتج الوسيط (Dorina, Iulianac (2010)

يعتبر سعر التحويل عائد بيع بالنسبة للقسم البائع، وتكلفة للقسم المشتري. لذلك فإن الربح التشغيلي، العائد على الاستثمار، هامش المبيعات والدخل المتبقي لكل قسم سوف تتأثر بسعر التحويل المستخدم. Karen Wilken Barun. Wendy M. Tietz(2015)

مما سبق تتضح طبيعة أسعار التحويل وتأثيرها على إيرادات وتكاليف الأقسام وبالتالي دورها في قياس أداء الأقسام.

تهدف أسعار التحويل إلى تحقيق استقلالية الأقسام بتفويض السلطة لمديري الأقسام لبذل المزيد من الجهد، تقييم أداء الأقسام عن طريق المبيعات الداخلية للقسم، تعزيز الأرباح المثلى للمؤسسة عن طريق جعل الأقسام تسعر تحويلاتها بالطريقة التي تجعل الأقسام تتعامل مع البعض دون اللجوء إلى الأطراف الخارجية وتخصيص موارد الأقسام عن طريق تحديد مستوى المخرجات لسلع وخدمات معينة ومستوى عائد المبيعات من الأقسام الداخلية وذلك عند اتخاذ قرار متعلق بمستوى المبيعات والاستثمارات الخاصة بمنتج معين أو منتجات أخرى (أتريل ومكلاني، ٢٠١٣م).

مما تقدم يتضح أن الشركات تهدف من تطبيق أسعار التحويل إلى تقييم أداء أقسامها بهدف زيادة فعاليتها وهو ما يمكن أن ينطبق على أقسام الخدمات في الشركات.

ب. طرق أسعار التحويل: هنالك عدة طرق لتحديد أسعار التحويل أهمها:  
١. أسعار السوق:

ينظر إلى سعر السوق أنه الأفضل لتحديد أسعار التحويل، لأنه يتوافق مع أهداف مراكز الربحية، حيث يمكن أن تظهر كل قطاعات الشركة أرباحها عن مجهوداتها وليس القسم الأخير فقط. يناسب سعر السوق المنظمات ذات اللامركزية العالية، أي التي يكون لمديري الأقسام فيها الاستقلالية الكافية

لاتخاذ القرارات كما لو كانت منشأة مستقلة. والفكرة من وراء سعر السوق هي خلق ظروف المنافسة في السوق بين الأقسام كما لو كانت هذه الأقسام منفصلة ومستقلة حقاً (جاريشون ونورين، ٢٠١٤م).

من أهم مزايا أسعار السوق أنها تعتبر مقياساً موضوعياً لقياس أداء الأقسام، وأنها تمثل مؤشرات أداء ممتاز وذلك لأنها لا يمكن التلاعب فيها بواسطة الأفراد الذين لديهم منفعة في حسابات الربح. ومن عيوب أسعار السوق أنها عندما تكون هنالك طاقة فائضة فإنها لا تؤدي إلى اتساق الأهداف (Arnold Schneider, Harold, M. Sollenberger, 2008).

## ٢. سعر التحويل على أساس التكلفة:

عندما لا يتوفر سعر السوق لمنتجات الشركة الوسيطة، يتم استخدام سعر التحويل على أساس التكلفة. ويعتبر سعر التحويل على أساس التكلفة المتغيرة أقل سعر عادل يمكن استخدامه إذا كان هنالك طاقة فائضة، بينما تعتبر التكلفة المستغلة الكلية (متضمنة تكاليف الصنع الإضافية) سعراً معقولاً، هذا بالإضافة إلى أن سعر التكلفة زائداً هامش ربح يعتبر سعراً عادلاً أيضاً. من عيوب التسعير على أساس التكلفة أن القسم المحول للمنتج لا يوجد لديه الحافز لضبط تكاليفه طالما أن القسم المحول إليه سيقبل التكاليف كما هي.

