

# البعد الأخلاقي للمحاسبين الإداريين وأثره في تحسين ونمو امكانات الموظفين في الوحدة الاقتصادية

أ.م.د. رياض حمزة البكري  
جامعة بغداد/ كلية الإدارة والاقتصاد  
قسم المحاسبة

م.م. إشراق إحسان يوسف نبعة  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
دائرة الدراسات والتخطيط والمتابعة

## ١. المقدمة<sup>(١)</sup>

تعد المحاسبة بشكل عام علماً لكنها ليست من العلوم الصرفة وإنما من العلوم الاجتماعية مما يتطلب للتعامل مع المواضيع المحاسبية الأخذ بنظر الاعتبار الأشخاص المعنيين بالموضوع سواء كانوا المعدين للمخرجات المحاسبية أي المحاسبين، أو الأطراف ذوي المصالح المعنيين والمستفيدين من هذه المخرجات أي المستخدمين، ويعد المحاسب جزءاً من العملية الاجرائية نفسها وبهذا يكون دوره مزدوجاً يجمع بين كونه القائم بالبحث والقياس وبين كونه القائم بالتقييم والتفسير، والنقطة المهمة تكمن في الجانب الميداني وإمكانية التعبير عن البعد الأخلاقي كمحتوى ميداني قابل للتطبيق.

ويعد علم الأخلاق جزءاً من علم الفلسفة إذ يتناول الإطار العام لهذا العلم ما يصدر عن الانسان من تصرفات سواء كانت ارادية أو لا ارادية ويمكن الاحتياط لها، وبالتالي يؤدي إلى تشذيب سلوك بني البشر عند رغبتهم في الانتقال إلى ما هو أفضل، ويمثل الجانب الادق لهذا العلم في تركيزه على صراع القيم في المجتمع ومحاولته تأطير معايير السلوك الأخلاقية لزمان ومكان محددين وبما يخدم المتطلبات المتغيرة للمجتمع. ويتجسد تأطير أو تقنين معايير السلوك الأخلاقية بإصدار قوانين أو تعليمات أو قواعد ويختلف ذلك من بلد إلى آخر حسب الجهة المتبينة لاصدارها، وفي مجال المحاسبة الادارية بوجه خاص أصدر معهد المحاسبين الاداريين في الولايات المتحدة (IMA) ٢ معاييراً للسلوك الأخلاقي للمحاسبين الاداريين وتعد تأطيراً للالتزام المحاسبين الكلفويين والاداريين تجاه الوحدة الاقتصادية التي يعملون فيها وتجاه مهنتهم والجمهور وأنفسهم ويعد الالتزام بها مكملاً لإنجاز أهداف المحاسبة الادارية.

وفي ظل التطور الحاصل في الوحدات الاقتصادية وما واكبه من تطور في أساليب معالجة البيانات والمعلومات وتطور أساليب المحاسبة الادارية بشكل خاص، ومسألة تحديد تلك الأساليب التي تخدم الوحدة الاقتصادية وتوفر تقييماً شاملاً لأعمالها تبرز أهمية الربط بين قواعد السلوك الأخلاقي التي تحكم عمل المحاسب الاداري وبين تحسين امكاناته وتطويرها لتوفير المعلومات المطلوبة للمستخدمين مع تحقيق رضا الموظفين في وحدة اقتصادية معينة.

## ٢. أهمية البحث

صدرت تشريعات عديدة تبين قواعد السلوك الأخلاقي للموظفين الحكوميين وغير الحكوميين، ولما لهذه القواعد من صلة بتأدية الموظفين المعنيين بها لأعمالهم اليومية ومن ثم على النتائج المتحصل عليها من أدائهم لواجباتهم، لذا يستمد البحث أهميته من تأطير عمل المحاسب الاداري في ضوء ما جاءت به مثل هذه الجهات المهنية المتخصصة ومحاولة ربط ذلك وبين أثره في تحسين ونمو امكانات الموظفين من خلال بيئة العمل في الوحدة الاقتصادية المتعلقة بالأفراد والاجراءات التنظيمية ونظم المعلومات.

(١) بحث مستل من اطروحة دكتوراه غير منشورة موسومة بعنوان "البعد الأخلاقي للمحاسبين الاداريين وانعكاساته على الاساليب الادارية الحديثة : دراسة ميدانية" بأشراف الباحث.

(٢) تأسس سنة ١٩١٩ بإسم National Association of Cost Accountants (NACA) واختصر الى National Association of Accountants (NAA) وتحولت تسميته الى IMA سنة ١٩٩١-١٩٩٢.

### ٣. هدف البحث

يهدف البحث إلى توضيح العلاقة بين معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين الإداريين وبين تطوير ونمو إمكانات الموظفين مما يؤدي إلى تحسين مقدرتهم على تطبيق الأساليب الإدارية الضرورية للحصول على المعلومات الملائمة للوحدات الاقتصادية لتقييم أنشطتها.

### ٤. فرضية البحث

الفرضية الرئيسية للبحث مفادها (لمعايير السلوك الأخلاقي تأثير مباشر على تعليم ونمو إمكانات الموظفين في الوحدة الاقتصادية).  
وينبثق عن الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية ادناه:

- أ - لمعايير السلوك الأخلاقي تأثير مباشر على تأهيل وتدريب الموظفين وتنمية مهاراتهم في الوحدات الاقتصادية.
- ب - لمعايير السلوك الأخلاقي تأثير مباشر على الإجراءات التنظيمية في الوحدات الاقتصادية.
- ج - لمعايير السلوك الأخلاقي تأثير مباشر على تطوير النظم والمعلومات في الوحدات الاقتصادية.

### ٥. وصف عينة البحث والأساليب الإحصائية المستخدمة

لأختبار فرضية البحث أعد الباحثان استمارة استبانة موجهة إلى الإدارة العليا ومدراء الأقسام وإلى المحاسبين وبعض الموظفين الإداريين ذوي الخبرة المحاسبية في شركة بغداد للمشروبات الغازية المساهمة المختلطة التي تأسست سنة ١٩٨٩ إذ بلغ عدد أفراد العينة (٣٠) فرد. وقدمت الاستبانة إلى خبراء لإختبار صدقها وتحسين محتوياتها بما يخدم هدف البحث وهم اساتذة قسم المحاسبة في كلية الإدارة والاقتصاد في جامعتي بغداد والمستنصرية. واعد صياغتها بعد الأخذ بالآراء لتصبح بشكلها المقدم لأفراد العينة ١، واعتمد المقياس الثلاثي (اتفق، إلى حد ما، لا اتفق) واعطيت له الأوزان (٣، ٢، ١) على التوالي ولإختبار صدق النتائج استخدم مقياس كاي سكوير ( $X^2$ ) الإحصائي المبني على تعيين الفرق بين القيم المشاهدة الواقعة فعلاً المتحصل عليها من العينة وبين القيم المناظرة لها المتوقع الحصول عليها في المجتمع وإختبار مدى هذا الفرق (الصوفي، ص ٧، ١٩٨٥). واستخدم الوسط الحسابي الموزون بوصفه أحد مقاييس النزعة المركزية لإظهار أهمية الإجابات حسب الأوزان المعطاة لكل إجابة، ومعامل الإختلاف بوصفه أحد مقاييس التشتت لمعرفة التشتت أو التجانس الذي يحتسب بقسمة الاتحراف المعياري على الوسط الحسابي مضروباً في مئة (التكريتي والعبدي، ص ١٦٠، ١٩٩٦).

### ٦. البعد الأخلاقي من منظور فلسفي

يوضح إمام (١٩٨٨، ص ٢-٥) المعنى المقصود بكلمة أخلاق التي تطلق على قواعد السلوك واسلوب المرء وطريقته في الحياة وهذا هو المعنى الواسع للكلمة المرادف للأداب العامة (Morals) وينبغي تمييزه عن فلسفة الأخلاق (Ethics) وذلك بحصر الإستخدامات المختلفة لكلمة الأخلاق في ثلاثة معان رئيسية. الأول هو طريقة أو اسلوب معين في الحياة وهو الأقرب إلى الأخلاق الدينية، والثاني هو مجموعة معينة من قواعد السلوك والنصح الأخلاقية التي يربى عليها النشء في المدارس أو التي يربى أو يعمد الاباء إلى غرسها في ابنائهم في المنزل ولا يدخل كلا المعنيين ضمن موضوعات فلسفة الأخلاق بمعناها الضيق. اما المعنى الثالث فهو البحث في طرق الحياة وقواعد السلوك وهنا تكمن أهمية هذا الفرع من الفلسفة أي دراسة الفضائل (أو الرذائل) في مجتمع معين أو زمان محددين دراسة عقلية خالصة لشرح وتفسير الأسس التي تقوم عليها الأخلاق.

(١) انظر ملحق رقم (١).

(٢). مستوى الثقة ٩٩% ودرجة الحرية ٢ لكل الفقرات.

يعد علم الأخلاق علم يبحث في الأحكام القيمية التي تنصب على الأفعال الإنسانية من حيث كونها خيراً أو شراً، ويعد أحد العلوم المعيارية وهو نوعان: الأول عملي يسمى علم السلوك أو الأخلاق العملية والثاني نظري يبحث في حقيقة الخير والشر والقيم الأخلاقية من حيث هي، وهذا يعني ان علم الأخلاق يعد علم فلسفي يتناول مسألة المعايير السلوكية الواجبة للإنسان عن طريق تحديد مفاهيم الخير والشر والالتزام والواجب والصدق والحقيقة لاستنباط المفاهيم والقيم الخيرة بحد ذاتها عند بعض المفكرين (الشيخلي، ١٩٩٩، ص ١٢). وناقش بني البشر أحكام القيمة عصوراً طويلة قبل نشأة العلم، فالإنسانية ناقشت منذ أزمنة سحيقة مشكلات مثل ما هو خير وما هو شر، ما هو حق وما هو باطل، وعليه لا تستبعد أحكام القيمة إستبعاداً تاماً من مجال البحث العلمي (الشنيطي، ١٩٧٠، ص ١٩٨).

ويتفق الباحثان مع تعريف علم الأخلاق الذي أورده أمين بانه: (علم يوضح معنى الخير والشر، ويبين ما ينبغي أن تكون عليه معاملة الناس بعضهم بعضاً، ويشرح الغاية التي ينبغي أن يقصدها الناس في أعمالهم، وينير السبيل لعمل ما ينبغي) (أمين، ١٩٣٣، ص ٢).

