

## 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 الرئيسية للمحاسبة هي تقديم المعلومات الملائمة والكافية للجهات والفنان العديدة المستفيدة من الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم وارشادهم باتخاذ القرارات، وبما أن النظم المحاسبية تساعد الوحدات على تحقيق أهدافها فإن كفاءة هذه النظم وفعاليتها تعكس على كفاءة الوحدات وتتعدد 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.

## 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 الوظيفية الرئيسية للمحاسبة هي تقديم المعلوم ات الملائمة والكافية للجهات والफئات العديدة المستفيدة من الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم وإرشادهم باتخاذ القرارات، وبما أن النظم المحاسبية تساعد الوحدات بتحقيق أهدافها فإن كفاءة وفاعلية هذه النظم تتعكس على كفاءة الوحدات و تتحدد بمدى تحقيقها لأهداف الإفصاح والشفافية والصدق والأمانة، فهي بمثابة مرآة تعكس النشاط ونتائجـه.

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

## مشكلة البحث

تكمـن المشـكلـة في التـشكـيكـ بـقـدرـةـ المـعـلـومـاتـ المـاحـسـبـيـةـ عـلـىـ خـدـمـةـ أـغـرـاضـ المـنـشـأـةـ بـوـضـعـهـاـ الـحـالـيـ فـيـ مـجـالـ قـدـرـتـهـاـ التـافـسـيـةـ مـالـمـ يـجـرـ تـطـوـيـعـ الـأسـسـ الـنـظـرـيـةـ لـلـتـطـبـيقـ الـعـمـلـيـ.

## أهمية البحث

تبـعـ أـهـمـيـةـ الـبـحـثـ مـنـ مـحاـولـتـهـ تـوضـيـحـ الإـطـارـ المـفـاهـيمـيـ لـلـمـاحـسـبـةـ الـإـسـتـرـاتـيـجـيـةـ وـقـدـاـ لـلـدـ رـاـسـاتـ الـمـاحـسـبـيـ الـمـعاـصـرـةـ وـمـعـالـجـةـ مـشـكـلـةـ التـشـكـيكـ بـقـدرـةـ المـعـلـومـاتـ المـاحـسـبـيـةـ عـلـىـ خـدـمـةـ أـغـرـاضـ المـنـشـأـةـ بـالـكـفـاءـةـ الـتـيـ تـمـكـنـهـاـ مـنـ الـمنـافـسـةـ وـالـمـضـارـبـةـ فـيـ بـيـئةـ الـأـعـمـالـ وـفـيـ ظـلـ التـغـيـرـاتـ الـمـتـلـاحـقـةـ نـتـيـجةـ لـلـتـطـوـيـعـ الـهـائلـ فـيـ الـاعـتمـادـ عـلـىـ تـلـكـ الـمـعـلـومـاتـ وـأـنـظـمـتـهـاـ وـالـإـفـصـاحـ عـنـ الـأـسـوـاقـ الـعـالـمـيـةـ.

## هدف البحث

يـهـدـفـ الـبـحـثـ إـلـىـ تـقـدـيمـ مـفـهـومـ الـمـاحـسـبـةـ الـإـسـتـرـاتـيـجـيـةـ وـكـيـفـيـةـ الـمـسـاـهـمـةـ فـيـ تـحـقـيقـ أـهـدـافـ الـوـحدـاتـ الـاـقـتصـادـيـةـ فـيـ ظـلـ التـطـوـيـعـ الـعـالـمـيـةـ الـجـدـيـدةـ وـمـدـىـ تـأـثـيرـ الـمـفـهـومـ عـلـىـ مـاـ تـقـدـمـهـ الـوـظـيـفـةـ الـمـاحـسـبـيـةـ مـنـ مـعـلـومـاتـ،ـ فـضـلـاـ عـنـ فـحـصـ الـوـاقـعـ

التطبيقي في البيئة العراقية لغرض 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 المتغيرة في منشأة الأعمال بعد أن تزايدت المنافسة واتسع نطاقها وتغيرت البيئة الخارجية المحيطة بـ المنشآت مما أدى إلى المطالبة بضرورة تغيير الآتي:

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 التناصي بصورة مستمرة.

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

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

#### ١-١ الإدارة الإستراتيجية

يعني مصطلح الإدارة الإستراتيجية قيام الإدارة العليا في المنظمة بإعداد وتعديل وتطبيق بعض التصرفات الالزامية 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 الالزامة لوضع وتقدير وتطبيق بعض التصرفات الالزامية 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 معناه غير محدود 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 تتطرق بالفاعلية (عبد العظيم، ٤ ٢٠٠).

(Zabuisk and Huall, 1991, 25) فيعرف بأنها الاهتمام باختيار الأسواق المستقبلية التي يمكن أن تتحقق نمو المنظمة، على خلاف الأنشطة التشغيلية التي تهتم بإدارة الموارد التي يتمثّلُ بها 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، لأن 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 تسم بالдинاميكية 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 ومرافقبي الحسابات للتغيرات 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 والإفصال التقليدي عن البيانات الفعلية في المالية. (مرعي، ولطفي، ٢٠٠٤، ٣٢)

وهكذا بدأ المحاسبون ومرافقو الحسابات يدركون منذ خمسينيات القرن الماضي بأن الدور الذي أتيّط لهم لابد وأن يأخذ شكلاً جديداً وبعدها اجتماعياً وإقتصادياً وسياسياً، وأن لا يكون قاصراً على مجرد الإثبات والتسجيل والتبويب والعرض، إنما يتعدى ذلك إلى نظام المساعدة ، بمعنى القدرة على المحاسبة والتفسير ، وهذا دعى العديد من المنظمات المهنية العالمية والإقليمية ولوطنية إلى تطوير المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة فضلاً عن تطوير دور مرافقبي 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 تتطرق بالإدراك التفصيلي للمنظمة والبيئة التي تعمل فيه وأن يوجد جهود مع عدة وظائف أخرى

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

كما شملت واجبات المحاسب صياغة الاستراتيجيات وتطبيقها ومساعدة باقي أفراد المنظمة عليهم الانعكاسات الاستراتيجية التي تترتب على قراراتهم ، فضلاً عن المشاركة الفعلية في عملية إتخاذ القرارات والاختيار بين البديل الاستراتيجية. ويرى (Brom Wich, 1990, 42) أن أداء المحاسب لدوره الجديد يمثل فرصة تصعد به إلى درجات أعلى في هيكل التنظيم الإداري للمنظمات ، أي أن المحاسبة الاستراتيجية تترتب عليها تسلق المحاسبون إلى موقع تنظيمية مؤثرة. إن أهم المعوقات التي تؤدي إلى تردد المحاسبين في أداء دورهم الجديد هو افتقارهم إلى المهارات المطلوبة والخوف من إثارة مشاكل مع المديرين وعدم تعاون الإدارة العليا والقيود التي توضع في طريقهم. مما تقدم يمكن القول أن تبني تجاه المحاسبة الاستراتيجية لا يتطلب تغيير موقع المحاسب في الهيكل التنظيمي إلى موقع متقدمة فحسب ، بل يجب تغيير ما على المحاسب الإستراتيجي عمله بالاعتماد على أساليب يمكن حصرها بالآتي:

- أ. أساليب توفر المعلومات الداخلية.
- ب. أساليب توفر المعلومات الخارجية.
- ج. أساليب توفر المعلومات المستقبلية.

#### أ. أساليب توفر المعلومات الداخلية

تتركز 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 يتحقق إعتماد أساليب المعلومات الخارجية ميزة تنافسية أفضل ، وهذه الأساليب تعتمد الأمثلة الآتية:

- 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 هيكل التكاليف لكل من المنظمة ومنافسها، ثم إعداد تقارير عن مع انخول شركات جديدة وتکاليف تلك الموارد والمزايا والعيوب التي تتحققها المنظمة (Brow Witch, 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 طويلة الأجل (Boquist, 1998, 55)، ومن مداخل هذه الأساليب الميزات الرأسمالية باستخدام تحليل السلسلة الزمنية وسلسلة القيمة وتحليل مسببات التكاليف وتحليل الميزات التنافسية للمنظمة و اختيار الاستراتيجية المناسبة.

ما تقدم يتضح ضرورة تحول المحاسب من الاهتمام بمسك الدفاتر إلى محاسب يركز على الفهم لا تفصيلي للمنظمة والبيئة المحيطة بها، وتوحيد الجهود مع العديمن الوظائف الأخرى بالمنظمة والمشاركة في صياغة إستراتيجيات المنظمة وتطبيقاتها، 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 الميزات الرأسمالية.

### ٢-٢ التعريف بالمحاسبة الاستراتيجية

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

**الأول:** يعرفها على أن 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 إيجاد أساليب محاسبية جديدة توفر المعالم 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 معايير مالية استراتيجية بسبب نظرتها الشمولية وربطها بالمعلومات المحاسبية المالية والأهداف العليا للمنظمة من أجل تحقيق ميزة تنافسية.

ثانياً - المحاسبة الإستراتيجية وأثرها على المعلومات المحاسبية  
تبليغات الربط السابقة بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية تزعزع كسر  
بصورة واضحة على المعلومات التي يجب أن يوفرها المحاسب المالي أو الإداري  
لتفعيل الإدارة الإستراتيجية وفيما يأتي بيان لجوانب هذا التأثير:

## ٢- 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 المعيار ومنها على سبيل المثال:

- القاعدة المحاسبية العراقية رقم ٦ الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات  
المالية والسياسات المحاسبية وملحقاتها الآتية :

٤) الإيضاحات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية.

٥) محتويات التقرير السنوي للإدارة.

٦) 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:

٤) الإيضاحات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية

٥) محتويات التقرير السنوي للإدارة.

إن تلك المعلومات تعد غير كافية لتحقيق أهداف المحاسبة المالية  
الإستراتيجية، وعليه يجب أن يتم تطوير تلك القوائم، لكي تتضمن قدرًا 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 الرئيسيين وتحديد نقاط قوتهم ونواياهم الإستراتيجية  
من خلال المقارنات مع المنشآت المماثلة في الأسواق المختلفة.

ج. فهم موقف العملاء الرئيسيين 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 الآتية (مرعي، ٢٠٠٥):

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

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

ج. ما مدى فهم الإدارة العليا في المنشأة خلال نظرتهم وملحوظاتهم الواردة في التقرير السنوي للمشكلات والقيود ونواحي عدم التأكيد التي غالباً سموا بها مستقبلاً عند تطبيق التغيير الاستراتيجي؟

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

و عند تطوير هذه القوائم المالية لابد من إعتماد أسس محددة للوصول إلى النتائج المرجوة من هذا التطوير، ومنها (عبدالفتاح وأخرون، ٢٠٠٥، ٦١):

تطوير 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 الأسلال المصدرة والقيمة السوقية للسهم وعدد العاملين وعدد فروع الشركة ... الخ.

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

٦. التعبير في القائمة نفسها بالقيم المالية وبالنسبة 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 المقترنة على أساس رأس المال المستثمر، وفي قائمة التدفقات النقدية على أساس صافي التدفقات لكل نشاط.

٧. إمكانية استخدام برنامج أكسل الذي يعد من أكثر البرامج الالكترونية ملائمة 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 المالية الإستراتيجية ولابد من تقارير أخرى تخدم المستويات الإدارية العديدة داخل المنظمة مثل إدارة التسويق والإدارة الفنية (الإنتاج) وغيرها.

## ٢-٢ الاستراتيجيات العامة التي تحقق الميزة التنافسية للمنظمات

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

أ. استراتيجيات أحكام السيطرة على 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 الإستراتيجي أن يقدم الموقف التنافسي على شكل معلومات يحصل عليها من العملاء والمنافسين بالتنسيق مع إدارة التسويق.

ج. استراتيجية التركيز: اختيار شريحة معينة من العملاء و التركيز على احتياجاتهم المتميزة عن غيرهم بهدف تخصيص خطوط إنتاج 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 تضم مجموعة 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 التشغيلية الداخلية**: لإرضاء المساهمين والعملاء وما هي العمليات التشغيلية التي يجب أن تتفوق فيها المنظمة.

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

وتتفاعل تلك الأبعاد الأربع على أساس الرؤية والاستراتيجية للمنظمة وتحديد العناصر الآتية 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 ترتكز على تطبيق مجموعة من المفاهيم المبادئ العلمية و الفضو و السياسات المختلفة على الظواهر و أوجه النشاط التي تقع في مجال الفكر المحاسبي ، وذلك للوصول إلى نظريات عامة يمكن الاستقراء منها في غير الظواهر أو قياس نتائج النشاط المترتبة عليها، من هنا فإن العلاقة وثيقة بين المحاسبة و المجتمع الذي تعمل فيه ومن خلاها فضلاً عن أن تأثير النظام الاجتماعي و الاقتصادي على وظائف المحاسبة أمر ظاهر، إذ تختلف المفاهيم المحاسبية باختلاف النظم الاقتصادية السائدة ، و تتبادر 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) لا تختلف فقط باختلاف المجتمعات والنظام الاقتصادي والاجتماعية السائدة وإنما قد تختلف أيضاً داخل المجتمع الواحد ويحدث ذلك بصورة طبيعية نتيجة للتطورات التي قد تطرأ على علاقات بين الجهات المختلفة التي تهتم بعمل المشروع ، مثل الإدارة وأصحاب المشروع المستثمرين الحاليين والمرتقبين فكل جهة لها مطالبتها وأهدافها التي تسعى إلى تحقيقها تعاملها مع المشروع ، وهي بلا شك مطالب قد تتعارض ويخالف بعضها عن بعض، مما يعزز نظريات ومبادئ متعددة في الدول المختلفة.  
 شهدت البيئة العراقية بدءاً من عام ١٩٧٢ اتجاهها نحو التوحيد المحاسبي ، وأن أول من شمله تطبيق النظام المحاسبي لا موحد كانت منشآت الغزل والنسيج التابعة لوزارة الصناعة، إذ 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 منشخصيات مثل ديوان وزارات المالية والصناعة والتعليم العالي ، وهم من الخبراء في المجال المحاسبي بإعادة النظر في النظم 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 التأمين) تحت مسمى النظام المحاسبي للمصارف وشركات التأمين.

إن الاتجاه نحو التوحيد المحاسبي لم يكن وليد فكر عقائدي، ولكن في واقع الأمر إتجاهًا يحتمل مكاناً مناسب في تاريخ التطور المحاسبي ، فهو يلبى حاجات الاقتصاد الحديث من البيانات الموثوق بها عن نواحي النشاط في مختلف القطاعات والتي تساعده في تحفيظ إستغلال الطاقات المتاحة وسلامة قياس أدائها.

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

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

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

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

ونظراً لما هو معروف عن الشركات العراقية على اختلاف أنواعها (المساهمة والتضامن) من أنها تطبق نظاماً محاسبياً موحداً منذ عقد الثمانينات من القرن الماضي، فإن المفهوم الحديث للمحاسبة الإستراتيجية غير معروف 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 تتوجهها القوائم المالية.

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

١. تقرير مراقب الحسابات
٢. حساب الإنتاج والمناجرة 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 الدخانجد هذه القائمة لكي تبين نتيجة الـ نشاط السنوي من ربح أو خسارة، إلا أن هذه المعلومة لن تكون مفيدة إذا كانت بمعزل عن المقارنة مع السنوات السابقة، لأن توفر هذه القائمة بوضعها الحالي معلومات فيما لو كان هناك نمو وزيادة في نتيجة النشاط أو 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 الإنماذج الآتي:

شركة ..... (\*)

قائمة الدخل

عن السنة المنتهية في ٢٠ / ١٢/٣١

والسنوات المقارنة من سنة ( ) إلى سنة ( ) علمًا ان سنة الأساس هي ( )

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

يتبّع ←

ما قبله ←

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

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

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

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

سنوات المقارنة				السنة المالية الحالية	التفاصيل	
...	٢٠	٢٠	٢٠	%	دينار	
						او لا : مكونات رأس المال المستثمر :
				xxx		مخزون سلعي
				xxx		مدينون و اوراق قرض (صافي)
				xxx		حسابات مدينة مختلفة
				xxx		نقدية بالصندوق والبنوك
				xxx		مجموع الأصول المتداولة
						خصوم متداولة:
				xxx		بنوك دائنة
				xxx		دائنون و اوراق دفع
				xxx		حسابات دائنة مختلفة
				xxx		مجموع الخصوم المتداولة
				xxx		رأس المال العامل
				xxx		أصول ثابتة
				xxx		مجموع مكونات رأس المال المستثمر
						مصادر تمويل رأس المال المستثمر
						حقوق الملكية
				xxx		رأس المال
				xxx		احتياطيات وأرباح مرحلة
				xxx		مخصصات الاعلاف
				xxx		مجموع حقوق الملكية
				xxx		قروض طويلة الأجل
				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

(\*) نقل 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 جذبى القوائم المالية لا 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) هكذا تعد هذه المعلومات غاية في اهمية بالنسبة لـ لإدارة الإستراتيجية، لذا نقترح أن يكون إعداد هذه القائمة لأغراض المحاسبة الإستراتيجية على وفق الأنماذج الآتي:

شركة .... / قائمة التدفقات النقدية (\*)

٢٠ / ١٢/٣١

والسنوات المقارنة من سنة ( ) إلى سنة ( ) علماً أن سنة الأساس هي ( )

سنوات المقارنة						السنة المالية الحالية	التفاصيل
....	٢٠	٢٠	٢٠	%	دينار		
							التدفقات النقدية من العمليات الجارية
				xx			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)
							التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية
				(xx)			شراء اصول ثابتة
				xx			بيع اصول ثابتة
				(xx)			مشروعات تحت التنفيذ
				xx			صافي التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية ٢
							التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية
				xx			إصدار أسهم جديدة
				(xx)			شراء اسهم خزانة
				xx			اصدار سندات وقروض طويلة الاجل
				(xx)			سداد قروض طويلة الاجل
				(xx)			توزيعات أرباح نقداً

يتبع ←

ما قبله ←

				xx	صافي التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية (٣)
				xx	الزيادة او النقص في النقدية $3+2+1$
				xx+	رصيد النقدية أول المدة
				xx	رصيد النقدية آخر المدة
				xx	نسبة كفاية التدفقات النقدية $3+2+1$
				xx	معدل دوران صافي التدفقات النقدية من الانشطة الجارية (المبيعات + ١)
				xx	معدل تعطية النقدية (١ + إجمالي الأصول)

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

٤ قائمة معدل العائد على الاستثمار : فضلاً عن تطوير القوائم المالية التقليدية يقترح الباحث إعداد قائمة إضافية هي قائمة معدل العائد على الاستثمار لما لها من أهمية في التخطيط الاستراتيجي ، إذ يعد معدل العائد على الاستثمار مقياساً لكفاءة الادارة في استخدام الموارد المتاحة ، كما يعكس سيولة الشركة وربحيتها وهيكل رأس المال لذلك يستخدم في تقييم اداء الشركات والفروع ، وهكذا تعد هذه المعلومات غاية في الاهمية بالنسبة للتخطيط الإستراتيجي لذا نقترح أن يكون إعداد هذه القائمة لاغراض المحاسبة الإستراتيجية على وفق الإنموزج الآتي :

شركة ... / قائمة معدل العائد على الاستثمار (\*)

كما في ٢٠ / ١٢/٣١

والسنوات المقارنة من سنة ( ) الى سنة ( )

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

يتبّع ←

ما قبله ←

				ب نسبة تكاليف التسويق
				ج نسبة التكاليف الإدارية
				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 وأوراق القبض
				نسبة النقدية
				نسبة الخصوم المتداولة
				نسبة رأس المال العامل
				ب معدل دوران رأس المال العامل (٣)
				ج نسبة الأصول الثابتة (٤)
				د معدل دوران الأصول الثابتة
				معدل دوران رأس المال المستثمر (٦)
				$٢١ = ٥ + ٣ \times ٢$
				٣ - معدل العائد على الاستثمار $٦ \times ١$

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

### النتائج والتوصيات

١. هناك ثلاثة إتجاهات في تعريف المحاسبة الإستراتيجية:  
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 التقاء لـ بين المحاسبة ووظيفة التسويق والاهتمام بعنصر المنافسة والنوادي الخارجية من أجل تحقيق المنظمة لميزة تنافسية.  
كما أن الفكر المحاسبي تضمن ثلاثة مداخل لتقسيم المحاسبة الإستراتيجية:  
أ. المدخل التقليدي.  
ب. المدخل الاقتصادي.  
ج. مدخل نظرية المؤسسات.

٢. لتعزيز دور الإدارة الاستراتيجية لابد من تغيير دور المحاسبة إلى التركيز على الفهم التفصيلي والبيئة المحيطة والمشاكل بصياغة وتطبيق إستراتيجيات المنشأة.
٣. لتعزيز 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 تقيد في ترشيد قرارات الاستثمار الاستراتيجية وإعداد الموازنات الاستثمارية. 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 لتدعم م الإدارة الاستراتيجية وهي :
  - أربط مخرجات المحاسبة المالية بال مزيد من المعلومات التي تخدم أغراض التحليل الاستراتيجي.
٤. توفير معلومات عن خفض التكاليف والتحكم في تكاليف الإنتاج والتسويق والتعاون بين المحاسبين والمسؤولين عن إدارة التسويق للحصول على المعلومات عن هيكل تكاليف المنافسين.
٥. قيام المحاسبة بتغير معلومات عن التكاليف والأسعار وحجم المبيعات والحساب السوقي والتغيرات النقدية ومدى استغلال الموارد.
٦. ربط عملية إعداد الموازنات التخطيطية باستراتيجية المنشأة بهدف تطوير قدرات إنتاجية جديدة.
٧. يجب الاهتمام بالمقاييس غير المالية للأداء مثل مقارنة المبيعات ودرجة رضا العملاء وولائهم للمنشأة.
٨. إعادة النظر بالقوائم المالية الحالية في العراق [مخرجات النظام المحاسبي ] ، وإدخال التعديلات عليها بما يخدم متطلبات الإدارة الإستراتيجية من معلومات تقيدتها في ترشيد قراراتها واعتماد القوائم المقترحة من قبل الباحث.
٩. إعداد قوائم ملائمة 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 الأنماط المقترحة من قبل الباحث.
١٠. قيام نقابة المحاسبين وديوان الرقابة المالية والجامعات وا لمعاهد بالتعريف بمفهوم المحاسبة الإستراتيجية من خلال المواد الد راسية والبرامج العراقية التدريبية.

### المراجع

#### أولاً- المراجع باللغة العربية

١. براهيم احمد الصعيدي، دراسات في نظم المعلومات المحاسبية والإدارية ، مطبعة دار السلام، القاهرة، ٢٠٠٥.
  ٢. إسماعيل محمد السيد، الإدارة ١ لإستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقية، الدار الجامعية الإسكندرية، ٢٠٠٠.
  ٣. ذكرياء فريد عبد الفتاح، وأخرون، دراسات 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 القانونيين، المعايير المحاسبية الدولية، المعيار الدولي رقم ١ ، ١٩٩٩.
- محمد حسن عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة ١ لـ إستراتيجية في المنظمات، بحث غير منشور، ٢٠٠٤.
- محمد مجید عبد القادر الديسيطي، التقرير المتوازن لقياس الأداء د راسة اختبارية في إطار البيئة المصرية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، ٢٠٠٣.

#### ثانياً- المراجع باللغة الإنجليزية

1. Boquist J.A,T.M Todd, and A.V thkar, How do you Win the Capital Allocation Game Sloan Management Review, 1998.
2. Bromwich, 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.