

المحور الأول: مدخل إلى محاسبة التسيير

أولاً: التعريف والتطور التاريخي لمحاسبة التسيير

1- تعريف محاسبة التسيير: عرّفت محاسبة التسيير على أنها جزء هام من نظام المعلومات

الإداري، وهي عملية تحديد، قياس، تحليل، تفسير وإيصال لمعلومات لتحقيق أهداف المؤسسة، ومحاسبة التسيير هي جزء من العملية الإدارية ويعتبر القائمون بها طرف إستراتيجي هام في الفريق الإداري للمؤسسة. كما عرّفت أيضا على أنها عملية تزويد المديرين والموظفين داخل المؤسسة بالمعلومات الملائمة، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك لأجل اتخاذ القرارات، تخصيص الموارد، تقييم ومكافأة الأداء.

2- التطور التاريخي لمحاسبة التسيير:

أ- نشأة محاسبة التسيير:

نشأت محاسبة التسيير نتيجة للحاجة الملحة التي يفرضها تطور النشاط الاقتصادي وتعدد أشكاله، وكبر حجم المؤسسات الصناعية واتساع هيكلها التنظيمي وتشعبه، وصعوبة متابعة المديرين لكل الأحداث التي تقع في حيز المؤسسة، وعدم إمكانية المحاسبة المالية الوفاء باحتياجات المديرين من المعلومات التفصيلية التي تساعدهم على وضع الخطط ومراقبة تنفيذها، واتخاذ القرارات الإستراتيجية فيما يتعلق بسياسات التسعير وتقييم الأداء من أجل تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة في السوق. فبالرغم من الخدمات التي تقدمها المحاسبة المالية للمؤسسة من تقييم لذمتها المالية وتحديد النتيجة الإجمالية لنشاطها، إلا أنها موجهة أكثر للأطراف الخارجية من (مساهمين، بنوك، زبائن، موردون، إدارة جبائية،...)، وقاصرة عن معرفة طبيعة الأعباء وتركيبها ومسبباتها، وكذا مساهمة كل منتج أو مركز مسؤولية في نتيجة السنة المالية، هذا ما توفره محاسبة التسيير كتدارك لنقص المحاسبة المالية وتلبية الاحتياجات الداخلية في تسيير المؤسسة، واعتبارها مصدر للمعلومات وحلقة وصل مهمة بين مختلف مستويات الإدارة.

ب- مراحل تطور محاسبة التسيير:

لقد مرت محاسبة التكاليف بعدة مراحل منذ نشأتها، كما تحولت الأدوار التي أسندت إليها من مجرد وسيلة لحساب التكاليف إلى أن أصبحت أداة للتسيير مساعدة على اتخاذ القرارات وترشيدها وهو الأمر الذي جعل تسميتها تتحول من "محاسبة التكاليف" إلى ما يصطلح عليه "محاسبة التسيير"، ورغم اختلاف الطرق والأساليب التي تستعمل لتجسيدها في الميدان، إلا أن ذلك لا يعتبر من نقائص هذه المحاسبة وإنما تطورا متماشيا مع تطور وتنوع النشاطات الاقتصادية.

وقد زاد الاهتمام أكثر بمحاسبة التسيير مع بداية القرن العشرين، خاصة مع التطور التكنولوجي إلى جانب مطالبة رجال الأعمال بإيجاد نظام تكاليفي يتناسب مع هذه المستجدات، ويمكن في هذا الصدد عرض أهم مراحل تطور محاسبة التسيير بإيجاز:

✓ في سنة 1878 صدر أول كتاب حول المبادئ الأولية لتحليل التكاليف ببريطانيا لمؤلفه (Hamilton Robert)، وفي سنة 1899 شهدت ميلاد التكاليف الحديثة التي كانت من اجتهاد الباحث الألماني (Schamalenbach) بحيث وضع اللبنة الأولى لنظرية التكاليف الثابتة؛

