

المحور الرابع:

سعر البيع ما بين الوحدات

(سعر التنازل الداخلي)

تمهيد:

## أولا-نشأة وأهمية نظام سعر التنازل الداخلي:

### 1/نشأة نظام سعر التنازل الداخلي:

يعتبر نظام سعر التنازل الداخلي عنصرا مهما في نظام تقييم الأداء المتعلق بتقسيم المسؤولية بالمؤسسة. كما أبرز دوره المهم بالمؤسسات المتعددة الجنسيات من خلال إدارة التحسين الضريبي وسياسات التبادل الداخلي للمؤسسة. ولقد تم تبني وتطبيق أسعار التنازل الداخلي لأول مرة في بداية سنوات 1920 من قبل مؤسستين أمريكيتين هما Dupont و General Motors. ولقد تزامن ظهوره مع تطور الشركات الكبيرة ذات الهيكل اللامركزي متعدد الأقسام بدلا من بنية الوظيفة المركزية التي كانت مهيمنة على المؤسسات الكبرى.

و يلعب نظام سعر التنازل (البيع) الداخلي في ظل هذه البيئة التنظيمية دورين متضارين في آن واحد هما:  
**\*الدور الأول:** إدخال نظام أسعار يهدف إلى توجيه عملية إتخاذ القرار وتخصيص الموارد بطريقة مماثلة للسوق.  
**\*الدور الثاني:** تساعد أسعار التنازل الداخلي والأرباح المتأتية منها الإدارة العامة من تقييم أداء مراكز الأرباح المختلفة بالمؤسسة، فلتقدير نتائج المؤسسة اللامركزية، يجب تقييم مجمل المبادلات والصفقات سواء كانت مع أطراف خارجية عن المؤسسة أو مع الوحدات والمؤسسات التابعة، وهنا نقع أمام إشكالية توافق الأهداف والتي يمكننا حصرها في مايلي:

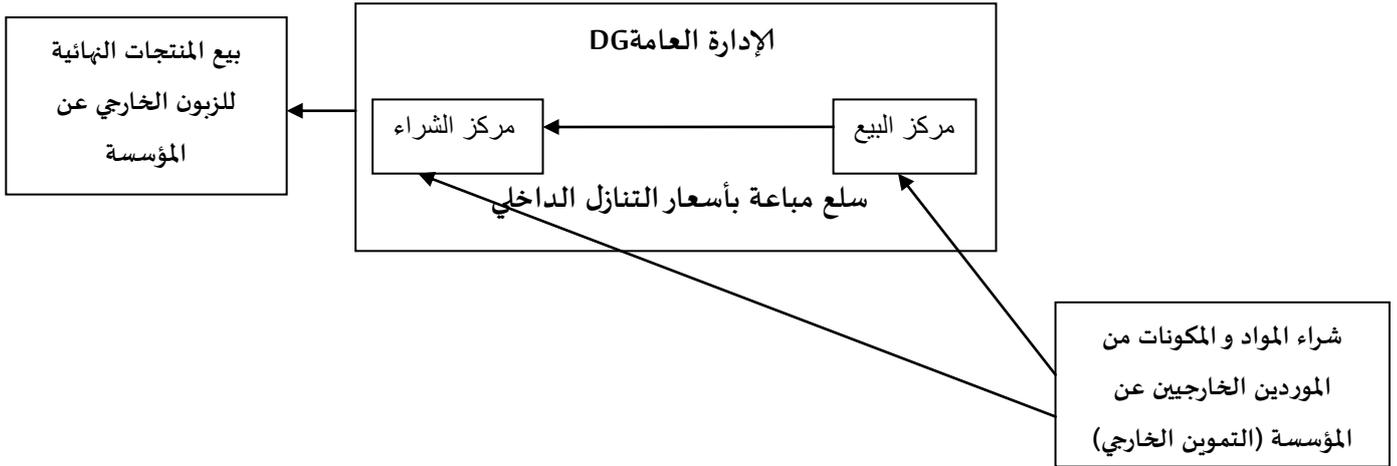
- إذا كان نظام سعر التنازل الداخلي يهدف إلى تعظيم الأرباح بالمؤسسة ككل، فقد يؤدي هذا إلى حدوث خسارة لدى أحد الفروع (مركز البيع أو مركز الشراء)، وهذا لن يرضي مدير هذا الفرع لأنه حتى وإن لم يتم تقييم أدائه من حيث الربح، فقد يخاطر بتمتعه بمكانة أقل مقارنة بغيره من المسيرين اللذين يولدون أرباحا داخل نفس المؤسسة.  
- إذا تم اختبار أسعار التنازل الداخلي على أساس يسمح من التقييم الفعال لكل وحدة أو فرع ، سيؤدي هذا في غالب الأحيان إلى قرارات قد تكون غير صالحة ومثالية للمؤسسة ككل.

