

مدخل مقترح لتحديد أسعار تحويل المنتجات بالتطبيق على الشركات القابضة
ووحداتها التابعة بقطاع الأعمال العام .

د. كمال عبد السلام حسن

كلية التجارة - جامعة المنصورة

مقدمة :

إن التحول إلى الاقتصاد الحر والذي يتجه إليه الاقتصاد المصري يستلزم
تطويرا فعالا لقطاع الأعمال والذي يمثل البنية الأساسية للنشاط الاقتصادي .
والتطوير عملية متكاملة تشمل كافة جوانب نشاط قطاع الأعمال (إدارية -
إنتاجية - مالية - قانونية - محاسبية) وبحفنة عامة يكون التطوير بناء على
أسس اقتصادية تحقق هدف التنمية الشاملة ويرى الباحث أن نقطة الانطلاق
للتطوير الفعال لقطاع الأعمال كان امتداد طبيعي لخطوات الإصلاح الاقتصادي
التي مر بها الاقتصاد المصري في الفترة الأخيرة .

وتتويجا لاستراتيجيات الإصلاح الاقتصادي ولتحقيق الاستقرار ووضع الرؤيا
جاء صدور قانون قطاع الأعمال العام ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ (١) ولائحة التنفيذية
كاطار تشريعي ومدخل منطقي وطبيعي لهذه المرحلة الانتقالية نحو الخصخصة
والتحول الاقتصادي والانتقال الى اقتصاديات السوق وآلياته بدلا من الاقتصاد
الشمولي على أن يتواءم مع هذه المرحلة تحقيق الاستقلالية الكاملة لوحدات
قطاع الأعمال العام والغاء القيود التي كبلت آدائها لسنوات طويلة وإصلاح
الهيكل التمويلية والإنتاجية والتنظيمية لها ودعم قدراتها التنافسية .

وعلى ذلك فإذا أريد للقطاع العام أن ينهض من عثرته انطلاقا بأداءه

الاقتصادى لأفاق أوسع مستهدفا زيادة الانتاج ووفرة المادرات بغية توفير مزيد من فرص العمل الحقيقية ومزيد من العملة الاجنبية لاصلاح العجز فى الميزان التجارى وميزان المدفوعات . فانه يجب تطوير نظام العمل فى شركات القطاع العام ويعتبر صدور القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بشأن تنظيم شركات قطاع الاعمال لتأخذ هيكل القابضة والتابعة نقطة تحول هامة فى تنظيم الملكيات فى القطاع العام المصرى من حيث رقابته وادارة موارده وملكية الاقلية حيث يهدف هذا القانون الى :

* تحرير الادارة وتطويرها بمايتفق وأسى ادارة القطاع الخاص حيث وجد الباحث أن من سمات الادارة فى القطاع العام هو ضعف لامركزية القرارات وانكماش حجم التفويضات الادارية بشكل ملموس ، وتحديد الاسعار للمنتجات النهائية والوسيطه بدرجات متفاوتة بواسطة أجهزة رسمية حكومية متعددة لذلك يجد الباحث أن صدور قانون قطاع الاعمال يعتبر عامل مشجع على استخدام الأساليب العلمية المتطورة ومنها استخدام أسعار التحويل فى اطار عملية تقييم الآداء الداخلى للاقسام وذلك باتباع أساليب اللامركزية فى اصدار القرارات ومايستلزمه ذلك من كبر حجم التفويضات وهذا ما يهدف اليه قانون قطاع الاعمال الجديد رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ .

* نقل ملكيته أسهم شركات القطاع العام (التابعة) بالتدرج للقطاع الخاص حيث يشير الاصلاح الاقتصادى الاخير الى الخصخصة أو التخصيمية "Privation" بمعنى تحويل هياكل هذه الشركات من النواحى التمويلية والانتاجية بحيث تكون قادرة على توزيع أرباح ثم يدعى الجمهور للمساهمة فيها واذا كان الاتجاه نحو تشجيع القطاع الخاص والتحرر من الانحاط التى تحد من استقلال الاقسام الداخلية بمنشآت قطاع الاعمال فانه من المتوقع أن تزداد أهمية هذه الدراسة وذلك باصلاح السياسة السعرية بحيث لايتحمل القطاع العام بأعباء السياسة الاجتماعية للحكومة .

مما سبق يتضح للباحث أن المشكلة التى يعالجها موضوع البحث هى تحديد سعر التحويل للمنتجات المتبادلة بين الاقسام وبعضها داخل المنشآت داخل قطاع الأعمال العام بعد صدور القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ الخاص بتنظيم تلك الشركات لتأخذ هيكل القابضة والتابعة وهو يعتبر نقطة تحول هامة فى

تنظيم الملكيات في القطاع العام المصري من حيث رقابته وإدارة موارده ومن هنا تبرز أهمية تحديد سعر عادل نسبيا بين الأقسام وبعضها داخل المنشأة أو بين الشركات القابضة ووحدها التابعة حتى يمكن الوصول الى رقم صحيح لربحية كل قسم ، كما أن المدخل الذي يفترضه الباحث للدراسة في مجال تحديد أسعار التحويل هو أسلوب التحليل الاقتصادي والسلوكي في تحديد أسعار المنتجات المحولة بين الأقسام وبعضها وكذلك استخدام أسلوب البرمجة الرياضية لنفس الغرض .

هدف البحث:

تأسيسا على ما سبق يتحدد الإطار العام لهدف هذا البحث في دراسة الاسعار التحويلية للمنتجات المتبادلة بين الأقسام وبعضها داخل المنشأة الواحدة بعد تنظيم شركات قطاع الاعمال العام بعد صدور القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ ، كذلك بين الشركات القابضة ووحدها التابعة ، ثم دراسة مدى تأثير تلك الاسعار في تحديد الربح الذي يدخل كعنصر أساسي في حساب المؤشرات المختلفة لتقييم الأداء ، خاصة اذا ما اتجهت الادارة المصرية نحو اتباع أساليب اللامركزية في اصدار القرارات ومايستلزمه ذلك من كبر حجم التفويضات الادارية للمسؤولين في قطاعات الانتاج الداخلية في كل منشأة وخاصة أن الإصلاح الاقتصادي الاخير يشير الى الاتجاه نحو الخصخصة أو التخصيمية "Privation" وهذا الاتجاه من وجهة نظر الباحث يتطلب من شركات القطاع العام التحرر من الانماط التي تحد من الاستقلال بين الأقسام الداخلية بمنشآت قطاع الأعمال وبذلك يتطلب الأمر تحرير المسار المحاسبي الحالي لأنه يعاني من قصور شديد في تطبيق الأساليب العلمية المتطورة وهذا يتطلب استخدام المدخل المقترح في تحديد الأسعار التحويلية للمنتجات الوسيطة بين الأقسام بعضها البعض أو بين الشركات القابضة ووحدها التابعة .

منهج البحث :

يتسم منهج البحث بالجمع بين المدخلين النظري والعملي ، وكذلك الجمع بين مدخلين آخرين هما المدخل الوصفي لتحليل الدراسة النظرية والعملية وكذلك المدخل الكمي خاصة في مجال تحديد وقياس أسعار التحويل .

ويعتمد منهج البحث على تحليل للدراسات العملية والكتابات في مجال

مشكلة البحث ، كذلك الدراسة الميدانية لاستكشاف امكانية استخدام أسعار التحويل في مجال تحديد أسعار المنتجات الوسيطة في شركات قطاع الأعمال وكمنطلق لتقييم الأداء كأحد المتطلبات الاساسية لقانون قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بإنشاء الشركات القايزة التي تمتلك العديد من الشركات التابعة .

وتهدفنا للهدف من البحث يمكن تقسيمه الى العناصر الآتية :-

- المبحث الأول : يناقش أعم الدراسات السابقة في مجال تحديد أسعار التحويل .
- المبحث الثاني : مدخل مقترح لتحديد أسعار التحويل في شركات قطاع الأعمال .

المبحث الأول

أهم الدراسات السابقة في مجال تحديد أسعار التحويل

لقد أوضح الفكر التقليدي في مجال تحديد أسعار تحويل المنتجات أو الخدمات مجموعة من الأساليب سوف يعرضها الباحث فيما يلي .:

- ١ - دراسات تركز على سعر السوق .
 - ٢ - دراسات تركز على الاسعار التفاوضية .
 - ٣ - دراسات تركز على التكلفة الكلية .
 - ٤ - دراسات تركز على التكلفة المتغيرة .
 - ٥ - دراسات تركز على التحليل الاقتصادي .
 - ٦ - دراسات تركز على نظرية الوكالة .
- أولا : دراسات تركز على سعر السوق :

لايوجد خلاف بين الكتاب في أنه اذا وجد سعر سوق للمنتج المحول يجب استخدامه كسعر تحويل ، حيث أن السعر الذي يجعل كل الأقسام تعمل دون تعارض على تعظيم ربح الشركة ككل .

حيث يرى البعض ^(٢) " أنه في حالة وجود سوق خارجي للمنتجات المحولة يجب أن يكون تسعير انتاج المراكز على أساس سعر السوق ، فإذا لم يكن في استطاعة مركز انتاجي معين تحمل سعر السوق لانتاج المراكز الاخرى كان ذلك دليلا على أن عمليات هذا المركز غير اقتصادية ، كذلك اذا كان في استطاعة مركز معين بيع انتاجية في الأسواق الخارجية بسعر عال كان على هذا المركز أن يمتنع عن بيع منتجاته للأقسام الاخرى في المنشأة بسعر أقل من سعر السوق"

ويرى البعض الآخر ^(٣) " أن استخدام سعر السوق في التحويل الداخلي يعد من أفضل الأسس لتسعير المنتج المحول نظرا لأنه يؤدي الى اتخاذ أمثل القرارات الاقتصادية ويستخدم هذا المنهج في حالة وجود سعر سوق يتمتع بالمنافسة الكاملة للسلع المحولة المتبادلة بين الأقسام " .

كما يرى البعض ^(٤) أن استخدام سعر السوق يحقق الأهداف التالية :

- تطابق أو انسجام هدف المركز مع هدف المنظمة Goal Congruence
- ١ - الحائز للاقسام ودرجة السعي والمشاركة نحو تحقيق الهدف Incentive
- ٢ - الاستقلالية بمعنى درجة من الحرية في اتخاذ القرارات Autonomy

يتضح للباحث فيما سبق أنه لاختلاف بين الكتاب في أنه إذا وجد سعر السوق للمنتج السخول يجب استخدامه كسعر تحويل ويعتقد الباحث أن سعر السوق لا يمثل تكلفة الفرصة الضائعة (البديلة) في حالة المنافسة غير الكاملة أو الاحتكار فان أثر ذلك يقتصر على استخدام البيانات الناتجة كأساس لاتخاذ القرارات بالاضافة الى أن أسعار السوق لن تكون ممثلة لتكلفة الفرصة البديلة في حالة وجود طاقات غير مستغلة .

وهذا يؤدي الى سوء توزيع الموارد اذا قلت أسعارها السوقية عن أسعارها الحقيقية ومن هنا تظهر ضرورة تقديم مجموعة جديدة للاسعار في عملية التقييم .

ثانيا : دراسات تركز على الأسعار التفاوضية :

المقصود بسعر المساومة أو سعر التفاوض أنه السعر الناتج من المساومة التي تسمح بها الإدارة بين القسم البائع والقسم المشتري على سعر تحويل معين ، ويلاحظ أنه يتم الاستعانة بسعر المساومة اذا كانت أسعار السوق غير ثابتة أو غير محددة .

