

دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة الشركات

أ.د. بشرى نجم عبدالله المشهداني
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد
م.م. حسنين راغب طلب
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الكوفة
قسم المحاسبة

المستخلص

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على الأبعاد المحاسبية لمفهوم حوكمة الشركات ، ولاسيما ما يتصل بتطوير دور المحاسب الإداري من حيث الطبيعة والنطاق وكذلك موقعه في الهيكل التنظيمي للشركات وبما ينسجم مع متطلبات تنفيذ مبادئ وآليات حوكمة الشركات في بيئة الأعمال المعاصرة ، وتسليط البحث الضوء على أوجه القصور في الدور الذي يؤديه المحاسب الإداري في هذا المجال ، وتحديدًا في تقديم المعلومات والاستشارات الى الاطراف الداخلية في الشركة ، فضلا عن تقديم المعلومات الى الاطراف الخارجية من أصحاب المصلحة فيها ، وذلك من خلال مراجعة الادبيات المحاسبية وآراء الهيئات المهنية ذات الصلة ، وقدم البحث في ضوء ذلك إنموذج لدور المحاسب الإداري في ظل تبني مفهوم حوكمة الشركات وتنفيذ آلياتها .

المصطلحات الرئيسية للبحث/ حوكمة الشركات- المحاسب الإداري



مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية

المجلد 19

العدد 71

الصفحات 454-473

* تم استلال البحث من رسالة ماجستير المحاسبة الموسومة " إنموذج مقترح لدور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة الشركات - دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية العراقية المختلطة " ، كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة بغداد- 2010 .



دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة الشركات

المقدمة ومنهجية البحث

تمثل حوكمة الشركات Corporate Governance الإطار الذي يمكن من خلاله إدارة الشركات، إذ يتم على وفق هذا الإطار تحديد الحقوق والواجبات وتوضيح الأدوار والمسؤوليات للأطراف ذات الصلة المباشرة بتلك الشركات (وهم مجلس الإدارة وإدارة الشركة وحملة الأسهم)، فضلا عن الأطراف الأخرى ذات الصلة غير المباشرة بالشركات المعنية (وهم من أصحاب المصلحة كالمقرضين والمقرضين)، واستنادا إلى مجموعة من المفاهيم والأسس النظرية مثل العدالة والإنصاف والشفافية والمسؤولية والمساءلة والاستقلالية وصياغة كل ما سبق في مجموعة من المبادئ العامة والمعايير التفصيلية، وذلك بهدف حماية حقوق حملة الأسهم وتعظيم قيمتها السوقية في الأجل الطويل وكذلك حماية حقوق الآخرين من أصحاب المصلحة والمحافظة عليها.

وقد كشفت الكثير من الدراسات والتقارير المعدة في أعقاب الانهيارات والأزمات المالية التي تعرضت لها الكثير من الشركات العالمية عن فشل تلك الشركات في تنفيذ مفهوم حوكمة الشركات للعديد من الأسباب من بينها القصور الواضح في دور المحاسبين ومنهم المحاسبين الإداريين فيما يتصل بقضايا الحوكمة الأمر الذي أدى إلى زيادة درجة فقدان الثقة في مهنة المحاسبة بشكل عام ودور المحاسبين الإداريين بشكل خاص، وفي هذا السياق أشار اتحاد المحاسبين الإداريين في الولايات المتحدة الأمريكية CIMA إلى أهمية تطوير دور المحاسب الإداري من حيث الطبيعة والنطاق فضلا عن المكانة التي يحتلها في الهيكل التنظيمي لكي يتمكن من مواجهة التحديات المصاحبة لتنفيذ مفهوم حوكمة الشركات في بيئة الأعمال المعاصرة.

وقد تمثلت مشكلة البحث في قصور الدور الذي يؤديه المحاسب الإداري في ظل تبني مفهوم حوكمة الشركات*، الأمر الذي ينعكس سلبا على تنفيذ مبادئ وآليات حوكمة الشركات ويحقق أهدافها التي تنصب على حماية حقوق أصحاب المصلحة في الأمد البعيد. وعليه يهدف البحث إلى صياغة نموذج لدور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة الشركات

وفي ضوء ما سبق، سيتناول البحث المحاور الأربع الآتية:

المحور الأول: الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات

المحور الثاني: الدور الحالي للمحاسب الإداري ومبررات التطوير

المحور الثالث: آليات حوكمة الشركات ودور المحاسب الإداري في تنفيذها.

المحور الرابع: الخلاصة والمقترحات

المحور الأول / الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات

على الرغم من تعدد الأبعاد التي تستند إليها حوكمة الشركات ، إلا إن الأبعاد المحاسبية تشكل الجانب الأكبر من مبادئ وآليات تنفيذ الحوكمة ، إذ يتمثل السبب الرئيس لظهوره الحوكمة في فقدان مصداقية التقارير المالية من خلال المعلومات التي توفرها لمتخذي القرارات ، فضلا عن ان اغلب أسباب الانهيارات والأزمات المالية كانت محاسبية وتمثلت في ضعف تطبيق المعايير المحاسبية ومتطلبات الإفصاح والشفافية وغير ذلك ، ويمكن توضيح الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات بما يأتي:

أولا : الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق

لقد كان لمعهد المحاسبين الإداريين الكندي CMA الفرصة لتقديم وجهة نظره في قضيتين مهمتين لإعادة بناء وتقوية الثقة في مهنة المحاسبة بعد انهيار كبرى الشركات العالمية مؤخرا ، هما المعايير المحاسبية وحوكمة الشركات ، حيث تتطلب المعايير المحاسبية من وجهة نظر المعهد العرض العادل للمعلومات التي يجب أن تعد على وفق مبادئ المحاسبة المقبولة بشكل عام .

(CMA Canada , 2002:2)

إن انهيار الشركات المساهمة في الآونة الأخيرة أدت إلى إعادة النظر في معايير المحاسبة والتدقيق من قبل المجالس المهنية للمحاسبة والمنظمات المهنية والأكاديمية وإصدار معايير محاسبية وتدقيقية جديدة تواكب التغيرات الحديثة ، وأشار خليل في هذا السياق إلى إن من السمات السلبية لحوكمة الشركات ضعف الممارسة في مجال المحاسبة والتدقيق والحاجة إلى المزيد من الدعم للوصول إلى الممارسة السليمة مع إعادة النظر في معايير المحاسبة والتدقيق المطبقة في الشركات. (خليل ، 2007 : 11)

وفي الصدد نفسه يرى كل من Imhoff & Ernst ومن أجل تعزيز الأسواق المالية ، إن على الشركات تزويد المستثمرين والدائنين بالمعلومات الموثوقة بها والملائمة وفي الوقت المناسب ، وتعد المحاسبة والتدقيق وهيكلا حوكمة الشركات من العناصر الأساس لتدفق المعلومات إلى المشاركين في سوق رأس المال ، ولقد أشارت الإخفاقات المحاسبية الحالية إلى الحاجة في إجراء تحسينات في المعايير المحاسبية والتدقيقية ، لذا فإن المزيد من البحوث التطبيقية التي تهدف إلى جودة ومزايا هذه المعايير يؤدي بالنتيجة إلى تعزيز هذه المزايا وزيادة جودتها لعملية إعداد التقارير المالية.

(Imhoff & Ernst ,2003:3)

وقد أكد البعض بأن تلك الإخفاقات تستوجب إعادة بناء الثقة في الأسواق المالية التي يتوقع من الشركات المدرجة فيها أن تقدم معلومات شفافة وذات جودة عالية بشأن نشاطاتها وأعمالها من أجل دعم أساسيات بناء الثقة المطلوبة ومن خلال تبني مفهوم الحوكمة الجيدة لتلك الشركات واتخاذ مجموعة من الخطوات من بينها:

(المشهداني ، 2007 : 109)

1. تقييم التقارير المالية الشفافة ذات الجودة العالية والمعدة طبقا لمجموعة سليمة من المعايير المحاسبية والتدقيقية .

2. استمرار التأكيد على أهمية صياغة المعايير المحاسبية والتدقيقية على المستوى الدولي وتشجيع الالتزام بهما ، فضلا عن أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات ووفقا للأسس الدولية أيضا .

ومما لا شك فيه إن المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق السليمة تدعم كفاءة الإدارة المالية ، كما إن النظام السليم للإبلاغ المالي هو الذي يوفر معلومات حيوية لحملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين ، ومع ذلك فإن أمام الجميع فرصة للاستفادة من إصدار وتنفيذ المعايير السليمة للمحاسبة والتدقيق وإعداد التقارير ، إذ تساعد مثل هذه المعايير في دعم القابلية للمحاسبة عن المسؤولية والشفافية ، وتشجع على الاستعمال الكفء للموارد ، وكذلك تعمل على جذب رؤوس أموال أكبر بمعدلات فائدة معقولة، وتدعم القدرة على تنظيم المشروعات وخلق وظائف جديدة تساعد على النمو الاقتصادي. (السعدني، 2005 : 17)

ويتضح مما سبق ، إن تنفيذ حوكمة الشركات وتعزيز دورها في الشركات المساهمة المدرجة في السوق المالية يتطلب الالتزام بمعايير محاسبية وتدقيقية تشجع على توحيد أو توافق الطرائق التي تستعمل لقياس النتائج إلى حملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين ، لذا يجب على المنظمات المهنية والأكاديمية وغيرها من الجهات التي تتبنى إصدار المعايير المحاسبية والتدقيقية وضع وسائل ملزمة بتطبيق تلك المعايير في الممارسة العملية .



