

دور المحاسب الإداري في تنفيذ متطلبات الحاكمية المؤسسية في الشركات الصناعية الأردنية
-دراسة ميدانية -من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين

The Role of the Manager Accountant in Executing the Requiements of the Corporate Governance in the Contributing Jordanian Industrial Companies –Afield Study- from the Perspective of the Internal and External Auditors

. . خليل الدليمي

جامعة اربد الاهلية

جامعة جرش الاهلية

جامعة جرش الاهلية

تحتل حاكمية الشركات والممارسات الجيدة لها أهمية كبيرة تتزايد مع مرور الزمن وتتصاعد أهميتها في الدول النامية بعد أن لاقت قبولا واسعا في الدول المتقدمة خاصة بعد ظهور الأزمات المالية وأهمها أزمة دول ج اسيا في أواخر التسعينات ثم أزمة الشركات الأمريكية وأهمها أزمة شركة إنرون وورلدكوم ، تلك الشركات في تنفيذ مبادئ حاكمية الشركات والتي كان احد اسبابها القصور الواضح في دور المحاسبين ، ولاسيما المحاسبين الإداريين فيما يتصل بقضايا الحاكمية ، لذلك حاولت هذه الدراسة بيان الدور الحقيقي للمحاسب الإداري في تنفيذ متطلبات الحاكمية المؤسسية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة. وتوصلت الدراسة الى العديد من النتائج والتوصيات وكان من اهمها أن حاكمية الشركات يمكن اعتبارها من أهم الطرق التي تستخدم قبل إدارة الشركات لإدارة مواردها المختلفة بهدف الوصول إلى هدف أسمى ألا وهو تحقيق أهداف أصحاب المزيد

بما يتعلق بوظيفة المحاسب الإداري بهدف

بتطبيق الحاكمية

وتتميه والدور الذي يقدمه للشركات على مختلف أنواعها .

Abstract

The occupation of corporate governance and good practices of great importance is increasing with the passage of time and escalate its importance in the developing countries after it's received wide acceptance in the developed countries, especially after the emergence of financial crises, the most important crisis of Southeast Asia in the late nineties, then the crisis of American companies, the most important crisis of Enron and WorldCom and all that because of the failure of those companies in the implementation of the principles of corporate governance, which was one of the reasons that were obvious in deficiencies in the role of accountants, especially management accountants in connection with issues of governance, so this study tried stating the real role of accountant management in the implementation of the requirements of corporate governance in the participating Jordanian Industrial Companies .the study concluded a

lot of the findings and recommendations and it was most important that corporate governance can be considered the most important road that is used by management companies to manage their resources with the aim to reach a higher goal, namely to achieve the objectives of the stakeholders and other parties related to the company as well as working hard to make more efforts and follow-up of developments concerning the application of the rules of governance in the companies, especially in relation to the function of management accountant in order to develop awareness and the role offered to companies of all kinds

:

تسعى الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم الفكري الحقيقي للحاكمية في الشركات وتحديد أبعادها المحاسبية بشكلها الريادي ، ولاسيما ما يتصل بإيضاح وظيفة المحاسب الإداري من حيث الطبيعة والنطاق وكذلك موقعه في الهيكل التنظيمي في الشركات الصناعية الاردنية وبما ينسجم مع تنفيذ آليات الحاكمية المؤسسية بيئة الأعمال الاردنية .

أهمية الدراسة :

تستمد الدراسة أهميتها من خلال تطوير دور المحاسبين بشكل عام وإيضاح وظيفة المحاسب الإداري بشكل خاص في مواجهة المتغيرات المستجدة في بيئة الأعمال وبما يعزز الثقة في مهنة المحاسبة ويوفر المقومات الضرورية لضمان التنفيذ الجيد لمبادئ الحاكمية في الشركات وآلياتها في بيئة الأعمال الأردنية .

:

تحدد مشكلة الدراسة في عدم وضوح الدور الذي يؤديه المحاسب الإداري في الشركات الصناعية الاردنية يث الطبيعة والنطاق وكذلك موقعه في الهيكل التنظيمي لتلك الشركات الأمر الذي ينعكس سلباً على تنفيذ آليات الحاكمية للشركات في بيئة الأعمال الاردنية . لذلك تتحور مشكلة الدراسة بالتساؤلات الأتية:

1- هل يؤدي المحاسب الإداري دورا في تنفيذ آلية مجلس الإدارة في ظل الحاكمية المؤسسية المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية

2- هل يؤدي المحاسب الإداري دورا في تنفيذ آلية التعويضات في ظل الحاكمية المؤسسية المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية

3- هل يؤدي المحاسب الإداري دورا في تنفيذ آلية الإفصاح والشفافية في ظل الحاكمية المؤسسية المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية

فرضية الدراسة :**تستند الدراسة إلى الفرضيات :**

الفرضية الاولى: يؤدي المحاسب الإداري دورا في تنفيذ آلية مجلس الإدارة في ظل الحاكمية المؤسسية المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية .

الفرضية الثانية: هل يؤدي المحاسب الإداري دورا في تنفيذ آلية التعويضات في ظل الحاكمية المؤسسية المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية

الفرضية الثالثة: هل يؤدي المحاسب الإداري دورا في تنفيذ آلية الإفصاح والشفافية في ظل الحاكمية المؤسسية الصناعية المساهمة الاردنية

منهجية الدراسة : المنهج الوصفي التحليلي : حيث قام الباحثون بالحصول على البيانات اللازمة لهذه الدراسة من المصادر التالية:

1 - المصادر الأولية . Sources Primary

2 - المصادر الثانوية . Sources Secondary

المصادر الأولية : Sources Primary

لقد تم الحصول على البيانات الأولية اللازمة لهذه الدراسة من خلال استبانته تم إعدادها وتوزيعها على مجموعه من المدققين الداخليين والخارجيين من ذوي الكفاءة الفكرية والمهنية والتابعين للكبرى الشركات المساهمة اعية العامة الاردنية والتي شكلت عينة لهذه الدراسة ومن ثم جمعها وتحليل البيانات باستخدام برمجية الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ، وذلك لاختبار صحة فرضية الدراسة.

