

العنوان:	إطار تكامل أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة و تكنولوجيا المعلومات و المعرفة لدعم اتخاذ القرارات في المنظمات الصناعية
المصدر:	مجلة البحوث المالية والتجارية
الناشر:	جامعة بورسعيد - كلية التجارة
المؤلف الرئيسي:	عطية، أسامة نشأت يس
المجلد/العدد:	ع 2
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2009
الشهر:	يونيو
الصفحات:	258 - 293
رقم MD:	70689
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	التجارة الإلكترونية، المحاسبة الإدارية، التكنولوجيا، اتخاذ القرار، المنظمات الصناعية، مصر، إدارة الأعمال، نظم المعلومات، محاسبة التكاليف، الرقابة الادارية، التخطيط الاداري، الرقابة الداخلية
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/70689

إطار تكامل أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وتكنولوجيا المعلومات والمعرفة لدعم اتخاذ القرارات في المنظمات الصناعية

بحث مقدم من

أسامة نشأت يس عطية

مدرس مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة

ببورسعيد - جامعة قناة السويس

إطار تكامل أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وتكنولوجيا المعلومات

والمعرفة لدعم اتخاذ القرارات في المنظمات الصناعية

أسامة نشأت يس عطية

مدرس مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

مقدمة:

تواجه بيئة الأعمال الحديثة بعض المتغيرات والتي كان من أهمها المنافسة العالمية وعمولة الأسواق والتجارة الإلكترونية وغيرها، والتي أوضحت اهتماما متزايدا بالعملاء والأسواق على نحو أثر بالتبعية على بيئة الإنتاج والتصنيع في صورة تغيرات تكنولوجية في نظم المعلومات وتقنيات الإنتاج من ناحية، وعلى البيئة الداخلية في صورة تبني العديد من الفلسفات الفنية والإدارية من ناحية أخرى.

ونظرا لأن نظم وأساليب المحاسبة الإدارية تمثل صورة من التغير المستمر لمقابلة متطلبات عالم الأعمال الديناميكي من المعلومات، لذا وجب دائما أن يتم تطوير تلك النظم والأساليب لتتلاءم والتغيرات التي حدثت في منظمات الأعمال وبشكل ملحوظ على أسلوب الإدارة في صنع القرارات، وعلى نوع المعلومات المطلوب توفيرها بواسطة هذه الأساليب.

ومن هنا يرى الباحث ضرورة تطوير نظم وأساليب المحاسبة الإدارية بما يتلاءم والتغيرات البيئية ويحقق الدور الوظيفي لها في مجال دعم اتخاذ القرارات في المنظمات الصناعية، وذلك عن طريق اقتراح إطارا للتكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتطورات المعاصرة في نظم تكنولوجيا المعلومات والمعرفة، وبحيث يركز هذا الإطار على مجموعة من العناصر والتي يمكن تحديدها على النحو التالي:

- ١- مفهوم إطار التكامل.
- ٢- أهداف إطار التكامل.
- ٣- وظائف إطار التكامل.
- ٤- مكونات إطار التكامل.

مفهوم إطار التكامل المقترح:

هو نظام للمعلومات يختص بالربط والتفاعل بين ما تتيحه تكنولوجيا المعلومات والمعرفة من فرص وإمكانيات وبين ما استحدثت من أساليب تعتمد عليها المحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع والمعلومات المعاصرة لكي يعملوا معا في منظومة متكاملة وشاملة. ويسعى هذا النظام إلى تطوير منفعة المعلومات التي تنتجها أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، على أن يسمح هذا النظام بإمكانية إدخال تطوير أو تعديل عليه نتيجة للتفاعل مع بيئته وذلك باستخدام أسلوب التغذية العكسية.

أهداف إطار التكامل المقترح:

١- هدف إدارة التكلفة:

تجدر الإشارة إلى أن هدف الرقابة على التكاليف أصبح يحتل الأولوية بالنسبة لأهداف نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، رغم أنه يعتبر الهدف الأحدث تاريخياً، ومتزامناً جنباً إلى جنب مع هدفين آخرين هما هدي تخطيط وتخفيض التكلفة، وتحت مظلة تجمعهم جميعاً تسمى إدارة التكلفة^(١).

وتعني إدارة التكلفة استخدام مجموعة من الأساليب مثل أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر وغيرها من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتي تساعد إدارة المنظمة الصناعية على إدارة التكلفة والتحكم في حدوثها خلال دورة حياة المنتج داخل المنظمة، وبالتالي يساعدها على خفض التكلفة لتحقيق ميزة تنافسية للمنظمة في سوق المنتج^(٢).

مما سبق يتضح أن هدف إدارة التكلفة يعتبر هدفاً رئيسياً يمكن تحقيقه من خلال ثلاثة أهداف فرعية هي:

أ- هدف تخطيط التكلفة:

يعتمد تخطيط التكلفة على دراسة تحليلية وافية لاحتياجات العملاء وأوضاع المنافسين وطرق التصنيع الملائمة، لهذا يبدأ نشاط تخطيط التكاليف منذ مراحل التفكير في تصميم المنتج وذلك اعتماداً على عدة أساليب مثل أسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة، ويتم تخطيط التكلفة لتكون أساساً للتنفيذ الفعلي، إذ ينتج عنها معايير يتم قياس الفعاليات عليها لتحقيق هدف الرقابة على التكلفة.

ب- هدف تخفيض التكلفة:

ويقصد به التخفيض الحقيقي والدائم في تكلفة الوحدة المنتجة دون التأثير على خصائصها في مرحلة التصميم، ويمتد نشاط تخفيض التكاليف ليشمل بجانب التخفيض أثناء التنفيذ- والذي يعتمد على أسلوب كايزن- التخفيض في مرحلة ما قبل الإنتاج.

ج- هدف رقابة التكلفة:

(١) Hansen, D.R. and Mowen, M.M., Cost Management- Accounting and Control, Thomson, South- Western, United States, Fifth Edition, 2006, Pp. 3- 10.

(٢) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- Yoshikawa, T., Some Aspects Of The Japanese Approach To Management Accounting Management Accounting Research, Vol. 5, No. 3, Sep/ Dec. 1997, p. 282.

- Cooper, R. and Slagmulder, R., Strategic Cost Management: Introduction To Enterprise- Wide Cost Management, Management Accounting, Vol. 80, Iss. 2, Aug. 1998, p. 16.

- محمد أحمد دسوقي، تطبيق منهج إدارة التكلفة لأغراض زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية- دراسة تطبيقية في الوحدات الاقتصادية في جمهورية مصر العربية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٩، ص ٢٩.

- د. مصطفى نبيل علي الشامي، نظام المحاسبة الإدارية لدعم التخطيط الإستراتيجي لريادة سوق المنتج في ظل اقتصاديات السوق، دراسة نظرية ميدانية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببها، جامعة الزقازيق، العدد الأول، ٢٠٠٠، ص ٩- ١٠.

تركز أساليب الرقابة التقليدية للتكلفة على استخدام معايير التكلفة والموازنات، وهي تعتبر رقابة إجرائية لاحقة على الأداء بغرض تحقيق أهداف خفض الإيجابي للتكلفة، أي أن التركيز يكون مسلطا على الإنفاق وليس على مسببات حدوث الإنفاق (التكلفة)، الأمر الذي لا يحقق التخفيض المنشود في التكلفة^(١).

أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة فإن الرقابة تقوم على تتبع الأداء الفعلي وتكلفته، وذلك من خلال ما يسمى بالرقابة الوقائية بغرض خفض الحقيقي للتكلفة والذي يجب أن يبدأ من مرحلة التصميم الأولى للمنتج وتستمر المتابعة أثناء وبعد الإنتاج عن طريق التحكم في التكلفة من المنبع عند مسبب التكلفة من خلال تحديد مسببات التكلفة التي تؤدي إلى زيادة التكلفة الفعلية عن المعيارية، وذلك بصورة تمكن المديرين من اتخاذ قرارات محسنة في توقيت مناسب، هذا وتتسق رقابة مسبب التكلفة مع أسلوب المحاسبة على أساس النشاط^(٢).

وتجدر الإشارة إلى أن تكنولوجيا المعلومات والمعرفة بتكاملها مع أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة سوف تساعد على توفير المعلومات اللازمة لخدمة الوظيفة القرارية، نظرا لاختلاف أهداف وإستراتيجيات وتوجهات الإدارة ومناهج قراراتها، بالإضافة إلى مستوى الدقة والموضوعية الواجب توافرها في تلك المعلومات حتى يمكن تلافي العديد من المخاطر القرارية في حالة الاعتماد عليها.

ويرى الباحث أن هدف إدارة التكلفة يتمتع بأهمية كبيرة بين أهداف أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة باعتباره هدفا إستراتيجيا تسعى إليه منظمات الأعمال الصناعية كمدخل أساسي لتدعيم قدرتها التنافسية، وبالتالي فإن احتلاله موضع الأولوية بين الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها إطار التكامل المقترح يعتبر أمرا منطقيًا وضروريًا.

٢- هدف دعم إستراتيجيات المنظمة والمساعدة في رسم السياسات واتخاذ القرارات:

تزداد أهمية هذا الهدف في ظل بيئة الأعمال الديناميكية والتي تملئ على إدارة المنظمة تبنى إستراتيجيتها في ضوء المستجدات التي تواجهها والتغيرات في البيئة التي تعمل من خلالها، الأمر الذي يفرض تحديات كثيرة على إطار التكامل المقترح من ضرورة توفير معلومات يمكن توظيفها في دعم كثير من القرارات التي يتخذها المدبرون بما يحقق الإستراتيجية العامة للمنظمة خاصة وأن المعلومات التي توفرها الأساليب التقليدية لمعلومات المحاسبة الإدارية لا تخدم الوظيفة القرارية بشكل كاف.

ويلعب إطار التكامل المقترح دورا هاما في دعم إستراتيجية المنظمة وذلك بتوفيره المعلومات والأدوات المحاسبية المناسبة لكل إستراتيجية مختارة، ولكل مرحلة من مراحلها، حتى يتسنى اختيار وتطبيق إستراتيجية المنظمة بنجاح.

ويتمثل دور إطار التكامل في مجال دعم إستراتيجية المنظمة في مراحلها المختلفة في الآتي^(٣):

(١) د. محمد مصطفى أحمد الجبالي، نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، ملحق العدد الثالث، ١٩٩٨، ص ١٢٢-١٢٦.

(٢) د. صلاح بسيوني عيد، مسببات التكلفة: مدخل مقترح لزيادة فاعلية نظم التكاليف التقليدية، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، العدد الثالث، سبتمبر ١٩٩٩، ص ١٤-١٥.

(٣) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

أ- مرحلة صياغة وبناء الإستراتيجية:

تشتمل هذه المرحلة على ثلاثة أنشطة رئيسية هي البحث والدراسة لتحديد نواحي القوة والضعف الداخلية والفرص والتهديدات الخارجية، ويولي ذلك نشاط التحليل، ثم نشاط اتخاذ القرارات، ويتمثل دور إطار التكامل المقترح في هذه المرحلة في توفير المعلومات الملائمة عن البيئة (داخلية وخارجية) التي تعمل فيها المنظمة مثل: معلومات كافية عن المنافسين وهيكل تكاليفهم. ويمكن لإطار التكامل أن يوفر هذه المعلومات من خلال استخدام المنظمة لأسلوب المحاسبة عن تكلفة المنافسة، فضلا عن ما يوفره نظام تكنولوجيا المعلومات والمعرفة من معلومات عن العلاقات التي تربط المنظمة بالموردين والعملاء، ومعلومات عن الأنشطة المضيقة للقيمة والطرق المختلفة لأدائها بما يفيد في تحليل سلسلة القيمة الداخلية للمنظمة.

ب- مرحلة تطبيق الإستراتيجية:

تشتمل هذه المرحلة على ثلاثة أنشطة رئيسية هي: تحديد الأهداف الفرعية وقصيرة الأجل، وصياغة السياسات والبرامج، وتخصيص الموارد، ويتمثل دور إطار التكامل المقترح في هذه المرحلة في الآتي:

- المساهمة في ترشيد عملية إجراء التغييرات المناسبة واللازمة لنجاح التطبيق مثل تصميم نظام للأجور والحوافز وربطها بالإستراتيجية المختارة.
 - المساعدة في تطبيق أساليب إنتاجية أكثر كفاءة، والعمل على تطوير برامج وأنشطة البحوث والتطوير.
 - زيادة فعالية التعاون مع الموردين بما يضمن تحسين أداؤهم وتخفيض تكاليفهم.
 - ترشيد برنامج اختيار العملاء الذين يتم التعامل معهم وقياس ربحية كل عميل.
- ومن أهم أساليب المحاسبة الإدارية التي يمكن للمنظمة استخدامها كأدوات مرشدة للتنفيذ في هذا المجال: التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، بالإضافة إلى أسلوب إعادة الهندسة وأسلوب الأداء المتوازن وأسلوب المحاسبة عن تكلفة النشاط⁽¹⁾.

