مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإستراتيجية وتطبيقاتها في البيئة العراقية
اسم الكاتب: أ.م. مقداد أحمد يحيى الجليلي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3116
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 16:46 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

تنمية الرافدين ٨٦ (٢٩) ٢٠٠٧
ص ص [٩-٢٧]

الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإستراتيجية وتطبيقاتها في البيئة العراقية

مقداد احمد يحيى الجليلي
أستاذ مساعد -قسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل

المستخلص

لم تعد المحاسبة مجرد تسجيل للإحداث المالية في سجلات منتظمة باستخدام الحاسوب أو العمل اليدوي وإنما أصبح الشغل الشاغل اليوم مواجهة التحديات الكبيرة التي يواجهها المحاسبون في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وعلى مختلف المستويات . والوظيفة الرئيسة للمحاسبة هي تقديم المعلومات الملائمة والكافية للجهات والفئات العديدة المستفيدة من الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم وارشادهم باتخاذ القرارات، وبما أن النظم المحاسبية تساعد الوحدات عاى تحقيق أهدافها فإن كفاءة هذه النظم وفاعليتها تنعكس على كفاءة الوحدات وتتحدد بمدى تحقيقها لأهداف الإفصاح والصدق والموضوعية.

يهدف البحث إلى تقديم مفهوم المحاسبة الإستراتيجية وكيفية المساهمة في تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية في ظل التطورات العالمية الجديدة ومدى تأثير المفهوم على ما تقدمه الوظيفة المحاسبية من معلومات، فضلاً عن فحص الواقع التطبيقي في البيئة العراقية.

The Conceptual Template of the Strategic Accountancy and The Applications in Iraqi Environment

Moqdad A. Al – Jalili
Assistant professor of Accountancy
University of Mosul

Abstract

Accounting has no longer merely a record of the financial events in a regular record by using computer or manual job, but it has become nowadays able to face a big challenge in submitting the necessary and enough information for many enterprises and categories used it in the economic unit in order to help them for making decision. The accounting system may help the units in achieving their targets, so the efficiency and activity of the systems probably affect the efficiency of these units to achieve disclosure, faithfulness and objectivity.

The research aims at submitting the definition of accounting strategy and the contribution to achieve the targets in the economic unites under the new development and the effect of definition on information submitted by the accounting profession and also the testing the application in Iraqi environment.

تاريخ قبول النشر ٢٠٠٥/١١/١٠

المقدمة

شهدت الآونة الأخيرة وعلى مدار القرنين الأخيرين العديد من التطورات في مجال بيئة الأعمال ولاسيما نظم المعلومات واستخدام وسائل الاتصال الحديثة وقيام الشركات على مختلف أنواعها بالإفصاح ودخول الأسواق العالمية والاتجاه نحو العولمة.

لم تعد المحاسبة مجرد تسجيل للإحداث المالية في سجلات منتظمة باستخدام الحاسوب أو العمل اليدوي ، وإنما أصبح الشغل الشاغل اليوم مواجهة التحديات الكبيرة التي يواجهها المحاسبون في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وعلى مختلف المستويات. فالوظيفة الرئيسة للمحاسبة هي تقديم المعلومات الملائمة والكافية للجهات والفئات العديدة المستفيدة من الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم وإرشادهم باتخاذ القرارات، وبما أن النظم المحاسبية تساعد الوحدات بتحقيق أهدافها فان كفاءة وفاعلية هذه النظم تنعكس على كفاءة الوحدات و تتحدد بمدى تحقيقها لأهداف الإفصاح والشفافية والصدق والأمانة، فهي بمثابة مرآة تعكس النشاط ونتائجه.

لقد ظهرت العديد من المحاولات في مجال الفقه المحاسبي لتطوير المحاسبة والمعلومات المحاسبية، وكان أبرزها تلك التي نادت بالربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية للوحدات الاقتصادية في إطار عام أطلق عليه المحاسبة الإستراتيجية، فهو ليس فرعاً جديداً من فروع الدراسة بالمحاسبة، وإنما هو توجيه للمعلومات المحاسبية لتحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية.

مشكلة البحث

تكمن المشكلة في التشكيك بقدرة المعلومات المحاسبية على خدمة أغراض المنشأة بوضعها الحالي في مجال قدرتها التنافسية مالم يجر تطويع الأسس النظرية للتطبيق العملي.

أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من محاولته توضيح الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإستراتيجية وفقاً للدراسات المحاسبية المعاصرة ومعالجة مشكلة التشكيك بقدرة المعلومات المحاسبية على خدمة أغراض المنشأة بالكفاءة التي تمكنها من المنافسة والمضاربة في بيئة الأعمال وفي ظل التغيرات المتلاحقة نتيجة للتطور الهائل في الاعتماد على تلك المعلومات وأنظمتها والإفصاح عن الأسواق العالمية.

هدف البحث

يهدف البحث إلى تقديم مفهوم المحاسبة الاستراتيجية وكيفية المساهمة في تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية في ظل التطورات العالمية الجديدة ومدى تأثير المفهوم على ما تقدمه الوظيفة المحاسبية من معلومات، فضلاً عن فحص الواقع

التطبيقي في البيئة العراقية. ولغرض تحقيق هدف البحث فقد تم تقسيمه على ثلاثة أقسام :

الأول: التأصيل العلمي للمحاسبة الإستراتيجية
الثاني: المحاسبة الإستراتيجية وأثرها على المعلومات المحاسبية
الثالث: التطبيقات العملية في الواقع التطبيقي بالعراق

أولاً - التأصيل العلمي للمحاسبة الإستراتيجية

شهد النصف الثاني من القرن العشرين جدلاً كبيراً حول فائدة الوظيفة المحاسبية ومدى قدرة المعلومات المحاسبية على خدمة الإطراف المستفيدة، وقد شكك البعض في تطور المحاسبة من ناحية القدرة على توفير المعلومات الملائمة للأغراض المتطورة في منشأة الأعمال بعد أن تزايدت المنافسة واتسع نطاقها وتغيرت البيئة الخارجية المحيطة بالمنشآت، مما أدى إلى المطالبة بضرورة تغيير الأتي:

أ. طبيعة المعلومات التي توفرها الوظيفة المحاسبية.
ب. المهارات التي يمتلكها المحاسبون.
ج. الدور الذي يؤديه المحاسبون من أجل تحقيق المنشآت لأهدافها في المحافظة على مركزها التنافسي بصورة مستمرة.

