



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة ابو بكر بلقايد-تلمسان-
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير



محاضرات مقياس : محاسبة التسيير
موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس
قسم العلوم التجارية

الدكتورة :فاندي نزيهة

السنة الجامعية 2024-2025

المحور الأول مدخل إلى محاسبة التسيير

مدخل التسيير:

تحتاج المؤسسات الاقتصادية إلى توفير قدر كبير من البيانات والمعلومات المحاسبية لأداء وظائفها بكفاءة وفعالية، ولا شك أن النظام المحاسبي يعدّ المصدر الأساسي للحصول على هذه المعلومات وغيرها التي يمكن استخراجها من البيانات العديدة والتي يسجلها المحاسب يومياً والمتعلقة بالأنشطة المختلفة والتي تمثل أساساً هاماً لاتخاذ أي قرار ناجح.

ورغم أن المحاسبة المالية توفر مجموعة كبيرة من البيانات والمعلومات، إلا أنها عادة ما تكون غير كافية للمديرين والمسيرين في المؤسسة من أجل اتخاذ القرارات التي ستسمح لهم مستقبلاً من تحسين أداء مؤسساتهم، لذا يتم الاعتماد على تقنيات محاسبة التسيير للإجابة على أهم التساؤلات الضرورية لاتخاذ القرارات الرشيدة منها:

- ما هي تكلفة السلعة، المنتج أو الخدمة؟
- ما هي مكونات التكلفة التي يمكن الضغط عليها من أجل تحسين تنافسية المؤسسة؟

- كيف يساهم كل منتج / خدمة في المردودية الإجمالية للمؤسسة؟

1) نشأة وتطور محاسبة التسيير:

ارتبطت بداية ظهورها بتوسع أحجام المؤسسات الاقتصادية وبحاجة الإدارة إلى البيانات الخاصة بحركة الأصول داخل المؤسسة، كما نجد أن هناك من الأبحاث ما يقدم الدليل على أن العديد من المبادئ والمفاهيم والأساليب الفنية التي تقوم عليها محاسبة التسيير في صورتها الحالية قد جرى تطبيقها في بعض المصانع في القرن الرابع عشر في إطار ما كان يسمى "المحاسبة الصناعية".

كما أن طرق بدائية لتحديد التكلفة قد جرى استخدامها في القرن السادس عشر في بعض مشروعات التعديل في أوروبا وأن التسجيلات المالية لهذه المشروعات قد تضمنت بعض المفاهيم المعاصرة للتكاليف كالتكلفة الأولية وتكلفة الإنتاج⁽¹⁾.

ويذهب البعض إلى حدّ كبير فيرى أن أنظمة التكاليف في صورة أولية أو مبسطة قد تأكد استخدامها قبل الفراعنة وقدماء المصريين، فيقول السوفياتي "إيفان لامكين" أن المؤرخين وعلماء الآثار أثبتوا استخدام هذه الأنظمة الفكرية في القرن الثالث عشر قبل الميلاد لدى قدماء المصريين وفي

(1) - أحمد كلبونة وآخرون: الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف - المدخل النظري والتطبيقي، دار وائل للنشر، عمان، 2011، ص 9-12.

فترة ما بين القرنين الخامس والثالث قبل الميلاد لدى الفينيقيين والعرب، وتؤكد الاعتماد على أنظمة أكثر تطوراً في مشروعات الدولة الرومانية القديمة ومحاسبة التكاليف.

ورغم أن هناك عدّة إشارات تدلّ على قدم استخدام أنظمة ومفاهيم التكلفة إلا أنها لم تقدّم أيّة تفصيلات عن مدى تطوّر أو بساطة هذه الأنظمة أو عن مدى ارتباط أو انفصال هذه الأنظمة بباقي أنظمة المعلومات في المشروع نفسه، وبالتالي مثل ذلك الاستخدام يبقى مبهماً.

2- مفهوم محاسبة التسيير:

عرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG لسنة 1982 محاسبة التسيير على أنها تقنية لمعالجة المعلومات تهدف إلى:⁽²⁾

- ✓ معرفة تكاليف مختلفة الوظائف المتعلقة بالمؤسسة.
- ✓ معرفة قواعد وأسس التقييم لبعض عناصر الميزانية.
- ✓ شرح النتائج بحساب مختلف تكاليف المنتجات ومقارنتها مع سعر البيع الموافق عليه.
- ✓ وضع التنبّيات بالتكاليف والمنتجات.
- ✓ الإطّلاع على ما تحقّق فعلاً وشرح الانحرافات الناتجة (مراقبة التكاليف والموازنات...)