ج- مرحلة رقابة وتقييم الإستراتيجية:

وتشتمل هذه المرحلة على ثلاثة أنشطة رئيسية هي: مراجعة وفحص البيئة الداخلية والخارجية، ومعرفة التغييرات التي طرأت عليها وآثارها على قياس الأداء وتقييمه، وأخيرا اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. ويتمثل دور إطار التكامل المقترح في هذه المرحلة في توفير الأدوات

- د. عبد المنعم فليح، انعكاسات إستراتيجية المنشأة على النظام التكاليفي، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثاني، ٢٠٠١، ص ٢٠-٢٥.

- Horngren, C.T., Dater, S.M. and Foster, G., Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 11th Ed., Prentice-Hall, Upper Saddle River, 2003, p. 4.

(¹) Smith, M.M, Strategic Management Accounting: The Public Sector Challenge, Management Accounting, June 2000, Pp. 40- 42.

والأساليب المناسبة واللازمة لفحص وتقييم الافتراضات التي بنيت عليها الإستراتيجية، وتحديد مدى استمرارية فعالية هذه الافتراضات، ودراسة وتقييم العوامل المتحكمة في نجاح الإستراتيجية، ويمكن أن يعتمد في ذلك على عدة أساليب منها الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية بالإضافة إلى أسلوب المساءلة المحاسبية.

وظائف إطار التكامل المقترح:

يعتقد الباحث أنه تحقيقاً للأهداف السابقة لإطار التكامل المقترح فإن هذا الإطار يجب أن يركز على تطوير وظيفتين رئيسيتين للمحاسبة الإدارية هما:

١- توسيع النطاق الوظيفي لأساليب المحاسبة الإدارية: ويتم ذلك من خلال^(١):

أ- تطوير نطاق الرقابة على عناصر التكاليف:

حيث أن الرقابة على عناصر التكاليف يجب أن تتم على مستوى أعمق من وحدة المنتج النهائي، كأن تكون الرقابة على مستوى مواصفة المنتج أو تكون على مستوى كل نشاط بشكل يفيد في تحديد ورقابة مسببات التكلفة بدلا من رقابة التكلفة ذاتها.

ب- تطوير في مجال وظيفة العرض والتقرير:

حيث أن الإطار المتكامل يجب أن يعمل على تطوير هذه الوظيفة نظرا لأن معلومات أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لا بد وأن تشمل على معلومات عن العديد من المجالات منها: حركة استخدام عناصر التكلفة المختلفة في تنفيذ كل مواصفة من مواصفات المنتج ومستوى الجودة المتحقق في كل منها، وكذلك في كل عملية وكل نشاط، وإعداد وصياغة إستراتيجيات المنظمة بمستوياتها المختلفة ومتابعة تنفيذها، وأنشطة الجودة والتكاليف المرتبطة بها وعرضها بشكل يتيح التحليل المقارن لسلوكها، وذلك لأن هذه المعلومات تعد جزءا من الإطار المقترح للتكامل في المنظمة الصناعية.

٢- تطوير دور المحاسب الإداري في مجال اتخاذ القرارات:

حيث أنه يجب أن تتعدد أدوار المحاسب الإداري تبعا لمتطلبات عملية اتخاذ القرار في ظل استخدام هذا الإطار المقترح، فقد أدى التغيير السريع في بيئة التصنيع الحديثة إلى زيادة درجة عدم التأكد المحيطة بعملية اتخاذ القرارات الأمر الذي يفرض على المحاسب الإداري القيام بتوفير

(١) هشام زغلول إبراهيم، تطور أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الحديثة، دراسة نظرية تطبيقية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان،

معلومات محاسبية تساعد على التنبؤ والتخطيط للمستقبل بشكل تقل معه درجة عدم التأكد، ومن ثم يقل خطر اتخاذ المديرين لقرارات غير صحيحة. ومن هنا فإن تطوير دور المحاسب الإداري في مجال اتخاذ القرارات يجب أن يشتمل على المجالات الآتية^(١):

- أ- المجال التشخيصي: من خلال إمداد متخذي القرارات بمعلومات محاسبية كاشفة يمكن من خلالها التعرف على وتحديد المشاكل.
- ب- المجال التيسيري: من خلال إمداد متخذي القرارات قبل اتخاذ القرار بمعلومات محاسبية تيسر وتسهل عملية الاختيار بين البدائل بهدف تحسين قراراتهم.
- ج- المجال التأثيري: من خلال إمداد متخذي القرارات بمعلومات محاسبية ذات مضامين سلوكية عن ناتج القرار للتأثير على سلوكهم القراري، وتوجيههم للقيام بالأعمال التي تضمن تحقيق الأهداف المطلوبة في الفترات اللاحقة.

وتؤكد إحدى الدراسات^(٢) على أهمية الدور الذي تؤديه التأثيرات السلوكية لمعلومات المحاسبة الإدارية في التطبيق الناجح للتكنولوجيا الحديثة. ولا شك أنه لكي يحقق إطار التكامل المقترح أهدافه ووظائفه السابقة فإنه يجب أن يحتوي على مكونات معينة ليتلاءم وبيئة التصنيع والمعلومات الحديثة، وهو ما سوف يناقشه الباحث في النقطة التالية.

مكونات إطار التكامل المقترح:

يتكون إطار التكامل المقترح من المكونات التالية:

أولاً: مدخلات إطار التكامل المقترح:

- تحتوي مدخلات إطار التكامل المقترح- والتي توفرها أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وتتيحها نظم ومفاهيم تكنولوجيا المعلومات والمعرفة- على مجموعة البيانات المالية وغير المالية الآتية:
- ١- البيانات المرتبطة بالمعاملات المالية التي تتم بين المنظمة والغير.
 - ٢- البيانات المرتبطة بالوقائع ذات الصبغة التكاليفية والخاصة بتدفق عناصر الإنتاج داخل المنظمة تبعاً لوظائف الإنتاج والبيع والإدارة.
 - ٣- البيانات الخاصة بالعمليات الداخلية للمنظمة على (مستوى المنتج والنشاط والعملية والمواصفة...) والتي تتيحها الأساليب والنظم المختلفة بالمنظمة.
 - ٤- البيانات الخارجية والتي تعبر عن العلاقات الخارجية مع بيئة العمل من منافسين وعملاء وموردين وبنوك ومستثمرين وغيرهم.

(١) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- د. أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة (الإسكندرية: كلية التجارة، ٢٠٠٠)، ص ٢٧-٣٢.

- جلال محمد أبو الغيط، إطار فكري مقترح للمحاسبة الإدارية في ظل تطور الفكر المحاسبي والفكر الإداري، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، ٢٠٠١، ص ٢١١-٢١٤.

(٢) سيف الإسلام محمود عبد المجيد، الإطار العلمي لنظام التكاليف في المنشآت الصناعية في ظل مفهوم إدارة التكلفة الشاملة، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠٠٢، ص ٢١٠.

٥ - البيانات الأخرى التي من شأنها أن تؤثر على أداء المنظمة أو على أداء المديرين عند اتخاذ القرارات.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه البيانات يجب أن تكون مناسبة لنوع المخرجات المنتظر الحصول عليها من إطار التكامل المقترح، وهو أمر ولا شك تحدد احتياجات المنظمة، وطبيعة ونوع القرار، هذا فضلا عن ضرورة توافر عدة صفات في هذه البيانات حتى تصبح مناسبة مثل المنطقية والوقتية والدقة، وبالتالي يمكن تهيئتها لخطوة التشغيل^(١)، وبما يضمن جودة مدخلات إطار التكامل المقترح.

ولا شك أن هناك دورا للمحاسب الإداري يجب أن يؤديه في هذه الخطوة وهو التركيز على البيانات المطلوبة لاحتياجات إدارة المنظمة الصناعية، هذا بالإضافة إلى ضرورة تحقيقه من دقة وصحة هذه البيانات، وسوف يساعد في تحقيق ذلك استخدام التسهيلات التي تتيحها تكنولوجيا المعلومات المتوافرة في المنظمة.

ثانيا: عمليات تشغيل إطار التكامل المقترح:

تتمثل عمليات تشغيل إطار التكامل المقترح في تحويل البيانات المدخلة إلى مخرجات، نظرا لأن عمليات تشغيل هذا الإطار لا تعمل بصورة عشوائية بل تعتمد على مجموعة من المقومات وتستخدم مجموعة من الأدوات التي يمكن من خلالها إجراء عمليات التشغيل للوصول إلى معلومات نافعة وصالحة للاستخدامات الإدارية المختلفة.

وعلى ذلك فإن عمليات التشغيل سوف تتضمن العناصر الثلاثة الآتية:

١ - مقومات التشغيل:

ويقصد الباحث بمقومات التشغيل مجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ والنظم التي تحكم عمليات تشغيل هذا الإطار، والتي ينتج عنها معلومات مالية وغير مالية بالإضافة إلى المعلومات التكاليفية، ويتم عرضها في صورة تقارير صالحة ونافعة، للمستخدم الداخلي أي الإدارة (بصفة خاصة) والخارجي (بصفة عامة).

وسوف يستعرض الباحث هذه المقومات بالشكل والكيفية التي تتلاءم وبيئة التصنيع والمعلومات الحديثة وذلك على النحو التالي:

أ - مقومات فكرية:

ويقصد الباحث بالمقومات الفكرية لإطار التكامل المقترح تلك الأساليب والأدوات التي يتبعها ويلتزم بها المحاسب الإداري عند تنفيذه ذلك الإطار حتى يمكنه توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات الإدارة في مجال دعم اتخاذ القرارات وتمثل أهم المقومات الفكرية لإطار التكامل في المقومات التالية:

(١) Wilkinson, J.W. and Cerullo, M.J., Accounting Information Systems: Essential Concepts And Applications, 3rd

Ed., New York, John Wiley and Sons, Inc., 1997, p. 8.

- مفاهيم الإطار المقترح:

لا شك أن التطورات التكنولوجية في مجال الإنتاج والمعلومات قد فرضت على المحاسبين الإداريين ضرورة تبني مجموعة من المفاهيم المحاسبية الجديدة من أهمها:

- مفاهيم تحتاج إلى إعادة صياغة لمضمونها: مثل مفهوم التكلفة المتغيرة والتكلفة المباشرة ومركز التكلفة، وغيرها.
- مفاهيم مرتبطة بأهداف إطار التكامل المقترح: مثل مفهوم إدارة التكلفة، وتخطيط التكلفة، ورقابة التكلفة، وتخفيض التكلفة، وغيرها.
- مفاهيم مرتبطة بدور المحاسب الإداري: مثل مفهوم الدور التشخيصي والتيسيري والتأثيري للمحاسب الإداري.
- مفاهيم مرتبطة بالأساليب التي يستند إليها الإطار المقترح: مثل مفهوم تكلفة دورة حياة المنتج، والتكلفة المستهدفة وغيرها..

- بديهيات الإطار المقترح:

وتتمثل أهم بديهيات الإطار المقترح في الآتي:

- بديهية التغير البيئي: ويقصد بهذه البديهية أن البيئة التي تعمل فيها المنظمة وبالتالي الإطار المقترح في حالة تغير دائم ومستمر.
- بديهية الندرة النسبية: ويقصد بهذه البديهية أن موارد المنظمة تتصف بالندرة النسبية، وأن استخدام هذه الموارد في بديل معين يمنع استخدامها في كافة البدائل الأخرى، ولذلك يجب على إدارة المنظمة السعي دائما نحو استخدامها في أفضل بديل^(١).

- فروض الإطار المقترح:

وتتمثل أهم فروض الإطار المقترح في الآتي:

- فرض التأثير السلوكي للمعلومات: ويقصد بهذا الفرض أن المعلومات التي سوف تنتج عن تطبيق الإطار المقترح يجب أن يكون لها تأثير على سلوك متخذي القرارات داخل المنظمة وعلى العاملين بصفتهم الجهة المنفذة للقرار^(٢).
- فرض الدقة والحينية: ويعني ذلك الفرض أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق الإطار المقترح يجب أن تتمتع بدرجة دقة عالية نظرا لأنها تعبر عن قياسات لأحداث مالية واقتصادية متوقعة، هذا فضلا عن توافر هذه المعلومات في التوقيت الحيني حتى تتحقق المنفعة من وراء استخدامها. ولا شك أن توافر الإمكانيات التي أتاحتها تكنولوجيا المعلومات والمعرفة سوف يلعب دورا كبيرا وهاما في تحقيق الدقة المطلوبة في مخرجات هذا الإطار، هذا فضلا عن إتاحة معلومات هذه المخرجات في التوقيت المناسب.

