
محاضرات في مادة محاسبة التسيير

مرفقة بتمارين محلولة

موجهة لطلبة السنة الأولى، طور الماستر، شعبة: العلوم المالية و المحاسبية،
تخصص: مالية مؤسسة

من إعداد الدكتورة:عزي فريال منال

الرتبة:أستاذة محاضرة صنف ب

المحور الأول: مقدمة لبعض مفاهيم محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية

1/ مفهوم محاسبة التسيير:

لقد تغير مفهوم محاسبة التسيير من مرحلة إلى أخرى مع التطور الذي شهدته منذ نشأتها رسمياً في الخمسينيات وعبر مراحل تطورها المستمرة، ويمكننا وضع مجموعة من المفاهيم حسب التسلسل الزمني للتطورات التي شهدتها. عرفت محاسبة التسيير عند ظهورها سنة 1950 بأنها: " تطوير وتعديل لبيانات المحاسبة المالية لتناسب مع الاحتياجات الإدارية المتعددة "

ثم عرفت بأنها: " المحاسبة التي تختص بتقديم معلومات مفيدة عن نشاط المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية للإدارة الداخلية من أجل اعتمادها في اتخاذ القرارات الرشيدة ".

وعرفت بعدها بأنها: " نظام متكامل لوظائف المحاسبة و الإدارة معا فهي تبحث في دراسة البيانات المحاسبية الضرورية للإدارة و في البيانات الإدارية الضرورية للمحاسبة ".

كما عرفت في المنظور الحديث بأنها: " نظام شامل للمعلومات بالمؤسسة من خلال نظام المعلومات المحاسبية بكافة فروعها و نظام المعلومات الإدارية بكافة فروعها و هي النظام الذي يتعامل مع كافة العلوم الأخرى كالعلوم الإدارية و الاقتصادية و الإحصاء و علوم الحاسوب وغيرها "

وقد عرفها معهد المحاسبين الإداريين القانونيين (Chartered Institute of Management Accountants) (CIMA) بأنها: " فرع داخلي بالمؤسسة يقدم بيانات للتخطيط و السيطرة على الأنشطة بهدف الاستفادة من الموارد ودعم عملية صنع القرارات الإستراتيجية ".

أما AAA جمعية المحاسبين الأمريكيين (The American Accounting Association)، فتعرفها بأنها: " مجمل الأساليب و الطرق والمفاهيم اللازمة و الضرورية لاتخاذ القرارات المثلى في الجدول الزمني الأمثل ، و عملية التحكم في التقييم و التحليل و شرح و تفسير العمليات بشكل أدق ".

ولقد عرفها معهد المحاسبين الإداريين (Institute of Management Accountants) IMA بأنها: " المهنة التي تقوم على الشراكة في اتخاذ القرارات الإدارية، ووضع أساليب التخطيط و أنظمة الأداء، وتوفير الخبرة لإعداد التقارير المالية و الرقابة لمساعدة الإدارة في صياغة و تنفيذ إستراتيجية المؤسسة و أهدافها ".

وعرفها الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بأنها: " عملية تحديد و قياس و تجميع و تحليل و إعداد و تفسير و توصيل المعلومات المالية و التشغيلية المستخدمة من قبل الإدارة للتخطيط و التقييم و الرقابة بما يضمن الإستخدام المناسب و المسائلة و المتابعة الجيدة لموارد المؤسسة كما تتضمن إعداد التقارير المالية للأطراف الأخرى من غير الإدارة كحملة الأسهم و الدائنين و المكاتب الرسمية و السلطات الضريبية ".

