

إعادة اكتشاف دور المحاسب الإداري

# Reinventing the Role of Management Accountant

د. أحمد محمد زامل

أستاذ المحاسبة

كلية التجارة – جامعة الزقازيق

٢٠١٢

## Reinventing the Role of Management Accountant

ملخص الدراسة : Abstract

سبق للباحث أن عرض في بحث نُشر عام ١٩٩٢ رؤية مستقبلية للدور الذي يضطلع به المحاسب الإداري ، وذلك في بحث له بعنوان " دور المحاسب الإداري: نظرة مستقبلية"، وقد انتهى إلى نتيجة مؤداها أن المحاسب الإداري يجب أن يكون رجل إدارة بمعنى أن تتكامل وظيفة المحاسب الإداري بشكل تام مع وظيفة اتخاذ القرارات في كافة المستويات الإدارية بالمنشأة ، وبعبارة أخرى أن يشارك المحاسب الإداري مشاركة تامة في عملية اتخاذ القرار وبصفة خاصة في مجال التخطيط الإستراتيجي.

وفي هذه الورقة البحثية يحاول الباحث إعادة اكتشاف أو بلورة دور المحاسب الإداري للتأكد من مدى صدق النتائج التي توصل إليها الباحث بشأن مستقبل دور المحاسب الإداري منذ عشرين عاما وهو أن المحاسب الإداري يجب أن يكون رجل إدارة ، أم توسع دور المحاسب الإداري وازداد نطاقه أم اتخذ هذا الدور اتجاها مغايرا؟

وقد أكدت الورقة صدق النتائج التي توصل إليها الباحث في بحثه السابق وهي ضرورة أن يكون المحاسب الإداري رجل إدارة ، يعايش الواقع العملي بالمنظمة التي يعمل فيها ويطور من أساليبه وأدواته وأيضا يطور من معارفه ومهاراته وقدراته ليكون مصدراً للابتكار والتطوير ويكون دائما في الصف الأول لركب التغيير والتحسين المستمر داخل منظمته.

### المشكلة والهدف:

تتمثل مشكلة البحث في فقدان ثقة مستخدمي مخرجات نظم المحاسبة الإدارية في مدى ملائمة تلك المخرجات لاحتياجاتهم ، أي الملائمة المفقودة Relevance Lost حيث الفجوة الكبيرة بين النظرية والتطبيق. هذا وقد سبق للباحث أن تناول هذه المشكلة في بحث له بعنوان "دور المحاسب الإداري: نظرة مستقبلية" نُشر عام ١٩٩٢ في العدد الأول من مجلة الدراسات والبحوث التجارية التي تصدرها كلية التجارة جامعة بنها ، حيث تناول رؤية مستقبلية للدور الذي يضطلع به المحاسب الإداري في ذلك الوقت لحل تلك المشكلة ، والتي كانت ترجع في حينه الى الأسباب التالية:

- ١- اتجاه الأبحاث الخاصة بالمحاسبة الادارية ابتداء من عام ١٩٢٥ الى الجوانب النظرية وبعدها عن الجوانب التطبيقية ، وبصفة خاصة خلال فترة الستينات وبداية السبعينات.
- ٢- أن المحاسبين الاداريين لا يؤدون الأعمال والمهام التي تدرّبوا عليها.
- ٣- أن المحاسبين الاداريين يحاولون القيام بأعمال وتأدية مهام لم يتدرّبوا عليها.



وقد أشار الباحث في حينه إلى أن الأبحاث التي تغطي الجوانب التطبيقية قد نالت اهتماماً كبيراً في أواخر السبعينيات وخلال فترة الثمانينيات من القرن العشرين. ومن ثم توصلت إلى نتائج محدثة لمعالجة السبب الأول للملاءمة المفقودة. أما السببين الآخرين واللذين يختصان بدور المحاسب الإداري فقد تعرض لهما الباحث بالدراسة في ذلك البحث ، وخلص إلى تفضيل نموذج الإدارة على نموذج أخصائي المعلومات حتى لا يكون المحاسب الإداري بعيداً عن عملية اتخاذ القرارات بل مشاركاً فيها ، وحتى يتجنب المنافسة غير المتكافئة مع محترفي نظم المعلومات الإدارية والمتخصصين في علوم الحاسب الآلي.

وتعتبر هذه الورقة البحثية محاولة لإعادة اكتشاف أو بلورة دور المحاسب الإداري للتأكد من مدى صدق النتائج التي توصل إليها الباحث بشأن مستقبل دور المحاسب الإداري منذ عشرين عاماً وهو أن المحاسب الإداري يجب أن يكون رجل إدارة ، أم توسع دور المحاسب الإداري وازداد نطاقه أم اتخذ هذا الدور اتجاهاً مغايراً؟ وبعبارة أخرى هل تم استرداد الملاءمة المفقودة أم لا؟

أسلوب الدراسة :

اعتمدت هذه الورقة بصفة أساسية على الدراسة النظرية التي تأسست على الخبرات الأكاديمية والعملية للباحث ، بالإضافة إلى المناقشات والمقابلات التي قام بها مع العديد من الزملاء من أعضاء هيئة التدريس في مجالات المحاسبة والإدارة والهندسة ورجال الأعمال والمديرين في مختلف قطاعات النشاط الاقتصادي بشأن تصورهم للدور الحالي والمستقبلي للمحاسب الإداري.

خطة الدراسة :

تحقيقاً للهدف اتبع الباحث الخطة التالية :

١. عرض مختصر لنتائج البحث السابق.

٢. الملاءمة المستردة.

٣. عود على بدء (النتائج).

٤. المراجع.

١- عرض مختصر لنتائج البحث السابق.

كما سبق الذكر يعتبر هذا البحث تطويراً لبحث سبق أن قدمه الباحث منذ عشرين عاماً بعنوان "دور المحاسب الإداري: نظرة مستقبلية" نشر عام ١٩٩٢ في العدد الأول من مجلة تجارة بنها ، حيث عرض فيه لمشكلة الدور الذي يجب أن يقوم به المحاسب الإداري في المستقبل في ظل التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال ونظم التصنيع. وقد قسم الباحث النتائج التي توصل إليها في حينها إلى مجموعتين (زامل ١٩٩٢):

المجموعة الأولى: نتائج متعلقة بالمشكلة وأسبابها:

١. أن التطورات الجوهرية في الجانب التطبيقي للمحاسبة الإدارية قد توقفت منذ عام ١٩٢٥ ( Kaplan, R.S 1984; Kaplan, R.S., and A.A. Atkinson 1989 ).

٢. أن الإطار النظري للمحاسبة الإدارية قد تبلور عن طريق الأبحاث التي تمت خلال الخمسينيات والستينيات والتي لم يكن لها تأثير يذكر على الجانب التطبيقي للمحاسبة الإدارية. ومن الجدير بالذكر أنه لم تظهر المحاسبة الإدارية كمنهج مستقل يدرس أكاديمياً إلا بعد الحرب العالمية الثانية، حيث نشر أول كتاب تحت عنوان Managerial Accounting لمؤلفه W. Vatter عام ١٩٥٠ بواسطة دار Prentice - Hall للنشر. أما من ناحية التطبيق العملي فالمحاسبة الإدارية موجودة منذ القرن الثامن عشر

٣. أن الأبحاث النظرية في المحاسبة الإدارية قد استندت إلى فروض بعيدة إلى حد كبير عن الواقع العملي، وبالتالي فقد أدت محاولة التحرر من بعض هذه الفروض إلى ظهور النماذج التي تتسم بالتعقيد وصعوبة الفهم من جانب المهنيين، ومن ثم عدم إمكانية التطبيق، الأمر الذي أثار تساؤلات عديدة حول مدى ملاءمة ما يحتويه الجانب النظري في المحاسبة الإدارية للتطبيق العملي.

٤. أن الجانب النظري للمحاسبة الإدارية غير مفيد بدرجة كافية من الناحية العملية في مقابلة احتياجات متخذي القرارات، وهو ما أطلق عليه الملاءمة المفقودة، ويعني وجود فجوة كبيرة بين النظرية والتطبيق في المحاسبة الإدارية، مما يتطلب ضرورة تطوير النظريات المناسبة من خلال البحث في التطبيق العملي للمحاسبة الإدارية (Johnson, H. T. and R.S. Kaplan 1987; Armitage, H.M 1988).

٥. أن الفجوة بين النظرية والتطبيق في المحاسبة الإدارية ترجع إلى مجموعتين من الأسباب، المجموعة الأولى هي أسباب خاصة بالبحث في مجال المحاسبة الإدارية وقد تعرض لها هذا البحث بصورة مختصرة نظراً لوجود العديد من الأبحاث التي توصلت إلى نتائج محددة بشأنها. أما المجموعة الثانية فهي أسباب خاصة بالمحاسب الإداري وما يقوم به من أعمال ومهام، وهذه المجموعة هي التي مثلت بؤرة اهتمام وتركيز ذلك البحث.

٦. أن المحاسب الإداري قد حصر نفسه في التعامل مع نظام المحاسبة المالية واقتصر اعتماده عليه ومن ثم فقد فشل في توفير ما تحتاجه الإدارة، الأمر الذي يعني عدم قيامه بأداء الأعمال والمهام التي تدرب عليها.



٧. أن المحاسبين الإداريين قد حاولوا المغالاة في قدر أنفسهم والتضخيم في دورهم عن طريق محاولة القيام بدور المستشار داخل المنشأة ، الأمر الذي يعنى أن المحاسب الإدارى يحاول القيام بأعمال وأداء مهام لم يتدرب عليها.

٨. أن المستشار- وبالتالى المحاسب الإدارى - يجب أن يكون مدرباً ومتخصصاً فى مجال واحد حتى يتمكن من تقديم نصيحة خبير فى مجال اتخاذ القرارات.

مجموعة الثانية: نتائج متعلقة بدور المحاسب الإدارى:

١. أن هناك نموذجين يمكن انتهاجهما لكى تستطيع مهنة المحاسبة الإدارية - من ثم المحاسب الإدارى - أن تستجيب للتحديات التى تواجهها حالياً هما: نموذج الإدارة ونموذج أخصائى المعلومات.

٢. طبقاً لنموذج الإدارة:

• المهنة عبارة عن مجموعة من المعارف والمهارات والقدرات التى يمكن أن تكتسب بواسطة متخذي القرارات ، الذين هم فى نفس الوقت متخصصون فى نظم أخرى.

• يجب أن تتكامل وظيفة المحاسب الإدارى بشكل تام مع وظيفة اتخاذ القرارات فى كافة المستويات الإدارية بالمنشأة. أى أن يشارك المحاسب الإدارى مشاركة تامة فى عملية اتخاذ القرار.

• يلعب المحاسب الإدارى دوراً كبيراً فى مجال التخطيط الإستراتيجى حيث يكون تأثيره فى جوانب ثلاثة (Piercy, N. and N. Morgan 1986) : الجانب الأول: كمدير تنفيذى يشارك فى التخطيط الإستراتيجى جنباً إلى جنب مع المسؤولين الآخرين، الجانب الثانى. أن فشل التخطيط الإستراتيجى يرجع إلى نقص المدير المالى ، الجانب الثالث: أن العديد من المخططين بالمنشأة متخصصون فى المحاسبة.