Karen Wilken Barun Wendy M. Tietz (2015)

من ميزات التكلفة المتغيرة أنها تكون بديلاً لسعر السوق عندما لا يوجد سعر سوق للمنتج المحول (James Jiambalva 2001)، ومن مميزات أيضاً أنها تؤدي إلى زيادة نشاط الأقسام المشتريّة ونتيجة لذلك يزيد نشاط الأقسام البائعة، ويزداد إنتاج الشركة وأرباحها إلى الحد الأعلى. ومن عيوبها أنها بمرور الوقت تتجه التكلفة المتغيرة في أقسام البيع إلى الانخفاض بينما تتجه التكلفة الثابتة إلى الازدياد، وازدياد النزاع بين مديري أقسام الشراء ومديري أقسام البيع (Lane k. Anderson, Donald K. Clancy, 1999).

أما التكاليف المعيارية فتعد أساساً فعالاً وعادلاً في تحديد أسعار التحويل،

ذلك لأن أسعار التحويل المحسوبة على أساس التكلفة الفعلية تسمح للقسم البائع بتغطية كافة التكاليف التي تتضمن تكاليف عدم الكفاءة (ليستراي هيتجر، ١٩٨٨م). عليه إذا تم استخدام التكلفة الفعلية فإن القسم البائع سوف يقوم بنقل تكلفة عدم الكفاءة إلى القسم المشتري. و باستخدام التكلفة المعيارية فإن تكلفة عدم الكفاءة سوف تنحصر في القسم البائع (Colin Drury, 2007).

من ميزات التكاليف المعيارية أنها تمكن من وضع أسس لقياس الأداء اعتماداً على مراكز المسؤولية المشاركة في التحويلات الداخلية. ومن عيوبها أنه يمكن لمركز المسؤولية المشتري أن يقرر الشراء من أي مصدر آخر خارج الشركة إذا كانت مراكز المسؤولية غير مرغمة على التعاون فيما بينها (Borina Budugan, Inliana Georgescu, 2010).

### ٣. الأسعار التفاوضية:

أسعار التفاوض هي تلك الأسعار التي تتحدد نتيجة المساومة بين البائع والمشتري. ومعنى ذلك إعطاء كل قسم كامل حريته في التفاوض وتقرير سعر منتجه سواء كان سلعة أو خدمة، وفي نفس الوقت فإنه ما لم يتم الاتفاق على هذا السعر فإن لكل قسم كامل الحرية في دخول الأسواق الخارجية إما لتصريف إنتاجه أو لتلبية احتياجاته (ليستراي هيتجر، ١٩٨٨م).

ومن ميزات الأسعار التفاوضية أنها تحفز على الاستقلال الذاتي في اتخاذ القرار، و لها أثر كبير على تحفيز مديري الأقسام (Borina Budugan, Inliana Georgescu, 2010).

ومن عيوبها أنها تستهلك وقت المديرين المشتركين في عملية التفاوض، خاصة إذا كان حجم الصفقات كبيراً، و تؤدي إلى النزاع بين الأقسام و تجعل قياس أداء ربحية الأقسام يتأثر بمهارات التفاوض لدى المديرين (Robert S. Kaplan, Anthony, A. Atkinson, 1998).

مما تقدم يتضح تنوع أسعار التحويل ولكل سعر من هذه الأسعار ظروف

معينة يمكن تطبيقه عند توفرها. ولكل من هذه الطرق ميزات وعيوب مصاحبة لتطبيقها. فكل شركة يمكنها تطبيق السعر الذي يناسب نشاطها وطبيعتها منتجاتها.

### ج. تخصيص تكاليف أقسام الخدمة إلى أقسام الإنتاج:

تفرق العديد من الشركات بين إدارات التشغيل والإدارات المعاونة، فإدارة التشغيل (إدارة الإنتاج) هي التي تضيف قيمة مباشرة للسلعة أو الخدمة. أما الإدارات المعاونة (إدارة الخدمة) تقدم الخدمات التي تعين الإدارات الداخلية الأخرى (إدارات التشغيل والإدارات المعاونة الأخرى) في الشركة. تخصيص تكاليف الإدارات المعاونة يترتب عليه مشاكل تخصيص للتكاليف بصفة خاصة، عندما تقدم هذه الإدارات خدمات متبادلة لبعضها البعض (هورنجرن، ٢٠١٠م).