المصادر الثانوية : Sources Secondary

لقد تم الحصول على البيانات الثانوية المتعلقة بهذه الدراسة بالرجوع إلى الكتب والرسائل الجامعية والبحوث العلمية والتقارير والمقالات في الصحف والمجلات وذلك من اجل بناء الإطار النظري للدراسة وتحقيق أهدافها

: يتكون مجتمع الدراسة من كبرى الشركات المساهمة الصناعية الاردنيه المد

بورصة عمان والتي لها صيت على المستوى المحلي والعالمي

دراسة خليل وهلالي (2003) بعنوان: "نموذج مقترح لدعم اتخاذ القرارات الإدارية في إطار علاقة لجان التدقيق بالتحكم المؤسسي". هدفت الدراسة إلى صياغة نموذج مقترح لرفع كفاءة القرارات الإدارية في إطار علاقة لجان التدقيق الداخلي بالحاكمة المؤسسية.

وكان من أهم نتائج الدراسة: ضعف نظام الرقابة المحاسبية والتدقيقية بمنظمات الأعمال في غياب الحاكمة المؤسسية، تدني ممارسة وظيفتي الإفصاح والشفافية وضعف أداء كل من التدقيق الداخلي والخارجي من حيث عدم

دراسة خليل : 2007 " دراسة تحليلية ميدانية في بيئة الأعمال المصرية "

سعت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية تفعيل دور المحاسبين بشكل عام ولاسيما المحاسبين الإداريين اجهة المتغيرات المستجدة في بيئة الأعمال وبما يعزز من الثقة العامة في مهنة المحاسبة ويوفر المقومات الضرورية اللازمة لتبني حوكمة الشركات ودعم قدرات الأطراف المسؤولة عن تنفيذ مبادئها وآلياتها ، إذ أكدت الدراسة على القصور الواضح في دور المحاسبين الإداريين فيما يتصل بقضايا حوكمة الشركات وأهمية تطوير دورهم من حيث الطبيعة والنطاق فضلا عن الموقع في الهيكل التنظيمي لتلك الشركات .

دراسة CIMA,2004 " Accountants Can Shape Good Conduct "

أشارت هذه الدراسة إلأن الاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات وتنفيذ مبادئها وآلياتها خلق فرص جديدة للعديد من الأطراف ذات الصلة ومنهم المحاسبين الإداريين ، وضمن هذا السياق أكدت الدراسة على أن للمحاسب الإداري دورا مهما يتمحور حول تقديم المعلومات بشأن الأداء الإستراتيجي للشركات المعنية وبالشكل الذي يسمح بالتنفيذية بتقويم الاستراتيجيات الحالية واقتراح مجالات التطوير المناسبة ، فضلا عن تقديم المعلومات الملائمة والموثوق بها والمفيدة في عملية اتخاذ القرارات وبما ينسجم مع متطلبات المدراء في تلك الشركات ، وأكدت الدراسة في السياق نفسه على أهمية الاتصالات المتبادلة والفاعلة ما بين المدراء في الشركات وبين المحاسب الإداري ، إذ تكون الإدارة بحاجة إلى المعلومات التي يوفرها لها المحاسب الإداري وبالشكل الذي يساعدها في تنفيذ مسؤولياتها بكفاءة وفاعلية .

:Ratnatunga&Alam2007 ,

"Corporate Governance and ERM in a High Risk Industry: The Emerging Role of Management Accounting "

أشارت هذه الدراسة إلى دور معلومات المحاسبة الإدارية في دعم ومتابعة تنفيذ الأهداف الإستراتيجية للشركات وتعزيز حوكمتها ، وتناولت الدراسة بعض القضايا ذات الصلة من بينها الكيفية التي يتم من خلالها تأدية الدور التكاملي للمحاسبة الإدارية في تنفيذ الحوكمة الجيدة للشركات ومساعدة مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية على خلق القيمة ، وتوصلت الدراسة إلى إن تنفيذ مفهوم الحوكمة يتطلب تهيئة المعلومات ومنها المعلومات المحاسبية المفيدة في تقييم الأداء وأشارت الدراسة في هذا الصدد إلى الدور الذي يمكن أن يؤديه المحاسب الإداري في تنفيذ مفهوم حوكمة الشركات وخلق القيمة في الأمد البعيد .

:

تشير الكثير من الأبحاث والدراسات إلى عدم وجود تعريف أو ترجمة واحده لمصطلح (Corporate Governance)، حيث إن هذا اللفظ قد قدم

العربية بعدة تسميات، فقد عرفها البعض بأنها الإدارة الرشيدة سواء للشركات تحديداً أو الاقتصاد بصورة عامة. و الجيدة، أو التحكم

المؤسسي أو الحكمانية، أو العقلانية، أو الحوكمة الشركائية.

لكل من هذه المفاهيم مدلولاتها الخاصة بها لمن قام بايجادها وترجمتها، فمثلاً أن المفهوم المترجم (الإجراءات الحاكمة) هو مرادف للحاكمية المؤسسية وهو انطلاق من أساس تحقيق التوازن

أما مفهوم التحكم المؤسسي فهو يعتبر مفهوماً بديلاً يستخدم لأغراض أحكام الرقابة على مديري الشركات ومنظمات الأعمال من قبل مقدمي الأموال (أصحاب المصالح) لضمان عدم قيام مديري تلك الشركات والمنظمات باستغلال أموالهم ذاتياً أو باستثمارها في مشروعات غير رشيدة اقتصادياً.

أما بالنسبة (لممارسة الإدارة للسلطة الجيدة) فإن هذا المفهوم هو مقابل لمفهوم الحاكمية المؤسسية، وسبب اعتماده يرجع إلى محاولة تدعيم مصالح الأطراف المساهمة في الشركة من أجل تخفيض المخاطر وتحسين الأداء وتنشيط عن دعم القدرة التنافسية للشركات المختلفة، وصولاً إلى تحقيق الشفافية وإبراز مفاهيم وأساليب

المحاسبة الاجتماعية. (Stijn, 2006, p91-122)

أما بالنسبة لمفهوم (التحكم المؤسسي) فهو أيضاً مفهوم بديل الغرض منه معالجة مشكلة الوكالة والعمل على حماية سهم ، وحماية حقوق أصحاب المصالح ، مع العمل على ضرورة التأكيد بتفعيل المعايير بشقيها المحاسبية والتدقيقية الدولية، بالإضافة إلى التأكيد أيضاً على تحقيق التنمية الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية من منطلق اقتصاد المعرفة. كما تعد حوكمة الشركات بمثابة عملية ادارية تمارسها سلطه الإداره الأشرافية سواء داخل

وقد استقر مجمع اللغة العربية في مصر على ترجمة مصطلح (Corporate Governance) (2001: 1-3).

أما في الأردن فقد استقر مجمع اللغة العربية على مصطلح الحاكمية المؤسسية. و يظهر جلياً أن هذا المصالح يظل يتناغم مع لفظي العولمة والخصخصة واللذين تعرضا للجدل الواسع والشديد من حيث تفسير مفهومهما في بداية ظهورهما.

لذلك لا يوجد على المستوى العالمي تعريف واحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحاسبين والمحللين، وهذا ما تؤكد عليه موسوعة (Corporate Governance Encyclopedia) من حيث الافتقار إلى تعريف موحد (2001: 5).

ويرجع السبب في ذلك إلى تداخل التعريف مع العديد من الأمور الخاصة بالشركات ، والتي منها أمور تنظيمية واقتصادية ومالية وحتى اجتماعية، وهذا الأمر سوف يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل في نهاية المطاف.

ولكن في مجمل القول، إن ماهية الحاكمية المؤسسية معنية بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات الصحيحة والسليمة للقائمين على إدارة الشركة، بما يحافظ على حقوق كل من حملة الأسهم والسندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم، وذلك من خلال تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم، وذلك بدوره بالرجوع إلى استخدام الأدوات المالية والمحاسبية وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة.

لذلك يمكن القول أن حاكمية الشركات يمكن اعتبارها من أه مواردها المختلفة بهدف الوصول إلى هدف أسمى ألا وهو تحقيق أهداف أصحاب المصالح والأطراف الأخرى ذات

وعلى ذلك عرف مجمع المدققين الداخليين الأمريكي (IIA,2002,p5) الحاكمية المؤسسية بأنها عمليات من خلال إجراءات تستخدم بوساطة ممثلي أصحاب المصالح بتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة ، ومراقبة مخاطر الشركة، والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي إلى الاسهام المباشر في إنجاز أهداف وخطط قيمة للشركة، مع الأخذ بنظر الاعتبار أن أداء أنشطة الحاكمية المؤسسية تكون مسؤولية أصحاب المصالح في الشركة لتحقيق فعالية الوكالة.

إن مصطلح الحاكمية المؤسسية أصبح نظاماً ذاتياً لتوجيه كل أفراد الإدارة، والغاية منه الرقابة على الشركات بغية تحقيق غاياتها وأهدافها بنفسها دون أي تأثير أو نفوذ من أي جهة أخرى ، بما يوفر المعاملة العادلة لكل من

أهداف الحاكمية المؤسسية

تهدف الحاكمية المؤسسية الجيدة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي:

(توفيق،2005: 5) (Greet,2004,p292,301)

- (1) تعظيم أداء الـ .
 - (2) وضع الأنظمة الكفيلة بتجنب أو التقليل من الغش وتضارب المصالح وجميع التصرفات غير المقبولة مادياً وإدارياً وأخلاقياً.
 - (3)
 - (4) وضع أنظمة يتم بموجبها القيام بإدارة الشركة وفقاً لهياكل تحدد توزيع كل من الحقوق والمسؤوليات (مجلس الإدارة والمساهمين).
 - (5) وضع القواعد والإجراءات الكفيلة والضرورية المتعلقة بسير العمل داخل الشركة والتي تتضمن تحقيقاً لأهداف الحاكمية للشركات.
- و في الآونة الأخيرة تعاضمت وبشكل كبير أهمية الحاكمية المؤسسية وذلك بسعيها نحو تحقيق كل من التنمية الاقتصادية والحصافة القانونية والرفاهية الاجتماعية لجميع الاقتصادات والمجتمعات المطبقه لها.
- وقد تنامت على الصعيد الاقتصادي أهمية اتباع قواعد سليمة وحصيفة للحوكمة تساعد على تحقيق الأهداف الأتية (: 2003 6) :

(1) ضمان قدر عالٍ من الطمأنينة لكل من المستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لجميع استثماراتهم مع ضرورة التأكيد على الحفاظ على حقوق الأقلية من حاملي الأسهم.

(2) التركيز على هدف تعظيم القيمة السهمية للشركة والقيام بتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية وحدات مالية جديدة فضلاً عن حدوث اندماجات أو استحواذ أو بيع لمستثمر رئيس.

(3) التأكيد وبشكل حازم على كفاءة تطبيق برامج التخاصية والقيام بحسن توجيه الحصيلة منها إلى الاستخدام الأمثل لها فضلاً عن التأكيد على تحقيق تلك البرامج لأهدافها المقررة لها مسبقاً منعاً لأي

- 4) التركيز على ضرورة توفير مصادر تمويل سواءً أكانت محلية أم عالمية لجميع الشركات سواء بالاعتماد على الجهاز المصرفي أو الأسواق المالية الخاصة في ظل تزايد سرعة انتقال التدفقات الرأسمالية.
- 5) تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية مما يساعد على تدعيم واستقرار نشاط جميع الشركات العاملة وذلك للوصول إلى الهدف الأسمى ألا وهو درء حدوث انهيارات قد تصيب الأجهزة المصرفية أو الأسواق المالية المحلية منها أو حتى الأجنبية مما يدفع بعجلة التنمية والاستقرار الاقتصاديين.

أهمية حوكمة الـ :

تعد حاكمية الشركات من أهم العمليات الضرورية و اللازمة لحسن عمل الشركات و تأكيد نزاهة الإدارة فيها و كذلك للوفاء بالالتزامات و التعهدات و لضمان تحقيق الشركات لأهدافها و بشكل قانوني و اقتصادي سليم.

و تظهر اهمية الحاكمية فيما يلي:

- 1- داخلي في الشركات و عدم السماح بوجوده او عودته مره أخرى.
- 2- تحقيق ضمان النزاهة و الحياديته و الأستقامه لكافة العاملين في الشركات بدءاً من مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين حتى ادنى العاملين فيها.
- 3- تقادي وجود اية اخطاء عمديه او انحراف متعمد كان او غير متعمد و منع استمراره.
- 4- .
- 5- تقليل الأخطاء الى ادنى قدر ممكن باستخدام النظم الرقابية التي تمنع حدوث مثل هذه الأخطاء.
- 6- تحقيق الأستقاده القصوى من نظم المحاسبه و الرقابه الداخلية و تحقيق فاعلية الأنفاق و ربط الأنفاق بالإ .
- 7- تحقيق أعلى قدر من الفعاليه لمراقبي الحسابات الخارجيين و التأكد من كونهم على أعلى درجه من الاستقلاليه و عدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الاداره او من المديرين التنفيذيين.

مقومات الحاكمية المؤسسية للشركات:

اون الاقتصادي والتنمية في مجال الحاكمية يجد أنه يجب توفير

مجموعة من المقومات للحاكمية المؤسسية للوصول بها إلى حالة من التميز عند تطبيقها. من هذه المقومات

(2006 : 65) (Stephen & Hasung , 2004 , P19) :

- 1- وجود تشريعات قوانين تفصح بشكل واضح عن ما هي حقوق وواجبات المساهمين في مختلف الشركات التي تريد حاكمية فريدة، على سبيل المثال، حق التصويت، وحق انتخاب مجلس الإدارة، كما يجب في المقابل توضيح ما هي حقوق المجتمع على الشركات وواجباتهم اتجاهها وهو أمر ضروري يجب أخذه بنظر الاعتبار.
- 2- وجود رؤية واضحة المعالم يتم من خلالها تحديد استراتيجية وأهداف الشركات مع بيان أهم الأدوات التي تكفل تحقيق هذه الرؤية.
- 3- وجود توضيح للهيكل التنظيمي للشركة مع تحديد واضح أيضاً لأهم السلطات والمسؤوليات، ويعزز هذا وجود مجموعة من الأنظمة المساعدة مثل نظام داخلي للشركة المعنية، ونظام للرقابة الداخلية، ونظام محاسبة المسؤولية.
- 4- التأكيد على وجود لجنة للتدقيق في أي شركة مع توضيح أهم صلاحياتها ومسؤولياتها بما يكفل تحقيق حقها في ممارسة دورها الرقابي على أعمال كل من المدقق الداخلي والخارجي، وكذلك حق متابعة تقارير الإدارة.
- 5- وأخيراً لا بد من وجود نظام فعال للتقارير يتجسد به عنصر مهم ألا وهو الشفافية التي تكفل توفير المعلومات المناسبة عن أداء الشركة، ليس فقط إدارتها ومساهميها وإنما لجميع الأطراف ذات العلاقة المباشرة وغير المباشرة، ممن يقدمون التقارير والبيانات المالية للشركة، مع التأكيد على أن الإفصاح عن هذه المعلومات وبشكل تقارير تمتاز بالشفافية وأنها سوف تساعد وبلا شك على تحقيق الهدف الرئيس للحاكمية المؤسسية ألا وهو تقليل المخاطر وأضرار تضارب المصالح المحتمل ما بين الشركة والأطراف المهتمة بهذه التقارير.

طبيعة نظام الحاكمية المؤسسية:

إن نظام الحاكمية المؤسسية يعد من النظم التي ترتبط بتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية لأي بلد وبتفعيل واحكام آليات السوق في نفس الوقت .
فهي نظام يعمل بشكل جوهري على جذب الاستثمارات لأي دولة او لأي شركة، لأنها تعمل على نشر ثقافة الالتزام .
بشكل اساسي بعمليات تحقيق القيمة المضافة وكذلك التراكم الرأسمالي بما يؤدي في نهاية الأمر إلى تحقيق النتائج الملموسة التالية (ميخائيل، 2005 : 84-85) :

- 1- اقتصاديات التشغيل الأمثل : ويتم ذلك من خلال العمل على القضاء على كافة اشكال الهدر الاقتصادي لأي دم السماح بأي راكد او عادم غير مطابق للمواصفات التي يريدها المشروع مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف بنسبه كبيره

2- اقتصاديات الارتقاء الانتاجي : ويتم ذلك برفع انتاجية عناصر الانتاج الخاصة بأي مشروع حيث تعمل الحاكمية المؤسسية هنا على رفع الطاقات التشغيليه بشكل ملموس وملحوظ مما سوف يؤدي إلى زياده

3- اقتصاديات العائد والمردود الاستثماري : وهذا يتعلق بربح رأس المال المستثمر في المشروع ، حيث يتحقق ذلك بانخفاض تكاليفه ، مما يعطي زياده في قدرة المشروع على تخفيض أسعار منتجاته أو تسعيرها بشكل ، ومن ثم زياده قدره التسويقيه لمنتجات المشروع بالإضافة الى ما يحققه المشروع من عائد ومردود.

هنا يأتي دور الحاكمية المؤسسية باعتباره نظاما يعمل على تفعيل الإمكانيات وتشغيل وتوظيف الموارد ويزيد من كفاءة استخدامها في إطار سليم يحقق تفاعلاً وتفعيل اقتصاديات السوق .

دور المحاسب الإداري في خدمة ادوات الحاكمية في الشركات الصناعية:

نتيجة التطورات الحاصلة في تقنيات المحاسبة الإدارية ظهر ما يسمى بالمحاسبة الإدارية الشاملة التي تبين إن دور المحاسب الإداري في الشركة هو أعمال المحاسبة كافة بما فيها المحاسبة المالية ، إذ تعد المحاسبة المالية بوصفها نظام فرعيا عن المحاسبة الإدارية ، فالمحاسبون الإداريون يختارون ويزودون المعلومات لكل المستويات الإدارية :- (158: 2008)

أ. عمليات التخطيط والتقييم والرقابة .

ب. حماية أصول الشركة .

مع الأطراف المهمة خارج الشركة مثل حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة .

: (Jarvenpaa , 2004 : 446-447)

1. تطوير النظم المحاسبية والإبلاغ .

2. إدارة فريق المراقبة وشبكة المراقبة ، وان المحاسب التقليدي يركز على ما يوجد داخل قسمه فقط " فهو يحلل المعلومات ولاسيما المعلومات المالية التقليدية ويقدم تقاريره المالية الرسمية " .

3. يقدم ويحلل معلومات ذات الصلة لدعم عملية صنع القرار الذي تتخذه الإدارة .

4. عكس المخاطر المستقبلية والممكنة بوساطة أدوات المحاسبة الإدارية وهو أمر مهم على صعيد المعلومات .

5. المحاسب الاداري يعد شريك فاعل لمدير الوحدة بشكل يؤدي إلى خلق قيمة مضافة إلى الإدارة نتيجة عملية
6. المحاسب الاداري يأخذ دور المراقب ولاسيما عند وضع الموازنة أو تقديرات المخاطرة أو في مراقبة مدير
7. قدرة المحاسب الإداري على وضع الحدود المثلى والمؤثرة لقرارات الإدارة العامة المتعلقة بالشركة ، وهذا يعني إن على المحاسب الإداري أن يكون مستقلا وقادرا على الوقوف بوجه الأغلبية إن لزم الأمر .
- ويتبين إن هناك مبررات لتطوير دور المحاسب الإداري لكي يواكب التطورات الحاصلة في المحاسبة الإدارية نتيجة ظهور المتغيرات البيئية الحديثة ومنها حوكمة الشركات وهي كالاتي:-
1. إن ظهور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية تمكن المحاسب الإداري من مساعدة مجلس الإدارة والإدارة على انجاز مسؤولياتهم تجاه الأطراف الخارجية .
2. قدرة المحاسب الإداري على تحليل المعلومات المالية واستخراج المؤشرات غير المالية التي أصبحت لا تقل أهمية عن المؤشرات المالية ، إذ أصبح حملة الأسهم والأطراف أصحاب المصلحة الآخرين يبحثون عن أي معلومة تفيدهم عن مستقبل الشركة .
3. عدم واقعية التقارير التقليدية التي يوفرها المحاسب الإداري بسبب تقديمها وفق نماذج معدة مسبقا من قبل
4. مساعدة حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمدقق الداخلي في أداء مسؤولياتهم من خلال توفيره المعلومات المالية وغير المالية وتقديمه الاستشارات اللازمة .
5. لكي يتمكن المحاسب الإداري من تقديم المعلومات والاستشارات لمختلف الأطراف الداخلية والخارجية يتطلب من المحاسب الإداري أن يكون في موقع ملائم في الهيكل التنظيمي والتي تتيح له الاتصال المباشر بهؤلاء

سوف نبين اراء المدققين الداخليين والخارجيين لكبرى الشركات المساهمه الصناعيه العامه لدور المحاسب الاداري في ظل الحاكمية المؤسسية في الشركات الصناعية الاردنية

(1): وصف الخصائص الشخصية أفراد عينة الدراسه

المتغيرات		النسبة المئوية
1	بكالوريوس	51 %68
	ماجستير	20 %26.6
	دكتوراه	4 %5.4
		75 %100
2		55 % 73.4
		8 %10.6
		2 %2.6
	علوم مالية ومصرفية	10 %13.4
		75 %100
3	الشهادة المهنية	2 %2.7
	ACPA	20 % 26.7
	CiA	3 %4
	JCPA	50 %66.6
		75 %100
	صاحب مكتب أو شريك	2 % 2.7

4%	3		المسمى الوظيفي	4
2.7 %	2	مدير دائرة التدقيق		
52%	39	مدقق حسابات رئيسي		
38.6 %	29			
100%	75			
9.4%	7	5		5
16%	12	10 - 5		
17.3%	13	15 - 11		
52%	39	20 - 15		
5.3%	4	20		
100%	75			

ويلاحظ من الجدول رقم (1) ان اكبر المستأبانيين هم من حملة شهادته البكلوريوس وبنسبه 68% وهذا يعني امتلاك هؤلاء المستأبانيين لحنكه الوظيفيه في اداء اعمالهم المحاسبية والتدقيقيه وجاء هذا متناسب مع مؤشر التخصص 73.4%. اما بالنسبه لشهادات المهنيه تبين اكبر نسبه من

المستأبانيين هم من حملة شهادته JCPA 66.6% وهذا مؤشر على امتلاك هؤلاء المستأبانيين للكفاءه والتميز في اداء اعمالهم المحاسبية والتدقيقه فضلا عن احتكاكهم مع البيئه الوظيفه الخاصه بالمهنه وجاء ايضا متناسباً مع كل من المسمى الوظيفي والخبره بكونهم مدققي حسابات رئيسين في الشركه وبنسبه 52% امتلاكهم للسنوات الخبره الوظيفيه وبنسبه 52% ايض .

نتائج اختبار الفرضية الاولى:

يؤدي المحاسب الإداري دورا في تنفيذ آلية مجلس الإدارة في ظل الحاكمية المؤسسية المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية

(2) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الاولى

المئوية	المعياري			
80.4	0.80	4.02	يعمل المحاسب الإداري على تقديم التقارير إلى مجلس الإدارة بشكل يساعده في انجاز المهام الموكلة إليه والوفاء بمسؤولياته تجاه أصحاب المصلحة في	1
61.4	0.51	3.07	يسهم المحاسب الإداري في مشاركة مجلس الإدارة في صياغة المؤشرات المناسبة لتقييم أداء الإدارة التنفيذية وإعداد التقارير المناسبة	2
75.8	0.56	3.79	يساعد المحاسب الإداري في تقديم تقريره إلى مجلس الإدارة يبين فيه عن مدى التزام الإدارة التنفيذية بمبادئ وآليات الحاكمية المؤسسية.	3
93.4	0.61	4.67	يساعد المحاسب الإداري في تقديم تقريره إلى مجلس الإدارة يبين فيه معلومات عن الأداء التشغيلي والإستراتيجي للشركة	4
70.6	0.67	3.53	يساعد المحاسب الإداري في تقديم تقريره إلى مجلس الإدارة يبين فيه معلومات عن ممارسات إدارة	5

83.2	0.81	4.16	يساهم المحاسب الإداري في تقديم الاستشارات المالية وغير المالية إلى مجلس الإدارة من خلال الاتصال	6
68.4	0.85	3.42	يمارس المحاسب الإداري مهامه لخدمة مجلس الإدارة من خلال قسم مستقل يتصل مباشرة بالمجلس ويكون في وضع مماثل للمدير المالي .	7
76.2	0.39	3.81		

يبين الجدول (2) يساعد المحاسب الاداري في تقديم تقريره إلى مجلس الإدارة يبين فية معلومات عن الأداء التشغيلي والإستراتيجي للشركة قد احتلت الترتيب الاول بين فقرات الفرضية الثانيه وهذا يعني ان سب الاداري لديه نظرة ثاقبة في تحليل الاداء التشغيلي للشركة ومدى نجاعة مساهمة في تحقيق الخطط الاستراتيجية الموضوعة للوصول للريادية المؤسسية وقد تحقق هذا بمتوسط حسابي بلغت قيمته 4.67 وباهمية نسبية 93.4 وهي تقترب من التأكيد التام بينما كانت اقل فقرات هذا المجال هي الفقرة الثانية اذ تحققت بمتوسط 3.07 وباهمية نسبية بلغت 61.4 . وبلغ متوسط المتوسطات لفقرات الفرضية الأولى 3.81 وبأهمية نسبية بلغت 76.2 . وهذا يدل ان عينة الدراسه ترى إن فقرات الفرضية الأولى تمثل اكثر تأثيرد الاداري في تنفيذ آلية مجلس الإدارة في ظل الحاكمة المؤسسية المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية. وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة اكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس وان هذا الفرق لا يعود للصدفة تم استخدام اختبار One Sample T-test لإجابات عينة الدراسة والخاصة بفقرات الفرضية الاولى والجدول رقم (3) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها لفقرات الفرضية مجتمعة.

(3) One Sample T-test لفقرات الفرضية الاولى

	قيمة T	المعياري		
0.000	13.57	0.39	3.81	يؤدي المحاسب الإداري دورا في تنفيذ آلية مجلس الإدارة في ظل الحاكمية المؤسسية المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة T المسحوبة اكبر من قيمة T الجدولية ولفقرات الفرضية الاولى وهي معنوية عند مستو 0.00. هذا يعني أن عينة الدراسه ترى أن للمحاسب الإداري دورا في تنفيذ آلية مجلس الإدارة في ظل الحاكمية المؤسسية المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية. لذا تقبل الفرضية الاولى وبمستوى 95%.

نتائج اختبار الفرضية الثانية :

الفرضية الثانية: يؤدي المحاسب الإداري دورا في تنفيذ آلية التعويضات في ظل الحاكمية المؤسسية المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية

(4) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثانية

المئوية	المعياري			
72.6	0.69	3.63	يساعد المحاسب الاداري في المشاركة بتصميم نظام مكافآت وحوافز المدراء التنفيذيين في الشركة .	1
89.4	0.67	4.47	يساعد المحاسب الاداري في ضمان انسجام نظام	2

85.6	0.67	4.28	يساعد المحاسب الاداري في المشاركة في صياغة معايير للأداء التشغيلي والاستراتيجي في الشركة .	3
77.2	0.52	3.86	يسهم المحاسب الاداري في تقييم الأداء الفعلي للمدراء التنفيذيين في الشركة ومقارنته مع المعايير المحددة مسبقا والتقرير عن النتائج .	4
68.4	0.66	3.42	يعمل المحاسب الاداري على تحليل مستوى الأداء التشغيلي والاستراتيجي وتحديد مدى انسجامه مع التعويضات والحوافز الممنوحة للمدراء التنفيذيين في	5
78.6	0.46	3.93		

يبين الجدول (4) ان الفقرة الثانية "يساعد المحاسب الاداري في ضمان انسجام نظام المكافآت والحوافز . قد احتلت الترتيب الاول بين الفقرات وهي بذلك تمثل ابرز نقاط مجال تنفيذ آلية

التعويضات في ظل الحاكمة المؤسسية اذ حققت وسط حسابي بلغت قيمته 4.47 وباهمية نسبية 89.4 قيق تطلعات ورغبات أصحاب المصالح بجعل نظام

المكافآت والحوافز يلائم تلك التطلعات ورغبات ، اما اقل الفقرات تأثيرا برأي المستبانين هي يعمل المحاسب الاداري على تحليل مستوى الأداء التشغيلي والاستراتيجي وتحديد مدى انسجامه مع التعويضات

ممنوحة للمدراء التنفيذيين في الشركة اذ 3.42 وباهمية نسبية بلغت 68.4 3.93 .وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة

لفقرات الفرضية الثانية أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس وأن هذا الفرق لا يعود للصدفة تم استخدام اختبار

One Sample T-test لإجابات عينة الدراسة والخاصة بمتغيرات الفرضية الثانية الجدول رقم (5) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها:

(5) One Sample T-test لمتغيرات الفرضية الثانية

قيمة T	المعياري		
0.000	13.33	0.46	3.93

يؤدي المحاسب الإداري دورا في تنفيذ آلية التعويضات في ظل الحاكمية المؤسسية المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة T المسحوبة أكبر من قيمة T الجدولية ولجميع متغيرات الفرضية الثانية وهي معنوية عند مستوى 0.00 ، لذا تقبل الفرضية الثانية وبمستوى ثقة 95% .

نتائج اختبار الفرضية الثالثة :

الفرضية :يؤدي المحاسب الإداري دورا في تنفيذ آلية الإفصاح والشفافية في ظل الحاكمية المؤسسية المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية.

(6)المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثالثة

المئوية	المعياري		
78.2	0.48	3.91	1
73.0	0.61	3.65	2

1 . يساعد المحاسب الاداري في المشاركة في إعداد التقرير السنوي للإدارة وتأمين المفيدة لحملة الأسهم والآخرين من

2 يساعد المحاسب الاداري في التقرير لحملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة عن مستوى التزام الشركة بمبادئ واليات الحاكمية المؤسسية .

84.6	0.78	4.23	يسهم المحاسب الاداري في تقديم معلو حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة تتضمن المعلومات غير مالية تتضمن المعلومات حول المخاطر التي تواجه الشركة وكيفية إدارتها	3
63.8	0.96	3.19	يسهم المحاسب الاداري في تقديم معلومات إلى حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة تتضمن معلومات مالية عن الأداء التشغيلي والاستراتيجي للشركة مع بيان الآثار المالية للمصفقات المادية التي أبرمتها الشركة مع الغير	4
74.8	0.57	3.74		

يبين الجدول (6) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات يؤدي تنفيذ آلية الإفصاح والشفافية في ظل الحاكمية المؤسسية المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية وباستعراض قيم الترتيب يتبين ان الفقرة الثالثة قد احتلت الترتيب الاول بين الفقرات وهي بذلك تمثل ابرز نقاط مجال يؤدي المحاسب الإداري دورا في تنفيذ آلية الإفصاح والشفافية في ظل الحاكمية المؤسسية. يسهم المحاسب الاداري في تقديم معلومات إلى حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة تتضمن معلومات غير المالية تتضمن معلومات حول المخاطر التي تواجه الشركة وكيفية إدارتها، وتفسير ذلك ان المحاسب الاداري يعمل على ا سير اعمال الشركات بهدف اتخاذ اجراءات سريعة وناجحة لمواجهة اي خسائر محتملة الحدوث في المستقبل القريب وحققت هذه الفقرة وسيط حسابي بلغ قيمته 4.23 وباهمية نسبية 84.6. اما الاقل تأثيرا على يسهم المحاسب الاداري في تقديم معلومات إلى حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة تتضمن معلومات مالية عن الأداء التشغيلي والاستراتيجي للشركة مع بيان الآثار المالية للمصفقات المادية التي أبرمتها الشركة مع الغير.. 3.19 وباهمية نسبية بلغت 63.8 الفرضية ككل 3.74 وباهمية نسبية بلغت 74.8. وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من

أفراد العينة لفقرات الفرضية الثالثة أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس وأن هذا الفرق لا يعود للصدفة تم
 One Sample T-test لإجابات عينة الدراسة والخاصة بمتغيرات الفرضية الثالثة الجدول
 (7) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها:

(7) One Sample T-test لمتغيرات الفرضية الثالثة

نتيجة ية الصفرية	قيمة ت	المعياري		
0.000	8.51	0.57	3.74	يؤدي المحاسب الإداري دورا في تنفيذ آلية الإفصاح والشفافية في ظل الحاكمية المؤسسية المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة T المسحوبة أكبر من قيمة T الجدولية ولجميع متغيرات الفرضية الثالثة وهي معنوية عند مستوى 0.00. لذا تقبل الفرضية الثالثة بمستوى ثقة 95%.

