

## تأثير التطورات في بيئة الأعمال على المحاسبة الإدارية في القرن الحادي والعشرين

د. قاسم محسن الحبيطي<sup>(١)</sup>

زياد هاشم يحيى<sup>(٢)</sup>

### المخلص

يهدف هذا البحث الى التعرف على ماهية التطورات التي يتوقع أن تحدث خلال القرن الحادي والعشرين في بيئة الأعمال وما هو أثرها على المحاسبة الإدارية من حيث الدور المطلوب من المحاسبين الإداريين للوفاء بواجباتهم تجاه الوحدة الاقتصادية التي يعملون فيها نظراً للتطورات والتغيرات العديدة والمستمرة التي حدثت وتحدث في بيئة الأعمال وما يمكن أن تأخذه من مديات واسعة، ومن ثم يمكن تشخيص بعض الأمور منها: الأسباب التي أدت الى نشوء المحاسبة الإدارية في القرن الماضي، أهم المظاهر المتوقعة خلال القرن الحالي وأثرها على المحاسبة الإدارية والدور المطلوب من المحاسبين الإداريين ومتطلبات القيام بأعمالهم في ظل التطورات والتغيرات المتوقعة حدوثها خلال القرن الحادي والعشرين.

### Abstract

The present research aims at introducing the predicted developments in the 21<sup>st</sup> century the business environment. It also tackles the effect of these developments on the management accounting and the required role played by management accountants to satisfy their duties towards the organization they work at to be familiar with the great rapid developments. Therefore, the following issues can be identified like: The reasons led to the appearance of management accounting in the last century, The main predicted appearances in the present century and their effect on the management accounting, and The required role from the management accounting to satisfy their duties under the developments and changes predicted in the 21<sup>st</sup> century.

(١) أستاذ، عميد الحداية الجامعة

(٢) أستاذ مساعد، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل .

## المقدمة

في بداية خمسينيات القرن العشرين بدأت الحاجة الى فرع جديد ضمن فروع المحاسبة استجابة لحاجة الإدارة العلمية الحديثة الى نوعية معينة من المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط وإتخاذ القرارات وكذلك للمساهمة بدور أكبر في حل المشكلات الإدارية التي يمكن أن تواجهها إدارة الوحدة الاقتصادية ، الأمر الذي تطلب أن يكون هناك تكامل بين حقلي المعرفة الأساسيين في الوحدة الاقتصادية : المحاسبة والإدارة، ومن هنا برزت " المحاسبة الإدارية Management Accounting " .

وقد مرت المحاسبة الإدارية بتطورات عديدة سواء من حيث مفاهيمها أو أساليبها العلمية وكذلك من حيث أهدافها والدور الذي يمكن أن تلعبه في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية والجهات ذات العلاقة .

ونظراً للتطورات والتغيرات العديدة والمستمرة التي حدثت في بيئة الأعمال . بصورة عامة- في نهاية القرن العشرين وما يمكن أن تأخذه من مديات واسعة خلال بدايات القرن الحادي والعشرين وما بعدها ، فإن الأمر يتطلب ضرورة الأهتمام بالدور الذي يمكن أن تلعبه المحاسبة الإدارية وإمكانية تطوير أساليبها العلمية بما يتناسب ويتلاءم مع التطورات والتغيرات التي تحدث في مجالات وحقول المعرفة الأخرى التي تتعامل معها المحاسبة الإدارية . بصورة مباشرة أو غير مباشرة . وصولاً الى تحقيق أهدافها وأهداف الوحدة الاقتصادية التي تعمل ضمن نطاقها .

وتأتي مشكلة البحث من خلال ضرورة التعرف على ماهية التطورات التي يتوقع أن تحدث خلال القرن الحادي والعشرين في بيئة الأعمال وما هو أثرها على المحاسبة الإدارية من حيث المفهوم والأساليب والدور المطلوب من المحاسبين الإداريين للوفاء بواجباتهم تجاه الوحدة الاقتصادية التي يعملون فيها .

أما أهمية البحث فتأتي من حيث ضرورة التعرف على الدور الجديد المتوقع أن تلعبه المحاسبة الإدارية في القرن الحادي والعشرين في ظل التغيرات والتطورات العديدة والمستمرة التي يمكن أن تحدث في بيئة الأعمال (التي تمثل نطاق عمل المحاسبة الإدارية) . وعليه فإن البحث يهدف الى توضيح الآتي :-

١. أهم الأسباب التي أدت الى نشوء المحاسبة الإدارية في القرن العشرين مع توضيح أهم التطورات والتغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال وأثرها في تطور مفاهيم وأساليب ودور المحاسبة الإدارية .

٢. أهم المظاهر المتوقعة خلال القرن الحادي والعشرين وأثرها على المحاسبة الإدارية ، خاصة فيما يتعلق بالتغيرات والتطورات التي يمكن أن تحدث في بيئة الأعمال الحديثة .

٣. الدور المطلوب من المحاسبين الإداريين ومتطلبات القيام بأعمالهم في ظل التطورات والتغيرات المتوقع حدوثها خلال القرن الحادي والعشرين .

ولتحقيق أهداف البحث يتم الاعتماد على الفرضية الآتية :-

" تتأثر المحاسبة الإدارية بالعديد من التطورات التي يمكن أن تحدث في بيئة الأعمال خلال القرن الحادي والعشرين ، مما يتطلب ضرورة تطويرها من حيث مفاهيمها وأساليبها العلمية والدور الذي يمكن أن يؤديه المحاسبون الإداريون وصولاً الى تحقيق الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية التي يعملون في نطاقها "

أما منهج البحث فقد إعتد المنهج الوصفي المبني على الدراسة النظرية التحليلية خدمة لتحقيق أهداف البحث من خلال الاستعانة بالرسائل والدوريات والكتب ذات العلاقة بموضوع البحث .

ووصولاً الى تحقيق أهداف البحث فقد تم تقسيمه الى المباحث الآتية:-

المبحث الأول . نشأة المحاسبة الإدارية وتطوراتها خلال القرن العشرين .

المبحث الثاني . مظاهر القرن الحادي والعشرين وأثرها على المحاسبة الإدارية .

المبحث الثالث . الدور المطلوب من المحاسبين الإداريين خلال القرن الحادي والعشرين .