خلاصة القول ان الأخلاق تعني من حيث الجوهر "القيام بالشيء الصحيح" (McMenamin, 1999, p.63). كما عرّفت من قبل Trevino & Nelson (1999, p.12) على انها: "المبادئ principles والمقاييس norms والمعايير standards المهيمنة على فرد أو مجموعة... وإذا ما تم إستخدامها، تصبح الأخلاق عندئذ امتداداً للإدارة الجيدة، إذ يحدد القادة السلوك الجيد أو غير الجيد، وينقلون توقعاتهم إلى المرؤوسين من خلال القواعد الأخلاقية للسلوك وبرامج التدريب وآليات الاتصال الأخرى."

## ٧. البعد الأخلاقي والمحاسبة الإدارية

يمارس المحاسبين الإداريين أحكاماً مهنية عند اتخاذهم القرار حول كيفية وضع وتشغيل النظم المحاسبية في وحدة إقتصادية ما وتنشأ مبادلات محتملة للقرارات بسبب تعدد إستخدامات النظم المحاسبية إذ يواجه المحاسب الإداري دوماً قرارات تؤثر في رفاهية الأشخاص في داخل وخارج الوحدة الإقتصادية. عملية تحديد المعايير والإجراءات لمعالجة القرارات الحكومية المؤثرة على أشخاص آخرين تعرف بالأخلاق. ان الأخلاق لا تعطي إجابة محددة لمشكلة ما بل تقترح أسلوب ما لمعالجتها فعند مواجهة المحاسب الإداري لمشكلة ما ينبغي ان يجمع المعلومات الكافية لمواجهة أي معضلة أخلاقية وعند الحصول عليها تنتهي الصراعات، عندئذ ينبغي به تحديد كيفية تأثر الاطراف ذوي المصالح إذ تنجم الأزمات عند تجاهل الأثر في بعض الافراد أو في مجموعة ما (McWatters et al., 2001, p.42). ينضج من ذلك أهمية تفاعل الوحدة الإقتصادية مع البيئة ومحاولة معالجة مصالح كل الاطراف المعنية، إذ تضع العديد من الشركات الكبيرة بوضوح قيمها والتزاماتها بصيغة معايير أخلاقية عالية المستوى في تعاملاتها مع الاطراف المعنية والبعض طور قواعد سلوك أخلاقي لارشاد المدراء والموظفين عند القيام بأعمالهم (Atrill, 2000, p.9). ان تنظيم قواعد أخلاقية للأعمال التجارية ينبغي أن:

١. يتضمن في الجزء الأول منه بيان يعبر عن الحاجة لمعايير أخلاقية عالية المستوى في الشركة وعن التزامات الشركة بمعايير عالية الأخلاق وتوضيح كيفية قراءة وتطبيق القواعد وموقف الشركة العام حول تنفيذ القواعد بضمنها الإجراءات القضائية والعقوبات.
٢. يجزأ الجزء الثاني المتضمن سن القواعد إلى مواضيع رئيسة مثل العلاقات مع الجمهور ويجب عرض الأهداف والمبادئ والمنطق والإرشادات العامة للقرار (أي مكونات فلسفة الشركة) في بداية كل موضوع من ثم تتبعها القواعد المتعلقة.
٣. يتضمن تفسيرات موسعة يمكن عرضها اما مع القواعد القابلة للتنفيذ أو في فقرة منفصلة تتبع القواعد في كل مجال (Sanderson & Varner, 1984, p.30).

في ضوء ما تقدم يمكن القول بأن المحاسبة بشكل عام والمحاسبة الإدارية بوجه خاص كمهنة واجهت ضغوط متباينة الشدة من قبل الاطراف المتعددة التي لها مصالح مباشرة وغير مباشرة في أعمال الوحدة الإقتصادية مما ولد عبئاً إضافياً على أعمال المحاسبين يضاف إلى اعباء العمل الاعتيادية المعروفة في كل انواع المهن والأعمال. ان كل ذلك أدى إلى تلمس الحاجة لمواجهة هذه التعارضات والتصادمات على مستوى الوحدة الإقتصادية وعلى مستوى المهنة وعلى مستوى المجتمع، ومن خلال كل ذلك وضعت محاولات لحل هذه المعضلات والتي يطلق عليها تسمية المعضلات الأخلاقية.

## ٨. البعد الأخلاقي في المحاسبة الإدارية أكاديمياً

أجريت عدة دراسات وبحوث تتعلق بقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين الإداريين وتوجت أخيراً بأصدار مثل هذه القواعد. وسيتم في أدناه تسليط الضوء على هذه الدراسات.

### أ- دراسة Lambert 1974

أقيمت هذه الدراسة لتحديد العديد من المشاكل الأخلاقية التي تواجه المحاسب الإداري ولتطوير قواعد للسلوك المهني، لتعمل كدليل للتصرف المقبول للمحاسبين في الصناعة. إذ أعدت Lambert استبانة تحتوي على العناصر المقدمة كقواعد إلى المحاسبين في الصناعة لتقييم مدى قبولها. لقد اجاب المستقصى منهم بنسبة (٨٢.٦٧%) ان هناك حاجة لقواعد السلوك المهني للمحاسبين في الصناعة وقد توصلت الى الاستنتاجات المهمة الآتية:

١. هناك حاجة لترسيخ الإدراك بين المحاسبين حول مسؤولياتهم الأخلاقية تجاه شركاتهم وتجاه مهنة المحاسبة.
٢. هناك حاجة لتحديد هذه المسؤوليات بوضوح أكبر.
٣. تتمكن قواعد السلوك المهني للمحاسبين في الصناعة من مساعدة المحاسب عن المتطلبات القانونية من خلال انذاره حول طبيعة المسؤوليات الأخلاقية وإلى الضرورة لحفظ السجلات بصورة مناسبة.
٤. هناك حاجة لبحوث إضافية حول المشاكل الأخلاقية للمحاسبين في الصناعة.

### ب- دراسة Sheldahl 1980

تعد دراسة Sheldahl أوسع من دراسة Lambert، وهدفها الاول الارشاد اي تطوير قواعد للسلوك المهني تعمل كدليل مرشد للتصرف المقبول للمحاسبين في الصناعة وذلك عن طريق القواعد المفروضة الزاماً. اما الهدف الثاني فهو حماية اولئك الذين يعتمدون على خدمات المحاسبين الإداريين من الأعمال غير المتفككة مع المعايير.

مسألة أخرى يركز عليها Sheldahl لأجل تحفيز ممارسي المهنة للادعان لمعايير هذه القواعد وتشجيع الحكم المهني المتوازن هو الانتماء إلى جهة مخلولة معنية بالأمر، أي العمل في وظيفة "مُرخصة"، وان أقصى عقوبة للسلوك غير الأخلاقي قد تكون ببساطة الغاء العضوية. لهذا السبب تعد القواعد الالزامية جوهرية للمحافظة على مصداقيتها وعلى سلطتها الأدبية المتعارف عليها. ويكمن وراء كل قواعد للأخلاق عند تطويرها تعريف للمهنة وعليه فإن المحاسبة الإدارية تفهم على انها: (كادر منخرط في الوحدات الإقتصادية يُعنى بتطوير وتفسير المعلومات من النوع الكلفوي والمالي بشكل أساس لغرض التنسيق والرقابة الداخلية واتخاذ القرار الإداري والإبلاغ الخارجي.) يعكس هذا التعريف للمحاسبة الإدارية مفهوم الباحث لها بوصفها "مهنة" قد برزت إلى الوجود. إذ تتطلب مهارات متقدمة ومقدرة عالية على ابداع الحكم وتعد وظيفة متميزة متخصصة تتطلب مجموعة معايير أخلاقية خاصة بها. وأخيراً يضيف انه ينبغي صياغة القواعد بحيث تتمكن منظمة مهنية مثل NAA من مراقبة أعضائها بسهولة وتنفيذ قواعد السلوك العائدة لها وان يتم ذلك نظامياً وان لا تكون مفروضة على وقت وخصوصية المحاسبين الإداريين وان تكون منصفة للشركات ورب العمل.

### ج- دراسة NAA 1981

كتبت هذه الدراسة من قبل الباحثين Merz و Groebner وهما استاذان في جامعة Boise في الولايات المتحدة وذلك لتحديد فيما اذا يواجه المحاسبين الإداريين دوماً معضلات أخلاقية في عملهم. ولإنجاز الأهداف العامة للدراسة قام الباحثان بمراجعة نظرية الأخلاق وحلوا القواعد المهنية الأخرى ومسحوا عينات كبيرة من المحاسبين الإداريين.

فيما يتعلق بنظرية الأخلاق يذكر الباحثان ان النفعية **utilitarianism** تشكل الأساس لمجتمعهم الديمقراطي، وهي تدعو إلى الفعل الذي يؤدي إلى أفضل شيء جيد وهو أمر ليس سهلاً دائماً، إذ تُطبَّق النظرية الأخلاقية مبدأ **Kant** وهو "التزام الفئات **Categorical Imperative**" بمعنى عند مواجهة حالة أخلاقية ينبغي بالشخص التصرف بالطريقة التي يرغب فيها الشخص ان يتصرف الشخص المقابل بطريقة مشابهة لتصرفه هو مما يمنع الكثير من المخرجات غير المرغوب فيها والتي تدينها النفعية. عليه يبدو ان الأخلاق الإجتماعية المعاصرة تمزج ما بين النفعية و **Kant**. اما فيما يتعلق بالقواعد المهنية فهناك مجاميع مهنية قائمة (محاسبين قانونيين واطباء ومهندسين ومحامين) تبنيوا قواعد أخلاقية كما تبنت المجاميع المهنية للمنظمات قواعد لأعضائهم العموميين ولحملة الشهادات. وفيما يتعلق بالمسح توصل الباحثان إلى دعم الاستنتاج بأنه ينبغي ان تتبنى **NAA** قواعد أخلاقية بالرغم من أن ذلك لا يبدو حرجاً لبقائها ونجاحها المستمر، لان ذلك يساعد بعض المحاسبين الاداريين في حل المعضلات الأخلاقية، وتفضيل أعضاء **NAA** للقواعد، وأن تبنيها يقلل نسبياً كلف برامج **NAA** اي ان المنافع المحتملة من القواعد توازن التكاليف.

