



ISSN1813-1719

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

تعنى بالبحوث الإدارية والاقتصادية
والمحاسبية والمعلوماتية

دورية فصلية علمية محكمة

قيمة المعلومات المحاسبية التنبؤية ودورها في الرقابة
مع التركيز على الرقابة القبلية (السابقة)

د.غازي عبد العزيز سليمان البياتي

مدرس / المعهد التقني كركوك

السنة : ٢٠٠٧

العدد (٧)

المجلد (٣)

قيمة المعلومات المحاسبية التنبؤية ودورها في الرقابة مع التركيز على الرقابة القبلية (السابقة)

المستخلص :

تلعب المعلومات المحاسبية دورا رئيسا في الوظيفة الرقابية في المنشآت. وتأتي هذه المقدرة للمعلومات المحاسبية من احدى خصائصها النوعية وهي خاصية الملائمة . إذ ان المعلومة المحاسبية تكون ملائمة عندما يمكنها مساعدة مستخدميها في تقييم الاحداث الماضية ، الحاضرة ، والمستقبلية ، وكذلك عندما تستطيع تقليل عدم التأكد للمتغيرات الخاصة باتخاذ القرارات .

ولكي تكون المعلومة المحاسبية ملائمة يجب ان يكون لها قيمة في استيضاح المستقبل وزيادة الثقة في حساب التخصيصات لمواجهة المستقبل ، ولتجنب الخسائر المحتملة ، كما يجب ان تمكن المعلومة المحاسبية مستخدميها في التنبؤ بشكل صحيح ، وان تقدم بالوقت المناسب .

الرقابة هي وظيفة المديرين في مختلف المستويات الادارية ؛ انها تؤدي في ثلاث خطوات هي : بناء المعايير ، تقييم الاداء ، واتخاذ الخطوات التصحيحية . هنالك انواع عديدة من الرقابات مثل ، الرقابة القبلية ، الرقابة الجارية ، ورقابة التغذية العكسية . وان النوع الاول هو الافضل لانها تركز على منع حدوث الانحراف قبل حدوثه . ان التنبؤ بفشل او نجاح الشركات هو احد انواع الرقابة القبلية ، وانها احد الاهداف الرئيسية لعدد من انظمة النوعية ، ولعل هذا هو احد الاسباب التي دفعت الباحث الى اختيار هذا البحث .

Abstract

Accounting information could play main role in control function of Enterprises. This ability of accounting information comes from relevance characteristic, the accounting information could be relevance when it can assistant its users to evaluate the past, current, and futures accidents, and when it can decrease the uncertainty of variables in decision making .

The accounting information to be relevance it must be has the value to predict the future to increase the confidence in preparing allowances to face the future, and to avoid the probable losses. The accounting must make the users able to be sure from correct prediction, and to provide it at the right time.

The control is a function of managers in different levels; it will be done in three steps: establishing standards, performance evaluation, and taking corrective actions. There are different types of control as, feed forward control, concurrent control, and feedback control. The first one is the best because it focuses on private the variances before it happens. The prediction of company's failure or success is one of feed forward control, and it will be the mean goal of many quality systems, and for this reason the researcher has chosen this research.

المقدمة :

يتطلب التغيير في بيئة الاعمال المعاصرة الحاجة الى توفير المعلومات الملائمة التي ترشد ادارات المنشآت عند وضعها لاهدافها وعند التخطيط لبلوغ تلك الاهداف وكذلك عند متابعة ما تم تنفيذه من تلك الخطط وعند اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة اية انحرافات قد تظهر اثناء ممارسة المنشأة لنشاطها . ولما كانت المعلومات المحاسبية هي العمود الفقري لنظام المعلومات الادارية في جميع المنشآت صار لزاما على النظام المحاسبي أن يوفر تلك المعلومات التي تخدم الإدارة في هذا المجال.

ان المعلومة المحاسبية لكي تكون ملائمة يجب ان يكون لها قوة للتنبؤ تستكشف مستقبل المنشآت وتسهم في مجابهة المخاطر التي قد تواجهها.

لقد كانت وما زالت المعلومات المحاسبية هي وسيلة الادارة في الرقابة ولان منع وقوع الحريق هو اقل كلفة من معالجته بعد وقوعه بات الاعتماد على المعلومات المحاسبية التي تعزز دور الادارة في الرقابة القبلية (السابقة) التي تحاول التقليل من اثر وقوع المخاطر، او ان تسهم في الحد من حدوثها قدر الامكان . ان التوجه الحالي الى الافادة من قوة المعلومات المحاسبية التنبؤية عززه ظهور الحاسوب وشيوع استخدام البرامج الجاهزة التي تسهل عمل المختصين والتي سوف تقدم معلومات على درجة لا بأس بها من الدقة.

تناول البحث في جانبه النظري قدرة المعلومات المحاسبية التنبؤية، ثم تناول موضوع الرقابة وتطرق الى أنواعها واثم التركيز على الرقابة القبلية لما سبق وأن بيناه من أسباب أما الجانب التطبيقي فقد تم فيه استخدام نموذج Altman الذي يعتمد على المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي للتنبؤ بمستقبل شركة كركوك للمشروبات الغازية إحدى شركات القطاع الخاص العاملة في المحافظة . إذ توصل الباحث الى جملة من الاستنتاجات عززها بعدد من التوصيات.

منهجية البحث :

مشكلة البحث :- تتركز مشكلة البحث في عدم وعي معظم الشركات في القطر للدور الذي تلعبه المعلومات المحاسبية في تسهيل مهمة الادارة في تحقيق الرقابة ، خصوصا القبلية(السابقة) منها والتي سوف تسهل على الادارة التحوط لما سيواجهها مستقبلا .

اهمية البحث :- من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية خاصية الملائمة ، ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب ان يكون لديها قدرة على التنبؤ ، ولوقوف على الكيفية التي يمكن لادارة الشركة الافادة من هذه القدرة لتعزيز دورها في الرقابة جاء هذا البحث .

هدف البحث :- يهدف البحث الى تحقيق الآتي :-

- ١ - دراسة قدرة المعلومة المحاسبية على التنبؤ .
- ٢ - تحليل القوائم المالية للشركة موضوعة البحث .
- ٣ - استخدام نموذج Altman للتنبؤ بفشل الشركة او عدم فشلها في الفترة القادمة .

فرضية البحث :- يقوم البحث على الفرضية الآتية :- ان الرقابة القبلية(السابقة) التي تستند على القدرة التنبؤية للمعلومة المحاسبية تعد الاكثر اهمية بين انواع الرقابات الاخرى ، لانها تمنع وقوع الخطر او تقلل من آثاره على الاقل .

قيمة المعلومات المحاسبية التنبؤية ودورها في الرقابة

اولا - مفهوم التنبؤ وتحديد قدرة المعلومات المحاسبية التنبؤية :-

مفهوم التنبؤ وتعريفه :-

اشتقت كلمة التنبؤ في اللغة العربية من اصل الفعل (نبأ) ، ويرى ابن منظور (٢) ان المراد بالنبا الخبر وفيه يقول عز وجل (أنبئهم بأسمائهم فلما أنبئهم بأسمائهم) (سورة البقرة ، الآية ٣٣) .

وقال ابن زكريا (٣) ان النبا هو الاتيان من مكان الى آخر ويقال للذي ينبأ من ارض الى اخرى نبي . ومن هذا القياس فالنبا هو الخبر وان النبي هو المخبر ورما الرامي فأنبا اذا سقط سهمه في مكان آخر .

والذي يهتم الباحث من ذلك المعنى الذي يرى في التنبؤ اخباراً بالغيب ومعرفة بالمستقبل لانه يتطافر مع المعنى الاصطلاحي للتنبؤ .

اما التنبؤ اصطلاحاً فيشير الى جميع الانشطة التي تتناول تجميع البيانات والمعلومات التي تبين كل العوامل والظروف والمتغيرات المحتملة في المستقبل والتي تؤثر على مجمل الانشطة والفعاليات التي تؤديها المنشأة .

القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية :- ان القدرة التنبؤية يمكن ربطها بشكل عام بغرض البيانات المحاسبية وهو تسهيل عملية اتخاذ القرار . ويقول Hendriksen (٤) ان مفهوم القدرة التنبؤية تم اشتقاقه من نماذج تقييم الاستثمار . واذا كان للبيانات المحاسبية ان تكون مفيدة في اتخاذ القرارات بواسطة المستثمرين فعليها ان تقدم مدخلات لنماذج قرارات هؤلاء المستثمرين . وتختص التوقعات بالاشياء والاحداث المستقبلية فقط . وهي الاحداث والاشياء الملائمة لهذه القرارات . ولكي تكون البيانات المحاسبية ملائمة فيجب ان تقدم او تسمح بدرجة من التنبؤ بالاشياء او الاحداث المستقبلية . ويسأل كام (٥) أي نوع من المعلومات المحاسبية هي الملائمة لنماذج التنبؤ لمستخدمي المعلومات ؟ فالمعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين من خارج المنشأة مبنية بالطبع على الاحداث الماضية ولكن لا يمكن غض النظر عن المستقبل عندما يحدد صنع القرار بشكل مؤكد على انه هدف للمحاسبة . عليه فان اتجاه المعلومات المحاسبية سيكون نحو المستقبل . ويرى Nichols (٦) ان تقييم المقاييس المحاسبية المختلفة هي المشكلة الرئيسية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة . وان احد المعايير الذي بدأت المجموعات التي تبنت البحوث التجريبية استخدامه هو معيار القدرة التنبؤية . لقد اقترحت لجنة التقارير المالية للشركات المنبثقة عن جمعية المحاسبة الامريكية ،

Committee on Corporate Financial Reporting(AAA) 69-71

في دراستها طرقاً اربع يمكن ان ترتبط فيها البيانات المحاسبية بمدخلات نماذج القرار وهي :-

١- يمكن ان يتم التنبؤ المباشر بمعرفة المحاسبين او بواسطة الادارة في شكل تنبؤات يمكن تقييمها بواسطة المحاسبين القانونيين CPA ، ومن الناحية التاريخية كان المحاسبون مترددين في اجراء اية معالجة مرتبطة بالتنبؤات لاحتمال سوء استخداماتها والمسؤولية المحتملة نتيجة التنبؤات غير الدقيقة .

٢- قد يؤكد استخدام المؤشرات الرئيسية الموجهة قدرة البيانات المحاسبية على التنبؤات بنقاط التحول .

٣- يعد التنبؤ غير المباشر اكثر المفاهيم الشائعة في مجال القدرة التنبؤية اذا كان من الممكن استخدامها للتنبؤ بالاحداث المستقبلية . ويفترض ذلك وجود علاقة قوية بين الاحداث الماضية والاحداث المستقبلية .

٤- قد يستخدم تأكيد المعلومات كمؤشر تنبؤي ، فقد تكون بيانات محاسبية معينة غير مفيدة بمفردها في اعداد التنبؤات ، الا انها تكون ملائمة اذا ما دعمت بمعلومات اخرى وتم استخدامها في تقييم توقعات المنشأة المستقبلية . فيمكن لمعدل كلفة البضاعة / متوسط المخزون ، ونسبة مجمل الربح الى المبيعات من تقييم كفاءة الادارة .

يظهر مما سبق ذكره ان للتنبؤات تأثيراً على صنع القرار وقد اوضح Belkaoui (٧) ذلك التأثير بقوله : من الممكن التنبؤ بدون اتخاذ قرار ، الا انه ليس بالامكان اتخاذ قرار بدون تنبؤ . وتعد المعلومات المحاسبية احدى الركائز الاساسية في اتخاذ القرارات ذات الصفة الاقتصادية فضلاً عن ان المحاسبة بفروعها المختلفة ما زالت تحتفظ بدورها في مجال التذكير وبوظيفتها في مجال التقرير الى جانب اهميتها في مجالات التحليل ، والتنبؤ ، والتفسير ، والتبصير . ومن ابرز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي حددها مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي (FASB) Financial Accounting Standards Board (٨) .

هي خاصية الملائمة ، وتعني ملائمة المعلومات المحاسبية قدرتها على تسهيل عملية اتخاذ القرارات من جانب مستخدميها . وتكون المعلومة ملائمة لمستخدميها من وجهة نظر الجمعية الدولية للمحاسبة المالية (٩) اذا مكنتهم من تقييم الاحداث الماضية ، والحاضرة والمستقبلية ،

أوفي تأكيد أوتعدیل التقييمات الماضية لكي تكون ملائمة . ويقول كام (١٠) ان المعلومات تكون ملائمة للقرار عندما تستطيع تقليل حالة اللاتأكد حول المتغيرات في اتخاذ القرار . ويرى الشيرازي (١١) انه ليس من الضروري ان يترتب على المعلومات الملائمة تغيير ذات القرار ، وانما يكفي ان تؤدي الى تغيير اتجاه القرار . وان ذلك التأثير لن يحدث ما لم تستطيع المعلومات المالية ان تؤثر في سلوك وشعور مستخدميها . ولكي تكون المعلومات ملائمة يجب ان تكون متاحة لمتخذ القرار قبل ان تفقد قدرتها التأثيرية على القرار . ويتطلب ملائمة المعلومات المحاسبية توفر الخصائص الثانوية الآتية :-

أ- القيمة التنبؤية Predictive Value

فالمعلومات المحاسبية لابد ان تتميز بقدرتها على التنبؤ بالمستقبل لزيادة الثقة فيها وذلك لتجنب حدوث خسائر محتملة ولزيادة الثقة في المخصصات الواجب تكوينها للمستقبل . ان خاصية القدرة التنبؤية حسب رأي الشيرازي (١٢) لاتعني ان تكون الارقام المحاسبية في ذاتها تنبؤات عن نتائج الاحداث في المستقبل وانما كل ما يقصد بها انه يمكن الاعتماد عليها كأساس لعمل التنبؤات اللازمة من قبل متخذ القرار .

ب- قيمة التغذية العكسية Feedback Value

او كما يسميها البعض إمكانية التحقق من التوقعات (١٣) . فمستخدم المعلومات المحاسبية يمكنه الاستفادة من قدرتها على التحقق من صحة التوقعات السابقة والاسترشاد بها للتنبؤ بالأحداث اللاحقة . وهذا يساعد متخذ القرار في تصحيح التوقعات وبشكل خاص عند إعداد الموازنات ، لان قدرة المعلومات في تصحيح التوقعات تساعد في تنفيذ الموازنات لمختلف الأنشطة .

ج- التوقيت المناسب Timeliness

ويقصد به توفير المعلومات لمستخدمها في الوقت الذي يحتاجها فيه . اذ ان تقديم المعلومات المالية في غير حينها سوف يجعلها غير ملائمة للغرض الذي أعدت من اجله ، وبذلك تفقد قدرتها التأثيرية على القرارات .

ويرى الباحث ان موعد تقديم المعلومات المالية يجب ان يكون واضحاً ومحددأ قبل الشروع في إعداد تلك المعلومات . وان التوقيت المناسب من وجهة نظر Hendriksen (١٤) لا يضمن الملاءمة ، إلا ان الملاءمة لا تكون ممكنة بدون توقيت مناسب .
ثانياً- الرقابة ، مفهومها واهميتها ، ودورها :

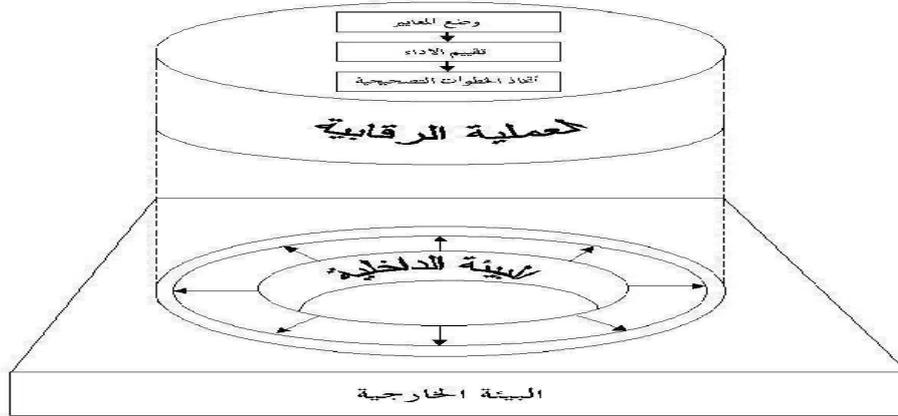
١- مفهوم الرقابة واهميتها :

الرقابة هي وظيفة إدارية يمارسها المديرون على اختلاف مراكز مسؤولياتهم ، وهي عملية لا تختلف من مستوى إداري الى آخر . وتتمثل في مراجعة الأداء الفعلي في ضوء المعايير الموضوعية ، إلا ان الاختلاف يظهر في مجال اهتمام كل مستوى من المستويات الإدارية ، ففي قمة الهرم يكون تركيز المديرين على الاستراتيجيات والأهداف الرئيسية لذلك ينصب الاهتمام على النتائج الإجمالية ، في حين يزداد اهتمام المديرين بتفاصيل أداء العمل الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط كلما كان الاتجاه نحو قاعدة الهيكل التنظيمي .

ويشير مصطلح الرقابة حسب رأي Dhame (١٥) الى إخضاع الأحداث الفعلية لكي تكون متطابقة مع الخطط . ويرى Mondy (١٦) ان نظام الرقابة الجيد تم تصميمه ليحفظ الأشياء لكي لا تنجز بشكل خاطئ ، وليس مجرد تصحيح الخطأ بعد حدوثه . اما Horngren (١٧) فيرى في نظام الرقابة الإدارية أداة المحاسبة الإدارية المنطقية المتكاملة logical integration لجمع وإعداد البيانات وتقييم الأداء .

ويرى الباحث ان الرقابة هي عملية الاستعداد لأداء العمل كما ينبغي ، ومتابعة التنفيذ من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط وكذلك تقييم النتائج في محاولة لتقليل الأخطاء إلى أدنى حد ممكن من خلال إجراء التصحيحات اللازمة .

٢- خطوات الرقابة Steps of control تتحقق عملية الرقابة كما يحددها الشكل رقم (١) على ثلاثة مراحل هي :-



شكل رقم (١) يوضح مراحل الرقابة
المصدر : البياتي ، غازي عبدالعزيز سليمان ، القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية لاغراض تخطيط المبيعات ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد ٢٠٠١

أ- وضع المعايير Establish standards

لقد عرف المعيار بأنه مستوى أداء مستهدف يقاس به الأداء الفعلي . (١٨)
وان هذه المعايير يجب ان توضع بصيغة يمكن قياسها وان تكون منسجمة مع أهداف المنشأة ، وانها يجب ان تكون موضوعية وغير منحازة free from bias والمعايير يجب وضعها بما يجعلها مناسبة للواقع بحيث لا تكون سهلة التحقق ولا تتطلب من العاملين بذل المزيد من الجهد ، ولا يكون مبالغ فيها فيتعذر بلوغها مما ينعكس في النهاية على الروح المعنوية لهم .
ان المعايير الرقابية ترتبط بأهداف المنشأة الرئيسية والفرعية ، ففي حالة التخطيط للإنتاج يحدد مؤشر خاص بالكمية او النوعية المتوقع ان يكون عليها او يتصف بها الإنتاج .
وبانطباق الأداء على هذه المعايير يمكن التعرف على مدى تحقيق الخطة لأهدافها . أما أهم أنواع المعايير فهي :-

١- المعايير الزمنية - تحدد المعايير الزمنية المدة اللازمة لإنتاج سلعة او تقديم خدمة معينة .
٢- معايير الانتاجية - وتركز على المخرجات من السلع والخدمات خلال مدة زمنية محددة .
فقد تكون عدد الوحدات المنتجة في احد المصانع ، او عدد المعاملات المنجزة في دائرة الاحوال المدنية مثلاً . وتستخرج الانتاجية بقسمة المخرجات الاقتصادية على المدخلات الاقتصادية .

٣- معايير الكلفة - وهي المعايير التي توضح الكلف التي يجب ان تتحقق عند اداء نشاط ما او انتاج منتج تحت مجموعة محددة من الاوضاع التشغيلية المخططة .
وتساعد معايير الكلفة على تحقيق العديد من الاهداف ، منها مساعدة المديرين على استخدام اسلوب الادارة بالاستثناء ، وتحقيق فرض رقابة فعالة على العلاقة بين كلف المدخلات في العمليات الانتاجية والمخرجات الناتجة عنها ، وتوفير الدافعية motivation للعاملين للتقيد بالمعايير لان الانحرافات تستخدم في تقييم الاداء .

٤- معايير النوعية - توضح هذه المعايير مستوى الاتقان المطلوب بخصوص المنتج او الخدمة .

٥- معايير سلوكية - تقوم هذه المعايير على نوعية السلوك المطلوب في المنشأة . ويرى (19) Drury ان رقابة العملية التي تركز على منع السلوك غير المرغوب فيه هي الصيغة المثالية للرقابة السلوكية لان هدفها هو منع ظهور السلوك غير المقبول.

ب- تقييم الأداء Performance Evaluation

يعني تقييم الأداء ، النشاط الإداري الذي يقيس العمليات والأحداث إزاء المعايير ويوفر تغذية عكسية للمديرين لاستخدامها في تصحيح الانحرافات عن تلك المعايير ولتخطيط مستقبل عمليات المنشأة .

وتهدف عملية تقييم الأداء إلى جملة أمور من أهمها ، أنها تقييم مدى تحمل المديرين للمسؤوليات المخولة لهم ، وتشخيص المجالات التي يمكن إن تتخذ فيها إجراءات تصحيحية ، والتأكد من إن المديرين يتحفزون صوب غايات المنشأة ، وتمكين إجراء المقارنات بين أداء مختلف القطاعات في المنشأة لتحديد المجالات التي تجري فيها التحسينات . إن قياس الأداء يشجع تطابق أهداف المنشأة مع أهداف العاملين فيها . ويتم عادة قياس خاصيتين للأداء هما ، الفاعلية والكفاءة ، وهناك من يرى قياس ثلاث صفات هي الاقتصادية Economy والكفاءة Efficiency والفاعلية Effectiveness والتي اطلق عليها اختصاراً (3E's) (٢٠)

ان التركيز على معيار وحيد للأداء يعد منظوراً خاطئاً ينشأ بسبب تصميم الإدارة العليا لمقاييس الأداء ونظم المكافآت بتركيز غير كافي على الأهداف العامة للمنشأة . وفي حديثه عن مقاييس الأداء في البيئة المعاصرة يقول Hilton (٢١) ان مقياس الأداء التشغيلي يأخذ أهمية خاصة ، فتحت فلسفة الإدارة على اساس الأنشطة ABM تكون العناية في التركيز على التحسين المستمر لكل نشاط ونتيجة لذلك فان ظهور مقياس الرقابة التشغيلية يركز على الأنشطة الرئيسية التي تضطلع بها المنشأة . ومن مقاييس الاداء المستخدمة في بيئة الانتاج المعاصرة مقاييس رضا الزبون ، رقابة النوعية خلال العملية . In - process Q. C. ، زمن دورة الانتاج ، مقياس الانتاجية .

لقد ازداد استخدام مقاييس الاداء غير المالية لتعزيز انظمة الكلفة المعيارية وان مقاييس الاداء المالية تلخص نتائج الاداء الماضي وان هذه المقاييس مهمة للمالكين ، الدائنين ، المستخدمين ، الجهات الحكومية وغيرهم .

اما مقاييس الاداء غير المالية فتركز على الأنشطة الحالية التي ستكون موجهاً الاداء المالي في المستقبل . وهكذا تستخدم بطاقة الاداء المتوازنة Balanced Scorecard التي تصنف مقاييس الاداء في اربع مجموعات رئيسية هي : المقاييس المالية ، العمليات الداخلية ، الزبون ، الابداع والتعلم .

ج- اتخاذ الخطوات التصحيحية Take Corrective Action

تعتمد ادارة المنشأة الى اتخاذ الإجراءات التصحيحية ، ولكن عليها أن تعثر على سبب الانحراف قبل قيامها بالتصحيح . وتعتمد القرارات التصحيحية على المهارة التشخيصية والتحليلية للمديرين ، فبعد مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الرقابية يتخذ واحد أو اكثر من الإجراءات الآتية : عمل لا شيء do nothing ، تصحيح الانحراف ، أو تعديل المعيار . إن تصحيح الأخطاء قد يتطلب اتخاذ إجراءات بسيطة مثل ضبط الآلة ، وقد يتطلب اتخاذ إجراءات في غاية التعقيد كمحاولة تحويل المشروع الخاسر الى مشروع مربح ، أو محاولة ضغط التكاليف في فترة التضخم . ويرى Mondy (٢٢) ان المديرين كثيراً ما يجدون انفسهم يطفنون الحريق وليس الكشف عن سبب حدوثه لتلافي حدوثه مستقبلاً . وتلعب تقارير الاداء دوراً مهماً في نظام الرقابة . فهي كشوفات للاستخدام الداخلي في المنشأة تقارن فيها النتائج

الفعلية مع المتوقعة لكل جزء في المنشأة . إن تقارير الأداء توفر نقطة الالتقاء المهمة بين نظام المعلومات وبين مستعمل ذلك النظام ، فنظام المعلومات يحول البيانات الى معلومات والتقارير هي الوسيلة التي توصل هذه المعلومات الى مختلف مستخدميها . ويرى الباحث في تقارير الأداء اكثر من وسيلة لنقل المعلومات فهي تعد من اهم الأدوات التي توفر المعلومات الرقابية لمراكز اتخاذ القرار ، كما انها وسيلة للحفز ، وانها تقود الى التطوير . ولكي تؤدي هذا الدور ينبغي ان تكون تقارير الاداء متوافقة مع احتياجات المدير ، وان تكون دقيقة ، وان تقدم الى الشخص المناسب وبالصيغة المناسبة ، وفي الوقت المناسب ، وان تكون تحليلية تقدم المشاكل والحلول البديلة ، وان تتكامل مع نظام المعلومات في المنشأة ، وان تقدم بيانات فعلية مع البيانات المخططة .

٣- دور الرقابة او توقيت الرقابة The Cycle or Timing of Control

لقد صنّف Atkinson (٢٣) الرقابة حسب علاقتها بالزمن الى الآتي :-
أ- رقابة قبلية (سابقة او مانعة) Feed Forward وهي الرقابة التي تركز على منع الانحراف غير المفضل قبل وقوعه وذلك من خلال الالتزام بالمعايير المحددة . ويرى Drury (٢٤) انه وفقاً لهذه الطريقة يتم التنبؤ بالنتائج التي يتوقع تحققها في الفترة القادمة بدلا من مقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المطلوبة . فاذا كانت هذه النتائج المتوقعة تختلف عن النتائج المطلوبة فان إجراءات الرقابة تتخذ لتقليل هذه الاختلافات . وقد دعى Drury الى استخدام الموازنات الدوارة Rolling Budget كطريقة للرقابة السابقة . ان هذا النوع من الرقابة هو هدف معظم أنظمة النوعية . فالحماية من الفشل تتم من خلال تطوير الصيغ او الأساليب المستخدمة لانتاج المنتج الذي يسمح للأجزاء أن تجمع بالطريقة الصحيحة فقط ، أما فيما يخص الخدمات فان تدريب وتعليم العاملين يوفر الرقابة من خلال الرقابة السابقة . واطلق كل من Griffin (٢٥) و Ivancevich (٢٦) على هذا النوع من الرقابة بالرقابة الاولى (الابتدائية) اذ تركز الرقبة الاولى على الموارد المالية ، والموارد البشرية ، والمواد الاولى ، وموارد المعلومات التي تحصل عليها المنشأة من البيئة . ان نظام الرقابة السابقة يختلف عن نظام الرقابة اللاحقة بان الاول يسعى الى التوقع ومن ثم الى تجنب الانحرافات بين المخرجات المطلوبة والفعلية وان الشركات التي تتبنى هذه الطريقة تتنبأ بما سيحدث بشكل مستمر . لذلك فبمجرد ان تكون إجراءات فعالة للتنبؤ قد اعتمدت ، فان المقارنة المهمة لا تستمر بين الكلف الفعلية والمخططة ، وانما بين التنبؤ الأخير والتنبؤ السابق ، والنتائج الفعلية مع التنبؤ السابق . والموازنة النقدية من امثلة النماذج التي تعبر عن الرقابة السابقة . اذ يتم التنبؤ بالتدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمشروع في المستقبل . فالتنبؤ بالموازنة النقدية للعام القادم تمكن المدير من تحديد مقدار العجز او الفائض في النقدية المتوقعة فـي شـهر معين .
ب- الرقابة الجارية (المتزامنة) Concurrent control وهي الرقابة التي تتم أثناء عملية الصنع او تقديم الخدمة لكي تمنع إنتاج منتجات ، أو تقديم خدمات غير مرغوب فيها ، ولكي تصحح العملية حال وقوع الخطأ . إن المديرين الكفؤين في المستوى التنفيذي يتألفون عادة مع المكان الذي يعملون فيه ويمكنهم الإبلاغ عن ظهور أية حالة غير اعتيادية . وان الرقابة الجارية تكون فعالة ، وذلك لأنها تمنع إنتاج فقرات معيبة . ويطلق Griffin (٢٦) رقابة التصفية على هذا النوع من الرقابة ، اذ ان الفحص الدوري للنوعية خلال العملية الإنتاجية يوفر التغذية العكسية للعاملين لكي يكونوا على علم فيما اذا كانت هناك حاجة لإجراء التعديلات اللازمة . إن شركة Corning لصناعة شاشات التلفزيون على سبيل المثال استطاعت ان تقلص نسبة الشاشات المعادة من الزبائن الى ٠.٣ ، ٠ % عندما اعتمدت رقابة التصفية بعد أن كانت هذه النسبة ٤ % عندما كانت تعتمد الرقابة من خلال فحص الشاشات تامرقة الصنع فقط .

ج- رقابة لاحقة (علاجية) Feedback Control وهو أسلوب للرقابة الذي يدون البيانات عن الأنشطة المنفذة لكي يتم التأكد فيما إذا تم إنجازها وفقاً لما خطط لها . فالفاحص مثلاً يجب عليه ان يتحقق من ان دفعة المنتجات التامة قد تم صنعها بشكل صحيح ، من خلال فحصه لعينة من المنتجات ، او ربما فحص كل الوحدات التامة . ويجب عزل الوحدات المعيبة وإرسالها الى المصنع لاعادة صنعها ، او ان يسأل الزبون عن مستوى الخدمة المقدمة له وهل انه مقتنع بها .ان هذا النوع من الرقابة يعد من اضعف الأنواع ، فضلاً عن انه أكثرها كلفة لما ينتج عنه من اعادة عمل ، ولانه يتعامل مع المشاكل ونتائجها بعد وقوعها وليس قبل وقوعها . ويرى Glautier (٢٨) ان نظام التغذية العكسية يوفر قدراً كبيراً من المعلومات التحليلية التي تستخدم في عملية التخطيط ، كما انه يوفر ايضاً الاداة لتقييم الاهداف المخططة ، ويهيئ الوسيلة لصنع القرارات الرقابية فهو يوفر اداة التقييم المستمر للاداء الجاري ازاء الخطة الاستراتيجية . ويشبه Ivancevich (٢٩) نظام التغذية العكسية بالترموستات (منظم التشغيل) في الأجهزة الكهربائية ، وان من اكثر طرق التغذية العكسية هي تحليل الكشوفات المالية (الميزانية العمومية ، وكشف الدخل) ، وتحليل الكلفة المعيارية ، إذ لم تقتصر الكلفة المعيارية على تكاليف الإنتاج بل طبقت في السنوات الأخيرة على المصاريف البيعية والادارية

مما سبق عرضه يرى الباحث ان الادارة بحاجة الى انواع الرقابة الثلاث فهي بحاجة الى قياس المخرجات لمعرفة مدى تطابقها مع المعايير الموضوعية ، كما إنها مواكبة الاداء لكي تتم معالجة الخلل حال حدوثه ، ثم إنها بحاجة الى نظام يمدّها بمعلومات مستقبلية عن الاداء المتوقع حتى تتمكن من تعديل المدخلات قبل وقوع الانحراف . ولان الرقابة القبليّة (السابقة او الوقائية) تركز على اختيار الموارد بالصيغة التي تقل معها احتمالات الخطأ ، او ان تؤشر لادارة المنشأة مكانم الخطر في عملها ، لذلك فان هذا النوع من الرقابة يتقدم على النوعين الآخرين في الأهمية .

طرق التنبؤ Prediction Methods

صنفت طرق التنبؤ الى نوعين : طرق كمية وطرق نوعية ، اذ يستخدم النوع الاول النماذج الرياضية لتمثيل العلاقة بين المتغيرات الملائمة المبنية على البيانات التاريخية او العلاقات المعروفة . وهذه الطرق يطلق عليها في بعض الأحيان طرق التنبؤ الموضوعية Objective prediction methods لان الفرضيات الأساسية للنماذج والبيانات المستخدمة يمكن وضعها بشكل مضبوط بغض النظر عن المستخدم . وهكذا اذا ما استخدم شخصان نفس النموذج ونفس البيانات فانهما سوف يحصلان على نفس التنبؤات . ومن طرق التنبؤ الكمية الآتي :-

- ١- طرق السلاسل الزمنية : وتتضمن عدة طرق منها المعدل المتحرك ، والمعدل المتحرك الموزون ، والتسريح الأسى ، وطريقة المربعات الصغرى ، وغيرها
- ٢- الطرق السببية : وتتضمن عدة طرق منها :

ا- تحليل الانحدار والارتباط

ب- تحليل التمايز المتعدد

ج - نماذج المدخلات والمخرجات

د - طريقة العامل الرئيسي المؤثر

٣- طرق السلاسل الزمنية + الطرق السببية

اما النوع الآخر من طرق التنبؤ فهي الطرق النوعية التي تعتمد على شخص او اكثر للقيام بالتنبؤ دون الاعتماد على النماذج الرياضية بمفردها . فمدير المبيعات مثلاً يمكنه التنبؤ برقم المبيعات على أساس المباحثات مع الزبائن . ويمكنه إجراء ذلك عن طريق الهاتف ، او البريد وغيرها من الطرق المتاحة . وتعد هذه الطريقة غير موضوعية لانها خاصة بالمتنبئ نفسه ولا يمكن اعداد نسخة مطابقة تعتمد من قبل الآخرين .

وعلى الرغم من ان النماذج الكمية تبدو اكثر استقرارا ودقة بسبب طبيعتها الموضوعية فان النتائج تعتمد في الواقع على الظروف . وتفترض الطرق الكمية للتنبؤ بشكل عام ان الظروف التي تبني فيها التنبؤات تكون مستقرة نوعا ما ، ولذلك فان العلاقات الاقتصادية ، التكنولوجية ، الاجتماعية ، التي حصلت في الماضي سوف تتكرر في المستقبل .

ولان المجال لا يسمح بعرض جميع الطرق السابقة فقد تم التركيز على طريقة تحليل التمايز المتعدد **Multiple Discriminate Analysis (MDA)** التي تم اعتمادها من قبل الباحث لاختبار صحة الفرضية التي تبناها ، إذ ان التنبؤ بفشل او نجاح الشركة في المستقبل يعد نوعا من انواع الرقابة السابقة (القبلية) ولانه اصبح هدف معظم انظمة النوعية كما سبق وان بينا .
طريقة تحليل التمايز المتعدد :

يستخدم تحليل التمايز المتعدد لتصنيف العينات الى مجموعتين او اكثر استنادا الى مجموعة من المقاييس . ويستخدم هذا التحليل للتعرف على المتغيرات التي تسهم بشكل مؤثر في تصنيف هذه المجموعات . وبالتالي فان (التنبؤ) و(الوصف) يعدان الوظيفتين الأساسيتين للتحليل .

وتبنى منهجية تحليل التمايز على القيام بتطوير دالة خطية (او اكثر من دالة) من مجموعة المتغيرات (المستقلة) التي تقوم بالتمييز بين مجموعتين (او اكثر) وذلك في حالة المعرفة المسبقة للمجموعتين . ويتحقق هذا بالمعيار الاحصائي الذي يقوم بتنظيم التباين بين المجموعتين في حين تحاول تذبذبة التباين بين عينات المجموعة الواحدة . وهذا المزيج الخطي هو الذي يطلق عليه دالة التمايز وهو في شكل المعادلة الآتية :-

$$Z_i = b_1x_1 + b_2x_2 + b_3x_3 + \dots + b_nx_n$$

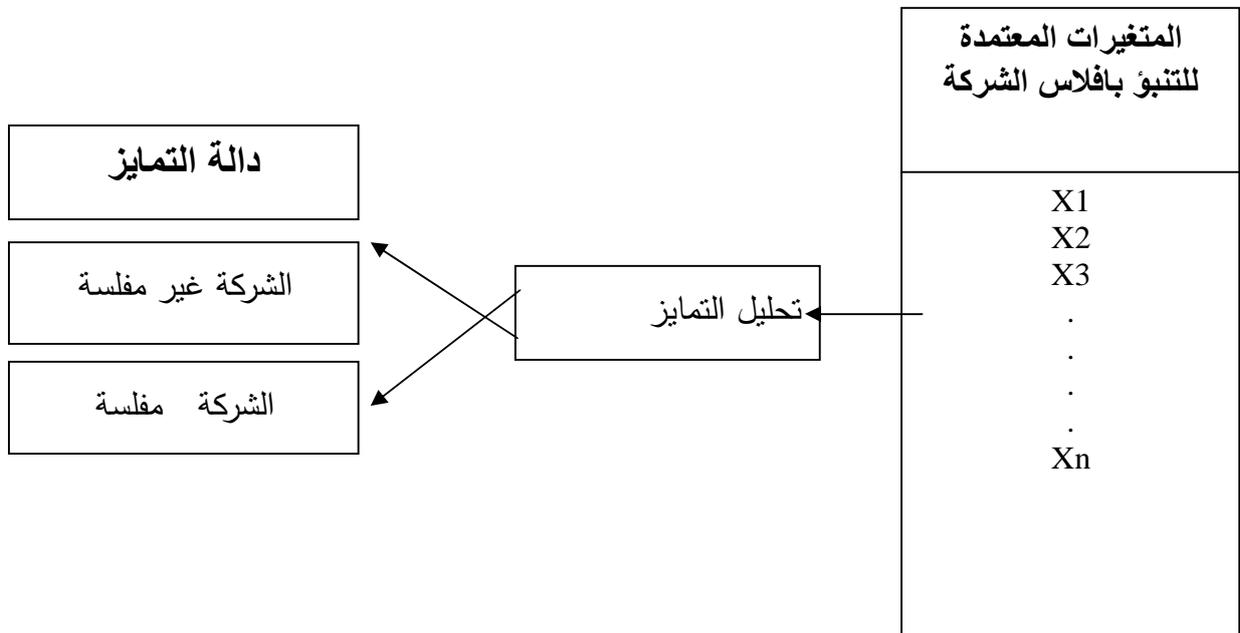
حيث ان :-

Z: هي درجة التمايز **Discriminate Score**

B_i: هي معاملات المتغيرات المستقلة $x_1, x_2, x_3, \dots, x_n$

I = 1, 2, 3, \dots, n

ويعد تحليل التباين اسلوبا احصائيا مناسباً لاختيار الفرضية التي تقول ان المتوسط الحسابي لمجموعتين او اكثر متساوية . وكما هو واضح من المعادلة فان درجة التمايز عبارة عن مجموعة مركبة من حاصل ضرب كل متغير مستقل والوزن المنسوب اليه . ويوضح الشكل رقم (2) نموذج تحليل التمايز المتعدد للتنبؤ بافلاس الشركات . ويستخدم النموذج الذي قدمه Altman دالة متعددة (Z score) وقيم الدالة تمثل المعايير التي وضعها Altman وهي :-



شكل رقم (2) يوضح نموذج تحليل التمايز المتعدد للتنبؤ بافلاس الشركات

المصدر : البياتي ، غازي عبدالعزيز سليمان ، القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية
لاغراض تخطيط المبيعات ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد
٢٠٠١ ص ١١٨

- ١- معامل الحد الادنى ، اذ ان الشركات التي تقل (Z score) فيها عن 1.81 يتوقع ان تواجه الافلاس لكون ادائها منخفضا .
٢- معامل الحد الاعلى ، اذ ان الشركات التي لا تقل (Z score) فيها عن 2.99 لا يتوقع لها مواجهة الافلاس على المدى المنظور لكون ادائها عاليا .
٣- معامل الاداء المتوسط ، اذ ان الشركات التي تقع (Z score) فيها بين معامل الحد الادنى 1.81 ومعامل الحد الاعلى 2.99 يكون ادائها متوسطا ويصعب التنبؤ الحاسم بشأن فشلها وتمثل معاملات الافلاس طبقا لنموذج Altman بالمعادلة الآتية :-
$$Z = 1.2x1 + 1.4x2 + 3.3x3 + 0.6x4 + 0.999x5$$

حيث ان :

- X1 : رأس المال العامل / اجمالي الموجودات
X2 : الارباح المحتجزة / اجمالي الموجودات
X3 : الارباح الصافية قبل الفوائد والضرائب / اجمالي الموجودات
X4 : القيمة السوقية لحقوق الملكية / القيمة الدفترية لاجمالي الدين
X5 : المبيعات / اجمالي الموجودات

وقد كان نموذج Altman دقيقا للتنبؤ بافلاس الشركات لسنة واحدة قبل حدوثه بنسبة 96% وكانت درجة دقته 79% لسنتين قبل حدوث الافلاس .
الجانب التطبيقي

تم تأسيس معمل التأميم للمشروبات الغازية استناداً الى الاجازة المرقمة ٣١٥٨٢ في ٤/٨/٢٠٠٠ . ثم تم تحويل المعمل الى شركة ذات مسؤولية محدودة استناداً الى المادة ٢١ من قانون الشركات المرقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ . برأسمال قدره ١٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار عراقي . وان الشركة تغطي جانب من احتياجات المحافظة والمحافظات المجاورة من منتوجها.
الوحدة الحسابية في الشركة عبارة عن موظف واحد يتولى تهيئة المستندات التي يعتمدها مكتب خارجي لتنظيم الحسابات لغرض تحضير الحسابات الختامية والميزانية العمومية للشركة

فضلا عن ان النظام المحاسبي لا يوفر للادارة اية معلومات تفيدها في مجال التخطيط ، اذ لا يوجد نظام لمحاسبة الكلفة ، كما ان الشركة لاتعد موازنة ، ولا تعتمد التكاليف المعيارية ، وهي لذلك تفتقد للادوات الرقابية . ويبدو للباحث ان ادارة الشركة تنظر للحسابات على انها ترفا ليست بحاجة اليه . كما وان ادارة الشركة توزع الارباح حسب قناعاتها وليس استنادا للقوانين

السارية ، خصوصا في هذا الظرف الذي يمر به البلد والدور غير الفاعل لدائرة الضريبة . ومع ما تم تأشيرته من قبل الباحث من نقاط ضعف على الشركة وعلى ما يسمى بالنظام المحاسبي فيها فقد استطاع الباحث الحصول على البيانات اللازمة لاثبات فرضية البحث . والجدول الآتي يوضح حساب دالة الاداء التمييزي للشركة التي يعول عليها للتنبؤ باحتمال افلاسها او عدم افلاسها .

جدول يوضح استخراج دالة الاداء التمييزي (Z) لشركة التأميم للمشروبات الغازية للفترة من 2003-2005

المبيعات	القيمة السوقية لحقوق الملكية	صافي الربح قبل الضريبة	الارباح المحتجزة	رأس المال العامل	النسب
اجمالي الموجودات	القيمة الدفترية للدين	اجمالي الموجودات	اجمالي الموجودات	اجمالي الموجودات	السنة
1393375537	60159213	50159213	50159213	519840028	2003
023184110	248723681	1023184110 =0.049	1023184110 =0.0490	1023184110 =5.0806108	
22949661.4	127931581	67772368	117931581	1107580163	2004
1505076471 = 1.525	19251432 = 6.645	1505076471 = 0.0784	1505076471 = 0.0784	1505076471 0.7358963 =	
184417.821	94.45397	58965791	84.45397	81371.096	2005
126413.291 =1.45885	133987557 =0.701896	126413.291 =0.4665	126413.291 =0.66485	126413.291 = 6436916	

٥٥٣٢٥١٢٤٦٢	٢٨٢١٣٦١٩١	١٧٦٨٩٧٣٧٢	٢٥٢١٣٦١٩١	٢٤٤١١٣٠٢٨٧	اجمالي
٣٧٩٢٣٩٠٨٧٢	٤٠١٩٦٢٦٧٠	٣٧٩٢٣٩٠٨٧٢	٣٧٩٢٣٩٠٨٧٢	٣٧٩٢٣٩٠٨٧٢	
= ١.٤٥٨٨٥	= ٠.٧٠١٨٩٦	= ٠.٠٤٦٦٥	= ٠.٠٦٦٤٨	= ٠.٦٤٣٧	

$$Z = 1.2 \times 0.06437 + 1.4 \times 0.06648 + 3.3 \times 0.0466 + 0.6 (-0.702) + 0.999$$

$$\times 1.459$$

$$Z = 2.0546$$

وبما ان (Z score) للشركة هي ٢.٠٥٤٦ وهي اكبر من معامل الحد الادنى ١.٨١ واقل من معامل الحد الاعلى ٢.٩٩ وفقا لنموذج Altman . فان الشركة لايتوقع لها مواجهة الافلاس على المدى المنظور لكون ادائها كان عاليا .

الاستنتاجات

- ١- الشركة بحاجة إلى كادر حسابي متخصص ومؤهل .
 - ٢- النظام الحسابي في الشركة غير كفاء وبالتالي النتائج التي يفرزها النظام الحسابي الحالي غير موضوعية ولا تتفق مع المبادئ والطرق والمعايير المحاسبية المعمول بها وخير مثال على ذلك ظهور رقم إجمالي المدينين بالقيمة السالبة في الميزانية العمومية .
 - ٣- لا تعبر إدارة الشركة أهمية للمعلومات المحاسبية إذ أنها تغفل أهمية تلك المعلومات في مساندة قراراتها .
 - ٤- أن هنالك تجاوز من قبل إدارة الشركة للقوانين المرعية فيما يخص توزيع أرباح الشركة .
- التوصيات
- ١- على إدارة الشركة أن تعي دور الرقابة السابقة وأهميتها في تجنب حدوث الخلل سلفا .
 - ٢- على إدارة الشركة زج كادرها في دورات تدريبية لغرض تأهيلهم للقيام بواجبهم على أفضل وجه .
 - ٣- على إدارة الشركة أن يكون لديها القناعة الكافية بأهمية ودور المعلومات التي يقدمها نظام المعلومات المحاسبية في ترشيد قراراتها الإدارية ومن ثم دفع الشركة إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية في أدائها لواجبها .
 - ٤- يرى الباحث ضرورة قيام إدارة الشركة بتعزيز الكادر الحسابي من خلال تعيين كادر مؤهل من حملة شهادة المحاسبة سواء في شعبة الحسابات أو في شعبة التدقيق .
 - ٥- يجب على إدارة الشركة إنشاء قسم لحسابات الكلفة يأخذ على عاتقه توفير معلومات لإدارة المنشأة يساهم في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .
 - ٦- يوصي الباحث إدارة الشركة على ضرورة الاتصال بالشركات الرائدة في مجال الإنتاج المماثل للوقوف على نقاط ضعفها ومحاولة تجنبها .

الهوامش

- ١- القرآن الكريم
- ٢- لسان العرب ، ابن منظور ، ابو الفضل جمال الدين الافريقي ، ج ١١ ، بيروت ، ١٩٥٦ . ص ٥٧٣
- ٣- معجم مقاييس اللغة ، ابن زكريا ، ابي الحسن احمد بن فارس ، ج ٥ ، دار الفكر ، ١٩٧٩ . ص ٣٨٥

- 4- Accounting theory, Hendrickson, Eldon s. & Vanbreda, Michael f., 5th ed., Irwin, 1990.pp846.
- ٥ - النظرية المحاسبية ، كام ، فرنان ، ترجمة د . رياض العبدالله ، الجامعة المستنصرية ، ٢٠٠٠ . ص٦٩ .
- The effect of extraordinary on prediction of earnings, Nichols, Donald R., A 6- journal of Accounting & Business studies, Vol. 9, No. 2, June, 1973. pp81.
- 7- Accounting theory, Belkaoui, Ahmed Riahi, 4th Ed., Business press, 2000, pp332.
- 8- Intermediate Accounting, Kieso, Donald E. & Weygandt, Jerry J., 8th Ed., John Wile3y & sons Inc., 1998, pp37.
- 9- IFAC, Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting, May2000,pp 65.
- ١٠- النظرية المحاسبية ، كام ، فرنان ، مصدر سابق ص ٤٩ .
- ١١- النظرية المحاسبية ، الشيرازي ، عباس مهدي ، ط١ ، ذات السلاسل ، الكويت ، ١٩٩٠ ، ص٢٠٠ .
- ١٢- النظرية المحاسبية ، الشيرازي ، مصدر سابق ، ص٢٠١ .
- ١٣- تطور الفكر المحاسبي ، النقيب ، كمال عبدالعزيز ، مطابع شركة الفطافطة للطباعة ، الزرقاء ١٩٩٠ ، ص٢٤٢ .
- 14- Accounting theory, Hendrickson, Eldon s. & Vanbreda, Michael f., 5th ed., Irwin, 1992.pp136.
- 15- Finance & Accounting for Managerial Competitiveness, Dahame, JA, Nand & Sastry, K.S., Adivision of A.H. Wheeler publishing, 1997,pp194.
- 16- Management Concepts, practices & Skills, Mondy, R. Wayne & Premeaux, Shane R., 2nd Ed, prentice- Hall Inc, 1995, pp512.
- 17- Introduction to Management Accounting, Horengren, Charles T. & Sundem, Gary L. & Stratton, William O., 10th Ed., Prentice- Hall, 1996, pp334.
- ١٨- مبادئ الادارة مع التركيز على ادارة الاعمال ، الشماع ، خليل محمد حسن ، ط١ ، بغداد ، ١٩٩١ ، ص ٣١٧ .
- 19- Management & cost Accounting, Drury, Colin, 5th Ed., Business Press, 2000, pp593.
- ٢٠ - استخدام بعض الاساليب الكمية في تقويم اداء المنشآت الصناعية العراقية ، الجبوري ، حميد شكر محمود ، اطروحة دكتوراه في المحاسبة ، جامعة بغداد ، ١٩٩٥ ص ١٣٦ .
- 21- Managerial Accounting, Hilton, Ronald W., Irwin McGraw- Hill, 4th Ed., 1999, pp413.
- 22- Management Concepts, practices & Skills, Mondy, R. Wayne, Ibid, pp 517.
- 23- Management Accounting, Atkinson, Anthony A. & Kaplan, Robert S. & Banker, Rajiv & Young, Mark S., Prentice- Hall International, Inc., 1995, pp 451.
- 24- Management & cost Accounting, Drury, Colin, Ibid pp599.
- 25- Management, Griffinj, Ricky W., 6th Ed., Houghton Mifflin Co., 1999, pp 618.
- 26- Management, Ivancevich, John M. & Lorenzi, Petor & Skinner, Steven J. & Croshy, Philip B., Irwin, 1997.pp 393.
- 27- Management, Griffinj, Ricky W, Ibid pp618.
- 28- Accounting Theory and practice, Glautier, MWE & Underdown B., 6th Ed., Pitman publishing, 1997, pp453.
- 29- - Management, Ivancevich, John M., Ibid pp399.

المراجع

اولا - المراجع العربية :-

١- القرآن الكريم .

- ٢- ابن منظور ، ابو الفضل جمال الدين الافريقي ، لسان العرب ، ج ١١ ، بيروت ، ١٩٥٦ .
 - ٣- ابن زكريا ، ابي الحسن احمد بن فارس ، معجم مقاييس اللغة، ج ٥ ، دارالفكر ، ١٩٧٩ .
 - ٤- الجبوري ، حميد شكر محمود ، استخدام بعض الاساليب الكمية في تقويم اداء المنشآت الصناعية العراقية ، اطروحة دكتوراه في المحاسبة ، جامعة بغداد ، ١٩٩٥ .
 - ٥- النقيب ، كمال عبدالعزيز ، تطور الفكر المحاسبي، مطابع شركة الفطافطة للطباعة ، الزرقاء ، ١٩٩٠ .
 - ٦- كام ، فرنان ، النظرية المحاسبية ، ترجمة د . رياض العبدالله ، الجامعة المستنصرية ، ٢٠٠٠ .
 - ٧- الشيرازي ، عباس مهدي ، النظرية المحاسبية ، ط ١ ، ذات السلاسل ، الكويت ، ١٩٩٠ ،
 - ٨- الشماع ، خليل محمد حسن ، مبادئ الادارة مع التركيز على ادارة الاعمال ، ط ١ ، بغداد ، ١٩٩١ ،
- ثانيا - المراجع الاجنبية :-

- 1- Atkinson, Anthony A. & Kaplan, Robert S. & Banker, Rajiv & Young, Mark S., Management Accounting, Prentice- Hall International, Inc., 1995.
- 2- Belkaoui, Ahmed Riahi, Accounting theory, 4th Ed., Business press, 2000.
- 3- , Dahame, JA, Nand & Sastry, K.S., Finance & Accounting for Managerial Competitiveness, A division of A.H. Wheeler publishing, 1997
- 4- Drury, Colin, Management & cost Accounting ,5th Ed., Business Press, 2000.
- 5- Glautier, MWE & Underdown B.,6th Ed. Accounting Theory and practice, Pitman publishing, 1997.
- 6- Griffinj, Ricky W. Management, 6th Ed., Houghton Mifflin Co., 1999.
- 7- Hendrickson, Eldon s. & Vanbreda, Michael F., Accounting theory, 5th ed., Irwin, 1990.
- 8- Hendrickson, Eldon s. & Vanbreda, Michael F., Accounting theory, 5th ed., Irwin, 1992.
- 9- Hilton, Ronald W., Managerial Accounting, Irwin McGraw-Hill, 4th Ed., 1999.
- 10- Horengren, Charles T. & Sundem, Gary L. & Stratton, William O., Introduction to Management Accounting, 10th Ed., Prentice-Hall, 1996.
- 11- Ivancevich, John M. & Lorenzi, Petor & Skinner, Steven J. & Croshy, Philip B., Management, Irwin, 1997.

- 12- **IFAC, Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting, May2000.**
- 13- **Kieso, Donald E. & Weygandt, Jerry J., Intermediate Accounting,8th Ed., John Wiley & sons Inc., 1998.**
- 14- **Mundy, R. Wayne & Premeaux, Shane R., Management Concepts, practices & Skills, 2nd Ed, prentice- Hall Inc, 1995.**
- 15- **Nichols, Donald R., The effect of extraordinary on prediction of earnings, A journal of Accounting &Business studies, Vol. 9, No. 2, June, 1973.**

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.
This page will not be added after purchasing Win2PDF.