:

1- العالمية للحاكمة المؤسسية كان نتيجة الانهيارات استوجب ضرورة إيجاد يساهم تحسين اداء الشركات على مختلف الاصعدة المحلية والعالمية

2- إن نظام الحاكمية المؤسسية يعد من النظم التي ترتبط بتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية لأي بلد وبتفعيل واحكام آليات السوق في نفس الوقت . فهي نظام يعمل بشكل جوهري على جذب الاستثمارات لأي دولة او لأي م . كما انها ترتبط وبشكل اساسي بعمليات تحقيق القيمة المضافة

3- إن مصطلح الحاكمية المؤسسية أصبح نظاماً ذاتياً لتوجيه كل أفراد الإدارة، والغاية منه الرقابة على الشركات بغية تحقيق غاياتها وأهدافها بنفسها دون أي تأثير أو نفوذ من أي جهة أخرى ، بما يو

4- أن حاكمية الشركات يمكن اعتبارها من أهم الطرق التي تستخدم من قبل إدارة الشركات لإدارة مواردها المختلفة بهدف الوصول إلى هدف أسمى ألا وهو تحقيق أهداف أصحاب المصالح والأطراف الأخرى ذات العلا

5- يتطلب تنفيذ آليات حاكمية الشركات ، تحديد الأطراف المسؤولة عن تنفيذها بشكل دقيق (وهم كل من مجلس الإدارة واللجان التابعة له ، والإدارة التنفيذية بما فيها المدقق الداخلي وكذلك المدقق الخارجي ، بالإضافة الى حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة في الشركات) ، ومن ثم تحديد الأدوار التي يجب أن تناط بتلك الأطراف للوصول إلى التنفيذ الناجح لآليات الحاكمية .

التوصيات :

1. ضرورة قيام المحاسب الإداري في الشركات بتوفير المعلومات وتقديم الاستشارات اللازمة إلى مجلس الإدارة

:

. التقرير إلى مجلس الإدارة بشكل يساعده في انجاز المهام الموكلة إليه ، فضلا عن انجاز المهام الموكلة إلى اللجان التابعة له ومدى تحملهم لمسؤولياتهم والقيام بواجباتهم بشكل صحيح .

. مشاركة مجلس الإدارة في صياغة المؤشرات المناسبة لتقييم أداء الإدارة التنفيذية وإعداد التقارير المناسبة لذلك

. تقرير إلى مجلس الإدارة عن مدى التزام الإدارة التنفيذية بمبادئ وآليات حاكمية الشركات .

2. ضرورة قيام المحاسب الإداري في الشركات وفي مجال تنفيذ آلية تعويضات الإدارة التنفيذية بما يلي :

أ. تصميم نظام للمكافآت والحوافز للمدراء التنفيذيين في الشركة وضمان انسجامه فيها .

ب. المشاركة في صياغة معايير للأداء التشغيلي والاستراتيجي في الشركة .

. تقييم الأداء الفعلي للمدراء التنفيذيين في الشركة ومقارنته مع المعايير المحددة مسبقا وتحليل مستوى الأداء التشغيلي والاستراتيجي وتحديد مدى انسجامه مع التعويضات والحوافز الممنوحة للمدراء التنفيذيين في الشركة والتقرير عن النتائج .

3. قيام المحاسب الإداري في مجال تنفيذ آلية الإفصاح والشفافية في الشركات بما يلي :

. تأمين مستوى مناسب للإفصاح عن المعلومات المفيدة لحملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة.

. التقرير لحملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة عن مستوى التزام الشركة بمبادئ وآليات الحاكمية .

. توفير المعلومات المالية وغير المالية إلى حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة في الشركة

المزيد 4- بتطبيق الحاكمية

خصوصا بما يتعلق بوظيفة المحاسب الإداري بهدف تنميته والدور الذي يقدمه للشركات على مختلف أنواعها

5- ضرورة قيام المحاسب الإداري بممارسة مهامه في تنفيذ آليات الحاكمية وبشكل ريادي في الشركات من خلال قسم مستقل يرتبط مباشرة بمجلس الإدارة ويكون في موقع مماثل للمدير المالي في الشركة والذي يتيح له الاتصال المباشر بكافة الأطراف الداخلية والخارجية للوصول لتنفيذ الآليات الحاكمية بشكلها الصحيح.

:

المراجع العربية

- الحمداني ، بهاء حسين محمد ، " الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الشاملة - إطار مفاهيمي " ، أطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد ، 2008 .
- ابو العطاء، نرمين، (2003)، حوكمة الشركات سبيل التقدم، مركز المشروعات الدولية الخاص،: www.cipe.org
- (2006)، استراتيجية مقترحة لتحسين فاعلية الحاكمية المؤسسية المصرفي الأردني، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان .
- خليل، عطا الله وهلالي، محمد جمال، (2003)، نموذج مقترح لدعم اتخاذ القرارات الإدارية في إطار علاقة لجان التدقيق بالتحكم المؤسسي، بحث مقدم في المؤتمر المهني الخامس : التحكم المؤسسي واستمرارية المنشاه ، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان(24-25)ايلول
- ميخائيل ، اشرف حنا(2005) ،تدقيق الحسابات واطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، بحث مقدم في المؤتمر العربي الاول : التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ،المنظمه العربيه للتنمية الاداريه،القااهرة، (24-26)
- توفيق ، محمد شريف ،(2005)، حوكمة الشركات، الأهمية والمبادئ والمصطلحات: . www.infotechaccountants.com

المراجع الانكليزية

- Jarvenpaa , Marko , " Connecting Management Accountants' Changing Roles , Competencies and Personalities into Wider Managerial Discussion – A Longitudinal Case Evidence From the Modern Business Environment " , 2004.
- Catherine,R., (2007),Corporate Governance in Europe :www.heidrick.com
- . CIMA , " Improving Decision Making in Your Organization : The CIMA Strategic Enterprise Management (SEM) Initiative " ,2003 , online " www.CIMA.org .
- 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
- Greet,H., (2004),**Business Goals and Corporate Governance**, Asia Pacific Business Review,Vol 10,no 3-4, Spring-Summer :www.Ingentaconnect.com.



-Stephen,C.,and Hasung,J.,(2004),**Evaluation of Corporate Governance,in East Asian Economies:** www.oecd.org.

-Stigin, C., (2006),**Corporate Governance and Development**

-The Institute of Internal Auditor, (2005), **The Professional Practice of Framework of Internal Auditor**, Practice Advisort ,January: www.theila.org.