بالنظر للتطورات التاريخية لمفهوم محاسبة التسيير و التعاريف المختلفة للمحاسبين و الأكاديميين و المنظمات المحاسبية نجد أن أغلب التعاريف و خاصة منها الحديثة تتشارك في أن محاسبة التسيير توفر معلومات لدعم إتخاذ القرارات الإستراتيجية الإدارية منها و التشغيلية و الاستثمارية، كما تعمل على حل المشاكل الإدارية من خلال المعلومات و البيانات التي توفرها، كما أن هذه المعلومات تستخدم في تقييم كفاءة عملية التنفيذ، و أن محاسبة التسيير هي

نظام يوفر الدعم لكافة المستويات الإدارية لتحقيق الفعالية في التخطيط و التحكم و التنفيذ و الرقابة و التقييم بهدف التوظيف الأمثل للموارد و تحقيقاً للأهداف الإستراتيجية المسطرة على المدى الطويل، المتوسط والقصير.

2/ أهداف وأهمية محاسبة التسيير:

يتجلى الهدف الأساسي الذي تسعى له محاسبة التسيير في توفير المعلومات و البيانات اللازمة و الضرورية لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة و في الأوقات المناسبة، حيث تساهم في تقديم المعلومات المالية و غير المالية لدعم اتخاذ القرارات في سبيل التخطيط و تحقيق الأهداف طويلة الأجل، و التنظيم و الرقابة و التقييم و تعتبر المعلومات التي توفرها محاسبة التسيير ذات أهمية كبرى خاصة الأطراف الداخلية بالمؤسسة، حيث تساهم في اتخاذ القرارات الرشيدة و يمكن حصر أهم الأهداف و الغايات التي تحققها محاسبة التسيير ضمن مجالاتها الأساسية فيما يلي:

1-2 التخطيط طويل الأجل: تعد مهمة التخطيط طويل الأجل و إعداد إستراتيجية المؤسسة في سبيل تحقيق أهدافها المسطرة من بين أهم الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها على المدى الطويل وهي:

* تعظيم الأرباح.

* المشاركة في البرامج الاجتماعية و المحافظة على البيئة.

* تعظيم قيمة المؤسسة.

2-2 التنظيم و التوجيه و توزيع الموارد: تتمثل طبيعة الموارد المتاحة بالمؤسسة بالمحدودية و من هنا يبرز دور المديرين و المديرين في ضرورة العمل على الاستغلال الأمثل لهذه الموارد النادرة و المحدودة من خلال استخدامها بكفاءة طريقة و أسلوب ممكن لضمان الفعالية المرجوة، وهذا يتطلب ضرورة التنظيم و التوجيه الجيد للأنشطة و الممارسات المختلفة و ترتبط مهام التوجيه و التنظيم و توزيع الموارد بعملية تنفيذ الخطط للوصول للأهداف المسطرة، وهذا كله يتطلب معلومات دقيقة لمحاسبة التسيير في سبيل اتخاذ القرارات المثلى.

3-2 تقييم الإنجاز و الرقابة: لا يتوقف عمل الإدارة عند التخطيط و التنظيم و التوجيه للموارد بل تعمل على معرفة مدى ملائمة عملية تنفيذ الخطط المسطرة و متابعة كيفية تنفيذها، حيث تتلقى إدارة المؤسسة معلومات عن الإنجاز الفعلي للأعمال و تعمل على تقييمها من خلال مقارنتها مع الخطط المسطرة لاستنباط الانحرافات الموجودة بين الإنجاز الفعلي و التوقعات المرسومة ضمن الخطط، كما يتم البحث عن أسباب هذه الانحرافات، خاصة إذا كانت انحرافات كبيرة و بعدها العمل على معالجة هذه الأسباب و تعديل الانحرافات المكتشفة، وهذا ما يطلق عليه بالرقابة على الإنجاز و التقييم، وعادة ما يتم استخدام الموازنات التقديرية و إعداد تقارير تقييم الإنجاز و معرفة مراكز المسؤولية ضمن نظام معلومات منظم للتقييم و الرقابة خاصة بالمؤسسات الكبرى.

3/ علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبات الأخرى

1-3 العلاقة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية : من المعلوم أن هناك علاقة بين كلا المحاسبين، حيث تعتمد محاسبة التسيير على البيانات التي توفرها المحاسبة المالية وتقوم بتفسيرها وتحليلها بشكل دقيق وتفصيلي، لهذا فعملية المقارنة ستدفعنا إلى استنباط العديد من أوجه التشابه وأوجه الاختلاف.

