

03 العدد الثالث
ربيع 2019م



دُرُاسَاتُ مُحَاسِبِيَّة

مجلة علمية محكمة نصف سنوية
تُصَدِّرُ عَنْ نَقَابَةِ الْمُحَاسِبِينَ وَالْمُرَاجِعِينَ اللَّيْبِيِّينَ

محاسبة التكاليف وبيئة الأعمال الحديثة

د. د - غيث المبروك الطبال

المستخلص:-

يهدف هذا البحث إلى بيان أهمية محاسبة التكاليف بالوحدات الاقتصادية سواء في ظل بيئة الأعمال التقليدية أو بيئة الأعمال الحديثة، وبيان دور محاسب التكاليف في توفير البيانات والمعلومات اللازمة للإدارة للقيام بوظائفها المختلفة، وبيان الأدوات الحديثة التي يستخدمها محاسب التكاليف سعيًا منه لتطوير محاسبة التكاليف والسعي بها نحو مواكبة حركة التطور وما تميزت به بيئة الأعمال الحديثة من كثرة المتغيرات وسرعة التغيير وتشابك المجالات. وقد تبين من البحث أنه بإمكان محاسب التكاليف القيام بدوره في ظل بيئة الأعمال الحديثة، وذلك من خلال استخدام أدوات حديثة لمحاسبة التكاليف، الأمر الذي زاد من أهمية دور محاسب التكاليف في مساندة الإدارة للقيام بوظائفها في ظل بيئة متعددة المتغيرات ومتسارعة التغيير ومتشابكة المجالات.

Abstract:-

This research aims to show the importance of cost accountancy in economic units, either under modern traditional work environment, and show the role of the cost accountant in providing the information and data necessary for administration to perform its different roles, and show the modern tools used by costs accountant in his will to develop the cost accountancy and in the will to follow the development trend, and what the modern work environment was distinguished for as for several variables, speed of change and tangle of sectors, and through the research it was clear the possibility of costs accountant to perform his role under the modern accountancy tools environment for cost accounting, hence the role of the cost accountant became more important in assisting the administration in fulfilling its duties within a multi-variants, quickly changeable and tangled environment.

د. عضو هيئة التدريس بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية

تمهيد:-

إن المتتبع لتطور المحاسبة يلحظ أنها تطورت بتطور الحضارة الإنسانية بصفة عامة، ويتطور المشاريع الاقتصادية بصفة خاصة، وهذا التطور كان مرتبطا بتطور الوظيفة الإعلامية للمحاسبة، "فالمحاسبة نشأت كوسيلة منظمة للحسابات تهدف إلى تذكير من يقوم باستخدامها بأحداث ومعاملات ماضية؛ حتى يتمكن من الاستمرار في التعرف على ما له وما عليه". (مرعي، 1988، ص10)

وبتطور المشاريع الاقتصادية كان لزاما على المحاسبة أن تتقدم لتواكب هذا التطور، وحتى تفي باحتياجات مستخدميها من بيانات ومعلومات، "فمع انطلاق الثورة الصناعية اتسع نطاق المحاسبة من مجرد أداة تذكيرية؛ لتصبح- بالإضافة إلى ذلك - ذات أهداف تقريرية؛ ففي عام 1673 اقتضت موثيق التجارة في فرنسا أن يقوم التاجر أو رجل الأعمال بإعداد ميزانية عمومية عند انتهاء كل سنتين على الأكثر، كما ظهرت الموازنة السنوية لحساب الأرباح والخسائر؛ دون انتظار حتى انتهاء المشروع، الأمر الذي كان سائدا قبل ذلك، وترتب على ذلك نشأة الفترة المحاسبية، واستخدام البيانات المحاسبية لإعداد معلومات تقريرية عن النشاط موضوع المحاسبة، والأصول والالتزامات؛ أضف إلى ذلك أن الثورة الصناعية وما ترتب عليها من تنوع أوجه الأنشطة الاقتصادية على مدار القرن الثامن عشر، قد أدت إلى اتساع نطاق الوظيفة التقريرية للمحاسبة لتشتمل على بيانات تكاليفية؛ كانت الأساس في نشأة محاسبة التكاليف". (مرعي، 1988، ص12)

وبتطور الحياة الاقتصادية زاد الاهتمام بمحاسبة التكاليف، وذلك لما توفره من بيانات ومعلومات يستند إليها في عملية التخطيط والرقابة، وتقييم الأداء واتخاذ القرارات. وتزداد أهمية ما تقدمه محاسبة التكاليف؛ في ظل ثورة المعلومات التي نشاهدها اليوم، والأوضاع الاقتصادية المعاصرة، في ظل بيئة أعمال ذات ديناميكية متعددة المتغيرات وسريعة التغيير ومتشابكة المجالات تتصف بالتنافس الحاد والمستمر بين الوحدات الاقتصادية، وزيادة درجة المخاطرة وارتفاع حالة عدم التأكد؛ الأمر الذي أصبحت معه الإدارة في حاجة ملحة لزيادة المعلومات التي تساعد في القيام بوظائفها المختلفة في ظل تلك الظروف والمتغيرات، حيث أصبحت المعلومات تمثل "العصب المحرك لكافة أنواع القرارات المتخذة في أية منظمة، وقد ساهم التطور الهائل في تكنولوجيا الحاسوب في تطوير طرق توفير معلومات بمواصفات معينة" (العفاف، العتيبي، 2012، ص 19، 20)

ويمثل ذلك بلا شك تحد لمحاسب التكاليف يستلزم منه ضرورة حصر احتياجات الإدارة من المعلومات الملائمة أولا بأول، والعمل على توفير تلك المعلومات بالسرعة والدقة والتكلفة الملائمة، وذلك من خلال تطوير أدوات وأساليب محاسبة التكاليف واستحداث أخرى جديدة تتماشى مع تلك الإبداعات التي تتميز بها بيئة الأعمال الحديثة.

ولا شك في ان لبيئة الأعمال تأثير على عمل الوحدة الاقتصادية بصفة عامة وعلى الإدارة وما تحتاجه من معلومات بصفة خاصة، وان بيئة الأعمال التقليدية تختلف على بيئة الأعمال الحديثة، وبالتالي حاجة الإدارة إلى معلومات في بيئة الأعمال الحديثة تختلف عنها في بيئة الأعمال التقليدية.

لذلك فإن دور محاسبة التكاليف ومحاسب التكاليف يختلف في ظل بيئة الأعمال التقليدية عنه في ظل بيئة الأعمال الحديثة. وعلى ذلك فان عملية دراسة دور محاسبة التكاليف وأدواتها المستخدمة بين بيئة الأعمال التقليدية وبيئة الأعمال الحديثة، والبحث في عملية تفعيله وتطويره يعد أمرا لازما. وعلى هذا الأساس، ونظرا لأهمية هذا الموضوع فقد تم اختياره للدراسة والبحث.

محاور البحث : -

لأشك في ان بيئة الأعمال الحديثة تختلف عن بيئة الأعمال التقليدية، ففي حين ان بيئة الأعمال التقليدية تميزت بنوع من السكون والاستقرار فان بيئة الأعمال الحديثة على النقيض من ذلك فقد تميزت بسرعة التغيير وكثرة المتغيرات وتشابك المجالات، الأمر الذي معه تزداد حاجة الإدارة إلى البيانات والمعلومات وخاصة المتعلقة باتخاذ القرارات، ولا شك في ان نظم محاسبة التكاليف تلعب دور كبيرا في هذا المجال، وان لبيئة الأعمال التأثير الكبير على عمل محاسب التكاليف، وعلى ذلك فالمحاور الرئيسية للبحث تدور حول:

1 - تعريف محاسبة التكاليف وبيان أهدافها ووظائفها الرئيسية.

2 - دور محاسبة التكاليف في ظل بيئة الأعمال التقليدية.

3 - دور محاسبة التكاليف في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

أهمية البحث:-

يستمد هذا البحث أهميته من أهمية الموضوع؛ ألا وهو محاسبة التكاليف في ظل بيئتي الأعمال التقليدية والحديثة؛ حيث تمثل نظم محاسبة التكاليف محورا رئيسا في توفير البيانات والمعلومات المحاسبية المتعلقة بأوجه الإنفاق، والتي تستند إليها الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة، وخاصة في عملية اتخاذ القرارات. ومما يزيد هذا البحث أهمية، زيادة الحاجة للبيانات والمعلومات المحاسبية بصفة عامة والبيانات والمعلومات ذات الطابع التكاليفي بصفة خاصة في ظل بيئة الأعمال الحديثة، نتيجة لما تميزت به هذه البيئة من كثرة المتغيرات وسرعة التغيير، الأمر الذي يزيد من أهمية دور محاسب التكاليف في توفير تلك البيانات والمعلومات.

ومن هذا المنطلق فان هدف هذا البحث يتمثل في إلقاء الضوء على محاسبة التكاليف في ظل بيئتي الأعمال التقليدية والحديثة، والوقوف على الأدوات الحديثة والتي يمكن استخدامها من قبل محاسب التكاليف لتوفير حاجة الإدارة من البيانات والمعلومات اللازمة للقيام بوظائفها المختلفة وتحقيق أهدافها،

في ظل بيئة أعمال ذات ديناميكية سريعة التغيير ومتشابكة المجالات تتصف بالتنافس الحاد والمستمر بين الوحدات الاقتصادية، وزيادة درجة المخاطرة وارتفاع حالة عدم التأكد.

منهج البحث:-

اعتمد الباحث في إجراء بحثه على الدراسة النظرية، وذلك بجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بموضوع البحث؛ من خلال ما كتب في الأدب المحاسبي وغيره بالكتب والمراجع ذات العلاقة بموضوع البحث في ضوء ما يحقق أهداف البحث.

