المحور الأول :مدخل محاسبة التسيير

أولا : التطور التاريخي لمحاسبة التسيير

1- بداية القرن العشرين:

- في سنة 1878. صدر أول كتاب حول المبادئ الأولية لتحليل التكاليف ببريطانيا لمؤلفه . (Robert Hamilton) كما شهدت سنة 1899. ميلاد التكاليف الحدية التي كانت من اجتهاد الباحث الألماني" T .Schamalenbach" حيث قسم التكاليف إلى ثابتة و متغيرة، و بين أهمية فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة أثناء سياسة التسعير، واضعا بذلك اللبنة الأولى **لنظرية التكاليف الثابتة**.

- .في الفترة الممتدة من 1928- 1933. أثرت الأزمة الاقتصادية العالمية سلبا على الاقتصاد الأمريكي مما أدى إلى البحث عن تأسيس " قوانين المنافسة العادلة"، حيث حددت هذه القوانين القواعد التي يجب أن تتبع في حساب التكاليف و علاقتها بأسعار البيع، وكانت الطريقة المقترحة أثناء الأزمة، هي **طريقة التكلفة الكلية** للمنتوج كأحسن وسيلة للتوزيع الحكيم للمصاريف العامة بين المنتجات المصنعة والبضائع، وما إن انتهت الأزمة الاقتصادية العالمية حتى واجهت اتهامات حادة حول الصفة حادة حوث الصفة التوجيهية التي تميزت بها طريقة التكاليف الكلية ، مما أدى إلى ظهور **طريقة التكاليف المباشرة** التي لم تنجو هي الأخرى من الانتقادات.

- و بداية من سنة 1936 تم الاهتمام لأول مرة **بنظرية التكاليف المتغيرة** ، و استخدامها في المجال الإنتاجي و الإداري، كما تضاعفت الاهتمامات بتطوير وسائل تحليل التكاليف لخدمة أهداف التخطيط، الرقابة و اتخاذ القرار، و ذلك من أجل رفع مستويات الدقة في معلومات التكاليف .

2- **مرحلة الخمسينات:** يرجع ظهور محاسبة التسيير إلى عام 1950 عندما قام المجلس الأنجلو الأمريكي للكفاية الانتاجية بتشكيل فريق تحت اسم فريق محاسبة التسيير الذي قام بزيارة ميدانية لعدد من المؤسسات الإنتاجية في الوم أ و نشر تقريره بعنوان " محاسبة التسيير: و الذي عرفها على أنها توفير المعلومات المحاسبية بصورة تؤدي إلى مساعدة و ترشيد الإدارة في رسم السياسات و تصريف العمليات الاقتصادية اليومية للمؤسسة

3- **مرحلة الستينات:** حيث اكتشف المحاسبون بأن بياناتهم التي يعدونها لأغراض تحديد تكلفة الصنع للمنتجات و تكلفة الخدمة يتم استخدامها من قبل المديرين على أنها التكلفة الحقيقية، و أنهم يستخدمونها في قرارات الانتاج المختلفة مثل التسعير، و تحديد خطة الإنتاج و استغلال المصادر النادرة، لذلك بدأت المحاسبة في تطوير التكاليف اللازمة لمساعدة الإدارة في التوصل إلى قرارات رشيدة في هذه الظروف، و أصبح يطلق على هذا الفرع من فروع المحاسبة اسم " محاسبة التسيير" بدلا من اسم المحاسبة التحليلية.

4- **مرحلة السبعينات:** فرضت التحديات الكبيرة التي واجهت المؤسسات الاقتصادية مثل توسع الأسواق و اشتداد حدة المنافسة و التطور التكنولوجي على المؤسسات الاقتصادية و على نظام محاسبة التسيير التقليدي المطبق فيها و التي أصبحت تشكل عبئا عليها يستلزم الأمر معه تعزيزها بالمزيد من الأدوات و الأساليب الحديثة لذا فقد شهدت هذه المرحلة استخدام العديد من الأدوات و الأساليب الحديثة في التسيير.