أمّا المعهد البريطاني لمحاسبة التكاليف فيعرّفها على أنّها تختصّ بإثبات، إنشاء، عرض وتفسير المعلومات بشكل ملائم بهدف:⁽³⁾

- صياغ الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسة
- تخطيط ومراقبة النشاطات
- الاستعمال العقلاني للموارد
- تحسين الأداء وزيادة القيمة
- تطبيق حوكمة المؤسسة وممارسة الرقابة الداخليّة.

وتعرف محاسبة التسيير بأنّها نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية يهتمّ بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة الصناعية وغير الصناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدّمها ويتمّ استخدام هذه التكلفة في تقويم الإنتاج والمخزون نهاية الفترة لإمكان إعداد

(2) - Brigitte Doriath: comptabilité de gestion, 3^{ème} édition, Pearson éducation, France 2005, p01.

(3) - Charles Horngen et autres: comptabilité de gestion, Traduction et adaptation française Georges Langlois, 3^{ème} édition, Pearson éducation, France, 2006, p04.

القوائم المالية وكذلك تركز محاسبة التسيير على إنتاج المعلومات المالية وغير المالية التي تمكّن إدارة الوحدة الاقتصادية من القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء⁽⁴⁾.

أما ناصر دادي عدون فيعرّفها كما يلي: "محاسبة التسيير هي تقنية لمعالجة المعلومات المتحصّل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى المصادر الأخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة.

كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة⁽⁵⁾.

أعطت التعاريف السابقة اهتمامًا لدور محاسبة التسيير في خدمة الأغراض الإدارية بالمقارنة مع هدف تحديد تكلفة الإنتاج، وعليه نستطيع القول أنّ محاسبة التسيير تحتوي على مجموعة من المبادئ والإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف النظام.

فهي تعمل على تجميع وتخصيص وتحليل تكاليف الإنتاج أو النشاط بهدف تحديد تكلفة وحدات الإنتاج، والتكاليف التي تحدث في الوحدات الاقتصادية المختلفة، وتقديم معلومات للأغراض الإدارية، بما فيها رقابة وتخطيط تكاليف الإنتاج.

المعيار	المحاسبة المالية	محاسبة التسيير
الإلزامية	ملزمة	غير ملزمة
المستهدفون	الحكومة، الضرائب، المقرضين، المساهمين	المديرين، المسؤولين (مستخدمين - داخليين)
الدورية	سنوية من 01/01 إلى 12/13	حسب الحاجة
نوعية المعلومات	مالية	مالية وغير مالية
البيانات	تعتمد على بيانات تاريخية	تعتمد على بيانات تقديرية

3- أهداف محاسبة التسيير:

(4) - محرم زيات محمد وآخرون: أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، 2005، ص 09.

(5) - ناصر دادي عدون: تقنيات محاسبة التسيير، محاسبة تحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر،

الهدف الأساسي لمحاسبة التسيير هو توفير المعلومات والبيانات اللازمة والضرورية لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة وفي الأوقات المناسبة، حيث تساهم في تقديم المعلومات المالية وغير المالية لدعم اتخاذ القرارات في سبيل التخطيط وتحقيق الأهداف طويلة الأجل، والتنظيم والرقابة والتقييم، وتعتبر المعلومات التي توفرها محاسبة التسيير ذات أهمية كبرى خاصة للأطراف الداخلية بالمؤسسة ويمكن حصر أهم الأهداف التي تسعى محاسبة التسيير إلى تحقيقها فيما يلي:

3-1- قياس تكاليف الأداء:

حيث إن دورة محاسبة التسيير تبدأ من تحليل وتسجيل وتبويب وتلخيص بيانات التكاليف عن طريق تصميم المستندات والسجلات لإثبات تكلفة كل عنصر وذلك بغرض الوصول إلى تحديد تكلفة كل عنصر وكذلك تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل مراكز التكلفة أو لتحديد تكلفة كل منتج أو نشاط وبالتالي تحديد التكاليف الإجمالية للإنتاج، لذا يعتبر قياس تكاليف الأداء وسيلة لتحقيق هدفين كبيرين للمؤسسة هما الرقابة والتخطيط⁽⁶⁾.

3-2- الرقابة على عناصر التكاليف:

الهدف من الرقابة على عناصر التكاليف هو تمكين الإدارة من تتبع هذه العناصر واكتشاف أي سوء استخدام لعوامل الإنتاج المتاحة ودراسة مسبباته واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنه، وهذا يتطلب وضع دورات مستندية ووضع معايير للتكاليف وإمكانية تحويل البيانات المتوقعة في الدورات المستندية إلى معلومات تقدم للمستويات الإدارية في الوقت المناسب.