فيما يلي ثلاثة من طرق تخصيص تكاليف الإدارات المعاونة، وهي طريقة التخصيص المباشرة والتنازلية والتبادلية:

#### ١. الطريقة المباشرة:

وفقاً لهذه الطريقة يتم تخصيص تكلفة كل قسم معاون على الأقسام التشغيلية فقط. ولا يتم تخصيص تكلفة الأقسام المعاونة للأقسام المعاونة. تتمتع هذه الطريقة بقبول واسع وذلك لسهولة استخدامها. من ميزات هذه الطريقة بساطتها. ولا توجد حاجة للتنبؤ باستخدام خدمات الأقسام المعاونة بواسطة الأقسام المعاونة الأخرى. تتمثل عيوب هذه الطريقة في تجاهلها للخدمات المقدمة بين الأقسام المعاونة فيما بينها (Charles . T Horngren, 2006).

#### ٢. الطريقة التنازلية:

تقوم هذه الطريقة بتخصيص تكاليف القسم الخدمي لقسم خدمي آخر شأنه في هذا شأن الأقسام الإنتاجية ويتم ذلك بطريقة تنازلية، حيث تبدأ بالقسم الذي يقدم أكبر قدر من الخدمات لأقسام الأخرى، وبعد تخصيص تكاليفه تستمر العملية خطوة خطوة حتى تنتهي بالقسم الذي يقدم أقل قدر من الخدمات للأقسام

الخدمة الأخرى (Ray H. Garrison, 2006).

### ٣. الطريقة التبادلية:

تعترف هذه الطريقة اعترافاً كاملاً بالخدمات المتبادلة. من النادر استخدام هذه الطريقة في الحياة العملية ذلك لأن طريقة حسابها معقدة ويزيد هذا التعقيد بزيادة عدد الأقسام الخدمية عن قسمين ولأن تطبيقها يعطي عادة نتائج تقترب قياساً لما تعطيه طريقة التخصيص التبادلي لذلك لا يوجد ما يشجع على استخدام هذه الطريقة الأكثر تعقيداً (جاريشون و نورين، ٢٠١٤م).

من العرض السابق لطرق تخصيص التكاليف يتضح أنها تختلف من حيث أخذها في الاعتبار للخدمات المقدمة بين أقسام الخدمات فيما بينها. ويتضح أن الطريقة المباشرة هي الأكثر استخداماً لسهولةها وباعتبار أن التكلفة في النهاية سيتم تحميلها بالكامل على الأقسام الإنتاجية.

### د. استخدام أسعار التحويل لتسعير خدمات أقسام الخدمات الإنتاجية:

من العرض السابق لطرق أسعار التحويل وطرق تخصيص تكاليف أقسام الخدمات الإنتاجية يتضح أن الطرق المختلفة لتخصيص تكاليف أقسام الخدمات تهتم بالكيفية التي يأخذ بها كل قسم من أقسام الشركة نصيبه من هذه التكاليف لكنها لا تهتم بالأثر الذي تحدثه هذه التكاليف على أداء الأقسام المحولة للخدمة وأداء الأقسام المستلمة. لذلك فإن هذه الدراسة تهتم بزيادة فعالية أقسام الخدمات الإنتاجية حيث إن اعتبار هذه الأقسام مجرد مراكز تكلفة يتم توزيع تكاليفها على الأقسام الإنتاجية لا يساهم في قياس أدائها ومن ثم تحفيزها. هذا الوضع قد لا يحفز هذه الأقسام على ضبط تكاليفها الأمر الذي يؤثر سلباً على قياس أداء الأقسام الإنتاجية الملزمة بقبول تكلفة الأقسام الخدمية كما هي مما ينعكس أيضاً على تكلفة المنتج النهائي. لذلك يمكن للشركة متعددة الأقسام أن تستخدم أسعار التحويل لتسعير خدمات أقسامها الخدمية وفقاً للطريقة التي تناسب طبيعتها وأقسامها وطبيعة منتجاتها. فباستخدام سعر السوق تستطيع

الأقسام أن تتعامل وكأنها شركات قائمة بذاتها حيث يستطيع القسم المحول للخدمة تحسين أدائه بالسعر المناسب أو أداء خدماته لجهات خارج الشركة، ويستطيع القسم المستلم شراء خدماته من خارج الشركة إذا وجد السعر المناسب. ومن الطبيعي أن الأقسام سوف تجد أن التعامل فيما بينها أفضل من التعامل مع الأطراف الخارجية لأنه سوف يجنبها مصروفات إضافية كمصروفات النقل والإعلان. ويمكن للأقسام أيضاً اللجوء إلى السعر التفاوضي للوصول إلى سعر مناسب للطرفين. وإذا تعذر استخدام سعر السوق أو السعر التفاوضي يمكن أن تلجأ الأقسام إلى أساس التكلفة حيث يمكن استخدام سعر التكلفة زائد هامش ربح أو السعر على أساس التكلفة المعيارية. كل هذه الطرق تساهم في تحسين أداء القسم المحول للخدمة والقسم المستلم. حيث تضمن تحفيز القسم المحول وفي المقابل تضمن عدم نقل عدم الكفاءة من القسم المحول إلى القسم المستلم.