نتيجة لتلك المطالبات فقد ظهرت العديد من المحاولات للربط بين المحاسبة وبين الإدارة الاستراتيجية بهدف تقديم المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الملائمة للمنشآت التي تعيش في البيئة الجديدة.

وأطلق البعض على هذا الربط بالمحاسبة الإستراتيجية، في حين اسماها البعض الآخر المحاسبة لتحقيق الوضع الاستراتيجي ولغرض تقديم الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإستراتيجية لابد من إستعراض المفاهيم الآتية:

١ -١ الإدارة الإستراتيجية

يعني مصطلح الإدارة الاستراتيجية قيام الإدارة العليا في المنظمة بإعداد وتعديل وتطبيق بعض التصرفات اللازمة لتحقيق بعض النتائج، يمكن في النهاية بلورتها في ثلاث كلمات أساسية هي الربحية، النمو، البقاء . كما ينظر إليها على أنها تلك الخطط والأنشطة التي تصمم لغرض خلق درجة من التطابق بين أهداف المنظمة ورسالتها في المجتمع وبين تلك الرسالة و البيئة التي تعمل بها وذلك بصورة فعالة وذات كفاءة عالية (إسماعيل، ٢٠٠٠، ٢٧).

وعرفها (الحسيني، ٢٠٠٠، ٢٥) تلك العملية اللازمة لوضع وتنقيح وتطبيق بعض التصرفات اللازمة لإنجاز بعض النتائج المرغوب فيها.

أما الإستراتيجية فهي مصطلح يعود إلى جذور عسكرية بدأت منذ عهد الحضارة اليونانية القديمة، ولكن عند استخدامه في مجال منظمات الأعمال فيبدو أن معناهُ غير محدد ولم يحصل إتفاق عليه، إذ يعرفه البعض بأنه يتعلق

بتحقيق الإستراتيجية (Mintzberg, 1987,11) ويرون بأن الخطط قصيرة الأجل تهتم بالأمور المتعلقة بالكفاءة في حين تهتم الاستراتيجية بالأمور التي تتعلق بالفاعلية (عبد العظيم، ٢٠٠٤).

(Zabuisk and Huall,1991, 25) فيعرف بأنها الاهتمام باختيار الأسواق المستقبلية التي يمكن أن تحقق نمو المنظمة، على خلاف الأنشطة التشغيلية التي تهتم بإدارة الموارد التي يتم استثمارها بالفعل في الأسواق الحالية للمنظمة ، وفي ميدان المنافسة تعني الاستراتيجية (مرعي، ٢٠٠٥) الاهتمام بخلق ميزة تنافسية والحفاظ عليها في مجالات الأعمال، فبدون منافسين لن تكون هناك حاجة للاستراتيجية التنافسية،لان الهدف الوحيد للإدارة الاستراتيجية في هذا المجال هو تمكين المنظمة من تحقيق ميزة مستمرة عن منافسيها.

١-٢ المحاسبة الإستراتيجية

بات واضحاً أن منظمات الأعمال اليوم تعمل في ظل بيئة تنافسية عالمية تتسم بالديناميكية وبسرعة وحدة التغيير، وإزاء هذا الواقع الجديد إتجهت معظم المنظمات إلى تغيير توجهاتها الاستراتيجية وتبني فلسفة جديدة بشأن مجالات أعمالها المختلفة.

وعليه فمن الضروري أن يستجيب رجال الفكر المحاسبي وممارسو المهنة المحاسبية من المحاسبين ومراقبي الحسابات للتطورات سريعة الخطى التي تعرضت لها إقتصاديات العالم ومواجهة تلك التعقيدات الشديدة من خلال توفير الحلول المناسبة للقرارات الإدارية والعمل على تنمية موارد المنظمة بدلاً من الوقوف عند التسجيل والتبويب والإفصاح التقليدي عن البيانات الفعلية في القوائم المالية. (مرعي، ولطفي، ٢٠٠٤، ٣٢)

وهكذا بدأ المحاسبون ومراقبو الحسابات يدركون منذ خمسينات القرن الماضي بأن الدور الذي أنيط بهم لابد وأن يأخذ شكلاً جديداً وبعداً إجتماعياً وإقتصادياً وسياسياً،وأن لا يكون قاصراً على مجرد الإثبات والتسجيل والتبويب والعرض وإنما يتعدى ذلك إلى نظام المساءلة ، بمعنى القدرة على المحاسبة والتفسير، وهذا دعا العديد من المنظمات المهنية العالمية والإقليمية والوطنية إلى تطوير المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة فضلاً عن تطوير دور مراقبي الحسابات وتوسيع نطاق مهامهم ومسؤوليتهم تجاه المنظمة والغير (http://www.ardo.org.eg).

١-٢-١ تغير دور الوظيفة المحاسبية داخل المنظمة

من التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال هي تطوير النظرة إلى المحاسب من كونه ماسك دفاتر إلى تحوله ليصبح مستشاراً لأعمال المنظمة ، وأصبح المطلوب في المحاسب أن يركز فضلاً عن النواحي المالية على القضايا التي تتعلق بالإدراك التفصيلي للمنظمة والبيئة التي تعمل فيها وأن يوحد جهوده مع عدة وظائف أخرى

لتحقيق أهداف المنظمة ،وان يعد عملاءه الأساسين الذين يجب أن يوفر لهم إحتياجاتهم من المعلومات هم مديرو الإدارة الوسطي والتنفيذية (Roslendr, 1998, 44).

كما شملت واجبات المحاسب صياغة الاستراتيجيات وتطبيقها ومساعدة باقي أفراد المنظمة علىفهم الانعكاسات الاستراتيجية التي تترتب على قراراتهم ، فضلاً عن المشاركة الفعلية في عملية إتخاذ القرارات والاختيار بين البدائل الاستراتيجية.

ويرى (Brom Wich,1990, 42) أن أداء المحاسب لدوره الجديد يمثل فرصة تصعد به إلى درجات أعلى فيهيكل التنظيم الإداري للمنظمات ، أي أن المحاسبة الاستراتيجية تترتب عليها تسلق المحاسبون إلى مواقع تنظيمية مؤثرة.