أ- أوجه التشابه: يمكن إيجاز أوجه التشابه بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير في كونهما يتعاملان مع الأحداث الاقتصادية لأعمال الشركات والمؤسسات، فمثلا تقوم محاسبة التسيير بتحديد تكلفة وحدة التصنيع للمنتجات وفي المقابل تقوم المحاسبة المالية بالإفصاح عن التكلفة الإجمالية لهذه المنتجات المصنعة والمباعة، كما تتطلب كلتا المحاسبين أن يتم تحديد الأحداث الاقتصادية للشركة و الإفصاح عنها للأطراف المعنية بها ، أي ضرورة توفير البيانات والمعلومات لفئات معينة قد تختلف من محاسبة التسيير إلى المحاسبة المالية، لكن يظل التشابه قائما في حتمية وضرورة توفير المعلومات اللازمة للفئات المعنية كوظيفة أساسية لكليهما.

ب- أوجه الاختلاف: يمكن حصرها ضمن النقاط الأساسية التالية:

تهدف المحاسبة المالية أساسا الى حساب كل السنوات في نهاية دورة الاستغلال أو النشاط فقيمة ثروة المؤسسة وأملكها تحدد بقيمة نتائجها، في حين تهدف محاسبة التسيير الى توفير تفسيرات لهذه النتائج، فعلى عكس المحاسبة المالية التي تقدم نتيجة عامة، فإن محاسبة التسيير تقوم بحساب النتيجة الخاصة بكل منتج أو خدمة.

تحدد المحاسبة المالية ما ربحناه وما خسرناه ، أما محاسبة التسيير فتفسر لماذا ربحنا؟ ولماذا خسرننا؟ ، فمحاسبة التسيير مثلا تقوم بتحديد إن كان منتج ما مربح والآخر يرفع إلى الخسارة، وتجب عن ما إذا كان الهامش المحقق من خدمة معينة ضعيف والهامش المحقق من خدمة أخرى مرتفعا، و تحدد أسعار البيع بالأخذ بعين الاعتبار عامل المنافسة و المقارنة مع التكلفة المقابلة، كما تجيب عن هل سيكون من المستحسن شراء مادة أو منتج من الخارج؟ حتى وإن كانت عملية إنتاجه تتم داخليا، وهل يجب المحافظة على تصنيع منتج ما تم الاستنتاج بأنه مخرس؟ وهل يمكن الاعتماد على تصنيع منتج جديد؟ أم لا؟ وهل تقبل طلبات اضافية؟ أم لا؟. كل هذه الأسئلة والاستفسارات تجيب عنها محاسبة التسيير، دون المحاسبة المالية التي تقدم نتائج عامة دون أي تفسير أو تحليل أو تقييم، و لقد سميت محاسبة التسيير في مرحلة ما بالمحاسبة التحليلية كونها تبحث في تفسير وتحليل المعلومات والبيانات في سبيل التسيير والإدارة المثلى.

ويمكن إبراز أهم الخصائص التي تميز محاسبة التسيير عن المحاسبة المالية ضمن الشكل الموالي :

الجدول رقم (01): مقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير:

