

## الفصل التاسع

### أسعار التحويل والاعتبارات الدولية

ترتب علي تطبيق معظم الشركات مفهوم اللامركزية على نطاق واسع ظهور مشكلة التسعير الداخلي، و تنشأ هذه المشكلة عندما تكون الشركة مقسمة إلى عدة أقسام يعمل كل منهما بصفة مستقلة، ويقوم قسم معين وليكن القسم (أ) بتحويل إنتاجه أو جزء منه إلى قسم آخر وليكن (ب) بدلاً من بيعه في السوق، وفي هذه الحالة نحتاج إلى تحديد السعر الذي يحول به القسم (أ) إلى القسم (ب) ويسمى **سعر التحويل**.

وتظهر هذه المشكلة في العديد من الصناعات مثل صناعة العزل والنسيج التي تتكون من قسمين قسم الغزل وقسم النسيج، وإذا اتفق القسمين على ان يقوم قسم الغزل بتحويل إنتاجه أو جزء منه الي قسم النسيج، نحتاج في هذه الحالة الي تحديد السعر الذي يتم به التحويل (سعر التحويل) والذي يعتبر ايراد لقسم الغزل وتكاليف لقسم النسيج. وسوف نعرض لهذا الموضوع من خلال النقاط التالية:

١- مفهوم اللامركزية.

٢- نظام محاسبة المسؤولية.

٣- تحديد سعر التحويل.

#### **أولاً: مفهوم اللامركزية.**

كانت الشركات حتى منتصف القرن العشرين تطبق مفهوم المركزية، ويعني ان تتركز سلطة اتخاذ القرارات في الإدارة العليا، وتكون هناك حرية محدودة لاتخاذ القرارات في المستويات الدنيا.

ولكن أصبحت الشركات الان وبدرجة كبيرة تطبق مفهوم اللامركزية، حيث يتم تفويض سلطة اتخاذ القرارات الي مديري الأقسام وترك الحرية لهم في اتخاذ القرارات ثم تقييم أدائهم في نهاية الفترة.

#### **ثانياً: نظام محاسبة المسؤولية.**

حتى تنجح الشركات في تطبيق مفهوم اللامركزية يجب ان تطبق نظام محاسبة المسؤولية، وتمثل الفكرة الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية في تقسيم الشركة إلى عدة قطاعات أو مراكز يطلق عليها مراكز المسؤولية، ويحدد بوضوح لمدير كل مركز حدود سلطاته ومسؤولياته والأنشطة الخاضعة لرقابته، حتى يمكن محاسبة مدير كل مركز على الأنشطة الخاضعة لرقابته، ومن أكثر أنواع مراكز المسؤولية استخداماً في الواقع العملي اربع انواع هي: **مركز تكلفة، مركز ايراد، مراكز ربحية، مراكز استثمار**، وتختلف هذه المراكز الثلاثة فيما بينها من حيث مدى السلطة ونطاق رقابة مدير كل مركز وذلك كالآتي:

١- **مركز التكلفة**: يكون فيها المدير مسؤولاً فقط عن التكاليف فقط مثل قسم الصيانة.

٢- **مركز الايراد**: يكون فيها المدير مسؤولاً فقط عن الايرادات مثل قسم المبيعات.

٣- **مركز الربحية**: يكون فيها المدير مسؤولاً عن التكاليف والإيرادات مثل مديري فروع الشركات.

٤- **مركز الاستثمار**: يكون فيها المدير مسؤولاً عن التكاليف والإيرادات والأموال أو الأصول المستثمرة في المركز مثل المدير الإقليمي لإحدى الشركات.

#### **ثالثاً: تحديد سعر التحويل:**

يمكن تحديد سعر التحويل باستخدام العديد من طرق التسعير، ولكن سوف نتبع الإرشادات العامة التي تعتمد على سعر السوق، حيث يتم تحديد سعر التحويل بواسطة طرف مستقل عن القسم البائع والقسم المشتري وهو السوق، ووفقاً للإرشادات العامة يتم تحديد سعرين هما الحد الأدنى لسعر التحويل من وجهة نظر القسم البائع، والحد الأقصى لسعر التحويل من وجهة نظر القسم المشتري، وسعر التحويل يقع بينهما ويحدد بالتفاوض كالآتي:

## ١- الحد الأدنى لسعر التحويل من وجهة نظر القسم البائع =

ت. المتغيرة للقسم البائع حالة التحويل + هامش الربح المفقودة للوحدة نتيجة نقص المبيعات في السوق (سعر البيع - ت. المتغيرة حالة البيع في السوق).