5- **مرحلة الثمانيات:** شهدت فترة الثمانيات اهتمام كبير بدراسة تكلفة رأس المال و تنويع الحقيبة المالية فضلا عن الإهتمام بأحد عناصر التضخم المالي بنظر الاعتبار في عملية القوائم المالية و التحليل المالي،فنتج عن التضخم ارتفاع أسعار الفائدة و انخفاض القيمة السوقية للأوراق المالية التي تتضمنها حقيبة الأوراق المالية لكل مؤسسة أعمال و قد أدى ذلك إلى انخفاض قدرة المؤسسة في الدخول إلى استثمارات جديدة ، و توجيه جزء من استثماراتها نحو تمويل الموجودات الثابتة المستهلكة لعدم ملائمة الاستهلاكات المتجمعة لشراء موجودات ثابتة تحل محل القديمة منها، كذلك أدى التذبذب في معدلات التضخم إلى زيادة المخاطر و حالة عدم التأكد التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية بشكل أوسع مما كان عليه نتيجة للتطور الاقتصادي و التكنولوجي.

6- **مرحلة التسعينات:** عرفت هذه الفترة ظهور التجارة الإلكترونية و و ثورة في استخدام تقنيات الحاسوب و شبكة الإنترنت و كل ذلك ساهم تطور كبير في محاسبة التسيير .

7- **مرحلة القرن الواحد و العشرون:** نظرا للتطور الهائل في مجال صناعة و استخدام تقنيات المعلومات فإنه يمكن القول ان القرن الواحد و العشرين اتجه إلى الكترونية الأعمال(البرنامج و الحاسوب ، تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات...) و المعلومات اللازمة لها و ما يطلق على هذه الفترة بعصر الاقتصاد الرقمي ، و لعل ما يستند إليه القول هو التوجه الكبير و المستمر نحو استخدام التقنية في العديد من المجالات في المؤسسات الاقتصادية المختلفة الأمر الذي يتطلب ثورة إدارية أخرى تتزايد احتياجاتها إلى بيانات و معلومات أكثر دقة و سرعة يمكن من خلالها اتخاذ القرارات السليمة في ظل التغيرات السريعة و المستمرة التي تحدث في بيئة الأعمال المعاصرة بصورة عامة.

ثانيا:تعريف محاسبة التسيير

لقد تعددت تعاريف محاسبة التسيير أو المحاسبة الإدارية ونذكر من بينها :

1- عرف كابلن Kaplan محاسبة التسيير بأنها :" النظام الذي يقوم بجمع و تصنيف و تلهيص و تحليل و ايصال المعلومات التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات و الرقابة على التنفيذ"
2- هي أداة لتوفير المعلومات للمستويات الإدارية المختلفة للوحدات الاقتصادية لإستعمالها في أغراض التخطيط و رقابة العمليات المختلفة و اتخاذ القرارات المناسبة.
3- هي فرع من فروع المحاسبة تقوم بقياس و تحليل المعلومات المالية و غير المالية و جعلها في متناول المستويات الإدارية المختلفة لإستخدامها في التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء و وضع الاستراتيجيات الملائمة .
4- هي نظام لإعداد و معالجة المعلومات مصمم لمساعدة المديرين في التخطيط و اتخاذ القرارات و مراقبة العمليات.
5- أما ناصر دادي عدون فيعرف محاسبة التسيير بأنها " تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى المصادر الأخرى، وتحليلها من أجال الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة،كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء عل مستو ى التنفيذ أو على مستوى الإدارة.

من خلال هذه التعاريف نستنتج ان محاسبة التسيير هي عبارة عن مجموعة من عمليات تسجيل و تبويب و معالجة البيانات المحاسبية المتعلقة بالتكاليف و النتائج وكذلك توفر كل الوسائل اللازمة لحساب بعض المؤشرات التسييرية التي تسمح بتوفير المعلومات الضرورية للتخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات.

العلاقة بين محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية : إن طبيعة العلاقة بين المحاسبة التحليلية ومحاسبة التسيير هي عالقة تداخل وترابط هذا ما يجعل عملية الفصل بينها أمرا صعبا للغاية، خاصة أن محاسبة التسيير ما هي الإمتداد 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 الا رتباط والتشابه : يمكن حصرها فيما يلي :

- تتضمن محاسبة التسيير نظاما دقيقا 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 الإستراتيجية لمحاسبة التسيير كاتخاذ القرار حول تمويل طاقة الإنتاج مثال، 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 و المسؤولين في أداء وظائفهم الأساسية من تخطيط ورقابة وتقييم الأداء.