#### د- دراسة 1982 Merz & Groebner

هدف هذه الدراسة وصف المشاكل أوالمعضلات الأخلاقية التي يواجهها المحاسبين القانونيين (CPAs) الذين شكلوا ثلث المستجيبين في دراسة ١٩٨١ والذين مارس (٣٠%) منهم المحاسبة القانونية في حين عمل البقية في الصناعة أو الحكومة أو التعليم ومعظمهم كمحاسبين اداريين، وتحديد شعورهم تجاه الرغبة في قواعد أخلاق للمحاسبين الاداريين، وهل يتغير توجههم الأخلاقي بعد ترك المحاسبة القانونية ليصبحوا موظفين في الصناعة. بعد الحصول على هذا الوصف ينضح ان الجو الأخلاقي المذكور في بيئة العمل يتنوع بالاعتماد على رب العمل، وقد وصف المستجيبين ثلاثة اجواء أخلاقية مختلفة:

١. التزام متشدد بالأخلاق: إذ تشترط الإدارة على موظفيها اتخاذ الفعل الأخلاقي الصحيح دوماً واتباع القوانين والتشريعات بدقة وأن يتلقى المدققين الخارجيين تعاوناً كاملاً.
  ٢. التزام معقول بالأخلاق: هنا تتبع طريقة أخلاقية ومسؤولة لإدارة الأعمال التجارية لكن أفضل قرار يُدان اذا كان الالتزام بالقانون يسري بخلافه.
  ٣. التزام مشكوك به بالأخلاق: تعرض المحاسبين الاداريين في بعض الشركات للضغط لتحريف المعلومات المالية لتضليل مستخدمين معينين لتلك المعلومات وقد تخلى العديد من CPAs العاملين كمحاسبين اداريين عن عملهم في مثل هذه الشركات بسبب ذلك.
- وتبرز المعضلات في الاجواء الأخلاقية الثلاث ويعتمد حلها على الجو الخاص الذي يتبناه رب العمل. وفي ضوء ذلك يعتقد معظم الـ CPAs المحببين على الاستبانة أن قواعد للمحاسبين الاداريين تعد مرغوبة. على وفق أسس شاملة يعتقد الباحثان ان هذه النتائج تعد مشجعة جداً إذ أن CPAs العاملين في المحاسبة القانونية وفي الصناعة يحملان إهتمامات ومعتقدات أخلاقية متشابهة. عندئذ حسب وجهة النظر المهنية الأخلاقية فإن التعيين المستمر لـ CPAs في الصناعة باعتبارهم محاسبين مهنيين يبدو على انه مطلوب.

#### ٩. البعد الأخلاقي في المحاسبة الادارية مهنيًا

اصدرت **NAA** أول قواعد عن الأخلاق للمحاسبين الاداريين وأعلن عن ذلك في مؤتمر صحفي في ١٩٨٣/٧/٢٠، وعند الاعلان عن نشر القواعد قال رئيس **NAA**: لدى المحاسبين ورجال الأعمال مشكلة جدية يجب تصحيحها وهي ان مؤسسة القطاع الخاص موضع شك ومهاجمة... وعليه فإن شفاء السلوك الأخلاقي داخلياً ونظرة الجمهور خارجياً يُعدان جوهرين لبقاء المؤسسة الحرة، ومن ثم ضروريان لبقاء المجتمعات الحرة... ويضيف قائلاً: "تعد الاستقامة الذهنية أهم سمة يجب ان تكون لدى المحاسب" (NAA, 1983, P.68).

افتتحت NAA سلسلة بياناتها عن المحاسبة الادارية بنشر البيان رقم 1A وعنوانه "Definition of Management Accounting" الذي حددت فيه المحاسبة الادارية كحقل معرفي، يليه البيان رقم 1B وعنوانه "Objectives of Management Accounting" ويشتمل على التعريف ويوضح وجهة نظر NAA التفصيلية عن دور ومسؤوليات المحاسب الاداري المختلفة المفترض قيامه بها "Standards of Ethical Conduct for Management Accountants". أما البيان رقم 1C فعنوانه "Standards of Ethical Conduct for Management Accountants" ويصف معايير للسلوك الأخلاقي للمحاسب الاداري لإنجاز أهداف المحاسبة الادارية، وتنص على (NAA Statement No. 1C, 1983, pp.69-70):

### الأهلية Competence

المحاسبين الاداريين ملزمين تجاه الوحدات الاقتصادية التي يخدمونها وتجاه مهنتهم وتجاه الجمهور وتجاه أنفسهم للمحافظة على أعلى مستوى من معايير السلوك الأخلاقي. عند الاعتراف بهذا الالتزام، نشرت NAA معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين الاداريين المبينة أدناه. يعد الالتزام بهذه المعايير مكملاً لإنجاز أهداف المحاسبة الادارية. ان المحاسبين الاداريين سوف لن يقوموا بأعمال مخالفة لهذه المعايير وسوف لن يتهاونوا عند ارتكاب مثل هذه الأعمال من قبل الآخرين العاملين في الوحدة الاقتصادية نفسها. المحاسبين الاداريين مسؤولين عن:

- المحافظة على مستوى مناسب من الاهلية المهنية من خلال التطوير المستمر لمعرفتهم ومهاراتهم.
- أداء واجباتهم المهنية بما يتفق مع القوانين والتشريعات الفنية الملائمة.
- اعداد تقارير وتوصيات كاملة وواضحة بعد تحليل مناسب للمعلومات الملائمة والمعوّية.

### السرية Confidentiality

المحاسبين الاداريين مسؤولين عن:

- الامتناع عن الإفصاح عن المعلومات السرية المتحصل عليها من خلال مسار عملهم عدا عند التحويل بذلك، الا اذا التزم القيام بذلك قانونياً.
- إبلاغ المسؤولين عند الحاجة فيما يتعلق بسرية المعلومات المتحصل عليها من خلال مسار عملهم ومراقبة أنشطتهم للتأكد من المحافظة على تلك السرية.
- الامتناع عن استخدام أو محاولة استخدام المعلومات السرية المتحصل عليها خلال مسار عملهم لأجل فائدة غير قانونية سواء بشكل مباشر من قبل الشخص نفسه أو بواسطة اطراف ثالثة.

### النزاهة Integrity

المحاسبين الاداريين مسؤولين عن:

- تجنب تعارضات المصالح الفعلية وشيكة الحدوث ونصح كل الاطراف المعنية حول أي تعارض متوقع.
- الامتناع عن الدخول في أي نشاط والذي قد يضر بمقدرتهم على الاستمرار بواجباتهم أخلاقياً.
- رفض أي هدية أو مجاملة أو ضيافة والتي قد تؤثر أو قد يبدو أن تؤثر في أفعالهم.
- الامتناع عن تقويض الحضور القانوني والأخلاقي لأهداف الوحدة الاقتصادية سواء بشكل فعل أو بشكل سلبي.
- التعرف على وايصال المحددات المهنية أو القيود الأخرى التي تحول دون القيام بالحكم المسؤول أو الأداء الناجح لنشاط ما.
- إيصال المعلومات غير المفضلة وكذلك المفضلة والأحكام والآراء المهنية.
- الامتناع عن المشاركة أو دعم أي نشاط والذي قد يقلل من شأن المهنة.

### الموضوعية Objectivity

المحاسبين الاداريين مسؤولين عن:

- إيصال المعلومات بأنصاف وموضوعية.
- الإفصاح الكلي عن كل المعلومات الملائمة والتي قد يتوقع أن تؤثر بمعقولة في فهم مستخدم ما للتقارير والتعليقات والتوصيات المقدمة.

## قرار عن التعارض الأخلاقي (NAA Statement No. IC, 1983, p.70)

عند تطبيق معايير السلوك الأخلاقي، قد يواجه المحاسبين الإداريين مشاكل في تحديد التصرف غير الأخلاقي أو في حل التعارض الأخلاقي. عند مواجهة مواضيع أخلاقية مهمة ينبغي بالمحاسبين الإداريين اتباع السياسات الموضوعية في الوحدة الاقتصادية المحتملة للوجود القائم لمثل هذا التعارض. إذا كانت هذه السياسات لا تحل التعارض الأخلاقي، ينبغي بالمحاسبين الإداريين الإهتمام بمسارات الأحداث المبينة أدناه:

- مناقشة مثل هذه المشاكل مع المسؤول المباشر الأعلى عدا عندما يظهر انه متورط، وفي هذه الحالة ينبغي عرض المشكلة أساساً إلى المستوى الإداري الأعلى. في حالة عدم التمكن من الوصول إلى قرار مرضي عند عرض المشكلة منذ البداية، يُقدم الموضوع إلى المستوى الإداري الأعلى.
  - إذا ما كان المسؤول الأعلى هو المسؤول التنفيذي الرئيسي، أو مكافئاً له، فإن سلطة المراقبة المقبولة قد تكون مجموعة مثل لجنة المراقبة، أو لجنة تنفيذية، أو مجلس المدراء، أو مجلس المالكين أو المالكين. الاتصال بمستويات أعلى من المسؤول المباشر الأعلى ينبغي أن يتم بمعرفة المسؤول الأعلى، بأفترض أنه غير متورط.
  - توضيح المفاهيم الملائمة من خلال مناقشة سرية مع مستشار موضوعي للحصول على فهم لمسارات الأحداث الممكنة.
  - إذا استمر التعارض قائماً بعد استنفاد كل مستويات الرقابة الداخلية، قد لا يكون امام المحاسب الإداري حلاً آخر في معالجة الأمور المهمة سوى الاستقالة من الوحدة الاقتصادية وتقديم مذكرة إبلاغية إلى الممثل المناسب عن الوحدة الاقتصادية.
  - عدا ما تم توصيفه من قبل القانون، لا يعد مناسباً إيصال مثل هذه المشاكل إلى الجهات المخولة أو الافراد غير العاملين أو المرتبطين بالوحدة الاقتصادية.
- على مستوى المحاسبة كمهنة في الولايات المتحدة قامت منظمات عديدة مثل (IMA) ومعهد المدققين الداخليين (IIA) و (AICPA) بتطوير قواعد أخلاقية يتوقع أن يلتزم بها أعضاء هذه المؤسسات. وتُعنى معايير IMA بالمحاسبين الإداريين والكفويين المسؤولين عن الحفاظ على أعلى مستوى من السلوك الأخلاقي وعلى مواكبة المهنة، والامتناع عن الإفصاح عن معلومات سرية والحفاظ على النزاهة والموضوعية في عملهم (Maher, 1997, p.17). كما تدير IMA ومجمع المحاسبين الإداريين في كندا (SMAC) برامج تؤهل المحاسبين الإداريين المجازين للحصول على شهادة "certified management accountant" إذ يجب أن يجتاز الممارسين إختبارات في المحاسبة الإدارية وفي حقول المعرفة ذات الصلة كالإقتصاد والتمويل والمحاسبة المالية والسلوك التنظيمي وتحليل القرار وتعملان مع شركاء دوليين لرعاية دور المهنة في السوق العالمية (McWatters et al., 2001, pp.25-26). أن لدى المحاسبين دوافع إضافية للتصرف بأخلاقية، إذ يتوقع منهم المحافظة على مستوى عال من المعايير في المجتمع بشكل عام، لأنه من الصعب الحكم على عمل المهنيين مثل المحاسبين والأطباء، لاعتماد مقدرتهم في الحصول على الأعمال التجارية على سمعتهم كلياً وأن قواعد السلوك الأخلاقي تضع الحد الأعلى من معايير السلوك للأعضاء المنتمين إلى جهات مثل AICPA و IMA (Horngern et al., 1996, p.303).

