



الموضوع:

مساهمة جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل البعد الإستراتيجي للمحاسبة

دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص محاسبة

الأستاذ المشرف:

د. إسماعين جوامع

إعداد الطالب:

عبد العالي منصر

أعضاء لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	مؤسسة الانتماء	الصّفة
01	د. الحاج عامر	أستاذ محاضر (أ)	جامعة بسكرة	رئيسا
02	د. جوامع إسماعين	أستاذ محاضر (أ)	جامعة بسكرة	مشرفا ومقررا
03	أ. د. دمدوم زكرياء	أستاذ تعليم عالي	جامعة الوادي	ممتحنا
04	أ. د. لقلطي لخضر	أستاذ تعليم عالي	جامعة المسيلة	ممتحنا
05	د. شنائي عبد الكريم	أستاذ محاضر (أ)	جامعة بسكرة	ممتحنا
06	د. بن رحمون سليم	أستاذ محاضر (أ)	جامعة بسكرة	ممتحنا





مهّما تجلت الكلمات وصفا فلن تقر إنصافا ...
ومهّما أفاضت المشاعر حبا فلن تنسج قدر الإمتنان وجميل العرفان ...
فالشكر محفوظ في باقات تقطر مسكاً ...
لكل من ساعدني على إنجاز الأطروحة وأذكر وقليل ما أذكر فيهم:
بداية وبعد الفضل والمنة من الله عز وجل على التوفيق والسديد ...
الشكر للمشرف على الأطروحة والذي كان له دور في إعداد الموضوع ورغبته
في التوسع أكثر وتقديم عمل أكثر تميزاً الأستاذ "جوامع إسماعين"
أجمل تحية لقبوله الاشراف وسعة باله ومساعدته الكبيرة، وتشجيعه المستمر
برغم كل الصعوبات، فقد كان الأستاذ، الأخ والصديق ...
كل الإمتنان والشكر للمساعدة الكبيرة التي حضيت بها في مجمل المؤسسات
الإقتصادية الجزائرية محل الدراسة من قبل موظفيها ...
والشكر إن تأخر في الكتابة فهو الأول من قلبي لكل الأصدقاء والأحباب
والمعارف الذين ساعدوني في توزيع الإستبيان في مختلف المؤسسات الجزائرية
رغم كل العراقيل والصعوبات ...
وكل الشكر للأساتذة المناقشين لقبولهم مناقشة هذه الأطروحة ...



إلى ...

كل أشياءي المفضلة .. ومعنى العمر في عمري ..
وميناء الأمن في وجلي ..
الشخص الوحيد الذي لا يعلى عليه شيء ..
أُمي (حفظها الله) ..

إلى ...

فقد العمر وحسرة الصغر .. ذكرى الكبر وفرقة القدر ..
لن ننساك .. حتى يفى العكاز بوعد المشيب ..
أبي (رحمه الله) ..

إلى ...

كل صاحب نية طيبة .. كلمة مشجعة .. يد مساعدة ..
أهلي .. أصدقائي .. أحبابي ..

إلى ...

تلك التي إنتظرت وقتها .. أبت أن تتفتح قبل وقتها .. ولا أن تشرق قبل
فجرها .. قد توارت في بئر يوسف .. وثقتي أن قافلة العزيز ستأتي عليها ..
أحلامي ..

منصر عبد العالي

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	متطلبات تنفيذ الإستراتيجيات التنافسية العامة	50
02	أهم الفروق بين الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومحاسبة التكاليف التقليدية	53
03	ملخص أطر المحاسبة الاستراتيجية	67
04	أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة المالية الإستراتيجية	98
05	أوجه الاختلاف بين البيانات والمعلومات	107
06	الاختلافات بين إطار القوائم المالية 1989 والإطار المفاهيمي (SFAC.2018)	160
07	مكونات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب الأطر المفاهيمية المختلفة	171
08	متطلبات وأهمية المعلومات المحاسبية لأغراض تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية	213
09	الفرق بين المحاسب التقليدي والمحاسب الاستراتيجي	241
10	إحصائيات توزيع الإستثمارات حسب الولايات والمؤسسات	263
11	إحصائيات الإستثمارات المقبولة	263
12	مقياس تحديد الأهمية النسبية وفقا لسلم "ليكرت"	268
13	تحليل معاملات الثبات والصدق لمخاور الاستبانة	271
14	صدق الإتساق الداخلي لعبارات محور جودة المعلومات المحاسبية	273
15	صدق الإتساق الداخلي لعبارات محور المحاسبة المالية الإستراتيجية	274
16	صدق الإتساق الداخلي لعبارات محور مشاركة المحاسبين	275
17	توزيع العينة حسب متغير الجنس (التكرارات والنسب المئوية)	276
18	توزيع العينة حسب متغير العمر (التكرارات والنسب المئوية)	277
19	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي أو المهني (التكرارات والنسب المئوية)	278
20	توزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة (التكرارات والنسب المئوية)	279
21	توزيع العينة حسب متغير الصفة الوظيفية (التكرارات والنسب المئوية)	280
22	مصنوفة الإرتباط بين متغيرات الدراسة	283
23	تحليل عبارات حول المحور الثاني حول جودة المعلومات المحاسبية	284
24	تحليل عبارات حول المحور الثاني حول المحاسبة المالية الإستراتيجية	285
25	تحليل عبارات حول المحور الثاني حول مشاركة المحاسبين	287
26	تحليل التباين للانحدار (ANOVA) للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الأولى	288

289	نتائج اختبار الفرضية الأولى	27
289	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الأولى	28
290	تحليل التباين للانحدار (ANOVA) للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الثانية	29
291	نتائج اختبار الفرضية الثانية	30
291	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الثانية	31
293	نتائج اختبار الفرضية الثالثة بإتباع نموذج (Baron & Kenny)	32
294	نتائج اختبار الفرضية الثالثة بإتباع نموذج (preacher & hayes)	33
298	نتائج إختبار تحليل المسار	34
298	مؤشرات المطابقة الخاصة بنموذج الدراسة	35
303	ملخص إختبار فرضيات الدراسة	36

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
26	الأبعاد الرئيسية للإستراتيجية	01
32	مستويات الإدارة الإستراتيجية	02
35	العناصر الأساسية لعملية الإدارة الإستراتيجية	03
56	محتوى بطاقة التقييم المتوازن للأداء	04
57	الإدارة الإستراتيجية كعملية مستمرة باستخدام بطاقة التقييم المتوازن للأداء	05
89	العوامل المؤثرة في المحاسبة الاستراتيجية	06
90	خصائص نموذج المحاسبة الاستراتيجية	07
92	مراحل تنظيم المحاسبة الإستراتيجية في المنظمات	08
94	العوامل المؤثرة على تنظيم المحاسبة الإستراتيجية	09
96	أنشطة (وظائف) المحاسبة المالية	10
19	العلاقة بين البيانات المحاسبية والمعلومات المحاسبية	11
114	العلاقة بين المنظمة ومستخدمي المعلومات المحاسبية	12
126	مكونات نظم المعلومات	13
131	النموذج العام لنظام المعلومات المحاسبية	14
135	النظم الفرعية لنظم المعلومات المحاسبية	15
159	الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية حسب الإطار المفاهيمي المشترك	16
160	الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية	17
175	معايير جودة المعلومات المحاسبية	18
156	مفهوم المعلومات المحاسبية الإستراتيجية	19
189	تدفق المعلومات المحاسبية حسب المستويات الإدارية	20
191	التوازن الإستراتيجي للمعلومات المحاسبية	21
197	أنواع المعلومات التي يتحتم على المنظمات الإهتمام بها	22
198	محتوى التقارير الاستراتيجية	23
200	جوانب التقارير الإستراتيجية للمنظمة	24
205	توجيه عملية المحاسبة المالية الإستراتيجية	25
210	البيئة الخارجية والداخلية التي تتفاعل معها المنظمة	26

226	مراحل المحاسبة المالية الإستراتيجية	27
242	دور المحاسب في توفير المعلومات المحاسبية	28
246	أثر أخلاقيات أعمال المحاسب على جودة المعلومات المحاسبية	29
252	مسار المعلومات المحاسبية للمحاسب الإستراتيجي	30
255	العوامل المؤثرة في مشاركة المحاسب في عملية المحاسبة المالية الإستراتيجية	31
277	رسم بياني لتوزيع العينة حسب متغير الجنس (الدوائر النسبية)	32
278	رسم بياني لتوزيع العينة حسب متغير العمر (الدوائر النسبية)	33
279	رسم بياني لتوزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي أو المهني (الدوائر النسبية)	34
280	رسم بياني لتوزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة (الدوائر النسبية)	35
281	رسم بياني لتوزيع العينة حسب متغير الصفة الوظيفية (الدوائر النسبية)	36
296	إختبار التأثيرات المعدلة جونسون نييمان (johnson-neyman)	37
297	نموذج تحليل المسار للدراسة	38

قائمة الملاحق

العنوان	الرقم
الإستبيان باللغة العربية	01
الإستبيان باللغة الأجنبية	02
قائمة المحكمين للإستبيان	03
عينة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية	04
نتائج تحليل الإستبيان	05

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز/الاختصار	المعنى باللغة الانجليزية	المعنى باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
ABC	Activity Based Costing	التكاليف على أساس الأنشطة
ABCM	Activity Based Cost Management System	نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
AIS	Accounting Information Systems	نظم المعلومات المحاسبية
BIAM	British Institute for Accounting and Management	المعهد البريطاني للمحاسبة والإدارة
BSC	Balanced Scorecard	بطاقة الأداء المتوازن
CIMA	Chartered Institute of Management Accountants	معهد تشارترد للمحاسبين الإداريين
ED	Exposure Draft	مسودة العرض
FASB	Financial Accounting Standard Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principals	المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	International Financial Reporting Statement	معايير الإبلاغ المالي الدولية
JIT	Just in Time	نظام الإنتاج في الوقت المحدد
SBA	Strategic Business Area	منطقة الأعمال الاستراتيجية
SBU	Strategic Business Unit	وحدات الأعمال الاستراتيجية
SCM	Strategic Cost Management	إدارة التكلفة الاستراتيجية
SFAC	Conceptual Framework for Financial Reporting	الإطار الفكري (المفاهيمي) للمحاسبة
SOWT	Strength, Weakness, Opportunity, and Threat	مصنوفة سوات
TQM	Total Quality Management	إدارة الجودة الشاملة

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات



فهرس المحتويات

<u>الصفحة</u>	<u>العنوان</u>
	الشكر والتقدير
	الإهداء
II	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
VII	قائمة الاختصارات والرموز
VIII	فهرس المحتويات
أ	مقدمة
22	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإستراتيجية
23	تمهيد الفصل الأول
24	المبحث الأول: الإدارة الإستراتيجية وعلاقتها بالمحاسبة
24	المطلب الأول: ماهية الإدارة الإستراتيجية
24	1- مفهوم الإستراتيجية
27	2- مفهوم الإدارة الإستراتيجية
30	3- مراحل تطور مفهوم الإدارة الإستراتيجية
31	4- مستويات الإدارة الإستراتيجية
33	5- أهمية الإدارة الإستراتيجية في المنظمات وتحدياتها
35	المطلب الثاني: عمليات الإدارة الإستراتيجية
36	1- التحليل الاستراتيجي (مرحلة التحليل البيئي)
38	2- صياغة الإستراتيجية (مرحلة التصميم)
42	3- تنفيذ الإستراتيجية (مرحلة التطبيق)
44	4- الرقابة الإستراتيجية (مرحلة التقييم والرقابة)
46	المطلب الثالث: الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية
46	1- مراحل تطور الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية
48	2- إتجاهات الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية

59	..... المبحث الثاني: المحاسبة الإستراتيجية في الأدب المحاسبي
59	..... المطلب الأول: الأطر الأساسية للمحاسبة الإستراتيجية
59	..... 1- المستوى الأول: البيئة المتكررة
60	..... 2- المستوى الثاني: البيئة المتوسعة
61	..... 3- المستوى الثالث: البيئة المتغيرة
63	..... 4- المستوى الرابع: البيئة المتقطعة (غير المستمرة)
65	..... 5- المستوى الخامس: البيئة المفاجئة
68	..... المطلب الثاني: وجهات النظر حول المحاسبة الإستراتيجية
68	..... 1- وجهات النظر التقليدية (النظرية التقليدية)
71	..... 2- وجهات النظر المؤسسية (النظرية المؤسسية)
72	..... 3- وجهات نظر التعلم التنظيمي (نظرية التعلم التنظيمي)
75	..... 4- وجهات النظر النقدية (المعارضين للمحاسبة الإستراتيجية)
78	..... المطلب الثالث: الركائز الأساسية للمحاسبة الإستراتيجية
78	..... 1- المحاسبة الإستراتيجية وإعادة تحديد مواقع المحاسبين
79	..... 2- المحاسبة الإستراتيجية كمتغير في تركيز المعلومات
82	..... المبحث الثالث: ماهية المحاسبة المالية الإستراتيجية
82	..... المطلب الأول: مفهوم ومتطلبات المحاسبة الإستراتيجية
82	..... 1- مفهوم المحاسبة الاستراتيجية
84	..... 2- مقومات وأهداف المحاسبة الإستراتيجية
86	..... 3- شروط تشكيل المحاسبة الاستراتيجية
87	..... 4- الحاجة لنظام المحاسبة الإستراتيجية
88	..... 5- الهيكل المفاهيمي للمحاسبة الاستراتيجية
92	..... 6- تنظيم المحاسبة الإستراتيجية
95	..... المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة المالية الإستراتيجية
99	..... المطلب الثالث: تطبيق المحاسبة المالية الإستراتيجية
99	..... 1- أهمية تطبيق المحاسبة المالية الإستراتيجية
100	..... 2- صعوبات تطبيق المحاسبة المالية الإستراتيجية
100	..... 3- أدوات تطبيق المحاسبة المالية الإستراتيجية
102	..... خلاص الفصل الأول

103	..... الفصل الثاني: المعلومات المحاسبية (الماهية، النظم والجودة)
104	..... تمهيد الفصل الثاني
105	..... المبحث الأول: ماهية المعلومات المحاسبية
105	..... المطلب الأول: مفهوم وشروط المعلومات المحاسبية
105	..... 1- البيانات والمعلومات
107	..... 2- تعريف المعلومات المحاسبية
108	..... 3- شروط المعلومات المحاسبية
109	..... المطلب الثاني: أهمية المعلومات المحاسبية ومستخدميهما
109	..... 1- أهمية المعلومات المحاسبية
112	..... 2- مستخدمو المعلومات المحاسبية
114	..... المطلب الثالث: تصنيف مصادر المعلومات المحاسبية ونقدها
114	..... 1- تصنيف المعلومات المحاسبية
117	..... 2- مصادر المعلومات المحاسبية
120	..... 3- الانتقادات الموجهة إلى المعلومات المحاسبية
122	..... المبحث الثاني: نظم المعلومات المحاسبية
122	..... المطلب الأول: ماهية نظم المعلومات
122	..... 1- مفهوم النظام وعناصره
124	..... 2- مفهوم نظم المعلومات
125	..... 3- مكونات (أنشطة) نظم المعلومات
126	..... 4- خصائص نظم المعلومات
127	..... 5- أهداف نظم المعلومات
128	..... المطلب الثاني: مفهوم نظم المعلومات المحاسبية، مكوناته وأهدافه
128	..... 1- مفهوم نظم المعلومات المحاسبية
130	..... 2- مكونات (أنشطة) نظم المعلومات المحاسبية
131	..... 3- أهداف نظم المعلومات المحاسبية
132	..... المطلب الثالث: تطوير فروع نظم المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيه
132	..... 1- النظم الفرعية لنظم المعلومات المحاسبية
136	..... 2- تطوير نظم المعلومات المحاسبية
143	..... 3- العوامل المؤثرة على نظم المعلومات المحاسبية

146	..... المبحث الثالث: جودة المعلومات المحاسبية
146	..... المطلب الأول: ماهية جودة المعلومات المحاسبية
147	..... 1- مفهوم جودة المعلومات المحاسبية
149	..... 2- أهمية جودة المعلومات المحاسبية
150	..... 3- متطلبات جودة المعلومات المحاسبية
152	..... 4- أهداف جودة المعلومات المحاسبية
152	..... المطلب الثاني: الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية
153	..... 1- مفهوم وأهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
154	..... 2- دراسة الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية
168	..... 3- تطبيق الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية
169	..... 4- قيود (محددات) الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية
174	..... المطلب الثالث: ضوابط تطبيق جودة المعلومات المحاسبية
174	..... 1- معايير تحقق جودة المعلومات المحاسبية
175	..... 2- معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية
177	..... 3- العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية
179	..... 4- معوقات تحقيق (مشاكل استخدام) جودة المعلومات المحاسبية
181	..... خلاص الفصل الثاني
182	..... الفصل الثالث: جودة المعلومات لتفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية بمشاركة المحاسبين
183	..... تمهيد الفصل الثالث
184	..... المبحث الأول: استخدام جودة المعلومات في المحاسبة المالية الإستراتيجية
184	..... المطلب الأول: البعد الإستراتيجي للمعلومات المحاسبية
184	..... 1- ماهية المعلومات المحاسبية الإستراتيجية
189	..... 2- القيمة الإستراتيجية للمعلومات المحاسبية
191	..... 3- التوازن الإستراتيجي للمعلومات المحاسبية
192	..... المطلب الثاني: المعلومات المحاسبية لتحقيق المحاسبة المالية الإستراتيجية
192	..... 1- مصادر المعلومات للمحاسبة المالية الإستراتيجية
194	..... 2- المعلومات المحاسبية لتوظيف أدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية

201	المطلب الثالث: جودة المعلومات لأغراض المحاسبة المالية الإستراتيجية
201	1- تأثير خصائص جودة المعلومات على المحاسبة المالية الإستراتيجية
204	2- جودة المعلومات لتوجيه المحاسبة المالية الإستراتيجية
209	المبحث الثاني: تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية
209	المطلب الأول: متطلبات تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية
209	1- متطلبات تحليل البيئة الخارجية والداخلية
213	2- متطلبات المعلومات المحاسبية لتفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية
216	المطلب الثاني: إجراءات تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية
216	1- القوائم المالية لتفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية
220	2- عيوب القوائم المالية لتفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية
222	3- مراحل تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية
228	المطلب الثالث: أدوار تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية
228	1- دور تفعيل المحاسبة الإستراتيجية في تحقيق الأهداف الإستراتيجية
230	2- دور تفعيل المحاسبة الإستراتيجية في دعم إتخاذ القرارات الإستراتيجية
231	3- دور تفعيل المحاسبة الإستراتيجية في تعزيز القدرة التنافسية
234	المبحث الثالث: مشاركة المحاسبين في جودة المعلومات والمحاسبة الإستراتيجية
234	المطلب الأول: مشاركة المحاسب بين النظرة التقليدية والإستراتيجية
234	1- المحاسب والنظرة التقليدية
237	2- المحاسب والنظرة الإستراتيجية (النظرة الحديثة)
242	المطلب الثاني: مشاركة المحاسب في جودة المعلومات المحاسبية
242	1- دور المحاسب في توفير المعلومات المحاسبية
243	2- أخلاقيات أعمال المحاسب
244	3- تفعيل دور المحاسب في جودة المعلومات المحاسبية من خلال أخلاقيات الأعمال
246	4- تأثير المحاسب على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية
249	المطلب الثالث: مشاركة المحاسب في تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية
249	1- تطور مهام المحاسب في ظل المحاسبة المالية الإستراتيجية
252	2- أبعاد مشاركة المحاسبين في تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية
253	3- العوامل المؤثرة في مشاركة المحاسبين في تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية
255	4- تطور مشاركة المحاسب في الأبعاد الأخرى للمنظمة
258	خلاصة الفصل الثالث

259	..... الفصل الرابع: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية
260	..... تمهيد الفصل الرابع
261	..... المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية
261	..... المطلب الأول: المنهجية العامة للدراسة
261	..... 1- مجتمع وعينة الدراسة
264	..... 2- حدود ومتغيرات الدراسة
265	..... 3- مصادر جمع البيانات
266	..... 4- إعداد إستمارة الإستبيان
270	..... المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة
270	..... 1- ثبات أداء الدراسة
272	..... 2- صدق أداة الدراسة
276	..... المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة
276	..... 1- الجنس
277	..... 2- العمر
278	..... 3- المؤهل العلمي أو المهني
279	..... 4- سنوات الخبرة
280	..... 5- الصفة الوظيفية
282	..... المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية
282	..... المطلب الأول: إختبار توزيع وإستقلالية المتغيرات
282	..... 1- إختبار التوزيع الطبيعي
283	..... 2- إختبار إستقلالية المتغيرات
284	..... المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة
284	..... 1- تحليل وتفسير عبارات المحور الثاني: جودة المعلومات المحاسبية
285	..... 2- تحليل وتفسير عبارات المحور الثالث: المحاسبة المالية الإستراتيجية
286	..... 3- تحليل وتفسير عبارات المحور الرابع: جودة المعلومات المحاسبية
288	..... المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة
288	..... 1- اختبار الفرضية الأولى
290	..... 2- اختبار الفرضية الثانية
292	..... 3- اختبار الفرضية الثالثة
297	..... 4- تقييم النموذج الهيكلي (البناي) للدراسة

301	..... خلاصة الفصل الرابع
302	..... خاتمة
310	..... قائمة المراجع
334	..... الملاحق
XVI	..... الملخص

مقدمة

مقدمة



مقدمة

شهدت بيئة الأعمال على مدار العقود الماضية تحديات كثيرة نتيجة التغيرات والتطورات العديدة المتسارعة والمتلاحقة، جعلت منها بيئة كثيرة التعقيد وشديدة التنافس، أثرت على المنظمات فلم تعد بأساليبها ووسائلها الإدارية التقليدية قادرة على مواجهة التحديات للحفاظ على بقائها، نموها، وتميزها وتنافسيتها.

وقد أدت هذه التحديات إلى توجه المنظمات للإهتمام بمدخل الإدارة الاستراتيجية، بإعتباره المدخل المناسب لتحقيق أهدافها وتطبيق إستراتيجياتها، من خلال التعرف وتحليل البيئة الخارجية للمنظمة فضلا عن معرفة قدراتها الداخلية (السلبية والايجابية)، لبيان قدرتها على مواجهة تلك التغيرات، والذي يتطلب التركيز على النواحي التشغيلية التقليدية والتركيز على النواحي الإستراتيجية، ودعم هذا المدخل من خلال الإهتمام بالجانب المحاسبي بصفة خاصة، حيث لم تعد مهنة المحاسبة مجرد تسجيل العمليات المالية في السجلات والدفاتر المحاسبية وإنما تطور دورها إلى توفير المعلومات الملائمة للأطراف المستفيدة منها من أجل اتخاذ القرار وعلى مختلف المستويات.

ومن هنا فقد ظهرت عديد المحاولات في مجال الفكر المحاسبي لتطوير المحاسبة، ومن أبرز تلك المحاولات محاولة الربط بين المحاسبة والإدارة الاستراتيجية ما أطلق عليه مصطلح "المحاسبة الاستراتيجية" أو المحاسبة لتحقيق الوضع الإستراتيجي، حيث كان الهدف من هذا الربط هو توجيه المعلومات المحاسبية واستخدامها لتحقيق أهداف الإدارة الإستراتيجية، على أساس أنها المجال الذي يوضح كيفية إنعكاس أساليب الإدارة الإستراتيجية على المعلومات التي تسعى المحاسبة لتوفيرها لتلائم مع الإحتياجات الجديدة للإدارة.

حيث كان الإتجاه المحاسبي عند الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية في التركيز على المحاسبة الإدارية وربطها بالإدارة الإستراتيجية والتوصل إلى أدوات وأساليب محاسبية تتصف بالإستراتيجية تتجاوز التوجه الداخلي للمحاسبة الإدارية التقليدية، وخروجاً عن هذا الإتجاه حاول بعضهم الربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية في نطاق أطلقوا عليه "المحاسبة المالية الإستراتيجية"، حيث ركز هذا الإتجاه على أن المحاسبة الإستراتيجية هي محاسبة مالية إستراتيجية بسبب نظرتها الشمولية وربطها بالمعلومات المحاسبية والأهداف العليا للمنظمة، بإعتبارها شكل متطور تتعدى فيه الأحداث الماضية وتدخل في مجال التوقع المستقبلي عن طريق موائمة المعلومات المحاسبية التي توفرها المحاسبة المالية التقليدية وتحليلها وصياغتها بأسلوب إستراتيجي، بهدف توفير معلومات محاسبية إستراتيجية بالمزج بين التحليل الإستراتيجي والنسب المالية من خلال مخرجات النظام المحاسبي من قوائم وتقارير مالية باستخدام مجموعة من الأدوات والأساليب التي تعتمد على المعلومات المحاسبية بهدف قياسها وتحليلها وصياغتها بمنظور محاسبي إستراتيجي، كون المحاسبة المالية التقليدية في وضعها الحالي لا تلي كافة إحتياجات المنظمة لانصباب تركيزها على النواحي التشغيلية التي غالباً ما تكون لفترة مالية واحدة دون التركيز بالقدر الكافي على البعد الإستراتيجي الحالي والمتوقع.

فالمصدر الأساسي لتفعيل عملية المحاسبة المالية الإستراتيجية هو الإعتماد على المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم والتقارير المالية، هذه الأخيرة تنطوي على عرض معلومات كمية ووصفية فعلية وتنبؤية لكنها تبقى معلومات غير كافية في حد ذاتها لتفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية وتحقيق أهدافها، وبالتالي يجب ربطها بالمزيد من المعلومات التي تخدم أغراض التحليل الإستراتيجي والتي غالبا يتم الحصول عليها من أطراف أخرى كإدارة التسويق وإدارة الإنتاج وغيرها. ومن أجل تحقيق هذا الربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية، وبيان الأبعاد الإستراتيجية للمحاسبة المالية والتطرق إلى أهم الأدوات التي تجعل منها محاسبة مالية تتجاوز المفهوم التقليدي لها لتدخل بمفهوم إستراتيجي وبالتالي تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية، فقد طرحت عديد التساؤلات حول الأهمية التي تقدمها المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية المنشورة، وكيف يمكن التوصل إلى معلومات تتصف بالإستراتيجية تتجاوز التوجه الداخلي إلى توجه خارجي وإستراتيجي، لتكون ضرورة المطالبة بتغيير طبيعة تلك المعلومات المحاسبية والتي يجب أن تتصف بالجودة.

فحتى تكون المعلومات المحاسبية ذات جودة ومفيدة لقارئها ومستخدميها لا بد وأن تتوفر فيها خصائص نوعية، فهذه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تعتبر من أبرز مقومات الإطار الفكري (المفاهيمي) للمحاسبة المالية، حيث حظي هذا المفهوم باهتمام كبير من طرف المنظمات والهيئات المهنية والجمعيات المحاسبية المتخصصة، وبذلت محاولات عديدة لتحديد هذه الخصائص التي يلزم توفرها، أين قسمت إلى خصائص رئيسية وأخرى معززة اعتمادا على كيفية تأثيرها على فائدة المعلومات المحاسبية، وبغض النظر عن هذا التصنيف فكل ميزة تساهم في فائدة المعلومات المحاسبية، عدم توفرها أو توفر البعض منها قد يؤثر على جودة المعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المالية، فهذه الخصائص تشكل معايير أساسية للاسترشاد بها في الحكم على مدى جودة تلك المعلومات وفي ضوء مجموعة من المعايير والطرق والأساليب المحاسبية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.

ومن جهة أخرى الدور الذي يؤديه المحاسبون من أجل تحقيق أهداف المنظمة من خلال موقعهم فيها والمهارات التي يجب أن يمتلكوها، وهذا التطور يمثل تغيرا أساسيا في دور المحاسب التقليدي ليكون إستراتيجيا أكثر، حيث أثير كثيرا النقاش حول الدرجة التي يمكن للمحاسبين من خلالها المشاركة بنشاط المنظمة ومن ثم الاستفادة في تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية، وعدم إقتصار دورهم على مجرد توفير المعلومات وإنما لصيبحوا أعضاء مشاركين وفاعلين في عملية الإدارة الإستراتيجية، من خلال تغييرات في دورهم ومهام التقليدية في الجوانب الخاصة بالتحليل والصياغة والتخطيط وتقييم النتائج، إلى مشاركة أكثر ليتصل عملهم بمختلف جوانب عمليات المنظمة الحديثة بإستيفاء وتلبية المهام الجديدة ذات البعد الإستراتيجي من خلال الانتقال إلى الأدوار الإستراتيجية والفعالة في القدرة على صياغة إستراتيجية المنظمة وترجمتها، مما ينعكس أثرها على دور ومشاركة المحاسبين.

● مشكلة الدراسة

تدور مشكلة الدراسة حول دراسة مساهمة جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل البعد الاستراتيجي للمحاسبة في المؤسسات الاقتصادية، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي الآتي:

- ما مدى مساهمة جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل البعد الاستراتيجي للمحاسبة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

● الأسئلة الفرعية

- كيف تتحقق جودة المعلومات المحاسبية؟ وما هي أهم خصائصها النوعية؟
- ما المقصود بالمحاسبة المالية الإستراتيجية؟ وما هي أهم أدواتها؟ وكيف يمكن تفعيلها؟
- كيف يساهم المحاسبون في التأثير على جودة المعلومات المحاسبية وتوجيه المحاسبة المالية الإستراتيجية؟
- هل هناك علاقة تأثير بين جودة المعلومات المحاسبية والمحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
- هل هناك علاقة تأثير بين مشاركة المحاسبين والمحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
- هل هناك علاقة تأثير لمشاركة المحاسبين في العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والمحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

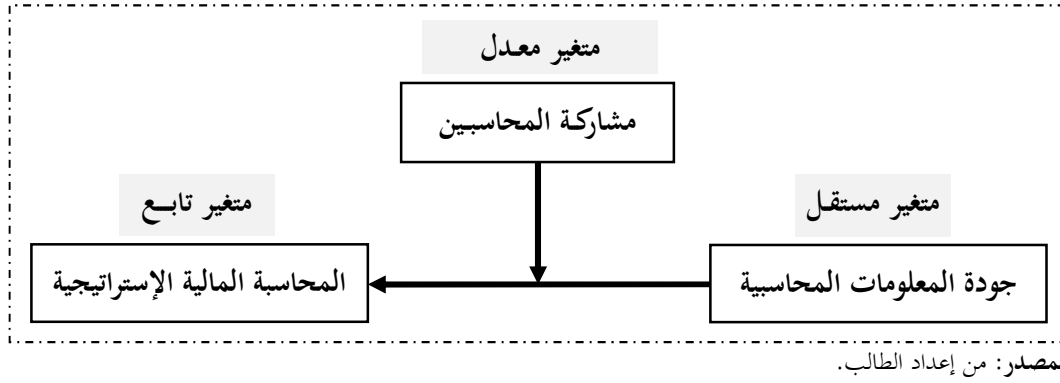
● فرضيات الدراسة

- الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($Sig \leq 0.05$) لجودة المعلومات المحاسبية على المحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- الفرضية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($Sig \leq 0.05$) لمشاركة المحاسبين على المحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- الفرضية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($Sig \leq 0.05$) لمشاركة المحاسبين في تعديل تأثير جودة المعلومات المحاسبية على المحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

• نموذج الدراسة (متغيرات الدراسة)

إن توضيح أبعاد المشكلة وتحقيق أهدافها تتطلب بناء نموذج إفتراضي يعكس طبيعة العلاقات بين المتغيرات المبحوثة، والشكل الموالي يوضح نموذج الدراسة الإفتراضي:

الشكل رقم (01): نموذج متغيرات الدراسة



• أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في بيان مساهمة جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل البعد الاستراتيجي للمحاسبة المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمشاركة المحاسبين في تعزيز هذه العلاقة التفاعلية، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال:

- تحليل الإتجاهات المختلفة في الأدب المحاسبي لدمج مجالي المحاسبة والإدارة الإستراتيجية؛
- إلقاء الضوء على المحاسبة الإستراتيجية بصفة عامة والمحاسبة المالية الإستراتيجية بصفة خاصة على اعتبارها المجال الذي يربط بين المحاسبة المالية من جهة والإدارة الإستراتيجية من جهة أخرى؛
- إبراز المحاسبة المالية الإستراتيجية وأهميتها وإستخدامها من قبل بما يمكنها من تحقيق أهدافها وأداء مهامها في نطاق استراتيجي؛
- تناول الإطار المفاهيمي لجودة المعلومات المحاسبية بأهم خصائصها النوعية ودورها في وتوجيه المحاسبة المالية الإستراتيجية من خلال استخدام المعلومات المحاسبية في توظيف أدواتها وتفعيل مراحلها؛
- التعرف على الدور الإستراتيجي للمحاسب من مجرد موفر للمعلومات المحاسبية إلى اعتباره عضوا مشاركا وفاعلا في عملية الإدارة الإستراتيجية من خلال تأثيره في جودة المعلومات المحاسبية وتطوير مهامه في ظل المحاسبة المالية الإستراتيجية؛
- توجيه مديري المؤسسات الجزائرية إلى تبني البعد الإستراتيجي للمحاسبة وإعادة النظر في تعزيز دور ومشاركة المحاسبين في المؤسسات تزامنا مع الإصلاحات المحاسبية الحاصلة في الجزائر، لمساعدتهم في إتخاذ مختلف القرارات من خلال تطوير وتعديل النظم بمجموعة من مفاهيم وأدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية.

• أهمية الدراسة

- تستمد الدراسة أهميتها بتناولها موضوع المحاسبة المالية الإستراتيجية كإتجاه محاسبي جديد، من خلال:
- التعرف على أثر جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية وبمشاركة المحاسبين من مجرد معدي للمعلومات المحاسبية إلى مساهمين في عملية الإدارة الإستراتيجية للمؤسسة؛
 - بيان الأبعاد الإستراتيجية للمحاسبة المالية والتطرق إلى الأدوات والمراحل التي تجعل منها محاسبة مالية تتجاوز المفهوم التقليدي لتدخل المفهوم الاستراتيجي عن طريق موائمة المعلومات المحاسبية التي توفرها المحاسبة التقليدية وتحليلها وصياغتها بأسلوب استراتيجي؛
 - دراسة دور المحاسبين من خلال تحديد مهامهم الإستراتيجية في التأثير على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية وتوجيه عملية المحاسبة المالية الإستراتيجية وتطوير مشاركتهم في الأبعاد الأخرى للمؤسسة؛
 - الخروج بتصورات عن أهمية تفعيل البعد المحاسبي الإستراتيجي والذي من شأنه أن يساهم في تحديد توجهات المؤسسات الإقتصادية وتزويدها بالمعلومات الإستراتيجية التي تعطي مؤشرات ملائمة في تحسين وتعزيز الوضع الحالي من خلال تكوين نظرة شاملة عن الوضع الحالي والمستقبلي.

• منهج الدراسة

قبل الحديث عن المنهجية التي سيتم إتباعها في هذه الأطروحة، سيتم توصيف أسلوب الكتابة والتهميش المتبع حيث تم الإعتماد بشكل كلي في تسلسل هذه الأطروحة على أسلوب كايت ل. تيرابيان (Kate L. TURABIAN)، في كتابها "دليل كتابة الأوراق البحثية، الأطروحات والمقالات"، (A Manual for Writers of Term Papers, Theses, and Dissertations)، الطبعة السابعة، والذي هو مصمم خصيصا لتقديم أوراق رسمية، وأطروحات في العلوم الإنسانية، والإجتماعية وكذا الطبيعية، وهذا الأسلوب سوف يجده المتصفح لهذه الأطروحة في كل من تصميم خطة البحث، وترتيب عناصرها وكذا طريقة التهميش المتبعة والتي يعتقد أنها لا تختلف كثيرا على باقي الطرق المنهجية المتبعة في كتابة مثل هذه الأعمال العلمية.

أما بخصوص المنهج المتبع ورغبة في بلوغ تطلعات الدراسة والإجابة عن إشكالية الدراسة تمت الاستعانة بمجموعة من المناهج، حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع البيانات والحقائق التي تتعلق بطبيعة الموضوع وتحليلها دون إغفال احتياج الدراسة للمنهج التاريخي لمحاولة حصر وشرح وتوضيح التطور التاريخي ووجهات النظر حول "المحاسبة الإستراتيجية" في جانبها النظري وكذا مختلف المفاهيم التي تدور حولها ومحاولة حصر مختلف المفردات النظرية التي تساعد على إنجاز دراسة تطبيقية تتناسب والإشكالية المطروحة، وأما في الجانب التطبيقي فقد تم اللجوء إلى منهج دراسة الحالة الذي يعتمد بالخصوص على استخدام الاستبيان والأدوات الإحصائية المساعدة على تحليله.

• أسباب اختيار الموضوع

هناك عدة أسباب كانت وراء اختيار الموضوع منها ما يرجع لاعتبارات ذاتية وأخرى موضوعية، ويمكن إيجازها في:

❖ المبررات الذاتية

- الاهتمام الشخصي بالمجال المحاسبي والبحث عن نوع جديد من الدراسات المحاسبية؛
- إختيار موضوع يطرح تساؤلات في الشقين النظري والميداني؛
- محاولة أخذ فكرة وتوسيع المعارف عن المحاسبة للأغراض الإستراتيجية؛
- إثراء المعرفة حول إمكانية الربط بين مجالي المحاسبة والإدارة الإستراتيجية؛

❖ المبررات الموضوعية

- كون الدراسة من المواضيع الجديدة المطروحة على الساحة المحاسبية والمهنية؛
- التوقيت الزمني المتوافق مع الإصلاحات المحاسبية المستمرة في الجزائر؛
- تقديم معلومات معرفية عن المحاسبة الإستراتيجية وسبل تطبيقها وتعزيزها في المؤسسات؛
- محاولة إثراء المكتبة الجامعية بموضوع يتوافق إعداده بين مجالي المحاسبة والإدارة؛
- التطرق إلى هذا الموضوع يعد دراسة تمهيدية أولية شاملة بإعطاء نظرة توضيحية له قد يفتح مجال البحث أمام المهتمين به مستقبلا بأكثر تفصيل وتعمق.

• الحدود الزمانية والمكانية للدراسة

شمل إجراء موضوع الدراسة جانبين:

❖ الحدود الزمنية

- مرحلة إعداد الجانب النظري من بداية جانفي 2018 إلى نهاية جوان 2021؛
- مرحلة إعداد الجانب التطبيقي من بداية فيفري 2021 إلى نهاية أكتوبر 2021.

❖ الحدود المكانية

- شمل مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بلغت 28 مؤسسة ضمن 09 ولايات.

• خطة الدراسة

قصد الإمام بالموضوع وحصر الجوانب المدرجة فيه من النظرية إلى التطبيقية، فقد تمت الاستعانة بجملة من المراجع المتنوعة، تم على أساسها بناء خطة تتكون من أربعة فصول، كل فصل بثلاث مباحث، فالخطة كانت كالآتي:

- **الفصل الأول:** تضمن إطار مفاهيمي شامل للمحاسبة الإستراتيجية بداية بالمبحث الأول الذي مثل مدخلا نظريا بحثا عن الإدارة الإستراتيجية من خلال عرض ماهيتها (المفهوم، التطور، المستويات، الأهمية

والتحديات) ثم تناول عمليات الإدارة الإستراتيجية والتي شملت بالأساسا مراحلها الأربعة، ومن ثم الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية من خلال عرض مراحل تطور الربط وأهم اتجاهات كمطلب أخير يمثل تقدم وازدواج للمبحث الثاني، وهذا الأخير خصص بجانب المحاسبة الإستراتيجية في الأدب المحاسبي بمعالجة اهم الأطر الأساسية للمحاسبة الإستراتيجية من خلال إبراز مستويات الاضطراب (التغيرات) في البيئة المحيطة بالمنظمة، ثم أهم وجهات النظر حول المحاسبة الإستراتيجية (التقليدية، المؤسسية، التعلم التنظيمي والنقدية) وفي المطلب الثالث لابرز الركائز الأساسية لقيام المحاسبة الإستراتيجية والتي شملت جانبي إعادة تحديد مواقع المحاسبين وتغيير في تركيز المعلومات الموجهة في المنظمة، أما المبحث الثالث فقد خصص لاتجاه الربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية أو ما أطلق عليه مصطلح المحاسبة المالية الإستراتيجية كإطاهر مفاهيمي يشمل مفهوم ومتطلبات المحاسبة الإستراتيجية ذكر فيه بالعد لا الحصر (التعريف، الخصائص، المقومات والأهداف، تنظيم المحاسبة الإستراتيجية والعوامل المؤثرة فيها)، وكذلك في المطلب الثاني عرض مفهوم المحاسبة المالية الإستراتيجية واهم الاتجاهات في تعريفها، اما المطلب الأخير فكان لتطبيق المحاسبة المالية الإستراتيجية من خلال توضيح أهمية وصعوبات التطبيق أو الأدوات في ذلك؛

- **الفصل الثاني:** خصص لتناول المعلومات المحاسبية من ثلاث جوانب (الماهية، النظم والجودة) وقد خصص مبحث لكل جانب، فكان المبحث الأول حول ماهية المعلومات المحاسبية بدراسة المفهوم بذكر الفرق بين البيانات والمعلومات وشروط المعلومات المحاسبية، ومطلب ثاني حول أهمية المعلومات المحاسبية وأهم مستخدميها واخيرا معايير تصنيف المعلومات المحاسبية وذكر الانتقادات الموجهة للمعلومات المحاسبية، أما المبحث الثاني خصص لنظم المعلومات بصفة عامة بالتطرق لماهيتها (مفهوم النظام وعناصره، تعريف، خصائص، أهداف ومكونات نظم المعلومات) والمطلب الثاني عن مفهوم نظم المعلومات المحاسبية، مكوناته وأهدافه، وأخيرا التطرق للنظم الفرعية لنظم المعلومات المحاسبية وتطويرها والعوامل المؤثرة فيها، أما المبحث الثالث الذي تم التفصيل فيه حول جودة المعلومات المحاسبية حيث شمل ماهية جودة المعلومات المحاسبية بالتركيز على (المفهوم، الأهمية، الأهداف والمتطلبات)، والمطلب الثاني للتفصيل في الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية من خلال مفهوم وأهمية تلك الخصائص ودراسة لأهم دراسة الخصائص النوعية الأساسية وتعزيزية منها وفق الإطار المفاهيمي المشترك ومن ثم تطبيق هذه الخصائص وأهم القيود التي تضبطها، وفي المطلب الثالث والأخير تناول ضوابط تطبيق جودة المعلومات المحاسبية من معايير قياس وتحقق الجودة، أهم العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية ومعوقات تحقيقها؛

- **الفصل الثالث:** جاء كيربط بين متغيرات الدراسة وتوضيح التأثير جودة المعلومات المحاسبية على تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية بمشاركة المحاسبين، من خلال ثلاثة مباحث جاء الأول منها لتناول إستخدام

المعلومات المحاسبية في المحاسبة المالية الإستراتيجية من خلال دراسة البعد الإستراتيجي للمعلومات المحاسبية أي المعلومات المحاسبية الإستراتيجية (المفهوم، الأهمية، المحتوى، القيمة والتوازن الإستراتيجيين)، وكذا دور المعلومات المحاسبية في تحقيق المحاسبة المالية الإستراتيجية بذكر أهم مصادر المعلومات للمحاسبة المالية الإستراتيجية وأهم القوائم المالية لأغراض المحاسبة المالية الإستراتيجية، وكمطلب أخير تم تفصيل تأثير استخدام المعلومات المحاسبية على توظيف أدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية (أدوات الرصد، التخطيط وصنع القرار، الرقابة)، أما المبحث الثاني كمحاولة دراسة أغراض جودة المعلومات المحاسبية لتفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية بعرض مطلب عن أثر جودة المعلومات المحاسبية على المحاسبة المالية الإستراتيجية من جهة أثر الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية ودور جودة المعلومات المحاسبية في توجيه عملية المحاسبة المالية الإستراتيجية، ومطلب ثاني عن متطلبات ومراحل تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية بتحليل البيئة الخارجية والداخلية للمنظمة ومتطلبات المعلومات المحاسبية لتفعيل للمحاسبة المالية الإستراتيجية ومراحل تفعيلها، وكختام للمبحث تم في المطلب الثالث تناول أهم الأدوار الإستراتيجية للمحاسبة المالية الإستراتيجية في تحقيق الأهداف الإستراتيجية ودعم إتخاذ القرارات الإستراتيجية وتعزيز القدرة التنافسية، أما المبحث الثالث والأخير خصص لضبط مشاركة المحاسبين في جودة المعلومات المحاسبية والمحاسبة المالية الإستراتيجية من خلال التطرق لأهم أدوار مشاركة المحاسبين بين النظرة التقليدية والحديثة (الإستراتيجية) وبرز مفهوم المحاسب الإستراتيجي وأهم أدواره، أما المطلب الثاني جاء لتناول مشاركة المحاسب في جودة المعلومات المحاسبية من خلال أخلاقيات الأعمال، وفي المطلب الأخير خصص لتأثير مشاركة المحاسب في تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية بتعدد مهام المحاسب في ظل المحاسبة المالية الإستراتيجية وأبعاد وعوامل المؤثرة في مشاركته وأخيرا تطور مشاركته في الأبعاد الأخرى للمنظمة؛

- **الفصل الرابع:** خصص كدراسة ميدانية لمجموعة مؤسسات إقتصادية في مختلف الولايات، من خلال مبحثين جاء الأول بتقديم أهم الإجراءات العامة للدراسة الميدانية بمطلب أول شمل المنهجية العامة للدراسة بتناول مجتمع، عينة، حدود، متغيرات ومصادر الدراسة وأهم خطوات إعداد إستمارة الإستبيان والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليله، ومطلب ثاني حول ثبات وصدق أداة الدراسة باستعمال أهم المعاملات في ذلك، ومطلب أخير لتحليل للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة المتعلقة بالمعلومات الشخصية والوظيفية أما المبحث الثاني فكان مخصصا لتحليل وتفسير أهم نتائج الدراسة الميدانية، من خلال إختبار توزيع وإستقلالية المتغيرات في المطلب الأول، وعرض وتحليل نتائج الدراسة في مطلب ثاني بتحليل وصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات التي يتضمنها الإستبيان المقدم لهم، وفي المطلب الثالث لإختبار مدى صحة فرضيات الدراسة وتقييم النموذج الهيكلي للدراسة.

• الدراسات السابقة

من أجل إنجاز الدراسة، تم الإطلاع على مجموعة دراسات سابقة ونتائجها بالرغم من قلتها التي تناولت موضوع البعد الإستراتيجي للمحاسبة، والتي بينت بعض الجوانب المرتبطة بالموضوع والتي تساعد في زيادة قيمة الدراسة بمقارنتها مع ما سيتم تقديمه في هذه الدراسة، وسيتم عرض لعدد من الدراسات السابقة العربية والأجنبية والتي تعد الأثرى والأقرب لموضوع الدراسة الحالي:

❖ دراسة البشير عثمان محمد أحمد (2018)، أطروحة دكتوراه بعنوان: دور أساليب المحاسبة

الإستراتيجية في ترشيد القرارات الاستثمارية في القطاع الصناعي- دراسة تطبيقية على شركة جيا لصناعة السيارات (أم درمان: السودان، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا ، جامعة أم درمان الإسلامية)، هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور أساليب المحاسبة الإستراتيجية في عملية ترشيد واتخاذ القرارات الاستثمارية في القطاع الصناعي بالتطبيق على شركة جيا لصناعة السيارات، والتعرف على الصعوبات التي تعترض استخدام تطبيق هذه الأساليب في الشركة المذكورة، حيث تمثلت مشكلة البحث في دراسة الجوانب ذات الصلة بأساليب المحاسبة الإستراتيجية.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:

- هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور أساليب المحاسبة الإستراتيجية وترشيد القرارات الاستثمارية وسهولة وتقييم البدائل المتاحة لهذه القرارات والحد من المخاطر المالية وزيادة التكاليف بالشركة؛
- ضعف وقلة المعرفة بأساليب المحاسبة الإستراتيجية لدى العاملين بالشركة؛
- يواجه تطبيق أساليب المحاسبة الإستراتيجية العديد من العوائق من عدم مواكبة التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية بالشركة؛

وخلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها:

- يجب على ادارة المنشآت الصناعية أن تتبنى أساليب المحاسبة الإستراتيجية وذلك لأهميتها في ترشيد القرارات الاستثمارية؛
- ضرورة توعية الجهاز الإداري وخاصة الإدارة العليا للشركات الصناعية بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإستراتيجية لتخفيض مخاطر الاستثمار إلى الحد الأدنى؛
- رفع كفاءة وخبرات الموظفين العاملين في الإدارة المالية وخاصة في مجال تحليل الاستثمار وتقييم القرارات المالية، مع ضرورة إلمام المدراء التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة بالأمر المالية وخاصة ما يتعلق بإستراتيجية الاستثمار وتطبيقاتها؛

❖ دراسة طارق ياسين الرواشدة (2018)، أطروحة دكتوراه بعنوان: أثر المحاسبة الإستراتيجية على الأداء المالي في البنوك الأردنية- دراسة ميدانية في البنك الإسلامي الأردني (أم درمان: السودان، أطروحة دكتوراه غير منشورة، معهد البحوث والدراسات الإستراتيجية، جامعة أم درمان الإسلامية)، هدفت هذه الدراسة إلى توضيح تطبيق أساليب المحاسبة الإستراتيجية على الأداء المالي في البنوك الأردنية بالتطبيق على البنك الإسلامي الأردني، والتعرف على أهم العوامل المؤثرة في تطبيق هذه الأساليب في البنوك.

حيث توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:

- تطبيق أساليب المحاسبة الإستراتيجية (التكاليف على أساس الأنشطة، الجودة الشاملة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد، بطاقة الأداء المتوازن) بالبنك تقدم مؤشرات دقيقة عن الأداء باتجاه تطوير وتحسين نوعية الخدمات المقدمة، وتؤدي إلى خفض التكاليف من خلال ممارستها في جميع العمليات، بحيث يمكن من تحقيق عوائد مالية مرضية من جهة وسد حاجات العملاء ومتطلباتهم من جهة أخرى؛
- توفر أساليب المحاسبة الإستراتيجية بالبنك قاعدة بيانات لأهداف التطوير والتحسين المستمر للخدمات الأمر الذي ينعكس نتائجه على تحسين العوائد المتحققة من خلال الاستثمار الأمثل للموارد بهدف إبقاء البنك الإسلامي الأردني مستمر بنشاطه في بيئته التنافسية.

وخلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها:

- تنمية الوعي والرغبة والقدرة على استخدام أساليب المحاسبة الإستراتيجية وتطبيقها بالبنك؛
- العمل على زيادة إدراك القيادات الإدارية بأهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة الإستراتيجية من خلال أساليبها المتعددة والمتنوعة نحو توفير المعلومات الملائمة التي تساعد في تحسين الأداء المالي بالبنك؛
- تطوير أساليب المحاسبة الإستراتيجية المستخدمة لتتلاءم مع التطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات؛
- الاعتماد على المحاسبة الإستراتيجية وأدواتها في كل مرحلة من مراحل الأداء المالي بالبنك؛
- وضع برامج أداء مستهدفة لتكون حافز للبنك لتطوير أدائه المالي وجعله موجها لأهدافه الإستراتيجية.

❖ دراسة عباس علي حسين الطليحي (2016)، أطروحة دكتوراه بعنوان: الاتجاه نحو المحاسبة المالية الإستراتيجية ودورها في تعزيز القرارات الاستثمارية- بحث تطبيقي في شركة بغداد للمشروبات الغازية مساهمة خاصة (بغداد: العراق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم الدراسات المحاسبية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد)، هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على المحاسبة المالية الإستراتيجية وأهميتها في تقليل المخاطر الناجمة عن السياسات التقليدية المتبعة في إتخاذ القرارات الإستثمارية وبيان الابعاد الاستراتيجية التي تمكن المستثمرين من تعزيز اجراءاتهم في إتخاذ القرارات الإستثمارية

المستقبلية، بما يمكن توظيفه على المشاريع الإستثمارية المختلفة والتي تتيح افضل المشاريع وبما يضمن المحافظة على المشاريع الحالية أو المرتقبة، فضلا عن ذلك إستخدام المحاسبة المالية الإستراتيجية من قبل وبما يمكنها من تحقيق أهدافه وأداء مهامها في نطاق الاستراتيجي، وبيان أثر تطبيق المحاسبة الإستراتيجية على القرارات بصورة عامة، والقرارات الإستثمارية بصورة خاصة من خلال القوائم المالية الإستراتيجية والتحليل الاستراتيجي لبيئة الاعمال الخارجية والداخلية وبما يساهم في اتخاذ قرارات إستراتيجية رشيدة، وتشخيص الموقع التنافسي الحالي للمنظمة في ظل المنافسة الشديدة نتيجة سياسات السوق المفتوح وامكانيات تطويره، وقد تم إختيار القطاع الصناعي مجتمعا للبحث وشركة بغداد للمشروبات الغازية (مساهمة خاصة) عينة للبحث، لتطبيق القوائم المالية الإستراتيجية لإظهار الوضع المالي المستقبلي للشركة، وتطبيق النسب والمؤشرات المالية وغير المالية وتحليل البيانات للبيئة الداخلية والخارجية الحالية للوصول الى الوضع المستقبلي للشركة باستخدام ادوات المحاسبة المالية الإستراتيجية للبيانات المالية الصادرة للشركة للسنوات (2009-2015).

وقد توصلت الدراسة لعدد من النتائج أهمها أن:

- المحاسبة المالية الإستراتيجية هي مجموعة من الأدوات التي تعتمد على المعلومات (الخارجية والداخلية) ذات البعد الاستراتيجي بهدف قياسها وتحليلها وصياغتها بمنظور محاسبي عن طريق إيجاد التفاعل للمتغيرات البيئية الحالية والمتوقعة الحدوث بهدف عكسها على البيانات المالية لتلبي احتياجات متخذي القرارات وخاصة القرارات المستقبلية منها؛
- القوائم المالية الإستراتيجية تعد ملائمة للمستثمرين لأنها توافر دليلا بشأن الأداء المستقبلي للوحدة الاقتصادية وتقوم سياستها الإستراتيجية في مواجهة التحديات، فالمستثمرون بحاجة الى ان يستلموا معلومات تساعدهم في تحديد قراراتهم بشأن زيادة حجم الاستثمارات في الوحدات الاقتصادية أو الاستمرار في الاستثمارات القائمة.

وتم تقديم مجموعة من التوصيات في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، أهمها:

- إمكانية تبني الشركات فلسفة الفكر المحاسبي الإستراتيجي لدعم نشاط تلك الشركات، فضلا عن ضرورة تعديل وتطوير النظم الحالية المستخدمة في الشركات بما يتوافق مع احتياجات الخطط الإستراتيجية للأعمال من ناحية واحتياجات الاطراف الخارجية من جهة أخرى؛
- إهتمام الشركات بالقوائم المالية الإستراتيجية لما له من أهمية ودور فاعل في بيان الوضع المالي لها، فضلا عن دورها في ترشيد قرارات الاستثمار من خلال النتائج والمؤشرات التي تم الحصول عليها من القوائم.

❖ دراسة (Iryna Kryshchyna, 2014) مقالة علمية بعنوان: (Strategic accounting)

(organization at industrial enterprises of Management, actual problems of economics, scientific economic

journals, Vol.06, No.156)، هدفت هذه الدراسة إلى حل مشكلة تنظيم المحاسبة الاستراتيجية في

المؤسسات الصناعية الأوكرانية وتقديم اقتراحات لحل هذه المشكلة من خلال نهج متكامل لتنظيم محاسبة الإدارة الإستراتيجية والمحاسبة المالية الإستراتيجية وذلك بفصل مراحل الإعداد والتطوير والتقييم والتنفيذ والاستخدام وكذلك التغطية التفصيلية لمراحل تنفيذها.

وقد قدمت الدراسة نهج متكامل لتنظيم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والمحاسبة المالية الإستراتيجية التي تساعد إدارة المؤسسات الصناعية في الحصول على معلومات إستراتيجية حول عملياتها، ويسهل إلى حد كبير عملية تنفيذ المحاسبة الإستراتيجية ويضمن عقلانية هيكلها ويساعد تلك المؤسسات على اتخاذ قرارات إستراتيجية.

وأوصت الدراسة لتحقيق هذا النهج لتنظيم المحاسبة الإستراتيجية، بـ:

- مراعاة جميع العوامل أو الأساليب المؤثرة على تنظيم المحاسبة الإستراتيجية، وخصوصاً أدوات المحاسبة الإستراتيجية والموظفون الذين سينفذون ذلك عملياً ومراقبة أدائها وتطوير أشكال التقارير الإستراتيجية؛
- يجب على إدارة قراءة نتائج التحليل والموافقة على مشروع المحاسبة الإستراتيجية إذا تجاوزت الفوائد التكاليف وفي حالة رفض المشروع يجب تعديله من قبل الفريق التنفيذي وتقديمه لإعادة النظر؛
- رصد الانحرافات عن المراحل المقررة لتنفيذ المشروع من حيث ميزانيته والمواعيد النهائية؛
- تقديم مؤشرات معينة للموظفين وتطوير إرشادات حول تحفيز الموظفين؛
- توفير معلومات للتحليل الاستراتيجي للبيئة الخارجية والداخلية للمنظمة لصياغة المهام والأهداف الإستراتيجية لعملياتها على أساس هذه النتائج؛
- مراقبة تحقيق الأهداف الإستراتيجية واكتمال تنفيذ الإستراتيجية في المنظمة، وتنظيم الأهداف والاستراتيجيات اللازمة.

❖ دراسة زياد هاشم السقا وساكر ظاهر عمر (2013)، مقالة علمية بعنوان: أساليب المحاسبة المالية

الإستراتيجية ودورها في تحقيق القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية (الموصل: العراق، مجلة بحوث

مستقبلية، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحداثة الجامعة، المجلد:04، العدد:02)، هدفت هذه

الدراسة إلى توضيح الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الإستراتيجية مع تحديد أهم الأساليب التي يمكن من

خلالها المساهمة في تحقيق القدرة التنافسية للمنظمات من خلال دعم كل من إستراتيجية قيادة الكلفة

وإستراتيجية التمايز.

وقد تم التوصل إلى نتائج منها:

- أن المحاسبة المالية الإستراتيجية هي الشكل المتطور لأساليب المحاسبة المالية، الذي يعتمد على استخدام التحليل الاستراتيجي والنسب المالية والمزج بينهما وبين مخرجات النظم المحاسبية، وذلك لتوفير المعلومات المحاسبية الإستراتيجية اللازمة المتخذي القرارات، فضلا عن تحقيق القدرة التنافسية للمنظمة؛
 - أن أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية لها دور كبير في دعم القدرة التنافسية للمنظمة، وعليه فقد تم إقتراح كيفية تطوير كل من أساليب القوائم المالية الأساسية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية)، بطاقة الأداء المتوازن، الرقابة الإستراتيجية،
- وقد تطرقت الدراسة إلى مجموعة توصيات منها:

- القوائم المالية الأساسية، بطاقة الأداء المتوازن والرقابة الإستراتيجية يمكن أن تكون ملائمة للأغراض الإستراتيجية بعد استخدام أدوات متنوعة الغرض الوصول إلى مؤشرات من القوائم المالية التاريخية تتعلق بالأداء المتوقع في المستقبل، سواء كان هذه الأدوات على شكل نسب مالية مضافة إلى كل قائمة ولكل نسبة مدلوله المالي، أو مقارنة السنة الحالية مع سنوات أخرى لتحديد التغيرات من سنة لأخرى لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الإستراتيجية؛
- أن المهام التي يجب أن يقوم بها المحاسب أصبحت الآن تتمثل في ضرورة توفير البيانات والمعلومات التي تساعد على انجاز الأهداف المستقبلية والإستراتيجية للمنظمة؛
- أن دمج اعداد الموازنة وبطاقة الأداء المتوازن مع عمليات التخطيط يعد أمرا جوهريا بالنسبة للمنظمات التي تتبنى تطبيق الإستراتيجية، إذ يتم اعتماد الموارد المالية والبشرية اللازمة لتحقيق المبادرات الإستراتيجية وهذا يعني وضع تلك المتطلبات في صورة موازنة تتضمن مكونين (موازنة إستراتيجية، موازنة عمليات)؛
- أن بطاقة الأداء المتوازن لم تقدم بديلا عن مؤشرات الأداء المالي فهي بقت محتفظة بها، ولكنها أضافت لها مؤشرات غير مالية أدت إلى تطوير عملية تقويم الأداء وربطها بالإستراتيجية، إذ قدمت وسيلة لترجمة إستراتيجية المنظمة إلى مجموعة أفعال يؤديها العاملون ومن خلال تكامل وتوازن محاور بطاقة الأداء المتوازن يمكن الحكم على مدى نجاح تلك في تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

❖ دراسة (Majeed.A& Hamza.H, 2012)، مقالة علمية بعنوان: (Strategic Management

Accounting Techniques in Romanian Companies: Some Survey Great Britain, Elsevier Science Ltd, Procedia Economics and) (Evidence

Finance, Vol.03)، هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بتقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ودورها في

خدمة أهداف وغايات الإدارة الإستراتيجية للإدارة المعاصرة للشركات الرومانية، وأهم المعوقات والصعوبات

التي تواجهها هذه الشركات في استخدام وتطبيق هذه التقنيات، وفوائد والميزات التي يمكن أن تعود عليها، من خلال دراسة هذه التقنيات ومن ثم إمكانية تطبيقها بتوزيع استبيان على عينة من الشركات الرومانية.

وأهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، هي:

- أصبح استخدام أساليب وتقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ضرورة ملحة لجميع الوحدات من أجل البقاء، والنمو في ظل بيئة معقدة ومتغيرة؛
 - أدركت إدارات الشركات أن هناك فوائد يمكن أن تحقق ميزات للشركات في حالة تطبيق وإستخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، والتي تؤدي إلى تحقيق الغايات والأهداف الإستراتيجية لها.
- أما أهم ما جاء بالتوصيات:

- ضرورة تطبيق وإستخدام هذه التقنيات من قبل الشركات في يتناسب مع المصلحة المتوقعة وطبيعة عمل كل شركة وأهدافها الإستراتيجية؛
- الإهتمام بأجراء المزيد من الدراسات لتطبيق تقنيات وأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على جوانب مختلفة وفي مختلف القطاعات الاقتصادية.

❖ دراسة مقداد أحمد يحيى الجليلي (2007)، مقالة علمية بعنوان: الإطار المفاهيمي للمحاسبة

الإستراتيجية وتطبيقاتها في البيئة العراقية (الموصل: العراق، مجلة تنمية الرافدين، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد: 29، العدد: 86)، هدفت هذه الدراسة إلى تقديم مفهوم المحاسبة الإستراتيجية وكيفية المساهمة في تحقيق أهداف الوحدات الإقتصادية في ظل التطورات العالمية الجديدة ومدى تأثير المفهوم على ما تقدمه الوظيفة المحاسبية من معلومات، ومعالجة مشكلة التشكيك بقدره المعلومات المحاسبية على خدمة اغراض المنظمة بالكفاءة التي تمكنها من المنافسة والمضاربة في بيئة الاعمال وفي ظل المتغيرات المتلاحقة، فضلا عن فحص الواقع التطبيقي في البيئة العراقية.

حيث توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:

- لتفعيل دور الإدارة الاستراتيجية لابد من تغيير دور المحاسبة إلى التركيز على الفهم التفصيلي والبيئة المحيطة والمشاكل بصياغة وتطبيق إستراتيجيات المنظمة؛
- أن الفكر المحاسبي تضمن ثلاثة مداخل لتفسير المحاسبة الاستراتيجية وهي المدخل التقليدي، المدخل الاقتصادي ومدخل نظرية المؤسسات؛
- لتفعيل دور الإدارة الاستراتيجية لابد من أن تعمل المحاسبة على توفير معلومات داخلية تفصيلية، فضلا عن التعاون مع إدارات أخرى في المنظمة التوفير معلومات خارجية عن المنافسين والاهتمام بالمعلومات المستقبلية التي تفيد في ترشيد قرارات الاستثمار الاستراتيجية وإعداد الموازنات الاستثمارية؛

- لغرض توفير متطلبات الإدارة الإستراتيجية من معلومات تساعدها في أداء مهامها لابد من تطوير القوائم المالية التقليدية واقتراح قوائم إضافية تتضمن معلومات تفصيلية تساعد الإدارة على تنفيذ التخطيط الاستراتيجي ومتابعته.

وقد خرجت الدراسة بمجموعة توصيات تخص تطوير المعلومات المحاسبية لتدعيم الإدارة الاستراتيجية، منها:

- ربط مخرجات المحاسبة المالية بال مزيد من المعلومات التي تخدم أغراض التحليل الاستراتيجي؛
- توفير معلومات عن خفض التكاليف والتحكم في تكاليف الإنتاج والتسويق والتعاون بين المحاسبين والمسؤولين عن إدارة التسويق للحصول على المعلومات عن هياكل تكاليف المنافسين؛
- ربط عملية إعداد الموازنات التخطيطية باستراتيجية المنشأة بهدف تطوير قدرات إنتاجية جديدة؛
- الاهتمام بالمقاييس غير المالية للأداء مثل مقارنة المبيعات ودرجة رضا العملاء وولائهم للمنظمة؛
- إعادة النظر بالقوائم المالية الحالية في العراق مخرجات النظام المحاسبي، وإدخال التعديلات عليها بما يخدم متطلبات الإدارة الإستراتيجية من معلومات تفيدها في ترشيد قراراتها؛
- قيام الجامعات والمعاهد بالتعريف مفهوم المحاسبة الإستراتيجية من خلال المواد الدراسية والبرامج التدريبية.

❖ دراسة محمد حسن محمد عبد العظيم (2005)، مقالة علمية بعنوان: دور المعلومات المحاسبية في

تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات (العين: الإمارات العربية المتحدة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد: 21، العدد الأول)، هدفت هذه الدراسة إلى تحديد المقصود بالمحاسبة الإستراتيجية وإستعراض الأساليب المختلفة التي ظهرت في الأدب المحاسبي نتيجة دمج مجالي المحاسبة والإدارة الإستراتيجية وتحديد أثر هذا الإندماج على المعلومات التي تسعى المحاسبة لتوفيرها، حيث تناولت مفهوم المحاسبة الإستراتيجية على أساس أنها المجال الذي يوضح كيفية إنعكاس أساليب الإدارة الإستراتيجية على المعلومات التي تسعى المحاسبة لتوفيرها، وأوضحت التعريفات المختلفة للمحاسبة الإستراتيجية، ثم تناولت مراحل تطورها والإتجاهات التي ظهرت لتفاعل المحاسبة مع الإدارة الإستراتيجية، وتحديد إنعكاسات كل من تلك الإتجاهات على المعلومات التي تسعى المحاسبة لتوفيرها لتدعيم الإدارة الإستراتيجية للمنظمات.

وخلصت الدراسة إلى أن هناك ثلاثة إتجاهات لتعريف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، يقوم الأول على أساس أنها إجمالي التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة الإدارية بهدف توفير المعلومات المحاسبية التي تدعم تحقيق المنظمة لميزة تنافسية، ويقوم الثاني على أساس أنها نتاج دمج أدب الإستراتيجيات مع المحاسبة الإدارية، أما الثالث لتعريف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية فيركز على التفاعل بين المحاسبة الإدارية ووظيفة التسويق والإهتمام بعنصر المنافسة والنواحي الخارجية من أجل تحقيق المنظمة ميزة تنافسية، وقد إستعرضت الدراسة

تسعة إتجاهات للربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية، وحددت لكل منها الإنعكاس على نوعية المعلومات التي يجب أن توفرها المحاسبة من أجل تدعيم الإدارة الإستراتيجية.

ويمكن إيجاز أهم المقترحات الدراسية لتطوير المعلومات المحاسبية لتدعيم الإدارة الإستراتيجية من خلال:

- النظر لمخرجات المحاسبة المالية بصورة شمولية وربطها بالمعلومات التي تُخدم التحليل الإستراتيجي؛
- تنفيذ الإستراتيجيات التنافسية توفير معلومات تساعد في تخفيض والتحكم في تكاليف الإنتاج والتسويق؛
- أن المحاسبة تعمل على توفير معلومات عن التكاليف والأسعار وحجم المبيعات والحصص السوقية والتدفقات النقدية ومدى إستغلال الموارد بالتعاون مع إدارة التسويق؛
- الإهتمام بالمقاييس غير المالية للأداء مثل فعالية المبيعات ودرجة رضا العملاء وولائهم للمنظمة؛
- وربط عملية إعداد الموازنات بإستراتيجية المنظمة، وإعداد موازنة إستراتيجية تهدف إلى تطوير قدرات إنتاجية جديدة والوصول إلى عملاء جدد وأسواق جديدة؛
- ضرورة تعاون المحاسب مع إدارة التسويق من أجل الحصول على معلومات عن هياكل تكاليف المنافسين وعن أسواق منتجات المنظمة من أجل تحقيق المنظمة لميزة تنافسية.

❖ دراسة (Robert Nyamori, 2000)، مقالة علمية بعنوان: (Strategic Accounting:

Palmerston North: New Zealand, Working) (Revisiting The Agenda

Paper Series, School of Accountancy, Massey University

إلى توضيح أهمية المحاسبة عن الوضع الاستراتيجي أو المحاسبة الإستراتيجية في استخدام المعلومات المحاسبية لوضع الاستراتيجيات وتنفيذها من خلال دعوة المحاسبين لاكتساب مجموعة من المهارات من أجل وضع أنفسهم بشكل استراتيجي نتيجة التغييرات في البيئة الخارجية للمنظمة تحت مسمى المحاسبة الإستراتيجية من خلال إعادة وضع أنفسهم في التسلسل الهرمي للمنظمة حيث سيشاركون في صياغة وتنفيذ واختيار الاستراتيجيات، وحثهم على تبني مجموعة من التقنيات التي يكون تركيزها مستقبلياً وخارجياً على المنظمة بشكل خاص مع التركيز على أهمية مراقبة العملاء والمنافسين.

وقد قدمت الدراسة مقترحات، وهي:

- حث المحاسبين على تغيير طبيعة المعلومات التي يقدمونها والمهارات التي يمتلكونها ودورهم في المنظمة؛
- يطلب من المحاسبين إعادة وضع أنفسهم في التسلسل الهرمي للمنظمة للمشاركة في صياغة وتنفيذ واختيار الاستراتيجيات؛
- ضرورة تبني المحاسبين مجموعة من التقنيات التي يكون تركيزها مستقبلياً وخارجياً على المنظمة بشكل خاص مع التأكيد على أهمية مراقبة العملاء والمنافسين.

❖ دراسة (Keith.D & Frans.A,1999)، مقالة علمية بعنوان: (Is It Time to Start

Great Britain, Elsevier Science) (Thinking About Strategic Accounting

Ltd, Long Range Planning; International Journal of Strategic

Management, Vol.32, No.03)، هدفت هذه الدراسة إلى ضرورة تبني نظام المحاسبة الإستراتيجية

كأساس تعتمد عليه معظم من أجل تحسين أدائها، من خلال العمل على موائمة استراتيجياتها مع مستوى

الاضطراب (التغيرات) في البيئة المحيطة بها، ونوعية المعلومات المحاسبية اللازمة والتي تحتاجها في كل مستوى

وتطوير فريق المحاسبين الإستراتيجيين الذين يمكنهم سد الفجوة بين المحاسبة التقليدية والإدارة الإستراتيجية

وتزويد المديرين الإستراتيجيين بنوعية المعلومات المحاسبية التي يحتاجون إليها لاتخاذ القرارات، والاحتياج لتلك

المعلومات الاستراتيجية تستلزم ضرورة استخدام أدوات محاسبية (اقترح أدوات المحاسبة الإستراتيجية) لتوفير

المعلومات الاستراتيجية اللازمة.

وقد تطرقت الدراسة على النتائج الآتية:

- أن المحاسبة الاستراتيجية هي مجال جديد للإدارة الاستراتيجية وغير مستكشف فعليا؛
- أن منظمات قليلة طورت أنظمة داخلية يمكنها توفير معلومات الإدارة الاستراتيجية اللازمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية؛
- هناك حاجة لمعرفة مستوى الاضطراب البيئي الذي ستواجهه المنظمة في المستقبل، وإذا كانت هناك حاجة لتغيير الاستراتيجيات والقدرات، والاحتياجات المختلفة من المعلومات الاستراتيجية من حيث نطاق، محتوى، أهمية، نوع وتأثير المعلومات؛
- وقد قدمت الدراسة مجموعة توصيات، وهي:
- أن المعلومات مفتاح مهم للنجاح الاستراتيجي لذلك يجب تطوير فريق جديد من المحاسبين الإستراتيجيين يمكنهم سد الفجوة بين المحاسبة التقليدية والإدارة الإستراتيجية وتزويد الإدارة العليا بنوع المعلومات التي يحتاجون إليها لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب؛
- ضرورة استخدام أدوات مختلفة لجمع البيانات وتحليلها اعتمادا على مستوى الاضطرابات البيئية، لتزويد المنظمة بمختلف التقارير من المحاسبة الاستراتيجية؛
- يحتاج تطوير نظام المحاسبة الإستراتيجية إلى المعلومات النوعية بالإضافة إلى المعلومات الكمية والتاريخية.

❖ دراسة عطا الله وراذ خليل (2005)، مداخلة ملتقى بعنوان: دور المحاسبة الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال الأردنية - دراسة اختيارية (عمان: الأردن، المؤتمر العلمي الأول حول الإبداع برؤية جديدة: الابداع والتغيير واقتصاديات المعرفة، كلية العلوم الادارية والمالية، جامعة الاسراء الخاصة)، هدفت هذه الدراسة إلى عرض أهم المتغيرات المؤثرة على نظام المحاسبة الإستراتيجية تمهيدا لتوصيف وتحديد الأنموذج المحاسبي المقترح لدعم الخطط الإستراتيجية بالشركة، وتحديد وتحليل الفروق الجوهرية بين الانموذج المحاسبي المطبق حاليا بالشركات الأردنية وبين الأنموذج المحاسبي الاستراتيجي، مع تقديم مجموعة من المقترحات العملية القادرة على تطوير الأنموذج المحاسبي المتبع بمنظمات الأعمال الأردنية وذلك بالقدر الذي يتوافق مع الأنموذج المحاسبي الإستراتيجي المقترح.

وأما أهم الاستنتاجات التي توصل اليها الدراسة هي أن معظم تمسك في الأردن بنظم المعلومات المحاسبية التي تنتج المعلومات التي تخدم القرارات التشغيلية أكثر من خدمة القرارات الإستراتيجية الأمر الذي يضعف من قدرة هذه الوحدات في الدخول في المنافسة المحلية والإقليمية والدولية.

وكانت أهم التوصيات التي توصل اليها الدراسة، هي:

- ضرورة تبني هذه الشركات فلسفة الفكر المحاسبي الاستراتيجي لدعم القدرة التنافسية لها؛
- ضرورة تعديل وتطوير النظم الحالية المستخدمة في الممارسة العملية وذلك بما يتوافق مع إحتياجات الخطط الإستراتيجية للوحدات الاقتصادية من ناحية وإحتياجات الفئات الخارجية من ناحية أخرى.

ويمكن تحليل الدراسات السابقة وموقع الدراسة الحالية من خلال مناقشة وتحليل ما جاء من دراسات سابقة (عربية وأجنبية) التي تم عرضها، يمكن ذكر النقاط الآتية:

- اشتركت دراسة البشير عثمان محمد أحمد (2018) مع دراسة طارق ياسين الرواشدة (2018) في التطرق لأهم أساليب المحاسبة الإستراتيجية وتطبيقها، والتعرف على صعوبات استخدامها وأهم العوامل المؤثرة في تطبيقها من دون إجراء تطبيق عملي وتم ذلك من خلال استخدام التحليل الاحصائي في الجانب التطبيقي وهذه الادوات والأساليب تختص فقط بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية دون المحاسبة المالية الإستراتيجية موضوع الدراسة الحالية؛

- تناولت دراسة عباس علي حسين الطليحي (2016) دور المحاسبة المالية الإستراتيجية في تعزيز القرارات الاستثمارية بالتطبيق العملي على القوائم المالية الإستراتيجية وايجاد التوقعات المستقبلية لها، وتحليل هذه القوائم فضلا عن اقتراح قائمة جديدة تضاف إلى القوائم المالية الإستراتيجية، وتم اجراء تحليل تطبيقي للبيئة الداخلية والخارجية ووضع تقييم لهذه البيئة ازاء كل عامل من العوامل المؤثرة بها مع بيان قدرة الشركة على التكيف مع هذه العوامل وبيان أثرها على القرارات المستقبلية، حيث ان اهتمام الدراسة جاء اجمالا حول تطبيق المحاسبة المالية الإستراتيجية مع دراسة عوامل البيئة الداخلية والخارجية دون التطرق على أهمية

- المعلومات المحاسبية وجودتها في ذلك وكذا دور المحاسبين في هذه العملية، وتعد هذه الدراسة الأكثر إثراء والمرجع الأكبر والأشمل في كل الدراسات في تقديم وعرض المحاسبة المالية الإستراتيجية؛
- ركزت دراسة مقداد أحمد يحيى الجليلي (2007) على إيجاد إطار مفاهيمي للمحاسبة الإستراتيجية، وقدمت عرضاً للقوائم المالية الإستراتيجية من دون إجراء تطبيق عملي لهذه القوائم، فضلاً عن إهمال جودة المعلومات المحاسبية ومشاركة المحاسبين رغم إشارتها إلى قيام المحاسبة الإستراتيجية على تحديات المحاسبين في توفير المعلومات المحاسبية اللازمة؛
 - قدمت دراسة زياد هاشم السقا وساكر ظاهر عمر (2013)، إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية الإستراتيجية مع تحديد أهم أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية التي يمكن من خلالها المساهمة في تحقيق القدرة التنافسية للمنظمات، وتتفق مع الدراسة الحالية في اعتبارها أن المحاسبة المالية الإستراتيجية الشكل المتطور لأساليب المحاسبة المالية الذي يعتمد على استخدام التحليل الاستراتيجي والنسب المالية والمزج بينهما وبين مخرجات النظم المحاسبية، وذلك لتوفير المعلومات المحاسبية الإستراتيجية، وفي تناول مهام المحاسب كضرورة توفير البيانات والمعلومات للمنظمة؛
 - استهدفت دراسة محمد حسن محمد عبد العظيم (2005)، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية باستعراض الأساليب المختلفة التي ظهرت في الأدب المحاسبي نتيجة دمج مجالي المحاسبة والإدارة الإستراتيجية ثم تناولت مراحل تطورها، وما يميز هذه الدراسة هو تركيزها على الاتجاهات التي حدثت في مجال المحاسبة الإستراتيجية بهدف توفير المعلومات المحاسبية وحددت لكل منها الإنعكاس على نوعية المعلومات التي يجب أن توفرها المحاسبة من أجل تدعيم الإدارة الإستراتيجية، وهو الذي خدم الدراسة الحالية، غير أنها أهملت دور ومهام المحاسب في توفير المعلومات المحاسبية وتحليلها؛
 - ركزت دراسة عطا الله وراذ خليل (2005) على المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال الأردنية، وتم استخدام التحليل الاحصائي في الجانب التطبيقي من دون بيان دور المعلومات المحاسبية على نشاط وأعمال المنظمة والتوجه المستقبلي لها؛
 - اشتركت دراسة هاشم السقا وظاهر عمر (2013) مع دراسة وراذ خليل (2005) في تحقيق القدرة التنافسية من خلال دعم استراتيجية التمايز واستراتيجية التكلفة، ولكن ركزت على المحاسبة المالية الإستراتيجية بخلاف دراسة وراذ خليل (2005)، وقدمت عرضاً للقوائم المالية الإستراتيجية والتي تتناسب مع دراسة الجليلي (2007) مع تناولها دور مهام المحاسب في توفير المعلومات المحاسبية، فضلاً عن عدم تحليل البيئة الداخلية والخارجية المؤثرة على المنظمة؛
 - إن هذه الدراسات لم تركز في مجملها على جانب جودة المعلومات المحاسبية من خلال الخصائص النوعية المميزة لها، وكذا أهملت جانب مشاركة المحاسبين وأدوارهم الإستراتيجية التي يمكن أن يحدثوها بخلاف دراسة عباس علي حسين الطليحي (2016) التي أثارَت جانب المحاسب متفقة مع دراسة زياد هاشم السقا وساكر ظاهر عمر (2013) في هذا الجانب؛

- أما الدراسات الأجنبية فقد ركزت على الناحية الإدارية وما يتعلق بالحاسبة الإدارية والكفوية دون أن يتم التطرق الى الجانب المحاسبي، باستثناء دراسة (Nyamori, 2000) التي حثت في جانب محدود على استخدام المعلومات المحاسبية لوضع الاستراتيجيات وتنفيذها، ودعوة المحاسبين لاكتساب مجموعة من المهارات من أجل وضع أنفسهم بشكل استراتيجي نتيجة التغييرات في البيئة الخارجية، حيث أشارت على ضرورة تغيير تركيز المعلومات المحاسبية إلى المعلومات غير المالية والمستقبلية والداخلية والخارجية وإعادة تحديد مواقع المحاسبين في وضع وتنفيذ الاستراتيجيات وهو ما يتفق مع الدراسة ويخدم الإشكالية المطروحة.

ويمكن توضيح اختلافات البحث عن الدراسات السابقة بـ:

- تحليل أهم جوانب استخدام جودة المعلومات المحاسبية لتفعيل وتوجيه الحاسبة المالية الإستراتيجية من خلال استخدام المعلومات المحاسبية المستمدة من القوائم والتقارير المالية في توظيف أهم أدوات الحاسبة المالية الإستراتيجية ومراحل تفعيلها، وتوضيح مختلف النقاط في ذلك والتي لم تتطرق اليها الدراسات السابقة؛
- تناول البعد الاستراتيجي للمحاسب وإشراكه في بناء استراتيجية للمنظمة من خلال أدواره ومهامه الإستراتيجية ما زال قيد الاهتمام، وهذه الدراسة حاولت دون سواها فتح هذا المجال أكثر؛
- تناولها حالة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لإبراز أهمية التوجه نحو البعد الإستراتيجي في الحاسبة المالية وإمكانية تفعيله ومكانة ودور المحاسبين داخل تلك المؤسسات.

والجدير بالذكر أن الإختلافات عن الدراسات السابقة المذكورة لا تعد قصورا فيها وإنما هي امتدادا لها، ومن الضروري أن تؤخذ بعين الاعتبار لكي تتم الإحاطة بالموضوع وبما يلائم الهدف من الدراسة وتعد استكمالاً لها. حيث أن هناك بعض الجوانب التي تخص الدراسات السابقة والتي استفادت منها هذه الدراسة، وهي:

- الاهتمام إلى الكثير من المصادر والمراجع التي لم يتسنى معرفتها والاطلاع عليها قبلاً؛
- الإعتماد عليها في بناء بعض أركان الإطار النظري للدراسة؛
- الإفادة في الجانب العملي من هذه الدراسات في دراسة العلاقة التفاعلية بين المتغيرات.

● صعوبات وعوائق الدراسة

عرفت الدراسة جملة من الصعوبات، خاصة أن موضوع الحاسبة الإستراتيجية يعد جديد على الساحة المحاسبية بعدم وجود تأصيل نظري واضح لها مع تناول جودة المعلومات المحاسبية، وعموما تبرز أهم مشاكل وعوائق الدراسة، في:

- قلة الدراسات النظرية والتأصيلية التي تناولت الحاسبة المالية الإستراتيجية؛
- طبيعة الموضوع الذي يتسم بالتعقيد الكبير مما يجعله غير مضبوط الإطار المفاهيمي؛
- صعوبة ضبط جانب علاقة التأثير بين المتغيرات مما قد يجعل الدراسة تبدو غير وافية؛
- صعوبة التوزيع الميداني اليدوي للإستثمارات والإستجابة من طرف المؤسسات الإقتصادية الجزائرية خاصة في ظل تحججها بجائحة كورونا؛

الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإستراتيجية



تمهيد الفصل الأول

لم تعد المنظمات بأساليبها ووسائلها التقليدية قادرة على مواجهة التحديات للحفاظ على بقائها ونموها وتميزها، في ظل بيئة الأعمال تشهد تغيرات عديدة، متسارعة ومتلاحقة، جعلت منها بيئة شديدة التعقيد بمجولة التوجه، نتيجة للطفرة الهائلة في الإعتماد على نظم المعلومات وإستخدام وسائل الإتصالات الحديثة والإنتفاع على الأسواق العالمية.

وأمام تلك التحديات توجهت المنظمات لإهتمامها بمدخل الإدارة الاستراتيجية، بإعتباره المدخل المناسب الذي يبلغها لأهدافها في مثل هذه التغيرات، ودعم هذا المدخل من خلال الإهتمام المتزايد والمستمر بالمعلومات المحاسبية التي تشكل العصب الحيوي في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية، وهو ما ترتب عليه الإهتمام بمفهوم المحاسبة الإستراتيجية على أساس أنها المجال الذي يوضح كيفية إنعكاس أساليب الإدارة الإستراتيجية على المعلومات التي تسعى المحاسبة لتوفيرها لتلائم مع الإحتياجات الجديدة للإدارة.

وعليه ظهرت العديد من المحاولات للربط بين تطورات مجال المحاسبة من جهة وبين الإدارة الإستراتيجية من جهة أخرى في إطار أطلق عليه مصطلح "المحاسبة الإستراتيجية"، والتي تنادي بضرورة تغيير طبيعة المعلومات التي توفرها المحاسبة والمهارات التي يمتلكها المحاسب وتغيير الدور الذي يلعبه من أجل تحقيق المنظمات لميزة تنافسية مستدامة. ويعرف النهج المفاهيمي لبناء نظام المحاسبة الاستراتيجية من خلال إنشاء تدفقات المعلومات المحاسبية التي تهدف إلى توفير المعلومات من الإدارة الاستراتيجية، حيث كان الإتجاه المحاسبي عند الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية في التركيز على المحاسبة الإدارية وربطها بالإدارة الإستراتيجية والتوصل إلى أدوات للمحاسبة الإدارية تتصف بالإستراتيجية تتجاوز التوجه الداخلي للمحاسبة الإدارية التقليدية، وخروجاً عن هذا الإتجاه حاول بعضهم الربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية في نطاق أطلقوا عليه مصطلح "المحاسبة المالية الإستراتيجية".

حيث ركز هذا الإتجاه على أن المحاسبة الإستراتيجية هي محاسبة مالية إستراتيجية بسبب نظرتها الشمولية وربطها بالمعلومات المحاسبية المالية والأهداف العليا للمنظمة من أجل تحقيق ميزة تنافسية، بإعتبارها الشكل المتطور للمحاسبة المالية الذي يعتمد على إستخدام التحليل الإستراتيجي والنسب المالية والمزج بينهما وبين مخرجات النظام المحاسبية من خلال مجموعة من الأدوات والأساليب التي تعتمد على المعلومات (الخارجية والداخلية) بهدف قياسها وتحليلها وصياغتها بمنظور محاسبي إستراتيجي، وذلك لتوفير المعلومات المحاسبية الإستراتيجية اللازمة لمتخذي القرارات وخاصة القرارات المستقبلية منها.

المبحث الأول: الإدارة الإستراتيجية وعلاقتها بالمحاسبة

عمدت المنظمات* في سعيها للتأقلم مع المتغيرات في البيئة المحيطة بها، والمحافظة على مكانتها في السوق ودعم مركزها التنافسي وتطوير أدائها، على أسلوب الإدارة الإستراتيجية كونه منهج فكري يتميز بالحدثة والريادة، الأمر الذي أدى إلى تزايد أهمية المعلومات المحاسبية التي تشكل العصب الحيوي في عملية اتخاذ القرارات، مما ترتب عليه الاهتمام بكيفية إنعكاس الإدارة الإستراتيجية على المعلومات التي تسعى المحاسبة لتوفيرها. ولتوضيح علاقة الربط بين الإدارة الإستراتيجية والمحاسبة تم تقسيم هذا المبحث إلى:

- المطلب الأول: ماهية الإدارة الإستراتيجية؛
- المطلب الثاني: عمليات الإدارة الإستراتيجية؛
- المطلب الثالث: الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية.

المطلب الأول: ماهية الإدارة الإستراتيجية

تعتبر الإدارة الإستراتيجية من المجالات الحديثة في الفكر الإداري، والتي حظيت باهتمام الباحثين والمفكرين الذين حاولوا الإحاطة بها، وذلك للأهمية التي أصبحت تحظى بها وكذا بالأهداف التي يمكن تحقيقها من خلال تبنيها.

1- مفهوم الإستراتيجية

تستمد كلمة الإستراتيجية (Strategy) جذورها الأصلية من الكلمة اليونانية (Strategos) والتي تعني الجنرال أو القائد العسكري، وكان يقصد بها الطريقة أو الكيفية التي يستخدم بها القائد (الجنرال) القوة المحيطة به من مهارات سلوكية وسيكولوجية لضمان النصر في الحرب، وقد عرفت بهذا المعنى حسب قاموس (New Word Dictionary Webster's) بأنها علم تخطيط العمليات العسكرية وتوجيهها، فالإستراتيجية بذلك كلمة قديمة مستعارة من الإدارة العسكرية ارتبط مفهومها بالخطط المستخدمة في إدارة المعارك وفنون المواجهة العسكرية.¹ غير أنه لم يعد استخدامها مقتصرًا على المهام العسكرية فحسب بل طال كل العلوم، فقد امتدت بعد ذلك إلى مجال الفكر الإداري وازداد الاهتمام بالإستراتيجية من قبل متخذي القرارات والقائمين على ممارسة العمليات الإدارية في المنظمات، وهكذا انتقل هذا المفهوم من المجال العسكري إلى مجال العلوم الاقتصادية والإدارية، منها إدارة الأعمال بشكل خاص.²

* سيتم استخدام مصطلح المنظمة في الدراسة كمرادف لمصطلحات: المؤسسة، الشركة، الكيان، المنشأة، المشروع، الوحدة الاقتصادية.

¹- زكريا مطلق الدوري، الإدارة الإستراتيجية- مفاهيم وعمليات وحالات دراسية، (عمان: الأردن، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2005)، ص12.

²- ثابت عبد الرحمن إدريس، جمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم ونماذج تطبيقية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2003)، ص22.

وتناول مفهوم الإستراتيجية إداريا، يوضح أن للإستراتيجية عديد التعريفات التي تناولها الكثير العلماء والباحثين والمتخصصين في الفكر الإداري، حيث يتوقف المعنى المقصود بالإستراتيجية على التعريف الذي تم صياغته لها. ومن بين التعريفات التي يمكن تناولها على سبيل الذكر لا الحصر:

- الإستراتيجية: "هي تحديد الغايات الأساسية طويلة الأمد للمنظمة، وتبيين طرق التصرف، وتخصيص الموارد الضرورية لتحقيق هذه الغايات".¹
- الإستراتيجية: "هي مفهوم معقد وتركيب ذو أبعاد فهي توحيد وتكامل منسق لنمط صناعة القرارات، والوسائل الأساسية لتكوين الغرض والغاية والأهداف بعيدة المدى، وتحديد المجال أو قطاع المنافسة، والاستجابة للفرص والتهديدات الخارجية في ضوء القوة والضعف الداخلي كوسيلة شاملة لتحقيق ميزة تنافسية، ونظام منطقي لإيجاد صيغ مختلفة للمهام في المستوى الشامل للمنظمة أو مستوى الأعمال وأخيرا تحديد المساهمة الاقتصادية والغير الاقتصادية التي تنوي المنظمة وإدارتها تحقيقها لأصحاب المصالح كافة".²
- الإستراتيجية: "هي مجموع القرارات التي تحدد وتبين الأهداف، المهام والغايات التي تنتج السياسات والخطط الرئيسية لبلوغ تلك الأهداف، كما تحدد مجال نشاط المنظمة، نوع التنظيم الاقتصادي والبشري الذي تعتمد إتباعه، طبيعة المساهمات الاقتصادية وغير الاقتصادية التي تسعى لتحقيقها من أجل المساهمين، الموظفين، الزبائن و المجتمع".³
- الإستراتيجية: "هي عملية تخصيص الموارد والاستثمارات بين مختلف المنتجات والأسواق، بالشكل الذي يعظم العائد على رأس المال المستثمر".⁴
- الإستراتيجية: "هي بناء أو إقامة دفاعات ضد القوى التنافسية، أو إيجاد موقع في الصناعة، حيث تكون القوى أضعف ما يكون".⁵
- الإستراتيجية: "هي خطة عمل تشمل كافة أنشطة المنظمة على المدى الطويل، تحدد أسلوب تنفيذ الأنشطة لبلوغ هدف طويل الأجل أو أكثر في سوق أو أسواق معينة باستخدام موارد معينة في بيئة متغيرة".⁶

¹- كاظم نزار الركابي، الإدارة الاستراتيجية: العولمة والمنافسة، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2004)، ص26.

²- طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2009)، ص35.

³- Raymond-Alain Thiétart, Jean-Marc Xuereb, **Stratégies: Concepts, méthodes, mise en œuvre**, (Paris: France, Dunod, 2005), p23.

⁴- عايدة سيد خطاب، الإدارة الاستراتيجية للموارد البشرية، (القاهرة: مصر، دار شركة الحريري للطباعة، 2003)، ص104.

⁵- فلاح حسن الحسيني، الإدارة الاستراتيجية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2000)، ص16.

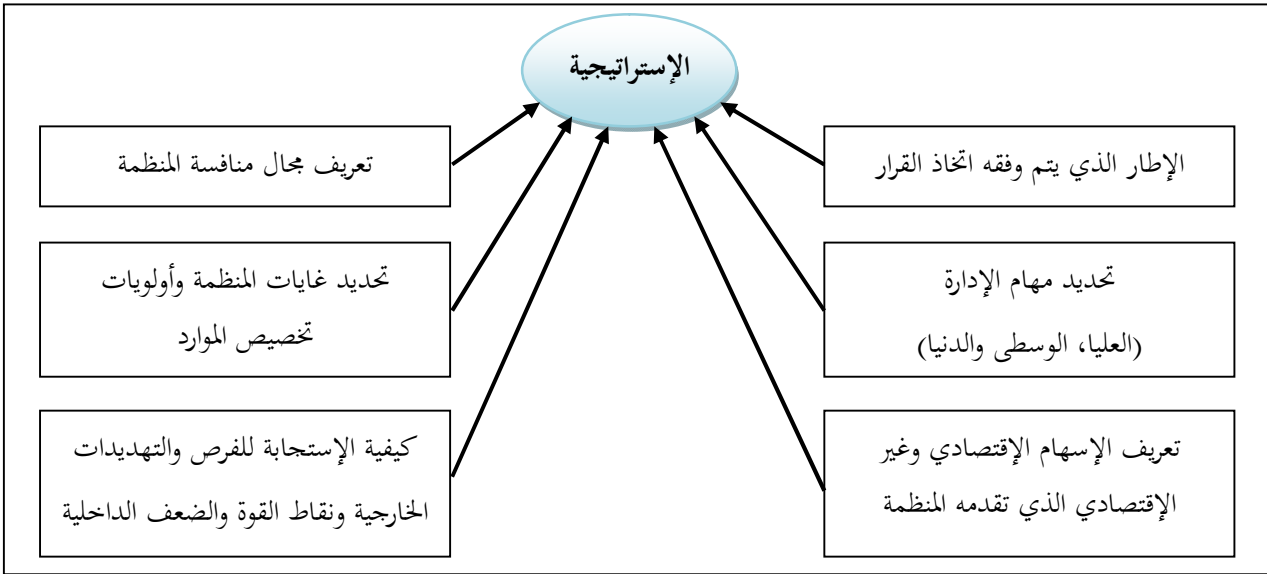
⁶- أحمد سيد مصطفى، تحديات العولمة والإدارة الاستراتيجية: مهارات التفكير الاستراتيجي، (القاهرة: مصر، دار الهندسية، الطبعة الأولى، 2008)، ص50.

من خلال التعريفات السابقة والمتعددة التي تم ذكر بعضها، يمكن القول أن الإستراتيجية:

- خطة عمل تشمل كافة أنشطة المنظمة على المدى الطويل؛
- تتألف من مجمل أفعال وإجراءات تقوم بها الإدارة العليا للمنظمة؛
- تشمل خطط مستقبلية تقترن بتحديد الأهداف وتخصيص الموارد؛
- تحدد صيغ الأداء (وسائل وطرق تحقيق الأهداف) والأسواق وقطاع المنافسة.

وبالتالي فهي مرتبطة بأبعاد رئيسية تمثل خصائص الإستراتيجية، والتي يمكن حصرها ضمن الشكل الموالي:

الشكل رقم (01): الأبعاد الرئيسية للإستراتيجية



المصدر: محمد محمود مندورة، محمد جمال الدين درويش، التخطيط الاستراتيجي لنظم المعلومات، (الرياض: المملكة العربية السعودية، سلسلة ثقافة الحاسوب للإدارة العليا، جمعية الحاسبات السعودية، 1994)، ص 12.

من خلال الشكل، يمكن توضيح أهم الأبعاد التي تشكل خصائص مفهوم الإستراتيجية، مما يجعلها إطار مهم للعمل، ومن خلاله تثبت المنظمة نفسها وتتكيف مع المتغيرات البيئية مما يضمن القدرة على التنافس والبقاء، وهي:¹

- **الإطار الذي يتم وفقه اتخاذ القرار:** يتم اتخاذ القرارات بحيث تكون منسجمة ومتكاملة بإعطاء الإستراتيجية الإطار العام والموحد، فالإستراتيجية هي القوة الدافعة في المنظمة لوضع الخطط، ومنه تنفيذ هذه الخطط حتى تحقق للمنظمة أهدافها وغاياتها؛
- **تعريف مجال منافسة المنظمة:** المجال الذي تتنافس فيه المنظمة تقدم الإستراتيجية تعريفا له، ويتطلب تحديده التطرق لقضية توسيع وتنوع النشاطات، وكذلك مجالات العمل المطلوب التحلي عنها، أي أن الإستراتيجية تحدد مجالات العمل الحالية للمنظمة وكذلك مجالات العمل التي يجب أن تكون في المستقبل؛

¹ محمد محمود مندورة، محمد جمال الدين درويش، التخطيط الاستراتيجي لنظم المعلومات، (الرياض: المملكة العربية السعودية، سلسلة ثقافة الحاسوب للإدارة العليا، جمعية الحاسبات السعودية، 1994)، ص ص 14-15.

- تحديد غايات المنظمة وأولويات تخصيص الموارد: تعتبر الإستراتيجية وسيلة لتشكيل الأهداف والغايات بعيدة المدى للمنظمة وذلك بمعرفة الأنشطة المطلوبة لتحقيق هذه الغايات والموارد المطلوبة توفيرها؛
- كيفية الإستجابة للفرص والتهديدات الخارجية ونقاط القوة والضعف الداخلية: على المستوى الداخلي تستعمل الإستراتيجية كوسيلة لتحديدها ويكون الهدف من ورائها هو تحقيق التفوق الدائم والمستمر على المنظمات المنافسة الأخرى في جميع مجالات النشاط، ولا يكون هذا التفوق إلا بالفهم الشامل والعميق للقوى الداخلية والخارجية التي تؤثر على المنظمة، وبالتالي التكيف مع المتغيرات الخارجية وتحقيق التوافق بينه وبين الإمكانيات الداخلية والإستراتيجية أداة مساعدة على تحقيقه؛
- تحديد مهام الإدارة (العليا، الوسطى والدنيا): للتمييز بين مهام كل مستوى من مستويات الإدارة في المنظمة تشكل الإستراتيجية نظاما منطقيا، وتكون ناجحة بتوزيع المسؤوليات وتكاملها بما يحقق أقصى درجات الانسجام، وبعد النظر عن هيكلية المنظمة، وتكون الإستراتيجية متشكلة من ثلاث استراتيجيات هي (إستراتيجية المنظمة، إستراتيجية العمل، إستراتيجية التشغيل)؛
- تعريف الإسهام الإقتصادي وغير الإقتصادي: تشمل مراعاة تحقيق المصلحة لكافة المستفيدين على المدى البعيد، وعدم حصر وتوجيه الإستراتيجية نحو التركيز على تحقيق الربح السريع كحافز للعمل.

2- مفهوم الإدارة الإستراتيجية

- تناول عديد الكتاب والمؤلفين وعلماء الإدارة في كتاباتهم الكثير من التعريفات لمفهوم الإدارة الإستراتيجية (Strategic Management)، يمكن عرض أهمها في:
- الإدارة الإستراتيجية: هي مجموعة من القرارات التي تحدد الأداء طويل الأجل للمنظمات والتصرفات الخاصة بتكوين وتنفيذ الاستراتيجيات المصممة لانجاز أهداف المنظمة.¹
 - الإدارة الإستراتيجية: هي فن وعلم صياغة وتنفيذ وتقييم القرارات متعددة الوظائف التي تمكن المنظمة من تحقيق أهدافها، والتي تركز على دمج الإدارة والتسويق والتمويل والمحاسبة والإنتاج والعمليات والبحث والتطوير ونظم المعلومات لتحقيق النجاح التنظيمي.²
 - الإدارة الإستراتيجية: هي العملية التي تضمن تصميم وتنفيذ وتقييم القرارات ذات الأثر طويل الأجل التي تهدف إلى زيادة قيمة المنظمة من وجهة نظر العملاء والمساهمين والمجتمع ككل.³

¹ - نبيل محمد مرسي، أحمد عبد السلام سليم، الإدارة الإستراتيجية، (الإسكندرية: مصر، المكتب الجامعي الحديث، 2007)، ص 11.

² - Fred R. David, Forest R. David, **Strategic Management: concepts and cases a competitive advantage approach**, (London: United Kingdom, Pearson Education Limited, Sixteenth edition, 2017), p33.

³ - محمد أحمد عوض، الإدارة الإستراتيجية- الأصول والأسس العلمية، (القاهرة: مصر، الدار الجامعية، 2003)، ص 06.

- تعريف هينقر وويلن (Hunger & Wheelen): "الإدارة الإستراتيجية هي مجموعة من القرارات والتصرفات الإدارية التي تحدد أداء المنظمة في الأمد الطويل".¹
- تعريف فرود دفيد (Fred David): "الإدارة الإستراتيجية هي علم وفن صياغة وتنفيذ وتقييم القرارات الوظيفية المختلفة التي تمكن المنظمة من تحقيق أهدافها".²
- يتضح من التعريفات السابقة أنها ركزت في تعريف الإدارة الإستراتيجية على جانب أنها تشمل تصميم وتنفيذ القرارات طويلة الأجل التي تمكن المنظمة من تحقيق أهدافها.
- الإدارة الإستراتيجية: هي تلك العملية التي تتألف من مجموعة من الخطوات تقوم من خلالها الإدارة العليا بتحليل الفرص والقيود الموجودة في البيئة الخارجية، وأوجه القوة والضعف في المنظمة، وتحديد الرسالة والأهداف، ثم وضع الإستراتيجيات على مستوى المنظمة، ووحدات الأعمال والمستوى الوظيفي التي تتطابق مع أوجه القوة والضعف في المنظمة، وفرص وتهديدات البيئة الخارجية، ثم تطبيق تلك الإستراتيجيات وممارسة الرقابة الإستراتيجية.³
- الإدارة الإستراتيجية: هي تصور الرؤى المستقبلية للمنظمة ورسم رسالتها وتحديد غاياتها على المدى البعيد، وتحديد أبعادها والعلاقات المتوقعة بينها وبين بيئتها بما يساهم في بيان الفرص والمخاطر المحيطة بها ونقاط القوة والضعف المميزة لها، وذلك بهدف اتخاذ القرارات الاستراتيجية على المدى البعيد ومراجعتها وتقييمها.⁴
- الإدارة الإستراتيجية: هي ممارسات تنطوي على وضع استراتيجيات وصياغة السياسات الكفيلة بتحقيق أهداف وغايات المنظمة، كما توفر كذلك الإطار الذي تتمكن المنظمة من خلاله التكيف مع التقلبات الغير متوقعة في بيئتها.⁵
- الإدارة الإستراتيجية: هي تلك العملية التي يتم من خلالها تحديد وصياغة العلاقة بين المنظمة والبيئة التي تعمل فيها، من خلال تنمية غايات وأهداف وإستراتيجيات للنمو، وتحديد محفظة الأعمال لكل العمليات والانشطة التي تمارسها المنظمة.⁶

¹ - مؤيد سعيد السالم، أساسيات الإدارة الإستراتيجية، (عمان: الأردن، داروائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2005)، ص17.

² - Fred R. David, **Strategic Management: concepts and cases**, (New Jersey: United States, Pearson prentice Hall, 13th edition, 2011), p06.

³ - Peter L. Wright et al, **Strategic Management: Text and Cases**, (Boston: Massachusetts, United States, Allyn and Bacon, 2nd Edition, 1994), p04.

⁴ - عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الاستراتيجية بقياس الأداء المتوازن، (المنصورة: مصر، المكتبة العصرية للنشر، 2006)، ص35.

⁵ - Alan Walter Streiss, **Strategic management for public and nonprofit organization**, (New York: United States, Marcel Dekker Inc, 2003), p11.

⁶ - ناديا حبيب أيوب، ممارسة الإدارة الاستراتيجية في المنشآت الصناعية السعودية وعلاقتها بقدرة المنشأة، (الرياض: المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، المجلد: 37، العدد: 03، نوفمبر 1997)، ص428.

- تعريف لورانس ووليام (Lawrence.R Jauch & William.F Glueck): "الإدارة الإستراتيجية هي الخطة الموحدة، المتفاعلة والشاملة التي تربط المزايا الإستراتيجية للمنظمة بتحديات البيئة، وقد صممت لضمان تحقيق الأهداف الأساسية للمنظمة من خلال التنفيذ الملائم للمنظمة"¹.
- تعريف ستريكلاند وتومسون (Strickland & Thmopson): "الإدارة الإستراتيجية هي رسم الاتجاه المستقبلي للمنظمة وبيان غاياتها على المدى البعيد، واختيار النمط الإستراتيجي المناسب لتحقيق ذلك في ضوء العوامل والمتغيرات البيئية الداخلية والخارجية، ثم تنفيذ الإستراتيجية ومتابعتها وتقييمها"².
- تعريف أنسوف (Ansoff): "الإدارة الإستراتيجية هي تصور المنظمة لعلاقتها المتوقعة مع بيئتها بحيث يوضح هذا التصور نوع العمليات التي يجب القيام بها على المدى البعيد، والذي يجب أن تذهب إليه المنظمة، والغايات التي يجب أن تحققها"³.
- يتضح من التعريفات السابقة أنها ركزت في تعريف الإدارة الإستراتيجية على جانب أنها عملية تقوم على أساس تحليل البيئة الخارجية (الفرص والتهديدات) والبيئة الداخلية (أوجه القوة والضعف) من أجل على وضع إستراتيجيتها وتحقيق أهدافها على المدى البعيد.
- تعريف شاندر (Chandler): "الإدارة الإستراتيجية هي تحديد المنظمة لأهدافها وغاياتها على المدى البعيد وتخصيص الموارد لتحقيق هذه الأهداف والغايات وإن عملية تخصيص الموارد وإعادة تخصيصها تعد من مسؤولية الإدارة العليا"⁴.
- تعريف دريكر (Drucker): "الإدارة الإستراتيجية هي عملية مستمرة لتنظيم وتنفيذ القرارات الحالية، وتوفير المعلومات اللازمة، وتنظيم الموارد والجهود الكفيلة لتنفيذ القرارات وتقييم النتائج بواسطة نظام معلومات متكامل وفعال"⁵.
- تعريف تريجو وزيمرمان (Tregoe & Zimmerman): "الإدارة الإستراتيجية هي تصور المنظمة لما تريده وتسعى إلى بلوغه مستقبلا، وبذلك تحدد مسارها وخياراتها وأشكال سلعها أو خدماتها المقدمة للزبون والجمهور"⁶.

¹ - حسن فلاح الحسيني، الإدارة الإستراتيجية، (عمان: الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2000)، ص 09.

² - Thompson .A, Strickland .A.J, **Strategic Management: Concepts and Cases**, (New York: United States, McGraw-Hill Companies, 13th Edition, 2003), p91.

³ - عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية لمواجهة تحديات القرن 21، (مصر، مجموعة النيل العربية، 1999)، ص 33.

⁴ - كركيا مطلق دوري، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم وعمليات وحالات دراسية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، 2005)، ص 25.

⁵ - محمد هاني محمد، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، (عمان: الأردن، دار معتز للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2015)، ص 56.

⁶ - أكرم سالم النجاي، الإدارة الإستراتيجية وتحديات القرن الحادي والعشرين، (عمان: الأردن، دار امجد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2017)، ص 26.

يتضح من التعريفات السابقة أنها ركزت في تعريف الإدارة الإستراتيجية على جانب تخصيص الموارد والإمكانيات لتحقيق الأهداف والغايات على المدى الطويل

من خلال التعريفات المتعددة والكثيرة التي يطول ذكرها، إلا أنه يمكن القول أن الإدارة الإستراتيجية:

- عملية اتخاذ قرارات استراتيجية وتنفيذها وتقويمها بما يمكن من المنظمة من بلوغ أهدافها؛
- تتبنى نظرة طويلة المدى وتعنى بالأهداف الكلية ذات الأثر المستقبلي (طويلة الأجل)؛
- تتعامل مع الظروف المحيطة بالمنظمة في الوقت الحاضر وتستشرك تطوراتها المستقبلية وتستعد لها؛
- تهتم بعلاقة المنظمة مع بيئتها والتكيف مع عوامل التأثير في البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة؛
- توظيف الموارد والإمكانيات المتاحة للمنظمة واستثمار ما تتمتع به من مصادر القوة والتميز.

وبناء على ما تقدم يمكن تعريف الإدارة الإستراتيجية على أنها عملية اتخاذ قرارات استراتيجية تقوم على مجموعة من الخطوات والمراحل يتم من خلالها تحليل البيئة الخارجية (الفرص والتهديدات) والبيئة الداخلية (أوجه القوة والضعف) من أجل وضع خطط وأهداف وغايات مستقبلية على المدى الطويل في ظل الموارد والإمكانيات المتاحة للمنظمة.

3- مراحل تطور مفهوم الإدارة الإستراتيجية

أوضح العديد من الكتاب في مجال الإدارة الإستراتيجية أن الفكر الإداري الإستراتيجي قد تطور من خلال أربعة مراحل رئيسية، حيث كان تطور مفهوم الإدارة الإستراتيجية خلالها مبني أساساً على النظم السابقة وليس بديلاً عنها، أي أن هذا المفهوم يتضمن حقيقة كل النظم والمفاهيم الإدارية السابقة. وتشمل هذه المراحل الأربعة:¹

- **مرحلة التخطيط المالي (الموازنات):** (بداية القرن 20م) اعتمدت على نظام الموازنات وإدارة الرقابة على الانحرافات وإدارة التعقيدات، حيث يتم اقتراح موازنات سنوية للأقسام المختلفة تتضمن مشروعات مقترحة وغير مستندة إلى دراسة وتحليل عميق، كون الموازنات تقوم على افتراض أن الماضي يعيد نفسه، وغالبيتها تتمحور حول تحديد حجم المبيعات والأرباح المحتملة؛
- **مرحلة التخطيط طويل الأجل:** (بداية الخمسينيات) نظراً للنقص الحاصل في نظام الموازنات في التعامل مع المستقبل، حاول هذا المفهوم التركيز على توقع النمو وإدارة التعقيدات لتوفير إمكانيات وتسهيلات للتكيف مع التغيرات، بالإعتماد على افتراض أن اتجاهات الماضي وما يحدث بها من تغيرات سوف تستمر في الحدوث مستقبلاً، وتشتمل أساساً التنبؤ بالمبيعات والتكاليف والتكنولوجيا اعتماداً على بيانات الماضي؛

¹- Thomas L. Wheelen et al, **Strategic Management and Business Policy: Globalization, Innovation and Sustainability**, (London: United Kingdom, Pearson Education Limited, fuffteenth edition, 2018), pp37-38.

- **مرحلة التخطيط الإستراتيجي:** (بداية الستينيات) إهتم بالتغيرات التي تحدث في القدرات والمهام الإستراتيجية، كما ركز على بيئة السوق التي تواجه المنظمة، وقام على افتراض أن تفسيرات الماضي ليست كافية وسيحدث بعض الخروج عن ذلك الماضي نتيجة في القدرات أو الظروف المحيطة، وبالتالي فإن التأكيد لا يتم فقط على التنبؤ ولكن كذلك على الفهم العميق للبيئة الخارجية (خاصة المنافسة والعملاء) بهدف الحصول على نظرة دقيقة على الظروف الحالية وتنمية القدرة على توقع التغيرات ذات البعد الإستراتيجي، مع توفير إطار زمني محدد لمعالجة القضايا الإستراتيجية، لكن حقيقة احتمال حدوث تغيرات بيئية سريعة تعد فجوة إستراتيجية قد تغرق المنظمة نظرا لارتباطها بدورة التخطيط؛

- **مرحلة الإدارة الإستراتيجية:** (منتصف السبعينيات) تقوم أساسا على افتراض أن دورة التخطيط غير كافية للتعامل مع معدل التغيير السريع الذي يحدث في البيئة التي تواجهها المنظمة، حيث أن القرارات الإستراتيجية تحتاج لأن تتخذ خارج دورة التخطيط حتى يتم الربط بين التغيرات الإستراتيجية والفرص والتهديدات وهو ما لم يتمكن التخطيط الإستراتيجي من إنجازه، بالمنظمة تحتاج إلى نظم مستمرة قائمة على معلومات واقعية بالإضافة إلى التحليل الدوري.

4- مستويات الإدارة الإستراتيجية

يمكن تصنيف مستويات الإدارة الإستراتيجية بصفة عامة طبقا لمحور اهتمام وتركيز كل إستراتيجية، وتختلف طبيعتها باختلاف مؤهلات وقدرات المنظمة، وباختلاف المستوى التنظيمي داخلها، وهناك عدة مستويات للإدارة الإستراتيجية، تتفاوت من حيث مدى شموليتها لاهتمامات المنظمة، أو انحصارها في اهتمام قطاع محدد في حد ذاته، حيث يمكن التمييز بين:¹

- **الإدارة الإستراتيجية على مستوى المنظمة:** تتركز حول وصف التوجه العام للمنظمة، من حيث اتجاهات النمو وأساليب إدارة أنشطتها، وخطوط المنتجات، وكيفية تحقيق التوازن في محفظة استثماراتها، وتعكس إستراتيجية المنظمة نماذج القرارات فيما يتعلق بنوعية النشاط الذي يجب أن تنخرط فيه المنظم، تدفق الموارد المالية وغير المالية من وإلى الأقسام... إلخ، وتتسم هذه الإستراتيجية بطول مداها الزمني كما أنها تتصف بعمومية الصياغة وتشمل المنظمة ككل، وتقع مسؤولية وضعها على الإدارة العليا، وتأخذ عدة الأشكال وهي: الإستقرار، النمو أو الإنكماش؛

- **الإدارة الإستراتيجية على مستوى وحدات الأعمال:** تتركز على توضيح طرق المنظمة في التنافس، وتحقيق مكانة معينة في أحد مجالات الأعمال، أو سوق أو منتجات معينة، وهنا يظهر أن نطاق الإستراتيجية أكثر

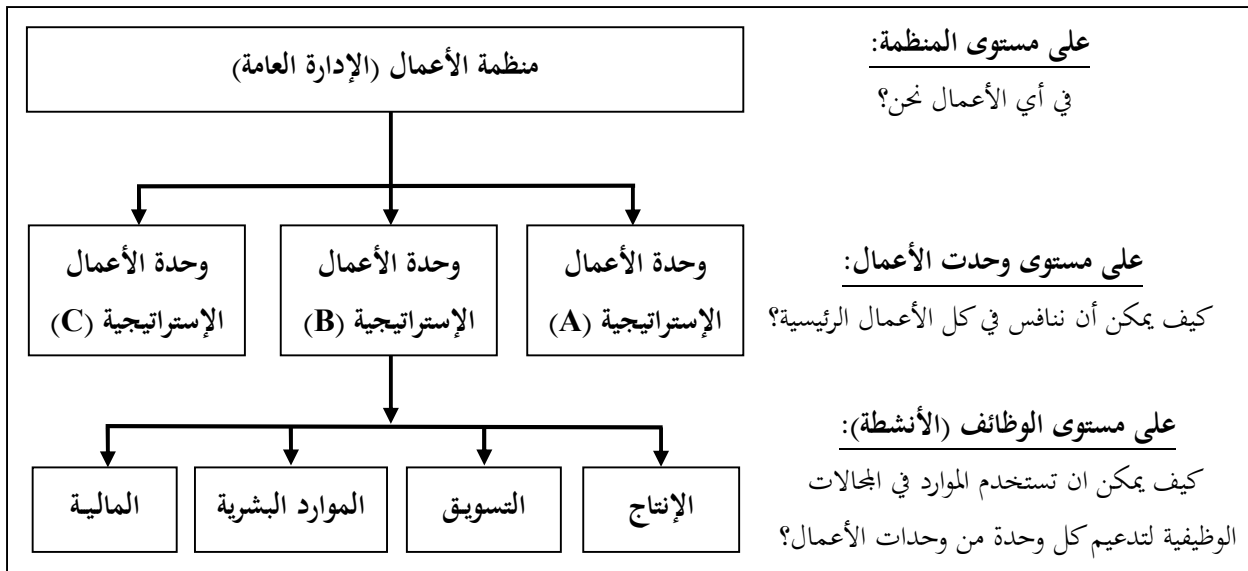
¹ - عبد العزيز صالح بن جبور، الإدارة الاستراتيجية - إدارة جديدة في عالم متغير، (عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، 2004)، ص52.

تركيزاً وأقل مدى من إستراتيجية المنظمة ككل، وتأخذ عدة أشكال أبرزها: القيادة في التكلفة، التنوع والتركيز، حيث تتبنى عند تنفيذها إحدى إستراتيجيات التموقع أو إحدى الإستراتيجيات التنافسية؛

- **الإدارة الإستراتيجية على مستوى الوظائف (الأنشطة):** يشير هذا المستوى إلى الإستراتيجيات التي تنتهجها الإدارات الوظيفية الرئيسية داخل وحدات الأعمال، وتعمل على تنظيم استغلال مورد معين بالمنظمة مادياً كان أم بشرياً، حيث يصل نطاقها إلى ما بعد إستراتيجية الأعمال، بإهتمامها بتحليل أحد عناصر البيئة الداخلية لتحديد مجالات ونقاط القوة والضعف، وتشمل الإستراتيجيات الوظيفية كالإنتاج، التسويق، الموارد البشرية، المالية والمحاسبة... إلخ، وتتصف بضيق أو قصر نطاقها الزمني (سنة أو أقل)، وهي تركز على الأساليب، الوسائل، آليات التنفيذ ومشاكله المرتبطة بالأنشطة المختلفة، فهي موجهة للتنفيذ ويقوم بوضعها مديري الإدارات الوظيفية.

ويمثل الشكل الموالي، المستويات الثلاث للإستراتيجية بالموازاة مع المستويات الإدارية الرئيسية للمنظمة.

الشكل رقم (02): مستويات الإدارة الإستراتيجية



المصدر: صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالي، الإدارة والأعمال، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2008)،

5- أهمية الإدارة الإستراتيجية في المنظمات وتحدياتها

5-1- أهمية الإدارة الإستراتيجية

إن تتبنى الإدارة الإستراتيجية من قبل المنظمات يساعدها على تنمية تفاعلها مع بيئتها، وتستفيد من عديد المزايا والإيجابيات، يمكن حصر هذه الأهمية في النقاط الآتية:¹

- **وضوح الرؤية المستقبلية:** تتطلب الإستراتيجية قدرا كبيرا من دقة توقع الأحداث المستقبلية والتنبؤ بما ستكون عليه بيئة المنظمة مستقبلا، مما يساعد على التعامل الفعال معها، وتوفير ضمانات الاستثمار والنمو؛
- **القدرة على إحداث التغيير:** تعتمد الإدارة الإستراتيجية على موارد بشرية ذات فكر إيجابي وقدرة على مواجهة التحديات ورغبة في تطوير واقع المنظمة إلى الأفضل فالقائمون على صياغة الإستراتيجية يجيدون صناعة التغيير وينظرون إليه باعتباره شيئا مرغوبا يبعث على التحدي وليس معوقا؛
- **تحسين قدرات المنظمة على التعاون مع المشكلات:** فالمديرين الذين يشجعون مساعديهم على الانخراط في عملية التخطيط إنما يزيدون في قدراتهم التنبؤية ومسؤولياتهم الإستراتيجية عن طريق مشاركة أولئك الذين يدركون احتياجات التخطيط ومتطلبات النجاح فيه؛
- **مشاركة العاملين:** تساهم مشاركة العاملين في تكوين الإستراتيجية على تحسين فهم العلاقة بين الإنتاجية والحافز وذلك في كل مرحلة من مراحل الإدارة الإستراتيجية وهو ما يثير دافعيتهم للعمل والإنجاز؛
- **القرارات الجماعية:** إن الإدارة الإستراتيجية التي تستند إلى العمل الجماعي سوف يترتب عليها قرارات جيدة بسبب التفاعل الجماعي والذي يولد العديد من البدائل الإستراتيجية الجيدة ويحسن من فرص الاختيار الإستراتيجي، كون القرارات الجماعية تستمد في العادة من أفضل البدائل المتاحة وهو ما يزيد في جودة وفعالية الخطط المختارة؛
- **توضيح الأدوار:** تقليل الفجوات والتعارض بين الأفراد والأنشطة، حيث تساعد المشاركة في إعداد الإستراتيجية على توضيح الأدوار وبيان العلاقات بينها؛
- **تحقيق التفاعل البيئي في المدى الطويل:** فمن المعروف أن المنظمات لا تستطيع تحقيق التأثير الملموس في ظروف ومتغيرات بيئتها في الأجل القصير سواء كانت هذه الظروف سياسية أو اقتصادية أو تكنولوجية، أو ثقافية...، إلا أنه يمكنها تحقيق ذلك في الأجل الطويل من خلال قراراتها الإستراتيجية التي تساعدها في استغلال الفرص المتاحة والحد من أثر المخاطر البيئية؛

¹ - طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية: منظور منهجي متكامل، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007)، ص50.

- **تدعيم المركز التنافسي:** فالإدارة الإستراتيجية تقوى من مركز المنظمة في ظل الظروف التنافسية، سواء على مستوى الأسواق المحلية أو الخارجية، حيث تنجح المنظمات التي تعتنق الفكر الإستراتيجي في بناء مزاي تنافسية تستند في فهمها إلى بيعتها الخارجية وما تفرزه من فرص وتنميتها لمواردها الداخلية التي تمكنها من استغلال هذه الفرص بطريقة تفوق منافسيها؛
- **التخصيص الفعال للموارد والإمكانيات:** تساعد في تخصيص الموارد على أوجه الاستخدامات المتعددة للأنشطة المختلفة للمنظمة حيث يمكن توقع التكلفة والعائد الناجمة عن البدائل الاستثمارية المتاحة، وبالتالي يمكن تحديد أولويات الأهداف المتعددة والمتداخلة ومن ثمة توجيه الموارد لتلك الأهداف ذات الأهمية الأولوية لمستقبل المنظمة.

5-2- تحديات الإدارة الإستراتيجية

- على الرغم من الأهمية المرتبطة بالإدارة الإستراتيجية، إلا أنها تواجه تحديات عديدة تشكل عائقاً في تطبيقها وتحول دون تحقيقها للأهداف والنتائج المسطرة، ومن هذه التحديات:¹
- **زيادة معدلات التغيير:** يلاحظ دوماً خاصة في السنوات الأخيرة تزايد في معدلات التغيير في جميع المجالات سواء الاقتصادية أو السياسية أو الاجتماعية أو التكنولوجية...، هذا التغيير الحاصل في بيئة المنظمة يفرض عليها قيود كثيرة ويضعها في مواجهة لتهديدات مختلفة كما أنه يوفر لها فرص استثمار ونمو متعددة، وهو ما يعتبر تحدٍ للإدارة الإستراتيجية عليها مواجهته وإثبات فعاليتها في الوصول بالمؤسسات إلى بر الأمان؛
- **شدة المنافسة:** لا تقتصر المنافسة على جودة السلعة وسعرها فقط إنما تعدت لتشمل مختلف الوظائف بالمنظمة، فزيادة المعاملات الدولية والعملة الاقتصادية وفتح أسواق جديدة زاد من شدة المنافسة أكثر وأصبح الحصول على ميزة تنافسية يصعب تقليدها أمر صعب وإنما ضروري لنجاح المنظمة ونموها واستمرارها؛
- **تغير طبيعة قوى العمل:** لم تعد المنظمات تعتمد على العامل غير الماهر القادر فقط على القيام بأعمال بسيطة ومتكررة والذي من السهل تدريبه ونقله من عمل لآخر، بل أصبح نجاح المنظمات يتوقف على توافر الخبراء ذوي المعرفة المتخصصة في الإنتاج والتسويق والتمويل والتي من الممكن أن تساهم في وضع استراتيجيات ذات كفاءة عالية وفعالية في زيادة رضا العميل عما تقدمه المنظمة من منتجات وخدمات؛
- **التحول من الفكر الصناعي إلى الفكر الخدمي:** أصبحت المعرفة أكثر قوة إستراتيجية كونها قادرة على تحقيق ميزة تنافسية إستراتيجية، لأن المعرفة والفكر الابتكاري يساعدان على معرفة المنتجات والعمليات

¹ - أحمد القطمين، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم ومجالات تطبيقية، (عمان: الأردن، دار مجدلاوي للنشر، 2002)، ص 25.

والعملاء وقوى المجتمع، وتحديد الفرص الإستراتيجية المناسبة، فالمعرفة الإدارية تقود المنظمات باستمرار نحو النجاح بشرط أن تأخذ بعين الاعتبار كافة المتغيرات ذات التأثير المباشر والغير مباشر على نشاطاتها؛

- **زيادة دور جماعات الضغط:** لقد زاد دور جماعات الضغط وتعددت طلباتها وخاصة فيما يتعلق بحماية البيئة، والصحة والسلامة والأمن الذي يجب أن يتوفر للعمال، والاهتمام بجودة وخدمة العملاء وتساعد المطالبة بتحقيق الدور الاجتماعي والالتزام بالسلوك الأخلاقي للمنظمات مما يتوجب مراعاة هذه القيود والضغوطات عند صياغة الإستراتيجية استعدادا لمواجهة مختلف التحديات؛
- **تعقد بيئة الإدارة الإستراتيجية:** التغير المستمر في بيئة الأعمال على مختلف مستوياتها يجعل منها معقدة وصعبة التحليل والدراسة، كما أن تداخل العوامل البيئية مع بعضها البعض وتعدد العلاقات التي تربطها يضع الإدارة في مواجهة وضعية خطيرة تحتاج إلى قدرات فكرية وتحليلية عالية من أجل فهمها وتقييمها.
- **ندرة الموارد المتاحة:** الواقع الاقتصادي اليوم يشكو ندرة في الموارد المطلوبة سواء مادية أو فنية أو حتى بشرية، وهذا يعد تحد كبير تواجهه المنظمات اليوم حتى تتمكن من إعداد الإستراتيجية وتطبيقها؛

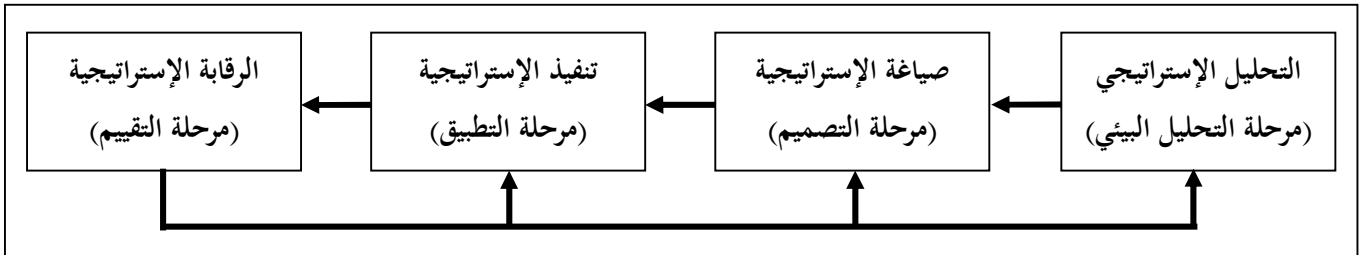
المطلب الثاني: عمليات الإدارة الإستراتيجية

للإدارة الإستراتيجية عادة أربعة مراحل متتالية تشكل في مجملها عمليات وخطوات (Process) يجب على من يطبقها أن يسير عليها، حيث:

- لا يمكن البدء في مرحلة ما قبل الانتهاء من المرحلة السابقة لها؛
- أن جودة كل مرحلة تتوقف على جودة المرحلة السابقة لها؛
- أنها مراحل متداخلة ومتكاملة، فأى تغيير يحدث في أي منها يؤثر على المراحل الأخرى السابقة أو اللاحقة؛
- أنها عملية مستمرة وضرورية تتطلب وجود تدفق مستمر للمعلومات تتم بواسطته مراجعة هذه العملية وإجراء الخطوات التصحيحية في أي من مكوناتها.

والشكل الموالي يوضح بصفة مبسطة العناصر الأساسية لعملية الإدارة الإستراتيجية.

الشكل رقم (03): العناصر الأساسية لعملية الإدارة الإستراتيجية



Source: Thomas L. Wheelen et al, **Strategic Management and Business Policy: Globalization, Innovation and Sustainability**, (London: United Kingdom, Pearson Education Limited, fuffteenth edition, 2018), p46.

حيث تتضمن عملية الإدارة الإستراتيجية مجموعات من الأنشطة التي تبدأ من التحليل البيئي وتنتهي بتقييم الأداء، وتقوم الإدارة العليا بمراجعة وتحليل البيئة الخارجية لاستكشاف الفرص والتهديدات، كما تقوم كذلك بمراجعة وتحليل البيئة الداخلية للتعرف على نواحي القوة والضعف، وبعد تحديد هذه العوامل فإن المنظمة تقوم بصياغة الإستراتيجية بتقييم العوامل الإستراتيجية تمهيدا لصياغة رؤية المنظمة وتحديد الرسالة والتي يتم في ضوءها تحديد الأهداف والاستراتيجيات، والتي يتم تنفيذها من خلال البرامج والموازنات والإجراءات، وفي النهاية يتم تقييم الأداء واسترجاع المعلومات التي تفيد في أحكام الرقابة وإعادة الاتزان والفاعلية للأنشطة التنظيمية.

1- التحليل الاستراتيجي (مرحلة التحليل البيئي)

التحليل الاستراتيجي (Strategic Analysis) هو عبارة عن عرض، وتقييم، وجمع المعلومات من بيئي المنظمة الداخلية والخارجية، وإيصال تلك المعلومات إلى متخذي القرارات داخل المنظمة، لتجنب المفاجآت وضمان صحتها على المدى الطويل.¹

التحليل الإستراتيجي هو تشخيص وتحليل البيئة الخارجية المحيطة بالمنظمة لمعرفة مدى التغيرات الحاصلة ولتحديد الفرص والتهديدات، كذلك تشخيص وتحليل البيئة الداخلية لمنظمة لمعرفة المواصفات والميزات التنافسية من أجل السيطرة على بيئتها الداخلية بشكل يساعد الإدارة على تحديد الإستراتيجية المفيدة لتحقيق أهداف المنظمة، والتحليل البيئي هو إستعراض وتقييم البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها عن طريق مسح البيئة الداخلي والخارجية ومن ثم تقديمها للمديرية الاستراتيجية في المنظمة، والذين يقومون بتحليلها إستراتيجيا بهدف تحديد العوامل الإستراتيجية والتي سوف تحدد مستقبل المنظمة.²

فعملية التحليل الإستراتيجي تتطلب من الإدارة العليا إجراء نوعين من التحليل لكل منهما سماته وأهدافه وأدواته التي تستخدمها في عملية التحليل، وهما:

1-1- التحليل الداخلي

البيئة الداخلية للمنظمة تتمثل في مجموعة المكونات والمتغيرات المادية والمعرفية والتنظيمية ذات الصلة الوثيقة بحدود المنظمة الداخلية، فهي تمثل المستوى البيئي التنظيمي الداخلي المرتبط بشكل محدد ودقيق بالتطبيقات الإدارية

¹ - Thomas L. Wheelen, T.David Hunger, **strategic management and Business Policy: concepts and cases**, (New Jersey: United States, Pearson prentice Hall, 11th Edition, 2007), p10.

² - رضا خلاصي، **مروج الإدارة الإستراتيجية**، (بوزيعة: الجزائر، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2015)، ص ص 188-189.

♦ - من أشهر أدوات لتحليل الوضع العام للمنظمة هو تحليل أو مصفوفة (SOWT) وهي أداة إستراتيجية في التحليل الإستراتيجي للبيئة الداخلية والخارجية من خلال تحديد نقاط القوة والضعف الداخلية بصورة نسبية وليست مطلقة والفرص والتهديدات في البيئة الخارجية (التنافسية) مما يعطي رؤية إستراتيجية في صياغة استراتيجيات، ولا يقف عند تحديد نقاط القوة والضعف في الموارد الداخلية بالمنظمة ولكنه يهدف للربط بين نتائج تحليل البيئة الخارجية الذي يحدد الفرص والمخاطر في هذه البيئة وتحليل البيئة الداخلية.

والتنظيمية للمنظمة لذلك فإن اختلاف البيئة الداخلية للمنظمات يتجسد باختلاف في قدراتها ونواحي قوتها الجوهرية أو ضعفها والتي من الممكن أن تصبح محددًا أساسيًا لاستغلال الفرص أو التعامل مع التهديدات في البيئة الخارجية.¹ وتحليل البيئة الداخلية هو إلقاء نظرة تفصيلية داخل التنظيم وتجميع البيانات عن الأداء الداخلي للمنظمة، وتقييمها لتحديد مستويات الأداء وتبيان مجالات القوة والضعف.

وتهتم المنظمات بتحليل وتقييم كافة العوامل الداخلية لأنها تمثل إحدى الركائز التي يتم الاستناد إليها في تحديد واختيار البدائل الإستراتيجية المناسبة ومن أهم مساهمات ومبررات التحليل للبيئة الداخلية:²

- تقييم القدرات والإمكانيات المادية والبشرية المتاحة للمنظمة؛
- التعرف على موقف المنظمة ومقارنته بالمنظمات المماثلة التي تعمل في نفس القطاع؛
- تحديد نقاط القوة وتعزيزها والاستفادة منها وتدعيمها لزيادة قدرتها على استغلال الفرص ومواجهة المخاطر؛
- اكتشاف نقاط الضعف من أجل التغلب عليها والحد من آثارها السلبية وحتى تحويلها لنقاط قوة إن أمكن؛
- زيادة فعالية الإستراتيجية المختارة بتحقيق الترابط بين نقاط القوة والضعف ونتائج التحليل الداخلي ومجالات الفرص ومخاطر نتائج التحليل الخارجي.

