

## الفصل الرابع: أسعار التنازل (أسعار التحويل):

يتم في معظم المؤسسات التي تتبع نظام اللامركزية تبادل السلع والخدمات بين مختلف وحداتها، فقد تحتاج وحدة إلى قطعة معينة لاستخدامها في إنتاج سلعة تصنع من قبلها وقد تتوفر هذه القطعة لدى وحدة أخرى، فنقوم بالتالي الوحدة الأولى بشرائها من الثانية، وتشكل هذه العملية إيراد بالنسبة للثانية وتكلفة بالنسبة للأولى، وبالتالي تتأثر الوحدتين بهذه العملية عند تحديد التكاليف والإيرادات وبالتالي حساب النتيجة للوحدتين.

وبناء على ذلك فإن أسعار السلع والخدمات المتبادلة بين الوحدات يجب أن تحدد بشكل عادل يضمن عدم التأثير على عملية التقييم لهذه الوحدات، فتحديد سعر متدني للسلع والخدمات المتبادلة يؤثر سلباً على تقييم أداء الوحدات البائعة أو المقدمة للخدمة، ويعطي الوحدات المشتريّة أو المستفيدة من الخدمة ميزة تضخيم أرباحهم على حساب الوحدات البائعة، وبالمقابل فإن ارتفاع أسعار التحويل يؤدي إلى تضخيم أرباح الوحدات البائعة على حساب ارتفاع التكاليف لدى الوحدات المشتريّة.

وهناك عدة أنواع من أسعار التنازل الشائعة الاستعمال وهي:

### 1- طريقة سعر السوق:

بموجب هذه الطريقة يتم التنازل على أساس السعر السائد في السوق للمنتج، بمعنى بسعر البيع، ووفقاً لهذه الطريقة يمكن للوحدة المشتريّة أن تلجأ إلى السوق للشراء من منتجين آخرين.

### 2- طريقة سعر السوق المعدل:

نظراً للانتقادات التي تؤخذ على سعر السوق في تحديد أسعار التنازل، فقد افترضت طريقة سعر السوق المعدل والتي بموجبها يتم التحويل على أساس سعر السوق مطروحاً منه نسبة معينة من مصاريف البيع والتسويق وأحياناً تطرح منه كافة مصاريف البيع والتسويق.

### تعريف التكلفة التفاضلية:

عند وجود بديلين أو أكثر متاحين للمؤسسة للاختيار بينهما لتنفيذ مشروع أو مهمة فمن الطبيعي أن يكون لكل بديل تكاليفه الخاصة به، ويطلق على الفرق في التكاليف بين البديلين في هذه الحالة بالتكلفة التفاضلية، فمثلا في حالة حاجة المؤسسة إلى آلة تغليف، وبافتراض وجود بديلين لاقتناء هذه الآلة هما الشراء أو الاستئجار فإذا كانت تكلفة الشراء 15000 دينار سنويا وتكلفة الاستئجار السنوية 16500 دينار فإن التكلفة التفاضلية تكون 1500 دينار، لصالح الشراء بمعزل عن العوامل الأخرى.

### 3- طريقة سعر التحويل المبني على التكلفة:

عند عدم وجود مقاييس لأسعار السوق للمنتج الذي يتم تحويله من قسم إلى آخر في نفس المؤسسة، فإنه عادة يتم استعمال تكلفة الإنتاج الكلية كأساس لتحديد سعر التحويل، بالإضافة إلى ذلك يمكن استعمال التكلفة المتغيرة كأساس لتحديد سعر التحويل، فعند وجود طاقة غير مستغلة لدى قسم معين فإنه يتم استغلال الأقسام الأخرى لهذه الطاقة العاطلة للوفاء بمتطلباتها من الإنتاج بسعر معقول لكل من القسم البائع والقسم المشتري.

قد يكون هناك صعوبة في تقييم إنجاز مدرء الأقسام التي يتم بها تحويل المنتجات من وإلى الأقسام الأخرى، فمثلا بالنسبة للقسم البائع الذي يغطي فقط التكاليف المتغيرة للمنتج عند تحويله لقسم آخر، فقد يؤدي ذلك إلى خسائر فادحة للقسم البائع بسبب أن إيراداته لا تغطي التكاليف الثابتة، أما بالنسبة للقسم المشتري، والذي يتم تحويل المنتج إليه بالتكاليف المتغيرة فقط، فإنه عند بيع المنتج للآخرين خارج المؤسسة فسوف يحقق أرباحا ضخمة بسبب ارتفاع إيراداته وقلّة تكاليفه المتمثلة فقط بالتكاليف المتغيرة التي سوف يدفعها للقسم البائع في البداية لهذا المنتج، وعليه فإن تقييم إنجاز مدرء الأقسام سوف يكون في غاية الصعوبة كما أنه يوجد صعوبة في مقارنة إنجاز مدرء الأقسام الذين يتعاملون مع الأقسام الأخرى داخل المؤسسة بإنجاز مدرء الأقسام الذين يتعاملون مع خارج المؤسسة.