ثانياً: الدراسة التطبيقية:

لمعرفة أهمية تطبيق أسعار التحويل لزيادة فعالية أقسام الخدمات الإنتاجية في الشركات تم اختيار شركة السكر السودانية باعتبارها من الشركات التي لديها مجموعة من الوحدات الإنتاجية ومجموعة من الوحدات المساعدة. حيث تم أخذ بيانات كمية من سجلات الشركة بالإضافة إلى إجراء مقابلة شخصية مع أحد موظفي قسم التكاليف بالشركة.

تتمثل الوحدات الإنتاجية في مصنع سكر الجنيّد، مصنع سكر حلفا، مصنع سكر سنار ومصنع سكر عسلاية. أما الوحدات المساعدة فتتمثل في، المركز القومي لتدريب العاملين بقطاع السكر، وحدة خدمات قطاع السكر وتصدير المولاص، مصنع جوالات البلاستيك، محطة أبحاث قصب السكر و مصنع المعدات والمسيوكات.

لتحديد تكلفة إنتاج السكر تقوم الشركة بتجميع التكاليف الإجمالية الخاصة بالوحدات الإنتاجية الرئيسية، وتضيف إليها تكاليف الوحدات الإنتاجية المساعدة وذلك بتوزيع تكلفة الوحدات المساعدة حسب الإنتاج في كل وحدة إنتاجية رئيسية

أو بالتساوي بين الوحدات الإنتاجية الرئيسية. و تقدم الوحدات الإنتاجية المساعدة خدماتها للوحدات الإنتاجية الرئيسية بدون مقابل، ولا تقوم بأي خدمات أخرى خارج الشركة (شقة، ٢٠١٨م/٤).

من المقابلة أعلاه يتضح أن شركة السكر السودانية تقوم بتوزيع تكلفة الخدمات على أساس الإنتاج في كل وحدة إنتاجية أو بالتساوي. عند استخدام الإنتاج فإن هذا يعتبر أساساً ضعيفاً ذلك لأن الإنتاج يختلف من فترة لأخرى في حين أن التكلفة المخصصة عادة ما تكون ثابتة إلى حد كبير في طبيعتها مما قد يحدث نوعاً من عدم العدالة في التخصيص بين الأقسام لأن تخصيص تكلفة قسم ما سيعتمد على ما يحدث في قسم آخر. فالقسم ذو الإنتاج المنخفض سيحظى بنصيب أقل من تكاليف القسم الخدمي، بينما القسم الذي يبذل مجهوداً أكبر ويحقق إنتاج أعلى يعاقب بتحميله بتكاليف مخصصة أكبر وذلك بعدم كفاءة الأقسام الأخرى. ويؤدي التوزيع بالتساوي أيضاً لعدم العدالة باعتبار أن استفادة كل قسم إنتاجي من خدمات أقسام الخدمات تختلف من قسم لآخر.

أما تحويل خدمات مراكز الخدمات بدون مقابل فلن يوجد الحافز لديها لزيادة فعاليتها باعتبار أنها مراكز تكلفة ليس مطلوباً منها تحقيق إيرادات ذاتية. مما قد يؤدي لعدم اهتمامها بضبط تكاليفها مما يؤثر على تكلفة الأقسام الإنتاجية وتكلفة المنتج النهائي للشركة.