### ١. البعد الأخلاقي في المحاسبة الإدارية تنظيمياً

ويقصد بذلك امتداد الإهتمام بمعالجة المعضلات الأخلاقية في بيئة العمل لينتشر على مستوى الوحدة الاقتصادية الواحدة، إذ يوجد لدى معظم الشركات الكبيرة قواعد أخلاقية مصممة لتشجيع الموظفين على التصرف بأخلاقية ومسؤولية. وقد لا تحدد مجموعة الارشادات العامة التصرف الخاطيء بدقة كفاية، لكن قائمة بما يتم أو لا يتم فعله يمكن ان يؤدي إلى نظرة خاطئة بأن كل شيء على ما يرام ما لم يُحرّم بوجه خاص، فمعظم الشركات غير متساهلة تجاه سلوك الموظفين غير الأخلاقي (Horngern et al., 1996, p.303).

تم تطوير معظم قواعد الأخلاق الموضوعية للشركات في أواخر سبعينيات القرن العشرين نتيجة تنامي دعاية كبيرة بقيام بعض الشركات بدفع رشواى إلى مسؤولين أجانب للحصول على أعمال تجارية. هذه الممارسة لم تكن غير قانونية قبل عام ١٩٧٧، لكنها اعتبرت غير أخلاقية للغاية من قبل معظم قادة الأعمال التجارية ومن قبل الصحافة. ولعدم وضوح المضمون العام لقواعد الشركات اجريت دراسة لتحليل قواعد السلوك المأخوذة من عدد من الشركات (Sanderson & Varner, 1984, p.28). وبتزايد حديث المجاميع ذات المصالح الخاصة عن مواضيع البيئة وظروف العمل، يتخذ الزبائن اجراءات ضد الوحدة الاقتصادية مثل مقاطعة منتجاتها أو تبديل انواع السلع والخدمات، كما يهتم المستثمرون بالمعيار الأخلاقي والإجتماعي عند القيام بالاستثمارات، وعليه أصبحت القرارات الأخلاقية قرارات أعمال تجارية حاسمة ويتوجب على الشركات الأخذ بالحسبان دلالاتها ومضامينها (Jackson & Sawyers, 2001, pp.16-17).

وتلعب القيادة العليا في الوحدة الاقتصادية دوراً حرجاً في رعاية ثقافة من المعايير العالية الأخلاق بين موظفيها ويمكن استخدام نوعين من نظم الرقابة لهذا الغرض وهي نظم العقيدة beliefs systems ونظم الحدود boundary systems. تعد نظم العقيدة مجموعة صريحة من العبارات أو بيان عن قيم وأهداف الوحدة الاقتصادية والإتجاهات الأساسية فيها ويتم ايصالها إلى الموظفين، مثل الدساتير وتصريحات عن رسالتها ورؤيتها. وتهدف الى تشجيع الانتماء بالقيم الجوهرية للوحدة الاقتصادية وهدفها من الانضمام في الأعمال التجارية، وتخدم نظم العقيدة كأدلة لارشاد الأعمال اذا ما شاهد الموظفين إن أعلى المدراء يتصرفون وفقاً للعبارات الواردة فيها. بهذه الطريقة يتعلم الموظفون ان عقيدة الشركة المصرح بها تمثل الجذور العميقة والقيم القابلة للتطبيق. و لعدم الوضوح الكاف لنظم العقيدة لا يصل السلوك أو الأفعال غير المقبولة، تحتاج بعض الشركات إلى نظم الحدود لا يصلح الأفعال المرفوضة وتوضع بصيغ النفى أو بالحد الأدنى من معايير السلوك وتتضمن الايصال الواضح للقوانين التي تعمل الشركة في ظلها (Atkinson et al., 2001, pp.21-23).

ينضح ان قواعد الأخلاق تقع في منتصف الطريق بين كونها ابعازاً وبين كونها بيان يُعبر عن حقيقة ما والأهم من ذلك انها بيان موجه نحو الموظفين. ان أهميتها قليلة بالنسبة للمجهزين والوكلاء ما لم تكن الوحدة الاقتصادية ذات تكامل عمودي عالي المستوى من خلال سلسلة القيمة العائدة لها (عندما ارتباط الأفراد العاملين في الشركة واولئك العاملين لدى المجهزين/الزبائن بشدة). فضلاً عن مدى مساعدة ذلك في توضيح ما ينبغي أن يفعله المرء في حالة صعبة أو معقدة، يقصد من ذلك القول أن هذه البيانات والوثائق ينبغي النظر إليها على انها متوجهة نحو مجاميع محددة على وجه الخصوص، ولا يمكن تصميم القواعد لكل الاطراف ذوي المصالح وينبغي النظر عند وضع معيار شامل لموظفي الوحدة الاقتصادية على انه جزء من استراتيجية التحسين المستمر (Griseri, 1998, pp.164-165).

### ١١. البعد الأخلاقي محلياً (في العراق)

صدر عام ١٩٨٣ عن مجلس نقابة المحاسبين والمدققين قواعد للسلوك المهني تخص مراقبي الحسابات وتوضح التزاماتهم تجاه أنفسهم وتجاه زملائهم وتجاه عملائهم وتجاه الجهات الرسمية والجمهور. كما صدر قانون إنضباط موظفي الدولة والقطاع الاشتراكي رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ الذي يلغي قانون إنضباط موظفي الدولة رقم (٦٩) لسنة ١٩٣٦ المعدل وتناول في الفصل الثاني منه واجبات الموظف، ويعرّف الوظيفة العامة بأنها تكليف وطني وخدمة إجتماعية يستهدف القائم بها المصلحة العامة وخدمة المواطنين في ضوء القواعد القانونية النافذة. و صدر عام ٢٠٠٤ الأمر رقم (٥٥) عن سلطة الائتلاف المؤقتة يتعلق بإنشاء مفوضية النزاهة العامة والتي تعد جهازاً مستقلاً مسؤولاً عن تنفيذ وتطبيق قوانين مكافحة الفساد ومعايير الخدمة العامة ولها حق إقتراح تشريعات إضافية عند الضرورة وتنفيذ مبادرات لتوعية وتثقيف الشعب بغية تقوية مطالبته بإيجاد قيادة نزيهة وشفافة تتسم بالمسؤولية وتخضع للمحاسبة. و صدر عن المفوضية وفقاً للفقرة (٧) من المادة (٤) من القرار (٥٥):

١. لائحة السلوك العراقية وهي بصيغة تعهد يوقعه الموظف كشرط من شروط التعيين ويتضمن عدة فقرات تتعلق بالموضوعية والسرية والنزاهة.

٢. قواعد السلوك الخاصة بموظفي الدولة والقطاع العام ومنتسبي القطاع المختلط رقم (١) لسنة ٢٠٠٥ والتي اعدت بصيغة نموذج لهذه القواعد يوقعها كل موظف مستمر في الخدمة.



وفي ضوء ما تقدم أعد الباحثان الجدول رقم (١) لمقارنة فقرات معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين الإداريين الصادرة عن IMA مع القوانين المحلية، إذ يمكن بيان الآتي:

١. مواد الفصل الثاني من قانون إنضباط موظفي الدولة والقطاع الاشتراكي رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ المتعلقة بواجبات الموظف تركز على الأذعان وعلى سرية المعلومات وعدم إستخدامها أو الإفصاح عنها إلا بموجب القوانين والتعليمات وعلى النزاهة في العمل وحفظ مكانة الموظف المهنية ومكانة الجهة التي يعمل فيها. الملاحظة المهمة تكمن في عدم التركيز على كل ما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات وعن ملاءمتها ومعوليتها.
٢. عدم الغاء قانون إنضباط موظفي الدولة رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ إذ تنص الفقرة (٢٣) من لائحة السلوك العراقية على الالتزام بنصوص المواد (٣ و ٤ و ٥ و ٦ و ٧) منه والمتعلقة بواجبات الموظف كما اشرنا في الفقرة (١) اعلاه.

### جدول رقم (١)

#### مقارنة معايير IMA مع التشريعات المحلية

معايير السلوك الأخلاقي لـ IMA	قانون إنضباط موظفي الدولة	لائحة السلوك العراقية	
اهلية مهنية	أ	المحافظة على مستوى الاهلية المهنية مناسب من خلال التطوير المستمر لمعرفتهم ومهارتهم.	
	ب	أداء واجباتهم المهنية بما يتفق مع القوانين والتشريعات الفنية الملائمة.	١٧+١٦+٢ ٢٣+٢٢
	ج	اعداد تقارير وتوصيات كاملة وواضحة بعد تحليل مناسب للمعلومات الملائمة والمعولية.	
السرية	أ	الامتناع عن الإفصاح عن المعلومات السرية المتحصل عليها من خلال مسار عملهم عدا عند التحويل بذلك، الا اذا التزم القيام بذلك قانوناً.	٩ ٧ / ٤ م ١٤ / ٥ م
	ب	إبلاغ المسؤولين عند الحاجة فيما يتعلق بسرية المعلومات المتحصل عليها من خلال مسار عملهم ومراقبة أنشطتهم للتأكد من المحافظة على تلك السرية.	
	ج	الامتناع عن إستخدام أو محاولة إستخدام المعلومات السرية المتحصل عليها خلال مسار عملهم لأجل فائدة غير قانونية سواء بشكل مباشر من قبل الشخص نفسه أو بواسطة اطراف ثالثة.	٥ ٩ / ٤ م ١٣ / ٥ م
التزاهة	أ	تجنب تعارضات المصالح الفعلية وشبكة الحدوث ونصح كل الاطراف المعنية حول أي تعارض متوقع.	١٨+٤+٣ ٤+٣+٢+١/٥ م ١/٦ م
	ب	الامتناع عن الدخول في أي نشاط والذي قد يضر بمقدرتهم على الاستمرار بواجباتهم أخلاقياً.	١٢+١٠+٨ ٢٠+١٤+١٣ ٢/٥ م
	ج	رفض أي هدية أو مجاملة أو ضيافة والتي قد تؤثر أو قد يبدو أن تؤثر في أفعالهم.	٢٠+١١ ١١/٥ م
	د	الامتناع عن تقويض الحضور القانوني والأخلاقي لأهداف الوحدة الاقتصادية سواء بشكل فعل أو بشكل سلبي.	١٤+١٣+٦ ١٨ ٦+٥+٤+٣/٤ م ١٠+٩+٨+٧/٥ م
	هـ	التعرف على وايصال المحددات المهنية أو القيود الأخرى التي تحول دون القيام بالحكم المسؤول أو الأداء الناجح للنشاط ما.	١٧+١٦
	و	ايصال المعلومات غير المفضلة والمفضلة والأحكام والآراء المهنية.	١
	ز	الامتناع عن المشاركة أو دعم أي نشاط والذي قد يقلل من شأن المهنة.	١٨+١٣ ٨/٤ م
الموضوعية	أ	ايصال المعلومات بأنصاف وموضوعية.	١٢/٥ م
	ب	الإفصاح الكلي عن كل المعلومات الملائمة والتي قد يتوقع أن تؤثر بمعقولية في فهم مستخدم ما للتقارير والتعليقات والتوصيات المقدمة.	١٥+٣

٣. التشابه الكبير بين فقرات التعليمات الصادرة عن مفوضية النزاهة سواء المتعلقة بالتعيين أو للمستمرين بالخدمة، لذا تم اعتماد لائحة السلوك العراقية لكونها أكثر تفصيلاً.