ولكي تتميز أسعار المساومة أو المفاوضة بالفاعلية يجب أن تتوافر فيها الشروط التالية (٥) .

- أ - أن يكون هناك سوق خارجي للمنتج المحول .
- ب - أن يكون سعر السوق متوافر لدى أطراف المساومة .
- ج - أن تكون الاطراف المساومة لها حرية التعامل مع الأسواق الخارجية .
- د - أن يكون تدخل الادارة العليا قاصرا على حالة فشل مديري المراكز في الوصول الى إتفاق .

ويلاحظ أن الشروط السابقة تتفق مع نظام مراكز الربحية من حيث حرية اتخاذ القرارات لمديري هذه المراكز في اطار السياسة العامة للشركة .

ويعد "Joel Dean" (٦) من أوائل الذين تناولوا تسعير الانتساج المتبادل وفقا لسعر المساومة حيث أوصى باستخدام أسعار المساومة على اعتبار أنها بمثابة ترشيد لمنهج السعر السوقي الذي يندر وجوده .

ويرى الباحث أن استخدام أسعار المساومة يأتي ليجنب عيوب استخدام سعر السوق وذلك لأن تسعير الانتاج المحول يختلف الى حد ما عن ظروف السوق الحقيقية وذلك ينشأ نتيجة للاهتمام بمعيار تطابق وانسجام هدف المركز مع هدف الوحدة ككل من ناحية تعظيم أرباح الشركة ككل . وبصفة عامة يرى الباحث أنه لا يمكن تطبيق سعر المساومة في حالة تخصيص المنتج المحول فقط للاستخدام الداخلى وعدم بيعه خارجيا .

ثالثا : دراسات إرتكزت على التكلفة الكلية :

تلجأ بعض المنشآت الى استخدام التكاليف الكلية كأساس في تحديد سعر التحويل للمنتجات أو الخدمات المحولة بين الأقسام أو المراكز الانتاجية الداخلية .

وفي هذا المجال نجد أن المشكلة التي تحيط باستخدام هذا الأسلوب تتمثل في القسم أو المركز الذي يحقق أكبر الأرباح هو الذى يبيع للمستهلك النهائى .

أما بالنسبة للاقسام الاخرى فلن تبرز لها أى عوائد لظهار جهودها فى تحقيق عوائدها ، كذلك تبرز مشكلة أخرى من ناحية مايجب أن يدخل ضمن إطار التكلفة واما اذا كان هذا الرقم يسمح بالتغير من فترة لآخرى حسب مستويات حجم النشاط وتبرز مشكلة أخرى نتيجة لتطبيق أسلوب التكلفة الكلية تتمثل فى نقل سوء الكفاءة من قسم لآخر .

لذلك يرى البعض (٧) أنه لامناس من ارتكاز أسعار التبادل على التكاليف المعيارية وليس التكاليف الفعلية حيث أن ذلك سوف يجنبنا مرور سوء الكفاءة من قسم الاخر .

رابعا : دراسات ارتكزت على التكلفة المتغيرة :

أن استخدام التكلفة المتغيرة فى تسعير الناتج المحول قد يكون مناسباً

إذا ما كنا نعمل في الأجل القصير حيث لا تتغير التكلفة الثابتة وعليه فسأى استخدام الامكانيات يؤدي الى زيادة الإيرادات عن التكلفة المتغيرة وهذا سوف يزيد الربحية قصيرة الأجل للمنشأة .

ويرى البعض^(٨) أن منطق هذه الطريقة يعتمد على أن التكاليف المتغيرة يعتبر في كثير من الأحيان مقياسا لباأس به للتكاليف الحدية وبصفة خاصة في حالة عدم تعرض مستوى النشاط لتغيرات كبيرة " .

ولكن الباحث يرى عدم فاعلية هذا الأسلوب في القياس على أساس أنه غير مريح على مدار الأجل الطويل عند استخدام أسلوب التكلفة الكلية .

خامسا : دراسات تركز على التحليل الاقتصادي :

يهتم الاقتصاديون على طرق التسعير التي تعظم ربح المنظمة وذلك عن طريق تحقيق شرط التوازن ، وهذا الشروط بتحقيق للمنظمة ككل عندما تتعامل التكلفة الحدية مع الإيراد الحدى وذلك في الفترة قصيرة الأجل ونقطة التوازن هذه تحدد حجم الانتاج الأمثل والسعر عند هذا الحجم .

وبالنسبة للتسعير الداخلى طبقا للمفهوم الاقتصادي يتم التفرقة بين حالتين

أولا : حالة ما اذا كان المنتج المحول له سعر سوق خارجي .

ثانيا : حالة ما اذا كان المنتج المحول ليس له سعر سوق خارجي .

في الحالة الأولى : يتحقق شرط التوازن عندما تتساوى التكلفة الحدية مع سعر السوق للمنتج المحول ، أى أن القسم المحول سوف يحدد انتاجه الأمثل عند هذه النقطة حتى لو كانت كمية الانتاج أقل من احتياجات القسم المحول اليه أو أكبر منها فيمكن للقسم المحول اليه أن يشتري باقى احتياجاته من السوق الخارجى ، أو أن يبيع انتاجه الزائد فى السوق الخارجى وفى هذه الحالة يتم التحويل بسعر السوق الزائد حتى يتساوى هذا السعر مع التكلفة الحدية للقسم المحول ، وعند هذه النقطة يتحقق حجم الانتاج الأمثل للقسم وليس قبل هذه النقطة أو بعدها .

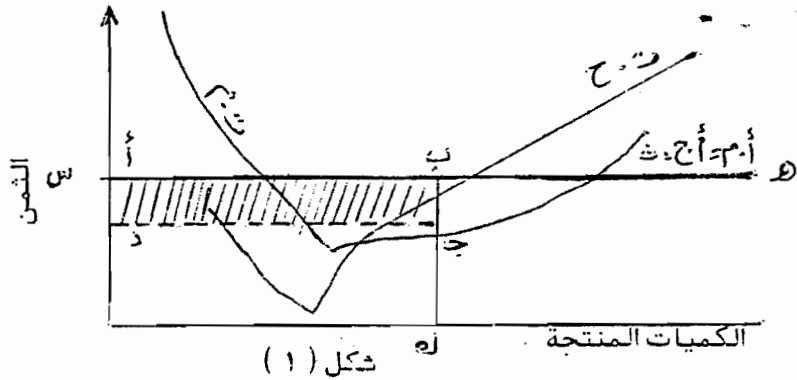
في الحالة الثانية : يتحقق شرط التوازن عندما تتساوى التكلفة الحدية

للقسم المحول مع صافي الإيراد الحدى للقسم المحول اليه الناتج عند استخدام المنتج المحول .

وحيث أن هذا البحث يهتم بكل من قرار الانتاج والتسعير فان التعرض للمفهوم الاقتصادى لتسعير التحويلات الداخلية يتطلب العرض البيانى لتحقيق شرط التوازن على مستوى المنشأة ككل فى كل من حالتى المنافسة الكاملة والمنافسة غير الكاملة .

١ - فى حالة المنافسة الكاملة (٩) :

هذه الحالة موضحه كما فى الشكل التالى .:



الشكل السابق يوضح به المنتجات التالية .:

* منحنى الطلب أ هـ = منحنى الإيراد الحدى أ ج = منحنى الإيراد المتوسط
أ م = الثمن ت .

وهذا يحدث فى المنافسة الكاملة .

* منحنى التكلفة الحدية ت ح ينخفض من أعلى الى أسفل حتى يصل الى أدنى نقطة ثم يقطع منحنى التكاليف المتوسطة فى ارتفاعه عند أدنى نقطة ثم يستمر فى الارتفاع حتى يقطع منحنى إيراد الحدى عند ب .

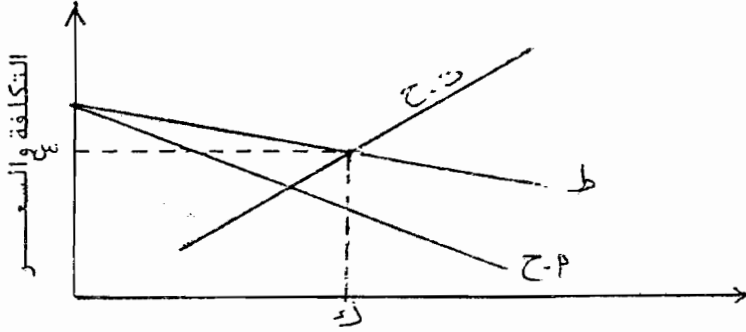
* منحنى التكلفة المتوسطة ت م .

وضع التوازن يتحقق عندما تتعادل التكلفة الحدية ت ح مع الإيراد الحدى

أ. ح عند النقطة ب ، ومن الشكل السابق نجد أن تعظيم الربح يتحقق عند
الانتاج ك ، وعند سعر السوق س وأن الأرباح هي المستطيل أ ب ج د .

في حالة المنافسة غير الكاملة (١٠) :

وفي هذه الحالة موضحة في الشكل التالي :



شكل رقم (٢)

الشكل السابق موضح به المنحنيات التالية :

* منحنى الطلب ط ، منحنى الإيراد الحدى أ ح ، منحنى التكلفة الحدية ت ح .
ويتضح من هذا الشكل أنه لتعظيم ربح الشركة ، يجب أن نستمر في الانتاج
طالما أن الإيرادات الحدية للوحدات المضافة أكبر من تكاليفها الحدية ووضع
التوازن يتحقق هنا عندما تتعادل التكلفة الحدية مع الإيراد الحدى . ويتضح
من الشكل السابق أن تعظيم الربح للشركة يتحقق عندما تنتج الكمية ك عند سعر
السوق (س) .

ويجب أن يبني المدخل الاقتصادي عند تحليل طرق تسعير المنتجات الوسيطة
على أساس البيانات المحاسبية التي ينتجها المحاسب حيث أن المقصود
بالتكلفة التي يعتمد عليها المحلل الاقتصادي هي التكلفة المعيارية أو النمطية
أو القياسية ذلك لأن الاعتماد على التكلفة التاريخية أمر يشوبه الكثير من
القصور ، كما أن المقصود بالتكاليف هنا هو التكاليف المستغلة أي بعد
استبعاد تكاليف الطاقة العاطلة حتى يكون التسعير عادلاً .

سادسا : دراسات تركز على نظرية الوكالة :

أوضح Magee^(١١) أنه يمكن دراسة مشكلة تسعير التحويلات من منظور نظرية الوكالة وذلك لأن الإدارة المركزية اذا ماتوفر لها معلومات عن دوال الإيرادات والتكاليف مثل تلك المتوفرة لدى مديري الوحدات الفرعية فانها لن تحتاج الى تفويض قرار التحويل .

الا أنه نظرا لأن الإدارة المركزية قد تطلب تقديرات من المديرين ولكنهم قد لايفصحون عنها بدقة وقد عرض "Magee" نظام لتسعير التحويلات يحاول علاج هذه المشكلة يتميز بمراعاته للقدرة على التحكم أو بالأخرى قابليته للرقابة الا أنه افترض في هذا النظام أن كل طرف في المشكلة حيادي للمخاطرة وهذا احتمال ضعيف حيث قد لايفضل هذا النظام في ظل ظروف معينة حيث قد يقلل هذا النظام حوافز المدبرين للبحث عن موردين وعملاء خارج المنشأة .