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

ب- أوجه الإختلاف:

معايير التفرقة	نظام المحاسبة التحليلية	نظام محاسبة التسيير
من حيث الهدف الذي يصبو إليه كل نظام من المحاسبتين	حصر و حساب تكلفة الإنتاج التام وغير التام للمنتجات و الخدمات المقدمة.	العمل على المفاضلة على أساس البدائل المتوفرة و معالجة المشاكل المحاسبية.
من حيث نطاق الإهتمام لكل من المحاسبتين	تهتم بالمراكز المساعدة و الرئيسية.	أقسام متعددة في المؤسسة و مختلف المستويات الإدارية.
من حيث النطاق لكل نظام من المحاسبتين	تصنيف التكاليف من حيث عدة زوايا	مراكز المسؤولية و وظائف الإدارة
من حيث القيود الزمنية المعتبرة لكل نظام من المحاسبتين	تركز على فترة حالية أو تاريخية عادة تكون إما شهر أو ثلاثي حسب الحالة.	الفترة الزمنية غير محدودة.
من حيث مستوى الدقة	الموضوعية.	تتميز بالحكم الشخصي في التنبؤ.

ثالثا : أهداف محاسبة التسيير

تتمثل أهداف محاسبة التسيير في:

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

* تعظيم الأرباح.
* المشاركة في البرامج الاجتماعية و المحافظة على البيئة
*تعظيم قيمة المؤسسة .

2- **التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد**: تتمثل طبيعة الموارد المتاحة بالمؤسسة بالمحدودية ومن هنا يبرز دور المسيرين والمديرين في ضرورة العمل على الاستغلال ألأمثل لهذه الموارد الناذرة و المحدودة من خلال استخدامها بأكفأ 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 لأهداف المسطرة، وهذا كله يتطلب معلومات دقيقة محاسبة التسيير في سبيل اتخاذ القرارات المثلى

3- **تقييم الإنجاز والرقابة**: لا يتوقف عمل الإدارة عند التخطيط والتنظيم والتوجيه للموارد بل تعمل على معرفة مدى ملائمة عملية تنفيذ الخطط المسطرة ومتابعة كيفية تنفيذها، حيث تتلقى إدارة المؤسسة معلومات عن الانجاز الفعلي للأعمال و تعمل على تقييمها من خلال مقارنتها مع الخطط المسطرة لاستنباط الانحرافات الموجودة بين الانجاز 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 الانجاز والتقييم، وعادة ما يتم استخدام الموازنات التقديرية وإعداد تقارير تقييم الإنجاز ومعرفة مراكز المسؤولية ضمن نظام معلومات منظم للتقييم والرقابة خاصة بالمؤسسات الكبرى.

رابعا : العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير :

1- أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير:

زاوية المقارنة	المحاسبة المالية	محاسبة التسيير
وحدة المحاسبة	المؤسسة ككل	الادارات و اقسام و مراكز النشاط
درجة الالزامية	ملزمة.	غير ملزمة.
الاطار المنظم لها	النظام المحاسبي المالي SCF	لا يوجد إطار رسمي منظم لها (غير مقننة قانونا)
الفترة المحاسبية	السنة المالية	غير محددة بفترة (حسب حاجة المسيرين للمعلومات).
نوعية البيانات	مالية	كمية ومالية
أساس اعداد البيانات	فعلية	تقديري و فعلي
التوجه (نوعية العمليات)	خارجية (المؤسسة و الغير)	داخلية (بين الادارات)
الجهة المستفيدة	أصحاب المؤسسة و المساهمين، إدارة المؤسسة و الجهات الخارجية(مصالح الضرائب، المقرضين ، الجمهور...)	ادارة المؤسسة
الاغراض (الهدف)	أهداف مالية: تحديد نتيجة الاعمال و المركز المالي	تحديد تكلفة الانتاج , و الرقابة على التكاليف، و مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات
سرية البيانات	بياناتها منشورة علنيا	بياناتها سرية و داخلية
درجة وضوح	رسمية، دقيقة	سريعة ، مقربة
المعالجة	اجمالية	إجمالية ، تفصيلية

2- أوجه التشابه بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير:

وعلى الرغم من الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير إلا انهما يتشابهان في :

أ- استخدام القيد المزدوج ، وقاعدة الجرد في نهاية كل فترة مالية .

ب- يستخدمان في تحقيق الرقابة، وذلك عن طريق مقارنة البيانات التفصيلية في محاسبة التسيير بالأرقام الإجمالية التي أظهرتها المحاسبة المالية.

