

نحو تطوير البناء الفكري لمحاسبة التكاليف "في ظل متغيرات الثورة الصناعية الرابعة"

إعداد

أ.م.د/ صابر حسن الغنام
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة جامعة بورسعيد

مستخلص البحث:

تناول هذا البحث طرح أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة علي مستويات البناء الفكري لمحاسبة التكاليف لكي يحقق الملائمة كسند لنظم التكاليف الملائمة لتلك الثورة، وحتى يصبح إطاراً فكرياً يمكن أن ينظم فيه عمل محاسب التكاليف لترقّي بدوره في المنظمات الإقتصادية الإنتاجية والخدمية. وقد تناول البحث مفهوم وملامح الثورة الصناعية الرابعة وأثرها علي مقومات ومستويات البناء الفكري لمحاسبة التكاليف من خلال أثرها في مقومات علم محاسبة التكاليف سواء علي تراكمية الفكر والمعرفة لمحاسبة التكاليف، أو علي السببية (الأسباب التي أدت الي حدوث الظواهر في محاسبة التكاليف) (مسيبات التكلفة)، أو علي مناهج البحث في علم محاسبة التكاليف. ثم تناول البحث أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة علي مستويات البناء الفكري لمحاسبة التكاليف في كل من الاتجاه الفكري المتبع في بناء الإطار الفكري لمحاسبة التكاليف، والجانب الوصفي في البناء الفكري لمحاسبة التكاليف ثم الجانب التفسيري في البناء الفكري لها من بديهيات ومصادر، وأخير أنتهي البحث بتناول أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة علي جانب التنبؤ في البناء الفكري لمحاسبة التكاليف سواء أكان الأثر علي الفروض أو المبادئ لمحاسبة التكاليف.

1) مقدمة البحث :

تعد محاسبة التكاليف حقل من حقول علم المحاسبة، يتميز دون غيره من حقول علم المحاسبة في أنه شارك في تطويره واستحداث أدواته فئات أخرى غير المحاسبين مثل المهندسين ورجال الإدارة العلمية والإحصائيين، ونستطيع أن نقول أنه بدأ الاهتمام الجدي بدراسة محاسبة التكاليف و بدأ هذا الحقل الهام والحيوي من حقول المحاسبة بالتطور والبروز كعلم جديد في مجال البحث العلمي عقب التطور الصناعي الذي لحق بالصناعة في العصر الحديث، والذي يطلق عليه في مجال المحاسبة "عصر النهضة لمحاسبة التكاليف". وقد انقسمت كتابات و آراء الباحثين في هذا الحقل من حقول علم المحاسبة إلي اتجاهين هما :

الإتجاه الأول: يسعى لتأصيل الجانب التطبيقي لمحاسبة التكاليف علي أساس أنها تستمد تأصيلها النظري من المستويات النظرية للمحاسبة المالية. (حسام الدين, 2006, ص23).

الإتجاه الثاني: والذي يؤيده الباحث ويسعى لتحقيقه وهذا الإتجاه يسعى لتأصيل الجانب النظري لمحاسبة التكاليف وتحقيق مقومات العلم فيها.

ولقد جاءت هذه الدراسة لتتبع تطورات البناء الفكري لمحاسبة التكاليف والذي هو عبارة عن عملية تحصيل وتراكم المعرفة، والتفقه (بالتفكير والتأمل) في هذه المعرفة لينتج سلوك وخبرة تؤهله للتفاعل مع المحيط.

2) مشكلة البحث:

يعد التطور الذي يشهده العالم في الآونة الأخيرة- نتيجة لاستخدام التقنية والتكنولوجيا في الأعمال الإدارية مع الأخذ بعين الاعتبار تطورها بشكل متسارع- أحد أسباب التغيرات الجوهرية في بيئة الأعمال الحديثة، والتي تمتاز بحدة المنافسة، ليس فقط على المستوى المحلي، بل تمتد إلى المستوى العالمي، مما يدعم بالاتجاه نحو الاهتمام بمحاسبة التكاليف سواء أكان ذلك على الصعيد النظري (الفكري)، أم التطبيقي (العملي)، وذلك لما لها من أثر في التصدي للتحديات الجارية والمستقبلية.

ولما كانت محاسبة التكاليف ليست هدفاً في حد ذاتها بل هي وسيلة لتحقيق أهداف إدارية، ما يستلزم تطويرها بصفة دائمة لتقابل هذه الأهداف المتجددة والتي لا تقيدها حدود، ولما كان تحقيق هذه الأهداف يستند إلي الإجراءات والمراحل المختلفة المطبقة بنظام التكاليف للمنظمة. وكلما كانت هذه الإجراءات والقواعد لنظام التكاليف مراعية لظروف الحالة السائدة بالمنشأة ومستندة إلى الأصول والمبادئ العلمية لمحاسبة التكاليف، فإن مخرجات النظام سوف تتصف بالموضوعية والملاءمة المناسبة لاتخاذ القرار.

وفي ظل هذا التحدي بأبعاده المختلفة، وما ترتبه من آثار تسببت بفقدان خاصية الملاءمة في المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف الحالية مما يستدعي ضرورة إعادة طرح قضية البناء الفكري لمحاسبة التكاليف من جديد لكي يتحقق الملائمة كسند لنظم التكاليف الملائمة لمتغيرات الثورة الصناعية الرابعة. لذلك قامت هذه الدراسة لتطوير الإطار الفكري لمحاسبة التكاليف أخذاً في الاعتبار التطورات المعاصرة في متغيرات الثورة الصناعية الرابعة وبيئتها الصناعية الحديثة حتى يصبح إطار فكري يمكن ان ينظم فيه عمل محاسب التكاليف لترقّي بدوره في المنظمات الاقتصادية الإنتاجية والخدمية.

(3) أهمية البحث:

تتبع أهمية الدراسة من النقاط التالية:

1. ضرورة وجود إطار فكري يتوافق مع الإعتبارات المختلفة سواء البيئية أو غير البيئية ويعد مصدر يدعم التوجهات المؤيدة للإستقلال محاسبة التكاليف.
2. بناء هيكل نظري يحقق الملاءمة والواقعية وهما صفتان أساسيتان تجعلان المعلومات مفيدة لاتخاذ القرارات.
3. توفير مرجعية لدعم وتوجيه الأفكار والمقترحات لإدارة التكلفة في ظل متغيرات الثورة الصناعية الرابعة وبيئة التصنيع الحديثة.
4. دراسة الخصائص والمتطلبات التي يجب مراعاتها في المعلومات التكاليفية الملائمة لأهداف محاسبة التكاليف.
5. تحقيق وحدة وتماسك البناء الفكري لمحاسبة التكاليف ك مجال معرفي متخصص له أهميته ومكانته علي المستويين الأكاديمي والعملي.
6. زيادة قدرة مستخدمي المعلومات المحاسبية علي الفهم والثقة والاعتراف بإستقلالية محاسبة التكاليف.

(4) فروض البحث:

1. أنه هناك إمكانية لتتبع تطور مقومات علم محاسبة التكاليف لترسيخه والسعي لبقائه.
2. أن متغيرات الثورة الصناعية الرابعة لها تأثير علي محاسبة التكاليف ومستقبلها.
3. أن البناء الفكري الحالي لمحاسبة التكاليف يفتقر الشمول والإكتمال والملائمة مع متغيرات الثورة الصناعية الرابعة وبيئتها الصناعية الحديثة.
4. أن هذه الدراسة ستدعم استقلال محاسبة التكاليف كفرع من فروع علم المحاسبة.
5. أنه هناك إمكانية لتطوير الإطار الفكري لمحاسبة التكاليف ليلائم التطورات الجديدة في الثورة الصناعية الرابعة وبيئة التصنيع الحديثة.
6. أن تطوير الإطار الفكري المقترح سيدعم كفاءة وفعالية محاسبة التكاليف.

(5) أهداف البحث:

1. تتبع تطور مقومات علم محاسبة التكاليف لترسيخه كفرع من فروع علم المحاسبة.
2. دراسة متغيرات الثورة الصناعية الرابعة وبيئتها التصنيع الحديثة وأثارها علي محاسبة التكاليف.
3. دراسة الإطار الفكرية الحالية لمحاسبة التكاليف للتعرف علي أسباب عدم ملائمتها لمتغيرات الثورة الصناعية الرابعة.
4. محاولة وضع إطار فكري لمحاسبة التكاليف يلائم متغيرات الثورة الصناعية الرابعة.

(6) أسلوب ومنهجية البحث:

لتحقيق أهداف الدراسة تم الإعتماد علي المنهج الاستدلالي بشقيه الاستقرائي والاستنباطي، وتم استخدام أسلوب الدراسة المكتبية بالإعتماد علي المراجع العلمية والدوريات والمؤتمرات.

(7) الدراسات السابقة:

يمكن تقسيمها في محيط هذا البحث إلى ما يلي:

- 1/7. دراسات اهتمت بإستقراء فكر محاسبة التكاليف من خلال واقع نظم المحاسبة المطبقة داخل المنظمات.
- 2/7. دراسات اهتمت بالتأكيد علي علم محاسبة التكاليف ومحاولة وضع البناء الفكري له.
- 3/7. دراسات اهتمت بمتغيرات الثورة الصناعية الرابعة وأثارها علي أهداف ومجال محاسبة التكاليف.