### 2/ مفهوم سعر التنازل الداخلي:

يعرف سعر التنازل الداخلي أو ما يطلق عليه بسعر التحويل الداخلي بأنه السعر الذي يتم من خلاله تقييم المبادلات الحاصلة بين الوحدات التابعة لنفس المجمع، ويشكل سعر بيع بالنسبة للمؤسسة المتنازلة (البائعة)، وسعر شراء بالنسبة للمؤسسة المشتري؛ ويعتبر عنصرا أساسيا في تحديد مقاييس الأداء الداخلي للمؤسسات. ويعرف كذلك بأنه سعر الفوترة المطبقة على المنتجات أو الخدمات المتبادلة ما بين الوحدات التابعة لنفس المؤسسة، أو بين المؤسسات التي تنتمي لنفس المجمع، و يستخدم هذا النظام بشكل خاص في المؤسسات المنظمة على أساس مراكز المسؤولية وخاصة المنظمة على أساس مراكز الربح أو مراكز الإستثمار.

إذ يعد نظام سعر التنازل الداخلي عنصرا مهما في نظام تقييم الأداء المتعلق بتقسيم مراكز المسؤولية بالمؤسسة. ويمكن تحديد الشكل العام الذي تتم من خلاله عملية التنازل الداخلي كما يلي:

## الشكل رقم (06): سعر التنازل الداخلي:



## ثانيا- آليات تبني وتطبيق أسعار التنازل الداخلي:

### 1/ النظرية الاقتصادية لأسعار التنازل الداخلي:

يتمحور دور الأسعار في النظرية الاقتصادية في العمل على التخصيص الجيد للموارد في السوق، وبالتالي فإن دور أسعار التنازل الداخلي هو تخصيص الموارد المستعملة بالمؤسسة تحت فرضية أن المديرين والمسؤولين يعملون على تعظيم الأرباح بالمؤسسة، وقد كان Hirshleifer أول من قام بمعالجة رسمية لمسألة أسعار التنازل الداخلي سنة 1956 من خلال تركيزه على النظرية الاقتصادية النيوكلاسيكية، حيث يرتكز نموذجه على وجود مركزين للأرباح يتبادلان المنتجات أو الخدمات خلال فترة زمنية قصيرة دون حدوث تغييرات في القدرات الإنتاجية الموجودة والمتاحة (أي على فرض ثبات القدرات الإنتاجية بالمؤسسة)، كما يفترض هذا الأخير مجموعة من الشروط التي يجب توفرها لبناء النموذج ولقد توصل إلى النتائج التالية:

- إن اللجوء إلى سعر السوق كسعر للتنازل الداخلي لا يكون مبررا إلا إذا كان هناك سوق منافسة تامة للمنتجات التامة أو الوسيطة.

- في كل الحالات الأخرى يتم اللجوء إلى التكلفة الحدية بشكل حتمي.

- السعر التفاوضي غير موجود في الإحتمالات الممكنة لسعر التنازل الداخلي.

فحسب هذا النموذج تكون التبادلات داخل المؤسسة، وتعظيم الربح يكون من خلال المزج بين تعظيم الهامش للبايع وللمشتري معا، ومبرر اللجوء إلى التكلفة الحدية يقوم على النظرية الاقتصادية التي تنص على أن تعظيم الربح بالمؤسسة يتحقق عندما يتم البيع بسعر يغطي كليا التكلفة الحدية، وفي هذا النموذج الاقتصادي يبقى من غير السهل تحديد إن كانت التكلفة الحدية قصيرة الأجل أو تكلفة حدية طويلة الأجل، على أساس فرضية ثبات القدرات الإنتاجية عند Hirshleifer.

إن هذه النظرية التي أساسها الاعتماد على التكلفة الحدية تشكل مخاطرا عديدة في مختلف حالات إتخاذ القرار في المؤسسة حيث تعاني النماذج الاقتصادية النيوكلاسيكية من محدوديتها في ظل نموذج المنافسة التامة والرشادة الداخلية، كما لا تأخذ بعين الاعتبار الإستراتيجيات الخاصة بأنظمة أسعار التنازل الداخلي.

ولقد ظهرت بعدها مقاربات الإدارة الحديثة التي تقوم على مفهوم تكلفة التبادل عند كل من Williamson سنة 1985 و Colbert & Spicer سنة 1995 اللذين ساهما في إثراء النظرية الاقتصادية لأسعار التنازل الداخلي بعيدا عن النتائج التي توصل إليها النيوكلاسيكيين، وهذا ما ساهم في وضع حد لمشكلة النظرية الاقتصادية، حيث أخذت هذه المقاربات بعين الاعتبار مختلف الأوضاع الواقعية الأكثر تعقيدا مقارنة بالنموذج الذي يقوم على مركزين للربح، أين يجب تحديدا أسعار التنازل الداخلي بالمؤسسات اللامركزية ذات الأقسام والمنتجات المتعددة. و يتم استخدام تقنيات البرامج الرياضية في العديد من الحالات والتي تعوض التكلفة الحدية بتكلفة الفرصة كأساس لتحديد أسعار التنازل الداخلي.

