

**المحور الرابع: سعر البيع**  
ما بين الوحدات

تمهيد:

إن الهدف من هذا المحور يتمثل في توضيح طرق التسعير المعتمدة بين الوحدات الاقتصادية التي تنتمي إلى نفس المجمع أو المؤسسة الأم، حيث هناك مجموعة من الطرق التي تعتمد على الوحدات الاقتصادية في التنازل عن المنتجات أو المواد الأولية بغرض التقليل من التكاليف الزائدة التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية الزميلة وفيما يلي نقوم بعرض أهم العناصر التي يتم التطرق إليها في هذا المحور ، حيث سيتم التطرق إلى العناصر التالية:

أولاً/ مفهوم أسعار البيع بين الوحدات؛

ثانياً/ طرق التسعير بين الوحدات؛

ثالثاً/ مراحل حساب أسعار البيع بين الوحدات الإنتاجية.

سيتم التطرق في العنصر الأول إلى مفهوم أسعار البيع بين الوحدات

أولاً/ مفهوم أسعار البيع بين الوحدات

تعرف أسعار التنازل بين الوحدات على أنها "سعر الانتقال الذي يتم من خلاله تقييم عملية التنازل ما بين مركزين للمسؤولية"<sup>1</sup>. إن سعر التنازل الداخلي يمكن تعريفه على أنه ذلك السعر المطبق على مختلف الخدمات أو المنتجات المتبادلة بين المؤسسة ومختلف وحداتها أو بين مختلف الوحدات التابعة لنفس المؤسسة.

إن سعر التنازل الداخلي يستعمل خاصة عند المؤسسات المنظمة على أساس مركز المسؤولية، وخصيصاً ذوي مركز الربح أو مركز الاستثمار، إن نظام سعر التنازل الداخلي هو عنصر هام لتقييم الأداء المرتبط بين مختلف مراكز المسؤولية للمؤسسة ككل. إن دور نظام سعر التنازل الداخلي الدولي المستخدم من قبل المؤسسات المتعددة الجنسيات يتمثل في التسيير الفعال للجباية من جهة وسياسة التبادل داخل المجموعة ككل من جهة أخرى.

إن سعر التنازل الداخلي تم تطبيقه لأول مرة في بداية سنوات 1920 وذلك بين مؤسستين أمريكيتين "Dupont" "Général Motors"، حيث أن سعر التنازل الداخلي كان ثمرة ظهور المؤسسات العالمية الكبيرة المتعددة الأقسام اللامركزية مكان المؤسسات ذات التسيير المركزي التي كانت تسيطر في تلك الفترة.<sup>(5)</sup>

إن سعر التنازل الداخلي في المؤسسة التي تعتمد على التسيير اللامركزي يلعب دوران متضاربان في آن واحد:

- وضع نظام للأسعار يسمح بتغطية تكاليف الموارد المستعملة في شكل مماثل للسوق من جهة ومن جهة أخرى يسمح بتوجيه أصحاب القرار في المؤسسة؛

- إن أسعار التنازل الداخلي والأرباح (الهوامش) المحققة من هذه العملية تسمح للإدارة العامة بالقيام بعملية تقييم فعالة لمختلف مراكز الربح.

وللقيام بعملية تشخيص فعالة لنتائج مؤسسة متعددة الفروع يجب تقييم مختلف تبادلاتها سواء كانت مع المؤسسات الغير التابعة لها (الخارجية) أو المؤسسات التابعة لها وذلك من أجل الوقوف على فعالية نتائجها.

ف نجد مرة أخرى إشكالية توافق الأهداف في تحديد أسعار التنازل الداخلي بين الفرع الذي يعرض خدماته أو منتجاته والفرع الذي يستفيد من هذه الخدمات أو المنتجات، فهنا نكون أمام مشكلة أخرى:

- إذا كان نظام سعر التنازل الداخلي مبني على تعظيم ربح المؤسسة ككل فهذا يمكن أن يؤدي إلى اشتغال أحد الفروع دون تغطية تكاليفه (خسارة)؛

- إذا كان اختيار سعر التنازل الداخلي بما يسمح للفروع بتقييم فعال لتكاليفها فهذا يمكن أن يؤدي إلى اتخاذ قرارات مخالفة لسياسة المؤسسة ككل (إستراتيجية، سياسة المؤسسة...).

<sup>1</sup> تواتي مريم، أسعار التنازل الداخلية كأداة لتحسين أداء مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 12، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012، ص 186.

### - النظرية الاقتصادية لسعر التنازل الداخلي

إن دور الأسعار في النظرية الاقتصادية يكمن أساسا في تسديد مقابل الموارد المستعملة في إنجاز خدمة أو منتج ما أثناء عرضه في السوق، إن دور أسعار التنازل الداخلي هو كذلك تسديد مقابل الموارد المستعملة في المؤسسة و هذا تحت فرضية أن المسؤول يعمل على تعظيم أرباح المؤسسة.

إن Hirshleifer (1956) هو أول من قام بمعالجة صريحة لأسعار التنازل أخذا بالنظرية الاقتصادية الكلاسيكية الحديثة كأساس لهذه المعالجة.<sup>(5)</sup>

إن النموذج الذي استخدمه Hirshleifer مبني على أساس أنه يوجد مركزين للأرباح يتبادلان منتجات أو خدمات في فترة زمنية قصيرة وبدون تعديل في قدرتهما الإنتاجية تحت مجموعة من الشروط :

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

- إن في كل الحالات الأخرى، اللجوء إلى التكلفة الحدية تعتبر أحسن طريقة؛

- إن السعر المتفق عليه لا يتوافق بالضرورة مع الإمكانيات التي تتيحها أسعار التنازل الداخلي.