ويتم تحليل عناصر البيئة الداخلية على ثلاثة مستويات تمثل العوامل الإستراتيجية الداخلية وهي:³

- **الهيكل التنظيمي:** من المكونات الأساسية هو عبارة عن تنظيم رسمي للمراكز والأدوار والعلاقات بين الأفراد والأقسام نحو تحقيق أهداف ومهام المنظمة، يتضمن درجة المركزية أو اللامركزية التي يتم تطبيقها في المنظمة؛
- **الثقافة التنظيمية:** تعكس ثقافة المنظمة ورسالتها وأهدافها، وهي عبارة عن مجموع القيم والعادات والمعتقدات التي يشترك فيها كل أعضاء المنظمة والتي تؤثر على السلوك والتصرفات والاتجاهات الذهنية للعاملين وعلى طريقة تعامل المنظمة مع الأطراف الخارجية؛
- **الموارد:** تمثل موارد المنظمة بشقيها الملموسة وغير الملموسة (أصول مادية، مهارات، قدرات بشرية ومواهب إدارية) عناصر إستراتيجية مهمة وقاعدة تستند عليها خياراتها وأدائها إذا ما أحسنت التعامل مع هذه الموارد واستغلالها بشكل كفاء لتحقيق ميزات وقدرات تمكن المنظمة من التفوق على المنافسين وبالتالي تحتاج هذه الموارد أن توضع تحت مجهر الإدارة لغرض تقييمها وتأمينها باستمرار لمعرفة مواطن القوة والضعف فيها، وبالتالي القدرة على صنع خيارات إستراتيجية صحيحة.

¹ - طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، المرجع السابق، ص 283.

² - عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية لمواجهة تحديات القرن 21، المرجع السابق، ص 131.

³ - عبد العزيز صالح بن جبور، الإدارة الإستراتيجية: إدارة جديدة في عالم متغير، (عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، 2004)، ص 201.

1-2- التحليل الخارجي

البيئة الخارجية للمنظمة هي الإطار العام الذي تتحرك فيه المنظمة وتتعامل معه لإنجاز خطط وبرامج العمل ولتحقيق أهدافها، وتشمل العملاء، مصادر الإمداد لكافة احتياجاتها، المنافسين، جماعات التأثير أو الضغط.¹

وتحليل البيئة الخارجية هو عملية استكشاف العوامل والمتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية والسياسية والاجتماعية والثقافية وقوى المنافسة ورصد ما يحدث فيها من تغيرات وذلك من أجل تحديد الفرص (لاستغلالها) والتهديدات الموجودة (لتجنبها والتغلب عليها) في بيئة المنظمة الخارجية ومعرفة مصادر هذه الفرص والتهديدات من خلال تجزئتها إلى عناصر أو أجزاء فرعية، وفهم علاقات التأثير والتأثر فيما بينها من جهة وبين المنظمة من جهة أخرى.²

فالتحليل البيئي الخارجي يهتم برصد ما يحدث في البيئة الخارجية من تغيرات إيجابية تعد فرصا يمكن استغلالها لصالح المنظمة، ورصد التغيرات السلبية التي تمثل تهديدا للمنظمة لتحاشيها، وكون البيئة الخارجية للمنظمات شاملة ومعقدة، فقد طورت منهجيات مختلفة لعرضها وتبسيطها والتعامل معها، ومن بين أهم المنهجيات تلك التي أشارت إلى وجود مستويين أساسيين لهذه البيئة، هما:³

- **البيئة الخارجية العامة:** تشمل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، والسياسية والتكنولوجية، والثقافية، والتي تكون خارج نطاق أو سيطرة أي منظمة، وتأثير البيئة الخارجية يصيب جميع المنظمات على اختلاف طبيعتها وأحجامها وتأثير هذه المتغيرات يختلف باختلاف طبيعة وأنواع المنظمات القائمة في البيئة؛
- **البيئة الخارجية الخاصة:** تشمل العوامل التي تقع في حدود تعاملات المنظمة، ويختلف تأثيرها من منظمة لأخرى ويمكن للمنظمة نسبيا الرقابة والتأثير عليها، وهم بيئة المهمة، البيئة الصناعية التنافسية، وتحليل قوى المنافسة، وتأثيرها للمنظمات التي تزاوئ نفس النشاط، وتعرف أيضا باسم بيئة الصناعة.

2- صياغة الإستراتيجية (مرحلة التصميم)

بعد قيام المنظمة بعملية التحليل الاستراتيجي من تحديد عناصر القوة والضعف الداخلية وتحديد الفرص والتهديدات الخارجية، يتم القيام بتحليل وتقييم تلك المتغيرات من أجل تحديد موقف المنظمة ومن ثم التمهيد لعملية اختيار التوجه الإستراتيجي لها حتى تتمكن من صياغة الإستراتيجية المناسبة لها بعد المفاضلة بين البدائل المتاحة وأخيرا وضعها حيز التطبيق.

¹ - مصطفى محمود أبو بكر، المرجع في التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2004)، ص 203.

² - سعد غالب ياسين، الإدارة الإستراتيجية، (عمان: الأردن، دار البارودي العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2002)، ص 65.

³ - بدروي يحيى، أثر نظم المعلومات على الإدارة الاستراتيجية: حالة بعض المؤسسات الجزائرية، (أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2014-2015)، ص ص 38-39.

صياغة الاستراتيجية (Strategy Formulation) هي وضع تحديدات لغايات المنظمة وأهدافها الرئيسية، وذلك في ضوء الرؤية المستقبلية الشاملة، بعد وضوح وتحديد رسالة المنظمة، مع تحديد الاستراتيجيات والسياسات المناسبة.¹ وتتضمن عملية إعداد صياغة الاستراتيجية الجوانب التالية:²

- الرؤية: ماذا نريد أن نحققه في النهاية؟
- الرسالة: كيف نحقق أهدافنا؟
- الهدف: ما هي الالتزامات التي نتعهد بها، وما هي الحواجز التي ننفذها، للعمل قانونا وأخلاقيا في سعينا لتحقيق رؤيتنا ورسالتنا؟

1-2- رؤية المنظمة

رؤية المنظمة (Vision) هي خريطة مسار توضح مستقبل المنظمة، حيث توفر معلومات محددة عن التقنية والتركيز على العملاء والأسواق الجغرافية والإنتاجية، والإمكانيات التي يجب تطويرها وما تريد المنظمة أن تكون عليه مستقبلا. حيث يبدأ تحديد التوجه الاستراتيجي من خلال تحديد رؤية المنظمة، وفي ظلها يتم تحديد رسالتها، ثم تشتق الغايات والأهداف التي تؤدي إلى تحقيقها، حيث من مهام الإدارة العليا بمشاركة مدراء الأقسام الوظيفية ووحدات الأعمال. أين يتوقف نجاح المنظمة في المدى البعيد على وجود رؤية شاملة، أين تسعى المنظمة لرسم شكل مثالي تسعى لتحقيقه مستقبلا تشتق من خلاله أهدافها وغاياتها، لذلك تسعى المنظمات في مرحلة مبكرة في التحقق من وجود رؤية لها، نظرا لأن رسالة وغايات المنظمة سيتم بناؤها وصياغتها في ضوء تلك الرؤية، مما يسهم في تركيز بؤرة اهتمام المنظمة بصورة قوية وواضحة، وإلا فستصبح عواقب الرؤية المضللة وخيمة للغاية.³

2-2- رسالة المنظمة

رسالة المنظمة (Mission) وهي وثيقة تمثل دستور المنظمة والمرشد الرئيسي لكافة القرارات والجهود، والإطار المميز للمنظمة عن غيرها من المنظمات الأخرى من حيث مجال نشاطها، منتجاتها، عملائها وأسواقها، بهدف بيان السبب الجوهري لوجود المنظمة وهويتها وعملياتها وممارساتها، وتغطي عادة فترة طويلة المدى.⁴ وفي ضوء رسالة المنظمة يتم تحديد الأهداف الإستراتيجية المطلوب إنجازها على المدى البعيد واشتقاق الأهداف للمرحلة الأخرى.

¹ - عبد العزيز صالح بن حبتور، المرجع السابق، ص 82.

² - Frank T. Rothaermel, **Strategic Management**, (New York: United States, McGraw-Hill, Third Editions, 2017), p34.

³ - بدر اوي يحي، المرجع السابق، ص 47.

⁴ - مصطفى محمود أبو بكر، التفكير الإستراتيجي وإعداد الخطة الإستراتيجية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2000)، ص 111.

وتعتبر الرسالة هي الغرض الذي من أجله وجدت المنظمة يتم تلخيصها في عبارة أو جملة، وتحاول رسالة المنظمة الإجابة على التساؤلات الآتية:¹

- لماذا وجدت المنظمة ؟

- ما هي طبيعة عملها (مجال نشاط المنظمة) ؟

- من هم الفئة المستهدفة (الأعمال التي تؤديها مستقبلا) ؟

- ما هي القيم التي تحكم عمل المنظمة؟

وبناء على الرؤية تنشئ المنظمات مهمة تصف ما تقوم به المنظمة فعليا، كالمنتجات والخدمات التي تخطط لتوفيرها، والأسواق التي ستتنافس فيها، ويستخدم الناس في بعض الأحيان مصطلحات الرؤية والرسالة بالتبادل، لكن في عملية الإستراتيجية يختلفون حيث:²

- تحدد الرؤية ما الذي تريد المنظمة تحقيقه في النهاية وبالتالي يمكن وصف الهدف من خلال الفعل؛

- تصف المهمة ما تفعله المنظمة إنه يحدد الوسائل التي تتحقق بها الرؤية وفقا لذلك.

2-3- أهداف (غايات) المنظمة الإستراتيجية

الأهداف الإستراتيجية هي ما تريد المنظمة تحقيقه في الأجل الطويل والتي يجب أن تكون قابلة للقياس والتحديد والبساطة والوضوح في صياغتها.

فالصياغة المحكمة لرؤية المنظمة والتحديد الدقيق لرسالتها لا يكفيان لتحقيق المنظمة لنجاحها المنشود، بل يجب ترجمة ذلك إلى مستويات أداء مختلفة، حيث يتم على ضوء ذلك يتم وضع الأهداف الإستراتيجية لتمثل ترجمة عملية للتوجيهات الإستراتيجية العامة في نطاق الافتراضات التي تم وضعها بشأن عناصر البيئة الخارجية للمنظمة، وتأثيراتها المتوقعة على الفرص والقيود أو التهديدات المحتملة.³

2-4- تحديد البدائل الإستراتيجية

بعد دراسة وتحليل البيئة الخارجية والداخلية للمنظمة، يتم تحديد البدائل الاستراتيجية المتاحة أمامها، والتي تعبر عن الوسائل المتوفرة للمنظمة والتي عن طريقها تأمل في تحقيق أهدافها الاستراتيجية على المستويات المختلفة.

واختلفت وجهات النظر بشأن تصنيف البدائل الاستراتيجية، وعموما يمكن تصنيفها إلى ثلاث مجموعات هي:⁴

¹ - عبد الرحمن توفيق، الإدارة الإستراتيجية: المبادئ والأدوات، (القاهرة: مصر، مركز الخبرات المهنية للإدارة (بمبك)، الطبعة الأولى، 2004)، ص 16.

² - Frank T. Rothaermel, *Op.cit*, p: 36.

³ - مصطفى محمود أبو بكر، التفكير الإستراتيجي وإعداد الخطة الإستراتيجية، (القاهرة: مصر، الدار الجامعية، 2000)، ص 443.

⁴ - محمد حسين العيسوي وآخرون، الإدارة الاستراتيجية المستدامة: مدخل لإدارة المنظمات في الألفية الثالثة، (عمان: الأردن، مؤسسة الوراق، 2012)، ص 54.

- البدائل الاستراتيجية على مستوى المنظمة: تهتم بتحديد الأعمال التي ستنافس فيها المنظمة، اذ تتعرف على الأعمال التي عليها تنميتها، والأعمال التي عليها الانسحاب منها، وتحديد أيضا الأعمال التي عليها مزاولتها مستقبلا، وتضم إستراتيجية الاستقرار أو الثبات، وإستراتيجية النمو والتوسع، وإستراتيجية الانكماش أو التراجع، وخليطا من الاستراتيجيات السابقة (الاستراتيجيات المركبة)؛
- البدائل الاستراتيجية على مستوى وحدات الأعمال: تهتم بخلق التمايز بين مركز المنظمة، ومراكز منافسيها من خلال انجاز أنشطتها بشكل مختلف أو تأدية أنشطة مختلفة عن منافسيها، وتضم ثلاث استراتيجيات تنافسية هي: زيادة التكلفة، والتميز، والتركيز، وتحدد هذه الاستراتيجيات الآلية التي تنافس بها المنظمة للتفوق على منافسيها، وذلك من خلال مصادر قوتها لتحقيق أداء أفضل؛
- البدائل الاستراتيجية على المستوى الوظيفي: تهتم بمجال وظيفي محدد يعمل على تنظيم استغلال مورد معين بالمنظمة (مادي كان أو بشري)، وعلى خلق المواءمة بين الاستراتيجيات الوظيفية ضمن وحدة الأعمال الاستراتيجية واستراتيجية الأعمال، وتتمثل في: استراتيجية التسويق، استراتيجية التمويل، استراتيجية العمليات واستراتيجية نظم المعلومات ... وغيرها.

2-5- الإختيار (الخيار) الإستراتيجي

- الإختيار الإستراتيجي هو قرار انتقاء استراتيجية من بين الاستراتيجيات البديلة والتي تسهم في بلوغ الأهداف بشكل أفضل.¹
- فبعد الانتهاء من عملية التحليل الاستراتيجي، ومن خلال المواءمة بين جوانب القوة والضعف، وما يحيط بها من فرص وتهديدات، تقترح العديد من البدائل الاستراتيجية التي ترى أنها تمثل رسالتها، وتحقق أهدافها الاستراتيجية وغاياتها، وتختار الأمثل من بينها وفق اعتبارات معينة.²
- فالخيار الاستراتيجي هو أفضل بديل تحقق المنظمة من خلاله رسالتها وأهدافها مع مراعاة توفر متطلباته، وتستخدم في ذلك أدوات ضرورية منها أسلوب تحليل محفظة الأعمال³، حيث هناك لمراحل يتم بها هذا الخيار، وهي:
- تطوير وتوليد البدائل الاستراتيجية: وجود مجموعة من البدائل التي تم توليدها على مستوى المنظمة والتي يجب أن تكون قابلة للتطبيق وتناسب مع أهداف المنظمة وتطلعاتها المستقبلية؛

¹ - نعمة عباس الخفاجي، الإدارة الاستراتيجية المداخل والمفاهيم والعمليات، (عمان: الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2004)، ص 206.

² - بدرأوي يحي، المرجع السابق، ص ص 55-56.

³ - أسلوب تحليل محفظة الأعمال: هو مصطلح يطلق على أدوات تقييم البدائل الإستراتيجية المتاحة، وتساعد هذه النماذج في تقويم مستوى الأداء وإعتماد الخيار الإستراتيجي المناسب، وهم هذه الأدوات نموذج مجموعة بوسطن الإستشارية (BCG)، نموذج مصفوفة هوفر (Hofer)، نموذج مصفوفة ماكنزي لشركة جنرال إلكتريك (GE-McKinsey Matrix).

³ - مؤيد سعيد السالم، المرجع السابق، ص 208.

- **تقويم البدائل الإستراتيجية وفق معايير محددة:** تتم عملية التقويم بالاعتماد على مجموعة من المعايير يؤدي استخدامها إلى تقليل عدد البدائل المتاحة ومن ثم تسهيل عملية الاختيار ذاتها، وتتضمن معايير كمية: صافي الربح، الحصة السوقية، العائد على الاستثمار، العائد على حق الملكية...، وأخرى غير الكمية منها: مدى تلائم الإستراتيجية مع البيئة، تحقيق المرونة وغيرها... وغيرها؛

- **اختيار البديل الاستراتيجي المناسب:** يتم اختيار البديل الأفضل في ضوء المزايا التي يمتلكها كل بديل، يتم إختيار البديل المناسب بعد إجراء الموازنة اللازمة بين سلبيات وإيجابيات كل بديل في ضوء البدائل الأخرى.

3- تنفيذ الإستراتيجية (مرحلة التطبيق)

تنفيذ الإستراتيجية (Strategy Implementation) هي ترجمة الإستراتيجية إلى برامج وأنشطة عمل يومية، تحدد ما المطلوب عمله أو القيام به لتطوير إمكانيات المنظمة، بما يؤدي إلى تحقيق الأهداف التي تسعى لها في الوقت المناسب وينصب على إعادة الهيكل التنظيمي وبناء على ثقافة منظمة جديدة تدعم تنفيذ الإستراتيجية بالإضافة إلى وضع سياسات، برامج، نظم معلومات وإجراءات التي يؤمن تنفيذها تطبيق الإستراتيجية وبالتالي تحقيق الأهداف.¹ فإذا كانت هناك استراتيجية يجب تحقيقها، يتعين على المنظمة أداء أنشطة معينة من أجل تمكينها من تحقيق الاستراتيجية المتوخاة، لذلك فإن الهدف من تنفيذ الإستراتيجية هو اتخاذ مسار العمل المناسب لضمان تنفيذ الإستراتيجية المختارة وفقا للخطة، لذلك يجب أن تتوافق العمليات والأنظمة مع الاستراتيجية، على هذا الأساس فإن التغييرات المخطط لها في الاستراتيجيات والعمليات والأنظمة يتم تفعيلها وتنفيذها.²

حيث أن التنفيذ الإستراتيجي هو جوهر الإدارة الإستراتيجية لأن النجاح في صياغة الإستراتيجية لا يعني النجاح في تنفيذها، لأن التطبيق العملي لما هو مخطط له يعتبر أصعب من التخطيط نفسه، فالتنفيذ عملية يتم من خلالها تطبيق الاستراتيجيات من خلال الأنظمة الإدارية المساندة لتنفيذ الإستراتيجية، والتي يتم إعدادها من قبل مديري الأقسام والقطاعات بالاشتراك مع غيرهم من المديرين، وهذه بحملها تعد من الأنظمة الإدارية السائدة، والتي تمثل في:³

- **البرامج (تحديد الإجراءات):** البرنامج عبارة عن بيان للأنشطة أو الخطوات اللازمة لدعم الاستراتيجية وتحقيق خطة مفردة الاستعمال، ويمثل البرنامج مجموعة من الإجراءات التي تقوم به المنظمة كعنصر من الجهد المبذول لإنجاز الخطة، والهدف من البرنامج هو جعل الإستراتيجية محددة الخطوات، قد تتضمن إعادة هيكلة المنظمة أو تغيير الثقافة الداخلية للمنظمة؛

¹ جمال الدين محمد المرسي، مصطفى محمود أبو بكر، طارق رشدي جبة، التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية، (القاهرة: مصر: الدار الجامعية، 2002)، ص26.

² Gorazd Ocvirik, *Strategic Management of Market Niches: A Model Framework*, (Wiesbaden: Germany, Springer Gabler, 2018), p89.

³ Thomas L. Wheelen et al, *Strategic Management and Business Policy: Globalization, Innovation and Sustainability*, Op.cit, pp52-53.

- الميزانيات (تكلفة البرامج): هي بيان برامج المنظمة معبرا عنها بصورة نقدية، أي إنها توضيح للتكاليف التفصيلية لكل برنامج لأغراض التخطيط والرقابة ويعتبر موضع تخطيط الميزانية آخر خطوة حقيقية لتقويم إمكانية الإستراتيجية المختارة، كذلك لا تخدم الميزانية فقط كخطة مفصلة للإستراتيجية الجديدة في العمل، بل تحدد أيضا من خلال البيانات المالية الأولية التأثير المتوقع على المستقبل المالي للمنظمة؛
- الإجراءات (تفصيل الأنشطة): نظام يتكون من خطوات متتابعة أو التقنيات المتسلسلة التي تحدد طريقة أداء مهمة، أو وظيفة معينة، ويتصف بالتفصيل للأنشطة المتخلفة التي يجب أداؤها لإنجاز برامج المنظمة.
- حيث ينظر إلى مرحلة تنفيذ الإستراتيجية بأنها حاسمة لأنها تنقل التخطيط الاستراتيجي إلى مرحلة الترجمة الفعلية لجميع ما خطط سابقا، إن تحويل الإستراتيجية المختارة من مجرد تفكير إلى عمل تبدأ من حيث تبدأ هذه المرحلة بتحديد ما يجب أن يتم عمله لتطبيق الإستراتيجية ويتم ذلك من خلال خمس خطوات هي:¹
- **تحويل الأهداف الإستراتيجية إلى أهداف سنوية:** وضع الأهداف السنوية نشاط لا مركزي يشمل بشكل مباشر كل المديرين في المنظمة، فالأهداف السنوية ضرورية لتنفيذ الإستراتيجية لأنها تمثل الأساس الذي يقوم عليه تخصيص الموارد، والوسيلة الأولية لتقييم المديرين والأداة الرئيسية لمتابعة التقدم نحو تحقيق الأهداف طويلة الأجل وإرساء للأولويات على مستوى كل من المنظمة؛
- **تطوير الإستراتيجيات الوظيفية:** إن مسؤولية إعداد وتكوين الإستراتيجيات الوظيفية تقع في إطار مسؤوليات الأقسام الوظيفية المختلفة التي تشرف على الوظائف الرئيسية للمنظمة وهي: التسويق، التمويل والبحوث والتطوير والتنمية والإنتاج ونظم المعلومات وغيرها من الوظائف، فمن الطبيعي أن الإستراتيجيات الوظيفية تؤدي إلى تحقيق أهداف المنظمة في إطار الإستراتيجية الرئيسية للمنظمة، ويتم إعداد الإستراتيجيات الوظيفية وهي تحدد أهداف وسياسات كل وظيفة من وظائف المنظمة؛
- **إعداد السياسات اللازمة:** السياسات هي إرشادات تقود تفكير وقرارات وتصرفات المديرين ومرؤوسيهم عند تنفيذ وتطبيق الإستراتيجية وعلى هذا فالسياسات توفر الخطوط العريضة لتنفيذ ومراقبة العمليات الحالية بما يضمن عدم تعارضها مع أهداف المنظمة، وبما أنه يشار إليها على أنها إجراءات معيارية للعمليات فإن السياسة تساعد على زيادة فاعلية الإدارة من خلال تنميط كثير من الأفعال والتصرفات فهي تمثل الخطوط العامة التي يجب ألا تخرج عنها الإستراتيجية وبالتالي فهي تساعد على سرعة الإنجاز وعدم تحطي الحدود خاصة عند تنفيذ الإستراتيجية؛

¹ - محمد حنفي محمد نور تبيدي، أثر الإدارة الإستراتيجية علي كفاءة وفعالية الأداء: دراسة قطاع الاتصالات السودانية، (أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم إدارة الأعمال، مدرسة العلوم الإدارية، جامعة الخرطوم، السودان، 2010)، ص ص 111-115.

- **قيادة عملية تنفيذ الإستراتيجية:** للقيادة دورا مهما في نجاح تطبيق الإستراتيجية، فهي تحدد وتوضح غايات وأهداف كل مرحلة من مراحل تنفيذ الإستراتيجية المختارة والموارد اللازمة للتنفيذ وتقوم بتدبيرها وتوزيعها على وحدات الأعمال الإستراتيجية وأوجه النشاط الوظيفي المختلفة، وتشرف على إعداد التنظيم المناسب ووضع وتطوير السياسات والإجراءات والبرامج الوظيفية والموازنات التخطيطية لتنفيذ الإستراتيجية المختارة.
- **بناء الهيكل التنظيمي المناسب والفعال:** يقصد به البناء أو الإطار الذي يحدد الإدارات أو الأجزاء الداخلية فيها فهو يبين التقسيمات التنظيمية والوحدات التي تقوم بالأعمال والأنشطة التي يتطلبها تحقيق أهداف المنظمة، كما أنه يحدد خطوط السلطة ومواقع إتخاذ وتنفيذ القرارات الإدارية؛

4- الرقابة الإستراتيجية (مرحلة التقييم والرقابة)

يتم تحديد مساهمة الإستراتيجية في تحقيق الأهداف المحددة مسبقا في مرحلة صياغة الاستراتيجية وهذا من خلال وضع معايير تقييم الأداء الإستراتيجي (نقاط أساسية لتقييم موقف الإستراتيجية)، بحيث تعد هذه المعايير المقياس الذي يتم الحكم على مستوى الأداء من خلاله وتحديد الإنحرافات عن هذه المعايير الموضوعية، وأخيرا إتخاذ الإجراءات التصحيحية لذلك (تصحيح الأخطاء، معالجة أسباب القصور والإنحراف في أداء الأعمال).¹

الرقابة (Control) هي التحقق من أن ما يحدث يطابق الخطة المقررة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة، فهي تعتبر أحد الوظائف الإدارية الرئيسية التي يمكن عن طريقها التأكد من مدى تحقيق الأهداف بالكيفية المطلوبة.²

الرقابة الإستراتيجية (Evaluation and Control) وهي تحديد مدى قدرة المنظمة على تحقيق الأهداف والغايات بنجاح وإذا كانت هذه الأهداف ممكنة التحقق كما خطط لها، وإعادة تكييف إستراتيجية المنظمة لتحسين قدرتها على تحقيق أهدافها.³

فالرقابة الاستراتيجية تهدف إلى مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المتوقع، لمعرفة مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف المرسومة، وبالرغم من أن عملية الرقابة الاستراتيجية هي آخر مرحلة في الإدارة الاستراتيجية إلا أنها عملية مستمرة لا تكون في نهاية مرحلة التنفيذ لقياس فعالية التنفيذ، إنما تهدف أيضا إلى إتخاذ الإجراءات التصحيحية، والبحث عن السبب الذي أدى إلى التباين بين النتائج والأهداف.

حيث تهدف إلى مقارنة نتائج الأداء الحالية مع الأهداف الموضوعية وبذلك تزود الإدارة بالتغذية الراجعة (المرتدة) الضرورية لتقييم النتائج وإتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا تطلب الأمر ذلك، وتتضمن تقويم أداء المنظمة وإحكام

¹- السعيد مبروك إبراهيم، المعلومات ودورها في إتخاذ القرار الإستراتيجي، (القاهرة: مصر، المجموعة العربية، 2012)، ص135.

²- توفيق محمد عبد المحسن، اتجاهات حديثة في التقييم والتميز في الأداء- ستة سيكما وبطاقة القياس المتوازن، (القاهرة: مصر دار الفكر العربي، 2008)، ص12.

³- فلاح حسن عداي الحسيني، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيمها، مداخلها، عملياتها المعاصرة، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، 2006)، ص220.

الرقابة على نشاطاتها المختلفة ذات العلاقة بتنفيذ الإستراتيجيات المطبقة، وتصنف الرقابة الإستراتيجية إلى ثلاثة مستويات:¹

- الرقابة على المستوى الإستراتيجي (التنظيمية): فهي تهدف إلى إحكام الرقابة على الاتجاه الاستراتيجي العام للمنظمة نحو المستقبل وعلاقتها مع المجتمع الذي تخدمه؛
 - الرقابة على المستوى التكتيكي: فهي تهدف إلى إحكام الرقابة على عملية تنفيذ الخطط الإستراتيجية، والتأكد من مطابقة الأداء مع الأهداف الموضوعية؛
 - الرقابة على المستوى التشغيلي: تتعلق بأحكام الإجراءات الرقابية على النشاطات والخطط قصيرة المدى.
- غير أن تحقيق الرقابة الإستراتيجية يتطلب مراعاة بعض الشروط والأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل، حتى تتمكن من تأدية وظيفتها في هذه المرحلة المهمة، وتشمل:²
- يجب أن تتضمن الحد الأدنى من المعلومات الضرورية لإعطاء صورة واضحة عما يجري في المنظمة؛
 - يجب أن تركز على النشاطات الحيوية سواء سهلة للقياس أم لا، ووضع معايير قياس كمية ونوعية؛
 - يجب أن تزود متخذي القرارات بالمعلومات المطلوبة في الوقت المناسب ليسمح لهم باكتشاف الانحرافات وإخضاعها لإجراءات تصحيحية في الوقت المناسب؛
 - يجب أن تشمل جوانب الأداء قصيرة وبعيدة المدى وبنفس درجة الاهتمام؛
 - الالتزام بمبدأ مكافأة النجاح بدل معاقبة الفشل من أجل الوصول إلى معدلات الأداء المطلوبة.
- وتهدف الرقابة الاستراتيجية إلى التحقق من أن جميع الأنشطة التي تمارسها المنظمة بمختلف وظائفها، تحقق لها رسالتها التي وجدت من أجلها، ويتطلب ذلك قيام المنظمة، بأنشطة تحقق الهدف من الرقابة.
- ولكي تتمكن الإدارة من تأدية أنشطتها ومهامها بشكل فاعل وكفاء في مجال الرقابة وتقويم الأداء الاستراتيجي فإنها ستعتمد المراحل الآتية:³

- صياغة ووضع المعايير التي سيعتمد عليها في الأنشطة الرقابية وعملية قياس الأداء الاستراتيجي؛
- قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع النتائج المتوقع الحصول عليها؛
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية عند وجود انحرافات واضحة بين الأداء الفعلي والمخطط.

¹- زكريا مطلق الدوري، المرجع السابق، ص322.

²- رضا خلاصي، المرجع السابق، ص408.

³- فلاح حسن الحسيني، الإدارة الاستراتيجية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2000)، ص222.

وخلال هذه المراحل هناك عدة أساليب مستخدمة في الرقابة الإستراتيجية باختلاف الأسس التي تستند عليها، وعلى الإدارة أن تختار من بينها، ما تراه مناسباً لتحقيق رسالتها ورؤيتها، من هذه الأساليب:¹

- الموازنات التقديرية: وهي خطة معبر عنها في شكل رقمي، تساعد في تحقيق التنسيق بين الموارد والاستخدامات وتجعل عملية قياس وتقييم الأداء أكثر سهولة؛
- التحليل المالي: أسلوب تستخدمه الإدارة أو الأطراف الخارجية في محاولة تفسير حركة النشاط، ومستويات الكفاءة والأداء للمنظمة خلال فترة زمنية معينة، ويشمل عديد الطرق منها: النسب المالية، الأساليب الكمية للرقابة، الرقابة على الجودة... وغيرها؛

المطلب الثالث: الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية

شهدت بيئة الأعمال تطورات متلاحقة في الإعتماد على إستخدام تكنولوجيا ونظم المعلومات، أدت الى تزايد الإهتمام بالمعلومات المحاسبية ومدى قدرتها على خدمة الأغراض الإدارية، لذا ظهرت عديد المحاولات لتطوير المحاسبة لتلائم مع إحتياجات الإدارة من خلال الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية في إطار أطلق عليه المحاسبة الإستراتيجية كمجال يوضح كيفية إنعكاس أساليب الإدارة الإستراتيجية على المعلومات التي تسعى المحاسبة لتوفيرها.

1-1- مراحل تطور الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية

عرف الأدب المحاسبي العديد من المحاولات التي بذلت لتطوير المحاسبة وتحسين نوعية المعلومات التي توفرها من أجل دعم الإدارة الإستراتيجية للمنظمات، ويمكن تحليل تلك المحاولات من خلال توضيح المراحل التي مرت بها والتي تتمثل في المراحل التالية:²

1-1- المرحلة الأولى

بدأت بصورة موسعة في أواخر الثمانينيات بعد ظهور تحفظات بشأن عدم ملائمة المعلومات التي توفرها المحاسبة كي تعتمد عليها الإدارة لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة، ويرجع ذلك إلى تطوير وإتباع العديد من التقنيات الصناعية المستحدثة بعد منتصف السبعينيات وعدم حدوث تطور ملموس في أساليب المحاسبة لمواكبة تلك التطورات، فلم توفر المحاسبة أساليب مناسبة لقياس وإعداد تقارير للإدارة عن المعلومات المترتبة على تطبيق تلك الأساليب مثل زيادة الإنتاجية أو مستوى الجودة، التخفيض في الفترة اللازمة لإتمام العملية الإنتاجية، مدى تحسن مرونة المنتج، أو زيادة المنتج، حيث تمثل كل تلك المعلومات مصادراً لتحقيق الميزة التنافسية للمنظمات.

¹- بدروي يحيى، المرجع السابق، ص 64-65.

²- محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، (العين: الإمارات العربية المتحدة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد: 21، العدد الأول، جوان 2005)، ص 07-09.

فقد إتسمت هذه الفترة بظهور مجموعة من الأساليب الحديثة نسبياً في مجال المحاسبة أبرزها محاسبة تكاليف النشاط ومجموعة أخرى مثل التحليل الإستراتيجي للتكاليف وحساب تكاليف الجودة وحساب تكاليف الطاقة، ويتمثل العامل المشترك بين تلك الأساليب في أن تصميمها تم لتوفير معلومات عن جوانب الأداء الداخلي للمنظمات، والتي يجب التركيز عليها كي تنجح المنظمة في الأسواق التنافسية الجديدة.

1-2- المرحلة الثانية

تضمنت صياغة ما يمكن وصفه بمجموعات من المداخل المترابطة تندرج تحت أساليب شاملة لتكوين الوضع الإستراتيجي للمنظمات، مثل المحاسبة على أساس النشاط تمثل أسلوباً شاملاً يضم عدة مداخل مترابطة هي محاسبة تكاليف النشاط والمداخل الأخرى المتعلقة به مثل تحليل ربحية المستهلك وتحليل الربحية المباشرة للمنتج وإعداد الموازنات على أساس النشاط وإعداد خرائط الأنشطة، ويتمثل العامل المشترك بين تلك المداخل في أنها تركز جميعاً على النشاط.

ويطلق على المجموعة الثانية من المداخل المترابطة مصطلح "المحاسبة عن التكنولوجيا الصناعية المتقدمة" وتضم المحاسبة عن تكلفة الجودة وتحليل سلسلة القيمة ومجموعة من المداخل المثيلة منها نظرية المحددات الأداء المقارن (المرجعي)، والتحسين المستمر للأداء، ويجمع بين تلك الأساليب عاملاً مشتركاً هو البحث عن التميز التشغيلي، من أجل تقديم قيمة أفضل للعملاء، وتعتمد مداخل هذه المجموعة على موضوعات ومفاهيم المحاسبة الإدارية وإدارة الإنتاج وإدارة العمليات.

وتضم المجموعة الثالثة من المداخل الشاملة مجموعة الأساليب التي تندرج تحت إطار ما يمكن أن يطلق عليه المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وتضم هذه الأساليب أفكاراً ومفاهيم مستمدة من المحاسبة الإدارية ومن إدارة التسويق، تشمل أساليب تلك المجموعة تحليل موقف المنافسين، محاسبة التكاليف المستهدفة، والمحاسبة عن تكاليف دورة حياة المنتجات، وتستفيد هذه الأساليب من معلومات تحليل مواصفات المنتجات، وتحليل سلسلة القيمة، وتتضح من طبيعة أساليب هذه المجموعة أنها أكثر تركيزاً على النواحي الخارجية للمنظمة مقارنة بالمجموعتين السابقتين.

1-3- المرحلة الثالثة

أهم ما يميز هذه المرحلة هو صياغة مجموعة من الفلسفات الإدارية، حيث حققت ثلاثة منها صدى محاسبي واضح هي الإدارة على أساس النشاط، وإدارة التكلفة الإستراتيجية، وإدارة التكلفة المستهدفة. ويوجد تداخل واضح بين تلك الفلسفات ولكن لكل منها طريقة مختلفة لدمج مجموعة من الأساليب والمفاهيم والموضوعات، وبالتالي لكل منها طريقة مختلفة لتحقيق الميزة التنافسية المستدامة للمنظمات.

ومما سبق يمكن القول بأن الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية تم من خلال ثلاثة مراحل:

- **المرحلة الأولى:** تميزت بظهور مجموعة من الأساليب الحديثة في مجال المحاسبة تركز على توفير معلومات عن الأداء الداخلي للمنظمة بما يساعد التأكيد على أهمية المحاسبة والمعلومات المحاسبية، وتتفق مواصفات تلك المرحلة مع تفسير المدخل الإنتقادي لنشأة المحاسبة الإستراتيجية؛
- **المرحلة الثانية:** تم خلالها تطوير مجموعات من المدخل المترابطة بهدف تدعيم الموقف الإستراتيجي للمنظمة، فتم تطوير مجموعة من المدخل تركز على النشاط، ومجموعة من المدخل تركز على التميز التشغيلي والربط بين مفاهيم المحاسبة وإدارة الإنتاج وإدارة العمليات، ومجموعة أخرى من المدخل تركز على النواحي الخارجية لأداء المنظمة وتربط بين مفاهيم المحاسبة وإدارة التسويق؛
- **المرحلة الثالثة:** فقد تميزت بتطوير مجموعة من الفلسفات الإدارية التي تهدف إلى تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات، وتتفق المرحلتين الثانية والثالثة مع تفسير المدخل التقليدي لنشأة المحاسبة الإستراتيجية فقد تم في كل منهما تطوير مجموعة من الأساليب والأدوات التي تهدف إلى تحسين أداء المنظمات.

2- إتجاهات الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية

كان الإتجاه العام في الأدب المحاسبي عند الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية في التركيز على المحاسبة الإدارية والتوصل إلى أدوات وأساليب للمحاسبة الإدارية تتصف بالإستراتيجية، ولكن خروجاً عن هذا الإتجاه حاول بعض الكتاب الربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية في نطاق أطلقوا عليه إسم المحاسبة المالية الإستراتيجية. وقد ذهبت محاولات الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية في اتجاهين، هما: **المحاسبة المالية الإستراتيجية** و**المحاسبة الإدارية الإستراتيجية**، ويمكن عرض رأي كل من رواد هذا المجالين وتحديد ما يوفره كل أسلوب من المعلومات التي يمكن أن تدعم الإدارة الإستراتيجية للمنظمات.

2-1- إتجاه الربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية (المحاسبة المالية الإستراتيجية)

ضمن كتاب بعنوان: **إستكشاف الإدارة المالية الإستراتيجية** (Exploring Strategic Financial Management) من تأليف (Grundy Tony, Johnson Gerry, Scholes Kevan) سنة 1998، خصص فصل بعنوان: **المحاسبة المالية الإستراتيجية**، كمحاولة للربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية، حيث تم اعتبار القوائم المالية التي يتم إعدادها في مجال المحاسبة المالية تتضمن قدراً هائلاً من المعلومات المفيدة مالياً وإستراتيجياً، وبأنه يمكن الإستفادة بشكل كبير من نسب التحليل المالي إذا تم مزجها بالتحليل الإستراتيجي في عملية واحدة أطلق عليها إسم **المحاسبة المالية الإستراتيجية**، حيث تتيح تلك العملية نظرة أكثر عمقا وشمولا عن أداء

المنظمة وموقفها ومستقبلها، ويمكن الإستفادة من تحليل القوائم المالية في العديد من الأغراض الإستراتيجية وعلى وجه الخصوص، في:¹

- صياغة أو تشكيل إستراتيجية المنظمة لدعم وإختبار تحليل نقاط القوة ونقاط الضعف والفرص والتحديات؛
- فهم إستراتيجية المنافسين الرئيسيين وتحديد نقاط قوتهم وضعفهم والفرص المتاحة لهم والتحديات التي تواجههم، وأحيانا نواياهم الإستراتيجية؛
- فهم أعمق لموقف العملاء الرئيسيين واحتياجاتهم الحالية والمستقبلية؛
- تقييم الأساليب المختلفة التي يمكن أن تتبعها المنظمة للنمو خاصة عن طريق السيطرة على شركات جديدة أو الإندماج مع شركات أخرى.

غير أن تلك الإستخدامات تحتاج إلى مزيد من التوضيح على نحو تفصيلي، خاصة حول كيفية إستخدام معلومات القوائم المالية في صياغة الإستراتيجية أو كيف يتم تحليل القوائم المالية للمنافسين لإستكشاف نواياهم الإستراتيجية، كما أن القوائم المالية للمنظمة التي تنتج عن المحاسبة المالية لا تتضمن عادة معلومات عن العملاء وإحتياجاتهم الحالية أو المستقبلية، وبالتالي فإن المعلومات التي يحصل عليها المدراء من قوائم المحاسبة المالية غير كافية في حد ذاتها بل يجب ربطها بالمزيد من المعلومات التي تخدم أغراض التحليل الإستراتيجي والتي غالبا يتم الحصول عليها من أطراف أخرى بالمنظمة.

فالمحاسبة المالية الإستراتيجية أداة هامة لفهم وتقدير آثار التغييرات الإستراتيجية في المنظمة وتقييم مدى كفاءة تطبيقها، ويستدعي ذلك معرفة عدة توضيحات خلال مرحلة مراجعة القوائم المالية السنوية، تخص:

- الجوانب التي يظهرها التقرير السنوي عند قيام الإدارة في الفترة الماضية بتطبيق التغيير الإستراتيجي؛
- الأثر المالي المتوقع (بالتحسن أو التدهور) من مبادرات التغيير الإستراتيجي الحالية داخليا وخارجيا؛
- مدى فهم الإدارة العليا بالمنظمة (من خلال نظرهم وملاحظاتهم الواردة في التقرير السنوي) للمشكلات والقيود ونواحي عدم التأكد التي غالبا سيواجهونها مستقبلا عند تطبيق التغيير الإستراتيجي؛
- الفجوات أو التحديات الواضحة، وكيفية تخطيط الإدارة للتغلب عليها.

1-2- إتجاه الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية (المحاسبة الإدارية الإستراتيجية)

• الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية على أساس كتابات (Porter)

إستند العديد من كتاب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية إلى كتابات (Porter) خلال 1980 و 1985 عن الإستراتيجيات العامة التي تحقق للمنظمات الميزة التنافسية، فقد أوضح أنه يمكن للمنظمة أن تتبع إحدى

¹ - Grundy.T, Johnson.G, and Scholes. K, **Exploring Strategic Financial Management**, (London: England, prentice hall Europe,1998), pp 91-108.

الإستراتيجيات التنافسية الثلاث، وكل منظمة تحاول إختيار الإستراتيجية التي تحقق لها أقصى ربح وأفضل وضع تنافسي ممكن، لكن يتوقف هذا الإختيار على مدى توافر مهارات وموارد محددة وإتخاذ إجراءات تنظيمية ورقابية متنوعة، والجدول الموالي يوضح هذه الإستراتيجيات ومتطلبات تنفيذها:

الجدول رقم (01): متطلبات تنفيذ الإستراتيجيات التنافسية العامة

الإستراتيجيات	الموارد والمهارات المطلوبة	المتطلبات التنظيمية
الريادة في كل التكاليف	إستثمارات رأسمالية كبيرة، مهارات هندسية في عمليات الإنتاج، رقابة مكثفة على القوي العاملة، نظام توزيع منخفض التكلفة.	رقابة مشددة على التكاليف، تقارير رقابية مفصلة ومتكررة، هيكلية التنظيم والمسئوليات، نظام حوافز على أساس تحقيق الأهداف المحددة
التميز	قدرات تسويقية عالية، نزعة إبداعية، هندسة إنتاجية متطورة، قدرة على البحث والتطوير، سمعة متميزة في النوعية أو القيادة التكنولوجية، حلقات وصل مع المهارات التي يمكن الحصول عليها من المنظمات الأخرى، تعاون وثيق بين قنوات التوزيع.	تنسيق وثيق بين وظائف البحث والتطوير والإنتاج والتسويق، حوافز على أساس نوعية الإنتاج وليست كميته، إستقطاب العمالة الماهرة والعلماء والأفراد المبدعين
التركيز	خليط مما جاء أعلاه نحو الهدف الإستراتيجي المحدد.	خليط مما جاء أعلاه نحو الهدف الإستراتيجي المحدد.

Source: Samuel C. Certo, J. Paul Peter, *Strategic management: a focus on process*, (New York: United States, McGraw-Hill, First edition, 1990), p103.

• الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية على أساس كتابات (Simmonds)

يعتبر (Simmonds) أول من أطلق مصطلح "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية" سنة 1981 على مجموعة من أنشطة المحاسبة الإدارية التي أوصى بضمها إلى عمل المحاسب الإداري، فهو أول من أرسى أسس هذا النوع من المحاسبة والذي يعمل على توفير المعلومات اللازمة لتطبيق الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، لكن هذا الشكل الجديد من المحاسبة يقوم على تحليل الموقف التنافسي ويمثل خروجاً عن الإتجاه العام لموضوعات المحاسبة الإدارية المعاصرة في ذلك الوقت لأن قدر كبير من المعلومات التي تسعى المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لتوفيرها (عن التكاليف والأسعار وحجم المبيعات والحصص السوقية وإستغلال الموارد) تبعد عن النطاق المعتاد للمحاسبة الإدارية، حيث يمكن لمديري التسويق القيام بشكل أفضل بتقدير الموقف التنافسي للمنظمة، ولكن يتوجب على المحاسبين عدم ترك هذا المجال بالكامل لمديري التسويق وإنما يجب أن يشاركوا في الحصول على تلك المعلومات وتوظيفها لإتخاذ القرارات التي تساعد على تحقيق الأهداف الإستراتيجية.¹

¹ - Simmonds. K, *Strategic Management Accounting*, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Management Accounting, Vol.59, No.04, 1981), pp 26-29.

- **الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية على أساس كتابات (Simons)**
تناول (Simons) في كتاباته الربط بين المحاسبة الإدارية والإستراتيجية بصورة مباشرة، وتمثل مساهمته الأساسية في هذا المجال في دراستين عن العلاقة بين إستراتيجية المنظمة ونظم المتابعة التي تطبقها، حيث:
- **الدراسة الأولى (1987):** تم فيها إستكشاف العلاقة بين نظم المتابعة ذات الأسس المحاسبية من جهة وإستراتيجيات المنظمة من جهة أخرى في إطار نظرية الإرتباط، وإعتمدت الدراسة على تصنيف لأنواع إستراتيجيات الأعمال التي يمكن أن تتبعها المنظمة والتي تتمثل في:¹
 - ❖ **إستراتيجية المدافع (Defender Strategy):** تركز على الريادة في كل من التكاليف وجودة خدمة العملاء وتهتم بقدر محدود بتطوير المنتج والسوق، حيث تستخدم نظم المتابعة ذات الأسس المحاسبية بكثافة أقل من مثيلاتها التي تتبع إستراتيجية المنقب؛
 - ❖ **إستراتيجية المنقب (Prospector Strategy):** تهتم بصورة أكبر بالسوق وتسعى دائما لخلق فرص سوقية جديدة وتعتمد بقدر كبير على الإبداع والإبتكار والتي تهتم بصورة كبيرة بالتنبؤ ببيانات عن المستقبل وبوضع أهداف للموازنات وتتابع باستمرار النواتج؛
 - ❖ **إستراتيجية المهجنة (Hybrid Strategy):** تطبق مزيجا من عناصر الإستراتيجيتين السابقتين معا.
- **الدراسة الثانية (1990):** إستبدلت هذه الدراسة منظور الإرتباط بمحاولة لبناء نموذج على أساس حالة تحليلية مفصلة، وتناولت قدرا أكبر من رموز السياسات الإدارية التي وردت في دراسة (Porter) سنة 1980، وناقشت الدراسة الإختلاف بين إستراتيجية الأعمال (Business Strategy) وإستراتيجية المنظمة (Corporate Strategy)، وأوضحت بصورة أساسية أنه يجب النظر إلى الإستراتيجية على أنها عملية معالجة (Process)، ورفضت الدراسة الفصل بين صياغة الإستراتيجية وتطبيق الإستراتيجية وبدلا من التركيز على إنعكاسات الإستراتيجية على نظم المتابعة ركزت الدراسة على طرق تفاعل الإستراتيجية مع نظم المتابعة الإدارية.²

- **الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية على أساس كتابات (Hiromoto)**
جاء هذا الربط في دراسة إدارة التكلفة المستهدفة (Target Cost Management)، حيث ظهر هذا الأسلوب في أواخر الثمانينيات، بهدف أن يصبح بديلا لأسلوب المحاسبة عن تكاليف النشاط الذي

¹ - Robert Simons, **Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Organizations and Society, Vol.12, No.04, 1987), pp 357-374.

² - Robert Simons, **The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Organizations and Society, Vol.15, No.1/2, 1990), pp 127-143.

إستحوذ على قدر من الشهرة والإهتمام، ويرى مؤيدو الأسلوب أنه يتمتع بعدد الخصائص التي تميزه عن الأساليب التقليدية والمستحدثة لمحاسبة التكاليف لأنه يركز على الإدارة الفعالة للتكاليف الكلية.

فإدارة التكلفة المستهدفة هي نشاط ذو أهداف متعددة تمثل نظاما إستراتيجيا لإدارة التكلفة يتم تصميمه لمقابلة إحتياجات العملاء التي تتصف بالتنوع والرغبة في التطوير التقني المستمر والمتلاحق، تشمل¹:

- تخفيض التكاليف في مراحل تخطيط المنتج، والبحوث والتطوير، ومراحل الإنتاج المختلفة، مع التأكيد على إعتبرات الجودة والثقة ومتطلبات المستهلك الأخرى؛
- تقديم منتجات جديدة للسوق في توقيت مناسب، وتطوير منتجات تجذب عملاء جدد؛
- تعتمد على التعاون المستمر بين المحاسبين والقائمين على مجموعة من الوظائف المتخصصة مثل المهندسين وخصوصا مهندسو الإنتاج، ورجال التسويق وبصورة خاصة رجال المبيعات؛
- توفير معلومات عن السوق مثل تحديد وتصميم المنتجات المطلوبة والأسعار المقبولة وتكاليف إنتاجها وحجم المبيعات المحتملة؛
- تحدد أسعار المنتجات عند المستوى الذي يعطي أفضل ميزة تنافسية (تحديد التكلفة على أساس السوق)، لتحديد الربح المرغوب في تحقيقه، وتكون التكلفة المستهدفة هي ناتج طرح الربح المرغوب من السعر المستهدف.

فالتركيز على السوق يمثل الرابطة الأساسية بين إدارة التكلفة المستهدفة ومفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، فقد ركزت معظم الكتابات التالية في مجال إدارة التكاليف المستهدفة على تعاون المحاسبة الإدارية مع الإدارة الهندسية بدلا من التعاون مع إدارة التسويق، وإنصب الإهتمام على تحديد نسب هامش الربح، وتحديد التكاليف المسموح بها، وهندسة القيمة، وعلى الإسهامات المحاسبية مثل التحليل الوظيفي للتكاليف وإعداد قوائم التكاليف.

• الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية في كتابات (Shank & Govindarajan)

تناول هذا الربط الإدارة الإستراتيجية للتكاليف (Strategic Cost Management Context)، حيث أوضحت دراسات (Shank & Govindarajan) في 1992 و 1993، والهدف من دمج المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية بتعريف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على أنها إستخدام الإدارة لمعلومات التكاليف بشكل واضح خلال واحدة أو أكثر من المراحل الأربعة التي تتكون منها دورة الإدارة الإستراتيجية، وبالتالي يختلف سياق الإدارة الإستراتيجية للتكاليف عن المحاسبة الإدارية.

¹ - Toshiro Hiromoto, **Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting**, (Massachusetts: United States, Harvard Business Review, Harvard University, Vol.66, No.04, 1988), pp 22-26.

والجدول الآتي يلخص الإختلافات نظام الإدارة الإستراتيجية للتكاليف وبين محاسبة التكاليف التقليدية:

الجدول رقم (02): أهم الفروق بين الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومحاسبة التكاليف التقليدية

وجه المقارنة	الإدارة الإستراتيجية للتكاليف	محاسبة التكاليف التقليدية
الهدف	فحص مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق الإستراتيجية	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية
النطاق	تحليل عوامل داخل وخارج المنظمة	تحليل عوامل داخل المنظمة فقط
طبيعة المدخلات والمخرجات	مالية وغير مالية	مالية بالدرجة الأولى
التوجه	إستراتيجي طويل الأجل	تشغيلي قصير الأجل
العلاقة مع المنافسة	وسيلة للتعامل مع المنافسة	تتجاهل ظروف المنافسة
أدوات التحليل	تحليل سلسلة القيمة، قياس التكاليف على أساس النشاط، تحليل الميزة التنافسية، وغيرها	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها مع التكاليف المعيارية

المصدر: عفاف مبارك محمد علي، دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، (المنصورة: مصر، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 27، العدد 02، 2003)، ص 68.

من الجدول يمكن القول أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تختلف عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية، فهي تهدف إلى تحديد مدى مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق إستراتيجية المنظمة وتعتمد على تحليل عوامل تمثل البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالمنظمة أي أنها تهتم بعنصر المنافسة، وتتميز أيضا بالنظرة الإستراتيجية طويلة الأجل، وقد تم صياغة إطار الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على أساس ثلاثة أنماط من التحليل مستمدة من الكتابات المعاصرة في مجال المحاسبة الإدارية هي:

- **تحليل سلسلة القيمة:** يركز على النواحي الخارجية المرتبطة بأنشطة خلق القيمة في المجال الصناعي بدءا من المواد الخام الأساسية وصولا إلى المنتج النهائي الذي يسلم للعميل؛
- **تحليل الموقف التنافسي:** يركز على الطرق التي تختارها كل منظمة للإستمرار في المنافسة، حيث وحسب إستراتيجيات (Porter) التنافسية فإن تركيز كل منها على مدخل مختلف لتحليل التكاليف؛
- **تحليل مسببات التكلفة:** تمثل التكلفة دالة في الإختيارات الإستراتيجية للمنظمة بشأن هيكل وكيفية المنافسة في السوق ومدى توافر المهارات الإدارية اللازمة لتنفيذ الخيارات الإستراتيجية، بصورة أكثر شمولاً مما تتطلبه محاسبة التكاليف على أساس النشاط، فالتكلفة يتم تحريكها ويتسبب في حدوثها العديد من العوامل المتشابكة والمتراطة بطرق وبأساليب معقدة.

تبرير إضفاء صفة الإستراتيجية على الأسلوب الذي إقترحه (Shank & Govindarajan) لإدارة التكاليف يتمثل في سببين، فهو يركز على أمور خارجية ويتركز على مدى أوسع من القضايا مقارنة

بالأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية، ولذا فإن هذا الأسلوب يعتبر شكلا متميزا من المحاسبة الإدارية أو مثالا للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

• **الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية على أساس كتابات (Bromwich)**

عرف (Bromwich) المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بأنها توفير وتحليل معلومات مالية عن أسواق منتجات المنظمة وتكاليف المنافسين وهياكل التكلفة، ومراقبة إستراتيجية المنظمة ومنافسيتها في تلك الأسواق على مدار عدة فترات زمنية.

وحسب دراسة (Bromwich) سنة 1990 فإن محور التركيز الخارجي للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية منصب على السوق أساسا وليس على المنافسين، وطالب كل منظمة بالحفاظ على عملائها في سوق المنتجات الحالية، على أن تتم المنافسة بين المنظمات ليس على أساس فقط خفض تكلفة المنتج وزيادة جودته وتحسين أوقات التسليم، ولكن على أساس كل المتغيرات الإستراتيجية معا.

حيث إستهدف (Bromwich) الإرتقاء بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية فقام بتطوير أسلوب تحديد تكاليف المواصفات (Attribute Costing Technique) على أساس مصفوفة تحليل التكاليف الإستراتيجية يمثل هذا الأسلوب محاولة لتحديد تكاليف المنافع التي توفرها المنتجات للعملاء، حيث يرى (Bromwich) أن تلك المنافع تشكل المسبب الحقيقي للتكلفة، فيمكن النظر إلى أي منتج على أنه مجموعة من المواصفات أو الخصائص التي تنتجها المنظمة وتقدمها لعملائها، ويجب أن تكون تلك المواصفات مرغوبة ومغرية للعملاء بما يخلق طلبا على منتجات المنظمة في السوق، وباستخدام مفهوم المنتج الكفاء (Efficient Product) يمكن أن تحقق المنظمات ميزة تنافسية.¹

وفي دراسة أخرى لـ (Bromwich & Bhimani) سنة 1994 أكد أن الأسلوب الذي يقترحه للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية يختلف عما ينادي به (Shank & Govindarajan)، من حيث وجود مدخلين رئيسيين للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية، يقوم الأول على أساس تحديد تكلفة مواصفات منتجات المنظمة، ويقوم الثاني على أساس تحديد تكلفة الوظائف التي تتضمنها سلسلة القيمة التي توفرها المنتجات للعملاء، وتبرز هذه المقارنة أهمية المنتجات ومواصفاتها، وإذا أخذت أيضا جوانب السوق في الاعتبار تتضح بصورة جلية قيام المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أساس الربط بين المحاسبة الإدارية ووظيفة التسويق.

من جهة أخرى أكد (Bromwich & Bhimani) على أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تتطلب من المحاسبين إكتساب مهارات جديدة في مجالات لم يعتادوها وتتطلب منهم تعاونا أكبر مع الإدارة العامة

¹ - Michael Bromwich, **The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Organizations and Society, Vol.15, No.01-02, 1990), pp 27- 46.

للمنظمة وإستراتيجيات المنظمة والقائمين على التسويق وتطوير المنتجات، أي أنهما لاحظا وأكدوا من البداية على ضرورة تفهم المحاسب لعمليات التسويق والمشاكل التي يمكن أن تواجهها.

• الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية في كتابات (Roslender & Hart)

كخطوة إضافية لتطوير المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، إقترح (Roslender & Hart) في دراسته سنة 2003 مدخلا جديدا هو المحاسبة الإدارية عن تكاليف المنتجات ذات العلامة التجارية كإمتداد لأسلوب المحاسبة عن تكاليف المواصفات، وأوضح أن مصطلح المواصفات يشتمل ضمنا على عدة أمور ملموسة ترتبط بمنتج معين أو خدمة محددة تنتجها المنظمة، وكذلك فإن المنافع التي يحصل عليها العميل من السلعة أو الخدمة قد تتضمن أيضا بعض العوامل غير الملموسة تتعلق بإشباع إنفعالي أو عاطفي يتحقق نتيجة الحصول على منتج يحمل علامة تجارية معينة، وبالتالي يجب على المنظمة إستكشاف العوامل الشخصية للمنتجات والخدمات بدلا من التركيز فقط على المواصفات الموضوعية التي تدفع العميل لشراء المنتج أو الحصول على الخدمة، أي أن هذا المدخل يؤدي إلى زيادة التركيز على الجانب التسويقي في مجال المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

التفكير في هذا المدخل جاء بعد إجرائهم لدراسة ميدانية إستكشافية أوضحت محدودية تأثير الممارسات الفعلية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أداء المنظمات، فقد أثبتت الدراسة أنه في الحالات التي ثبت فيها التعاون بين وظيفتي المحاسبة الإدارية والتسويق كانت هناك مؤشرات تدل على الإهتمام بقياس أداء المنتجات ذات العلامة التجارية، في حين إقتصر إهتمام المحاسبين في هذا المجال فقط على كيفية إظهار قيمة العلامة التجارية في الميزانية، لذلك تم إقتراح هذا المدخل نظرا لتزايد أهمية المنتجات ذات العلامة التجارية وتم إعتبره مرحلة تالية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية وخطوة منطقية لمحاسبة تكاليف المواصفات. يقوم هذا المدخل على الإنتقال من مقاييس الأداء المالي الجامدة مثل الربح وإيراد المبيعات والتدفقات النقدية، وإعطاء إهتمام أكبر للمقاييس غير المالية مثل فعالية أداء المبيعات ورضا العملاء وولاء العملاء وأوجه قوة الأصناف، وحلت أيضا هذه المقاييس الأكثر مرونة بدلا من المقاييس التسويقية التقليدية الكمية والأكثر جمودا والتي كان تركيزها ينصب على الحصة السوقية ونمو السوق، ويهتم هذا المدخل أيضا بإعداد تقارير عن مقاييس المدخلات بالإضافة إلى المقاييس التقليدية التي تركز فقط على المخرجات، وتتراوح مقاييس المدخلات بين مجرد تحديد الأصول التسويقية ومقاييس الإمكانيات التسويقية التي تدعم التوجه التسويقي الذي يقوم عليه مدخل المحاسبة الإدارية عن المنتجات ذات العلامة التجارية.¹

¹ - Robin Roslender, Susan J. Hart, **In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Management Accounting Research, Vol.14, No.03, September 2003), pp 255-279.

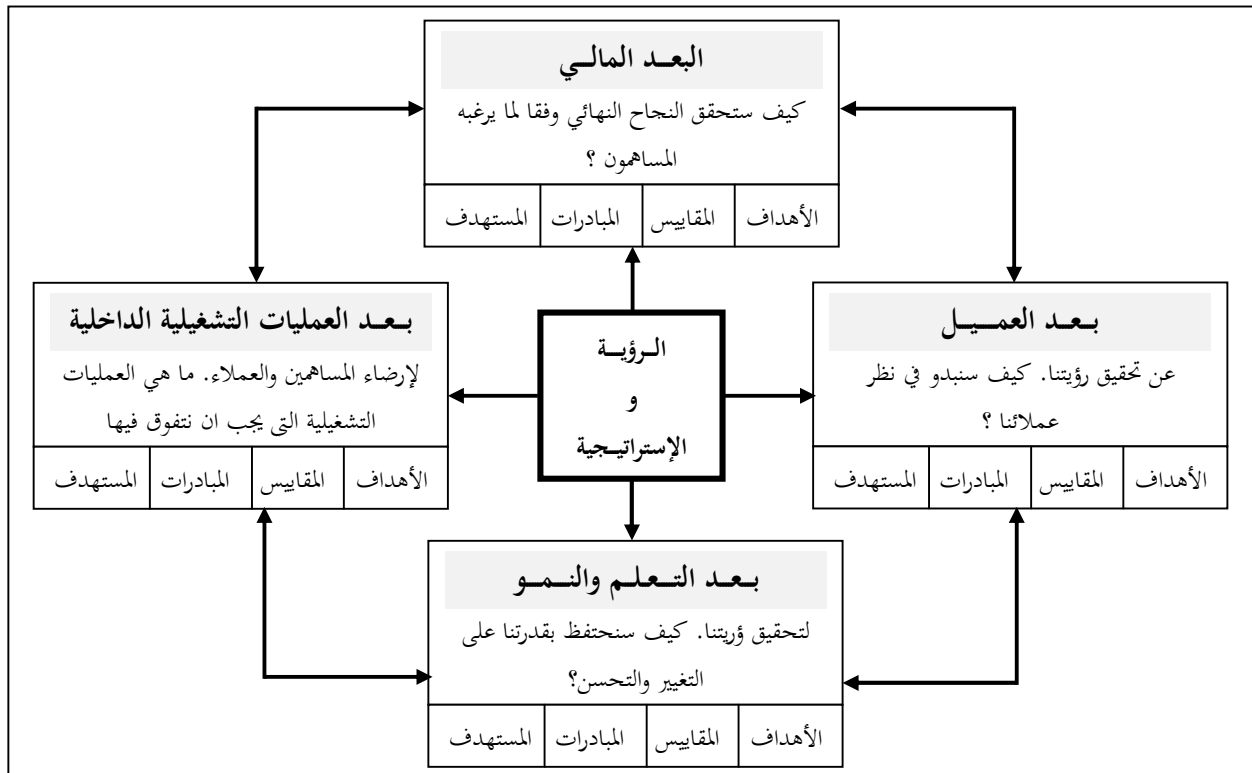
• الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية في إطار كتابات (Kaplan & Norton)

جاء هذا الربط عن بطاقة التقييم المتوازن للأداء، حيث طور (Kaplan & Norton) سنة 1992 بطاقة التقييم المتوازن للأداء التي أستخدمها بما التميز عن المحور التقليدي لتركيز المحاسبة الإدارية والمتابعة الإدارية، الذي يؤكد أن الإستراتيجية والرؤية تهم كل أصحاب المصالح في المنظمة، وبالتالي فإنه من الضروري تطوير نظم لتقييم الأداء تهتم بصورة مباشرة ليس فقط بالنواحي المالية ولكن تهتم أيضا بمصالح العملاء وبالنشاط الداخلي بالمنظمة وبالابتكار وبالتوجهات المستقبلية.¹

تضم بطاقة التقييم المتوازن للأداء إلى جانب مقاييس الأداء المالي مجموعة أخرى من المقاييس تتعلق بالعملاء والعمليات التشغيلية الداخلية والتعلم والنمو، يطلق على تلك المقاييس الإضافية إسم المقاييس المرشدة فالعلاقة بينها ليست علاقة سببية وإنما تكون غالبا علاقة إرتباط مما يعني ضرورة الإعتماد على مجموعة المقاييس مجتمعة لتقييم مدى تحقيق المنظمة لأهدافها، تمكن المنظمة من ترجمة رؤيتها المنظمة وإستراتيجيتها إلى أهداف ومقاييس يتم تبويبها في أربعة أبعاد يقوم كل منها بتقييم الأداء من منظور مختلف.

والشكل الموالي يوضح المحتوى الذي تتضمنه بطاقة التقييم المتوازن للأداء حسب (Kaplan & Norton):

الشكل رقم (04): محتوى بطاقة التقييم المتوازن للأداء



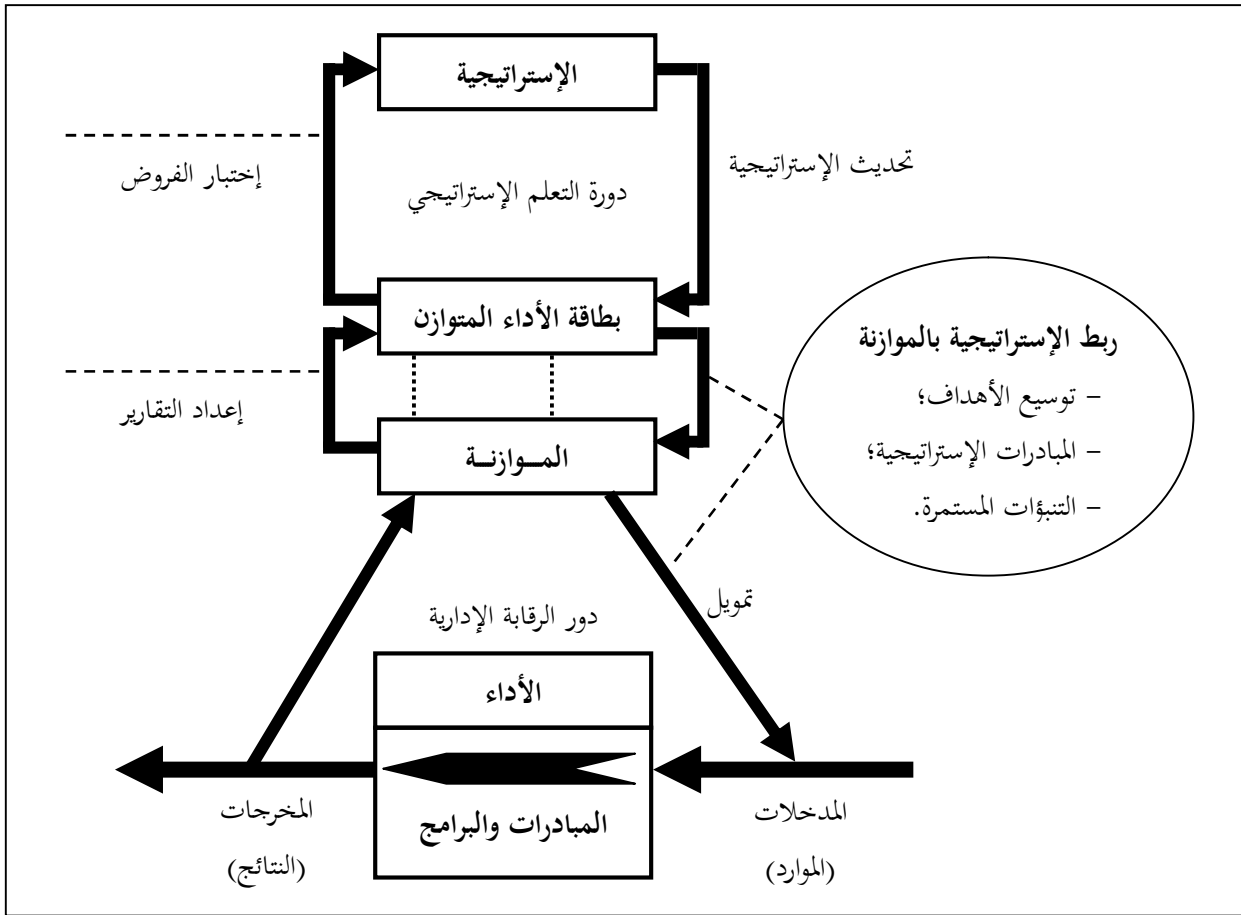
Source: Robert.S Kaplan, David.P Norton, **Linking the Balanced Scorecard to Strategy**, (California: United States, California Management Review, Haas School of Business, University of California, Vol.39, No.01, 1996), p54.

¹ - Robert.S Kaplan, David.P Norton, **The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance**, (California: United States, California Management Review, Haas School of Business, University of California, Vol.70, No.01, 1992), pp 58-63.

يؤكد (Kaplan & Norton) أن بطاقة التقييم المتوازن للأداء تساعد ممارس أنشطة المحاسبة الإدارية على المساهمة بصورة فعالة في إدارة المنظمات في عصر المعلومات، ويناديا بضرورة قبولها كمثال ذو بعد إستراتيجي لتطور المحاسبة الإدارية، وقد نشرا دراستين حديثتين إستمرارا للتأكيد على الدور الهام الذي يمكن أن تلعبه بطاقات التقييم المتوازن للأداء، بضرورة الإعتماد عليها كوسيلة لجعل عملية الإدارة الإستراتيجية مستمرة، فقد إقترحا أن تتبع المنظمات التي تستخدم بطاقات التقييم المتوازن للأداء أسلوبا جديدا للإدارة الإستراتيجية وأطلقا عليه إسم عملية الدورة المزدوجة، تدمج هذه العملية الإدارة التكتيكية قصيرة الأجل مع الإدارة الإستراتيجية عن طريق ثلاثة عمليات هامة.

والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (05): الإدارة الإستراتيجية كعملية مستمرة باستخدام بطاقة التقييم المتوازن للأداء



Source: Bobert.S Kaplan, David.P Norton, **Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I**, (Florida: United States, American Accounting Association, Accounting Horizons, Vol.15, No.01, March 2001), p153.

حسب الشكل، فإنه في:

- **العملية الأولى:** تربط المنظمة إستراتيجيتها بعملية إعداد الموازنات وتستخدم بطاقة التقييم المتوازن للأداء لتقييم الإستثمارات والمبادرات المرتقبة، حيث تقوم بإعداد موازنة تشغيلية لتغطية الإنفاق على أنشطة إنتاج وتوصيل السلع والخدمات الحالية وتسويقها وبيعها للعملاء الحاليين؛
- **العملية الثانية:** يتم الإلتزام فيها بعقد إجتماعات دورية للإدارة يخصص لمراجعة الإستراتيجية يتبادل فيه المديرون الآراء بشأن النتائج التي تظهرها بطاقات التقييم المتوازن للأداء عن الفترات السابقة، من خلال إجراء تغيير في نظم معلومات التغذية المرتدة؛
- **العملية الثالثة:** تتمثل في عملية تعلم وتكيف مع الإستراتيجية، فبعد الإستخدام الفعلي للبطاقات توفر نظم التغذية العكسية المعلومات التي تمكن المنظمة من إختبار فروضها المبدئية وربما إدخال بعض التعديلات عليها.

حيث أن الأهمية الحقيقية لبطاقات التقييم المتوازن تتمثل في أنها تستلزم عمل مختلف المديرين معا من أجل توفير المعلومات التي تحتاجها المنظمة للبقاء في المنافسة، وبالتالي فعلى الرغم من أن المحاسبون قد ينسبون إبتكار بطاقات التقييم المتوازن لأنفسهم إلا أن ميزتها الأساسية تتمثل في أنها أداة يستخدمها كل المديرين لتفعيل عملية الإدارة الإستراتيجية، فلا يمكن للمحاسب وحده أن يوفر كل المعلومات التي يتم على أساسها تقييم أداء المنظمة بأبعاده الأربعة، فتقييم بعد العميل يتطلب تعاون المحاسب مع إدارة التسويق، وتقييم بعد العمليات التشغيلية يتطلب تعاون المحاسب مع الإدارة الهندسية، وتقييم بعد التعلم والنمو يتطلب عمل كل المديرين معا.

يتفق هذا النظام الذي إقترحه (Kaplan & Norton) مع ما نادى به بعض الكتابات التي وصفت المحاسب الإداري وبطاقات الأداء المتوازن بالعلاج العام، ويرى أنصار هذا الإلتجاه أن إهتمام المحاسب الإداري كان ينصب في الماضي على وظيفة المتابعة (Control) أما الآن فهو يمثل حارس الإستراتيجية الذي يتيح لباقي الأطراف في المنظمة أن يؤديوا وظائفهم بنجاح لتنفيذ الإستراتيجية.

المبحث الثاني: المحاسبة الإستراتيجية في الأدب المحاسبي

تسعى الكثير من المنظمات لتطوير أنظمة داخلية يمكنها توفير المعلومات اللازمة للإدارة الاستراتيجية لاتخاذ القرارات الإستراتيجية، حيث ثبتت الحاجة إلى وجود نظام للمحاسبة الاستراتيجية كمجال جديد وغير مستكشف يلي الطلبات المتزايدة للمعلومات من قبل المنظمات في بحثها عن النجاح الإستراتيجي وفي ظل التغيرات البيئية. ومن أجل تقديم المفاهيم الرئيسية المرتبطة بالمحاسبة الإستراتيجية، تم في هذا المبحث التطرق إلى:

- المطلب الأول: الأطر الأساسية للمحاسبة الإستراتيجية؛
- المطلب الثاني: وجهات النظر حول المحاسبة الإستراتيجية؛
- المطلب الثالث: الركائز الأساسية للمحاسبة الإستراتيجية.

المطلب الأول: الأطر الأساسية للمحاسبة الإستراتيجية

يعد نظام المحاسبة الإستراتيجية (Strategic Accounting System) كأساس تعتمد عليه معظم المنظمات من أجل تحسين أدائها، من خلال العمل على موائمة استراتيجياتها مع مستوى الاضطراب (التغيرات) في البيئة المحيطة بها (Turbulence Level of The Environment)، ويترب على ذلك حاجة هذه المنظمات إلى المعلومات اللازمة، فهي تحتاج إلى معرفة:

- الحالة البيئية الموجودة فيه؛
- الحالة البيئية التي ينبغي أن تكون فيها؛
- مدى الحاجة لتغيير الاستراتيجيات والقدرات بسبب البيئة المتغيرة.

حيث أنه في الواقع تواجه المنظمات عددا لا حصر له من الحالات (التغيرات) البيئية، إلا ان المتعارف عليه بالنسبة للتحليل الاستراتيجي فإنه تم تقسيم البيئة إلى (05) خمسة مستويات أو حالات متميزة، لكل حالة بيئية هناك احتياجات للإدارة الاستراتيجية للمنظمات ومتطلبات لتطبيق نظام المحاسبة الاستراتيجية المناسب حسب الصناعة (المجال) في كل مستوى:¹

1- المستوى الأول: البيئة المتكررة

المنظمات في البيئة المتكررة تواجه بيئة ثابتة ومستقرة، لا يتم مقاومة التغيير فيها فحسب بل يتم رفضه بالفعل، حيث إن السياسات والإجراءات المعمول بها في تلك المنظمات تستند إلى سنوات من التجارب غير المتغيرة وهي الشكل السائد للإدارة الإستراتيجية.

¹ - Keith D. Brouthers, Frans A. Roozen, **Is It Time to Start Thinking About Strategic Accounting**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Long Range Planning; International Journal of Strategic Management, Vol.32, No.03, June 1999), pp 312-318.

وبالتالي فإن متطلبات المحاسبة الاستراتيجية للمنظمات التي تواجه مثل هذا الموقف ضئيلة، فعلى الرغم من أن هذا النوع من البيئة لا يتطلب أي تغيير في الإستراتيجية، إلا أنه لا يزال يتعين على المنظمات أن تتأكد من استمرار تنفيذ الاستراتيجية المختارة بشكل متسق للتحكم في العمليات الداخلية للمنظمة (تنفيذ الاستراتيجيات).

ويمكن استخدام تقارير عن تلك الفروق أو التباينات (Variance)، حيث وبخلاف تقارير الفروق في المحاسبة الإدارية تستند تقارير الانحراف الاستراتيجية (Strategic Variance Reports) إلى الأهداف والغايات والبرامج الإستراتيجية لوحدات الأعمال الاستراتيجية (Strategic Business Unit) (SBU)، من خلال تحليل أي اختلافات في الأنشطة الإستراتيجية المخططة مقارنة بالأنشطة الإستراتيجية الفعلية للمنظمة.

ونظراً لأن الاستراتيجيات تكون طويلة الأجل بطبيعتها، فقد تنعكس الفروق الاستراتيجية على فترات زمنية طويلة لا تتزامن مع السنة التقويمية وبالتالي بعض التعديلات على النظام المحاسبي سوف يكون مطلوب.

مثال: تميل العديد من المنظمات غير الهادفة للربح كالجامعات والهيئات الحكومية إلى الوقوع في مستوى الاضطرابات البيئية من المستوى الأول، حيث بالنسبة لهذه المنظمات تبنى العمليات الحالية والمستقبلية عادة بالأفعال السابقة.

ويقتصر إطار عمل نظام المحاسبة الاستراتيجية في المستوى الأول (البيئة المتكررة) على:

- توفير معلومات للإدارة حول التغييرات في مستوى الاضطرابات البيئية على أساس غير رسمي؛

- الحفاظ على المنظمة متمشيا مع أهدافها الاستراتيجية خلال عملية التنفيذ الاستراتيجي.

ويجب استخدام تقرير الانحراف الاستراتيجي لقياس الانحرافات عن الأهداف الاستراتيجية المعلنة وتقديمه كل ثلاثة (03) أشهر، ويتم الإبلاغ عن التغييرات في مستوى الاضطرابات البيئية فقط عند حدوث تغيير نهائي وذلك راجع

ان التغيير نادراً ما يحدث.

2- المستوى الثاني: البيئة المتوسعة

في البيئة المتوسعة يحدث التغيير، لكن تحدث التغييرات بشكل بطيء وهي مجرد انحرافات تدريجية عن الماضي، حيث يجب أن تكون الإدارة على دراية بهذه التغييرات ويجب عليها في النهاية ضبط الإستراتيجية للبقاء متمشية مع مستوى الاضطراب (التغيير)، وهذا يعني أن المنظمة تتفاعل مع التغييرات التي تحدث داخل البيئة، إلى جانب هذه التغييرات الإضافية البطيئة قد تواجه المنظمات أيضاً تحولات في مستوى الاضطرابات البيئية.

* وحدة الأعمال الإستراتيجية (SBU): هي وحدة منفصلة عن المنظمة ولكنها متكاملة مع الوحدات الأخرى في نطاق الخطة الإستراتيجية الشاملة للمنظمة، لها موارد وإدارات خاصة بما تعمل بكامل طاقتها وبشكل مستقل في أعمالها رؤيتها واتجاهها وتركز على سوق مستهدفة، تقدم تقارير إلى مقر المنظمة عن وضعها التشغيلي، تستخدم خاصة من قبل المنظمات التي لها بنية المنتج المتعدد، أول من ابتكرها هو (Fred Borch) الرئيس التنفيذي لشركة جنرال إلكتريك (General Electric) سنة 1968، بمساعدة شركة ماكينزي الاستشارية (McKinsey)، تحت اسم وحدة الأعمال الطبيعية التي أعيدت تسميتها وحدة الأعمال الاستراتيجية.

ويحتاج نظام المحاسبة الاستراتيجية في هذا المستوى إلى تزويد الإدارة بأربعة (04) أنواع من المعلومات داخلية منها وخارجية، يتم تقديمها على أساس وحدة الأعمال الاستراتيجية (SBU) لتكون مفيدة:¹

- المعلومات الخارجية: هي تلك التي يمكنها تحديد التقنيات الجديدة والمنتجات والخدمات الجديدة والتغيرات في استخدام المنتجات أو الخدمات الحالية، أي نظام (مؤشر) إدارة الإشارات القوية (Strong Signal Issues Management System)، حيث إن احتياجات المعلومات الداخلية هي لأغراض المراقبة وتنفيذ وصنع القرار من خلال تقييم لقدرات المنظمة؛
- المعلومات الخارجية: هي تحليل المنافس، حيث يركز هذا التحليل على التغيرات في المنتجات والخدمات المنافسة، والتغيرات في استراتيجيات المنافس ودخول أو خروج المنافسين في هذه الصناعة، ويتم استخدام هذه المعلومات الخارجية للحفاظ على التوازن بين الاستراتيجية والبيئة والقدرات اللازمة لأداء على النحو الأمثل لأغراض السيطرة من خلال تقرير الانحراف الاستراتيجي، وبالتالي يمكن للإدارة تقييم أي انحرافات عن الاستراتيجيات المخططة.

ويجب أن يتكون نظام المحاسبة الاستراتيجية على مستوى الاضطرابات الآخذ في الاتساع من أربعة (04) مكونات:

- نظام (مؤشر) لإدارة الإشارات القوية لتحديد التحولات في مستوى الاضطراب؛
 - تحليل المنافس (Competitor analysis) لتسليط الضوء على أي تغييرات في المنافسين أو استراتيجياتهم؛
 - تقارير الانحراف الإستراتيجية مماثلة للتقارير في البيئة المتكررة والمستخدممة للتحكم في تنفيذ الإستراتيجية الحالية؛
 - تحليل القدرات للمساعدة في تحديد متطلبات القدرة الجديدة إذا تم الكشف عن التغييرات للأنشطة البيئية.
- لا يتم إنتاج تقارير من نظام إدارة المشكلات والتحليل التنافسي وتحليل القدرات إلا عند حدوث بعض الأحداث والتي يمكن تحديدها كتغيير، ويجب استخدام تقرير التباين الاستراتيجي وتقديمه كل ثلاثة (03) أشهر.

3- المستوى الثالث: البيئة المتغيرة

البيئة المتغيرة هي البيئة التي يحدث فيها التغيير على فترات متكررة والتغيرات تدريجية في طبيعتها، يشبه مستوى الاضطراب البيئي فيها بالمستوى السابق (البيئة المتوسعة) باستثناء أن حجم وسرعة التغييرات أكبر بكثير ويجب على المنظمات توقع التغيير (بشكل استباقي) بدلا من انتظار حدوث التغيير (بشكل تفاعلي). وعلى الرغم من أن التغييرات لا تزال مألوفة إلا أنها تحدث بوتيرة أسرع من استجابة العديد من المنظمات، هذه السرعة المتزايدة في وتيرة التغيير تعني أنه يجب على المنظمات إجراء تغييرات في وقت أسرع وبالتالي تحتاج إلى مزيد من

¹ - Ibid, p315.

المعلومات أكثر من مستوي الاضطراب السابقين، حيث يزداد مقدار المعلومات الخارجية ونوعها مع بقاء الحاجة إلى المعلومات الداخلية.

ويصبح نظام المحاسبة الاستراتيجية في هذا المستوى أكثر تعقيدا، فالمنظمات لديها احتياجات للمعلومات الداخلية والخارجية لتحديد التغييرات والتغيرات المحتملة في البيئة.

فيجب استخدام نظام إدارة الإشارات القوية، حيث يحدد هذا النظام التغييرات المحتملة في البيئة الخارجية والتي سيكون لها تأثير كبير على الربحية المستقبلية للمنظمة، وهناك حاجة أيضا إلى تحليل المنافس لتوفير معلومات حول التغييرات في استراتيجيات المنافس والتقنيات والأسواق.

يجب تنفيذ هذه الأنظمة على أساس منطقة الأعمال الاستراتيجية[♦] (Strategic Business Area) (SBA) لجمع جميع أنواع المعلومات التي قد تؤثر على أسواق المنظمة أو منتجاتها أو خدماتها.

وبمجرد تحديد المشكلات وتقييم المعلومات الداخلية يمكن استخدامها لقياس قدرة المنظمة على اتخاذ إجراءات لتطوير وتنفيذ استراتيجيات جديدة، كما ان هناك حاجة إلى تحليل القدرات لتحديد قدرات المنظمة الحالية وتلك المطلوبة لتكون ناجحة في ظل الاستراتيجية الجديدة (أي اكتساب أو توسيع الكفاءات الأساسية).

ويمكن استخدام تحليل تأثير المشروع للمساعدة في تقييم الآثار المحتملة لمختلف الخيارات الاستراتيجية واختيار المشاريع الاستراتيجية للتنفيذ، ويجب إعداد هذا التحليل في كل مرة تقترح فيها إستراتيجية جديدة محتملة (أو مشروع).

ويتم التحكم في عملية التنفيذ من خلال إعداد تقارير التباين الاستراتيجي شهريا، وبالتالي سيتم إبلاغ الإدارة بالانحرافات عن البرامج الاستراتيجية المخططة وبأي عوائق أو مشاكل في التنفيذ الإستراتيجي، كما ينبغي استخدام تقرير المساهمة الاستراتيجية (Strategic Contribution Report) لقياس تأثير أو نجاح الاستراتيجيات الجديدة، حيث تقيس تقارير المساهمة الإستراتيجية المساهمة من خلال المشاريع الإستراتيجية في تحقيق أهداف ثابتة مثل نمو حصتها في السوق، ونمو المبيعات، وزيادة مكانة المنظمة أو العلامة التجارية، أو أي معايير تضعها المنظمة كهدف للإستراتيجية المحددة.

ويجب إعداد تقرير المساهمة الإستراتيجية على الأقل كل ثلاثة (03) أشهر وأن يحتوي على بيانات تم جمعها على مدى عمر المشروعات الإستراتيجية.

فعندما تكون المنظمة في بيئة متغيرة، يجب أن يكون نظام المحاسبة الاستراتيجية أكثر شمولا، حيث:¹

♦ - منطقة الأعمال الاستراتيجية (SBA): وهي عبارة عن مجموعة واحدة أو أكثر من وحدات الأعمال الاستراتيجية (SBU) تشكل جزءا من النشاط العام للمنظمة والتي إذا انفصلت عن المنظمة قادرة على البقاء بشكل مستقل.

¹ - Ibid, p316.

- يتطلب نظام إدارة الإشارات القوية على مستوى منطقة الأعمال الاستراتيجية (SBA)؛
- يتطلب تحليل المنافس لتحديد التغييرات الإضافية المحتملة؛
- استخدام تحليل تأثير المشروع (Project Impact Analysis) لاختيار البديل الأكثر جدوى بمجرد تحديد التغييرات المحتملة وتشكيل الاستراتيجيات المحتملة؛
- إجراء تحليل للقدرات (Capabilities Analysis) للتأكد من أن المنظمة يمكنها تحديد وتصحيح أوجه القصور في الكفاءات الداخلية؛
- استخدام تقارير الإنحراف الاستراتيجية للتحكم في تنفيذ الاستراتيجية؛
- استخدام تقرير المساهمة الاستراتيجية لقياس التقدم المحرز نحو تحقيق الأهداف (تقييم الأداء العام للاستراتيجيات المختارة).

نظرا لزيادة سرعة وعدد التغييرات للمنظمات في هذا المستوى من الاضطراب، يجب توفير تقارير الإدارة حول المسائل ذات الإشارات القوي (Strong Signal Issues Management Reports)، بالإضافة إلى تقارير تحليل المنافس وتحليل تأثير المشروع وأنظمة تحليل القدرات شهريا، يجب تقديم تقرير المساهمة الاستراتيجية كل ثلاثة أشهر. (03)

4- المستوى الرابع: البيئة المتقطعة (غير المستمرة)

في البيئة المتقطعة تواجه المنظمات تغييرات كبيرة ليست على دراية بها، حيث أن حجم التغييرات وتواترها أكبر بكثير من البيئة المتغيرة ويجب على المنظمات أن تتفاعل بسرعة أكبر للتغيير، وغالبا ما يتم معرفة الكثير عن الطبيعة الدقيقة للتغيير، ويمكن أن تأتي حالات التوقف عن العمل في عدد من المجالات كالتقنيات الجديدة في الصناعة، والمنافسون الجدد من الصناعات الأخرى أو من الخارج، والتغيرات في احتياجات العملاء ورغباتهم. وتخلق سرعة التغيير وضعا حيث يجب على المنظمات أن تتصرف لبدء التغيير قبل أن يكون لديها معرفة كاملة بالتغيير وتأثيره المحتمل مما يخلق العديد من المشاكل، حيث يجب على المنظمات:¹

- تحديد حالات التوقف المحتملة أو مصادرها؛
 - تحديد متى سيؤثر التوقف على ذلك وكيف؛
 - استثمار الموارد المالية لمعالجة هذه الانقطاعات المحتملة قبل فترة طويلة من التأكد من النتائج.
- ويجب أن يوفر نظام المحاسبة الإستراتيجية للإدارة معلومات غالبا ما تكون مؤقتة ومتغيرة، تحتم على الإدارة اتخاذ القرارات في وقت مبكر من عملية جمع المعلومات.

¹ - Ibid, p316.

فهناك حاجة إلى نظام إدارة الإشارات القاعدية الضعيفة (Weak Signal Management System) يوفر للإدارة المعرفة الأساسية لما يحدث في التقنيات الجديدة المحتملة، ومن أين يمكن أن يأتي المنافسون الجدد، والتركيز على العملاء ومحاولة تحديد التحولات المحتملة في احتياجاتهم ورغباتهم ورغباتهم.

سيساعد هذا النظام الإدارة في تصفية التغييرات ذات التأثير المنخفض أو غير المهم في البيئة والمساعدة في تحديد التغييرات الحقيقية، وبمجرد تحديد التغييرات المحتملة يجب إيلاء الاعتبار للاستجابة المناسبة.

يجب على الإدارة مراقبة الإشارات الضعيفة المحددة باستمرار، حتى عندما تصبح للإدارة أكثر وضوحاً قد تجد أن هناك حاجة إلى تغيير أو ضبط الاستراتيجيات وعمليات التنفيذ لمعالجة المعلومات الأكثر موثوقية من خلال نظام إشارة قوي، ويجب أن يكون تركيز نظام إدارة الإشارات الضعيفة على منطقة الأعمال الاستراتيجية (SBA)؛

ولتطوير استجابات مناسبة للإشارات الضعيفة، ستحتاج الإدارة إلى استخدام عدد من الأدوات:¹

- سوف يلزم إجراء تحليل لقدرات الكفاءات الداخلية والأنظمة والأفراد وما إلى ذلك، وقد تتطلب الاستراتيجيات الجديدة كفاءات لا تمتلكها المنظمة، ولاكتساب هذه الكفاءات قد تستحوذ المنظمة على منظمات أخرى أو تنشئ تحالفات مع منظمات أخرى أو تعد برامج للتطوير الداخلي؛
- يجب تطوير الاستجابات المحتملة (أو مجموعة من الاستجابات المحتملة استناداً إلى مجموعة متنوعة من التأثيرات المحتملة للإيقافات المحددة) وبدء التنفيذ خطوة بخطوة.

لتنفيذ ذلك يجب أن يوفر نظام المحاسبة الاستراتيجية المعلومات اللازمة، حيث يجب:

- استخدام تحليل السيناريوهات (Scenario Analysis) لتحديد المنتجات أو الأسواق المستقبلية المحتملة؛
 - استخدام تحليل تأثير المشروع لاختيار أنسب المشاريع لسد الاحتياجات المستقبلية للمنظمة.
- وبمجرد اختيار المشاريع يجب الالتزام بالتمويل اللازم، ولكن للحفاظ على المرونة يتم إرجاء التزامات الموارد الكبيرة لأطول فترة ممكنة ويجب الحفاظ على التغذية المرتدة المستمرة حول كل من البيئة والخطوات الاستراتيجية التي يتم تنفيذها من خلال نظام الإفصاح (الإبلاغ) (Reporting System) الذي يركز ليس فقط على الاستثناءات والتباينات، ولكن تزويد الإدارة بمعلومات حول الالتزامات المالية المستقبلية، ويمكن بعد ذلك استخدام نظام الإفصاح عن التقدم الاستراتيجي (Strategic Progress Reporting System) لإظهار توقيت الالتزامات المالية المستقبلية وآخر موعد للالتزام، وكلما أصبحت الإشارات أقوى قد تعود الإدارة لتعديل الاستراتيجيات والتنفيذ.
- فعندما تكون المنظمة في بيئة متقطعة، يجب أن تعتمد أنظمة المحاسبة الاستراتيجية بشدة على:²

¹ - Ibid, p317.

² - Ibid, p317.

- نظام إدارة الإشارة الضعيفة القائم على منطقة الأعمال الاستراتيجية (SBA)؛
- استخدام تحليل السيناريو لتشكيل الاستراتيجيات المحتملة بمجرد تحديد حالات التوقف المحتملة؛
- استخدام تحليل تأثير المشروع لاختيار المشاريع؛
- إجراء تحليل للقدرات للتأكد من أن المنظمة يمكنها تحديد وتصحيح أوجه القصور في الكفاءات الداخلية؛
- استخدام تقارير الانحراف الاستراتيجية للتحكم في تنفيذ الاستراتيجية؛
- استخدام تقرير المساهمة الاستراتيجية لقياس التقدم المحرز نحو تحقيق الأهداف وتقييم الأداء العام للاستراتيجيات المختارة؛

- استخدام نظام داخلي للإفصاح عن التقدم الاستراتيجي (Internal Strategic Progress Reporting System) لرصد المشاريع الحالية ومقارنتها بالمعرفة المتغيرة للبيئة، من أجل للحفاظ على المرونة بسبب المخاطر العالية وعدم اليقين المرتبط بالتنفيذ المبكر للقرارات الاستراتيجية.

ويعد الوقت من الأمور الجوهرية هنا، لذا يجب على أنظمة إدارة المشكلات الإفصاح عن التغييرات المحتملة عند اكتشافها ثم يمكن بناء السيناريوهات وتحليل المشاريع وتقييم القدرات، ويجب إعداد الفروق الاستراتيجية والمساهمات الاستراتيجية والتقارير المرحلية الإستراتيجية شهريا.

5- المستوى الخامس: البيئة المفاجئة

تتميز البيئة المفاجئة بحقيقة أن الصناعة نفسها قد تكون غير محددة وأن الأسواق والاستخدامات لمنتجات أو خدمات الصناعة لم تثبت بعد بشكل كامل، هذا المستوى من التغير البيئي مميز لأن التغييرات متقطعة (كبيرة جدا ومتكررة ولا يمكن التنبؤ بها).

حيث يتنوع عدد المنتجات والخدمات والتقنيات إلى حد كبير بحيث قد يبدو أن الصناعة تشبه إلى حد ما خدمة مجانية للجميع، فقد يتم تقديم منتجات جديدة تعتمد على تقنيات جديدة أو موجودة يوميا، في بعض الأحيان تجعل هذه المنتجات الجديدة منتجات المنظمات الأخرى قديمة وبالية، وفي أوقات أخرى تفتح المنتجات الجديدة أسواقا جديدة لجميع منافسيها، فالمنظمة تعتمد على الوجود والنمو في مثل هذه البيئة في قدرتها على إنشاء التقنيات والمنتجات وقدرتها على تحديد وإنشاء الأسواق.

ولأن الصناعة غير محددة للغاية فإن احتياجات مديري المعلومات كبيرة، ومع ذلك فإن القدرة على الحصول على معلومات موثوقة طويلة الأجل غير موجودة، بدلا من ذلك يركز المديرون على التغييرات الداخلية والخارجية ويجب عليهم إجراء مسح مستمر للسوق بحثا عن الفرص وأنشطة المنافسين.

إذا لم تكن المنظمة مبتكرة بما يكفي أو بالسرعة الكافية فقد تجد نفسها تلعب لعبة اللحاق بالركب بشكل مستمر، فلا يوجد سوى خيار واحد لاستراتيجية ناجحة ويجب على جميع المنظمات اتباعها، والتي تتمثل في استراتيجية الإبداع والاهتمام بالتكاليف (أي استراتيجية التكلفة المنخفضة)، والحاجة إلى شكل تكنولوجيا مبتكرة جديدة (أي استراتيجية التمايز مرتفعة).

فالمدرء يحتاجون إلى معرفة ما يحدث داخل منظماتهم مع التركيز بشكل خاص على جانب تطوير المنتج، بالإضافة إلى ذلك تحتاج الإدارة إلى معلومات عن الأسواق والمنافسين (معلومات خارجية).

ففي البيئات الأكثر اضطراباً تأتي الإشارات القوية متأخرة جداً، لذلك هناك حاجة إلى نظام إدارة الإشارات الضعيفة، فقد توفر الإشارات الضعيفة بعض المعلومات، لكن هذه الإشارات الضعيفة قد تتغير بسرعة إلى إشارات قوية في وقت قصير، لذلك ستكون هناك حاجة إلى نظام إدارة المفاجئات (Surprise Management System) لمعالجة البيئة المتغيرة بسرعة وإدارة الأحداث غير المتوقعة التي تحدث بشكل منهجي، وحالياً يمكن تصنيف صناعة التكنولوجيا الحيوية على أنها ذات بيئة مفاجئة.

وفي البيئة المفاجئة هناك حاجة إلى المرونة الاستراتيجية، بسبب:¹

- الحاجة إلى الالتزام المبكر (حتى لا تتخلف المنظمة عن الركب)؛
- المستويات العالية من عدم اليقين في تقرير الاستراتيجية التي يجب تنفيذها.
- ويجب أن يتكون نظام المحاسبة الإستراتيجية في بيئة مفاجئة من:
 - نظام إدارة الإشارات الضعيفة؛
 - نظام إدارة المفاجئات؛
 - نظام داخلي للإفصاح عن التقدم الاستراتيجي.

وهناك حاجة إلى هذه الأنظمة المشتركة لتحقيق المستوى المطلوب من المرونة الإستراتيجية، ويجب أن يكون معدل تكرار التقارير مرتفعاً للغاية ولا يمكن تحديده في التقويم (حسب التواريخ)، ولكن يجب أن يكون مدفوعاً بتكرار التغيير في البيئة.

في حين أن المنظمات في البيئات المتكررة لا تقدم تقارير إلا في حالة حدوث تغيير، يجب أن تتبع المنظمات في بيئة مفاجئة نفس القاعدة وإدراك أن هذا قد يعني تحديثات أسبوعية للإدارة.

ومن خلال الجدول الموالي يمكن تقديم تلخيص لاحتياجات الإدارة الإستراتيجية لكل مستوى من الاضطراب البيئي واستخلاص متطلبات نظام المحاسبة الاستراتيجية المناسب.

¹ - Ibid, p318.

الجدول رقم (03): ملخص أطر المحاسبة الاستراتيجية

مستوى الإضطراب البيئي (التغير البيئي)					البيد المعلوماتي	
البيئة المفاجئة (تغيير غير متوقع)	البيئة المتقطعة (تغيير متوقع)	البيئة المتغيرة (تغيير تدريجي سريع)	البيئة المتوسعة (تغيير تدريجي بطيء)	البيئة المتكررة (بدون تغيير)		
<ul style="list-style-type: none"> - نظام إدارة الإشارات الضعيفة لتحديد المنتجات والأسواق والتقنيات المحتملة؛ - الدراسات الاستقصائية المستمرة (المحتملة) للأسواق والمنافسين للفرص والتهديدات. 	<ul style="list-style-type: none"> - نظام إدارة الإشارات الضعيفة حول التقنيات الجديدة المحتملة والمنافسين الجدد والتحويلات في احتياجات العملاء؛ - يحتوي على نظام إدارة مشكلات الإشارات القوية لمراقبة التغيرات في الإشارات الضعيفة. 	<ul style="list-style-type: none"> - نظام إدارة الإشارات القوية بشأن التغيرات المحتملة في البيئة الخارجية؛ - تحليل المنافس. 	<ul style="list-style-type: none"> - نظام إدارة الإشارات القوية على المنتجات والخدمات الجديدة والتغيرات في المنتجات والخدمات الحالية؛ - تحليل المنافس. 	<ul style="list-style-type: none"> نظام غير رسمي لتحديد حالات التوقف الرئيسية. 	النطاق	
<ul style="list-style-type: none"> - التركيز على تطوير قدرات التعلم والابتكار والمرونة؛ - تطوير نظام إدارة المفاجئات وفتح عند الحاجة. 	<ul style="list-style-type: none"> - رد فعل استباقي عن الوضع الطبيعي؛ - تحليل القدرات؛ - تحليل السيناريو؛ - تحليل أثر المشروع. 	<ul style="list-style-type: none"> - رد فعل استباقي عن الوضع الطبيعي؛ - تحليل القدرات؛ - تحليل أثر المشروع. 	<ul style="list-style-type: none"> - رد الفعل في الطبيعي؛ - تقييم قدرات الضمانات الخاصة فيما يتعلق بالمعلومات المتعلقة بالإشارات القوية والتغيرات في نشاط المنافسين. 	<ul style="list-style-type: none"> رد الفعل في الطبيعي إلا إذا تغير مستوى الاضطراب. 		اتخاذ القرارات الاستراتيجية وتنفيذ التخطيط
<ul style="list-style-type: none"> مستمر: تقارير التقدم الاستراتيجي 	<ul style="list-style-type: none"> - تقارير الفروق الاستراتيجي الشهري؛ - تقارير المساهمة الاستراتيجية الشهرية؛ - تقارير التقدم الإستراتيجية الشهرية. 	<ul style="list-style-type: none"> - تقارير الفروق الاستراتيجية الشهرية؛ - تقارير المساهمة الإستراتيجية الفصلية 	<ul style="list-style-type: none"> تقارير الفروق الاستراتيجية الفصلية 	<ul style="list-style-type: none"> تقارير الفروق الاستراتيجية الفصلية 		التنفيذ ومراقبة التنفيذ

المحتوى (المعلومات)	الهيكل
<p>(SBU) - القائمة؛ - الإفصاح فقط إذا كان هناك تغيير أو فروق؛ - التركيز على الماضي.</p> <p>داخلية وكمية في الغالب.</p>	<p>(SBU) - القائمة؛ - الإفصاح فقط إذا كان هناك تغيير أو فروق؛ - التركيز على الماضي.</p> <p>داخلية وكمية في الغالب.</p>
<p>(SBA) - صنع القرار؛ - مشاريع استراتيجية للتخطيط ومراقبة التنفيذ؛ - التركيز على المستقبل.</p> <p>خارجية ونوعية في الغالب، مع التركيز على المدى الطويل (3-5 سنوات).</p>	<p>(SBA) - صنع القرار؛ - مشاريع استراتيجية للتخطيط ومراقبة التنفيذ؛ - الإبلاغ عن التغييرات عند حدوثها؛ - التركيز على الحاضر.</p> <p>داخلية وخارجية وكمية ونوعية.</p>
<p>(SBA) - للرصد وصنع القرار؛ - مشاريع استراتيجية للتخطيط ومراقبة التنفيذ؛ - التركيز على المستقبل.</p> <p>نوعية في الغالب وتركز على قدرات التعلم والابتكار.</p>	<p>(SBA) - للرصد وصنع القرار؛ - مشاريع استراتيجية للتخطيط ومراقبة التنفيذ؛ - التركيز على المستقبل.</p> <p>نوعية في الغالب وتركز على قدرات التعلم والابتكار.</p>

Source: Keith D. Brouthers, Frans A. Roozen, *Is It Time to Start Thinking About Strategic Accounting*, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Long Range Planning; International Journal of Strategic Management, Vol.32, No.03, June 1999), pp 319-320.

المطلب الثاني: وجهات النظر حول المحاسبة الإستراتيجية

تعددت وجهات النظر حول المحاسبة الإستراتيجية، أين بذلت بعض الجهود لمعرفة مدى تنفيذها في المنظمات وعبر البلدان والعوامل التي تسهل أو تعرقل إنجازها، حيث تختلف وجهات النظر حول المحاسبة الإستراتيجية، ومنها:

1- وجهات النظر التقليدية (النظرية التقليدية)

تشمل الباحثين الذين ينظرون للمحاسبة الإستراتيجية في دراساتهم من منظور تقليدي، مرحبين بالمقترحات الخاصة بالمحاسبة الإستراتيجية معتبرين أنها فرصة لإنقاذ وضع المحاسبة، حيث أنهم فهموا الفكرة وسعوا إلى تطوير طرق لتحقيق ذلك في المنظمات واعتبروها الأساس المنطقي لإجراء أي ابتكار محاسبي وتحسين أداء المنظمة، ومن أبرزهم:

- دراسة (Turney and Anderson) سنة 1989: والتي أكد فيها أن المحاسبة بحاجة إلى التغيير لمواجهة الفلسفات المتغيرة وفق وجهات نظر المختلفة، مع استمرارية الإيمان بالمحاسبة التقليدية من أجل معالجة مختلف مشاكل المنظمات حيث يعد التغيير إلى المحاسبة الاستراتيجية عملية عقلانية وميكانيكية ومنظمة يمكن التنبؤ بنتائجها من البداية، مع أن مبادرات التغيير هي من أعلى إلى أسفل الإدارة بقيادة الجهات التنظيمية الفاعلة، من جهة أخرى هناك بعض من القلق بشأن كيفية تغيير أدوار المحاسبة أو استبدال التقنيات الجديدة بالأخرى السائدة والذي يمثل أحد الجوانب الرئيسية للمحاسبة الاستراتيجية من منظور تقليدي والتي تشمل إعادة تحديد موقع المحاسبين بشكل تصاعدي داخل التسلسل الهرمي للإدارة؛¹

¹ - Peter B. B. Turney, Bruce Anderson, *Accounting for Continuous Improvement*, (United States, MIT Sloan School of Management, MIT Sloan Management Review Winter, Vol.30, No.02, Jan 1989), pp 37- 47.

- دراسة (Barbera) سنة 1996: أكد فيها أن محاسبي الإدارة في العديد من البلدان ينظرون إلى دورهم على أنه إضافة قيمة من خلال المشاركة في العمليات التنظيمية لصياغة الإستراتيجية والسيطرة عليها وتغييرها وأنهم يتوقعون أن يلعبوا أدواراً أعلى في المستقبل، مع حاجة المدراء أيضاً إلى قيام المحاسبين بلعب دور إستراتيجي رغم تأكيدهم في بعض المنظمات على أدوار مسك الدفاتر، ومع توقع تحميل المحاسبين مسؤوليات جديدة وأكثر تحدياً يبقى السؤال حول قدرة المحاسبين على القيام بهذه الأدوار أم لا؛¹
- دراسة (Chenhall and Langfield-Smith) سنة 1998: يشير فيها أنه على الرغم من أن المحاسبين كانت لديهم فرص للعب دور إستراتيجي، إلا أنهم كانوا مترددين في القيام بدور استباقي في الاستفادة منهم، حتى عندما اعتقد المحاسبون أنهم يلعبون دوراً في مجال الدعوة إلى العمل لم يعتقد جميع أعضاء المنظمة أنهم يقومون بذلك، ومن بين العوامل التي تعرقل تقدم المحاسبين في هذا المجال إحجام مدراءهم ونقص المهارات المطلوبة والخوف من عداوة مدراءهم، والافتقار إلى الاستقلال الذاتي والتعاون من الإدارة العليا، والقيود على الموارد، والتعارض مع المديرين التنفيذيين، لذلك على الرغم من أنه يتم حث المحاسبين على تولي دور إستراتيجي، إلا أن أهدافهم ومهاراتهم والعوامل البيئية قد أعاقت تقدمهم. فالصورة لا تتغير بشكل كبير عند النظر في اعتماد تقنيات المحاسبة الاستراتيجية، لأنه على الرغم من أن المنظمات قد عبرت عن الحاجة إلى نوع من المعلومات المحاسبية الإستراتيجية، فلا يوجد تبني عالمي لهذه التقنيات أو فهمها، وقد وجد تبايناً واسعاً من حيث تطبيق الممارسات الفردية والاستخدام المحدود أو التقدير لمصطلح "المحاسبة الاستراتيجية" بين المحاسبين في نيوزيلندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية؛²
- دراسة (Lord) سنة 1996: أشار إلى أنه على الرغم من قيام صانعي الدراجات في إحدى الشركات النيوزيلندية بجمع معلومات المنافس بشكل روتيني وتقدير تكاليف المنافس وحصته في السوق والروابط المستغلة داخل المنظمة وخارجها فإن هذه المعلومات لم يتم التعبير عنها بأرقام محاسبية ولم يتم تنفيذها من قبل محاسبي الإدارة أو المستخدمين، وبالتالي لا يبدو أن هناك اعتماداً عالمياً للمحاسبة الاستراتيجية والشيء نفسه ينطبق على المقارنات بين البلدان؛³
- دراسة (Tomkins and Carr) سنة 1996: حيث وجد أنه على الرغم من أن أقل من 25% من المنظمات في كل من المملكة المتحدة وألمانيا تستخدم التحليل الإستراتيجي الرسمي، إلا أن الشركات الألمانية

¹- David Forsaith, Carol Tilt, Maria Xydias-Lobo, **the future of management accounting a south australian perspective**, (Adelaide: Australia, Accounting, Auditing and Accountability, School of Commerce Flinders University, Vol.02, No.01, 2004), pp 05-06

²- Robert H. Chenhall, Kim Langfield-Smith, **Factors influencing the role of management accounting in the development of performance measures within organizational change programs**,(Cambridge: Massachusetts, United States, Academic Press Limited, Management Accounting Research, Vol.09,1998), pp 361-386.

³- Beverley.R Lord, **Strategic management accounting: the emperor's new clothes?**,(Cambridge: Massachusetts, United States, Academic Press Limited, Management Accounting Research, Vol.07, No.03, Sep 1996), pp 347-366.

ركزت بشكل عام على تحليل سلسلة القيمة والميزة التنافسية وبدرجة أقل على التحليل المالي على عكس المملكة المتحدة، أما إيرلندا تخلفت عن البلدان الأنجلو أمريكية الأخرى في تبني تقنية (ABC) وعزز ذلك إلى عوامل العرض والطلب للمحاسبين الإداريين الابتكاريين؛¹

- دراسة (Ittner and Larcker) سنة 1997: وجد أن المنظمات اليابانية لا تربط أنظمة التحكم الإستراتيجية الخاصة بها بشكل أوثق مع الإستراتيجية التنافسية أكثر من البلدان الأخرى ولكنها تستخدم بشكل أكبر الضوابط الإستراتيجية بصرف النظر عن التركيز الاستراتيجي؛²

- دراسة (Mia) سنة 2000: وجدت أن المنظمات التي اعتمدت على تقنية الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وعدلت أنظمتها المحاسبية بما يتوافق مع متطلبات النظام الجديد شهدت أداء أفضل من العائد على الاستثمار مقارنة بتلك التي لم تفعل ذلك، عكس ما أشارت إليه دراسات سابقة أن المنظمات التي تستخدم مقياس الأداء غير المالية شهدت أداء أفضل سواء اعتمدت (JIT) أم لم تعتمد، حيث أن الاهتمام امتد إلى ما إذا كان تنفيذ التقنيات المقترحة قد حقق الأداء المالي؛³

- دراسة (Gordon and Silvester) سنة 1999: لم يجد أي ارتباط كبير بين تقنية التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وأداء سوق الأسهم في شركات الولايات المتحدة الأمريكية؛⁴

- دراسة (Ittner and Larcker) سنة 1997: وجد أنه بالرغم من أن بعض ممارسات الرقابة الاستراتيجية كانت مرتبطة بالتحسينات في الأداء، إلا أن البعض الآخر كان له تأثير سلبي على الأداء، مما أثار تساؤلات حول تأثير الضوابط الاستراتيجية على العمل وأوضح العلاقة السلبية بين الضوابط الاستراتيجية والأداء على الخطط والأهداف الجامدة وغير الرسمية ومراقبة جمع البيانات المرتبطة بتنفيذ هذه الضوابط، في حين أن تنفيذ بعض التقنيات تم قبوله بشكل جيد، والبعض الآخر تم استلامه بشكل سلبي، مما أثر على الأداء؛⁵

ويمكن القول أن المحاسبة الإستراتيجية على الأقل كما هو معروف في الأدبيات الأكاديمية، لا تحظى بتقدير واسع النطاق في المنظمات كما لم يتم اعتماد التقنيات عالمياً، فعندما يتم تنفيذ بعض هذه التقنيات فإن الوضع التقليدي

¹ - Cyril Tomkins, Chris Carr, **Reflections on the papers in this issue and a commentary on the state of Strategic Management Accounting**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Management Accounting Research, Vol.07, No.02, June 1996), pp 271-280.

² - Christopher D.Ittner, David F.Larcker, **Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance**,(Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Organizations and Society, Vol.22, No.03-04, April-May 1997), pp 293-314.

³ - Lokman Mia, **Just-in-time manufacturing, management accounting systems and profitability**,(London: United Kingdom, Accounting and Business Research, Taylor & Francis Group an Informa Business, Vol.30, No.02, 2000), pp 137-151.

⁴ - Lawrence Gordon, Katherine J. Silvester, **Stock market reactions to activity-based costing adoptions**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Journal of Accounting and Public Policy, Vol.18, No.03, September 1999), pp 229-251.

⁵ - Ittner D. Christopher, David F.Larcker, **Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Organizations and Society, V. 22, No.03-04, April-May 1997), pp 293-314.

يعرض التغيير كعملية خطية ميكانيكية موجهة لتحسين المنظمة من خلال تحقيق أهداف العمل، خاصة أن العلاقة بين تنفيذ هذه التقنيات والنتائج المطالب بها غامضة، مما يوحي بضرورة إجراء مزيد من الدراسات وتوسيع نطاق القضايا بما يتجاوز الأداء المالي.

2- وجهات النظر المؤسسية (النظرية المؤسسية)

يقدم المنظرون المؤسسيون التغيير على أنه لا يحدث لأسباب تقنية عقلانية فحسب بل لأسباب مؤسسية أيضاً، فقد حاول المنظرون المؤسسيون دراسة تنفيذ استراتيجيات محددته باعتبارها نتاجا ليس فقط للاحتياجات التقنية ولكن الضغوط المؤسسية أيضاً، حيث تقوم بعض المنظمات بالتغيير لتبدو وكأنها أعضاء مهيمنون غالباً في المجال التنظيمي بينما تتغير منظمات أخرى لإعطاء الانطباع بأنهم عقلانيون لكسب التأييد، ومع ذلك لا يوجد سوى عدد قليل من الدراسات حول المحاسبة الاستراتيجية المستنيرة من منظور النظرية المؤسسية، من أبرزها:

- دراسة (Hoque and Alam) سنة 1999: حقق في اعتماد إدارة الجودة الشاملة (TQM) بواسطة شركة إنشاءات (DTL) في نيوزيلندا، أين يجادلون بأن المنظمات تنفذ إدارة الجودة الشاملة لكل من القرارات التقنية العقلانية (وهي الحاجة إلى امتلاك معلومات لاتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بالجودة) والأسباب الطبيعية التي يمثلها الضغط المؤسسي، فقد وجد أنه مع توسع المنظمة للاستفادة من الفرص المتزايدة الناشئة عن تحرير البيئة الاقتصادية، أصبح من الصعب مراقبة الجودة في مواقع مختلفة، فكان على المنظمة أيضاً تخصيص جزء من العمل والتعاقد من الباطن مما يخلق الحاجة إلى مراقبة جودة المقاولين من الباطن، ولكن لرصدها بفعالية احتاجوا إلى برنامج عالي الجودة خاص بهم، كل هذه الأسباب العقلانية استلزمت تأسيس إدارة الجودة الشاملة، ومع ذلك قاموا أيضاً بتنفيذ إدارة الجودة الشاملة لأن العملاء الرئيسيين لديهم يفضلون الذين لديهم برامج لتحسين الجودة، كما تم ممارسة الضغوط المؤسسية من خلال منح الجوائز من قبل العديد من المؤسسات المهنية وتنفيذ إدارة الجودة الشاملة (TQM) من قبل منافسي شركة (DTL)، فقد وجد الباحثين أن تطبيق (TQM) في (DTL) أدى إلى زيادة في عدد الطلبات والأرباح والإنتاجية، بينما كان هناك البعض في المنظمة الذين عارضوا التغييرات ولكن لم يتم استكشاف هذا الجانب بشكل أكبر مع استنتاج الباحثين قبل الأوان أنه بصرف النظر عن هذه التصورات الإدارية، كانت هناك مقاومة قليلة من جميع مستويات الموظفين لتطبيق إدارة الجودة الشاملة في (DTL)، ووجد الباحثين أيضاً أن تنفيذ إدارة الجودة الشاملة في (DTL) قد ركزت بشدة على عمليات التوثيق وإعداد تقارير الجودة، وهذا يشير إلى الأسئلة المحتملة التي تحتاج إلى إثارة

فيما يتعلق بالتأثيرات المحتملة للتقنيات المقترحة على العمال ومكان العمل، فليس هناك شك في أن الضغوط المؤسسية لها تأثير على المنظمة، ولكن الطريقة التي تؤثر بها هذه الضغوط على المنظمة ليست واضحة؛¹

- دراسة (Zbaracki) سنة 1999: حقق في العملية التي من خلالها تم تشكيل خطاب إدارة الجودة الشاملة (TQM) وجاء بعيدا عن الواقع التقني لإدارة الجودة الشاملة، وخلص إلى أن هذه العملية تطويرية وتتألف من أربع مراحل، وهي الاختلاف والاختيار والاحتفاظ والعودة، حيث يعتمد المدراء الذين قد يبحثون عن طرق مختلفة للقيام بالأشياء في مؤسساتهم على خطاب إدارة الجودة الشاملة من أولئك الذين قاموا بتنفيذه أو من وكلاء آخرين، ثم يستخدمون هذا الخطاب لتطوير برامجهم ثم يقدمون خطاب نجاح إدارة الجودة الشاملة والذي بدوره يغذي المنظمات الأخرى، قد لا يمنح تطبيق إدارة الجودة الشاملة الكثير من الفوائد التقنية بخلاف الشرعية من الأعضاء الآخرين في مجال المنظمة.²

تم تقديم المقترحات الخاصة بالمحاسبة الإستراتيجية كنهج المنطق السليم للمشاكل الناشئة عن بيئة تنافسية وتكنولوجية متغيرة، لكن (Hoque and Alam) و (Zbaracki) يشككون في هذا المفهوم الضيق من خلال إظهار أن المنظمات قد تتبنى هذه التقنيات ليس من أجل قيمتها التقنية ولكن لقيمتها الرمزية أيضا، وهذا يوسع أجنحة البحث بعيدا عن التحليل الأحادي العامل المفرد إلى تحليل القضايا المتعددة من القوى التي تولد المحاسبة الاستراتيجية والعملية التي يتم من خلالها تحقيقها في المنظمة.

3- وجهات نظر التعلم التنظيمي (نظرية التعلم التنظيمي)

يرى منظرو التعلم التنظيمي إلى المحاسبة الاستراتيجية باعتبار تعلمها يتطلب حلقة مزدوجة إذا كان يجب تحقيق ذلك، حيث أثبتت نفسها كأولوية رئيسية في تصميم وإدارة المنظمات التي يمكنها التعامل مع تحديات العالم المضطرب، حيث تستطيع أنظمة التعلم التنظيمية التعرف على الأجزاء المهمة من بيئتها ورصدها والتعرف على آثار هذه المعلومات على قيمها وقواعدها التشغيلية.

إذا أدركت هذه الأنظمة المكان الذي تم فيه الخروج عن هذه المعايير وشرعت في اتخاذ تدابير لاستعادة مسارها، فإنها تشارك في تعلم حلقة واحدة، وإذا تمكنت من ناحية أخرى من إدراك أن التغيرات في البيئة قد تلغي المعايير السائدة التي تتطلب مبادرات وطرق جديدة للقيام بالأشياء، فإنها تشارك في تعلم الحلقة المزدوجة، حيث يشبه التعلم بحلقة واحدة التعلم التكيفي (Adaptive) والتعلم بحلقة مزدوجة التعلم التوليدي (Generative).

¹- Mark J. Zbaracki, *The rhetoric and reality of Total Quality Management*, (New York: United States, Administrative Science Quarterly, Sage Publications Inc, Graduate School of Management, Cornell University, Vol.43, Issue.3, 1998), pp 602-636.

²- Zahirul Hoque, Manzurul Alam, *TQM adoption, institutionalism and changes in management accounting systems: a case study*, (London: United Kingdom, Accounting and Business Research, Taylor & Francis Group an Informa Business, Vol.29, Issue. 3, 1999), pp 199-210.

ويرتبط مفهوم التعلم التنظيمي بكل من:

- دراسة (Simons) سنوات (1991، 1994 و 1999): يصف الأنظمة التي تقوم بما تفعله أنظمة التعلم بحلقة واحدة كنظم تشخيصية، في حين أن الأنظمة التفاعلية أقرب إلى مضاعفة عمليات التعلم؛¹
- دراسة (Kloot) سنة 1997: أن أنظمة التحكم في الإدارة يمكن أن تحقق التعلم التوليدي إذا تم استخدامها بشكل تفاعلي بدلا من التشخيص، ويمكن لأنظمة التحكم في الإدارة أن تولد أو تعرقل التعلم من خلال التأثير على اكتساب المعرفة وتوزيع المعلومات والتفسير والذاكرة التنظيمية؛²
- دراسة (Abernethy and Brownell) سنة 1999: يجادل بأن الميزانيات يمكن استخدامها بطريقة تفاعلية للبدء والحفاظ على الحوار والتعلم وخلق الأفكار، ويكون الاستخدام التفاعلي للميزانية أكثر ملاءمة عندما تخضع المؤسسات للتغيير لأن عملية صنع القرار أكثر تعقيدا وغير مؤكدة، لذا يجب إنشاء أفكار جديدة وتطوير أهداف وغايات جديدة واستكشاف فرص جديدة، فلاستخدم التفاعلي للميزانية يخلق الحوار والتعاون بين الوظائف مما يؤدي إلى الشعور بملكية المبادرات الجديدة بين الموظفين، حيث استخدموا في دراستهم الميزانية في المستشفيات الاسترالية، قالوا إن المنظمات التي استخدمت الميزانية بشكل تفاعلي خلال التغيير الاستراتيجي كانت ملزمة بتجربة أداء أفضل مقارنة بأولئك الذين استخدموها تشخيصيا باستخدام تقييم ذاتي كمقياس للأداء، وجدوا أن التغيير الاستراتيجي في المستشفيات التي تستخدم الميزانيات بشكل تفاعلي يرتبط بالأداء الأفضل، ما يمثل خروج عن الإصلاح المحاسبي الذي دعا إلى التغيير في التقنيات وليس الاستخدام كوسيلة لتحقيق ميزة مستدامة، وقد قدم تفسيرات محتملة للاستخدام المستمر لتقنيات المحاسبة التقليدية من خلال إظهار أن التغيير قد لا يكون من الناحية الفنية ولكن الطريقة التي يتم استخدامه بها في المواقف المختلفة؛³
- دراسة (Coad) سنة 1996: يقول أنه نظرا لأن مشكلات الإدارة الإستراتيجية غالبا ما تكون غير منظمة وصعبة وأن المعلومات التي يتعذر الحصول عليها غالبا بالوسائل التقليدية، ترى أن التعلم بدلا من اتجاه الأداء مطلوب لإجراء محاسبة استراتيجية، حيث يجمع اتجاه التعلم بين سمتين العمل الذكي والعمل الجاد، فالعمل الذكي هو ميل الشخص إلى اختيار أساليب ذكية ومبدعة للتعامل مع مهمة معينة وتعديل تلك الأساليب بذكاء وحيلة، والعمل الشاق من ناحية أخرى هو إنفاق الجهد في أداء المهام، مع التوجه التعلم من شأنه أن

¹ - Robert Simons, **Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems**, (New Jersey: United States, John Wiley & Sons.Ltd, Strategic Management Journal, Vol.12, No.01, Jan 1991), pp 49-62.

² - Louise Kloot, **Organizational learning and management control systems: responding to environmental change**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Management Accounting Research, Vol.08, No.01, 1997), pp 47-73.

³ - Abernethy Margaret A, Brownell Peter, **The role of budgets in organizations facing strategic change:an exploratory study**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Organizations and Society, Vol.24, No.03, April 1999), pp 189-204.

يسعى التحديات، وتحسين المهارات والقدرات وليس من السهل تخويفها من قبل المواقف الجديدة، هذا من شأنه قياس النجاح من حيث كيفية تمكنهم من التغلب على العقبات وتعلم طرق جديدة لفعل الأشياء أو حل المشكلات، من ناحية أخرى يعمل الأشخاص الموجهون نحو الأداء على إرضاء رؤسائهم والبحث عن المهام التي ستجعلهم يتمتعون بتصنيف إيجابي، من حيث العمل فإنها تميل إلى تجنب العمل الذي من شأنه أن يشكل تحدياً لهم ويفرض احتمالات الفشل؛¹

- دراسة (Coad) سنة 1999: اقترح أن من المرجح أن يشارك المحاسبون الموجهون نحو التعلم بأنفسهم في عمليات التغيير في القرارات والتغيير التنظيمي ذات الطبيعة الإستراتيجية مقارنة بالمحاسبين الموجهين بالأداء، فهناك القليل من الأدلة على أن التعلم التنظيمي يمكن أن يقدم الأداء الموعود به؛²

تفترض الأدبيات أيضاً أن المحاسبين ذوي التوجه التعليمي من المحتمل أن يصعدوا إلى دور استراتيجي بينما يسعى أولئك الذين لديهم توجه في الأداء إلى أدوار مسك الدفاتر، فالمحاسبة الاستراتيجية تهدف إلى تمكين المنظمة من تحقيق ميزة تنافسية مقارنة بالمنافسة، فإذا كان المحاسبون يشاركون في حلقة تعلم مزدوجة فسيكونون قادرين على تمييز التغييرات في بيئة الأعمال باستمرار ومساعدة المنظمة على اتخاذ تدابير مضادة للتغلب على المنافسة، وسوف يهتم المحاسبون الذين يتعلمون حلقة مزدوجة بفهم كيف يمكن للتغييرات أن تؤثر على مؤسستهم بالإضافة إلى التشكيك في المعايير والافتراضات الحالية.

4- وجهات النظر النقدية (المعارضين للمحاسبة الإستراتيجية)

شكك المنظرون الناقدون في التبرير التاريخي للإصلاح المحاسبي وفعالية التقنيات المقترحة، وسعوا إلى إظهار الآثار التأسيسية لتطبيق المحاسبة الإستراتيجية، حيث يتم تصنيف مساهمتهم في النقاش حول المحاسبة الاستراتيجية.

4-1- التحديات التاريخية والحلول المقترحة

- دراسة (Johnson and Kaplan) سنة 1987: حيث جادلوا أن المحاسبة الإدارية قد حققت ذروتها بحلول عام 1925 ولكنها أصبحت فيما بعد غير ذات صلة لأنها خضعت لاحتياجات المحاسبة المالية.³

¹ - Alan Coad, **Smart work and hard work: explicating a learning orientation in strategic management accounting**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Management Accounting Research, Vol.07, No.04, December 1996), pp 387-408.

² - Alan Coad, **Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Management Accounting Research, Vol.10, No.02, June 1999), pp 109-135.

³ - Richard H. Bernhard, **A review of: "RELEVANCE LOST. THE RISE AND FALL OF MANAGEMENT ACCOUNTING" by H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan**, Harvard Business School Press, Boston, (London: United Kingdom, The Engineering Economist, Taylor & Francis Group an Informa Business, Vol.35, No.03, 1990), pp 247-251.

- دراسة (Ezzamel, Hoskins and Macve) سنة 1990: يجادلون بأنه على الرغم من أن اليابانيين لم يعتمدوا على الأرقام المحاسبية للإدارة، إلا أنهم استخدموا طرقا للحساب استنادا إلى مقاييس مادية تمثل أرقاما في الأساس، كما يجادلون بأن الأساليب الثقافية اليابانية للإدارة قائمة على ضوابط صارمة؛¹
- دراسة (Hopper and Armstrong) سنة 1991: يدحض عرض تاريخ المحاسبة باعتباره مدفوعا بالبحث عن الكفاءة، وبدلا من ذلك يرسم تاريخ تطور أشكال الرقابة التنظيمية التي تظهر التغيير المحاسبي المتورط في الجهود المبذولة لتكثيف العمل وتحويل المكافآت إلى رأس المال، وأن دعوات المحاسبة الاستراتيجية تمثل فقدان الأهمية مع إمكانية البحث عن طرق جديدة للسيطرة على العمل؛²
- دراسة (Miller and O'Leary) سنة 1993: حدد انتقادات المحاسبة في سياسة المنتج، وهو نقاش واسع النطاق حول تراجع التنافسية في الصناعة الأمريكية مقارنة باليابانيين ودور التدريب الإداري في هذا الانخفاض، حيث يرى أن ضجة التغيير المحاسبي ليس من حيث القصور في المحاسبة، ولكن من حيث احتياجات المواطنة الاقتصادية الجديدة مع العميل كنقطة محورية للمساءلة؛³
- دراسة (Johnson) سنة 1994: حيث قام في وقت لاحق بمراجعة هذا الموقف، وحاجج بأن عدم الملائمة تم تحديده عندما بدأ المدراء في استخدام المعلومات المحاسبية للإدارة بحجة أن المحاسبة غير مناسبة لتوفير معلومات العملية اللازمة لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة؛⁴
- دراسة (Ezzamel, Hoskins and Macve) سنة 1994: يلقي طموحا لتطوير محاسبة التكاليف ويقترحان إمكانية كتابة تاريخ مختلف، فهم يعارضون أن المحاسبة كانت مفيدة في اتخاذ القرارات وتم تخريبها فقط من خلال التركيز على الأرقام، بدلا من ذلك فإنهم يفترضون أن الإدارة بالأرقام لا بد أن تحدث مع انتقال المجتمع الحديث إلى تقنيات قياس الأداء البشري الفردي؛⁵
- دراسة (Ezzamel) سنة 1994: يقترح فيها أن المنظمات الغربية لا تفهم الثقافة التي يتم بموجبها إنشاء إدارة الجودة الشاملة وبالتالي فهي لا تعرف ما إذا كانت ستنجح أم لا، ويوجه انتقاداته في ل (Johnson) الذي دعى إلى استبدال المحاسبة بإدارة الجودة الشاملة (TQM) بحجة أنها ستزحف فوق العملاء، في حين

¹ - Ezzamel Mahmoud, Keith Hoskin and Richard Macve, **Managing It All By numbers: A Review of Johnson & Kaplan's 'Relevance Lost'**, (London: United Kingdom, Accounting and Business Research, Taylor & Francis Group an Informa Business, Vol.20, No.78, 1990), pp 153-166.

² - Trevor Hopper, Peter Armstrong, **Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Organizations and Society, Vol.16, No.05-06, 1991), pp 405-438.

³ - Peter Miller Ted O'Leary, **Accounting expertise and the politics of the product: Economic citizenship and modes of corporate governance**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Organizations and Society, Vol.18, No.02-03, April 1993), pp 187-206.

⁴ - Harris T. Johnson, **Relevance Regained: Total Quality Management and the Role of Management Accounting**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Critical Perspectives on Accounting, Vol.05, No.03, 1994), pp 259-267.

⁵ - Ezzamel Mahmoud, **From Problem Solving to Problemization: Relevance Revisited**, (London: Great Britain, Critical perspectives on accounting, Vol.05, No.03, 1994), pp 269-280.

ينظر إليها على أنها أفضل وسيلة لضمان الجودة والنجاح، ولها آثار محتملة على العمليات الاجتماعية والسياسية التنظيمية، وعلى الرغم من أن إدارة الجودة الشاملة تهدف إلى خلق تعاون الموظف وتمكينه، إلا أنه نشأ من الأعلى وبالتالي فهو جزء من التحكم الهرمي، وتم تصميم مقاييس الأداء المختلفة التي تم تطويرها في إطار إدارة الجودة الشاملة للحفاظ على قبضة إدارية مشددة والضغط على الموظفين من خلال جعلهم مسؤولين عن أهداف الجودة المحددة، هذه المقترحات التي يجادل بها هي حالة مبسطة للبحث عن حلول سريعة للمشاكل المعقدة، فليس الحل هو التخلي عن المحاسبة بل تفكيك المحاسبة كتقنية دقيقة وتحويل ممارستها إلى أشكال اجتماعية للمساءلة؛¹

- دراسة (Williams et al) سنة 1994: يشككون فيها بافتراضات أن المحاسبة الإدارية هي السبب في انخفاض التصنيع، وأن إدارة الجودة الشاملة ستؤدي إلى إرضاء جميع أصحاب المصلحة بما في ذلك العمال والمديرين ورأس المال، ويهاجمون حجة إصلاح التعليم الإداري ويتساءلون ما إذا كانت كليات إدارة الأعمال تلعب أي دور في نشر المحاسبة الإدارية في المقام الأول، بدلا من ذلك يجادلون بأن متغيراتهم الهيكلية التي ستتحمل مسؤولية تراجع التصنيع مصدر الميزة التنافسية هو انخفاض الأجور واستغلال العمل، وليس المحاسبة وهذه التناقضات داخل الرأسمالية هي التي يجب الطعن فيها، تشترك الانتقادات السابقة في شيء واحد وهو أنها لا ترى أي شيء جيد يمكن أن يأتي من المقترحات إلى إصلاح المحاسبة؛²

- دراسة (Roslender) سنة 1996: يأخذ وجهة نظر الأقلية بأن المحاسبة الاستراتيجية توفر إمكانات لتطبيق محاسبة جذابة وأعراب عن أسفه لأن الخطاب النقدي للمحاسبة الاستراتيجية يتميز بلهجة رافضة مع الاستنتاج الذي يمكن التنبؤ به تقريبا وهو أنه لا يوجد هنا سوى القليل من الوعود بالمساهمة في تطبيق محاسبي أكثر جاذبية، ويقول أن المحاسبة الاستراتيجية توفر إمكانيات لتسجيل مستويات أدنى من الموظفين الإداريين والمهنيين في القضية العامة المتمثلة في تمكين العمال، مما يخلق مشاركة موظف متعدد المستويات.³

وقد تساءل علماء النظريات الناقدون عن الحلول المقدمة لاستعادة أهمية المحاسبة، حيث يمكن للمحاسبة الاستراتيجية أن تخلق تمكينا حقيقيا للمستهلك من خلال توفير معلومات عن التكاليف الكاملة للاستهلاك والمنتجات المسؤولة اجتماعيا، وهو يرى أيضا أن الابتكارات المحاسبية مثل "أرقام المحاسبة الميسرة" أو تدابير المحاسبة غير المالية توفر إمكانيات للمحاسبة بشكل أفضل.

¹ - Ezzamel Mahmoud, **Op.cit.**, pp 269-280.

² - Williams, Karel et al, **Johnson 2 : Knowledge goes to Hollywood**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Critical Perspectives on Accounting, Vol.05, No.03, 1994), pp 281-293.

³ - Robin Roslender, **Relevance lost and found: critical perspectives on the promise of management accounting**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Critical Perspectives on Accounting, Vol.07, No.05, 1996), pp 533-561.

4-2- الآثار التأسيسية للمحاسبة الاستراتيجية

في حين احتدم النقاش حول مدى استصواب الإصلاح المحاسبي على نحو اقترح (Johnson and Kaplan) سنة 1987، بذلت محاولات قليلة لدراسة آثار هذه التقنيات على المنظمات المنفذة.

- دراسة (Bhimani and Pigot) سنة 1992: وصف كيف منح تنفيذ تقنية التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) مراكز محورية للمحاسبين وموظفي الإنتاج مع تقليل تأثير التسويق، حيث استفاد المحاسبون وموظفو الإنتاج من تنفيذ (ABC) من خلال المشاركة الفعالة وفهم عملياتها في حين أن الفهم المحيطي للتسويق لها قليل من مركزهم.¹

- دراسة (Munro) سنة 1995: وجدت أن تطبيق إدارة الجودة الشاملة يمنح التأثير على المديرين من خلال جعلهم متحدثين باسم العميل، وتوجيه المحاسبة لإرضاء العميل، بينما يتم انتقاد المحاسبة التقليدية لنفس الأسباب، فتطبيق بعض أساليب المحاسبة الاستراتيجية يؤدي انظام جديد خال من عيوب المحاسبة التقليدية، ولكنه جعل الوضع أسوأ، حيث تشير إلى أن مبادرة إدارة الجودة الشاملة استقبلت بحماس من قبل المديرين الذين رأوا أنها فرصة للهروب من المراقبة والتحكم في أنظمة الميزانية التقليدية والمحاسبة القياسية، ومع ذلك فإن مبادرة إدارة الجودة الشاملة لديها تصميمات أكثر، لأنها وفرت للإدارة طرقا مكثفة جديدة للمراقبة والتحكم من خلال المساءلة الجانبية والاعتماد على عدد أقل من الحسابات أثناء تزويد الإدارة بالأدوات اللازمة للإدارة من بعد، فقد مكثهم أيضا من المطالبة بالنجاح وفي الوقت نفسه تبرؤهم من الفشل.²

- دراسة (Miller and O'Leary) سنة 1994: رأى أن تنفيذ تقنية الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في شركة (Caterpillar Inc) هو عملية الدخول في حكومة جديدة من خلال سن المواطنة الاقتصادية الجديدة حيث يتم تحويل العلاقات بين مختلف مراحل التصنيع لإعطاء الأولوية للاحتياجات من العملاء، في هذا الترتيب الجديد يتم إخضاع العمال للمساءلة أمام العميل من خلال تمكينهم من صنع منتجات ترضي العميل، حيث يقدم هذا المصنع باعتباره الموقع الذي يتم فيه تنفيذ سياسة المنتج، يتم تسجيل المحاسبة لتمكين الحكومة الجديدة التي وصلت مع الجنسية الجديدة.³

¹- Alnoor Bhimani, David Pigott, **Implementing ABC: a case study of organizational and behavioural consequences**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Management Accounting Research, Vol.03, No.02, June 1992), pp 119-132.

²- Munro Robert, **Governing the new province of quality: autonomy, accounting and the dissemination of accountability**, (London: United Kingdom, Making Quality Critical : New Perspectives on Organizational Change, Cengage Learning EMEA, 1995), pp 127-155.

³- Peter Miller Ted O'Leary, **Accounting, "economic citizenship" and the spatial reordering of manufacture**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Organizations and Society, Vol.19, No.01, January 1994), pp 15-43.

- دراسة (Ezzamel, Lilley and Wilmott) سنة 1997: وجد أن المحاسبة عبارة عن حرفة دائمة ومحبة تنجو من تهديدات لموقفها، تنبع من منافسة من خبرات وتغييرات أخرى في المنظمات، فقد كانت المحاسبة قادرة على القيام بذلك من خلال الاعتراف بالانتقادات بشأن أهميتها وترشيد الموظفين، في ذلك الوقت كانت المحاسبة تستعمل تقنية المعلومات وتتحد مع التقنيات المقترحة مثل إدارة الجودة الشاملة، من خلال القول بأن المحاسبة كانت ضرورية لتحقيق هذه التقنيات، ومما ساعد على استمرار مركزية المحاسبة حاجة الإدارة إلى مقاييس الأداء الفردي والجماعي الناتجة عن تنفيذ الاستراتيجيات الجديدة، وبالتالي أدت المحاسبة الوظيفة الهرمية القديمة المتمثلة في المراقبة والتحكم من مسافة بعيدة، وتتحلى مركزية المحاسبة المستمرة على سبيل المثال في الثناء من المديرين حول مساهمة المحاسبة في الحد الأدنى مع اعتماد مقاييس الأداء غير المالية التي تم الإشادة بها باعتبارها أفضل ممارسة، وخلص إلى أن المحاسبة ظلت أساسية لعمل المنظمات مما يعني أنها لم تفقد مركزيتها أبدا.¹

هاجم المنظرون الناقدون التطور التاريخي للمحاسبة والحلول المقترحة للتجديد، بالإضافة إلى ذلك سعوا إلى إثبات أن آثار تنفيذ المحاسبة الاستراتيجية تتجاوز الآثار الإيجابية المتوخاة، يرى المنظرون الناقدون القليل الذي يمكن تحقيقه من خلال محاسبة استراتيجية ويرون أنه يمثل تهديدات جديدة للعامل من خلال إنشاء أساليب حسابية جديدة للحكم.

المطلب الثالث: الركائز الأساسية للمحاسبة الإستراتيجية

تشير الأدبيات المحاسبية إلى أنه على الرغم من عدم وجود تصور موحد لمفهوم المحاسبة الإستراتيجية، إلا أن هناك جانبان يمكن تمييزهما يمثلان ركيزة أساسية للمحاسبة الإستراتيجية، يتربط الأول بموقع المحاسبين وما ينطوي على إعادة تحديد موقع المحاسبين في الهيكل التنظيمي حيث يوفر المحاسبون معلومات للإدارة العليا لصياغة وتنفيذ الاستراتيجية، والجانب الثاني بالتركيز على المعلومات، حيث أن المحاسبة الاستراتيجية تميز نفسها عن المحاسبة التقليدية عن طريق تغيير تركيزها بعيدا عن المعلومات التاريخية والمالية والداخلية إلى المعلومات غير المالية والمستقبلية والداخلية والخارجية، حيث يجب على المحاسبين الإستراتيجيين التركيز على المعلومات التي من شأنها أن المساعدة في تحسين الميزة التنافسية للمنظمات.

¹ - Ezzamel Mahmoud, Simon Lilley, Hugh Willmott, **Accounting for Management and Managing Accounting: Reflections on Recent Changes in the UK**, (New Jersey: États-Unis, John Wiley & Sons Ltd and Society for the Advancement of Management Studies, Journal of Management Studies, Vol.34, No.03, May 1997), pp 439-463.

1- المحاسبة الإستراتيجية وإعادة تحديد مواقع المحاسبين

إن فكرة إعادة تحديد موقع المحاسبين في الهيكل التنظيمي يتم فيها حث المحاسبين الإستراتيجيين على تغيير وجهة نظرهم من التركيز المالي البحت إلى قضايا الأعمال الكبيرة التي تستلزم فهما مفصلا لبيئة العمل، حيث يتوقع من المحاسبين العمل عن كثب مع المجالات الوظيفية الأخرى لتحقيق أهداف العمل وعرض إدارة المستوى الأدنى والمتوسط لعملائهم الرئيسيين الذين يحتاجون إلى معلوماتهم لتلبية احتياجاتهم، ويشمل الدور أيضا وضع وتنفيذ الاستراتيجيات ومساعدة أعضاء المنظمة الآخرين على فهم الآثار الإستراتيجية لقراراتهم.

فالمحاسبة الإستراتيجية تتجاوز مجرد توفير المعلومات ذات الصلة إلى المشاركة الفعلية في عملية صنع القرار، على سبيل المثال في الاختيار من بين البدائل الإستراتيجية، ومن المأمول أن تؤدي عملية إعادة التموقع هذه إلى تحسن كبير في مكانة المحاسبة بالنسبة إلى الوظائف الأخرى داخل منظمة مثل التسويق أو تخطيط الأعمال.

ومع ذلك هناك مسألتان ليستا واضحتين فيما يتعلق بهذا الدور المفصل:¹

- يبدو أن الأدب المحاسبي الإداري يشير إلى أنه إذا كان المحاسبون سيتولون هذه الأدوار الجديدة، فيجب عليهم التخلي عن تلك الأدوار القديمة، لكن من زاوية أخرى فإن الجدل أو الخلف حول ما إذا كان ينظر إلى الشخص على أنه شرطي أو محاسب هو مسألة تتعلق بالقدر الذي يؤدي به أي من هذه الأدوار؛
- أن الدافع وراء تحقيق أرضية أعلى للمحاسبين يعتمد على أسلوب الإدارة الهرمي التقليدي مع توجهه من أعلى إلى أسفل، فالمحاسبة الإستراتيجية تعد فرصة لأخذ المحاسبة بعيدا عن دورها التقليدي في المكاتب إلى زيادة مشاركة المحاسبين في عمليات التغيير التنظيمي، أي أنه على المحاسبين أن يلعبوا دورا أكبر في عملية التغيير فعليهم الخروج من دورهم التقليدي في المكاتب والانضمام إلى فريق العمل في العمليات التي تخص المنظمة وتوفير الحلول حيثما كانت مطلوبة، حيث يتماشى ذلك مع مفاهيم التمكين والإدارة من القاعدة إلى القمة، ولكن إعادة تحديد المواقع تعني أن المحاسبين يصعدون إلى مواقع النفوذ الهرمية.

2- المحاسبة الإستراتيجية كتغيير في تركيز المعلومات

يمكن تصنيف تقنيات المحاسبة الإستراتيجية على أساس التركيز إلى ثلاث مجالات، وهي:²

- التركيز الداخلي

تركز التقنيات في هذا المجال على جمع المعلومات الداخلية ذات الصلة والإفصاح عنها لتحقيق الكفاءة الداخلية كمصدر للميزة التنافسية، وتشمل التقنيات المحاسبية المرتبطة بتطوير وتنفيذ الاستراتيجيات التي لها تركيز داخلي، كل من تقنية التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومتغيرات الإدارة على أساس الأنشطة

¹ - Robert Ochoki Nyamori, **Strategic accounting: revisiting the agenda**, (Palmerston North: New Zealand, Working Paper Series, School of Accountancy, Massey University, August 2000), pp 03-04.

² - *Ibid*, pp 05-06.

(ABM) ونظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM)، وعلى الرغم من أن تقنية (ABC) تشبه المحاسبة التقليدية من حيث أنها تعتمد على المعلومات الداخلية والتاريخية إلا أنها تصبح إستراتيجية، بمعنى أن المعلومات الأكثر دقة التي تقدمها يمكن أن تكون أساس القرارات التي يمكن أن تؤدي إلى ميزة تنافسية. ويمكن استخدام التقنيات التقليدية التي لها تركيز داخلي بشكل مختلف لأداء دور استراتيجي، حيث يمكن أن يلعب تحليل الإنحراف دورا استراتيجيا إذا تم تقسيم الإنحراف الكلي إلى العوامل السببية الأساسية و ثم الفروق المتعلقة بالسياقات الاستراتيجية المختلفة للمنتجات المختلفة. كذلك تساهم المحاسبة في إنشاء معلومات من داخل المنظمة حول التكلفة والجودة والوقت المتعلق باستراتيجيات الإدارة الجديدة مثل: إدارة الجودة الشاملة (TQM) والإنتاج في الوقت المحدد (JIT) والتي ستساعد الإدارة على اتخاذ القرارات التي توفر ميزة تنافسية.

- التركيز الخارجي

إن التركيز الوحيد على المتغيرات الداخلية يحد من قدرة المنظمة على المنافسة بفعالية بينما يكون التركيز الخارجي أكثر صلة بالميزة التنافسية. فالمحاسبة الإستراتيجية هي الإفصاح عن مستويات المنظمة وأجهاثها في التكاليف والأسعار وحصتها في السوق والتدفقات النقدية والهيكل المالي والقيمة المضافة والأداء بالنسبة للمنافسين، فالمحاسبة الإستراتيجية هي تحديد وقياس سمات المنتجات التي تنتجها المنظمة، مما يتيح صياغة استراتيجيات المنظمات فيما يتعلق بملائمة السوق وتنوع المنتجات المطلوبة لإستراتيجية التمايز. ولا يمكن للمحاسبين الإفصاح فقط عن هيكل تكاليف المنظمة، ولكن أيضا عن المنافسين للمساعدة في اتخاذ القرارات في الأسواق المتنافسة لقيادة التكلفة أو استراتيجيات قيادة التكلفة المركزة. فالمحاسبة الإستراتيجية يمكن أن تقيس حواجز المنظمة أمام الدخول وتبلغ عنها، وتكاليف هذه الحواجز ونقاط القوة والمزايا التنافسية أو العيوب التي تضيفها على المنظمة، حيث لا تقترح المنظمة إجراء تغيير في أنظمة المحاسبة الداخلية، ولكنها توضح إضافة تركيز خارجي إذا كانت هناك ميزة تنافسية.

- التركيز على المستقبل

بخلاف المحاسبة التقليدية تسعى المحاسبة الإستراتيجية إلى توفير معلومات موجهة نحو المستقبل، فالمحاسبة الإستراتيجية توفر معلومات حول التكلفة والإستراتيجية عن المنظمة ومنافسيها على مدى عدة فترات. إن الاهتمام بالمستقبل هو أيضا نتاج إدراك أن الإجراءات الحالية لها آثار مستقبلية غير متوقعة، ومع ذلك فإنه في تقييم رأس المال، الذي يتضمن استثمارات طويلة الأجل، أصبح البحث عن تركيز طويل الأجل يظهر بشكل بارز، حيث انتقد استخدام المحاسبة التقليدية لنظرية التمويل في اتخاذ القرارات المتعلقة باستثمار رأس

المال بسبب فشلها في غرس الاستراتيجية، ما نتج عنها قرارات استثمارية خاطئة ومكلفة، لذلك تم اقتراح عدد من مقاربات الميزانية الرأسمالية التي تغرس الاستراتيجية.

فقد اقترح إدارة التكلفة الاستراتيجية (SCM) كطريقة يمكن بها استخدام القضايا الاستراتيجية في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة باستثمار رأس المال، حيث يتضمن إطار عمل (SCM) إلى جانب تحليل سلسلة القيمة وتحليل التكلفة، تحليل إستراتيجية الميزة التنافسية للمنظمة واختيار الاستثمارات المناسبة لهذه الاستراتيجية. كذلك اقترح تقييم الاستثمارات الرأسمالية على نطاق أوسع من التكاليف والفوائد من خلال ربط الدرجات بتلك التي لا يمكن التعبير عنها من الناحية المالية، مقارنة متسلسلة حيث يتم تقييم كل مرحلة من مراحل المشروع وفقا لاستراتيجية المنظمة، فالإدارة يجب أن تفهم هذه المراحل إذا كان القرار النهائي هو أن تتماشى مع الاستراتيجية.

حيث أن الأشخاص هم الذين ينفذون الإستراتيجية وبالتالي يسعون لتطوير ثقافة تتوافق مع الإستراتيجية من خلال تطوير الالتزام والتدريب والتعويض، حيث تهدف هذه الأساليب إلى التأكد من أن المشروعات التي يتم تنفيذها هي تلك التي تتوافق مع أهداف المنظمة طويلة الأجل.

باختصار يمكن النظر إلى المحاسبة الاستراتيجية من ثلاث وجهات نظر تعتمد على التركيز، حيث:¹

- **المنظور الداخلي:** يعرض المحاسبة على أنها توفر معلومات داخلية لصياغة الاستراتيجيات وتنفيذها، مجالان من مجالات الاهتمام هما تقدير تكلفة النشاط والمحاسبة لتقنيات التصنيع المتقدمة؛
- **المنظور الخارجي:** حيث التركيز الثاني يعتبر المحاسبة بمثابة قياس وإعداد معلومات عن العملاء والمنافسين كمصدر للميزة التنافسية؛
- **المنظور المستقبلي:** يقدم هذا التركيز المحاسبة باعتبارها توفير معلومات موجهة إلى الاتجاه الاستراتيجي طويل الأجل للمنظمة، حيث يعتبر الاستثمارات ذات الطبيعة طويلة الأجل مثل الاستثمارات الرأسمالية التي تسعى إلى دمج الإستراتيجية في قراراتها، على الرغم من أن هذا المخطط ليس منظما كما هو معروض.

المبحث الثالث: ماهية المحاسبة المالية الإستراتيجية

تمثل الاتجاه العام في الأدب المحاسبي عند الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية في التركيز على المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتوصل إلى أدوات، أساليب وتقنيات للمحاسبة الإدارية تتصف بالإستراتيجية، ولكن خروجاً عن هذا الإتجاه قام بعض من الكتاب بالربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية في نطاق أطلقوا عليه مصطلح "المحاسبة المالية الإستراتيجية".

ووفقاً لذلك سيتم في هذا المبحث تناول جوانب المحاسبة المالية الإستراتيجية من خلال:

- المطلب الأول: مفهوم ومتطلبات المحاسبة الإستراتيجية؛
- المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة المالية الإستراتيجية؛
- المطلب الثالث: تطبيق المحاسبة المالية الإستراتيجية.

المطلب الأول: مفهوم ومتطلبات المحاسبة الإستراتيجية

تمثل المحاسبة الإستراتيجية إحدى أهم التخصصات الإدارية في ميدان العلوم الإدارية والمحاسبية، تقوم على أساس توفير المعلومات الداخلية والخارجية المالية وغير المالية للمدراء مع منهجيات استخدامها الأكثر ملائمة وانسجاماً مع المتطلبات الإستراتيجية، مع توظيف خلاصة الخبرات والمعارف المحاسبية في خدمة المنظمة.

1- مفهوم المحاسبة الاستراتيجية

1-1- تعريف المحاسبة الاستراتيجية

ظهرت المحاسبة الاستراتيجية كملحق للمحاسبة الإدارية من حيث التنبؤ لسنوات عديدة، إستجابة لحاجة المنظمات إلى نوعية معينة من المعلومات المحاسبية اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وكذلك المساهمة بدور أكبر في حل المشكلات الإدارية التي يمكن أن تواجهها، والتي تتعلق بفترات زمنية طويلة من الفترة المالية الواحدة التي تغطيها مساحة التكاليف.

حيث خصص المعهد البريطاني للمحاسبة والإدارة (BIAM) في أواخر الثمانينيات موارد مالية للبحث في هذا المجال، وتم نشر نتائج البحث سنة 1994 تحت عنوان (Management Accounting: Pathways to Progress) أي "المحاسبة الإدارية: مسارات للتقدم" بواسطة (Bromwich and Bhimani)، حيث لفت المؤلفون الانتباه في هذا العمل إلى المحاسبة الاستراتيجية من وجهة نظر التنمية المستقبلية.

وعلى الرغم من الاهتمام الكبير بالمحاسبة الاستراتيجية إلا أنها لا تمتلك الأساس المفاهيمي الشامل، ومن التعريفات المقدمة لمفهوم المحاسبة الإستراتيجية:

- المحاسبة الإستراتيجية: "هي نظام لتوفير المعلومات لاتخاذ القرارات الاستراتيجية في منظمة ما، ذات طابع طويل الأجل ولها تأثير شامل على أنشطة المنظمة".¹
 - المحاسبة الإستراتيجية: "هي ممارسات مصممة في المقام الأول لدعم المنافسة الشاملة للمنظمة من خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات لتفاصيل محاسبة التكاليف".²
 - المحاسبة الإستراتيجية: "هي طريقة لتحليل المعلومات المالية عن أسواق نشاط المنظمة وهيكل التكاليف وتتبع إستراتيجية المنظمة وكذلك إستراتيجية المنافسين في هذه الأسواق".³
 - المحاسبة الإستراتيجية: "هي وسيلة توفير وتحليل بيانات المحاسبة حول الأعمال التجارية ومنافسيها لاستخدامها في تطوير ومراقبة استراتيجية العمل".⁴
 - المحاسبة الإستراتيجية: "هي توفير وتحليل المعلومات المالية عن أسواق منتجات المنظمة وتكاليف المنافسين ومراقبة استراتيجيات المنظمة واستراتيجيات منافسيها في هذه الأسواق على مدى عدة فترات".⁵
- من التعريفات السابقة يلاحظ على عدم وجود تعريف مشترك لمفهوم المحاسبة الإستراتيجية إلا أن هناك مبادئ أساسية مشتركة تبين الغرض من المحاسبة الإستراتيجية وتوجهها، هي:
- تحديد العلاقة بين استراتيجية المنظمة وتطبيق المحاسبة؛
 - تجاوز التوجه الداخلي للمحاسبة والحصول على معلومات خارجية من المنافسين وغيرهم؛
 - تحديد الطرق والأساليب التي تمكن المنظمة من تحقيق ميزة تنافسية (تحليل الموقف النسبي للتكلفة)؛
 - تحول المحاسب من الدور التقليدي إلى الدور الإستراتيجي يقوم على الفهم والدراسة بالمنظمة والبيئة المحيطة بها.
- ويمكن القول أن المحاسبة الإستراتيجية ليست فرع من فروع المحاسبة وإنما هي توجيه للمعلومات المحاسبية لتحقيق أهداف الإدارة الإستراتيجية، بالربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية في التركيز على عمل المحاسبة لصياغتها إستراتيجيا، فهي تشمل مجموعة من الأساليب ذات التوجه الاستراتيجي تقوم على توفير وتحليل معلومات مالية وغير مالية عن أسواق منتجات المنظمة، تكاليف المنافسين، رضا وولاء العملاء، هياكل التكلفة وتحديد إستراتيجية المنظمة ومنافسيها في تلك الأسواق على عدة فترات، لصنع واتخاذ القرارات الإستراتيجية وتحقيق ميزة تنافسية.

¹ - John Innes, **Strategic management accounting in tones**, (London: United Kingdom, Elsevier Science Ltd, Handbook of Management Accounting, 1998), pp 928-929.

² - Cooper. R, Kaplan.R.S, **Measure costs right: Make the right decisions**, (Massachusetts:United States , Harvard Business Review, Harvard Business School Publishing, September – October, 1988), p98.

³ - Michael Bromwich, Alnoor Bhimani, **Management accounting: Pathways to progress**, (London: United Kingdom, Chartered Institute of Management Accountants, CIMA Publishing, First edition ,1994), p128.

⁴ - Simmonds. K, **Strategic Management Accounting**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Management Accounting, Vol.59, No.04, 1981), p28.

⁵ - Michael Bromwich, **The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Organizations and Society, Vol.15, No.01-02, 1990), p28.

1-2- خصائص المحاسبة الاستراتيجية

تتصف المحاسبة الإستراتيجية بالخصائص الآتية:¹

- أنها موجهة لخدمة الأطراف الداخلية والخارجية بالتركيز على إعداد التقارير للمستخدمين الداخليين والخارجيين؛
- تركز على القياس الذي يشتمل قياس القيم المستقبلية بالإضافة للقيم الفعلية ويكون قياس مالي وغير مالي؛
- تهتم بالأحداث الفعلية في الماضي والحاضر والتنبؤ بما يحدث مستقبلاً من أحداث تؤثر علي نتائج المنظمة؛
- تهتم بجميع العمليات التي تتم في المنظمة سواء كانت مالية أو غير مالية؛
- تستخدم الأساليب الإحصائية والرياضية وإعداد البيانات والمعلومات اللازمة وتحليل النتائج لترشيد القرارات؛
- ترجمة وتقييم النتائج في ضوء الأهداف المرسومة لنشاط المنظمة لخدمة الإدارة في ممارسة وظائفها المختلفة؛
- يعتبر نظمها أداة مرنة يتكيف تبعاً لمتطلبات الإدارة والظروف الاقتصادية والاستجابة لمتطلبات المنظمة.

2- مقومات وأهداف المحاسبة الإستراتيجية

1-2- مقومات المحاسبة الاستراتيجية

هناك جهودات كبيرة بذلها المحاسبون في محاولة تطوير الأدوات والأساليب المحاسبية بهدف توفير المعلومات المحاسبية الملائمة، من خلال السعي الدؤوب لوضع نظام متكامل للمحاسبة، وتولد عن هذا الجهد ظهور العديد من المداخل المحاسبية، فالمنظمات الراغبة في الاستمرار والتطور في البيئة الحديثة السريعة التي تتسم بالتعقيد والمنافسة الشديدة، أن تعمل جاهدة على توحيد الأبعاد الثلاثة للإستراتيجية، والتي تمثل دعائم المثلث الاستراتيجي وهي:²

- **الجودة:** تعني مدى مصداقية مكونات المنتج وفقاً لمتطلبات وتوقعات الزبون؛
- **التكلفة:** تقاس بمدى قدرة العميل على الدفع لاقتناء المنتج؛
- **الوقت:** يقصد به سرعة دخول المنتج للسوق، وذلك عبر تخفيض الوقت اللازم للإنتاج، بالإضافة إلى سرعة توصيل المنتج للزبون عند الحاجة إليه.

وكأي من أنواع المعلومات الأخرى تعتبر معلومات المحاسبة الإستراتيجية مهمة بشكل كبير، حيث تعد مقوم أساسي من مقومات المحاسبة الإستراتيجية التي تكون ملائمة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية، أي أنها تحدث باستمرار، وتستقي من فرق عمل متكاملة تضم كافة التخصصات، كما ينبغي أن تحديث المعلومات المتوفرة حول (الجودة، التكلفة، الوقت)، تغيرات في سلوك الأفراد نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وبالتالي لا يمكن أن تكون هذه

¹ محمد محمد إبراهيم منصور، دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، (مصر، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد: 34، 2002)، ص19.

² البشير عثمان محمد أحمد، دور أساليب المحاسبة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الاستثمارية في القطاع الصناعي: دراسة تطبيقية على شركة جياذ لصناعة السيارات، (أم درمان: السودان، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، 2018)، ص42.

المعلومات ذات طابع إستراتيجي ما لم يتوفر فيها الجوانب التي تمثل المساهمة الجيدة للمحاسبة الإستراتيجية في المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية، وهي:¹

- الجانب التقني والفني: مدى توفر الجودة في هذه المعلومات ومدى ملائمتها لاتخاذ القرارات؛
 - الجانب السلوكي: مدى قدرة هذه المعلومات على إحداث تأثير مرغوب فيه في سلوك الأفراد تجاه تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة؛
 - الجانب الثقافي: مدى مساهمة المحاسبة في تدعيم المشاركة بين المنظمة والمجتمع في القيم والمعتقدات الثقافية.
- 2-2- أهداف المحاسبة الإستراتيجية**

تهدف المحاسبة الإستراتيجية إلى توفير المعلومات التي تساعد المنظمة على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات حيث تهدف المحاسبة الإستراتيجية في جوهرها إلى:²

- توفير المعلومات التي تحتاجها المنظمة للقيام بعمليات التخطيط ورسم السياسات المستقبلية واتخاذ القرارات؛
 - تقييم الأداء والتأكد من كفاءة العاملين في تحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة؛
 - تقييم الوضع التنافسي للمنظمة والعمل مع الفريق الإداري لضمان استمرارية الميزة التنافسية على المدى البعيد؛
 - المساهمة في صنع القرارات الاستثمارية والتخطيط للأموال اللازمة والرقابة عليها لضمان تحقيق الأرباح المناسبة؛
- فأهداف المحاسبة الإستراتيجية تنطوي على الدور الذي تلعبه المعلومات التي تقدمها في كل عملية، وهي:³
- تزويد المدراء في المنظمات بأدوات التقييم المالي والمحاسبي للأداء الإداري بشكل إجمالي وتفصيلي في آن معا؛
 - تقوم على أساس التحليل العميق للمعلومات بناء على منهجيات تستخدم أدوات علمي المحاسبة والإدارة؛
 - تشكل نظرة مستقبلية اتجاه الإنجاز المالي والأداء الربحي للمنظمة وتقوم بإصدار التوصيات الملائمة لإعادة نظم العملية الإدارية ككل للانسجام مع متطلبات تحقيق الخطة المستقبلية؛
 - تقوم بدراسة الأخطار المحتملة على استمرارية وحيوية العمل و تقوم برسم الأطر الضرورية التكيفية لأجل تلافي أي هزات إدارية أو مالية محتملة للعمل في الوقت الراهن أو المستقبل بالاستناد إلى التحليل المحاسبي الإداري الشامل لإنجاز العمل؛
 - توفير المعلومات اللازمة لمساعدة المديرين في اتخاذ القرارات والتخطيط، والرقابة على الأنشطة التشغيلية من خلال توافر معلومات مقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط المحدد بالموازنة ثم تحديد الفروق أو الانحرافات وتحليل أسبابها واتخاذ الإجراءات المصححة، والاستفادة من هذا التحليل عند إعداد الخطط الجديدة.

¹- المرجع السابق، ص43.

²- حاتم محمد عبد الرؤوف الشيشيني، ممارسات المحاسبة الإدارية العوامل المؤثرة عليها وأثرها على مستوى أداء المنشآت، (القاهرة: مصر، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، المجلد:47، العدد:71، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008)، ص488.

³- طارق ياسين الرواشدة، أثر المحاسبة الإستراتيجية على الأداء المالي في البنوك الأردنية: دراسة ميدانية في البنك الإسلامي الأردني، (أم درمان: السودان، أطروحة دكتوراه غير منشورة، معهد البحوث والدراسات الإستراتيجية، جامعة أم درمان الإسلامية، 2018)، ص ص43-44.

3- شروط تشكيل المحاسبة الاستراتيجية

ترتبط المحاسبة الحديثة بالتنبؤ بأعمال المنظمة، لكن فترة هذا التوقع هي من شهر إلى آخر، وفي القرن 20م تطورت الممارسات التجارية وأصبحت أكثر تعقيدا مما تسبب تدريجيا في عدم استقرار البيئة الاقتصادية وتطور المحاسبة نتيجة لذلك، حيث بدأت الو.م.أ وغيرها من البلدان الأوروبية المتقدمة في الستينيات والسبعينيات من القرن الماضي بعملية دمج المحاسبة المالية والإدارية والتحليل والتسعير والتخطيط والرقابة في نظام موحد لمعالجة البيانات بهدف إلى اتخاذ قرارات استراتيجية، اكتسب هذا النظام المحاسبي خصائص المحاسبة الاستراتيجية وكفل تنفيذ ليس فقط المهام الحالية ولكن أيضا الأهداف الاستراتيجية العالمية للمنظمة.

ومع مرور الوقت استمر هذا النظام في مزيد من التحسين بناء على فهم دور وأهمية موارد المعلومات في التنبؤ بالأعمال، مما جعل هناك حاجة إلى معرفة الفرق الأساسي بين النهج التقليدي لإدارة التكاليف ومفهوم التكلفة كجزء من المحاسبة الاستراتيجية، حيث يكمن هذا الاختلاف في:¹

- **الفرق في تعريف الهدف:** الغرض من النهج التقليدي هو تقليل التكاليف بأي شكل من الأشكال باعتبارها الطريقة الرئيسية للحفاظ على الميزة التنافسية واكتسابها، هذا الهدف موجود أيضا في تخطيط تكاليف المحاسبة الاستراتيجية، لكنه يعتمد بشكل كبير على الاستراتيجية الأساسية للمنظمة، وهذا يعني أن الزيادة في التكاليف في منطقة معينة مسموح بها إذا أدت إلى تخفيض مناسب في التكاليف في مجالات أخرى أو أعطت المنظمة ميزة تنافسية أخرى؛
- **الفرق في تعريف التكلفة:** تعتبر إدارة التكاليف داخل النظام التقليدي بشكل أساسي من حيث حجم المبيعات وتنقسم المصروفات إلى متغيرات ثابتة ومتغيرة، ويعتبر حجم المبيعات عاملا حاسما في تكوين التكلفة، ولكن تعتمد إدارة التكاليف في المحاسبة الاستراتيجية في المقام الأول على استراتيجية المنظمة، يعتبر من حيث العوامل الهيكلية والوظيفية الأوسع؛
- **الفرق في اختيار طرق تحليل التكلفة:** يعتمد النهج التقليدي على تقييم التكلفة النهائية للمنتج، بدلا من ذلك يدرس نظام إدارة التكلفة الإستراتيجية عملية تشكيل التكلفة في كل رابط في سلسلة الإنتاج.

ويعطي وصف موجز للاختلافات في إدارة التكاليف بين النظام التقليدي ونظام المحاسبة الاستراتيجية، فهما مفاده أن المحاسبة الاستراتيجية توفر مجموعة أدوات أوسع وأكثر كفاءة لاتخاذ القرارات في نظام المحاسبة الحالي يجب أن يفي باستراتيجية العمل، ويجب تقييم فعاليتها على أساس تأثيرها على أهداف المنظمة، وأيضا يجب أن يكون نظام المحاسبة الحديث موجهها ليس فقط لتلبية احتياجات المستخدمين الخارجيين من المعلومات ولكن أيضا لتوفير الاحتياجات

¹ - Wasilij Rudnicki, Oksana Kundrya-Vysotska, **Strategic accounting: The need and prerequisites**, (Chornovola Avenue: Ukraine, The Małopolska, School of Economics in Tarnów Research Papers Collection, the Higher Educational Institution Banking University, Vol.36, N.04, December 2017), pp 92-93.

الداخلية لإدارة المنظمة أيضا، لهذا السبب تزداد متطلبات الحصول على مستوى عالي من المحاسبة، ينبغي أن تكون مركزة، منظمة، متكاملة، شاملة، فعالة ومثالية.

4- الحاجة لنظام المحاسبة الإستراتيجية

يدرك مدراء المنظمات تحول مهنة المحاسبة في السنوات الأخيرة إلى محاسبة استراتيجية، وبالتالي أهمية وجود نظام محاسبي إستراتيجي، والحاجة إلى التحسين في مصادرهم الحالية واستخدامات المعلومات الاستراتيجية. فوجود إطارا لنظام محاسبة إستراتيجي يمكنه تزويد المدراء الاستراتيجيين بالمعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ قرارات إستراتيجية، من خلال الإستناد في هذا الإطار إلى قسم المحاسبة لأن موظفي المحاسبة على دراية جيدة بالمهام مثل جمع المعلومات ومعالجتها وتحليلها.

حيث يوفر نظام المحاسبة الاستراتيجية معلومات استراتيجية محددة، وليس معلومات الإدارة العامة أو معلومات الإدارة المالية من خلال مركزية التجمع، عمليات التخزين والاسترجاع في قسم واحد، يتم تقليل النزاعات بين الإدارات. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تساعد المركزية في تقليل معالجة المعلومات، مما يضمن محتوى أكثر دقة للمعلومات ونشرها في الوقت المناسب.

حيث أشارت العديد من الدراسات التي أجريت مع مدراء المنظمات إلى:¹

- حصول المدراء على معلومات مختلفة من مصادر مختلفة داخل المنظمة وخارجها، وأن هذه المعلومات لا يتم مشاركتها دائما مع مدراء آخرين في المنظمة، مثل العديد من المنظمات حصل مدير التسويق على معلومات عن المنافسين والمنافسة، وعلى الرغم من أن مدراء آخرين في المنظمة ذكروا أنه على الرغم من رغبتهم في هذا النوع من المعلومات إلا أنه لم تكن متاحة في الوقت الحالي، وهذا يسلط الضوء على أحد أوجه القصور في النظم الحالية في عدم وجود جمع البيانات الرسمية ونشرها؛
- أن هناك علاقة قليلة بين مستوى الاضطراب البيئي وكمية ونوعية المعلومات الخارجية التي تم جمعها، حيث تظهر أهمية الحصول على مزيد من المعلومات في الوقت المناسب، ومع ذلك ليس هناك تأكيد على أفضل طريقة للحصول على هذه المعلومات، حيث يميل المدراء إلى الإشارة إلى أن أنظمة المسح البيئي أيضا:
 - لم تكن موجودة بشكل رسمي؛ أو
 - قيام المجموعة الإستراتيجية بفحص البيئة ولكن لم يتم مشاركة المعلومات دائما مع مدراء آخرين؛ أو
 - اقتصر المسح على المنافسين المعروفين والمنشورات التجارية.

¹ - Keith D. Brouthers, Frans A. Roozen, **Op.cit**, p312.

- أن المنظمات لا تضع أنظمة تحكم وتقييم رسمية لأنشطتها الإستراتيجية، فالاستراتيجيات يتم تقييمها ضمناً في بداية كل دورة تخطيط جديدة، وهذا يعني عدم وجود أنظمة تحكم وتقييم، حيث أن هذه المنظمات في كثير من الحالات كانت غير قادرة على التعلم من الإخفاقات والنجاحات السابقة، وهنا تظهر رغبة المدراء إلى الرغبة في أنظمة المراقبة والتقييم، لكنهم لم يكونوا على علم بأي أنظمة لتحقيق أهدافهم في هذا المجال. فمستخدمو المعلومات المحاسبية الإستراتيجية هم الإدارة العليا، فضلاً عن مستويات الإدارة الأدنى بالنسبة للمسؤولين التنفيذيين هذه المعلومات مطلوبة للقرارات الاستراتيجية ومراقبتها، لمديري المستويات الأدنى لتنفيذ استراتيجية المنظمة. لذلك، يمكن اعتبار المحاسبة الاستراتيجية كوسيلة لعرض المشاكل المالية والمحاسبية للمنظمة، فالمحاسبة الاستراتيجية هي مزيج من المحاسبة الإدارية ونظام التقارير المالية التي تركز على اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

فنقاط القوة والضعف في الأساليب الحالية للمحاسبة الاستراتيجية تظهر رغبة المدراء في الحصول على:¹

- معلومات نوعية أكثر بكثير مما كان متاحاً لهم حالياً؛
 - معلومات أكثر توجهها نحو المستقبل مما تلقوه حالياً؛
 - معلومات ذات نطاق أوسع من مما حصلوا عليه في الماضي؛
 - معلومات في الوقت المناسب؛
 - معلومات حول عملية التنفيذ، والتقدم نحو الأهداف الاستراتيجية والانحرافات عن الخطط.
- ومنها تبرز مهام وأهداف المحاسبة الاستراتيجية في نشاط المنظمة في الفترات السابقة والحالية والمستقبلية، في:²
- توفير المعلومات لتحليل الأسواق المحتملة للمنظمة؛
 - تقديم التحليل الاستراتيجي لإمكاناتك الخاصة وتحديد عوامل النجاح الرئيسية للمنظمة؛
 - تحديد أنشطة ومؤشرات تقييم العوامل الرئيسية لنجاح المنظمة؛
 - توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ استراتيجية المنظمة؛
 - ضمان التغذية المرتدة بين النتائج المحققة وامتثالها للأهداف الاستراتيجية؛
 - تقديم معلومات عن النتائج الطويلة الأجل للأنشطة المختلفة؛

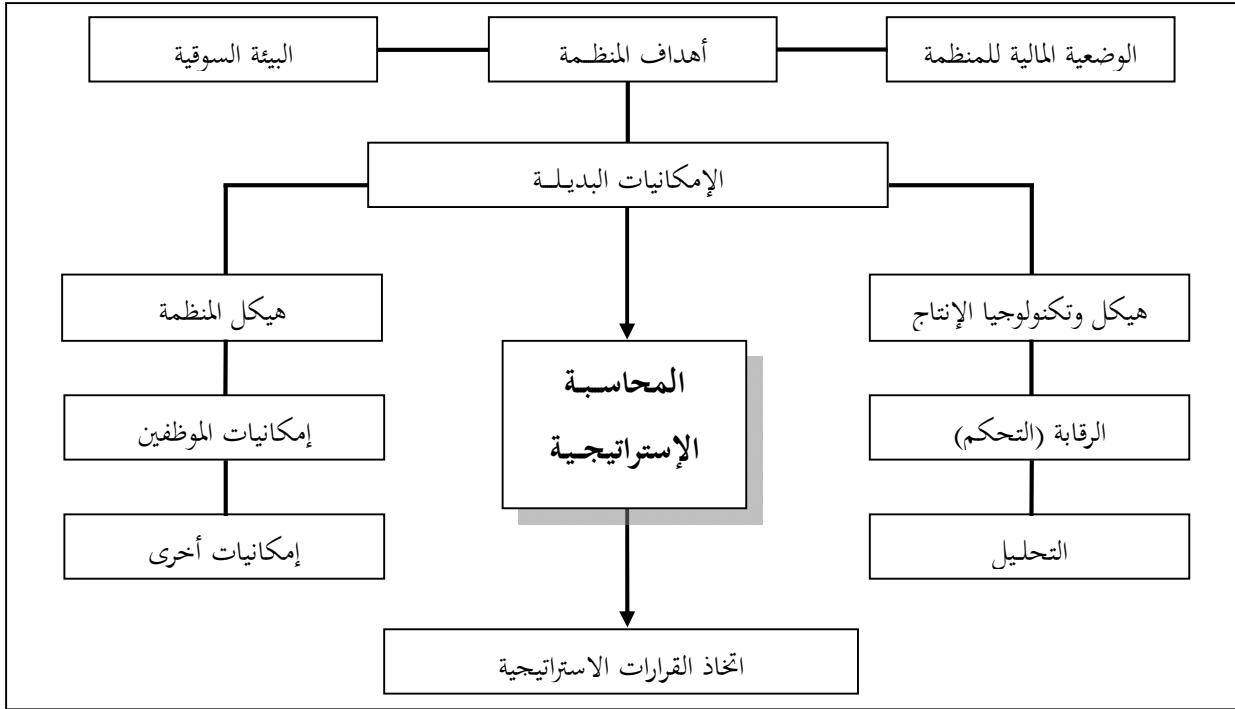
5- الهيكل المفاهيمي للمحاسبة الاستراتيجية

يعتمد الطلب على المحاسبة الاستراتيجية على احتياجات وأهداف المنظمة، ويتأثر هيكلها بعدد من العوامل المهمة، يمكن إبرازها من خلال الشكل الموالي:

¹ - Ibid, p312.

² - Wasilij Rudnicki, Oksana Kundrya-Vysotska, Op.cit, p: 94.

الشكل رقم (06): العوامل المؤثرة في المحاسبة الاستراتيجية



Source : Wasilij Rudnicki, Oksana Kundrya-Vysotska, **Strategic accounting: The need and prerequisites**, (Chornovola Avenue: Ukraine, The Małopolska, School of Economics in Tarnów Research Papers Collection, the Higher Educational Institution Banking University, Vol.36, N.04, December 2017), p95.

أشارت بعض الدراسات أن المحاسبة الاستراتيجية الحديثة تتطور في اتجاهين:¹

- وضع مؤشرات لتقييم حالة المنظمة على أساس المحاسبة المالية والإدارية؛
- تطوير استقلالية المحاسبة الاستراتيجية على أساس المعلومات المحاسبية والإدارية.

وتعتمد المحاسبة الاستراتيجية على المفهوم، حيث وجه إهتمام خاص نحو محاسبة التكاليف وتطوير الاستراتيجيات التي تهدف إلى تشكيل وتنفيذ مزايا تنافسية مستقرة للمنظمة، حيث يمكن أن تلي المعلومات المحاسبية احتياجات ومتطلبات المحاسبة الاستراتيجية بطرق مختلفة، وهي:²

- استخدام معلومات دراسات تحليل السوق؛
- توفير المعلومات الأساسية المتعلقة بالاستراتيجيات المختارة؛
- تقديم تعليقات على النتائج المحققة وامثالها للأهداف الاستراتيجية؛

لذلك فإن المحاسبة الاستراتيجية تركز بشكل أكبر على العوامل الخارجية مثل رغبة المنافسين، وحصص السوق... إلخ. فاختيار الاستراتيجية العامة للمنظمة يؤثر بشكل مباشر على نظام المحاسبة الاستراتيجية، حيث يتكون الأساس المفاهيمي لها من خلال الاختلاف في نموذج (هيكل) المحاسبة الاستراتيجية عن نموذج (هيكل) المحاسبة التقليدية.

¹ - Ibid, p95.

² - Ibid, p95.

من هذا المنطلق يمكن القول أن نموذج (هيكل) المحاسبة الاستراتيجية يحدد البنية المفاهيمية للمحاسبة الاستراتيجية ويتميز بهذه المكونات الرئيسية.

والشكل الموالي يوضح هذه الخصائص لنموذج المحاسبة الاستراتيجية.

الشكل رقم (07): خصائص نموذج المحاسبة الاستراتيجية



Source: Wasilij Rudnicki, Oksana Kundrya-Vysotska, **Strategic accounting: The need and prerequisites**, (Chornovola Avenue: Ukraine, The Małopolska, School of Economics in Tarnów Research Papers Collection, the Higher Educational Institution Banking University, Vol.36, N.04, December 2017), p: 96.

من الشكل السابق يتضح أن:¹

هذا النهج يتضمن الأخذ بعين الاعتبار المواقف أو الوضعيات المختلفة التي تؤثر على الممتلكات والملاءة المالية (السيولة)، ونظام الحماية للمنظمة، تحديد وتحليل صافي الممتلكات (الأصول) الصافية، القروض (الإلتزامات) الصافية.

مع الأخذ بعين الاعتبار عدم الاستقرار وعدم الاتساق (التضارب) في البيئة الخارجية (تغير الإقتصاد الخارجي) التي تعمل فيها المنظمات، أين تقيم المنظمة عملياتها، وبالتالي فإن مفهوم العوامل الخارجية، المخاطر، عدم التأكد، ومفهوم الزمان والمكان (Fractals)، وإتخاذ القرار والتطلعات (التنبؤ) هو الأساس الهيكل (النهج) المفاهيمي للمحاسبة الاستراتيجية.

حيث أن العوامل الخارجية تحدد استراتيجية المنظمة بنسبة 80%، ودراسة وتقييم وتسجيل نظام من العوامل وتحليل تأثيرها على ممتلكات (أصول) المنظمة، ومدى ملاءمتها يعتمد على استخدام أدوات هندسة، فتحديد تأثير نظام العوامل هو واحد من المبادئ الرئيسية للهندسة المحاسبية.

¹ - Ibid, pp 96-97.

يحدد مفهوم المخاطرة الحاجة إلى المخاطرة كعنصر إلزامي لممارسة الأعمال التجارية واختيار استراتيجية للحماية من المخاطر.

ويرتبط مفهوم عدم التأكد بمستوى منخفض من التطلعات (التنبؤ) وموثوقية المعلومات حول البيئة الخارجية والعمليات التي تحدث فيها، إذا كان هناك خطر فيمكن تقدير احتمال حدوث تأثيرات ضارة قد تحدث في موقف أو آخر فكلما زاد التأثير الخارجي والاعتماد على البيئة الخارجية، ارتفع مستوى عدم التأكد. حيث تتطلب فرضية عدم التأكد استخدام أبعاد الزمان والمكان (Fractals)، لأن السوق في الواقع يفقد الاستقرار بمجرد اختلال الهيكل النمطي المتكرر، فمفهوم أبعاد المكان والزمان تظهر على أساس دراسة التوازن في السوق، ويرجع هذا المفهوم إلى تطور نظرية أبعاد السوق، والتطور السريع في أنظمة تكنولوجيا المعلومات (الرقمية)، هذا يتيح ويسمح بتسيير وتنظيم أبعاد الزمان والمكان (القطاعات الداخلية والخارجية للنشاط، دراسة تشكيلات قطاعات المنتجات، الاستثمارات والابتكارات).

لذلك يلاحظ أن النهج (الهيكل) المفاهيمي للمحاسبة الاستراتيجية يقوم على مبادئ النمذجة المحاسبية، حيث أن عمليات تشكيل النماذج موجودة في جميع العلوم، فالمحاسبة ليست استثناء حيث تتضمن النمذجة المحاسبية تطوير واختبار نماذج للمحاسبة الإستراتيجية بطبيعة منظمة.

بالنسبة للمحاسبة الاستراتيجية، يتمثل النموذج الأساسي في "نموذج الإستراتيجية المالية"، والذي يوفر فرصة لإجراء تنبؤ شامل للوضع المالي للمنظمة في المستقبل بناء على دراسة نتائجها المالية، والتي تمكن من تشكيل الاتجاه الاستراتيجي للنشاط الاقتصادي والمالي للمنظمة.

يمكن تشكيل النموذج وفقا للمؤشرات المتوقعة وتطويره لعدة سنوات بعد حساب نموذج معين، يتم إجراء تقييم عام للحالة المالية والاقتصادية للمنظمة لتحديد الآفاق المحتملة لتطويره على النحو المحدد في النموذج العام، ويمكن إدراج مؤشرات مختلفة تميز جوانب مختلفة من النشاط المالي والاقتصادي للمنظمة في هيكل المؤشرات المحاسبية.

فالخصائص والعناصر الرئيسية للمحاسبة الاستراتيجية هي: التأثير على هيكل الإدارة الاستراتيجية، التشخيص الاستراتيجي للبيئة الخارجية، التفكير الاستراتيجي والسلوكي في ظروف العولة، التخطيط الاستراتيجي للمعلوماتي، القرارات الاستراتيجية، تقييم تطبيق الإستراتيجية، ميكانيزمات ومنهجية (إجراءات) المحاسبة.

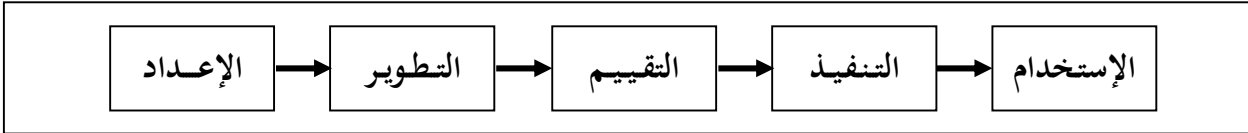
لذلك فالهيكل (النهج) المفاهيمي للمحاسبة الاستراتيجية يتضمن تطبيق نموذج شامل للإدارة الاستراتيجية، أنظمة تكنولوجيا المعلومات، ومفاهيم العوامل الخارجية، المخاطر، عدم التأكد، إدارة التغيير، إتخاذ القرار، والتنبؤ وإعادة الهندسة، النمذجة المحاسبية والتي تشكل أساس المحاسبة الاستراتيجية.

6- تنظيم المحاسبة الإستراتيجية

1-6- مراحل تنظيم المحاسبة الإستراتيجية

هناك محاولة لتطوير نهج متكامل لتنظيم المحاسبة الإستراتيجية (المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والمحاسبة المالية الإستراتيجية) التي تساعد إدارة المنظمات في الحصول على معلومات إستراتيجية حول العمليات التجارية والأصول ورأس المال، وتسهل إلى حد كبير عملية تطبيق المحاسبة الإستراتيجية في الممارسة العملية وتضمن عقلانية هيكلها، ويساعدها على اتخاذ القرارات الإستراتيجية المعقولة، هذا النهج موضح من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (08): مراحل تنظيم المحاسبة الإستراتيجية في المنظمات



Source: Iryna Kryshptopa, Strategic accounting organization at industrial enterprises, (Kyiv: Ukraine, National Academy of Management, actual problems of economics, scientific economic journals, Vol.06, No.156,2014), p 399.

ومن الشكل السابق يمكن توضيح أهم هذه المراحل:¹

- مرحلة الإعداد أو التجهيز (Preparation)

يتم تحقيق المحاسبة الإستراتيجية في هذه المرحلة من خلال التحقق من النظام المحاسبي الحالي في المنظمات (بما في ذلك المحاسبة الإدارية والمالية) فيما يتعلق بقدرته على تلبية احتياجات الإدارة في بيئة الأعمال المتغيرة والتنافسية، من خلال توضيح الاحتياجات المعلوماتية للإدارة ومقارنة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي الحالي مع التوقعات المناسبة للإدارة وتحديد الاختلافات بينهما؛

- مرحلة التنمية أو التطوير (Development)

يجب مع مراعاة جميع العوامل أو الأساليب المؤثرة على تنظيم المحاسبة الإستراتيجية، وعلى وجه الخصوص الجوانب التالية:

- أدوات المحاسبة الإستراتيجية التي تسمح للمديرين بالحصول على المعلومات الأكثر صلة في أقصر وقت والمساعدة على تحقيق الأهداف على جميع مستويات الإدارة على المدى الطويل؛
 - الموظفون الذين سينفذون المحاسبة الإستراتيجية عمليا وتسيير ومراقبة أدائها؛
 - الدعم الفني للمحاسبة الإستراتيجية من خلال تطوير أشكال التقارير الإستراتيجية.
- حيث سيوفر استخدام هذه النماذج جميع المعلومات اللازمة للمديرين بالطريقة الأكثر ملائمة لهم، ويجب في هذه المرحلة تعميم جميع نتائج المشروع التي يجب أن تتكون من الميزانية والجدول الزمني لتنفيذ الهيكل المطور للمحاسبة الإستراتيجية على الواقع (الممارسة العملية).

¹ - Iryna Kryshptopa, Strategic accounting organization at industrial enterprises, (Kyiv: Ukraine, National Academy of Management, actual problems of economics, scientific economic journals, Vol.06, No.156, 2014), pp 398-401.

● مرحلة التقييم (Evaluation)

توفر هذه المرحلة تحليلاً شاملاً للمشروع المطور في تنظيم المحاسبة الإستراتيجية لتحديد الآثار الاقتصادية من استخدامه في الممارسة العملية، وذلك من خلال نسبة آفاق الهيكل المطور للمحاسبة الإستراتيجية من حيث ضمان جودة صناعة القرار إلى تكلفة البرنامج، ومبالغ أجور الموظفين وحجم التكاليف الأخرى المرتبطة بتنفيذه وتشغيله.

حيث يجب على إدارة المنظمات قراءة نتائج التحليل والموافقة أو رفض المشروع النهائي لتطبيق المحاسبة الإستراتيجية، ويجب أن توافق الإدارة على مشروع المحاسبة الإستراتيجية إذا تجاوزت الفوائد التكاليف وفي حالة رفض المشروع يجب تعديله من قبل الفريق التنفيذي وتقديمه لإعادة النظر.

● مرحلة التنفيذ (Implementation)

يتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال تقديم مؤشرات معينة للموظفين وتطوير إرشادات حول تحفيز الموظفين، فهذه الأساليب تبدو معقولة ولكنها لا تزال بحاجة إلى توضيح فيما يتعلق بمرحلة التطوير لتنظيم المحاسبة الإستراتيجية.

ومن الأفضل فصل المراحل التالية من مرحلة تنظيم المحاسبة الإستراتيجية التنفيذ، من خلال:

- التركيز على مهام مشروع الهيكل المطور للمحاسبة الإستراتيجية للموظفين؛
- تنفيذ هذه المهام من قبل الموظفين؛
- رصد الانحرافات عن المراحل المقررة لتنفيذ المشروع من حيث ميزانيته والمواعيد النهائية.

● مرحلة الاستخدام (Usage)

يتم تنفيذ هذه المرحلة بمساعدة تقييم الوضع الفعلي للمحاسبة الإستراتيجية وتحليل ورصد تحقيق الغايات والأهداف الإستراتيجية، وتقديم المؤشرات الرئيسية إلى الإدارة وتحسين محاسبة الإستراتيجية إذا لزم الأمر.

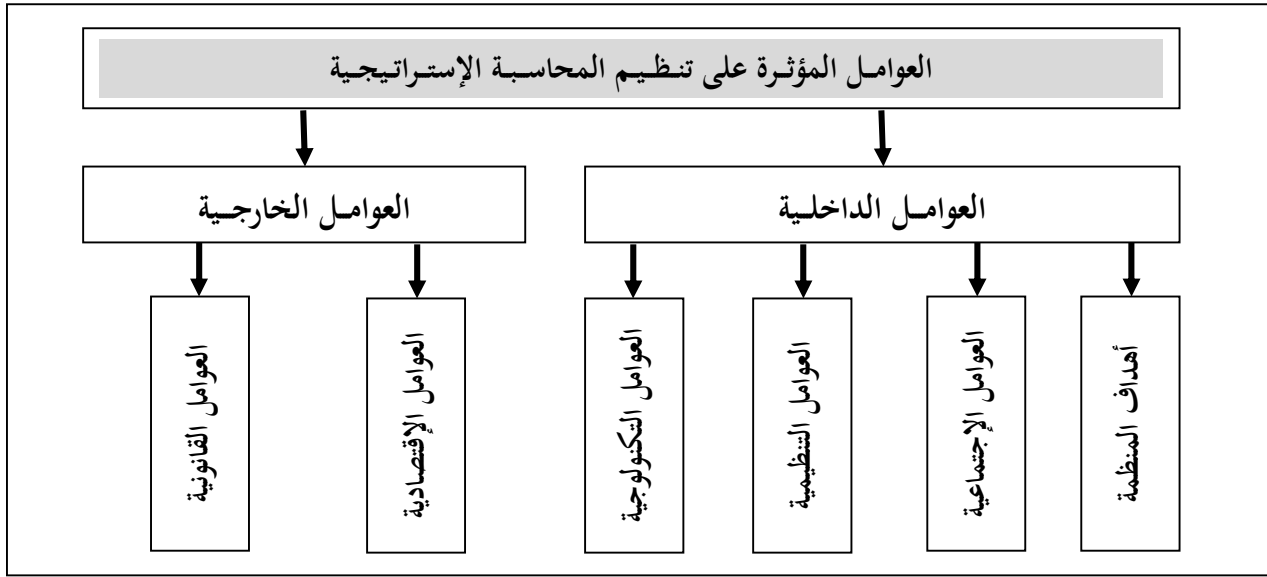
ومن الأفضل فصل المراحل التالية من مرحلة تنظيم المحاسبة الإستراتيجية الاستخدام، من خلال:

- توفير معلومات للتحليل الاستراتيجي للبيئة الخارجية والداخلية للمنظمة لصياغة المهام والأهداف الإستراتيجية لعملياتها على أساس هذه النتائج؛
- إنتاج المعلومات اللازمة لتطوير إستراتيجية المنظمة وعملية تنفيذها؛
- مراقبة تحقيق الأهداف الإستراتيجية واكتمال تنفيذ الإستراتيجية في المنظمة، وتنظيم الأهداف والاستراتيجيات اللازمة؛
- مراقبة الهيكل المنفذ للمحاسبة الإستراتيجية من أجل جعل تنظيمها وفقاً لدورة حياة المنظمة والعوامل الأخرى التي تؤثر على تنظيم المحاسبة الإستراتيجية.

6-2- العوامل المؤثرة على تنظيم المحاسبة الإستراتيجية

تعتبر المراحل السابقة لتنظيم المحاسبة الإستراتيجية في المنظمات معقولة ولكن يجب ملاحظة أن طبيعتها العامة لها تأثير سلبي على تنظيم المحاسبة الإستراتيجية (الإدارية والمالية) والتي يمكن أن تؤدي إلى عدم كفاءة تشغيلها. حيث يجب الأخذ بذلك في الاعتبار العوامل التي يمكن أن تؤثر على تطوير هيكل المحاسبة الإستراتيجية في المنظمات، والتي يمكن أن تؤثر في تطبيق مراحل المحاسبة الإستراتيجية في المنظمات وبالتالي على أشكال التقارير الإستراتيجية ونوعية المعلومات التي يحتاجها مديرو المنظمات المعينة ويعتمدون عليها. والتي يمكن تصنيف هذه العوامل المؤثرة على تنظيم المحاسبة الإستراتيجية وفق الشكل الموالي:

الشكل رقم (09): العوامل المؤثرة على تنظيم المحاسبة الإستراتيجية



Source: Iryna Kryshchtopa, Strategic accounting organization at industrial enterprises, (Kyiv: Ukraine, National Academy of Management, actual problems of economics, scientific economic journals, Vol.06, No.156,2014), p 399.

وستكون هذه العوامل حاسمة للتنفيذ الناجح للمحاسبة الإستراتيجية في المنظمات:¹

- **العوامل الخارجية:** وهي تلك العوامل التي تقع خارج سيطرة المنظمات، وتشمل:
 - **العوامل القانونية:** أي الإطار القانوني التنظيمي الذي تعمل فيه المنظمة؛
 - **العوامل الاقتصادية:** تغطي مقدار الدعم الاقتصادي الحكومي في مجال تشغيل المنظمات وظروف السوق.
- **العوامل الداخلية:** وهي تلك التي تخضع لسيطرة بعض المنظمات، وتشمل:
 - **العوامل التكنولوجية:** تشمل ديمومة تكنولوجيا الإنتاج المستخدمة في المنظمة؛
 - **العوامل التنظيمية:** تشمل طبيعة الأنشطة بالمنظمة، الهيكل التنظيمي المالي، موقع المحاسبين، ثقافة وإستراتيجية المنظمة؛
 - **العوامل الاجتماعية:** تشير إلى دوران الموظفين وكذا مهارات العمال وتوافقهم؛
 - **أهداف المنظمة:** متعلقة بتخطيط المنظمة.

¹ - Ibid, p400.

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة المالية الإستراتيجية

إنهجت الكثير من المنظمات نحو ربط المفاهيم الإستراتيجية المختلفة بالمفاهيم المحاسبية، والتي تعد من أهم ملامح الإدارة المعاصرة التي تمكنها من التعامل مع متغيرات البيئة الداخلية والخارجية والتطورات اللاحقة في النظم الاقتصادية الناتجة عن العولمة وافتتاح الأسواق العالمية، وقد انعكس هذا على المحاسبة بشكل عام، والمحاسبة المالية بشكل خاص، لذلك بدأت الأفكار والدراسات في المجال المحاسبي تتجه نحو الأبعاد الإستراتيجية لتطوير أساليب المحاسبة، من أجل تحقيق أهداف ومتطلبات إدارة المنظمات في ظل التغيرات المعاصرة، المتسارعة وغير المحسوبة.

وقد أصبحت مهنة المحاسبة في السنوات الأخيرة في حاجة إلى معلومات إستراتيجية بمنظور محاسبي (والتي تمكن المديرين بإمدادهم بالمعلومات التي يحتاجونها لإتخاذ القرارات بصورة أفضل، فظهرت العديد من المحاولات في مجال الفكر المحاسبي لتطوير المحاسبة والمعلومات المحاسبية ومن هذه المحاولات محاولة الربط بين المحاسبة وبين الإدارة الإستراتيجية بهدف تقديم معلومات مفيدة لإتخاذ قرارات ملائمة للمنظمات سمي هذا الربط "بالمحاسبة الإستراتيجية". حيث أن المحاسبة الإستراتيجية لم توجد كفرع جديد من فروع المحاسبة، وإنما هي توجيه المعلومات المحاسبية لتحقيق أهداف الإدارة الإستراتيجية، ويتمثل الاتجاه العام في الأدب المحاسبي الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية في التركيز على عمل المحاسبة لصياغتها إستراتيجيا وتناغما مع هذا الاتجاه، فقام بعض الكتاب بالربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية في نطاق أطلق عليه مصطلح "المحاسبة المالية الإستراتيجية".

وقد وردت عديد التعريفات للمحاسبة المالية، وفي مجملها تتفق أن:

- **المحاسبة المالية:** هي مجموعة النظم والطرق والمفاهيم والقواعد والأساليب التي تستعمل في تسجيل العمليات المالية للمنظمة، وتصنيفها وتلخيصها ومراجعتها وتحليلها وتفسيرها، من أجل تحديد إيرادات وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات، ومن ثم إستخراج نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة وبيان مركزها المالي في نهاية الفترة.¹

- **المحاسبة المالية:** هي مجموعة من الوظائف التي تقوم بتسجيل العمليات المالية وتصنيفها وتلخيصها وتحليلها من أجل الحصول على معلومات مالية تقدم للمنظمة على شكل تقارير تستخدم لاتخاذ القرارات.²

ووفقا لذلك يمكن تحديد وظائف المحاسبة المالية التي تعد نقاط رئيسة تدور حولها تعريف المحاسبة المالية وهي:³

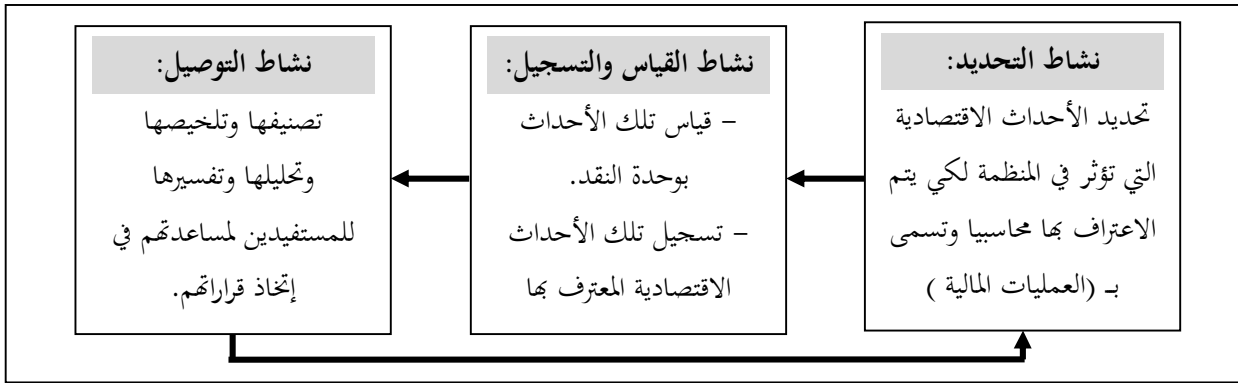
¹ - مصطفى يوسف كافي، مبادئ محاسبة المنشآت السياحية والفندقية، (عمان: الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2014)، ص 12.

² - عليان الشريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، (عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الجزء الأول، الطبعة الأولى، 2000)، ص 11.

³ - رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري للتطبيقات العملية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2005)، ص 13.

- تحديد الأنشطة الاقتصادية (العمليات المالية): تشمل تحديد طبيعة الواقعة المالية التي حدثت سواء كانت عملية بيع أو تقديم خدمات أو دفع أجور الموظفين أو تحصيل من أحد الزبائن أو تسديد دين، إذ تختلف هذه الوقائع المالية باختلاف طبيعة نشاط المنظمة وحجمها؛
 - قياس وتسجيل العمليات المالية: في هذه المرحلة ينبغي قياس الوقائع المالية بالعملة المحلية المتداولة كالدينار على سبيل المثال، ومن ثم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية؛
 - توصيل المعلومات إلى مستخدميها: في عملية التوصيل نقوم باستخدام القوائم المالية والتقارير المالية لتوصيل المعلومات المحاسبية المسجلة في الدفاتر المحاسبية إلى مستخدميها.
- ويمكن تمثيل الأنشطة الثلاثة للعملية المحاسبية بالشكل الآتي:

الشكل رقم (10): أنشطة (وظائف) المحاسبة المالية



المصدر: رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري للتطبيقات العملية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2005)، ص 13.

- وقد قدم الفكر المحاسبي العديد من الاتجاهات بشأن تعريف المحاسبة الإستراتيجية وأهم هذه الاتجاهات هي:¹
- **الاتجاه الأول:** ركز على المحاسبة الإدارية والتطورات التي حدثت فيها لتوفر معلومات محاسبية لتحقيق المنظمة للميزة التنافسية وأهملت المعلومات الداخلية؛
 - **الاتجاه الثاني:** ركز على المحاسبة الإدارية ودمجها مع الاستراتيجيات لابتكار أساليب محاسبية جديدة لتوافر المعلومات التي تدعم الإدارة الإستراتيجية وأهملت المعلومات الداخلية؛
 - **الاتجاه الثالث:** ركز على تفاعل المحاسبة الإدارية ووظيفة التسويق والنواحي الخارجية من أجل تحقيق ميزة تنافسية وأهملت البيئة الداخلية؛
 - **الاتجاه الرابع:** ركز هذا الاتجاه على أن المحاسبة الإستراتيجية هي محاسبة مالية إستراتيجية بسبب نظرتها الشمولية وربطها بالمعلومات المحاسبية المالية والأهداف العليا للمنظمة من أجل تحقيق ميزة تنافسية؛

¹ - مقداد احمد يحيى الجليلي، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإستراتيجية وتطبيقاتها في البيئة العراقية، (الموصل: العراق، مجلة تنمية الرافدين، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد: 29، العدد: 86، 2007)، ص 14.

وبما أن المحاسبة المالية تكون في خدمة الإدارة عن طريق إمدادها بمختلف المعلومات لغرض إتخاذ القرارات الرشيدة والتي بدورها تنقسم إلى قرارات طويلة الأجل تحقق أهداف المنظمة الإستراتيجية وقرارات قصيرة الأجل تحقيق أهداف الوحدة التشغيلية، ومن هذا المنطلق بدأت الحاجة إلى نوع من المحاسبة تحاول بلورة المعلومات المحاسبية في خدمة الإدارة والتي أطلق عليها "المحاسبة المالية الإستراتيجية"، والتي يمكن بيان أهم تعريفاتها:

- المحاسبة المالية الإستراتيجية: هي أداة هامة لفهم وتقدير أثار التغيرات الإستراتيجية في المنظمة وتقييم مدى كفاءة تطبيقها.¹
 - المحاسبة المالية الإستراتيجية: هي نتاج دمج وربط المعلومات المحاسبية المالية بالأهداف العليا للمنظمة من اجل تحقيق ميزة تنافسية للمنظمة.²
 - المحاسبة المالية الإستراتيجية: هي مجموعة من أساليب المحاسبة المالية ذات التوجه الاستراتيجي وفي ظلها يلعب المحاسب المالي دورا جوهريا في عملية الإدارة الإستراتيجية.³
 - المحاسبة المالية الإستراتيجية: هي شكل متطور لأساليب المحاسبة المالية التقليدية التي تعتمد على استخدام التحليل الاستراتيجي والنسب المالية والمزج بينهما وبين مخرجات النظم المحاسبية بهدف توافر المعلومات المحاسبة الإستراتيجية اللازمة لمتخذي القرارات فضلا عن تحقيق القدرة التنافسية للمنظمة.⁴
 - المحاسبة المالية الإستراتيجية: هي عملية تحليل القوائم والتقارير المالية للمنظمة المعدة وفق المحاسبة المالية والتي تتضمن قدرا هائلا من المعلومات المفيدة مالية وإستراتيجيا وذلك باستخدام الأساليب المالية والإستراتيجية من خلال مزج نسب التحليل المالي بالتحليل الإستراتيجي في عملية واحدة تتيح فهما عمليا لأداء المنظمة وموقفها ومستقبلها، لتحديد كيفية توليد أو استنفاد القيمة على مستوى المنظمة ككل.⁵
- يلاحظ من التعريفات السابقة عدم وجود تعريف مشترك لمفهوم المحاسبة المالية الإستراتيجية، غير أنه يمكن القول أن:
- المحاسبة المالية الإستراتيجية جاءت نتاج الإتجاه المحاسبي في الربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية؛
 - المحاسبة المالية الإستراتيجية هي توجيه للمعلومات المحاسبية لتحقيق الأهداف العليا للمنظمة؛
 - تشمل مجموعة أدوات تعتمد على المعلومات المالية غير المالية (المستقبلية الداخلية والخارجية)؛
 - تعتبر القوائم والتقارير المالية من أهم المصادر المعتمدة لتحديد وصياغة المحاسبة المالية الإستراتيجية؛

¹ - محمد حسن محمد عبد العظيم، المرجع السابق، ص 09.

² - مقداد احمد يحيى الجليلي، المرجع السابق، ص: 14.

³ - Katja Tillmann, Andrew Goddard, **Strategic management accounting and sense-making in a multinational company**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Management Accounting Research, Vol.19, No.01, March 2008), p27.

⁴ - زياد هاشم السقا، ساكر ظاهر عمر، أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية ودورها في تحقيق القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية، (الموصل:

العراق، مجلة بحوث مستقبلية، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحداثة الجامعة، المجلد: 04، العدد: 02، 2013)، ص 70.

⁵ - Grundy.T, Johnson. G, and Scholes. K, **Op.cit**, p91.

- هي عملية مزج التحليل الاستراتيجي بالنسب المالية باستخدام الأساليب المالية والإستراتيجية؛
- هي عملية تتيح فهما عمليا لأداء المنظمة وموقفها ومستقبلها؛
- تركز على توفير معلومات محاسبية إستراتيجية من خلال ربطها بمزيد من المعلومات من المصالح الأخرى.

وبالتالي يمكن تقديم تعريف للمحاسبة المالية الإستراتيجية على أنها: مجموعة من الأدوات والأساليب التي تعتمد على المعلومات (الخارجية والداخلية) بهدف قياسها وتحليلها وصياغتها بمنظور محاسبي استراتيجي عن طريق إيجاد التفاعل للتغيرات البيئية الحالية والمتوقعة الحدوث بهدف عكسها على القوائم المالية لتلبي احتياجات متخذي القرارات وخاصة القرارات المستقبلية منها.

وبالتالي يمكن إبراز أهم أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة المالية الإستراتيجية، ضمن الجدول الموالي:

الجدول رقم (04): أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة المالية الإستراتيجية

أساس التفرقة	المحاسبة المالية	المحاسبة المالية الإستراتيجية
الهدف	توفير معلومات تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية قصيرة وطويلة الأجل.	تتجاوز مجرد توفير معلومات على المشاركة الفعلية في عملية صنع القرار بحد ذاته كاختيار البدائل الإستراتيجية.
نطاق التحليل	تحليل العوامل والمتغيرات داخل المنظمة فقط.	تحليل العوامل والمتغيرات داخل وخارج المنظمة مثل المنافسة الخارجية.
طبيعة المدخلات والمخرجات	الاعتماد على المعلومات المالية بدرجة كبيرة وقلة الاعتماد على المعلومات غير المالية.	الاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية بنفس القدر من الأهمية، وعكس أهميتها الواحدة على الأخرى.
المعلومات المستعملة	المعلومات التاريخية.	المعلومات التاريخية والحاضرة والمتوقعة والمستهدفة (مستقبلية).
العلاقة مع المنافسين	تتجاهل ظروف المنافسة في اغلب الأحيان.	تراعي ظروف التعامل مع المنافسين بهدف تحقيق التميز.
التوجه الاستراتيجي	محدود جدا.	واسع.
توجيه المعلومات	يمثل الإستقراء البسيط عن طريق تحليل المعلومات التي يتم توافرها في الماضي أساسا للإنطلاق نحو المستقبل القريب.	يمثل الإستقراء للماضي مرتكزا مهما للإنطلاق نحو المستقبل بإيجاد توقعات أكثر ملائمة.

المصدر: عباس علي حسين الطليحي، الاتجاه نحو المحاسبة المالية الإستراتيجية ودورها في تعزيز القرارات الاستثمارية: بحث تطبيقي في شركة بغداد للمشروبات الغازية - مساهمة خاصة، (بغداد: العراق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم الدراسات المحاسبية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2016)، ص 21.

المطلب الثالث: تطبيق المحاسبة المالية الإستراتيجية

1- أهمية تطبيق المحاسبة المالية الإستراتيجية

تتلخص أهمية المحاسبة المالية الإستراتيجية، في:¹

- يوفر نظام المحاسبة المالية الاستراتيجي جملة من الأمور اللازمة لأداء المهام الإستراتيجية ويتجسد أبرزها في:
 - تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة؛
 - إيجاد جملة من البدائل ذات المنظور الاستراتيجي؛
 - المساهمة في اختيار البديل الاستراتيجي على أساس ملائم؛
 - المساهمة في عملية التخطيط والتنفيذ الاستراتيجي بما يوفره من تحليل معمق للمعلومات الماضية والحالية والمستقبلية المتوقعة الحدوث؛
- القدر الكافي الذي تحويه المحاسبة المالية الإستراتيجية من المعلومات التي تهتم بها المحاسبة المالية التقليدية فضلا عن المعلومات الأخرى وتمثل أبرز هذه المعلومات، في:
 - التركيز على المعلومات غير المالية؛
 - التركيز على المستقبل بإيجاد التفاعل بين الماضي والحاضر والمستقبل؛
 - التركيز على المعلومات الداخلية والخارجية للمنظمة على حد سواء؛
 - يمثل الإستقراء البسيط للماضي مرتكزا مهما لإنطلاق المستقبل بإيجاد توقعات ملائمة.
- الاستفادة في عملية التقويم والرقابة الإستراتيجية والتعلم من الإخفاقات الماضية ومحاولة الحد منها والإفادة من النجاحات التي تحققت للمنظمة، وإبراز نقاط القوة والضعف والحصول على معلومات أكثر توجهها نحو المستقبل، والتقدم نحو الأهداف الإستراتيجية مباشرة؛
- تحديد الأثر المالي المتوقع عن التحسن أو التدهور الناتج عن مبادرات التغيير الاستراتيجي؛
- إمكانية عمل المقارنات مع الفترات المختلفة لتحديد الإتجاه العام من ناحية والمقارنة مع المنظمات المشابهة في الأعمال بصفة عامة من ناحية أخرى؛
- التخلص من الأعمال التي لا توفر أو لا يمكنها توفير عوائد مالية كافية أو لا تتناسب مع إستراتيجية المنظمة المطبقة.

¹ - عباس علي حسين الطليحي، الاتجاه نحو المحاسبة المالية الإستراتيجية ودورها في تعزيز القرارات الاستثمارية: بحث تطبيقي في شركة بغداد للمشروبات الغازية - مساهمة خاصة، (بغداد: العراق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم الدراسات المحاسبية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2016)، ص ص 19 - 20.

2- صعوبات تطبيق المحاسبة المالية الإستراتيجية

- من أهم المعوقات والصعوبات التي تواجه المنظمات في إستخدام وتطبيق المحاسبة المالية الإستراتيجية، هي:¹
- مقاومة التغيير الذي يتمثل بعدم رغبة الإدارة أو الأفراد العاملين في تغيير أو تطوير النظم المحاسبية المستخدمة بدواعي كفاية الأنظمة التي تعتمد عليها المنظمة حالياً؛
 - نقص الموظفين الإداريين والماليين المؤهلين علمياً وعملياً لتنفيذ تطبيقات المحاسبة المالية الإستراتيجية؛
 - صعوبة الحصول على البيانات والمعلومات المفصلة لإستخدام وتطبيق المحاسبة المالية الإستراتيجية؛
 - إن إستخدام النظم المحاسبية الجديدة يحتاج إلى تكاليف إضافية ولذلك إستخدام هذا النوع من المحاسبة يؤدي إلى إرتفاع التكاليف مقارنة مع ما هو مطبق حالياً في الأجل القصير، وقد تقابلها منافع منخفضة.

3- أدوات تطبيق المحاسبة المالية الإستراتيجية

- يقصد بأدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية مجموعة من الإجراءات التي يعبر عنها بالأدوات التي من شأنها أن تمد نظام المحاسبة المالية الإستراتيجية بمعلومات يمكن من خلالها تحديث النظم المحاسبية التقليدية لغرض ملائمتها إستراتيجياً، وتبرز أهم هذه الأدوات في:²

3-1- أدوات الرصد

- **تحليل المنافس:** يتضمن معلومات عن تغيرات تدريجية في المنافسين (المنتجات، الخدمات)، دخول أو خروج المنافسين في الصناعة؛
- **قوة الإشارة لنظام الإدارة (نظام إدارة الإشارات القوية):** ركزت على تحديد التحولات المحتملة في مستوى الاضطراب (مثل التغييرات في التكنولوجيا والمنتجات والخدمات الجديدة، والتغييرات في استخدام المنتجات والخدمات القائمة)، ويقدم معلومات لتحديد التغييرات في وقت مبكر عن الحاجة إلى تنفيذ التغيير؛
- **ضعف الإشارة لنظام الإدارة (نظام إدارة الإشارات الضعيفة):** يحتوي على المعلومات الأساسية التي من شأنها تزويد الإدارة لمعرفة ما يحدث في التكنولوجيات الجديدة المحتملة، ودخول منافسين جدد، كما تركز على تحديد التحولات المحتملة في الاحتياجات والرغبات ورغبات العملاء، وبمجرد تحديدها يتم رصد إشارات ضعيفة بشكل مستمر؛

¹ - Majeed A. Hatif AlMaryani, Hamza H. Sadik, **Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies: Some Survey Evidence**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Procedia Economics and Finance, Vol.03, August 2012), p394.

² - Keith D. Brouthers, Frans A. Roozen, **Op.cit**, p314.

- استخدام السلاسل الزمنية: هو المشاهدات الإحصائية بمتغير ما عن مدة زمنية متعاقبة سنوات كانت أيام أو أشهر أو سنين، وتعتمد على علاقة العنصر بعنصر الزمن، من خلال استخدام معادلات إحصائية للتنبؤ بالعنصر من سنة إلى أخرى والحصول على قيمة العنصر المتوقعة المستقبلية.

3-2- أدوات التخطيط وصنع القرار

- تحليل السيناريو: تركز على تطوير الاستراتيجيات الممكنة، تقديم معلومات لتحديد المنتجات في المستقبل، تركيبة السوق من خلال الجمع بين مجموعة من الاستجابات المحتملة بناء على مجموعة متنوعة من الآثار المحتملة للانقطاعات التي تم تحديدها؛
- تحليل القدرة: يتضمن معلومات عن نقاط القوة والضعف للمنظمة فيما يتعلق المنافسين والطلب في السوق، وتساعد هذه الأداة تحديد القدرات الجديدة فالأ عن القدرات القديمة ومحاولة تلافي القصور فيها؛
- تحليل أثر المشروع: يقدم معلومات لتقييم التأثير المحتمل لمختلف الخيارات الإستراتيجية واختيار المشاريع الإستراتيجية الأكثر جدوى أو بدائل للتنفيذ؛
- نظام الإدارة المبالغت (المفاجئ): تستخدم كنظام احتياطي لاستجابة الإدارة على المدى القصير للتغيرات المتقطعة غير المتوقعة، والتي تعد صمام أمان بقصد تحديد وتقويم التغييرات المطلوبة إجرائها في الإستراتيجية، ويهدف لتقليل الوقت والآثار المتوقع بروزها على المدى القصير.

3-3- أدوات الرقابة

- تقارير الانحراف الإستراتيجية: تركز على الأهداف والغايات والمشاريع والبرامج الإستراتيجية للمنظمة، ويقيس الانحراف عن الأهداف الإستراتيجية وتحليل الاختلافات في الأنشطة الإستراتيجية المخططة مقارنة مع الأنشطة الإستراتيجية الفعلية؛
- تقارير المساهمة الإستراتيجية: يحتوي على البيانات التي تم جمعها على مدى عمر المشروع الاستراتيجي لقياس اثر الاستراتيجيات، من خلال قياس مساهمة الاستراتيجيات في تحقيق أهداف المنظمة مثل الاستحواذ على السوق، وزيادة نمو المبيعات ومكانة العلامة التجارية؛
- تقارير الخاصة بالتقدم في تنفيذ الإستراتيجية المستقبلية: التي تتعلق بإمدادات الإدارة بالمعلومات المالية وغير المالية المستقبلية (الالتزامات) للمشاريع الإستراتيجية والبرامج... الخ، ويهدف إلى تحديد كل توقيت للالتزامات الإستراتيجية المستقبلية فضلا عن جدولة هذه الالتزامات على ضوء الخطط اللازمة لتنفيذ الاستراتيجيات.

خلاصة الفصل الأول

شكلت التحديات الكثيرة التي تواجه المنظمات في بيئة الأعمال الحديثة ضغوطا على الفكر المحاسبي، وأثرت على كمية ونوعية المعلومات التي تحتاج إليها المنظمات لتحقيق أهدافها الإستراتيجية، وهو ما إستوجب توجيه الجهود نحو ضرورة تحديد الكيفية التي من خلالها يمكن التركيز بالقدر الكافي على البعد الإستراتيجي لتلك المعلومات. فقد تزايدت إهتمامات متخذي القرارات داخل وخارج المنظمة إلى المزيد من المعلومات الإستراتيجية (المستقبلية) والتي تدعم ثقتهم في أداء المنظمة وتعظم منفعة هذه المعلومات في ترشيد قراراتهم الاستراتيجية.

فالمعلومات التي توفرها المحاسبة غير كافية في حد ذاتها لتحقيق ذلك، وبالتالي يجب ربطها بالمزيد من المعلومات التي تخدم الأغراض الإستراتيجية والتي غالبا يتم الحصول عليها من أطراف أخرى بالمنظمة مثل إدارة التسويق أو الإدارة الهندسية أو إدارة الإنتاج.

فقد شكك البعض في قدرة المعلومات المحاسبية على خدمة الأغراض الإدارية، لذا ظهرت عديد من محاولات تطوير المحاسبة والمعلومات المحاسبية لتلائم مع الإحتياجات الجديدة للمنظمات، ومن أبرز هذه المحاولات تلك التي نادت بالربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية للمنظمات في إطار أطلق عليه "المحاسبة الإستراتيجية"، والتي تشمل تحليلات كافية للحصول على معلومات إستراتيجية تدعم متخذي القرار في المنظمات.

وفي هذا الإطار ظهرت أربعة إتجاهات لتعريف المحاسبة الإستراتيجية، يقوم الأول على أساس أنها إجمالي التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة الإدارية بهدف توفير المعلومات المحاسبية التي تدعم تحقيق المنظمة لميزة تنافسية، ويقوم الإتجاه الثاني على أساس أنها نتاج دمج أدب الإستراتيجيات مع المحاسبة الإدارية، أما الإتجاه الثالث لتعريف المحاسبة الإستراتيجية فيركز على التفاعل بين المحاسبة الإدارية ووظيفة التسويق والإهتمام بعنصر المنافسة والنواحي الخارجية من أجل تحقيق المنظمة ميزة تنافسية، والإتجاه الرابع ركز على أن المحاسبة الإستراتيجية هي محاسبة مالية إستراتيجية بسبب نظرتها الشمولية وربطها بالمعلومات المحاسبية المالية والأهداف العليا للمنظمة من أجل تحقيق ميزة تنافسية.

المعلوماتية (المهنية، النظم والجودة)



تمهيد الفصل الثاني

تعد المعلومات المحاسبية أحد أهم مصادر المعلومات في المنظمة، فهي تجسد كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية والتي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في شكل قوائم وتقارير مالية، تستخدم كأداة لرسم السياسات والتخطيط وتلبي مختلف إحتياجات المستخدمين لها. فالمعلومات المحاسبية تعد عنصراً هاماً في تحديد فعالية وكفاءة المنظمات، لذلك تسعى المنظمات إلى تصميم وبناء أنظمة محاسبية متطورة من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المنظمات، وذلك لضمان وصول المعلومات الجيدة والدقيقة إلى كافة المستويات الإدارية بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من أجل إستخدامها في إتخاذ القرارات، والذي يعتمد بالأساس على مدى جودة هذه المعلومات.

ولكي تكون المعلومات المحاسبية ذات جودة ومفيدة لقارئها ومستخدميها لا بد أن تتوفر فيها خصائص نوعية، والتي ويقصد بها تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وأن هذه الخصائص تشكل معايير أساسية للاسترشاد بها في الحكم على مدى جودة تلك المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية. فمستوى جودة المعلومات المحاسبية لا يعتمد فقط على الخصائص النوعية لهذه المعلومات بل تعتمد على عوامل عديدة تتعلق خاصة بالمستفيد منها، أو متخذ القرار نفسه ومقدرته على تحليل المعلومات ومستوى الفهم والإدراك لديه، وطبيعة النموذج القراري المستخدم، وطبيعة مصادر المعلومات ومقدار ونوعية المعلومات المتراكمة لدى متخذ القرار، وبذلك تتحقق الفاعلية للمعلومات المحاسبية في اكتمال محتواها وتعظيم جودتها.

فالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تعتبر من أبرز مقومات الإطار الفكري (المفاهيمي) للمحاسبة المالية، فعدم توفرها أو توفر البعض منها قد يؤثر على جودة المعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وقد حظي هذا المفهوم باهتمام كبير من طرف المنظمات الدولية والهيئات المهنية والجمعيات المتخصصة، وقد بذلت محاولات عديدة لتحديد هذه الخصائص التي يلزم توافرها لجودة المعلومات المحاسبية، أهمها مشروع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بالإشتراك مع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في ظل الإطار المفاهيمي المشترك للمحاسبة (Conceptual Framework for Financial Reporting) الصادر في مارس 2018، وذلك في إطار في توحيد الممارسات المحاسبية بين المجلسين، وقد جاءت هذه التغييرات في المضمون وليس في الشكل العام للإطار المفاهيمي من أجل زيادة جودة المعلومات المحاسبية التي تجعل المعلومات الواردة بالتقارير المالية مفيدة للمستخدمين، والتي يوضح فيها أن كل من الملائمة والتمثيل الصادق يعد من الخصائص النوعية الأساسية التي تجعل المعلومات المالية مفيدة لاتخاذ القرارات بالإضافة إلى مجموعة خصائص معززة لها.

المبحث الأول: ماهية المعلومات المحاسبية

تكتسي المعلومات بصفة عامة والمعلومات المحاسبية بصفة خاصة أهمية كبيرة، نظرا لما تحظى به من إهتمام بالغ من طرف جميع الجهات المستخدمة لها، نظرا لما تلعبه من دور كبير في اتخاذ مختلف القرارات. لذلك سيتم في هذا المبحث التعرف على ماهية المعلومات المحاسبية من خلال المطالب الآتية:

- المطلب الأول: مفهوم وشروط المعلومات المحاسبية؛
- المطلب الثاني: أهمية المعلومات المحاسبية ومستخدميها؛
- المطلب الثالث: تصنيف مصادر المعلومات المحاسبية ونقدها.

المطلب الأول: مفهوم وشروط المعلومات المحاسبية

1- البيانات والمعلومات

قبل التطرق للمعلومات المحاسبية يجب تعريف كل من البيانات والمعلومات والمعرفة بصفة عامة، والعلاقة التي تربطها:

1-1- تعريف البيانات (Data)

- **البيانات:** هي مواد خام تأخذ شكل أرقام أو رموز أو عبارات والتي تمثل حقائق ومفاهيم بشكل ملائم لا معنى لها إلا إذا تم معالجتها عن طريق البرمجيات أو الأساليب الفنية، لتتحول إلى معلومات للاستفادة منها.¹
- **البيانات:** هي مجموعة من الحقائق التي تجمع وتسجل وتخزن وتتم معالجتها من خلال نظم المعلومات، فهي تمثل عوامل ملاحظة أو مؤشرات لقياس نشاطات العمل لدى صانعي القرار أو مستخدميها.²
- **البيانات:** هي المادة الخام لإنتاج المعلومات تمثل حقائق مجردة تعبر عن أحداث معينة تكون بصيغة غير مرتبة، يتم جمعها والحصول عليها من مصادر مختلفة بهدف تحويلها إلى معلومات يمكن الاستفادة منها بعد إجراء العمليات اللازمة عليها وترتيبها.³

2-1- تعريف المعلومات (Information)

- **المعلومات:** هي نتائج عمليات معالجة البيانات من خلال تصنيفها وتحليلها وتنظيمها بشكل يسمح باستخدامها والاستفادة منها والتي أصبحت ذات معنى لتكون صالحة للاستفادة منها في اتخاذ القرارات.⁴

¹ - عامر ابراهيم قندلجي، علاء الدين عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الإدارية، (عمان: الأردن، دار المسيرة، الطبعة الخامسة، 2009)، ص30.

² - نضال محمود الرمحي، زياد عبد الحليم الذبيبة، نظم المعلومات المحاسبية، (عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2014)، ص16.

³ - زياد عبد الكرم القاضي، محمد خليل ابو زلطة، تصميم نظم المعلومات الادارية والمحاسبية، (عمان: الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2010)، ص367.

⁴ - ماجد أحمد عبد العزيز بشر، أنظمة المعلومات ودورها في دعم القرارات الإدارية، (الجزائر، الدار الجزائرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2015)، ص25.

- **المعلومات:** هي مجموعة من البيانات يتم ترتيبها وتنظيمها ومعالجتها بصورة تعكس مفاهيم ومعاني تؤدي إلى الإجابة عن الاستفسارات وتوضيح المعاني وبالتالي تؤدي إلى التعلم والمعرفة وكسب المهارات.¹
- **المعلومات:** هي عبارة عن مجموعة بيانات تم معالجتها بطريقة منظمة ومنسقة ومناسبة بحيث تعطي معنى خاص وتركيبية متجانسة من الأفكار والمفاهيم، بغرض تحقيق أهداف معينة والاستفادة منها في الوصول إلى الحقائق والمفاهيم لزيادة المعرفة واتخاذ مختلف القرارات.²

1-3- الفرق بين البيانات والمعلومات

تعد البيانات والمعلومات المحاسبية مكونات أساسية لنظم المعلومات المحاسبية، وكثيرا ما تستخدم في الحياة العملية كمصطلحات مترادفة للدلالة على معنى واحد رغم الاختلافات الجوهرية بينهما، إذ أن هناك لبس في التمييز بين البيانات والمعلومات، وإن معيار الاستفادة من قبل المتلقي (المستفيد) هو الأساس للتمييز بين البيانات والمعلومات، ويعتمد هذا المعيار على خاصيتين أساسيتين للتمييز بينهما، وهما:³

- **الإضافة المعرفية:** وتعتمد على الشخص المتلقي، وتعني أنه إذا أدت البيانات إلى إضافة معرفية لدى الشخص المتلقي تحولت إلى معلومات، أما إذا لم تؤدي إلى أية إضافة معرفية تبقى مصنفة في إطار البيانات فحسب المعيار فإنه ما يعتبر بيانات بالنسبة لشخص ما يمكن أن يعتبر معلومات بالنسبة لشخص آخر؛
- **الارتباط:** تعني أنه يجب أن تكون البيانات مرتبطة بحدث معين يتم اتخاذ قرار بشأنه من قبل المتلقي، حتى تتحول هذه البيانات إلى معلومات، فالبيانات تعتبر معلومات إذا كانت تؤثر في القرار المتخذ، فهي إما أن تؤدي إلى اتخاذ قرار سليم وإما أن تؤكد على أن القرار المتخذ سليم أو تؤدي إلى تغيير القرار أو تعديله، لذلك فإن ما يعتبر بيانات في لحظة معينة قد يتحول إلى معلومات في أوقات أخرى.

وبالتالي يعني أن هناك إختلاف أساسي بين البيانات والمعلومات، فالمعلومات عبارة عن بيانات تمت معالجتها بحيث تصبح ذات معنى ودلالة ومفيدة لإستخدامها في اتخاذ القرارات، ويمكن تلخيص أهم الفروق بين البيانات والمعلومات في الجدول الموالي:

¹ إيمان فاضل السامرائي، يسرى أحمد أبو عجمية، قواعد البيانات ونظم المعلومات في المكتبات ومراكز المعلومات، (عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2005)، ص18.

² السعيد مبروك إبراهيم، المعلومات ودورها في دعم واتخاذ القرار الاستراتيجي، (القاهرة: مصر، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الثالثة، 2013)، ص16.

³ عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، (عمان: الأردن، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، 2003)، ص12.

الجدول رقم (05): أوجه الاختلاف بين البيانات والمعلومات

المعلومات	البيانات	أوجه الاختلاف
قيم وحقائق نهائية	قيم وحقائق أولية (مواد خام)	الطبيعة
المستويات العليا من داخل النظام	المستويات التنفيذية داخل النظام وخارجه	المصدر
دلالة مستقبلية تنبؤية	دلالة تاريخية	الدلالة
قيمة اقتصادية عالية	قيمة اقتصادية بسيطة	القيمة الاقتصادية
ذات تأثير مباشر في اتخاذ القرارات	ليس لها تأثير مباشر على القرارات	التأثير على القرارات
مخرجات النظام	مدخلات النظام	الموقع (المكانة) في النظام
ترتبط بعلاقة تبادلية متشابكة	مستقلة عن بعضها	العلاقة بين مفرداتها

المصدر: أحمد جميل محمد عبده، مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني على جودة المعلومات المحاسبية من منظور إسلامي، (أم درمان: السودان، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، 2018)، ص82.

يوضح الجدول السابق وجود فروقات بين البيانات والمعلومات، فما يعتبر معلومات في بعض المراحل يعتبر بيانات في المرحلة التي تليها، حيث يمكن التمييز بينها باعتبار أن البيانات تمثل مدخلات للنظام تمثل المادة الخام كحقائق أولية (آراء وأرقام وقياسات...)، وتمثل المعلومات مخرجات للنظام وتشمل مجموعة من البيانات المعالجة. كذلك يمكن التمييز في استخدام مصطلحات بيانات ومعلومات ومعرفة، بوجود فروق واضحة بينها، فمصطلح المعلومات مرتبط بمصطلح البيانات من جهة وبمصطلح المعرفة من جهة أخرى، حيث تعد المعرفة إدراك المعلومات ذات الدلالة أو الفهم، من خلال الدراسة والتفسير والملاحظة أو الخبرة.

2- تعريف المعلومات المحاسبية

تعدد التعريفات التي تتناول مفهوم المعلومات المحاسبية، منها:

- المعلومات المحاسبية: هي البيانات المالية التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات مالية تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل، ويتعين التوازن في إعدادها بالتفصيل ومدى اختصارها على شكل دلالات رقمية مركزة تكون ذات منفعة لمتخذي القرارات.¹
- المعلومات المحاسبية: هي كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية، والتي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في شكل تقارير وقوائم مالية مقدمة للأطراف الداخلية والخارجية.²

¹ - أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية - مدخل تطبيقي معاصر، (عمان: الأردن، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2003)، ص08.

² - مهدي مأمون حسين، نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، (عمان: الأردن مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2013)، ص117.

- **المعلومات المحاسبية:** هي مجموعة من البيانات التي تم جمعها وإعدادها بالطريقة التي جعلتها قابلة للاستخدام (مفيدة) بالنسبة للمستخدمين، وهي تمثل المخرجات في نظام المعلومات المحاسبي ولها تأثير في اتخاذ القرارات المختلفة، حيث يكون تقديمها مجسد في قوائم مالية بالإضافة إلى تقارير مالية أخرى تساعد مستخدميه هذه المعلومات في اتخاذ قراراتهم المالية والاقتصادية.¹

- **المعلومات المحاسبية:** هي عبارة عن المنتج النهائي من البيانات التي تم تشغيلها وفق مراحل النظام المحاسبي، فهي تمثل لغة وأداة الاتصال ما بين معديها الذي يجب عليه أن يحدد هدفها بوضوح وبين مستلميها الذي يتطلب من تلك المعلومات أن تكون فاعلة وذات كفاءة ومفيدة في اتخاذ القرارات.²

- **المعلومات المحاسبية:** هي عبارة عن مجموعة البيانات يتم معالجتها للخروج بمنتج نهائي ويتم ذلك عن طريق المعالجة المحاسبية، والتي يجب أن تتميز بخصائص تتسم بها حتى تكون ذات فائدة ويمكن إستخدامها من قبل جميع الأطراف الداخلية والخارجية.³

من التعريفات السابقة يمكن القول أن المعلومات المحاسبية هي مجموعة من البيانات يتم معالجتها (جمعها، قياسها تلخيصها وتبويبها) وفق نظم معلومات محاسبي لجعلتها قابلة للاستخدام والتقرير عنها في شكل قوائم مالية (الميزانية، حسابات النتائج...) وتقارير مالية (تقرير محافظ الحسابات، تقرير مجلس الإدارة...)، والتي يجب أن تتميز بخصائص نوعية حتى تكون ذات فائدة ويمكن استخدامها من قبل جميع الأطراف الداخلية (إدارة، عمال...) والخارجية (مقرضين، حكومة...) كأساس في عملية اتخاذ القرارات المختلفة والتنبؤ بالمستقبل.

3- شروط المعلومات المحاسبية

تنشأ الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من نقص المعرفة وحالة عدم التأكد، لذا الهدف منها هو تخفيف حالة عدم التأكد لدى مستخدميها (خاصة متخذي القرارات) لأن وفرة المعلومات اللازمة تؤدي إلى زيادة المعرفة المسبقة وذلك عندما تستخدم كنسب احتمالية للاختيار بين البدائل المتاحة.

لذا ليس من الضروري أن تتحول البيانات إلى معلومات بعد إجراء العمليات عليها بل يرتبط ذلك بتحقيق شرطين مهمين أو أحدهما على الأقل عند استخدامها من قبل متخذي القرارات وهما:⁴

- أن المعلومات الناتجة يجب أن تقلل من درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار وهذا من خلال تقليل عدد البدائل المتاحة أمام متخذ القرار؛

¹ - عطية هاشم احمد، نظام المعلومات المحاسبي، (مصر، الدار الجامعية، 2000)، ص 09.

² - النقيب كمال عبد العزيز، مقدمة في نظرية المحاسبة، (عمان: الأردن، دار وائل النشر، الطبعة الأولى، 2004)، ص 303.

³ - حيدر علي محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، (عمان: الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007)، ص 95.

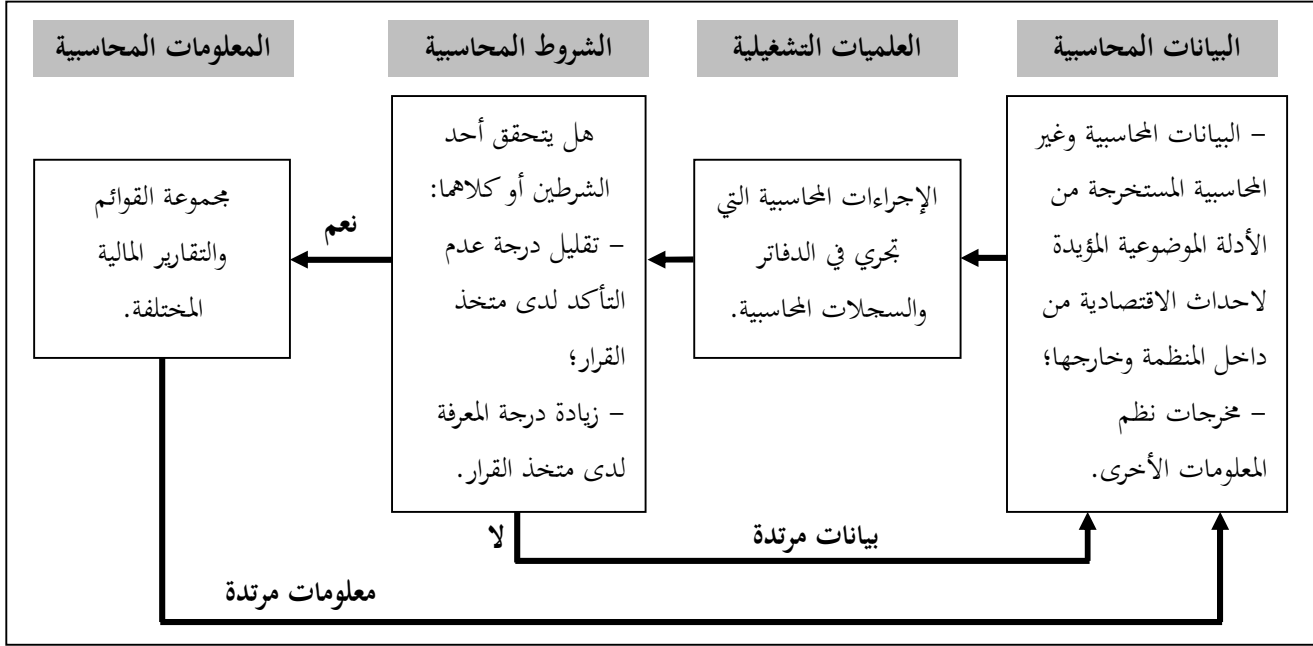
⁴ - سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، (عمان: الأردن، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009)، ص ص 77-78.

- أن المعلومات الناتجة يجب أن تزيد من معرفة متخذ القرار، وذلك في حالة عدم تحقيق الشرط الأول، حيث يمكن الاستفادة من المعرفة المضافة في اتخاذ قرارات مستقبلية.

وإذا لم يتحقق ذلك، فلا يمكن أن يكون ناتج العمليات التشغيلية التي حدثت على البيانات بمثابة معلومات، بل يمكن اعتبارها بيانات مرتبة يمكن استخدامها كمدخلات في النظام من جديد.

ووفقاً لذلك يمكن توضيح العلاقة بين البيانات المحاسبية والمعلومات المحاسبية من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (11): العلاقة بين البيانات المحاسبية والمعلومات المحاسبية



المصدر: قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحيى السقا، نظم المعلومات المحاسبية، (الموصل: العراق، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، الجزء الأول، 2003)، ص 29.

المطلب الثاني: أهمية المعلومات المحاسبية ومستخدامها

هناك حالة نقص المعرفة وعدم التأكد ملازمة للنشاط الاقتصادي، نشأ عنه حاجة دائمة لتوفير وتقديم معلومات محاسبية تحد وتخفف قلق مستخدمي تلك المعلومات لاسيما متخذي القرارات بإمدادهم بمزيد من المعرفة، فقد أصبحت المعلومات المحاسبية في الوقت الحالي موردا رئيسيا لأي منظمة بغض النظر عن طبيعة نشاطها أو حجمها أو ملكيتها، فهي بمثابة قاعدة أساسية تعتمد عليها لممارسة أعمالها في ظل بيئة الأعمال المتغيرة والمعقدة.

1- أهمية المعلومات المحاسبية

ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية كوسيلة أساسية وأداة فعالة لاتخاذ العديد من القرارات التي يتخذها المستثمرون والتي تتطلب منهم الحصول على معلومات محاسبية دقيقة وموثوقة عن المنظمات التي يرغبون بالاستثمار فيها، وذلك لأن قراراتهم تتأثر سلبا أو إيجابا بمدى دقة المعلومات المحاسبية وتوقيت الحصول عليها ودرجة الثقة فيها وموضوعية قياسها.

حيث أن وفرت المعلومات المحاسبية الضرورية إما تؤدي إلى زيادة المعرفة المسبقة بما سيحدث مستقبلاً أو تقليل حجم التباين في الخيارات، وعدم توفر المعلومات الكافية والصحيحة التي تعتمد عليها المنظمة يعتبر من أهم أسباب فشل الكثير من القرارات والقصور في الموازنات التخطيطية وفي الرقابة وتقييم الأداء، وتحتاج الإدارة في كل أوجه نشاطها إلى المعلومات حيث يطلب صناع القرار على اختلاف مستوياتهم التنظيمية معلومات صحيحة وحديثة تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات وتنظيم الأنشطة، كالتخطيط للرقابة على التنفيذ وغيرها من المجالات، وهناك نقطة توازن بين فعالية صنع القرار وكمية المعلومات التي تجب توفرها لوجود عوامل متعددة أدت إلى تلك الزيادة، وقد ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر باعتبارها أحد عناصر العملية الإنتاجية التي لا يمكن الاستغناء عنها، وأن القرار الجيد يعتمد على معلومات محاسبية ملائمة وذات مصداقية لطبيعة القرار من حيث النوعية والوقت والتكلفة، وتزداد أهمية المعلومات المحاسبية لعدة عوامل يمكن توضيحها في:¹

- **الثورة العلمية والتكنولوجية:** والتي امتدت آثارها لتشمل كافة الأنظمة المنتجة للمعلومات لرفع كفاءتها وتفعيل دورها في حل المشكلات المختلفة، من خلال توفير المعلومات المحاسبية؛
 - **العوامل الاقتصادية:** وقد أدى كبر حجم المنظمات وتنوع أهدافها وانتشار التجارة الإلكترونية، إلى زيادة الحاجة للمعلومات المحاسبية لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات؛
 - **العوامل البيئية:** أدى اتساع حجم المنظمات وتنوع أنشطتها إلى تزايد العناية بالمسؤولية الاجتماعية، ودورها في حماية البيئة وتحقيق أهداف المجتمع مما أدى إلى الحاجة إلى المعلومات المحاسبية لتحقيق الأهداف؛
 - **العوامل القانونية والتشريعية:** حيث تفرض الاحتياطات القانونية والضريبية تقديم معلومات محاسبية ومالية ملائمة للوفاء بالمتطلبات؛
 - **العوامل الجغرافية:** أدى وجود المنظمات التجارية الكبيرة إلى زيادة الحاجة للمعلومات المحاسبية لتساعد في عمليات الرقابة والتنسيق؛
 - **العوامل الثقافية:** وتعتبر المعلومات المحاسبية أحد المصادر المهمة التي تعتمد عليها الإدارة في تشكيل ثقافة وصياغة نمط التفكير، والذي يستند إلى المعرفة الجماعية في صنع القرار؛
 - **العوامل الإدارية:** في ظل مواجهة المنظمات لعدد المشكلات الإدارية تبرز أهمية المعلومات المحاسبية الأولية لأغراض التخطيط ومعلومات التغذية العكسية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات التصحيحية.
- تشكل هذه للمعلومات المحاسبية أهمية بالغة للعديد من الجهات المستفيدة منها، فالمعلومات الموجودة في القوائم المالية كثيرة ومتعددة الأغراض لاحتياجات كل مستفيد حيث تحتاج كل جهة لكمية معينة من هذه المعلومات فالمقرض

¹ - أحمد جميل محمد عبده، مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني على جودة المعلومات المحاسبية من منظور إسلامي، (أم درمان: السودان، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، 2018)، ص ص 71-72.

يحتاج معلومات تختلف عن المستثمر وكذلك الجهات الرقابية المتمثلة في الهيئات الحكومية كالسوق المالية فكل من هذه الجهات لها متطلبات تريد الحصول عليها.

ولهذا فإنه يمكن توضيح أهمية المعلومات المحاسبية في كونها:¹

- تلعب دورا مهما للمقرضين حيث تساعدهم في دراسة الوضعية الإقتصادية للمنظمة وتدققها النقدية المستقبلية ومن ثم اتخاذ قرار منح القرض، وتجنب الأخطار المؤدية إلى انخفاض قيمة الديون بعد توقيع العقد؛
- تعتبر القيمة التنبؤية للمعلومات المحاسبية ذات أهمية كبيرة للمستثمر حيث تساعده في تقييم بدائل الإستثمار من حيث العائد والمخاطر وتقييم البديل الأفضل، حيث أصبح ينظر للمنظمة كمنتج للأصول المالية من أجل تلبية حاجيات المستثمر في تحقيق عوائد من خلال استثمار مدخراته؛
- ذات أهمية في تقييم الوضعية المالية للمنظمة في السنوات الماضية والحالية والتنبؤ بخطر الإفلاس في المستقبل وهذا التحليل يعتمد بدرجة أولى على مدى جودة المعلومات المحاسبية التي أنتجها نظام المعلومات المحاسبي في شكل قوائم مالية خاصة فيم يتعلق بقدرتها على التنبؤ بالمستقبل؛
- إرتباط مكانتها المتزايدة بتنامي الدور الإعلامي للمحاسبة فهي تمكن المسيرين والمستعملين الآخرين من اكتشاف الأخطاء والإنحرافات في استغلال موارد المنظمة وتحدد الجهات المسؤولة عنها في إطار الوقاية ومعالجة إفلاس المنظمات؛
- تحتل المعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي في المنظمة مكانة متميزة في هيكل المعلومات الكلي للمنظمة الإقتصادية، بإعتبارها الدعامة الأساسية التي تبنى عليها القرارات المالية التي تتخذها المنظمة؛
- أنها تتمتع بمستوى من المنطق، قد لا يتوفر في غيرها من المعلومات، وتستمد هذا المنطق من النظرية المحاسبية التي تحكم إنتاج المعلومات من المبادئ والمعايير التي تعتبر مرشدا في أداء العمل المحاسبي وضمان النوعية؛
- أنها هي التي تبنى عليها الحقائق والتقديرات لأنها المادة الأولية لصناعة القرار الصائب، وإن درجة دقة وموضوعية القرار تتناسب مع دقة وكفاية المعلومات المحاسبية المتوفرة، كونها تتصف بدرجة من الدقة أكثر من غيرها من المعلومات الأخرى.

وبالتالي يمكن القول أن أهمية المعلومات المحاسبية تكمن في شدة الحاجة إليها من طرف المنظمات لاتخاذ قرارات صحيحة، حيث أن أي قرار لا يمكن له أن يتم بمعزل عن البيئة المعلوماتية التي تحيط بها، لذلك تعد المصدر الرئيسي والمهم والأول لأي قرار يتخذ، بغض النظر عن نوع ونمط وأبعاد ذلك القرار، سواء كان ماليا، إداريا، إقتصاديا وإجتماعيا أو غيره من القرارات، حيث أن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها هي المعلومات التي تؤثر في قرارات

¹- آسيا العروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر - دراسة إستطلاعية، (المسيلة: الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، 2019/2020)، ص ص 72-74.

مستخدميها، كما أن حجم المعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية يرتبط بمدى تأثير تلك المعلومات في الوضع المالي للمنظمة وعملياتها، ويكون للمعلومات أهمية مادية كونها تساعد المقرضين في تحديد الوضعية المالية للمنظمة واتخاذ قرار الإقراض، وكذا المستثمر في تقييم بدائل الإستثمار واختيار البديل الأفضل، كما تمكن من تقييم قدرة المنظمة على استغلال الموارد الإقتصادية.

كما أن طبيعة وحجم المعلومات التي تعكس سلسلة من القرارات تتوقف بدرجة كبيرة على جودة تلك المعلومات التي يتم إنتاجها من طرف نظام المعلومات المحاسبي في شكل قوائم وتقارير مالية.

2- مستخدمو المعلومات المحاسبية

يقصد بمستخدمي المعلومات المحاسبية تلك الأطراف أو الجهات المستخدمة والمستفيدة من المعلومات المحاسبية، التي تكون ذات صلة بنشاط المنظمة، وتشمل كافة الأشخاص والهيئات التي تتعامل مع المنظمة، حيث يعتبر كل من يتخذ القوائم والتقارير المالية للدراسة أو تحليل أو اتخاذ القرارات هو مستخدم للمعلومات. فهذا التنوع في المستخدمين على اختلاف أهدافهم وحاجاتهم من المعلومات المحاسبية منها يشكل عائقاً أمام تحديد أهداف هذه المعلومات.

حيث يمكن إجمالاً تقسيم مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى نوعين من الأطراف، هي:

2-1- الأطراف الخارجية

ويقصد بها الجهات من خارج المنظمة، التي لها اهتمام ومنفعة من نشاط المنظمة، وتشمل:¹

- المالكين الحاليين والمستثمرون والسماصرة: حيث يرغب هؤلاء المالكين والمستثمرين والسماصرة معرفة نتائج النشاط الذي تزاوله المنظمة لغرض الإبقاء على استثماراتهم أو سحبها، أو زيادة استثماراتهم بإضافات جديدة، أو دخول مستثمرين جدد في المنظمة، فكلما كانت المنظمة ناجحة في تحقيق أهدافها في الربحية، كلما ساعد ذلك على تحقيق زيادة في رؤوس الأموال الإضافية المتدفقة إلى المنظمة؛
- المقرضون: تشمل المؤسسات المالية والبنوك التي تقدم قروض وتسهيلات مالية للمنظمة، حيث وفي حالة عدم تقديم ضمانات فإنها سترغب بمتابعة نشاط المنظمة لمعرفة قابليته الائتمانية؛
- الزبائن: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنظمة، ومدى قدرتها في إمدادهم بالسلع والخدمات؛

¹ - هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية: الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، (عمان: الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزء الأول، 2006)، ص ص 31-32.

- **الموردون:** حيث يشمل مجهزي المواد والتجهيزات إلى المنظمة، حيث سيكون لهم منفعة في معرفة أوضاع المنظمة ومدى نجاحها، باعتبارها زبون للموردين لمعرفة مدى استمرارية التجهيز إلى المنظمة، وكذلك متابعة الأموال التي قد تكون بذمة المنظمة لصالح الموردون؛
- **المنافسون:** يمكن للمنافسين أن يستخدموا المعلومات المتعلقة بالأداء كمعيار لتقييم أداء المنظمة وقدرتها المالية، إذ يمكن لتلك المعلومات أن تفيدهم في تحديد الخطط المستقبلية للمنظمة، فمثلا ارتفاع نسبة الرفع المالي يمكن أن يدل على رغبة المنظمة في التوسع في السوق؛
- **الجهات الحكومية:** متمثلة أساسا في مصالح الضرائب والضمان الإجتماعي، حيث أن من اختصاصهم متابعة نشاط المنظمة لغرض فرض الضرائب المستحقة على أرباحها وتحصيل اشتراكات الضمان الإجتماعي؛
- **الجمهور العام:** تؤثر المنظمة على قرار الجمهور بطرق متنوعة، كما يهتم الجمهور بمعرفة مستوى أرباح المنظمات وأثرها على مستويات الأسعار والدخل القومي.

2-2- الأطراف الداخلية

- ويقصد بها الجهات الداخلة في نشاط المنظمة (داخل المنظمة)، والتي تعتبر المنظمة الجهة التي تخدم مصالحهم وتحافظ على وظائفهم، وتشمل:¹
- **الإدارة العليا:** ويقصد بها مجلس الإدارة أو المدير العام أو المسؤول عن تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة للمنظمة، وهذه الإدارة مسؤولة اتجاه المالكين عن تحقيق الأهداف الاقتصادية للمنظمة، ومدى نجاحها في مزاوله نشاطها، حيث أن هذه الإدارة مسؤولة عن أداء النشاط بنجاح، وهو الغرض من استخدامهم في المنظمة، وتحتاج الإدارة إلى القوائم المالية والتقارير المالية لمعرفة نتائج النشاط ومركزها المالي؛
 - **المستويات الإدارية:** ويقصد بها المدراء في المستويات الوسطى والدنيا، التي تتولى متابعة النشاط والإشراف على أعمال المنظمة واتخاذ الإجراءات التصحيحية لها، وتكون مسؤولة اتجاه الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على المنظمة، ولذلك فإنها بحاجة إلى القوائم والتقارير المالي بصورة دورية؛
 - **العاملين والنقابات العمالية:** حيث أن وظيفة وأجور العاملين ترتبط بنشاط المنظمة، مما يتطلب متابعة أعمال المنظمة لمعرفة مدى استقرار وظائفهم، وكذلك معرفة مدى ملائمة الأجور والرواتب التي يتقاضونها مع النتائج التي تحققها المنظمة، والتي تساعد عند التفاوض مع الإدارة في زيادة الأجور أو تخفيضها.

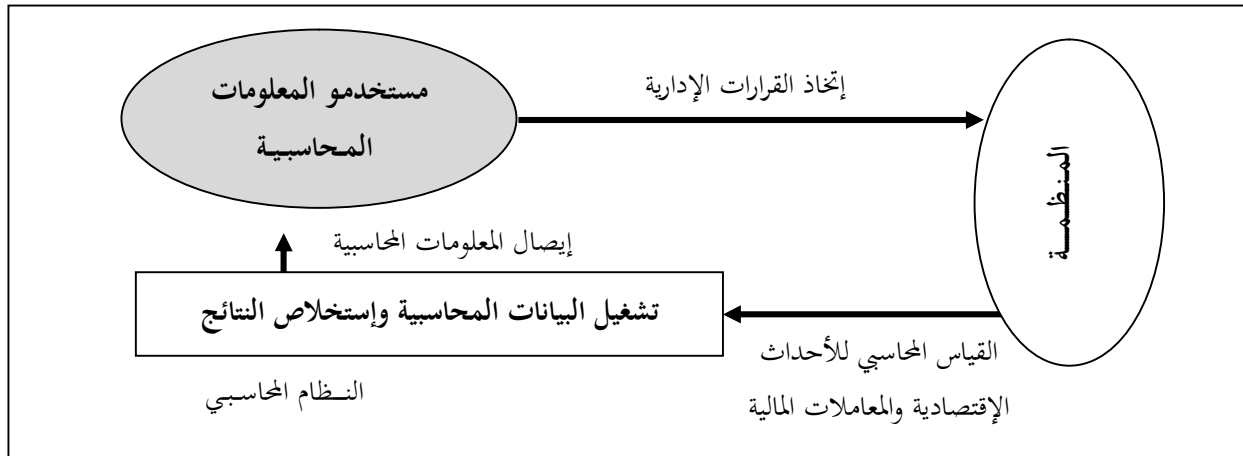
¹ - فؤاد السيد ملجي وآخرون، معايير المحاسبة المالية: الأساس النظري والتطبيق المحاسبي، (الإسكندرية: مصر، دار التعليم الجامعي، 2005)، ص ص 13-14.

حيث تتعدد الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية سواء بشكل مباشر أو غير مباشر مثل: الإدارة، المساهمين، المقرضون، المستثمرون، العاملون، الموردون، الجهات الحكومية... وغيرها، وهو ما يعكس أهميتها ومنفعتيها في صياغة القرارات، وما يزيد من أهمية تلك المعلومات لمستخدميها هو كونها مقاسة بوحدات نقدية، وتعبّر عن أحداث اقتصادية وصفقات وتعاملات تحدث بشكل متكرر وباستمرار على مستوى المنظمات.

فالمحاسبة نظام معلومات متكامل تعمل على القياس المحاسبي للأحداث والمعاملات المختلفة للمنظمة وبوظيفة الاتصال المحاسبي من خلال توفير المعلومات المحاسبية الناتجة عن تحليل ومعالجة البيانات عن تلك المعاملات إلى الجهات المستفيدة منها والمستخدم لها من أجل اتخاذ مختلف القرارات.

ويمكن تجسيد العلاقة بين المنظمة ومستخدمي المعلومات المحاسبية من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (12): العلاقة بين المنظمة ومستخدمي المعلومات المحاسبية



المصدر: حسين جمال البديري، أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها- دراسة مجموعة من الشركات العراقية، (الكوفة: العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، المجلد:14، العدد:02، 2017)، ص368.

المطلب الثالث: تصنيف مصادر المعلومات المحاسبية ونقدها

1- تصنيف المعلومات المحاسبية

تصنف المعلومات المحاسبية إلى عدة أنواع وذلك حسب المعايير المختلفة منها:¹

1-1- تصنيف حسب الإفصاح

- **معلومات إجبارية:** هي المعلومات الواجب إنتاجها والإفصاح عنها قانونياً من طرف المنظمة وتمثل في المعلومات المدونة في الدفاتر الإجبارية كدفتر اليومية والمعلومات المتضمنة في القوائم المالية المطلوب إعدادها؛

¹ - بشير صالح محمد الخير، دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة والشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، (الخرطوم: السودان، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017)، ص ص131-133.

- معلومات اختيارية: هي المعلومات الغير إلزامية مثل خطاب مجلس الإدارة للمساهمين، التقارير الخاصة للإدارة الداخلية (تحليلات وتوقعات الإدارة عن المستقبل)، الموازنات وبطاقات التكاليف وغيرها.

1-2- تصنيف حسب الغرض من الاستخدام

- معلومات مالية: وهي معلومات تختص بتوفير سجل للأحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة العمليات الاقتصادية التي تقوم بها المنظمة، لتحديد وقياس نتيجة النشاط (من ربح أو خسارة) عن فترة مالية معينة وعرض المركز المالي في تاريخ معين لبيان سيولة المنظمة ومدى الوفاء بالتزاماتها؛
- معلومات عن التخطيط: المعلومات المحاسبية التي تساهم في دراسة وتحليل البدائل المختلفة لمجموع الأهداف المراد تحقيقها والمفاضلة بينها في صورة مالية كمية وصفية؛
- معلومات عن الرقابة: تتعلق بمتابعة التنفيذ الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط للتأكد من أن الأداء الفعلي يتم وفقا للخطة المرسومة والسياسات والمعايير الموضوعية واكتشاف الانحرافات وتحليلها للتعرف على الأسباب التي أدت لحدوثها وإرسال التقارير حولها للمستويات الإدارية المعنية لاتخاذ القرارات التصحيحية؛
- معلومات لحل المشكلات (اتخاذ القرارات): وهي تتعلق بتقييم البدائل المقترحة للقرارات والإختيار بينها، وتعتبر ضرورية للأمور غير الروتينية (أي إجراء تحليلات محاسبية أو تقارير محاسبية خاصة) وتتسم بعدم الدورية.

1-3- تصنيف حسب الدلالة

- معلومات تاريخية: وهي معلومات تتعلق بقياس الأحداث والعمليات التي تمت في الزمن الماضي كالقوائم المالية وتستخدم في تقييم كفاءة المنظمة في تحقيق أهدافها وبيان حقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال للمنظمة وكذلك تستخدم لأغراض أخرى (ضريبية أو غيرها)؛
- معلومات حالية: وهي معلومات يتم إعدادها لأغراض الرقابة الداخلية وتعلق بالأنشطة التشغيلية والتي:
 - تتعلق بالنشاط الجاري فقط؛
 - يتم تقديمها بصورة دورية منتظمة؛
 - يتم تقديمها بصورة فورية وفي الوقت المناسب؛
 - ذات طابع تحليلي بحيث يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الخطة المرسومة.
- معلومات مستقبلية: وهي معلومات تقديرية يتم إعدادها لأغراض التخطيط والتنبؤ بالمستقبل، ومساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات السليمة، واختيار أفضل البدائل المتاحة بحيث تصبح هذه المعلومات معيار وأساس للحكم على الأداء في المستقبل، وتتمثل في الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وغيرها.

1-4- تصنيف حسب المصدر

- **معلومات داخلية:** هي معلومات يتم الحصول عليها من داخل المنظمة نفسها، تعبر عن أحداث ووقائع تمت داخل المنظمة ويتم الحصول عليها من الأفراد والأقسام الداخلية، والتي تتمثل في القوائم المالية الدورية أو السنوية والتقارير اليومية والموازنات التقديرية وتقارير الأداء وكل ما يتعلق بالعمليات الاعتيادية للمنظمة؛
- **معلومات خارجية:** هي معلومات يتم الحصول عليها من أطراف خارجية عن المنظمة كالعملاء والممولين والجهات الحكومية والمنظمات المهنية وغيرها، وتتضمن معلومات عن البيئة المحيطة وظروف السوق وتحتوي على مؤشرات تنبؤية تمكن مستخدميها من اتخاذ الاحتياطات اللازمة والتخطيط لمواجهة الأحداث قبل وقوعها، وغالبا ما تكون هذه المعلومات على شكل نشرات إحصائية كالقوائم المالية لمنظمات أخرى يتم التعامل معها كالموردين والزبائن، تفسر الجوانب الاجتماعية والاقتصادية للبيئة المحيطة.

1-5- تصنيف حسب قابليتها للقياس

- **معلومات كمية:** هي المعلومات المعبر عنها سواء بالوحدات النقدية أو بوحدات قياس أخرى والتي تكون معبرة عن أحداث الماضي، الحاضر والمستقبل، مثل كمية المبيعات المحققة، عدد الوحدات المنتجة؛
- **معلومات وصفية:** هي المعلومات التي تعبر عن عناصر معنوية أو إنطباعات وغيرها، التي لا يمكن التعبير عنها بصورة كمية أو عددية.

1-6- تصنيف حسب درجة تكرار المعلومات

- **معلومات دورية:** يتم إعدادها وتقديمها لمحتاجيها على فترات دورية منتظمة (سنويا، شهريا، أسبوعيا...)
- **معلومات غير دورية:** تستخدم لأغراض خاصة وتكون الحاجة إليها محددة ودراسات الجدوى الاقتصادية في حالة ترشيد قرارات الاستثمار.

1-7- تصنيف حسب توقيت المعلومات

- **معلومات مباشرة:** يتم الحصول عليها بشكل سريع ومباشر عند الحاجة إليها وتكون معدة ومجهزة مسبقا وهي بالتالي مفيدة بدرجة كبيرة في اتخاذ القرار التشغيلي؛
- **معلومات غير مباشرة:** غير متوفرة عند الحاجة إليها مما يتطلب وقتا أطول في إعدادها وتجهيزها، وترتبط عادة بالقرارات الإستراتيجية للمنظمة.

1-8- تصنيف حسب متطلباتها العملية

- **معلومات إجرائية:** تتطلب من متلقيها اتخاذ إجراءات معينة على الفور أو في وقت لاحق؛
- **معلومات غير إجرائية:** توضح أحداث وعمليات تمت سابقا ولا يتطلب من متلقيها اتخاذ أي إجراء.

9-1- تصنيف حسب ارتباطها بالزمن

- معلومات مستقرة: إذا عبرت عن قيمة حدث معين في لحظة زمنية محددة؛
- معلومات ديناميكية: إذا عبرت عن حالة التغير التي حدثت في قيمة الحدث خلال فترة زمنية.

10-1- تصنيف حسب المحتوى

يمكن تقسيم المعلومات المحاسبية من حيث المحتوى إلى:¹

- **المعلومات الإستراتيجية:** وهي المعلومات التي تغطي فترة زمنية طويلة نسبية، وتتعلق بصياغة أهداف المنظمة، وخطط طويلة الأجل، للوصول إلى هذه الأهداف؛
- **المعلومات التكتيكية:** تتعلق بتنفيذ الإدارة الوسطى للإستراتيجيات الموضوعية من قبل الإدارة العليا، مثل جدولة الإنتاج، وخطط الصيانة وتدريب الأفراد؛
- **المعلومات التشغيلية:** هي التي تتعلق بعمليات المنظمة اليومية، مثل المعلومات المتعلقة بحضور الموظفين وأنواع وكميات السلع المنتجة والمباعة.

2- مصادر المعلومات المحاسبية

تمثل مصادر المعلومات المحاسبية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات المحاسبية إلى الأطراف ذات العلاقة وتساعد متخذي القرارات في اتخاذ مختلف القرارات، في:

2-1- القوائم المالية

- تعتبر القوائم المالية أهم أنواع التقارير المالية وهي الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنظمة، تشكل نتاج النشاط المعلوماتي في المنظمة خلال الفترة المالية وملخص كمي للعمليات والأحداث المالية خلالها، حيث تعد المعلومات المحاسبية الواردة فيها تقيس المركز المالي للمنظمة وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية، وتعتبر حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات فهي بمثابة المكون الرئيسي للوظيفة الإعلامية للمحاسبة ويمكن تعريفها:²
- **القوائم المالية:** هي المنتج النهائي للنظام المحاسبي تلخص جميع العمليات المالية التي حدثت في المنظمة خلال الفترة المالية وتعطي صورة لمستخدميها عن المركز المالي الحالي للمنظمة، وقوتها الايرادية، وقدرتها على تحقيق تدفقات نقدية خلال الفترة أو الفترات المالية السابقة.

¹ محمد عبد حسين آل فرج الطائي، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية: إدارة تكنولوجيا المعلومات، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2009)، ص 286.

² حيدر عباس العطار، علي ناظم عبد الامير الشيخ، باسم محمد مرهج، أثر جودة المعلومات المحاسبية والافصاح المالي للقوائم في تفعيل المحتوى الإعلامي للتقارير المالية للشركات- دراسة تطبيقية لعينة من الشركات في سوق العراق للأوراق المالية، (المثنى: العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المثنى، المجلد:08، العدد:03، 2018)، ص ص147-148.

- **القوائم المالية:** تعكس كل العمليات والأحداث عن طريق التبويب والتلخيص النهائي للبيانات المحاسبية خلال مدة معينة وتعتبر وسيلة عرض وإيصال المعلومات إلى مختلف الأطراف لمساعدتهم في اتخاذ القرارات.

وتعد القوائم المالية عبارة عن جداول مالية تعكس المرحلة الأخيرة في الدورة المحاسبية والتي يتم فيها بيان الأعمال بالاستعانة بنتائج تجميع وتبويب وتلخيص البيانات المحاسبية، وكل منظمة تقوم سنويا بإعداد بقوائم مالية تشمل:¹

- **الميزانية (المركز المالي):** هي كشف ملخص لأصول المنظمة وخصومه وحقوق المساهمين عند تاريخ إغلاق السنة المحاسبية فتقدم موجودات (الأصول) الكيان والتزاماته (الخصوم)، وتشمل معطيات السنة المالية الجارية وأرصدة حسابات السنة المالية الماضية، ويجب أن يبرز عرض الميزانية التمييز بين الأصول الجارية وغير الجارية والخصوم الجارية وغير الجارية؛
- **جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل):** هو كشف ملخص للأعباء والنواتج المنحزة من المنظمة خلال السنة المالية دون الأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو السحب، ويبرز من خلال الفرق النتيجة للسنة المالية ربح أو خسارة (النواتج - الأعباء = النتيجة)؛
- **جدول تغيرات الأموال الخاصة (قائمة التغيرات في حقوق الملكية):** يشكل عرض تحليلي للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر المكونة لرؤوس الموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية؛
- **جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية):** هي أداة دقيقة مستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المنظمة، ويعتبر كجدول قيادة في يد القمة الإستراتيجية (الإدارة العليا) تتخذ على ضوءها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو وغيرها، ويقدم جدول التدفقات الخزينة مدخلات ومخرجات السيولة التي تحصل خلال الدورة حسب مصدرها، (دفقات ناتجة عن أنشطة الاستثمار، ودفقات ناتجة عن أنشطة التشغيل، ودفقات ناتجة عن أنشطة التمويل)، وهناك طريقتين في عرض جدول تدفقات الخزينة، والاختلاف بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة في إعداد وعرض جدول سيولة الخزينة ناجم عن كيفية تقديم التدفقات المتأتية من أنشطة الإستغلال:

- **الطريقة المباشرة:** تركز أساسا على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول وخروج التدفقات النقدية الإجمالية (في شكل عناصر رئيسية قصد إبراز التدفق الصافي المالي) (الزبائن، الموردون، الضرائب ...) قصد الحصول على تدفق الخزينة الصافي ومقارنته مع النتيجة قبل الضريبة للفترة المعنية؛

¹ - أحمد طرزار، منصر عبد العالي، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد - الجزء النظري، (الجزائر، دار الجسور، الطبعة الأولى، 2015)، ص ص 202-207.

- الطريقة غير المباشرة: تقوم على تصحيح وتسوية النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بعين الإعتبار، آثار المعاملات التي لا تؤثر في الخزينة (إهلاكات، تغيرات الزبائن، تغيرات الموردين، ...)، وتدفعات مالية مرتبطة بأنشطة الإستثمار أو التمويل والتي تقدم كل على حدا.

• ملحق القوائم المالية (الإيضاحات التفسيرية): يحتوي على كل المعلومات الضرورية والمفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية، والكفيلة بالتأثير على القرارات التي يتخذها مستعملي الكشف عن ممتلكات المنظمة ونجاعته ووضعيته المالية ونتيجة نشاطه، فهي تشمل ملاحظات تفسيرية تتعلق ببنود القوائم المالية، والإفصاحات المطلوبة.

2-2- تقرير مراجع الحسابات

بالإضافة إلى القوائم المالية تحتوي التقارير المالية للمنظمات على تقرير مراجع الحسابات الخارجي (محافظ الحسابات)، والذي يرفق مع القوائم المالية المعدة، حيث يجسد تقرير المراجع نهاية مهمة التدقيق أو المراجعة في المنظمة، ويعد وسيلة لنقل وإيصال المعلومات ورأي المدقق المالي حول سلامة القوائم المالية ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، واحترام إطار إعداد وعرض القوائم المالية للمنظمة بشكل واضح وموثوق فيه إلى المستفيدين منه بداية من الأطراف ذوي المصلحة (مجلس الادارة، المساهمون، الدولة، المستخدمون، البنوك، الزبائن، الموردون ...)، كما يوضح المراجع رأيه بمدى توافق إعداد هذه القوائم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى بيان رأيه بخصوص كفاية المعلومات الواردة في القوائم المالية.¹

2-3- تقرير مجلس الإدارة

هو التقرير الذي يقوم فيه مجلس الإدارة بإعطاء المساهمين فكرة عامة عن أنشطة المنظمة خلال فترة مالية معينة حيث يتضمن التقرير معلومات عن المركز المالي للمنظمة والتسويق، بالإضافة إلى حجم المبيعات ونموها وتطورها بالإضافة للمشاريع التي أنجزتها المنظمة خلال العام وما تنوي انجازه في العام القادم هذا بالإضافة إلى بعض المعلومات التكميلية التي قد يحتاجها مستخدمو القوائم المالية، ويركز تقرير مجلس الإدارة عادة على خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين وتحليلات وتوقعات الإدارة المستقبل.

ويتضمن هذا التقرير نظرة شاملة إلى تطور عمل المنظمة خلال السنة المالية ومركزها المالي في نهاية تلك السنة ويحتوي عموماً على المعلومات الآتية:²

¹ عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر- دراسة استكشافية، (ورقة: الجزائر، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، المجلد:04، العدد:02، 2017)، ص130.

² بشير صالح محمد الخير، دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة والشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، (الخرطوم: السودان، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017)، ص ص 130-131.

- الحالة العامة للمنظمة ونتيجة الأعمال، ومستقبل الأعمال؛
- الأرباح المتوقع توزيعها على المساهمين؛
- الاقتراحات الخاصة بالتحويل للاحتياجات؛
- المزايا العينية التي يتمتع بها رئيس مجلس إدارة المنظمة وكل عضو من أعضاء أو الشركاء المدبرون بحسب الأحوال في السنة المالية كالسيارات والمسكن المجاني مرتبات أو مكافآت أو أتعاب وما إلى ذلك؛
- المبالغ المخصصة لكل عضو من أعضاء مجلس الإدارة الحاليين والسابقين أو الشريك أو الشركاء المدبرين بحسب الأحوال كمعاش احتياطي أو تعويض عن انتهاء الخدمة؛
- المبالغ التي أنفقت في سبيل الدعاية بأية صورة كانت مع التفصيلات الخاصة بكل مبلغ؛
- الأنشطة الرئيسية الخاصة بالمنظمة والفروع التابعة لها، وأي تغيير يحدث في ملكية الفروع التابعة في السنة؛
- القيمة الحالية للأراضي إذا كانت القيمة الدفترية مختلفة اختلافاً كبيراً عن القيمة السوقية الحالية؛
- أي تغييرات رئيسية في الأصول الثابتة أو أي فروع تابعة لها؛
- نسبة حجم الأعمال وصافي الأرباح أو الخسائر موزعة على مختلف النشاطات الرئيسية للمنظمة
- نسبة حجم الأعمال وصافي الأرباح أو الخسائر موزعة على مختلف النشاطات الرئيسية للشركة
- حجم التصدير؛
- حجم العمالة وإجمالي مرتبات وأجور العاملين؛
- بيان بالتبرعات بتفصيلات كل مبلغ وتبريرات التبرع؛
- بيان الأسهم والسندات التي تم إصدارها خلال السنة؛
- أي بيانات إضافية هامة يرى مجلس الإدارة عرضها على الجمعية العمومية.

3- الانتقادات الموجهة إلى المعلومات المحاسبية

- مثلما تتمتع المعلومات المحاسبية بالأهمية فان هناك انتقادات لهذه المعلومات يمكن تلخيصها بما يأتي:¹
- لا تعنى بالأحداث الاقتصادية: أي أن المعلومات المحاسبية لا تعنى بالأحداث والمعاملات غير المالية والاقتصادية فهي لا تبين الظروف الخارجية المحيطة بالمنظمة وكفاءة الإدارة؛

¹ - نجاة صاحب عبد علي شريف، أثر التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية- بحث تطبيقي لعينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، (الكوفة: العراق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين فرع النجف، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، 2015)، ص 51-53. بتصرف

- **محددة بالفروض والمبادئ الأساسية:** أي أنها محددة بحدود الفرضيات والمبادئ المحاسبية التي تبني عليها مما يجعل كثيرا من القيم الظاهرة في القوائم المالية غير متطابقة مع الواقع وصافي الربح المحاسبي الظاهر في كشف الدخل (حسابات النتائج) للمنظمة، قد لا يكون ممثلا للأداء لما يحتويه من فقرات عديدة فقد يرتفع نتيجة تحقيق المنظمة أرباحا رأسمالية عن بيع بعض الأصول مما يجعله مضللا للمستثمر الجديد أو القارئ؛
- **تحتاج الى لغة للتفاهم:** تحتاج المعلومات المحاسبية الى لغة خاصة للتفاهم لما تحتويه من مصطلحات، وما تقوم عليه من فروض ومبادئ، وهذا من شأنه أن يحد من قابلية فهمها من قبل غير المتخصصين في المحاسبة ومن ثم صعوبة التعامل معها؛
- **تتأثر بالأحكام والاجتهادات الشخصية:** حيث أن بعض الأرقام القياسية التي توفرها المعلومات تخضع الى التقدير والأحكام الشخصية؛
- **التكلفة تفوق المنفعة:** حيث أنه قد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وتتصف بالتمثيل الصادق، ولكن تكلفة الحصول عليها أو إنتاجها عالية، وتنفق العائد المتوقع الحصول عليه، مما ينفي معه أن تكون المعلومات ذات جدوى وفائدة؛
- **تتأثر بسلوك المعدين:** حيث أن الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية تعبر عن بعض السلوكيات التي ينبغي انتهاجها لتكون المعلومات معبرة لما يجدر بها أن تعبر عنه، ويخضع أمر تطبيقها إلى الأخلاق والأخلاقيات التي يتمتع بها معدو المعلومات المحاسبية مما يعني أن المعلومات المحاسبية تتأثر سلبا وإيجابا بسلوك معديها؛
- **ضعف المصدقية في التعبير:** إن الدقة والموضوعية في الإثبات قد تكون على حساب موضوعية ودقة القياس المحاسبي فمثلا اعتماد التكلفة التاريخية لبعض الأصول والخصوم بدلا من القيمة العادلة أو الكلفة الاستبدالية لصعوبة توفير الدليل الموضوعي عن تلك القيم من شأنه أن يجعل القيم الظاهرة في قائمة المركز المالي (الميزانية) غير معبرة تعبيرا دقيقا عن حقيقة الوضع المالي للمنظمة.

المبحث الثاني: نظم المعلومات المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أحد الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات ضمن المنظمة، وذلك لإستخدامه كأداة لتوفير المعلومات المحاسبية، بإعتبار أن المحاسبة أداة رئيسية من الأدوات التي تعتمد عليها إدارة المنظمة في إتخاذ القرارات لأغراض التخطيط والرقابة، بالتالي تظهر ضرورة نظم المعلومات المحاسبية نظرا لتعقد العمليات الإقتصادية وإتساع حجمها، والتغير المستمر في المنظمة وتعدد إحتياجات الإدارة فيها للمعلومات المحاسبية. وفقا لذلك سيتم في هذا المبحث تناول المطالب الآتية:

- المطلب الأول: ماهية نظم المعلومات؛
- المطلب الثاني: مفهوم نظم المعلومات المحاسبية، مكوناته وأهدافه؛
- المطلب الثالث: تطوير فروع نظم المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيه.

المطلب الأول: ماهية نظم المعلومات

يلعب نظام المعلومات دور مهم وحساس داخل المنظمة بصفته منتجا للمعلومات، والتي على أساسها يتم إتخاذ مختلف القرارات، وقبل إبراز مختلف أوجه نظام المعلومات يجب التطرق إلى مفهوم النظام وعناصره الأساسية.

1- مفهوم النظام وعناصره

1-1- مفهوم النظام

- **النظام:** هو مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر (الأفراد، التجهيزات والآلات، الأموال، الدفاتر والسجلات ...) التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين (حدود النظام) وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق أهداف معينة في ظل الظروف أو القيود البيئية المحيطة.¹
- **النظام:** هو مجموعة من المكونات المرتبطة ببعضها البعض، والتي تخدم غرضا مشتركا، ويمكن أن يحتوي النظام على مجموعة من الأدوات والآلات والإجراءات والمستخدمين.²
- **النظام:** هو عبارة عن مجموعة عمل مكونة من العنصر البشري والعنصر التقني (الآلات والتجهيزات) تعمل مع بعضها البعض ويجب أن تربطها علاقات محددة وقوانين شاملة، لكل جزء من مكونات النظام دور محدد وصيغة محددة لتحقيق هدف معين.³

¹- أحمد حسين على حسين، نظم المعلومات المحاسبية: الإطار الفكري والنظم التطبيقية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعة، 2003)، ص13.

²- سيد عطا الله السيد، المرجع السابق، ص09.

³- سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، (عمان: الأردن، مؤسسة الوراق، الطبعة الأولى، 2007)، ص18.

وتبعا للتعريفات السابقة يمكن القول أن النظام يتمثل في مجموعة من الأجزاء أو العناصر أو المقومات (تجهيزات، أفراد، أموال...)، التي تشكل نظم فرعية داخل نظام رئيسي وتعمل وتتفاعل مع بعضها البعض كوحدة واحدة بصورة متناسقة ومترابطة لتحقيق مجموعة أهداف معينة في ظل القيود البيئية المحيطة بالمنظمة.

1-2- عناصر النظام

يتكون أي نظام من العناصر الآتية:¹

- **الموارد:** لا بد من أن تتوفر لأي نظام البنية الأساسية المكونة له والمتمثلة في مجموعة الموارد المتاحة، تشمل (الأجهزة، الأفراد، الأموال، المهمات)؛
- **الأهداف:** يرتبط وجود أي نظام بوجود هدف معين أو مجموعة أهداف يراد تحقيقها من وجوده، فأهداف النظام هي المبرر الأساسي لاستمرار وجوده كما أنها العوامل الرئيسة المحددة لكيفية تنسيق وتشغيل الموارد المتاحة له؛
- **البيئة والحدود:** تتمثل البيئة في المجال المحيط به والمجتمع الذي يعمل فيه ليتفاعل مع وحداته وأنظمتها الأخرى، أما الحدود فتتمثل في الخطوط المحددة له والتي تفصله عن بيئته، وبصفة عامة يصعب تحديد الفاصل بين بيئة النظام وحدوده؛
- **المراحل والأعمال:** تقوم حركة العمل في كل نظام من خلال مجموعة محددة ومنظمة من المراحل تنتهي بتحقيق الهدف الذي وجد من أجله النظام، وتتمضن كل مرحلة مجموعة من الأعمال التي تستعمل لإتمام المهام المطلوبة من المرحلة المعنية، أما العناصر فهي الأدوات والمهمات والأجهزة التي تمكن من القيام بالأعمال والأنشطة المختلفة في كل مرحلة من المراحل؛
- **القيود:** حيث أن النظام يعمل في بيئة معينة يمكن أن يتفاعل معها ويؤثر ويتأثر بها، هذا ما يجعل تحقيق الأهداف تغيب عنه الصورة المطلقة، كما يرجع ذلك إلى القيود المفروضة على النظام إما داخلية كندرة الموارد المالية والفنية أو البشرية، أو خارجية كالقوانين العمل السائدة في المجتمع واللوائح الحكومية وما شابه ذلك؛
- **الأنظمة الفرعية:** يتكون أي نظام من مجموعة من الأنظمة الفرعية لها نفس خصائص النظام الأساسي ولكنها تعمل مستقلة ومتخصصة في عمل أو وظيفة معينة لتحقيق أهداف النظام الأساسي ككل؛
- **الرقابة:** ضرورة وجود مجموعة من القواعد والإجراءات المعنية تحكم في سير العمل فيه بما يضمن أن يعمل نحو تحقيق الأهداف العامة، كما تهدف إلى اكتشاف الأخطاء والانحرافات وتقييم الأداء لاتخاذ القرارات

¹ - أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، (الاسكندرية: مصر، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2003)، ص 16.

التصحيحية، ولا شك أن غياب هذا العنصر الفعال سيؤدي بالضرورة إلى فشل النظام وعدم قدرته على تحقيق أهدافه؛

- **مستخدمو النظام:** هم الأفراد أو الهيئات أو الوحدات التي تستقبل وتستخدم مخرجات النظام إما للاستخدام النهائي أو كمدخلات لنظام آخر، وتوجد مجموعة عريضة من المستخدمين الخارجيين لمخرجات المنظمة في البيئة المحيطة بها، هذا بالإضافة لمخرجات الأنظمة الفرعية.

2- مفهوم نظم المعلومات

يعتبر نظام المعلومات (Information System) أحد الموارد الأساسية للمنظمات، وقد وردت العديد من التعريفات التي تتناول مفهوم نظم المعلومات بتعدد الكتاب، منها:

- **نظام المعلومات:** هو المدخل الذي يتعامل مع المشروع كوحدة، ويتكون النظام من مجموعة من الأنظمة الفرعية المترابطة والتي تعمل معا لتوفير معلومات دقيقة وفي توقيت مناسب لاتخاذ القرارات الإدارية، والتي تقود إلى تنظيم أهداف المشروع الكلية.¹

- **نظام المعلومات:** هو مجموعة من العناصر المرتبطة (الأفراد والتجهيزات والاتصالات وقواعد البيانات) تعمل (يدويا أو آليا) على جمع ومعالجة ونشر المعلومات للتنسيق والرقابة والتحليل والملاحظة ودعم صنع القرار.²

- **نظام المعلومات:** هو مجموعة من الإجراءات الرسمية التي يتم من خلالها جمع البيانات ومعالجتها في معلومات وتوزيعها على المستخدمين.³

- **نظام المعلومات:** يشمل مجموعة التجهيزات والإجراءات والوثائق والاتصالات والعمليات الأخرى التي تجمع وتلخص وتعالج وتخزن البيانات لاستخدامها في عمليات التخطيط والموازنة والحسابات والسيطرة لتحديد المسؤولية وتقييم الأداء.⁴

- **نظام المعلومات:** يتكون من مجموعة من العناصر والمعدلات والأدوات تتفاعل مع بعضها داخل إطار معين، طبقا لمجموعة من الإجراءات والقواعد من أجل معالجة البيانات المالية معبرا عنها بأحداث إقتصادية بهدف إعدادها في شكل تقارير مالية تعني باحتياجات مجموعة مختلفة من المستخدمة.⁵

¹- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، (الاسكندرية: مصر، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001)، ص50.

²- عبد الرزاق محمد قاسم، المرجع السابق، ص19.

³- James A.hall, **Accounting Information Systems**, (Boston :United States, South Western Cengage Learning, Sixth Edition, 2008) , p06.

⁴- علاء عبد الرزاق السالمي، رياض حامد الدباغ، تقنيات المعلومات الإدارية، (عمان: الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، 2001)، ص19.

⁵- ياسر صادق مطيع، طارق سعيد أبو عقاب، عبدالله أحمد الشوابكة، نظم المعلومات المحاسبية، (عمان: الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2007)، ص15.

وعلى الرغم من عدم وجود تعريف موحد لنظم المعلومات، لكن معظمها تتفق على أن نظم المعلومات يشمل مجموعة مترابطة من العناصر البشرية والمادية (آلات، برمجيات) التي تعمل وتتفاعل معا طبقا لقواعد وإجراءات على تجميع البيانات ومعالجتها وتحليلها وتبويبها والرقابة عليها لتتحول إلى معلومات مناسبة وإيصالها إلى المستخدمين بالشكل والوقت المناسبين من أجل مساعدتهم على أداء الوظائف وحل المشاكل اتخاذ القرارات.

3- مكونات (أنشطة) نظم المعلومات

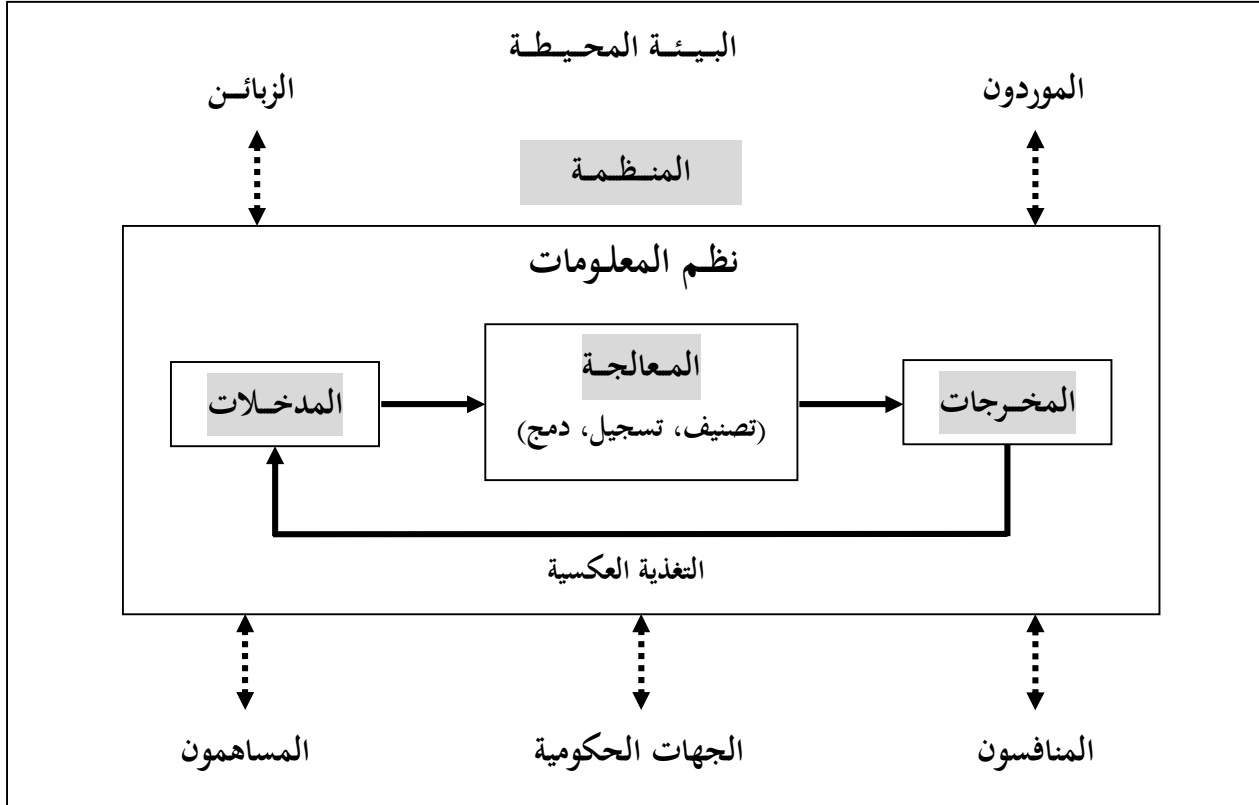
يشمل النظام على مجموعة من الاجزاء المترابطة مع بعضها والتي تتفاعل معا عن طريق قبول المدخلات ومعالجتها لتكون مخرجات مع ضمان الرقابة والتغذية العكسية لتصحيح الأخطاء ضمن حدود النظام متفاعلا مع الانظمة الاخرى في البيئة المحيطة، حيث يتكون نظام المعلومات من الأنشطة الرئيسية الآتية:¹

- المدخلات (Input): عبارة عن جميع البيانات التي يتم ادخالها للنظام لتحويلها لمعلومات يمكن الاستفادة منها فهي تقوم بتزويد النظام باحتياجاته من عناصر مواد خام وجهود بشرية ومادية او بيانات وغيرها؛
- المعالجة (العمليات التشغيلية) (Processing): عبارة عن الجزء المخصص للتشغيل في النظام، وتشمل المعالجة الآلية المدخلات (البيانات)، ويتم معالجتها إلكترونيا أو يدويا وإضافتها إلى قاعدة البيانات الموجودة والمخزنة بهدف الاحتفاظ بها، وتكون المعلومات المخزنة مصنفة ومرتبطة في ملفات بدقة عالية؛
- المخرجات (Output): وتمثل النتائج التي يعمل النظام على الوصول إليها، وتتضمن العناصر التي أنتجها النظام من خلال عملياته التحويلية، وبالتالي فهي ترتبط بالهدف من وجود النظام، فمخرجات نظم المعلومات هي المعلومة الناتجة عن تشغيل البيانات، ومخرجات أي نظام قد تكون مدخلات نظام آخر يجري عليها عملية تحويلية لإنتاج مخرجات جديدة؛
- الرقابة (Controlling): وهي مجموعة من الإجراءات والقواعد التي تهدف إلى التحقق والتأكد من أن النظام حقق اهدافه من خلال مقارنة من النتائج النهائية (الفعالية) مع ما هو الخدذ الموضوع مسبقا؛
- التغذية العكسية (المرتدة) (Feed Back): هي بيانات أو معلومات حول أداء النظام، فعند بداية العملية التشغيلية للنظام فإن بعض المخرجات قد ترد في صورة عكسية كمدخلات لنفس النظام مثل البيانات حول أداء المبيعات تعتبر تغذية راجعة عن مدير المبيعات، فان المعلومات التي تخرج من المبيعات تكون تغذية راجعة تدخل مرة أخرى لتكون مدخلات للنظام، وتهدف إلى توفير أداة إرشادية لأنشطة النظام وتعمل على تقييم نتائج عمل النظام وتصحيح الأهداف إذا كان هناك عيوب في أهدافه؛

¹ - عدنان عواد الشوابكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، (عمان: الأردن، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011)،

- البيئة (Environment): هو الوسط الذي يتم فيه تحويل المخرجات من نظام معين إلى مدخلات نظام آخر، والتي تستخدم عند تحليل النظام ولا يعني تغيير مخرجات النظام انتقال مخرجاته لتصبح مدخلات لنظام آخر بل يشترك معه في علاقة بيئية، لذلك يتوجب استدامة علاقات مناسبة مع النظم الأخرى الاقتصادية والسياسية والاجتماعية حيث يمكن لنظام المعلومات ان يساعد المنظمة على بناء علاقات مع هذه المجموع. والشكل الموالي يوضح المكونات الأساسية لأنشطة نظم المعلومات:

الشكل رقم (13): مكونات نظم المعلومات



Source: Kenneth C. Laudon, Jane P. Laudon, **Management Information Systems: Managing the Digital Firm**, (London: United Kingdom, Pearson Education Limited, 2014), p47.

4- خصائص نظم المعلومات

انطلاقاً من الأهداف الرئيسية التي يسعى نظام المعلومات لتحقيقها وذلك باعتماده على موارد مختلفة، فإنه يتميز بخصائص أساسية تعتبر بمثابة معايير مساعدة على تقييم كفاءة هذا النظام وفعاليتته في المنظمة، فتوفر هذه الخصائص، يسمح للمنظمة بالتسيير الجيد والناجح لأقسامها ومصالحها، مع إمكانية حصول المديرين لهذه الأقسام على المعلومات اللازمة والكافية بطريقة فعالة لاتخاذ القرارات المناسبة، ومن بين أهم هذه الخصائص:¹

- **الكفاءة والفعالية:** يقوم نظام المعلومات بأداء المهام بصورة أسرع وبتكلفة أقل مع ضمان دقة المعلومات، مما يسمح بمساعدة في اتخاذ قرارات ذات جودة وفعالية عالية، مما يسمح للمنظمة بتحقيق أهدافها؛

¹ - ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2002)، ص10.

- **المرونة والديناميكية:** بحيث يمكن لمستخدميه إحداث التعديلات والتصحيحات اللازمة على النظام كلما اقتضى الأمر ذلك، بهدف مواجهة الاحتياجات الجديدة للمنظمة من المعلومات؛
- **التكامل بين عناصر النظام:** هذا يعني أن نظام المعلومات يشكل وحدة واحدة متكاملة ومتماسكة، الأمر الذي يسهل التفاعل السريع للمنظمة مع كل التغيرات الخارجية؛
- **تحديد التغيرات البيئية:** ويكون ذلك من خلال عملية التردد واليقظة المستمرة، لمساعدة المنظمة على اتخاذ القرارات التي تمكنها من استغلال الفرص المتاحة وفي نفس الوقت تجنب العقابيل والتهديدات الخارجية؛
- **التواصل:** حيث يعتبر نظام المعلومات بالمنظمة شبكة اتصال داخلية تضمن ربط جميع الأقسام والمصالح ببعضها البعض، وخارجية تسمح بتسهيل عملية الاتصال مع كل المتعاملين مع المنظمة.

5- أهداف نظم المعلومات

- تهدف نظم إلى دعم وظائف المنظمة المختلفة من خلال التعامل مع البيانات من مصادرها المختلفة ومعالجتها وتخزينها وجعلها متاحة، ويمكن حصر مختلف الأهداف في النقاط الآتية:¹
- **تحقيق الكفاءة:** ويقصد بها القيام بأداء المهام بطريقة أسرع وبتكلفة أقل، وبذلك تقليل الحاجة إلى من يقوم بإمسك سجلات البيانات اللازمة لإعداد هذه التقارير؛
- **الوصول إلى الفعالية في اتخاذ القرارات:** يكون ذلك من أجل مساعدة المدراء في اتخاذ قرارات ذات جودة أفضل وبطريقة سهلة، وكذا بلورة المعلومات والرقابة على عملية تداول المعلومات، بحيث لا يصل إلى المديرين إلا المعلومة التي يمكن الاعتماد عليها، من أجل التنبؤ بالمشاكل التي تتعرض لها المنظمة؛
- **تحسين أداء المنظمة:** وذلك عن طريق توفير كل المعلومات لهؤلاء العملاء بالشفافية المطلوبة والحجم الكافي، وبالمراقبة المستمرة التي تسهل من اكتشاف الأخطاء التي قد تقع فيها المنظمة؛
- **تطوير المنتج:** تلعب المعلومات دورا هاما في خلق وتطوير المنتجات خاصة في بعض الصناعات كالبنوك ومؤسسات التأمين والوكالات السياحية وغيرها؛
- **التعرف على الفرص واستغلالها:** تعيش المنظمات اليوم في مناخ سريع التغير الأمر الذي يتطلب منها ضرورة التردد لكل الفرص التي قد تتاح لها واستغلالها بسرعة للتأقلم مع كل التغيرات؛
- **توفير المعلومات الضرورية:** لتحسين عملية اتخاذ القرار في جميع المستويات التنظيمية من خلال توفير المعلومات الدقيقة وذات التكلفة الأقل وفي الوقت المناسب، وكذا لاتخاذ القرارات الاستراتيجية الصعبة غير المحددة، وذلك لتخفيض من حالات عدم التأكد من خلال تحليل كميات كبيرة من المعلومات؛

¹ - معالي فهمي حيد، نظم المعلومات - مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2002)، ص 36.

- ربط العملاء بالمنظمة: يمكن للمنظمة وعملائها (زبائن أو موردين) الاستفادة من نظم المعلومات، يجعل زبائنهم أكثر قربا وارتباطا بها من خلال تحسين مستوى الخدمات التي تقدمها لهم، ومن ثم كسب رضاهم عن خدماتها وبالشكل الذي يجعل من الصعب تحولهم إلى المنظمات المنافسة، وكذلك في تضيق الفجوة المكانية بينها وبين الموردين من أجل تسريع عملياتها وتوفير الوقت والجهد والتكلفة؛
- ربط الأنظمة الفرعية: تعمل كأداة اتصال تسمح بالربط بين أنشطة مختلف الأنظمة الفرعية للمنظمة، مع بعضها في نظام متكامل يسمح بتدفق البيانات والمعلومات بين تلك الأنظمة وتحقيق التنسيق بين أنشطتها المختلفة، كما تسهل بالربط بين أنشطة مختلف الوحدات والمصالح ومجالات التسيير، واتصال المنظمة بالتوازي مع الأطراف المتعاملة مع (الزبائن، الموردين، البنوك، الدولة، المجتمع...)¹.

المطلب الثاني: مفهوم نظم المعلومات المحاسبية، مكوناته وأهدافه

نظام المعلومات المحاسبية (AIS) (Accounting Information Systems) هو نظام مصمم لإنتاج وتجميع وتنظيم (معالجة) وتخزين وإسترجاع المعلومات المحاسبية، من اجل مساعدة مختلف المنظمات على توفير المعلومات المحاسبية الضرورية لحل المشاكل واتخاذ القرارات المناسبة في التوقيت المناسب، ويمكن أن يساعد أيضا في تحقيق التكامل لتلك المنظمات والإعتبرات التشغيلية والبرامج الإستراتيجية على المدى الطويل.

1- مفهوم نظم المعلومات المحاسبية

1-1- تعريف نظم المعلومات المحاسبية

وردت عديد التعريفات لنظم المعلومات المحاسبية، منها:

- نظم المعلومات المحاسبية: هو أحد مكونات نظام المعلومات والذي يهتم بجمع وتصنيف ومعالجة العمليات المالية وتحويلها إلى معلومات وتوصيلها إلى الأطراف المختلفة ذات العلاقة من اجل ترشيد قراراتها ويتكون هذا النظام من الأشخاص، الإجراءات وتكنولوجيا المعلومات.²
- نظم المعلومات المحاسبية: هو الجزء الأساسي والهام من نظم المعلومات داخل المنظمة في مجال الاعمال حيث يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية والمحاسبية من مصادر داخل وخارج المنظمة ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية ومحاسبية مفيدة لمستخدميها.³

¹- كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد سمير كامل، نظم المعلومات المحاسبية، (الاسكندرية: مصر، دار الجامعية الجديدة للنشر، 2000)، ص24.

²- ياسين أحمد عيسى، أصول المحاسبة الحديثة، (عمان: الأردن، دار الشرق للنشر والتوزيع، الجزء الأول، 2003)، ص20.

³- أحمد حسين على حسين، المرجع السابق، ص47.

- نظم المعلومات المحاسبية: هو نظام يقوم بجمع البيانات وإدخالها ومعالجتها وتخزينها والإبلاغ عنها في شكل معلومات محاسبية (إنتاج المعلومات) ويستخدم في ذلك سواء أدوات تقليدية (الدفاتر والسجلات) أو أجهزة وبرامج التكنولوجيا.¹
- نظم المعلومات المحاسبية: هو عبارة عن مجموعة من المكونات كالوسائل الآلية والتقارير والأفراد والإجراءات التي تتكامل مع بعضها والأوراق والمستندات والسجلات البعض لتحقيق هدف المعالجة للبيانات المالية عن طريق التسجيل والتبويب والتلخيص لتحويلها لمعلومات محاسبية (الميزانية، حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية ...) والتي تعرض لدعم قرار مدراء المنظمة التي تحتوي هذا النظام المعلوماتي المحاسبي.²
- ومن التعريفات السابقة يمكن القول أن: نظم المعلومات المحاسبية هو عبارة عن مجموعة من البيانات تم جمعها وتصنيفها ومعالجتها باستخدام أدوات تقليدية (الدفاتر والسجلات) أو أجهزة وبرامج التكنولوجيا لتحويلها إلى معلومات محاسبية مفيدة لمستخدميها لأغراض اتخاذ مختلف القرارات.

1-2- خصائص نظم المعلومات المحاسبية

- نظام المعلومات المحاسبي يتميز بعدة خصائص إذا ما توفرت تجعله نظام معلوماتي حيوي في المنظمة، بحيث يكون مؤدياً لوظيفته التي طور لأجلها في هذه المنظمة، وتشمل هذه الخصائص التي تؤهل نظام المعلومات المحاسبي ليكون نظام فعال وكفاء هي:³
- يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها لمعلومات محاسبية؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختبار بديل من البدائل المتوفرة؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المنظمة الاقتصادية؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المهمة وهي التخطيط القصير والمتوسط والطويل الأجل لأعمال المنظمة المستقبلية؛
- أن يكون سريعاً ودقيقاً في استرجاع المعلومات الكمية والوظيفية المخزنة في قواعد بياناته عند الحاجة إليها؛
- أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلائم مع التغيرات الطارئة على المنظمة؛
- أن يكون فعالاً وكفؤاً في تزويد الإدارة بالمعلومات المحاسبية.

¹ - Marshall B. Romney, Paul John Steinbart, **Accounting Information Systems**, (London: United Kingdom, Pearson Education Limited, Fourteenth Edition, 2018), p10.

² - محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، (عمان: الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، 2000)، ص55

³ - محمد يوسف حفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، (عمان: الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، 2001)، ص59.

2- مكونات (أنشطة) نظم المعلومات المحاسبية

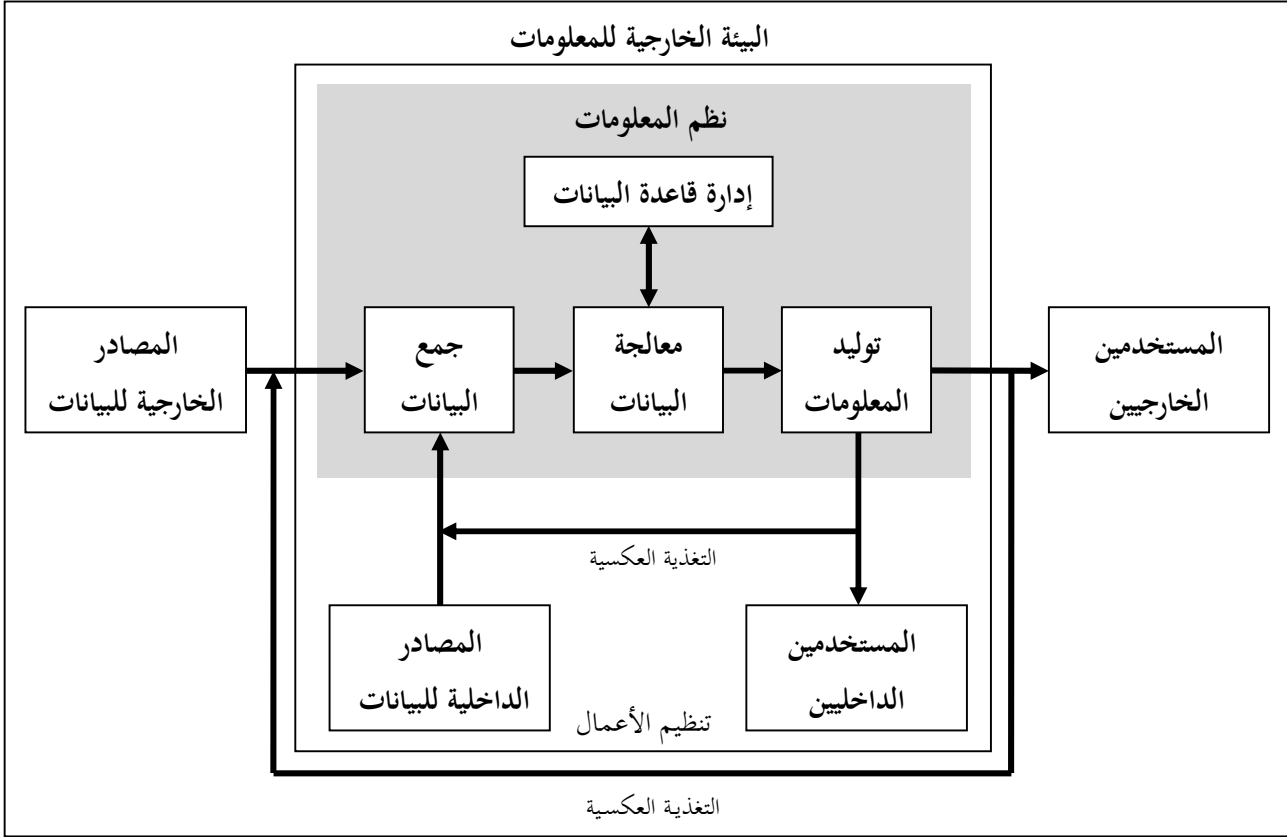
تتمثل الأنشطة الأساسية لنظم المعلومات المحاسبية في:¹

- **المدخلات:** تمثل المواد الأولية لنظام المعلومات المحاسبية وتنشأ نتيجة للعمليات والأحداث الاقتصادية التي تحدث داخل المنظمة وخارجها، ويتم توثيق هذه الأحداث الاقتصادية من خلال الوثائق والمستندات التي تعتبر بمثابة الدليل على حدوث العمليات الاقتصادية؛
- **المعالجة:** تمثل الجانب التقني من أنشطة نظم المعلومات المحاسبية وهي العمليات الحسابية، والمقارنة المنطقية، التلخيص، التصنيف، التسجيل، والتبويب، التي تجري على البيانات المدخلة بهدف تحويلها إلى معلومات محاسبية مفيدة لمستخدميها، وتتضمن أنشطة معالجة البيانات في نظام المعلومات المحاسبية عمليات متنوعة تتمثل في التخزين، التحديث، الاستدعاء، والتحكم والسيطرة؛
- **المخرجات:** هي نتائج نظام المعلومات المحاسبية التي يعمل النظام على الوصول إليها ولايصال النتائج للمستخدمين باستخدام وسائل مختلفة كالتقارير والجدول والاشكال البيانية؛
- **الرقابة:** للحصول على معلومات صحيحة ودقيقة لا بد من وجود رقابة على عمليات نظام المعلومات المحاسبية المختلفة من ادخال ومعالجة ومخرجات للتأكد من أن النظام ينتج ويقدم المعلومات وفق المعايير والاجراءات الموضوعية والمفترضة عند تصميمه، بالإضافة لذلك فأتجاه المنظمات لفصل الادارة عن الملكية شجع على الاهتمام بالرقابة على نظام المعلومات المحاسبية لتفادي ضياع اموال المساهمين نتيجة لتصرفات الادارة؛
- **التغذية العكسية:** تهدف التغذية العكسية إلى توفير أداة ارشادية تقوم من عمل نظام المعلومات المحاسبية وتصحيح من اخطائه، وهي عملية ضرورية للتأكد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمنظمة.

والشكل الموالي يوضح النموذج العام لنظام المعلومات المحاسبية:

¹ - سامي جبره غالي سيدهم، زهير احمد عمي أحمد، دور نظام المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الإستثمارية- دراسة ميدانية، (الخرطوم: السودان، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد:19، العدد:02، 2018)، ص51.

الشكل رقم (14): النموذج العام لنظام المعلومات المحاسبية



Source: James A. Hall, *Accounting Information Systems*, (Boston: United States, South Western Cengage Learning, Seven Edition, 2011), p11.

3- أهداف نظم المعلومات المحاسبية

يعد نظام المعلومات المحاسبي بمكوناته من سجلات، ومستندات، وأجهزة، وسيلة لإنتاج المعلومات وتقديمها إلى المستخدمين داخل المنظمة وخارجها، لمساعدتهم على أداء مهامهم واتخاذ القرارات، وعليه فإن نظام المعلومات المحاسبي يجب أن يصمم بشكل يمكن من إنتاج المعلومات التي تحقق الأهداف الرئيسية الآتية:¹

- تفسير وتسجيل الآثار المالية المترتبة على العمليات الاقتصادية للمنظمة؛
- تصنيف الآثار الناتجة عن المعاملات المتماثلة بشكل يسمح بتحديد مجاميعها وإدراجها بالتقارير المحاسبية؛
- تلخيص وتوصيل المعلومات التي يحويها النظام المحاسبي إلى متخذي القرارات؛
- تزويد المعلومات المالية عن الأصول التي تمتلكها المنظمة والالتزامات التي عليها، أي بيان المركز المالي (الميزانية) للمنظمة في تاريخ معين؛
- تزويد المعلومات التي تقيس نتيجة أعمال المنظمة من ربح أو خسارة من بيع السلع أو تقديم الخدمات عن فترة مالية معينة، من خلال بيان التغيرات التي طرأت على صافي حقوق المنظمة؛

¹ - نسيلي خديجة، دراسة أثر تطبيق التجارة الإلكترونية على أنظمة المعلومات المحاسبية- دراسة حالة الخطوط الجوية الجزائرية، (الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2014-2015)، ص ص71-72.

- تزويد المعلومات المحاسبية المتعلقة بالتدفقات النقدية للمنظمة ومدى القدرة على تسديد التزاماتها وحقوق الغير، والتي تساعد في التحليل المالي وتقدير إمكانية الحصول على الإيرادات في المستقبل؛
- الكشف بقدر الإمكان عن المعلومات المتعلقة ببند القوائم المالية والتي يحتاجها ذوو العلاقة (الأطراف التي لها مصلحة في أمور المنظمة)؛
- المساعدة في عملية الرقابة على عمليات المنظمة بتزويد القائمين على إدارته بالوسائل والإجراءات التي تمكنهم من تأدية جميع العمليات المالية بطريقة سليمة وإعداد التقارير والبيانات المالية المختلفة التي تستخدم كأساس لرفع الإنتاجية وتحديد المسؤولية؛
- ربط الأهداف الأساسية والفرعية في المنظمة بوسائل وأدوات تحقيقها، وتمثل هذه الوسائل والأدوات في التقارير المالية والموازنات التقديرية والمعايير بالإضافة إلى التقارير المرتبطة بالقرارات الخاصة؛
- عرض وتحليل نتائج أنشطة وأقسام المنظمة ليتمكن القائمون على إدارتها من تقييم أداء الأنشطة المختلفة.

المطلب الثالث: تطوير فروع نظم المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيه

1- النظم الفرعية لنظم المعلومات المحاسبية

- الهدف الأساسي من وجود نظام المعلومات المحاسبية في المنظمة هو إنتاج معلومات ضرورية ومفيدة تساعد المستخدمين الخارجيين والداخليين على اتخاذ القرارات، حيث أن النظام مسؤول عن توليد نوعين من المعلومات:¹
- **معلومات مالية:** فنظام المعلومات المحاسبية يعكس بالضرورة معلومات ذات طبيعة مالية عن قيم الخصوم والأصول ومبالغ الاعباء والإيرادات، وأيضاً معلومات تُخدم قرارات إدارية مختلفة؛
 - **معلومات كمية:** كنتيجة لمعالجة البيانات ويمكن تمثيلها بالأرقام مثل كميات المخزون من المواد الخام والمنتجات، وكميات المبيعات وما شابه ذلك، وكذا معلومات عن تكلفة المنتجات وعناصر ومراكز التكلفة.
- ونظراً للتباين والاختلاف الشديد بين نوعية وعمومية وخصوصية المعلومات التي يحتاجها المستخدمين، فإن نظام المعلومات المحاسبي بدوره يتكون من نظامين فرعيين (نظام المحاسبة المالية، نظام المحاسبة الإدارية)، وهذا التقسيم مأخوذ انطلاقاً من كون الجهات التي تستخدم المعلومات، قد تكون جهات خارجية عن المنظمة أو جهات داخلية بها، فالمحاسبة الإدارية أو الداخلية (لخدمة البيئة الداخلية)، والمحاسبة المالية أو الخارجية (لخدمة البيئة الخارجية).²
- وبالتالي فهناك نظامين فرعيين رئيسيين من فروع النظام المحاسبي، اللذان يعملان على توفير هذه المعلومات ويعتبران المكونين الرئيسيين لنظم المعلومات المحاسبية، وهما:

¹- نسيلي خديجة، المرجع السابق، ص73.

²- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد سمير كامل، المرجع السابق، ص61.

1-1- نظام المحاسبة المالية (Financial Accounting System)

تتمثل الوظيفة الأساسية لنظام المحاسبة المالية بجمع البيانات (العمليات المالية) المتعلقة بالأحداث الاقتصادية وتسجيلها وتصنيفها وتبويبها ومعالجتها في ضوء المبادئ والمعايير المحاسبية المعتمدة من قبل الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة، بالاعتماد على مجموعة من الدفاتر القانونية (دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد...)،¹ والتقرير عنها إلى مستخدميها من خلال تقديم معلومات مفيدة في شكل قوائم مالية (الميزانية، حسابات النتائج، التدفقات النقدية وغيرها...)، بهدف تلبية أغراض واستخدامات أغلب المستخدمين من الأطراف الداخلية (الإدارة، ملاك المنظمة، العمال...) والأطراف الخارجية (المقرضين، المساهمين، الجهات الحكومية...) بمعلومات مفيدة لاتخاذ مختلف القرارات الملائمة كقرارات الاستثمار وقرارات الإقراض وغيرها.²

فنظام المحاسبة المالية يعتبر بمثابة الأصل الذي تفرعت عنه الفروع الأخرى للمحاسبة، ولذا فإن الهدف الرئيسي لهذا الفرع من فروع المحاسبة بالإضافة إلى توفير الخدمات التي تحمي أصول المنظمة، على قياس الربح والمركز المالي لها.³ وما يميز هذا النظام أنه إجباري التطبيق في مختلف الدول، وأن مخرجاته تكون في شكل نماذج موحدة تسمى قوائم مالية توضع من طرف الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة وفق معايير محددة وتعتمد من جميع المنظمات بنفس الصيغة.⁴

1-2- نظام المحاسبة الإدارية (Managerial Accounting System)

هو نظام فرعي من نظام المعلومات المحاسبي الذي يختص بتجميع وتبويب وتحليل وتخزين بيانات أساسية، أو معلومات ناتجة عن نظم فرعية أخرى للمعلومات في المنظمة، لغرض إنتاج معلومات ذات طابع كمي، مالية كانت أو غير مالية تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.⁵ حيث يهتم هذا النظام في الأساس بتوفير وإمداد الإدارة بالمعلومات التي تخدم العملية الإدارية في إنجاز مهام التخطيط والإشراف والتوجيه والمتابعة ورفع كفاءة الأداء.

ويشتمل هذا النظام على عدد من الأنظمة الفرعية مثل: نظام الموازنات التخطيطية، ونظام محاسبة التكاليف، ونظام محاسبة المسؤولية... وغيرها، ويهتم بتزويد الأطراف الداخلية بالمعلومات المفيدة عن طريق التقارير الداخلية لمساعدتهم

¹ - حاج قويدر فورين، أهمية بناء وتطوير نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل إقتصاد المعرفة - إسقاط على حالة الجزائر، (الشلف: الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة حسيبة بن بوعلي، 2012-2013)، ص 93.

² - نسيلي خديجة، المرجع السابق، ص 74.

³ - محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، (عمان: الاردن، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2008)، ص 27.

⁴ - إبراهيم ميده، العوامل المؤثرة في نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية - دراسة ميدانية الشركات الصناعية الأردنية، (دمشق: سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد: 25، العدد: 01، 2009)، ص 536.

⁵ - حاج قويدر فورين، المرجع نفسه، ص 93.

على اتخاذ القرارات قصيرة الأجل التي تؤثر على العمليات الجارية للمنظمة، والطويلة الأجل التي تؤثر على استراتيجية المنظمة في الأجل الطويل، مع التركيز على تلبية الاحتياجات المعلوماتية للإدارة بمختلف مستوياتها ابتداء من القرارات الإستراتيجية والتخطيطية، ثم التنظيمية والتوجيهية وانتهاء بالقرارات التنفيذية والرقابية، بهدف التحقيق الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة للمنظمة، عن طريق تقييم البدائل المتوفرة والتي يمكن اختيارها لتعظيم المنافع المتحصل عليها.¹

حيث تحتاج المنظمة بالإضافة إلى القوائم المالية إلى معلومات محاسبية تفصيلية لمساعدتها في تخطيط ورقابة العمليات اليومية، بالإضافة إلى معلومات مالية لمساعدتها في بناء الخطط طويلة الأجل واتخاذ القرارات الرئيسية مثل القرارات المتعلقة بإضافة منتج جديد إلى تشكيلة المنتجات القائمة أو فتح سوق جديدة أو غير ذلك من القرارات.²

وعليه فتصميم نظام المحاسبة الإدارية يهدف ليحقق على الأقل الأغراض الآتية:³

- جمع البيانات المالية وغير المالية وتبويبها وتلخيصها؛
- إعداد التقارير المالية التقديرية لحماية موارد المنظمة؛
- تسيير ومتابعة العمليات اليومية؛
- الرقابة على أداء الدور الوظيفي؛
- التخطيط الكفاء وتحليل الانحرافات أثناء الأداء الفعلي؛
- توجيه ورقابة موارد المنظمة البشرية منها والمادية؛
- العمل على حل كافة المشكلات التي قد تظهر وذلك بتوفير احتياجات المستويات الإدارية من المعلومات اللازمة لاتخاذ مختلف القرارات.

ونظام المحاسبة الإدارية يختلف عن نظام المحاسبة المالية في كون مخرجاته موجهة للأطراف الداخلية من المستويات الإدارية، كما يعتبر غير إجباري التطبيق في العديد من الدول.

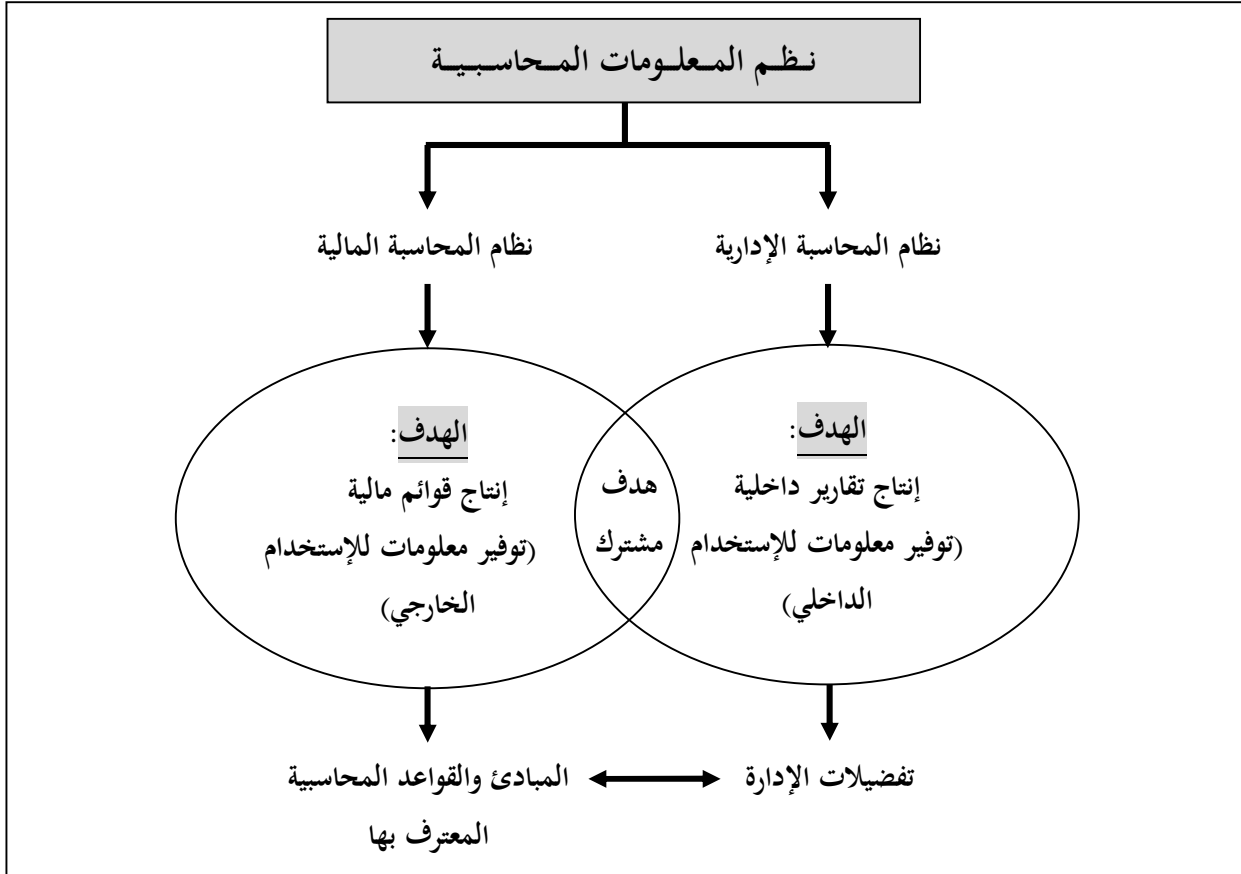
ويمكن إبراز علاقة نظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة الإدارية من خلال الشكل الموالي الذي يوضح نطاق التداخل بين نظام المحاسبة الإدارية ونظام المحاسبة المالية في النظام المحاسبي الكلي:

¹ - هادي رضا الصفار، المرجع السابق، ص 28.

² - أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية: المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية، (الاسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2003)، ص 22.

³ - سيد عطا الله السيد، المرجع السابق، ص 119.

الشكل رقم (15): النظم الفرعية لنظم المعلومات المحاسبية



المصدر: السيد عبد المقصود دبيان، ناصر نورد الدين عبد اللطيف، نظم المعلومات المحاسبية- مدخل تحليل وتصميم النظام، (الإسكندرية: مصر، دار التعليم الجامعي، 2011)، ص69.

من الشكل السابق يتضح أن نظام المحاسبة المالية ليس بديل لنظام المحاسبة الإدارية بل كل منها يعتبر مكملًا للنظام الآخر، فالمعلومات التي يخرجها نظام المحاسبة المالية تستخدم في بعض أغراض المحاسبة الإدارية، كما أن معلومات المحاسبة الإدارية تستخدم لبعض أغراض المحاسبة المالية.

حيث أن هناك نطاق تداخل بين نظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة الإدارية، نظام المحاسبة المالية الذي يهدف إلى إنتاج قوائم مالية موجهة في الأساس لخدمة الأطراف الخارجية، والتي تم إعدادها على أساس قواعد ومبادئ محاسبية محدد في مهنة المحاسبة أو معدة من طرف الجهات المخول لها تسيير العمل المحاسبي، بينما نظام المحاسبة الإدارية الذي هدفه إعداد التقارير الداخلية لغرض خدمة الإدارة، والتي يتم إعدادها على أساس سياسات وتوجهات واستراتيجيات الإدارة، في حين يشير التقاطع إلى الأهداف المشتركة بين النظامين.

2- تطوير نظم المعلومات المحاسبية

تمر عملية تطوير نظم المعلومات المحاسبية بثلاثة مراحل أساسية هي:

2-1- تحليل نظم المعلومات المحاسبية

تحليل النظم هو تجزئه النظام إلى مكونات أساسية حتى يمكن فحص وتحليل كل قطاع رئيسي من هذه المكونات وذلك بغرض تقديم تصور واقعي حقيقي للنظام، من أجل بلورة أفكار جديدة لتعديل وتحسين النظام الحالي أو وضع مشروع متكامل لنظام جديد.

ويهدف تحليل النظم لتعزيز وفهم الحلول المشاكل في النظام وإنتاج مواصفات النظام الجديد يفي باحتياجات المستخدم ومتطلباته ويعتبر إتمام هذه المواصفات الهدف المركزي للتحليل.

حيث تبدأ مرحلة تحليل دورة نظام المعلومات عقب اكتشاف مشاكل أو مواقع الضعف في النظام المتبع، وبحث المنظمة عن مساعدة (مثل مكتب استشارات إدارية) في حل المشاكل، من أجل معرفة الخلفية الكاملة عن جميع عمليات النظام الحالي حتى يمكن اقتراح سبل تطويره، وتتمثل المشاكل أو المسببات في:¹

- **تغيرات داخلية:** وهي تغيرات تحدث داخل المنظمة من أهمها هو النمو في حجم المنظمة بحيث تصبح قدرات النظام الحالي غير كافية للوفاء بالاحتياجات من المعلومات، أو أن يكون هنالك إنتاج وتسويق لمنتج جديد أو تطبيق طرق وقواعد محاسبية جديدة أو إعادة تنظيم المنظمة ككل؛
- **تكنولوجيا المعلومات:** بسبب التطور السريع في أجهزة وبرامج الحاسب الآلي بالإضافة والانتشار الكبير للبرامج التطبيقية التي تغطي كافة النظم التطبيقية العاملة في نظام المعلومات المحاسبي، تسعى المنظمة إلى الاستفادة من منافع هذه التقنيات الجديدة أو مواجهة المنافسة حتى تستطيع البقاء في السوق، حيث أن المنظمات تحتاج وبشكل أساسي لتكنولوجيا المعلومات لأنها تساهم في توفير الوقت والجهد الملائم وسرعة عمليات البيع والشراء وجميع عملياتها الأخرى؛
- **قصور النظام الحالي:** قبل تصميم أي نظام جديد لابد من دراسة النظام الذي سيطور أو سيتبدل، تكون هنا حاجة لتحليل النظام الحالي من حيث كيفية استخدام موارد النظام (البرمجيات والماديات والموارد البشرية) لتحويل البيانات إلى منتجات معلومات للمستخدم النهائي (فعاليات النظام من مدخلات ومعالجات ومخرجات).

¹ - محمد فضل المولى عبد الوهاب حماد، أثر تطوير نظم المعلومات المحاسبية في الحد من مخاطر التمويل المصرفي - دراسة تطبيقية على بنك أم درمان الوطني، (الشلف: الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، المجلد: 15، العدد: 20، 2019)، ص ص 103-104.

لكن مع علمية تحليل النظام الحالي يجب الأخذ في الاعتبار القيود والمحددات التي قد تكون متعارضة مع أهداف النظام، ومن قيود تحليل النظم:¹

- سياسة الإدارة: فلأهداف التي تحددها الإدارة للنظام تعتبر أول قيد، فيجب أن يحظى النظام بتأييد الإدارة؛
 - الأفراد: وتشمل مؤهلات العاملين الغير كافية للقيام بالمتطلبات المرغوب فيها من النظام الجديد، ولذلك يجب تدريب العاملين الحاليين أو تعيين آخرين جدد لتحمل مسؤولية النظام الجديد أو مسؤولية التعديلات؛
 - مقاومة التغيير: وهي طبيعة بشرية ترتبط بالقيدين الأوليين، فيمكن أن يوجد في المنظمة الأفراد المؤهلين لتشغيل النظام الجديد أو التعديلات المقترحة للنظام الحالي؛
 - الموارد المالية: حيث تعد الموارد المالية المتاحة المخصصة لتحليل وتصميم النظم من القيود التي يجب أخذها في الاعتبار عند التصميم لما هو مطلوب؛
 - التقنية المتاحة: وتعني الأخذ في الاعتبار قدرات الأجهزة المتاحة وقدرات الأجهزة التي يمكن إستخدامها؛
 - القيود البيئية: عادة ما تكون عملية التحليل مقيده بمتطلبات المستخدمين الداخليين والخارجيين.
- وتشمل المهام الأساسية للقيام بعملية تحليل النظم:²

- **تحديد المشكلة:** تعتبر من أول مهام ومن أصعب المهام فليس من السهل تعريف المشكلات وما يوصف بأنه المشكلة قد يكون مجرد أعراضها وعلاجه قد يؤدي إلى إصلاح مؤقت فقط، وتشمل الخطوات الآتية:
 - تقسيم المشكلة إلى مكونات أساسية أو فرعية؛
 - تعيين العلاقات بين المشكلات الفرعية، بتشكيل هيكل هرمي تسلسلي يعزل مكونات المشكلة ويعين العلاقات فيما بينها؛
 - تطوير الحلول لكل المشكلات الفرعية المتعرف عليها؛
 - تجميع مكونات الحل وربطها مع بعضها بداخل حل المشكلة ككل وتعيين عملية التجميع هذه بالتأثير التسلسلي الهرمي للمشكلة الأصلية حتى يتم يطابق بناء الحل.
- **فهم النظم:** يجب تقييم وفهم الهيكل التنظيمي قبل تصميم النظام لأن فهم الهيكل والتصميم شيئان متلازمان لا يمكن فصلهما عن بعض، حيث وبعد الانتهاء من تحديد أهداف النظام والتعرف على المشاكل التي واجهتها المنظمة في استخدام النظام، تبدأ خطوات الفحص المكثف لكافة جوانب النظام الحالي حتى يمكن اكتشاف مواضع لضعف التي أدت إلى تلك المشاكل (فحص النظام) من خلال التعرف على مواطن

¹- أحمد حسين علي حسين، محمد الفيومي، نظم المعلومات المحاسبية- الاطار الفكري والنظم التطبيقية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2003)، ص 214.

²- محمد فضل المولى عبد الوهاب حماد، المرجع السابق، ص 104-106.

قوة وضعف النظام، غير أنه لا يوجد قائمة محددة بطرق وإجراءات فحص النظم، فالأمر يعتمد على الإمكانيات الإبداعية في أحسن الأساليب مع مراعاة وجهتين من أوجه عمليات المنظمة وهما:

- **فحص الموارد البشرية:** ويتم فحصها من خلال مدى مساهمة موظفي المنظمة في دراسة النظام وتحليل وظائف العاملين بالمنظمة؛

- **فحص هيكل نظام الرقابة الداخلية:** غالباً ما يتم الإهتمام بدراسة هيكل الرقابة الداخلية خلال فحص نظام المعلومات، فأى ضعف في هيكلها قد يؤدي بالضرورة إلى حدوث عدد كبير من المشاكل.

● **تحليل المدخلات والمخرجات:** يمكن الحصول على أفضل فهم للنظام عن طريق دراسة مدخلاته ومخرجاته، فإذا كانت أهداف المنظمة ككل معروفة وكانت أهداف النظام معروفة فيمكن إستخدام المدخلات والمخرجات الفعلية للنظام لتقييم ما إذا كانت هذه الأهداف قد تم تحقيقها بالإضافة إلى تحديد ما إذا كان يمكن تحقيق هذه الأهداف المستقبلية في ظل الظروف المحيطة بالنظام الحالي، حيث يمتاز تحليل المدخلات والمخرجات بفاعلية في تقييم النظام الحالي، فهو يستخدم عادة عندما يكون اهتمام الإدارة بتحسين النظام الحالي أكبر من إهتمامها بإجراء تعديلات جوهرية في النظام أو وضع نظام جديد؛

● **تحليل المستندات:** يمكن تحليل النظم بفحص ثلاثة أنواع رئيسية للمستندات:

- **المستندات الأساسية:** تساعد في تحديد مدخلات النظام وتحديد ماذا كان يتم تجميع بيانات كافية لإنتاج المعلومات التي تنفي باحتياجات الإدارة؛

- **تقارير المخرجات:** تساعد في تحديد مدى كفاية المعلومات المتوفرة لعملية اتخاذ القرار فيرجع العديد من شكاوي الإدارة بخصوص عدم الاستفادة من المعلومات؛

- **الخرائط والكتيبات:** وهي المستندات التي تبني كيف يعمل النظام.

● **تحليل نتائج الدراسة:** الهدف من جمع الحقائق عن النظام الحالي هو فهم ما يتم عمله، وكيف يتم عمله، ومن الذي يقوم به، وأين ومتى، وبعد جمع هذه الحقائق تكتمل عملية تحليل نتائج الدراسة للنظام الحالي بمجموعة من المعايير التي تستخدم في تقديمه وتمثل في أهداف النظام الكفاء والفعال للمعلومات.

حيث أن الهدف الأساسي في نظام المعلومات المحاسبي هو توفير المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات، حيث تساعد تقارير تحليل النظم في التعريف بالمخرجات المطلوبة واللازمة لتلبية الاحتياجات المعلوماتية لمستخدمي النظام من خلال المقابلات الشخصية مع هؤلاء المستخدمين، تتم مناقشة محتويات التقرير معهم بهدف مراجعتها وتنقيحها وتحديد أي متطلبات إضافية لتلبية الاحتياجات الجديدة.

2-2- تصميم نظم المعلومات المحاسبية

تتم هذه المرحلة بعد عمليات القيام بمعرفة مشاكل وعيوب النظام السابق ومعرفة الاحتياجات المطلوبة في النظام الجديد، وبعد إمتلاك المخرجات المطلوبة.

تصميم نظام المعلومات المحاسبي هو عملية تشكيل أو ترتيب الأجزاء والمكونات والنظم الفرعية في شكل واحد ومتكامل وبطريقة تساهم بصورة صحيحة في إنجاز الأهداف المشتركة للنظام.¹

حيث يتم وضع خطة لترتيب أجزاء النظام في شكل متكامل يفي بالأهداف المطلوب تحقيقها من النظام وتشمل الخطة، التنسيق بين الأنشطة ووضع إجراءات التشغيل وتحديد وترتيب الأجهزة وكيفية استخدامها بما يحقق أهدافها.² فتصميم نظم المعلومات المحاسبية يتطلب ضرورة القيام بعملية المسح الشامل الميداني الشامل للمنظمة للتعرف على جملة أمور يمكن أن تساعد في تسهيل عملية التخطيط للنظام المقترح تصميمه، ومن هذه الأمور:³

- **طبيعة النشاط:** فالنظام المقترح تصميمه يعتمد بصورة كبيرة على نشاط المنظمة الممارس والمختلف من نشاط لآخر، فالنظام الذي يصمم لنشاط صناعي يختلف عنه لنشاط زراعي أو تمويلي أو خدمي، كما يجب تحديد النشاط الرئيسي الممارس وفصله عن الأنشطة العرضية الأخرى؛
- **الهيكل القانوني:** هناك عديد التقسيمات للمنظمات اعتمادا على هيكلها القانوني، فهي تشمل (شركات الأشخاص (التضامن، المسؤولية المحدودة ...) وشركات الأموال (المساهمة، التوصية ...) وقد تكون عامة أو خاصة أو مختلطة، وبالتالي فإن عملية التصميم المقترحة سوف يختلف من شكل لآخر نظرا لاختلاف طبيعة العمليات المالية والاقتصادية التي تحدث فيها؛
- **الهيكل التنظيمي:** تختلف طبيعة البيانات والمعلومات التي يمكن تقديمها من قبل نظام المعلومات المحاسبية اعتمادا على طبيعة العلاقات التنظيمية حسب المستويات والتقسيمات الإدارية المختلفة في المنظمة، وبالتالي فإن عملية تصميم نظام المعلومات سوف تتأثر بطبيعة التقسيمات الإدارية الموجودة؛
- **أهداف النظام:** لكل نظام هدف أو أهداف تحدد بشكل دقيق ما يجب أن يقوم به النظام، وبالتالي فإن عملية تصميم نظام المعلومات سوف توجه حسب هذه الأهداف؛
- **تحديد المستفيدين:** عند تصميم نظام المعلومات المحاسبية يجب تحديد نوعية المعلومات التي يقدمها النظام وطبيعة المستفيدين منها، في سبيل الوقوف على الحد الأدنى المقدم من المعلومات، وبالتالي تحديد حالات النقص في بعض المعلومات التي يجب توفيرها وأخذها بعين الاعتبار عند القيام بعملية التصميم؛

¹ - سعد غالب ياسين، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، (عمان: الأردن، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2000)، ص 116

² - أحمد حسين علي حسين، محمد الفيومي، المرجع السابق، ص 242.

³ - محمد فضل المولى عبد الوهاب حماد، المرجع السابق، ص 106-107.

- **التأكد من مشكلات النظام القائم:** بهدف الوقوف على أسبابها واقتراح طريقة معالجتها من خلال عملية التصميم الجديدة سواء كانت عملية تصميم للنظام بكامله أو لأحد نظم الفرعية.
- مع الأخذ بعين الاعتبار عند تصميم نظم المعلومات المحاسبية جملة معايير، تشمل:¹
- **الجدوى الاقتصادية للنظام:** وذلك بهدف اختيار الحلول التي تحقق أكبر فائدة ممكنة بأقل التكاليف (تحليل التكلفة والعائد) لذلك يتم وضع التقديرات اللازمة لتحديد التكاليف التقديرية والفوائد المتوقعة لكل حل من الحلول البديلة التي تم التأكد من جدواها الفنية والمعلوماتية؛
- **الملائمة:** نظام المعلومات المصمم ينبغي أن يفي بحاجات المستفيد النهائي وتوجيه النظام بصورة مكثفة نحو ملائمة متطلبات المستفيد، وفي نفس الوقت للقيود الإدارية والتنظيمية والبيئية التي يعمل فيها النظام؛
- **إمكانية التطبيق:** وتعني القدرة على التطوير وإمكانيات التحديث والتوسع في مجالات أعمال جديدة لتلبية احتياجات المستفيدين المتجددة والمتغيرة؛
- **التكامل والترابط:** إن تكامل وترابط العمليات التي تمارسها المنظمة يعتبر أمراً ضرورياً عند إتباع منهج النظم حيث يجب أن يكون هناك تعاون متبادل بين كافة العمليات مثل: الإنتاج، البيع، التخزين، الشراء، وبالتالي فإن أي معلومات يتطلب توفيرها لأية عملية يجب معرفة علاقاتها وارتباطاتها مع العمليات الأخرى، وهو ما يتطلب أخذه بنظر الاعتبار عند تصميم النظام؛
- **السهولة والوضوح:** عند تصميم نظام المعلومات المحاسبية ينبغي مراعاة السهولة في الاستخدام والوضوح في اللغة، لكي يمكن تقبل النظام من قبل المستفيدين منه؛
- **المرونة:** والتي تعني أن النظام المصمم تكون له القدرة على الوفاء بالاحتياجات التي تحصل نتيجة نمو المنظمة أو أحد أنشطتها خلال فترة زمنية يتم التكهّن بها مستقبلاً، إضافة لما يمكن أن يحصل من تغييرات مختلفة في عمليات التخطيط والرقابة وفق ما تتغيّر المنظمة؛
- وهناك العديد من المداخل التي يمكن إتباعها عند تصميم النظام، يعتمد اختيار المدخل على حجم ودرجه تعقيد النظام، ومن أهم المداخل:²
- **التصميم من أعلى إلى أسفل:** يتناسب هذا المدخل مع المركزية حيث تكون الإدارة العليا متداخلة إلى حد كبير في عملية اتخاذ القرارات ويكون التركيز على احتياجات الإدارة ثم تأتي احتياجات المستويات الأخرى؛
- **التصميم من أسفل إلى أعلى:** يركز هذا المدخل على الوفاء بالاحتياجات الأساسية للمعلومات عند المستويات التشغيلية وبصفة عامة عادة ما يكون الدمج بين المدخلين، بمعنى الابتداء بتحديد أهداف المنظمة

¹ - عبد الله محمد نور، تحليل وتصميم أنظمة المعلومات المحاسبية، (عمان: الأردن، دار الرواق للنشر، 1998)، ص 108.

² - أحمد حسين علي حسين، محمد الفيومي، المرجع السابق، ص 243.

- ككل واحتياجات الإدارة العليا من المعلومات ثم الاتجاه إلى أسفل مباشرة لتحديد احتياجات المستويات التشغيلية من المعلومات مع محاوله التوفيق بين تعارض احتياجاتهم؛
- **مدخل التطوير:** هو مدخل يتوجه نحو مشكلة معينة من دون أن الأخذ بعين الاعتبار المشاكل الأخرى أو الحاجة إلى تطبيقات تستهدف حلول مشتركة، ولذلك لا يكون تحليل النظم من أجل تحليل المتطلبات والاحتياجات الرئيسية لنظام المعلومات ككل وإنما يكون بالتركيز على نقاط الخلل ذات الصلة بموضوع المشكلة التي تستدعي الحل السريع، ويطبق عادة في الوحدات المحاسبية التي تتصف بالتغيير والتطور المستمر. ووفقا لذلك، تقوم عملية تصميم نظام المعلومات المحاسبي بالتركيز على:¹
 - **تصميم مستندات الإدخال والإخراج:** قبل البدء في عملية البرمجة وتحديد مواصفات الإدخال والإخراج بشكل واضح ففي العادة توضع عينات من نماذج الإدخال والإخراج كوثائق، ولكن قبل تجهيز هذه النماذج يجب مراجعة كل نموذج في الأقسام ويجب أن تتاح الفرصة لاختبار نماذج الإدخال في ظروف واقعية بالإضافة إلى عرض المخرجات المقترحة؛
 - **تصميم المجموعة الدفترية:** وهي تمثل الوعاء الذي يتم فيه تفرغ البيانات التي تحتويها المجموعة المستندية وما يمكن أن يتم عليها من عمليات وإجراءات محاسبية متعددة، ولكي يتم تحديد وتصميم المجموعة الدفترية فأن هناك مجموعة من الطرق التي يمكن أن يستخدم أحدها اعتمادا على حجم المنظمة وكمية البيانات المتولدة عن الأحداث الاقتصادية التي يمكن أن تحدث فيها؛
 - **تصميم التقارير:** يبدأ تصميم نظام المعلومات المحاسبي الفعال بتحديد نوع وطبيعة مخرجات النظام من المعلومات الملائمة التي يهدف إلى توفيرها ولذلك يجب أن يكون تصميم التقارير الخطوة الأولى في وضع نظام المعلومات المحاسبي الجديد؛
 - **تصميم مجموعة القوائم المالية:** وتشمل كافة القوائم التي تقدم في نهاية الفترة المالية إلى مجموعة المستخدمين للاستفادة منها في مختلف اتخاذ القرارات، وهناك ثلاث قوائم أساسية يتطلب إعدادها من قبل نظام المعلومات المحاسبية في أي منظمة (الميزانية، حسابات لنتائج، تدفقات الخزينة)

2-3- تنفيذ نظم المعلومات المحاسبية

بعد أخذ موافقة الإدارة العليا على تصميم النظام، تبدأ مرحلة التنفيذ الفعلي بوضع خطة تفصيلية لخطوات التنفيذ تشمل النواحي المحددة للبداية والنهائية لكل خطوه وإجراء تنفيذ كل خطوه من خطوات التنفيذ، ثم تخصيص المسؤوليات على الأفراد المشتركين في مرحلة التنفيذ والميزانية المخصصة للتنفيذ بالتشاور مع الإدارة والمستخدمين، ثم

¹ - محمد فضل المولى عبد الوهاب حماد، المرجع السابق، ص ص 108-109.

عملية تنفيذ الاقتراحات ونتائج الدراسات السابقة التي تمت في المراحل السابقة، ويجب القيام بعمليات تخطيطية ورقابية حتى يتم التنفيذ على أسس سليمة وبكفاءة عالية، وتنطوي عمليات تنفيذ النظم على خطوات منطقية يعتمد علي بعضها البعض يتم القيام بها الآتية لإظهار النظام الجديد، وهي:¹

- **اختيار وشراء الأجهزة:** يتم الحصول على الأجهزة التي تم اختيارها في مرحلة التصميم من خلال التركيز على مواصفات تصميم الأجهزة، والبرامج المطلوبة ويتم تقييمها باختيار أفضلها وفق المعايير الآتية:
 - مدي ملائمة الأجهزة للتطبيقات المطلوبة؛
 - سرعة تشغيل البرامج التطبيقية؛
 - إمكانية زيادة الأجهزة وملحقاتها؛
 - قدره الحاسبات على استخدام اللغة التي ترغب المنظمة في استخدامها؛
 - التسهيلات التي يقدمها الموردون وصيانة الأجهزة.
- **تجهيز الموقع وتركيب الأجهزة:** عند الحصول على الأجهزة يجب تحديد المكان الذي ستوضع فيه من تكييف وإضاءة ووصلات كهرباء وبعد وصولها وتركيبها تبدأ عمليات تدريب المسؤولين عن تشغيل النظام؛
- **تحضير البرامج:** في الواقع كل برنامج لابد وان يتداخل مع برامج أخرى وقد تكون المخرجات من أحدها هي المدخلات للآخر، وعند تكملة كل برنامج واجتيازه الاختبارات المنطقية المجهزة له بنجاح يختبر للتحقيق من انه يتوافق مع البرامج ذات العلاقة في النظام؛
- **إختيار البرامج:** بعد الانتهاء من تعديل البرامج الجاهزة أو الانتهاء من البرامج، تتم عملية التحقق من إمكانية الاعتماد عليه من خلال إجراء عمليات اختبار للبرامج وبذلك يمكن اكتشاف وتصحيح الأخطاء اللغوية والمنطقية وبنهاية هذا الاختبار تتوفر عدد من العناصر:
 - مجموعه كاملة من البرامج التطبيقية؛
 - دليل تشغيل المشغل النظم ودليل آخر المستخدم النظم؛
 - نتائج محدد للاختبارات العلمية لهذه البرامج.
- **إختيار وتدريب الأفراد:** يجب أن يتم اختيار وتدريب الأفراد على الإضافات أو التعديلات الجديدة في نظام المعلومات المحاسبي سواء كان القرار تعديل النظام الحالي أو تطوير نظام جديد ليحل محل النظام الحالي؛

¹ - المرجع السابق، ص ص 109-110.

- **إختبار النظام:** تنتهي عملية الاختيار باختبار النظام ككل، حيث يوضع النظام بأكمله تحت التشغيل حتى يعتبر مقبولاً ويجب أن يشترك بفاعلية في هذا العمل كل من مسؤولي التشغيل ومستخدمي النظام، للوصول بالاختبار بقدر المستطاع إلى صورة التشغيل الحقيقية.

3- العوامل المؤثرة على نظم المعلومات المحاسبية

ويقصد بها مجموعة العوامل والمتغيرات البيئية التي تحيط بالمنظمات، والتي تؤثر على كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيقها لأهدافها، حيث ويتوقف مستوى كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية على نوعين من العوامل، وهي:

3-1- العوامل الداخلية

وتتمثل في كافة الإمكانيات والموارد المادية والبرمجية والبشرية المتوفرة في النظام فضلاً عن البيانات المتاحة والإجراءات المستخدمة في تشغيل النظام، وهي عوامل تتصف بإمكانية التحكم بها والسيطرة عليها كونها تنتج عن القرارات الصادرة عن الإدارة لذا يطلق عليها متغيرات القرار، وتشمل:¹

- **العوامل السلوكية:** والتي تتمثل في الجوانب السلوكية لمعدي ومستخدمي نظم المعلومات المحاسبية والطريقة التي يتم بها تشغيل المعلومات المحاسبية، ومحاولة تفهمهم طبيعة احتياجات الأطراف المختلفة من المعلومات المحاسبية، حيث يجب على مصممي نظم المعلومات المحاسبية مراعاة الأنماط السلوكية للمستخدم النهائي بمفهومه الشامل الذي يشمل المستخدم الاولي والثانوي للنظام وإنعكاسات السلوك البشري وأثرها على أداء نظم المعلومات المحاسبية، ويمكن الإشارة إلى مجموعة من الانماط السلوكية المتعلقة بالمستخدم للنظام:
 - تعارض مصالح الأفراد في احتياجاتهم من المعلومات المحاسبية؛
 - مقاومة التجديد والخوف مما ستفرضه نظم المعلومات من تغيير في نمط العلاقات بين العاملين؛
 - القلق والصراع الداخلي نتيجة الشعور بفقدان الامن والاستقرار الوظيفي ومخاطر الاحلال الوظيفي؛
 - نقص الادراك والخوف من التكنولوجيا وعدم القدرة على فهمها والتعامل معها
- **العوامل التقنية وتكنولوجيا المعلومات:** تتمثل في مجموعة الأدوات التي تساعد في استقبال المعلومة المحاسبية ومعالجتها وتخزينها واسترجاعها وصياغتها ونقلها بشكل إلكتروني سواء كانت على شكل نص أو صوت أو صورة باستخدام الحاسوب، ومن هذه الادوات الحاسوب والطابعة والانترنت والأقراص وتطبيقات تعدد الوسائط وغيرها، ويمكن قياس تأثير وسائل التقنية وتكنولوجيا المعلومات من خلال:
 - قياس مدى توفر الوسائل التقنية الملائمة لتشغيل البيانات الالكترونية وانتاج المعلومات؛

¹ - محمد دباغية، ابراهيم خليل السعدي، أثر العوامل البيئية على كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين - دراسة تحليلية في شركات التأمين الأردنية، (بغداد: العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد: 90، 2012)، ص ص 65-66.

- قياس مدى الوسائل التقنية وتكنولوجيا المعلومات بما تتضمنه من ضوابط وأدوات رقابية ادارية في تحقيق الرقابة على المكونات المادية والبرمجية لنظم المعلومات المحاسبية المستخدمة؛
- قياس مدى اسهام تكنولوجيا المعلومات في تحقيق التكامل والترابط بين أنشطة الاقسام والإدارات المختلفة ومدى اسهامها في تعزيز التوجه نحو بناء النظم المتكاملة للمعلومات؛
- قياس مدى تأثير نظم المعلومات المحاسبية على وظائف الادارة المختلفة (التخطيط، الرقابة، اتخاذ القرارات ...) من خلال ما تقدمه من معلومات تتوافق وتتلائم مع معايير جودة المعلومات المحاسبية.
- **العوامل التنظيمية:** يمثل الهيكل التنظيمي للمنظمة الاطار الذي يتم بموجبه ترتيب وتنسيق جهود الافراد والعاملين لتنفيذ الأنشطة اللازمة لتحقيق الأهداف باستخدام الموارد المتاحة، ويتضمن خريطة الوظائف والتقسيمات التنظيمية للوحدات الإدارية التي تقوم بهذه الأعمال، ويمكن قياس مدى تأثير العوامل التنظيمية على نظم المعلومات المحاسبية من خلال الاختبارات والمقاييس الآتية:
- قياس درجة الرسمية والتي تشير الى مدى وجود وصف وظيفي مكتوب يحدد المهام والاجراءات والصلاحيات الممنوحة لتنفيذها؛
- قياس درجة المركزية واللامركزية والتي تشير إلى مدى تدخل الادارة العليا ودرجة تفويض السلطات والصلاحيات الى المستويات الادارية الأخرى؛
- قياس درجة تحقيق التكامل بين الاقسام والإدارات المختلفة في المنظمات وذلك لضمان اكتمال العمل وتجنب التعارض بين أنشطة الاقسام المختلفة؛
- قياس درجة البيروقراطية ومدى تركيز العمل لدى أفراد محدودين ودرجة تعقد الأعمال وتنفيذ الأنشطة.

3-2- العوامل الخارجية

- وهي عوامل يصعب التحكم بها والسيطرة عليها وتنتج عن البيئة الخارجية التي تحيط بالنظام والتي يتم في إطارها ممارسة الأنشطة الاقتصادية، وعلى الرغم من صعوبة وضع حد فاصل بين العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر على مستوى كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية حيث أنها عوامل متداخلة فيما بينها في كثير من المجالات وتشابك العلاقات بينها في نقاط ومراحل عديدة إلى أنه يمكن قياس تأثير البيئة الخارجية من خلال:¹
- **العوامل الاقتصادية:** تتمثل في طبيعة الوضع الاقتصادي السائد، وانعكاساته على أنشطة المنظمة وأنظمتها المعلوماتية وكيفية ممارسة المنظمات لأعمالها، والذي يمكن قياسه من خلال المؤشرات:

¹ - المرجع السابق، ص ص 64-65.

- مؤشرات الإستقرار والنمو الإقتصادي؛
- درجة تباين الأسواق المتعامل معها؛
- قوة وضعف وحجم المنافسة في السوق؛
- القدرة على التنبؤ بتصرفات المنافسين وردود أفعالهم؛
- الوعي لدى أفراد المجتمع لممارسات هذه المنظمات.

● **العوامل القانونية والتشريعات المهنية:** ترتبط نظم المعلومات المحاسبية بعلاقة وثيقة بين القوانين والتشريعات الصادرة عن الهيئات الرسمية والتشريعات والقوانين التجارية المعمول بها، مما يؤدي إلى أهمية كبيرة لتصميم نظم معلومات محاسبية تتوافق اجراءات هذه النظم مع القوانين والتشريعات المعمول في تلك الدولة والتي تساعد على تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها، حيث يقع على عاتق الإدارة إتخاذ كافة الإجراءات التي تساعد على الإيفاء بمسؤولياتها بمنع واكتشاف حالات عدم الإلتزام، ويستلزم ذلك تصميم نظم المعلومات بما يحقق تلك المتطلبات ويلبي الإحتياجات المختلفة من المعلومات المحاسبية، وتمثل البيئة القانونية متغيرا هاما من المتغيرات التي تؤثر على نظم المعلومات المحاسبية التي تهدف إلى التأكد من خلو عمليات النظام من الخطأ والتلاعب والتزوير وضمان سيرها بشكل مطابق لأحكام القانون والتشريعات المهنية والكشف عن مدى مطابقة تصرفات الإدارة وأفعالها بدقة مع المتطلبات القانونية والمعايير المهنية، ويمكن قياس أثرها من خلال:

- تحديد أثر تطبيق الأنظمة والتشريعات القانونية على نظم المعلومات المحاسبية سواء كان ذلك بصورة مباشرة كالقوانين الصادرة عن هيئات تنظيم القطاع أو الأنظمة والقوانين الصادرة عن الهيئات الأخرى؛
- قياس أثر تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير التدقيق الدولية وغيرها من القواعد والمعايير المهنية ذات العلاقة على نظم المعلومات المحاسبية؛

المبحث الثالث: جودة المعلومات المحاسبية

حتى تكون المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية مفيدة ويمكن فهمها والاستفادة منها من قبل الأطراف المعنية، يجب أن تتصف بمجموعة من الخصائص النوعية التي تجعل هذه المعلومات على درجة عالية من الجودة، والتي تتأثر بمستخدمي القرارات وخصائصهم في ظل محددات معينة. ولإبراز مفهوم جودة المعلومات المحاسبية وما يحيط بها من أطر، سيتم في هذا المبحث تناول:

- المطلب الأول: ماهية جودة المعلومات المحاسبية؛
- المطلب الثاني: الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية؛
- المطلب الثالث: ضوابط تطبيق جودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: ماهية جودة المعلومات المحاسبية

مفهوم الجودة (Quality) مشتق من الكلمة اللاتينية (Qualitas) والتي تعني طبيعة الشخص أو طبيعة الشيء، وكانت تعني قديما الدقة والإتقان من خلال قيامهم بتصنيع الآثار والتماثيل والقصور، أما حديثا فقد أصبح مفهوم الجودة بشكل عام مرتبط بإنتاج السلع أو تقديم خدمات بمستوى عال للمواصفات المطلوبة، بحيث تكون قادرة من خلالها على الوفاء باحتياجات ورغبات عملائها بالشكل الذي يتفق مع توقعاتهم وتحقيق رضاهم، وبذلك فالجودة مسألة نسبية وحدودها أن تكون الخدمة مقبولة من جانب الزبون ومن حيث إشباعها لحاجته في حدود المقابل الذي يتحمله.

فجودة المعلومات هي الشكل الجديد للاهتمام بالجودة بعد الاهتمام بالسلعة والخدمة سواء كانت خدمة صناعية أو خدمة قائمة في المهارة أو خدمات متخصصة، ليأتي بعدها الاهتمام بجودة المعلومات سواء كانت معلومات مقدمة بالطرق المادية التقليدية (التقارير والسجلات) أو الرقمية الحديثة (كالمنتجات الرقمية وقواعد البيانات والمعلومات).

وترتبط الجودة في المحاسبة بالمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية وما تحققه من منفعة لمستخدميها حيث تتحدد جودة المعلومات المحاسبية (Quality of Accounting Information) في إطار تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأساسية والتعزيزية لمنفعة القرار، وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمينية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها.

إذ أن تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية ذات المنفعة لكافة الأطراف التي تستخدم المعلومات وبناء على ذلك فإن تحديد الخصائص يعد حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري المحاسبي أو المفاهيم، كما أن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المحاسبية المناسبة عن إعداد القوائم والتقارير المالية.

1- مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

جودة المعلومات المحاسبية مفهوم غامض ولا يوجد إجماع على تبني مفهوم واحد محدد متفق عليه، أو أي تعريف يلقي قبول على نطاق واسع لذلك وجدت تعريفات متعددة لهذا المصطلح، ويعتمد هذا التعدد على الغرض الذي تستخدم من أجله المعلومات المحاسبية وعلى التفسيرات المختلفة في أذهان المستخدمين لها.

حيث يمكن تقديم مجموعة من هذه التعريفات التي ركزت على جوانب متعددة في تعريف جودة المعلومات المحاسبية:

- **جودة المعلومات المحاسبية:** هي ما تتمتع به المعلومات المحاسبية من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وخلوها من التحريف والتضليل ويتم إعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من إستخدامها.¹
- **جودة المعلومات المحاسبية:** هو مفهوم ينطوي على معيار المنفعة التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين من خلال القوائم المالية ذات الغرض العام، وذلك للوفاء باحتياجات هؤلاء المستخدمين إلى معلومات محاسبية مفيدة تساعدهم في اتخاذ القرارات وتقلل من حالة عدم التأكد لديهم.²
- **جودة المعلومات المحاسبية:** هي مفهوم يعتمد على مدخلين، الأول مدى منفعة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات حيث يركز على المنفعة بالنسبة لقرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية، الثاني هو مدخل حوكمة الشركات ويركز على تسهيل عملية رقابة أصحاب الصالح لأداء المنظمة.³
- **جودة المعلومات المحاسبية:** هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين كما توصف القوائم المالية غالباً بأنها تظهر بصورة صادقة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنظمة، ومع أن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم إلا أن تطبيق الخصائص النوعية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة.⁴

¹ - محمد أحمد إبراهيم الخليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية - دراسة نظرية تطبيقية، (مصر، مجلة الدراسات والبحوث، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، 2005)، ص 26.

² - رضوان حلو حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من مبادئ إلى المعايير - دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2006)، ص 189.

³ - احمد عبده الصباغ، أثر جودة المعلومات المحاسبية على مخاطر انهيار أسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، (القاهرة: مصر، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد: 23، العدد: 04، 2019)، ص 07.

⁴ - بدر الدين فاروق أحمد سالم، نصر الدين حامد أحمد، دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية، (الخرطوم: السودان، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد: 14، العدد: 03، 2013)، ص 92.

- **جودة المعلومات المحاسبية:** هي المعلومات التي تكون مفيدة، حيث تكون ذات ارتباط أو علاقة بين مستخدمي المعلومات المحاسبية وبين القرارات التي يتخذونها، وهذا الربط يقصد به نوعية المعلومات التي تسمح بصورة معقولة لمستخدميها.¹
- يتضح من التعريفات السابقة أنها ركزت في تعريف جودة المعلومات المحاسبية على جانب معيار منفعة المعلومات المحاسبية التي تجعلها ذات مصداقية في إبراز القوائم المالية ومفيدة للمستخدمين في اتخاذ مختلف قراراتهم.
- **جودة المعلومات المحاسبية:** يقصد بها تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وتحديد هذه الخصائص يعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري المحاسبي، وهذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة في وضع المعايير المناسبة وكذلك عند إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب البديلة وترتيباً.²
- **جودة المعلومات المحاسبية:** هي تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية والمعبرة عنها بالفائدة المرجوة من إعداد القوائم والتقارير المالية في تقنين نوعية المعلومة التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.³
- يتضح من التعريفات السابقة أنها ركزت في تعريف جودة المعلومات المحاسبية على جانب توفر خصائص نوعية ضمن المعلومات المحاسبية والتي تجعل منها ذات فائدة لمستخدميها.
- **جودة المعلومات المحاسبية:** تعني مطابقة وموافقة المعلومات المحاسبية المقدمة في المستندات والتقارير والقوائم المالية والدفاتر والسجلات والقوائم المحاسبية والأعمال والإجراءات للوصول إلى الكفاءة المناسبة للوفاء بمتطلبات العميل والمجتمع، والقيام بتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أقل حد ممكن.⁴
- **جودة المعلومات المحاسبية:** هي الدقة التي تنقل فيها القوائم المالية المعلومات حول عمليات المنظمة، لاسيما تدفقاتها النقدية إلى المستثمرين.⁵

¹ - فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة: النظرية والتطبيق، (عمان: الأردن، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2002)، ص20.

² - يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، (عمان: الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2004)، ص71.

³ - رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، (الإسكندرية، مصر، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد:46، العدد:02، 2009)، ص32.

⁴ - بهيمان رفيق محمد، مدى تطبيق مجالات المحاسبة عن الإلتزامات الإجتماعية وأثرها على تحسين جودة المعلومات المحاسبية-دراسة ميدانية في شركة بازيان لصناعة السمنت السليمانية، (كركوك: العراق، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كركوك، المجلد:05، العدد:02، 2015)، ص154.

⁵ - Gary C. Biddle, Gilles Hilary, Rodrigo S.Verdi, How Does Financial Reporting Quality Relate to Investment Efficiency, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, L Journal of Accounting & Economics (JAE), Vol.48, No.02-03, December 2009), p113.

- **جودة المعلومات المحاسبية:** هي مدى دقة المعلومات المحاسبية في عكس الإداء التشغيلي الحالي للمنظمة ومدى قدرتها على التنبؤ بالأداء المستقبلي، وقدرتها على تحديد قيمة المنظمة.¹

يتضح من التعريفات السابقة أنها ركزت في تعريف جودة المعلومات المحاسبية على معيار الدقة في المعلومات المحاسبية والتي تفرق من الأخطاء والتحريف في القوائم المالية المعدة.

من التعريفات السابقة يتضح عدم وجود إتفاق حول مفهوم جودة المعلومات المحاسبية وكل منها يركز على جانب معين، غير أن مضمون التعريفات تتفق على أن جودة المعلومات المحاسبية تشمل مجموعة صفات أو خصائص تتصف بها المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم والتقارير المالية والتي يجب أن تخلو من التحريف والتضليل ويتم إعدادها على ضوء معايير الدقة والمنفعة التي تمكن من تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية وتكون ذات فائدة لمستخدميها في اتخاذ مختلف القرارات.

2- أهمية جودة المعلومات المحاسبية

المعلومات المحاسبية هي ناتج نظام المعلومات الذي تتم تغذيته بالبيانات المختلفة وإخراجها في شكل قوائم مالية، والتي تعد بمثابة محرك لإدارة المنظمة تستخدمها في تسير مشاريعها واتخاذ قراراتها المناسبة، كما أن فعالية الإدارة تتوقف على مدى توفر هذه المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط، التوجيه، الرقابة.

وحتى تتمكن إدارة المنظمة من تحقيق أهدافها وإنجاز عملية اتخاذ القرارات بنجاح، فإن القاعدة العامة التي يجب التقيد بها هي أن تتضمن المعلومات المحاسبية حداً أدنى من الخصائص المكونة لجودة المعلومات.

حيث تتعلق جودة المعلومات المحاسبية بدرجة كبيرة بالخصائص النوعية في المعلومة، إذ أنها تؤدي دورين مهمين:

- دور تقييمي من خلاله يستخدم المستثمرون المحتملون التقارير المالية في تقدير التوزيعات المستقبلية المتوقعة؛
 - دور إشرافي والذي يعتمد من خلاله حملة الأسهم الحاليين على نفس التقارير لمراقبة تجنب المدير للمخاطر.
- وفي كثير من الأحيان تقترن جودة المعلومات بعملية اتخاذ القرار، حيث أن المعلومات المحاسبية تكون ذات جودة عالية إذا كانت لها القدرة على دعم عملية اتخاذ القرار، ومن ثم فإن الهدف من المعلومات المحاسبية لا بد وأن يتوافق مع فائدة متخذ القرار، مثال ذلك المنظمات التي تواجه المستثمرين الدوليين في هيكل ملكيتها، حيث تطور نظم معلومات التكلفة حتى تكون في مستوى إنتاج معلومات بجودة عالية، ويرجع ذلك إلى أن الأجانب يطالبون بضرورة الالتزام بالمعايير الدولية (IAS/IFRS) لتحقيق معلومات محاسبية بجودة عالية.²

¹ - Bruce Pounder, **Financial Reporting- Measuring Accounting Quality**, (New Jersey: United States, Strategic finance, Institute of Management Accountants (IMA), Vol.94, No.11, 2013), p18.

² -Alexandra Bagaeva, **An examination of the effect of international investors on accounting information quality in Russia**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Advances in Accounting, Vol.24, No.02, December 2008), p160.

وتتحقق جودة المعلومات المحاسبية عندما يكون هدف المحاسبة إنتاج المعلومات اللازمة لخدمة أنواع محددة من القرارات، لذلك يجب تحديد المعلومات الملائمة لكل نوع من القرارات، عبر توسيع نطاق وظيفة القياس المحاسبي كأساس للتوسع في الإفصاح المحاسبي، ويتحقق ذلك عن طريق استخدام أسس قياس بديلة كالقيمة الحالية، صافي القيمة القابلة للتحقق، وغيرها نظرا لأن هذه الأسس توفر معلومات ناتجة عن نظم محاسبية نافعة لاتخاذ القرارات. وبالتالي يتبين مدى أهمية اكتساب المعلومات لعنصر الجودة، خاصة في مجال اتخاذ القرارات ووضع التنبؤات، حيث أن الاهتمام الكبير بجودة المعلومات على مستوى الأبحاث العلمية والدراسات الميدانية ترسخ بالتحديد في السنوات الأخيرة تماشيا مع التغييرات الحادثة على المستوى الدولي باستمرار وانتشار ممارسات إدارة الريج، فالأرقام المتعلقة بالأرباح تبقى عرضة لإحداث تأثيرات متعمدة عليها، وهذا نتيجة لما تسمح به المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً من حرية كبيرة في استخدام التقديرات المحاسبية، إلى جانب قدرة الإدارة على التحكم في توقيت بعض الأنشطة عند حساب أرباح المنظمة، لذا فإن إدارة الأرباح تترتب عليها آثاراً غير مرغوبة، خاصة على مستوى جودة المعلومات المحاسبية المنشورة.¹

3- متطلبات جودة المعلومات المحاسبية

الهدف من المحاسبة هو إنتاج وتوصيل المعلومات والتي يفترض أن تكون مفيدة ومؤثرة في عملية اتخاذ القرارات ونظرا لاختلاف الرؤية بين معدي هذه المعلومات ومستخدميها، الأمر الذي يتطلب إيجاد حلقة وصل تسمح للمستخدمين من إدراك مغزى تلك المعلومات ومستوى جودة المعلومات المحاسبية، والتي تتمثل في "القابلية للفهم". حيث أن القائمين بعملية اتخاذ القرارات متعدّدوا الأهداف إضافة إلى أنهم يختلفون من حيث القدرة والإدراك في الاستفادة من المعلومات وتشغيلها لذا يتطلب الأخذ بعين الاعتبار بعض المتطلبات السلوكية والتي تتعلق بكل من المستخدمين للمعلومات المحاسبية من جهة والقائمين بإعداد هذه المعلومات من جهة أخرى وان المتطلبات السلوكية في مجال المحاسبة تتعلق بمفهومين هما:²

3-1- الإدراك

الإدراك هو عملية الفهم التي تنشأ من تلقي المعلومات المحاسبية ومدى تأثيرها في القرارات التي تهدف إليها، والملاحظ من التعريف أعلاه أنه يتكون من شقين:

¹ - شراكة صبرينة، أثر استخدام سياسة التحفظ المحاسبي على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في شركات التأمين الجزائرية -دراسة حالة، (سطيف: الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 01، 2019/2018)، ص 164-165.

² - خليل إبراهيم رجب الحمداني، تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الالكترونية، (المسيلة: الجزائر، الملتقى الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، مخبر الإستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، 04-05 ديسمبر 2012)، ص 14-16.

- الأول يتعلق بمعدي المعلومات المحاسبية؛
 - الثاني يتعلق بمستخدمي المعلومات المحاسبية.
- ولكي تكون تلك المعلومات مفيدة وذات تأثير لا بد من معرفة:
- مدى كفاية المعلومات الواجب تقديمها؛
 - درجة المنفعة النسبية للمعلومات؛
 - مستوى الإدراك والفهم المتوافر لدى متخذ القرار؛
 - قدرة متخذ القرار على تحليل المعلومات؛
 - طبيعة المعلومات والمصادر التي تحتاجها.

4-1- الاتصال

الاتصال هو عملية نقل وتلقي الحقائق والآراء والشعور والاتجاهات وطرق الأداء والابتكار بواسطة الرموز من شخص لأخر، وفي مجال المحاسبة يمكن عبر الاتصال عن عملية تقديم البيانات المحاسبية في مجموعة من القوائم والتقارير المالية إلى الجهات التي يمكن أن تفهمها وتستفيد منها في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنظمة، أي أنه عملية تنطوي على توزيع المعلومات المحاسبية وتغير مستخدمي القرارات المحتوياتها.

والهدف من الاتصال المحاسبي يتحدد في:

- إرسال المعلومات بالطريقة المناسبة؛
- فهم الأفراد المستقبلين لتلك المعلومات بالمعنى الذي يروجه المرسل لها؛
- قبول المستقبل للمعلومات التي أرسلت إليه.

وهناك خمسة محتويات يجب أن تراعى في توصيل المعلومات المحاسبية وهي:

- الملائمة للاستخدام المتوقع؛
- إظهار العلاقات ذات الأهمية؛
- التبسيط للمعلومات الخاصة بموضوع الاتصال؛
- تنسيق وتوحيد التطبيق بين الوحدات؛
- ثبات التطبيق بمرور الوقت.

4- أهداف جودة المعلومات المحاسبية

- ترتبط جودة المعلومات المحاسبية بمدى قدرة القوائم المالية على تحقيق أهدافها، والمتمثلة في توفير معلومات كافية من حيث النوعية والكمية وتتسم بالدقة والتوقيت المناسب وتمكن مستخدميها من اتخاذ القرارات، تتعلق بالتخطيط والرقابة، والإستثمار وغيرها، حيث أن جودة المعلومات المحاسبية تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، منها:¹
- إتخاذ قرارات مرتبطة باستخدام مجموعة من الموارد للمنظمات؛
 - توفير معلومات تنفيذ الإدارة في عملية اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة وتوفير هذه المعلومات إلى جهات داخل المنظمة وإلى أطراف خارجية؛
 - توفير معلومات مفيدة لمن يتخذون القرارات الإستثمارية التي يمكن أن يستفيد منها المستثمرون والدائنون؛
 - تهدف جودة المعلومات المحاسبية لمعرفة التدفقات النقدية الداخلية والخارجية والمالية المرتبطة بالأنشطة المختلفة للمنظمة ومدى قدرتها على السداد والمساعدة في عملية اتخاذ قرارات سليمة؛
 - توفر معلومات مالية كافية من حيث النوعية والكمية، وتكون ذات أهمية وتستفيد منها المنظمات؛
 - إهتمام جودة المعلومات المحاسبية على مقومات الرقابة بأنواعها منها الرقابة التنظيمية ورقابة المعايير؛
 - توفر جودة المعلومات بيانات ومعلومات تستفيد منها جهات خارجية تتسم بالدقة والتوقيت المناسب؛
 - تساعد جودة المعلومات المحاسبية على تقييم أساليب الرقابة.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية

لكي تكون المعلومات مفيدة لقراءها ومستخدميها لابد أن تكون ذات جودة معينة وتتوفر فيها خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية، ويقصد بها تلك الخصائص الأساسية والتعزيزية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وأن هذه الخصائص تشكل معايرة أساسية للاسترشاد بها في الحكم على مدى كفاءة وفاعلية تلك المعلومات وجودتها في تحقيق الأهداف المرجوة منها في أداء دورها.

ويقصد بمفهوم جودة المعلومات تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، والقواعد الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند إعداد القوائم والتقارير المالي من جهة، وفي تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيقات محاسبية بديلة، وفي التمييز بين ما يعد ضروري وما لا يعد كذلك من جهة أخرى.

¹ - الهادي آدم محمد ابراهيم وآخرون، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية -دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، (الخرطوم: السودان، مجلة كلية العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد: 01، 2017)، ص68.

1- مفهوم وأهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

1-1- مفهوم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

يستخدم هذا المصطلح في المجال المحاسبي للترقية بين المعلومات المحاسبية الجيدة والمساهمة في اتخاذ القرارات بنجاح، والمعلومات المحاسبية غير الجيدة، وهو ما يفرض على معدي القوائم المالية ضرورة اختيار البدائل والسياسات المحاسبية التي ترفع من قيمة هذه المعلومات.

حيث تمثل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية صفات أساسية للمعلومات المحاسبية ومن ثم يكون استخدام هذه المعلومات من قبل الاطراف ذات العلاقة المحاسبية سليم ورشيد لاتخاذ القرارات.

وللخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية أثر بالغ في وصول المعلومة الصحيحة إلى الجهات المستفيدة من هذه المعلومات سواء كانت هذه الجهات خارجية (المستثمرون، الدائنون...) أو الجهات داخلية (الادارة والموظفون...) ويجب في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ان تستند بشكل كبير في احتياجات مستخدمي المعلومات فالمعلومات يجب وبقدر الامكان ان تكون خالية من تحيز من يقوم بإعدادها، وفي المستخدمين أن يفهموا المعلومة المعروضة ويصبحوا قادرين في تحديد أو تقدير قيمتها ومقارنتها مع معلومات عن الفرص البديلة والتجارب السابقة وفي كل الاحوال فان المعلومات تكون ذات نفع اكثر عندما تؤكد في الجوهر الاقتصادي بدلا من الشكل الفني. وهناك عدة تعريفات لها منها:

- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: هي مجموعة الخصائص والمميزات التي تجعل من القيمة الإعلامية لهذه المعلومات كبيرة من وجهة نظر مستخدميها.¹
- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في القوائم والتقارير المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ومنهم المستثمرون الحاليون والمحتملون، والمقترضون، والدائنون وغيرهم والتي تجعل المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية.²
- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: هي مجموعة من الصفات التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية بحيث تجعلها مفيدة لغايات اتخاذ القرارات من قبل المستخدمين، فهي بذلك تعتبر أخذا بعين الاعتبار للمفاهيم التي تتعلق بالمعلومات المحاسبية والتي لا يمكن صياغتها كميلا ولا يمكن كذلك تجاهلها، في

¹- هواري سويسي، بدر الزمان حتماني، نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي، (ورقلة: الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، 29-30 نوفمبر 2011)، ص03.

²- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2013)، ص07.

ضوء حرص العاملين في المهنة على وجوب تميز المعلومات المحاسبية بهذه الصفات النوعية، وينظر إليها البعض على أنها تمثل خصائص الجودة في المعلومات المحاسبية.¹

1-2- أهمية تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

إن الفائدة الأساسية لوجود الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هو إعداد إطار من المعايير يتصف بالشمول، وجعل عملية اختيار البدائل المحاسبية مفيدة لجميع الأطراف المعنية بالمعلومات المحاسبية، كتعدد طرق وأساليب القياس والإفصاح المحاسبي تتطلب معياراً لتقييم تلك البدائل المتعددة واختيار الأفضل بينها كاعتماد في إعداد القوائم والتقارير المالية على أساس التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، وبالتالي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية سوف تكون ذات فائدة كبيرة في تحدد ذلك.

فعند المفاضلة بين بديلين محاسبين فإنه يتم اختيار البديل الذي يعطي معلومات محاسبية أكثر فائدة للمستخدمين أي أن قيمة المعلومات المنتجة من البديل المحاسبي المختار تزيد عن قيمة المعلومات المنتجة من البديل الأخر. وبذلك يحقق وجود الخصائص النوعية الأهداف الآتية:²

- تستخدم الخصائص كمرشد رئيسي عند المفاضلة بين الطرق المختلفة وخاصة عند معالجة مواقف لم تشملها المبادئ المحاسبية التي صدرت فعلاً؛
- وجود الخصائص النوعية يزيد من تفهم مستخدمي القوائم المالية للمعلومات المحاسبية من حيث فوائدها وحدود استخدامها؛
- يعمل وجود هذه الخصائص على زيادة وتحسين مستوى الاتصال بين الأفراد للمعلومات المحاسبية؛
- هذه الخصائص ستكون ذات فائدة كبيرة للجهات المسؤولة عن وضع المعايير (مثل FASB)، والجهات المسؤولة عن إعداد القوائم والتقارير المالية (مثل المحاسب ومدقق الحسابات)، وذلك في مجال تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من الطرائق والأساليب المحاسبية البديلة.

2- دراسة الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية

1-2- تطور الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية

تعد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية أحد المكونات الأساسية للإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، وهي عبارة عن جسر يربط بين أهداف الإبلاغ المالي من ناحية ومفاهيم القياس والاعتراف من ناحية أخرى، كما أنها تعد من السمات والمزايا التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية التي تجعل منها ذات فائدة كبيرة.

¹ - خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2005)، ص31.

² - فؤاد محمد الليثي، نظرية المحاسبة المدخل المعاصر، (القاهرة، مصر، دار النهضة العربية، الطبعة الثانية، 2003)، ص182.

ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى المساعدة في وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد أيضا عند اعداد التقارير المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق المحاسبية البديلة، أي أن اختيار طريقة محاسبية مقبولة لكمية وأنواع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وطريقة عرض هذه المعلومات يتطلب تحديد البديل الذي يوفر أفضل المعلومات لأغراض ترشيد واتخاذ القرارات، وتوفير معلومات مفيدة قادرة على إشباع حاجة مستخدميها ومؤثرة في قراراتهم.

حيث تعتبر خصائص المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية أو ما يطلق عليها بالصفات النوعية للمعلومات المحاسبية من الأمور الضرورية التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار للحكم على جدوى جودتها ونفعيتها، فالمعلومات المحاسبية تعد المخرجات المقصودة للنظام المحاسبي وهذه الخصائص تعطي للمعلومات قيمتها وأهميتها بالقدر الذي تتصف به، إذ لا يتصور جدوى المعلومات المحاسبية لمستخدميها إلا في اتصافها بهذه الخصائص، ولا يغني إعداد المعلومات المحاسبية وفق أسس وقواعد المعايير المحاسبية أي كان مصدرها، إذا لم تتصف بخصائص المعلومات ذات الجودة العالية.¹

وتعتبر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من أبرز مقومات الإطار الفكري للمحاسبة المالية، فعدم توفرها أو توفر البعض منها قد يؤثر على جودة المعلومة الواردة في القوائم المالية، وحظي هذا المفهوم باهتمام كبير من طرف المنظمات الدولية والهيئات المهنية والجمعيات المتخصصة في مجال المحاسبة وكان محور النقاشات المستمرة بينها.

فقد تطور الإطار الفكري للمحاسبة أساسا في الولايات المتحدة الأمريكية، ففي ضوء الصعوبات التي واجهت الجمعيات والهيئات المحاسبية على غرار الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، إلى غاية إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) تمت عديد المحاولات، منها:²

- سنة 1966: تتعلق الدراسة بالجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) والتي جاءت بعنوان: "بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة"، حددت من خلالها أربعة معايير لتقييم جودة المعلومات هي: الملاءمة، الخلو من التحيز، القابلية للتحقق، القابلية للقياس؛

- سنة 1970: قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار البيان رقم (04) تحت عنوان: "المفاهيم الأساسية والمبادئ المحاسبية التي تحكم القوائم المالية لمنشآت الأعمال"، تضمن البيان سبعة خصائص تتصف بها المعلومة هي: الملاءمة، القابلية للتحقق، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة، عدم التحيز، التوقيت الملائم، الاكتمال؛

¹ - خالد جمال الجعارات، وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية- دراسة نظرية تحليلية، (بغداد: العراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد:33، 2012)، ص191.

² - زينب عباس حميدي، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية واثرها في تقييم اضرار الحرب - دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات، (بغداد: العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإقتصاد والإدارة، جامعة المستنصرية، العدد:45، 2009)، ص40.

- سنة 1980: أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) البيان رقم (02) للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية من طرف تحت عنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" وقد اعتمد في تحديده لهذه الخصائص على دراسة الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) لسنة 1966، من خلاله تمت التفرقة بين خصائص المعلومة الرئيسية وهي (الموثوقية والملاءمة) وأخرى ثانوية لها وهي (القابلية للمقارنة وخصائية الثبات)، حيث تعد الدراسة من أبرز المحاولات وأشهرها، وسميت بالمفهوم المحاسبي رقم (02) الذي تضمن تغطية لآلية الاعتراف والقياس والإفصاح، وتمثل مرجعية أولى في تقييم وتطوير الممارسات المحاسبية؛
- سنة 1980: أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) البيان رقم (04) للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية عن تحت عنوان: "المفاهيم الأساسية والمبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية المؤسسات الأعمال" كما اعتمدت أيضا على دراسة لجنة (Trueblood)♦ التي شكلها المعهد تحت عنوان "أهداف القوائم المالية".¹
- والهدف الرئيسي من تحديد هذه الخصائص النوعية يعتبر النوعية هو إستخدامها كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبة، وعلى غرار الولايات المتحدة الأمريكية حظي مفهوم الخصائص النوعية بإهتمام كبير من المعاهد والمنظمات المهنية في العالم وخلال عقود من الزمن، كما يلي:²
- سنة 1982: حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) أربع خواص رئيسية يتفرع عنها خصائص ثانوية، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة، الملائمة، الموثوقية وتتضمن (الحياد، الحيطة والحذر، الاكتمال التمثيل الصادق والجوهر فوق الشكل)، وتحديد محددات على خاصيتي الملائمة والموثوقية عند إنتاج وإيصال المعلومات المحاسبية وتشمل التوقيت المناسب، موازنة التكلفة والعائد، الموازنة بين الخصائص النوعية؛
- سنة 1989: أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) دراسة بعنوان: "الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية"، أوضحت فيها أن خصائص المعلومة المحاسبية تتمثل في: القابلية للفهم، الملاءمة، المصدقية، القابلية للمقارنة، وحددت قيودا على المعلومات المحاسبية تمثلت في: الأهمية النسبية، التوقيت، التوازن بين التكلفة والمنفعة وجاء متأخرا نوعا ما بحوالي (10) سنوات عن الإطار الفكري لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، وقد أثبتت تعد مرجع دوليا للإطار الفكري للمحاسبة والخصائص النوعية لوجدة المعلومات المحاسبية؛

♦ لجنة (Trueblood) هي مجموعة دراسة شكلها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1972 لتطوير أهداف القوائم المالية.

¹- حنان قسوم، إسهامات النظام المحاسبي المالي في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية- دراسة تطبيقية، (تندوف: الجزائر، مجلة مجاميع المعرفة، المركز الجامعي تندوف، المجلد:03، العدد:02، أكتوبر 2017)، ص65.

²- شراقة صبرينة، المرجع السابق، ص182-183.

وقد إعتترف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي حل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) سنة 2001، أن الإطار المفاهيمي (الفكري) الحالي للمحاسبة المالية أصبح خارج إطار التاريخ (Out- of Date) بشكل متزايد وخاصة ما يتعلق بخصائص المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية، وهناك ضرورة لصياغة خطط مستقبلية لتطويره ليتلائم مع التغيرات في بيئة الأعمال، وكإستجابة للتطور فقد قم كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) بموجب المشروع المشترك بين المجلسين لصياغة نموذج موحد للإطار المفاهيمي للمحاسبة، وذلك في ضوء الاتساق (convergence) في توحيد الممارسات المحاسبية بين المجلسين، حيث تعتبر هذه الخصائص أحد أركان هذا الإطار المفاهيمي الرئيسية، بهدف تحقيق التقارب بالمسائل المفاهيمية أولاً قبل إدخال أي تعديلات على المعايير، حيث أن الأطر أصبحت غامضة وبحاجة ماسة للتطوير والتي تم اقرارها في المشروع، الذي شمل:¹

- سنة 2002: اتفاقية (Norwalk)* والتي كانت نتيجة لجهود مشتركة بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في إطار مساعي الهيئتين لتوحيد الإطار الفكري للمحاسبة وتقريب وجهات النظر؛
- سنة 2004: اتفق المجلسين (FASB/IASB) على ضرورة زيادة جودة المعايير القائمة ولتحقيق ذلك تم تحديد أولويات العمل وهو البدء بتطوير الإطار الفكري الذي يمثل الركيزة الأساسية في تطوير المعايير وإدخال التحسينات عليها؛
- سنة 2006: نظرا للتطورات الحادثة على مستوى الأسواق المالية وموجة الفضائح المالية التي هزت الشركات العالمية الكبرى بسبب افتقادها للمعلومات الصادقة في قوائمها وتقاريرها المالية، واستجابة لاتفاقية (Norwalk) تم في 06 جويلية 2006 إصدار مشروع للإطار الفكري المشترك بين المجلسين (FASB/IASB) الذي يضم كمرحلة أولى أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام وخصائص جودة المعلومات وإعادة النظر في التسلسل الهرمي لهذه الخصائص بما يتماشى والتطورات الجديدة على المستوى الدولي، على أن يتم استكمال باقي المراحل لاحقاً؛

¹ - غادة أحمد نبيل، إطار مقترح لتطوير المعايير المحاسبية المصرية لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات في ضوء الإطار الفكري المشترك لكل من (IASB/FASB)، (مصر، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية- مركز البحوث والاستشارات والتطوير، المجلد:29، العدد:01، 2011)، ص ص142-144. بتصرف

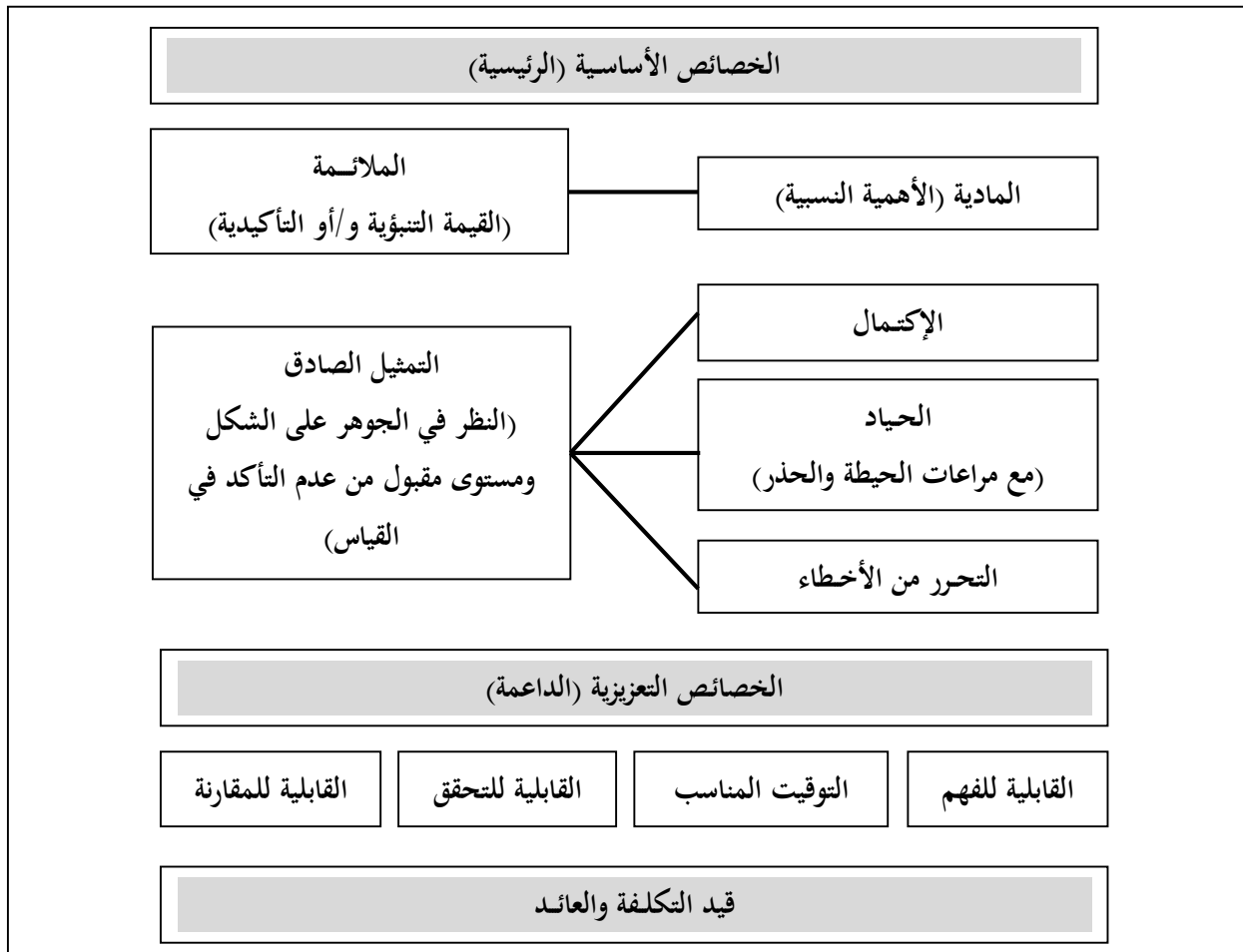
* - هي مذكرة تفاهم تم توقيعها في 18 سبتمبر 2002 في مدينة (Norwalk) بمقاطعة (Connecticut) بالو.م.أ، بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والتي تنص على التقارب بين المجلسين وصولاً إلى معايير إعداد التقارير المالية عالية الجودة وتكون ملائمة للاستخدام على المستوى المحلي الأمريكي وعلى مستوى واسع حول العالم، وقد تم الاتفاق على تطوير إطار فكري مشترك.

- سنة 2008: تم إصدار مسودة العرض (ED) بتاريخ 29 ماي 2008 تناولت الأهداف والخصائص في ضوء ما تم تلقيه من ردود على المشروع الصادر في عام 2006، وقد أكد المجلسين في هذه المسودة أن الإطار المشترك سيتم بناؤه في ضوء الإطارين الأمريكي والدولي، وأن الإطار المشترك سيوضع في فصول كما في الإطار الأمريكي الحالي مع مراحل إصداره، ثم يجمع في وثيقة واحدة كما في الإطار الدولي؛
- سبتمبر 2010: إكمال المرحلة الأولى من مشروع الإطار الفكري المشترك بإصدار بيان مفاهيم المحاسبة وهو إصدار البيان (SFAC.08) (Statement of Financial Accounting Concepts No:8) للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المالية" الذي يحل محل البيانين رقم (01) و(02) والذي يتضمن أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام وخصائص جودة المعلومات المالية، وتأجل العمل على المشروع إلى أن يتم إكمال مشاريع أخرى ذات أولوية أعلى في التقارب، ثم تم إعادة إكمال المشروع في 2012 بإصدار ورقة نقاشية؛
- مارس 2018: إصدار الإطار الفكري (المفاهيمي) (SFAC) عن مشروع مشترك بين (FASB/IASB) (Conceptual Framework for Financial Reporting) حيث وبعد 06 سنوات من مراجعة الإطار المفاهيمي من الإصدار الأول في 2010 (SFAC.08) وبعد المسودة الإيضاحية في 2015 وفتح باب التعليقات حولها، حيث جاء (SFAC.2018) ليغطي مجالات جديدة (البيانات المالية، الاعتراف والقياس والافصاح ... وغيرها)، ويوضح إنه لكي يكون المعلومات ذات جودة فانه ينبغي أن تتوفر فيه مجموعة من الخصائص، والتي يوضح فيها أن كل من الملائمة والتمثيل الصادق يعد من الخصائص النوعية الأساسية التي تجعل المعلومات المالية مفيدة لاتخاذ القرارات.¹
- وعموما فقط تم إصدار العديد من قوائم مفاهيم المحاسبة المالية (SFAC) التي كونت في مجموعها الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، وهي أساس لإصدار المعايير الخاصة بمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) والتي تعرف بمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها (GAAP)، وهذه القوائم تم إصدارها بعدة مراحل:²
- سنة 1978: إصدار (SFAC.01) بعنوان أهداف إعداد التقارير المالية؛
- سنة 1980: إصدار (SFAC.02) بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛
- سنة 1980: إصدار (SFAC.03) بعنوان عناصر القوائم المالية؛

¹- Christoph Pelger, **The Return of Stewardship, Reliability and Prudence-A Commentary on the IASB's New Conceptual Framework**, (London: United Kingdom, Journal Accounting in Europe, Taylor & Francis Group an Informa Business, Vol.17, No.01, 2020), p02.

²- Harry I.Wolk, James L.Dodd, John J.Rozycski, **Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment**, (California: United States, SAGE Publications.Inc, 9th Edition, 2017), p224.

- سنة 1980: إصدار (SFAC.04) بعنوان أهداف التقارير المالية للمنظمات غير الربحية؛
 - سنة 1984: إصدار (SFAC.05) بعنوان الاعتراف والقياس في القوائم المالية؛
 - سنة 1985: إصدار (SFAC.06) بعنوان عناصر القوائم المالية بديل عن (SFAC.03)؛
 - سنة 2000: إصدار (SFAC.07) بعنوان استخدام معلومات التدفقات النقدية والقيمة الحالية للقياس؛
 - سنة 2010: إصدار (SFAC.08) بعنوان الإطار المفاهيمي للتقارير المالية بديل (SFAC.01.02)؛
 - سنة 2018: إصدار (SFAC) بعنوان الإطار المفاهيمي للتقارير المالية في شكله النهائي نتيجة للجهود المبذولة بين المجلسين (FASB/IASB) في إطار المشروع المشترك والتي تناولت الأهداف والخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة.
- والشكل الموالي يوضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق الإطار المفاهيمي للمحاسبة (SFAC.2018) المشترك بين ومجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB/IASB).
- الشكل رقم (16): الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية حسب الإطار المفاهيمي المشترك**



Source: Christoph Pelger, *The Return of Stewardship, Reliability and Prudence-A Commentary on the IASB's New Conceptual Framework*, (London: United Kingdom, Journal Accounting in Europe, Taylor & Francis Group an Informa Business, Vol.17, No.01, 2020), p08.

من الشكل السابق يتضح أن التعديلات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بالإشتراك مع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في الإطار المفاهيمي (SFAC.2018) الصادر في مارس 2018، جاءت في المضمون وليس في الشكل العام للإطار المفاهيمي من أجل زيادة جودة المعلومات المحاسبية لإعداد التقارير المالية مما يعزز من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

والجدول الموالي يبرز أهم هذه الفروقات في الإطار المفاهيمي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

الجدول رقم (06): الإختلافات بين إطار القوائم المالية 1989 والإطار المفاهيمي (SFAC.2018)

الإطار المفاهيمي للتقارير المالية المشترك (SFAC.2018)	الإطار المفاهيمي للقوائم المالية لمجلس (IASB) لسنة 1989	الإختلافات
تشمل كل عناصر التقارير السنوية	تشمل القوائم المالية فقط	مجال التغطية
توفير المعلومات لجميع أصحاب المصالح	توفير المعلومات للمستثمرين بدرجة أولى	أصحاب المصالح
المعلومات المفيدة فقط	كل المعلومات	طبيعة المعلومات
معلومات مالية مفيدة	جميع المعلومات المالية	الإفصاح عن المعلومات
التمثيل الصادق	الموثوقية	الخصائص الأساسية المعدلة
القابلية للمقارنة - القابلية للتحقق التوقيت المناسب - القابلية للفهم	القابلية للمقارنة الثبات (الاتساق - التماثل)	الخصائص الثانوية المعدلة
التكلفة والمنفعة (قيد رئيسي) الحيلة والحذر (قيد لخاصية ثانوية)	التكلفة والمنفعة (قيد رئيسي) الأهمية النسبية (عتبة الإعراف)	القيود (المحددات)

المصدر: حمزة العرابي، خالد قاشي، الإطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في ظل التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، (الوادي: الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، المجلد: 03، العدد: 08، 2015)، ص 59. بتصرف

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة بالتقارير المالية مفيدة للمستخدمين، كما أنها تفرق بين المعلومات المفيدة من المعلومات غير المفيدة لأغراض اتخاذ القرارات. ولقد أوضح الإطار الفكري المشترك أنه يجب أن يتوافر في المعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي أوردها الإطار المفاهيمي المشترك (SFAC.2018).

2-2- الخصائص الأساسية (الرئيسية) لجودة المعلومات المحاسبية

إن الخصائص النوعية المرتبطة بالمعلومات المحاسبية هي خصائص أساسية لا يمكن فصلها عن المعلومة المحاسبية (Fundamental qualitative characteristics)، ولا يمكن النظر لها بمعزل عن هذه الخصائص التي يجب أن تتمتع بها، وهذا لأنها تعطي دلالات ومؤشرات عن جدوى وفائدة هذه المعلومات. فحسب الإطار المفاهيمي المشترك (FASB/IASB) إلى أن المعلومات المحاسبية تكون مفيدة عندما تكون ملائمة وتمثل بصدق الظواهر والأحداث المتعلقة بها، فقد حدد الإطار الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية بخصائصي الملائمة والتمثيل الصادق:

• الملائمة (Relevance)

حسب الفقرات (11-06) من الإطار المفاهيمي المشترك (SFAC.2018) أن المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات المحاسبية القادرة على إحداث فرق أو تغيير في القرارات التي يتخذها المستخدمون وتكون هذه المعلومات قادرة على إحداث فرق في القرارات إذا كانت لها قيمة تنبؤية أو قيمة تكميلية أو كليهما معا، أي أن المعلومات التي لها قيمة تنبؤية غالبا ما يكون أيضا لها قيمة تأكيدية.¹

الملائمة هي قدرة المعلومات على إمكان التفريق بين القرارات التي يتخذها المستخدمون، ومساعدتهم في اجراء التنبؤات عن نتائج الأحداث السابقة والحالية والمستقبلية، فضلا عن قدرتها على تصحيح التوقعات السابقة.²

الملائمة تعني أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه، وبالتالي تأثيرها عليه من خلال تقييم المستخدمين للأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، أو تصحيح ما تم تقييمه سابقا واتخاذ القرارات بناء على ذلك، وقدرة المعلومات على إيجاد تأثير في القرار، وذلك بمساعدة المستخدمين لبناء تنبؤات أساسها نتائج الماضي والحاضر، عن الأحداث المستقبلية، أو لتثبيت أو تصحيح التوقعات السابقة.³ وتعد الملائمة من أهم الخصائص الواجبة في المعلومات التي يمكن تقديمها لمتخذي القرارات على المستوى الداخلي والخارجي، ومن أجل أن تكون المعلومات المالية ملائمة يجب أن يتوفر فيها:⁴

¹ - International Financial Reporting Statement (IFRS), **Conceptual Framework for Financial Reporting (SFAC)**, (London: United Kingdom, IFRS Foundation, March 2018), pp14-15.

² - Don Herrmann, Shahrokh M. Saudagaran, Wayne B. Thomas, **The quality of fair value measures for property, plant, and equipment**, (London: United Kingdom, Journal Accounting Forum, Taylor & Francis Group an Informa Business, Vol.30, No.01, 2006), p49.

³ - خالد جمال الجعارات، المرجع السابق، ص192.

⁴ - International Financial Reporting Statement (IFRS), **Op.cit**, pp14-15.

- القيمة التنبؤية (**Predictive Value**): حسب الفقرة (08) فإن المعلومات لها قيمة تنبؤية إذا كان يمكن إستخدامها كمدخل للعمليات التي يستخدمها المستخدمون للتنبؤ بالنتائج المستقبلية. إذ أن التنبؤ بالمعلومات يعني إعطاء مؤشرات قوية عن المستقبل في الظروف الطبيعية وكلما كانت هذه المؤشرات قوية وقريبة للواقع كانت أكثر ملائمة لأنها تتيح لمستخدميها المراقبة في الأداء المستقبلي ومعرفة الانحرافات وموضعها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها.¹
- القيمة التأكيدية (**confrmatory value**): حسب الفقرة (09) فإن المعلومات لها قيمة تأكيدية إذا توفرت التغذية العكسية (تأكيد أو تغيير) حول التقييمات السابقة، وهناك ترابط بين القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية للمعلومات المحاسبية، إذ في كثير من الأحيان تكون المعلومات التي لها قيمة تنبؤية أيضا ذات قيمة توكيدية؛
- الأهمية النسبية (المادية) (**Materiality**): حسب الفقرة (11) فإن الأهمية النسبية للمعلومات تكمن في أن المعلومات مهمة إذا كان إهمالها أو حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على قرارات المستخدمين، وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة أو حجم (أو كليهما) للبند التي ترتبط بها المعلومات التي في سياق التقارير المالية. ♦
- الأهمية النسبية تعني أن المعلومات إذا ما حذفت أو قدمت بشكل مضلل فإنها ستؤثر على القرارات التي سيتخذها المستخدمون، والذين يتخذون قراراتهم على أساس المعلومات المحاسبية المبلغ عنها، وأن المعلومات المحاسبية لا يمكن أن تعد ذات أهمية نسبية ما لم ينظر الى حجم وأهمية البند المعني بالإفصاح عنه، بحيث لا يجب الإفصاح عن عنصر أو بند غير هام بشكل منفصل إذا لم يكن له تأثير على صانع القرار، حيث يجب أن تحدث فرقا أو لا تحتاج المنظمة إلى الإبلاغ عنه.²
- ويعتبر تقييم الأهمية النسبية أحد الجوانب الأكثر صعوبة في المحاسبة لأنه يتطلب تقييم الحجم والأهمية النسبيين لكل عنصر أو بند، ومن الصعب توفير إرشادات ثابتة في الحكم عندما يكون عنصر معين جوهريا أو غير جوهري.

¹ - طلال محمد علي الجحاوي، رافد كاظم نصيف العبيدي، تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر معديها ومستخدميها- إطار تطبيقي مقترح في عينة من المصارف العراقية الخاصة والمستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، (كربلاء: العراق، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة كربلاء، المجلد:10، العدد:39، 2014)، ص72.

♦ - تم وضع الأهمية النسبية (المادية) في آخر الفقرات الخاصة بالملائمة وأعتبرها الإطار أحد أوجه خاصية الملائمة، ولكن لم تذكر صراحة أنها ضمن المكونات حيث نصت الفقرة (Qc07) بإقتصار مكونات خاصية الملائمة على القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية فقط، وهنا يوجه إنتقاد للإطار في عدم نصه صراحة على اعتبار الأهمية النسبية كمكون ثالث لخاصية الملائمة الأمر الذي جعل هناك خلط واختلافات عند الباحثين حول الأهمية النسبية فالأمر كان يحتاج توضيح أكثر من ذلك.

² - Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, **Intermediate Accounting**, (New Jersey: États-Unis, John Wiley & Sons, 16 th Edition, 2016), p43.

وتقوم الأهمية النسبية بدور كبير في تقديم المعلومات المحاسبية الملائمة للمستخدمين، إذ أنها تمكن من تحديد كمية ونوعية المعلومات الواجب تقديمها للمستخدم، ويبدأ هذا الدور من القياس المحاسبي ويستمر حتى الإفصاح المحاسبي ففي المحصلة تسمح الأهمية بالتركيز على:¹

- ❖ **مرحلة القياس:** قياس الأحداث والصفقات المهمة ومعالجتها بأسلوب يتناسب مع أهميتها؛
- ❖ **مرحلة الإفصاح:** تسمح بالتركيز على المعلومات ذات الأثر المالي الكبير أو تلك التي تعد مهمة بغض النظر عن مبلغها.

• التمثيل الصادق (Faithful representation)

حسب الفقرات (12-19) من الإطار المفاهيمي المشترك (SFAC.2018) فإن المعلومات ذات التمثيل الصادق هي تلك المعلومات المحاسبية التي تمثل الظواهر الاقتصادية (بالكلمات والأرقام) حيث يجب أن تمثل بأمانة جوهر الظواهر التي تهدف إلى تقديمها، وتكون هذه المعلومات صادقة في تمثيلها حيث يكون جوهر الظاهرة الاقتصادية وشكلها القانوني متماثلين إذا لم تكن هي نفسها، فتقدم المعلومات فقط حول الشكل القانوني لن يمثل بأمانة الظاهرة الاقتصادية، وليكون تمثيلاً صادقاً إلى أقصى حد ممكن يجب أن تتوفر فيه ثلاث خصائص وهي: كامل، محايد وخالي من الخطأ.²

التمثيل الصادق هو أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من الأخطاء والتحيز ويكون بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول مثل يجب أن يمثل بيان المركز المالي بصدق العمليات المالية والأحداث التي ينشأ عنها أصول والتزامات وحق ملكية للمنظمة بتاريخ وضع التقرير وفقاً لمقاييس الاعتراف، حيث أنه معظم المعلومات تكون عرضة لبعض المخاطر كونها أدنى من التمثيل الصادق الذي من المفروض أن تبينه وهذا ليس بسبب التحيز ولكن بسبب الصعوبات الكامنة في التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها، أو في تصميم واستخدام وسائل القياس والعرض لإيصال الرسائل التي تنسجم مع تلك العمليات المالية والأحداث.³

التمثيل الصادق هو التوافق أو الاتفاق بين المقياس أو الوصف والظاهرة التي يدعي تمثيلها، وإن تكون مفيدة ينبغي أن تمثل المعلومات المالية الظواهر الملائمة فحسب بل ينبغي أن تمثل صدق الظاهرة الاقتصادية التي تعني تمثيلها في التقارير المالية، ويقتضي أن تعبر المعلومات عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي

¹ - مشكور سعود جايد، منذر جبار، الأهمية النسبية وعلاقتها بملائمة المعلومات المحاسبية، (بغداد: العراق، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، جامعة كلية الرافدين الجامعة، العدد: 06، 2001)، ص 381.

² - International Financial Reporting Statement (IFRS), Op.cit, pp15-16.

³ - حنان قسوم، المرجع السابق، ص 65.

التقارير المالية عن الأحداث الاقتصادية التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية حيث أن التمثيل الصادق يمثل جوهر الظاهرة الاقتصادية بدلا من مجرد تمثيل شكلها القانوني.¹

ويمكن القول بأن المعلومات المحاسبية تنسم بخاصية التمثيل الصادق إذا كانت الأحداث تصور بصدق ما تنوي تصويره، أي وجود درجة عالية بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها، وترتبط هذه الخاصية بنظرية القياس المحاسبي إذ يجب أن يكون القياس خال من سمة التحيز.²

ومن أجل أن تكون المعلومات المحاسبية ذات تمثيل صادق يجب أن تتوفر فيها:³

- **الاكتمال (Completeness):** حسب الفقرات (13-14) فإن العرض الكامل يتضمن جميع المعلومات التي يجب أن تعبر عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن العمليات التي يتم التعبير عنها، إضافة إلى المعلومات الوصفية والتوضيحية؛
- **الحيادية (Neutrality):** حسب الفقرات (15-17) فإن العرض الخالي من التحيز أو العرض المحايد هو عرض المعلومات بدون تحيز في اختيار أو عرض المعلومات بعدم التحريف والتجريح والتأكيد وإعادة التأكيد، أي معالجتها بشكل يزيد من احتمالية أن يتم تلقي المعلومات بطريقة إيجابية أو سلبية من طرف المستخدمين، فالمعلومات المحايدة لا تعني المعلومات بدون غرض أو بدون التأثير على المستخدم بل معلومات ذات الصلة القادرة على إحداث فرق في قرارات المستخدمين، مع مراعاة الحيطة والحذر في ظل ظروف عدم التأكد (عدم المبالغة)؛[♦]
- **الخلو من الخطأ (Freedom From Error):** حسب الفقرات (18-19) فإن الخلو من الخطأ يعني عدم وجود أخطاء أو سهو في وصف وبيان الظواهر، يعني أن تكون عملية الوصف والتقدير مثالية في مجملها، وأن العمليات المستخدمة لإنتاج المعلومات قد تم اختيارها وتطبيقها دون أية أخطاء في تقدير تلك العمليات، بحيث أن الخطأ لا يكون فيها مهما لدرجة تأثيره في عملية صناعة القرارات.

¹ صفوان قصي عبد الحليم آل طه، نجاة حميد صخر، التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الإبلاغ المالي، (بغداد: العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد: 25، العدد: 110، 2019)، ص552.

² طلال محمد علي الجعاوي، رافد كاظم نصيف العبيدي، المرجع السابق، ص72.

³ - International Financial Reporting Statement (IFRS), Op.cit, pp15-16.

♦ - **الحيطة والحذر (التحفظ):** وتعني إتباع درجة من الحذر أو الحرص عند ممارسة الأحكام المطلوبة لإجراء التقديرات اللازمة في ظل عدم التأكد، بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والإيرادات أو تقليل من الخصوم والمصروفات، بمعنى أن ممارسة الحيطة والحذر لا تعني خلق احتياطات سرية أو وضع مخصصات مبالغ فيها، أو تقليل متعمد للأصول والإيرادات أو مبالغة متعمدة للخصوم والمصروفات حيث عندها لا تكون القوائم المالية محايدة وعليه لن تحقق خاصية التمثيل الصادق.

2-3- الخصائص التعزيزية (الداعمة) لجودة المعلومات المحاسبية

بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية هناك العديد من الخصائص الداعمة التي تساهم بشكل أو بآخر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، تسمى الخصائص النوعية التعزيزية (Enhancing Qualitative Characteristics) فهي مكملة للخصائص النوعية الأساسية، وهذه الخصائص تميز بين المعلومات الأكثر فائدة من تلك الأقل فائدة، وقد حددت الفقرات (23-36) من الإطار المفاهيمي المشترك (SFAC.2018) الخصائص النوعية التي تعزز من فائدة المعلومات ذات الصلة لكي تكون ملائمة ويتم التعبير عنها بشكل صادق، وهي:¹

• القابلية للمقارنة (Comparability)

حسب الفقرات (24-29) فإن القابلية للمقارنة هي أن تكون المعلومات حول المنظمة أكثر فائدة ويمكن مقارنتها بمعلومات مماثلة لمنظمات أخرى ومع معلومات مماثلة لنفس المنظمة لفترات أخرى.

فالمقارنة خاصية نوعية تمكن المستخدمين من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلاف بين العناصر أو البنود على عكس الخصائص النوعية الأخرى، لا تتعلق المقارنة ببند واحد بل تتطلب المقارنة عنصرين على الأقل.

القابلية للمقارنة وتعني إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة في المنظمة نفسها، أو مقارنة القوائم المالية للمنظمة مع القوائم المالية لمنظمة أخرى وللفترة نفسها ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتبعية أداء المنظمة ومركزها المالي من فترة لأخرى، وإجراء المقارنة بين المنظمات المختلفة، وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى، وكذلك الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى، وتصنيف البنود ولا يسمح للمنظمة بتغيير السياسات المحاسبية إلا في ظروف محددة تحقق خاصية الملاءمة والموثوقية، أو كمتطلب لتشريع محلي، أو متطلب لمعيار دولي، أو كما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي (IAS08) السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء.²

حيث تتيح القابلية للمقارنة لمستخدمي القوائم المالية تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلاف بين عناصر القوائم المالية، ولكن لا ينبغي الخلط بين القابلية للمقارنة والاتساق (الثبات)، مع وجود فرق بين المقارنة والاتساق فهما ليسا الشيء نفسه، فالاتساق يساعد في تحسين قابلية المقارنة ويشير إلى استخدام نفس الأساليب دون تشويه المعلومات المحاسبية لنفس العناصر أو البنود إما من فترة إلى أخرى داخل المنظمة

¹ - Ibid, pp17-19.

² - سليمان مصطفى الدلاهمة، أثر نظم المعلومات المحاسبية في تخفيض تكلفة الخدمة في فنادق خمس النجوم في الأردن- دراسة ميدانية، (رام الله: فلسطين، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، المجلد: 02، العدد: 05، 2016)، ص 181.

الواحد أو في فترة واحدة عبر عدة منظمات لضمان قابلية المقارنة، فالمقارنة هي الهدف والاتساق يساعد على تحقيق هذا الهدف.¹

● القابلية للتحقق (Verifiability)

حسب الفقرات (30-33) فإن القابلية للتحقق تساعد في التأكد من أن المعلومات ذات تمثيل صادق للظواهر الاقتصادية التي تهدف إلى تمثيلها، وتعني أن المراقبين المختلفين المطلعين والمستقلين يمكن أن يتوصلوا إلى توافق في الآراء، وإن لم يكن بالضرورة اتفاق كامل.

وهناك طريقتين يتم بهما التحقق، وهما الطريقة المباشرة وتتمثل في التحقق المباشر من مبلغ أو تمثيل آخر من خلال الملاحظة المباشرة، والطريقة غير المباشرة من خلال التحقق من المدخلات نموذج معين أو صيغة أو تقنية أخرى وإعادة حساب المخرجات باستخدام نفس المنهجية.

القابلية للتحقق تعني أن درجة الاتفاق والتطابق عالية في نتائج القياس بين المكلفين المختلفين بعملية القياس وباستخدام نفس الوسائل وطرق القياس للأحداث الاقتصادية بحيث تحقق خاصية التمثيل الصادق (تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني)، ويمكن اثبات قابلية التحقق بضمان درجة عالية من الاجماع بين مقاييس مختلفة تستخدم نفس طرق القياس.²

فقابلية التحقق تساعد في ضمان للمستخدمين أن المعلومات تمثل بصدق الظواهر الاقتصادية التي تهدف إلى تمثيلها، وهذا يعني أن المراقبين المطلعين والمستقلين يمكن أن يتوصلوا إلى توافق في الآراء (ولكن ليس بالضرورة اتفاقاً مطلقاً) على أن المعلومات تمثل بصدق الظواهر الاقتصادية التي تدعي أنها تمثلها دون أخطاء مادية أو انحياز، أو أنه تم تطبيق طريقة اعتراف أو قياس مناسبة بدون مادة خطأ أو انحياز، وهذا يعني أن الملاحظات المستقلة ستسفر بشكل أساسي عن نفس الإجراء أو الاستنتاجات.³

● التوقيت المناسب (Timeliness)

حسب الفقرة (33) فإن التوقيت يعني إتاحة المعلومات لصانعي القرار في الوقت المناسب لتكون قادرة على التأثير على قراراتهم.

حيث أنه كلما كانت المعلومات أقدم كلما كانت أقل فائدة، رغم أنه قد تستمر بعض المعلومات في الوقت المناسب بعد وقت طويل من نهاية فترة إعداد التقارير لأنه يحتاج المستخدمين إلى تحديد الاتجاهات وتقييمها.

¹ - صفوان قصي عبد الحليم آل طه، نجاة حميد صخر، المرجع السابق، ص552.

² - المرجع السابق، ص552.

³ - Salim Alibhai et al, **Interpretation and Application of IFRS Standards**, (London: United Kingdom, John Wiley & Sons.Inc, 2020),p19.

التوقيت المناسب هو توصيل المعلومات إلى متخذي القرار في الوقت المناسب الذي يمكنهم من تحقيق أكبر فائدة مرجوة من هذه المعلومات، إذ أن المعلومات التي يكون توقيتها مناسباً تؤثر على القرار الذي سيتم تبنيه من قبل متلقي المعلومة، والمعلومات الملائمة من صفاتها أنها تؤثر على قرار مستقبل المعلومات والموجهة إليه أيضاً، لذلك فإن تقديم المعلومات والتقارير المالية في الوقت المناسب لمتخذي القرار يعد دليلاً واضحاً على كفاءة المحاسب والنظام المحاسبي.¹

فتوفير المعلومات في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات، فمن البديهي أنه إذا لم تتوفر المعلومات عند الحاجة إليها، فلن يكون لها تأثير على القرار، إذ أن عملية اتخاذه تكون دائماً محددة بفترة زمنية معينة، ويختلف التوقيت الملائم مع اختلاف طبيعة القرار، فبعض القرارات تستلزم سرعة أكثر من غيرها في توفير المعلومات الملائمة.

● القابلية للفهم (Understandability)

حسب الفقرات (34-36) فإن القابلية للفهم هي تصنيف المعلومات وتوصيفها وتقديمها بوضوح ودقة يجعلها مفهومة.

غير أن بعض الظواهر معقدة بطبيعتها ولا يمكن جعلها سهلة الفهم، فقد يؤدي استبعاد المعلومات حول هذه الظواهر من التقارير المالية إلى تسهيل فهم المعلومات الواردة في تلك التقارير المالية، ومع ذلك فإن هذه التقارير ستكون غير مكتملة وبالتالي قد تكون مضللة.

لكن يجب الأخذ بعين الاعتبار أن التقارير المالية يتم إعدادها للمستخدمين الذين لديهم فهم معقول للأنشطة التجارية والاقتصادية والذين يقومون بمراجعة المعلومات وتحليلها بعناية، وفي حالة الضرورة يحتاج المستخدمون المساعدة من مستشار لفهم المعلومات حول الظواهر الاقتصادية المعقدة.

القابلية للفهم تعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية أن يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المنظمة ونشاطاتها الاقتصادية ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للمنظمة، كما يجب أن تكون المعلومات المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة إلا أن ذلك لا

¹ - سيروان كريم عيسى، أحمد برهان موسى، أثر تغير مبدأ القياس المحاسبي ضمن الإطار المفاهيمي على جودة التقارير المالية دراسة لآراء عينة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات، (أربيل: العراق، المجلة العلمية- عدد خاص، جامعة جيهان، الجزء الأول، العدد: 02، سبتمبر 2018)، ص 299.

يعني عدم عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة كما في بعض عمليات الأدوات المالية مثل المشتقات المالية، ولكن يجب أن تكون معروضة بشكل سهل وواضح ومفهوم ما أمكن.¹

3- تطبيق الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية

لكي تكون المعلومة مفيدة يجب توفر خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق معا، فالتمثيل الصادق لظاهرة غير ملائمة أو التمثيل غير الصادق لظاهرة ملائمة لا يساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات المناسبة. يجب زيادة الخصائص النوعية المعززة إلى أقصى حد ممكن، غير أن الخصائص النوعية المعززة سواء كانت منفردة أو مجتمعة لا يمكن أن تجعل من المعلومات مفيدة إذا كانت لا تشتمل على الخصائص الأساسية أي إذا كانت غير ملائمة أو غير ممثلة بصدق.

3-1- تطبيق الخصائص الأساسية (الرئيسية) لجودة المعلومات المحاسبية

حسب الفقرات (37-38) من الإطار المفاهيمي المشترك (SFAC.2018) فإنه يجب أن تتصف المعلومات المحاسبية بخصائص الملائمة والتمثيل الصادق حتى تكون مفيدة، حيث لا يساعد التمثيل الصادق عن ظاهرة غير ملائمة ولا التمثيل غير الصادق عن ظاهرة ملائمة المستخدمين لوضع قرارات جيدة. وتكون عملية تطبيق الخصائص النوعية الأساسية أكثر كفاءة وأكثر فعالية (مع مراعاة آثار الخصائص المعززة وقيود التكلفة والتي لم يتم أخذها بعين الاعتبار) عندما تكون على النحو التالي:²

- تحديد أحداث اقتصادية يمكن أن تكون المعلومات حولها مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية؛
 - تحديد نوع المعلومات حول تلك الأحداث التي ستكون أكثر صلة (أكثر ملائمة ويعبر عنها بصدق)؛
 - تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات متاحة وما إذا كانت يمكن التعبير عنها بصدق.
- فإذا كان الأمر كذلك فإن عملية تلبية الخصائص النوعية الأساسية تنتهي عند هذه النقطة، إذا لم يتحقق ذلك يتم تكرار العملية مع النوع التالي من المعلومات الأكثر صلة.
- وفي بعض الحالات قد:³

- يلزم إجراء مفاضلة بين الخصائص النوعية الأساسية من أجل تحقيق هدف إعداد القوائم والتقارير المالية وهو توفير معلومات مفيدة حول الأحداث الاقتصادية، مثل: قد تكون المعلومات الأكثر صلة حول حدث ما هي تقدير غير مؤكد إلى حد كبير؛
- يكون مستوى عدم التأكد في القياس الذي ينطوي عليه إجراء هذا التقدير مرتفعا جدا بحيث قد يكون من المشكوك فيه ما إذا كان سيوفر التقدير تمثيلا صادقا بما فيه الكفاية لذلك الحدث؛

¹ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، المرجع السابق، ص 11.

² - International Financial Reporting Statement (IFRS), Op.cit, pp16-17.

³ - Ibid, p17.

- تكون المعلومات الأكثر فائدة هي التقدير غير المؤكد إلى حد كبير مصحوبا بوصف للتقدير وشرح للشكوك التي تؤثر عليه؛
- تكون هذه المعلومات لا تعبر بصدق وبشكل كاف لتلك الأحداث، فقد تتضمن المعلومات الأكثر فائدة تقديرا لنوع آخر أقل صلة بقليل ولكنه يخضع لانخفاض الشك في القياس، وفي ظروف محدودة قد لا يكون هناك تقدير يوفر معلومات مفيدة، وبالتالي في هذه الظروف المحدودة قد يكون من الضروري تقديم معلومات لا تعتمد على تقدير.

3-2- تطبيق الخصائص المعززة (الداعمة) لجودة المعلومات المحاسبية

- حسب الفقرات (37-38) من الإطار المفاهيمي المشترك (SFAC.2018) فإنه يجب تعظيم الخصائص النوعية المعززة للمعلومات إلى أقصى حد ممكن سواء بشكل فردي أو كمجموعة، لا يمكن أن تجعل المعلومات مفيدة إذا كانت تلك المعلومات غير ملائمة أو غير ممثلة بصدق.
- فالمعلومة إذا كانت تفتقد لخاصية الملائمة وخاصية التمثيل الصادق فهي معلومة عديمة النفع حتى ولو كانت قابلة للمقارنة والتحقق ومفهومة ومتاحة في الوقت المناسب، لذا فإن المعلومة المحاسبية الملائمة وذات التمثيل الصادق تبقى مفيدة حتى ولو لم تمتلك بعضا من الخصائص المعززة.
- وتطبيق الخصائص النوعية المعززة هي عملية مكررة ولا تتبع ترتيبا محددًا، فأحيانا قد يكون من الضروري تخفيض (تقليص) خاصية نوعية معززة لتعظيم خاصية نوعية أخرى، مثل أن يكون من المفيد التخفيض المؤقت لخاصية القابلية للمقارنة كنتيجة لتطبيق معيار جديد مستقبلا مفيدا لتحسين ملائمة المعلومة وعرضها الصادق في المدى الطويل، ويمكن أن تعوض الإفصاحات المناسبة جزئيا عدم القابلية للمقارنة.¹

4- قيود (محددات) الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية

- عند الحديث عن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فإنه من الضروري الحديث عن توفر قيود يلتزم بها المحاسب عند إعداد وعرض المعلومات المحاسبية على منفعة هذه المعلومات في اتخاذ القرارات، حيث أن هناك قيد رئيسي لإنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية يتمثل في القيد الرئيسي في قيد التكلفة والمنفعة (Costs\Benefits).
- فحسب الفقرات (39-43) من الإطار المفاهيمي المشترك (SFAC.2018) تتضح أهمية دراسة العلاقة الجوهرية بين عنصر التكلفة والمنفعة المتوقعة حتى تكون المعلومات مفيدة، فالتكلفة تعتبر قيودا شائعا على المعلومات التي يمكن توفيرها من خلال التقارير المالية، فالتقرير عن المعلومات يفرض تكاليف والتي من المهم أن تكون تكاليف مبررة، من خلال منافع التقرير عن تلك المعلومات، وينفق معدي المعلومات المحاسبية معظم الجهد المبذول في جمع المعلومات

¹ - International Financial Reporting Statement (IFRS), Op.cit, p19.

ومعالجتها والتحقق منها ونشرها، لكن يتحمل مستخدمو المعلومات تكاليف تحليل وتفسير المعلومات المقدمة، فإذا تعذر الحصول على بعض المعلومات التي هم بحاجة إليها، فسيتحملون تكاليف إضافية للحصول عليها من مكان آخر أو تقديرها.¹

وعند تطبيق قيد التكلفة تقوم الهيئات القائمة على إعداد ووضع المعايير المحاسبية المختلفة بتقييم ما إذا كان من المحتمل أن تبرر فوائد التقرير عن معلومات معينة التكاليف المتكبدة لتوفير واستخدام تلك المعلومات (يجب أن تبقى متيقظة باستمرار للعلاقة بين التكاليف والمنافع)، وهذا عند إصدار معيار جديد.

كما لا يوجد معيار ثابت لاختبار قيد (التكلفة والمنفعة) لكل الحالات، وهذا لكونها عملية اجتهادية لكل موقف على حده، فتقييم حجم المنافع والتكلفة يعتمد بشكل كبير على التقدير الشخصي للمحاسب، لذا تكثر المشاكل المتعلقة بالقياس الكمي للتكاليف والمنافع المعلومات المحاسبية لها، مما يجعل معدي القوائم والتقارير المالية والجهات القائمة على إصدار المعايير المحاسبية أمام تحدي كبير يتمثل في مدى إمكانية تحقيق الموازنة بين هذين الحدين. فالتكاليف المتعلقة بالمعلومات المحاسبية تتضمن في العادة مجموعة من العناصر مثل: تكاليف التجميع، التشغيل، التخزين واسترجاع المعلومات، تكاليف المراجعة والتدقيق وغيرها، وهي بشكل عام تقسم إلى:²

- **تكاليف المعلومة الأساسية:** هي تكاليف مهمة ولا بد منها في سبيل الحصول على الموارد البشرية والمادية الضرورية لتشغيل البيانات وإنتاج المعلومات؛
- **تكاليف المعلومات الإضافية:** تضم جميع التكاليف الناتجة عن عملية تجميع وتحليل البيانات وإعداد المعلومات اللازمة لاتخاذ قرار محدد، ويتوقف حدوث هذه التكلفة على القيمة الإضافية للمعلومة والعائد المرتبط بهذه القيمة؛
- **تكاليف مستخدمي القوائم:** وتتمثل في تكاليف الحصول على القوائم المالية، وتكاليف الاستشارات الخاصة بخبراء التحليل المالي وغيرها، إضافة إلى التكاليف الأخرى التي يتحملونها في حالة الاعتماد على معلومات غير ملائمة ولا تعبر بصدق.

وبعد إستعراض وتحليل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة بالإطار المفاهيمي المشترك (SFAC) بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB)، يمكن تقديم مقارنة بالخصائص النوعية الواردة بالأطر المفاهيمية للمجلسين، وعرض ملخص لهذه الخصائص في ظل الإطار المفاهيمي لمجلس (IASB) والإطار المفاهيمي لمجلس (FASB) وأثر التطوير والتغيير الذي حدث بها في الإطار المفاهيمي المشترك.

وهذه المقارنة موضحة من خلال الجدول الموالي:

¹ - Ibid, pp19-20.

² - حنان قسوم، المرجع السابق، ص 69.

الجدول رقم (07): مكونات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب الأطر المفاهيمية المختلفة

الإطار المفاهيمي المشترك (SFAC.2018)	الإطار المفاهيمي لمجلس (FASB)	الإطار المفاهيمي لمجلس (IASB)	الخاصية
خاصية أساسية (جوهرية)	خاصية أساسية	خاصية أساسية	الملائمة
تم إحلالها بالتمثيل الصادق	خاصية أساسية	خاصية أساسية	الموثوقية
خاصية معززة	خاصية أساسية	خاصية أساسية	القابلية للمقارنة
خاصية معززة	خاصية ثانوية	خاصية أساسية	القابلية للفهم
خاصية مكونة للتمثيل الصادق	خاصية مكونة للموثوقية	خاصية مكونة للموثوقية	الحيادية
خاصية أساسية	خاصية مكونة للموثوقية	خاصية مكونة للموثوقية	التمثيل الصادق
تم استبعادها من التمثيل الصادق	لم ترد في الخصائص أو القيود	خاصية مكونة للموثوقية	الحيطة والحذر (التحفظ)
خاصية معززة	خاصية مكونة للملائمة	قيد	التوقيت المناسب
قيد	قيد	قيد	الموازنة بين التكلفة والعائد
خاصية مكونة للملائمة	قيد	خاصية مكونة للملائمة	الأهمية النسبية (المادية)
تم استبعادها من التمثيل الصادق	لم ترد في الخصائص أو القيود	خاصية مكونة للموثوقية	الجوهر فوق الشكل
خاصية مكونة للتمثيل الصادق	لم ترد في الخصائص أو القيود	خاصية مكونة للموثوقية	الخلو من الأخطاء
خاصية مكونة للملائمة	خاصية مكونة للملائمة	خاصية مكونة للملائمة	القيمة التنبؤية
خاصية معززة	خاصية مكونة للموثوقية	لم ترد في الخصائص أو القيود	القابلية للتحقق
لم ترد في الخصائص أو القيود	لم ترد في الخصائص أو القيود	قيد	الموازنة بين الصفات النوعية
لم ترد في الخصائص أو القيود	لم ترد في الخصائص أو القيود	قيد	عرض عادل (صورة صادقة)
خاصية مكونة للتمثيل الصادق	لم ترد في الخصائص أو القيود	خاصية مكونة للموثوقية	الاكتمال
متضمنة في صفة القيمة التأكيدية	خاصية مكونة للملائمة	خاصية مكونة للملائمة	التغذية العكسية
متضمنة في صفة الحيادية	خاصية ثانوية	لم ترد في الخصائص أو القيود	الإتساق (الثبات)
خاصية محددة للمستخدمين	خاصية محددة للمستخدمين	لم ترد في الخصائص أو القيود	فائدة أو منفعة للمستخدمين

المصدر: أسماء مهدي حسين الهاشمي، حسن طاهر بريبر، تأثير المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على وفق المشروع المشترك - دراسة استطلاعية، (بابل: العراق، مجلة جامعة بابل للعلوم المصرفية والتطبيقية، جامعة بابل، المجلد: 27، العدد: 05، 2019)، ص 233-234.

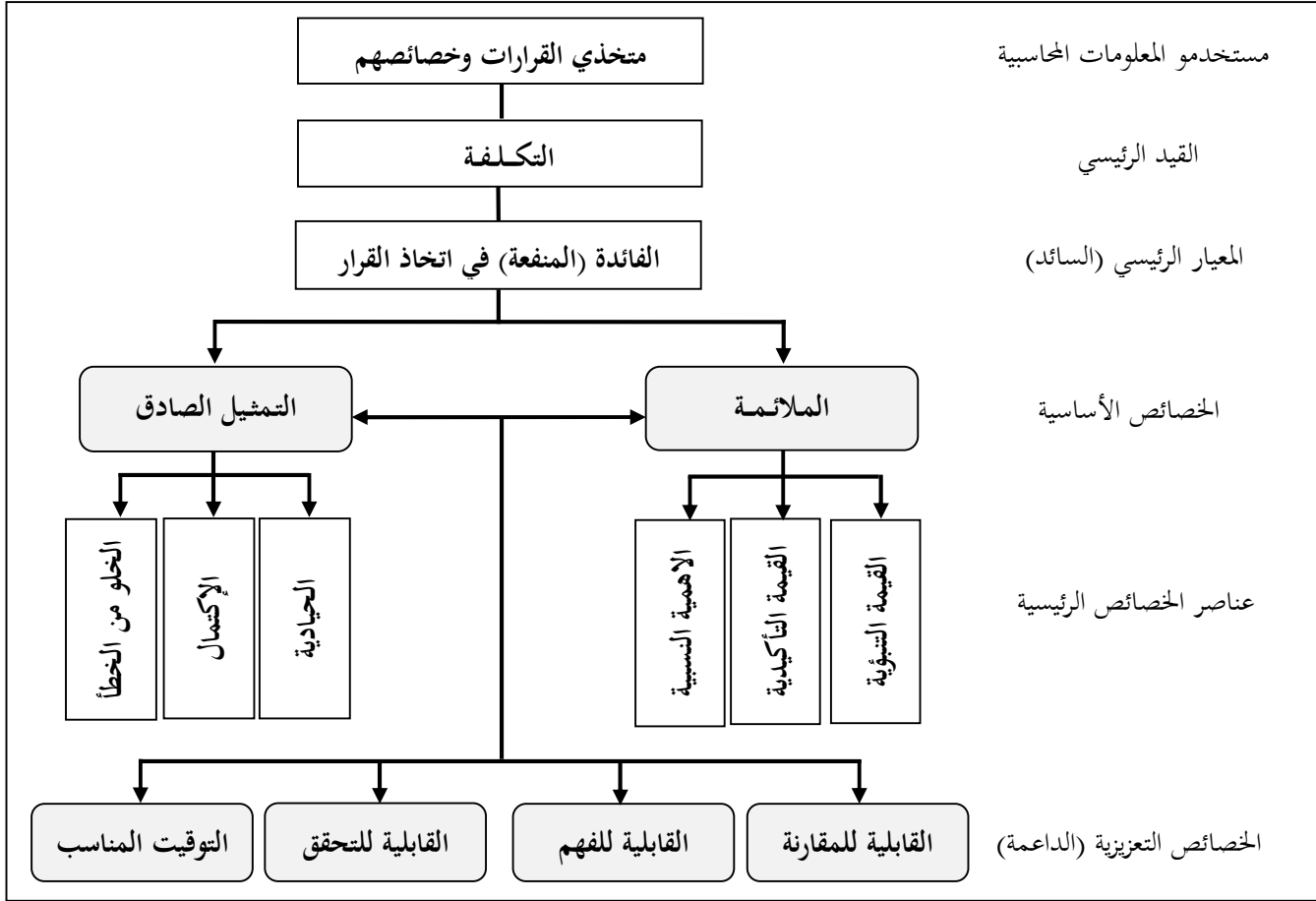
ومن الجدول السابق يتضح أن الاتجاه في المشروع المشترك نحو التوافق بين الخصائص القديمة لكل من المجلسين (FASB/IASB) نحو تحسين جودة المعلومات المحاسبية، حيث أن التطوير حدث في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والذي جاء به الإطار المفاهيمي المشترك (SFAC) بالمقارنة بالأطر المفاهيمية السابقة لمجلس (IASB) ومجلس (FASB)، وأن هذا التطوير بالإضافة إلى التطوير الذي تم أيضا في الأهداف كان له أثر واضح على تحسين جودة المعلومات لمحاسبية ومن ثم زيادة جودة القوائم والتقارير المالية. ويمكن إبراز أهم هذه التوافقات بالآتي:

- أن للمعلومات خصائص جوهرية (رئيسية) ومعززة (مساندة) وليس خصائص أساسية وثانوية ومن الواضح أن هذا التغيير ناتج من التركيز على قيمة المعلومات حيث أن التكلفة أصبحت القيد الوحيد لإنتاج المعلومات كي تؤدي إلى منفعة القرار لذلك ينبغي أن تتعلق الخصائص بجوهر المعلومات (جوهريّة أو مساندة) وليس بطبيعتها (أساسية أو ثانوية)؛
- نتيجة للتركيز على جوهر المعلومات تم إلغاء بعض الخصائص سواء كانت أساسية أو ثانوية، كما تم تغيير خصائص أخرى لتكون رئيسية أو مساندة حسب كونها ترتبط بجوهر المعلومات أم لا، مثل إلغاء الموثوقية بوصفها خاصية أساسية ليحل محلها التمثيل الصادق من حيث أن المعلومة المحاسبية ينبغي في جوهرها أن تمثل الحدث الاقتصادي تمثيلا صادقا وليس مجرد كونه موثوقا به أو معززا بأدلة موثوقة أم لا، وهذا مثلا اثر على الاعتراف بالقيمة العادلة ان كانت اصدق تمثيلا من التكلفة التاريخية لبعض الاصول؛
- نظرا لقيمة المعلومات بالنسبة لمتخذ القرار أصبحت التكلفة هي قيد إنتاج المعلومات ليست الأهمية النسبية قيد في الخصائص النوعية لمجلس (FASB) أو التوقيت المناسب قيد في الخصائص النوعية لمجلس (IASB) حيث تعد الأهمية النسبية من خصائص المعلومات الملائمة من كون قدرة المعلومات على إحداث تغيير في القرار أم لا، فإن كان الرقم المحاسبي ذو أهمية لكي يحدث فرقا في القرار يكون من الملائم الاعتراف به بندا ضمن المصروفات أو الأصول مثل حسب الأهمية النسبية لذلك الرقم وليس كونه مهما نسبيا أم لا بوصفه قيما ضمن بند محدد، كما هو الحال بالنسبة للتوقيت المناسب حيث أن توفير معلومات في الوقت المناسب هو الذي يحدث فرق في القرار لذا اصبح التوقيت المناسب الصفة المساندة للخصائص الجوهرية للمعلومات وليس قيد على انتاجها.

وعليه يمكن القول ان المشروع المشترك وضع مفاهيم الخصائص النوعية لتكون أكثر ارتباطا في جوهر المعلومات وقيمتها بالنسبة لمتخذ القرار وبذلك إعادة ترتيب الخصائص أو تغييرها أو الغاؤها.

ويمكن إبراز شكل شامل يوضح هذه الخصائص النوعية وما يرتبط بها:

الشكل رقم (17): الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية



Source : Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, **Intermediate Accounting**, (New Jersey: États-Unis, John Wiley & Sons, Fourth Edition, 2020), p122.

من الشكل يتضح أن الخصائص النوعية إما رئيسية أو معززة (مساندة)، اعتماداً على كيفية تأثيرها على فائدة القرار للمعلومات بغض النظر عن التصنيف، فإن كل خاصية نوعية تنسب إلى قرار المعلومات المالية، ومع ذلك فإن تقديم معلومات محاسبية مفيدة مقيد بقيود على إعداد التقارير المالية يجب ألا تتجاوز التكلفة فوائد ممارسة إعداد التقارير.

المطلب الثالث: ضوابط تطبيق جودة المعلومات المحاسبية

تمثل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية السمات والصفات الخاصة بالمعلومات المحاسبية والتي ترفع من منفعتها وفعاليتها، وتعد محدد أساسي لجودة المعلومات المحاسبية، وتجعل المعلومات المزودة في الإبلاغ المالي مفيدة للمستخدمين وذات فائدة عالية في عملية إتخاذ القرارات. وهذه الجودة تخضع لمجموعة من الضوابط التي تحكم تحقيق هذه الجودة لتوازي مع الخصائص النوعية وفق معايير محددة من أجل تقديمها للجهات التي تحتاجها، لإضافة لوجود معايير لقياسها وعدد من المحددات التي تضبط مفهوم جودة المعلومات المحاسبية ومعوقات وعوامل تؤثر في تحقيقها.

1- معايير تحقق جودة المعلومات المحاسبية

تستخدم المنظمات المعلومات المحاسبية في عملية إتخاذ القرار، مما يتطلب أن تتصف هذه المعلومات بالجودة مما يعني كسب رضا العميل، فقد أصبح قياس جودة المعلومات المحاسبية مسألة مهمة في الوقت الحاضر، وتقاس الجودة بما تلي احتياجات المستخدمين لتلك المعلومات مع أنه يصعب قياسها، ولكن يمكن الاستدلال عليها من خلال تأثيرها في إتخاذ القرارات ومن خلال قياس المعلومات المحاسبية، فإذا كانت النتائج تشير الى أن المعلومات تتصف بالمصدقية يعني أنها تتصف بالجودة، وبالتالي حتمية وجود مجموعة من المعايير التي يجب إتباعها لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وهي:¹

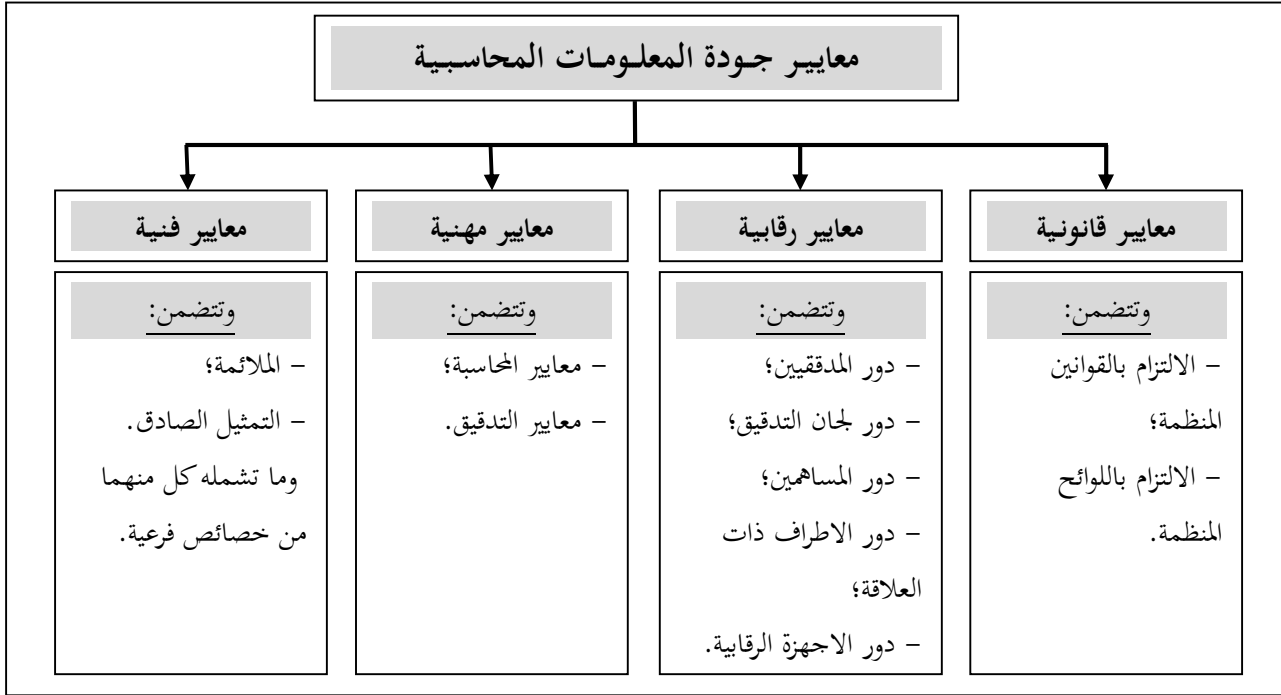
- **معايير قانونية:** تسعى المنظمات إلى تطوير معايير لجودة المعلومات المحاسبية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن مختلف التشريعات والقوانين التي تضبط المنظمات وتوفر هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط الاداء في المنظمة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم المنظمات بالإفصاح الكافي عن ادائها؛
- **معايير رقابية:** وهي المعايير التي تهتم بفحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والاجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول الى رفع كفاءة المنظمات، وزيادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية، مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة بإعتبارها أحد مكونات العملية الإدارية؛
- **معايير مهنية:** وتشمل مختلف معايير المحاسبة والتدقيق الصادرة من الهيئات والمجالس المحاسبية لضبط اداء العملية المحاسبية، مما أبرز معه مفهوم مساءلة الادارة من قبل الملاك للاطمئنان على إستثماراتهم، والتي أدت بدورها الى ظهور الحاجة لإعداد معلومات مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

¹ - هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، (أم البواقي: الجزائر، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة- واقع، رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، 07-08 ديسمبر 2010)، ص ص 17-18.

- **معايير فنية:** إن توفر معايير فنية يؤدي الى تطور مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، مما ينعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب مصالح المنظمة، ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار، مما أدى إلى توجه بعض الهيئات المحاسبية نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات.

ويمكن تلخيص أهم المعايير التي تساهم في تحقق جودة المعلومات المحاسبية، من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (18): معايير جودة المعلومات المحاسبية



المصدر: محمد أحمد إبراهيم الخليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية- دراسة نظرية تطبيقية، (مصر، مجلة الدراسات والبحوث، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، 2005)، ص23.

2- معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية

يتم إعداد المعلومات المحاسبية أو انتاجها لتصبح في شكل أكثر نفعاً لمتخذ القرار وذلك لقيمتها في صنع القرار الداخلي، أو الاستخدام المستقبلي، ولكي تكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة لمتخذ القرار لا بد أن تكون على مستوى عالي من الجودة من خلال توفرها على مجموعة من الخصائص، حيث أن هناك معايير عامة لقياس جودة هذه المعلومات المحاسبية، وهي¹:

¹ - مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم، المحاسبة الإدارية، (عمان: الأردن، دار السيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2002)، ص ص 305-

- **الدقة:** يمكن التعبير عن جودة المعلومات المحاسبية بدرجة الدقة التي تتصف بها، أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل، حيث كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية، وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات المحاسبية فإنه لا يمكن تحقيقه، كون المعلومات التي يبني عليها القرار تنطوي على المستقبل، وبالتالي فهي على درجة من التأكد، لذلك غالباً ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات؛
- **المنفعة:** وتتمثل في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها، ويمكن ان تأخذ إحدى الأشكال:
 - **المنفعة الشكلية:** تعني كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية؛
 - **المنفعة المكانية:** أي الحصول عليها بسهولة بغض النظر عن مكان المستخدم؛
 - **المنفعة الزمانية:** وتعني توفر المعلومات لمتخذ القرار في الوقت المناسب؛
 - **المنفعة التقييمية والتصحيحية:** أي قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذلك قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.
- **الفاعلية:** الفاعلية بشكل عام تعبر عن مدى تحقيق المنظمة لأهدافها من خلال مواردها المحدودة، أما من ناحية كونها مقياس لجودة المعلومات المحاسبية فهي تعبر عن مدى مساهمة المعلومات في تحقيق أهداف متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة، وبالتالي فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات وتقاس درجة الفاعلية بمدى تحقق الأهداف المحددة؛
- **التنبؤ:** هو الوسيلة التي يمكن من خلالها استخدام معلومات الماضي والحاضر في توقع نتائج المستقبل، وهذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات، وجودة المعلومات تتمثل بقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ؛
- **الكفاءة:** يقصد بها حسن استخدام الموارد، أي تحقيق أهداف المنظمة بأقل استخدام ممكن للموارد وتطبيق مبدأ اقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة والتي يجب أن لا تزيد عن قيمة المعلومات.

3- العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية

هناك عدة عوامل تؤثر في درجة جودة المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية، وهي:¹

3-1- العوامل البيئية (بيئة المحاسبة)

تعد المعلومة المحاسبية هي نتائج بيئتها، حيث أن هناك عوامل بيئية تؤثر على جودتها، فبيئة المحاسبة تتكون من الظروف والقيود والمؤثرات الاقتصادية، الاجتماعية، القانونية والسياسية التي تختلف من وقت لآخر، وهي:

- **العوامل الاقتصادية:** تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها القوائم المالية باختلاف النظم الاقتصادية السائدة ففي ظل الاقتصاد الرأسمالي تحظى القوائم المالية باهتمام كبير، حيث يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لإحتياجات المستخدمين لإتخاذ القرارات، بينما في الاقتصاد الاشتراكي (المخطط مركزيا) يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض احكام الرقابة المركزية؛
- **العوامل الاجتماعية:** تتأثر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل إ تجاه المجتمع نحو الإهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت... وغيرها، فالتوجه نحو السرية يؤثر على عملية تجميع ونشر المعلومات المحاسبية، وعلى الرغم أن المحاسبة بقيت وقتا طويلا تهتم بالجوانب الفنية إلا ان العوامل الاجتماعية في الوقت الحاضر اصبح لها صداها على التطبيقات المحاسبية، حيث يحتم البعد الاجتماعي للمحاسبة انه على المحاسب الإفصاح الشامل عن المعلومات التي تلي حاجة كل فئات المجتمع وعدم التحيز إلى فئة من المستخدمين على حساب فئة أخرى؛
- **العوامل القانونية:** تتأثر الممارسات المحاسبية سواء في منهجيتها أو تطبيقاتها المحاسبية بجانب كبير بمجموعة الانظمة والتشريعات القانونية والضريبية والمقاييس التنظيمية الأخرى، حيث يعتمد ذلك على مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي الموجودة، خاصة مع تعدد أنواع الشركات وتميزها بانفصال الملكية عن الإدارة، مما ادى الى خضوعها للقوانين القانونية المختلفة منذ بدء تكوينها حتى تصنيفها وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات المحاسبية وكيفية عرضها في القوائم المالية؛
- **العوامل الثقافية:** تتمثل أساسا في المستوى التعليمي التي تؤثر في وضع المنظمات المهنية والممارسات المحاسبية والتدقيق بشكل عام وجودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية بشكل خاص، فالبلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي فيها من الصعب فهم واستيعاب محتوى القوائم المالية وفهم المعلومات المحاسبية، وعلى العكس في البلدان التي تحظى بمستوى افضل؛

¹ - عباس فاضل جواد، محمود طه محمود، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية- دراسة في عينة من المصارف الأهلية العاملة في السوق العراقية، (البصرة: العراق، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الإقتصاد والإدارة، جامعة البصرة، المجلد:14، العدد:55، 2019)، ص ص132-133.

● **العوامل السياسية:** تؤثر العوامل السياسية لبيئة المحاسبة على الهياكل والعمليات المحاسبية، كونها تؤثر على تحديد الإحتياجات من المعلومات المحاسبية للمستخدمين والتي تتلائم مع الأوضاع السياسية الإقتصادية لكل بلد، حيث تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في انتاج وتوزيع المعلومة المحاسبية، وتقع على المحاسبة مسؤولية توجيه وتطوير امكانياتهم وقراراتهم نحو تحقيق هذه الإحتياجات بحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من المعلومات وبين ما هو ممكن التحقيق، وتأثر الأطراف المتعددة بنتائج العمل المحاسبي قد دفعتها إلى التأثير في عملية اعداد ووضع وتبين المعايير المحاسبية كونها تحكم اعداد القوائم المالية في عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي للمعلومات المحاسبية.

3-2- العوامل المتعلقة بالمعلومات

تتأثر جودة المعلومات المحاسبية بمدى توفر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار، حيث حددت المعايير المحاسبية الدولية الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية والتي بموجبها يتم التمييز بين المعلومات الأقل والأكثر منفعة لإتخاذ القرار، وكذلك يتم بموجبها اختيار الطرق المحاسبية وكمية ونوعية المعلومات الواجب تقديمها وعرضها في القوائم المالية، كما أن هناك عوامل متعلقة بالمعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر استخدام الحاسوب في ادخال وتحليل ومعالجة وعرض المعلومات، وكذلك الإلتشار الواسع والسريع للإنترنيت.

3-3- تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي)

يعد تقرير مدقق الحسابات الركيزة الأساسية في جودة المعلومات المحاسبية للتقارير المالية من خلال مراجعة القوائم المالية، وإضفاء الثقة على المعلومات الواردة فيها، والتحقق من أن اعداد وعرض القوائم المالية قد تم على وفق المعايير المحاسبية المعتمدة وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها. ولا تكمن أهمية دور مدقق الحسابات في مراجعته للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المدققة فحسب بل تمتد إلى تقرير المدقق الذي يعد أثر كبير على إتخاذ القرارات، وذو أهمية كبير لدى المحللين الماليين وغيرهم. وبالتالي فتقرير مدقق الحسابات يؤثر في ملائمة ومصداقية المعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المالية من خلال التزامه بتطبيق المعايير المحاسبية عليها والقواعد المهنية التي يفرضها دستور المهنة التي ينتمي إليها.

4- معوقات تحقيق (مشاكل استخدام) جودة المعلومات المحاسبية

بالرغم من أن الهدف النهائي هو توفير معلومات محاسبية مفيدة تتصف بالخصائص النوعية، إلا أن تحقيق هذه الخصائص يواجه مجموعة من المشاكل والمعوقات، التي يمكن إبراز أهمها في:¹

- **التعارض بين الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية:** أي احتمالية عدم وجود توافق بين الخصائص الرئيسية، مثلا قد ترفض معلومة معينة أو تقبل اذا كانت ملائمة لكنها غير ممثلة تمثيلا صادقا، او انها ممثلة تمثيلا صادقا ولكنها غير ملائمة، إذ ان التمثيل الصادق لا يعني الخلو من الاخطاء بشكل كامل عند تصوير الظاهرة الاقتصادية، لان الظاهرة الاقتصادية الموجودة في القوائم المالية عادة ما يتم قياسها في ظروف عدم التأكد، مثل أرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أن الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملاءمة لأنها لا تمثل الواقع الفعلي ولا يمكن الاعتماد عليها بشكل كاف في عملية التنبؤ، لذلك يقع على عاتق متخذي القرارات مهمة التوفيق بين رغبات مستخدمي المعلومات المحاسبية والصفات المتعددة والمختلفة لهم، والمعلومات التي يجري الإفصاح عنها؛
- **التعارض بين الخصائص العززية للمعلومات المحاسبية:** من بين المشاكل الشائعة لاستخدام الخصائص النوعية احتمالية التعارض بين الخصائص المعززة، وفي حالة وجود هذا التعارض يتم الإحلال الجزئي أو المبادلة الجزئية لتحقيق الفائدة من المعلومات، كالتعارض بين التوقيت المناسب والقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، فقد تصل المعلومة المحاسبية في الوقت المناسب ولكنها ذات قدرة تنبؤية منخفضة مثل أرقام (بيانات) التكلفة التاريخية، وكذلك فإن التوقيت المناسب يتعارض مع الدقة ودرجة الاكتمال، فالمستخدم قد تصله معلومات في الوقت المناسب ولكنها غير دقيقة، مثل بيانات الموازنة التقديرية التي تعتبر رغم انخفاض درجة دقتها أكثر إفادة من معلومات تاريخية تتصف بالدقة، ولكن لا تتوفر في الوقت المناسب؛
- **ليست جميع المعلومات الملائمة والصادقة ذات فائدة:** حيث إن هذه المعلومات قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر، وهو ما يطلق عليه اختيار مستوى الأهمية، ويعتبر هذا البند مهما نسبيا إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بطريقة غير صحيحة إلى التأثير على متخذ القرار أو تغيير مسار قراره؛
- **تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع (التكلفة < العائد):** فالمعلومات التي لا تحقق أهداف مستخدمي القوائم والتقارير المالية لا تعتبر معلومات مهمة، وليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها حيث أن القاعدة العامة فيما يتعلق باختبار العائد والتكلفة، هي أنه يجب عدم إنتاج المعلومات المحاسبية ونشرها إلا إذا زادت منفعتها عن تكلفتها، وإلا فإن الإفصاح عن تلك المعلومات يشكل خسارة للمنظمة؛

¹ - زوينة بن فرج، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، (الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 01، 2013/2014)، ص ص 40-41. بتصرف

- **صعوبة فهم المعلومات المحاسبية:** حيث أن مستخدمي المعلومات المحاسبية قد يواجهون صعوبة في فهم وتحليل والإستفادة منها في اتخاذ القرار برغم ملائمتها ومصداقيتها، حيث أن هناك مستويات متفاوتة لقدرة مستخدمي القوائم المالية على فهمها واستيعابها، إضافة إلى اختلاف الأهداف الكامنة (أهداف متباينة ومتعددة) وراء حاجتهم لتلك المعلومات، لذلك فقابلية الفهم للمعلومات المحاسبية تتطلب السهولة والوضوح التي يجب أن تتميز بها المعلومات المنشورة، مما يجعل من هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسبين، ويقع على عاتقهم باعتبارهم الجهة التي تعد القوائم والتقارير المالية مهمة التوفيق بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمي المعلومات المحاسبية التي تحتويها تلك القوائم والتقارير المالية؛
- **عدم جدوى خاصية المقارنة في عملية اتخاذ القرار:** حيث يهتم مستخدمي المعلومات المحاسبية بمقارنة أداء المنظمة مع أداء المنظمات المشابه لها في الصناعة أو المنظمات المنافسة لها أو مع القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه هذه المنظمة، إلا أن عملية المقارنة سواء المكانية أو الزمانية قد لا تكون ذات جدوى في ظل طرق وسياسات محاسبية متغيرة، وبالتالي يجب على المنظمة الالتزام ما أمكن بسياسة الثبات والاتساق في تبين الطرق والسياسات المحاسبية والإفصاح بشكل واضح عن أي تغيير في تلك الطرق والسياسات المحاسبية وعن أي تغيير في تلك الطرق والسياسات والآثار المترتبة عليها؛
- **الخلفيات العقائدية أو الاجتماعية:** فقد تكون المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية منخفضة ولكنها بالنسبة لبعض متخذي القرار مهمة لأسباب عقائدية أو اجتماعية، مثل قد يكون مبلغ الفائدة المدينة أو الدائنة غير مهم نسبياً كرقم، إلا أن بعض مستخدمي المعلومات المحاسبية يكون مهتم بأن تفصح المنظمة عن تلك المبالغ بشكل منفصل مما قد يغير قراره في الاستثمار أو التعامل مع تلك المنظمة لأسباب دينية.

خلاصة الفصل الثاني

نظرا للتطورات التي شهدتها بيئة المحاسبة بسبب تزايد حجم الأعمال في المنظمات، تزايدت معها أهمية المعلومات المحاسبية نظرا لتعدد إحتياجات هذه المنظمات من المعلومات المحاسبية لتقديمها وتوفيرها للأطراف الداخلية المتمثلة بإدارة المنظمة، وكذا للأطراف الخارجية المتمثلة بالمستثمرين والجهات الحكومية والمؤسسات المالية الأخرى، عن طريق القوائم والتقارير المالية المختلفة، إذ أن للمعلومات المحاسبية أهمية كبيرة في توجيه وترشيد قرارات تلك الأطراف وبالتالي يجب أن تتميز هذه المعلومات بالجودة في الدقة والمصدقية والشمول والتي بدورها تؤدي الى صنع قرار جيد فتساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة والوصول الى الأهداف المرجوة.

حيث أصبح مصطلح الجودة يرتبط كذلك بالمعلومات المحاسبية، والتي تعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.

وتحدد مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية بمجموعة الخصائص والصفات التي يجب أن تتميز بها لتجعلها مفيدة لغايات اتخاذ القرارات من قبل المستخدمين، والتي تعد أحد المكونات الأساسية للإطار المفاهيمي المشترك للمحاسبة بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) بموجب المشروع المشترك بين المجلسين (IASB/FASB) من أجل تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتكون أكثر ارتباطا بجوهر المعلومات وقيمتها بالنسبة لمتخذ القرار (رئيسية أو معززة) وليس بطبيعتها (أساسية أو ثانوية).

حيث تنقسم هذه الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية إلى خصائص رئيسية وأخرى معززة، اعتمادا على كيفية تأثيرها على فائدة المعلومات المحاسبية، بغض النظر عن التصنيف تساهم كل ميزة في فائدة المعلومات النوعية من التقارير المالية في اتخاذ القرار.

حيث تعد خاصية الملائمة هي الخاصية الرئيسية الأولى وهذا لأنها الأساس في تحديد اتجاه القرارات ثم تأتي بعدها خاصية التمثيل الصادق للمعلومات والتي تعتبر أساسية كذلك لأن المعلومات التي تبني على أساسها القرارات يجب أن تكون خالية من الأخطاء وبعيدة عن التحيز الشخصي وإلا فالقرارات المتخذة يمكن أن تكون غير صائبة في حالة عدم توفر هذه الخاصية، بالإضافة لهاتين الخاصيتين فلا يمكن الإستغناء عن خصائص أخرى مدعمة ومعززة وهي (القابلية للمقارنة، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق والتوقيت المناسب)، التي تساعد في اتخاذ القرار عندما تؤسس الخصائص النوعية الأساسية (الرئيسية)، كما أن توفير المعلومات المحاسبية المفيدة تكون محددة بقيد شائع هو قيد التكلفة والمنفعة.

جودة المعلومات لتفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية بمشاركة المحاسبين



تمهيد الفصل الثالث

تواجه المنظمات عديد التحديات في ظل التغييرات البيئية والتنافسية المتزايدة، من أجل تحقيق أهدافها ومزاولة نشاطها والإستمرار فيه لتحقيق مزيد من النجاح، حيث تسعى إلى توافر قدر من المعلومات المحاسبية التي تساعد في تحقيق أداء أفضل، خاصة تلك المرتبطة بالجانب الإستراتيجي بما يعزز مزيدا من الفرص لاتخاذ مزيد من القرارات المناسبة.

ويعد تبني المحاسبة المالية الإستراتيجية، مدخلا يساعد في الوصول إلى تحقيق طموحات المنظمة في مستويات عالية من الأداء، إذ أن المحاسبة المالية الإستراتيجية بإمكاناتها تتعدى الأحداث الماضية وتدخل في مجال التوقع المستقبلي عن طريق مواءمة المعلومات المحاسبية التي توفرها المحاسبة التقليدية وتحليلها وصياغتها بأسلوب استراتيجي، بهدف توفير معلومات محاسبية إستراتيجية، وذلك بتحليل العوامل المؤثرة في بيئتها الداخلية والخارجية والاستفادة منها، وبيان الأبعاد الإستراتيجية للمحاسبة المالية والتطرق إلى الأدوات التي تجعل منها محاسبة مالية تتجاوز المفهوم التقليدي لها، لتدخل بمفهوم استراتيجي، وفي ظل بيئة لديها الكثير من المتغيرات والتي غالبا لا يمكن التنبؤ بها.

ويعتمد استمرار ونجاح تلك المنظمات على قدرتها في تحقيق أهدافها التي أسست من أجلها، وفي ظل الظروف والمتغيرات الداخلية والخارجية التي تعمل فيها، تبرز الحاجة الى توافر معلومات تتجاوز الوضع الحالي لتأخذ أبعاد إستراتيجية، فقد اتجهت المنظمات للتركيز على المحاسبة من منظورها المالي دون التركيز على منظورها الإستراتيجي حيث أن تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية في المنظمات، مرتبط بجوانب تتعلق بالدرجة الأولى بجودة المعلومات المحاسبية لتلك القوائم والتقارير المالية ومن جهة أخرى بدور مشاركة المحاسبين في المنظمة.

فالمصدر الأساسي لتوجيه عملية المحاسبة المالية الإستراتيجية هو الاستعانة بالمعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم والتقارير المالية، ومدى جودة المعلومات المحاسبية لتلك القوائم ومدى إمكانية الوصول إلى نتائج مفيدة من تحليلها إستراتيجيا، وتغيير في دور المحاسبين من خلال إشراكهم في تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية التي تتشكل من خصائص نوعية، تتأثر بشكل مباشر بالمهارات والمعايير الأخلاقية للمحاسبين ومدى الالتزام بها، وتحول تركيزهم من الجوانب التقليدية إلى القدرة على التحليل وصياغة إستراتيجية المنظمة، ليكونوا محاسبين إستراتيجيين.

المبحث الأول: استخدام جودة المعلومات في المحاسبة المالية الإستراتيجية

قبل التطرق لإستخدام جودة المعلومات المحاسبية في المحاسبة المالية الإستراتيجية، وحاجة هذه الأخيرة إلى جملة المعلومات المحاسبية من مختلف المصادر وتأثيرها على أدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية، يجب أولاً التطرق إلى أهمية البعد الإستراتيجي للمعلومات المحاسبية.

وعليه تم تقسيم المبحث إلى المطالب الآتية:

- المطلب الأول: البعد الإستراتيجي للمعلومات المحاسبية؛
- المطلب الثاني: المعلومات المحاسبية لتحقيق المحاسبة المالية الإستراتيجية؛
- المطلب الثالث: جودة المعلومات لأغراض المحاسبة المالية الإستراتيجية.

المطلب الأول: البعد الإستراتيجي للمعلومات المحاسبية

تعتبر الإدارة الإستراتيجية مستعملاً للمعلومات ومنتجاً لها في نفس الوقت، حيث تحتاج إلى معلومات تتعلق بالماضي والحاضر، لتضع على أساسها الاستراتيجيات التي تحقق أهدافها المستقبلية، ويتم الحصول على المعلومات اللازمة من نظم المعلومات، ثم تنقل إلى المستويات الإدارية المختلفة لوضع استراتيجياتها وتطبيقها وتقييمها.

1- ماهية المعلومات المحاسبية الإستراتيجية

يعد مفهوم المعلومات المحاسبية الإستراتيجية من المفاهيم المعاصرة التي ظهرت مع مسار التطور التاريخي لتطبيقات نظم المعلومات الإستراتيجية في المجالات المختلفة، حيث ارتبطت الأهمية الإستراتيجية للمعلومات المحاسبية بتسهيل مهمة الإدارة للقيام بالتخطيط الإستراتيجي على الأمد البعيد.

1-1- مفهوم المعلومات الإستراتيجية

هناك صعوبة في تحديد مفهوم المعلومات الإستراتيجية وبيان أهم الأبعاد والخصائص التي تتصف بها وتميزها عن أنواع المعلومات الأخرى، نظراً لعدم وجود إتفاق في التعريف بين ما هو استراتيجي وما هو غير استراتيجي من المعلومات على النحو الذي يؤدي اعتماد أسس سليمة في الفصل بين الصنفين من المعلومات. فهناك العديد من التعريفات للمعلومات الإستراتيجية منها:

- **المعلومات الإستراتيجية:** هي معلومات تدعم الإدارة عند القيام بالتخطيط الاستراتيجي وتسهل مهمة تحديد الأهداف واختيار البدائل الممكنة وتجنب التهديدات واقتناص الفرص المتاحة، وتساهم بشكل فاعل في عملية صنع القرارات الإستراتيجية التركيز على جوانب التغيرات البيئية المتلاحقة.¹

¹ - مؤيد الساعدي، سلمان عبود زبار، جودة المعلومات وتأثيرها في القرارات الإستراتيجية- دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية، (القادسية: العراق، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة القادسية، المجلد:15، العدد:03، 2013)، ص17.

- المعلومات الإستراتيجية: هي معلومات تقع ضمن إهتمامات الإدارة العليا وترتبط بالقدرة على استشراف مستقبل المنظمة على المدى البعيد، وتنطوي على درجة عالية من حالات عدم التأكد والمخاطرة.¹
- المعلومات الإستراتيجية: هي معلومات ذات توجه مستقبلي ومشملة على قدر معين من الغموض، وهي ترتبط بتخطيط السياسات لأجل الطويل والذي يكون من مهام الإدارة العليا.²
- ومن التعريفات السابقة يمكن القول أن المعلومات الإستراتيجية هي معلومات تقع ضمن إهتمامات الإدارة العليا وتستخدم في التوجه المستقبلي للتنبؤ والاستشراف والتي ترتبط بخطط طويلة الأجل وتتميز بعدم التأكد والمخاطرة.

1-2- أشكال المعلومات الإستراتيجية

- تأخذ المعلومات الإستراتيجية ثلاثة أشكال، وهي:³
- معلومات وصفية أساسية: تعطي فكرة عامة أو سجل كامل من المعلومات عن خصائص المنظمات والأفراد والأحداث التي تمت لفترة زمنية معينة على أن تعدل المعلومات تبعاً للتغيرات التي تحصل في تلك الخصائص؛
- معلومات الأوضاع الحالية: تتضمن معلومات على شكل تقارير تبين التغيرات التي حدثت بهدف تعديل السجلات السابقة أو إنشاء سجل عن الحدث أو الظاهرة الجديدة؛
- معلومات التنبؤات التقديرية: تعتمد على الإستنتاج من المعلومات السابقة باستخدام الخبرات والأحكام الشخصية للتنبؤ بأحداث المستقبل المحتملة، فهي تحدد مدى قدرة نظم المعلومات على تنقيتها وتخليصها من الأخطاء وتلخيصها وعرضها بطريقة تمكن متخذ القرار الاستراتيجي من توفير معلومات ذات نوعية جيدة.

1-3- تعريف المعلومات المحاسبية الإستراتيجية

المعلومات المحاسبية الإستراتيجية هي معلومات كمية وغير كمية، تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية، والتي يمكن إستنباطها خلال التوقع المستقبلي وترتبط بالخطط بعيدة الأمد وتقع ضمن إهتمامات الإدارة العليا للمنظمة، لأنها تدعم إتخاذ القرارات الإستراتيجية، وتسهم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية وتعزيز الميزة التنافسية للمنظمة، مثل: المعلومات المتعلقة بتوافر الموارد المالية وتطوير المنتجات وخطوط الإنتاج، وتخفيض تكاليف الإنتاج، والمعلومات المتعلقة بالقرارات الرأسمالية والتمويلية.⁴

¹- محمد عبد حسين الطائي، نعمة عباس خضير الحفاجي، نظم المعلومات الإستراتيجية: منظور الميزة الاستراتيجية، (عمان: الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009)، ص38.

²- علي حسين الزعبي، نظم المعلومات الإستراتيجية- مدخل استراتيجي، (عمان: الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، 2005)، ص18.

³- المرجع نفسه، ص19.

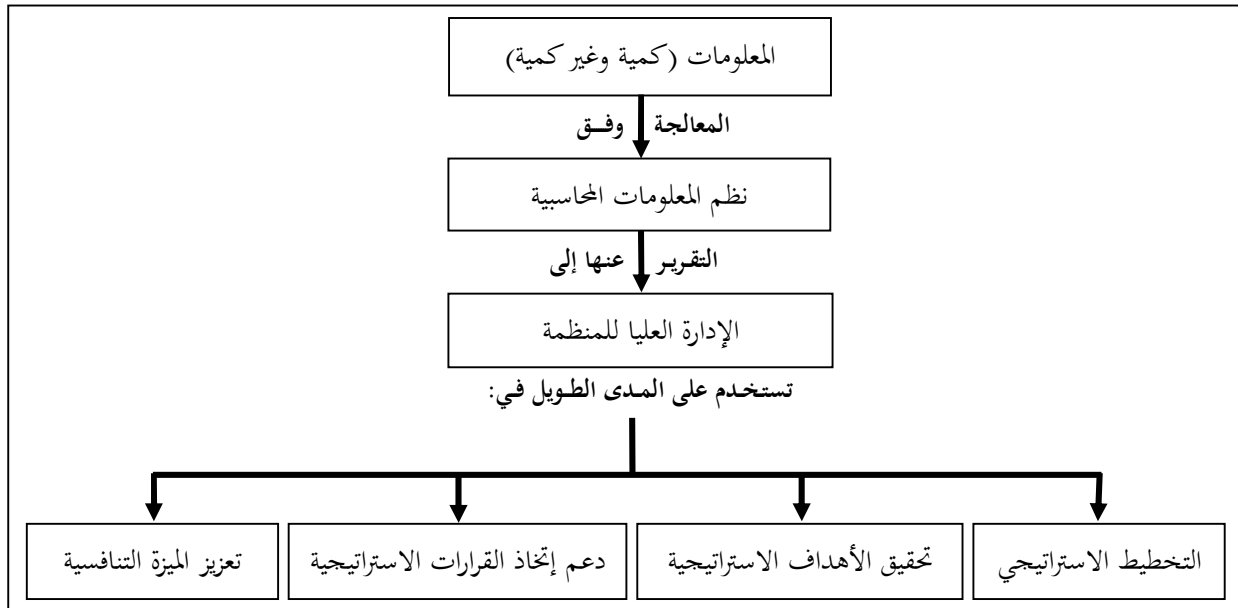
⁴- معمري خيرة، قورين حاج قويدر، جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على الإفصاح المحاسبي-دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف، (الشلف: الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، المجلد:15، العدد:02، 2019)، ص242.

حيث أن جميع تلك المعلومات السابقة تعد أمثلة للمعلومات المحاسبية الإستراتيجية، ويمكن إبراز مجالات توافر المعلومات المحاسبية الإستراتيجية ووصفها:¹

- من حيث خصائصها: هي المعلومات ذات الوجه المستقبلي والتي تنطوي على درجة عالية من حالات عدم التأكد والمخاطرة، والتي ترتبط بالخطط بعيدة الأمد، والتي تقع ضمن اهتمامات الإدارة العليا للمنظمة؛
- من حيث مجالات استخدامها: المعلومات التي تستخدمها إدارة المنظمة إما في استباق المشكلة قبل حدوثها (توقع الفرصة قبل ظهورها)، أو في المشكلات واستغلال الفرص من قبل صانعي القرارات؛
- من حيث أهدافها: المعلومات التي تسهم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية الرئيسة للمنظمة، والمتمثلة بالبقاء والنمو والربحية الإستراتيجية؛
- من حيث المستويات الإدارية: المعلومات التي تسهل مهمة التخطيط الإستراتيجي والتحكم الإستراتيجي إلى جانب أداء الأنشطة المالية والمحاسبية الإستراتيجية في المنظمة، لغرض تحقيق ميزات الإستراتيجية.

والشكل الموالي يقدم توضيح لمفهوم المعلومات المحاسبية الإستراتيجية:

الشكل رقم (19): مفهوم المعلومات المحاسبية الإستراتيجية



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على المرجع: معمري خيرة، قورين حاج قويدر، جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على الإفصاح المحاسبي - دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف، (الشلف: الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسبية بن بوعلوي، المجلد:15، العدد:02، 2019)، ص242.

¹ - محمد عبد حسين الطائي، نعمة عباس خضير الحفاجي، المرجع السابق، ص ص 38- 41.

1-4- خصائص المعلومات المحاسبية الإستراتيجية

تتميز المعلومات المحاسبية الإستراتيجية مجموعة خصائص، تتمثل في:¹

- ذات التوجه المستقبلي تنطوي على درجة عالية من حالات عدم التأكد والمخاطرة؛
- ترتبط بالخطط بعيدة الأمد وتقع ضمن اهتمامات الإدارة العليا للمنظمة؛
- تستخدم إما في استباق المشكلة قبل حدوثها، أو في حل المشاكل واستغلال الفرص من قبل صناعات القرارات؛
- تسهم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية الرئيسة للمنظمة، والمتمثلة بالبقاء والنمو والربحية الإستراتيجية؛
- تسهيل التخطيط والرقابة الإستراتيجيين، إلى جانب أداء الأنشطة المالية والمحاسبية الإستراتيجية في المنظمة.

1-5- أهمية المعلومات المحاسبية الإستراتيجية

للمعلومات المحاسبية الإستراتيجية أهمية بالغة في المنظمات، إذ أنها تمكنها من:²

- تحقيق الميزة التنافسية: بناء الميزة التنافسية أو تعزيزها ليست مهمة سهلة، بل تعد من أكبر التحديات، فعمادها التكلفة المنخفضة والتمايز، فالمنظمة تمتلك ميزة تنافسية عندما يكون معدل أرباحها أعلى من معدل أرباح الصناعة، وإذا كانت قادرة على تطبيق عمليات إنتاج غير مطبقة في المنظمات التنافسية؛
- تعزيز الكفاءة التشغيلية: ويشير إلى القدرة التي تتمتع بها المنظمة في أداء عملياتها التشغيلية المختلفة بأقل التكاليف الممكنة في إطار الموارد المتاحة، وصولاً إلى مستوى أداء مطلوب للمنظمة، وذلك مقارنة مع أداء منافسيهم لعملياتهم على نحو يحقق لها التفوق عليهم؛
- تعزيز مستوى الإبداع في المنظمة: سواء على مستوى ابتكار منتجات أو تطويرها، واستحداث أساليب جديدة في إنجاز مهام العمل، أو استحداث أساليب إدارية جديدة أو تطوير نظم جديدة.

1-6- محتوى المعلومات المحاسبية للمستويات الإدارية

تم تقسيم المستويات الإدارية للمنظمة وطريقة وصول المعلومات إليها وعملية توظيفها، كما يأتي:³

- مستوى الإدارة العليا: يتكون من عدد قليل جداً من الأفراد، ويكون مسؤولاً عن إدارة المنظمة وصياغة استراتيجيتها وسياستها، فالمهارات المطلوبة تكون مهارات معرفية أكبر من المهارات التقنية، حيث تقع ضمنها مسؤولية صنع القرارات الإستراتيجية، فالمعلومات المطلوبة من مصادر خارجية في الأغلب، وقسم منها داخلية ترتبط برؤية غير رسمية بدرجات كبيرة، متعددة الأبعاد وذات مدى واسع تتضمن نظرة عامة للمنظمة، ذات نوعية خاصة في إستشراف المستقبل؛

¹ - معمرى خيرة، قورين حاج قويدر، المرجع السابق، ص 242.

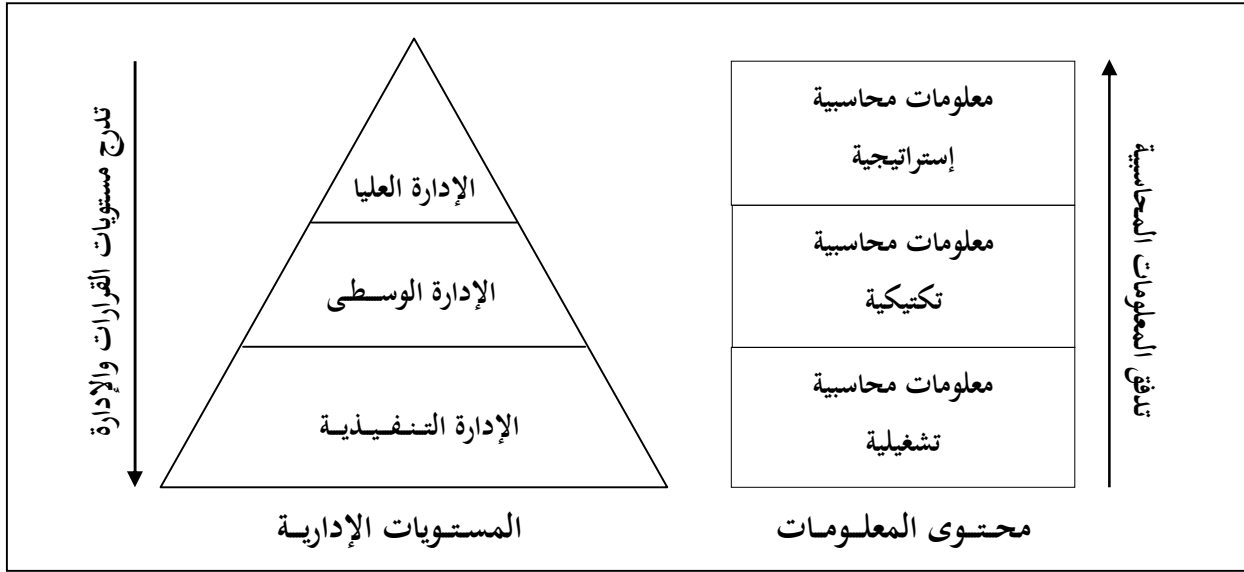
² - المرجع نفسه، ص 242.

³ - مؤيد الساعدي، سلمان عبود زبار، المرجع السابق، ص ص 18-19.

- مستوى الإدارة الوسطى: ويشمل مدراء الأقسام في المنظمة الذين يهتمون بالأداء الحالي والمستقبلي لأقسامهم ويشرفون عليها، ويتخذون القرارات المتوسطة والقصيرة الأجل، ويتعاملون مع المشاكل شبه الهيكلية في الغالب، وتكون معلوماتهم المطلوبة في هذا المستوى معلومات خارجية وداخلية، رسمية وغير رسمية، كما ونوعاً، وأبعادها تكون محصورة بين أبعاد المعلومات عن المستويين الإداريين الأعلى والأدنى؛
 - مستوى الإدارة الدنيا: تشمل المشرفين على الأشخاص العاملين في المنظمة، ويتعامل هذا المستوى من الإدارة مع الأنشطة اليومية قصيرة الأجل ذات الطبيعة الفنية والروتينية التي يمكن برمجتها، ويكون القرار المتخذ من قبلهم قراراً فنياً بالدرجة الأولى، ويستهدف ضمان تنفيذ البرامج الموضوعية بكفاءة عالية، وتكون المعلومات عند هذا المستوى دقيقة ومفصلة، وعلى أساس يومي وأسبوعي.
 - ومن جهة أخرى تتنوع المعلومات المحاسبية حسب مستويات الإدارة في المنظمة (العليا، الوسطى، التشغيلية)، حيث أن هناك حاجة حقيقية للمعلومات المحاسبية عند كل مستوى من مستويات اتخاذ القرار، سواء القرار التشغيلي أو التكتيكي أو الاستراتيجي، وعند كل وظيفة من الوظائف الأساسية للمنظمة (التمويل، التسويق، الإنتاج...).
 - فلا يمكن اتخاذ أي قرار إلا بالاعتماد على المعلومات المحاسبية وفق عملية انتقال المعلومات والقرارات على مستوى كل وظيفة من وظائف المنظمة ومستويات القرار فيها.
 - ويمكن تقسيم المعلومات المحاسبية إلى ثلاثة مستويات رئيسية حسب المستويات الإدارية في المنظمة، إلى:¹
 - **معلومات محاسبية إستراتيجية:** وهي المعلومات المحاسبية التي تغطي فترة زمنية طويلة نسبياً، وتعلق بصياغة الأهداف الإستراتيجية والخطط طويلة الأجل، للوصول إلى هذه الأهداف؛
 - **معلومات محاسبية تكتيكية:** وهي المعلومات المحاسبية التي تساعد الإدارة الوسطى على تنفيذ الإستراتيجيات الموضوعية من قبل الإدارة العليا، مثل: جدولة الإنتاج، وخطط الصيانة... الخ؛
 - **معلومات محاسبية تشغيلية:** وهي المعلومات المحاسبية التي تتعلق بالعمليات اليومية الروتينية للمنظمة، مثل: المعلومات المتعلقة بالمشتريات، المبيعات، الإنتاج اليومي... الخ، والتي تهدف إلى تسيير العمليات التشغيلية؛
- والشكل التالي يوضح كيفية اختلاف محتوى المعلومات المحاسبية باختلاف المستويات الإدارية:

¹ - محمد عبد حسين الطائي، المرجع السابق، ص 286.

الشكل رقم (20): تدفق المعلومات المحاسبية حسب المستويات الإدارية



المصدر: محمد عبد حسين آل فرج الطائي، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية: إدارة تكنولوجيا المعلومات، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2009)، ص 286.

يتضح من خلال الشكل السابق، أهمية المعلومات المحاسبية عند كل مستوى إداري وفي كل مرحلة من مراحل اتخاذ القرار، وتزداد أهمية تلك المعلومات عند القرارات الإستراتيجية لما يترتب عليها من مخاطر وما يحفها من عدم تأكد، لتعلقها بالمستقبل واعتمادها على التنبؤ المبني على المعلومات، وتأثيرها القوي على الأهداف الإستراتيجية.

2- القيمة الإستراتيجية للمعلومات المحاسبية

تهدف المعلومات المحاسبية إلى زيادة المعرفة لدى مستخدميها وفقاً لجودتها لعملية اتخاذ القرار، فجودة المعلومات المحاسبية المتاحة لمتخذ القرار تؤثر بدرجة كبيرة على جودة القرار المتخذ، فكلما زادت الجودة كان اختيار القرار أفضل والعكس صحيح، حيث يزيد ذلك من رصيد المعرفة لدى متخذ القرار ويقلل من المخاطرة المرتبطة باتخاذ القرارات، فعملية اتخاذ القرارات والمعلومات المحاسبية عنصران مرتبطان، فالمعلومات ذات الجودة تكون مفيدة في اتخاذ القرارات وذات قيمة إستراتيجية للمنظمة في المستقبل.

وهناك خمس صفات أساسية للمعلومات المحاسبية حتى تكون ذات قيمة إستراتيجية للمنظمة، وهي:¹

● ملائمة المعلومات المحاسبية

كلما كانت المعلومات أكثر ملائمة للمنظمة زادت قيمتها، حيث هناك مشكلتين فيما يتعلق بالملائمة وهما:
- تحديد ماهية المعلومات البيئية الملائمة: تحدد المنظمة عادة المعلومات البيئية الملائمة لنشاطاتها
مثل: إدارة الموظفين (معرفة حجم الأيدي العاملة المتوافرة بالسوق)، وإدارة المشتريات (معرفة أسعار

¹ - أحمد صالح الهزائم، دور المعلومات في اتخاذ القرارات في المؤسسات الحكومية، (دمشق: سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد: 25، العدد: 01، 2009)، ص ص 288-389. بتصرف

المواد الخام)، وأكثر ما تحتاجه المنظمة لملائمة المعلومات هو في القرارات الإستراتيجية التي تؤثر على المدى الطويل مثل: القرار ببناء مصنع جديد أو تطوير منتج جديد أو دخول سوق جديدة؛

- **تحديد المعلومات الملائمة داخل المنظمة:** فالقرارات الإستراتيجية التي تتخذ دون الأخذ بالحسبان المعلومات الملائمة لها يمكن أن تؤدي بالمنظمة إلى كارثة، وتحدد المنظمة عادة أماكن التقاط المعلومات وتربطها بمراكز اتخاذ القرارات وذلك لتوفير المعلومات الملائمة.

● كمية المعلومات المحاسبية

إن كمية كافية من المعلومات المحاسبية تكون ضرورية لاتخاذ القرارات، ولكن وجود كمية كبيرة من المعلومات قد يتسبب في حدوث فائض، خاصة بعد استعمال الحاسوب أصبح هناك توفر كمية هائلة من المعلومات دون مراقبة جيدة، مما يجعل مراكز اتخاذ القرارات تتجاهل جميع المعلومات المحاسبية المتوافرة لها لعدم توفر الوقت الكافي لتحليلها، وبالتالي يجب مراقبتها للتأكد من أن الكمية المناسبة من المعلومات، حيث يجب:

- معرفة المعلومات التي سيتم وضع افتراضات فلا يمكن وضع افتراضات عن حالات عدم التأكد؛

- الموازنة بين تكلفة المعلومات وبين منافعها، كون التكلفة تزداد كلما جمعت كمية أكبر من المعلومات.

● نوعية المعلومات المحاسبية

وتعني دقة المعلومات المحاسبية وتمثيلها للواقع، فكلما زادت دقة المعلومات زادت نوعيتها وزادت ثقة المنظمة عند استخدامها في اتخاذ القرارات، وعادة تزداد تكلفة الحصول على المعلومات كلما زادت النوعية المطلوبة ويجب هنا الموازنة بين تكلفة الحصول على المعلومات المحاسبية وتكلفة استخدام معلومات غير صحيحة.

● توقيت المعلومات المحاسبية

هناك قيمة زمنية للمعلومات المحاسبية، حيث أن معظم المعلومات المحاسبية التي تستخدمها المنظمة هي تاريخية، مثل: المعلومات عن دوران مخزون البضائع والمواد والمبيعات، وارتفاع الاسعار وغيرها جميعها تاريخية وتعكس ما حدث، ففائدتها تزداد كلما كانت هذه المعلومات أحدث، فهذه المعلومات التي تصل بعد الحدوث ليست بمستوى الفائدة نفسه فيما لو كانت قد توافرت قبل الحدوث، والعامل المهم في توقيت المعلومات المحاسبية هو الحاجة إلى الحصول عليها بصورة مبكرة مما يمكن من اتخاذ قرار معين أو عدم اتخاذه.

● سهولة الحصول على المعلومات المحاسبية

إن سهولة الحصول على المعلومات تعد عاملاً مهماً، فمن الناحية المثالية فإن اختيار المعلومات من المصادر التي توفر أعلى قيمة من حيث الملائمة والنوعية والكمية والتوقيت، ولكن من الناحية العملية فإن مصادر المعلومات التي تتميز بإمكانية الحصول عليها بسهولة هي الأكثر استخداماً رغم أنها لا توفر قيمة جيدة.

3- التوازن الإستراتيجي للمعلومات المحاسبية

إن المشكلة التي تواجه الإدارة هي تحديد ما هو الكم المطلوب من المعلومات المحاسبية وطريقة عرضها الملائمة لعملية اتخاذ القرارات، فهناك نقطة توازن بين فعالية صنع القرارات وكمية المعلومات الواجب توفرها، لأن زيادة المعلومات عن الحجم الحقيقي المطلوب سيؤثر سلباً على عملية صنع القرار، فيجب أن تلون المعلومات ملائمة من حيث النوعية (الدقة، الشمول، والكمية) والوقت والتكلفة، فكلما كانت المعلومات المتوفرة لدى متخذ القرار:¹

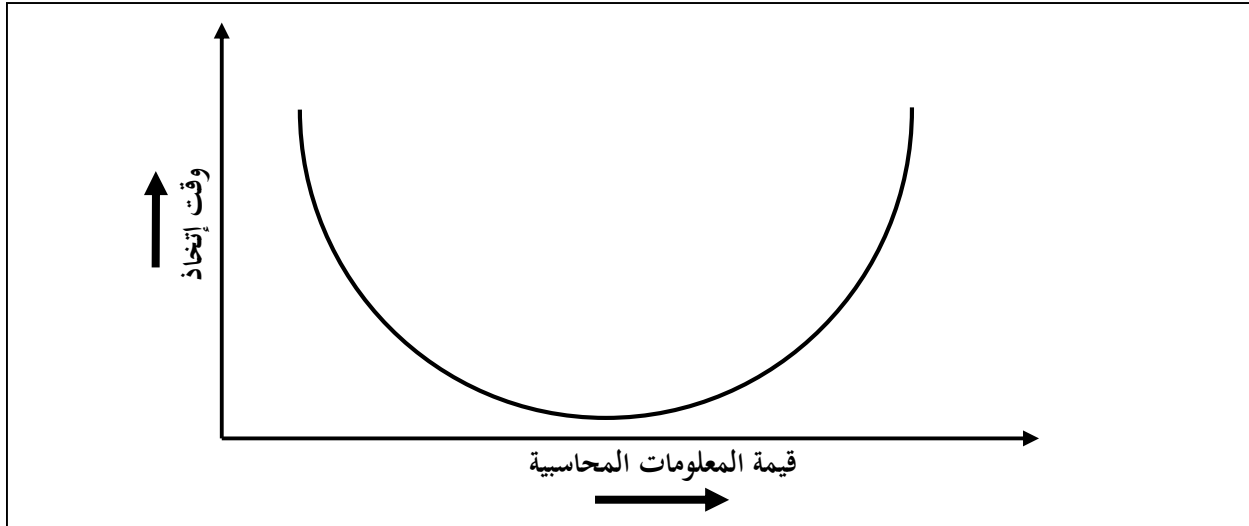
- غير كافية: يزيد الوقت المستغرق في اتخاذ القرار؛

- كافية: وفي الوقت المناسب فاتخاذ القرار يكون في الوقت المناسب؛

- تزيد عن الحد المطلوب: تؤدي إلى تشويش فكر متخذ القرار مما ينعكس سلباً على وقت اتخاذ القرار؛

والشكل الموالي يوضح التوازن الإستراتيجي للمعلومات المحاسبية بالعلاقة بين كمية المعلومات ووقت إتخاذ القرار ذلك:

الشكل رقم (21): التوازن الإستراتيجي للمعلومات المحاسبية



المصدر: جمعة أحمد حلمي وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية- مدخل تطبيقي معاصر، (عمان: الأردن، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007)، ص10.

يلاحظ من الشكل وجود علاقة عكسية بين كمية المعلومات المتوفرة والوقت المستخدم لاتخاذ القرار وتبقى هذه العلاقة مستمرة كلما ازدادت كمية المعلومات انخفض الزمن المستهلك لصنع القرار حتى تصل إلى نقطة حد الكفاية بعدها تصبح العلاقة بين الكمية والوقت علاقة طردية، أي أن زيادة كمية المعلومات يؤدي إلى زيادة الوقت المستخدم لاتخاذ القرار، الأمر الذي يؤثر سلباً على عملية اتخاذ القرار، وفي هذه الحالة يجب على نظام المعلومات المحاسبي أن يصنف المعلومات من حيث أهميتها بحيث أنها ضرورية يجب توفيرها، وأخرى قد تعتبر حشو غير ضروري يعيق إتخاذ القرار، بعرقلة العملية زمنياً، فالمدخلات غير المهمة يجب أن تعالج بشكل جانبي، وخارج الإطار الإستراتيجي للنظام.

¹ - جمعة أحمد حلمي وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية- مدخل تطبيقي معاصر، (عمان: الأردن، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007)، ص10.

المطلب الثاني: المعلومات المحاسبية لتحقيق المحاسبة المالية الإستراتيجية

إن اتجاهات الربط بين المحاسبة الاستراتيجية والإدارة الإستراتيجية، تنعكس بصورة واضحة مخرجات المحاسبة المالية التقليدية والمحاسبة الادارية على المعلومات التي ينبغي أن يوفرها المحاسب لتفعيل الإدارة الإستراتيجية، ويلاحظ أن هناك اهتمام أكاديمي من قبل الكتاب والباحثين بمجال المحاسبة المالية الإستراتيجية، وقد أسفر هذا الاهتمام عن تأصيل لتفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية وتحقيق أهدافها، بالمزج بين مخرجات نظم المحاسبة المالية والتحليل الاستراتيجي والنسب المالية والأهداف الإستراتيجية للمنظمة، بربطها بالمزيد من المعلومات التي تخدم أغراض التحليل الإستراتيجي والتي يتم الحصول عليها من أطراف أخرى بالمنظمة.

1- مصادر المعلومات للمحاسبة المالية الإستراتيجية

بصورة عامة تحتاج المحاسبة المالية الإستراتيجية إلى جملة من المعلومات التي يمكن من خلالها تقديم المساعدة إلى الإدارة بهدف تحقيق أهدافها التشغيلية والإستراتيجية، حيث لتبني المحاسبة المالية الإستراتيجية يتطلب التنوع في مصادر المعلومات من موقعها الحالي الى موقع متقدم وتشمل هذه المصادر للمعلومات:¹

● مصادر المعلومات الداخلية

تركز هذه المصادر على تجميع وتسجيل المعلومات الداخلية المتعلقة بتحقيق نواحي الكفاءة الداخلية بوصفها مصدرا للميزة التنافسية، تتشكل بصفة أساسية من القوائم والتقارير المالية وجميع الملاحق المرتبطة بالهيكل المالي، وكذا المعلومات من إدارة الإنتاج كمحاسبة وإدارة التكاليف، وهذه الصيغة تحقق معلومات أكثر دقة يمكن ان تكون أساسا لإتخاذ القرارات.

● مصادر المعلومات الخارجية

إعتماد مصادر المعلومات الداخلية لوحده، يحد من قدرة المنظمة على المنافسة بكفاءة في حين تحقق مصادر المعلومات الخارجية، ميزة تنافسية أفضل وهذه الأساليب تعتمد على مجموعة من الأوليات تبرز في مقدمتها:

- الأسعار؛
- الحصة السوقية؛
- طبيعة العرض والطلب في السوق الحالي؛
- طبيعة المنافسة الحالية؛
- القيمة المضافة؛
- أداء المنظمة مقارنة بأداء المنافسين.

¹ - مقداد احمد يحيى الجليلي، المرجع السابق، ص ص13-14.

فالمحاسبة الإستراتيجية تساهم في تحديد مواصفات المنتجات وتقييمها، مما يساعد المنظمة على صياغة استراتيجية تتجه السوق، وعليه يتوجب على المحاسب توفير معلومات عن هيكل التكاليف بصورة خاصة والهيكل المالي بصورة عامة، لكل من المنظمة ومنافسيها ثم اعداد تقارير عن دخول منظمات جديدة وتكاليف تلك الموانع والمزايا والعيوب التي تحققها المنظمة.

● مصادر المعلومات المستقبلية

تتم المحاسبة المالية الإستراتيجية بتوافر معلومات عن المستقبل ومن أمثلتها توافر معلومات عن الهيكلة الإستراتيجية للمنظمة على مدار فترات تظهر البعد طويل الأجل بوضوح عند اتخاذ القرارات طويل الأجل وطبيعة العرض والطلب المستقبلي وتوقعات المنافسة المستقبلية وهيكل الاسعار المستقبلي. ومن أبرز هذه الأساليب الموازنات الرأسمالية، باستخدام تحليل السلاسل الزمنية وسلاسل القيمة وتحليل مسببات التكاليف وتحليل الميزة التنافسية للمنظمة واختيار الإستراتيجية المناسبة. وتبرز أهمية المعلومات الإستراتيجية في تدعيم الثقة في القرارات من منظور استراتيجي، فضلا عن اختبار مدى مسؤولية المنظمات لأهمية هذه المعلومات في دعم هذه القرارات بكافة انواعها. فحاجة المنظمة والعملاء والموردين والعاملين والمستثمرين والمحللين الماليين والجهات الحكومية وجهات التمويل إلى المزيد من المعلومات المستقبلية حول آليات الريادة في التكاليف والتميز السلعي وتقويم الأداء المتوازن واستفادتهم منها سيدعم ثقتهم في أداء المنظمة وتعظم منفعة هذه المعلومات في ترشيد قراراتهم الإستراتيجية. وحيث أن هناك ضرورة لتوفير هذه المعلومات التي تساعد على انجاز الأهداف المستقبلية والإستراتيجية، وتتضمن:¹

● معلومات مالية وغير مالية: (مثل)

- بيانات التشغيل ومقاييس الأداء ذات المستوى العالي التي تستخدمها الإدارة في إدارة المنظمة؛
- القوائم المالية وجوانب الإفصاح عنها.

● تحليلات الإدارة: (مثل) أسباب التغيرات في البيانات المالية والتشغيلية والبيانات المتعلقة بالأداء وتأثير الاتجاهات الأساسية بالمنظمة؛

● معلومات مستقبلية: (مثل)

- الفرص والمخاطر التي تواجهها المنظمة متضمنة تلك الناتجة عن الاتجاهات الأساسية لها، وخطط الإدارة متضمنة عوامل النجاح الأساسية؛
- مقارنة أداء المنظمة الحالي بالمعلومات المستقبلية التي سبق الإفصاح عنها.

¹ - زياد هاشم السقا، ساكر ظاهر عمر، المرجع السابق، ص 71-72.

- **معلومات عن الإدارة والمساهمين:** (مثل) أعضاء مجلس الإدارة والمدراء والمكافآت والمساهمين الأساسيين والصفقات والعلاقات بين تلك الأطراف؛

- **خلفية عامة عن المنظمة:** (مثل)

- الأهداف والإستراتيجية العامة؛
- وصف المنظمة وخصائصها، وأثر هيكل الصناعة على المنظمة.

2- المعلومات المحاسبية لتوظيف أدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية

يقصد بتوظيف أدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية، هو توجيه كل أداة من هذه الأدوات نحو عناصر القوائم المالية بهدف تحليلها بأسلوب إستراتيجي مع الأخذ بعين الاعتبار التحليل التقليدي، والتي تشمل:

1-2- توظيف أدوات الرصد

ويشمل توظيف المعلومات المتعلقة بأدوات الرصد:¹

- **تحليل المنافس:** وتشمل المعلومات الإستراتيجية الخاصة بتحليل المنافسين من خلال المنافسة في تقديم خدمات البيع والضمان، المهارات، التشغيل، سرعة الاستجابة للتغير، الابتكار والتطوير، استخدام المواد المصنعة، الربحية، عائد المساهمة؛

- **قوة الإشارة لنظام الإدارة (نظام إدارة الإشارات القوية)**

- **التغييرات التكنولوجية:** وهي التغيير في العمليات الانتاجية، وتتضمن المعرفة والمهارة التي تمكن من تحقيق قدرة مميزة وتصمم هذه التغييرات لصنع المنتجات بصورة أكثر كفاءة أو لتحقيق حجم إنتاج أكبر، ويتضمن التغيير في تقنيات صناعة المنتج والخدمة وكما تتضمن أسلوب العمل، المعدات وتدفق العمل؛
- **المنتج والخدمة:** وتتعلق بمخرجات المنظمة من المنتجات والخدمات وتتضمن المنتجات الجديدة، إدخال تعديل صغير على المنتجات الموجودة أو ادخال خطوط إنتاجية جديدة، وعادة ما يتم استخدام المنتجات الجديدة من أجل زيادة الحصة السوقية أو من أجل تطوير أسواق جديدة.

- **ضعف الإشارة لنظام الإدارة (نظام إدارة الإشارات الضعيفة):** تضم المعلومات التي تم جمعها من خارج

إطار المنظمة والموجهة للاستعمال الداخلي، وتمثل التغييرات المتوقع حدوثها والتي لها تأثير على المنظمة والتهديدات والفرص المحتملة أو التي لها نتائج محتملة، وتتميز هذه المعلومات بأنها قليلة وغير قطعية، جزئية

¹ - علي محمد ثجيل المعموري، عباس علي حسين، أدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات الاستثمارية - بحث تطبيقي في شركة بغداد للمشروبات الغازية، (بغداد: العراق، مجلة كلية التراث الجامعة، كلية التراث الجامعة، المجلد: 01، العدد: 20، 2016)، ص ص 289-290.

ومبعثرة في الكثير من المصادر المعلوماتية المتوافرة، والتي يطلق عليها بالإشارات الضعيفة وتدرج تحت مفهوم المعلومات الجزئية، وتشمل:¹

- **معلومات عن التنافس:** ويتضمن معلومات تخص المنافسين الحاليين أو المحتملين للمنظمة، وتبحث في المنتجات والخدمات الجديدة المطروحة في الأسواق، كما تبحث في تحسين نوعية الإنتاج، والدخول إلى أسواق جديدة، وتحسين أساليب العمل والتسويق، والحصول على معلومات من الموظفين السابقين عن الوظائف التي شغلها في أثناء فترة عملهم في أحد المنظمات المنافسة، ومشاريع تطوير السلع المنتجة، والتعرف على الأسعار المنتظرة للسلع المنافسة عن طريق الهاتف أو البريد الإلكتروني؛
- **المعلومات الشخصية والقدرات:** تتضمن معلومات تتعلق بشخصيات في المنظمات المنافسة أو الزبائن المهمين أو شخصيات لها تأثير على مستقبل المنظمة وقوى الضغط المرتبطة بها، مثل: قدرة المنافسين على القيام بمشاريع معينة، وحجم المديونية، والأرباح، وعدد الخبراء، والسيولة المالية، وميزانية البحث والتطوير؛
- **المعلومات التجارية:** تضم معلومات تتعلق بطلبات المستهلكين ورغباتهم وحاجاتهم ورضاهم عن منتجات المنظمة وما لم ينل إعجابهم، فالاهتمام بجمع المعلومات حول المستهلكين لها دورا مهم في تحديد المستهلكين، ومن ثم فهم متطلباتهم بشكل أفضل باستخدام المعلومات المتوافرة؛
- **المعلومات التمويلية:** تتعلق هذه المعلومات بوجود مواد خام وبيع أو مواد نصف مصنعة، ووجود موارد مالية خارجية أو وجود العمالة الخيرة؛
- **المعلومات التكنولوجية:** تتضمن أساليب التصنيع الجديدة أو تحسين المنتجات والخدمات والتكنولوجيا البديلة أو الجديدة أو التكنولوجية الخدمائية أو التصنيعية؛
- **المتغيرات الاجتماعية:** تشمل التغيرات في أنماط حياة السكان، وعدد الوظائف الجديدة، ونشاطات المستهلكين وقدرتهم الشرائية وعاداتهم، ونسبة نمو السكان ونسبة المتزوجين؛
- **المتغيرات السياسية:** تشمل التشريعات والقوانين الجديدة والأمثلة عليها كثيرة مثل: قوانين حماية التجارة، قوانين حماية البيئة، وقوانين إحلال العمالة المحلية محل الوافدة، نظام الضرائب، وكل ما يتعلق بالمعلومات السياسية المحلية الإقليمية والدولية؛
- **المتغيرات الاقتصادية:** تشمل معلومات عن الناتج المحلي الخام، نسبة التضخم، العجز في ميزانية الدولة، الاستثمارات، مؤشرات نمو الاقتصاد، وحركات الأسهم في البورصات.

¹ - عطا الله وراذ خليل، دور المحاسبة الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال الأردنية - دراسة اختيارية، (عمان: الأردن، المؤتمر العلمي الأول حول الإبداع برؤية جديدة: الإبداع والتغيير واقتصاديات المعرفة، كلية العلوم الادارية والمالية، جامعة الاسراء الخاصة، 29-31 مارس 2005)، ص ص 11-12.

2-2- توظيف أدوات التخطيط وصنع القرار

ويشمل توظيف المعلومات المتعلقة بأدوات التخطيط وصنع القرار:¹

● **تحليل السيناريو:** السيناريو يشمل تدريب للمسؤولين على التوجيه قبل شروعهم في التخطيط لأنها تعمل على زيادة الوعي بأهمية البيئة الداخلية والخارجية، فهي مرحلة سابقة على مرحلة التخطيط الاستراتيجي بتصوير ملامح البيئات المحتملة المستقبلية التي ستواجه المنظمة (إدخال المنتج الجديد، إيجاد سوق جديد، كسب الزبون وولائه...)، وعلى ضوء كل شكل من اشكال هذه البيئات المستقبلية تم وضع تشكيل تنظيمي معين يتناسب معها، ومن ثم تصميم وتحديد السيناريوهات (التشاؤمية، التفاؤلية، التفاضلية) بدقة أكثر وضوح ومقبولة وسرعة الاجابة والاندفاع نحو الفرص؛

● **تحليل القدرة:** أن توفير المعلومات الإستراتيجية لمتخذي القرارات من داخل وخارج المنظمة تتطلب ضرورة الإفصاح المحاسبي عن نقاط القوة والضعف من ناحية، وعن الفرص والتهديدات من ناحية أخرى وذلك لأغراض إدخال متغيرات البيئة الخارجية جنباً إلى جنب مع متغيرات البيئة الداخلية للمنظمة في منظومة العمل المحاسبي الاستراتيجي، وتشمل:²

- **معلومات التحكم:** تتضمن المعلومات المنتجة من قبل المنظمة لنفسها والموجهة للاستعمال الداخلي ولهذا النوع من المعلومات أهمية بالغة، لأنها تمكن المنظمة من مقارنة أدائها بأداء أحسن المنظمات، كنظم معلومات الموارد البشرية ونظم التغذية المرتجعة والإنتاج ونظم الجودة...؛

- **معلومات التأثير:** تضم المعلومات المنتجة داخل المنظمة والموجهة للاستعمال الخارجي أو الموجهة لأفراد وجماعات خارج المنظمة، كالعميل والمورد كنظم المعلومات التسويقية.

● **تحليل أثر المشروع:** هي المعلومات المحاسبية التي تتأثر بها المنظمة والتي تضم الاستراتيجيات المختلفة طويلة الأجل ومتوسطة الأجل وقصيرة الأجل، كما أنها تراعي بيئة المنظمة والبيئة الاقليمية والدولية، كما أنها تتضمن معلومات حول استراتيجية المنظمة في قيادة التكلفة وهي التي تتعامل مع تحقيق رغبات المستهلكين، وتطوير وتحسين المنتج، وتوكيد جودة المنتج، وتخصيص دورة حياة المنتج، وتطوير وتحسين العمليات الانتاجية، وترشيد جدولة الانتاج، وتوازن الطاقة الانتاجية، وتخفيض زمن استلام وفحص المستلزمات وتخفيض الأنشطة عديمة القيمة، ورقابة التكلفة، وترشيد التكلفة، وتدعيم البحث والتطوير؛

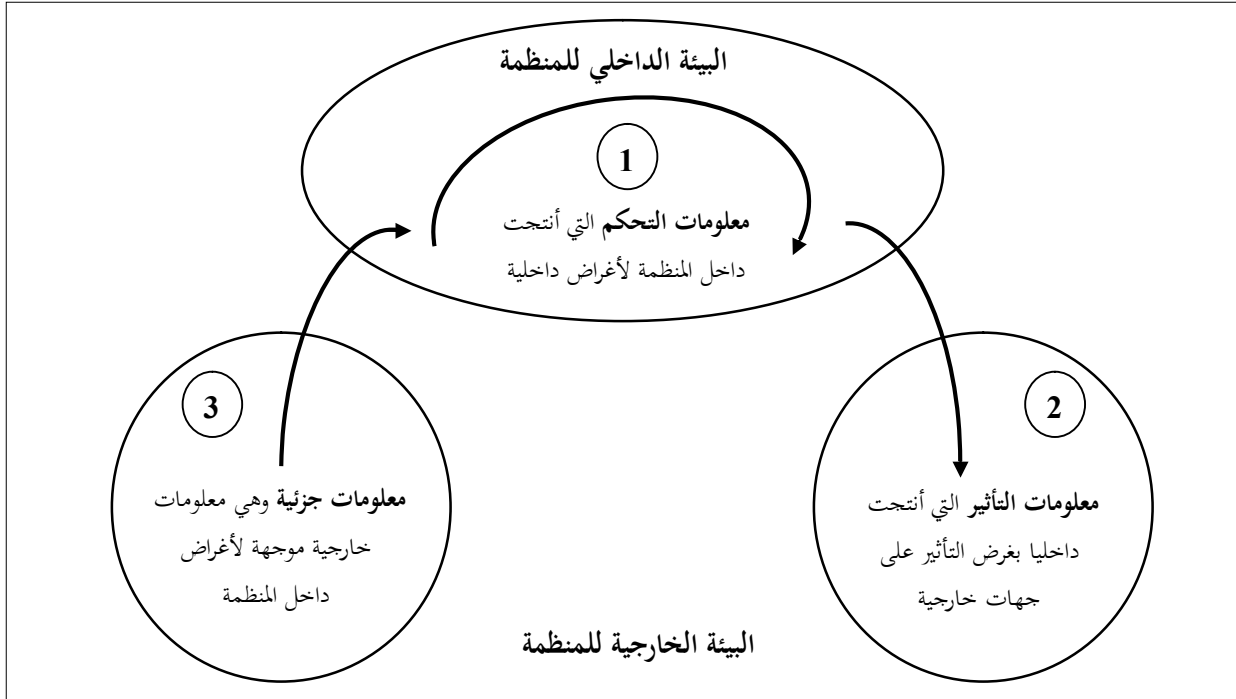
¹ - علي محمد ثجيل المعموري، عباس علي حسين، المرجع السابق، ص 291.

² - كمال مصطفى رويح، دراسة مدى وعي مسؤولي الشركات الكويتية نحو استخدام المعلومات الاستراتيجية - دراسة ميدانية، (الكويت، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، المجلد: 11، العدد: 02، 2004)، ص 06.

- نظام الإدارة المباشرة (المفاجيء): وتتعلق بالمجالات الإدارية ضمن المنظمة وهذه التغييرات تتضمن الهيكل التنظيمي، الإدارة الإستراتيجية، السياسات، نظم المكافأة، علاقات العمل، أدوات التنسيق، إدارة المعلومات، نظم المحاسبة، وعادة ما تكون هذه التغييرات إستراتيجية من الأعلى إلى الأسفل والتي تقوم بها الإدارة العليا بينما التغييرات في التكنولوجيا عادة ما تتم من الأسفل إلى الأعلى.

والشكل الموالي يتضمن جملة من الأمثلة عن المعلومات التي يشملها المسح البيئي وفق سرياتها وانواعها الثلاثة:

الشكل رقم (22): أنواع المعلومات التي يتحتم على المنظمات الإهتمام بها



المصدر: كمال مصطفى رويح، دراسة مدى وعي مسؤولي الشركات الكويتية نحو استخدام المعلومات الاستراتيجية - دراسة ميدانية، (الكويت، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، المجلد: 11، العدد: 02، 2004)، ص. 07.

2-3- توظيف أدوات الرقابة

ويشمل توظيف المعلومات المتعلقة بأدوات الرقابة، مجموعة التقارير الإستراتيجية:

● محتوى التقارير الاستراتيجية

يهدف الإهتمام باعداد التقارير الإستراتيجية إلى تلبية احتياجات المستخدمين على أسس مالية وإدارية بطريقة تعكس ترابط أداء المنظمة، وتساعد على تجميع المعلومات المالية وغير المالية حول استراتيجية المنظمة والرقابة والأداء والتوقعات بطريقة تعكس مدى اهتمامها بتحسين الأداء المستدام.

حيث أن الهدف من اعداد وافصاح المنظمات للتقرير الاستراتيجي يتمثل في امداد مساهمي المنظمة بالمعلومات التي تساعد على تقييم أداء المديرين، ومدى تحقيقهم لأهداف واستراتيجية المنظمة، مما يمكن المستثمرين وكافة اصحاب المصالح من تقييم أدائها بصورة سليمة، من خلال إمداد التقرير بمعلومات عن:¹

- تحقيق استراتيجية المنظمة وأهدافها وربط ادائها بممارسات الادارة وتوقعاتها المستقبلية؛
- نتائج القرارات التي اتخذتها إدارة المنظمة، والمنافع المتحققة لكل من العاملين والموردين، والعملاء؛
- تأثير عمليات المنظمة على المجتمع والبيئة ورغبتها في المحافظة على سمعتها بتطبيق المعايير البيئية؛
- ربط حوافز ومكافآت اعضاء مجلس الإدارة باستراتيجية المنظمة واهدافها.

والشكل الموالي يوضح س التقرير الاستراتيجي:

الشكل رقم (23): محتوى التقارير الاستراتيجية

عوامل بيئية	الإدارة الاستراتيجية	أداء المنظمة
البيئة الداخلية والخارجية التي تعمل بها المنظمة.	توضح كيف يمكن للمنظمة توليد القيمة.	أداء المنظمة المحقق ووضعها في السوق هذا العام.
<ul style="list-style-type: none"> - العوامل التي تؤثر على المنظمة؛ - المخاطر الأساسية وعدم التأكد؛ - الامور المتعلقة بالبيئة والعاملين والمجتمع وحقوق الأنسان؛ 	<ul style="list-style-type: none"> - استراتيجية المنظمة واهدافها؛ - نموذج الأعمال؛ 	<ul style="list-style-type: none"> - تحليل أداء ووضع المنظمة؛ - مؤشرات الأداء الحرجة؛ - تنوع جنس العاملين.

Source: Financial Reporting Council (FRC), **Guidance on the Strategic Report**, (London: England, The Financial Reporting Council Limited, June 2014), p20.

ويتضح من الشكل السابق أن مكونات التقرير الاستراتيجي ثلاثة عناصر أساسية، وهي:²

- **العوامل البيئية:** توضح البيئة الداخلية والخارجية التي تعمل بها المنظمة والمخاطر الأساسية وكيف يتم إدارة تلك المخاطر والامور المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية، فهي توضح البيئة المحيطة بنشاط المنظمة والاتجاهات والعوامل التي تؤثر على تطور مستقبلا، لذا يهتم التقرير الاستراتيجي بافصاح المنظمات عن المخاطر المالية وغير المالية التي يمكن أن تواجهها مما يساعد مساهمي المنظمة على فهم المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المنظمة، بالاضافة الى الافصاح عن الامور البيئية والاجتماعية وأمور الحوكمة بداخلها؛
- **الإدارة الاستراتيجية:** ترتبط بكيفية توليد للمنظمة للقيمة، حيث تنقسم إلى استراتيجية المنظمة وأهدافها الاستراتيجية، ونموذج الأعمال الذي تتبعه لتشجيع المنظمات على توضيح المسببات الهامة والتي تحقق

¹ - مروة إبراهيم ربيع، مستقبل الافصاح السردى من منظور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية - مع دراسة استطلاعية، (الإسكندرية: مصر، المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة حول دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 06-07 ماي 2017)، ص ص 207-208.

² - Financial Reporting Council (FRC), **Guidance on the Strategic Report**, (London: England, The Financial Reporting Council Limited, June 2014), pp 20-29.

قيمة لها، ويمكن التفرقة بين استراتيجية المنظمة ونموذج الأعمال كون هذا الأخير يشير إلى المنطق من وراء وجود المنظمة والطريقة التي يتم تشغيل مواردها وكيف تحقق نتيجة لأصحاب المصالح ذات العلاقة بها، بينما تشير الاستراتيجية إلى الوضع الذي ترغب المنظمة في الوصول إليه، أي أن نموذج الأعمال يكون ضروري لتنفيذ استراتيجية المنظمة، ويجب على المنظمات أولاً تحديد الأهداف التي ترغب في تحقيقها والهدف الأساسي لها ثم بعد ذلك يتم تطوير استراتيجيتها، لذا يجب تحديد الاستراتيجية التي يرغب في تطبيقها وكيف يمكن تخصيص الموارد وقياس النتائج المتحققة ومقارنتها بالاهداف المراد تحقيقها؛

- **أداء المنظمة:** يهتم بتحليل أداء المنظمة ووضعها في السوق، كما يتم عرض مؤشرات الأداء الحرجة سواء كانت مؤشرات مالية أو غير مالية وذلك لقياس وتقييم أداء المنظمة ووضعها في السوق، وكيف يتم مراقبة وإدارة المخاطر التي تتعرض لها وبصورة أكثر تفصيلاً، حيث يجب أن يتضمن التقرير الاستراتيجي:
 - ❖ مؤشرات الأداء الأساسية وتعريفها والهدف منها وكيف يتم احتسابها، وارتباطها باستراتيجية المنظمة لمساعدة أصحاب المصالح على تقييم استراتيجية المنظمة ومدى نجاح تطبيقها؛
 - ❖ أداء المنظمة ووضعها في نهاية العام والسيولة لديها وكيف يتم تمويل الاستراتيجيات التي تتبعها؛
 - ❖ مدى اهتمام المنظمة بالبحوث والتطوير ورأس المال الفكري والابتكار وتأثيرهم على الأداء البيئي والاجتماعي وكيف يتم مراقبة أداء سلسلة التوريد؛
 - ❖ تطبيق المنظمة لإطار إدارة المخاطر والذي يساعد على تحسين عملية اتخاذ القرار وزيادة قيمتها؛
 - ❖ الإفصاح عن المعلومات المستقبلية بإعتباره مؤشر هام وفعال لتوصيل أداء المنظمة إلى السوق.
- حيث أن ضرورة إفصاح المنظمات عن التقرير الاستراتيجي من أهمية في تحقيق قيمة مضافة، والامداد بالمعلومات لكافة الأطراف ذات العلاقة بها، مع الأخذ في الاعتبار العديد من الأمور، والتي تتمثل في أن يكون التقرير الاستراتيجي عادلاً، ومتوازناً، ومختصراً، وقابلاً للفهم، ولا يحتوي على معلومات يمكن أن تضلل المساهمين، وأن يكون مكتوباً بلغة سهلة، وأن يركز على المعلومات المتعلقة بالمنظمة ومستقبلها.

• أنواع التقارير الاستراتيجية

هناك ثلاث أنواع للتقارير الاستراتيجية، وهي:¹

- **تقارير الانحراف الإستراتيجية:** يمكن تحديد أهم المعايير لتحقيق الاهداف الإستراتيجية والتي يمكن ان توافرها المعلومات المحاسبية، هي: ربح السهم او نسب السعر الى الربح، الربحية، زيادة المبيعات، نمو قيمة الموجودات، نمو حصة السوق، الانسياب النقدي، ومعايير أخرى؛

¹- عباس علي حسين الطليحي، المرجع السابق، ص ص 70-72.

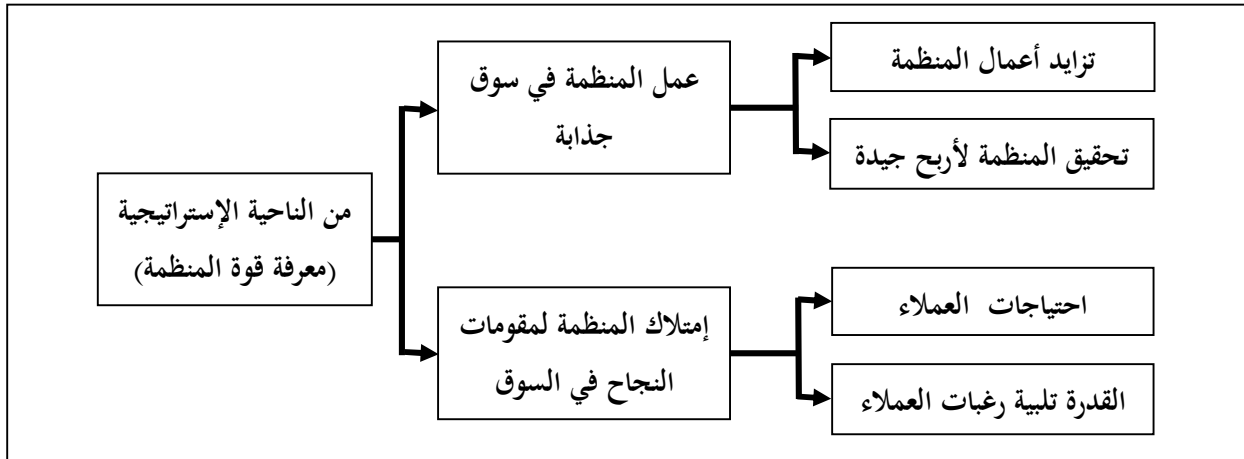
- تقارير المساهمة الإستراتيجية: من المعروف أن ظروف السوق لا تستمر للأبد، وينبغي دائما على الخبراء الاستراتيجيين التخطيط لتغير الظروف القادمة، بدلا من التركيز فقط على التعامل مع الأحداث الجارية، فضلا عن ذلك لابد أن تعرف الادارة تاريخ المنظمة، وذلك للاستفادة من الخبرات الماضية وتطبيقها في الحاضر، وكذلك لوضع صناعة القرار الاستراتيجي في صيغة مناسبة بعيدة المدى. حيث تدور التقارير الإستراتيجية في اغلب الاحيان حول جانبين عن استراتيجية المنظمة، لابد من تحليل جوانب ضرورية للبرامج الإستراتيجية، وهما:

❖ تنافس المنظمة في سوق جاذبة؛

❖ إمتلاك المنظمة ما يقودها إلى النجاح في هذا السوق.

والذي يتطلب معرفة عمل المنظمة في السوق ومقومات النجاح التي تمتلكها، من خلال معرفة قدرتها الذاتية على تحقيق الارباح المستهدفة على ضوء قدرات المنظمة مع تلبية احتياجات الزبائن وفقا لرغباتهم. ويمكن تحديد الجوانب الفرعية لهذين الجانبين من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (24): جوانب التقارير الإستراتيجية للمنظمة



Source: Crispin Simon, *The role of the accountant in strategic planning: a model for the 1990s*, (United Kingdom, Gower Publishing Ltd, 1992), p78.

- تقارير الخاصة بالتقدم في تنفيذ الإستراتيجية المستقبلية: يمكن امداد الادارة بالمعلومات المتمثلة في معيار العائد النقدي لصافي الموجودات ومعيار صافي الموجودات ومعيار عائد الملكية والنمو كمعيار استراتيجي لتقييم اداء أي منظمة.

حيث يعد التحليل المالي وسيلة لتقييم الوضع المالي والأداء التشغيلي للمنظمة من خلال معرفة:

❖ إستخدام الموجودات (الأصول) في مجالات مربحة؛

❖ كفاية ربحية الموجودات لتغطية التزامات المنظمة طويلة الاجل؛

❖ كفاية سيولة الموجودات المتداولة لتغطية التزامات المنظمة قصيرة الأجل.

المطلب الثالث: جودة المعلومات لأغراض المحاسبة المالية الإستراتيجية

ترتبط القيمة الاقتصادية للمعلومات المحاسبية بسقف الكفاءة لتلك المعلومات في ظل تحقيق المنافع المتوقعة بالفائدة التي تأمنها للمستخدمين من الجانب الإستراتيجي.

1- تأثير خصائص جودة المعلومات على المحاسبة المالية الإستراتيجية

حتى تكون المعلومات المحاسبية مفيدة ينبغي أن تتوفر بها مجموعة الخصائص النوعية المحددة لها (الرئيسية والتعزيزية)، والتي يمكن التحقق منها والحصول عليها شريطة أن تكون تكاليف إنتاجها لا تتجاوز المنافع المتوقعة منها، حيث يوضح التحليل التالي كيف يمكن لهذه الخصائص أن تخدم تفعيل البعد الإستراتيجي للمحاسبة.

1-1- أثر الخصائص النوعية الأساسية على تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية

- تأثير خاصية الملائمة

تكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر في القرارات للمستخدمين، من خلال مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية أو عن طريق توكيد أو تصحيح تقييماتهم، أي أن تكون للمعلومات المالية قيمة تنبؤية أو توكيدية أو كلاهما.¹

ويرى الباحث أن تطبيق هذه الخاصية يقدم بالضرورة الدور التنبؤي أو التوكيدي للمعلومات المحاسبية، من خلال تحسين العرض أو تسجيل المعاملات، ونظرا للطبيعة الحساسة والاستراتيجية لمثل هذه المعلومات، يجب أن تقدم هذه المعلومات المحاسبية بطريقة تصف المحتوى المعلوماتي الحقيقي والمعلومات التفصيلية، وهو يؤثر على سرعة توصيل نتائج الأعمال (من البيانات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية)، وهو ما يبرز دور هذه الخاصية والذي سوف يؤدي إلى تحقيق فائدة أكبر منها تستخدم في تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية من خلال ملائمة تلك المعلومات المحاسبية لتحليلها استراتيجيا.

- تأثير خاصية التمثيل الصادق

لكي تكون المعلومات مفيدة، ينبغي أن تعكس بصدق تمثيل الظواهر التي تم تصميمها، إذ ترى النسخة الجديدة من الإطار المفاهيمي للمحاسبة، أنه ينبغي أن تكون المعلومات كاملة ومحيدة وخالية من الخطأ لتحقيق خاصية التمثيل الصادق.²

¹ - عباس حميد يحيى التميمي، حسين زهير عبد الامير زيني، قياس تكامل الافصاح عن نموذج الاعمال مع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الملائمة والتمثيل الصادق)، (بغداد: العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد:26، العدد:117، 2020)، ص529.

² - متولي السيد متولي عيطة، تحليل العلاقة بين تطبيق نظم تخطيط الموارد (ERP) وتحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية- بالتطبيق على بيئة الأعمال السعودية، (بني سويف: مصر، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، المجلد:08، العدد:01، 2019)، ص173.

ويرى الباحث أن إحدى أهم الاعتبارات التي تم معالجتها في الإطار المفاهيمي للمحاسبة هي خاصية التمثيل الصادق، والتي تعبر عن موثوقية الأساليب المستعملة لمعالجة المعاملات المحاسبية، فالمستخدم لتلك للتقارير والقوائم المالية المنشورة يحتاج أن يصل إلى حالة التأكد واليقين من سلامة التمثيل الصادق لتلك المعلومات، وذلك أن المحاسبة الموجهة استراتيجيا تحتاج توفر تمثيل أكثر صدقا للمعلومات المحاسبية ضمن التقارير والقوائم المالية، وهذا يحسن من فائدة المعلومات المحاسبية نحو استخدامها استراتيجيا.

1-2- أثر الخصائص النوعية التعزيزية على المحاسبة المالية الإستراتيجية

- تأثير خاصية القابلية للمقارنة

إن خاصية القابلية للمقارنة تساعد المنظمات على مقارنة التأثير المالي للمعاملات والأحداث المتشابهة، التي يتم قياسها وعرضها بشكل متسق ومستمر، من طرف المنظمة الواحدة لعدة سنوات وبين المنظمة والمنظمات الأخرى.¹

ويرى الباحث أن إعداد التقارير والقوائم المالية وفق مستوى من القابلية للمقارنة، يعزز اتساق المعاملة للمنظمات داخل القطاع، ويساعد إلى حد كبير في اكتشاف الاختلافات بين المنظمات في نفس القطاع، فإجراء المقارنات بين المعلومات المتوفرة، سواء للمعلومات المتوفرة لسنوات سابقة عن المنظمة أو المعلومات الخاصة بمنظمات أخرى، وبالتالي تساعد هذه الخاصية على تقديم قدر هائل من المعلومات المحاسبية التي تستخدم في تفعيل أدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية واجراء تنبؤات استراتيجية بناء على تلك المعلومات، وأن تجاهل هذه الخاصية يؤدي الى تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية.

- تأثير خاصية القابلية للفهم

تعني خاصية القابلية للفهم أن المعلومات يمكن فهمها من المستخدمين، الذين يتوقع أن يكون لديهم معرفة معقولة بأنشطة أعمال المنظمة، وتتعامل هذه الخاصية مع التصنيف الواضح والموجز وتوصيف وعرض المعلومات المتعلقة بالظواهر الاقتصادية، وبهذا المعنى ترتبط هذه الخاصية ارتباطا واضحة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.²

ويرى الباحث أن المحاسبة المالية الإستراتيجية ذات تأثير إيجابي بخاصية القابلية للفهم وتأثير عليها من خلال مستوى الإدراك لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية، فمن جهة أن القوائم المالية المعروضة تكون قابلة للفهم ستسهل من عملية تحليلها إستراتيجيا باستخدام الأساليب المالية والإستراتيجية تتيح فهما عمليا لأداء المنظمة وموقفها ومستقبلها، وكذلك فإن تطبيق المحاسبة المالية الإستراتيجية يمكن من زيادة عرض المعلومات

¹- عباس حميد يحيى التميمي، حسين زهير عبد الامير زيني، المرجع السابق، ص531.

²- المرجع السابق، ص532.

دون التأثير في مستوى الفهم لدى المستخدم العادي ذو الخبرة المحدودة من خلال عرض تلك المعلومات ذات البعد الإستراتيجي في جداول مترابطة ومتعددة تسمح بتحليلها حسب الحاجة.

- تأثير خاصية القابلية للتحقق

تتمتع المعلومات المحاسبية بالقابلية للتحقق، عندما يستطيع مستخدم هذه المعلومات من قياسها باستخدام نفس الأساليب والحصول على نفس النتائج، اذ ينبغي أن تستند المعلومات المحاسبية على أدلة موضوعية للحصول على معلومات محاسبية موثوقة وغير متحيزة، فاذا كانت المعلومات قابلة للتحقق منها فهذا يعزز من تمثيلها الصادق.¹

ويرى الباحث أن القابلية للتحقق تعني محاسبيا توفر شرط الموضوعية في أي قياس علمي، وأن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها آخر باستخدام الأساليب نفسها وهذا سينعكس نحو إمكانية مراجعة المعلومات الواردة في القوائم المالية حتى يمكن الاعتماد عليها، قد يؤدي استبعادها إلى قوائم مالية ذات فائدة أقل وبالتالي التأثير على تطبيق المحاسبة المالية الإستراتيجية الي تعتمد كثيرا من التقديرات المستقبلية ذات الأهمية وإمكانية مراجعة تلك المعلومات حتى يمكن الاعتماد عليها.

- تأثير خاصية التوقيت المناسب

إن خاصية التوقيت المناسب تعني وجود معلومات متاحة لصانعي القرار في الوقت المناسب ليكونوا قادرين على التأثير في قراراتهم، وبشكل عام كلما تأخرت المعلومات أصبحت أقل فائدة، ومع ذلك قد تستمر فائدة بعض المعلومات بعد انتهاء فترة إعداد القوائم المالية لفترة طويلة لأن بعض المستخدمين قد يحتاجون إلى تحديد الاتجاهات وتقييمها.²

ويرى الباحث أن خاصية التوقيت المناسب، ليس لها أي تأثيرات محددة على عملية القياس، ليس كما هو في باقي الخصائص النوعية الأخرى، اذ أن تأثير المحاسبة المالية الإستراتيجية بالخصائص النوعية جاء نتيجة للتأثير في عملية القياس بما انعكس هذا التكامل في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، غير أن تقديم المعلومات المحاسبية ضمن التقارير القوائم المالية في الوقت المناسبة يعطي أفضلية الإستفادة من هذه المعلومات وتحليلها لإتخاذ القرارات الإستراتيجية المناسبة لأنها تتخذ في الوقت المناسب، وبالتالي تعزيز الفائدة المرجوة من استخدام هذه المعلومات استراتيجيا.

¹- المرجع نفسه، ص533.

²- المرجع نفسه، ص534.

2- جودة المعلومات لتوجيه المحاسبة المالية الإستراتيجية

يجب على المنظمات في الوقت الحاضر مواجهة التغيرات المعقدة والجذرية للعالم، بسبب زيادة الحرية الاقتصادية مع الجودة والمرونة وحسن التوقيت، وذلك من خلال تبني إطار مفاهيمي جديد للمحاسبة والتكيف مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) التي تؤثر على عملية الممارسة المحاسبية وجودة التقارير والقوائم المالية، لهذا تهتم معظم المنظمات بميزة جودة المعلومات المحاسبية لتحقيق كفاءة اتخاذ القرار، وبالتالي يجب على المنظمات تكيف عملية الممارسة المحاسبية لتكون متسقة ومتقاربة مع المعايير المحاسبية، مما يزيد في قيمة المعلومات للعديد من المستخدمين.

فعملية الممارسة المحاسبية هي إجراء لجمع وتحليل وتسجيل وتصنيف وتلخيص وتقديم المعلومات المحاسبية في شكل قوائم وتقارير مالية للمستخدمين سواء داخل المنظمة أو خارجها، حيث تعتمد جودة هذه القوائم والتقارير المالية على عملية الممارسة المحاسبية للمنظمات.

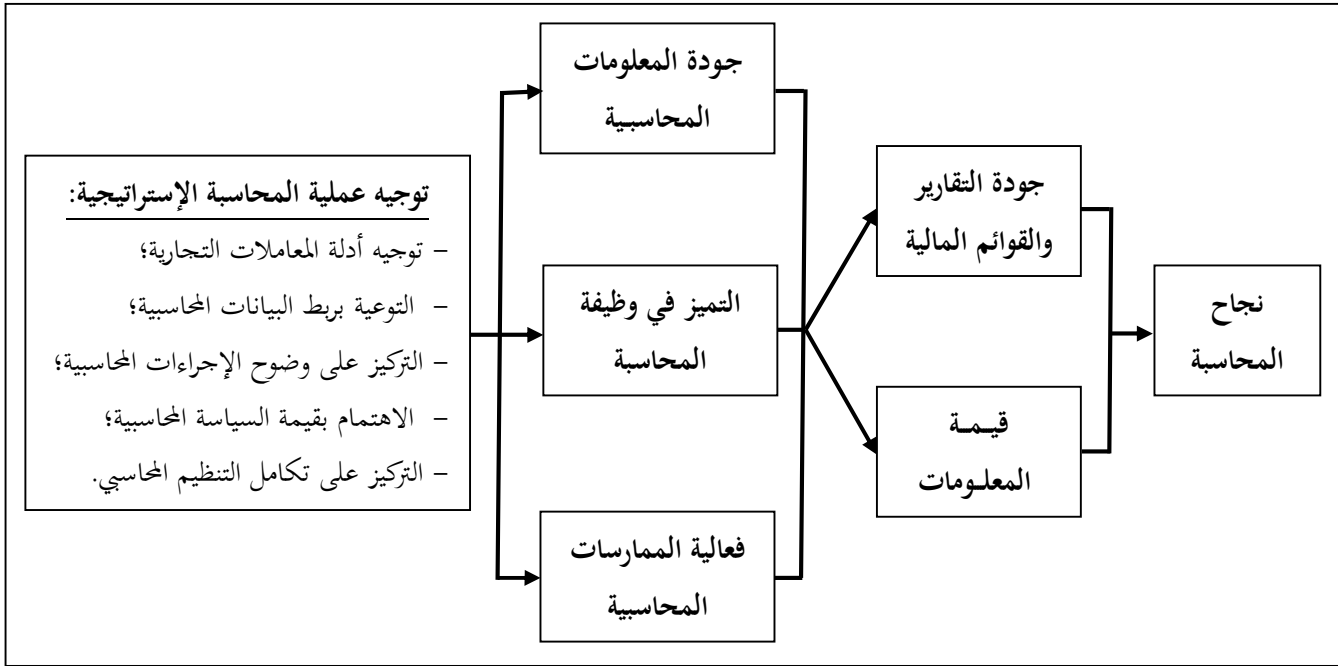
فالمنظمات تحتاج لاستخدام التوجه الاستراتيجي في عملية الممارسة المحاسبية الخاصة بها من خلال القدرة على تطوير نظام محاسبي محدد ومنهجي يخلق معلومات محاسبية مفيدة لكل من أصحاب المصلحة الخارجيين والداخليين تعبر عن الوضع المالي للمنظمة وأدائها، من أجل إدارة الموارد بكفاءة ودعم اتخاذ القرار المناسب.

وبالتالي فتوجيه عملية ممارسة المحاسبة المالية الإستراتيجية هي قدرة المنظمات على وضع المبادئ التوجيهية والإجراءات والخطوات في الممارسة المحاسبية لمسك دفاتر المنظمات وفقاً للرؤية والأهداف والسياسات والإجراءات الإستراتيجية والتي تعد دليل لإجراءات وخطوات تتبع بشكل منهجي لاستكشاف الأخطاء وإصلاحها والتكيف مع التحديات المستمرة لبيئة الأعمال التي تحقق جودة التقارير والقوائم المالية واتخاذ القرارات.

حيث أن هناك ستة (06) أبعاد لتوجيه عملية ممارسة المحاسبة المالية الإستراتيجية وهي: تميز الوظيفة المحاسبية، جودة المعلومات المحاسبية، فعالية الممارسة المحاسبية، جودة التقارير المالية، قيمة المعلومات والنجاح المحاسبي.

والشكل الموالي يوضح توجيه عملية ممارسة المحاسبة الإستراتيجية والأبعاد التي تركز عليها:

الشكل رقم (25): توجيه عملية المحاسبة المالية الإستراتيجية



Source: Piyanuch Pragoddee, Sutana Boonlua, Kesinee Muenthaisong, **Strategic accounting practice process orientation and accounting success: an empirical research of small and medium enterprises (SMEs) auto parts businesses in thailand**, (Nonthaburi: Thailand, Panyapiwat Journal, The Office of Research and Development, Panyapiwat Institute of Management, Vol.10, No.2 , May - August 2018), p91.

من خلال الشكل السابق يمكن إبراز هذه الأبعاد:¹

- توجيه أدلة معاملات الأعمال (Business Transaction Evidence Orientation)

الغرض من المحاسبة هو توفير معلومات محاسبية في شكل قوائم وتقارير مالية ملائمة وصادقة، حيث أن صدق وملائمة القوائم المالية تخضع لتوجيه دليل المعاملات التجارية بطريقة جيدة من خلال عملية جمع بيانات الأعمال الكاملة، أي وثائق الأعمال والمعاملات التجارية للحدث المحاسبي التي تعكس الواقع الاقتصادي والقانوني.

فالمعاملات التجارية هي مصطلح محاسبي لشرح السجلات الأصلية التي تثبت مستندات العمل، يتم حفظ وتخزين كافة البيانات المالية التي تحتاجها المنظمة بشكل يومي دقيق وموثوق، ومعالجة هذه البيانات وتحليلها وبالتالي تقديم المعلومات المحاسبية للمستخدمين لاتخاذ القرار، حيث أن تحليل المعاملات التجارية بشكل دقيق ومعقول ومتسق مع الأحداث التي تظهر يمكن من توفير معلومات محاسبية كافية تؤدي إلى اتخاذ القرار. وبالتالي فإن توجيه دليل المعاملات التجارية بإجراء جميع المعاملات التجارية بشكل دقيق وكامل يؤدي إلى إمكانية التأثير على: جودة المعلومات المحاسبية، التميز في وظيفة المحاسبة وإلى فعالية الممارسة المحاسبية.

- التوعية بربط البيانات المحاسبية (Accounting Data Linkage Awareness)

البيانات المحاسبية هي تجميع معاملات تجارية بشكل منهجي وتتم عملية إجراء تسجيل البيانات والذي يعد جزء من عملية الممارسة المحاسبية التي تشمل التجميع والتسجيل والتصنيف والتلخيص في مختلف السجلات

¹ - Piyanuch Pragoddee, Sutana Boonlua, Kesinee Muenthaisong, **Strategic accounting practice process orientation and accounting success: a conceptual framework**, (London: United Kingdom, the Accounting and Financial Studies Journal, Allied Business Academies, Vol.20, No.2, September 2016), pp 175-181.

والدفاتر المحاسبية، حيث أن ربط المعاملات التجارية بهذه السجلات بشكل كامل ودقيق هو عامل مهم يؤدي إلى الدقة ويؤدي إلى جودة المعلومات المحاسبية.

وبالتالي يجب على المنظمة الوعي بربط البيانات المحاسبية كإدارة لعملية ممارسة محاسبية كاملة ودقيقة، والتي يمكن أن تقدم معلومات محاسبية كافية عن المعاملات التجارية ذات الصلة والتي تفيد بشكل مهم للغاية للكشف عن توجيه عملية ممارسة المحاسبة الإستراتيجية مما يساهم في توفير المعلومات الإستراتيجية. وبالتالي فإن الوعي بربط البيانات المحاسبية بإجراء تسجيلات للبيانات المحاسبية بشكل صحيح ودقيق يؤدي إلى إمكانية التأثير بشكل إيجابي على: جودة المعلومات المحاسبية، التميز في وظيفة المحاسبة وإلى فعالية الممارسة المحاسبية وذات فائدة ومفيدة لنجاح المحاسبة.

- التأكيد على وضوح الإجراءات المحاسبية (Accounting Procedure Clearness Emphasis)

الإجراءات المحاسبية هي عملية محاسبية لجمع وتسجيل وتحليل وتلخيص في البيانات المحاسبية، حيث تتأثر هذه الإجراءات بالشفافية والتي تسمح للمساهمين والمحللين والمستخدمين الآخرين للمعلومات المحاسبية في القوائم والتقارير المالية بالحصول على فهم أكبر لعمليات وأنشطة المنظمة وفي الوقت المناسب، حيث تتمثل نتائج وضوح الإجراءات المحاسبية في الحد من الاحتيال واكتشاف المخاطر واكتساب المزيد من فعالية الممارسة المحاسبية والتأثير على جودة المعلومات المحاسبية.

وبالتالي يشير التركيز على وضوح إجراءات المحاسبة إلى قدرة المنظمات في تحديد عملية المحاسبة للعمل وفقاً لسياسة المنظمة ونظام المحاسبة وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) من أجل المزيد من الشفافية والمساءلة، حيث أن هناك منظمات تواجه تعقيد وعدم انتظام عملية الممارسة المحاسبية، ومن ثم فإن المنظمات تحاول إنشاء عملية ممارسة محاسبية واضحة وهي إحدى الطرق لإنجاح المحاسبة في المنظمة.

- الاهتمام بقيمة السياسة المحاسبية (Accounting Policy Value Concern)

السياسة المحاسبية هي وضع قواعد وأساليب الممارسات المحاسبية لإعداد وتقديم التقارير المالية والمعلومات المحاسبية ولا تخضع للرقابة والمحدودة من قبل الإدارة وأصحاب المصلحة، حيث يجب أن تكون تلك السياسة المحاسبية المختارة متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية.

فالسياسة المحاسبية تؤثر على المعلومات المحاسبية والتقارير المالية كونها قادرة على توفير معلومات محاسبية حول المركز المالي وأداء المنظمة، حيث ترتبط معظم السياسات المحاسبية بالتكلفة والإيرادات والمصروفات. وبالتالي يعد اختيار السياسة المحاسبية دوراً مهماً للوضع المالي للمنظمة كونها تشير إلى قدرة هذه المنظمة على تحديد السياسة المحاسبية لتخطيط الممارسة المحاسبية والتقييم المحاسبي، وبالتالي زيادة شفافية المعلومات المحاسبية في القوائم والتقارير المالية.

- التركيز على تكامل التنظيم المحاسبي (Accounting Regulation Integration Focus)

يعد التنظيم المحاسبي هو القانون الذي يجب على جميع المنظمات أن تتصرف به كمبدأ توجيهي في عملية الممارسة المحاسبية لخلق ملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية، والتكامل هو الانسجام بين تخطيط عملية

الممارسة المحاسبية ونظام المعلومات، ويتضمن تركيز الموارد والممارسات والنتائج والتحليل لدعم تحقيق هدف المنظمة، حيث تحتاج المنظمة إلى الانسجام والامتثال بشأن اللوائح المحاسبية المتنوعة (مثل: حوكمة الشركات، مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، المعايير المحاسبية الدولية، تنظيم الشركات المدرجة في البورصة ...). وتنفيذ عملية الممارسة المحاسبية لتحقيق مسؤولياتها القانونية وتستجيب لأهداف المنظمة. وبالتالي فتكامل التنظيم المحاسبي هو أداة تمكن من توجيه عملية ممارسة المحاسبة الإستراتيجية لبناء المنظمات بتكامل التنظيم المحاسبي.

- التميز في وظيفة المحاسبة (Accounting Function Excellence)

تقوم المحاسبة على أساس مسك الدفاتر وإعداد القوائم والتقارير المالية وإيصالها إلى صانعي القرار، من خلال جمع وتحويل وإعداد ونشر التقارير إلى أصحاب المصلحة. ويشير التميز في المحاسبة على أن المنظمة يكون لديها عملية ممارسة محاسبية كاملة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) والالتزام باللوائح المحاسبية وقوانين الضرائب والرقابة الداخلية، وبالتالي تغيير دور المحاسبين لدعم المنافسة والنمو المستدام للمنظمة من خلال التحول إلى وظيفة المحاسبة المتميزة. ويمكن أن تعمل وظيفة المحاسبة في الوقت المناسب على أساس الموارد المحدودة الحالية التي تؤدي إلى تقديم جودة تقرير المعلومات المحاسبية، وتعظيم الفوائد ودعم التخطيط الاستراتيجي، وبالتالي تحاول المنظمات تحقيق التميز في الوظيفة المحاسبية من خلال الميزة المستدامة والتنافسية.

- جودة المعلومات المحاسبية (Accounting Information Quality)

المحاسبة هي نشاط خدمي يقدم في المقام الأول معلومات محاسبية ومالية عن الوضعية الاقتصادية التي تم تحديدها على أنها مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية وتحديد اختيارات محددة. تعتمد جودة المعلومات المحاسبية بشكل أو بآخر على المعلومات التي تكون دقيقة وملائمة وذات تمثيل صادق وذات صلة ومتاحة في الوقت المناسب وكاملة ومفهومة ويمكن الوصول إليها وليس لديها أي تحيز وتعكس الحقائق الاقتصادية وتتوافق مع المعايير المطبقة، وبالتالي تدعم نجاح المنظمة في اتخاذ القرارات المناسبة، حيث أن القرارات الناتجة عن الإدارة ستكون أكثر دقة اعتماداً على عامل جودة المعلومات المحاسبية من خلال خفض التكاليف وزيادة فائدة المعلومات المحاسبية. وبالتالي فإن جودة المعلومات المحاسبية لها تأثير على اتخاذ القرار وقيمة المعلومات والنجاح المحاسبي.

- فعالية الممارسات المحاسبية (Accounting Practice Effectiveness)

الممارسة المحاسبية هي عملية جمع المعلومات المحاسبية لتقديم التقارير المالية وتقديمها إلى أصحاب المصلحة حيث تشير فعالية الممارسة المحاسبية إلى التحقق من مصدر المعلومات المحاسبية بشكل واضح ومنهجي والتي تعكس الحدث الإقتصادي وتحقق أهداف المنظمة. فتكثيف الممارسة المحاسبية مع المعايير المحاسبية الدولية يدعم اتخاذ القرارات من أصحاب المصلحة والتنبؤ بمستقبل المنظمة، إلى جانب ذلك فإنه يوفر إشارة أفضل لجودة وشفافية المعلومات المحاسبية.

ويتم قبول نتائج فعالية الممارسة المحاسبية في المنظمة من قبل أصحاب المصلحة اعتمادا على الأداء الذي يكون من خلال جودة القوائم والتقارير المالية وقيمة المعلومات والنجاح المحاسبي.

- جودة التقارير والقوائم المالية (Financial Report Quality)

تهدف التقارير المالية إلى تحليل المعاملات التجارية وتوقع المركز المالي للمستخدمين الخارجيين، وكذا يساعد المستخدمين الداخليين في قرارات إدارة العمليات.

وتحدد جودة التقارير المالية بأنها الملائمة والتمثيل الصادق وقابلية المقارنة والفهم والتحقق والتوقيت المناسب وهي خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، حيث تشير جودة التقارير المالية إلى تضمينها الشفافية ووضوح الهدف المحاسبي للتقارير المالية ليكون متسقا مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) التي تقدم حسن التوقيت والمصدقية والفائدة للمستخدمين.

إذ أن جودة التقارير المالية هي مفتاح للأطراف التي تعكس أداء الأعمال الفعلي للمنظمة، وتتوقع جميع الأطراف أن تكون التقارير المالية دقيقة، حيث أن جودة التقارير المالية تؤثر على صنع القرار، بالإضافة إلى ذلك فإن انعكاس قيمة المنظمة ونجاحها هو كفاءة التقارير المالية.

وبالتالي فجودة التقرير المالي مرتبطة بشكل إيجابي بقيمة المعلومات المحاسبة والنجاح المحاسبي.

- قيمة المعلومات (Information Value)

تعتبر قيمة المعلومات المحاسبية نجاحا كبيرا للمحاسبة تعكس منهج معالجة البيانات وتؤدي إلى تنفيذها من أجل فعالية صنع القرار خاصة في ظروف عدم التأكد وتساعد على التنبؤ بالأحداث في المستقبل، وهناك أدوات لتحليل سمة قيمة المعلومات التي تتمثل في الدقة والملائمة وإمكانية الوصول وسهولة الاستخدام والتوفر وسهولة الاستخدام والسياق.

بالإضافة إلى ذلك فإن قيمة المعلومات الخاصة بالممارسة المحاسبية هي مفتاح يستخدمه المستثمرون لاتخاذ قرار بشأن الاستثمار، وتمكن من الاستيفاء بين المتنافسين وبالتالي تؤثر على نجاح المحاسبة.

- نجاح المحاسبة (Accounting Success)

تقوم المحاسبة على معالجة البيانات المحاسبية (جمع وتسجيل وتصنيف وتلخيص) وإيصال المعلومات المحاسبية إلى صناع القرار الاقتصادي (أصحاب المصلحة)، حيث يشير النجاح المحاسبي إلى نتيجة عملية الممارسة المحاسبية التي تجمع وتسجل وتصنف المعاملات التجارية وتلخصها في قوائم وتقارير مالية يكون صحيحا وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومشاركة المعلومات المحاسبية لأصحاب المصلحة لاتخاذ القرار (صناعة الجودة) لتحقيق ميزة تنافسية.

وبالتالي يجب أن تكون المنظمات على دراية بعملية الممارسة المحاسبية الدقيقة لإنشاء ملائمة ومصدقية المعلومات في المركز المالي.

المبحث الثاني: تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية

تعتبر المعلومات المحاسبية جوهر توجيه عملية المحاسبة المالية الإستراتيجية من خلال الإستفادة من تحليل القوائم والتقارير المالية بمزجها بالتحليل الإستراتيجي، من خلال تحليل متغيرات البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة، بما يساهم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية ودعم إتخاذ القرارات الإستراتيجية، وكذا تعزيز القدرة التنافسية. ولتناول ذلك تم تقسيم المبحث إلى المطالب الآتية:

- المطلب الأول: متطلبات تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية؛
- المطلب الثاني: إجراءات تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية؛
- المطلب الثالث: أدوار تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية.

المطلب الأول: متطلبات تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية

تعتمد متطلبات تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية على طبيعة التحليل الإستراتيجي لمتغيرات البيئة الخارجية والداخلية للمنظمة، ومدى توظيف المعلومات المحاسبية للقوائم والتقارير المالي التي يجب الاعتماد عليها لتفعيل ذلك.

1-1- متطلبات تحليل البيئة الخارجية والداخلية

يشكل تحليل البيئة الخارجية والداخلية (التحليل الاستراتيجي) ضمن الرؤيا الشاملة المستقبلية أحد الأركان الرئيسة للخطط الإستراتيجية، وأحد متغيرات نموذج تكوين الإستراتيجية وتنفيذها معبرا عنه بتقييم البيئة الداخلية لتحديد قوة المنظمة وضعفها من جانب وتقييم البيئة الخارجية وتحديد المعطيات الخارجية من فرص وتهديدات من جانب آخر، وبذلك يكون مستجيبا لرسالة المنظمة وتوجهها لوضع أهدافها واستراتيجياتها.

1-1- مفهوم تحليل البيئة الخارجية والداخلية

إن التفاعل المستمر بين عناصر البيئة الداخلية والبيئة الخارجية يحدد قدرة المنظمة على النجاح والاستمرار في العمل والتطور، والتي يمكن توضيح عناصر البيئتين:¹

- **البيئة الخارجية (العامة والخاصة):** تشير البيئة الخارجية الى البيئة العامة والخاصة التي تعمل بها المنظمة والتي تشمل مجموعة من العوامل الاقتصادية والتكنولوجية والسياسية والقانونية وعوامل أخرى التي تعمل المنظمة في اطارها وتتأثر فيها، وتكمن صعوبة هذه العوامل في عدم امكانية المنظمة التأثير فيها، وتمتاز هذه البيئة بسرعة التغيرات غير المحسوب، لذا على المنظمة في ظل عدم امكانية التأثير بهذه العوامل ان تتخذ التدابير اللازمة للحد من الآثار السلبية الناجمة عن هذه البيئة وتنمية قدراتها لاستغلال الفرص التي يمكن أن

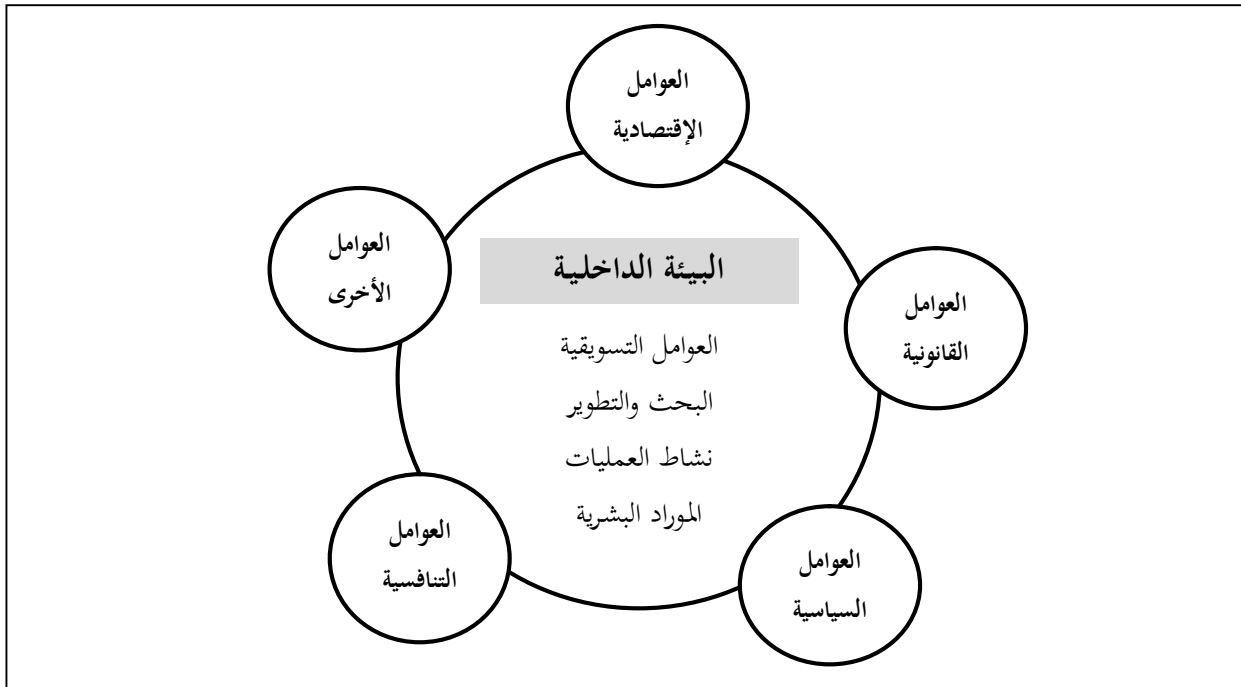
¹ - عادل حميد صنكور، التدقيق الاستراتيجي في تحسين التوقعات المستقبلية لاسعار النفط الخام العراقي باستعمال تحليل (SWOT)، (بغداد: العراق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم الدراسات المحاسبية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2015)، ص25.

توافرها هذه البيئة، أما البيئة الخارجية الخاصة والمتمثلة بالعوامل التنافسية والتي تؤثر مباشرة في عمليات المنظمة، والتي يمكن للمنظمة ان تتحكم بها وبدرجة معينة وحسب ظروفها وامكانياتها المتاحة؛

- **البيئة الداخلية:** تشير البيئة الداخلية للمنظمة المرتبطة بالتطبيقات الادارية والتنظيمية بها، ويمكن للمنظمة ان تتحكم بشكل كبير بها، وتعد الادارة العليا المتخذة للقرارات من اهم المتحكمين بهذه العوامل والتي تشمل (العوامل التسويقية، الموارد البشرية، نشاط العمليات، البحث والتطوير، الموارد البشرية).

ويمكن بيان التفاعل بين عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (26): البيئة الخارجية والداخلية التي تتفاعل معها المنظمة



المصدر: علي محمد ثجيل المعموري، عباس علي حسين، أدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات الاستثمارية - بحث تطبيقي في شركة بغداد للمشروبات الغازية، (بغداد: العراق، مجلة كلية التراث الجامعة، كلية التراث الجامعة، المجلد: 01، العدد: 20، 2016)، ص 293.

من خلال الشكل السابق يمكن القول أن:

- معرفة الظروف الخارجية والداخلية للمنظمة تمكن الادارة من دراسة وتحليل هذه الظروف والافادة منها في مجالات عدة والتي يجنبها الخوض في تفاصيل تكون في غنى عنها والتي تكون في بعض الاحيان غير مفيدة؛
- البعد الاستراتيجي لتحليل بيئة المنظمة يتضمن تقييم قرارات الأعمال وقدره المنظمة على النجاح، وهذا يعتمد على تقييم الاستجابة الإستراتيجية المتوقعة لبيئة إعمالها من خلال تحليل بيئتها الداخلية ومعرفة مكامن نقاط القوة والضعف واستغلال الفرص المتاحة امام المنظمة وتجنب التهديدات التي تتعرض لها ومعرفة مدى تأثير ذلك على فرص النجاح والنمو؛
- أهمية تحديد وتقييم البدائل الإستراتيجية من خلال تمكين الادارة من استثمار الفرص المتاحة وتجنب التهديدات ومثل هذه القراءة لعناصر البيئة يجعل التحليل المالي وسيلة لربط متغيرات البيئة الخارجية (الفرص

والتهديدات) مع عناصر البيئة الداخلية (جوانب القوة والضعف)، اذ يعكس هذا التحليل شكل التفاعلات بين عناصر البيئة الداخلية للمنظمة (القوة والضعف) وعناصر البيئة الخارجية (الفرص والتهديدات).

1-2- أدوات تحليل البيئة الخارجية والداخلية

تشمل أدوات تحليل البيئة الخارجية والداخلية (أدوات التحليل الاستراتيجي) مجموعة من المراحل المتسلسلة والمتلاحقة تهدف إلى دراسة وتحليل العوامل والتغيرات المؤثرة في اتجاهات ومستقبل المنظمة، وتحديد تأثيرات تلك التغيرات ضمن إطار البيئة الداخلية والبيئة الخارجية ودراسة طبيعة العلاقات الداخلية والتفاعلية بين هذه التغيرات حيث يعد الخطوة الأولى للإدارة الإستراتيجية لمراقبة بيئة المنظمة عبر زاويتين تحدد الأولى الفرص والتهديدات الحالية والمستقبلية، وتقدر الثانية ما تملكه المنظمة من جوانب قوة وضعف، وينبغي أن يكون الغرض من التحليل هو تشخيص بيئات متعددة تؤدي المنظمة عملياتها فيها، فضلا عن ضرورة أن تمكن نتائج التحليل من إنشاء جوانب قوة المنظمة واستعداداتها لتأمين ما يجب القيام به وتمكينها من رؤية أية مشكلات مستقبلية.

وهناك عديد الأدوات للتحليل الاستراتيجي مبوبة وفقا لمستويات بيئة التحليل الداخلية الخارجية، منها:¹

• أدوات تحليل البيئة الكلية (تحليل SWOT)

وتعتبر أداة مهمة ومفيدة في تحليل الوضع العام للمنظمة على أساس الموازنة بين عناصر القوة والضعف في البيئة الداخلية، والفرص والتهديدات في البيئة الخارجية، وتوضح هذه الأداة العلاقة بين التقييمين الداخلي والخارجي، وتشمل جوانب القوة المهارات والاستعدادات التي تساعد المنظمة في التفوق على الوحدات الأخرى في مناخ المنافسة، أما جوانب الضعف فتتعلق بالنقص في المهارات والإمكانات مقارنة مع إمكانات الوحدات المنافسة، أما الفرص فتتمثل بالظروف المواتية في البيئة الخارجية ذات التأثير الإيجابي في المنظمة، وعكس هذه الفرص هي التهديدات التي تتمثل بالتغيرات غير المواتية في البيئة ذات التأثير السلبي في أعمال المنظمة؛

• أدوات تحليل البيئة الخارجية (العامة والخاصة)

وتشمل عدة أدوات منها:

- نموذج عناصر القوى التنافسية (Porter): ويعتمد على تحليل قوى المنافسة المؤثرة في نشاط معين وتمثل هذه القوى بالمنافسين الجدد والمحتملين، ومنتجي السلع البديلة، والمجهزين والمشتريين، وباقي أصحاب المصالح للوقوف على الهيكل العام للصناعة والتعرف على الموقف التنافسي؛
- تحليل بيتسل (PESTEL Analysis): ويتضمن تحليل متغيرات البيئة العامة المتمثلة بالمتغيرات السياسية، والقانونية، والاقتصادية، والاجتماعية والثقافية، والمتغيرات التقنية؛

¹ - انعام حسن زوليف، دور التحليل الاستراتيجي لابعاد بيئة التحكم المؤسسي في استمرارية المنظمة وتجنب الازمات المالية، (بغداد: العراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، المجلد: 01، العدد: 20، 2009)، ص ص 113-114. بتصرف

- تحليل ريجلو (REGLO Analysis): تناولت التهديدات أو الفرص التي تحيط بالمنظمات على المستويين الإقليمي والدولي؛
- تحليل متغيرات بيئة المهمة: فيتم من خلال إعداد تقارير فردية عن جميع متغيرات هذه البيئة ثم تلخص المعلومات بشكل عوامل إستراتيجية ترسل إلى الإدارة العليا لاعتمادها في اتخاذ القرارات؛
- استراتيجية المحيط الأزرق (Blue Ocean Strategy): تعمل على توفير رؤية استراتيجية قوية ومستدامة للمنظمة في مسيرتها لتصبح منافسة ولها مكانتها، من خلال المحيطات الزرقاء هي غير المعروفة أو غير الموجودة حتى يتم اكتشافها أو إنشاؤها، وتتميز بسوق محتمل غير مستقل من قبل المنافسين، وخلق طلب جديد، وإمكانية نمو مريح للغاية.

● أدوات تحليل البيئة الداخلية

وتشمل عدة أدوات منها:

- مدخل الاعتماد على الموارد (A Resource-Based Approach): حيث يركز هذا المدخل على جانبين مهمين هما ماهية الموارد المتوفرة والموارد المطلوبة لتنفيذ الإستراتيجية، وتمثل هذه الموارد بالموارد المادية، والبشرية، والمالية، وغير الملموسة؛
- تحليل سلسلة القيمة (Value Chain Analysis): ويركز هذا التحليل على وظائف (أنشطة) المنظمة التي تخلق القيمة لمنتجاتها أو خدماتها بدءاً من المواد الخام مروراً بسلسلة من أنشطة إضافة القيمة؛
- نموذج ماكينزي إس 7 (McKinsey 7'S Model): هو أداة لتحليل التصميم التنظيمي للمنظمة من خلال النظر إلى عناصر داخلية: الاستراتيجية، والهيكل، والنظم، والقيم المشتركة والأسلوب والموظفين والمهارات؛ من أجل تحديد ما إذا كانت تتماشى بشكل فعال وتسمح للمنظمة بتحقيق أهدافها، وتعد أداة قيمة وتستخدم لتسهيل التغيير التنظيمي، والمساعدة في تنفيذ استراتيجية جديدة، وتحديد كيفية تغيير كل حقل في المستقبل، وتحسين الأداء، وتحليل الآثار المحتملة للتغيرات المستقبلية؛
- تحليل الموارد الوظيفية (Scanning Functional Resources): وتعلق بدراسة الهياكل التنظيمية وأنواعها وتقييم جوانب القوة والضعف والتركيز على الثقافة التنظيمية بوصفها مجموعة من القيم والتقاليد التي تحظى بالقبول وأنماط السلوك التي يعتمدها الأفراد والمدراء في أي منظمة؛
- التدقيق الاستراتيجي (The Strategic Audit): وهو يرتبط بفحص وتقييم عمليات المنظمة وأنشطتها التشغيلية المؤثرة في عملية الإدارة الإستراتيجية، ويمكن أن ينجز التدقيق الاستراتيجي من قبل ثلاث مجموعات متمثلة بالمدققين الخارجيين، ومدققي الحكومة، والمدققين الداخليين.

2- متطلبات المعلومات المحاسبية لتفعيل للمحاسبة المالية الإستراتيجية

تعد المحاسبة المالية الإستراتيجية مدخلا مناسباً تستطيع المنظمات الاستعانة بها بهدف توافر معلومات محاسبية إستراتيجية عن طريق مواءمة المعلومات المحاسبية التي توفرها المحاسبة التقليدية وتحليلها وصياغتها بأسلوب إستراتيجي وذلك من بيان الأبعاد الإستراتيجية للمحاسبة المالية والتطرق إلى الأدوات التي تجعل منها محاسبة مالية تتجاوز المفهوم التقليدي لها لتدخل بمفهوم إستراتيجي.

حيث يمكن الاستفادة بشكل كبير من المعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم والتقارير المالية من خلال نسب التحليل المالي إذا تم مزجها بالتحليل الإستراتيجي في عملية المحاسبة المالية الإستراتيجية، غير أن هذه المعلومات ورغم جودتها تعد غير كافية في حد ذاتها لتحقيق أهداف المحاسبة المالية الإستراتيجية، وبالتالي يجب ربطها بالمزيد من المعلومات التي تخدم أغراض التحليل الإستراتيجي والتي غالباً يتم الحصول عليها من أطراف أخرى بالمنظمة مثل إدارة التسويق أو الإدارة الهندسية أو إدارة الإنتاج، والتي تفيد في صياغة إستراتيجية المنظمة وتحليل إستراتيجيات المنافسين وتحليل موقف العملاء وتقييم خطط السيطرة على شركات أخرى أو الاندماج معها.

والجدول الموالي يوضح متطلبات المعلومات المحاسبية من القوائم والتقارير المالية وأهميتها لأغراض لتفعيل للمحاسبة المالية الإستراتيجية:

الجدول رقم (08): متطلبات وأهمية المعلومات المحاسبية لأغراض تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية

القوائم والتقارير المالية	المتطلبات	الأهمية
شكل وترتيب القوائم المالية القانونية	وتشمل القوائم المالية الأساسية بالأتي: - الميزانية (قائمة المركز المالي)؛ - حسابات النتائج (قائمة الدخل)؛ - تدفقات الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)؛ - تغيرات الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية)؛	تعد الوسيلة الأساسية للإدارة في الاتصال بالجهات المهمة بأنشطة المنظمة فمن خلال إفصاح القوائم المالية الأساسية تتمكن تلك الجهات من التعرف على الفقرات المؤثرة على الوضع المالي للمنظمة.
المصطلحات والعرض التفصيلي	- الأوصاف المستخدمة في القوائم المالية؛ - مقدار التفصيل الظاهر.	- تؤدي المصطلحات الواضحة إلى القاء الضوء على القوائم المالية، في حين تؤدي المصطلحات الغامضة إلى التضليل وسوء الفهم؛ - اتساق المصطلحات مما تساعد في تحسن القابلية للمقارنة؛ - المصطلحات الوصفية.

<p>- تعرض المعلومات الوصفية بشكل مختصر وتعرض أكثر تفصيلاً في الملاحظات الهامشية؛</p> <p>- الأوراق المالية بقصد المتاجرة أو الاحتفاظ بها لغرض للبيع؛</p> <p>- سعر السوق وسعر الشراء للأوراق المالية والتكلفة للأوراق المالية.</p>	<p>وتتضمن المعلومات غير الكمية التي يتطلب ذكرها في صلب القوائم المالية، وأهمها:</p> <p>- مؤشر عن اجراء معين؛</p> <p>- الحقائق الخاصة برهن أو ضمانات موجودات معينة، أو مطلوبات لها حقوق اولوية؛</p> <p>- القيم البديلة مثل سعر السوق الجاري؛</p> <p>- الاشارة إلى معلومات ذات علاقة بعنصر معين لكنه يظهر في جداول اخرى.</p>	<p>المعلومات بين الأقواس</p>
<p>تعتبر جزءاً مكملًا للقوائم المالية، وتشتمل على بيانات مالية وغير مالية.</p>	<p>وتكون أسفل القوائم المالية، وتشمل:</p> <p>- طرق تقييم المخزون؛</p> <p>- طريقة الاندثار المطبقة؛</p> <p>- التزامات المحتملة؛</p> <p>- أحداث اللاحقة بعد إعداد القوائم المالية؛</p> <p>- أثر التحويلات للعملة الأجنبية؛</p> <p>- التغيير في السياسات المحاسبية.</p>	<p>الملاحظات الهامشية</p>
<p>توضح للقارئ نتيجة نشاط المنظمة بصورة مختصرة.</p>	<p>من أهم الجداول الاحصائية:</p> <p>- تحليل الأصول، الإهلاك؛</p> <p>- تحليل المصروفات إلى ثابت ومتغير؛</p> <p>- المبيعات، تكلفة المبيعات.</p>	<p>الجدول الاحصائية الملحقة</p>
<p>يتضمن المعلومات غير المالية التي تؤثر على مستقبل المنظمة واستمراريتها وتفيد في التنبؤ بالمستقبل، وكما أن هذه الافصاحات توجيه المدخرات صوب الاستثمار في الأنشطة الاقتصادية المختلفة، بحيث يتم توجيه الموارد الاقتصادية إلى المنظمات التي تستخدمها بكفاءة وفاعلية، وتتضمن كافة المعلومات المالية وغير المالية التي تؤثر على المنظمة وعلى مستخدمي القوائم المالية في الوقت الحاضر والمستقبل وتفيد في التنبؤ لاتخاذ قرارات اقتصادية مفيدة.</p>	<p>- معلومات عن الاهداف الاستراتيجية للمنظمة؛</p> <p>- معلومات عن النشاط الحالي والمستقبلي؛</p> <p>- الأحداث غير المالية التي تؤثر على المنظمة في المستقبل وحدود الطاقة الإنتاجية؛</p> <p>- المشكلات التي تعيق تنفيذ اهداف المنظمة؛</p> <p>- الإفصاح عن الأمور الجوهرية والأحداث الهامة؛</p> <p>- الإفصاح عن إدراج أسماء الشركات المساهمة العامة؛</p> <p>- الإفصاح عن شركات الوساطة المالية؛</p> <p>- تعامل الأشخاص المطلعين بالأوراق المالية؛</p> <p>- المعايير المحاسبية والتدقيق.</p>	<p>تقرير الإدارة</p>

<p>- يزيد من ثقة مستخدمي البيانات المالية في المعلومات الواردة بالقوائم المالية؛</p> <p>- في ضوء التقرير المقدم من قبل المراجع الخارجي تحدد مسؤوليته اتجاه الغير.</p>	<p>- مدى الالتزام وتطبيق المبادئ المحاسبية؛</p> <p>- مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية للمنظمة؛</p> <p>- نتيجة التدقيق المستندي والفني للعمليات المالية.</p>	<p>تقرير المراجع الخارجي</p>
<p>وهذا الملخص يرشد مستخدمي التقارير المالية عن رقم طرق الإفصاح القائمة ومكان المعلومة التي يرغب في الحصول عليها.</p>	<p>تعرض فيه القوائم الأساسية، الجداول الملحقه والملاحظات الهامشية، وتظهر المعلومات الوصفية في شكل مختصرات.</p>	<p>ملخص طرق الإفصاح</p>

المصدر: صفوان قصي عبد الحليم آل طه، نجاة حميد صخر، انعكاس التمثيل الاقتصادي للصادق للممارسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية، (بغداد: العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد، المجلد:25، العدد:110، 2019)، ص554. بتصرف

من الجدول السابق يمكن القول أن تطور أهمية المعلومات في القوائم والتقارير المالية المنشورة مرتبط بالتحول التاريخي الذي حدث لوظيفة المحاسبة وذلك عندما تحولت من التركيز على دورها الرئيسي الذي كانت تؤديه كنظام لمسك الدفاتر والسجلات وغايته الأساسية حماية مصالح المالكين إلى التركيز على دورها كنظام للمعلومات، هدفها الأساسي توفير معلومات محاسبية ذات جودة مفيدة لمتخذي القرارات من خلال توفير قوائم وتقارير مالية، ويمكن مواءمة هذه المعلومات المحاسبية ضمن القوائم والتقارير المالية بتحليلها وصياغتها بأسلوب استراتيجي وذلك من خلال أدوات تجعل منها معلومات محاسبية تتجاوز المفهوم التقليدي لها لتدخل المفهوم الاستراتيجي.

حيث تشمل المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المعدة (الميزانية، حسابات النتائج، تدفقات الخزينة، التغيرات في حقوق الملكية والملاحق)، فضلا عن المعلومات المحاسبية الأخرى المنصوص عليها، كالإيضاحات عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية وملحقاتها، وكذا محتويات التقرير السنوي للإدارة، هذه القوائم والتقارير والإيضاحات تنطوي على عرض معلومات كمية ووصفية فعلية وتنبؤية يكون لها التأثير على متخذي القرارات، لكنها معلومات غير كافية في حد ذاتها لتفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية وتحقيق أهدافها، وبالتالي يجب ربطها بالمزيد من المعلومات المالية وغير المالية التي تخدم أغراض التحليل الإستراتيجي والتي غالبا يتم الحصول عليها من أطراف أخرى بالمنظمة مثل إدارة التسويق أو إدارة الإنتاج وغيرها.

فلا يمكن للمحاسب وحده أن يوفر كل المعلومات التي يتم على أساسها تقييم أداء المنظمة بأبعاده الأربعة، فتقييم بعد العميل يتطلب تعاون المحاسب مع إدارة التسويق، وتقييم بعد العمليات التشغيلية يتطلب تعاون المحاسب مع الإدارة الهندسية، وتقييم بعد التعلم والنمو يتطلب عمل كل المديرين معا.

المطلب الثاني: إجراءات تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية

تمثل القوائم المالية إنعكاس للأنشطة التي تمارسها المنظمة، والتي يستفيد منها متخذي القرارات من خلال تحليلها ومعرفة الوضعية المالية للمنظمة وإمكانية التنبؤ بالمستقبل وكذا الاستفادة إستراتيجيا. لذلك تحتاج المنظمة إلى أدوات لتحديد نقاط القوة والضعف في الأنشطة والفعاليات الخاصة بالمنظمة وبشكل يضمن لها اعداد الخطط المستقبلية في ضوء نقاط القوة ووضع الحلول المناسبة لمعالجة نقاط الضعف أو الحد منها. فالمحاسبة المالية الإستراتيجية تركز على مجموعة من الأدوات والأساليب المالية والإستراتيجية في عملية تحليل التقارير والقوائم المالية للمنظمة المعدة وفق المحاسبة المالية والتي تتضمن قدرا هائلا من المعلومات المفيدة مالية وإستراتيجيا.

1- القوائم المالية لتفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية

تعد القوائم المالية مصدرا أساسيا للمعلومات المحاسبية يستفيد منها فئات عديدة داخل المنظمة وخارجها، إذ أن اتخاذ أي قرار مناسب يعتمد على توافر المعلومات الملائمة والمساعدة في اتخاذ القرارات المناسبة. حيث تعتبر هذه القوائم بما تحويه من معلومات المرآة التي تعكس نتائج المنظمة على مدار الفترة المالية لتعطي بذلك صورة واضحة عن أداءها ويمكن من خلالها تشخيص جوانب القوة فيها مع جوانب الضعف. وتشكل هذه القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي، وتعد هذه المخرجات أساسية يتعين على المنظمات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري لكي تخدم اصحاب المصالح والمستفيدين. حيث تشمل هذه القوائم المالية المعدة:

- جدول الميزانية (قائمة المركز المالي)؛
 - جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل)؛
 - جدول تدفقات الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)؛
 - جدول تغيرات الأموال الخاصة (التغيرات في حقوق المساهمين)؛
 - جداول الملاحق (السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية وملحقاتها).
- فضلا على الإفصاح عن المعلومات الأخرى التي نصت عليها التقارير المالية كالمعلومات المتعلقة بـ:
- محتويات التقرير السنوي لمجلس الإدارة؛
 - محتويات التقرير السنوي لمراجع الحسابات (محافظ الحسابات).

فالإفصاح المحاسبي لا يقتصر على إبلاغ وعرض نتائج القياس المحاسبي وتفسيرها وإنما أصبح الأمر ينطوي على عرض معلومات كمية ووصفية فعلية وتنبؤية والتي يكون لها تأثير في متخذي القرارات. هذه القوائم تنطوي على عرض معلومات كمية ووصفية فعلية وتنبؤية يكون لها التأثير في متخذي القرارات، لكنها معلومات غير كافية في حد ذاتها لتفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية وتحقيق أهدافها، وبالتالي يجب ربطها بالمزيد من

المعلومات التي تخدم أغراض التحليل الإستراتيجي والتي غالبا يتم الحصول عليها من أطراف أخرى بالمنظمة مثل إدارة التسويق أو إدارة الإنتاج وغيرها.

فهذا الربط يمكن الإستفادة منه في تبني إعداد قوائم مالية إستراتيجية لدورها تمكن من إضافة واستخدام مؤشرات مالية وغير مالية، بما يحقق التفاعل بين الوضع المالي الماضي والوضع المالي القائم والمتوقع حدوثه، فضلا عن دورها في ترشيد القرارات من خلال التحليل والمؤشرات التي تم الحصول عليها من تلك القوائم، حيث يمكن الإستفادة من نسب التحليل المالي إذا تم مزجها بالتحليل الإستراتيجي في عملية المحاسبة المالية الإستراتيجية لتفيد في صياغة إستراتيجية المنظمة، وفهم وتقدير آثار التغييرات الإستراتيجية وتقييم كفاءة تطبيقها، يتطلب معرفة توضيحات من مراجعة القوائم المالية، تخص:¹

- الجوانب التي يظهرها التقرير السنوي عند قيام الإدارة في الفترة الماضية بتطبيق التغيير الإستراتيجي؛
 - الأثر المالي المتوقع (بالتحسن أو التدهور) من مبادرات التغيير الإستراتيجي الحالية داخليا وخارجيا؛
 - مدى فهم الإدارة العليا بالمنظمة (من خلال نظرهم وملاحظاتهم الواردة في التقرير السنوي) للمشكلات والقيود ونواحي عدم التأكد التي غالبا سيواجهونها مستقبلا عند تطبيق التغيير الإستراتيجي؛
 - الفجوات أو التحديات الواضحة، وكيفية تخطيط الإدارة للتغلب عليها.
- ويجب تطوير تلك القوائم لتتضمن قدرا كبيرا من المعلومات المفيدة مالية وإستراتيجيا فضلا عن تحقيق أهداف المحاسبة

المالية الإستراتيجية، وتظهر تلك الاستفادة في الآتي:²

- صياغة أو تشكيل إستراتيجية المنظمة لدعم واختبار تحليل نقاط القوة ونقاط الضعف والفرص والتحديات؛
- فهم إستراتيجية المنافسين الرئيسيين وتحديد نقاط قوتهم ونقاط ضعفهم والفرص المتاحة لهم والتحديات التي تواجههم، ونواياهم الإستراتيجية من خلال المقارنات مع الشركات المماثلة في الأسواق المختلفة؛
- فهم أعمق لموقف العملاء الرئيسيين واحتياجاتهم الحالية والمستقبلية؛
- تقييم الأساليب المختلفة التي يمكن أن تتبعها المنظمة للنمو، ولاسيما عن طريق السيطرة على شركات جديدة أو الإندماج مع شركات أخرى.

ولتطوير هذه القوائم المالية لابد من اعتماد أسس محددة للوصول الى النتائج المرجوة من هذا التطوير ومنها:³

- تطوير طريقة عرض البيانات بالقوائم المالية دون الإخلال بالمبادئ والأسس المحاسبية المعدة على أساسها؛
- إمكانية عمل المقارنات مع الفترات المختلفة لتحديد الاتجاه العام من ناحية، والمقارنة مع المنظمات الشبيهة والصناعية بصفة عامة من ناحية أخرى؛

¹ - Grundy.T, Johnson. G, and Scholes. K, **Op.cit**, pp 91-92.

² - **Ibid**, p95.

³ - زكريا فريد عبد الفتاح، دراسات في نظرية المحاسبة، (القاهرة: مصر، مكتبة عين شمس، 2005)، ص 65.

- إمكانية تطبيق أساليب التحليل المالي وحساب المؤشرات المختلفة للحكم على أداء المنظمة من ناحية، والوقوف على إمكانية الاستثمار فيها من ناحية أخرى؛
- بيان المفاهيم البنينة مثل: تكلفة المبيعات وصافي الأرباح قبل خصم الفوائد والضرائب ورأس المال العامل وغيرها، التي تهم مستخدمي القوائم المالية في صلب القوائم المالية وبصورة واضحة؛
- الإفصاح عن بعض البيانات والمؤشرات الإحصائية مثل: الأرقام القياسية وعدد الأسهم المصدرة والقيمة السوقية للسهم وعدد العاملين وعدد فروع المنظمة وغيرها؛
- التعبير في القائمة نفسها بالقيم المالية والنسب المئوية حتى تكون المقارنة منطقية بين الفترات المالية المختلفة، وتحسب النسب المالية في قائمة الدخل على أساس صافي المبيعات، وفي قائمة المركز المالي المطورة على أساس رأس المال المستثمر، وفي قائمة النفقات النقدية على أساس صافي التدفقات لكل نشاط؛
- إمكانية استخدام الجداول الإلكترونية التي تعد من أكثر البرامج ملائمة لتسهيل العمليات المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية وعمل التحليلات المالية وإعداد الموازنات التخطيطية والتنبؤ بالتدفقات النقدية.

وفي ضوء ما تقدم، يمكن تحديد مجموعة القوائم المالية بما يؤدي إلى تحقيق أغراض المحاسبة المالية الإستراتيجية على النحو الآتي:¹

2-1- قائمة الميزانية لأغراض المحاسبة المالية الإستراتيجية

تعد الميزانية (المركز المالي) من القوائم الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المحاسبية إلى جميع مستخدمي القوائم المالية، والتي يتم عن طريقها بيان المركز المالي للمنظمة ومدى قدرتها على الاستمرار وتكون مرهونة بمدى قوة أو ضعف مركزها المالي، وقوة وضعف النظام يرتبط بمصادر تمويلها. ويمكن أن تكون هذه القائمة ملائمة لأغراض المحاسبة المالية الإستراتيجية من خلال إستخدام بعض البنود من تلك القائمة التي توفر معلومات تفيد أو تعزز القرارات مثل معدل العائد على رأس المال ومعدل العائد على حقوق الملكية ونسبة التداول وغيرها.

2-2- قائمة حسابات النتائج لأغراض المحاسبة المالية الإستراتيجية

¹ - زياد هاشم السقا، ساكر ظاهر عمر، المرجع السابق، ص 76 - 78

تمثل حسابات النتائج (قائمة الدخل) أحد القوائم المالية الأساسية (حسب الطبيعة أو الوظيفة)، إذ يتم من خلالها توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قامت بها المنظمة خلال الفترة المالية وصولاً إلى تحديد نتيجة الأنشطة من ربح أو خسارة.

ويمكن إضافة بيانات أخرى ضمن القائمة لتكون معدة لأغراض المحاسبة المالية الإستراتيجية كمقارنة نتيجة السنة الحالية مع السنوات السابقة (إستشراف نتائج سنوات لاحقة)، وتوفير معلومات فيما لو كان هناك نمو وزيادة في نتيجة النشاط أو هناك تناقص في الأرباح، وكذلك توفير معلومات عن حصة السهم من الأرباح والذي يساعد الإدارة في رسم سياساتها الإستراتيجية.

2-3- قائمة تدفقات الخزينة لأغراض المحاسبة المالية الإستراتيجية

هي إحدى القوائم المالية الأساسية والمهمة التي نص المعيار الدولي (IAS07) على إعدادها لحاجة المنظمة للاستفادة من التدفقات النقدية، والتي تفيد في تزويد مستخدمي القوائم المالية بالأساس لتقييم قدرة المنظمة على توليد النقدية وما يعادلها، وتوفر المعلومات التي تمكن من تقييم التغيرات التي تحصل في صافي موجودات المنظمة وهيكلها المالي ومقدراتها على التأثير على مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية، وتصنف التدفقات النقدية الى ثلاثة تدفقات هي تدفقات من الأنشطة (التشغيلية، الإستثمارية والتمويلية).

وتأتي حاجة المنظمة في استخدام التدفقات النقدية في القرارات الاقتصادية التي تتخذ من قبل مستخدمي القوائم المالية والتي تتطلب تقييم القدرة المنظمة على توليد النقدية وما يعادلها وعلى توقيتها ودرجة التأكد في عملية توليدها. فمعلومات قائمة تدفقات الخزينة تعد في غاية الأهمية بالنسبة للإدارة العليا إذا ما تم إضافة بعض البنود إليها، كمعدل دوران صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (الأنشطة الإستثمارية والتمويلية)، ومعدل تغطية النقدية ونسبة كفاية التدفقات النقدية وغيرها.

2-4- قائمة تغيرات الأموال الخاصة لأغراض المحاسبة المالية الإستراتيجية

يقدم التحليل لهذه القائمة فهم عميق لكيفية إنتاج عائد المنظمة على حقوق ملكيتها عن طريق تحليل العائد الى ثلاثة مكونات هي (كفاءة العملية التشغيلية، فاعلية الموجودات، وهيكل رأس المال)، وهي:¹

- **مقاييس كفاءة العملية التشغيلية:** ويتم احتسابها عن طريق تقسيم صافي الدخل على المبيعات والذي يعرف أيضاً كنسبة هامش الربح، ويظهر هذا المكون قدرة المنظمة على تحويل المبيعات الى ارباح، وكلما كانت النسبة عالية يدل ذلك على كفاءة عالية للمنظمة بتحويل مبيعاتها إلى ارباح؛

¹ - قودوين، نورمان، المحاسبة المالية، ترجمة: نضال محمود الرمحي، (عمان: الأردن، دار الفكر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2013)، ص 399.

- **فاعلية الموجودات:** وهي فاعلية المنظمة في استخدام موجوداتها ويتم احتسابها عن طريق تقسيم المبيعات على الموجودات، وتعرف هذه النسبة بمعدل دوران الموجودات، وتقيس هذه النسبة قدرة المنظمة على انتاج مبيعات على اساس أصلها، والنسبة العالية تدل على فاعلية اعلا في انتاج المبيعات نظرا لموجوداتها؛
- **هيكل رأس المال:** ويتم احتسابه عن طريق تقسيم الموجودات على حقوق الملكية، وتعد هذه النسبة مشابهاة الى نسبة الدين الى حقوق الملكية، وكما تقيس كيفية انتاج المنظمة لموجوداتها وتشير النسبة العالية الى أن المنظمة تقوم تمويل اصولها بالدين بدلا من حقوق الملكية، ولذلك تعني النسبة العالية ان هناك نفوذا ماليا وهيكل راس المال عاليين المنظمة.

ومن خلال ما تقدم لعرض عن القوائم المالية الأساسية المعدة لأغراض المحاسبة الإستراتيجية، يتضح بأن القوائم يمكن أن تكون ملائمة للأغراض الإستراتيجية بعد استخدام أدوات متنوعة لغرض الوصول إلى مؤشرات من القوائم المالية التاريخية تتعلق بالأداء المتوقع في المستقبل، سواء كان هذه الأدوات على شكل نسب مالية مضافة إلى كل قائمة ولكل نسبة مدلولها المالي، أو مقارنة السنة الحالية مع سنوات أخرى لتحديد التغيرات من سنة لأخرى، وبالتالي يمكن أن تستخدم هذه الأدوات لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الإستراتيجية وبما يمكن أن يساعد في أن تؤدي هذه القرارات إلى تحقيق المنظمة لأهدافها الإستراتيجية.

2- عيوب القوائم المالية لتفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية

وبرغم كل ما تقدمه القوائم المالية من فوائد عديدة على صعيد تقويم المنظمات واتخاذ القرارات، لكن القوائم المالية وحدها لا تمكن من معرفة ذلك، كونها تحتوي على أرقام مجردة تعرض نشاط المنظمة خلال فترة زمنية محددة، وعليه فان المدخل العام لمعرفة ذلك هو أدوات التحليل المالي والتي تقوم بتحويل الكم الهائل من هذه الأرقام التاريخية إلى علاقات منتظمة تعكس معلومات ذات فائدة أكبر لمتخذي القرارات ولتكون دليل يسترشد به لتقييم المركز المالي والائتماني للمنظمة.

لذلك فإنه لا بد من الإشارة إلى وجود بعض نقاط الضعف فيها، تجعل من الضروري بمكان أخذها بالاعتبار عند تحليل القوائم المالية ويمكن ايعاز نقاط الضعف هذه إلى أسباب عدة يمكن إيجازها بالآتي:¹

- **نقاط ضعف ناشئة عن كون المحلل من خارج المنظمة:** إن كون المحلل من خارج المنظمة يعني أنه يعتمد بشكل أساسي على القوائم المالية المنشورة فقط أما المعلومات الأخرى غير المنشورة والمهمة فإنه لا يمكن

¹ - مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية- مدخل نظري وتطبيقي، (عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، 2009)، ص ص 81-82.

الحصول عليها واستخدامها، مما يضعف نتائج تحليله على عكس ذلك عندما يكون من داخل المنظمة فإنه يحصل على معلومات تفصيلية بالإضافة للقوائم المالية فضلاً عن الحصول على معلومات غير مالية وكمية.

● نقاط ضعف ناشئة عن القوائم المالية المستخدمة: ويمكن تقسيمها إلى:

❖ نقاط ضعف قائمة الميزانية: وتشمل¹

- لا تعكس الميزانية القيم الحالية لأنها أعدت على أساس القيم التاريخية؛
- استعمال التقديرات الشخصية في تحديد قيم بعض الأصول؛
- عدم الأخذ بعين الاعتبار الزيادة في قيم الأصول الثابتة على الرغم من أنها في المنظمة التي لديها بعض الاستثمارات التي ترتفع فيها؛
- قد يكون القيمة الدفترية لبعض الموجودات صفر على الرغم من أنها لا تزال تساهم في تحقيق الأرباح؛
- تعكس الميزانية المركز المالي في لحظة إعدادها وهي من ثم لا تعكس التغيرات التي حدثت بعد ذلك؛
- عدم إظهار بعض الموجودات لصعوبة تقييمها مثل الشهرة والعنصر البشري المتميز.

❖ نقاط ضعف قائمة حسابات النتائج: وتشمل²

- هي خلاصة للأعمال التي تمت خلال الفترة المحاسبة التي انتهت وترجم أثارها على شكل صافي ربح أو صافي خسارة، هذا لا يترجم قدرة المنظمة على دفع التزاماتها؛
- عدم دقة النتائج وذلك بسبب استخدام عنصر التقدير الشخصي في تقدير بعض المصروفات الحسابية والناجحة عن تطبيق بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو بعض السياسات المحاسبية؛
- الأخذ بمبدأ الاستحقاق في مجال إعداد الأرباح مما يؤدي إلى عدم جعل المصروفات والإيرادات معبرة عن التدفق النقدي الخاص بهما؛
- إعدادها على أساس مبدأ الاستحقاق الأمر الذي يؤدي إلى ظهور أرباح محاسبية في بعض المنظمة على رغم من أنها تعاني من عسر مالي.

● نقاط ضعف ناشئة عن الأداة أو الأسلوب المستخدم في التحليل: تتعدد أدوات التحليل التي يستخدمها

المحلل لإنجاز أعماله قد تنشأ نقاط الضعف من خلالها، فللتحليل العمودي والأفقي نقاط ضعف كما الحال في النسب المالية لذلك يجب على المحلل عند استخدام هذه الأدوات الاخذ بالاعتبار نقاط الضعف فيها.

¹ - مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، (عمان: الأردن، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2000)، ص 07.

² - وليد ناجي الحياي، محمد عثمان البطمة، التحليل المالي - الإطار النظري وتطبيقاته العملية، (عمان: الأردن، 2000)، ص 96.

3- مراحل تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية

تعد فكرة التحليل المالي والاستراتيجي في المحاسبة المالية خروجاً أكثر حداثة، مع وجود عدد قليل جداً من الاستثناءات، حيث لا يزال هذا التحليل الاستراتيجي والمالي للتقارير والقوائم المالية السنوية للمنظمات في بدايته. حيث أن القائم والتقارير المالية تحتوي على معلومات حول كل من المركز المالي والاستراتيجي للمنظمة، وعلى الرغم من أن تحليل النسبة المالية والهيكلية وغيرها توفر طريقة واحدة لفهم هذه القوائم والتقارير، إلا أنه لا يمكن استنباط المعلومات الاستراتيجية الضرورية فقط من خلال تحليل النسبة وحدها، وهذا يتطلب المزيد من التحليل الاستراتيجي الخارجي بناء على ما هو وغير مذكور في تلك القوائم والتقارير.

حيث جاء أول اقتراح في هذا المجال في كتاب إستكشاف الإدارة المالية الإستراتيجية (Exploring Strategic Financial Management) من تأليف (Grundy Tony, Johnson Gerry, Scholes Kevan) سنة 1998، خصص فصل بعنوان: المحاسبة المالية الإستراتيجية، كمحاولة للربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية، حيث تم اعتبار القوائم والتقارير المالية التي يتم إعدادها في مجال المحاسبة المالية تتضمن قدراً هائلاً من المعلومات المفيدة مالياً وإستراتيجياً، وبأنه يمكن الإستفادة بشكل كبير من نسب التحليل المالي إذا تم مزجها بالتحليل الإستراتيجي في عملية واحدة أطلق عليها إسم المحاسبة المالية الإستراتيجية، حيث تتيح تلك العملية نظرة أكثر عمقا وشمولاً عن أداء المنظمة وموقفها ومستقبلها، ويمكن الإستفادة من تحليل القوائم المالية في العديد من الأغراض الإستراتيجية.

وقد تضمن هذا الإقتراح خطوات أو مراحل لتفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية:

• مراجعة شاملة لسجل خمس (05) سنوات الأخيرة

تكون البداية من خلال مراجعة سجلات المنظمة المتعلقة بالخمس (05) سنوات الأخيرة، وذلك من أجل أخذ نظرة سريعة لاتجاهات المنظمة قبل إلقاء نظرة مفصلة على الأداء المالي، بشرط أن ألا تستغرق هذه الخطوة وقت طويل وإلا سيتم الدخول في التحليل المالي المفصل، حيث ستساعد هذه المراجعة في تحديد:

- أي تفاوت في سجلات تداول سابقة؛
- تأثير أي بنود استثنائية (أو غير عادية)؛
- وجود أي اتجاهات طويلة المدى في الهوامش أو ربح التشغيل (ومستويات التكلفة).

• مراجعة لأرباح العام الحالي والماضي

ويتضمن نظرة سريعة على أرباح السنة الحالية (والرقم المتوقع)، ولا يتعين دائماً العمل على عدد كبير من النسب المالية المختلفة لتمييز الاتجاهات الرئيسية، مثل:

- إرتفاع النفقات بشكل عام أسرع من معدل النمو في معدل الدوران فيجب رصد ذلك دون حساب النسب المالية فعليا، وكشف لمحة سريعة عن أي عناصر استثنائية (أو لمرة واحدة)؛

- يشير التكرار المنتظم للعناصر الاستثنائية إلى أن الأداء في المستقبل قد يكون مخيبا للآمال أيضا.

لا يمكن حقا التعامل مع معنى هذه الاتجاهات دون التفكير في طبيعة الصناعة التي تنتمي إليها المنظمة، والحاجة لمعرفة أنواع الأعمال التي تعمل بها المنظمة حاليا، هل في أسواق تنافسية عالية (بشكل طبيعي) أم أسواق محمية جيدا (خلال التنظيم أو حواجز الدخول العالية بشكل عام).

● مراجعة سريعة لتعليقات مجلس الإدارة وأبرز النقاط

هناك دائما جملة من الأسئلة التي يمكن طرحها من قبل أعضاء مجلس الإدارة، ومراجعة أهم المؤشرات المالية التي يشملها التقرير المالي للمنظمة، فغالبا ما تسلط بيانات التقرير المالي للمنظمة الضوء على استراتيجيات وتكتيكات العمل الحالية التي تؤثر على الأداء المالي.

ومن خلال مراجعة الأقسام السابقة من التقرير السنوي، من المفيد أيضا بشكل خاص إلقاء نظرة سريعة على خلفيات المديرين (إذا كان ذلك متاحا)، قد يكشف هذا عن قدر كبير من أسلوب إدارتهم ودافعهم الشخصي، الأمر الذي سيؤدي بدوره إلى تقديم أدلة على النية الاستراتيجية المستقبلية والصلابة العامة للمنظمة. وهناك حاجة أيضا إلى التفكير في تأثير عوامل مثل تأثير دورة العمل (الاقتصادية) أو ما إذا كان السوق (أو قد يصبح) منافسا بشدة، قد يكون من المناسب أيضا النظر فيما إذا كانت الإدارة قد اتخذت الكثير من الناحية الإستراتيجية (خاصة عندما تكون قد تنوعت في أسواق تبدو غير مرتبطة بأسواقها الحالية وكفاءاتها الأساسية).

● مراجعة حسابات النتائج وأخذ عينات من بعض النسب الرئيسية

على الرغم من أن حساب الربح والخسارة في جدول حسابات النتائج عبارة عن بيان بسيط نسبيا، إلا أن وضوحه محاط بالعدد الهائل من التعريفات المختلفة للربح (تشيلغي، مالي، إستثنائي) والتي يمكن مقارنتها بعد ذلك برقم الأعمال المحقق، فقد يكون هناك ربح إجمالي (قبل بعض المصاريف) وصافي الربح (بعد تلك المصاريف)، أو يمكن أن تحصل على ربح قبل الضريبة (نتيجة عادية قبل الضريبة) ثم الربح بعد الضرائب.

لذلك فإن الاهتمام المتكرر والطبيعي هو مراجعة خط الربح، فهو يعطي مقارنة مفيدة لأداء التداول بغض النظر عن هيكل التمويل، من ناحية أخرى إذا كان هناك قدر كبير من رأس المال العامل المقيد في الأعمال.

أما العناصر الاستثنائية تعتبر مجالا صعبا للتفسير، تحتاج إلى التفكير بعناية في ماهيتها ولماذا نشأت، واحتمالية أن تتكرر (إما كعناصر متشابهة أو عناصر مختلفة)، وهو ما يحتاج إلى النظر في اتجاهات الربح، من خلال تحليل بعض النسب الرئيسية، باستخراج التفاصيل ذات الصلة من الملاحظات الأكثر تفصيلا للتقارير والقوائم المالية، وهو ما يتطلب درجة من التنقيب.

● فحص الميزانية المالية من أجل الصحة (الصلابة) المالية

تهدف المنظمة إلى مزيد من التطور وبالتالي لا تكتفي بالأداء الجيد وبتحقيق مردودية كافية ومثالية، بل تسعى كذلك للمحافظة على توازنها المالية الأساسية، حيث يلجأ المتعاملين إلى تحليل المخاطر قبل الالتزام أو القبول برفع قيم التزاماتهم معها، بالحكم على الصحة المالية لها من خلال نظرة تركز على تحليل:

- السيولة بالنسبة للعلاقات قصيرة الأجل؛

- الهيكلية المالية والمديونية بالنسبة للالتزام متوسط أو طويل الأجل.

ومهما كانت النظرة فإن تقنيات التحليل انطلقا من الميزانيات اقتصرت ولمدة طويلة على حساب عدد معين من النسب التقليدية و التعليق عليها، والتي تتمثل في نسب السيولة بالنسبة للنظرة الأولى ونسب الهيكلية بالنسبة للنظرة الثانية، ولكن تطور العلوم المالية أثري أدوات التحليل، وذلك بإدخال مفهوم الاحتياج لرأس المال العامل والذي أدى تطبيقه إلى معادلة موازناتية أساسية تعتبر حاليا القاعدة الأساسية في أي تشخيص للهيكلية المالية، أو باعتماد المقارنة بين ميزانيتين متتاليتين، وبإعداد جدول التمويل الذي يبين الاستخدامات والموارد الخاصة بالمرحلة موضوع الدراسة.

ويتعين قراءة الميزانية بالتركيز والإهتمام بالملاحظات على الحسابات وإلتاق الاخطاء والتي قد تمرر أيضا جوانب سلبية مهمة، حيث تعطي هذه النسب نظرة على الجدوى المالية وتضلل المنظمات عن أي إنحراف استراتيجي لعدة سنوات، فهي تضمن قابلية البقاء على المدى القصيرة والمتوسط أو السلامة الاستراتيجية للمنظمة، وتشير إلى قدرة المديرين على إدارة الميزانية، ولكن إذا كانت هذه النسب ضعيفة وتكثر الإشارات الأخرى على سوء الحالة المالية والإستراتيجية للمنظمة، فقد يشير ذلك إلى خطورة مالية محتملة.

● بيان التدفقات النقدية

بيان التدفق النقدي يسلط الضوء على مدى إيجابية أو سلبية عمليات التداول النقدي، وكذلك مدى كفاية ذلك لإيجاد استثمار أو ما إذا كانت المنظمة بحاجة إلى ضخ رأس المال جديد خارجي، فهو أكثر قابلية للمراجعة عالي المستوى من القيام بالعديد من النسب المحددة، فمن المهم عند فحص التدفق النقدي، مراجعة:

- ما إذا كان صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية إيجابيا بشكل عام؛

- ما إذا كان صافي التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية يتجاوز (أو على قدم المساواة)

الأنشطة الاستثمارية (ما لم تكن المنظمة قادرة بسهولة على جمع الأموال من مصادر التمويل الخارجية)؛

- نسبة صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية إلى التدفق النقدي من التمويل، وهل يتم تمويل معظم

برنامج الاستثمار من التدفقات النقدية المتولدة داخليا أم من مصادر خارجية.

• أوجه الترابط بين المركز المالي والآفاق - محركات الأعمال الرئيسية

من أجل ربط الوضع المالي والتوقعات المالية، لإبراز محركات الأعمال لا يزال هناك عديد الأسئلة التي يتعين طرحها، ومن المنظور الاستراتيجي والمالي، تخلص:

- النمط العام الذي تم الكشف عنه بشأن الصحة المالية الحالية وأداء الأعمال؛
- توجه المنظمة بشكل استراتيجي أم كبدل؛
- إنتقال المنظمة بقوة إلى مشاريع غير مدروسة؛
- النجاح المالي (المؤقت) في ظروف السوق والمنافسة المواتية التي قد تنهار الآن أو بدلا من ذلك؛
- التداول في السوق صعب لكنها تنجح بسبب إدارة النظام الأساسي؛

• الآفاق الاستراتيجية والمالية المستقبلية الموجودة

الأسئلة الرئيسية الأخرى التي تساعد على تحديد الآفاق المستقبلية للمنظمة هي:

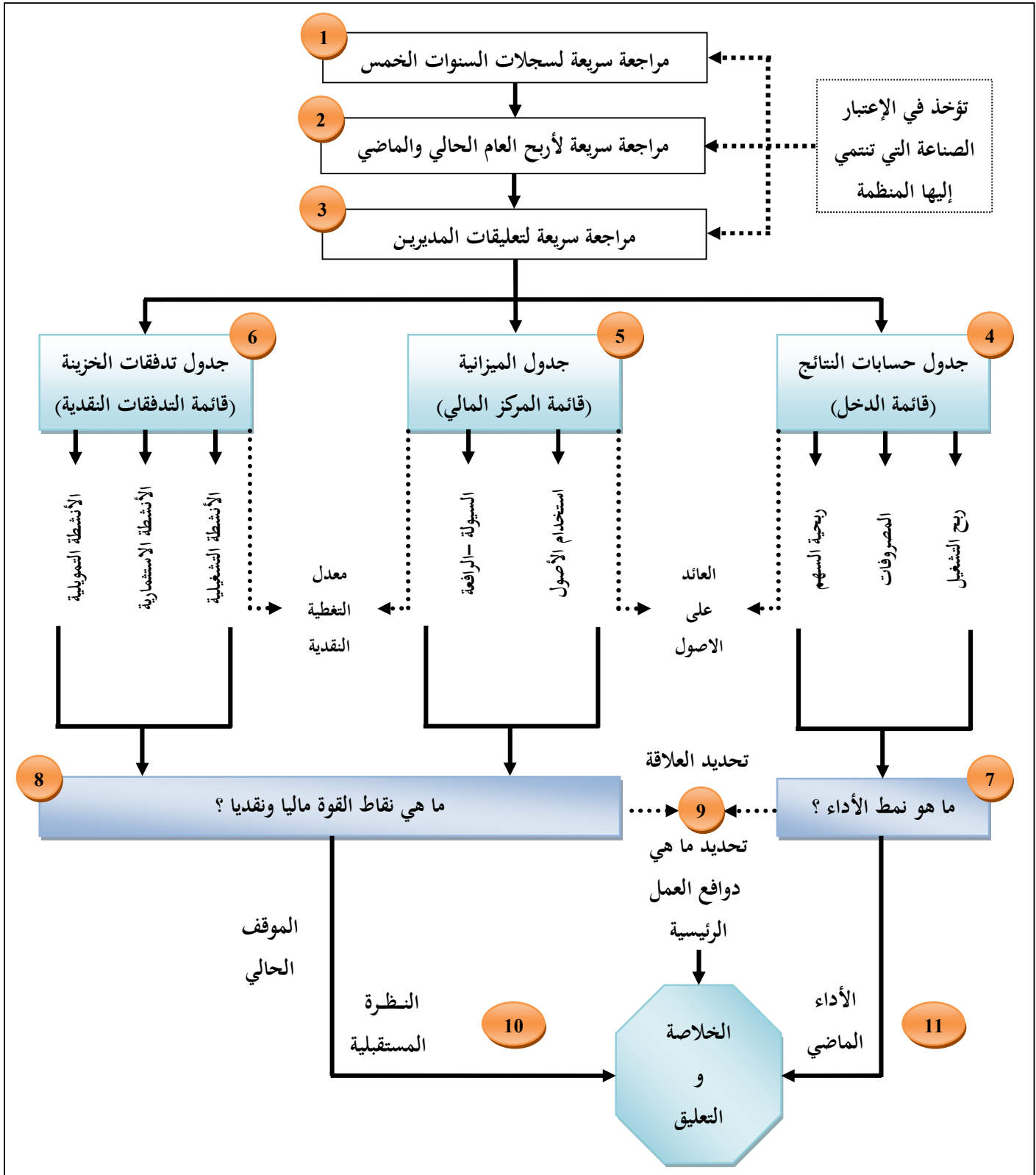
- النظر في نمو أرباحها السابقة وهل هذا النمو في الأرباح مستدام (هنا تحتاج إلى النظر في جودة تطوير الأعمال، والتحديات الوشيكّة، وتأثير دورات حياة المنتج، السوق والدورات الاقتصادية ... وغيرها)؛
- الكشف عن الاستراتيجيات المستقبلية لتطوير الأعمال (مع الوضع في الاعتبار تعليقات مجلس الإدارة حول المستقبل، وتفاصيل التمويل المستقبلية، وخطط الابتكار، السوق وتطوير المنتجات ... وغيرها)؛
- نقاط القوة في الإدارة ومستورها.

• الاستنتاج والتعليق

في الخطوة الأخيرة يجب تلخيص الأفكار الرئيسية المستقاة من مراحل التحليل السابقة، ويجب أن يؤدي هذا إلى تكهن شامل، وبالتالي الجمع بين الأداء المالي السابق والوضع الحالي والآفاق المستقبلية ووضعه في مقابل سياق استراتيجي، من خلال الاستنتاج النموذجي الذي قد يتوصل إليه والمرتبط بعدد البعاد كاستراتيجيات المنظمة المستقبلية والبديلة ووضعه التنافسي في السوق وسلامتها المالية وقوة مواجهة مراحل التحول وغيرها.

والشكل الموالي يوضح هذه المراحل:

الشكل رقم (27): مراحل المحاسبة المالية الإستراتيجية



Source: Grundy.T, Johnson.G, and Scholes. K, *Exploring Strategic Financial Management*, (London: England, prentice hall Europe,1998), p92.

ومن خلال الشكل السابق يمكن القول أن مزج القوائم والتقارير المالية مع النسب المالية والتحليل الاستراتيجي بما يمكن أن يساعد على توفير معلومات تفصيلية للأطراف الداخلية تخدمهم في اتخاذ قرارات تتعلق بالمستقبل، فضلا عن توفير تلك المعلومات للأطراف الخارجية أيضا، كما أن إضفاء صفة الإستراتيجية على نموذج. حيث أن فحص النسب المالية وتحليلها إستراتيجيا يتيح للمديرين فهما أعمق لأداء المنظمة وموقفها ومستقبلها، وقد عرض النموذج السابق عملية تتكون من إحدى عشر مرحلة تدمج التحليل المالي والتنظيمي للوصول إلى فهم مالي وإستراتيجي متكامل للمنظمة.

حيث أن إضفاء صفة الإستراتيجية على هذا النموذج راجع للأسباب التالية:

- **النظرة التحليلية:** تتم من خلال مراجعة سجلات السنوات الخمس السابقة وأرباح العام الحالي والماضي وتعليقات المديرين، ويقوم المحلل بإنجازها أخذا في الإعتبار ظروف الصناعة التي تنتمي إليها المنظمة، ويتفق ذلك مع الإتجاه السائد بربط الإستراتيجية بمراعاة ظروف المنافسة بالسوق التي تعمل بها المنظمة؛
- **النظرة الشمولية:** والتي يتم خلالها تحديد العلاقة بين نمط أداء المنظمة ونقاط القوة المالية التي تتمتع بها، ويتم إنجازها اعتمادا على تحليل شامل لكافة مؤشرات التحليل المالي التي يتم حسابها لتوضيح العلاقات بين عناصر حساب الأرباح والخسائر والميزانية؛
- **النظرة المستقبلية:** والتي يتم خلالها تحديد المسار الذي يجب أن تتبعه المنظمة مستقبلا لتنفيذ إستراتيجيتها طويلة الأجل من خلال إعداد الموازنات التخطيطية طويلة وقصيرة الأجل والتي تفصل للمستويات التنفيذية الأهداف المطلوب تحقيقه.

ومن جهة أخرى يمكن إنتقاد النموذج المشار إليه على إعتبار أنه لا يربط في الحقيقة بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية، لأن جزءا جوهريا منه مبني في الأساس على إستخدام نسب التحليل المالي التي قد تخرج عن نطاق المحاسبة المالية وتندرج تحت أساليب المحاسبة الإدارية لأن تلك النسب لاتدرج بالقوائم المالية التي تمثل الناتج النهائي للمحاسبة المالية وإنما يتم قياسها وتحليلها بهدف مساعدة الإدارة على أداء وظائفها.

بالإضافة إلى ذلك قد يصعب الربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية لأن المحاسبة المالية يتمثل محور تركيزها في إعداد تقارير تخدم الأطراف الخارجية وتتصف بالإجمالية وتتناول في الأساس أحداثا تاريخية بما يتناقض مع محور تركيز الإدارة الإستراتيجية التي تهتم بتوفير معلومات تفصيلية لأطراف داخلية تخدم إتخاذ قرارات تتعلق بالمستقبل.

المطلب الثالث: أدوار تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية

تقع المحاسبة المالية الإستراتيجية إهتمامات الإدارة العليا للمنظمة وترتبط بالخطط بعيدة الأمد للتوقع المستقبلي من خلال المساهمة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، تدعيم إتخاذ القرارات الإستراتيجية وتعزيز الميزة التنافسية.

1- دور تفعيل المحاسبة الإستراتيجية في تحقيق الأهداف الإستراتيجية

تتمثل الأهداف العامة بالنتائج التي تسعى المنظمات إلى تحقيقها والمهام والأعمال التي تؤديها، أما الأهداف الإستراتيجية (Strategic Objective) فهي حالة خاصة من الأهداف العامة تمثل المكون الأساسي لعملية الإدارة الإستراتيجية، حيث يحول إعداد الأهداف الإستراتيجية، الرؤية الإستراتيجية إلى أهداف أداء محددة، وتمثل التزاما من قبل المنظمة بتحقيق نتائج ومردودات محددة، وإذا لم يتم تحويل اتجاه المنظمة طويل الأجل لأهداف أداء محددة لإظهار التقدم في مسار تحقيق هذه الأهداف، فسوف ينتهي الحال بمضامين الرؤية والرسالة إلى أن تصبح مجرد شعارات أو كلمات لا يتم تحقيقها، ولكي تستخدم الأهداف الإستراتيجية كمقياس معياري لأداء المنظمة وتقدمها، لابد من أن يتم توضيح هذه الأهداف بمصطلحات وعبارات محددة يمكن قياسها كميًا. وعموما تعرف الأهداف الإستراتيجية على أنها:¹

- التزام إداري يحقق أهداف أداء محددة، وفي إطار زمني محدد لتحقيق النتائج التي ترتبط مباشرة برؤية المنظمة الإستراتيجية وقيمها الأساسية.
 - القصد الاستراتيجي (Strategic intent) الذي يحمل الجرأة والطموح والتحدي القوي طويل الأمد لتحقيق مكانة محددة أو ريادة في مجال معين أو اكتشاف حقل جديد أو تأسيس ثقافة إيجابية واعدة.
 - الأهداف التي ترغب المنظمة الوصول إليها مستقبلا وتخص المنظمة بأكملها.
- حيث تبرز دور المحاسبة المالية الإستراتيجية في تحقيق الأهداف الإستراتيجية من خلال:²
- تحدد مسارات التوجه الاستراتيجي للمنظمة بوضوح؛
 - ترسم المستقبل المنشود للمنظمة بشكل إجرائي قابل للملاحظة والقياس؛
 - تعد مرشدا لإتخاذ القرارات، إذ تتضمن دليلا ومعيارا للإدارة العليا في تحديد الخيار الأنسب؛
 - تمثل معايير لتقويم الأداء التنظيمي وبيان مكانه قوته ونقاط ضعفه؛
 - تحفيز العاملين نحو الإنجاز وتقليل حالات الإحباط من خلال واقعتها وانسجامها مع الامكانيات المتاحة؛
 - تساعد قادة المنظمة في توضيح احتياجاتها إلى فئات أصحاب المصالح الذين يمتلكون القوة والسيطرة.

¹- عباس علي حسين الطليحي، المرجع السابق، ص28.

²- Thompson .A, Strickland .A.J, **Strategic Management: concepts and situations for analysis**, (New York: United States, McGraw-Hill Companies, 14th Edition, 2006), p27.

فالمحاسبة المالية الإستراتيجية لها دور كبير و متميز في تحقيق هذه الأهداف ودعم القدرة التنافسية للمنظمة عن طريق تعزيز نقاط القوة ومعالجة نقاط ضعفها فضلا عن مساعدتها على إغتنام الفرص في البيئة الخارجية والتصدي للتهديدات التي قد تواجهها في البيئة المحيطة بها، اذ لا بد من ربط المحاسبة المالية الإستراتيجية بالأهداف الإستراتيجية بهدف إمكانية قياسها كميا ونوعيا، ويمكن أن تكون الأهداف الإستراتيجية واحد أو أكثر من هذه الأهداف:¹

- تحقيق نمو صافي مبيعات سنويا ولمدة زمنية محددة؛

- تحقيق مركز مالي قوي خلال خمس سنوات القادمة؛

- التخلص من الأعمال التي لا تحقق عوائد مالية ولا تتناسب مع استراتيجية المنظمة.

وفي سبيل تحديد وتنفيذ الاهداف الإستراتيجية يستلزم من نظام المحاسبة المالية الإستراتيجية مراعاة:²

- طبيعة المنظمة، وتشمل أهدافها، واستراتيجياتها، وإنجازاتها، وأنشطتها؛

- قيم أصحاب المصالح ومراكز القوة والسيطرة في المنظمة؛

- عوامل البيئة الخارجية المتمثلة بالبيئة العامة (غير المباشرة) وتضم العوامل (الاقتصادية، والسياسية، والاجتماعية، والقانونية، والتقنية) والبيئية الخاصة (المباشرة) والتي تضم (المنافسين، المجهزين، المستهلكين...)

- الثقافة التنظيمية وتشمل عمر المنظمة، القيادة، نمط الإدارة، الهيكل التنظيمي، النظم الإدارية؛

- المسؤولية الاجتماعية ودور المنظمة في تحقيق متطلبات المجتمع؛

- مستوى الاهتمام بالابتكار والتجديد والتطوير من قبل المنظمة.

وفي سبيل ذلك تتطلب عملية صياغة الأهداف الإستراتيجية إعتقاد منهجية علمية تتكون من الخطوات الآتية:³

- تحديد المحاور الإستراتيجية الرئيسة والتي يراد صياغة أهداف استراتيجية لها تصب باتجاه تحقيق رؤية المنظمة

ورسالتها، وهذه من مسؤولية الإدارة العليا؛

- تشخيص المواقع المستقبلية ضمن المحاور الإستراتيجية الرئيسة لتكون مرشداً للتحرك نحوها من قبل المنظمة

لكي تقترب من تحقيق رؤيتها ورسالتها؛

- الصياغة الأولية للأهداف ومن ثم مراجعتها وتقويمها لغرض ترشيح واختيار الأنسب منها الذي تتوافر فيه

شروط الموضوعية والواقعية والتأثيرات الإيجابية الأعظم على مستقبل المنظمة المرغوب؛

- تدوين وتوثيق الأهداف الإستراتيجية المرشحة بحيث تكون مفهومة وواضحة وخالية من الغموض والتعقيد.

¹ - آرثر أيه. تومسون، أيه. جي. ستريكلاند، الادارة الاستراتيجية: المفاهيم والحالات العملية، (بيروت: لبنان، مكتبة لبنان ناشرون، الطبعة الأولى، 2006)، ص 45.

² - عباس علي حسين الطليحي، المرجع السابق، ص 29.

³ - طاهر الغالي، وائل إدريس، الإدارة الاستراتيجية: منظور منهجي متكامل، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2007)، ص 228.

2- دور تفعيل المحاسبة الإستراتيجية في دعم إتخاذ القرارات الإستراتيجية

تعد الاحتياجات الرئيسة لمعظم مستخدمي المعلومات المحاسبية متجانسة، فجميع المستخدمين يحتاجون إلى معلومات تخدم البعد الإستراتيجي للمنظمة، لذلك فمن الأهمية بمكان تزويد هؤلاء المستخدمين بالمعلومات ذات الفائدة المتعددة والتي يمكن تدعيم إتخاذ القرارات الإستراتيجية، حيث:¹

- أن فائدة المعلومات المالية الإستراتيجية للقرارات الإستراتيجية فهي ترجع الى أن المنظمة تعمل في بيئة تمتاز بالمخاطرة وعدم التأكد وهي تبحث عن أي معلومات يمكن ان تقلل من مستوى المخاطر وعدم التأكد على ان تكون تلك المعلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية سواء بالبيع أو الشراء وأن تمتاز بالقدر من الثقة تسمح لهم بالاعتماد عليها في إتخاذ القرارات، فالمنظمة بحاجة دائمة الى المعلومات لاتخاذ ومتابعة وتقييم القرارات الإستراتيجية؛

- أن إتخاذ القرارات الإستراتيجية تتطلب من المنظمة مسابقة الزمن من أجل معرفة ما ستكون عليه اوضاع المنظمة في المستقبل، فالقوائم المالية الإستراتيجية تعد ملائمة لأنها توافر دليلا تقريبا بشأن الاداء المستقبلي للمنظمة، وتقوم سياستها الإستراتيجية في مواجهة التحديات المحيطة بها، فهي بحاجة إلى معلومات تسهم في تحديد القرارات بشأن زيادة حجم الاستثمارات في المنظمة او الاستمرار في الاستثمارات القائمة؛

- ملائمة القوائم المالية للمساهمين والمستثمرين والجهات ذات العلاقة، فهي أداة الاتصال المتاحة بين هذه الفئة والمنظمة، هي التقارير المالية الخارجية أو ما يعرف بالقوائم المالية المنشورة والتي يقتصر محتواها عادة على البيانات المالية فقط، ويستفيد منها المساهمون والمستثمرون بمعرفة الوضع المالي والمسار الذي تتوجه إليه استثماراتهم، مما يتيح لهم إتخاذ قرار بشأن هذا الاستثمار سواء من ناحية البيع أم الشراء؛

- أن نشر المنظمات قوائم مالية ذات بعد استراتيجي يقلل من المخاطر الحالية والمتوقعة، ويدسم التنبؤات التي تسهم في تقييم المخاطرة من خلال التقارير المالية الصادرة عن المنظمة، فضلا عن خفض درجة عدم التأكد لدى المستثمرين والجهات ذات العلاقة، وبالتالي المساعدة في إتخاذ قرارات جديدة، فالوظيفة أو الهدف النهائي للمعلومات هو زيادة المعرفة، أو تحويل المجهول إلى معلوم، أو تخفيض حالات الجهل وعدم التأكد لدى مستخدمي هذه المعلومات، مما يساعد على إتخاذ التصرفات أو القرارات الهادفة في إطار موضوعي، وعند استقراء مراحل عملية إتخاذ القرارات والظروف التي تتخذ في ظلها القرارات المختلفة، يتبين مدى حاجة متخذ القرار إلى المعلومات سواء فيما يتعلق بتحديد البدائل للمشكلة المراد إتخاذ قرار بشأنها أو تقييم تلك البدائل، وتقدير احتمالات حدوثها ونتائجها؛

¹- عباس علي حسين الطليحي، المرجع السابق، ص ص 84-85. بتصرف

- أن المعلومات المالية في التقارير المالية هي ليست المعلومات الوحيدة التي تستند إليها المنظمة في اتخاذ القرار الإستراتيجي، وإنما هناك معلومات غير مالية تكون مهمة جدا في اتخاذ القرارات الإستراتيجية إلى جانب المعلومات المالية، ومن هذه المعلومات الأهداف الإستراتيجية للمنظمة، وكذلك تحليلات الإدارة ومعلومات تنبؤية بالمستقبل، وهذا ما يعزز أهميتها في توجيه القرارات الإستراتيجية بالنسبة للمنظمة، وكذلك تقرير مجلس الإدارة وتقرير المدقق الذي يلعب دورا في عملية اتخاذ القرار بالنسبة للمنظمة؛
- أن المعلومات الواردة في القوائم المالية الإستراتيجية تساعد المنظمة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية الرشيدة، وذلك من خلال توضيح الصورة المتوقعة لنتائج أعمال المنظمة المستقبلية ومركزها المالي وتدققاتها النقدية بشكل توقعات مستقبلية المبنية على افتراضات معقولة، فضلا عن المعلومات التي يتم الحصول عليها من تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة ومدى تأثير تلك العوامل على نمو واستمرار المنظمة.

3- دور تفعيل المحاسبة الإستراتيجية في تعزيز القدرة التنافسية

- تعمل المحاسبة المالية الإستراتيجية على إيجاد العلاقة المباشرة بين الأهداف الإستراتيجية للمنظمة وموارد المعلومات المطلوبة واللازمة لتحقيق تلك الأهداف، وبذلك تحدد هذه الأخيرة احتياجات المنظمة من المعلومات، وذلك من خلال التعرف على مناطق الأداء التي يمكن أن تحقق مزايا إستراتيجية للمنظمة.¹
- إذ تقوم النظرة التقليدية للمحاسبة على إعتبارها تؤدي خدمة تقديم معلومات مفيدة لترشيد عملية اتخاذ القرارات مع إغفال دور تلك المعلومات في تحقيق نجاح المنظمة أو فشلها، ومع التطور الهائل في تقنية المعلومات وتعقد المستويات البيئية التي تعمل من خلالها المنظمة، فإن الإدارة أصبحت تتعامل مع المعلومات كمورد وسلاح إستراتيجي، وأصبح لها دور متميز في خلق القدرة التنافسية، واقتحام مجالات أعمال جديدة وتغيير البيئة التنافسية للمنظمة، واستخدام معلومات المحاسبة المالية الإستراتيجية كمورد إستراتيجي تنافسي يحقق المزايا الآتية:²

- تخفيض التكاليف؛

- زيادة الإيرادات؛

- تحسين جودة المنتج؛

- تحسين درجة الاستجابة للزبائن.

والجدير بالذكر أن تلك المعلومات يتم الحصول عليها من الأوعية الإستراتيجية والتي تمثل مخرجات المحاسبة المالية الإستراتيجية مستخدمين في ذلك مجموعة من الأساليب المطورة الخاصة بالمحاسبة المالية الإستراتيجية، إذ تهتم تلك الأساليب بتحليل المعلومات المالية لأسواق منتج المنظمة، ومتابعة استراتيجيات المنظمة ومنافسيها في هذه الأسواق

¹ - Grundy.T, Johnson. G, and Scholes. K, **Op.cit**, p97.

² - زياد هاشم السقا، ساكر ظاهر عمر، المرجع السابق، ص 93 - 105.

لعدد من الفترات المالية، بذلك تستطيع تلك الأساليب أن تدعم الإستراتيجية التي تنتهجها المنظمة، والتي لها أن تختار إحدى الاستراتيجيات التنافسية على وفق ظروف المنافسة في صناعتها، والتي هي (إستراتيجية قيادة التكلفة، أو إستراتيجية التمايز، أو إستراتيجية التركيز).

حيث تساهم المحاسبة المالية الإستراتيجية في دعم الإستراتيجيتين (قيادة التكلفة والتمايز) بشكل أساسي من دون إستراتيجية التركيز، لأن هذه الأخيرة تمثل الابتعاد عن أسواق المنافسة، فضلا عن دورها في تحقيق القدرة التنافسية للمنظمة، لتصب جميعها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة، وذلك من خلال:¹

3-1- دور المحاسبة الإستراتيجية في دعم إستراتيجية قيادة التكلفة

تعكس إستراتيجية قيادة التكلفة ميزة تنافسية عندما تكون المنظمة قادرة على تحقيق هامش ربح كبير ينتج من بيع منتجات بأسعار السوق الحالية، وفي العديد من الحالات تستهدف المنظمات بيع منتجاتها بأقل الأسعار وتكون مقبولة لدى الزبون في السوق، وفي الغالب تكون تلك المنتجات ذات مواصفات جيدة لا تقل عن مواصفات المنتجات المنافسة.

وإن إتباع هذه الإستراتيجية يحقق للمنظمة مركزا تنافسية أفضل وعائد أعلى للاستثمار، وكلف الإنتاج الإجمالية في مستويات منخفضة، بما يمكن المنظمة من امتلاك ميزة الكلفة الأقل للحصول على حصة سوقية كبيرة. إن انتهاج هذه الإستراتيجية ليست بالأمر السهل بل يتطلب من المنظمة (فضلا عن الحجم الواسع) أن تتوفر لديها إدارة مالية ومحاسبية على درجة عالية من التطور.

وعليه لا بد من امتلاك المنظمة لأساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية لدعم هذه الإستراتيجية وبالتالي دعم القدرة التنافسية للمنظمة.

3-2- دور المحاسبة الإستراتيجية في دعم إستراتيجية التمايز

إن المنظمات غالبا ما تقوم بالإفصاح عن معلوماتها لغرض استفادة المستخدمين من تلك المعلومات في اتخاذ قراراتهم، لكن يقدم البعض من المنظمات حججا ضد الإفصاح، وإحدى الحجج الشائعة هي (الخسارة التي يتم تكبدها عند استخدام المنافسين لهذه الإفصاحات لمصلحتهم الخاصة)، وإحدى النواحي الحساسة في هذا المجال، هي المعلومات المتعلقة بالبحث وتطوير المنتجات الجديدة.

فالمنظمات التي تشعر أنها تتمتع بمزايا تنافسية على منافسيها، تواجه قرارات صعبة عند محاولة الحصول على رأس مال جديد، فإن السوق المالية ترجح ألا يؤيد طرح الأسهم الجديدة، ومع ذلك إذا قدمت هذه المنظمات معلومات

¹ - المرجع السابق، ص 93 - 105

تفصيلية فإنها قد تقلل الفترة التي يحتاج إليها المنافسون لمعرفة التطورات بالمنظمة، والناحية الحساسة الثانية هي الإفصاح عن موازنة الإعلان.

فقد علقت إحدى المنظمات بالتعليق التالي في احد الاجتماعات السنوية لها (كمسألة سياسة، نحن لا نعلن عن موازنة الدعاية والإعلان مقدما لأن منافسينا يهتمهم الحصول على هذه المعلومات).

كما أن العرض المحايد* يؤدي إلى زيادة منفعة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات، إذ يؤدي إلى زيادة إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية كأداة لاتخاذ القرارات.

ويتطلب العرض المحايد للقوائم المالية قدرا أكبر من الإفصاح المنصوص عليه في معايير المحاسبة الدولية، وتزايد أهمية الإفصاح في حالة استخدام القوائم المالية المعدة لأغراض المحاسبة الإستراتيجية في إستراتيجية التمايز، إذ إن المبالغ المعروضة في تلك القوائم وبالأخص المخصصة للبحث والتطوير والدعاية والإعلان عن المنتج يكون لها دور كبير في معرفة ما إذا كانت المنظمة قد خصصت مبالغ للقيام بأعمال تطوير المنتجات ورفع مستوى جودتها، فضلا عن معرفة المبالغ المخصصة في الترويج لجذب الزبائن لمنتجات المنظمة، كل هذه المعلومات لها تأثير كبير على إستراتيجية التمايز وبالتالي فإن مخرجات المحاسبة المالية الإستراتيجية متمثلة بالأوعية الإستراتيجية لها دعم ودور كبير في انتهاج المنظمة لإستراتيجية التمايز.

فالمحاسبة المالية الإستراتيجية لها دور كبير في دعم القدرة التنافسية للمنظمة عن طريق تعزيز نقاط القوة لدى المنظمة والعمل على معالجة نقاط ضعفها، فضلا عن مساعدتها على اغتنام الفرص في البيئة الخارجية (البيئة العامة، البيئة الخاصة والتصدي إلى التهديدات التي قد تواجهها المنظمة في البيئة المحيطة بها، ومن ثم قدرتها على تحقيق الأهداف الإستراتيجية التي تسعى المنظمة لتحقيقها.

*- العرض المحايد: هو العرض الحالي من التحيز أي إعداد وعرض المعلومات بدون تحيز لخدمة طرف أو جهة معينة من المستخدمين على حساب أطراف أخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للإستخدام العام ودون تحيز، مثل عدم عرض معلومات معينة عن المصالح الضريبية لخدمة مصالح أصحاب المنظمة.

المبحث الثالث: مشاركة المحاسبين في جودة المعلومات والمحاسبة الإستراتيجية

تعرض دور المحاسب إلى نقد كبير فيما يتعلق بجودة المعلومات المحاسبية التي يقدمها إلى المدراء والمطلوبة من قبلهم، لان نشاط المنظمات أصبح معقد بشكل متزايد مع كبر التحديات في بيئة الأعمال، ليوافق المحاسبين صعوبات متناهية في ضمان معلومات محاسبية تتناسب مع التوجه الإستراتيجي لإحداث تغيير في دور المحاسب كمشارك في عملية المحاسبة المالية الإستراتيجية.

وللتفصيل في هذا الجانب سيتم في هذا المبحث تناول:

- المطلب الأول: مشاركة المحاسب بين النظرة التقليدية والإستراتيجية؛
- المطلب الثاني: مشاركة المحاسب في جودة المعلومات المحاسبية؛
- المطلب الثالث: مشاركة المحاسب في تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية.

المطلب الأول: مشاركة المحاسب بين النظرة التقليدية والإستراتيجية

أثيرت عل مدار السنوات الماضية العديد من التساؤلات حول تغير دور المحاسبين، مع التركيز بشكل خاص على تحولها الممتد من الماضي إلى الحاضر مع الأخذ في الاعتبار الاتجاه المستقبلي للمحاسبين في المنظمات، وهو ما يفرض استكشاف دور المحاسبين التقليدي والإستراتيجي وتحدياتهم داخل وخارج المنظمة.

1- المحاسب والنظرة التقليدية

تقوم النظرة التقليدية للمحاسب على أساس إعداد المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المنظمة والمستخدم للتحليل على الإدارة في اتخاذ مختلف القرارات، فالمحاسب هو المخطط للإدارة ويقوم بإعداد القوائم والتقارير المالية لمساعدتها في عمليات الرقابة ليمدها بالتوقعات لما سيحدث مستقبلاً، وعليه فإن عمل المحاسب أوسع من ذلك فهو يقوم بدور أكثر من ما هو محدد.

حيث أن النظرة الحديثة تقوم على البعد الإستراتيجي للمحاسب فهي تعتبر المحاسب جزءاً من الفريق الإداري وأنه أكثر ارتباطاً بعملية اتخاذ القرارات وبإستراتيجية المنظمة بسبب عوامل خارجية وتغيرات تكنولوجية أثرت في استخدام طرائق جديدة في المنظمة، مما انعكس أثرها على دور ومشاركة المحاسب.

ويمكن إظهار هذه الانعكاسات على المحاسب من خلال النقاط الآتية:¹

¹ - إيناس عبد الله حسن، ماجدة محسن عبد الرحمن، إمكانية إقامة متطلبات إدارة الجودة الشاملة في خدمات المحاسب الإداري - دراسة على عينة من المصارف العاملة في إقليم كردستان، (الموصل: العراق، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد: 30، العدد: 90، 2008)، ص ص 113 - 116.

1-1- موقع المحاسب في الهيكل التنظيمي

إن المحاسب يمكن أن يكون موجودا في مختلف المستويات داخل التنظيم، ويعد أحد أعضاء المجموعة الإدارية، فهو يمكن أن يكون أي شخص بدءا من ماسك السجلات وانتهاء بالمدير العام للمنظمة، وهنا اختلفت وجهات النظر فمنهم من يرى أن المحاسب قد يكون مرتبطا بوظيفة التدقيق الداخلي أو جزءا منها، غير أن هذا الاتجاه يواجه انتقادات تستند إلى أن قيام المحاسب بالوظائف المحاسبية التقليدية لا يسمح له بتدقيقها، لأنه بهذا يقوم بتدقيق عمله، مما يقلل من ثقة الآخرين بمخرجات النظام المحاسبي، في حين يرى أن المحاسب هو جزء من فريق عمل يتكون من العديد من حاملي التخصصات الأخرى، وأنه قد يبدأ العمل محاسب تكلفة أو مدقق داخلي أو في أي مجال محاسبي آخر ثم يتدرج في العمل ليصل إلى درجة مراقب مالي.

ويعد المحاسب أحد أعضاء الإدارة العليا، ويكون تابعا لمساعد المدير العام للشؤون المالية، فالمحاسب يستطيع الانتشار في مختلف المستويات الإدارية لحل المشاكل وتقديم الإرشادات، غير أن تكليف المحاسب بأعمال المحاسبة العادية يجعل من الصعب التمييز بين وظائفه التقليدية والإستراتيجية، ويمكن تحديد ثلاثة مستويات وظيفية يتم من خلالها تحديد موقع المحاسب في الهيكل التنظيمي:

- **المستوى الأول:** وهو المستوى الذي يكلف فيه المحاسب بالوظائف التقليدية للمحاسب؛
- **المستوى الثاني:** وهو المستوى الذي يقوم فيه المحاسب بمساعدة الإدارة في حل المشاكل واتخاذ القرارات؛
- **المستوى الثالث:** وهو المستوى الذي يشارك فيه فريق العمل الإداري في وضع استراتيجيات للمنظمة.

1-2- العلاقة بين المحاسب والإدارة

يمكن تحديد العلاقة بين المحاسب والإدارة من خلال وجهتين:

• الأولى: تأثير المحاسب في الإدارة

يساعد المحاسب الإدارة في القيام بوظيفة الوكالة، فهي إلى جانب مسؤولياتها عن التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، تعد مسؤولة عن توفير القوائم والتقارير المالية للمستخدمين الخارجيين وملزمة بالتعويض في حالة وجود أي تمييز متعمد بين الموكلين وبقية صانعي القرارات.

كما أن المحاسب يستطيع أن يؤدي دورا مهما في تركيز الإدارة على مجموعة من العناصر الضرورية لزيادة قيمة المنظمة كالسعي لتحقيق رضا الزبائن، وقابلية المنظمة على النمو من خلال تقليل الكلفة وزيادة مستوى الجودة والتطوير المستمر.

وهناك قواعد تسهم في زيادة أهمية عمل المحاسب بالنسبة للإدارة تشمل مداخل التكلفة المستخدمة لأغراض مختلفة والأخذ بعين الاعتبار التكنولوجيا والتطورات التقنية الحديثة في الأداء.

● الثانية: تأثير الإدارة على المحاسب

المحاسب هو أحد أعضاء الفريق الإداري وهو قبل كل شيء أحد العاملين في المنظمة، ويقع على عاتق الإدارة مسؤوليات التوجيه والرقابة على عمله كباقي العاملين، فضلا عن التأكد من حصوله على التدريب المستمر من أجل تحسين خدماته وتطوير قابليته.

كما أن اتساع مفهوم التنمية الإدارية ليشمل الإدارة بمفهومها العام يزيد من مسؤولياتها اتجاه نفسها أولا ثم اتجاه العاملين في مختلف المستويات الإدارية، لزيادة مهارات وأساليب تقديم المعلومات لتفعيل دورهم في المشاركة بإعداد الموازنات والخطط المالية بما يؤثر بشكل مباشر في اتساع وتحسين دور المحاسب في الهيكل التنظيمي بمستوياته المختلفة.

1-3- مهام المحاسب التقليدية

لا يعد المحاسب مساعدا للإدارة فحسب وإنما يعد جزءا منها، فهو يؤدي دورا مهما في صنع القرار من خلال المعلومات التي يوفرها للإدارة والتي يحصل عليها من النظام المحاسبي، ويمكن تقسيم وظائف المحاسب على وظيفتين رئيسيتين هما:

● عملية الإدارة: ويندرج ضمن هذه الوظيفة مجموعة من الوظائف الفرعية:

- المشاركة في وضع الإستراتيجية؛
- إعداد الموازنات التقديرية؛
- تحديد تكلفة المنتج وأسعار التحويل ومعايير التكلفة؛
- الإشراف على الموارد البشرية.

● تطوير نظم المعلومات المحاسبية: وتتضمن مجموعة من الوظائف الفرعية:

- القيام بمختلف التسجيلات المحاسبية للأحداث الإقتصادية؛
- إعداد القوائم والتقارير المالية؛
- تحسين العمليات الإدارية المتعلقة بزيادة قيمة المنظمة؛
- التدريب والتحسين المستمر لمهاراته ومعارفه.

وعلى الرغم من ذلك يؤكد البعض أن المحاسب لا زال يعمل ضمن الوظائف التقليدية كتصميم نظام المعلومات المحاسبي وتشغيله، فضلا عن المراجعة الداخلية، إلى جانب القليل من عمليات التحليل والتأثير في عملية صنع القرار الاستراتيجي في المنظمة.

غير أن النظرة الحديثة ذات البعد الإستراتيجي لوظائف المحاسب تشير إلى أنه بدأ يتعد عن ممارسة الوظائف التقليدية وبعبارة أخرى فإن عمله بدأ يتعد عن وظيفة القياس ويقترّب أكثر من وظيفة الإبلاغ كقاعدة أساسية لأداء وظائفه وما يرتبط بها من تحليل وتفسير للمعلومات ضمن تقارير داخلية موجهة إلى مستويات إدارية مختلفة.

2- المحاسب والنظرة الإستراتيجية (النظرة الحديثة)

هناك عديد العوامل التي أدت إلى تغييرات في دور ومهام المحاسب التقليدي، وظهر نجم محاسب آخر جديد يتصل عمله بمختلف جوانب عمليات المنظمة الحديثة، يتغني استيفاء وتلبية المهام الجديدة ذات البعد الإستراتيجي.

1-2- عوامل بروز المحاسب الإستراتيجي

في السنوات الأخيرة شهادة الساحة الإقتصادية العالمية تغيرات عديدة بسبب ظهور عوامل أثرت على المنظمات وطرق إدارتها منها (العولمة، التطور التكنولوجي، التحفظات على المحاسبة، الإتجاه نحو الإندماج والإتحاد... وغيرها)، والتي أثرت بدورها على مديري الأعمال ومنظمتهم، وبالتبعية أدت إلى بزوغ ما يعرف بالمحاسب الاستراتيجي، منها:¹

- **العولمة:** حيث أصبحت الأسواق متسقة وواسعة للغاية، وانعدمت أو ضاقت الحدود في مجالات التجارة العالمية، وتوافرت معلومات كثيرة ووفيرة عن المنافسين، وباتت دورة حياة المنتج قصيرة وأذواق المستهلكين وحاجاتهم سريعة التغيير، وفي ضوء ذلك واجهت المنظمات فترات زمنية قصيرة لفاعلية الميزة التنافسية، وتتطلب الأمر سرعة اكتشاف الميزة أو المزايا المحتملة تعين أن يكون رد الفعل سريعاً وفي أقرب مدى زمني، وهذه التطورات انسحبت على دور المحاسب الاستراتيجي، ذلك أن المدراء في حاجة ماسة للسرعة والمعلومات الملائمة والاتصال الواسع بشبكة المعلومات العالمية، تلك التي تقدم معلومات متجددة؛
- **التطور التكنولوجي:** التغييرات المتزايدة والسريعة في التكنولوجيا، أثرت بعمق على مهام المحاسب الاستراتيجي، إذ ترتب على التقدم في تكنولوجيا الإنتاج، آفاق وتأثيرات جوهرية تتطلب منه أشكال جديدة متطورة من المعلومات؛
- **التحفظات على الأنظمة المحاسبية:** ارتبطت الإخفاقات مالية عديدة في السنوات الأخيرة بالمحاسبة ومهنة المراجعة واقترب المحاسبون والمحاسبة عند الكثير من الفشل الأخلاقي في مجتمع الأعمال، فقد ضاعت الملايين للمساهمين مما تسبب في خروج آلاف الأشخاص من العمل، وفقدان الثقة في أسواق رأس المال، وبالجملة تأكلت الثقة في المحاسبين، وضعف الثقة هذه أدت إلى زيادة الإصدارات الحديثة للوائح والضوابط والإقرارات، وتطلبت هذه الضوابط واللوائح الجديدة مستندات وأدلة صارمة وتقييم مستمر لفاعلية الرقابة

¹ - الحسين محمد العزازي، مدخل مقترح حديث لدور ومهام المحاسب الإداري الاستراتيجي في وحدات الأعمال بمنظمات البيئة الحديثة: دراسة ميدانية، (بورسعيد: مصر، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، المجلد: 02، العدد: 02، 2014)، ص ص 08-09.

وأُسندت هذه المهام الأخيرة إلى المحاسب الاستراتيجي فلا يتسنى تكليف المراجعين الخارجين بها لارتفاع تكاليفهم ذلك يشير إلى امتداد وتنامي دور المحاسب الاستراتيجي؛

● **الاتجاه نحو الاندماج والاتحاد:** ثمة اتجاه مستحدث يقوم على منظمات شبكات الأعمال، الاندماج والاتحاد، والمحاسبة التي تلائم هذه المنظمات تأخذ في اعتبارها المشاركة المعلوماتية والتعاون والمرونة، وبعض المنظمات لديها تجمع تكاليفي احتكاري حتى مع منافسيهم وتعاون في البحث والتطوير، والبعض الآخر يرتبط بالموردين خلال سلسلة التوريد، ومنظمات لديها روابط فريدة ورسمية على العملاء، فقد صارت إدارة العلاقات مع العملاء من الأهمية بمكان، فهذه التطورات والتغيرات تتطلب احتياجات معلومات متغيرة، يتغير معها دور المحاسب الاستراتيجي بغرض الوفاء بها.

2-2- أثر استخدام التكنولوجيا الحديثة في عمل المحاسب

خلال العقدين الماضيين حدثت تغييرات على قدر كبير من الأهمية في بيئة الأعمال، سواء الإنتاجية أو الخدمية، نظرا للزيادة المطردة والسريعة في تطوير وتحسين المنتج أو الخدمة التي تلقى رضا المستهلك، ذلك لأن عوامة المنافسة ستؤدي إلى محاولة الوصول إلى أعلى مستوى من الجودة بأقل الأسعار. ويتطلب تكييف أساليب المحاسبة مع هذه الظروف ضرورة تطوير القائم منها، وإستحداث أساليب أخرى لمسيرة التنافسية، وقد ظهرت عديد الأساليب الحديثة التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها في هذا الشأن. كما أن تطور أساليب الإدارة الحديثة ألقى بظلاله على احتياجات الإدارة من المعلومات المختلفة، فظهرت الحاجة إلى معلومات جديدة إلى جانب ضرورة تمتع هذه المعلومات بجودة أكبر من المعلومات السابقة. ونتيجة للتغيرات المختلفة في تقنية المعلومات واذواق المستهلكين وغيرها من العوامل تغير دور المحاسب من الدور التقليدي في توفير المعلومات لاتخاذ القرارات المختلفة، إلى دور أكثر فاعلية بوصفه ضمن الفريق الإداري المتكامل الذي يسعى إلى التخطيط واتخاذ القرارات الملائمة لتحقيق أفضل الأرباح للمنظمة، مما أدى إلى تحسين نوعية المعلومات التي توفرها المحاسبة.

فاستخدام التكنولوجيا الحديثة في عمل المحاسب وسع نطاق عمله، بما ينعكس أثره على ظهور طلب متزايد على الخدمات الجديدة للمحاسب، ويفتح المجال أمام التنافس وعوامة الخدمات المحاسبية.¹

2-3- الدور الاستراتيجي للمحاسب

أثرت عوامة الأعمال المتزايدة على مدار العقدين الأخيرين وسرعة التغير التكنولوجي بشكل كبير على دور المحاسبين، ومع زيادة عدم التأكد أصبح التخطيط المسبق في النهاية ضارا بالأداء وتتطلب المنظمات تفاعل المحاسبين

¹ - إيناس عبد الله حسن، ماجدة محسن عبد الرحمن، المرجع السابق، ص 116

والمدرء لتحديد مسارات العمل المناسبة، من خلال مشاركة المحاسبين في اجتماعات مراجعة الأداء والتي تعد دليلاً على أنهم أصبحوا منتجين للمعلومة، ومن جهة أخرى مشاركتهم في نظم المعلومات المحاسبية (AIS) بتوفير جميع البيانات الداخلية والخارجية لتحليل الإستراتيجية، مما حيث يشير إلى الدور الهام للمحاسبين في المساعدة على توفير تلك المعلومات لاتخاذ القرارات الإستراتيجية والرقابة الإستراتيجية.

وتتضمن عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية مسح البيئة لجمع البيانات وإدراكها من خلال تطوير النماذج المعرفية وبناء تمثيلات عقلية توجه تفكير المدرء واتجاه قراراتهم بفضل خبرتهم وتجربتهم، فمن الضروري أن يشارك المحاسبون في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية وأن يعززوا فعالية الإدارة المالية، حيث يشمل هذا الدور:¹

• التأثير على الأداء

يمكن للمنظمة يمكنها تحقيق أداء أعلى من المتوسط إذا كانت تمتلك إستراتيجية واضحة، وذلك لتحقيق القدرة على النمو والابتكار والتعلم والإهتمام بالتوسع الخارجي لتحقيق القابلية للتطوير. فعلمية اتخاذ القرارات الإستراتيجية تتطلب مشاركة أوسع للمحاسبين لتحسين جودة القرار لأنها تعتمد على مصادر معلومات أوسع، حيث تعد مشاركة المحاسبين في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية أمراً بالغ الأهمية نظراً لأن لديهم القدرة على جمع المعلومات الداخلية والخارجية، سواء المالية أو غير المالية، وتحديد الأهداف والتوجيهات المطلوبة.

حيث أن هناك علاقة إيجابية بين مشاركة الإدارة الوسطى في الإستراتيجية والأداء التنظيمي وبالتالي من حصول دوائر ومصالح المحاسبة والمالية على ميزة تنافسية إذا كان المحاسبون مشاركين في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية لقدرتهم على التوسط في العلاقة بين إستراتيجية العمل والأداء التنظيمي. وللمحاسبة دور رئيسي في مساعدة المنظمات على الصياغة الإستراتيجية، حيث أنها قد غيرت اتجاهها نحو التفكير الاستراتيجي والمساعدة في صياغة استراتيجية العمل أو المنظمات في عصر العولمة، وبالتالي يلعب المحاسبون كقادة تحويليين لدورهم بالمشاركة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تعزز الأداء.

• استخدام نظم المعلومات المحاسبية

عندما يشارك المحاسبون في تصميم وتنفيذ نظام المعلومات المحاسبية (AIS) مع المدرء وفقاً لاحتياجاتهم، فقد يشجع ذلك على زيادة استخدام النظام، حيث يلعب المحاسبون دوراً مهماً في تقدير الخصائص أو

¹ - Tan Ah Lay, Ruzita Jusoh, **Business strategy, strategic role of accountant, strategic management accounting and their links to firm performance: an exploratory study of manufacturing companies in Malaysia**, (Selangor: malaysia, Asia-Pacific Management Accounting Journal, Accounting Research Institute, Universiti Teknologi MARA, Vol.07, No.01, 2012), pp 63-68.

السمات التي تمتلكها المنظمة ووضع نماذج التخطيط الاستراتيجي، وبالتالي عندما يشارك المحاسبون في توفير معلومات لاتخاذ القرارات الإستراتيجية فقد يؤدي ذلك إلى زيادة استخدام نظام المعلومات المحاسبية. فالمحاسبون هم الأشخاص المثاليون لجمع وتحليل البيانات الخارجية ذات الصلة بالإدارة الإستراتيجية، حيث يميل المحاسبون إلى أن يكونوا أكثر ابتكاراً في تصميم النظم المحاسبية أكثر من مجرد اتجاه وظيفي (محاسبة). علاوة على ذلك يمكن للمحاسبين الذين يتمتعون بالمهارات المطلوبة وفطنة العمل التواصل بشكل جيد ويمكنهم إحداث تغييرات مباشرة والتأثير على استخدام نظام المعلومات المحاسبية، من خلال كونهم قادرين على توفير:

- الكثير من المعلومات النوعية؛
- مزيد من المعلومات الموجهة نحو المستقبل؛
- نطاق أوسع من المعلومات؛
- المعلومات في الوقت المناسب؛
- معلومات عن عملية التنفيذ، والتقدم نحو الأهداف الإستراتيجية والانحرافات عن الخطط.

2-4- مهام المحاسب الإستراتيجية

- بالإضافة إلى الأعمال التقليدية التي يمارسها المحاسب من عمليات (التسجيل، الترحيل، ... الخ)، ينبغي أن يكون المحاسب الإستراتيجي ملم بجميع مهام المحاسب التقليدي، فضلاً عن قيامه بالمهام الآتية:¹
- تمييز التغييرات في بيئة الأعمال بصورة مستمرة، ومساعدة المنظمة على اتخاذ إجراءات مضادة للتغلب على المنافسة؛
 - يبين أن العمليات المالية تتماشى مع إستراتيجية المنظمة والذي يتوقع ان يضفي ميزة تنافسية للمنظمة؛
 - مراجعة الأداء المالي مقابل تحقيق الأهداف هي المسؤولية الرئيسة؛
 - المشاركة في تحليل الفجوة بين أداء المنظمة الحالي والأهداف التي تسعى لتحقيقها؛
 - المساهمة في وضع الاستراتيجيات من أجل تحسين الأداء الحالي؛
 - المساهمة في وضع الأهداف الإستراتيجية العامة والمالية؛
 - ترجمة الإستراتيجية إلى أرقام؛
 - رؤية العملية المحاسبية والمتطلبات الإستراتيجية بأكملها وهذا ما يمكنه من القيام بدور مفيد ومعتدل في الربط بين مناورات العمل الاستراتيجي في الأقسام والإدارات؛

¹ - سيموف كريسييف، المحاسب ودوره في الإدارة الإستراتيجية، (القاهرة: مصر، ترجمة: خالد العامري، دار الفاروق للنشر والتوزيع، 2008)، ص21

- مراقبة التكاليف في نطاق عملية التخطيط وهنا يعتبر تقويم وتسجيل ومراقبة التكاليف جزءا جوهريا في أي خطة؛

- المساهمة الرئيسة في الإستراتيجية بعمليات تحليلية مثل تقويم الأداء وتفسير البيانات وتقوم تبعات المخاطر وتبعات المالية الإستراتيجية.

فالمحاسب الاستراتيجي له دورا مهما وأساسي في مساهمته الخاصة في بلورة صياغة الإستراتيجية مستقبلية للمنظمة، أن بلورة هذه الإستراتيجية عملية مستمرة هدفها تحليل الوضع الاستراتيجي الحالي للمنظمة، والمساهمة في إعداد إستراتيجية قادرة على التجاوب مع هذا التحليل وكذلك تحديد التبعات المالية المترتبة على الإستراتيجية ومراقبة التنفيذ علاوة على تقويم الأداء المالي الذي تم إنجازه.

وعلى الرغم من أن المحاسب التقليدي يلعب دورا ملحوظا في عملية التحليل فان دوره في صياغة الإستراتيجية محدود للغاية ومن خلال الجدول أدناه يمكن التمييز بين دور المحاسب التقليدي والمحاسب الاستراتيجي.

الجدول رقم (09): الفرق بين المحاسب التقليدي والمحاسب الاستراتيجي

النشاط	التحليل	صياغة الإستراتيجية	التخطيط المالي	تقييم النتائج
دور المحاسب الاستراتيجي	مهم	مهم	مهم	مهم
دور المحاسب التقليدي	معتدل/ ضعيف	ضعيف	مهم	مهم

المصدر: عباس علي حسين الطليحي، الاتجاه نحو المحاسبة المالية الإستراتيجية ودورها في تعزيز القرارات الاستثمارية: بحث تطبيقي في شركة بغداد للمشروبات الغازية - مساهمة خاصة، (بغداد: العراق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم الدراسات المحاسبية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2016)، ص35.

من خلال الجدول السابق يمكن ملاحظة أن جميع الجوانب الخاصة بالتحليل والصياغة والتخطيط وتقييم النتائج مهمة لدى المحاسب الاستراتيجي، فيما يركز المحاسب التقليدي على التخطيط المالي وتقييم النتائج، وهذا لا يعني أن أي محاسب تقليدي لا يمكن أن يكون محاسبا استراتيجيا، بل أن المحاسب الاستراتيجي ينبغي أن يكون محاسبا تقليديا فضلا عن تمتعه بمهارات أخرى، كالقدرة على التحليل والقدرة على ترجمة الإستراتيجية وصياغتها ليكون محاسبا استراتيجيا.

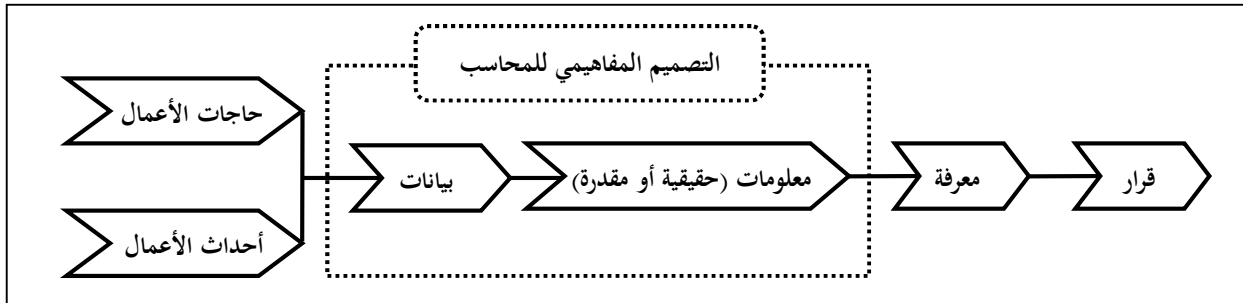
المطلب الثاني: مشاركة المحاسب في جودة المعلومات المحاسبية

تلعب المعلومات المحاسبية دور أساسي في عملية صنع واتخاذ القرارات، وعليه فإن تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية تتأثر بشكل مباشر بالمعايير الأخلاقية للمحاسب ومدى الالتزام بها حيث إن لأخلاقيات المحاسبين الأثر على سلوكياتهم وقدرتهم على توفير المعلومات المحاسبية اللازمة التي تخدم أغراض المنظمة.

1- دور المحاسب في توفير المعلومات المحاسبية

يتبين دور المحاسب على أنه مزود للمعلومات (يجمع ويحلل المعلومات ويعد القوائم والتقارير المالية إلى أصحاب القرار)، والشكل الموالي يوضح هذا الدور المزود للمعلومات:

الشكل رقم (28): دور المحاسب في توفير المعلومات المحاسبية



المصدر: عبد خلف عبد الجناي، مقداد احمد نوري النعيمي، دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في جودة المعلومات المحاسبية، (بغداد:

العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد: 20، العدد: 79، 2014)، ص418

من الشكل السابق يتضح دور المحاسب على انه يقع في المرحلة الدنيا لسلسلة القيمة في المنظمة بينما يهدف التوجه الحديث إلى توسيع دور المحاسب ليبدأ من أعلى المستويات في سلسلة القيمة ليكون المحاسب شريكاً في القرارات الإستراتيجية الأكثر أهمية وجزء من الفريق الإداري الذي يتخذ تلك القرارات.

حيث أصبح يتلاءم دور المحاسب الإداري في المنظمات بإعتباره يشكل جزء من فريق الإدارة ويعمل على مستويات عدة- على مستوى الإدارة العليا وعلى مستوى الدعم للمحاسبة والمهنيين الماليين من خلال تطبيق معرفتهم وخبراتهم ومهاراتهم في المحاسبة وإعداد التقارير المالية، والموازنة، ودعم عملية اتخاذ القرارات، وإدارة الأداء والمخاطرة، إدارة التكاليف، المشاركة في القرارات الإدارية، وأنظمة الأداء والتخطيط، وتقديم الخبرات والرقابة والسيطرة لمساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ إستراتيجية المنظمة .

فمسؤولية المحاسب المتمثلة في إضافة قيمة لأصحاب المصلحة المساهمين والآخرين من أصحاب المصلحة، والخروج عن الأدوار الضيقة والتقليدية المتمثلة بالتخطيط والرقابة وإبراز رؤية المحاسب كمؤثر رئيسي في جهود المنظمة لتلبية طموح حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة.

2- أخلاقيات أعمال المحاسب

إن محور العمل المحاسبي هو المشاركة في وضع المعايير التي على ضوءها يتم تقويم أداء الآخرين في المنظمة وإعداد تقارير ترفع إلى الإدارة العليا، لذا فإن أخلاقيات العمل المحاسبي تتحكم بصورة كبيرة في جودة مخرجات نظام المحاسبة من المعلومات المحاسبية ويمكن تصنيف أخلاقيات الأعمال للمحاسب والتي تتحكم في فاعلية تلك المخرجات بمجموعتين هما:¹

2-1- أخلاقيات أعمال مهنية (قواعد ومبادئ قانونية ومهنية)

وتتمثل هذه الأخلاقيات بدرجة الثقة بالمعلومات المحاسبية المنتجة ودرجة مصداقيتها، أي تصور المضمون الذي تهدف إليه تمثيلاً صادقا، والموضوعية في المعلومات المفروضة والقدرة والخبرة المهنية والفنية والعملية وبما يفني بإتقان العمل الموكل إليه، ويكون منبع هذه الأخلاقيات قانونيا أي ملزمة من جهات إدارية وفنية، لذا تلعب على هذه الأخلاقيات صفة الإلزام في التطبيق بناء على قاعدة قانونية تعاقب المخالف لهذه الخصائص والقواعد التي يجب أخذها بالإعتبار عند إعداد القوائم والتقارير المالية، وتشمل:

- **الثقة:** ينبغي للمحاسب أن يكون موثوقا به أمينا في أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية وتتطلب الثقة به أن يتصف سلوكه بالنزاهة والصدق والأمانة والاستقامة والمحافظة على سرية المعلومات؛
- **المشروعية:** على المحاسب أن يثبت من مشروعية كل ما يتعلق بعمله وأداء واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية في ضوء أحكام والمبادئ المهنية؛
- **الكفاءة المهنية وإتقان العمل:** يتوجب على المحاسب أن يكون مؤهلا لكل ما يقوم به من مهام، وأن يؤدي واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية على الوجه الأكمل من حيث العناية والإتقان، ولا يدخر أي جهد في سبيل وفائه بمسؤولياته مجتمعة اتجاه مهنته ورؤسائه، وعليه أيضا تحمل المسؤوليات الآتية:
 - المحافظة على مستوى ملائم من الجدارة والكفاءة المهنية وذلك بالتطوير المستمر للمعارف والمهارات؛
 - أداء الواجبات المهنية طبقا للقوانين والتعليمات والمعايير الفنية الملائمة؛
 - إعداد تقارير وتوصيات كاملة بعد إجراء تحليل ملائم للمعلومات التي يمكن الاعتماد عليها.
- **الموضوعية:** يتوجب على المحاسب أن يكون عادلا متجردا ومحايذا غير متحيز، وأن لا يسمح للآخرين بالتأثير فيه لتجاوز الأحكام المهنية، كما يقع على عاتقه:
 - توصيل المعلومات بعدالة وموضوعية؛
 - الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات الملائمة التي يتوقع أنها قد تؤثر على فهم مستخدم معلومات التقارير والإيضاحات أو التوصيات المعروضة.

¹- علي إبراهيم حسين الكسب، أهمية أخلاقيات الأعمال في تفعيل محاسبة المسؤولية، (تكريت: العراق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد:04، العدد:09، 2008)، ص ص 132-135.

- **السلوك المهني الايجابي:** يتوجب على المحاسب الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات الصلة بمهنته وتجنب أي عمل يسيء إليها، كما يتوجب أن تتسق سلوكياته وتصرفاته مع القيم الإيمانية التي يعتنقها.
- 2-2- أخلاقيات أعمال ذاتية (قواعد دينية وعرفية واجتماعية)**

وتتمثل هذه الأخلاقيات بمفهوم نسبي داخل الإنسان وهو الإيمان والذي ينبثق عنه مجموعة مبادئ ذهنية كالانضباط أي إتباع السلوك الأخلاقي الصحيح والنزاهة أي تجنب التصرفات التي من شأنها تولد ضغوط تؤثر على تصرفاته والأمانة والمحافظة على الوعد والشفافية أي تقديم صورة حقيقة لكل ما يحدث والإحساس بالمسؤولية ومشروعية العمل الذي يقوم به والحفاظ على سرية المعلومات داخل المنظمة والعدالة وهذه المبادئ الأخلاقية تعزز أو تضعف داخل المحاسب بحسب درجة الإيمان الذي بداخله بكل من هذه المبادئ وتكون القاعدة المنبثقة عن هذا الإيمان هو إحساس ديني أو عرفي أو اجتماعي تحدد في ظل البيئة التي يعيش فيها المحاسب.

وبعد هذا العرض للمبادئ أو المعايير الأخلاقية الخاصة بأعمال المحاسب يلاحظ أن هناك مبادئ مشتركة بينها وبين المبادئ العامة للأخلاق كالثقة والموضوعية والكفاءة وإتقان العمل في حين هناك مبادئ أخرى تنفرد بها المبادئ العامة وأخرى تنفرد بها أخلاقيات الأعمال.

فأهمية الأطر الأخلاقية تتركز مع العلوم غير التطبيقية (ومنها المحاسبة) لأنها تستند إلى إطار نظري مفاهيمي غير متكامل، وتحتوي على العديد من الفروض والمبادئ التي تخضع لسلوك الفرد، فنجد فيها (أي في المحاسبة) على سبيل المثال معايير خاضعة لتحكم المحاسب بدرجة كبيرة (كالنزاهة والحيادية والعدالة والإحساس بالمسؤولية...)، عليه فإن التزام المحاسب بالأخلاق الشخصية والمهنية ستحد من سلوكياته غير الصحيحة وتمنحه دعماً وثقة بالنفس في مواجهة المعضلات و المغريات المختلفة.

3- تفعيل دور المحاسب في جودة المعلومات المحاسبية من خلال أخلاقيات الأعمال

تختلف أخلاقيات الأعمال الذاتية والمهنية من محاسب إلى آخر، ويتضح مثل هذا الاختلاف والتباين عند المحاسب في مدى الاستجابة من عدمها (سواء بالإغراء أو بالإكراه) إلى كل ما يؤدي به إلى التصرفات التي لا تتلاءم مع المعايير الأخلاقية كالإهمال بالعمل أو التحيز وعدم الموضوعية وخيانة الأمانة أو محاباة قسم معين عند إعداد تقارير الأداء الخاصة به إلى غير ذلك.

وفي ظل هذا التباين يكون المحاسب أمام موقفين، الأول منهما الالتزام والتمسك بالأخلاق الذاتية وأخلاقيات المهنة والثاني تغليب المصلحة الذاتية طوعاً بتقبل مغريات الحياة والوظيفة أو كرهاً بالانصياع للأوامر وتوجيهات الإدارة، ومتى ما تحقق الموقف الثاني فسينعكس ذلك سلباً على مدى الملائمة والتمثيل الصادق وهما الشرطان الأساسيان لتحقيق الجودة في المعلومات المقدمة من قبله.

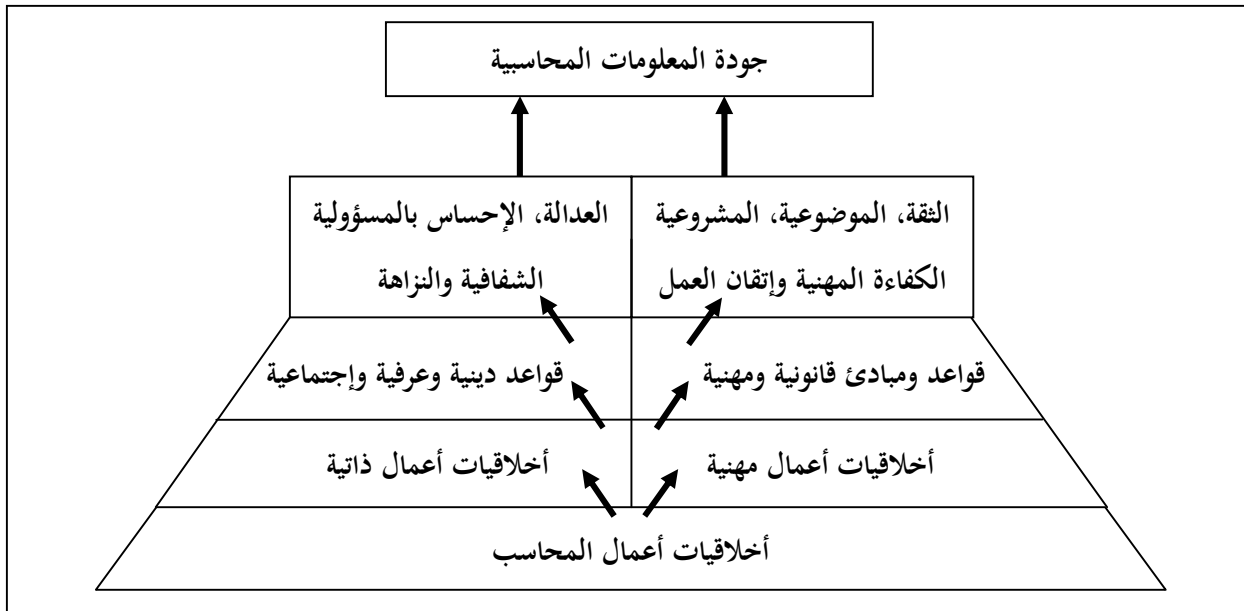
وعليه يجب العمل والتوجيه دائما على ضرورة مراعاة والتمسك بالمعايير الأخلاقية الذاتية منها (الأمانة، النزاهة، السرية، الإحساس بالمسؤولية، السلوك الإيجابي تجاه الآخرين...) والمهنية المتمثلة بالكفاءة والمهارة والمثابرة في العمل والقدرة على مسايرة التطور بالمتابعة والإلمام بكل ما هو جديد في مجال المحاسبة والأعمال وذلك من أجل إشعار كل من له صلة وتماس مع عمل المحاسب (بكل المستويات الإدارية) أن لمهنته هذه خصوصيتها ومن دونها يتعثر سريان عمل المنظمة وتقدمها لاعتماد ذلك على الجودة في المعلومة المحاسبية المقدمة لإدارتها عن طريق القوائم والتقارير المالية. فمسألة تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية تتأثر بشكل مباشر بالمعايير الأخلاقية لمهنة المحاسب ومدى الالتزام بها، فأبي تهاون أو لامبالاة بتلك المعايير سينعكس بعدم تحقق الجودة في المعلومات المحاسبية ومن ثم سينعكس ذلك على أداء ونشاط المنظمة ككل، بينما الالتزام بها سيؤدي إلى:¹

- أن الكفاءة التي يمتلكها المحاسب ستمكّنه من توفير المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب، وبذلك ستتحقق الجودة فيها نظرا لتأثيرها في القرار المتخذ، لكن متى ما انخفضت هذه الكفاءة سينخفض معها وقت وصول المعلومة، ومن ثم ستفقد خاصيتها في قدرتها التأثيرية في القرار أي تنخفض جودة تلك المعلومة، ولكي لا تفقد المعلومة أهميتها التأثيرية أيضا يتوجب المحافظة على سريتها كي لا تصل إلى المنظمات المنافسة؛
- أن للمهارة وإتقان العمل الدور البارز في توفير المعلومات المحاسبية التي تمكن إدارة المنظمة من التخطيط والتنبؤ بالتوقعات المستقبلية بشكل سليم، أي أن لهذه المهارة الأثر الكبير في تعزيز جودة تلك المعلومات؛
- أن للسلوك المهني الإيجابي الأثر الواضح والضمانة في تحقيق جودة المعلومات أيضا، فترك المحاسب للخلافات والمنازعات وكذلك المحاباة في العمل سيؤدي إلى تغيير قيمة الانحرافات وتحديد مواطنها وطرق حلها، فالقرار الإداري لا ينتهي مع التنفيذ بل لا بد من متابعة هذه العملية وإمداد الإدارة بالمعلومات عن أية انحرافات وتصحيحها (القيمة الرقابية)، عليه فإن مثل هذه المعلومات ستتحقق فيها الجودة التي ستعكس بالنتيجة على جودة القرار؛
- أن للنزاهة والأمانة إذا ما تملكها المحاسب قدرة على منعه وتجنّبه من تقديم معلومات غير محايدة أو متحيزة لجهة دون أخرى لاسيما إذا ما تعلق الأمر بتقييم الأداء، وبهذا فإن هذه المبادئ إمكانية تحقيق الجودة في المعلومة كونها معدة ومقدمة وفق أسس روعي فيها الحياد وعدم التحيز؛
- أن لإتقان العمل والنزاهة قدرة لتمكين المحاسب ودعمه على تقديم معلومات موثوق بها وذات تمثيل صادق فهذه المبادئ ستدعم من صدق تعبير المعلومة عن المضمون، وبذلك ستعزز الثقة بها وستتحقق جودتها؛

¹ - صدام محمد محمود، علي ابراهيم حسين ، محمد حامد احمد، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية -دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت، (الأنبار: العراق، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الأنبار، المجلد:04، العدد:07، 2011)، ص ص 417 - 418.

- أن للتسلسل المنطقي واستخدام نفس الأساليب المحاسبية في جمع وإعداد المعلومة يضيف عليها طابع الموضوعية، إذ بإمكان أي شخص التوصل إلى نفس النتائج عند اعتماده على ذلك التسلسل والأساليب وبذلك ستتحقق الجودة في هذه المعلومات المحاسبية؛
 - أن لخاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق علاقة طردية مع مدى الالتزام بالمعايير الأخلاقية، فالتمسك بها (أي بالأخلاقيات والعمل بموجبها سيحقق تلك الخصائص وستتحقق الجودة في المعلومات المحاسبية، وعلى العكس من ذلك فإن تركها وتجاهلها سيفقد المعلومة تلك الخصائص وستنعدم الثقة بها وبمن أعدها، وعندها لا يقف الأمر عند عدم تحقق الجودة فيها بل ستكون هناك إساءة مباشرة إلى هذه المهنة.
- والشكل الموالي يوضح أخلاقيات الأعمال المهنية والذاتية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية:

الشكل رقم (29): أثر أخلاقيات أعمال المحاسب على جودة المعلومات المحاسبية



المصدر: علي إبراهيم حسين الكسب، أهمية أخلاقيات الأعمال في تفعيل محاسبة المسؤولية، (تكريت: العراق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد: 04، العدد: 09، 2008)، ص 137. بتصرف

4- تأثير المحاسب على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية

يمكن أن توفير ممارسين أكفاء لحل المشكلات المحاسبية باستخدام وتطبيق معايير أخلاقيات الأعمال، سيؤثر بشكل خاص في إعداد القوائم المالية وبالتالي في جودة المعلومات المحاسبية، وبشكل عام على مصالح الأطراف التي تستعمل هذه المعلومات، فالكفاءة المهنية والسلوك الأخلاقي لهما أهمية بالغة عند إعداد القوائم المالية، ولتوضيح ذلك يجب على المحاسب مراعاة النقاط التي:¹

¹ - نوي الحاج، مقارنة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، (الشلف: الجزائر، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، جامعة حسينية بن بوعلوي، المجلد: 05 العدد: 01، 2013)، ص 39.

- تحدث فيها عمليات معقدة معينة، وبالتالي يصبح هناك ضرورة لإدراجها ضمن المعلومات المحاسبية للقوائم المالية التي تستخدمها مختلف الأطراف الخارجية خاصة المستثمرين والدائنين؛
 - تقوم فيها المنظمة بالمحاسبة عن العمليات التي تستمر لفترة طويلة من الزمن؛
 - تشكل إفصاحا ملائما للمعلومات التي يتوقعها المستخدم للمعلومات المحاسبية؛
 - تكثر عندها التساؤل عن ما إذا كانت المشكلات المالية للمنظمة كافية للشك في بقائها بالعمل في المستقبل القريب، ومتى يجب توصيل هذه المعلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية؛
 - ينظر فيها إلى الجهود التي تبذلها الإدارة لتحسين المعلومات المحاسبية للمنظمة على أنها تجاوزت الحدود الملائمة وأصبحت القوائم المالية بالتالي مضللة فعلا للمستثمرين والدائنين.
- فنقص الخبرة وقلة العناية بصاحبها مخاطر الوقوع في الأخطاء من طرف من يعد المعلومات المحاسبية أو من يتخذ القرار الذي يستخدمها، كما يعتبر عدم التأكد الذي يكتنف الوقائع المستقبلية التي قد تحدث على نحو لم يكن متوقعا عند إعداد المعلومات المحاسبية من أسباب المخاطر.

فينبغي على المحاسب عند إعداد المعلومات المحاسبية التركيز على الخصائص النوعية لجودة تلك المعلومات من خلال:¹

4-1- التأثير على الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية

ينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وتمثل تمثيلا صادقة إذا أريد لها أن تكون مفيدة، ولا يمكن المفاضلة بينهما مثل: يمكن تمثيل التقدير بصدق أي أن المحاسب بوصفه كراسم خرائط طبق العملية بشكل صحيح، ووصف التقديرات بشكل صحيح كما أوضح أن عدم التأكد يؤثر بشكل كبير على التقدير، ومع ذلك فإذا كان التقدير غير ملائم، فإن المعلومات المقدمة لن تكون مفيدة، لذا فالمحاسب الذي لا يمثل القوائم مالية تمثيلا صادقا أو يترك موارد اقتصادية أو التزامات أو أحداث في العالم الحقيقي من شأنه أن يضر بالتمثيل الاقتصادي الصادق؛

4-2- التأثير على الخصائص الداعمة لجودة المعلومات المحاسبية

- التوقيت المناسب (الملائم): قبل أن تفقد المعلومات المحاسبية منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات إذا حدث تأخير غير ضروري، إن توفر المعلومات في الوقت المناسب يعد أمرا مفيدا ومرغوبا حتى ولو كان أحيانا فيه التضحية بشيء من الدقة المحاسبية ودرجة عدم التأكد لصالح التوقيت الملائم؛
- القابلية للتحقق: وترتبط بدرجة الاتفاق بين الأفراد المستقلين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس، حيث تعني وجود درجة عالية من الإجماع بين المحاسبين عند استخدام

¹ صفوان قصي عبد الحليم آل طه، نجاة حميد صخر، انعكاس التمثيل الاقتصادي الصادق للممارسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية، (بغداد: العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد، المجلد: 25، العدد: 110، 2019)، ص ص 551-552. بتصرف

نفس طرق القياس والخروج بنتائج متشابهة للأحداث الاقتصادية بحيث تتحقق خاصية التمثيل الصادق (تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني) ويمكن إثبات قابلية التحقق بضمان درجة عالية من الإجماع للمحاسبين بين مقاييس مختلفة تستخدم نفس طرق القياس؛

● **القابلية للمقارنة:** يكمن تأثير المحاسبين في جعل المعلومات المحاسبية قابلة القابلية من مستخدميها مع معلومات محاسبية خاصة بفترات سابقة أو لمنظمات أخرى من نفس القطاع، لتحديد وفهم أوجه الشبه والاختلاف بين عناصر القوائم المالية؛

● **القابلية للفهم:** يتم تصنيف وعرض المعلومات المحاسبية من قبل المحاسبين بشكل واضح ودقيق، مع وجود مستوى معقول من المعرفة في أعمال وأنشطة المنظمة لدى مستخدمي تلك المعلومات.

3-4- الموازنة بين الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية

الفائدة من اتخاذ تتطلب الموازنة بين هاتين الخاصيتين الأساسيتين (الملائمة والتمثيل الصادق)، حيث كثيرا ما تتعارض هاتين الخاصيتين، حيث قد يكون من الضروري التضحية بقدر من الملائمة في مقابل مزيد من التمثيل الصادق أو العكس، فعلى الرغم من ضرورة توافر كلا الخاصيتين إلا أنه من الممكن إجراء شيء من المبادلة فيما بينهما، إلا أن هذه المبادلة ينبغي أن لا تكون لدرجة أن تؤدي إلى التضحية كلياً بإحدى الخاصيتين لصالح الخاصية الأخرى، وفي جميع الأحوال وكقاعدة عامة ينبغي أن تشمل المعلومات المحاسبية على حد أدنى من كافة خصائص جودة المعلومات المحاسبية.

يجب إيجاد نوع من التوازن المناسب بين تلك الخصائص النوعية للمعلومات، لأن عادة يتبين ضرورة إقامة الموازنة أو الموازنة بين هذه الخصائص، وعلى المحاسب أن يسعى باستمرار لتحسين درجة الملائمة والتمثيل الصادق في المعلومات المحاسبية، وأن عليه الموازنة بينهما لجعل المعلومات المحاسبية أكثر فائدة، لاسيما أن حالة التعارض بينهما كثيرة الحدوث، فالمقاييس المحاسبية يتم التوصل إليها في ظروف عدم التأكد فإن خاصية التحفظ تقدم أساساً يستند إليه لتفضيل بعض الطرائق أو المقاييس أو التقديرات البديلة عند إعداد القوائم المالية.¹

4-4- الموازنة بين التكلفة والعائد

تعتبر الموازنة أو الموازنة بين التكلفة والعائد قيماً حاكماً وليس خاصية نوعية، فهي قاعدة عامة يجب على المحاسب مراعاتها عند إنتاج وتوزيع المعلومات لاتخاذ القرار بالبدء أو تجاوز إنتاج المعلومات نفسها، إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومات تكلفة إعدادها، إلا أن تقييم المنافع والتكلفة يعتمد بشكل كبير على التقدير الشخصي للمحاسب بالإضافة إلى أن تكلفة المعلومات لا يتحملها بالضرورة من يستفيد منها مثل تكلفة السلع.²

¹ - نوي الحاج، المرجع السابق، ص 39.

² - المرجع نفسه، ص 39.

المطلب الثالث: مشاركة المحاسب في تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية

تتطلب المحاسبة المالية الإستراتيجية فئة من المحاسبين يمتلكون مهارات جديدة أوسع من تلك التي تتضمنها مجالات العمل المعتادة، بجانب ضرورة التعاون مع الإدارات الأخرى بالمنظمة.

حيث يعمل المحاسب على محاولة فهم المواقف التي حدثت في الماضي والتي ربما تحدث أو يكون لها تأثير في الحاضر أو المستقبل، فهناك أهمية لوجود المهارات المعرفية الموسعة للمحاسب، حيث لم يعد كافياً أن يعرف المحاسب أساليب وأدوات المحاسبة المالية فقط بل إن هناك حاجة أكبر لمعرفة وفهم الأبعاد الإستراتيجية أكثر.

1- تطور مهام المحاسب في ظل المحاسبة المالية الإستراتيجية

لم يعد دور المحاسب قاصراً على مجرد توفير المعلومات وتجهيزها لأغراض إتخاذ القرار، ولكن امتد دوره إلى إستخدام خبراته ليست المحاسبية فقط ولكن الفنية أيضاً (وذلك في نطاق المجال الذي تعمل فيه منظمته) في تحليل هذه المعلومات وتقديم نتائج هذه التحليلات إلى الإدارة العليا بهدف دعم القرار، وبذلك فإن الإدارة الواعية هي التي تحرص على وجود محاسب كفاء يمكن الاعتماد عليه في تطبيق أدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية بنجاح. فعملية جمع وتحليل المعلومات هي عملية صعبة خاصة وأن هذه المعلومات يكون معظمها خارجي لذلك يجب على المحاسب أن يحدد:¹

- من هو طالب المعلومة؛

- كيف ومتى يتم الحصول عليها؛

- نطاق جمع المعلومة وكيف يتم تحليلها.

حيث انه ولكي يكون المحاسب قادر على فعل ذلك لابد وأن تدخل هذه المهارات في العملية التعليمية الأكاديمية والتأهيلية الخاصة به، فالمحاسب لابد وأن يتعلم كيفية:²

- تحليل العوامل الإقتصادية والتكنولوجية العامة التي تواجه المنظمة والصناعة؛

- تحليل مناطق القوة والضعف للمنظمة والمنافسين؛

- تصميم الأنظمة الداخلية لتحديد مدى إضافة الأنشطة القيمة؛

- تحليل ربحية المنافسين؛

- تحديد وقياس عوامل النجاح الحرجة والمؤشرات المرتبطة بها وفقاً لأسلوب المقارنة بالأفضل.

¹- يسرى البلتاجي، العوامل المحددة لتطبيق ونجاح تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مع التطبيق على القطاع الصناعي المصري، (الإسكندرية: مصر، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد: 51، العدد: 02، الجزء الأول، جويلية 2014)، ص212.

²- المرجع السابق، ص212.

وحتى يمكن رفع كفاءة المحاسب وجعله قادرة على تطبيق أدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية فيجب أن يخضع لمزيد من التكوين واكتساب المهارات من أجل حل المشاكل غير المهيكلة وغير التقليدية من خلال تجميع وتحليل معلومات من مصادر متعددة ويكون من الأفضل وضع المحاسبين في مجموعات عمل، حيث أن تطبيق هذه المهارات يؤدي إلى إظهار وبلورة المعرفة الفنية للمحاسبين وكذلك التطوير النظري والعملي لمهاراتهم خاصة مهارة التواصل والإتصال مع الآخرين سواء على مستوى الأفراد الذين يعملون معهم لإنجاز المهمة (فريق العمل) لو الأفراد الذي يفترض الحصول منهم على المعلومات اللازمة لحل الحالة العملية.

فالعديد من المنظمات الآن تقوم بتدريب محاسبها على عمليات الإدارة الإستراتيجية وذلك لزيادة قدراتهم على توفير المعلومات التي يمكن أن تخدم إستراتيجية منظماتهم.

حيث أن تحديد أدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية الواجب تطبيقها تخضع لخبرة وكفاءة المحاسب، وعند تبني وتطبيق هذه الأدوات من جانب العديد من المنظمات وجدت بها بعض المشكلات والثغرات قبل أو أثناء التطبيق مما جعل المنظمات تعيد النظر في تبني هذه الأساليب وبدأت التفكير في إحداث تكامل بينها لتحقيق أهدافها المنشودة.

فأساليب تقييم أدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية تحتاج إلى قاعدة معلومات محاسبية ثرية حتى تستطيع تقييم الأداء بكفاءة وفاعلية تمثل هذه القاعدة في المعلومات التي يوفرها المحاسب، ومن هنا تبرز الأهمية القصوى للتكامل بين أساليب تقييم الأداء وأدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية ليس فقط من أجل توفير معلومات محاسبية لأساليب تقييم الأداء ولكن أيضا لمساعدة المنظمات على تحقيق أهدافها وتحسين أدائها وتقوية مركزها التنافسي.

إن الدور الأساسي للمحاسب هو تحقيق التوافق بين إستراتيجية المنظمة وأدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية المستخدمة ولذلك لا بد وأن يقوم بالآتي:¹

- تقديم معلومات مرتدة عن أداء المنظمة ورقابة هذا الأداء من خلال المقارنة بالأفضل؛
- توفير معلومات مستقبلية عن نتائج تطبيق إستراتيجيات تنافسية بديلة؛
- تقديم معلومات عن نتائج التحالفات التي قامت بها المنظمات المنافسة وعلى المحاسب أن يقدم توقعات عن نتائج التصرفات المستقبلية للمنظمة مثال يجب أن يتوقع كيف يكون رد فعل المنافس للإستراتيجيات المختلفة التي يمكن أن تطبقها المنظمة، مع العلم أن هذه التوقعات لا بد وان تكون مبررة بإستنادها على أساس علمي سليم.

ودور المحاسب يظهر من خلال مشاركته الإدارة العليا في إتخاذ القرارات الهامة وذلك بما يقدمه من معلومات هامة تتعلق بهذه القرارات، فمشاركة المحاسب في صناعة القرار لا بد وأن تكون في كل مرحلة من المراحل التي يمر بها المنتج

¹- المرجع نفسه، ص213.

بداية من مرحلة التصميم وحتى مرحلة ما بعد الإنتاج، لذا يجب على المحاسب الكفاء أن يكون ملما بكل هذه المراحل ليس بالنسبة للمنظمة التي يعمل بها فقط ولكن أيضا بالنسبة للمنافسين.

فالمحاسب لابد وأن يلعب دورا إستراتيجية بمشاركته الإدارة العليا في إتخاذ القرارات الإستراتيجية، لذلك لابد وأن يكون المحاسب على دراية بكل الأنشطة التي تقوم بها المنظمة، ويحتاج ذلك المهارات كثيرة كما يحتاج أيضا لتعاون كل العاملين في المنظمة.

أن دعم المحاسب للإدارة العليا قد يكون على مستوى تطبيق الإستراتيجيات الداخلية مثل إستراتيجية إدارة الموارد البشرية، وذلك عن طريق تطبيق ودعم وتطوير وصيانة ورقابة الإستراتيجية، وذلك بتوفير معلومات مالية وغير مالية عن مؤشرات الأهداف والأداء.

وحتى يستطيع المحاسب القيام بدوره في تطبيق أدوات المحاسبة الإستراتيجية لابد من رفع قدرات المحاسب للوصول إلى كل الوظائف داخل المنظمة وخاصة وظيفة التسويق، فعليه أن يتواصل مع الآخرين حتى يستطيع الوصول إلى المعلومات التي يريدها، ولذلك لابد وأن يؤدي دوره بذكاء وجد (ويعني إستخدام أفضل الطرق لإنجاز المهمة)، وبعبارة أخرى يمكن القول أن المحاسبة الإستراتيجية تأخذ المحاسب إلى حدود المعلومات غير التقليدية وهي المعلومات غير المالية والخارجية والمستقبلية.

إن عملية خلق القيمة لابد وأن تنبع من أنظمة المحاسبة الفعالة، وذلك هو التحدي الجديد للمحاسبة المالية الإستراتيجية التي لابد وأن تتغير لتعطي معلومات أكثر ملاءمة لعملية صناعة القرار، فالمحاسبة الإستراتيجية لابد أن تساعد الإدارة في إعطاء قيمة مضافة للعميل وتقديم الفرص الإستراتيجية بجدارة، وتحدد التكاليف المناسبة للمنظمة وتراقب عليها، وتركز على الجودة وتقييم الأداء متعدد الأبعاد، ولذلك لابد وأن يكون المحاسب متفها لكل الأنشطة الإنتاجية وغير الإنتاجية الخاصة بالمنظمة وكذلك التي تخص الآخرين ، ويتطلب ذلك أن يبني المحاسب لنفسه قنوات إتصال تمكنه من تحقيق هذا الهدف.¹

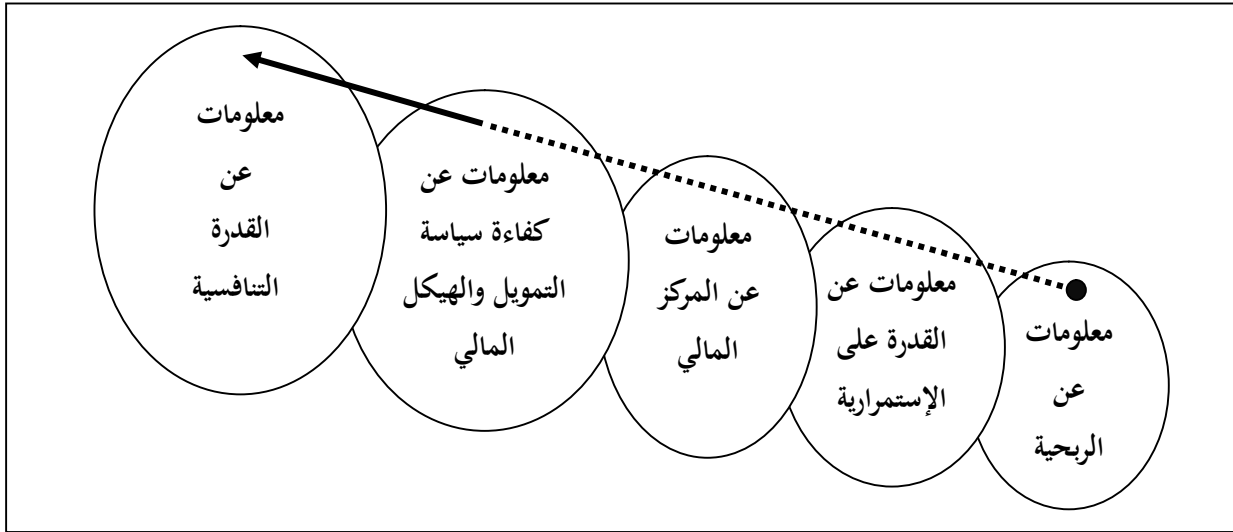
فالبيانات والمعلومات التي يهيئها المحاسب تشكل نقلة نوعية في الإفصاح، وتوسع مجال اهتمامات القوائم المالية من عملية التقرير المالي إلى عملية التقرير عن المنظمة ككل.

فالمعلومات التي كان يهيئها المحاسب كانت تركز على الربحية بالدرجة الأساس، لكن في ظل المحاسبة المالية الإستراتيجية يلزم المحاسب أن يوسع من دائرة المعلومات التي يقدمها.

والشكل الموالي يوضح دور المحاسب في توفير معلومات على أساس الربحية وصولا إلى تقديمه معلومات عن القدرة التنافسية.

¹ - المرجع السابق، ص 214.

الشكل رقم (30): مسار المعلومات المحاسبية للمحاسب الإستراتيجي



المصدر: زياد هاشم السقا، ساكر ظاهر عمر، أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية ودورها في تحقيق القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية، (الموصل: العراق، مجلة بحوث مستقبلية، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحداثة الجامعة، المجلد: 04، العدد: 02، 2013)، ص 73.

من الشكل السابق يمكن القول أن الحاجة أصبحت ضرورية وماسة لأن تعمل المحاسبة المالية وفق المتطلبات الإستراتيجية للمنظمات، ويمكن ذلك إذا ما تم تطوير أساليب المحاسبة المالية بحيث تساهم في تقديم المعلومات الإستراتيجية التي تحتاج إليها المنظمات في تحقيق ودعم قدرتها التنافسية في ظل التغيرات والتطورات المتلاحقة التي تحدث في بيئة الأعمال الحديثة.

2- أبعاد مشاركة المحاسبين في تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية

الغرض من نظام المحاسبة هو المساعدة في إتخاذ القرار، وقد اقتصر دورها تقليدياً على توفير المعلومات ذات الصلة لأغراض التخطيط والتحكم وصنع القرار، غير أن هاذ الدور تطور إلى المشاركة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة، فقد نوقشت انتقادات خاصة للمحاسبة التقليدية على نطاق واسع:¹

- **عدم وجود تركيز استراتيجي:** كانت المحاسبة التقليدية مركزة للغاية على القضايا التشغيلية، وقد وضع هذا التوجه التشغيلي المهنة والانضباط ككل في وضع ثانوي بالنسبة للمهنة الأخرى ذات الوضع الاستراتيجي مثل: التسويق، الموارد البشرية...؛
- **التقصير (العجز):** يقتصر دور المحاسبين بشكل تقليدي على توفير معلومات مفيدة للمديرين لاتخاذ مختلف القرارات، بينما لا يشارك المحاسبون في أي جانب آخر من عمليات صنع القرار.

¹ - Bostjan Aver, Simon Cadez, **Management accountants' participation in strategic management processes: A crossindustry comparison**, (Regensburg: Germany, Journal of East European Management Studies, Vol.14, No. 3,2009), pp 312- 313.

حيث أن هناك عديد الانتقادات الموجهة للمحاسبة والتحديات التي تشكل عقبة أمام الممارسين لها، إذا يشار إلى أنه أراد المحاسبون تحسين أو على الأقل الاحتفاظ بمركزهم داخل الهياكل التنظيمية في المنظمات، فإنهم مجبرين في الواقع على تطوير شكل أكثر تقدماً من المحاسبة، وهذا يتطلب تغييرين هاميين في سلوكهم:¹

- **معالجة القضايا الإستراتيجية:** كان يتوقع من المحاسبين البدء في معالجة نطاق أوسع من المعلومات عن ذي قبل، في حين أن المحاسبة التقليدية كانت معنية في المقام الأول بالمعلومات المحاسبية التاريخية والداخلية حول التكاليف في المنظمة، إلا أن القرارات الإستراتيجية تتطلب في المقام الأول معلومات موجهة نحو المستقبل وخارجية مثل المعلومات حول المنافسين والعملاء؛
- **القيام بعمليات صنع القرار:** كان يتوقع من المحاسبين إعادة تحديد دورهم من مجرد توفير المعلومات لصنع القرار، إلى المشاركة بشكل متزايد ومتكامل في عمليات صنع القرار بالتمييز بشكل رئيسي بين القرارات التنفيذية والإستراتيجية التي تواجه المنظمة في علاقتها ببيئتها والتي تؤثر بشكل أساسي على أدائها، فالقرارات الإستراتيجية على عكس القرارات التشغيلية (التنفيذية) عادة ما تكون أكثر خطورة ولها نتائج طويلة المدى وتتطلب المزيد من التعاون الوظيفي (تحديد المشكلات، توليد وتقييم الخيارات، تنفيذ القرارات)، حيث أن مشاركة المحاسبية تشمل عمليات وضع الأهداف الإستراتيجية، صياغة واختيار أفضل الإستراتيجيات، وترجمة الإستراتيجيات إلى ميزانيات... وغيرها، من جهة أخرى فإن المجال والقطاع الذي تعمل فيه المنظمة تعتبر أحد أهم العوامل التي تؤثر على مستوى مشاركة المحاسبين.

3- العوامل المؤثرة في مشاركة المحاسبين في تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية

هناك دوما إثارة للنقاش حول الدرجة التي يمكن للمحاسبين من خلالها المشاركة بنشاط المنظمة ومن ثم الاستفادة في تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية، ومناقشة دور المحاسب فيها.

حيث إن هناك ثلاثة عوامل رئيسية تتمثل في درجة تحقيق ذلك، وهي:

- عوامل يمكن وصفها بأنها ناشئة عن المنظمة؛
- عوامل متعلقة بالسماوات التي يمتلكها المحاسب؛
- عوامل متعلقة بالجوانب العملية التي ينطوي عليها تمكين المحاسب من أداء دوره.

وترتبط هذه العوامل في توفير المعلومات ذات الصلة وكونها في وضع يمكنها من إضافة قيمة إلى المنظمة من خلال

مجموعة واسعة من المهارات والمعرفة التجارية المناسبة تتطلب أنظمة وقدرة كافية داخل الوظيفة، وتشمل:²

¹ - Ibid, pp : 313- 314.

² - Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), **Management accounting in Support of the Strategic Management process**, (London : united Kingdom, Chartered Global Management Accountant - CGMA, CIMA Executive Summary Report, V.11, N.01, 2016), pp 06-07

● العوامل التنظيمية (ناشئة عن المنظمة)

تتكون التأثيرات التنظيمية من المستوى الذي يعمل فيه المحاسب داخل المنظمة وثقافة التنظيم والعلاقة بين المدير والمحاسب والتي تبني على عنصر الثقة، حيث يحتاج المدراء ومجالس الإدارة إلى الوثوق بالحكم والمشورة التي يقدمها المحاسب قبل السماح للمحاسب بالمشاركة الكاملة في عملية الإدارة الاستراتيجية.

فالموقف التنظيمي عادة هو أقل تأثيراً ولكن في المنظمات الكبيرة لا يستطيع جميع المحاسبين المشاركة في الإدارة الاستراتيجية للمنظمة نظراً لوجود شرط حتمي بأن يركز بعض الأفراد داخل الوظيفة على ما يمكن وصفه كدور للإبلاغ والامتثال، مثل توفير المعلومات وضمان اتباع إجراءات المنظمة، بينما يتمتع الآخرون بحرية المشاركة بشكل أكبر، بينما داخل المنظمات الصغيرة والمتوسطة هناك اهتمام بالمحاسب على كونه الممثل الرئيسي لوظيفة المحاسبة التي تنطوي عليها في عملية الاستراتيجية.

فالمنظمات التي تتمتع بإدارة عامة والتي تم فيها تحديد الهيكل بشكل أفضل من حيث مستويات الموظفين، يظهر تفاعل المحاسبين الأقدمين من حيث الخبرة والتأهيل مع المديرين الآخرين في الأمور الاستراتيجية، مما يعزز الرأي القائل بأنه كلما كان المحاسب الأقدم أكثر احتمالاً للمشاركة في تطوير الاستراتيجية، فالمنظمات التي تبنت فلسفة الشراكة التجارية تميل إلى أن تكون أكثر انخراطاً في عملية الاستراتيجية.

● العوامل المرتبطة بالمحاسب (يمتلكها المحاسب)

ضمن العوامل التي يقودها المحاسب، تبرز أهمية امتلاك المحاسبين لمهارات جيدة في التعامل مع الآخرين كونهم أشخاصاً، ولكن لاحظ المحاسبين عادة لا يرغبون في المشاركة في الجانب الاستراتيجي للعمل، كون أغلب المحاسبين دخلوا المهنة لمجرد أنهم أحبوا القيام بالأرقام.

وعلى الرغم من أن المحاسب قد يمتلك المهارات الفنية، إلا أنه يجب أن تكون له رغبة في الانخراط في العمل والحصول على اهتمام حقيقي بقضايا الأعمال، وهو موضع اهتمام الهيئات المهنية لأنه لا تزال هناك رؤية متصورة غريبة كما قد تظهر، أن ليس كل المحاسبين يدخلون المهنة باهتمام حقيقي في الأعمال.

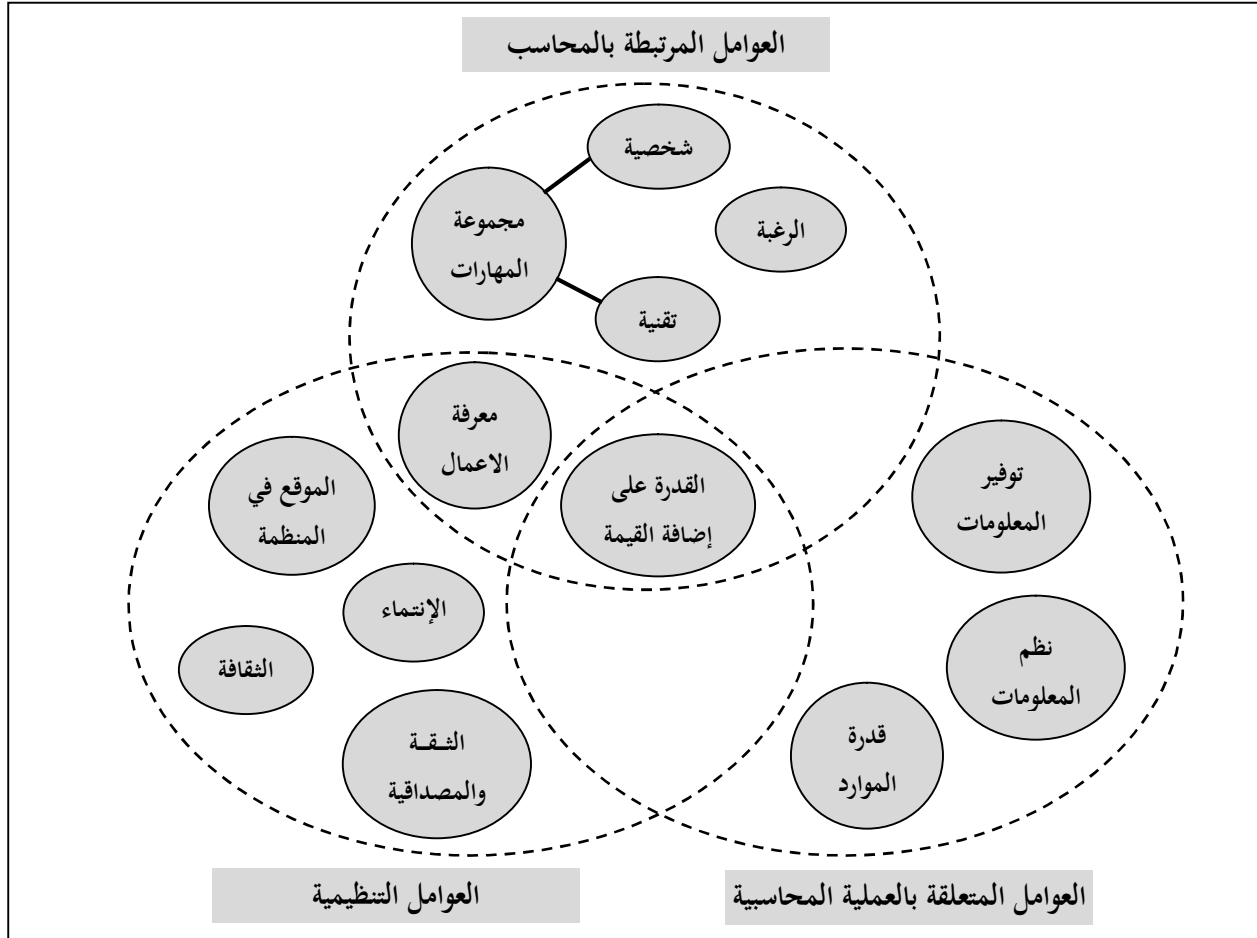
● العوامل المتعلقة بالعملية المحاسبية

يتعلق هذا الجانب بالأمور العملية للقدرة على أداء الدور، كأحد المجالات الرئيسية التي يوفر فيها المحاسبون الدعم للمديرين هو توفير المعلومات.

حيث يجد المحاسبين مشكلة في الوصول إلى نظام مناسب من خلال قضاء وقت في التجميع والمقارنة والتحليل والعرض، في ظل القيود المفروضة على نظام المعلومات المستخدم. الأمر الذي يجعل إنخراطهم صعباً في جوانب أخرى من الأعمال مع محدودية وقتهم، من جهة أخرى قدرة على الإدارة توفير الوقت ليصبح المحاسبون أكثر مشاركة في الأعمال.

والشكل الموالي يقدم توضيح هذه العوامل ومكوناتها:

الشكل رقم (31): العوامل المؤثرة في مشاركة المحاسب في عملية المحاسبة المالية الإستراتيجية



Source: Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), **Management accounting in Support of the Strategic Management process**, (London: United Kingdom, Chartered Global Management Accountant - CGMA, CIMA Executive Summary Report, V.11, No.01, 2016), p06

4- تطور مشاركة المحاسب في الأبعاد الأخرى للمنظمة

إهتمت العديد من الدراسات بأهمية المحاسب في الإمداد بالمعلومات الخاصة بالمنظمة سواء كانت تتعلق بمعلومات داخلية أو خارجية مما يساهم في تلبية احتياجات أصحاب المنظمة، حيث أن المحاسبين يعدون خبراء في مجال قياس أداء المنظمة والمساهمة في التقرير عن نتائجها، لذا فهم بحاجة إلى تضمين معارفهم لتشتمل:¹

- التنمية المستدامة أو حوكمة الشركات: فيمكن النظر إلى المحاسب على أنه شريك للأعمال ويرجع ذلك إلى تضمينه في عملية الإدارة الاستراتيجية لتقديم معلومات تتعلق بالمنظمة سواء كانت معلومات داخلية أو معلومات خارجية، التي يمكن أن تساعد على تدعيم المديرين لإدارة نشاط المنظمة ومراقبة وتقييم أدائها وتدعيم القرارات الاستراتيجية، وضرورة تقديم المحاسبين للمعلومات عن أداء المنظمة بصورة متكاملة وشاملة مما يساعد على إرضاء وتلبية احتياجات كافة الأطراف ذات العلاقة بها، لذا يعد تقديم المحاسب للمعلومات

¹ - مروة إبراهيم ربيع، المرجع السابق، ص ص 243-245. بتصرف.

غير المالية فرصة وتحدي له، فمن ناحية يلعب المحاسبون دورا هاما في توفير المعلومات المتعلقة بالأداء المستدام للمنظمة، مما يمثل فرصة لهم لتوفير تلك المعلومات، ولكنه قد يمثل ذلك تحدي من خلال تقديم غير المتخصصين لتلك المعلومات، مما يتطلب الأمر ضرورة تطوير مهارات المحاسب لتضمينه للأمر الخاصة بالتنمية المستدامة وحوكمة الشركات، حيث يمكن أن يلعب المحاسب أدوارا متعددة لتطوير النظم الخاصة بمراقبة والتقرير عن مدى تقدم المنظمة في تحقيق التنمية المستدامة وأمور حوكمة الشركات، يتم ذلك من خلال تقديم المعلومات الخاصة بالأداء المالي والبيئي والاجتماعي مما يدعم عملية اتخاذ القرارات، وقياس وتقييم أداء المديرين واستيفائهم لاعتبارات التنمية المستدامة، ووضع نظم الحوافز والمكافآت المعتمدة على مقاييس بيئية واجتماعية لتحفيز العاملين على تحقيق التنمية المستدامة؛

- **إدارة المخاطر:** ومن جهة اخرى مشاركة المحاسب في قياس وتقييم مخاطر المنظمة، اتفقت الدراسات على هناك أهميته في قياس وتقييم المخاطر على مستوى المنظمة والربط بين مؤشرات الأداء ومؤشرات المخاطر، فقد أوضحت دور المحاسب في تنفيذ عملية إدارة المخاطر على مستوى المنظمة والذي يتضح من خلال مساعدة إدارة المنظمة في عملية التحليل والتحديد الكمي للحد المقبول للمخاطر الذي يمكن أن تقبله المنظمة، وتقديم معلومات للإدارة التشغيلية للمساعدة في تحديد المخاطر، وجمع معلومات عن أفضل أداء متاح بصدد إدارة المخاطر، والمساعدة في تحديد وتقدير التكاليف والمنافع الخاصة بالبدائل المختلفة للتخفيف من أثار المخاطر، بالإضافة الى تقديم التقارير الخاصة بمتابعة المخاطر، والامداد بمقاييس الأداء المالية وغير المالية لتقييم فعالية عملية التخفيف من أثار المخاطر (التصرفات الصحيحة) وتقديم النصيحة للإدارة من أجل عمل تكامل بين إدارة المخاطر على مستوى المنظمة واعداد الموازنات والقياس المتوازن للأداء؛

- **البيانات الضخمة (Big Data):** تؤثر البيانات الضخمة على أدوار المحاسبين في السنوات القادمة، حيث أنها تقدم فرصة أمام المحاسبين للانتقال إلى الأدوار الإستراتيجية والفعالة في المنظمات، فالبيانات الضخمة تؤثر على مستقبل المنظمات وعلي تغيير أدوار المحاسبين، حيث أنها تتيح فرصة للمحاسبين أخذ دورة أكثر استراتيجية في المستقبل، وذلك من خلال تدريبهم على جمع وتحليل المعلومات المالية، وتطبيق مهاراتهم الأساسية على المعلومات غير المالية والبيانات الأخرى، فالمحاسب في المستقبل سيكون الناجح موصلا مهمة بين محلل البيانات والإدارة العليا، وأيضا المشرف الفعلي علي الخصوصية والإستخدام الأخلاقي للبيانات الضخمة من خلال إمتلاكه لمهارات ادارة وتحليل البيانات، بجانب دوره التقليدي ومسؤوليته عن نزاهة وجودة المعلومات الحاسبية، لذا يجب علي المحاسبين الوعي بأهمية البيانات الضخمة من خلال زيادة قدرتهم على تفسير وتحليل تلك البيانات بهدف تحسين جودة المعلومات الحاسبية واطافة قيمة للمنظمات، حيث يجب علي المحاسبين أن يكونوا على دارية بالتغيرات التي أنشأتها البيانات الضخمة مثل: الحوسبة السحابية،

ووسائل التواصل الاجتماعي، ومواجهة جرائم الإنترنت، والخدمات الرقمية، والذكاء الاصطناعي، فالتغيرات القادمة تمثل فرصة لإعادة تعريف الأدوار وإلى مدى سيشاركون في اتخاذ القرارات.¹

وعموماً فقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الإطار العام لعمل المحاسبين في مجال استدامة المنظمات من خلال عدة آليات تتضمن الآتي:²

- إدارة الاستدامة، وذلك من خلال إدارة المخاطر، وقياس وإدارة الأداء، والإفصاح عن الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمنظمة؛
- إعداد التقارير الخارجية لاستدامة المنظمات، ويتضمن ذلك تقديم معلومات دقيقة وملائمة وموثوقة لأصحاب المصالح والمساهمين؛
- دعم النظم غير المالية وتشمل بيانات أداء الاستدامة، ويساعد المحاسبون في تقييم وتحسين تلك النظم؛
- دعم اعتبارات وجوانب الاستدامة في ممارسات الأعمال، وقرارات الإنفاق الرأسمالي وتخصيص التكاليف والتكامل مع إستراتيجية الأعمال؛
- زيادة الشفافية ووضع سياسات لمعالجة القضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية، وإدارة مخاطر الأعمال، والتواصل مع أصحاب المصالح؛
- التوجه طويل الأجل، ووضع سياسات لمعالجة قضايا الاستدامة.

ويتضح مما سبق أهمية تضمين المحاسب للمعلومات المتعلقة بالاستدامة بتحقيق المنظمات للتنمية المستدامة وإدارة المخاطر، يرجع ذلك إلى مشاركته لمجلس الإدارة في وضع المقاييس والمؤشرات التي يمكن من خلالها تقييم أداء الإدارة التنفيذية ومدى كفاءة الأداء الاستراتيجي للمنظمة، فالمحاسبة يساعد أيضاً في وضع صياغة لمكافآت الإدارة التنفيذية وتقديم مؤشرات الأداء غير المالية والمالية التي تساعد على وضع نظم الحوافز والمكافآت، بالإضافة إلى دوره في تنفيذ متطلبات الإفصاح وتحقيق شفافية المعلومات من خلال اتساع المعلومات التي يقدمها لتشمل معلومات عن الأداء الاستراتيجي والتشغيلي، وتزداد أهمية المحاسب من خلال المامه بتكنولوجيا المعلومات والتي يمكن ان تساعد على التقارب بين المحاسبة المالية والإدارية.

¹ - نجاة محمد مرعى يونس، أثر تحليل البيانات الضخمة علي تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية)، (القاهرة: مصر، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد:23، العدد:02، 2019)، ص ص 205-207.

² - حنان هارون فريد، أثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات غير المالية للمسئولية الاجتماعية والاستدامة على دقة تنبؤات المحللين الماليين، (الشلف: الجزائر، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، جامعة حسيبة بن بوعلي، المجلد: 02، العدد: 02، 2016)، ص 15.

خلاصة الفصل الثالث

في هذا الفصل، يلاحظ أن لجودة المعلومات المحاسبية دور بارز في توجيه المحاسبة المالية الإستراتيجية من خلال تحميل المتغيرات البيئية المحيطة بالمنظمة بمواءمة المعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم والتقارير المالية وتحليلها وصياغتها بأسلوب استراتيجي، بواسطة نسب التحليل المالي بمزجها بالتحليل الإستراتيجي وربطها بالمزيد من المعلومات التي تخدم أغراض التحليل الإستراتيجي والتي يتم الحصول عليها من مصالح أخرى بالمنظمة كإدارة التسويق أو إدارة الإنتاج وغيرها.

وعلى الرغم مما كتب عن المحاسبة المالية الإستراتيجية إلا إنه لا يوجد حتى الآن إطار شامل لما تحتويه هذه الأخيرة من أدوات أو أساليب، فقد اختلف الكتاب والباحثين فيما بينهم في عدد هذه الأدوات والأساليب.

وتعد القوائم المالية بمثابة المخرجات الرئيسة للنظام المحاسبي، لأن هذه القوائم بما تحويه من معلومات تشكل المرآة التي تعكس نتائج المنظمة على مدار الفترة المالية لتعطي بذلك صورة واضحة عن أداءها، ويمكن من خلالها تشخيص جوانب القوة فيه مع جوانب الضعف، وذلك من بيان الأبعاد الإستراتيجية للمحاسبة المالية والتطرق إلى الأدوات التي تجعل منها محاسبة مالية تتجاوز المفهوم التقليدي لها لتدخل بمفهوم استراتيجي.

ومن جهة أخرى تعد المحاسبة المالية الإستراتيجية مدخلا مناسباً تستطيع المنظمات الاستعانة بها بهدف توافر معلومات محاسبية إستراتيجية عن طريق صياغة المعلومات المحاسبية استراتيجياً بتضمينها الأحداث الفعلية الماضية والحاضرة وانعكاسها على الأحداث المتوقع عن طريق الإستشراق.

ويرتبط تحقيق متطلبات المعلومات المحاسبية من القوائم والتقارير المالية وأهميتها لأغراض لتفعيل للمحاسبة المالية الإستراتيجية بدور ومشاركة المحاسبين في ذلك من خلال مجموعة المهارات والمميزات التقنية والمعرفية التي يمتلكونها للاستفادة في تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية، والتي تتطلب فئة من المحاسبين يمتلكون مهارات جديدة أوسع من تلك التي تتضمنها مجالات العمل المعتادة.

وتعرض دور المحاسبين إلى نقد كبير فيما يتعلق بجودة المعلومات المحاسبية التي يقدمونها إلى المدراء والمطلوبة من قبلهم، كون نشاط المنظمات أصبح معقد بشكل متزايد مع كبر حجم التحديات في بيئة الأعمال، فلم يعد دور المحاسب قاصراً على مجرد توفير المعلومات المحاسبية وتجهيزها لمختلف الأغراض، ولكن امتد دورهم إلى إستخدام خبراتهم المحاسبية والفنية في تحليل هذه المعلومات وفهم الأبعاد الإستراتيجية أكثر، والتي يمكن الاعتماد عليها في تطبيق أدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية وتقديم نتائج هذه التحليلات إلى الإدارة العليا، لمساعدة المنظمة في مختلف عمليات التخطيط الإستراتيجي ودعم إتخاذ القرارات الإستراتيجية وتعزيز القدرة التنافسية.

دراسة حالة
مجموعة من المؤسسات
الإقتصادية الجزائرية



تمهيد الفصل الرابع

من أجل تدعيم الفصول النظرية بدراسة ميدانية، ونظرا لأن موضوع الدراسة يتميز بالتداخل فيما بين المتغيرات الأساسية، وبعدما تم وضع الإطار النظري للموضوع والأسس العامة لجودة المعلومات المحاسبية ومساهمتها في تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية بمشاركة المحاسبين وكل المفاهيم المرتبطة بذلك.

والعمل على إجراء عملية تحليل الجوانب المختلفة للموضوع، وذلك بما يتماشى مع ما تم تناوله في الجانب النظري ومحاولة تطبيق المفاهيم السابقة على شكل دراسة ميدانية، وإختبار صحة الفرضيات التي تم بناؤها من خلال الإشكالية المطروحة، تم الإعتماد في ذلك إستبيان موجه للمحاسبين في دوائر وأقسام ومصالح المحاسبة والمالية في مختلف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وكان السبب الرئيسي في اختيار هذا الأسلوب في الدراسة دون غيرها من الدراسات التطبيقية الأخرى كاللجوء لتحليل القوائم المالية أو إجراء مقارنة بين عدد من المؤسسات الاقتصادية، هو أن المتغيرات الأساسية في الدراسة والمتمثلة في جودة المعلومات المحاسبية والمحاسبة المالية الإستراتيجية ومشاركة المحاسبين لا يمكن تقديرها من خلال القوائم المالية أو من خلال الأرقام والتوضيحات المبينة في التقارير المالية، من هذا المنطلق يمكن القول أن الإستبيان هو أنسب طريقة من أجل قياس الأثر الذي تعود به جودة المعلومات المحاسبية على تفعيل البعد الإستراتيجي للمحاسبة بمشاركة المحاسبين.

لقد قام الباحث بإعداد استمارة إستبيان تضم محاور ومتغيرات الدراسة على أساس مجتمع الدراسة المتكون من كافة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الكائنة بالكل الولايات الجزائرية والعاملة في كل المجالات، نظرا كونها المجتمع الذي يحقق أغراض الدراسة، فقد اختيرت عينة عشوائية بسيطة تتكون من 185 إستمارة تم توزيعها عبر زيارات ميدانية لأفراد عينة الدراسة في 28 مؤسسة إقتصادية ضمن 09 ولايات.

حيث سيتم تحليل هذه الإستمارة بالإعتماد على أساليب إحصائية بإعتماد برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS.V26)، بهدف التعرف على مدى مساهمة جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل البعد الإستراتيجي للمحاسبة بمشاركة المحاسبية في هذه العلاقة التفاعلية، وقد تم عرض جودة المعلومات المحاسبية باعتبارها متغير مستقل مؤثر على المحاسبة المالية الإستراتيجية التي اعتبرت متغير تابع، ويتحدد طبيعة هذه العلاقة التفاعلية ودرجة تأثيرها من خلال المتغير المعدل الذي هو مشاركة المحاسبين.

المبحث الأول: الإجراءات العامة للدراسة الميدانية

يتضمن هذا المبحث الإجراءات العامة للدراسة من خلال تحديد مختلف الجوانب المنهجية المهمة والواجب معرفتها في الدراسة، بتحديد مجتمع الدراسة وإختيار العينة التي ستجرى عليها هذه الدراسة، والتطرق لحدود الدراسة التي أجريت ضمنها، وكذا تحديد أهم الخطوات الأساسية التي على أساسها تم إعداد الإستبيان وتوزيعه، مع تحديد أهم مصادر المعلومات وكذا الأساليب الإحصائية المستخدمة والإجراءات المتبعة في التأكد من صدق الدراسة وثباتها. وتم تقسمها في المبحث إلى المطالب الآتية:

- المطلب الأول: المنهجية العامة للدراسة؛
- المطلب الثاني: ثبات وصدق أداة الدراسة.
- المطلب الثالث: خصائص عينة الدراسة؛

المطلب الأول: المنهجية العامة للدراسة

من الصعب عادة في بعض الدراسات الوصول إلى جميع عناصر المجتمع المراد دراسته، ولكن لا بد من تحديد مجتمع الدراسة الذي قد يكون عاما جدا أو ضيقا جدا، ولذلك يجب القيام بجمع البيانات من مجموعة جزئية صغيرة من المجتمع تدعى عينة، وإستخدام هذه البيانات لتعميم النتائج على المجتمع ككل.

1- مجتمع وعينة الدراسة

يشير مجتمع الدراسة إلى تلك المجموعات الكلية من الأفراد أو الظواهر أو الأشياء ولها خاصية أو عدة خصائص مشتركة بينها تميزها عن غيرها، في حين تشكل العينة مجموعة جزئية من تلك الأفراد أو المشاهدات أو الظواهر التي تشكل مجتمع الدراسة.

1-1- مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموع بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية الكائنة في مختلف الولايات الجزائرية، بكل من ولايات (تبسة، سوق أهراس، عنابة، باتنة، بسكرة، مستغانم، ورقلة، توفرت وقسنطينة)، والعاملة في مختلف المجالات الاقتصادية (إنتاجية وتجارية)، ويعود سبب إختيار هذه المؤسسات نظرا لما تملكه من دور ريادي ومتميز في الأنشطة التجارية والصناعية ودعم الحركة التجارية والدفع بالتنمية الاقتصادية للولايات المعنية وعلى المستوى الوطني من خلال تواجد منتجاتها وخدماتها على عديد الولايات.

حيث أن المجتمع المستهدف في هذه الدراسة الإستطلاعية خصص للمؤسسات العامة، وذلك نظرا لما تتمتاز به هذه الأخيرة من إنضباط وهيكلية تساعد على تحقيق أغراض الدراسة، واعتمد على بعض المؤسسات الخاصة فقط التي ينشط فيها محاسبين داخليين وعلى دراية كافية بنشاط المؤسسة خاصة المؤسسات ذات الأسهم (SPA) ورفض ردود الكثير المؤسسات الخاصة ومن أبرزها المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة (EURL, SARL) كونها تعتمد على خدمات محاسبين خارجيين ولا يعدون ناشطين ضمن المؤسسات، وفي بعضها تعتمد على محاسبين داخليين بمهام إدارية محدودة (ضعف دور وقيمة المحاسبين فيها)، وتعتبر فيها قيمة المعلومات المحاسبية محدودة جدا، وهو ما يؤثر على تحقيق أغراض الدراسة.

هذا الدور للمحاسبين العاملين في المؤسسات يشمل عديد الجوانب خاصة تلك المتعلقة بإستراتيجية المؤسسة واتخاذ مختلف القرارات من خلال العمل المحاسبي الذي يوفر لها كم معتبر من المعلومات المحاسبية ذات جودة والمفيدة للمؤسسة.

1-2- عينة الدراسة

العينة هي مجموعة جزئية من مجتمع الدراسة يتم إختيارها بطريقة مناسبة، وإجراء الدراسة عليها ومن ثم استخدام تلك النتائج وتعميمها على كامل مجتمع الدراسة الأصلي، فالعينة تمثل جزءا من مجتمع الدراسة من حيث الخصائص والصفات ويتم اللجوء إليها عندما تغني عن دراسة كافة وحدات المجتمع.

بالإضافة إلى أنه توجد عدة طرق يتم على أساسها تحديد عينة الدراسة، وتختلف باختلاف نوع الدراسة، حيث تم في هذه الدراسة إختيار هذه العينة وفق الطريقة العشوائية البسيطة من مجموعة المؤسسات التي تم توزيع الاستبيان عليها وإلاشتقاق عينة عشوائية ممثلة للمجتمع الأصلي ينبغي أن تتوفر الشروط التي تضمن أن يكون لكل فرد من أفراد المجتمع الاصلية فرصة متساوية لأن يكون ضمن العينة.

لقد تم الإهتمام باختيار شريحة الأفراد لفئات عينة الدراسة بعناية فائقة، بحيث تم الوصول إلى أكبر شريحة معدة ومستخدمة للمعلومات المحاسبية التي تنتجها مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة وهم المحاسبين ونظرا لدرهم الإستراتيجي في المؤسسات، والإعتماد على إختيار هذه الشريحة كونها تمتلك قدر كافي من الخبرات العلمية والعملية في المجال المحاسبي وتطبيقاته، وذلك بهدف الوصول إلى أكبر قدر من النتائج الواقعية والمفيدة ولتحقيق اغراض الدراسة في دراسة مشاركة المحاسبين.

وقد اعتمد في توصيل الإستمارات إلى عينة الدراسة عن طريق التسليم المباشر اليدوي عبر زيارات ميدانية للمؤسسات، شخصا أو بواسطة زملاء، ولقد بلغ العدد الكلي للإستمارات الصالحة للدراسة 185 إستمارة موزعة على 28 مؤسسة إقتصادية شملت 09 ولايات.

والجدول الموالي يوضح عينة الولايات وعدد المؤسسات وعدد الإستثمارات المقبولة:

الجدول رقم (10): إحصائيات توزيع الإستثمارات حسب الولايات والمؤسسات

الرقم	الولايات	عدد المؤسسات	عدد الإستثمارات
01	تبسة	14	102
02	سوق أهراس	01	10
03	باتنة	02	07
04	بسكرة	02	13
05	عنابة	01	13
06	ورقلة	03	33
07	مستغانم	03	05
08	توقرت	01	01
09	قسنطينة	01	01
	المجموع	28	185

المصدر: من إعداد الطالب. [بالرجوع إلى الملحق رقم (04)]

ونظرا لكبر حجم المجتمع ولعدم إمكانية دراسته بالمسح الشامل له، تم تحديد حجم العينة بشكل مسبق والإعتماد على طريقة العينة العشوائية البسيطة في اختيار عينة الدراسة البالغ عددها 28 مؤسسة إقتصادية بمختلف الولايات، حيث تم في البداية توزيع 250 إستمارة سلمت لأفراد العينة المحددة، وبعد عملية التوزيع والإتفاق على وقت محدد لجمع الإستثمارات فقد تم أسترد منها 210 إستمارة فقط وبعد عملية الفرز والتفحص تم إلغاء حوالي 25 إستمارة لعدم إستفائها للشروط الموضوعية (من بينها شروط الإجابة الصحيحة، عدم إختيار إجابات معينة وتركها فارغة، إزدواجية الإجابة في الاختيار) والإبقاء على 185 إستمارة أي أن بنسبة استجابة بلغت (74%).

والجدول الموالي يلخص الإستثمارات المقبولة:

الجدول رقم (11): إحصائيات الإستثمارات المقبولة

النسبة		العدد	البيان	
%100	%16	40	عدد الإستثمارات غير المسترجعة	إجمالي الإستثمارات الموزعة (250 إستمارة)
	%84	210	عدد الإستثمارات المسترجعة	
%100	%12	25	عدد الإستثمارات الملغاة	إجمالي الإستثمارات المسترجعة (210 إستمارة)
	%88	185	عدد الإستثمارات المقبولة	

المصدر: من إعداد الطالب.

2- حدود ومتغيرات الدراسة

1-2- حدود الدراسة

- **الحدود الموضوعية:** إهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة بالجانب المحاسبي المتعلقة بالمعلومات المحاسبية وجودتها من خلال خصائصها النوعية ومدى مساهمتها في تفعيل البعد الإستراتيجي للمحاسبة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال مشاركة المحاسبين في هذه العملية؛
- **الحدود الجغرافية (المكانية):** إهتمت هذه الدراسة بتحديد مساهمة جودة المعلومات المحاسبية على تفعيل البعد الإستراتيجي للمحاسبة في المؤسسات الاقتصادية، والتي تم محاولة حصرها في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بلغت 28 مؤسسة والتي يتمحور أساس نشاطها ضمن الإطار الجغرافي في 09 ولايات، كل من ولاية تبسة، سوق أهراس، عنابة، باتنة، بسكرة، مستغانم، ورقلة، توقرت وقسنطينة؛
- **الحدود البشرية:** إتمدت هذه الدراسة على آراء وإجابات المحاسبين في دوائر وأقسام ومصالح المحاسبة والمالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (المدرء الماليين، رؤساء الأقسام والدوائر، رؤساء المصالح، الإطارات المحاسبية) الذين لهم علاقة بالمعلومات المحاسبية وجودتها؛
- **الحدود الزمانية:** تم المباشرة في العمل على الدراسة الميدانية إنطلاقا من شهر فيفيري 2021 من خلال البدء في إعداد الإستمارة ومن ثم تعديلها وإرسالها للتحكيم من قبل الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة والمالية وعلوم التسيير (الإدارة الإستراتيجية) والمنهجية، ومن ثم المباشرة في توزيعها على العينة الإستطلاعية المقصودة إلى غاية نهاية أكتوبر 2021 أين تم جمع الإستمارات الموزعة والإنطلاق في العمل عليها.

2-2- متغيرات الدراسة

- حسب موضوع الدراسة مساهمة جودة المعلومات في تفعيل البعد الإستراتيجي للمحاسبة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال مشاركة المحاسبين، فإنه يوجد متغير مستقل ومتغير تابع وآخر معدل، كما يلي:
- **المتغير المستقل (Independent Variable):** جودة المعلومات المحاسبية والتي يمكن قياسها من خلال الخصائص النوعية التي تتطلب توفرها في المعلومة المحاسبية حتى تتسم بالجودة المطلوبة وهي خصائص رئيسية (الملائمة والتمثيل الصادق) وخصائص تعزيزية (القابلية للمقارنة، التوقيت المناسب، القابلية للتحقق والقابلية للفهم) والمعبر عنها في شكل قوائم وتقارير مالية؛
 - **المتغير التابع (dependent Variable):** يتمثل في المحاسبة المالية الإستراتيجية (البعد الإستراتيجية للمحاسبة) والذي يمكن قياسه من خلال مجموعة أدوات وأساليب منها: أدوات الرصد، أدوات صنع القرار

وأدوات التخطيط أدوات الرقابة، تستفيد منها المؤسسة أكثر في توفير معلومات محاسبية إستراتيجية وتحليل البيئة الداخلية والخارجية لإتخاذ القرارات الإستراتيجية؛

- المتغير المعدل (Moderator Variable): وتتمثل في مشاركة المحاسبين والذي يتم قياسه من خلال متطلبات إمتلاك المحاسبين مجموعة مهارات شخصية وفنية ومعايير أخلاقية (كالثقة، الكفاءة المهنية، إتقان العمل، الأمانة، النزاهة...) تؤثر في مشاركة المحاسبين في مختلف العمليات بالمؤسسة كإتخاذ القرار والإختيار المناسب ومع ترقية دورهم ومشاركتهم في الهيكل التنظيمي للمؤسسة أكثر، حيث أن هذا المتغير يساهم في التأثير وتعديل العلاقة بين المتغير المستقل (جودة المعلومات المحاسبية) والمتغير التابع (المحاسبة المالية الإستراتيجية) سواء إيجابا أو سلبا، جزئيا أو كليا.

3- مصادر جمع البيانات

هناك نوعان من المصادر لجمع البيانات تم اللجوء إليهما في كل من الجانب النظري والتطبيقي وهما:

- المصادر العلمية (الثانوية)

لمعالجة الإطار النظري للدراسة تم الحصول على المعطيات من عديد المصادر العلمية والتي تشمل الكتب والمقالات والأطروحات الجامعية (العربية منها والأجنبية) المتعلقة بالموضوع، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، وذلك لتوضيح المفاهيم الأساسية لمتغيرات الدراسة النظرية والتعرف على الأسس والطرق السليمة في كتابة الدراسات.

- المصادر الرئيسية (الأولية)

الإكتفاء بالمصادر العلمية فقط غير كافي من أجل تحقيق أهداف الدراسة والتحقق من صحة الفرضيات، لذا تم اللجوء إلى المصادر الأولية لمعالجة الدراسة الميدانية للموضوع من خلال الإستبيان كأداة رئيسية والذي صمم خصيصا لهذا الغرض وتم توزيعه على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. حيث تم الحصول على البيانات من خلال تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من مجتمع الدراسة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومن ثم تفرغها وتحليلها بواسطة برنامج (SPSS) الإحصائي (V.26) وباستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة وإختبار فرضياتها.

4- إعداد إستمارة الإستبيان

يعد الإعتماد على الإستبيان لمعالجة أي إشكالية محاسبية من أصعب الطرق التي يمكن إستخدامها، وذلك أن أغلب المشاكل المحاسبية لا بد من ترجمتها وحلها عدديا، وبالتالي فإن تحضير الإستبيان وتحديد عينة الدراسة في هذه الحالة هي أصعب عمل في حالة إختيار هذا النوع من الدراسات الميدانية في تخصص محاسبة، إذ لا بد أن يتم إختيار الأسئلة المحددة لهذا الإستبيان بدقة وعناية كبيرة، مع التركيز على ضرورة إختيار عينة الدراسة التي لا بد أن تكون في التخصص وعلى دراية بمختلف جوانب ومتغيرات الدراسة.

4-1- تحضير أسئلة إستمارة الإستبيان

هناك عديد التسميات لمصطلح الإستبيان منها إستمارة جمع المعلومات، الاستفتاء، استخبار، إستطلاع رأي وغيرها، وهذه التسميات وإن اختلفت في لفظها إلا أن مدلولها ومعناها متقارب جدا تستخدم لغرض التعبير عن نفس المصطلح.

فالإستبيان أداة من أدوات البحث العلمي للحصول على الحقائق والتوصل إلى الوقائع والتعرف على الظروف من خلال جمع البيانات من أفراد أو جماعات كبيرة الحجم ذات كثافة سكانية عالية، وعن طريق عمل استمارة تضم مجموعة من الأسئلة أو العبارات بغية الوصول إلى معلومات كيفية أو كمية، وقد تستخدم بمفردها أو قد تستخدم مع غيرها من أدوات البحث العلمي الأخرى وذلك للكشف عن الجوانب التي يحددها الباحث.

جمع هذه البيانات تستخدم من قبل المهتمين على نطاق واسع للحصول على حقائق عن الظواهر القابلة للقياس في عديد المجالات السياسية والتجارة والصناعة والصحة والسكان وغيرها من مجالات الحياة الاجتماعية والاقتصادية، والتي تتعلق بالاتجاهات والآراء، وقد يكون الاستفتاء في بعض الدراسات، أو جوانب معينة منها الوسيلة العملية الوحيدة، والميسرة لتعريض المستفتين لمثيرات مختارة، ومرتبة بعناية بقصد جمع البيانات اللازمة لإثبات صدق فرض أو رفضه، وهو في بعض الأحيان الوسيلة العملية الوحيدة للقيام بالدراسة العلمية.

ولمعرفة جودة المعلومات المحاسبية من خلال الخصائص النوعية والمعبر عنها في شكل قوائم وتقارير مالية ومساهمتها في تفعيل البعد الإستراتيجي للمحاسبة بمشاركة المحاسبين، تم القيام بتصميم إستمارة إستبيان لجمع مختلف المعلومات الخاصة بالجانب الميداني للدراسة.

إذ تمت المباشرة في هذه العملية من خلال الإطلاع على بعض الدراسات السابقة التي تناولت متغيري الدراسة والتي تم فيها الإعتماد على إستمارة الإستبيان كطريقة لمعالجة الإشكالية المطروحة وإثبات صحة الفرضيات الموضوعية من عدمها، مع الأخذ في عين الإعتبار إجراء بعض التعديلات للتماشي مع النموذج المقترح في الدراسة من خلال وجود المغير المعدل في العلاقة التفاعلية.

من هذا المنطلق جاءت محاولة بناء إستمارة مبنية على أساس علمي، من خلال إحترام القواعد والمعايير التي تتعلق بمحتوى الاستبيان وبشكله وأهدافه، بالتركيز على القواعد العامة للصياغة والتي تشمل محتوى الاستبيان وحجمه وأخرى تتعلق بصياغة الأسئلة، بحيث صيغت بعبارات واضحة وسهلة وبسيطة محدودة المعاني تسهل إدراك المطلوب من السؤال والإبتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل أفراد العينة الموجهة لهم، مع مراعاة صدق الإجابة على الأسئلة بوضع أسئلة خاصة توضح مدى صدق المفحوص، وقد وضعت أسئلة خاصة ترتبط إيجابتها بإجابات أسئلة أخرى موجودة في الاستبيان، وكذا مراعاة ترتيب الأسئلة بالبدء بالأسئلة السهلة والعامة مع التأكد من ارتباط كل سؤال في الاستبيان بمشكلة الدراسة وكل محور بمتغير الدراسة.

فبعد تحكيم الإستبانة والإلتزام بكافة الملاحظات المقدمة من قبل المحكمين، تم التوصل إلى إعداد الإستبيان في شكله النهائي باللغتين العربية والفرنسية (بالرجوع إلى الملحقين 01 و 02) والذي يتكون من 42 سؤال مقسم على 04 محاور رئيسية، يمكن تصنيفها في جزئين:

- **الجزء الأول:** خاص بمعرفة المعلومات المتعلقة بإسم المؤسسة الاقتصادية وولاية مقرها، وكذا المعلومات الشخصية للتعرف على بعض الخصائص الاجتماعية والوظيفية الخاصة بالجيوب على الأسئلة من خلال معرفة جنسه، عمره، مؤهله العلمي أو المهني (تقني سامي أو شهادة مهنية (CMTC-CED)، ليسانس، ماستر، دراسات عليا)، بالإضافة إلى أهم المعلومات اللازم معرفتها من أجل تحديد وإختيار العينة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، من خلال تحديد الصفة الوظيفية التي يشغلها في الجانب المحاسبي (مدير مالي، رئيس دائرة أو قسم، رئيس مصلحة، لإطار محاسبي، محاسب سواء كان رئيسيا أو مساعدا) إذ أنهم فقط المعنيين في المؤسسة بإعداد وتوجيه وإستغلال المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى تحديد سنوات الخبرة المهنية.
- **الجزء الثاني:** تم تخصيصه لمحاور الدراسة والذي قسم بدوره إلى ثلاثة محاور، كل محور يتكون من 12 سؤال بمجمل 36 سؤال، وتم توزيعها على مختلف المحاسبين في مختلف مستوياتهم الوظيفية من أجل الوصول إلى الهدف المرغوب منه من أجل اثبات فرضيات الدراسة، وهي:

- **المحور الثاني:** يهدف هذا القسم إلى التعرف على مدى توفر الجودة في المعلومات المحاسبية للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛
- **المحور الثالث:** يهدف هذا القسم إلى التعرف على مدى إمكانية تفعيل البعد الإستراتيجي للمحاسبة المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- **المحور الرابع:** يهدف هذا القسم إلى التعرف على الأدوار المتعددة لمشاركة المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

4-2- قياس الموافقة على محاور الإستبيان

إن الهدف من هذه الدراسة هو قياس درجة موافقة أفراد العينة على فقرات الإستبيان، فإن المقياس المناسب هو مقياس درجة الموافقة، ومن أشهر هذه المقاييس "مقياس ليكرت" (Likert Item) لدرجة الموافقة من إعداد الدكتور "رانسيس ليكرت" سنة 1932.

وهذا المقياس يكون في شكل ثلاثي أو خماسي، ويعتبر من أشهر المقاييس إستخداما وذلك لسهولة تطبيقه وتحليل نتائجه، ويستخدم لمعرفة إتجاهات وآراء ومواقف أفراد العينة.

حيث وبعد أن يقوم كل فرد من أفراد العينة المختارة بتحديد مدى موافقته على عبارات الإستمارة المقدمة لهم، وبعد عمليات التفرغ والتحليل والتفسير لتلك الدرجات والبيانات يتم التعرف على إتجاهات أفراد العينة بشأن الظاهرة المدروسة سواء كلياً أو جزئياً (من خلال معرفة إتجاه كل محور) أو كل عبارة على حدى، إذ تعطى لكل درجة من درجات الموافقة لمقياس ليكرت المتوسطات الحسابية الموزونة.

وقد تم تكوين جميع مقاييس الاستجابة لفقرات المقياس وفقاً لسلم "ليكرت" الخماسي، من خلال استعراض الآراء حول درجة موافقتهم على فقرات محاور الدراسة، وتم حساب المدى الذي يساوي 04 حيث (5-1=4)، ويتم حساب طول الخلية (الفئة) الصحيحة من خلال تقسيم المدى على عدد درجات الموافقة أو عدد الفئات (الخيارات)، وذلك على النحو (0.8=4/5)، وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة يتم الحصول على الحد الأعلى وهكذا مع كل درجات الموافقة.

والجدول الآتي يوضح ذلك:

الجدول رقم (12): معايير تفسير النتائج وفقاً لسلم "ليكرت"

الدرجة	المجال (المتوسط الحسابي)	درجة الموافقة	الأهمية النسبية
01	1.80 - 1.00	غير موافق بشدة	ضعيفة جداً
02	2.60 - 1.81	غير موافق	ضعيفة
03	3.40 - 2.61	محايد	متوسطة
04	4.20 - 3.41	موافق	جيدة
05	5.00 - 4.21	موافق بشدة	جيدة جداً

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مقياس ليكرت.

كما تم وضع معيار لتفسير هذه الأرقام بإعطاء المتوسط الحسابي النظري مدلولاً بإستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للإستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج.

4-3- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

للإجابة عن إشكالية الدراسة والأسئلة المطروحة واختبار صحة الفرضيات من خلال أسئلة الاستبيان، تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والاستدلالي لتحليل بيانات الدراسة وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS.V26)، كما يلي:

- المدى العام: لتحديد طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في أبعاد الدراسة الخمس؛
- جداول التوزيعات التكرارات والنسب المئوية: وذلك لأجل توزيع خصائص العينة في المؤسسات فضلا عن بيان مواقفهم حول جودة المعلومات المحاسبية والمحاسبة المالية الإستراتيجية ومشاركة المحاسبين؛
- المتوسط الحسابي: وذلك لحساب القيمة التي يعطيها أفراد عينة الدراسة لكل عبارة عن عبارات المحاور والمتوسط الحسابي لكل عبارة ثم العام للمحور؛
- الانحراف المعياري: تم استخدامه لتعرف على مدى انحراف (تشتت) استجابات أفراد العينة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، حيث يوضح تشتت في استجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة؛
- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha): معامل مقياس أو مؤشر لمعرفة ثبات عبارات الاستبيان؛
- معامل الصدق (صدق المحك): لقياس صدق عبارات الاستبيان؛
- معامل الارتباط بيرسون (Person Correlation): للتأكد من الإتساق الداخلي لعبارات الدراسة والمحاور وكذا إرتباط واستقلالية متغيرات الدراسة؛
- تحليل التباين للانحدار (Analysis of Variance): لاختبار مدى ملائمة النموذج المقترح لتمثيل العلاقة بين المتغيرات محل الدراسة؛
- تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression Analysis): لقياس مدى مساهمة المتغير المستقل والمتغير المعدل في تفسير المتغير التابع؛
- تحليل الانحدار المتعدد الهرمي (Hierarchical Multiple Regression): لاختبار تأثير وجود المتغير المعدل في علاقة المتغير المستقل في تفسير المتغير التابع؛
- تحليل التأثيرات المعدلة (johnson-neyman): لاختبار منطقة معنوية المتغير المعدل؛
- تحليل المسار (Analysis Path): باستخدام برنامج (Amos.v.24) المدعوم ببرنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لدراسة وتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة من المتغيرات المستقلة والتابعة والمعدلة؛

المطلب الثاني: ثبات وصدق أداة الدراسة

من أجل إعطاء تحليل منهجي للبيانات المجمعة لابد من إجراء مجموعة من التحاليل الاحصائية التي تعطي فكرة عامة للموضوع الذي يتم دراسته ميدانيا قبل تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية من خلال تحديد ثبات محاور الإستبيان ومدى ترابط فقراته عن طريق تحديد الإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان (الخصائص السيكمومترية). ولقياس ثبات أداة الدراسة تم الاعتماد على مقياس ألفا كرونباخ، وصدق أداة الدراسة بقياس صدق الداخلي الداخلي من خلال تحديد مدى ترابط كل عبارة مع المجال أو المحور الذي تنتمي إليه وفق معامل الارتباط (Pearson)، وكذلك تم اللجوء في هذه الدراسة إلى كل من الصدق الظاهري (التحكيم).

1- ثبات أداة الدراسة

يقصد بثبات أداة الدراسة أن تعطي أداة جمع البيانات نفس النتائج أو نتائج متقاربة لو كررت الدراسة في ظروف مشابهة باستخدام الأداة نفسها تحت نفس الظروف والشروط بعد فترة زمنية، وبذلك تعبر عن مدى صلاحية الأداة لإستخدامها من أجل جمع البيانات الميدانية.

وهناك عدة طرق لقياس ثبات أداة الدراسة من أشهرها معامل (Cronbach Alpha) ومعامل الأداة (McDonald's Omega) من خلال عديد البرامج.

وفي هذه الدراسة تم قياس ثبات أداة الدراسة باستخدام (Cronbach Alpha) "ألفا كرونباخ" الذي يقيس الإتساق الداخلي لعبارات المقاييس، وتتراوح قيمته بين [0-1] وكلما إقتربت من 01 كلما دل ذلك على ثبات المقاييس، حيث يحدد مستوى قبول أداة القياس بمقدار (0.60) فأكثر للحكم على ثبات الاستبانة، وكلما زادت قيمة معامل "ألفا كرونباخ" كلما زادت درجة الثبات والصدق من أسئلة الاستبيان.

وقد تم توزيع الإستمارة التي سبق إعدادها على عينة إستطلاعية، وقدر عدد الإستمارات التي تم جمعها بـ 30 إستمارة قابلة للتحليل، ومن ثم تم إفراغ معلومات في البرامج الإحصائي (SPSS.V.26) وهذا من أجل تسهيل عملية تحليل النتائج المتوصل إليها.

والجدول الموالي يوضح قياس ثبات فقرات الإستبيان باستخدام معامل ألفا كرونباخ، هذا المعامل الذي يستخدم عند قياس ثبات التقديرات التي المحصل عليها من الإستبانة التي تقيس موضوع يفترض تجانس عباراته، قيمته المعتمدة بين [0-1] ومتوسطه (0.60) وفي حالة ما إذا كان المعامل أقل من المتوسط المعتمد.

الجدول رقم (13): تحليل معاملات الثبات والصدق لمحاور الاستبانة

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات "ألفا كرونباخ"	معامل الصدق (صدق المحك)
جودة المعلومات المحاسبية	12	0.772	0.878
المحاسبة المالية الإستراتيجية	12	0.670	0.818
مشاركة المحاسبين	12	0.811	0.900
الاستبانة	36	0.852	0.923

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (13) يتضح أن:

- أن معامل الثبات العام لمحاور الدراسة مرتفع بلغ (0.852) لإجمالي فقرات الإستبيان أكبر من المقدار المعتمد (0.60) الخاصة بقياس الأداء، أي فهو معامل ثبات جيد ومناسب لأغراض الدراسة، كما تعتبر جميع معاملات الثبات لمحاور الدراسة وأبعادها مرتفعة ومناسبة لأغراض الدراسة، حيث تتراوح بين (0.670) كحد أدنى وبين (0.811) كحد أعلى، مما يشير إلى درجة موثوقية ممتازة من الكل إلى الجزء وهو ما يجعل هناك ثقة كاملة بصحة الدراسة وصلاحيتها لتحليل النتائج وبدل على أن الإستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات التي من خلالها يمكن الإعتماد عليه في التطبيق الميداني للدراسة.
- معامل صدق المحك (الصدق الذاتي) الذي يعبر عن الجذر التربيعي لمعامل الثبات، بلغت قيمته (0.923) وهو ما يدل على صدق أداة الدراسة، هذا ما دعمته معاملات الصدق المرتفعة بالنسبة لعبارات محاور الدراسة، وبهذا يمكن التأكد من صدق أداة الدراسة.

2- صدق أداة الدراسة

يقصد بصدق أداة البحث مدى قدرتها على قياس الموضوع الذي وضعت من أجله، بمعنى إلى أي درجة تصلح هذه الأداة لقياس الغرض الذي وضعت من أجله، وقد تم الاعتماد على نوعين من الصدق هما:

1-2- الصدق الظاهري (تحكيم الاستبانة)

يقصد بالصدق الظاهري هو العملية التي تلي مرحلة إعداد الإستبانة وتسبق مرحلة توزيعها على العينة المقصودة، فمن خلال هذه المرحلة يتم التوصل إلى شكل علمي منهجي نهائي للإستبانة المراد العمل بها، ويتم هذا من خلال قيام عدد من المحكمين ممن لهم دراية بجانب الموضوع المراد دراسته أو بالجانب الإحصائي والمنهجي والمحاسبي لضمان الصياغة الصحيحة للإستبيان.

بعد الانتهاء من تصميم الاستمارة وتصنيفها في صورتها الأولية بما يتناسب مع أهداف الدراسة، تم عرض الإستبيان على مجموعة من المحكمين من ذوي الإختصاص (المالية والمحاسبة، المنهجية وعلوم التسيير) ممثلين في أساتذة جامعيين من عدة جامعات عربية وجزائرية للإستفادة من خبرتهم كل في مجاله والبالغ عددهم 08 أساتذة.

وذلك للتأكد من أن الأسئلة وضعت وفق الصياغ العلمي الذي يتوقع منه قياس الغرض الذي وضعت من أجله ومدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات والتأكد من وضوح صياغة كل فقرة من فقرات الاستمارة وتصحيح الفقرات غير الملائمة، وبعد إسترجاع الإستبانات تم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم، وقد طورت إستمارة الإستبيان بناء على آراء المحكمين حيث عدلت الصياغة ووضعت في صورتها النهائية من أجل بداية توزيعها. والملحق رقم (03) يوضح قائمة بأسماء المحكمين، والإستبانة في صورتها النهائية في الملحقين رقم (01) و(02).

2-2- صدق الإتساق الداخلي

يقصد بصدق الإتساق الداخلي به مدى إتساق كل عبارة من عبارات الإستبيان مع المجال الذي تنتمي إليه هذه العبارة، وذلك عن طريق حساب معاملات الإرتباط بين كل عبارة من عبارات الإستبيان والدرجة النهائية للمجال نفسه (تتم من الجزء للكل)، في هذه الحالة يتم إستخدام معامل بيرسون (Pearson) لتحديد معامل الإرتباط.

تم تطبيق هذا المعامل بالإعتماد على البيانات المجمعة من العينة الإستطلاعية لمعرفة مدى ترابط المحاور المكونة للإستبيان مع الإستبيان ككل، لقياس صدق الإتساق الظاهري له.

حيث سيتم حساب معامل الإرتباط لكل عبارة لمجال الذي تنتمي إليه، من حساب معامل الإرتباط لكل مجال مع المحور الذي تنتمي إليه، لتأكيد أن الإتساق الداخلي لكل محور مع عبارات الإستبيان ككل تتمتع باتساق عالي.

• صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

يتم قياس صدق الإتساق الداخلي لمحور جودة المعلومات المحاسبية من خلال قياس معامل الارتباط ومستوى دلالة لكل عبارة مكونة للمحور مع المجال الكلي (جودة المعلومات المحاسبية) الذي تنتمي إليه. والجدول الموالي يوضح قياس صدق الإتساق الداخلي لمحور جودة المعلومات المحاسبية:

الجدول رقم (14): صدق الإتساق الداخلي لعبارات محور جودة المعلومات المحاسبية

رقم	عبارات القياس (جودة المعلومات المحاسبية للقوائم المالية)	معامل الارتباط	مستوى الدلالة (sig)
01	تعد المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية ملائمة لتلبية مختلف احتياجات الإدارة في المؤسسة	0.518	0.003
02	تساعد المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية في التنبؤ بالتوقعات المستقبلية للمؤسسة	0.484	0.007
03	تفيد المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية في تأكيد التوقعات السابقة والمساعدة في تصحيحها	0.714	0.000
04	يؤثر حذف أو تحريف بعض المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية على أهميتها النسبية	0.615	0.000
05	تعبر المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية بصدق عما تريد الإفصاح المؤسسة عنه	0.553	0.002
06	تشمل القوائم المالية الصادرة كافة المعلومات المحاسبية الضرورية وبشكل واضح لتلبية احتياجات المستخدمين	0.413	0.023
07	تحرص المؤسسة على عدم التحيز في اختيار وعرض المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية	0.407	0.028
08	يمكن أن تحتوي القوائم المالية الصادرة على أخطاء محاسبية تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية	0.218	0.247
09	تحرص المؤسسة على عرض المعلومات المحاسبية المطلوبة بالوقت المناسب دون تأخير أو أن تفقد قيمتها المطلوبة	0.523	0.003
10	هناك سهولة في إستخدام المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية في مقارنتها مع سنوات سابقة ومع معلومات مؤسسات منافسة في القطاع	0.612	0.000
11	تتميز المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية للمؤسسة بالوضوح والقابلية للفهم بسهولة	0.837	0.000
12	هناك درجة إتفاق عالية من قبل الإدارة العليا على صحة المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية للمؤسسة	0.509	0.004

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (14) يتضح أن: معظم معاملات الارتباط (Pearson) بين كل عبارة من عبارات محور جودة المعلومات المحاسبية وبين المجال كله (الدرجة الكلية للمحور)، دالة إحصائيا حيث أن مستوى الدلالة ($sig \leq 0.05$)، أي عند مستوى ثقة عالي جدا، حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط (0.218) فيما بلغ الحد الأعلى (0.714)، مما يقود إلى أن عبارات المجال صادقة ومتناسقة لإجراء الدراسة عليها. وعليه فإن جميع فقرات المحور الثاني متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي له مما يثبت صدق الإتساق الداخلي للفقرات محور جودة المعلومات المحاسبية.

• صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث: المحاسبة المالية الإستراتيجية

يتم قياس صدق الإتساق الداخلي لمحور المحاسبة المالية الإستراتيجية من خلال قياس معامل الارتباط ومستوى الدلالة لكل عبارة مكونة للمحور مع المجال الكلي (المحاسبة المالية الإستراتيجية) الذي تنتمي إليه. والجدول الموالي يوضح قياس صدق الإتساق الداخلي لمحور المحاسبة المالية الإستراتيجية:

الجدول رقم (15): صدق الإتساق الداخلي لعبارات محور المحاسبة المالية الإستراتيجية

رقم	عبارات القياس (البعد الإستراتيجي للمحاسبة المالية)	معامل الارتباط	مستوى الدلالة (sig)
01	تحتاج المؤسسة دوماً إلى إسهامات المحاسبة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتحقق منها	0.077	0.686
02	توفر المحاسبة المطبقة معلومات ذات قيمة تساعد الإدارة في تحديد الإستراتيجية الخاصة بها	0.577	0.001
03	نجاح الإستراتيجية الخاصة بالمؤسسة يتطلب توفر أنظمة معلومات محاسبية متخصصة	0.344	0.062
04	تعتبر القوائم والتقارير المالية من أهم المصادر المعتمدة لتحديد وصياغة إستراتيجية المناسبة للمؤسسة	0.355	0.054
05	يجب دمج وربط الأهداف العليا للمؤسسة بالمعلومات المحاسبية من أجل تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة	0.302	0.105
06	يجب على المؤسسة توجيه تركيزها إلى المعلومات غير المالية الخارجية عن المنظمات الأخرى (الأسعار، الحصة السوقية، العرض والطلب في السوق، المنافسين...)	0.181	0.339
07	يجب على المؤسسة الحرص على توفير معلومات محاسبية ذات توجه مستقبلي ترتبط بخطة طويلة الأجل	0.345	0.062
08	يمكن الاستفادة من القوائم المالية في توفير معلومات محاسبية إستراتيجية من خلال ربطها بمزيد من المعلومات من المصالح الأخرى كالتسويق والإنتاج	0.386	0.035
09	تستفيد المؤسسة دوماً من تحليل البيئة الداخلية والخارجية التي تعمل بها في اختيار البدائل الاستراتيجية الملائمة	0.596	0.035
10	هناك استفادة دائمة من المؤسسة من عملية التغذية العكسية للمعلومات في التعلم من الإخفاقات الماضية والحد منها والاستفادة من النجاحات التي تحققت	0.749	0.001
11	تحرص المؤسسة على التخلص من الأعمال التي لا توفر عوائد مالية كافية ولا تتناسب مع إستراتيجيتها	0.649	0.000
12	يمكن أن يلعب المحاسب دوراً جوهراً في التوجه الاستراتيجي للمؤسسة من خلال المشاركة الفعلية في القرار	0.704	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (15) يتضح أن: معظم معاملات الارتباط (Pearson) بين كل عبارة من عبارات محور المحاسبة المالية الإستراتيجية وبين المجال كله (الدرجة الكلية للمحور)، دالة إحصائياً حيث أن مستوى الدلالة

($sig \leq 0.05$)، أي عند مستوى ثقة عالي جدا، حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط (0.077) فيما بلغ الحد الأعلى (0.749)، مما يقود إلى أن عبارات المجال صادقة ومتناسقة لإجراء الدراسة عليها. وعليه فإن جميع فقرات المحور الثاني متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي له مما يثبت صدق الإتساق الداخلي للفقرات محور المحاسبة المالية الإستراتيجية.

• صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع: مشاركة المحاسبين

يتم قياس صدق الإتساق الداخلي لمحور مشاركة المحاسبين من خلال قياس معامل الارتباط ومستوى الدلالة لكل عبارة مكونة للمحور مع المجال الكلي (مشاركة المحاسبين) الذي تنتمي إليه. والجداول الموالي يوضح قياس صدق الإتساق الداخلي لمحور مشاركة المحاسبين:

الجدول رقم (16): صدق الإتساق الداخلي لعبارات محور مشاركة المحاسبين

رقم	عبارات القياس (مشاركة المحاسبين في قرارات المؤسسة)	معامل الارتباط	مستوى الدلالة (sig)
01	ضرورة مشاركة المحاسبين في مختلف العمليات بالمؤسسة كإتخاذ القرار والإختيار المناسب بين البدائل الإستراتيجية	0.667	0.000
02	يمكن أن تساعد مشاركة المحاسبين في صياغة الإستراتيجيات المستقبلية للمؤسسة وتطبيقها	0.681	0.000
03	ضرورة وجود هيكل تنظيمي في المؤسسة يتناسب مع ترقية دور ومشاركة المحاسب أكثر	0.782	0.000
04	وجود الهيكل التنظيمي المناسب يمكن المحاسبين من توفير معلومات للإدارة لصياغة وتنفيذ الإستراتيجيات	0.838	0.000
05	هناك عراقيل تحد من رغبة المحاسبين للمشاركة في عمليات الإدارة العليا للمؤسسة	0.667	0.000
06	يجب إزالة كافة القيود والمعوقات التي توضع في طريق عمل المحاسبين في المؤسسة	0.735	0.000
07	ضرورة قيام المحاسبين بتوفير المعلومات التي تساعد على إنجاز الأهداف المستقبلية والإستراتيجية للمؤسسة	0.430	0.018
08	يجب أن يتوفر المحاسبين على مجموعة مهارات شخصية وليس فقط مهارات محاسبية كبناء العلاقات والتواصل	0.372	0.043
09	الحرص على تنظيم دورات تدريبية للمحاسبين لتطوير مهاراتهم ومعارفهم ورفع من قدراتهم وكفائتهم للمشاركة في صياغة إستراتيجيات المؤسسة	0.416	0.022
10	تتأثر المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم بشكل مباشر بالمعايير الأخلاقية للمحاسب كالثقة، الكفاءة المهنية، إتقان العمل، الأمانة، النزاهة ...	0.315	0.090
11	يجب على المحاسبين التركيز على المعلومات التي من شأنها أن تساعد في تحسين الميزة التنافسية	0.373	0.0042
12	يمكن ان يساهم المحاسبين في تقديم معلومات متعلقة بالأداء المالي والبيئي والاجتماعي للمؤسسة	0.393	0.032

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (16) يتضح أن: معظم معاملات الارتباط (Pearson) بين كل عبارة من عبارات محور مشاركة المحاسبين وبين المجال كله (الدرجة الكلية للمحور)، دالة إحصائياً حيث أن مستوى الدلالة ($\text{sig} \leq 0.05$)، أي عند مستوى ثقة عالي جداً، حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط (0.315) فيما بلغ الحد الأعلى (0.782)، مما يقود إلى أن عبارات المجال صادقة ومتناسقة لإجراء الدراسة عليها. وعليه فإن جميع فقرات المحور الثاني متسقة داخلياً مع المحور الذي تنتمي له مما يثبت صدق الإتساق الداخلي للفقرات محور مشاركة المحاسبين.

المطلب الثالث: خصائص عينة الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق للخصائص الديمغرافية للعينة عن طريق التطرق للمحور الأول المتعلق بالمعلومات الشخصية من خلال تقسيم خصائص عينة الدراسة حسب المتغيرات (الجنس، العمر، المؤهل العلمي أو المهني، سنوات الخبرة والصفة الوظيفية).

1- الجنس

الجدول رقم (7) يقدم عرض نسبة الذكور والإناث لعينة دراسة، وهي موزعة كما يأتي:

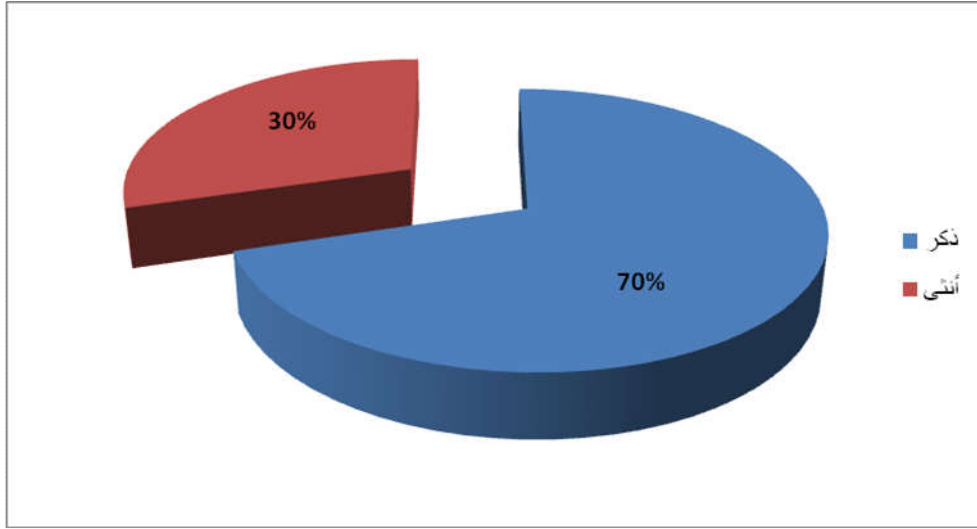
الجدول رقم (17): توزيع العينة حسب متغير الجنس (التكرارات والنسب المئوية)

المتغير	المستوى	التكرار	النسب المئوية (%)
الجنس	ذكر	130	70.3
	أنثى	55	29.7
	المجموع	185	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

التعليق: يتضح أن نسبة الذكور أكبر من الإناث، حيث تمثل نسبة الذكور (70.3%) بينما الإناث (29.7%) حيث أن معظم محاسبي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ذكور وهذا راجع إلى اهتمام الذكور أكثر بمهنة المحاسبة وطبيعة عمل المؤسسات في مجال الحسابات المختلفة. والشكل الموالي يوضح النسب السابقة:

الشكل رقم (32): رسم بياني لتوزيع العينة حسب متغير الجنس (الدوائر النسبية)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (Excel 2007).

2- العمر

الجدول رقم (18) توزيع عينة الدراسة حسب العمر، وهي موزعة كما يأتي:

الجدول رقم (18): توزيع العينة حسب متغير العمر (التكرارات والنسب المئوية)

المتغير	المستوى	التكرار	النسب المئوية (%)
العمر	أقل من 30 سنة	39	21.1
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	85	45.9
	من 40 إلى أقل من 50 سنة	42	22.7
	50 سنة وأكثر	19	10.3
	المجموع	185	100

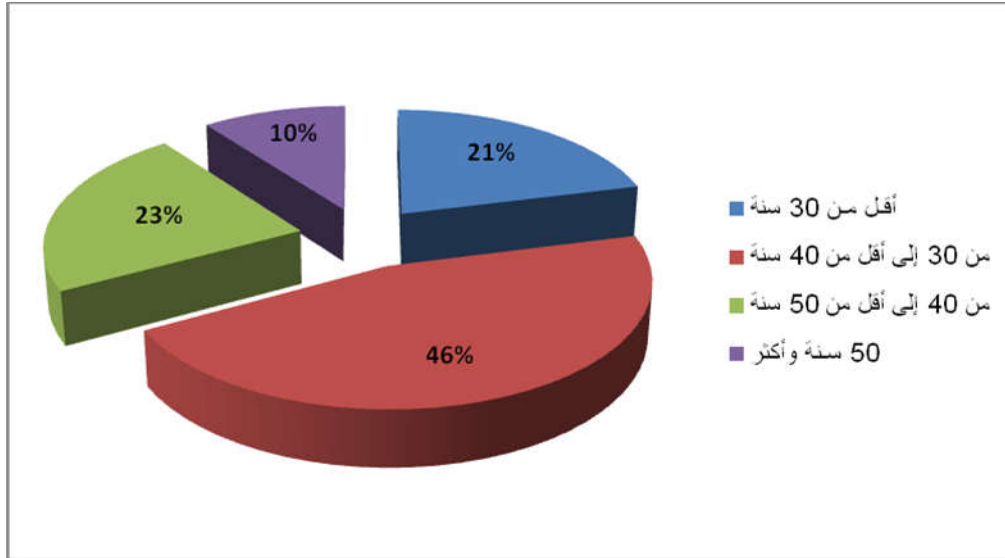
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

التعليق: بالنسبة لمتغير العمر يتضح أن الفئة العمرية (من 30 إلى أقل من 40 سنة) عرفت أكبر نسبة (45.9%) متفوقة وبنسبة كبيرة على جميع الفئات الأخرى حيث تتميز هذه الفئة بالتجربة والمهارات الإدارية والعملية التي تعتبر عامل أساسي في مختلف دوائر وأقسام المحاسبة والمالية وتدل على اعتماد المؤسسات على القوة الشبابية الصغيرة، تليها الفئة العمرية (من 40 إلى أقل من 50 سنة) بنسبة (22.7%) وهم أصحاب الخبرة والمتمرسين ميدانيا والذين تحتاجهم المؤسسات من أجل الاستفادة منهم في الجوانب المالية والمحاسبية، بما بلغت الفئة (أقل من 30 سنة) نسبة (22.1%) ما يدل على خيار التجديد في المؤسسات الدائم والمتكرر للعنصر الشبابي ذوي المهارات المختلفة بقوة في مجال عملها، في حين فإن نسبة في الفئة العمرية (أقل من 50 سنة) فهم أقل حضورا بنسبة (10.3%) والتي تتميز

بالخبرة وتحتاهم المؤسسات في تأطير المحاسبين الشباب الأقل الخبرة والمساعدة في وضع إستراتيجيات المؤسسات واتخاذ القرارات.

والشكل الموالي يوضح النسب السابقة:

الشكل رقم (33): رسم بياني لتوزيع العينة حسب متغير العمر (الدوائر النسبية)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (Excel 2007).

3- المؤهل العلمي أو المهني

الجدول رقم (19) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي أو المهني، وهي موزعة كما يأتي:

الجدول رقم (19): توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي أو المهني (التكرارات والنسب المئوية)

المتغير	المستوى	التكرار	النسب المئوية (%)
المؤهل العلمي أو المهني	تقني سامي أو شهادة مهنية (CMTC-CED)	39	21.1
	ليسانس	73	39.5
	ماستر	54	29.2
	دراسات عليا	19	10.3
	المجموع	185	100

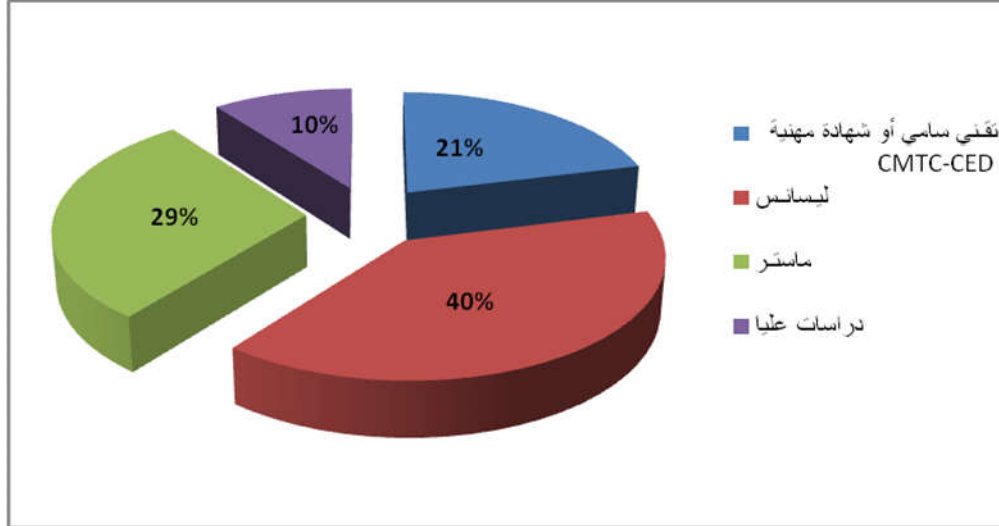
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

التعليق: يتضح أن أكبر أفراد الدراسة لديهم مستوى الليسانس بنسبة (39.5%) وتليها أصحاب شهادة ماستر بنسبة (29.2%) وهذا راجع لطبيعة العمل وطلب المؤسسات لأصحاب الشهادات الجامعية ذوي التكوين الأكاديمي الجيد والمتخصص أكثر، بينما عرف أصحاب الشهادات المهنية على رأسهم التقنيون السامون وأصحاب الشهادات الأخرى (CMTC-CED) حضور بنسبة (21.1%) نظرا لحاجة المؤسسات الاقتصادية لهذه

الشهادات في الكثير من المصالح ومكانة هذه الشهادات في الجانب المهني، أخيرا أصحاب الدراسات العليا بنسبة (10.3%) وذلك لعدم وجود مناصب نوعية لهم في المؤسسات الاقتصادية ونظرا لمحدوديتها وتركيز المؤسسات على المستوى الأقل حسب النشاط الممارس وحصر المناصب العليا في عدد محدد، وتوجه هذه الفئة الى الجانب الاكاديمي الجامعي أكثر من المهني.

والشكل الموالي يوضح النسب السابقة:

الشكل رقم (34): رسم بياني لتوزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي أو المهني (الدوائر النسبية)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (Excel 2007).

4- سنوات الخبرة

الجدول رقم (20) توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة، وهي موزعة كما يأتي:

الجدول رقم (20): توزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة (التكرارات والنسب المئوية)

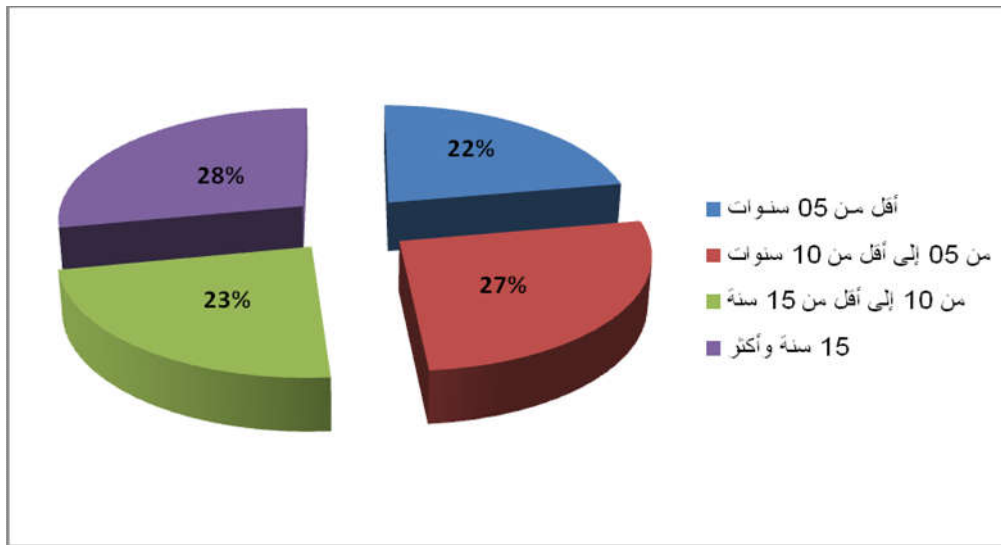
المتغير	المستوى	التكرار	النسب المئوية (%)
سنوات الخبرة	أقل من 05 سنوات	41	22.2
	من 05 إلى أقل من 10 سنوات	49	26.5
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	43	23.2
	15 سنة وأكثر	52	28.1
	المجموع	185	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

التعليق: عند التدقيق في سنوات الخبرة يلاحظ أن الفئة أصحاب الخبرة (أكثر من 15 سنة) لديهم حضور كبير بنسبة (28.1%) نظرا لوجود المؤسسات القديم في الساحة الاقتصادية واحتفاظها بأصحاب الخبرة في تسيير شؤونها المالية والمحاسبية وحاجتها لأصحاب الخبرة في مختلف أقسام المحاسبة والمالية، كذلك حضور فئة (من 05 إلى أقل من

10 سنوات) بنسبة (26.5%) وتليها الفئة (من 10 إلى أقل من 15 سنوات) بنسبة (23.2%)، أي ان نسبة (49.5%) هم من أصحاب الخبرة (بين 05 إلى 15 سنة) أي النصف تقريبا مما يدل على حرص المؤسسات في وجود طاقات شبانية ذات كفاءة مهنية وفكرية متميزة وحرص تلك المؤسسات على التجديد المستمر، بينما كانت نسبة (22.2%) خبرتهم (أقل من 05 سنوات) وهم أقل الفئات حضورا ويرجع ذلك ربما إلى تغيير العمل وعدم استقرارهم في العمل بالمؤسسات ونظرا طبيعة العمل في مصالح واقسم المحاسبة والمالية المرهقة. والشكل الموالي يوضح النسب السابقة:

الشكل رقم (35): رسم بياني لتوزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة (الدوائر النسبية)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (Excel 2007).

5- الصفة الوظيفية

الجدول رقم (21) توزيع عينة الدراسة حسب الصفة الوظيفية، وهي موزعة كما يأتي:

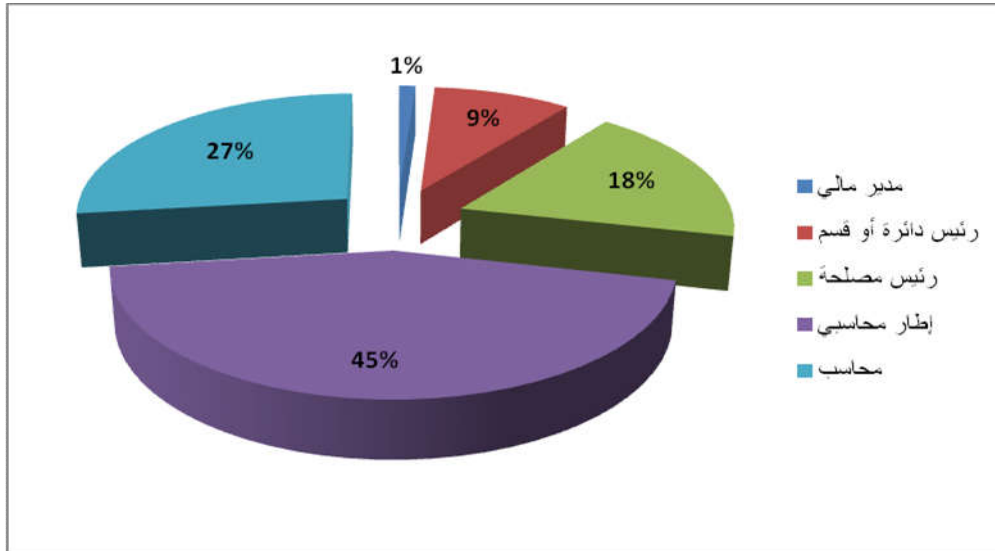
الجدول رقم (21): توزيع العينة حسب متغير الصفة الوظيفية (التكرارات والنسب المئوية)

المتغير	المستوى	التكرار	النسب المئوية (%)
المستوى الوظيفي (الإداري)	مدير مالي	02	02.7
	رئيس دائرة أو قسم	17	09.2
	رئيس مصلحة	33	17.8
	إطار محاسبي	81	43.8
	محاسب	49	26.5
	المجموع	185	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

التعليق: من خلال متغير المستوى الوظيفي يتضح أن معظم أفراد الدراسة من الإطارات المحاسبية بنسبة (43.8%) وهم أصحاب الشهادات الجامعية وهو يدعم تفسير السابق في المؤهل العلمي أو المهني بتواجد أصحاب هذه الشهادات بقوة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية واتجاه المؤسسات نحو أصحاب هذه الشهادة الجامعية، تليها مناصب محاسب بنسبة (26.5%) وهم اصحاب الشهادات المهنية عادة أو الأقل وهم فئة تحتاجها المؤسسات ووجود طلب عليهم لقيامهم ب مهام ادارية متعددة، وحضور المناصب النوعية رؤساء المصالح ثانيا بنسبة (17.8%) وهو يدل على استجابة واسعة من اصحاب هذا المستوى المختلفين بين المحاسبة والمالية، بينما تشهد فئات رؤساء الأقسام والدوائر بنسبة (9.2%) وكذا المدراء الماليين بنسبة (2.7%) حضورا قليلا جدا نظرا لقلّة هذه المناصب النوعية في المؤسسات بوجود واحد في كل مؤسسة وقلّة استجابتهم. والشكل الموالي يوضح النسب السابقة:

الشكل رقم (36): رسم بياني لتوزيع العينة حسب متغير الصفة الوظيفية (الدوائر النسبية)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (Excel 2007).

المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية

لمعرفة مدى مساهمة جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل البعد الاستراتيجي للمحاسبة بمشاركة المحاسبين في هذه العلاقة التفاعلية في المؤسسات الاقتصادية، وبغرض الإجابة عن التساؤلات والتأكد من صحة الفرضيات.

وقد تم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب الآتية:

- المطلب الأول: إختبار توزيع وإستقلالية المتغيرات؛
- المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة؛
- المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: إختبار توزيع وإستقلالية المتغيرات

1- إختبار التوزيع الطبيعي

بعد التأكد من ثبات وصدق عبارات الإستمارة، يجب التأكد من خضوع هذه البيانات للتوزيع الطبيعي من أجل القيام بتحليل وتفسير النتائج وبعدها اختبار مدى صحة أو خطأ الفرضيات المعتمدة في الدراسة، حيث أن إختبار التوزيع الطبيعي يعني اختبار ما إذا كانت البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا.

وحسب نظرية النهاية المركزية (النظرية الأساسية في تقارب التوزيعات الاحتمالية) إذا كان مجتمع الدراسة لا يخضع للتوزيع الطبيعي، فإنه من الممكن ببساطة تطبيق النظرية إذا كانت حجم العينة ($n \geq 30$)، فإنه كلما زاد حجم العينة كلما اقترب تباينها من تباين المجتمع ويمكن اعتبار أن التوزيع يكون طبيعيا بصورة تقريبية عندما يصبح حجم العينة ($n \geq 30$)، حيث يلاحظ أن نفس الخصائص عندما يكون حجم العينات كبير وشكل التوزيع تقريبا يخضع للتوزيع الطبيعي.

وهذا الشرط متعلق بقياس تباين العينة إلى تباين المجتمع، إذ وجد انه كلما اقترب حجم العينة من (30) وصعودا فإن تباينه سيقارب تباين حجم العينات الكبيرة (المئات والآلاف) ومن هنا وضع الحد الفاصل (30) في التعامل مع بعض الوسائل الإحصائية.

ويتم التعامل معه كونه من المسلمات وتعمم من خلاله فكرة انه إذا كان عدد المشاهدات اقل من (30) فإن شرط اعتدالية التوزيع (التوزيع الطبيعي) قد إختل وبالتالي وجب الانتقال إلى الإحصاء البديل (اللامعلمي) في اختبار فرضيات الدراسة.

2- إختبار إستقلالية المتغيرات

يتم إختبار إستقلالية المتغيرات من خلال إستخدام تحليل الإرتباط بين متغيرات الدراسة بهدف التعرف على العلاقة بين المتغير المستقل والتابع والمعدل، فكلما:

- كانت درجة الإرتباط قريبة من الواحد الصحيح فإن ذلك يعني أن الإرتباط قوي بين المتغيرات؛
 - كانت قلت درجة الإرتباط عن الواحد الصحيح كلما ضعيف العلاقة بين المتغيرات.
- وقد تكون العلاقة طردية أو عكسية، حيث تعتبر العلاقة:
- ضعيفة: إذا كانت قيمة معامل الإرتباط أقل من (0.30)؛
 - متوسطة: إذا تراوحت قيمة معامل الإرتباط بين (0.30 - 0.70)؛
 - قوية: إذا كانت قيمة معامل الإرتباط أكبر من (0.70).

حيث تم استخدام نتائج إختبار ارتباط بيرسون (**Person Correlation**) للتأكد من استقلالية المتغيرات.

الجدول رقم (22): مصفوفة الإرتباط بين متغيرات الدراسة

مشاركة المحاسبين	المحاسبة المالية الإستراتيجية	جودة المعلومات المحاسبية		
0.242	0.577	1	معامل الإرتباط (r)	جودة المعلومات المحاسبية
0.001	0.000	-	مستوى الدلالة (sig)	
0.282	1	0.577	معامل الإرتباط (r)	المحاسبة المالية الإستراتيجية
0.000	-	0.000	مستوى الدلالة (sig)	
1	0.282	0.242	معامل الإرتباط (r)	مشاركة المحاسبين
-	0.000	0.001	مستوى الدلالة (sig)	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (22) يتضح أن: الدلالة الإحصائية بين كل المتغيرات ($Sig \leq 0.05$)، يمكن القول أن هناك إرتباط دال إحصائيا بين المتغيرات (جودة المعلومات المحاسبية، المحاسبة المالية الإستراتيجية، مشاركة المحاسبين)، وبما أن قيمة الإرتباط التي تنحصر بين [0-1] وهي بين [0.242 - 0.577] فإن هذا الارتباط هو ارتباط طردي تتحدد قوته بين مختلف المتغيرات بأنه ارتباط طردي ضعيف ومتوسط، وبالتالي يمكن القول أن متغيرات الدراسة مترابطة فيما بينها.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة

بعد تحليل المحور الأول للإستبيان الخاص بالمعلومات الشخصية المتعلقة بعينة الدراسة، سيتم في هذا المطلب تحليل وصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التي يتضمنها الإستبيان المقدم لهم، عن طريق تحديد تكرارات الإجابة وفق مكياس ليكرت الخماسي، مع حساب كل من المتوسط والانحراف المعياري لكل عبارة وتحديد أهميتها النسبية وترتيبها ضمن المجال الذي تنتمي إليه.

1- تحليل وتفسير عبارات المحور الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

يهدف هذا القسم إلى التعرف على مدى توفر الجودة في المعلومات المحاسبية للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، من خلال طرح تساؤلات حول رأي أفراد عينة الدراسة في توفر الخصائص النوعية الخاصة بجودة المعلومات المحاسبية في مؤسساتهم. والجدول الموالي يوضح قائمة الأسئلة المطروحة والنتائج التحصل عليها من متوسط حسابي للإجابات وانحرافها المعياري.

الجدول رقم (23): تحليل عبارات المحور الثاني حول جودة المعلومات المحاسبية

الترتيب	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات القياس (جودة المعلومات المحاسبية للقوائم المالية)	رقم
10	جيدة	0,962	3,60	تعد المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية ملائمة لتلبية مختلف احتياجات الإدارة في المؤسسة	01
12	جيدة	1,001	3,49	تساعد المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية في التنوُّ بالتوقعات المستقبلية للمؤسسة	02
03	جيدة	0,925	3,76	تفيد المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية في تأكيد التوقعات السابقة والمساعدة في تصحيحها	03
01	جيدة	0,934	3,89	يؤثر حذف أو تحريف بعض المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية على أهميتها النسبية	04
09	جيدة	0,996	3,68	تعبر المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية بصدق عما تريد الإفصاح المؤسسة عنه	05
02	جيدة	0,953	3,77	تشمل القوائم المالية الصادرة كافة المعلومات المحاسبية الضرورية وبشكل واضح لتلبية احتياجات المستخدمين	06
06	جيدة	0,886	3,73	تحرص المؤسسة على عدم التحيز في اختيار وعرض المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية	07
07	جيدة	1,092	3,72	يمكن أن تحتوي القوائم المالية الصادرة على أخطاء محاسبية تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية	08
04	جيدة	1,010	3,76	تحرص المؤسسة على عرض المعلومات المحاسبية المطلوبة بالوقت المناسب دون تأخير أو أن تفقد قيمتها المطلوبة	09

11	جيدة	1,182	3,58	هناك سهولة في إستخدام المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية في مقارنتها مع سنوات سابقة ومع معلومات مؤسسات منافسة في القطاع	10
08	جيدة	0,946	3,70	تميز المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية للمؤسسة بالوضوح والقابلية للفهم بسهولة	11
05	جيدة	1,022	3,76	هناك درجة إتفاق عالية من قبل الإدارة العليا على صحة المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية للمؤسسة	12
/	جيدة	0,608	3,70	جودة المعلومات المحاسبية	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (23) يتضح أن: عبارات جودة المعلومات المحاسبية كانت بمتوسط حسابي (3.70) وانحراف معياري (0.608)، ووفقا لمقياس الدراسة فإنها تشير إلى نسبة قبول مرتفعة، بالإضافة على ذلك فإن متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات مقياس جودة المعلومات المحاسبية أُنما تشكل قبولاً مرتفعاً من وجهة نظر عينة الدراسة إذ تراوحت المتوسطات ما بين (3.89 - 3.49) وتراوحت انحرافاتها المعيارية ما بين (0.886 - 1.182)، وهذا دليل على توفر الجودة في المعلومات المحاسبية للقوائم المالية للمؤسسة من خلال توفر الخصائص النوعية فيها.

2- تحليل وتفسير عبارات المحور الثالث: المحاسبة المالية الإستراتيجية

يهدف هذا القسم إلى التعرف على مدى إمكانية تفعيل البعد الإستراتيجي للمحاسبة المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال طرح تساؤلات حول رأي أفراد عينة الدراسة في إمكانية تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية في مؤسستهم والجدول الموالي يوضح قائمة الأسئلة المطروحة والنتائج التحصل عليها من متوسط حسابي للإجابات وانحرافها المعياري.

الجدول رقم (24): تحليل عبارات حول المحور الثاني حول المحاسبة المالية الإستراتيجية

الترتيب	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات القياس (البعد الإستراتيجي للمحاسبة المالية)	الترتيب
06	جيدة	0,796	3,91	تحتاج المؤسسة دوما إلى إسهامات المحاسبة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتحقق منها	01
09	جيدة	0,840	3,83	توفر المحاسبة المطبقة معلومات ذات قيمة تساعد الإدارة في تحديد الإستراتيجية الخاصة بها	02
02	جيدة	0,795	4,14	نجاح الإستراتيجية الخاصة بالمؤسسة يتطلب توفر أنظمة معلومات محاسبية متخصصة	03
05	جيدة	0,841	3,93	تعتبر القوائم والتقارير المالية من أهم المصادر المعتمدة لتحديد وصياغة إستراتيجية المناسبة للمؤسسة	04
03	جيدة	0,755	4,13	يجب دمج وربط الأهداف العليا للمؤسسة بالمعلومات المحاسبية من أجل تحقيق ميزة	05

				تنافسية للمؤسسة	
08	جيدة	0,916	3,84	يجب على المؤسسة توجيه تركيزها إلى المعلومات غير المالية الخارجية عن المنظمات الأخرى (الأسعار، الحصة السوقية، العرض والطلب في السوق، المنافسين ...)	06
01	جيدة	0,661	4,16	يجب على المؤسسة الحرص على توفير معلومات محاسبية ذات توجه مستقبلي ترتبط بخطط طويلة الأجل	07
04	جيدة	0,794	4,00	يمكن الاستفادة من القوائم المالية في توفير معلومات محاسبية إستراتيجية من خلال ربطها بمزيد من المعلومات من المصالح الأخرى كالتسويق والإنتاج	08
10	جيدة	1,059	3,64	تستفيد المؤسسة دوما من تحليل البيئة الداخلية والخارجية التي تعمل بها في اختيار البدائل الاستراتيجية الملائمة	09
11	جيدة	1,063	3,62	هناك استفادة دائمة من المؤسسة من عملية التغذية العكسية للمعلومات في التعلم من الإخفاقات الماضية والحد منها والإستفادة من النجاحات التي تحققت	10
12	جيدة	1,156	3,54	تحرص المؤسسة على التخلص من الأعمال التي لا توفر عوائد مالية كافية ولا تتناسب مع إستراتيجيتها	11
07	جيدة	0,995	3,90	يمكن أن يلعب المحاسب دورا جوهرا في التوجه الاستراتيجي للمؤسسة من خلال المشاركة الفعلية في القرار	12
/	جيدة	0,493	3,88	المحاسبة المالية الإستراتيجية	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (24) يتضح أن: عبارات المحاسبة المالية الإستراتيجية كانت بمتوسط حسابي (3.88) وانحراف معياري (0.493)، ووفقا لمقياس الدراسة فإنها تشير إلى نسبة قبول مرتفعة، بالإضافة على ذلك فإن متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات مقياس المحاسبة المالية الإستراتيجية أنها تشكل قبولاً مرتفعاً من وجهة نظر عينة الدراسة إذ تراوحت المتوسطات ما بين (4.16 - 3.54) وتراوحت انحرافاتها المعيارية ما بين (1.156 - 0.661)، وهذا دليل على حرص المؤسسة في تفعيل البعد الإستراتيجي للمحاسبة المالية.

3- تحليل وتفسير عبارات المحور الرابع: جودة المعلومات المحاسبية

يهدف هذا القسم إلى التعرف على الأدوار المتعددة لمشاركة المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال طرح تساؤلات حول رأي أفراد عينة الدراسة من مختلف المحاسبين في مختلف مستوياتهم الوظيفية حول أدوارهم ومدى مشاركتهم في مؤسستهم والجدول الموالي يوضح قائمة الأسئلة المطروحة والنتائج التحصل عليها من متوسط حسابي للإجابات وانحرافها المعياري.

الجدول رقم (25): تحليل عبارات حول المحور الثاني حول مشاركة المحاسبين

الترتيب	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات القياس (مشاركة المحاسبين في قرارات المؤسسة)	رقم
07	جيدة	0,698	4,04	ضرورة مشاركة المحاسبين في مختلف العمليات بالمؤسسة كإتخاذ القرار والإختيار المناسب بين البدائل الإستراتيجية	01
11	جيدة	0,762	3,97	يمكن أن تساعد مشاركة المحاسبين في صياغة الإستراتيجيات المستقبلية للمؤسسة وتطبيقها	02
08	جيدة	0,865	4,04	ضرورة وجود هيكل تنظيمي في المؤسسة يتناسب مع ترقية دور ومشاركة المحاسب أكثر	03
12	جيدة	0,833	3,96	وجود الهيكل التنظيمي المناسب يمكن المحاسبين من توفير معلومات للإدارة لصياغة وتنفيذ الإستراتيجيات	04
10	جيدة	0,894	3,99	هناك عراقيل تحد من رغبة المحاسبين للمشاركة في عمليات الإدارة العليا للمؤسسة	05
03	جيدة جدا	0,750	4,31	يجب إزالة كافة القيود والمعوقات التي توضع في طريق عمل المحاسبين في المؤسسة	06
04	جيدة جدا	0,609	4,29	ضرورة قيام المحاسبين بتوفير المعلومات التي تساعد على انجاز الأهداف المستقبلية والإستراتيجية للمؤسسة	07
02	جيدة جدا	0,713	4,34	يجب أن تتوفر المحاسبين على مجموعة مهارات شخصية وليس فقط مهارات محاسبية كبناء العلاقات والتواصل	08
01	جيدة جدا	0,650	4,44	الحرص على تنظيم دورات تدريبية للمحاسبين لتطوير مهاراتهم ومعارفهم والرفع من قدراتهم وكفائتهم للمشاركة في صياغة إستراتيجيات المؤسسة	09
05	جيدة جدا	0,809	4,25	تتأثر المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم بشكل مباشر بالمعايير الأخلاقية للمحاسب كالثقة، الكفاءة المهنية، إتقان العمل، الأمانة، النزاهة ...	10
09	جيدة	0,745	4,00	يجب على المحاسبين التركيز على المعلومات التي من شأنها أن تساعد في تحسين الميزة التنافسية	11
06	جيدة	0,768	4,05	يمكن ان يساهم المحاسبين في تقديم معلومات متعلقة بالأداء المالي والبيئي والاجتماعي للمؤسسة	12
/	جيدة	0,409	4,14	مشاركة المحاسبين	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (25) يتضح أن: عبارات مشاركة المحاسبين كانت بمتوسط حسابي (4.14) وانحراف معياري (0.409)، ووفقا لمقياس الدراسة فإنها تشير إلى نسبة قبول مرتفعة، بالإضافة على ذلك فإن متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات مقياس مشاركة المحاسبين أنها تشكل قبولاً مرتفعاً من وجهة نظر عينة الدراسة إذ تراوحت المتوسطات ما بين (3.96 - 4.44) وتراوحت انحرافاتها المعيارية ما بين (0.609 - 0.894)، وهذا دليل على حرص المؤسسة في وجود أدوار متعددة لمشاركة المحاسبين.

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

بعد تحليل عبارات أبعاد محاور الدراسة لجودة المعلومات المحاسبية والمحاسبة المالية الإستراتيجية ومشاركة المحاسبين، يستلزم بعد ذلك إختبار الفرضيات الموضوعية للدراسة.

1- إختبار الفرضية الأولى (H_{01})1-1- التأكيد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الأولى (H_{01})

تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى (H_{01}).

الجدول رقم (26): تحليل التباين للانحدار (ANOVA) للتأكد من صلاحية النموذج

لاختبار الفرضية الأولى

مستوى دلالة (Sig)	قيمة (F) المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
0.000	94.411	14.940	01	14.940	الانحدار
		0.163	183	29.910	الخطأ
			184	44.850	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (26) يتضح أن: ثبات صلاحية النموذج لاختبار صلاحية الفرضية الأولى (H_{01})، حيث بلغت قيمة قيمة (F) المحسوبة (94.411) بقيمة احتمالية دالة إحصائيا (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$)، مما يدل على أن النموذج صالح لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى (H_{01}). وبالتالي نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل بأن هناك إنحدار معنوي ولا يساوي الصفر، وبالتالي توجد علاقة بين المتغير المستقل (جودة المعلومات المحاسبية) والمتغير التابع (المحاسبة المالية الإستراتيجية).

1-2- نتائج إختبار الفرضية الأولى (H_{01})

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($Sig \leq 0.05$) لجودة المعلومات المحاسبية على المحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

لإختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الإنحدار البسيط، لكون الفرضية تبحث في أثر المتغير المستقل وهو (جودة المعلومات المحاسبية) على المتغير التابع وهو (المحاسبة المالية الإستراتيجية).

وقد ظهرت نتائج الفرضية من خلال الجدول رقم (27).

الجدول رقم (27): نتائج اختبار الفرضية الأولى

المتغير المستقل	معامل الانحدار	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	قيمة (T) المحسوبة	مستوى الدلالة (Sig)
جودة المعلومات المحاسبية	0.468	0.577	0.333	9.561	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (27) يتضح أن:

قيمة (t) المحسوبة بلغت (6.561) بقيمة إحصائية دالة إحصائيا (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$)، وبالتالي فإنه يتم رفض فرضية العدم (H_0) وهي "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($Sig \leq 0.05$) لجودة المعلومات المحاسبية على المحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية". ويتم قبول الفرضية البديلة (H_1) وهي "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($Sig \leq 0.05$) لجودة المعلومات المحاسبية على المحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

وكذلك فإن قيمة معامل الارتباط (R) هي (0.577) وقيمة معامل التحديد (R^2) هو (0.333) مما يشير إلى أن جودة المعلومات المحاسبية تفسر ما نسبته (33.3%) من (التباين) التغير الحاصل في المحاسبة المالية الإستراتيجية، وهي ما يتماشى والفرضية بأن هناك أثر لجودة المعلومات المحاسبية لمبادئ على المحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

كما بلغت قيمة معامل الانحدار (0.468)، وهذا يعني أن زيادة بدرجة واحدة في جودة المعلومات المحاسبية يؤدي إلى زيادة في المحاسبة المالية الإستراتيجية بقيمة (0.468).

والجدول الموالي يظهر معاملات معادلة الانحدار لإختبار الفرضية الرئيسية الأولى (H_{01}).

الجدول رقم (28): نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الأولى (H_{01})

مستوى الدلالة (Sig)	قيمة (T) المحسوبة	المعاملات المعيارية	المعاملات غير المعيارية		النموذج
		Beta	الأخطاء المعيارية	A	
0.000	11.716	-	0.184	2.153	الثبات
0.000	9.561	0.577	0.049	0.468	جودة المعلومات المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (28) يتضح أن: معادلة الانحدار من الشكل $(Y = 2.153 + 0.468 X)$ حيث أنه إذا تغير المتغير المستقل (X) أي مبادئ جودة المعلومات المحاسبية بوحدة (درجة) واحد يتغير المتغير التابع (Y) أي المحاسبة المالية الإستراتيجية بقيمة 0.468 .

2- اختبار الفرضية الثانية (H_{02})

2-1- التأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الثانية (H_{02})

تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية (H_{02})

الجدول رقم (29): تحليل التباين للانحدار (ANOVA) للتأكد من صلاحية النموذج

لاختبار الفرضية الثانية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F) المحسوبة	مستوى دلالة (Sig)
الانحدار	3.559	01	3.559	14.773	0.000
الخطأ	41.292	183	0.226		
المجموع الكلي	44.850	184			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (29) يتضح أن: ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الثانية (H_{02})، حيث بلغت قيمة قيمة (F) المحسوبة (14.773) بقيمة احتمالية دالة إحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$)، مما يدل على أن النموذج صالح لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية (H_{02}). وبالتالي نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل بان هناك إنحدار معنوي ولا يساوي الصفر، وبالتالي توجد علاقة بين المتغير المستقل (مشاركة المحاسبين) والمتغير التابع (المحاسبة المالية الإستراتيجية).

2-2- نتائج اختبار الفرضية الثانية (H_{02})

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($Sig \leq 0.05$) لمشاركة المحاسبين على المحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

لإختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط، لكون الفرضية تبحث في أثر المتغير المستقل وهو (مشاركة المحاسبين) على المتغير التابع وهو (المحاسبة المالية الإستراتيجية). وقد ظهرت نتائج الفرضية من خلال الجدول رقم (30).

الجدول رقم (30): نتائج اختبار الفرضية الثانية

المتغير المستقل	معامل الانحدار	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	قيمة (T) المحسوبة	مستوى الدلالة (Sig)
مشاركة المحاسبين	0.340	0.282	0.079	3.791	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (30) يتضح أن:

قيمة (t) المحسوبة بلغت (3.791) بقيمة إحصائية دالة إحصائيا (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$)، وبالتالي فإنه يتم رفض فرضية العدم (H_0) وهي "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($Sig \leq 0.05$) لمشاركة المحاسبين على المحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

ويتم قبول الفرضية البديلة (H_1) وهي "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($Sig \leq 0.05$) لمشاركة المحاسبين على المحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

وكذلك فإن قيمة معامل الارتباط (R) هي (0.282) وقيمة معامل التحديد (R^2) هو (0.079) مما يشير إلى أن مشاركة المحاسبين تفسر ما نسبته (8%) من (التباين) التغير الحاصل في المحاسبة المالية الإستراتيجية، وهي ما يتماشى والفرضية بأن هناك أثر لمشاركة المحاسبين على المحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. كما بلغت قيمة معامل الانحدار (0.340)، وهذا يعني أن زيادة بدرجة واحدة في مشاركة المحاسبين يؤدي إلى زيادة في المحاسبة المالية الإستراتيجية بقيمة (0.340).

والجدول الموالي يظهر معاملات معادلة الانحدار لإختبار الفرضية الرئيسية الأولى (H_{02}).

الجدول رقم (31): نتائج تحليل الانحدار لإختبار الفرضية الثانية (H_{02})

مستوى الدلالة (Sig)	قيمة (T) المحسوبة	المعاملات المعيارية	المعاملات غير المعيارية		النموذج
		Beta	الأخطاء المعيارية	A	
0.000	06.962	-	0.356	2.479	الثبات
0.000	3.971	0.282	0.086	0.340	مشاركة المحاسبين

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (31) يتضح أن: معادلة الانحدار من الشكل $(Y = 2.479 + 0.340 M)$ حيث أنه إذا تغير المتغير المستقل (X) أي مشاركة المحاسبين بوحدة (درجة) واحد يتغير المتغير التابع (Y) أي المحاسبة المالية الإستراتيجية بقيمة 0.340 .

3- اختبار الفرضية الثالثة (H_{03})

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($Sig \leq 0.05$) لمشاركة المحاسبين في تعديل تأثير جودة المعلومات المحاسبية على المحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".
لإختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الهرمي (Hierarchical Multiple Regression)، لكون الفرضية تبحث في أثر إدخال المتغير المعدل وهو (مشاركة المحاسبين) في علاقة تأثير المتغير المستقل وهو (جودة المعلومات المحاسبية) على المتغير التابع وهو (المحاسبة المالية الإستراتيجية).
حيث يمكن الترميز بكل من:

- (X) = للمتغير المستقل وهو (جودة المعلومات المحاسبية)؛

- (Y) = للمتغير التابع وهو (المحاسبة المالية الإستراتيجية)؛

- (M) = للمتغير المعدل وهو (مشاركة المحاسبين).

ولتحقيق شروط التفاعل وحتى يكون المتغير مشاركة المحاسبين هو متغير معدل، يجب أن تكون:

- قيمة معامل التحديد (R^2) تتغير بشكل جوهري (R^2 -chng)؛

- قيمة التفاعل دالة إحصائيا عن مستوى الدلالة المطلوب.

ولتحديد إختبار التفاعل ويمكن إتباع منهج أو نموذج (Baron & Kenny, 1986) بإستخدام برنامج (SPSS.V.26)، حيث أن هذه الفرضية هي فرضية الأثر التفاعلي (الدور المعدل لمشاركة المحاسبين) والتي تتعلق تأثير مشاركة المحاسبين على العلاقة ما بين جودة المعلومات المحاسبية والمحاسبة المالية الإستراتيجية، أي اختبار دور مشاركة المحاسبين كمتغير معدل (Moderator Variable) للعلاقة بين المتغير المستقل (Independent Variable) والمتغير التابع (Dependent Variable)، ومن أجل اختبار علاقة المتغير المعدل ضمن الفرضية الثالثة فإن الدراسة تحتاج إلى تحليل الانحدار الهرمي، حيث في:

- الخطوة الأولى: من التحليل يجب القيام بادخال المتغير المستقل (جودة المعلومات المحاسبية) والمتغير المعدل (مشاركة المحاسبين)؛

- الخطوة الثانية: من التحليل يجب القيام بادخال متغير حاصل التفاعل بين المتغير المستقل والمعدل (Interactive Variable) وهذا المتغير هو حصيلة تفاعل المتغير المستقل مع المتغير المعدل، أي (جودة المعلومات المحاسبية ومشاركة المحاسبين).

ومن أجل بناء متغير التفاعل فإن هناك حاجة إلى تحويل المتغير المستقل والمتغير المعدل إلى الصيغة المعيارية (Standardized) أو صيغة التمركز (Centrized) وذلك من أجل التخلص من مشكلة (Multicollinarity) أي التداخل الخطي بين المتغيرات مما يعطي إنحدار زائف ونتائج مضللة، من خلال إختبار معامل تضخم التباين (Variance Inflation Factor) والتي يجب تكون قيمتها ($VIF < 05$)، التي تحدث بين المتغير المستقل أو المعدل من جهة ومتغير المعدل من جهة أخرى.

والجدول رقم (32) يظهر نتائج الفرضية وفق نموذج (Baron & Kenny, 1986):

الجدول رقم (32): نتائج اختبار الفرضية الثالثة بإتباع نموذج (Baron & Kenny)

مستوى الدلالة (Sig)	قيمة (T) المحسوبة	مستوى الدلالة (Sig)	قيمة (F) المحسوبة	معامل التحديد (R^2)	معامل الارتباط (R)	معامل الانحدار	الثبات	البيان	
0.000	8.809	0.000	49.988	0.355	0.595	0.439	1.509	جودة المعلومات المحاسبية	النموذج 01
0.015	2.459							مشاركة المحاسبين	
0.000	9.835	0.000	18.382	0.414	0.643	0.475	1.439	جودة المعلومات المحاسبية	النموذج 02
0.026	2.244							مشاركة المحاسبين	
0.000	4.287							التفاعل	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (32) يتضح:

- في النموذج الأول: تشير معامل جوهرية النموذج الأول (F-test) بقيمة (49.988) إلى معنوية النموذج بقيمة احتمالية دالة إحصائيا (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (Sig ≤ 0.05)؛
 - في النموذج الثاني: تشير إلى قيمة التفاعل معنوية بقيمة احتمالية دالة إحصائيا (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (Sig ≤ 0.05)، وإرتفاع معامل الارتباط (R) من (0.595) إلى (0.643) أدت إلى ارتفاع قيمة معامل التحديد (R²) من قيمة (35.5%) إلى (41.4%) وهو ما يدل على أن المتغير المعدل (مشاركة المحاسبين) ساهم بمفرده بتفسير حوالي ما قيمته (6%) من التباين في تأثير المتغير المستقل (جودة المعلومات المحاسبية) على المتغير التابع (المحاسبة المالية الإستراتيجية)، وهو ما يدل على أن دخول المتغير المعدل (مشاركة المحاسبين) أدى إلى تعديل القدرة التفسيرية للنموذج برفعها (زيادتها) وشرح نسبة إضافية معنوية من التباين في المتغير التابع؛
 - كذلك أن معامل تضخم التباين وهي (VIF < 05)، والذي يشير إلى الزيادة في تباين معامل الانحدار نتيجة العلاقة الخطية المتداخلة ويقاس شدة العلاقة الخطية المتعددة في تحليل الانحدار، وبالتالي دليل على عدم وجود العلاقة الخطية المتداخلة بين المتغير المستقل والمعدل.
- وبالتالي تكون معادلة الإنحدار من الشكل:

$$(Y = 1.439 + 0.475 X + 0.159 M + 0.117 XM)$$

وكذلك يمكن إختبار التفاعل من خلال إتباع منهج أو نموذج (preacher & hayes, 2008) بإستخدام برنامج (SPSS.V.26)، حيث تفرض النظرية عدم إلزامية شرط وجود علاقة بين المتغير التابع والمستقل. ومن أجل القيام بإختبار (preacher & hayes, 2008) فقط تم تحميل إضافة الخاصة بالإختبار (la Macro PROCESS) إصدار (4.00) على الرابط (<https://www.afhayes.com/public/processv40.zip>) وتثبيتها على برنامج (SPSS.V.26). والجدول الآتي يظهر نتائج هذا الإختبار:

الجدول رقم (33): نتائج اختبار الفرضية الثالثة بإتباع نموذج (preacher & hayes)

مجال الثقة المعتمد		تغير معامل التحديد (R ² -chng)	مستوى دلالة (Sig)	قيمة (T) المحسوبة	الخطأ المعياري (S.E)	التأثير (Effect)	البيان
95% ULCI	95% LLCI						
0.6859	0.2535	0.0595	0.000	4.287	0.109	0.469	التفاعل

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS) الإصدار (V.26).

من الجدول رقم (33) يمكن ملاحظة أن:

- التغير في قيمة معامل التحديد (R^2 -chng) بلغ (0.0595) أي هناك تغير إيجابي بنسبة (6%) وهو ما يدل على أن دخول المتغير المعدل (مشاركة المحاسبين) أدى إلى تعديل القدرة التفسيرية للنموذج برفعها (زيادتها) وشرح نسبة إضافية معنوية من التباين في تأثير المتغير المستقل (جودة المعلومات المحاسبية) على المتغير التابع (المحاسبة المالية الإستراتيجية)، وقيمة التفاعل معنوية بقيمة احتمالية دالة إحصائيا (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$).

- قيمة مجال الثقة المعتمد (Bootstrapped confidence interval) بين القيمتين (LLCI) العليا والدنيا (ULCI)، تتوسط فيه الصفر بين القيمتين مما يدل على أن المتغير المعدل (مشاركة المحاسبين) تعدل تأثير جودة المعلومات المحاسبية (متغير مستقل) على المحاسبة المالية الإستراتيجية (متغير تابع)، والقيم موضحة في الملحق رقم (05).

وحسب إختبارات المتغير المعدل وفق كل من نموذج (Baron & Kenny, 1986) ونموذج (preacher & hayes, 2008) باستخدام برنامج (SPSS.V.26)، وتحقق شروط التفاعل في كون المتغير مشاركة المحاسبين هو متغير معدل.

ومنه يتم رفض فرضية العدم (H_0) وهي "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($Sig \leq 0.05$) لمشاركة المحاسبين في تعديل تأثير جودة المعلومات المحاسبية على المحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

ويتم قبول الفرضية البديلة (H_1) وهي "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($Sig \leq 0.05$) لمشاركة المحاسبين في تعديل تأثير جودة المعلومات المحاسبية على المحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

وبما أن كلا من العلاقة التفاعلية (جودة المعلومات المحاسبية والمحاسبة المالية الإستراتيجية) والمتغير المعدل (مشاركة المحاسبين) ذوي دلالة إحصائية بقيمة احتمالية دالة إحصائيا (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$)، يتم الاستنتاج أن المتغير المعدل جزئي أو شبه تجريبي أين أن هناك تأثير جزئي للمتغير المعدل.

وهو ما يؤكد على الدور التفاعلي للمتغير المعدل مشاركة المحاسبين في تأثير جودة المعلومات المحاسبية على المحاسبة المالية الإستراتيجية، ومعرفة معنى وجود التفاعل وهو تأثير (علاقة) المتغير المستقل (جودة المعلومات المحاسبية) على التابع (المحاسبة المالية الإستراتيجية) تخلف بإختلاف مستويات المتغير المعدل.

فأحيانا أو في بعض المستويات (منخفضة أو مرتفعة) تكون هناك دلالة في تأثير المتغير المستقل (جودة المعلومات المحاسبية) على التابع (الحاسبة المالية الإستراتيجية) وفي مستويات (مناطق) أخرى للمتغير المعدل (مشاركة المحاسبين) لا تكون هناك دلالة.

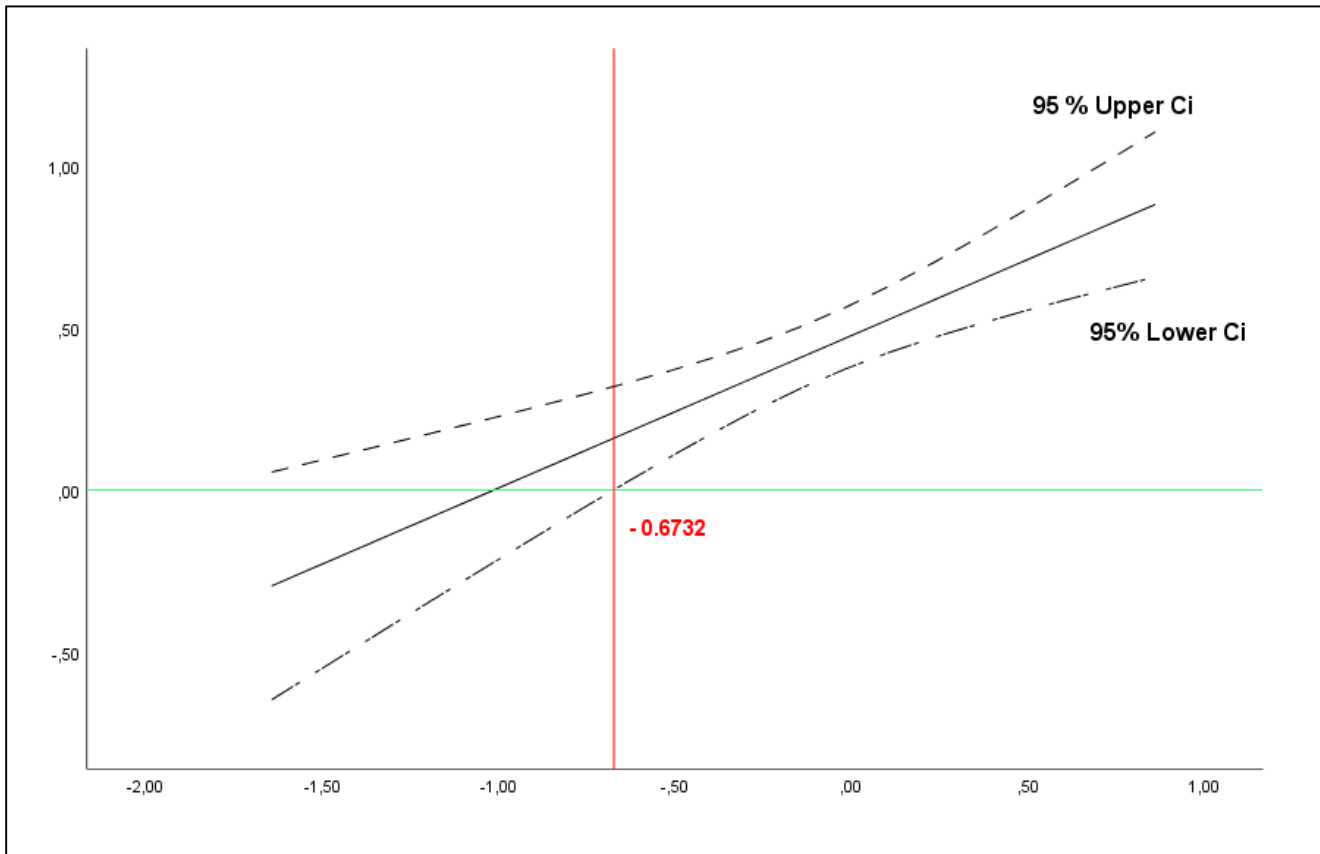
وهو ما يعني ان قيمة الصفر (0) سيكون في فترة الثقة وفي أخرى لن يكون داخل فترة الثقة، لذلك يجب تحديد المناطق (المستويات) التي فيها دلالة والمناطق التي ليست فيها دلالة، حيث أن عدم وجود قيمة الصفر (0) يعني أن المتغير المستقل يؤثر على المتغير التابع في جميع القيم (لا يوجد تفاعل).