٤. تشير المقارنة إلى وجود اهتماماً مهنيًا بالجانب الأخلاقي منذ مدة طويلة وان لم تكن هناك معايير أو قواعد موجهة بشكل خاص للمحاسبين كما هو الحال بالنسبة لمراقبي لحسابات، الا ان ذلك لا يمنع من الزامهم بها من خلال القوانين النافذة والمشار إليها والتي تحتوي على معظم الفقرات الواردة في المعايير المعدة للمحاسبين الإداريين بشكل خاص.

٥. التشريعات المشار إليها أكثر شمولاً من معايير IMA لكونها موجهة الى الموظفين كافة وليس المحاسبين فقط لتتضمنها فقرات حول التصريح والإبلاغ عن المصالح الشخصية وممتلكات الموظف وأفراد عائلته المؤثرة على تأدية الواجبات. فضلاً عن التعامل المتساوي مع الموظفين السابقين والحاليين وبين الموظفين على أساس التمييز العرقي أو الدين أو الجنس أو الاعاقة، والحيادية في تأدية الواجبات الوظيفية وبين الالتزامات السياسية.

في ضوء ذلك سيعتمد الباحثان صيغة معايير IMA التي تخص المحاسبين الإداريين مباشرة خصوصاً في ظل غياب المعايير أو القواعد المحلية من هذا النوع بالرغم من وجود جهة محلية متخصصة في مهنة المحاسبة المتمثلة في مجلس نقابة المحاسبين والمدققين على المستوى المهني، فضلاً عن ذلك ينبغي الإشارة الى وجود جهة أكاديمية تمنح شهادة مهنية في كل من مراقبة الحسابات والمحاسبة الإدارية والمتمثلة في المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية في جامعة بغداد.

## ١٢. أهداف تبني قواعد للسلوك الأخلاقي

مما سبق تبينت مبررات الإهتمام بالبعد الأخلاقي ومن ثم عكسه بصورة قواعد للسلوك المهني إذ برز هذا الإهتمام على كافة المستويات سواء الأكاديمية أو المهنية أو التنظيمية عند مستوى الوحدة الإقتصادية الواحدة.

ان قواعد الأخلاق ليست كافية لحل المشاكل الأخلاقية ولكنها توفر بعض التوجيهات للمحاسب الإداري (McWatters et al., 2001, p.25). وتبنى عملية كتابة القواعد على تشكيلة من هدفين أو أكثر: أن يتم تفسير فلسفة وأهداف الشركة عن الأخلاق، وأن يتم توفير معلومات عن المواضيع القضائية والأخلاقية، وأن يتم توفير دليل مرشد للقرارات الأخلاقية المعقدة، وأن يتم توفير مجموعة من القواعد القابلة للتنفيذ وأن تعمل كبيان للعلاقات العامة حول الأخلاقيات التي تتبناها الشركة (Sanderson & Varner, 1984, p.29).

عموماً يمكن تلخيص الأهداف لتبني قواعد للسلوك الأخلاقي في الآتي:

١. توفير إطار عمل لإرشاد المدراء عند إنجازهم لأعمالهم واتخاذهم للقرارات.
٢. توجيه العناية نحو مصالح الأطراف المعنيين بأمر الوحدة الإقتصادية ومجالات ممارسة الضغوط التي قد تؤدي إلى تصرفات غير أخلاقية.
٣. التركيز على تجنب وقوع المعضلات الأخلاقية بدلاً من التركيز على حلها عند وقوعها.
٤. حث العاملين وتحفيزهم على القيام بالتصرف المناسب وجعل ذلك الأساس لتقييم أدائهم وقراراتهم وبالتالي مكافأتهم وترقيتهم على وفق ذلك.
٥. توضيح دور الأخلاق في عملية اتخاذ القرار وتبعتها.
٦. توفير دفاع في الحالات القانونية من خلال اثبات بذل العناية الكافية عند إنجاز المهام الوظيفية وبما يتفق أيضاً مع القواعد الأخلاقية (Griseri, 1998, p.165).

كما يعتقد العديد من الأشخاص ان الطريقة المناسبة للتعامل مع المواضيع الأخلاقية لا يتم من خلال مطالبة الموظفين بقراءة قواعد الأخلاق أو التوقيع عليها، ولكن بالأعتماد على مفاهيم أكثر أساسية عن الصح والخطأ. وتبدو قواعد السلوك جيدة على الورق لكن حتماً سيتم مواجهة الكثير من السلوك غير الأخلاقي على وفق المعتقدات الشخصية للفرد مما يعني مواجهة إختيارات أخلاقية مهمة في المسيرة العملية (Maher, 1997, p.11). وعرف Griseri (1998, p.166) قواعد السلوك الأخلاقي بانها: "تفطير لقيم الشركة أو على انها السير في عملية ادارة القيم وتعد الأخيرة منهجاً أكثر فاعلية من حيث كونها فعلاً مسبقاً."

### ١٣. تعليم ونمو امكانات الموظفين

تحدد وجهة نظر التعليم والنمو<sup>١</sup> البنية التحتية التي يجب أن تبنيتها الوحدة الاقتصادية لتوليد نمو وتحسين طويل الأمد. يتأتى التعليم والنمو التنظيمي من ثلاث مصادر أساسية: الأفراد والإجراءات التنظيمية والنظم، إذ يتوجب على الشركات الاستثمار في إعادة تهيئة مهارة الموظفين والمحافظة على تكنولوجيا ونظم المعلومات وتوحيد إجراءات ومسارات عمل الوحدة الاقتصادية المعتادة (Kaplan & Norton, 1996b, p.64). هذه الأهداف تمكن الشركة من توحيد مواردها البشرية وتكنولوجيا المعلومات مع ستراتيكتيتها. على وجه التحديد يجب أن تحدد الوحدة الاقتصادية كيف سوف تلبي متطلبات العمليات الداخلية الحرجة وافتراضات القيمة للتميز، وعلاقات الزبون، بالرغم من أن فرق المدراء التنفيذيين يعلمون أهمية وجهة نظر التعليم والنمو، عموماً يواجهون مشكلة تحديد الأهداف الموكبة لها (Kaplan & Norton, 2000, p.175). توضح BSC للجميع ما تحاول الوحدة الاقتصادية إنجازة لحملة الأسهم وللزبائن وتتمثل أنشطة توحيد أداء الموظفين مع السراتيجية بالاتي:

١. الاتصال والتعلم إذ يبدأ تنفيذ الاستراتيجية بتعليم منفيها بواسطة برنامج اوصول واسع تشارك فيه السراتيجية والأهداف الحرجة الواجب تلبيتها إذ ما اريد للسراتيجية النجاح لرفع شأن الالتزام والمساعدة حول سراتيجية الشركة طويلة الأمد.

٢. وضع الأهداف إذ أن إدراك أهداف الشركة بشكل بحت لا يعد كافياً لتغيير سلوك العديد من الافراد، إذ يجب ترجمة الأهداف والقياسات السراتيجية العالية المستوى للشركة إلى أهداف وقياسات للوحدات التشغيلية وللأفراد.

٣. ربط المكافآت بقياس الأداء إذ يحفز هذا المطلب الأفراد على إنجاز أداء أكثر توازناً عبر الأهداف القصيرة والطويلة الأمد. مع ذلك قللت بعض الشركات من تركيزها على نظم الحوافز التي تقوم على أساس المدى القصير نتيجة لتقديم BSC، إذ اكتشفوا أن الحوار بصدد صياغة القياسات والأهداف وتوضيح النتائج الفعلية مقابل المستهدفة يتيح فرصة أوفر لظهور أداء المدير وقدراته مما يسهل على المدير التنفيذي وضع المكافآت التحفيزية بموضوعية والدفاع عن تلك التقييمات الذاتية (Kaplan & Norton, 1996c, pp.193-195).

### ١٤. علاقة بيئة العمل مع معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين الإداريين

يتأتى التعليم والنمو التنظيمي من خلال الافراد والإجراءات التنظيمية والنظم التي تمثل البنية التحتية للوحدة الاقتصادية. ويوضح الجدول رقم (٢) توزيع فقرات الاستبانة حسب علاقتها بكل من معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين الإداريين ومتغيرات بيئة العمل.

#### جدول رقم (٢)

توزيع اسئلة الاستبانة حسب علاقة متغيرات رضا الموظفين مع معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين

#### الإداريين

متغيرات بيئة العمل	اسئلة الاستبانة	معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين الإداريين
تأهيل الموظفين	٦-١	٣-١
إجراءات تنظيمية	١٣-٧	الاهلية
		السرية
		النزاهة
	١٣	الموضوعية
نظم المعلومات	١٩-١٤	
	٢٦-٢٠	

<sup>١</sup> تعد وجهة نظر التعليم والنمو احدى وجهات النظر الاربعة في بطاقة الاداء المتوازن BSC المطبقة في الشركة عينة البحث، المتمثلة في وجهة النظر المالية ووجهة نظر الزبون ووجهة نظر العمليات الداخلية.

