

یک کتاب در یک نگاه

دفتر مطالعات و بررسی‌های مالی (۱)

قیمت‌گذاری انتقالات داخلی

نشریه شماره ۱۲۸

ترجمه و تالیف: عزیز عالی‌ور

از انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی

حسابداری و حسابرسی سازمان

حسابرسی

مقدمه

انتقال کالاها و خدمات بین قسمت‌های مختلف یک واحد انتفاعی بزرگ که به شکل غیرمتمرکز اداره می‌شود، از دیدگاه حسابداری نوعی رویداد یا مبادله محسوب می‌گردد که باید در سوابق و مدارک حسابداری انعکاس یابد. ارزشی را که به این گونه مبادلات و رویدادها تخصیص می‌یابد، اصطلاحاً "قیمت انتقالی" می‌نامند و به فرآیند تخصیص ارزش، اصطلاحاً، "قیمت‌گذاری انتقالات داخلی" بین قسمت‌های مختلف یک واحد انتفاعی گفته می‌شود. از آنجا که این گونه انتقالات در داخل سازمان‌ها رخ می‌دهد و به شدت بر ارزیابی عملکرد مدیران قسمت‌های مختلف سازمان‌ها اثر می‌گذارد، ارزش‌گذاری آنها باید با بصیرت کافی انجام گیرد. پرداختن به شیوه‌های مختلف قیمت‌گذاری این قبیل انتقالات داخلی و توجه به ملاحظات حاکم بر هر یک از آنها و همچنین بررسی آثار، مزایا و معایب این شیوه‌ها به دلیل کاربرد گسترده قیمت‌های انتقالی در تصمیم‌گیریها، هزینه‌یابی محصولات و ارزیابی عملکرد در سازمان‌های بزرگ که به شکل غیرمتمرکز اداره می‌شوند، از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است.

سازمان‌های غیرمتمرکز و تمرکززدایی

در اغلب سازمان‌ها و موسسات کوچک تصمیمات مهم عموماً توسط یک نفر که در راس سازمان یا موسسه قرار دارد، اتخاذ می‌شود. اما همین که سازمان بزرگ شد و توسعه یافت، تصمیم‌گیری در تمامی زمینه‌ها تنها توسط یک شخص منحصر به فرد غالباً دشوار و حتی گاه غیرممکن

می‌شود. در این قبیل موارد، تصمیم‌گیری‌ها باید از طریق تفویض اختیار در زمینه‌هایی معین به رده‌های مختلف مدیران در سطح سازمان واگذار شود. همراه با تفویض اختیار، موضوع مسئولیت مطرح می‌شود، بدین معنا که مدیران تصمیم‌گیرنده در قبال تصمیماتی که اتخاذ می‌کنند، مسئول و جوابگو هستند. اختیارات تصمیم‌گیری باید با مسئولیت‌های خواسته شده، متناسب باشد.

بنابراین، واگذاری اختیار تصمیم‌گیری و تفویض مسئولیت به مدیران سطوح مختلف در سازمان‌ها، به این دلیل ضرورت می‌یابد که تصمیم‌گیری‌های متمرکز در سازمان‌های بزرگ و توسعه یافته، غیرعملی و گاه غیرممکن است. تفکیک کلیت سازمان به قسمت‌ها و واحدهای مجزا و واگذاری اداره هر یک از آنها به مدیران مشخص، امری اجتناب‌ناپذیر است. این تفکیک و جداسازی اصطلاحاً "تمرکززدایی نامیده می‌شود. به مدیران واحدها و قسمت‌های مختلف اختیار تصمیم‌گیری داده می‌شود، اما این مدیران باید در قبال تصمیماتی که اتخاذ می‌کنند، مسئول باشند. یکی از وظایف مهم حسابداری مدیریت در سازمان‌هایی که به شکل غیرمتمرکز اداره می‌شوند، گزارش عملکرد مدیران به منظور ارزیابی عملکرد است. این ارزیابی، بسته به نوع مراکز مسئولیت یا قسمت‌های متشکله سازمان، متفاوت است. مراکز مسئولیت در سازمان‌های بزرگ می‌تواند از لحاظ ارزیابی عملکرد به یکی از اشکال زیر وجود داشته باشد:

مرکز هزینه

مرکز هزینه به قسمت یا واحدی از سازمان گفته می‌شود که مدیر آن تنها در قبال هزینه‌هایی که در محدوده آن قسمت یا آن واحد واقع می‌شود و بر آن کنترل دارد، مسئول و جوابگو است.

مرکز سود

مرکز سود به واحد یا قسمتی از سازمان اطلاق می‌شود که مدیر آن مسئولیت هم هزینه‌ها و هم درآمدهای آن راعهده‌دار است.

مرکز سرمایه‌گذاری

مرکز سرمایه‌گذاری به واحد یا قسمتی از سازمان گفته می‌شود که مدیر آن در قبال بازده سرمایه بکار رفته در آن، مسئولیت دارد.

