

الفصل الاول: مدخل عام الى محاسبة التسيير

تهييد:

ازدادت الحاجة الى محاسبة التسيير تحقيقا لمبدأين اساسيين في التسيير (المناجمت).

المبدأ الاول: مالا يمكن قياسه لا يمكن ادارته...بمعنى ان ادارة الشيء مرتبط بمدى ترجمته الى ارقام او في شكل كمي.

المبدأ الثاني: ناتج عن زيادة حدة المنافسة مما يؤدي بجميع المؤسسات الى محاولة خفض تكاليف منتوجاتها تحقيق لمزايا تنافسية، ولا يتأتى هذا الا من خلال مراقبة التكاليف.

1- مفهوم محاسبة التسيير:

رغم مرور حوالي قرن واكثر منذ ظهور مفهوم محاسبة التسيير بشكلها الحديث، الا ان التعاريف التي اسندت لها، غير مختلفة الجوهر وان اختلفت في الشكل، حيث ان معظم تعاريفها اقترنت بالأهداف المنتظرة منها، مما يصعب تعريفها سبب تعدد الاهداف التي يمكن ان تحقيقها والاختلاف في استعمالات المعلومات التي يمكن ان توفرها، وبناء على ذلك يمكن ادراج التعريفين الاتنين للمحاسبة التحليلية:

التعريف الاول: يرى ان محاسبة التسيير هي نظام محاسبي يعمل على تجميع المعلومات، وتصنيفها، وتلخيصها وتحليلها تقرير عنها الى الادارة لمساعدتها على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

التعريف الثاني: يرى في محاسبة التسيير تقنية معالجة المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة الى مصادر اخرى)، وتحليلها من اجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها.

2- نشأة وتطور محاسبة التسيير:

نشأت محاسبة التسيير نتيجة عجز المحاسبة العامة (المالية) في مواكبة التطور الذي حدث خاصة بعد الثورة الصناعية، وما صاحبه من ضرورة وجود محاسبة متخصصة تواكب هذه التطورات.

فتاريخ محاسبة التسيير الحديثة يعود ظهوره الى بداية القرن العشرين في الولايات المتحدة الامريكية مع تطور مدرسة الادارة العلمية لرائدها Frederick Taylor بين سنوات 1880م -1910م، حيث ظهرت طريقة التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات بين التكاليف الحقيقية والتكاليف المعيارية، وقد ساهمت مجموعة من المؤسسات الكبرى في نشأتها، اهمها: شركة

Dupont De Nemours وشركة General Motors وفي بداية الثلاثينيات انتقلت الى اوروبا وبالضبط الى فرنسا التي عرفت ظهور طريقة الاقسام المتجانسة التي تعتمد على حساب التكلفة الكلية، والتي تبناها فيما بعد المخطط المحاسبي العام (PCG) الفرنسي مع تغيير تسميتها الى طريقة مراكز التحليل خلال سنة 1982 من طرف المقدم الجيش الفرنسي Emile Rimailho .

ثم بعد ذلك توالى ظهور مجموعة من الطرق لعل اهمها طريقة التكلفة المتغيرة Direct Costing خلال سنوات الستينات.

ومع اتساع النفوذ الياباني كقوة اقتصادية خلال سنوات السبعينات ظهرت مجموعة اخرى من طرق.

مثل: طريقة التكلفة المستهدفة...

ومع بداية الثمانينات ظهر مدخلا جديدا تنبته المدرستين الامريكية والاوربية عرف بمحاسبة التكلفة على اساس النشاط Activity Based Costing ABC .

اما على الصعيد التطور في التسميات فقد تطور مفهوم المحاسبة التحليلية:

من محاسبة صناعية الى محاسبة تحليلية للاستغلال ثم تحليل التكاليف فتحليل ومراقبة التكاليف واخيرا محاسبة التسيير Comptabilité de gestion وهذه التسميات هي تسميات المدرسة الفرنسية.