1/7. دراسات اهتمت بإستقراء فكر محاسبة التكاليف من خلال واقع نظم المحاسبة المطبقة داخل

(1) المنظمات: جدول رقم (1)

الدراسة	خلاصة الدراسة	أهم نتائج الدراسة
1. دراسة فوزي و يوسف (1986) :	هدفت هذه الدراسة إلى بيان واقع وأهمية محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي والبالغ عددها آنذاك 35 شركة صناعية	قد خلصت دراستهما إلى أن الشركات الصناعية الأردنية لا تعطي نظم محاسبة التكاليف الأهمية اللازمة وذلك لضعف الوعي بأهمية نظم محاسبة التكاليف.
2. دراسة صلاح الدين (1997) :	تناولت هذه الدراسة دراسة ميدانية مقارنة بين تطبيقات نظم المعلومات المحاسبية (ومنها نظم التكاليف) في الواقع العملي في الدول النامية (تطبيقاً علي مصر والسعودية) والتطبيقات في الدول المتقدمة (اليابان والولايات المتحدة الأمريكية)	قد توصلت الدراسة إلى أن أهداف محاسبة التكاليف تختلف إختلافاً جوهرياً بين الدول محل المقارنة ويرجع التباين في الأهداف وأولوياتها إلى الإتجاه الفكري في كل بلد، ففي مصر تركز على هدف القياس لإعداد القوائم المالية أما أمريكا الهدف هو الرقابة على التكاليف.
3. دراسة Ramadan & Hassan (1998):	لقد أهتمت الدراسة بالتعرف علي تطبيقات محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية البحرينية	وقد أوضحت الدراسة أن البيانات الخاصة بتكلفة المنتج تستخدم في شركات العينة كالتالي: اتخاذ قرارات التسعير 58% ، الرقابة على التكاليف 56% ، تقييم المخزون 11.1% .
4. دراسة أحمد العمري وخشارمة (2002):	اهتمت الدراسة بالتعرف على واقع تطبيق نظم محاسبة التكاليف في الفنادق الأردنية وأيضا معرفة الصعوبات والعقبات التي تعيق تطبيق نظم محاسبة التكاليف فيها	وتوصلت الدراسة إلى أن ما نسبته 56.4 % من حجم العينة تطبق نظم محاسبة التكاليف. وان ما نسبته 74.2 % منهم تقوم بإعداد حسابات التكاليف بشكل دوري

5. دراسة أبو شنب (2008):	هدفت الدراسة إلي بيان دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتجات وتسعيورها ومدى إعتقاد إدارة الشركة علي مخرجات نظام التكاليف في إتخاذ القرار	قد أظهرت الدراسة مدي أهمية نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية العاملة في قطاع عزة من دورها الكبير في إتخاذ القرارات المختلفة ، وتحديد الأسعار. وكذلك أشارت الدراسة إلي أنه لا بد من الإهتمام بتطوير نظام محاسبة التكاليف
6. دراسة عقيل (2008):	هدفت الدراسة إلي توضيح أهمية التكاليف كعامل رئيسي في اتخاذ قرارات التسعير بما يتناسب مع تغطية التكاليف ويمكن من الاستمرار في الإنتاج.	من اهم نتائج الدراسة ما أشارت إليه من أهمية بالغة لقرارات التسعير لما لها من تأثير على ربحية الوحدة الإقتصادية وإستمرارها الأمر الذي يحتاج إلى معلومات تكاليفية أكثر دقة

جدول رقم (2)

2/7. دراسات أهتمت بالتأكد علي علم محاسبة التكاليف ومحاولة وضع البناء الفكري له:

الدراسة	خلاصة الدراسة	أهم نتائج الدراسة
1. دراسة عبدالعليم (1990):	حاولت هذه الدراسة الإجابة علي سؤالين هما السؤال الأول : هل محاسبة التكاليف علم من العلوم الإجتماعية؟ السؤال الثاني: إذا كانت محاسبة التكاليف علم , فما هي مستويات البناء النظري له ؟	وقد خلصت الدراسة إلي محاسبة التكاليف علم حيث تتوفر فيه المقومات الأساسية للعلم وهي (التراكمية , السببية , التنظيم) وقد قدمت الدراسة إطار فكري لمحاسبة التكاليف يحقق أهداف البناء النظري للعلوم الإجتماعية وهي (الوصف , التفسير , التنبؤ)

جدول رقم (3)

3/7. دراسات أهتمت بمتغيرات الثورة الصناعية الرابعة وبيئتها الصناعية وآثارها علي أهداف ومجال محاسبة التكاليف:

الدراسة	خلاصة الدراسة	أهم نتائج الدراسة
1. دراسة صلاح بسيوني (1998):	قامت الدراسة بتقييم مدي ملائمة تخصيص التكاليف غير المباشرة , كما هي في الواقع العملي وفي الفكر المحاسبي، وتقديم إطار لتحقيق ملائمة تخصيص التكاليف الغير المباشرة لبيئة التصنيع الحديثة في ظل متغيرات الثورة الصناعية الرابعة	قد توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج منها إن الطرق والأسس المتبعة في بيئة التصنيع التقليدية لتخصيص التكاليف لا تصلح للتطبيق في بيئة التصنيع الحديثة، وأن معظم الشركات ذات التكنولوجيا المتقدمة تتبع نفس أساليب التخصيص القديمة.
2. دراسة المحمود و رزق: old.kfu.edu.sa/main/r	تناول الدراسة مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل	قد توصلت الدراسة إلي العديد من النتائج من أهمها: - زيادة الأعتقاد علي التقنيات العالية

<p>وما يرتبط بهامن أساليب مثل إدارة الجودة الشاملة.</p> <p>- أثرت بيئة الثورة الصناعية الرابعة على تصميم نظم محاسبة التكاليف من عدة جوانب أهمها : أهداف محاسبة التكاليف ، وهيكل التكلفة ، ومراكز التكلفة ، وأسس التحميل ، ونظريات التكاليف، وتطلب ذلك إعادة النظر في التكاليف التقليدية</p>	<p>متغيرات الثورة الصناعية الرابعة. وقد هدفت الدراسة الى تناول المتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية في ظل الثورة الصناعية الرابعة ، و تقييم الأساليب الحالية للمحاسبة عن التكاليف لأغراض الرقابة</p>	<p>www .es/3023.pdf.</p>
<p>أسفرت الدراسة عن عدة نتائج ومن أبرزها ما يقوم به تحليل الموقف الإستراتيجي من توسيع نطاق التحليل المحاسبي ليشمل البيئة الخارجية إلى جانب البيئة الداخلية للمنشأة، ويهتم بتوفير المعلومات الملائمة التي تساعد في اختيار وبناء وتنفيذ ورقابة وتقويم الإستراتيجيات التنافسية التي تتبناها المنشأة</p>	<p>أهتمت الدراسة بطبيعة وأهداف والمقومات الملائمة للتحليل الإستراتيجي للتكاليف، وما يشتمل عليه من أساليب، ودوره في إدارة وتخفيض التكلفة، وإبراز أهم المتطلبات الإدارية والمحاسبية اللازمة لتطبيق هذا المدخل.</p>	<p>3. دراسة عادل عبد الغني،(2010):</p>

المصدر: جداول 3&2&1 من اعداد الباحث اعتمادا على تحليل الدراسات السابقة:

&& نتائج ملخص الدراسات السابقة:

من الدراسات السابقة اتضح للباحث مايلي:-

1. توافر المقومات الأساسية للعلم الإجتماعي في محاسبة التكاليف كعلم يمكن بناء مستويات النظرية العلمية له.
2. هناك دراسة وحيدة التي حاولت وضع إطار فكري متكامل لمستويات البناء النظري لمحاسبة التكاليف وهي الدراسة الأولى (دراسة عبد العليم, 1990)، ولكن في ظل الأهداف التقليدية لمحاسبة التكاليف, ومجالها المحدود.
3. اختلاف الإتجاه الفكري لمحاسبة التكاليف للدول النامية عن الدول المتقدمة.
4. تركز الدراسات المهمة بالجانب التنظيري والنظو الفكري لمحاسبة التكاليف بجانب واحد فقط من الإطار الأ وهو الجانب المفاهيمي .
5. محاسبة التكاليف في ظل الوضع التقليدي تهدف إلي خدمة إدارة المنشأة.
6. لا يسمح النظام التقليدي لنظم المعلومات المحاسبية بتوفير معلومات خارجية عن العملاء والموردين بجانب المعلومات المحاسبية .

7. تأثيرات متغيرات الثورة الصناعية الرابعة علي محاسبة التكاليف:

أ. علي الفكر الذي نعتمد عليه في بناء إطار محاسبة التكاليف :

أن معلومات محاسبة التكاليف في ظل الثورة الصناعية الرابعة تعتمد علي الفكر الإستراتيجي والسعي الدائم إلي تدفق المعلومات من الداخل والخارج بهدف التحسين المستمر في الإنتاج، وربط أهداف محاسبة التكاليف بالأهداف الإدارية.

ب.اهداف محاسبة التكاليف:

من أهم الأهداف التي أصبحت تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيقها في ظل تطويرها:

- 1 – قياس تكلفة الأداء، قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج
- 2 – قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية، من خلال إعداد قوائم نتائج الأعمال وقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع أوجه نشاط المنشأة وبصورة تفصيلية.
- 3 – مساعدة الإدارة في التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية الرقابة على عناصر التكاليف .

ت. علي مجال محاسبة التكاليف:

- قد امتد تطبيق محاسبة التكاليف إلى الأنشطة الزراعية و الخدمية والمصرفية وغير ذلك من الأنشطة، ومن العوامل التي ساهمت في اتساع مجالات التطبيق ما يلي:
- تطوّر هدف محاسبة التكاليف، فقد امتد ليشمل المساعدة في الرقابة على التكاليف وتوفير البيانات لإعداد الموازنات التخطيطية وترشيد القرارات الإدارية.
 - أملت المنافسة الشديدة بين الشركات إلى أهمية البيانات التكاليفية التي تساعد الإدارة على خفض تكاليفها سواء الإنتاجية أو التسويقية أو الإدارية وبالتالي تخفيض سعر البيع.
 - نتيجة ضخامة وكبر المنشآت غير الصناعية وتشعب وتشابك أنشطتها الأمر الذي دعى للحاجة إلى وجود نظام للتكاليف يقدم تقارير رقابية عن تكاليف وإيرادات كل نشاط.
 - إن محاسبة التكاليف أصبحت تشمل كل المجالات والأنشطة، فطالما أن هناك نشاطاً فإن هناك تكلفة.

(7) محتويات البحث:

المبحث الاول: بانوراما الثورة الصناعية الرابعة :

أ- مفهوم الثورة الصناعية الرابعة.

ب- ملامح الثورة الصناعية الرابعة.

المبحث الثاني: أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة علي مقومات البناء الفكري لمحاسبة التكاليف :

- الأثر علي تراكمية الفكر والمعرفة لمحاسبة التكاليف.
- الأثر علي السببية (الأسباب التي أدت الي حدوث الظواهر في محاسبة التكاليف) (مسببات التكلفة).