حسابداری سنجش مسئولیت

حسابداری سنجش مسئولیت بر این موضوع تاکید دارد که افراد درون سازمان باید در قبال عملکرد خود و عملکرد اشخاص تحت سرپرستی خویش جوابگو و مسئول باشند. این مفهوم از حسابداری، باعث شده است تا حسابداران در جهت‌گردآوری و گزارش نتایج عملیات برحسب حوزه‌های مسئولیت کوشش کنند. حسابداری سنجش مسئولیت مشتمل بر مفروضات زیر است:

- ۱- مدیران در قبال عملیاتی که در حوزه سازمانی آنان انجام می‌گیرد و بر آن کنترل دارند، جوابگو هستند.
- ۲- مدیران در دستیابی به هدف‌ها و مقاصد تعیین شده برای واحدهای تحت سرپرستیشان کوشش می‌کنند.
- ۳- مدیران در تدوین هدف‌هایی که از طریق آنها عملکردشان اندازه‌گیری می‌شود، مشارکت دارند.
- ۴- هدف‌های تدوین شده به گونه‌ای است که از طریق عملکرد موثر و کارآمد، قابل حصول است.
- ۵- گزارش‌های عملکرد بموقع تهیه و ارائه می‌شود.
- ۶- نقش حسابداری سنجش مسئولیت در ساختارپاداش‌دهی شرکت آشکارا مشخص است.

قیمت‌گذاری انتقالات داخلی و تصمیم‌گیری

از لحاظ نظری، قیمت انتقالی صحیح برای مقاصد تصمیم‌گیری را می‌توان کمابیش مشخص کرد. اما این قیمت انتقالی شامل هزینه فرصتی است که به دلیل انتخاب یک راه‌حل و در نتیجه، فداکردن راه‌حل دیگر، از دست می‌رود. این قیمت انتقالی برابر است با:

هزینه تفاضلی یا افزایشی (که در اغلب موارد تقریباً برابر با هزینه‌های متغیر است)، به اضافه هزینه فرصتی که واحداً نتایجی از دست می‌دهد.

مقصود از هزینه تفاضلی یا افزایشی یا نهایی، اختلاف بین هزینه‌های دو راه حل مختلف و جایگزین است.

مقایسه تخصیص هزینه‌ها با قیمت‌گذاری انتقالات داخلی

هر چند تاکنون به فرآیند تخصیص و گردش هزینه‌ها در داخل شرکت‌ها به ویژه موسسات تولیدی عبارت "قیمت‌گذاری انتقالات داخلی" اطلاق نشده است اما واقعیت این است که تخصیص هزینه‌ها بین واحدها، قسمت‌ها و دواپر مختلف یک شرکت تولیدی نیز نوعی قیمت‌گذاری انتقالات داخلی محسوب می‌شود. مثلاً تخصیص هزینه دواپر خدماتی به دواپر تولیدی اساساً نوعی قیمت‌گذاری انتقالات داخلی است.

علاوه بر این، کالاهایی که از یک قسمت تولیدی به قسمت دیگر یا به محوطه انبار کالای ساخته شده منتقل می‌شود، به دلیل این که باید در حساب‌ها انعکاس یابند، ناگزیر قیمت‌گذاری می‌شوند. تخصیص هزینه‌ها به انتقال کالاهای نیمه‌ساخته بین دواپر مختلف شرکت معمولاً به بهای تمام شده شناسایی، اندازه‌گیری و ثبت می‌شود. البته این بهای تمام شده می‌تواند حسب مورد، واقعی، جذب شده یا استاندارد باشد.

رویدادهای داخلی و رویدادهای خارجی

در حسابداری، رویدادها به دو گروه کلی، یکی رویدادهای داخلی و دیگری رویدادهای خارجی تقسیم می‌شوند. رویدادهای خارجی مشتمل بر مبادلات و معاملاتی است که شرکت با اشخاص بیرونی انجام می‌دهد و رویدادهای داخلی شامل انتقالات و مبادلات بین واحدها و قسمت‌های مختلف شرکت می‌باشد. در معاملات با اشخاص بیرونی، خریدار و فروشنده، غالباً در یک معامله بی‌شبهه و حقیقی اقدام به انجام معامله می‌کنند و ارزش معامله بدون در نظر گرفتن ملاحظات خاص تعیین می‌شود. به همین دلیل ارزش حاکم بر این گونه مبادلات به دلیل این که عموماً مبتنی بر شواهد و مدارک مثبت‌قوی است، عینیت دارد و ابهام خاصی در اندازه‌گیری و حتی اثبات و تایید آن وجود ندارد. برعکس مبادلات و رویدادهای داخلی، به دلیل این

که شواهد و مدارک آنها استحکام زیادی ندارد، ارزش‌گذاری آنها به شدت تابع ملاحظات خاص، روش‌های اتخاذ شده و قضاوت‌هایی است که در شرکت اعمال می‌گردد.