المقدمة:-

"يعيش عالم اليوم عصر المعلومات وأنظمتها وتقنياتها والبحث عن أفضل استخدام لها بأقل تكلفة لإنتاجها، وذلك لأن المعلومات السليمة تؤدي إلى قرارات سليمة، ومن ثم تؤثر إيجابيا على موارد المجتمعات وثرواتها، وبالتبعية على رفاهية أفرادها. كما تؤدي إلى الكشف عن الإمكانيات الحقيقية لتقديم المجتمعات ونموها. ويعتبر النظام المحاسبي - في ظل الثورة التقنية التي نعيشها - أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات السليمة والمفيدة في اتخاذ قرارات اقتصادية تؤثر في رفاهية الأفراد والمجتمعات، كما يعتبر استخدام المعلومات المحاسبية في مجال اتخاذ القرارات ظاهرة عملية من ظواهر الحياة العصرية الحديثة". (حنان، 1997، ص 3)

"وتعرف المعلومات كمفهوم أكاديمي، عبارة عن الوثائق والأخبار التي يتم الحصول عليها من المصادر المختلفة، وتشمل الحقائق والأفكار التي يتبادلها الناس في حياتهم العامة، ويكون ذلك التبادل عبر وسائل الاتصال المختلفة، وعبر مراكز ونظم المعلومات المختلفة". (القهيوي، 2013، ص 78) وبذلك تعتبر العلاقة بين النظام المحاسبي - كنظام للمعلومات - ونوعية المعلومات المحاسبية علاقة وثيقة الصلة بالعملية الإدارية ووظائف الإدارة.

وقد أكدت دراسة Radu Cristion BUCȘĂ, 2008, Strategic Dimension of Costs (Cristion, 2008) Information in Management Accounting.

على أن المعلومات التكاليفية تمثل محورا استراتيجيا للمحاسبة الإدارية، فمن خلال دراسة البعد الاستراتيجي لمعلومات التكاليف في المحاسبة الإدارية، بدراسة نظام التكاليف المعيارية، توصلت الدراسة إلى ان تطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤدي إلى زيادة قيمة المعلومات وتحسين النشاط الاقتصادي للمنظمة، ويساعد على تطبيق مبدأ الإدارة بالأهداف؛ فضلا على أنه يقدم بيانات ومعلومات ذات أهمية كبيرة لاتخاذ القرارات. وبخاصة في الوقت الحاضر حيث ان بيئة الأعمال الحديثة تتميز بالتغير وعدم الاستقرار وتعقد عملياتها وشدة المنافسة فيها.

"وقد يبدو من الصعب تحديد حدود لمحاسبة التكاليف، فقد ذهب البعض إلى ان محاسبة التكاليف في مفهومها الواسع هي المحاسبة الإدارية، بالإضافة إلى جزء من المحاسبة المالية تمثل في تحديد تكلفة الإنتاج، وذلك كمطلب أساسي لإعداد التقرير". (الأخرس، 1991، ص 6)

وحتى تفي محاسبة التكاليف بالدور المنوط بها كان لزاما عليها أن تواكب حركة التطور في البيئة الاقتصادية وما صاحبها من متغيرات عدة، جعلت الإدارة وغيرها من أصحاب القرار في حاجة متزايدة للبيانات والمعلومات.

وقد تطورت محاسبة التكاليف لتواكب حركة التطور في البيئة الاقتصادية، وكان من أهم وأبرز ملامح تطورها استخدام أدوات ووسائل حديثة، فمحاسبة التكاليف تمثل أهم فرع من النظام المحاسبي الذي يختص بالكلفة، وبالتالي باتخاذ القرارات المتعلقة بها.

وقبل التطرق إلى دور محاسبة التكاليف بالوحدات الاقتصادية في ظل بيئتي الأعمال التقليدية والحديثة، نتطرق إلى تعريف محاسبة التكاليف، حيث تمثل محاسبة التكاليف أداة علمية، وذلك من خلال اعتبارها نظاما للمعلومات ينتج معلومات أساسية لازمة لمساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في القيام بوظائفها المختلفة، وفي هذا المجال - تعريف محاسبة التكاليف - وردت عدة تعاريف تبين مفهوم محاسبة التكاليف وأهدافها، ودون إن نخوض في تفصيل ذلك نختار اشمع تعريف لمحاسبة التكاليف من وجهة نظرنا والمتمثل في:

تعريف محاسبة التكاليف: -

"هي عبارة عن مجموعة من المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب والنظريات، التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع، بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد قرارات الإدارة بشأنها، ويكون ذلك من خلال القيام بعمليات تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير لمغزى الأحداث التكاليفية بالمشروع ككل، والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية". (عمارة، وآخرون، 1992، ص 52) وهو ما يعني وبعبارة مختصرة انها - محاسبة التكاليف - علم له موضوع محدد وأهداف ووظائف محددة.

نلاحظ من التعريف السابق أنه أبرز ان محاسبة التكاليف علم يعتمد على مبادئ ومفاهيم ونظريات، ومحور البحث فيها هو أوجه الإنفاق في أي مشروع، ووفقا لذلك حددت أهداف محاسبة التكاليف والمشار إليها في التعريف السابق، والمتمثلة في قياس التكلفة والرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية بشأنها، ومما لا شك فيه ان محاسب التكاليف يجب أن يقوم بوظائف تمكنه من تحقيق هذه الأهداف، وقد أشار إليها أيضا في هذا التعريف، والمتمثلة في القيام بعملية التسجيل والتبويب والتحليل والتفسير للأحداث ذات الطابع التكاليفي.

وعلى ذلك يتبين بان هذا التعريف تضمن محور الدراسة والبحث لمحاسبة التكاليف، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، والوظائف التي يقوم بها محاسب التكاليف لتحقيق هذه الأهداف.

غير انه يؤخذ على هذا التعريف أنه لم يشير إلى ان محاسبة التكاليف نظام للمعلومات، وعلى ذلك تجدر الإشارة هنا إلى ان محاسبة التكاليف نظام للمعلومات، حيث إنها تتولى جمع وتحليل وقياس وتوصيل المعلومات إلى مستخدميها، وتلك الخصائص هي لنظام المعلومات كما وردت في تعريف نظم المعلومات لكل من "Lauden and Laudén" على أنها عبارة عن مجموعة من المكونات أو العناصر المترابطة والمتفاعلة معاً، والتي تتولى مهام جمع واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات اللازمة لدعم عملية اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة في المنظمة". (إدريس ، 2005، ص 123) وبعد التطرق إلى تعريف محاسبة التكاليف، يمكن التطرق إلى دور محاسبة التكاليف بالوحدات الاقتصادية في ظل بيئتي الأعمال التقليدية والحديثة.

أولاً: دور محاسبة التكاليف بالوحدات الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال التقليدية:

تميزت بيئة الأعمال التقليدية بنوع من السكون والاستقرار، ولاشك في إن هذا السكون والاستقرار ووجود مظاهره في سلوك العملاء وتشكيلة المنتجات والمنافسة وفي الأسواق والتكنولوجية المتاحة، قد قلل كثيراً من درجة المخاطرة وتخفيض لحالة عدم التأكد المحيطة بعملية اتخاذ القرارات، "وتجدر الإشارة إلى إن سكون واستقرار البيئة يجعل من الممكن تصور أن المستقبل سيأتي علي غرار الماضي، مما يساعد على عملية التنبؤ والتخطيط وما يتبع ذلك من رقابة وتقييم أداء. وترتب على ذلك الانخفاض النسبي في درجة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرارات، وبالتالي كانت توجد حاجة أقل للمعلومات المحاسبية الجديدة والمتنوعة التي تساعد على اتخاذ القرارات". (حسين، 2003، ص11)

وعلى ذلك " وفي مثل هذه الظروف البيئة لم تكن مؤسسات الأعمال مجبرة على ان تمتلك الحافز القوي الذي يدفعها إلى تعظيم كفاءتها وتحسين أدائها الإداري أو تخفيض تكاليفها، ذلك لان أي زيادة في التكاليف كان من الممكن نقل عبئها إلى العملاء". (الجمال، 2010، ص 8) الأمر الذي حدد دور محاسبة التكاليف في توفير ما يحتاجه المديرون من معلومات لاتخاذ القرارات في ظل هذه البيئة، وخاصة فيما يتعلق بالتكلفة وقرارات التسعير. فالتوجه الرئيس لمحاسبة التكاليف كان موجه نحو تحديد وقياس التكلفة، وبالتالي خدمة الإدارة بتوفير البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكلفة وبما يخدم الوظائف الرئيسية.

ففي وظيفة التخطيط يسهم محاسب التكاليف بما يوفره من بيانات ومعلومات تكاليفية لازمة لعملية التخطيط ورسم السياسات، وإن الأداة الرئيسية لمحاسبة التكاليف لمساعدة الإدارة في القيام بوظيفة التخطيط هي تقارير الأداء وقوائم التكاليف، سواء كانت التقديرية أو الفعلية. ويتعلق الدور المحاسبي في هذه المرحلة بتقديم البيانات الخاصة بالتكاليف المتعلقة بأوجه الأنشطة بالمشروع، وبما يساهم في إعداد المعايير، لذلك فإن محاسب التكاليف يسهم مع الإدارة في إعداد المعايير الكمية، ثم يقوم بتحويل هذه المعايير الكمية إلى معايير مالية، بما يسهم في إعداد الموازنات التخطيطية، والتي تعكس مختلف أوجه

النشاط في المشروع خلال الفترة القادمة في صورة كمية ومالية. وبذلك تبرز المساهمة الجادة لمحاسبة التكاليف في التخطيط وإعداد خريطة توضيحية مستقبلية للإدارة للسير على أثرها نحو تحقيق الأهداف.

وفي مجال الوظيفة الرقابية تبرز أهمية التنظيم المحاسبي للتكاليف في أنه يختص بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في تنفيذ نشاط المشروع، وبمقتضى نظام محاسبة المسؤولية يتم ربط المعايير بأشخاص معينين، وعند التنفيذ يتم ربط الأداء الفعلي بنفس هؤلاء الأشخاص، ومن هنا يمكن تحديد مسؤولية الأشخاص وفقا للواجبات المطلوب منهم تنفيذها والسلطة الممنوحة لهم للقيام بهذه الواجبات وفقا لمفهوم محاسبة المسؤولية، والذي يسهل قياس وتقييم كفاءة الأداء الفعلي، والتي تعني أن التنفيذ الفعلي يتم بطريقة تحقق أهداف المشروع بأقل تكلفة وأحسن كفاءة إنتاجية وربحية ممكنة.