## القاعدة العامة لتحديد أسعار التحويل Général Rule For Transfer-Pricing

ذكرنا في الجزء السابق، أن أسعار التحويل المعتمدة من قبل المؤسسة يجب أن تراعي وبشكل متوازن ثلاثة عوامل أساسية هي المصلحة العامة للشركة، وتقييم أداء مراكز المسؤولية داخل المؤسسة، والاستقلالية في قرارات مراكز المسؤولية. وعلى الرغم من عدم وجود سعر تحويل أو طريقة تسعير معينة يمكن أن تحقق هذه العوامل الثلاثة وبشكل كامل، إلا أن هناك قاعدة عامة يمكن استخدامها كمرشد ودليل في تحديد سعر التحويل، وهذه القاعدة هي:

الحد الأدنى لسعر التحويل للوحدة = التكاليف الإضافية لإنتاج للوحدة (غالبا ما تكون التكلفة المتغيرة للوحدة) + تكلفة الفرصة البديلة للوحدة.

ويقصد بالتكليف الإضافية لإنتاج الوحدة **Incrémental Or Outlay Costs Per Unit**

الزيادة في التكاليف التي يتحملها المركز البائع في سبيل إنتاج وحدة واحدة إضافية، وتكون هذه التكلفة في معظم الأحيان مساوية للتكلفة المتغيرة لإنتاج الوحدة. فعند إنتاج وحدة إضافية تتحمل المؤسسة التكاليف المتغيرة اللازمة لإنتاج الوحدة، في حين تبقى التكاليف الثابتة كما هي دون تغيير وذلك ضمن مدى الإنتاج الملائم.

أما التكلفة الفرصة البديلة للوحدة **oppotunity costs per unit**: فتمثل المنافع التي تفقدها المؤسسة والمتأتية من البديل التالي للبديل الذي تم اختياره، ففي حالة قيام أحد المراكز ببيع سلعة أو خدمة لأحد مراكز المسؤولية داخل المؤسسة، فإن تكلفة الفرصة البديلة تتمثل في الربح الذي يفقده المركز البائع نتيجة قيامه ببيع السلعة إلى أحد المراكز الداخلية في المؤسسة بدلا من بيعها للسوق الخارجي.

ولتوضيح كيفية احتساب سعر التحويل بالاستناد إلى القاعدة العامة أعلاه، نورد

المثال التوضيحي التالي:

## مثال:

تقوم شركة صناعية بتصنيع وبيع أحد أصناف الشيبس chips ماركة السندباد وذلك من خلال ثلاث مراكز مسؤولية هي المركز س و ص و ع. يقوم المركز س بتصنيع المادة الخام اللازمة لإنتاج الشيبس (الحصائب)، ويقوم بتحويل هذه المادة إلى المركز ص الذي يتولى تحميلها وتغليفها لتصبح جاهزة للبيع للمستهلك، أما المركز ع فيقوم ببيعها إلى تجار الجملة، تبلغ الطاقة الإنتاجية السنوية للقسم س 100000 كغم من المادة الخام (الحصائب). أما التكاليف الصناعية لدى المركز س فهي على النحو التالي:

التكلفة المتغيرة للكغم الواحد	5 دنانير
التكاليف الصناعية الثابتة السنوية	100000 دينار

يحتاج القسم ص إلى 40000 كغم من المادة الخام يقوم بشرائها حالياً من القسم س، أما باقي الكمية المنتجة من قبل القسم س والبالغة 60000 كغم فيتم بيعها إلى السوق الخارجي بسعر 8 دنانير للكغم الواحد. يمكن للقسم س بيع كامل إنتاجه من المادة الخام والبالغ 100000 كغم سنوياً إلى السوق الخارجي بسعر 8 دنانير للكغم الواحد.

يقوم القسم ص بتصنيع وإنتاج المنتج النهائي على شكل عبوات تضم العبوة الواحدة 80 كيس من الشيبس، وتحتاج العبوة الواحدة إلى كغم واحد من المادة الخام. يتحمل القسم ص بالإضافة إلى تكلفة المادة الخام المشتراة من القسم س التكاليف الصناعية التالية:

التكلفة المتغيرة للعبوة الواحد	1 دنانير
التكاليف الصناعية الثابتة السنوية	80000 دينار

تبلغ الطاقة الإنتاجية للقسم ص 40000 عبوة سنوياً، يقوم قسم التسويق ع بشراء 30000 عبوة منها بسعر 15 دينار، وتباع باقي الكمية المنتجة إلى السوق الخارجي بنفس السعر، أي بمبلغ 15 دينار للعبوة. يقوم القسم ع ببيع العبوة الواحدة لتجار الجملة في السوق الخارجي بسعر 18 دينار.

