

أوجه التقارب والاختلاف في ممارسات أنظمة محاسبة التسيير/التكلفة عبر الدول

أ /هوام جمعة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

جامعة عنابة

Résumé:

This paper summarizes and reviews research of product costing practices in Nations such as Europe, The United States and Japan. Research in which management accounting systems firms use, product costing, bases used to calculate overhead rates.

However, following the advent of the relevance lost and strategic cost management movements, and especially Activity-Based Costing.

There does seem to be emerging a certain homogeneity in management accounting practices throughout the world. Also management accounting practices-particularly terminology and techniques is converging across nations (at least that are affected by the global economy) and diverging across industries both within and between nations ..

المخلص:

تلخص هذه المقالة وجهات نظر أبحاث حول ممارسات محاسبة التسيير/ التكلفة في بعض الدول كأوروبا- أمريكا واليابان. أبحاث حول كيف تستعمل الشركات في هذه الدول أنظمة محاسبة التكلفة، أسس لحساب معدلات التكلفة الثابتة. لكن حدوث تغيير هام في الضياع المناسب وإستراتيجية تسيير التكلفة، وخصوصا التكلفة على أساس النشاط. يبدو أن هناك بدءا لانتشار تجانس في ممارسات محاسبة التسيير/ التكلفة عبر العالم. كذلك هناك تقارب في الممارسات عبر الدول (على الأقل تلك الشركات التي هي متأثرة بالاقتصاد العالمي) وهناك اختلاف عبر الصناعات داخل وبين الدول.

مقدمة:

شهدت العشرية الأخيرة من القرن الماضي تطورا هائلا في الأبحاث حول ممارسات محاسبة التسيير عامة ومحاسبة التكلفة خاصة، أرجعها Brierly (2001) (1) إلى ثلاثة عناصر أساسية :

1 - قبل التسعينيات من القرن الماضي كان هناك دليل ضئيل حول ممارسات محاسبة التسيير/ التكاليف، ومع ذلك، ظهر اعتقاد بأن هناك فجوة بين الممارسة والنظري في محاسبة التسيير/ التكاليف Scapens 1991 (2) وأن النظري أثر بشكل ضئيل على الممارسة Otley 1985 (3) و Edward 1990 (4) .

2 - التغييرات الجذرية التي حدثت في تكنولوجيا التصنيع خلال السنوات الأخيرة من القرن الماضي ولدت محيطا صناعيا جديدا مع زيادة التأكيد على النوعية للمنتوج، زيادة المنافسة العالمية، ظهور أنظمة معلومات مدمجة داخل المؤسسة من قبل شركات ال Software و Oracle والترويج عن تطورات محاسبة التكاليف، كانت الدافع لبعض الشركات في إعادة النظر في تصميم أنظمة محاسبة تكاليف الإنتاج مثل التكلفة على أساس النشاط Activity-Based Costing .

3 - هناك ترويج هائل في أواخر الثمانينات من القرن الماضي حول الانتقادات لممارسات محاسبة تكاليف الإنتاج التقليدية ولعل أكثرها شعبية تلك الصادرة عن R.Kaplan (84،85،88،90) و R.Cooper (87،90،98) و Johnson & Kaplan (87) حيث أنصبت آراؤهم حول طرق توزيع التكاليف المستعملة لكونها مبسطة مما جعل من تكاليف الإنتاج المحسوبة مشوهة .

كذلك معدلات المصاريف الغير مباشرة على أساس ساعات العمل مستعملة بشكل واسع، بالرغم من أن تكاليف العمل لم تعد تشكل جزءا هاما من التكاليف الكلية وأصبحت غير مناسبة كتكلفة موجهة لعدة مصاريف غير مباشرة .

هذه الانتقادات الموجهة لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية كانت من منظور تجربة أمريكية . لكن ظهر اهتمام في السنوات الأخيرة وجهة نظر أوروبية Bhimani 1996 (5) و Macintosh 1998 (6) وغيرهم. حيث أنصب جدالهم حول ممارسات محاسبة التسيير/التكاليف واعتبروا أنها ليست في أزمة، ولعل الاندماج الاقتصادي الأوروبي، تقليص الحواجز الوطنية، عولمة الشركات، زيادة توحيد ممارسات المحاسبة المالية وتكنولوجيا المعلومات المتقدمة ولد اهتماما حول مدى وضع أرضية مشتركة لممارسات محاسبة التسيير/ التكاليف، وهناك ميل نحو امكانية عولمتها، وفيما

إذا كان هناك تقارب في أنظمة محاسبة التسيير/التكاليف في مختلف الدول (1998 Shields) (7) Harisson & M.C Kinnon (1999) (8) .

لذلك ستمحور مقالتنا حول ممارسات محاسبة التسيير/ التكاليف في بعض الدول الأوروبية مثل (برطانيا، المانيا) والولايات المتحدة الأمريكية واليابان باعتبارهم مصدر التغيرات التي حدثت في ممارسات محاسبة التسيير/ التكاليف . ثم نقدم أوجه التقارب والاختلاف في الممارسات عبر دول العالم وأخيرا نقدم آراء بعض الباحثين في الميدان حول إمكانية عولمة محاسبة التسيير/التكاليف وما هي العوائق التي تحول دون تحقيق ذلك

ممارسات محاسبة التكاليف في بعض الدول :

في برطانيا:

1) الأنظمة المستخدمة، حسب Johnson& Kaplan 1987 (9) ، فإن المؤسسات الصناعية تحتاج إلى أنظمة لمحاسبة التكاليف تلبى ثلاثة أهداف :

- تقييم المخزون لأغراض المحاسبة المالية
- اتخاذ القرارات والتخطيط
- المراقبة وتقييم الأداء

ولتلبية هذه الأهداف الثلاث يتم الحصول على معلومات التكلفة بعدة طرق :

- أما باستعمال نظام محاسبي واحد لأغراض متعددة.
- أو باستعمال ثلاثة أنظمة محاسبية منفصلة.

وحسب Drury et Al 1993 (10) وجدا بأن معلومات محاسبة التسيير/ التكاليف تعد على أساس مشابه لمعلومات المحاسبة المالية. خصوصا وجدا بأن 20% من الشركات محل الدراسة تخصص التكاليف الثابتة للصنع بين تكلفة المنتجات المباعة والمخزون لكل المنتجات وليس المنتجات الفردية. بينما أغلبية الشركات تقيم لأغراض محاسبة التسيير باستعمال أساس التكلفة المستغرقة Absorption Costing Basis مخصص لمعايير المحاسبة المالية للمخزون والمنتجات قيد التشغيل .

وفي أبحاث متقدمة لDrury and Tayle 2000 (11) وجدا بأن 9% فقط من الوحدات الصناعية استعملت أنظمة منفصلة لتقييم المخزون وأخرى لاتخاذ القرارات.

2) أسس توزيع التكلفة، في بعض الشركات تم تبسيط عملية تخصيص التكاليف الثابتة في المرحلة الأولى وذلك بعدم تحميل التكاليف الثابتة للصنع إلى مراكز التكلفة بدلا، قاموا بحساب معدل تكلفة ثابت شامل للمصنع أو مجموعة من المصانع وهذا يقدم أساسا لتخصيص التكاليف الثابتة لكل المنتجات بغض النظر عن قسم الإنتاج الذي أنتجت فيه

. (12) 2000 Drury .

ففي العديد من الشركات تحمل التكاليف الثابتة على أساس ساعات العمل المباشر، في حين نجد أنه في الأدبيات لمحاسبة التسيير/ التكاليف أربع طرق لتحديد مستوى النشاط المشترك لحساب معدلات التكلفة الثابتة (أي الطاقة العادية، الطاقة العملية، الطاقة النظرية القصوى والطاقة المقدرة) Maguire and Heath (13) حيث أن معظم الشركات تستعمل الطاقة المقدرة لحساب معدلات التكلفة الثابتة. و الجدول الموالي يبين لنا استعمال معدلات التكلفة الثابتة على أساس ساعات العمل المباشرة في بريطانيا

النسبة %	الأساس المستعمل	الدراسة
40a	العمل المباشر	(89) management accounting
34	ساعات العمل المباشر	(89) Yoshikawa et Al
33	تكلفة العمل المباشر	(90) Murphy and Braund
54	العمل المباشر	(92) Nichols
57	العمل المباشر	(93) Drury et Al
68	العمل المباشر في الأقسام المؤتمتة	(94) Bromwich and Inoua
72	العمل المباشر في الأقسام غ مؤتمتة	
9،53	ساعات العمل المباشر	
1،23	تكلفة العمل المباشر	

(a) مع إدخال الشركات التي تستعمل ساعات العمل والآلة لتحديد معدلات التكلفة الثابتة ارتفعت النسبة إلى 65% .

ومع زيادة الأتمتة لعمليات الإنتاج تحولت بعض الشركات من حساب معدلات التكلفة الثابتة على أساس العمل إلى ساعات آلة Coates and Longden 1989 (14) وغيره وجدوا أن التكلفة الثابتة تحمل باستعمال أساس ساعة الآلة . وهكذا تم التحول من العمل المباشر إلى أسس متعددة (كساعة الآلة، قيمة المواد... الخ) .

في ألمانيا : محاسبة التكاليف أكاديميا، فان للاستعمال المزدوج لنظريات الإنتاج والتكاليف خاصيتين رئيسيتين لمفهوم محاسبة التكاليف الأكاديمي في ألمانيا 1992 (15) Nasuhi) حيث بين أن تطوير وظائف التكلفة على أساس نظريات الإنتاج قدم شروطاً للتصنيع مختلفة .

فنظام التكلفة الألماني يتصف بالمرونة في توفير أي معلومات عن التكلفة المطلوبة للتكيف مع المحيط الصناعي المتغير . وهناك فرق آخر هام يتمثل في توفير معلومات عن التكلفة بشكل مفصل حول الأنشطة الصناعية وغير الصناعية وهذا راجع إلى أن تصنيف مراكز التكلفة المتطور .

وميزة هامة في النظام الألماني تكمن في مرونته في استعمال مفاهيم تخصيص وتقييم لأغراض التكلفة تختلف عن تلك التي جاء بها نظام التكلفة على أساس النشاط، فالتكلفة هي مثل الأنشطة لأبد من ادخالها في تكاليف الأنشطة " كالاحتفاظ بالمخزون أو امتلاك الأصول الثابتة " 1990 Staubus (16) .

وميزة أخرى للنظام الألماني، تتمثل في معالجته لتكاليف البحث والتطوير كتكاليف مشروع ثابتة ومتغيرة .حيث تحمل التكاليف الثابتة بشكل غير مباشر الى مراكز التكلفة، بينما تحمل التكاليف الغير مباشرة إلى المشاريع الخاصة .

وأخيرا تحمل مصاريف البيع أو التصنيع الخاصة بمنتوج خاص مباشرة الى تلك المنتجات دون المرور بمراكز التكلفة، وان تكيفات نظام التكلفة مع المحيط المتغير تأثرت كثيرا باختيار أسس التخصيص أو موجهاً التكلفة عند تطبيق تكاليف الصنع المجمعة في مركز التكلفة الأولى الى المنتجات .

ففي حالة تعدد المنتجات يستعمل أكثر من موجه للتكلفة وفي حالة تعدد زمن الإقامة Set-up time لمنتجات مختلفة تستعمل ساعات الاعداد Set-up hours كموجه تكلفة ثانوي مع ساعة الآلة للعمليات العادية .

ان التحول من معدل عامل / الآلة لمختلف المنتجات على نفس الآلة أو الاستعمال الخاص لاداة لمنتجات مختلفة ممكن أن يؤدي الى معدلات موجهاً تكلفة متعددة 1989Kilger Multiple Cost Drivers (17) .

ان الفهم العام لنظام تكلفة الانتاج التقليدي الالمانى مع اعادة تحديد مراكز التكلفة واختيار موجهاً التكلفة، كما ذكرنا يساعد على معالجة كل المشاكل الناتجة عن التغيرات في المحيط الصناعي .

في الولايات المتحدة الأمريكية، النظام المستخدم هو نظام التكلفة الكاملة Full Price Costing، حيث توزع التكاليف على المنتجات باستعمال مقاييس بسيطة على أساس العمل المباشر أما التكاليف الثابتة فتوزع على مراكز التكلفة الى المنتجات على أساس العمل المباشر .

ويحسب معدل التكلفة لكل ساعة عمل مباشر بقسمة التكاليف على ساعات العمل المباشر المتوقعة أن تعمل في مراكز التكلفة خلال السنة المقبلة - على أساس تقديرات الانتاج .

في حين بعض الكتب الاكاديمية تقترح طرق توزيع متعددة الاسس 1954 (18) Laurence مثلا تستعمل المواد المباشرة كأساس للتوزيع اذا كانت التكاليف الغير مباشرة تتغير مع قيمة المواد مثل علاوة التأمين على المواد الأولية، وتستعمل ساعات

العمل المباشرة كأساس إذا كانت المصاريف الغير مباشرة لها علاقة مع زمن صنع المنتج... الخ .

أما ممارسات محاسبة التكلفة في الولايات المتحدة الأمريكية، فهي صعبة التحقق منها لعدم توفير بيانات من الواقع . في حين نجد أن 1951 Franklin (19) يصف نظاما متطورا استخدم في شركة لصناعة الجرارات لعدة سنوات، حيث يتم تخصيص التكاليف الغير مباشرة على أساس حوضين مختلفين تماما :

- تكلفة غير مباشرة تتعلق بالعمل
- تكلفة غير مباشرة تتعلق بالآلات .

أما Hatch (20) قبله وصف لنا نظام تكلفة مستعمل في مصنع للحديد، حيث تم تطوير معدلات تكلفة ثابتة على أسس متعددة... وغيرهما .

ويبدو أن ممارسات محاسبة التكلفة في الولايات المتحدة الأمريكية هي ضعيفة وهذا سيؤثر على اتخاذ القرار، وعلى بقاء الشركات في المحيط التنافسي .

في اليابان، فالانظمة المستخدمة لتحديدتكلفة المنتج هي ليست جديدة ومستعملة في الدول الغربية. بدلا فالشركات اليابانية وجهت جهودها التجديدية لتحليل التكلفة ومراقبة التكلفة باستعمال تقنية محاسبة تسيير فريدة من نوعها، التكلفة المستهدفة Target Costing، نظام الموازنة، هندسة/ وطرق تحريض الاداء (مثل Just In Time، Total Quality Cost) .

أما ممارسات محاسبة التكلفة، فان ادخال اجراءات وعمليات الائتمنة وضع تحديات أمام المحاسب . هذه التحديات أدرجت في الأدبيات Troxler (1990) (21) .

أما الاساس التقني لنظام محاسبة التكلفة فهو يتضمن على :

-تحديد تكلفة الانتاج

-جمع وتحليل التكلفة على أسس متعددة (هذه الاسس كانت محل اهتمام في الأدبيات

الأمريكية، استغلت من قبل الشركات اليابانية)

ولقد تم وضع العمل المباشر كعنصر متميز لتكلفة الانتاج وأسس تخصيص التكلفة

الثابتة .

مسألة رابعة لم تحض بالاهتمام في أمريكا، لكنها كانت محور النقاش في اليابان هي تكاليف Software . ولقد ساد هناك جدال في السنوات الماضية في اليابان حول استعمال نظام تكلفة واحد أم أنظمة متعددة للتكلفة ؟ نفس النقاش بدأ بالظهور مؤخرا في أمريكا Kaplan (22)، حيث اعترفت عدة شركات بأن أنظمة تكلفتها غير ملائمة للسوق التنافسي الحالي . وبعد الانتقادات التي وجهت الى العمل المباشر كأساس للتوزيع نجد من

بين الكتاب Brunton (23) يجادل بأنه لا بد من اعادة تقييم تخصيصات التكلفة على الاقل سنويا لضمان أن المنتجات حملت بالتكاليف المناسبة . ففي الشركات اليابانية، نجد أنها تستعمل الاسس التالية : العمل المباشر، العمل المباشر وساعات الة (لا تستعمل ساعات الة فقط لان الامتة ليست شاملة وانما جزئية) .

دليل التقارب في ممارسات محاسبة التسيير/ التكلفة :

ان التقارب الوطني لممارسات محاسبة التسيير/ التكلفة ليس بالجديد والامثلة التاريخية على ذلك كثيرة، ففي اليابان استعملت الشركات اليابانية قبل الحرب العالمية الثانية (ww2) تقنيات محاسبة التكلفة الالمانية وبعد الحرب استعملت التقنيات الامريكية لمحاسبة التكلفة .

والآن حدث العكس، فانسحاق التكلفة المستهدفة Target Costing من اليابان الى أمريكا وألمانيا وكذلك تأثيرات تقنيات محاسبة التكلفة الامريكية في كل من فرنسا وألمانيا في العشرينات من القرن الماضي 1920s استجابة الى الفرديزم Fordism والتايلوريزم Locke Taylorism 1984 (24)، فهي تشبه الى حد ما تطبيق التكلفة على أساس النشاط (ABC) اليوم من قبل الشركات الالمانية والفرنسية .

ففي داخل أوروبا، نجد هناك تأثيرات عبر الحدود لمحاسبة التسيير، مثلا تأثر محاسبة التكلفة في هولندا وأسكندنافيا بمحاسبة التكلفة الالمانية قبل WW2 وتأثرهما بمحاسبة التكلفة الامريكية بعد الحرب العالمية الثانية . ولعل الدليل المباشر الحالي حول مدى التقارب في ممارسات محاسبة التسيير/ التكلفة يتجلى في مناقشات التكلفة الجديدة ABC والمدى الذي انتشرت فيه مصطلحاتها وتقنياتها في هذه الدول 1996 (25) Bhimani . في حين قدم كل من Bernieller & yakhon (26) أدلة على تطبيق عدة تقنيات لتسيير التكلفة مثل التكلفة أساس النشاط، التكلفة أساس التسيير ودورة حياة المنتج ... الخ . هذه التقنيات مطبقة بشكل واسع في الولايات المتحدة الامريكية مستوردة من إنجلترا أو فرنسا. وهناك أدبيات حديثة تقارن التكلفة على أساس النشاط بمحاسبة التكلفة الالمانية على أنها تقنية أمريكية جديدة ولكنهما متطابقان في بعض التحليل .

أما 1997a (27) Geiser b يجادل بأن الشركات الالمانية بدأت في أواخر 1980s من تغيير في ممارسات تسيير تكلفتها لتدخل ABC & ABM من أمريكا والتكلفة المستهدفة TC من اليابان وذلك استجابة الى تقارب الاعمال والمحيط التنافسي الذي يواجه الشركات في هذه الدول مثلا نجد أن ألمانيا قد عدلت من نظام ABC ليلائم أنظمة التكلفة الكلية المستعملة (استعمال واسع لأحواض التكلفة) . ولعل سرعة أذخار التكلفة على أساس النشاط الى ألمانيا يعود الى أن هذا النظام أدمج مع SAP Software .

بينما Lebas 1996 (28) فهو ينقل دليلا على أن ABC هو مطبق بشكل واسع في فرنسا، لكن مع اختلاف كبير عبر الصناعات وهذا ما أكده Bescos 1995 (29) Mendosa بأن استعمال هذا النظام في فرنسا ضئيل وهذا يعود الى التشابه الكبير بين تقنية التكلفة الكلية التقليدية الفرنسية و تقنية التكلفة على أساس النشاط، لذلك فتطبيقه لم يحقق الاقليل من المكاسب .

وأخيرا قدم Birket 1998 (30) ستة قوى للتقارب الوطني نذكر منها على سبيل المثال :

1 - زيادة مستويات المنافسة بالنسبة الى عدة شركات ولد زيادة الطلب على التكلفة لتسيير الاداء.

2- وجود تكنولوجيا عملية متشابهة (مثل : Just In Time ، Target Pricing ect) .

3 - تجانس عالمي لتقافة محاسبة التسيير .

4 - زيادة الشركات الاستشارية العالمية التي تقدم خطأ كاملا من الخدمات المحاسبية ..الى غيرها من

القوى التي تساعد على التقارب الوطني في ممارسات محاسبة التسيير/ التكلفة.على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وغيرها .

امكانية عولمة ممارسات محاسبة التسيير/ التكلفة :

هذا يقودنا الى طرح السؤال التالي: هل هناك امكانية لعولمة ممارسات محاسبة التسيير/ التكلفة عبر العالم ؟ أم هناك حواجز تحول دون تحقيق ذلك ؟

من خلال التقارب في ممارسات محاسبة التسيير/ التكلفة في الدول الاوروبية يرى Sheridan 1998 (31) بأنها تميل الى الالتقاء على نموذج مشترك، وهو ما يسمى بالتمودج الامريكى والبعض الآخر ومنهم Bhimani 1996 (32) يرى بأمركة Americanization ممارسات محاسبة التسيير/ التكلفة في الدول الاوروبية .

فالامركة بدأت عندما حولت بعض الدول الاوروبية تمحورها من تكلفة المنتج الغير شرطية (تكلفة حقيقية مطلقة) الى تكاليف شرطية لقرارات التخطيط والرقابة في 1960s وتسارعت في استعمالها لمحاسبة التسيير الجديدة في بداية 1980s والتي حضيت بشعبية بواسطة Cooper&Kaplan .

ويضيف Sheridan قائلاً: أنا مستعد لان أعتقد بأن الشركات في معظم أنحاء العالم تواجه نفس العوائق والفرص بتزايد الفروق في التصميم التنظيمي لها، العمليات والممارسات - بما فيها محاسبة التسيير - سوف تتقلص .

فهذه العولمة سوف تشجع من قبل الشركات حول العالم والتي تعتمد على نفس الشركات الاستثنائية العالمية وتستأجر جامعيين لهم تأهيل جامعي متشابه في محاسبة التسيير، وهذا سيجعل الاعمال تطبق ممارسات محاسبة التسيير متشابهة (مثلا : ABC من الولايات المتحدة الامريكية ومقاييس الاداء من فرنسا و TC من اليابان) . هذه الممارسات سوف توفر حلول فعلية وفعالة للمشاكل التي تواجهها هذه الشركات حتى تحقق نجاحا في محيط الاعمال العالمي .

لكن يبقى السؤال مطروحا، هل هذه الممارسات العالمية الناشئة هي أفضل ممارسات، وتأثيرها على نجاح الاعمال هي عالمية أم مشروطة Universal or Contingent ؟

هذا ما سيجيب عليه الجزء الموالي .

قوى الاختلاف في ممارسات محاسبة التسيير / التكلفة

ان التقارب هو عملية حركية لاتنتهي بالضرورة الى ممارسات متطابقة لمحاسبة التسيير / التكلفة في كل الشركات، سوف يكون هناك اختلاف في الممارسات بسبب التغيرات في المخاطر والفرص التي تواجه الشركات حيث يعتقد Shields 1998 (33) بأن الفروق في الممارسة ستتقلص، ولكن سوف يكون هناك اختلاف متزايد عبر خطوط الصناعة في ممارسات محاسبة التسيير / التكلفة .

فهناك تغيير متزايد في الممارسة بين مجتمعات الصناعة وبين الصناعات داخل المجتمعات على سبيل المثال: التصنيع المتميز Discrete Manufacturing (كالسيارات، الصواريخ والالكترونيك...) والتصنيع المتقدم Advanced Manufacturing (كالأكل والزيت...) والخدمات (كالصيانة، الخدمات المالية، الصحة والنقل) .

فهي صناعات تختلف في طرق عديدة ولها تضمينات لمصطلح ممارسات محاسبة التسيير / التكلفة واستعمالها . هذه الاختلافات في الصناعات تتضمن توزيع الدخول، التكاليف، الاستثمارات عبر دورات حياة المنتج، طول دورات حياة المنتج، هياكل التكلفة، تنويع المنتج، توزيع التكاليف عبر سلسلة القيمة للصناعة، مرونة التسعير، الاستراتيجيات التنافسية... الخ .

هذه الاختلافات يتوقع انها تؤثر على طلب، تصميم واستعمال التكلفة الكاملة مقابل التكلفة المتغيرة، ان فالتقارب الوطني والاختلاف الصناعي في ممارسات محاسبة التسيير / التكلفة سوف يؤدي الى تغيرات في الممارسات حتى داخل الصناعة لان الشركات داخل صناعة عالمية سوف تشهد مشاكل تختلف وفرص في أوقات مختلفة وهذا سيجعل ممارسات محاسبة التسيير على الاقل تختلف مؤقتا . وأخيرا هناك مصدر اخر

للاختلاف في ممارسات محاسبة التسيير هو أن الشركات ستميل الى التجديد والمحاكاة في الجوهر (Action، Content) ، وفي البلاغة (Labels،Talk).

الخاتمة :

أردنا من خلال هذا المقال عرض بعض ممارسات محاسبة التسيير/ التكلفة عبر بعض الدول في العالم المتقدم . ولقد لمسنا من خلال هذا العرض الموجز التغيرات التي طرأت على ممارسات محاسبة التسيير/ التكلفة وهذا استجابة الى التغيرات التي حدثت في المحيط الصناعي (تكنولوجيا التصنيع) .

هذه التغيرات كانت الدافع لان تعيد بعض الشركات تصميم أنظمة محاسبة تكاليفها بما يتماشى والمحيط الجديد . فنجد أن محاسبة التسيير/ التكلفة من المنظور الاوروبي هي في اطر التغيير والتقارب من الممارسات العالمية، لكن هناك اختلاف في الصناعة. فالتقارب الوطني والاختلاف الصناعي في ممارسات محاسبة التسيير/ التكلفة سوف يؤدي الى تغيرات في الممارسات حتى داخل الصناعة لان الشركات داخل صناعة عالمية سوف تشهد مشاكل مختلفة وفرص في أوقات مختلفة وهذا سيؤدي الى ميل الشركات التجديد والمحاكات .

الهوامش

- 1) J .A.Brierly, Research into product costing practice, a European perspective. The European Accounting Review (2001), 10, 2, p215-256.
- 2) 3) 4) in Brierly (2001), op cit
- 5) Bhimani A, Management Accounting :European Perspective, Oxford, Oxford University Press, (ed) 1996
- 6) N.B.Macintosh, Management Accounting In Europe :aView From Canada, Management Accounting Research (1998), 9, p495-500
- 7) M.D.Shields, Management Accounting Practices in Europe :a Perspective from The States, Management Accountig Research (1998), 9, p501-513
- 8) Harrisson & M.C.Kinnon(1999) in Brierly (2001), op cit
- 9) Johnson & Kaplan (1987) in Brierly (2001), op cit
- 10) Drury et Al (1993) in Brierly (2001), op cit
- 11) Drury & Tayle (2000) in Brierly (2001), op cit
- 12) Drury (2000) in Brierly(2001), op cit
- 13) Maguire& Heath(1997) in Brierly (2001), op cit
- 14) Coates &Longden (1989) in Brierly (2001), op cit
- 15) Nashuhi .I.Bursal(1992), German Cost Accounting and The Changing Manufacturing Environment, Management Accountig Research, 3, p39-51
- 16) Staubus.G.J(1990), Activity Costing Twenty Years On, Management Accounting Research:1, p249-264
- 17) Kilger.W (1989) in Nashuhi.I.Bursal (1992), op cit
- 18) Laurence (1954), in P.Hozler&H.Norreklit, Some Thoughts on Cost counting Development in The United States, Management Accounting Research (1991):2, p3-13
- 19) Franklin (1951), in P.Hozler&H.Norreklit, op cit
- 20) Hatch, in P.Hozler&H.Norreklit, op cit
- 21) Troxler (1990), in P.Scarbrough, A .J.Nanni, JR&M.Sakurai, Japanese Management Accounting Practices and The Effects of Assembly and

-
- Process Automation, Management Accounting Research (1991):2, p27-46
- 22) R.S.Kaplan (1984), The Evolution Of Management Accounting, The Accounting Review, vol: 3
- 23) Brunton, in P.Scarbough, A.J.Nanni, JR&M.Sakurai, op cit.
- 24) Locke (1984), in M.D.Shields, Management Accounting Practices in Europe:a Perspective from The States, Management Accounting Research (1998):9, p501-513
- 25) Bhimani.A(1996), Management Accounting in Global European Corporations: Anglophone and Continental View Points, Management Accounting Research:6, p287-294
- 26) Bernieller&Yakhon, in M.d.Shields (1998), op cit
- 27) Gaiser.B(1997)a, b, German Cost Management Systems, Journal Of Cost Management: 11, p35-41, p41-45