ونتيجة للمقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط قد تظهر بعض الانحرافات، وقد تكون هذه الانحرافات سالبة أو موجبة، ويبرز دور محاسب التكاليف هنا في تحديد وتحليل الانحرافات وفقا لأسس التحليل المختلفة من - مسؤولية - وسبب - ومركز تكلفة - وغيرها من أسس تحليل الانحرافات، ومن ثم إعداد وتقديم التقارير المناسبة للمستويات الإدارية المختلفة بشأنها، متضمنة معلومات وبيانات شاملة وملائمة عن الانحرافات وأسبابها وتحديد المسؤولية عن حدوثها ومراكز التكلفة التي حدث بها، لتسهيل مهمة المستويات الإدارية في اتخاذ القرارات السليمة.

فالقرار السليم يتطلب بيانات ومعلومات يستند إليها متخذ القرار، ولاشك في أن دور البيانات والمعلومات المحاسبية - شأنها شأن أية معلومات أخرى - يتمثل في زيادة المعرفة وتخفيض مخاطر عدم التأكد، ولأن هذه البيانات والمعلومات تكون كمية أو مالية فمن شأنها مساعدة متخذ القرار بصورة أكثر فعالية مما لو كانت وصفية أو شخصية. أضف إلى ذلك، تتصف البيانات والمعلومات المحاسبية بصفة عامة بخصائص معينة تجعل منها مفيدة ومهمة عند دراسة المشاكل ومعالجتها واتخاذ القرار حيالها.

أيضا يمكن الإشارة هنا إلى أن " صانع القرار يحتاج إلى أدوات تحليل ونماذج تستخدم المعلومات المتاحة لتبسيط المشكلة ولتحديد درجة ارتباط المتغيرات المؤثرة فيما بينها. أي إن القرارات الحديثة اليوم لا تعتمد على المعلومات فحسب بل على تقنية التحليل والنماذج والبحث عن الأمثلة في الحلو المقترحة". (ياسين، 2011، ص 16) وتلعب البيانات والمعلومات التي يقدمها محاسب التكاليف دورا كبيرا في ترشيد العديد من القرارات، وخاصة فيما يتعلق بتكلفة المنتجات وتسعيها وإعداد الموازنات التخطيطية وغيرها. واستكمالاً لما سبق يمكن التطرق إلى أهم الأدوات لمحاسبة التكاليف في تحقيق ذلك في ظل بيئة الأعمال التقليدية.

تجدر الإشارة في البداية إلى أننا لسنا في صدد سرد تاريخي لمحاسبة التكاليف، ولكن كمدخل لموضوع دراستنا كان لابد من التطرق إلى لمحة تاريخية تتضمن نشاء محاسبة التكاليف وتطورها.

فنتيجة لتطور المشاريع الصناعية انبثقت الحاجة إلى نظم معلومات محاسبية جديدة قادرة على توفير وتقديم البيانات والمعلومات الخاصة بتكلفة الوحدة، ومن ثم مواجهة الطلب المتزايد على البيانات والمعلومات المتعلقة بتكلفة الوحدة المنتجة، "وقد كان ذلك يتم غالبا من خلال إضافة حقول (خانات) تحليلية جديدة لنفس السجلات والدفاتر المستخدمة، لغرض تقديم بيانات تشمل الشقين المالي والتكاليفي بالمشروع نفسه". (عمارة، وآخرون، 1992، ص 36)

وفي هذا الصدد يمكن القول بان "ما قامت به عائلة (ميديسي) صاحبة المشروعات الصناعية لإنتاج غزل الصوف والمنسوجات القطنية، بمثابة اللبنة الأولى في هذا الصرح. حيث تبت تاريخيا قيامها عام 1431 بإمساك سجلات تحليلية منتظمة ساعدتها على تحديد تكلفة كل صنف من الأقمشة على حدة وكذلك الأرباح عن الاتجار فيه، ومن ناحية تقييميه يمكن اعتبار هذه المحاولة نقطة الانطلاق الأولى لنشوء محاسبة التكاليف وبناء أسسها وأركانها، أضف إلى ذلك ما قامت به عائلة (فرجر) في الربع الأخير من القرن السادس عشر، والتي كانت تمتلك مناجم الفضة والنحاس. فقد حاولت تطوير سجلاتها لتشتمل على البيانات التحليلية لتكاليف كل مرحلة من مراحل الإنتاج بدءا من عمليات الاستخراج وعمليات الصهر والنفقات العامة.. الخ". (عمارة، وآخرون، 1992، ص 36)

ثم بعد ذلك ظهرت المحاولات لتحديد نصيب الأوامر الإنتاجية من مختلف عناصر التكاليف وتحديد تكلفة كل أمر إنتاجي، وبالتالي تتبع الإنتاج في مختلف مراحله وتحديد تكلفة المخزون من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل، "ثم ظهرت الكتابات الرائدة في مجال محاسبة التكاليف والتي أول ما طالبت به التمييز بين المحاسبة في المشروعات التجارية والمشروعات الصناعية"، (عمارة، 1992، ص 36) حتى يمكن تحديد تكلفة كل نشاط.

وعلى ذلك يمكن القول بان محاسبة التكاليف اهتمت في البداية بتحديد وقياس التكلفة، سواء لترشيد بعض القرارات الإدارية بالخصوص أو لإعداد التقارير المالية، وذلك من خلال ما توفره من بيانات تتعلق بالمخزون بأصنافه المختلفة (الإنتاج التام، الإنتاج تحت التشغيل، والمواد الخام)، بالإضافة إلى تكلفة المبيعات وما يتعلق بها.

وقد اجتهد المحاسبون في تخصيص وتحديد وقياس التكاليف على الوحدات المنتجة، فقد تم تبويب التكاليف وتصنيفها إلى مجموعات ذات سمات مشتركة وفقا للعديد من الأسس أهمها:

1 - التبويب الطبيعي للتكاليف، أي تبويب التكاليف حسب العوامل التي تقع من أجلها التكلفة.

تكلفة المواد، تكلفة العمل، تكلفة الخدمات.

2 - التبويب الوظيفي للتكاليف: أي تقسيم التكاليف حسب الوظائف.

تكاليف الإنتاج، تكاليف التسويق، تكاليف الإدارة والتمويل.

3 - تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة التكلفة. تكاليف مباشرة، تكاليف غير مباشرة.

4 - تبويب التكاليف حسب علاقتها بالتقلبات في حجم النشاط. تكاليف متغيرة، تكاليف ثابتة.

5 - تبويب التكاليف وفقا لاستغلال الطاقة. تكاليف مستغلة، تكاليف غير مستغلة.

6 - تبويب التكاليف حسب خضوعها للرقابة.

تكاليف خاضعة للرقابة، تكاليف غير خاضعة للرقابة.

ولقد دار الجدل بين المحاسبين في أي من تلك التكاليف يعتبر تكاليف نشاط وأيها يعتبر تكاليف فترة زمنية، وانبثق عن اجتهاداتهم أربع نظريات تجتهد كل منها في تخصيص التكاليف، وقياس تكلفة المنتج وتحديد تكاليف الفترة الزمنية وهذه النظريات هي:

1 - نظرية التكاليف الإجمالية (الكلية).

2 - نظرية التكاليف المباشرة.

3 - نظرية التكاليف المتغيرة.

4 - نظرية تكاليف الطاقة المستغلة.

وتجدر الإشارة هنا إلى ان اختلاف وجهات النظر بين النظريات الأربع في تحميل التكاليف يتمثل في تحديد أي من التكاليف التي تحمل على الإنتاج والمبيعات، وأيها يعتبر تكاليف فترة زمنية تحمل على دخل الفترة المحاسبية. ولا شك في ان الحاجة إلى البيانات والمعلومات تحتم تطبيق أي من النظريات السابقة، "فعلى سبيل المثال نجد ان طريقة التحميل الكلي للتكاليف ربما تكون مطلوبة لغرض إعداد التقرير المالية والضريبية، بينما نجد طريقة تحميل التكاليف المتغيرة تكون هي الأكثر ملاءمة لغرض الرقابة واتخاذ القرارات الداخلية". (هورنجون، 1987، ص 20)

وبعد تحديد أي من الطرق لتحميل التكاليف على الوحدات المنتجة والمباعة، يحتاج المحاسب إلى نظام معين يستطيع من خلاله تجميع التكاليف، ومن ثم تحميلها على الوحدات المنتجة والمباعة، وقد استخدم محاسب التكاليف العديد من الأنظمة كان من أهمها:

1 - نظام تكاليف أوامر الإنتاج: ويستخدم في الوحدات الاقتصادية التي تنتج حسب الطلب.

2 - نظام تكاليف المراحل الإنتاجية: ويستخدم في الوحدات الاقتصادية التي تنتج منتجات نمطية، والمنتج بها يمر بعدة مراحل أو أقسام إنتاجية.

3 - نظام عقود المقاولات: ويستخدم في شركات المقاولات والتي يتطلب انجاز العقد فيها إلى أكثر من سنة مالية، فهي تمثل أوامر إنتاج طويلة الأمد.

وقد استخدم محاسب التكاليف هذه النظم لتخصيص التكاليف على الوحدات المنتجة والمباعة، وبما يقدم معلومات للإدارة تقيدها في ترشيد العديد من القرارات وخاصة فيما يتعلق بتسعير المنتجات. حيث تمثل

مشكلة تخصيص التكاليف من المشاكل التي لاقت اهتماما كبيرا من قبل المحاسبين وذلك نظرا لأهميتها، فهي تمثل مرشدا أساسيا لكثير من القرارات المهمة، وقد اجتهد المحاسبون في دراسة هذه القضية لمحاولة حلها وإيجاد أفضل تخصيص للتكاليف، ومن ثم تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بأكبر قدر من العدالة، ولم تواجه المحاسبين مشكلة في تخصيص التكاليف المباشرة، ولكن كانت المشكلة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وبخاصة في حالة تعدد المنتجات وتنوعها، وذلك لأن هذه التكاليف يستفيد منها أكثر من منتج، والسؤال الذي يطرح هنا هو:

ما نصيب كل منتج من هذه التكاليف - غير المباشرة -؟

وفي الإجابة على هذا السؤال اجتهد المحاسبون في إيجاد أفضل الطرق والسبل لتخصيص هذه التكاليف، فقد استخدم المحاسبون العديد من معدلات التحميل لتحميل التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة والمباعة، وفي هذا الصدد استخدم المحاسبون أسلوب التقدير للتكاليف غير المباشرة في حالة عدم التمكن من معرفة القيمة الفعلية للتكاليف غير المباشر حال تحميلها على الإنتاج والمبيعات، وبذلك استخدموا المعدلات التقديرية لتحميل التكاليف غير المباشرة. غير أن اختلاف معدلات التحميل قد أدى إلى اختلاف النتائج من استخدام معدل إلى آخر، وقد يستخدم معدل ليست له علاقة سببية مع المنتج، الأمر الذي يؤدي إلى القياس غير العادل لتكلفة الوحدة المنتجة والمباعة.

