

# عموميات حول محاسبة التسيير

السداسي الأول 2023/2024

د. كمال الدين أبا سفيان



# قائمة المحتويات

7	وحدة
9	مقدمة
11	<b>I-المكتسبات القبلية</b>
11	أ. المكتسبات القبلية :.....
11	ب. تمرين :تمرين: مكتسبات قبلية.....
11	پ. تمرين :تمرين: مكتسبات قبلية.....
11	ت. تمرين :تمرين 03: مكتسبات قبلية.....
13	<b>II-نشأة وتطور محاسبة التسيير</b>
13	أ. نشأة وتطور محاسبة التسيير.....
15	<b>III-مفهوم محاسبة التسيير</b>
15	أ. مفهوم محاسبة التسيير.....
15	ب. تمرين :مستوى الفهم والاستيعاب.....
17	<b>IV-مبادئ محاسبة التسيير</b>
17	أ. مبدأ التقسيم الإداري.....
17	ب. مبدأ تحليل البيانات.....
17	پ. مبدأ تقدير التكاليف.....
19	<b>V-أهداف محاسبة التسيير</b>
19	أ. ضبط ورقابة عناصر التكاليف.....
20	ب. تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها.....
20	پ. المساعدة على اتخاذ القرارات.....
20	ت. توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط.....
20	ث. إعداد تقديرات وتوقعات على مستوى التكاليف والنواتج وإعداد ميزانيات تقديرية.....
20	ج. إعداد الكشوف المالية.....
21	چ. تقدير وسائل تبرير الأسعار.....
23	<b>VI-وظائف محاسبة التسيير</b>
23	أ. الوظيفة التسجيلية.....
23	ب. الوظيفة التحليلية.....
23	پ. الوظيفة الرقابية.....
24	ت. الوظيفة التفسيرية أو الإخبارية.....
24	ث. الوظيفة التحفيزية.....

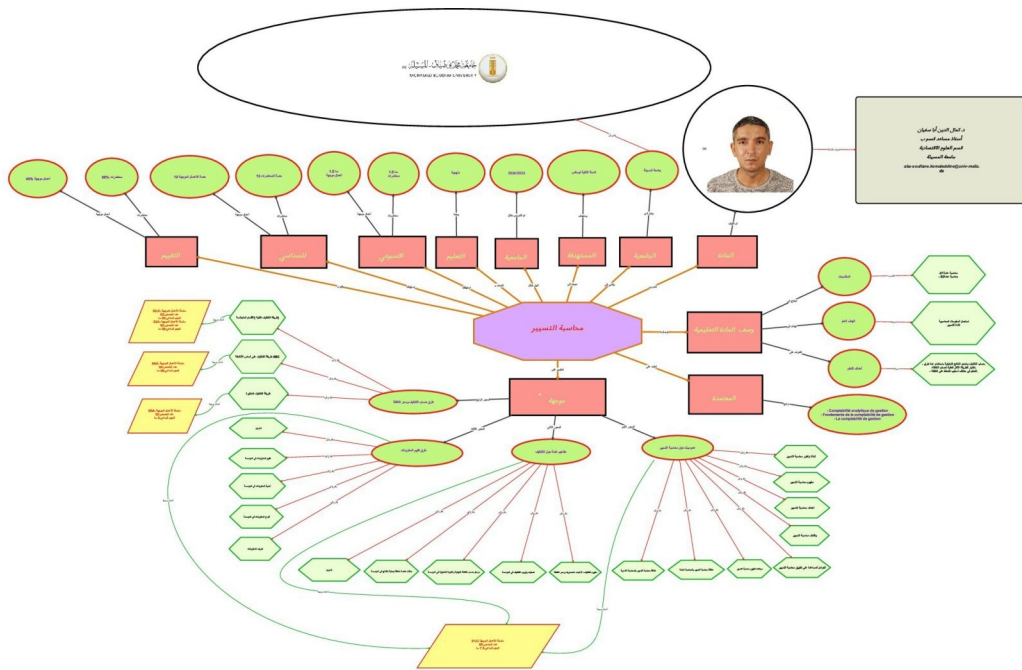
24.....	ج. تمرين :مستوى الفهم والاستيعاب.....
25	<b>VII-العوامل المساعدة على تطبيق محاسبة التسيير</b>
25.....	آ. العوامل المساعدة على تطبيق محاسبة التسيير.....
27	<b>VIII-مجالات تطبيق محاسبة التسيير</b>
27.....	آ. مجالات تطبيق محاسبة التسيير.....
29	<b>IX-علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبة المالية</b>
29.....	آ. أوجه الترابط بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية.....
30.....	ب. أوجه التشابه بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية.....
31.....	ب. أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية.....
33	<b>X-علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبة الإدارية</b>
33.....	آ. أوجه التشابه بين محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية.....
34.....	ب. أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية.....
35	<b>XI-التقويم</b>
35.....	آ. سلسلة تمارين أعمال موجهة ( تقييم نهائي ).....
37	خاتمة
39	حل التمارين
41	قاموس
43	قائمة المراجع

## وحدة

عند الانتهاء من هذا المحور سيكون الطالب متمكنا من أهداف المحور بناء على مستويات بلوم المعرفية:

1. مستوى المعرفة والتذكر: knowledge يستعيد الطالب المعلومات من الذاكرة (المكتسبات القبلية) حيث يتذكر أهم المصطلحات الخاصة بالمحاسبة المالية، كما يكون ملزما بأن يكون له تصور أولي عن طرق تحليل ومراقبة مختلف التكاليف لدى المؤسسات، حيث يتم إعطاء الطالب أسئلة متعددة الاختيار، ويطلب منه الاجابة عليها، ويمكن إعطاؤه مجموعة مختلفة من الأسئلة مثل أسئلة ملء الفراغات، حيث يكون الهدف منها تذكير الطالب بما تم دراسته في السنة الأولى جذع مشترك خاصة في المقاييس المشتركة مع محاسبة التسيير.
2. مستوى الفهم والاستيعاب: comprehension يعمل الطالب على التعرف على بعض المفاهيم والمصطلحات المهمة في هذا المحور وعلاقة بعضها بالآخر. كأن يتعرف على مفهوم محاسبة التسيير، مبادئها، أهدافها، وظائفها، مجالاتها وعلاقتها ب: المحاسبة المالية (العامة) والمحاسبة الادارية. وهنا نعطي الطالب أسئلة انطلاقا مما فهمه من الدرس.
3. مستوى التقييم: evaluation بعد الالمام بكل ما يخص محاسبة التسيير من خلال ما تم عرضه خلال الدرس يصل الطالب إلى أن يقدر على تعريف محاسبة التسيير والالمام بكل جوانبها ومصطلحاتها، كما يتمكن من التفريق بين محاسبة التسيير وأنواع المحاسبة الأخرى. وهنا يختار الطالب مناطق الحلول الصحيحة المدرجة في تمارين التقييم وملئ الفراغات، كما يقوم الطالب بحل الواجبات حسب ما هو مطلوب منه من خلال سلسلة التمارين.

# مقدمة



## الخريطة الذهنية

تعتبر محاسبة التسيير أداة لمراقبة التسيير تلجأ لها المؤسسات من أجل تحليل ومراقبة مختلف التكاليف التي تدخل ضمن العملية الإنتاجية، وعلى هذا الأساس فإن محاسبة التسيير لها أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة تمكنها من تحديد العوامل المؤثرة في تحديد السعر النهائي للمنتج الذي تقدمه في السوق، وعليه سوف نقوم في هذا المحور بتسليط الضوء حول المفاهيم الأساسية لمحاسبة التسيير.

# المكتسبات القبلية

11	المكتسبات القبلية :
11	تمرين :تمرين: مكتسبات قبلية
11	تمرين :تمرين: مكتسبات قبلية
11	تمرين :تمرين: 03: مكتسبات قبلية

## آ. المكتسبات القبلية :

يكفي للطالب أن يكون:  
1. ملما بمصطلح المحاسبة.  
2. لديه فكرة أولية على طرق تحليل ومراقبة مختلف التكاليف لدى المؤسسات.

## ب. تمرين :تمرين: مكتسبات قبلية

[ 39 ص 1 حل رقم ]

ما المقصود بالمحاسبة المالية (العامة)؟

## ب. تمرين :تمرين: مكتسبات قبلية

[ 39 ص 2 حل رقم ]

كيف تتصور طرق تحليل ومراقبة مختلف التكاليف لدى المؤسسات؟

## ت. تمرين :تمرين: 03: مكتسبات قبلية

[ 39 ص 3 حل رقم ]

اختر العناصر التي تدرج ضمن معاملات المحاسبة المالية (العامة)؟

تهتم بالعمليات المالية التي تحدث بين المؤسسة والغير.

تقدم المعلومات بأسلوب تحليلي وتفصيلي لكل قسم ونوع من أنواع الانتاج والخدمات.

الاهتمام فقط بالبيانات الفعلية والتي تمت بالماضي.



# نشأة وتطور محاسبة التسيير



رغم التطور الكبير الذي عرفته المحاسبة العامة (المحاسبة المالية) وذلك بالانتقال من نظام القيد البسيط إلى نظام القيد المزدوج الذي ظهر في إيطاليا على يد الراهب الإيطالي "Pacioli Loca" سنة 1494 [1][1]، إلا أن محاسبة التسيير قد نشأت متأخرة عن المحاسبة العامة، بحيث يمكننا أن نقول بأن محاسبة التسيير قد ظهرت بظهور الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي، فقد كتب أحد أشهر الكتاب في ميدان التكاليف في إنجلترا سنة 1899م "Smith. EG" عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه [2][2].

## أ. نشأة وتطور محاسبة التسيير

في منتصف القرن الثامن عشر وإلى غاية أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير في السوق هي المرشد للقرارات الاقتصادية ونظام المحاسبة العامة هو المنتج الذي يسجل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة ضمن التسجيلات المحاسبية ثم بعد ذلك أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة مع كبر حجمها في السوق خاصة بعد الأزمة الاقتصادية سنة 1929م وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج [3][3]، وهذا كله أدى إلى ظهور محاسبة التسيير وتطورها، وقد تطورت في أمريكا بمعدل أسرع من تطورهما في أوروبا ألن معدل النمو الصناعي في الأولى كان أسرع منه في الثانية، كما تجدر الإشارة إلى أن أول كتاب صدر حول المبادئ الأولية لتحليل التكاليف كان عام 1878 في بريطانيا [4][4].