3-3- المساهمة في تسعير المنتجات:

يمكن لمحاسبة التسيير أن تقدم بيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من السلع المنتجة أو الخدمة المقدمة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير، حيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج، وتحقيق ربح معين يتحدد تبعاً للظروف الاقتصادية وظروف المنافسة⁽⁷⁾.

3-4- المساعدة في اتخاذ القرارات:

إن القرار المناسب الصحيح يعتمد على معلومات صحيحة ودقيقة وفي الوقت المناسب وهذا يعتبر من الأهداف الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف، وفي هذا المجال لا يعتمد محاسب التكاليف في المعلومات التي يقدمها للإدارة

(6) - فخر نوفل الدليمي خليل: محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية

للنشر والتوزيع، عمان 2002، ص36.

(7) - عبد الناصر نور، عيالي الشريف: محاسبة التكاليف الفعلية، الدار الجامعية، ليبيا، 1992، ص18.

على البيانات التاريخية المتوفرة في السجلات المحاسبية بل يضيف إليها معلومات تعتمد على خبرته الشخصية وتوقعاته المستقبلية للظروف المتوقع أن تسود في المستقبل.

كما أن الاعتماد على البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكاليف عند إعداد القوائم المالية التي تمكن المستخدمين الخارجيين والجهات الحكومية والأطراف الخارجية الأخرى من اتخاذ قرارات الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة.

- التكاليف و سعر التكلفة

قبل التطرق إلى التكاليف و سعر التكلفة يجب التطرق إلى 3 مفاهيم (المصاريف، الأعباء- والتكاليف)

أ- المصاريف:

هي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أي خروج نقدي و المصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على نقود.

ب- الأعباء:

مثل: استهلاك المواد (اللوازم) فشرائها يعتبر مصاريف أما استهلاكها يعتبر عبء) و كذلك مخصصات الاهتلاك (مثل الاهتلاك الخطي أو غيره الذي هو اقتطاع مالي من أجل تجديد الاستثمار بعد انقضاء مدة استعماله)، فالأعباء لها الصفة الغير المادية عكس المصاريف فهناك فرق بين تاريخ تحقيق المصاريف و تاريخ تسجيل أو تحمل الأعباء.

ت- التكاليف:

التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتوج مادي معين أو بمنتجات في مرحلة معينة قبل وصولها إلى البيع.

أنواع التكاليف

- حسب المرحلة: تكاليف الشراء، تكاليف الانتاج، تكاليف التوزيع
 - حسب النشاط: حسب أقسام المسؤوليات أو الطلبيات....
 - حسب محتواها: الكاملة و الجزئية (المباشرة و المتغيرة. الهامشية)
 - التكاليف الحقيقية و التكاليف التقديرية (حسب الزمن)
- سعر التكلفة

هي مجموعة التكاليف التي يتحملها منتج معين من انطلاق عملية إعداده إلى المرحلة النهائية فالمنتج المباع لا يملك سوى سعر التكلفة وحيد

تكون التكاليف و سعر تكلفة حسب مراحل النشاط في المسؤولية كما يلي:

أ. في المؤسسة التجارية

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + م الشراء (مباشر و غ م)

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + م التوزيع (م و غ م)

ب. في المؤسسة الصناعية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + م الشراء (م و غ م)

تكلفة الانتاج = تكلفة الشراء + م الانتاج المختلفة

سعر التكلفة = تكلفة الانتاج + م التوزيع

النتيجة في المحاسبة التحليلية هي الفرق بين ر ع و سعر التكلفة

تكون التكاليف و سعر التكلفة

* في المؤسسة التجارية

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + م الشراء (م و ع مباشرة)

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف و أعباء التوزيع (م و غير مباشرة)

في المؤسسة الصناعية (انتاجية)

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (م و غير مباشرة)

تكلفة الانتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الانتاج المختلفة

سعر التكلفة = تكلفة الانتاج + مصاريف التوزيع (أعباء التوزيع)

نتيجة المحاسبة التحليلية = ر ع - سعر التكلفة.

