

## الفصل السابع

### اللامركزية واسعار التحويل

١. ايمان العقيل

## أهداف الفصل

1. تعريف اللامركزية
2. محاسبة المسؤولية ومقومات نجاحها.
3. أسعار التحويل وطرق تحديدها

## اللامركزية :

تعني تقسيم المنشأة الى مراكز للمسؤولية لكل منها استقلاليتها في إدارة أصوله المستثمرة وفي الرقابة الخاضعة لتحكمه .

## محاسبة المسؤولية :

نظام محاسبي يعتمد على تجميع وتحليل بيانات الإيرادات والتكاليف والربحية والاستثمار واعداد التقارير على اساس الوحدات التنظيمية للمنشأة ( مراكز المسؤولية ) بحيث يمكن ربط تقارير المتابعة والتقييم بالأشخاص المسؤولين عن مراكز المسؤولية سواء كانت قطاعات او ادارات او اقسام او وحدات ادارية وبحيث يمكن مساءلة كل مدير مركز مسؤولية عن العناصر التي تدخل في نطاق تحكمه .

هل يعتبر نظام محاسبة المسؤولية غاية بحد ذاته وينتهي عند مرحلة توزيع عناصر التكاليف والايرادات والاستثمار على مراكز المسؤولية ؟  
لا ، انما هو وسيلة لاعداد تقارير الأداء لتقييم أداء مراكز المسؤولية بمقارنة الأداء الفعلي بالمخطط وتحديد الانحرافات وتقصي أسبابها والمسؤولين عنها ومن ثم تحديد الخطوات التصحيحية .

## مقومات نجاح محاسبة المسؤولية :

1. وجود هيكل تنظيمي مناسب يحدد مراكز المسؤولية داخل المنشأة ويعكس الصلاحيات
2. تحديد أهداف قابلة للتحقق في ظل ظروف التشغيل العادي لكل مركز مسؤولية مع ضرورة تحديد البعد الزمني لكل هدف والخطة التفصيلية لتحقيقه .
3. وجود معايير سليمة لكل من التكاليف والإيرادات والاستثمارات وربطها بالمسؤوليات على أن تكون هذه المعايير مفهومة وواقعية وثابتة .
4. فصل العناصر الخاضعة للرقابة والتحكم عن العناصر الغير خاضعة للرقابة والتحكم لكل مركز مسؤولية .
5. اعداد تقارير الاداء لكل مركز مسؤولية بحيث تعكس ماتحقق من نتائج فعلية مقارنة بالنتائج المستهدف تحقيقها .
6. توفر تقارير الاداء في الوقت المناسب لاتخاذ القرار .
7. التقييم لابد أن يشمل تحديد الانحرافات و تفسيرها .
8. استناد نظام محاسبة المسؤولية لنظام عادل وموضوعي للمكافأة والمعاقبة عن الأداء.

## أسعار التحويل :

عبارة عن السعر الذي يحول بموجبه مركز مسؤولية ( مركز ربحية أو استثمار ) منتجاته أو خدماته الى مركز مسؤولية آخر داخل نفس المنشأة لاستكمال تصنيعها أو استخدامها في منتج آخر ، حيث أن السعر الذي يعتبر ايرادا لأحد المراكز انما يعد بمثابة تكلفة للمركز الآخر .

- ترتبط اسعار التحويل بصورة مباشرة باللامركزية .
- لاتوجد طريقة واحدة تصلح لجميع مراكز المسؤولية أو لجميع المنشآت حيث تعتمد الطريقة الملائمة على طبيعة وظروف كل مركز وكل منشأة .

## طرق تحديد أسعار التحويل :

1. سعر السوق
2. سعر السوق المعدل
3. التكلفة الفعلية
4. التكلفة الفعلية المعدلة
5. التكلفة المعيارية
6. السعر التفاوضي
7. الربح المستهدف
8. السعر الثنائي



## أولا : سعر السوق Market Price

- يعتبر سعر السوق من أفضل الطرق لتحديد أسعار التحويلات الداخلية نظرا لتحديده بواسطة أطراف خارج المنشأة .
- المشكلة الرئيسية التي تحد من استخدام سعر السوق لأسعار التحويل ، هي أن بعض السلع والخدمات التي يتم تحويلها وتبادلها داخليا لا يوجد لها سعر في السوق .
- في حالة عدم وجود سعر سوق فإنه لابد من البحث عن طريقة أخرى لتحديد أسعار التحويل .
- مع العلم أن القسم المحول اليه يجب أن يتمتع بخصم خاص على سعر السوق كنتيجة منطقية لعدم تحمل القسم المحول منه أية تكاليف تسويقية أو تخزينية.