إن اللجوء إلى مفهوم تكلفة الفرصة يفترض تقييم الإستعمالات البديلة الممكنة للموارد، ومع صعوبة تبني وتطبيق هذه المقاربة فإن اللجوء إلى البرامج الرياضية يساهم في إتخاذ قرارات مركزية تتعارض مع اللامركزية المرجوة من وضع نظام متعدد الأقسام.

وحسب المقاربة المحاسبية يجب على نظام سعر التنازل الداخلي أن يسمح من تحقيق هدفين أساسيين هما:

- تشجيع مسؤولي الفروع على إتخاذ القرارات لتعظيم الربح في مجمله.
- قياس وتقييم الأداء للفروع ومسؤولي الفروع، فاللجوء إلى سعر التكلفة المعيارية المتغيرة يسمح من دون شك من تحقيق الهدف الأول، أما إختيار سعر السوق كسعر للتنازل فهو يتماشى أكثر مع تحقيق الهدف الثاني.

إن وضع نظام لسعر التنازل الداخلي يفترض قرارين مختلفين هما:

- قرار تحديد مصدر التمويل والمقصود به هو الحرية الممنوحة للمشتري لإختيار المورد من داخل أو من خارج المؤسسة، وكذلك الحرية الممنوحة للبائع للبيع داخل أو خارج المؤسسة.

- قرار تحديد سعر التنازل المطبق للمبادلات الداخلية بالمؤسسة.

وبالنسبة للمحاسبين يجب أن يستخدم سعر السوق كلما كان متوفرا ومتاحا، في معظم الأحيان فإن سعر التنازل يكون عبارة عن سعر البيع وهو سعر السوق مطروحا منه نسبة مئوية تمثل تكاليف البيع غير المتكبدة من التسويق ومصاريف النقل، إلا أنه من غير السهل تحديد إن كان سعر السوق على المدى الطويل أو القصير، والسؤال الذي يطرح نفسه هو: "هل توجد تغيرات موسمية تؤدي إلى التغيرات في أسعار السوق؟ أم لا؟".

في الحالات الأخرى يوصي أغلب المختصين في المجال المحاسبي بتثبيت أسعار التنازل أو البيع على أساس التكاليف، حيث نميز بين مجموعة من التوصيات نذكرها كما يلي:

- التكلفة الحقيقية أو المعيارية المتغيرة.

- التكلفة المعيارية المتغيرة وتوزيع المساهمة الهامشية التي تم الحصول عليها عن طريق بيع السلعة النهائية بين الفروع أو الوحدات.

- التكلفة الحقيقية أو المعيارية المتغيرة أين نضيف التكلفة الشهرية من التكاليف الثابتة اعتمادا على أهمية المشتريات الداخلية نسبة إلى حجم إنتاج القسم أو الفرع الذي يقوم بتضييع السلعة الوسيطة.

- سعر التكلفة الكلي أو المعياري.

- سعر التكلفة الكلي أو المعياري أين نضيف هامش الربح.

- السعر المزدوج أين يكون سعر البيع الذي يتلقاه القسم الذي ينتج السلعة الوسيطة هو سعر التكلفة الكلي مضافا له هامش الربح؛ وسعر الشراء المسدد من قبل الفرع الذي يصنع المنتج النهائي هو سعر التكلفة المتغيرة.

- سعر التنازل ABC المقترح من قبل Kalpan & Atkinson سنة 1998 والذي يتكون من قسم متغير مساو لمبلغ تكلفة الأنشطة على مستوى الوحدة وعلى مستوى الدفعة المستهلكة من المنتج أو الخدمة المتبادلة مضافا له مبلغ سنوي ثابت يتوافق مع جزء من تكاليف القدرة الإجمالية (النشاطات على مستوى المنتج وقدرته).

و لقد خصصت العديد من الدراسات التجريبية لدراسة مختلف الممارسات العملية بالمؤسسات من بينها دراسة Vinicil سنة 1978 و دراسة Tang سنة 1992 ودراسة لكل من Bafcop , Boufrin , Desreumaux سنة 1991 ولقد خلصت هذه الدراسات إلى النتائج الأساسية التالية:

- في الولايات المتحدة الأمريكية يتم اعتماد سعر السوق كطريقة لتحديد التكاليف الخاصة بسعر التنازل في الغالب، أما في فرنسا فقد كان هناك استخدام أكبر لسعر التكلفة على حساب سعر السوق وذلك في أواخر الثمانينات.

- في طرق تحديد أسعار التنازل الداخلي المبنية على سعر التكلفة يتم استخدام سعر التكلفة الكامل ومتغيراته على نطاق واسع أكثر من استخدام سعر التكلفة المتغير ومتغيراته.

- لقد ظهر أن العديد من المؤسسات تلجأ في وقت واحد لإستخدام مجموعة من الطرق لإدارة المبادلات الداخلية للمنتجات أو الخدمات.