تمرين:

مؤسسة صناعية تنتج نوعين من المواد الغذائية أ - ب باستعمال 3 مواد أولية 1،2،3 و كانت المعلومات الخاصة بشهر سبتمبر 1909 كما يلي:

المشتريات: - 5000 لتر من المادة 1 بسعر 1.5 دج للتر الواحد

1100 كلغ المادة 2 لسعر 3.5 دج للكلغ

240 كلغ من المادة 3 بسعر 8.25 دج للكلغ

مصاريف الشراء 500 دج للمادة 1 و 1072 دج توزع بين المادة 2 و 3 حسب

الوزن

الاستعمالات: 4000 لتر من المادة 1 و 1000 كلغ من المادة 2 و 250 من المادة

3، منها 2300 لتر و 580 كلغ و 145 على التوالي المنتج أ و الباقي للمنتج ب

الانتاج

7000 علبة من النوع أ و 5000 علبة من النوع ب

المبيعات

كل المنتجات يبعث بسعر يبيع للوحدة 1.6 دج للمنتج أ و 1.4 دج للمنتج ب

مصاريف الانتاج المختلفة 1023.75 دج ل ب و 1293.75 دج ل أ و 1092

كما مصاريف التوزيع حسب رقم الأعمال

المطلوب :

حساب تكلفة الشراء للمواد الأولية

حساب تكلفة الانتاج الإجمالي و للوحدة المنتجة لكل من أ و ب

حساب سعر التكلفة للمؤسسة

الحل:

البيان	المادة 1	2	3
ثمن الشراء	7		
1.5*15000	500		
3.5*1100		38	
8.25*240		50	
مصاريف الشراء			198
			0

		5	00	500
	88			1072
192	0			240+1100
217	47	8	000	تكلفة الشراء عدد الوحدات
240	11	5	000	المشترات
9.05	4.3	1	6.	تكلفة شراء الوحدة

انتاج	تكلفة	أ	ب	
		3	680	تكلفة شراء المواد المستعملة
27	20			المادة 1: 1.6* 2300 (-4000) 1.6*(2300)
18	06	2	494	المادة ب: 4.3*580 (-1000) 4.3*(580)
95	0.25	1	312.7	المادة 3: 9.05*145 9.05*(145-250)
10		1		مصاريف الإنتاج
65	00	8	780	إجمالي الإنتاج
50	00	7	000	عدد إنتاج الوحدات المنتجة
1.3		1	25.	تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة

سعر التكلفة للمنتجات المباعة

ب	أ	
حساب ر ع المنتوجين	8	تكلفة شراء المواد
ر ع ل أ	750	المباغة
11200=1.6*7000=	00	مبيعات:
ل ع ل ب=		1.25+7000
		1.3*5000
		مصاريف التوزيع
		المختلفة
		1092
	6	18200
42	72	1092
0		18200
69	9	مجموع سعر
20	422	التكلفة

$$11200 = 1.6 * 7000 = \text{ر ع ل أ}$$

$$18200 = 1.4 * 5000 = \text{ر ع ل ب}$$

$$\frac{1092}{18200} = \text{تكلفة التوزيع ل أ}$$

$$\frac{1092}{18200} = \text{تكلفة التوزيع ل ب}$$

5

- العناصر المكونة للتكاليف و سعر التكلفة

1. الأعباء المعتمدة (المحملة) (الدمجة)

هي الأعباء التي تدخل ضمن حساب التكاليف و سعر التكلفة بعد عملية الفرز و هي تعتبر مجموعة أعباء المحاسبة التحليلية (الصف 06)

أعباء المحاسبة التحليلية: أعباء المحاسبة العامة+ العناصر الإضافية- أعباء غير معتمدة
2. الأعباء الغير المعتمدة: (الغير المحملة، الغير المدمجة)

أ. المصاريف الغير مقررة في الصف (6) و مسجلة في حسابات الأصول
ب. مصاريف مسجلة في الصف 6 و لها خصائصها التالية:

- الرسوم التي لا تقع على عاتق المؤسسة مثل TVA
- الأعباء التي لا تدخل ضمن الاستغلال العادي للمؤسسة مثل استهلاك المصاريف الإعدادية إذن الأعباء الغير المدمجة تدخل ضمن تكاليف المحاسبة العامة و لا تدخل في حسابات تكاليف المحاسبة التحليلية وتأثيرها يبقى منصب فقط على نتيجة م ع من حيث التخفيض الضريبي

3. الأعباء الإضافية (العناصر الإضافية)

هي أعباء نظرية و سميت بالعناصر الإضافية لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة العامة و لا تدخل في تقييم عناصر الأصول في الميزانية و لكنها تدمج في تكاليف المحاسبة التحليلية.

أ. مبلغ الفائدة

تدفع المؤسسة فوائد مقابل استخدامها للقروض و في المحاسبة التحليلية يجب أخذ فائدة الأموال المملوكة بعين الاعتبار و اعتبارها عبئ إضافي.