✓ في سنة 1928 - 1933 ومع الأزمة الاقتصادية العالمية، تم تحديد القواعد التي يجب أن تتبع في حساب التكاليف وعلاقتها بأسعار البيع، وكانت الطريقة المقترحة أثناء هذه الأزمة هي طريقة التكاليف الكلية (في أمريكا)، أما في فرنسا كان أول اقتراح هو تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة (Rimailho Emile)؛

✓ وبداية من سنة 1936 تم الاهتمام لأول مرة بنظرية التكاليف المتغيرة، واستخدامها في المجال الإنتاجي والإداري، كما تضاعفت الاهتمامات بتطوير وسائل تحليل التكاليف لخدمة أهداف التخطيط، الرقابة واتخاذ القرار؛

✓ وخلال الثمانينيات ظهرت طرق جديدة في الولايات المتحدة الأمريكية واليابان، ثم انتشرت في أوروبا وباقي دول العالم، كطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، طريقة التكلفة المستهدفة وغيرها من الأساليب الحديثة والتي تعتبر حلق بحث محاسبة التسيير الإستراتيجية لما لها من بعد إستراتيجي وتنافسي تهتم بالبيئة الخارجية للمؤسسة زيادة عن بيئتها الداخلية.

ثانيا: أهمية محاسبة التسيير، أهدافها ومقوماتها

1- أهمية محاسبة التسيير:

تظهر أهمية محاسبة التسيير في الآتي:

- ✓ مساعدة المؤسسة في تحديد الأسعار وفي السياسات السعرية السليمة للمنتجات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها؛
- ✓ توفير المعلومات الضرورية للمؤسسة من أجل تمكينها من القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة؛
- ✓ توفير المعلومات الضرورية لأغراض اتخاذ القرارات عن طريق المقاضلة بين البدائل، وكذلك تقييم أداء المؤسسة؛
- ✓ توفير المعلومات الضرورية لإعداد الموازنات التخطيطية والرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من أجل تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة الإنتاجية وزيادة ربحية المؤسسة.

2- أهداف محاسبة التسيير:

تعمل محاسبة التسيير على تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ توفير المعلومات لاتخاذ القرارات والتخطيط، والمساهمة المسبقة في عمليات اتخاذ القرار والتخطيط كجزء من فريق الإدارة؛
- ✓ مساعدة الميسرين في إدارة ومراقبة العمليات؛
- ✓ تحفيز الميسرين والموظفين الآخرين على توجيه جهوداتهم نحو تحقيق أهداف المؤسسة؛
- ✓ قياس أداء الأنشطة، الوحدات الفرعية، الميسرين والموظفين الآخرين داخل المؤسسة؛
- ✓ تقييم الوضعية التنافسية للمؤسسة والعمل مع ميسرين آخرين لضمان تنافسية المؤسسة في قطاعها في الأجل الطويل.

3- مقومات محاسبة التسيير:

هناك عدة مقومات نثأس عليها محاسبة التسيير وتعتمد عليها حتى تؤدي وظائفها بكفاءة وتساعد الميسيرين على أداء مهامهم ووظائفهم الإدارية في المؤسسة، وهي:

أ- تحديد دفاتر وسندات سليمة

ب- تحديد أساس لقياس التكلفة

ت- تحليل دليل التكاليف (دليل المراكز، دليل الوحدات، دليل العناصر)

ث- تحديد فترة التكلفة

ج- تقارير التكاليف (تقارير لقياس التكاليف الفعلية، تقارير رقابة، تقارير اتخاذ وترشيد القرارات).

