

عتبة المردودية وعلاقتها بالمحاسبة الادارية عتبة المردودية وعلاقتها بالمحاسبة الادارية

أ. بلكرشة راج
جامعة تيارت

الملخص

L'émergence de l'intérêt de développer les méthodes de la comptabilité de Gestion ; s'est apparue depuis la conception et l'adoption de l'idée conceptuelle de la comptabilité financière et son ouverture sur l'évolution scientifique et multiplication des fonctions de l'entreprise leur complexité .

Une mission qui nécessite la mise en application d'une politique adéquate visant une instauration d'un contrôle stricte et rigoureux des couts par leur rationalisation et leur maitrise ce qui a permis l'apparition de plusieurs méthodes qui ont été utilisés pour cette fin.

Parmi elles, la méthodes du seuil de rentabilité qui a participé dans l'analyse rationnel des couts ,selon des normes précises et préétablies ; répondant aux exigences de l'administrations en matière d'information nécessaires et utiles dans le domaine du contrôle des couts et l'évaluation de l'effort de l'entreprise

مقدمة:

لقد أهتمت الكثير من المؤسسات وخاصة الاقتصادية منها في الوقت الراهن بالمحاسبة الادارية ،كونها أصبحت ظهرت الحاجة الى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية ،منذ تثبيت البناء الفكري للمحاسبة المالية ،وانفتاحها على التطور العلمي ،وتوسع وظائف المؤسسة وتعقد مصالحها ،الشيء الذي استدعى من ادارة المؤسسة اتباع سياسة محكمة ،الغرض منها ضبط الرقابة على التكاليف بهدف ترشيدها و تدنيتهما ،مما أدى الى ظهور عدة طرق استعملت لهذا الغرض ،من بينها طريقة عتبة المردودية التي ساهمت بتحليل عقلاي للتكاليف وفق معايير محددة مسبقا تلي متطلبات الإدارة من معلومات ضرورية في مجال مراقبة التكاليف ،وتقييم اداء المؤسسة أداة أساسية بيد الإدارة لجلب المعلومات الضرورية في مجال التسيير واتخاذ القرارات المهمة والاستراتيجية فيها.

ان المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة اليوم ليس ذاك الذي ظهرت فيه في بدايتها ،فالتطور المتسارع في مجال التكنولوجيا رمى بثقله على المؤسسة في شتى المجالات (الثقافية ،القانونية ،الاجتماعية ،الاقتصادية)، فكانت نتيجة هذا نشوء وسط متذبذب وغير قار تسوده المنافسة الحادة ، الشيء الذي استدعى من مسيري المؤسسات البحث عن وسائل وادوات علمية تستند عليها الادارة في التخطيط والرقابة ومن هذه الادوات عتبة المردودية (SEUILLE DE RONTABILITÉ) الى توفير مستوى مقبول من الرقابة على عناصر التكاليف ،عن طريق دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح .
بناء على ماسبق يمكن طرح السؤال الجوهرى التالي:

ماهي المحاسبة الادارية وماهي اهدافها والفرق بينها وبين المحاسبة المالية وكيف تساهم عتبة المردودية في تسيير المؤسسة الاقتصادية ؟

وللإجابة عن هذا التساؤل لابد أن نعرض اولا على مفهوم المحاسبة الادارية ،اهدافها ثم تعريف عتبة المردودية وكيفية حسابها جبريا وبيانيا.

1- مفهوم المحاسبة الادارية واهدافها والفرق بينها وبين المحاسبة المالية

1-1 مفهوم المحاسبة الادارية:تداول مصطلح المحاسبة الادارية منذ عام 1950 عندما قام مجلس الأنجلو الأمريكي للكفاية الانتاجية بتشكيل فريق تحت اسم "فريق المحاسبة الإدارية" كانت مهمته نشر تقارير عن المؤسسات الصناعية في

