المحاضرة الأولى: مدخل لمحاسبة التسيير

تحتاج المؤسسة في تسييرها إلى معلومات مالية وأخرى غير مالية تساعد على تحليل ومعالجة المشاكل بتخفيض درجة عدم التأكد، وغالبا ما توفر المحاسبة الكثير من هذه المعلومات الضرورية وذلك في شكلين رئيسين هما : **محاسبة التسيير** و**المحاسبة المالية**، كما تعد المحاسبة التحليلية جسرا ممتدا بين الاثنتين. فالمعلومات المحاسبية تؤدى ثلاث وظائف مختلفة :

أ. تزويد الأطراف الخارجيين (المساهمين، الدائنين ومختلف الهيئات التنظيمية)... بمعلومات من أجل قرارات الإقراض و الاستثمار؛

ب. تقدير تكلفة المنتوجات والخدمات التي تقدمها المنظمة؛

ج. توفير معلومات يستعملها المسيرون الداخلين المسؤولون عن التخطيط، المراقبة، صنع القرارات وتقييم الأداء.

وسنحاول فيما يلي التعرف على كل شكل من الأشكال المذكورة آنفا للمحاسبة، العلاقة التي تربط بين هذه الأشكال ونوعية المعلومات التي يقدمها كل شكل منها، كما سنوضح بعض المفاهيم الجوهرية والتي سوف تساعدنا في تعيين موقع ونطاق محاسبة التسيير فيها ..

Financial Accountingالمحاسبة المالية

تعتبر المحاسبة المالية بمثابة الأصل الذي تفرعت منه الفروع الأخرى للمحاسبة، تهتم بتحليل وتسجيل وتبويب أو لتصنيف العمليات المالية التي تحدث خلال الفترة المحاسبية بين المؤسسة والغير وذلك من اجل إعداد تقارير مالية تتضمن معلومات مالية عن نتيجة نشاط المؤسسة ومركزها المالي، لذلك يتركز الهدف الرئيسي لهذا الفرع من فروع المحاسبة بالإضافة إلى حماية أصول المؤسسة على قياس الربح او المركز المالي للمؤسسات الاقتصادية .

أن **الهدف الأساسي للمحاسبة** المالية هو التعرف على نتيجة النشاط من ربح أو خسارة هذا بالإضافة إلى :

-تسجيل جميع العمليات المالية عند حدوثها مباشرة ووفق تسلسل زمني بهدف الرجوع إليها عند الحاجة.

-تبويب وتصنيف العمليات المالية بهدف التعرف على مديونية ودائنية المؤسسة ومعرفة مالها من أصول وما عليها من التزامات.

-استخراج نتيجة نشاط المؤسسة وبيان مركزها المالي للتعرف على موجودات والتزامات المؤسسة وما طرأ عليها من تغير منذ نهاية الفترة المالية السابقة وحتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي الجديدة.

-مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة ورسم السياسات المستقبلية وهذا من خلال التقارير المالية التي تقدمها المحاسبة لإدارة المؤسسة.

–توفير معلومات تخدم أغراض فئات من داخل المؤسسة وأخرى من خارجها كالعاملين والملاك الحاليين والمتوقعين والجهات الحكومية وغيرها.

فالمحاسبة المالية تهدف أساسا إلى خدمة الأطراف الخارجية يهمهم أمر الوحدة الاقتصادية، بينما المحاسبة التحليلية ومحاسبة التسيير تهدفان أساسا إلى خدمة أغراض داخلية تتعلق بتخطيط وإدارة ومتابعة وتقييم أداء الوحدة الاقتصادية وأنشطتها الفرعية، وما يتم اتخاذه في شأن كل ذلك من قرارات.

المحاسبة التحليلية(محاسبة التكاليفCost Accounting)

تعتبر محاسبة التكاليف أحد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة، وقد ارتبط هذا الفرع في البداية بالمؤسسات الصناعية نظرا لطبيعة هذه المؤسسات وخصائصها، ولكن مع الانفتاح العالمي وزيادة حدة المنافسة وسعي إدارة المؤسسات في القطاعات المختلفة إلى تقليل وضبط التكاليف بهدف الحصول على مركز تنافسي قوي، أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بفرع محاسبة التكاليف لما له من دور في تزويد إدارة المؤسسات بالمعلومات المختلفة اللازمة لتخطيط ورقابة التكاليف واستغلال موارد المؤسسة الاستغلال الأمثل.

ورغم ظهور المحاسبة التحليلية منذ زمن بعيد، إلا أن التعاريف التي أسندت إليها لا تختلف في المضمون وإن اختلفت في الشكل و هذا بسبب تعريفها من خلال الأهداف المنتظرة منها.

لذا نجد لها عدة تعريفات بسبب تعدد الأهداف التي يمكن أن تحققها والاختلاف في استعمالات المعلومات التي يمكن أن توفرها.

–محاسبة التكاليف هي تقنية تحليل الأعباء والمنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة، وكذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال.

–تعرف المحاسبة التحليلية بأنها تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية ومن مصادر أخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة.

–هي المحاسبة التي تقيس وتسجل معلومات مالية وغير مالية تتعلق بتكلفة اكتساب أو استهلاك الموارد في المنظمة.

–محاسبة التكاليف هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي.

–محاسبة التكاليف هي تجميع و تخصيص و تحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة

لإعداد التقارير الخارجية و للتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية و لاتخاذ القرارات الخاصة .

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول أن المحاسبة التحليلية عبارة عن تقنية تحليل، ومعالجة للمعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، وهذا بغرض تحديد، أو حساب التكاليف أو التكلفة النهائية وبعض المؤشرات التسييرية التي يمكن الاعتماد عليها كلوحة قيادة للتسيير الجاري في المؤسسة ومقارنتها مع مثيلاتها الرائدة في القطاع، ويكون ذلك من خلال تحليل الأعباء والانحرافات، وحساب المردودية.

والمستفيد بالدرجة الأولى من المحاسبة التحليلية، هو إدارة المؤسسة نظرا لما توفره من المعلومات والتحليلات التي تفيد في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.

كما لا يجب أن تكون نظرتنا للمحاسبة التحليلية، على أنها عبارة عن أداة لحساب ودراسة التكاليف والتكلفة النهائية، فهي أوسع وأشمل من ذلك، بحيث تقوم بمد الإدارة بكل المعلومات اللازمة لنشاط ما، وهذا قصد متابعته، والتعرف على نقاط القوة وتشجيعها والقضاء على نقاط الضعف.

أهم **أهداف المحاسبة التحليلية:**

أ. تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها : ويمكن تجزئة هذا الهدف إلى النقاط التالية :

- تحديد كلفة الإنتاج واحتساب كلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى؛
- تحديد كلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية؛
- مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.

ب.ضبط ورقابة عناصر التكاليف :إن استخدام المحاسبة التحليلية يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء الغير مباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة، ذلك يؤدي إلى الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير والإسراف في المواد، متابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال، والتحكم في الأعباء الغير مباشرة، هذا يؤدي إلى زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة.

ج. تحليل الانحرافات وإعداد التقارير :إن القيام بتجميع وتحليل البيانات والمعلومات التكاليفية ومقارنتها بالمعايير المعتمدة، تمكن القائمين على المؤسسة من عدة استنتاجات ومقارنة مختلف عناصر التكلفة، ومن ثم تحديد الانحرافات والعمل على تحليلها وتحديد أسبابها والمسئولين عنها، واتخاذ كل الإجراءات والقرارات الكفيلة بتصحيح الوضعيات وتدارك النقائص المسجلة، ويتم ذلك بإعداد تقارير دورية تمكن المستويات الإدارية العليا من مراقبة

مدى نجاح الخطط المعدة و نجاعة الأساليب المطبقة في قياس التكلفة والموازنات التقديرية، وحسن الأداء على مستوى كل المراكز الإنتاجية والخدماتية .

د. ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط : إن لاتخاذ القرارات أثر على مستقبل المؤسسة ويمس كل الأنظمة المسيرة لها، لذا فإن توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية التي تتوفر فيها الدقة الوقت المناسب لاتخاذ القرارات وإعداد السياسات والخطط والموازنات التقديرية، يعد مطلبا حيويا في المؤسسة لمختلف مستويات الإدارة.

هـ– توفير قاعدة لتقييم بعض عناصر الميزانية :من بين أهداف المحاسبة التحليلية هو اقتراح طرق تسمح بحساب تكاليف المخزونات، مما يبين ضرورة المحاسبة التحليلية ضمن نظام معلومات المؤسسة، بما أن التقارير المالية التي يجب أن تعد وتقدم من طرف المحاسبة العامة لمختلف المستعملين الخارجين ، يجب أن تتضمن قيمة المخزونات و هذه المهمة لا يمكن أن تنفذ إلا من طرف المحاسبة التحليلية، و لا يقتصر التقييم على المخزونات فقط، بل انه يسمح أيضا بتقييم الاستثمارات المنجزة من طرف المؤسسة لنفسها.

2وظائف المحاسبة التحليلية: للمحاسبة التحليلية عدة وظائف أهمها :

. **وظيفة تسجيلية**:تقوم محاسبة التكاليف بتسجيل عناصر النفقات المختلفة وتجميعها وتحليليها، وكذلك تقوم بإثبات وتبويب وتحليل البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف بشكل تحليلي.

. **وظيفة تحليلية**: حيث يتم إعداد قوائم تكاليف تحليلية تظهر التكاليف الفعلية محللة الى تكاليف معيارية وانحرافات تعديل المعايير وانحرافات التشغيل كما يمكن تحليل الانحرافات الإجمالية الى أسبابها أو عواملها الأولية.

. **وظيفة رقابية**: تعتبر محاسبة التكاليف أداة تحليلية ورقابية هامة على استخدام الموارد في المشروع، وتتحقق دورة الرقابة من خلال ترشيد عناصر التكاليف وإعداد الموازنات التخطيطية المرنة، وأيضا أثناء التشغيل من خلال إبراز انحرافات التشغيل بين الأداء الفعلي و الأداء المخطط و تحديد الأسباب والمسببين وأماكن وقوعها.

. **وظيفة إخبارية (إعلامية)**: من المهمات الأساسية لمحاسبة التكاليف هي إعداد تقارير و كشوفات أداء استخدام عوامل الإنتاج، وفقا لنماذج تحليلية مختلفة تتضمن أرقاما ومؤشرات مختلفة بحيث تقدم تفسيرات ودلالات عن مدى الكفاءة في استخدام المستلزمات السلعية والقوة العاملة والطاقات الإنتاجية المتاحة.

Management Accountingمحاسبة التسيير

لا يوجد في الواقع تعريف شامل وموحد لمحاسبة التسيير، فاتساع نطاقها وتعدد أهدافها وتداخل حدودها كذلك طابعها الديناميكي وأيضا احتوائها على فروع عديدة من مختلف العلوم جعل العديد من المتخصصين

يختلفون في تعريفها، إضافة إلى وجود خلط في المفاهيم بينها وبين مختلف التخصصات الأخرى فهناك من يرى بأن محاسبة التسيير هي محاسبة التكاليف وهناك من يرى بأن مراقبة التسيير هي نفسها محاسبة التسيير والفرق الوحيد بينهما هو في التسمية فقط .ولقد وردت عدة تعاريف لمحاسبة التسيير وفيما يلي نذكر بعضا منها:

فقد عرفت محاسبة التسيير بأنها عملية تحديد، قياس، تحليل، تفسير، وإيصال المعلومات لتحقيق أهداف المنظمة. ومحاسبة التسيير هي جزء من العملية الإدارية ويعتبر القائمون بها طرف استراتيجي هام في الفريق الإداري للمنظمة

ولها خمسة أهداف هي :

-توفير المعلومات لاتخاذ القرارات والتخطيط، والمساهمة المسبقة في هذه العمليات كجزء من فريق الإدارة؛

- مساعدة المسيرين في إدارة ومراقبة العمليات؛

- تحفيز المسيرين والموظفين الآخرين على توجيه مجهداتهم نحو تحقيق أهداف المنظمة؛

- قياس أداء الأنشطة، الوحدات الفرعية، المسيرين والموظفين الآخرين داخل المنظمة؛

-تقييم الوضعية التنافسية للمنظمة والعمل على ضمان تنافسية المنظمة في قطاعها على المدى الطويل.

و لقد ألحق معهد محاسبي التسيير التعريف التالي بمحاسبة التسيير: محاسبة التسيير هي دور البناء الداخلي لمتهني المحاسبة والمالية الذين يعملون داخل المنظمات .حيث يشارك هؤلاء في تصميم وتقييم عمليات المؤسسة، التنبؤ ووضع الميزانيات، تنفيذ ومراقبة الضوابط الداخلية وكذلك تحليل، توليف وتجميع المعلومات للمساعدة في الوصول إلى القيمة الاقتصادية.

وعلى الرغم من الاختلاف بين الباحثين المختصين في صياغة التعاريف لمحاسبة التسيير إلا أن هناك اتفاق ظاهر وواضح حول الهدف المتمثل في توفير مختلف المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لمساعدة المسيرين في اتخاذ قراراتهم الإدارية بل والمساهمة في ذلك في إطار تنفيذ الإستراتجية المخططة وتحقيق الأهداف المسطرة على مستوى كل المراحل تخطيط، تنفيذ، مراقبة وتقييم.

وبناءا على ما تقدم يتضح أن هناك علاقة وثيقة متشابكة بين أنشطة محاسبة التسيير و محاسبة التكاليف **(علاقة متكاملة)**، وعلى هذا الأساس فإن الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة الإنتاج الذي حدث في الفترة السابقة من أجل تحديد ثمن بيعه وقياس هامش الربح، إضافة إلى تقييم مخزون آخر مدة، ولكن هذه البيانات المقدمة من طرف محاسبة التكاليف تعتبر قاصرة لتحقيق أهداف الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وهذا ما تحققه محاسبة التسيير من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها للإدارة العليا والتي تستند في معظم الأحيان إلى البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف، كما أنها تهتم بالأحداث المستقبلية .

وعلى الرغم من تشابه أهداف المحاسبتين إلا أن هذا لا يمنع من وجود بعض الاختلافات تتلخص وفقا لمجموعة من المعايير في الجدول التالي:

الجدول رقم(1):أوجه الاختلاف بين المحاسبة التسيير ومحاسبة التكاليف

معايير التفرقة	محاسبة التسيير	محاسبة التكاليف
-الهدف	المفاضلة بين البدائل المتاحة ومعالجة المشكلات المحاسبية.	تحديد تكاليف الإنتاج
-مجال الاهتمام	أقسام متعددة في المؤسسة ومختلف مستويات الإدارة.	الأقسام الإنتاجية.
-النطاق	مراكز المسؤولية والرقابة وتقييم الأداء والتخطيط ووضع القرار.	التكلفة بكل أنواعها .
القيود الزمنية	الفترة الزمنية غير محددة.	الفترة المحاسبية المحددة .
-درجة الدقة	تتسم بالحكم الشخصي في التنبؤ.	الموضوعية .