أضف إلى ذلك فإن التطورات المتلاحقة في ظل بيئة الأعمال الحديثة قد أدت إلى "تغيير نسبي ملحوظ في هيكل تكاليف الوحدات الاقتصادية خصوصا الصناعية التي تعتمد على الميكنة ونظم الإنتاج المرنة المتكاملة مع الحاسبات، وأصبحت معظم التكاليف الكلية تكاليف ثابتة. وبالتالي لم تعد تكلفة العمل المباشر ولا ساعات العمل المباشر لعمال الإنتاج تعتبر الأساس الملائم لإعداد معدلات التحميل في بيئة التصنيع الحديثة". (عبد اللطيف، 2009، ص 300) وبصفة عامة فقد وجهت إلى نظم وطرق تخصيص التكاليف التقليدية العديد من الانتقادات يمكن إيجازها فيما يلي:

- 1 - " تؤدي طرق التخصيص التقليدية إلى عدم دقة بيانات التكلفة، ويرجع ذلك إلى عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وما تستنفده من موارد، مما أدى إلى عدم فعالية الرقابة على التكاليف.
- 2 - عدم فاعلية تلك النظم في ملاحقة التطورات التكنولوجية الحالية لأنه قد تم تصميمها لتقييم المخزون السلعي بغرض إعداد القوائم المالية وللأغراض الضريبية، وبالتالي لا توفر المعلومات الملائمة لتحقيق الكفاءة التشغيلية وتحديد تكلفة المنتجات والخدمات.
- 3- تزداد المشكلة وضوحا في حالة تعدد المنتجات والخدمات، فقد توصلت الدراسات في هذا الصدد إلى أنه بالنسبة للوحدات الصناعية والخدمية التي تقوم بإنتاج وبيع مزيج من المنتجات أو الخدمات تتسم بيانات التكلفة فيها بعدم الدقة وبالتالي قرارات التسعير غير صحيحة.

4 - إن استخدام معدلات تحميل التكاليف الإضافية على أساس معين واحد فقط مثل ساعات العمل المباشر المتخصصة يكون معناه افتراض وجود علاقة سببية بينهما، إلا إن هناك بعض عناصر التكاليف الإضافية ترتبط بمسببات أخرى". (عبد اللطيف، 2009، ص 301، 302)

5 - تغير علاقة بعض عناصر التكاليف بوحدة التكلفة في ظل بيئة الأعمال الحديثة مما يتطلب النظر في إعادة تبويبها.

ومما تقدم يتضح أن الوظيفة الأساسية لمحاسبة التكاليف هي تقديم البيانات والمعلومات لإدارة الوحدة الاقتصادية تتعلق بالتكلفة للقيام بوظائفها المختلفة، وبخاصة فيما يتعلق باتخاذ القرارات المتعلقة بالتكلفة، ونظرا للتغير المستمر في بيئة الأعمال الحديثة والتي تشمل كل من التكنولوجيا وسلوكيات المنافسين والعلاقات مع الموردين والمستهلكين. فمن الطبيعي أن تتغير احتياجات الإدارة من البيانات والمعلومات للاستجابة مع هذه المتغيرات المتسارعة، والتي أدت إلى تغيير كبير في هيكل التكلفة، وذلك يتطلب تطور وتغير خدمة محاسبة التكاليف لتتوافق وتتلاءم مع الاحتياجات المتغيرة لإدارة المنظمة.

وعلى ذلك فإن محاسبة التكاليف وأدواتها وأساليبها التقليدية لا تتجاوب مع تلك التغيرات والإبداعات التي تتميز بها بيئة الأعمال الحديثة، ولا يمكنها مساندة الإدارة وبالتالي لا تحقق الأهداف التي أنشئت من أجلها، والمتمثلة في قياس التكلفة والرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية بخصوصها، فبالإضافة إلى الانتقادات الموجهة إلى نظم وطرق تخصيص التكاليف التقليدية وجهت العديد من الانتقادات لمحاسبة التكاليف بأساليبها وأدواتها التقليدية بصفة عامة نذكر منها:

1 - يمثل الهدف الأساس لمحاسبة التكاليف بصورتها التقليدية في قياس التكلفة، وبالتالي ضعف الجانب الرقابي على التكاليف، وضعف تأثير المعلومات التي تقدمها على اتخاذ القرارات في ظل بيئة متعددة المتغيرات ومتسارعة التغير.

2 - "تعتبر المعلومات التي توفرها نظم محاسبة التكاليف التقليدية مضللة لعملية اتخاذ القرارات، خاصة فيما يتعلق بأسلوب تخصيص تكاليف الصنع الإضافية، وذلك في الوقت الذي زادت فيه نسبة هذه التكاليف إلى إجمالي التكاليف مقارنة بالتكاليف المباشرة.

3 - نظم التكاليف التقليدية هي في الأصل لخدمة أهداف المحاسبة المالية ولا توفر المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات قصيرة الأجل غير الروتينية، مثل قرارات إلغاء أو إضافة قسم أو قرارات التسعير الخاصة والتي تتطلب بيانات عن التكاليف الإضافية وتكلفة الفرصة البديلة". (الدرويش، 1999، ص 8)

4 - "عدم فاعلية تلك النظم في ملاحقة التطورات التكنولوجية الحالية لأنه قد تم تصميمها لتقييم المخزون السلعي بغرض إعداد القوائم المالية وللأغراض الضريبية، وبالتالي لا توفر المعلومات الملائمة لتحقيق الكفاءة التشغيلية وتحديد تكلفة المنتجات والخدمات". (عبد اللطيف، 2009، ص 301)

5 - تركيز محاسبة التكاليف على الأنشطة الداخلية وإهمال البيئة الخارجية التي تعمل بها المنظمة، وخاصة ذات التأثير المباشر على المنظمة.

6 - ان الكتب المتداولة في مجملها تتضمن محاسبة التكاليف بأدواتها التقليدية.

ثانيا: دور محاسبة التكاليف بالوحدات الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال الحديثة:

لاحتياز أوجه القصور والانتقادات الموجهة لمحاسبة التكاليف، يجب على محاسبة التكاليف الاتجاه نحو التطوير والتحديث لأساليبها وأدواتها بما يضمن الوفاء بمتطلباتها، والمتمثلة في "توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، سواء كانت تلك المعلومات خارجية تتعلق بالعملاء والأسواق والمنافسين، أو داخلية تتعلق بالعمليات والتشغيل وبما يساعد على توجيه الموارد نحو الاستخدام الأكثر كفاءة والرقابة عليها في ظل محدودية تلك الموارد، بداية من مرحلة تصميم المنتج حتى خدمات ما بعد بيعه وتسليمه للعميل، والقضاء على مواطن الإسراف والضياع وتحقيق مستوى جودة مرتفع في المنتجات". (إبراهيم، 2005، ص 288) وذلك من خلال "استخدم معلوماتها بالارتباط مع المعلومات الأخرى المستمدة من البيئة المتغيرة المحيطة بالمنظمة لتصل إلى فهم أفضل للمنظمة والظروف البيئية المحيطة بها، ومن ثم تعمل على توفير المعلومات التي تتلاءم مع احتياجات الإدارة وتساندها لاتخاذ أفضل القرارات في ضوء متغيرات البيئة المحيطة". (كمال، 1996، ص 61)

ولتحقيق ذلك فقد استخدمت محاسبة التكاليف مجموعة من الأدوات الحديثة تتلاءم مع التقدم الذي تشهده بيئة الأعمال الحديثة وما تتميز به من إبداعات وتطورات، ومن أهم تلك الأدوات ما يلي.

أولاً: نظام التكاليف المعيارية.

"نشأت فكرة المعيارية مع نشأة الإدارة العلمية ومبادئ تايلور. وتقتضى عملية المعيارية - وفقاً لهذه المبادئ - القيام بالبحوث والتجارب العلمية، بهدف تحديد المواصفات الفنية للسلعة وتحديد كمية المواد التي تستلزمها وزمن العمل الذي تحتاجه، من خلال دراسة الوقت والحركة أثناء تنفيذ العملية الإنتاجية. هذه المجموعة من المواصفات وعوامل الإنتاج وظروفه والكميات المحددة من المواد والعمل التي تستلزمها السلعة المعيارية هي ما تسمى المعايير". (كحالة، حنان، 1988، ص 32)

وعلى ذلك "فالمعيار هو إرشاد أو نموذج يستخدم لقياس الأداء في أوجه عديدة للحياة بما في ذلك دنيا الأعمال، وتوضع المعايير لكل من تكاليف وجودة المدخلات المطلوبة لصنع السلع أو تقديم الخدمات، وتمثل معايير الكمية مقدار تكلفة العنصر مثل وقت العمل أو المواد الخام والتي يجب أن تستخدم لصنع وحدة المنتج أو تقديم الخدمة، وتشير معايير التكلفة إلى ما يجب أن تكون عليه تكلفة وقت العمل أو تكلفة المواد". (جاريسون، نورين، 2002، ص 511)

وعلى ذلك فإن التكاليف المعيارية تعرف بأنها تكاليف محددة بصورة مسبقة، تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها. وبذلك فإن التكاليف المعيارية تمثل هدفا تكاليفيا يمكن اعتماده كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية، وكأداة لتقييم عملية إنتاجية معينة أو مركز إنتاجي معين. فالتكاليف المعيارية توفر للإدارة إطارا يمكنها من تقييم الكفاءة الإنتاجية وإعداد الموازنات التخطيطية على أسس علمية سليمة، وتوفير الأساس المنطقي للتسعير.