## أولاً : سعر السوق Market Price

مثال : بافتراض أن مركز الربحية ( أ ) يقوم بتصنيع منتج وسيط للمركز ( ب ) بنفس المنشأة الذي يقوم بدوره باستكمال مراحل تصنيعه وبافتراض توافر البيانات التالية عن المنتج الوسيط بالمركز (أ) :

|                                       |                |
|---------------------------------------|----------------|
| مواد مباشرة                           | 40 ريال        |
| أجور مباشرة                           | 30 ريال        |
| تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة       | 15 ريال        |
| <u>تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة</u> | <u>10 ريال</u> |
| التكلفة الكلية للوحدة                 | 95 ريال        |

وبافتراض أن سعر السوق للسلعة المثلثة في السوق الجاري هو 120 ريال وان تكاليف التسويق المتغيرة للوحدة 5 ريال

المطلوب : تحديد سعر التحويل وفقاً لطريقة سعر السوق

## ثانيا : سعر السوق المعدل Modified Market Price

في حالة عدم توفر سعر سوق للسلعة التي يتم تبادلها أو في حالة الكساد الاقتصادي التي لاتعكس القيمة الحقيقية للسلعة ، فإنه يمكن اختيار وتحديد سعر السوق لأقرب سلعة بديلة ( ان وجدت ) وبعد ذلك يتم تعديل السعر بحيث يعكس أي اختلاف في خصائص السلعة التي يتم تبادلها داخليا عن تلك السلعة البديلة

## ثالثا : التكلفة الفعلية Actual Cost

ويطلق على هذه الطريقة أيضا التكلفة التاريخية Historical Cost وهي من الطرق الشائعة الاستخدام خاصة في حالة عدم توفر أسعار سوق تنافسية عيوبها : 1. معاملة مركز الربحية ومراكز الاستثمار على أنها مراكز تكلفة نظرا لاعتماد التسعير على التكلفة دون هامش الربح .

2. انعدام الحافز لدى مراكز المسؤولية على تحويل منتجاتها داخليا وتفضيل بيعها في السوق الخارجي ان وجد تحقيقا لمصالحها .  
ويوجد مدخلين لتحديد التكلفة الفعلية :

1. **مدخل التكلفة الكلية** : يتحدد سعر التحويل بالتكلفة الكلية سواء كانت أو غير مباشرة متغيرة أو ثابتة .

2. **مدخل التكلفة المتغيرة** : يتحدد سعر التحويل بالتكلفة المتغيرة للمنتج باعتبارها الحد الأدنى لسعر التحويل ، والاعتماد على هذا المدخل يكون في الأجل القصير فقط .

## ثالثا : التكلفة الفعلية Actual Cost

مثال : بافتراض أن مركز الربحية ( أ ) يقوم بتصنيع منتج وسيط للمركز (ب) بنفس المنشأة حيث يقوم المركز (ب) بدوره باستكمال مراحل انتاجه وبافتراض أن البيانات الخاصة بالمنتج الوسيط في المركز (أ) كانت كما يلي :

|                                       |                |
|---------------------------------------|----------------|
| مواد مباشرة                           | 50 ريال        |
| أجور مباشرة                           | 18 ريال        |
| تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة       | 12 ريال        |
| <u>تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة</u> | <u>10 ريال</u> |
| التكلفة الكلية                        | 90 ريال        |

المطلوب : تحديد سعر التحويل وفقا للتكلفة الفعلية ؟

## رابعاً : التكلفة الفعلية المعدلة Modified Actual Cost

توجد نماذج عديدة لتعديل التكلفة الفعلية ويعتمد عليها في تحديد اسعار التحويل ومن هذه النماذج :

1. **التكلفة المعلاة** : اضافة قدر معين الى تكلفة المنتج وصولاً الى سعر تحويله كأن يضاف مبلغ معين أو نسبة مئوية للتكلفة الفعلية للوحدة .
2. **التكلفة الجزئية** : تحميل المركز المحول اليه فقط بجزء من اجمالي التكلفة كأن يحدد سعر التحويل على أساس التكلفة المتغيرة أو التكلفة الأولية

## خامسا : التكلفة المعيارية Standard Cost

تعتبر **التكلفة المعيارية** اساسا ملائما لتحديد اسعار التحويل باعتبارها تمثل التكلفة الواجبة الحدوث .