**لاحظ:** عند تحديد هامش الربح المفقود نفرق بين حالتين:

إذا كانت طاقة القسم البائع غير مستغلة بالكامل  
بمعني انه يوجد طاقة عاطلة في القسم البائع  
وبالتالي التحويل للقسم المشتري لن يؤثر على  
مبيعاته في السوق الخارجي  
.: لا يوجد هامش ربح مفقود  
.: الحد الأدنى لسعر التحويل = ت. المتغيرة فقط

إذا كانت طاقة القسم البائع مستغلة بالكامل  
بمعني ان القسم البائع يبيع كل إنتاجه في السوق  
وبالتالي عند التحويل للقسم المشتري يجب تخفيض  
جزء من مبيعاته في السوق الخارجي.  
.: يوجد هامش ربح مفقود  
ويحتسب كما سبق

## ٢- الحد الأقصى لسعر التحويل من وجهة نظر القسم المشتري = السعر الذي يشتري به من السوق.

٣- بعد تحديد الحد الأدنى لسعر التحويل من وجهة نظر القسم البائع، والحد الأقصى لسعر التحويل من وجهة نظر القسم المشتري، فإن سعر التحويل يقع بينهما ويحدد بالتفاوض مع ملاحظة:

- إذا كان الحد الأدنى أقل من الحد الأقصى .: من مصلحة الشركة والاقسام التحويل الداخلي بسعر يقع بينهما.

- إذا كان الحد الأدنى أكبر من الحد الأقصى .: من مصلحة الشركة والاقسام التعامل مع السوق ولا يوجد تحويل.

٤- إذا كان هناك عرض من مورد خارجي بسعر يقل عن الحد الأدنى، من مصلحة الشركة والاقسام عدم وجود تحويل داخلي ويتم الشراء من الخارج أفضل.

### مثال (١):

يوجد في إحدى الشركات الصناعية قسم لإنتاج وبيع نوع معين من الصمامات بالبيانات الآتية:

الطاقة بالوحدات	١٠٠٠٠٠ وحدة
سعر البيع في السوق	٣٠ ريال للوحدة
تكاليف متغيرة	١٦ ريال للوحدة
تكاليف ثابتة	٩ ريال للوحدة

ويوجد في الشركة قسم آخر لإنتاج المضخات، يمكن أن يستخدم هذه الصمامات حيث يشتري حالياً ١٠٠٠٠ صمام بسعر ٢٩ ريال للصمام الواحد.

### المطلوب:

١- بفرض أنه يوجد لدى قسم الصمامات طاقة عاطلة تكفي احتياجات قسم المضخات، فما هو الحد الأدنى والحد الأقصى لسعر التحويل الداخلي بين القسمين؟

٢- افترض أن قسم الصمامات يبيع كل إنتاجه في السوق (لا توجد طاقة عاطلة) فما هو الحد الأدنى والأقصى لسعر التحويل بين القسمين؟ وهل سيكون هناك تحويل داخلي؟

٣- افترض أن قسم الصمامات يبيع كل إنتاجه في السوق (لا توجد طاقة عاطلة) وإنه يمكن تجنب ٣ ريال من التكاليف المتغيرة لكل وحدة يتم تحويلها داخلياً، فما هو الحد الأدنى والحد الأقصى لسعر التحويل الداخلي بين القسمين؟

٤- بافتراض أن قسم المضخات طلب من قسم الصمامات أن ينتج ٢٠٠٠٠ صمام سنوياً من نوع جديد من الصمامات، وتبلغ التكلفة المتغيرة لهذا النوع الجديد ٢٠ ريال للصمام، ويترتب على ذلك أن ينقص قسم الصمامات إنتاجه من الصمامات العادية (القديمة) إلى النصف أي إلى ٥٠٠٠٠ وحدة بدلاً من ١٠٠٠٠٠ وحدة، وإن قسم الصمامات كان يمكنه بيع كل الصمامات القديمة في السوق، فما هو الحد الأدنى لسعر التحويل الداخلي في حالة موافقة قسم الصمامات؟