لقد كان للحرب العالمية الأولى والأزمة الاقتصادية الكبرى حتى سنة 1933م الأثر العميق في تطور محاسبة التسيير لدرجة أصبحت تمثل هذه الفترة مرحلة مستقلة من مراحل تطور هذا النوع من

المحاسبة، اتسمت بالتعاون المستمر بين رجال العلم والعمل ، وبعد الحرب العالمية الثانية ومع تقدم الصناعة واشتداد المنافسة بين المنتجين، ظهرت تحديات عديدة أمام المؤسسة تتمثل بالخصوص في تخفيض التكاليف كأداة لضمان البقاء 2 وهذا ما أعطي أهمية أكبر للمحاسبة التحليلية داخل المؤسسة. وفي الفترة الممتدة من (1950م-1960م) قام المحاسبون بدراسة بعض القرارات الإدارية التي تستخدم بيانات التكاليف مثل قرارات التسعير حيث تم إنشاء عدة نماذج محاسبية للعديد من هذه القرارات لتحديد التكاليف والإيرادات المناسبة التي يتوقع حدوثها عند اتخاذ تلك القرارات، وهذا أدى إلى توسيع نطاق اهتمام محاسبة التكاليف من تحديد تكلفة الإنتاج إلى خدمة القرارات الإدارية، مما دفع البعض إلى أن يطلق على محاسبة التسيير اسم "المحاسبة الإدارية".

ومع زيادة التطور والتشابك في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة للمحاسبة التحليلية مكملة للأنظمة التقليدية، وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام النظام الجديد المسمى "نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)" ، "وهذه الدراسة ترجع إلى التجارب في استعمال هذه الطريقة منذ بداية الستينات وبالضبط سنة 1963م، إلى أن وصلت إلى دراسة "and Cooper" م 1987 سنة Kaplan وتفتح التطورات الحديثة في محاسبة التسيير أفقا جديدة أمام المحاسبين لخدمة الإدارة في بيئة التصنيع الحديثة، وذلك باستخدامها أساليب التحليل العلمي والأساليب الإحصائية والرياضية

الحديثة، علاوة على استخدام العديد من أدوات تكنولوجيا المعلومات المعتمدة على استخدام الحاسبات الآلية والبرامج الجاهزة.

ونظرا لأهمية محاسبة التسيير المتزايدة في عصرنا الراهن فقد شمل تطبيقها كافة القطاعات الاقتصادية (الإنتاجية، التجارية، الخدمية والمالية)، فقد ساهمت العديد من الجمعيات والمنظمات المهنية والحكومية بدرجات متفاوتة في تطوير محاسبة التسيير ومن أهم هذه المنظمات ما يلي:

- معهد المحاسبين الإداريين ( IMA ) فقد ساهم هذا المعهد في تطوير الإجراءات والأساليب المتعلقة بالجانب التطبيقي لكل من محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية، ويقوم المعهد بإصدار دورية يطلق عليها المحاسبة الإدارية، ويقوم بتنظيم برامج للتعليم المستمر تغطي موضوعات عديدة في محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية؛
- مجلس معايير محاسبة التسيير (CASB) الذي تأسس سنة 1970م فقد ساهم هذا المجلس في وضع معايير تتضمن توحيد وترابط أسس ومبادئ محاسبة التسيير الواجب إتباعها في الولايات المتحدة الأمريكية، ولمعايير هذا المجلس أهمية قانونية خاصة في التعاقدات الحكومية؛
- جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) التي كان لها دور كبير في تطوير مهنة محاسبة التسيير من خلال الموضوعات البحثية في نظرية المحاسبة ومحاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية والضرائب وغيرها، وقد كان لهذه البحوث دورا كبيرا في تطوير المفاهيم والأسس والأساليب والإجراءات المتبعة في محاسبة التسيير.

# مفهوم محاسبة التسيير



15

مفهوم محاسبة التسيير

15

تمرين: مستوى الفهم والاستيعاب

لقد اختلف الكتاب والأخصائيين في مجال المحاسبة والتسيير في تسمية هذا النوع من المحاسبة، حيث أطلق عليها العديد من التسميات ومنها محاسبة التكاليف، المحاسبة الصناعية، محاسبة التسيير للاستغلال ومحاسبة التسيير، وعلى هذا الأساس ظهر الاختلاف أيضا في تعريف هذا النوع من المحاسبة، وعليه سوف نحاول هنا عرض أهم هذه التعاريف فيما يلي:

## آ. مفهوم محاسبة التسيير

تعرف محاسبة التسيير كما عرفها معهد محاسبي التكاليف بلندن على أنها: "عملية المحاسبة على التكلفة بدءا من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة".

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

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

## ب. تمرين: مستوى الفهم والاستيعاب

[39 ص 4 حل رقم]

"وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي". يؤخذ هذا التعريف على أنه تعريف خاص ب:

المحاسبة العامة

محاسبة التسيير

المحاسبة الادارية

17	مبدأ التقسيم الإداري
17	مبدأ تحليل البيانات
17	مبدأ تقدير التكاليف

تقوم محاسبة التسيير على مجموعة من المبادئ، حيث يمكننا هنا أن نذكر أهم هذه المبادئ فيما يلي:

### أ. مبدأ التقسيم الإداري

تستمد محاسبة التسيير هذا المبدأ من القواعد المحددة في مجال التسيير والتنظيم، بحيث تمكن الإدارة العليا من الاستفادة من مختلف البيانات التي تعدها محاسبة التسيير والتي تساعد في التخطيط والرقابة، ويكون ذلك من خلال تصميم نظام محاسبة التكاليف بما يتماشى مع مبدأ التقسيم الإداري، وبالتالي فمحاسبة التسيير تنظر للمؤسسة بأنها مجموعة من الأقسام والمراكز المستقلة، تقيس تكلفة نشاط كل قسم أو مركز وتقيم كفاءته<sup>3</sup>.

