

## أسعار التنازلات الداخلية كأداة لتحسين أداء مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية

أ. تواتي مريم

جامعة البليدة- الجزائر

### المخلص:

بوجود التنظيمات غير مركزية يمكن اعتبار مختلف الوحدات ( المراكز ) ككيان حقيقي غير مستقل فيما بينها، و التبادلات التي تتم بين هذه المراكز الخاصة بنفس المنظمة يمكن أن تتم من خلال سعر، هذا الأخير يسمى " سعر التنازل الداخلي " PCI " أو " سعر الانتقال ( التحويل )، هذا الأخير يسمح بتقييم الأداء المالي للمراكز و هذا بالاعتماد على معيار الربحية، أي يسمح بمعرفة مراكز المسؤولية التي تحقق مردودية ايجابية منها و التي تحقق مردودية سلبية، و بهذا يمكن لنا التدخل ( في حالة وجود مردودية سلبية ) عن طريق عملية التمهين التنظيمي للمعالجة، و هذا من أجل تحسين الأداء و منه زيادة أرباح المراكز بصفة خاصة و المؤسسة بصفة عامة

### الكلمات المفتاحية :

تقييم الأداء ، مراكز المسؤولية ، أسعار التنازلات الداخلية ، التمهين التنظيمي ، تحسين الأداء

### **Abstract:**

With existence of decentralized organizations, different units (centers) can be considered as a realistic being which is not independent with each other, and exchanges that occur between these centers concerning the same organization can be made through a price, this latter is called "internal price concession" "IPC" or "moving (conversion) price", this latter allows an assessment of the financial performance of centers basing on profitability criterion, so, it allows to identify the responsibility centers that achieve positive and negative effectiveness, accordingly we can intervene (in the case of negative effectiveness) through the process of organized apprenticeship for treatment, and this in order to improve performance and increase centers' profits in particular, and the institution in general

### **Keywords:**

Performance evaluation, responsibility centers, internal price rates concessions, organized apprenticeship organizational, performance improvement

## مقدمة :

تهدف المجتمعات الإنسانية على اختلافها إلى تحقيق الاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة، وذلك بما يرفع معدلات نموها الاقتصادي، ولهذا أعطي لمعدلات الأداء أهمية بالغة خاصة في المؤسسات، و رغم أنها صعبة القياس إلا أن موضوع تقييم الأداء اكتسب أهمية خاصة. ومن أجل متابعة نشاط المنظمة وطريقة سير تنظيمها خاصة ذات الحجم الكبير وتقييم أداء و مردودية الأفراد فيها و تحفيز الادارات العامة على وضع أقسام غير مستقلة فيما بينها، تجزأ المنظمة الى وحدات صغيرة تسمى " مراكز المسؤولية "، بحيث يتكون هذا الأخير من مجموعة عناصر والتي تتجمع في وحدات تحت اشراف مسؤول معين، وهذا بوجود أيضا مجموعة من الموارد المادية والمالية والتي تساعد على تحقيق الأهداف التي أسندت اليهم. و بهدف متابعة وتقييم نشاط و أداء هذه المراكز هناك عدة أساليب تستخدم لذلك، وهذا بما ينماشى والهدف المنتظر من هذه المراكز بصفة خاصة والمؤسسة بصفة عامة ، و اذا أخذنا معيار الربحية؛ أي مدى ما يحققه كل مركز من ربح و في حالة وجود تنازلات أو تبادلات ما بينها، نجد أن من بين الوظائف التي يمكن أن تساعدنا في ذلك هي وظيفة مراقبة التسيير من خلال أدائها أسعار التنازلات الداخلية .

و اذا كان الهدف من عملية تقييم نشاط مراكز المسؤولية هو تحسين أدائها وزيادة مردوديتها فان هذا يتم وفق عملية التمهين التنظيمي، والمتمثلة في التغيير الدائم في السلوك التنظيمي الفردي الذي ينتج عن الخبرة المكتسبة من التجارب السابقة، والتي يتم تدعيمها بصورة أو بأخرى ، وهذا بهدف تحسين والرفع من أداء الأفراد والوظائف. وحتى نتعرف أكثر على ما ذكر سابقا سنتناول في بحثنا النقاط الموالية :

مفهوم تقييم الأداء وأسبابه .

أسعار التنازلات الداخلية كأداة لتقييم أداء مراكز المسؤولية .  
للمتمهين التنظيمي كحلقة ربط ما بين أسعار التنازلات الداخلية وتحسين أداء مراكز المسؤولية.

دراسة حالة لمؤسسة تستعمل أسعار التنازلات الداخلية لتقييم أدائها وتحسينه .

## 1 مفهوم تقييم الأداء و أسبابه :

يعتبر تقييم الأداء من أهم عناصر مراقبة التسيير ومن بين أهدافها، وتتم هذه العملية من خلال عدة أدوات تساعد في ذلك مثل: التحليل المالي، أسعار التنازلات الداخلية ... بحيث يتم اختيار الأداة حسب المعيار ( المردودية والربحية مثلا ) والهدف التي ترغب المؤسسة في تحقيقه، وهذا من أجل مراقبة كافة أنشطتها وتحديد مدى فعالية القرارات المتخذة فيها والحكم على طريقة أدائها وأداء مراكز المسؤولية فيها، ويعود ذلك لعدة أسباب .

وقبل التطرق الى مفهوم تقييم الأداء سنتعرف أولا على مفهوم الأداء، بحيث :

الأداء هو: " انعكاس للطريقة التي يتم فيها استخدام المؤسسة لمواردها البشرية، والمادية بالشكل الذي يجعلها قادرة على تحقيق أهدافها، أي أنه يعتبر انعكاسا لسلوك الأفراد فيها "<sup>1</sup> ويعرف أيضا بأنه: " الاستخدام الهادف والمنتج لكل المعارف والوسائل التي توفرها العلوم والتكنولوجيا والتجربة العلمية؛ بحيث يمكن المؤسسة من الوصول إلى الأهداف المخططة بأقل تكلفة وجهد "<sup>2</sup>

### 1.1 مفهوم تقييم الأداء :

إن تقييم الأداء يكون بعد انتهاء الأداء الفعلي ومعرفة النتائج المحققة فعلا ويرتكز على النتائج في نهاية الفترة وليس التشغيل اليومي، وعند تقييم الأداء نحتاج إلى مقارنة الأهداف المحققة مع الأهداف المخططة سواء كانت هذه الأهداف إنتاجية أو تسويقية أو مالية تتعلق بالسيولة والربحية<sup>3</sup> ويعرف على أنه: " عملية تقدير أداء كل فرد من العاملين أو مراكز المسؤولية خلال فترة زمنية معينة لتقدير مستوى ونوعية أدائه وتنفيذ العملية لتحديد فيما إذا كان الأداء جيد أم لا، أما الأداء المالي فتقييمه يكون من خلال معرفة المردودية الناتجة عن القسم والمؤسسة بصفة عامة "<sup>4</sup>

### 2.1 أسباب تقييم الأداء :

يمكن إيجاز أسباب تقييم الأداء فيما يلي :<sup>5</sup>

للحكم على طريقة عمل الأفراد ومراكز المسؤولية ، ومثلا اذا أخذنا معيار الربح والأداة أسعار التنازلات الداخلية سيمكن لنا تحديد كل الوحدات التي تحقق ربح والتي تحقق خسارة، وبالنسبة لهذه الأخيرة سنحاول إحداث تغييرات تنظيمية من خلال استغلال التجارب

والخبرات السابقة أي بما يعرف بعملية التمهين التنظيمي، وهذا بهدف الرفع وتحسين من أداء المراكز والأفراد ومنه المؤسسة.

مساعدة القرارات الإدارية .

توفير التوثيق .

إمداد العاملين بتغذية عكسية عن الأداء .

ضمان عدم إهمال العامل والتنبؤ بقدراته .