• الأثر علي مناهج البحث في علم محاسبة التكاليف.

المبحث الثالث- أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة علي مستويات البناء الفكري لمحاسبة التكاليف :

- الأثر علي الاتجاه الفكري المتبع في بناء الإطار الفكري لمحاسبة التكاليف:
- الأثر علي الجانب الوصفي في البناء الفكري لمحاسبة التكاليف:
- أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة علي الجانب التفسيري في البناء الفكري لمحاسبة التكاليف:
 - ✓ بديهيات محاسبة التكاليف
 - ✓ مصادرات محاسبة التكاليف
- أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة علي جانب التنبؤ في البناء الفكري لمحاسبة التكاليف:
 - ✓ فروض محاسبة التكاليف
 - ✓ مبادئ محاسبة التكاليف

المبحث الاول

بانوراما الثورة الصناعية الرابعة

يقف العالم اليوم على أعتاب ثورة جديدة هي الرابعة في تاريخ البشرية وقد اختار منتدى دافوس العالمي عنوان "الثورة الصناعية الرابعة" شعاراً لدورته الـ46، ومرّد هذا الاختيار، وفق الخبراء أن "الثورة الصناعية الثالثة"، وهي ثورة الحوسبة الرقمية، التي انطلقت في خمسينات القرن الماضي، وصلت إلى ذروتها وتطبيقاتها في الذكاء الصناعي والتكنولوجيا الحيوية وثلاثية الأبعاد والثورة الحاصلة في مجال مواقع التواصل الاجتماعي والعالم الرقمي.

وقد وصف المشاركون في دافوس الثورة الصناعية الرابعة بمثابة تسونامي التقدم التكنولوجي الذي سيغير في الكثير من تفاصيل الحياة البشرية. وعبر البعض عن قلقه من هذه الثورة الرقمية، ودور المواطن في فضاء التفاعل الرقمي تمييزاً عن تفاعله الاجتماعي التقليدي، ونبأناول هذ الموضوع من خلال النقاط التالية:

1. مفهوم الثورة الصناعية الرابعة:

ويرتبط مفهوم "الثورة الصناعية الرابعة"، الذي كانت ألمانيا المبادرة إلى إطلاقه، بأتمتة الصناعة، والتقليل من عدد الأيدي العاملة فيها، بحيث يقتصر الدور البشري في الصناعة على المراقبة والتدقيق، إلا أن الإيجابيات الكبيرة التي يمكن أن تحققها هذه "الثورة"، لصالح البشرية، تقابلها سلبيات ستترتب عليها وستعاني منها المجتمعات، بما فيها مجتمعات الدول المتقدمة.

2. ملامح الثورة الصناعية الرابعة:

1. الثورة الهائلة في وسائل الاتصال ونقل المعلومات وسرعة تداولها عبر الدول، وما ترتب على ذلك من اختصار غير معهود للزمن والمسافات بين مختلف مناطق العالم (علي الدين هلال، 1995).
2. عولمة الاقتصاد، فالعالم أصبح قرية صغيرة تتقارب فيها المسافات وتندمج بها الثقافات، وتتلاشى منها تأثير الحدود القيود الجغرافية والسياسية، ومن ثم ظهور مفاهيم المزايا التنافسية والتركيز عليها بديلاً عن مفاهيم المزايا النسبية.
4. عولمة التجارة، فحرية التجارة أصبحت شعاراً يتبناه الجميع ويسعى لتحقيقه وفلسفة تؤمن بها الأمم وتنادي بها وتحث المترددين على اتباعها.
5. عالمية المنافسة، والتي سوف تُفرض على النظم الإنتاجية الحالية وتلك التي يتوقع إنشاؤها في المستقبل.
6. عالمية الفرص والتي قادت إلى نشأة المنظمات المتعددة الجنسيات.
7. التكتلات الاقتصادية والإقليمية والدولية.
9. تعاظم أهمية المستهلك وسيادة فلسفة التوجه التسويقي كأساس للإنتاج.
10. ظهور معايير ونظم الجودة العالمية، فقد وضعت المنظمة العالمية للمواصفات القياسية والمعروفة باسم "أيزو" سلسلة المواصفات الدولية لنظم ضمان الجودة.
11. انتقال الصراع بين المنظمات من مجال العملية الإنتاجية إلى مجال الخدمات المرتبطة بها مباشرة مثل أنشطة البحوث والتطوير والرقابة على الجودة (درويش مصطفى، 2007، ص 18، 19).

12. في عام 1995م. تم تحويل الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة (GATT) General Agreement On Tariffs & Trade إلى اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة (WTO) World Trade Organization والتي تختص بالإشراف على سياسات التجارة العالمية، وأصبحت بذلك الركيزة الثالثة للاقتصاد العالمي إلى جانب كل من: البنك الدولي للإنشاء والتعمير، وصندوق النقد الدولي (صالح محمود، 2007، ص 150).
13. إكمال مكونات البيئة الصناعية الحديثة التي تتميز بعدة خصائص من أهمها: الآلية الكاملة للإنتاج، ومرونة خطوط الإنتاج، وارتفاع مستوى جودة المنتجات، وانخفاض حجم المخزون، واعتبار المعلومات كمورد استراتيجي، وأهمية الوقت كسلاح تنافسي (محمد بهاء الدين، 1997، ص 81-85).
14. لم تعد الموارد الطبيعية هي الركيزة الأساسية للقدرة الاقتصادية للدولة على المنافسة في السوق العالمي، حيث أصبح من المؤكد أن الدول لا تراث رخاءها وإنما تخلقه بأيدي أبنائها من خلال التجديد والابتكار والتحسين المستمر (مجيد الحمادي، 2001، ص 5).
15. زيادة تكاليف الأنشطة اللوجستية للوحدات الاقتصادية خاصة بعد التوسع في عمليات توزيع السلع والخدمات على المستوى الدولي (أحمد عطيه، 2006، ص 132-134).
16. ظهور خمسة محركات رئيسة للثورة الصناعية الرابعة: (1- تفجر النمو السكاني، (2- تغير الملامح الديمغرافية والصحية العامة في الدول المتقدمة (شيخوخة سكانية مع نمو منخفض) والدول الناشئة (السكان من الشباب الأصحاء ونمو معتدل)، (3- تسريع الابتكار التكنولوجي والعلمي، (4- زيادة ندرة الموارد أو تدهورها، (5- وسائل الاتصال غير المسبوقة.
17. تناقص نسبة تكلفة العمل المباشر من مجموع التكلفة من 4% إلى 1% وزيادة التكاليف غير المباشرة من مجموع التكاليف من 25% إلى 50%، نتيجة تزايد أهمية بعض التكاليف غير المباشرة، مثل: تصميم المنتج، رقابة الجودة، خدمة العميل، تخطيط الإنتاج، وأوامر البيع والتي لا تقل أهمية عن عناصر التكلفة الأخرى، وزيادة الاستثمارات التكنولوجية (Needles, 1999).
18. استخدام التجارة الإلكترونية في عالم الأعمال مما كان له أثر كبير في طرق عمل الشركات ولها تأثير واضح في أسعار البضائع والمنتجات. ويمكن تلخيص تأثيراتها بالنقاط الآتية: (نقل بتصرف من موقع <http://www.arab ency.com>):-

- فتح أسواق جديدة أمام الشركات (وخاصة الصغيرة منها) وتوسيع أعمالها.
- تحسين طرق إدارة الشركات لسلاسل التوريد التي تربطها مع زبائنها ومورديها.
- تخفيض تكاليف الإنتاج ورفع الكفاءة باستخدام برمجيات التسيير الذاتي.
- تلاشي دور الوسطاء وظهور وسطاء جدد كمقدمي الخدمات المعلوماتية.
- القدرة على مخاطبة كل زبون على حدة وتقديم الخدمة المناسبة له.
- نشوء المؤسسات والشركات الافتراضية Virtual Enterprises
- نشوء تبعية اقتصادية عربية للعالم الخارجي من خلال المديونية والتبعية الغذائية والصناعات التقنية (أحمد النجار، 2002 & مجلس الوحدة العربية، 2001).

تراكمية المعرفة والفكر لمحاسبة التكاليف:

تأتي التراكمية من خلال القاعدة التي تنص علي أنه إذا أردت أن تفهم شئ فنتبع تاريخه، ومن ثم يمكننا تتبع التطور الطويل والثابت في محاسبة التكاليف من خلال التتبع التاريخي للإمتداد الزمني لنمو محاسبة التكاليف عبر القرون من خلال تقسم الفترة التاريخية التي لازمت تطور محاسبة التكاليف إلى خمسة مراحل هي:

3. مراحل تطور محاسبة التكاليف:-

1/3 . المرحلة الأولى: خلال الفترة من القرن الرابع عشر إلى القرن السابع عشر:

أن محاسبة التكاليف قد أثبتت وجودها واستخدامها في القرن الرابع عشر تقريبا، كنتيجة لازدياد النشاط التجاري في دول أوروبا وخاصة إنجلترا وفرنسا وإيطاليا وهولندا وألمانيا (بلغ، 1993). فقد تم التوصل إلي معرفة التكلفة من خلال الواقع داخل السجلات المحاسبية للشركة الإيطالية (ميدسي للغزل والنسيج) التي كانت تقوم بغزل ونسج الصوف منذ عام 1431م، حيث استطاعت الوصول إلى معرفة التكلفة و تسعير منتجاتها المتمثلة في الملابس الجاهزة وتحقيق ما يمكن أن يطلق عليه بداية "طرق لحصر التكاليف"، إلا أن هذه السجلات لا تعد نظاما متكامل لتحديد التكلفة. وفي القرن السادس عشر وجد أن الناشر الفرنسي "بلانتين" كان يخصص حساب خاص لكل كتاب تحت الطباعة يُحمل هذا الحساب بكافة تكاليف طباعة الكتاب، ثم بعد الإنتهاء من طباعه يحول حسابه بغير محاسبي لحساب الكتب المخزنة، وفي القرن السابع عشر عام 1697 م. ألف الكاتب الإنجليزي "جون كولنز" كتاب بعنوان (الطريقة المثلي لحسابات التجار) وشرح فيه الإختلاف بين حسابات المصانع وحسابات التجار وأوضح أن لكل منهما احتياجات ومستلزمات مختلفة عن الآخر (عبدالعليم، 1990، ص 94-98).