وقد أكدت دراسة Radu Cristion 2008 على أهمية نظام التكاليف المعيارية عند دراستها للبعد الاستراتيجي لمعلومات التكاليف في المحاسبة الإدارية، وذلك من خلال دراسة نظام التكاليف المعيارية، وقد كان من نتائج الدراسة إن المعلومات التكاليفية تمثل محورا استراتيجيا للمحاسبة الإدارية، فتطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤدي إلى زيادة قيمة المعلومات وتحسين النشاط الاقتصادي للوحدة الاقتصادية، ويساعد على تطبيق مبدأ الإدارة بالأهداف، فضلا عن أنه يقدم بيانات ومعلومات ذات أهمية كبيرة لاتخاذ القرارات، حيث "يساعد نظام التكاليف المعيارية على اتخاذ العديد من القرارات، ففي ظل نظام التكاليف المعيارية القائم على التمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، تعد التكاليف المعيارية العامل الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبله الإدارة، وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف، كما تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج التي تحقق أكبر ربحية ممكنة وغيرها من القرارات المهمة". (كحالة، حنان، 1988، ص29، 30)

ثانيا: الإنتاج في الوقت المحدد.

كانت الشركات في ظل بيئة الأعمال التقليدية تحتفظ بالمخزون لتأمين انسياب العمل وبخاصة الشركات الصناعية، حيث كانت تحتفظ بثلاثة أصناف من المخزون تتمثل في مخزون المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام. ولا شك في أن الاحتفاظ بهذه الأصناف من المخزون يكون مكلفا، "ويرى بعض المديرين أن الاحتفاظ بها يعكس عدم الكفاءة، لذلك يرى هؤلاء المديرون أنه بالتخطيط الجيد يمكن الوصول بهذا المخزون إلى مستويات دنيا جدا أو حتى يمكن إلغائه في بعض الحالات، ونتيجة لمحاولات تخفيض أو إلغاء المخزون (وبالتالي تخفيض التكاليف) دخل نظام المخزون في الوقت المحدد حيز التنفيذ". (جاريسون، نورين، 2002، ص 206)

ويقصد بالمخزون في الوقت المحدد "أن يتم ضبط توقيت استلام المواد على وقت ابتداء استخدامها في عملية الإنتاج، وأن يتم ضبط توقيت الانتهاء من الإنتاج على وقت تسليم أو شحن الإنتاج التام إلى العميل". (حسين، 2003، ص198، 199) ويرجع ظهور أسلوب التوقيت المنضبط "إلى الدكتور أوتو الياباني الجنسية الذي قام بتنفيذ الأسلوب في شركة تويوتا اليابانية خلال الفترة 1950 – 1960، وبناء على النتائج الإيجابية لتطبيقه في شركة تويوتا فقد انتقل الأسلوب إلى العديد من الشركات اليابانية

الأخرى، وفي عام 1980 قام مصنع Kawasaki الياباني بفتح فرع له في مدينة Nebraska الأمريكية، وكان هذا أول تطبيق لأسلوب jnt خارج اليابان.

ويعرف أسلوب التوقيت المنضبط على أنه مجموعة من الأساليب والأدوات التي تتضافر معا لتحقيق الأداء الفوري لعمليات الشراء والإنتاج، وذلك لتلبية احتياجات الطلب الخارجي بالجودة المناسبة، مع استبعاد كافة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من خلال التحسين المستمر للعمليات والمنتجات، وبشكل يمكن من تخفيض التكاليف وزيادة الإنتاجية". (حماد، 2001، ص 19)

ويتطلب التطبيق الناجح لنظام التوقيت المنضبط أن تعتمد الشركة على عدد محدود من الموردين بحيث يكونوا على استعداد للتوريد المتكرر على فترات صغيرة وبكميات صغيرة، بالإضافة إلى تطبيق الشركة لبرنامج الجودة الشاملة على المواد الخام وعلى الأجزاء نصف مصنعة وبالتالي على الإنتاج التام، بمعنى الحصول على إنتاج بدون عيوب، بالإضافة إلى وجود نظام مرن للإنتاج وعمالة فنية ذات مهارة وعلى قدر عالي من الكفاءة والتدريب والموهبة، تتفق مع بيئة التصنيع الحديثة بحيث لا يسمح بالتوقف أو حتى الانتظار، فيتصف نظام الإنتاج بالتوقيت المنضبط باتصال واستمرار عملية التصنيع من أولها إلى آخرها دون أي انقطاع أو توقف وذلك بهدف تطبيق نظام العملية المستمرة. (حسين، 2003، ص 200، 201) واستنادا إلى ما سبق يمكن تحديد المقومات الأساسية أو متطلبات التطبيق الناجح لنظام الإنتاج بالتوقيت المنضبط في ما يلي:

- 1 - " تحقيق علاقة قوية وتمييزة مع الموردين.
 - 2 - تنظيم وترتيب العمل في صورة أنشطة وخلايا تصنيع مرنة.
 - 3 - توفير عمالة فنية ذات كفاءة متميزة ومتعددة المهارات.
 - 4 - تحقيق الجودة الشاملة والتخلص من الإنتاج التالف والمعيب.
 - 5 - تدنيه وقت التصنيع بتقليص وقت الأنشطة غير المنتجة.
- وفي ظل الالتزام بفلسفة ومقومات ومتطلبات تطبيق الإنتاج في الوقت المنضبط أمكن الالتزام باعتبارات الجودة وتدنيه وقت إعداد وتجهيز الآلات، والتأكيد على التزام الموردين، وضبط إيقاع دورات العمليات الإنتاجية، وترتيب وجدولة العمليات الصناعية باستخدام مدخل السحب، كل ذلك ساعد الوحدات الاقتصادية على تخفيض جميع أنواع المخزون إن لم يكن التخلص منه تماما. وقد جنت معظم الوحدات الاقتصادية التي قامت بتطبيق هذا النظام ثمار تطبيقه ممثلة في زيادة الإنتاجية وتحسين الجودة وتخفيض التكاليف، ومزيد من القدرة على المنافسة". (عبد اللطيف، 2009، ص 361، 362)

وقد أكدت دراسة Fullerton . et . at 2003 على وجود علاقة إيجابية بين تطبيق نظام المخزون في الوقت المحدد، وربحية الشركة، وبالتالي فإن تنافسية الشركة التي تطبق نظام المخزون في الوقت المحدد

سوف تتحسن أفضل من الشركات التي لا تطبقه؛ بالإضافة إلى ذلك فإن معدل العائد على الاستثمار يزيد في الشركات التي تطبق نظام المخزون في الوقت المحدد عنه في الشركات التي لا تطبقه.

وقد خلصت دراسة Mia 2000 إلى أن ما تقدمه نظم المحاسبة الإدارية يعتبر ذا أهمية للشركات التي تطبق نظام المخزون في الوقت المحدد، وكذلك الشركات التي لا تطبق هذا النظام، غير أن تطبيق نظام المخزون في الوقت المحدد؛ مع ما تقدمه نظم المحاسبة الإدارية يؤدي إلى تحسين ربحية الشركات التي تطبق هذا النظام؛ الأمر الذي يعزز مركزها التنافسي، وتجدر الإشارة إلى أن تطبيق نظام المخزون في الوقت المحدد يحتاج إلى التوفيق بين الأنشطة المتعلقة بالعملية الإنتاجية والتمثلة في العلاقة مع الموردين والإنتاج والعملاء.

ثالثا : نظام التكلفة على أساس النشاط : ABC .

تمثل مشكلة تخصيص التكاليف من المشاكل التي لاقت اهتماما كبيرا من قبل المحاسبين وذلك نظرا لأهميتها، فهي تمثل مرشدا أساسيا لكثير من القرارات المهمة، وقد اجتهد المحاسبون في دراسة هذه القضية لمحاولة حلها وإيجاد أفضل تخصيص للتكاليف، ومن ثم تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بقدر أكبر من العدالة، ولم تواجه المحاسبين مشكلة في تخصيص التكاليف المباشرة، ولكن كانت المشكلة في تخصيص التكاليف غير المباشرة وبخاصة في حالة تعدد المنتجات وتنوعها، وذلك لأن هذه التكاليف يستفيد منها أكثر من منتج.

وقد اجتهد المحاسبون في إيجاد أفضل الطرق والسبل لتخصيص هذه التكاليف فقد استخدم المحاسبون العديد من معدلات التحميل لتخصيص التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة والمباعة، غير أن اختلاف معدلات التحميل قد أدى إلى اختلاف النتائج من استخدام معدل إلى آخر، وقد يستخدم معدل ليست له علاقة السببية مع المنتج، الأمر الذي يؤدي إلى القياس غير العادل لتكلفة الوحدة.

أضف إلى ذلك فإن التطورات المتلاحقة في ظل بيئة الأعمال الحديثة قد أدت إلى "تغيير نسبي ملحوظ في هيكل تكاليف الوحدات الاقتصادية، خصوصا الصناعية التي تعتمد على الميكنة ونظم الإنتاج المرنة المتكاملة مع الحاسبات، وأصبحت معظم التكاليف الكلية تكاليف ثابتة. وبالتالي لم تعد تكلفة العمل المباشر ولا ساعات العمل المباشر لعمال الإنتاج تعتبر الأساس الملائم لإعداد معدلات التحميل في بيئة التصنيع الحديثة". (عبد اللطيف، 2009، ص 300)

وقد وجهت إلى نظم وطرق تخصيص التكاليف التقليدية العديد من الانتقادات ذكرناها فيما سبق، وباستمرار الدراسات والأبحاث في هذا المجال "يمكن القول إن مشكلة تخصيص التكاليف قد وجدت طريقا للحل وبحيث نستطيع التوصل إلى رقم أكثر دقة لتكلفة المنتجات، وبالتالي تسعيرها مع نهاية القرن العشرين، من خلال استخدام وتطبيق نظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة". (عبد اللطيف، 2009، ص 275) والذي يمثل تطورا في مجال تخصيص التكاليف "وطريقة جديدة لتوزيع التكاليف

يمكن أن تتفادى عيوب المدخل التقليدي، وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة عن علاقة السببية التي يمكن أن تكون مفقودة في بعض الحالات في ظل المدخل التقليدي، بما يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والطاقت المتاحة وكيفية استغلالها". (عبد اللطيف، 2009، ص 302)