المساعدة في استخدام القوى البشرية .

### **3.1 طرق تقييم الأداء ومراحله :**

بالإضافة الى أسعار التنازلات الداخلية والتي تعتبر من أدوات مراقبة التسيير وتساعد في عملية تقييم الأداء المالي من أجل الحكم على مدى فعالية عمل الأفراد والمراكز، ومنه أحداث التغييرات التنظيمية من خلال الخبرات والمعارف المكتسبة ( عملية التمهين التنظيمي)، وبالتالي تحسين الأداء وزيادة مردودية مراكز المسؤولية والمؤسسة ( سننطرق لما سبق في العناصر الموالية ). هناك طرق أخرى تستخدم في عملية التقييم وتمر بعدة مراحل سنذكرها فيما يلي :

#### **1.3.1 طرق تقييم الأداء :**

الى جانب أسعار التنازلات الداخلية يمكن تقييم الأداء من خلال مجموعة من الأنظمة، ومن أبرزها :

#### **أ – نظام الموازنات التقديرية :**

تعددت التعاريف المتعلقة بالموازنة التقديرية؛ فتعتبر أسلوباً للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة باشتراك المسؤولين إلى برامج أعمال تدعى الموازنات<sup>6</sup>؛ كما تعرف أيضاً بأنها أداة مساعدة لتوضيح الصورة التي تكون عليها أنشطة المؤسسة الاقتصادية لما يتضمنه من أسس علمية وواقعية.

#### **ب – نظام محاسبة التكاليف المعيارية :**

تتميز التكاليف بصيغة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة وقياس إجراءاتها أو إمكانياتها في تحقيق برامجها، ويقتضي هذا النظام إجراء مقارنة بين ما يحقق فعلاً من كمية وقيمة عناصر التكاليف وما يحدد من قبل، وتقييم الأداء يتم من خلال تحليل الفرق بين

الكلفة الفعلية والكلفة المعيارية التي أصبحت وسيلة شائعة للتعرف على مواطن القوة والضعف في الأداء، فهي طريقة موجهة إلى المستقبل وبالتالي اتخاذ الإجراءات والخطوات اللازمة والسليمة عند القيام بالأنشطة أو الأعمال.<sup>7</sup>

### ج - نظام الإدارة بالأهداف :

يتم تقييم الأداء عن طريق اعتماد الإدارة بالأهداف حسب المراحل الآتية :<sup>8</sup>

- تحديد الأهداف لكل نشاط أو مجموعة وكذلك المؤشرات لقياس إنجازها.
- تتبع نسب تحقيق الأهداف ومنح المكافآت والعلاوات على أساس هذه النسب.
- تقييم الأهداف وإعادة تحديدها في ضوء نسب تنفيذ الأهداف والظروف المستجدة.

### 2.3.1 مراحل تقييم الأداء :

إن عملية تقييم الأداء تتطلب دراسة شاملة للمؤسسة المعنية للحصول على المعلومات الضرورية من واقعها، ويتم ذلك على مراحل نوجزها فيما يلي :<sup>9</sup>

- 1- جمع المعلومات: وتعتبر أول خطوة في تقييم الأداء وتتمثل في " حصر أنواع الملاحظات الأولية والبيانات الإحصائية الخاصة بالمؤسسة وذلك من واقع الوثائق المالية والمحاسبية المتبقية من عملية الأداء التي تعكس مجريات التنفيذ الفعلي لمختلف نشاطات المؤسسة."
- 2- تحليل المعلومات والبيانات التي جمعت في المرحلة الأولى عن طريق دراسة البيانات وتحليلها ماليا ومعرفة مدلولها وتفسيرها، وعموما فإن عملية التحليل المالي تعمل على تحليل الانحرافات بمختلف أنواعها كمية، قيمية، نوعية، زمنية، فنية واكتشاف نقاط الضعف والقوة.
- 3- استخلاص الأحكام المناسبة والقرارات المفيدة من عملية التحليل وذلك بالتأكد من تطابق الأداء مع الخطة التي أعدت، وتسجيل النقائص الحاصلة ومعرفة أسبابها للتقليل منها وتجنبها في المستقبل، وبالتالي اقتراح إجراءات مالية على المؤسسة تسمح باستمرارها وتحسن أكثر.

### 2. أسعار التنازلات الداخلية كأداة لتقييم أداء مراكز المسؤولية :

الى جانب كل من المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية، ولوحات القيادة ... تعتبر أسعار التنازل الداخلية \* PCI ( تسمى أيضا أسعار التحويل ) من أهم أدوات مراقبة التسيير، وتعتبر هذه الأخيرة: " عملية تسييرية تعنتي بتقييم انجازات المؤسسة باستعمال معايير محددة مسبقا، ومنه اتخاذ القرارات التصحيحية بناء على نتيجة التقييم، وهي شديدة

\*PCI: Prix de Cession Interne.

الارتباط بالتخطيط كما تهيأ التغذية العكسية اللازمة لتعديل الخط من غير تأخير على ضوء النتائج المحققة " <sup>10</sup>، كما تعرف أيضا على أنها: " عبارة عن مجموع الهيئات المكلفة بتزويد المدراء ومختلف المسؤولين بمعطيات رقمية مؤقتة، تصف سير المؤسسة ومقارنتها مع المعطيات الماضية والمتوقعة، وتحث المديرين بالقيام بالاجراءات التصحيحية المناسبة بسرعة " <sup>11</sup> .

وفي حالة اعتبار الربحية كمعيار لقياس أداء مراكز المسؤولية مع وجود تنازلات داخلية ما بينها، تسمح وظيفة مراقبة التسيير بادارة هذه العمليات بحيث تحاول تحقيق أكبر قدر من المردودية لهذه المراكز وكذا تحسين تنظيمها وأدائها وهذا من خلال أسعار التنازل الداخلية التي تساعد في عملية تقييم أداء مراكز المسؤولية، ونجد PCI في المؤسسات ذات الحجم الكبير والتي يوجد فيها تبادلات داخلية ما بين الأقسام، المراكز، الفروع ...، ويمكن للمؤسسة استخدام هذه الأداة في عملية التمهين التنظيمي(سنتطرق لها في العناصر اللاحقة)، وتجدر الإشارة الا أن التنازلات الداخلية لا تتم فقط ما بين الوحدات التي تنتمي لنفس المؤسسة في نفس البلد، بل يمكن أن تتم التنازلات ما بين المراكز أو الوحدات التابعة لنفس المؤسسة لكن موجودة في بلدان مختلفة في العالم أي ما يعرف بالمؤسسات المتعددة الجنسيات.

## **1.2 - تعريف أسعار التنازلات الداخلية :**

هناك عدة تعاريف لأسعار التنازلات الداخلية نذكر منها ما يلي :

**تعريف 1:** " سعر التنازل الداخلي ( PCI ) هو سعر الانتقال الذي يتم من خلاله تقييم عملية التنازل ما بين مركزين مسؤولية " <sup>12</sup> .

