مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: مهارات المحاسبين الإداريين المطلوبة لمواكبة تطور مهنة المحاسبة الإدارية
اسم الكاتب: د. رولى ديك
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/5146
تاريخ الاسترداد: 2026/11/04 00:06 +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 جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (40) العدد (4) 2018
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (40) No. (4) 2018

مهارات المحاسبين الإداريين المطلوبة لمواكبة تطور مهنة المحاسبة الإدارية

الدكتورة رولى ديك*

(تاريخ الإيداع 20 / 6 / 2018. قُبِل للنشر في 25 / 7 / 2018)

□ ملخّص □

ازدادت التحديات المعاصرة على مهنة المحاسبة لتتطور في مجالات وانواع جديدة. الامر الذي ادى الى ازدياد الحاجة الى تطور مجال المحاسبة الإدارية (MA) فيما يتعلق بالتعريفات والوظائف والادوات الجديدة فيها من اجل تطوير وتحسين نتائج الأعمال والمراكز المالية في الشركات.

يهدف هذا البحث الى استكشاف آفاق جديدة لهذا المجال في مهنة المحاسبة الإدارية. يقدم البحث مجموعة من المفاهيم المختلفة التي يمكن أن تساهم في فهم التحديات الأساسية في المحاسبة الإدارية وكما يوضح كيف يمكن تمييز المحاسبين عن غيرهم من المهنيين. يهدف هذا البحث ايضاً الى ابراز تعريفات أكثر تحديدًا لمهنة المحاسبين الإداريين وتحليلها ومناقشة دورها في رفع اداء العمل في الشركات مما يساهم أيضاً في زيادة ارباحها.

توصلت الدراسة الى أن المحاسبين الإداريين لابد أن يمتلكوا مجالاً واسعاً من المهارات، حيث انه يمتلكون حالياً مستوى من المعرفة يغطي المجالات التقليدية مثل إدارة التكلفة، تحليل المالي، وتقييم الأصول. لذلك لابد من تطوير معرفتهم ومهاراتهم لتشمل المجالات الناشئة والجديدة مثل المسؤولية الاجتماعية، محاسبة التلوث البيئي وإدارة المخاطر، ليعمل كشريك استراتيجي مع فريق الادارة العليا في الشركات.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الادارية، الاستراتيجية، الافصاح غير المالي، المحاسبين الاداريين.

* **مدرسة – كلية الاقتصاد– قسم المحاسبة – جامعة تشرين–اللاذقية–سورية.**

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (40) العدد (4) 2018
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (40) No. (4) 2018

Required Skills Of Management Accountants To Keep Up With The Developing Of Management Accounting Practice

Dr. Roula Dik*

(Received 20 / 6 / 2018. Accepted 25 / 7 / 2018)

□ ABSTRACT □

Contemporary challenges to the accounting profession, have been grown to new areas and types. This has led to an increase in the need for developing new management accounting (MA), in terms of concept, functions and new tools, in order to develop and improve the financial profit of companies in the business.

This research aims to explore new understanding and horizons for this field of accounting profession. The research presents a range of different concepts that can contribute to understanding the basic challenges in management accounting and also illustrates how accountants can be distinguished from other professionals. The purpose of this research is to highlight more specific definitions of the profession of management accountants, analyze them. And the paper discuss the role of management accountants in raising the performance in companies, which also contributes to business profit.

The study found that management accountants must have a wide range of skills, as they currently have a level of knowledge covering only traditional areas such as cost management, financial analysis, and asset evaluation. This research concluded that, their knowledge and skills therefor, should be developed to include new areas such as social responsibility, environmental pollution accounting, and risk management, to enable them to be as a strategic partner with the management team.

Key words: Management Accounting, Strategy, Non-financial disclosure, Management Accountants.

***Assistant Professor - Faculty Of Economics- Accounting Department - Tishreen University-Lattakia-Syria.**

مقدمة:

ازدادت التحديات المعاصرة على مهنة المحاسبة للتطور في مجالات جديدة. الامر الذي ادى الى ازدياد الحاجة الى تطوير مهنة المحاسبة الإدارية (MA) فيما يتعلق بالتعريفات والوظائف والادوات الجديدة فيها من اجل تطوير وتحسين نتائج الأعمال والمراكز المالية في الشركات. حيث تلعب المحاسبة الإدارية دورا حاسما في الشركة لأن معلومات وتقارير المحاسبية الإدارية تساعد المديرين على اتخاذ القرار بشكل مدروس ودقيق، فالمحاسبة الادارية يمكن ان تساهم في التخطيط والتحليل والرقابة ورسم الاستراتيجيات وتحديد الاهداف في الشركات.

تعريف المحاسبة الإدارية كمهنة يعتبر وسيلة للاعتراف وتوضيح هوية وحدود هذه المهنة بالذات. لذلك ينبغي اشتقاق مهام المحاسبين الإداريين من تعريف مقبول على نطاق واسع للمهنة. حيث أن النقاش حول تطوير مهنة المحاسبة ليس جديدًا. اكد هارولد أفيري في عام 1952 بأن المحاسبة بحد ذاتها يمكن اعتبارها فنًا أو حقلاً مهماً من المعرفة العلمية. كان آفري يأمل في تطوير دور المحاسبة المعترف به بين العلوم والمهن: "من الضروري أن تأخذ المحاسبة مكانها في مجال المعرفة بنفس القدر الذي تحمله الفلسفة والرياضيات الآن ... لأكثر من ثلاثين سنة! وقد عملت لغة المحاسبة في بناء حقل جديد من العلم" (Avery، 1952، ص 83–87).

لذلك ينبغي اعطاء المزيد من الاهتمام لإعادة النظر في المحاسبة والتي اصبحت مهنة مملة وثابتة ومتخلفة لأغراض التخطيط والرقابة فقط. فكان لابد من دراسات حديثة حول الدور الجديد للمحاسبة في مجال المحاسبة الإدارية. ولذلك، بدء التأكيد على نطاق واسع وخاصة من معهد المحاسبين الإداريين على دور المحاسب الإداري كشريك استراتيجي للإدارة العليا خلال العقود القليلة الماضية (IMA ،2008).

في العقد الماضي ازداد الاهتمام بتطوير مهنة المحاسبة لمنتج جديد في مجال المحاسبة الإدارية. فان الهدف من هذا البحث هو استكشاف التحديات الأساسية في المحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الحديثة وعلاقتها بالتعريفات الجديدة للمحاسبة الإدارية وفق تعريفات معهد المحاسبين IFAC. يقدم هذا البحث تحليل مفاهيمي بشكل نقدي.

يعتبر هذا البحث دراسة معاصرة نحو فهم متين للغرض من المحاسبة الإدارية وتعريفات أكثر تحديدًا لمهنة المحاسبين الإداريين بشكل اكثر تطوراً وحرفيةً. لذلك، سيتم عرض التعريفات المقدمة والحالية للمحاسبة الإدارية وكما سيتم مناقشة مهام المحاسبين الإداريين وخاصة في توفير المعلومات لأغراض متنوعة ومتعلقة بهوية المهنة.

أهمية البحث وأهدافه:

يهدف البحث الى عرض مفهوم المحاسبة الادارية القديم والمعاصر. كما يقدم هذا البحث تحليلاً للمفاهيم الحديثة وللمهارات المحاسبين الاداريين المطلوبة تماشياً مع التطور في بيئة الاعمال والتصنيع الحديثة.

كما يهدف هذا البحث الى مناقشة مدى ملاءمة المحاسبة الإدارية كمهنة في العصر الراهن مع الرؤى المختلفة لأصحاب المصالح حول مهنة المحاسبة الإدارية في الشركات. يساهم هذا البحث أيضاً في الأدبيات من خلال طريقتين، الأولى: تقديم دليل تجريبي لنمو المعرفة التي من المتوقع أن يمتلكها المهنيون في مجال المحاسبة الإدارية. توقعات أصحاب المصالح حول المهارات التي يجب أن يمتلكها المحاسبون الإداريون مهمة في تحديد مستقبل المحاسبة الإدارية. ولذلك يهدف البحث الى:

1. تحليل التطور المفاهيمي للمحاسبة الإدارية؟
2. التعرف على مهام ومهارات المحاسبين الاداريين المطلوبة لمواكبة هذا التطور؟

الاطار النظري للدراسة

تعتبر المحاسبة مهنة تخدم العديد من الأغراض في الشركات والمجتمع في الحاضر والمستقبل. وقد حددت العديد من المعاهد للمحاسبين الإداريين أن مفهوم المحاسبة الادارية يجب أن يكون مقتضباً وعالميًا وشاملاً وتطلعيًا.

فقد حدد معهد المحاسبين الإداريين (IMA) مفهوم المحاسبة الإدارية على النحو التالي: "...مجموعة عمليات تحديد وقياس وتحليل وإعداد وتفسير وتوصيل المعلومات المالية المستخدمة من قبل الإدارة لتخطيط وتقييم ومراقبة المنشأة الاقتصادية لضمان الاستخدام الامثل والمسائلة عن موارده. وكما تشتمل المحاسبة الإدارية أيضًا على إعداد التقارير المالية للمجموعات غير الإدارية مثل المساهمين والدائنين والهيئات الحكومية والسلطات الضريبية والجمعيات"(IMA، 2008، ص5).

عرف ايضاً الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC، 1998) المحاسبة الإدارية بانها: عملية تحديد، قياس، تحليل، وتفسير المعلومات والافصاح عنها في السعي لتحقيق أهداف المنظمة. وتشملت هذه العمليات أيضاً نظام معلومات متخصص يساعد على توفير البيانات المالية وغير المالية التي تلعب دوراً أساسياً في مساعدة الادارة على اتخاذ القرارات (Talha et.al, 2010).

وقد شهدت المحاسبة الإدارية فترة ضياع خلال الثمانينات، في هذه الفترة تعرضت المحاسبة الإدارية لانتقادات شديدة. هكذا فشلت (MA) في توفير معلومات دقيقة وصحيحة للمديرين. وذكر أيضاً بأن المحاسبة الإدارية قد طغت عليها المحاسبة المالية وأن تطور المحاسبة الإدارية خلال تلك الفترة كان متوقفاً وغير مستجيب للتغيرات السريعة التي تحدث في بيئة الأعمال. وفي وقت لاحق، أدت هذه المشاكل إلى مشاكل أخرى مثل عدم الدقة في تقدير التكاليف، الربحية المضللة فضلاً عن توقيت المعلومات المحاسبية عندما كانت البيانات المستخدمة تستند إلى البيانات التاريخية (Halbouni & Hassan، 2012).

ومن ثم في أواخر عام 1980 انتُقِدت المحاسبة الإدارية بشكل صريح بأنها تفقد أهميتها. فقد تم الادعاء أن المحاسبة الإدارية تمت تغطيتها والتفوق عليها من قبل بيانات المحاسبة المالية، كونها أيضاً إجمالية وناقصة وغير مناسبة للمدراء (Johnson & Kaplan، 1987). إلا أن هذه الانتقادات ادت الى زيارة الاهتمام بتطور مهنة المحاسبة الإدارية، حيث ابتكرت العديد من التقنيات والأساليب الجديدة قد وضعت من أجل خلق قيم لأصحاب المصالح، وبشكل لا يعمل فيه المحاسبين الاداريين كماسكي الدفاتر وإنما كشركاء عمل (Roslender, 1996; Sulaiman et.al, 2008).

لقد كان العقدين الآخرين من القرن العشرين فترة نهضة للمحاسبة الإدارية. في فترة سقوط الملاءمة للمحاسبة المالية وازدهار المحاسبة الإدارية، قدم JOHNSON AND KAPLAN (1987) أسئلة حول مدى ملاءمة الممارسات السائدة للمحاسبة الإدارية لبيئة الأعمال المعاصرة. في محاولة للإجابة عن هذه الأسئلة المتعلقة بمدى استمرارية ملاءمة المحاسبة الإدارية، تم تطوير العديد من أساليب المحاسبة الإدارية: التكاليف على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن. تطوير هذه الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية حفز بدوره الاهتمام بالبحث العلمي في مجال المحاسبة الإدارية (ITTNER & LARCKERS 2001, ZIMMERMANN, 2001).

لا شك بأن تعريف مهنة المحاسبة الإدارية مهمة صعبة لأن هذا المفهوم هو موضوع للنقاش ولم يتم التوصل إلى توافق في الآراء بشأن قائمة الصفات المدرجة في تعريف المهنة التي ينبغي أن تكون حتى تكون مميزة. لكن مجموعة فريدة من المعرفة تعتبر السمة التي تميز المهنة عن المهن الأخرى. ففي العقد الأخير نشأت وجهة نظر بديلة حول شكل المهنة وتوقعات المجتمع المهني للمحاسبة الإدارية.

وضعت IMA مؤخراً تعريفًا جديدًا يحدد دور المحاسب الإداري في مؤسسات اليوم بشكل أفضل. حيث أن التعريف الجديد للمحاسبة الإدارية أصبح: "المحاسبة الإدارية هي مهنة تنطوي على الشراكة في اتخاذ القرارات الإدارية، ووضع الخطط والرقابة وإدارة الأداء، وتقديم الافصاح المالي وغير المالي لمساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ استراتيجية المنشأة". عند مقارنة الإصدار الجديد من التعريف مع التعريف القديم، نجد ان هناك بعض التغييرات التي تمنح المحاسبين الإداريين مهام اضافية، مثل:

• الشراكة في صنع القرار الإداري،

• وإدارة التخطيط والأداء.

وبالنظر إلى الجانب الأكثر إشراقاً في آواخر الثمانيات، فإن الانتقادات التي بدأها جونسون وكابلان (1987) أدت في الواقع إلى تطوير ممارسات المحاسبة الإدارية الى اساليب وادوات جديدة مختلفة مثل بطاقة الأداء المتوازن والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية. وبالتالي عززت هذه الانتقادات تطوير تقنيات تخصيص التكاليف مثل التكاليف القائمة على النشاط (ABC) والتكاليف المستهدفة مما ادى إلى تركيز الاهتمام على دراسة المحاسبة الإدارية. وعلاوة على ذلك، فإن هذه التغيرات كانت بمثابة مفاجأة للمديرين للتركيز أكثر على تعظيم الأرباح وتخفيض التكلفة (McManus, 2012؛ Marie et. al، 2010). كما بدأ الممارسون في تنظيم أفضل الممارسات لاستخدامها في مجال إدارة التكاليف. ومع ذلك، يمكن اعتبار التطورات الإيجابية حدثاً هاماً حيث تم دمج المحاسبة الإدارية مع موضوع الاستراتيجية، فضلاً عن طريقة أخرى مثل عملية إضافة القيمة وفلسفة التكاليف المستهدفة، وهذا ما يسمى بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية (Roslender, 1996).

وعلاوة على ذلك، وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين المحاسبة الإدارية في مراحل متعددة. المرحلة الأولى هي التي تم اختراع التقنيات ذات الصلة بادارة التكلفة مثل محاسبة التكاليف على أساس النشاط ، التكاليف المستهدفة وتكاليف دورة الحياة. وخلال هذه الفترة ازداد الاهتمام بجوانب الجودة في الإنتاج مما أدى إلى تطوير تكلفة الجودة.

وفي وقت لاحق، جاءت المرحلة الثانية عندما تم تطوير إدارة التكاليف القائمة على النشاط. وشددت هذه المرحلة أيضا على تحليل سلسلة القيمة وتحليل برامج التشغيل وتحليل المواقع الاستراتيجية من أجل تحديد تكلفة الجودة. كما تم إدخال التحسين المستمر في الأداء في هذه المرحلة الثانية حيث تم تشجيع الشركات على دمج التصنيع والهندسة والتميز في التسويق في عملها، ويعتبر هذا أمر حيوي بالنسبة لهم في مواكبة المنافسة العالمية والتقدم في التكنولوجيا وقصر دورات حياة المنتج (Roslender, 1996; Hilton, 2009).

وأخيرا، فإن المرحلة الثالثة في تطوير المحاسبة الإدارية وفق المنظور الاستراتيجي، ارتبطت بعوامل النجاح الحاسمة مثل التعلم والنمو وكذلك التركيز على العملاء (Tuan et. al, 2010؛ Johnson et. al, 2012). هذه العوامل حاسمة لتحقيق النجاح على المدى الطويل (الاستراتيجي) نظرا لأن الشركات تحتاج إلى خلق القيم والحفاظ على علاقة إيجابية مع أصحاب المصالح المختلفة بما في ذلك الموظفين والموردين والعملاء مثل بطاقة كابلان للأداء المتوازن (Kaplan & Norton, 1996).

في الوقت الراهن، يُقترح أن تقوم الشركات في الألفية الجديدة بدمج أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وغير التقليدية من أجل اتخاذ قرارات أفضل وعلى المدى الطويل الاجل. ومن الجدير بالذكر أن ظهور هذه التقنيات الجديدة يشكل علامة على إعادة تفعيل دور المحاسبة الإدارية، حيث أن الشركات تحتاج إلى اختيار التقنية الأفضل لاستخدامها بين الممارسات الجديدة بمنظور استراتيجي (Sharma, 2000; Gralund, 2001).

فيما يلي مقارنة بين تعريفين للمحاسبة الإدارية:

الجدول (1): نقاط الاختلاف بين تعريفي المحاسبة الإدارية

	تعريف قديم	تعريف جديد
النشاط	• انتاج ورعاية المعلومات. • إعداد التقارير.	• الشراكة في صنع القرار والتخطيط. • وإدارة الأداء والرقابة. • توفير الخبرة في الافصاح المالي.
التطبيق	• توفير المعلومات المالية للإدارة لتخطيط والتقييم وضمان الاستخدام الملائم والمحاسبية لمواردها.	• مساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ الاستراتيجية وتحقيق اهدافها.

من الجدير بالملاحظة وعلى الرغم من أنه ليس من المستغرب، فقد تم تضمين كلمة "استراتيجية" في التعريف الجديد. ويتطابق تضمين "الإستراتيجية" مع هدف معهد المحاسبين الاداريين لتشجيع المحاسبين الإداريين على الانتقال من انتاج المعلومات واعداد التقارير والتوجه كشريك تجاري إستراتيجي في المنشأة. ويعرض الجدول2 العناصر الأساسية المهام على النحو التالي:

الجدول (2): مهام المحاسب الإداري كشريك تجاري استراتيجي.

الميزات	الهدف
• وضع الموازنات والتخطيط. • إدارة التكلفة.	لمساعدة المنظمة على أن تصبح أكثر تنافسية ونجاحًا.
• واعداد التقارير المالية والافصاح. • إدارة أداء الشركات.	
• عملية حوكمة الشركات. • الرقابة الداخلية. • إدارة المخاطر.	

من الجدير بالذكر أن إدراج كلمة "استراتيجية" في التعريف الجديد للـ IMA هو العنصر الأكثر إثارة للجدل في هذا التعريف. واصبح الجدل قائماً في الوقت الراهن بشأن مدى مشاركة المحاسب (الاداري) في صياغة وتنفيذ استراتيجية الشركة او حتى تحقيق اهدافها الاستراتيجية.

الاهتمام بتطوير ممارسات المحاسبة الإدارية، لا يعني بالضرورة مستوى مماثل للاهتمام بتطوير مهنة المحاسبة. فالبحث العلمي في مهنة المحاسبة الإدارية لازال محدود واغلب الدراسات ركزت على تطوير الفهم حول المهنة بحد ذاتها (MALMI et. al, 2001, RUSSELL et. al,1999)، ولم يتم إعطاء اهتمام كبير للعلاقة بين مهنة المحاسبة الإدارية والتوقعات الاجتماعية في بيئة الاعمال المعاصرة.

يمكن أن يكون لتوقعات أصحاب المصالح المختلفين في المجتمع حول دور مهنيي المحاسبة الإدارية تأثيرات هامة على تطوير ممارسات المحاسبة الإدارية. وبالتالي فإن قدرة المحاسبين الإداريين على تلبية التوقعات في المستقبل يعتبر أمر بالغ الأهمية لاستمرار الأهمية المهنية للمحاسبة الإدارية.

في العقد الاخير توسع نطاق مهنة المحاسبة بشكل عام والمحاسبة الادارية بشكل خاص، وكان ذلك محط نظر الباحثين لتحليل ودراسة تطور المحاسبة الادارية ومهام المحاسبين الاداريين. أكد برووير (2008) بان التطوير الذي حصل في مفهوم المحاسبة الادارية مقارنة بالتعريفات التقليدية للمحاسبة الإدارية، وذلك عن طريق إدخال مصطلحات أكثر شمولاً من التخطيط والمراقبة وصنع القرار وعلى نطاق واسع. في حين أن هذه المفاهيم ذات أهمية حيوية للمحاسبة الإدارية، فهي لا تستوعب بشكل كافٍ نطاق المهارات اللازمة لبناء مستقبل مهني ناجح في مجال الاعمال والشركات. حيث أن هذه التعريفات التقليدية تغفل إلى حد كبير مهارات القيادة ومهارات الشراكة التجارية والتي اصبحت من مهام المحاسب الإداري (Brewer، 2008). الجدول 3 يوضح اتساع نطاق تطبيق المحاسبة الادارية:

جدول (3): نطاق مهنة المحاسبة الإدارية الحديث.

المقالات البحثية	الأنشطة	التطبيق
في مجال: إدارة العمليات الداخلية	• الشراكة في القيادة • دعم جهود الإدارة الاستراتيجية • خلق التوافقية التشغيلية • التعلم والتحسين المستمر	• إدارة العمليات الداخلية لتحسين الأداء التنظيمي والمالي. • إضافة قيمة أصحاب المصالح.

بالاضافة الى ذلك، يجب زيادة توضيح تعريف المحاسبة الإدارية ومهنة المحاسبة الإدارية ايضاً. وبشكل خاص إذا كان الغرض الأساسي من المحاسبة الإدارية هو توفير المعلومات بأشكال مختلفة ولأغراض مختلفة في الشركات وبيئة الاعمال (Horngren et. al، 2015). فإن أوجه التشابه والعوامل المختلفة بين المحاسبين الإداريين ومقدمي المعلومات الآخرين تتطلب مزيدًا من التوضيح. وكما أشار ماير (2002)، فإن البحث عن الأنظمة التي توفر المعلومات والمعرفة لصانعي القرار (نظم إدارة المعرفة) تم دراسته في مجالات بحثية مختلفة، مثل النظرية التنظيمية، وإدارة المعلومات، ورغم ذلك لا يزال هذا الموضوع مجال البحوث المتخلفة (Meier، 2002).

يقدم جوزيف وجورج (2005) معلومات أساسية عن اعتبارات سلسلة قيمة المعلومات ودور التقدم في تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهام ومحتوى مهنة المحاسبة. فقد أصبح عمل المحاسبين الإداريين لا يتطلب المهارات التقليدية فقط وانما تحليلياً وموجهاً نحو اتخاذ القرارات.حيث ان هؤلاء المهنيين الماليين غير قادرين على إدراك التغييرات في أدوارهم بالكامل إلا إذا أصبحوا شركاء في تصميم وتطوير نظم المعلومات في مؤسساتهم. ولكي يصبحوا شركاء فعالين، يحتاج المحاسبون الإداريون إلى تطوير وتحديد الأدوات التي توفر لهم رؤية أكبر في عمليات تطوير قواعد البيانات ومراحل تصميم الأنظمة الموجودة إلى نظام المعلومات لأنها تساعد على تحديد مدى ملاءمة المعلومات وصلاحيتها لاتخاذ القرار وبشكل عام وبالقرارات الإستراتيجية بشكل خاص. حيث انه لابد للمحاسبين الإداريين بأن يكونوا على دراية أكبر بسلسلة قيمة المعلومات والوسائل التي يمكن من خلالها أن يضيفوا قيمة للشركة واصحاب المصالح. يوفر هذا التصميم فرصة للمحاسبين الإداريين للمشاركة بشكل جوهري في مرحلة تطوير الأنظمة، والتي من شأنها تمكين الادارة من التخطيط الاستراتيجي وكذلك دعم استراتيجية المنظمة وتمكينها من تحقيق اهدافها الاستراتيجية (George& Joseph ، 2005).

قدم لين وآخرون (2006)، نموذج مبسط لأي عملية تجارية في اي منشأة اقتصادية. وتم تطوير النموذج في الأصل لأغراض تعريف المنتج. في نموذج IAO، يتم فصل مدخلات وأنشطة ومخرجات العمليات وتصنيفها (Laine et al.، 2006). أساساً، تعتبر المدخلات هي الموارد اللازمة خلال الأنشطة، مما أدى إلى موارد جديدة (أو تغييرها) كمخرجات، كما يوضح الشكل (1):



الشكل (1) نموذج IAO للنشاط.

يمكن تصنيف موارد العملية بعدة طرق، حيث يصنف Seppänen (2008) الموارد في سبع فئات لمفهوم نموذج الأعمال: المادية والمالية والقانونية والعلاقات والبشرية والتنظيمية والإعلامية. في نموذج IAO ، تشير المدخلات والمخرجات إلى ستة أشكال 1) السلع ، 2) الناس ، 3) المعلومات ، 4) الحقوق ، 5) الطاقة ، 6) رأس المال.

إذا تم أخذ وجهات نظر أصحاب المصلحة المختلفين بعين الاعتبار ، يمكن مضاعفة عدد التفسيرات المختلفة مع عدد أصحاب المصلحة المعنيين. من وجهة نظر المحاسبة الإدارية ، أصبح الآن من المفهوم بطريقة ما مدى التحديات الضخمة التي أمامنا ويجب علينا أن نحدد بطريقة أو بأخرى كمية من الخيارات. كما ان هناك حاجة إلى بعض الانضباط على سبيل المثال لصياغة معايير المحاسبة.

إذا كانت مهام المحاسبة الإدارية تنطوي على توفير المعلومات المحاسبية ، فيجب حل مجموعة من المشاكل الأساسية للمحاسبة. في المحاسبة الإدارية وعلى عكس المحاسبة المالية، هناك حرية اختيار أي طريقة مناسبة. يمكن حل كل من المشاكل الأساسية بعدة طرق مختلفة. لا توجد طريقة على الإطلاق تعتبر هي الطريقة الصحيحة الوحيدة ، وتقدم نتيجة واحدة فقط من عدة خيارات. ومع ذلك ، حتى التقديرات التقريبية يمكن أن تكون ذات قيمة للمديرين الذين يسعون للحصول على المعلومات في حالة اتخاذ القرار بمستوى عالٍ من عدم التأكد.

منهجية البحث:

اعتمد البحث بشكل أساسي على المنهج الوصفي الذي يعتمد على وصف المفاهيم الواردة في الدراسة وصفاً علمياً دقيقاً، من أجل تحديد ملامحها وصفاتها، حيث تم جمع أكبر قدر من المعلومات حول موضوع الدراسة من الأدبيات السابقة وتحليلها للخروج بنتائج علمية مفيدة. فقد تم اجراء مقارنة بين مفهوم المحاسبة الادارية القديم والمعاصر. كما يقدم هذا البحث تحليلاً للمفاهيم الحديثة وللمهارات المحاسبين الاداريين المطلوبة تماشياً مع التطور في بيئة الاعمال والتصنيع الحديثة.

يقوم هذا البحث على اجراء مقارنة تحليلية عن حول ملاءمة المحاسبة الإدارية كمهنة في العصر الراهن مع الرؤى المختلفة لأصحاب المصالح حول دور مهنة المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات في الشركات.

النتائج والمناقشة :

بناء على ما سبق، يمكن تلخيص مراحل تطور المحاسبة الإدارية في خمس مراحل مهمة. تركز المرحلة 1 (قبل عام 1950) على تحديد التكاليف التي تتعلق بتقييم المخزون والنفقات العامة. حيث استخدم تقدير التكلفة للسيطرة على الوضع المالي وظهرت بعض التقنيات خلال هذه المرحلة كتحليل النسب، الميزانيات، وتحليل البيانات المالية.

أما المرحلة 2 (1965–1985) ركزت على توليد المعلومات المفيدة لتخطيط الإدارة ومراقبتها. وكانت بعض التقنيات التي تم تطويرها هي التكلفة الحدية، التكلفة القياسية (المعيارية)، تحليل (CVP) ومحاسبة المسؤولية.

ظهرت في المرحلة 3 (1985–1995) تقنيات جديدة في مجال الحد من النفايات وتحليل العمليات وتقنيات إدارة التكاليف من أجل القضاء على الأنشطة غير المضيفة للقيمة. وتمثلت بعض الممارسات بتقنيات مثل الإنتاج بالتوقيت المنضبط (JIT)، وإعادة هندسة العمليات، ونظام التكاليف على على النشاط (ABC).

ركزت المرحلة 4 (1995 – 2008) على تعزيز خلق القيمة من خلال الاستخدام الفعال للموارد والتكنولوجيات. وظهرت ممارسة تقنيات جديدة في هذه المرحلة مثل إدارة الجودة الشاملة (TQM)، الإدارة القائمة على النشاط (ABM)، قياس الأداء (PM)، بطاقة الأداء المتوازن (BSC).

وتركز المرحلة 5 (2008 – فصاعدا) على تحقيق اهداف الشركات الاستراتيجية وخلق القيمة لأصحاب المصالح المختلفة والعملاء.

نجد عند المقارنة بين تعريفي المحاسبة الإدارية القديم والجديد، بانه قد تم إعطاء بعض العناصر صياغة جديدة. أولاً، تم استبدال المراحل التفصيلية لإنتاج المعلومات بالخبرة في إعداد التقارير. ثانيا، تم استبدال تقديم المعلومات المالية للإدارة بمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات. ثالثاً، استعيض عن "ضمان الاستخدام الملائم لموارده والمساءلة عنها" بعبارة "صياغة وتنفيذ استراتيجية المنظمة". باختصار ، يمكن الاستنتاج أن مجال المحاسبة الإدارية قد تم توسيعه.

عند تحليل التعريف الجديد للمحاسبة الادارية، نلاحظ بانه ركز على ثلاثة مكونات مهمة للمحاسبة الإدارية. حسب الأولوية، أولاً: المكون الأساسي هو صياغة وتنفيذ استراتيجية لمساعدة المنظمة على النجاح. وبصورة أكثر تفصيلاً، إن كل محاسب إداري يجب أن يساهم، في أي نقطة في سلسلة المعلومات التي يمكنه أن ينتجها، في نجاح المنظمة من خلال تنفيذ الاستراتيجية. ثانياً ، لتحقيق ما سبق ، يجب أن يعمل المحاسب الإداري ضمن فرق الإدارة (والمقصود هنا الادارة العليا ومتخذي القرار). ثالثًا، يمكن وصف دور المحاسبين الإداريين في فريق الإدارة من خلال قائمة مختصرة من الكفاءات العالمية الشاملة. يعد هذا المكون ضروريًا لتوضيح كيف يمكن تمييز المحاسب الإداري عن غيره من المهنيين، حيث يمكن أن يرتبط تنفيذ إستراتيجية فرق الإدارة بمحاسب إداري محترف في المنشأة ذو خبرة وكفاءة كاملة في هذا المجال.

وبالتالي يكشف وصف المكونات المهمة للمحاسبة الإدارية عن المشكلات المرتبطة بإدراج الاستراتيجية في التعريف الجديد. ولم يستمد دور المحاسب الإداري كشريك استراتيجي إلا من الحاجة الواضحة في عملية التخطيط الإستراتيجية، التي تكون صعوبة من صعوبات الاستمرارية للشركات في المستقبل. إذا اعتبر إدراج الإستراتيجية أمرا مفروغا منه في التعريف، وبالتالي اصبح من السهل نسبيا التوصل إلى فكرة دور المحاسب الإداري المهم كشريك تجاري استراتيجي. بالإضافة إلى ذلك، يمكن للمحاسبة الادارية أن تلعب دوراً هاماً في تحديد المشكلة في وضع معين لاتخاذ القرار وتقييم البدائل من المنظور الاستراتيجي.

واستناداً إلى تعريف IMA، الذي تمت مناقشته سابقاً، إن العديد من التعريفات المستخدمة في الممارسة العملية اليوم تشرح دور المحاسب الإداري كمقدم للمعلومات اي هو الذي يجمع، ويلخص، ويحلل، ويبلغ المعلومات إلى صانعي القرار. وقد تم تعزيز هذا الدور إلى حد كبير بواسطة التكنولوجيا والبرامج المحاسبية، وأنظمة تخطيط موارد المؤسسات. ففي سلسلة قيمة المعلومات، يتم استخدام المعلومات بأشكال مختلفة لتلبية احتياجات العمل وتوضع وقت الطلب في متناول اليد لاجل اتخاذ قرار فعال. ولقد تحول التأثير الأساسي للمحاسبى الإداريين على سلسلة قيمة المعلومات إلى التصميم المفاهيمي لنظام المحاسبة الإدارية. وبالتالي تحول دور المحاسبين الإداريين من ناحيتين فيما يتعلق بسلسلة قيمة المعلومات: يوفر كل من المحاسبين الإداريين الإطار المفاهيمي لتحويل البيانات إلى معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات وايضاً تحقيق دور شريك تجاري استراتيجي على طول سلسلة قيمة المعلومات بأكملها. لذلك غالباً ما يوصف الدور التقليدي للمحاسبين الإداريين كمقدمي المعلومات بأنه يتمركز في الطرف الأدنى من سلسلة القيمة (أنشطة الدعم). ويشير انتقال المهام إلى الشراكة الاستراتيجية، إلى أن دور المحاسب الإداري يجب أن يكون أكثر تنوعًا عبر سلسلة القيمة هذه، ويجب أن يتضمن أعلى مستوى من المشاركة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الرئيسية كجزء من فريق متخذي القرار في الإدارة العليا للمنشآت الاقتصادية.

لذلك يختلف مهنيو المحاسبة الادارية عن المحاسبين الماليين، حيث يتوجب على المحاسبين الاداريين تقديم معلومات في مجالات جديدة لتمكين الادارة العليا من اتخاذ قرارات مستقبلية. حيث نجد أيضاً أن لدى أصحاب المصالح توقعات معينة حول دور مهنيي المحاسبة الإدارية، ويمكن أن يؤثر تقييم مثل هذه التوقعات على تقييمهم للخدمات الواجب تقديمها من قبل المحاسبيين الاداريين في ظل بيئة التصنيع الحديثة. يمكن تلخيص هذه النتائج على الشكل الآتي:

1. مجموعة المهارات المطلوبة من المحاسبيين الاداريين تختلف تماماً عن المهارات المطلوبة من المحاسبيين الماليين.
2. يجب التركيز المعلومات المقدمة والمحللة من قبل المحاسبيين الاداريين على المساعدة في اتخاذ القرارات المستقبلية.
3. هناك زيادة في الطلب المتوقع على المحاسبيين الاداريين نتيجة للاهمية المتزايدة الى ادارة المخاطر، حوكمة الشركات، البيئة والمسؤولية الاجتماعية.
4. سيكون هناك زيادة في الطلب المتوقع على المحاسبيين الاداريين ذوي المهارات المتخصصة في مجالات ادوات وممارسات المحاسبة الادارية المعاصرة.
5. لابد للمحاسبيين للاداريين من مساعدة الادارة العليا في عملية التخطيط الاستراتيجي كشريك، من اجل العمل على مشاركة الادارة تحقيقها لأهدافها المستقبلية (الاستراتيجية).
6. لابد للمحاسبيين للاداريين من استخدام اساليب وادوات حديثة في مجالات جديدة في عمل الشركات كإدارة المخاطر والمسؤولية الاجتماعية والبيئية.

كما نجد أن تطوير مهنة المحاسبة الإدارية، من خلال الأساليب والطرق التي ينظم من خلالها مهنيو المحاسبة الإدارية بالإعتماد على الهيئات المهنية للمحاسبة الإدارية في البلدان الناطقة بالإنكليزية، ادت الى تطور كبير في الادوات المستخدمة في مجال المحاسبة الادارية على نطاق عالمي. ففي المملكة المتحدة، يتم قبول المهنيين الذين تنطبق عليهم القواعد والمعايير التي تحددها الهيئات المهنية، ويتم اعتماد المهنيين وترقيتهم ليصبحوا أعضاء في معهد للمحاسبين الإداريين المعتمدين (CIMA)، معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا و ويلز(ICAEW)، وجمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA). بالاضافة الى جمعيات مهنية اخرى في العالم تعمل على تطوير هذه المهنة ومهارات المحاسبين

الاداريين على مستوى دولي كجمعية المحاسبين الإداريين في كندا(CMA Canada) ومعهد المحاسبين الاداريين (IMA) في الولايات المتحدة الامريكية. لتطوير مهارات المحاسبين الاداريين فان شهادة CMA (محاسب اداري معتمد او قانوني) تشكل جزء من تسمية أعضاء الهيئة المهنية للمحاسبة الإدارية. ونظراً للاختلافات في البيئات السياسية والاجتماعية والاقتصادية في جميع البلدان الناطقة باللغة الإنكليزية، يوفر التماثل تفسيراً لأوجه التشابه بين الهيئات المهنية للمحاسبة الإدارية في البلدان الناطقة باللغة الإنكليزية لتعيين المهنيين في المحاسبة الإدارية. ففي البلدان التي توجد فيها الهيئات المهنية للمحاسبة الإدارية (MA)، يكون مستوى اعتراف الحكومات فيها متفاوت بشكل كبير. حيث أن معهد المحاسبيين الإداريين(IMA) في الولايات المتحدة الأمريكية لم يحظ بأي اعتراف رسمي من الحكومة. أما في المملكة المتحدة، كندا، فإن الهيئات المهنية للمحاسبة الإدارية تأسست بموجب التشريعات القانونية. والتشريعات القانونية تسمح فقط للأعضاء في الهيئات المهنية للمحاسبة الإدارية من تطبيق ممارسات هذه المهنة.

الاستنتاجات والتوصيات:

اكد معهد المحاسبين الاداريين بأنه يمكن وصف دور المحاسبين الإداريين في فريق الإدارة من خلال قائمة مختصرة من الكفاءات العالمية الكاملة، الامر الذي يمكن من خلاله تمييز المحاسب الإداري عن غيره من المهنيين. حيث اكد تعريف المعهد على دور المحاسبين الاداريين في الشراكة في صنع القرار، والتخطيط الاستراتيجي، والرقابة وإدارة الأداء. لذلك يتم تقديم قائمة أكثر شمولاً بالكفاءات في الحياة المهنية لهؤلاء المحاسبين:

- ✓ القدرة على التعلم
- ✓ القدرة على حل المشاكل والمهارات التحليلية
- ✓ مهارات التواصل
- ✓ القدرة على اتخاذ القرارات
- ✓ القدرة على ادارة المخاطر
- ✓ القدرة على بناء الرؤى
- ✓ مهارات الشراكة
- ✓ مهارات القيادة
- ✓ الابتكار

معظم المهارات المذكورة أعلاه ضرورة للغاية في تطوير دور المحاسبين الاداريين في بيئة الاعمال الحديثة.، وان يتم تحليل مهام المحاسبين الإداريين من خلال فحص المهام المتعلقة بتطور مهنة المحاسبة في العصر الراهن. ويتوجب أن تكون المحاسبة كنشاط دعم قادرة على تقديم المساعدة في عملية اتخاذ القرارات وحل المشكلات للمستويات الادارية العليا. حيث انه، نادراً ما تكون عملية صنع القرار في الإدارة عملية واضحة ومتسلسلة بشكل واضح. ومع ذلك ، فإن المهمة الصعبة للمحاسبين الإداريين هي المشاركة والإسهام في عملية صنع القرارات الواقعية سواء كانت تتعلق بالقرارات التشغيلية للمنشأة أوالقرارات الاستراتيجية التي تنطوي على تغيير جوهري في اتجاهات المنشأة ومستقبلها. وعليه فانه في قسم المحاسبة (الإدارية) في معظم الشركات، هناك نقص في الموارد المتاحة لتقوم بالمهام المطلوبة كشريك استراتيجي.

إن الطلب على تطوير مهنة المحاسبة الإدارية كانت نتيجة لاحتياج المنظمات بتوظيف المحاسبيين الاداريين المؤهلين تأهيلاً مناسباً لإملاء فجوة المهارات في كافة مجالات المحاسبة الإدارية داخلياً. حيث أن اغلب الشركات تفعيل دور المحاسبيين الإداريين الداخليين على المستشارين الخارجيين والذي يعتبر المزود الرئيسي للخبرة المالية وكمؤشر لأهمية المحاسبين الإداريين في الشركات. وانطلاقاً من أن توقعات أصحاب المصالح المختلفين حول مهنة المحاسبة الإدارية متفقة إلى حدٍ ما على ضرورة تطوير هذه المهنة. لذلك توصي الدراسة بما يلي:

1) لا بد من المحاسبين الاداريين ان يمتلكوا مهارات متعددة في إدارة التكلفة، المسؤولية الاجتماعية للشركات، محاسبة التلوث البيئي، إدارة المخاطر، تحليل الأعمال، حوكمة الشركات وتقييم الأصول.

2) يجب أن تتوسع البرامج التعليمية لمهنة المحاسبة الإدارية بحيث تغطي المجالات الناشئة في مجال المحاسبة الإدارية، مثل المسؤولية الاجتماعية، محاسبة التلوث البيئي وإدارة المخاطر.

3) مطالبة الهيئات المهنية بتنظيم ممارسات المحاسبة الإدارية، رغم انه لا يوجد هيئة مهنية للمحاسبة الإدارية محلياً وانما للمحاسبة بشكل عام (جمعية المحاسبين القانونيين).

4) يقترح لأغراض البحوث المستقبلية، تطبيق طرق أخرى مثل الدراسات الاستقصائية والاستبيانات في دراسات مماثلة لتعزيز الفهم في هذا الموضوع قيد الدراسة. وان يكون الباحثون مهتمين للنظر على وجه التحديد حول كيفية تمكين أدوات محددة من تحقيق الشركات في المستقبل (استراتيجياً).

5) إلى جانب ذلك، يمكن للدراسات التجريبية أن تجري على مستوى قبول تقنية جديدة من المحاسبة الإدارية التي يجري تنفيذها في الشركة وتطوير مجالات المحاسبة الإدارية للتعامل مع القضايا الناشئة مثل تسعير ومراجعة التلوث البيئي، الحوكمة والتكاليف الصريحة، وتقييم المشاريع في مجال الاستدامة، وإدارة انبعاث غازات الاحتباس الحراري، الامر الذي سوف يعزز زيادة الطلب على مهنيي المحاسبة الإدارية.

6) بالاضافة الى ذلك، توسيع نطاق البحوث المستقبلية في أنواع قطاعات وشركات مختلفة، الامر الذي سيقدم معلومات وفهم اكبر بشأن المحاسبة الإدارية المعاصرة وممارستها المختلفة في بيئة الاعمال الحديثة.

7) دراسة اثر تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية على التحسين المستمر والابتكار وأثر الجهود المبذولة (المالية وغير المالية) التي تنفذها الشركات والتي تؤدي الى خلق القيمة لاصحاب المصالح وللعملاء.

المراجع:

- Avery, H. G. (1952). *Accounting as a Language*. The Accounting Review. 28(1), 83-87.
- Horngren, C. T., Bhimani, A., Datar, S. M., Rajan, M. (2015). *Management and Cost Accounting. London*, 6th Ed., Pearson, UK.
- Brewer, P. C. (March، 2008). *Redefining Management Accounting: Promoting the Four Pillars of Our Profession*. Strategic Finance، 8.
- Granlund, M (2001) .Towards explaining Stability in and Around Management Accounting Systems, Management Accounting Research, 12: 141-166
- Halbouni, S. S., & Hassan, M. K. (2012), *The domination of financial accounting on managerial accounting information: An empirical investigation in the UAE*, International Journal of Commerce and Management, 22(4), 306 - 327.
- Hilton, R. W. (2009). *Managerial Accounting: Creating Value in A Dynamic Business Environment*. 8th Edition, Mc-Graw Hill.

- International Federation if Accountants (IFAC), (1998). *International Management Accounting Practice Statements (IMAP#1): Management Accounting Concepts*. Financial and Management Accounting Committee, March 1998, 84-100.
- IMA (2008). *Definition of Management Accounting*. Statements on Management Accounting. Institute of Management Accountants. Montvale. NJ, 5.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). *Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective*. Journal of Accounting and Economics, 32 (1_3), 349_410.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Johnson, D. S., Clark, B. H., & Barczak, G. (2012). Customer relationship management: How faithful are business-to-business firms to customer profitability, Industrial Marketing Management (41), 12, 1094 - 1105.
- Joseph, G., George, A. (2005). *Merging Management Accounting with Database Design*. Management Accounting Quarterly. Winter 2005. 34-43.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard: Translating strategy into action*, Boston, Mass: Harvard Business School Press.
- Laine, T., Paranko, J., Suomala, P. (2006). *The Nature of Services in B2B Context*. The 13th International Annual Conference of European Operations Management Association, 2, 887-896.
- Maier, R. (2002). *Knowledge management systems: information and communication technologies for knowledge management*. Berlin: Springer، 574.
- Malmi, T., Seppa¨ la¨ , T., & Rantanen, M. (2001). *The practice of management accounting in Finland _ A change?* Finnish Journal of Business Economics, 50(4), 480_501.
- Marie, A., Cheffi , W., Louis, R. J., & Rao, A. (2010). *Is Standard Costing Still Relevant? Evidence from Dubai*, Management Accounting Quarterly, 11(2).
- McManus, L. (2012). *Implementation of activity based costing in Malaysia. A case study of two companies*, International Journal of Hospitality Management.
- Roslender, R. (1996), *Relevance lost and found: Critical perspectives on the promise of management accounting,* 553-561.
- Russell, K. A., Siegal, G. H., & Kulesza, C. S. (1999). *Counting more, counting less: Transformations in the management accounting profession*. Management Accounting Quarterly, 1(1), 28_34.
- Seppänen, M. (2008). *Business Model Concept: Building on Resource Components. Dissertation*. Tampere University of Technology. Industrial Management، Tampere، 40.
- Sharma, R. (2004). From relevance lost to relevance regained: Management practice in the New Millennium.
- Sulaiman, S., Ramli, A., & Mitchell, F. (2008), *The Dynamics of Management Accounting in Malaysia: A Research Note*, Asia-Pacific Management Accounting Journal, 3(1), 1-19.
- Talha, M., Raja, J. B., & A.Seetharaman. (2010), *A new look at management accounting*, Journal of Applied Business Research, 26(4), 14.
- Tuan Mat, T. Z., Smith, M., & Djajadikerta, H. (2010). Management Accounting and Organisational Change: An Exploratory Study in Malaysian Manufacturing Firms, JAMAR, 8(2), 51-80.
- Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research. Journal of Accounting and Economics, 32(1_3), 411_427.