كما تناول "Magee" موضوع اسعار التحويل وتوزيع المخاطرة وانتهى الى أنه يجب عند تصميم نظام تسعير التحويلات مراعاة كل من المخاطرة والفرص البديلة ودوافع المديرين الذين يتخذون قرارات التحويل .

(١٢) ويمكن استخدام أسعار التحويل حيث تراعى جانبين في آن واحد هما

الأول : أنه يمكن من خلالها تقديم الحوافز الملائمة للوكلاء .
 الثاني : أنها تحثهم على اتخاذ القرار الأمثل في ضوء الظروف المتوقعة والفعلية ويلاحظ أن هذه الظروف تتسم بالمعلومات عنها بعدم التأكد بالإضافة الى اختلاف تفاصيل كل من الأصيل والوكلاء وأيضا عدم تماثل المعلومات .

يخلص الباحث من خلال عرضه للأساليب التقليدية أن هناك مدخلين أساسيين لتحديد أسعار التحويل ، الأول يعتمد على أسعار السوق ، والثاني يعتمد على التكلفة ولايظهر التطبيق العملي تفوقا لأحد المدخلين على الآخر وكلاهما مستخدم في الحياة العملية .

والمحور النهائي في اختيار المدخل المناسب في كل حالة هو الظروف الخاصة ومدى توافر بيانات التكلفة أو بيانات السوق وكذلك فلسفة الإدارة

ونظرتها للأمور .

ويتفق الباحث مع مانادى به بعض الكتاب ^(١٣) على أنه من الضروري الارتكاز على مجموعة من المعايير التالية عند اختيار نموذج تسعير التحويلات وهى

١ - إتساق الأهداف :

أى أنه يجب أن يؤكد نظام تسعير التحويلات على قيام مديري الاقسام بأداء يتفق ويحقق الهدف العام للمنشأة .

٢ - يجب أن يسمح نظام تسعير التحويلات للادارة المركزية بتقييم أداء مديري مراكز الربحية .

٣ - يجب أن يعمل نظام تسعير التحويلات كحافز للمديرين مع زيادة كفاءتهم بدون التأثير على استقلالهم .

٤ - يجب أن يتسم نظام تسعير التحويلات المختار بالقابلية للتطبيق .

وقد أوضح " Hansen " ^(١٤) أن نظام تسعير التحويلات يجب أن يحضى بثلاثة أهداف هى :

- * التقييم الصحيح للأداء .
- * إتساق الأهداف .
- * المحافظة على استغلال الأقسام .

وتتمثل مشكلة تسعير التحويلات فى ايجاد النظام الذى يحقق الثلاثة أهداف السابقة فى آن واحد ، الأمر الذى يترتب عليه الوصول الى قرارات موضوعية مرغوب فيها ، ويضيف الباحث أن سعر التحويل المناسب يجب أن يأخذ فى الحسبان أيضا الظروف الاقتصادية والقانونية وكذلك كافة القيود المفروضة على هدف أو أهداف المنشأة حتى يكون سعر التحويل أكثر دقة وموضوعية عن ذلك السعر الذى يعتمد على الاسلوب التقليدى الذى يتسم بعدم الدقة فى تحديد سعر التحويل الذى ينقل سوء الكفاية من مركز لآخر .

المبحث الثاني

مدخل مقترح لتحديد أسعار التحويل في شركات قطاع الأعمال

يرى الباحث أنه لكي يمكن تحقيق أعلى معدل كفاية ممكنه في استخدام الموارد في القطاع العام في ظل قانون قطاع الأعمال رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ في مصر الذي يهدف الى اعادة هيكله شركات القطاع العام في شكل شركات قابضة وهى شركات فعلية لها ميزانية مستقلة وجمعية عمومية مستقلة ويمكنها ادارة محفظة الأوراق المالية للشركات التابعة لها وتدير أرباحها ، ونظرا لأن الحكومة هى التى تملك هذا الكيان لأنها صاحبة رأس المال، ولكن هذا لايعنى أن الحكومة تتدخل فى أعمال الشركات القابضة ولكن يجب أن يقوم على ادارة هذه الشركات ادارات محترفة تضم الخبراء المتخصصين فى هذا المجال حيث أن الباحث وجد أن هذا القانون قد النى الشبهة الاحتكارية لشركات القطاع العام واعطاها الحرية الكاملة للمنافسة لكي تستطيع أن تصل فى ظل آليات السوق المفتوحة بالكامل بدلا من الاقتصاد الشمولى على أن يتواكب مع هذه المرحلة تحقيق الاستقلالية الكاملة لوحدات قطاع الاعمال العام والخفاء القيود التى كبلت أداها لسنوات طويلة واصلاح الهياكل التمويلية والانتاجية والتنظيمية لها ودعم قدراتها التنافسية من خلال تجديد وتطوير انتاجيتها واطلاق القدرات والطاقات البشرية الخلاقة فى الادارة والانتاج فى ظل فصل كامل بين حقوق الملكية والادارة الاقتصادية والفنية وذلك نحو اتباع أساليب اللامركزية فى اصدار القرارات ومايستلزمه ذلك من كبر حجم التفويضات الادارية للمسؤولين فى قطاعات الانتاج الداخلية فى كل منشأة ، واذا كان الاتجاه نحو التطوير وحسن التنظيم والتخطيط والتنبؤ الذى يتيح لوحدات القطاع العام المزيد من الدعم فى الناتج القومى فانه من المتوقع أن تزداد أهمية هذه الدراسة حيث يجب تقسيم الوحدة الاقتصادية الى مراكز ربحية يكون لكل مركز مسئول عن تحقيق معدل عائد مقبول للاستثمارات المستخدمة داخل المركز التابع له ولهذا يجب أن توضح أسعار للتحويلات عند الحد الذى سوف يودى الى تشجيع كل الأقسام المحول منها والاقسام المحسول اليها لكي تنتهج السلوك الانتاجي الذى يكون من صالح الوحدة الاقتصادية ككل وبمعنى آخر يجب أن يوضع سعر التحويل بشكل متوازن بين كل من أهداف الوحدة الاقتصادية وأهداف الادارة العليا .

ويقوم المدخل المقترح على ايجاد نوع من الترابط بين المدخل المحاسبي والاقتصادي والمدخل السلوكي والنماذج الرياضية بصفة عامة والبرامج الخطية بصفة خاصة بهدف التوصل الى سعر عادل للمنتجات الوسيطة بين الاقسام المختلفة أو الشركات داخل نطاق القطاع المخصص في شركات قطاع الأعمال العام . وسوف يتناول الباحث فيما يلي ركائز المدخل المقترح .

أولا : المدخل الاقتصادي والمحاسبي في ضوء قانون قطاع الأعمال ٢٠٣ لسنة

١٩٩١ .

ثانيا : المدخل السلوكي

ثالثا : النموذج الرياضي

أولا : المدخل الاقتصادي والمحاسبي في ضوء قانون قطاع الأعمال ٢٠٣ لسنة

١٩٩١ .

تتضمن الملامح العامة لقانون قطاع الاعمال الجديد ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ اطلاق الحرية الاقتصادية لوحدات هذا القطاع وعدم تدخل الحكومة في اتخاذ العديد من القرارات بصفة عامة وقرارات التسعير بصفة خاصة ، كما يمكن تحقيق أكبر قدر من المنافسة بين وحدات القطاع العام حيث يؤدي الانضمام الى انشاسا : شركة جديدة تسمى الشركة القابضة تكون لها السيطرة لمجموعة من شركات القطاع العام التابعة وهذا يؤدي الى الحصول على قوة وكفاءة ادارية جديدة بالإضافة الى تحقيق الوفورات في اقتصاديات الانتاج والتشغيل ، كما أن الانضمام يساعد على تحقيق أكبر قدر من المنافسة بين الشركات دون أن يؤدي ذلك الى زيادة تكاليف التسويق نظرا لشدة المنافسة وحتى تتحقق الفاعلية لحل مشكلة تسعير المنتجات الوسيطة أو المحولة بين المراكز بعضها البعض يجب أن تبني على أساس اقتصادي سليم يعتبر نقطة البدء لامكان تحديد أسعار السلع النهائية في كثير من الحالات ، ومحاولة تحديد الربح الداخلي لهذه المراكز على أساس علمي سليم سوف يؤدي ربط ادارة المركز بأهداف المنشأة نحو تحقيق هدف الربح واعطاء الادارة بعض المؤشرات لفاعلية ادارة المركز فسي استخدام السلطة الممنوحة له وارشاد مديري المراكز تجاه القرارات التي سوف تزيد من ربح الشركة ككل وهذا يتمشى مع ملامح قانون قطاع الأعمال ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ من حيث اطلاق الحرية الاقتصادية لوحدات هذا القطاع وعدم تدخل

الحكومة في العديد من القرارات وخاصة قرارات التسعير .

وسوف يعرض الباحث فيما يلي المعايير الاقتصادية التي يجب أن تتوافر في المركز لاعتباره بأي حال من الاحوال مركز ربحية وهذه المعايير هي (١٥).

١ - استقلال التشغيل :

إذا لم يمتلك القسم أو المركز درجة كبيرة من الاستقلال في التشغيل فيكون لدية نطاق غير كاف للوصول الى قرارات تهدف لتوجيه الربحية ، ومن ثم يكون تفويض السلطة غير مجد ، وهذا يعنى أن مدير المركز له حرية الاشراف على كل من الشراء والانتاج والجدولة وكمية المخزون ومزج الناتج والتسعير ، ويكون هذا الاشراف فى ظل قواعد عامة للنشاط موضوعة مركزيا ، أى يكون له سلطة اتخاذ القرارات التى تؤثر على الأرباح بالمركز .

أى أن هذا المعيار يعنى أنه : اذا لم تسمح ظروف القسم باستقلال فى التشغيل فلا يمكن اعتباره مركز ربحية .

٢ - استقلال الموارد والأسواق :

الاستقلال فى التشغيل غير كاف لكي نطلق على المركز مركز ربحية بل يجب وجود حرية فى اختيار مصادر التوريد والاسواق حتى تكون قرارات الصنع والشراء سليمة أو قرارات الصنع أو البيع أى أن الاختيار بين بيع منتج وسيط أو بعد اتمام انتاجه ، والارتباط بالموارد والأسواق الخارجية يكون مقيدا وذلك اذا كانت الاسواق الخارجية تتمتع بمرونة كبيرة فى الاجل الطويل أى قدرة على توفير احتياجات أى وحدة اقتصادية دون اضطرابات سعرية كبيرة ، واذا لم يتوافر هذا المعيار أيضا لا يمكن اعتبار المركز مركز ربحية .

٣ - إمكانية فصل التكاليف والايرادات المتعلقة بالمركز :

يجب تحديد التكاليف والايرادات المسؤل عنها مركز الربحية وذلك لكى نقلل من ضرورة تخصيص التكلفة والايراد لأن عملية التخصيص هذه تخضع للتقدير الشخصى ، ويمكن أن تستخدم أرباح المساهمة الحدية لكى تستبعد التكاليف المركزية وغيرها التى لاتخضع لرقابة مدير مركز الربحية ، ولكن اذا كانت محددات الربح التى تخضع لرقابة مدير مركز الربحية صئيلة جدا فان مركز

الربحية لايعمل جيدا .

٤ - الهدف الادارى :

إن الهدف الادارى من المركز هو تحقيق الربح ، وفى هذه الحالة يعتبر مركز ربحية ، أما اذا كان النشاط هو مجرد نشاط مساعد أو فرعى فى اتمام العملية الانتاجية فتعتبر مراكز خدمات بالرغم من أنها فى بعض المنشآت الاخرى قد تعتبر مراكز ربحية .