برای ارزیابی عملکرد جداگانه قسمت‌ها و واحدهای مختلف، بهای تمام شده و درآمد فروش کالاهای انتقالی باید در اندازه‌گیری سود لحاظ شود، اما برای مقاصد گزارشگری برون سازمانی، یعنی تهیه صورت‌های مالی اساسی در پایان هر دوره مالی، لازم است هرگونه سود داخلی بین قسمت‌ها و واحدهای مختلف شرکت حذف شود.

تعیین قیمت‌های انتقالی

در تعیین قیمت انتقالی دو قاعده کلی زیر باید لحاظ شود:

- ۱- اگر قسمت فروشنده در سطح ظرفیت متعارف و در دسترس خود فعالیت می‌کند، قیمت انتقالی باید قیمت بازار باشد.
- ۲- اگر قسمت فروشنده ظرفیت بیکار دارد و نمی‌تواند از این ظرفیت بلااستفاده برای مقاصد دیگر بهره‌برداری کند، قیمت انتقالی دست کم باید برابر با هزینه‌های متغیر (تفاضلی) تولید کالا باشد.

معیارهای انتخاب مبنای قیمت‌گذاری

قیمت‌های انتقالی تا حدود بسیار زیادی به نوع و ماهیت قسمت، نوع محصول، نوع سازمان و میزان عدم تمرکز در آن بستگی دارد. در شرایط ایده‌آل، قیمت‌های انتقالی باید فراهم‌کننده اطلاعاتی باشد که بتواند مدیران قسمت‌ها و واحدهای شرکت را در اتخاذ تصمیمات مطلوب در جهت نیل به منافع و مصالح شرکت رهنمون سازد. معیارها و ضوابطی که به طور مشخص می‌تواند در انتخاب مبنای قیمت‌گذاری انتقالی داخلی بین قسمت‌ها و واحدهای مختلف یک شرکت یاری‌دهنده باشد، به شرح زیر است:

پیشبرد سازگاری و همسویی هدف‌ها: این

همسویی و سازگاری هنگامی وجود دارد که هدف‌های اشخاص و گروه‌های درون سازمان با هدف‌های سازمان به طور کلی، که مد نظر مدیریت سطح بالای سازمان است، هماهنگ باشد.

پیشبرد کوشش‌های مدیران در جهت دستیابی به هدف‌ها: مدیران قسمت‌های مختلف ضمن توجه به هدف‌های قسمت‌های تحت‌مدیریت خویش لازم است کوشش‌های خود را چنان جهت‌دهند که هدف‌های کلی شرکت نیز تامین شود.

اگر مدیریت خواهان گسترش تمرکززدایی به مقیاس وسیع در سطح سازمان است، هدف سوم عبارتست از:

پیشبرد استقلال قسمت‌ها: یعنی گسترش آزادی عمل مدیران قسمت‌ها و واحدها در تصمیم‌گیری‌ها.

سیاست قیمت‌گذاری متمرکز برای انتقالات داخلی

سیاست قیمت‌گذاری انتقالات داخلی باید به گونه‌ای باشد که امکان استقلال قسمت‌های مختلف شرکت را فراهم سازد و مدیران قسمت‌ها را در جهت پیگیری هدف‌های شرکت هماهنگ با هدف‌های قسمت‌های تحت سرپرستی خویش، تشویق نماید. علاوه بر این، استفاده از قیمت‌های انتقالی به منظور اندازه‌گیری درآمد برای قسمت فروشنده و تعیین بهای تمام شده برای قسمت خریدار باید با سیستم ارزیابی عملکرد شرکت سازگار باشد. مبنای قیمت‌گذاری متمرکز برای انتقالات داخلی به شرح زیر است:

- ۱- قیمت بازار
 - ۲- بهای تمام شده (هزینه)
- رهنمودهای لازم برای مبنای قرار دادن قیمت‌های بازار به منظور قیمت‌گذاری انتقالات داخلی به شرح زیر است:
 - در قیمت‌گذاری انتقالات داخلی باید قیمت بازار یا قیمت توافق شده بازار مورد استفاده قرار گیرد.
 - قیمت انتقالی معمولاً باید اندکی کمتر از بهای تمام شده تحصیل ارقام از بازار آزاد تعیین شود (تخفیف)
 - قسمت تولیدکننده باید اختیار فروش تولیدات خود را به داخل یا خارج از شرکت داشته باشد.
 - برای حل و فصل اختلافات احتمالی باید یک مرجع حکمیت و میانجیگری پیش‌بینی شود.

یک تصمیم‌گیری مشخص با استفاده از منابع گوناگون در ارتباط باشد، هزینه از دست رفتن فرصت استفاده از هر یک از منابع باید برحسب پول اندازه‌گیری و در محاسبات مقایسه‌ای مربوط به آن تصمیم‌گیری لحاظ شود.