(١) جلال محمد أبو الغيط، إطار فكري مقترح للمحاسبة الإدارية في ظل تطور الفكر المحاسبي والفكري الإداري، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، ٢٠٠١.

(٢) د. عثمان محمد يسين فراج، اتجاهات معاصرة في تطوير البناء الفكري للمحاسبة الإدارية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، ١٩٩٤، ص ٢٦٦.

- فرض تنوع المعلومات: ويعني هذا الفرض أن معلومات إطار التكامل المقترح سوف تختلف باختلاف نوعية القرارات الإدارية التي ستستخدمها إدارة المنظمة.

- مبادئ الإطار المقترح:

ويمكن تقسيم هذه المبادئ إلى مجموعتين هما:

المجموعة الأولى: مبادئ مرتبطة بالمحاسب الإداري:

● مبدأ التشخيص:

ويقضي هذا المبدأ قيام المحاسب الإداري بتشخيص المشكلة أو الموقف موضوع القرار وذلك بتحديد طبيعة القرار والغرض منه والإمكانات المتاحة والممكن إتاحتها في ظل الموقف الراهن والبدائل المتاحة أمام متخذي القرار في ظل تلك الإمكانيات، وكذلك المتغيرات المؤثرة في هذه البدائل.

ويرى أحد الكتاب^(١) - ويتفق معه الباحث - أنه بقدر ما يؤكد هذا المبدأ على الدور التشخيصي للمحاسب الإداري، وبقدر ما أفرزته نظم تكنولوجيا المعلومات الحديثة من أنظمة معلوماتية جديدة مثل نظم دعم القرارات ونظم الخبرة وغيرها من النظم التي تساعد في عملية اتخاذ القرارات، إلا أن هذا لا يقلل من المكانة الوظيفية للمحاسب الإداري، وذلك لأن الخبرات والمهارات التحليلية للمحاسب الإداري كلها ما زالت تقع جميعاً ضمن نطاق معرفة المحاسب الإداري، وهو ما يسمح له بالاحتفاظ بمكانته الوظيفية، بالإضافة إلى تحوله من محلل للبيانات إلى محلل للمشاكل.

● مبدأ المساءلة:

ويقضي هذا المبدأ بأن يتم تقييم نتائج تنفيذ القرارات الإدارية التي يتخذها المستوى الإداري المختص بناءً على ما وفره إطار التكامل المقترح من بيانات ومعلومات ومساءلة الأشخاص القائمين على تنفيذ هذه القرارات.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا المبدأ ينبغي أن يتضمن دوراً للمحاسب الإداري، إذ يتوقف نجاح الإدارة في الوفاء بالتزام المساءلة على ما يتوافر لديها من معلومات عن الأداء بما يتفق مع ما أقرته النظم والأعراف السائدة، وبذلك يدخل المحاسب الإداري في كل المواقف كطرف ثالث بالنسبة لعملية المساءلة^(٢).

ولا شك أنه لكي يحقق ذلك المبدأ فعاليته في بيئة التصنيع والمعلومات الحديثة فإن المنظمة الصناعية يجب عليها الأخذ بأسلوب المحاسبة عن تكلفة النشاط.

المجموعة الثانية: مبادئ مرتبطة بالبيانات والمعلومات المحاسبية:

(١) د. أحمد محمد زامل، دور المحاسب الإداري، نظرة مستقبلية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببها، جامعة الرقازيق، العدد الأول، ١٩٩٢، ص ٢١٩ - ٢٢٠.

(٢) د. أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، الجزء الثاني، (الرياض: معهد الإدارة العامة، ٢٠٠٠)، ص ٥٠٥ - ٥٠٦.

وتتضمن المبادئ التالية:

● **مبدأ قاعدة البيانات:**

ويقضي هذا المبدأ بأن يتم تجميع وبتوبيخ وتخزين وتحديث واسترجاع البيانات المتعلقة بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وفقا لمبدأ قاعدة البيانات.

ولا شك أن توافر نظم تكنولوجيا المعلومات والمعرفة بالمنظمة الصناعية كمتطلب أساسي لتطبيق إطار التكامل سوف يساعد بشكل كبير ويدعم تطبيق هذا المبدأ، هذا فضلا عن مراعاة إعداد وتجهيز مدخلات البيانات المالية والكمية بشكل مناسب^(١).

● **مبدأ منفعة المعلومات:**

ويقضي هذا المبدأ بضرورة أن تكون مخرجات إطار التكامل من المعلومات ذات منفعة وقيمة لدى متخذي القرارات، وحتى يكون لها تأثير على عملية دعم اتخاذ القرارات.

● **مبدأ وقتية المعلومات:**

ويقضي هذا المبدأ بضرورة مراعاة توصيل المعلومات لمراكز القرارات في الوقت المناسب لاستخدامها فيه مما يزيد من قدرة المديرين على سرعة الاستجابة للأحداث غير المتوقعة^(٢).

ولا شك أن هذا المبدأ يرتبط ارتباطا مباشرا بمخرجات إطار التكامل المقترح، حيث أن تقديم المعلومات المطلوبة في الوقت المناسب يساعد على اتخاذ القرارات في المجالات المختلفة لما فيه صالح المنظمة ومستقبلها.

ب- **مقومات محاسبية:**

يقصد الباحث بالمقومات المحاسبية مجموعة النظم المحاسبية التي تمثل بياناتها مدخلات لإطار التكامل المقترح والتي تهدف إلى توفير البيانات بالأحداث المالية والوقائع التكاليفية والرقابة عليها، لهذا تشمل هذه النظم ما يلي:

- **النظام المحاسبي المالي:**

وفقا لمتطلبات تطبيق إطار التكامل المقترح فإنه يجب أن يتم العمل في النظام المحاسبي المالي من خلال النظام الإلكتروني حتى يتلاءم ومتطلبات تطبيق هذا الإطار، وبشكل يحقق لهذا الإطار هدفه الرئيسي في مجال دعم اتخاذ القرارات، والذي لن يتم إلا من خلال الآتي:

● ضرورة المحاسبة عن كافة الأنشطة التي تؤديها المنظمة الصناعية بما فيها الصفقات الإلكترونية.

(١) Bhimani. A., Cost Management System Desing: Balance And Organization Knowledge, Cost Mangment, Vol.

18, Iss. 2, Mar/ Apr. 2004, Pp. 26- 28.

(٢) د. فتحي رزق السوافيري، إطار التحليل العلاقة التوافقية بين خصائص معلومات أنظمة المحاسبة الإدارية وكل من نوع الإستراتيجية وبعض المتغيرات البيئية والتنظيمية، مجلة كلية

التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ١٩٩٩، ص ٣٥٧.

- ضرورة استخدام بعض الأجهزة التي تضمن إتمام التشغيل المحاسبي المالي الدقيق والاتصال بشكل سريع وآمن دون اختراق لشبكات الاتصال.

- النظام المحاسبي التكاليفي:

يعد نظام محاسبة التكاليف - باعتباره رافدا أساسيا من روافد إطار التكامل المقترح - من أكثر المقومات المحاسبية التي تأثرت بشكل كبير بالتطورات التي حدثت في مجالي تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات، وهو ما استلزم ضرورة تطوير وإعادة هيكلة بعض مقومات هذا النظام ليتلاءم ومتطلبات إطار التكامل، والتي يمكن أن تأخذ المحاور الآتية:

- لم يعد هدف تقييم المخزون من الأهداف الأساسية في النظام المحاسبي للتكاليف وخاصة في ظل تقنية التوقيت المناسب، حيث تقل مستويات المخزون إلى أدنى حد ممكن أو ما يسمى بالمخزون الصفري^(١).
- ضرورة قيام محاسب التكاليف بتتبع عناصر التكاليف على مستوى أعمق من وحدة المنتج النهائي، كأن يتم قياس التكلفة وتحليلها على مستوى العميل أو النشاط أو المواصفة بشكل يوفر قدرا أكبر من الدقة والموضوعية في حصر وتخصيص وتحميل التكلفة^(٢).
- ضرورة الأخذ بتبويبات جديدة لعناصر التكاليف، والتي سوف يتم الحاجة إليها عند تطبيق الإطار المقترح للتكامل، من أهمها:
 - إضافة تبويب جديد إلى تبويب عناصر التكاليف يسمى تكلفة تقنية مباشرة (تكاليف تكنولوجيا).
 - تبويب عناصر التكاليف بحسب علاقتها بوحدات المنتج النهائي أو الدفعة أو مركز التكلفة أو العميل أو النشاط.
 - تبويب عناصر التكاليف بحسب دورة حياة المنتج إلى تكاليف ما قبل الإنتاج، وتكاليف أثناء الإنتاج، وتكاليف ما بعد الإنتاج.
 - تبويب عناصر التكاليف بحسب علاقتها بعمليات الإنتاج إلى تكلفة النشاط وتكلفة المنتج، كما يمكن إعادة تبويب تكلفة النشاط إلى تكاليف أنشطة مضيئة للقيمة وتكاليف أنشطة غير مضيئة للقيمة.
- ضرورة استخدام أي من مدخلي تحميل التكاليف (التحميل الشامل أو التحميل الجزئي) على ضوء درجة الآلية المستخدمة في المنظمة.
- ضرورة استخدام أساليب وإجراءات المحاسبة عن التكلفة لتشمل المحاسبة عن:

○ تكلفة دورة حياة المنتج

○ التكلفة المستهدفة

○ تكلفة المواصفات

(١) د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، إعادة هندسة نظم قياس التكلفة لمواكبة متطلبات البيئة الصناعية والإدارية الحديثة، دراسة نظرية تطبيقية في ظل بيئة الأعمال المصرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، العدد الثاني، ١٩٩٩، ص ٧٧.

(٢) Cooper, R. and Slagmulder, R., Cost Analysis Outside The Organization, Cost Management, Vol. 18, Iss. 3,

○ التكلفة المطورة

○ تكلفة النشاط

○ تكلفة المنافس

○ تكلفة الجودة

● ضرورة تطوير معايير التكلفة لتتلاءم ومتغيرات بيئة التصنيع والمعلومات الحديثة.

● ضرورة تطوير عملية تحليل الانحرافات لأغراض رقابة وتخفيض التكلفة وذلك عن طريق إضافة انحرافات أخرى جديدة (مثل انحرافات المنافسة، والجودة، والمخزن، وكفاءة دورة التصنيع) حتى تتلاءم عملية هذه الانحرافات والبيئات التنافسية والأوتوماتيكية والتوقيت المناسب.

● ضرورة الاعتماد على محركات التكلفة (مسببات التكلفة) كأساس مناسب لتخصيص وتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة، ويتم تحديدها تبعاً لنوع وطبيعة النشاط.

● ضرورة الأخذ بمفهوم تكنولوجيا المجموعات بدلاً من مفهوم مراكز التكلفة.

- نظام الرقابة الداخلية:

نظراً لخصوصية المشاكل الرقابية التي تفرزها بيئة تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات الحديثة ونظام التبادل الإلكتروني للبيانات عبر شبكة الإنترنت، فإن منظمات هذه البيئة يجب أن تشتمل على مجموعة من العناصر تحقق التوجه المعلوماتي لتصبح بيئة رقابة داخلية إلكترونية، وذلك على النحو التالي^(١):

● أساليب تكنولوجيا المعلومات: وهي تعبر عن مستوى تكنولوجيا المعلومات الذي تستخدمه المنظمة في إدارة نشاطها.

● أساليب إدارة المعلومات: وتختص بكيفية إدارة تدفق المعلومات المتعلقة بأنشطة المنظمة الصناعية.

● سلوكيات وقيم المعلومات: وتختص بالسلوكيات والقيم الأخلاقية المرجوة في إدارة تكنولوجيا المعلومات في أنشطة منظمات بيئة الصناعة والمعلومات الحديثة، ومنها النزاهة والرقابة والشفافية.

وعلاوة على ما سبق فإن نظام الرقابة الداخلية الإلكتروني يجب أن يشتمل على الإجراءات التالية^(٢):

● إجراءات رقابية تتعلق باستخدام الحاسب.

● إجراءات رقابية على تصميم الأنظمة الإلكترونية والمستندات المتعلقة بها.

● إجراءات الرقابة الداخلية على البيانات والتشغيل الإلكتروني.

(١) د. عارف عبد الله عبد الكريم، تقدير المراجع لأخطار الرقابة في شركات التجارة الإلكترونية، المجلة العلمية- التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ملحق العدد الثاني، ٢٠٠٠، ص ٢٨-٣٢.