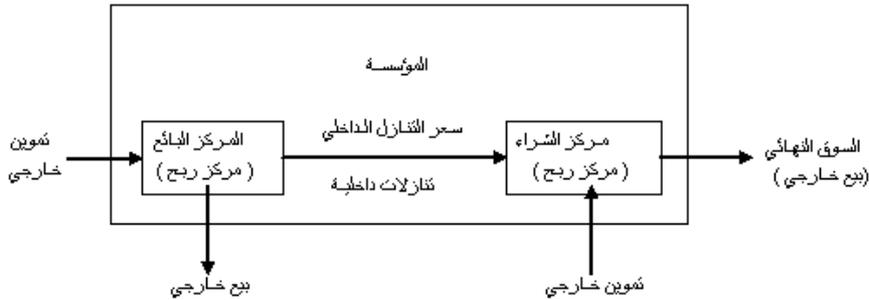
**تعريف 2:** " أسعار التنازلات الداخلية هي المبالغ التي تتم من خلالها التبادلات ما بين المراكز، الأقسام، مواقع الانتاج، ...، وكذلك الشركات التابعة لنفس المجموعة، وتسنلزم تحديد نظام لهذه الأسعار الداخلية بما يتوافق والمؤسسة " <sup>13</sup>

ويجب التمييز بين مفهومي أسعار التنازلات الداخلية وأسعار الانتقال فالأول يخص مبالغ السلع أو الخدمات المحولة ما بين الأقسام( أو الورشات) الخاصة بنفس الوحدة القانونية (المؤسسة )، و هي محددة وفقا لقواعد و مبادئ تسييرها، أما الثاني فهو يتمثل في السعر الذي من خلاله تحول المؤسسة الأصول غير مادية أو المادية أو تقدم خدمات للمؤسسات

الشريكة\* معها، والتي تقع في الغالب في دول مختلفة، ولسعر الانتقال أثر على النتيجة المحققة من طرف كل شريك .<sup>14</sup>

و الشكل الموالي يوضح الحالة الغالبة التي يتم من خلالها تحديد أسعار التنازلات الداخلية:

شكل رقم 01 : تنازلات الداخلية ما بين مراكز الربح .



Source : Claude ALAZARD et Sabine SEPARI , Contrôle de gestion , Editions Expert sup , 5 eme Edition , France , 2001 , p 292 .

من خلال الشكل السابق المقدم لدينا المركز البائع ينتج مجموعة من المنتجات بتحويل المواد الأولية التي يتم شراءها من مورد خارجي، هذه المنتجات يتم بيعها اما الى زبائن خارجيين أو الى مركز الشراء الذي يستعملها بدوره لانتاج منتجات نهائية يتم بيعها الى زبائن خارجيين، وفي نفس الوقت يمكن لمركز الشراء شراء المنتجات (مواد أولية بالنسبة لهذا المركز) التي يستعملها في الانتاج من موردين خارجيين، اذا يمكن ملاحظة أن الزبائن الخارجيين للقسم البائع هم منافسين بالنسبة لمركز الشراء باعتبارهم طالبين لما يتم انتاجه من طرف القسم البائع، بحيث يحاول هذا الأخير الانتاج بأقصى طاقة لتلبية هذه الطلبات وتحقيق أكبر قدر من المردودية، كما يعتبر مركز البيع منافس للموردين الخارجيين الذين يقومون بتموين مركز الشراء الذي يقوم باختيار أفضل سعر و جودة عند الشراء. ودائماً عند وجود عملية التنازل الداخلي في المؤسسة يتم طرح سؤالين هما:

\*المؤسسات الشريكة : و هي المؤسسات التي تشارك بصفة مباشرة أو غير مباشرة في الادارة ، أو المراقبة أو في رأسمال مؤسسة أخرى .

-هل سيقوم المركز المشتري بالشراء ( التموين ) من الداخل ( القسم البائع ) أو من الخارج؟ بأي سعر سيتم التنازل الداخلي ( ان وجد ) ؟  
إذا من خلال ما سبق نلاحظ أن هناك ثلاث محاور أساسية فيما يتعلق بالتنازلات الداخلية تتمثل في: <sup>15</sup>

يقوم القسم باختيار مصادر التموين عند الشراء سواء من داخل أو خارج المؤسسة .  
يتم تحديد أسعار التنازلات الداخلية في القسم الذي يبيع .  
وجود صفة اتخاذ القرار العقلاني في حالة وجود نزاع أو تعارض مصالح الأقسام فيما يخص عملية التنازل ( الهدف الأساسي تحقيق الربح ) .  
و طبيعيا فيما يخص التنازلات الداخلية فان العملية تتم بما يتوافق و الهدف العام للمؤسسة و هدف الأقسام بحيث يتحقق أفضل سعر و جودة و أكبر مردودية .

## 2.2 أهداف أسعار التنازلات الداخلية :

ان وجود اللامركزية و نظام لأسعار التنازلات الداخلية في المؤسسات يرتبط مع أهداف هذه الأخيرة ومع أهداف مراكزها ، و تتمثل هذه الأهداف في: <sup>16</sup>  
المساعدة في اتخاذ القرارات و تحسين التفاعل مع السوق .  
تحويل بعض مراكز التكاليف الى مراكز ربح : بحيث ستشجع عملية التنازل باستخدام أسعار التنازل الداخلي ( تكلفة + ربح ) المراكز على محاولة البحث دائما تحقيق الربح .  
المساعدة على تطوير و ترسيخ ثقافة تحسين الأداء لدى كل المراكز خاصة التي تقوم بعملية التنازل.

تحسين تنظيم و تسيير مراكز المسؤولية بحيث يمكن من خلالها القيام بعملية التمهين التنظيمي ان احتاجت الى التغيير و التحسين .  
زيادة تحفيز المسؤولين على تحسين أدائهم و هذا من خلال وجود عملية مقارنة بين ما تم تحقيقه من أهداف و ما كان متوقع .  
تقييم أداء مراكز المسؤولية من خلال قياس النتيجة التي حققها .

و تجدر الإشارة الى أنه من الضروري أن عملية البحث عن الأداء الأفضل في المراكز لا يجب أن تبتعد عن الهدف العام للمؤسسة ، بحيث يجب على كل من الإدارة

العامّة و وظيفة مراقبة التسيير ضمان أن نظام أسعار التنازل الموضوع يضمن ترابط كل من أهداف المراكز و الهدف العام للمؤسسة .

- ان جودة نظام أسعار التنازلات الداخلية تقوم على أساس قدرته على :17
- ضمان الترابط ما بين أهداف المؤسسة أو المجموعة و أهداف كل مركز مسؤولية .
  - احترام استقلالية مراكز المسؤولية .
  - تحديد أسعار تنازلات عادلة ( تحقيق عدالة و مساواة ما بين مراكز المسؤولية ) .
  - السماح بتقييم عادل لأداء مراكز المسؤولية .
  - ضمان السرعة و السهولة عند حساب التكاليف لقيادة مراكز لمسؤولية .

### 3.2 طرق تحديد أسعار التنازلات الداخلية :

هناك طرق متعددة لتحديد أسعار التنازل ما بين الأقسام والتي تستخدم بدورها لتقييم المردودية و الربحية المحققة من طرف مراكز المسؤولية و الناتجة عن التنازلات الداخلية، حيث تختلف سياسات تحديد هذه الطرق باختلاف المنتجات و الخدمات داخل نفس التنظيم و حسب السياسات و قرارات مجلس الادارة في المؤسسة، و نجد أن عملية اختيار طريقة دون أخرى انما تتوقف بالدرجة الأولى على المعايير المستخدمة لقياس الأداء و نظم محاسبة المسؤولية المتبع و مدى رغبة المسؤول عن الأداء في تحقيق أقصى أهداف المؤسسة مثل زيادة الأرباح و تحمل المسؤولية .

و يمكن ذكر بعض الطرق المستخدمة في تحديد أسعار التنازل الداخلي فيما يلي :18

**1.3.2 سعر السوق :** عندما يتصف السوق بالمنافسة الكاملة وكذلك عندما يكون اعتماد الأقسام على بعضها البعض أقل ما يمكن فان سعر السوق يكون هو المفضل لتحديد أسعار التنازل الداخلي، وذلك لأنه يقود الى القرارات المثلى بصفة عامة، ويتم تحديد سعر السوق بواسطة أطراف خارجة عن المؤسسة و بناء على قوى العرض و الطلب، ولذلك فان سعر السوق يعتبر مقياسا موضوعيا لتحديد أسعار التحويلات الداخلية، وعند استخدام هذه الطريقة فانه يتم تسعير السلع المتنازل عنها بسعر لا يزيد عن ما هو سائد في السوق الخارجي عند التحويل، كما ان هذه السلع تكون مساوية أو تزيد في الجاذبية عن ما هو متوفر في الأسواق الخارجية من ناحية الجودة و السعر .