الخاصية	المحاسبة المالية	محاسبة التسيير
المعايير	موجودة وملزمة	غير موجودة
الإلزامية	الزامية	غير الزامية
خصائص البيانات والمعلومات	<ul style="list-style-type: none"> - بيانات عامة اجمالية - بيانات تاريخية - بيانات مالية - بيانات عن النفقات و الايرادات - بيانات موضوعية ويمكن التحقق منها 	<ul style="list-style-type: none"> - بيانات تفصيلية تحليلية. - بيانات عن التكاليف (الماضي، والحاضر والمستقبل). - بيانات مالية وكمية. - بيانات عن التكاليف - بيانات تنسم بالمرونة والسرعة
الهدف من تقديم البيانات	تحديد نتائج أعمال المشروع وتصوير المركز المالي والتدفق النقدي له.	تحديد تكلفة الوحدات المنتجة و المباعه و تكلفة إنتاج الوحدات تحت التشغيل، والرقابة على هذه التكاليف وخدمة القرارات الإدارية.
المستخدمين الأساسيين للمعلومات (المستفيدين الرئيسيين)	المستخدمون الخارجيون كالمستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال والمقرضون والدائنون	المستخدمون الداخليون المسيرين والمديرين
أنواع وفترة التقارير	<ul style="list-style-type: none"> - القوائم المالية - الفترة عادة ما تكون سنوية أو ربع سنوية 	تقارير داخلية * الفترة: كلما دعت الحاجة لذلك

الغرض من إعداد التقارير	هدف عام	عرض خاص لقرارات محددة ومعينة
محتوى التقارير	- تتعلق بمجمل الأعمال التجارية (تجميعية) - تقتصر على محاسبة القيد المزدوج وبيانات التكلفة. - تقوم على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً	- تتعلق بالوحدات الفرعية للأنشطة والأعمال التجارية (جد تفصيلية) - المحاسبة على البيانات ذات الصلة - يرتبط المعيار بالقرارات
عملية التحقق	مدقق من قبل سلطة الائتلاف المؤقتة (Cpa)	لاوجود للتدقيق المستقل

2-3 العلاقة بين محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية: إن طبيعة العلاقة بين المحاسبة التحليلية ومحاسبة التسيير هي علاقة تداخل وترابط هذا ما يجعل عملية الفصل بينها أمراً صعباً للغاية، خاصة أن محاسبة التسيير ما هي إلا إمتداد تاريخي للمحاسبة التحليلية أين أضيف لهذه الأخيرة مجموعة من الأساليب والتقنيات لحساب وتحليل التكاليف والموازنات التقديرية وعنصر للتنبؤ بالمستقبل ما أكسبها صيغة جديدة جعلتها تنفصل عن المفهوم التقليدي للمحاسبة التحليلية.

أ- أوجه الارتباط والتشابه: يمكن حصرها فيما يلي:

- تتضمن محاسبة التسيير نظاماً دقيقاً لتحديد تكلفة المنتجات والخدمات المقدمة، وهذا ما توفره المحاسبة التحليلية بشكل أساسي فهي التي تقدم هذا النوع من المعلومات لمحاسبة التسيير، والتي تساهم في صنع القرارات الاستراتيجية لمحاسبة التسيير كاتخاذ القرار حول تمويل طاقة الانتاج مثلاً، وتحديد أي منتج أو خدمة يتم تصنيعها وأسعارها، وما هي الطريقة الأمثل لتسليم المنتجات التامة الصنع.

- المحاسبة التحليلية هي التي تزود محاسبة التسيير بالمعلومات الضرورية لمساعدة المدراء والمسؤولين في أداء وظائفهم الأساسية من تخطيط ورقابة وتقييم للأداء.

- تلعب المحاسبة التحليلية الوظيفة الاستشارية بالنسبة لمحاسبة التسيير من خلال تزويد المديرين بالمعلومات التي تساعدهم في وضع الخطط وتحديد التكاليف، ووضع أنظمة الرقابة واتخاذ القرارات المختلفة فهي الرابط بين كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير.

ب- أوجه الاختلاف : يمكننا حصرها ضمن الجدول الموالي :