(٢) د. سوسن عبد الفتاح أبو الجود، إجراءات الرقابة الداخلية للشركات في ظل التطورات الكبيرة في تكنولوجيا المعلومات- دراسة تطبيقية ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الأول، ٢٠٠٠، ص ٣٣٠-٣٣٦.

ج- مقومات إدارية وتنظيمية:

يتطلب تحقيق الأهداف لإطار التكامل المقترح في بيئة التصنيع والمعلومات الحديثة ضرورة توافر مجموعة من المقومات الإدارية والتنظيمية، من أهمها:

- هيكل تنظيمي:

يحتاج استخدام إطار التكامل المقترح هيكلًا تنظيميًا يمكن من خلاله تحديد مراكز المسؤولية ومستوياتها ومسئولية كل فرد عنها، وحتى يتلاءم الهيكل التنظيمي في المنظمات الصناعية وبيئة تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات الحديثة فإنه يجب تغيير الهياكل التنظيمية في هذه المنظمات من الهياكل الهرمية إلى هياكل مفرطة شبكية، أي تصميم تلك الهياكل على أساس الاعتراف بالمجموعات، واتخاذها كأساس للمساءلة المحاسبية.

- نظام اتصالات:

يحتاج استخدام وتطبيق إطار التكامل المقترح في بيئة التصنيع والمعلومات الحديثة إلى نظام للاتصالات يعتمد على شبكة اتصالات جيدة تساعد في تحقيق ما يلي:

● تدفق المعلومات من القمة إلى القاعدة والعكس.

● تدفق المعلومات من خارج المنظمة إلى داخلها والعكس.

ولا شك أن توافر البيئة التكنولوجية الحديثة لتطبيق نظم المعلومات المدججة والتي تعتمد على النظام المتطور لتكنولوجيا الاتصالات والمعلومات في المنظمات الصناعية الحديثة واستخدام تلك المنظمات لشبكة المعلومات الإلكترونية يعتبر دعامة لتطبيق إطار التكامل المقترح.

- مقومات مادية:

يتطلب تحقيق الأهداف الأساسية لإطار التكامل المقترح في بيئة التصنيع والمعلومات الحديثة ضرورة الاعتماد على مجموعة من المقومات المادية، من أهمها:

- النظام المستندي والدفترية:

يجب أن يخطى النظام المستندي والدفترية ببعض التطوير مثل:

● يجب إحلال المستندات الإلكترونية محل المستندات الورقية الدفترية.

● يجب حماية قاعدة البيانات وضمان سلامتها وتوزيعها على في المنظمة.

● يجب صيانة الملفات بصفة دورية.

وبالإضافة إلى ما سبق فإنه يجب استخدام مجموعة المستندات المناسبة والملائمة لبيئة التصنيع والمعلومات الحديثة، والتي تمثل في المستندات الآتية^(١):

● مستندات عمليات الشراء: وتمثل في مستنديين هما: بطاقة الشراء الشامل، بطاقة الإنتاج.

(١) د. شامل محمد الحموي و د. نادية أبو فخره و د. محروس حسن و د. محمد فهمي، إدارة المواد (القاهرة، بدون ناشر، ١٩٩٥)، ص ٤٠٤ - ٤١٥.

● مستندات العمليات المخزنية.

● مستندات قياس تكلفة العمل: وتتمثل في: بطاقة عمل الخلية، بطاقة المنتج.

● مستندات قياس التكاليف الصناعية غير المباشرة: وتتمثل في قائمين هما:

■ قائمة تختص بجميع عناصر التكاليف المباشرة على الخلية الإنتاجية، وكذلك عناصر التكاليف التي تضيف قيمة.

■ قائمة تختص بتجميع تكاليف الخدمات غير المباشرة أو تلك التي لا تضيف قيمة على اعتبار أنها تكاليف غير مرغوب فيها.

- نظم قواعد البيانات:

تفرض تكنولوجيا المعلومات والمعرفة في بيئة التصنيع والمعلومات الحديثة عند تكاملها في إطار واحد مع الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ضرورة اعتماد هذا الإطار التكاملي على نظم قواعد البيانات كأحد مقوماته المادية، وذلك في مجال نظم دعم القرار ومجال نظم الخبرة ومجال التجارة الإلكترونية.

- الأجهزة والحاسبات الآلية والبرامج الجاهزة:

يعتمد إطار التكامل المقترح على مجموعة من الآلات والمعدات (تكنولوجيا الحاسب الآلي) اللازمة لإنتاج البيانات وتوصيل المعلومات إلى مستخدميها في مراكز القرار المختلفة بالمنظمة فهي بمثابة البؤرة التي يدور حولها هذا الإطار.

وتتمثل أهم هذه الأجهزة والحاسبات الآلية في تلك التي تقوم بإدخال وتشغيل مدخلات الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وإخراجها في صورتها النهائية لتقديمها إلى مراكز القرار في المستويات الإدارية المختلفة بالمنظمة.

ولا شك أن استخدام الحاسبات الآلية سوف يحقق مزايا عديدة للمنظمات الصناعية التي تعمل في بيئة التصنيع والمعلومات الحديثة، وبالتالي يؤدي إلى تطوير منفعة معلومات أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في مجال دعم اتخاذ القرارات.

وهذا تجدر الإشارة إلى ضرورة أن يكون المحاسبين الإداريين لديهم القدرة على حماية النظام الحاسبي الآلي من أي مشاكل قد يتعرض لها، مع ضرورة درايتهم الكاملة بتحديد الوسائل التي تضمن دقة البيانات^(١).

- مقومات كمية:

يحتاج إطار التكامل المقترح في بيئة تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات إلى نظاما إحصائيا وكميا يمكن من خلاله تجميع البيانات والمعلومات المرتبطة بأنشطة المنظمة من مصادرها المتعددة وتشغيلها طبقا للغرض منها، وطبقا لاحتياجات إدارة المنظمة.

ويرى الباحث ضرورة أن يشتمل هذا النظام الإحصائي الكمي على عنصرين أساسيين هما:

- قاعدة نماذج تضم مجموعة من النماذج الكمية والإحصائية والمحاسبية اللازمة لترشيد ودعم عملية اتخاذ القرارات.

(١) د. كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات الحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، ٢٠٠٧)، ص ٤١٠.

- برامج للحاسب الآلي توفر الأساليب المنهجية وتساعد على تفسير الأسباب وصياغة النتائج وبحث الاحتمالات الممكنة لحل المشكلات محل القرار.

و- مقومات معرفية:

من الجدير بالذكر أن العنصر البشري ما زال يعتبر المحرك الرئيسي لأي نشاط مهما بلغت درجة التقدم التكنولوجي، حيث أن الحاسبات تعتبر أداة لخدمة المحاسب وتسهيل مهمته ومضاعفة حجم المعلومات التي يمكن تداولها داخل المنظمة^(١). وهو ما يؤكد بالتالي على حقيقة هامة وهي أن الموارد المعرفية البشرية تعتبر أحد المقومات الهامة في إطار التكامل المقترح مروا من تصميم هذا الإطار وتشغيله وتنفيذه إلى الاستفادة من مخرجاته في دعم عملية اتخاذ القرارات في المنظمات الصناعية الحديثة.

وترتيباً على ما تقدم يرى الباحث أن العقل الإداري البشري هو الأساس بما يحتوى عليه من خبرات ومعارف ومهارات، وأن الحاسب الآلي وتطبيقاته مازالت إلى اليوم أداة تفكير مساعدة للإنسان بإمكاناتها وخدماتها وسرعة أداؤها وآلية تعاملها مع المعلومات والتقارير، وهو ما يظهر أهمية تدريب كوادر المنظمات المستخدمة لتكنولوجيا المعلومات على هذه التقنيات والتطبيقات، حيث أن الكادر البشري هو الأساس، ومن خلال نضج خبرته ومعارفه وتفكيره تتعقل هذه التقنيات وتنتج بدلا من أن تظل علما معدنية صامته.

ومن ثم فإن مقوم العنصر البشري في إطار التكامل المقترح يعتبر هو المحاسب الإداري، والذي يجب أن يحظى - باعتباره مكمنا المقوم المعرفي في هذا الإطار - بأهمية خاصة من جانب القائمين على أمر منظمات الأعمال الصناعية بصفة عامة ومصممي إطار التكامل بصفة خاصة تتناسب مع أهمية الدور الذي يؤديه في بيئة التصنيع والمعلومات الحديثة.

لهذا يرى بعض الباحثين^(٢) - ويتفق معهم الباحث - ضرورة تمتع المحاسب الإداري في منظمات الأعمال الصناعية الحديثة بمجموعة من المعارف والقدرات والمهارات التي تؤهله لمواجهة تحديات بيئة التصنيع والمعلومات المعاصرة، وتجعله مقوما فعالا في إطار التكامل المقترح، والتي من أهمها المعرفة في مجال الإدارة الإستراتيجية والمعرفة في مجال تكنولوجيا المعلومات.

وعلى ذلك فإن المحاسب الإداري في ظل هذا الإطار يجب أن يتسلح بالقدرات التالية في هذا المجال^(٣):

(١) Banerjee, J. and Leoyd, A., Management Accountants and Information Technology, Management Accounting Jan, 1995, Pp. 12- 15.

(٢) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- International Federation of Accountant, The Role of Management Accounting In Emerging Team Approach To Work, International Management Accounting Study, Study 5, Financial and Management Accounting Committee, IFAC., Sep. 1995, p. 19.
- Matthews, S., The Change Role Of The Management Accountant And It's Implication For Qualification Development, Management Accounting, Sep. 1998, Pp. 68- 69.

(٣) د. إسماعيل إبراهيم جمعة، نظم دعم القرار وإمكانية إنجاز تطبيقاتها في مكاتب المراجعة بجمهورية مصر العربية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، ١٩٩٤، ص ١١٧٤ - ١١٧٥.

- المعرفة بالإطار وتدريب مستخدميه على تشغيله وتطبيقاته وصيانتها.
 - الترجمة بين لغة متخذ القرار ولغة الحاسب، وهيكله احتياجات متخذ القرار.
 - تقويم النصح ومساعدة متخذي القرار في عملية اتخاذ القرار.
- كما يضيف أحد الكتاب^(١) إلى ما سبق ضرورة تمتع المحاسب الإداري ببعض المهارات التي تؤهله كأخصائي معلومات.

- المعرفة في مجال تصميم وتطوير المنتجات:

لا شك أن المحاسب الإداري يعتبر أحد أعضاء فريق تصميم وتطوير المنتجات، وتمثل أهم المسؤوليات الملقاة على عاتقه لأداء هذا الدور في الآتي^(٢):

- عمل تصميم للمنتجات بكفاءة عالية بالتعاون مع أعضاء فريق متواجد في أماكن متفرقة من العالم.
- وضع تقديرات أولية للتكلفة يتم تنقيحها خلال المراحل التالية لعملية تصميم وتطوير المنتج.
- صياغة المقترحات الرأسمالية المتعلقة بالمعدات التي تحتاجها عملية تصنيع المنتجات الجديدة.

- المعرفة في مجال إدارة الجودة:

يرى بعض الكتاب^(٣) - ويؤيدهم الباحث - أن المحاسب الإداري يجب أن يتمتع بمجموعة من المعارف والقدرات التي تؤهله للتعامل مع تحديات الجودة، من أهمها:

- المعرفة بالمفاهيم الحاسوبية والقدرة على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
- المعرفة الجيدة بنوعية الأنظمة الصناعية الحديثة وبرامج الحاسب التطبيقية.

(١) Jones, F.L. and Rama, D.V., Accounting Information Systems: A Business Process Approach, U.S.A., Thomson South- Western, 2003, P. 598.

(٢) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- د. أحمد محمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببها، جامعة الزقازيق، العدد الأول ١٩٩٩، من ٣٥١-٣٥٣.
- د. عائشة كرم الدين على ضيف، أثر نقل وتطبيق تكنولوجيا المعلومات على السلوك الوظيفي للعاملين دراسة تطبيقية على إحدى بنوك القطاع المصرفي، المجلة العلمية لكلية التجارة فرع جامعة الأزهر بنات، العدد الخامس عشر، يونيو ١٩٩٨، ص ١٨٢.

- Nixon, B. and Innes, J., Management Accountants And Design, Management Accounting, Vol. 76, No. 6, June 1998, p. 36.

(٣) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- Shea, J. and Kleinsorge, I., TQM: Are Cost Accountants Meeting The Challenge?, Management Accounting, Apr. 1994, p. 67.
- Grant, V., Total Quality Challenges In The Management Accounting, Management Accounting, June 1995, Pp. 40- 41.