## 2/ المقاربة الإستراتيجية لسعر التنازل (البيع) الداخلي:

لقد مكنت مختلف المقاربات السابقة من تسليط الضوء على عدد معين من الجوانب الهامة لمشكلة تحديد أسعار التنازل الداخلي وتأثيرها على القرارات الاقتصادية وعلى تقييم أداء المؤسسة ومراكز مسؤوليتها لكن البعد المفقود في هذه المقاربات هو ارتباط أسعار التنازل مع الجانب الاستراتيجي للمؤسسة.

ونتيجة للأعمال التجريبية التي قام Eccles خلال الفترة 1983-1985 ظهر بشكل واضح ضرورة أن يتم صياغة سعر التنازل الداخلي بشكل مترابط مع إستراتيجية المؤسسة.

ولقد إختار Eccles بعدين للإستراتيجية هما درجة التكامل العمودي، ودرجة التنوع في المجموعة وفقا لإستراتيجية المؤسسة ككل وأقسامها المختلفة أين تكمن من تحديد العديد من سياسات أسعار التنازل الداخلي وهي:

- في حالة استراتيجية التنوع في المجموعة أين تكون مختلف الأقسام في ظل منافسة داخلية من أجل التخصيص الجيد للموارد، فإن سياسة سعر التنازل الأكثر إستخداما هي سياسة إستقلالية التبادل، والتي تترك الخيار للأقسام في تحديد مصدر التمويل وسعر التنازل، وعندما تتم المبادلات الداخلية فسعر التنازل غالبا ما يكون هو سعر السوق أو التكلفة الكلية مع إضافة هامش الربح.

- في حالة إستراتيجية التكامل العمودي، فلا تملك الأقسام الحرية في إتخاذ القرارات المتعلقة بالتمويل والشراء والتي تتم داخليا كلما كان الأمر ممكنا من أجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية المسطرة، حيث يتم تحديد سعر التنازل اعتمادا على حالة القسم أو الفرع وفق طريقتين هما:

✓ في حالة ما إذا كان البائع يحقق مبيعات للزبائن سواء داخليين أو خارجيين، وكان في وضعية مركز الربح أو العائد لمجمل نشاطه سيتم اللجوء إلى سعر السوق أو التكلفة الكلية مضافا لها هامش الربح.

✓ في حالة ما إذا كان البائع يعد كمركز ربح بالنسبة لمبيعاته الخارجية، وكمركز تكلفة بالنسبة لمبيعاته الداخلية، فيتم اعتماد سعر التكلفة الكلية الحقيقية أو المعيارية في التبادلات الداخلية.

في حالة الإستراتيجية التي تمزج بين التكامل العمودي والتنوع في المجموعة، تصبح عملية تحديد سياسة سعر التنازل أكثر تعقيدا وغالبا ما تكون السياسة عبارة عن سياسة تحويل مفروضة بأسعار السوق للجمع بين مزايا التكامل العمودي مما يؤدي إلى التزود(التموين) من الداخل إن أمكن ذلك، مع المحافظة على المنافسة بين الكيانات (المؤسسات) المتنوعة والتي تدفع إلى إختيار سعر السوق لتعزيز المبادلات الداخلية في مختلف الإستراتيجيات الممكنة، و قام Eccles بتحديد الحالات أين كان مدعوا لتحديد سياسة تنازل مختلطة، والسعر المزدوج يقصد به أن البائع يتلقى سعر السوق والمشتري يدفع التكلفة كاملة، مع الحساب المزدوج للربح الملقى في المحاسبة المركزية للمؤسسة.

### 3/1-3 الإمكانيات المتاحة لتحديد أسعار التنازل الداخلي :

إن عملية تقييم المبادلات تتم بين كل من المورد والزبون حيث يتنازل مركز المسؤولية للمورد على المنتج أو الخدمة بقيمة يحددها الطرفين بإستخدام تقنيات التقييم المختلفة وعموما يمكننا إستخلاص منطقتين للعلاقة الموجودة بين العميل والمورد هما:

**3-1 منطوق التكامل:** للمؤسسة خيار واحد هنا للقيام بعملية التموين حيث تتم مع مختلف الوحدات التابعة لنفس المؤسسة، حيث يقوم منطوق التكامل على أساس أنه لا يوجد سوق بديل للسلع والخدمات الوسيطة ويقوم كل فرع بإنتاج جزء من السلعة أو الخدمة وعلى كل الفروع أن تحقق عائدا من خلال تغطية التكاليف و التحكم فيها بشكل جيد، ويقوم على إستراتيجيتين أساسيتين هما:

- يجب على كل الفروع أن تقوم بعملية التموين داخليا، ماعدا الفروع التي تأتي في بداية المسار الإنتاجي.

- كل الفروع الموردة (البائعة) تعد مراكز تكاليف ماعدا وحدة التسويق للمنتج أو الخدمة النهائية فتعد مركز عائد.

