

المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ميلة
3 السداسي 2024/2023

المحور الأول: مدخل إلى محاسبة التسيير



تمهيد

تحتاج المؤسسات الاقتصادية إلى توفير قدر كبير من البيانات والمعلومات المحاسبية لأداء وظائفها بكفاءة وفعالية، ولا شك أن النظام المحاسبي يعد المصدر الأساسي للحصول على هذه المعلومات وغيرها، التي يمكن استخراجها من البيانات العديدة التي يسجلها المحاسب يوميا والمتعلقة بالأنشطة المختلفة والتي تمثل أساسا هاما لاتخاذ أي قرار ناجح. ورغم أن المحاسبة المالية توفر مجموعة كبيرة من البيانات والمعلومات، إلا أنها عادة ما تكون غير كافية للمديرين والمسيرين في المؤسسة من أجل اتخاذ القرارات التي ستسمح له مستقبلا من تحسين أداء مؤسستهم، لذا يتم الاعتماد على تقنيات محاسبة التسيير للإجابة على أهم التساؤلات الضرورية لاتخاذ القرارات الرشيدة، والتي نذكر منها:

- ماهي تكلفة السلعة أو المنتج، أو الخدمة؟
- ما هي مكونات التكلفة التي يمكن الضغط عليها من أجل تحسين تنافسية المؤسسة؟
- كيف يساهم كل منتج/ خدمة في المردودية الاجمالية للمؤسسة؟

1- التعريف والتطور التاريخي لمحاسبة التسيير**1-1- تعريف محاسبة التسيير:**

من الصعب إيجاد تعريف واحد لمحاسبة التسيير، نظرا لأهميتها الكبيرة والفعالية في العملية الادارية، لذا أطلق عليها مسميات عديدة منها: محاسبة التكاليف أو محاسبة الصناعية، وغيرها من الأسماء، ومن التعاريف الشائعة لمحاسبة التسيير نذكر الآتي:

- محاسبة التسيير تركز على تقديم التقارير إلى الأطراف الداخلية، فهي تقيس وتنتج تقارير عن المعلومات المالية وغير المالية في شكل يفيد المديرين لاتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف المحددة للمؤسسة، تستخدم هذه المعلومات لاختيار ايصال وتنفيذ الاستراتيجية وتستعمل ايضا معلومات محاسبة التسيير لتنسيق القرارات التي تخص عمليات تصميم، انتاج وتسويق المنتجات.
- هي مجموعة المبادئ والأسس المحاسبية اللازمة لتقدير وتجميع بيانات التكاليف وتحليلها وتصنيفها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة سواء كانت سلعة أو خدمة والرقابة عليها، وكذا لمساعدة الادارة للقيام بوظائفها من تخطيط وتنسيق ورقابة واتخاذ القرارات.
- هي تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بمراقبة مردودية المؤسسة ومراقبة المستويات.

1-2- التطور التاريخي لمحاسبة التسيير:

لقد تطورت محاسبة التسيير، والمعروفة أيضا باسم محاسبة التكاليف، على مر السنين استجابة لتغير بيئات العمل والتقنيات والممارسات الادارية، حيث تعمل كأداة حاسمة للمؤسسات لاتخاذ قرارات مستنيرة، وتخصيص الموارد بكفاءة، وتحسين الأداء العام، وفيما يلي نظرة عامة على تطور محاسبة التسيير:

- ما قبل القرن العشرين (البداية المبكرة): يمكن ارجاع جذور محاسبة التسيير إلى الأيام الأولى للتجارة والتبادل التجاري عندما استخدم التجار أساليب المحاسبة الأساسية لتتبع معاملاتهم المالية، ومع ذلك كانت هذه الممارسات المبكرة أكثر تركيزا على المحاسبة المالية ومسك الدفاتر بدلا من تزويد الادارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرار.