## المبحث الأول

### نشأة المحاسبة الإدارية وتطوراتها خلال القرن العشرين

يمكن القول أن بدايات التفكير بالمحاسبة الإدارية كفرع من فروع المعرفة المحاسبية قد نشأ نتيجة حاجة الوحدات الاقتصادية الى معلومات تساعد في حل المشكلات الكبيرة التي تتعلق بالقرارات المستقبلية والتخطيط لها خلال فترة زمنية أطول من الفترة المالية الواحدة التي كانت تغطيها محاسبة التكاليف، إضافة الى ضرورة وجود نظام مسؤول عن تجميع ومعالجة البيانات وتهيئتها كمعلومات يمكن أن تحقق الاستفادة من قبل مستخدميها الذين لهم علاقات مباشرة أو غير مباشرة مع الوحدة الاقتصادية المعنية، ومن هنا يمكن القول أن ظهور المحاسبة الإدارية كان " إستجابة لحاجة الإدارة العلمية الحديثة الى نوعية معينة من المعلومات المحاسبية اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، وكذلك المساهمة بدور أكبر في حل المشكلات الإدارية التي يمكن أن تواجهها إدارة الوحدة الاقتصادية، وعلى هذا الأساس أخذت توصف المحاسبة الإدارية بأنها: إمتزاج عملي بين المحاسبة والإدارة" ( يحيى والحبيطي، ٢٠٠٣: ١٣)، وأن تطور الحاجة الى تفصيل وتحليل أكثر للبيانات والمعلومات المحاسبية لتلبية الاحتياجات الداخلية والخارجية قد تطلب أن يكون هناك اندماج وتكاملاً بين نظم المعلومات الفرعية على مستوى الوحدة الاقتصادية وخاصة بين نظامي المعلومات الأساسيين في أية وحدة اقتصادية وهما: نظام المعلومات المحاسبية AIS (بنظمه الفرعية كافة) ونظام المعلومات الإدارية MIS (بنظمه الفرعية كافة) انطلاقاً من أن وظائف المحاسبة والإدارة تكمل بعضها بعضاً، وإنهاء الفكرة الخاطئة بأن المحاسبة أداة لخدمة إدارة الوحدة الاقتصادية التي حلت محلها فكرة أن كلاً المحاسبة والإدارة أداتان تنفيذيتان في خدمة أهداف الوحدة الاقتصادية، فالمحاسب ليس مسؤولاً عن حل مشكلات الوظائف الإدارية بل يشارك الإدارة في حل المشكلات التي تجابه الوحدة الاقتصادية (باسيلي، ٢٠٠١: ٤١)، كما أن المحاسب إذا ما كان يعمل كجزء من الإدارة الأساسية فإنه سوف يساهم في إضافة قيمة الى العمل الإداري (Basu, 2001: 24) وعليه فإن الأمر قد تطلب تطور نظم المعلومات الفرعية ضمن الوحدة الاقتصادية بحيث تعمل تحت نظام كلي ومتكامل للمعلومات أطلق عليه: النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية والإدارية Integration System of Accounting & Administration Information والذي يتمثل بنظام المحاسبة الإدارية MAS.

وإذا ما عدنا الى القرن العشرين وألقينا نظرة تاريخية على أهم المظاهر التي أتمسم بها القرن الماضي ومدى تأثيرها على المحاسبة الإدارية فسوف نلاحظ مجموعة من التغيرات التي ساهمت في تطوير المحاسبة الأدارية من حيث مفهومها وأساليبها ودورها في الوحدة الاقتصادية، وذلك من خلال التقسيم الزمني الآتي :-

#### ١. بدايات القرن العشرين حتى نهاية الأربعينات .

لقد شهدت بدايات القرن العشرين ظهور حركة الإدارة العلمية الحديثة التي ركزت على ضرورة استخدام الأساليب العلمية في الإدارة وما يتعلق بها من وظائف يمكن ممارستها في الوحدات الاقتصادية ، كما إتسمت هذه الحقبة الزمنية بما أطلق عليه " الثورة الصناعية الثانية" ، حيث تم التركيز على عمليات الإنتاج في الوحدات الاقتصادية وضرورة تحديد تكاليف المنتجات ، ومن هنا بدأ الأهتمام بـ " محاسبة التكاليف " وهو ما يمثل بداية الأهتمام بالمحاسبة الأدارية خلال هذه الفترة، على إعتبار أن محاسبة التكاليف أخذت تمثل . فيما بعد . أحد المقومات الأساسية ضمن نظام المحاسبة الأدارية .

#### ٢. بداية الخمسينات حتى بداية الثمانينات .

تمثل هذه الحقبة الزمنية المساحة الواسعة التي شهدت فيها المحاسبة الأدارية تطورات عديدة خاصة فيما يتعلق في تحديد مفهومها ومقوماتها وأهدافها وأساليبها العلمية التي نشأت نتيجة الحاجة إليها في ضوء التطورات العديدة التي شهدتها هذه الفترة ، وكما يأتي :-

أ. من حيث المفهوم ، فقد تحدد مفهوم خاص بالمحاسبة الإدارية تطور بتطور الحاجة إليها وعلاقتها مع فروع المحاسبة الأخرى وكذلك مع الإدارة، حيث أخذ ينظر إليها بدايةً على أنها: تطوير أو تعديل بيانات المحاسبة المالية لتناسب الأحتياجات الإدارية، ثم : اختصاصها بتقديم معلومات مفيدة عن نشاط الوحدة الاقتصادية لأدارتها الداخلية التي تعتمد في إتخاذ قراراتها على هذه المعلومات وكذلك فإن المحاسبة الإدارية تمثل تكاملاً لوظائف المحاسبة والأدارة من حيث أنها تبحث في دراسة البيانات المحاسبية اللازمة للإدارة والبيانات الإدارية اللازمة للمحاسبة ( باسيلي ، ٢٠٠١ : ٤٠-٤١ ) ، كما أن مفهوم " المحاسبة الإدارية " يعد مفهوماً تطويرياً في النظرة الى المفهوم الحديث لمحاسبة التكاليف ، حيث يؤكد Horngren أنه "عادة ما يطلق على محاسبة التكاليف الحديثة المحاسبة الإدارية" ( هورنجرن وآخرون ، ١٩٩٦ : ١٨ ) .

وأخيراً فإن النظرة الحديثة للمحاسبة الإدارية من خلال مفاهيم نظم المعلومات من حيث أنها تمثل النظام الشامل للمعلومات في الوحدة الاقتصادية من خلال نظم المعلومات المحاسبية ( بنظمه الفرعية كافة ) ونظام المعلومات الإدارية ( بنظمه الفرعية كافة ) إضافة الى قدرته على التعامل مع فروع المعرفة الأخرى والأستعانة بها وخاصة : العلوم الإدارية والاقتصادية والإحصاء وبحوث العمليات والحواسيب والعلوم السلوكية... وغيرها ( يحيى وآخرون ، ٢٠٠٠ : ١٦١ ) .

ب. من حيث المقومات ، إن النظرة الى المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات إستوجب أن يكون هناك مقومات يستند إليها في عمله ، وقد تكونت هذه المقومات إعتياداً على الحاجة من البيانات اللازمة لتشغيل النظام، وعليه فقد تم تحديد مقومات نظام المحاسبة الإدارية بكل من : النظام المحاسبي المالي ، النظام المحاسبي التكاليفي ، نظام الرقابة المالية ( هاشم ، ١٩٨٨ : ٣٧ ) .