عتبة المردودية وعلاقتها بالمحاسبة الادارية

الولايات المتحدة الأمريكية ، وبعد تسع سنوات (1959) من ظهورها قامت لجنة المحاسبة الادارية في جمعية المحاسبين الأمريكية باعطاء تعريف لها وعرفت على أنها " تطبيق للوسائل والمفاهيم الملائمة في تطوير المعلومات الاقتصادية التاريخية والمتوقعة عن المنشآت من أجل مساعدة الإدارة في وضع خطة للأهداف الاقتصادية واتخاذ القرارات الرشيدة" ، ومع تزايد مشاكل الإدارة وتعقد العمليات الفنية في المؤسسة ، أهتم الكثير بموضوع المحاسبة الإدارية قصد توفير معلومات تؤدي الى ترشيد السياسة العامة للمؤسسة والعمل على رفع مقدرتها في اتخاذ القرارات ، وعلى هذا الأساس نجد هناك عدة تعاريف فيما يخص المحاسبة الإدارية نذكر منها:

2-1 - تعريف كابلان (Kaplan) " المحاسبة الادارية هي النظام الذي يقوم بجمع وتصنيف وتلخيص وتحليل وايصال المعلومات التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات والرقابة على التنفيذ " .

3-1 - تعريف هورن قرن وزملائه (Horngren) " المحاسبة الادارية نظام كمي للمعلومات في معظم المنشآت ، يهدف الى اوصول المعلومات الى المديرين لغايات التخطيط ومراقبة العمليات الروتينية ووضع السياسات المختلفة " . -تعريف يحيى أبو طالب " هي نظام الذي يتمثل في مجموعة من الأساليب المحاسبية والإدارية والإحصائية والاقتصادية التي تعمل على انتاج وايصال المعلومات لمراكز المسؤولية لكي تزاوّل نشاطها في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات "1 .

4-1 أهداف المحاسبة الادارية :تتنوع المحاسبة بتنوع الأهداف المرجوة من كل واحد منها ، وهذا لا يعني في نفس الوقت ان كل نوع منفصل عن الآخر انفصالا تاما ، بل هناك تكامل فيما بينهما .

تقتضي المسؤولية الادارية في المؤسسة معرفة تفاصيل المعلومات وخاصة الكمية منها على كافة المستويات ، ليتم تصنيفها وتبويبها لإستخلاص المفيد منها وتقديمه الى الجهات الادارية المعنية بهدف تحقيق مايلي :

- المحاسبة الإدارية آداة للتخطيط : ان التخطيط السليم هو السبيل للوصول الى تحقيق أهداف المؤسسة ، ولن يتأتى ذلك الا بتوفير بيانات ومعلومات دقيقة على ضوءها يتم بناء خطط مستقبلية ، وهذا ما توفره المحاسبة الادارية عن طريق اعداد موازنات والعمل على ايجاد معايير وارشادات يستند عليها في معرفة نتائج البدائل المتاحة .

- المحاسبة الإدارية آداة للرقابة:تقوم المؤسسة بهذه الوظيفة المهمة (وظيفة الرقابة) من خلال المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية في صورة تقارير تتيح معرفة الانحرافات عن مآتم التخطيط له وكذا معرفة مسبباتها وتحديد مراكزالمسؤولية عنها .

- المحاسبة الإدارية آداة لتقييم النتائج : يعتبرهذا الهدف امتدادا للهدف السابق ، بعد أن يتم معرفة الانحرافات وتحليلها والوصول الى مسبباتها تقوم المؤسسة بالإجراءات التصحيحية اللازمة بناءا على المعلومات المقدمة من طرف المحاسب الاداري ، والعمل على تفادي العقبات التي تعترض تحقيق الأهداف المسطرة .

3-1 مقارنة المحاسبة الادارية بالمحاسبة المالية

من حيث	المحاسبة المالية	المحاسبة الادارية
المفهوم	هي بيانات اجمالية تاريخية تعبر عن علاقة المؤسسة بالغير	هي بيانات كمية ومالية تفصيلية عن الماضي والحاضر
المستفيد منها	تفيد أطراف داخلية وخارجية عن المؤسسة	تفيد فقط الأطراف الداخلية
فترة التقارير	تكون لمدة سنة مالية واحدة	تكون بشكل دوري ولمدة قصيرة
درجة الالزامية	تفرضها القوانين (الزامية)	اختيارية حسب ادارة المؤسسة

عتبة المردودية وعلاقتها بالمحاسبة الادارية

البيانات التي تهتم بها	تهتم بالبيانات التاريخية	تهتم بالبيانات في وقت وضعها
------------------------	--------------------------	-----------------------------

المصدر: فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الادارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص17

2- عتبة المردودية

حتى يتسنى للإدارة اتخاذ قرارات مستقبلية سليمة يجب أن يتوفر لديها حقائق عن التغيرات في أحوال المؤسسة وعن النتائج المتوصل اليها سابقا وتقدير تأثيرها على التخطيط المستقبلي، وعليه يمكن أن نصنف احتياجات الإدارة من المحاسبة الإدارية الى نوعين :

- احتياجات سابقة للبيانات والمعلومات

- احتياجات مستقبلية (توفير بيانات ومعلومات متعلقة بالعمليات التي ستحدث للمؤسسة في المستقبل).

و السؤال الذي يطرح نفسه هنا ماهي الأدوات التي تستخدمها المحاسبة الإدارية في جلب هذه المعلومات ؟
ان مهمة المحاسبة الادارية تكمن في توفير البيانات والمعلومات الدقيقة عن الأحداث الاقتصادية المختلفة المتعلقة بالمؤسسة الإقتصادية ورفعها الى مختلف المستويات الادارية لاتخاذ القرارات المناسبة بعيدا عن الإجهادات العشوائية، ومن اجل هذا الغرض استخدمت عدة أدوات منها نظرية الاحتمالات، بحوث العمليات، السلاسل الزمنية، التحليل المالي وعتبة المردودية (خريطة نقطة التعادل)³.

2-1 نقطة التعادل (عتبة المردودية):

تأخذ عتبة المردودية عدة مسميات منها النقطة الحرجة، رقم الأعمال نقطة الصفر، خريطة نقطة التعادل وهي تمثل الحالة التي تصل المؤسسة فيها إلى تعادل مجموع التكاليف مع رقم الأعمال، حيث تكون النتيجة فيها معدومة وانطلاقا منها تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح.

2-2 تحديد النتيجة بطريقة الهوامش :

يمكن إيجاز الهوامش المكونة للنتيجة وفق الشكل التالي :

الشكل 1: مراحل تكوين النتيجة وفق الهوامش

رقم الأعمال الصافي المبيعات.	التكاليف المتغيرة	الهامش على التكلفة المتغيرة
	التكاليف الثابتة	
		النتيجة

المصدر: ناصر دادي عدون، التحليل المالي، دار المحمدية، الجزائر، ص103.

من الشكل السابق نستنتج المعادلات التالية :

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال الصافي - التكاليف المتغيرة

النتيجة = رقم الأعمال الصافي - التكاليف المتغيرة - التكاليف الثابتة

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

عتبة المردودية وعلاقتها بالمحاسبة الادارية

2-3 تحديد نقطة التعادل وحدودها:

للوصول إلى تحديد عتبة المردودية و معرفة حدودها يستدعي دراسة تكوين النتيجة بطريقة الهوامش يتخذ فيها رقم الأعمال الصافي أو عدد الوحدات المنتجة والمباعة كأساس لتحديد حجم نشاط المؤسسة

2-3-1 حساب عتبة المردودية جبريا: استنادا إلى معادلة النتيجة المستنتجة سابقا وهي:

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة .

وكون النتيجة في العتبة (نقطة التعادل) تكون مساوية للصفر فتصبح المعادلة

الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة = 0 أي:

الهامش على التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة عليه نقول

إذا كان لدينا رقم الأعمال الصافي السنوي المحقق في المؤسسة يقابله هامش على تكلفة متغيرة

فإن رقم الأعمال نقطة التعادل يقابله هامش على تكلفة متغيرة مساويا للتكاليف الثابتة وعلى هذا يمكن استنتاج رقم الأعمال نقطة التوازن حسب الطريقة الثلاثية الآتية⁵:

رقم الأعمال الصافي ← هامش على التكلفة المتغيرة

رقم الأعمال نقطة التعادل ← التكاليف الثابتة

ومن هذه العلاقة نستنتج أن

رقم الأعمال نقطة التعادل = رقم الأعمال الصافي / التكاليف الثابتة / هامش على التكلفة المتغيرة

فإذا رمزنا إلى:

رقم الأعمال نقطة التعادل — ر ع ن

رقم الأعمال الصافي — ر ع ص

التكاليف الثابتة — ت ثا

هامش على التكلفة المتغيرة — هـ / م

ر ع ن = ر ع ص × ت ثا / هـ / م ولو قمنا بقسمة كل من البسط والمقام على رقم الأعمال الصافي

ر ع ن = (ر ع ص × ت ثا / هـ / م) / ر ع ص فتكون

$$\text{ر ع ن} = \text{ت ثا} / \text{معدل هـ / ت م}$$

2-3-2 تحديد عتبة المردودية بيانيا :

من المعادلة المستنتجة سابقا

رقم الأعمال الصافي - التكاليف المتغيرة - التكاليف الثابتة = النتيجة

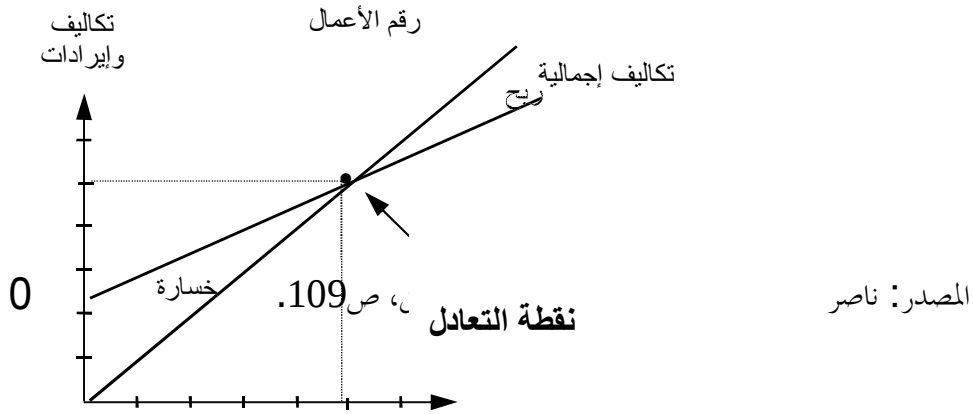
وبما أن النتيجة في نقطة التعادل معدومة

رقم الأعمال الصافي = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة

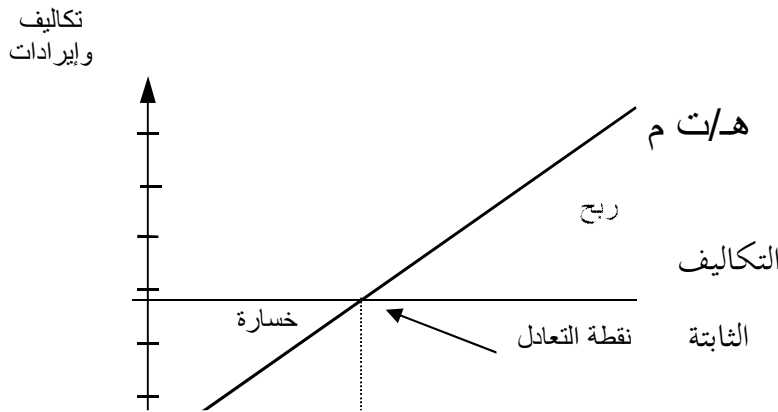
عتبة المردودية وعلاقتها بالمحاسبة الادارية

هذا يعني أن عتبة المردودية تتحقق عند نقطة التقاء منحني رقم الأعمال الصافي بمنحنى مجموع التكاليف التي نترل منها عمودا يقطع محور الفواصل في نقطة تمثل هذه الأخيرة عتبة المردودية التي يعبر عنها عموما برقم الأعمال وعدد الوحدات ويمكن إيجادها بيانيا بثلاث طرق الموضحة حسب الأشكال التالية :

الشكل 2: التمثيل البياني لعتبة المردودية (علاقة رقم الأعمال بمجموعة التكاليف)



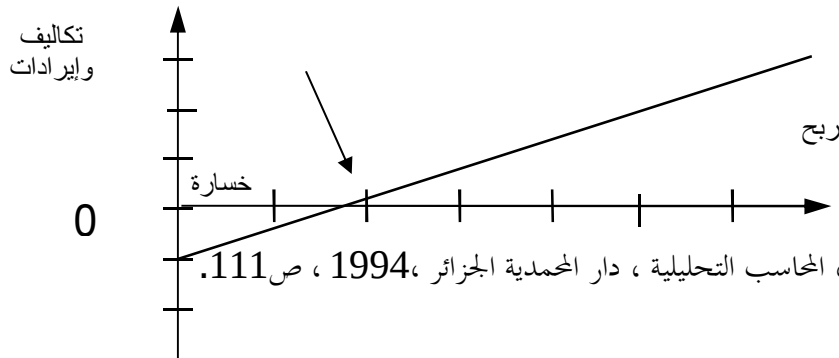
الشكل 3: التمثيل البياني لعتبة المردودية (علاقة هـ/ت م = ت ثا)



المصدر: ناصر دادي عدون، التحليل المالي، مرجع سابق، ص 110.

الشكل 4: التمثيل

البياني لعتبة المردودية (علاقة النتيجة)



المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسب التحليلية، دار المحمدية الجزائر، 1994، ص 111.

4-2 تحديد حدود عتبة المردودية:

وللوقوف على حدود عتبة المردودية نستعمل العلاقة العامة التي سبق وأن بينها عند تحديد النتيجة باستخدام الهوامش عتبة المردودية وهي⁵:

عتبة المردودية وعلاقتها بالمحاسبة الادارية

النتيجة = رقم الأعمال الصافي - التكاليف المتغيرة - التكاليف الثابتة
ونعلم أن :

رقم الأعمال = حجم المبيعات $\times$ سعر البيع الوحدة

التكلفة المتغيرة = حجم المبيعات $\times$ التكلفة المتغيرة للوحدة فتصبح العلاقة كالتالي

حجم المبيعات $\times$ سعر بيع الوحدة - حجم المبيعات $\times$ التكلفة المتغيرة للوحدة - التكاليف الثابتة = النتيجة

وباعتبار أن النتيجة = 0 عند نقطة التعادل مع أخذ حجم المبيعات عاملا مشتركا ينتج لنا :

حجم المبيعات $\times$ (سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة) - التكاليف الثابتة = 0.

ومن هذه العلاقة نستخرج حدود نقطة التعادل هي :

حساب حجم المبيعات الأدنى = التكاليف الثابتة / (سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة).

سميت بالحجم الأدنى كون المؤسسة لا ترغب فيه وإنما تريد تخطيه حتى تدخل منطقة الربح.

سعر البيع الأدنى = (التكاليف الثابتة + حجم المبيعات $\times$ التكلفة المتغيرة للوحدة) / حجم المبيعات.

تسعى المؤسسة لبيع منتجاتها بأسعار مرتفعة حتى تتحصل على أكبر ربح ممكن وبما أن هذا السعر يضمن لها عدم الوقوع

في الخسارة أي نتيجة معدومة فهو غير محبذ لديها وتعتبره أدنى وتحاول من رفعه

التكلفة المتغيرة القصوى للوحدة = (رقم الأعمال الصافي - التكاليف الثابتة) / حجم المبيعات

ويطلق عليها بالتكلفة المتغيرة القصوى للوحدة كون المؤسسة تسعى إلى خفضها لتحقيق أرباحا

التكلفة الثابتة القصوى = حجم المبيعات $\times$ (سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة)

إن بلوغ عتبة المردودية ليس هدفا في حد ذاته ، وإنما هو محاولة تحليل ودراسة مختلف الوضعيات الممكنة مستقبلا و

تحديد مستوى الأداء الذي يمكن أن يحققه المؤسسة في فترة معينة انطلاقا من المعطيات المتوفرة و في ظل الظروف السائدة

من خلال معرفة حدود نقطة التعادل التي تعتبر أرضية تنطلق منها المؤسسة لتبحث عن حجم الإنتاج و المبيعات

المتوقعان اللذان يضمنان تجاوز منطقة الخطر والدخول إلى منطقة الربح ، ويمكن أن نوجز عمل المؤسسة في هذه الحالة

وفق هذه التساؤلات

ما هو الحجم الواجب إنتاجه من طرف المؤسسة؟ ما هي المدة الزمنية اللازمة لذلك؟ و بأي إمكانيات من الموارد؟ و في

أي ظرف؟.

و بطبيعة الحال فإن الإجابة على هذه الأسئلة و غيرها و الحصول على معلومات كافية يعد أمرا ضروريا في رسم سياسة

المؤسسة على المدى القصير.

2-4 استخدامات عتبة المردودية التسيير

تلعب عتبة المردودية دورا مهما في مجال تسيير المؤسسات الاقتصادية وذلك توفير معلومات مهمة لاغنى للمسيرين عنها .

2-4-1 تحديد هامش الأمان:

يشكل هامش الأمان عنصرا أساسيا في تسيير المؤسسة ، فإنها تضعه كنقطة قياس يجب عليها أن تصل إليه في أقرب الآجال

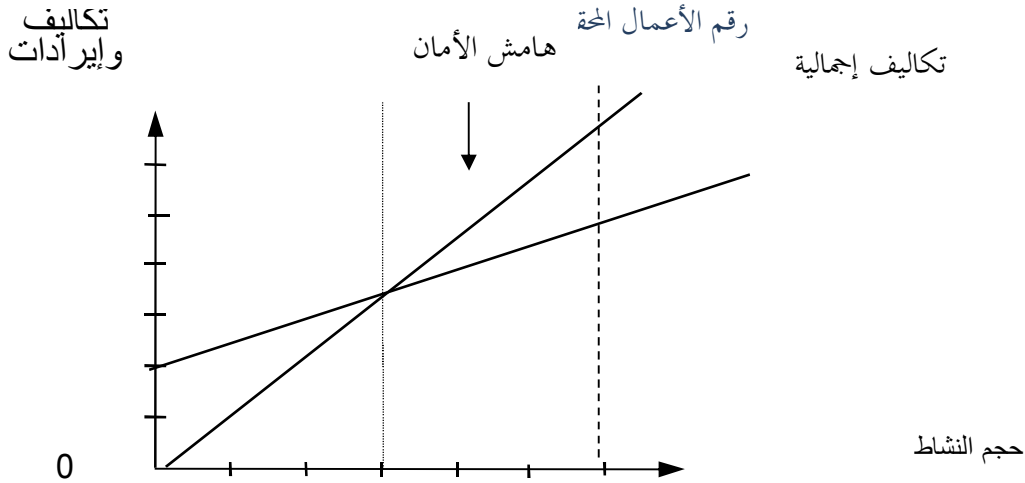
خلال الدورة الاستغلالية وعلى الأقل أن تبلغه مع نهاية الدورة و يحسب هامش الأمان وفق العلاقة التالية :

هامش الأمان = رقم الأعمال الصافي المحقق (ر ع ص) - رقم الأعمال نقطة التعادل

عتبة المردودية وعلاقتها بالمحاسبة الادارية

فإذا كانت نتيجة هامش الأمان وفق هذه العلاقة سالبة ،هذا يعني أن المؤسسة واقعة في منطقة الخسارة فلا بد على المؤسسة أن تخطط للرفع منه حتى تتجاوز منطقة الخسارة ، أما إذا كانت الإشارة موجبة فمعنى ذلك أنها محققة لهامش من الربح (منطقة الربح) عليها أن تحتفظ بهذا الهامش وأن تخطط في الدورات المقبلة على رفعه وعدم القبول بتخفيضه . ويمكن توضيح هامش الأمان وفق المنحنى التالي :

الشكل 5: التمثيل البياني لهامش الأمان



المصدر: كمال أبو زيد ، كمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مصر ، دار الجامعة ، 2002، ص 39.