طبقاً لنموذج أخصائى المعلومات:

• يعتبر المحاسب الإدارى خبيراً فى تجميع المعلومات وتحليلها وكذا تصميم النظم.

• يلعب المحاسب الإدارى دور أحد موظفى المنشأة الذى تطلب منه الإدارة وضع وتطبيق نظم المحاسبة الإدارية التى تحددها الإدارة ، وهذا دور غالباً ما كان يقترح بواسطة المحاسب الإدارى نفسه.

• يقتصر دور المحاسب الإدارى على دعم اتخاذ القرار وليس المشاركة الفعلية فى عملية اتخاذ القرار.

٤. بالرغم من أن نموذج أخصائى المعلومات يعتبر بديلاً منطقياً لنموذج الإدارة وأكثر شيوعاً منه ، إلا أن هذا النموذج الأخير يعتبر نموذجاً واقعياً للعديد من الأسباب يدور معظمها حول التقدم المذهل فى تكنولوجيا المعلومات وثورة نظم الخبرة.

٥. يفضل الباحث نموذج الإدارة على نموذج أخصائى المعلومات حتى لا يكون المحاسب الإدارى بعيداً عن عملية اتخاذ القرارات بل مشاركاً فيها ، وحتى يتجنب المنافسة غير المتكافئة مع محترفي نظم المعلومات الإدارية والمتخصصين فى علوم الحاسب الآلى.

٦. الجمعيات العلمية المهتمة بالمحاسبة الإدارية هى الأقدر على اختيار وتحديد مستقبل المحاسب الإدارى ومن ثم المحاسبة الإدارية لما لديها من خبرات وكفاءات وإمكانيات وما تحظى به من تأييد من جميع القطاعات... المهم البدء من الآن [١٩٩٢] دون إبطاء أو تأخير

## ٢- الملاءمة المستردة: Relevance Regained

كما سبق أن ذكر الباحث فى بحثه السابق (زامل ١٩٩٢) ، تتمثل مشكلة الملاءمة المفقودة فى وجود فجوة كبيرة بين النظرية والتطبيق فى المحاسبة الادارية ، وفى رأى الباحث فإن هذا يرجع إلى أسباب تأخذ اتجاهين يكمل كل منهما الآخر.

• الاتجاه الأول يتضمن أسباباً خاصة بالبحث فى مجال المحاسبة الادارية .. فقد انطلقت الأبحاث الخاصة بالمحاسبة الادارية فى بداية الأمر من خلال متطلبات التطبيق العملى ، إلا أنها بدأت تحيد عن هذا الطريق وأصبحت أبحاثاً نظرية بحتة بعيدة كل البعد عن الجانب التطبيقى ابتداءً من عام ١٩٢٥. هذا وقد شهدت فترة الستينيات وبداية السبعينيات الكثير من هذه الأبحاث والكتابات النظرية.

• الاتجاه الثانى يتضمن أسباباً خاصة بدور المحاسب الادارى ، وتتمثل من ناحية فى طغيان نموذج المحاسبة المالية على المحاسبة الادارية .. وبعبارة أخرى عدم قيام المحاسبون الاداريون بأداء المهام والأعمال التى تدربوا عليها. ومن ناحية ثانية تتمثل فى الفكرة السائدة فى مهنة المحاسبة الادارية والتى كادت أن تتحول — ان لم تكن قد تحولت فعلاً — الى أسطورة ، ومؤداها أن وظيفة المحاسب الادارى هى تقديم النصح والمشورة للإدارة عند اتخاذ قرار لاختيار أفضل الاجراءات ، وكذا تحديد ما اذا كان المديرين قد اختاروا فعلاً أفضل بديل .. وبعبارة أخرى قيام المحاسبون الاداريون بأداء أعمال ومهام لم يتدربوا على أدائها من قبل (Johnson, H. T. 1992)

• وقد أضاف (Johnson, H. T. 1992) اتجاهاً ثالثاً يتضمن ملاحظاته على ما يتم تدريسه لطالب المحاسبة وهي:



○ أن الطلاب لم يتعلموا ما يؤهلهم للعمل بكفاءة في المنظمات الرائدة التي تقدم منتجات متميزة وبسرعة تنافسي. بمعنى أنهم يتعلمون حلولاً لمشكلات افتراضية واردة في الكتب الدراسية المقررة، ولم يتعلموا أساليب حل المشكلات حتى يمكنهم تطبيقها الواقع العملي

○ أن الطلاب تعلموا كيف يتنافسون كأفراد ولم يتعلموا كيف يتعاونون كأعضاء في فريق عمل واحد.

○ أن الطلاب لم يتعلموا شيئاً عن التحسين المستمر والأسس التي تتبني عليها الإدارة اليابانية.

○ أن الطلاب تعلموا مبادئ الرقابة الإدارية ولكنهم لم يتعلموا مبادئ التمكين والتركيز على الوفاء بحاجات العملاء

لا شك أن البحث الذي قدمه الباحث منذ عشرين عاماً (زامل ١٩٩٢) وغيره من البحوث التي تمت في نفس الحقبة الزمنية كانت كلها تستهدف المشاركة في معالجة أسباب الفجوة بين النظرية والتطبيق والوصول إلى الملاءمة المستردة Relevance Regained. هذا وقد أشار الباحث في النتيجة السادسة من المجموعة الثانية من نتائج البحث السابق (زامل ١٩٩٢) إلى أن الجمعيات المهنية للمحاسبة الإدارية هي الأقدر على اختيار وتحديد مستقبل المحاسب الإداري ومن ثم المحاسبة الإدارية لما لديها من خبرات وكفاءات وإمكانيات وما تحظى به من تأييد من جميع القطاعات... المهم البدء دون إبطاء أو تأخير. ويود الباحث أن يشير هنا إلى أهمية دور الباحثين من الأكاديميين والممارسين في بلورة الدور الواجب أن يقوم به المحاسب الإداري في بيئة الأعمال الحديثة ومتطلبات ذلك الدور. وسوف يغطي المتبقي من هذا الجزء من الورقة البحثية وبشكل مختصر جهود الجمعيات والمعاهد العلمية والمهنية والباحثين من الأكاديميين والممارسين في هذا الصدد.

قام معهد المحاسبين القانونيين في استراليا Institute of Chartered Accountants in Australia بالتعاون مع المعهد النيوزيلاندي للمحاسبين New Zealand Society of Accountants بتمويل دراسة قام بها Birkett بعنوان "معايير المحاسبة المحددة على أساس الجدارات للمحاسبين الممارسين في كل أستراليا ونيوزيلاندا Competency Based Standards for Professional Accountants in Australia and New Zealand" وقد تم نشر التقرير النهائي عن نتائج هذه عام ١٩٩٣ (Birkett, W. P. 1993)

وفي عام ١٩٩٤ قام مركز تميز المحاسبين القانونيين The Management Accounting Centre of Excellence التابع للجمعية الاسترالية للمحاسبين القانونيين Australian Society of Certified Practicing Accountants (ASCPA) باستخدام Delphi Study لدراسة التغير فيها خلال الفترة من ١٩٨٩ إلى ١٩٩٤ Barbera (M.R, 1996)



كما قام معهد المحاسبين الإداريين القانونيين بالمملكة المتحدة The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) بالتعاون مع مركز البحوث التجارية والاجتماعية The Economic and Social Research Council بتمويل دراسة شاملة للتغيرات في المحاسبة الإدارية خلال الفترة من ١٩٩٥ إلى ١٩٩٨ (Burns J., M. Ezzamel and R. Scapens, 1999)

وفي الولايات المتحدة قام معهد المحاسبين الإداريين The Institute of Management Accountants (IMA) بالتعاون مع The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) بدراسة بعنوان "تحليل الممارسة العملية للمحاسبة الإدارية عام ١٩٩٩" (Russell K. A., G. H. Siegel and C. S. Kulesza, 1999)

في عام ٢٠٠٤ أصدر معهد المحاسبين الإداريين القانونيين بكندا Canadian Certified Management Accountants (CMA) (تم نشر النسخة النهائية منه في يونيو ٢٠٠٦) الإطار العام للجدارات الواجب توافرها في المحاسب الإداري المعتمد أو القانوني Competency Framework and Map for the CMA Profession

كما أعد Eric Krell ورقة عمل نشرها معهد المحاسبين الإداريين القانونيين بكندا CMA عام ٢٠١١ تحت عنوان "Forecasting the future role of the management accountant" تتناول الرؤية المستقبلية لدور المحاسب الإداري عام ٢٠٢٠ (Krell, E. 2011).

وتجدر الإشارة إلى أن العامل المشترك بين كل تلك الدراسات أنها جميعا تركز على حاضر ومستقبل المحاسبة الإدارية من خلال التركيز على الجدارات الواجب توافرها في المحاسب الإداري. ويقصد بالجدارة Competency مزيج من المعارف والمهارات والقدرات Knowledge, Skills and Abilities (KSA) الواجب توافرها في الشخص لكي يشغل الوظيفة التي يؤهل لشغلها. وقد أنصب تركيز تلك الدراسات وغيرها من الأبحاث العلمية التي قام بها أكاديميون على الوضع الحالي والمستقبلي وفقا لما يلي:

١. مسببات التغيير
٢. انعكاسات التغيير على المحاسبة الإدارية
٣. انعكاسات التغيير على طبيعة دور المحاسب الإداري
٤. الجدارات المطلوب توافرها في المحاسب الإداري



أوضحت الدراسات السابقة أن عوامل التغيير تركزت في ( Barbera M.R. 1996; Siegel )  
G. and J.E. Sorensen 1999; Parker, L. D. 2002; Scapens R., Burns J.,  
G.Baldvinsdottir and M. Ezzamel 2003; Cooper, P. and E. Dart 2009; Krell E.  
(2011):

١. تغيرات في البيئة الخارجية بمعناها الواسع حيث الصراعات الاقتصادية والسياسية بين الدول في ضوء خصائصها الجغرافية والسكانية.

٢. عولمة الأسواق واتساع نطاق المنافسة بين المنظمات فلم تعد الأسواق ذات حدود محلية بل توسعت لتكون عالمية مع تخفيف وإلغاء القيود المفروضة على تبادل المنتجات (سلع وخدمات) وإيجاد مناطق حرة للتجارة ، كل ذلك زاد من حدة المنافسة فقد تكون هناك منظمة ناجحة على المستوى المحلي مقارنة بمنافسيها المحليين إلا أنه ينبغي أن تكون قادرة على المنافسة عالميا حتى تبقى وتستمر.