## أ- تأهيل الموظفين

يوضح الجدول رقم (٣) نتائج الإجابات عن فقرات الاستبانة المتعلقة بتأهيل الموظفين. ومن نتائج الفقرتين الأولى والثانية بصدد تعميم القوانين والتعليمات على الموظفين (فقرة ١) واستعانتهم بها (فقرة ٢) في أداء العمل اليومي يتضح وجود دلالة معنوية للإجابات لصالح الاتفاق فيما يتعلق بقانون انضباط موظفي الدولة والقطاع الاشتراكي رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ (الفقرتين ١-ب و ٢-ب) وكذلك لائحة السلوك العراقية لسنة ٢٠٠٤ (الفقرتين ١-ج و ٢-ج) فضلاً عن قواعد السلوك الخاصة بموظفي الدولة والقطاع العام ومنتسبي القطاع المختلط لسنة ٢٠٠٥ (الفقرتين ١-د و ٢-د)، اما بالنسبة لتعميم قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين لسنة ١٩٨٣ (فقرة ١-أ) فلا يوجد اتفاق في الإجابات بصددها وتعد الإجابات عنها أكثر تشتتاً كما هو واضح من معامل الاختلاف البالغ (٤٤.٩) مع ذلك التشتت في الإجابات اقل بصدد الاستعانة بها في تأدية الموظف لعملة (فقرة ٢-أ) إذ ان معامل الاختلاف يبلغ (٢٣.٥) كما ان  $X^2$  المحسوبة أكبر من  $X^2$  الجدولية مما يدل على وجود فروق معنوية في الإجابات لصالح الاتفاق حول ذلك ويدل أيضاً على اطلاع الموظفين بشكل عام على هذه التعليمات بالرغم من عدم تعميمها في الوقت الحاضر ويرجع ذلك إلى كون الموظفين من ذوي الخبرة والخدمة الطويلة في مجال عملهم. اما بالنسبة لوجود تغيير في كيفية إنجاز العمل نتيجة صدور هذه التعليمات (فقرة ٣) وتطوير المهارة والمعرفة اللازمة لنوع العمل المنجز باستمرار (فقرة ٤) وكذلك إعادة التأهيل سواء على أساس تحديد مستوى التأهيل المطلوب ومن ثم تحديد الموظفين المعنيين (فقرة ٥) أو تحديد الموظفين الذين بحاجة إلى تأهيل ومن ثم اختيار نوع التأهيل المطلوب (فقرة ٦) فإن للفروقات في الإجابات دلالة معنوية ولصالح الاتفاق بصددها وهذا ما يوضحه معامل الاختلاف للفقرات المذكورة الذي يبلغ (٢٣.٥) و(٢٥.٥) و(٢٧.٦) و(٢٥.٢) على التوالي مما يشير إلى ان الاتفاق حول هذه الإجابات اقل تشتتاً عما هي عليه بالنسبة للفقرتين (١) و(٢).

## جدول رقم (٣)

## تحليل الإجابات للفقرات المتعلقة بالاهلية والتأهيل

رقم الفقرة في الاستبانة	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	إختبار $X^2$	
				القيمة المحسوبة	القيمة الجدولية
١ : أ	١.٩٣	٠.٨٦٨	٤٤.٩	٠.٨	٩.٢١
١ : ب	١.٤٧	٠.٧٣٠	٤٩.٨	١٥.٢	٩.٢١
١ : ج	٢.٥٧	٠.٥٦٨	٢٢.١	١٤.٦	٩.٢١
١ : د	٢.١٣	٠.٦٢٩	٢٩.٥	١٠.٤	٩.٢١
٢ : أ	٢.٤٠	٠.٥٦٣	٢٣.٥	١٢.٦	٩.٢١
٢ : ب	٢.٤٣	٠.٧٧٤	٣١.٨	٩.٨	٩.٢١
٢ : ج	٢.١٣	٠.٦٢٩	٢٩.٥	١٠.٤	٩.٢١
٢ : د	٢.٣٧	٠.٦١٥	٢٦.٠	٩.٨	٩.٢١
٣	٢.٣٧	٠.٥٥٦	٢٣.٥	١٣.٤	٩.٢١
٤	٢.٤٧	٠.٦٢٩	٢٥.٥	١٠.٤	٩.٢١
٥	٢.٤٧	٠.٦٨١	٢٧.٦	٩.٨	٩.٢١
٦	٢.٥٠	٠.٦٣٠	٢٥.٢	١١.٤	٩.٢١

ومن خلال ما تقدم يستنتج الباحثان قبول أفراد العينة للفقرات اعلاه وتأييدهم لتأهيل وتدريب وتطوير مهارات الموظفين في الشركة عينة البحث مع مراعاة القوانين والتعليمات النافذة المتعلقة بسياق العمل وتعميمها على الموظفين للاستعانة بها في مسار عملهم اليومي. وعليه تعد الفرضية الفرعية (أ) مقبولة والتي تنص على: (لمعايير السلوك الأخلاقي تأثير مباشر على تأهيل وتدريب الموظفين وتنمية مهاراتهم في الوحدات الاقتصادية).

## ب- الإجراءات التنظيمية

لا يقتصر التزام موظفي الشركة عينة البحث وخصوصاً المحاسبين تجاه القوانين والتعليمات الوارد ذكرها في جانب الأهلية بل يتعدى ذلك ليشمل عدد من القوانين والتعليمات الصادرة عن جهات رسمية واتحادات ومنظمات معنية بمتابعة نشاط الشركة، وفي ضوء ما تقدم فإن فقرات الاستبانة المتعلقة بالسرية والنزاهة والموضوعية التي تمثل مكونات لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين الإداريين عُدت من ضمن الفقرات المتعلقة بالإجراءات التنظيمية، فضلاً عن تضمن الاستبانة لفقرات أخرى سيتم التطرق إليها تباعاً. يوضح الجدول رقم (٤) إجابات أفراد العينة حول كون قواعد السلوك الأخلاقي تساعد على اتخاذ القرار بصدد نوعية المعلومات الممكن أو غير الممكن الإفصاح عنها والمتحصل عليها من خلال مسار العمل (فقرة ٧) والتي وردت تحت عنوان السرية في قواعد السلوك الأخلاقي إذ أن للفروقات في الإجابات دلالة معنوية لصالح الاتفاق لكون  $X^2$  المحسوبة أكبر من  $X^2$  الجدولية.

جدول رقم (٤)  
تحليل الإجابات للفقرات المتعلقة بالسرية

رقم الفقرة في الاستبانة	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	إختبار $X^2$	
				القيمة المحسوبة	القيمة الجدولية
٧	٢.٤٧	٠.٦٨١	٢٧.٦	٩.٨	٩.٢١
					مقبولة

أما بالنسبة لفقرات الاستبانة المتعلقة بالنزاهة فيوضح الجدول رقم (٥) الإجابات عنها إذ يؤيد أفراد العينة أن على المحاسب وعلى الإداري التزاماً تجاه عدة أطراف مثل الوحدة الاقتصادية التي يعملون فيها (فقرة ٨:أ) والجهة المهنية التي ينتمون إليها (فقرة ٨:ب) والمساهمين (فقرة ٨:ج) والذبتان (فقرة ٨:د) والجهات الأخرى التي يتم التعامل معها ضمن سياق العمل (فقرة ٨:و)، ومن مقارنة معامل الاختلاف للفقرات المذكورة البالغ (٢٢.١) و(٢٩.٦) و(١٦.٣) و(٢٠.٥) و(٢٧.٦) و(١٦.٣) على التوالي يتضح أن الإجابات الأقل تشتتاً تعود إلى تأييد الالتزام تجاه المساهمين والذبتان والتزام الموظف تجاه نفسه.

<sup>١</sup> قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ (المعدل) وقوانين وزارة المالية لإيفاء متطلبات قانون الموازنة العامة الموحد رقم (١٠٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل وقرارات مجلس المعايير المحاسبية والرقابية المبلغة بموجب تعليمات رقم (١) لسنة ١٩٩٥ الصادرة عن ديوان الرقابة المالية و اعتماد نظام الاندثار المقرر من قبل مجلس الوزراء رقم (٩) لسنة ١٩٩٤ الخاص بالقطاعات غير الحكومية (المختلط والخاص) والتزام الشركة تجاه الجهة القطاعية المتمثلة بوزارة الصناعة من خلال ممثلها أعضاء مجلس الإدارة إذ لا تعد قرارات مجلس الإدارة نافذة المفعول دون مصادقة اثنين من ممثلهم على الأقل وديوان الرقابة المالية للأشراف على الحسابات والتصريفات المالية والإدارية والجهاز المركزي للتقييس والسيطرة النوعية ودائرة الصحة المسؤولة عن التحقق من الشروط الصحية وسلامة العاملين ودائرة العمل والضمان الإجتماعي للعاملين للتأكد من تطبيق القوانين والتعليمات الخاصة بالعاملين داخل الشركة.

جدول رقم (٥)  
تحليل الإجابات للفقرات المتعلقة بالنزاهة

رقم الفقرة في الاستبانة	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	إختبار $X^2$	
				القيمة المحسوبة	القيمة الجدولية
٨ : أ	٢.٥٧	٠.٥٦٨	٢٢.١	١٤.٦	٩.٢١
٨ : ب	٢.٤٧	٠.٧٣٠	٢٩.٦	١٠.٤	٩.٢١
٨ : ج	٢.٨٣	٠.٤٦١	١٦.٣	٣٨.٦	٩.٢١
٨ : د	٢.٦٧	٠.٥٤٧	٢٠.٥	٢٠.٦	٩.٢١
٨ : هـ	٢.٤٧	٠.٦٨١	٢٧.٦	٩.٨	٩.٢١
٨ : و	٢.٨٣	٠.٤٦١	١٦.٣	٣٨.٦	٩.٢١
٩ : أ	١.٩٧	٠.٦١٥	٣١.٣	١٢.٢	٩.٢١
٩ : ب	٢.٤٧	٠.٦٢٩	٢٥.٥	١٠.٤	٩.٢١
٩ : ج	٢.٤٣	٠.٧٧٤	٣١.٨	٩.٨	٩.٢١
٩ : د	١.٩٠	٠.٩٩٥	٥٢.٤	١٢.٦	٩.٢١
٩ : هـ	١.٣٧	٠.٧١٨	٥٢.٦	٢٥.٤	٩.٢١
١٠ : أ	٢.٧٠	٠.٥٩٦	٢٢.١	٢٥.٨	٩.٢١
١٠ : ب	٢.٥٣	٠.٥٧١	٢٢.٦	١٣.٤	٩.٢١
١٠ : ج	٢.٤٧	٠.٦٢٩	٢٥.٥	١٠.٤	٩.٢١
١١	٢.٥٣	٠.٦٢٩	٢٤.٨	١٢.٨	٩.٢١
١٢	١.٥٧	٠.٨١٧	٥٢.٢	١٢.٢	٩.٢١

