



الفصل الثامن

اللامركزية والتقارير القطاعية

أهداف الفصل:

❖ تعريف اللامركزية

❖ محاسبة المسؤولية ومقومات نجاحها.

❖ أسعار التحويل وطرق تحديدها

❖ التقارير القطاعية والقطاعات التي ينبغي الإفصاح عنها

اللامركزية:

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

مزايا تطبيق اللامركزية:

- إعادة هيكلة المنشأة تنظيمياً بحيث يمكن تحديد مستوى كل وحدة إدارية ودرجة السلطة والمسئولية.
- إمكانية اتخاذ القرارات أفضل .
- تحقيق مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في اتخاذ القرارات.
- إمكانية الحكم السليم على أداء مديري مراكز المسئولية .
- مساعدة الإدارة على تحقيق مفهوم الإدارة بالأهداف وتطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء.

محاسبة المسؤولية:

- نظام محاسبي يعتمد على تجميع وتحليل بيانات الإيرادات والتكاليف والربحية والاستثمار وإعداد التقارير على أساس الوحدات التنظيمية للمنشأة (مراكز المسؤولية) بحيث يمكن ربط تقارير المتابعة والتقييم بالأشخاص المسؤولين عن مراكز المسؤولية سواء كانت قطاعات أو إدارات أو أقسام أو وحدات إدارية وبحيث يمكن مساءلة كل مدير مركز مسؤولية عن العناصر التي تدخل في نطاق تحكمه.

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) إعداد تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية بحيث تعكس ما تحقق من نتائج فعلية مقارنة بالنتائج المستهدفة تحقيقها .
- (6) توفر تقارير الأداء 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.

هل يعتبر نظام محاسبة المسؤولية غاية بحد ذاته وينتهي عند
مرحلة توزيع عناصر التكاليف والإيرادات والاستثمار على مراكز
المسؤولية؟

لا ، إنما هو وسيلة لإعداد تقارير الأداء لتقييم أداء مراكز
المسؤولية بمقارنة الأداء الفعلي بالمخطط وتحديد الانحرافات
وتقصي أسبابها والمسؤولين عنها ومن ثم تحديد الخطوات
التصحيحية .

بعض الخصائص التي يجب تمييزها في التقارير التي يمكن إنجازها:

- (1) أن يتم الفصل بين العناصر الخاضعة لتحكم مدير مركز المسؤولية والعناصر الغير خاضعة لتحكمه.
- (2) أن يتضمن التقرير الأرقام الفعلية والمستهدفة والانحرافات بينهما.
- (3) أن يعد التقرير وفقاً لمبدأ الإدارة بالإستثناء.
- (4) أن يعد التقرير بصفة دورية وفقاً لطبيعة مراكز المسؤولية.
- (5) أن تتناسب معلومات التقرير مع طبيعة المستوى الإداري المقدم إليه.
- (6) أن يعد التقرير عند أقرب نقطة زمنية لاتخاذ القرار.

أسعار التحويل:

- ❖ عبارة عن السعر الذي يحول بموجبه مركز مسؤولية (مركز ربحية أو استثمار) منتجاته أو خدماته إلى مركز مسؤولية آخر داخل نفس المنشأة لاستكمال تصنيعها أو استخدامها في منتج آخر ، حيث أن السعر الذي يعتبر إيراداً لأحد المراكز إنما يعد بمثابة تكلفة للمركز الآخر .
- ❖ ترتبط أسعار التحويل بصورة مباشرة باللامركزية .
- ❖ لا توجد 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.

سعر السوق:

- ❖ 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 إليه يجب أن يتمتع بخصم خاص على سعر السوق كنتيجة منطقية لعدم تحمل القسم المحول منه أية تكاليف تسويقية أو تخزينية.

أولاً : سعر السوق:

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

تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة 10 ريال

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

ثانياً: سعر السوق المعدل:

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

ثالثاً: التكلفة الفعلية:

- 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 إن 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 .

ثالثاً: التكلفة الفعلية:

مثال:

بافتراض أن مركز الربحية (أ) يقوم بتصنيع منتج وسيط للمركز (ب)

بنفس المنشأة حيث يقوم المركز (ب) بدوره باستكمال مراحل إنتاجه 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
- تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة 10 ريال
- التكلفة الكلية 90 ريال
- المطلوب : تحديد سعر السوق وفقاً للتكلفة الفعلية ؟

رابعاً: التكلفة الفعلية المعدلة:

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

1. التكلفة المعلاة : إضافة قدر معين إلى تكلفة المنتج وصولاً إلى سعر تحويله كأن يضاف مبلغ معين أو نسبة مئوية للتكلفة الفعلية للوحدة .
2. التكلفة الجزئية : تحميل المركز المحول إليه فقط بجزء من إجمالي التكلفة كأن يحدد سعر التحويل على أساس التكلفة المتغيرة أو التكلفة الأولية

خامساً: التكلفة المعيارية:

- تعتبر التكلفة المعيارية أساساً ملائماً لتحديد أسعار التحويل باعتبارها تمثل التكلفة الواجبة الحدوث .

سادساً: السعر التفاوضي:

سعر التفاوض هو عبارة عن السعر الذي يتم تحديده من خلال المساومات الحرة بين كل من المراكز المحول منها والمراكز المحول إليها .

- ويتحدد السعر التفاوضي بالتكلفة المتغيرة للوحدة كحد أدنى وسعر السوق للوحدة كحد أقصى

سابعاً : الربح المستهدف :

- 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 بناء على ربح مستهدف من قبل مركز المسؤولية كنسبة من الإيرادات في ظل التكاليف المعيارية أو الفعلية كما يلي :

$$\text{قيمة المبيعات} = \text{التكلفة الفعلية} + \text{صافي الربح المستهدف}$$

$$\text{قيمة المبيعات} = \text{التكلفة المعيارية} + \text{صافي الربح المستهدف}$$

سابعاً: الربح المستهدف:

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 التكلفة الفعلية
2. تحديد سعر التحويل على أساس التكلفة المعيارية

ثامناً: السعر الثنائي:

- تعتمد هذه الطريقة على الجمع بين أفضل سعر تحويل للمركز المحول منه (سعر السوق) وأفضل سعر تحويل للمركز المحول إليه (التكلفة المتغيرة)
- ليس لهذه الطريقة سعر تحويل واحد

من عيوب هذه الطريقة :

أن مراكز الربحية قد تحقق أرباحاً في حين أن المنشأة ككل قد تحقق خسارة ، مما قد ينعكس في ضعف نظام الرقابة الداخلية على تكاليف المنشأة

مثال على السعر الثنائي:

مثال :

بافتراض أن المركز (أ) قام بتحويل 1000 وحدة إلى 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 أن أحد مراكز الربحية يقوم بإنتاج 5000 وحدة من منتج معين وأن سعر السوق الخارجي المماثل لهذا المنتج هو 70 ريال ، وفيما يلي البيانات المتعلقة بتكلفة وحدة المنتج في مركز الأرباح

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

التقارير القطاعية

التقارير القطاعية :

تتضمن النتائج المالية للمنشأة ككل موزعة على مستوى قطاعاتها (خطوط الإنتاج والمنتجات وغيرها) حيث توضح هذه التقارير الدخل والمركز المالي والتدفق النقدي لهذه القطاعات .

أهمية التقرير القطاعي :

يعد مستخدمي المعلومات المحاسبية بالمعلومات التفصيلية التي تمكنهم من إجراء تنبؤات وتقييم الأداء السابق للمنشأة ككل ولقطاعاتها الرئيسية فضلا عن وضع التصورات المستقبلية بشأنها

التقارير القطاعية

ما هي نوعية المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها
للقطاع الهام أو الجوهرى ؟

- (1) معلومات خاصة بإيراد القطاع
- (2) معلومات خاصة بربحية القطاع
- (3) معلومات خاصة بالأصول المخصصة للقطاع
- (4) معلومات إضافية أخرى

التقارير القطاعية

• متى يعتبر القطاع هام أو جوهري ومن ثم ينبغي الإفصاح عنه وفق معيار التقارير القطاعية؟

يعتبر القطاع هام أو جوهري ومن ثم ينبغي الإفصاح عنه إذا ما استوفى احد الشروط الثلاثة التالية:

- 1- إذا بلغ إيراد القطاع 10 % أو أكثر من إجمالي إيرادات القطاعات على مستوى المنشأة ككل .
- 2- إذا بلغت القيمة المطلقة لربح القطاع أو خسارته 10 % أو أكثر من أكبر البديلين التاليين في صورة مطلقة :
 - أ- مجموع الأرباح لكل القطاعات التي حققت أرباحا .
 - ب- مجمع الخسائر لكل القطاعات التي حققت خسائر .
- 3- إذا بلغت الأصول المخصصة للقطاع 10 % أو أكثر من إجمالي الأصول المخصصة للقطاعات على مستوى المنشأة ككل .

التقارير القطاعية

وفي حالة عدم تحقيق قطاعات التشغيل الشروط السابقة فإنه يجوز للمنشأة تجميع معلومات عن هذه القطاعات مع معلومات عن قطاعات أخرى لم تحقق الحدود الكمية لتكوين القطاع التشغيلي إذا توافرت أسس تجميع القطاعات التالية:

- ✓ المنتجات أو الخدمات
- ✓ طبيعة طرق الإنتاج
- ✓ أنواع وفئات العملاء الذين تقدم لهم المنتجات أو الخدمات
- ✓ الطرق المستخدمة لتوزيع المنتجات أو تقديم الخدمات
- ✓ البيئة النظامية

طرق العرض والإفصاح عن المعلومات القطاعية:

• هناك اتجاهين محددين للإفصاح:

(1) الإفصاح الوقائي.

(2) الإفصاح التثقيفي.

مستويات الإفصاح:

أ- الإفصاح الوصفي.

ب- الإفصاح الكمي.

ت- الإفصاح الفعال.