٣. الثورة المعلوماتية وتطور تكنولوجيا الاتصالات والإنتاج وما تحتاجه الإدارة من الاستخدام الكفاء لتلك التكنولوجيا ، حيث أحدث تغييرا جوهريا في عمل الإدارة العليا لما له من تأثيرا كبير على سياسات المنظمة واستراتيجياتها وبالتالي على قرارات الإدارة من خلال ما تقدمه تلك النظم من مقاييس شاملة ومفيدة على شكل معلومات مفيدة لتلك القرارات. ومن الجدير بالذكر أنه قد ترتب على تلك الثورة أن نشأت بيئة أعمال جديدة تتصف بما يلي:

- ارتفاع مخاطر عدم الاستقرار. فمن المعلوم أن استقرار المنشأة يتوقف على قدرتها على خدمة ذوي المصالح Stakeholders عن طريق خلق أو إضافة قيمة لكل منهم. وحتى تستطيع المنشأة أن تحقق التوازن بين ما تقدمه لكل من ذوي المصالح ومن ثم تحقق الاستقرار، يجب أن يكون لديها الاستراتيجيات ، والإمكانيات التي تمكنها من مواجهة التهديدات واقتناص الفرص المترتبة من ناحية على التطورات الاقتصادية والسياسية في مناطق العالم المختلفة ، ومن ناحية أخرى على التطورات التكنولوجية داخل المنشأة وخارجها ، ومن ناحية ثالثة على الحقائق المرتبطة بالتوزيع الجغرافي للكثافة السكانية وخصائصها المختلفة

- أن العميل هو الأساس ، بمعنى التركيز على العميل والاهتمام به ، ففي ظل المنافسة الشرسة أصبح العميل هو الملك المتوج وأصبح كل هم المنظمة هو الحصول على رضاه والوفاء باحتياجاته في التوقيت الذي يحدده وبدرجة الجودة التي يرغبها وبالسعر المناسب له ، وكذلك التنبؤ بالاحتياجات المستقبلية للعميل.

- السرية الأقل ، ولعل تكنولوجيا المعلومات تمثل أكبر دليل على انخفاض مستوى السرية في بيئة الأعمال الحديثة بالمقارنة بالوضع في السابق. لقد غيرت شبكة الإنترنت

وظهور التجارة الإلكترونية الكثير من المفاهيم وأنشأت العديد من العلاقات بسرعة كبيرة.

• المرونة وسرعة التغيير ، حيث أدت المنافسة الشديدة إلى ضرورة البحث والتطوير وتقديم الجديد من أجل مواجهة التهديدات واقتصاص الفرص المتاحة الأمر الذي انعكس على طول دورة حياة المنتج.

• اتباع نظم الإنتاج الحديثة مثل نظم التصنيع في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد ، حيث يتم الاهتمام بالجودة والتكلفة والوقت عن طريق التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن ، وفي نفس مشاركة كل العاملين وتمكينهم من المساهمة في خلق القيمة للعملاء.

لهذا فقد تركز التغيير على المستوى التنظيمي بشكل أكبر على الجدارات الرئيسية Core Competencies ، إدارة المخاطر ، العلاقات مع العملاء والموردين ، تقليص حجم المنشأة أو النشاط Downsizing ، التعهيد Outsourcing ، الهيكل التنظيمي الأفقي Flatter Organizational Structures ، والعمل الجماعي ضمن فرق عمل (Scapens) Work Team (R., Burns J., G. Baldvinsdottir and M. Ezzamel 2003). أيضا أدت التغيرات في بيئة الأعمال إلى زيادة الطلب على تحقيق مستويات جودة أفضل ، وتخفيض زمن التشغيل وزيادة الحاجة إلى تطبيق تكنولوجيا المعلومات وتكنولوجيا الإنتاج وتخفيض أو استبعاد المخزون ، وإحداث تغييرات في التنظيم الداخلي (الهلباوي والنشار ٢٠١١)

في ضوء العرض السابق يمكن تبويب مسببات التغيير إلى مجموعتين يوضحهما الجدول رقم

(١):

جدول رقم (١) ملخص مسببات التغيير في مهنة المحاسبة الإدارية
عوامل بيئية: متعلقة بيئة الأعمال: الصراعات الاقتصادية والسياسية بين الدول في ضوء خصائصها الجغرافية والسكانية عولمة الأسواق التطورات في تكنولوجيا المعلومات والإنتاج المنافسة المتزايدة
عوامل تنظيمية: التركيز بشكل أكبر على: الجدارات الأساسية Core Competencies علاقات العملاء والموردين تقليص (تخفيض) الحجم Downsizing التعهيد Outsourcing الهيكل التنظيمية الأفقية Flatter Organizational Structures العمل الجماعي من خلال فرق العمل



٢/٢: انعكاسات التغيير على المحاسبة الإدارية:

كما سبق الذكر فقد أدت تلك التغييرات إلى تغييرات في كيفية إدارة المنظمات ، الأمر الذي أثر بشكل مباشر على مهام وأدوات المحاسبة الإدارية. وفي هذا الصدد أجريت العديد من الدراسات والأبحاث بشأن الاتجاهات الحالية والمستقبلية في أساليب وممارسات المحاسبة الإدارية ( ; Mountisen, 1996; Sharma, R. 1998; Chenhall, R.H and K. Langfield-Smith 1998 Pierce and T. O'Dea 2003; Emsley, D. 2005; Yazdifar, H. and M. Tsamenyi 2005; Kennedy, F. A. and J. E. Sorensen 2006; Tillmann, K and A.Goddard 2008; Yazdifar, H., (D. Askarany and S. Askary 2008; Zimmerman, J.L. 2009

ويوضح الجدول رقم (٢) عرضاً لهذه الاتجاهات بعد تبويبها حسب الأهمية (بتصرف).

((Xydias-Lobo M., C. Tilt and D. Forsaith 2004

جدول رقم (٢) الاتجاهات الحالية والمستقبلية في أساليب وممارسات المحاسبة الإدارية

الاتجاهات المستقبلية	الاتجاهات الحالية
<p><u>أهمية عالية</u></p> <p>إعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة</p> <p>تحليل الانحرافات</p> <p>إعداد الموازنة الرأسمالية</p> <p>أساليب تحديد العائد على الاستثمار</p>	<p><u>أهمية عالية</u></p> <p>إعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة</p> <p>تحليل الانحرافات</p> <p>إعداد الموازنة الرأسمالية</p> <p>أساليب تحديد العائد على الاستثمار</p> <p>تحميل التكاليف على أساس التكاليف الإجمالية</p> <p>تحميل التكاليف على أساس التكاليف المتغيرة</p>
<p><u>أهمية متوسطة</u></p> <p>القياس المتوازن للأداء</p> <p>قياس رضا العملاء</p> <p>تحديد التكلفة والإدارة على أساس النشاط</p> <p>تحليل القيمة من منظور المساهمين</p> <p>تحديد المعايير المرجعية</p> <p>تحميل التكاليف على أساس التكاليف الإجمالية</p> <p>تحميل التكاليف على أساس التكاليف المتغيرة</p>	<p><u>أهمية متوسطة</u></p> <p>القياس المتوازن للأداء</p> <p>قياس رضا العملاء</p>
	<p><u>أهمية منخفضة:</u></p> <p>تحديد التكلفة والإدارة على أساس النشاط</p> <p>تحليل القيمة من منظور المساهمين</p> <p>تحديد المعايير المرجعية</p>

(بتصرف): ((Xydias-Lobo M., C. Tilt and D. Forsaith 2004

والسؤال الآن: إلى أين بالنسبة للتغيرات في أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية؟! في رأي الباحث فإنه من الأهمية بمكان الاستمرار في استخدام بعض أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مثل الموازنات الجارية والاستثمارية ، واستخدام المعايير المالية ، ولكن يجب إعطاء المزيد من الأهمية في المستقبل لبعض الأساليب المعاصرة ، منها ما يرتبط بتوجه استخدام الموارد مثل المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط الاستراتيجي والتشغيلي وإدارة التكلفة ، ومنها ما يدعم عمليات التغيير على مستوى المنظمة ، ومنها ما يساهم في تطوير ومراجعة نظم تقييم نظم المعلومات التي تركز على المستخدم User-Focused Information Systems.

ومن تلك الأساليب المعاصرة المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ، وتحليل ربحية المنتجات ، وتحليل القيمة ، وقياس القيمة الاقتصادية المضافة ، والإدارة على أساس النشاط ، وتحديد التكلفة على أساس النشاط ، وتحديد التكلفة المستهدفة ، تحديد تكلفة دورة حياة المنتج ، وإدارة الجودة الشاملة ، إدارة التكاليف الشاملة Total Cost Management ، وتحديد تكلفة الإنجاز Throughput Costing وتحليل المخاطر Risk Analysis ، وتحليل سلاسل القيمة ، وبطاقة القياس المتوازن للأداء (زامل ٢٠٠٣)، وإعداد المعايير المرجعية ، وإعادة هندسة العمليات ، التعميد ، وأثر استخدام فلسفات التصنيع الحديثة على نوعية وتدفق المعلومات ونظم خفض التكلفة (زامل ٢٠٠٣).

### ٣/٢: انعكاسات التغيير على طبيعة دور المحاسب الإداري

لا شك أن حدوث تغييرات في أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية وكذلك نوعية البيانات التي تنتجها كان له أكبر الأثر على دور المحاسب الإداري. فعلى سبيل المثال يعني التطور السريع في تكنولوجيا المعلومات أن الإدارة أصبحت تتوقع من المحاسب الإداري أن يقدم لها المزيد من المعلومات بدرجة أكبر من الدقة وفي الوقت المناسب. أيضا تعني التطورات التكنولوجية الجديدة أن يتخلى المحاسب الإداري عن الجزء الأكبر من مراحل معالجة البيانات والأرقام لنظم المحاسبة الآلية ، الأمر الذي يوفر له قدراً أكبر من الوقت ليتفرغ لتحليل وتفسير مخرجات النظام المحاسبي الآلي ، هكذا تؤثر تكنولوجيا المعلومات في المهام التي تؤدي بواسطة المحاسبين الإداريين.

من ناحية أخرى فإن اتساع نطاق السوق وظهور الأسواق العالمية والتركيز على تحسين الإنتاجية ، وتحسين جودة المنتجات ، والتطورات في تكنولوجيا الإنتاج ، وظهور وسائل النقل عبر القارات ، والاهتمام بعلاقات العملاء ، كلها عوامل أدت إلى زيادة حدة المنافسة بين المنظمات. وغني عن البيان أن المنافسة تتركز على السعر والجودة وسرعة التسليم وخدمة العملاء. وهنا بيت القصيد حيث تكون الإدارة في حاجة إلى أساليب للقياس ومؤشرات للأداء تعكس كل تلك العوامل ، ومطلوب من المحاسب الإداري في ظل ما لديه من معلومات تقليدية أن يوفر تلك المؤشرات!! وهذا أمر غير منطقي.