ثانيا : الإفصاح والشفافية

نظرا لأهمية توافر المعلومات في اتخاذ القرارات وتقويم الأداء والتعرف على أوضاع الشركات والتأكيد على مصداقيتها أمام المتعاملين معها ، فإن مسألة الإفصاح والشفافية تعدان من النواحي الأساس في حوكمة الشركات، الأمر الذي يتطلب التزام الشركات بمبادئ الإفصاح والشفافية. (مركز المديرين، 2006: 22)

ويعد كل من الإفصاح والشفافية عنصرين مهمين من عناصر الإبلاغ المالي، إذ يتوجب على الشركات الإفصاح عن أي شيء يمكن أن يؤثر في صنع القرار الاقتصادي، كما يتوجب على الشركات الإفصاح عن المعلومات في وقت مبكر قدر الإمكان، إذ إن إصدار التقارير المالية في وقت متأخر يفقدها أهميتها ، أي تكون لا قيمة لها بالنسبة لمستعملها. (McGee & Yung, 2008:1) ويمثل الإفصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ أو الأركان الرئيسة التي تقوم عليها حوكمة الشركات ، لذا لم يخلو أي تقرير صادر عن منظمة أو هيئة أو دراسة علمية من التأكيد على دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية لاسيما وإنهما من الأساليب الفاعلة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة ، ويمثلان أحد المؤشرات الهامة للحكم على تنفيذ الحوكمة من عدمه داخل الوحدات الاقتصادية . (خليل، 2007: 12)

وفي هذا السياق أشار قانون Sarbanes Oxley - 2002 الذي جاء استجابة للاثمات المحاسبية التي اخترقت مصداقية المعلومات المحاسبية في الشركات الأمريكية إلى ضرورة إتباع الشركات المساهمة التي تعمل في الولايات المتحدة الأمريكية إطار محاسبي شامل، بمعنى آخر يطالب القانون الشركات بالإفصاح عن كميات وافية من المعلومات العامة بأسلوب معياري وشفاف، وكذلك يطالب القانون الشركات بتأسيس إجراءات محاسبية والمحافظة عليها وحذف أي إمكانية لما يسمى بالمحاسبة الخلاقة Creative Accounting وإزالة أي إمكانية للتأويل ، فضلاً عن إن التقارير المالية يجب أن تكون قابلة للتدقيق ومسندة بالبيانات الملائمة، ومن الأمور الهامة التي تضمنها القانون ما يلي: (Mehra , 2005 : 3-4)

1. المصادقة على التقارير المالية من قبل المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية .
 2. حظر القروض الشخصية لموظفي ومديري الملاك التنفيذي .
 3. إعداد التقارير ذات الصلة بالتداول من قبل الداخلين .
 4. الإفصاح الإضافي .
- وفي الصدد نفسه أشار معهد المدققين الداخليين IIA إلى إن الحوكمة تعني من خلال هذا البعد الإفصاح والشفافية ليس فقط عن المعلومات اللازمة لترشيد قرارات الأطراف كافة ذات المصلحة على مستوى الشركة ، بل يتسع المفهوم ليشمل الإفصاح ضمن التقارير عن المؤشرات الدالة على الالتزام بتنفيذ مبادئ الحوكمة طبقاً لتوصيات بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) ومن بينها :
- (IIA, 2002 : 1-2)

1. التفاعل الكفء بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمدقق الداخلي والخارجي .
2. استقلالية أعضاء مجلس الإدارة ، وخبرة أعضاء مجلس الإدارة في طبيعة نشاط الشركة وفي المجالات الوظيفية والإدارية .
3. كفاية الإفصاح عن المعلومات كافة بطريقة شفافة وبالتوقيت المناسب .
4. كفاية التدقيق الداخلي وكفاية فاعلية الرقابة الداخلية بالشركة .
5. تحقيق الحماية لمصالح أصحاب المصلحة وتحقيق التوازن بينهم .



دور المحاسب الإداري

في تنفيذ آليات حكومة الشركات

ثالثاً : التدقيق الخارجي المستقل

يلعب المدقق الخارجي الذي يتمتع بالاستقلالية والمؤهلات الكافية والقدرة على تحمل المسؤولية من خلال إبداء رأيه في مدى صدق وعدالة القوائم المالية المعدة للنشر ، دوراً حيوياً بمدى التزام الشركات الخاضعة للتدقيق بمتطلبات العرض العادل للنتائج المالية والمعايير المحاسبية ذات الصلة ، إذ تعد استقلالية المدققين والحد من الخدمات غير التدقيقية من الأسس اللازمة لوضع المعالجات المناسبة لمشكلة فقدان أو ضعف مصداقيتهم ، وفي هذا السياق ، جاء قانون Sarbanes Oxley الذي سبقت الإشارة إليه لتعزيز الحوكمة ومراقبة الحسابات وقد أُلزم إصدار القانون أعلاه (على سبيل المثال وليس الحصر) تحقيق الآتي: (8 : 2002, AICPA)

1. تشكيل مجلس خاص بالشركات تناط به مهمة مراقبة ومساندة مدققي الشركات وفرض العقوبات بحق الشركات والأفراد الذين يخالفون القوانين والتعليمات .
2. إصدار قوانين جديدة تنظم العمل بين لجان التدقيق والمدققين في المجالات ذات الصلة .
3. إصدار العقوبات الرادعة بحق كل من يتلف السجلات أو من يرتكب جريمة الاحتيال بوساطة الأوراق المالية وبحق من لا يبلغ عن عمليات الاحتيال .

المحور الثاني/ الدور الحالي للمحاسب الإداري ومبررات التطوير

واجهت المحاسبة الإدارية الكثير من التحديات خلال مراحل تطورها والتي استوجبت التغيير والتطوير، فقد بدا الدور الذي يؤديه المحاسب الإداري في ظل المتغيرات البيئية المعاصرة تقليدياً وغير قادراً على إعطاء صورة متكاملة عن الأداء المنظمي للشركات ، فضلاً عن عدم قدرته على توفير مؤشرات ومقاييس أداء تمكن تلك الشركات من قياس وتقويم أدائها الداخلي والخارجي على المدى القصير والطويل وفق احتياجاتها الإستراتيجية ، ففي نهاية الثمانينيات وبداية التسعينيات ظهر أول تطور للمحاسبة الإدارية تمثل في تقديم تقارير الأداء المستندة إلى استعمال بطاقة الأداء المتوازن ، وتوسع في ضوء ما سبق دور المحاسب الإداري* ليشمل توفير المعلومات عن المنافسين وكذلك دعم وإسناد عملية اتخاذ القرارات (CIMA , 2003:16) ، وقد فرضت التحديات التالية ، ومنها كبر حجم المشروعات ، وتنوع الإنتاج ، واشتداد حدة المنافسة في الأسواق وظهور التكنولوجيا الهائلة على المحاسبة التطوير واستعمال أسس جديدة في القياس والإفصاح المحاسبي ، فقد أصبح إلزاماً على الشركات الصناعية أن تقوم بتحديد كلفة إنتاجها وتقديم طرائق عدة لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة ومعالجة تكاليف الطاقة العاطلة ، وبعد ذلك ظهرت التكاليف المعيارية والموازنة التخطيطية التي أسهمت بتوسيع نطاق اهتمام المحاسبة الإدارية من موضوع تحديد الإنتاج إلى الرقابة على التكاليف بهدف زيادة كفاءة الإنتاج وتحسين الأرباح .

(الرجبى ، 2004 : 4-5)

ومع ما سبق تعرض دور المحاسب الإداري إلى نقد كبير فيما يتعلق بملاءمة المعلومات التي يقدمها إلى المديرين والمطلوبة من قبلهم ، لأن الشركات أصبحت معقدة بشكل متزايد ، وفي ضوء ذلك يواجه المحاسبون الإداريون صعوبات متناهية في ضمان إن المعالجات والطرائق المحاسبية بالإمكان أن تتناسب مع الضغوطات التي تستلزم إحداث تغيير في دور المحاسب الإداري . (1: 2003, Murphy) ، وفي السياق نفسه ذكر Kaplan أربعة أسباب أدت إلى عدم تنامي المحاسبة الإدارية بسبب هيمنة المحاسبة المالية عليها وهي كما يلي:

(Murphy, 2003:3) , (Drury, 1998:487)

1. لا تحقق المحاسبة الإدارية التقليدية متطلبات الصناعة اليوم والبيئة التنافسية .
2. إن أنظمة كلفة المنتج التقليدية أصبحت تعطي معلومات مضللة لإغراض اتخاذ القرار .
3. تركز المحاسبة الإدارية على الأنشطة الداخلية وتولي اهتماماً ضئيلاً بالبيئة الخارجية التي يدار بها النشاط .

* للمزيد من التفاصيل بشأن الدور التقليدي للمحاسب الإداري .. راجع :

- Huntzinger, James, "Lean Cost Management, Accounting for lean by establishing flow " , 2007, J. Ross publishing , 2 .

- Atkinson, Anthony, Kaplan, Robert S, Young, Mark S. "Management Accounting", 4th ed., Pearson, prentice Hall, 2004, 5 .

دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حكومة الشركات

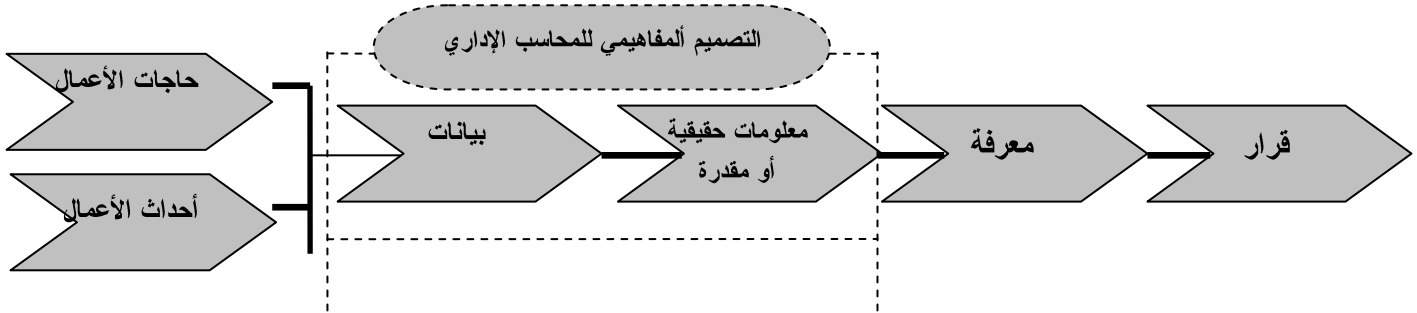
ويرجع أول تعريف للمحاسبة الإدارية إلى عام 1950 عندما قام مجلس الانجلو - الأمريكي للكفاية الإنتاجية بتشكيل فريق تحت اسم فريق المحاسبة الإدارية والذي عرفها على أنها " عرض المعلومات المحاسبية بصورة تؤدي إلى المساعدة وترشيد الإدارة في وضع السياسات وتصريف العمليات اليومية للشركة " . (الفضل وآخرون ، 2007 : 13)

وفي عام 1981 اصدر معهد المحاسبين الإداريين IMA أول بيان بعنوان تعريف المحاسبة الإدارية والتي عرفها على إنها " عملية تحديد وقياس وتجميع وتحليل وإعداد وتفسير وتوصيل المعلومات المالية التي تستعملها الإدارة في التخطيط وتقييم ومراقبة الشركة وضمان الاستعمال المناسب للمساعدة عن مواردها ، فضلا عن التأكد من مهمة إعداد التقارير المالية للمجاميع غير الإدارية مثل المساهمين والدائنين والوكالات التنظيمية والسلطات الضريبية " .

(IMA-b,2008:1)

ويتبين من هذا التعريفين دور المحاسب الإداري على أنه مزود للمعلومات (يجمع يحلل المعلومات ويعد التقارير إلى أصحاب القرار الإداري) ، وهذا الدور المزود للمعلومات يمكن توضيحه بالشكل (1) في أدناه :

شكل (1) دور المحاسب الإداري في توفير المعلومات



(IMA-b,2008:2)

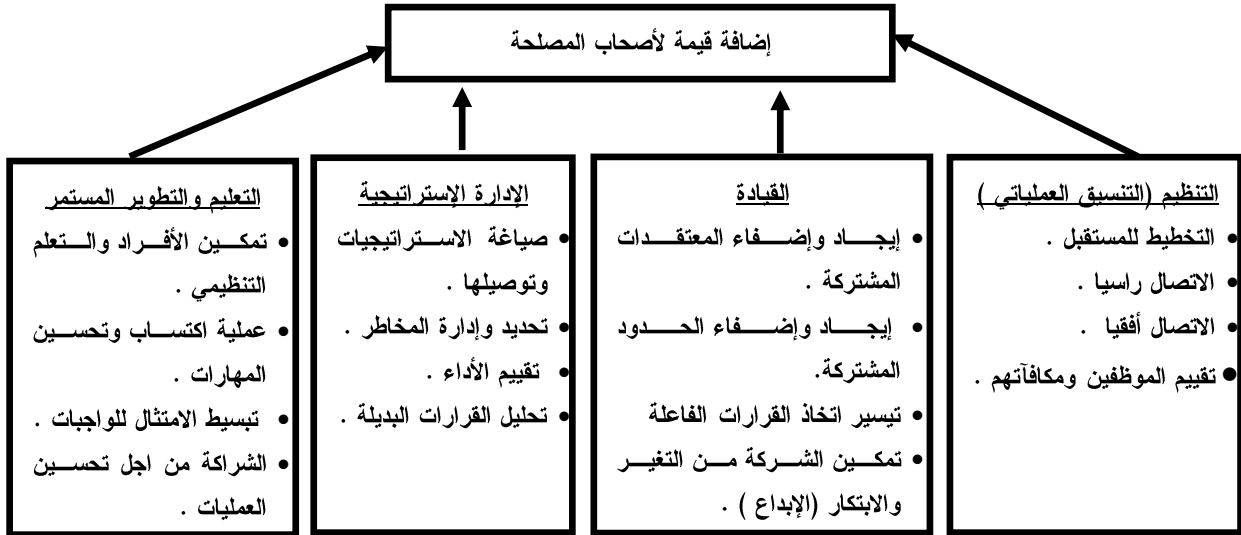
ويصف الشكل أعلاه دور المحاسب الإداري على أنه حدث في النهاية الدنيا لسلسلة القيمة في الشركة بينما يهدف التوجه الحديث إلى توسيع دور المحاسب الإداري ليبدأ من أعلى المستويات في سلسلة القيمة ليكون المحاسب الإداري شريكا في القرارات الإستراتيجية الأكثر أهمية وجزء من الفريق الإداري الذي يتخذ تلك القرارات ، وعليه فقد قدم معهد المحاسبين الإداريين IMA تعريفا جديدا للمحاسبة الإدارية يتلاءم مع دور المحاسب الإداري في الشركات اليوم ، إذ عرفت المحاسبة الإدارية على أنها " مهنة تتضمن المشاركة في القرارات الإدارية ، وأنظمة الأداء والتخطيط ، وتقديم الخبرات وإعداد التقارير المالية والرقابة والسيطرة لمساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ إستراتيجية المنظمة " . (IMA-b,2008:1)

ويتضح من التعريف أعلاه إن المحاسب الإداري يشكل جزء من فريق الإدارة ويعمل على مستويات عدة ، على مستوى الإدارة العليا وعلى مستوى الدعم للمحاسبة والمحليلين الماليين من خلال تطبيق معرفتهم وخبراتهم ومهاراتهم في المحاسبة وإعداد التقارير المالية ، والموازنة ، ودعم عملية اتخاذ القرارات ، وإدارة الأداء والمخاطرة ، وكذلك إدارة التكاليف ، وهذا ما أكدت عليه مسودة تعريف المحاسبة الإدارية والمحاسب الإداري المعدة من قبل معهد المحاسبين الإداريين IMA الذي أكد على أن التعريف أعلاه يبدو منسجما مع تطور حقل المحاسبة الإدارية بشكل كبير ، إذ أصبح المحاسب الإداري شريكا في الإدارة الإستراتيجية وفي إدارة الأداء للشركات والتخطيط وإعداد الموازنات ورائد في حوكمة الشركات وتقديم الحلول (المعالجة) لإدارة المخاطر التي تواجهها الشركات والرقابة الداخلية والإبلاغ المالي عند حدوث التغير الكبير ، وفي دعم طرائق إدارة الكلفة والمساهمة في جعل الشركة أكثر تنافسية ونجاح (IMA-a,2008:49)

وفي الصدد نفسه قدم Brewer إطارا للمحاسبة الإدارية أوضح من خلاله مسؤولية المحاسب الإداري المتمثلة في إضافة قيمة لأصحاب المصلحة ، والخروج عن الأدوار الضيقة والتقليدية المتمثلة بالتخطيط والرقابة وإبراز رؤية المحاسب الإداري كمؤثر رئيس في جهود الشركة لتلبية طموح حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة والشكل (2) يوضح الإطار المشار إليه :

دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حكومة الشركات

شكل (2) إطار المحاسبة الإدارية



(Brewer, 2008 : 28)

ويتبين من الشكل (2) المذكور انفاً كيف يضيف المحاسبين الإداريين قيمة لأصحاب المصلحة من خلال مشاركتهم في القيادة ودعمهم جهود الإدارة الإستراتيجية للشركة وخلق تنسيق عملياتي في الشركة وتسهيل التعليم والتطور المستمر ، وفي السياق نفسه يرى آخرون إن أبعاد تطور المحاسبة الإدارية يمكن تقسيمها على مايلي: (Friedman & Lyne, 1997:19-44) ، (Jarvenpaa,2004:432-433) ، (الشنطي وشقر ، 2006 : 101- 102)

البعد الأول : هو بعد ابتكارات المحاسبة الإدارية ، مثل المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وتحديد كلفة الأنشطة وإدارة الكلفة الإستراتيجية وتحديد كلفة دورة حياة المنتج وتحليل ربحية الزبون والقياس ذو القيمة الاقتصادية المضافة والمقاييس غير المالية وبطاقات الأداء المتوازن وهذه الأساليب تعزز من دور المحاسب الإداري بما ينسجم وتوجهات الأعمال .

البعد الثاني : يتعلق بنظم المعلومات المحاسبية الفاعلة ، مثل قواعد البيانات ومستودعات البيانات والحزم الموحدة ، لذلك يمكن أن تتأثر توجهات الأعمال بتنفيذ الأنظمة الرقابية والتشغيلية والمالية الحديثة والبرمجيات وعليه يتم معالجة قواعد البيانات بشكل أسرع وإعداد التقارير يكون مرناً وبالوقت المناسب وتكون التقارير متعددة الأبعاد .