تاثیر هزینه فرصتی که از دست می‌رود بر تصمیم‌گیری راجع به انتقالات داخلی

همان گونه که قبلاً گفته شد برای تعیین حدود و دامنه قیمت کالاهای انتقالی از هزینه از دست رفتن فرصت استفاده می‌شود. اما هزینه فرصتی که قسمت فروشنده در نتیجه انتقال کالا به داخل (به جای فروش به بیرون) از دست می‌دهد با هزینه فرصتی که قسمت خریدار در نتیجه خرید کالا از بیرون (به جای انتقال داخلی) از دست می‌دهد تفاوت می‌کند. بطور کلی، در انتقالات اگر هزینه از دست رفتن فرصت برای قسمت فروشنده کمتر از هزینه فرصتی باشد که قسمت خریدار از دست می‌دهد انتقال از لحاظ اقتصادی بیشترین مزیت را برای شرکت خواهد داشت.

محدودیت‌های مختلف قیمت بازار به عنوان مبنای قیمت‌گذاری

وجود بازارهای رقابتی

اشکال اصلی و جدی این شیوه قیمت‌گذاری این است که همواره باید برای کالاهای انتقالی، یک بازار کامل رقابتی در بیرون وجود داشته باشد. در حالی که در عمل چنین وضعیتی معمولاً برای برخی از کالاها نظیر کالاهای نیمه ساخته وجود ندارد و در نتیجه، قیمت فروش آن در بیرون معلوم نیست. از این رو چنانچه برای کالاهای انتقالی قیمت مشخص بیرونی وجود نداشته باشد، قیمت انتقالی بر مبنای قیمت بازار نیز به شکل مشخص تعریف نخواهد شد.

نوسان در قیمت بازار

یکی از محدودیت‌های بکارگیری سیاست قیمت‌گذاری بر مبنای قیمت بازار، وجود نوسانات موقت در قیمت‌های بازار است. اگر بازار بیرونی کالاهای انتقالی موقتاً راکد شود، آیا در چنین اوضاع و احوالی مدیریت شرکت باید به مدیر قسمت خریدار اجازه

هزینه از دست رفتن فرصت

منابعی که واحدهای اقتصادی به منظور دستیابی به هدف‌های مورد نظر خود در اختیار دارند معمولاً شامل موجودی نقد، مطالبات، موجودی کالا، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکت‌ها، سایر دارایی‌ها و نیروی انسانی است. استفاده از هر یک از این منابع، به از دست رفتن فرصت بکارگیری آن منابع به شکلی دیگر، برای واحدهای اقتصادی منجر می‌شود. بدین معنا که اگر از یکی از این منابع برای یک مقصود استفاده شود، از آن منبع نمی‌توان برای مقاصد دیگر استفاده کرد. مثلاً اگر موجودی نقد صرف خرید ماشین‌آلات شود، دیگر نمی‌تواند برای پرداخت حقوق نیروی انسانی جدید بکار رود، اگر از یک ساختمان به عنوان سالن تولید استفاده شود آن ساختمان را نمی‌توان در عین حال به عنوان دایره فروش نیز مورد استفاده قرار داد یا به اشخاص بیرونی واگذار کرد، اگر از یکی از کارکنان واحد اقتصادی در طراحی یک پروژه استفاده شود، آن شخص نمی‌تواند در همان زمان، ماشین‌آلات را نیز تعمیر کند.

بنابراین، بطور ساده می‌توان گفت هزینه از دست رفتن فرصت عبارت از ارزش هرگونه فرصتی است که بخاطر پرداخت به فعالیت دیگر از آن فرصت صرف‌نظر می‌شود. به بیان دیگر، هزینه از دست رفتن فرصت، مزیتی است که بواسطه انتخاب یک راه حل به جای راه حل دیگر، فدا می‌شود. مثلاً فرض کنید موجودی نقد یک شرکت صنعتی را می‌توان در تولید و فروش یک محصول مشخص بکار گرفت یا آن را در بانک به شکل سپرده بلندمدت سرمایه‌گذاری کرد. حال اگر راه حل اول، یعنی استفاده از موجودی نقد در تولید و فروش محصول مورد نظر انتخاب شود سودی که می‌تواند از انتخاب راه حل دوم، یعنی سرمایه‌گذاری وجوه نقد به شکل سپرده بانکی بدست‌آید هزینه فرصتی است که بخاطر انتخاب راه حل اول از دست می‌رود.

اندازه‌گیری هزینه از دست رفتن فرصت

فرصت استفاده از منابع یک سازمان، هزینه فرصتی را به دنبال خواهد داشت که آن سازمان از دست می‌دهد. اگر

دوره مالی به شکل ترکیبی را به همراه ندارد.

قاعده کلی

در تدوین سیاست قیمت‌گذاری انتقالات داخلی بر مبنای بهای تمام شده یا هزینه‌ها، در مجموع از قاعده کلی زیر می‌توان پیروی کرد:

انتقال باید بر اساس بهای تمام شده یا هزینه تفاضلی (نوعاً هزینه‌های متغیر) برای قسمت فروشنده به اضافه هزینه فرصتی که شرکت بواسطه انتقالات داخلی از دست می‌دهد قیمت‌گذاری شود. اگر قسمت فروشنده ظرفیت بیکار داشته باشد، هزینه فرصتی که شرکت در نتیجه انتقالات داخلی از دست خواهد داد، برابر با صفر خواهد بود. اما اگر شرکت در سطح ظرفیت معمول خود فعالیت می‌کند هزینه مزبور برابر با حاشیه فروش کالا، (یعنی قیمت فروش کالا به بیرون منهای هزینه‌های متغیر آن) خواهد بود.