• القدرة على العمل من خلال فريق متكامل في صنع القرارات الإستراتيجية.

• القدرة على تحسين المهارات التحليلية وخبرة الاتصالات.

ولا شك إن اضطلاع المحاسب الإداري بكل المهارات والمعارف والقدرات السابقة يتطلب أن يكون مؤهلاً علمياً وعملياً.

ز- مقومات سلوكية:

لما كان الهدف الرئيسي لإطار التكامل المقترح هو توفير المعلومات النافعة والمفيدة لإدارة المنظمة المعاصرة لمساعدتها في دعم اتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية، فإن تحقيق هذا الهدف يجلي بوضوح أهمية الأشخاص المسؤولين عن إعداد تلك المعلومات المحاسبية، وأيضاً الأشخاص المستخدمين لهذه المعلومات، وهو ما يفرض على مسئولي تصميم ذلك الإطار ضرورة مراعاة البعد السلوكي لهؤلاء الأشخاص والذي يحكم ويفسر سلوكهم وتصرفاتهم ودوافعهم عند تصميم هذا الإطار، وكذلك عند توفير وإنتاج المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.

ومما لا شك فيه أن فعالية المعلومات المحاسبية للإطار المقترح تتحدد بالدرجة التي تؤثر بموجبها على السلوك الإنساني، كما أن المحاسب الإداري سوف يكون في مركز يمكنه من التأثير في جودة ومنفعة هذه المعلومات عندما يستطيع إعدادها بشكل يساعد على فاعلية الاتصال وزيادة درجة الثقة فيها، ومن ثم زيادة تأثير هذه المعلومات على سلوك مستخدميها عند اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

هذا ومن أهم المقومات السلوكية التي يجب توافرها في هذا المجال ما يلي:

- الإدراك:

ويقصد الباحث هنا بمفهوم الإدراك أن كل من معد المعلومات (المحاسب الإداري) ومستخدمي المعلومات (متخذي القرارات) يجب أن يكونوا على دراية بما يحيط بهم من مؤثرات، وأن يعملوا على تفسيرها وترجمتها إلى أنماط سلوكية، وذلك على اعتبار أن إلمامهم بهذا الإدراك يعد أمراً في غاية الأهمية في ظل تلك البيئة التصنيعية والتكنولوجية الحديثة.

وبناء عليه يجب على المحاسب الإداري تقديم المعلومات بأسلوب علمي سلوكي يتفق والخبرة العلمية والعملية والطبيعة السلوكية لمتخذي

القرار^(١).

- المشاركة:

لا شك أنه يجب أن يتسع مفهوم المشاركة ليشمل - إلى جانب إشراك العاملين في وضع الأهداف وخطط العمل - مشاركة المحاسب الإداري ذاته في عملية صنع القرارات من خلال ما يضيفه من قيمة لعملية اتخاذ القرار^(٢).

- التحفيز:

(١) هاشم أحمد عطية، إطار مقترح لتطوير معلومات المحاسبة الإدارية وزيادة فاعلية دور المحاسب الإداري في اتخاذ القرارات، دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٧، ص ٤٦ - ٤٨.

(٢) Michael, M, and Connolly, T., Practical Problems Of Implementing ABC, Accountancy, Jan. 1994, P. 76.

يقصد بالتحفيز دراسة العوامل الكامنة داخل الفرد والتي تحفز أداؤه، وتقديم وصف لكيفية استثارة السلوك وتحفيزه والتحكم فيه أو إيقافه. ويرى بعض الباحثين^(١) - ويتفق مع الباحث - أن مفهوم التحفيز في ظل بيئة التصنيع والمعلومات الحديثة سوف تزداد أهميته، حيث أصبح لهدف الرقابة على التكاليف الأولوية، والذي يقتضي الانتقال من الرقابة على عناصر التكاليف ذاتها إلى رقابة مسببات التكلفة والتي أكدت على ضرورة دراسة علاقة السببية بين محركات أو مسببات الأداء (العوامل التي تحفز أداء الفرد) ونتائج الأداء الناجمة عن سلوك الفرد.

٢- أدوات التشغيل:

يقصد الباحث بأدوات التشغيل هنا مجموعة الأساليب المحاسبية والتكليفية التي يعتمد عليها المحاسب الإداري في إدارة التكلفة ودعم إستراتيجيات المنظمة في بيئة الإنتاج والمعلومات الحديثة، لهذا سيركز الباحث في هذا الجزء على مجموعة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية والتي صاحبت الثورة التكنولوجية والمعلوماتية التي حدثت في المنظمات الصناعية المعاصرة من ناحية، وباعتبارها أدوات التشغيل الخاصة بإطار التكامل المقترح في هذا البحث من ناحية أخرى، وسوف يستعرض الباحث أهم هذه الأساليب من خلال دراسة وتحليل كل أسلوب من هذه الأساليب بهدف إيضاح دور هذه الأساليب عند تكاملها مع تكنولوجيا المعلومات والمعرفة في تحقيق الأهداف التي يسعى إليها هذا الإطار، وبصفة خاصة دعم وترشيد عملية اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة في المنظمة الصناعية الحديثة. ويمكن تبويب هذه الأساليب بحسب الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها إلى الآتي:

أ- أساليب تسعى إلى تحقيق إدارة وتخطيط التكلفة:

وتتضمن الأساليب الآتية:

- أسلوب المحاسبة عن تكاليف دورة حياة المنتج:

لقد كان من بين الانتقادات الموجهة لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية تجاهل الجزء الأكبر من تكلفة دورة حياة المنتج، حيث يمر المنتج منذ أن كان فكرة محل تصميم إلى أن أصبح منتجاً نهائياً في أيدي مستهلكيه بثلاث مراحل أساسية تشتمل كل منها على مجموعة من العناصر التكاليفية، وذلك على النحو التالي^(٢):

(١) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- د. عبد الرحمن محمود عليان، المحاسبة عن الأداء في ظل المفاهيم المختلفة للرقابة، مؤتمر المحاسبة عن الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية والمعهد المصري للمحاسبين، القاهرة، مايو ٢٠٠٠، ص ٦-٧.

- هاني شحادة الحوري، تكنولوجيا المعلومات على أعتاب القرن الحادي والعشرين (دمشق: مركز الرضا للكمبيوتر، ١٩٩٨)، ص ٢٥١.

(٢) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- د. صفاء محمد عبد الدائم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة - دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ٢٠٠١، ص ٣٨٦-٣٨٨.

- Drury, C. Management And Cost Accounting. 5th Ed., New Zealand, Business Press, 2000, p. 944.

● مرحلة ما قبل الإنتاج:

وفي هذه المرحلة يتم تحديد مواصفات المنتج وطريقة إنتاجه ومستلزمات تشغيله وكل ما يرتبط به من آثار مالية يشمل بذلك ما يقرب من ٦٠% إلى ٦٥% من التكاليف التي تحدث خلال دورة حياة المنتج بينما يؤثر الإنتاج على ما يقرب من ٣٥% إلى ٤٠% من تكلفة دورة حياة المنتج.

● مرحلة الإنتاج:

وفي هذه المرحلة تتحول رغبات العملاء أو المصممين أو إدارة المنظمة إلى واقع عملي، إذ تقوم المنظمة بعملية التصنيع ذاتها ومن ثم تحدث تكاليف إنتاج المنتج.

● مرحلة ما بعد الإنتاج: وتضم هذه المرحلة مرحلتين فرعيتين هما:

■ مرحلة التسويق والبيع: وتزداد نسبياً تكاليف التسويق في مرحلة التقدم وذلك لتعريف العملاء بالمنتج.

■ مرحلة ما بعد البيع: وقد تمثل تكاليف هذه المرحلة نسبة كبيرة من التكاليف الشاملة لدورة حياة المنتج في حالة المنتجات المعمرة التي تتطلب صيانة وضمان مستمرين.

ويرى أحد الكتاب^(١) - ويتفق معه الباحث - أنه يمكن التمييز بين مفهوم تكلفة دورة الحياة وبين تكاليف دورة الحياة الكاملة، حيث يشير المفهوم الأول إلى جميع التكاليف التي تحدث لدى المنظمة المنتجة، بينما يشير المفهوم الثاني إلى إضافة التكاليف التي تحدث لدى العميل إلى التكاليف التي يتضمنها المفهوم الأول كتكاليف تشغيل واستخدام وصيانة المنتج وتكاليف التخلص منه.

ولقد أدى الاهتمام الواضح بتكلفة دورة حياة المنتج إلى البحث عن أسلوب يهتم بتخطيط وتحديد وضبط وتخفيض تكلفة المنتج خلال دورة حياته بدءاً من مرحلة التصميم ومروراً بمرحلة الإنتاج وانتهاء بمرحلة ما بعد الإنتاج فجاء أسلوب المحاسبة عن تكلفة دورة حياة المنتج لتحقيق هذا الهدف، حيث لا تقتصر التكلفة خلال دورة حياة المنتج فقط على التكلفة الصناعية بل تشمل أيضاً على عناصر التكلفة الناتجة عن الحفاظ على مستوى جودة معين للمنتج^(٢).

وعلى ضوء ما سبق يرى الباحث أن تطبيق أسلوب المحاسبة عن تكلفة دورة حياة المنتج في منظمات الأعمال في بيئة الصناعة الحديثة من خلال إطار التكامل المقترح سوف يكون من شأنه معالجة الثغرة المتعلقة بتجاهل الجزء الأكبر من تكلفة دورة حياة المنتج في نظام المحاسبة الإدارية

- د. عبد المعيم فليح، التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج كمدخل لتخفيض التكلفة وتحسين الجودة في ظل بيئة الأعمال الحديثة، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، العدد الثالث، ١٩٩٩، ص ٥٧ - ٧٥.

(١) د. تهماني محمود النشار، استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف - إطار مقترح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، ٢٠٠٥، ص ٣٨١.

(٢) د. محمد مصطفى أحمد الجبالي، دراسة تطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج تحقيقاً لأهداف التخطيط الاستراتيجي والتطور المستمر للمشروعات المتقدمة تكنولوجياً، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثاني، ١٩٩٧، ص ١٧٩.

التقليدي، ولا شك أن توافر قاعدة بيانات عن مواصفات المنتج ورغبات المستهلكين وتغيراتها المستمرة، واستخدام الحاسب الآلي في تخطيط وتصميم المنتج بالمنظمة الصناعية الحديثة سوف يساعد على إتمام عملية تصميم المنتج طبقاً لرغبات العملاء بدقة وفي التوقيت المناسب.

- أسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة:

لقد أدى الاهتمام بتكلفة دورة حياة المنتج - خاصة في مرحلة ما قبل الإنتاج - إلى الحاجة لأسلوب يمكن من خلاله إدارة وتخطيط التكلفة في هذه المرحلة بشكل يوفر فرصة كبيرة لتخطيط وتخفيض التكاليف وجعلها عند أدنى مستوى ممكن لها، لهذا ظهر أسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة^(١).

ويعتبر أسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة مدخل منظم لتحديد التكلفة التي يجب أن يتم عندها إنتاج منتج مقترح بجودة ومواصفات وظيفية لتوليد مستوى الربحية المرغوب فيه، وذلك عند سعر البيع المتوقع للمنتج^(٢). ويتطلب هذا الأسلوب البدء بالسوق والذي أصبح سوقاً للمستهلكين تتنافس فيها المنظمات لكسب رضا العملاء.

وتجدر الإشارة إلى أن التكلفة المستهدفة يتم تحديدها في ضوء عاملين:

الأول: سعر البيع المستهدف، الثاني: هامش الربح المستهدف.

ويتم تحديد التكلفة المستهدفة بعدة خطوات أساسية لا بد من القيام بها تتمثل في^(٣):

الخطوة الأولى: تخطيط وتصميم المنتج، الخطوة الثانية: تحديد سعر البيع المستهدف:

وفي هذه الخطوة يتم تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج على أساس الوظائف، حيث يوضع سعر مقدر لكل وظيفة من وظائف المنتج،

ويتحدد سعر البيع المستهدف وفقاً لمجموع القيم المعطاة للوظائف المختلفة.

ويرى أحد الكتاب^(٤) أن التكلفة المستهدفة ما هي إلا طريقة من طرق إعداد المعايير تكاد تقترب من الطريقة العملية.

(١) Brausch, J.M, Beyond ABC: Target Costing for Profit Enhancement, Management Accounting, Nov. 1994, p.

(٢) Cooper, R., The Changing Of Management Accounting, Management Accounting, Mar. 1996, p. 28.