٥- نفس المطلوب (٤) بافتراض أن هناك مورد خارجي يعرض توريد الصمامات الجديدة بسعر ٤٨ ريال للصمام الواحد، فهل من الأفضل للشركة أن يكون هناك تحويل داخلي؟

## الإجابة

١- طاقة عاطلة:

الحد الأدنى لسعر التحويل للقسم البائع = ١٦ + صفر = ١٦ ريال  
الحد الأقصى للقسم المشتري = سعر السوق = ٢٩ ريال  
∴ يوجد تحويل داخلي بسعر تحويل يقع بين ١٦ ريال، ٢٩ ريال ويحدد بالتفاوض.

٢- الطاقة مستغلة بالكامل:

هامش ربح الوحدة = ٣٠ - ١٦ = ١٤ ريال  
الحد الأدنى لسعر التحويل للقسم البائع = ١٦ + ١٤ = ٣٠ ريال  
الحد الأقصى للقسم المشتري = ٢٩ ريال  
∴ لا يوجد تحويل داخلي ويتم الشراء من السوق أفضل، لان الحد الأدنى أكبر من الحد الأقصى.

٣- الطاقة مستغلة بالكامل:

ت. المتغيرة الجديدة في حالة التحويل تصبح = ١٦ - ٣ = ١٣ ريال  
هامش ربح الوحدة في حالة البيع في السوق = ٣٠ - ١٦ = ١٤ ريال  
الحد الأدنى لسعر التحويل للقسم البائع = ١٣ + ١٤ = ٢٧ ريال  
الحد الأقصى لسعر التحويل للقسم المشتري = ٢٩ ريال، ∴ يوجد تحويل داخلي بسعر يقع بين ٢٧ ريال ، ٢٩ ريال.

٤- الطاقة مستغلة بالكامل:

هامش الربح المفقود على الـ ٥٠٠٠٠ وحدة  
٧٠٠٠٠٠ = ١٤ × ٥٠٠٠٠ = ريال  
∴ نصيب الوحدة من الـ ٢٠٠٠٠ وحدة الجديدة  
٣٥ = ٢٠٠٠٠ ÷ ٧٠٠٠٠٠ = ريال

- الحد الأدنى لسعر التحويل = ٢٠ + ٣٥ = ٥٥ ريال

٥- مورد خارجي يعرض الصمامات الجديدة بسعر = ٤٨ ريال  
والحد الأدنى لسعر التحويل للقسم البائع = ٥٥ ريال  
∴ يتم الشراء من المورد الخارجي ولا يوجد تحويل داخلي.

**مثال (٢):**

ينتج القسم (أ) حالياً المنتج (س) بالبيانات التالية:

عدد الوحدات المنتجة والمباعة ١٦٠٠ وحدة

سعر البيع للوحدة ٣٥ ريال

ت. المتغيرة للوحدة ١٥ ريال

وقد عرض القسم (ب) الذي يعمل في نفس الشركة على القسم (أ) أن يقوم بإنتاج ٤٠٠٠ وحدة من منتج جديد هو (ص) وتبلغ التكلفة المتغيرة للوحدة من المنتج الجديد (ص) ١٢ ريال.

**المطلوب:**

١- تحديد الحد الأدنى لسعر التحويل الذي يطلبه القسم (أ) على افتراض أن قبول (أ) لعرض (ب) سوق يؤدي إلى توقف (أ) عن إنتاج المنتج (س) تماماً.

٢- بفرض أن هناك عرض من مورد خارجي يعرض توريد المنتج (ص) بسعر ٢٠ ريال للوحدة مع خصم كمية ٢٠٪ فهل سيكون هناك تحويل داخلي؟

٣- إذا كان هناك طاقة عاطلة في القسم (أ) تكفي لإنتاج المنتج الجديد (ص) دون التأثير على مبيعات (س) فما هو الحد الأدنى لسعر التحويل؟