قیمت‌گذاری دوگانه انتقالات داخلی

طراحی سیستم یگانه‌ای برای قیمت‌گذاری انتقالات داخلی که بتواند کلیه هدف‌های ناشی از قیمت‌گذاری نظیر هدف‌های کلی شرکت، همسویی این هدف‌ها با هدف‌های مدیران قسمت‌های مختلف، استقلال قسمت‌های مختلف شرکت، تسهیل در رعایت الزامات گزارشگری مالی، ارزیابی عملکرد قسمت‌های مختلف و نظایر آن را توأماً تامین کند، وجود ندارد. قیمت‌گذاری دوگانه انتقالات داخلی را شاید بتوان یکی از راه‌های دستیابی به اکثریت هدف‌های مزبور قلمداد کرد.

قسمت‌های خریدار و فروشنده، معمولاً هدف‌های یکسانی از قیمت‌های انتقالی ندارند و از آن برای مقاصد متفاوت استفاده می‌کنند. مثلاً قسمت خریدار ممکن است بر اساس قیمت‌های انتقالی بخواهد تصمیمات مربوط به ساخت یک قطعه در داخل یا خرید آن از بیرون را اتخاذ کند یا قیمت فروش محصول خود را با توجه به جمع هزینه‌های آن تعیین نماید. از سوی دیگر، مدیر قسمت فروشنده نیز ممکن است بخواهد از قیمت‌های انتقالی برای ارزیابی عملکرد قسمت تحت سرپرستی خویش استفاده کند و با هر قیمت انتقالی

دهد نیازمندی خود را از بیرون تامین کند؟ در چنین وضعیت‌هایی مدیریت شرکت احتمالاً به طور مستقیم مداخله می‌کند و ممکن است به جای خرید از بیرون، انتقال داخلی را ضروری تشخیص دهد.

عدم دسترسی به قیمت بازار

محدودیت دیگر استفاده از سیاست قیمت‌گذاری بر مبنای قیمت بازار، این است که قیمت‌های بازار همواره به سهولت در دسترس قرار ندارند. اگر دامنه نوسان قیمت بازار کالای انتقالی وسیع باشد، استعلام از تولیدکنندگان بیرونی ضروری خواهد بود. در چنین شرایطی اگر تولیدکنندگان بیرونی متوجه شوند که این استعلام برای سفارش واقعی نیست بلکه هدف، تعیین قیمت برای انتقالات داخلی است، ممکن است قیمت صحیح ارائه نکنند یا اساساً مایل به ارائه قیمت نباشند.

در مجموع می‌توان گفت چنانچه محدودیت‌ها و معایب قیمت بازار به عنوان مبنای قیمت‌گذاری انتقالات داخلی بین قسمت‌های مختلف یک واحد انتفاعی، جدی و دسترسی به اطلاعات راجع به قیمت‌های بازار دشوار باشد، مدیریت واحدهای انتفاعی ممکن است سیاست قیمت‌گذاری انتقالات داخلی خود را به جای قیمت بازار، بر مبنای بهای تمام شده (هزینه‌ها) تدوین کند.

سیاست قیمت‌گذاری انتقالات داخلی بر مبنای هزینه‌ها (بهای تمام شده)

هنگامی که برای محصولات نیمه ساخته و انتقالی، بازار بیرونی وجود ندارد یا اطلاعات مرتبط با قیمت‌های بازار به سهولت در دسترس نیست، واحدهای انتفاعی می‌توانند برای قیمت‌گذاری انتقالات داخلی خود از هزینه‌ها (یا بهای تمام شده) به عنوان مبنای استفاده کنند. علاوه بر این در شرکت‌هایی که حجم انتقالات داخلی زیاد نیست به ویژه شرکت‌هایی که به شکل متمرکز اداره می‌شوند، قیمت‌گذاری انتقالات داخلی بر مبنای غیر از هزینه یا بهای تمام شده، مقرون به صرفه نیست. مزیت اصلی اعمال این سیاست، سادگی کاربرد آن است. زیرا مشکلات حذف سود تحقق نیافته بین قسمت‌ها از موجودی‌ها به منظور تهیه صورت‌های مالی اساسی پایان

که متضمن سود برای آن قسمت نباشد، مخالفت ورزد. در چنین مواردی بکارگیری قیمت گذاری دوگانه انتقالات داخلی توسط شرکت می تواند سودمند واقع شود. سیستم قیمت گذاری دوگانه انتقالات داخلی به منظور فراهم کردن سود متعارف برای قسمت فروشنده و لحاظ کردن فقط هزینه برای قسمت خریدار طراحی و بکار گرفته می شود. بدین معنا که قسمت خریدار با هزینه (بهای تمام شده) کالای انتقالی بدهکار و قسمت فروشنده براساس هزینه ها (بهای تمام شده) به اضافه درصدی به عنوان سودبستانکار می شود. تفاوت بین دو مبلغ مزبور در یک حساب خاص به شکل متمرکز گردآوری و ثبت می شود.