ثالثاً: العلاقة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية

أ- أوجه التشابه: يمكن تلخيصها في الآتي:

1. كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير تعتمد على مصادر تسجيل واحدة من مستندات ووثائق، لذلك فإن النتائج الفعلية بينهما تكون متطابقة؛
 2. كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير تتعامل مع بيانات فعلية تاريخية عن نشاط المؤسسة مع ملاحظة أن محاسبة التسيير تتجاوز البيانات الفعلية التاريخية في مجالات معينة لتتعامل مع تقديرات مستقبلية؛
 3. تطبق كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات؛
- ب- أوجه الاختلاف: رغم وجود علاقة تكاملية بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية إلا أنه توجد بينهما اختلافات يمكن تلخيصها من خلال إعداد الجدول التالي:

مقياس المقارنة	المحاسبة المالية	محاسبة التسيير
الوجهة القانونية	إلزامية	اختيارية
الهدف	تحديد نتيجة السنة بشكل إجمالي وتحديد المركز المالي بتاريخ معين.	تبحث عن النتيجة التفصيلية لكل منتج مع إظهار مكونات هذه النتيجة.
الآفاق المدروسة	الماضي	الحاضر والمستقبل
المدة الزمنية للدورة المحاسبية	عادة سنة مالية أو سداسية.	غير محددة وعادة تكون شهرية.
النظرة للمؤسسة	إجمالية	تفصيلية
طبيعة النتيجة	مالية (ضريبية)	اقتصادية
المصدر الرئيسي للوثائق	خارجي	داخلي

تصنيف الأعباء	حسب طبيعتها	حسب وظائفها وتوجهها
الالتزام بالمعايير المحاسبية	ملتزمة	غير ملتزمة
تميط المصطلحات	موحدة	ليس ذلك
درجة التحليل	تحديد النتيجة ربح أو خسارة	تحديد أسباب الربح أو الخسارة
مستعملو المعلومات المالية	تستعمل من طرف عدة أطراف داخلية وخارجية	المستعمل الأساسي هو إدارة المؤسسة بختلف مستوياتها
مصدر المعلومات	تخضع للنظام المحاسبي المالي الذي يفرض التسجيل انطلاقاً من المستندات القانونية	تستخدم معلومات المحاسبة المالية بالإضافة إلى معلومات أخرى لا تأخذها المحاسبة المالية بعين الاعتبار
العلاقات المالية	تهتم بالعمليات المالية التي تحدث بين المؤسسة والغير (ع: دائنية ومديونية)	تهتم بالعمليات المالية المتعلقة بالإدارات والأقسام والمراكز داخل المؤسسة

رابعاً: مدخل إلى التكاليف:

1. تعريف التكلفة: لقد تعددت معاني التكلفة بتعدد الاعتبارات والزوايا التي ينظر منها: فن وجهة النظر العامة، التكلفة تعبر عن القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة معينة، أي أنّ تكلفة شيء معين في معناها العادي تعني الثمن المدفوع لشراء أو حيازة ذلك الشيء. أما من وجهة النظر الاقتصادية، فعنى التكلفة يركز بصفة كبيرة على مفهوم تكلفة الفرصة البديلة، فالتكلفة عند الاقتصاديين تتمثل في كل التضحيات المادية أو المعنوية ذات القيمة الاقتصادية التي تدفع في سبيل الحصول على إيراد حاضر أو مستقبلي كقابل لتلك التضحيات أو تعويضاً عنها. وأما من وجهة النظر المحاسبية، فالتكلفة هي قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة، ويتم قياس التضحية بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها أو التعهد بدفعها مستقبلاً عند المبادلة. أما الاتجاه الحديث في تعريف التكلفة فإنه ينصبّ في "مقدار التضحية بالموارد" دون الإشارة إلى الحصول على المنفعة أو عدم الحصول عليها.