ويرى الباحث أن قرارات تسعير الناتج المحول فى شركات قطاع الأعمال يجب أن يكون فى ضوء بيانات ومعلومات يكون مصدرها النظام المحاسبى بصفة عامة والمحاسبة عن التكاليف بصفة خاصة وهذا يتطلب اطار محاسبى متكامل وذلك لاتخاذ القرارات ، حيث أنه من المتفق عليه أن المعيار الرئيسى لفاعلية المعلومات المحاسبية هى فى مدى تأثيرها فى سلوك متخذى القرارات ، " ويعترف المحاسبون ومتخذى القرارات معا بوجود هذا التأثير السلوكى فى مجالات محاسبية عديدة منها الموازنات ، واعداد المعايير ، تخصيص التكاليف ، محاسبة المسئولية ، المحاسبة عن الموارد البشرية والرقابة الداخلية (١٦) .

ويرى الباحث ضرورة الربط بين أنظمة المحاسبة المالية ونظام محاسبة التكاليف ونظام المحاسبة الادارية وذلك لتوفير المعلومات لمستخدميها خارج وداخل الوحدة الاقتصادية . وتوفير المعلومات للاستخدام " الخارجى " يتعلق بمجال تقليدى يشار اليه بالمحاسبة المالية والتي تهدف لمساعدة المستثمرين والاطراف الخارجية عموما على تقييم أداء مديرى التنظيم وتقرير هل يستثمرون أموالهم بهذا التنظيم ؟

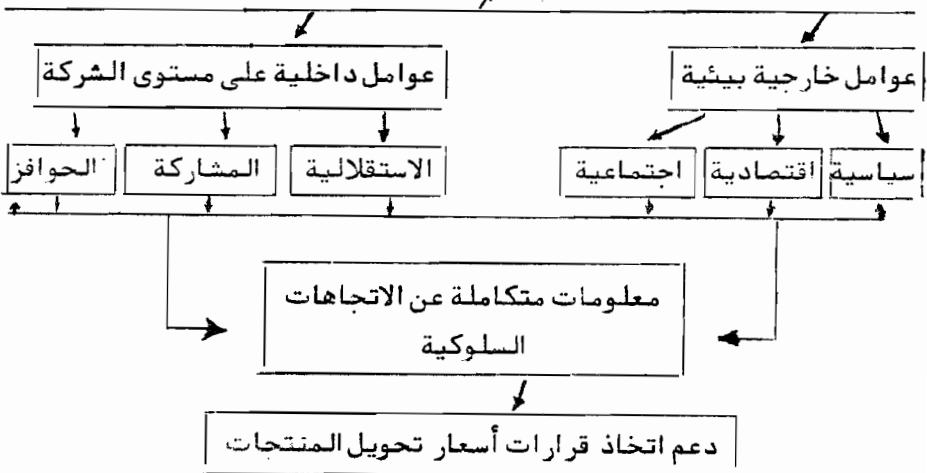
فى حين أن توفير المعلومات لغرض الاستخدام الداخلى يتعلق بمجال آخر وهو المحاسبة الادارية والتي تستهدف مساعدة المديرين على تقرير كيفية استخدام الاموال والموارد المعهود اليهم من الاطراف الخارجية ، وبذلك يتضح للباحث مدى للتداخل الموجود بين المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية حيث تتأثر المحاسبة الادارية بدرجة كبيرة بالاعراف والتقاليد المحاسبية وتستخدم بيانات المحاسبة المالية فى العديد من نماذج المحاسبة الادارية للتنبؤ

بالمستقبل بالإضافة الى البيانات والمعلومات الاخرى المتاحة من نظم المعلومات الادارية الخارجية ولكن بتقنيات وتفصيلات أخرى ، حيث تجمع وتبويب البيانات وفقا للمنتجات أو الأسواق ، أو وفقا لمراكز التكلفة بهدف إمداد الادارة بالمعلومات والاحصاءات المناسبة ولتوفير هذه النوعية من البيانات يتم التركيز أساسا على تكلفة الوحدة، كما تقدم التقارير وفقسما لمبدأ الاستثناء ، حيث يمكن أن تشمل تفصيلات التقارير كل من انحسراف الانفاق بالحجم ويمكن تطوير المعايير باعتبارها الاساس الذي يستخدم فى المقارنة مع ما حدث فعلا ، كما تستخدم الارقام الفعلية للمساعدة فى ترشيده وتصحيح المعايير كل فترة زمنية مناسبة (١٢) .

ثانيا : المدخل السلوكي عند تحديد أسعار تحويل المنتجات فى قطاع الاعمال :

لقد تزايد اهتمام المحاسبين حاليا بالجانب السلوكي فى زيادة فاعلية البيانات المحاسبية ويقترح الباحث ادخال المفاهيم السلوكية التالية عند اتخاذ قرار تسعير المنتجات الوسيطة فى القطاع العام فى ظل قانون قطاع الأعمال ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ .

والشكل التالى يوضح العوامل السلوكية المؤثرة أو المتحكممة عند تسعير المنتجات الوسيطة فى قطاع الأعمال .



شكل رقم (٣)

من الشكل السابق يتضح للباحث أن العوامل السلوكية التي تساعد في دعم المعلومات المحاسبية عند اتخاذ قرارات أسعار تحويل المنتجات تتضمن مايلي :

أولا : عوامل خارجية بيئية :

١ - عوامل سياسية :

وهذه العوامل تتكون من خلال النظام السياسي السائد وتؤكد خصائصه ومتطلباته ، وتتلخص هذه العوامل في الاتجاهات الأيدولوجية للحكومات ومدى مساهمتها في الأنشطة الاقتصادية والمرونة الممنوحة لوحدة القطاع العام وذلك من خلال صدور قانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ المنظم لقطاع الأعمال حيث أن أهم بنود هذا القانون هو فصل الملكية عن الإدارة بمعنى أن يدار المال العام بطريقة غير حكومية ومما يساعد على ذلك تحرير الإدارة وتطويرها مما يتفق وأسس الإدارة في القطاع الخاص .

٢ - الاتجاهات الاقتصادية :

ويعتبر صدور القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ لتنظيم شركات قطاع الأعمال العام نقطة تحول هام في محل القطاع العام المصري ، حيث ينص على أن تحل الشركات القابضة محل هيئات القطاع العام الخاضعة لأحكام القانون ٩٧ لسنة ١٩٨٣ كما تحل الشركات التابعة محل الشركات التي تشرف عليها هذه الهيئات وبذلك تحولت هيئات القطاع العام الى شركات قابضة كما تحولت الشركات التي تشرف عليها هيئات القطاع العام الى شركات قابضة وينصب هيكل الشركات القابضة والتابعة على ملكية أسهم التصويت حيث تملك الشركة القابضة أكثر من ٥٠% من أسهم الشركات التابعة حتى يكون للقابضة حق الرقابة بالإضافة الى حقها في الحصول على نصيبها في أرباح التابعة ، أما النسبة الباقية فتكون ملكا للقطاع الخاص وبذلك يشير الإصلاح الاقتصادي الاخير الى الخصخصة أو التخصيمية Privation بمعنى تحويل شركات قطاع الأعمال العام الى ملكية القطاع الخاص مع اصلاح هياكل كل هذه الشركات من النواحي التمويلية والانتاجية بحيث تكون قادرة على توزيع أرباح ثم يدعى الجمهور للمساهمة

وبصفة خاصة فى مجال انتاج البيانات المحاسبية سوف يكون له تأثير عالى
الأطراف التى تستخدم هذه البيانات حيث تعتبر المشاركة من الدوافع
المعنوية التى لها أهمية فى اثاره الحوافز قبل الافراد أو التى تمهد الطريقة
لاستغلال الطاقات الكامنة لدى الأفراد كما أنها تقلل من التصادم بين الأنشطة
المختلفة فى حالة وجود تعارض بينهما ، كما أنها تحسن وسائل الاتصال بين
متخذ القرار والمحاسب حتى يمكن التوصل لكافة البيانات التى يكون من
الضرورى الاعتماد عليها عند اتخاذ القرار وخاصة عند تسعير الناتج الوسيط.

٣ - الحوافز لزيادة فاعلية واستقرار العنصر البشرى فى ظل قانون قطاع الاعمال الجديد :

يتطلب التحول الاقتمادى الإنتقال من الاقتماد الشمولى الى اقتماديات
وآليات السوق الحر ومايستتبعه من اتساع قاعدة ملكية القطاع الخاص وتزايد
دوره فى الاقتماد القومى واحداث التنمية وادراك أهمية الاعتماد على قيادات
ادارية تستوعب طبيعة المرحلة ونؤمن بأهمية وحتمية التغيير وذلك ايماناً
بأن الادارة الناجحة تعتبر عاملاً مهماً وأساسياً فى انجاح أى مشروع خاصة فى
ظل نظام التفويض المطلق من خلال تطبيق القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ ويتطلب
اعداد نظم حوافز وأجور موضوعية ترتبط بالانجازات الحقيقية والقيمة المضافة
وتساعد على الابتكار والابداع وتطوير الاداء بحيث تكون عامل جذب لـذوى
الخبرات والقدرات والمهارات العالية اللازمة للتطوير وتقضى على ظاهرة
هروب وهجرة العمالة الفنية المتخصصة من وحدات قطاع الاعمال العام ، ويساعد
وجود نظام سليم للحوافز فى عملية تقييم الأداء بمايتضمنه من دوافع ايجابية
ودوافع سلبية ، تجعل من مملحة القائمين بالاداء تنفيذه بأعلى درجة من
الكفاءة .

ويرى " Willsmore, A.W. " (٢٠) " أن ربط الكفاءة عن التنفيذ بالأداء
الفعلى يعتبر بمثابة دافع أو حافز للأشخاص المسؤولين أو المدين ، للعمل
بتناسق وانسجام مع الاهداف التى أقرتها الادارة العليا ، عن طريق توجيهه
الانتباه مباشرة الى معرفة الحقائق المتعلقة بالعمل ، بالاضافة الى المعلومات
التي تؤدى الى النمو والتقدم الفردى .

كما يجب أن يتسم نظام الحوافز بالوضوح والاستقرار لفترة زمنية طويلة نسبياً حتى يتحقق استقرار القوى العاملة .

وأخيراً فإن العنصر البشري يجب أن يحظى بالأولوية والاهتمام بدعم وتطوير قدراته بالتدريب حتى يمارس مسؤولياته باعتباره الركيزة الأساسية التي يقع عليها عبء أحداث التنمية والتطوير ودعم الاقتصاد القومي في ضوء المفاهيم الجديدة للمشاركة في الإدارة والملكية خاصة وأن العنصر البشري هو المستهدف بالتنمية .

ثالثاً : النموذج الرياضي كمنطلق لتحديد أسعار تحويل المنتجات :

يرى الباحث أنه يجب الارتكاز على أسلوب التحليل الرياضي الذي يركز على نموذج البرمجة الخطية الذي يجمع بين الجانبين الاقتصادي والمحاسبي لأن من متطلبات الإدارة الحالية في ظل قانون قطاع الأعمال الجديد ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ تطوير نظام العمل في تلك الشركات لتطوير وتجديد انتاجية هذه الشركات وهذا يتطلب استخدام الأسلوب العلمي لتدعيم القرار أو تدعيم التحليل الاقتصادي في المساهمة في تحديد أسعار تحويل المنتجات الوسيطة في القطاع العام يمكن بالإضافة لأسلوب التحليل الاقتصادي والمدخل السلوكي استخدام أسلوب التحليل الرياضي ويتم ذلك باستخدام أسعار ظل نموذج البرمجة الخطية باعتبارها تلك الأسعار التي يمكن أن تسود في الاقتصاد القومي إذا وصل إلى حالة التوازن وفي ظل استيفاء كافة شروط المنافسة الكاملة وبمعنى آخر فإنها تعني تلك الأسعار التي من شأنها أن تتساوى الانتاجية الحدية لعناصر الانتاج في موقف أمثل تؤخذ فيه في الحساب كافة الاستخدامات الممكنة للموارد المتاحة .