ج. من حيث الأهداف ، فقد تطورت أهداف المحاسبة الإدارية إنطلاقاً من قدرتها في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية والجهات ذات العلاقة معها ، ونظراً للحاجة الى معلومات يمكن أن تقدم للعديد من الجهات فقد تم تطوير مخرجات النظام المحاسبي المالي للوفاء بهذه الأحتياجات، كذلك فإن الحاجة الى معلومات عن المدى المستقبلي طويل الأجل قد أدى الى تطوير أهداف النظام المحاسبي التكاليفي الذي يركز على المدى المستقبلي قصير الأجل .

د. من حيث الأساليب العلمية ، فقد تطورت الحاجة الى وجود أساليب علمية خاصة بالمحاسبة الإدارية تتمكن من خلالها تحليل البيانات وتوصيل المعلومات المحاسبية الناشئة عنها الى كافة الجهات التي تحتاج إليها وتمكينها من إتخاذ القرارات المناسبة في ضوءها ، وعليه فقد تطورت الأساليب العلمية للمحاسبة الإدارية حتى شملت كلاً من : أسلوب الموازنات ، أسلوب التكاليف المعيارية ، أسلوب محاسبة المسؤولية ، أسلوب علاقات التكلفة . الحجم . الربح ، أسلوب أسعار التحويل ، أسلوب تحليل المدخلات والمخرجات .

### ٣. بداية الثمانينات حتى بداية التسعينات .

تركز الاهتمام خلال هذه الفترة الزمنية بإمكانية التوصل الى الاحتساب الدقيق للتكاليف وذلك من خلال الأتماد على أساس أو أسلوب أكثر علمية ودقة في تحميل

التكاليف الصناعية غير المباشرة Overhead Costs هو أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC " Activity Based Costing" (Ferrara , 1995 : 5) ، وقد بدأ الاهتمام باستخدام أسلوب ABC في الوحدات الصناعية إلا أنه ما لبث أن أستخدم في الوحدات الخدمية ومن ثم المالية ( وخاصة في مجال المصارف ) .

#### ٤. أواسط التسعينات حتى بدايات القرن الحادي والعشرين .

تمثل هذه الفترة الزمنية أحدث ما حصل للمحاسبة من تطورات مازالت في بداياتها ، وهي مايتوقع أن تساهم في تطوير المحاسبة الإدارية خلال القرن الحادي والعشرين ، حيث حدثت ثورة في الاستخدامات المعتمدة على التقنية سواء فيما يتعلق بإعتماد أساليب التصنيع الحديثة أو في إستخداماتها لأغراض التجارة ( التجارة الإلكترونية ) أو فيما يتعلق بكيفية الحصول على البيانات وتشغيلها من خلال الاستفادة من تقنيات الحاسوب وإمكانية التعامل مع الأترنيت.

ويلاحظ خلال هذه الفترة ظهور أساليب فنية وأدوات متطورة مثل إدارة الجودة الشاملة TQM ، وضبط الجودة الشاملة TQC ، والتكاليف المستهدفة TC ، والعيوب الصفريّة ZD وأساليب التحسين المستمر CI ، وبعض الأساليب الفنية التي تسير نظم التصنيع الحديثة مثل نظم التصنيع المرنة FMS ، ونظم التصنيع الآلية ذاتية التشغيل FMA ونظم التصنيع المتكامل إلكترونياً CIM ، وغيرها من النظم ( باسيلي ، ٢٠٠١ : ١٧٧ ) .

### المبحث الثاني

#### مظاهر القرن الحادي والعشرين وأثرها على المحاسبة الإدارية

إن تحديد أهم المظاهر التي يمكن أن يتسم بها القرن الحادي والعشرين يمثل قراءة مستقبلية لما يمكن أن يشهده هذا القرن من تطورات في مجالات عديدة لها مساس ببيئة الأعمال وإحتياجات الجهات التي تعمل ضمن نطاقها الى بيانات ومعلومات مناسبة وملائمة لتلك الأحتياجات وصولاً لأتخاذ القرارات السليمة .

ونظراً لما يتوقع من تطورات كبيرة في صناعة وإستخدام تقنيات المعلومات فإنه يمكن القول أن بدايات القرن الحادي والعشرين . على الأقل . سوف تتسم بالتوجه نحو إلكترونية الأعمال والمعلومات اللازمة لها وبما يمكن أن يطلق على هذه الفترة " العصر

الالكتروني " ، ولعل مايستند إليه هذا القول هو التوجه الكبير والمستمر نحو استخدام التقنية في العديد من مجالات الحياة وبصورة خاصة في الوحدات الاقتصادية المختلفة ، الأمر الذي يتطلب ثورة إدارية أخرى تتزايد إحتياجاتها الى بيانات ومعلومات أكثر دقة وسرعة يمكن من خلالها إتخاذ القرارات السليمة في ظل التغيرات السريعة والمستمرة التي تحدث في بيئة الأعمال بصورة عامة .

وعليه ، يمكن تحديد أهم التغيرات والتطورات التي يمكن أن تشكل سمات أو مظاهر القرن الحادي والعشرين كما يأتي :

#### أولاً - التغير والتطور في بيئة الأعمال .

تمثل المحاسبة الإدارية نظاماً شاملاً للمعلومات في أية وحدة اقتصادية، وهي نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة التي يعمل في نطاقها ، وهذا يعني أن أي تغير يطرأ على البيئة إنما يؤثر بصورة مباشرة على عمل نظام المحاسبة الإدارية . ويمكن القول أن أهم التغيرات والتطورات التي يمكن أن تحدث في بيئة الأعمال سوف تشمل الآتي .:

#### ١. التوجه نحو اداء العمليات الصناعية باستخدام الأجهزة الألكترونية(أتمتة العمليات).

حيث من المتوقع أن يزداد استخدام الأجهزة الألكترونية في تشغيل خطوط الإنتاج والأشراف عليها ، الأمر الذي يمكن أن يحدث عدة تأثيرات تتعلق بالأبعاد التنظيمية في الوحدة الاقتصادية من حيث .: ( هلالي ، ٢٠٠٤ : ١٠ )

- أ. الاتجاه إلي زيادة أهمية المشروع الصغير وتقليل أهمية الحجم الكبير .
- ب. اكتشاف أهمية قدرة الأصول المملوكة للمشروع علي خلق القيمة المضافة Value Added بعدّها المعيار الحقيقي لتزايد القيمة .
- ج. الاتجاه إلي تصغير حجم المشروعات الكبيرة Downsizing وتقليل أعداد العاملين ، وتغيير نوعيات ومواصفات الأفراد بما يتناسب مع متطلبات تقنيات المعلومات .
- د. الاتجاه نحو التكامل بين الصناعات ( الحاسوب والاتصالات ) وإيجاد حالات من التزاوج أو التحالف بين المشروعات Alliances .
- هـ. إتجاه التنظيم الإداري الداخلي إلي مفهوم الشبكة Network والابتعاد عن النمط الهرمي Hierarchy .