**2.3.2 سعر السوق المعدل :** إذا كان هناك سعر السوق للسلع والخدمات التي يتم تبادلها بين أقسام المؤسسة المختلفة، فلا بد من تعديل هذا السعر قبل أن يتم الاعتماد عليه كأسعار تحويل داخلية، ولذلك لا بد من تخفيض سعر السوق عند استخدامها كأسعار تحويل داخلية وذلك بمقدار تكاليف تسويق وتصريف هذه لسلع والخدمات التي يتم تبادلها، فمما لا شك فيه أن تكاليف تسويق هذه المنتجات التي يقوم بتصريفها القسم البائع للجهات الخارجية ستكون أكبر بكثير من تكاليف تسويقها داخليا، ولهذا لا بد من تخفيض ( تعديل) سعر السوق بمقدار هذه التكاليف، ومنه تحديد سعر التحويل الذي يتم التنازل به بين الأقسام .

**3.3.2 التكلفة الفعلية :** لقد انتشر استخدام التكلفة الفعلية أو التكلفة التاريخية في تحديد أسعار التحويل والمقصود بالتكلفة الفعلية هي التكلفة الكلية والتي تتخذ لتحديد تكلفة السلعة أو الخدمة بحيث تشتمل هذه التكلفة على التكاليف سواء كانت مباشرة أو غيرها مباشرة، متغيرة أو ثابتة، وعلى أساس ذلك يتم تحديد سعر تحويل المنتج. غير أن من عيوب هذه الطريقة أنها تحمل أداء القسم المستلم كفاءة أو عدم كفاءة الأقسام الأخرى، وعلية فإن الأشكال الأخرى للتكلفة - مثل التكلفة المعيارية - غالبا ما تمثل أساسا أفضل من التكاليف الفعلية عند تسعير التنازلات الداخلية .

**4.3.2 التكلفة المعيارية :** ان استخدام التكلفة المعيارية في تحديد أسعار التنازل يمكن من تفادي مشكلة عدم الكفاءة الى أقل قدر ممكن، كما ويمكن من اكتشاف أسباب عدم الكفاءة مبكرا، حيث أن التكلفة المعيارية تعتمد على معايير تعكس فقط كفاءة القسم البائع، ويمكن القول أنه بالمقارنة بأساس التكلفة الفعلية نجد أن التكاليف المعيارية تعتبر أساسا عادلا في تحديد أسعار التنازل، كما ان استخدامها عند تسعير التحويلات الداخلية قد يكون من شأنه توفير نوع من الحوافز للعمل بكفاءة عالية .

**5.3.2 التكلفة المعدلة ( المعلاة ) :** يوجد نماذج عديدة لتعديل التكاليف من بينها هذه الطريقة، وتعني اضافة قدر معين الى تكلفة المنتج وصولا الى سعر تحويله، كأن يضاف مبلغ أو نسبة معينة لكل وحدة انتاج.

ان استخدام التكلفة الفعلية كأساس لتسعير التنازلات طبقا لنموذج التكلفة المعلاة لا يعطي أي حافز للقسم البائع لخفض تكاليفه، حيث سيسمح لهذا الأخير بتحقيق أرباح أكبر اذا سمح لتكاليفه بالارتفاع، وهذا يعني مكافأة القسم البائع غير الكفاء لمنحه قيمة مضافة كبيرة

كنسبة من تكاليفه المرتفعة بسبب عدم كفاءته، وبالتالي الحصول على أكبر ربح بالرغم من عدم كفاءته، ولكن اذا تم استخدام التكلفة المعيارية لتسعير التنازلات الداخلية وفقا لهذا النموذج فان ذلك يحد من هذه المشكلة، وذلك لأن تسعير التحويلات في هذه الحالة يكون على أساس اضافة الى التكلفة قيمة اضافية .

**6.3.2 السعر التفاوضي:** سعر التفاوض هو عبارة عن سعر التنازل الذي يتم تحديده من خلال المساومات الحرة بين الأقسام البائعة والمشتريّة، وهذا يعني السماح لمديري الأقسام بالتفاوض لتحديده، وكأنهم يشرفون على مؤسسات مستقلة، واذا لم يتم الاتفاق على تحديد السعر، فان لكل قسم الحرية الكاملة في التعامل مع الأسواق الخارجية .

**7.3.2 الربح المستهدف:** يستخدم سعر السوق المستهدف كأساس لتحديد أسعار التنازل الداخلي عندما لا يكون هناك سعر سوق محدد للمنتج الذي ينتجه القسم، أو اذا كانتا طرق الأخرى التي تستخدم لتحديد أسعار التحويل نتائجها غير مرضية، ويتم تحديدها في هذه الطريقة بناء على ربح مستهدف من قبل الادارة، كأن يكون هدف الربحية للقسم مثلا 20 % من التكاليف المعيارية أو 20 % من التكاليف الفعلية .

و يتم تقييم أداء مراكز المسؤولية من خلال أسعار التنازلات الداخلية بناء على توفر ما يلي:<sup>19</sup>

وجود أقسام أو مراكز مسؤولية مع وجود تنازلات داخلية فيما بينها .

كل التحويلات ما بين مراكز المسؤولية تتم من خلال سعر التنازل الداخلي بحيث:

$$\text{سعر التنازل الداخلي} = \text{تكلفة} + \text{هامش ربح}$$

تقييم أداء مراكز المسؤولية يكون على أساس معيار الربحية .

جمع كل النتائج التي تم تحقيقها على مستوى القسم و الناتجة عن التنازلات

الداخلية نتحصل على النتيجة التي تؤخذ كمعيار لتقييم أداء هذا القسم .

### 3 التمهين التنظيمي كحلقة ربط ما بين أسعار التنازلات الداخلية و تحسين أداء مراكز المسؤولية .

ان التطورات والتغيرات الدائمة التي تحدث في السلوك التنظيمي في المؤسسة تكون ناتجة عن الخبرة التي يكتسبها ويتعلمها الفرد، فالمديرون بحاجة لفهم عملي لموضوع عملية التعلم والتمهين التنظيمي، ذلك بسبب أنها ذات قيمة في فهم الفروقات الفردية وتسمح

لهم بالتعلم الأفضل من خلال تجربتهم خاصة في المؤسسة ومنه تحسين أدائهم وأداء المراكز التي يعملون بها .

### 1.3 تعريف التعلم و التمهين التنظيمي .

ان عملية تقييم الأداء لا تكون قد حققت الهدف الذي وجدت من أجله اذا لم يصاحبها كل من التغيير، التحسين، والتطوير التنظيمي... و اذا أضفنا الى كل ما سبق استخدام المعارف والخبرات السابقة للفرد نجد أن ذلك يتم من خلال عملية التمهين التنظيمي.