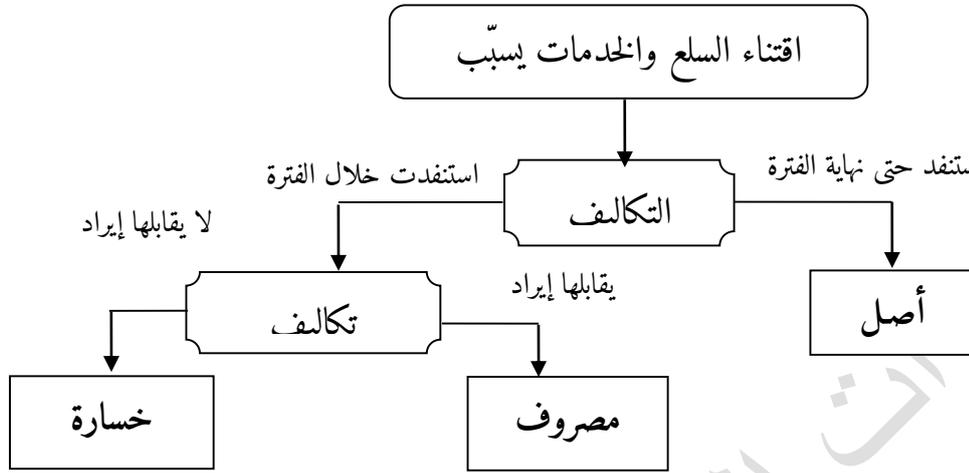
2. التكلفة والمصطلحات ذات الصلة:

أ: المصرف: يعرف المصرف بأنه "تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر فقط.

ب: الخسارة: تعرف الخسارة بأنها "تضحية اختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة، مثل تكلفة المخزون التالف بسبب الإهمال في النقل أو التخزين، كذلك كل ما يترتب عن السرقة والحريق من آثار يعتبر أمثلة للتضحية الإجبارية".

ج: الأصل: إنّ التكاليف التي تحملتها المؤسسة من أجل الحصول على المنافع الاقتصادية إذا لم تستنفد في نشاطها خلال الدورة المالية فإنّها تعتبر أصولاً لديها، فالتكاليف غير المستنفدة والتي يمكن أن تعطي منافع مستقبلية تصنف كأصول.

والشكل التالي يبيّن لنا بوضوح العلاقة بين التكلفة والأصل والمصروف والخسارة:



بالإضافة إلى المفاهيم السابقة يمكن التعرض إلى مجموعة من المفاهيم الأخرى القريبة من التكلفة كالتكلفة،

العبء والقيمة:

د: النفقة: تعرف النفقة بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول لم تصل بعد إلى مقر المؤسسة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تقع حدوده في المستقبل، مثل الدفعات المقدمة لشراء آلات ومعدات لم تصل بعد.

هـ: العبء: مفهوم العبء هو خاص بالحاسبة أي أنّه مصطلح يستعمل عادة في المحاسبة المالية، حيث نجد مثلاً أغلبية حسابات الصنف السادس من النظام المحاسبي المالي (SCF) هي عبارة عن أعباء، أما المصاريف فلها مدلول تسييري أي أنّها مستعملة خصيصاً لأغراض التسيير.

و: القيمة: عموماً تحمل القيمة في جوهرها مفهوماً معنوياً يتعلق بتحديد ما يستحقه الشيء وذلك من حيث القدر أو مدى الأهمية، ففائدة الشيء أو قدرته الذاتية على الإشباع هي أساس قيمته، أما تكلفة شيء فليست مقياساً دقيقاً لقيّمته لأنها قد تتساوى هذه الأخيرة مع التكلفة وقد تنقص عنها أو تزيد تبعاً لمدى دقة توقع هذه القيم.

ي: سعر التكلفة: عرّف سعر التكلفة بأنّه مفهوم اقتصادي معبر عن حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع، فلكلّ منتج عدة تكاليف (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع) ولكن له سعر تكلفة واحد. كما عرّف بأنّه التكلفة النهائية لمنتج معين في مرحلته الأخيرة، مع العلم أنّ تكلفة التوزيع متضمنة فيه. مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاماً وقابلًا للبيع.