الجدول التالي يوضح كيفية تحديد تكلفة إنتاج السكر في الشركة:

تكلفة إنتاج السكر بالشركة السودانية للسكر للعام ٢٠١٦م (المبالغ بالجنيه)

الإجمالي	عسلايا	سنار	حلفا	الجنيد	الإدارة
٥٣٩,٤٣٧,٣٠٢,١٤	١١٩,٠١٩,٩٦٩,٩١	١٤٧,١٦٠,٧٦٦,٠٠	١٠٠,٠٣٢,١٩٣,١٥	١٧٣,٢٢٤,٣٧٣,٠٨	الزراعية
٢٢٩,٠١٠,٠٩٣,٣٩	٥٦,١٠٨,٦٤٣,٧٤	٥٤,٨٧٠,٦٧٦,٩٦	٦٠,٢٢١,٠٩٤,٤٢	٥٧,٨٠٩,٦٧٦,٢٧	الإنتاج
١٦٩,٩٤٤,٦٤٦,١٦	٥٧,٩٩٨,٧٨٩,٥١	٣٨,٧٢٢,٠٧٤,٦٤	٣٤,٩٦٥,٦٣٧,٣٣	٣٨,٢١٨,١٤٤,٦٨	الورشة
٤٨,٧٥٣,١٣٣,٤٧	٢٢,٢٧٥,٤٧٠,٥١	١٤,٤٩٦,٦٠٢,٧٧	٠,٠٠	١١,٩٨١,٠٦٠,١٩	الري
١٤١,٠٧٥,٩٧٨,٧٣	٤٨,٢٥٠,٣٤٦,٨٢	٢٩,٧٦١,٦٢٨,٩١	٢٦,٤٧٨,٦٧٨,٧٥	٣٦,٥٨٥,٣٤٤,٢٥	العامة

٢٠٣,٨٥٠,٧٢٢,٩٩	٥٨,٨٢٣,٤٦٦,٠٧	٥٥,٣٨١,٦٠٥,٨٣	٤٤,٤٨٣,٩٤٨,٧٩	٤٥,١٦١,٧٠٢,٢١	المالية
٣٣,١٤٤,١٧٩,٩٩	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	مصنع جوالات البلاستيك
٤٥,٢٦٦,١٥١,٧٥	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	رئاسة الشركة
٣,٢٤٣,٦٢٧,٥٠	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	وحدة المواصل
٣,٥٢٨,٣٤٤,٤٣	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	مركز التدريب سنار
٨,٢٣٥,٥٥٣,٩٦	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	مركز أبحاث الحنيد
٩,٢٥٧,٤٥٩,٠٤	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	مصنع المعدات
٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	مخصص الديون المشكوك فيها
١,٤٣٤,٧٤٧,١٩٣,٤٧	٣٦٢,٤٧٦,٦٨٦,٥٦	٣٤٠,٤٣٣,٣٥٧,١١	٢٦٦,١٨١,٥٥٢,٤٤	٣٦٢,٩٨٠,٢٨٠,٦٨	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات شركة السكر السودانية، ٢٠١٨م

من الجدول أعلاه يتضح أن الشركة تقوم بتجميع المصروفات الخاصة بالمصانع الأربعة الرئيسية كل مصنع منفصل ومن ثم تقوم بتجميعها في قائمة واحدة. بينما لا تقوم بتحميل كل مصنع بنصيبه من مصروفات الوحدات المساعدة مباشرة. ويتضح من الجدول أن مصروفات الوحدات المساعدة تعامل بالجملة مثل مصروفات رئاسة الشركة. وهذا يؤكد أن الشركة تتعامل مع هذه الوحدات باعتبارها مراكز تكلفة الغرض منها مساعدة الوحدات الإنتاجية الرئيسية فقط، مع أن من الأهداف التي قامت من أجلها بعض هذه الوحدات هي تحقيق أرباح من تقديم سلع وخدمات خارج الشركة.

مما سبق يتضح أن الشركة إذا قامت بمعاملة الوحدات المساعدة كمراكز ربحية أو مراكز استثمار وأعطتها حرية التعامل مع الأطراف الخارجية، فإن هذه الوحدات يمكن أن تحقق أرباحاً خاصة بها مما يساعد في زيادة أرباحها وأرباح الشركة ككل. فمصنع البلاستيك بالإضافة لتوفير الجوالات لمصانع الشركة، يمكنه توفير الجوالات لمصانع الدقيق التي تستورد الجوالات من الخارج، وتوفير الجوالات كذلك للمشاريع الزراعية لتعبئة منتجاتها، وأكياس البلاستيك لأغراض التسوق. ويمكن لمصنع المعدات والمسبوكات أن يصنع لمصانع السكر وغيرها من المصانع، وأن يبيع منتجاته في السوق المحلي لتغطية احتياجات السوق. أما وحدة خدمات قطاع السكر وتصدير المواصل فيمكن أن تقدم خدماتها لمصانع