ب. مكافأة عمل صاحب المشروع:

صاحب المؤسسة عندما يجمع بين الملكية و التسيير فإنه يحصل على ربح و لا يمثل عمله (تسيير) عبئ في المحاسبة العامة.

6- تحليل التكلفة الحقيقية إلى تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة

1. التكاليف المباشرة

تدخل في إنتاج المنتج مباشرة و يمكن بسهولة تحديدها و تخصيصها منها

أ. المواد الأولية: يتم استخراجها من باطن الأرض أو من الإنتاج الزراعي أو الصناعي أو من الإنتاج الحيواني.

ب. مواد نصف مصنعة: تمثل المنتجات التي قامت المؤسسة بإنتاجها و وصلت إلى مرحلة معينة في التصنيع والتي يجري عليها عمليات تحويل مقبلة أو تستعمل في إنتاج منتج آخر يعتبر نهائي.

ت. اليد العاملة المباشرة: تتمثل في عنصر العمل الذي ساهم مباشرة في إعداد المنتج

ث. مصاريف مباشرة أخرى: هي العناصر الأخرى التي ساهمت في تضييع المنتج مثل استهلاك الآلات

2. التكاليف الغير مباشرة:

تدخل هذه التكاليف في إعداد المنتج سواء تعلق الأمر بالتموين أو الإنتاج أو التوزيع أو النشاط الإداري و هي تدخل بطريقة غير مباشرة في تكوين المنتج بحيث يجب تحليلها و توزيعها.

• دمج المصاريف إلى التكاليف:

تمر المصاريف الغير مباشرة بمراحل قبل ادماجها و يتم معالجتها في مراكز تحليل المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع) فتحمل المصاريف إلى مختلف التكاليف.

– هناك عدة طرق:

– التوزيع البسيط

– التوزيع عن طريق الأقسام.

- قواعد و أسس التوزيع الأكثر شيوعاً:
- أ. مصاريف التموين: توزيع عادة على أساس:
 - عدد الوحدات المشتريات
 - كمية المواد المستعملة (وحدات، وزن،)
 - قيمة هذه المواد (السعر)
- ب. مصاريف الإنتاج:
 - على أساس الكميات المنتجة
 - على أساس عناصر التكاليف
 - كلفة شراء المواد الأولية
 - كلفة اليد العاملة المباشرة
 - على أساس الزمن
 - مدة التشغيل العامل
 - مدة تشغيل الآلة
- ت. مصاريف التوزيع: توزع عادة على أساس:
 - مبلغ المبيعات او الكمية المباعة
 - عدد الوحدات المباعة

مثال: انتجة مؤسسة صناعية منتوجين المنتج (أ) و المنتج (ب) خلال شهر ماي و تطلبت عملية الإنتاج :

العناصر	أ	ب	ج
مواد	14000	22000	36000
يد عاملة مباشرة	3000	2400	5400
مصاريف التضييع المباشرة	2500	1600	4100
مصاريف تضييع غير مباشرة	4000	مشاركة من المنتج أ و ب	4000

و فيما يلي المعلومات التالية:

العناصر	الإنتاج	ساعات العمل	ساعات عمل آلة
المنتج أ	3000 وخزة	5000 سا	4000
المنتج ب	6000 وخزة	8000 سا	6000

المطلوب:

- توزيع مصاريف التصنيع الغير المباشرة بين المنتوجين (أ) و (ب) على أساس
- مبالغ المواد الأولية
- مبالغ اليد العاملة المباشرة
- عدد الوحدات المنتجة
- عدد ساعات العمل
- عدد ساعات عمل الآلة

جدول توزيع المصاريف الغير المباشرة

المصاريف الغير مباشرة الخاصة ب (ب)	المصاريف الغير مباشرة الخاصة ب (أ)	معاملات التحميل	المصاريف
$0,11111 \times 22000$ 2444,42=	$*14000$ 1555,54=0,11111	$\frac{4000}{22000+14000}$ 0,11111==	على أساس المواد المستهلكة
$=*0,740742400$ 1777,77	$*0,740743000$ 2222,22=	$=\frac{4000}{2400+3000}$ 0,74074	على أساس اليد العاملة المباشرة

$\frac{2666,64}{0,444446000}$	$\frac{1333,32}{0,444443000}$	$\frac{4000}{6000+14000}$ 0,44444	أساس على الوحدات المنتجة
$\frac{2460,8}{0,30768000}$	$\frac{1538}{0,30765000}$	$\frac{4000}{8000+5000}$ 0,03076=	أساس على ساعات العمل
$\frac{2400}{0,46000}$	$\frac{4000}{1600=4}$	$\frac{4000}{6000+4000}$ 0,4=	أساس على ساعات عمل الآلة