إنّ سعر التكلفة قد يسمى بسعر التكلفة الكامل أو التكلفة المستوعبة لأنه يشمل كل الأعباء: الثابتة، المتغيرة، المباشرة وغير المباشرة، كما تمّ تغيير مصطلح "سعر التكلفة Prix de revient" من طرف مؤلفي المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) المراجع سنة 1982 بمصطلح "التكلفة النهائية Coût de revient"، حيث يؤكد كل من H. BOUQUIN et P. LAUZEL بأنّ مصطلح السعر يعني وجود معاملة تجارية، وبالتالي يقترحان استعمال مصطلح "التكلفة النهائية".

✚ مكونات سعر التكلفة: تختلف مكونات سعر التكلفة باختلاف أنواع المؤسسات (خدمية، تجارية، صناعية)، وهذا بسبب اختلاف وظائف كل منها بحيث:

❖ في المؤسسات الخدمية: ويتم حساب سعر التكلفة باستعمال العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الخدمة المقدمة} + \text{أعباء التوزيع (المباشرة وغير المباشرة)}$$

❖ في المؤسسات التجارية: ويتم حساب سعر التكلفة باستعمال العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة المشتريات المباعة} + \text{أعباء التوزيع (المباشرة وغير المباشرة)}$$

بحيث: $\text{تكلفة المشتريات المباعة} = \text{الكمية المباعة} \times \text{تكلفة الشراء الوحدوية}$

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء (المباشرة وغير المباشرة)}$$

$$\text{ثمن الشراء} = \text{الكمية المشتراة} \times \text{سعر الشراء الوحدوي}$$

❖ في المؤسسات الصناعية: ويتم حساب سعر التكلفة باستعمال العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة} + \text{أعباء التوزيع (المباشرة وغير المباشرة)}$$

بحيث:

$$\text{تكلفة الإنتاج المباع} = \text{عدد الوحدات المباعة} \times \text{تكلفة الإنتاج الوحدوية}$$

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد المستعملة} + \text{مصاريف الإنتاج (المباشرة وغير المباشرة)}$$

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء (المباشرة وغير المباشرة)}$$

$$\text{ثمن الشراء} = \text{الكمية المشتراة} \times \text{سعر الشراء الوحدوي}$$

خامسا: التصنيفات المختلفة للتكاليف:

1. تصنيف التكاليف حسب طبيعتها وحسب الوظائف:

أ: تصنيف التكاليف حسب طبيعتها: لقد صنّف النظام المحاسبي المالي الجزائري التكاليف حسب وظيفتها وكذلك حسب طبيعتها بحيث خصص لها المجموعة السادسة.

ب: تصنيف التكاليف حسب الوظائف: بصفة عامة تقوم المؤسسة الصناعية بثلاث وظائف أساسية هي: الشراء، الإنتاج والتوزيع، وعليه فإنه يتم تقسيم التكاليف إلى:

❖ تكاليف الشراء: وهي مجموعة المصاريف المتعلقة بشراء مواد ومستلزمات الإنتاج، وتحسب كما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

- ❖ تكاليف الإنتاج: وهي تلك التكاليف المتعلقة بتحويل المدخلات من مواد ومستلزمات بواسطة العمل على منتجات معينة، وتتضمن تكاليف شراء المواد والمستلزمات وتكاليف اليد العاملة المتواجدة في مختلف مراكز العمل ومختلف النفقات المتعلقة بهيكل التصنيع، وتحسب كما يلي:

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج

- ❖ تكاليف التوزيع: وهي مجموع المصاريف المتعلقة بتصريف المنتج النهائي وإيصاله إلى المستهلك

ويمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات هي:

- ✓ تكاليف تخزين المنتج النهائي؛
- ✓ التكاليف المتعلقة بعملية البيع والتوزيع كمصاريف دراسة السوق، الإظهار، الترقية؛
- ✓ تكاليف خدمات ما بعد البيع.

2. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج وبمستوى النشاط:

أ: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج:

- ❖ التكاليف المباشرة: هي التكاليف التي تخصّص دون حساب وسيط لتكلفة منتج أو نشاط معين وعادة ما تكون هذه التكاليف مكونة من: المواد واللوازم التي تدمج في المنتج، اليد العاملة المباشرة.
- ❖ التكاليف غير المباشرة: هي مجموعة التكاليف الأخرى التي ترتبط بعملية الإنتاج ككل وليس بغرض أو وحدة تكلفة معينة بذاتها إذ لا يمكن تتبعها اقتصاديا ولهذا يتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات بالاعتماد على أسس معينة، إذن تعتبر التكاليف غير مباشرة إذا تعذر تحميلها مباشرة إلى المنتجات أو إلى الطلبات لأنها أعباء مشتركة لكثير من المنتجات أو النشاطات وبالتالي فهي تحتاج إلى حساب مسبق يسهل عملية تحميلها باستخدام وحدات العمل.

ب: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بمستوى النشاط:

- ❖ التكاليف الثابتة: وهي عناصر التكاليف التي لا تتأثر في مجموعها بتغيير حجم النشاط ضمن المدى الملائم، بمعنى أنه إذا زاد حجم النشاط أو نقص أو حتى توقف تماما لفترة من الزمن فإنّ عناصر التكاليف الثابتة ستبقى كما هي دون تغيير، مثل اهتلاك الأصول الثابتة والإيجار ورواتب الإداريين الذين لا تستطيع المؤسسة الاستغناء عنهم مهما تغير حجم الإنتاج.

- ❖ التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي تتغير بشكل نسبي مباشر مع تغيرات مستوى النشاط، مثل تغير حجم الإنتاج، كما تعرف التكاليف المتغيرة بأنها: "تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها مع تغيرات حجم الإنتاج في حين يبقى نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج".
- ❖ التكاليف المختلطة (شبه الثابتة/ المتغيرة): هي التكاليف التي تجمع بين صفتي التغير والثبات في آن واحد، فهي تطابق تغير حجم الإنتاج ولكن ليس بنفس النسبة التي يتغير بها حجم الإنتاج، فإذا كان الجزء الأكبر منها متغير يطلق عليها التكاليف شبه المتغيرة، أما إذا كان الجزء الأكبر من التكاليف ثابت يطلق عليه التكاليف شبه الثابتة.

3. تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن ولأغراض اتخاذ القرارات الإدارية:

أ: تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن:

- ❖ التكاليف التاريخية (الفعلية): وهي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج السلع أو الخدمات وتعتبر هذه التكاليف عن وقائع حدثت فعلا لها ما يعزّزها من مستندات وإثباتات لا مجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي.
- ❖ التكاليف النمطية (المعيارية): هي تكاليف محدّدة مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج، فهي تكلفة تحسب مسبقا وتكون مرجعية تسمح بإظهار الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المتوقعة.

ب: تصنيف التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية:

- ❖ التكاليف الملائمة: هي التكاليف التي سوف تحدث عند اتخاذ القرار الإداري ويتم تجنب حدوثها بعدم اتخاذه. وتصنف التكاليف الملائمة بدورها إلى: تكاليف يمكن تجنبها وتكاليف الفرصة البديلة.
- ❖ التكاليف غير الملائمة (الغارقة): وهي التكاليف التي لا تتأثر بقرار معين ولا يمكن تجنبها بعدم اتخاذ هذا القرار، ويطلق على هذا النوع من التكاليف بالتكاليف الغارقة. فهذا النوع من التكاليف سبق التوضيح به ولا يمكنه التأثير بأيّ قرار مستقبلي.
- 🌈 مكونات التكاليف: يمكن أن نتميز بين ثلاث مكونات للتكاليف وهي:

- 1- الأعباء المعتمدة: وهي الأعباء المشتركة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية وتنقسم إلى قسمين:
 - 1-1- أعباء محتواة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة المالية: ويتعلق الأمر بتلك الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل مصاريف اليد العاملة...إلخ.