## الإجابة

$$\left. \begin{array}{l} \text{هامش ربح مفقود على الـ } 1600 \text{ وحدة} \\ 32000 = 20 \times 1600 = \text{ريال} \\ \text{.: نصيب الوحدة من الـ } 4000 \text{ وحدة الجديدة} \\ 8 = 4000 \div 32000 = \text{ريال} \end{array} \right\} \leftarrow \begin{array}{l} 1 - \text{ الحد الأدنى لسعر التحويل} = 12 + 8 \\ 20 = \text{ريال} \end{array}$$

$$2 - \text{ سعر المورد بعد الخصم} = 20 \times 80\% = 16 \text{ ريال}$$

.: يتم الشراء من المورد الخارجي، لان سعر المورد اقل من الحد الأدنى لسعر التحويل، ولا يوجد تحويل داخلي بين القسمين.

٣- طاقة عاطلة:

$$.: \text{ الحد الأدنى لسعر التحويل} = 12 + \text{ صفر} = 12 \text{ ريال.}$$

**مثال (٣):** ينتج القسم (س) في إحدى الشركات الصناعية أحد المنتجات التي يمكن بيعها في السوق أو تحويلها للقسم (ص) داخل الشركة بالبيانات التالية:

سعر بيع الوحدة في السوق	٣٠ ريال
تكاليف صناعية متغيرة للوحدة	١٦ ريال
مصروفات بيعية وإدارية متغيرة للوحدة	٤ ريال
إجمالي التكاليف الصناعية الثابتة	٥٠٠٠٠٠ ريال
إجمالي المصروفات البيعية والإدارية الثابتة	١٥٠٠٠٠ ريال
<b>الطاقة الإنتاجية بالوحدات</b>	<b>١٠٠٠٠٠ وحدة</b>

ويشتري القسم (ص) هذا المنتج حالياً من السوق بسعر ٣٠ ريال للوحدة مع خصم كمية ١٠٪. ويرغب القسم (ص) في التعامل مع القسم (س) وفي هذه الحالة ستخفض المصروفات البيعية والإدارية المتغيرة بنسبة ٥٠٪ ويعمل القسمان كمراكز استثمار مستقلة.

**والمطلوب:**

- ١- بفرض أن القسم (س) ينتج ويبيع حالياً ٦٠٠٠٠ وحدة في السوق، وأن القسم (ص) يطلب ٤٠٠٠٠ وحدة، هل تنصح بوجود تبادل داخلي بين القسمين؟
- ٢- بفرض اتفاق القسمين على سعر تحويل ٢٢ ريال للوحدة، فما هو الأثر على القسمين وعلى الشركة ككل؟
- ٣- بفرض أن القسم (س) ينتج ويبيع حالياً في السوق ١٠٠٠٠٠ وحدة، وأن القسم (ص) يطلب ٤٠٠٠٠ وحدة، هل تنصح بوجود تبادل داخلي بين القسمين؟ ولماذا؟

## الإجابة

١- يتم أولاً تحديد هل توجد طاقة عاطلة ام الطاقة مستغلة بالكامل للقسم البائع (س):

الإنتاج المباع حالياً في السوق ٦٠٠٠٠ وحدة من طاقة ١٠٠٠٠٠ وحدة، توجد طاقة عاطلة ٤٠٠٠٠ وحدة تكفي طلب القسم المشتري (ص). :. قبول طلب القسم (ص) لن يؤثر على مبيعات (س) في السوق المحلي، لا يوجد هامش ربح مفقود، ولمعرفة هل يوجد تحويل داخلي ام لا يجب تحديد:

$$- \text{ الحد الأدنى لسعر التحويل الذي يقبله (س) البائع} = \text{التكلفة المتغيرة} = 16 + (4 \times 50\%) = 18 \text{ ريال.}$$

$$- \text{ الحد الأقصى لسعر التحويل الذي يقبله (ص) المشتري} = 30 \times 90\% = 27 \text{ ريال.}$$

.: من الأفضل وجود تبادل داخلي بسعر تحويل يقع بين ١٨ ريال، ٢٧ ريال ويحدد بالتفاوض.

٢- إذا اتفقا القسمين على سعر تحويل ٢٢ ريال للوحدة الأثر على القسمين وعلى الشركة يكون كالآتي:

الزيادة في أرباح (س) = ٢٢ - ١٨ = ٤ ريال

الوفر في تكاليف (ص) = ٢٢ - ٢٧ = ٥ ريال

الزيادة في ربح الشركة ٩ ريال (١٨ - ٢٧)

٣- القسم (س) ينتج ويبيع حالياً في السوق ١٠٠٠٠٠ وحدة .: طاقته مستغله بالكامل.