اما في المدرسة الانجلوساكسونية فإنها تسمى بمحاسبة التكاليف وهي تختلف عن المحاسبة الادارية اذ ان الاولى هي جزء من الثانية.

نشير في الاخير التي انه توجد مجموعة من العوامل ساهمت في تطور المحاسبة التحليلية ابرزها:

- ✓ زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات.
- ✓ كبر حجم المؤسسات وظهور المؤسسات متعددة الجنسيات.
- ✓ قصر عمر المنتوجات بسبب التطور التكنولوجي .
- ✓ انتشار التكنولوجيات الحديثة في التصنيع وزيادة الاعتماد على الآلات Automatisation

3- اهداف محاسبة التسيير:

تهدف المحاسبة التحليلية الى تحقيق مجموعة من الاهداف لعل اهمها:

- حساب وقياس ومراقبة تكاليف وأسعار تكلفة مختلف المنتوجات.
- توفير قاعدة لتقييم بعض عناصر الميزانية، حيث يقيم مخزون المواد الاولية والبضاعة بتكلفة الشراء، اما تقييم المنتجات بأنواعها فيكون بتكلفة الانتاج كما يتم كذلك تقييم التثبيات التي تقوم المؤسسة بإنجازها لذاتها.
- تفسير الناتج من خلال مقارنة اسعار التكلفة ومختلف التكاليف بأسعار البيع.
- المساعدة على اتخاذ القرارات: بحيث توفر المحاسبة التحليلية معلومات يستند عليها متخذو القرارات من اجل رسم السياسات المستقبلية وكذلك قرارات:

- ✓ المساعدة على تحديد اسعار البيع
- ✓ اعداد الموازنات التقديرية
- ✓ المساعدة على الاختيار بين البدائل الاستثمارية المتاحة.

4- مجالات تطبيق محاسبة التسيير:

يمكن القول انه طالما هناك نشاط فانه هناك تكلفة، وحيثما وجدت التكلفة ظهرت الحاجة الى قياسها وضبطها وتخطيطها ومراقبتها... .

فاستخدام المحاسبة التحليلية لم يعد مقتصرًا على المؤسسات الصناعية بل امتد الى جميع المؤسسات بما في ذلك الخدمية والتجارية والزراعية والمصرفية.

كما ان تطبيقها لم يعد مقتصرًا على المؤسسات الخاصة بل تعداها الى المؤسسات العمومية بنوعها الاقتصادية الهادفة الى تحقيق ارباح وكذا الخدمية غير الربحية ، كما ان حجم المؤسسة لم يعد له معنى في تطبيق المحاسبة التحليلية التي اصبحت ضرورية في المؤسسات سواء الصغيرة، المتوسطة او الكبيرة.

5- دراسة مقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير:

اذا كانت المحاسبة المالية (العامة) الزامية بحكم القانون في اغلبية دول العالم، نظرا لما تهدف اليه من تقديم كشوف وقوائم مالية موجهة للغير في نهاية كل دورة مالية، مما يبرز تسميتها بالمحاسبة الخارجية، حيث تعطي في نهاية الدورة المالية نتيجة اجمالية، بينما تحتاج المؤسسة الى معرفة النتائج الجزئية حسب كل منتج، وتكتمل للمحاسبة العامة، ومواجهة النقائص التي وجهت لها، ظهرت محاسبة التسيير، التي يطلق عليها المحاسبة الداخلية لأنها موجهة للمسيرين كمتعاملين داخليين للمؤسسة تتخذ على اساسها القرارات المتعلقة بحاضر ومستقبل المؤسسة، ورغم اشتراكها في عدة نقاط، فانه هناك نقاط عديدة تفرق بين النوعين من المحاسبة، يمكن تلخيصها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (01): اهم الفروق بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