**المطلوب:** استخدام القاعدة العامة للتكاليف لتحديد سعر التحويل للكغم الواحد.

### حل المثال

في حالة كون القسم س يعمل بكامل طاقته الإنتاجية، أي لا يوجد لديه طاقة عاطلة غير مستغلة، فإن سعر التحويل للكغم الواحد من المادة الخام الواجب اعتماده حسب القاعدة العامة لأسعار التحويل بين القسم س وص يحسب على النحو التالي:

أدى سعر تحويل للوحدة = 5 دنانير (التكلفة المتغيرة للكغم الواحد) + 3 دنانير  
تكلفة الفرصة البديلة للكغم الواحد.

تمثل تكلفة الفرصة البديلة والبالغة 3 دنانير للكغم الواحد الفرق بين سعر بيع الوحدة في السوق الخارجي والتكلفة المتغيرة للكغم الواحد (8-5)، وهي تمثل بعبارة أخرى هامش المساهمة للكغم. ويمثل مبلغ الـ 3 دنانير تكلفة فرصة بديلة للقسم البائع س كون عملية البيع للقسم ص ستحرمه من فرصة البيع للسوق الخارجي وبالتالي فقدانه لهذا الربح. وعليه فإن سعر التحويل يكون مطابقا لسعر البيع للسوق الخارجي نظرا لعدم وجود طاقة غير مستغلة لدى القسم البائع س.

وفي ضوء المعلومات السابقة تظهر قائمة الدخل للقسمين س وص على النحو

المبين في الجدول التالي:.

الجدول يبين قائمة الدخل للقسم س والقسم ص في حالة عدم وجود طاقة غير مستغلة لدى القسم س		
الإيرادات	800000	600000
<u>التكاليف</u>		
متغيرة	(500000)	(360000)
ثابتة سنوية	(100000)	(80000)
الربح التشغيلي	200000	160000

ويلاحظ أن سعر التحويل المستخدم بين القسمين س وص في هذه الحالة يراعي العوامل الثلاثة السابقة وهي المصلحة العامة للشركة، وتقييم أداء المراكز المختلفة، والاستقلالية للأقسام في قرارات الشراء داخليا أو خارجيا.

فمن ناحية المصلحة العامة للشركة نلاحظ أن مجموع الربح التشغيلي للقسمين يبلغ 360000 دينار، وسيبقى هذا الربح كما هو في حالة اختيار القسم ص الشراء داخليا من القسم س أو الشراء من أطراف خارجية، حيث سيشتري الكمية بسعر 8 دنانير للكغم الواحد وهو نفس السعر المستخدم عند الشراء من القسم س، مما يبقى التكلفة لديه كما هي. وبنفس الأسلوب فإن القسم البائع من سيبيع الكمية التي كان القسم سيشتريها منه إلى السوق المحلي بنفس سعر البيع البالغ 8 دنانير للكغم الواحد، مما يبقى على نفس الإيرادات لديه.

أما من حيث التقييم للقسمين البائع والمشتري، فلن يتأثر من الناحية المالية والمحاسبية سواء تم الشراء داخليا أم خارجيا نظرا لبقاء الإيرادات والتكاليف وبالتالي الربح التشغيلي للقسمين كما هو، وكما تم توضيحه في الفقرة السابقة.

وبالنسبة لاستقلالية القسمين في اتخاذ قرار الشراء داخليا أو خارجيا، فهي متاحة لكلاهما. وبما أن تقييم أي منهما لن يتأثر سواء تم الشراء داخليا أو من مصادر خارجية، فإن من مصلحة القسم المشتري، في معظم الأحيان، الشراء داخليا نظرا للمزايا التي ينطوي عليها القرار والمتمثلة في ضمان التوريد بالكمية والجودة والوقت المناسب.