- أوائل القرن العشرين (عصر الإدارة العلمية): أكدت مبادئ فريدريك تايلور للإدارة العلمية في أوائل القرن العشرين على الحاجة إلى القياس والتحليل المنهجي لعمليات العمل، شهدت هذه الفترة ظهور أنظمة محاسبة التكاليف التي تهدف إلى تخصيص التكاليف لأنشطة ومنتجات محددة، وكان التركيز على تحسين الكفاءة وتقليل النفقات.
 - عشرينيات القرن العشرين (ظهور التكلفة القياسية): اكتسبت التكلفة القياسية أهمية كبيرة خلال هذه الفترة وقد تضمنت تحديد تكاليف قياسية محددة مسبقا للمواد والعمالة والنفقات العامة ثم مقارنتها بالتكاليف الفعلية وقد أتاح ذلك للمدرين رؤى ثاقبة حول الفروق ومساعدتهم على تحديد مجالات التحسين.
 - من الاربعينيات إلى الخمسينيات من القرن العشرين (حقبة ما بعد الحرب العالمية الثانية): مع التحديات الاقتصادية التي فرضتها الحرب العالمية الثانية، توسعت محاسب التسيير ليشمل دورها اعداد الميزانية و التنبؤ والتخطيط طويل الأجل واكتسبت مفاهيم تحليل التباين والعائد على الاستثمار أهمية في عملية صنع القرار.
 - بداية الستينات إلى بداية الثمانينات من القرن العشرين (الحوسبة والتقدم التكنولوجي): أدى ظهور اجهزة الكمبيوتر إلى ثورة في محاسبة التسيير ، حيث سمحت التطبيقات البرمجية بإجراء حسابات أكثر تعقيدا وتحليل البيانات، واصبحت أنظمة دعم القرار وانظمة المعلومات الادارية جزءا لا يتجزأ من محاسبة التسيير، ما أدى إلى تعزيز جودة وسرعة المعلومات المتاحة للمدرين
 - الثمانينات والتسعينيات من القرن العشرين (التكلفة على أساس النشاط)ABC: عندما أصبحت الأعمال أكثر تعقيدا وتنوعا، أصبحت الطرق التقليدية لتخصيص التكلفة أقل دقة، ظهرت ABC كنهج أكثر دقة لتخصيص التكاليف من خلال تحديد وقياس الانشطة التي تستهلك الموارد.
 - من التسعينيات إلى العقد الأول من القرن الحادي والعشرون (محاسبة التسيير الاستراتيجي): وسعت محاسبة التسيير تركيزها ليشمل التخطيط الاستراتيجي وقياس الأداء، واكتسبت مفاهيم مثل بطاقات الأداء المتوازن ومؤشرات الأداء الرئيسية شعبية، مما مكن المؤسسات مواءمة استراتيجياتها مع الأهداف المالية وغير المالية.
 - 2010 إلى الوقت الحاضر (التكامل مع الاستدامة والحاسبة البيئية وتحليلات البيانات والبيانات الضخمة إلى الوقت الحاضر): مع تزايد المخاوف البيئية تطورت محاسبة التسيير لتشمل التقارير الاستدامة ومحاسبة التكاليف البيئية، حيث تأخذ المؤسسات الآن في الاعتبار الآثار البيئية والاجتماعية لعملياتها في صنع القرار الخاصة بها.
 - الحاضر والمستقبل (الحاسبة والائتمنة المستندة إلى السحابة): تستمر أنظمة المحاسبة المستندة إلى السحابة وتقنيات الائتمنة في تشكيل تطور محاسبة التسيير وتعمل هذه الأدوات على تبسيط جمع البيانات ومعالجتها واعداد التقارير، مما يتيح اتخاذ القرار في الوقت الفعلي وتقليل العمل اليدوي.
- هذا بالإضافة إل العولمة ومعايير المحاسبة الدولية، فمع توسع الأعمال التجارية عالميا، يجب على المحاسبين الاداريين التكيف مع المعايير وانظمة المحاسبة الدولية، مثل المعايير الدولية لا اعداد التقارير المالية IFRS ، التي تؤثر على التقارير المالية وقياس الأداء.

2/ أهداف محاسبة التسيير:

الهدف الأساسي لمحاسبة التسيير هو توفير المعلومات والبيانات اللازمة والضرورية لاتخاذ القرارات المختلفة وفي الأوقات المناسبة، حيث تساهم في تقديم المعلومات المالية وغير المالية لدعم اتخاذ القرارات في سبيل التخطيط وتحقيق الأهداف طويلة الأجل، والتنظيم والرقابة والتقييم وتعتبر المعلومات التي توفرها محاسبة التسيير ذات أهمية كبرى خاصة الأطراف الداخلية بالمؤسسة ، ويمكن حصر أهم الأهداف التي تسعى محاسبة التسيير إلى تحقيقها فيما يلي:

2-1- قياس تكاليف الأداء: حيث أن دورة محاسبة التسيير تبدأ من تحليل وتسجيل وتبويب وتلخيص بيانات التكاليف عن طريق تصميم المستندات والسجلات لإثبات تكلفة كل عنصر وذلك بغرض الوصول إلى تحديد تكلفة كل عنصر وكذلك تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل مراكز التكلفة، أو لتحديد تكلفة كل منتج أو نشاط وبالتالي تحديد التكاليف الاجمالية للإنتاج، لذا يعتبر قياس تكاليف الأداء وسيلة لتحقيق هدفين كبيرين للمؤسسة هما الرقابة والتخطيط.