السكر الأخرى، ويمكنها بيع المولاص لشركة سكر كنانة لسد حاجة مصنع الإيثانول من المولاص، وبذلك تخفض مصروفات الصادر. وللشركة أن تدرس إمكانية قيام مصنع للإيثانول خاص بالشركة. ويمكن لمحنة أبحاث قصب السكر أن تقدم أبحاثها لمصانع السكر الأخرى القائمة والتي تحت التأسيس، وقد تقدم أبحاثها خارج البلاد. وينطبق ذلك على المركز القومي لتدريب العاملين بقطاع السكر الذي يمكن أن يدرب العاملين بمصانع السكر الأخرى والأنشطة المشابهة لصناعة السكر، وقد يقدم دورات تدريبية خارج البلاد. في هذه الحالة يمكن للوحدات المساعدة أن تقدم خدماتها للوحدات الرئيسية داخل الشركة بسعر السوق أو بسعر السوق المعدل باعتبار أنها تحويلات داخل شركة واحدة، أو أن تتفاوض الوحدات على سعر التحويل المناسب، أو أن يحدد سعر التحويل على أساس التكلفة زائد هامش ربح لصالح الوحدة المساعدة. أو أن تطبق الشركة أساس التكاليف المعيارية بحيث يتم التحويل بالتكلفة المعيارية وليس الفعلية حتى لا ينتقل عدم الكفاءة إلى الوحدات المستلمة للخدمة وبذلك تستطيع التحكم والرقابة على التكاليف في الوحدات الرئيسية والمساعدة.

أما معاملة الوحدات المساعدة على أنها مراكز تكلفة قد يؤدي إلى زيادة تكاليفها لأنه لا يوجد لديها الحافز لخفض تكاليفها مما يؤدي لارتفاع سعر السلعة أو الخدمة المقدمة وبالتالي يكون عدم الكفاءة قد انتقل من الوحدة المحولة إلى الوحدة المحول إليها، مما يؤثر على تكلفة وسعر السلعة النهائية. وقد يؤدي حصر خدمات الوحدات المساعدة داخل الشركة إلى وجود طاقة عاطلة لدى تلك الوحدات مما يزيد من تكاليفها الثابتة ويقلل العائد منها. وفي المقابل فإن تجميع مصروفات الوحدات المساعدة ومن ثم توزيعها على الوحدات الرئيسية على أساس الإنتاج أو بالتساوي قد يؤدي إلى عدم اهتمام الوحدات الرئيسية بضبط ورقابة تكاليفها، أو قد يؤدي إلى الشعور بعدم العدالة في التوزيع. خاصة إذا قامت الشركة بتقويم أداء الوحدات على أساس صافي الأرباح أو على أساس ضبط ورقابة التكاليف. فقد تحمل الوحدة الرئيسية بنصيب يفوق ما استفادته

من خدمات الوحدات المساعدة أو العكس. وقد تحمل الوحدة الرئيسية ذات الإنتاج الأكبر بنصيب أكبر من المصروفات لا يتناسب مع استفادته من خدمات الوحدات المساعدة.

#### النتائج:

١. إن الأنواع المختلفة لأسعار التحويل يمكن أن تؤدي إلى زيادة فعالية أقسام الخدمات الإنتاجية في الشركات، إذا استخدمت الشركة النوع الذي يناسبها.
٢. إن شركة السكر السودانية تعامل وحداتها المساعدة كمراكز تكلفة فقط مع إمكانية أن تكون هذه الوحدات مراكز استثمار أو ربحية.
٣. إن الشركة لا تقوم بتحديد نصيب كل وحدة من وحدات الإنتاج الرئيسية بنصيبها من تكلفة الوحدات المساعدة وإنما يتم ضم تكلفة الوحدات المساعدة للتكلفة الإجمالية للوحدات الرئيسية لتحديد تكلفة السكر الإجمالية.
٤. إن الطريقة المتبعة من قبل الشركة لتحديد تكلفة السكر الإجمالية لا تحفز أقسامها الإنتاجية والمساعدة لضبط تكاليفها ولا تحسن فعالية الأقسام المساعدة.
٥. إن سعر السوق قد لا يتوفر لتسعير بعض خدمات مراكز الشركة المساعدة، مثل خدمات مركز الأبحاث ومركز التدريب، مع إمكانية تطبيق طرق التسعير الأخرى.