## سادسا : السعر التفاوضي Negotiated Price

**سعر التفاوض** هو عبارة عن السعر الذي يتم تحديده من خلال المساومات الحرة بين كل من المراكز المحول منها والمراكز المحول اليها .  
ويتحدد السعر التفاوضي بالتكلفة المتغيرة للوحدة كحد أدنى وسعر السوق للوحدة كحد أقصى



## سابعاً : الربح المستهدف Target Profit

تستخدم هذه الطريقة عندما لا يكون هناك سعر سوق خارجي، أو إذا كانت الطرق الأخرى للتسعير غير ملائمة، ووفقاً لهذه الطريقة يتم تحديد سعر التحويل بناءً على ربح مستهدف من قبل مركز المسؤولية كنسبة من الإيرادات في ظل التكاليف المعيارية أو الفعلية كما يلي :

$$\begin{aligned} \text{قيمة المبيعات} &= \text{التكلفة الفعلية} + \text{صافي الربح المستهدف} \\ \text{قيمة المبيعات} &= \text{التكلفة المعيارية} + \text{صافي الربح المستهدف} \end{aligned}$$

## سابعا : الربح المستهدف Target Profit

مثال : بافتراض أن مركز ربحية ينتج 5000 وحدة التكلفة الكلية لها 40000 ريال والتكلفة المعيارية لها 36000 ريال والربح المستهدف 20% من قيمة مبيعات المركز المطلوب :

1. تحديد سعر التحويل على أساس الربح المستهدف (التكلفة الفعلية )
2. تحديد سعر التحويل على أساس الربح المستهدف (التكلفة المعيارية )
3. بافتراض أن المركز يبيع 60% من انتاجه خارج المنشأة بسعر 12 ريال للوحدة على اساس التكلفة الفعلية .

## سابعا : الربح المستهدف Target Profit

1. قيمة المبيعات = التكلفة الفعلية + الربح المستهدف

$$\text{س} = 40000 + 20\% \text{ س}$$

$$0.8 \text{ س} = 40000 \quad \leftarrow \quad \text{س} = 50000$$

## ثامنا : السعر الثنائي Dual Price

- تعتمد هذه الطريقة على الجمع بين أفضل سعر تحويل للمركز المحول منه (سعر السوق) وأفضل سعر تحويل للمركز المحول اليه ( التكلفة المتغيرة )
- ليس لهذه الطريقة سعر تحويل واحد
- **من عيوب هذه الطريقة :** أن مراكز الربحية قد تحقق أرباحا في حين أن المنشأة ككل قد تحقق خسارة ، مما قد ينعكس في ضعف نظام الرقابة الداخلية على تكاليف المنشأة

## ثامنا : السعر الثنائي Dual Price

مثال : بافتراض أن المركز (أ) قام بتحويل 1000 وحدة الى المركز (ب) وأن المركزين اتفقا على تحديد سعر مزدوج للتحويل على أساس سعر السوق وقدره 30 ريال والتكلفة المتغيرة وقدرها 20 ريال وبافتراض أن سعر بيع الوحدة في المركز (ب) 45 ريال والتكلفة المتغيرة لها 5 ريال المطلوب : حساب ربحية كل مركز في ضوء سعر التحويل الثنائي

## تمرين شامل

بافتراض ان أحد مراكز الربحية يقوم بانتاج 5000 وحدة من منتج معين وأن سعر السوق الخارجي المماثل لهذا المنتج هو 70 ريال ، وفيما يلي البيانات المتعلقة بتكلفة وحدة المنتج في مركز الربحية

| عناصر التكاليف                  | التكلفة المعيارية | التكلفة الفعلية |
|---------------------------------|-------------------|-----------------|
| مواد                            | 10                | 14              |
| أجور                            | 15                | 18              |
| تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة | 6                 | 9               |
| تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة  | 15                | 15              |

ونظرا لعدم وجود تكاليف تسويقية أو تخزينية في مركز الربحية فإنه لأغراض التسعير الداخلي يتم تخفيض السعر بمعدل 10%

المطلوب : تحديد سعر التحويل في مركز الربحية وفقا للطرق التالية :

1. سعر السوق
2. التكلفة الفعلية
3. التكلفة الفعلية المعلاة بنسبة ربح قدرها 15% من التكلفة الفعلية
4. التكلفة المعيارية
5. الربح المستهدف بمعدل 20% من التكلفة المعيارية