بکارگیری این سیستم باعث می شود تا اطلاعات مرتبط با هزینه ها (بهای تمام شده) برای قسمت خریدار بعدی حفظ و انتقالات داخلی از طریق فراهم کردن سود نسبت به هر انتقال برای قسمت های فروشنده تشویق شود. بر همین اساس برخی از شرکت ها به منظور تشویق انتقالات داخلی از سیستم قیمت گذاری دوگانه برای انتقالات داخلی خود استفاده می کنند.

قیمت گذاری توافقی انتقالات داخلی

یکی از راه های عملی برای قیمت گذاری انتقالات داخلی به شکلی منطقی، فراهم کردن امکان انجام مذاکره و توافق برای مدیران قسمت ها پیرامون تعیین قیمت در خصوص کالاها و خدماتی است که در داخل شرکت انتقال می یابد. در این شیوه قیمت گذاری، مدیران قسمت خریدار و قسمت فروشنده چنان عمل می کنند که گویی مدیران دو شرکت مستقل از یکدیگرند و استراتژی مذاکره و توافق کمابیش مشابه وضعیتی است که در خصوص مذاکره و توافق با اشخاص بیرونی و بازار آزاد بکار می رود.

مهمترین مزیت این شیوه قیمت گذاری، حفظ و تداوم استقلال مدیران قسمت هاست. اما ایرادی که به این شیوه وارد می شود این است که مقدار زیادی از کوشش های مدیران ممکن است صرف فرآیند توافق و مذاکره شود و قیمت توافق شده نهایی و پی آمدهای بعدی آن از

لحاظ ارزیابی عملکرد، ممکن است بیش از آنچه که بر این واقعیت متکی باشد که مهمترین چیز برای شرکت چیست، بر توانایی های مدیران در انجام مذاکره مبتنی باشد.

اشکال دیگر این روش علاوه بر وقت گیر بودن مذاکرات مربوط، لزوم تجدید نظرهای مکرر در قیمت های انتقالی است. همچنین پیروی از این روش ممکن است کوشش های مدیران را به جای پرداختن به منافع و مصالح کلی شرکت، به سمت فعالیت ها و تصمیماتی سوق دهد که تنها بر نتایج عملیات قسمت ها موثر است. نهایت این که مذاکره پیرامون دستیابی به توافق در مورد قیمت های انتقالی ممکن است ناموفق باشد و دخالت و میانجیگری مدیریت سطح بالای شرکت را ضروری سازد یا سرانجام به استفاده از قیمت های اختیاری منجر شود.

انتقالات بین شرکت اصلی و شرکت های فرعی

طبق استانداردهای حسابداری هنگامی که یک شرکت بر شرکت یا شرکت های دیگر کنترل دارد و احتمال می رود این کنترل دائمی باشد، تهیه صورت های مالی تلفیقی ضرورت می یابد. شرکت اول اصطلاحاً "شرکت اصلی"، شرکت یا شرکت های دوم اصطلاحاً "شرکت فرعی" و مجموعه آنها اصطلاحاً "گروه شرکت ها" نامیده می شود. کنترل شرکت اصلی بر شرکت های فرعی عموماً از طریق مالکیت بر بیش از ۵۰ درصد سهام شرکت های فرعی بدست می آید. از دیدگاه حسابداری، تهیه صورت های مالی تلفیقی برای گروه شرکت های این دلیل ضرورت دارد که شرکت های عضو گروه علیرغم داشتن شخصیت های حقوقی مجزا، در حکم یک واحد انتفاعی یگانه محسوب و معاملات و مبادلات بین آنها مشابه انتقالات داخلی بین قسمت های مختلف یک شرکت تلقی می شود. از این رو، بخش اعظم مطالب، مباحث و مشکلات مطرح شده در خصوص قیمت گذاری انتقالات داخلی بین قسمت های مختلف یک شرکت، عیناً در مورد معاملات و داد و ستدهایی که بین شرکت های عضو یک گروه انجام می گیرد نیز مصداق دارد.