الجدول رقم (02): مقارنة بين المحاسبة التحليلية ومحاسبة التسيير

الخاصية	المحاسبة التحليلية	محاسبة التسيير
الهدف من تقديم البيانات	حساب تكلفة المنتجات التامة والنصف مصنعة، والخدمات المقدمة.	-المفاضلة على أساس البدائل المتاحة ومعالجة المشاكل المحاسبية المطروحة
نطاق الاهتمام	-الاهتمام بالمراكز الرئيسية والمراكز المساعدة -الاهتمام منصب على البيانات التكاليفية وبشكل مباشر على النفقات	-الاهتمام بعدة أقسام داخل المؤسسة أي بجميع جوانب وأنواع النشاط وبمختلف المستويات الإدارية (تصنيف التكاليف حسب مراكز المسؤولية). -تشمل جميع أنواع النشاط من تكاليف ونواتج أرباح وتدفقات نقدية ورأس المال..... الخ
القيود الزمنية	التركيز على فترة حالية أو تاريخية محدودة (شهر أو ثلاثي)	الفترة الزمنية غير محدودة
مستوى الدقة	الموضوعية	الحكم الشخصي والتنبؤ
مستخدمو المعلومات	تعد للاستخدام الداخلي والخارجي	مستخدمون داخليون (إدارة المؤسسة)
اللوائح والقوانين والتعليمات المنظمة	مطلوبة ويجب أن تتماشى مع معايير محاسبة التكاليف (cas) التي أصدرها مجلس معايير محاسبة التكاليف.	-غير مطلوبة وغير منظمة بل تتماشى مع تعليمات وحاجات الإدارة فقط
مصدر البيانات	نظام محاسبة التكاليف كجزء من النظام المحاسبي الكلي للمؤسسة	النظام المحاسبي الأساسي للمؤسسة مع مصادر أخرى كمعدلات الإنتاج والعمالة

المستخدمة في الانتاج.... الخ		
-تركز التقارير على الوحدات الفرعية داخل المؤسسة من أقسام وإدارات وخطوط انتاج -الاعتماد على البيانات التاريخية المجمعة وإعداد التقديرات للمستقبل.	-تركز التقارير على احتياجات المستخدم الداخلي، وتعبر عن التكاليف الفعلية للوحدات والعمليات -تستند على المشاهدات الموضوعية وتعتمد جزئيا على تقديرات حكمية في تحليل التكاليف غير المباشرة	طبيعة التقارير و الإجراءات

4/التطورات الحديثة في محاسبة التسيير : إن الهدف الأساسي لأي مؤسسة اقتصادية هو تحقيق أعلى معدلات ممكنة للأرباح لضمان إستمرارية النشاط والنمو كأهداف اقتصادية، وهناك أكثر من وسيلة لزيادة معدلات الأرباح ويمكن حصر أهمها فيما يلي:

- زيادة الإيرادات من خلال زيادة السعر أو زيادة كمية المبيعات أوهما معا مع تثبيت التكاليف.
- تخفيض التكاليف مع ثبات الإيرادات.
- تخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات.

فقد أوجدت الظروف الاقتصادية المعاصرة هيكلا محددًا يسود الآن في السوق المحلية والدولية وهو هيكل سوق المنافسة الإحتكارية، ففي ظل سوق المنافسة التي تزداد حدة يوما بعد يوم أصبح من الصعوبة بمكان التحكم في مقدار الإيرادات مع العمل على رفعها لزيادة الأرباح، بفعل ظروف السوق وحدة المنافسة التي أصبحت هي من يحدد الحصة السوقية لكل مؤسسة وأسعار البيع فيها، كما أضحت هي المحدد الأساسي للمركز التنافسي لكل مؤسسة، لذلك فلن تكون هناك فرصة أمام إدارة المؤسسة للرفع من ربحيتها إلا من خلال تخفيض التكاليف مع المحافظة على حصة المبيعات السوقية بمواجهة قوية للمنافسين.

ومن هذا المنطلق يسود اليوم اتجاه عام على المستوى الدولي مفاده أن المؤسسات التي ترغب في البقاء في مجال الأعمال يجب أن تفي بثلاثة متطلبات أساسية هي:

- تحقيق رغبات المستهلك.
- تحقيق أفضل جودة ممكنة.
- تخفيض التكاليف.

و هذه المتطلبات قد تبدو متعارضة وصعبة التطبيق لذلك يجب على المؤسسات أن تحقق نوعا من التوازن بينها من خلال البيانات التحليلية لنظام التكاليف وأسلوب التحسين المستمر ، وتخفيض التكاليف لتمكين من مواجهة المنافسة الشديدة من جهة وتضمن بقائها من جهة أخرى.