**3-2 منطوق السوق:** كما تطرقنا له ضمن المقاربة الإستراتيجية لسعر التنازل الداخلي فمنطوق السوق يقوم على فكرة أن المؤسسة منفتحة على السوق وتسمح لمختلف فروعها بإختيار التموين أو البيع داخل أو خارج المؤسسة حسب ما تراه مناسباً عكس منطوق التكامل وهنا نستنتج مايلي:

• كل فرع مورد يخضع للمنافسة السوقية كون المشتري (الزبون) الداخلي له حرية الشراء من عند الفروع أو من السوق.

• كل فرع يعتبر مركز عائد، كون كل مورد داخلي يمكن أن يبيع منتجاته في السوق (له الحرية لبيعها في السوق).

**3-3 المنطوق المزدوج:** يقصد به أن يتم تقييم أسعار التنازل بالمنطوق المزدوج، والذي يمزج منطوق التكامل بمنطوق السوق في وقت واحد وهنا نستنتج حالتين للتقييم:

**أ- الحالة الأولى:** حالة إستخدام المورد للمنطوق التكاملي، و إستخدام الزبون لمنطوق السوق هنا بإمكان الزبون أن يشتري من الخارج أما المورد فلا يمكنه بيع منتجاته سوى داخليا (بين الأقسام)، وهنا إن إختار الزبون القيام بعملية التموين من السوق فإن المورد يجد نفسه في بطالة تقنية.

و يكون هذا النموذج ملائما فقط في حالة وضع برنامج قيادي من قبل المؤسسة للتقليل من التكاليف و بالتالي الاتفاق مع القسم المشتري على سعر تنافسي جيد والشراء داخليا عوض الشراء من الخارج .

ب- الحالة الثانية: حالة استخدام المورد لمنطق السوق، واستخدام الزبون لمنطق التكامل، هنا قد يقوم المورد ببيع كافة منتجاته أو خدماته في السوق، ويكون المشتري في حالة بطالة تقنية نظرا لعدم القدرة على التمويل؛ لذلك يجب توفر شروط و قواعد لذلك، وهي أن يحافظ المورد داخليا على مكانته كمركز تكاليف، حيث يقوم بحساب خدماته بطريقة التكاليف المعيارية مع إضافة هامش في إطار ما يحتاجه الزبون ويكون كمركز عائد (ربح) في الخارج. و تستخدم هذه الطريقة عادة في المؤسسات التي تسير نشاطها وفق منطق التكامل، فعند إشباع رغبات الأقسام الداخلية تقوم بعملية البيع إلى الخارج لكل المنتجات أو الخدمات الزائدة عن الإحتياجات الداخلية (أي إحتياجات الفرع المشتري أو الزبون).

#### 4/ طرق تحديد أسعار البيع (التنازل) الداخلي:

من خلال النظرية الإقتصادية ، والمقاربات التي جاءت بعدها والتي تطرقنا لها، نميز العديد من أساليب تحديد أسعار التنازلات الداخلية، والتي تختلف بإختلاف السياسات المنتهجة لتحديد سعر التنازل الداخلي من قبل مجلس الإدارة بالمؤسسة. و بإختلاف الإستراتيجيات والأهداف المسطرة، و إختلاف التوجه المحاسبي المنتهج طبقا لما أوصى به المختصون في مجال المحاسبة، ولهذا سندرج أهم الطرق المستنبطة في مختلف الدراسات والمقاربات والتي يمكن إعتماها في تحديد أسعار التنازل الداخلي فيما يلي:

1-4 طريقة التقييم بسعر السوق (Market price): حيث يتم إعتما سعر السوق، و إنطلاقا مما تطرقنا له سابقا ضمن المقاربات في حالة المنافسة الكاملة، وفي حالة عدم الإعتما بشكل كبير على التمويل الداخلي بين الأقسام، أو في حالة لم تكن إمكانية التمويل من الداخل متوفرة.

وبما أن سعر السوق هو سعر تبادل السلع والخدمات في السوق وبما أنه يتحدد على أساس العرض والطلب على السلعة، فإنه من غير الممكن أن يستغل قسم قسما آخر أو أن يحقق أرباحا لقاء عملية التبادل، وعادة ما يتم استخدامه في المؤسسات التي يتمتع رؤساء أقسامها بحرية في إتخاذ القرارات. لهذا فإن من أهم مزايا طريقة التقييم بسعر السوق كونها تعد مقياسا موضوعيا لقياس أداء الأقسام و لتحديد أسعار التنازل الداخلي، كما أنها تمثل مؤشرات أداء ممتازة لعدم إمكانية التلاعب فيها من خلال الأفراد أو المسيرين الذين لديهم منفعة في حسابات الربح، أما عيوبها فتتمحور في أنها قد لا تؤدي إلى إتساق الأهداف عندما تكون هناك طاقة إضافية أو فائضة، و قد تكون عملية تحديد سعر التنازل فيها مقارنة بغيرها من الطرق.

