

## الوظيفة الإعلامية المحاسبية الإدارية في ظل البيئة الحديثة وضرورات التوجه نحو الخارج

3. الصلح الطاهر الدباح  
كلية المحاسبة - جامعة الجبل الغربي

المصدر

إن نظام معلومات المحاسبة الإدارية هو النظام المتخصص في إنتاج المعلومات المحاسبية والتي لها التأثير الكبير والخطير في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية، وبالتالي رقابة المجتمعات وأفرادها، إلا أن هذا النظام في صورتته التقليدية يعاني من القصور.

في الحقيقة، لقد أكد Brimson (1986)<sup>1</sup> على أن المحاسبة الإدارية التقليدية فشلت في الوفاء بمتطلبات الإدارة من المعلومات المحاسبية وذلك مرده اختلاف وتوسع المعلومات المحاسبية التي أصبحت الإدارة في حاجة ماسة إليها في ظل البيئة الصناعية الحديثة وأن التحدي الذي يواجه المحاسبين الآن يتمثل في ضرورة توفير المعلومات الصحيحة التي تتسم بالدقة والوقتية والملائمة لأغراض التخطيط والرقابة. وفي هذا الشأن، أكد العديد من الكتاب والمؤلفين في هذا المجال على ضرورة الحفاظ على مكانة المحاسبين الإداريين في ظل بيئة التصنيع الحديثة من خلال ضرورة أن يتوافر لديهم القدرة على تبني نظم محاسبية تتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة. (Howell & Soucy, 1987)<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Brimson, James A., "How Advanced Manufacturing Technologies Reshaping Cost Management", Management Accounting, March, 1986.

<sup>2</sup> Howell, R. and S. Soucy, "Operating Controls in The New Manufacturing Environment", Management Accounting, 1987

وعلى أساس أن المحاسبة الإدارية، إحدى النظم الفرعية من نظام المعلومات المحاسبي، والتي تختص بإنتاج أخطر المعلومات ذات التأثير المباشر على عملية اتخاذ القرارات الإدارية التخطيطية منها والراقية، وترتبط بظروف وأحداث مستقبلية قصيرة كانت أم متوسطة أم طويلة المدى، فإن هذه الورقة البحثية ركزت اهتمامها على الوظيفة الإعلامية لهذا الفرع من المحاسبة، وأخر صورها في ظل التطورات الحديثة وسعيها ضمن للوفاء بالمتطلبات المتنامية للمعلومات من قبل مستخدميها بصفة ضمانة سلامة عملية اتخاذ القرارات. إن الوظيفة الإعلامية التقليدية للمحاسبة الإدارية أصبحت غير ملائمة في ظل البيئة الحديثة وما تتخلله من معلومات وأن الإصرار على الاستمرار في تبنيها من شأنه أن يؤثر سلبا على دقة المعلومات ووقيتها من جهة وعلى الوفاء بالمتطلبات المترابدة لمستخدمي المعلومات للاستعانة بها في عمليات التخطيط والرقابة، من جهة أخرى. إن هذه الورقة تناقش الوضع الذي آلت إليه الوظيفة الإعلامية للمحاسبة الإدارية في ظل ظهور تحديات جديدة وتطورات حديثة خلقت بيئة حديثة صاحبها ظهور اتجاهات متطورة في المحاسبة الإدارية والتي زعزعت من الأساسيات التي قامت عليها المحاسبة الإدارية التقليدية ووظيفتها الإعلامية. أضف إلى ذلك أن هناك نقصا في تناول هذا الموضوع من قبل باحثين عرب، وهذا ما لمسها الباحث من ندرة في البحوث العربية المتعلقة بهذا المجال في مكتبتنا العربية بشكل عام والبيئة بشكل خاص، وبالتالي لم يكن في متناول الباحثين والدارسين والمهتمين به.

إن أهمية هذه الورقة البحثية تنبع أساسا من أهمية الوظيفة الإعلامية للمحاسبة الإدارية والموار الهام الذي تلعبه في هذه البيئة الحديثة.

يتجلى هدف هذه الورقة البحثية في عرض أوجه القصور والضعف الذي تعاني منه الوظيفة الإعلامية التقليدية للمحاسبة الإدارية في ظل ما شهدهته المحاسبة الإدارية من تطورات وكذلك في ظل البيئة الحديثة وما آتت به من اتجاهات حديثة تستوجب ضرورة اهتمام هذه الوظيفة بالبيئة الخارجية من خلال الإفصاح في تقاريرها عن المعلومات الخارجية، إلى جانب المعلومات الداخلية مع دراسة هذا الموضوع دراسة تحليلية انتقالية بصفة التوصل إلى وجهة نظر محايدة، وذلك من خلال لقاء الضوء على مستقبل الوظيفة الإعلامية للمحاسبة الإدارية في ظل التأثيرات والتغيرات

الطارئة في البيئة الحديثة وكذلك في وجود نظم معلومات ترتب عنها مطالبات متخذي القرارات بزيادة حجم المعلومات المفصح عنها في التقارير، الأمر الذي جعل هذه الوظيفة الإعلامية التقليدية تنقف عاجزة أمام الواقع بهذه المتطلبات المتنامية من المعلومات. ولضمان فعالية هذه الوظيفة الإعلامية، فإن هذه الورقة البحثية تقترح ضرورة وجود معايير محاسبية إدارية مستقلة، وذلك لما لهذه المعايير من أثر إيجابي على هذه الوظيفة.

تسمى هذه الورقة البحثية في الحقيقة إلى تحقيق أهدافها من خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

- 1- ما هي الوظيفة الإعلامية التقليدية للحاسبة الإدارية وعلاقتها بتطورتها في المحاسبة المالية، هل هي علاقة تبعية أم تكامل ؟
- 2- ما هي طبيعة الوظيفة الإعلامية التقليدية للمحاسبة الإدارية والانتقادات الموجهة لها وأثر تجاهلها للبيئة الخارجية؟
- 3- ما هي أفاق تطوير الوظيفة الإعلامية للحاسبة الإدارية؟
- 4 - هل أن الأوان للمحاسبين الإداريين للمطالبة باستحداث معايير محاسبية إدارية مستقلة، وأيضا دورية لغرض تطوير ودعم الوظيفة الإعلامية للحاسبة الإدارية وجوى وجود مثل هذه المعايير في ظل البيئة الصناعية الحديثة وما يصاحبها من تغيرات وتطورات؟

ولطالقا مما سبق فقد تم تقسيم هذه الورقة البحثية إلى الأقسام التالية:

- الوظيفة الإعلامية المحاسبية الإدارية في علاقتها بالوظيفة الإعلامية للمحاسبة المالية: هل هي علاقة تكامل أم تبعية؟
- الوظيفة الإعلامية للمحاسبة الإدارية: الواقع وأفاق التطوير.
- الوظيفة الإعلامية الحديثة للمحاسبة الإدارية والحاجة إلى وجود معايير محاسبية إدارية دورية
- النتائج والتوصيات.

## الوظيفية الإعلامية للحاسبية الإدارية في علاقتها بالوظيفية الإعلامية للحاسبية المالية : هل هي علاقة تكامل أم تبعية؟

الوظيفة الإعلامية للحاسبية:

إن الوظيفة الإعلامية تتخفق دائما ضغوظا على المفكرين والكتاب في مجال الحاسبية من أجل تطوير النظام المعلوماتي، وهذا سببه الطلب المتراد والمتنامي على المعلومات المالية، وذلك من جراء النمو الاقتصادي الحاصل. وهكذا فإنه بالإمكان القول أن أهمية الحاسبية ترتبط ارتباطا وثيقا بدرجة تقدم حالات وظروف النشاط الاقتصادي. بمعنى آخر، أنه كلما ارتفعت درجة تقدم هذه الحالات والظروف كلما كان للحاسبية أهمية أكبر، مما يعني أن هناك علاقة طردية بين هذين المتغيرين وأن تطوير علم الحاسبية من شأنه أن يؤدي إلى تطوير الوظائف التي تؤديها الحاسبية، والتي من أهمها الوظيفة الإعلامية للحاسبية.

مبدئيا، كانت وظيفة الحاسبية مقتصرة ببساطة على تقديم معلومات لأصحاب المشروع، تلك المعلومات المتعلقة بمداد العملاء لحساباتهم، أو تلك المرتبطة بالأصول الحقيقية للمشروع. إلا أنه وبمرور الزمن، أصبح مجال المعلومات مرتبطا بعمق متنوع تعكس في مجملها النتيجة المالية للشركة. ورغم ذلك، فإن الوظيفة الإعلامية للحاسبية في صورتها الكلاسيكية ما زالت منحصرة في الاهتمام بالوفاء بالاحتياجات الداخلية لأصحاب المشروع.

في الواقع، إن الحاجة لتوسيع مجال الوظيفة الإعلامية لتشمل تقديم المعلومات الضرورية للمستخدمين الخارجيين نتج بشكل رئيسي من التطور الاقتصادي الهائل، وكذلك استجابة للمتطلبات القانونية. لقد انعمت أهمية الدور الذي تلعبه المعلومات المالية في الممارسات الاقتصادية من خلال الاستبيان الذي أعدته American School of Collegiate Business. هذا والمتعلق بتقييم ثلاثة علوم هي : الاقتصاد، والتمويل، والحاسبية. هذا البحث قامت به مجموعة من المنظرين الاقتصاديين والممارسين لهذه المهنة. تطلبت هذه الدراسة من المستجوبين ترتيب هذه العلوم حسب أوزنها من حيث الأهمية، ولقد نتج عنها أن نسبة كبيرة من المستجوبين

جمعوا على أن المحاسبة تتال الأهمية الكبرى من بين هذه العلوم الثلاثة إن المحاسبة لها أهميتها في ليبيا أيضا من خلال الدور الهام الذي لعبه في اتخاذ القرارات من قبل الإدارات في المؤسسات الليبية وذلك ببركانها فإن القرارات الاقتصادية الجيدة يمكن الوصول إليها من خلال معلومات التي ينتجها النظام المحاسبي الجيد وهذا يمكن بالتأكيد قيمة الاقتصادية للمعلومات المالية، وبالأخص في ظل التطورات الحالية التي تشهدها البيئة الاقتصادية الليبية والمتفتحة في عمليات التخصصة وتطوير الأنشطة الاقتصادية في الوحدات الاقتصادية الليبية.