ومن خلال ما يلي سنحاول تقديم بعض التعاريف لعمليتي التعلم و التمهين التنظيمي:

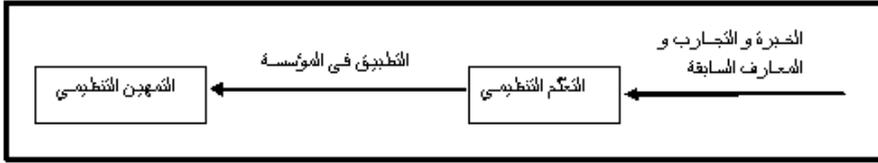
**تعريف 1:** حسب " أرجريس " " Argyris " و " شون " " Schon " فان التمهين التنظيمي هو : " المسار الذي من خلاله يمكن لأعضاء المنظمة اكتشاف الأخطاء و تصحيحها بتغيير أفكارهم الخاصة بطريقة سير تلك الأنشطة التي فيها أخطاء " .<sup>20</sup>

**تعريف 2:** التمهين التنظيمي هو : " العملية التي يتم من خلالها إحداث التغيير المخطط بالمنظمة وإعدادها لتكون قابلة للتكيف مع التغيرات الحاصلة في البيئة المحيطة بها بالسرعة المناسبة، وذلك من خلال القيام بمجموعة من العمليات التي من أهمها: استثمار التجارب والخبرات السابقة في مواجهة المستقبل، وإدارة واستخدام المعرفة والتقنية بشكل فعال للتعلم وتحسين الأداء، على أن يتم ذلك في إطار ثقافة تنظيمية مبنية على الرؤية المشتركة لأعضاء المنظمة والداعمة والمشجعة للعمل والتعلم الجماعي والتطوير المستمر، مما يمكن تلك المنظمات من امتلاك ميزة سرعة التعلم، وتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية " .<sup>21</sup>

من خلال ما سبق نستنتج أن التعلم التنظيمي هو تغيير في السلوك التنظيمي للفرد بحيث يحدث نتيجة للتجربة والخبرة المكتسبة، ومعنى ذلك أنه كلما كنت الخبرة والتجربة المكتسبة كبيرة لدى الفرد، كلما أدى ذلك إلى التغيير في سلوكه وتصرفاته التنظيمية، وجمع كل ما تعلمه الأفراد وتطبيقه في المنظمة نتحصل على ما يسمى تمهينا تنظيميا.

ومنه نجد أن التمهين التنظيمي هو اسقاط مجموع ما تعلمه الفرد من معارف وكل الخبرات السابقة له في المؤسسة، ولا يمكن أن يوجد تمهين تنظيمي دون وجود تعلم فردي، بمعنى أن التمهين التنظيمي هو مجموع التعلم الفردي الذي يتم تطبيقه في المؤسسة .<sup>22</sup>

اذا يمكن من خلال ما سبق استنتاج الشكل الموالي :



المصدر : من اعداد الباحث .

إذا بعد القيام بعملية تقييم أداء مراكز المسؤولية من خلال أسعار التنازلات الداخلية ( تكلفة + هامش ربح) وهذا بأخذ معيار الربحية كأساس لهذا التقييم، يمكن البحث عن الأسباب التي جعلت من بعض الأقسام تحقق نتيجة منخفضة أو سلبية ومنه استثمار التجارب والخبرات و المعارف السابقة للأفراد ( التعلم التنظيمي ) وإسقاطها وتطبيقها في المؤسسة ( التمهين التنظيمي) من أجل احداث التغييرات والتطويرات التنظيمية وتحسين أداء ومردودية مراكز المسؤولية .

### 2.3 علاقة التطوير التنظيمي مع التمهين التنظيمي .

بعد القيام بعملية التقييم من خلال أسعار التنازلات الداخلية يتم البحث عن الطرق المناسبة لتحسين الأداء من خلال عملية التمهين التنظيمي، بحيث لا يمكننا التطرق الى هذه الأخيرة دون التحدث عن التغيير والتطوير التنظيميين، وهذا لأن كل العمليات مرتبطة مع بعضها البعض فعملية التمهين التنظيمي تشمل كل من التغيير والتطوير التنظيميين .

ويعتبر التغيير التحول أو التعديل على مستوى الأهداف، الهيكل التنظيمي، الوظائف، العمليات، الاجراءات، القواعد... للتفاعل الايجابي مع التغييرات المحيطة بالمؤسسة، بهدف المحافظة على المركز التنافسي الحالي لها وتطويره. <sup>23</sup> و يعرف التطوير التنظيمي على أنه: " عملية تغيير وتحويل ايجابية مخطط لها تتم على مستوى المنظمة بحيث تتناول المجالات التنظيمية كالقيم والاتجاهات والهيكل التنظيمية، والنشاطات الإدارية والتكنولوجية والمناخ التنظيمي وغيرها " . <sup>24</sup>

وينصب التطوير التنظيمي على ثلاث أشياء وهي: <sup>25</sup>

- 1 - الأفراد : وهم الأشخاص الذين يعملون في المؤسسة ، بحيث يجب أن تتوافق أهدافهم مع الأهداف العامة للمؤسسة .

2 - جماعات العمل : ويقصد بها الجماعات من العاملين سواء في الأقسام أو الإدارات أو المراكز... الخ.

3 - التنظيم بما يضمنه من وظائف و إجراءات و هياكل.

وهناك عدة أسباب تدفع المؤسسات الى القيام بالتطوير التنظيمي يمكن ذكرها في عنصرين هما : 26

**التغيرات الخارجية :** مثل : التغيرات السياسية والاقتصادية والقانونية، زيادة حدة

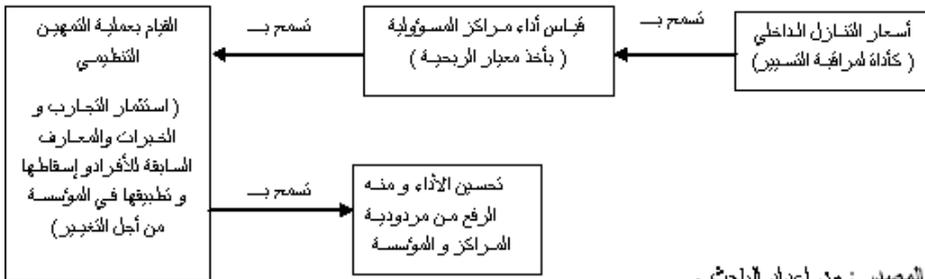
المنافسة، والتغير السريع في الأساليب الفنية والتكنولوجية ...

**-التغيرات الداخلية:** الوظائف الأساسية، أساليب التخطيط والرقابة، علاقات السلطة و

المسؤولية، أدوات و أساليب العمل ، و هياكل العمالة والوظائف وعلاقات العمل ...

من خلال كل ما سبق يمكن لنا استنتاج الشكل الموالي :

شكل رقم 03 : أبعاد التنافلات الداخلية كأداة لتحسين أداء مراكز المسؤولية .



#### 4 دراسة حالة لمؤسسة تستعمل أسعار التنافلات الداخلية لتقييم أداء مراكزها وتحسينه .

تقوم مؤسسة " قراقيش " بتصنيع وبيع أحد أصناف الشيبس Chips ماركة " السندباد " وذلك من خلال ثلاث مراكز مسؤولية هي المركز A و B و C، بحيث يقوم المركز A بتصنيع المادة الخام اللازمة لانتاج الشيبس ( الحصائب )، ويقوم بتحويلها الى المركز B الذي يتولى تحميلها وتغليفها لتصبح جاهزة للبيع للمستهلك، أما المركز C فيقوم ببيعها الى تجار الجملة ، بحيث :

تبلغ الطاقة الانتاجية السنوية للقسم A 100.000 كلغ من المادة الخام ( الحصائب )، أما التكاليف الصناعية لدى المركز A فهي على النحو الموالي :

أسعار التنازلات الداخلية كأداة لتحسين أداء مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية

التكلفة المتغيرة للكلغ الواحد	5 و.ن
التكاليف الصناعية الثابتة السنوية	100.000 و.ن

و.ن : وحدة نقدية .

يحتاج القسم B الى 40.000 كلغ من المادة الخام يقوم بشرائها حاليا من القسم A ، أما باقي الكمية المنتجة من طرف القسم A و البالغة 60.000 كلغ فيتم بيعها الى السوق الخارجي بسعر 8 و.ن /كلغ . يمكن للقسم A بيع كامل انتاجه من المادة الخام و البالغة 100.000 كلغ سنويا الى السوق الخارجي بسعر 8 و.ن / كلغ .