علاوه بر این یکی از موضوعات بحث‌انگیز در ارزش‌گذاری کالاهای انتقالی بین شرکت‌های عضو گروه، مساله رعایت یکسان حقوق سهامداران هر یک از شرکت‌های عضو گروه به ویژه سهامداران اقلیت در شرکت‌های فرعی است. شرکت اصلی می‌تواند با تعیین قیمت پایین برای کالاهایی که یکی از شرکت‌های فرعی تولید و به شرکت اصلی یا شرکت‌های دیگر عضو گروه می‌فروشد، حقوق سهامداران اقلیت شرکت فرعی فروشنده را به نفع حقوق سهامداران شرکت خریدار، تضییع کند. علاوه بر این، تضییع حقوق سهامداران شرکت فرعی می‌تواند از طریق تعیین قیمت‌های تصنعی بالا برای خریدهای آن شرکت از شرکت‌های دیگر عضو گروه به دلیل کاهش سود شرکت خریدار نیز صورت گیرد. از طرف دیگر، در حسابداری و گزارشگری مالی، یعنی آن بخش از حسابداری که به تهیه صورت‌های مالی پایان سال منجر می‌شود، تنها شرکت اصلی ملزم به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی شده است. در صورت‌های مالی تلفیقی نیز داد و ستدهای بین شرکت‌های عضو گروه حذف و به کلیه شرکت‌های مزبور به عنوان یک مجموعه واحد نگاه می‌شود. اما آثار قیمت کالاهای انتقالی بین اعضای گروه بر صورت‌های مالی واحدهای فرعی و مشکلات درون گروهی همچنان باقی می‌ماند. این مشکلات به ویژه هنگامی که برای حصول اطمینان نسبت به قیمت تعیین شده برای معاملات فی‌مابین، بازار بیرونی برای انتقالات وجود ندارد، به مراتب حادتر می‌شود.

گزارشگری مالی برحسب قسمت‌های مختلف یک شرکت

طبق استانداردهای حسابداری آن گروه از شرکت‌هایی که محصولات متنوع تولید و در مناطق مختلف تجاری فعالیت می‌کنند، باید راجع به قسمت‌های مختلف خود که فاقد شخصیت حقوقی مستقل هستند، تحت شرایطی خاص اطلاعات مالی معینی را در گزارش‌های سالانه خود ارائه کنند. مقصود از این گونه الزامات گزارشگری مالی، فراهم کردن مقیاسی برای ارزیابی

عملکرد قسمت‌های مختلف یک شرکت است که در مقایسه با کلیت شرکت به عنوان یک مجموعه واحد، با اهمیت تشخیص داده می‌شوند. اطلاعات زیر جزء موارد عمده‌ای است که لازم است راجع به هر یک از قسمت‌های متشکله یک شرکت افشاء شود:

درآمد

سود یا زیان عملیاتی

دارایی‌های قابل شناسایی

استهلاکات

مخارج سرمایه‌ای

برخی اقلام خاص

قیمت انتقالی توافقی که ممکن است

برای مقاصد داخلی (درون سازمانی)

سودمند باشد، می‌تواند برای

مقاصد گزارشگری مالی برون سازمانی

برحسب قسمت‌های مختلف یک شرکت،

پذیرفته شده نباشد. به طور کلی در

حرفه حسابداری، مبنای قراردادن قیمت بازار

در قیمت‌های انتقالی، به عنوان یک مزیت

شناخته شده است زیرا مقصود از

افشای اطلاعات راجع به قسمت‌های

متشکله یک شرکت تحت شرایطی معین،

فراهم کردن امکان ارزیابی عملکرد

قسمت‌ها، برای استفاده‌کنندگان به نحوی

است که گویی این قسمت‌ها واحدهای

انتفاعی مستقل از یکدیگرند. به همین

دلیل فرض بر این است که فروش به جای

این که به توانایی مدیران در مذاکره پیرامون

تعیین قیمت مبتنی باشد باید بر مبادلات

بازار متکی باشد.

اگر چه مبنای نظری قیمت انتقالی

بر اساس قیمت بازار در قیمت‌گذاری صحیح

است اما واقعیت این است که بکارگیری آن

در عمل ممکن است با دشواری‌هایی

همراه باشد. در اغلب موارد قسمت‌ها

واقعا" به یکدیگر وابسته‌اند و به همین

دلیل قیمت‌های بازار ممکن است واقعا"

مخاطره فروش داخلی بین قسمت‌های

مختلف شرکت را مشابه مخاطره فروش

باشخص ثالث انعکاس ندهد.

علاوه بر این، همان گونه که قبلا گفته شد

در بسیاری از وضعیت‌ها، قیمت‌های بازار یا

به سهولت در دسترس نیست یا ممکن

است تنها برای برخی از محصولات وجود

داشته باشد. هنگامی که چنین

روش‌های مختلف قیمت‌گذاری انتقالات داخلی

سیستم قیمت‌گذاری انتقالات داخلی می‌تواند بر مداخله مستقیم مدیریت، قیمت‌های بازار، هزینه‌ها یا مذاکره و توافق بین مدیران قسمت‌های درگیر، مبتنی باشد. هر یک از این سیستم‌ها دارای مزایا و معایبی است و بکارگیری هر یک تحت شرایطی معین می‌تواند سودمند باشد. انتخاب سیستم مناسب، به بازاری که واحد انتفاعی در آن عمل می‌کند و مقاصد مدیریت بستگی دارد. در شرکت‌هایی که به شکل غیرمتمرکز اداره می‌شوند، مدیریت کوشش می‌کند در قیمت‌گذاری انتقالات داخلی بین قسمت‌های مختلف خود از روش و سیاستی پیروی کند که ضمن پیشبرد هدف‌های واحد انتفاعی در کل، به استقلال مدیران قسمت‌ها نیز لطمه‌ای واردنشود.