من ناحية أخرى، إن مستخدمي المعلومات المحاسبية متباينين وغير متجانسين، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى تقييم متباين وغير متجانس من قبل هؤلاء المستخدمين أقيمة هذه المعلومات. إن هذا مرجعه أساسا للتباين في احتياجات كل منهم من المعلومات، فضلا عن أن تقييماتهم هذه لقيمة لمعلومات عرضة للعابح للتعبير بظهور مستجات أو ظروف ذات تأثير. عموما، إن أغلب المستخدمين وكذلك المهتمين بهذا النوع من لمعلومات هم من المديرين والمستخدمين الخارجيين، مثل المصارف، الضرائب وغيرهم، بمعنى أن بعضهم داخليين والبعض الآخر خارجيين. ولهذا السبب قدمت المحاسبة إلى قسمين محاسبة مالية ويطلق عليها اسم " المحاسبة الخارجية " ( External Accounting ) وهي التي تهتم وظيفتها الإعلامية بتقديم المعلومات المحاسبية للمستخدمين الخارجيين، وقسم آخر يسمى بالمحاسبة الإدارية ويطلق عليها أيضا اسم "المحاسبة الداخلية" المستخدمة داخليين بالمعلومات المحاسبية.

### الوظيفة الإعلامية للمحاسبة المالية

إن المحاسبة المالية تقوم في الواقع على أساس تحديد وقياس وتوصيل لمعلومات الاقتصادية لكل من يريد استخدامها في التقييم واتخاذ القرارات،

وهذا يجسد في حد ذاته الوظيفة الإعلامية المحاسبية المالية وإن من المتعارف عليه تقليدياً، أن تقديم المعلومات المالية للمستخدمين الخارجيين، تعتبر أحد أهم مهام المحاسبة المالية، فهي التي تتعامل مع التغيرات في الأصول ورأس المال، وكذلك تسجيل العمليات التي تعكس النتيجة المالية للمشروع. هذه المعلومات التي تنتجها المحاسبة المالية تتمتع بخصوصية التعامل مع الماضي، واستناداً إلى ذلك، فإنه بالإمكان تكوين صورة عن الشركة في علاقتها بالبيئة.

في الحقيقة، إن بيانات المحاسبة المالية يتم تجميعها في نظام من الحسابات وفقاً لمعايير محاسبية متعارف عليها. وفي نهاية الفترة المالية، فإن هذه البيانات تشكل مصدراً رئيسياً للتقارير المالية الإزلامية. من ناحية أخرى، لقد تطورت المعايير المحاسبية مع تطور احتياجات المستخدمين من المعلومات المالية، بحيث أصبحت التقارير المالية لا تقتصر على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي فقط، بل تتعداها لتشمل معلومات إضافية تجدها قائمة التشفقات النقدية وقائمة التغير في المركز المالي. هذه المعلومات الموضح عنها في القوائم المذكورة أعلاه، تعتبر مناسبة لحاجات مجموعات كبيرة من المستخدمين، داخلين كانوا أم خارجيين، وأن الالتزام بالمعايير والقواعد المحاسبية الإزلامية من شأنه أن يضيفي صفة المصدقية على هذه المعلومات وذلك لأن هذه المعايير تعتبر الضامن للمستخدمين في الاعتماد على هذه المعلومات في اتخاذ قراراتهم، فهي التي تضبط عملية مسك الدفاتر، وكذلك المراجعة الإزلامية لها بواسطة محاسبين قانونيين.

علاقة الوظيفة الإعلامية المحاسبية الإدارية بالوظيفة الإعلامية المحاسبية المالية: بين التبعية والتكامل

تاريخياً، لعبت المحاسبة الإدارية دوراً ثانوياً في المحاسبة المالية، وما زالت في العديد من المنظمات تعتبر مجرد منتج ثانوي لعملية إعداد التقارير المالية. لقد رأى كل من Johnson & Kaplan<sup>1</sup> (1987)، بأن المحاسبة الإدارية قد أصبحت تلبية لمتطلبات المحاسبة المالية مبران ذلك

<sup>1</sup> Johnson T. and Kaplan R. S. "Relevant Lost: The Rise and Fall of Management Accounting", Harvard University Press, Accounting (1987)

القول بأن تكاليف المنتج التي يتم تحديدها لخدمة أغراض المحاسبة المالية هي نفسها التي يستعان بها في عملية اتخاذ القرارات. مثل هذه التكاليف حسب اعتقادهما تتضمن في طياتها تخصيصات حكومية لتكاليف الصنع الإضافية التي تكمن بدورها تقديرا سيئا لحقيقة الموارد المستهلكة بواسطة المنتجات. فالتكاليف القائمة أساسا على مبادئ المحاسبة المالية تقدم تقديرا تقريبا مرضيا لمالية تخصيص تكاليف بين تكلفة المبيعات وتكلفة المخزون آخر المدة لأغراض التقارير الخارجية، إلا أنها من جانب آخر تشوه حقيقة تكلفة المنتج من خلال سوء تخصيص تكاليف الصنع الإضافية التي لا تضمن ظهور تكلفة كل منتج بقدر استفادته الحقيقية من الموارد. لهذا السبب، يتم إخضاع القرارات الإستراتيجية لمتطلبات المحاسبة المالية.

بالإضافة إلى ذلك، فإن دراسة Drury، (1993) وأخرون<sup>1</sup> قدمت دليلا يؤيد ما توصل إليه كل من Kaplan و Johnson، على أن التكاليف قد خدمت في بادئ الأمر متطلبات التقارير المالية الخارجية. ولغرض التقرير عن الربح الشهري الداخلي، فإن معظم الشركات قد اهتمت بالوفاء بمتطلبات التقارير الخارجية، كما اعتمدت في تقييمها للمخزون على نظرية التكاليف الكلية بالرغم من وجود جدالات وحجج حول أهمية الاستقانة من نظرية التكاليف المتغيرة لأغراض التقرير عن الربح الداخلي.

من الأسباب الأخرى التي فراعدها المحاسبة المالية في توليد معلومات المحاسبة الإدارية حسب ما يراه كل من Kaplan و Johnson أن معظم الشركات تفضل أن تكون أنظمتها الخاصة بإعداد التقارير الداخلية منسجمة مع متطلبات التقارير الخارجية للمحاسبة المالية بحيث تصبح متطابقة ومتوافقة مع مقاييس الأطراف الخارجية للأداء الكلي للشركة.

في الحقيقة، إنه من المتعارف عليه أن أنظمة التكاليف قد اختلفت في الحقيقة من أنظمة المحاسبة المالية وورثت عنها توجهها نحو تقييم المخزون وتحديد تكلفة البضاعة المباعة أكثر من توجهها نحو تقديم معلومات مالية ذات دلالة عن تكلفة المنتج، وبذلك فقد كانت مسخرة فعلا لخدمة التقارير الخارجية.

<sup>1</sup> A survey of Management Accounting, Osborne P. and Tayles M., Braund S., Drury C., Accounting Research Occasional Paper, Practices in UK Manufacturing Companies (1993), Chartered Association of Certified Accountants

إن آراء Kaplan و Johnson والتي أيدها فيما بعد Drury وآخرون قد ظهرت في فترة تميزت بظروف مختلفة، حيث أن الأنظمة التقليدية للتكاليف كانت قائمة على اعتقاد أنها نشأت لخدمة متطلبات المحاسبة المالية بالدرجة الأولى على حساب باقي المتطلبات الأساسية الأخرى التي تعتمد على نتائج هذه الأنظمة حيث فهمت متطلبات التفرير المالية الخارجية على اهتمام الإدارة لفترة ليست بالقصيرة نتيجة ذلك الاعتقاد الذي يؤكد على أن أنظمة التكاليف هسممت لخدمة الأغراض المالية والتمثلة في تقييم المخزون ولحساب تكلفة البضاعة المباعة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها دون الاهتمام بالأغراض الأخرى التي أنشأت من أجلها هذه الأنظمة.

إن الأحداث التي طرأت في العقود الثلاثة الأخيرة قد نتج عنها تطور هائل في المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، على اعتبار أن الأخيرة تعد أحد أهم مقومات المحاسبة الإدارية. وبذلك أصبح مجال المحاسبة الإدارية أكثر شيوعا وتوسعاً وحقلا للخبرة مستقلا عن المحاسبة المالية.