يقوم القسم B بتصنيع و انتاج المنتج النهائي على شكل عبوات تضم العبوة الواحدة 80 كيس من الشيبس ، و تحتاج العبوة الواحدة الى كلغ من المادة الخام ، يتحمل القسم B بالاضافة الى تكلفة المادة الخام المشتراة من القسم A التكاليف الصناعية المولية :

التكلفة المتغيرة للعبوة الواحدة	1 و.ن
التكاليف الصناعية الثابتة السنوية	80.000 و.ن

تبلغ الطاقة الانتاجية للقسم B 40.000 عبوة سنويا ، يقوم قسم التسويق C بشراء 30.000 عبوة منها بسعر 15 و.ن، و تباع باقي الكمية المنتجة الى السوق الخارجي بنفس السعر، أي بمبلغ 15 و.ن للعبوة، يقوم القسم C ببيع العبوة الواحدة الى تجار الجملة في السوق الخارجي بسعر 18 و.ن.

ومن أجل حساب أسعار التنازلات الداخلية وتقييم مردودية مراكز المسؤولية وتحسينها، وكذا معرفة نوع السياسة التي تتبعها المؤسسة والمناسبة لها ولأهدافها، كان أمام المؤسسة حالتين، وهما: عدم وجود طاقة عاطلة، ووجود طاقة عاطلة.

**1. عدم وجود طاقة غير مستغلة :**

في حال كون القسم A يعمل بكامل طاقته الانتاجية، أي لا توجد لديه طاقة عاطلة غير مستغلة، فان سعر التنازل للكلغ الواحد من المادة الخام الواجب اعتماده حسب القاعدة العامة لأسعار التنازل بين القسم A و B يحسب على النحو الموالي:

أدنى سعر التنازل للوحدة = 5 و.ن ( التكلفة المتغيرة للكلغ الواحد ) + 3 و.ن.تكلفة الفرصة البديلة للكلغ الواحد .

تمثل تكلفة الفرصة البديلة والبالغة 3 و.ن للكلغ الواحد الفرق بين سعر بيع الوحدة الواحدة في السوق الخارجي والتكلفة المتغيرة للكلغ الواحد ( 8 و.ن - 5 و.ن )، وهي تمثل بعبارة

أخرى هامش المساهمة للكغ الواحد، ويمثل مبلغ 3 و.نتكلفة فرصة بديلة للقسم البائع A كون عملية البيع للقسم B ستحرمه من فرصة البيع للسوق الخارجي نظرا لعدم وجود طاقة غير مستغلة لدى القسم البائع A .

وفي ضوء المعلومات السابقة تظهر قائمة الدخل للقسمين A و B على النحو المبين في الجدول الموالي :

قائمة الدخل للقسم A و القسم B في حالة عدم وجود طاقة غير مستغلة لدى القسم A		
القسم B	القسم A	
600.000	800.000	الإيرادات
		التكاليف
( 360.000 )	( 500.000 )	المتغيرة
( 80.000 )	( 100.000 )	الثابتة متواليا
160.000	200.000	الربح التشغيلي

و يلاحظ أن سعر التنازل المستخدم بين القسمين A و B يراعي كل من المصلحة العامة للمؤسسة و تقييم أداء المراكز المختلفة و الاستقلالية للأقسام في قرارات الشراء داخليا أو خارجيا .

فمن ناحية المصلحة العامة للمؤسسة نلاحظ أن مجموع الربح التشغيلي للقسمين يبلغ 360.000 و.ن، وسيبقى هذا الربح كما هو في حالة اختيار القسم B لشراء داخليا من القسم A أو الشراء من أطراف خارجية، حيث سيشتري الكمية بسعر 8 و.ن للكغ الواحد و هو نفس السعر المستخدم عند الشراء من القسم A ، مما يبقى التكلفة لديه كما هي، و بنفس الأسلوب فان القسم البائع A سيبيع الكمية التي كان القسم B سيشتريها منه الى السوق المحلي بنفس سعر البيع البالغ 8 و.ن للكغ الواحد ، مما يبقى على نفس الإيرادات لديه .

أما من ناحية التقييم للقسمين البائع والمشتري، فلن يتأثر من الناحية المالية والمحاسبية سواء تم الشراء داخليا أم خارجيا نظرا لبقاء الإيرادات والتكاليف وبالتالي الربح التشغيلي للقسمين كما هو و كما تم توضيحه في الفقرة السابقة.

و بالنسبة لاستقلالية القسمين في اتخاذ قرار الشراء داخليا أو خارجيا، فهي متاحة لكلاهما. و بما أن تقييم أي منهما لن يتأثر سواء تم الشراء داخليا أو من مصادر خارجية، فان من

مصلحة القسم المشتري، في معظم الأحيان، الشراء داخليا نظرا للمزايا التي ينطوي عليها القرار و المتمثلة في ضمان التوريد بالكمية و الجودة و الوقت المناسب.

## 2. وجود طاقة غير مستغلة:

يجب التأكد على أن حساب سعر التنازل في الحالة السابقة تم في ظل عدم وجود طاقة غير مستغلة لدى القسم A، أي في سوق حر يتحدد فيه السعر بناء على العرض و الطلب و بالتالي يمكن للقسم A بيع كامل انتاجه السنوي البالغ 100.000 كلغ بالسوق الخارجي بسعر 8 و.ن/للكلغ الواحد. أما في حالة وجود طاقة غير مستغلة لدى القسم A و بافتراض أن هذا القسم يستطيع بيع 50.000 كلغ فقط من المادة الخام الى السوق الخارجي و بسعر 8 و.ن/للكلغ، فان آلية تحديد سعر التنازل تتغير، فاذا كان من مصلحة القسم A عدم تخفيض سعر البيع لكلغ الواحد الى أقل من 8 و.ن/ كلغ في سبيل زيادة الكمية التي يبيعها، فان تكلفة الفرصة البديلة للوحدة الواحدة و الخاصة بالكمية التي لا يمكن بيعها تصبح صفر وذلك نظرا لعدم وجود أية فرصة لدى القسم A لبيع الكمية المتوفرة و الخاصة بالطاقة غير مستغلة يمكن بيعها وتحقيق ربح منها، وبالتالي يصبح سعر التنازل لكلغ الواحد مساو للتكلفة المتغيرة فقط.

سعر التحويل لكلغ الواحد = 5 و.ن (التكلفة المتغيرة لكلغ الواحد) + 0 و.ن تكلفة الفرصة البديلة لكلغ الواحد.

يظهر الجدول الموالي قائمة الدخل في حالة شراء القسم B الكمية التي يحتاجها من القسم A بسعر 5 و.ن للوحدة.

قائمة الدخل للقسم A و B في حالة وجود طاقة غير مستغلة لدى القسم A و شراء القسم B احتياجاته من القسم A	
القسم A	القسم B
الإيرادات	
( القسم A = 8 × 50.000 + 5 × 600.000 )	600.000
( 40.000 )	
التكاليف	
( 450.000 )	( 240.000 )
( 100.000 )	( 80.000 )
ثابتة سنويا	
50.000	280.000
الربح التشغيلي.	

أما إذا اختار القسم B شراء احتياجاته من من المادة الخام من السوق الخارجي فيبرز التساؤل الموالي :

هل يستطيع القسم B شراء كامل احتياجاته و البالغة 40.000 كلغ من المادة الخام التي يستخدمها لتصنيع الشيبس لديه بسعر 5 و.ن لكلغ الواحد أم 8 و.ن ، أم بسعر يقع بين 5 - 8 و.ن .

فإذا كان القسم B يستطيع شراء احتياجاته بسعر 5 و.ن لكلغ الواحد ، فإن الشراء من الداخل أو من السوق الخارجي لن يؤثر على استقلالية القسمين نظرا لاعطاء القسمين الحرية في اجراء التبادل داخليا أو قيام القسم B بالشراء من الخارج . كما أن أنه لن يؤثر على ربحية القسمين و بالتالي لن يؤثر على تقييم أداء أي من القسمين أو على ربح المؤسسة ككل ، مما سيكون فيه تحقيق للمصلحة العامة للشركة ، ولتوضيح ذلك ، سنعرض في الجدول الموالي قائمة الدخل للقسمين A و B على افتراض أن القسم B سيشتري احتياجاته من السوق الخارجي بسعر 5 و.ن/كلغ .

