

الفصل الأول: مدخل إلى محاسبة التسيير

تمهيد:

قانونياً، تعتبر المؤسسة الاقتصادية ملزمة بمسك مختلف الدفاتر المحاسبية المتعارف عليها كاليومية ودفتر الأستاذ في إطار المحاسبة العامة أو المحاسبة المالية، هذه الأخيرة تضمن الإطار التصوري والطرق المعتمدة وفق المخطط المحاسبي المعتمد في كل دولة، حيث يمكن لهذا الجهاز - المحاسبة المالية - إمداد المؤسسة بمختلف المعلومات خاصة في الجانب المالي وبالتالي يساعد المديرين على معرفة الاتجاه الذي تسير فيه المؤسسة، ومن أبرز هذه المعلومات ما تعلق منها بمعرفة النتائج المالية المحققة خلال الدورات المحاسبية المختلفة. ولكن من المعروف أنه في كثير من الأحيان بل في غالبها لا تكون هذه المعلومات كافية بالنسبة للمديرين والمديرين (يقصد هنا المعلومات المتأتية من جهاز المحاسبة المالية)، ذلك أنهم بحاجة إلى معلومات أكثر تفصيلاً وتساعد على عملية التحليل وبالتالي اتخاذ القرارات التي تسمح من تحسين الأداء في المستقبل. ومن هنا يمكن أن نكون أمام مجموعة من الأسئلة تكون منصبة حول التكاليف وكيفية تحققها في المؤسسة:

- ما هي التكلفة سواء تعلق الأمر بالمنتج أو الخدمة؟
- كيف يساهم كل منتج (خدمة) من منتجات المؤسسة (خدمات المؤسسة) في المردودية المحققة؟
- ما المكونات المختلفة للتكلفة... إلخ؟

مما سبق يمكن القول أنه إذا كان النظام المحاسبي أحد أهم المصادر لإنتاج معلومات مفيدة في اتخاذ قرارات اقتصادية تؤثر في رفاهية الفرد والمجتمع، فإن محاسبة التسيير تعد من أهم أركان هذا النظام، حيث تختص بتوفير المعلومات الملائمة في الوقت المناسب للقائمين على اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

1. أهم المحطات التاريخية لمحاسبة التسيير:

ظهرت محاسبة التسيير بداية في الشركات ولكنها لم تكن معروفة في بهذا الاسم، فقد برزت في البداية مصطلحات المحاسبة الصناعية، المحاسبة التحليلية، ناهيك عن المصطلح المعتاد "حساب التكلفة" (طرق حساب التكاليف أو محاسبة التكاليف) والتي تتمثل في المصطلحات التي سبقت استخدام التعبير الأكثر شيوعاً اليوم، أي محاسبة التسيير أو المحاسبة الإدارية.

• خلال القرن التاسع عشر، تبنت الشركات الصناعية الكبرى على التوالي نظام المحاسبة للمحاسبة الصناعية (من محاسبة القيد المزدوج). تم دمج المحاسبة المالية والمحاسبة الصناعية بهدف إدارة التكلفة الحقيقية حيث كانت مسألة توزيع المصاريف العامة بالنسبة للشركات في ذلك الوقت تمثل مشكلة كبيرة لحساب التكلفة الكلية التي تهدف إلى تحديد سعر البيع.. (على غرار حالة شركة Saint-Gobain سنة 1820 ، و Baccarat سنة 1822 ، و Le Creusot سنة 1825). حيث تم استخدام هذا المصطلح مع منتصف القرن التاسع عشر (1860) فالوجه الشائع قبل ذلك كان المحاسبة التجارية وذلك تبعاً للنمط الاقتصادي السائد قبل قيام الثورة الصناعية (أي عمليات البيع والشراء بالخصوص) وبالتالي ومع ظهور الثورة الصناعية في إنجلترا ثم توسعها في كامل أوروبا جاءت فكرة أو عملية التصنيع وبالتالي ظهرت مصطلحات جديدة في الفكر الصناعي كسعر التكلفة مثلاً.