خصائص (سمات) أسعار التحويل في ظل المدخل المقترح :

١ - أن تحقق أسعار التحويل تطابق الاهداف داخل التنظيم وذلك عن طريق التوفيق بين مصالح الاقسام المستقلة ومصالح التنظيم ككل ، وذلك عن طريق منع مديري الاقسام من العمل على تعظيم أرباحهم الخاصة باتباع سياسات تؤدي إلى الأضرار بباقي أجزاء المنشأة .

فيها ، وهذا الاتجاه نحو تشجيع القطاع الخاص والتحرر من الامتصاص التي تحيد من استقلال الاقسام الداخلية بمنشآت قطاع الأعمال ومن هنا تبرز أهمية اصلاح السياسات السعرية بحيث لايتحمل القطاع العام بأعباء السياسة الاجتماعية الحكومية مراعاة للبعد الاجتماعي ويبرز دور تحديد أسعار المنتجات الوسيطة في شركات القطاع العام. في ظل قانون قطاع الأعمال الجديد الذي يتجه نحو الاعتماد على قوى العرض والطلب السوقية.

٣ - اتجاهات اجتماعية :

وتنحصر تلك الاتجاهات في درجة ثقافة العنصر البشري المستخدم في العملية الانتاجية ودرجة تعليمه والقانون الجديد لشركات قطاع الأعمال يتطلب لادارة هذه الشركات ادارات محترفة تضم الخبراء والمتخصصين في هذا المجال كما تناول هذا القانون تهيئة المناخ الاجتماعي للعاملين في تلك الشركات حيث ترك القانون للادارة في كل شركة كامل الحرية في ترتيب أوضاع العاملين وتحديد أجورهم ومكافأاتهم وتحديد ماتراه الشركة من أساليب الربط الاجر بالانتاج .

ب - عوامل داخلية على مستوى الشركة :

وهذه العوامل يجب أن تكون محل الدراسة قبل تصميم نظام محاسبي عند تحديد سعر التحويل للمنتجات المتبادلة بين الأقسام وبعضها داخل المنشآت داخل قطاع الاعمال العام بعد صدور القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ الخاص بتنظيم تلك الشركات لتأخذ هيكل الشركات القابضة والتابعة ومن هذه العوامل

١ - إستقلالية الإدارة :

حيث أن القانون الجديد يعطي استقلالية للادارة في اتخاذ القرار بعد أن مررنا بمرحلة تجرد اتخاذ القرار ، فنجد أن هذا القانون حرر الحكومة من الالتزام بميزانية للنقد الاجنبي لتمويل احتياجات شركات القطاع العام والقي على عاتق كل شركة مهمة تدبير احتياجاتها من النقد الاجنبي . كما نجد أن هذا القانون يجعل الادارة المصرية تتجه نحو اتباع أساليب اللامركزية في اصدار القرارات ومايستلزمه ذلك من كبر حجم التفويضات الادارية

للمسؤولين عن ذلك القطاع الأمر الذي يترتب عليه استقلال للاقسام الداخلية بمنشآت قطاع الاعمال ومن هنا تبرز أهمية عنصر الاستقلالية عند تسعير المنتجات الوسيطة في شركات القطاع العام .

٢ - المشاركة في تسعير المنتجات المحولة بين أقسام ووحدات قطاع الاعمال:

يعتبر مبدأ المشاركة أحد الحاجات الاجتماعية التي تؤثر في سلوك الافراد وتنمي لديهم الشعور بالانتماء الى الجماعة وتؤدي المشاركة الى اهتمام الأفراد بعملهم في مختلف المستويات الادارية . ونظر لتحرر الادارة فيى القطاع العام من المركزية المسرفة في اتخاذ القرارات الاقتصادية حيث أن الادارة في ظل قانون قطاع الأعمال قد حرر الادارة من المركزية واتجه الى اللامركزية وذلك باعطاء سلطات أوسع للمديرين وبذلك فان المشاركة في تسعير المنتجات الوسيطة من السلع والخدمات في وحدات القطاع العام من العوامل الأساسية في تخطيط أرباح هذه المراكز في ظل نظام محاسبة مراكز الربحية ومما لاشك فيه أن فرض المحاسب والادارة العليا لاسعار معينة للمنتجات والخدمات المحولة بين المراكز دون اشراك المسؤولين عن هذه المراكز في تحديد مثل هذه الاسعار وبالتالي الأرباح المخططة لمراكزهم والتي سيتم محاسبتهم عنها (١٨) من الأمور التي يعتبرها المسؤولين أنها تمثل ضغط عليهم لتحقيق أهداف مفرضة عليهم لم يشتركوا فيها ولذلك فهي تواجه مقاومة عند التنفيذ لعدم رضائهم عنها . ومن ثم فانه تبدو أهمية اشراك المسؤولين عن مراكز الربحية في تسعير ما يحول من مراكزهم من بضائع وخدمات ويؤيد ذلك أنه وان كان في تطبيق نظام محاسبة مراكز الربحية تدعيم لمبدأ اللامركزية الا أنه مع مزايا تطبيق هذا المبدأ فلا بد وأن نلاحظ ما يستتبع ذلك من وجود عدد مراكز الربحية وبالتالي تعدد الاشخاص المسؤولين عن هذه المراكز والذين تختلف وجهات نظرهم وسلوكهم مما يستوجب الترابط بينهم بما يمكن في النهاية من تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وهذا يتطلب ضرورة اشراك المسؤولين عن مراكز الربحية في تسعير ما يحول بين مراكزهم من بضائع وخدمات حتى يكون مثل هذا التسعير محل قبول من جانبهم وحافز لهم على سلوك يحقق أهداف الوحدة ولا يعطل أو يضر غيرهم من المراكز (١٩) .

ويعتقد الباحث ان تزايد الاهتمام بمفهوم المشاركة في المجال المحاسبي

٢ - أن تؤدي أسعار التحويل الى دقة نسبية في تقييم أداء مديري الاقسام،
وتعيين مدى مساهمتهم في أرباح المنشأة .

٣ - أن تؤكد أسعار التحويل الى احترام الاستقلال الذاتي للاقسام وأن أرباح
كل قسم لا تتأثر بتصرفات الاقسام الاخرى .

ويتضح للباحث أن أسعار التحويل تهدف الى تحقيق هدفين رئيسيين هما :
أولاً : توجيه مديري الاقسام لاتخاذ القرارات التي تساعد على التوزيع
الاقتصادي للموارد ، حيث أن عدم وجود نظام دقيق نسبياً لأسعار
التحويل قد يؤدي في الغالب الى عدم فاعلية توزيع الموارد .

ثانياً : محاولة القياس السليم لأرباح الاقسام للحكم على مدى كفاءة أداء مديري
الاقسام حيث أن السعر الذي يتم به التحويل يؤثر في تقارير الدخل
لكل من الاقسام البائعة والمشتري .

وتشتق أسعار الظل بعد التوصل الى الحل الأمثل لمشكلة البرمجة الخطية
حيث يتم الحصول على مؤشر ذو قيمة كبيرة ، وهي مجموعة من القيم أو أسعار
الظل للموارد المحدودة تمثل مساهمة هذه الموارد في الربح النهائي الناتج
عن استخدامها في انتاج المنتجات النهائية . وتعطى هذه القيم أو أسعار
الظل القيمة الحدية للوحدة الاضافية عن كل مورد متحكم ، ويمكن استخدام
أسعار تحويل هذه الموارد ، حيث أن سعر الظل يمثل العائد الحدي للوحدة من
المورد المحدود بعد تغطية التكاليف المتغيرة له ، ولذلك فانه لتحويل أسعار
الظل الى أسعار تحويل تضاف اليها التكاليف المتغيرة للمنتجات الوسيطة .

وتعكس أسعار الظل للموارد المتحكمه قيمة الناتج الحدي لهذه الموارد،
وبذلك تمثل هذه الاسعار تكلفة الفرصة المضاة لاستخدام الموارد النادرة
التي تتمف بأنها متحكمه في العملية الانتاجية ، لذلك يمكن استخدام هذه
الاسعار في تحميل الاقسام نتيجة استخدامها للموارد المحدودة .

كما أنه يمكن استخدام الحجم الأمثل للانتاج كأساس للرقابة والتنسيق في
حالة الرغبة في توزيع الموارد النادرة لكل قسم بشكل بتوائم مع الخطة العامة
للمنشأة .

ولايضاح ذلك أوضحت الدراسات التطبيقية لبعض وحدات قطاع الأعمال في مصر وهو قطاع الغزل والنسيج مايلي:

لاستخدام تلك الشركات أسعار التحويل في مجال تسعير المنتجات الوسيطة وأيضا في مجال تقييم الأداء رغم ما هو شائع عمليا من وجود مراحل متميزة في مجال الغزل والنسيج مما قد يعطى الانطباع بأن أقسام المنشأة الواحدة تتعامل مع بعضها كأقسام مشترية وبائعة .

وقد اتضح من الدراسة الميدانية أن عدم الاستخدام الواضح لأسعار التحويل في ذلك القطاع يرجع للأسباب الآتية :

١ - لا يوجد عمليا في معظم المنشآت - تحويلات بين الاقسام الانتاجية وبعضها البعض وأنه حتى في المنشآت التي قد توجد فيها هذه التحويلات فانها تتم على أساس التكلفة الفعلية وهذا لا يتماشى مع المفهوم العلمى للتكلفة ، حيث يتضمن عناصر أرباح لا يتحقق أى نفع من ورائها ، كما أنها غير ضرورية وغير لازمة للانتاج ومن ذلك :

- * أعباء الطاقة الآلية العاطلة وغير المسموح بها .
- * أجور الوقت الضائع غير العادى .
- * صافى خسارة العوادم غير المسموح بها .

٢ - يترتب على نظام التحويل السائد بالشركة ، عدم رغبة المراكز الداخلية التي تتداول منتجاتها في السوق - مركز الغزل ، مركز تدوير المفرد ، ومركز التطبيق ، ومركز الزوى ، ومركز تدوير المزوى - في التحويل الداخلى وتفضيلها البيع الخارجى طالما أن سعر السوق يفوق التكلفة ، طالما أن هناك مسئولية ادارية ملقاة على عاتقها .

٣ - يؤدي النظام السائد بالشركة الى حدوث تضارب بين المركز المحول والمركز المحول اليه ، وذلك في حالة زيادة التكلفة عن سعر السوق حيث قد يمارس المركز المحول نشاطه الانتاجى على وجه غير اقتصادى أو بمستوى كفاءة ضعيف مما يؤدي الى تحميل المركز المحول اليه بمسئولية عدم الكفاءة والاسراف في المركز المحول .

٤ - يترتب على نظام التحويل السائد بالشركة ، حرمان المراكز الداخلية

من فرصة تحقيق ربح نظير مجهودتهم فى النشاط الانتاجى .