معايير المقارنة	المحاسبة المالية	محاسبة التسيير
من الناحية القانونية	اجبارية (الزامية)	اختيارية
من ناحية المستخدمين لمعلوماتية	اطراف خارجية: المساهمون، المستثمرون، المقرضون، الضرائب، البنوك...	اطراف داخلية: ادارة المؤسسة
الاهداف	مالية، ضريبية وجبائية تحديد نتيجة الدورة و صافي المركز المالي	اقتصادية وتسييرية (اتخاذ القرارات...)
تصنيف التكاليف او الاعباء	حسب طبيعتها (المجموعة 06 من SCF)	تصنيفات متعددة (حسب الغاية): حسب علاقتها بالوحدة المنتجة حسب سلوكها، الوظيفة... الخ
فترة المعالجة (دورة النشاط)	سنة مالية	فترة تكاليف قصيرة نسبيا: شهر، ثلاثي او سداسي...
من حيث الزمن	الماضي والحاضر - ما حدث فعلا	ماضي- حاضر ومستقبل - ما حدث ويحدث وما سيحدث
حساب النتيجة	بصورة اجمالية وشمولية (نتيجة الدورة)	بصورة تفصيلية: - حسب المنتجات - حسب النشاطات ... الخ
سرية البيانات	بياناتها منشورة وعلنية	بياناتها سرية وداخلية

من ناحية النظم والأدوات	متماثلة ورسمية (الميزانية، حساب النتائج...الخ)	تنظيمها وآلياتها مختلفة ومتعددة (في شكل جداول وقوائم وأشكال)
-------------------------	---	---

6- المفاهيم والمصطلحات شائعة لاستخدام في محاسبة التسيير:

يمكن حصر اهم المفاهيم المتداولة -بصفة مكثفة- على مستوى محاسبة التسيير في العناصر التالية:

1- **العبء (La charge):**

هو مصطلح يستخدم عادة في المحاسبة العامة، فهو كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص المنتجات والخدمات، وحسابات الصنف السادس(6) من النظام المحاسبي المالي SCF كلها عبارة عن اعباء، نذكر: المواد الاولية المستهلكة، اعباء الايجار، اعباء المستخدمين...الخ

2- **الخسارة (La perte):**

هي تضحية اقتصادية بجزء من موارد المؤسسة لا يقابلها منفعة او خدمة، وتحدث عادة نتيجة احداث مفاجئة لا يمكن توقعها مثل: حريق او سرقة، او يمكن توقعها ولكن لا يمكن تجنبها مثل: انهيار الاسعار، حدوث ازمات او نتيجة اهمال وعدم كفاءة.

3- **التكلفة (Le cout):**

هو المصطلح الاكثر تداولاً وانتشاراً في المحاسبة التحليلية، وقد عرفها المخطط المحاسبي العام الفرنسي على انها: مجموع الابعاء المرتبطة بمنتج او امر انتاجي اخر داخل الشبكة المحاسبية، ومن امثلتها: تكلفة الشراء، تكلفة الانتاج...الخ .

4- **سعر التكلفة؛ (التكلفة النهائية) Cout De Revient:**

هو مجموع التكاليف المنفقة على منتج معين بداية بعملية الشراء الى غاية توزيعه، وهو يخص فقط المنتوجات المباعة، ويتم حساب سعر التكلفة بالعلاقة التالية:

- اذا كانت المؤسسة انتاجية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة انتاج المنتج النهائي المباع} + \text{اعباء خارج الانتاج}$$

- اذا كانت المؤسسة تجارية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة شراء البضاعة المباعة} + \text{اعباء التوزيع.}$$

4- **رقم الاعمال؛ Chiffre D'affaire:** هو مبلغ المبيعات معبر عنه بسعر البيع.

$$\text{رقم الاعمال} = \text{حجم المبيعات} \times \text{سعر بيع الوحدة.}$$

5- **هامش؛ La marge:** هو الفرق بين رقم الاعمال وتكلفة معينة غير سعر التكلفة.