2/3. المرحلة الثانية: خلال الفترة من نهاية المرحلة الأولى حتى نهاية القرن الثامن عشر

في هذه المرحلة وفي عام 1776 ظهر أول من فصل وظيفة محاسبة التكاليف عن وظيفة المحاسب الماليه وهو العالم "Yung .G.H" فأوضح أن وظيفة محاسبة التكاليف تتمثل في "تحديد تكلفة البضاعة بالنسبة للمصنع وتحديد كم يجب ان يكون سعر البيع عندما يرغب المصنع في تحقيق منفعة من عمله (ساحل، 2003، ص7). وتميزت هذه الفترة بتوسع مجال محاسبة التكاليف لتشمل المجال الزراعي وصدور عدة مؤلفات مثل كتاب " Introduction To Merchandise " لمؤلفه "Robert Hamilton" عام 1788 وقد تضمن هذا الكتاب قسمين قسم خاص بالزراعة والآخر بعمليات الصنع، حيث تطرق إلى مفهوم التكلفة و مراحل حسابها. إلا أن قيام الثورة الصناعية في هذا القرن كان له تأثيرا كبيرا على محاسبة التكاليف، إذ زادت الاستثمارات الصناعية بشكل سريع، مما أدى إلى بروز مشاكل عدة منها زيادة استخدام المواد الأولية وارتفاع مصاريف العاملين والتوسع في الاستهلاك، و بالتالي كثرة المنتجين و زيادة المنافسة. مما استدعى معرفة تكلفة كل عملية من عمليات الإنتاج حتى يتسنى تحديد الحد الأدنى للأسعار التي تضمن تغطية المصاريف المتغيرة (عبد العليم، 1990، ص 98-103).

وكخلاصة لهذه الفترة فإن محاسبة التكاليف إكتسب مجالا جديداً وهو الزراعة كما ظهرت أول فكرة لاستخدام بيانات التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات.

3/3. المرحلة الثالثة:

ويمكن إيجاز الإضافات في هذه الفترة من واقع الفكر التكاليفي السابق في التالي :
• التوجه نحو الدقة والضبط في التكاليف والتنبؤ بها، باستخدام الموازنات مما يعطي إشارة واضحة لعملية التخطيط

• الدعوة لتخفيض التكاليف في وسط أشدت فيه المنافسة الحادة نتيجة التطور الذي صاحب الثورة الصناعية.
• التطرق إلى التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة التي تشير إلى بداية التحليل الحدي.
** وقد تبين من دراسة التطورات الفكرية لمحاسبة التكاليف وأنظمتها خلال المراحل السابقة (من القرن الرابع عشر حتى نهاية القرن التاسع عشر ما يلي (صلاح بسيوني, 2001, ص ص 53، 52) :
• أن التطور الفكري لمحاسبة التكاليف كان بطيئاً وذلك عن نسبة محصلة هذه التطورات للفترة الطويلة التي إمتدت خلالها ويرجع ذلك إلي أن التطورات الإقتصادية بصفة عامة والتطورات الصناعية بصفة خاصة كانت بطيئة نسبياً رغم ظهور الثورة الصناعية في هذه المرحلة , وما يفسر هذا البطء في التطور الفكر لمحاسبة التكاليف هو إرتباط أنظمتها بالتطور الإقتصادي.
• أن التطورات الاقتصادية والصناعية وتطورات الفكر المحاسبي بصفة عامة ومنها فكر محاسبة التكاليف , كانت قد انحصرت في الدول المتقدمة (أمريكا و أوروبا) التي كانت تسيطر علي باقي دول العالم الفقيرة , ولم تصل هذه التطورات إلي الدول التي نطلق عليها الآن الدول النامية . وقد يرجع ذلك لسببين هما :

• ضعف وسائل وسائل الإتصال وصعوبة إنتقال الأفكار الجديدة بين دول العالم .
• أن هذه الدول المسيطرة كانت لا ترغب في تقديم أدوات التقدم الإقتصادية والفكرية للدول الفقيرة , حتي تستمر تحت سيطرتها.

4/3. المرحلة الرابعة:

وقد وجه الكاتبان عدة انتقادات لمحاسبة التكاليف كان من أهمها ما يلي :
1- أن أساليب محاسبة التكاليف التقليدية لا تتوافق والتغيرات الحديثة للبيئة الصناعية التنافسية من حيث تركيزها على الرقابة على تكاليف العمل المباشر وإهمالها للتكاليف العامة التي أصبحت تمثل نسبة كبيرة من تكاليف الإنتاج في ظل بيئة التصنيع الحديثة .
2- أن نظام تكاليف الإنتاج التقليدي لا يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات حيث أن النظم التقليدية تركز على الرقابة على تكاليف الإنتاج باستخدام وسائل غاية في البساطة .
3- أن أساليب وممارسات محاسبة التكاليف الحديثة أصبحت تابعة وخاضعة لممارسات المحاسبة المالية نظرا لارتباط المديرين باستخدام التقارير المالية الخارجية وتقارير الأداء الشهرية التي توضع على أساس متطلبات المحاسبة المالية ، وأن تكاليف الإنتاج التي يتم حصرها لأغراض المحاسبة المالية هي نفسها التي يتم استخدامها في عملية اتخاذ القرار .
4- فشل نظام محاسبة التكاليف التقليدي في توفير أساليب ومقاييس ذات صلة بالبيئة الحديثة أي أن محاسبة التكاليف تولى اهتمامها بالأنشطة الداخلية للمنشأة والمقارنات الداخلية للتكلفة و الربح في حين تعطي اهتماماً أقل نسبياً بالبيئة الخارجية التي تعمل فيها الشركات .
هذه الانتقادات وغيرها أصابت العديد من الأكاديميين بالدهشة، وقد دار جدل واسع خلال فترة الثمانينيات والتسعينيات حول ما إذا كانت مفاهيم وتعاليم محاسبة التكاليف (الجانب النظري الأكاديمي) يتوافق ويؤيد

الممارسات العملية لمحاسبة التكاليف (الجانب العملي) وهو ما أطلق عليه (Scapens,1984) الفجوة بين النظري والعملي (gap between theory and practice) وأصبح هناك اتجاه لتغيير بحوث محاسبة التكاليف وذلك بالتركيز على تفسير وشرح الممارسات العملية أكثر من التوجه لوضع النماذج المعقدة . وتبني الأبحاث المرتبطة بالواقع الميداني والتي تدرس الأساليب المحاسبية الحديثة والمبتكرة التي تطبق في الشركات الناجحة . وأصبح يتميز القرن العشرين بثلاثة اتجاهات يمكن إيجازها فيما يلي(عبد العليم, 1990, ص ص 111,112):

- تحول الاهتمام نحو تحديد التكلفة الحقيقية .
- بتوسيع الرقابة لتشمل مجالات جديدة كتكاليف البيع والتوزيع.
- إدخال الأساليب العلمية في مجال محاسبة التكاليف.

5/3. المرحلة الخامسة:

• لكن ما تم ملاحظته في ظل هذه البيئة الجديدة أنه لم تتمكن محاسبة التكاليف وأنظمتها من ملاحقة هذه الخطي من التطورات, فقد استمرت معظم المنشآت الصناعية المتقدمة تكنولوجيا في استخدام نظم التكاليف التقليدية رغم التغييرات الجوهرية في هيكل التكاليف , وتغير الأهمية النسبية لكل عنصر داخل الهيكل ,أدى ذلك إلى عدم توفير المعلومات الملائمة التي تتواءم مع هذه المتطلبات . كما ثارت الشكوك حول مدى دقة هذه المعلومات والتي قد تكون مضللة لمتخذي القرارات نظراً لتأثير البيئة الجديدة بشكل كبير علي هيكل وسلوك التكاليف . وفي ظل هذه المنافسة الضارية ، أصبحت رغبات وتوقعات العملاء المستفيدين من السلع والخدمات وما تمثله من قيمة من وجهة نظرهم هي العامل الرئيسي والمؤثر الذي يجب علي الإدارة أن تسعى إلي تلبيةه بكفاءة وبجودة عالية علي أن يتحقق ذلك بأدنى تكلفة ممكنة ومن منظور إستراتيجي يأخذ في اعتباره متغيرات ومتطلبات هذه البيئة الجديدة ، فلم يعد المقصود بالمنافسة الحصول علي العملاء فقط وإنما أيضاً القدرة علي توقع الطلب ، كما أدت حدة المنافسة إلي الحد من قدرة المنشأة علي التأثير في جانب الإيرادات الأمر الذي دفعها إلي التركيز علي الجانب الخفي للربحية والمتمثل في جانب التكلفة عن طريق تدنيه التكلفة وترشيد الانفاق علي أن يتم ذلك من منظور استراتيجي(Joan,1998,p.77). وأدى ذلك إلي زيادة حدة الإنتقادات لمحاسبة التكاليف وأنظمتها وأزداد التأكيد علي الحاجة الماسة لتطوير أنظمة التكاليف لتواكب تلك التطورات وتسايرها(د.وابل الوابل ,د.الجبالي, 1998). فبدأت المرحلة بالدعوة إلي تغيير مبادئ محاسبة التكاليف فذكر (Gilligan,1990) " أن نظم وطرق التكاليف التقليدية وسائل غير ملائمة إلي درجة بعيدة لقياس واقع التصنيع ,ففي ظل بيئة التصنيع السائدة يجب أن تتغير مبادئ محاسبة التكاليف حتي تحسن دقة المنتج في هذه البيئة " . ومما سبق يتضح ان ملامح الثورة الصناعية الرابعة قد أثرت تأثيرا كبيرا على مقومات ومستويات البناء الفكري لعلم التكاليف وهو ما يتضح من المبحث التالي.

المبحث الثاني

أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة على مقومات البناء الفكري لمحاسبة التكاليف

تبين مما سبق ملامح الثورة الصناعية الرابعة قد أثرت تأثيرا كبيرا على مقومات ومستويات البناء الفكري لعلم التكاليف وهو ما يتضح من النقاط التالية:

- أولاً: مقومات علم محاسبة التكاليف .
ثانياً: مكونات الإطار الفكري لمحاسبة التكاليف وأهدافه .