من جانب آخر يتفق أفراد العينة على إيصال المحاسب (الاداري) لكافة المعلومات والأحكام والآراء المهنية إلى الجهة المعنية حتى وان كانت غير مفضلة (فقرة ١١) وان معامل الاختلاف لهذه الفقرة يعادل (٢٤.٨) مما يدل على اتساق الإجابات وذلك بخلاف الإجابات على الفقرة (١٢) إذ يبلغ معامل الاختلاف لها (٥٢.٢) بالرغم من ان  $X^2$  المحسوبة أكبر من  $X^2$  الجدولية وذلك فيما يتعلق بسماع الشركة للموظف بمزاولة أعمال أخرى خارج نطاق عمل الشركة بما يحقق مردود مادي له. وفيما يتعلق بالموضوعية فإن الفقرة (١٣) تشير إلى ذلك والمبينة الإجابات عنها في الجدول رقم (٦)، إذ تشير الفقرة إلى تشجيع الموظفين المعنيين على الإفصاح عن المعلومات والتقارير والآراء المهنية والتوصيات الملائمة المتوقع ان تؤثر بمعقولية على فهم مستخدميها ويتضح من الفروقات في الإجابات وجود دلالة معنوية لصالح الاتفاق لكون  $X^2$  المحسوبة أكبر من  $X^2$  الجدولية.

## جدول رقم (٦)

## تحليل الإجابات للفقرات المتعلقة بالموضوعية

رقم الفقرة في الاستبانة	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	إختبار $X^2$	
				القيمة المحسوبة	القيمة الجدولية
١٣	٢.٢٣	٠.٥٦٨	٢٥.٤	٩.٢١	مقبولة

مما سبق يستنتج الباحثان اتفاق افراد العينة على مكونات معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين الاداريين سواء فيما يتعلق بالسرية أو بالنزاهة أو بالموضوعية، وقد عد ذلك من ضمن متطلبات الإجراءات التنظيمية في الشركة عينة البحث. فضلاً عما تقدم اشتملت إستمارة الاستبانة على فقرات أخرى تخص الإجراءات التنظيمية والموضحة الإجابات عنها في الجدول رقم (٧).

## جدول رقم (٧)

## تحليل الإجابات للفقرات المتعلقة ببيئة العمل

رقم الفقرة في الاستبانة	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	إختبار $X^2$	
				القيمة المحسوبة	القيمة الجدولية
١٤	٢.٥٠	٠.٦٨٢	٢٧.٣	٩.٢١	مقبولة
١٥	٢.٢٧	٠.٥٢١	٢٣.٠	٩.٢١	مقبولة
١٦	١.٦٧	٠.٨٤٤	٥٠.٧	٩.٢١	غير مقبولة
١٧	١.٤٧	٠.٥٧١	٣٩.٠	٩.٢١	مقبولة
١٨	٢.٥٠	٠.٦٣٠	٢٥.٢	٩.٢١	مقبولة
١٩	٢.٠٧	٠.٧٨٥	٣٨.٠	٩.٢١	غير مقبولة

بالنسبة لصياغة الأهداف بوضوح وبشكل مفهوم سواء على مستوى الشركة (فقرة ١٤) أو على مستوى القسم (فقرة ١٥) فهناك اتفاق في الإجابات على ذلك، بالرغم من عدم اتفاق أفراد العينة على مشاركة الموظف في قسم ما في وضع وتحديد أهداف الوظيفة (فقرة ١٦) إذ أن  $X^2$  المحسوبة اقل من  $X^2$  الجدولية فضلاً عن ارتفاع معامل الاختلاف البالغ (٥٠.٧) مما يدل على تشتت الإجابات على هذه الفقرة. وعلى العكس من ذلك هناك اتفاق حول مشاركة الموظف في قسم ما في وضع الخطط التشغيلية المتعلقة بأعمال القسم (فقرة ١٧) إذ أن  $X^2$  المحسوبة أكبر من  $X^2$  الجدولية وان كان معامل الاختلاف مرتفع نسبياً مقارنة بفقرات أخرى إذ يبلغ (٣٩). ويتفق أفراد العينة على تقييم العمل الجيد والتميز باستمرار (فقرة ١٨) بالرغم من عدم اتفاقهم على تشجيعهم على الابداع وتقديم المقترحات والمبادرات لتطوير العمل (فقرة ١٩) إذ أن  $X^2$  المحسوبة أقل من  $X^2$  الجدولية.

مما تقدم يستنتج الباحثان وجود اتفاق حول الفقرات الخاصة بالاجراءات التنظيمية بضمنها مكونات معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين الاداريين. وفي ضوء ذلك تعد الفرضية الفرعية (ب) مقبولة والتي تنص على: (لمعايير السلوك الأخلاقي تأثير مباشر على الإجراءات التنظيمية في الوحدات الاقتصادية).

## ب- نظم المعلومات

ويوضح الجدول رقم (٨) نتائج الإجابات عن الفقرات الواردة في إستمارة الاستبانة المتعلقة بنظم المعلومات<sup>١</sup> إذ يؤيد بشدة أفراد العينة أهمية تطوير نظم المعلومات في الشركة بغض النظر عن تكاليف تطويرها لأهمية هذا الموضوع (فقرة ٢٠)، وهذا واضح من انخفاض مقدار معامل الإختلاف (١٣.٤) أي هناك اتساق كبير في الإجابة على هذه الفقرة.

## جدول رقم (٨)

## تحليل الإجابات للفقرات المتعلقة بالنظم والمعلومات

رقم الفقرة في الاستبانة	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	معامل الإختلاف	إختبار $\chi^2$	
				القيمة المحسوبة	القيمة الجدولية
٢٢	٢.٨٣	٠.٣٧٩	١٣.٤	٩.٢١	مقبولة
٢٣	١.٩٠	٠.٥٤٨	٢٨.٨	٩.٢١	مقبولة
٢٤	٢.٤٧	٠.٦٢٩	٢٥.٥	٩.٢١	مقبولة
٢٥	٢.٤٧	٠.٧٣٠	٢٩.٦	٩.٢١	مقبولة
٢٦	٢.٥٣	٠.٦٢٩	٢٤.٨	٩.٢١	مقبولة
٢٧	٢.٧٣	٠.٦٩١	٢٥.٣	٩.٢١	مقبولة
٢٨ أ	٢.٧٣	٠.٦٩١	٢٥.٣	٩.٢١	مقبولة
٢٨ ب	٢.٠٠	٠.٧٨٨	٣٩.٤	٩.٢١	غير مقبولة
٢٨ ج	٢.٠٠	٠.٧٨٨	٣٩.٤	٩.٢١	غير مقبولة

فضلاً عن ذلك هناك اتفاق كبير بصدد تطوير نظم المعلومات في الشركة بما يتناسب مع متطلبات القوانين والتعليمات الصادرة (فقرة ٢١) وكذلك تطويرها بما يتناسب مع الحاجة إلى المعلومات المطلوبة من قبل الاطراف المعنية (فقرة ٢٢) وان كان التثنت في الإجابات عن هاتين الفقرتين أكثر من سابقتهما إذ يبلغ (٢٨.٨) و(٢٥.٥) على التوالي. اما بالنسبة لمساعدة معلومات التقارير المالية المنشورة على التنبؤ بالأحداث والنتائج المتوقعة (فقرة ٢٣)، فبالرغم من قبول هذه الفقرة لأن  $\chi^2$  المحسوبة أكبر من  $\chi^2$  الجدولية الا ان التثنت في الإجابة كبير نسبياً إذ يبلغ (٢٩.٦)، في حين ان رأي أفراد العينة أكثر اتساقاً بصدد كون المعلومات والتقارير الدورية كافية لاتخاذ القرارات (فقرة ٢٤) إذ يبلغ معامل الإختلاف (٢٤.٨) فضلاً عن كون الفقرة مقبولة ايضاً. ويتفق أفراد العينة بشدة حول اعداد المعلومات والتقارير الدورية المطلوبة لاتخاذ القرارات في الوقت المحدد (فقرة ٢٥)، إذ يتم الشروع في اعداد الحسابات الختامية مباشرة بعد انتهاء السنة المالية وتقديمها للتدقيق من قبل اجهزة الرقابة المالية، ويبلغ معامل الإختلاف (٢٥.٣) مما يدل على اتساق الاجابات على هذه الفقرة.

اما بالنسبة للمصادر المعتمد عليها في اتخاذ القرارات (فقرة ٢٨) فإن أفراد العينة يتفقون بشدة على الفقرة (٢٦-أ) المتعلقة بالتقارير الصادرة من داخل الشركة ولا يتفقون على الفقرتين المتضمنة الإشارة إلى البيانات والحسابات الختامية المدققة والمنشورة للشركات المحلية والاجنبية المنتجة

<sup>١</sup> يوجد عدد من نظم المعلومات المعدة بشكل قاعدة بيانات مبنية على نظام الـ DOS ومكتوبة من خلال نظام الـ Fox Pro لتلبية وإنجاز أعمال الشركة مثل برنامج محاسبة مالية يتفق مع متطلبات النظام المحاسبي الموحد، فضلاً عن تصميم هذا النظام لتلبية توزيع الإستخدامات على مراكز الكلف بما يتفق مع متطلبات النظام المحاسبي الموحد ايضاً و برنامج سيطرة مخزنية يعطي قراءة لقيمة وكمية المخزون لكل نوع بهدف تحديد مستوى إعادة الطلب لتعزيز الارصدة وبيبين كلفة الصادر المخزني لنقله إلى الحسابات المالية و برنامج للمبيعات يوضح حركة المنتجات الصادرة من الشركة إلى مراكز التسويق المتعددة وبموجبه يتم السيطرة على حركة المبيعات وتسديد اقيامها و برنامج لحسابات المساهمين هدفه تثبيت حقوق كافة الأعضاء المساهمين في الشركة واختزال حركة اضافة وإستبعاد المساهمين والرقابة على سلامة حقوق الآخرين ومطابقة رأس المال و برنامج لمعالجة مستحقات العاملين وتسعى الشركة إلى التعاقد مع شركة اوراكل العالمية المتخصصة بأعداد البرامج لغرض اعداد برنامج شامل ومتكامل يجمع كل البرامج المشار إليها فضلاً عن اجراء الاضافات الضرورية لأجل ربط كل أعمال الشركة وتسهيل الاستفادة من البيانات والحصول على معلومات كلفوية وإحصائية فضلاً عن المعلومات المالية.