#### التوصيات:

١. أن تتبنى الشركات السودانية تطبيق أسعار التحويل وفقاً لطبيعة نشاطها وطبيعة منتجاتها.
٢. أن تهتم شركة السكر السودانية بطريقة توزيع تكاليف وحداتها المساعدة على الوحدات الإنتاجية الرئيسية وعلى الوحدات المساعدة فيما بينها.

٣. أن تهتم الشركة بالوحدات المساعدة بأن تمكن هذه الوحدات من تسعير منتجاتها للوحدات الرئيسية وأن تعطيها قدرًا من الحرية في التعامل مع الأطراف الخارجية حتى تزيد من فعاليتها.
٤. أن تستخدم الشركة أسعار التحويل لقياس أداء وحداتها المختلفة حتى تستطيع الوحدات الضغط على بعضها لضبط تكاليفها مما ينعكس على أداء الشركة ككل.
٥. أن تحاول الشركة تطبيق أسعار التحويل في كل مصنع على حده لتسعير التحويلات بين وحدات المصنع الواحد.

## المراجع والمصادر:

١. أتريل، بيتر ومكلاني، إدّي، تعريب زهير عمرو ددر (٢٠١٣م)، المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات، الرياض: دار المريخ للنشر.
٢. أحمد، عاصم عبد الرحمن و أحمد، أحمد هاشم (٢٠١٥م)، أهمية تطبيق أسعار التحويل لقياس الأداء في الشركات السودانية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد السادس عشر (١).
٣. جاريشون، ري إتش و نورين، إريك (٢٠١٤م)، ترجمة محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الإدارية، الرياض: دار المريخ للنشر.
٤. مقابلة مع شقة، شقة سليمان، محاسب تكاليف بشركة السكر السودانية، ٢٠١٨/١/٤م.
٥. هورنجرن، شارلز وآخرون (٢٠١٠م)، محاسبة التكاليف، مدخل إداري، ترجمة أحمد حامد حجاج، الكتاب الثاني، الرياض: دار المريخ للنشر.
٦. هيتجر، ليستراي و ماتولتش، سبيرج (١٩٨٨م، ١٤٠٨هـ)، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حجاج، الرياض: دار المريخ للنشر.
7. Arnold Schneider, Harold M. Sollenberger, (2008) Managerial Accounting, First Edition, Ohio: Dame, Thomson Learning
8. Borina Budugan, Iuliana Georgescu ( 2010), the role of internal assignment prices in the evaluation of the transactions between profit centres, Stiinte Economice, H11.
9. Charles. T Horngren Et al (2006), Cost Accounting, A managerial Emphasis, New Jersey: Pearson Prentice Hall.
10. Colin Drury(2007) Management & Cost Accounting, Sixth Edition, London: Thomson.
11. Dorina Budugan, Iulianac Georgescu (2010), The Role of Internal Assignment Prices in The Evaluation of The Transactions Between Profit Centers“ H1, P22, P44.

12. James Jambalva (2001), Managerial Accounting, New York: John Wiley & Sons:
13. Jelena Ćirić, Danijela Gracanin (2010) Transfer Price as Factor of Effective Allocation of Companies Resources, International Journal of Engineering, PP 404-408
14. Joshua Ronen, George Mckinney(2012), Transfer Pricing for Divisional Autonomy, Journal of Accounting Research, Vol.8, No.1.
15. Karen Wilken Barun. Wendy M. Tietz(2015), Managerial Accounting, Fourth Edition, England: Pearson Education Limited.
16. Lane K. Anderson, Donald K. Clancy(1999), Cost Accounting, Boston: McGraw – Hill/ Irwin.
17. Michael W. Maher, Et al(2006), Fundamentals Of Cost Accounting, New York: McGraw- Hill/ Irwin.
18. Ray H. Garrison, Et al(2006), Managerial Accounting, Eleventh Edition, Boston: McGraw – Hill/ Irwin.
19. Robert S. Kaplan, Anthony A. Atkinson (1998) Advanced Management Accounting, Third Edition, New Jersey: Prentice Hall.
20. Joel. Et al (2017) Transfer Pricing As A vehicle In Corporate Tax Avoidance. Journal of Applied Business Research. Vol.33. No.1.