وتجدر الإشارة هنا إلى أن بداية ظهور نظام التكاليف على أساس النشاط ABC "كانت في عقد الثمانينيات على يد بعض الأكاديميين من أمثال روبين كوبر، وروبرت كابلان حين أخذوا يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة الممارسات العملية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية. في هذا الوقت تمكن روبين كوبر من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة ثم على المنتجات أطلق عليه (Activity – Based Costing (ABC . ويقوم مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط على فكرة إن المنتجات تحتاج إلى منظمات تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد، مما يعني ضرورة تصميم النظام بحيث يتم تخصيص أي تكاليف - لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتج - على الأنشطة المتسببة فيها، ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط". (عطية، 2006، ص 70)

بمعنى ان الأنشطة هي التي تستهلك الموارد المتاحة، وبالتالي هي التي تسبب التكلفة، وأن المنتجات تحدث التكلفة من خلال الأنشطة التي تحتاجها في عملية إنتاجها. أي أنه يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة أولا ثم يعاد تخصيص تكاليف الأنشطة على الوحدات المنتجة بحسب استفادتها من كل نشاط، "ونعني بكلمة تخصيص التكاليف ان يتم توزيعها على أسس معينة ملائمة تعبر عن وحدة التكلفة، حيث ينبغي ان تكون هناك علاقة سببية ومفهومة بين التكاليف المراد توزيعها وبين وحدة التكلفة المستخدمة في إجراء التوزيع" (عبد اللطيف، 2009، ص 198)

وبذلك يجتاز نظام تكاليف الأنشطة القصور في نظم التكاليف التقليدية، وخاصة فيما يتعلق بتخصيص التكاليف على الوحدات المنتج، بالإضافة إلى تغيير طبيعة الكثير من عناصر التكاليف الصناعية التي تصنف وفقا للنظام التقليدي على أنها تكاليف غير مباشرة على المنتجات، بحيث يمكن اعتبارها الآن من ضمن التكاليف المباشرة وفقا لنظام تكاليف الأنشطة، فكل عنصر تكلفة وفقا لنظام الأنشطة سيرتبط ارتباطا مباشرا بالنشاط الذي يتسبب في وجود هذا العنصر، وبالتالي يمكن تتبع هذا العنصر من التكلفة إلى وحدة المنتج أو إلى أمر الإنتاج، أي يمكن اعتباره من التكاليف المباشرة.

"إن يمكن أن يساهم تطبيق نظام تكاليف الأنشطة إلى حد كبير في تحقيق أهم عاملين يؤديان إلى زيادة الدقة في تحديد تكلفة المنتجات، وبالتالي زيادة درجة التحسن في قرارات التسعير، وهما: زيادة نسبة التكاليف المباشرة ضمن التكاليف الكلية للمنتج، وزيادة الدقة في اختيار الأساس الملائم لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات". (حسين، 2003، ص 65) ولتلك المساهمة "لقد لاقى نظام تكاليف الأنشطة تأييدا كبيرا من الأكاديميين والممارسين، كما أنه أحدث تطورا في طرق تخصيص

التكاليف الإضافية، وتطورات في مجال تحديد مسببات التكلفة والأنشطة التي تقوم بها الإدارات المختلفة في المنشأة". (الجيلان، ميده، 2003، ص 332)

وقد أكدت دراسة Ratna. G. Sarkar & V. G. Narayanan 1999 على أن تطبيق نظام محاسبة تكاليف النشاط يحقق عدة مزايا، منها تخفيض التكاليف وبالتالي طرح المنتجات بأسعار تنافسية، وتطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة، بالإضافة إلى أنه كان له تأثير بصفة عامة على القرارات الإدارية. وبالإضافة إلى ذلك تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن من أبرز نتائج تطبيق نظام تكاليف الأنشطة أنه لفت انتباه الإدارة إلى الاهتمام بالأنشطة بصفة عامة، الأمر الذي نتج عنه أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة، Activity Based Management ABM.

"ويعرف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة بأنه، إدارة ورقابة أداء المنظمة وذلك من خلال استخدام فكرة معلومات الأنشطة في ممارسة وظائف التخطيط والموازنة والرقابة والتوجيه... الخ. ويساهم أسلوب الإدارة على أساس النشاط في التعاون بين كافة الأنشطة معاً، وبالتالي يساعد المديرين في تكوين نظرة وظيفية شاملة للمنظمة". (حماد، 2001، ص 21)

ويرى الباحث أن نظام المحاسبة على أساس الأنشطة أوجد حلاً لمشكلة تخصيص التكاليف، وبالتالي تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بأكثر عدالة، الأمر الذي يساعد في ترشيد العديد من القرارات، أضف إلى ذلك أنه يلفت نظر الإدارة إلى الأنشطة التي تضيف قيمة والأخرى التي لا تضيف قيمة للمنتج، ومن أبرز نتائج تطبيق نظام المحاسبة على أساس الأنشطة وكما أشرنا سابقاً أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة، Activity Based Management ABM والذي يساهم في التحسين المستمر، وذلك من خلال الاهتمام بكافة الأنشطة وتنمية التعاون فيما بينها.

رابعاً: الموازنة على أساس الأنشطة.

لا شك في أن الموازنات التخطيطية تمثل الأداة الرئيسية لتخطيط عمليات المشروع بصفة عامة، والعمليات الجارية بصفة خاصة، والتساؤل الذي يطرح نفسه هنا:

هل الموازنة التخطيطية بأسلوبها التقليدي تفي بمتطلباتها وتحقق أهدافها في ظل بيئة الأعمال الحديثة ؟ مما لا شك فيه أن الجواب على هذا التساؤل يكون بالنفي، ذلك لاختلاف البيئة وما تميزت به.

فبيئة الأعمال التقليدية اتصفت بنوع من السكون والاستقرار، بينما بيئة الأعمال الحديثة على النقيض من ذلك فتتميز بالحركة الشديدة وكثرة المتغيرات وتنوعها وتسارعها، وعلى ذلك كان لزاماً إحداث تطورات في أسلوب إعداد الموازنات التخطيطية وتنفيذها والرقابة على التنفيذ، بما يضمن مواجهة التحديات المعاصرة في ظل بيئة الأعمال الحديثة، وبحيث تكون الموازنات قادرة على استيعاب التحديات ومواجهة المتغيرات المتعددة والمتنوعة والمتسارعة، والتي مَيَزَة بيئة الأعمال الحديثة، وبحيث تفي بمتطلبات الإدارة في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء. "وفي هذا الإطار يمكن القول أن التطورات السريعة

والمتلاحقة الأخيرة التي لحقت ببيئة الأعمال قد أدت إلى تقادم العديد من الأدوات التقليدية التي تعتمد عليها الإدارة، وظهور العديد من الأدوات الحديثة". (حماد، 2001، ص 4)

ومن تلك الأدوات الموازنات التخطيطية، فقد وجهت إليها العديد من الانتقادات، لما تعانيه من قصور نتيجة المتغيرات المتعددة والمتنوعة والمتسارعة التي لحقت ببيئة الأعمال الحديثة، وبهذا الخصوص "يشير Derek Sandison et al إلى ضرورة الحاجة لتغيير أساليب الموازنة التقليدية، حيث ان المديرين والتنفيذيين بمعظم المنشآت قد أدركوا تلك المشكلات التي تنتج عن تطبيق الموازنة التقليدية، والتي تعاني من أوجه القصور التالية:

1 - انعدام المعلومات التي توفرها الموازنة.

2 - دورة الموازنة طويلة جدا.

3 - تحتوي على تفاصيل كبيرة دون جدوى من ورائها.

4 - تعوق الاتصال بإستراتيجية المنشأة المستجيبة لمتطلبات العميل.

والجدير بالذكر ان الانتقادات الموجهة للأسلوب التقليدي في إعداد الموازنات، إنما تتمثل في منهجية هذا الأسلوب ذاته. حيث تستند أساسا في إعدادها على دراسة تاريخية للمصروف أو المحصل الفعلي على بنود الموازنة خلال فترة زمنية منقضية. وهو ما يترتب عليه الوصول إلى تقديرات غير دقيقة في اغلب الأمر". (القباني، 2010، ص 4)

"فالموازنة التقليدية لا تبرز الفاقد أو الضياع في الموارد، وتركز على العاملين بدلا من التركيز على العمل المطلوب انجازه، وتركز على تكاليف الإدارات والأقسام بدلا من تكاليف العمليات ذاتها. أي ان الموازنة التقليدية لا تعالج بل تتعامل مع المشكلات القائمة، ويؤيد ذلك Essam Moustafa حيث يذكر في هذا الإطار بان الموازنات التقليدية تقيس وتتعامل مع الأثر وليس السبب، وتتجاهل في إعدادها الطاقات غير المستخدمة". (القباني، 2010، ص 42)

إضافة إلى ذلك يشير الباحث إلى ان متغيرات بيئة الأعمال الحديثة كان لها كبير الأثر في قصور الموازنات التخطيطية التقليدية في تحقيق الهدف منها، فقد "شاهدت بيئة الأعمال الحديثة العديد من التغيرات، من أهمها استخدام تكنولوجيا تصنيع متقدمة تعتمد على الحاسبات الآلية، ونظم تصنيع مرنة تساعد على الاستغلال الأفضل للطاقة الإنتاجية، وتكنولوجيا اتصالات حديثة التي تساعد على إتمام الصفقات دون تحمل تكاليف مرتفعة، بحيث يمكن الوصول إلى العملاء والموردين في أماكن وجودهم، أيضا الإنتاج الضخم والمنتجات المتنوعة والمعقدة التركيب، والمنافسة الشديدة في الأسواق المحلية والعالمية، والتي تشكل ضغطا متزايدا على الوحدات الاقتصادية لكي تتصارع من أجل البقاء والاستمرار والنمو". (إبراهيم، 2005، ص 257)، الأمر الذي أصبحت معه عملية التنبؤ والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات أكثر صعوبة وأشد تعقيدا عن ما كانت عليه في بيئة الأعمال التقليدية.

فالحركة والتغير السريع في بيئة الأعمال يجعل من الصعب التنبؤ بالأحداث المستقبلية، وتوقع ما سيكون عليه وضع المنظمة في السوق، وبالتالي زيادة درجة المخاطرة وارتفاع حالة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرارات. الأمر الذي يولد الحاجة الشديدة والماسة إلى المعلومات الملائمة التي تساعد على تخفيف درجة المخاطرة وتقليل حالة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرارات. وعلى ذلك كان لزاما عند إعداد الموازنات التخطيطية في ظل بيئة الأعمال الحديثة مراعاة مؤثرات ومتغيرات هذه البيئة، والتي من أهمها:

1 - قصر دورة حيات المنتج.