لا شك أن كل تلك التغيرات في بيئة الأعمال تمثل تهديدا للمحاسب الإداري إذا ظل مصرا على القيام بدوره التقليدي ولم يطور من معارفه ومهاراته وقدراته وأيضاً أدواته ، وفي نفس الوقت تمثل تلك التغيرات فرصة رائعة للكثيرين غير المحاسب الإداري داخل المنشأة مثل أخصائيي المعلومات للاضطلاع بدوره في توفير احتياجات كل الأطراف من المعلومات مالية وغير مالية ، الأمر الذي يعكس صورة غير جيدة للمحاسب الإداري ( Burns J. and J. Vaivio 2001; Hilton, 2008). لهذا أصبح من الواجب على المحاسب الإداري أن يطور من نفسه بحيث يعطي وقتاً أقل للعمليات الروتينية التقليدية التي كان يقوم بها ، وينطلق إلى ما هو أبعد من ذلك ويبحث عن دور يضيف قيمة للمنظمة وأن يصبح شريكا وأكثر اندماجا وتكاملا مع الآخرين بها ويلعب دورا ملموسا في عملية اتخاذ القرارات الإدارية. (روهيل - أندرسون ، وبراج ٢٠٠٤; Russell K.A, G.H. Siegel and C. Kulesza, 1999; Xydias-Lobo M., C. Tilt and D. Forsaith, 2004; Krell E. 2011).

لقد اتسع نطاق وتنوع عملاء المحاسب الإداري حيث اشتملت القائمة على المهندسين ، ورجال التسويق ، ومسئولي الموارد البشرية ، وفرق العمل المكونة من أعضاء ذوي تخصصات مختلفة ، وفرق خلايا العمل Cellular Work Teams ، الأمر الذي أدى بالتبعية إلى اتساع نطاق دور المحاسب الإداري ليشمل تقديم الخدمات الاستشارية ، قيادة فرق العمل ، القيادة باستخدام الأساليب الإحصائية والتحليلية ، تصميم وإدارة نظم المعلومات ، القيام بدور المعلم ، المرشد ، المحلل ، المستشار الداخلي ، والمفسر والمدير للأمور المعقدة (Barbera M.R. (1996). وبعبارة أخرى أوضحت الدراسات التي تمت في الولايات المتحدة والمملكة المتحدة تزايد المساحة الزمنية للوقت الذي يقضيها المحاسب الإداري الأنشطة المتعلقة باتخاذ القرارات أو تقديم الاستشارة لمتخذي القرارات عن كيفية تحسين منفعة المعلومات في تلك المجالات (Siegel G. and J.E. Sorensen, 1999)

أيضا اوضحت تلك الدراسات تزايد الدور الذي يلعبه في مجال التغيير ليس في مقاومة للتغيير أو حتى مجرد إدارة عملية التغيير بل الاستفادة مما لديه من معلومات في تقديم مبادرات ومقترحات التغيير (Russell K.A, G.H. Siegel and C. Kulesza, 1999; Zarowin S.1997)

ويوضح الجدول رقم (٣) مختلف الأدوار أو الوظائف التي اقترحتها الدراسات التي قامت بها الجمعيات المهنية بشأن تطور المحاسبة الإدارية ودور المحاسب الإداري:

جدول رقم (٣) ملخص لأدوار ووظائف للمحاسب الإداري في البيئة المعاصرة كما وردت في الأبحاث التي تمت في استراليا ونيوزيلاندا ، المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة.

Business Analyst	محلل أعمال
Strategy Formulator	مخطط استراتيجي
Internal Consultant, Advisor (Or Business Partner)	مستشار داخلي (أو شريك أعمال)
Change Agent or Supporter of Change	قائد للتغيير أو داعم للتغيير
Information Provider	مصدر للمعلومات
Leader of and/or Participator in Cross-Function Team Work	قائد أو عضو فريق عمل على مستوى المنظمة.
Designer or Manager of Information Systems	مصمم أو مدير لنظم المعلومات
Designer or Manager of Performance Measurement Systems	مصمم أو مدير لنظم قياس الأداء
Teacher or Guide	معلم أو مرشد
Interpreter or Manager of Complexity	مفسر أو مديرا للمواقف الشائكة

والسؤال الآن: وماذا بعد بالنسبة لدور المحاسب الإداري في المستقبل؟!؟

في الفصل الأول من كتابهما الذي ترجمه الباحث تحت عنوان "وظيفة المراقب المالي: مهام المحاسب الإداري" ونشره معهد الإدارة العامة بالرياض عام ٢٠٠٤ قدم (روهيل - أندرسون ، وبراج ٢٠٠٠) الصفات الخاصة التي يجب أن يتصف بها والأدوار التي يجب أن يقوم بها المراقب المالي [المحاسب الإداري] فيما يلي:

- توفير المعلومات - الوظيفة الأساسية للمراقب المالي [المحاسب الإداري] كأحد أعضاء الإدارة التنفيذية هي وضع نظام محاسبي بما يتضمنه من حسابات ، سياسات ، سجلات وإجراءات ، يكفل توفير البيانات التي يمكن تحليلها وتفسيرها ، بما يفيد أعضاء الإدارة التنفيذية الآخرين في اتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة. إن هذا يتطلب من المراقب المالي أن يظهر درجة عالية من التوقع لحاجات المسؤولين من المعلومات ، ومهما كانت الظروف ، فيجب عليه أن يكون قادراً على الاستجابة في الوقت المناسب للطلبات الخاصة من البيانات. بالإضافة إلى ذلك ، فمن الأهمية بمكان أن يتسم المراقب



المالي بالذكاء والمرونة في مواجهة التغيرات في الظروف ، وفي الأحتياجات من المعلومات.

• فهم العمليات - على الرغم من أن مسئولية إدارة وتوجيه العمليات تقع على عاتق المسئولين الآخرين ، فيجب على المراقبين الماليين [المحاسبين الإداريين] أن يكونوا قادرين على فهم المشكلات التي يواجهها هؤلاء المسئولون ، حتى يساهموا بشكل فعال في حل تلك المشكلات. فمن الأهمية بمكان أن يفهم المراقبون الماليون [المحاسبون الإداريون] أي نوعية من البيانات والتقارير يحتاجها المسئولون الآخرون ، بما يمكنهم من القيام بمهامهم الوظيفية طبقا لما هو مخطط. وبعبارة أخرى يجب على المراقبين الماليين [المحاسبين الإداريين] ، أن يقوموا بتجهيز التحليلات ويقدموا التوصيات بفهم كامل لطرق وإجراءات وأهداف الإدارات المختلفة. ومن الخطأ الجسيم ألا ينشغل المراقبون الماليون [المحاسبون الإداريون] بالقضايا والمشاكل اليومية التي تحدث في وحدات التشغيل ، ففي كل مجالات الأعمال هناك العديد من المشكلات التي يجب حلها ، ومعظم المسئولين يكونون على ثقة تامة في الحلول إذا قدمت لهم الحقائق بعد تحليلها بالشكل الملائم. لا شك أن المراقبين الماليين [المحاسبين الإداريين] يحتلون موقعا فريدا يمكنهم من توقع تلك الحاجات واكتساب ثقة المسئولين.

• الوضوح في الاتصال - حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن يتم توصيلها بوسيلة يسهل فهمها من قبل المتلقي ، فوسيلة توفير المادة المعلوماتية ليست من الأهمية بمكان طالما كانت تلك المادة مفهومة وتم استخدامها..... وعموما يجب أن تكون البساطة هي القاعدة العامة في كل الأحوال ، فالبيانات والتقارير يجب ألا تقدم ما لم يكن هناك فهم واضح للغرض منها من جانب كافة الأطراف التي تقدم لها تلك البيانات. لهذا يجب على المراقب المالي [المحاسب الإداري] أن يفهم مدى الحاجة إلى البيانات ، يجهز المعلومات الضرورية ، يحلل البيانات ويقدم التفسيرات الضرورية ، لكي يخفف العبء عن المسئولين الآخرين إلى أدنى حد ممكن.

• تحليل المعلومات - يجب أن يتمتع المراقب المالي [المحاسب الإداري] بالقدرة على ترجمة الحقائق والإحصاءات إلى اتجاهات وعلاقات ، حيث أصبح من الضروري في ظل الظروف الاقتصادية الحالية عرض هذه الاتجاهات واتخاذ الإجراءات المناسبة أولا بأول... ومن ناحية أخرى يجب أن يدرك المراقب المالي [المحاسب الإداري] الاتجاهات الحالية والمستقبلية ، حتى يمكن تعظيم الانتفاع من الموارد وتحسين ربحية المنشأة .

• إعداد التوقعات - يجب أن يكون المراقبون الماليون [المحاسبون الإداريون] دقيقين عند إصدارهم لأحكامهم وإعدادهم للتقارير. مع ذلك ، يجب أيضا أن تكون لديهم القدرة على

تقييم المستقبل ، حيث يمكنهم استخدام الأداء الماضي لكي يساعدهم في رسم خريطة المستقبل ، ولكن يجب عليهم الحذر من تغير الظروف وصولاً إلى التقييم السليم.

• توفير البيانات في التوقيت المناسب - معظم الشركات لديها القدرة على فصل وتحديد مشاكلها الرئيسية ، إلا أن الشركات الناجحة هي التي تتخذ الإجراء السليم في الوقت المناسب. لهذا ، يجب على المراقبين الماليين [المحاسبين الإداريين] أن يقوموا بإعداد وتوفير المعلومات بأسرع ما يمكن. فمجال الأعمال يتصف بالحركة وعدم السكون ، والظروف المحيطة تتغير بشكل دائم ومستمر ، الأمر الذي يتطلب سرعة إجراء التحليلات اللازمة ، حيث تنخفض قيمة المعلومات التفصيلية كلما تأخر الحصول عليها حتى تصبح عديمة الفائدة.

ومن ناحية أخرى يجب أن يقوم المراقبون الماليون [المحاسبون الإداريون] بتسويق أفكارهم وقدراتهم التحليلية وكذلك مهامهم واختصاصاتهم ، من خلال تقديم المعلومات بشكل واضح سهل الفهم. ففي معظم الحالات يرغب المسئولون وبشكل عاجل في معرفة متى يستطيعون تحقيق وفورات كبيرة ، أو أنهم على وشك فقدان كل أرباحهم المحققة حتى تاريخه. وهنا لا يجب أن ينتظر المراقبون الماليون [المحاسبون الإداريون] حتى توقيت تقديم تقريرهم الشهري ، أو أن يغرقوا الحقائق الهامة في بحر من التفاصيل ، بل يجب على المراقب المالي [المحاسب الإداري] أن يستخدم التخيل والمهارة للتأكد من أن منتج مقبول وقابل للاستخدام.

• متابعة النتائج - في ظل انشغال المسئولين وميلهم إلى تأجيل القضايا التي لا تستلزم اهتماماً فورياً ، يجب أن يتابع المراقبون الماليون [المحاسبون الإداريون] دراساتهم وتفسيراتهم. فإذا أظهرت السجلات بشكل واضح نتائج غير مرضية أو عكس الاتجاهات ، حتى ولو كانت ذات عواقب غير خطيرة ، فيجب متابعتها من البداية حتى تظهر نتائج تصرف المسئول. إن الأمر ليس هو ما يراه المراقبون الماليون [المحاسبون الإداريون] في دراساتهم للمنظمة ، ولكن هو ما يتخذه المسئولون من تصرفات تؤدي في النهاية إلى خفض التكلفة ، تحسين العمليات ، وزيادة الأرباح. فالمراقبون الماليون [المحاسبون الإداريون] لا يمكنهم إلزام أي من المسئولين بتصرف معين ، ولكنهم عادة ما يستطيعون ضمان سلامة ذلك التصرف عن طريق مداومة المحافظة على الأمور الهامة أمام أعين المسئولين وفي متناول أيديهم حتى يتم اتخاذ الإجراء السليم.