إن من بين هذه الأحداث ارتفاع حدة المنافسة ليس على المستوى المحلي فقط بل على المستوى العالمي أيضا، وكذلك التطور الرهيب والانتشار للتكنولوجيا التي اعتمدت على الاتوماتيكية وعلى زيادة القدرة على جمع البيانات والتقارير عن المعلومات.....إلخ

إن التغييرات التي نشأت عن هذه الأحداث قد أدت إلى تقادم وتماثل حاجة المديرين من المعلومات وبالتحديد المعلومات المتعلقة بالعمليات الداخلية والتي ليس بالإمكان الحصول عليها من القائمين التقليديين وهما قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

وعلى اعتبار أن الوظيفة الإعلامية للمحاسبة الإدارية أصبح اهتمامها منصبا على تلبية حاجات المديرين من المعلومات وليس حللي الأسهم وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة، فإنها تختلف بذلك اختلافا جوهريا عن الوظيفة الإعلامية للمحاسبة المالية. أضف إلى ذلك أن الوظيفة الإعلامية للمحاسبة الإدارية موجهة أساسا نحو المستقبل فضلا عن أنها تهتم بكل قسم أو فرع من فروع الشركة وليس بالشركة كوحدة واحدة،



هيك عن أنها تعتمد كثيرا على المعارف الأخرى، كالأحصاء وبحوث عمليات والرياضيات وغيرها، كما أنها ليست محكومة بالمعايير المحاسبية بتعارف عليها، وأنها ليست باجبارية.

من جهة أخرى، إن الباحث يرى في الحقيقة أن الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف تؤدي فعلا إلى عدم دقة بيانات التكاليف وأن الأنظمة التقليدية فشلت في الواقع في توفير المعلومات التكاليفية اللازمة للإدارة تخصيص طاقتها الإنتاجية على المنتجات بسبب عدم كفاية المعلومات دقيقة المتعلقة بالربحية النسبية للمنتجات، إلا أن ذلك حدث عندما صطلحت هذه الأنظمة بظروف مختلفة وتغيرات هائلة أوقعتها في مواجهة حقيقة صناعية متقدمة تتميز بخصوصيات غير التي كانت سائدة في الحقيقة من الزمن التي ائتمت فيها هذه الأنظمة أذاك بالملامة والقبول والشيوع. ذلك، أصبح لزاما على الشركات والمؤسسات البحث عن أساليب قياس جديدة أكثر ملاءمة والتي من شأنها ضمان الدقيق للكيفية التي تستهلك بها المنتجات والخدمات المختلفة موارد المؤسسة في ظل التنوع الكبير في المنتجات، وكذلك في ظل اختلاف درجة تقدمها. وهذا ما أدى بهذ الشركات والمؤسسات إلى تبني تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) Activity-Based Costing والذي كان لكل من Cooper و Kaplan دور رئيسي في تطويره. لقد ساعد في الحقيقة هذا النظام بشكل كبير المؤسسات في الاستفادة من المحاسبة الإدارية ليس فقط في خدمة التقارير الخارجية للمحاسبة المالية، بل أيضا في تحقيق أهداف وأغراض أخرى هامة جدا كالتهيئة والرقابة وتقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية واتخاذ القرارات. من حيث اتخاذ القرارات، لقد ساهم هذا النظام في تحسين عمليات التسعير الداخلي والخارجي للمنتجات كما رشد عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بتشكيلة المنتجات (المزيج السلبي) في المؤسسات التي تنتج عددا من المنتجات، وكذلك قرارات التكلفة بغية تحسين وتطوير عمليات الإنتاج وتصميم المنتج.

من ناحية أخرى، يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) تجسيدا لنظرية التكاليف الكلية التي تؤكد على وجوب تحميل المنتج بنصيبه الكامل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة. بمعنى آخر، إن هذا النظام

يمكن أن يطلق عليها "نظام التكاليف الكلية الممدة على أساس الأنشطة"، أي النظام الذي يعكس نظرية التكاليف الكلية في صورتها المتطورة.

وهكذا، يمكن أن نخلص إلى أن تنبئ تطبيق نظام التكاليف الممدة على أساس الأنشطة (ABC) يركز على أن للحاسبة الإدارية كيانا مستقلا، وأنه نظام معلومات في حد ذاته، وأنها لم تصمم فقط لكي تكون تابعا لخدمة الحاسبة المالية في مجال إعداد التقارير الخارجية، بل إنها أنت في الأساس لخدمة أغراض أخرى أكثر أهمية وشمو لا وإستر لنتيجة.

### الوظيفة الإعلامية للحاسبة الإدارية: المواجه والتفاق المتطور

الوظيفة الإعلامية للحاسبة الإدارية:

إن المعلومات التي ينتجها نظام معلومات الحاسبة الإدارية تتبع أهميتها وخطورتها من اعتماد إدارة المشروع عليها في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية والتنظيمية، وكذلك تلك المتعلقة بتخصيص الموارد الاقتصادية والمرتبطة بالعمليات الرأسمالية. إن المهام التخطيطية والرقابية والتنظيمية ترتبط أيضا بضمنان الاستغلال الأمثل للموارد التي تم تخصيصها في إنتاج السلع والخدمات ذات الطلب المرتفع.

في الحقيقة، إن عملية إنتاج المعلومات المالية من قبل النظام المحاسبي في الوقت الراهن لا يمكن ربطها دائما بما يحتاجه المستخدمون الخارجيون من المعلومات، لأن ذلك من شأنه أن يوضح معلومات الحاسبة المالية في موقف تقف فيه عاجزة عن تقديم أسس كافية يمكن أن تعتمد عليها الإدارة بالشراكة المعاصرة وخصوصا فيما يتعلق بالتحديد الإستر لنتجي لتوجهات الإستر ل، وكذلك التوظيف الفعال للأصول المتاحة.

هناك العديد من البحوث التي كان افتسامها منصبا على إمكانية الاستفادة من المعلومات المستقاة مباشرة من الحاسبة الرسمية في اتخاذ القرارات، فقد أثبتت هذه الدراسات والبحوث وفقا لما ذكره K.Haski (1996)<sup>1</sup> بأن الحاسبة الرسمية كنظام للمعلومات لها أخطاء فادحة وأنها أثاث يتدخل الدولة، وأنها أصبحت تخدم الأهداف الضريبية والإحصائية

والرقابية أكثر من خدمتها لأهداف وحاجات الوحدة الاقتصادية، وهذا بدوره يعطي صبغة رسمية على المحاسبة ويعترف باتجاهها بعيدا عن الهدف الأساسي، ألا وهو تحسين وتطوير ومساعدة العمليات الإدارية. لذلك، فإن هناك حاجة ماسة لوظائف جديدة للمحاسبة يتم توجيهها للوفاء بمتطلبات المشروع من المعلومات وترتبط بنظام المعلومات الداخلي دون تدخل خارجي، فالأولوية هي تلبية حاجات متخذي القرارات من المعلومات. إن المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات تلبية الفرض الذي يمكن بواسطة تقديم يد المساعدة لعمليات اتخاذ القرارات. فهي الكفيلة بملء تلك الفجوة.

يركز العديد من المؤلفين والكتاب في هذا المجال على أن المعلومات المتحصل عليها من النظام المحاسبي يجب أن تلبية الحاجات الداخلية للوحدة الاقتصادية وكمثال على ذلك، يرى Z. Luty (1995)<sup>1</sup> أن المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي يجب أن تلبية في المقام الأول متطلبات عملية اتخاذ القرارات بالوحدة الاقتصادية شرط أن تكون مرشدة وبشكل مستمر ووروي من قبل المستخدمين الآخرين.

وهكذا، فإن المحاسبة عموما منوط بها تقديم معلومات لأصحاب المشروع ومديره وأن البيانات يجب معالجتها بالطريقة التي تضمن اتخاذ قرارات رشيدة ومحدودة المخاطر. تتبع هذه المهمة مباشرة من الوظيفة الإعلامية للمحاسبة سواء داخلية أم خارجية.

من جهة أخرى، إن المعلومات المنتجة بواسطة المحاسبة الإدارية لا تأخذ الطابع الرسمي إذ يتم إعدادها وفقا لتفضيلات المدير، وإن ممكن توظيف البيانات المالية وغير المالية يقع في نظام معلومات المحاسبة الإدارية، كما يتم الاعتماد في هذا النظام على قياسات كمية ونوعية وقيمية. فهناك تقارير طوعية يتم إعدادها للاستخدام الداخلي، والتي قد تكون على مستوى المنتج أو على مستوى الوحدة التنظيمية، أو على مستوى قسم من النشاط، وليست بالضرورية تقارير شاملة عن الشركة ككل، كما يمكنها تغطية أي فترة زمنية، وذلك استنادا على متطلبات عملية اتخاذ القرارات الخاصة بالمديرين. (Drury, 1996)<sup>2</sup>

(1995). "Financial Accounting" Warsaw. Z. Luty  
 (1996). "Cost Accounting", Drury Z.

إن خواص هذه المعلومات تتمثل في ملائمتها وسرعة تقديمها، وكذلك ارتباطها بالخاص والمستقبل.

في الحقيقة، إن المحاسبة الإدارية التقليدية لم تمد تصلح التطبيق في الممارسة العملية في ظل بيئة اليوم وأن نظم المحاسبة والرقابة التقليدية غير ذات نفع في ظل بيئة تتصف بالتغيرات المتسارعة ناهيك عن أن هذه النظم تعاني من مشاكل عدة تنعكس عدم قدرتها على توفير معلومات دقيقة بشأن تكاليف المنتج، وأن هناك نوعاً من التصريف والتشويه لهذه التكاليف. أضف إلى ذلك، أن تلك النظم غير قادرة على الوفاء بمتطلبات التقارير الخارجية من المعلومات غير المالية، فهي بعيدة في الحقيقة كل البعد عن بيئة التصنيع الحديثة. (Kaplan, 1984a)<sup>1</sup>.