ج- تعتبر المحاسبة المالية مصدرا مهما للمعلومات التي تحتاجها محاسبة التسيير و هذه الأخيرة تقدم البيانات التفصيلية كتحديد تكلفة المخزون (مواد خام ، انتاج تحت التشغيل ، انتاج تام) وتكلفة الانتاج التام المباع ، وهذه التكاليف مهمة للمحاسبة المالية لتحديد نتيجة نشاط المنشأة و المركز المالي في نهاية السنة . اذا المحاسبة المالية و محاسبة التسيير يكملان بعضهما البعض .

خامسا : مفهوم التكلفة

1- **التكاليف :** تعرف التكلفة على انها قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على منافع مادية كسلعة او خدمة سواء في الحاضر او المستقبل ، ويتم قياس التضحية بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها عند اتمام المبادلة او يتم التعهد بدفعها للحصول على سلع و خدمات .لذا تكون تكلفة الأصل عبارة عن مجموع النفقات التي تتحملها المنشاة في سبيل الحصول على الاصل فإذا كان الاصل مثلا عبارة سيارة فان تكلفتها تتكون من : ثمن شرائها من البائع مضافا اليه قيمة الرسوم الجمركية وتكاليف تسجيل ملكيتها . وتتكون تكلفة انتاج المنتج من تكلفة المواد الخام و تكلفة اجور العمال و المصروفات الصناعية اللازمة لإنتاج المنتج .
2- **المصاريف:** هي عملية خروج حقيقى لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة اخرى خروج النقود و المصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل نقود ،فالمصاريف هي نفقات مالية حقيقية تخرج من خزينة المؤسسة أو صندوق المؤسسة مقابل الحصول على سلع و خدمات، مثل مصاريف توزيع الكهرباء والغاز.
3- **الأعباء:** وهي عملية خروج وممية للنقود،فهو يعبر عن استهلاك المؤسسة للموارد و الخدمات اللازمة لنشاط استغلالها. مثل مصاريف استهلاك المواد الأولية كما نفرق بين المصاريف والأعباء في أن الأولى تؤثر على خزينة المؤسسة، أما الثانية فلا تؤثر عليها.
4- **الخسارة:**هي تضحية بموارد المؤسسة دون مقابل أي لا تقابلها منفعة ، فهي تكاليف مستنفذة لا تحقق إيراد، مثل الخسارة الناتجة عن تدني قيمة النقود المودعة في البنوك أو فرق الصرف.

سادسا : تصنيف التكاليف

حسب ما جاء في تعريف التكاليف فإنها كل ما ينفق من أجل عملية إنتاجية معينة و لهذا فإنها نجد عدة تصنيفات للتكاليف هي كالتالي:

1- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتوج:

- ✓ **التكاليف المباشرة:**وهي التكاليف التي تدخل كلية في إنتاج منتوج معين دون ان تجري عليها حسابات اولية وبالتالي يمكن تحديد و بسهولة مقدار ما تحملت به المنتجات من هذه الأعباء كالمواد الأولية ، أجرة اليد العاملة.
- ✓ **التكاليف غير المباشرة :** وهي التكاليف المشتركة بين منتجين و أكثر او بين عدة وظائف و اقسام ولا يمكن تحميل هذه الاعباء الا بمعالجة اولية .

2- تصنيف التكاليف حسب حجم النشاط :

- ✓ **التكاليف الثابتة :** هي التكاليف التي تدفع حتى ولو لم تقم المؤسسة بأي نشاط ولا تتأثر بزيادة الانتاج او انخفاضه .
- ✓ **التكاليف المتغيرة :** هي التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج ، اذا زاد حجم الانتاج زادت واذا انخفض انخفضت .

3- حسب وظيفتها في المؤسسة :

الوظائف الرئيسية في معظم المؤسسات هي : وظيفة الانتاج ، التسويق و الادارة وحسب هذه الوظائف لدينا التصنيفات التالية :

- ✓ **تكاليف التصنيع (الانتاج)** : وهي كل النفقات التي تنتج عن عملية التصنيع سواء كانت مواد مباشرة او عمل مباشر .... الخ
- ✓ **تكاليف التسويق** : كل عملية ترويج لتصريف المنتجات تنجم عنها نفقات عدة مثل نفقات التوزيع .
- ✓ **تكاليف الادارة العامة** : تتمثل في النفقات التي توجه لعمل الادارة .