(٣) المزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- Pierce, B., Target Cost Management, Comprehensive Benchmarking For A Competitive Market, Accountancy, Ireland, vol.34, Iss. 2., Apr. 2002, p. 31.
- Ansari, S, Bell, J. and Swenson, D., A Template For Implementing Target Costing, Cost Management, Sep/ Oct. 2006, p. 26.

(٤) د. نشأت يس عطية محمد، نظم محاسبة التكاليف - مع عرض لبعض الاتجاهات الحديثة، (بورشعيد: مكتبة الجلاء الجامعية، ٢٠٠٩)، ص ٣٢٧.

ويتفق الباحث مع ما توصل إليه أحد الباحثين^(١) من أن التكلفة المستهدفة بالمفهوم السابق تعبر عن ما يجب أن تكون عليه تكلفة المنتج من منظورها الخارجي الذي يهتم بالعملاء والمنافسين، خاصة وأن التكلفة المستهدفة تعتبر معيارا للتكلفة يسترشد به في المراحل اللاحقة في الكشف عن مجالات الانحراف المختلفة.

- الخطوة الثالثة: تحديد الربح المستهدف.

- الخطوة الرابعة: تحديد التكلفة المستهدفة: يتم احتسابها وفقا للمعادلة الآتية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف

ويعبر الناتج عن أقصى تكلفة متوقعة مسموح بها للمنتج حتى يمكن تقديمه للسوق، مع مراعاة أن يتم تقدير التكاليف الممكن أن يتم بها إنتاج المنتج المطلوب إنتاجه اعتمادا على أسلوب هندسة القيمة^(٢)، وتواجه بعض المنظمات الصناعية عند تطبيق أسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة ببعض الصعوبات والتحديات، مثل صعوبة تنفيذ مفهوم التكلفة المستهدفة على الرغم من سهولة تحديده^(٣).

ويرى الباحث أن استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وإدارة المعرفة في المنظمات الصناعية يمكن أن تساهم مساهمة فعالة في مجال وضع بدائل تصميمات المنتج وكذلك تقديرات التكاليف وذلك من خلال الاستفادة من الوفرة المحتفظ بها من هذه البيانات عن المنتج وتصميمه في قاعدة بيانات المنظمة، وهو ما ينعكس على جودة ومنفعة اتخاذ القرارات في مجال تحديد التكلفة المستهدفة.

- أسلوب المحاسبة عن تكلفة المواصفات:

سبق أن أوضح الباحث أن بيئة الإنتاج والمعلومات الحديثة أثرت على نظريات قياس التكاليف، وهو ما أدى إلى عدم دقة تكلفة المنتجات، وبالتالي تدهور المركز التنافسي لمنظمات الأعمال الصناعية، خاصة وأن هذه المنظمات قد تواجه بمنافسين يتمتعون بتكلفة إنتاج منخفضة. وعلى ضوء هذه التحديات كان على إدارة منظمات الأعمال أن تقوم بتخطيط وتقييم منتجاتها من عدة زوايا^(٤):

- من زاوية المستهلك: وذلك لتحديد المنافع المتوقعة من مواصفات المنتج باعتبار أن المواصفات هي مصدر القيمة.
- من زاوية المنافسين: وذلك لدراسة وتحليل مواصفات منتج المنافسين.
- من زاوية المنظمة ذاتها: وذلك لتحديد إمكانيات تحقيق المواصفات المستهدفة.

(١) د. نجاتي إبراهيم عبد العليم، استخدام التحليل الوظيفي للتكلفة في زيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة- دراسة نظرية وتطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الرقازيق، العدد الثاني، ١٩٩٨، ص ١٢-١٣.

(٢) د. محمد مصطفى أحمد الجبالي، التوجه نحو استخدام قواعد بيانات التكلفة في تحقيق مفاهيم التصميم في حدود تكلفة معينة واعتبارات نظم الإنتاج المرنة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ١٩٩٩، ص ١٩٢-١٩٧.

(٣) Kaplan, R.S. and Atkinson, A.A. Advanced Management Accounting. 5th Ed., New Jersey, Prentice- Hall, Upper Saddle River, 1998, Pp. 226- 227.

(٤) د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مدخل تحليل المواصفات لتطوير نظم إدارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الرابع والثلاثون، ٢٠٠٣، ص ١٠٦.

ونتيجة للتحديات السابقة والمتعلقة بضرورة استخدام أسلوب ملائم لقياس تكلفة المنتج يواكب مستجدات البيئة التنافسية، ويضمن تحديدها بصورة سليمة ودقيقة في كافة مراحلها من منظور تحليل خصائص ومواصفات المنتج، ظهر أسلوب المحاسبة عن تكاليف المواصفات **Attributed Based Costing**^(١).

ويقصد بالمواصفات "الصفات العامة التي تشكل خصائص منتج معين، والتي تحرك مجموعات المستهلكين نحو المنتج، فهي الأسباب التي من أجلها يقوم المستهلكون باختيار المنتج وشراؤه من بين مجموعات المنتجات المطروحة في الأسواق والمنافسة على القوة الشرائية المتاحة لدى المستهلكين"^(٢). وبصفة عامة يمكن تقسيم مواصفات المنتج من منظور درجة المنافسة وردود أفعال المستهلك تجاه المواصفات إلى مواصفات أساسية ومواصفات مميزة ومواصفات محفزة.

وتجدر الإشارة إلى أن تحليل المنتج إلى مواصفاته يحقق العديد من المزايا يمكن تلخيصها على النحو التالي^(٣):

- زيادة الطب على منتجات المنظمة بإضافة بعض المواصفات التحفيزية.
 - إعداد توليفات متعددة من البدائل لنفس المنتج.
 - استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وذلك بالتركيز على المواصفات التي تحقق أكبر منفعة ممكنة.
- وقد أرجع أحد الكتاب^(٤) أهمية أسلوب المحاسبة عن تكلفة المواصفات إلى الدقة في قياس وتحديد تكلفة المنتجات وإلى تخطيط وضبط التكلفة بشكل يمكن من تحديد مجالات التطوير الممكنة وتحليل تكاليفها والعائد المتوقع منها.
- ويرى الباحث أن توافر نظام لتكنولوجيا المعلومات والمعرفة بالمنظمة الصناعية يساعد في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس المواصفات عن طريق ما تتيحه قاعدة بيانات هذا النظام من البيانات والمعلومات اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب.

ب- أسلوب المحاسبة عن التكلفة المطورة (كايزن):

على الرغم من أن التكلفة المستهدفة تعتبر أداة للسيطرة على التكلفة واحتوائها في مرحلة ما قبل الإنتاج، إلا أن طبيعة العمليات الإنتاجية وظروف التشغيل تجعل التكلفة تختلف عن المتوقع لها (المستهدف)، ومن ثم كان لزاما البحث عن أسلوب للتحسين المستمر يسفر عن تحسينات

(١) Walker, M, **Attributed Based Costing For Decision Making**, Management Accounting, June. 1999, Pp. 18- 22.

(٢) د. عصام الدين مصطفى محمد مصطفى، نموذج مقترح لاستخدام المواصفات كهدف للتكلفة في التخطيط الإستراتيجي للمنتجات الرأسمالية- مع دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ١٩٩٧، ص ٤٠٢.

(٣) د. مصطفى نبيل علي الشامي، مدخل مقترح لقياس التكاليف على أساس المواصفات بهدف تحسين جودة الإنتاج وتخفيض التكلفة في ظل تطبيق اتفاقية الجات، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، ١٩٩٩، ص ٤٥٣- ٤٥٤.

(٤) د. تهازي محمود النشار، إطار مقترح لتكامل نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس العمليات **PBC** ونظام المحاسبة عن التكلفة على أساس الخصائص المميزة للمنتج **FBC**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ٢٠٠١، ص ١٩٨.

متتالية في شكل انخفاض في التكلفة، واتفق على تسمية هذا الأسلوب بالحاسبة عن التكلفة المطورة (كايزن)، وتم التعبير عنها من خلال المعادلة الآتية^(١):

التكلفة المطورة = التكلفة المستهدفة \pm أثر اختلاف ظروف التشغيل عن ظروف تصميم المنتج - أثر أنشطة التحسين المستمر
ويقصد بأسلوب المحاسبة عن التكلفة المطورة (وفقا للمفهوم الياباني **Kaizen Cost**) بأنه أسلوب يهدف لتخفيض التكاليف وذلك من خلال التركيز على التطوير والتحسين المستمر لأساليب وإجراءات الإنتاج في مختلف الأنشطة الصناعية.
ونتيجة لما سبق يرى بعض الكتاب^(٢) - ويتفق معهم الباحث - أن هناك اختلافا بين أسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن التكلفة المطورة في النواحي الآتية:

- من حيث الهدف: يهدف أسلوب التكلفة المطورة إلى التحسين المستمر في التكلفة أثناء مرحلة الإنتاج، بينما يهدف أسلوب التكلفة المستهدفة بصفة أساسية إلى تخفيض التكلفة في مرحلة ما قبل الإنتاج.
 - من حيث مجال التركيز: يركز أسلوب التكلفة المطورة على العملية الإنتاجية، في حين يركز أسلوب التكلفة المستهدفة على المنتج ذاته.
 - من حيث دوافع الاهتمام: يدير أسلوب التكلفة المطورة أهداف الربحية التي تحددها الإدارة العليا داخل المنظمة، بينما يدير أسلوب التكلفة المستهدفة اعتبارات العملاء خارجيا.
- ولا شك أن تكامل أسلوب المحاسبة عن التكلفة المطورة مع نظم وأساليب تكنولوجيا المعلومات والمعرفة سوف يوفر لإدارة المنظمة العديد من البيانات الهامة واللازمة لتطبيق هذا الأسلوب في منظمات الصناعة الحديثة لخدمة ودعم القرارات الإستراتيجية.

- أسلوب المحاسبة عن تكلفة النشاط:

تتبع أهمية تخصيص التكاليف بصفة عامة وغير المباشرة منها بصفة خاصة من الآثار المترتبة عليه، حيث أن قرارات التسعير ودخول أسواق جديدة والمنافسة فيها وإبقاء أو حذف منتجات وغير ذلك من القرارات قصيرة وطويلة الأجل إنما تتوقف إلى حد كبير على مدى دقة عملية تخصيص التكاليف^(٣)، هذا وقد ازدادت مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات في بيئة الصناعة الحديثة نتيجة تزايد حجم الاستثمارات في الآلات والأجهزة الإلكترونية، وبالتالي أدى إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة.

(١) د. عصام عبد المنعم أحمد، إستراتيجية احتواء التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الرابع، ١٩٩٦، ص ٩٨.

(٢) د. سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، مدخل معاصر لدعم القرارات في البيئة التنافسية، (المنصورة، بدون ناشر، ١٩٩٩ / ٢٠٠٠)، ص ١٧٢.

(٣) د. صلاح بسيوني عيد، تقييم ملاءمة تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل أساليب الصناعة الحديثة، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، العدد الأول، ١٩٩٨، ص ٤٧.

وإضافة إلى ما سبق فإنه يمكن القول بأن هناك مجموعة من العوامل المرتبطة بمتغيرات البيئة العامة الخارجية أدت إلى ظهور هذا الأسلوب، ومن أهمها^(١): زيادة حد المنافسة وزيادة التنوع في المنتجات، مما أدى إلى ظهور الحاجة إلى استخدام أسلوب محاسبي جديد أكثر موضوعية ودقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة على وحدات المنتج، فكان أسلوب المحاسبة عن تكلفة النشاط.

ومن هنا يمكن تعريف أسلوب المحاسبة عن تكلفة النشاط بأنه " أسلوب متقدم يقوم بتحديد تكلفة الأنشطة ثم تخصيص هذه التكلفة على وحدات الإنتاج لتحديد نصيب كل وحدة من تكلفة كل نشاط، ويكون النشاط هو محرك التكلفة وهو الذي يستهلك الموارد، وتكون المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة، ويؤدي ذلك إلى تحميل التكاليف الإضافية بشكل أكثر دقة في ظل استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وبما يؤدي إلى القياس والتحميل السليم للتكلفة بقدر استفادة وحدة الإنتاج من الأنشطة الإيجابية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة وتضخم التكاليف غير المباشرة وتعدد المنتجات، وبالتالي يوفر بيانات أكثر دلالة وموضوعية تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات حيوية تحقق لها البقاء والنمو في ظل سوق تنافسي معقد"^(٢).