وبنتيجة لذلك، فإنه يمكن التأكيد على أن الوظيفة الإعلامية للمحاسبة الإدارية قد شهدت بعض التطور، إلا أن ذلك لا يكفي، بالأخص في ظل هذه البيئة الحديثة المتقدمة والمتسارعة في التغير والتي كان لها الأثر البالغ في تلبية متطلبات مستخدمي المعلومات المالية من المعلومات.

هناك حاجة ماسة في الواقع إلى توجيه الوظيفة الإعلامية للمحاسبة الإدارية نحو الرفع من قدرتها على تلبية متطلبات عملية اتخاذ القرارات، وكذلك على إخضاع المديرين للمسألة عن النتائج المالية للوحدة الاقتصادية التي يديرونها، فضلاً عن مسؤوليتهم عن كفاءة استخدام أصولها والمحافظة على مركزها بالسوق.

إن الحاجة لتطوير صلية إعداد التقارير المالية تشمل الاهتمام بالإفصاح عن المعلومات غير المالية إلى جانب المعلومات المالية وأن الهدف من وراء توسيع قاعدة الإفصاح في التقارير المالية لتشمل المعلومات المالية وغير المالية نابع من الرغبة في الوصول إلى أسلوب أكثر تماسكاً وتوازناً ولمدى طويل للنشاط الذي يتم من خلاله من خلال الآتي :

1- تقديم بيانات إضافية عن الخطط والمشروعات ومدى إمكانية أو جدوى تنفيذها.

2- التركيز على العمليات المتعلقة بالآثار طويلة الأجل، وذلك باستخدام القياسات غير المالية.

إن ذلك يعني الانطلاق نحو التركيز على المدى طويل الأجل في إعداد التقارير المالية من قبل الوحدات الاقتصادية والابتعاد عن المدى القصير، وذلك فيما يتعلق بالعمليات التي يتم القيام بها. إن هذا سينجم عنه تكامل المعلومات المتاحة للمستخدمين، سواء الداخليين أو الخارجيين بواسطة كل من المحاسبة المالية والإدارية.

الوظيفة الإعلامية التقليدية للمحاسبة الإدارية ونجاحها للبيئة الخارجية مما لا شك فيه أننا نعيش اليوم في عالم متغير اختلف فيه شكل المنافسة وظهر ما يطلق عليه "المنافسة العالمية" والتي نرى العالم وكأنه سوق واحدة. وبذلك، أصبح لزما على كل منظمة أن تضع نفسها واستراتيجية تنافسية والتي من شأنها أن تساعد المنظمة على البقاء والاستمرار في السوق العالمية. ومن منطلق أن المحاسبة الإدارية من خلال وظيفتها الإعلامية مطلوبة بتقديم معلومات تساعد المنظمات على تحقيق ميزة تنافسية، إلا أن ممارستها الحالية تعرضت للانعقاد. أرى من الثمانيات، وذلك من خلال الأوراق العلمية والبحوث<sup>1</sup> والدراس ايدوية والمهنية ذات العلاقة بمجال المحاسبة، وذلك مرجعه أن نظم المحاسبة الإدارية عاجزة عن مساعدة المنظمات على أن تتنافس بنجاح في ظل بيئة الأعمال الحديثة. لقد كان Kaplan<sup>1</sup> أحد أهم المنقذين حيث عبر عن ما يحول في خاطر المفكرين حول إصدار الشركات على استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية التي تم تطويرها منذ أكثر من 30 عاما خلت وأنها لم تعد صالحة بالبيئة المعاصرة والتي تتسم بارتفاع حدة المنافسة فيها فضلا عن التقدم الرهيب في المجال التصنيعي. وهكذا، فإن بعض هؤلاء المفكرين يرون أن المحاسبة الإدارية تعيش أزمة حادة ما لم يتم إحداث تغييرات جذرية على ممارساتها. إن هذه الانتقادات كانت تتمحور في الآتي:

- 1- أن المحاسبة الإدارية بصورتها التقليدية تفقد عاجزة أمام الوفاء بتطلبات البيئة الصناعية الحديثة المتميزة بارتفاع حدة المنافسة.
- 2- أن المعلومات التي تنتجها الأنظمة التقليدية المحاسبية الإدارية وخصوصا تلك المتعلقة بتسعير المنتج تعتبر مضللة لمهنية اتخاذ القرارات.
- 3- أن ممارسات المحاسبة الإدارية أصبحت سائرة على خطى المحاسبة المالية.
- 4- أن أنظمة المحاسبة الإدارية التقليدية تركز حل اهتمامها تقريبا على الأنشطة الداخلية للمشروع ولا تولي اهتماما كبيرا بالبيئة الخارجية التي تعمل في إطارها.

أضف إلى ذلك، أن من بين الأسباب الرئيسية الأخرى التي جعلت المحاسبة الإدارية التقليدية عرضة للانتقاد تحيزها الملحوظ إلى المقارنات الداخلية لكل من التكاليف والإيرادات وعدم الاكترانك تقريبا بالبيئة الخارجية التي تعمل في إطارها الشركة. إن الكتاب والمؤلفين المنتقدين للوضع التقليدي للمحاسبة الإدارية يؤكدون على ضرورة تبني المحاسبة الإدارية لمنظور أكثر إستراتيجية وذلك من خلال الإفصاح بالتقارير عن المعلومات المتعلقة بأسواق الشركة ومفاسيها. هذا المدخل الموجه إلى الخارج يطلق عليه اسم " المحاسبة الإدارية الإستراتيجية " .

في الحقيقة، إن الإستراتيجية الناجحة للمشاريع المتوقعة تستوجب الاهتمام بالتطوير والتحسين المستمر بنية الحفاظ على الميزة التنافسية لأمد طويل نسبيا الأمر الذي يستلزم تسليط الضوء على تحديد الوضع التنافسي للمنظمة من قبل معلومات المحاسبة الإدارية. ولضمان حماية الوضع الإستراتيجي للمنظمة، فإياه منوط بالمديرين طلب المعلومات التي يمكن عن طريقها الإجابة على التساؤلات التالية:

- 1- بواسطة من تم تحقيق الربح أو الخسارة ؟
  - 2- ولماذا حدث الربح أو الخسارة ؟
  - 3- وكم كان مبلغ الربح أو الخسارة ؟
- إنه من المهم الإشارة إلى أن المقاييس المتعارف عليها للأرباح لا تتضمن تقديم المطلوب من المعلومات، وأن البديل يتمثل في ضرورة إيجاد

مؤشرات أكثر إستراتيجية عن الأداء والتي من شأنها أن تقدم إنذارا مبكرا للحاجة إلى تغيير الإستراتيجية التنافسية المتبعة.

كمثال مبسط أمثل هذه المؤشرات، الحركة غير المتوقعة في حصة الشركة في السوق. فالمنظمة بمقدورها رؤية ما إذا قدر لها أن تبيع أو تخسر وضعها (حالتها) في السوق، وأن فحص الحصص بالسوق سيشير إلى قوة المنافسين المختلفين به. ويتضمن تفاصيل حصة السوق في تقارير الحاسبة الإدارية سيساعد على جعل الحاسبة الإدارية أكثر ملاءمة إستراتيجية. في الواقع، لقد لاحظ Ward(1992)<sup>1</sup> في دراسته أن عددا قليلا من الشركات تدرج ضمن التقارير الداخلية للحاسبة الإدارية وبشكل منظم مثل هذه المعلومات، وأنه فيما يتعلق بقرارات التسمير فإن المديرين أشاروا إلى أنهم يستخدمون معلومات غير مالية وموجهة خارجيا وغير تاريخية إلى جانب النوع التقليدي من المعلومات (المعلومات المالية) وذلك لأغراض عمليات التسمير. وهكذا يمكن استنتاج أنه من المرجح فيه توسيع مجال نظام معلومات الحاسبة الإدارية بحيث تهتم بالمعلومات ذات التوجه الخارجي، وكذلك المعلومات ذات الطابع غير المالي.

#### الوظيفة الإعلامية للحاسبة الإدارية : آفاق تطورها

إن الحاسبة الإدارية التقليدية تواجه تحديات رهيبة تستلزم ضرورة تطويرها إستنادا إلى التأثيرات والتغيرات الطارئة في البيئة الحديثة، وفي ظل نظم معلومات نجم عنها مطالبة متخذي القرارات بزيادة الإفصاح عن المعلومات، ليس فقط الداخليين منهم، بل أيضا الخارجييين. فالوظيفة الإعلامية للحاسبة الإدارية هي تلك التي تهتم بما يجب الإفصاح عنه في تقارير الحاسبة الإدارية والمتعلقة بالتوجه نحو الخارج بغية ضمان تكامل الوظيفة الإعلامية للحاسبة الإدارية وكذلك وفائها بمتطلبات البيئة الحديثة من المعلومات الحاسبية وحتى يتسنى للمشاة تحقيق أهدافها والتمثلة في، تعطيم قيمة المنتج والميل فضلا عن تأمين بقائها في السوق. وفي هذا الصدد، يرى الباحث أن نظام معلومات الحاسبة الإدارية المنوط به المساهمة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية المختلفة والمرتبطة بالبيئة ذات التأثير المستمر، يجب أن يقوم على مجموعة من الأسس والاعلام التي

<sup>1</sup> Ward K 'Accounting for Marketing Strategies in Management Accounting Handbook' ، Ward K (1992) ، Ch. 7c Putterworth Heinemann, (ed. C. Denny)

تتضافر مع بعضها البعض في سبيل تحقيق أهداف المشاة، والتي من بينها ضرورة الأخذ بالتوجه الخارجي Outward-looking لعمليات المشاة والذي يقصد به امتداد نظام معلومات المحاسبة الإدارية ليشمل الرقابة على معلومات البنية، سواء الداخلية منها أو الخارجية، وبحيث يتبر وسيلة لتوفير وإتاحة البيانات المالية وغير المالية (الكمية والنوعية) لمتخذي القرارات، على أن تشمل معلومات عن اتجاهات السوق، وحجم السوق، وسرعة الاستجابة لاحتياجات السوق، والعودة، والمرونة، والتكاليف، والأسعار الخاصة بالمنافسين، وحجم المنافسة، وعدد المنافسين، وربحية السوق، وحجم النشاط، والحصة في السوق، وردود الأفعال والقرارات الولهب اتخاذها، ومعلومات عن سلسلة القيمة وأنشطتها لدى المنافسين، والتكاليف النسبية الخاصة بهم وتحديد أسباب اختلاف تكاليف المشاة عن المنافسين ومصدرها.