2-4 طريقة التقييم بسعر السوق المعدل (Modified Market price): ففي حالة توفر سعر السوق للسلع والخدمات التي يتم تبادلها بين الأقسام يجب تعديل هذا السعر من خلال تخفيضه بقيمة تكاليف التسويق ونقل هذه السلع أو الخدمات التي يتم تبادلها داخليا وهذا لأن البيع داخلي، و قد لا يكون هناك تكاليف للتسويق أو النقل، أو أن التكاليف تكون أقل مقارنة بالبيع الخارجي، ومن هنا يتحدد سعر التنازل الداخلي كما يلي:

سعر التنازل الداخلي = سعر السوق - مقدار تكاليف النقل و التسويق في حالة البيع الخارجي

أما في حالة عدم توفر سعر السوق للسلعة أو الخدمة المتبادلة داخليا بسبب تميزها عن السلع المعروضة في السوق،

فيتم إختيار تحديد سعر السوق لأقرب سلعة بديلة معروضة في السوق، وبعدها يتم تعديل السعر بالشكل الذي يعكس أي اختلاف في الخصائص المتعلقة بالسلعة أو الخدمة المتبادلة ومن هنا يتحدد سعر التنازل الداخلي كما يلي:

سعر التنازل الداخلي = سعر السوق + أو - التعديلات التي تعكس خصائص السلعة أو الخدمة المتبادلة

3-4 طريقة التقييم بالتكلفة الفعلية (Actual Cost): يتم استخدام التكلفة الفعلية أو التاريخية بشكل واسع في تحديد أسعار التنازل أو التحويل، ويقصد بالتكلفة الفعلية، التكلفة الكلية التي تستخدم كأساس لتحديد تكلفة السلعة أو الخدمة وتشتمل هذه التكلفة على التكاليف المباشرة أو غير المباشرة، المتغيرة أو الثابتة، وعلى أساس ذلك يتم تحديد سعر التحويل للمنتج أو السلعة.

من عيوب استخدام أسلوب التسعير على أساس التكاليف الفعلية أنه يسمح من تحميل أداء القسم المستلم سواءً بكفاءة أو عدم كفاءة الأقسام الأخرى، والتي لا تدخل في رقابة وإدارة هذا القسم (أي القسم المستلم). وبالتالي فإن أسعار التنازل أو التحويل التي تضمن تغطية التكاليف الفعلية للقسم البائع، غالباً ما تكون فاشلة في تحقيق الرقابة الفعالة للتكاليف، وبالتالي فإن الأنواع الأخرى غالباً ما تكون أكثر فعالية وتعتبر عن أساس أفضل للتسعير في التحويلات الداخلية كالتكلفة المعيارية أو القياسية.

4-4 طريقة التقييم بالتكلفة المعيارية (Standard Cost): يمكن استخدام التكلفة المعيارية لتحديد أسعار التنازل الداخلي خاصة أنها تشكل أساساً فعالاً لتفادي مشكلة عدم الكفاءة، إذ يمكن استخدامها من إكتشاف أسباب عدم الكفاءة في وقت مبكر حيث تعتمد التكلفة المعيارية على مقاييس تعكس كفاءة القسم البائع فقط، فإذا ما قارناها مع التكلفة الفعلية فإنها تعد أساساً عادلاً و سليماً لتحديد أسعار التنازل الداخلي كما أن استخدام التكلفة المعيارية كأساس لتسعير التنازلات الداخلية من شأنه توفير نوع من أنواع الحوافز للعمل بكفاءة عالية.

5-4 طريقة التقييم بالتكلفة المعدلة (Modified Cost): هناك عدة نماذج لتحديد التكاليف والتي يتم الإعتماد عليها في تحديد سعر التنازل الداخلي، ومن بين هذه النماذج نجد نموذج التكلفة المعلاة، ويقصد به إضافة مقدار معين إلى تكلفة المنتج أو السلعة، كإضافة مبلغ معين أو نسبة معينة لكل وحدة منتجة وهنا نجد حالتين:  
أ- الحالة الأولى: تحديد التكلفة الفعلية كأساس لتسعير التحويلات الداخلية وفق نموذج التكلفة المعلاة وهنا يكون:

سعر التنازل الداخلي (التكلفة المعلاة) = التكلفة الفعلية + القيمة المضافة (المبلغ الإضافي)

ومن عيوب هذا الأسلوب أن استخدام التكلفة الفعلية كأساس لتسعير التنازلات الداخلية طبقاً لنموذج التكلفة المعلاة، لا يقدم حافزاً للقسم البائع من أجل خفض تكاليفه، بل على العكس هو يسمح له من تحقيق أرباح أكبر إن سمح لتكاليفه بالإرتفاع، وهذا معناه أنه يتم مكافئة القسم البائع غير الكفء نظير التكاليف المرتفعة من خلال حصوله على قيمة مضافة مرتفعة كنسبة من التكاليف المرتفعة التي حدها، ومن ثم الحصول على ربح أكبر رغم عدم الكفاءة في تسيير التكاليف. وفي المقابل هنا فإن القسم البائع الذي يعمل بكفاءة عالية ويخفض التكاليف، سوف يتحصل على قيمة مضافة قليلة كنسبة من تكاليفه المنخفضة، أي إعطاء هذا القسم البائع أرباحاً أقل رغم كفاءته في تسيير التكاليف.