أولاً: أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة على مقومات علم محاسبة التكاليف :

وفقاً للتراث الفكري لمحاسبة التكاليف فقد تم التوصل إلي أن محاسبة التكاليف علم من العلوم الاجتماعية، وذلك بسبب أنه يتوافر فيها الخصائص والمقومات العامة والمشاركة بين جميع العلوم الاجتماعية والتي بدونها يتعذر وجود العلم وهي(علي عبدالعليم ،1990، ص ص 89-199):
• التراكمية.

- السببية.
- التنظيم (منهج البحث).

ويمكننا دراسة أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة علي مقومات علم محاسبة التكاليف كالآتي:

(1/1) الأثر علي تراكمية الفكر والمعرفة لمحاسبة التكاليف:

تأتي التراكمية من خلال القاعدة التي تنص علي أنه إذا أردت أن تفهم شئ فلتتبع تاريخه، ولقد أضافت الثورة الصناعية الرابعة مرحلة تاريخية جديدة في تاريخ محاسبة التكاليف هذه المرحلة (إبراهيم المطرف، 2001، ص9).

وفي بداية هذه المرحلة دعا بعض الكُتاب إلى ضرورة احداث ثورة في محاسبة التكاليف لتواكب ثورة التصنيع الحديثة وكان مما كُتب في تلك الفترة والذي لقي شهرة واسعة ما نشر في كتاب جونسن وكابلان بعنوان: "Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting" وقد وجه فيه الكاتبان عدة انتقادات لمحاسبة التكاليف التقليدية كان من أهمها ما يلي:

- 1- أن أساليب محاسبة التكاليف التقليدية لا تتوافق والتغيرات الحديثة للبيئة الصناعية التنافسية .
 - 2- أن نظام تكاليف الإنتاج التقليدي لا يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات حيث أن النظم التقليدية تركز على الرقابة على تكاليف الإنتاج باستخدام وسائل غاية في البساطة .
 - 3- أن أساليب وممارسات محاسبة التكاليف أصبحت تابعة وخاضعة لممارسات المحاسبة المالية نظراً لارتباط المديرين باستخدام التقارير المالية الخارجية وتقارير الأداء الشهرية .
 - 4- فشل نظام محاسبة التكاليف التقليدي في توفير أساليب ومقاييس ذات صلة بالبيئة الحديثة .
- هذه الانتقادات وغيرها أصابت العديد من الأكاديميين بالدهشة، وأصبح إتجاه البحث في محاسبة التكاليف منذ بداية هذه المرحلة هو محاولة تقديم مداخل تشكل البناء المعرفي المتراكم والمؤهل في بيئة الثورة الصناعية الرابعة ويطلق علي هذه المداخل "مداخل إدارة التكلفة". ويحاول الباحث تقسيم هذه المداخل إلي أربع مجموعات هي :

المجموعة الأولى: يطلق عليها مصطلح "المحاسبة على أساس النشاط"، وتضم عدة مداخل مترابطة العامل المشترك بينها يتمثل في أنها تركز جميعاً على النشاط منها(فؤاد العفيري، 2010، صص 17-20) :

• مدخل التكلفة على أساس النشاط(Activity based Costing)

• المداخل الأخرى المتعلقة بالمحاسبة على أساس النشاط مثل تحليل ربحية المستهلك وتحليل الربحية المباشرة للمنتج وإعداد الموازنات على أساس النشاط وإعداد خرائط الأنشطة،.....إلخ.

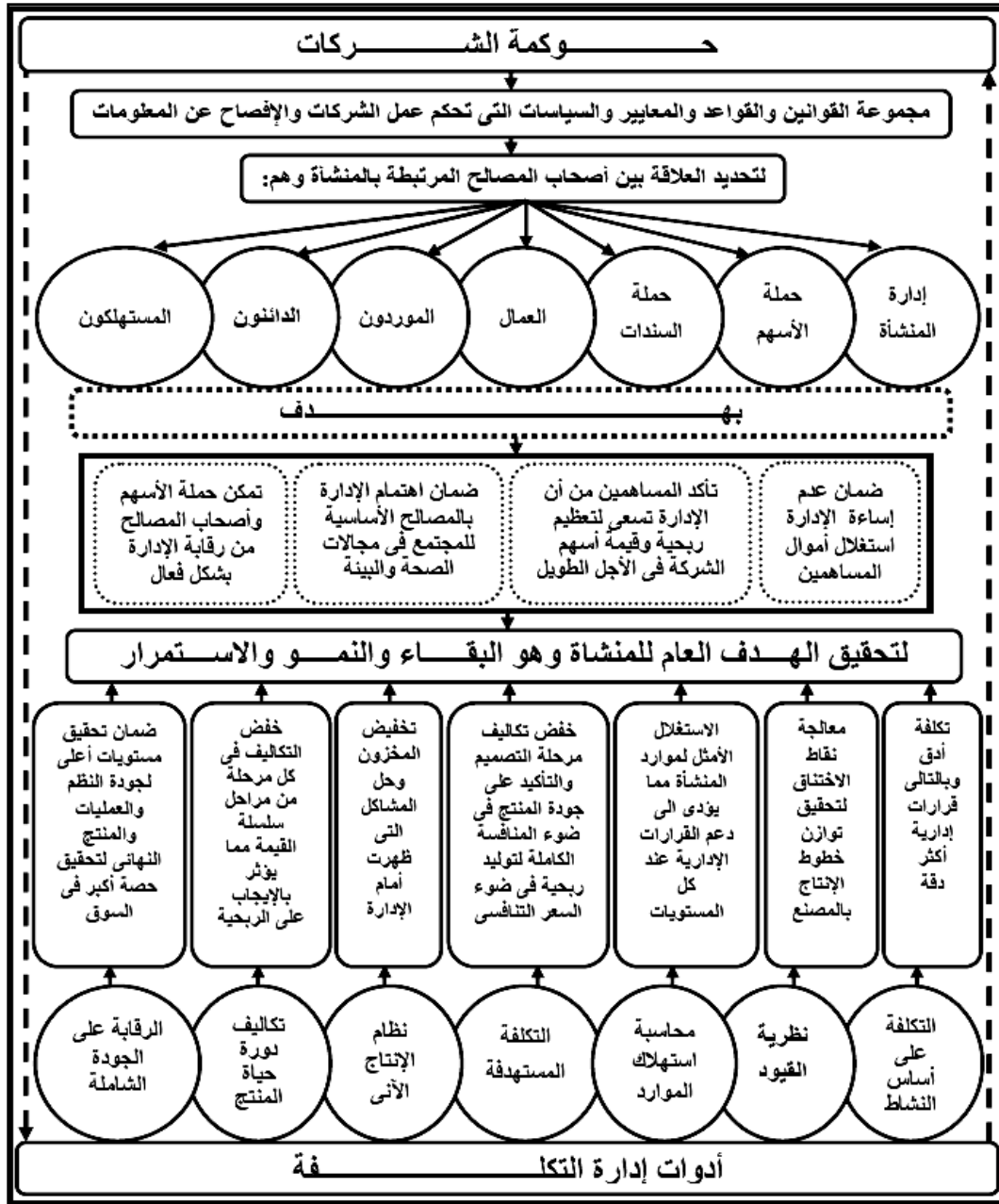
المجموعة الثانية: يطلق عليها مصطلح "المحاسبة عن التكنولوجيا الصناعية المتقدمة"، وتعتمد هذه المداخل علي مفاهيم المحاسبة الإدارية وإدارة الإنتاج وإدارة العمليات، ويجمع بين تلك المداخل عامل مشترك هو البحث عن التميز التشغيلي من أجل تقديم قيمة أفضل للعملاء، ومن هذه المداخل (محمد عبد العظيم، ٢٠٠٥، ص 20):

- مدخل سلسلة القيمة (Value Chain Analysis)
- مدخل التكلفة المطورة (Kaizen Cost)
- المداخل الأخرى المثيلة منها المحاسبة عن تكلفة الجودة، نظرية المحددات، الأداء المقارن المرجعي والتحسين المستمر للأداء ومدخل الإنتاج الفوري،....إلخ .

المجموعة الثالثة: تندرج تحت إطار ما يمكن أن يطلق عليه "الإدارة الإستراتيجية للتكاليف"، وتركز علي النواحي الخارجية للمنظمة ومن هذه المداخل(فؤاد العفيري، 2010، صص 23،22):

- مدخل التكلفة المستهدفة(Target Cost)
- مدخل المحاسبة عن تكاليف دورة حياة المنتج
- مدخل هندسة القيمة (Value Engineering).
- المداخل الأخرى المثيلة منها تحليل المواقف الإستراتيجية، تحليل الميزة التنافسية، المقارنة بالأفضل،.....إلخ.

المجموعة الرابعة: هي عبارة عن مداخل لتكامل المداخل السابقة لإدارة التكاليف في ظل بيئة التصنيع الحديثة . وقد قدم (محمد شحاته، 2010، صص 9-11) إطار يحاول فيه تحقيق هذا التكامل كما ينبغي أن يكون في ظل إدارة الجودة الشاملة وحوكمة الشركات كما موضح بالشكل التالي (رقم 1):



شكل رقم (1)

الإطار المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة ، وحوكمة الشركات

المصدر: محمد شحاته خطاب ، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، 2010، ص11

1/2) الأثر علي السببية (الأسباب التي أدت الي حدوث الظواهر في محاسبة التكاليف) (مسببات التكلفة) :
تعد السببية الركن الثاني من أركان العلم وهي الأساس في تحديد التكلفة ويشير جوهر السببية الي وجود السبب في دفع المعرفة في مجال محاسبة التكاليف إلي التطور والانتقال من مرحلة إلي أخرى سواء خلال الزمان تاريخياً أو الانتقال رأسياً تحليلاً للمفاهيم وتعميقاً لها بما يزيد من فعاليتها وجدواها. ويوجد نوعين من التبويب في محاسبة التكاليف(علي عبدالعليم نقلاً عن حجازي، 1965، ص79):
أ- التبويب القائم علي الوسائل(الأسباب) : وفيه يتم التركيز علي الأسباب التي أسهمت في تحقق النتيجة.
ب- التبويب القائم علي الغايات : وفيه يتم التركيز علي "النتيجة" أو المنفعة التي تحقق من تحقيق الغاية.