٥ - يؤدى النظام الحالى الى تذبذب تكلفة التحويل من فترة لأخرى ، تبعاً للتغير فى حجم الانتاج .

٦ - فشل نظام التحويل السائد بالشركة فى امداد القسم البائع أو المحمول بأى حافز للرقابة على عناصر التكاليف طالما أن تكاليف الاسراف وعدم الكفاءة يتم انتقالها ضمن سعر التحويل .

٧ - إن أسعار التبادل طبقاً للنظام الحالى تفرض على مديرى المراكز وليس لهم الحرية فى اختيارها ، مما يتعارض مع مبدأ اللامركزية الادارية والاستغلال الذاتى لمراكز الربحية وبذلك نجد انعدام التفويضات الادارية فى هذا القطاع .

لذلك يرى الباحث أن المدخل المقترح لتحديد أسعار تحويل المنتجات بين وحدات قطاع الأعمال فى اطار الملامح العامة للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ فى مصر بشأن تنظيم شركات قطاع الأعمال العام لتأخذ هيكل القايضة والتابعه نقطة تحول هامة فى تنظيم الملكيات فى القطاع العام المصرى من حيث رقابته وادارة موارد . حيث يهدف هذا القانون الى :

١ - اعتراف المسؤولين بأهمية اللامركزية وتقسيم المنشأة الى مراكز ربحية وبالتالي تحرير الادارة وتطويرها معايتفق وأسس الادارة فى القطاع الخاص وبالتالي كبر حجم التفويضات الادارية بشكل ملموس وهذا يساعد فى تحديد أسعار المنتجات النهائية والوسيطه بواسطة جهة واحدة ، لذلك وجد الباحث أن مدور قانون الاعمال الجديد يعتبر عامل مشجع على استخدام الاساليب العلمية المنظورة ومنها استخدام أسعار التحويل فى تسعير المنتجات الوسيطه وكمنطلق لتقييم الأداء بالشركة محل التطبيق .

٢ - حرية تطبيق نظم التكاليف وبذلك يمكن تطبيق نظام التكاليف المعيارية بالشركة لأهمية فى الرقابة واتخاذ القرارات الادارية .

٣ - الاهتمام بتحديد أسعار التحويل ، والتي تعكس كفاءة الاداء الحقيقى للمراكز الداخلية بالشركة .

وايضاحا لما تقدم وجد الباحث أن إحدى وحدات غزل الصوف التابعة لهذا القطاع حيث ينقسم مصنع غزل الصوف الى قسمين الأول - لغزل الصوف المسرح ويستخدم فى انتاج السجاد والثانى - لغزل الصوف الممشط ويستخدم فى انتاج الاقمشة والبساطين وذلك بالاضافة الى قيامه بانتاج غزل التريكو الذى يتم تدويره على هيئة شلل لبيعة بحالته .

كما تمر الخامة بمرحل انتاجية مختلفة أثناء الغزل ، بالنسبة للصوف العربى المحلى - كالمغسيل والتنظيف ، والكرد ، والتنميط ، والسحب والبرم والغزل والتدوير بينما تمر الخامة بمرحل انتاجية مختلفة بالنسبة للغزل الممشط للصوف المستورد (فرنسى - يابانى) كالسحب والبرم ، والغزل ، والتدوير حيث يتم استيراد الصوف على هيئة كور ممشطة لاحتياج الى العمليات الصناعية الأولية . وينتج وحدة الصوف ثلاثة منتجات المنتج الأول فى مرحلة الغزل (ص) وهو الناتج الوسيط وفى هذه المرحلة يتم انتاج نوعين من الغزل غزل الصوف العربى ويرمز بالرمز (س_١) ويتم انتاج المنتج الثالث س_٣ فى مرحلة الغزل الممشط وهو الصوف الانجليزى ، ويتم استخدام المنتج (ص) فى انتاج المنتجين الأول والثانى . كما يمكن بيعه فى السوق الخارجى بحالته الراهنة . وقد توافرت البيانات التالية :

مرحلة الغزل (ص)	مرحلة الغزل الممشط (فرنساوى وانجليزى) (س _٣)	مرحلة الغزل العربى (س _١)	المراحل بيانات
٢	١٢	١٠	سعر بيع الوحدة فى السوق الخارجى / كليو جرام
١	٨	٤	تكاليف متغيرة معيارية (للوحدة / كليو جرام)
١	٤	٦	هامش المساهمة المعيارية للوحدة .

وقد تبين من الدراسات الفنية أن كل من س_١ ، س_٣ ، تحتاج الى وحدة من المنتج ص ، كما أن وحدات الطاقة المتاحة واحتياجات كل منتج تتمثل فى :

الاحتياجات المعيارية لوحدة المنتج ج			الطاقة المتاحة
مرحلة الغزل ص	وحدة منتج غزل فرنسي وانجليزي س٣	وحدة منتج غزل عربي س١	
١	١	٧	مواد مباشرة ١٢٠٠ كليو جرام
١	٣	٣	طاقة عمالية ١٠٠٠ ساعة عمل
١	٢	٢	طالة آلية ٨٠٠ ساعة آلية

فانه في ضوء البيانات السابقة يمكن تحديد خطة الانتاج للقسمين (س١ ، س٣) التي تحقق أكبر ربح ممكن ، كما يمكن التوصل من خلال صياغة وحل نموذج البرمجة الخطية التوصل الى كمية الانتاج التي تنتج من المنتج (ص) وتحول للقسمين الأول والثاني لانتاج المنتجين س١ ، س٣ ، كذلك الكمية التي يبيعها القسم الثالث من المنتج (ص) في السوق الخارجى .

وبالطبع يمكن صياغة نموذج البرمجة الخطية " الشكل الأول " للمشكلة السابق بيانها على النحو التالى :

اذا رمزنا الى الكمية التي تحول من القسم الثالث من المنتج (ص) الى القسم الأول والثاني بالرمز (س١) والكمية التي يمكن بيعها مباشرة فى السوق الخارجى بالرمز (س٣) فان يمكن صياغة المشكلة على الوجه التالى :

$$(١) \cdot \cdot \quad \text{عظم (ر)} = ٦ س١ + ٤ س٣ - س١ - س٣ + س٣$$

وذلك فى ظل القيود التالية :

$$(٢) \cdot \cdot \quad ١٢٠٠ > ٧ س١ + ٣ س٣ + س٣ + س٣$$

$$(٣) \cdot \cdot \quad ١٠٠٠ > ٣ س١ + ٣ س٣ + س٣ + س٣$$

$$(٤) \cdot \cdot \quad ٨٠٠ > ٢ س١ + ٢ س٣ + س٣ + س٣$$

$$(٥) \cdot \cdot \quad ٨٠٠ > ٢ س١ + ٢ س٣ + س٣ + س٣$$

شرط عدم السلبية ، حيث أن :

$$\begin{matrix} \text{س}^1 \\ \ll \text{صفر} \\ \text{س}^2 \end{matrix} \quad \begin{matrix} \text{ص}^1 \\ \ll \text{صفر} \\ \text{ص}^2 \end{matrix}$$

وبالتعويض عن قيمة (ص^١) في دالة الهدف والقيود نصل الى شكل النموذج كمايلي :

$$\text{عظم (ر)} = ٥ \text{ س}^1 + ٣ \text{ س}^2 + ١ \text{ ص}^1 \quad \cdot \text{ أكبر مايمكن}$$

القيود

$$\begin{aligned} ١٢٠٠ & \geq ١ \text{ س}^1 + ٢ \text{ س}^2 + ١ \text{ ص}^1 \\ ١٠٠٠ & \geq ١ \text{ س}^1 + ٤ \text{ س}^2 + ١ \text{ ص}^1 \\ ٨٠٠ & \geq ١ \text{ س}^1 + ٣ \text{ س}^2 + ١ \text{ ص}^1 \end{aligned}$$

وطبقا لنظرية الثنائية في البرمجة الخطية يمكن التوصل من هذه المشكلة السابق بيانها الى الشكل الثاني Dual Problem بصيغة رياضية أخرى على النحو التالي :

$$(٥)٠٠ \quad \text{المطلوب تخفيض (ر)} = ١٢٠٠ \text{ م}^1 + ١٠٠٠ \text{ م}^2 + ٨٠٠ \text{ م}^3 \quad \cdot \text{ في ظل القيود الرئيسية التالية :}$$

$$\begin{aligned} (٦)٠٠ \quad & ٥ \geq ١ \text{ م}^1 + ٢ \text{ م}^2 + ٣ \text{ م}^3 \\ (٧)٠٠ \quad & ٣ \geq ١ \text{ م}^1 + ٤ \text{ م}^2 + ٣ \text{ م}^3 \\ (٨)٠٠ \quad & ١ \geq ١ \text{ م}^1 + ٣ \text{ م}^2 + ٣ \text{ م}^3 \end{aligned}$$

وذلك بشرط عدم السلبية أى أن $\text{م}^1, \text{م}^2, \text{م}^3 \geq \text{عفر}$

ويمكن القول أن متغيرات الشكل الثاني - السابق بيانه - لمشكلة البرامج الخطية تعبر عن أسعار استخدام الموارد النادرة والمحدودة التي تظهر فى شكل مجموعة من القيود الرياضية ، ويلاحظ أن هذه الأسعار ليست مستمدة من البيانات التكاليفية أو السوقية لتلك الموارد النادرة ، ولكنها مجرد نتيجة تفرضها الكفاية الاقتصادية .

ويود أن يوضح الباحث أن الحصول على الاسعار الظلية لايتطلب بالضرورة حل المشكلة فى شكلها الثانى ، حيث أنه من الممكن الحصول عليها من الجدول

النهائي للسبيلكس للشكل الأول ، حيث تظهر في شكل معاملات للمتغيرات
الراكدة - الممثلة لمجموعة قيود الشكل الأول - في الصف الأخير والذي يمثل
دالة الهدف من الجدول المذكور .

ويرى الاقتصاديون أن هذه الاسعار الظلية تقيس لنا الأرباح الاجمالية
الممكن تحقيقها لو أمكن الحصول على وحدة اضافية من الموارد النادرة
المتعلقة بها بنفس التكلفة السابقة ، أو الأرباح الاجمالية الممكن ضياعها اذا
نقصت وحدة من الموارد النادرة المتعلقة بها (٢١) .