وهكذا، فإن الباحث يوصي بتطوير نظم معلومات المحاسبة الإدارية لغرض توفير المعلومات الملائمة في ظل هذه البيئات المختلفة والتي تتضمن التفرير عن متغيراتها المستجدة وذلك خدمة لعملية اتخاذ القرارات، وخاصة الإستراتيجية منها. إن ذلك يعني أن الوظيفة الإعلامية التقليدية للمحاسبة الإدارية عاجزة عن الوفاء بمتطلبات هذه البنية من المعلومات، وأن القضاء على هذه الأزمة في المعلومات يتأتي من خلال تبني مجال حديث للمحاسبة الإدارية يسمى " بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية "، والذي يحمل دلالة على أن المحاسبة الإدارية قد نالت في الحقيقة الأخيرة من الزمن اهتماما ملحوظا من قبل المفكرين والكتاب في هذا المجال وذلك استنادا على أنها المجال الأكثر احتمالا وقابلية لعمليات التطوير، والذي يمكن عن طريقه تقديم الإضافات المستقبلية التي تخدم كلا من الإطار الفكري، وكذلك الممارسات العملية. لقد تجلّى هذا الاهتمام في الحقيقة من خلال المعهد البريطاني للمحاسبين الإداريين Chartered Institute of Accountants (CIMA) Management Accountants الذي أشرف على القيام بمراجعة للوضع التقليدي الحالي للمحاسبة الإدارية، وذلك في الثمانينيات. تفضل عن هذا الاهتمام بزوغ مجال حديث للمحاسبة الإدارية، ألا وهو المحاسبة



الإدارية الإستراتيجية. هذا المجال يعتبر حقلا جديدا وناشئا إلا أنه ما زال يفتقر إلى إطار مفاهيمي شامل.<sup>1</sup>

لقد عرف المعهد القانوي المحاسبين الإداريين CIMA المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أنها " شكل من المحاسبة الإدارية، والذي من خلاله يتم التركيز على المعلومات المتعلقة بموامل خارجية للشركة، وأيضا معلومات غير مالية فضلا عن المعلومات المنتجة داخليا بالشركة". وبذلك يمكن أن نستنتج أن التركيز الداخلي للمحاسبة الإدارية التقليدية قد امتد ليشمل المعلومات الخارجية المتعلقة بالمنافسين، وكذلك المعلومات غير المالية. ولضمان الاستفادة من مجال المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الرفع من الوظيفة الإعلامية للمحاسبة الإدارية وضمان توجيهها نحو الخارج، فإن الباحثة يوصي بضرورة تبني أساليب هذا الحقل الجديد والتي من بينها، بطاقة الأداء المتوازنة والتكاليف المستهدفة وتكاليف سلسلة القيمة وتكاليف الجودة وتقييم تكاليف المنافسين.....الخ.

في الواقع، لقد كان جل اهتمام المفكرين في حقل المحاسبة الإدارية موجه نحو ضرورة التوجه وبشكل أوسع نحو الخارج Outward-looking حيث أن ذلك في رايهم يكسب المشروع القدرة على تقييم وضمه التنافسي بالنسبة للصناعة التي يعمل في إطارها، وذلك من خلال جمع بيانات عن التكاليف والأسعار وحجم المبيعات والمخصص في السوق والتدفقات النقدية ومدى توفر الموارد لمنافسي المشروع الرئيسيين بالسوق. ولكي يتمكن المديرون بالمشروع من الحفاظ على مركز المشروع التنافسي بغية تحسين مستقبله التنافسي، فإن ذلك يستوجب توفير المعلومات اللازمة عن الربحية أو الخسارة ومسببات حدوث أي منهما. إن أهمية هذه المعلومات تتبع من الدور الحطير الذي تلعبه في تقديم الإنذار المبكر حول ضرورة تغيير الدور الإستراتيجية المشروع التنافسية، مع العلم أن المعلومات التنافسية يمكن استقواها عن طريق المصادر العامة والمتاحة بشكل عام مثل الصحافة، والتقارير السنوية المنشورة للمشاريع بالإضافة إلى المؤسسات الرسمية وغير الرسمية ( مثل الاختصاصيين الصناعيين والمستثمرين في هذا المجال وكذلك موظفي البيع ومن خلال أيضا تحليل منتجات المنافس.....الخ).

1 إن تقرير CIMA الذي أعده (1989) Bromwich and Bhimani قد عرف المحاسبة الإدارية على أنها:

" المجال المحتمل للتطوير والذي من شأنه تحسين الإضافة المستقبلية للمحاسبة الإدارية".

إنهما أكما على ضرورة وجود محاسبة إدارية تتبنى منظوراً أكثر إستراتيجية، وذلك عن طريق التقرير عن معلومات تتعلق بأسواق الشركة ومناقسيها. إن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تركز على تقديم معلومات عن توقعات السوق للمنتجات الحالية ووضوحها في دورة حياة المنتج. مثل هذا التحليل يجب أن لا يعتمد على المنظمة في حد ذاتها، بل على المزايا التنافسية المتعلقة بمناقسيها. فاستخدام المقارنات القائمة على الأساس الخارجي من شأنه أن يساعد على شرح التغيرات الحالية ذات العلاقة بإيرادات المبيعات والأرباح، وكذلك التغيرات النقدية للمشروع، كما أنه بمقدوره إضافة قيمة ذات دلالة للنظام المحاسبي في تطبيقه المتعلقة بدعم القرارات الإستراتيجية القائمة على الأساس المالي. وعلى هذا فإنه من المحتمل أن يقع على عاتق المحاسبين الإداريين عبء تطوير وتنفيذ الإستراتيجيات التنافسية.

إن المحاسبة الإدارية التقليدية المتعارف عليها لا تقدم المعلومات المالية المطلوبة التي تمكن من ضبط ورقابة الإستراتيجيات الموجودة أو من دعم عملية صياغة الإستراتيجية. لذلك، فإن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مطالبة بعلاج هذا الوضع عن طريق تقديم التحليلات المالية لدعم ومساعدة عملية صياغة إستراتيجيات تنافسية ناجحة. لقد أدركت العديد من الشركات في الواقع العملي الأهمية الإستراتيجية التي تتمتع بها أنظمة المحاسبة الإدارية، والتي تميزها عن المحاسبة المالية. من جهة أخرى، إن الاعتماد على أسلوب الكلفة والحجم والربح لم يعد مجدياً في عمليات التسعير وذلك بسبب وجود عوامل أخرى من شأنها التأثير على حركة الأسعار من بينها ردد فعل المنافسين والتي تتطلب تقييماً أفضل من خلال

يجاد أسلوب محاسبي ملائم يمكن من تحديد أثر تغير السعر أو تحركه على أداء المنافسين القريدين . هذا الأسلوب المحاسبي يجب أن يكون مناسباً لاستخدامه في وصف حالات الكفاءة والحجم والربح المتعلقة بالمنافس كذلك موارده المالية. إن توجه هذا الأسلوب يجب أن يعكس التوجه لخارجي المحاسبة الإدارية إلا أن ذلك لا يعني تجاهل البيانات التي تسر عن التوجه الداخلي لها. إن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تجسد حقيقة أسلوب الذي يركز على مقارنة التكلفة والحجم والربح للمنافسين لمباشرتين للمشروع. وبذلك فهي تمتد من التركيز الداخلي المتعارف عليه لمحاسبة الإدارية التقليدية إلى التركيز الخارجي الذي يهتم بضروة توفير معلومات خارجية عن المنافسين، إنها تؤكد على الدور الهام الذي يجب أن تلعبه المحاسبة عموماً والمحاسبة الإدارية خصوصاً في تحديد المركز الإستراتيجي للمشروع.

لقد أكد Simmonds (1986) ،<sup>1</sup> 2 في كتاباته حول المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على ضرورة أن يكون للمحاسبة الإدارية توجه أكبر نحو الخارج Outward looking كما عليها مساعدة الشركة في تقييم وضعها التنافسي نسبة إلى بقية الصناعة وذلك عن طريق جمع بيانات عن التكاليف والأسعار وأحجام المبيعات وخصص السوق والاتجاهات التقنية ومدى توفر الموارد Resource Availability لمنافس الشركة الرئيسي .

في الواقع، إن حماية الوضع التنافسي للمنظمة وتحديد إستراتيجيات تحسين وتطوير مستقبلها التنافسي يتوقف على مدى توافر المعلومات الكتابية للمديرين التي تمكنهم من إيجاد إجابات على التساؤلات التالية:

- 4- بواسطة من تم تحقيق الربح أو الخسارة؟
- 5- ولماذا حدث الربح أو الخسارة؟
- 6- وكم كان مبلغ الربح أو الخسارة؟

1 Simmonds K , "The Accounting Assessment of Competitive Position" , European , pp. 357-74. , 12(4) , (1986). Journal of Marketing and Society  
 2 Simmonds K , "Strategic Management Accounting" , Management Accounting , (1981) , pp. 26-9 , 59(4)  
 3 Simmonds K , "Strategic Management Accounting for Pricing: A case Example" , Strategic Management Accounting and Business Research , pp. 206-14 , 17(47) , (1982).

