

Analysis of the Economic Performance of the Hotel Industry using the Break-Even Method: Case Study – Al -Mansour Hotel Company

Dr Majid Hameed Nasser

Al-Mustansiriya University, College of Tourism Sciences, Tourism Department, Iraq

ABSTRACT

The break-even point is concerned with studying the relationship between revenues, costs and profits at different levels of production, and it means determining the lowest level of production or level of sales that can be achieved for the company in which revenues are equal to costs as it does not achieve losses or profits, so that the lower the volume of sales at the break-even point, the greater the company's opportunities achieving profits.

The study deals with a basic problem embodied in the failure to use the break-even method in the management of hotel companies' activity in the context of the scarcity of scientific studies dealing with this problem in the tourism literature in Iraq.

The importance of the study was embodied in the possibility of analyzing the factors affecting the break-even point and the extent of the possibility of applying the break-even method in managing the activity of hotel companies to raise economic efficiency and maximize profits.

The study aims to raise the efficiency of the economic performance of hotel activity by maximizing profits and to identify the possibility of practical application of this method in hotel companies. The study relied on the descriptive method and the use of mathematical applications and their mathematical equations on the sample of the study, which was represented in the case study of the Mansour Hotel Company for the years (2018, 2019 and 2020).

The study ended with proving the main hypotheses developed, which included the lack of know-how for the management of hotel companies in the use of the break-even point analysis method. The analytical and scientific method for the purpose of maximizing the profits of the company.

تحليل الاداء الاقتصادي لصناعة الفنادق باستخدام اسلوب نقطة التعادل

دراسة حالة – شركة فندق المنصور –

المستخلص

تهتم نقطة التعادل بدراسة العلاقة بين الإيرادات والتكاليف والأرباح عند مستويات إنتاج مختلفة ، وتعني تحديد ادنى مستوى انتاجي او مستوى مبيعات ممكن ان تتحقق للشركة تتساوى فيها الإيرادات مع التكاليف اذ لا تحقق خسائر او أرباح ، بحيث كلما انخفض حجم المبيعات عند نقطة التعادل كلما زادت فرص الشركة بتحقيق الأرباح .

تتناول الدراسة مشكلة أساسية تتجسد في عدم استخدام أسلوب نقطة التعادل في إدارة نشاط الشركات الفندقية في اطار ندرة الدراسات العلمية التي تتناول هذه المشكلة في الادبيات السياحية في العراق . تجسدت أهمية الدراسة في إمكانية تحليل العوامل المؤثرة على نقطة التعادل و مدى إمكانية تطبيق أسلوب نقطة التعادل في إدارة نشاط الشركات الفندقية لرفع الكفاءة الاقتصادية وتعظيم الأرباح وبهذا يمكن تحقيق إضافة علمية الى الادبيات السياحية كمشروع قابل للتنفيذ مستقبلا في صناعة الفنادق . تهدف الدراسة الى رفع كفاءة الأداء الاقتصادي لنشاط الفنادق من خلال تعظيم الأرباح والوقوف على إمكانية التطبيق العملي لهذا الأسلوب في الشركات الفندقية . و اعتمدت الدراسة على الأسلوب الوصفي و استخدام التطبيقات الحسابية ومعادلاتها الرياضية على عينة الدراسة التي تمثلت في دراسة الحالة لشركة فندق المنصور للسنوات (2018، 2019، 2020).

انتهت الدراسة باثبات الفرضيات الرئيسية الموضوعية التي تضمنت عدم توافر الدراية لادارة الشركات الفندقية في استخدام أسلوب تحليل نقطة التعادل ، إضافة الى ذلك تم اثبات إمكانية استخدام أسلوب تحليل نقطة التعادل في الشركات الفندقية لرفع كفاءة الأداء الاقتصادي ، وتم وضع مجموعات التوصيات التي تسهم في تسهيل تطبيق هذا الأسلوب التحليلي والعلمي لغرض تعظيم الأرباح للشركة .

الكلمات المفتاحية : (نظرية الإنتاج ، نظرية التكاليف ، التكاليف المتغيرة ، التكاليف الثابتة ، نقطة التعادل)

اولا : المقدمة

تسعى المنظمات الفندقية دائما الى استخدام مواردها المتاحة باقصى كفاءة انتاجية من خلال زيادة الانتاج او تخفيض التكاليف الى ادنى حد ممكن مع الحفاظ على جودة المنتج حتى تتمكن من تحسين الاداء الاقتصادي وبالتالي يعكس على زيادة الارباح .

وتتناول الدراسة تحليل العلاقة بين الانتاج والتكاليف والايادات _ نقطة العادل _ من وجهة نظر اقتصادية وبيان اثرها في الاداء الاقتصادي للشركات الفندقية في العراق ، على اعتبار لا توجد ضمن الادبيات السياحية اية دراسة علمية في هذه الموضوعية مما يسبب مشكلة في صعوبة اتخاذ القرار السليم من قبل الادارة العليا للمنظمات الفندقية فيما يخص حجم الانتاج ومدى توسعه وحجم التكاليف وسبل تخفيضها والايادات المتحصلة التي تسهم في تعظيم الأرباح ، اذ ستكون اول دراسة تتناول تحليل العوامل المؤثرة على نقطة التعادل والتفاعلات بين هذه العوامل وإمكانية تطبيق أسلوب تحليل نقطة التعادل في الشركات الفندقية التي تسهم في عملية اتخاذ القرار وتعظيم الأرباح . واعتمدت الدراسة في تحليل نقطة التعادل استخدام الاسلوب الوصفي واستخدام التطبيقات الرياضية والمعادلات الحسابية لعينة الدراسة _ حالة شركة فندق المنصور _ وتحليل النتائج بأسلوب

علمي للتوصل الى وضع التوصيات التي يمكن الاستفادة منها من اجل رفع كفاءة الاداء الاقتصادي في صناعة الفنادق .

ثانيا : مشكلة الدراسة

تشكل نظريات الانتاج والتكاليف والايادات _ نقطة التعادل _ الثقل الرئيس لنظريات الاقتصاد الجزئي ، ومع توافر الجانب النظري لهذه النظريات والتفاعلات الاقتصادية بينها على القطاع الصناعي والزراعي الا ان الاديبيات السياحية تخلو من الدراسات التطبيقية المتعمقة لهذه العوامل ومدى تأثيراتها على الاداء الاقتصادي لصناعة الفنادق .

اذ نجد اغلب المنظمات الفندقية في العراق لا تدرس تحليل العلاقة بين الانتاج والتكاليف والايادات _ نقطة التعادل _ كاساس علمي للتخطيط لاداءها الاقتصادي لتعظيم ارباحها ، ولم نجد في الاديبيات السياحية على مستوى العراق اي دراسة نظرية او علمية تطبيقية تتناول هذه الموضوعات ، مما يسبب مشكلة لدى ادارة الشركات الفندقية في اتخاذ القرار بزيادة الانتاج او تخفيض التكاليف وتعظيم ايراداتها وارباحها، وعليه جاءت هذه الدراسة كاساس علمي يمكن اعتمادها كاداة لتخطيط الاداء الاقتصادي للشركات الفندقية واتخاذ القرار في ما يخص التوسع بالانتاج وتخفيض التكاليف وبالتالي تعظيم الارباح .

ثالثا : اهمية الدراسة

تأتي اهمية الدراسة من خلال الاتي :

1. دراسة العوامل المؤثرة على نقطة التعادل ومحاولة استخدام هذا الأسلوب في الشركات السياحية في اطار ندرة الدراسات السياحية التي تناولت التفاعلات الاقتصادية القائمة بين عوامل الانتاج والتكاليف والايادات ونقطة التعادل ، لا بل نستطيع ان نجزم انه لا توجد مثل هذه الدراسات على الاقل في العراق .
2. كنتيجة للفقرة الاولى يتولد لدينا حافز لاختيار هذه الدراسة للوقوف على مدى التطابق بين الناحية النظرية والواقع العملي او مدى الانحراف القائم بينهما لاعتمادها كاساس علمي للاداء الاقتصادي للشركات الفندقية.
3. كذلك نسعى للتعرف في الواقع العملي عن مدى استخدام ادارة شركات الفنادق لنظريات الانتاج والتكاليف والايادات _ نقطة التعادل _ من اجل تعظيم الانتاج والارباح .

رابعاً : هدف الدراسة

1. العمل على رفع كفاءة الاداء الاقتصادي للشركات الفندقية و تعظيم ارباحها من خلال استخدام أسلوب تحليل نقطة التعادل في إدارة النشاط .

2. اتخاذ القرار السليم من قبل ادارة الشركات الفندقية فيما يخص حجم الانتاج ومدى توسعه وحجم التكاليف وسبل تخفيضها والايادات المتحصلة التي تعظم الارباح.

3. العمل على تطوير النظرية السياحية من خلال تعزيزها بدراسة نعتقد انها جديدة في علم السياحة وتحقق اضافات علمية نوعية .

خامساً : فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى : وتتضمن الافتراضات الاتية :

1. نفترض ان إدارة شركة فندق المنصور ليست لها الدراية الكافية بعوامل الإنتاج والتكاليف والايادات ونقطة التعادل ولا تستخدمها لتعظيم الأرباح (H₀).

2. نفترض ان إدارة شركة فندق المنصور لها الدراية الكافية بعوامل الإنتاج والتكاليف والايادات ونقطة التعادل وتستخدمها لتعظيم الأرباح (H₁).

الفرضية الثانية : وتتضمن الافتراضات الاتية :

1. نفترض ان عوامل الإنتاج والتكاليف والايادات ونقطة التعادل لا يمكن استخدامها في رفع كفاءة شركة فندق المنصور من الناحية الاقتصادية (H₀).

2. نفترض ان عوامل الإنتاج والتكاليف والايادات ونقطة التعادل يمكن استخدامها في رفع كفاءة شركة فندق المنصور من الناحية الاقتصادية (H₁).

سادساً : أسلوب الدراسة

تعتمد الدراسة استخدام الأسلوب الوصفي ودعمها بتطبيق المعادلات الرياضية والحسابية للبيانات التي نحصل عليها من الحسابات الختامية لحالة الدراسة (شركة فندق المنصور) وصولا الى تحليل النتائج وتفسيرها بالأسلوب العلمي .

سابعاً : عينة الدراسة

تضمنت عينة الدراسة دراسة الحالة لنشاط شركة فندق المنصور وتطبيق المعادلات الرياضية والحسابية للوصول الى تحليل نقطة التعادل وتفسيرها للسنوات (2018 ، 2019 ، 2020)

المبحث الاول

((الاطار المفاهيمي لنظرية الانتاج))

1-1 مفهوم الانتاج Production Concept

يعرف الانتاج على انه (عملية خلق المنافع التي تشبع الحاجات البشرية من السلع والخدمات)⁽¹⁾ . وتُخلق المنافع من خلال تحويل المواد الاولية الموجودة على سطح الارض او في باطنه الى سلع وخدمات مفيدة للاستهلاك البشري / ولا يتوقف الانتاج عند خلق المنفعة وانما زيادة المنفعة هي ايضا انتاجاً ، فمثلاً الكرسي الخشبي هو سلعة مفيدة لكن سوف تزداد منفعتها عندما تغلف من الاسفنج والقماش وتصبح اكثر راحة عند استخدامها . ويتم خلق او زيادة المنفعة من خلال تغيير عنصر او اكثر من العناصر الاتية⁽²⁾ :

أ. الزمن : فخرن السلعة عند توافرها لعرضها اثناء فترة ندرتها ، يزيد من منفعتها .

ب. المكان : فنقل الفواكه مثلاً من المزارع الى الاسواق يزيد من منفعتها .

ت. الشكل : فتحويل القمح الى دقيق ثم الى خبز يزيد من منفعتها .

ث. الحيازة : فبائع الكتب يخلق منفعة من خلال حيازته للكتاب ومن ثم نقل الحيازة الى شخص اخر .

ويتحقق الانتاج عند تتوافر اربعة عناصر رئيسة هي (الارض Land ، العمل Labour ، راس المال Capital ، التنظيم Entrepreneur) وعند فقدان احد هذه العناصر او بعضاً منها يعني بالضرورة توقف العملية الانتاجية .

1-2- دالة الانتاج Production Function

وهي عبارة عن العلاقة التكتيكية بين المدخلات Input المادية المستخدمة من عناصر الانتاج كمتغير مستقل ، وبين الانتاج Output كمتغير تابع . ويعبر عنها بالمعادلة الاتية :

$$Y=f(X_1,X_2,X_3,\dots,X_n)$$

وهناك نوعين من علاقات المستخدم / المنتج في دوال الانتاج هي :

أ. العوامل الثابتة (F.Y) Fixed Factors : وهي تلك العوامل التي تكون كميتها في الامد القصير ثابتة ، فعندما يتطلب الامر تغيير كمية الانتاج فليس من السهولة تغيير كمياتها ، ومثال ذلك المباني والمكائن والمعدات وكبار الموظفين والاداريين .

العوامل المتغيرة (V.Y) Variable Factors : هي العوامل التي يمكن تغيير كمياتها في الأمد القصير اذا تطلب السوق تغييرا في الإنتاج ، ومثال ذلك المواد الاولية والقوة العاملة ويتحكم في دالة الانتاج في الامد القصير قانون تناقص الغلة⁽³⁾ .

1-3- قانون تناقص الغلة The Law Of Diminishing

يُقصد بقانون تناقص الغلة (تناقص الانتاج الاضافي شيئاً فشيئاً باضافة المزيد من عناصر الانتاج لكل عنصر على انفراد مع ثبات باقي العناصر) وبعبارة اخرى ينخفض الناتج الحدي لكل عنصر من عناصر

¹ محمد طاقة وآخرون ، اساسيات علم الاقتصاد الكلي والجزئي / ط 2 ، اثناء للنشر والتوزيع ، عمان-الاردن ، 2009 ، ص:135.

² السيد محمد احمد السريتي ، اسس علم الاقتصاد ، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، 2013 ، ص:229 .

³ محمد طاقة وآخرون ، مصدر سابق ، ص:138 .

الانتاج مع زيادة المقدار المستخدم منها في ظل ثبات باقي العناصر⁽⁴⁾. وهذا يعني انه اذا زادت كمية احد عناصر الإنتاج بالنسبة لسائر العناصر الأخرى في الشركة ولم يتغير حجم الإنتاج فلا بد ان تقتزن هذه الزيادة بتناقص الغلة⁽⁵⁾

ولكي نفهم الية عمل قانون الغلة المتناقصة لا بد من التطرق الى المقاييس المستخدمة لقياس الناتج وهي⁽⁶⁾

:

أ. الناتج الكلي (T.Y) Total Product

ونحصل عليه بطريقتين :

$$T.Y = A.Y \times X \quad \text{الطريقة الاولى} :$$

حيث ان $T.Y =$ الناتج الكلي

$$A.Y = \text{متوسط الناتج الكلي}$$

$$X = \text{كمية العنصر المتغير}$$

الطريقة الثانية : حاصل جمع النواتج الحدية (M.Y)

$$T.Y = M.Y_1 + M.Y_2 + M.Y_3 + \dots + M.Y_n$$

ب. الناتج الحدي (M.Y) Marginal Product

$$M.Y = \frac{\Delta T.Y}{\Delta X}$$

حيث ان $M.Y =$ الناتج الحدي

$$\Delta T.Y = \text{التغير في الناتج}$$

$$\Delta X = \text{التغير في كمية العنصر المتغير}$$

ت. متوسط الناتج (A.Y) Average Product

ونحصل عليه بموجب المعادلة الآتية :

$$A.Y = \frac{T.Y}{X}$$

حيث ان $A.Y =$ متوسط الناتج

$$T.Y = \text{الناتج الكلي}$$

⁴ سام ويلسون ونودهاوس ، علم الاقتصاد ، ترجمة مكتبة لبنان ناشرون ، ط 1 ، مكتبة لبنان ناشرون ، بيروت ، 2006 ، ص:11.

⁵ رانيا محمود عبدالعزيز عمارة ، مبادئ علم الاقتصاد ، الطبعة الأولى ، مركز الدراسات العربية ، 2016 ، جمهورية مصر العربية ، ص: 218 .

⁶ السيد محمد احمد السريتي ، اسس علم الاقتصاد ، مصدر سابق ، ص : 239 .

$X =$ كمية العنصر المتغير

ولتوضيح الية عمل قانون الغلة المتناقصة نفترض البيانات الواردة في الجدول (1)، وكالاتي :

جدول (1) / (الية عمل قانون الغلة المتناقصة)

	5	4	3	2	1
	الناتج المتوسط A.Y	الناتج الحدي M.Y	الناتج الكلي T.Y	كمية عناصر الانتاج الثابت T.Y	كمية عنصر الانتاج المتغير X
المرحلة الاولى (تزايد الغلة)	-	-	0	10	0
	20	20	20	10	1
	30	40	60	10	2
	40	60	120	10	3
	50	80	200	10	4
	60	100	300	10	5
المرحلة الثانية (تناقص الغلة)	65	90	390	10	6
	66	72	462	10	7
	62	34	496	10	8
	56	8	504	10	9
	50.4	0	504	10	10
المرحلة الثالثة (الغلة السالبة)	45.5	- 4	500	10	11
	41	-8	492	10	12
	36	-24	468	10	13
	28.6	-68	400	10	14

المصدر : جدول افتراضي من اعداد الباحث .

اذ يلاحظ ان مراحل الغلة ثلاثة مراحل وهي :

المرحلة الاولى : الناتج الكلي T.Y يتزايد بمعدلات متزايدة .

الناتج الحدي M.Y متزايد .

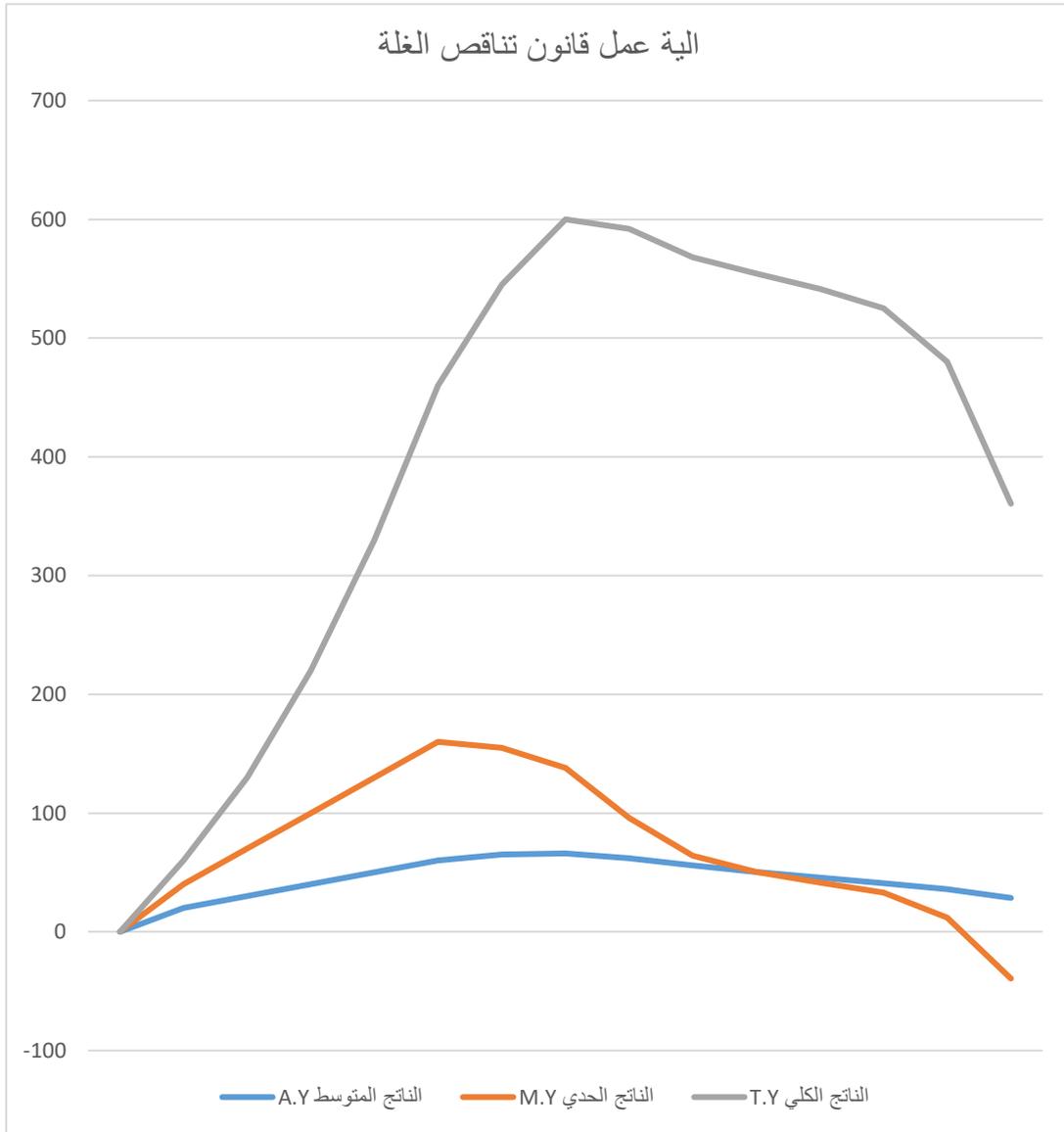
الناتج المتوسط V.Y متزايد بنسبة اقل من الناتج الحدي .

وتحليل ذلك علمياً يرجع الى الاقتراب من نقطة المزج المثلى لعناصر الانتاج .

المرحلة الثانية : الناتج الكلي T.Y يتزايد بمعدل متناقص حتى يصل اقصاه عندما تكون قيمة $(X=10)$.

الناتج الحدي $M.Y$ متناقص حتى يصل صفر عندما $(X=10)$.
 الناتج المتوسط $V.Y$ متزايد حتى يصل اقصاه عندما $(X=7)$. ثم ينخفض بعد ذلك .
 وتعليل ذلك عملياً يرجع الى الابتعاد عن نقطة المزج المثلى لعناصر الانتاج .
 المرحلة الثالثة : الناتج الكلي $T.Y$ يتناقص عندما تكون قيمة $(X=11)$.
 الناتج الحدي $M.Y$ يكون سالباً .
 الناتج المتوسط $V.Y$ يكون موجباً واكبر من الناتج الحدي لكنه لا يصل الى الصفر .
 وتعليل ذلك عملياً يرجع الى الابتعاد اكثر فأكثر عن نقطة المزج المثلى لعناصر الانتاج . والشكل (1) يبين هذه المراحل الثلاثة .

الشكل (1) / الية عمل قانون الغلة المتناقصة



المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول (1)

المبحث الثاني

((الاطار المفاهيمي لنظرية التكاليف))

1-2 - مفهوم التكاليف Cost Concept

يمكن تعريف التكاليف على انها (مجموعة النفقات التي يتحملها المشروع في سبيل الحصول على عناصر الانتاج اللازمة لانتاج السلع والخدمات) ، فالمنظم او المنتج يقوم دائماً باجراء دراسة مقارنة بين ما يتحملة من نفقات في سبيل انتاج السلعة وبين الايرادات المنتظر الحصول عليها من الانتاج ولذلك يعد موضوع التكاليف من اهم الموضوعات التي يهتم بها صاحب المشروع وتكون دائماً موضع اهتمامه ودراسته (7) . ويرى الباحث بانه مهما تعددت المفاهيم الا انها تدور في فلك واحد الا وهو قيمة عوامل الانتاج (الارض ، العمل ، راس المال ، التنظيم) او قيمة المدخلات .

2-2- انواع التكاليف

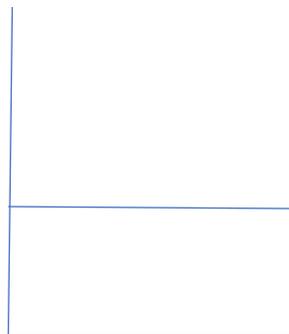
هناك ثلاثة انواع من التكاليف يشار اليها في الادبيات الاقتصادية وهي :

1-2-2- التكاليف الثابتة (F.C) Fixed Costs

وهي (التكاليف التي لا تتغير في الامد القصير بتغيير حجم الانتاج ، وتحملها المنشأة بغض النظر عن حجم الانتاج حتى لو كان صفرًا) (8) ، وهي العناصر التي لا تتغير الكميات المستخدمة منها مع تغير مستوى الإنتاج فمثلا يعتبر قسط التأمين اة تكاليف الصيانة للالات المستخدمة مثلا للتكاليف الثابتة لانها لا تتغير مع تغير مستوى الإنتاج من السلعة ، وهي لا ترتبط بحجم الإنتاج بمعنى ان الشركة تتحملها في جميع الاحوال سواء انتجت او لم تنتج سواء حققت ربح او لم تحقق ربح ويأخذ اتجاه منحنى التكاليف الثابتة خطأً مستقيماً موازياً لمحور المبيعات الافقي(9) وكما في الشكل (2) .

الشكل (2) / منحنى التكاليف الثابتة

التكاليف



التكاليف الثابتة TFC

حجم الانتاج

المصدر : مناور فريخ حداد و حازم بدر الخطيب ، مبادئ الاقتصاد الجزئي ، دار حامد للنشر ، عمان - الأردن ، 2013 ، ص 206 .

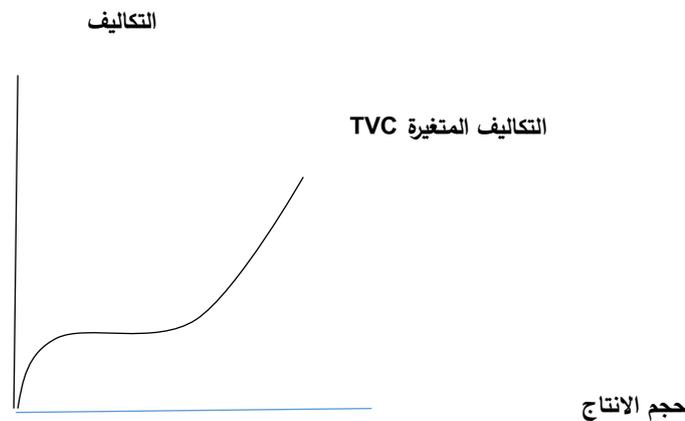
7 مناور فريخ حداد وحازم بدر الخطيب، مبادئ الاقتصاد الجزئي، مكتبة ودار حامد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2013، ص:202.

8 احمد محمد مندور، النظرية الاقتصادية الجزئية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية ، 2013 ، ص: 200.

9 علي عبد الوهاب نجا و عفاف عبدالعزيز عايد ، الاقتصاد الجزئي ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، 2015 ، ص : 202.

2-2-2- التكاليف المتغيرة (V.C) Variable Costs

وهي التكاليف التي تتغير بتغيير حجم الإنتاج (10). وتعرف كذلك بأنها (تكلفة عناصر الإنتاج اللازمة لإنتاج السلعة والتي تتغير بتغيير حجم الإنتاج) (11). ويبدأ منحنى التكاليف المتغيرة من نقطة الصفر متجها إلى الأعلى ومن اليسار إلى اليمين دالاً على أن التكاليف المتغيرة تساوي صفراً عندما يكون حجم الإنتاج مساوياً صفراً (12)، أما إذا ازداد حجم الإنتاج فهنا تزداد التكاليف المتغيرة وعلى ذلك ينكت القول أنه توجد علاقة طردية بين حجم الإنتاج والتكاليف المتغيرة، بمعنى أنه كلما ازداد حجم الإنتاج ازدادت التكاليف المتغيرة والعكس صحيح، فإن كان من الملاحظ أن التغير في التكاليف المتغيرة نتيجة تغير الحجم لا تسير بوتيرة واحدة، بمعنى أن التكاليف المتغيرة تزداد بالبداية بشكل متناقص مع زيادة الإنتاج حتى تصل لحد معين (وذلك في المرحلة الأولى - مرحلة تناقص الغلة - لقانون تناقص الغلة الذي يحكم دالة الإنتاج في المرحلة القصيرة ثم تزداد التكاليف المتغيرة بمعدل متزايد (في المرحلة الثانية - مرحلة تناقص الغلة - في قانون تناقص الغلة) (13) و الشكل (3) يوضح منحنى التكاليف المتغيرة .

الشكل (3) / منحنى التكاليف المتغيرة

المصدر : مناور فريخ حداد و حازم بدر الخطيب ، مبادئ الاقتصاد الجزئي ، دار حامد للنشر ، عمان - الأردن ، 2013 ، ص : 206 .

10 احمد محمد مندور، النظرية الاقتصادية الجزئية، مصدر سابق، ص : 201 .

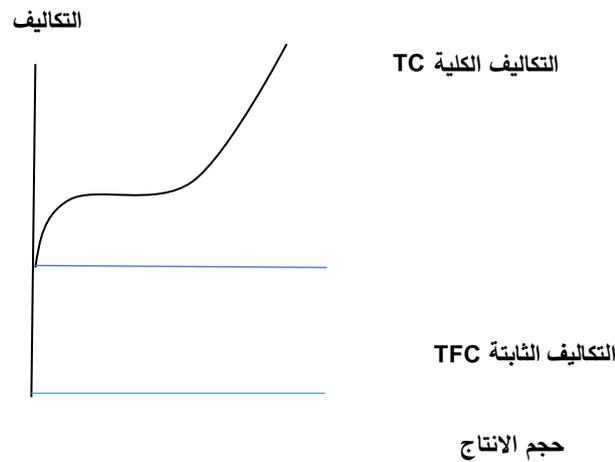
11 السيد محمد احمد السريتي، النظرية الاقتصادية الجزئية، مصدر سابق، ص : 186 .

12 احمد فوزي ملوخية، الاقتصاد الجزئي، الطبعة الأولى، مكتب بستان المعرفة، الإسكندرية، 2005، ص : 255 .

13 علي عبد الوهاب نجا و عفاف عبدالعزيز عايد، الاقتصاد الجزئي، مصدر سابق، ص : 202-203.

2-2-3- التكاليف الكلية (T.C) Total Costs

وهي عبارة عن التكاليف الكلية التي تخص المشروع ككل وهو ما يتكلفه المشروع في انتاج سلعة معينة وهي تتضمن في الاجل القصير مجموع التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة التي يتحملها المنتج ، ومنحنى التكاليف الكلية يأخذ شكل منحنى التكاليف المتغيرة الا ان الأول يكون اعلى بمقدار يعادل التكاليف الثابتة ، وبما ان المنتج يتحمل جميع التكاليف الثابتة حتى لو لم ينتج فأن هذا يجعل منحنى التكاليف الكلية يبدأ من نقطة التقاء خط التكلفة الثابتة مع المحور الرأسي بمعنى ان منحنى التكاليف الكلية تساوي التكاليف الثابتة عند حجم الإنتاج صفر⁽¹⁴⁾ و كما في الشكل (4) .

الشكل (4) / منحنى التكاليف الكلية

المصدر : مناور فريح حداد و حازم بدر الخطيب ، مبادئ الاقتصاد الجزئي ، دار حامد للنشر ، عمان – الأردن ، 2013 ، ص : 207 .

2-2-3- العلاقة بين متوسط التكلفة والتكلفة الحدية في المدة القصيرة⁽¹⁵⁾

ان التحليل العلمي المتعمق لا يكفي بالاعتماد على التكاليف بشكلها المطلق وانما يتطلب ان نستخدم التكاليف كمعدلات وتغيرات حدية . لذا قبل ان يتخذ اي منتج قراراً باننتاج كمية ما من السلعة او زيادة الانتاج بمقدار وحدة واحدة ، قد يسأل نفسه سؤالين ، السؤال الاول : ما هي تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة (A.T.C) Average Total Costs ؟ اي ما هو متوسط او معدل اجمالي التكلفة ، والسؤال الثاني : ما هي تكلفة الزيادة في الانتاج بمقدار وحدة واحدة فقط ؟ اي ما هي التكلفة الحدية (M.C) Marginal Cost ؟ . والان دعنا نرى ما المقصود بمتوسط التكلفة والتكلفة الحدية ، اذ يمكن ان نستخرج اجمالي التكلفة (T.C) من حاصل جمع اجمالي التكاليف الثابتة (F.C) مع اجمالي التكاليف المتغيرة (V.C) . وعليه ان متوسط اجمالي التكلفة هو حاصل قسمة اجمالي التكلفة على عدد الوحدات المنتجة (X) من خلال المعادلة الرياضية (A.T.C=T.C / X) .

¹⁴ مناور فريح حداد و حازم بدر الخطيب ، مبادئ الاقتصاد الجزئي ، مصدر سابق ، ص : 207 .

¹⁵ ابراهيم سليمان قطف و علي محمد خليل ، مبادئ الاقتصاد الجزئي ، دار ومكتبة الحامد ، عمان – الاردن ، 2004 ، ص : 200-202 .

وبنفس الطريقة يمكن ايجاد متوسط التكاليف المتغيرة ($A.V.C = V.C / X$)

وايضا يمكن ايجاد متوسط التكاليف الثابتة ($A.V.C = V.C / X$)

اما التكلفة الحدية فهي الزيادة في التكلفة عندما تقوم المنشأة بزيادة الناتج بمقدار وحدة واحدة ، اي انها تكلفة الوحدة الاضافية المنتجة ويعبر عنها رياضياً :

(التكلفة الحدية = التغير في اجمالي التكاليف / التغير في حجم الانتاج)

$$(M.C = \Delta T.C / \Delta X)$$

المبحث الثالث

(الاطار المفاهيمي لنقطة التعادل Break Even)

3-1- مفهوم نقطة التعادل .

ان نقطة التعادل هي (النقطة التي يتساوى حجم المبيعات مع التكاليف) اي التي عندها تكون المنظمة لا رابحة ولا خاسرة (16) .

وتقوم نقطة التعادل على فرضية ان التكاليف تقسم الى قسمين الاول : التكاليف المتغيرة التي تشكل نسبة المبيعات وتتغير بتغيرها ، الثاني : التكاليف الثابتة التي تبقى ثابتة مع تبدل مستوى المبيعات . ولكن هذه الفرضية لا تصح داما في الحياة العملية حيث يلجأ المنتج الى تخفيض تكاليفه الثابتة بشتى الوسائل عندما يواجه الانخفاض في مبيعاته الفعلية عن المتوقعة ولكن بشكل عام ولاغراض التحليل لنقطة التعادل يفترض عدم تغير التكاليف الثابتة بتغير مستوى المبيعات (17) . ويمكن احتساب نقطة التعادل رياضياً باستخدام المعادلة ادناه (18) :

F.C

$$Y = \frac{F.C}{P - A.V.C}$$

P – A.V.C

حيث Y = نقطة التعادل

F.C = التكاليف الثابتة

P = سعر الوحدة المنتجة

A.V.C = متوسط التكاليف المتغيرة

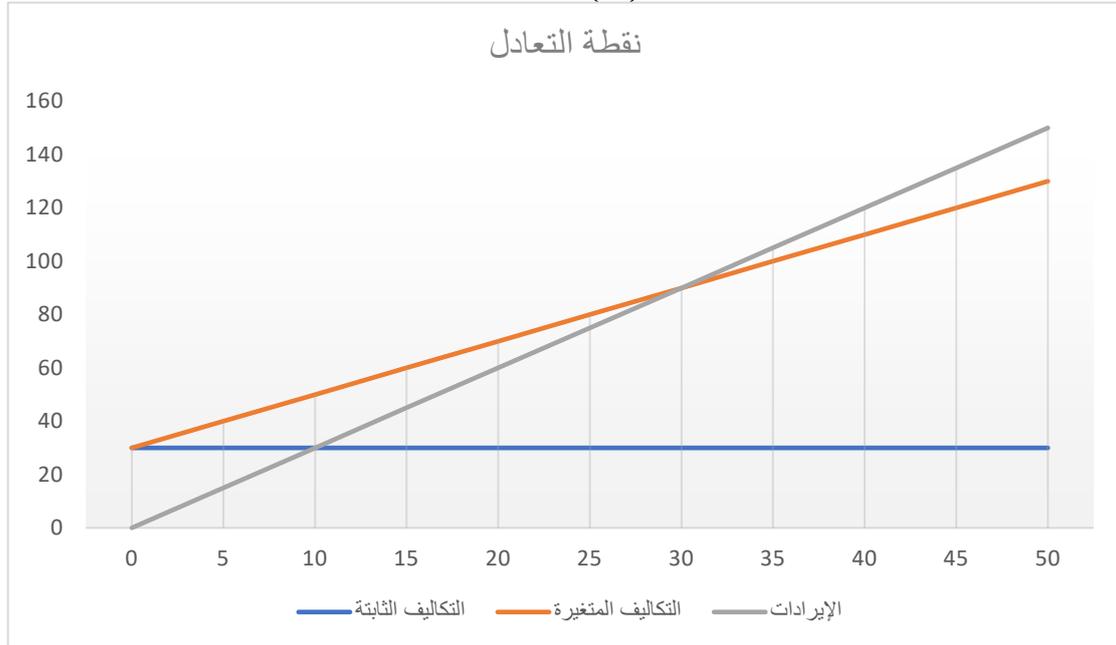
مجيد الكرخي ، التحليل الكمي الاقتصادي ، ط 1 ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان – الاردن ، 2010 ، ص: 80 .¹⁶

المصدر نفسه ، ص: 83 .¹⁷

جي هولتن ولسن ، الاقتصاد الجزئي – المفاهيم والتطبيقات - ، ترجمة الدكتور كامل سلمان العاني ، دار المريخ ، الرياض ، 2011 .¹⁸ ص: 271 .

ويمكن توضيح نقطة التعادل بيانياً من خلال الشكل رقم (5) الآتي :

الشكل (5) / نقطة التعادل



المصدر : عيد احمد أبو بكر و وليد إسماعيل اليفو ، مبادئ التحليل الكمي ، ط 1 ، اليازودي ، عمان -الأردن ، 2009 ، ص: 29 .

3-2- افتراضات نقطة التعادل

يهدف تحليل نقطة التعادل الى تحديد مستوى الانتاج (عدد الوحدات) الواجب انتاجها حتى يمكن تغطية اجمالي تكاليف المنظمة الخاصة بالمنتوج ، بمعنى انه يشير الى النقطة التي تتساوى عندها التكاليف الكلية مع الإيراد الكلي .

ويستند تحليل التعادل الى بعض الافتراضات الاساسية التي تهدف الى التسهيل من عملية التحليل ، وفيما يلي اهم الفروض التي يستند اليها التحليل :

1. ان عناصر الإيرادات والتكاليف تأخذ علاقة طردية .
2. سعر البيع لا يتغير مع تغير الكمية .
3. ان هنالك منتج وحيد او مزيج ثابت من المنتجات .
4. ان التكلفة الكلية تتكون من التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة .
5. عدم تغير (ثبات) التكلفة الثابتة في ظل الطاقة المتاحة .
6. لا يوجد تخزين حيث ان عدد الوحدات الانتاجية تباع بالكامل .
7. ان حجم الانتاج هو العامل المؤثر المهم (قد يكون الوحيد) في التكلفة .

8. ثبات التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة من الانتاج (19) .

3-3- العوامل المؤثرة في نقطة التعادل

يمكن معرفة تأثير نقطة التعادل من خلال المعادلة الرياضية الخاصة باحتساب نقطة لتعادل التي تم ذكرها سابقا والمبينة في ادناه (*):

F.C

Y = -----

P – A.V.C

نلاحظ ان المعادلة أعلاه تبين ان هنالك ثلاثة عوامل رئيسية تتحكم في نقطة التعادل ويمكن دراسة طبيعة العلاقة بين هذه العوامل ونقطة التعادل في الشركات الفندقية من خلال الافتراضات التالية :

اولا : التكاليف الثابتة (F.C) : ولتبيان تأثيرها نفرض ان لدينا ثلاثة فنادق (H_1 و H_2 و H_3) وبافتراض ان سعر الغرفة / الليلة في كل فندق ($P = 200$ دولار) ومتوسط التكاليف المتغيرة لكل غرفة / الليلة في كل فندق ($A.V.C = 150$ دولار) .

لكن الاختلاف يكمن فقط في التكاليف الثابتة (F.C) ولنفترضها كالآتي :

بالنسبة للفندق H_1 تكون ($F.C = 8000$ دولار)

بالنسبة للفندق H_2 تكون ($F.C = 6000$ دولار)

بالنسبة للفندق H_3 تكون ($F.C = 4000$ دولار)

اذن باستخدام المعادلة الرياضية لايجاد نقطة التعادل تكون النتيجة :

$$\begin{array}{l} 8000 \\ \text{غرفة} \end{array} \quad Y_{H1} = \frac{8000}{200 - 150} = 160$$

$$\begin{array}{l} 6000 \\ \text{غرفة} \end{array} \quad Y_{H2} = \frac{6000}{200 - 150} = 120$$

$$\begin{array}{l} 4000 \\ \text{غرفة} \end{array} \quad Y_{H3} = \frac{4000}{200 - 150} = 80$$

عيد احمد ابو بكر و وليد اسماعيل السيفو ، مبادئ التحليل الكمي ، مصدر سابق ، ص:25-26. 19.

* راجع صفحة 13 للاطلاع على معادلة احتساب نقطة التعادل .

وهكذا يلاحظ انه كلما انخفضت الكلفة الثابتة (F.C) فإن الفندق سيصل الى نقطة التعادل عند مستوى مبيعات اقل ، اذن العلاقة طردية بين التكاليف الثابتة ومستوى المبيعات عند نقطة التعادل وبالعكس بافتراض ثبات العوامل الاخرى ، وهذا يعني انه كلما صغرت الطاقة الايوائية في الفندق (فندق صغير) كلما وصل بسهولة الى نقطة التعادل وعند مستوى مبيعات اقل كما في الفندق (H₃) ، وكلما ازادت الطاقة الايوائية للفندق (فندق كبير) تطلب الامر زيادة مستوى المبيعات للوصول الى نقطة التعادل كما في الفندق (H₁).
ثانيا : الاسعار : ولتبيان تأثير الاسعار على نقطة التعادل نفرض لدينا فندقين (H₁ و H₂) وتوافرت لدينا البيانات الاتية :

الطاقة الايوائية للفندقين متساوية وهي (200 غرفة / ليلة) .

التكاليف الثابتة (F.C) ايضا متساوية للفندقين وهي (5000 دولار) .

متوسط التكاليف المتغيرة (A.V.C) ايضا متساوية للفندقين وهي (100 دولار) .

سعر الغرفة / ليلة للفندق (H₁) هي (P = 150 دولار) .

سعر الغرفة / ليلة للفندق (H₂) هي (P = 140 دولار) .

اذن باستخدام المعادلة الرياضية لاجاد نقطة التعادل تكون النتيجة :

$$\begin{array}{l} 5000 \\ \text{غرفة} \\ 150 - 100 \end{array} \quad Y_{H1} = \frac{5000}{150 - 100} = 100$$

$$\begin{array}{l} 5000 \\ \text{غرفة} \\ 140 - 100 \end{array} \quad Y_{H2} = \frac{5000}{140 - 100} = 125$$

ويلاحظ انه كلما زاد سعر الغرفة / ليلة فإن الفندق سيصل الى نقطة التعادل عند مستوى مبيعات اقل وتكون العلاقة عكسية بين الاسعار ومستوى المبيعات عند نقطة التعادل وبالعكس مع ثبات العوامل الاخرى . اذ نجد ان الفندق (H₁) تحققت نقطة التعادل (B) عند مستوى مبيعات منخفض بلغ (100) غرفة / ليلة بسبب ارتفاع سعر الغرفة / ليلة الى (150 دولار) بينما نجد ان الفندق (H₂) تحققت نقطة التعادل (B) عند مستوى مبيعات اعلى بلغ (125) غرفة / ليلة بسبب انخفاض سعر الغرفة / ليلة الى (140 دولار) .

ثالثا : متوسط التكاليف المتغيرة (A.V.C) : لمعرفة تأثيرها على نقطة التعادل نفترض ان لدينا فندقين (H₁ و H₂) وتوافرت دينا البيانات الاتية :

الطاقة الايوائية للفندقين متساوية وهي (P = 150 دولار) .

التكاليف الثابتة (F.C) ايضا متساوية للفندقين وهي (4000 دولار) .

سعر الغرفة / ليلة للفندقين متساوية هي (120 دولار) .

- متوسط التكاليف المتغيرة (A.V.C) للفندق (H_1) هي (120 دولار) .
 متوسط التكاليف المتغيرة (A.V.C) للفندق (H_2) هي (100 دولار) .
 اذن باستخدام المعادلة الرياضية لايجاد نقطة التعادل تكون النتيجة :

$$Y_{H1} = \frac{4000}{150 - 120} = 133.3$$

غرفة

$$Y_{H2} = \frac{5000}{140 - 100} = 125$$

غرفة

ويلاحظ انه كلما انخفض متوسط التكاليف المتغيرة (A.V.C) انخفض مستوى المبيعات عند نقطة التعادل ، وتكون العلاقة طردية بين متوسط التكاليف المتغيرة (A.V.C) ومستوى المبيعات عند نقطة التعادل والعكس صحيح مع بقاء العوامل الاخرى .

ويلاحظ ان الفندق (H_1) تحققت فيه نقطة التعادل (B) عند مستوى مبيعات منخفض بلغ (80) غرفة / ليلة بسبب انخفاض مستوى التكاليف المتغيرة (A.V.C) الى (100) مليون دولار في حين ان نقطة التعادل (B) بالنسبة للفندق (H_2) تحققت عند مستوى مبيعات اعلى وهو (133.3) غرفة / ليلة بسبب ارتفاع مستوى التكاليف المتغيرة (A.V.C) الى (120) مليون دولار .
 والحقيقة انه كلما انخفضت قيمة مستوى التكاليف المتغيرة (A.V.C) فإن قيمة مستوى التكاليف الكلية (T.C) سينخفض بنفس المقدار ، مما يؤدي الى تقاطع منحنى التكاليف الكلية (T.C) مع منحنى الإيرادات (R) عند نقطة تعادل ادنى ومستوى مبيعات ادنى .

المبحث الرابع

((استخدام تحليل نقطة التعادل في شركة فندق المنصور))

توطئة :

سنحاول من خلال هذا المبحث تطبيق النظريات الاقتصادية المتمثلة باستخدام لتقييم الأداء الاقتصادي لحالة الدراسة (شركة فندق المنصور) في بغداد . وسيتم اعتماد التقرير السنوي لمجلس الإدارة للسنوات (2018 - 2019 - 2020) لجمع البيانات المطلوبة من الكشوفات التي يتضمنها التقرير ، لغرض اعتمادها في تطبيق المعادلات الحسابية للوصول الى نقطة التعادل لنشاط الإنتاج في الفندق .

4-1- نبذة تاريخية عن الشركة وأهدافها

شركة فندق المنصور - مساهمة مختلطة يقع محل ادارتها في العراق -بغداد - الصالحية ، والقانون الذي يحكمها قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 المعدل وطبيعة نشاطها تجاري . وان هدف الشركة تشجيع استثمار مدخرات المواطنين في مجال الاستثمار السياحي جنباً الى جنب مع القطاع الحكومي .

أسست الشركة برأسمال قدره (42) مليون دينار بموجب شهادة التأسيس الصادرة بتاريخ 1989/6/30 برقم م / س / 3357 ، وتمت زيادة رأس مال الشركة بنسبة 700 % ليصبح (336) مليون سهم بموجب قرار الهيئة العامة بتاريخ 2004/8/12 وذلك باصداراسهم جديدة مقدارها (294) مليون سهم قيمة السهم الواحد دينار . وبتاريخ 2005/12/1 تمت زيادة راس المال بقرار الهيئة العامة بنسبة 200 % وبأصدار (672000000) مليون سهم ليصبح رأس مال الشركة (1008) مليار سهم وبتاريخ 2007/8/28 تمت زيادة رأس المال 100 % بقرار الهيئة العامة بأصدار (1008) مليار سهم ليصبح رأسمالها (2016) مليار سهم وفقاً لاحكام المادة (55) أولاً (756) مليون سهم أي بنسبة 75 % (زيادة رأس المال) رسملة ، والمادة (55) ثانياً ، (252) مليون سهم وبنسبة 25 % اكتتاب عام من قانون الشركات رقم (31) لسنة 1997 المعدل . وبتاريخ 2010/7/18 تمت ويادة رأس مال الشركة بنسبة 45 % بقرار الهيئة العامة للشركة ليصبح (2923200000) مليار وبزيادة (907200000) سهم⁽²⁰⁾ .

4-2- بيانات ومؤشرات نشاط الشركة

4-2-1- طاقات الشركة التشغيلية

يمكن التعرف على الطاقة التشغيلية للشركة المتمثلة بغرف الفندق المتاحة والمشغولة والوصول الى معرفة نسبة الاشغال اليومي للسنوات 2018 ، 2019 ، 2020 من خلال الجدول التالي :

جدول (2) / الطاقة التشغيلية لشركة فندق المنصور للسنوات 2018 ، 2019 ، 2020 ونسب الاشغال اليومي

2020		2019		2018		السنة
(6) عدد الغرف (الاسرة) المشغولة فعلياً	(5) عدد الغرف (الاسرة) المتاحة للاشغال	(4) عدد الغرف (الاسرة) المشغولة فعلياً	(3) عدد الغرف (الاسرة) المتاحة للاشغال	(2) عدد الغرف (الاسرة) المشغولة فعلياً	(1) عدد الغرف (الاسرة) المتاحة للاشغال	الشهر
1718	8122	2048	8471	2601	8122	كانون الثاني
1607	7598	2582	7071	2998	7336	شباط
937	8122	2589	7573	2681	8122	آذار
772	7860	3655	7673	3536	7860	نيسان

ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، دائرة تدقيق نشاط الشركات ، البيانات المالية للسنة المنتهية 2018 ، شركة فندق المنصور (مساهمة) مختلطة - بغداد .

799	8122	1163	8344	1625	8122	أيار
1007	7860	2025	7520	1697	7860	حزيران
925	8122	2494	7537	2164	8122	تموز
1022	8122	1793	7587	2998	8122	اب
871	7860	1742	7749	2445	7860	أيلول
1023	8122	1261	8083	1825	8122	تشرين الأول
1284	7860	844	7818	2793	7860	تشرين الثاني
1374	8122	2142	8638	3363	8122	كانون الاول
13339	95892	26383	95630	30726	95630	عدد الغرف السنوي
36	262	72	262	84	262	عدد الغرف لليوم الواحد *
%14		%27		%32		معدل نسبة الاشغال اليومي **

المصدر : ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، دائرة تدقيق نشاط الشركات ، البيانات المالية للسنوات 2018 ، 2019 ، 2020 ، شركة فندق المنصور (مساهمة مختلطة) - بغداد .

4-2-2- حسابات نشاط الشركة

يتضمن التقرير السنوي لمجلس إدارة شركة فندق المنصور الكشوفات عن مختلف اعمال ونشاطات الشركة ، ويمكن الحصول على البيانات المطلوبة لاحتساب نقطة التعادل للإنتاج والتكاليف والارباح من خلال كشف العمليات الجارية للشركة للسنوات (2018 ، 2019 ، 2020) وكما مبين في الجدول التالي :

جدول (3) / كشف العمليات الجارية لشركة فندق المنصور للسنوات (2018 ، 2019 ، 2020) (القيمة بالدينار العراقي)

2020	2019	2018	السنة اسم الحساب
2332860179	5374190481	6726603041	إيرادات النشاط الجاري (R)
3349922163	4402838501	5871820291	المصروفات الجارية (T.C)
1921048812	2231796855	2494046861	1. الرواتب والأجور
809715185	1145494397	1778082957	2. المستلزمات السلعية
258050820	471118697	578996806	3. المستلزمات الخدمية
309240346	288543499	267313295	4. الاندثرات (F.C)
51867000	265885053	753380372	5. الضرائب والرسوم

تم احتساب عدد الغرف لليوم الواحد من خلال المعادلة : عدد الغرف اليومي = عدد الغرف السنوي / (365) عدد أيام السنة*

تم احتساب نسبة الاشغال اليومي من خلال المعادلة: نسبة الاشغال اليومي = عدد الغرف المتاحة لليوم الواحد / عدد الغرف المشغولة**
لليوم الواحد × 100

-1017061984	971351980	854782750	عجز / فائض العمليات الجارية (M)
-------------	-----------	-----------	-----------------------------------

المصدر : ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، دائرة تدقيق نشاط الشركات ، البيانات المالية للسنوات 2018 ، 2019 ، 2020 ، شركة فندق المنصور (مساهمة مختلطة) - بغداد .

ويتضمن الجدول (2) على بيانات يمكن استخدامها في احتساب نقطة التعادل وهي كالآتي :

1. إيرادات النشاط الجاري يمثل مجموع الإيرادات لنشاط الشركة ويرمز لها (R)
2. المصروفات الجارية تمثل مجموع التكاليف الكلية لنشاط الشركة ويرمز لها (T.C)
3. الاندثارات تمثل مجموع التكاليف الثابتة ويرمز لها بالرمز (F.C)
4. فائض العمليات الجارية يمثل الربح الناتج عن نشاط الشركة ويرمز لها (M)

4-2-3- النتائج التحليلية لنشاط الشركة

ويمكن تحليل نشاط الشركة والبيانات التي يتضمنها الجدول (2) من خلال الفقرات الآتية *:

1. انخفاض إيرادات النشاط الجاري لسنة 2019 بمقدار 1179312 مليار دينار مقارنة بالسنة السابقة 2018 وبنسبة (24%) وقد بينت الشركة السبب يعود الى الظرف الاقتصادي الذي يمر به البلد . كما يؤشر تقرير مجلس إدارة الشركة الى انخفاض ايراد النشاط الجاري لسنة 2020 بمقدار 3041330 مليار دينار مقارنة بسنة 2019 وبنسبة (57%) بسبب تداعيات جائحة كورونا مما أدى الى انخفاض نسبة اشغال الفندق .
2. انخفاض الرواتب والأجور بمقدار 262250 مليون دينار مقارنة بالسنة السابقة 2018 وبنسبة (11%) بسبب انخفاض أجور العاملين بسبب الغيابات واجازات بدون راتب واستقالات كما يؤشر تقرير مجلس إدارة الشركة الى انخفاض الرواتب والأجور لسنة 2020 بمقدار 310748 مليون دينار مقارنة بسنة 2019 وبنسبة (14%) بسبب إحالة بعض العاملين العراقيين وغير العراقيين الى التقاعد .
3. انخفاض المستلزمات السلعية بمقدار 632588 مليون دينار مقارنة بالسنة السابقة 2018 وبنسبة 36% ويتمثل الانخفاض في أجور الكهرباء والوقود والزيوت والخامات والمواد الأولية واللوازم والمهمات والمواد الغذائية والاطعمة ، كما يؤشر تقرير مجلس إدارة الشركة الى انخفاض المستلزمات السلعية لسنة 2020 بمقدار 335779 مليون دينار مقارنة بسنة 2019 وبنسبة (29%) وتركز هذا الانخفاض في حساب الخامات والمواد الأولية نتيجة انخفاض نسب الاشغال.

* تم تحليل نشاط الشركة وذكر أسباب التغيير في البيانات بالاستعانة بتقرير مجلس إدارة الشركة للسنوات (2018 ، 2019 ، 2020) وللاطلاع راجع المصدر الآتي وللشهور الثلاث :

- ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، دائرة تدقيق نشاط الشركات ، البيانات المالية للسنوات 2018 ، 2019 ، 2020 ، شركة فندق المنصور (مساهمة مختلطة) - بغداد .

4. انخفاض المستلزمات الخدمية بمقدار 107878 مليون دينار مقارنة بالسنة السابقة 2018 وبنسبة 19% ويتمثل الانخفاض في حسابات خدمات الصيانة ومصروفات خدمية أخرى ، كما يؤشر تقرير مجلس إدارة الشركة الى انخفاض المستلزمات السلعية لسنة 2020 بمقدار 213068 مليون دينار مقارنة بسنة 2019 وبنسبة (45%) وتركز هذا الانخفاض في حساب نقل العاملين بسبب الدوام الجزئي للعاملين خلال السنة .

4. ارتفاع مصروف الاندثار (التكاليف الثابتة) لسنة 2019 بمقدار 21230204 مليون دينار مقارنة بسنة 2019 ، كذلك ارتفاع مصروف الاندثار (التكاليف الثابتة) لسنة 2020 بمبلغ مقداره 20696847 مليون دينار مقارنة بسنة 2019 نتيجة احتساب الاندثار على الموجودات الثابتة المشتراة خلال السنة 2020 .

5. انخفاض حساب الرسوم والضرائب لسنة 2019 بمقدار 487495 مليون دينار مقارنة بالسنة السابقة 2018 بسبب تحميل السنة السابقة تسديدات المتراكم من سنوات سابقة ، كما يؤشر تقرير مجلس الإدارة الى ارتفاع الرسوم والضرائب لسنة 2020 بمقدار 20696847 مليون دينار مقارنة بسنة 2019 بسبب عدم قيام الشركة بتثبيت قيد استحقاق بضريبة العقار للسنة 2020 .

6. يلاحظ من خلال التقرير السنوي ان إدارة شركة فندق المنصور تعتمد في أرباحها على مصادر أخرى غير نشاط الفندق والسياحة يسهم في تعظيم أرباحها مثل الاستثمارات المالية في بعض الشركات الأخرى (شركة فلسطين ، شركة جزيرة السندباد ، المصرف المتحد للاستثمار .. الخ) ، وتأجير بعض مرافق الفندق المختلفة (الفاعات ومحلات داخلية وخارجية ، ومطاعم وغيرها من مرافق الشركة) إضافة الى مصادر أخرى للايرادات لا تتصل بالنشاط الفندقي للشركة .

7. يشير التقرير الى وجود موازنة تخطيطية سنوية تتضمن تحديد المبالغ المخصصة لانشطة الشركة المختلفة ومصادق عليها من قبل مجلس إدارة الشركة وهي غير ملزمة بالتنفيذ اذ تشير الموازنة للعام 2019 ان مصاريف المستلزمات السلعية والخدمية تجاوزت المصاريف المخططة وبنسبة (4 - 15 %) ، كما تشير الموازنة التخطيطية لسنة 2018 الى حدوث تجاوزات عن النسب المحددة لعدد من فقرات الموازنة ،

4-3- : تحليل وتفسير البيانات

استنادا الى النتائج التحليلية لنشاط الشركة و البيانات التي تضمنها الجدولين (2) ، (3) يمكن ان نستنتج مجموعة من الملاحظات والتي نستعرضها كالاتي (*):

* للاطلاع راجع المصدر الاتي :
- ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، دائرة تدقيق نشاط الشركات ، البيانات المالية للسنوات 2018 ، 2019 ، 2020 ، شركة فندق المنصور (مساهمة مختلطة) - بغداد .

1. يلاحظ من تحليل مؤشرات نشاط شركة فندق المنصور الذي تضمنتها التقارير السنوية لإدارة مجلس الشركة غياب التخطيط الإداري الذي ينظم إدارة موارد الشركة المالية والبشرية وتحديد الية المصروفات للنشاط الجاري وتحديد كمية الإنتاج (الغرف الفندقية المتاحة للاشغال) والربح المستهدف تحقيقه لتعظيم الأرباح وتم الاعتماد على الموازنة التخطيطية للشركة فقط .
2. لم يذكر في التقرير السنوي لنشاط الشركة وجود اية دراسة فنية للسوق السياحي (الطلب والعرض) ولا منهج علمي اداري اقتصادي لإدارة النشاط من اجل اتخاذ القرار في تحديد كمية الإنتاج (الغرف الفندقية المتاحة للاشغال) وتحديد التكاليف المطلوبة للنشاط الجاري بالشكل الذي يسهم في رفع كفاءة الأداء الاقتصادي للشركة .
3. لم يذكر في التقرير اعداد دراسة جدوى اقتصادية مستقبلية لوضع الخطط الاقتصادية وتحديد الأهداف وتوجيه الموارد المتاحة لتعظيم إيرادات الشركة ، والتي توضع من قبل خبراء اقتصاديين وخبراء ماليين تتضمن تحديد المشاكل والمعوقات وتحديد الفرص والتهديدات التي يمكن ان تواجه الشركة ووضع الحلول المناسبة قبل ان تحدث من اجل تقليل التكاليف وتقليل الهدر برأس المال للشركة والعمل على زيادة الإيرادات وبالنتيجة تعظيم الأرباح .
4. يلاحظ من خلال الجدول (3) ان الغرف الفندقية المتاحة تبلغ (262) للسنوات (2018 ، 2019 ، 2020) برغم ان نسب الاشغال تتناقص في كل سنة ، وهذا يسبب ضياع للمصاريف التي تنفق على تجهيز الغرف المتاحة وبالتالي زيادة التكاليف المتغيرة ، ونلاحظ ايضا بالرغم من ظهور جائحة كورونا لسنة 2019 و سنة 2020 الا ان الغرف الفندقية المتاحة هي نفسها دون تقليل التجهيز وتقليل التكاليف .
5. يرى الباحث من خلال ما ذكر من تحليل نشاط الشركة ان إدارة مجلس شركة فندق المنصور ليست لديها الدراية العلمية باستخدام النظريات الاقتصادية واحتساب وتحليل نقطة التعادل لرفع كفاءة الأداء الاقتصادي للنشاط الفندقي وهذا يثبت الفرضية الأولى التي تفترض (ان إدارة شركة فندق المنصور ليست لها الدراية الكافية بعوامل الإنتاج والتكاليف والإيرادات ونقطة التعادل ولا تستخدمها لتعظيم الأرباح ((H0) .

4-4 : تطبيقات رياضية لاحتساب نقطة التعادل

- يتطلب احتساب نقطة التعادل توافر البيانات الكمية لمؤشرات نشاط شركة فندق المنصور والتي يمكن الحصول عليها من خلال الجدولين (2) و (3) وباستخدام المعادلات الرياضية وكالاتي :
1. عدد الغرف المباعة في اليوم الواحد ونسب الاشغال اليومي ويمكن الحصول عليها من الجدول رقم (3) ، وسنرمز لها بالرمز (y) .

2. الربح المتحقق لنشاط الشركة في اليوم الواحد ويمكن الحصول عليه باستخدام المعادلة : الربح في اليوم الواحد (m) = مجموع الأرباح السنوية (M) ÷ 365 (عدد أيام السنة) .
3. التكاليف الثابتة لليوم الواحد (f) ويمكن الحصول عليها باستخدام المعادلة : التكاليف الثابتة لليوم الواحد (f) = التكاليف الثابتة السنوية (F) ÷ 365 (عدد أيام السنة) .
4. إضافة الى أعلاه سيتم استخدام بعض المعادلات الحسابية الرياضية اثناء استخراج نقطة التعادل . وسيتم استخدام المعادلات أعلاه في خطوات حساب نقطة التعادل كما سيأتي لاحقاً .

4-3-1: احتساب نقطة التعادل لشركة فندق المنصور لسنة 2018

يمكن جمع البيانات المطلوبة لاحتساب نقطة التعادل لسنة 2018 من الجدولين (2)، (3) إضافة الى استخدام المعادلات الرياضية المطلوبة المذكورة أعلاه وكالاتي :

$$- \text{الإيرادات (R)} = 6726603041$$

$$- \text{التكاليف الكلية (T.C)} = 5871820291$$

$$- \text{الأرباح السنوية (M)} = 854782750$$

يمكن استخراج الأرباح في اليوم الواحد كالاتي :

$$\text{الربح لليوم الواحد (m)} = \text{مجموع الأرباح السنوية (M)} \div 365 \text{ (عدد أيام السنة)}$$

$$= 854782750 \div 365$$

$$= 2341870 \text{ لليوم الواحد}$$

$$- \text{التكاليف الثابتة السنوية (F.C)} = 267313295$$

يمكن استخراج التكاليف الثابتة في اليوم الواحد كالاتي :

$$\text{التكاليف الثابتة لليوم الواحد (f)} = \text{التكاليف الثابتة السنوية (F)} \div 365 \text{ (عدد أيام السنة)}$$

$$= 267313295 \div 365$$

$$= 732365 \text{ لليوم الواحد}$$

$$\text{عدد الغرف المباعة} = 84 \text{ غرفة عند نسبة اشغال } 32\%$$

الان نستخرج التكاليف المتغيرة (V.C) السنوية من خلال المعادلة الاتية :

$$R - M = F.C + V.C$$

$$+ V.C267313295 = 854782750 - 6726603041$$

$$= 5604506996 V.C \text{ دينار عراقي}$$

ثم نجد التكاليف المتغيرة (V.C) لليوم الواحد من خلال المعادلة الاتية :

$$\text{التكاليف المتغيرة (V.C) لليوم الواحد} = \text{التكاليف المتغيرة (V.C) السنوية} \div 365$$

$$365 \div 5604506996 =$$

$$= 15354813 \text{ دينار عراقي}$$

ثم نجد متوسطة كلفة الغرفة (السرير) / الليلة (A.V.C) عندما يبيع الفندق (84) غرفة (سرير) / الليلة عند مستوى اشغال 32 % ، من خلال المعادلة الاتية :

$$\text{متوسطة كلفة الغرفة (A.V.C)} = \text{التكاليف المتغيرة (v.c)} \div \text{عدد الغرف المباعة (y)}$$

$$\text{متوسطة كلفة الغرفة (A.V.C)} = 15354813 \div 84$$

$$= 182795 \text{ دينار عراقي}$$

في الخطوة التالية نستخرج معدل سعر الغرفة من خلال المعادلة الاتية :

$$F.C + A.V.C (y) + m = P (y)$$

حيث ان : P = سعر بيع الغرفة

$$m = \text{الأرباح في اليوم الواحد}$$

$$y = \text{عدد الغرف المباعة}$$

$$84 = P (2341870) + 84 (182795 + 732365$$

$$219393P = \text{سعر البيع للسرير الواحد (دينار عراقي)}$$

الان نستطيع إيجاد نقطة التعادل بالمعادلة الاتية :

$$P _ A.V.C \div Y = F.C$$

$$182795 _ 219393 \div 732365 Y =$$

$$20Y = \text{سرير / الليلة (عدد الغرف)}$$

اما الإيرادات عند نقطة التعادل نستخرجها بالمعادلة الاتية :

$$R_b = P (y)$$

$$84 \times 219393 =$$

$$= 18429012 \text{ دينار عراقي}$$

ونستنتج ان نقطة التعادل التي تتساوى عندها التكاليف والإيرادات تتحقق عندما يبيع الفندق 20 غرفة في اليوم وعندها تكون قيمة الإيرادات بمقدار 18429012 مليون دينار عراقي ، وعند هذه النقطة لا تتحقق أرباح للشركة ، وبما ان الفندق يبيع في اليوم 84 غرفة نستنتج ان الغرف المباعة فوق 20 غرفة تحقق أرباح للفندق .

4-3-2 : احتساب نقطة التعادل لشركة فندق المنصور لسنة 2019

يمكن جمع البيانات المطلوبة لاحتساب نقطة التعادل لسنة 2019 من الجدولين (2)، (3) إضافة الى

استخدام المعادلات الرياضية المطلوبة وكالاتي :

$$- \text{ الإيرادات (R)} = 5374190481 \text{ دينار عراقي}$$

$$- \text{ التكاليف الكلية (T.C)} = 4402838501 \text{ دينار عراقي}$$

$$- \text{ الأرباح السنوية (M)} = 971351980 \text{ دينار عراقي}$$

يمكن استخراج الأرباح في اليوم الواحد كالاتي :

$$\text{ الربح لليوم الواحد (m)} = \text{ مجموع الأرباح السنوية (M)} \div 365 \text{ (عدد أيام السنة)}$$

$$= 971351980 \div 365$$

$$= 2661238 \text{ دينار عراقي}$$

$$- \text{ التكاليف الثابتة السنوية (F.C)} = 288543499 \text{ دينار عراقي}$$

يمكن استخراج التكاليف الثابتة في اليوم الواحد كالاتي :

$$\text{ التكاليف الثابتة لليوم الواحد (f)} = \text{ التكاليف الثابتة السنوية (F)} \div 365 \text{ (عدد أيام السنة)}$$

$$= 288543499 \div 365$$

$$= 790530 \text{ دينار عراقي}$$

$$- \text{ عدد الغرف المباعة} = 72 \text{ غرفة عند نسبة اشغال } 27\%$$

الآن نستخرج التكاليف المتغيرة (V.C) السنوي من خلال المعادلة الاتية :

$$R - M = F.C + V.C$$

$$5374190481 - 971351980 = 288543499 + V.C$$

$$4114295002 = V.C \text{ دينار عراقي}$$

ثم نجد التكاليف المتغيرة (V.C) لليوم الواحد من خلال المعادلة الاتية :

$$\text{ التكاليف المتغيرة (v.c) لليوم الواحد} = \text{ التكاليف المتغيرة (V.C) السنوية} \div 365$$

$$= 4114295002 \div 365$$

$$= 11272041 \text{ دينار عراقي}$$

ثم نجد متوسطة كلفة الغرفة (السرير) / الليلة (A.V.C) عندما يبيع الفندق (72) غرفة (سرير) /

الليلة عند مستوى نسبة اشغال 27 % ، من خلال المعادلة الاتية :

$$\text{ متوسطة كلفة الغرفة (A.V.C)} = \text{ التكاليف المتغيرة (v.c) لليوم الواحد} \div \text{ عدد الغرف المباعة (y)}$$

متوسطة كلفة الغرفة (A.V.C) = $11272041 \div 72$

= 156556 دينار عراقي

في الخطوة التالية نستخرج معدل سعر الغرفة من خلال المعادلة الآتية :

$$F.C + A.V.C (y) + m = P (y)$$

حيث ان : P = سعر بيع الغرفة

m = الأرباح في اليوم الواحد

y = عدد الغرف المباعة

$$72 = P (2661238) + 72 (156556 + 790530$$

= 204497P سعر البيع للسريير الواحد (دينار عراقي)

الآن نستطيع إيجاد نقطة التعادل بالمعادلة الآتية :

$$P - A.V.C \div Y = F.C$$

$$156556 - 204497 \div 790530 Y =$$

$$16.5 Y = \text{سريير / الليلة (عدد الغرف)}$$

أما الإيرادات عند نقطة التعادل نستخرجها بالمعادلة الآتية :

$$R_b = P (y$$

$$= 72 \times 204497$$

$$= 14723784 \text{ دينار عراقي}$$

ونستنتج ان نقطة التعادل التي تتساوى عندها التكاليف والإيرادات تتحقق عندما يبيع الفندق 16 غرفة

في اليوم وعندها تكون قيمة الإيرادات بمقدار 14723784 دينار عراقي ، وعند هذه النقطة لا تتحقق أرباح

للشركة ، وبما ان الفندق يبيع في اليوم 72 غرفة نستنتج ان الغرف المباعة فوق 16 غرفة تحقق أرباح للفندق

4-3-3 : احتساب نقطة التعادل لشركة فندق المنصور لسنة 2020

يمكن جمع البيانات المطلوبة لاحتساب نقطة التعادل لسنة 2020 من الجدولين (2) ، (3) إضافة الى

استخدام المعادلات الرياضية المطلوبة لذلك ، وكالاتي :

$$- \text{الإيرادات (R)} = 2332860179 \text{ دينار عراقي}$$

$$- \text{التكاليف الكلية (T.C)} = 3349922163 \text{ دينار عراقي}$$

$$- \text{الأرباح السنوية (M)} = 1017061984 \text{ دينار عراقي (عجز) وهذا يعني خسائر}$$

يمكن استخراج الأرباح في اليوم الواحد كالاتي :

الربح لليوم الواحد (m) = مجموع الأرباح السنوية (M) ÷ 365 (عدد أيام السنة)

$$365 \div 1017061984 =$$

$$= 2786471 \text{ دينار عراقي}$$

- التكاليف الثابتة السنوية (F.C) = 309240346 دينار عراقي

يمكن استخراج التكاليف الثابتة في اليوم الواحد كالآتي :

التكاليف الثابتة لليوم الواحد (f.c) = التكاليف الثابتة السنوية (F.C) ÷ 365 (عدد أيام

$$365 \div 309240346 = \text{ (السنة)}$$

$$= 847233 \text{ دينار عراقي}$$

- عدد الغرف المباعة = 36 غرفة عند نسبة اشغال 14 %

الآن نستخرج التكاليف المتغيرة (V.C) السنوي من خلال المعادلة الآتية :

$$R - M = F.C + V.C$$

$$+ V.C 309240346 = -1017061984 - (2332860179$$

$$= 3040681817 V.C \text{ دينار عراقي}$$

ثم نجد التكاليف المتغيرة (V.C) لليوم الواحد من خلال المعادلة الآتية :

التكاليف المتغيرة (v.c) لليوم الواحد = التكاليف المتغيرة (V.C) السنوية ÷ 365

$$365 \div 3040681817 =$$

$$= 8330635 \text{ دينار عراقي}$$

ثم نجد متوسط كلفة الغرفة (السرير) / الليلة (A.V.C) عندما يبيع الفندق (36) غرفة (سرير) /

الليلة عند مستوى اشغال 14 % ، من خلال المعادلة الآتية :

متوسط كلفة الغرفة (A.V.C) = التكاليف المتغيرة (v.c) لليوم الواحد ÷ عدد الغرف المباعة (y)

$$36 \div 8330635 = (A.V.C) \text{ متوسط كلفة الغرفة}$$

$$= 231406 \text{ دينار عراقي}$$

في الخطوة التالية نستخرج معدل سعر الغرفة من خلال المعادلة الآتية :

$$F.C + A.V.C (y) + m = P (y)$$

حيث ان : P = سعر بيع الغرفة

m = الأرباح في اليوم الواحد

y = عدد الغرف المباعة

$$)36) = P (2786471 -) + (36(231406+ 847233$$

$$177538P = \text{سعر البيع للسريير الواحد (دينار عراقي)}$$

الآن نستطيع إيجاد نقطة التعادل بالمعادلة الآتية :

$$P _ A.V.C \div Y = F.C$$

$$231406 _ 177538 \div 847233Y =$$

$$-Y = 15.7 \text{ سرير / الليلة (عدد الغرف)}$$

أما الإيرادات عند نقطة التعادل نستخرجها بالمعادلة الآتية :

$$) R_b = P (y$$

$$36 \times 177538 =$$

$$= 6391368 \text{ دينار عراقي}$$

ونستنتج ان نقطة التعادل سالبة بمعنى ان نشاط الشركة يعاني من خسائر ولم يصل الى نقطة التعادل وهذا يؤكد ويتطابق مع قيمة العجز المؤشر في الجدول رقم (2) ومقداره (-1017061984) دينار عراقي بالرغم ان الفندق يبيع 36 غرفة باليوم ، وسندرس ونوضح أسباب الخسائر عند تحليل النتائج وتفسيرها .

4-3-4 : تحليل النتائج للعوامل المؤثرة في نقطة التعادل

يتضمن تحليل نقطة التعادل دراسة العوامل التي تؤثر عليها والمتمثلة بـ (الكلف الثابتة F.C و السعر للوحدة P و متوسط الكلف المتغيرة للوحدة A.V.C) ، وسيتم تمثيل هذه العوامل الثلاث للسنوات (2018 ، 2019 ، 2020) كما في الجدول الآتي :

جدول (4) / نتائج احتساب نقطة التعادل

السنة	المتغير		
2020	2019	2018	التكاليف الثابتة F.C
847233	790530	732365	متوسط التكاليف المتغيرة A.V.C
231406	156556	182795	سعر بيع الوحدة P
177538	204497	219393	نقطة التعادل Y (الوحدات المباعة)
15	16	20	

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على التطبيقات الرياضية أعلاه لاحتساب نقطة التعادل

يمكن تحليل نتائج الجدول أعلاه وفقاً للقرارات الآتية :

1. نلاحظ ان التكاليف الثابتة تزداد على التوالي للسنوات (2018 ، 2019 ، 2020) مع تناقص عدد الغرف المباعة عند نقطة التعادل يعني وجود علاقة عكسية ، وهذا يخالف ما تم اثباته بالجانب النظري

- بان العلاقة بين الكلف الثابتة وعدد الغرف المبيعة عند التعادل تكون طردية (*). ويمكن تفسي ذلك الى وجود تغير في العوامل الأخرى التي تؤثر على نقطة التعادل إضافة الى فقدان التخطيط الاقتصادي وعدم توافر الدراية العلمية لأهمية استخدامها لنشاط الشركة بالتالي فقدان السيطرة على العوامل المؤثرة فيها.
2. تزداد قيمة متوسط التكاليف المتغيرة لسنة 2019 مقارنة بسنة 2018 وتزداد لسنة 2020 بالنتيجة بينما تخفض حجم المبيعات وهذا يعني وجود علاقة عكسية وهذا ينافي ما تم اثباته في الجانب النظري بكون العلاقة طردية ، الا ان قيمة متوسط التكاليف تزداد لسنة 2020 يرافقها انخفاض في حجم المبيعات مما يدل على وجود علاقة طردية وهذا يتطابق مع ما تم اثباته في الجانب النظري . ويرى الباحث ان السبب في اختلاف القيم في هذا المؤشر يرجع الى جائحة كورونا في سنة 2019 التي اثرت على السوق نشاط الشركة سلبا فضلا عن غياب التخطيط الاقتصادي و المالي . وعدم اعداد دراسة الجدوى للسوق وعدم الالتزام بالموازنة التخطيطية السنوية وعدم اعتماد النظريات الاقتصادية وأسلوب تحليل التعادل في توجيه نشاط الشركة .
3. ينخفض سعر بيع الوحدة لنشاط الشركة بالتوالي للسنوات (2018، 2019 ، 2020) يرافقها زيادة حجم المبيعات عند نقطة التعادل مما يؤشر وجود علاقة عكسية وهذا يتطابق مع ما تم اثباته في الجانب النظري بكون العلاقة بين سعر البيع وحجم المبيعات طردية .
4. يمكن تفسير أسباب العجز والخسائر في سنة 2020 يعود الى ارتفاع التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة مقارنة بالسنوات 2018 ، 2019 ، وفي الوقت نفسه نلاحظ انخفاض في الأسعار ونسبة الاشغال اذ تدنى بيع الغرف الى 15 غرفة لليوم بسبب جائحة كورونا ، مما سبب الخسائر لسنة 2020 في غياب توافر سياسة اقتصادية علمية للشركة .
5. مما ذكر أعلاه مرة أخرى يمكن اثبات عدم وجود الدراية لدى مجلس إدارة الشركة بالنظريات الاقتصادية واستخدام عوامل التكاليف والإنتاج ونقطة التعادل في تعظيم إيرادات و ارباح الشركة وهذا يتحقق مع فرضية الدراسة (ان إدارة شركة فندق المنصور ليست لها الدراية الكافية بعوامل الإنتاج والتكاليف والإيرادات ونقطة التعادل ولا تستخدمها لتعظيم الأرباح (H0)) .
6. تحليل نقطة التعادل يعمل بوجود افتراضات وشروط معينة لتسهيل تطبيقها في تقدير حجم المبيعات والتكاليف والإيرادات وهي غير متوفرة في شركة فندق المنصور بسبب عدم استخدام أسلوب نقطة التعادل في نشاط الشركة وقلة الدراية الكافية بأهمية تطبيقها .
- نستنتج من ذلك انه بالرغم من ان نتائج نقطة التعادل تؤشر المؤشرات السلبية المذكورة اعلاه مع الأسباب التي ذكرت الا انها اثبتت بإمكان استخدام أسلوب نقطة التعادل في نشاط الشركة على ان يتم توفير الشروط

* للاطلاع على العوامل المؤثرة على نقطة التعادل راجع الجانب النظري / المبحث الثالث / فقرة العوامل المؤثرة على نقطة التعادل صفحة (15 - 17)

والافتراضات التي يجب ان تعمل بها لغرض تعظيم الإيرادات ورفع كفاءة أداء الشركة . وهذا يثبت الفرضية (ان عوامل الإنتاج والتكاليف والإيرادات ونقطة التعادل يمكن استخدامها في رفع كفاءة شركة فندق المنصور من الناحية الاقتصادية (H₁)) .

الخاتمة : الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

1. تحققت الفرضية الأولى المتضمنة (ان إدارة شركة فندق المنصور ليست لها الدراية الكافية بعوامل الإنتاج والتكاليف والإيرادات ونقطة التعادل ولا تستخدمها لتعظيم الأرباح (H₀)) .
2. تحققت الفرضية الثانية المتضمنة (ان عوامل الإنتاج والتكاليف والإيرادات ونقطة التعادل يمكن استخدامها في رفع كفاءة شركة فندق المنصور من الناحية الاقتصادية (H₁)) .
3. غياب التخطيط الاقتصادي ودراسة الجدوى الاقتصادية لالية السوق لغرض التنبؤ بالمشاكل والمعوقات وإيجاد الفرص ووضع الحلول لمعالجتها ورفع كفاءة الأداء الاقتصادي لشركة فندق المنصور .
4. اعتمدت إدارة شركة فندق المنصور على الموازنة التخطيطية السنوية في تحديد المصروفات السلعية والخدمية واجور ورواتب العاملين والاندثارات والرسوم والضرائب وغيرها من المصروفات الأخرى ، بالرغم ان فحص الموازنة اظهر تجاوزات لبعض هذه المصروفات وحددت الأسباب لذلك مما يدل وجود ضعف في الرقابة الداخلية وضياع في الأموال .
5. كانت عدد الغرف المتاحة للاشغال بمعدل 262 غرفة متاحة للاشغال في اليوم الواحد في حين الطلب على الغرف لم يتجاوز 84 غرفة بالخصوص سنة 2020 مع داية جائحة كورونا مما يعني ضياع الكلف التي تم تجهيز الغرف الأخرى بالخصوص الكلف المتغيرة للشركة .
6. اظهر التحليل لنشاط شركة فندق المنصور تذبذب كبير في التغيرات التي تحدث على التكاليف الثابتة والمتغيرة والإيرادات ونسب الاشغال وعدم السيطرة عليها مما سبب الحصول على أرباح ليس بمستوى تحقيق الأهداف المرجوة ، وقد اشر نشاط الفندق وجود خسائر في عام 2020 بسبب جائحة كورونا .
7. يلاحظ من خلال التقرير السنوي ان إدارة شركة فندق المنصور تعتمد في أرباحها على مصادر أخرى غير نشاط الفندق والسياحة يسهم في تعظيم أرباحها مثل الاستثمارات المالية في بعض الشركات الأخرى (شركة فلسطين ، شركة جزيرة السندباد ، المصرف المتحد للاستثمار .. الخ) ، وتأجير بعض مرافق الفندق المختلفة (الفاعات ومحلات داخلية وخارجية ، ومطاعم وغيرها من مرافق الشركة) .

ثانيا : التوصيات

1. نوصي مجلس إدارة شركة فندق المنصور بضرورة الاستعانة بالخبراء من الاقتصاديين وخبراء المالية وتعينهم كمدرء في الأقسام الأساسية لغرض العمل على استخدام النظريات الاقتصادية في استثمار الموارد للشركة وتوجيه النشاط بما يسهم في رفع كفاءة الأداء الاقتصادي للشركة.
 2. نوصي مجلس إدارة شركة فندق المنصور بضرورة اعتماد الدراسات الاقتصادية ونظرياتها وتشكيل لجان وفرق عمل من الخبراء الاقتصاديين للمساهمة في تقديم دراسات تهتم باستخدام أسلوب تحليل نقطة التعادل والعوامل التي تؤثر عليها في نشاط الشركة لغرض تعظيم وارداتها ورفع كفاء الأداء الاقتصادي.
 3. نوصي بضرورة اعداد دراسة الجدوى الاقتصادية لالية سوق العمل السياحي وتحديد المشاكل والمعوقات قبل حدوثها ، والتي تسهم في اكتشاف الفرص المستقبلية واستثمارها بشكل امثل وتسهل إمكانية استخدام أسلوب نقطة التعادل لرفع كفاءة الأداء الاقتصادي للشركة .
 4. نوصي بضرورة تفعيل قسم الرقابة الداخلية والاشراف على تنفيذ كافة الخطط الموضوعة والميزانيات التخطيطية وتشكيل اللجان المسؤولة عن تحديد أي خلل وتجاوز على النسب المحددة في الموازنات التخطيطية وغيرها من الإجراءات المتصلة مباشرة بنشاط الشركة .
 5. نوصي باعداد دراسة فنية مسؤولة عن توقع حجم الطلب والتغيرات التي ممكن ان تحدث نتيجة لاي ظرف طارئ وهذه الدراسة تستند على الأساليب الإحصائية والاقتصادية العلمية بشكل سنوي لغرض تحديد حجم العرض الممكن ان تقدمه الشركة بما يسهم في تقليل التكاليف المتغيرة واللازمة لتجهيز الغرف غير المشغولة ان وجدت .
 6. نوصي مجلس إدارة شركة فندق المنصور بوضع الأهداف والإجراءات المتعلقة بتعظيم حجم المبيعات وتقليل التكاليف التي يمكن ان تسهل الوصول للأهداف مما يحقق الأرباح المرجوة ، لان تحديد الأهداف سيحدد الاعمال المطلوب إنجازها من قبل مدرء الأقسام والشعب والعاملين .
- نوصي إدارة مجلس الشركة بضرورة عد النشاط الفندقي المصدر الأساس لنشاطها باعتبار ان الأرباح الأساسية للشركة مصدرها بيع الغرف الفندقية باعتبار ان النشاط الرئيس للفندق هو بيع الغرف للزبائن ، والعمل على استخدام الوسائل التسويقية المناسبة وتقديم العروض والخدمات المختلفة التي تجذب الزبائن .

المصادر والمراجع :

1. ابراهيم سليمان كطف و علي محمد خليل ، مبادئ الاقتصاد الجزئي ، دار ومكتبة الحامد ، عمان - الاردن ، 2004 .
2. احمد فوزي ملوخية ، الاقتصاد الجزئي ، الطبعة الأولى ، مكتب بستان المعرفة ، الإسكندرية ، 2005 .

3. احمد محمد مندور ، النظرية الاقتصادية الجزئية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية ، 2013.
4. جي هولتن ولسن ، الاقتصاد الجزئي - المفاهيم والتطبيقات - ، ترجمة الدكتور كامل سلمان العاني ، دار المريخ ، الرياض ، 2011.
5. ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، دائرة تدقيق نشاط الشركات ، البيانات المالية للسنة المنتهية 2018 ، شركة فندق المنصور (مساهمة مختلطة) - بغداد .
6. ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، دائرة تدقيق نشاط الشركات ، البيانات المالية للسنة المنتهية 2019 ، شركة فندق المنصور (مساهمة مختلطة) - بغداد .
7. ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، دائرة تدقيق نشاط الشركات ، البيانات المالية للسنة المنتهية 2020 ، شركة فندق المنصور (مساهمة مختلطة) - بغداد .
8. رانيا محمود عبدالعزيز عمارة ، مبادئ علم الاقتصاد ، الطبعة الأولى ، مركز الدراسات العربية ، 2016 ، جمهورية مصر العربية .
9. سام ويلسون ونودهاوس ، علم الاقتصاد ، ترجمة مكتبة لبنان ناشرون ، ط 1 ، مكتبة لبنان ناشرون ، بيروت ، 2006 .
10. السيد محمد احمد السريتي ، اسس علم الاقتصاد ، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، 2013 .
11. علي عبد الوهاب نجا و عفاف عبدالعزيز عايد ، الاقتصاد الجزئي ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، 2015.
12. عيد احمد أبو بكر و وليد إسماعيل النفو ، مبادئ التحليل الكمي ، ط 1 ، اليازودي ، عمان -الأردن ، 2009 .
13. مجيد الكرخي ، التحليل الكمي الاقتصادي ، ط 1 ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان - الاردن ، 2010 .
14. محمد طاقة وآخرون ، اساسيات علم الاقتصاد الكلي والجزئي / ط 2 ، اثراء للنشر والتوزيع ، عمان -الاردن ، 2009 .
15. مناور فريح حداد و حازم بدر الخطيب ، مبادئ الاقتصاد الجزئي ، دار حامد للنشر ، عمان - الأردن ، 2013 .

SOURCES AND REFERENCES:

1. Ibrahim Suleiman Qatif and Ali Muhammad Khalil, Principles of Microeconomics, Al-Hamid House and Library, Amman - Jordan, 2004.
2. Ahmed Fawzy Molokhia, Microeconomics, first edition, Orchard Knowledge Office, Alexandria, 2005.
3. Ahmed Mohamed Mandour, Microeconomic Theory, University Education House for Printing, Publishing and Distribution, Alexandria, 2013.
4. J. Holton Wilson, Microeconomics - Concepts and Applications -, translated by Dr. Kamel Salman Al-Ani, Dar Al-Marikh, Riyadh, 2011.
5. Federal Financial Supervision Bureau, Corporate Activity Audit Department, financial statements for the year ended 2018, Al-Mansour Hotel Company (Mixed Shareholding) - Baghdad.
6. Federal Financial Supervision Bureau, Corporate Activity Audit Department, financial statements for the year ended 2019, Al-Mansour Hotel Company (Mixed Shareholding) - Baghdad.
7. Federal Financial Supervision Bureau, Corporate Activity Audit Department, financial statements for the year ended 2020, Al-Mansour Hotel Company (Mixed Shareholding) - Baghdad.
8. Rania Mahmoud Abdel Aziz Emara, Principles of Economics, first edition, Center for Arab Studies, 2016, Arab Republic of Egypt.
9. Sam Wilson and Nudhaus, Economics, translation of the Library of Lebanon Publishers, 1st Edition, Library of Lebanon Publishers, Beirut, 2006.
10. Mr. Muhammad Ahmed Al-Sariti, Foundations of Economics, University Education House for Printing, Publishing and Distribution, Alexandria, 2013.
11. Ali Abdel Wahab Naga and Afaf Abdulaziz Ayed, Microeconomics, University Education House, Alexandria, 2015.
12. Eid Ahmed Abu Bakr and Walid Ismail Alevo, Principles of Quantitative Analysis, 1st Edition, Al-Yazoudi, Amman - Jordan, 2009.
13. Majeed Al-Karkhi, Quantitative Economic Analysis, 1st Edition, Dar Al-Manaraj for Publishing and Distribution, Amman - Jordan, 2010.

14. Muhammad Taqa and others, The Basics of Macro and Microeconomics / 2nd Edition, Ithraa for Publishing and Distribution, Amman - Jordan, 2009.
15. Munawer Fraih Haddad and Hazem Bader Al-Khatib, Principles of Microeconomics, Hamed Publishing House, Amman - Jordan, 2013.