حيث أن قوة واتجاه تأثير المتغير المستقل (جودة المعلومات المحاسبية) على التابع (الحاسبة المالية الإستراتيجية) يتوقف على مستوى أو قيمة المتغير المعدل (مشاركة المحاسبين) .

ولكن هذه الخطوة وحدها لا تكفي للحكم على كون المتغير (مشاركة المحاسبين) أنه متغير معدل بل هناك حاجة للتحقق من معنوية هذا الاختبار وذلك يكون من خلال استخدام الرسم البياني، حيث للتعرف على معنوية التفاعل يجب استخدام معامل التأثيرات المعدلة وفق جونسون نييمان (johnson-neyman) وفقا لمخرجات إختبار (preacher & hayes, 2008) باستخدام (la Macro PROCESS).

والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (37): إختبار التأثيرات المعدلة جونسون نييمان (johnson-neyman)



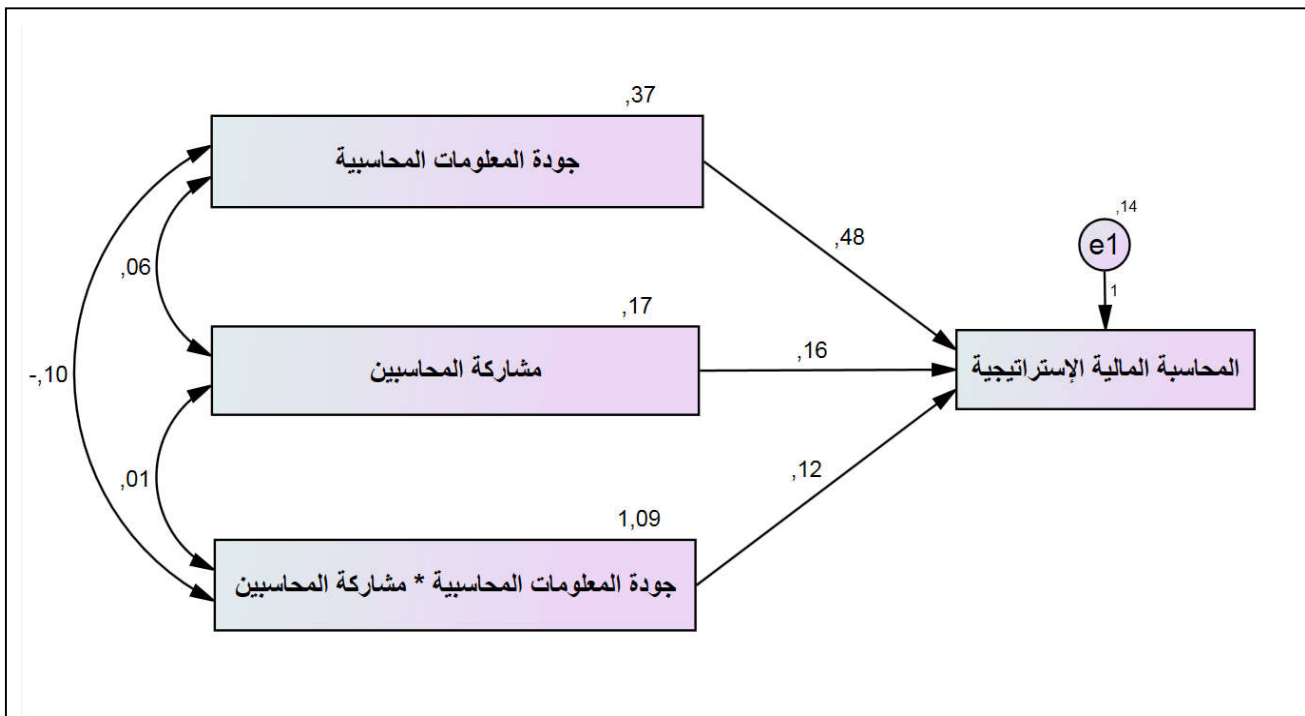
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (la Macro PROCESS) وفق (SPSS) الإصدار (V.26)

يتضح من الشكل رقم (37): أنه وفق إختبار (تقنية) التأثيرات المعدلة جونسون نييمان (johnson-neyman) وبالرجوع إلى مجال الثقة المعتمد (Bootstrapped confidence interval) للمتغير المعدل (مشاركة المحاسبين) يلاحظ أن قيمة الصفر موجود في مجال الثقة وأن القيمة الفاصلة بين المنطقة التي فيها دلالة والمنطقة التي ليست فيها دلالة هي (-0.6732)، حيث أن فوق هذه القيمة يصبح هناك تأثير المتغير المستقل (جودة المعلومات المحاسبية) على التابع (المحاسبة المالية الإستراتيجية)، وهو ما يدل على معنوية المتغير المعدل. وهذا يؤكد بأن متغير مشاركة المحاسبين هو متغير معدل يقوي العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والمحاسبة المالية الإستراتيجية وبشكل ايجابي.

4- تقييم النموذج الهيكلي (البنائي) للدراسة

من أجل معرفة معنوية التأثير بين متغيرات الدراسة، تم الإعتماد على نمذجة المعادلة البنائية (SEM)، حيث تم إستخدام أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) وفق برنامج (Amos.v24) المدعوم ببرنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS)، والذي يعني بدراسة وتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة أو أكثر من المتغيرات المستقلة والتابعة والمعدلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة. والشكل الموالي يوضح نموذج البحث الهيكلي المستخرج من نتائج برنامج (Amos.v24) والذي يوضح معاملات المسار الخاصة بمتغيرات الدراسة:

الشكل رقم (38): نموذج تحليل المسار للدراسة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (Amos) الإصدار (V.24).

ويمكن توضيح نتائج تحليل المسار لمتغيرات الدراسة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (34): نتائج إختبار تحليل المسار

النتيجة	مستوى دلالة (P)	القيمة الحرجة (C.R)	الخطأ المعياري (S.E)	التقديرات (Estimate)	الفرضية
تدعم	0.000	9.916	0.048	0.475	$Y \leftarrow X$
تدعم	0.024	2.263	0.070	0.159	$Y \leftarrow M$
تدعم	0.000	4.323	0.027	0.117	$Y \leftarrow M * X$

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (Amos) الإصدار (V.24).

من الجدول رقم (34): يتضح وجود تأثير إيجابي معنوي لجودة المعلومات المحاسبية كمتغير مستقل ومشاركة المحاسبين متغير معدل وتفاعل المتغيرين المستقل والمعدل على المحاسبة المالية الإستراتيجية كمتغير تابع. حيث بلغت قوة تأثير النسبية لجودة المعلومات المحاسبية على المحاسبة المالية الإستراتيجية (48%)، بينما كانت قوة التأثير (16%) بالنسبة لمشاركة المحاسبين كمعدل على المحاسبة المالية الإستراتيجية، في حين كانت قوة التأثير (12%) بالنسبة لمتغير التفاعل وهو حاصل ضرب (جودة المعلومات المحاسبية ومشاركة المحاسبين) على المحاسبة المالية الإستراتيجية عند مستوى معنوية ($Sig \leq 0.05$) وهو ما يدل انه عند دخول المتغير المعدل أدى إلى تسيير وشرح نسبة إضافية معنوية في المتغير التابع بخلاف تلك النسبة التي تم تسييرها بواسطة متغير جودة المعلومات المحاسبية وهو ما يدل على معنوية التأثير.

وبناء على نتائج تحليل المسار يمكن إستخراج مؤشرات المطابقة الخاصة بنموذج الدراسة:

الجدول رقم (35): مؤشرات المطابقة الخاصة بنموذج الدراسة

جودة المطابقة	المؤشر
0.000	قيمة χ^2 (Chi-square)
0	درجة الحرية (Df)
0.000	قيمة (p) لمستوى المعنوية للنموذج البنائي
1.000	مؤشر المطابقة المقارن (CFI) (Comparative Fit Index)
1.000	مؤشر المطابقة المعياري (NFI) (Normed Fit Index)
1.000	مؤشر حسن المطابقة (GFI) (Goodness of Fit Index)
1.000	مؤشر تاكر - لويس (TLI) (Tucker-Lewis Index)
1.000	مؤشر المطابقة المتزايد (IFI) (Incremental Fit Index)
0.000	الجذر التربيعي لمتوسطات الخطأ التقريبي (RMSEA)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (Amos) الإصدار (V.24).

وعلى ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التغيرات (للمتغيرات الداخلة في التحليل) والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج، والتحليل ينتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة النموذج، وأهمها:

- النسبة بين قيم (x^2) ودرجات الحرية (The relative chi-square) (df): وهي عبارة عن قيمة مربع كاي (كاي إسكوير) المحسوبة من النموذج مقسومة على درجات الحرية فإذا كانت هذه النسبة اقل من (05) تدل على قبول النموذج، ولكن إذا كانت اقل من (02) تدل على أن النموذج المقترح مطابق تماما للنموذج المفترض لبيانات العينة؛

- مؤشر جودة المطابقة (The Goodness-of-Fit Index) (GFI): يقيس هذا المؤشر مقدار التباين في المصفوفة المحللة عن طريق النموذج موضوع الدراسة وهو بذلك يناظر مربع الارتباط المتعدد في تحليل الانحدار المتعدد أو معامل التحديد وتتراوح قيمته بين [0-1] وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى الى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة وكلما كانت هذه القيمة أكبر من (0.9) دل ذلك على جودة النموذج المفترض وإذا كانت قيمته (01) دل ذلك على التطابق التام بين النموذج المقترح والنموذج المفترض؛

- مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي (RMSEA) (Root Mean Square Error of Approximation): وهو من أهم المؤشرات الجيدة المطابقة وإذا ساوت قيمته (0.05) فاقل دل ذلك على أن النموذج يطابق تماما البيانات وإذا كانت القيمة محصورة بين [0.05 - 0.08] دل ذلك على أن النموذج يطابق بدرجة كبيرة بيانات العينة أما إذا زادت قيمته عن (0.08) فيتم رفض النموذج؛

- مؤشر المطابقة المعياري (Nor med Fit Index) (NFI): تتراوح قيمة هذا المؤشر بين [0-1] وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى الى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة؛

- مؤشر المطابقة المقارن (Comparative Fit Index) (CFI): تتراوح قيمة هذا المؤشر بين [0-1] وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى الى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات لعينة؛

- مؤشر المطابقة المتزايد (Incremental Fit Index) (IFI): وتتراوح قيمة هذا المؤشر بين [0-1] وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى الى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة؛

- مؤشر توكر لويس (Tucker-Lewis Index) (TLI): وتتراوح قيمة هذا المؤشر بين [0-1] وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى الى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة عند الحكم على جودة نموذج او نماذج اخري يمكن الحصول عليها من نفس البيانات، يجب ملاحظة أن افضل النماذج من حيث مطابقته للبناء العاملي الضمني للمتغيرات موضوع البحث هو النموذج الذي يتميز بتوفر افضل قيم لاكبر عدد من المؤشرات الاحصائية السابقة مجتمعة.

ومن الجدول رقم (35): أن مؤشرات المطابقة لنموذج الدراسة جميعها مقبولة، حيث بلغ مستوى المعنوية للنموذج (0.000) وهي قيمة احتمالية دالة إحصائياً عن مستوى الدلالة ($\text{Sig} \leq 0.05$) وهو ما يدل على معنوية النموذج، حيث قيمة كاي مربع (Chi^2) المحسوبة (0.000) وهي ذات دلالة عند مستوى ($\text{Sig} \leq 0.05$)، فيما بلغت قيمة (GFI) وهو مؤشر ملاءمة الجودة ما قيمته (1.000) وهو مقارب إلى قيمة الواحد صحيح (الملاءمة التامة)، وبنفس السياق بلغ مؤشر المواءمة المقارن (CFI) قيمة (1.000) وهو مقارب إلى قيمة الواحد صحيح، كذلك مؤشر المطابقة المتزايد (IFI) بلغت قيمته (1.000) وهو مقارب إلى قيمة الواحد صحيح، وبلغ الجذر التربيعي لمتوسطات الخطأ التقريبي (RMSEA) قيمة (0.000) مساوية لقيمة الصفر وهذا لكون قيمة كاي مربع (Chi^2) مساوية لـ (0.000) وهو ما يعكس (المواءمة التامة).

كما أن أغلب مؤشرات النموذج تدل على جودة نموذج الدراسة ومطابقته للبيانات الميدانية التي تمثل الواقع وتمتع بدرجة من القوة، فكل القيم تدل على أن النموذج متحقق وبشكل قوي والمتغيرات (جودة المعلومات المحاسبية، المحاسبة المالية الإستراتيجية ومشاركة المحاسبين) تتمتع بدرجة من القوة.

خلاصة الفصل الرابع

تناول هذا الفصل التحليل الإحصائي للبيانات واختبار الفرضيات بهدف التعرف على الدور المعدل (التفاعلي) لمشاركة المحاسبين بالعلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية على المحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

حيث تم فيه بداية التحليل الإحصائي من خلال المبحث الأول بعرض الإجراءات المنهجية للدراسة من حيث مجتمع وعينة الدراسة، ومصادر المعلومات وكذا الأساليب الإحصائية المستخدمة والإجراءات المتبعة في التأكد من صدقها وثباتها، والانتقال إلى تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية من خلال التعرض لإختبار توزيع وإستقلالية المتغيرات ثم عرض وتحليل النتائج وإختبار الفرضيات.

فقد جاء هذا التحليل معرفة مدى مساهمة جودة المعلومات المحاسبية كمتغير مستقل في تفعيل البعد الاستراتيجي للمحاسبة كمتغير تابع بمشاركة المحاسبين كمتغير معدل في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

حيث تم تحليل الإستمارة بالإعتماد على الأساليب الإحصائية بإستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS.v26)، من خلال تحديد معاملات الإنحدار (Regression Analysis) المختلفة لقياس مدى مساهمة المتغيرات المستقلة في تفسير المتغير التابع، والتحقق من وجود أثر للمتغير المستقل (جودة المعلومات المحاسبية) على المتغير التابع (المحاسبة المالية الإستراتيجية) بوجود المتغير المعدل (مشاركة المحاسبين).

وتأكيدا على الدور التفاعلي للمتغير المعدل مشاركة المحاسبين في تأثير جودة المعلومات المحاسبية على المحاسبة المالية الإستراتيجية، تم إختبار التأثيرات المعدلة لجونسون نيمان (johnson-neyman) والذي دل معنوية المتغير المعدل وتحديد من أجل معرفة معنوية التأثير بين مغيرات الدراسة، تم الإعتماد على نمذجة المعادلة البنائية (SEM)، حيث تم إستخدام أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) وفق برنامج (Amos.v24) المدعوم ببرنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS)، والذي يعني بدراسة وتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة أو أكثر من المتغيرات المستقلة والتابعة والمعدلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة.

خاتمة

خاتمة



خاتمة

شهد الفكر المحاسبي في ظل التطورات السريعة، تحديات من ناحية حاجة المنظمات إلى المزيد من المعلومات ذات الطبيعة المختلفة عن المعلومات المحاسبية التاريخية التي توفرها المحاسبة المالية التقليدية، فلم تعد المعلومات المحاسبية التي توفرها التقارير والقوائم المالية لمختلف الأطراف الداخلية المتمثلة بإدارة المنظمة، وكذا للأطراف الخارجية المتمثلة بالمستثمرين والجهات الحكومية والمؤسسات المالية الأخرى، لوحدها قادرة على تلبية احتياجات ومتطلبات متخذي القرارات المختلفة، وهو ما إستوجب توجيه الجهود وزيادة الإهتمام بالمعلومات المستقبلية بصورة عامة من خلال التركيز على البعد الإستراتيجي لتلك المعلومات المحاسبية.

فقد شكك البعض في قدرة تلك المعلومات المحاسبية على خدمة أغراض المنظمة، لذا ظهرت عديد من محاولات تطوير المحاسبة والمعلومات المحاسبية لتلائم مع الإحتياجات الجديدة للمنظمات، ومن أبرز هذه المحاولات تلك التي نادى بالربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية في ما أطلق عليه "المحاسبة المالية الإستراتيجية"، والتي تشمل تحليلات كافية للحصول على معلومات إستراتيجية تدعم أداء المنظمة وتعظم منفعة هذه المعلومات في ترشيد القرارات الإستراتيجية.

فالمعلومات التي توفرها المحاسبة لم تعد كافية في حد ذاتها لتحقيق ذلك، وبالتالي يجب ربطها بالمزيد من المعلومات التي تخدم الأغراض الإستراتيجية، ومنه تبرز الحاجة الى المحاسبة المالية الإستراتيجية لكونها إحدى الأساليب التي توفر المعلومات والبيانات المستقبلية، فضلا عن تحديد وتحليل وتقويم العوامل المؤثرة في نشاط المنظمة بهدف تعزيز وترشيد القرارات، بما يحقق الكثير من الفوائد ويجنبها الكثير من المشكلات، بسبب نظرتها الشمولية وربطها بالمعلومات المحاسبية المالية والأهداف العليا للمنظمة من أجل تحقيق ميزة تنافسية.

فالمحاسبة المالية الإستراتيجية تعد مدخلا مناسباً، تستطيع المنظمات الاستعانة بها لتوفير معلومات محاسبية إستراتيجية عن طريق صياغة المعلومات المحاسبية إستراتيجياً بتضمينها الأحداث الفعلية الماضية والحاضرة وانعكاسها على الأحداث المتوقع حدوثها، بواسطة نسب التحليل المالي بمزجها بالتحليل الإستراتيجي.

ويرتبط توفير المعلومات المحاسبية من القوائم والتقارير المالية ورفع أهميتها لأغراض لتفعيل للمحاسبة المالية الإستراتيجية بمدى جودتها وذلك من خلال توفر خصائص نوعية، وكذا تفعيل دور ومشاركة المحاسبين بما يمكنهم من إمتلاك أساليب ومهارات أوسع من تلك التي تعلموها من ممارسة المحاسبة التقليدية، ليصبح عملهم يقوم أكثر على الجانب الإستراتيجي من مجرد توصيف وتدوين للمعلومات المحاسبية، إلى الحرص على جودة تلك المعلومات لتتناسب مع التوجه الإستراتيجي لإحداث تغيير في دورهم كمشاركين في عملية المحاسبة المالية الإستراتيجية.

• نتائج إختبار الفرضيات

من خلال التحليل الإحصائي للبيانات وتقديم تحليل وتفسير لأهم نتائج الدراسة الميدانية، تم إختبار مدى صحة فرضيات الدراسة، والحدود الموالي يوضح نتائج إختبار هذه الفرضيات:

الجدول رقم (36): ملخص إختبار فرضيات الدراسة

النتيجة	نص الفرضية العدمية	الفرضيات
وجود أثر	لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (Sig≤0.05) لجودة المعلومات المحاسبية على المحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	الفرضية الأولى (H ₀₁)
وجود أثر	لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (Sig≤0.05) لمشاركة المحاسبين على المحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	الفرضية الثانية (H ₀₂)
وجود دور معدل	لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (Sig≤0.05) لمشاركة المحاسبين في تعديل تأثير جودة المعلومات المحاسبية على المحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	الفرضية الثالثة (H ₀₃)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الدراسة.

وقد جاءت نتائج تحليل المعلومات التي تم جمعها من عينة الدراسة، والتوصيات التي يقترحها الباحث، كما يأتي:

• نتائج الدراسة

- بعد الدراسة النظرية، لمفردات هذه الأطروحة ثم التوجه إلى عينة من المهنيين، في مؤسسات وطنية مختلفة وفي العديد من الولايات يمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها فيما يلي:
- تشمل جودة المعلومات المحاسبية مجموعة خصائص تمثل مدخلات القوائم والتقارير المالية وتتصف بالمصدقية وغايتها تحقيق منفعة لمستخدميها وتمتاز بخلوها من أي تحريف أو تضليل وتعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها؛
 - تحدد مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية إنطلاقاً من مقومات الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، فعدم توفرها أو توفر البعض من هذه المقومات قد يؤثر على جودتها؛
 - تنقسم الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية إلى خصائص رئيسية (الملائمة والتمثيل الصادق) وأخرى معززة لا يمكن الإستغناء عنها (القابلية للمقارنة، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق والتوثيق المناسب)، اعتماداً على كيفية تأثير ومساهمة كل ميزة منها على فائدة المعلومات المحاسبية، كما أن توفير المعلومات المحاسبية المفيدة تكون محددة بقيد شائع هو قيد التكلفة والمنفعة؛

- جاء التعديلات في المشروع المشترك للإطار المفاهيمي للمحاسبة (SFAC) بالتوافق بين الخصائص القديمة لكل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) كانت التعديلات في المضمون وليس في الشكل العام للإطار المفاهيمي، حيث أن التطوير حدث في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالمقارنة بالأطر المفاهيمية للمجلسين (FASB/IASB) السابقة من أجل زيادة جودة المعلومات المحاسبية لإعداد القوائم والتقارير المالية؛
- المحاسبة المالية الإستراتيجية ليست فرع جديد من فروع المحاسبة، وإنما هي توجيه المعلومات المحاسبية لتحقيق أهداف الإدارة الإستراتيجية، وذلك نتاج الإتجاه المحاسبي في الربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية في التركيز على أدوات معينة لصياغتها استراتيجيا بتفاعل هذه الأدوات مع البيئة الخارجية والداخلية للمنظمة للمساهمة في تحقيق أهداف المنظمة العليا؛
- المحاسبة المالية الإستراتيجية شكل متطور لأساليب المحاسبة المالية، الذي يعتمد على استخدام التحليل الاستراتيجي والنسب المالية والمزج بينهما وبين مخرجات النظم المحاسبية، وذلك لتوفير المعلومات المحاسبية الإستراتيجية اللازمة لمتخذي القرارات، فضلا عن تحقيق القدرة التنافسية للمنظمة؛
- تحوي المحاسبة المالية الإستراتيجية على القدر الكافي من المعلومات التي تهتم بها المحاسبة المالية التقليدية فضلا عن المعلومات الإستراتيجية الأخرى التي تستمدتها من المعلومات المالية وغير المالية وترتكز على تفاعل هذه المعلومات بين الماضي والحاضر والمستقبل وتعمل في ظل البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة؛
- تشمل المحاسبة المالية الإستراتيجية مجموعة من الأدوات التي تعتمد على المعلومات (الخارجية والداخلية) ذات البعد الاستراتيجي بهدف قياسها وتحليلها وصياغتها بمنظور محاسبي عن طريق إيجاد التفاعل للمتغيرات البيئية الحالية والمتوقعة الحدوث بهدف عكسها على المعلومات المحاسبية لتبلي احتياجات متخذي القرارات؛
- توفر المحاسبة المالية الاستراتيجية تحليلا للبيئة وإيجاد البدائل من منظور استراتيجي والمساهمة في إختيار البديل الإستراتيجي الأنسب مرتكزا لإيجاد التوقعات المستقبلية ومنطلق لإتخاذ القرارات الرشيدة؛
- تعد أدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية من الأدوات الضرورية لإدارة المنظمات كونها توفر المؤشرات الملائمة لتحديد ومعالجة نقاط الضعف للعمل على تجاوزها وتعزيز نقاط القوة والاستفادة منها، وأساسا لاستغلال الفرص المتاحة ومواجهة التهديدات المحتملة ووضع الخطط والأساليب اللازمة للتغلب على التهديدات فإعتماد هذه الأدوات لتحديد مستوى تقييم المنظمة يمكن عده أساسا عمليا مقبولا لتحسين التوقع المستقبلي لنشاط المنظمة؛

- إن القوائم المالية الأساسية (الميزانية، حسابات النتائج، تدفقات الخزينة، تغيرات الأموال الخاصة، الملاحق) يمكن أن تكون ملائمة للأغراض الإستراتيجية بعد استخدام أدوات متنوعة لغرض الوصول إلى مؤشرات تتعلق بالأداء المتوقع في المستقبل، سواء كان هذه الأدوات على شكل نسب مالية مضافة إلى كل قائمة، أو مقارنة السنة الحالية مع سنوات أخرى لتحديد التغيرات من سنة لأخرى ومقارنة أداء المنظمة مع المنظمات المنافسة من نفس القطاع، وبالتالي يمكن أن تستخدم هذه الأدوات المساعدة مستخدم القوائم المالية في اتخاذ القرارات الإستراتيجية؛
- تعد القوائم المالية الإستراتيجية ملائمة للمنظمة، كونها توفر معلومات بشأن الأداء المستقبلي للمنظمة للمساهمة في تقويم سياستها الإستراتيجية في مواجهة التحديات المحيطة بها، فإدارة المنظمة بحاجة إلى إستلام معلومات تساعدهم في توضيح الصورة المتوقعة لنتائج أعمالها المستقبلية ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية بشكل توقعات مبنية على افتراضات معقولة؛
- تحتاج المحاسبة المالية الإستراتيجية فئة من المحاسبين يمتلكون مهارات جديدة وغير تقليدية، تؤدي إلى مشاركة أوسع للمحاسب بالانتقال من إعداد المعلومات المحاسبية في المنظمة إلى المساهمة أكثر في وضع الاستراتيجيات المستقبلية واتخاذ القرارات؛
- من المهام التي يجب أن يقوم بها المحاسب هي ضرورة توفير البيانات والمعلومات التي تساعد على إنجاز الأهداف المستقبلية والإستراتيجية للمنظمة؛
- من أهم صفات المحاسب الإستراتيجي أن يمتلك قدرات مهنية عالية تجتمع فيها الخبرات العلمية والميدانية لتشكيل قاعدة قوية يستطيع من خلالها الخروج من الفكر المحاسبي التقليدي إلى الفكر المحاسبي الاستراتيجي ويتجاوز الوضع الحالي ليدخل في إستشراف المستقبل ويتجاوز الحدود الداخلية ليدخل في بيئتها الخارجية؛
- بالرغم وجود تفهم لدى أفراد عينة الدراسة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية مشاركة المحاسبين في مختلف عمليات صنع واتخاذ القرار، إلا أن الأمر لا يزال يحتاج إلى المزيد من الإدراك والتوعية والتقبل في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- أن أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية تدعم إستراتيجية قيادة التكلفة وبالتالي دعم القدرة التنافسية، فتحكم المنظمة في التكلفة يمكنها من تخفيض سعر السوق، لتحتل موقعا أفضل في استخدامها لخفض السعر كسلاح هجومي أو دفاعي، مما يرفع تنافسيتها ويشكل حاجزا أمام دخول منافسين جدد إلى الصناعة ويمكنها من تحقيق قوة تفاوضية عالية مع المورد، وبذلك تكون قد دعمت قدرتها التنافسية؛
- أن أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية تدعم إستراتيجية التمايز وبالتالي دعم القدرة التنافسية فالمنظمة عندما تتمتع بالتميز في السعر أو في جودة المنتج أو التقنية المستخدمة، تستطيع بذلك أن تتخذ من الجودة

- والابتكار والتميز والسيطرة على الأسواق وتكتسب قدرة تنافسية عالية في مواجهة منافسيها، وبذلك تكون قد عززت من قدرتها داخل الصناعة والسوق؛
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية لجودة المعلومات المحاسبية على تحقيق المحاسبية المالية الإستراتيجية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، حيث أن جودة المعلومات المحاسبية تفسر ما نسبته (33%) من (التباين) التغير الحاصل في المحاسبية المالية الإستراتيجية؛
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية لمشاركة المحاسبين على تحقيق المحاسبية المالية الإستراتيجية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، حيث أن مشاركتهم تفسر ما نسبته (8%) من (التباين) التغير الحاصل في المحاسبية المالية الإستراتيجية؛
- أن دخول المتغير المعدل (مشاركة المحاسبين) أدى إلى رفع القدرة التفسيرية وشرح نسبة إضافية معنوية ما قيمته (6%) من التباين في تأثير المتغير المستقل (جودة المعلومات المحاسبية) على المتغير التابع (المحاسبة المالية الإستراتيجية)؛
- أن العلاقة التفاعلية (مشاركة المحاسبين وجودة المعلومات المحاسبية) والمتغير المعدل (مشاركة المحاسبين) ذات دلالة إحصائية ($Sig \leq 0.05$) يتم الاستنتاج أن التفاعل جزئي (تأثير جزئي)؛
- أن زيادة المتغير المعدل (مشاركة المحاسبين) يؤدي إلى ارتفاع العلاقة التفاعلية بين (مشاركة المحاسبين وجودة المعلومات المحاسبية) وتأثيرها إيجابيا على المتغير التابع (المحاسبة المالية الإستراتيجية)، وإنخفاض المتغير المعدل (مشاركة المحاسبين) يؤدي إلى انخفاض العلاقة التفاعلية بين (مشاركة المحاسبين وجودة المعلومات المحاسبية) وتأثيرها سلبيا على المتغير التابع (المحاسبة المالية الإستراتيجية)؛
- أن مشاركة المحاسبين هو متغير معدل يقوي العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والمحاسبة المالية الإستراتيجية وبشكل إيجابي، فالقيمة (-0.6732) تشكل النقطة الفاصلة بين المنطقة التي فيها دلالة والمنطقة التي ليست فيها دلالة بوجود الصفر في مجال الثقة المعتمد، حيث أن فوق هذه القيمة يصبح هناك تأثير المتغير المستقل (جودة المعلومات المحاسبية) على التابع (المحاسبة المالية الإستراتيجية)، وهو ما يدل على معنوية المتغير المعدل؛
- أن مؤشرات المطابقة لنموذج الدراسة جميعها مقبولة بقيمة احتمالية دالة إحصائيا عن مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$)، وهو ما يدل على معنوية نموذج الدراسة وجودته ومطابقتها للبيانات الميدانية التي تمثل الواقع وتمتع بدرجة من القوة، فكل القيم تدل على أن النموذج متحقق وبشكل قوي والمتغيرات (جودة المعلومات المحاسبية، المحاسبة المالية الإستراتيجية ومشاركة المحاسبين) تتمتع بدرجة من القوة.

• التوصيات

من خلال نتائج الدراسة يمكن تقديم مجموعة توصيات، وهي:

- ضرورة تفعيل دور المحاسبة الإستراتيجية في المنظمات، ومن خلال توفير الإمكانيات الضرورية لها بحيث تصبح قادرة على التفاعل مع المؤثرات الداخلية والخارجية بهدف تحسين نشاط المنظمة إلى أفضل ما يمكن؛
- الاستفادة من أساليب وأدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية كنظام شامل ومتكامل، والذي يمثل طريقة في التفكير والتحليل ومنهجية وأسلوب للمنظمة؛
- ضرورة تبني اعداد قوائم مالية إستراتيجية في المنظمات لدورها البارز في ايجاد التفاعل بين الوضع المالي الماضي والوضع المالي القائم والمتوقع حدوثه، فضلا عن دورها في ترشيد قرارات من خلال النتائج والمؤشرات التي تم الحصول عليها من تلك القوائم وبما يؤدي إلى توجيه القرارات نحو الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة في ضوء قدرات المنظمات، وعلى ضوء ادراك قدرتها الداخلية والمؤثرات الخارجية عليها؛
- ضرورة تبني المنظمات الخطوات عملية لتحليل الوضع الإستراتيجي بما يساهم في وضع قوائم مالية معدة لأغراض استراتيجية (التوقعات المستقبلية) والاطلاع على تصرفات المنافسين والتغيرات الجوهرية في البيئة المحيطة بالمنظمة وغيرها من العوامل المؤثرة في على نشاطها والاستفادة منها، على ان لا يكون هذا التحليل بمنعزل عن القوائم المالية الرسمية كونها المرآة العاكسة للمنظمة والمقبولة عموما من الأطراف الخارجية؛
- تطوير القوائم المالية الحالية باضافة واعداد قوائم مالية اضافية مثل قائمة العائد على الإستثمار والعائد على حقوق الملكية، التي من شأنها أن توضح لمستخدم القوائم المالية مدى قدرة المنظمة على توليد العائد على ضوء الأموال المستثمرة؛
- إيلاء موضوع المحاسبة الإستراتيجية (الإدارية والمالية) أهمية خاصة ضمن مناهج المناهج المحاسبية في الجامعات والمعاهد وتطويرها لبناء قاعدة محاسبية أكاديمية وتطبيقية ملمة بهذا الموضوع الحديث، مع ضرورة إجراء المزيد من البحوث والدراسات في هذا المجال؛
- إمكانية إضافة واستخدام المؤشرات المالية وغير المالية التي تضمنتها القوائم المالية الإستراتيجية ونتائج تقييم العوامل الداخلية والخارجية في المنظمة مع ضرورة تكيف هذه التغييرات في القدرات التي تتمتع بها المنظمة وبما ينعكس على اتخاذ القرارات الإستراتيجية والمساهمة في نجاحها؛
- يعد التقرير الاستراتيجي من أهم ادوات المحاسبة المالية الإستراتيجية الذي يجمع تحت طياته أمور مالية وغير مالية (وصفية وكمية) وعن طريقه يمكن توجيه متخذي القرارات نحو نقاط القوة والفرص المتاحة ونواحي الضعف والتهديدات فضلا عن توجيه سياسة المنظمة نحو تحقيق الاهداف العليا بربط الجوانب المالية بجوانب الادارة الإستراتيجية؛

- العمل على دعم نقاط القوة ذات التأثيرات الموجبة لعوامل البيئة الخارجية والداخلية من خلال استغلال نقاط القوة والفرص المتاحة أمام المنظمة من أجل استمرارها في مزاولتها لنشاطها، ومواجهة نقاط الضعف والتهديدات التي تتعرض لها من خلال إيجاد الطرق والسبل لمعالجتها؛
- ضرورة إعداد وتبني وإرفاق التقرير الإستراتيجي مع القوائم المالية نظرا لدور البارز في جلب انتباه متخذي القرارات على مفردات هذا التقرير ومالها من أثر بارز في توجيه وتحديد استراتيجية وسياسة المنظمة المستقبلية؛
- تقدم بطاقة الأداء المتوازن بديلا عن مؤشرات الأداء المالي فهي بقت محتفظة بها، ولكنها أضافت لها مؤشرات غير مالية أدت إلى تطوير عملية تقييم الأداء وربطها بالإستراتيجية، إذ قدمت وسيلة لترجمة إستراتيجية المنظمة إلى مجموعة أفعال يؤديها العاملون ومن خلال تكامل وتوازن محاور بطاقة الأداء المتوازن يمكن الحكم على مدى نجاح تلك المنظمات في تحقيق أهدافها الإستراتيجية؛
- الإهتمام بالمقاييس غير المالية للأداء مثل فعالية المبيعات ودرجة رضا العملاء وولائهم للمنظمة، والتي تطلب خروج المحاسب عن النطاق التقليدي وتعاونه مع مختلف المصالح الأخرى في المنظمة كإدارة التسويق وغيرها للحصول على تلك المعلومات وتوظيفها؛
- العمل على تطوير مهارات المحاسبين، بإعداد (محاسبين إستراتيجيين) يتمتعون بالمهارات الإستراتيجية على ان ينظر لهم كجزء متكامل من الإدارة وليس كمعدين للمعلومات فقط، وذلك عن طريق مشاركتهم في تحديد وبيان المؤشرات والعوامل الضرورية لبناء ودعم قدرات المنظمة وتحقيق الميزة التنافسية، وذلك من خلال اشراكهم بدورات فنية ومناهج تدريبية متخصصة؛
- يجب التواكب مع التعديلات في جانب الإطار المفاهيمي للمحاسبة وفق المشروع المشترك (SFAC) من ناحية تعزيز الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية، من أجل زيادة جودة المعلومات المحاسبية لإعداد القوائم والتقارير المالية.

● آفاق الدراسة (الدراسات المقترحة)

بعد الانتهاء من هذه الدراسة يمكن اقتراح بعض الموضوعات التي من شأنها أن تكون كدراسات مستقبلية وآفاق للدراسة الحالية:

- تحسين مستوى جودة القوائم المالية من خلال الإطار المفاهيمي المشترك (SFAC)؛
- نحو تحين النظام المحاسبي المالي وفق متطلبات الإطار المفاهيمي المشترك (SFAC)؛
- مقومات تبني المحاسبة الإستراتيجية بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛
- نحو تصميم نظام للمحاسبة الإستراتيجية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛
- ممارسات المحاسبة الإستراتيجية والعوامل المؤثرة عليها وأثرها في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛
- مدى فاعلية تطبيق أدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية ونجاحها في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛
- أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تفعيل البعد الاستراتيجي للمحاسبة؛
- أثر الافصاح المالي للقوائم في تفعيل المحاسبة المالية الإستراتيجية؛
- أثر تطبيق المحاسبة المالية الإستراتيجية على كفاءة وفعالية الأداء المالي؛
- تبني مفاهيم المحاسبة المالية الإستراتيجية في المؤسسات المتوسطة والصغيرة؛
- تفعيل دور الاستراتيجي للمحاسب في المؤسسات المتوسطة والصغيرة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع



قائمة المراجع

1- المراجع باللغة العربية

• الكتب

1. أحمد القطمين، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم ومجالات تطبيقية، (عمان: الأردن، دار محدلاوي للنشر، 2002).
2. أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية: الإطار الفكري والنظم التطبيقية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعة، 2003).
3. أحمد حسين علي حسين، محمد الفيومي، نظم المعلومات المحاسبية- الاطار الفكري والنظم التطبيقية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعة، 2003).
4. أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، (الاسكندرية: مصر، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2003).
5. أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية- مدخل تطبيقي معاصر، (عمان: الأردن، دار المباهج للنشر والتوزيع، 2003).
6. أحمد سيد مصطفى، تحديات العولمة والادارة الاستراتيجية: مهارات التفكير الاستراتيجي، (القاهرة: مصر، دار الهندسية، الطبعة الأولى، 2008).
7. أحمد طرطار، منصر عبد العالي، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد - الجزء النظري، (الجزائر، دار الجسور، الطبعة الأولى، 2015).
8. أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية: المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية، (الاسكندرية، مصر، الدار الجامعة، 2003).
9. آرثر آيه. تومسو، آيه. جي. ستريكلاند، الادارة الاستراتيجية: المفاهيم والحالات العملية، (بيروت: لبنان، مكتبة لبنان ناشرون، الطبعة الأولى، 2006).
10. أكرم سالم النجاي، الإدارة الإستراتيجية وتحديات القرن الحادي والعشرين، (عمان: الأردن، دار امجد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2017).
11. إيمان فاضل السامرائي، يسرى أحمد أبو عجمية، قواعد البيانات ونظم المعلومات في المكتبات ومراكز المعلومات، (عمان: الأردن، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2005).

12. توفيق محمد عبد المحسن، اتجاهات حديثة في التقييم والتميز في الأداء- ستة سيجما وبطاقة القياس المتوازن، (القاهرة: مصر دار الفكر العربي، 2008).
13. ثابت عبد الرحمن إدريس، جمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم ونماذج تطبيقية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2003).
14. ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2002).
15. جمال الدين محمد المرسي، مصطفى محمود أبو بكر، طارق رشدي جبة، التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية، (القاهرة: مصر: الدار الجامعية، 2002).
16. جمعة أحمد حلمي وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية- مدخل تطبيقي معاصر، (عمان: الأردن، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007).
17. حسن فلاح الحسيني، الإدارة الإستراتيجية، (عمان: الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2000).
18. حيدر علي محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، (عمان: الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007).
19. خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2005).
20. رضا خلاصي، مروج الإدارة الإستراتيجية، (بوزيعة: الجزائر، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2015).
21. رضوان حلو حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من مبادئ إلى المعايير - دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2006).
22. رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري التطبيقات العملية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2005).
23. زكريا فريد عبد الفتاح، دراسات في نظرية المحاسبة، (القاهرة: مصر، مكتبة عين شمس، 2005).
24. زكريا مطلق الدوري، الإدارة الإستراتيجية- مفاهيم وعمليات وحالات دراسية، (عمان: الأردن، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2005).
25. زكريا مطلق دوري، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيم وعمليات وحالات دراسية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، 2005).

26. زياد عبد الكريم القاضي، محمد خليل ابو زلطة، تصميم نظم المعلومات الادارية والمحاسبية، (عمان: الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2010).
27. سعد غالب ياسين، الإدارة الإستراتيجية، (عمان: الأردن، دار البارودي العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2002).
28. سعد غالب ياسين، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، (عمان: الأردن، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2000).
29. السعيد مبروك إبراهيم، المعلومات ودورها في اتخاذ القرار الإستراتيجي، (القاهرة: مصر، المجموعة العربية، 2012).
30. السعيد مبروك إبراهيم، المعلومات ودورها في دعم واتخاذ القرار الاستراتيجي، (القاهرة: مصر، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الثالثة، 2013).
31. سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، (عمان: الأردن، مؤسسة الوراق، الطبعة الأولى، 2007).
32. السيد عبد المقصود ديبان، ناصر نورد الدين عبد اللطيف، نظم المعلومات المحاسبية- مدخل تحليل وتصميم النظام، (الإسكندرية: مصر، دار التعليم الجامعي، 2011).
33. سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، (عمان: الأردن، دار الياقوت للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009).
34. سيموف كريسييف، المحاسب ودوره في الإدارة الإستراتيجية، (القاهرة: مصر، ترجمة: خالد العامري، دار الفاروق للنشر والتوزيع، 2008).
35. صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالي، الإدارة والأعمال، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2008).
36. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، (الإسكندرية: مصر، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001).
37. طاهر الغالي، وائل إدريس، الإدارة الاستراتيجية: منظور منهجي متكامل، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2007).
38. طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية: منظور منهجي متكامل، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007).

39. طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2009).
40. عامر ابراهيم قندلجي، علاء الدين عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الإدارية، (عمان: الأردن، دار المسيرة، الطبعة الخامسة، 2009).
41. عايدة سيد خطاب، الإدارة الاستراتيجية للموارد البشرية، (القاهرة: مصر، دار شركة الحريري للطباعة، 2003).
42. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية بقياس الأداء المتوازن، (المنصورة: مصر، المكتبة العصرية للنشر، 2006).
43. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية لمواجهة تحديات القرن 21، (مصر، مجموعة النيل العربية، 1999).
44. عبد الرحمن توفيق، الإدارة الإستراتيجية: المبادئ والأدوات، (القاهرة: مصر، مركز الخبرات المهنية للإدارة (بمبك)، الطبعة الأولى، 2004).
45. عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، (عمان: الأردن، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، 2003).
46. عبد العزيز صالح بن جبور، الإدارة الاستراتيجية - إدارة جديدة في عالم متغير، (عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، 2004).
47. عبد الله محمد نور، تحليل وتصميم أنظمة المعلومات المحاسبية، (عمان: الأردن، دار الرواق للنشر، 1998).
48. عدنان عواد الشوابكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، (عمان: الأردن، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011).
49. عطية هاشم احمد، نظام المعلومات المحاسبي، (مصر، الدار الجامعية، 2000).
50. علاء عبد الرزاق السالمي، رياض حامد الدباغ، تقنيات المعلومات الإدارية، (عمان: الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، 2001).
51. علي حسين الزعبي، نظم المعلومات الإستراتيجية - مدخل استراتيجي، (عمان: الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، 2005).

52. عليان الشريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، (عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الجزء الأول، الطبعة الأولى، 2000).
53. فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة: النظرية والتطبيق، (عمان: الأردن، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2002).
54. فلاح حسن الحسيني، الإدارة الاستراتيجية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2000).
55. فلاح حسن عداي الحسيني، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيمها، مداخلها، عملياتها المعاصرة، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، 2006).
56. فؤاد السيد ملحي وآخرون، معايير المحاسبة المالية: الأساس النظري والتطبيق المحاسبي، (الإسكندرية: مصر، دار التعليم الجامعي، 2005).
57. فؤاد محمد الليثي، نظرية المحاسبة المدخل المعاصر، (القاهرة، مصر، دار النهضة العربية، الطبعة الثانية، 2003).
58. قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحيى السقا، نظم المعلومات المحاسبية، (الموصل: العراق، وحدة الحداية للطباعة والنشر، الجزء الأول، 2003).
59. قودوين، نورمان، المحاسبة المالية، ترجمة: نضال محمود الرمحي، (عمان: الأردن، دار الفكر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2013).
60. كاظم نزار الركابي، الإدارة الاستراتيجية: العولمة والمنافسة، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2004).
61. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد سمير كامل، نظم المعلومات المحاسبية، (الإسكندرية: مصر، دار الجامعية الجديدة للنشر، 2000).
62. ماجد أحمد عبد العزيز بشر، أنظمة المعلومات ودورها في دعم القرارات الإدارية، (الجزائر، الدار الجزائرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2015).
63. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2013).
64. محمد أحمد عوض، الإدارة الإستراتيجية- الأصول والأسس العلمية، (القاهرة: مصر، الدار الجامعية، 2003).

65. محمد حسين العيساوي وآخرون، الادارة الاستراتيجية المستدامة: مدخل لادارة المنظمات في الألفية الثالثة، (عمان: الأردن، مؤسسة الوراق، 2012).
66. محمد عبد حسين آل فرج الطائي، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية: إدارة تكنولوجيا المعلومات، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2009).
67. محمد عبد حسين الطائي، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية- إدارة تكنولوجيا المعلومات، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2009).
68. محمد عبد حسين الطائي، نعمة عباس خضير الخفاجي، نظم المعلومات الإستراتيجية: منظور الميزة الاستراتيجية، (عمان: الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009).
69. محمد محمود مندورة، محمد جمال الدين درويش، التخطيط الاستراتيجي لنظم المعلومات، (الرياض: المملكة العربية السعودية، سلسلة ثقافة الحاسوب للإدارة العليا، جمعية الحاسبات السعودية، 1994).
70. محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، (عمان: الاردن، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2008).
71. محمد هاني محمد، الادارة الإستراتيجية الحديثة، (عمان: الأردن، دار معتز للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2015).
72. محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، (عمان: الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، 2000).
73. محمد يوسف حفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، (عمان: الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2001).
74. مصطفى محمود أبو بكر، التفكير الإستراتيجي وإعداد الخطة الإستراتيجية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2000).
75. مصطفى محمود أبو بكر، المرجع في التفكير الإستراتيجي والإدارة الإستراتيجية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2004).
76. مصطفى يوسف كافي، مبادئ محاسبة المنشآت السياحية والفندقية، (عمان: الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2014).
77. مصطفى محمود أبو بكر، التفكير الإستراتيجي وإعداد الخطة الإستراتيجية، (القاهرة: مصر، الدار الجامعية، 2000).

78. معالي فهمي حيد، نظم المعلومات- مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2002).
79. مفلح عقل، مقدمة في الادارة المالية والتحليل المالي، (عمان: الأردن، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2000).
80. مهدي مأمون حسين، نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، (عمان: الأردن مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2013).
81. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية- مدخل نظري وتطبيقي، (عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، 2009).
82. مؤيد سعيد السالم، أساسيات الإدارة الإستراتيجية، (عمان: الأردن، داروائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2005).
83. مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم، المحاسبة الإدارية، (عمان: الأردن، دار السيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2002).
84. نبيل محمد مرسي، أحمد عبد السلام سليم، الإدارة الإستراتيجية، (الإسكندرية: مصر، المكتب الجامعي الحديث، 2007).
85. نضال محمود الرححي، زياد عبد الحليم الذبية، نظم المعلومات المحاسبية، (عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2014).
86. نعمة عباس الحفاجي، الإدارة الاستراتيجية المداخل والمفاهيم والعمليات، (عمان: الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2004).
87. النقيب كمال عبد العزيز، مقدمة في نظرية المحاسبة، (عمان: الأردن، دار وائل النشر، الطبعة الأولى، 2004).
88. هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية: الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، (عمان: الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزء الأول، 2006).
89. وليد ناجي الحياي، محمد عثمان البطمة، التحليل المالي- الإطار النظري وتطبيقاته العملية، (عمان: الأردن، 2000).
90. ياسر صادق مطيع، طارق سعيد أبو عقاب، عبدالله أحمد الشوابكة، نظم المعلومات المحاسبية، (عمان: الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2007).

91. ياسين أحمد عيسى، أصول المحاسبة الحديثة، (عمان: الأردن، دار الشرق للنشر والتوزيع، الجزء الأول، 2003).

92. يوسف محمود جريوع، نظرية المحاسبة، (عمان: الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2004).

• الأطروحات الجامعية

93. أحمد جميل محمد عبده، مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني على جودة المعلومات

المحاسبية من منظور إسلامي، (أم درمان: السودان، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية

الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، 2018).

94. آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر- دراسة

إستطلاعية، (المسيلة: الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، 2020/2019).

95. بدر اوي يحي، أثر نظم المعلومات على الإدارة الاستراتيجية: حالة بعض المؤسسات الجزائرية،

(أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة

الجزائر 03، 2014-2015).

96. بشير صالح محمد الخير، دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية-

دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة والشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية،

(الخرطوم: السودان، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم

والتكنولوجيا، 2017).

97. البشير عثمان محمد أحمد، دور أساليب المحاسبة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الاستثمارية في

القطاع الصناعي: دراسة تطبيقية على شركة جيااد لصناعة السيارات، (أم درمان: السودان، أطروحة

دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، 2018).

98. البشير عثمان محمد أحمد، دور أساليب المحاسبة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الاستثمارية في

القطاع الصناعي: دراسة تطبيقية على شركة جيااد لصناعة السيارات، (أم درمان: السودان، أطروحة

دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، 2018).

99. حاج قويدر فورين، أهمية بناء وتطوير نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية

للمؤسسات الاقتصادية في ظل إقتصاد المعرفة- إسقاط على حالة الجزائر، (الشلف: الجزائر،

- أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة حسيبة بن بوعلي، (2012-2013).
100. زوينة بن فرج، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، (الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 01، 2013/2014).
101. سامي جبره غالي سيدهم، زهير احمد عمي أحمد، دور نظام المعومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الإستثمارية- دراسة ميدانية، (الخرطوم: السودان، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد:19، العدد:02، 2018).
102. شرافة صبرينة، أثر إستخدام سياسة التحفظ المحاسبي على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في شركات التأمين الجزائرية -دراسة حالة، (سطيف: الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 01، 2018/2019).
103. طارق ياسين الرواشدة، أثر المحاسبة الإستراتيجية علي الأداء المالي في البنوك الأردنية: دراسة ميدانية في البنك الإسلامي الأردني، (أم درمان: السودان، أطروحة دكتوراه غير منشورة، معهد البحوث والدراسات الإستراتيجية، جامعة أم درمان الإسلامية، 2018).
104. عادل حميد صنكور، التدقيق الاستراتيجي في تحسين التوقعات المستقبلية لاسعار النفط الخام العراقي باستعمال تحليل (SWOT)، (بغداد: العراق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم الدراسات الحاسبية، المعهد العالي للدراسات الحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2015).
105. عباس علي حسين الطليحي، الاتجاه نحو المحاسبة المالية الإستراتيجية ودورها في تعزيز القرارات الاستثمارية: بحث تطبيقي في شركة بغداد للمشروبات الغازية - مساهمة خاصة، (بغداد: العراق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم الدراسات الحاسبية، المعهد العالي للدراسات الحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2016).
106. محمد حنفي محمد نور تيدي، أثر الإدارة الإستراتيجية علي كفاءة وفعالية الأداء: دراسة قطاع الاتصالات السودانية، (أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم إدارة الأعمال، مدرسة العلوم الإدارية، جامعة الخرطوم، السودان، 2010).

107. نجاة صاحب عبد علي شريف، أثر التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية- بحث تطبيقي لعينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، (الكوفة: العراق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين فرع النجف، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، 2015).

108. نسيلي خديجة، دراسة أثر تطبيق التجارة الالكترونية على أنظمة المعلومات المحاسبية- دراسة حالة الخطوط الجوية الجزائرية، (الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2014-2015).

● المجالات والدوريات العلمية

109. إبراهيم ميده، العوامل المؤثرة في نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية- دراسة ميدانية الشركات الصناعية الأردنية، (دمشق: سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد: 25، العدد: 01، 2009).

110. أحمد صالح الهزاعمة، دور المعلومات في اتخاذ القرارات في المؤسسات الحكومية، (دمشق: سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد: 25، العدد: 01، 2009).

111. أحمد عبده الصباغ، أثر جودة المعلومات المحاسبية على مخاطر انهيار أسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، (القاهرة: مصر، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد: 23، العدد: 04، 2019).

112. أسماء مهدي حسين الهاشمي، حسن طاهر بربير، تأثير المحاسبة الابداعية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على وفق المشروع المشترك- دراسة استطلاعية، (بابل: العراق، مجلة جامعة بابل للعلوم الصرفة والتطبيقية، جامعة بابل، المجلد: 27، العدد: 05، 2019).

113. انعام حسن زويلف، دور التحليل الاستراتيجي لابعاد بيئة التحكم المؤسسي في استمرارية المنظمة وتجنب الازمات المالية، (بغداد: العراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، المجلد: 01، العدد: 20، 2009).

114. إيناس عبد الله حسن، ماجدة محسن عبد الرحمن، إمكانية إقامة متطلبات إدارة الجودة الشاملة في خدمات المحاسب الإداري- دراسة على عينة من المصارف العاملة في إقليم كردستان، (الموصل: العراق، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد: 30، العدد: 90، 2008).

115. بدر الدين فاروق أحمد سالم، نصر الدين حامد أحمد، دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية، (الخرطوم: السودان، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد:14، العدد:03، 2013).
116. بهيمان رفيق محمد، مدى تطبيق مجالات المحاسبة عن الإلتزامات الإجتماعية وأثرها على تحسين جودة المعلومات المحاسبية-دراسة ميدانية في شركة بازيان لصناعة السمنت السلیمانية، (كركوك: العراق، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كركوك، المجلد:05، العدد:02، 2015).
117. حاتم محمد عبد الرؤوف الشيشيني، ممارسات المحاسبة الإدارية العوامل المؤثرة عليها وأثرها على مستوى أداء المنشآت، (القاهرة: مصر، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، المجلد:47، العدد:71، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008).
118. حسين جمال البديري، أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها- دراسة مجموعة من الشركات العراقية، (الكوفة: العراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، المجلد:14، العدد:02، 2017).
119. الحسين محمد العزازي، مدخل مقترح حديث لدور ومهام المحاسب الإداري الاستراتيجي في وحدات الأعمال بمنظمات البيئة الحديثة: دراسة ميدانية، (بورسعيد: مصر، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، المجلد:02، العدد:02، 2014).
120. حمزة العرايبي، خالد قاشي، الإطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في ظل التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، (الوادي: الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، المجلد:03، العدد:08، 2015).
121. حنان قسوم، إسهامات النظام المحاسبي المالي في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية-دراسة تطبيقية، (تندوف: الجزائر، مجلة مجاميع المعرفة، المركز الجامعي تندوف، المجلد:03، العدد:02، أكتوبر 2017).
122. حنان هارون فريد، أثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات غير المالية للمسئولية الاجتماعية والاستدامة على دقة تنبؤات المحللين الماليين، (الشلف: الجزائر، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، جامعة حسيبة بن بوعلي، المجلد:02، العدد:02، 2016).

123. حيدر عباس العطار، علي ناظم عبد الامير الشيخ، باسم محمد مرهج، أثر جودة المعلومات المحاسبية والافصاح المالي للقوائم في تفعيل المحتوى الإعلامي للتقارير المالية للشركات- دراسة تطبيقية لعينة من الشركات في سوق العراق للأوراق المالية، (المثنى: العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المثنى، المجلد:08، العدد:03، 2018).
124. خالد جمال الجعارات، وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية- دراسة نظرية تحليلية، (بغداد: العراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد:33، 2012).
125. رضا ابراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، (الإسكندرية، مصر، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد:46، العدد:02، 2009).
126. زياد هاشم السقا، ساكر ظاهر عمر، أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية ودورها في تحقيق القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية، (الموصل: العراق، مجلة بحوث مستقبلية، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحداثة الجامعة، المجلد:04، العدد:02، 2013).
127. زينب عباس حميدي، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية واثرها في تقييم اضرار الحرب - دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات، (بغداد: العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة المستنصرية، العدد:45، 2009).
128. سليمان مصطفى الدلاهمة، أثر نظم المعلومات المحاسبية في تخفيض تكلفة الخدمة في فنادق خمس النجوم في الأردن- دراسة ميدانية، (رام الله: فلسطين، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، المجلد:02، العدد:05، 2016).
129. سيروان كريم عيسى، أحمد برهان موسى، أثر تغير مبدأ القياس المحاسبي ضمن الإطار المفاهيمي على جودة التقارير المالية دراسة لآراء عينة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات، (أربيل: العراق، المجلة العلمية- عدد خاص، جامعة جيهان، الجزء الأول، العدد:02، سبتمبر 2018).
130. صدام محمد محمود، علي ابراهيم حسين ، محمد حامد احمد، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية -دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت، (الأنبار: العراق، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الأنبار، المجلد:04، العدد:07، 2011).

131. صفوان قصبي عبد الحلیم آل طه، نجاة حمید صخر، التحول نحو الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني ودوره في تحسين جودة الابلاغ المالي، (بغداد: العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد: 25، العدد: 110، 2019).
132. صفوان قصبي عبد الحلیم آل طه، نجاة حمید صخر، انعكاس التمثيل الاقتصادي الصادق للممارسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية، (بغداد: العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد: 25، العدد: 110، 2019).
133. صفوان قصبي عبد الحلیم آل طه، نجاة حمید صخر، انعكاس التمثيل الاقتصادي الصادق للممارسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية، (بغداد: العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد: 25، العدد: 110، 2019).
134. طلال محمد علي الجحاوي، رافد كاظم نصيف العبيدي، تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر معديها ومستخدميها- إطار تطبيقي مقترح في عينة من المصارف العراقية الخاصة والمستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، (كربلاء: العراق، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، المجلد: 10، العدد: 39، 2014).
135. عباس حمید يحيى التميمي، حسين زهير عبد الامير زيني، قياس تكامل الافصاح عن نموذج الاعمال مع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الملائمة والتمثيل الصادق)، (بغداد: العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد: 26، العدد: 117، 2020).
136. عباس فاضل جیاد، محمود طه محمود، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية- دراسة في عينة من المصارف الأهلية العاملة في السوق العراقية، (البصرة: العراق، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة البصرة، المجلد: 14، العدد: 55، 2019).
137. عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر- دراسة استكشافية، (ورقلة: الجزائر، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، المجلد: 04، العدد: 02، 2017).
138. عفاف مبارك محمد علي، دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، (المنصورة: مصر، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد: 27، العدد: 02، 2003).

139. علي إبراهيم حسين الكسب، أهمية أخلاقيات الأعمال في تفعيل محاسبة المسؤولية، (تكريت: العراق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد:04، العدد:09، 2008).
140. علي إبراهيم حسين الكسب، أهمية أخلاقيات الأعمال في تفعيل محاسبة المسؤولية، (تكريت: العراق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد:04، العدد:09، 2008).
141. علي محمد ثجيل المعموري، عباس علي حسين، أدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات الاستثمارية - بحث تطبيقي في شركة بغداد للمشروبات الغازية، (بغداد: العراق، مجلة كلية التراث الجامعة، كلية التراث الجامعة، المجلد:01، العدد:20، 2016).
142. علي محمد ثجيل المعموري، عباس علي حسين، أدوات المحاسبة المالية الإستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات الاستثمارية - بحث تطبيقي في شركة بغداد للمشروبات الغازية، (بغداد: العراق، مجلة كلية التراث الجامعة، كلية التراث الجامعة، المجلد:01، العدد:20، 2016).
143. غادة أحمد نبيل، إطار مقترح لتطوير المعايير المحاسبية المصرية لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات في ضوء الإطار الفكري المشترك لكل من (IASB/FASB)، (مصر، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية- مركز البحوث والاستشارات والتطوير، المجلد:29، العدد:01، 2011).
144. كمال مصطفى رويح، دراسة مدى وعي مسؤولي الشركات الكويتية نحو استخدام المعلومات الاستراتيجية- دراسة ميدانية، (الكويت، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، المجلد:11، العدد:02، 2004).
145. متولي السيد متولي عيطة، تحليل العلاقة بين تطبيق نظم تخطيط الموارد (ERP) وتحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية- بالتطبيق على بيئة الأعمال السعودية، (بني سويف: مصر، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، المجلد:08، العدد:01، 2019).
146. محمد أحمد إبراهيم الخليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية- دراسة نظرية تطبيقية، (مصر، مجلة الدراسات والبحوث، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، 2005).
147. محمد أحمد إبراهيم الخليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية- دراسة نظرية تطبيقية، (مصر، مجلة الدراسات والبحوث، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، 2005).

148. محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، (العين: الإمارات العربية المتحدة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد: 21، العدد الأول، جوان 2005).
149. محمد دباغية، ابراهيم خليل السعدي، أثر العوامل البيئية على كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين - دراسة تحليلية في شركات التأمين الأردنية، (بغداد: العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد: 90، 2012).
150. محمد فضل المولى عبد الوهاب حماد، أثر تطوير نظم المعلومات المحاسبية في الحد من مخاطر التمويل المصرفي - دراسة تطبيقية على بنك أم درمان الوطني، (الشلف: الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، المجلد: 15، العدد: 20، 2019).
151. محمد محمد إبراهيم منصور، دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، (مصر، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد: 34، 2002).
152. مشكور سعود جايد، منذر جبار، الأهمية النسبية وعلاقتها بملائمة المعلومات المحاسبية، (بغداد: العراق، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، جامعة كلية الرافدين الجامعة، العدد: 06، 2001).
153. معمري خيرة، قورين حاج قويدر، جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على الإفصاح المحاسبي - دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف، (الشلف: الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، المجلد: 15، العدد: 02، 2019).
154. مقداد احمد يحيى الجليلي، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإستراتيجية وتطبيقاتها في البيئة العراقية، (الموصل: العراق، مجلة تنمية الرافدين، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد: 29، العدد: 86، 2007).
155. مؤيد الساعدي، سلمان عبود زيار، جودة المعلومات وتأثيرها في القرارات الإستراتيجية - دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية، (القادسية: العراق، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة القادسية، المجلد: 15، العدد: 03، 2013).
156. ناديا حبيب أيوب، ممارسة الادارة الاستراتيجية في المنشآت الصناعية السعودية وعلاقتها بقدرة المنشأة، (الرياض: المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، المجلد: 37، العدد: 03، نوفمبر 1997).

157. نجاة محمد مرعى يونس، أثر تحليل البيانات الضخمة علي تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية)، (القاهرة: مصر، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد:23، العدد:02، 2019).
158. نوي الحاج، مقارنة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، (الشلف: الجزائر، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، جامعة حسيبة بن بوعلي، المجلد: 05 العدد: 01، 2013).
159. الهادي آدم محمد ابراهيم وآخرون، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية -دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، (الخرطوم: السودان، مجلة كلية العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد:01، 2017).
160. يسرى البلتاجي، العوامل المحددة لتطبيق ونجاح تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مع التطبيق على القطاع الصناعي المصري، (الإسكندرية: مصر، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد:51، العدد:02، الجزء الأول، جويلية 2014).

• المؤتمرات، الملتقيات والأيام الدراسية

161. خليل ابراهيم رجب الحمداني، تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الالكترونية، (المسيلة: الجزائر، الملتقى الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، مخبر الدراسات في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، 04-05 ديسمبر 2012).
162. عطا الله وراد خليل، دور المحاسبة الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال الأردنية - دراسة اختيارية، (عمان: الأردن، المؤتمر العلمي الأول حول الإبداع برؤية جديدة: الابداع والتغيير واقتصاديات المعرفة، كلية العلوم الادارية والمالية، جامعة الاسراء الخاصة، 29-31 مارس 2005).
163. مروة إبراهيم ربيع، مستقبل الافصاح السردى من منظور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية - مع دراسة استطلاعية، (الإسكندرية: مصر، المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة حول دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 06-07 ماي 2017).
164. هوارى سويسى، بدر الزمان خمقاني، نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي، (ورقلة: الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر،

مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، 29-30 نوفمبر 2011).

165. هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، (أم البواقي: الجزائر، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة- واقع، رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، 07-08 ديسمبر 2010).

2- المراجع باللغة الأجنبية

• books

166. Alan Walter Streiss, **Strategic management for public and nonprofit organization**, (New York: United States, Marcel Dekker Inc, 2003).
167. Cooper. R, Kaplan.R.S, **Measure costs right: Make the right decisions**, (Massachusetts:United States , Harvard Business Review, Harvard Business School Publishing, September – October, 1988).
168. Crispin Simon, **The role of the accountant in strategic planning: a model for the 1990s**, (United Kingdom, Gower Publishing Ltd, 1992).
169. Donald E.Kieso, Jerry J.Weygandt, Terry D. Warfield, **Intermediate Accounting**, (New Jersey: États-Unis, John Wiley & Sons, 16 th Edition, 2016).
170. Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, **Intermediate Accounting**, (New Jersey: États-Unis,John Wiley & Sons, Fourth Edition, 2020).
171. Financial Reporting Council (FRC), **Guidance on the Strategic Report**, (London: England, The Financial Reporting Council Limited, June 2014).
172. Frank T. Rothaermel, **Strategic Management**, (New York: United States, McGraw-Hill, Third Editions, 2017).
173. Fred R. David, Forest R. David, **Strategic Management: concepts and cases a competitive advantage approach**, (London: United Kingdom, Pearson Education Limited, Sixteenth edition, 2017).
174. Fred R. David, **Strategic Management: concepts and cases**, (New Jersey: United States, Pearson prentice Hall, 13th edition, 2011).
175. Gary C. Biddle, Gilles Hilary, Rodrigo S.Verdi, How Does Financial Reporting Quality Relate to Investment Efficiency, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, L Journal of Accounting & Economics (JAE), Vol.48, No.02-03, December 2009).
176. Gorazd Ocvirk, **Strategic Management of Market Niches: A Model Framework**, (Wiesbaden: Germany, Springer Gabler, 2018).

177. Grundy.T, Johnson.G, and Scholes. K, **Exploring Strategic Financial Management**, (London: England, prentice hall Europe,1998).
178. Harry I.Wolk, James L.Dodd, John J.Rozycki, **Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment**, (Californie: United States, SAGE Publications.Inc, 9th Edition, 2017).
179. International Financial Reporting Statement (IFRS), **Conceptual Framework for Financial Reporting (SFAC)**, (London: United Kingdom, IFRS Foundation, March 2018).
180. James A.hall, **Accounting Information Systems**, (Boston :United States, South Western Cengage Learning, Sixth Edtion, 2008).
181. James A.hall, **Accounting Information Systems**, (Boston :United States, South Western Cengage Learning, Seven Edtion, 2011).
182. John Innes, **Strategic management accounting in tones**, (London: United Kingdom, Elsevier Science Ltd, Handbook of Management Accounting, 1998).
183. Kenneth C. Laudon, Jane P. Laudon, **Management Information Systems: Managing the Digital Firm**, (London: United Kingdom, Pearson Education Limited, 2014).
184. Marshall B. Romney, Paul John Steinbart, **Accounting Information Systems**, (London: United Kingdom, Pearson Education Limited, Fourteenth Fdition, 2018)
185. Michael Bromwich, Alnoor Bhimani, **Management accounting: Pathways to progress**, (London: United Kingdom, Chartered Institute of Management Accountants, CIMA Publishing, First edition ,1994).
186. Munro Robert, **Governing the new province of quality: autonomy, accounting and the dissemination of accountability**, (London: United Kingdom, Making Quality Critical : New Perspectives on Organizational Change, Cengage Learning EMEA, 1995).
187. Peter L.Wright et al, **Strategic Management: Text and Cases**, (Boston: Massachusetts, United States, Allyn and Bacon, 2nd Edition, 1994).
188. Piyanuch Pragoddee, Sutana Boonlua, Kesinee Muenthaisong, **Strategic accounting practice process orientation and accounting success: a conceptual framework**, (London: United Kingdom, the Accounting and Financial Studies Journal, Allied Business Academies, Vol.20, No.2, September 2016).
189. Raymond-Alain Thiétart, Jean-Marc Xuereb, **Stratégies: Concepts, méthodes, mise en œuvre**, (Paris: France, Dunod, 2005).
190. Robert Ochoki Nyamori, **Strategic accounting: revisiting the agenda**, (Palmerston North: New Zealand, Working Paper Series, School of Accountancy, Massey University, August 2000).

191. Salim Alibhai et al, **Interpretation and Application of IFRS Standards**, (London: United Kingdom, John Wiley & Sons.Inc, 2020).
192. Samuel C. Certo, J. Paul Peter, **Strategic management: a focus on process**, (New York: United States, McGraw-Hill, First edition, 1990).
193. Thomas L. Wheelen et al, **Strategic Management and Business Policy: Globalization, Innovation and Sustainability**, (London: United Kingdom, Pearson Education Limited, fuffteenth edition, 2018).
194. Thomas L. Wheelen, T.David Hunger, **strategic management and Business Policy: concepts and cases**, (New Jersey: United States, Pearson prentice Hall, 11th Edition, 2007).
195. Thompson .A, Strickland .A.J, **Strategic Management: Concepts and Cases**, (New York: United States, McGraw-Hill Companies, 13th Edition, 2003).
196. Thompson .A, Strickland .A.J, **Strategic Management: concepts and situations for analysis**, (New York: United States, McGraw-Hill Companies, 14th Edition, 2006).

• Articles

197. Ezzamel Mahmoud, Simon Lilley, Hugh Willmott, **Accounting for Management and Managing Accounting: Reflections on Recent Changes in the UK**,(New Jersey: États-Unis, John Wiley & Sons Ltd and Society for the Advancement of Management Studies, Journal of Management Studies, Vol.34, No.03, May 1997).
198. Abernethy Margaret A, Brownell Peter,**The role of budgets in organizations facing strategic change:an exploratory study**,(Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Organizations and Society, Vol.24, No.03, April 1999).
199. Alan Coad, **Smart work and hard work: explicating a learning orientation in strategic management accounting**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Management Accounting Research, Vol.07, No.04, December 1996).
200. Alan Coad, **Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Management Accounting Research, Vol.10, No.02, June 1999).
201. Alexandra Bagaeva, **An examination of the effect of international investors on accounting information quality in Russia**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd,Advances in Accounting, Vol.24,No.02,December 2008).
202. Alnoor Bhimani, David Pigott, **mplementing ABC: a case study of organizational and behavioural consequences**,(Great Britain, Elsevier Science Ltd, Management Accounting Research, Vol.03, No.02, June 1992).

203. Beverley.R Lord, **Strategic management accounting: the emperor's new clothes?**,(Cambridge: Massachusetts, United States, Academic Press Limited, Management Accounting Research, Vol.07, No.03, Sep 1996).
204. Bobert.S Kaplan, David.P Norton, **Linking the Balanced Scorecard to Strategy**, (California: United States, California Management Review, Haas School of Business, University of California, Vol.39, No.01, 1996).
205. Bobert.S Kaplan, David.P Norton, **The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance**, (California: United States, California Management Review, Haas School of Business, University of California, Vol.70, No.01, 1992).
206. Bobert.S Kaplan, David.P Norton, **Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I**, (Florida: United States, American Accounting Association, Accounting Horizons, Vol.15, No.01, March 2001).
207. Bostjan Aver, Simon Cadez, **Management accountants' participation in strategic management processes: A crossindustry comparison**, (Regensburg: Germany, Journal of East European Management Studies, Vol.14, No.03, 2009).
208. Bruce Pounder, **Financial Reporting- Measuring Accounting Quality**, (New Jersey: United States, Strategic finance, Institute of Management Accountants (IMA), Vol.94, No.11, 2013), p18.
209. Christoph Pelger, **The Return of Stewardship, Reliability and Prudence-A Commentary on the IASB's New Conceptual Framework**, (London: United Kingdom, Journal Accounting in Europe, Taylor & Francis Group an Informa Business, Vol.17, No.01, 2020).
210. Christopher D.Ittner, David F.Larcker, **Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance**,(Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Organizations and Society, Vol.22, No.03-04, April–May 1997).
211. Cyril Tomkins, Chris Carr, **Reflections on the papers in this issue and a commentary on the state of Strategic Management Accounting**,(Great Britain, Elsevier Science Ltd, Management Accounting Research, Vol. 07, No.02, June 1996).
212. David Forsaith, Carol Tilt, Maria Xydias-Lobo, **the future of management accounting a south australian perspective**, (Adelaide: Australia, Accounting, Auditing and Accountability, School of Commerce Flinders University, Vol.02, No.01, 2004).
213. Ezzamel Mahmoud, **From Problem Solving to Problematization: Relevance Revisited**, (London: Great Britain, Elsevier Science Ltd, Critical Perspectives on Accounting, Vol.05, No.03, 1994).

214. Ezzamel Mahmoud, Keith Hoskin and Richard Macve, **Managing It All By numbers: A Review of Johnson & Kaplan's 'Relevance Lost'**, (London: United Kingdom, Accounting and Business Research, Taylor & Francis Group an Informa Business, Vol.20, No.78, 1990).
215. Harris T. Johnson, **Relevance Regained: Total Quality Management and the Role of Management Accounting**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Critical Perspectives on Accounting, V.05, No.03, 1994).
216. International Financial Reporting Statement (IFRS), **Conceptual Framework for Financial Reporting (SFAC)**, Don Herrmann, Shahrokh M. Saudagaran, Wayne B. Thomas, **The quality of fair value measures for property, plant, and equipment**, (London: United Kingdom, Journal Accounting Forum, Taylor & Francis Group an Informa Business, Vol.30, No.01, 2006).
217. Iryna Kryshchtopa, **Strategic accounting organization at industrial enterprises**, (Kyiv: Ukraine, National Academy of Management, actual problems of economics, scientific economic journals, Vol.06, No.156, 2014).
218. Ittner D. Christopher, David F. Larcker, **Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Organizations and Society, Vol.22, No.03-04, April–May 1997).
219. Katja Tillmann, Andrew Goddard, **Strategic management accounting and sense-making in a multinational company**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Management Accounting Research, Vol.19, No.01, March 2008).
220. Keith D. Brouters, Frans A. Roozen, **Is It Time to Start Thinking About Strategic Accounting**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Long Range Planning; International Journal of Strategic Management, Vol.32, No.03, June 1999).
221. Lawrence Gordon, Katherine J. Silvester, **Stock market reactions to activity-based costing adoptions**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Journal of Accounting and Public Policy, Vol.18, No.03, September 1999).
222. Lokman Mia, **Just-in-time manufacturing, management accounting systems and profitability**, (London: United Kingdom, Accounting and Business Research, Taylor & Francis Group an Informa Business, Vol.30, No.02, 2000).
223. Louise Kloot, **Organizational learning and management control systems: responding to environmental change**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Management Accounting Research, Vol.08, No.01, 1997).
224. Majeed A. Hatif AlMaryani, Hamza H. Sadik, **Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies: Some Survey**

- Evidence**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Procedia Economics and Finance, Vol.03, August 2012).
225. Mark J. Zbaracki, **The rhetoric and reality of Total Quality Management**, (New York: United States, Administrative Science Quarterly, Sage Publications Inc, Graduate School of Management, Cornell University, Vol.43, No.3, 1998).
226. Michael Bromwich, **The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Organizations and Society, Vol.15, No.01-02, 1990).
227. Peter B. B. Turney, Bruce Anderson, **Accounting for Continuous Improvement**, (United States, MIT Sloan School of Management, MIT Sloan Management Review Winter, Vol.30, No.02, Jan 1989).
228. Peter Miller Ted O'Leary, **Accounting expertise and the politics of the product: Economic citizenship and modes of corporate governance**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Organizations and Society, Vol.18, No.02-03, April 1993).
229. Peter Miller Ted O'Leary, **Accounting, "economic citizenship" and the spatial reordering of manufacture**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Organizations and Society, Vol.19, No.01, January 1994).
230. Richard H. Bernhard, **A review of: "RELEVANCE LOST. THE RISE AND FALL OF MANAGEMENT ACCOUNTING" by H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan**, Harvard Business School Press, Boston, (London: United Kingdom, The Engineering Economist, Taylor & Francis Group an Informa Business, Vol.35, No.03, 1990).
231. Robert H. Chenhall, Kim Langfield-Smith, **Factors influencing the role of management accounting in the development of performance measures within organizational change programs**, (Cambridge: Massachusetts, United States, Academic Press Limited, Management Accounting Research, Vol.09, 1998).
232. Robert Simons, **Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Organizations and Society, Vol.12, No.04, 1987).
233. Robert Simons, **Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems**, (New Jersey: United States, John Wiley & Sons.Ltd, Strategic Management Journal, Vol.12, No.01, Jan 1991).
234. Robert Simons, **The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Organizations and Society, Vol.15, No.1/2, 1990).

235. Robin Roslender, **Relevance lost and found: critical perspectives on the promise of management accounting**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Critical Perspectives on Accounting, Vol.07, No.05, 1996).
236. Robin Roslender, Susan J. Hart, **In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Management Accounting Research, Vol.14, No.03, September 2003).
237. Simmonds. K, **Strategic Management Accounting**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Management Accounting, Vol.59, No.04, 1981).
238. Tan Ah Lay, Ruzita Jusoh, Business strategy, **strategic role of accountant, strategic management accounting and their links to firm performance: an exploratory study of manufacturing companies in Malaysia**, (Selangor: malaysia, Asia-Pacific Management Accounting Journal, Accounting Research Institute , Universiti Teknologi MARA, Vol.07, No.01, 2012).
239. Toshiro Hiromoto, **Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting**, (Massachusetts: United States, Harvard Business Review, Harvard University, Vol.66, No.04, 1988).
240. Trevor Hopper, Peter Armstrong, **Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Accounting, Organizations and Society, Vol.16, No.05-06, 1991).
241. Wasilij Rudnicki, Oksana Kundrya-Vysotska, **Strategic accounting: The need and prerequisites**, (Chornovola Avenue: Ukraine, The Małopolska, School of Economics in Tarnów Research Papers Collection, the Higher Educational Institution Banking University, Vol.36, N.04, December 2017).
242. Williams, Karel et al, **Johnson 2 : Knowledge goes to Hollywood**, (Great Britain, Elsevier Science Ltd, Critical Perspectives on Accounting, Vol.05, No.03, 1994).
243. Zahirul Hoque, Manzurul Alam, **TQM adoption, institutionalism and changes in management accounting systems: a case study**, (London: United Kingdom, Accounting and Business Research, Taylor & Francis Group an Informa Business, Vol.29, Issue. 3, 1999).

• Reports

244. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), **Management accounting in Support of the Strategic Management process**, (london : united Kingdom, Chartered Global Management Accountant - CGMA, CIMA Executive Summary Report, Vol.11, N.01, 2016).

الملاحق

العمارة الإسلامية



الملحق رقم (01): الإستبيان باللغة العربية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

**إستمارة إستبيان**

سيدتي الفاضلة، سيدي الفاضل، تحية طيبة وبعد ...

أود أن أحيطكم علما بأن الطالب: منصر عبد العالي يقوم بإعداد دراسة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة

الدكتوراه طور ثالث في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، بعنوان:

مساهمة جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل البعد الاستراتيجي للمحاسبة

دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

وهذا للتعرف على الواقع العملي من ناحية مدى مساهمة جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل المحاسبة المالية

الإستراتيجية للمؤسسة التي تعملون بها، قام الطالب بتصميم قائمة استقصاء كأسلوب لجمع البيانات.

ونظرا لأهمية رأيكم في هذا الموضوع، نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة، لأن إجاباتكم وأرائكم

تعتبر مصدرا موثوقا من مصادر البحث، علما بأن هذه الاستمارة لا تستخدم إلا لأغراض علمية فقط، وليس

هناك ضرورة لذكر الاسم لأن الإجابات ستظهر على شكل أرقام إحصائية.

شاكرين تعاونكم مع تقدير الطالب.

ملاحظة: يرجى تأشير الإجابة المناسبة في الفراغ المخصص في نهاية كل سؤال بوضع إشارة (X).

القسم الأول: المعلومات الشخصية والوظيفية

يهدف هذا القسم إلى التعرف على بعض الخصائص الاجتماعية والوظيفية لإطارات دائرة/ قسم/ مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- إسم المؤسسة: الولاية:

- الجنس: ذكر ▲ أنثى ▲

- العمر: أقل من 30 سنة ▲ من 30 إلى أقل من 40 سنة ▲
من 40 إلى أقل من 50 سنة ▲ من 50 سنة وأكثر ▲

- المؤهل العلمي أو المهني: تقني سامي أو شهادة مهنية (CED-CMTC) ▲ ليسانس ▲
ماجستير ▲ دراسات عليا ▲

- سنوات الخبرة: أقل من 05 سنوات ▲ من 05 إلى أقل من 10 سنوات ▲
من 10 إلى أقل من 15 سنوات ▲ من 15 سنة وأكثر ▲

- الصفة الوظيفية: مدير مالي ▲ رئيس دائرة أو قسم ▲ رئيس مصلحة ▲
إطار محاسبي ▲ محاسب ▲

القسم الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

يهدف هذا القسم إلى التعرف على مدى توفر الجودة في المعلومات المحاسبية للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

الرقم	عبارات القياس (جودة المعلومات المحاسبية للقوائم المالية)	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تعد المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية ملائمة لتلبية مختلف احتياجات الإدارة في المؤسسة					
02	تساعد المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية في التنبؤ بالتوقعات المستقبلية للمؤسسة					
03	تفيد المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية في تأكيد التوقعات السابقة والمساعدة في تصحيحها					
04	يؤثر حذف أو تحريف بعض المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية على أهميتها النسبية					
05	تعبر المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية بصدق عما تريد الإفصاح المؤسسة عنه					
06	تشمل القوائم المالية الصادرة كافة المعلومات المحاسبية الضرورية وبشكل واضح لتلبية احتياجات المستخدمين					
07	تحرص المؤسسة على عدم التحيز في اختيار وعرض المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية					
08	يمكن أن تحتوي القوائم المالية الصادرة على أخطاء محاسبية تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية					
09	تحرص المؤسسة على عرض المعلومات المحاسبية المطلوبة بالوقت المناسب دون تأخير أو أن تفقد قيمتها المطلوبة					
10	هناك سهولة في استخدام المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية في مقارنتها مع سنوات سابقة ومع معلومات مؤسسات منافسة في القطاع					
11	تميز المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية للمؤسسة بالوضوح والقابلية للفهم بسهولة					
12	هناك درجة إتفاق عالية من قبل الإدارة العليا على صحة المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية للمؤسسة					

القسم الثالث: المحاسبة المالية الإستراتيجية

يهدف هذا القسم إلى التعرف على مدى إمكانية تفعيل البعد الإستراتيجي للمحاسبة المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الرقم	عبارات القياس (البعد الإستراتيجي للمحاسبة المالية)	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تحتاج المؤسسة دوماً إلى إسهامات المحاسبة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتحقق منها					
02	توفر المحاسبة المطبقة معلومات ذات قيمة تساعد الإدارة في تحديد الإستراتيجية الخاصة بها					
03	نجاح الإستراتيجية الخاصة بالمؤسسة يتطلب توفر أنظمة معلومات محاسبية متخصصة					
04	تعتبر القوائم والتقارير المالية من أهم المصادر المعتمدة لتحديد وصياغة إستراتيجية مناسبة للمؤسسة					
05	يجب دمج وربط الأهداف العليا للمؤسسة بالمعلومات المحاسبية من أجل تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة					
06	يجب على المؤسسة توجيه تركيزها إلى المعلومات غير المالية الخارجية عن المنظمات الأخرى (الأسعار، الحصة السوقية، العرض والطلب في السوق، المنافسين ...)					
07	يجب على المؤسسة الحرص على توفير معلومات محاسبية ذات توجه مستقبلي ترتبط بمخطط طويلة الأجل					
08	يمكن الإستفادة من القوائم المالية في توفير معلومات محاسبية إستراتيجية من خلال ربطها بمزيد من المعلومات من المصالح الأخرى كالتسويق والإنتاج					
09	تستفيد المؤسسة دوماً من تحليل البيئة الداخلية والخارجية التي تعمل بها في اختيار البدائل الإستراتيجية الملائمة					
10	هناك استفادة دائمة من المؤسسة من عملية التغذية العكسية للمعلومات في التعلم من الإخفاقات الماضية والحد منها والإستفادة من النجاحات التي تحققت					
11	تحرص المؤسسة على التخلص من الأعمال التي لا توفر عوائد مالية كافية ولا تتناسب مع إستراتيجيتها					
12	يمكن أن يلعب المحاسب دوراً جوهراً في التوجه الاستراتيجي للمؤسسة من خلال المشاركة الفعلية في القرار					

القسم الرابع: مشاركة المحاسبين

يهدف هذا القسم إلى التعرف على الأدوار المتعددة لمشاركة المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الرقم	عبارات القياس (مشاركة المحاسبين في قرارات المؤسسة)	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	ضرورة مشاركة المحاسبين في مختلف العمليات بالمؤسسة كإتخاذ القرار والإختيار المناسب بين البدائل الإستراتيجية					
02	يمكن أن تساعد مشاركة المحاسبين في صياغة الإستراتيجيات المستقبلية للمؤسسة وتطبيقها					
03	ضرورة وجود هيكل تنظيمي في المؤسسة يتناسب مع ترقية دور ومشاركة المحاسب أكثر					
04	وجود الهيكل التنظيمي المناسب يمكن المحاسبين من توفير معلومات للإدارة لصياغة وتنفيذ الإستراتيجيات					
05	هناك عراقيل تحد من رغبة المحاسبين للمشاركة في عمليات الإدارة العليا للمؤسسة					
06	يجب إزالة كافة القيود والمعوقات التي توضع في طريق عمل المحاسبين في المؤسسة					
07	ضرورة قيام المحاسبين بتوفير المعلومات التي تساعد على إنجاز الأهداف المستقبلية والإستراتيجية للمؤسسة					
08	يجب أن يتوفر المحاسبين على مجموعة مهارات شخصية وليس فقط مهارات محاسبية كبناء العلاقات والتواصل					
09	الحرص على تنظيم دورات تدريبية للمحاسبين لتطوير مهاراتهم ومعارفهم ورفع من قدراتهم وكفائتهم للمشاركة في صياغة إستراتيجيات المؤسسة					
10	تتأثر المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم بشكل مباشر بالمعايير الأخلاقية للمحاسب كالثقة، الكفاءة المهنية، إتقان العمل، الأمانة، النزاهة ...					
11	يجب على المحاسبين التركيز على المعلومات التي من شأنها أن تساعد في تحسين الميزة التنافسية					
12	يمكن ان يساهم المحاسبين في تقديم معلومات متعلقة بالأداء المالي والبيئي والاجتماعي للمؤسسة					

الملحق رقم (02): الإستبيان باللغة الفرنسية



Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
 Université Mohamed KHIDHER - Biskra
 Faculté des Sciences Economiques, Commerciales
 et des Sciences de Gestion
 Département des Sciences financières et comptabilité



Formulaire de questionnaire

Honorable Mesdames et Messieurs, Bonjour,

j'ai l'immense plaisir de demander votre coopération dans l'étude suivante préparé par Monsieur: Menaceur Abdel-ali dans le cadre de l'obtention d'un doctorat troisième phase en finance et comptabilité, spécialité comptabilité, intitulée:

La contribution de la qualité de l'information comptable dans l'activation de la dimension stratégique de la comptabilité.

Étude de cas : un groupe d'institutions économiques algériennes.

Cette recherche a pour objectif de limiter la réalité pratique dans laquelle la qualité de l'information comptable contribue à activer la comptabilité financière et stratégique d'une entreprise ; pour ce fait, l'étudiant a conçu ce questionnaire comme méthode de collecte de données.

Compte tenu de l'importance de vos réponses sur le sujet, nous souhaitons de votre part de répondre avec précision aux questions du questionnaire étant donné que vos réponses et opinions sont considérées l'initiale source de cette recherche. Je vous informe également chers contributeurs, que ce questionnaire n'est utilisé qu'à des fins scientifiques et il ne sera pas cas d'afficher quelconques informations personnelles.

Merci pour votre coopération, Cordialement.

Remarque: Veuillez indiquer la réponse appropriée en cochant (x) dans l'espace prévu à la fin de chaque question .

La première partie : les données personnelles et les renseignements sur la fonction.

Cette partie a pour but d'identifier certaines caractéristiques sociales et fonctionnelles des cadres de la section/du département /service finance comptabilité aux entreprises économiques algériennes.

- **Le nom de l'institution :** **La Wilaya :**

- **Le sexe :**

Homme ▲

Femme ▲

- **L'âge :**

Moins de 30 ans ▲

De 30 ans à moins de 40 ans ▲

De 40 ans à moins de 50ans ▲

50 ans ou plus ▲

- **Le diplôme obtenu ou la qualification professionnelle :**

Technicien supérieur ou un certificat professionnel (CMTC_CED) ▲

Licence ▲

Master ▲

Etudes supérieurs ▲

- **Les années d'expérience :**

Moins de 05 ans ▲

de 05 ans à moins de 10 ans ▲

De 10 ans à moins de 15 ans ▲

15 ans ou plus ▲

- **Le titre officiel :**

Directeur financier ▲

Chef de département ▲

Chef de service ▲

Cadre comptable ▲

comptable ▲

La deuxième partie : La qualité des informations comptables

Le présent chapitre a pour objectif de connaître le degré de qualité des informations comptables sur les états financiers des institutions économiques algériennes à l'aide de caractéristiques qualitatives des informations comptables.

N:°	Critères d'évaluation (La qualité des informations comptables des états financiers)	Fortement en désaccord	En désaccord	Neutre	En accord	Fortement en accord
1	Les informations comptables énumérées dans les états financiers sont adaptées aux différents besoins du département de l'entreprise.					
2	Les informations comptables énumérées dans les états financiers peuvent aider à prévoir les perspectives futures de l'entreprise.					
3	Les informations comptables énumérées dans les états financiers pourraient donner plus de poids aux perspectives précédentes et les remédier.					
4	La suppression ou la déformation de certaines informations comptables énumérées dans les états financiers aurait d'incidence sur leur importance relative.					
5	Les informations comptables énumérées dans les états financiers traduisent fidèlement ce que veut dire l'entreprise					
6	Les états financiers établis comprennent clairement toutes les informations comptables nécessaires pour répondre aux besoins des utilisateurs.					
7	L'entreprise veille à l'impartialité dans le choix et la présentation des informations comptables énumérées dans les états financiers.					

8	Les états financiers énumérés peuvent contenir des erreurs comptables qui se répercuteront sur la qualité des informations comptables.					
9	L'entreprise veille à soumettre les informations requises dans les meilleurs délais et sans perdre leur valeur.					
10	Il est facile d'utiliser les informations comptables énumérées dans les états financiers et de les comparer à celles des années précédentes et à celles des institutions de concurrence du secteur.					
11	Les informations comptables énumérées dans les états financiers de l'entreprise éclairantes et facilement intelligibles.					
12	Il existe un haut degré d'accord sur la validité des informations comptables énumérées dans les états financiers de l'entreprise par la direction.					

La troisième partie : La Comptabilité financière stratégique

le présent chapitre a pour objectif d'identifier la possibilité d'activer la dimension stratégique de la comptabilité financière dans les institutions économiques algériennes.

N:°	Critères d'évaluation (La dimension stratégique de la comptabilité financière)	Fortement en désaccord	En désaccord	Neutre	En accord	Fortement en accord
1	L'entreprise a besoin de la participation de la gestion dans la prise des décisions stratégiques.					
2	La comptabilité appliquée fournit des informations utiles qui aident le département à déterminer sa propre stratégie.					
3	Le succès de la stratégie institutionnelle exige des systèmes d'informations comptables.					
4	Les états financiers et les rapports sont l'une des plus importantes sources certifiées servant à déterminer Et élaborer la stratégie appropriée pour l'entreprise.					
5	Les grandes ambitions de l'entreprise doivent être intégrées et reliées aux informations comptables afin de réaliser un avantage concurrentiel dans l'entreprise.					
6	L'entreprise devrait porter son attention sur les informations extérieures non financières sur les autres organisations (les prix, part du marché, l'offre et la demande sur le marché, les concurrents... etc)					
7	L'entreprise devrait veiller à fournir des informations comptables orientées vers l'avenir et liées aux plans de long terme.					
8	Les états financiers pourraient être utiles pour fournir des informations comptables stratégiques en les reliant avec un complément d'information sur les autres services comme la commercialisation et la production.					
9	L'entreprise bénéficie toujours d'une analyse des conditions internes et externes dans lesquelles opère l'entreprise.					
10	Le processus de retour d'information est largement utilisé par l'entreprise ce qui permettra de tirer les enseignements de ses échecs passés et les atténuer ainsi que de tirer parti des succès enregistrés.					
11	L'entreprise s'emploie à éliminer les projets qui ne fournissent pas de rendements financiers suffisants et incompatibles avec ses stratégies.					
12	Le comptable peut jouer un rôle crucial dans la direction stratégique de l'entreprise en participant activement aux décisions.					

La quatrième partie : la participation des comptables

Cette section a pour but d'identifier les multiples rôles de la contribution des comptables dans les entreprises économiques algériennes.

N:°	Critères d'évaluation (la participation des comptables dans les décisions de l'entreprise)	Fortement en désaccord	En désaccord	Neutre	En accord	Fortement en accord
1	La nécessité d'une participation des comptables aux différents processus dans l'entreprise tels que la prise de décisions et le choix évidents parmi plusieurs solutions stratégiques.					
2	La contribution des comptables peut aider à l'élaboration de stratégies futures de l'entreprise et leurs applications.					
3	La nécessité de disposer d'une structure organisationnelle à la hauteur de la promotion du rôle et la contribution du comptable.					
4	La présence de la structure organisationnelle appropriée permet aux comptables de fournir des informations destinées à la direction de l'entreprise pour la formulation et l'exécution de stratégies.					
5	Il y a des obstacles qui peuvent restreindre la volonté des comptables de participer aux processus de la haute direction de l'entreprise.					
6	Toutes les restrictions et les difficultés qui entravent le travail des comptables doivent être levées.					
7	La nécessité pour les comptables de fournir les informations qui pourraient contribuer à la réalisation des objectifs stratégiques futures de l'entreprise.					
8	Les comptables doivent avoir un ensemble de compétences personnelles, pas seulement des compétences comptables, tels que l'établissement des relations et la communication					
9	Veiller à organiser des formations pour développer les compétences et les connaissances des comptables et augmenter leurs capacités et leurs efficacités.					
10	Les informations comptables incluses dans les listes sont directement touchées par les normes déontologiques pour les comptables comme la confiance, le professionnalisme, la bonne estocade, l'honnêteté, l'intégrité ...					
11	Les comptables doivent mettre l'accent sur les informations qui aideraient à améliorer avantages compétitifs.					
12	Les comptables peuvent contribuer à fournir des informations sur la performance financière, environnementale et sociale de l'entreprise.					

الملحق رقم (03): قائمة المحكمين للإستبيان

الجامعة	الرتبة	الأساتذة المحكمين	الرقم
الجامعة العراقية (العراق)	أستاذ تعليم عالي	أ.د. مهند مجيد طالب السامرائي	01
فرحات عباس - سطيف 01 (الجزائر)	أستاذ تعليم عالي	أ.د. بالرقي تيجاني	02
باحي مختار - عنابة (الجزائر)	أستاذ تعليم عالي	أ.د. الهادي بوقلقول	03
محمد خيضر - بسكرة (الجزائر)	أستاذ تعليم عالي	أ.د. محمد قريشي	04
محمد بوضياف - المسيلة (الجزائر)	أستاذ محاضر - أ-	د. الاخضر لقليطي	05
العربي التبسي - تبسة (الجزائر)	أستاذ محاضر - أ-	د. عيسى بنشوري	06
العربي التبسي - تبسة (الجزائر)	أستاذ محاضر - أ-	د. عبد العزيز قتال	07
العربي التبسي - تبسة (الجزائر)	أستاذ محاضر - أ-	د. رفيق يوسف	08

الملحق رقم (04): عينة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الرقم	المؤسسات الاقتصادية	الولاية	عدد الإستثمارات
01	سونطراك (قسم الإنتاج) (DP-SH-HMD)	ورقلة	30
02	مؤسسة الإسمت (SCT) (مصنع + وحدة)	تبسة	22
03	الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز - إمتياز التوزيع (سونلغاز)	تبسة	13
04	نفظال (مقاطعة التسويق) (NAFTAL)	تبسة	12
05	شركة مناجم الفوسفات الجزائرية (SOMIPHOS)	تبسة	11
06	الوكالة الولائية للتسيير والتنظيم العقاريين الحضريين (AWGRFU)	تبسة	08
07	المركب الصناعي التجاري المطاحن الكبرى (وحدة العينات)	تبسة	06
08	شركة مناجم الحديد الجزائرية (SOMIFER)	تبسة	05
09	تعاونية الحبوب والبقول الجافة (CCLS)	تبسة	05
10	شركة ديفاندوس للأثاث والبناء المعدني (وحدة تبسة)	تبسة	04
11	ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI)	تبسة	05
12	المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه الحضري (ETUST)	تبسة	04
13	مصنع الأنابيب (الماء الأبيض)	تبسة	03
14	الديوان الوطني للتطهير (ONA)	تبسة	03
15	إيناد شيميكا (وحدة العينات) (ENAD)	تبسة	01
16	مركب الحديد والصلب (سيدار الحجار)	عنابة	13
17	المؤسسة الوطنية للدهن (ENAP)	سوق أهراس	10
18	مؤسسة قديلة للمياه المعدنية	بسكرة	07
19	الشركة التابعة حبوب الزيبان (المركب التجاري القنطرة)	بسكرة	06
20	الشركة التابعة حبوب الزيبان (المركب التجاري باتنة)	باتنة	05
21	مؤسسة منبع باتنة	باتنة	02
22	مؤسسة رام سكر	مستغانم	03
23	مؤسسة مستغانم نظيفة (EPIC Mosta propre)	مستغانم	01

01	مستغانم	مؤسسة مزرعة إنتاج البذور والشتائل	24
01	ورقلة	لشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء (GRTE)	25
02	ورقلة	كوسيدار (Cosider) (حاسي مسعود)	26
01	توقرت	شركة الإسمنت عين التوتة- الوحدة التجارية توقرت	27
01	قسنطينة	شركة مجموع هوب بي فارما (HUPP)	28
185	المجموع		

الملحق رقم (05): نتائج تحليل الاستبيان

1- خصائص عينة الدراسة

Table de fréquences

		الجنس			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	130	70,3	70,3	70,3
	أنثى	55	29,7	29,7	100,0
	Total	185	100,0	100,0	

		العمر			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 30 من أقل	39	21,1	21,1	21,1
	سنة 40 من أقل إلى 30 من	85	45,9	45,9	67,0
	سنة 50 من أقل إلى 40 من	42	22,7	22,7	89,7
	وأكثر سنة 50	19	10,3	10,3	100,0
	Total	185	100,0	100,0	

		المهني أو العلمي المؤهل			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مهنية شهادة أو سامي تقني (cmtc-ced)	39	21,1	21,1	21,1
	ليسانس	73	39,5	39,5	60,5
	ماستر	54	29,2	29,2	89,7
	عليا دراسات	19	10,3	10,3	100,0
	Total	185	100,0	100,0	

		الخبرة سنوات			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 05 من أقل	41	22,2	22,2	22,2
	سنوات 10 من أقل إلى 05 من	49	26,5	26,5	48,6
	سنة 15 من أقل إلى 10 من	43	23,2	23,2	71,9
	وأكثر سنة 15	52	28,1	28,1	100,0
	Total	185	100,0	100,0	

		الوظيفية الصفة		Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
		Fréquence	Pourcentage		
Valide	مالي مدير	5	2,7	2,7	2,7
	قسم أو دائرة رئيس	17	9,2	9,2	11,9
	مصلحة رئيس	33	17,8	17,8	29,7
	محاسبي إطار	81	43,8	43,8	73,5
	محاسب	49	26,5	26,5	100,0
	Total	185	100,0	100,0	

2- ثبات وصدق أداة الدراسة

2-1- ثبات أداة الدراسة

- ثبات عبارات المحور الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,772	12

- ثبات عبارات المحور الثالث: المحاسبة المالية الإستراتيجية

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,670	12

- ثبات عبارات المحور الرابع: مشاركة المحاسبين

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,811	12

- ثبات عبارات الإستبانة

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	30	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	30	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,852	36

2-2- معاملات صدق الإتساق الداخلي

• صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

Corrélations

		جودة المعلومات المحاسبية
تعد المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية ملائمة لتلبية مختلف احتياجات الإدارة في المؤسسة	Corrélation de Pearson	,518**
	Sig. (bilatérale)	,003
	N	30
تساعد المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية في التنبؤ بالتوقعات المستقبلية للمؤسسة	Corrélation de Pearson	,484**
	Sig. (bilatérale)	,007
	N	30
تفيد المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية في تأكيد التوقعات السابقة والمساعدة في تصحيحها	Corrélation de Pearson	,714**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	30
يؤثر حذف أو تحريف بعض المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية على أهميتها النسبية	Corrélation de Pearson	,615**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	30
تعتبر المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية بصدق عما تريد الإفصاح المؤسسة عنه	Corrélation de Pearson	,553**
	Sig. (bilatérale)	,002
	N	30
تشمل القوائم المالية الصادرة كافة المعلومات المحاسبية الضرورية وبشكل واضح لتلبية احتياجات المستخدمين	Corrélation de Pearson	,413*
	Sig. (bilatérale)	,023
	N	30
تحرص المؤسسة على عدم التحيز في اختيار وعرض المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية	Corrélation de Pearson	,407*
	Sig. (bilatérale)	,026
	N	30
يمكن أن تحتوي القوائم المالية الصادرة على أخطاء محاسبية تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية	Corrélation de Pearson	,218
	Sig. (bilatérale)	,247
	N	30
تحرص المؤسسة على عرض المعلومات المحاسبية المطلوبة بالوقت المناسب دون تأخير أو أن تفقد قيمتها المطلوبة	Corrélation de Pearson	,523**
	Sig. (bilatérale)	,003
	N	30
هناك سهولة في استخدام المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية في مقارنتها مع سنوات سابقة ومع معلومات مؤسسات منافسة في القطاع	Corrélation de Pearson	,612**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	30
تتميز المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية للمؤسسة بالوضوح والقابلية للفهم بسهولة	Corrélation de Pearson	,837**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	30
هناك درجة إتفاق عالية من قبل الإدارة العليا على صحة المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية للمؤسسة	Corrélation de Pearson	,509**
	Sig. (bilatérale)	,004
	N	30

● صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث: المحاسبة المالية الإستراتيجية

Corrélations

		الإستراتيجية المالية المحاسبة
تحتاج المؤسسة دوماً إلى إسهامات المحاسبة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتحقق منها	Corrélation de Pearson	,077
	Sig. (bilatérale)	,686
	N	30
توفر المحاسبة المطبقة معلومات ذات قيمة تساعد الإدارة في تحديد الإستراتيجية الخاصة بها	Corrélation de Pearson	,577**
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	30
نجاح الإستراتيجية الخاصة بالمؤسسة يتطلب توفر أنظمة معلومات محاسبية متخصصة	Corrélation de Pearson	,344
	Sig. (bilatérale)	,062
	N	30
تعتبر القوائم والتقارير المالية من أهم المصادر المعتمدة لتحديد وصياغة إستراتيجية المناسبة للمؤسسة	Corrélation de Pearson	,355
	Sig. (bilatérale)	,054
	N	30
يجب دمج وربط الأهداف العليا للمؤسسة بالمعلومات المحاسبية من أجل تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة	Corrélation de Pearson	,302
	Sig. (bilatérale)	,105
	N	30
يجب على المؤسسة توجيه تركيزها إلى المعلومات غير المالية الخارجية عن المنظمات الأخرى	Corrélation de Pearson	,181
	Sig. (bilatérale)	,339
	N	30
يجب على المؤسسة الحرص على توفير معلومات محاسبية ذات توجه مستقبلي ترتبط بخطط طويلة الأجل	Corrélation de Pearson	,345
	Sig. (bilatérale)	,062
	N	30
يمكن الإستفادة من القوائم المالية في توفير معلومات محاسبية إستراتيجية من خلال ربطها بمزيد من المعلومات من المصالح الأخرى	Corrélation de Pearson	,386*
	Sig. (bilatérale)	,035
	N	30
تستفيد المؤسسة دوماً من تحليل البيئة الداخلية والخارجية التي تعمل بها في اختيار البدائل الإستراتيجية الملائمة	Corrélation de Pearson	,596**
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	30
هناك استفادة دائمة من المؤسسة من عملية التغذية العكسية للمعلومات في التعلم من الإخفاقات الماضية والحد منها والإستفادة من النجاحات	Corrélation de Pearson	,749**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	30
تحرص المؤسسة على التخلص من الأعمال التي لا توفر عوائد مالية كافية ولا تتناسب مع إستراتيجيتها	Corrélation de Pearson	,649**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	30
يمكن أن يلعب المحاسب دوراً جوهراً في التوجه الإستراتيجي للمؤسسة من خلال المشاركة الفعلية في القرار	Corrélation de Pearson	,704**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	30

• صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع: مشاركة المحاسبين

Corrélations

		مشاركة المحاسبين
ضرورة مشاركة المحاسبين في مختلف العمليات بالمؤسسة كإتخاذ القرار والإختيار المناسب بين البدائل الإستراتيجية	Corrélation de Pearson	,677**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	30
يمكن أن تساعد مشاركة المحاسبين في صياغة الإستراتيجيات المستقبلية للمؤسسة وتطبيقها	Corrélation de Pearson	,681**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	30
ضرورة وجود هيكل تنظيمي في المؤسسة يتناسب مع ترقية دور ومشاركة المحاسب أكثر	Corrélation de Pearson	,782**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	30
وجود الهيكل التنظيمي المناسب يمكن المحاسبين من توفير معلومات للإدارة لصياغة وتنفيذ الإستراتيجيات	Corrélation de Pearson	,838**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	30
هناك عراقيل تحد من رغبة المحاسبين للمشاركة في عمليات الإدارة العليا للمؤسسة	Corrélation de Pearson	,667**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	30
يجب إزالة كافة القيود والمعوقات التي توضع في طريق عمل المحاسبين في المؤسسة	Corrélation de Pearson	,735**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	30
ضرورة قيام المحاسبين بتوفير المعلومات التي تساعد على انجاز الأهداف المستقبلية والإستراتيجية للمؤسسة	Corrélation de Pearson	,430*
	Sig. (bilatérale)	,018
	N	30
يجب أن يتوفر المحاسبين على مجموعة مهارات شخصية وليس فقط مهارات محاسبية كبناء العلاقات والتواصل	Corrélation de Pearson	,372*
	Sig. (bilatérale)	,043
	N	30
الحرص على تنظيم دورات تدريبية للمحاسبين لتطوير مهاراتهم ومعرفهم والرفع من قدراتهم وكفائتهم للمشاركة في صياغة إستراتيجيات المؤسسة	Corrélation de Pearson	,416*
	Sig. (bilatérale)	,022
	N	30
تتأثر المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم بشكل مباشر بالمعايير الأخلاقية للمحاسب كالثقة، الكفاءة المهنية، إتقان العمل	Corrélation de Pearson	,315
	Sig. (bilatérale)	,090
	N	30
يجب على المحاسبين التركيز على المعلومات التي من شأنها أن تساعد في تحسين الميزة التنافسية	Corrélation de Pearson	,373*
	Sig. (bilatérale)	,042
	N	30
يمكن ان يساهم المحاسبين في تقديم معلومات متعلقة بالأداء المالي والبيئي والاجتماعي للمؤسسة	Corrélation de Pearson	,393*
	Sig. (bilatérale)	,032
	N	30

3- إختبار إستقلالية المتغيرات

Corrélations

Corrélations

		المحاسبية المعلومات جودة	المالية المحاسبية الإستراتيجية	المحاسبين مشاركة
المحاسبية المعلومات جودة	Corrélation de Pearson	1	,577**	,242**
	Sig. (bilatérale)		,000	,001
	N	185	185	185
الإستراتيجية المالية المحاسبية	Corrélation de Pearson	,577**	1	,282**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000
	N	185	185	185
المحاسبين مشاركة	Corrélation de Pearson	,242**	,282**	1
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	
	N	185	185	185

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

4- تحليل وتفسير عبارات المحاور

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
جودة المعلومات المحاسبية	185	3,7032	,60859
المحاسبة المالية الإستراتيجية	185	3,8869	,49371
مشاركة المحاسبين	185	4,1410	,40915
N valide (liste)	185		

4-1- تحليل وتفسير عبارات المحور الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تعد المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية ملائمة لتلبية مختلف احتياجات الإدارة في المؤسسة	185	3,60	,962
تساعد المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية في التنبؤ بالتوقعات المستقبلية للمؤسسة	185	3,49	1,001
تفيد المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية في تأكيد التوقعات السابقة والمساعدة في تصحيحها	185	3,76	,925
يؤثر حذف أو تحريف بعض المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية على أهميتها النسبية	185	3,89	,934
تعبر المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية بصدق عما تريد الإفصاح المؤسسة عنه	185	3,68	,996
تشمل القوائم المالية الصادرة كافة المعلومات المحاسبية الضرورية وبشكل واضح لتلبية احتياجات المستخدمين	185	3,77	,953
تحرص المؤسسة على عدم التحيز في اختيار وعرض المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية	185	3,73	,886
يمكن أن تحتوي القوائم المالية الصادرة على أخطاء محاسبية تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية	185	3,72	1,092

تحرص المؤسسة على عرض المعلومات المحاسبية المطلوبة بالوقت المناسب دون تأخير أو أن تفقد قيمتها المطلوبة	185	3,76	1,010
هناك سهولة في استخدام المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية في مقارنتها مع سنوات سابقة ومع معلومات مؤسسات منافسة في القطاع	185	3,58	1,182
تتميز المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية للمؤسسة بالوضوح والقابلية للفهم بسهولة	185	3,70	,946
هناك درجة إتفاق عالية من قبل الإدارة العليا على صحة المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية للمؤسسة	185	3,76	1,022
N valide (liste)	185		

4-2- تحليل وتفسير عبارات المحور الثالث: المحاسبة المالية الإستراتيجية

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تحتاج المؤسسة دوماً إلى إسهامات المحاسبة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتحقق منها	185	3,91	,796
توفر المحاسبة المطبقة معلومات ذات قيمة تساعد الإدارة في تحديد الإستراتيجية الخاصة بها	185	3,83	,840
نجاح الإستراتيجية الخاصة بالمؤسسة يتطلب توفر أنظمة معلومات محاسبية متخصصة	185	4,14	,795
تعتبر القوائم والتقارير المالية من أهم المصادر المعتمدة لتحديد وصياغة إستراتيجية مناسبة للمؤسسة	185	3,93	,841
يجب دمج وربط الأهداف العليا للمؤسسة بالمعلومات المحاسبية من أجل تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة	185	4,13	,755
يجب على المؤسسة توجيه تركيزها إلى المعلومات غير المالية الخارجية عن المنظمات الأخرى	185	3,84	,916
يجب على المؤسسة الحرص على توفير معلومات محاسبية ذات توجه مستقبلي ترتبط بخطط طويلة الأجل	185	4,16	,661
يمكن الإستفادة من القوائم المالية في توفير معلومات محاسبية إستراتيجية من خلال ربطها بمزيد من المعلومات من المصالح الأخرى	185	4,00	,794
تستفيد المؤسسة دوماً من تحليل البيئة الداخلية والخارجية التي تعمل بها في اختيار البدائل الاستراتيجية الملائمة	185	3,64	1,059
هناك استفادة دائمة من المؤسسة من عملية التغذية العكسية للمعلومات في التعلم من الإخفاقات الماضية والحد منها والإستفادة من النجاحات	185	3,62	1,063
تحرص المؤسسة على التخلص من الأعمال التي لا توفر عوائد مالية كافية ولا تتناسب مع إستراتيجيتها	185	3,54	1,156
يمكن أن يلعب المحاسب دوراً جوهراً في التوجه الاستراتيجي للمؤسسة من خلال المشاركة الفعلية في القرار	185	3,90	,995
N valide (liste)	185		

4-3- تحليل وتفسير عبارات المحور الرابع: مشاركة المحاسبين

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
ضرورة مشاركة المحاسبين في مختلف العمليات بالمؤسسة كإتخاذ القرار والإختيار المناسب بين البدائل الإستراتيجية	185	4,04	,698
يمكن أن تساعد مشاركة المحاسبين في صياغة الإستراتيجيات المستقبلية للمؤسسة وتطبيقها	185	3,97	,762
ضرورة وجود هيكل تنظيمي في المؤسسة يتناسب مع ترقية دور ومشاركة المحاسب أكثر	185	4,04	,865
وجود الهيكل التنظيمي المناسب يمكن المحاسبين من توفير معلومات للإدارة لصياغة وتنفيذ الإستراتيجيات	185	3,96	,833
هناك عراقيل تحد من رغبة المحاسبين للمشاركة في عمليات الإدارة العليا للمؤسسة	185	3,99	,894
يجب إزالة كافة القيود والمعوقات التي توضع في طريق عمل المحاسبين في المؤسسة	185	4,31	,750
ضرورة قيام المحاسبين بتوفير المعلومات التي تساعد على انجاز الأهداف المستقبلية والإستراتيجية للمؤسسة	185	4,29	,609
يجب أن يتوفر المحاسبين على مجموعة مهارات شخصية وليس فقط مهارات محاسبية كبناء العلاقات والتواصل	185	4,34	,713
الحرص على تنظيم دورات تدريبية للمحاسبين لتطوير مهاراتهم ومعارفهم والرفع من قدراتهم وكفائهم للمشاركة في صياغة إستراتيجيات المؤسسة	185	4,44	,650
تتأثر المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم بشكل مباشر بالمعايير الأخلاقية للمحاسب كالثقة، الكفاءة المهنية، إتقان العمل	185	4,25	,809
يجب على المحاسبين التركيز على المعلومات التي من شأنها أن تساعد في تحسين الميزة التنافسية	185	4,00	,745
يمكن ان يساهم المحاسبين في تقديم معلومات متعلقة بالأداء المالي والبيئي والاجتماعي للمؤسسة	185	4,05	,768
N valide (liste)	185		

5- إختبار فرضيات الدراسة

5-1- إختبار الفرضية الأولى

Régression

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variabes introduites	Variabes éliminées	Méthode
1	جودة المعلومات المحاسبية ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : المحاسبة المالية الإستراتيجية

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,577 ^a	,333	,329	,40428

a. Prédictors : (Constante), جودة المعلومات المحاسبية

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	14,940	1	14,940	91,411	,000 ^b
	de Student	29,910	183	,163		
	Total	44,850	184			

a. Variable dépendante : المحاسبة المالية الإستراتيجية

b. Prédictors : (Constante), جودة المعلومات المحاسبية

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		Sig.
		B	Erreur standard	Bêta	t	
1	(Constante)	2,153	,184		11,716	,000
	جودة المعلومات المحاسبية	,468	,049	,577	9,561	,000

a. Variable dépendante : المحاسبة المالية الإستراتيجية

5-2- إختبار الفرضية الثانية

Régression

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	مشاركة المحاسبين ^b		Introduire

a. Variable dépendante : المحاسبة المالية الإستراتيجية

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,282 ^a	,079	,074	,47501

a. Prédicteurs : (Constante), مشاركة المحاسبين

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3,559	1	3,559	15,773	,000 ^b
	de Student	41,292	183	,226		
	Total	44,850	184			

a. Variable dépendante : المحاسبة المالية الإستراتيجية

b. Prédicteurs : (Constante), مشاركة المحاسبين

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,479	,356		6,962	,000
	مشاركة المحاسبين	,340	,086	,282	3,971	,000

a. Variable dépendante : المحاسبة المالية الإستراتيجية

5-3- إختبار الفرضية الثالثة

• نموذج (Baron & Kenny, 1986)

Régression

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	جودة , المحاسبين مشاركة المحاسبية المعلومات ^b	.	Introduire
2	التفاعل ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : الإستراتيجية المالية المحاسبية

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Variation de R-deux	Modifier les statistiques			Sig. Variation de F
						Variation de F	ddl1	ddl2	
1	,595 ^a	,355	,347	,39882	,355	49,988	2	182	,000
2	,643 ^b	,414	,404	,38104	,060	18,382	1	181	,000

a. Prédicteurs : (Constante), المحاسبين مشاركة , المحاسبية المعلومات جودة

b. Prédicteurs : (Constante), التفاعل , المحاسبية المعلومات جودة , المحاسبين مشاركة , (Constante)

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	15,902	2	7,951	49,988	,000 ^b
	de Student	28,948	182	,159		
	Total	44,850	184			
2	Régression	18,571	3	6,190	42,636	,000 ^c
	de Student	26,279	181	,145		
	Total	44,850	184			

a. Variable dépendante : الإستراتيجية المالية المحاسبية

b. Prédicteurs : (Constante), المحاسبين مشاركة , المحاسبية المعلومات جودة

c. Prédicteurs : (Constante), التفاعل , المحاسبية المعلومات جودة , المحاسبين مشاركة , (Constante)

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés			Statistiques de colinéarité	
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.	Tolérance	VIF
1	(Constante)	1,509	,319		4,734	,000		
	المحاسبية المعلومات جودة	,439	,050	,541	8,809	,000	,941	1,062
	المحاسبين مشاركة	,182	,074	,151	2,459	,015	,941	1,062
2	(Constante)	1,439	,305		4,719	,000		
	المحاسبية المعلومات جودة	,475	,048	,586	9,835	,000	,912	1,097
	المحاسبين مشاركة	,159	,071	,132	2,244	,026	,936	1,068
	التفاعل	,117	,027	,248	4,287	,000	,967	1,034

a. Variable dépendante : الإستراتيجية المالية المحاسبية

Variables exclues^a

Modèle		Bêta In	t	Sig.	Corrélation partielle	Statistiques de colinéarité		
						Tolérance	VIF	Tolérance minimum
1	التفاعل	,248 ^b	4,287	,000	,304	,967	1,034	,912

a. Variable dépendante : الإستراتيجية المالية المحاسبية

b. Prédictors dans le modèle : (Constante), المحاسبية المعلومات جودة , المحاسبين مشاركة

Diagnostics de colinéarité^a

Modèle	Dimension	Valeur propre	Index de condition	Proportions de la variance	جودة المعلومات		
					(Constante)	المحاسبية	مشاركة المحاسبين	التفاعل
1	1	2,979	1,000	,00	,00	,00	
	2	,017	13,403	,07	,99	,11	
	3	,005	24,922	,93	,01	,89	
2	1	3,047	1,000	,00	,00	,00	,01
	2	,932	1,808	,00	,00	,00	,95
	3	,016	13,812	,08	,99	,11	,04
	4	,005	25,206	,92	,01	,89	,00

a. Variable dépendante : الإستراتيجية المالية المحاسبية

• نموذج (preacher & hayes, 2008)

Matrice

Run MATRIX procedure:

***** PROCESS Procedure for SPSS Version 4.0 *****

Written by Andrew F. Hayes, Ph.D. www.afhayes.com
 Documentation available in Hayes (2022). www.guilford.com/p/hayes3

Model : 1
 Y : Y
 X : X
 W : M

Sample
 Size: 185

OUTCOME VARIABLE:

Y

Model Summary

	R	R-sq	MSE	F	df1	df2	p
	,6435	,4141	,1452	42,6358	3,0000	181,0000	,0000

Model

	coeff	se	t	p	LLCI	ULCI
constant	3,8588	,0288	134,1118	,0000	3,8020	3,9156
X	,4754	,0483	9,8350	,0000	,3800	,5708
M	,1593	,0710	2,2445	,0260	,0193	,2993
Int_1	,4697	,1096	4,2874	,0000	,2535	,6859

Product terms key:

Int_1 : X x M

Test(s) of highest order unconditional interaction(s):

	R2-chng	F	df1	df2	p
X*W	,0595	18,3822	1,0000	181,0000	,0000

Focal predict: X (X)
 Mod var: M (W)

Conditional effects of the focal predictor at values of the moderator(s):

M	Effect	se	t	p	LLCI	ULCI
-,4091	,2832	,0598	4,7361	,0000	,1652	,4012
,0000	,4754	,0483	9,8350	,0000	,3800	,5708
,4091	,6676	,0715	9,3343	,0000	,5265	,8087

Moderator value(s) defining Johnson-Neyman significance region(s):

Value	% below	% above
-,6732	4,3243	95,6757

Conditional effect of focal predictor at values of the moderator:

M	Effect	se	t	p	LLCI	ULCI
-1,6410	-,2954	,1777	-1,6624	,0982	-,6459	,0552
-1,5160	-,2366	,1645	-1,4384	,1521	-,5613	,0880
-1,3910	-,1779	,1515	-1,1748	,2416	-,4768	,1209
-1,2660	-,1192	,1385	-,8606	,3906	-,3926	,1541
-1,1410	-,0605	,1258	-,4812	,6310	-,3087	,1876
-1,0160	-,0018	,1132	-,0159	,9873	-,2252	,2216
-,8910	,0569	,1009	,5638	,5736	-,1423	,2561
-,7660	,1156	,0891	1,2977	,1960	-,0602	,2914
-,6732	,1592	,0807	1,9732	,0500	,0000	,3184
-,6410	,1743	,0779	2,2390	,0264	,0207	,3280
-,5160	,2330	,0675	3,4504	,0007	,0998	,3663
-,3910	,2918	,0586	4,9772	,0000	,1761	,4074
-,2660	,3505	,0518	6,7629	,0000	,2482	,4527
-,1410	,4092	,0481	8,5135	,0000	,3143	,5040
-,0160	,4679	,0481	9,7360	,0000	,3731	,5627
,1090	,5266	,0518	10,1644	,0000	,4244	,6288
,2340	,5853	,0586	9,9886	,0000	,4697	,7009
,3590	,6440	,0675	9,5389	,0000	,5108	,7772
,4840	,7027	,0778	9,0287	,0000	,5492	,8563
,6090	,7614	,0891	8,5492	,0000	,5857	,9372
,7340	,8202	,1009	8,1277	,0000	,6210	1,0193
,8590	,8789	,1132	7,7659	,0000	,6556	1,1022

Data for visualizing the conditional effect of the focal predictor:
Paste text below into a SPSS syntax window and execute to produce plot.

```

DATA LIST FREE/
  X          M          Y          .
BEGIN DATA.
  -,6086     -,4091     3,6213
  ,0000      -,4091     3,7936
  ,6086      -,4091     3,9660
  -,6086     ,0000     3,5695
  ,0000      ,0000     3,8588
  ,6086      ,0000     4,1481
  -,6086     ,4091     3,5177
  ,0000      ,4091     3,9240
  ,6086      ,4091     4,3302
END DATA.
GRAPH/SCATTERPLOT=
  X          WITH      Y          BY          M          .

***** ANALYSIS NOTES AND ERRORS *****

Level of confidence for all confidence intervals in output:
 95,0000

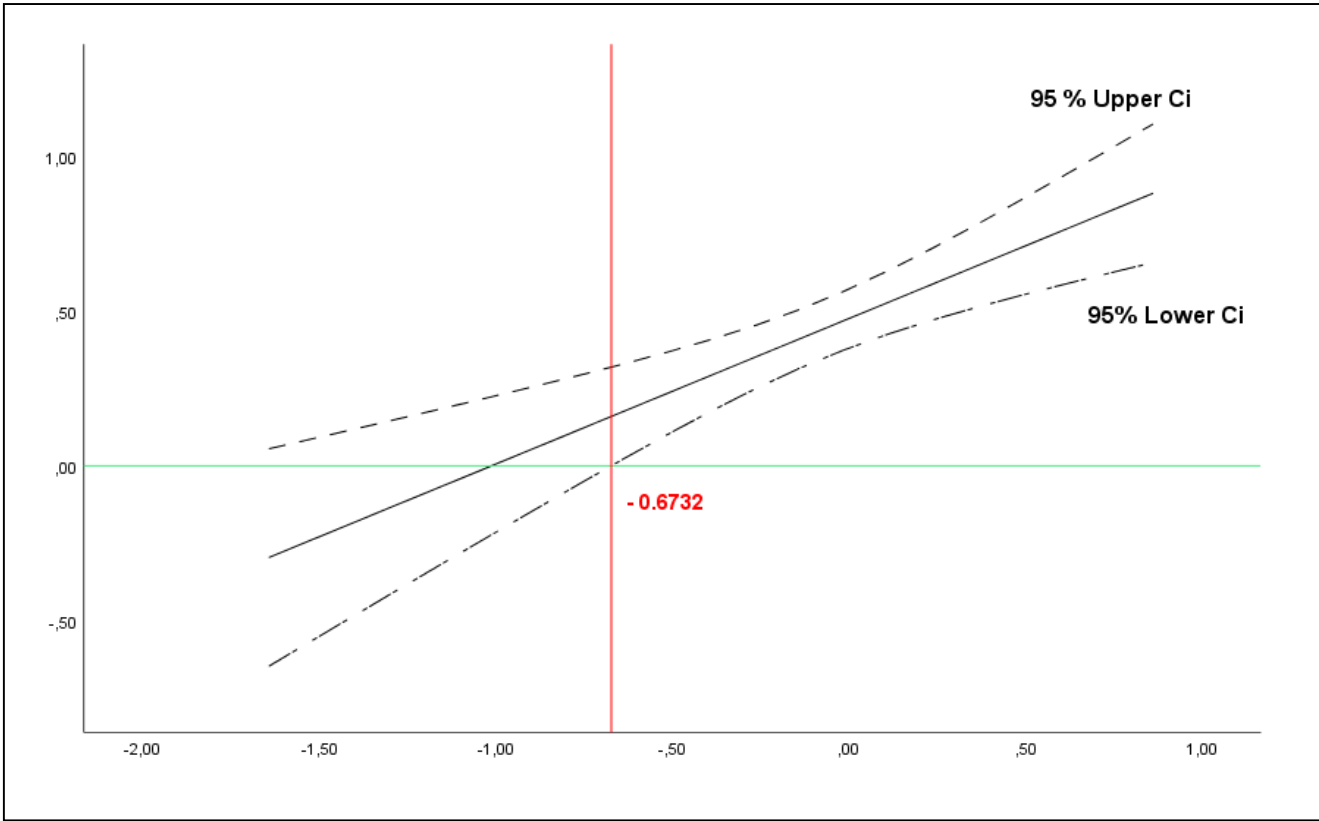
W values in conditional tables are the mean and +/- SD from the mean.

NOTE: The following variables were mean centered prior to analysis:
      M          X

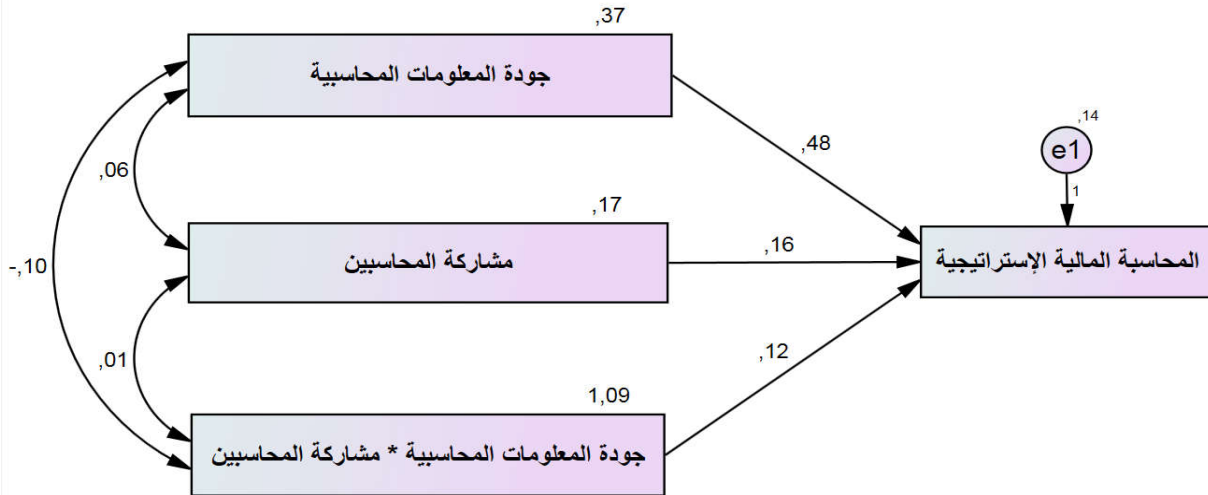
----- END MATRIX -----

```

4-5- معامالت الأثرآت المعدلة وفق (johnson-neyman)



5-5- نموذج المعادلات البنائفة (الهكلفة) للدراسة



Notes for Model (Default model)

Computation of degrees of freedom (Default model)

Number of distinct sample moments:	10
Number of distinct parameters to be estimated:	10
Degrees of freedom (10 - 10):	0

Result (Default model)

Minimum was achieved

Chi-square = ,000

Degrees of freedom = 0

Probability level cannot be computed

Estimates (Group number 1 - Default model)**Scalar Estimates (Group number 1 - Default model)****Maximum Likelihood Estimates****Regression Weights: (Group number 1 - Default model)**

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Y <--- X	,475	,048	9,916	***	
Y <--- M	,159	,070	2,263	,024	
Y <--- Interactive	,117	,027	4,323	***	

Covariances: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
X <--> M	,060	,019	3,189	,001	
M <--> Interactive	,014	,031	,434	,664	
X <--> Interactive	-,104	,047	-2,201	,028	

Variances: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
X	,368	,038	9,592	***	
M	,166	,017	9,592	***	
Interactive	1,090	,114	9,592	***	
e1	,142	,015	9,592	***	

Model Fit Summary**CMIN**

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	10	,000	0		
Saturated model	10	,000	0		
Independence model	4	115,533	6	,000	19,255

RMR, GFI

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	,000	1,000		
Saturated model	,000	1,000		
Independence model	,073	,793	,654	,476

Baseline Comparisons

Model	NFI	RFI	IFI	TLI	CFI
	Delta1	rho1	Delta2	rho2	
Default model	1,000		1,000		1,000

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Saturated model	1,000		1,000		1,000
Independence model	,000	,000	,000	,000	,000

Parsimony-Adjusted Measures

Model	PRATIO	PNFI	PCFI
Default model	,000	,000	,000
Saturated model	,000	,000	,000
Independence model	1,000	,000	,000

NCP

Model	NCP	LO 90	HI 90
Default model	,000	,000	,000
Saturated model	,000	,000	,000
Independence model	109,533	78,275	148,225

FMIN

Model	FMIN	F0	LO 90	HI 90
Default model	,000	,000	,000	,000
Saturated model	,000	,000	,000	,000
Independence model	,628	,595	,425	,806

RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Independence model	,315	,266	,366	,000

AIC

Model	AIC	BCC	BIC	CAIC
Default model	20,000	20,559	52,204	62,204
Saturated model	20,000	20,559	52,204	62,204
Independence model	123,533	123,756	136,414	140,414

ECVI

Model	ECVI	LO 90	HI 90	MECVI
Default model	,109	,109	,109	,112
Saturated model	,109	,109	,109	,112
Independence model	,671	,501	,882	,673

HOELTER

Model	HOELTER .05	HOELTER .01
Default model		
Independence model	21	27

Minimization: ,006

Miscellaneous: ,087

Bootstrap: ,000

Total: ,093

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مساهمة جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل البعد الاستراتيجي للمحاسبة المالية من خلال مشاركة المحاسبين لتعزيز هذه العلاقة التفاعلية، وقد تضمنت جانب نظري تم التطرق فيه إلى الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة وهم جودة المعلومات المحاسبية والمحاسبة المالية الإستراتيجية ومشاركة المحاسبين وتحليل علاقة التأثير بينها، والذي تبين منه أن لجودة المعلومات المحاسبية دور بارز في توجيه المحاسبة المالية الإستراتيجية بمواءمة المعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم والتقارير المالية وتحليلها وصياغتها بأسلوب استراتيجي، والتي ترتبط بدور ومشاركة المحاسبين في ذلك من خلال مجموعة المهارات التقنية والمعرفية التي يمتلكونها، أما في الجانب التطبيقي تم الإعتماد فيه على تصميم إستبيان لخدمة أهداف الدراسة، ولتحقيق ذلك أستخدم المنهج الوصفي التحليلي وتصميم إستبانة وزعت على عينة عشوائية بسيطة عبر زيارات ميدانية ضمت 28 مؤسسة إقتصادية في 09 ولايات تم فيها إسترجاع 185 إستمارة صحيحة، ثم تحليلها بإستخدام برنامج (SPSS.v26).

وخلصت الدراسة إلى وجود تأثير لمشاركة المحاسبين كمتغير معدل في علاقة جودة المعلومات المحاسبية بالمحاسبة المالية الإستراتيجية أدى إلى رفع القدرة التفسيرية وشرح نسبة إضافية معنوية ما قيمته (06%) من التباين في تأثير المتغير المستقل (جودة المعلومات المحاسبية) على المتغير التابع (المحاسبة المالية الإستراتيجية)، وهذا التأثير كان إيجابيا جزئيا.

الكلمة المفتاحية: جودة المعلومات المحاسبية، محاسبة إستراتيجية، محاسبة مالية إستراتيجية، مشاركة المحاسبين.

Abstract:

This study aimed to find out the contribution of accounting information quality in activating the strategic dimension of financial accounting through accountants' participation to enhance this interactive relationship. From which it was found that accounting information quality has a prominent role in guiding strategic financial accounting through harmonizing the accounting information provided by financial statements and reports, analyzing and formulating them in a strategic manner, which is related to the accountants' role and participation therein, through the set of technical and knowledge skills they possess. As for the practical side, it was relied on designing a questionnaire to serve the study objectives, to achieve this, the descriptive analytical method was used and a designed questionnaire was distributed to a simple random sample; across field visits that included 28 economic institutions in 09 states, in which 185 correct forms were retrieved, and then analyzed using the (SPSS.v26) program. The study concluded that there is an effect of accountants' participation, as a modified variable, in the relationship of accounting information quality with strategic financial accounting, resulting in raising the explanatory power and explaining an additional significant percentage (06%) of the variance in the effect of the independent variable (accounting information quality) on the dependent variable (strategic financial accounting), and this effect was partially positive.

Keywords: accounting information quality, strategic accounting, strategic financial accounting, accountants' participation.