إن مثل هذه المعلومات تقدم إنذارا مبكرا للحاجة لتغيير الإستراتيجية التنافسية المتبعة. أما بالنسبة لمصادر الحصول على معلومات عن المنافسين فتتمثل، كما سبق ذكره، في الجمهور أو المصادر الرسمية مثل التقارير المنشورة والصحافة التجارية أو من خلال قنوات غير رسمية مثل قوة الشركة البيعية وتحليل منتجات المنافسين أو بواسطة زبائن الشركة ومورديها فضلا عن الاختصاصيين الصناعيين والمستشارين.....الرج.

لقد أكد Simmonds أيضا على أهمية استخدام منحنيات التعلم كأداة للحصول على ميزة إستراتيجية وذلك عن طريق التنبؤ بالانخفاضات المحتملة في التكاليف وما يترتب على ذلك من تخفيضات في أسعار بيع المنافسين، كما أنه من المهم إدراك أهمية الخبرة المبكرة بالمنتج الجديد كرسالة للتباحث حول القيادة غير القابلة للهزيمة من قبل المنافسين. فالمنافس القائد هو ذلك القادر على تخفيض سعر بيع منتجته (من خلال أثر منحنيات التعلم) وبالتالي يكون قادرا على زيادة حجمه، وكذلك حصته في السوق فضلا عن قدرته على إرضاء المنافسين المصنّاف على الخروج من الصناعة.

إن المنظمة تسعى دائما للحصول على الميزة التنافسية عن طريق سياسة التسعير الخاصة بها وأن المحاسبة الإدارية هي التي بلاؤها المساعدة في هذا الشأن من خلال معاولتها تقييم هيكل تكاليف كل منافس وربط ذلك بالأسعار. وهنا يقترح Simmonds أنه من الممكن تقييم الملائقة بين التكلفة والحجم والربح الخاصة بالمنافسين وذلك بغية التنبؤ باستجابتهم لعملية تحديد الأسعار

هناك في الحقيقة حاجة لمقياس يمكن بواسطته قياس أثر التحويلات الممكنة للسعر على أداء المنافسين الأقران. إن مثل هذا التقييم يتطلب توافر مدخل محاسبي يتبين بقدرته على وصف حالات التكلفة والحجم والربح المتعلقة بالمنافسين ومواردهم المالية. (Simmonds)، 1982،<sup>1</sup>

لقد ركز Simmonds أيضا على الحجم والحصة في السوق حيث رأى أنه عن طريق ضبط ورعاية التحويلات في الحصة في السوق لمنتجات

ركة الرئيسية فإنه بإمكان هذه الشركة ادراك ما إذا كان مقدراتها أن يبيع أو تخسر وضوعها (حالتها) بالسوق، كما أن قيامها بفحص حصص سوق النسبية من شأنه أن يعطي مؤشرا عن قوة مختلف المنافسين.

وهكذا، فإن اشتغال تقارير المحاسبة الإدارية على تفاصيل متعلقة حصص في السوق يساعد على ظهور المحاسبة الإدارية بمظهر أكثر التجدي.

وفي هذا الشأن، اقترح Simmonds أيضا بعض إحداثيات بعض تغييرات والإضافات على أنظمة إعداد تقارير المحاسبة الإدارية، وذلك رضى إدخال المعلومات المذكورة أعلاه بهذه التقارير. فالقوائم المتعلقة بحصص في السوق يجب أن يتم الإفصاح عنها في تقارير المحاسبة الإدارية. بالإضافة إلى ذلك، فإن الموازنات التقديرية من الممكن إعدادها بكل روتيني في صورة إستراتيجية بحيث تتضمن مجموعة من الأصدقاء بما يخص الشركة، والأخرى تخص كل منافس من المنافسين.

كان Ward (1992) قد ذكر أن القليل من الشركات التي تعد تقارير صح عن معلومات عن المنافسين.

## الوظيفة الإعلامية المحاسبية الإدارية والاهمية إلى وجود معايير محاسبية إدارية دولية

إن المحاسبة الإدارية وما شجعت من تطورات، استوفيت ضرورية لاهتمام بالإفصاح عن المعلومات الخارجية إلى جانب المعلومات الداخلية في تقاريرها، وبذلك أصبحت في حاجة ماسة إلى وجود معايير محاسبية ي تقبولة أسوة بمعايير المحاسبة المالية. فالمعايير المحاسبية الموجودة الآن تخص أساسا المحاسبة المالية والإفصاح عن المعلومات بواسطة الحسابات مالية.

إن ضرورة استحداث معايير محاسبة إدارية تتبع من الأثر الإيجابي المباشر لهذه المعايير على الوظيفة الإعلامية لهذا الفرع من المحاسبة، كذلك من قدرة هذه المعايير على المساهمة في الرفع من فعالية هذه

الوظيفية من جانب، وتطورها بما يفي بمتطلبات البيئة الحديثة من المعلومات من جانب آخر. إن هذه المعايير تضمن لتقارير المحاسبة الإدارية في الواقع المصدقية مما ينمكس إيجابا على وظيفتها الإعلامية.

من جهة أخرى، هناك من يعارض وجود معايير محاسبة إدارية، متحججا بأن المحاسبة الإدارية تهتم بالوفاء بمتطلبات الإدارة، وأن تلك المتطلبات تختلف من منظمة إلى أخرى، ومن فترة إلى أخرى. كما أن المحاسبة الإدارية ديناميكية ويجب أن تكون دائما مستجيبة للحاجات أو المتطلبات المتطورة والمتغيرة للإدارة.

ولرد على ذلك فإن الباحث يرى أن هناك ضرورة تحتم وجود مثل هذه المعايير، وأن هذه الانتقادات لم تعد مجدية في ظل التطورات الحديثة التي طرأت على المحاسبة الإدارية حيث أنها سادت في ظل بيئة مختلفة تطلبت معلومات محدودة من حيث الحجم والنوع وفي ظل وجود نظم محاسبة إدارية تقليدية. وبظهور عالمنا المعاصر يتميز باهتمامه الشديد بالمعلومات تطورات وتغيرات أصبح عالمنا المعاصر يتميز باهتمامه الشديد بالمعلومات والبحث عن أفضل استخدامات لها من خلال أحدث أنظمة المعلومات وتقنياتها، وضمان إنتاج هذه المعلومات بأقل التكاليف. إن هذا مرده إلى الأهمية الكبرى التي تلعبها المعلومات في عمليات اتخاذ القرارات استنادا على أساس أن القرارات السليمة هي التي تبني على معلومات جيدة. إننا نعيش في الحقيقة ثورة علمية في جميع المجالات والتي كانت السبب المباشر في تعقد الحاجات وتشابك المصالح وتباين أساليب الوصول إليها المباشر في تعقد الحاجة إلى المعلومات قد تزايدت وبشكل رهيب جعل أنظمة فصيلا عن أن الحاجة إلى المعلومات قد تزايدت وبشكل رهيب جعل أنظمة المعلومات التقليدية عاجزة على الوفاء بها نظرا للور الذي أصبحت تلعبه المعلومات التقليدية عاجزة على إدارة الموارد الاقتصادية المتاحة، المعلومات في الأساليب المستخدمة في إدارة الموارد الاقتصادية المتاحة، وكذلك تزايدت عمليات اتخاذ القرارات على اعتبار أن القرارات ترتبط في الغالب بمراد المجتمعات وثروتها فصيلا عن علاقتها برفاهة أفرادها، وتقييم الحقائق المتعلقة بالإمكانيات الحقيقية لهذه المجتمعات، وعلى هذا فإن للمعلومات دورا هاما غير مباشر في تحقيق ذلك عندما تتخذ هذه القرارات استنادا على معلومات وبالأخص عندما يتعلق الأمر بقرارات تخصيص الموارد وتوجيهها إلى أفضل الاستخدامات البديلة ناهيك عن متابعة كفاءة وفعالية استخدامها لضمان الوصول إلى النتائج المطلوبة من

هذا الاستخدام. إضافة إلى ما تقدم، فإن هذه البيئة الحديثة وما تميزت به من ثورة علمية متفجرة النضير ترتب عليها في الواقع تغيرات هائلة ومتشابكة بعضها بيئية وبعضها الآخر اقتصادية واجتماعية وتنظيمية وسياسية بعضا كبيرة استلزمت المطالبة بمعلومات أكثر وذات خصائص متميزة وسرورية لمعرفة كنه هذه المتغيرات وتحليل أسباب ظهورها والآثار المترتبة عليها، وكذلك أساليب التحكم فيها وتطويعها إلى ما يضمن تحقيق الأهداف والسياسات الاقتصادية منها والاجتماعية. إنه من المتعارف عليه أن نظام المعلومات المحاسبي يعتبر نظاما متخصصا في إنتاج المعلومات المحاسبية والتي لها التأثير الكبير والخطير في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية وبالتالي رفاة المجتمعات وأفرادها.