اكتساب ثقة الآخرين - يجب أن يحظى المراقبون الماليون [المحاسبون الإداريون] بثقة المسئولين الآخرين بالشركة ، ولا يتحقق ذلك إلا عن طريق إمدادهم - بشكل مفيد وبدون تعال - بالمعلومات الدقيقة وفي الوقت المناسب. إن المراقبين الماليين [المحاسبين الإداريين] يعتبرون ناجحين إذا وصلوا إلى وضع يبحث عنهم فيه المسئولون الآخرون طلباً للتوجيه والمشورة.



• العدالة وعدم التحيز - من الضروري أن يقدم المراقبون الماليون [المحاسبون الإداريون] كل الحقائق المتعلقة بالموضوع محل الرقابة ، حتى عندما يقدمون تقاريراً سلبية عن العمل ، المسنول ، أو العامل. فالرقابة تقوم بمهمة قياس الأداء لكل وحدات الشركة ، والتقرير عنه بدقة ، الأمر الذي يتطلب ضرورة المحافظة على نزاهة تلك الوظيفة حتى تظل ذات فائدة.

• توفير معلومات تبرر تكلفتها - مع إدراكهم للغرض الأساسي من مهمتهم ، يجب على المراقبين الماليين [المحاسبين الإداريين] أن يدركوا أيضاً ما يفرض عليهم من محددات. فالمعلومات الإحصائية بغض النظر عن دقة تجميعها ، تحليلها ، وتفسيرها ، ليست بديلاً لقدرة المدير التنفيذي. لا شك أن هذه القدرة ذات قيمة عالية في دنيا الأعمال ، ولكن هناك أمورا أخرى لها نفس الأهمية ، فالشركة التي لديها مسئولين لديهم كل ما يحتاجونه من معلومات سوف تتقدم على منافسيها. مع ذلك ، هناك العديد من القضايا التي لا يستطيع أن يساهم المراقبون الماليون [المحاسبون الإداريون] في حلها إلا بشكل محدود ، فنجاح أو فشل الشركات ربما يبدأ بالذكاء في توجيه الاستثمارات ، البراعة الهندسية ، والقضايا المتعلقة بأسلوب أداء العمل ، وكل هذه أمور ربما لا يكون المراقب المالي [المحاسب الإداري] قادراً على تقديم مساهمة كبيرة بشأنها.

لا شك أنه في عصر المعرفة ، حيث تتقدم المعارف بشكل عام ومهنة المحاسبة لما لها من خصوصية بشكل خاص يجب على المحاسب الإداري أن يعيد اكتشاف وتطوير قدراته حتى لا يفقد وظيفته لصالح المنافسين من ذوي المهن الأخرى. حيث يجب أن يكون لديه توجهاً مستقبلياً ، فبدلاً من الاقتصاد على توفير معلومات عن الأداء الماضي أو الحاضر يجب أن يركز بشكل أكبر على البحث عن الأفضل ويساعد الإدارة في مجالات اتخاذ القرارات وتحسين وتطوير الأداء في المستقبل. أيضاً يجب أن يلعب المحاسب الإداري دور المحفز على التغيير ويقود عملية التغيير قبل أن يكون محاسباً. وحتى يستطيع القيام بذلك يجب أن تكون لديه القدرة على التكيف ويكتسب المزيد من المهارات كما سنرى فيما بعد ويطور علاقاته بالأقسام الأخرى (المنافسين) مثل التمويل ونظم المعلومات والهندسة الصناعية والتخطيط بحيث تصبح علاقات شراكة وليست علاقات منافسة (Kedia V. R. 2008)

٤/٢ : الجدارات المطلوب توافرها في المحاسب الإداري:

كما سبق أن ذكرنا لقد أصبح من الواجب على المحاسب الإداري أن يطور من نفسه بحيث يعطي وقتاً أقل للعمليات الروتينية التقليدية التي كان يقوم بها وينطلق إلى ما هو أبعد من ذلك ويبحث عن دور يضيف قيمة للمنظمة وأن يصبح شريكاً وأكثر اندماجاً وتكاملاً مع الآخرين بها ويلعب دوراً

لموسا في عملية اتخاذ القرارات الإدارية ، وبعبارة أخرى يصبح محاسباً إدارياً استراتيجياً  
Strategic Management Accountant. ولن يصبح المحاسب الإداري قادراً على ذلك إلا إذا  
كانت لديه من الجدارات ما يمكنه من اختيار الأسلوب المناسب من أساليب المحاسبة الإدارية  
لإستخدامه في الموقف المناسب هذا من ناحية ، ومن ناحية يكون قادراً على القيام بالمهام المطلوبة  
منه في الوقت المطلوب منه أن يقوم بها.

وبلخص (روهيل - أندرسون ، وبراج ٢٠٠٠) ما يجب أن يتمتع به المراقب المالي  
[المحاسب الإداري] الفعال فيما يلي:

- أساس فني ممتاز في المحاسبة والتمويل ، مع إدراك ومعرفة تامة بالمبادئ المحاسبية.
- فهم مبادئ التخطيط ، التنظيم ، والرقابة.
- فهم عام للصناعة التي تزاولها الشركة ، وأيضاً للظروف الاجتماعية ، الاقتصادية ،  
والسياسية المحيطة.
- فهم كامل للشركة بما في ذلك التقنيات الفنية المستخدمة ، منتجاتها ، سياساتها ، أهدافها ،  
تاريخها ، تنظيمها ، والبيئة المحيطة بها.
- القدرة على الاتصال مع كل المستويات الإدارية ، وفهم تام للمشاكل الوظيفية الأخرى  
المتعلقة بالجوانب الهندسية ، الإنتاج ، العلاقات الصناعية ، والتسويق.
- القدرة على التعبير عن الأفكار بوضوح سواء كتابة أو من خلال العرض الشفهي.
- القدرة على تحفيز الآخرين لإنجاز الأعمال وتحقيق نتائج إيجابية.

هذا وقد حاول الكثير من الباحثين والجمعيات والمعاهد المهنية تحديد تلك الجدارات  
Barbera, M.R. 1996; Zarowin, S. 1997; Siegel, G. and J.E. Sorensen 1999; )  
Pierce, B and T. O'Dea 2003; Emsley D. 2005; Yazdifar and Tsamenyi 2005;  
Kennedy, F.A. and J. E. Sorensen 2006) ، إلا أن الإطار العام للجدارات الواجب توافرها  
في المحاسب الإداري المعتمد أو القانوني الذي أصدر نسخته النهائية عام ٢٠٠٦ معهد المحاسبين  
الإداريين القانونيين بكندا (CMA Canadian Certified Management Accountants) ،  
يعتبر - من وجهة نظر الباحث - الأفضل والأكثر شمولاً حيث ما زال يقدم في برامج تدريبية  
بالمعهد لإعداد المحاسبين الإداريين للحصول على الاعتماد حتى يومنا هذا (CMA  
حتى عام ٢٠٢٠ (Krell E. 2011). حيث حدد هذا الإطار - الذي يتأسس على ثلاثة محاور هي



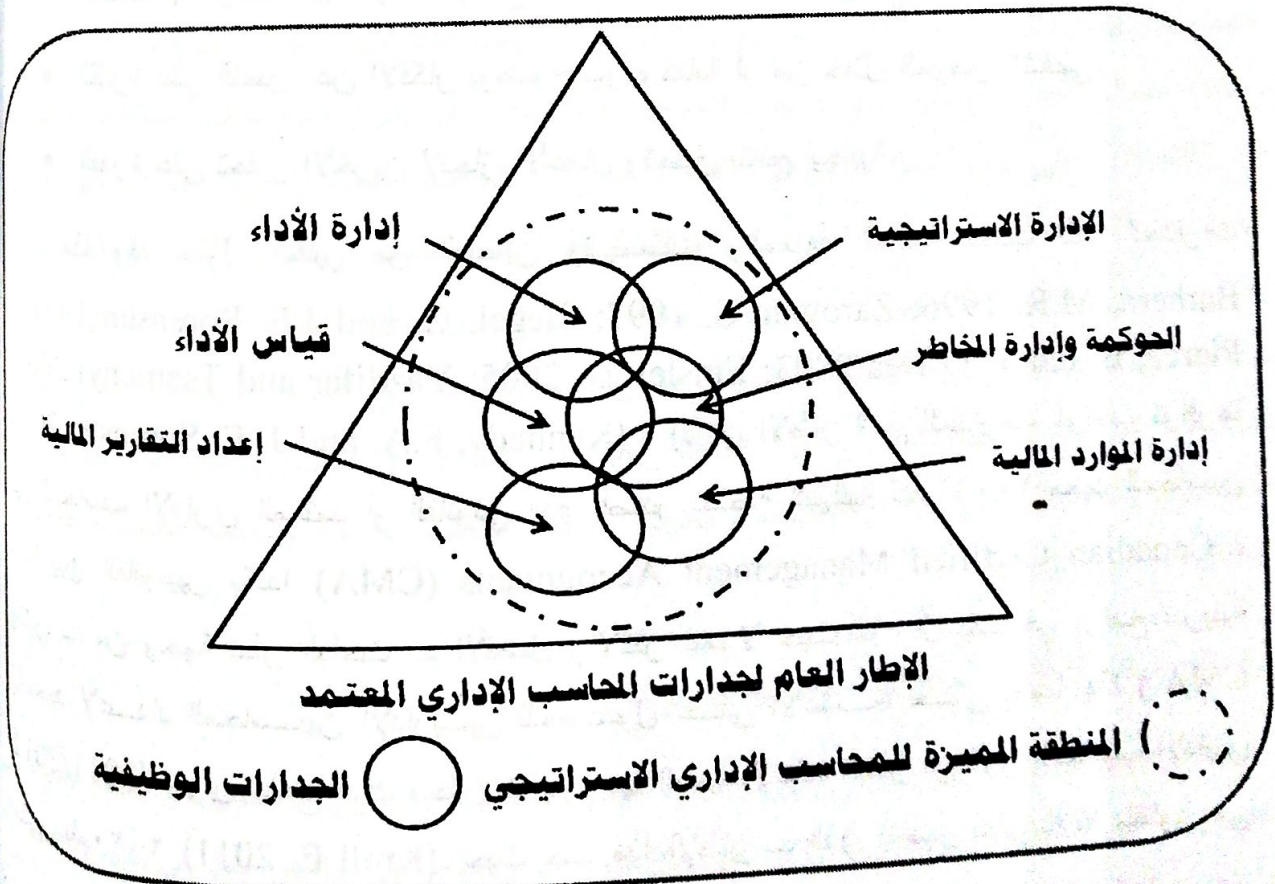
المحاسبة والإدارة والاستراتيجية – مجموعتين من الجدارات الواجب توافرها في المحاسب الإداري  
هما:

### أولاً: مجموعة جدارات وظيفية **Functional Competencies**:

تشكل الجدارات الوظيفية الأساس المشترك لكل المحاسبين الإداريين المعتمدين. وتجدر الإشارة إلى أن هذه الجدارات لا تتحدد ولا يتم تعريفها بشكل مباشر بلغة المحاسبة أو الإدارة أو الاستراتيجية ، بل هي كما هو موضح بالشكل التالي (CMA 2006) محصلة العلاقات البيئية التفاعلية والتكاملية بين هذه المحاور الثلاثة والتي تحدد الموقع الفريد والتميز للمحاسب الإداري المعتمد ، وتشكل من ست جدارات هي:

١. جدارة الإدارة الاستراتيجية **Strategic Management** – وتعني القدرة على وضع مخطط يمكن المنظمة من الوصول إلى حالة تستطيع معها الاستمرار في خلق أو إضافة القيمة.