يعني ذلك ان التحويل الداخلي يؤدي الي تخفيض مبيعات (س) في السوق، وبالتالي يوجد هامش ربح مفقود، ويتم تحديد الحد الأدنى والحد الأقصى لسعر التحويل كالآتي:

- الحد الأدنى لسعر التحويل الذي يقبله (س) = ١٨ + ١٠ = ٢٨ ريال

(٤+١٦) + ١٦ = ٣٠ - (٤+١٦)

- الحد الأقصى لسعر التحويل الذي يدفعه (ص) = ٣٠ × ٩٠٪ = ٢٧ ريال

.: من الأفضل للقسمين وللشركة التعامل مع السوق الخارجي لأن الحد الأدنى أكبر من الحد الأقصى.

## التسعير الداخلي في الشركات متعددة الجنسيات

الشركات متعددة الجنسيات هي الشركات التي يكون لها فروع في معظم دول العالم، ويمكنها باستخدام أسعار التحويل أن تحقق وفر ضريبي نتيجة لاختلاف معدلات الضريبة من بلد لآخر.

**مثال:**

افترض أن هناك شركة فرنسية تمتلك مصنعاً لتصنيع الملابس في تايلاند حيث تبلغ نسبة الضريبة فيها ٢٥٪ من صافي الربح. ويتم تحويل هذه الملابس إلى قسم البيع في فرنسا حيث تبلغ نسبة الضريبة فيها ٦٠٪ وقد بلغت تكلفة الإنتاج في تايلاند هذا العام ٤٠٠٠٠٠٠٠ فرنك كما بلغت تكلفة قسم البيع في فرنسا ١٤٠٠٠٠٠٠٠ فرنك بخلاف تكلفة الإنتاج في تايلاند، وقد حقق قسم البيع في فرنسا إيرادات إجمالية هذا العام ٣٠٠٠٠٠٠٠٠ فرنك، وعلى الرغم من أنه يمكن تحويل هذا الإنتاج من تايلاند إلى فرنسا بسعر تحويل إجمالي ٦٠٠٠٠٠٠٠ فرنك، إلا أن الشركة فضلت تحويله بسعر إجمالي ١٢٠٠٠٠٠٠٠ فرنك. ما هو الوفر الضريبي الذي حققته الشركة من التحويل بهذا السعر؟

### الإجابة

لتحديد الوفر الضريبي يجب إعداد قائمتين دخل كالآتي:

(١) سعر التحويل = ٦٠٠٠٠٠٠٠ فرنك

فرنسا	تايلاند	
٣٠٠٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠٠	الإيرادات
	-----	(-) التكاليف:
٦٠٠٠٠٠٠٠٠		ت. محولة
١٤٠٠٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠٠٠	ت. القسم
١٠٠٠٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠٠	صافي الربح
٪٦٠	٪٢٥	× معدل الضريبة
٦٠٠٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠٠٠	الضريبة المستحقة

اجمالي الضريبة المستحقة = ٦٠٠٠٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠٠٠٠٠ = ٦٥٠٠٠٠٠٠٠ فرنك

(٢) سعر التحويل = ١٢٠٠٠٠٠٠٠٠ فرنك

فرنسا	تايلاند	
٣٠٠٠٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠٠٠	الإيرادات
	-----	(-) التكاليف:
١٢٠٠٠٠٠٠٠٠٠		ت. محولة
١٤٠٠٠٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠٠٠٠	ت. القسم
٤٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠٠٠٠	صافي الربح
٪٦٠	٪٢٥	× معدل الضريبة
٢٤٠٠٠٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠	الضريبة المستحقة

اجمالي الضريبة المستحقة = ٢٤٠٠٠٠٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ = ٤٤٠٠٠٠٠٠٠٠ فرنك

الوفر الضريبي = ٤٤٠٠٠٠٠٠٠٠ - ٦٥٠٠٠٠٠٠٠٠ = ٢١٠٠٠٠٠٠٠٠ فرنك