الفصل الأول : مدخل إلى محاسبة التسيير

تعتبر المؤسسة الإقتصادية الركيزة في رفع إقتصاد البلاد، فإن مدى صمودها وقدرتها على المنافسة في ظل بيئة تتميز بالتغير المستمر يتوقف على الإستغلال الأمثل لمواردها الإقتصادية، وهذا يتطلب توفر نظام تسيير فعال ومحكم لعملياتها الإنتاجية للتحكم في مختلف التكاليف، حتى تسمح للمسيرين بإتخاذ القرارات، حماية ممتلكات المؤسسة من الإسراف والتبذير، ووضع إستراتيجيات تعزز من مكانتها.

فكان لمحاسبة التسيير دور فعال في توجيه سياسة المؤسسة وإستراتجيتها بما يخدم مصلحتها وكذلك تمكين الإدارة من القيام بالرقابة على الإستخدام الأمثل للموارد.

1- تعريف المؤسسة

يعرف ناصر دادي عدون المؤسسة على أنها :" كل هيكل تنظيمي إقتصادي مستقل ماليا، في إطار قانوني و إجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج، أو تبادل السلع و الخدمات مع أعوان إقتصاديين آخرين، أو القيام بكليهما معاً (إنتاج + تبادل)، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط إقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني و الزماني الذي يوجد فيه، وتبعاً لحجم ونوع نشاطه".

وحسب الطاهر قانة المؤسسة هي :" منظمة إقتصادية وإجتماعية مستقلة نوعا ما، تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية، والمالية، والمادية، والإعلامية، بغية إيجاد قيمة مضافة حسب الأهداف، في نطاق زماني ومكاني محدد".

وبالتالي فالمؤسسة وحدة إقتصادية تقوم بمزج مجموعة من عوامل الإنتاج كالعمل ورأس المال بغرض إيجاد سلع وخدمات موجهة للإستهلاك.

وعرف Yves Couillard المؤسسة الصناعية على أنها: " كيان اقتصادي وقانوني تهدف إلى الربح، مختصة في القيام بعملية الإنتاج".

كما أصبحت المؤسسة في مفهومها الحديث مجموعة شبكات مرتبطة بالعناصر الداخلية والخارجية لإرتباطها بعدة أطراف والتي تمثلت في العاملين بالمؤسسة وكذلك الموردين، المساهمين، المقرضين، الموزعين، العملاء..... ، وللقيام بالتسيير المحكم يجب على المؤسسة أن تتعرف على مدى تدخل كل عنصر من عناصر الإنتاج، وتنظم قواعد تسييرها على أساس المعرفة الدقيقة لمساهمة هذه العناصر في تكلفة الوحدة المنتجة، وعلى هذا الأساس تعتبر المحاسبة التحليلية أداة أساسية للتسيير العلمي للمؤسسة، بعدما كانت مجرد محاسبة تكاليف، فأصبحت محاسبة تحليلية تهتم بإبراز ومعرفة مراكز التكلفة لتوجيه التسيير إلى نمو مراكز الربح.

2- وظائف المؤسسة

تختلف وظائف المؤسسة بإختلاف نشاطها إلا أنه يمكن تقسيم هذه الوظائف إلى وظائف رئيسية وثانوية على النحو التالي:

أ- المؤسسة الصناعية: 1/ وظائف رئيسية : التموين، الإنتاج، التوزيع.

2/ وظائف ثانوية : إدارية ومالية.

ب- المؤسسة التجارية: 1/ وظائف رئيسية : التموين، التوزيع.

2/ وظائف ثانوية : إدارية ومالية.

حيث تتمثل وظيفة التموين في تزويد المؤسسة بكافة المواد الأولية أو السلع التي تستخدمها خلال دورة الإستغلال، بينما وظيفة الإنتاج فتشمل تحويل المادة الخام إلى منتج، ليتم بيعه وتوزيعه من خلال وظيفة التوزيع.

أما وظيفة الإدارة والمالية، فالإدارة تعتمد على رسم سياسة المؤسسة، تقسيم الأدوار والمسؤوليات والتنسيق بين مختلف أجزاء وأقسام المؤسسة ومراقبة الأنشطة بإستخدام تقنيات التسيير كالمحاسبة التحليلية، أما وظيفة المالية فتهتم بإدارة مصادر الأموال وضمان الإستخدام الجيد لها.

3- التطورات المتعاقبة لمحاسبة التسيير

إن المتتبع لتطور محاسبة التسيير أو محاسبة التكاليف تاريخيا يلاحظ أنها ليست حديثة كما قد يتصور البعض، فهي تعود إلى فترة ما قبل الميلاد حيث إستخدم الفراعنه في النشاط الزراعي والنشاط المعماري نظما وإجراءات تشبه إلى حد كبير نظم وإجراءات محاسبة التكاليف، كما أن القرآن الكريم قص علينا قصة سيدنا يوسف عليه السلام، وهي ترتبط بالإحتفاظ بالمخزون من الإنتاج ورقابته في سنوات الرخاء من أجل الإستفادة به في السنوات العجاف، كما وردت آيات كثيرة في القرآن الكريم تعبر عن المعايرة والمعايير، وفي صدر الدولة الإسلامية وضعت الخطوة الأولى لأصول علم المحاسبة وإعداد المركز المالي في عهد أمير المؤمنين عمر بن الخطاب ﷺ.