و. تغير مفهوم الادارة الوسطى Middle Management من تلك الفئة التى تتوسط بين مستوى الادارة العليا ومستوى الادارة الدنيا ، إلي مفهوم مختلف تماماً إذ تصبح الفئة من العاملين الذين يتوسطون بين منتج السلعة أو الخدمة Provider وبين المستهلك Consumer .

ز. المزج بين المركزية واللامركزية في الوقت نفسه.

ففي ظل استخدام التقنيات الجديدة سوف يمثل تصغير المنتجات نموذجاً لتقليل الحيز Micro space ، فمثلاً : تقنية الليزر Laser ، الألياف الضوئية Fiber Optics الهندسة الحيوية، السليكون Silicon ، الذكاء الصناعي ... وغيرها ، كلها تؤدي إلى إنتاج مواد مصغرة Micro Matter في حيز مصغر عما كانت عليه أثناء وسائل الصناعة التقليدية، كما أن هناك صيغة أساسية في التطوير التقني الجديد هي ما يسمى بتحسين أداء السلعة أو الخدمة Product or Service Enhancement إذ تؤدي السلعة أو الخدمة ذات المهام ولكن من خلال استخدام حيز أصغر ( قارن الحاسوب في بداياته والحاسب الشخصي الآن ) ويصبح المكان (الحيز) أقل أهمية كلما كانت السلعة أو الخدمة أساسها المعلومات وليس المادة Information Based وكذلك تتخذ فكرة تقديم السلعة أو الخدمة في أي مكان Any Place شكل نقل العملية من مكان المنتج إلى مكان المستهلك أو المستخدم ( مثل نظم المصارف المتطورة التى تجعل الزبون من خلال الحاسوب لديه يقوم بكل العمليات المصرفية اللازمة له من مقر مؤسسته هو دون الحاجة إلي الانتقال إلي المصرف) .

## ٢. التوسع في استخدام وسائل تقنيات المعلومات الحديثة .

إذ أن وجود الكميات الهائلة من البيانات التي يمكن أن تتولد عن العمليات التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية ( خاصة الكبيرة منها ) وضرورة القيام بمعالجتها وتقديم نتائجها إلى الجهات التي تعتمد عليها في إتخاذ القرارات المختلفة بالسرعة والدقة المطلوبتين سوف يتطلب أن يكون هناك إستخدام لوسائل تقنية أكثر تقدماً يمكن أن تساعد في تسهيل القيام بذلك ، إضافة إلى أن إستخدام الوسائل التقنية الحديثة ( سواء من خلال تقنيات الآلات أو تقنيات المعلومات ) سوف يكون له عدة تأثيرات تتعلق بكل من :  
(الساعد وحريم،١٢:٢٠٠٤)

- أ. التأثير على مستوى الصناعة .
- إن من شأن تقنيات المعلومات المساعدة في تغيير طبيعة الصناعة التي تتنافس فيها الوحدات الاقتصادية , فدخل تقنيات المعلومات يؤثر تأثيراً مباشراً على المنتجات والأسواق والإنتاج في هذه الصناعة.
- ب. التأثير على اقتصاديات الإنتاج .
- إن ظهور تقنيات المعلومات ساعد المدراء في الوحدات الاقتصادية على ترشيد التكاليف و تقليص الكثير من الجهود , فمثلاً يستطيع أي مسوق إذا امتلك شبكة اتصالات حديثة أن يتعرف على أي نقص في أي مكان توزيع له و من ثم و بسهولة و من خلال نظم المعلومات يستطيع أن يكمل هذا النقص و بسهولة و سرعة .
- ج. التأثير على الأسواق .
- إن الحصول على أية معلومات عن أي سوق و كذلك أية تبادلات تجارية ما بين هذه الأسواق أصبح وفضل نظم المعلومات المتطورة والحديثة الآن تتم و بسهولة متناهية بل أصبحت ميزة تنافسية لكل وحدة اقتصادية تمتلك تقنية معلومات متقدمة .
- د. التأثير على مستوى الوحدة الاقتصادية .
- لتحديد الوضع التنافسي للوحدات الاقتصادية وتأثير تقنيات المعلومات على ذلك , فلايد أولاً من تحديد قوى المنافسة على وفق نموذج بورتير(Porter) الذي يتضمن أبعاداً خمسة هي: قوة المشترين , قوة الموردين , قوة الإحلال , قوة الداخلين الجدد, قوة المنافسين في الصناعة .
- وعليه فإن التأثيرات أعلاه سوف تتطلب ضرورة توفير المعلومات اللازمة من قبل نظام المحاسبة الإدارية إلى الجهات كافة التي يمكن أن تعتمد عليها في إتخاذ القرارات ذات العلاقة، وأن القدرة على توفير بيانات غاية في الدقة والسرعة من حيث التجهيز والمعالجة والتخزين سوف يتطلب وجود قاعدة بيانات تعمل ضمن نظام متكامل للمعلومات (المحاسبية والإدارية) والذي يتمثل بنظام المحاسبة الإدارية .
٣. توسع الاستفادة من شبكة الانترنت في مجالات عديدة من بينها الترويج والإعلان والتسويق وصولاً الى بيع وشراء السلع والخدمات عبر الشبكة العالمية ، الأمر الذي عرف

مؤخراً بـ "التجارة الإلكترونية Electronic Commerce"، مما سيؤدي الى خلق

تحديات جديدة تتلخص بالآتي :- ( العياش ، ٢٠٠٢ : ١٠٥ )

أ. ظهور منافسين لا ينتمون الى القطاع نفسه .

ب. ظهور الوسطاء غير المعروفين .

ج. ظهور تحالفات إستراتيجية .

د. تغير حجم السوق .

ويلاحظ أن التوجه نحو " الصناعة الإلكترونية " و " التجارة الإلكترونية " يتوقع له

أن يزداد أكثر فأكثر خلال القرن الحادي والعشرين وبما يعني زيادة الحاجة الى البيانات

والمعلومات التي يجب أن يوفرها نظام المحاسبة الادارية . بوصفه النظام الشامل للمعلومات

في الوحدة الاقتصادية . واللازمة للأغراض الآتية :-

أ. التنبؤ بالأحداث المستقبلية ضمن المديات قصيرة وطويلة الأجل .

ب. أسواق المنافسين والمنتجات التي يتعاملون بها حالياً والمتوقع التعامل بها مستقبلاً في

ظل التغيرات المتوقعة .

ج. إمكانية تغير أذواق المستهلكين وكيفية الوفاء باحتياجاتهم في ضوء شروط ( قيود )

الميزة التنافسية .

د. قرارات الإنتاج للطلبية الخاصة والصغيرة الحجم وتأثيراتها على ربحية الوحدة

الاقتصادية وأهدافها الأخرى .

هـ. اتخاذ القرارات الانية ( المباشرة ) بما يتعلق بعمليات البيع والشراء في ضوء مختلف

الاحتمالات المتعلقة بظروف الوحدة الاقتصادية وقدرتها على تنفيذ تلك القرارات .