### **وجود طاقة غير مستغلة excess capacity**

يجب التأكيد على أن احتساب سعر التحويل في الحالة السابقة تم في ظل عدم وجود طاقة غير مستغلة لدى القسم س، أي في سوق حر يتحدد فيه السعر بناء على العرض والطلب وبالتالي يمكن للقسم س بيع كامل إنتاجه السنوي البالغ 100000 كغم بالسوق الخارجي بسعر 8 دنانير للكغم الواحد، أما في حالة وجود طاقة غير مستغلة لدى القسم س وعلى افتراض أن القسم س يستطيع بيع 50000 كغم فقط من المادة الخام إلى السوق الخارجي وبسعر 8 دنانير للكغم الواحد، فإن آلية تحديد سعر التحويل ستتغير. فإذا كان من

مصلحة القسم س عدم تخفيض سعر البيع للكغم الواحد إلى أقل من 8 دنانير للكغم الواحد في سبيل زيادة الكمية التي يبيعها، فإن تكلفة الفرصة البديلة للوحدة والخاصة بالكمية التي لا يمكن بيعها تصبح صفر وذلك نظرا لعدم وجود أية فرصة لدى القسم س لبيع الكمية المتوفرة والخاصة بالطاقة غير المستغلة يمكن بيعها وتحقيق ربح منها، وبالتالي يصبح سعر التحويل للكغم الواحد مساو للتكلفة المتغيرة فقط.

سعر التحويل للكغم الواحد = 5 دنانير (التكلفة المتغيرة للكغم الواحد) + صفر دينار  
تكلفة الفرصة البديلة للكغم الواحد.

يظهر الجدول قائمة الدخل في حالة شراء القسم ص الكمية التي يحتاجها من القسم س بسعر 5 دنانير للوحدة.

الجدول يبين قائمة الدخل للقسم س والقسم ص في حالة عدم وجود طاقة غير مستغلة لدى القسم س وشراء القسم ص احتياجاته من القسم س		
600000	600000	الإيرادات (القسم س: $40000 * 5 + 50000 * 8$ )
(240000)	(450000)	<u>التكاليف</u>
(80000)	(100000)	متغيرة
		ثابتة سنوية
280000	50000	الربح التشغيلي

أما إذا اختار القسم ص شراء احتياجاته من المادة الخام من السوق الخارجي فيبرز التساؤل التالي:

هل يستطيع القسم ص شراء كامل احتياجاته والبالغة 40000 كغم من المادة الخام التي يستخدمها لتصنيع الشيبس لديه بسعر 5 دنانير للكغم الواحد أم 8 دنانير، أم سعر يقع بين 5-8 دنانير.

فإذا كان القسم ص يستطيع شراء احتياجاته بسعر 5 دنانير للكغم الواحد، فإن الشراء من الداخل أو من السوق الخارجي لن يؤثر على استقلالية القسمين نظرا لإعطاء القسمين

الحرية في إجراء التبادل داخليا أو قيام القسم ص بالشراء من الخارج. كما أنه لن يؤثر على ربحية القسمين وبالتالي لن يؤثر على تقييم أي من القسمين أو على ربحية المؤسسة ككل، مما سيكون فيه تحقيق للمصلحة العامة للشركة، ولتوضيح ذلك، يعرض الجدول التالي قائمة الدخل للقسمين على افتراض أن القسم ص سيشتري احتياجاته من السوق الخارجي بسعر 5 دنانير للكغم.

الجدول يبين قائمة الدخل للقسم س والقسم ص في حالة عدم وجود طاقة غير مستغلة لدى القسم س وشراء القسم ص احتياجاته من السوق الخارجي		
600000	400000	الإيرادات (القسم س: 8*50000)
(240000)	(250000)	<b>التكاليف</b>
(80000)	(100000)	متغيرة
280000	50000	ثابتة سنوية
		الربح التشغيلي

وكما يلاحظ من الجدول أعلاه، فإن نتيجة القسمين كما هي، حيث بقي الربح التشغيلي للقسم س 50000 دينار وللقسم ص 280000 دينار، وبالتالي فإن مصلحة الشركة ككل لم تتأثر نتيجة قيام القسم ص بالشراء من السوق الخارجي. إلا أن الحالة الأكثر شيوعا هي عدم قدرة القسم ص على شراء الكمية اللازمة له بسعر 5 دنانير للكغم الواحد، ففي ظل السوق الحر قد لا يستطيع القسم ص شراء الكمية اللازمة إلا بالسعر السوقي البالغ 8 دنانير أو بعرض خاص يكون فيه السعر 5-8 دنانير للكغم الواحد. وفي هذه الحالة يصبح من مصلحة القسم س وبالتالي الشركة ككل عدم شراء الكمية من الخارج طالما كان سعر الشراء يزيد عن 5 دنانير للكغم الواحد، حيث أن هذا الإجراء سيحرم القسم س وبالتالي المؤسسة من الأرباح الخاصة بالصفقة والمنتلة في هامش المساهمة للصفقة، فعلى افتراض أن القسم ص يستطيع شراء الكغم الواحد من السوق الخارجي بسعر 6.5 دينار، فإن هامش المساهمة للكغم الواحد المباع للقسم ص ستكون 6.5 - 5 = 1.5 دينار (التكلفة المتغيرة للكغم الواحد) + 1.5 دنانير تكلفة الفرصة البديلة للكغم الواحد.