ب-الحالة الثانية: تحديد التكلفة المعيارية كأساس لتسعير التحويلات الداخلية وفق نموذج التكلفة المعلاة: في هذه الحالة يتم استخدام التكلفة المعيارية كأساس لتحديد سعر التحويل الداخلي وفقا للتكلفة المعلاة أي:

$$\text{سعر التنازل الداخلي (التكلفة المعلاة)} = \text{التكلفة المعيارية} + \text{القيمة المضافة (المبلغ)}$$

وتعد عملية استخدام التكلفة المعيارية كأساس لتحديد أسعار التنازل الداخلي أكثر فعالية مقارنة باعتماد التكلفة الفعلية، حيث يتم القضاء على مشكلة تحقيق القسم البائع لأرباح أكثر مقابل عدم كفاءته.

كما أن هناك نموذج آخر لتعديل التكاليف وهو نموذج التكلفة الجزئية، ويقصد به تحميل القسم المشتري فقط بجزء من إجمالي تكلفة المنتج المباع، كتحديد سعر التحويل على أساس التكلفة المتغيرة فقط أو التكلفة الأولية.

4-6 **طريقة التقييم بالسعر التفاوضي (Negotiated Price):** السعر التفاوضي هو السعر الذي يتم تحديده من خلال التفاوض و المساومة بين الأقسام البائعة و الأقسام المشتية، أي يتم السماح من خلاله لمديري الأقسام بالتفاوض لتحديد أسعار التنازل الداخلي أي يتم التفاوض بين الأقسام الداخلية كأي قسمين مستقلين و لا ينتميان لنفس المؤسسة حيث يتمتع كل قسم بالحرية الكاملة في إتخاذ القرار المناسب في تحديد أسعار التنازل الداخلي، وإذا لم يكن هناك إتفاق بين الطرفين في تحديد سعر التنازل يمكن لكل قسم سواء البائع أو المشتري في التعامل مع الأسواق الخارجية بالبيع و الشراء.

4-7 **طريقة التقييم بالسعر المستهدف (Traget Profit):** يتم استخدام الربح المستهدف كأساس لتحديد أسعار التنازل الداخلي عندما لا تتوفر معلومات حول سعر السوق للسلعة أو الخدمة المنتجة من القسم أو تم تحديد كافة الطرق الأخرى بأنها غير مجدية و مناسبة لتحديد أسعار التنازل الداخلي حيث يتم تحديد أسعار التنازل هنا بناء على الربح المستهدف من قبل القسم.

4-8 **طريقة التقييم بدون مقابل:** يتم اللجوء إلى طريقة التبادلات الداخلية بدون مقابل إذا تحقق الشرطين الأساسين التاليين:

- الوجود الفعلي لعلاقة تربط المصالح المقدمة للخدمة أو المنتج (المورد) و الأقسام المستفيدة (المشتري).

- إذا كانت الخدمات أو السلع المقدمة تتطلب تكاليفاً معتبرة أو ستولد تكاليفاً معتبرة في المستقبل.

وفي حالة عدم توفر أو تحقق هذين الشرطين يمكن تحديد طريقة التبادلات الداخلية بدون مقابل أي مجاناً، لتفادي تركيب نماذج إقتصادية بعيدة عن الواقع وتكون مكلفة من الناحية التقنية مثل فورة القضايا القانونية لخط إنتاجي.

حيث يتم احتساب هذه التكاليف غير الواقعية في آخر المسار الإنتاجي بدلا من حسابه في بداية أو وسط العملية الإنتاجية.

4-9 **طريقة التقييم بالتكلفة المحاسبية الحقيقية:** إن التقييم بطريقة التكاليف المحاسبية الحقيقية يعد غير منطقي في حالة العمل بمراكز مسؤولية حيث ينقل كل ضغط التكاليف من المورد (البائع) إلى المشتري ويتم استخدام هذا النوع غالبا لأغراض مراقبة التكاليف المحاسبية ويعكس هذا النوع أهداف كل فرع أو قسم من الفروع (الأقسام) و يحققها بشكل كامل، وهذا ما يؤدي إلى إرتفاع التكاليف النهائية للمنتج أو الخدمة، فكل فرع يهدف إلى

تحقيق الأرباح يقوم بتغطية التكلفة بالإضافة إلى هامش الربح، مما يؤدي إلى الحصول على تكلفة مرتفعة جدا في نهاية مسار إنتاج السلعة أو الخدمة، ما يرفع من خطر عدم تسويق المنتج أو الخدمة بسبب إرتفاع سعرها مقارنة بأسعار المؤسسات الأخرى المنافسة.