## ثانياً . التغير في الفكر الاداري .

إن التغيرات العديدة والمستمرة في بيئة الأعمال سوف تتطلب فكراً إدارياً متطوراً

قادراً على استيعابها واحتوائها من خلال اتخاذ القرارات المتعلقة بها .

وبما أن بيئة الأعمال الحديثة سوف تتصف بالحركة الشديدة والتغيرات السريعة

المتلاحقة على فترات قصيرة نسبياً فإن العمل الإداري سوف يصبح أكثر صعوبة وأشد

تعقيداً مما يولد الحاجة الشديدة والماسة إلى المعلومات الملائمة التي تساعد على اتخاذ

القرارات اللازمة ، إذ تتعلق هذه التغيرات والتطورات المذهلة التي تشهدها بيئة الأعمال في

كل من : متطلبات الزبائن ، تنوع المنتجات ، عالمية الأسواق المفتوحة ، شدة المنافسة ، التقدم التقني ، وهو ما يمكن أن يؤثر في ظهور أفكار إدارية جديدة تعدّ بمثابة أهداف وإرشادات لأنشطة المديرين، وتتعلق هذه الأفكار والمفاهيم الإدارية المتطورة التي يجب أن يؤمن بها المدبرون ويعملون جاهدين على تحقيقها وتنفيذها : إرضاء الزبون ، عوامل النجاح الرئيسية، تحليل سلسلة القيمة ، التركيز المزدوج على قياس وتقييم الأداء داخلياً وخارجياً، فلسفة التحسين المستمر (حسين ، ٢٠٠٠ : ١٣-١٧).

ويؤكد Basu أن المعرفة ستكون عنصراً متنامياً في المنتجات والخدمات جميعها، وأن الاستغلال الكبير للمصادر الفكرية سيقبل من إستهلاك المصادر الطبيعية والاعتماد عليها في الصناعات الأساسية ، وأن المؤسسات سوف تقوم بقياس المدة اللازمة لوضع عملية التحول في مكانها لتوليد عوائد من الأفكار الجديدة وذلك في أسابيع وليس في شهور وسنين ، لأن السرعة ستكون أفضل عنصر في أية خطة عمل ( Basu , 2001 : 25 ) ، وهو ما يؤكد "حسبو" من أن المجال المتوقع للمحاسبة الإدارية خلال الفترة الزمنية القادمة يهتم بالجوانب البشرية عند إتخاذ القرارات ( حسبو ، ١٩٨٦ : ٣ ) . أما Zarowin فيؤكد على أن عمل الإدارة ( وخاصة الإدارة المالية ) سوف يركز على الربط بين مجموعة العناصر الرئيسية لأتخاذ القرار التي تشمل كلاً من : التنبؤ ، التخطيط الإستراتيجي ، إعداد التقارير ، وضع قواعد للقياس ، إذ تمثل هذه العناصر المحرك الرئيسي لعملية إتخاذ القرار ( Zarowin , 1997 : 39 ) .

ونظراً لأهمية التطور الإداري يؤكد "باسيلي" على أن التطور التقني والتطور الإداري هما العمود الفقري لنظم التصنيع الحديثة ، إذ تتولى عمليات التطوير التقني مراحل العملية التشغيلية كافة بدءاً بالتصميم ومروراً بالتخطيط فالمتابعة وانتهاءً بالرقابة واتخاذ القرارات المتعلقة بالانتاج ( باسيلي ، ٢٠٠١ : ٢٤٥ ) .

واستناداً إلى ما تقدم يمكن القول أن التغيرات والتطورات التي سوف تؤثر على الفكر الإداري خلال القرن الحادي والعشرين سوف تؤثر بصورة مباشرة على عمل نظام المحاسبة الإدارية من خلال الآتي :

١. إن زيادة تعامل الوحدات الاقتصادية من خلال شبكة الأنترنت والمشاركة فيما بينها في قاعدة البيانات نفسها سوف يؤدي إلى إلغاء كل الوظائف المتكررة التي كان يقوم بها البشر ، الأمر الذي سوف يؤدي أيضاً إلى تحريك الوظائف للتفكير والأبداع والخلق والرؤية

البعيدة للإدارة في ميدان العمل ( 26 : 2001 , Basu ) ، وأن العبء الذي سيلقى على المحاسبة الأدارية هو في مدى قدرتها على تلبية الأحتياجات المختلفة والسريعة من قبل متخذي القرارات في ضوء البيانات المتاحة للوحدات الأقتصادية المنافسة التي تعتمد على قاعدة البيانات نفسها ، مما يتطلب ضرورة وجود عامل الأبداع لدى المحاسب الأداري في تجهيز البيانات وتشغيلها وتقديمها على وفق الشكل والمحتوى الذي يمكن من خلاله تحقيق أقصى فائدة ممكنة لمتخذ القرار .

٢. إن تغير نمط التفكير الأداري سوف يتطلب من المحاسب الأداري أن تكون له قدرة على إضافة قيمة الى العمل الأداري في الوحدة الأقتصادية التي يعمل فيها ، وأن هذه القيمة سوف تقاس بما يمكن أن يساهم به من خلال تسهيل ممارسة الوظائف الأدارية المختلفة ، وبذلك يقع على المحاسب الأداري الآتي . : ( Basu , 2001 : 26 )

- أ. تحمل مسؤولية أعلى من النتائج وليس مجرد تقديم الخدمات الأستشارية عن بعد .
- ب. نقل سلسلة القيمة المعرفية الى الأعلى وتعلم فن إدارة المعرفة كأحدى موجودات الوحدة الأقتصادية لخلق قيمة أكبر فأكبر ومعالجة أسرع .
- ج. خلق بيئة يتم فيها تقاسم المعرفة لا إضاعتها ، بيئة لا يتم فيها إطالة العمل ، ولا تكرار المهام ، ولا مرور الأتجاهات والتحولت دون ملاحظتها .
- د. إمتلاك قدرات للغوص الى كل مستويات مستخدمي خدماته بالأضافة الى الموضوعية في أي عمل بحيث يستطيع خلق فرص جديدة تضيف قيمة الى عمل زبونه أو الموظف لديه .
- هـ. الأتصال بكل وضوح وموضوعية .