وكلا التبويبين يعبر عن صورة السببية. ويمكننا ملاحظة أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة علي السببية من خلال تأثيرها علي:-

■ 1/2/1-الأثر علي تبويب مفاهيم محاسبة التكاليف:

يأتي ذلك في ظل تأثير متغيرات الثورة الصناعية الرابعة علي أهداف محاسبة التكاليف ، حيث لا بد من إعادة تبويب مفاهيم التكلفة المستخدمة لتحقيق الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف وهو إدارة التكلفة (حسن شلقامي، 2006، ص 364).

■ 2/2/1-الأثر علي مسببات التكلفة:

في ظل بيئة الثورة الصناعية الرابعة أشارت الدراسات إلي أهمية تكامل نظم إدارة التكلفة بالمنشأة بحيث لا تتوقف عند جدرانها وذلك لأهمية دمج مسببات التكلفة مثل العملاء والموردين ضمن التكاليف الإجمالية للإنتاج ، ودمج تكلفة الاقتناء (المدخلات) ضمن التكاليف الإجمالية المشتركة مع تكاليف الجودة والثقة وتسليم ما تم تنفيذه من الإنتاج .

قد أضيف الثورة الصناعية الرابعة تقسيم جديد لمسببات التكلفة وهو تقسيم الأنشطة وفقاً لقيمة الأنشطة مستهلك للمورد فهل النشاط مضيف للقيمة أم لا.

(1/3) الأثر علي مناهج البحث في علم محاسبة التكاليف:

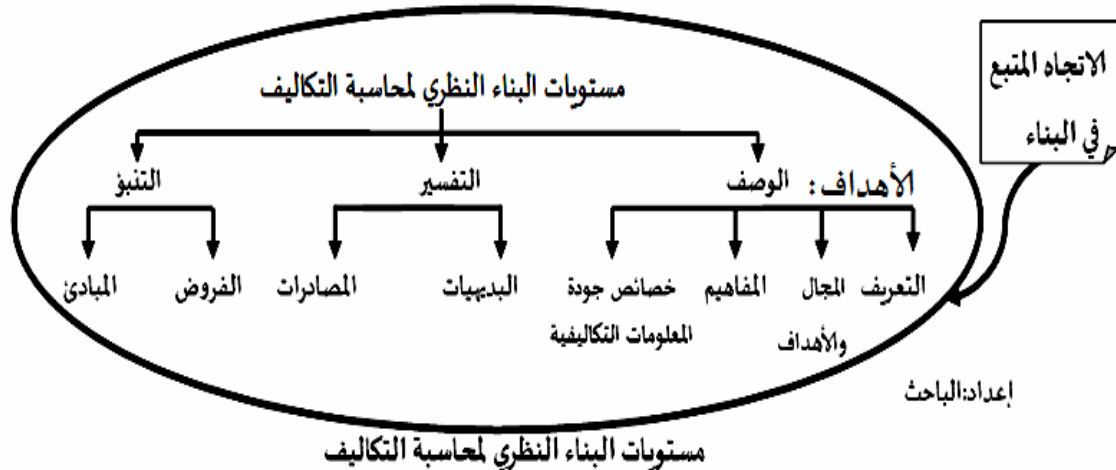
و يقصد به ذلك المنهج الذي يتبع في تنظيم المعرفة، وربط الأسباب بالنتائج فيها كي تتحول هذه المعرفة إلي علم معترف به بين العلوم . ويتضح مما سبق أن الاهتمام بعلم محاسبة التكاليف قد بدأ ينتقل البحث والدراسات من استقراء محاسبة التكاليف من الواقع إلي الفكر المحاسبي التكاليفي لإبتكار مداخل وأساليب تحاول بها محاسبة التكاليف مواكبة متغيرات هذا النظام وفقاً للثورة الصناعية الرابعة.

المبحث الثالث

أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة علي مستويات البناء الفكري لمحاسبة التكاليف

بعد دراسة اثر الثورة الصناعية الرابعة على مقومات علم محاسبة التكاليف، يتناول الباحث أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة علي مستويات البناء الفكري لمحاسبة التكاليف من خلال :

شكل رقم (2)



3-الأثر على الاتجاه الفكري المتبع في بناء الإطار الفكري لمحاسبة التكاليف:

قد أثرت المتغيرات البيئية المعاصرة بدرجة كبيرة على الاتجاهات الفكرية للمحاسبة بصفة عامة ومحاسبة التكاليف بصفة خاصة، ويمكننا توضيح الاختلاف بين الإتجاه الحديث والإتجاه التقليدي لمحاسبة التكاليف في الجدول رقم(4)الآتي :

وجه المقارنة	الإتجاه الحديث لمحاسبة التكاليف	الإتجاه التقليدي لمحاسبة التكاليف
١. الهدف	فحص مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق الإستراتيجية	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية
٢. النطاق	تحليل عوامل داخل وخارج المنظمة	تحليل عوامل داخل المنظمة فقط
٣. طبيعة المدخلات والمخرجات	مالية وغير مالية	مالية بالدرجة الأولى
٤. التوجه	إستراتيجي طويل الأجل	تشغيلي قصير الأجل
٥. العلاقة مع المنافسة	وسيلة للتعامل مع المنافسة	تتجاهل ظروف المنافسة
٦. أدوات التحليل	تحليل سلسلة القيمة، قياس التكاليف على أساس النشاط، تحليل الميزة التنافسية، وغيرها	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها مع التكاليف المعيارية

جدول المقارنة بين الإتجاه الحديث و الإتجاه التقليدي لمحاسبة التكاليف

المصدر: عفاف مبارك محمد، " دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة" ٢٠٠٣، ص ٦٨

3/1 الأثر على الجانب الوصفي في البناء الفكري لمحاسبة التكاليف:

يقصد بالجانب الوصفي في البناء الفكري وصف وتوضيح الجوانب المختلفة لمحاسبة التكاليف، ويتحقق ذلك من خلال التعريف والمجال والأهداف والمفاهيم المستخدمة في محاسبة التكاليف، وخصائص جودة المعلومات التكاليفية، ونتحقق من أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة على الجانب الوصفي لمحاسبة التكاليف بدراسة أثرها علي :

3/1/1 تعريف محاسبة التكاليف:

لقد ظهر في بيئة الثورة الصناعية الرابعة ما يعرف باسم نظم المعلومات الإستراتيجية (Strategic Information System) (عصام البحيصي، ص160، 2005)، ومن ثم أصبحت الدعوة إلي أن محاسبة التكاليف هي نظام استراتيجي للمعلومات يبني على أساس مجموعة من المبادئ والطرق والنظريات تسمح بتحقيق التأقلم مع التحولات التي قد تفرض على المنشأة كالمنافسة، التطور التكنولوجي... إلخ (درحمون، 2005، ص300).

3/1/2 أهداف محاسبة التكاليف:

من الطبيعي أن تنمو وتتطور أهداف محاسبة التكاليف طالما أن المجتمع الذي تخدمه في حركة دائمة وله احتياجات متزايدة ومتجددة، وفي ظل بيئة التصنيع الحديثة وما يتولد عنها من بيئة المنافسة يكون الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو إدارة التكلفة، وكذلك يتم إعادة ترتيب الأهداف المتفرعة منه وفقاً لأولوياتها لتصبح:

- المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات.
- إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج.
- توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام وتقييم المخزون آخر الفترة المالية.

3/1/3 مجال محاسبة التكاليف:

لم يعد استخدام محاسبة التكاليف قاصراً على المنشآت الصناعية فقط. فقد إمتد إلى الأنشطة الزراعية و الخدمية والمصرفية والوحدات الإدارية الحكومية وغير ذلك من الأنشطة (المؤسسة العامة للتعليم الفني بالسعودية 2006، ص 7).

(3/1/4) مفاهيم التكلفة :

ظهرت في بيئة الثورة الصناعية الرابعة بعض المفاهيم المحاسبية المستحدثة كالمحاسبة عن تكلفة النشاط ، والمحاسبة عن دورة حياة المنتج ، والمحاسبة عن التكلفة بالتدفق العكسي ، والتكلفة المستهدفة، أنظمة محاسبة التكاليف، الأساليب الفنية لمحاسبة التكاليف ، مفهوم التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج وغيرها من المفاهيم المحاسبية التي تشهد تطوراً كبيراً في الوقت المعاصر.

(3/1/5) أسس التحميل:

في ظل بيئة التصنيع الحديثة يتضاءل دور وأهمية العمل المباشر ومن ثم لم تعد ساعات العمل المباشر ملائمة كأساس لمعدلات التحميل للتكاليف الإضافية .

(3/1/6) نظريات التكاليف :

في ظل بيئة التصنيع الحديثة تختلف درجة الآلية بكل منشأة ، ومن ثم يصعب اختيار المدخل الكلي أو المدخل الجزئي (المباشر/المتغير/المستغل) لتحميل التكاليف لتوفير المعلومات الملائمة.

(3/1/7) تقارير التكاليف :

في ظل بيئة التصنيع الحديثة تزايد حجم التكاليف الثابتة وتضاءلت أهمية تصنيف عناصر التكاليف إلى مباشر وغير مباشر أو إلى متغير وثابت لمعدلات تحميل التكاليف الإضافية مما أثر على مضمون تقارير التكاليف وأسلوب العرض ودورية تدفق تلك التقارير .

(3/1/8) مراكز التكلفة :

في ظل بيئة التصنيع الحديثة يتم الاعتماد على مدخل المراكز المتعددة المهام ، مما أدى إلى تخفيض عدد مراكز التكاليف.

(3/1/9) طريقة إحتساب التكلفة :

في ظل بيئة التصنيع الحديثة فيكون من الملائم استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC)، والإنتاج المستمر والنمطي وكذلك الأوامر الإنتاجية أو الإنتاج للتخزين أو حسب الطلب... إلخ (محمد بهاء الدين، 1997، ص ص 86- 98 ، سمير أبو الفتوح، 2001، ص ص 249-253).