قائمة الدخل للقسم A و B في حالة وجود طاقة غير مستغلة لدى القسم A و شراء القسم B احتياجاته من السوق الخارجي		
القسم A	القسم B	
		الإيرادات
( 400.000 )	( 600.000 )	( القسم A = 8 × 50.000 )
		التكاليف
( 250.000 )	( 240.000 )	متغيرة
( 100.000 )	( 80.000 )	ثابتة سنويا
50.000	280.000	الربح التشغيلي

يلاحظ من الجدول أعلاه أن نتيجة القسمين بقيت كما هي ، حيث بقي الربح التشغيلي للقسمين A هو 50.000 و.ن و للقسم B 280.000 و.ن و بالتالي فإن مصلحة المؤسسة ككل لم تتأثر نتيجة قيام القسم B بالشراء من السوق الخارجي .

ومن الخبرات و المعارف السابقة ( التمهين التنظيمي ) نجد أن الحالة الأكثر شيوعا هي عدم قدرة القسم B على شراء الكمية اللازمة له بسعر 5 و.ن/كلغ ، ففي ظل السوق الحر لا يستطيع القسم B شراء الكمية اللازمة الا بالسعر السوقي البالغ 8 و.ن. وأو بعرض خاص يكون فيه السعر بين 5 - 8 و.ن/كلغ ، وفي هذه الحالة يصبح من مصلحة القسم A و

بالتالي المؤسسة ككل عدم الشراء من الخارج طالما كان سعر الشراء يزيد على 5 و.ن / كلغ ، حيث أن هذا الاجراء سيحرم القسم A و بالتالي المؤسسة من الأرباح الخاصة بالصفقة و المتمثل في هامش المساهمة في الصفقة ، فعلى افتراض أن القسم B يستطيع شراء الكلف الواحد من السوق الخارجي بسعر 6,5 و.ن ، فان الهامش للكلف الواحد المباع للقسم B ستكون 6,5 - 5 و.ن = 1,5 و.ن ، وللصفقة ككل 60.000 و.ن (  $1,5 \times 40.000$  ) ، وعليه يصبح سعر التنازل للكلف الواحد = 5 و.ن ( التكلفة المتغيرة للكلف الواحد ) + 1,5 و.ن تكلفة الفرصة البديلة للكلف الواحد .

إذا رأينا من خلال هذه الدراسة أنه يمكن اعتماد عدة سياسات في تحديد أسعار التنازلات الداخلية و التي بدورها تستعمل لقياس أداء المراكز ، كما يمكن لهذه الأخيرة و بوجود الاستقلالية احداث تغييرات في أسعارها المعتمدة وهذا نتيجة للخبرات ، التجارب ، المعارف و الأفكار السابقة أي بما يعرف بالتمهين التنظيمي ، وهذا بما يحقق لها أكبر مردودية ممكنة و منه يحسن أدائها .

### خاتمة

إن تقييم الأداء يكون بعد انتهاء الأداء الفعلي ومعرفة النتائج المحققة فعلا ، و الى جانب أسعار التنازلات الداخلية و التي تعتبر من أدوات مراقبة التسيير هناك طرق متعددة لتقييم الأداء منها : الموازنات التقديرية ، و نظام محاسبة التكاليف المعيارية ، وكذا تقييم الأداء حسب نظام الإدارة بالأهداف .

وفي حالة اعتبار الربحية كمعيار لقياس و تقييم أداء مراكز المسؤولية مع وجود تنازلات داخلية ما بينها ، تسمح وظيفة مراقبة التسيير بادارة هذه العمليات بحيث تحاول تحقيق أكبر قدر من المردودية لهذه المراكز و كذا تحسين تنظيمها و أدائها و هذا من خلال أسعار التنازل الداخلية ، و تعرف هذه الأخيرة على أنها المبالغ التي تتم من خلالها التبادلات ما بين المراكز ، الأقسام، مواقع الانتاج، ... ، و كذلك الشركات التابعة لنفس المجموعة، و تستلزم تحديد نظام لهذه الأسعار الداخلية بما يتوافق و المؤسسة .

و هناك طرق متعددة لتحديد أسعار التنازل ما بين الأقسام و التي تستخدم بدورها لتقييم المردودية و الربحية المحققة من طرف مراكز المسؤولية و الناتجة عن التنازلات الداخلية، حيث تختلف سياسات تحديد هذه الطرق باختلاف المنتجات و الخدمات داخل نفس التنظيم

وحسب السياسات وقرارات مجلس الادارة في المؤسسة، ويتم تحديده حسب: سعر السوق، سعر السوق المعدل، التكلفة المعيارية، التكلفة الفعلية، التكلفة المعدلة ( المعلاة )، السعر النفاوضي، والربح المستهدف.

ان عملية تقييم الأداء لا تكون قد حققت الهدف الذي وجدت من أجله اذا لم يصاحبها كل من التغيير، والتطوير التنظيمي... وكذا تحسين أداء ومردودية مراكز المسؤولية. واذا أضفنا الى كل ما سبق استخدام المعارف والخبرات السابقة للفرد نجد أن ذلك يتم من خلال عملية التمهين التنظيمي.

وفي نهاية البحث تناولنا دراسة حالة لمؤسسة " قراقيش " المتخصصة في انتاج الشيبس، حيث وجدنا أنه كان أمام المؤسسة حالتين عند القيام بعملية التنازل الداخلي، الأولى عدم وجود طاقة عاطلة عند المركز A أي يعمل بكامل طاقتها الانتاجية، فاستنتجنا أن سعر التنازل يكون مرتفع لأنه يتضمن تكلفة الفرصة، و يلاحظ أن سعر التنازل المستخدم بين القسمين A و B يراعي كل من المصلحة العامة للمؤسسة و تقييم أداء المراكز المختلفة و الاستقلالية للأقسام في قرارات الشراء داخليا أو خارجيا. أما الحالة الثانية فتتمثل في وجود طاقة عاطلة لدى المركز A، و هنا يصبح سعر التنازل للكغ الواحد مساو للتكلفة المتغيرة فقط، غير أن الربح الخاص بالقسم A انخفض لأن مبيعاته للسوق الخارجي انخفضت، وبوجود الاستقلالية لدى المركزين يمكن للمركز B الشراء من الخارج، فاذا كان سعر الشراء مساو لسعر التنازل الداخلي فهنا كل من ربح وتقييم المركزين لا تتأثر و كذا مصلحة المؤسسة، لكن اذا كان سعر الشراء من السوق الخارجي يفوق سعر التنازل أو ينخفض قليلا عن سعر السوق فان من مصلحة القسم A و بالتالي المؤسسة ككل عدم الشراء من الخارج، حيث أن هذا الأجراء سيحرم القسم A وبالتالي المؤسسة من الأرباح الخاصة بالصفقة والمتمثل في هامش المساهمة في الصفقة. ومن خلال كل ما سبق يمكن لنا تقديم النتائج والتوصيات الموالية:

- نتيجة للتغيرات التي تحيط بالمؤسسة هناك احتمال حدوث انحرافات في الأداء وهذا ما يجعلنا بحاجة إلى وظيفة مراقبة التسيير، وتتكون هذه الأخيرة من عدة أدوات من بينها أسعار التنازل الداخلي.