2-2- المساهمة في تسعير المنتجات: يمكن لمحاسبة التسيير أن تقدم بيانات توضح فيها تكلفة انتاج الوحدة الواحدة من السلع المنتجة أو الخدمة المقدمة مما يساعد الدارة في سياسة التسعير، حيث يغطي سعر البيع تكلفة الانتاج، وتحقيق ربح معين يتحدد تبعاً للظروف الاقتصادية وظروف المنافسة.

2-3- الرقابة على عناصر التكاليف: الهدف من الرقابة على عناصر التكاليف هو تمكين الادارة من تتبع هذه العناصر واكتشاف أي سوء استخدام لعوامل النتاج المتاحة ودراسة مسبباته واتخاذ الاجراءات اللازمة بشأنه، وهذا يتطلب وضع دورات مستندية ووضع معايير للتكاليف وامكانية تحويل البيانات المتوفرة في الدورات المستندية إلى معلومات تقدم للمستويات الادارية في الوقت المناسب.

2-4- المساهمة في اتخاذ القرارات: إن الادارة الناجحة هي الادارة التي تستطيع اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، وبالتأكيد فإن القرار المناسب والصحيح يعتمد على معلومات صحيحة ودقيقة وفي الوقت المناسب وهذا يعتبر من الأهداف الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف، وفي هذا المجال لا يعتمد محاسب التكاليف في المعلومات التي يقدمها للإدارة على البيانات التاريخية المتوفرة في السجلات المحاسبية بل يضيف إليها معلومات تعتمد على خبرته الشخصية وتوقعاته المستقبلية للظروف المتوقعة أن تسود في المستقبل.

3/ العلاقة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية

المعيار	المحاسبة المالية	محاسبة التسيير
الالزامية	إلزامية	غير الزامية
الاطار المنظم لها	النظام المحاسبي المالي	لا يوجد اطار محدد
المستهدفون	الحكومة، المقرضين، المساهمين، المديرين (في الغالب مستخدمين خارجيين)	المديرين، المسؤولين (مستخدمين داخليين)
الدورية	سنوية من 1/1 إلى 12/31	حسب الحاجة
نوعية المعلومات	مالية	مالية وغير مالية
البيانات	تعتمد على بيانات تاريخية	تعتمد على بيانات تقديرية
التقارير	تجميعية (تعد تقريراً عن المؤسسة كوحدة واحدة)	تفصيلية تهتم بالتفاصيل عن أجزاء المشروع كالمنتجات، الأقسام....)
طبيعة التدفقات المسجلة	تدفقات خارجية: شراء وسائل الانتاج، شراء السلع والخدمات، حركة الديون.....	تدفقات خارجية: شراء وبيع السلع والخدمات.. تدفقات داخلية: تدفق المنتجات بين مختلف مراكز المؤسسة

4/ مدخل إلى التكاليف

تتحمل المؤسسة عدة تكاليف في جميع مراحل العملية الانتاجية، والهدف الاساسي من حساب مختلف التكاليف هو الوصول إلى سعر التكلفة، وبالتالي تحديد النتيجة التحليلية، وذلك بعد تحديد أعباء كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة، إذ تحتوي التقارير المحاسبية على مفاهيم ومصطلحات متنوعة للتكلفة ومن يستوعب هذه المفاهيم والمصطلحات من المديرين يستطيع استخدام المعلومات المفورة بشكل أفضل، والفهم العام لمعنى التكلفة يسهل الاتصال بين المحاسبين ومتخذي القرار في المؤسسة الاقتصادية، لذا من الضروري التعرف على المفاهيم الأساسية للتكلفة.