(3/2) مفاهيم جودة المعلومات التكاليفية:

يرى الباحث أن خصائص جودة المعلومات المحاسبية - وإن كانت قد وضعت بالأساس لقياس جودة معلومات المحاسبة المالية إلا أنه - يمكن استخدامها لقياس جودة معلومات التكاليف، مع مراعاة خصوصية معلومات التكاليف ومستخدميها من داخل الشركة.

1. أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة علي الجانب التفسيري في البناء الفكري لمحاسبة التكاليف:

الجانب التفسيري في البناء الفكري لمحاسبة التكاليف يعني تفسير ضرورة الحاجة إلى المعلومات من جهة ، وأهمية هذه المعلومات في تفسير مجال وظواهر وأهداف محاسبة التكاليف من جهة أخرى ، ويتحقق ذلك من خلال :

• بديهيات محاسبة التكاليف.

• مصادرات محاسبة التكاليف.

ونتحقق من أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة علي جانب التفسيري لمحاسبة التكاليف بدراسة أثرها علي :

(3/2/1) بديهيات محاسبة التكاليف:

البديهيات هي قضايا عامة تعبر عن حقائق واضحة بذاتها ولا تحتاج إلى برهان وتطبق على كافة العلوم التي تربطها علاقات بينية، وتلعب البديهيات دوراً هاماً في البناء النظري يتمثل في تفسير الحقائق في مجال العلم محل التنظير (عثمان ياسين، 1994، ص ص 33-43). ولقد أثرت متغيرات الثورة الصناعية الرابعة بأنها أدت إلي إدخال بديهيات جديدة في فكر محاسبة التكاليف حتي تستطيع الصمود والبقاء والقيام بدورها داخل ذلك النظام ومنها:

■ بديهية التغيير البيئي

- بديهية عدم التأكد
- بديهية تعدد مسببات التكلفة.

3/2/2) مصادرات محاسبة التكاليف:

المصادرات هي قضايا بلغة العلم محل التنظير يفترض صدقها إفتراضاً ، كما أن إنكار صحتها لا يوقع في التناقض ، وتستخدم كتكملة للبديهيات في تفسير ظواهر العلم محل التنظير. ولقد أثرت متغيرات الثورة الصناعية الرابعة علي جميع مصادرات محاسبة التكاليف(مصادرات المجال، الأهداف، الوظيفة، النطاق، المتغيرات البيئية، العلاقة مع العلوم الأخرى) و هذه التأثيرات منها:

- الأثر علي مصادرة نطاق محاسبة التكاليف:
- يرى الباحث ضرورة توسيع نطاق قياس التكاليف ليشمل كافة التكاليف خلال دورة حياة المنتج.
- الأثر علي مصادرة الدورية:
- في ظل بيئة التصنيع الحديثة وما تتسم به من تغيرات مستمرة تكون فترة التكاليف أقصر عن ذي قبل.
- الأثر علي مصادرة أهداف محاسبة التكاليف:
- قد أعيد ترتيب أهداف محاسبة التكاليف ليكن من أولويتها تحسين كفاءة وفاعلية القرارات .
- الأثر علي مصادرة نطاق عمل محاسبة التكاليف:
- أصبحت تهتم بالأحداث الخارجية والطرق والأساليب المستخدمة لإنتاج وتوصيل المعلومات .

3/4) أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة علي جانب التنبؤ في البناء الفكري لمحاسبة التكاليف:

يعني التنبؤ إشتقاق الفروض الأساسية لمحاسبة التكاليف ، وإستخلاص النتائج العامة من خلالها وصياغتها في صورة مبادئ لضبط وتوجيه التطبيق في الممارسة العملية لمحاسبة التكاليف ، والتنبؤ بما ستكون عليه ظواهر وأحداث التطبيق العملي في المستقبل ، ويتحقق ذلك من خلال :

- فروض محاسبة التكاليف.
- مبادئ محاسبة التكاليف.

ونتحقق من أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة علي جانب التنبؤ لمحاسبة التكاليف بدراسة أثرها علي :

3/4/1)فروض محاسبة التكاليف :

الفروض هي قضايا خاصة بالعلم ذاتة محل التنظير، ولكنها قضايا جدلية تحتمل الصواب والخطأ ، وتستخدم في البناء النظري للتنبؤ بنتائج ذلك العلم والفروض التي يثبت صحتها تتحول إلى قوانين للحالات الجزئية ، ومن خلال الربط بين القوانين تتكون المبادئ التي يسير عليها التطبيق . ويأتي أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة بأنها أدت الي ظهور فروض جديدة في فكر محاسبة التكاليف حتي تستطيع الصمود والبقاء والقيام بدورها داخل ذلك النظام ومنها:

- فرض تأثير المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف علي القرارات الهيكلية (الاستراتيجية)
- فرض قدرة نظام محاسبة التكاليف علي توفير المعلومات التكاليفية المالية و غير المالية
- فرض أن جميع التكاليف الملائمة لاتخاذ القرار تختلف خلال الفترة القصيرة والطويلة الأجل.

3/4/2)مبادئ محاسبة التكاليف:

المبادئ هي النتائج العامة التي ينتهي إليها البناء المنطقي للعلم في ضوء دراسة وتحليل مفاهيم ذلك العلم وفروضه . وفيما يتعلق بمحاسبة التكاليف كعلم تطبيقي ، تعد هذه المبادئ بمثابة أحكام عامة لضبط وتوجيه التطبيق العملي. ويأتي أثر متغيرات الثورة الصناعية الرابعة بأنها أدت الي ظهور مبادئ جديدة حتي تستطيع محاسبة التكاليف تدعيم نظم التكاليف

المطبقة ومن هذه المبادئ :

- مبدأ السببية
- مبدأ أهمية نظم التكاليف من أجل إدارة مالية جيدة
- مبدأ الملائمة للهدف

- مبدأ الوضوح والقابلية للتدقيق
 - مبدأ القابلية للمقارنة الزمنية و الاتساق
 - مبدأ الأهمية النسبية / فعالية التكلفة.
 - مبدأ التحسين المستمر
 - مبدأ التركيز على العميل.
 - التأكيد على مبادئ دور محاسبة التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية ومنها:
 - مبدأ تشخيص الموقف للقرار.
 - مبدأ قياس التكاليف المستقبلية.
 - مبادئ ترشيد قرارات تخصيص التكلفة
- وتشتمل على مبادئ العدالة والانصاف والقدرة على التحمل ومبدء المنفعة المحققة ومبدء ربط التكاليف بمسبباتها، مما يدعم رأى الباحث فى ابراز مدى تأثير متغيرات الثورة الصناعية الرابعة على الاطار الفكرى لمحاسبة التكاليف.

النتائج والتوصيات

النتائج :

- (1) تفرض الثورة الصناعية الرابعة واقعاً جديداً مليئاً بالفرص والتحديات، فمن جهة، ستوفر فئات جديدة من الوظائف لم تكن موجودة في السابق، من خلال المجالات الجديدة التي تتيحها مثل برمجة الروبوتات والأنظمة الذكية، لكنها في الوقت نفسه ستقتضي على الملايين من الوظائف التقليدية القائمة حول العالم، مثل العمال ذوي المهارات المنخفضة الذين ستحل الروبوتات بدلاً عنهم.
- (2) إن الطرق والأسس المتبعة في بيئة التصنيع التقليدية لتخصيص التكاليف لا تصلح للتطبيق في بيئة التصنيع الحديثة في ظل الثورة الصناعية الرابعة نظراً لحدوث تغيرات جذرية في طرق التشغيل وتأثيرها على هيكل التكاليف وأسس التخصيص.
- (3) أثرت بيئة الثورة الصناعية الرابعة على تصميم نظم محاسبة التكاليف من عدة جوانب أهمها : أهداف محاسبة التكاليف ، وهيكل التكلفة ، ومراكز التكلفة ، وأسس التحميل ، ونظريات التكاليف ، وتقارير التكاليف ، وفترة التكلفة ، وطريقة احتساب التكلفة . وتطلب ذلك إعادة النظر في التكاليف التقليدية.
- (4) تتمثل المتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية في ظل الثورة الصناعية الرابعة والتي يمكن أن تؤثر على المركز التنافسي التطور المذهل في تكنولوجيا المعلومات، وزيادة الاعتماد على التقنيات العالية خاصة في بيئة التصنيع وما ارتبط بالبيئة الصناعية الحديثة بأساليب: مثل إدارة الجودة الشاملة ونظام الإنتاج المرن ونظم التصنيع المحوسبة واتفاقيات منظمة التجارة العالمية.
- (5) أضافت الثورة الصناعية الرابعة مرحلة تاريخية جديدة في تاريخ محاسبة التكاليف هذه المرحلة تبدأ من أواخر القرن العشرين حتى الآن، وتختلف هذه المرحلة في خصائصها وسماتها العامة عن المراحل السابقة لها، مما يفرض تحديات جديدة يجب أن تؤخذ في الحسبان عند بناء وهيكل محاسبة التكاليف.
- (6) أثرت متغيرات الثورة الصناعية الرابعة على أهداف محاسبة التكاليف ، حيث لا بد من إعادة تبويب مفاهيم التكلفة المستخدمة لتحقيق الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف وهو إدارة التكلفة .
- (7) قد أضافت الثورة الصناعية الرابعة تقسيم جديد لمسببات التكلفة وهو تقسيم الأنشطة وفقاً لقيمة الأنشطة. ويتطلب ذلك تحديد الأساس الذي يعتبر عنصر التكلفة وفقاً له مضيفاً للقيمة وتكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
- (8) تراكمية مرحلة الثورة الصناعية الرابعة في مجال محاسبة التكاليف أصبح منهج البحث في مجالها هو المنهج الإستقرائي الإستنباطي.
- (9) في ظل بيئة التصنيع الحديثة وما يتولد عنها من بيئة المنافسة يكون الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو إدارة التكلفة، وكذلك يتم إعادة ترتيب الأهداف المتفرعة منه وفقاً لأولوياتها لتصبح:

• المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات.

• إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج.

• توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام وتقييم المخزون آخر الفترة المالية.

(10) في ظل الثورة الصناعية الرابعة لم يعد استخدام محاسبة التكاليف قاصراً على المنشآت الصناعية فقط. فقد إمتد تطبيق محاسبة التكاليف إلى الأنشطة الزراعية و الخدمية والمصرفية والوحدات الإدارية الحكومية وغير ذلك من الأنشطة.