جنبه‌های مختلف قیمت‌های انتقالی

قیمت‌های انتقالی در زمره مسایلی است که جوانب مختلف نظیر جنبه‌های انگیزشی، سازمانی، مالیاتی و امثالهم دارد. تاکید بیش از حد بر یکی از این جنبه‌ها یا نادیده گرفتن هریک از آنها می‌تواند آثار گسترده‌ای بر عملکرد هم قسمت‌ها و هم واحد انتفاعی در کل بگذارد. از آنجا که اتخاذ سیاست‌ها و رویه‌های مختلف برای قیمت‌گذاری انتقالات داخلی، انگیزه‌های رفتاری گوناگونی را به دنبال دارد، مدیریت لازم است هنگام انتخاب مبنا برای قیمت‌گذاری انتقالات داخلی، نظیر هزینه‌ها، قیمت بازار یا توافق، به آثار این گونه رفتارها توجه داشته باشد.

قیمت‌های انتقالات بین‌المللی

وجود تفاوت بین نرخ‌های مالیات بردرآمد در کشورهای مختلف، این انگیزه را برای شرکت‌ها فراهم می‌کند که قیمت‌انتقالی را به گونه‌ای تعیین کنند که از یک سو، به افزایش درآمد و سود در کشورهای با نرخ‌های مالیاتی پایین و از سوی دیگر به افزایش هزینه‌ها و در نتیجه کاهش سود در کشورهای با نرخ‌های مالیاتی بالا، منجر شود.

دشواری‌هایی وجود دارد، مدیریت معمولاً کوشش می‌کند قیمت بازار کالای انتقالی را از طریق دستیابی به قیمت بازار کالای مشابه و تعدیل آن به منظور انعکاس ویژگی‌های کالاهای انتقالی در داخل، برآورد کند. در این قبیل وضعیت‌ها یکی از راه‌حل‌های عملی، تعیین بهای تمام شده (هزینه‌های) اقلام انتقالی و افزودن مبلغی مشخص به عنوان سود متعارف به آن است.

خلاصه

مبانی اصلی قیمت‌گذاری انتقالات داخلی
قیمت‌گذاری انتقالات داخلی از مسایل مهمی است که گروه مدیریت در واحدهای انتفاعی بزرگ که از قسمت‌های گوناگون تشکیل شده‌اند، با آن مواجه می‌شود. هنگامی که واحدهای انتفاعی اقدام به انتقال کالاها و خدمات بین قسمت‌های مختلف خود می‌کنند باید ارزش این گونه انتقالات را تعیین نمایند. ارزش تخصیص یافته به انتقالات مزبور اصطلاحاً "قیمت انتقالی" نامیده می‌شود.

قواعد قیمت‌گذاری انتقالی داخلی

هنگام تعیین قیمت انتقالی دو قاعده کلی زیر باید مد نظر قرار گیرد:
1- اگر قسمت فروشنده در سطح ظرفیت در دسترس خود فعالیت می‌کند، قیمت انتقالی باید برابر با قیمت بازار باشد.
2- اگر قسمت فروشنده دارای ظرفیت بلااستفاده است و نمی‌تواند از این ظرفیت بیکار برای مقاصد دیگر استفاده کند، قیمت انتقالی باید دست کم برابر با هزینه‌های متغیر تولید کالای مورد نظر (که معمولاً معادل هزینه‌های تفاضلی است) باشد. اما قیمت انتقالی مطلوب برای تصمیم‌گیری عبارت است از هزینه‌های متغیر یا هزینه‌های تفاضلی کالای مورد نظر به اضافه هزینه فرصتی که بواسطه این تصمیم‌گیری از دست خواهد رفت. از طرفی واقعیت این است که در بسیاری از موارد اندازه‌گیری عامل هزینه فرصتی که از دست می‌رود در قیمت‌گذاری کالاهای انتقالی، امکان‌پذیر نیست.

**قیمت‌گذاری انتقالات داخلی و گزارشگری
برحسب قسمت‌های مختلف یک شرکت**
شرکت‌هایی که از قسمت‌ها و بخش‌های
عمده و مجزاتشکیل شده‌اند، ناگزیرند در
گزارش‌های سالانه خود نسبت به
قسمت‌های عمده متشکله خود، اطلاعات
مالی جداگانه ارائه کنند. در حرفه
حسابداری، هنگام گزارشگری مالی برحسب
قسمت‌های مختلف استفاده از قیمت بازار
به عنوان مبنای قیمت گذاری انتقالات
داخلی، به عنوان یک مزیت‌شناسایی شده
است.

۱- این کتاب توسط دفتر مطالعات و بررسی‌های
مالی، تلخیص شده و به‌تایید آقای عزیزعالی‌ور
رسیده است.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی