



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة احمد دراية - ادرار



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر في العلوم التجارية

شعبة: علوم التجارية

تخصص: مالية ومؤسسة

تحت عنوان

دراسة العلاقة بين التكاليف والحجم
في تحقيق الربحية

دراسة حالة SO.DIS.MA.C وحدة ادرار

إشراف الأستاذ:

د. قويدري عبد الرحمان

إعداد الطالبين:

✓ . أحمد أيوبي

✓ . نورالدين لكحل

رئيس اللجنة	أستاذ مساعد ب	عوماري عائشة
مشرفا	أستاذ محاضر ب	قويدري عبد الرحمان
مناقشا	أستاذ محاضر ب	بالواف عبد المالك

السنة الجامعية : 2021/2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République algérienne populaire et démocratique
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

UNIVERSITE AHMED DRAYA - ADRAR

BIBLIOTHÈQUE CENTRALE

Service de recherche bibliographique

N°.....B.C/S.R.B//U.A/2021



جامعة احمد دراية - ادرار

المكتبة المركزية

مصلحة البحث الببليوغرافي

الرقم... 2021/أ.ج.م.ب.ب. / م.م.ب.ب. / ج.أ. 2021

شهادة الترخيص بالإيداع

انا الأستاذ(ة): قويدر عياد الرحمان

المشرف مذكرة الماجستير.

الموسومة بـ : العلاقة بين التكاثف والحجم في تحفيز البروتين

من إنجاز الطالب(ة): أيوني أحمد

و الطالب(ة): لكحل نور الدين

كلية : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم : العلوم التجارية

التخصص : مالية مؤسسية

تاريخ تقييم / مناقشة : مارس 2021

أشهد ان الطلبة قد قاموا بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة التقييم / المناقشة، وان المطابقة بين

النسخة الورقية والإلكترونية استوفت جميع شروطها.

و بإمكانهم إيداع النسخ الورقية (02) والاللكترونية (PDF).

- امضاء المشرف:

ادرار في : 2.7 JUIN. 2021

مساعد رئيس القسم:

د. ولد براهيم سمير

مساعد رئيس قسم العلوم التجارية

مكلف بالتدريس والتعليم في التخرج



ملاحظة : لا تقبل أي شهادة بدون التوقيع والمصادقة.

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله وحده وأصلي وأسلم على من لا نبي بعده محمدا وصحبه وبعد :

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى أعز ما أملك في الدنيا إلى الوالدين الكريمين رمزا و وفاء

وجميع أفراد العائلة كلُّ باسمه ثم الأصدقاء الأعزاء دون إستثناء.

- أيوبي احمد

- لكحل نور الدين

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
مَا يَأْتِيهِمْ مِنْ فَتْنَةٍ فَمُنَازَعَةٌ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

نحمد الله على إتمام هذا العمل حمدا كثيرا ونسأل الله تعالى أن يُعم به النفع
- نتقدم بالشكر الجزيل أولا للأستاذ المشرف قويدري عبد الرحمان على المجهودات
التي بذلتها من أجل إنجاز هذا العمل .

- والشكر موصول لموظفي للوحدة التجارية لشركة بيع مواد البناء ادرار واطح
بالذكر مديرها نوري عبد الحكيم و المحاسب باعزيز عبد الوهاب و كذلك بن
تركي بخدة لمجهوداتهم وصبرهم علينا

- كما نتوجه بالشكر إلى جميع أساتذة قسم علوم تجارية جامعة ادرار .
وأخيرا نشكر كل من قدم يد العون لإنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد.

- أيوبي احمد

- لكحل نور الدين

ملخص الدراسة :

اعتمدنا في دراسة العلاقة بين التكلفة و الحجم في تحقيق الربحية الى تقسيم المذكرة إلى جزئين، جزء نظري والأخر تطبيقي:

الجزء النظري: المفاهيم العامة المتعلقة بموضوع الدراسة والذي يعتبر كمدخل لهذه الدراسة النظرية (كالتكلفة، العبء، المصروف، الربح والخسارة) حيث ان التكلفة: تعتبر مجموعة اعباء لمرحلة معينة بمقابل اما العبء: يعتبرانه له علاقة مباشرة بالايرادات اما المصروف: الذي يعتبر انفاق نالي دون مقابل ثم بعدها تطرقنا الى مفهوم كل من حجم النشاط : الذي يعتبر ركيزة أساسية التي يعتمد عليها بالنسبة لنشاط المؤسسة ورقم الأعمال: الذين خلال نقوم بتغطية مختلفة التكاليف الثابتة و المتغيرة للوصول الى نتيجة المؤسسة ويسمى بالربح في حالة النتيجة موجب و خسارة في حالة النتيجة سالبة.

أما الفصل الثاني فيتضمن تحليل دراسات سابقة للعلاقة بين التكلفة والحجم من الناحية المحاسبية والاقتصادية، ثم نتناول علاقة الربح بالحجم وعلاقة الربح بالتكلفة، متطرقين إلى أهم الأساليب الشائعة الاستعمال، وهي أسلوب خرائط التعادل (عتبة المردودية) بالإضافة إلى الأسلوب المحاسبي .

ثم تناولنا في الفصل الثالث: فالمبحث الاول دراسة حالة لوحدة التجارية لشركة توزيع مواد البناء (وحدة ادرار) ، (SO.DIS.MAC) . حيث تكلمنا في أول الأمر عن كل ما يتعلق بالمؤسسة، (لمحة عن المؤسسة، مهامها، الهيكل التنظيمي لها) شرح مراحل استلام البضائع وتخزينها و تسليمها لزيائن يمكن أن تواجه الوحدة، وفي ختام دراستنا لحالة مؤسسة (SO.DIS.MAC) اما المبحث الثاني :

شرح استخدامات العلاقة بين التكلفة والحجم والربح ومجالات التخطيط واتخاذ القرارات في تحقيق الربحية وقمنا من خلالها الى الفصل بين البضاعة المباعة لمعرفة ايهم اكثر ربحية الى ثلاثة اقسام منها الحديد 12و الاسمنت 42.5 جيكا و باقي البضاعة حيث استخلصنا ان البضائع التي تحقق ربحية كلما زاد حجم المبيعات زاد الربح مثل الاسمنت 42.5 جيكا لشكل كبير اما الحديد 12 يكون الربح قليل اما باقي البضائع فانها تضع الوحدة في موقف حرج أي اذا زاد حجم المبيعات زادت الخسارة واذا بقيت على حالها فانها تعرض الوحدة الى تحمل مصاريف اكثر مثل مصاريف التخزين ويمكن ان تتعرض هذه البضائع الى التلف ا وانتهاء مدة صلاحيتها وهذا النوع السلع تستخدم عادت في المحافظة على المكانة السوقية للوحدة .

Study summary:

In studying the relationship between cost and volume in achieving profitability, we relied on dividing the memo into two parts, one theoretical and the other practical:

Theoretical part: the general concepts related to the subject of the study, which is considered as an entry point for this theoretical study (such as cost, burden, expense, profit and loss), as the cost: it is considered as a set of burdens for a certain stage in return for a fee. Then we touched on the concept of each of the volume of activity: which is a basic pillar on which it depends for the activity of the institution and the turnover: which through we cover the various fixed and variable costs to reach the result of the institution and is called profit in the case of positive result and loss in case the result is negative.

As for the second chapter, it includes analysis of previous studies of the relationship between cost and volume from an accounting and economic point of view, then we address the relationship of profit to volume and the relationship of profit to cost, touching on the most commonly used methods, which are the method of break-even maps (cost-effectiveness threshold) in addition to the accounting method.

Then we dealt in the third chapter: the first topic is a case study of the commercial unit of the Building Materials Distribution Company (Adrar Unit), (SO.DIS.MAC). Where we first talked about everything related to the institution, (an overview of the institution, its tasks, its organizational structure) explaining the stages of receiving goods, storing them and giving them to customers that may face the unit, and at the conclusion of our study of the case of (SO.DIS.MAC) as for the second topic :

Explanation of the uses of the relationship between cost, volume, profit and areas of planning and decision-making in achieving profitability, through which we separated the sold goods to find out which are more profitable into three sections, including iron 12, cement 42.5 pounds and the rest of the goods. The profit is like cement, 42.5 pounds, for a large figure. As for iron 12, the profit is small. As for the rest of the goods, it puts the unit in a critical situation, that is, if the volume of sales increases, the loss increases, and if it remains the same, it exposes the unit to bear more expenses such as storage expenses, and these goods may be exposed to damage The expiry date of this type of commodity is used to maintain the market position of the unit.

الصفحة	العنوان
/	شكر وتقدير
/	الاهداءات
/	الفهرس العام
ا-ب-ج	المقدمة العامة
	الفصل الاول : مفاهيم عامة حول التكلفة - الحجم - الربح
5	المبحث الاول : مفهوم التكاليف
5	المطلب الاول : الفرق بين التكلفة ، العبء ، المصروف و الخسارة
6	المطلب الثاني : تصنيف التكاليف .
11	المطلب الثالث : مفهوم حجم النشاط ورقم الأعمال
12	المبحث الثاني : مفاهيم حول الربح والهامش والنتيجة
12	المطلب الاول : الربح
13	المطلب الثاني : الهامش
14	المطلب الثالث : انواع المخزونات
15	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني : تحليل العلاقة بين مختلف التكاليف و الربح
17	تمهيد
18	المبحث الاول : علاقة التكلفة بالحجم و علاقة الربح بالحجم و بالتكلفة
18	المطلب الاول : علاقة التكلفة بالحجم
20	المطلب الثاني : علاقة الربح بالحجم وبالتكلفة
21	المطلب الثالث : عتبة المردودية
35	المبحث الثاني : الربحية و التخطيط لاتخاذ القرارات
35	المطلب الاول : الربحية
42	المطلب الثاني : تخطيط الربحية واتخاذ القرارات

	الفصل الثالث : دراسة حالة SO.DIS.MA.C وحدة ادرار
48	تمهيد
49	المبحث الاول : تقديم لمحة فنية للمؤسسة قيد الدراسة
49	المطلب الاول : تعريف بـ SO.DIS.MA.C
50	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة
51	المطلب الثالث : مجال نشاط المؤسسة وسير العمل داخلها
52	المبحث الثاني : دراسة و تصنيف التكاليف ومقارنتها بالربحية
52	المطلب الاول : تصنيف مختلف التكاليف
53	المطلب الثاني : عتبة المردودية للمؤسسة
55	خلاصة
57	الخاتمة
61	قائمة المراجع

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	تصنيف التكاليف	الشكل (1 . 1)
15	منحنى التكاليف الكلية الإجمالية	الشكل (1 . 2 . أ)
15	منحني التكاليف للوحدة	الشكل (1 . 2 . ب)
16	منحي التكاليف المتغيرة الكلية (علاقة خطية)	الشكل (1 . 3 . أ)
16	منحي التكاليف المتغيرة للوحدة	الشكل (1 . 3 . ب)
17	منحي التكاليف المتغيرة الكلية (علاقة غير خطية)	الشكل (1 . 4 . أ)
17	منحنى التكاليف المتغيرة للوحدة	الشكل (1 . 4 . ب)
18	منحي التكاليف الثابتة للوحدة	الشكل (1 . 5 . أ)
18	منحي التكاليف الثابتة الكلية	الشكل (1 . 5 . ب)
18	منحني تغير التكاليف الثابتة	الشكل (1 . 5 . ج)
28	العلاقة بين الربح والحجم	الشكل (1 . 2)
29	علاقة الربح بالتكلفة	الشكل (2 . 2)
30	عتبة المردودية حسب التعريف المحاسبي	الشكل (2 . 3 ، أ)
31	عتبة المردودية بالأسلوب الكلي	الشكل (2 . 4 . أ)
32	عتبة المردودية بالأسلوب الحدي	الشكل (2 . 5 . أ)
32	مستوى سعر التوازن	الشكل (2 . 5 . أ)
35	عتبة المردودية عن طريق رقم الأعمال يساوي مجموع التكاليف	الشكل (2 . 6)
36	عتبة المردودية حسب النتيجة تساوي الصفر	الشكل (2 . 7)
37	عتبة المردودية عن طريق التكاليف الثابتة والهامش	الشكل (2 . 8)
38	عتبة المردودية بالكمية	الشكل (2 . 9)
39	تحديد تاريخ العتبة بيانيا	الشكل (2 . 10)
40	تحديد العتبة زمنيا في حالة عدم انتظام المبيعات	الشكل (2 . 11)
45	عتبة المردودية زمنيا في حالة تعدد المنتوجات بالطريقة	الشكل (2 . 12)

	البيانية	
57	هامش الأمان بيانياً	الشكل (3 . 1)
59	منحني اثر الزيادة في التكلفة وانخفاض سعر البيع على الأرباح	الشكل (3 . 2)
61	النسبة المئوية للزيادة في حجم المبيعات اللازمة لمقابلة الانخفاض في السعر	الشكل (3 . 3)
64	التغير في الربح نتيجة التغير في التكاليف الثابتة	الشكل (3 . 4)
65	التغير في الربح نتيجة التغير في رقم الأعمال	الشكل (3 . 5)
66	التغير في الربح نتيجة التغير في رقم الأعمال	الشكل (3 . 6)
67	تغير الأعباء الثابتة الهيكل التنظيمي للمؤسسة	الشكل (3 . 7)
78	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	الشكل (4 . 1)

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	رقم الجدول
26	علاقة التكلفة بالحجم من الناحية المحاسبية	الجدول (2 . 1)
27	علاقة التكلفة بالحجم من الناحية الاقتصادية	الجدول (2 . 2)
39	جدول التوزيع غير المنتظم للمبيعات	الجدول (2 . 3)
40	جدول رقم الأعمال التراكمي للمؤسسة (x)	الجدول (2 . 4)
40	تحديد رقم الأعمال، الهامش على التكلفة المتغيرة المتراكمين	الجدول (2 . 5)
42	تحديد نسب التشكيلة البيعية	الجدول (2 . 6)
46	تحديد عتبة المردودية عن طريق السمبلكس	الجدول (2 . 7)
57	حجم المبيعات اللازم لتعويض اثر خفض الأسعار	الجدول (3 . 1)
60	حجم المبيعات اللازم لتعويض اثر خفض الأسعار	الجدول (3 . 2)
63	تحديد شروط الاستغلال المثلى	الجدول (3 . 3)
79	توزيع الأعباء إلى متغيرة وثابتة	الجدول (4 . 1)

79	يوضح تحليل الأعباء الى متغيرة وثابتة	الجدول (2 . 4)
80	يوضح تحليل الأعباء الى متغيرة وثابتة	الجدول (3 . 4)
80	الاستغلال التفاضلي	الجدول (4 . 4)
82	التشكيلة البيعية	الجدول (5 . 4)
83	التشكيلة البيعية	الجدول (6 . 4)
83	استبعاد احد خطوط البيع	الجدول (7 . 4)

المقدمة العامة

مقدمة:

يتوقف نجاح أي مؤسسة على مدى سلامة وفعالية القرارات التي يتم اتخاذها، ورغم تنوع هذه القرارات واختلاف درجة تأثيرها على تحقيق أهداف المؤسسة في الأجلين الطويل والقصير، إلا أن جميع هذه القرارات يجب أن تكون مدروسة وتتماشى مع تغيرات المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، فنجاح أي مؤسسة مرتبط بمدى قدرتها على اتخاذ قرارات واقعية ورشيدة، التي تضع في حسابها تأثيرات العوامل الداخلية والخارجية سواء السياسية أو الاقتصادية أو الاجتماعية على جميع المستويات.

ويعود التدهور الواضح لبعض المؤسسات وخاصة العمومية منها إلى اعتماد أساليب تقليدية في نظم التسيير والاتخاذ العشوائي لقرارات غير مناسبة، مما يؤدي حتما إلى عدم التحكم الجيد في التكاليف والرقابة على عناصرها والذي ينتج عنها قرارات غير ملائمة قد تؤدي إلى إدخال المؤسسة إلى مخاطر الخسائر والإفلاس.

فالتحكم الجيد في التكاليف ومراقبتها يعتبر من أهم دعائم تخطيط الإنتاج والأرباح في المدى القصير، كما أن ضبط حجم الإنتاج وطرق تسويقه يؤدي للوصول إلى استغلال أمثل للموارد المتاحة وبالتالي تحقيق أرباح معتبرة.

ومما لا شك فيه أن أي قرار إداري لا يبين على دراسات وتحليلات سليمة يكون مآله الفشل فإذا كان هدف المؤسسة تحقيق أرباح كان لزاما عليها إعطاء الأهمية الكبرى لكيفية تخفيض التكاليف وزيادة حجم مبيعاتها.

وعلى هذا الأساس تعتبر دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح هامة بالنسبة لأي مؤسسة تأمل في تعظيم أرباحها حيث تساعد على إيجاد حلول لبعض المشاكل نظرا لأهميتها البالغة خاصة في عملية تخطيط الربحية والتنبؤ ووضع التقديرات المتعلقة بالمستقبل القريب، واتجاهات الأنشطة المختلفة وتزويد المؤسسة بالبيانات والمعطيات التي تسهل عملية اتخاذ القرار المناسب.

ومن كل هذا نجد أنفسنا أمام سؤال جوهري هو :

- ماهي دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح وكيف تستخدم في تحقيق الربحية؟ .

والتي تطرح مجموعة الأسئلة هي :

-كيف يمكن للمؤسسة دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح؟ .

-ما فائدة دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح؟.

-ما مدى الاعتماد على هذه الدراسة في تخطيط الربحية؟ .

-ما مدى ملائمة تطبيق هذه الدراسة في الجانب التطبيقي؟.

وللإجابة على هذه الأسئلة اعتمدنا في تحليلنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي، حيث ارتأينا إلى تقسيم المذكرة إلى جزئين، جزء نظري والآخر تطبيقي

الجزء النظري: ينقسم إلى ثلاثة فصول، يتعرض الفصل الأول إلى المفاهيم العامة المتعلقة بموضوع الدراسة والذي يعتبر كمدخل لهذه الدراسة النظرية (كالتكلفة، العبء، المصروف، الربح والخسارة) بالإضافة إلى تصنيف التكاليف ثم بعدها تطرقنا الى مفهوم كل من حجم النشاط ورقم الأعمال ثم الربح والهامش والنتيجة حسب ما يقتضيه موضوع دراستنا.

أما الفصل الثاني فيتضمن تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم من الناحية المحاسبية والاقتصادية، ثم نتناول علاقة الربح بالحجم وعلاقة الربح بالتكلفة، متطرقين إلى أهم الأساليب الشائعة الاستعمال، وهي أسلوب خرائط التعادل (عتبة المردودية) بالإضافة إلى الأسلوب المحاسبي وأسلوب البرمجة الخطية.

ثم تناولنا في الفصل الثالث شرح استخدامات العلاقة بين التكلفة الحجم والربح ومجالات التخطيط واتخاذ القرارات في تحقيق الربحية وقمنا في نهاية هذا الفصل بانتقاد العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح.

بينما في الجزء التطبيقي: فيحتوي على دراسة حالة الوحدة التجارية لبيع مواد البناء

(وحدة ادرار) ، . (SO.DIS.MAC) حيث تكلمنا في أول الأمر عن كل ما يتعلق بالمؤسسة،
(لمحة عن المؤسسة، مهامها، الهيكل التنظيمي لها) وبعدها تطرقنا لتطبيق بعض القرارات
الإدارية التي يمكن أن تواجه الوحدة، وفي ختام دراستنا لحالة مؤسسة (SO.DIS.MAC)
قمنا بتقديم بعض الانتقادات والاقتراحات التي تبدو لنا مناسبة لهذه المؤسسة.

بحكم طبيعة الموضوع والمتمثل في المجال المحاسبي فقد انصب اهتمامنا على مصلحة
المحاسبة وهذا من اجل التزود بالمعلومات الملائمة للدراسة، وقد واجهتنا عدة صعوبات أثناء
عملية جمع المعلومات التي نحتاج إليها في دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح بالمؤسسة
بحكم السرية لكون المؤسسة ذات طابع تجارية تنافسي .

الفصل الأول

مفاهيم عامة حول

التكلفة - الحجم - الربح

تمهيد:

سنتناول في هذا الفصل التمهيدي بعض المفاهيم العامة التي تعتبر ذات أهمية بالنسبة لدراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم و الربح، كما سنحاول توضيح بعض المفاهيم المتقاربة وإعطاء الفرق بينها (كالتكلفة ، العبء ، المصروف و الخسارة) لأنه عادة ما يقع بينها الخلط بالإضافة إلى دراسة التكاليف وتصنيفها حسب ما يقتضيه موضوع دراستنا ، ثم بعدها نتطرق إلى مفهوم كل من حجم النشاط ورقم الأعمال ثم الربح والهامش والنتيجة والتي تساهم في تحديد وتحليل العلاقة بين التكلفة ، الحجم و الربح .

المبحث الأول : مفهوم التكاليف

سوف نتعرض لمفهوم التكاليف بصفة عامة ولتصنيفاتها وتقسيماتها في مطلب لاحق لكن قبل دراسة التكاليف لابد من توضيح بعض المفاهيم المتقاربة للتكلفة لإزالة الغموض وإبعاد الخلط وتسهيل الدراسة.

المطلب الأول : الفرق بين التكلفة ، العبء ، المصروف و الخسارة .

لقد وجدنا أن هناك تباينا في التعاريف المختلفة لكل من التكلفة ، العبء ، المصروف و السعر بين الاقتصاديين والمحاسبين ، حيث يوجد بعض الخلط في هذه المفاهيم وارتأينا قبل التطرق إلى دراسة مختلف التكاليف إلى إبراز الفرق بينها .

أ- التكلفة :

هي عبارة عن مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج مادي معين أو بمجموعة منتجات أو خدمة أو مجموعة خدمات مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها للبيع¹.

ب- العبء :

يتقابل مع الإيراد اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء استهلاك البضائع ومخصصات الاهتلاك ... فالأعباء لها صفة غير مادية فهي إذا تحديدية وقابلة للتقييم وبالتالي فهي نظام التقسيم المصاريف على فترات والنتائج وذلك لأن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة الاستغلالية وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة² .

ج- المصروف :

وهو عبارة عن مصطلح تقليدي يستعمل في تحديد الأعباء أو مجموعة الأعباء، وعبارة أخرى فإن المصروف هو إنفاق الأموال أو خروجها فعلا³.

د- الخسارة :

هي تضحية اضطرارية دون الحصول على مقابل ، وتتجم عادة عن عوامل المخاطرة وعدم التأكد بقصر النظر من قبل متحمل عبء التضحية⁴.

¹ ناصر داددي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، (الجزء الثاني)، دار البعث، الجزائر: سنة 1998، ص 14.

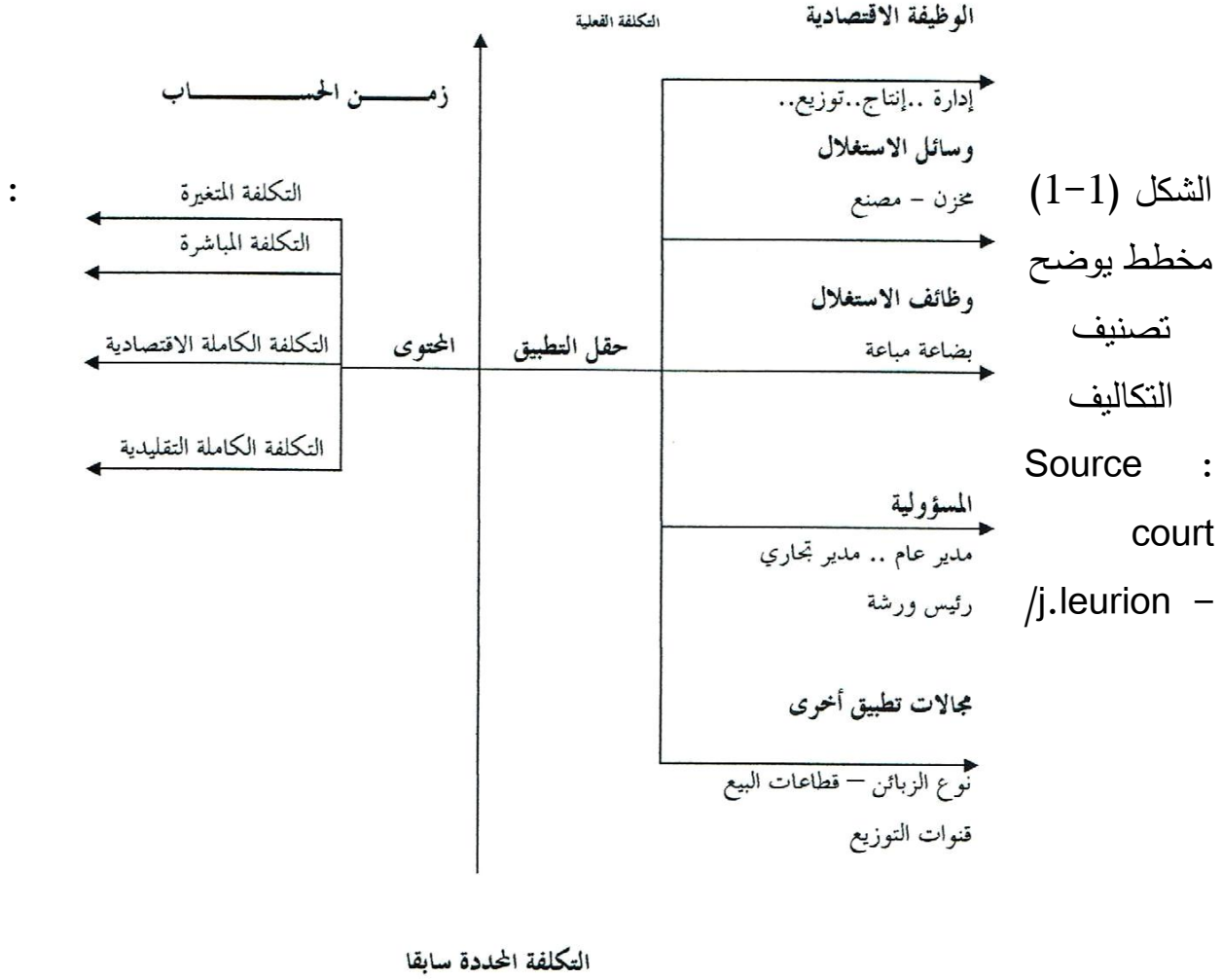
² ناصر داددي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، (الجزء الثاني)، مرجع سابق، ص 14.

³ ضياء محيد الموسوي، النظرية الاقتصادية الجزئية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1998، ص 235.

⁴ عبد الحي مرعي ، محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، . مصر، سنة 1985، ص 6

المطلب الثاني : تصنيف التكاليف .

إن المخطط المحاسبي العام الفرنسي اقترح لتعريف كل نوع من أنواع التكاليف ثلاثة خصائص أساسية مستقلة الواحدة عن الأخرى وهي : حقل التطبيق - محتوى التكلفة - زمن الحساب والمخطط التالي يوضح هذه الخصائص 1.



comptabilité analytique gestion – tome 1.p 12

* التكاليف الكلية.

¹ H-court .j.jourion. Comptabilité Analytique de gestion Tome 1 page 12

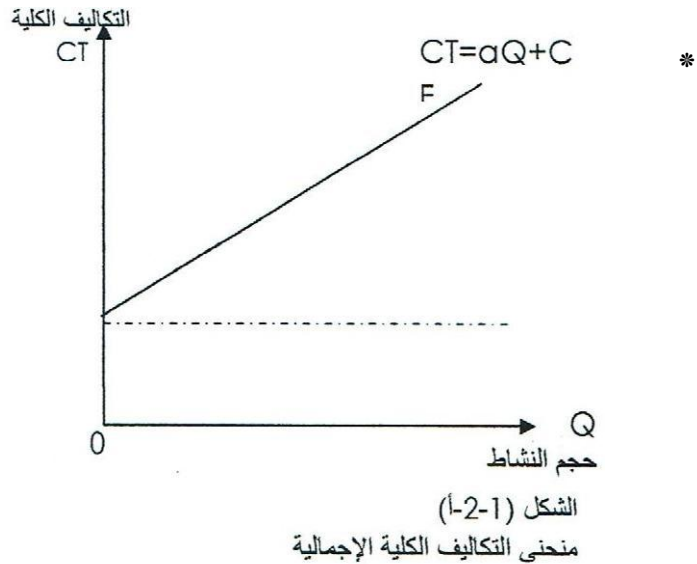
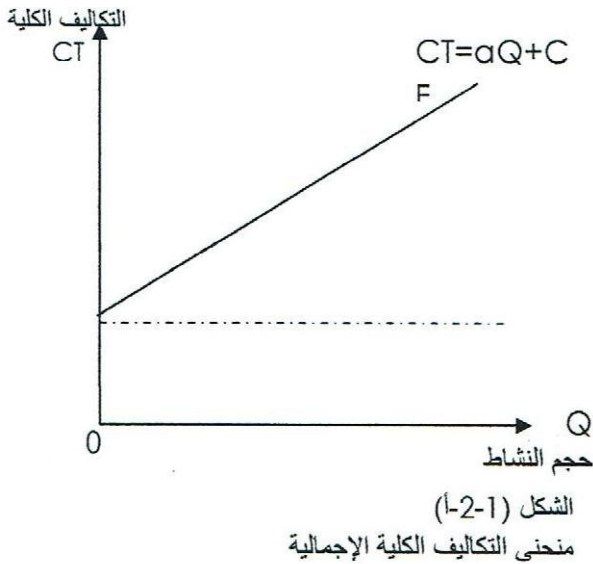
يمكن تعريف التكاليف تعريفا عاما بأنها " أية تضحية قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل"¹. ولكن لفظ التكاليف بمفردها لا يعني الكثير ويجب أن يضاف إليه صفة توضيح طبيعته أو المقصود به وتوجد صفات عديدة لهذا اللفظ كل منهما يستخدم للدلالة على نوع معين من التكاليف. وبالتالي يمكن تقسيم التكاليف الكلية إلى نوعين وأهمها في دراستنا:

1- التكلفة الكلية الإجمالية :

هي مجموع العناصر الثابتة والمتغيرة المرتبطة بمزاولة مجموع الأنشطة الإنتاجية وخدماتها لأغراض إنتاج حجم معين من الإنتاج خلال فترة إنتاجية معينة. وهي أيضا مجموع التكلفة أو المقدار الكلي للتضحيات اللازمة للحصول على حجم معين منه².

2- التكلفة الكلية للوحدة :

هي عبارة عن حاصل قسمة التكلفة الكلية على عدد الوحدات المنتجة (حجم الإنتاج أو عدد المرات التي تؤدي فيها الخدمة ، وتساعد تكلفة الوحدة على فهم المقصود بالتكاليف أكثر من التكاليف الكلية ، نظرا لأنها تنسب التكاليف إلى أساس معين هو الوحدة المنتجة ، ولا شك أن تكلفة الوحدة أكثر دلالة من التكلفة الكلية³.



¹ أحمد نور ، محاسبة التكاليف . (الجزء الثاني) ، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، مصر، سنة 1993، ص36

² عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف، مرجع سابق ، ص 63

³ أحمد نور،، محاسبة التكاليف . (الجزء الثاني)، مرجع سابق ، ص 64

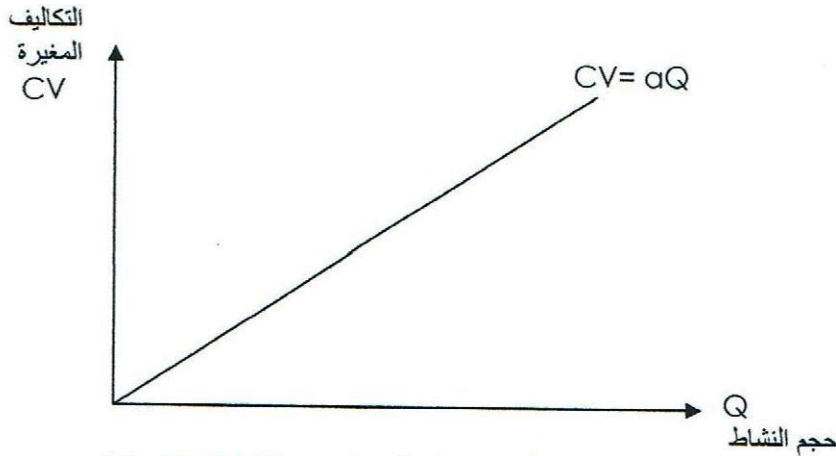
التكاليف المتغيرة :

هي جميع أنواع التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتغير بتغير حجم النشاط الإنتاجي (أي أنها ترتبط بعلاقة طردية بحجم الإنتاج ، فارتفاع (أو انخفاض كمية الإنتاج تؤدي إلى ارتفاع (أو انخفاض حجم التكاليف المتغيرة ، وجدير بالذكر أن نسبة التغير في حجم التكاليف المتغيرة لا يساوي بالضرورة مع نسبة التغير في حجم الإنتاج ، يرجع هذا إلى سريان قانون تزايد وتناقص الغلة ، ومن خلال هذا التعريف نستنتج أن هناك حالتين¹:

أ- الحالة التي يكون فيها معدل التغير في حجم النشاط يساوي معدل التغير في التكاليف المتغيرة (أعباء خطية تماما) .

أ-1 التكاليف المتغيرة الكلية :

تأخذ الشكل الموالي رقم (1-3-1) الذي يوضح العلاقة بين التكاليف المتغيرة الكلية وحجم النشاط حيث يكون هناك تناسب مباشر بينهما. ويمكن أن نكتب التكاليف المتغيرة الكلية بالصيغة التالية : $CV = aQ$

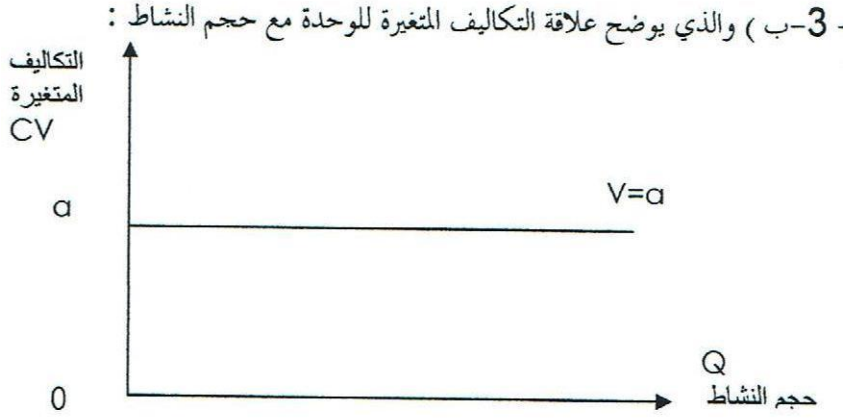


الشكل (1-3-1) منحنى التكاليف المتغيرة الكلية (علاقة خطية)

أ-2 - التكاليف المتغيرة الوحدة :

وتأخذ الشكل (1-3-ب) والذي يوضح علاقة التكاليف المتغيرة للوحدة مع حجم النشاط :

¹ عبد السلام أبو قحف ، اقتصاديات الأعمال المكتب العربي الحديث ، مصر ، سنة 1993، ص166



الشكل (1-3ب) منحنى التكاليف المتغيرة للوحدة

كما يجدر بنا الإشارة أن التكاليف المتغيرة على مستوى الوحدة تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط خلافاً للتكاليف المتغيرة الكلية والتي تزداد بازدياد حجم النشاط .

ب- الحالة التي يكون فيها معدل التغيير في حجم النشاط لا يساوي معدل التغيير في التكاليف المتغيرة (أعباء غير خطية)

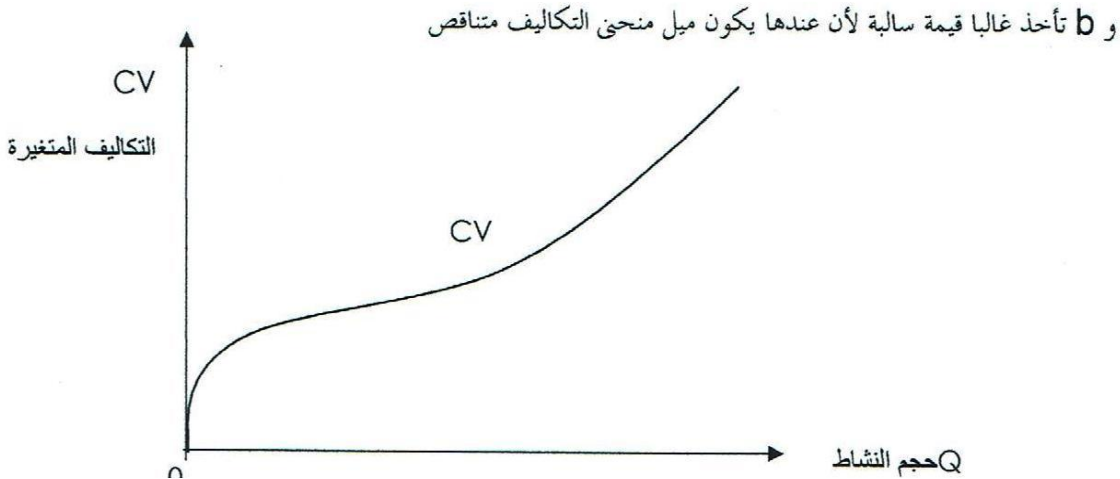
ب-1- التكاليف المتغيرة الكلية :

وتأخذ الشكل (1-4-أ) والذي يوضح علاقة التكاليف المتغيرة الكلية مع حجم النشاط والتي هي غير تناسبية وتأخذ الصيغة التالية:

$$CV = aQ^3 + bQ^2 + cQ$$

حيث c, b, a ثوابت و b تأخذ غالباً قيمة سالبة لأن عندها يكون ميل منحنى التكاليف متناقص

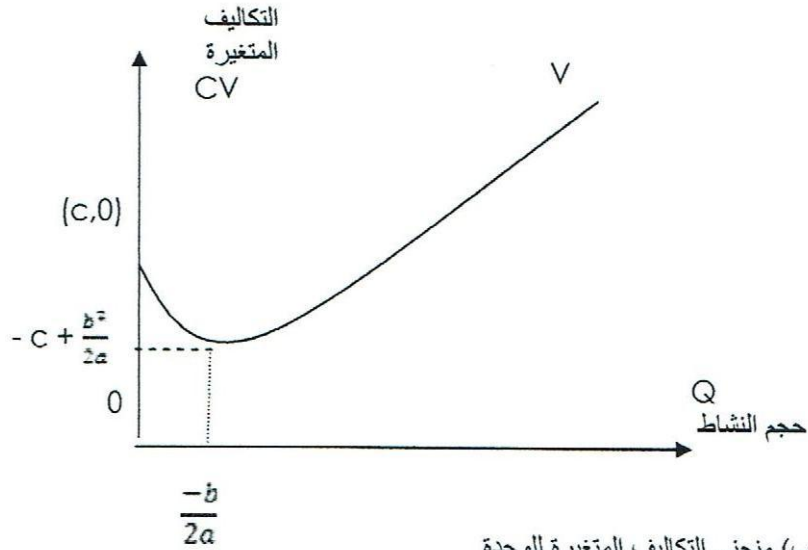
الشكل (1-4-أ)



منحنى التكاليف المتغيرة الكلية (علاقة غير خطية)

ب-2- التكاليف المتغيرة للوحدة :

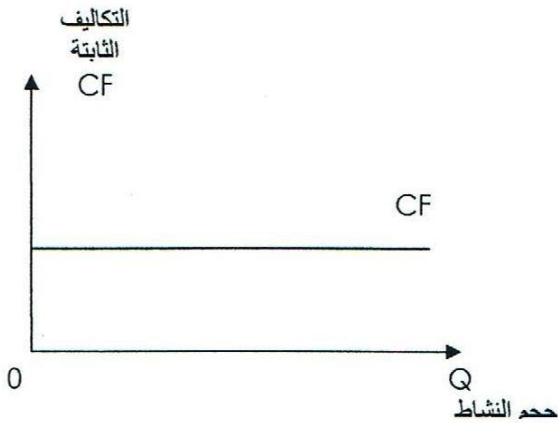
وتأخذ الشكل (1-4-ب) الذي يوضح العلاقة بين التكاليف المتغيرة للوحدة مع حجم النشاط ، فشكل المنحنى يتناقص في البداية ، ثم يتزايد بعد مستوى معين وهذا يعكس قانون تناقص الغلة وهي تأخذ الصفة التالية : $V=aQ^2+bQ+c$ حيث ثوابت $c.b.a$



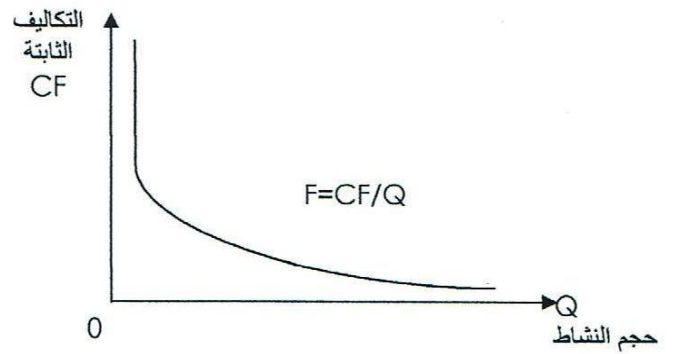
الشكل (1-4-ب) منحنى التكاليف المتغيرة للوحدة

* التكاليف الثابتة :

هي التكاليف التي تتحملها المؤسسة سواء أنتجت أم لم تنتج أي أنها لا تتأثر بحجم النشاط ومن أمثلتها الإيجارات ، الفائدة على القروض ، المرتبات الإدارية ، أفساط الاهتلاك وتجدر بنا الإشارة إلى أنه رغم عدم تغير التكاليف مع حجم النشاط إلا أن نصيب الوحدة الواحدة يقل بزيادة حجم الإنتاج (النشاط) 1.



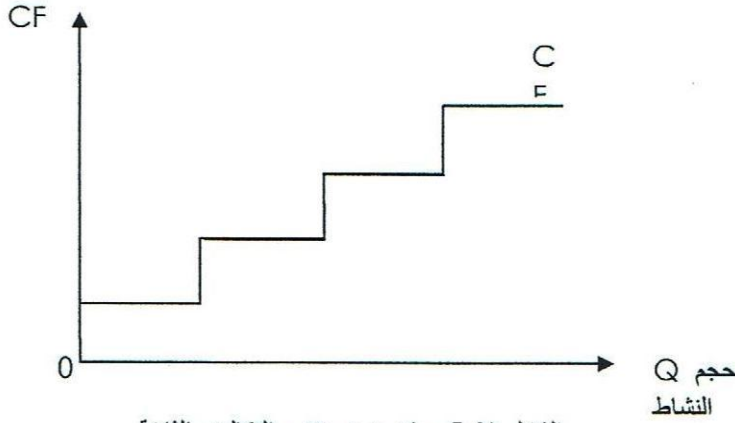
الشكل (1-5-ب) منحنى التكاليف الثابتة الكلية



الشكل (1-5-أ) منحنى التكاليف الثابتة

¹ عبد السلام أبو قحف ، اقتصاديات الأعمال، مرجع سابق ، ص 185

كما يمكن إبراز تغير الأعباء الثابتة في المحين البيان الموالى بالشكل (1-5-ج) والذي يمثل تطور الأعباء الثابتة مع مستوى الإنتاج (النشاط) الناتجة عن تغير في شروط الاستغلال ومثالا على ذلك خلق ورشة جديدة، مصنع جديد.....



الشكل (1-5-ج): منحني تغير التكاليف الثابتة

المطلب الثالث: مفهوم حجم النشاط ورقم الأعمال

تعرضنا لمفهوم التكلفة بشيء من التفصيل في المبحث الأول وهذا لكونه أهم متغير في دراسة العلاقة بين التكلفة والحجم والربح ، أما المفهومين الآخرين ، الحجم والربح فسوف نتناول مفهوم الحجم في هذا المبحث أما مفهوم الربح فسوف نتناوله في المبحث اللاحق .

1- مفهوم حجم النشاط :

يطلق لفظ الحجم للدلالة على مستوى النشاط للمشروع، ولكن يلاحظ أن وحدات قياس الحجم ومستوى النشاط ليست واحدة بالنسبة لجميع عناصر التكاليف فقد يعبر عن الحجم بالوحدات المنتجة إذا كنا مثلاً نريد معرفة مدى التغير في التكلفة للمواد المستخدمة في الإنتاج كما قد تكون ساعات التشغيل بالنسبة للإيجار المدفوع في سبيل الحصول على حاسب إلكتروني مثلاً على أساس أنه يمكن في هذه الحالة أن نقيس مدى التغير أو الثبات في إيجار الحاسب بالنسبة للوحدات المنتجة لأن العلاقة غير موجودة .

كما أن المواد الأولية المستعملة في الإنتاج لا يمكن اعتبارها ثابتة أو متغيرة بالنسبة لعدة ساعات تشغيل الحاسب ، ذلك أنه لا توجد علاقة إطلاقاً بين هذين العنصرين ولهذا نجد أن

عناصر التكاليف تقسم إلى ثابتة و متغيرة وشبه متغيرة ، على أساس علاقتها بمستوى معين للنشاط الذي تستخدم فيه تلك التكاليف .¹

2- مفهوم رقم الأعمال

" هو القيمة الإجمالية لبيع سلع أو خدمات خلال فترة زمنية معينة والمقاسة بالسعر ومفهوم رقم الأعمال يستخدم لقياس مستوى النشاط التجاري"² ويعبر عن رقم الأعمال بشكلين :

- رقم الأعمال الإجمالي : وهو عبارة عن رقم الأعمال الخاضع للرسم .
- رقم الأعمال الصافي : وهو عبارة عن رقم الأعمال خارج الرسم .

المبحث الثاني: مفاهيم حول الربح والهامش والنتيجة

المطلب الأول: الربح

1- مفهوم الربح : يقصد بالربح الإيراد ناقصا التكاليف ، وأن المفاهيم المختلفة للربح تتطلب توفر مفاهيم مختلفة للتكاليف ، وعلى ذلك يطلق على الإيراد ناقصا التكاليف التامة بالأرباح الصافية وطالما أن التكاليف التامة ترتبط بالأمد الطويل لذلك فإن الأرباح الصافية هي أيضا ترتبط بالأمد الطويل ، ويطلق البعض من الاقتصاديين اسم " الأرباح الاقتصادية " على الأرباح الصافية.³

جرت العادة على تقسيم التكاليف التامة إلى تكاليف متغيرة وثابتة ويطلق على الإيراد ناقصا التكاليف المتغيرة اسم الإيراد الصافي ويعبر الإيراد الصافي عن مفهوم الربح المستخدم في الأمد القصير كما يمكن أن يطلق اسم الأرباح التجارية على حصيلة الإيراد ناقصا النفقات التجارية إذا أن هذه التسمية تحمل مفهوم الربح عند المحاسب ورجل الأعمال . يتضمن الجدول التالي : التعاريف للربح بصيغ موجزة.⁴

¹ أحمد نور ، المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، سنة 1985 ، ص155

² مصطفى بوعمران وآخرون، تحليل عتبة المرودية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، المركز الجامعي بوضياف سنة 1997، ص 17-18.

³ ضياء محمد الموسوي، النظرية الاقتصادية الجزئية، مرجع سابق ص 356.

⁴ ضياء محيد الموسوي، النظرية الاقتصادية الجزئية، مرجع سابق ص 357.

الإيرادات ، التكاليف ، الربح
 الإيراد - التكاليف التجارية = الأرباح التجارية
 الإيراد - التكاليف المتغيرة = الإيراد الصافي
 الإيراد - التكاليف التامة = الأرباح الصافية

2- الفرق بين الربح ، الإيراد ، المدخول و المردود :

كثيرا ما يقع الخلط بين المفاهيم ولهذا كان من الضروري تسليط الضوء عليها وتحليل معناها بدقة حتى تتجنب الالتباس في استعمالها : .

أ- الربح : تم تعريف الربح في المطلب السابق على أنه الفرق الموجب بين الإيرادات والأعباء .

ب - الإيراد : الإيراد يتقابل مع العبء اللذين يعملان على تحديد النتيجة وهو عبارة عن حسابات صنف 07 من المخطط المحاسبي الوطن وتعتبر الإيرادات نظاما للتقييم.1

ج- المدخول: يعتبر المدخول مصطلح تقليدي قليل الاستعمال يعبر عن مجموعة من الإيرادات (الإيرادات الحقيقية)، وتحديدا هو عبارة عن دخول الأموال إلى خزينة المؤسسة و يتقابل مع المصروف اللذين يحدد الفرق بينهما رصيد الخزينة.2

د- المردود : عادة ما يستعمل هذا المصطلح في التسيير ، وهو عبارة عن العائد من وراء استعمال مجموعة من وسائل الإنتاج بالقيمة المطلقة (النتيجة الصافية) ، وهذا لا يكون له معني حقيقي إلا بالمقارنة مع الأموال المستعملة (حسابه بالنسبة المئوية).

المطلب الثاني : مفهوم الهامش :

" هو عبارة عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة إذا تعلق الأمر لمنتوج وهو الفرق بين رقم الأعمال خارج الرسم لمنتوج ، لعدة منتوجات النشاط أو لطلبية والتكلفة الوسطية التي تربطه 3.

ويوجد عدة أنواع من الهوامش منها مايلي 4:

¹ ناصر دادى عدون ، تقنيات مراقبة التسيير مرجع سابق ، ص 57

² ناصر دادى عدون ، تقنيات مراقبة التسيير مرجع سابق ، ص 57

³ ناصر دادى عدون، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق ، ص 75.

⁴ ناصر دادى عدون ، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق ، ص 75.

أ- الهامش الإجمالي : هو الفرق بين المبيعات من البضاعة وتكاليف شرائها حيث يكون البيع للمواد على حالتها التي اشترت عليها أي دون إجراء تغييرات على طبيعتها ، ويكون هذا الحساب في المؤسسات التجارية أو القسم التجاري من المؤسسة المختلطة (تجارية وصناعية).
 ب الهامش الصافي : هو مفهوم مرتبط بطريقة التكلفة الكاملة حيث يمثل الفرق بين سعر البيع للمنتج وسعر التكلفة الكاملة للوحدة .

ج - الهامش على تكلفة الشراء : وهو عبارة عن الفرق بين رقم الأعمال الصافي وتكلفة الشراء للبضاعة المباعة .

د- الهامش على تكلفة الإنتاج : وهو عبارة عن الفرق بين رقم الأعمال وتكلفة شراء البضاعة المباعة .

هـ- الهامش على تكلفة التوزيع : لمعرفة هذا الهامش يمكن أن نميز بين حالتين:

الحالة الأولى: عندما تكون المؤسسة ذات طابع تجاري فإن الهامش على تكلفة التوزيع يمثل الفرق بين الهامش على تكلفة الشراء و مصاريف التوزيع.

الحالة الثانية: عندما تكون المؤسسة ذات طابع إنتاجي فإن الهامش على التوزيع يكون عبارة الفرق بين الهامش على تكلفة الإنتاج ومصاريف الإنتاج ومصاريف التوزيع.

و- الهامش على التكلفة المتغيرة : يرتبط هذا المفهوم بطريقة التكلفة المتغيرة ويمثل الفرق بين رقم الأعمال خارج الرسم والتكلفة المتغيرة الإجمالية . وعموماً يمكن حساب هذا الهامش بالنسبة لمنتج واحد أو لعدة منتجات انطلاقاً من رقم الأعمال.

المطلب الثالث : مفهوم النتيجة :

" النتيجة عبارة عن الفرق بين رقم الأعمال خارج الرسم والتكلفة النهائية، فقد تكون النتيجة موجبة وهذا يعني وجود ربح ، أما إذا كانت النتيجة سالبة فهذا يعني وجود خسارة "

1- مفهوم الربح : تم تعريف الربح في المطلب السابق على أنه الفرق الموجب بين الإيرادات والأعباء .

2- مفهوم الخسارة :

نستطيع القول أن المؤسسة تحقق خسارة عند زيادة التكاليف على الإيرادات ، وأن هناك تكاليف دون تحقق الإيرادات وبالتالي يكون الهامش على التكلفة المتغيرة أقل من التكاليف الثابتة.

خلاصة الفصل :

وخلصنا مما سبق في هذا الفصل ، فإنه قبل التطرق لدراسة العلاقة بين التكلفة والحجم والربح وتحليلها ، وجب علينا إبراز بعض المفاهيم العامة المتعلقة بمحل الدراسة مركزين على عنصر التكلفة باعتباره أهم المتغيرات الأساسية في دراستنا هذه ، حيث تطرقنا إلى إبراز الفروقات بين المفاهيم التالية : التكلفة، العبء ، المصروف والخسارة ، وهذا من أجل تفادي الخلط بينها ، ثم تطرقنا إلى تصنيفات التكاليف وتقسيماتها .

وتناولنا بالإضافة إلى ذلك لكل من مفهومي الحجم والربح كمتغيرين يدخلان في تحديد العلاقة، وسوف نتناول في الفصل الثاني تحليل العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح بشيء من التفصيل.

الفصل الثاني

تحليل العلاقة بين مختلف

التكلفة - الحجم - الربح

تمهيد :

سنتناول في هذا الفصل تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى علاقة التكلفة بالحجم من الناحية الاقتصادية والمحاسبية ، أما في المبحث الثاني فسوف نتناول فيه علاقة الربح بالحجم وعلاقة الربح بالتكلفة ، أما المبحث الثالث خصصناه لدراسة العلاقة عندما يكون للمؤسسة منتج وحيد وعندما يكون لها عدة منتوجات ، متطرقين إلى أهم الأساليب الشائعة الاستعمال ، وهي أسلوب خرائط التعادل (عتبة المردودية) بالإضافة إلى الأسلوب المحاسبي وأسلوب البرمجة الخطية الذي يعتبر أسلوب مهم وأكثر ديناميكية في الدراسة.

المبحث الأول : علاقة التكلفة بالحجم و علاقة الربح بالحجم و بالتكلفة

إن تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم تتطلب منا تتبع تغيرات التكاليف مقارنة مع التغيرات في الحجم، وهذا من وجهة نظر اقتصادية.

المطلب الأول: علاقة التكلفة بالحجم

حتى نستطيع التفريق بين وجهة النظر المحاسبية ووجهة النظر الاقتصادية نعرض فيما يلي جدولاً يوضح العلاقة بين التكلفة من الناحية المحاسبية بالنسبة للتكلفة الكلية والتكلفة للوحدة المتغيرة والثابتة¹.

1 - من الناحية المحاسبية :

الوحدات المنتجة	التكاليف الثابتة الكلية	التكاليف المتغيرة الكلية	إجمالي التكلفة	متوسط التكلفة الثابتة	متوسط التكلفة المتغيرة	متوسط التكلفة الكلية
وحدة	و . ن	و . ن	و . ن	و . ن	و . ن	و . ن
1	500	200	700	500	200	700
2	500	400	900	250	200	450
3	500	600	1100	167	200	367
4	500	800	1300	125	200	325
5	500	1000	1500	100	200	300
6	500	1200	1700	83	200	283
7	500	1400	1900	71	200	271
8	500	1600	2100	63	200	263
9	500	1800	2300	56	200	256
10	500	2000	2500	50	200	250

الجدول (1-2) علاقة التكلفة بالحجم من الناحية المحاسبية

¹ أحمد نور ، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 82-83.

من الجدول يتضح أن متوسط التكلفة المتغيرة ثابت (200 و.ن) دائما، أما متوسط التكلفة الثابتة فهو متناقض و كذلك متوسط التكلفة الكلية على نحو ما سبق في الجدول.

2- من الناحية الاقتصادية

أما من وجهة النظر الاقتصادية في هذا الصدد فهي لا توافق على القول بأن متوسط التكلفة المتغيرة يضل ثابتا على أساس أنه عند الأحجام الدنيا للتشغيل ينبغي استخدام معدات بسيطة ، لأنه لا يمكن تبرير استخدام تجهيزات أكثر سرعة، ولهذا فإن متوسط التكلفة المتغيرة يكون مرتفعا في هذه المرحلة. أما عندما يزداد الإنتاج حيث يمكن تحقيق أكبر لقوة العمل مع استخدام آلات متخصصة أكثر سرعة ، فإن متوسط التكلفة المتغيرة ينخفض . وأخيرا إذا زاد الحجم عن هذا الحد يبدأ قانون تناقص الإنتاجية، وبالتالي فإن متوسط التكلفة المتغيرة عود إلى الارتفاع مرة ثانية، ويوضح الجدول التالي كيف ينظر الإقتصادي إلى الأرقام الواردة في الجدول السابق 1.

الوحدات المنتجة	التكاليف الثابتة الكلية	التكاليف المتغيرة الكلية	إجمالي التكلفة	متوسط التكلفة الثابتة	متوسط التكلفة المتغيرة	متوسط التكلفة الكلية	التكلفة الحدية
وحدة	و.ن	و.ن	و.ن	و.ن	و.ن	و.ن	و.ن
1	500	200	700	500	200	700	---
2	500	460	960	250	230	480	260
3	500	510	1010	167	170	337	50
4	500	650	1150	125	162	287	140
5	500	780	1280	100	156	256	130
6	500	925	1425	83	154	237	145
7	500	1085	1585	71	155	226	160
8	500	1265	1765	63	158	221	180
9	500	1495	1995	56	166	222	231

¹ أحمد نور ، محاسبة التكاليف ، 1265 مرجع سابق ، ص 84.

300	230	180	50	2295	1759	500	10
-----	-----	-----	----	------	------	-----	----

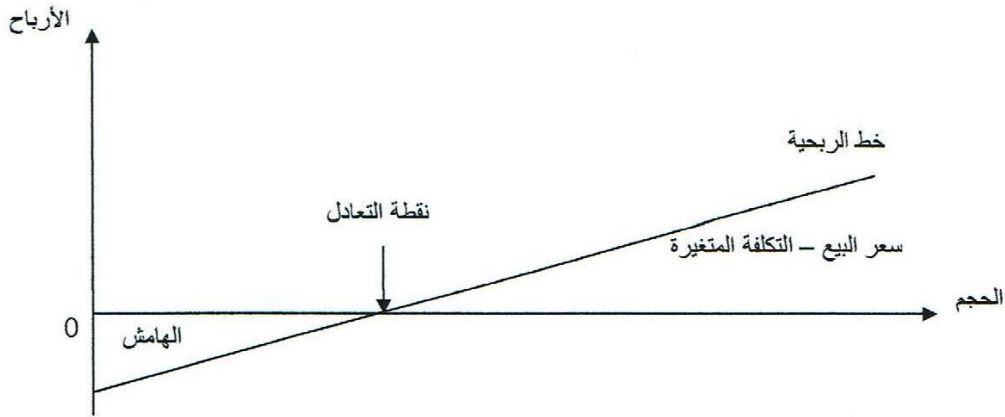
الجدول (2-2) علاقة التكلفة بالحجم من الناحية الاقتصادية

المطلب الثاني : علاقة الربح بالحجم وبالتكلفة

تساعد دراسة العلاقة بين التكلفة والحجم النشاط والربح على اتخاذ الكثير من القرارات خاصة تلك المتعلقة بأسعار البيع ، إهلاك واستخدام بعض الموارد الاقتصادية الجديدة وتتطلب مثل هذه القرارات وغيرها، ضرورة الحصول على تنبؤات سليمة عن التكلفة والإيرادات المتوقعة.

1- علاقة الربح بالحجم

يفضل استخدام هذه الطريقة حيث أنها تمتاز بالسهولة والتلاؤم مع المستويات العليا للإدارة التي لا تتم بالتفصيل قدر اهتمامها بالنتائج النهائية ولا يظهر في هذه الخريطة سوى خط واحد هو خط الهامش على التكلفة المتغيرة ويقطع هذا الخط المحور الأفقي في نقطة التعادل .



الشكل (1-2) يوضح العلاقة بين الربح والحجم

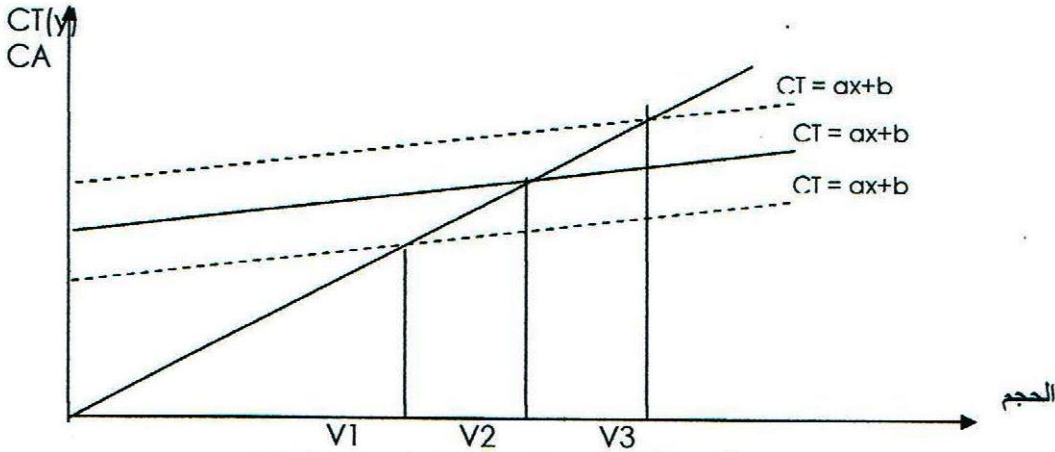
الشكل (1-2) يوضح العلاقة بين الربح والحجم

وتدعى خريطة الربح والحجم بهذا الاسم لأنها تمثل النتيجة المتحصل عليها وفقا لعدد الوحدات المباعة، إن هذه الخريطة توضح بأن النتيجة سوف ترتفع .
- إذا انخفضت التكاليف الثابتة (نقل الخط نحو الأعلى)

- إذا ارتفع الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة حيث سيؤدي هذا الارتفاع إلى توجيه اتجاه الخط نحو الأعلى . والميزة الأساسية التي تعطيها العلاقة بين الربح وحجم النشاط هي توضيح الربحية والخسارة مباشرة¹.

2 : علاقة الربح بالتكلفة

من البديهي أن الربح يتناسب عكسيا مع التكلفة بحيث أنه كلما استطاعت المؤسسة أن تخفض من تكاليفها كلما أثر ذلك على أرباحها والشكل التالي يوضح ذلك:



الشكل (2-2) يوضح علاقة الربح بالتكلفة

نلاحظ أنه كلما انخفضت التكاليف كلما ازدادت مساحة منطقة الأرباح وتمكنت المؤسسة من تحقيق الأرباح في وقت مبكر ، وكلما ارتفعت التكاليف كلما تقلصت مساحة الأرباح ، وعلى المؤسسة أن تحقق حجم مبيعات أكبر حتى تصل إلى منطقة الأرباح ، ويسمح تحليل العلاقة الربح بالتكلفة بإعداد الدراسات بشأن تغيير الأسعار ، وكلما استطاعت المؤسسة التحكم في تكاليفها (تشديد الرقابة على عناصرها) . كلما ساهم ذلك ايجابيا على ربحه².

المطلب الثالث : عتبة المردودية

1- مفهوم عتبة المردودية :

لقد اختلفت وتعددت تعاريف عتبة المردودية ، لكن يمكن حصرها في تعريفين وهما:

- التعريف المحاسبي : يمكن تعريف عتبة المردودية على النحو التالي³:

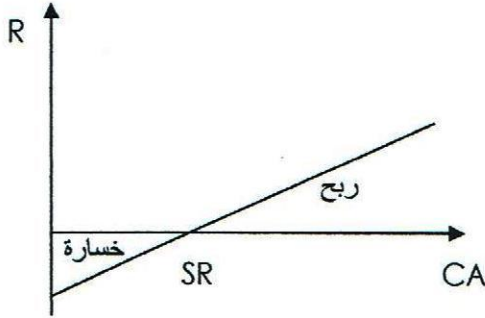
- أ- هي النقطة التي تتعادل عندها الإيرادات الكلية (رقم الأعمال الصافي) مع التكاليف الكلية
- ب- هي رقم الأعمال الذي يسمح للمؤسسة بتغطية أعبائها دون ربح أو خسارة.

¹ محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، مرجع سابق ، 74

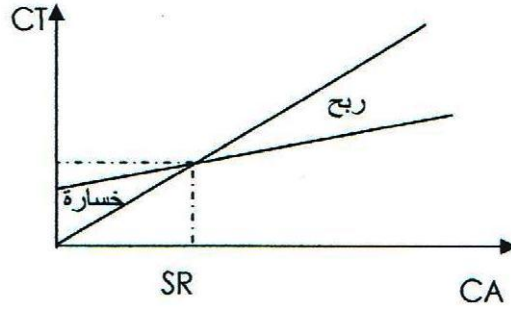
² أحمد نور ، محاسبة التكاليف، مرجع سابق ، ص 160.

³ فكار أحمد فضيل، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، سنة 1994-1995.

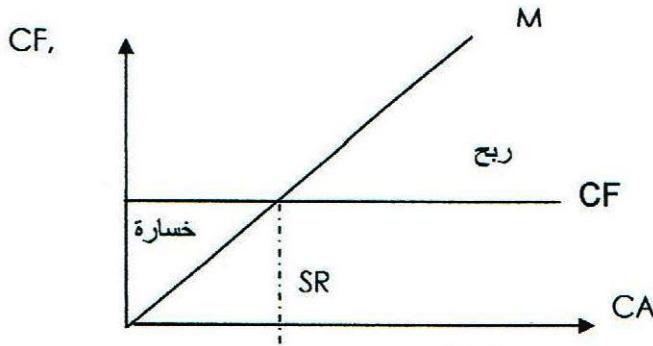
ج- هي النقطة التي يتمكن عندها الهامش على التكلفة المتغيرة من تغطية الأعباء الثابتة ولتوضيح هذه التعاريف أكثر نقترح الأشكال التالية : أ- ب- ج على التوالي :



الشكل 2-3-ب : يمثل عتبة المردودية



الشكل 2-3-أ : يمثل عتبة المردودية

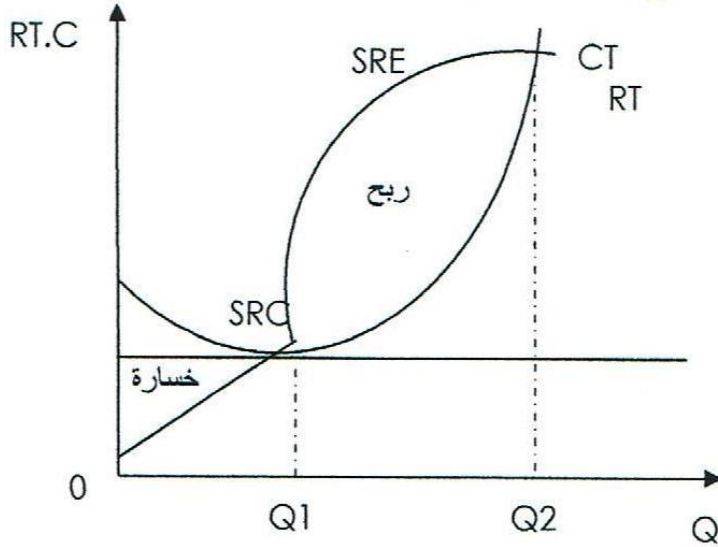


الشكل 2-3-ج : يمثل عتبة المردودية

- التعريف الاقتصادي : يمكن تعريف المردودية اقتصاديا بأسلوبين كالتالي 1:

أ - الأسلوب الكلي: هي النقطة التي تتساوى عندها الإيرادات مع التكاليف الكلية حيث يكون منحن التكاليف الهامشية يتزايد كما هو موضح في الشكل التالي :

¹ DOMINICK SALVATOR, micro-économique .P 151-152



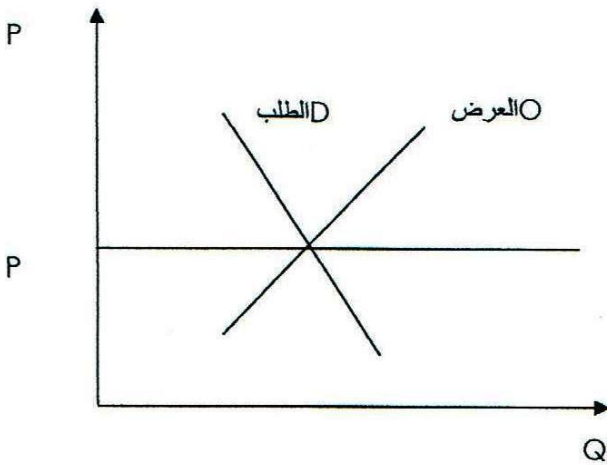
الشكل 2-4 : عتبة المردودية بالأسلوب الكلي.

يوضح هذا الشكل العلاقة بين منحنى الإيرادات الكلية (RT) ومنحنى التكاليف الكلية (CT). حيث تتحقق عتبة المردودية عندما تتساوى الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية وحدها تتحقق عند الكمية Q1 و Q2 كنقطة تعادل اقتصادية (SRE) وهذا راجع لسببين وهما :

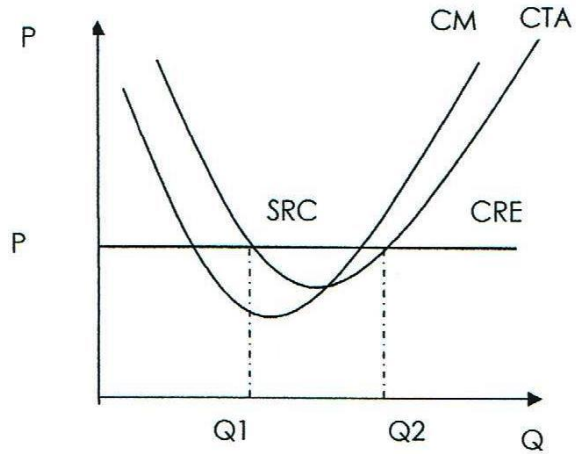
1- عندما $RT = CT$ أي الإيرادات الكلية تتساوى مع التكاليف الكلية

2- يكون $RT > CT$ أي منحنى CT أسفل من منحنى RT

ب - الأسلوب الحدي : هي النقطة التي تتساوى عندها التكاليف الكلية المتوسطة مع الإيرادات الحدية (RM) أي سعر السوق الحالي P حيث يكون منحنى التكاليف ال متوسطة (CTA) متزايد طرديا مع حجم النشاط ولتوضيح أكثر ندرج الشكل التالي :



الشكل 2-5-ب : مستوى سعر التوازن.



الشكل 2-5-1 : عتبة المردودية بالأسلوب الحدي.

يمثل الشكل أ نقطة التعادل الإقتصادي المحددة عند (RM) و (CTA) والتي تتحقق عند النقطة Q2 الأنما تحقق شرطي نقطة التعادل الاقتصادي في الأسلوب الحدي وهما كما يلي :

أ- عندما $CTA = P = RM$ أي التكلفة الكلية المتوسطة تساوي الإيراد الحدي

ب - $CTA < CM$ منحيني CM أعلى من منحني CTA

وكما هو موضح في الشكل فإن هناك نقطتين تتحقق عندهما العتبة ، النقطة الأولى عندها تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح ابتداء منها (عتبة المردودية المحاسبية) والنقطة الثانية عندها تبدأ المؤسسة في تحقيق خ سائر ابتداء منها (عتبة المردودية الاقتصادية).

بعدما تطرقنا إلى تعريف عتبة المردودية من الناحية المحاسبية والاقتصادية نحاول ذكر بعض الافتراضات التي لا بد من توفرها لأنها عبارة عن قواعد وأسس يبنى عليها التحليل وهي:1

- 1- يمكن تقسيم الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة
- 2- تظل الأعباء الثابتة دون تغيير خلال فترة التحليل
- 3- تتغير الأعباء المتغيرة بالتناسب مع حجم الإنتاج
- 4- تظل الأسعار ثابتة خلال فترة التحليل
- 5- أسعار الخامات (مواد) وعناصر الإنتاج الأخرى لا تتغير خلال فترة التحليل
- 6- الكفاءة الإنتاجية تظل ثابتة خلال فترة التحليل .
- 7- إن حجم الإنتاج هو العامل الوحيد الذي يؤثر على التكاليف (التحليل في المدى القصير)
- 8- نعتبر دائما أن حجم الإنتاج هو نفس الحجم المباع أي دون تغيير المخزون
- 9- التحليل في حالة تعدد المنتجات يفترض ثبات نسب البيع
- 10- توافق تحمل الأعباء و أنفاق المصاريف زمنيا
- 11- توافق الحصول على نواتج ودخول الإيرادات

¹ أحمد نور ، محاسبة التكاليف، مرجع سابق ، ص 175-176

ثانيا : التحديد القيمي والكمي لعتبة المردودية :

يتم تحديد عتبة المردودية بعدة أساليب وهي كما يلي :

أ- التحديد بالقيمة

ب - التحديد بالكمية

كما يتم تحديد عتبة المردودية جبريا وبيانيا توفقا لكل أسلوب من الأساليب الثلاثة السابقة :

أ- التحديد بالقيمة¹

1- جبريا : انطلاقا من تساوي الايرادات الإجمالية مع الأعباء الكلية حسب التعريف السابق لعتبة المردودية

فإنه يمكن استخلاص ما يلي :

رقم الأعمال = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة

رقم الأعمال = التكاليف المتغيرة = التكاليف الثابتة

الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة(1)

حيث أن :

CA: رقم الأعمال

CV: التكاليف المتغيرة الكلية

CF: التكاليف الثابتة الكلية

M: الهامش على التكلفة المتغيرة

R : عتبة المردودية

وبالتالي يمكن كتابة العلاقة رقم (1) كما يلي : (1) M=CF

نعلم أن التكاليف المتغيرة تتناسب مع رقم الأعمال تناسبا كاملا وهذا لا يجعل القيمة (M/CA)

(ثابتة في المدى القصير .

وبأخذ مستوى العتبة ورقم الأعمال السنوي نستطيع كتابة:

M/CA=M/SR..... (2)

حيث M=الهامش على التكلفة المتغيرة عند مستوى العتبة كما نعلم أيضا أنه عند مستوى العتبة

يكون لدينا :

¹ ناصر داداي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سابق ، ص 106.

$$M/CA=CF/SR..... (3) \text{ إذا } M = CF$$

ومن المعادلة (3) نحصل على العلاقة الأولى للعتبة وهي :

$$SRV=(CFXCA)/M$$

ويمكن أيضا استخلاص علاقة ثانية للعتبة من العلاقة الأولى وذلك بقسمة كل من البسط والمقام على رقم الأعمال نحصل على ما يلي :

$$SRV=CF/m , m=M/CA$$

مثال توضيحي : أعطيت المعلومات التالية والخاصة لأحدى الشركات كما يلي:

رقم الأعمال = 800000 دج

التكاليف الثابتة = 200000 دج

التكاليف المتغيرة = 480000 دج

باستعمال العلاقة الأولى : $SRV = (CF \times CA) / M$

نعلم أن $M = CA - CV$

$$M=800000-480000=320000DA$$

$$SRV=200000 \times 800000 / 320000 = 500000 DA$$

باستعمال العلاقة الثانية $SRV = CF / m$

$$m=M/CA=320000/800000=0.4$$

$$SRV=200000/0.4= 500000 DA$$

2-بيانيا: يتاح التمثيل البياني لعتبة المردودية في حدود الإمكانيات التي يوفرها قانون ح سابها أي بعبارة أخرى يمكن تمثيل العتبة بيانيا في معلم متعامد من خلال العلاقات الناشئة بين العناصر الثلاثة التالية : التكاليف الثابتة - الهامش على التكاليف المتغيرة - رقم الأعمال.

نعلم أن رقم الأعمال = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة

وبتمثيل عتبة المردودية بيانيا باستخدام هذه العلاقة المذكورة أعلاه نضع معادلة بجموع

التكاليف على الشكل التالي $y1 = aX + b$

حيث : a نسبة التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال أي CV/ CA

X عدد الوحدات (رقم الأعمال)

b التكاليف الثابتة ونضع معادلة رقم الأعمال $y2 = ax+b$

حيث a نسبة رقم الأعمال من رقم الأعمال = 1

$$y_2 = X$$

بالاعتماد على معطيات المثال السابق يكون لدينا :

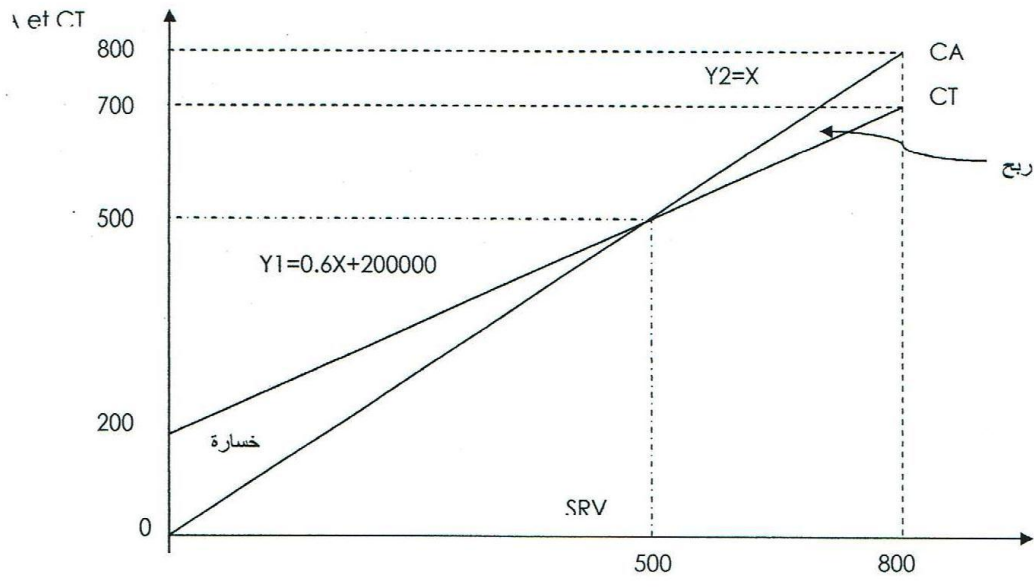
$$y_1 = 0.6 X + 200000$$

$$y_2 = 800000$$

$$a = CV / CA = 800000 / 480000 = 6 . 0$$

وبمساعدة الجدول التالي :

X	0	800000
Y1	200000	680000
Y2	0	800000



الشكل 2-6: يوضح عتبة المردودية عن طريق رقم الأعمال يساوي مجموع

بتطبيق العلاقة ، النتيجة معدومة اي (علاقة الربح بالحجم) يكون لدينا :

$$\text{النتيجة} = 0 \dots\dots\dots (2)$$

حيث النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة نضع معادلة النتيجة على

الشكل : y_3

= $aX - b$. حيث a = نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة وبالاعتماد دائما على المثال

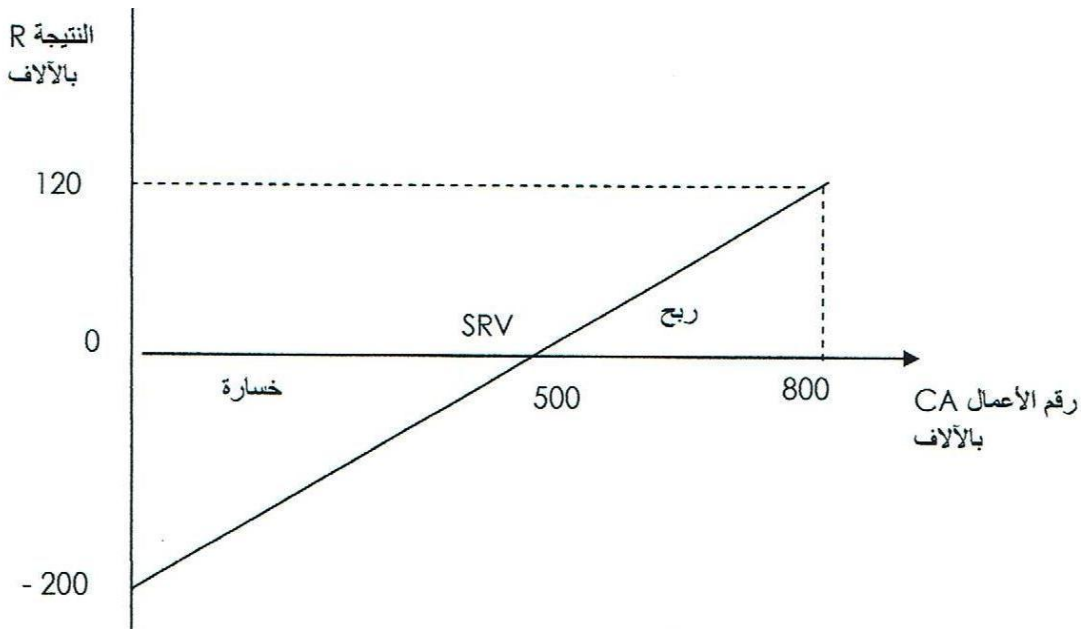
السابق نحصل على ما يلي :

$$a = 320000/800000 = 0.4$$

$$y_3 = 0.4X - 200000$$

باستعمال الجدول المساعد :

X	0	800000
Y3	-200000	120000



الشكل 2-7: يوضح عتبة المردودية حسب النتيجة تساوي صفر .

بتطبيق العلاقة الهامش على التكلفة تساوي التكاليف الثابتة

الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة (3)

نضع معادلة الهامش على التكلفة المتغيرة : $y_4 = a \cdot X$

حيث a معدل الهامش على التكلفة المتغيرة (m)

X رقم الأعمال (CA)

ونضع معادلة التكاليف الثابتة $Y_5 = b$

حيث b هي التكاليف الثابتة

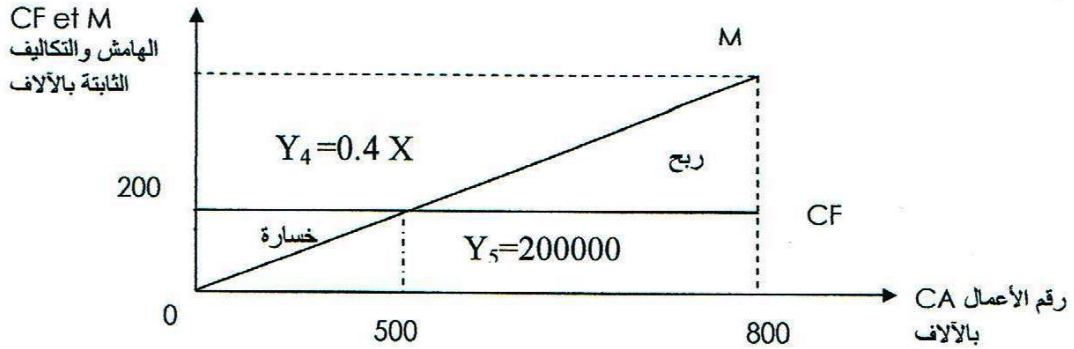
بالرجوع إلى نفس المثال السابق يكون لدينا :

$$Y_4 = 0.4 X$$

$$Y_5 = 200000$$

الجدول المساعد:

X	0	800000
Y3	0	320000
	200000	200000



الشكل 2-8: يوضح عتبة المردودية عن طريق التكاليف الثابتة والهامش .

ب - التحديد بالكمية: 1

1- جبريا : باستعمال معادلة التكاليف الكلية ومعادلة رقم الأعمال للعتبة يكون لدينا : التكاليف الكلية = رقم الأعمال أي :

$$(V*Q)+CF= P*Q..... (1)$$

حيث Q عدد الوحدات المنتجة والمباعة

V التكلفة المتغيرة للوحدة

CF التكاليف الثابتة الكلية

P سعر بيع الوحدة باعتباره ثابتا

من المعادلة (1) نحصل على ما يلي : $Q= CF/ (P - V)$

تمثل هذه العلاقة الأخيرة عتبة المردودية بالكمية التي يرمز لها بالرمز SRq ومنه :

$$SRq=CF/(P-V)$$

2- بيانيا : إن تمثيل عتبة المردودية بيانيا لها ثلاث طرق تمثل بما ، كما هو الحال في

الأسلوب السابق (التحديد بالقيمة)

¹ ناصر داداي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق ، ص 114.

ولكن الاختلاف يكمن في محور السينات الممثل برقم الأعمال (CA) يصبح ممثل بحجم النشاط Q

وللتوضيح أكثر نعطي المثال التالي :

نفرض في مؤسسة X بلغت التكاليف الثابتة 50000 دج بينما بلغت التكلفة المتغيرة للوحدة 800 دج ، أما سعر بيع الوحدة بلغ 1000 دج وعدد الوحدات المباعة هي 400 وحدة .

المطلوب : حساب عتبة المردودية بالكمية وتمثيلها بيانيا :

بتعويض المعطيات في العلاقة المعطاة سابقا نجد :

$$\text{وحدة} / \text{SRq} = 50000 / (1000 - 800) = 250$$

حيث 250 وحدة تمثل عدد الوحدات التي تسمح بتحقيق العتبة ويتم تمثيلها بيانيا حسب

إحدى الطرق الثلاثة المذكورة سابقا ، لنأخذ العلاقة، النتيجة=0

بمعنى أن : الهامش على التكلفة المتغيرة – التكاليف الثابتة = 0

لنضع معادلة على الشكل التالي :- $y_3 = aX$

حيث y_3 : النتيجة

a هامش الوحدة الواحدة

X التكاليف الثابتة الكلية

إذا :

$$a = P - V = 1000 - 800 = 200$$

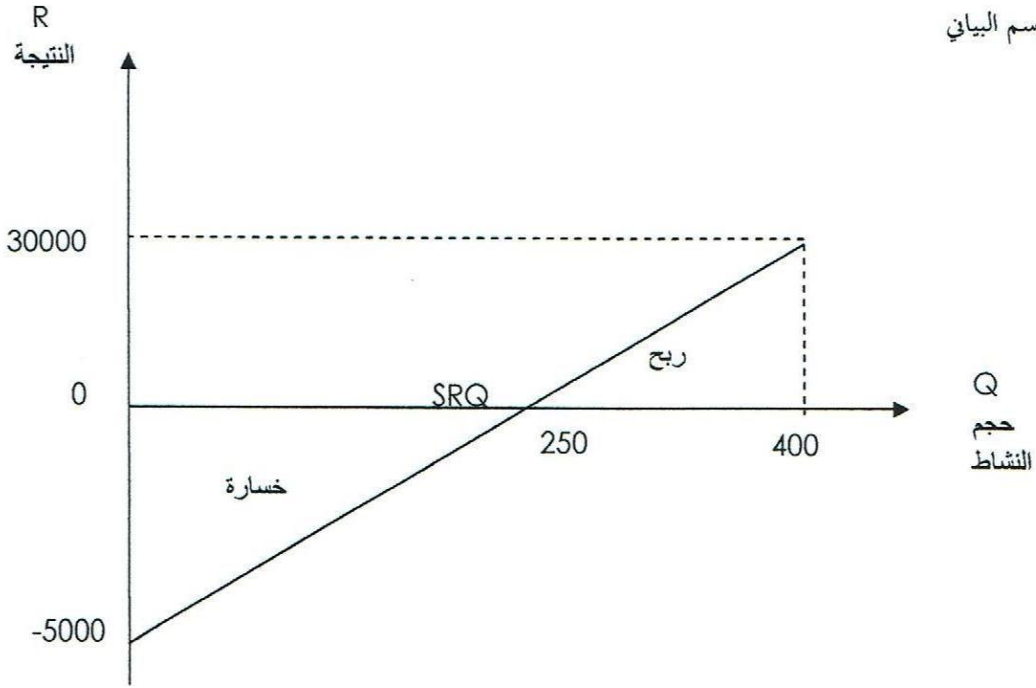
$$Y = 200X - 50000$$

الجدول المساعد :

X	0	400
Y3	-50000	30000

الرسم البياني

الرسم البياني



الشكل 2-9: يوضح عتبة المردودية بالكمية.

ثالثا : التحديد الزمني لعتبة المردودية :

إن ربط حركة النشاط بعامل الزمن يعد مهما جدا في تحديد عتبة المردودية ويعطي مجالا أوسع للنظر في كفاءات تصريف البضاعة (المنتوج). ولعله من الأهمية في التحليل أن نراعي نمط توزيع المبيعات أي فيما كانت منتظمة أو متذبذبة¹

أ/- حالة التوزيع المنتظم للمبيعات : بمقتضى هذا النمط التوزيعي نجد أن المبيعات يجري تصريفها بطريقة منتظمة (نفس مبلغ المبيعات في كل وحدة زمنية) وبما أن نسبة العتبة إلى رقم الأعمال تساوي نسبة مدة العتبة إلى نسبة مدة رقم الأعمال، أي:

$$SR/CA = Srt/Cat \dots\dots\dots(1)$$

حيث Srt مدة العتبة.

Cat مدة رقم الأعمال ، ولدنيا

$$SR/CA = CF/M \dots\dots\dots (2)$$

¹ عيسى جرادى ، محاسبة التكاليف دروس نظرية، الجزائر : دار الشهاب ، باتنة ، ص 150.

ومن المعادلتين (1) و (2) نستنتج ما يلي :

$$\text{Crt/Cat}=\text{CF}/\text{M}.....(3)$$

ومن المعادلة (3) يكون لدينا تاريخ تحقيق العتبة كما يلي $\text{Cat} / \text{MxSrt} = \text{CF}$

ملاحظة 1: Cat تأخذ السنة المالية 360 يوم كما يمكن أن تأخذ 12 شهرا أو أربعة فصول.

ملاحظة 2: هناك عدة طرق تؤدي إلى نفس النتيجة مستخلصة من المعادلتين السابقتين (1)

و (2) وهي:

$$(\text{SRV}/\text{CA})\times\text{Srt}=\text{Cat}$$

$$(\text{CF}/\text{CA}.\text{m})\times\text{Srt}=\text{Cat}$$

مثال : لدينا المعلومات التالية والمطلوب تحديد تاريخ عتبة المردودية :

رقم الأعمال = 100000 دج

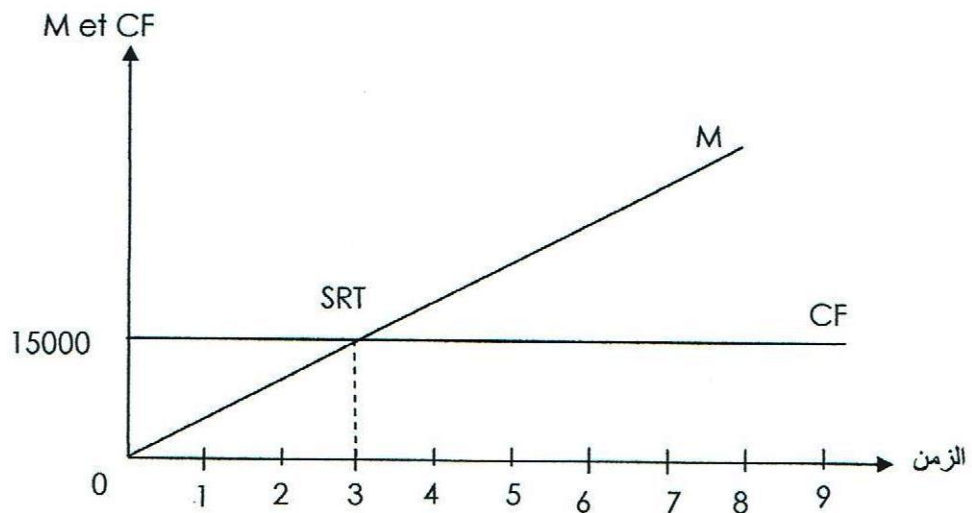
الهامش على التكلفة المتغيرة = 60000 دج

التكاليف الثابتة = 15000 دج

الحل : دج $\text{SRV} + \text{CA} \times \text{CF} / \text{M} = 100000 \times 15000 / 60000 = 25000$

يوم $\text{Srt} = \text{Cat} \times (\text{SRV} / \text{CA}) = 360 \times (25000 / 100000) = 90$

أي في نهاية شهر مارس تتحقق العتبة ويمكن تحديد تاريخ العتبة بيانيا كالتالي :



الشكل 2-10: يمثل تحديد تاريخ العتبة بيانيا

ب- حالة التوزيع غير المنتظم للمبيعات :

عكس الحالة السابقة فإن الافتراض الأساسي هذا يتمثل في المبيعات لا يجري تصريفها بانتظام إذ تختلف قيمتها ومقاديرها من فترة لأخرى (أي مبلغ المبيعات غير متساوي في كل وحدة زمنية)، خاصة في المؤسسات التي يكون نشاطها موسمي أو يكون في حالة تطور سريع وفي مثل هذه الحالة فإن تحديد تاريخ إنجاز عتبة المردودية يمكن توضيحه كما يلي :

المبيعات المتراكمة	المبيعات	الفترات
F1	F1	1
.	.	.
.	.	.
F1+.....+Ft-1	Ft+1	
F1+.....+Ft+1	F1	T
F1+.....+Ft+1	Ft+1	t+1
.	.	.
.	.	.
F1+.....+FCAT	FCAT	Cat

جدول (2-3) : يمثل التوزيع غير المنتظم للمبيعات للمبيعات

ويتم حساب تاريخ تحقيق العتبة في هذه الحالة بالعلاقة التالية 1:

$$Srt = Tx \{SRV - (F1 + \dots + Ft - 1)\} / F1$$

حيث Srt تاريخ تحقيق العتبة عند عدم انتظام المبيعات.

T: عدد الأيام للفترة المختارة .

ولتوضيح هذا أكثر نقترح المثال التالي :

لنفرض أن رقم الأعمال السنوي للمؤسسة (X) يقدر ب : 100000 دج

¹ عيسى جرادى ، محاسبة التكاليف دروس نظرية، الجزائر : دار الشهاب ، باتنة ، ص 153.

ونحصل عليه من تراكم أرقام الأعمال الفصلية التالية :

جدول (2-4) : يمثل رقم الأعمال التراكمي للمؤسسة (X)

البيان	رقم الأعمال الفصلي (د. ج)
الفصل الأول	20000
الفصل الثاني	40000
الفصل الثالث	10000
الفصل الرابع	30000

مع العلم أن الهامش على التكلفة المتغيرة هو 60% ، وأن الأعباء الثابتة تقدر ب : 15000
دج

المطلوب : إيجاد عتبة المردودية مع حساب زمن إنجازها :

لحساب زمن إنجاز العتبة نقوم بتحديد رقم الأعمال والهامش على التكلفة المتغيرة المتراكمين
كما يلي :

الجدول (2-5) : يمثل تحديد رقم الأعمال والهامش على التكلفة المتغيرة المتراكمين ، الوحدة: دج

البيان	رقم الأعمال التراكمي	والهامش على التكلفة المتغيرة المتراكم
الفصل الأول	20000	12000
الفصل الثاني	60000	36000
الفصل الثالث	70000	42000
الفصل الرابع	100000	60000

بما أنه تم تحديد عتبة المردودية الذي هو 25000 دج فإن زمن تحقق هذه العتبة يظهر ما
بين الفصل الأول والفصل الثاني ولنبحث عن هذا التاريخ وذلك :
- حسب رقم الأعمال :

$$Srt = 90 \times (SRV - (F1 + \dots + Ft - 1)) / Ft$$

$$Srt = 90 \times (25000 - 20000) / 40000 = 11$$

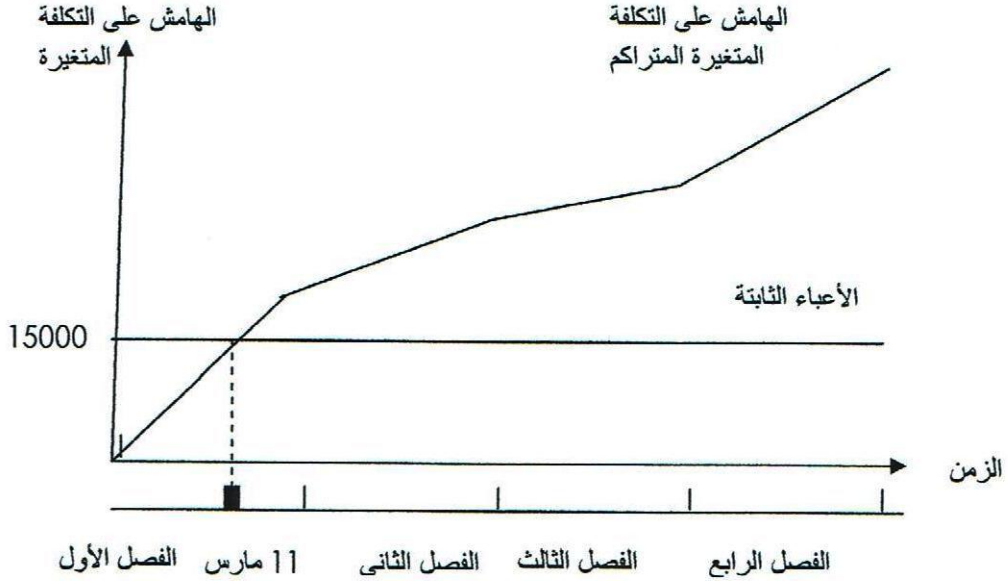
أي 11 يوم بعد شهر مارس هو تاريخ الوصول للعتبة .

2- حسب الهامش على التكلفة المتغيرة :

$$Srt = 90 \times (MSR - M(F1 + \dots + Ft - 1)) / MFt$$

$$Srt = 90 \times (15000 - 12000) / 24000 = 11 \text{ يوم}$$

أي بالتقريب 11 مارس كما يمكن التوصل إلى نفس النتائج السابقة وذلك عن طريق الرسم البياني :



الشكل 2-11: يوضح تحديد العتبة زمنيا في حالة عدم انتظام

المبحث الثاني : الربحية و التخطيط لاتخاذ القرارات

وسنحاول في هذا الفصل شرح استخدامات العلاقة بين التكلفة ، الحجم والربح، مجال التخطيط واتخاذ القرارات وشرح مفهوم الربحية .

المطلب الأول: الربحية

إن تخطيط الربح يعتبر العامل الحيوي عند وضع الموازنة، إذ تحدد الإدارة أهداف الربحية وتوجه الموارد والجهود نحو التحقيق تلك الأهداف، كما أنها تحتاج إلى معرفة الهامش على التكلفة المتغيرة التي يساهم به كل منتج عند قيامها بتخطيط الربحية.

1: مفهوم الربحية

تعتبر الربحية من أهم المؤشرات التي تعتمد عليها لتقييم المؤسسة لتبين مدى نجاح نشاطها ومدى فعالية سياستها وإستراتيجيتها، فالربحية تمثل القيم المعنوية وتأخذ فقط ما يقيم نفداً، وهذا ما يدل على أنه للربحية معين مالي لكنها ترتبط بين رؤوس الأموال المستثمرة من جهة،

والنتيجة المحققة من جهة أخرى "وتعرف الربحية المتحصل عليه من خلال توظيف الأموال المستمرة من جهة، والنتيجة المحققة من جهة أخرى".¹

وتظهر أهمية الربحية بصفة خاصة في :

- ظل وجود اقتصاد السوق.

- أمام ضرورة معرفة النتائج المتحصل عليها خلال فترة زمنية ما.

وتعطى بالعلاقة التالية : الربحية = النتائج المتحصل عليها (الأرباح) / رؤوس الأموال

المستثمرة.²

أ- حالة عدم تحقيق الربحية:

وهذا يعني أن المصاريف والتكاليف أكبر من الإيرادات أو النواتج وهنا تكون صعوبة بالنسبة

للمؤسسة في توسيع أو تطوير استثماراتها أو ربما زوال المؤسسة.

ب - حالة تقليص الربحية:

وهذا عند عرض المؤسسة المنتوجاتها بأسعار أقل من سعر تكاليفها وهذا بغية تحقيق

أهداف اقتصادية واجتماعية وغالبا ما تكون هذه المؤسسات مدعمة من طرف الدولة أو عند

عرض منتج جديد .

ج - حالة تحقيق الربحية:

في هذه الحالة فان تحقيق الربحية لا يعبر دائما عن تحسين وضعية المؤسسة، بحيث يمكن

لهذه الأخيرة أن تحقق ربحا احتكاريا في سوق المنتوجات ومن خلال ما تقدم يمكن استخلاص

أن للربحية أهمية بالنسبة للمؤسسة في حالة سيطرة المؤسسة على سوق المبيعات من خلال

قدرتها على تصريف منتوجاتها في السوق، وقد تكون عكس ذلك في حالة تحسن ظروف

المؤسسة لأسباب داخلية (التطور التقني) أو لأسباب خارجية (زيادة فعالية التسويق) لان

ذلك يؤدي إلى زيادة أجور العمال ومدخيل عوامل الإنتاج (الصيانة) وهنا الربحية تكون غير

معبرة بسبب انخفاض النتيجة الصافية لهذا يستحسن عند حساب الربحية إعادة إدماج الأجزاء

الموزعة في الأرباح وكما سبق الذكر " الربحية مؤشر مالي هام تتأثر به علاقة المؤسسة

بالموردين ، المقترضين، المساهمين العمال... الخ".³

¹ رواجي عبد الناصر، تحليل الاستغلال، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 1995، ص 15.

² رواجي عبد الناصر، تحليل الاستغلال، مرجع سابق، ص 15

³ D. de pollens, Gestion Financière de l'entreprise. P 177

2: أنواع الربحية

يتضح مما سبق أن الربحية مفاهيم متعددة تطبق على جميع النشاطات وتخدم كل الأهداف الدراسة سواء من الناحية الاقتصادية، المالية، الاجتماعية، السياسية، فإذا كان الهدف هو تقييم النشاط الاقتصادي هي الأنجع وإذا كان الهدف هو معرفة الوضعية المالية للمؤسسة، فإن الربحية المالية هي الأفضل ومنه يمكن تصنيف الربحية إلى مايلي 1:

أ- الربحية الاجتماعية:

للربحية مفهوم إجتماعي يظهر من خلال طلبات العمال لرفع الأجور، وتحسين ظروف العمل والظروف الاجتماعية وبالتالي فالربحية الاجتماعية هي جعل كل فرد من أفراد المؤسسة جزء منها يؤثر ويتأثر بها.

ب - الربحية الاقتصادية والمالية:

تعرف بالعلاقة الموجودة بين الأرباح المحققة أو المنتظرة لنشاط ما و مجموع رؤوس الأموال المستثمرة في ذلك النشاط ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

الربحية الاقتصادية النتائج المالية المحققة (الأرباح) + مصاريف مالية (فوائد) / رؤوس الأموال المستثمرة

وتعتبر دراسة الربحية الاقتصادية من أهم الأمور في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستعمال الأمثل لرؤوس الأموال المستثمرة والآلات وزيادة دوران المخزون، كما تهدف إلى تطبيق التطور الاقتصادي للمؤسسة من خلال تكوين الفائض الاقتصادي تراكم العملة الصعبة، تراكم رؤوس المال، تحقيق التوازن الجهوي والتكامل الإقتصادي، فإذا حقق قطاع اقتصادي معين ربحية مرتفعة مقارنة بقطاع اقتصادي آخر فيمكن استعمال جزء من أرباح القطاع الأول لتمويل القطاع الثاني أو إعادة استثمار جزء من هذه الأرباح أو الاحتفاظ بها في شكل عملة صعبة.

ج - الربحية المالية:

تعرف العلاقة بين النتيجة الصافية والأموال الخاصة ويمكن صياغتها كما يلي:

الربحية المالية = صافي الربح بعد المصاريف المالية (الفوائد) / الأموال الخاصة.

الربح الصافي بعد المصاريف المالية هو النتيجة المحققة (أرباح - مصاريف مالية) لأنهما اعتمدت على الأموال الخاصة فقط، أي تعكس مدى ربحية هذه الأخيرة للمؤسسة.

¹ ضياء محمد الموسوي، النظرية الاقتصادية الجزئية، مرجع سابق، ص 123.

الأموال الخاصة: هي رأس المال زائد الاحتياطات زائد فرق إعادة التقدير زائد نتائج رهن التخصيص زائد المؤونات.

فالربحية المالية تعكس مدى ربحية الأموال الخاصة بالمؤسسة وهي تتوقف على الربحية الاقتصادية، أي المقارنة بين معامل الفعالية المالية في حالة اعتماد المؤسسة على رؤوس الأموال المقترضة، وفي حالة اعتمادها على الأموال الخاصة فقط كما تعرف الربحية المالية بالربحية التجارية.

كما يلاحظ وجود علاقة وطيدة بين الربحية الاقتصادية والمالية، بحيث: أن القرارات المستخدمة (بالاعتماد على إحدهما) يمكن أن تمس الجوانب الاقتصادية والمالية في المؤسسة.

مثال: ليكن لدينا الميزانية لمؤسسة ما في 12/31/ن

الأصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ دج
المعدات	200000	رأس المال	120000
قيم استغلال		ق. ط. الأجل	100000
قيم محققة	30000	ق. قصيرة الأجل	40000
		نتيجة صافية	20000
المجموع	280000	المجموع	280000

لدينا النتيجة الصافية = 20000 د.ج

رأس المال الخاص = 120000 د.ج

الربحية المالية = $120000 / 20000 = 66,16\%$

د- الربحية الكلية:

- وتعتمد على مجموع النتائج المتحصل عليها داخل المؤسسة من ربح جاري وهو رصيد نتيجة الاستغلال.

- من ربح صافي وهو رصيد حساب النتائج

- هامش إجمالي للتمويل والذي يتكون من (الربح الصافي + مخصصات الاهتلاك + المؤونات)

- الفروق المحاسبية والضريبية

إن مقاييس الربحية هذه لا يمكن أن تكون دقيقة إلا إذا أعيد تقييم عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الاهتلاكات) حسب القيم الحقيقية والآنية لها لان التضخم يلعب دورا في اتخاذ القرارات التسييرية كما انه لا يمكن معرفة ربحية المشروع الاستثماري إلا في السنوات اللاحقة، وحتى يكون لربحية سنة ما مدلول يجب مقارنتها بربحية سنوات سابقة أو بربحية سنوات متجانسة النشاط.

هـ - الربحية الجزئية:

تقوم على أساس دراسة ربحية جزء معين من نشاط المؤسسة، حيث يتم استخراج كل مكون لها على أساس الجزء المستثمر فيه، والربحية الجزئية تخص مختلف المنتجات ومختلف الخدمات والمشاريع الخاصة (استثمارات، الحملات الدعائية للعمال وقنوات التوزيع المختلفة) وعند استخراج الربحية الجزئية لدائرة من الدوائر الإنتاج، كالإنتاج مثلا وذلك يكون أساس الجزء المستثمر من عوامل الإنتاج (يد عاملة ورأس مال) بحيث لكل نشاط ربحية خاصة به تظهر التفاوت في توزيع استخدامات المؤسسة بين مختلف النشاطات ويتم الحصول على الربحية الكلية بجمع الربحية الجزئية المرجعية لمختلف الدوائر أو النشاطات ومن هذا يتضح أن الربحية الجزئية تتأثر بـ :

- تغير الربحية الخاصة بكل نشاط.

- تغير توزيع استخدامات المؤسسة بين مختلف النشاطات، ويمكن تحديد الربحية الجزئية لمعرفة:

- أسباب تغيرات الربحية الكلية.

- الوسائل الخاصة لزيادة الربحية الكلية .

و- الربحية الحدية: نتائج المتحصل عليها من إجراء إدخال جديد يؤدي إلى ربح أو خسارة إضافية فالربحية الحدية تعبر عن فائض أو نقص الربحية الكلية أو الجزئية المتحصل عليها عندما يتغير عنصر أو عدة عناصر من عوامل الربحية مع بقاء العنصر الأخرى ثابتة ويعبر عنها بالعلاقة التالية¹:

الربحية الحدية - التغير في الربح المحقق / التغير في رؤوس الأموال المستثمرة = $\Delta P / \Delta GI$

¹ رواجي عبد الناصر، تحليل الاستغلال، مرجع سابق، ص 67.

فالربحية الحدية تبين مدى فعالية وتأثير الجزء الإضافي من رؤوس الأموال على الربحية الكلية وبالتالي اتخاذ قرار الاستثمار وتكون العلاقة بين الربحية الحدية والكلية كالتالي:

- الربحية الحدية < 0 : زيادة الربحية الكلية لي قبول فكرة التوسع في الاستثمار.

- الربحية الحدية $= 0$: بقاء الربحية الكلية في نفس المستوى أي أن التوسع في الاستثمار لا يحقق لا ربح ولا خسارة.

- الربحية الحدية > 0 : انخفاض الربحية الكلية أي أن التوسع في الاستثمار مرفوض تماما .

3: طرق قياس الربحية

تعتمد المؤسسة في قياس الربحية على معطياتها المحاسبية، بما فيها المحاسبة العامة التي

تدرس حسابات المؤسسة والمحاسبة التحليلية التي تعتمد على دراسة هيكل التكاليف المؤسسة

من اجل الوصول إلى دراسة شاملة لا بد من دراسة الربحية المطلقة والنسبية.¹

أ- الربحية المطلقة:

هي عبارة عن مجموع النتائج المحاسبية التي تظهر مباشرة في جدول حسابات النتائج لان لأي

مؤسسة إنتاجية على شكل مؤشرات دقيقة تتمثل في:

1- الهامش الإجمالي: هو الفرق بين مبيعات البضاعة والبضاعة المستهلكة وهذا في حالة

المؤسسات التجارية.

2- القيمة المضافة: هي من المؤشرات الهامة لدراسة الربحية، وهي الفرق بين الإنتاج المباع

وإنتاج المخزون وإنتاج المؤسسة الاستخدامها الخاص وتحويل تكاليف الإنتاج ومواد و لوازم

مستهلكة وخدمات من جهة أخرى.

3- نتيجة الاستغلال: هي الفرق بين النواتج والتكاليف الاستثنائية وتعتبر هذه النتيجة من

المعلومات الأساسية لأنها تبين الجزء الاستثنائي من الأرباح النهائية للمؤسسة والتكاليف

الاستثنائية في المصاريف التي ليس لها علاقة بالنشاط العادي للمؤسسة.

4- نتيجة خارج الاستغلال: يمكن الحصول عليها بالفرق بين عنصرين هما : تكاليف خارج

الاستغلال ونواتج خارج الاستغلال وهي نتيجة استثنائية ولا تعبر عن النشاط العادي (بيع

عناصر الأصول).

¹ محمد ضياء الموسوي، النظرية الاقتصادية الجزئية، مرجع سابق، ص 127.

5- نتيجة السنة المالية الصافية: وهي الفرق بين النتيجة المالية والإجمالية والضرائب على الأرباح وتعتبر مؤشر هام لقياس مردودية الأموال الخاصة المستعملة للمؤسسة وحساب مردودية عناصر الأصول وللحصول على نتائج أكثر دقة تمكننا من استعمال القيمة المضافة الصافية بدل القيمة المضافة الإجمالية، بحيث أن هذه الأخيرة بتجمع مصاريف المستخدمين من رسوم وضرائب مخصصات الامتلاك، والربح وبسبب تضخم الاهتلاكات التي تؤدي بدورها إلى تضخم القيمة المضافة، فإننا نلجأ إلى استخدام القيمة المضافة.

القيمة المضافة الصافية = القيمة المضافة الإجمالية - مخصصات الاهتلاك

ب - الربحية النسبية (الفرعية):

تبين لنا هذه الربحية مدى ربحية المؤسسة بالمقارنة بين الأرباح المحققة في غاية السنة والوسائل المستعملة وتعطى بالعلاقة التالية:

الربحية النسبية = النتيجة (الأرباح) / رأس المال المستثمر¹

ويمكن النظر لربحية المؤسسة من زوايا مختلفة، حيث أن لكل متعامل اقتصادي علاقة مباشرة في تحديد الربحية ويمكن دراسة نوعين من المتعاملين الاقتصاديين.

1- المساهمين: يعتمد مجلس إدارة المؤسسة في تحديد واتخاذ القرارات على أغلبية الأعضاء المساهمين وتحديد أرباح المساهمين بالاعتماد على النسبة التالية:

نسبة الأرباح الأرباح الصافية لكل تقييم / قيمة السهم (القيمة السهمية)².

نسبة ربح الأموال الخاصة = الأرباح الصافية / الأموال الخاصة³.

وتمثل هذه النسبة جزء من أرباح المتحصل عليها من خلال توظيف الأموال الخاصة لو المساهمات.

2- الجماعات العمومية والدولة: رغم تنوع إسهامات المؤسسة (كمية نوعية مباشرة، غير مباشرة) بالنسبة للجماعات العمومية والدولة يبقى هدفها الوحيد هو تشكيل وزيادة ثروة هذه

الأخيرة ويعبر عن مساهمة هذه المؤسسات في الاقتصاد الوطني كما يلي:4

القيمة المضافة / القيمة الثابتة الصافية (استثمارات صافية)

¹ رواجي عبد الناصر، تحليل الاستغلال، مرجع سابق، ص 67.

² رواجي عبد الناصر، تحليل الاستغلال، مرجع سابق، ص 67

³ رواجي عبد الناصر، تحليل الاستغلال، مرجع سابق، ص 67

⁴ رواجي عبد الناصر، تحليل الاستغلال، مرجع سابق، ص 68

المطلب الثاني: تخطيط الربحية واتخاذ القرارات

يستخدم تحليل العلاقة التكلفة، الحجم والربح ، في ترشيد الكثير من القرارات الإدارية فهو يقدم بيانات مفيدة في مجال تخطيط الأرباح والمبيعات وتحديد إمكانية استمرار المشروع ودراسة التغيرات في الطاقة ونود الإشارة إلى أن اتخاذ القرارات الإدارية باستخدام تحليل العلاقة التكلفة، الحجم و الربح، يكون في الأجل القصير لأنه يعتمد على تبويب عناصر التكاليف إلى تكاليف متغيرة وثابتة وهذه الأخيرة تصبح في الأجل الطويل تكاليف متغيرة)¹.

1: هامش الأمان

يعرف هامش الأمان على انه عبارة عن الفرق بين المبيعات الإجمالية ومبيعات نقطة التعادل كما انه يبين مدى إمكانية تضحية المشروع، من مبيعاته، أو إلى مدى يمكن للمشروع خفض مبيعاته قبل أن يبدأ في تحقيق الخسائر ولذلك فانه كلما ارتفعت نسبة حد الأمان كلما قوى مركز المشروع، بمعنى أن تقلبات السوق لا تؤثر كثيرا على أرباحه طالما أن مبيعاته ما زالت تزيد عن مبيعات نقطة التعادل يكون حد الأمان موجبا إلا بعد نقطة التعادل.

وعند تخطيط مبيعات المشروع يمكن حساب نسبة هامش الأمان عند مستويات مختلفة للمبيعات ويمكن حساب هامش الأمان بالقيمة والكمية كما يلي:

(MSV) هامش الأمان بالقيمة = رقم الأعمال التقديري - رقم أعمال نقطة التعادل

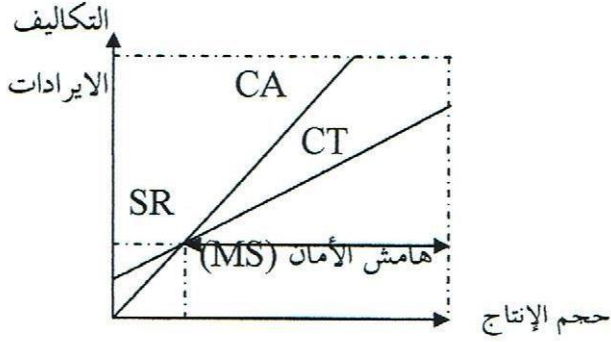
(Msq) هامش الأمان بالكمية = عدد الوحدات التقديرية - عدد وحدات نقطة التعادل

مؤشر قيمة هامش الأمان - (رقم أعمال - رقم الأعمال - رقم أعمال نقطة التعادل) / رقم الأعمال
100x

مؤشر كمية هامش الأمان = (المبيعات المقدرة بالوحدات - مبيعات نقطة التعادل بالوحدات المبرمجة بالوحدات) X 100.

ويمكن التعبير عن هامش الأمان بيانيا كما يلي:

¹ عبد الغفار حنفي وعبد السلام أبو قحف، تنظيم إدارة الأعمال، المكتب العربي الحديث، مصر، سنة 1993، ص 167.



الشكل (1-3) هامش الأمان بيانياً

ولتوضيح أهمية هامش الأمان في المفاضلة بين البدائل نعطي المثال التالي: مؤسسة (X) تريد المفاضلة بين بديلين ولها المعلومات التالية:

البيان	البديل الأول	البديل الثاني
قيمة المبيعات التقديرية (د.) (ج)		480000
قيمة مبيعات التعادل (د.) (ج)	100000	155689
هامش الأمان Msv (د. ج)	275000	324311
معدل هامش الأمان	73.3-%	67.6-%
	$100 \times 375000 / 275000$	$100 \times 480000 / 324311$

ومنه تستطيع المؤسسة المفاضلة بين البديلين حسب هامش الأمان، فتأخذ بالبديل الأول لأنه أكبر معدل هامش (73.3%) فالمؤسسة تستطيع تخفيض أسعاره داخل هامش الأمان دون تحمل خسارة.

2: تحديد حجم المبيعات اللازم لتحقيق ربح مستهدفة |

تلجأ الإدارة أحيانا عند وضع خطتها إلى تحديد هدف معين من الربحية، يتم على أساسه بناء الموازنة، في هذه الحالة يمكن استخراج رقم المبيعات الذي يحقق هدف الربح المخطط بموجب المعادلة التالية¹:

المبيعات بالقيمة = (التكلفة الثابتة + الربح المخطط) / نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة.

¹ محمد محمد الجزار، محاسبة التكاليف قياس رقابة القرارات، بدون دار نشر وسنة النشر، ص124-125.

$$Q^* = (CF + R^*) / (P - V) = \text{المبيعات بالكمية}$$

$$CA^* = (CF^* + R) / m$$

Q^* : حجم المبيعات اللازم.

R^* : الربح المستهدف.

m : نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة.

CA^* : رقم الأعمال اللازم.

مثال توضيحي:

إذا فرضنا سعر بيع الوحدة للمنتج (X) هو 10 د.ج وتكلفتها المتغيرة هي 6 د.ج والتكاليف الثابتة للمشروع هي 8000 د.ج ونسبة الهامش على التكلفة المتغيرة 0.4 .
4 والمؤسسة تريد الحصول على ربح قدره 200 د.ج
الحل:

$$Q^* = (8000 + 2000) / (10 - 6) = 2500 / \text{وحدة}$$

$$\text{ومنه رقم الأعمال اللازم هو: } CA^* = (8000 + 2000) / 0.4 = 2500 \text{ د.ج}$$

وقد تريد المؤسسة معرفة حجم المبيعات الذي يحقق الربح المستهدف بعد الضرائب وهذا في حالة عدم وجود أنشطة أخرى تؤثر على ربحيتها وخسارتها، فإن الربح المستهدف بعد الضرائب يعطى بالعلاقة التالية:

$$Q^*(i) = (P - V) / [(CF + CR) / (1 - i)]$$

حيث $Q(i)$: حجم المبيعات اللازم بعد الضرائب.

i : معدل الضريبة.

على ضوء المثال السابق، فإذا كانت نسبة الضريبة 50% وكان الربح الذي تود المؤسسة تحقيقه هو دائماً 2000 د.ج أي نفس الأرباح؟

مع وجود الضريبة فما هو حجم المبيعات اللازم لتحقيق هذا الربح؟

لدينا:

$$Q^*(i) = (8000 + [2000 / (1 + 0.5)]) / (10 - 6) \text{ وحدة}$$

$$Q^*(i) = 4/1200 = 3000/\text{وحدة}$$

كما يمكن إيجاده رقم الأعمال اللازم كما يلي:

$$CA^* = (8000 + [2000/(1-0.5)]) / 0.4 = 30000 \text{ د.ج}$$

إذا كانت المؤسسة تخضع لضريبة قدرها 50% فعليها إنتاج 3000 وحدة من أجل الحصول

على الربح صافي قدره 2000 د.ج

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا من خلال هذا الفصل الى تحليل مختلف التكاليف مقارنة بالحجم والربحية و هذا بواسطة الطرق المعروفة وبرزها عتبة المردودية وذلك من خلال عتبة المردودية ليسمح لنا التعرف على نقطة التعادل والذي هو المنعرج الذي تغطي به المؤسسة مختلف ليسمح لها بتحقيق الربح و بذلك يتم التخطيط لاتخاذ القرارات المناسبة لها .

الفصل الثالث

دراسة حالة

SO.DIS.MA.C وحدة ادرار

تمهيد :

سنحاول في هذا الفصل التطبيقي الى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة SO.DIS.MA.C من خلال المبحث الاول ام المبحث الثاني فقد خصصناها لتطرق الي العمليات المتعلقة بالتجارة و التسويق من خلال العلاقة بين مختلف التكاليف و الربح المحقق من خلالها من اجل اتخاذ القرارات المناسبة والتخطيط الأمثل لربحية وهذا بالاستعانة بمختلف الوثائق من بينها :

- الميزانية المحاسبية لسنة 2020 .

- جدول حسابات النتائج لسنة 2020/2019 .

وانطلاقا من هذه القوائم المالية و بالخصوص جدول حسابات النتائج تمكنا من إجراء عملية فصل و تصنيف مختلف التكاليف إلى ثابتة و متغيرة باستعمال احد الطرق التي تناولناها في الجانب النظري .

المبحث الأول: تقديم لمحة فنية للمؤسسة قيد الدراسة.1

المطلب الأول: تعريف بمؤسسة توزيع مواد البناء.

يعتبر المجمع الوطني الاسمنت الجزائر (Groupe GICA) المؤسسة الجامعة لكل مؤسسات

الاسمنت في الجزائر حيث تشكلت من ثلاث مجتمعات كبرى على المستوى الوطني وهي

كالتالي:

- مجمع اسمنت الشرق ومشتقاته الذي يرمز له اختصارا ب (RCE-GIC).

- مجمع الاسمنت ومشتقاته لمنطقة الوسط الذي يسمى اختصارا ب (ERCC-GIC).

- مجمع الاسمنت ومشتقاته للغرب الجزائري والذي يعرف اختصارا ب (ERCO-GIC).

وفي 26 نوفمبر 2009 تم ضم هذه المجمعات الثلاث في مجمع واحد سمي بالمجمع الوطني

الاسمنت الجزائر (Groupe GICA). وهو عبارة عن مؤسسة اقتصادية عمومية رأسمالها

الاجتماعي 25.358.000.000.00 دج ويتكون المجمع من 25 مؤسسة من بينها شركة

توزيع مواد البناء SO.DIS.MA.C إحدى فروع المجمع الوطني الاسمنت الجزائر مقرها في

الغرب الجزائري

التي أدمجت بموجب قرار رقم 781 المؤرخ بتاريخ 2015/11/11 وهي شركة ذات أسهم

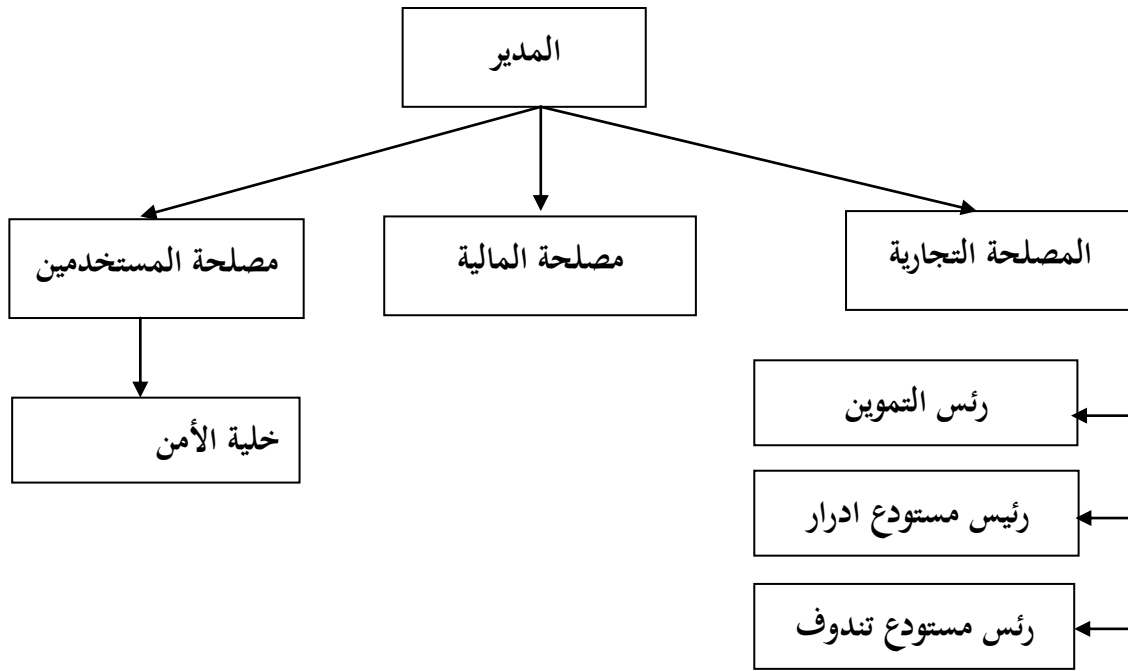
مختصة في بيع وتوزيع مواد البناء بكل أنواعه، يبلغ رأس مالها 200.000.000.00 دج.رفي

2020/10/18 ارتفع رأس المال إلى غاية 800.000.000.00 دج بموجب قرار 172

¹مقابلة شخصية مع السيد (بعزي عبد الوهاب)، رئيس مصلحة المالية والمحاسبة، قسم المالية والمحاسبة، 00-9-30.11

حيث تعد مؤسسة توزيع مواد البناء الوحدة التجارية ادرار تابعة لوحدة الغرب، بدأت العمل كمستودع التخزين وبيع مواد البناء في أوت سنة 2000 ثم أصبحت بعد ذلك وحدة تجارية مستقلة ابتداء من سنة 2016، وهي مختصة في بيع مواد البناء، مقرها بالمنطقة الصناعية ادرار.

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة وأقسامها.



من إعداد الطالبين بناء على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

المهام :

1. المدير: يعتبر المدير المسؤول الأول عن كافة العمليات والأنشطة في المؤسسة، والممثل الرسمي في إمضاء العقود، فمن مهامه الحرص على السير الأمثل للعمليات و الوظائف الخاصة بالمؤسسة.

2. المصلحة التجارية: تعتبر المصلحة المكلفة بكافة الوثائق

المتعلقة بالفواتير وتسيير المخزونان والعمليات المتعلقة بالشراء والبيع لمواد البناء .

3. مصلحة المالية والمحاسبة: تعتبر هذه المصلحة الركيزة الأساسية للمؤسسة نظرا لدورها

الهام الذي

تقوم به من خلال متابعة العمليات التجارية ومراقبة التدفقات المالية إضافة إلى إعداد دفاتر المؤسسة

والحسابات الختامية الميزانيات وجدول حسابات النتائج.

4. مصلحة المستخدمين: مكلفة بمتابعة الحركة اليومية للعمال ومراقبة احترامهم قوانين العمل

كما تقوم

بتشجيع وترقية العمال كذا الوثائق الإدارية والرواتب تضم كذا خلية الأمن.

المطلب الثاني: مجال نشاط المؤسسة وسير العمل داخلها¹.

أولاً: مجال النشاط

يتمثل نشاط المؤسسة الرئيسي في توزيع مواد البناء أهمها الاسمنت والتي يتم تمويل المؤسسة بها من مصانع الأسمنت التابعة للمجمع في كل من مصنع بني صاف ولاية عين تموشنت و مصنع زهانة ولاية معسكر ومصنع الأسمنت بسعيدة، كذا مادة الجبس التي يتم شراءها من وهران وكذا الشبكة الحديدية Triller soude بالإضافة إلى الخزف الصحي.

ثانياً: سير العمل داخل المؤسسة.

1. يتم استقبال كميات من البضاعة ليتم جردها، مادة الاسمنت القادمة من الصانع بكميات محددة حسب البرنامج الموجه للمؤسسة. وبعد جرد البضاعة تحرر الفواتير ليتم توزيع البضاعة على الزبائن بعد تحديد الكمية المبرمجة لكل زبون حيث بعد تسديد هذا الأخير ثمن البضاعة عن طريق شيك مضمون.

2. استقبال ملفات الزبائن المقاولين والمستثمرين) ومتابعتهم من حيث:

أ- الكمية التي يحتاجها المشروع من مادة الاسمنت

ب- المدة الزمنية التي يحتاجها المشروع من بين المهام التي يقوم بها أمين المخزن ما يلي:

- ✓ مسك الدفاتر وتسجيل عليها رقم الشاحنة الحاملة للبضاعة الموجهة لصاحبها (الزبون).
- ✓ تسليم البضاعة مع الفاتورة للزبون.
- ✓ الإعلان عن أي نقص أو زيادة في البضاعة.
- ✓ الإعلان عن أي أخطار في البضاعة (بلل من جراء الأمطار أو تمزيق على مستوى كيس الاسمنت).
- ✓ ضبط كل المعلومات من دخول وخروج للبضاعة.
- ✓ متابعة المخزون . .
- ✓ تقديم كشف شهري عن حالة المخزون.

¹ مقابلة شخصية مع السيد (بعزي عبد الوهاب)، رئيس مصلحة المالية والمحاسبة، قسم المالية والمحاسبة، 00-9-30.11

المبحث الثاني : دراسة و تصنيف التكاليف ومقارنتها بالربحية

المطلب الأول : تصنيف مخلف التكاليف

جدول (1 . 4) يوضح توزيع الأعباء إلى متغيرة وثابتة:

رقم الحساب	أعباء متغيرة	أعباء ثابتة	الإجمالي
ح/ 60	673.930.856,98		571.954.320.52
ح/ 61	255.460.680,04	172.753,96	255.633.4.34
ح/ 62	1.519.61,00		1.519.61,00
ح/ 63	196.915.450.64	6.291.620,33	25.983.165,97
ح/ 64	7.355.467,00		7.355.467,00
ح/ 65		5.646,53	5.646,53
ح/ 66		192.107.22	192.107.22
ح/ 68		7.238.686,10	7.238.686,10
ح/ 69	514.844,28		514.844,28
المجموع	712.165.886,27	93.205.143.57	717.312.247,70

المصدر : جدول حسابات النتائج (قسم المحاسبة) (بمساعدة محاسب المؤسسة).

أمثلة على توزيع الأعباء :

1-الحساب (60) : يعتبر هذا الحساب كله أعباء متغيرة .

2- الحساب (61) : بما أن المؤسسة محل الدراسة من مؤسسة تجارية فيعتبر هذا الحساب

ح/ 61 يمثل مصاريف الكهرباء والغاز والماء والطاقة وقطع الغيار واللوازم المكتبية والنظافة داخل المؤسسة .

جدول (2 . 4) يوضح تحليل الأعباء الى متغيرة وثابتة

الأعباء المتغيرة	الأعباء الثابتة
لوازم مكتبية: قطع الغيار والطاقة . المبالغ المتغيرة في الفواتير .	المبالغ الثابتة في الفواتير . (الكهرباء الماء.....

- حساب 63 مصاريف المستخدمين.

جدول (3 . 4) يوضح تحليل الأعباء إلى متغيرة وثابتة

الأعباء المتغيرة	الأعباء الثابتة
علاوات المردودية . الساعات الإضافية . علاوات المسؤولية. أعباء التكوين. تعويضات النقل . تعويضات أخرى .	الأجور القاعدية

4- حساب 65 المصاريف المالية.

نظرا لوجود حركة على مستوى الحساب (الحساب البنكي) لدى المؤسسة اعتبرنا حساب 65 يمثل أعباء ثابتة . 5- حساب 68 مخصصات الإهلاكات والمؤونات.

• رقم الاعمال الصافي المحقق خلال سنة 2020 قدر ب 505.916515.07دج

- كما يمكن زيادة د 74 لرقم الأعمال الممثل في تعويض مصاريف نقل البضائع التي تكون على عاتق المؤسسة و تتحملها الدولة .

المطلب الثاني : عتبة المردودية

جدول (4 . 4) الاستغلال التفاضلي .

النسبة	المبالغ	البيان
100%	821.445.336,17	رقم الأعمال
86%	712.165.886,27	أعباء متغيرة
14%	109.279.449.9	هـ / التكلفة المتغيرة
3%	93.205.143.57	التكاليف الثابتة الصافية
11%	104.133.088,47	النتيجة

المصدر: من إعداد الطالبين ومساعدة محاسب المؤسسة

لإيجاد عتبة المردودية نطبق القانون التالي: عتبة المردودية : التكاليف الثابتة / معدل هـ / التكاليف المتغيرة

$$= 93.205.143,57 / 14\%$$

$$6.657.510,255$$

زمن تحقق عتبة المردودية في هذه الحالة هو $(821.445.336,17 / 6.657.510,255) \times 360$ يوم
 = 83 يوم

وهناك عدة طرق لحساب وتحديد عتبة المردودية المحسوبة سابقا من خلال هذا التحليل نلاحظ أن وحدة SO.DIS.MA.C في حالة ربح مع بقا الدولة على منهجية تعويض مصاريف النقل الخاصة بالبضائع .

خلاصة الفصل التطبيقي :

رغم ما لهذه الدراسة من أهمية بالغة لمساعدة الإدارة في الأرباح و كذلك إتخاذ القرارات إلا أنها من العيوب والنقائص ، الأنما تأخذ في الإعتبار تأثير القرارات الإستراتيجية على ثروة المؤسسة ، ولا تأخذ في الإعتبار أيضا تأثير تلك القرارات على هيكل أصول المؤسسة ومستوى المخاطر بها ، وهذه الإعتبارات من الأهمية بمكان نظرا لأنه واقعا تتعامل تحليلات التكلفة، الحجم - الربح مع قرارات تؤدي إلى تغيير هيكل كل الأصول والتكاليف للمؤسسة .

الخاتمة

الخاتمة :

تعتبر دراسة العلاقة بين التكلفة الحجم والربح أسلوبا مهما في تخطيط الربح واتخاذ الكثير من القرارات الإدارية وتقديم بيانات هامة ومفيدة ، وكذلك واحدة من أكثر الأساليب فعالية من بين الأدوات التحليلية للمحاسبة الإدارية وبشكل عام يوفر .

هذا التحليل منظورا ماليا شاملا لعملية التخطيط الإستراتيجية ، التي يمكن أن تتضمن مجالات هامة مثل سياسة التسعير ، وتوسيعات أو انكماشات السوق ، وعقود الموارد الخارجية ، وتخطيط المصروفات الاختيارية غير الملزمة، تشكيلة المبيعات

كما أنها تعطي نظرة شاملة على التكاليف بالنسبة لتخطيط الأرباح وتقديم البيانات اللازمة للتغيرات الممكنة في الاستراتيجيات أو السياسات الإدارية البديلة حيث أنها تسلط الضوء على مدلول التفرقة بين التكاليف الثابتة كما أنها تقدم مساهمة معتبرة في تخطيط الربح وذلك بإعطاء فهم للشروط في تعظيم الربح مثلما هو الحال مع النظرية الاقتصادية التي تعطي أهمية خصوصية لهذا الجانب في تخطيط الربح الا ان ميزتها بالنسبة للادارة المسيرة هو اعتبارها الطريقة المعتمدة من الجانب العملي، بالإضافة إلى هذا فهي تتعامل مع الجانب الأكثر أهمية وهو تجنب الخسائر، ففي هذا الجانب فان دراسة العلاقة بين التكلفة الحجم والربح تعكس فرضية تحليل الخطر التي ترى أن متخذي القرار يعتبرون من متجنبي الخطر.

أن معظم الانتقادات الموجهة إلى تحليل العلاقة بين التكلفة الحجم والربح لا تتبع من الاختلاف بينه وبين النماذج الاقتصادية النمطية، بل من أوجه التشابه بينهما، مثله في ذلك مثل النماذج الاقتصادية النمطية، دائما في تحليل العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح من بين أمور أخرى يفترض الأني. عمليات صناعية تتضمن مرحلة إنتاجية وأجنة، وينتج عنها منتج واحد ووظائف صناعية تتسم بالبساطة يتسبب فيها متغير واحد ومجموعات التكلفة التي تنحصر فقط في متغير وثابت، والتنبؤات الخاصة بالبيانات ووظائف الإنتاج التي هي اقرب ما تكون إلى التأكيد.

فضلا عن ذلك فان تحليل العلاقة بين التكلفة ، الحجم والربح مقصورة على فترة زمنية واحدة في كل حالة وأوجه القصور تلك تبدو مثبتة للهمم ولكن تحليل العلاقة بين التكلفة ، الحجم والربح تتسم بالمرونة بما يكفي للتغلب عليها جميعا، إذا كان ضروريا ومطلوبا، فالآن تتاح نماذج غير خطية واحتمالية لتحليل العلاقة بين التكلفة الحجم والربح تتضمن اطر المراحل

ومنتجات ومتغيرات، أو فترات متعددة، بالرغم من أن النموذج الأساسي يسلم بان كل تلك التوسعات تبدو وكأنها خروج تام عن أساس تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والريح وما يتسم به من بساطة .

بصفة عامة فان استمرارية وشهرة العلاقة تعكس بلا شك رغبة مستخدميه في التعايش مع أوجه القصور التي أظهرتهما الانتقادات الموجهة إلى طبيعتها الأساسية. ان التركيز مقصور فقط بشكل ما في تحليل العلاقة على إيرادات المبيعات والمصروفات اللازمة للتشغيل، هذا التحديد يمكن أن لا يتضمن بعض الجوانب الهامة جدا الخاصة بالقرارات الإستراتيجية ، فعلى سبيل المثال يقترح شنايدر (1992 ، 1994) ضرورة توسيع مجال تحليل (التكلفة، الحجم والريح) لكي يتضمن تأثير خطة الإدارة بشأن المكافأة على مستوى الريح المستهدف، وعلى نفس المنوال فإننا نقترح مدى تحليل العلاقة بين التكلفة، الحجم والريح لكي يعالج ثلاثة محددات للنموذج بخصوص هيكل الأصول والمخاطرة وهذه المحددات هي أن تحليل العلاقة بين التكلفة، الحجم والريح لا يقيس تأثير القرارات على الثروة كما انه لا يأخذ في اعتباره تأثير التغيرات في هيكل الأصول التي تستلزمها القرارات ولايعترف بالمخاطر التي تترتب على القرارات (ماجي 1975، تشنج وهيني 1990، تشان ويان 1990).

التوصيات والإقتراحات لمؤسسة " SO.DIS.MA.C وحدة ادرار "

1- يجب على مؤسسة SO.DIS.MA.C تشديد الرقابة على عناصر تكاليفها وذلك بإيجاد نظام رقابة داخلي فعال .

2- ضرورة تأهيل الإطارات وتكوينهم أكثر على تقنيات التسيير الحديثة .

3- تزويد المؤسسة بالإطارات المهرة وخاصة في مجال البرمجة المعلوماتية وهذا ما تتطلبه مسايرة التطور السريع في كل الميادين خاصة في مجال التسويق .

وخلاصة القول فان دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والريح تتمثل فائدتهما في كيفية إثرائها لفهم العلاقة بين التكلفة، الحجم والريح لأغراض تخطيط الريح في المدى القصير، ومن ثمة مساعدة المسير في اتخاذ القرارات.

وعلى الرغم من المجهودات المعتبرة التي بذلناها للإحاطة بهذا الموضوع الا إننا لم نستوفي كل ما يجب أن يكتب عن دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والريح وان باب البحث

مازال مفتوحا ونرجو أن يوفق غيرنا إلى ما لم تستطع الوصول إليه. في الأخير نقترح بعض المواضيع يمكن البحث فيها وهي:

- دراسة العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح لأغراض تخطيط الربح في المدى القصير .
- دراية التكاليف والإيرادات بالنسبة لتخطيط الأرباح.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: باللغة العربية

• الكتب:

1. أبو قحف عبد السلام ، إقتصاديات الأعمال، مصر: المكتب العربي الحديث، سنة 1993.
2. جراي عيسى ، محاسبة التكاليف دروس نظرية، الجزائر : دار الشهاب ، باتنة. .
3. حنفي عبد الغفار و أبو قحف عبد السلام ، تنظيم إدارة الأعمال، المكتب العربي الحديث، مصر، سنة1993.
4. خيرت ضيف ، المحاسبة الإدارية الميزانيات التقديرية، الدار القومية للطباعة والنشر، مصر، بدون سنة النشر.
5. زكي حسن ، محاسبة التكاليف الصناعية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، سنة 2000.
6. ضياء مجيد الموسوي ، النظرية الاقتصادية الجزئية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1998.
7. عدون ناصر دادي ، تقنيات مراقبة التسيير، (الجزء الثاني)، دار البعث، الجزائر: سنة 1998
8. فركوس محمد ، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة1995.
9. فكار أحمد فضيل ، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية ، سنة 1994-1995.
10. فيومي محمد ، أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، سنة 1993.
11. لبيه محمد ، نظرية القرارات الإدارية، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1991.
12. مرعي عبد الحي ، محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ،. مصر، سنة 1985.

13. محمد محمد الجزار، محاسبة التكاليف قياس رقابة القرارات، بدون دار نشر وسنة النشر.
14. نور أحمد ، المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، سنة 1985.

• المحاضرات:

15. برقره رابح ، محاضرات في مقياس بحوث العمليات . سنة 99 / 2000
16. فكار أحمد فضيل ، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية ، سنة 1994-1995.

• الرسائل والمذكرات:

أ / الرسائل:

17. روابحي عبد الناصر، تحليل الاستغلال، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 1995.
18. مصطفى بوعميران و آخرون ، تحليل عتبة المردودية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، المركز الجامعي بوضياف سنة 1997.

ثانيا: باللغة الفرنسية:

19. H-court.j.jourion. Comptabilité Analytique de gestion Tome1
20. D. de pollens, Gestion Financière de l'entreprise.
21. DOMINICK SALVATOR, micro-économique.
22. VIZZAVONA. pratique de gestion analyse provisionnelle. Tome 2-edition BERTI, 1991.

الملاحق

SODISMAC ADRAR

ZONE INDUSTRIELLE ADRAR ADRAR

N° D'IDENTIFICATION 099816000372317

EDITION_DU:16/05/2021 10:59

EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2020	2019
Ventes et produits annexes	70	505 916 515,07	460 211 060,34
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation	74	314 606 989,95	225 612 989,34
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		820 523 505,02	685 824 049,68
Achats consommés	60	-673 930 856,98	-571 954 320,52
Services extérieurs et autres consommations	61/62	-3 313 269,40	-2 556 334,34
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-677 244 126,38	-574 510 654,86
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		143 279 378,64	111 313 394,82
Charges de personnel	63	-25 983 165,97	-19 532 388,52
Impôts, taxes et versements assimilés	64	-7 355 467,00	-6 552 294,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		109 940 745,67	85 228 712,30
Autres produits opérationnels	75	28 222,21	89 432,20
Autres charges opérationnelles	65	-5 646,53	-1 820,69
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	68	-7 238 686,10	-102 458,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions	78	893 608,94	1 139 647,73
V- RESULTAT OPERATIONNEL		103 618 244,19	86 353 513,54
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		103 618 244,19	86 353 513,54
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	69	514 844,28	-46 747,37
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		821 445 336,17	687 053 129,61
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-717 312 247,70	-600 746 363,44
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		104 133 088,47	86 306 766,17
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		104 133 088,47	86 306 766,17

2021/6/3 16:04

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 8 1 6 0 0 0 3 7 2 3 1 7

Désignation de l'entreprise: SODISMAC ADRAR
 UNITE COMMERCIAL DE ADRAR
 Activité: VENTES MATERIAUX DE CONSTRUCTION
 Adresse: ZONE IDUSTRIELLE ADRAR ADRAR

Exercice du 01/01/20 au 31/12/20

3/Charges de personnel, impôts, taxes et versements assimilés, autres services :

Rubrique	Montants
Autres services	
Charges locatives et charges de copropriété	
Études et recherches	
Documentation et divers	10 600
Transports de biens et transport collectif du personnel	133 332
Frais postaux et de télécommunications	681 970
Services bancaires et assimilés	
Cotisations et divers	
TOTAL (1)	825 902
Charges de personnel	
Rémunérations du personnel	20 764 542
Rémunérations de l'exploitant individuel	4 595 342
Cotisations aux organismes sociaux	
Charges sociales de l'exploitant individuel	623 281
Autres charges sociales	
Autres charges de personnel	
TOTAL (2)	25 983 165
Impôts, taxes et versements assimilés	
Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	7 346 325
Impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'affaires	9 142
Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)	
TOTAL (3)	7 355 467
TOTAL (1)+(2)+(3)	34 164 535

4/Autres charges et produits opérationnels :

Autres charges opérationnelles	Montants
Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	
Moins values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers	
Jetons de présence	
Pertes sur créances irrécouvrables	
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	
Amendes et pénalités, subventions accordés, dons et libéralités	
Charges exceptionnelles de gestion courante	5 646
Autres charges de gestion courante	
TOTAL	5 646
Autres produits opérationnels	Montants
Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	
Plus values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	
Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérant	
Quotes-parts de subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice	
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	
Rentrées sur créances amorties	
Produits exceptionnels sur opérations de gestion	28 222
Autres produits de gestion courante	
TOTAL	28 222

2021/6/3 16:04