إن أهم المعوقات التي تؤدي إلى تردد المحاسبين في أداء دورهم الجديد هو افتقارهم الى المهارات المطلوبة والخوف من إثارة مشاكل مع المديرين وعدم تعاون الإدارة العليا والقيود التي توضع في طريقهم.

مما تقدم يمكن القول أن تبنيتاجاه المحاسبة الاستراتيجية لا يتطلب تغيير موقع المحاسب في الهيكل التنظيمي إلى مواقع متقدمة فحسب ، بل يجب تغيير ما على المحاسب الإستراتيجي عمله بالاعتماد على أساليب يمكن حصرها بالاتي:

أ. أساليب توفر المعلومات الداخلية.

ب. أساليب توفر المعلومات الخارجية.

ج. أساليب توفر المعلومات المستقبلية.

أ. أساليب توفر المعلومات الداخلية

تركز هذه الأساليب على تجميع وتسجيل المعلومات الداخلية المتعلقة بتحقيق نواحي الكفاءة الداخلية بوصفها مصدراً للميزة التنافسية مثل محاسبة التكاليف على أساس النشاط في بيئة التصنيع الحديثة والإدارة على أساس النشاط، وهذه الصيغة تحقق معلومات أكثر دقة يمكن أن تكون أساساً لقرارات تحقق للمنظمة ميزة تنافسية كما أن هذا الأسلوب أفضل من أساليب المحاسبة التقليدية.

ب. أساليب توفر المعلومات الخارجية

إن إعتماد أسلوب المعلومات الداخلية يحد من قدرة المنظمة على المنافسة بكفاءة، في حين يحقق إعتماد أساليبالمعلومات الخارجية ميزة تنافسية أفضل ، وهذه الأساليب تعتمد الأمثلة الاتية:

- الأسعار
- الحصة السوقية.
- التدفقات النقدية.
- الهيكل المالي.
- القيمة المضافة.
- أداء المنظمة مقارنة بأداء المنافسين.

إن المحاسبة الاستراتيجية تحدد مواصفات المنتجات وتقيسها مما يساعد المنظمة على صياغة إستراتيجيتها تجاه السوق، وعليه يجب على المحاسب توفير معلومات عن هياكل التكاليف لكل من المنظمة ومنافسيها، ثم إعداد تقارير عن موانع دخول شركات جديدة وتكاليف تلك الموانع والمزايا والعيوب التي تحققها المنظمة (Brow Wich,1990, 33).

ج. أساليب توفر المعلومات المستقبلية

تهتم المحاسبة الاستراتيجية بتوفير معلومات عن المستقبل ومن أمثلة ذلك توفير معلومات عن التكاليف واستراتيجية المنظمة على مدار فترات تظهر البعد طويل الأجل بوضوح عند إتخاذ قرارات الاستثمار طويل الأجل (Boquist, 1998, 55)، ومن مداخل هذه الأساليب الموازنات الرأسمالية باستخدام تحليل السلاسل الزمنية وسلاسل القيمة وتحليل مسببات التكاليف وتحليل الميزة التنافسية للمنظمة واختيار الاستراتيجية المناسبة.

مما تقدم يتضح ضرورة تحول المحاسب من الاهتمام بمسك الدفاتر إلى محاسب يركز على الفهم التفصيلي للمنظمة والبيئة المحيطة بها، وتوحيد الجهود مع العديد من الوظائف الأخرى بالمنظمة والمشاركة في صياغة استراتيجيات المنظمة وتطبيقها، كما يتطلب الوضع الجديد للمحاسبة أن تعمل على توفير معلومات داخلية تفصيلية ، فضلاً عن التعاون مع الإدارات الأخرى لتوفير معلومات خارجية عن المنافسين بما يساعد على إتخاذ قرارات الاستثمار الاستراتيجية وإعداد الموازنات الرأسمالية.

١-٢-٢ التعريف بالمحاسبة الاستراتيجية

واجه الفكر المحاسبي العديد من الاتجاهات بشأن تعريف المحاسبة الاستراتيجية وفيما يأتي أهم تلك الاتجاهات:

الأول: يعرفها على أنها التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة الإدارية لتوفير المعلومات المحاسبية التي تدعم تحقيق المنظمة لميزة تنافسية.

الثاني: يعرف المحاسبة الاستراتيجية على أساس أنها نتاج دمج الاستراتيجيات مع المحاسبة الإدارية في إبتكار أساليب محاسبية جديدة توفر المعلومات التي تدعم الإدارة الاستراتيجية للمنظمات.

الثالث: يركز التعريف على التفاعل بين المحاسبة الإدارية ووظيفة التسويق والاهتمام بعنصر المنافسة والنواحي الخارجية من أجل تحقيق ميزة المنافسة للمنظمة.

الرابع: يركز هذا الاتجاه على أن المحاسبة الاستراتيجية هي محاسبة مالية استراتيجية بسبب نظرتها الشمولية وربطها بالمعلومات المحاسبية المالية والأهداف العليا للمنظمة من أجل تحقيق ميزة تنافسية.

ثانياً - المحاسبة الإستراتيجية وأثرها على المعلومات المحاسبية

تنعكس علاقات الربط السابقة بين المحاسبة والإدارة الاستراتيجية بصورة واضحة على المعلومات التي يجب أن يوفرها المحاسب المالي أو الإداري لتفعيل الإدارة الإستراتيجية وفيما يأتي بيان لجوانب هذا التأثير:

٢ -١ القوائم المالية

إن المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوام المالية والتي نص المعيار الدولي ١ على إعدادها تتمثل بما يأتي :

١. قائمة الدخل
٢. قائمة المركز المالي
٣. قائمة التدفقات النقدية
٤. قائمة التغيرات في حقوق المساهمين

فضلاً عن كل المعلومات التي نصت عليها المعايير الدولية التي جاءت بعد هذا ١ المعيار ومنها على سبيل المثال:

-القاعدة المحاسبية العراقية رقم ٦ للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية وملحقاتها الاتية :

§ الإيضاحات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية.
§ محتويات التقرير السنوي للإدارة.
§ محتويات التقرير السنوي للإدارة في فروع الشركات والمؤسسات الاقتصادية الأجنبية.

-القاعدة المحاسبية العراقية رقم ١٠ الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف والمنشآت المالية المماثلة وملحق بها:

§ الإيضاحات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية
§ محتويات التقرير السنوي للإدارة.

إن تلك المعلومات تعد غير كافية لتحقيق أهداف المحاسبة المالية الإستراتيجية، وعليه يجب أن يتم تطوير تلك القوائم، لكي تتضمن قدراً كبيراً من المعلومات المفيدة مالياً واستراتيجياً للوصول إلى محاسبة مالية استراتيجية وتظهر تلك الاستفادة في:

أ. دعم اختيار وتحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتحديات.
ب. فهم استراتيجية المنافسين الرئيسين وتحديد نقاط قوتهم ونواياهم الإستراتيجية من خلال المقارنات مع المنشآت المماثلة في الأسواق المختلفة.
ج. فهم موقف العملاء الرئيسين واحتياجاتهم الحالية والمستقبلية.
د. تقييم الأساليب المختلفة التي يمكن أن تتبعها المنظمة للنمو ولاسيما عن طريق السيطرة على شركات جديدة أو الاندماج مع شركات أخرى (Johnson and Scholes, 1998, 98).

إن المحاسبة المالية الاستراتيجية أداة مهمة لفهم وتقدير أثار التغييرات الاستراتيجية في المنشأة وتقييم مدى كفاءة تطبيقها، ويستدعي ذلك الإجابة على الأسئلة الاتية (مرعي، ٢٠٠٥):

أ.ما الذي يظهر ه التقرير السنوي للشركة عن مدى قيام الإدارة في الفترة الماضية بتطبيق التغيير الاستراتيجي؟

ب. ما هو الأثر المالي المتوقع بالتحسن أو التدهور الناتج عن مبادرات التغيير الاستراتيجي الحالية على المستويين الداخلي والخارجي للمنشاة؟

ج. ما مدى فهم الإدارة العليا في المنشأةمن خلال نظرتهم وملاحظاتهم الواردة في التقرير السنوي للمشكلات والقيود ونواحي عدم التأكد التي غالباً سيواجهونها مستقبلاً عند تطبيق التغيير الاستراتيجي؟

د. ما هي الفجوات أو التحديات الواضحة وكيف تخطط الإدارة للتغلب عليها.

وعند تطوير هذه القوائم المالية لابد من إعتماد أسس محددة للوصول الى النتائج المرجوة من هذا التطوير، ومنها (عبدالفتاح وآخرون، ٢٠٠٥، ٦١):

١تطوير طريقة عرض البيانات بالقوائم المالية من دون الإخلال بالمبادئ والأسس المحاسبية المعدة على أساسها.

٢. إمكانية عمل المقارنات مع الفترات المختلفة لتحديد الاتجاه العام من ناحية والمقارنة مع الوحدات الاقتصادية الشبيهة والصناعية بصفة عامة من ناحية أخرى.

٣. بيان المفاهيم البينية (مثل تكلفة المبيعات وصافي الأرباح قبل خصم الفوائد والضرائب ورأس المال) التي تهم مستخدمي القوائم المالية في صلب القوائم المالية وبصورة واضحة.

٤. الإفصاح عن بعض البيانات والمؤشرات الإحصائية مثل الأرقام القياسية وعدد الأسهم المصدرة والقيمة السوقية للسهم وعدد العاملين وعدد فروع الشركة ... الخ.

٥. إمكانية تطبيق أساليب التحليل المالي وحساب المؤشرات المختلفة للحكم على اداء الوحدة الاقتصادية من ناحية والوقوف على إمكانية الاستثمار فيها من ناحية اخرى.

٦. التعبير في القائمة نفسها بالقيم المالية وبالنسب المئوية حتى تكون المقارنة منطقية بين الفترات المالية المختلفة ، وتحسب النسب المالية في قائمة نتائج الأعمال على أساس صافي المبيعات ، وفي قائمة نتائج الأعمال على أساس صافي المبيعات،وفي قائمة المركز المالي المقترحة على أساس رأس المال المستثمر، وفي قائمة التدفقات النقدية على أساس صافي التدفقات لكل نشاط.

٧. إمكانية إستخدام برنامج أكسل الذي يعد من أكثر البرامج الالكترونية ملاءمة لتسجيل العمليات المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية و عمل التحليلات المالية وإعداد الموازنات التخطيطية والتنبؤ بالتدفقات النقدية.

وعلى الرغم من الفائدة الكبيرة لنسب التحليل المالي التي يمكن صياغتها من القوائم المالية والاستفادة منها في تحليل الاستراتيجيات إلا أن القوائم المالية بشكلها الحالي غير كافية لتحقيق أهداف المحاسبة الـ مالية الإستراتيجية ولابد من تقارير أخرى تخدم المستويات الإدارية العديدة داخل المنظ مة مثل إدارة التسويق والإدارة الفنية (الإنتاج) وغيرها.

٢ -٢ الاستراتيجيات العامة التي تحقق الميزة التنافسية للمنظمات

يمكن للمنظمة إتباع أي من الاستراتيجيات الاتية (مرعي،٢٠٠٥):

أ. **استراتيجيات أحكام السيطر ةعلى التكاليف**: تخفيض تكلفة مدخلات الإنتاج مقارنة بالتكلفة التي يتحملها المنافسون ، فضلاً عن تخفيض تكاليف جميع أنشطتها مثل الإنتاج والتمويل والأفراد والتسويق والبحوث.

ب. **استراتيجية التميز**: إستمرار المنشأة بالمنافسة عن طريق تقديم سلع وبضائع وخدمات تتمتع بخصائص جذابة تدفع للعملاء إلى تفضيلها على غيرها بما في ذلك أسعار بيعها. ويتحقق ذلك من خلال توفير معلومات عن العملاء والعروض التي يقدمها المنافسون، ومطلوب من المحاسب الاستراتيجي أن يقدم الموقف التنافسي على شكل معلومات يحصل عليها من العملاء والمنافسين بالتنسيق مع إدارة التسويق.

ج. **استراتيجية التركيز**: إختيار شريحة معينة من العملاء و التركيز على احتياجاتهم المتميزة عن غيرهم بهدف تخصيص خطوط انتاج لمنتج محدد أو التركيز على سوق معين (Wheelen and Hunger, 2002,122).

٢ -٣ استخدام بطاقة التقييم المتوازنة

بمعنى استخدام بطاقة التقييم المتوازنة للأداء إلى جانب مقاييس الأداء المالي التي تضمجموعة من المقاييس تتعلق بالعملاء والعمليات التشغيلية الإضافية باسم المقاييس المرشدة (بحيري، ٢٠٠٤، ٢٤)، وتحتوي هذه البطاقة على:

٢ -٣ -١ **البعد المالي**: كيف ستحقق المنظمة النجاح وفقاً لما يرغبه المساهمون؟

٢ -٣ -٢ **بعد العميل**: عند تحقيق الرؤية كيف ستبدو المنظمة في نظر عملائها.

٢ -٣ -٣**بعد العمليات التشغيليـة الداخلية**: لإرضاء المساهمين والعملاء وما هي العمليات التشغيلية التي يجب أن تتفوق فيها المنظمة.

٢ -٣ -٤ **بعد التعلم والنمو**: لتحقيق الرؤية وكيف ستحتفظ المنظمة بقدرتها على التغير والتحسن.

وتتفاعل تلك الأبعاد الأربعة على أساس الرؤية والاستراتيجية للمنظمة وتحديد العناصر الاتية لكل بعد على انفراد:

- الأهداف
- المقاييس.
- المستهدف.
- المبادرات (الديسطي، ٢٠٠٣ ، ١٨٩).

٣. واقع التطبيق العملي للمحاسبة الإستراتيجية في البيئة العراقية

تعد المحاسبة من العلوم الاجتماعية التي تركز على تطبيق مجموعة من المفاهيم والمبادئ العلمية و الفروض والسياسات المختلفة على الظواهر و أوجه النشاط التي تقع في مجال الفكر المحاسبي ، وذلك للوصول إلى نظريات عامة يمكن الاستفادة منها في تفسير الظواهر أو قياس نتائج النشاط المترتبة عليها، من هنا فان العلاقة وثيقة بين المحاسبة والمجتمع الذي تعمل فيه ومن خلاله فضلاً عن أن تأثير النظام الاجتماعي والاقتصادي على وظائف المحاسبة أمر ظاهر، اذ تختلف المفاهيم المحاسبية باختلاف النظم الاقتصادية السائدة ، وتتباين الأهداف المحاسبية وما يرتبط بها من أساليب تستخدم لتحقيقها نتيجة هذا الاختلاف في طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد.

ومن المؤكد أن الأهداف المحاسبية (الصعيدي، ٢٠٠٥، ٦) لاتختلف فقط باختلاف المجتمعات والنظم الاقتصادية والاجتماعية السائدة وإنما قد تختلف أيضاً داخل المجتمع الواحد ويحدث ذلك بصورة طبيعية نتيجة للتطورات التي قد تطرأ على العلاقات بين الجهات المختلفة التي تهتم بعمل المشروع ، مثل الإدارة وأصحاب المشروع المستثمرين الحاليين والمرتقبين فكل جهة لها مطالبها وأهدافها التي تسعى إلى تحقيقها في تعاملها مع المشروع ، وهي بلا شك مطالب قد تتعارض ويختلف بعضها عن بعض، مما يعزز نظريات ومبادئ متنوعة في الدول المختلفة.

شهدت البيئة العراقية بدءاً من عام ١٩٧٢ اتجاهاً نحو التوحيد المحاسبي ، وأن أول من شمله تطبيق النظام المحاسبي الموحد كانت منشآت الغزل والنسيج التابعة لوزارة الصناعة، اذ تمت الاستعانة بمركز التنمية الصناعية التابع للجامعة العربية لتطبيق النظام نفسه الذي كان مطبقاً على قطاع الأعمال العام بجمهورية مصر العربية وبعد نجاح تجربة التطبيق تم تعميم التطبيق على جميع منشآت القطاع الصناعي، أما القطاع التجاري فقد طبق النظام نفسه اعتباراً من ١٩٧٩/١/١ بعد أن كان يطبق نظاماً موحداً آخر منذ عام ١٩٧٦، وضع من قبل مؤسسة (أراك) المصرية وفي عام ١٩٨٢ قامت لجنة مشكلة في ديوان الرقابة المالية من شخصيات ممثلة للديوان ووزارات المالية والصناعة والتعليم العالي، وهم من الخبراء في المجال المحاسبي بإعادة النظر في النظام المحاسبي الموحد ، وتم تعديله وفقاً لمتطلبات البيئة العراقية آنذاك ووضع موضع التطبيق منذ ذلك التاريخ.

بعد ذلك تم تطبيق النظام نفسه على شركات القطاع الخاص باسم النظام المحاسبي للشركات فضلاً عن القطاع المالي (البنوك وشركات التأميم) تحت مسمى النظام المحاسبي للمصارف وشركات التأميم.

إن الاتجاه نحو التوحيد المحاسبي لم يكن وليد فكر عقائدي، ولكن في واقع الأمر إتجاهاً يحتل مكانه المناسب في تاريخ التطور المحاسبي ، فهو يلبي حاجات الاقتصاد الحديث من البيانات الموثوق بها عن نواحي النشاط في مختلف القطاعات والتي تساعده في تخطيط إستغلال الطاقات المتاحة وسلامة قياس أدائها.

ن العوامل والمتغيرات التي تؤثر في النظام المحاسبي لا يمكن لها أن تعمل وتؤثر منفصلة الواحدة عن الأخرى، بل إنها مجموعة متفاعلة تؤثر وتتأثر الواحدة بالأخرى بشكل ديناميكي، إلا أنه يمكن بروز أو سيادة إحداها، وهذه العوامل هي:

١. التطور والنمو الاقتصادي.
٢. النظام السياسي.
٣. البحث والتعليم المحاسبي.
٤. التطبيقات المحاسبية
٥. الثقافة (ثقافة المجتمع).
٦. أسواق رأس المال والتمويل.
٧. النظام القانوني.
٨. العوامل البيئية.

لغرض التعرف على تطبيق مفهوم المحاسبة الاستراتيجية في البيئة العراقية فان الأمر يتطلب الإجابة عن التساؤلين الاتيين:

١. ما مدى معرفة الإدارة والمحاسبين في المؤسسات والشركات بالمفهوم الحديث للمحاسبة الإستراتيجية وماالذي يتطلبه هذا المفهوم من مقومات جديدة للوظيفة المحاسبية
٢. ماتقدم الوظيفة المحاسبية في الوحدات الاقتصادية العراقية من معلومات حالياً ومدى التغيير الواجب إحداثه فيها لتلائم المفهوم الحديث للمحاسبة الاستراتيجية.

ونظراً لما هو معروف عن الشركات العراقية على اختلاف أنواعها (المساهمة والتضامن) من أنها تطبق نظاماً محاسبياً موحداً منذ عقد الثمانينات من القرن الماضي، فان المفهوم الحديث للمحاسبة الاستراتيجية غير معلوم تماماً مع أنه ضروري جداً في تحقيق الميزة التنافسية للشركة في السوق العراقية ، اخذين بنظر الاعتبار أن الاقتصاد العراقي قد تراجع منذ عام ١٩٩٢ ولحد الآن بسبب الحصار الاقتصادي وظروف الاحتلال، مما كان له أثر سلبي على الشركات والمعلومات التي تنتجها القوائم المالية.

إن الوحدات الاقتصادية العراقية مستغرقة حالياً في إيجاد حلول للمشاكل المحاسبية فيها نتيجة التغيرات في مستويات الأسعار بسبب التضخم الاقتصادي الذي صاحب تلك الفترة من الزمن وكذلك المشاكل الدورية اليومية من دون تطلعات استراتيجية لدى المسؤولين عنها بشكل كاف مما يجعلهم يهتمون فقط بالمشاكل والتطورات الفنية . وعلى الرغم من قيام المسؤولين عن العمل المحاسبي في العراق بمعالجة مشاكل كثيرة وإيجاد حلول ومعالجات محاسبية متطورة جاء ذلك من خلال قاعدة محاسبية أصدرها مجلس القواعد المحاسبية العراقية منذ تأسيسه عام ١٩٨٨ ولحد عام ٢٠٠٣، الا أن أغلبية القواعد المحاسبية العراقية جاءت مقتبسة من المعايير المحاسبية الدولية، وبهذا فان المعلومات التي تقدم من قبل القوائم المالية المعدة في العراق تعد غير كافية لتلبية متطلبات المحاسبة الإستراتيجية خصوصاً أن النظام المحاسبي الموحد قد حدد القوائم المالية التي يجب إعدادها ومايجب ان تحتويه تلك القوائم وهي:

١. تقرير مراقب الحسابات
٢. حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر

٣. حساب العمليات الجارية وكشف النشاط الجاري
٤. الميزانية العمومية
٥. كشف التدفق النقدي
٦. الكشوفات التفسيرية
٧. تقرير الإدارة

من هنا يرى الباحث أهمية تطوير هذه القوائم المالية لكي تلبي متطلبات المحاسبة الإستراتيجية وعليه يقترح النماذج الآتية للقوائم المالية:

١. قائمة الدخل: تعد هذه القائمة لكي تبين نتيجة النشاط السنوي من ربح أو خسارة، إلا أن هذه المعلومة لن تكون مفيدة إذا كانت بمعزل عن المقارنة مع السنوات السابقة، ولا توفر هذه القائمة بوضعها الحالي معلومات فيما لو كان هناك نمو وزيادة في نتيجة النشاط او كان هناك تناقص في الأرباح، كما أنها لا توفر معلومات عن حصة السهم من الأرباح والذي يساعد الادارة كثيراً في رسم سياساتها الإستراتيجية المختلفة ، لذا نقترح أن يكون إعداد قائمة الدخل لأغراض المحاسبة الإستراتيجية على وفق الإنموذج الأتي:

شركة ....(*)
قائمة الدخل
عن السنة المنتهية في ١٢/٣١/ ٢٠
والسنوات المقارنة من سنة ( ) الى سنة ( ) علماً ان سنة الاساس هي( )

التفاصيل	السنة المالية الحالية		سنوات المقارنة			
	دينار	%	20	20	20	......
إيراد المبيعات (١)	xxx					
تكاليف الانتاج						
تكاليف مباشرة	xxx					
تكاليف غير مباشرة	xxx					
إجمالي تكاليف الإنتاج خلال الفترة	xxx					
+ مخزون إنتاج غير تام أول الفترة	Xx+					
- مخزون إنتاج غير تام أخر المدة	xx-					
تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة	xxx					
+ مخزون الإنتاج التام أول المدة	Xx+					
- مخزون الإنتاج التام آخر المدة	xx-					

يتبع ⟸

ماقبله ⇐

تكلفة الإنتاج المباع خلال المدة	xxx					
+ تكاليف التسويق	xx +					
تكلفة المبيعات (٢)	xxx					
مجمل الربح (٢ -١)	xxx					
- تكاليف إدارية	xx-					
صافي الربح قبل الفوائد والضرائب	xxx					
- الفوائد	xx-					
صافي ربح النشاط	xx					
+ إيرادات غير جارية	xx +					
- مصروفات غير جارية	xx -					
صافي الربح قبل الضرائب	xxx					
- ضرائب دخل	xx-					
صافي الربح	xxx					
متوسط عدد الأسهم العادية المصدرة	xxx					
صافي ربح السهم العادي	xxx					

(*) نقلاً عن زكريا فريد عبد الفتاح وآخرين ، ٢٠٠٥ ، ٦٣

٢. قائمة المركز المالي : تعد هذه القائمة أساساً لبيان المركز المالي للشركة الا أن إعدادهابالشكل الحالي لا يمكن من توفير بعض المعلومات الضرورية لإغراض التخطيط الاستراتيجي ، مثل معدل العائد الى رأس المال او معدل دوران المدينين وأوراق القبض ونسبة التداول ... الخ، لذا نقترح إعداد هذه القائمة على وفق الشكل الأتي:

شركة ....../ قائمة المركز المالي (*)
كما في ٣١/١٢/ ٢٠
والسنوات المقارنة من سنة ( ) الى سنة ( )علماً ان سنة الاساس هي( )

التفاصيل	السنة المالية الحالية		سنوات المقارنة			
	دينار	%	20	20	20	...
اولاً : مكونات رأس المال المستثمر:						
مخزون سلعي	xxx					
مدينون واوراق قبض (صافي)	xxx					
حسابات مدينة مختلفة	xxx					
نقدية بالصندوق والبنوك	xxx					
مجموع الاصول المتداولة	xxx					
خصوم متداولة:						
بنوك دائنة	xxx					
دائنون واوراق دفع	xxx					
حسابات دائنة مختلفة	xxx					
مجموع الخصوم المتداولة	xxx					
رأس المال العامل	xxx					
اصول ثابتة	xxx					
مجموع مكونات رأس المال المستثمر	xxx					
مصادر تمويل رأس المال المستثمر						
حقوق الملكية						
رأس المال	xxx					
إحتياطيات وأرباح مرحلة	xxx					
مخصصات الاهلاك	xxx					
مجموع حقوق الملكية	xxx					
قروض طويلة الاجل	xxx					
مجموع مصادر تمويل رأس المال المستثمر	xxx					
نسبة التداول	xxx					
نسبة السيولة السريعة	xxx					
نسبة حقوق الملكية	xxx					
معدل دوران المدينين وأوراق القبض	xxx					
معدل العائد على حقوق الملكية	xxx					
معدل العائد على رأس المال	xxx					

(*) نقلاً عن زكريا فريد عبد الفتاح وآخرين، ٢٠٠٥، ٦٦.

٣.قائمة التدفقات النقدية : بعد الانتهاء من إعداد (قائمة المركز المالي) نقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية وهي إحدى القوائم المالية الـ مهمة جداً التي نص المعيار الدولي رقم ٧ على إعدادها (IAS NO .7)، وتعمل هذه القائمة على بيان كيفية توليد النقدية ومايعادلها وكيفية استخدام هذه النقدية ، إذ أن هناك ثلاثة مجالات لتوليد النقدية وهي (- الأنشطة التشغيلية، - الأنشطة الاستثمارية، - الأنشطة التمويلية) وهكذا تعد هذه المعلومات غاية في الأهمية بالنسبة للإدارة الإستراتيجية، لذا نقترح أن يكون إعداد هذه القائمة لأغراض المحاسبة الإستراتيجية على وفق الأنموذج الآتي:

شركة ..../ قائمة التدفقات النقدية (*)
كما في ٢٠ /١٢/٣١
والسنوات المقارنة من سنة ( ) إلى سنة ( )علماً أن سنة الأساس هي ( )

التفاصيل	السنة المالية الحالية		سنوات المقارنة			
	دينار	%	20	20	20	....
التدفقات النقدية من العمليات الجارية						
نقدية محصلة من العملاء	xx					
فوائد وارباح محصلة	xx					
نقدية مدفوعة للموردين	(xx)					
نقدية مدفوعة للمصروفات	(xx)					
فوائد مدفوعة	(xx)					
ضرائب مدفوعة	(xx)					
صافي التدفقات النقدية من الانشطة الجارية (١)	xx					
التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية						
شراء اصول ثابتة	(xx)					
بيع اصول ثابتة	xx					
مشروعات تحت التنفيذ	(xx)					
صافي التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية ٢	xx					
التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية						
إصدار أسهم جديدة	xx					
شراء اسهم خزانة	(xx)					
اصدار سندات وقروض طويلة الاجل	xx					
سداد قروض طويلة الاجل	(xx)					
توزيعات أرباح نقداً	(xx)					

يتبع ⇐

ماقبله ⟸

صافي التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية (٣)	xx					
الزيادة او النقص في النقدية ١+٢+٣	xx					
رصيد النقدية أول المدة	xx+					
رصيد النقدية آخر المدة	xx					
نسبة كفاية التدفقات النقدية ١\٢+٣	xx					
معدل دوران صافي التدفقات النقدية من الانشطة الجارية (المبيعات + 1)	xx					
معدل تغطية النقدية (1 + إجمالي الاصول)	xx					

(*) نقلاً عن زكريا فريد عبد الفتاح وآخرين ، ٢٠٠٥ ، ٦٩.

٤ قائمة معدل العائد على الاستثمار : فضلاً عن تطوير القـوائم الماليـة التقليديـة يقترح الباحث إعداد قائمة إضافية هي قائمة معدل العائد على الاستثمار لما لها من أهمية في التخطيط الاستراتيجي ، اذ يعد معدل العائد على الاستثمار مقياسـاً لكفاءة الادارة في استخدام الموارد المتاحة ، كما يعكس سيولة الشركة وربحيتها وهيكل رأسمالها لذلك يستخدم في تقييم اداء الشركات والفروع ، وهكذا تعـد هذه المعلومات غاية في الاهمية بالنسبة للتخطيط الإستراتيجي لـذا نقتـرح أن يكون إعداد هذه القائمة لاغراض المحاسبة الإستراتيجية على وفق الإنمـوذج الاتي:

شركة ..../ قائمة معدل العائد على الاستثمار (*)
كما في ١٢/٣١/ ٢٠
والسنوات المقارنة من سنة ( ) الى سنة ( )

التفاصيل	**سنوات المقارنة**			**متوسط السنوات او متوسط الصناعة**	**السنة الحالية**
	20	**20**	**20**		
١ - نسبة الربح :					
أ نسبة تكاليف الانتاج					
نسبة الاجور					
نسبة المستلزمات السلعية					
نسبة الاعباء الاضافية					
المجموع					

يتبع ⟸

ماقبله ⇐

ب نسبة تكاليف التسويق					
ج نسبة التكاليف الادارية					
نسبة التكاليف الكلية					
نسبة الربح (١ - نسبة التكاليف الكلية) (١)					
٢ - معدل دوران رأس المال المستثمر					
أ نسبة رأس المال العامل					
نسبة المخزون السلعي					
نسبة العملاء واوراق القبض					
نسبة النقدية					
نسبة الخصوم المتداولة					
نسبة رأس المال العامل					
ب معدل دوران رأس المال العامل (٣)					
ج نسبة الاصول الثابة (٤)					
د معدل دوران الاصول اثابتة					
معدل دوران رأس المال المستثمر (٦)					
٢×٣+٤×٥ \٢					
٣ - معدل العائد على الاستثمار ١ × ٦					

(*) نقلاً عن زكريا فريد عبد الفتاح وآخرين ، ٢٠٠٥ ، ٧٢.

النتائج والتوصيات

١. هنالك ثلاثة إتجاهات في تعريف المحاسبة الاستراتيجية:

الأول: يقوم على أساس أنها إجمالي التطورات الحديثة في مجال المحاسبة بهدف توفير المعلومات المحاسبية التي تدعم تحقيق المنظمة لميزة تنافسية.

الثاني: يقوم على أساس دمج أدب الاستراتيجيات مع المحاسبة.

الثالث:يركز على التفاعل بين المحاسبة ووظيفة التسويق والاهتمام بعنصر المنافسة والنواحي الخارجية من أجل تحقيق المنظمة لميزة تنافسية.

كما أن الفكر المحاسبي تضمن ثلاثة مداخل لتفسير المحاسبة الاستراتيجية:

أ. المدخل التقليدي.

ب. المدخل الاقتصادي.

ج. مدخل نظرية المؤسسات.

٢. لتفعيل دور الإدارة الاستراتيجية لابد من تغيير دور المحاسبة إلى التركيز على الفهم التفصيلي والبيئة المحيطة والمشاكل بصياغة وتطبيق إستراتيجيات المنشأة.

٣. لتفعيل دور الإدارة الاستراتيجية لابد من أن تعمل المحاسبة على توفير معلومات داخلية تفصيلية ، فضلاً عن التعاون مع إدارات أخرى في المنشأة لتوفير معلومات خارجية عن المنافسين والاهتمام بالمعلومات المستقبلية التي تفيد في ترشيد قرارات الاستثمار الاستراتيجية وإعداد الموازنات الاستثمارية.

٤. لغرض توفير متطلبات ا لإدارة 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.

أما التوصيات فتختص بتطوير المعلومات المحاسبية لتدعيم الإدارة الاستراتيجية وهي :

١. ربط مخرجات المحاسبة المالية بال مزيد من المعلومات التي تخدم أغراض التحليل الاستراتيجي.

٢. توفير معلومات عن خفض التكاليف والتحكم في تكاليف الإنتاج والتسويق والتعاون بين المحاسبين والمسؤولين عن إدارة التسويق للحصول على المعلومات عن هياكل تكاليف المنافسين.

٣. قيام المحاسبة بتوفير معلومات عن التكاليف والأسعار وحجم المبيعات والحصص السوقية والتدفقات النقدية ومدى استغلال الموارد .

٤. ربط عملية إعداد الموازنات التخطيطية باستراتيجية المنشأة بهدف تطوير قدرات إنتاجية جديدة.

٥. يجب الاهتمام بالمقاييس غير المالية للأداء مثل مقارنة المبيعات ودرجة رضا العملاء وولائهم للمنشاة.

٦. إعادة النظر بالقوائم المالية الحالية في العراق (مخرجات النظام المحاسبي)، وإدخال التعديلات عليها بما يخدم متطلبات الإدارة الإستراتيجية من معلومات تفيدها في ترشيد قراراتها واعتماد القوائم المقترحة من قبل الباحث.

٧. إعداد قوائم مال ية إضافية مثل قائمة العائد على الاستثمار وإجراء المقارنات المختلفة بين بيانات الفترة المالية الحالية مع بيانات عدة سنوات سابقة و إجراء مقارنة مع منشأة مماثلة واعتماد الأنموذج المقترح من قبل الباحث.

٨. قيام نقابة المحاسبين وديوان الرقابة المالية والجامعات وا لمعاهد بال تعريف مفهوم المحاسبة الإستراتيجية من خلال المواد الد راسية والبرامج العراقية التدريبية.

المراجع

أولاً - المراجع باللغة العربية

١. براهيم احمد الصعيدي، د راسات في نظم المعلومات المحاسبية والإدارية ، مطبعة دار السلام، القاهرة، ٢٠٠٥.
٢. إسماعيل محمد السيد، الإدارة ا لإستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقية، الدار الجامعية الإسكندرية، ٢٠٠٠.
٣زكريا فريد عبد الفتاح، وآخرون، د راسات في نظرية المحاسبة، مكتبة عين شمس، القاهرة ، ٢٠٠٥
٤. فلاح حسن الحسيني، الإدارة الإستراتيجية مفاهيمها مداخلها عملياتها المعاصرة، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠٠.
٥. ليلى محمد لطفي حسن مرعي، المحاسبة الإستراتيجية، بحث غير منشور، ٢٠٠٥.
٦. مجلس القواعد والمعايير المحاسبية العراقية، القاعدة المحاسبية العراقية رقم ٦ و ١٠.
٧. المجمع العربي للمحاسبين القانونين، المعايير المحاسبية الدولية، المعيار الدولي رقم ١، ١٩٩٩.
محمد حسن عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة ا لإستراتيجية في المنظمات، بحث غير منشور،٢٠٠٤.
محمد مجيد عبد القادر الديسطي، التقرير المتوازن لقياس الأداء د راسة إختبارية في إطار البيئة المصرية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، ٢٠٠٣.

ثانياً - المراجع باللغة الإنكليزية

1. Boquist J.A,T.M Todd, and A.V thkar, How do you Win the Capital Allocation Game Sloan Management Review, 1998.
2. Bromubich, M., the Case for Strategic Management Competitive Markets Accounting, Organization and society, 1990.
3. Grundy,T, Johnson, G and Seholes, Exploring Strategic Financial Management, Prentice-Hall, Europe, 1998.
4. http://www.ardo,org/Activities Details . asp? type.
5. Mintzberg,H,the Strategy Concept: Five Ps for Strategy, California Management Review, Vol. Fall,1987.
6. Roslen, R,and S.Hart and J.Ghosh,Strategic Management Accounting Refocusing the Agenda, Management Accounting, December, 1998.
7. Wheelen,T.L and J.D Hunger, Strategic Management and Business Policy , 2002.
8. Zafriskie, N, B. and A. B. Huell, Developing Strategic Thinking in Senior Management Long Range Planning, Vol, 11, 1991.