مثل :

هامش التكلفة المتغيرة = رقم الاعمال - التكلفة المتغيرة (نتيجة جزئية)

6- النتيجة Le résultat: هي الفرق بين رقم الاعمال وسعر التكلفة .

وقد تكون:

- اما خسارة اذا كانت مدينة، في حالة: مجموع النواتج > مجموع الاعباء.

- اما ربح اذا كانت دائنة، في حالة: مجموع النواتج < مجموع الاعباء.

ولتوضيح هذه المصطلحات، يمكن تسويق المثال الاتي:

مثال توضيحي:

مؤسسة (x) تقوم بإنتاج المنتج (P) انطلاقا من المادة الاولية (M).

خلال الفترة التكاليفية (N) والمقدرة بشهر، قامت المؤسسة (x) بإنتاج، 200 وحدة من المنتج (P)، حيث انه

لإنتاج الوحدة الواحدة من (P) ونستهلك الاعباء الاتية:

اعباء غير مباشرة	اعباء مباشرة	
	ساعات العمل	المادة الاولية (M)
500 دج	ساعة عمل واحدة بسعر 3 دج للساعة	4 وحدات بتكلفة شراء 5 دج للوحدة

المطلوب:

اذا علمت ان: المؤسسة قامت ببيع 150 وحدة بسعر بيع وحدة بسعر قدره 30 دج للوحدة كلفها 650 وحدة من المادة الاولية (M) 150 ساعة عمل، و 50 دج كأعباء توزيع اجمالية، المخزون الاولي من المنتج (P) كان مساويا للصفر.

المطلوب: حدد كل من:

- الاعباء (الممكنة)، التكاليف (الممكنة)، الخسارة، رقم الاعمال، الهوامش (الممكنة)، سعر التكلفة، النتيجة؟، كل ذلك بالنسبة للمنتجات المباعة.

الحل:

➤ الاعباء الممكنة:

✓ المواد الاولية المستهلكة = 650 وحدة × 5 دج = 3250 دج.

✓ اليد العاملة = 150 ساعة × 3 دج = 450 دج

✓ الاعباء غير مباشرة = 500 دج

✓ اعباء التوزيع = 50 دج

➤ التكاليف الممكنة =

✓ تكلفة انتاج المنتجات المباعة = المواد الاولية المستهلكة + اليد العاملة + الاعباء غير المباشرة

✓ تكلفة انتاج المنتجات المباعة = 3250 دج + 450 دج + 500 دج = 4200 دج.

✓ تكلفة الانتاج المباشرة = المواد الاولية المستهلكة + اليد العاملة.

✓ تكلفة الانتاج المباشرة = 3250 + 450 = 3700 دج.

➤ الخسارة:

- انتاج 150 وحدة من المنتج (P) كلف المؤسسة 650 وحدة من (M) بتكلفة اجمالية قدرها: 650
5× دج = 3250 دج.

- ومن المفروض كان يكلف المؤسسة فقط (150 وحدة×(4 وحدات من (M)) 5 × دج بتكلفة اجمالية قدرها: 300 دج.

وبالتالي: قيمة الخسارة (لا تقابلها منفعة) = 3250 – 3000 = 250 دج
(ناتجة عن اهمال او عدم كفاءة كما قلنا)

1- رقم الاعمال: (حجم المبيعات) = عدد الوحدات المباعة × سعر بيع الوحدة

$$= 150 \text{ وحدة} \times 30 \text{ دج}$$

$$= 4500 \text{ دج}$$

2- الهوامش الممكنة:

الهوامش على تكلفة انتاج المنتجات المباعة = رقم الاعمال – تكلفة انتاج المنتجات المباعة.

$$= 4500 \text{ دج} - 4200 = 300 \text{ دج}$$

3- سعر التكلفة = تكلفة انتاج المنتجات المباعة التوزيع (خارج الانتاج)

$$= 4200 + 50 = 4250 \text{ دج}$$

4- النتيجة = رقم الاعمال – سعر التكلفة = 4500 – 4250 = 250 دج.