إن تعظيم أرباح المبادلات التي تتم داخل المؤسسة لا يكون إلا بتفعيل مختلف المبادلات بين الفروع التابعة لنفس المؤسسة، كما أن مبرر اللجوء إلى التكلفة الحدية قائم على النظرية الاقتصادية التي تنص على أن هدف تعظيم الربح لا يتحقق إلا إذا كان سعر البيع قد غطى كليا التكلفة الحدية، فليس من السهل تحديد إن كانت التكلفة الحدية للأجل القصير أو التكلفة الحدية للأجل الطويل لأن الفرضية التي اتخذها Hirshleifer تبقى على نفس قدرات الإنتاج العادية.

إن هذه النظرية المبنية على التكلفة الحدية محدودة، خاصة في ظل سوق المنافسة التامة والرشادة الداخلية للمؤسسات، كما أنها تتجاهل أيضا الاعتبارات الإستراتيجية الموجودة في أنظمة أسعار التنازل الداخلية.

إن مقاربات الإدارة الحديثة المبنية على مفهوم تكلفة التبادل كمقاربة Williamson (1985) ومقاربة Colbert et Spicer (1995) اللذان قاما بإثراء النظرية الاقتصادية لأسعار التنازل الداخلي وتمكنوا من وضع حد لمحدودية المقاربات السابقة.

إن أهم ما جاء في مقاربات الإدارة الحديثة هو استبدال التكاليف الحديثة بتكلفة الفرصة عن طريق استخدام تقنيات البرامج الرياضية كأساس لتحديد أسعار التنازل أو التحويل، إن اللجوء إلى التكلفة يفترض تقييم الاستعمالات البديلة الممكنة للموارد.

إن المقاربة المحاسبية تعتبر أن نظام سعر التنازل أو التحويل يحقق هدفين:

- تشجيع مسؤولي الأقسام (الفروع) على أخذ قرارات تسمح بتعظيم الأرباح؛

- قياس وتقييم الأقسام ومسؤولي هذه الأقسام.

إن اللجوء إلى سعر التكلفة المعيارية المتغيرة يسمح دون شك بتحقيق الهدف الأول أما اختيار سعر السوق كسعر للتنازل أو التحويل يكون أفضل لتحقيق الهدف الثاني.

إن وضع نظام سعر التنازل أو تحويل يفرض وجود قرارين مختلفين:

1- قرار اختيار مكان التموين بمعنى أن للمشتري حرية اختيار المورد سواء كان من داخل أو خارج المؤسسة، وللبائع كذلك حرية اختيار البيع سواء داخل أو خارج المؤسسة ؛

2- يعود قرار ضبط سعر التنازل أو التحويل المطبق للمبادلات الداخلية بين الفروع إلى المحاسبين، فإذا تم اختيار التنازل بسعر السوق يجب أن يكون هناك سعرا للسوق ( المنتج أو الخدمة تباع وتشتري في السوق)، إذ في أغلب الحالات سعر التنازل هو سعر السوق مخصصا منه تكاليف البيع ( التسويق، النقل...). وفي الحالات الأخرى أي عندما لا يطبق سعر السوق كسعر مرجعي لسعر التنازل أو التحويل، يوصي المختصين والخبراء في ميدان المحاسبة والمالية بضبط أسعار التنازل أو التحويل على أساس التكلفة وهو ما سوف نراه في المبحث الثاني من هذا الموضوع؛

كما أن العديد من الدراسات السابقة كالتالي قام بها Vancil (1978) ، Tang ، (1992) ، Bafco p, Bouquin et desreumaux (1991) والتي تطرقت إلى مختلف نشاطات المؤسسة خلصت إلى العديد من النتائج يمكن تلخيصها في ما يلي :

- فيالوم.أ يتم تحديد أغلبية أسعار التنازل أو التحويل بطريقة التكاليف أو سعر السوق، أما في فرنسا وفي نهاية سنوات الثمانينات كانت طريقة سعر التكلفة تسيطر على سعر السوق؛

- ظهر أن مجموعة كبيرة من المؤسسات تلجأ في نفس الوقت إلى استخدام مجموعة من الطرق لتسيير المبادلات الداخلية للمنتجات أو الخدمات.

### 3- المقاربة الإستراتيجية لسعر البيع أو التحويل:

إن مختلف المقاربات السابقة الذكر سمحت بأخذ نظرة عن مختلف المشاكل التي يواجهها المسؤولون في مختلف المؤسسات لتحديد سعر التنازل أو التحويل من جهة، ومن جهة أخرى الآثار الاقتصادية الناتجة عن قرارات المسؤولين عند تحديد أسعار التنازل أو التحويل، لم يتم التطرق فيما سبق إلى العلاقة الموجودة بين سعر التنازل أو التحويل .

إن الدراسات والأعمال السابقة التي قام بها Eccles (1983-1985) تبين أن نظام سعر التنازل أو التحويل يجب أن يكون مبني ومتربط وفق إستراتيجية المؤسسة. إن Eccles قام باختيار بعدد من الإستراتيجية : درجة التكامل العمودي ودرجة التنوع في المجموعة. حيث أخذ بعين الاعتبار إستراتيجية المنظمة ككل مع الفروع التابعة لها، مما مكنه من التوصل إلى استخراج طرق عديدة لتحديد أسعار التنازل أو التحويل منها:

- حالة الإستراتيجية في المجموعة ، وفي هذه الحالة تكون مختلف الأقسام في منافسة داخلية حادة من أجل الحصول على أكبر عائد ممكن، في هذا النوع من الإستراتيجية سعر التنازل أو التحويل الأكثر استعمالاً هو سعر السوق أو التكلفة الكلية مع إضافة هامش ربح ؛

- في حالة إستراتيجية التكامل العمودي في هذه الحالة الأقسام ليس لها الحرية التامة في اتخاذ قرار التموين (قرار الشراء) بنفسها، حيث أن هذا الأخير يتم في المؤسسة وفق الإستراتيجية المسطرة.

إن في هذا النوع من الإستراتيجية يتم تحديد سعر التنازل أو التحويل وفق طريقتين:

- في حالة ما البائع يحقق مبيعات لصالح عملاء داخليين وخارجيين وله وضعية مسؤول (مركز عائد) على نشاطه فيبيع بسعر السوق أو بالتكلفة الكلية مع إضافة هامش ربح ؛

- في حالة ما إذا كان البائع يعتبر كمركز عائد لمبيعاته الخارجية ومركز تكلفة لمبيعاته الداخلية فالتبادلات الداخلية تتم وفق سعر التكلفة الكلية الحقيقية أو المعيارية<sup>1</sup>.

### ثانياً/ طرق التسعير بين الوحدات:

#### أ- التقييم بطريقة التكلفة المعيارية:

إن منطق التكامل بين فروع المؤسسة يشترط تقييم المبادلات بطريقة التكاليف والتي تنقسم بدورها إلى قسمين : التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية للخدمات المقدمة.

إن طريقة التقييم بالتكلفة الحقيقية ليست هي الوسيلة المثلى لتحديد سعر التنازل أو التحويل، فإن كانت تمثل وسيلة محاسبية إلا أنها متضاربة مع مسؤولية الأقسام (الفروع) وهذا لسببين رئيسيين:

<sup>1</sup> سايج فايز وآخرون. تحديد أسعار التنازل أو التحويل كأداة لزيادة المردودية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفصيل الإبداع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بجامعة البلبيدة2، يوم 25/04/2017 ، ص ص 04-06.

❖ المورد عند تقديمه فاتورة التسديد بالتكلفة الحقيقية يتخلص جزئيا من مسؤوليته إتجاه الزبون أو الفرع الذي يقع في مؤخرة المسار الإنتاجي، فإن لم تكن هناك متابعة دقيقة خاصة بكل مركز يمكن الوقوع في خطر أن الزبون الداخلي الأخير الذي يتعامل مباشرة مع الزبون الخارجي يتحمل تكاليف مرتفعة ولا يمكنه تحقيق هامش ربح ؛

❖ إن طريقة التكلفة الحقيقية تنتج من حساب بعدي فالزبون هنا يعلم متأخرا كم هي تكلفة مشترياته، وعليه كيف يمكن إذا تسيير نفقاته.

فالزبون إضافة مما سبق يتحمل تسيير نفقات المورد.

❖ إن الفوترة القبلية بطريقة التكلفة المعيارية هي أفضل طريقة لتقييم وتحديد أسعار التنازل أو التحويل من جهة وتزرع روح المسؤولية لدى المورد والزبون معا من جهة أخرى، بحيث نكون هنا أمام اختيارين للتكلفة المعيارية:

- التكلفة المعيارية " المتغيرة " ؛

- التكلفة المعيارية " الكلية " .

في الحقيقة التكلفة المعيارية المتغيرة أحسن استعمالا من الثانية من حيث المخاطر التي تنتجها عند القيام بعملية تحديد أسعار التنازل أو التحويل، أما التكلفة المعيارية الكلية تأخذ بعين الاعتبار عند حسابها التكاليف الثابتة وهذا ما يجعل سعر التنازل أو التحويل مرتفع مقارنة بالأولى.

#### جدول رقم (06): الإيجابيات والسلبيات الخاصة بسعر التنازل أو التحويل بطريقة التكاليف المعيارية

الإيجابيات	السلبيات
- المورد مسؤول عن التكاليف الحقيقية. - العميل مسؤول عن الكميات المستهلكة. - النظام سهل الفهم وسريع.	- إن حساب التكلفة المعيارية يتطلب استقرار كبير للمحيط وحجم نشاط كبير. - هذا النظام يفترض أن تكاليف المورد تحدد وفق ميزانية. - إن المعيار (le standard) يمكن أن يؤدي إلى فقدان الواقعية مقارنة مع سعر السوق و التكاليف الحقيقية.

#### ب- تقييم سعر التنازل أو التحويل بطريقة سعر السوق:

إن هذه الطريقة مبنية على العرض والطلب أي على سعر السوق فالمورد الداخلي يمكنه بيع سلعته أو خدمته في السوق الخارجي (زبون خارجي) كما له اختيار بيعها لزبون داخلي وبنفس السعر والعكس صحيح بالنسبة للزبون أي يمكنه القيام بعملية التموين داخليا (بين الفروع) أو اللجوء إلى السوق.

إن فعالية كل مركز مسؤولية يتم قياسه من خلال السوق، وعلى هذا يمكننا القول أن هذه الطريقة هي أحسن طريقة بالنسبة لقياس فعالية كل مركز عائد على حدى.

يمكننا القول أنه إذا تم اختيار هذا النوع من التقييم فإنه يكون أحسن وأفضل معيار لتقييم الفعالية من حيث المالية، و من باب هذا المنطق لا يتم أخذ المؤشرات الأخرى بعين الاعتبار.

#### جدول رقم (07): الإيجابيات والسلبيات الخاص بسعر التنازل أو التحويل بطريقة سعر السوق.

الإيجابيات	السلبيات
- كل فرع يعتبر كمؤسسة مستقلة ؛ - فعالية كل فرع تتعلق فقط بمركز المسؤولية والسوق ؛ - العائد يشكل المعيار الأمثل لتقييم الفعالية.	- التسجيل المحاسبي لعملية التنازل أو التحويل عملية مكلفة؛ - ضرورة وجود سوق للمنافسة ؛ - إن هذا النوع من التقييم يتطلب وجود تحكيم خارجي وضبط لقواعد المنافسة.

ج- طريقة التبادلات الداخلية بدون مقابل:

إن أسعار التنازل أو التحويل يمكن اللجوء إليها إذا تحققت شروط، نذكر من بينها:  
- الوجود الفعلي لعلاقة تربط المصالح التي تقدم الخدمات (المورد) والأقسام (المستفيدين):  
- إذا ما تعلق الأمر بخدمات تتطلب تكاليف معتبرة أو في طريقها إلى توليد تكاليف معتبرة.  
في حالة عدم تحقق هذين الشرطين فتعتبر مجانية التحويلات وسيلة أخرى يمكن اللجوء إليها، فهي تسمح بتفادي تركيب نماذج اقتصادية غير واقعية (مثل فوترة قضايا قانونية لخط إنتاجي) وتقنيا مكلفة.  
إن هذه التكاليف يتم حسابها في آخر المسار الإنتاجي (سواء سلعة أو خدمة) بدلا من بداية أو وسط هذا المسار.

د- طريقة التقييم بالتكلفة المحاسبية الحقيقية:

إن تقييم أسعار التنازل أو التحويل بطريقة التكلفة المحاسبية الحقيقية غير منطقية في حالة العمل أو الاشتغال بمراكز مسؤولية، لأن كل ضغط التكاليف سوف تنقل من المورد إلى المشتري وعليه فإن بعض المؤسسات تستعمل هذا النوع من التقييم فقط لغرض مراقبة التكلفة (غرض محاسبي).  
إن هذا النوع من التقييم يعكس أهداف كل فرع من الفروع، فالفرع هنا وإن كان مطالب بتحقيق عائد (تغطية التكلفة + هامش ربح) لا يمكنه تحقيق هذا المبتغى لسبب واحد وهو أن كل فرع يحقق هامش ربح باستعمال هذه الطريقة، مما يؤدي إلى تكلفة جد مرتفعة في آخر المسار الإنتاجي أو الخدماتي وهذا ما يجعل المؤسسة ككل في خطر عدم تسويق منتجاتها بسبب سعرها المرتفع مقارنة بالمؤسسات الأخرى التي تسوق نفس المنتج.

هـ- طريقة التقييم بالمنطق المزدوج (السوق والتكامل):

كنا قد تطرقنا في المطلب الأول من هذا البحث إلى منطق التكامل ومنطق السوق اللذان يشكلان عنصرا من عناصر اختيار أسعار التنازل أو التحويل.  
إن التقييم بطريقة المنطق المزدوج تستخدم منطق التكامل ومنطق السوق في آن واحد.  
اذ يمكن استخراج وضعيتين وذلك حسب ازدواجية المنطق.

الوضعية الأولى: حالة استخدام المورد للمنطق التكاملي واستخدام الزبون لمنطق السوق، هذه الحالة ليست معادلة فالزبون بإمكانه الشراء من الخارج (السوق) والمورد له فقط الحق في بيع منتوجاته في الداخل (ما بين الأقسام)، فهذا يعني أن المشتري (الزبون) إذا اختار القيام بعملية التمويين من السوق فإن البائع (المورد) يجد نفسه في بطالة تقنية.

هذه الوضعية تكون ملائمة وعادلة فقط في حالة تسطير برنامج قيادي من طرف المؤسسة الأم للتقليل من التكاليف العامة.  
الوضعية الثانية: حالة استخدام المورد لمنطق السوق و استخدام الزبون لمنطق التكامل، هذه الوضعية تطرح إشكالا في حالة بيع المورد لكل منتوجاته (خدماته) في السوق، فهنا يجد الزبون (الفرع المشتري) نفسه في بطالة تقنية، وعليه فإن وجود هذين المنطقين معا يتوجب مجموعة من القواعد وهي:

- في الداخل يحافظ المورد على مكانته كمركز للتكاليف، فهو يقوم بفوترة خدماته بطريقة التكاليف المعيارية مع إضافة هامش في إطار ما يحتاجه الزبون فقط (الفرع المشتري)؛  
- في الخارج يعتبر المورد كمركز عائد (ربح).

هذه الطريقة تستخدمها المؤسسات التي تسير نشاطها وفق منطق التكامل فعند إشباع رغبات أقسامها تقوم بعملية البيع الخارجي لخدماتها الزائدة على الاحتياج الداخلي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مرجع سابق، ص 08-10.

أمثلة تطبيقية محلولة:

المثال الأول:

يطبع مجمع اقتصادي أسلوب أسعار التنازل بين الوحدات، حيث يستخدم طريقتين في حساب أسعار التنازل:

أ/ طريقة أسعار التنازل على أساس سعر السوق المعدلة:

فيما يلي بيانات تتعلق بإنتاج المنتج (X) الذي يتم تصنيعه وتصميمه في الوحدة الإنتاجية (A) التابعة لنفس المجمع، كما تحتاج

الوحدة الإنتاجية (B) التابع لنفس المجمع للمنتج (X):

- تكاليف الصنع المباشرة حسب أسلوب ABC.....76دج / للوحدة الواحدة؛
- تكاليف الصنع غير المباشرة حسب أسلوب ABC.....20دج / للوحدة الواحدة؛
- تكاليف البيع والتوزيع حسب أسلوب ABC.....24دج / للوحدة الواحدة؛
- التكاليف الإدارية الثابتة حسب أسلوب ABC.....10دج / للوحدة الواحدة؛
- تقوم الوحدة الإنتاجية (A) ببيع المنتج (X) في السوق المحلي محققا ربحا وحدويا قدره: 20دج.