### ب. مبدأ تحليل البيانات

يستخدم هذا المبدأ في العديد من المجالات وتتمثل أغراضه فيما يلي:

- تحليل البيانات لتوزيعه على مراكز التكاليف؛
- تحليل البيانات لتحديد العناصر المباشرة وغير المباشرة التي تدخل في حساب تكلفة الوحدة المنتجة؛
- تحليل البيانات لتحديد عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة لأغراض التخطيط ورسم السياسات؛
- تحليل البيانات على أساس القطاعات المستقلة بالمؤسسة كخطوط الإنتاج المستهدفة، أو تشكيلة العملاء، أو مناطق البيع، وذلك للمقارنة بين هوامش الربح التي يحققها كل قطاع ومدى مساهمته في تغطية أعباء المؤسسة.

### ب. مبدأ تقدير التكاليف

تعتمد محاسبة التسيير في المؤسسات الحديثة على مبادئ الميزانية التقديرية والتكاليف المقدره لاستخدامها في عملية التخطيط والرقابة، حيث تعتبر أكبر فعالية من الاعتماد على البيانات التاريخية، وهذا ال يعنى أن جميع نظم محاسبة التسيير المستخدمة حاليا تقوم على هذا المبدأ. وتقوم محاسبة التسيير بتحليل الأعباء والإيرادات وفقا لمعايير خاصة بكل مؤسسة، وعملية وضعها ال تنتج عن إطار فكري مستقل وإنما عن دراسة وافية لكافة أعمال ونشاطات المؤسسة وأهدافها وتنافسيتها

التي يتطلب تسييرها الأخذ بعين الاعتبار لجانبين مرتبطين ببعضهما وهما كما يلي:

- إنتاج المنتجات أو الخدمات التي تبيعها المؤسسة بأقل تكلفة ممكنة؛
- إنتاج هذه المنتجات أو الخدمات وفقا لخصائص متميزة للحصول على القيمة.

# أهداف محاسبة التسيير



19	ضبط ورقابة عناصر التكاليف
20	تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها
20	المساعدة على اتخاذ القرارات
20	توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط
	إعداد تقديرات وتوقعات على مستوى التكاليف والنواتج وإعداد ميزانيات تقديرية
20	
20	إعداد الكشوف المالية
21	تقدير وسائل تبرير الأسعار

يمكننا أن نلخص أهم الأهداف المبدئية والعامية لمحاسبة التسيير من خلال ما يلي:

- معرفة التكاليف لمختلف الوظائف المحملة من طرف المؤسسة.
- تحديد أساس تقييم بعض العناصر المكونة للميزانية المالية للمؤسسة.
- حساب تكلفة المنتج (سلع أو خدمات) من أجل المساعدة في قرارات تسعير المنتج.
- معرفة الإيرادات المتوقعة والنفقات الجارية للمؤسسة.
- مقارنة التكاليف المتوقعة مع التكاليف الفعلية وتحليل الانحرافات إن وجدت.

ومع التطورات التي شهدتها محاسبة التسيير، فقد تطورت أهدافها بشكل يواكب هذه التطورات، وعليه يمكننا هنا أن نقوم بالتطرق لأهداف محاسبة التسيير بشيء من التفصيل، حيث تتمثل في العناصر التالية:

## أ. ضبط ورقابة عناصر التكاليف

إن استخدام محاسبة التسيير يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء غير المباشرة 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 غير المباشرة، هذا يؤدي إلى زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة، ويجدر بنا الإشارة إلى التوجه الحالي في تقنيات التسيير، الـ يستوجب فقط ضبط ورقابة عناصر التكاليف من حيث حجم الأعباء فقط، بل تدخل متطلبات عناصر الجودة، نظام تسيير الجودة الشامل وهذا يشمل جودة المواد الأولية وأسعار شرائها، التعبئة، مهارة العاملين، استعمال الطرق والأساليب الحديثة في العمليات الإنتاجية، توفر أجهزة القياس وإجراءات الرقابة، طرق التسيير وتنظيم خدمات ما بعد البيع... الخ 1.

## ب. تحديد تكلفة المنتجات وتسعيورها

يعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية والمهمة التي أدت إلى ظهور محاسبة التسيير 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. المساعدة على اتخاذ القرارات

تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة، خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ القرارات، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها ما يلي:

- تحديد العالقة بين التكلفة-الحجم-الربح؛
- اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به؛
- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛
- إحلال آلة جديدة بدال من القديمة؛
- التوسع في خط إنتاج قائم بدال من إنشاء خط جديد؛
- البيع للأسواق المحلية أو الخارجية.

تعتبر المشاكل السالفة الذكر بعضا من المشاكل التي تواجه الإدارة، والتي يمكن لها اتخاذ القرار بخصوصها دون الرجوع إلى البيانات التي توفرها محاسبة التسيير.

## ت. توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط

يقع على محاسبة التسيير عبئا كبيرا يتمثل في ضرورة إمداد الإدارة في المؤسسة بالبيانات والمعلومات التي ترشدتها في مجال التخطيط سواء كان مجال التخطيط قصيرا أم طويلا، ومحاسبة التسيير بما لديها من إمكانية على تحليل ومتابعة لعناصر التكاليف من وقت توفيرها حتى استخدامها في النشاط يمكنها الوفاء بهذا الواجب المنوط بها 3.