4-1 مفهوم التكلفة: هناك تباين واختلاف كبير بين الاقتصاديين والمحاسبين حول مفهوم التكاليف، حيث يوجد هناك بعض الخلط بين المفاهيم (المصاريف، الأعباء، التكاليف) لهذا ارتأينا قبل التطرق إلى دراسة وتحليل التكاليف وسعر التكلفة أن نوضح الفرق بين هذه المفاهيم:

- **المصاريف:** هي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة (النقود)، والمصرف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل لهذه النقود، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكناً إلا على المدى الطويل، نظراً لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل وبعد دفعها نقداً أو العكس بالنسبة للإيرادات.
- **الأعباء:** العبء يقابله الناتج فهما يعاملان على تحديد نتيجة الدورة، ومن بين الأعباء، استهلاك البضائع أو المواد واللوازم ومخصصات الاهتلاك... الخ، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وسهولة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصيغة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم، إذن فالعبء هو نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والناتج أن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة، فهناك فرق في تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل أو تحميل الأعباء.
- **التكاليف:** التكلفة تضحية ذات قيمة اقتصادية للحصول على منفعة في الحاضر أو المستقبل والتكاليف عناصر أساسية في القدرة التنافسية للمؤسسة وتتصف التكلفة بالخصائص التالية/:

- تعبر عن التضحية الاقتصادية لجزء من الموارد وغالبا ما يعبر عنها بالوحدات النقدية؛
- يقابلها خدمة أو منفعة مستقبلية ضرورية؛
- يمكن التنبؤ بها وتحديد مسبقاً.

إذن التكلفة هي الموارد المضحى بها لتحقيق هدف معين كإنتاج البضائع وتأدية الخدمات، ولكن عند تسجيلها في الدفاتر فهناك حالتان إما تسجل أصل أو نفقة.

الحالة الأولى: تسجل أصل عندما يكون للتكاليف منافع مستقبلية

الحالة الثانية: تسجل نفقة عندما تستهلك منافع التكلفة في نفس الفترة.

4-2 مفهوم سعر التكلفة: هو مجموع التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عمليات اعداده إلى مرحلة وصوله إلى المرحلة النهائية أو هو عبارة عن مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاماً وقابل للبيع، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين اعداد المنتج وبيعه.

تختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية، وهذا بسبب اختلاف وظائف كل منها، ويمكن حساب التكلفة وسعر التكلفة في المؤسسة حسب النشاط كما يلي:

➤ مؤسسة تجارية:

سعر التكلفة = تكلفة شراء الوحدات المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة + مصاريف

ومنه:

تكلف الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة + مصاريف الشراء غير المباشرة

➤ مؤسسة صناعية:

سعر التكلفة = تكلفة الانتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشر + مصاريف التوزيع غير المباشرة

ومنه:

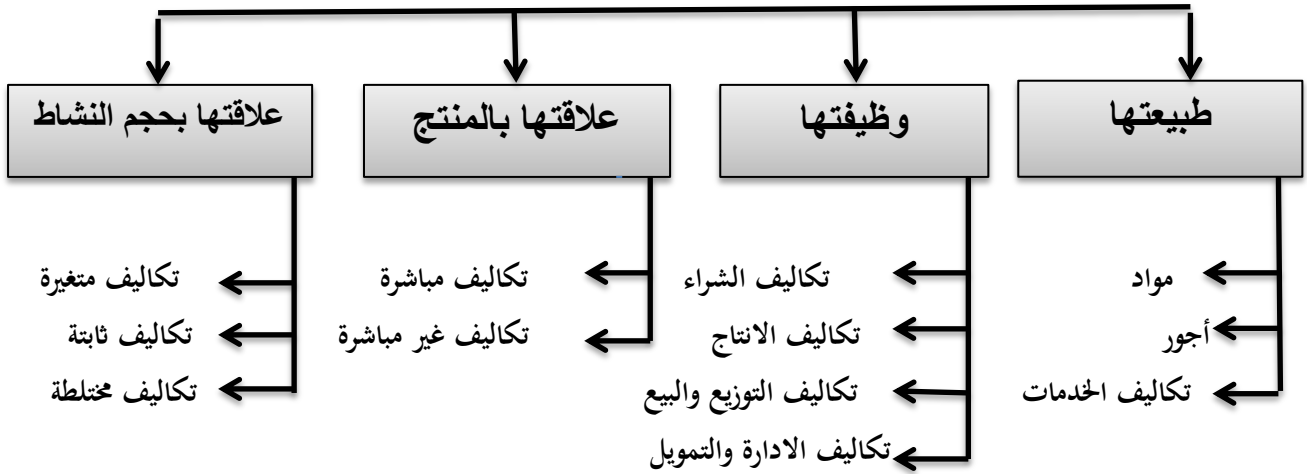
تكلفة الانتاج = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الانتاج المباشرة + مصاريف الانتاج غير المباشرة