المطلوب: تحديد سعر التحويل بين الوحدات الإنتاجيتين حسب الطريقة السابقة، مع الأخذ بعين الاعتبار الافتراضات التالية:

✓ طرح نسبة 25% من مصاريف البيع والتوزيع؛

✓ طرح مجمل من مصاريف البيع والتوزيع.

ب/ طريقة أسعار التحويل التفاوضي على أساس السعر التفاوضي:

تقوم الوحدة الإنتاجية (C) بإنتاج المنتج (Y) وكانت بيانات هذا المنتج كما يلي:

- الطاقة الإنتاجية السنوية.....24000 وحدة؛
- التكاليف المتغيرة للوحدة.....22دج / للوحدة الواحدة؛
- التكاليف الثابتة السنوية.....120000دج؛
- سعر بيع الوحدة في السوق المحلي.....40دج / للوحدة الواحدة.

كما تحتاج الوحدة الإنتاجية (D) إلى 10000 وحدة تامة من المنتج (Y) وتحصل عليها من المورد الخارجي للمخزونات بسعر فردي

36دج.

المطلوب: حساب أسعار التحويل الداخلية بين الوحدات (C و D) باستخدام الطريقة السابقة في الحالات التالية:

01. حالة وجود طاقة إنتاجية عاطلة تسد احتياجات الوحدة الإنتاجية (D)؛
02. حالة وجود إمكانية الوحدة الإنتاجية (C) ببيع كامل منتجاتها في السوق المحلي؛
03. حالة وجود إمكانية الوحدة الإنتاجية (C) ببيع كامل منتجاتها في السوق المحلي، إلا أنه يمكن تفادي تكاليف بيعه المتغيرة بـ: 04دج للوحدة عند البيع داخليا نتيجة انخفاض مصاريف البيع والتوزيع.

حل المثال الأول:

الجزء الأول: تحديد سعر التحويل بين الوحدات الإنتاجيتين (A و B) حسب طريقة أسعار التحويل على أساس سعر السوق المعدل:

✓ سعر التحويل حسب طريقة أسعار التحويل على أساس سعر السوق المعدل وفقا للفرضية الأولى:

أولا: تحديد سعر البيع في السوق المحلي = التكلفة + هامش الربح المحقق

$$= 20 + (10 + 24 + 20 + 76) = 150 \text{ دج}$$

ثانيا: سعر التحويل = 130 - 0.25 (مصاريف البيع والتوزيع)

$$= 130 - 0.25 (24) = 124 \text{ دج}$$

✓ سعر التحويل حسب طريقة أسعار التحويل على أساس سعر السوق المعدل وفقا للفرضية الثانية:

سعر التحويل = 130 - (مصاريف البيع والتوزيع)

$$= 130 - (24) = 106 \text{ دج}$$

**الجزء الثاني:** تحديد سعر التحويل بين وحدتين الإنتاجيتين (C و D) حسب طريقة أسعار التحويل على أساس السعر التفاوضي:  
01. حالة وجود طاقة إنتاجية عاطلة تسد احتياجات الوحدة الإنتاجية:

سعر التحويل = التكلفة المتغيرة + هامش المساهمة المفقود من المبيعات الخارجية

$$= 22 + 00 = 22 \text{ دج}$$

02. حالة وجود إمكانية الوحدة الإنتاجية (C) بيع كامل منتجاتها في السوق المحلي:

هامش الربح الحدي (الهامش على التكاليف المتغيرة) = سعر البيع - التكلفة المتغيرة

$$= 22 - 40 = 18 \text{ دج}$$

سعر التحويل =  $18 + 22 = 40 \text{ دج}$  وهو أقل من أسعار البيع الخارجية (الموردين الخارجيين) من مصلحتها التنازل بالأسعار الداخلية.

03. وجود إمكانية الإنتاجية (C) بيع كامل منتجاتها في السوق المحلي إلا أن تكاليف البيع المتغيرة الفردية بلغت 04 دج عند البيع الداخلي ومنه:

$$\text{سعر التحويل} = 18 + (04 - 22) = 36 \text{ دج}$$

**المثال الثاني:**

تضم شركة صناعة المواد الغذائية قسمين إنتاجيين هما (القسم X والقسم Y) يساهمان في إنتاج المنتج النهائي (A)، ويعتمد القسم (Y) على الأجزاء التي ينتجها القسم (X) كما أن بإمكان القسم (X) بيع قسما من إنتاجه في السوق، وفيما يلي البيانات المتعلقة بذلك:

القسم (Y)	القسم (X)	البيان
20000 وحدة	20000 جزء	الطاقة الإنتاجية
12 دج	16 دج	التكلفة المتغيرة للوحدة
104000 دج	90000 دج	التكاليف الثابتة الإنتاجية
50 دج للوحدة الواحدة	30 دج للجزء الواحد	سعر بيع الوحدة خارج الرسم (للجزء)
/	6000 جزء	المبيعات المتوقعة لإنتاج القسم (X) في السوق
28 دج	/	سعر الشراء للجزء في السوق