## ث. إعداد تقديرات وتوقعات على مستوى التكاليف والنواتج وإعداد ميزانيات تقديرية

من خلال هذا يمكن للمحاسبة التحليلية تحديد ما يلي:

- مراقبة التنفيذ وشرح الانحرافات؛
- الحصول على أساس نظام معلومات يسمح باتخاذ القرارات اللازمة لمواجهة الأوضاع السائدة ولتحضير سياسات ومشاريع مستقبلية

## ج. إعداد الكشوف المالية

تهدف محاسبة التسيير إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضائع المباعة، وتستخدم بيانات التكاليف في إعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.

## ج. تقدير وسائل تبرير الأسعار

يتم ذلك بالاعتماد على تحليل تكاليف الإنتاج وتقديم هذه المبررات لمراقبي الأسعار التي تباع بها المؤسسة في حالة الزيادة في الأسعار للمنتجات والسلع التي توجد 3 فيها إمكانية ذلك مثل: وجود حالات التحكم في سعر البيع كالاكتشافات والتطورات في السلع 3.



23	الوظيفة التسجيلية
23	الوظيفة التحليلية
23	الوظيفة الرقابية
24	الوظيفة التفسيرية أو الإخبارية
24	الوظيفة التحفيزية
24	تمرين: مستوى الفهم والاستيعاب

ترتكز محاسبة التسيير على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كما أن هذه الوظائف بتحقيقها يمكن أن تساعد المؤسسة على تحقيق أقصى ربح ممكن وضمان الاستمرارية للمؤسسة في السوق، وتتمثل هذه الوظائف فيما يلي:

### أ. الوظيفة التسجيلية

يعنى أن يقوم المحاسب بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.

### ب. الوظيفة التحليلية

تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث من خلال تتبع عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدامه ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات 5.

### ب. الوظيفة الرقابية

وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعال، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة، أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة ويجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات من أجل الحد منها 1.

## ت. الوظيفة التفسيرية أو الإخبارية

بعد تسجيل كل التكاليف وتحليلها يجب على المحاسب صياغة النتائج المتوصل إليها في شكل قوائم وتقارير توضع أمام الإدارة حتى تتمكن من اتخاذ القرارات اللازمة 2.

## ث. الوظيفة التحفيزية

تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة الذكر، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي، وهذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها 3.

## ج. تمرين :مستوى الفهم والاستيعاب

[ 40 ص 5 حل رقم ]

تتمثل وظائف محاسبة التسيير في:

الوظيفة التسجيلية	<input type="checkbox"/>
الوظيفة التحليلية	<input type="checkbox"/>
الوظيفة الرقابية	<input type="checkbox"/>
الوظيفة التفسيرية أو الإخبارية	<input type="checkbox"/>
الوظيفة التحفيزية	<input type="checkbox"/>
كل ما سبق	<input type="checkbox"/>

# العوامل المساعدة على تطبيق محاسبة التسيير

## VII

هناك مجموعة من العوامل تساعد المؤسسة على تطبيق محاسبة التسيير سنذكر أهمها فيما يلي 1:

### آ. العوامل المساعدة على تطبيق محاسبة التسيير

- افتناع الإدارة العليا بأهمية محاسبة التسيير بوصفها أداة إدارية تخدم وظائف التخطيط والتنظيم والرقابة؛
- لا يجب الاقتصار على افتناع الإدارة العليا فقط بل يجب أن يشمل باقي مستويات الإدارة والتي سوف تتعاون مع نظام محاسبة التسيير سواء بإفادته أو الاستفادة منه؛
- يجب أن يكون هناك التنظيم الإداري السليم الذي تتضح فيه وضوحا كاملا خطوط السلطة والمسؤولية فالرقابة على التكاليف تعتمد على تطبيق مفهوم "المساءلة المحاسبية"؛
- يجب أن يعمل الجميع في النظام الاقتصادي الواحد بروح الفريق المتعاون لتحقيق هدف واحد؛
- لا بد أن يضم جهاز التكاليف المحاسبية، المحاسب الكفاء ذو العقلية التحليلية القادر على استقبال البيانات ومعرفة مصدرها ونوعيتها والقادر أيضا على إرسالها إلى الجهة المستفيدة منها في الوقت المناسب وبالصورة المناسبة.

# مجالات تطبيق محاسبة التسيير

## VIII

يتضح من خلال المعلومات المذكورة سابقاً أن محاسبة التسيير لها قواعد ومبادئ علمية محددة تصلح للتطبيق في أي مجال من مجالات الأنشطة المختلفة وإن اختلفت إجراءات التطبيق باختلاف طبيعة النشاط مجال التطبيق، بما يتلاءم وطبيعة النشاط واحتياجات الإدارة من البيانات والمعلومات

### آ. مجالات تطبيق محاسبة التسيير

لم تعد محاسبة التسيير فاصرة على التكاليف الصناعية (كما كان عند بدء ظهورها)، بل أصبحت محاسبة التسيير توجد في النشاط التسويقي لتحديد تكلفة نشاط التسويق في مجمله ولتحديد تكلفة الوحدة المباعة من كل سلعة في كل منفذ توزيع، ولتوفير البيانات والمعلومات التي تساعد الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المرتبطة بالنشاط التسويقي. كذلك توجد محاسبة التسيير في مجالات النشاط الزراعي والنشاط المصرفي ونشاط التأمين ونشاط النقل وفي مجال الأنشطة الخدمية مثل الوزارات والمصالح الحكومية، وفي كل هذه المجالات تحقق محاسبة التسيير مجموعة الأهداف السابق ذكرها 1.

# علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبة المالية

## IX

29	أوجه الترابط بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية
30	أوجه التشابه بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية
31	أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية

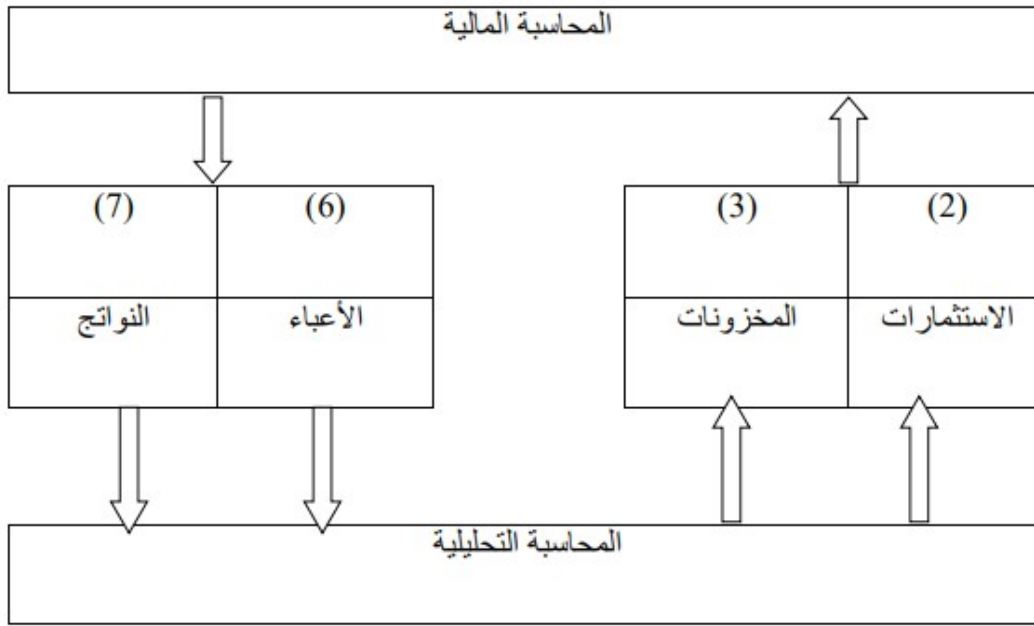
يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير، حيث أن المحاسبة المالية هي أول فروع علم المحاسبة ظهوراً ومن البديهي أن تكون محاسبة التسيير استقلت عن المحاسبة المالية لعدم قدرة المحاسبة المالية على توفير معلومات عن كل سلعة أو مرحلة إنتاجية، وكذلك يتيح وجود نظام محاسبة تحليلية مستقل توفير معلومات ضرورية تساعد في اتخاذ القرارات والمساعدة في ترشيد تلك القرارات، إضافة إلى وجود هذا النظام يوفر معلومات وافية لكل مستوى إداري مما يساعده في تحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية 1.

### آ. أوجه الترابط بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية

فيما أن محاسبة التسيير امتداد للمحاسبة المالية، فهما متكاملتان، إذ توفر كل منهما معلومات قد تحتاجها الأخرى، فمن هنا يمكن ذكر أوجه الارتباط بين المحاسبتين من خلال النقاط التالية:

- تعتبر محاسبة التسيير امتداد للمحاسبة المالية حيث تقدم محاسبة التسيير البيانات التفصيلية الهامة التي تظهر في الحسابات الختامية في المحاسبة المالية مثل تكلفة الإنتاج التام أي أن هناك تعاوناً منظماً بينهما في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي؛
- تقوم المحاسبة المالية بتزويد محاسبة التسيير ببعض البيانات الهامة مثل ثمن المواد المشتريات وأجور العمال المدفوعة وتكلفة الموجودات الثابتة والمصروفات الأخرى، وجميع هذه العمليات تثبت أوال في الدفاتر المالية ثم يتم تحليلها في دفاتر التكاليف؛
- تشترك المحاسبة المالية مع محاسبة التسيير في إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي لحاجة كل منهما لبيانات موجودة لدى الآخر 2.
- تقوم المحاسبة المالية بتقديم وتوفير بيانات للمحاسبة التحليلية لمساعدتها في قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، ومنها قيمة شراء الأصول الثابتة وطرق استهلاكها وتحديد الأجر... إلخ؛
- لا بد من وجود نظام للتكاليف يعمل جنباً إلى جنب مع المحاسبة المالية حيث لا يستطيع نظام المحاسبة المالية منفرداً أن يؤدي الغرض من إعداد الحسابات الختامية ونتائج أعمال المؤسسة 3.

ويمكن إيضاح ما سبق من خلال الشكل التالي:



العلاقة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية

يتضح من خلال الشكل أعلاه، أن العلاقة المتبادلة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية تكمن في أن كل منهما تزود الأخرى بالمعلومات، حيث أن المحاسبة المالية تزود محاسبة التسيير بجزء من المدخلات الأولية والمتمثلة في الأعباء والنواتج، أما محاسبة التسيير فتزود المحاسبة المالية بتكلفة كل من المخزونات وبعض عناصر التثبيتات (الاستثمارات).