٢. جدارة الحوكمة وإدارة المخاطر **Risk Management and Governance** – وتعني القدرة على تقييم المخاطر الاستراتيجية والتشغيلية والمالية والتأكد من أنه يتم قياسها ورقابتها بشكل دقيق ، وفي نفس الوقت تأسيس نظام جيد للحوكمة. ويتضمن ذلك تقييم أساليب الرقابة الداخلية ، تطبيق استراتيجيات خفض التكلفة بالإضافة إلى الأنشطة الأخرى للحوكمة.



٣. جدارة إدارة الأداء Performance Management – وتعني القدرة على استخدام النظم المناسبة لدعم عملية اتخاذ القرارات ، وضع أهداف الأداء ، ومتابعة الأداء في ضوء مدى تحقيق تلك الأهداف. وتجدر الإشارة إلى أن إدارة الأداء تركز على إدارة التكاليف والإيرادات.

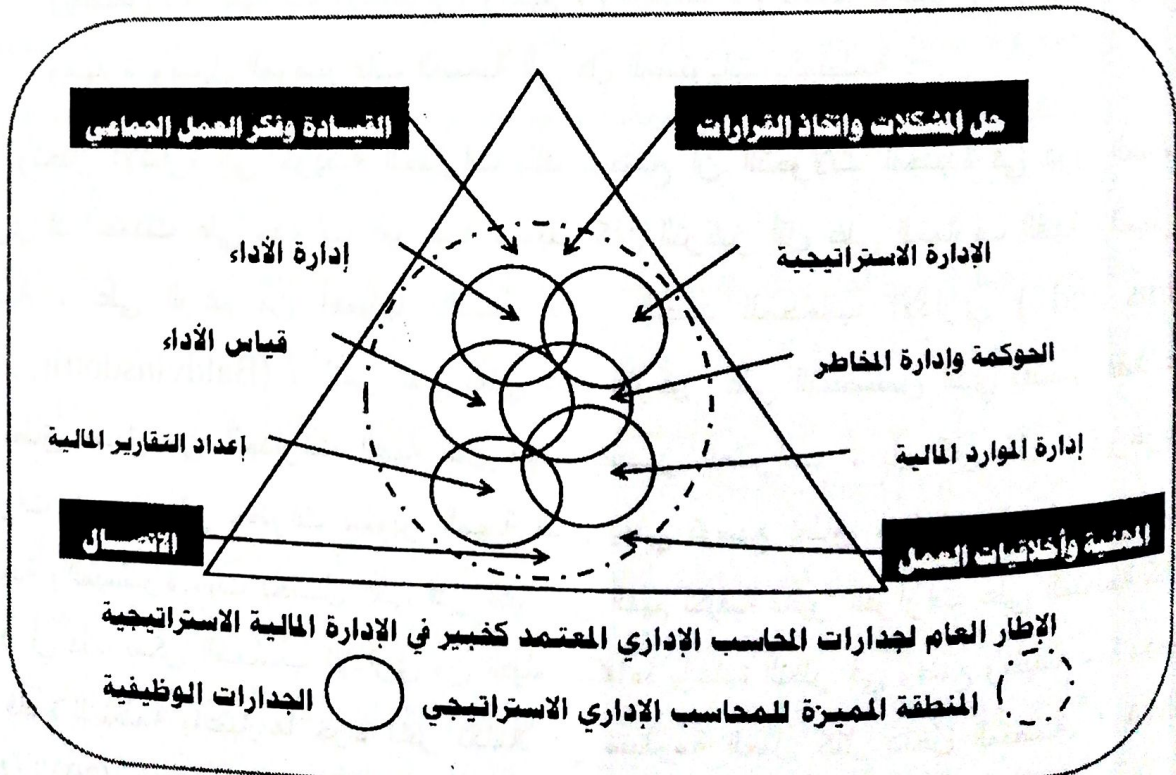
٤. جدارة قياس الأداء Performance Measurement – وتعني القدرة على تقييم الأداء فيما يتعلق بتحقيق استراتيجيات وأهداف المنظمة الموضوعه

٥. جدارة إدارة الموارد المالية Financial Resource Management – وتعني القدرة على وضع الأهداف المالية وإدارة الموارد المالية والمخاطر المرتبطة بها

٦. جدارة إعداد التقارير المالية Financial Reporting – وتعني القدرة على فهم وإنتاج وتحليل المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية للمنظمة. وترتكز عملية إعداد التقارير على احتياجات الأطراف الخارجية مثل المساهمين والدائنين والهيئات القانونية

ثانيا: مجموعة جدارات ميسرة Enabling Competencies:

على الرغم من أهمية الجدارات الوظيفية ، إلا أنها لا تكفي لكي تجعل من حاملها مهنيًا متميزًا ، بل لابد من دعمها بمجموعة من الجدارات على نفس القدر من الأهمية تعكس الطريقة التي يدير بها المهني ذاته ويتخذ ويوصل بها قراراته. هذه الجدارات الميسرة – بتفاعلها مع مجموعة الجدارات الوظيفية كما هو موضح بالشكل التالي (الذي أعده الباحث بتصريف من CMA 2006) – تمثل الأساس الذي تكمل شخصية المحاسب الإداري المعتمد وتجعل منه خبيرًا أو مهنيًا في الإدارة المالية الاستراتيجية Strategic Financial Management Professional وتشمل هذه المجموعة الجدارات الأربع التالية:





١. جدارة حل المشكلات واتخاذ القرارات **Problem Solving and Decision Making** - وتعني المهارات الفطرية في تحليل والشكلات وحلها والقدرة على التفكير الإبداعي المتكامل وايضا القدرة على ربط الجزء بالكل وتحديد وإدارة الأولويات وتبني الفكر الواسع **Broad View**

٢. جدارة القيادة وفكر العمل الجماعي **Leadership and Group Dynamics** - وتعني القدرة على بناء فرق العمل وقيادتها والعمل كعضو فيها. ويتضمن ذلك مهارات معينة مثل التنظيم ، وضع وتحديد الأهداف ، التعاون والمشاركة **Collaboration** ، إدارة العمليات ، التعليم والتدريب **Coaching** ، والتبني المهني **Mentoring** ، التعاطف **Empathy** ، المرونة ، التفاوض ، وإدارة التغيير .

٣. جدارة المهنية وأخلاقيات العمل **Professionalism and Ethical Behaviour** - وتعني القدرة على العمل بأمانة **Honesty** ، ونزاهة **Integrity** ، والمصادقية **Credibility** ، وثقة بالنفس **Self-Confidence** ، ورقابة ذاتية **Self-Control** ، وتنظيم **Organization** ، واهتمام بالتفاصيل **Attention to Detail** ، واستقلالية **Independence** ، وأيضا القدرة على التعامل مع المواقف الغامضة **Ability to cope with Ambiguity** ، وتحديد مجالات تعارض المصالح **Identify Conflicts of Interest** ، والعمل باجتهاد **Exercise due Diligence** ، وحماية المصالح العامة ، الالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة، ورفع شأن المهنة.

٤. جدارة الاتصال **Communication** - وتعني القدرة على الاتصال الفعال شفويا وكتابة. ويتضمن ذلك مهارات الاستماع ، والفهم ، والتحدث ، والكتابة بوضوح ، ومهارة الإقناع ، ومهارة توصيل الموضوعات الصعبة إلى كل المستويات بالمنظمة .

وتجدر الإشارة إلى خريطة الجدارات تلك توضح أن التحولات الجديدة في دور المحاسب الإداري قد اعتمدت على جدارات غير فنية ، حيث كان التركيز أقل على المعارف الفنية والمهارات التقليدية ، على الرغم من أهميتها بالنسبة للدور الجديد للمحاسب الإداري ( Burns and Baldvinsdottir, 2007 ) ، الأمر الذي يعني عدم التركيز على التخصص الذي يقتصر فقط على بناء نطاق ضيق من الجدارات الفنية مثل مهنة خبير الضرائب ، بل كان كل تركيز خريطة الجدارات ينصب على خطوات تطوير المهنة الذي يعني توسيع نطاق مهارات المحاسب الإداري الوظيفية والميسرة حيث يحصل على قدر أكبر من الفهم لكيفية تأثير القرارات على المنظمة ككل. لا شك أن ذلك يمكن المحاسب الإداري من القيام وبكفاءة بإعادة النظر في وضع وظيفته مما يجعلها أكثر فائدة للمنظمة باعتبارها جزءا أكثر تكاملا في منظومة العمل ككل داخل المنظمة. ( CMA 2011/2012 ).

وكما سبق الذكر ينظر للمحاسبين الإداريين كخبراء في الإدارة المالية الاستراتيجية ، كما ينظر إليهم بأنهم مناسبون لشغل مناصب الإدارة التنفيذية في مجالات الإدارة المالية وإدارة المخاطر وإدارة نظم المعلومات ... وبعبارة مختصرة يكون المحاسب الإداري المعتمد مناسباً لأي وظيفة طالما توافرت فيه مهارات خبير الإدارة المالية الاستراتيجية ، كما تكون لديه الفرصة للتقدم إلى مواقع القيادة الرئيسية داخل القطاع الذي يعمل فيه. ( CMA 2011/2012, Also See: Gale, T. 2005; O'Mahony, A. and J. Doran 2008; Acharjee, M. 2010; Bharwani , B. 2010; Doley, S. R. 2010; Ghosh, T. B. 2010; Gopal, R. 2010; Veeraraghavan, R.2010; Banerjee A. 2011; Datta, S., T. T. Roy and A. A. Datta 2011; (Ghosh,A. and A. Gope 2011; Ray K. R. 2011

في ضوء ما سبق يمكن القول أن قدراً كبيراً من الملاءمة المفقودة قد تم استعادته على مدى العشرين عاماً الماضية حيث:

أولاً: زاد الاهتمام بما يقدم لدراس المحاسبة من معارف ومهارات حتي يكون قادراً على الاضطلاع بالدور المنتظر منه كمحاسب إداري في بيئة تتسم بالتطور المستمر، وانعكس هذا الاهتمام في الآتي:

١. تدريس الإدارة الاستراتيجية ، والحوكمة وإدارة المخاطر، وإدارة الأدا ، وقياس الأداء، وإدارة الموارد المالية باعتبارها جدارات وظيفية لا غنى عنها للمحاسب الإداري المعتمد

٢. تدريس التحسين المستمر بدلاً من تدريس أساليب تحقيق الأمثلية في ظل مجموعة من القيود غير الديناميكية ومن ثم يفقد الحل أمثليته بمجرد محاولة تطبيقه نظراً لاختلاف الواقع عن القيود المفروضة مثل نماذج تحليل العلاقة الخطية أو غير الخطية بين التكلفة والحجم والربح ، تحليل الانحرافات عن التكاليف المعيارية ، تحديد الحجم الأمثل للطلبية ، التكلفة المناسبة ، الموازنة الرأسمالية وغيرها من تلك النماذج التقليدية (Martin, J. R.)