2-1- أعباء محتواة في التكاليف بمبلغ مختلف عن المبلغ المسجل في المحاسبة المالية: حيث أن هذه الاختلافات أو الفروق قد تكون موجبة أو سالبة، وهي ناتجة عن الأعباء المعوضة التي تدخل في محاسبة التسيير بقيمة أكبر أو أصغر من المبالغ المقيّدة لها في المحاسبة المالية، وتتضمن ما يلي:

✓ الفروق على المواد المستهلكة (فرق الإدماج على المواد الأولية)؛

✓ الفروق على مخصصات الاهتلاكات؛

✓ الفروق الناتجة عن مخصصات المؤونات وخسائر القيمة.

2- الأعباء غير المعتبرة (غير المحملة): وهي مجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أن تحميلها أو إدخالها في التكاليف وسعر التكلفة ليس له معنى، وتعتبر كأنها فوارق تحميل على أعباء أخرى، وهذه الأعباء قد تكون استثنائية أو عادية وتحميلها يجرّد التكاليف من معناها. ويتعلّق الأمر أساسا بالحالات التالية:

✓ الأعباء غير العادية أو الاستثنائية (مثل: ح/67 العناصر غير العادية - أعباء)؛

✓ الأعباء التي لا تتعلّق مباشرة بالاستغلال العادي (مثل: الأعباء التي لا تتعلّق بالفترة التي تحسب فيها التكاليف: ح/486 الأعباء المعاينة مسبقا).

3- الأعباء (العناصر) الإضافية: هي عبارة عن أعباء نظرية (وهمية) لم يتم تسجيلها في المحاسبة المالية ولم تدخل ضمن تقييم عناصر الأصول في الميزانية، لكنها تدرج في التكاليف على مستوى محاسبة التسيير من أجل إعطائها مضمون اقتصادي مناسب بإقامة مقارنة بين المؤسسات، وتمثل فيما يلي:

✓ مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص: تمثل تخفيضا للنتيجة وهي لا تظهر في أعباء المحاسبة المالية، فرأس المال الخاص بالمؤسسة والمستثمر بها يجب أن يكون له عائد على الأقل يساوي عائد التوظيف في السوق المالي؛

✓ الدفع النظري لأعمال صاحب المؤسسة (مكافأة المستغل): في المؤسسات الفردية مكافأة المستغل لا تمثل عبء مخفض ضريبيا و بالتالي فهو غير مسجل ضمن الأعباء، الأخذ بعين الاعتبار هذه المكافأة يسمح بمقارنة التكاليف المتحصل عليها في مؤسسة فردية مع تلك الخاصة بالشركة التي يوجد للمسيرين فيها مكافأة مسجلة ضمن الأعباء.

✓ تعويض الإيجار (بدل الإيجار)، ...

يمكن التعبير عن المعالجات المحاسبية المختلفة والتي تسمح بالانتقال من أعباء المحاسبة المالية إلى أعباء محاسبة التسيير بالعلاقة التالية:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة المالية + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة

✚ حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة:

1- حساب تكلفة شراء المواد الأولية: ويتم حسابها باستعمال العلاقة التالية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة وغير المباشرة)

2- حساب تكلفة الإنتاج: ويتم حسابها باستعمال العلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج (المباشرة وغير المباشرة)

3- حساب سعر التكلفة: ويتم حسابها باستعمال العلاقة التالية:

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة + أعباء التوزيع (المباشرة وغير المباشرة)

4- حساب النتيجة التحليلية الإجمالية: ويتم حسابها باستعمال العلاقة التالية:

النتيجة التحليلية الإجمالية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

حيث:

رقم الأعمال = عدد الوحدات المباعة x سعر البيع الوحدوي

5- حساب النتيجة التحليلية الصافية: ويتم حسابها باستعمال العلاقة التالية:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة

6- حساب نتيجة المحاسبة المالية: لتحديد ما يجب اتباع الخطوات التالية:

❖ حساب رقم الأعمال: ويتم حسابه باستعمال العلاقة التالية:

رقم الأعمال = رقم أعمال المنتج (1) + رقم أعمال المنتج (2) + رقم أعمال المنتج (3) + ...