أضف إلى ذلك، أن المعلومات المالية الكمية لم تعد تفي بمتطلبات مخذي القرارات، بل أصبحت هناك حاجة ماسة لضرورة الإفصاح عن المعلومات غير المالية النوعية في تقارير المحاسبة الإدارية. والأهم من ذلك كله أن التوجه الداخلي التقليدي للمحاسبة الإدارية قد صاحبه توجه هام وحديث والمتمثل في التوجه الخارجي، والذي يجسد تبني المحاسبة الإدارية لمنظور أكثر استراتجية وذلك من خلال الإفصاح بتقاريرها عن المعلومات المتعلقة بأسواق الشركة ومفاسيها. وبالتالي، فإن مدى المستخدمين يكون قد اتسع. كل ذلك من شأنه أن يمحض الانتقادات الموجهة نحو وجود معايير محاسبية إدارية. إن العبء يقع على عاتق الهيئات ذات العلاقة بتطوير ونشر المعرفة والخبرة في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في وضع هذه المعايير.

في الواقع، إن ما قامت به ICMA والمتمثل في وضع المصطلحات الفنية المتعلقة بالمحاسبة الإدارية والمالية يعتبر جزءا هاما في هذه العملية. حيث يمكن للأعضاء وكذلك الطلبة من استخدام مصطلحات موحدة في شكل متناسق، ويكون بالتالي لهذه المصطلحات أثر واسع المدى من خلال وجود تعريفات واضحة ومحددة لمصطلحات مستخدمة من قبل الأكاديميين والمهنيين والمستخدمين الآخرين، وبذلك فهي تساهم في تحسين عملية الاتصال<sup>1</sup>.

من ناحية أخرى، فإن البيئة الصناعية الحديثة قد نجم عنها تغييرات رهيبية على مستوى الاقتصاد العالمي، حيث أصبحت كل المجالات عالمية كالتمويل والتقنية والبحث وتطوير المنتجات وخدمة العملاء وتنفيذ الاستثمارات وتسهيلات الإنتاج وغيرها من المجالات الأخرى، وذلك يرجعه إلى أن الأسواق أصبحت مفتوحة وأن التجارة غدت حرة، وبالتالي ترتب على ذلك ظهور منافسة حادة اضطرت متخذي القرارات إلى المطالبة بمزيد من المعلومات الدقيقة كمية أو نوعية داخلية كانت أم خارجية، وذلك للاستعانة بها في الوصول إلى اتخاذ قرارات رشيدة بغية تأمين بقائها. أضف إلى ذلك أن المستثمرين التمسوا الحاجة إلى فهم وتفسير القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في الدول الأخرى الأمر الذي يحتم عليهم ضرورة الإلمام بالمعايير المحاسبية في تلك الدول، لذلك سمعت كل من International Organization of Securities Commissions وكذلك IOSCO هي المنظمة الدولية للجان أسواق الأوراق المالية وكذلك لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى تمويل المعايير المحاسبية، وبالتالي مكنت من تحسين الممارسة المحاسبية بين الدول خدمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية وخاصة الخارجيين ومن بينهم المستثمرين.<sup>21</sup>

من جهة أخرى، إن معلومات المحاسبة الإدارية التقليدية لا تقى بالمطالبات المتزايدة لمستخدميها الداخليين منهم أو الخارجيين، وخصوصها في ظل ظهور العولمة الاقتصادية الأمر الذي يستلزم وجود معايير محاسبية إدارية دولية يسترشد بها في إنتاج تلك المعلومات. إن المشكلة في الحقيقة تكمن في أن لجنة معايير المحاسبة الدولية لم تهتم بوضع معايير محاسبية إدارية دولية مستقلة رغم اعتماد المحاسبة الإدارية الآتية في ممارستها على بيانات محاسبية معدة استنادا على مزيج من السياسات والممارسات المحاسبية المتنوعة والمختلفة على المستويين المحلي والدولي، فيما بين المشروعات المتشابهة. ونتيجة لذلك فإن نتائج التحليلات والمعلومات التي تنتجها أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية ستكون مختلفة من منشأة لأخرى



مما يكون له الأثر السلبي على جودة هذه المعلومات وعلى درجة الاعتماد عليها وعلى قدرتها على تلبية المتطلبات المترتبة من قبل مستخدميها وبالأخص المستثمرين. وهكذا فإن المحاسب الإداري تواجهه تحديات كبيرة تتجسد في ضرورة توفيره لمعلومات محاسبية تعكس الاتجاهين الداخلي والخارجي وعلى المستويين المحلي والدولي. وهذا لا يتأتى إلا بوجود معايير محاسبية إدارية دولية تضمن جودة المعلومات من جانب وكذلك الرفع من درجة موثوقية ومصداقية هذه المعلومات لدى متخذي القرارات على المستوى المحلي أو الدولي من جانب آخر، وذلك لأن إصدار معلومات محاسبية إدارية في غياب معايير محاسبية إدارية دولية للاسترشاد بها في الممارسة العملية يفتح الباب على مصراعيه للذاتية والحكم الشخصي وغياب الموضوعية الأمر الذي يؤثر سلبا على مصداقية وموثوقية هذه المعلومات لدى متخذي القرارات.

### النتائج والتوصيات:

لقد تناولت هذه الورقة البحثية عددا من المحاور ذات العلاقة بالوظيفة الإعلامية للحاسبة الإدارية وقد خلصت إلى عدد من النتائج والتوصيات، وهي على النحو التالي:

#### الاستنتاج:

1- إن الوظيفة الإعلامية التقليدية للحاسبة الإدارية أصبحت غير ملائمة في ظل البيئة الحديثة وما تتخلبه هذه البيئة من معلومات، وأن الإصرار على الاستمرار في تبني هذه الوظيفة بصورتها الكلاسيكية من شأنه أن يؤدي إلى التأثير سلبا على دقة المعلومات ووقيتها من جهة وعلى الوفاء بالمتطلبات المترتبة لمستخدمي المعلومات الاستعانة بها في عمليات التخطيط والرقابة، من جهة أخرى.

2- إن المحاسبة الإدارية كانت تلعب دورا ثانويا في المحاسبة المالية وأنها مجرد منتج ثانوي لعملية إعداد التقارير المالية، بل أصبحت تابعا للمحاسبة المالية، وهذا ما كان له الأثر السلبي البالغ على وظيفتها الإعلامية وعلى استغلاليتها وعلى الأغراض الأساسية التي قامت من أجلها، إلا أن الأحداث

التي طرأت في العقود الثلاثة الأخيرة نجم تطور هائل في المحاسبة الإدارية، وبالتالي في وظيفتها الإعلامية. وبذلك، لم تعد المحاسبة الإدارية ولا وظيفتها الإعلامية تابعا للمحاسبة المالية، بل أصبحت مجالا أكثر اتساعا وحقلا للخبرة مستقلا عن المحاسبة المالية.

3- إن ما جعل من الوظيفة الإعلامية للمحاسبة الإدارية وظيفة تقليدية من جملة اصطلاحاتها بطروف مختلفة وتعبيرات هائلة أوقعها في تحديات مع بيئة حديثة متقدمة تميزت بخصائص غير التي كانت سائدة في الحقبة الماضية من الزمن التي اتسمت فيها المحاسبة الإدارية ووظيفتها الإعلامية آنذاك باللاملمة والقول والشبوح.

4- إن من أحد المفاهيم التي جعلت من المحاسبة الإدارية ووظيفتها الإعلامية أكثر ملاءمة وأنها لم تصمم فقط لكي تكون تابعا لخدمة المحاسبة المالية في مجال إعداد التقارير الخارجية بل لخدمة أغراض أخرى أكثر أهمية وشمو لا وإستراتيجية، هو مفهوم التكاليف على أساس الأنشطة.

5- إن الوظيفة الإعلامية للمحاسبة الإدارية قد شهدت بعض التطور، إلا أن ذلك لا يكفي، وبالأخص في ظل البيئة الحديثة المتقدمة والتمسارعة في التنوير، والتي كان لها الأثر البالغ في تلامي متخلبات مستخدمى المعلومات من المعلومات.

6- إن الوظيفة الإعلامية التقليدية للمحاسبة الإدارية تهتم بالتركيز على المدى القصير وعلى القياسات المالية فقط متجاهلة بذلك العمليات المتعلقة بالآثار طويلة الأجل، وكذلك القياسات غير المالية.

7- إن الوظيفة الإعلامية التقليدية للمحاسبة الإدارية تركز جل اهتمامها على الأنشطة الداخلية فقط ولا تولي اهتماما كبيرا بالبيئة الخارجية التي تعمل في إطارها.

8- إن المقاييس المتعارف عليها للأرباح لا تتوفر ما يكفي من المعلومات التي تعمل كمؤشرات إستراتيجية للأداء بحيث تفيد الإدارة من خلال تقديم الأضرار المبكر للحاجة إلى تغيير الإستراتيجية التنافسية المتبعة من قبلها.

9- إن الوظيفة الإعلامية التقليدية المحاسبية الإدارية لا تقدم المعلومات المالية المطلوبة والتي تمكن من ضبط ورقابة الإستراتيجيات الموجودة أو من دعم عملية صياغة الإستراتيجية.

10- إن الاعتماد على أسلوب التكلفة-الربح بصورته التقليدية لم يعد مجديا في عمليات التسعير وذلك بسبب وجود عوامل أخرى لها تأثير على حركة الأسعار والتي لا تضمن الوظيفة الإعلامية التقليدية للمحاسبة الإدارية تقديم معلومات يشاؤها مثل ردود أعمال المنافسين والتي يستوجب الأمر تقييمها بصورة أفضل من خلال إيجاد أسلوب محاسبي يمكن من تحديد أثر تغير السعر على أداء المنافسين الفرديين. هذا الأسلوب هو "المحاسبية الإدارية الإستراتيجية"، الذي يهتم بمقارنة التكلفة-الربح للمنافسين المباشرين للمشروع، وبذلك فهو يمتد بالوظيفة الإعلامية التقليدية للمحاسبة الإدارية من التركيز الداخلي إلى التركيز الخارجي من خلال توفير معلومات خارجية عن المنافسين.