**المطلوب:** باعتبارك رئيس قسم محاسبة التسيير في الشركة يطلب منك ما يلي:

01/ تحديد سعر التحويل للجزء المنتج في القسم (X) بموجب طريقة التكاليف الكلية؟

02/ الأرباح التي تحققها الشركة في الحالتين التاليتين:

01.02/ عند تحويل كامل إنتاج القسم (X) إلى القسم (Y)؟

02.02/ عند بيع 6000 جزء من إنتاج القسم (X) في السوق وقيام القسم (Y) بسد احتياجاته المتبقية في السوق؟

**حل المثال الثاني:**

**01/ تحديد سعر التحويل للجزء المنتج في القسم (X) بموجب طريقة التكاليف الكلية:**

سعر التحويل = التكلفة المتغيرة للجزء + حصة الجزء من التكاليف الثابتة

$$= 16 + (20000/90000) \times 4.5 = 20.5 \text{ دج}$$

02/ الأرباح التي تحققها الشركة في الحالتين التاليتين:

**01.02/ أرباح الشركة في حالة التحويل بالكامل:**



البيان	جزئي	جزئي	كلي
رقم الأعمال (50X20000)			1000000
نطرح كلفة المبيعات المتكونة من:			
التكلفة المحولة من القسم (X) : (20000 X 20.5)	410000		
+ تكلفة الإنتاج في القسم (Y)			
التكلفة المتغيرة = (20000 X 12)	240000		
التكاليف الثابتة الإنتاجية	104000		
مجموع تكاليف الإنتاج القسم (Y)	344000		
تكلفة المبيعات			754000
صافي الربح (رقم الأعمال - تكلفة المبيعات) = (754000-1000000)			246000

02.02/ أرباح الشركة في حالة بيع 6000 جزء من إنتاج (X) في السوق:

البيان	جزئي	جزئي	كلي
رقم الأعمال للقسم (Y) : (50X20000)	1000000		
رقم الأعمال للقسم (X) : (30X6000)	180000		
مجموع رقم الأعمال للقسمين (X و Y)			1180000
نطرح كلفة المبيعات المتكونة من:			
كلفة الإنتاج في القسم (X) : (20000 X 20.5)	410000		
تكلفة شراء الأجزاء الأخرى من السوق (28 X 6000)	168000	578000	
+ تكلفة الإنتاج في القسم (Y)			
التكلفة المتغيرة = (20000 X 12)	240000		
التكاليف الثابتة الإنتاجية	104000	344000	
مجموع تكاليف الإنتاج القسم (Y)			
مجموع التكاليف			922000
صافي الربح (رقم الأعمال للقسمين - مجموع التكاليف) = (922000-1180000)			258000

**تحليل النتائج:** بما أن الهدف تعظيم ربحية الشركة لذا الأفضل للشركة بيع جزء من إنتاج القسم (X) في السوق بسعر فردي خارج الرسم 30 دج والحصول على نفس الكمية بين الأجزاء لسد احتياجات القسم (Y) من السوق بسعر فردي خارج الرسم : 28 دج وبذلك تضمن تحقيق ربحا إضافيا قدره: 02 دج عن كل جزء أي ما مجموعه 12000 دج وهو الفرق بين صافي الربح بين الحالتين: (258000-246000 = 12000 دج).

إضافة إلى الحالة الثانية: تعطي مؤشرا لتقييم الأداء أفضل من الحالة الأولى بسبب إظهار ربحية كل قسم التي تبين تحقيق القسم (X) ربحا قدره: (30-20.5) X (6000) = 57000 دج من مجموع أرباح الشركة المقدرة ب: 258000 دج وأن ربحية القسم (Y) تقدر ب (258000-57000=201000 دج).

في حين تظهر الحالة الأولى أرباح الشركة بمقدار: 246000 دج المحققة من بيع المنتج النهائي (A) الذي يخرج عن القسم (Y).

#### المثال الثالث:

تتكون إحدى المجمعات الصناعية الكبرى من وحدتين (X و Y) وتقوم الوحدة (X) بإنتاج الجزء (A) وهو منتج نصف مصنع الذي يستخدم من قبل الوحدة (Y) في إنتاج منتجه التام (B) والبيانات أدناه تخص كلا من الوحدتين (X و Y):

المحور الرابع: سعر البيع ما بين الوحدات.....

المنتج التام (B)	المنتج النصف المصنع (A)	البيان
400	220	التكاليف المتغيرة للوحدة
4000000	1600000	تكاليف ثابتة مخططة
300000 ساعة	200000 ساعة	ساعات العمل المباشرة عند مستوى الطاقة الطبيعية
20 ساعة	10 ساعات	الساعات اللازمة لإنتاج الوحدة

**المطلوب:** باعتبارك رئيس مصلحة محاسبة التسيير في المجمع وقمت بتجسيد أسلوب أسعار البيع بين الوحدات يطلب منك ما يلي:

تحديد سعر التحويل للوحدة على أساس:

01/ التكلفة الكلية؟

02/ التكلفة المتغيرة؟

03/ الكلفة الكلية مضافا لها هامش الربح قدره: 20%؟

04/ التكلفة المتغيرة مضافا لها هامش الربح قدره: 20%

**حل المثال الثالث:**

01/ تحديد سعر التحويل على أساس التكلفة الكلية:

سعر التحويل للوحدة على التكلفة الكلية = التكلفة المتغيرة للوحدة + نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة

نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة = (مجموع التكاليف الثابتة للمنتج النصف مصنع A / ساعات العمل المباشرة عند مستوى

الطاقة الطبيعية الثابتة للمنتج النصف مصنع A)  $10 \times A$

$$\text{نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة} = 10 \times 200000 / 1600000 = 10 \times 08 = 80 \text{ دج}$$

$$\text{سعر التحويل للوحدة على التكلفة الكلية} = 80 + 220 = 300 \text{ دج}$$

02/ تحديد سعر التحويل لوحدة المنتج النصف مصنع (X) على أساس التكلفة المتغيرة:

$$\text{تحديد سعر التحويل لوحدة المنتج النصف مصنع (X) على أساس التكلفة المتغيرة} = 220 \text{ دج}$$

إذن سعر التحويل سيكون بذات التكلفة المتغيرة للوحدة البالغ: 220 دج.