- يتم تقييم الأداء المالي بعدة طرق، وإذا اعتمدنا معيار الربحية يمكن استخدام أسعار التنازلات الداخلية في عملية التقييم .
  - يمكن من خلال أسعار التنازلات الداخلية تحسين تنظيم وتسيير مراكز المسؤولية، ومنه اختيار الأسعار التي تخدم مصلحة هذه الأخيرة ومصحة المؤسسة، بحيث تمكننا من القيام بعملية التمهين التنظيمي أن احتاجت الى التغيير و التحسين .
  - هناك طرق مختلفة لتحديد أسعار التنازلات الداخلية يتم اختيارها حسب السياسة والهدف المنتظر من وجودها، كما قد تتغير هذه الطرق تبعا للتغيرات التي تمر بها المراكز والمؤسسة.
  - تعتبر عملية التمهين التنظيمي العملية التي من خلالها تستثمر التجارب، الخبرات، المعارف والأفكار السابقة للأفراد في المؤسسة من أجل أحداث التغييرات وتحسين الأداء والرفع من مردودية المراكز والمؤسسة وهذا بعد تقييم الأداء المالي بالاعتماد على أسعار التنازلات الداخلية.
  - تضمن عملية التنازل الداخلي انخفاض أو عدم وجود تكاليف التوزيع، وكذا الوقت المناسب في عملية التسليم.
  - من خلال دراسة الحالة وجدنا أننا قد نصافد حالتين عند القيام بعملية التنازل الداخلي، الأولى عدم وجود طاقة غير مستغلة، وفي هذه الحالة سعر التنازل يكون مرتفع لأنه يتضمن تكلفة الفرصة الضائعة، والحالة الثانية هي وجود طاقة غير مستغلة وهنا سعر التنازل يكون منخفض.
  - يمكن أن تكون المراكز تتبع سياسات غير ملائمة في تقييم تنازلاتها الداخلية، وباستثمار الخبرات، التجارب، الأفكار والمعارف السابقة ( التمهين التنظيمي ) تحدث تغييرات وتبحث عن ما هو أفضل لها أي ما يخدم مصلحتها الخاصة ومصحة المؤسسة.
- بعد تقييم الأداء من خلال أسعار التنازلات الداخلية يمكن لنا من خلال الخبرات والمعارف والتجارب السابقة ( التمهين التنظيمي ) أحداث تغييرات بما يتماشى ومصحة المراكز والمؤسسة، وهذه التغييرات قد تكون في: طريقة عملية التنازل، الكمية المتنازل عنها للمركز بالمقارنة مع ما يتم بيعه الى الخارج، سياسات

وطريقة تحديد سعر التنازل، تخفيض التكاليف من خلال البحث عن الطرق المناسبة لذلك، نوعية وجودة المنتجات المتنازل عنها بالمقارنة مع المنافسة لها في السوق الخارجي، تغييرات تسييرية وتنظيمية ... كل هذه التغييرات موجودة من أجل تحسين مردودية المراكز و بالتالي المؤسسة .

### الهوامش و المراجع :

- <sup>1</sup>B- Quellin et J-Larregle, **Le Management Stratégique de Compétences**, ellipses, Paris,2000, P 86.
- <sup>2</sup>أحمد طرطار ، الترشيد الاقتصادي للطاقة الاقتصادية في المؤسسة ، ديوان المطوعات الجامعية ،الجزائر ، 2001 ، ص 09 .
- <sup>3</sup>علي أبو الحسن ،المحاسبة الإدارية المتقدمة ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997 ، ص 198
- <sup>4</sup>سعاد نانف برنوطي، إدارة الموارد البشرية، دار وائل للنشر ، عمان، الطبعة الأولى ، 2001 ، ص 378
- <sup>5</sup>ماريون أي هابتر، الإداع،ترجمة محمد رسي ، زهير الصاغ ، معهد الإدارة العامة، السعودية، 1998 ، ص ص 165-167
- <sup>6</sup>بوعتروسعيدالحق ،معايير تقييم الأداء للمؤسسة الصناعية العامة في الجزائر ،جامعة عنابة،الجزائر ، 1992 ، ص 22
- <sup>7</sup>خالد الراوي ، التحليل المالي للقوائم المالية و الإفصاح الحاسبي، دار المسير ، عمان ، الطبعة الاولى ، 2000 ، ص 193
- <sup>8</sup>بوعتروسعيدالحق مرجع سابق، ص 49
- <sup>9</sup>فلاح حسن الحسني و مؤيد عبد الرحمن الدوري، إدارة البنوك، دار وائل للنشر ، عمان ، لطبعة الأولى ، 2000 ، ص 233
- <sup>10</sup>محمد رفيق الطيب ، مدخل للتسيير ، ديوان المطوعات الجامعية ، الجزائر ، 1995 ، ص 248 .
- <sup>11</sup>Drigitte DORIATH , Contrôle de Gestion , Paris , edition DUNOD , 1999 , p 1 .
- <sup>12</sup>Philippe RAIMBOURG et autre , Contrôle de gestion , BREAL , France , 2007 , p 11
- <sup>13</sup>Eric MARGOTTEAU , Contrôle de gestion , Editions Ellipes , Paris , 2001 , p 414
- <sup>14</sup>Patrick BOISSELIER , Contrôle de gestion : cours et applications , Edition vuibert , France , sans année , p p 443 – 444 .
- <sup>15</sup>IBID , p 214 .
- <sup>16</sup>Philippe RAIMBOURG et autres, op cit, p 118 .
- <sup>17</sup>Contrôle de gestion , [http://wiki.univ-paris5.fr/images/2/25/ANAFI\\_MIAGE\\_M1\\_FIA\\_performance\\_animation01.pdf](http://wiki.univ-paris5.fr/images/2/25/ANAFI_MIAGE_M1_FIA_performance_animation01.pdf) , 29/12/2010 , p 25 .
- <sup>18</sup>صالح الرزق و يوحنا عبد آل أدام ، المحاسبة الادارية و السياسات الادارية المعاصرة ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، 1999 ، ص ص 380 – 384 .
- <sup>19</sup>من استنتاج الباحث .
- <sup>20</sup>Charlotte FILLOL , Apprentissage organisationnel et contexte organisationnel: Une étude de cas chez EDF , [http://basepub.dauphine.fr/bitstream/handle/123456789/2214/doc\\_kwI06I.pdf?sequence=2](http://basepub.dauphine.fr/bitstream/handle/123456789/2214/doc_kwI06I.pdf?sequence=2) , 23 /10/2010 , p 5 .
- <sup>21</sup>عواطف بنت أحمد حماد العصيمي ، التعلم التنظيمي و دوره في عملية التغيير الاستراتيجي في الجامعات السعودية ، <http://eref.uqu.edu.sa/files/Thesis/ind8754.pdf> ، 2010/10/23 ، ص 2 .
- <sup>22</sup>Adeline Leblanc et autre , Application des principes de l'apprentissage organisationnel au projet MEMORAE , <http://halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/16/16/31/PDF/38.pdf> , 2311012010 , p 2 .
- <sup>23</sup>قاسمي كمال ، إدارة التغيير : المنطلقات و الأسس مع عرض لأهم الاستراتيجيات الحديثة للتغيير ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ، جامعة ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، يومي 08 – 09 مارس 2005 ، ص 53 .
- <sup>24</sup>زيد منير عبوي، التنظيم الإداري : مبادئه وأساسياته، دار أسامة للنشر و التوزيع ودار المشرق الثقافي، الأردن، بدون سنة، ص 176

<sup>25</sup> أسامة محمد علما، أساليب و مناهج التطوير التنظيمي،  
، <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/arado/unpan021091.pdf>،  
2010/10/23، ص 92.

<sup>26</sup> التطوير التنظيمي وإعادة التنظيم، - [http://www.caoa.gov.eg/NR/rdonlyres/FA037574-105A-4331-](http://www.caoa.gov.eg/NR/rdonlyres/FA037574-105A-4331-pdf/B0F8-65E565BA6E11/3630)  
pdf/B0F8-65E565BA6E11/3630، 2010/10/23، ص 6.