11- إن الوظيفة الإعلامية للمحاسبة الإدارية ان تكون فعالة في غياب معايير محاسبية إدارية مقبولة أسوة بمعايير المحاسبة المالية، وبالأخص في ظل ما شهدهته المحاسبة الإدارية ووظيفتها الإعلامية من تطورات تستوجب الإقصاد عن المعلومات الخارجية إلى جانب المعلومات الداخلية في تقاريرها.

12- إن معلومات المحاسبة الإدارية التقليدية لا تفي بالمتطلبات المتزايدة لمستخدميها الداخليين منهم والخارجيين وخصوصا في ظل العولمة الاقتصادية، الأمر الذي يستلزم وجود معايير محاسبية إدارية يسترشد بها في إنتاج المعلومات.

13- إن المحاسب الإداري تواجهه تحديات جسيمة تتمثل في ضرورة توفيره لمعلومات محاسبية تعكس الاتجاهين الداخلي والخارجي وعلى المستويين المحلي والدولي وهذا لا يتأتى إلا بوجود معايير محاسبية إدارية دولية.

## النتائج :

في ضوء ما تقدم من نتائج يوصي الباحث بالآتي:

1- ضرورة توجيه الوطنية الإعلامية للمحاسبة الإدارية نحو الرغ من قدرتها على تلبية متطلبات عملية اتخاذ القرارات وكذلك على إخضاع المديرين للمساءلة عن النتائج المالية للوحدة الاقتصادية التي يديرونها، فضلا عن مسؤوليتهم عن كفاءة استخدام أصولها والمحافظة على مركزها بالسوق.

2- إن الحاجة لتطوير عملية إعداد التقارير المالية، وفق ما يوصى به الباحث، تشمل الاهتمام بالإفصاح عن المعلومات المالية إلى جانب المعلومات غير المالية، وأن الهدف من وراء توسيع قاعدة الإفصاح في التقارير لتتصل فذين النوعين من المعلومات نابع من الرغبة في الوصول إلى أسلوب أكثر تماسكا وتوازنا ويخدم المدى طويل الأجل للنشاط الذي يزاول وذلك من خلال تقديم بيانات إضافية عن الخطط والمشروعات ومدى إمكانية أو جدوى تنفيذها، وكذلك التركيز على العمليات المتعلقة بالاتار طويلة الأجل، وذلك بالاستئانة بالقياسات غير المالية.

3- ضرورة تبني أسلوب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لأنه المنظور الأكثر استراتيجية والذي يمكن بموجبه الإفصاح بالتقارير عن المعلومات المتعلقة بالشركة ومافسبها. ولهذا، مطلوب من الوظيفة الإعلامية للمحاسبة الإدارية تسليط الضوء على تحديد الوضع التنافسي للمنظمة، بمعنى ضرورة اهتمامها بتوفير المعلومات التي تمكن المديرين من الإجابة على الأسئلة التالية:

أ- بواسطة من تم تحقيق الربح أو الخسارة ؟ و

ب- لماذا حدث الربح أو الخسارة ؟ و

ج- كم كان مبلغ الربح أو الخسارة ؟

4- إن المقاييس المتعارف عليها الأرباح لا تضمن تقديم المطلوب من المعلومات، وعلى هذا فإن اللبيل يتعل في ضرورة إيجاد مؤشرات أكثر

النتيجة للأداء والتي من شأنها أن تقدم إذارا مبكرا للحاجة إلى تغيير  
نتر النتيجة التفاضلية المتبعة.

إن من المرغوب فيه توسيع مجال الوظيفة الإعلامية للمحاسبة الإدارية  
لتهتم بالمعلومات ذات التوجه الخارجي، وكذلك المعلومات ذات الطابع  
المالي وبدون تجاهل المعلومات ذات التوجه الداخلي والمعلومات  
ية.

إن نظام معلومات المحاسبة الإدارية يجسد الأساس الذي تقوم الوظيفية  
علامية للمحاسبة الإدارية والمعروف به المساهمة في اتخاذ القرارات  
نتر النتيجة المختلفة والمرتبطة بالبيئة ذات التغيير المستمر، وعلى هذا فإن  
تف يوصي بضرورة أن يقوم هذا النظام على مجموعة من الأسس  
عائم التي تتضافر مع بعضها البعض في سبيل تحقيق أهداف المنظمة  
ي من بينها ضرورة الأخذ بالتوجه الخارجي لعمليات المنشأة، الأمر  
علامية ليشمل الرقابة على معلومات البيئة سواء الداخلية منها أو  
أرجية وبحيث يعتبر وسيلة لتوفير البيانات المالية وغير المالية لمتخذي  
ارات على أن تشمل معلومات عن اتجاهات السوق وسرعة الاستجابة  
تتياجات السوق، والوجود، والمرونة، والتكاليف، والأسعار الخاصة  
ناقسين، وحجم النشاط، والحصة في السوق، وردود الأفعال، والقرارات  
جب اتخاذها ومعلومات عن سلسلة القيمة وأنشطتها لدى المنافسين  
كاليف النسبية الخاصة بهم وتحديد أسباب اختلاف تكاليف المنشأة عن  
لناسين ومصدرها.

ضرورة تطوير نظم معلومات المحاسبة الإدارية لغرض توفير  
طومات التي تتطلبها هذه البيئة الحديثة والتي تتضمن التقارير عن  
تغيرات المستجدة وذلك خدمة لمهلية اتخاذ القرارات وخاصة  
نتر لنتيجة منها.

لضمان الاستفادة من مجال المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الرفع  
فعالية الوظيفة الإعلامية للمحاسبة الإدارية وضمان توجيهها نحو  
أرج، فإن الباحث يوصي بضرورة تبني أساليب هذا الحقل الجديد  
منفصلة في بطاقة الأداء المتوازنة، والتكاليف المستهدفة، وتكاليف سلسلة

القيمة، وتكاليف الجودة، وتقييم تكاليف المنافسين، وغيرها من الأساليب ذات العلاقة بهذا الحقل الحديث.

9- ضرورة العمل على تبني أسلوب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والذي من شأنه أن يقدم المعلومات المرغوبة والتي تساعد في ضبط ورقابة الإستراتيجية الموجودة فضلا عن مسانقتها عملية صياغة الإستراتيجية، وذلك من خلال تقديم التحليلات المالية التي تضمن صياغة جيدة لإستراتيجية تنافسية ناجحة، إلا أن تبني مثل هذا الأسلوب يتطلب توفر مقومات تمكن ثقافة المنظمة منها: دعم وتأييد الإدارة العليا، التعليم والتدريب المستمر للأفراد، تكوين فريق عمل متعاون، ووجود برنامج تحفيزي لمكافأة العاملين.

10- ضرورة الاهتمام باستخدام حقل المحاسبة الإدارية في وصف حالات التكلفة-الحجم-الربح المتعلقة بالمنافس، وكذلك مراده المالية-فهذا الحقل الحديث يركز على مقارنة التكلفة-الحجم-الربح للمنافسين المباشرين للمشروع، وبذلك فهو يمتد بالوظيفة الإعلامية للمحاسبة الإدارية من التركيز الداخلي المتعارف عليه إلى التركيز الخارجي الذي يهتم بضرورة توفير معلومات خارجية عن المنافسين.

11- في ظل التطورات التي شهدها المحاسبة الإدارية ووظيفتها الإعلامية من حيث التركيز على التوجه الخارجي إلى جانب التوجه الداخلي في تقاريرها، فإن الباحث يوصي بضرورة استصدار معايير محاسبة إدارية مقبولة أسوة بمعايير المحاسبة المالية. هذه المعايير من شأنها أن تؤثر إيجابا على الوظيفة الإعلامية لهذا الفرع من المحاسبة وكذلك من قدرة هذه المعايير على المساهمة في الرفع من فعالية هذه الوظيفة من جانب وتطويرها بما يفي بمتطلبات البيئة الحديثة من المعلومات من جانب آخر.

12- ضرورة تحمل الهيئات المحاسبية، ذات العلاقة بتطوير ونشر المعرفة والخبرة في مجال المحاسبة الإدارية والمخاطب بها إصدار المعايير المحاسبية، ومسؤولياتها من حيث الاقتمام بوضع معايير المحاسبة الإدارية والتي تفرزها بيئة حديثة لا تكتفي بالإفصاح عن المعلومات الكمية والمعلومات ذات التوجه الداخلي في تقارير المحاسبة الإدارية فقط، بل أيضا المعلومات الكمية والمعلومات التي تمكن التوجه الخارجي وبصورة تنعكس تبني

حاسبة الإدارية ووظيفتها الإعلامية لمنظور أكثر إستراتيجية وذلك من خلال الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بأسواق الشركة ومناقشتها.

1- على اعتبار أن معلومات الحاسبة الإدارية التقليدية لا تفي بالمتطلبات مثل ائدة لمستخدميها الداخليين منهم والخارجيين وخصوصا في ظل العولمة الاقتصادية، فإن الباحث يوصي بضرورة اعتماد معايير محاسبية إدارية وافية مستقلة يسترشد بها في إنتاج تلك المعلومات. إن هذه المعايير تضمن بوفرة المعلومات ومصداقيتها لدى متخذي القرارات وعلى المستويين الدولي والمحلي وأن يجربها من شأنه أن يفتح الباب على مصراعيه للذاتية الحكم الشخصي الذي يؤدي بدوره إلى غياب المصداقية في هذه المعلومات لدى متخذي القرارات. إن مسئولية إعداد مثل هذه المعايير تقع على عاتق لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