03/ تحديد سعر التحويل لوحدة المنتج النصف مصنع (X) على أساس التكلفة الكلية مضافا لها هامش الربح قدره: 20%:

سعر التحويل لوحدة المنتج النصف مصنع (X) على أساس التكلفة الكلية مضافا لها هامش الربح قدره: 20%  $0.2 \times 300 + 300 =$

$$= 60 + 300 = 360 \text{ دج}$$

04/ تحديد سعر التحويل لوحدة المنتج النصف مصنع (X) على أساس التكلفة المتغيرة مضافا لها هامش الربح قدره: 20%:

سعر التحويل لوحدة المنتج النصف مصنع (X) على أساس التكلفة المتغيرة مضافا لها هامش الربح قدره: 20%  $0.2 \times 220 + 220 =$

$$= 44 + 220 = 264 \text{ دج}$$

**المثال الرابع:**

لدى مجمع لصناعة مواد البناء ثلاثة وحدات وهي (الوحدة 1، الوحدة 2، الوحدة 3)، حيث تقوم الوحدتين (1 و 2) بتحويل إنتاجهما

للوحدتين (1 و 2)، وفيما يلي البيانات الخاصة بالوحدتين (1 و 2):

الوحدة 2		الوحدة 1		البيان
بيانات فعلية	بيانات معيارية	بيانات فعلية	بيانات معيارية	
100000	100000	20000	20000	الوحدات المنتجة
420000	400000	240000	200000	المواد الأولية المستهلكة
280000	200000	360000	300000	مصاريف اليد العاملة المباشرة
440000	400000	250000	220000	مصاريف الإنتاج غير مباشرة حسب أسلوب ABC

المحور الرابع: سعر البيع ما بين الوحدات.....

336000	360000	248000	300000	أعباء إدارية
--------	--------	--------	--------	--------------

المطلوب: تحديد سعر التحويل لكل وحدة من الوحدتين باستخدام ما يلي:

01/ كلفة الإنتاج المعيارية مضافا لها 30% منها؟

02/ كلفة الإنتاج الفعلية مضافا لها 30% منها؟

03/ كلفة الإنتاج المعيارية مضافا لها ربح مستهدف قدره 20% على المبيعات؟

04/ كلفة الإنتاج الفعلية مضافا لها ربح مستهدف قدره 20% على المبيعات؟

حل المثال الرابع:

01/ تحديد سعر التحويل لكل وحدة من الوحدتين باستخدام كلفة الإنتاج المعيارية مضافا لها 30% منها:

الوحدة 2	الوحدة 1	البيان
بيانات معيارية	بيانات معيارية	
400000	200000	المواد الأولية المستهلكة
200000	300000	مصاريف اليد العاملة المباشرة حسب أسلوب ABC
400000	220000	مصاريف الإنتاج غير مباشرة حسب أسلوب ABC
1000000	720000	إجمالي التكاليف المعيارية للإنتاج
100000	20000	عدد الوحدات المنتجة معياريا
10	36	الكلفة المعيارية للوحدة
<u>13</u>	<u>46.8</u>	سعر التحويل مضافا إليه 30%

02/ تحديد سعر التحويل لكل وحدة من الوحدتين باستخدام كلفة الإنتاج الفعلية مضافا لها 30% منها:

الوحدة 2	الوحدة 1	البيان
بيانات فعلية	بيانات فعلية	
420000	240000	المواد الأولية المستهلكة
280000	360000	مصاريف اليد العاملة المباشرة حسب أسلوب ABC
440000	250000	مصاريف الإنتاج غير مباشرة حسب أسلوب ABC
1140000	850000	إجمالي التكاليف الفعلية للإنتاج
100000	20000	عدد الوحدات المنتجة فعليا
11.4	42.5	الكلفة الفعلية للوحدة
<u>14.82</u>	<u>55.25</u>	سعر التحويل للوحدة مضافا إليه 30%

03/ تحديد سعر التحويل لكل وحدة من الوحدتين باستخدام كلفة الإنتاج المعيارية مضافا لها ربح مستهدف قدره 20% من المبيعات:

لتحديد سعر التحويل على أساس كلفة الإنتاج المعيارية مضافا لها 20% من المبيعات، فإن الأمر يتطلب الاعتماد على معادلة الربح

لاستخراج سعر التحويل وفقا لما يلي:

المبيعات = التكلفة + صافي الربح المستهدف

بالنسبة للوحدة 1 =  $0.2X + 36$

$$36 = 0.2X - X$$

$$36 = X0.8$$

$$\boxed{45} = 0.8/36 = X$$

بالنسبة للوحدة 2 =  $0.2Y + 10$

$$10 = 0.2Y - Y$$

$$10 = Y0.8$$

$$12.5 \text{ دج} = 0.8/10 = Y$$

04/ تحديد سعر التحويل لكل وحدة من الوحدتين باستخدام كلفة الإنتاج الفعلية مضافا لها بيع مستهدف قدره 20% من المبيعات:

لغرض تحديد سعر التحويل على أساس كلفة الإنتاج الفعلية مضافا لها 20% من المبيعات، فإننا نستخدم نفس المنهج في السؤال الثالث

**بالنسبة للوحدة 1**  $X \cdot 0.2 + 42.5 = 1$

$$42.5 = 0.2X - X$$

$$42.5 = X0.8$$

$$53.125 \text{ دج} = 0.8/42.5 = X$$

**بالنسبة للوحدة 2**  $Y \cdot 0.2 + 11.4 = 2$

$$11.4 = 0.2Y - Y$$

$$11.4 = Y0.8$$

$$14.25 \text{ دج} = 0.8/11.4 = Y$$

**أمثلة تطبيقية مقترحة للحل:**

**المثال الخامس:**

تقوم الوحدة (X) التابعة للمجمع الصناعي لإنتاج السيارات بتحويل منتج وسيط إلى الوحدة (Y) وقد توافرت لديك البيانات

التالية:

الوحدة (Y)	الوحدة (X)	البيان
20000	10000	التكلفة المتغيرة للوحدة
4500000	2000000	التكاليف الثابتة
40000	/	سعر بيع الوحدة من المنتج النهائي

عدد الوحدات المحولة 20000 وحدة ( الطاقة العادية للوحدتين )

**المطلوب:** أحسب سعر البيع بين الوحدتين؟

**المثال السادس:**

في شركة الجلد الخالص يحول القسم (A) 16000 وحدة من المنتج الوسيط (PI) إلى القسم (B)، والتكلفة المتغيرة لإنتاج الوحدة

في القسم (A) 200 دج وفي قسم (B) 240 دج والتكاليف الثابتة للقسم (A) 640000 دج وللقسم (B) 760000 دج والطاقة

العادية للقسمين 20000 وحدة سنويا وسعر بيع الوحدة من المنتج النهائي (PF) 400 ون.

وقد تقدم احد المصدرين بعرض شراء 4000 وحدة إضافية من إنتاج المنشأة لتصديرها للخارج بسعر الوحدة 480 دج.

**المطلوب:** هل يقبل القسم (Y) هذا العرض؟

**المثال السابع:**

يوجد قسمان لدى شركة العالمية لإنتاج مواد التزيين والتجميل هما قسم الإنتاج وقسم التسويق، فإذا علمت بأن قسم الإنتاج الذي

ينتج المنتج "أ" يبيعه إلى قسم التسويق وإلى الشركات الخارجية وفيما يلي المعلومات المتعلقة بقسم الإنتاج لشهر مارس لسنة 2017،

علما بأنه يعمل بأقل من طاقته الإنتاجية:

- سعر بيع الوحدة من المنتج "A" للشركات الخارجية هو 64 دج؛

- التكلفة المتغيرة لا نتاج وحدة من المنتج "A" 54 دج؛

- التكاليف الثابتة الشهرية: 100000 دج.

أما قسم التسويق الذي يعمل أيضا بأقل من طاقته فقد تم تجميع المعلومات التالية المتعلقة به:

- سعر بيع الوحدة من المنتج "A" 100 دج؛
- التكلفة المتغيرة لتسويق الوحدة من المنتج "A" هو 20٪ من سعر البيع؛
- وقد قرر قسم التسويق تخفيض سعر البيع للمنتج "A" علماً بأن التكاليف المتغيرة هي فقط المتعلقة باتخاذ القرار .

**المطلوب:**

- ما هو الحد الأدنى لسعر بيع الوحدة من المنتج "أ" الذي يمكن قسم التسويق من تغطية كافة التكاليف المتغيرة الإنتاجية والتسويقية للشركة؟
- ما هو سعر التحويل "التنازل" المناسب لهذا القرار، وبناء على السؤال السابق؟
- ما هو تأثير تحديد سعر التحويل بمبلغ 72 دج للوحدة من المنتج "أ" على الحد الأدنى لسعر بيع الوحدة الذي حدده مدير قسم التسويق؟

**المثال الثامن:**

يقوم قسم المحركات بشركة " النجاح " الصناعية بمد قسم إنتاج الغسالات باحتياجاته من هذه المحركات وقد توافرت لدينا البيانات التالية:

01/ عدد الوحدات المحولة بين القسمين 20000 وحدة ( الطاقة العادية لكل من القسمين).

02/ تكلفة الوحدة في قسم المحركات موضحة في الجدول أدناه:

البيانات	تكلفة معيارية	تكلفة فعلية
تكلفة المواد الأولية المستهلكة	20	28
مصاريف اليد العاملة المباشرة	30	36
تكاليف أخرى متغيرة	10	16
تكاليف أخرى ثابتة	20	20

03/ التكلفة المتغيرة للوحدة في قسم إنتاج الغسالات 120 دج، والتكاليف الثابتة 1200000 دج وسعر بيع الوحدة من المنتج النهائي 320 دج.

**المطلوب:**

- 01/ حساب سعر التنازل على أساس: التكاليف المعيارية، التكلفة الكلية المتوسطة،؟
- 02/ حساب أرباح القسمين والشركة؟
- 03/ حساب سعر التنازل على أساس التكلفة المتغيرة للوحدة؟ وحساب أرباح القسمين و الشركة على أساس ذلك؟
- 04/ ماذا تلاحظ بالنسبة لطريقة حساب سعر التنازل بالتكلفة الفعلية ؟