2 - زيادة ثقافة العملاء.

3 - انفتاح الأسواق وفقا لاتفاقية التجارة العالمية (الجات).

4 - شدة المنافسة.

5 - تنوع المنتجات وكثرة البدائل من السلع.

واستنادا إلي ما تقدم نخلص إلى ان أوجه القصور والانتقادات الموجهة للموازنة التخطيطية بأسلوبها التقليدي، "كانت هي الداعي والباعث الرئيسي لتسخير وتطوير أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لبلورة أسلوب مستحدث في إعداد الموازنات، روعي فيه المنظوران الداخلي والخارجي للمنشأة، بحيث لا يقتصر فقط على عملية تخصيص الموارد على المستويات المختلفة، ولكن ليكون قادرا على استيعاب وتحقيق كل من رؤية وإستراتيجية وأهداف المنشأة. ويمكن ان تتوفر هذه المطالب في أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة إذا ما توفرت مقومات نجاحه، والذي يمكن اعتباره بأنه منهج ذو ارتباط بالتراث الفكري لمنهج محاسبة تكاليف النشاط، ومنهج الإدارة على أساس الأنشطة". (القباني، 2010، ص 48) ولا شك في ان محاسب التكاليف نتيجة لتعامله المستمر مع الإدارات والأقسام بالمنظمة بصفة عامة، وإدارة المنظمة بصفة خاصة، فانه تكون له الخبرة والمعرفة بحاجة الإدارة من البيانات والمعلومات، والتي يمكن ان تنير الطريق لها وخاصة فيما يتعلق باتخاذ القرارات، وقد زادة أهمية دور محاسب التكاليف في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

ففي قرارات تخطيط الإنتاج وإعداد الموازنات التخطيطية للعمليات الجارية يلعب دورا كبيرا في ذلك من خلال توفير البيانات والمعلومات والمتعلقة بذلك، وخاصة عند استخدام الأدوات الحديثة مثل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ونظام المخزون في الوقت المحدد، ونظم التصنيع المرنة وغيرها، وبما يحقق أهداف المنظمة في التخطيط والرقابة ومواجهة المنافسة الشديدة، والتي تميز الأسواق في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

خامسا: الجودة الشاملة.

تميزت بيئة الأعمال الحديثة بعدم الاستقرار والتغير، وذلك للمتغيرات السريعة التي تحدث فيها والتي من أبرزها شدة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية، ومن أبرز العوامل التي تستند إليها الوحدات

الاقتصادية الآن في دخول حلبة المنافسة هي الجودة، "حتى إن موضوع الجودة الآن لم يعد مثار للنقاش والمفاضلة بين تكاليفه وبين المزايا التي يمكن الحصول عليها منه، وإنما أصبح موضوع الجودة الآن ضرورة حتمية يجب توفرها في أي شركة ترغب في البقاء والاستمرار في السوق. بمعنى إن الجودة الآن لم تعد ميزة تنافسية يمكن أن تستفيد منها شركة عن أخرى، وإنما أصبحت من الشروط والمتطلبات الأساسية التي يجب توفرها حتى تستطيع الشركة أن تكون عضوا في السوق وتشارك في حلبة المنافسة". (حسين، 2003، ص 176)

وعلى ذلك فقد "أصبح الاهتمام بالجودة ظاهرة عالمية، وأصبحت المنظمات والحكومات في العالم توليها اهتماما خاصا، حيث أصبحت الجودة هي الوظيفة الأولى لأي منظمة، وفلسفة إدارية وأسلوب حياة لأي منظمة، لتمكنها من الحصول على ميزة تنافسية تمكنها من البقاء والاستمرار في ظل المتغيرات البيئية المتلاحقة وسريعة التغيير". (الغالي، 2009، ص 139)

ولقد ازداد الاهتمام بالجودة نتيجة لانفتاح الأسواق، وزيادة حدة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية، وزيادة ثقافة العميل، وتطور تكنولوجيا المعلومات والاتصالات. الأمر الذي جعل من الجودة أحد أهم المقومات الأساسية لنجاح الوحدة الاقتصادية.

"ومما لا شك فيه إن الاهتمام المتزايد بالجودة يساعد على تحسين كفاءة استخدام الموارد، ومن ثم نشر الوعي بضرورة التحسين المستمر، ومحاولة تدنيه التكاليف والانحرافات في التكلفة، وتدنيه مسموحات وخسائر التشغيل كالفقد والتالف". (عبد اللطيف، 2009، ص 429)

ونظرا للأهمية التي تتمتع بها الجودة في ظل بيئة الأعمال الحديثة، فقد "بدأت جهود ودراسات تحسين الجودة بالتركيز على تحسين جودة المنتجات والعمل على الحصول عليها سليمة من أول مرة بدون عيوب، وقد ركزت هذه الجهود على تحسين جودة المنتجات من بداية كونها فكرة في مرحلتي البحوث والتطوير ومرورا بعملية الإنتاج وحتى تصبح في يد العميل. وتبدل هذه الجهود بفلسفة يطلق عليها التحكم في الجودة الشاملة، Total Quality Control". (حسين، 2003، ص 176)

وقد تطور مفهوم الرقابة على الجودة عبر الزمن، "حيث كان مفهوم الجودة في بداية ظهوره يركز على تخفيض نسبة التالف بهدف تخفيض التكاليف، وكان يتم تحديد نسبة التالف بعد الانتهاء من عملية الإنتاج، ثم تطور هذا المفهوم فيما بعد لمحاولة اكتشاف التالف بمجرد حدوثه، وكان هذا التطور بمثابة الميلاد الحقيقي لمفهوم الجودة، وطبق في الولايات المتحدة وكان السبب في تميز جودة منتجاتها في مرحلة السبعينات، ولقد ظلت الولايات المتحدة تحقق أعلى مستوى من الجودة، حتى فوجئت في بداية الثمانينات بغزو العديد من المنتجات اليابانية للعديد من الأسواق في العالم، وكان السبب وراء ذلك هو تفوق مستوى جودة المنتجات اليابانية نتيجة تطبيق مفهوم الرقابة الشاملة على الجودة.

ويقصد بالرقابة الشاملة للجودة التأكد من الالتزام بالموصفات النموذجية للجودة في كافة مراحل العملية الإنتاجية، ابتداء من الحصول على المواد الخام ومرورا بمراحل الإنتاج حتى تسليم المنتجات للعملاء بالموصفات النموذجية المطلوبة.

ولا شك أن تطور بيئة الأعمال المعاصرة والثورة الصناعية المعاصرة قد زادت من أهمية أسلوب الرقابة الشاملة للجودة، لدرجة أن جودة المنتج قد أصبحت من أهم المداخل الإستراتيجية للتفوق والاستمرار والنجاح في دنيا الأعمال، كما زاد من أهمية أسلوب الرقابة الشاملة على الجودة أنه يعتبر مقوما أساسيا لنجاح تطبيق أسلوب التوقيت المنضبط Just – In – Time والذي ينال اهتمام العديد من الباحثين والشركات الصناعية العالمية". (حماد، 2001، ص 18، 19)

"ونظرا للتحسينات المذهلة التي تحققت في جودة المنتجات، والمزايا الوفورات الكبيرة التي أمكن تحقيقها من هذه التحسينات، امتد تطبيق فلسفة الرقابة الشاملة على الجودة الآن ليشمل جميع المجالات والأنشطة في الشركات في الوقت الحاضر، وهو ما يطلق عليه الآن إدارة الجودة الشاملة Total Quality - Management". (حسين، 2003، ص 176، 177)

وتعرف إدارة الجودة الشاملة: "على أنها فلسفة إدارية وإطار متكامل يشمل مجموعة من الأفكار والأساليب المتكاملة التي تسهم في زيادة ودعم الأداء التنافسي وإستراتيجية المنظمة، وذلك من خلال التحسين المستمر في جودة أداء المجالات الوظيفية المختلفة بالمنظمة بما فيها الأنشطة الفنية والإدارية والمحاسبية.

ويتضح من هذا التعريف إن مفهوم إدارة الجودة ما هو إلا تعميم لخاصية الجودة على كافة أنشطة العمل الفنية والإدارية... الخ بالمنظمة لضمان إنجاز كل نشاط بأعلى مستوى من الكفاءة والجودة، وبما يدعم توجهات وأهداف واستراتيجيات المنظمة في الأجل الطويل". (حماد، 2001، ص 20)

وقد أكدت دراسة Chong and Rundus at 2004 على أهمية تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة، وأوضحت الدراسة أن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في ظل حدة المنافسة تحسن الأداء التنظيمي للوحدة الاقتصادية بصفة عامة؛ حيث إن الوحدة الاقتصادية التي تواجه منافسة حادة سوف تسعى إلى التركيز على الجودة كمدخل استراتيجي للمنافسة والاستمرار في سوق العمل، وذلك من خلال الوفاء بمتطلبات عملائها.

وفى تعليق لـ Eileen Z . 2004 على مقالة لـ Kaplan , R , S. 1983 بين أن كابلان قد أوضح في مقالته، إن الشركات الأمريكية في ذلك الوقت كانت ناجحة عندما تبنت أساليب إدارة يابانية - الأساليب الحديثة -، وأن نظم التصنيع التقليدية قليلة المرونة ومكلفة كثيرا من حيث إصلاح المشاكل المترتبة عنها أثناء التصنيع وبعده. وقد أشار كابلان إلى أن النظرة اليابانية تسعى إلى صفر عيوب - الإنتاج بدون عيوب -، أي تطبيق مفهوم الجودة الشاملة، وتخفيض المخزون في جميع صورته إلى درجة التخلص منه

- أي تطبيق نظام الإنتاج بدون مخزون -، وعلى ذلك فقد دعا كابلان إلى ضرورة تبني الشركات الأمريكية للأساليب الحديثة في التصنيع، والتخلي على أسلوب التصنيع المستقر حتى تكون قادرة على التنافس مع نظرائها اليابانيين والأوروبيين الغربيين، وذلك بتبني مفاهيم التشغيل الجديدة مثل: الإنتاج في الوقت المحدد، والجودة الشاملة - صفر مخزون وصفر عيوب -، وقوة عاملة متعاونة، وأنظمة تصنيع مرنة وتصميم بمساعدة الحاسوب وتصنيع متكامل بالحاسوب.