• تتيح القوانين التي تستند إليها المحاسبة الصناعية متابعة المواد الخام في عملية التحويل، مهما كانت بسيطة أو معقدة ومتنوعة، مهما كانت نادرة أو مهما كانت عديدة، من وقت تنفيذها وحتى اليوم الذي يمكن تسليمها فيه للمستهلكين. الغرض من جميع هذه العمليات في المحاسبة الصناعية هو توفير حساب دقيق، عن طريق التطبيق لإجمالي للمبالغ التي أنفقتها المؤسسة وتم تسجيلها في المحاسبة المالية، أي مختلف النفقات المسجلة سلفاً في جهاز المحاسبة العامة أو المالية.

• تقترح المحاسبة الصناعية الحصول على سعر التكلفة للمنتج أو الخدمة وبالتالي سعر التكلفة الصناعية الذي يمثل مجموع المصاريف التي كان على قسم الإنتاج تحملها لتسليم المنتج المصنوع دون ربح أو خسارة إلى القسم التجاري أو قسم المبيعات. لذلك يمكننا القول أن المحاسبة الصناعية هي محاسبة سعر التكلفة. ففي القرن التاسع عشر، طور المصنعون أنظمة حساب التكلفة وكتبوا كتباً وأبحاثاً عرضوا فيها أساليبهم وتقنياتهم، مما ساهم في نشرها. وقد نشر Jean-Baptiste Payen ، كتاباً سنة 1817 يشرح فيه حساب أسعار التكلفة ويقدم ثلاثة أنظمة محاسبية بما في ذلك نظام محاسبة بطبيعته مخصص لحساب سعر التكلفة. فالباحث بالأساس يتحدث عن المحاسبة المالية والتي - يرى بأنها تسجل كل ما يحتفظ به التاجر وما يتبعها من عمليات مختلفة؛ فهي تختص بالمشتريات والمبيعات والمصروفات والإيصالات والحسابات الشخصية والعامة وأيضاً المحاسبة العينية، وبالتالي ينظر لها على أنها محاسبة القيمة (القياس في وقتنا الحالي).

• إن معرفة ما سبق يمكن فيما بعد من تحليل كل مادة وكل قوة عاملة وأيضاً استخداماتها، لقياس ما يتم استهلاكه وتوزيعه على كل منتج من أجل حساب التكلفة، وأخيراً معرفة التكلفة النهائية للمنتج أو

الخدمة، ومنه نلاحظ أن المحاسبة المالية وحساباتها هي الركيزة الأساسية في معرفة سعر التكلفة لمختلف المنتجات.

• مما سبق يمكن القول إن الثورة الصناعية تميزت بظهور أنظمة المحاسبة التي تسمح بحساب التكاليف في الشركات (Nikitin, 1992) كما استمرت هذه الأساليب في الانتشار في بداية القرن العشرين ولكن مع تطورات ملحوظة.

• وفقًا لـ (Burlaud & Simon, 2003)، تبنت الشركات تدريجيًا إجراءات بالاعتماد على نظام معلومات داخلي تطور بمرور الوقت، وبالتالي الانتقال في الواقع من المحاسبة الصناعية إلى المحاسبة التحليلية للتشغيل (CAE) ثم إلى تحليل التكلفة أو تحليل التكاليف والتحكم فيها وذلك نتيجة الرغبة في توحيد طرق حساب التكلفة، مما أدى إلى توحيد معين للطرق وأدى إلى محاسبة التكاليف.

• ظهر مصطلح "محاسبة التكاليف" في البداية في المخطط العام للمحاسبة (PCG) سنة 1947 (Mévellec, 2009; Lemarchand & Le Roy, 2000) وحتى ذلك الحين ساد مصطلح "المحاسبة الصناعية". تتميز المحاسبة التحليلية للتشغيل بوضوح تام عن المحاسبة العامة، وتجدر الإشارة أن PCG عارض المحاسبة الصناعية والمحاسبة التجارية (Labardin & Nikitin, 2009). وبالتالي فإن هذا التاريخ يمثل أيضًا بداية توحيد التقسيمات المعروفة للمحاسبة.

• لا يقتصر دور المخطط العام للمحاسبة لعام 1947 مجرد إدخال مصطلحات جديدة بل يقترح طريقة حساب التكلفة (طريقة الأقسام المتجانسة)، رغم أن فكرة وجود نظام محاسبة عام لحساب أسعار التكلفة لا تعتبر جديدة، حيث من خلال مؤتمر عقد سنة 1898 طُرحت هذه الفكرة بهدف المساعدة في إصلاح أسعار البيع للحد من المنافسة السائدة آنذاك (Lemarchand, 2004).

2. تعريف محاسبة التسيير: تتعدد التعاريف التي قدمت لمحاسبة التسيير وفي هذا الإطار نحاول استعراض أهم التعاريف التي وضعها مختلف العلماء والكتاب والتقنيين في مجال المحاسبة.

• **التعريف الأول:** يمكن تعريف محاسبة التسيير على أنها نظام معلومات شامل لخدمة وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، يتضمن تحديد وتحليل وتفسير وتوفير البيانات اللازمة لتلبية احتياجات الإدارة وخدمة تحقيق أهدافها وصنع قراراتها، والتوجيه الأمثل لاستثمارات المؤسسة

والتخطيط للأموال اللازمة والرقابة عليها. ومن أمثلة هذه البيانات نجد بيانات التكاليف الفعلية وتقديرات التكاليف والربحية والموازنات التقديرية للأنشطة المختلفة والبيانات المتعلقة بمدى كفاءة الأداء الفعلي واكتشاف الانحرافات وتحليلها، وذلك باستخدام النماذج والطرق والأساليب الاقتصادية والرياضية والإحصائية، والاستعانة بأجهزة التكنولوجيا المتطورة في هذا التحليل وأيضا القياس الكمي للبيانات والمعلومات.

• **التعريف الثاني:** محاسبة التسيير حسب (البعثة البريطانية للإنتاجية سنة 1951) هي فن تقديم المعلومات المحاسبية بطريقة تساعد الإدارة على اختيار مسار العمل وتوجيه العمليات اليومية. ذلك أن لتقنية المحاسبة أهمية كبيرة، لأنها الوسيلة الأكثر اكتمالا وتفضيلا من طرف المؤسسة للتعبير عن مختلف الحقائق.

• **التعريف الثالث:** يعرفها (Kaplan and al) بأنها نظام يقوم بالتزويد بالمعلومات لمساعدة المدراء على تأدية أنشطة التخطيط والرقابة، هذا وتتضمن أنشطة محاسبة التسيير جمع المعلومات وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها وايصال تقارير المعلومات إلى المديرين في المؤسسة.

• **التعريف الرابع:** يرى آخرون أن محاسبة التسيير هي نظام للمعلومات يختص بتجميع وتبويب وتحليل وتخزين بيانات أساسية أو معلومات ناتجة عن نظم أخرى فرعية للمعلومات في المؤسسة لغرض انتاج معلومات كمية، مالية أو غير مالية تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

• **التعريف الخامس:** محاسبة التسيير حسب المجلس الوطني للمحاسبة (الفرنسي) سنة 1990: هي طريقة لمعالجة البيانات بحيث توفر بشكل عام عناصر تهدف إلى تسهيل اتخاذ القرار.

• **التعريف السادس:** محاسبة التسيير حسب (Burlaud & Simon (2003)) ينظر لها تمامًا مثل المحاسبة التحليلية وتقنيات حساب التكلفة التي من الممكن أن تعطينا طرقا لتقييم استهلاك الموارد الناتجة عن أهداف التكلفة.

3. الأهداف الأساسية لمحاسبة التسيير: تسعى محاسبة التسيير إلى تحقيق مجموعة من الأهداف داخل المؤسسة الاقتصادية لعل أهمها ما يلي:

– توفير المعلومات اللازمة التي تحتاجها المؤسسة لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة وبالتالي القيام بعملية التخطيط، ويجب التنويه إلى أن محاسبة التسيير لا تقتصر على توفير المعلومات فقط بل أن المحاسب الإداري يعتبر عضو بارز في الفريق الإداري للمؤسسة؛

- مساعدة المدراء في توجيه عمليات المؤسسة والرقابة عليها، وبالتالي على محاسبة التسيير التأكد من اشتراك المديرين في صياغة الأهداف وتوصيلها إلى جميع المستويات الإدارية وتقديم تقارير إدارية حتى يتمكن كل مدير من معرفة إنجازاته، وفي حال حدوث مشاكل أثناء عملية التنفيذ فإنه يجب الإفصاح عنها بالسرعة الممكنة حتى يتم تصحيح مسار العمل؛
 - العمل على تحفيز المديرين والموظفين بما يخدم تحقيق أهداف المؤسسة (تحليل الانحرافات، التكلفة الملائمة لنوع النشاط مكافأة المنفذين والمبدعين...):
 - تقييم الأداء والتأكد من كفاءة العاملين من تحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة؛
 - تقييم الوضع التنافسي للمؤسسة؛
 - المساهمة في صنع القرارات الاستثمارية والتخطيط للأموال اللازمة والرقابة عليها بما يضمن تحقيق الأرباح المناسبة؛
 - لا يقتصر دور المحاسبة الإدارية على تقديم الخدمات الاستشارية والمعلومات للمستويات الإدارية المختلفة داخل المؤسسة فحسب، بل يتعدى ذلك إلى قياس أداء مراكز المسؤولية.
- ختاما يمكن القول أن محاسبة التسيير تهدف إلى دراسة طبيعة القرار الذي ستقوم إدارة المؤسسة إلى اتخاذه، وبناء عليه تقوم بتحليل البيانات باستخدام الطرق والأساليب الفنية والعملية للخروج بمعلومات تناسب طبيعة القرار والعمل على تزويد الإدارة بها ضمن أنسب الظروف بالرقابة على تنفيذ القرار المتخذ وتقييم أثر اتخاذ القرار سابق الذكر على أداء المؤسسة وصولاً إلى تقييم أداء المؤسسة ككل.

4. وظائف محاسبة التسيير: تنطوي محاسبة التسيير على ثلاث وظائف أساسية.

- وظيفة معالجة البيانات: اختصارا يقصد بمعالجة البيانات تسجيل البيانات ومعالجتها في نظام معين بالإضافة إلى إيصال النتائج الموثوق بها إلى جميع المستويات الإدارية في المؤسسة.
- وظيفة التنبيه: المقصود هنا هو الإشارة إلى مختلف الفرص والمسائل التي يتم جذب انتباه المسؤولين إليها، فمن الملاحظ هنا أنه يتم التنبيه بكل الفرص التي من شأنها زيادة قيمة المؤسسة ولا يكتفي بمراقبة فرص خفض التكاليف فقط.

- **وظيفة المحاكاة:** ونقصد هنا إجراء تحليلات مقارنة استنادا إلى الوضع الداخلي والخارجي للمؤسسة بهدف تحديد أفضل الحلول لتحقيق أهداف المؤسسة.
5. **خصائص المعلومات التي تقدمها محاسبة التسيير:** تتمتع البيانات والمعلومات التي يقدمها جهاز محاسبة التسيير للمؤسسة بالعديد من المميزات والخصائص؛ أهمها:
- **الملائمة:** يعني أن يكون للمعلومة تأثير على قرار وأفعال مستخدميها، بمعنى آخر أن المعلومة يجب أن تساعد وتساهم في القيام بالمهام. وبالتالي يجب أن تتصف بخاصيتين هما: أن تتعلق المعلومة بالمستقبل (بمعنى تساعد متخذ القرار على التنبؤ بالمستقبل)، وأن تختلف المعلومات باختلاف البدائل المتعلقة بالقرار، أي تساعد متخذ القرار على تقييم القرارات الماضية وتصحيحها
 - **الدقة:** يجب أن تكون المعلومات التي تقدمها محاسبة التسيير على درجة عالية من الدقة والتحديد. فهذا الأمر يزيد من ملائمة المعلومة لمتخذي القرارات.
 - **التوقيت المناسب:** أي يجب أن يتم إيصال المعلومات إلى مستخدميها في الوقت المناسب، فوصولها متأخرة يفقدها الكثير من أهميتها وملائمتها للقرار.
 - **القابلية للفهم:** يعني ذلك ضرورة أن تكون المعلومات المقدمة لمستخدميها مفهومة من قبلهم، وهذا الأمر يستدعي في بعض الأحيان كتابة التقارير بلغة مبسطة والابتعاد عن مصطلحات قد يصعب فهمها من طرف الآخرين. وهنا نشير إلى أن مستخدمي المعلومة يجب أن يكون لهم قدر معقول بمجال المحاسبة والأعمال ويكون لهم الرغبة في دراسة المعلومات باهتمام معقول.
 - **القابلية للمقارنة:** يقصد بهذه الخاصية أن يتم اعداد المعلومات المتعاقبة بأسلوب يُسهل على المستخدمين مقارنتها وبالتالي التعرف على أوجه التغيير أو الاختلاف من فترة لأخرى.
 - **الموضوعية:** المعنى أن يتم اعداد المعلومات بأمانة كما يجب أن تخلو من الأخطاء أو التزوير والابتعاد عن التحيز حتى يتمكن مستخدميها من الاطمئنان لصحتها وبالتالي الوثوق بها.
6. **العلاقة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية:** تعتبر المحاسبة المالية أكثر المقومات التي يعتمد عليها نظام محاسبة التسيير، ذلك أن المحاسبة المالية يتم من خلالها تسجيل مختلف العمليات اليومية من خلال دفاتر وسجلات متعارف عليها. يعكس الجدول الموالي مقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير استنادا إلى العديد من النواحي.

جدول يوضح أوجه المقارنة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية

محاسبة التسيير	المحاسبة المالية	أوجه المقارنة
تهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في أداء وظائفها	تهدف إلى تحديد نتيجة النشاط وتصوير المركز المالي عن طرق اعداد القوائم المالية	من حيث الهدف
مستخدمين داخليين (توجه لخدمة المستويات الإدارية بالمؤسسة)	مستخدمين خارجيين (معلومات معدة للنشر)	من حيث مستخدمي المعلومات
توفير المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (معلومات مالية وغير مالية تتعلق بالماضي والحاضر والمستقبل)	تهتم بالقياس المالي للأحداث الاقتصادية التاريخية التي تعتبر المؤسسة طرفا فيها (مالية ومتعلقة بالماضي)	من حيث طبيعة المعلومات والبيانات
لا تلتزم بالتقيد التام بالمبادئ المحاسبية (غير مقيدة ومرنة)	تلتزم في عملها بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما (مقيدة)	من حيث القيود
تركز على قطاعات المؤسسة (مثلا: خطوط الإنتاج، مناطق البيع، العملاء... الخ) وبالتالي فهي تفصيلية	تتعامل مع المؤسسة كوحدة واحدة	من حيث مجال التحليل
لا يوجد الزام قانوني في استعمال محاسبة التسيير	المؤسسة ملزمة بالمحاسبة المالية	من حيث الالتزام
فترات أقصر من ذلك وتعد حسب طلب الإدارة	فترات اعداد التقارير تكون في الغالب ربع سنوية أو سنوية	من حيث دورية التقارير