### ثالثاً . النظرة الأستراتيجية للمحاسبة الأدارية .

وهي تتعلق بمدى قدرة نظام المحاسبة الأدارية على إعداد وتجهيز البيانات والمعلومات التي يمكن أن تستفاد منها الجهات العديدة التي لها علاقة بالوحدة الأقتصادية وبما يؤدي الى إتخاذ قرارات تكون مناسبة لكافة التغيرات والتطورات التي يمكن أن تحدث في مجالات السلعة ( أو السلع ) التي تتعامل بها الوحدة الأقتصادية وخاصة فيما يتعلق بحجم المنتجات أو المبيعات وتحديد السعر المستهدف تحقيقه في ظل المنافسة مع الوحدات الأقتصادية الأخرى وبالتالي إمكانيتها في المحافظة على المستهلك في ضوء المؤثرات والتأثيرات العديدة التي تحصل في السوق ، وبما يعني أن على المحاسبة الأدارية أن تعمل

على إعداد خطط طويلة الأجل يمكن أن تحتوي على خطط قصيرة الأجل ذات مرونة كافية وقابلة للتنفيذ في ضوء أية مستجدات أو تأثيرات في مجال عمل الوحدة الاقتصادية المعنية .  
وعليه ، يجب أن تنصب عناصر المحاسبة الإدارية الإستراتيجية - بالتركيز - على التكاليف التي تحدث للحفاظ على الميزات التنافسية لمحفظة منتجات الوحدة الاقتصادية (في حالة تعاملها مع عدد من المنتجات وليس منتجاً واحداً) ، وكذلك تعتمد على الابتكارات التي تركز على استخدامات التكلفة على وفق استراتيجيات المنتج والسوق ، بهدف مقابلة التحديات العالمية ، وإن هذا الاهتمام سوف يتيح للمحاسبة الإدارية أن تركز على قيمة المستهلك الناتجة عن ارتباطها بالمتنافسين ، بغية إرضائه وتحقيق رغباته ، كما تسهم في رقابة الأداء في الأسواق باستخدام المتغيرات الاستراتيجية عند إعداد الخطط الاستراتيجية طويلة الأجل ، إذ يتحدد مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أنها : عملية توفير وتحليل المعلومات في أسواق منتجات الوحدات الاقتصادية ، خاصة المتعلقة بتكاليف منتجات المتنافسين وهاكل التكلفة ومتابعة تنفيذ إستراتيجية الوحدة الاقتصادية وإستراتيجيات منافسيهم على مدار عدة فترات زمنية متتالية (باسيلي ، ٢٠٠١ : ١٢٦) (Chin & Chung , 2002 : 1-7) .

إضافة لذلك فإن الوظيفة الاستراتيجية للإدارة تمتد إلى كل الوظائف المتتالية في سلسلة القيمة ( البحث والتطوير ، التصميم ، الإنتاج ، التسويق ، التوزيع ، خدمات الزبائن) الأمر الذي يلقي على المديرين مسؤولية وضع إستراتيجية للوحدة الاقتصادية ككل وتحديد الموارد اللازمة لتنفيذ هذه الإستراتيجية وكيف سيتم استخدام هذه الموارد ، وهنا فإن المعلومات التي يمكن أن تقدمها المحاسبة الإدارية سوف تلعب دوراً كبيراً في مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات الإستراتيجية ( حسين ، ٢٠٠٠ : ٢٣ ) .

### المبحث الثالث

**الدور المطلوب من المحاسبين الإداريين خلال القرن الحادي والعشرين .**

في ظل التغيرات والتطورات الكبيرة والعديدة التي يتوقع أن تحصل في بيئة الأعمال الحديثة ( التجارية والصناعية ) في القرن الحادي والعشرين ، ونظراً لزيادة حاجة الوحدات الاقتصادية من البيانات والمعلومات التي يقع على عاتق نظام المحاسبة الإدارية ضرورة

توفيرها بعدّه النظام الشامل على مستوى الوحدة الاقتصادية، فإن هناك عبئاً كبيراً سوف يُلقى على عاتق المحاسبين الإداريين يتطلب منهم الأهتمام بالآتي .  
أولاً - تطوير المهارات المحاسبية .

إذ يتطلب من المحاسب الإداري ضرورة تطوير مهاراته المحاسبية التي تشتمل على فروع المعرفة المحاسبية كافة والعمل على دراسة كافة المستجدات في كل منها ، إضافة الى ضرورة توافر الكفاءة اللازمة لدراسة العلاقات المتشابكة وفهمها مع فروع العلوم الأخرى التي لها علاقة بالتأثير في بيئة الأعمال الحديثة ، وبما يمكن المحاسب الإداري من إجراء عمليات التحليل للبيانات المختلفة التي يمكن أن يقوم بتشغيلها وتجهيزها الى المستخدمين المتوقعين سواء من داخل الوحدة الاقتصادية أو خارجها ، إضافة الى ضرورة تطوير قدراته في إمكانية عرض محتويات التقارير والقوائم المالية بالسرعة الممكنة ووفق الشكل الذي يمكن أن يؤثر في زيادة الفائدة لدى المستخدمين .

ويشير البعض إلى أهمية ضرورة تطوير المهارات المحاسبية بما يمكن أن يلبي الأحتياجات المطلوبة من خلال الآتي :- ( دهمش وأبوزر ، ٢٠٠٤ : ١٢ )

١. لقد حدد الاكاديميون والمهنيون منذ وقت طويل مجالات مثل الأتصال ومهارات التحليل لمسائل ضرورية للنجاح في مهنة المحاسبة ، ومع الأختراق القوي للتقنية وتغلغلها في المهنة ، فقد أصبحت المهارات الأخرى ضرورية لمهنة المحاسبة ، وخاصة البراعة والمعرفة التقنية والتي سوف تطلب من كل من يدخل المهنة ، الأمر الذي يحقق بشكل ايجابي النجاح في مزاوله المهنة ، وبالتالي فإنه يفترض أن الخصائص المقبولة قبولاً عاماً سوف تقود الى النجاح في المهنة . كما أن البراعة التقنية في حقل المحاسبة يجب أن تضاف الى هذه المعرفة لتشمل هذه الخصائص ، من أجل تحقيق البراعة والأهلية التقنية .

٢. إن الصورة التقليدية للمحاسب كطاحونة أرقام لم تعد تلائم المهنة ، ووضع المحاسب خلف طاولة ليجمع أعمدة هائلة من الأرقام لكي تعرض على الآخرين من أجل إتخاذ القرارات ، هي مسألة غير حيوية ، تهدر الجهد والوقت ناهيك عن الأخطاء التي يمكن أن تحدث ، فالحواسيب وغيرها من أنواع التقنية الحديثة وأدواتها قد حررت المحاسبين من المهام المملة للتجميع اليدوي للمعلومات المالية ، فمحاسب المستقبل يفترض به أن يصبح أكثر كفاءة وفاعلية ، يأخذ على عاتقه دور متخذ القرار والحكم الشخصي من خلال الخبرة والكفاءة التي أمتلكها في استغلال وقته للتحليل والتدبير المنطقي بشأن

المعلومات المالية ، ويلعب دوراً نشطاً وفعالاً في إستراتيجية إتخاذ القرارات داخل الوحدة الاقتصادية .

٣. إن الكثير من الأمور التي تدرّب عليها المحاسب الإداري تقليدياً للقيام بها ، ويتوقع القيام بها داخل الوحدات الاقتصادية ، قد يصبح غير ضروري، فالتقدم الصناعي الجديد أو نموذج الحصول على الثروة قد غير التفكير في الطريقة التي تدار بها الوحدة الاقتصادية ، وإتخاذ المفاهيم والطرق المحاسبية التقليدية من أجل خدمة هذا النموذج الجديد ، والخيارات المتاحة للمهنة هي إما ان تتكيف مع المتطلبات الجديدة ، او تصبح بدون علاقة أو صلة أو غير ملائمة .