(11) لقد أثرت متغيرات الثورة الصناعية الرابعة علي كل من بديهيات ومصادر وفروض مبادئ فكر محاسبة التكاليف سواء بإدخال الجديد منها أو بتعديل بعضها حتي تستطيع الصمود والبقاء والقيام .

التوصيات:

(1) لا بد من الاهتمام بمحاسبة التكاليف ودورها في منشآت الأعمال لأنها هي المحاسبة الوحيدة التي ستستمر في المستقبل مع ظواهر الثورة لصناعية الرابعة.

(2) يجب علي الباحثين سواء داخل الجامعات أو خرجها الاهتمام بالبحوث في الثورة الصناعية الرابعة نظراً لقلّة البحوث المنشورة التي تتناول جوانبها المختلفة وتأثيرها علي واقع الدول المتقدمة والنامية.

(3) لا بد من إعادة طرح البناء الفكري لمحاسبة التكاليف ومكونات نظمها في منشآت الأعمال لتلائم واقع الثورة الصناعية الرابعة.

(4) يوصى الباحث بمزيد من الدراسات حول الاطار الفكري لمحاسبة التكاليف وتأثير الثورة الصناعية الرابعة على جوانبها المختلفة.

(5) إعادة ترتيب اولويات اهداف محاسبة التكاليف لتلائم متغيرات الثورة الصناعية الرابعة.

قائمة المراجع:

1/8. المراجع باللغة العربية :

- إبراهيم بن عبدالله المطرف ، "الإقتصاد العربي.. الواقع والتحديات" ، المؤتمر العلمي السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للإقتصاديات العربية في اطار المنافسة العلمية) ، القاهرة 7-19 إبريل 2001 .
- احمد سيد قطب، " تطور الإطار الفكري للمحاسبة والجدل حول المحاسبة عن التغيرات في قيم الأصول الثابته " ، دراسة تطبيقية مقارنة مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف، العدد الثالث، 2008.
- احمد العمري ،د. حسين الخشارمة، "مدى تطبيق نظم محاسبة التكاليف في الفنادق الأردنية- دراسة ميدانية " المجلد B3 ، مجلة أبحاث اليرموك ، العدد 18 ، أيلول 2002.
- انعام محسن غدير، " دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية بمنظور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية - دراسة تحليلية لعينة من المنظمات الصناعية العراقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة الكوفة،العراق،2012
- الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ، "تقويم نظم التكاليف في المنشآت وتحديثها " ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الإصدار في يوليو 2009، والترجمة في فبراير 2011.
- حسن شلقامي محمود، " إطار مقترح لتأصيل نظم التكاليف الإستراتيجية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف ، العدد الرابع،2006.

- حمدي شحده زعرب, علي أبو عودة, " أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية: دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة", مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية, الجامعة الإسلامية, غزة, المجلد العشرين العدد الأول, يناير 2012.
<http://www.iugaza.edu.ps/ar/periodical>
- زكي حنفي, "التكلفة المستهدفة", بحث غير منشور, كلية التجارة, جامعة القاهرة, ٢٠٠٩.
د.سالم حلس, " نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات. مجلة الجامعة الإسلامية, غزة, المجلد الخامس عشر, العدد الأول. 2007.
- سمير أبو الفتوح صالح, " الأعمال الإلكترونية كمنطق لتحديث ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في ظل العولمة", المؤتمر السنوي السابع عشر الدولي (استراتيجيات التحديث والجودة للاقتصاديات العربية في إطار المنافسة العلمية), القاهرة 7-9 أبريل 2001.
- صلاح بسيوني, " تقييم ملائمة تخصيص التكاليف الغير المباشرة في ظل أساليب الصناعة الحديثة", مصر: الجمعية العربية للتكاليف, مجلة التكاليف, العدد الثالث, السنة السابعة والعشرون, سبتمبر 1998.
- د.صلاح الدين عبدالمنعم مبارك, " نظم المعلومات المحاسبية للأغراض الداخلية- دراسة ميدانية مقارنة", مجلة البحوث المحاسبية, الجمعية السعودية للمحاسبة, العدد الثالث, 1997.
- صلاح مهدي, حسين عمران الرفاعي, " دور التكاليف الملائمة في ترشيد القرارات التشغيلية دراسة تطبيقية في شركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية", مجلة العلوم الإنسانية, جامعة بابل, العراق, المجلد (18), العدد (1), 2010.
- عادل عبد الغني قائد الزعيتري, " استخدام أساليب التحليل الإستراتيجي بغرض تخفيض التكاليف - دراسة نظرية تطبيقية على المنشآت الصناعية اليمنية", رسالة دكتوراه غير منشوره, كلية التجارة, جامعة أسيوط, 2010.
- عثمان محمد ياسين, " محاسبة التكاليف (قياس, تخطيط ورقابة - ترشيد قرارات), كلية التجارة, جامعة جنوب الوادي, دن, 2011.
- عفاف مبارك محمد, " دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة", المجلة المصرية للدراسات التجارية, كلية التجارة, جامعة المنصورة, مجلد 27, العدد 2, 2003.
- علي عبد العليم عبدالحميد, " الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف", مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية, 1990.
- علي محمود فهمي, " المفاهيم الحديثة في محاسبة التكاليف", كلية التجارة, جامعة القاهرة, الطبعة الأولى, 2009.
- فوزي أحمد العفيري, " مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية", بحث مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية, المنعقد في كلية إدارة الأعمال, جامعة الملك سعود, اليمن, جامعة اب, خلال الفترة من 18-19 مايو 2010.
- فوزي غرابية, يوسف سعادة, "مدى إتباع نظم محاسبة التكاليف في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية - دراسة ميدانية", الأردن, مجلة دراسات, العدد الثالث, المجلد الثالث عشر, 1986.
- محمد بهاء الدين بديع القاضي, أثر البيئة الصناعية الحديثة وبيئة المنافسة على تصميم نظم المعلومات التكاليفية ودورها في خدمة اتخاذ القرارات الاستراتيجية, مجلة

- البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج ، جامعة جنوب الوادي
، العدد الثاني ، 1997 .
- محمد شحاتة خطاب، " التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، إطار
مقترح: دراسة نظرية وميدانية"، ورقة عمل مقدمة الى الندوة الثانية عشر
لسبل تطوير المحاسبة في السعودية ، تحت عنوان مهنة المحاسبة في
المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون - الرياض -
المملكة العربية 18-19 مايو 2010 .
- محمد راجح خليل أبوعواد، " أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير
الخدمات المصرفية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط
للدراسات العليا، 2008.

2/8. المراجع باللغة الإنجليزية:

- A.A.A., "Committee On Cost Concepts And Standards ,Report Of The
Committee On Stataement Of Cost Accounting
Concepts" ,The Accounting Review , Jan.,1948.
- Boyd, Lynn H., Cox, James F., " Optimal decision making using cost
accounting information" , int. j. prod. res., vol.
40, no. 8, 2002.
- Chenhall, R., And Smith, K." Adoption and Benefits of Management
Accounting Practices: An Australian Study",
Management Accounting Research, Vol. 9, No.
1, 1998.
- Degraeve, Z., Roodhooft ,F., "Determining Sourcing Strategies : A
Decision Model Based On Activity And Cost
Driver Information “ , Journal Of The
Operational Research Society ,V.49 n8
,Aug.1998.
- Demmy.S.and Tabott, J ."Improve internal Reporting with ABC and TOC"
Management Accounting, nov,1998.
- Drury, Colin, "Management & Cost Accounting", Fifth edition, Thomson,
UK,2002.
- Garrison, Ray H. Noreen, Eric W.and Brewer, peter C, "Managerial
Accounting", Eleventh Edition, McGraw Hill,
New York,2006.
- Funk, T.&Horsch, J.C." Trends Management Accounting Practices "
Management Accounting, April1998.
- Joan M.,“ The Power Of Virtual Integration : An Interview With Dell
Computer’s-Michael Dell “ ,Harvard Business
Review ,V.76,n2 , Mar- Apr.1998.
- Horngren, Charles T., Datar, Srikant M. and Foster, George, "Cost
Accounting: Managerial Emphasis", (11th ed.),
Prentice-Hall, New Jersey. 2003

- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. , " The Strategy Focused Organization: How Balanced-Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment", 2001.
- Khan, M. Y. & Jain, P.K.," Advanced Cost Accounting", Tata M.C Grow Hill Publisherng Pvt Ltd, Delhi 1998.
- Omiri, M., and Drury, C." The Diffusion of Management Accounting Innovition: A Study of the Factors Influencing the Adoption, Implementation Levels and Success of ABC in UK Companies", Paper presented at the 25th Annual Congress of the European Accounting Association (EAA), Copenhagen, Denemark, 2002.
- Ramadan, Sayel & Al-Basteki, Hassan " a survey of cost accounting practices in Bahraini manufacturing companies", Dirasat , Administrative Sciences V.25,No.1,1998.
- Robert Craig , “ Value Chain Management , (industry Trend or Event) ,, ENT V.5 il Jan. 12,2000.
- Robin C.& Regine S. ,”The Scope OF Strategic Cost Management", Management Accounting (USA) , V.79,n8. ,Feb.1998.
- Robin C.& Regine S. ,”The Scope OF Strategic Cost Management", Management Accounting (USA) , Feb.1998.. V.79,n8
- Srensen, P., and Israelsen, P., "The Diffusion of Modern Cost Management Techniques in Danish Manufacturing Companies", Paper presented at the 19th Annual Congress of the European Accounting Association (EAA), Bergen, Norway, 1996.
- Tberry & Others, "The Consequences Of Inter-Firm Supply Chains For Management Accounting ",Management Accounting (British), V.75,N10,Nov.1997.
- Valerie Behrendt and Rita Walke" Cost management in scheduling Applications Using the riht toolset for cost management"Cost engineering ,Vol.46.no.9,2004.
- Walley, P., Blenkinsop, S., and Duberley J., "The Adoption and Non-Adoption of Modern Accounting Practices: A study of 20 Manufacturing Firms", International Journal of Production Economics, No. 36, 1994.