تكلف الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة + مصاريف الشراء غير المباشرة

➤ مؤسسة خدمية:

سعر التكلفة = مجموع التكاليف المنفقة على تقديم الخدمة

5- تصنيف التكاليف: يعتمد نظام محاسبة التكاليف على أكثر من أساس لتصنيف نورها فيما يلي:



ملاحظة(1)

تكلفة أي منتج هي مجموع التكاليف: التكاليف الشرائية + الانتاجية + التسويقية + الادارية والمالية

أو: التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة

أو: التكاليف المباشرة + التكاليف غير المباشرة

5-1- تصنيف التكاليف حسب طبيعتها: في هذا الاطار تقسم إلى ما يلي:

أ/ تكاليف المادة الأولية: هي التكاليف المتعلقة بالمواد الخام التي تستخدم لأغراض تحويلية في المؤسسات الصناعية من أجل الحصول على منتج نهائي

- مواد مباشرة: تدخل في تشكيل السلعة ويمكن تحديد نصيب كل وحدة منتجة منها بدقة مثل: القماش في صناعة الملابس، الحطب في صناعة الأثاث.....
- مواد غير مباشرة: تدخل في تشكيل السلعة بشكل غير جوهري ولا يمكن تحديد نصيب كل وحدة منتجة منها بدقة مثل: مواد التنظيف، الوقود، الزيوت، مواد التشحيم.....
- ب/ الاجور (تكاليف العمل): يجمع هذا العنصر مختلف الأجور وكذا المرتبات التي تتحملها المؤسسة والمدفوعة لعمالها من أجل الحصول على خدماتهم.
- أجور مباشرة: مثل أجور العمال الذين يعملون على آلات الانتاج ، بحيث يمكن معرفة الزمن الذي يستغرقه أحدهم في مهمته الانتاجية.
- أجور غير مباشرة: هي الأجور التي تدفع للعاملين في مهام المساندة (لا يعملون مباشرة في الانتاج): مثل أجور عمال النظافة والاشراف...
- ج/ تكاليف الخدمات: تشمل أي مصروف أو عبء أو تكلفة لا تدخل ضمن إطار المادة الأولية أو العمال وتحتاجها المؤسسة من أجل إتمام العملية المباشرة.
- خدمات مباشرة: مثل تكاليف البحوث والتطوير الخاصة بسلعة معينة، التصميمات الهندسية لسلعة معينة...
- خدمات غير مباشرة: وهي التكاليف المتعلقة بالمصنع مثل تكاليف الايجار، الكهرباء، الغاز.....

5-2- تصنيف التكاليف حسب الوظائف: تقسم حسب الوظائف كما يلي:

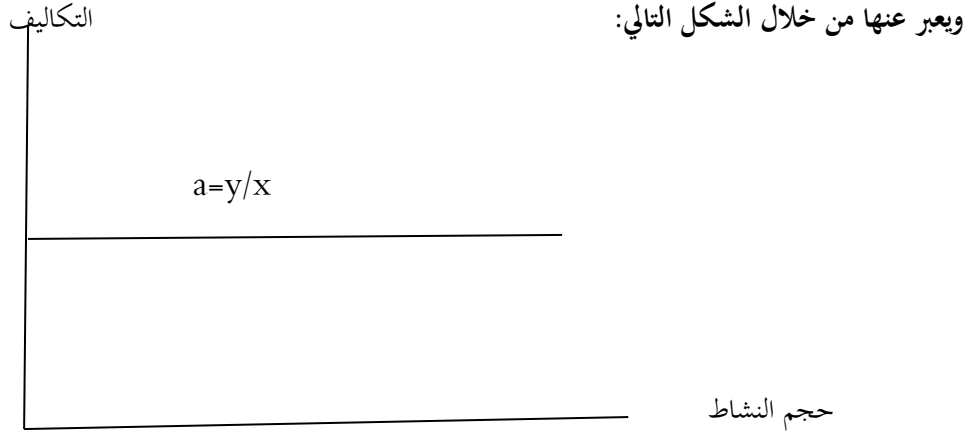
- أ/ تكاليف الشراء (التموين): تعبر عن مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة عند شراء البضاعة أو المواد الاولية أو التموينات.
- ب/ تكاليف الانتاج: تشمل جميع المواد الأولية الرئيسية التي تدخل بشكل مباشر في عملية الانتاج، أو التي تساهم مساهمة فعالة في العملية الانتاجية.
- ج/ تكاليف التسويق والبيع: هي مجموع الأعباء والنفقات المرتبطة بعملية البيع والتوزيع.
- د/ تكاليف الادارة والتمويل: هي كل المصاريف والأعباء التي تنفق على وظيفة التمويل والادارة للمؤسسة والتي ترتبط في أغلب الأحيان بأعمال التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