٣. تدريس عملية ومراحل حل المشكلات والأساليب المختلفة المستخدمة في تحديد وتحليل المشكلة لمعرفة أسبابها الحقيقية حتى يمكن معالجة المرض وليس العرض. ومن هذه الأساليب مثل دورة شيوارت/ديمينج Shewart/Deming Cycle أو Plan-Do-Check-Act (PDCA) cycle

٤. تدريس القيادة وتشجيع فكر العمل الجماعي في حل المشكلات واتخاذ القرارات بدلاً من العمل الفردي. ويتضمن ذلك مهارات معينة مثل التنظيم ، وضع وتحديد الأهداف ، التعاون والمشاركة ، إدارة العمليات ، التعليم والتدريب Coaching ، والإرشاد ، التفاوض ، وإدارة التغيير.



٥. التركيز على المهنة وأخلاقيات العمل ، بما يضمن أداء المحاسب الإداري لدوره بأمانة ، ونزاهة ، وموثوقية ، وثقة بالنفس ، ورقابة ذاتية ، وتنظيم ، واهتمام بالتفاصيل ، واستقلالية وأيضاً القدرة على التعامل مع المواقف الغامضة ، وتحديد مجالات تعارض المصالح ، والعمل باجتهاد ، وحماية المصالح العامة ، الالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة ، ورفع شأن المهنة

٦. تنمية مهارة الاتصال شفويا وكتابة ، بما في ذلك مهارات الاستماع ، والفهم ، والتحدث ، والكتابة بوضوح ، والإقناع.

٧. ربط الدراسة الأكاديمية بالواقع العملي من خلال الزيارات الميدانية والتدريب الصيفي.

٨. تقديم الخريج إلى سوق العمل بفكر ان المحاسبة ليست لغة الأعمال بل إنها لغة التشغيل والعمل  
The Language of Processes and Customers

ثانياً: زاد الاهتمام بالبحث العلمي المرتبط بالواقع العملي ( Management and Accounting

Web; Atkinson, A.A., R. Balakrishnan, P. Booth, J.M. Cote, T. Groot, T.

Malmi, H. Roberts, E. Uliana and A. Wu. 1997) في مجال المحاسبة الإدارية. فلا

شك أن الدراسات الميدانية ودراسة الحالات تعتبر من أفضل الطرق لتنفيذ الأبحاث التطبيقية ،

حيث أنها تقدم الامكانية للباحثين لفهم الجانب التطبيقي للمحاسبة الادارية فيما يتعلق بالتقارير

والسجلات والأساليب والاجراءات التي يتكون منها النظام المحاسبي من ناحية ، وكيفية استخدام

المديرين لمخرجات المحاسبة الادارية في تسيير نشاطهم من ناحية أخرى ، بالإضافة الى تفهم

العوامل المؤثرة في جانب التطبيق من ناحية ثالثة ، الأمر الذي يوفر للباحثين الأساس السليم

الذي يمكن الاعتماد عليه في تقييم مدى ملاءمة المحاسبة الادارية في عالمنا المعاصر

(Scapens, R. 1988; Horngren, C.T. 1989) وتقديم مقترحات التطوير الملائمة. فتطوير

النظم المحاسبية يتم دائما في ضوء تطور احتياجات مستخدمي مخرجاتها والتي تتطور بدورها

وتختلف بتطور بيئة الأعمال ، حيث أنه لا يمكن أن يقوم المحاسب بإحداث أي تغييرات في تلك

النظم مالم تكن مسبقة بتغييرات حدثت داخل الشركة ( Huntziger, J. 2007; Atkinson, )

A.A., R. Balakrishnan, P. Booth, J.M. Cote, T. Groot, T. Malmi, H.

(Roberts, E. Uliana and A. Wu. 1997).

ثالثاً: نزول المحاسب إلى مواقع العمل Factory Floor لكي يربط فكرة ومهاراته بالواقع ، ومن ثم

لا يترك الساحة لغير المحاسبين للاضطلاع بدور المحاسب الإداري في ظل الفلسفات والأدوات

المرتبطة بأساليب الإنتاج الحديثة (الاتحاد الدولي للمحاسبين ترجمة د. زامل ٢٠١١) مثل

المحاسبة عن الإنجاز (TA) Throughput Accounting (Zامل ١٩٩٢) ونظرية

القيود (TOC) Theory of Constraints (Zامل ١٩٩٢ ; Dittmer, H. W, 1997

Goldratt's School; الهلباوي والنشار ٢٠١١) وفلسفة في الوقت المناسب (جيت) Just- In-Time (JIT) (زامل ١٩٩٣ ، Gaither, N. and G. Frazier, 2002) ، والتصنيع في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد (Lean Manufacturing (LM) (Womack, J. P. , D. T ) Six Sigma (SS) ومحاسبة استنفاد الموارد (RCA) (Jones and D. Roos 1990; Womack, J. P. and D. T Jones 1996) الستة سيجما Resource Consumption Accounting (RCA) (Polejewski, S. A.) وغيرها.

لا شك أن هذه الموضوعات لم تأخذ حقها في المجالين البحثي والتطبيقي ، الأمر الذي يتطلب الاهتمام بدراسة تلك الفلسفات والطرق والبحث فيها ومحاولة تطويع أساليب المحاسبة الإدارية لكي تفي باحتياجات تطبيقها. فالكثير من التغييرات مطلوبة في وظيفة المحاسب الإداري وبالتالي طرق ومناهج المحاسبة الإدارية حتى يستطيع أن يلبي الاحتياجات المتجددة من البيانات في تلك الفلسفات والطرق. وبعبارة أخرى المطلوب من المحاسبة الإدارية إن تنتقل من التركيز على التكلفة إلى التركيز على خلق القيمة. فطالما أن حاجات العميل تمثل نقطة البداية لعملية التخطيط وإدارة الأداء ، فيجب أن يتغير دور المحاسب الإداري من الدور التقليدي ويصبح مصدرا لرؤى واضحة في مجال تطوير الأعمال في ظل الفلسفات والطرق الحديثة .

٣- عود على بدء:

والآن نعود إلى التساؤل الذي بدأنا به بشأن مدى صدق النتائج التي توصل إليها الباحث بشأن مستقبل دور المحاسب الإداري منذ عشرين عاما وهو أن المحاسب الإداري يجب أن يكون رجل إدارة ، أم توسع دور المحاسب الإداري وازداد نطاقه أم اتخذ هذا الدور اتجاها مغايرا؟

من العرض السابق يتضح الآتي:

١. أن الجدارات المقترح توافرها في المحاسب الإداري تتركز بنوعها الوظيفية والميسرة على الجوانب الإدارية وهي الإدارة الاستراتيجية ، والحوكمة وإدارة المخاطر ، وإدارة الأداء ، وقياس الأداء ، وإدارة الموارد المالية وحل المشكلات واتخاذ القرارات ، والقيادة وفكر العمل الجماعي ، والمهنية وأخلاق المهنة ، وايضا الاتصال الفعال ، الأمر الذي يؤكد ما سبق أن توصل إليه الباحث منذ عشرين عاما من ضرورة أن يكون المحاسب الإداري رجل إدارة ، يعيش الواقع العملي بالمنظمة التي يعمل فيها ويطور من أساليبه وأدواته وأيضا يطور من معارفه ومهاراته وقدراته ليكون مصدرا للابتكار والتطوير وقائدا لركب التغيير والتحسين المستمر داخل منظمته.

٢. أن كثيرا من الموضوعات مثل المحاسبة عن الإنجاز ، ونظرية القيود ، وفلسفة في الوقت المناسب (جيت) ، والتصنيع (الإنتاج) في بيئة خالية من الفاقد، الستة سيجما ، ومحاسبة



استفاد الموارد ، وغيرها لم تأخذ حقها في المجالين البحثي والتطبيقي ، الأمر الذي يتطلب الاهتمام بدراساتها تلك والبحث فيها ومحاولة تطويع أساليب المحاسبة الإدارية لكي تفي باحتياجات تطبيقها. فالكثير من التغييرات مطلوبة في وظيفة المحاسب الإداري وبالتالي طرق ومناهج المحاسبة الإدارية حتى يستطيع أن يلبي الاحتياجات المتجددة من البيانات في تلك الفلسفات والطرق. وبعبارة أخرى المطلوب من المحاسبة الإدارية إن تنتقل من التركيز على التكلفة إلى التركيز على خلق القيمة. فطالما أن حاجات العميل تمثل نقطة البداية لعملية التخطيط وإدارة الأداء ، فيجب أن يتغير دور المحاسب الإداري من الدور التقليدي ويصبح مصدرا لرؤى واضحة في مجال تطوير الأعمال في ظل الفلسفات والطرق الحديثة ... المهم أن يستمر المحاسب الإداري في تطوير نفسه ويحافظ على مهنته.

الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠١١)، "تقويم نظم التكاليف في المنشآت وتحسينها"، ترجمة وتعريب أ.د. أحمد محمد زامل، الناشر الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، المملكة العربية السعودية، فبراير.

الهلباوي، سعيد محمود، وتهاني محمود النشار (٢٠١١)، "المحاسبة الإدارية المتقدمة (مدخل إدارة التكلفة)"، الطبعة الثالثة، بدون ناشر.

روهيل - أندرسون، جانيس م.، وستيفن م. براج (٢٠٠٠)، "وظيفة المراقب المالي: دور المحاسب الإداري"، ترجمة وتعريب أ.د. أحمد محمد زامل، الناشر معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية

زامل، أحمد محمد (١٩٩٢)، دور المحاسب الإداري: نظرة مستقبلية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، تجارة بنها.

زامل، أحمد محمد (١٩٩٢)، "المحاسبة عن الإنجاز: لغة جديدة للتعامل مع مشاكل قديمة لتحديد التكلفة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، كلية تجارة حلوان.

زامل، أحمد محمد (١٩٩٣)، "جيت: Just-In-Time (JIT) منظور محاسبي"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية تجارة عين شمس.

زامل، أحمد محمد (١٩٩٩)، "نحو إطار مقترح لتحديد التكلفة المستهدفة"، مجلة البحوث والدراسات التجارية، كلية تجارة بنها.

زامل، أحمد محمد (٢٠٠٣)، "نظم تخطيط ورقابة التكلفة: كيف تخفض تكاليفك وتعظم ربحيتك"، بدون ناشر

Acharjee, M." (2010), "Logistics and Supply Chain Management-Contribution of the Cost and Management Accountants", **The Management Accountant**, Vol. 45, No. 8, August, pp. 639-649

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1999). **Core Competency Framework for Entry into the Accounting Profession**. New York, NY: AICPA

Anderson, J. C. and J. A. Narus (1999), "Business Market Management: Understanding, Creating, and Delivering Value", Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.