## ب. أوجه التشابه بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية

هناك مجموعة من أوجه التشابه بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية، والتي يمكننا أن نعرضها في النقاط التالية:

- كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير تعتمد على مصادر تسجيل واحدة من مستندات ووثائق، لذلك فإن النتائج الفعلية بينهما تكون متطابقة؛
- 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؛
- كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير تحقق الرقابة عن عمليات المؤسسة وتظهر النتائج الفعلية لنشاطها، مع ملاحظة المحاسبة المالية تظهر هذه النتائج بصورة إجمالية، بينما تظهرها محاسبة التسيير بصورة تفصيلية 1.
- تطبق كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات؛
- تحدد كل منهما فترة زمنية تستخدمها للقياس 2
- يعتبر نظام المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير نظامين فرعيين لنظام المعلومات المحاسبي الشامل ولذلك فكل منهما يعتمد على نظام المعلومات المحاسبية الذي يفرض متطلبات النظامين؛
- تركز كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير بشدة على تقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وذلك على اختلاف متخذي هذه القرارات من داخل أو خارج المؤسسة، ولكن الحاجة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة واحدة في الحالتين 3.

**ب. أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية**

بالرغم من وجود عالقة وطيدة بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية إلا أنه هناك بعض أوجه الاختلاف بينهما والتي يمكن حصرها في الجدول التالي:

المحاسبة التحليلية	المحاسبة المالية
<ul style="list-style-type: none"> <li>• تهتم بالعمليات المالية التي تتعلق بالإدارة والأقسام الموجودة في المؤسسة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تهتم بالعمليات المالية التي تحدث بين المؤسسة والغير.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• تقدم المعلومات بأسلوب تحليلي وتفصيلي لكل قسم ونوع من أنواع الإنتاج والخدمات.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تعالج المعاملات المالية بشكل إجمالي وتقدمها للإدارة بشكل عام.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• تهدف إلى حصر التكاليف بهدف تحديد كلفة السلعة أو الخدمة المقدمة والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• إن أهداف العمل المحاسبي هو تحليل وتسجيل وترحيل العمليات المالية بهدف معرفة نتائج الأعمال وتحديد المركز المالي.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• تهتم بالبيانات الفعلية والمحددة مقدما (التقديرية) واستخدام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• اهتمامها فقط بالبيانات الفعلية والتي تمت بالماضي.</li> </ul>

أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية

# علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبة الإدارية

# X

33	أوجه التشابه بين محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية
34	أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية

ظهر مفهوم المحاسبة الإدارية نتيجة التطور الكبير في علم الإدارة ونظريات القرارات، ومعنى المحاسبة الإدارية هو الإدارة من خلال المحاسبة، وبذلك يمكن القول بأن المحاسبة الإدارية هي تطبيق للأساليب الفنية والمفاهيم العلمية في تسجيل وتبويب وعرض البيانات لمساعدة الإدارة في وضع الخطط ومراقبة التنفيذ ثم اتخاذ القرارات اللازمة وهنا يتحدد نطاق المحاسبة الإدارية الذي يشمل (الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية، التحليل الحدي ونقطة التعادل، التحليل المالي للبيانات المالية، التحليل الإحصائي للبيانات) وجميع هذه المجالات تعتمد وبشكل كبير على البيانات التحليلية التي تقدمها محاسبة التسيير لذلك ليس هناك حد فاصل بين محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية بل إن المحاسبة الإدارية 1 هي امتداد للمحاسبة التحليلية إذا كان هناك خط وهمي فاصل بين المحاسبة المالية وباقي فروع المعرفة المحاسبية يمكن تخيله، فإن الفواصل بين محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية هي في الحقيقة أدوات تلاحم وتكامل وتوافق تجعل من الصعب (إن لم يكن من المستحيل) الفصل بينهما 1.

إن مخرجات محاسبة التسيير هي جزء من مدخلات المحاسبة الإدارية المتمثلة في المعلومات التي تقدمها محاسبة التسيير والتي تساعد في اتخاذ مجموعة من القرارات الإدارية، قرارات التسعير، تحديد مستويات الإنتاج أو البدء بمنتج جديد وإلغاء منتج قديم 2.

نتيجة لما سبق يمكن القول بأن نطاق اهتمام كل من محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية هو بالضرورة مرتبط ومتداخل، ومن ثم فهما يعاملن على تحقيق أهدافهما بتكامل وتوافق وانسجام وليس بتنازع أو تعارض 3.

## آ. أوجه التشابه بين محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية

هناك أوجه تشابه بين محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية نظرا لتكاملهما وتقاربا بشكل كبير يمكن أن نحصر هذا التشابه في النقاط التالية:

- كان الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية هو حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة أهداف عدة منها التسعير، قياس هامش الربح، تقييم المخزون وغيرها، ثم تطورت هذه الأهداف لتشمل قياس التكلفة بهدف توفير المعلومات والبيانات الملائمة والمفيدة للإدارة ومساعدتها في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية، وهو نفس الهدف الذي ترمى إليه المحاسبة الإدارية وتوفير البيانات 4 والمعلومات الملائمة والمفيدة من أجله.
- يمكن القول أن محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية يتشابهان من ناحية الهدف وهو خدمة الإدارة كذلك في أن بيانات التكاليف عنصر مشترك بينهما، ويختلفان من ناحية النطاق حيث 5 تتعامل المحاسبة الإدارية مع البيانات والأرقام على نطاق أوسع من محاسبة التسيير.