ومن خلال ما تقدم يتضح أن الوحدات الاقتصادية تعمل الآن في ظل بيئة تتميز بالتغيرات السريعة والشديدة وعدم الاستقرار، سواء من حيث انفتاح الأسواق وتنوع المنتجات المعروضة فيها وشدة المنافسة بها، أو من حيث التطورات التكنولوجية في مجال التصنيع ومجال المعلومات والاتصالات، أو من حيث زيادة ثقافة العملاء وتنوع رغباتهم واحتياجاتهم.

وعلى ذلك فإنه يجب على الوحدات الاقتصادية أن تتلاءم مع هذه البيئة حتى يمكنها العمل فيها وباستمرار بكفاءة وفعالية، وذلك بتبني الفلسفات الجديدة في الإدارة ونظم التصنيع - نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد وإدارة الجودة الشاملة ونظم التصنيع المرنة ونظم التصنيع المتكامل بالحاسب الآلي -، ولا شك في أن تطبيق تلك النظم سوف يؤدي إلى نجاح الوحدات الاقتصادية في العمل في ظل بيئة الأعمال الحديثة ذات التغيرات السريعة والشديدة، ويساعدها على تحقيق التفوق والاستمرار والنجاح، وعلى محاسبة التكاليف ومحاسب التكاليف خدمة الإدارة ودعم إستراتيجيتها في ظل هذه المتغيرات، وبما يضمن لمحاسبة التكاليف تحقيق أهدافها باعتبارها نظام للمعلومات، ومحاسب التكاليف باعتباره مزود للإدارة بالمعلومات وسند لها في رشد قراراتها، في ظل بيئة تميزت بالتغيير والتحديث والإبداع في مجالاتها المختلفة.

الاستنتاجات:

من خلال الدراسة يتضح ان لمحاسب التكاليف دورا كبير في توفير بيانات ومعلومات تستند إليها الإدارة، في التخطيط ورسم السياسات والرقابة وترشيد العديد من قراراته التشغيلية والإستراتيجية، وان بيئة الأعمال الحديثة تختلف عن بيئة الأعمال التقليدية، ففي حين إن بيئة الأعمال التقليدية اتصفت بنوع من السكون والاستقرار، فان بيئة الأعمال الحديثة على النقيض من ذلك اتصفت بالتغيير وتعدد المتغيرات وتسارعها، وعلى ذلك فان طرق وأساليب محاسبة التكاليف بصورتها التقليدية غير ملائمة للتغيرات المتعددة والمتسارعة التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة، الأمر الذي نشأت معه الحاجة إلى ضرورة تطوير الطرق والأساليب الحالية واستحداث أخرى جديدة تتلاءم مع بيئة الأعمال الحديثة، وما تميزت به من تغيرات متعددة ومتسارعة ومجالات متشابهة، وبما يؤدي إلى زيادة فعالية دور محاسب التكاليف في توفير المعلومات الملائمة للتخطيط والرقابة ورسم السياسات واتخاذ القرارات، سواء كانت تلك المعلومات خارجية تتعلق بالعملاء والأسواق والمنافسين، أو داخلية تتعلق بالعمليات والتشغيل، وبما

يساعد على توجيه الموارد نحو الاستخدام الأكثر كفاءة والرقابة عليها في ظل محدودية تلك الموارد، والقضاء على مواطن الإسراف والضياع وتحقيق مستوى جودة مرتفع، وعلي ذلك يمكن استخلاص النتائج التالية من الدراسة.

1 - تغير حاجة الإدارة من البيانات والمعلومات في ظل بيئة الأعمال الحديثة عنه في ظل بيئة الأعمال التقليدية، وبالتالي عدم ملائمة أساليب وأدوات محاسبة التكاليف بصورتها التقليدية، لتوفير البيانات والمعلومات المتجددة للإدارة في ظل بيئة الأعمال الحديثة، نتيجة للتغيرات المتعددة والمتسارعة التي تميز بيئة الأعمال الحديثة.

2 - ضرورة تطوير محاسبة التكاليف، وذلك من خلال تطوير الطرق والأساليب الحالية واستحداث أخرى جديدة تتلاءم مع ما تميزت به بيئة الأعمال الحديثة من تغيرات متعددة ومتسارعة، وبما يؤدي إلى تعظيم دور محاسب التكاليف وزيادة فعاليته.

3 - الاهتمام بمحاسبة التكاليف أكاديمياً، وذلك من خلال الاهتمام بالتأهيل الأكاديمي لمحاسب التكاليف، بما يضمن علمه بالأساليب والوسائل الحديثة لمحاسبة التكاليف وطرق تطبيقها.

4 - الاهتمام بتقنية المعلومات وتأهيل محاسب التكاليف، بم يضمن استخدام هذه التقنية في تطبيق الطرق والأساليب والوسائل الحديثة لمحاسبة التكاليف.

5 - الاهتمام بالكتابات في محاسبة التكاليف، وذلك من خلال إدراج الأدوات والوسائل المطورة والمستحدثة لمحاسبة التكاليف بالكتب والمراجع ذات العلاقة.

6 - تطوير المناهج المتعلقة بمحاسبة التكاليف، وخاصة فيما يتعلق بمرحلة الدراسة الجامعية، بحيث يتخرج الطالب ولديه معلومة عن بيئة الأعمال الحديثة وما يميزها، والأدوات والوسائل المطورة والمستحدثة لمحاسبة التكاليف، والتي يمكن استخدامه بما يؤهله للعمل في ظل هذه البيئة.

المراجع

أولا الكتب:

- 1 - على احمد، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003.
- 2 - عطية احمد، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية - الإسكندرية، 2006.
- 3 - لطفي أمين، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 4 - تشارلز، هورنجون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، دار المريخ، الرياض - المملك العربية السعودية، 1987.
- 5 - إدريس ثابت، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية - الإسكندرية، 2005.
- 6 - كحالة جبرائيل، حنان رضوان، محاسبة التكاليف المعيارية، مكتبة دار الثقافة، عمان - الأردن، الطبعة الثانية، 1998.

- 7 - الجمال رشيد، شتيوي أيمن، المحاسبة الإدارية المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2010.
 - 8 - حنان رضوان، كحيلة جبرائيل، المحاسبة الإدارية، مكتبة دار الثقافة، عمان - الأردن، 1997.
 - 9 - جاريسون ري اتش، نورين اريك، المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، دار المريح - الرياض - المملكة العربية السعودية، 2002.
 - 10 - ياسين سعد، نظم مساندة القرارات، دار المناهج، عمان - الأردن، 2011.
 - 11 - الغالي طاهر، إدريس وائل، الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر، عمان - الأردن، 2009.
 - 12 - القهيوي ليث وآخرون، جودة المعلومات والذكاء الاستراتيجي في بناء المنظمات المعاصرة، دار الحامد، عمان - الأردن، 2013.
 - 13 - الأخرس عاطف وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، عمان - الأردن - الدار الأهلية، 1991.
 - 14 - مرعى عبد الحي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة - الإسكندرية، 1993.
 - 15 - هيتجر ليستراي، ماتولتش سيرج، المحاسبة الإدارية، ترجمة: احمد حامد حجاج، دار المريح - الرياض - المملكة العربية السعودية، 1988.
 - 16 - عمارة مجدي وآخرون، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف، جامعة الجبل الغربي - ليبيا، 1992.
 - 17 - الجيلان محمد، ميده إبراهيم، محاسبة التكاليف، جامعة دمشق - كلية الاقتصاد، 2003.
 - 18 - الخفاف مها، العتيبي غسان، نظم دعم القرار والنظم الذكية، دار الحامد، عمان - الأردن، 2012.
 - 19 - عبد اللطيف ناصر، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2009.
 - 20 - عبد اللطيف ناصر، دراسة في المحاسبة الإدارية المتقدمة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2009.
- ثانيا: الدوريات والرسائل الجامعية.**
- 1 - كمال أمال، تطور المحاسبة الإدارية لخدمة القياس المتكامل للأداء في ظل متغيرات البيئة الصناعية الحديثة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة - كلية التجارة، العدد الثاني، يوليو 1996.
 - 2 - الدرويش بشير، تطور أدوات المحاسبة الإدارية والواقع العملي للشركات الليبية، ورقة مقدمة للمؤتمر الأول للتطبيقات المحاسبية والإصلاح الإداري في ليبيا، المعهد الوطني للإدارة، طرابلس. 1999.
 - 3 - إبراهيم سماسم، دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2005.
 - 4 - القباني سعيد، استخدام مدخل الموازنة على أساس الأنشطة كأداة للتخطيط الاستراتيجي والرقابة بالهيئات العامة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة - جامعة عين شمس، 2010.
 - 5 - حماد محمد، نموذج مقترح لزيادة فعالية محاسبة التكاليف لمواكبة البيئة الصناعية المتقدمة، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 2001.
- ثالثا : المراجع الأجنبية .**

1 - Chong, V. K., and M. J. Rundus, (2004), (Total Quality Management, Market Competition and Organizational Performance) , The British Accounting Review, VOI,36, No,2 .

- 2 - Fullerton, R. R., and C.S. Mc waters., (2003), (An Examination of the Relationships between JIT and Financial Performance), Journal of operations Management, VOI. 21 .
- 3 - Kaplan , R, S.(1983) . Measuring Manufacturing Performance : A new Challenge for Managerial Accounting Research .The Accounting Review (October) :686 – 705 (J S T O R Link) Summary by Eileen Z . Taylor PhD . Program in Accounting University of South Florida , Spning 2004 .
- 4 - Mia , L ., (2000) (Just – In – Time Manufacturing, Management Accounting Systems and Profitability), Accounting and Business Research .
- 5 - Radu Cristian BUCȘĂ, (2008), (Strategic Dimension of Costs Information in Management Accounting) Abstract of PhD THESIS .
- 6 - Ratna G .Sarkar & V .G .Narayanan , (1999) , (The Impact of Activity Based Costing on Managerial Decisions at Insteel Industries – A Field Study) . Harvard Business School .