Armitage, H.M.( 1988), "Management Accounting : The New Relevance", **CMA Magazine**, June, pp. 52-55.



- Atkinson, A.A., R. Balakrishnan, P. Booth, J.M. Cote, T. Groot, T. Malmi, H. Roberts, E. Uliana and A. Wu. (1997), "New Directions in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*", Vol.9, 79-108
- Banerjee A.(2011), "Role of Cost and Management Accountants in IFRS Regime", *The Management Accountant*, Vol. 46, No. 4, April, pp.268-271.
- Barbera M.R. (1996), "Management Accounting Futures: A Delphi Study", **Australian Society of Certified Practicing Accountants.**
- Bharwani , B." (2010), "Role of Cost and Management Accountants in Air Express Transportation (Express Delivery) Services", *The Management Accountant*, Vol. 45, No. 8, August, pp. 625-627
- Birkett, W. P. (1993). *Competency Based Standards for Professional Accountants in Australia and New Zealand.* Sydney: **Institute of Chartered Accountants in Australia and the New Zealand Society of Accountants**
- Burns J, M. Ezzamel and R. Scapens (1999), "Management Accounting Change in the UK", *Management Accounting*, March, pp 28-30
- Burns J. and J. Vaivio (2001), "Management Accounting Change", *Management Accounting Research*, 12, pp 389-402.
- Burns, J. and G. Baldvinsdottir, (2007), "The Changing Role of Management Accountants", in: *Issues in Management Accounting*, Edit by: Hopper, T., D. Northcutt and R. Scapens, Pearson, Harlow
- Canadian Certified Management Accountants (CMAs) (2004), "Competency Framework and Map for the CMA Profession", June. Available At: [http://www.cma-canada.org/multimedia/CMA Canada/Document Library/Attachments/CompetencyMap05.pdf](http://www.cma-canada.org/multimedia/CMA%20Canada/Document%20Library/Attachments/CompetencyMap05.pdf), Retrieved on 03/03/2012
- Canadian Certified Management Accountants (2012), "Your Path to Becoming a CMA", Available At: [http://www.cma-saskatchewan.com/index.cfm/ci\\_id/19337/la\\_id/1/document/1/re\\_id/0](http://www.cma-saskatchewan.com/index.cfm/ci_id/19337/la_id/1/document/1/re_id/0), Retrieved on 03/03/2012
- Chartered Institute of Management Accountants (2011), "Sustainability and the role of the management accountant". **CIMA Research executive summary series**, Vol. 7 , Issue 14, October.
- Chenhall R.H. and K. Langfield-Smith (1998), "Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: an Australian Study", *Management Accounting Research*, pp1-19



Cooper, P. and E. Dart (2009), "Change in the Management Accountant's Role: Drivers and Diversity", Working Paper 2009.06, University of Bath, School of Management, Available at: <http://www.bath.ac.uk/management/research/pdf/2009-06.pdf>, Retrieved on 03/03/2012

Datta, S., T. T. Roy and A. A. Datta. (2011), "Challenging Role of CMAs in Energy Sector", **The Management Accountant**, Vol. 45, No. 8, Jan., pp. 34-39

Dittmer, H. W (1997), "**Goldratt's Theory of Constraints: A Systems Approach to Continuous Improvement**", ASQ Quality Press, 1997.

Doley, S. R. (2010), "Logistics Logistic Industry in India : Role of CMA ", **The Management Accountant**, Vol. 45, No. 8, August, pp. 655-656

Emsley, D. (2005), "Restructuring the Management Accounting Function: A Note on the Effect of Role Involvement on Innovativeness", **Management Accounting Research**, Vol.16, No.2, pp 157-177

Gale, T. (2005), " **The CMA competency framework: unlike any other: CMA Canada's new competency mapping framework clearly defines the management acc**", Canadian Certified Management Accountants (CMAs)

Gaither, N. and G. Frazier (2002), " Chapter 12, Just-In-Time and Lean Manufacturing," **Operations Management**", South-Western/Thomson Learning.

Ghosh, T. B. (2010), "Role of CMAs in IFRS Era", **The Management Accountant**, Vol. 45, No. 8, August, pp. 669-679

Ghosh,A. and A. Gope (2011), "Strategic Management Approach in Energy Sectors in India: The Role of Cost and Management Accountants", **The Management Accountant**, Vol. 45, No. 8, Jan., pp. 17-21

Goldratt's School, "What is Theory of Constraint (TOC)", Available at: <http://core.goldrattschools.org/wp-content/uploads/toc/toc-en.pdf>, Retrieved on 12/02/2012

Gopal, R. (2010), "Cost and Management Accountant's Role in Logistics Sector", **The Management Accountant**, Vol. 45, No. 8, August, pp. 636-63

Hilton (2008), " **Managerial Accounting**, 7<sup>th</sup>.ed., Ed., The McGraw-Hill Company

Hornigren, C.T. (1989), "Cost and Management Accounting: Yesterday and Today", **JMAR**, Vol.1, Fall, pp. 21-32



Antzinger, J. (2007), "Lean Cost Management: Accounting for Lean by Establishing flow", Ross Publishing, Inc., FL

Johnson, H.T., and R.S. Kaplan (1987), "Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting", Harvard Business Press.

Johnson, H. T. (1992) "Relevance Regained: From Top-Down Control to Bottom up Empowerment", New York: The Free Press.

Kaplan, R.S. (1984), "The Evolution of Management Accounting", *The Accounting Review*, July, pp. 390-418.

Kaplan, R.S., and A.A. Atkinson (1989), "Advanced Management Accounting" prentice-Hall, Inc., N.J., 2<sup>nd</sup> ed.

Kedia V. R. (2008), "Emerging role of Management Accountants in the New Economy," Management Accountant Blog, Available At: <http://www.managementaccountant.in/2008/07/emerging-role-of-management-accountants.html>, Retrieved on 03/03/2012

Kennedy, F.A. and J.E. Sorensen, (2006), "Enabling the Management Accountant to Become a Business Partner: Organizational and Verbal Analysis Toolkit", *Journal of Accounting Education*, Vol. 24, No.4, pp 149-171

Kotler, P. and K. L. Keller, "Marketing Management", Prentice Hall 13<sup>th</sup> ed., 2009

Krell E. (2011), "Forecasting the future role of the management accountant," *Emerging Issue Paper, 2020 Vision*, CMA, The Society of Management Accountants of Canada.

Management and Accounting Web," Field Studies", <http://maaw.info/FieldstudiesMain.htm>, Retrieved on 12/02/2012

Manning, G. L. and B. L. Reece (2006), "Selling Today: Creating Customer Value", Prentice Hall's partnership with INTELECOM, 10<sup>th</sup> Ed.

Martin, J. R., "Constrained Optimization Techniques", Available At: <http://maaw.info/ConstrainoptTechs.htm>, Retrieved on 12/02/2012

O'Mahony, A. and J. Doran (2008), "The Changing Role of Management Accountants; Evidence from the Implementation of ERP Systems in Large Organizations", *International Journal of Business and Management*, August, pp. 109-115

Parker, L. D. (2002), "Reinventing the Management Accountant", CIMA, Chartered Institute of Management Accountants, Transcript of CIMA address delivered at Glasgow University 15 March

Pierce, B. and T. O'Dea (2003), "Management Accounting Information and the Needs of Managers: Perception of Managers and Accountants Compared", *The British Accounting Review*, Vol.35, No.3, pp.257-290



- Piercy, N. and N. Morgan (1989), "Strategic Planning and the Management Accounting", **Management Accounting**, November, pp. 18-19.
- Polejewski, S. A., "Resource Consumption Accounting", Available At: [www.cengagesites.com/.../POLEJEWSKIResource%20Consumption%20Acct.doc](http://www.cengagesites.com/.../POLEJEWSKIResource%20Consumption%20Acct.doc), Retrieved on 12/02/2012
- Rahman S. and J. U. Ahmed (2011), "An Evaluation of the Changing Role of Management Accountants in Recent Years", **Indus. Journal of Management & Social Sciences**, 6(1):18-30
- Ramesh, B." (2010), "Cost and Management Accountant's Role in Logistics Sector", **The Management Accountant**, Vol. 45, No. 8, August, pp. 631-635
- Ray K. R. (2011), "IFRS and Role of CMAs in IFRS Era", **The Management Accountant**, Vol. 46, No. 4, April, pp.284-287.
- Russell K.A., G.H. Siegel and C.S. Kulesza (1999), "Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession", **Strategic Finance**, September, pp 39-44
- Scapens, R., "Research into Management Accounting Practice" **Management Accounting**, Dec.( 1988), pp. 26-28
- Scapens R., J.Burns, G. Baldvinsdottir and M. Ezzamel (2003), "Future Directions of UK Management Accounting Practice" , CIMA / Elsevier, London, UK
- Sharma R. (1998), "Management Accounting Where to Next?", **Australian CPA**, December, pp. 24-25.
- Siegel G. and J.E. Sorensen (1999), "Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession: The 1999 Practice Analysis of Management Accounting", Institute of Management Accountants, USA.
- Siegel G (1999), "The Pace of Change in Management Accounting", **Strategic Finance**, December, pp 71-72
- The Scholer of Business (2011), "Impact of Enterprise Resource Planning (ERP) on Roles of Management Accountant in Organizations," Available at: <http://scholar-garments.com/2011/04/impact-of-enterprise-resource-planning-erp-on-roles-of-management-accountant-in-organizations/>, Retrieved on 03/03/2012
- Tillmann, K. and A. Goddard (2008), "Strategic Management Accounting and Sense-Making in a Multinational Company", **Management Accounting Research**, Vol.19, No.1, pp. 80-102



Veeraraghavan, R." (2010), "Role of CMAs in the Logistics and Transportation Sector", **The Management Accountant**, Vol. 45, No. 8, August, pp. 628-630

Womack, J. P., D. T. Jones and D. Roos (1990), "The Machine that Changed the World: The Story of Lean Production", New York: Harper Collins Publishers.

Womack, J. P. and D. T. Jones (1996), "Lean Thinking: Banish Waste and Create Wealth in Your Corporation", New York: Simon & Schuster.

Xydias-Lobo, M, Carol Tilt, and D. Forsaith (2004), "The Future of Management Accounting :A South Australian Perspective", **JAMAR**, Vol. 2 · No, 1, pp.50-69

Yazdifar, H. and M. Tsamenyi,(2005)," Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent", **Journal of Accounting & Organizational Change**, 1,2, pp. 180-198

Yazdifar, H., D. Askarany and S. Askary, (2008)," Management Accountants' Role in Dependent and Independent Companies: Does Ownership Matter?", **Journal of Accounting – Business & Management** , Vol. 15 No. 2, pp.1-21

Zarowin S. (1997), "Finance's Future: Challenge or Threat?" **Journal of Accountancy**, April, pp 38- 42

Zimmerman, J.L. (2009)," **Accounting for Decision Making and Control**", Boston, USA: McGraw-Hill