## ب. أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية

رغم الترابط والتشابه بين محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية كما ذكرنا سابقا إلا أنه هناك بعض أوجه الاختلاف بينهما يمكننا أن نذكر أهمها في النقاط التالية:

- إن مواضيع اهتمام المحاسبة الإدارية تتميز بأنها في معظمها تتعلق بطروف وأحداث مستقلة قد 1 تترامى حدودها الزمنية لما يسمى بالمدى الطويل ، بينما محاسبة التسيير تجمع بين أحداث الماضي وظروفه وأحداث المستقبل وحقائقه والتي من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل 2 القريب.
  - ينحصر نطاق محاسبة التسيير في البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكاليف وتنصب على عناصر التكاليف المباشرة، وإل تمتد محاسبة التسيير خارج هذا النطاق مطلقا، أما نطاق المحاسبة الإدارية فإنه يمتد ليشمل جميع مجالات النشاط ويلتمس جميع العمليات، وبالتالي يشمل نطاق المحاسبة الإدارية كل الإيرادات والأرباح والتدفقات النقدية والتكوين الرأسمالي وحقوق 3 الملكية وحق الغير ومصادر الأموال واستخداماتها... الخ
  - يدخل في نطاق المحاسبة الإدارية موضوعات ال تتناولها محاسبة التسيير، مثل محاسبة المسؤوليات وتقييم الأداء ومؤشراته وقرارات التشكيلة المثلى للمنتجات وقرارات متعلقة بـ (أسعار المنافسين، أثر السعر المقترح على المنتجات البديلة،... الخ) وغيرها؛
  - إن محاسبة التسيير يحددها وقت معين ألا وهو فترة التكاليف، أما المحاسبة الإدارية ال تحددتها فترة زمنية معينة؛
  - إن محاسبة التسيير تتميز وتتسم بدرجة كبيرة من الدقة والموضوعية وخاصة عند حصر المخزون، أما المحاسبة الإدارية تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ وتكون أقل دقة من المحاسبة التحليلية 4.
- مما سبق عرضه من العلاقة بين محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية نستطيع القول بأن محاسبة التسيير والمحاسبة الإدارية ليسا مترادفين، وليسا تسميتين لمسمى واحد، ولكنهما في نفس الوقت ليسا مستقلين بشكل كامل حيث أن بيانات التكاليف عنصر مشترك في كليهما ولكن لكل منهما نطاق مختلف

# التقويم XI

سلسلة تمارين أعمال موجهة (تقييم نهائي) 35

## أ. سلسلة تمارين أعمال موجهة (تقييم نهائي)

وثيقة 1 وثيقة 1 سلسلة رقم 01 (مستوى التقويم) pdf.21

# خاتمة

وفي الأخير فان محاسبة التسيير فرع مهم من فروع المحاسبة، وتستمد أهميتها الخاصة من صلتها الوثيقة بالمؤسسات واستمراريتها.

# حل التمارين

< 1 (ص 11)

المحاسبة المالية هي نظام يهدف إلى تنظيم المعلومات المالية حيث يسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعددية عن طريق تصنيفها، تقييمها وتسجيلها ويهدف أيضا إلى عرض كشوف أي جداول مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ووضعية خزنتها في نهاية السنة المالية.

< 2 (ص 11)

يعكس التحليل التعامل مع البيانات والمعلومات لاستخلاص النتائج وتفسير الاحداث من خلال تتبع عنصر من عناصر الانفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدامه ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو النتاج أو المبيعات.

< 3 (ص 11)

تهتم بالعمليات المالية التي تحدث بين المؤسسة والغير.	<input checked="" type="checkbox"/>
تقدم المعلومات بأسلوب تحليلي وتفصيلي لكل قسم ونوع من أنواع الانتاج والخدمات.	<input type="checkbox"/>
الاهتمام فقط بالبيانات الفعلية والتي تمت بالماضي.	<input checked="" type="checkbox"/>

< 4 (ص 15)

المحاسبة العامة	<input type="checkbox"/>
محاسبة التسيير	<input checked="" type="checkbox"/>
المحاسبة الادارية	<input type="checkbox"/>

< 5 (ص 24)

حل التمارين

الوظيفة التسجيلية	<input type="checkbox"/>
الوظيفة التحليلية	<input type="checkbox"/>
الوظيفة الرقابية	<input type="checkbox"/>
الوظيفة التفسيرية أو الإخبارية	<input type="checkbox"/>
الوظيفة التحفيزية	<input type="checkbox"/>
كل ما سبق	<input checked="" type="checkbox"/>

# قاموس

التسيير

مجموعة من الميكانيزمات أو الآليات التي يتم إنتاجها لتحديد مسار منظمة ما بما يخدم أهدافها

محاسبة

المحاسبة هي العلم الذي يدرس القياس والإيصال والتفسير للنشاطات المالية وذلك من خلال تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية والعرض والإفصاح عن المعلومات المالية من خلال قوائم مالية تعد عن فترات زمنية محددة

# قائمة المراجع

- [1] Olivero B., Comptabilité en Italie, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, [1] .Economica, France, 2000, p334
- [2] عبد الحي مرعي وعبد الله عبد العظيم هلال، أساسيات محاسبة التكاليف (دراسة شاملة)، دار المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص 08.
- [3] بويغوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 1998، ص 28.
- [4] محمد عطية مطر وآخرون، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، دار حنين للنشر والتوزيع، الأردن، 1996، ص 31