2-4-2 تحديد مقدار المبيعات المستهدف :

إن المؤسسة عند بداية نشاطها تقوم بإرساء مجموعة من الأهداف تتطلع جاهدة لتحقيقها حسب إمكانياتها المتاحة ،ومن بين الآليات المستخدمة في ذلك هو تحديد مقدار المبيعات الواجب الوصول إليه ليضمن لها ربح معين مسطر مستعملة في ذلك العلاقة التالية :

$$\text{حجم المبيعات اللازمة} = (\text{التكاليف الثابتة} + \text{الربح المستهدف (النتيجة)}) / \text{معدل الهامش على التكلفة المتغيرة}$$

أحيانا تتوقع المؤسسة زيادة في تكاليفها الثابتة نتيجة قيامها بخطة استثمارية جديدة تؤدي إلى إيجاد طاقات جديدة وبالتالي تكاليف إضافية التي تتطلب حد أدنى من الإنتاج والمبيعات لتغطيتها مما يستوجب عليها تحديد هذا الحجم وتستعمل لهذا الغرض العلاقة التالية :

$$\text{حجم المبيعات الإضافية} = (\text{التكاليف الثابتة} + \text{التكاليف الثابتة الإضافية}) / \text{معدل الهامش على التكلفة المتغيرة}$$

2-4-3 تحديد منحنى الربح والحجم:

هذا المنحنى يبين الربح أو الخسارة التي تتحقق عند أي مستوى من مستويات المبيعات ،وتفيد في إظهار أثر السياسات والخطط المختلفة على نقطة التعادل ،نتيجة تغير سعر البيع أو التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة . بناء على هذه المحددات يقوم مسيرو المؤسسات على اتخاذ قرارات ذات أهمية في حياة المؤسسة منها قرارات تخص السياسة التسعيرية والإنتاجية وما يتعلق بهما من شراء وتصنيع وتخزين .

عتبة المردودية وعلاقتها بالمحاسبة الادارية

خاتمة

من خلال ما تقدم ،نصل الى أن أسلوب عتبة المردودية يشكل أحد الركائز الأساسية التي يستند عليها مسيرو المؤسسات في اتخاذ قرارات استراتيجية ذات أهمية كبرى في المؤسسة الاقتصادية ،وذلك بما توفره من بيانات ومعلومات تخص مجموعة من المؤشرات التسييرية وهي :

- معرفة سلوك التكاليف في المؤسسة .
- حساب الربح الإجمالي (الهامش على التكلفة المتغيرة) .
- معرفة منطقة الخسارة وكذا منطقة الربح.
- تحديد هامش الأمان ومؤشره .
- تحديد حدود عتبة المردودية

استنادا على هذه المحددات يتبين أن أسلوب خريطة نقطة التعادل يعد من أهم أساليب المحاسبة الإدارية ،نظر لما توفره من معلومات على كافة المستويات الإدارية التي على ضوءها تتخذ القرارات المصيرية للمؤسسة . ونظرا لما يكتسبه هذا الأسلوب من أهمية نوصي المؤسسات الاقتصادية الأخذ به شريطة أن تلتزم قواعد هذا الأسلوب نجملها في النقاط الآتية⁷:

- الاعتماد على الدقة في تقسيم التكاليف الكلية الى تكاليف ثابتة ومتغيرة
- التعبير الخطي للتكاليف
- ثبات عوامل الانتاج وسعر البيع
- تأثير التكاليف والنتيجة يتوقف على حجم النشاط .
- دقة في التوقع للمبيعات والتكاليف مع اعتبار التغير في المخزون يكاد أن يكون معدوم ؛

الهوامش

- 1- مؤيد محمد الفضل وآخرون ، المحاسبة الادارية ،دار المسيرة للنشر والتوزيع ،الأردن ،2010،ص13
- 2- فيصل جميل السعيدة ،المحاسبة الادارية ،دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الأردن ،2007،ص17
- 3- وليد ناجي الحياي ،المدخل في المحاسبة الادارية ،الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ،1991،ص7
- 4- ناصر داددي عدون ،التحليل المالي، دار المحمدية، الجزائر،ص103.
- 5-Jacques margerin, Gérard Dausset, comptabilité analytique, outil de gestion – Aide a la décision, Géd organisation paris, 1988, p 295, 302.
- 6- كمال أبو زيد ، كمال الدين الدهراوي ،محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مصر،دار الجامعة،2002،ص39.
- 7- عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة ،مرجع سابق، ص 331-332

عتبة المردودية وعلاقتها بالمحاسبة الادارية