ولما كان تحقيق الكفاية الاقتصادية لمنشأة يتطلب الوصول الى مستوى
النشاط الذي تصبح فيه الارباح الحدية مساوية للصفر ، ولكن ندرة بعض الموارد
تعتبر قيودا تمنع المنشأة من الوصول الى هذا المستوى من النشاط أى تمنعها
من تحقيق الكفاية الاقتصادية ، كما أنه لما كانت الأسعار الظلية تقيس لنا
الفرق بين الأرباح الممكن تحقيقها من حجم النشاط المتاح والأرباح الواجب
تحقيقها اقتصاديا ، فإنه يمكن القول بأن هذه الاسعار الظلية تقيس لنا الضياع
الاقتصادى الناجم عن قصور الامكانيات المتاحة عن تحقيق هدف المنشأة على
أسس اقتصادية سليمة . وبمعنى آخر - من وجهة نظر المحاسبين - تعطينا هذه
الاسعار تكلفة الاختناقات التى تمثلها تلك الموارد النادرة - فى شكل أرباح
اجمالية يمكن تحقيقها اذا أمكن توفير القدر من تلك الموارد الذى يقضى على
هذه الاختناقات . ولذلك نجد أن الهدف فى ظل الشكل الثانى للمشكلة هو
تخفيض تلك التكلفة والتى تمثلها الدالة .

$$" (ر) = ١٢٠٠ م ١ + ١٠٠٠ م ٢ + ٨٠٠ م ٣ "$$

ومن المعروف أنه طبقا لمبادئ، نظرية الازدواج فى البرامج الخطية أن
قيمة دالة الهدف التى يحددها الحل الأمثل للمشكلة فى شكلها الأول لا بد وأن
تساوى قيمة دالة الهدف التى يحددها الحل الأمثل للمشكلة فى شكلها الثانى ،
ولكن بمعنى عكسى فمثلا اذا كان هدف المشكلة الأول هو تضخيم (ر) السى
أقصى حد ممكن حيث (ر) تشير الى الربح الاجمالي مثلا فان هدف نفس المشكلة
فى شكلها الثانى يكون تخفيض (ر) الى أدنى حد ممكن حيث (ر) تشير الى
تكلفة الاختناقات ممثلة فى شكل أرباح ضائعة بسبب تلك الاختناقات . وحينئذ
يجب أن تكون قيمة (ر = ر) فى الحل الأمثل للشكلين . ولما كانت الأسعار

الظلية تقيس لنا مدى مساهمة الوحدة من الموارد النادرة في قيمة دالة الهدف التي يحددها الحل الأمثل للمشكلة ، فإنه يمكن القول بأن الأسعار الظلية تحدد لنا مقدار تكلفة الفرصة المضيعة للوحدة من تلك الموارد النادرة ، حيث نجد مثلاً عند اختيار تشكيلة المنتجات باستخدام هذا النموذج أن المقارنة تتم بين كميتين هما :

١ - تكلفة الفرصة المضيعة لكمية الموارد النادرة المستخدمة في إنتاج وحدة المنتج (وهي عبارة عن مجموع حاصل ضرب وحدات الموارد النادرة المستخدمة \times الأسعار الظلية لهذه الموارد) .

٢ - الأرباح الاحتمالية التي تحققها الوحدة من نفس المنتج .

وبناء على هذه المقارنة يتم اختيار المنتجات التي تفوق الأرباح الكلية التي تحققها الوحدة منها تكلفة الفرصة المضيعة لكمية الموارد النادرة التي استخدمت في إنتاج تلك الوحدة . وعلى العكس تستبعد المنتجات التي تفوق تكلفة الفرصة المضيعة لكمية الموارد النادرة المستخدمة في إنتاج الوحدة منها الأرباح الاجمالية المحققة من نفس الوحدة لهذه المنتجات .

وعلى ذلك يمكن القول بأن أسعار الظل ماهي في حقيقة الأمر سوى تعبير عن تكلفة الفرصة المضيعة للموارد النادرة التي تمثلها كما يعكسها الحل الذي يقدمه نموذج البرامج الخطية .

جدول ()

الذي يوضح الحل الأمثل

م	متغيرات الحل	الكمية	س _١	س _٢	ص _١	ق _١	ق _٢	ق _٣
٥	س _١	١٠٠	١	٠	٠	٢/١٢	٢/١٢	(٤/١٢)
٣	س _٢	١٠٠	٠	١	٠	(١/٦)	٨/١	(٤/٦)
١	ص _٢	٢٠٠	٠	٠	١	٠	(٣)	٤
	ر	١٠٠٠	٥	٣	١	٤/١٢	١/١٣	١/٣
	ر-م		٠	٠	٠	(٤/١٢)	(١/٣)	(١/٣)

ويلاحظ أن أسعار الظل الثلاثة الواردة أسفل جدول الحل الأمثل هي $4/12$ ، $1/3$ ، $1/2$ ، كما أن الكمية المتاحة من المواد المباشرة هي ١٢٠٠ كليو جرام ، والطاقة البشرية المتاحة ١٠٠٠ ساعة عمل ، والطاقة الآلية المتاحة هي ٨٠٠ ساعة عمل آلي . ويتبين من ضرب سعر لظل في الكمية المتاحة أو الطاقة المتاحة من العمل الآلي والبشري أن المجموع يساوي دالة الهدف كما يلي :

$$4000 = 1200 \times 4/12$$

$$333 = 1000 \times 1/3$$

$$267 = 800 \times 1/2$$

الارباح ١٠٠٠ وهو أكبر ربح ممكن .

إستخدام أسعار الظل في تحديد أسعار التحويلات للمنتجات الوسيطة فـى شركات قطاع الأعمال :

وتساعد أسعار الظل - كما سبق أن أوضحنا - في حل مشكلة تسعير المنتجات المتبادلة داخليا بين مراكز أو أقسام منشأة ما حيث تعتبر مخرجات قسم ، مامدخلات لقسم أو أقسام أخرى .

وتتحدد أسعار التحويلات باستخدام أسعار الظل بالشكل الذى يستطيع كل قسم أن يقرر سياسته الانتاجية المثلى والتي تعتبر أيضا مثلى من وجهة نظر المنشأة فى مجموعها . فالمبدأ أن يعمل سعر التحويل على تحقيق سياسة انتاجية مثلى من وجهة نظر ادارة المنشأة ويجب أن يضمن سعر التحويل لكل من القسم المحول منه والقسم المحول اليه المنتج أو الخدمة الوسيطة تحقيق مستوى الربح الذى يتفق وهدف الادارة .

وهذا النظام ماهو الا نظام للتسعير الداخلى وتقييم الاداء ، فهو يجمع بين مزايا كل من نظام التكاليف الحدية ونظام التكاليف المعيارية ويهدف الى الجمع بين الأساس العلمى لاتخاذ القرارات عن طريق التكاليف الحدية والأساس العلمى للرقابة عن طريق التكاليف المعيارية وذلك كله من خلال نموذج البرمجة الخطية .

وقد أكدت الكتابات الفكرية المعاصرة فى المحاسبة على أهمية أسعار

التحويل والدقة النسبية في قياسها في اطار عملية تقييم اداء الادارات داخل المنشأة الواحدة . ومن الممكن اعتبار أسعار ظل الموارد مضافا اليها تكلفة الفرصة البديلة الخارجية بمثابة أسعار تحويلات بين الأقسام حيث يتميز سعر التحويل في هذه الحالة بالسهولة .

وحتى يتضح كيفية استخدام أسعار ظل نموذج البرمجة الخطية فان الأمر يتطلب منا أن نعود الى المشكلة السابق بيا نها في بداية هذا المبحث حيث يتطلب الأمر بعد أن وطننا الى الحل الأمثل الذي يبين كمية المنتج (ص) التي يجب تحويلها الى القسمين س_١ ، س_٢ كذلك تحديد كمية الانتاج التي يجب أن يبيعها القسم (ص) في السوق الخارجى ، والآن وبعد إيضاح كل ماسبق ، ماهو سعر التحويل المناسب للمنتج (ص) ، والذي يستخدم في تقييم مقدار المنتجات المحولة للقسمين س_١ ، س_٢ .

حيث أن هدف الادارة هو تعظيم الربح الى أكبر حد ممكن فان الحل الأمثل الذى توعلنا اليه بالجدول رقم (١) والذى يتبين منه مايلى :

١ - خطة الانتاج المثلى للقسمين س_١ ، س_٢ هى انتاج ١٠٠ وحدة من س_١ ١٠٠ وحدة من س_٢ .

٢ - حيث أن س_١ + س_٢ = ص_١ فان كمية (ص_١) الواجب تحويلها الى القسمين س_١ ، س_٢ هى :

$$١٠٠ + ١٠٠ = ٢٠٠ \text{ وحدة}$$

٣ - ص_٢ = ٢٠٠ وحدة وهذا يعنى أن كمية الانتاج التي يجب أن تباع بمعرفة القسم (ص) في السوق الخارجى هى ٢٠٠ وحدة .

٤ - يتمثل سعر تحويل الوحدة من المنتج (ص) فى :

(التكلفة المتغيرة المعيارية للوحدة من " ص " + سعر الظل للوحدة من المنتج " ص ")

$$= (١ + صفر) = ١ \text{ جنية .}$$

٥ - تبلغ المساهمة الحدية المعيارية طبقا للخطة المقررة ١٠٠٠ جنية ، كما تظهر فى قائمة الدخل التالية (جدول رقم ٢) .

جدول رقم (٢)

يوضح المساهمة المعيارية للمنتجين س_١، س_٢ والمنتج " ص " "

الاجمالي	المنتج ص _٢ غزل	المنتج س _٢ غزل فرنسواوي وانجليزى	المنتج س _١ غزل عربى	البيان
٢٦٠٠	وحدة جنية ٤٠٠ = ٢ × ٢٠٠	وحدة جنية ١٢٠٠ = ١٢ × ١٠٠	وحدة جنية ١٠٠٠ = ١٠ × ١٠٠	ايراد المبيعات يطرح منه
١٦٠٠	٢٠٠ = ١ × ٢٠٠	٩٠٠ = ٨ × ١٠٠ = ١ × ١٠٠	٥٠٠ = ٤ × ١٠٠ = ١ × ١٠٠	ت متغيرة المبيعات ت التحويلات
١٠٠٠	٢٠٠	٣٠٠	٥٠٠	المساهمة الحدية

يتبين مما تقدم أن ايراد مبيعات القسم ص_٢ (مبيعات الناتج الوسيط) تعادل تماما تكلفة التحويلات (الوحدات المحولة × سعر التحويل) للمراكز الانتاجية أو الأقسام التى تنتج المنتج س_١، س_٢ وهكذا يمكن القول أن أسعار التحويلات تؤثر على مبيعات المراكز (أو الأقسام) المسلمة أو البائعة، وتكاليف الاقسام المستلمة (المشترية) وعملية البيع هذه ليس لها أثر مباشر على أرباح المنشأة ككل، نظرا لأن تأثيرها على تكاليف كل قسم من الأقسام الداخلية (مراكز الربحية) ينعكس أثره المضاد على ايرادات وحدة ادارية (مركز ربحية داخلية) أخرى وبالتالي يؤثر التسعير الداخلى بطريقة غير مباشرة على أرباح المنشأة عن طريق تأثيره على قرارات مديري الأقسام .

ورغم أن نموذج البرمجة الخطية يعمل على تحقيق سياسة انتاجية مثلى من وجهة نظر ادارة المنشأة دون تعارض مع سياسة المسئولين عن الأقسام أو مراكز الربحية، فقد يترتب على تطبيق هذا النموذج فقدان درجة كبيرة من استقلال اداء هذه المراكز وذلك اذا تم تحديد مدخلات النموذج بمعرفة الادارة العليا حيث ينتج عن ذلك تأثير سلوى من جانب المسئولين عن مراكز الربحية كما هو الحال عند فرض أى معيار للاداء من أعلى . لذلك فانه لضمان استخدام البرمجة الخطية فى توليد أسعار الظل التى تستخدم فى التوصل لسعر التحويل دون الاخلال بمبدأ استقلال الاداء على مستوى القسم أو مركز الربحية يفضل أن

يكون لكل من هذه المراكز نظام فرعي للمعلومات على أن تمتد الإدارة العليا بمخرجات المعلومات التي تمكنها من معرفة طريقة استخدام كل مركز لموارد الخاصة والعلاقة بين المراكز في استخدامهم للموارد الخاصة بالمنشأة .