5-3- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج:

- أ/ التكاليف المباشرة: هي عناصر التكاليف التي يمكن تخصيصها بأكملها لمنتج معين (خدمة معينة) أو التي يمكن ربطها مباشرة وبسهولة بوحدات المنتج النهائي.
- ب/ التكاليف غير المباشرة: لا تكون لها علاقة مباشرة بالوحدة الانتاجية ومثالها نجد: بعض المواد الأولية واللوازم التي لا تكون لها علاقة مباشر بالمنتج.

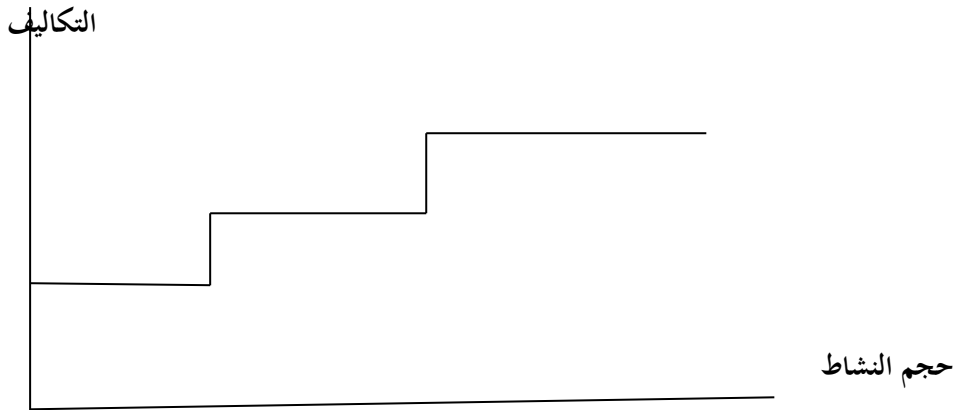
5-4- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

- أ/ التكاليف الثابتة: هي التكاليف التي لا تتغير في مجموعها خلال فترة زمنية معينة (فترة نشاط عادي) بتغير حجم النشاط وذلك في ظل ظروف معينة مثل: اهتلاك الأصول الثابتة، مصاريف الايجار، أقساط التأمين، بعض أنواع الضرائب....



ملاحظة (2)

يزيد المصروف الثابت في لحظة زمنية معينة حينما تستغل الطاقة الانتاجية القصوى (تقاس بعدد ساعات الآلة واليد العاملة) بنسبة 100%، وزيادة الانتاج يتطلب توسعة وذلك كالتالي:



ملاحظة (3)

لا تزيد التكاليف الثابتة بزيادة الانتاج عندما توجد طاقة انتاجية غير مستغلة، بل تزيد عندما يتم تجاوز الطاقة الانتاجية.

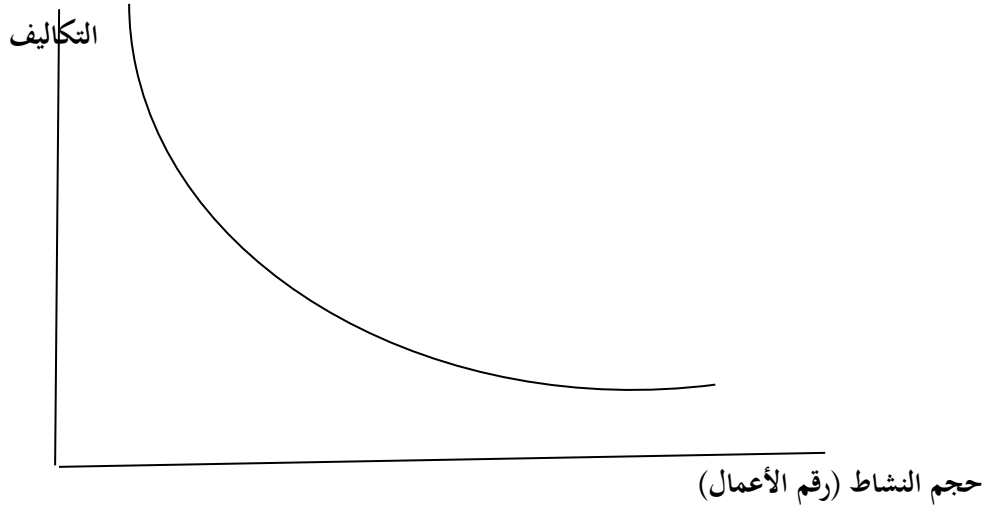
ملاحظة (4)