٤. إن دور المحاسب في الوحدة الاقتصادية سيكون مختلفاً بشكل جوهري مما كان عليه الوضع في السابق ، وهناك العديد من الجمعيات المحاسبية المهنية قد حددت أوجه تحويلية لمهنة المحاسبة ، وأحد مكونات هذا التغيير يرجع الى التطبيقات التقنية الأبداعية الجديدة في الحقل المعرفي والمجتمع بشكل عام ، إذ أن هذا النموذج الجديد لأيجاد المعرفة والتركيز على استخدامها الضمني قد بين أن أثر الخدمات المهنية على الصناعة والاقتصاد كان له وقع ممتاز على نجاح الوحدات الاقتصادية وبما يمكن القول معه بأن ذلك سيكون له أثر كبير على مهنة المحاسبة ، وبالتالي فإن المهارات المطلوبة من المحاسبين يتوقع لها أن تكون مختلفة عما كانت عليه في السابق .

### ثانياً . تطوير المهارات الإدارية .

نظراً للحاجة الكبيرة من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية الى ما يمكن أن يقدمه المحاسب الإداري من بيانات ومعلومات تساعد في إتخاذ القرارات المختلفة والمتعددة بالسرعة والدقة اللازمة في ضوء التغيرات والتطورات العديدة المتوقع إستمرارية حدوثها خلال القرن الحادي والعشرين ، فإن المحاسب الإداري سوف يمثل جزءاً رئيساً ومهماً . بصورة أكبر . ضمن الفريق الإداري في الوحدة الاقتصادية بصفته المسؤول الأول عن المعلومات فيها ، وبما يعني أن : على المحاسب الإداري أن يكون جزءاً من الإدارة الأساسية يمكن أن يضيف قيمة الى العمل الإداري وليس بقائه مجرد مجهز للمعلومات ، وأن يقيم . بحذاقة . عوامل إتخاذ القرار ويشجّع ويعمل على تقديم مدخلات المعرفة من خلال التفكير الأبداعي وبما يؤدي الى أن يكون البديل الذي يقدمه هو أفضل ما يمكن أن يؤدي نحو تحقيق

الأهداف الأستراتيجية للوحدة الأقتصادية ، وأن يتتبع ويفحص المؤشرات والأغراض ليتبين شكل الأشياء في المستقبل والتغيرات المؤسسية والتشريعية والمفاهيمية في أطر العمل لينصح بالأجراءات الفاعلة إزاءها ( Basu , 2001 : 28 ) .

وقد أشارت إحدى الدراسات التي قام بها الأتحاد الدولي للمحاسبين ( IFAC ) في عام ( ١٩٩٣ ) أن هناك ضرورة لأن يحصل المحاسبون الأداريون على مهارات إدارية متخصصة إضافة للمهارات المحاسبية العامة نظراً للحاجة إلى المحاسبين الأداريين في العديد من المهام الأدارية التي يمكن أن يكلفوا بها وخاصة ما يتعلق بمشاركتهم في عملية إتخاذ القرارات الأستراتيجية في الوحدات الأقتصادية ، إذ إتضح أن حوالي ( ٤٠ ٪ ) من أعضاء الأتحاد يشاركون في عملية إتخاذ القرارات الأستراتيجية وأن أكثر من ( ٥٠ ٪ ) من القيادات الأدارية للوحدات الأقتصادية أعربوا عن توقعاتهم بأن تزداد مشاركة المحاسبين الأداريين في عملية صنع القرار الأستراتيجي في المستقبل ، وهو ما ثبت فعلاً في عام ( ١٩٩٥ ) من خلال تحديث لعملية المسح التي أجريت من خلال الدراسة السابقة (في عام ١٩٩٣) إذ لوحظ أن مشاركة المحاسبين الأداريين في عملية صنع القرار الأستراتيجي قد إزداد فعلاً ( Stuart , 1997 : 5 ) .

### ثالثاً . تطوير المهارات ومجالات المعرفة في الحواسيب وأغراضها .

بما أن التوجه المتوقع أن تكون عليه مختلف الأعمال ( في بيئة الأعمال الحديثة ) خلال القرن الحادي والعشرين هو نحو " الألكترونية " فإن الأمر يتطلب من المحاسب الأداري :

١ . تطوير مهاراته في إستخدامات الحاسوب والتواصل المستمر في معرفة آخر التطورات التي تحدث في هذا المجال سواء من حيث إمكانيات الأستخدام أو البرمجيات أو وسائل الأتصال ، إضافة الى متابعة التحديث المستمرة للمعرفة في المجالات المرتبطة بإستخدامات الحاسوب وخاصة ما يتعلق بمستجدات التعامل مع الأتترنت والمواقع التي يمكن أن تُفتح فيها خاصة تلك التي لها علاقة ببيئة الأعمال الحديثة ومجالات التعامل مع الوحدة الأقتصادية التي يعمل فيها .

٢ . التحول التدريجي نحو الأنتشار عبر الشبكات المحوسبة ( O N – L I N E ) ، والعمل على إدخال معايير مشفرة للممارسات الأستراتيجية ( للتكاليف والمحاسبة

الأدارية والتدقيق والخدمات الاستشارية) ، وهو ما بدأ العمل به فعلاً من قبل جمعية المحاسبين الإداريين والقانونيين في كندا . ( Basu , 2001 : 26 ) .  
٣ . العمل نحو التوسع في استخدام وسائل تقنيات المعلومات في الوحدة الاقتصادية التي يعمل فيها المحاسب الإداري ، لما يمكن أن يساعده ذلك في القيام بعمله بصورة أكثر كفاءة وفاعلية.

#### رابعاً . العمل على زيادة القدرة التنبؤية .

إن الحركة والتغيرات السريعة التي تتصف بها بيئة الأعمال الحديثة تؤدي إلى صعوبة التنبؤ والتخطيط للمستقبل وبالتالي زيادة الغموض وزيادة درجة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرارات، وكما هو معلوم أن إزالة الغموض وتخفيض درجة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرارات يتوقف على توفير المعلومات التي تساعد على الوضوح في رؤية الحاضر والتنبؤ والتخطيط لما يتوقع أن يكون عليه المستقبل ، فكلما توافرت المعلومات المفيدة والمؤثرة في إتخاذ القرارات كلما قلت درجة عدم التأكد المحيطة بالقرار ، وكلما قل خطر عدم اتخاذ المديرين للقرارات الصحيحة ، فتوافر المعلومات المفيدة والمؤثرة سيساعد إلى حد كبير في إتخاذ المديرين لقرارات أقرب ما تكون إلى الصحة وبالتالي نجاح الوحدة الاقتصادية وزيادة قدرتها على الأستمرار في المنافسة ( حسين ، ٢٠٠٠ : ٢٧ ) .  
ولكي يستطيع المحاسب الإداري من القيام بتوفير المعلومات اللازمة لعملات التخطيط والتنبؤ بالمستقبل فإن الأمر يتطلب منه العمل على إمكانية دراسة " إدارة التوقعات بخصوص المهنة في السوق العملي " ( Basu , 2001 : 27 ) ، إضافة الى زيادة القدرات الذاتية فيما يتعلق بالقدرة على ربط تحليلات البيانات والمعلومات وإمكانية الأستفادة منها في دراسة المستقبل والتنبؤ بالأحداث اللاحقة المتوقع حدوثها وبما يمكن أن يؤدي الى تحقيق فائدة أكبر من المعلومات التي يقدمها المحاسب الإداري إلى مجموعة المستخدمين .