البعد الثالث: البعد الإنساني ، والذي يشمل دور المحاسبة الإدارية كوظيفة على المستوى الفردي إذ أصبحت لامركزية المحاسبين الإداريين كمراقبين للأعمال في الوحدة الاقتصادية إتجاهاً مهماً في تطور دور المحاسب الإداري ، وإن عملية التطوير هي ظاهرة مرتبطة بالبيئة التي حولها بضمنها الأدوار الديناميكية لهذه الأبعاد ، ويتم التركيز بشكل رئيس على الجوانب الفردية والسلوكية .

البعد الرابع: البعد الأخلاقي ، حيث يجب على المحاسبين الإداريين أن يدركوا إن عليهم التزاماً أخلاقياً تجاه الشركات التي يعملون فيها وتجاه الجمهور بشكل عام ، وفي هذا السياق اصدر معهد المحاسبين الإداريين الأمريكي CIMA المعايير الأخلاقية التي يجب أن يتحلى بها المحاسبون الإداريون ، وطبقاً لهذه المعايير فانه يجب على المحاسب الإداري أن يتمتع بالكفاءة ليكون قادراً على انجاز عمله ، وان يحافظ على سرية المعلومات ، وان يكون أميناً وموضوعياً في نقلها للجهات المعنية لكي تتمكن من اتخاذ القرارات الصائبة ، وفي هذا السياق ، أشار الحمداني إلى إن نتيجة التطورات الحاصلة في تقنيات المحاسبة الإدارية ظهر ما يسمى بالمحاسبة الإدارية الشاملة التي توسع دور المحاسب الإداري في الشركة ليشمل مهام إضافية تعزز حسب وجهة النظر هذه من أهمية إنتاج واستخدام المعلومات المحاسبية للأغراض الداخلية والخارجية (الحمداني ، 2008 : 158) ، وهي بذلك تتقاطع مع وجهة النظر الأساس التي تؤكد على دور المحاسبة المالية في إعداد التقارير المالية للاستخدامات الخارجية .

ومما تقدم يتبين إن هناك مبررات لتطوير دور المحاسب الإداري لكي يواكب التطورات الحاصلة في المحاسبة الإدارية نتيجة ظهور المتغيرات البيئية الحديثة ومنها بروز مفهوم حوكمة الشركات الذي لم يعد المحاسب الإداري في ظله قادراً على تلبية احتياجات مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وحملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين ، الأمر الذي يستلزم التطوير ، وهذا ما سيتم تناوله في المحور الثاني الذي يتناول آليات حوكمة الشركات ودور المحاسب الإداري في تنفيذها .

المحور الثالث / آليات حوكمة الشركات ودور المحاسب الإداري في تنفيذها

لقد خلق مفهوم حوكمة الشركات وصياغة مجموعة من المبادئ والآليات ذات الصلة فرص جديدة للمحاسب الإداري في أن يلعب دوراً بمارستها في الشركات المعنية بما ينسجم مع الثقافة والرؤيا الإستراتيجية للأنظمة الأكثر فاعلية في تنفيذ حوكمة الشركات (CIMA, 2004: 2) ، ففي ظل هذا المفهوم على المحاسب الإداري أن يتخطى الأدوار التقليدية التي يمارسها إلى الأدوار الأكثر حيوية ، إذ إن عليه أن يتعامل مع الأدوات المطلوبة لإخراج الشركة من الاختناقات (Jawnatham, 2006: 1) ، فقد عدت مهنة المحاسبة على حد تعبير Seal ولاسيما المحاسب الإداري بعد فضائح كبريات الشركات العالمية على إنه ذو أهمية خاصة حيث أن التقنيات المستمدة من إستراتيجية المحاسبة الإدارية يمكن تكييفها لتحقيق وتنفيذ مبادئ وآليات حوكمة الشركات (Seal, 2006: 1-2) ، ويضيف Seal في هذا المجال بأن الفكرة البارزة في حقل المحاسبة الإدارية تساهم في تقويم وقياس الأداء إذ يجب أن يكون هناك موقف استباقي يتخذ من قبل المحاسبين الإداريين في تنفيذ حوكمة الشركات . (Seal, 2004: 2) توفر المحاسبة الإدارية مجموعة من القواعد والتعليمات التي لها الإمكانية للعب دور مركزي في التنسيق والتكامل التنظيمي لحوكمة الشركات إذ إن هناك تركيز متزايد على المحاسبة الإدارية ونظم الرقابة التي تضيف أشياء كثيرة في فهم وتنفيذ إكمال وهياكل الحوكمة مع المؤشرات الثقافية والتعليمية والسلوكية ، ويقترح Riccaboni & Others في هذا السياق استعمال أدوات المحاسبة الإدارية (تخطيط استراتيجي ، وإعداد الموازنات ، وأنظمة التقارير وقياس الأداء) بما تساهم في تفعيل حوكمة الشركات .

(Riccaboni & Others, 2004: 3)

إن أساس حوكمة الشركات يكمن في مجلس إدارة الشركات المدرجة في السوق المالية، وكذلك تحليلات وظيفة مجلس الإدارة في إعداد وتنفيذ وتقويم التخطيط الاستراتيجي ، وإن التطورات الجديدة في المحاسبة الإدارية في ظل تنفيذ مفهوم حوكمة الشركات هي تطبيق لمجلس الإدارة ولجانه المتعددة بما تساهم في عملية صنع القرار الاستراتيجي ، وإعداد الموازنات وتقويم مجالس الإدارة لعدد من الشركات من منظور إستراتيجي (Chen & Zhan, 2006:1-2)

دور المحاسب الإداري

في تنفيذ آليات حكومة الشركات

ومن منظور نظرية الوكالة التي تؤكد على الثقة والحاجة إلى الانجاز من جانب المديرين في الشركات المساهمة ، يلعب مجلس الإدارة الدور الفاعل في عملية صياغة الإستراتيجيات ومراقبة أداء الإدارة ، وتعد حوكمة الشركات وسيلة لدفع العمال لتحقيق أهداف الشركة ، وإن أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية تساعد في صياغة الخطط والسياسات الإستراتيجية وعملية التنفيذ وتراقب الأداء الإداري ، ويحتاج مجلس الإدارة إلى توجيه الإدارة والمراقبة من وقت لآخر إذ إن نظام المحاسبة الإدارية يمكن أن يراقب الإدارة ويقوم بالتقرير عن ذلك إلى مجلس الإدارة (Ratnatunga & Alam, 2007: 8-9) ، أما من منظور خلق القيمة فإن المحاسبة الإدارية تؤدي دورا مهما في تقييم الأداء وصنع القرار في الشركات كونها المتمكنة من المساعدة في دمج دور الحوكمة مع تكيف الإستراتيجيات الملائمة لتحقيق الأداء المرجو وخلق قيمة طويلة الأجل ، وعلى هذا الأساس يوفر المحاسب الإداري المعلومات الصحيحة والآنية لتقديم الأداء الأفضل. (Ratnatunga, 2004: 16)

وقد أشار اتحاد المحاسبين الإداريين الأمريكي CIMA وعدد من الباحثين إلى جوانب القصور في دور المحاسب الإداري في إطار تبني مفهوم حوكمة الشركات وتنفيذ آلياتها وكما يلي : (CIMA , 2003: 17) , (Starovic & Hayward , 2003 :12)

1. الاهتمام المحدود بالمعلومات الإستراتيجية وانعدام التركيز على المنافسين والمستهلكين والإنتاج والفشل في توفير المعلومات للمستفيدين ، فضلا عن الاهتمام المحدود بالأداء الاستراتيجي وتركيز الاهتمام على الأداء التاريخي .
2. تقديم التقارير الدورية في إطار النظم التقليدية وبالتالي فهي لا تعكس التغيرات التي تحصل في إستراتيجية الشركات بين فترة وأخرى ، فضلا عن حصول الإدارة على المعلومات غير الملائمة وفي الوقت غير المناسب .
3. عدم كفاية مهارات المحاسب الإداري لما يؤهله للعمل من خلال فريق متنوع ومتعدد التخصصات ، فضلا عن عدم ملائمة وضع المحاسب الإداري في الهيكل التنظيمي للشركة .

كما أن الالتزام بتنفيذ مفهوم حوكمة الشركات خلقت العديد من الفرص للمحاسب الإداري وهي بالوقت نفسه تحديات يجب عليه مواجهتها حتى يضمن لنفسه الوضع الملائم في الهيكل التنظيمي للشركة ، وهذه التحديات تدخل ضمن نطاق الدور الذي يمارسه المحاسب الإداري في الشركة وهي : (CIMA, 2004:5-6) (Anthony & Steven , 2002: 11-12)

1. التعمق في مستوى تحليل المعلومات التي يقدمها إلى الإدارة التنفيذية وتقديم الاستشارات من خلال قدرته على استخراج المؤشرات غير المالية والتي أصبحت لا تقل أهمية عن المؤشرات المالية والتي تمكن المحاسب الإداري من معرفة الأداء الاستراتيجي الذي بدوره يسمح لمجلس الإدارة والهيئة العامة في الشركة بتقويم أداء استراتيجياتها الحالية .
2. توافر المعلومات لكل من مجلس الإدارة والإدارة عن الأداء التشغيلي والاستراتيجي الذي يسمح لمجلس الإدارة المستقل أن يراقب ويقوم استراتيجيات الإدارة الحالية وإن هذه المعلومات هي حاسمة للقرارات المختلفة ويمكن أن تساعد في إعداد التقارير المفيدة والأكثر فهما لمجلس الإدارة ، حيث يشكل المحاسب الإداري أنظمة معلومات للمدراء تكون متجاوبة لحاجاتهم وهو يزود المدراء بالمعلومات المتعلقة بالشركة وتتميز هذه المعلومات بالملائمة والموثوقية وتقدم بصيغة سهلة ومفهومة لإغراض متابعة أداء اللجان التنفيذية في الشركة .
3. تحول المحاسب الإداري من مجرد متخصص في توافر المعلومات على وفق نماذج لنماذج معروفة ومعدة مسبقا ومحددة من قبل الإدارة إلى عضو هام في فريق الإدارة إذ أصبح يمتلك القدرة على التأثير في قرارات وسلوك واتجاهات الفريق من خلال ما يمكن أن يقدمه من معلومات ملائمة لاتخاذ القرار على وفق نماذج لنماذج مبتكرة حديثة متوافقة مع متطلبات الوضع الراهن والتحديات الحديثة ومتلائمة مع احتياجات الفريق .



دور المحاسب الإداري

في تنفيذ آليات حوكمة الشركات

لقد أشار اتحاد المحاسبين الإداريين في الولايات المتحدة الأمريكية CIMA إلى أهمية تطوير دور المحاسب الإداري من حيث الطبيعة والنطاق فضلاً عن المكانة التي يحتلها في الهيكل التنظيمي لكي يتمكن من مواجهة التحديات المصاحبة لتنفيذ آليات حوكمة الشركات في بيئة الأعمال المعاصرة (CIMA, 18: 2003)، ويمكن توضيح دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة الشركات بالآتي :

أولاً : دور المحاسب الإداري في تنفيذ آلية مجلس الإدارة

تميزت طبيعة دور المحاسب الإداري بعدم الاتفاق فيما بين الكتاب والباحثين وقد تجسدت معظم الآراء في طرح البدائل الآتية: (هوينجرن وآخرون، 1996: 36)، (ظاهر، 2002: 12)، (جاريسون ونورين، 2006: 19)، (الشنطي وشقر، 2006: 105)، (NAA, 1981: 58)، (Kaplan, 1984: 12)

1. المحاسب الإداري هو بمثابة مستشار ومحلل مالي لمخرجات نظام المحاسبة المالية.
 2. المحاسب الإداري هو بمثابة مدير مالي أو نائب المدير للشؤون المالية .
 3. المحاسب الإداري هو بمثابة مراقب مالي .
 4. المحاسب الإداري هو بمثابة محلل موازنة أو محلل كلفة .
 5. المحاسب الإداري هو بمثابة متخصص معلومات .
 6. المحاسب الإداري هو بمثابة عضو في فريق الإدارة .
 7. المحاسب الإداري هو بمثابة مسؤول عن الإفصاح عن المعلومات التي لم تتضمنها القوائم المالية أي التي تخرج عن نظام المحاسبة المالية.
- ولكي يتمكن مجلس الإدارة من تنفيذ المهام والمسؤوليات المناطة له ، يتطلب من المحاسب الإداري المهام الآتية التي تؤثر في طبيعة ونطاق دور المحاسب الإداري وهي كما يلي:

(Rezaee, 2003: 4), (Richardson, 2006: 1), (Starovic & Ayward, 2003: 12), (Hillman & Dalziel, 2003: 383) (Ratnatunga & Alam, 2007: 18-39),

1. مساعدة مجلس الإدارة على انجاز المهام الموكلة إليه والوفاء بمسؤولياته تجاه أصحاب المصلحة في الشركة، فضلاً عن توفير الأجوبة الملائمة عن توجيهات المنظمة للتكيف مع التغيرات البيئية والقدرة على خلق القيمة في الأمد البعيد .

2. تأمين اتصالات مستمرة مع الأطراف ذات الصلة بحوكمة الشركات، إذ إن على المحاسب الإداري أن يقيم علاقات قوية مع لجان التدقيق، والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، وعليه أن يقدم المعلومات الاستراتيجية ذات الصلة .

3. مشاركة مجلس الإدارة في وضع المقاييس والمؤشرات التي يمكن من خلالها تقييم أداء الإدارة التنفيذية واللجان غير التنفيذية ومدى كفاءة الأداء الاستراتيجي للشركة، فضلاً عن التقرير لمجلس الإدارة عن المعلومات اللازمة لتقويم مدى التزام الأطراف الداخلية في تنفيذ مبادئ وآليات حوكمة الشركات .

4. تقديم الاستشارات فيما يتعلق بصياغة مبادئ السلوك الأخلاقي وتحديد المستوى الملائم من الإفصاح (الداخلي والخارجي) من حيث شكل ومحتوى وتوقيت التقارير ومدى كفاءة الأداء الاستراتيجي للشركة.

5. تقديم الاستشارات المالية وغير المالية في مجالات ونطاق المسائلة في إطار تنفيذ حوكمة الشركات إلى مجلس الإدارة من خلال الاتصال المباشر، فضلاً عن تقديم التقرير إلى مجلس الإدارة عن ممارسات إدارة المخاطر المطبقة في الشركة .

ويرى البعض ، إن المحاسب الإداري لا يعمل فقط في تسهيل الاتصال والتوجيه لمجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين والمدققين الذين هم الأطراف المسؤولة عن تنفيذ حوكمة الشركات بل إن المحاسب الإداري يمكنه أيضاً إتباع الأهداف الاستراتيجية ضمن عملية حوكمة الشركات ومراقبة توظيف الموارد المناسبة والتقدم نحو تحقيق الأهداف المعلنة (Atkinson & Salterio , 2002 : 23) ، كما يمكن للمحاسبة الإدارية من وجهة نظر البعض الآخر أن تعالج معلومات الحوكمة على صعيد الأنشطة المختلفة عبر جمع المعلومات ومعالجتها وتحليلها وتوصيلها إلى الإدارة العليا عبر التقارير الداخلية التي تستعمل لاتخاذ القرارات والذي يؤثر في زيادة القيمة ، فضلاً عن دور المحاسب الإداري في الجوانب الإشرافية والرقابية .

(Alam, 2007: 31)



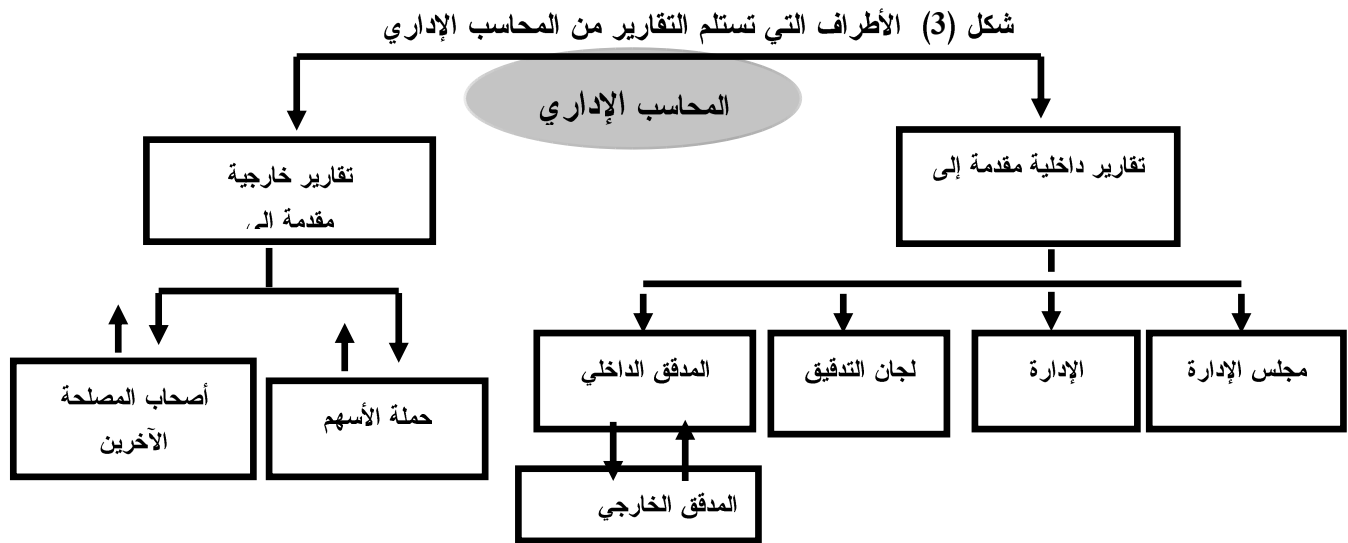
دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حكومة الشركات

- ثانيا : دور المحاسب الإداري في تنفيذ آلية تعويضات الإدارة التنفيذية
يتمثل دور المحاسب الإداري في تنفيذ آلية تعويضات الإدارة التنفيذية بالآتي :
- (Rezaee,2003:4) , (Ratnatunga & Alam, 2007: 24) , (خليل ، 2007 : 16)
1. يقوم المحاسب الإداري بصياغة سياسات محددة للمكافآت والحوافز للأطراف الداخلية التي تنفذ آليات حوكمة الشركات بشكل صحيح .
 2. ضمان انسجام مكافآت وحوافز المدراء التنفيذيين مع مصالح أصحاب المصلحة بالشركة.
 3. تقديم الاستشارات من خلال المشاركة في صياغة معايير للأداء التشغيلي والاستراتيجي في الشركة ووضع المؤشرات والمقاييس الدالة على الموائمة بين الاستراتيجيات المعتمدة والظروف البيئية المصاحبة للتشغيل .
 4. الاشتراك مع الإدارة في صنع المعايير والمقاييس والمؤشرات التي تمثل الأداء القياسي لتنفيذ حوكمة الشركات بما يساعد في تقويم مدى الالتزام بالتنفيذ الجيد لها.
 5. تصميم وإعداد التقارير اللازمة للإدارة التنفيذية بما يساعد على تحقيق أهداف تنفيذ الحوكمة بأبعادها المختلفة والمتنوعة .
 6. توفير المعلومات اللازمة للمدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية لتقويم مدى الالتزام بالقواعد الأخلاقية وتقييم الأداء الفعلي للمدراء التنفيذيين في الشركة ومقارنته مع المعايير المحددة مسبقا والتقرير عن النتائج .
 7. تحليل مستوى الأداء التشغيلي والاستراتيجي وتحديد مدى انسجامه مع التعويضات والحوافز الممنوحة للمدراء التنفيذيين في الشركة .
 8. مساعدة الإدارة التنفيذية على انجاز المهام الموكلة إليها والوفاء بمسؤولياتها تجاه مجلس الإدارة وأصحاب المصلحة .

- ثالثا : دور المحاسب الإداري في تنفيذ آلية الإفصاح والشفافية :
يتمثل دور المحاسب الإداري في تنفيذ آلية الإفصاح والشفافية بالآتي :
- (Rezaee,2003:4) ، (Srikanthan, 2002:9) ، (Anthony & Steven , 2002: 11-12)
(خليل، 2007: 16-33)
1. المشاركة في إعداد التقرير السنوي للإدارة والتقارير المالية الأخرى وتأمين مستوى مناسب للإفصاح عن المعلومات لحملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة ، مع الأخذ بنظر العناية وجهة نظر الباحثين بشأن عدم الكشف عن المعلومات التي من الممكن أن تضر بالشركة وتفيد منافسيها في الوقت نفسه .
 2. مساعدة الإدارة في تأمين إجراءات ورقابة فيما يتعلق بالإفصاح الفاعل والكافي والمحافظة على ذلك من خلال إعداد تقارير سنوية تحدد مسؤولية الإدارة عن تأمين هيكل مناسب للرقابة ووضع إجراءات لإعداد تقارير الإبلاغ المالي .
 3. اتساع نطاق المعلومات التي يوفرها المحاسب الإداري لتشمل معلومات عن الأداء الاستراتيجي ، وأداء مجلس الإدارة ، ومدى تنفيذ القوانين والمبادئ الأخلاقية للسلوك والالتزام بها في أداء الأعمال ، فضلا عن المشاركة في تصميم شكل ومحتوى التقارير المعدة للأطراف الخارجية وتحديد احتياجات الأطراف الخارجية ذات المصلحة من معلومات عن أداء الحوكمة .
 4. المشاركة في تصميم وإعداد مواقع الكترونية مؤمنة على شبكة الانترنت فيها معلومات معتمدة عن الشركة على شكل ملفات سهلة المنال لكل المدراء لكي تساعدهم في إدارة وتقويم الشركة ، وكذلك توفير المعلومات التي تساعد حملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة من المتابعة والتقييم المستمر للأداء .

دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة الشركات

ومما سبق يتبين إن التحديات أو المهام الجديدة للمحاسب الإداري في ظل تنفيذ آليات حوكمة الشركات أثرت في طبيعة ونطاق الدور الذي يمارسه المحاسب الإداري وتطلبت منه مهارات عالية وتدريب مهني يشمل تحليل المعلومات وتقويم الأداء الاستراتيجي للإدارة مما يتيح الفرصة للمحاسب الإداري أن يصبح عضو فاعلا في فريق الإدارة وليس تابعا لها وكذلك يتسع دوره من مجرد توفير المعلومات الملائمة إلى الإدارة الداخلية ليتعدى ذلك إلى توفير المعلومات إلى الأطراف الخارجية (حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة) وكذلك تقديم الاستشارات ووضع المؤشرات والمقاييس لتقويم أداء الإدارة التنفيذية إذ إن له دور مهم في متابعة تنفيذ آليات حوكمة الشركات بشكل جيد . ويمكن توضيح الأطراف التي تستلم التقارير من المحاسب الإداري بالشكل (3) في أدناه :



(الشكل من إعداد الباحثان)

رابعا : دور المحاسب الإداري (من حيث موقعه في الهيكل التنظيمي) في تنفيذ آليات حوكمة الشركات

يختلف وضع المحاسب الإداري في الهيكل التنظيمي من شركة لأخرى في ضوء مجموعة من العوامل الحاكمة هي حجم الشركة ، واحتياجات الإدارة وسياساتها ، وطبيعة نشاط الشركة ، وهيكلها، ومدى القناعة بدور المحاسب الإداري ، واختصاصاته ، فضلا عن عامل آخر يتمثل بما تفرضه التطورات الجديدة في بيئة التطبيق من متطلبات يمكن أن تكون مؤثرة في وضع المحاسب الإداري في الهيكل التنظيمي، وبشكل عام فإن وضع المحاسب الإداري في الهيكل التنظيمي يتبع المدير المالي ، إذ يترتب على وضع المحاسب الإداري في الهيكل التنظيمي كما يؤكد البعض ما يلي :

(Ratnatunga & Alam, 2007:35) ، (هورينجرن وآخرون، 1996: 33)

1. أداء الوظيفة بشكل مركزي وفقا لما يتطلب من معلومات ومن ثم تنتج المعلومات وفقا للطلب عليها من حيث الكمية والنوع وشكل التقرير.
2. لا يوجد اتصال مباشر بين المحاسب الإداري وباقي الأطراف الداخلية والخارجية حيث يتم ذلك من خلال رئيس الحسابات والمدير المالي.

دور المحاسب الإداري

في تنفيذ آليات حوكمة الشركات

ويستخلص الباحثان من النقاط أعلاه إن وضع المحاسب الإداري بالهيكل التنظيمي يتعرض لبعض التحفظات وكما يلي :

1. المركزية في أداء الوظيفة وإنتاج المعلومات وفقا لما هو مطلوب وهذا يعوق الإبداع والابتكار ومسيرة التطورات الحديثة في وظيفة المحاسب الإداري.
2. إن الاتصال غير المباشر بالأطراف الداخلية والخارجية تعيق عملية توصيل خدمات المحاسب الإداري المتطورة للأطراف كلها وإعطاء التقرير الكافي عنها.

وفي هذا السياق يؤكد كل من Ratnatunga & Alam أنه وفي الوقت الذي يؤدي المحاسب الإداري دور مهم في حوكمة الشركات إلا أنه لا يوجد اتصال مباشر ما بين المحاسب الإداري وباقي الأطراف الداخلية والخارجية إذ يتم ذلك من خلال رئيس الحسابات أو المدير المالي في الشركة الذي يخدم مجلس الإدارة ، إلا إن المحاسب الإداري يعد مركز لتسهيل الاتصال ما بين مجلس الإدارة وفريق الإدارة ككل من أجل تنفيذ الحوكمة الفاعلة ، إذ إن بقاء المحاسب الإداري في الهيكل التنظيمي يتبع المدير المالي يعيق المشاركة في تنفيذ آليات حوكمة الشركات على الرغم من إن المعلومات الذي يوفرها المحاسب الإداري يتم استعمالها عند كل مستويات الشركة . لذا يجب أن يوضع المحاسب الإداري في المكان المناسب في الهيكل التنظيمي لمزاولة أعماله الجديدة.

(Ratnatunga & Alam, 2007:35)

وفي ظل الالتزام بتنفيذ آليات حوكمة الشركات وما أحدثه ذلك من تأثير في طبيعة ونطاق دور المحاسب الإداري يمكن أن نستخلص تأثير ذلك في وضع المحاسب الإداري في الهيكل التنظيمي بما يلي :

(هورنجرن وآخرون، 2009: 41-42) ، (خليل، 2007: 19) ، (CIMA, 2003:14)

1. إن أداء الوظيفة بشكل لا مركزي يؤمن للمحاسب الإداري الاتصال بالأطراف كافة وبشكل فوري ومستمر.
 2. إن تقديم الاستشارات للإدارة في مواضع الأداء القياسي والإجراءات التنفيذية لإطار الحوكمة يتطلب أيضا أن يوفر الاتصال المباشر بكافة المستويات الإدارية في الشركة .
 3. إن الإبلاغ سواء أكان للأطراف الداخلية أم الخارجية عن أداء الحوكمة يتطلب أيضا الاتصال المباشر والفوري والمستمر بالأطراف المعنية بتنفيذ الحوكمة .
 4. يجب أن يكون وضع المحاسب الإداري في الهيكل التنظيمي منازرا للمدير المالي وبعنوان وظيفي جديد (المحاسب الإداري الأعلى) الذي يتصل بمجالات التشغيل في كافة الأقسام داخل الشركة .
- والشكل (4) يوضح نموذج البحث المقترح لدور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة الشركات والذي يبين أن للمحاسب الإداري دور واضح في ظل الالتزام بتنفيذ آليات حوكمة الشركات ، إذ يقوم المحاسب الإداري بدعم وإسناد تلك الآليات ويعد نظام معلومات وأداة للرقابة من خلال توفير المعلومات الملائمة وتقديمها في التوقيتات المناسبة بما ينسجم ومتطلبات القرارات التي يجب اتخاذها في الشركة ويأتي دور المحاسب الإداري بالمرتبة الثانية بعد مجلس الإدارة ولجنة التدقيق إذ إن دور المحاسب الإداري سوف يتسع وكذلك موقعه في الهيكل التنظيمي للشركة سوف يتغير في ظل الالتزام بتنفيذ آليات حوكمة الشركات، وإن المحاسب الإداري يقوم بدور الوسيط بين الأطراف المسؤولة عن تنفيذ آليات حوكمة الشركات وإن وظائف التدقيق الداخلي تعتمد على الاستشارات المقدمة من قبل المحاسب الإداري ، وإن المحاسب الإداري سوف يوفر المعلومات المهمة والمفيدة إلى مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ليمكنهما من إنجاز مسؤولياتهم تجاه حملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين ، ويقوم المحاسب الإداري بتقديم التقارير الداخلية إلى مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والتقارير الخارجية إلى حملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة، وهذه المسؤوليات تفرض على المحاسبين الإداريين أن يكونوا في موقع ملائم في الهيكل التنظيمي والخروج من النطاق التقليدي .



دور المحاسب الإداري
في تنفيذ آليات حكومة الشركات

إنموذج البحث

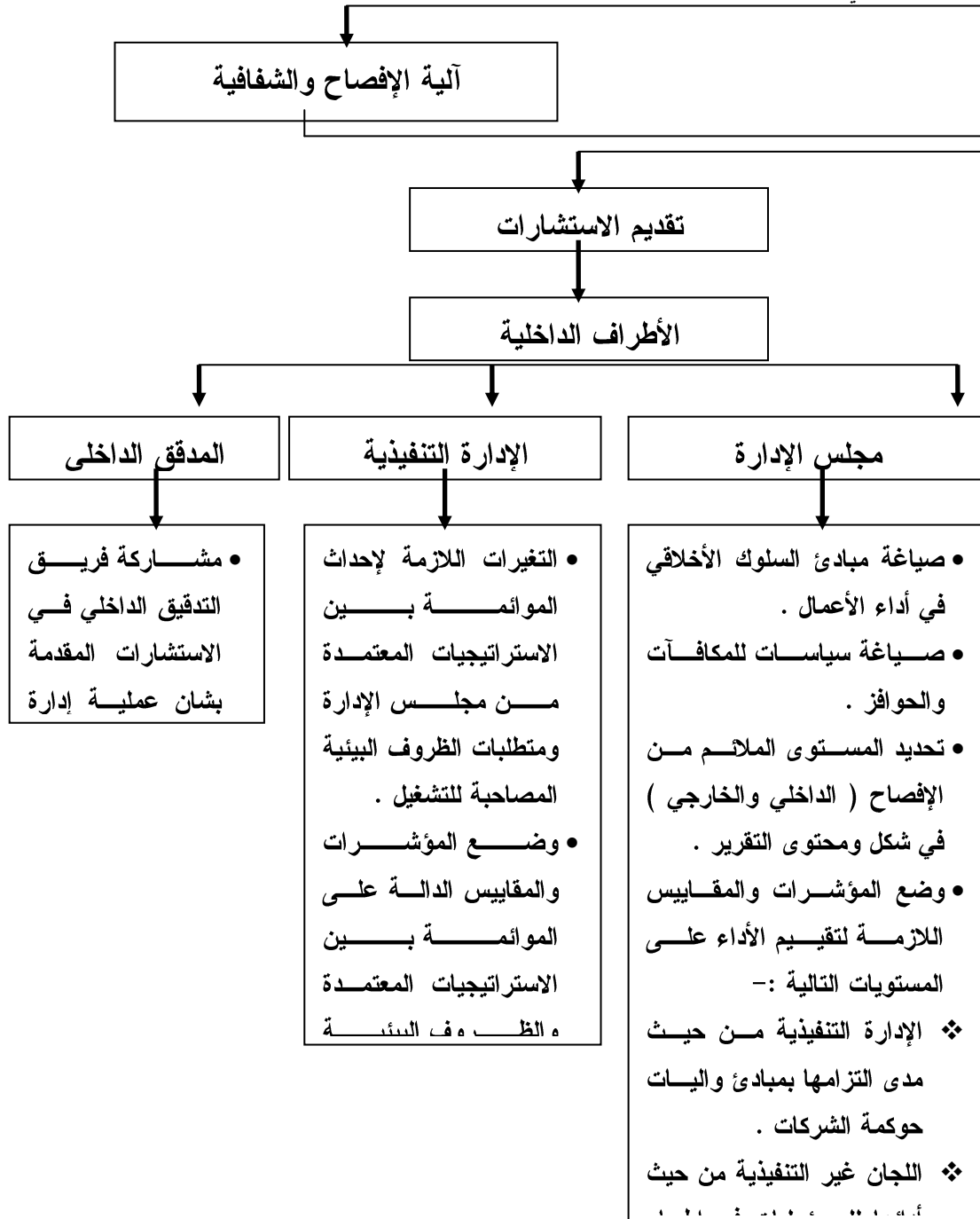
واللجان التابعة له

الارتباط

الاداري

ري

دوره في تنفيذ الآليات



ة التنفيذية

ة الآخرون

ملحة عن مستوى

الأسهم وأصحاب

معلومات عن أداء

ي :-

بشكل أسهم .

والإدارة التنفيذية .

مع الغير .

(من حيث عدد

ارتها .

المحور الرابع / الخلاصة والمقترحات

تعد حوكمة الشركات مفهوما حديثا ظهر على إثر الانهيارات والأزمات المالية التي شهدتها بيئة الأعمال في الآونة الأخيرة ، إذ أصبحت العديد من المنظمات المهنية والأكاديمية والشركات والمهتمين بأمورها تطالب بتنفيذ مفهوم الحوكمة لما له من أثر في تحسين إدارة الشركة والتخفيف من حدة المخاطر التي تواجهها فضلا عن حماية مصالح أصحاب المصلحة فيها وتعظيم قيمة الأسهم في المدى البعيد .

هذا وتستند حوكمة الشركات في تنفيذها إلى مجموعة من الآليات التي تعمل على تحقيق أهدافها وضمان عمل مجلس الإدارة وإدارة الشركات بما ينسجم مع مصلحة حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة فيها ، وقد أثر تنفيذ تلك الآليات في تطوير الدور الذي يمارسه المحاسبون في الشركات ، ولاسيما المحاسبون الإداريون ، إذ تحول المحاسبون الإداريون من مجرد متخصصين في توفير المعلومات وفقا لنماذج محددة مسبقا من قبل الإدارة إلى أعضاء مهمين في فريق الإدارة يمتلكون القدرة على التأثير في قرارات وسلوك واتجاهات الفريق من خلال ما يمكن أن يقدمه أولئك المحاسبين من معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات وفقا لنماذج حديثة ومتوافقة مع المتطلبات والاحتياجات الراهنة .

وفي ضوء ما سبق يوصي الباحثان بتبني مفهوم حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العراقية ، لما لذلك من أثر في تحسين أداء الشركات العاملة فيها وحماية حقوق حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة وتحقيق العدالة وضمان الإفصاح والشفافية في التقارير المالية التي تعدها تلك الشركات ، فضلا عن تطوير دور المحاسبين بشكل عام والمحاسبون الإداريون بشكل خاص ومستوى ادائهم ومشاركتهم في تنفيذ آليات حوكمة الشركات ، ويقدم الباحثان في هذا الصدد المقترحات الآتية بشأن تطوير دور المحاسب الإداري وما يجب أن يناط به من مهام وبالتعاون مع الاطراف ذات الصلة بتنفيذ آليات الحوكمة وتحقيق أهدافها :

أولاً : تقديم المعلومات الى الاطراف الداخلية في الشركة ممثلة بمجلس الإدارة والادارة التنفيذية ، ومشاركتها في العديد من المهام وكما يلي :

1. تقديم المعلومات الى مجلس إدارة الشركة وفي المجالات التالية :
 - أ- نتائج الاداء التشغيلي والاستراتيجي للشركة ، فضلا عن نتائج اداء اللجان غير التنفيذية التابعة الى مجلس الادارة .
 - ب- نتائج تقييم الاداء الفعلي للمديرين التنفيذيين في الشركة والمقارنة مع المعايير المحددة مسبقا والتقرير عن النتائج .
 - ت- الممارسات التي تطبقها الشركة في مجال ادارة المخاطر ، ومستوى التزام الادارة التنفيذية بتنفيذ مبادئ وآليات حوكمة الشركات .
2. مشاركة الادارة التنفيذية في العديد من المهام من بينها :
 - أ- تصميم نظام مكافآت وحوافز للمديرين التنفيذيين في الشركة ، فضلا عن تحليل مستوى الاداء التشغيلي والاستراتيجي وتحديد مدى انسجامه مع التعويضات والحوافز الممنوحة للمدراء التنفيذيين في الشركة .
 - ب- صياغة معايير للأداء التشغيلي والاستراتيجي في الشركة .
 - ت- إعداد التقارير لتقييم مدى التزام العاملين بتنفيذ مبادئ وآليات حوكمة الشركات .



دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة الشركات

ثانياً : تقديم المعلومات الى الاطراف الخارجية من أصحاب المصلحة في الشركة وكما يلي :

1. تحديد احتياجات أصحاب المصلحة من معلومات عن أداء الحوكمة ، فضلا عن إعداد التقارير المناسبة عن مستوى التزام الشركة بمبادئ وآليات حوكمة الشركات .
 2. تأمين مستوى مناسب للإفصاح عن المعلومات لحملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين ، يشمل تقديم المعلومات المالية وغير المالية وكما يلي :
 - أ- معلومات عن الأداء التشغيلي والاستراتيجي للشركة فضلا عن المعلومات ذات الصلة بالمخاطر التي تواجه الشركة وكيفية إدارتها .
 - ب- المكافآت والتعويضات النقدية الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ، فضلا عن المكافآت الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين بشكل أسهم .
 - ت- بيان الآثار المالية للصفقات المادية التي أبرمتها الشركة مع الغير ، فضلا عن الآثار المالية لعمليات التداول الداخلي في المعلومات .
- ثالثاً :** تقديم الاستشارات الى كل من مجلس الادارة والادارة التنفيذية والمدقق الداخلي بشأن العديد من القضايا أبرزها :

1. صياغة المؤشرات والمقاييس المناسبة لتقييم الاداء التشغيلي والاستراتيجي للشركة ، وكذلك صياغة السياسات المناسبة للحوافز والمكافآت التشجيعية للعاملين في مختلف المستويات الادارية وبما ينسجم مع مستويات الاداء المحددة مقدما، فضلا عن تقديم الاستشارات في مجال تصنيف وإدارة المخاطر التي تواجهها الشركة .
 2. تحديد المستوى الملائم من الإفصاح الداخلي والخارجي ، فضلا عن تحديد شكل ومضمون التقارير المعدة في هذا المجال .
- رابعاً :** إعادة تأهيل المحاسبين الإداريين من الناحيتين العلمية والعملية ليتمكنوا من أداء المهام المناطة بهم في ظل التطورات البيئية المستجدة ومن بينها ظهور مفهوم حوكمة الشركات والتوصية باعتماد المبادئ والمعايير ذات الصلة .

المصادر

أولاً : المصادر العربية

1. الكتب

- جاريسون، ري اتش، ونورين، اريك، " المحاسبة الإدارية "، دار المريخ للنشر والتوزيع، ترجمة محمد عصام الدين زايد ، المملكة العربية السعودية ، الرياض ، 2006 .
- الرجبي، محمد تيسير عبد الحكيم، " المحاسبة الإدارية "، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2004 .
- الشنطي، أيمن، وشقر، عامر، " المحاسبة الإدارية "، الطبعة الأولى، دار البداية، الأردن، 2006 .
- ظاهر، احمد حسن، " المحاسبة الإدارية "، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر، الأردن، 2002 .
- الفضل، مؤيد محمد وآخرون، " المحاسبة الإدارية "، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن ، 2007 .
- هورنجرن ، تشارلز ، وآخرون ، " محاسبة التكاليف- مدخل إداري " ، الجزء الأول ، تعريب احمد حامد حجاج، الطبعة العربية الثانية ، دار المريخ للنشر، الرياض، 1996 .
- هورنجرن، تشارلز، وآخرون، " محاسبة التكاليف- مدخل إداري " ، الجزء الأول ، تعريب احمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009 .



دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حكومة الشركات

2. الدوريات والمنشورات

- خليل ، عبد اللطيف محمد ، " دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات - دراسة تحليلية ميدانية في بيئة الأعمال المصرية "، المؤتمر الدولي الثاني لشعبة مزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة حول تحديات مهنة المحاسبة والمراجعة - الواقع والتطلعات - القاهرة ، أكتوبر ، 2007 .
- السعدني ، مصطفى حسن بسيوني ، " المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة المراجعة الداخلية "، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، القاهرة ، 2005 .
- مركز المديرين ، " دليل مبادئ حوكمة شركات قطاع الأعمال لجمهورية مصر العربية "، يوليو ، 2006 www.hawkama.net/files/pdf/book8.pdf

3. الأطاريح والرسائل الجامعية والبحوث

- الحمداني ، بهاء حسين محمد ، " الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الشاملة - إطار مفاهيمي " ، أطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد ، 2008 .
- المشهداني ، بشرى نجم عبد الله ، " الإطار المقترح لحوكمة الشركات - دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية " ، أطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد ، 2007 .

ثانيا : المصادر الأجنبية

1. Books

- Drury , Colin, " Costing : an Introduction " , Business press Thomson Learning 1998 .

2. Periodicals

- Anthony, A and Steven S , " Shaping Good Conduct – The Search for More Effective Systems of Corporate Governance Has Created " , CMA Management Magazine in February , 2002 .
- Atkinson , A. and Salterio , S. " Function vs. Form , Taking Control of the Corporate Governance Quandary " , CMA Management Magazine , Canada , 2002 .
- Chen , Yuling & Zhan , Congshni , " Research on the New Developments of Corporate Governance , Board Directors and Management Accounting and Auditing " , Vol.2 ,No.4, USA ,April , 2006
- Hillman , A. J. and T. Dalziel , " Boards Directors and firm Performance : Integrating Agency and Resource Dependence Perspective " , Academy of management review , 2003 .
- Kaplan, R, S, "The Evolution of Management Accounting" The Accounting Review, July,1984
- Mehra , Madhav , " Sarbanes Oxley – Ushering An Extra – Ordinary Age of Transparency " , Corporate Governance – International Journal for Enhancing Board Performance , Vol. 5 , No. 2 , 2005.



**دور المحاسب الإداري
في تنفيذ آليات حكومة الشركات**

- Murphy, William D., "Developing the Role of the Management Accountant: A review of practitioner-orientated sources " The Derbyshire Business School, University of Derby, UK ,2003.
- Ratnatunga ,Janek , " Empowerment Accounting : The Role of Financial Statements in the Shift From the Information to the Influential Paradigms " , Journal of Applied Management Accounting Research , 2004 .
- Richardson , Bill , " Corporate Governance & Enterprise Risk Management " , ICMA, Vol. 10 , No. 3 , Beirut , Lebanon , December , 2006 .
- Seal,Willip , "Management Accounting and Corporate Governance : An Institutional Interpretation of the Agency Problem" , Management Accounting Research , Volume 17 , Issue 4 , December , 2006 .
- Srikanthan Sri , " Success Through Strategic Management Accounting " , Journal management quarterly , January , 2002 .
- 3. Publications & Statements
 - AICPA "AICPA Professional Standards: U.S. Auditing Standards", Now York , Vol. , June , 2002 .
 - Alam, Manzurul , "Corporate Governance and the Emerging Role of Management Accounting: Evidence Form a case Study", 2007.
 - Brewer, Peter.C , " Redefining Promoting Management Accounting " ,Strategic Finance , March , 2008 .
www.mariarendon.com .
 - CIMA , " Improving Decision Making in Your Organization : The CIMA Strategic Enterprise Management (SEM) Initiative " ,2003 , online " www.CIMA.org .
 - CIMA, " Accountants Can Shape Good Conduct " , 2004 . www.cimaglobal.com
 - Friedman, A. & Lyne , S. " Activity – based Costing and the Death of the Beancounter " , European Accounting Review , 1997 .
 - Imhoff Eugene A. , and Ernst Jr. , " Accounting Quality , Auditing and Corporate Governance " , January , 2003 .
www.papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=374380
 - Institute of Internal Auditors , " Taking Governance to the Next Level " , Tone at the Top , June 2002 . www.Theiia.org.
 - MI A-a : The Institute of Management Accountants "Definition of Management Accounting and Management Accountants " , Strategic Finance . August 2008 .www.imant.org.
 - IMA-b The Institute of Management Accountants "Definition of Management Accounting " , 2008. www.imanet.org .
<http://ssrn.com/abstract=1131338>
 - Jarvenpaa, Marko , " Connecting Management Accountants' Changing Roles , Competencies and Personalities into Wider Managerial Discussion – A Longitudinal Case Evidence From the Modern Business Environment " , 2004.



**دور المحاسب الإداري
في تنفيذ آليات حكومة الشركات**

- Jawnatham , S.S.M. , " Management Accounting & Corporate Governance " , May , 2006. www.Manageent-Accounting .
- McGee , W. Robert & Yung , Xiaoli , " Corporate Governance and the Timeliness of Financial Reporting: An Empirical Study of the People's Republic of China " , working paper , May 2008 .
- NAA: National Association of Accountants, "MAP Committee Promulgates Definition of Management Accounting" Management Accounting, Jan, 1981
- Rezaee , Zabihollah , " High – Quality Financial Reporting – the Six – Legged Stool " , Strategic finance , February , 2003 .
www.imanet.org/pdf/1203.pdf
- Riccaboni , Angelo & Others , " Exploring the Linkages Between Corporate Governance and Management Control : The Case Italian Banking Group " , 2004
<http://www.uc3m.es/uc3m/dpto/EMP/noved/Gehrke%20on%20riccarb>
- Ratnatunga , Janek and Alam , Manzurul , " Corporate Governance and ERM in a High Risk Industry : The Emerging Role of Management Accounting " , Australia, 2007 . www.Afaanz.org/opencof/affanz/paper
- Seal , Willip , " The Management Accountant As Public Intellectual : Researching on Oxymoron ? " , Paper present to Management control workshop , February , 2004, London .
- Starovic, Danko & Hayward , Cathy , " The Role of Non – Executive Director : Making Corporate Governance Work " , 2003 .
www.cimaglobal.com



The Role of Management Accountant In Implementing Corporate Governance Mechanisms

Abstract

This research aims to highlight the Cooperate Governance concept and determine its accounting dimensions, especially what has connected with development the management accountant role concerning the nature, scope and its location in the organizational structure in the companies as to be complied with implementing the cooperate governance principles and mechanisms in the modern businesses environment. This research has focus on clear shortage in the management accountant role in the companies, regarding to implement the governance mechanisms, especially his role to provide the information and consultations to the internal & external parties (stakeholders) . This matter lead to suggest model of management accountant role complying with the governance mechanisms' implementation.

Key Words / Cooperate Governance - management accountant .