وعلى الرغم من المنافع التي قدمها هذا الأسلوب في مجال تخصيص وقياس أفضل لتكاليف المنتجات، فإن هناك بعض المشاكل التي تحد من استخدامه، منها^(٣):

- كثرة مسببات التكلفة، مما يؤدي إلى تزايد الأعمال المجمع في نشاط واحد.
- وجود بعض التكاليف التي قد يصعب عملياً ربطها مباشرة بمنتج معين.
- استخدام أسس حكمية تعتمد على أحجام الإنتاج في تخصيص بعض التكاليف على الأقسام وعلى المنتجات مثل تكاليف المباني.
- الاعتقاد الخاطيء لدى الكثير من المديرين بأن هذا الأسلوب هو نظام صعب التنفيذ ولا يصلح غير لفترات قصيرة الأجل.
- التكلفة غير الاقتصادية لتطبيقه، فقد تفوق تكلفة تطبيقه الفوائد الناجمة عنه.

(١) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- د. أحمد حسين علي حسين، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لتسعير المنتجات، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، ١٩٩٤، ص ٨-١١.

- Gering, M., Activity Based Costing- Focusing On What Counts, Management Accounting, Feb. 1999, p. 20.

(أ) د. فاروق جمعة عبد العال، المدخل المتكامل لتخفيض التكلفة ورقابة الجودة لريادة السوق التنافسي في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة- دراسة تطبيقية على نشاط الطباعة في إحدى المؤسسات الصحفية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، ٢٠٠١، ص ١١٠.

(ب) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- د. شوقي السيد فوده، نحو نموذج مقترح لتسعير التحويلات الداخلية في الشركات الصناعية من خلال نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط (ABC)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، ٢٠٠٢، ص ١٨٦.

- Garrison, R.H. and Noreen, E.W., Managerial Accounting, McGraw- Hill, Higher Education, Irwin, New York, 10th. Edition, 2003, p. 339.

ويرى الباحث أن تجنب معظم المشاكل السابقة تكمن في ضرورة تكامل أسلوب التكلفة على أساس النشاط أثناء تطبيقه مع برامج ونظم تكنولوجيا المعلومات والمعرفة والتي توفر قاعدة من البيانات تساعد في تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة.

كما يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى برنامج على الحاسبات الآلية يساعد على تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات تبعاً لمدى استهلاك تلك المنتجات للأنشطة، وذلك على اعتبار أن تلك المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة ويتم ذلك باستخدام مسببات التكلفة تبعاً للتسلسل الهرمي للأنشطة، وتحتاج هذه الخطوة إلى^(١): بيانات عن الأنشطة التي تؤدي على مستوى وحدة المنتج، بيانات عن الأنشطة التي تؤدي على مستوى دفعة الإنتاج، بيانات عن الأنشطة التي تؤدي على مستوى المصنع.

وهكذا يتضح للباحث أن المعلومات المتولدة من تكامل تطبيق أسلوب المحاسبة عن تكاليف النشاط مع تكنولوجيا المعلومات والمعرفة سوف تساعد إدارة المنظمة على تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد أدق لتكلفة المنتجات النهائية، وبالتالي قياس تكلفة ورجحية المنتج بدقة.
- تحسين إستراتيجيات التسعير بهدف اتخاذ القرارات التسعيرية بشكل يساعد على تدعيم مركزها المالي والتنافسي.
- إمكانية التفرقة بصورة أفضل بين المنتجات وخطوط الإنتاج المرهبة والأخرى غير المرهبة^(٢).
- الوقوف على أداء المنظمة مقارنة بالمنافسين وذلك لتحسين مركزها التنافسي^(٣).
- المساهمة في خفض التكلفة من خلال تحليل الأنشطة إلى أنشطة مضيئة للقيمة وأخرى غير مضيئة للقيمة، وهو ما يساعد على تخفيض التكاليف على المدى الطويل، ويساعد المنظمة على زيادة حصتها في السوق وتعظيم ربحيتها.

ج- أساليب تسعى إلى دعم إستراتيجيات التنافس:

وتتضمن الأساليب الآتية:

- أسلوب المحاسبة عن تكاليف الجودة:

نظراً لما فرضته بيئة الأعمال المحيطة بالمنظمات الصناعية الحديثة، فقد أصبح هدف المنظمة إيجاد وضع تنافسي متميز لها على المستويين المحلي والدولي في ظل بيئة الإنتاج والمعلومات الحديثة وهو ما يستلزم ضرورة الاهتمام بمستوى جودة منتجاتها وما يرتبط بها من تكاليف، وأن انخفاض مستوى جودة المنتجات يؤدي إلى زيادة تكاليف الإنتاج، مما يفقد المنظمة أحد العناصر الهامة للمنافسة في سوق المنتج.

(١) Jackson, S., Sawyers, R. and Jenkins, G., Managerial Accounting, A Focus on Ethical Decision Making.

Thomson Higher Education, South-Western, Kanada, Fourth Edition, 2008. P. 173.

(٢) Searcy, D.L., Using Activity- Based Costing To Assess Channel Customer Profitability, Management Accounting, Vo. 5, Iss. 2, Winter, 2004, p. 51.

(٣) د. عبد الحي عبد المحي مرعي و د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك و د. عطية عبد المحي مرعي، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة (الإسكندرية: الدار الجامعية،

ولا شك أن الاهتمام بمستوى الجودة وما يترتب عليه من تكاليف يتطلب ضرورة توافر أسلوب محاسبي يختص بحصر وقياس تكاليف الجودة والتقرير عنها، فظهر أسلوب المحاسبة عن تكاليف الجودة، ويعتبر المحاسب الإداري أقدر وأكفأ المسؤولين بالمنظمة على القيام بأمر هذا الأسلوب.

وتجدر الإشارة إلى أن كثيراً من الباحثين^(١) يجمعون على أن تكاليف الجودة هي جميع عناصر التكاليف المرتبط بالأنشطة الضرورية لتقديم المنتجات بالجودة التي يحددها المنتجون وفقاً لطلبات العملاء خلال دورة حياة المنتج. وبصفة عامة يتم تقسيم تكاليف الجودة إلى قسمين:

الأول: تكاليف التوافق: وتتضمن نوعين هما: تكاليف المنع وتكاليف التقييم.

الثاني: تكاليف عدم التوافق: وتتضمن: تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي.

ولا شك أن استخدام أسلوب المحاسبة عن تكاليف الجودة بالتكامل مع أدوات ونظم وبرامج تكنولوجيا المعلومات والمعرفة سوف يساعد على إعداد التقرير المحاسبي عن تكاليف الجودة باعتباره جزءاً لا يتجزأ من الهيكل المتكامل للتقارير المحاسبية الداخلية في المنظمة، وبالتالي يوفر مقياساً ملائماً للجودة يمكن أن يساهم في تحقيق العديد من المزايا^(٢)، مثل توفير معلومات يمكن الاعتماد عليها في تقييم التعديلات اللازمة خلال دورة حياة المنتج لتحقيق مستوى الجودة المطلوب بأقل تكلفة ممكنة.

أسلوب المحاسبة عن تكاليف المنافس:

يسعى أسلوب المحاسبة عن تكلفة المنافس إلى توفير معلومات عن المنافسين تساعد على تطوير الإستراتيجيات التنافسية التي تُخلق ميزة تنافسية قابلة للبقاء لمنتجات ذات أهمية خاصة من خلال أسواق معينة، وذلك عن طريق تحليل تكاليف المنافسين بهدف تفسير أسباب اختلاف التكلفة بين منافس وآخر، والكيفية التي تؤدي إلى هذا الاختلاف، والذي يمكن أن يعود إلى عوامل عديدة من أهمها مدى استغلال الطاقة والفجوة التكنولوجية والموقع والخبرة.

ولاشك أن تكامل هذا الأسلوب مع أساليب وأدوات تكنولوجيا المعلومات والمعرفة في المنظمة سوف يساعد المحاسب الإداري على توفير المعلومات التي تدعم قدرة المنظمة على تحقيق ميزة تنافسية من خلال إتباع إستراتيجية زيادة التكلفة، ومن أهم هذه المعلومات ما يلي^(٣):

(١) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- Kumar, S., Agus, A. and Husain, N., Cost Of Quality: The Hidden Costs, Total Quality Management, July 2000, p. 1.
- Crosson, N., Managerial Accounting, McGraw- Hillm Inc., New York, 2002, Pp. 449- 500.

(٢) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- د. عماد سيد قطب، إطار مقترح لتخطيط تكاليف الجودة، المجلة العلمية لتجارة الأزهر - بنين، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد الثالث والعشرون، ١٩٩٨، ص ٣٦٢-٣٦٤.

- د. مصطفى نبيل علي الشامي، نموذج كمي لقياس تكلفة الجودة الشاملة لمواكبة تحرير التجارة ودعم الإستراتيجية التنافسية للمنشأة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بنينا، جامعة الرقازيق، العدد الأول، ١٩٩٩، ص ٤٨٠ - ٢٨٢.

(٣) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- معلومات عن تكلفة كل منافس في ضوء معدلات الطاقة المستغلة.
- معلومات عن مدى التفاوت التكنولوجي بين المنافسين وانعكاساتها.
- معلومات عن المتغيرات المتعلقة بموقع مزاول المنظمة لنشاطها.
- معلومات عن تقييم نقاط قوى ونقاط ضعف المنافسين.

هذا وتظهر أهمية تكامل أسلوب المحاسبة عن تكلفة المنافس مع تكنولوجيا المعلومات والمعرفة في أن غالبية المنظمات عادة يكون لديها الكثير من المعلومات عن المنافسين، ولكن تكمن المشكلة في أن بعض هذه المنظمات - وخاصة التي لا تتوفر فيها حاسبات آلية متطورة - لا تجيد جمع وتخزين وتحليل هذه المعلومات بطريقة دقيقة ومنظمة، وبالتالي لا يمكن التقرير عنها بشكل يمكن المديرين من استخدامها بسهولة وبطريقة فعالة تخدم الأهداف الإستراتيجية في المنظمة، وهو ما سوف يتيحه تكامل هذا الأسلوب مع تكنولوجيا المعلومات والمعرفة بالمنظمة الصناعية الحديثة.

٣- إجراءات التشغيل:

ويقصد الباحث هنا بإجراءات التشغيل استخدام المفاهيم والفروض والمبادئ والمقومات والنظم والأساليب المحاسبية التي سبق تحديدها ضمن إطار التكامل المقترح في تشغيل البيانات بهدف توفير معلومات لإدارة المنظمة الصناعية تمكنها من تحقيق أهداف هذا الإطار سواء ما يتعلق منها بإدارة تخطيط وتخفيض التكلفة أو بدعم إستراتيجياتها التنافسية.

وتجدر الإشارة إلى أنه لكي يتمكن إطار التكامل المقترح من تشغيل البيانات (أدائه لوظائفه) في بيئة التصنيع والمعلومات الحديثة فإنه من الضروري أن يتم تطوير إجراءات المحاسبة عن التكلفة عن طريق الأخذ بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية (السابق تناولها)، وعلى أن يتم ذلك التشغيل من خلال توافر بيئة تكنولوجية ومعرفية متقدمة (حاسبات آلية - قواعد بيانات - برامج وتطبيقات، وغيرها)، وبما يؤدي في النهاية إلى تحسين الأداء الوظيفي لإدارة المنظمة الصناعية وبصفة خاصة في مجال ترشيد ودعم اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

وبناء على ما تقدم يرى الباحث أن الإطار المقترح السابق لتكامل أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة السابقة مع نظم وأدوات تكنولوجيا المعلومات والمعرفة يعتبر هو الركيزة الأساسية لتطوير منفعة مخرجات تلك الأساليب لتؤدي مهامها المحاسبية المرجوة منها بشكل مختلف يتلاءم واحتياجات بيئة الإنتاج والمعلومات المعاصرة، ويساعدها على الإستفادة من قدرات وإمكانيات هذه التكنولوجيا المتطورة في تحقيق التطور المنشود من ناحية السرعة والكفاءة والدقة في مخرجات تلك الأساليب، وبما ينعكس في النهاية على خدمة إدارة المنظمة الصناعية الحديثة في مجال ترشيد ودعم اتخاذ القرارات المختلفة.

- د. هادي محسن دعيرة، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية: المدخل المحاسبي في أسواق المنافسة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببناها، جامعة الزقازيق، ١٩٩٤، ص ٧٠-٧٩.