نصيب الوحدة الواحدة من التكلفة الثابتة، يجيب على السؤال كم يوجد من تكاليف ثابتة في كل 1 دج من رقم الأعمال؟، وهو قيمة متناقصة أي كلما زاد حجم النشاط (رقم الاعمال) تنقص تكلفة الوحدة الثابتة.

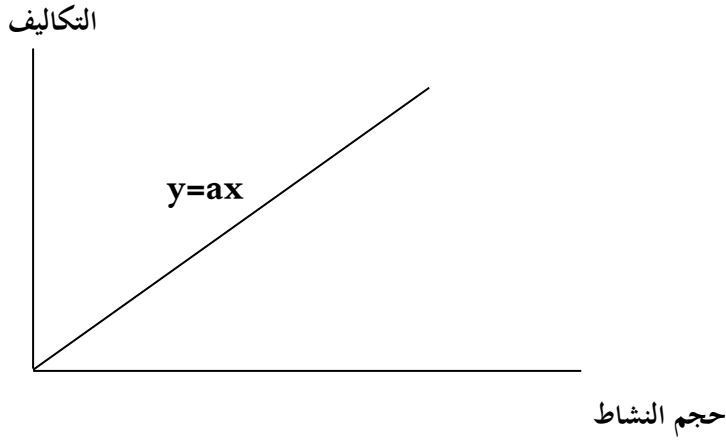
وتحسب كما يلي:

نصيب الوحدة الواحدة من التكلفة الثابتة = المصاريف الثابتة / رقم الأعمال

ويعبر عنها بالمنحنى التالي:



ب/ التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير قيمتها مباشرة وبنفس النسبة عندما يتغير حجم النشاط. ويعبر عنها من خلال الشكل التالي:

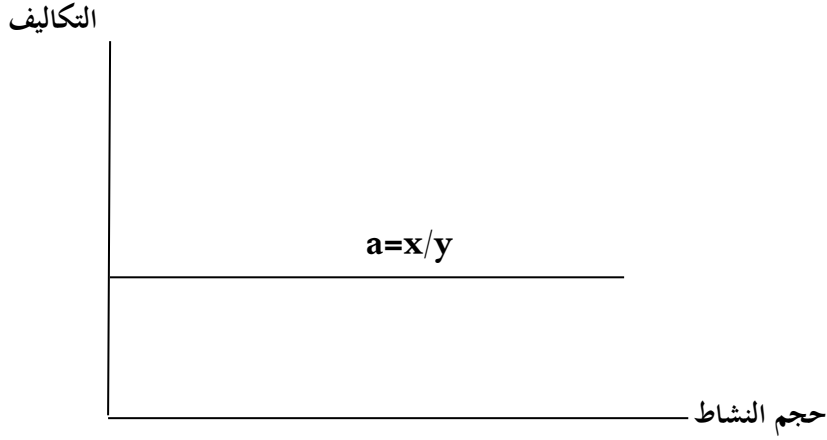


حيث:

مجموع التكاليف الاجمالية = التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة

ملاحظة (5)

نصيب الوحدة الواحدة من التكلفة المتغيرة ثابت كما يوضحه المنحنى الموالي:



ملاحظة (6)

نصيب الوحدة الواحدة من التكلفة المتغيرة ثابت، ونصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة متناقص (يتناقص مع زيادة حجم النشاط)

ج/ التكاليف المختلطة:

هناك مصاريف وأعباء تنفقها المؤسسة يكون منها جزء ثابت وجزء آخر متغير، يعبر عنها من خلال المنحنى البياني التالي:

