



# مجلة البحوث المالية والتجارية

## المجلد (24) – العدد الأول – يناير 2023



الدور الحديث للمحاسب الإداري في إدارة مخاطر منظمات الأعمال

### The modern role of the management accountant in managing the risks of organizations

إعداد

الباحث/ أحمد محسن إسماعيل على

مرشح للدكتوراه

المدرس المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة . جامعة بورسعيد . قسم المحاسبة

إشراف

د/ محمد محمود سلامة

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة بورسعيد

أ.د/ نبيل فهمي سلامة

أستاذ المراجعة

كلية التجارة - جامعة بورسعيد

2023-3-3

تاريخ الإرسال

2023-3-8

تاريخ القبول

رابط المجلة: <https://jsst.journals.ekb.eg/>

### ملخص:

هدف البحث إلى التعرف على عوامل تطوير مهنة المحاسبة الإدارية في عصر التحول الرقمي، وكذلك إنعكاس المتغيرات البيئية الحديثة على المحاسبة الإدارية ودور المحاسب الإداري، بالإضافة إلى مناقشة دور المحاسب الإداري في إدارة المخاطر بمنظمات الأعمال.

وتوصل البحث إلى أن الإقتصاد القائم على المعرفة والنظم الرقمية (أو ما تُعرف بالرقمنة) هي من أهم العوامل التي أدت إلى التغير الحالي في وضع مهنة المحاسبة الإدارية. كما توصل إلى أن المتغيرات البيئية الحديثة لها إنعكاسات على المحاسبة الإدارية تمثلت في تحديث تعريف المحاسبة الإدارية وإستحداث مبادئ عالمية لها، تطوير أدوار المحاسبين الإداريين وممارسات المحاسبة الإدارية. وكذلك توصل إلى أهم الممارسات الحديثة للمحاسبة الإدارية هي "إدارة المخاطر" ودور المحاسب الإداري إتجاهها. كما توصل إلى نظام المحاسبة الإدارية يدعم إدارة المخاطر في إضافة قيمة للمنظمة وأصحاب المصالح والعمل على النجاح المستدام لها، وأن الدور الإستراتيجي للمحاسب الإداري أتاح له التدخل والتوغل في جميع مراحل عملية إدارة المخاطر المؤسسية ERM، من خلال تقديمه معلومات لتفعيل مكوناتها.

الكلمات المفتاحية: الدور الحديث للمحاسب الإداري ، إدارة المخاطر.



## **Abstract**

The aim of the research is to identify the factors of developing the management accounting profession in the era of digital transformation, as well as the reflection of modern environmental variables on management accounting and the role of the management accountant, in addition to discussing the role of the management accountant in managing risks in organizations. The business risk Audit approach is a modern approach that carries a fundamental change in the review mechanism and has emerged due to the growing awareness of the importance of business risks as a cause of audit risk. Determining the necessary control means to reduce the negative effects resulting from these risks, using financial and non-financial performance indicators, and this in turn enables him to assess the effectiveness of the internal control structure more accurately and efficiently.

The research concluded that the knowledge economy and digital systems are among the most important factors that led to the current change in the status of the management accounting profession. it also concluded that modern environmental variables have repercussions on management accounting represented in updating the definition of management accounting and developing global principles for it, developing the roles of management accountants and management accounting practices. it also concluded that most important modern practices of management accounting which is "risk management" and the role of the management accountant towards it. it also concluded that a management accounting system supports risk management in adding value to the organization and stakeholders and working on its sustainable success, and that the strategic role of the management accountant allowed him to intervene and integrates into all stages of the ERM process, by providing information to activate its components.

**Key words:** The Modern Role of the management accountant, Risk Management

### أولاً: مشكلة البحث:

انعكست التطورات الحديثة التي شهدتها بيئة الأعمال وما تابعها من دخول العالم في ثورة صناعية رابعة وعلى أعقاب ثورة صناعية خامسة أيضاً على مجال المحاسبة الإدارية، حيث برز جيل جديد من المحاسبة الإدارية أوسع نطاقاً وممارسة وأكثر توجهاً نحو إضافة قيمة لمنظمات الأعمال؛ وكذلك تغير أدوار المحاسبين الإداريين ليصبحوا شركاء للعمل، مما يُم على إرتقاء مكانة المحاسبة الإدارية والمحاسبين الإداريين داخل التنظيم الإداري.

وتُعد إدارة المخاطر من أهم تلك الممارسات الحديثة للمحاسبة الإدارية التي تضيفُ بُعداً إستراتيجياً لدور المحاسب الإداري داخل المنظمة، خاصة إدارة المخاطر التكنولوجية ذات الصدارة في عصر التحول الرقمي؛ ولمواكبة هذا الدور الحديث للمحاسب الإداري وما سيتطلبه من مهارات وقدرات غير مسبوقة وما استحدثته من مسئوليات ومهام جديدة، يتطلب الأمر ضرورة وضوح وصياغة دور المحاسب الإداري في إدارة المخاطر بالمنظمات، وإبراز أهم الآليات والأساليب المحاسبية المناسبة لأدائه بكفاءة وفعالية.

### ثانياً: أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى التعرف على عوامل تطوير مهنة المحاسبة الإدارية في عصر التحول الرقمي، وكذلك إنعكاس المتغيرات البيئية الحديثة على المحاسبة الإدارية ودور المحاسب الإداري، بالإضافة إلى مناقشة دور المحاسب الإداري في إدارة المخاطر بمنظمات الأعمال.

### ثالثاً: حدود البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه، تتمثل حدوده في:

- لن يتناول البحث دور المحاسب الإداري في إدارة نوع معين من المخاطر، وإنما يقتصر البحث على دور المحاسب الإداري في إدارة المخاطر بوجه عام.

### رابعاً: خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وحدوده، تتمثل خطته في:

- أولاً: عوامل تطوير مهنة المحاسبة الإدارية في عصر التحول الرقمي
- ثانياً: إنعكاسات المتغيرات البيئية الحديثة على المحاسبة الإدارية ودور المحاسب الإداري
- ثالثاً: دور المحاسب الإداري في إدارة المخاطر بمنظمات الأعمال.



## أولاً: عوامل تطوير مهنة المحاسبة الإدارية في عصر التحول الرقمي

تتعرض بيئة الأعمال للعديد من التغييرات المدفوعة بالعديد من العوامل الرئيسية التي يكون لها الأثر الأكبر في تحويل نظم العمل والتشغيل والإدارة بالمنظمات، مما يؤثر بشكل غير مباشر على مهنة المحاسبة الإدارية. وعلى الرغم من تعدد وتنوع تلك العوامل التي تعتبر محركات رئيسية للتغيير في بيئة الأعمال ما بين العوامل البيئية مثل عولمة الأسواق وتكثيف المنافسة والتقدم في تكنولوجيا المعلومات والإنتاج، أو العوامل التنظيمية مثل الملكية التنظيمية وإعادة الهيكلة التنظيمية؛ إلا أن الكتابات المحاسبية أجمعت على أن الإقتصاد القائم على المعرفة والنظم الرقمية (أو ما تُعرف بالرقمنة) هي من أهم العوامل التي أدت إلى التغيير الحالى في وضع مهنة المحاسبة الإدارية.

فالإقتصاد المعرفى المبني على إنتاج ونشر وإستخدام المعرفة والمعلومات، اتسم بالعديد من الخصائص المختلفة عن خصائص الإقتصاد التقليدى في عدة جوانب رئيسية أثرت على نظم المعلومات المالية والإدارية وتطورها بالمنظمات ، وتمثل أبرز هذه الخصائص فيما يلي (Rajl & Raman, 2012) :-

- العامل الرئيسى فى الإنتاج هو المعرفة والإهتمام بالأنشطة غير الملموسة كالأفكار والعلامات التجارية ورأس المال الفكرى والبحوث والتطوير بدلاً من الأصول المادية.
- أنه إقتصاد شبكى رقمى افتراضى نظراً لتطور وسائل الإتصالات الحديثة.
- يؤثر بشكل كبير على حجم وتخزين ومعالجة المعلومات.
- انحسار قيود الزمان والمكان وانخفاض التكلفة فى ظل التطورات التكنولوجية الجديدة.
- انتشار الأسواق الإلكترونية التى تتميز بسرعة تدفق المعلومات عن المنتجات والخدمات.
- تدعيم الوعى بالقضايا الأخلاقية لدى الأفراد والمنظمات نتيجة للتدفق الحر للمعلومات عبر الشبكة الإلكترونية.

أما النظم الرقمية التى تُعرف بأنها نظم إلكترونية تؤدي وظيفتها عن طريق معالجة الأرقام (فراج، ٢٠٢١)، فقد كان لها الأثر الأكبر والهام فى تغيير ممارسات المحاسبة الإدارية وأدوار المحاسب الإدارى فى عصر التحول الرقمى، وذلك من خلال نظم التصنيع الرقمية المعتمدة على إستخدام نظام متكامل للكمبيوتر والإنترنت فى التصنيع (كالتصنيع الذكى والتصنيع المرن) أو نظم المعلومات الرقمية المعتمدة على إستخدام الإنترنت فى التعامل مع المعلومات كالحوسبة السحابية وإنترنت الأشياء وتحليلات البيانات الضخمة وسلاسل الكتل.

- فالتطور الحادث في مجال التصنيع الرقمي انعكس على نظام المحاسبة الإدارية وترك العديد من الآثار الهامة تمثلت في أن (فراج، ٢٠٢١)؛ (Saban & Efeoglu, 2017):-
- استخدام أنظمة التصنيع الرقمية يؤدي إلى الإهتمام بالقرارات قصيرة الأجل بالإعتماد على التكاليف التفاضلية والمتغيرة، وفي ظل نظم معلومات المحاسبة الإدارية التقليدية يتم الإبتعاد عن الجانب الأكثر أهمية للقرارات المتعلقة بالمنتجات والاهتمام فقط بالقرارات طويلة الأجل.
  - الإعتماد على نظم التصنيع الرقمية في الإنتاج يؤدي إلى تنوع عملية اتخاذ القرارات والاهتمام بالحصول على معلومات من مصادر مختلفة، مما يتطلب وجود قاعدة معلومات للمحاسبة الإدارية، ولكن في ظل نظم معلومات المحاسبة الإدارية التقليدية اهتمت بالدرجة الأولى بالقرارات الهيكلية أو الروتينية ولم تعطى القرارات الشبه وغير الهيكلية الإهتمام الكافي، وقد انعكس ذلك على فعالية المحاسبة الإدارية كنظام داعم للقرارات بصفة عامة.
  - استخدام أنظمة التصنيع الرقمية في الإنتاج يؤدي إلى تطوير تصميم المنتجات خلال مراحل الإنتاج وما بعدها من مراحل دورة حياة المنتج، وفي ظل نظم التكاليف التقليدية يتم تجاهل التكاليف التي تحدث خلال مرحلة التخطيط والتصميم والتي تشكل نسبة كبيرة من تكاليف المنتج.
  - استخدام نظم التصنيع الرقمية في الإنتاج يؤدي إلى تغير الأنشطة التي تتسبب في حدوث التكلفة، وفي ظل نظم التكاليف التقليدية تتصف عناصر التكاليف بالسكون وعدم مواكبتها للتغيرات الدورية.
  - الإعتماد على أنظمة التصنيع الرقمية في الإنتاج يؤدي إلى تغير الأهمية النسبية لمكونات التكلفة، حيث تحولت كثير من بنود تكاليف العمل المباشر إلى تكاليف غير مباشرة، مما أدى إلى إنخفاض تكلفة العمل المباشر مقترنة بزيادة نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة في إجمالي تكلفة المنتج، وفي ظل نظم التكاليف التقليدية يعتبر عنصر العمل المباشر هو المكون الرئيسي لتكلفة المنتج.
- أما التطورات في نظم المعلومات الرقمية فقد انعكست أيضاً على نظام المحاسبة الإدارية بشكل كبير وتركت العديد من الآثار أهمها؛ انخفاض تكلفة إنتاج المعلومات، تغير طبيعة عمليات تداول وتوصيل المعلومات، اتساع طاقة المعلومات لدى متخذ القرار، تحسن استجابة المحاسب الإداري في المواقف الطارئة، التوافق الزمني بين تدفق المعلومات وتدفق الأنشطة (بكري، ٢٠١٥).



ثانياً: إنعكاسات المتغيرات البيئية الحديثة على مهنة المحاسبة الإدارية ودور المحاسب الإداري:-

لا شك أن التغيرات التي شهدتها بيئة الأعمال من تحول الإقتصاد إلى إقتصاد معرفي والتطور السريع في الأساليب التكنولوجية الحديثة والعولمة والمنافسة الشديدة بين المنظمات، قد أدت بالتبعية إلى التغير في هيكل إحتياجات الإدارة من المعلومات، وهو الأمر الذي استدعى ضرورة قيام المحاسبة الإدارية بوصفها أهم مصادر المعلومات الإدارية بتطوير مفاهيمها وأدواتها لمواكبة هذه الإحتياجات، حيث لم يعد الإقتصار على الدور التقليدي للمحاسبة الإدارية كافياً وملائماً لبيئة الأعمال الحالية، ولتلبية إحتياجات ومتطلبات الإدارة وأصحاب المصالح المختلفة، وهو ما إنعكس على دور ومجال المحاسبة الإدارية وأدوار المحاسبين الإداريين بتوجيهها نحو إضافة قيمة لمنظمات الأعمال، حيث تمثلت إنعكاسات تلك المتغيرات البيئية الحديثة على مجال المحاسبة الإدارية في الأبعاد الآتية:-

#### ➤ البُعد الأول: تحديث تعريف المحاسبة الإدارية

حيث قام معهد المحاسبين الإداريين IMA في عام ٢٠٠٨ بتقديم تعريف جديد للمحاسبة الإدارية، فعرّفها بأنها " مهنة تنطوي على المشاركة في إتخاذ القرارات الإدارية ووضع نظم التخطيط وإدارة الأداء، وتوفير الخبرة في مجال التقارير المالية والرقابة لمساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ إستراتيجية المنظمة" (محمود، ٢٠٢٠).

ويرى (محمود، ٢٠٢٠) أن هذا التعريف ركز على أهميه وظيفة المحاسب الإداري في السنوات الأخيرة، حيث يستطيع المحاسب الإداري أن يلعب دوراً حيوياً في إضافة قيمة للمنظمة من خلال المشاركة بفعالية في صنع القرار الإداري، ووضع نظم التخطيط وإدارة الأداء؛ كما أنه ركز على ثلاثه مكونات هامة وهي؛ المساعدة في صياغة وتنفيذ إستراتيجية المنظمة لمساعدتها على النجاح وإضافة القيمة؛ وعمل المحاسب الإداري ضمن فريق الإدارة ( الإدارة العليا ومتخذي القرار)؛ وضرورة توافر مجموعة من المهارات والمعارف والكفاءات لدى المحاسبين الإداريين تؤهلهم للعمل ضمن فريق الإدارة.

وفي عام ٢٠١٤ عرف إطار المعايير العالمية المحاسبة الإدارية بأنها "تخلق القيمة وتضمن النجاح المستدام من خلال المساهمة في اتخاذ القرار السليم، ومن خلال تحليل شامل، وتوفير

المعلومات التي تمكن وتدعم المنظمات لتخطيط وتنفيذ ومراقبة تنفيذ إستراتيجيتها" (CIMA, 2015).

وترى (النقيب، ٢٠٢٢) أن هذا التعريف يثير الدهشة من ناحيتين؛ الأولى أنه يركز فقط على البعد الإستراتيجي للمحاسبة الإدارية (من خلال التأكيد على خلق القيمة، والنجاح المستدام، وتخطيط الإستراتيجية والتنفيذ والرقابة عليها). في حين أنه تجاهل البعد التشغيلي الذي له دور مهيم لدى المحاسبين الإداريين في الممارسة اليومية؛ الثانية أن التعريف يحتوي على تحول الدور الداعم المعترف به عموماً للمحاسبة الإدارية (القياس وإعداد التقارير) إلى الشراكة أو دور المشارك بفعالية في عملية خلق القيمة.

مما سبق يرى الباحث أن التعريف الحديث للمحاسبة الإدارية جاء ليوكب عصر التحول الرقمي بتوسيعه لنطاق مهنة المحاسبة الإدارية وأدوار المحاسبين الإداريين، حيث اختلف التعريف الجديد عن ما سبقه في عدة نقاط :-

١-ركز صراحة على أن هدف المحاسبة الإدارية هو خلق القيمة للمنظمات وهو مايعنى ربطها بنموذج عمل المنظمة ككل مما ينطوى على توسيع نطاق المحاسبة الإدارية.  
٢-ركز صراحة على أن هدف المحاسبة الإدارية هو ضمان النجاح المستدام للمنظمة من خلال توفير معلومات تمكن المنظمة من إتخاذ القرارات التي تجنبها المخاطر أو الوقوع في إخفاقات تحول دون تحقيقها للنجاح المستدام، وهذا إن دل فيدل على توسيع نطاق المحاسبة الإدارية وممارساتها.

٣-توسيع الدور الإستراتيجي للمحاسب الإداري من خلال إمتداد دوره في تخطيط وتنفيذ إستراتيجية المنظمة والرقابة عليها وليس مجرد المساعدة في الصياغة والتنفيذ فقط.

٤-أخذ التعريف في إعتباره أثر التكنولوجيا على مهام المحاسب الإداري بتركيزه على المهام غير الروتينية التي يصعب ميكنتها بإستخدام الذكاء الإصطناعي، لأنها تتطلب التفكير الإبتداعي والإبداع مثل المساهمة في تخطيط وتنفيذ ومراقبة الإستراتيجية؛ وتجاوز عن المهام الروتينية المستقرة والمنظمة مثل إعداد التقارير حيث يمكن ميكنتها بأساليب الذكاء الإصطناعي كتكنولوجيا التقارير الفورية وأدوات العرض المرئي، وهو مايفسر تجاهل التعريف للبعد التقليدي للمحاسب الإداري.





### ➤ البُعد الثاني: إستحداث مبادئ عالمية للمحاسبة الإدارية

أصدر معهد المحاسبين الإداريين عام ٢٠١٥ أول مجموعة عالمية من مبادئ المحاسبة الإدارية العالمية لتوجيه ممارسة المحاسبة الإدارية في العصر الحديث، بغرض دعم الرؤساء التنفيذيين والمدراء الماليين ومجالس الإدارة في قياس وتحسين أنظمة المحاسبة الإدارية الخاصة بهم، ومساعدتهم على تلبية احتياجات منظماتهم بفعالية وكفاءة لخلق قيمة مستدامة وحمايتها.

وتهدف تلك المبادئ إلى مساعدة المنظمات على إتخاذ قرارات أفضل والإستجابة بشكل مناسب للمخاطر التي تواجهها وحماية القيمة التي تولدها، والغرض منها هو تحديد القيم والصفات الأساسية التي تمثل المحاسبة الإدارية؛ تحسين فهم مهنة المحاسبة الإدارية؛ زيادة الإعتراف بالدور الحاسم للمحاسبة الإدارية في المنظمات واستخدامها على أعلى المستويات بما يمكن من تحقيق إمكانات المحاسبة الإدارية، ويتحقق ذلك من خلال أربعة مبادئ شاملة في (التواصل يوفر رؤى مؤثرة؛ يجب أن تكون المعلومات ملائمة؛ يجب تحليل الأثر على القيمة – من خلال تحليل السيناريو والنماذج؛ الإشراف يبني الثقة) (CIMA, 2015).

### ➤ البُعد الثالث: تطوير أدوار المحاسبين الإداريين

اتفقت الدراسات السابقة على أن دور المحاسب الإداري قد تغير وتطور في ضوء مستجدات بيئة الأعمال الحديثة، إلا أنه لا يوجد إجماع فيما بينهم على المصطلحات أو معنى الأدوار أو اكتمال الأدوار الموصوفة، حيث يميز الباحثين على الأقل بين ثلاث أدوار متعارضة للمحاسب الإداري، "شريك العمل"، "محاسب"، "محاسب هجين"؛ وكذلك إختلفوا فيما بينهم في معنى الأدوار مابين "إنتقال الدور" و"توسيع الدور".

حيث تشير بعض الدراسات السابقة إلى أن أدوار المحاسبين الإداريين تتجه نحو نموذج "شريك الأعمال"، والذي يتميز عموماً عن نموذج "المحاسب" الأكثر تقليدية، من خلال القيام بدور أكثر فاعلية في عمليات صنع القرار في المنظمات؛ فأشار (Pasch, 2019) إلى أن دور "المحاسب" يركز على توفير التحليل المالي الروتيني ومعالجة المعاملات وإعداد التقارير القانونية؛ أما دور "شريك العمل" فهو يدعم أعضاء فريق الإدارة العليا في تحليل قضايا إدارة الأعمال الأوسع نطاقاً.

وعرف كل (Odia & Oke, 2018) الدور الحديث للمحاسب الإداري بأنه موجه للأعمال، ومستشار داخلي من نوع ما، حيث يقدم المحاسبون الإداريون دعماً مخصصاً واستراتيجياً للمنظمات، واتسم الدور الحديث للمحاسب الإداري بتركيز أكبر على الخدمة، على عكس توفير المعلومات، ووصفوا المحاسب المعاصر بأنه "محلل أعمال" أو "دور موجه للأعمال".

كما أشار البعض بأن أن المحاسبة الإدارية التقليدية تظل جزءاً مهماً من العمل اليومي للمحاسب الإداري، وبالتالي فإن الأمر لا يتعلق بانتقال المحاسب الإداري إلى دور شريك الأعمال بل هو دمج لتوجيه الأعمال الجديدة للمحاسب الإداري والعمل المحاسبي الإداري التقليدي وهو ما عُرف بـ(المحاسب الهجين) (Karlsson, Hersinger, & Kurkkio, 2019)؛ وغالباً ما يتم تصوير هذا الدور بأنه عمل توازن بين المسؤوليات الوظيفية وتسهيل اتخاذ القرار الإداري بصفة استشارية، أي أن المحاسب الهجين مسئول عن مجموعة من المهام التشغيلية والاستراتيجية معاً.

وقد قام معهد المحاسبين الإداريين (IMA) بإعتبره معهداً رائداً في المحاسبة الإدارية بإصدار إطاراً جديداً شاملاً لجدارات المحاسب الإداري (IMA, 2019)، وذلك كمحصلة لأبحاث المعهد المستمرة التي تستكشف الدور المتغير للمحاسب الإداري والجدارات التي يحتاجها للنجاح في القيام بمهام وظائفه، حيث يتضمن هذا الإطار ستة مجالات كل منها يتشكل من مجموعة من الجدارات التي تساعد المحاسب الإداري على الإضطلاع بدوره في ظل التطور التكنولوجي المتسارع ودخول العصر الرقمي؛ وتتمثل تلك المجالات فيما يلي (IMA, 2019):-

✓ المجال الأول: الإستراتيجيه والتخطيط والأداء: يحتوي على الجدارات او الكفاءة اللازمه لتصور المستقبل وهي؛ التخطيط الإستراتيجى والتخطيط التكتيكي، تحليل القرارات، الإدارة الإستراتيجيه للتكلفة، قرارات الإستثمار الرأسماليه، إدارة مخاطر المنظمة، التنبؤ وإعداد الموازنات، تمويل الشركات، إدارة الأداء.

✓ المجال الثانى: إعداد التقارير والرقابة: يشمل الجدارات او الكفاءات اللازمه لقياس أداء المنظمه والتقارير عنه وفقاً للمعايير واللوائح ذات الصله وهي؛ الرقابة الداخلية، امسك السجلات المحاسبية، محاسبة التكاليف، إعداد القوائم المالية، تحليل القوائم المالية، التخطيط والإلتزام الضريبي، إعداد التقارير المتكاملة.



✓ المجال الثالث : التكنولوجيا والتحليلات: يشمل الجدارات او الكفاءات اللازمة لإدارة التكنولوجيا وتحليل البيانات لتعزيز النجاح التنظيمي وهي؛ نظم المعلومات، حوكمة المعلومات، تحليل البيانات، العرض البصري للبيانات.

✓ المجال الرابع: فهم الأنشطة والعمليات: يتضمن الجدارات المطلوبة للمساهمة كشريك متعدد الوظائف لإحداث تغيير شامل للعمليات على مستوى المنظمة ككل وهي؛ المعرفة الخاصة بالصناعة، المعرفة الخاصة بالعمليات، إدارة الجودة والتحسين المستمر، إدارة المشروعات.

✓ المجال الخامس : القيادة: يتضمن الجدارات اللازمة للتعاون مع الآخرين، وإلهام وتحفيز فرق العمل لتحقيق الأهداف التنظيمية وهي؛ مهارات الإتصال، تحفيز وإلهام الآخرين، التعاون والعمل الجماعي وإدارة العلاقات مع الآخرين، إدارة التغيير، إدارة الصراع (النزاع)، التفاوض، إدارة المواهب.

✓ المجال السادس : القيم والاخلاقيات المهنية: يشمل الجدارات المطلوبة لإثبات القيم المهنية والسلوك الأخلاقي والإلتزام القانوني الضروري لنموذج عمل يتسم بالإستدامة وهي؛ السلوك الإخلاقي المهني، التعرف على ومعالجة السلوك غير الأخلاقي، المتطلبات القانونية والتنظيمية.

#### ➤ البُعد الرابع: تطوير ممارسات المحاسبة الإدارية

ذكر معهد المحاسبين الإداريين أن مجالات الممارسة الرئيسية لوظيفة المحاسبة الإدارية في العصر الحديث تمثلت فيما يلي (IMA, 2019, pp. 25-26):-

١- تحويل التكلفة وإدارتها: يعني ممارسة خفض الفاقد مع الحفاظ على توليد القيمة أو تعزيزها، وينطوي على التحديد المستدام والحد من الفاقد في جميع أنحاء المنظمة مع توجيه الموارد للإستثمار في الإبتكار الذي يركز على العملاء والذي من شأنه أن يحقق القيمة المستقبلية لأصحاب المصلحة.

ويساهم المحاسب الإداري في هذا المجال من خلال قيامه بفهم محركات التكلفة عبر المنظمة، والمساعدة في تحسين كفاءة سلسلة القيمة، تطوير أهداف التكلفة بالتزامن مع الفئات الملائمة.

٢- التقارير الخارجية: يعنى توفر رؤية متكاملة وشاملة للأداء المالي وغير المالي للمنظمة ونموذج الأعمال والمخاطر والإستراتيجية التي تشكل معاً الأساس لتقييم فعال للأداء المستقبلي المتوقع.

ويساهم المحاسب الإدارى فى هذا المجال من خلال قيامه بتشجيع المنظمة على النظر إلى الإبلاغ كمنشآت مضيف للقيمة يقوده التفكير المتكامل، يقدم لمجلس الإدارة بانتظام تقارير المعلومات فى سياق الأهداف الإستراتيجية، يضمن إمتثال التقارير للتنظيم والحوكمة.

٣- الإستراتيجية المالية: يعنى تحديد الإستراتيجيات الممكنة القادرة على تعظيم صافى القيمة الحالية للمنظمة، وتخصيص الموارد الرأسمالية النادرة بين الفرص المتنافسة وتنفيذ ورصد الإستراتيجية المختارة لتحقيق الأهداف المعلنة.

ويساهم المحاسب الإدارى فى هذا المجال من خلال قيامه بتقييم الإستثمارات ومصادر الأموال بكفاءة، تصميم وتنفيذ سياسة توزيع الأرباح، تحسين هيكل رأس المال.

٤- الرقابة الداخلية: يعنى إطار موثق للسياسات والأنظمة والعمليات والإجراءات لإدارة المخاطر من أجل توليد القيمة والحفاظ عليها والتنفيذ الفعال والكفاء للإطار وتشغيله والإبلاغ عن الإطار والإشراف عليه.

ويساهم المحاسب الإدارى فى هذا المجال من خلال قيامه بالإدارة والإشراف والإبلاغ عن إطار النظم والعمليات والإجراءات التي توفر الثقة فى حماية الموارد.

٥- تقييم الاستثمار: وهو تقييم ما إذا كانت المنظمة تريد متابعة إستثمار معين أم لا بناءً على التوافق مع الإستراتيجية، وتحديد أولويات الخيارات، والقدرة على تحمل التكاليف والعوائد المقبولة مقابل المخاطر غير المقبولة.

ويساهم المحاسب الإدارى فى هذا المجال من خلال قيامه بتنفيذ وتحليل العمليات الحسابية الملائمة لتحديد القيمة القابلة للقياس الكمي وذلك لتنظيم متابعة إستثمار معين، فهم جميع المخاطر التي يجب أن تؤخذ فى الإعتبار عند التقييم، توفر خيارات حقيقة لصناع القرار عن الفرص التي يجب إستغلالها أو تجنبها.



٦- إدارة ومراقبة الميزانية: نظام التحكم الإستباقي فى الأداء مقابل الأهداف المحددة مسبقاً على جميع مستويات المنظمة، والتي قد تشمل المشاريع والأفراد والأنشطة والعمليات وأحجام المبيعات والإيرادات وكميات الموارد وتكاليف التشغيل والمصروفات والأصول والخصوم والنقد التدفقات، فضلاً عن غيرها من الإجراءات غير المالية.

ويساهم المحاسب الإدارى فى هذا المجال من خلال قيامه بالمراقبة وتقديم تقارير الأداء التشغيلى والمالى تجاه الأهداف المخططة.

٧- قرارات السعر والخصم والمنتج: تحديد ما يجب إنتاجه أو الخدمة التي يجب تقديمها وتحديد أسعار البيع وهياكل الخصم للمنتجات والخدمات.

ويساهم المحاسب الإدارى فى هذا المجال من خلال قيامه بتحليل السوق المستهدف لتحديد السعر والهامش المستهدف وبالتالي التكلفة المستهدفة، فهم التدفقات النقدية الملائمة لإدارجها فى الحسابات عند تحديد السعر، معرفة نموذج عمل المنظمة والمنتجات والخدمات المناسبة لها، ترجمة الأرقام المعقدة إلى توصيات مفهومة لتسهيل عملية إتخاذ القرارات بشأن تخصيص الأموال على منتجات وخدمات محددة.

٨- إدارة المشروع: تكامل جميع جوانب المشروع، بحيث تكون المعرفة والموارد المناسبة متاحة عند الحاجة إليها، لضمان تحقيق النتيجة المتوقعة فى الوقت المناسب وبطريقة فعالة من حيث التكلفة ومراقبة الجودة.

ويساهم المحاسب الإدارى فى هذا المجال من خلال قيامه بتوفير الفحص المالى نفقات وموازنات وخطط المشروع، ضمان إمداد المشاريع بالموارد الكافية وأن غرضها يتناسب مع الأولويات الإستراتيجية للمنظمة.

٩- الإلتزام والامتثال التنظيمى: الوفاء بالإلتزامات القانونية والتنظيمية فيما يتعلق بالمحاسبة وإعداد التقارير القانونية والضرائب والإمتثال التنظيمى.

ويساهم المحاسب الإدارى فى هذا المجال من خلال قيامه بمراقبة الوضع التنظيمى لفهم التطورات الحالية والمستقبلية وتأثيرها المحتمل على المنظمة، حساب وتقييم تكاليف الإمتثال من عدمه، ضمان إمتثال نهج المنظمة لرسالة وروح القانون.

١٠- إدارة الموارد : النظر فى أولوية الموارد المتاحة فى سياق صنع القرار التنظيمى مما يساعد المنظمات على إدارة التحسينات التحويلية أو المستمرة على المنتجات والعمليات بكفاءة وفعالية. وينطوى على مواءمة الموارد والأنظمة والموظفين مع الأهداف الإستراتيجية وأولويات المنظمة.

ويساهم المحاسب الإدارى فى هذا المجال من خلال قيامه بإنتاج خرائط الموارد التى تبرز المتطلبات والعوائد والخيارات، فهم تكلفة الفرصة البديلة وأثار الميزة التنافسية لإختلاف تخصصات الموارد.

١١- إدارة المخاطر: عملية تحديد وتقييم والإستجابة لعدم اليقين الناشئ عن أنشطة المنظمة لدعم تحقيق أهدافها الاستراتيجية.

ويساهم المحاسب الإدارى فى هذا المجال من خلال قيامه بتحديد المخاطر وتقديم المشورة بشأن الإستجابات المناسبة بما يتلائم مع حجم المخاطر والمنظمة وبينتها، ترسيخ إدارة المخاطر فى تفكيره وأخذها فى الإعتبار بجانب التخطيط والأداء، دعم زملائه غير الماليين بتقييم احتمالية وتأثير جميع المخاطر التنظيمية وتحديد الإستجابات المناسبة.

١٢- الإدارة الضريبية الإستراتيجية: دور الضريبة فى التحليل المالى وإتخاذ القرار مع إدارة الموقف الضريبي للمنظمة بشكل إستباقي بحيث يتم إستيفاء المتطلبات القانونية.

ويساهم المحاسب الإدارى فى هذا المجال من خلال قيامه بتقديم المشورة بشأن سياسة تسعير التحويل، توفر تحليل بشأن تأثير القضايا الضريبية على عمليات الإندماج والإستحواذ، حساب التأثيرات الضريبية على القرارات الإستثمارية، العمل كضهير أخلاقى للمنظمة.

١٣- الخزانة وإدارة النقد: معالجة الشركة لجميع الأمور المالية، وتوليد الأموال الخارجية والداخلية للمنظمة، بما فى ذلك إدارة مخاطر العملات ومعدلات الفائدة، والتسهيلات المصرفية، والتمويل وإدارة النقد.

ويساهم المحاسب الإدارى فى هذا المجال من خلال قيامه بتقديم معلومات عن قائمة التدفقات النقدية والميزانية العمومية كما يتطلبه مسئولى الخزينة، إعداد تنبؤات دقيقة عن التدفقات النقدية، إدارة المخاطر المالية.



١٤- المراجعة الداخلية: توفر تأكيد مستقل بأن عمليات إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية تعمل بشكل فعال في المنظمة.

والجدير بالذكر أنه تم تضمين المراجعة الداخلية أيضاً، لكنها ليست مجال ممارسة يقع ضمن وظيفة المحاسبة الإدارية، إنما تقدم المحاسبة الإدارية مساهمة كبيرة في نظام الضوابط الداخلية كما تم اختبارها وتقييمها من قبل وظيفة المراجعة الداخلية.

ويساهم المحاسب الإداري في هذا المجال من خلال قيامه بالمساعدة في تحقيق توكيد فعال من خلال توفير تحليل التكلفة والعائد للمراجعة الداخلية والوظائف الرقابية، التشجيع على المصادقة والتقييم المستمر لنظم الرقابة الداخلية والمحاسبية.

وفي ضوء ماسبق يرى الباحث أن التطورات التي لاحقت المحاسبة الإدارية من زاوية المفاهيم والمبادئ وتطوير دور المحاسب الإداري ليصبح شريك عمل بالمنظمة، أسفرت عن جيل جديد من المحاسبة الإدارية يُنم عن إرتقاء دورها في التنظيم إلى أعلى المستويات وتوسيع نطاق ممارستها وأدواتها بما يخدم عملية خلق القيمة للمنظمات؛ ولعل أبرز وأهم تلك الممارسات الحديثة للمحاسبة الإدارية هي " إدارة المخاطر" ودور المحاسب الإداري إتجاهها؛ وذلك لكونه نابع من دوره الإستراتيجي الحديث، ولما سيتطلبه من مهارات وقدرات غير مسبوقه وما سيحدثه من مسؤوليات ومهام، فضلاً عن ماسيفرضه من تحديات، مما يستدعي ضرورة إبراز وصياغة هذا الدور الحديث، لذلك سيتطرق الباحث في البند التالي لدور المحاسب الإداري في إدارة المخاطر.

ثالثاً: دور المحاسب الإداري في إدارة المخاطر بمنظمات الأعمال:-

الحصول على القيمة المضافة التي يقدمها المحاسب الإداري يتمثل بدور الممارسات أو الأدوار الحديثة الواجب القيام بها والتي منها "إدارة المخاطر"، هذا الدور الذي أثار الجدل والنقاش ولا يزال حتى الآن عالمياً وعربياً.

وفي ذلك أوضحت الدراسات مجموعة من العوامل التي تبرز الدور الحيوي الذي يمكن أن تؤديه أساليب التكاليف والمحاسبة الإدارية لدعم تنفيذ إدارة الخطر، تلك العوامل هي؛ دراسة الخطر المرتبط بكل بديل وتحديد العائد المتوقع منه وذلك عند تقديم مجموعة من البدائل الإستراتيجية؛ بما أن الخطر هو تكلفة في حد ذاته، فإنه يجب رقابة وتخفيض المخاطر ولكن بطريقة اقتصادية لمنع خطر زيادة التكلفة؛ أن إدارة الخطر تحتاج إلى ذلك البعد المتمثل في عنصر

"البساطة" واللازم لرقابة سلوك العنصر البشري لضمان تحقيق أهداف المنظمة؛ ضرورة توافر المعلومات اللازمة للتعامل مع حالة عدم التأكد التي تواجه المنظمة أثناء إدارة الخطر؛ الحاجة إلى تحليل وقياس المخاطر التي تتعرض لها المنظمة بصورة كمية (عبد الحليم، ٢٠١٣).

كما أصدر معهد المحاسبين الإداريين عام ٢٠١١ قائمة "المحاسبة الإدارية للحوكمة، والخطر، والإلتزام" وتناولت القائمة مناقشة عناصر إدارة المخاطر المتكاملة الإستراتيجية ودور المحاسبة الإدارية في تفعيلها، وأوضحت القائمة دور المحاسب الإداري في إدارة المخاطر على النحو التالي (محمد، أبو زيد، و الدوياتي، ٢٠١٥):

١. القيام بدور المبادر في تحويل النظرة الضيقة لإدارة المخاطر إلى النظرة المتكاملة الاستراتيجية لإدارة المخاطر.

٢. تعليم الأفراد والعاملين داخل المؤسسة عمليات وخطوات إدارة المخاطر المتكاملة.

٣. القيام بدور الوسيط في حل النزاع بين المدافعين عن مفهوم إدارة المخاطر التقليدي والمدافعين عن المفهوم الحديث الأكثر تكاملاً.

٤. تقديم المعلومات اللازمة لتفعيل مكونات إدارة المخاطر الحديثة.

٥. القيام بدور المنسق عبر مختلف لجان المخاطر وعبر مختلف الوظائف.

٦. المساعدة في تحديد مستوى المخاطر المقبول من جانب المؤسسة، وتحديد مستوى الانحراف المقبول في تحمل تلك المخاطر.

٧. توفير معلومات تساعد في تعريف الخطر.

٨. القيام بتجميع معلومات عن أفضل الممارسات المستخدمة في تطبيق إدارة المخاطر.

٩. المساهمة في تقدير الأثر والاحتمال للمخاطر على خريطة الخطر.

١٠. تقدير المنافع والتكاليف للبدائل المختلفة لتدنية الخطر.

١١. إعداد تقارير لمتابعة الخطر وتحديث المعلومات لتقييم كفاءة معالجة المخاطر.

١٢. تقديم النصح للإدارة بضرورة دمج آليات المحاسبة الإدارية مع أنشطة إدارة المخاطر.





١٣. المساهمة في تفعيل آليات وإجراءات الحوكمة المتضمنة نظام إدارة المخاطر المؤسسية.

وصنف (محمود، ٢٠٢٠، صفحة ٢٦) دور المحاسب الإداري في إدارة المخاطر إلى ثلاث فئات وهي؛ دور تأكيدى يتعلق بإعطاء تأكيدات عن مدى فعالية الرقابة وكفاءة أسلوب العمل في التعامل مع المخاطر، ومدى فعالية تنفيذ عمليات إدارة المخاطر، ومدى ملائمة وفعالية البدائل المختلفة لتخفيف المخاطر؛ ودور إستشارى يتعلق بتقديم المشورة بشأن تدريب العاملين بالمنظمة على إدارة المخاطر، والتنسيق بين أنشطة إدارة المخاطر بالمنظمة، ودمج ERM مع بطاقة الأداء المتوازن وإعداد الموازنات، ومساعدة وإرشاد المديرين على تحديد طرق الإستجابة للمخاطر، ودور رقابى يتعلق بتحقيق عنصر المساءلة والالتزام لرقابة سلوك العنصر البشرى لضمان تحقيق أهداف المنظمة .

كما ذكر معهد المحاسبين الإداريين (IMA) أنه يمكن للمحاسب الإداري أن يلعب دوراً رئيسياً في تنفيذ إدارة المخاطر المؤسسية من خلال دعم عملية إدارة المخاطر، والعمل في فريق إدارة المخاطر المؤسسية متعددة الوظائف، وتوفير القيادة الفكرية. كما تشمل الأدوار الرئيسية الأخرى المساعدة في تحديد حجم المخاطر، وتحليل علاقات المخاطر، وتطوير نطاق وتوزيع تأثير المخاطر، وتحديد مدى معقولية تقديرات الإحتمالية، تحديد وفهم تحمل المخاطر، تحديد وتقييم إستراتيجيات تخفيف المخاطر البديلة، وقياس منافع إدارة المخاطر المؤسسية (IMA, 2018).

وبناءً على ما سبق عرضه يلاحظ الباحث أن نظام المحاسبة الإدارية يدعم إدارة المخاطر في إضافة قيمة للمنظمة وأصحاب المصالح والعمل على النجاح المستدام لها، وأن الدور الإستراتيجى للمحاسب الإداري أتاح له التدخل والتوغل في جميع مراحل عملية إدارة المخاطر المؤسسية ERM، من خلال تقديمه معلومات لتفعيل مكوناتها ويمكن للباحث توضيح ذلك بالتطبيق على الإطار الجديد لنظام ERM الصادر عن لجنة COSO في عام ٢٠١٧ كما يلي:-

- مرحلة البيئة الداخلية: يقوم المحاسب الإداري بالمساعدة في تحديد مستوى المخاطر المقبولة.
- مرحلة تحديد الأحداث: يساهم المحاسب الإداري في تحديد الفرص التي يجب على المنظمة أخذها في الإعتبار وكذلك التهديدات التي يجب تجنبها.

- مرحلة تقدير المخاطر: يساهم المحاسب الإداري في توفير معلومات تساعد على تعريف الخطر وتقديم رؤية شاملة عن المخاطر وكيفية ربطها بنموذج الأعمال، وكذلك تقدير المنافع والتكاليف للبدائل لتدنية الخطر، وتحديد وفهم تحمل المخاطر.
- مرحلة الإستجابة للمخاطر: يساهم المحاسب الإداري في تقدير الأثر والإحتمال للمخاطر، تطوير وتوزيع تأثير المخاطر، والتأكد من معقولية تقديرات الإحتمالية، تحديد طرق الإستجابة للمخاطر، تحديد وتقييم إستراتيجيات تخفيف المخاطر.
- مرحلة الأنشطة الرقابية: يساهم المحاسب الإداري في توفير مقاييس الأداء المالية وغير المالية لتقييم كفاءة ومعالجة المخاطر.
- مرحلة المتابعة: يقوم المحاسب الإداري بإعداد تقارير متابعة الخطر، وقياس منافع إدارة المخاطر ومتابعة مدى الإنحراف عن تحقيق الأهداف وتصحيحها.

ويرى الباحث أن المحاسبة الإدارية بوصفها جزءاً من النظام الإداري في التنظيم أصبحت مصدر ملائم لدعم ممارسات الإدارة الرشيدة تجاه مخاطر المنظمات، ولكنها ما زالت في حاجة لمزيد من التفعيل لأدواتها المناسبة في هذا الشأن، وذلك لزيادة فعالية إدارة مخاطر الأعمال بوجه عام ومخاطر التقنيات التكنولوجية بوجه خاص، لما تحتله تلك المخاطر من أولوية داخل التنظيم في العصر الحالي الذي يتسم بالتحول الرقمي.



## النتائج والتوصيات:

توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- ١- أن الإقتصاد القائم على المعرفة والنظم الرقمية (أو ما تُعرف بالرقمنة) هي من أهم العوامل التي أدت إلى التغيير الحالى فى وضع مهنة المحاسبة الإدارية.
- ٢- للمتغيرات البيئية الحديثة العديد من الإنعكاسات على مجال المحاسبة الإدارية تمثلت فى عدة أبعاد (تحديث تعريف المحاسبة الإدارية؛ إستحداث مبادئ عالمية للمحاسبة الإدارية؛ تطوير أدوار المحاسبين الإداريين؛ تطوير ممارسات المحاسبة الإدارية).
- ٣- أن أبرز وأهم الممارسات الحديثة للمحاسبة الإدارية هي "إدارة المخاطر" ودور المحاسب الإدارى إتجاهها؛ وذلك لكونه نابع من دوره الإستراتيجى الحديث، ولما سيتطلبه من مهارات وقدرات غير مسبوقه وما سيستحدثه من مسئوليات ومهام، فضلاً عن ماسيفرضه من تحديات.
- ٤- نظام المحاسبة الإدارية يدعم إدارة المخاطر فى إضافة قيمة للمنظمة وأصحاب المصالح والعمل على النجاح المستدام لها، وأن الدور الإستراتيجى للمحاسب الإدارى أتاح له التدخل والتوغل فى جميع مراحل عملية إدارة المخاطر المؤسسية ERM، من خلال تقديمه معلومات لتفعيل مكوناتها، وذلك سواء فى مرحلة البيئة الداخلية، مرحلة تقدير المخاطر، مرحلة الإستجابة للمخاطر، مرحلة الأنشطة الرقابية و مرحلة المتابعة.

ويوصى الباحث بضرورة تفعيل الأدوات المحاسبية اللازمة لإدارة مخاطر المنظمات بما يحقق الكفاءة والفعالية لدور المحاسب الإدارى فى إدارة المخاطر بمنظمات الأعمال.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية:-

#### الدوريات

دعاء سعد الدين بكري. (٢٠١٥). "دراسة تحليلية لفجوة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في مصر". مجلة المال والتجارة، نادي التجارة، المجلد (٥٤٩)، ٥-١٩.

عمرو محمد سعيد عبد الحليم. (٢٠١٣). "نظم إدارة مخاطر المنشأة، بين العوامل الموقفية واستخدام أساليب التكاليف و المحاسبة الإدارية، وانعكاسه على الأداء : دراسة ميدانية". المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، المجلد (٤٣)، العدد (٣)، ٦٨١ - ٧٧٠.

منال حامد فراج. (٢٠٢١). "انعكاسات استخدام النظم الرقمية على المحاسبة الإدارية والتحديات التي تواجه المحاسبين الإداريين: دراسة ميدانية". مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة- جامعة الزقازيق، المجلد (٤٣)، العدد (٤)، ١٣٩-١٨١.

وائل حسين محمد محمود. (٢٠٢٠). "مدخل مقترح لتطوير دور المحاسبة الإدارية في إدارة المخاطر بمنظمات الأعمال: دراسة ميدانية". مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة- جامعة عين شمس، المجلد (٢٤)، العدد (٣)، ١-٦٠.

#### المؤتمرات

سحر عبد الستار النقيب. (٢٠٢٢). "إستخدام المبادئ العالمية للمحاسبة الإدارية لتحقيق الإستدامة الصناعية في ظل الصناعة ٤,٠ والتصنيع الذكي- دراسة حالة". المؤتمر العلمي الخامس لقسم المحاسبة والمراجعة بعنوان "تحديات وآفاق مهنة المحاسبة والمراجعة في القرن الحادي والعشرين"، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، ١-٥٦.

محمد الفيومي محمد، كمال خليفة أبو زيد، و داليدا محمد عادل الدوياتي. (٢٠١٥). "آليات مقترحة للتكامل بين القياس المتوازن للأداء وإطار إدارة المخاطر المتكامل- دراسة إستكشافية على عينة من البنوك التجارية المصرية". المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة بعنوان: المحاسبة في مواجهة التغيرات الإقتصادية والسياسية المعاصرة. كلية التجارة- جامعة القاهرة، ١-٢٥.



## ثانياً: المراجع الأجنبية

### Periodicals:

- Karlsson, B., Hersinger, A., & Kurkkio, M. (2019). Hybrid accountants in the age of the business partner: exploring institutional drivers in a mining company. *Journal of Management Control*, 30(2), 186.
- Odia, J. O., & Oke, R. S. (2018). Change in Management Accountant Roles: A Comparative Study of Two Public Sector Organizations in Nigeria. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(3), 202.
- Pasch, T. (2019). Strategy and innovation: the mediating role of management accountants and management accounting systems' use. *Journal of Management Control*, 30(20), 214.
- Rajl, J. R., & Raman, A. S. (2012). The role of knowledge economy accounting in the k. *Africa Journal of Business Management*, 6(32), 9307-9316.
- Saban, M., & Efeoglu, Z. (2017). An examination of effects of information technology on managerial accounting in the turkish iron and steel industry international. *Journal of Business and Social Science*, 3(12), 105-117.

### Others:

- CIMA. (2015). "Global Management Accounting Principles: Improving decisions and building successful organizations". The Chartered Institute of Management Accountants: [www.cima.org](http://www.cima.org)
- IMA. (2018). "Enterprise Risk Management: Tools and Techniques for Effective Implementation". Institute of Management Accountants: [www.imanet.org](http://www.imanet.org)
- IMA. (2019). "IMA Management Accounting Competencies Framework". Institute of Management Accountants: [www.imanet.org](http://www.imanet.org)