❖ حساب الإنتاج المخزن: ويتم حسابه باستعمال العلاقة التالية:

الإنتاج المخزن = تكلفة الإنتاج المصنوع (الفترة) - تكلفة الإنتاج المباع

❖ حساب المواد الأولية والمستهلكة: ويتم حسابه باستعمال العلاقة التالية:

المواد الأولية المستهلكة = تكلفة استعمالات (م1) + تكلفة استعمالات (م2) + تكلفة استعمالات (م3) + ...

❖ حساب أعباء المحاسبة المالية: ويتم حسابه باستعمال العلاقة التالية:

من جهة لدينا:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة المالية + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة

ومن جهة أخرى:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء الإنتاج (المباشرة وغير المباشرة) + أعباء التوزيع (المباشرة وغير المباشرة)

وبالتعويض في العلاقة الأولى يمكننا تحديد أعباء المحاسبة المالية.

ولحساب نتيجة المحاسبة المالية نقوم بما يلي:

✓ حساب مجموع المنتوجات: ويتم حسابه باستعمال العلاقة التالية:

مجموع المنتوجات = رقم الأعمال + الإنتاج المخزن

✓ حساب مجموع الأعباء: ويتم حسابه باستعمال العلاقة التالية:

مجموع الأعباء = المواد الأولية واللوازم المستهلكة + أعباء المحاسبة المالية

ومنه:

نتيجة المحاسبة المالية = مجموع المنتوجات - مجموع الأعباء

مثال تطبيقي: تنتج مؤسسة منتجين A_1 و A_2 باستخدام مادتين M_1 و M_2 وتحصلنا على المعلومات التالية لشهر أفريل 2023:

مشتريات شهر أفريل: 3000 كغ من M_1 بـ 18.5 دج/كغ؛ 2500 كغ من M_2 بـ 24 دج/كغ
الإنتاج والاستعمالات:

لإنتاج 410 وحدة من A_1 تم استعمال 840 كغ من M_1 و 1250 كغ من M_2
لإنتاج 480 وحدة من A_2 تم استعمال 1950 كغ من M_1 و 1000 كغ من M_2
مصاريف الإنتاج المباشرة:

980 ساعة يد عمل مباشرة لـ A_1 و 2450 ساعة يد عمل مباشرة لـ A_2 بـ 54 للساعة الواحدة
أعباء أخرى:

الشراء: 22000 دج توزع كالتالي: 12000 لـ M_1 والباقي لـ M_2

الإنتاج: 91625 دج منها 55325 دج خاصة بـ A_2 والباقي لـ A_1

التوزيع: 15450 دج منها 9450 لـ A_1 والباقي لـ A_2

المبيعات: 400 وحدة من A_1 بـ 520 للوحدة؛ 450 وحدة من A_2 بـ 660 للوحدة

العمل المطلوب: حساب ما يلي:

- 1- تكلفة شراء المواد الأولية؛
- 2- تكلفة إنتاج المنتجات خلال الفترة؛
- 3- سعر التكلفة للمنتجات المباعة؛
- 4- النتيجة التحليلية الصافية علما أنه تم الأخذ في الاعتبار أعباء غير محملة بمبلغ 17580 دج وأعباء إضافية بمبلغ 1980 دج؛
- 5- نتيجة المحاسبة المالية.

سادسا: الطرق المعتمدة في محاسبة التسيير:

1- طريقة التكلفة الكلية حسب الأقسام المتجانسة

2- طريقة التكلفة المتغيرة

3- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

4- طريقة التكلفة المعيارية والمحددة سلفا

5- طريقة التكلفة الهامشية

6- طريقة التكلفة القائمة على الأنشطة (ABC)

7- طريقة التكلفة المستهدفة

8- طريقة التكلفة المخفية

محاضرات الدكتور مهني بوريس