وفي القرن الرابع عشر زاد النشاط التجاري في بعض الدول الأوروبية وأثبتت محاسبة التكاليف وجودها وفي القرن الخامس عشر والسادس عشر ظهرت المنشآت الصناعية الصغيرة واستخدمت سجلات لإثبات ما تنفقه هذه المنشآت واستخدمت كذلك أوامر التشغيل وظهرت نظرية الجرد المستمر ثم ظهرت كتابات رائدة في محاسبة التكاليف في إنجلترا ثم في الولايات المتحدة الأمريكية وظهرت محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية في القرن التاسع عشر عندما إنتشرت الصناعات ذات المراحل المتعاقبة وهكذا ظهرت أساليب محاسبية جديدة متمثلة في محاسبة التسيير أو ما تعرف بمحاسبة التكاليف أو المحاسبة التحليلية.

حيث تم ضبط حساب مختلف التكاليف المتعلقة بالمنتوجات من طرف مهندسي المدرسة العلمية لتايلور، كما تم التركيز على كيفية تقييم المخزون للمنتجات النهائية وقيد الإنجاز، وكيفية تحديد سعر البيع و تقديم الخدمات، لإدراج هذه المعلومات في القوائم المالية الخارجية حتى أصبحت المحاسبة التحليلية تهتم بإنتاج المعلومة المحاسبية الضرورية في إعداد القوائم المالية الخارجية لكل منتوج يتم تصنيعه، والإستهلاك الحقيقي لموارد المؤسسة الذي يدخل في عملية تصنيع هذا المنتوج وإعداد تكلفة العائد المحددة لكل منتوج، من خلال إدراج إجمالي تكاليف المنتوجات في التكلفة النهائية للمنتوج خلال فترة معينة، هذه التكلفة المحاسبية تستعمل في تقييم المنتجات المباعة والمنتجات النهائية المخزنة وهذا ما ساعد على تحديد قيمة المخزونات الموجودة في الميزانية في نهاية الفترة كما يتم مقابلة المصاريف بالإيرادات في حساب النتائج للفترة.

ويمكن القول أنه إزدادت أهمية محاسبة التسيير مع تطور نشاط المؤسســات، إذ تطورت هي الأخرى باستمرار، وأصبحت وسيلة ضرورية للتسيير في المؤسسات بمختلف أنواعها (التجارية، الصناعية، الخدمية، ....إلخ) و تزداد أهميتها في المؤسسات الصناعية خاصة، وقد أصبحت ذات مفهوم و تطبيق واسع لتشمل ما يسمى بمحاسبة التسيير وأدخلت فيها أساليب جديدة للتحليل بعد أن كانت تستعمل أسلوب التكاليف وسعر التكلفة الحقيقي أو التاريخي فقط.

4- تعريف محاسبة التسيير و أهدافها

أ- تعريف محاسبة التسيير

محاسبة التسيير هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة –بالإضافة إلى المصادر الأخرى- ، وتحليلها ليتخذ على ضوئها المسيرين القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد نتائج فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات.

كما أنه لا يوجد نموذج موحد لمحاسبة التكاليف، فكل مؤسسة لديها محاسبة تكاليف خاصة بها والتي يجب أن تتكيف مع تنظيمها الإداري وأدائها الفني.

ب- أهداف محاسبة التسيير

- معرفة التكاليف المختلفة الكامنة في تكاليف أنشطتها من السلع والخدمات، وتكاليف التشغيل.
- تقييم بعض بنوذ الميزانية العمومية مثل المنتجات الإستثمارية لتلبية إحتياجاتهم الخاصة.
- تقييم ربحية أسعار مبيعات السلع والخدمات.
- تقييم ربحية مراكز النشاط (ورش العمل، الخدمة).
- إقتراح أساس التقييم لتحديد سعر البيع للسلع والخدمات.
- توضيح خيارات الموازنة في مجالات: الإستثمار والإستغلال.
- تطوير نشاط الرقابة الداخلية.

ومن النتائج التي تهدف إليها المحاسبة التحليلية:

أ/ بحسابها للتكاليف وسعر التكلفة:

- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم، و بهذا تسهل عملية تحديد النتائج.
- مراقبة التكاليف بعد تحليلها و بالتالي مراقبة عمل المؤسسة.

ب/ دراسة المردودية التحليلية والتي تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والإستثمار والتوزيع وذلك بـ:

- تسجيل المصاريف حسب إتجاهاتها-حسب الوظائف أو المنتوجات-.
- مراقبة تكاليف وظائف المؤسسة: التموين، الإنتاج، التوزيع.

ج/ تسمح بقياس النتائج التحليلية: بمعرفة التكاليف وسعر التكلفة يمكن قياس مردودية المنتوجات المختلفة و المبيعات، أو الخدمات كل منها على حدة، إذ يتحدد سعر البيع على أساس سعر التكلفة والمردودية تتحدد على أساس الربح الذي تحققه المؤسسة.

د/ تساهم أيضا في وضع الميزانيات التقديرية.