إن صدور قانون الأعمال الجديد ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بشأن شركات قطاع الأعمال العام ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم ١٥٩٠ لسنة ١٩٩١ ، كأطار تشريعي ومدخل طبيعي لهذه المرحلة الانتقالية نحو الخصخصة والتحول الاقتصادي والانتقال الى اقتصاديات السوق وآلياته بدلا من الاعتماد الشمولي على أن يتواكب مع هذه المرحلة تحقيق الاستقلالية الكاملة لوحدات قطاع الأعمال العام والغاء القيود التي كبلت آدائها لسنوات طويلة واصلاح الهياكل التمويلية والانتاجية والتنظيمية لها ودعم قدراتها التنافسية من خلال تجديد وتطوير انتاجها واطلاق القدرات والطاقات البشرية المبدعة والخلاقة فسي الانتاج والادارة ، وبذلك وجد الباحث أن قانون الاعمال الجديد ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ عالج المشكلات التي كانت تواجه الادارة فى القطاع العام وهى :

أولا : تحرير الادارة وتطويرها بمايتفق وأسس ادارة القطاع الخاص حيث أن سمات الادارة فى القطاع العام قبل صدور قانون الاعمال الجديد هو انكماش حجم التفويضات الادارية بشكل ملموس واتباع أسلوب المركزية فى اتخاذ القرارات وكان ذلك من أهم القيود والمعوقات التي كانت تحد من قدراته فى دعم وتطوير الاقتصاد المصرى ولكن يصدر القانون الجديد لقطاع الأعمال نجد أن من ملامحة اتباع لامركزية اصـدار القرارات ومايستلزمه من كبر حجم التفويضات وهذا يعتبر عامـل مشجع فى استخدام الاساليب العلمية المتطورة عند استخدام أسعار تحويل المنتجات الوسيطة والنهائية فى تسعير المنتجات الداخلى أو بين الشركة القابضة ووحداتها التابعة .

ثانيا : نقل ملكية أسهم شركات القطاع العام (التابعة) بالتدريج للقطاع الخاص حيث يشير الاصلاح الاقتصادي الاخير الى الخصخصة أو التخصيمية Privation بمعنى تحويل شركات من النواحي الى ملكية القطاع الخاص مع اصلاح هياكل هذه الشركات من النواحي التمويلية والانتاجية ، كما أن الاتجاه نحو تشجيع القطاع الخاص والتحرر من الانماط التي تحد من استقلال الاقسام الداخلية بمنشآت

قطاع الأعمال وبذلك فانه من المتوقع أن تزداد أهمية هذه الدراسة وذلك
باصلاح السياسات السعرية بحيث لايتحمل القطاع العام بأعباء
السياسة الاجتماعية الحكومية ومن هنا تبرز أهمية تحديد سعر عادل
نسبياً بين الاقسام بعضها البعض داخل المنشأة أو بين الشركات
القابضة ووحداتها التابعة .

ويرى الباحث أن الاسلوب الذى اقترحه للدراسة فى مجال تحديد أسعار
تحويل المنتجات الوسيطة أو النهائية وهو أسلوب التحليل الاقتصادي
المحاسبى والسلوكى كذلك استخدام أسلوب التحليل الكمى باستخدام البرمجة
الرياضية يعتبر مذخلاً مناسباً فى ظل مايتجه اليه قانون قطاع الأعمال الجديد
من حيث دعم القرارات التى تصدر عن اختيار دقيق وعلمى لأفضل بديل
باستخدام المعلومات المتاحة التى يوفرها الأسلوب المقترح .

وقد تطلب تطبيق الأسلوب المقترح من الباحث استعراض أهم الدراسات
السابقة فى هذا المجال مرتكزا فى ذلك على الابعاد الاقتصادية والمحاسبية
والسلوكية والكمية بغية التوصل الى نموذج عام يحاول الجمع بين هذه الملامح
العامه لدعم قرارات تسعير تحويل المنتجات بين وحدات قطاع الاعمال
وأقسامه . وقد توصل الباحث الى أنه يمكن الاعتماد على نموذج البرمجة
الخطية حيث يمكن الوصول الى أسعار الظل كمزهد لتسعير هذا الناتج بعد
تنقيته فى ضوء الظروف والعوامل الاقتصادية والسلوكية .

وقد خلص الباحث الى النتائج التالية :

١ - أنه بصور القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بشأن شركات قطاع الأعمال العام
وجد الباحث أن هذا القانون جاء محققاً من المركزية المسرفة فى اتخاذ
القرارات الاقتصادية فى شركات القطاع العام واعطاء مسئولية وسلطات
أوسع وخفض عدد أجهزة الاشراف والرقابة وهذا يساعد على اتباع سياسات
انتاجية جديدة تهدف الى رفع مستوى جودة المنتجات طبقاً للمعايير
والمواصفات الدولية وهذا يؤدي الى زيادة القدرة التسويقية لمنتجات
قطاع الاعمال والقضاء على التصنيف التقليدى للمنتجات محلياً وللتصدير .

٢ - إن الاتجاه نحو تحديد سياسات تسعير اقتصادية يعطى صورة حقيقية

لكفاءة التشغيل في قطاع الاعمال وهذا الاتجاه مؤيد حاليا بالاتجاه نحو الاعتماد على قوى العرض والطلب السوقى ومن هنا تبرز أهمية الدراسة الخاصة بتحديد أسعار لتحويل المنتجات أو الخدمات في قطاع الأعمال سواء على مستوى الاقسام الداخلية أو على مستوى الشركات القابضة ووحداتها التابعة أو بين الشركات التابعة بعضها البعض وبذلك يتم اصلاح السياسات السعرية بحيث لايتحمل القطاع العام بأعباء السياسة الاجتماعية الحكومية كما كان متبعاً قبل صدور هذا القانون الجديد . حيث بلغت خسائر القطاع العام مئات الملايين من الجنيهات .

٣ - يقترح الباحث تطبيق المدخل المقترح لتحديد أسعار تحويل المنتجات بين وحدات قطاع الاعمال الذى يعتمد على مدخل متعدد الابعاد وهو المدخل الاقتصادى والمحاسبى والمدخل السلوكى والمدخل العلمى باستخدام الاسعار الظلية للبرمجة الخطية فى تحديد سعر تحويل لكل من القسم المحول منه والقسم المحول اليه لتحقيق مستوى ربح يتفق وهدف القانون الجديد . كما أن هذا النظام للتسعير يجمع بين مزايا كل من نظام التكاليف الحدية ونظام التكاليف المعيارية بهدف الجمع بين الاساس العلمى لاتخاذ القرارات عن طريق التكاليف الحدية والاساس العلمى للرقابة عن طريق التكاليف المعيارية وذلك كله من خلال نموذج البرمجة الخطية . ويرى الباحث أن هذا المدخل المقترح يعتبر ملائماً لتحديد سعر تحويل عادل للمنتجات الوسيطة والنهائية للسلع والخدمات فى شركات قطاع الأعمال فى ظل المتغيرات التى يتضمنها قانون قطاع الاعمال ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ .

٤ - إن تحرير الادارة وتطويرها فى ظل قانون قطاع الاعمال الجديد يتيسر لوحدات ذلك القطاع حرية تطبيق نظم التكاليف وبذلك يمكن تطبيق نظام التكاليف المعيارية كوسيلة للرقابة على التكاليف للتعرف على نواحي الاسراف والانحراف بغرض معالجتها ، مع تحديد التكاليف الخاضعة للرقابة فى كل مركز وتلك غير الخاضعة لرقابته ، كذلك ضرورة الفصل فى سجلات التكاليف بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لكل مركز سواء كان مركز انتاج أو مركز خدمة لاهمية ذلك فى ترشيد قرارات التسعير .

مراجع البحث وهوامشة :

- ١ - قانون شركات قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم ١٥٩٠ لسنة ١٩٩١ .
- ٢ - د . عباس الشيرازى : تسعير الانتاج الداخلى "المنتجات الوسيطة وأثره على تقييم الأداء وترشيد القرارات" ، مجلة البحوث التجارية ، كلية تجارة الزقازيق ، العدد الأول ، سنة ١٩٧٩ ، ص ٢٤ .
- ٣ - د . أحمد موسى : " تقييم الأداء الداخلى وأسعار التحويل " - مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكاليف ، العدد الأول - السنة العاشرة ، يناير سنة ١٩٨١ ، ص ٤١ .
- 4- Charles, T. Horngren, "Accounting for Management Control", Prentice Hall, 3rd Ed., 1974, P. 680.
- ٥ - د . عباس الشيرازى : " تسعير الانتاج الداخلى والمنتجات الوسيطة " وأثره على تقييم الأداء وترشيد القرارات ، مرجع سابق ، ص ص ٤١ - ٤٢ .
- 6- Joel Dean, Decentralization and Entraccompany Pricing, Harvard Business Review, July 1955.
- ٧ - د . أحمد موسى : " دراسات فى أنظمة التكاليف فى المشروعات الصناعية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، سنة ١٩٨٠ ، ص ٤٦٨ .
- 8 - Johnston, J. Statistical Cost Analysis , New York, McGraw Hill, 1960, Ch.4.
- ٩ - د . اسماعيل هاشم : مبادئ الاقتصاد التحليلي ، دار النهضة العربية بيروت ، سنة ١٩٧٨ ، ص ٢٨٨ - ٢٨٩ .

- 10- Brigham, Eugene F. James L. Pappas, "Managerial Economics", Second Edition the drydem press Hin Sdale, Illinois, 1976, P. 300.
- 11- Magee. R., "Advanced Managerial Accounting" Harper & Row, Pub. Inc., 1986, PP.332-335.
- 12- Ronen Y. and K.B. Balachandram" An Approach to transfer Pricing Under Uncertainty", Journal of Accounting Research, Autumn, 1988, PP. 300-314.
- 13- Locò, . J. Lawrence, " Selecting the Right Transfer Pricing Model", Management Accounting March, 1983.
- 14- Hansen, Management Accounting , Pws-KENT Pub. Co., 1990, P. 737.
- 15- Joel Dean, Profit Performance Measurment of Division Managers", As Cited by Anthony, R., J. Dearden , and R. Vancil, Management Control System, Cases and Readings, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1965, P.254.
- 16- Caplan, E.H., "Management Accounting and Behavioral Science, (Reading, Mass: (Addison -Wesley Publishing Company, 1971.
- 17- Howard Martin, "Breaking through the Break-even Barriers", Management Accounting May, 1985, P. 34.
- 18- Waston D.J.H. Baumlet J.V., " Transfer Pricing: A Behavioral.." The Accounting Review, July, 1975. PP. 471-473.
- 19- Ibid., PP. 466-472.

20- Willsomer, A. W. " Accounting for Management Control, " London: Pitman House, 1971, P. 153.

٢١ - قد يختلف يعبر الظل للوحدة في حالة التوسع عنه في حالة الانكماش بالنسبة للمورد النادر الواحد ، كما هو الحال اذا كانت الوحدة سوف تحول ذلك المورد النادر الى مورد غير نادر أو العكس أو كما الحال اذا كان الحل منتكسا .

لتوضيح ذلك يمكن الرجوع الى :

* Jayne. Strum Note on Two-Sided Shado Prices Jornal of Accounting Research, (Vol. 7, No, 1, Spring, 1969, P. 160.

٢٢ - د . سمير أبو الفتوح صالح ، استخدام سعر ظل نموذج البرمجة الخطية في تحديد اسعار تحويل المنتجات والخدمات بين الاقسام الانتاجية ركيـزة لنظام محاسبة المسئوليات - مجلة كلية التجارة - جامعة صنعاء ، العدد الخامس ، ابريل ، سنة ١٩٨٤ .