- Innes, J., Management Accounting Trends, Management Accounting, May 1999, p. 40.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

(أ) الكتب:

- ١- د. أحمد حسين على حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة (الإسكندرية: كلية التجارة، ٢٠٠٠).
- ٢- د. أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية- مع تطبيقات بالحاسب الآلي، الجزء الثاني، الرياض: معهد الإدارة العامة، ٢٠٠٠).
- ٣- د. سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية- مدخل معاصر لدعم القرارات في البيئة التنافسية (المنصورة، بدون ناشر، ١٩٩٩/٢٠٠٠).
- ٤- د. شامل محمد الحموي ود.نادية أبو فخره ود.محروس حسن ود.محمد فهمي، إدارة المواد (القاهرة، بدون ناشر، ١٩٩٥).
- ٥- د. عبد الحي عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٢).
- ٦- د.كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، ٢٠٠٧).
- ٧- د.نشأت يس عطية محمد، نظم محاسبة التكاليف - مع عرض لبعض الاتجاهات الحديثة، (بورسعيد: مكتبة الجلاء الجامعية، ٢٠٠٩).
- ٨- د. هاني شحاده الخوري، تكنولوجيا المعلومات على أعتاب القرن الحادي والعشرين (دمشق: مركز الرضا للكمبيوتر، ١٩٩٨).

(ب) الدوريات:

- ١- د. أحمد حسين على حسين، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لتسعير المنتجات، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، ١٩٩٤.
- ٢- د. أحمد محمد زامل، دور المحاسب الإداري، نظرة مستقبلية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، جامعة الزقازيق، العدد الأول، ١٩٩٢.

- ٣- نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، جامعة الرقازيق، العدد الأول ١٩٩٩.
- ٤- د. إسماعيل إبراهيم جمعة، نظم دعم القرار وإمكانية إنجاح تطبيقاتها في مكاتب المراجعة بجمهورية مصر العربية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، ١٩٩٤.
- ٥- د. تهاني محمود النشار، استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف- إطار مقترح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، ٢٠٠٥.
- ٦- ، إطار مقترح لتكامل نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس العمليات PBC ونظام المحاسبة عن التكلفة على أساس الخصائص المميزة للمنتج FBC ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ٢٠٠١.
- ٧- د. سوسن عبد الفتاح أبو الجود، إجراءات الرقابة الداخلية للشركات في ظل التطورات الكبيرة في تكنولوجيا المعلومات- دراسة تطبيقية ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الأول، ٢٠٠٠.
- ٨- د. شوقي السيد فوده، نحو نموذج مقترح لتسعير التحويلات الداخلية في الشركات الصناعية من خلال نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط (ABC)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، ٢٠٠٢.
- ٩- د. صفاء محمد عبد الدائم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة- دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ٢٠٠١.
- ١٠- د. صلاح بسيوني عيد، مسببات التكلفة: مدخل مقترح لزيادة فاعلية نظم التكاليف التقليدية، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، العدد الثالث، سبتمبر ١٩٩٩.
- ١١- ، تقييم ملائمة تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل أساليب الصناعة الحديثة، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، العدد الأول، ١٩٩٨.
- ١٢- د. عائشة كرم الدين علي ضيف، أثر نقل وتطبيق تكنولوجيا المعلومات على السلوك الوظيفي للعاملين، دراسة تطبيقية على إحدى بنوك القطاع المصرفي، المجلة العلمية لكلية التجارة فرع جامعة الأزهر بنات، العدد الخامس عشر، يونيو ١٩٩٨.

- ١٣- د. عارف عبد الله عبد الكريم، تقدير المراجع لأخطار الرقابة في شركات التجارة الالكترونية، المجلة العلمية- التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ملحق العدد الثاني، ٢٠٠٠.
- ١٤- د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، إعادة هندسة نظم قياس التكلفة لمواكبة متطلبات البيئة الصناعية والإدارية الحديثة، دراسة نظرية تطبيقية في ظل بيئة الأعمال المصرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، العدد الثاني، ١٩٩٩.
- ١٥- ، مدخل تحليل المواصفات لتطوير نظم إدارة التكلفة ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الرابع والثلاثون، ٢٠٠٣.
- ١٦- د. عبد المنعم فليح، انعكاسات إستراتيجية المنشأة على النظام التكاليفي، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثاني، ٢٠٠١.
- ١٧- ، التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج كمدخل لتخفيض التكلفة وتحسين الجودة في ظل بيئة الأعمال الحديثة، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، العدد الثالث، ١٩٩٩.
- ١٨- د. عثمان محمد يسين فراج، اتجاهات معاصرة في تطوير البناء الفكري للمحاسبة الإدارية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ١٩٩٤.
- ١٩- د. عصام الدين مصطفى محمد مصطفى، نموذج مقترح لاستخدام المواصفات كهدف للتكلفة في التخطيط الاستراتيجي للمنتجات الرأسمالية مع دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ١٩٩٧.
- ٢٠- د. عصام عبد المنعم أحمد، إستراتيجية احتواء التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الرابع، ١٩٩٦.
- ٢١- د. عماد سيد قطب، إطار مقترح لتخطيط تكاليف الجودة، المجلة العلمية لتجارة الأزهر، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد الثالث والعشرون، ١٩٩٨.

- ٢٢- د. فاروق جمعة عبد العال، المدخل المتكامل لتخفيض التكلفة ورقابة الجودة لريادة السوق التنافسي في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة- دراسة تطبيقية على نشاط الطباعة في إحدى المؤسسات الصحفية باستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، ٢٠٠١.
- ٢٣- د. فتحي رزق سالم السوافيري، إطار مقترح لتحليل العلاقة التوافقية بين خصائص معلومات أنظمة المحاسبة الإدارية وكل من نوع الإستراتيجية وبعض المتغيرات البيئية والتنظيمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، سبتمبر ١٩٩٩.
- ٢٤- د. محمد مصطفى أحمد الجبالي، دراسة تطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج تحقيقاً لأهداف التخطيط الإستراتيجي والتطور المستمر للمشروعات المتقدمة تكنولوجياً، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثاني، ١٩٩٧.
- ٢٥- ، نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، ملحق العدد الثالث، ١٩٩٨.
- ٢٦- ، التوجه نحو استخدام قواعد بيانات التكلفة في تحقيق مفاهيم التصميم في حدود تكلفة معينة واعتبارات نظم الإنتاج المرنة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ١٩٩٩.
- ٢٧- د. مصطفى نبيل علي الشامي، نظام المحاسبة الإدارية لتدعيم التخطيط الإستراتيجي لريادة سوق المنتج في ظل اقتصاديات السوق- دراسة نظرية ميدانية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، ٢٠٠٠.
- ٢٨- ، مدخل مقترح لقياس التكاليف على أساس المواصفات بهدف تحسين جودة الإنتاج وتخفيض التكلفة في ظل تطبيق اتفاقية الجات، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، ١٩٩٩.
- ٢٩- ، نموذج كمي لقياس تكلفة الجودة الشاملة لمواكبة تحرير التجارة ودعم الإستراتيجية التنافسية للمنشأة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، جامعة الزقازيق، العدد الأول، ١٩٩٩.

٣٠- د. نجاتي إبراهيم عبد العليم، استخدام التحليل الوظيفي للتكلفة في زيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة- دراسة نظرية وتطبيقية، مجلة

الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، جامعة الرقازيق، العدد الثاني، ١٩٩٨.

٣١- د. هادي محسن دعية، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية: الدخل المحاسبي في أسواق المنافسة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة

بينها، جامعة الرقازيق، ١٩٩٤.

(ج) الرسائل العلمية:

١- جلال محمد أبو الغيط، إطار فكري مقترح للمحاسبة الإدارية في ظل تطور الفكر المحاسبي والفكر الإداري، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية

التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، ٢٠٠١.

٢- سيف الإسلام محمود عبد المجيد، الإطار العلمي لنظام التكاليف في المنشآت الصناعية في ظل مفهوم إدارة التكلفة الشاملة، رسالة دكتوراه

في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠٠٢.

٣- محمد أحمد دسوقي، تطبيق منهج إدارة التكلفة لإغراض زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية- دراسة تطبيقية في الوحدات

الاقتصادية في جمهورية مصر العربية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٩.

٤- هاشم أحمد عطية، إطار مقترح لتطوير معلومات المحاسبة الإدارية وزيادة فاعلية دور المحاسب الإداري في اتخاذ القرارات، دراسة تطبيقية،

رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٧.

٥- هشام زغلول إبراهيم، تطور أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الحديثة، دراسة نظرية تطبيقية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية

التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٢٠٠٦.

(د) أخرى:

١- د. عبد الرحمن محمود عليان، المحاسبة عن الأداء في ظل المفاهيم المختلفة للرقابة، مؤتمر المحاسبة عن الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة،

الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية والمعهد المصري للمحاسبين، القاهرة، مايو ٢٠٠٠.

A) BOOKS:

- 1- Crosson, N., Managerial Accounting, McGraw- Hill, Inc., New York, 2002.
- 2- Drury, C. Management and Cost Accounting. 5th. Ed., New Zealand, Business Press, 2000.
- 3- Garrison, R.H. and Noreen, E.W., Managerial accounting, McGraw- Hill, Higher Education, Irwin, New York, 10th. Edition, 2003.
- 4- Hansen, D. R. and Mowen, M.M., Cost Management- Accounting and Control, Thomson, South- Western, United States, Fifth Edition, 2006.
- 5- Horngren, C.T., Dater, S.M. and Foster, G., Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 1 1th. Ed., Prentice- Hall, Upper Saddle River, 2003.
- 6- Jackson, S., Sawyers, R. and Jenkins, O., Managerial Accounting, A Focus on Ethical Decision Making. Thomson Higher Education, South-Western, Kanada, Fourth Edition, 2008.
- 7- Jones, F.L. and Rama, D.V., Accounting Information Systems: A Business Process Approach, U.S.A., Thomson South — Western, 2003.
- 8- Kaplan, RS. and Atkinson, A.A., Advanced Management Accounting, 5th. Ed., New Jersey, Prentice-Hall, Upper Saddle River, 1998.
- 9- Wilkinson, J.W. and Cerullo, M.J., Accounting Information Systems: Essential Concepts and Applications, 3rd.Ed., New York, John Wiley and Sons, Inc., 1997.

B) Periodicals:

- 1- Ansari, S, Bell, J. and Swenson, D., A Template For Implementing Target Costing, Cost Management, Sep/ Oct. 2006.

- 2- Banerjee, J. and Leoyd, A., Management Accountants and Information Technology, Management Accounting. Jan. 1995 .
- 3- Bhimani, A., Cost Management System Design: Balance and Organization knowledge, Cost Management. Vol. 18, Iss. 2, Mar/Apr.2004 .
- 4- Brausch, J.M., Beyond ABC: Target Costing for Profit Enhancement, Management Accounting. Nov. 1994.
- 5- Cooper, R. and Slagmulder, R., Strategic Cost Management: Introduction To Enterprise - Wide Cost Management, Management Accounting. Vol.80, Iss.2, Aug. 1998.
- 6- Cooper, R., The Changing of Management Accounting, Management Accounting, Mar. 1996.
- 7- Cooper, R. and Slagmulder, Cost Analysis Outside The Organization, Cost Management, Vol. 18, Iss.3, May / June 2004.
- 8- Gering, M., Activity Based Costing- Focusing On What Counts, Management Accounting. Feb. 1999.
- 9- Grant, V., Total Quality Challenges In The Management Accounting, Management Accounting, June 1995.
- 10- Innes , J., Management Accounting Trends, Management Accounting, May 1999.
- 11- Kumar, S., Agus, A. and Husain, N., Cost of Quality: The Hidden Costs, Total Quality Management, July 2000.
- 12- Matthews, S., The Change Role Of The Management Accountant and It's Implication For Qualification Development, Management Accounting, Sep. 1998 .
- 13- Michael, M, and Connolly, T., Practical Problems Of Implementing ABC, Accountancy. Jan. 1994.
- 14- Nixon, B. and Innes, J., Management Accountants and Design, Management Accounting, Vol.76, No 6, June 1998.
- 15- Pierce, B., Target Cost Management, Comprehensive Benchmarking For A Competitive Market, Accountancy, Ireland, vol.34, Iss.2, Apr.2002.

- 16- Searcy, D.L., Using Activity- Based Costing To Assess Channel Customer Profitability, Management Accounting, Vol.5,Iss.2,Winter 2004.
- 17- Shea , J. and kleinsorge, I., TQM: Are Cost Accountants Meeting The Challenge?, Management accounting , Apr. 1994.
- 18- Smith, M.M, Strategic Management Accounting : The Public Sector Challenge, Management Accounting, June 2000.
- 19- Walker, M, Attributed Based Costing For Decision Making, Management Accounting, June 1999.
- 20- Yoshikawa, T., Some Aspects Of The Japanese Approach To Management Accounting, Management Accounting Research, Vol.5 , No.3, Sep/Dec. 1997.

C) Others :

- 1 - International Federation of Accountant , The Role of Management Accounting In Emerging Team Approach To Work, International Management Accounting Study. Study 5, Financial and Management Accounting Committee, IF AC., Sep. 1995 .