**تمرين تطبيقي:** تقوم شركة الوليد باستخدام تقنية (أسلوب)، أسعار التنازل الداخلي بين أقسامها على أساس الربح المستهدف ولديك البيانات التالية الخاصة بالأقسام:

البيان	التكاليف المعيارية	التكاليف الفعلية
حجم الإنتاج بالوحدات	3000 وحدة	3000 وحدة
مصاريف التصنيع	45000 دج	35000 دج
مصاريف التشغيل	20000 دج	10000 دج

إذا علمت أن القسم يتبنى سياسة تحديد أسعار التنازل لسلعه وخدماته على أساس الربح المستهدف بنسبة 15% من المبيعات.

#### المطلوب:

- 01- حساب سعر التنازل أو التحويل بطريقة الأرباح المستهدفة كنسبة من المبيعات إضافة إلى التكاليف الفعلية.
  - 02- حساب سعر التنازل بطريقة الأرباح المستهدفة كنسبة من المبيعات مضافا إلى التكاليف المعيارية.
  - 03- حساب سعر التحويل بطريقة الأرباح المستهدفة كنسبة من المبيعات إضافة إلى التكاليف الفعلية، بفرض أن القسم يبيع 50% من إنتاجه خارج المؤسسة.
  - 04- حساب سعر التحويل بطريقة الأرباح المستهدفة كنسبة من المبيعات إضافة إلى التكاليف المعيارية، بفرض أن القسم يبيع 30% من إنتاجه خارج المؤسسة.
- حل التمرين التطبيقي:

#### 01- حساب سعر التنازل الداخلي بطريقة الأرباح المستهدفة كنسبة من المبيعات إضافة إلى التكاليف الفعلية:

$$\text{سعر التنازل الداخلي} = \text{التكاليف الفعلية (الكلية)} + \text{الربح المستهدف (القيمة المضافة)}$$

سعر التنازل الداخلي = التكاليف الفعلية (الكلية) + 15% من إجمالي المبيعات.

التكاليف الفعلية = مصاريف التصنيع + مصاريف التشغيل

التكاليف الفعلية = 35000 دج + 10000 دج = 45000 دج

$$\text{المبيعات} = \text{سعر البيع} + \text{سعر التنازل الداخلي}$$

ومنه سعر التنازل الداخلي = 45000 دج + سعر التنازل  $\times 0.15$

0.85 سعر التنازل = 45000 دج

سعر التنازل الداخلي = 52941.18 دج

2- حساب سعر التنازل بطريقة الأرباح المستهدفة كنسبة من المبيعات مضافا إلى التكاليف المعيارية:

$$\text{سعر التنازل الداخلي} = \text{التكاليف المعيارية} + \text{الربح المستهدف (القيمة المضافة)}$$

سعر التنازل الداخلي = التكاليف المعيارية + 15% من المبيعات.

التكاليف المعيارية = مصاريف التصنيع (45000 دج) + مصاريف التشغيل (20000 دج) = 65000 دج.

سعر التنازل الداخلي = 65000 دج + 0.15 سعر التنازل.

سعر التنازل الداخلي = 65000 دج / 0.85 = 76470.59 دج

03- حساب سعر التحويل بطريقة الأرباح المستهدفة كنسبة من المبيعات بطريقة الأرباح المستهدفة كنسبة من

المبيعات إضافة إلى التكاليف الفعلية (بفرض أن القسم يبيع 50% من إنتاجه خارج المؤسسة).

إجمالي التكاليف الفعلية = 45000 دج

بما أن نسبة 50% من المنتجات تباع في الخارج وبالتالي فإن التكاليف الفعلية الجديدة =  $2/45000 = 22500$  دج.

أو: حجم الإنتاج = 3000 وحدة وبالتالي  $2/3000 = 1500$  وحدة تباع داخليا.

تكلفة الوحدة الواحدة = إجمالي التكاليف / حجم الإنتاج بالوحدة =  $45000 / 3000 = 15$  دج.

التكلفة الفعلية لنصف المنتجات (المنتجات المباعة داخليا) = تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة x عدد الوحدات المباعة داخليا.

وهو ما يساوي: 15 دج x 1500 وحدة = 22500 دج.

سعر التنازل الداخلي = التكلفة الفعلية للمنتجات المباعة داخليا + هامش الربح (15% من المبيعات).

سعر التنازل الداخلي = 22500 دج / 0.85 = 26470.59 دج.

04- حساب سعر التحويل بطريقة الأرباح المستهدفة كنسبة من المبيعات إضافة إلى التكاليف المعيارية.

إجمالي التكاليف المعيارية = 65000 دج.

بما أن 30% من المنتجات تباع في الخارج، تصبح التكاليف الفعلية الجديدة =  $65000 \times 0.7 = 45500$  دج.

أو: حجم الإنتاج = 3000 وحدة.

$3000 \times 70\% = 2100$  وحدة تباع داخليا.

تكلفة الوحدة الواحدة =  $65000 / 3000 = 21.67$  دج.

التكلفة المعيارية لـ 70% من إجمالي المنتجات (المنتجات المباعة داخليا) =  $21.67 \times 2100 = 45500$  دج.

سعر التنازل الداخلي =  $45500 / 0.85 = 53529.41$  دج.