. خلاصة البحث .

١. يمثل نظام المحاسبة الادارية امتزاجاً عملياً بين نظامي المعلومات الرئيسيين في الوحدة الاقتصادية وهما: نظام المعلومات المحاسبية ونظام المعلومات الادارية متمثلاً بما يطلق عليه ايضاً " النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية والادارية " ، وبذلك فهو يمثل النظام الرسمي والرئيسي والشامل للمعلومات في الوحدة الاقتصادية التي يعمل فيها .
٢. لقد تطورت المحاسبة الادارية تطوراً تدريجياً خلال فترات الزمن المتعاقبة خلال القرن العشرين وذلك اعتماداً على إحتياجات الجهات المتعددة التي يمكن أن تستفيد منها في إتخاذ القرارات المتعددة .
٣. إن التوجه الكبير نحو إستخدام التقنية في العديد من مجالات الحياة وبصورة خاصة في الوحدات الاقتصادية سوف يؤدي الى تزايد إحتياجات الجهات المتعددة من البيانات والمعلومات والتي يجب على المحاسبة الادارية توفيرها بالدقة والسرعة المناسبة في سبيل تحقيق فائدة أكبر عند إستخدامها .
٤. هناك العديد من التغيرات والتطورات التي يمكن أن تحدث في مجال بيئة الأعمال خلال القرن الحادي والعشرين خاصة ما يتعلق بالتوجه نحو " الصناعة الالكترونية " و " التجارة الالكترونية " وبما يؤدي الى زيادة الحاجة الى البيانات والمعلومات التي يجب أن يوفرها نظام المحاسبة الادارية .
٥. إن التغيرات العديدة والمستمرة التي يمكن أن تحدث خلال القرن الحادي والعشرين في بيئة الأعمال سوف تتطلب فكراً إدارياً متطوراً قادراً على إستيعابها وإحتوائها من خلال إتخاذ القرارات المتعلقة بها ، وبما يتطلب معه ضرورة الأهتمام بالعنصر البشري والسعي الدائم والمستمر في تدريبه وتزويده بمستجدات المعرفة في مجال عمله والقرارات التي يمكن أن يساهم في إتخاذها أو تقديم البيانات والمعلومات اللازمة لتسهيل إتخاذها من قبل الجهات المتعددة الأخرى .
٦. إن النظرة الاستراتيجية للمحاسبة الادارية يمكن أن تقوم على ضرورة الأخذ بنظر الاعتبار الأهتمام بعناصر التكاليف وصولاً الى تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية في الميزة التنافسية وكذلك التركيز على قيمة المستهلك .
٧. نظراً لأزدياد حاجة الوحدات الاقتصادية من البيانات والمعلومات التي يقع على عاتق نظام المحاسبة الادارية ضرورة توفيرها بعدّها النظام الشامل على مستوى الوحدة الاقتصادية ، فإن هناك عبئاً كبيراً سوف يلقى على عاتق المحاسبين الاداريين يتطلب منهم الأهتمام بتطوير مهاراتهم المحاسبية والادارية ومجالات المعرفة في وسائل تقنيات المعلومات وأغراضها .

## قائمة المصادر

أولاً . المصادر باللغة العربية .:

١. أحمد حسين علي حسين (٢٠٠٠) ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، الدار الجامعية، القاهرة ، ج.م.ع.
٢. أحمد محمد بسيوني هاشم (١٩٨٨) ، المحاسبة الإدارية . إطار نظري . أساليب عملية، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، العراق .
٣. حسين مصطفى هلالي (٢٠٠٤) ، إدارة المعرفة بين الإبداع المحاسبي وإبداع المحاسبين، المؤتمر العلمي السنوي الدولي الرابع، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية ، ٢٦-٢٨ نيسان (أبريل) .
٤. رشاد الساعد وحسين حريم (٢٠٠٤) ، دور إدارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات في إيجاد الميزة التنافسية . دراسة ميدانية على قطاع الصناعات الدوائية بالأردن ، المؤتمر العلمي السنوي الدولي الرابع ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية ، ٢٦-٢٨ نيسان (أبريل) .
٥. زياد هاشم يحيى و قاسم محسن الحبيطي (٢٠٠٣) ، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر ، كلية الحداثة الجامعة، الموصل، العراق .
٦. زياد هاشم يحيى وآخرون (٢٠٠٠) ، أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت العراقية . دراسة ميدانية في منشآت مختارة ، مجلة تنمية الرافدين ، العدد ٦١ ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل .
٧. مكرم عبد المسيح باسيلي (٢٠٠١) ، المحاسبة الإدارية . مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ، الطبعة الثالثة ، المكتبة العصرية ، ج.م.ع .
٨. نعمان العياش (٢٠٠٢) ، التجارة الإلكترونية : أداة للمنافسة في الأسواق العالمية، بدون دار نشر.
٩. نعيم دهمش وعفاف إسحق أبو زر (٢٠٠٤) ، إدارة المعرفة بين تكنولوجيا المعلومات والتأهيل المحاسبي ، المؤتمر العلمي السنوي الدولي الرابع ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزيتونة الأردنية ، ٢٦-٢٨ نيسان (أبريل) .

١٠. هشام أحمد حسبو (١٩٨٦) ، التحديات التي تواجه المحاسبة الإدارية في القرن الحادي والعشرين ، المؤتمر العلمي السابع للاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب ٤-٦ ك١ ، بغداد .
١١. هورنجرن وآخرون (١٩٩٦) ، محاسبة التكاليف ، ترجمة دار المريخ ، السعودية .

ثانياً . المصادر باللغة الأنكليزية :

1. Basu D.C. (2001) , Cost & Management Accountants , Vision in the Emerging Business Environment ,The Management Accountant, January.
2. Richard C.Chin & Chin H. Chung (2002) , Cause- Effect Analysis for Target Costing , Management Accounting , Winter.
3. Stanley Zarowin (1997), Finances Futur; Challenge or Threat? Journal of Accountancy , April .
4. William L. Ferrara (1995) , Cost / Management Accounting: The 21<sup>st</sup> Century Paradigm , Management Accounting , December.
5. Robert Stuart ( 1997 ) , Accountants in Management : A Globally Changing Role , CMA Management , February .