فلتحقيق هذه الأهداف أصبح من الضروري على المؤسسة في العصر الحالي أن تغير ممارساتها السابقة وتبحث في أساليب وطرق جديدة لإدارة أعمالها بكفاءة عالية، مما تطلب ارتفاع حجم المعلومات الواجب توفرها والمطلوبة من المحاسبين الإداريين ويمكن حصر أهم العوامل التي أدت الى تغير نوعية وحجم المعلومات ضمن العناصر الأساسية التالية:

- ✓ تغير أذواق العملاء إلى الأفضل.
- ✓ انفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض.
- ✓ التغير في التقنية حيث أصبح العالم كقرية صغيرة (دور شبكة الانترنت).
- ✓ التغيرات المتسارعة في الأسواق المالية.
- ✓ ضغط أصحاب المؤسسات على مديري المؤسسات للحصول على عوائد أكبر.
- ✓ التركيز على الجودة والتنوعية.
- ✓ التركيز على الأنشطة.

بفعل كل هذه العوامل والأسباب تجاوزت محاسبة التسيير اهتماماتها التقليدية الضيقة من مجرد أرقام مدرجة لمشاكل معينة الى قياس الأداء والإدارة؛ حيث أصبحت محاسبة التسيير مدرجة بشكل جزئي أو كامل في العديد من المؤسسات ضمن العناصر الأساسية التالية:

1-5 الإدارة القائمة على القيمة: يجب على الإدارة أن تقوم بتحسين قيمة الأعمال للمساهمين، حيث يكمن الدور الأساسي للمديرين غير الماليين في إتخاذ القرارات التي تساهم في الرفع من قيمة المؤسسة وأعمالها.

2-5 أنظمة قياس الأداء غير المالي: أدت قيود المعلومات التي كانت موجودة في السابق إلى تأخر مؤشر الأداء بالنسبة للمؤسسات، مما دفع إلى زيادة التركيز على مقاييس الأداء غير المالية وتعتبر التدابير غير المالية اليوم مصدر قلق كل من المحاسبين والمديرين الماليين.

3-5 نظام إدارة الجودة: يعتبر تحسين جودة المنتجات والخدمات مصدر قلق كبير بفعل التقدم في تكنولوجيات الإنتاج المستمرة وزيادة الحاجة لتحسين الأداء من خلال تقليل التلف مما ساهم في ظهور أدوات إدارة الجودة الشاملة (TQM) (Total Quality Management) ، وفي الوقت المناسب فيما يسمى بنظام JIF (Just in time) وإعادة هندسة أنظمة الأعمال Business Process reengineering (BPR) ، وتقنيات التحسين المستمر مثل Sigx Sigma، ونموذج التميز في الأعمال، حيث ينحصر دور محاسبة التسيير ضمن هذه التقنيات في ضرورة فهم العلاقات بين المحاسبة وتقنيات الإدارة الحديثة.

14-5 الإدارة على أساس الأنشطة : هي منهج يركز على العمليات التجارية الأساسية المطلوبة لإنتاج السلع و الخدمات والحاجة إلى تحديد العوامل الدافعة أو أسباب هذه الأنشطة الأساسية، بهدف القدرة على وضع ميزانية للتحكم في التكاليف بشكل أكثر فعالية من خلال استخدام الأسلوب القائم على الأنشطة.

5-5 محاسبة الإدارة الإستراتيجية : من خلال العمل على تحويل تصورات و اهتمامات المحاسبين والمديرين غير الماليين من المجال الداخلي فقط إلى المجال الخارجي مع الاعتراف بأهمية النظر في عملية التنفيذ وما وراءها من تقييم مستمر لمدى تحقيق الإدارة لأهدافها على طول سلسلة القيمة والعمل على البحث عن طرق وأساليب المحافظة على الميزة التنافسية للمؤسسة.