للمشروبات الغازية (٢٦-ب)، والتقارير الصادرة عن سوق العراق للأوراق المالية (٢٦-ج) إذ بلغت  $X^2$  المحسوبة (٠.٦) وهي اقل من قيمة  $X^2$  الجدولية. ومما تقدم يستنتج الباحثان وجود اتفاق اجمالاً على الفقرات المتعلقة بالنظم والمعلومات، وعليه تعد الفرضية الفرعية (ج) مقبولة والتي تنص على: (لمعايير السلوك الأخلاقي تأثير مباشر على تطوير النظم والمعلومات في الوحدات الاقتصادية). ووفقاً لما تقدم تعد الفرضية الرئيسية مقبولة وتنص على: (لمعايير السلوك الأخلاقي تأثير مباشر على تعليم ونمو إمكانات الموظفين في الوحدة الاقتصادية).

#### ١٥. الاستنتاجات

أولاً: عدم وجود توصيف لوظيفة المحاسب الاداري تحدد واجباته ومهامه ضمن الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية وتداخل اعمال المحاسبين مع بعضهم البعض، فضلاً عن ذلك عدم وجود جهة مهنية مختصة لمحاسبي الكلفة والادارية تنظم اعمالهم. ثانياً: يحتم البعد الأخلاقي الأخذ بنظر الاعتبار مصالح كافة الاطراف ذوي العلاقة بالوحدة الاقتصادية، وفي ظل وجود قوانين أو تعليمات أو قواعد تحكم أعمال القائمين بتوفير المعلومات الملائمة كما هو الحال بالنسبة للمحاسبين كمهنيين، فإن هناك ضرورة ملحة وواجب ملقى على عاتق المهنيين عند إنجازهم لأعمالهم نحو اتخاذ الاجراءات لإنجاز أعمالهم بما يتفق مع تلك التشريعات وبما يخدم أهداف ومصالح الجهات المعنية من خلال اتباع الأساليب والطرق والاجراءات التي توفر المعلومات الضرورية المعبرة عن أعمال تلك الوحدات الاقتصادية لتحقيق ذلك. ثالثاً: هناك توافق بين مضمون معايير السلوك الاخلاقي وبين مقومات رضا الموظفين لا يؤدي الاذعان للمعايير الى اداء العمل بالشكل المطلوب حسب بل الى تحقيق رضا للموظفين مبني على تطوير ونمو امكاناته بما يخدم اهداف الوحدة الاقتصادية.

#### ١٦. المصادر العربية

أولاً: القوانين والتعليمات

- ١- قواعد السلوك المهني، مجلس نقابة المحاسبين والمدققين، ١٢/١٢/١٩٨٣.
- ٢- قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع الاشتراكي، رقم (١٤) لسنة ١٩٩١.
- ٣- تفويض سلطة مفوضية النزاهة، امر رقم ٥٥ في ٢٧/١/٢٠٠٤.
- ٤- لائحة السلوك العراقية، طبقاً للفقرة (٧) من المادة (٤) من القرار رقم (٥٥) في ١٠/٥/٢٠٠٤.
- ٥- تعليمات قواعد السلوك الخاصة بموظفي الدولة والقطاع العام ومنتسبي القطاع المختلط، رقم (١) لسنة ٢٠٠٥، طبقاً للفقرة (٧) من القسم (٤) من قانون المفوضية المعنية بالنزاهة العامة الملحق بالأمر (٥٥) لسنة ٢٠٠٤.

## ثانياً: الكتب

- ٦- د. امام، امام عبد الفتاح، "فلسفة الأخلاق"، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، القاهرة، ١٩٨٨.
- ٧- امين، احمد، "كتاب الأخلاق"، مطبعة دار الكتب المصرية، ١٩٣٣.
- ٨- النكريتي، وديع ياسين محمد، والعبدي، حسن محمد عبد، "التطبيقات الإحصائية في بحوث التربية الرياضية"، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق، ١٩٩٦.
- ٩- د. الشنيطي، محمد فتحي، "أساس المنطق والمنهج العلمي"، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت-لبنان، ١٩٧٠.
- ١٠- د. الشخيلي، عبد القادر، "أخلاقيات الوظيفة العامة"، دار مجدلاوي للنشر عمان - الاردن، ١٩٩٩.
- ١١- الصوفي، عبد المجيد رشيد، "إختبار كاي 2 (X2) وإستخداماته في التحليل الإحصائي"، منشورات دار النضال للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، الطبعة الاولى ١٩٨٥.

## ثالثاً: الاطاريح الجامعية

- ١٢- نبعة، اشراق احسان يوسف، "البعد الأخلاقي للمحاسبين الإداريين وانعكاساته على الاساليب الإدارية الحديثة : دراسة ميدانية"، اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد/الجامعة المستنصرية، ٢٠٠٧.

## المصادر الاجنبية

## اولاً : الكتب

1. Atkinson Anthony A., Banker Rajiv D., Kaplan Robert S. & Young, S. Mark, "Management Accounting," Prentice Hall, Inc., Upper Saddle River, New Jersey 07458, 3<sup>rd</sup> ed., 2001.
2. Atrill, Peter, "Financial Management for Non-specialists," Pearson Education Limited, Great Britain, 2<sup>nd</sup> ed., 2000.
3. Griseri, Paul, "Managing Values: Ethical Change in Organization," Macmillan Press LTD, 1998.
4. Horngren, Charles T., Harrison, Walter T. & Robinson Michael, "Accounting," Prentice-Hall, Inc., A Simon & Schuster Company, Englewood Cliffs, New Jersey 07632, 1996.
5. Jackson, Steve & Sawyers, Roby, "Managerial Accounting: A Focus on Decision Making," Harcourt College Publishers, Inc., U.S.A., 2001.
6. Kaplan, Robert S., and Norton, David P., "Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard," Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1996c.
7. Maher, Michael, "Cost Accounting Creating Value for Management," McGraw-Hill companies, Inc., U.S.A. 5<sup>th</sup> ed., 1997.
8. McMenamin, Jim, "Financial Management an Introduction," The Bath Press, Great Britain, 1999.
9. McWatters, Cheryl S., Morse, Dale C. and Zimmerman, Jerold L., "Management Accounting Analysis and Interpretation," McGraw-Hill companies, Inc., 2<sup>nd</sup> ed., 2001.
10. Trevino, Linda Klebe & Nelson, Katherine A., "Managing Business Ethics: Straight Talk About How To Do It Right," John Wiley & Sons, Inc. 2<sup>nd</sup>, 1999.

11. Kaplan, Robert S., and Norton, David P., "Linking the Balance Scorecard to Strategy," California Management Review, Vol.39, No.1, fall, 1996b, pp.53-79.
12. \_\_\_\_\_, "Having Trouble with Your Strategy? Then Map It" Harvard Business Review, Sep-Oct 2000, pp. 167-176.
13. Lambert, Joyce C., "Proposed Code of Professional Conduct," Management Accounting, Feb. 1974, pp. 19-22.
14. Merz, C. Mike and Groebner, David F., "Ethics and the CPA in Industry," Management Accounting, Sep. 1982, pp. 44-49.
15. NAA Research Report, "Toward a Code of Ethics for Management Accountants," Management Accounting, Dec. 1981, pp. 60-61.
16. NAA Statement on Management Accounting No. 1B, "Objectives of Management Accounting," Management Accounting, Nov. 1982, pp.57-59.
17. NAA, "NAA Publishes First Code of Ethics for Management Accountants," Management Accounting, Sep. 1983, p. 68.
18. NAA Statement on Management Accounting No. 1C, "Standards of Ethical Conduct for Management Accountants," Management Accounting, Sep. 1983, pp.69-71.
19. Sanderson, Glen R. & Varner Iris I., "What's wrong with Corporate Codes of Conduct?" Management Accounting, Jul. 1984, pp. 28-31.
20. Sheldahl, Terry K., "Toward a Code of Professional Ethics for Management Accountants," Management Accounting, Aug. 1980, pp.36-40.

ملحق رقم (١)  
استمارة الاستبانة المقدمة لأفراد العينة

١- يتم تعميم القوانين والتعليمات المتعلقة بأداء الموظفين لعملهم اليومي مثل:
أ- قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين لسنة ١٩٨٣
ب- قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع الاشتراكي رقم (١٤) لسنة ١٩٩١
ج- لائحة السلوك العراقية لسنة ٢٠٠٤
د- قواعد السلوك الخاصة بموظفي الدولة والقطاع العام ومنتسبي القطاع المختلط لسنة ٢٠٠٥
٢- هل يتم الاستعانة بالقوانين والتعليمات في أداء العمل اليومي مثل
أ- قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين لسنة ١٩٨٣
ب- قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع الاشتراكي رقم (١٤) لسنة ١٩٩١
ج- لائحة السلوك العراقية لسنة ٢٠٠٤
د- قواعد السلوك الخاصة بموظفي الدولة والقطاع العام ومنتسبي القطاع المختلط لسنة ٢٠٠٥
٣- هل هناك تغيير في كيفية إنجاز العمل نتيجة لصدور هذه التعليمات
٤- هناك تطوير مستمر للمهارة والمعرفة اللازمة لنوع العمل المنجز
٥- يتم إعادة التأهيل على أساس تحديد مستوى التأهيل المطلوب ومن ثم إختيار الموظفين المعنيين
٦- يتم إعادة التأهيل على أساس تحديد الموظفين الذين بحاجة إلى تأهيل ومن ثم إختيار نوع التأهيل المطلوب
٧- تساعد قواعد السلوك الأخلاقي على اتخاذ القرار بصدد نوعية المعلومات الممكن أو غير الممكن الإفصاح عنها والمتحصل عليها من خلال مسار العمل
٨- على المحاسب (الاداري) التزام تجاه كل من:
أ- الوحدة الاقتصادية التي يعمل فيها
ب- الجهة المهنية التي ينتمي إليها (نقابة المحاسبين مثلاً)
ج- الجمهور العام المتمثل بكل من
المساهمين
الزبائن
الجهات الأخرى التي يتعامل معها ضمن سياق العمل
تجاه نفسه بما يتفق مع القوانين والتعليمات النافذة
٩- عندما يؤدي تقديم معلومات موضوعية لكن غير مفضلة إلى الجهة الادارية الأعلى يقوم المحاسب (الاداري) بالآتي:
أ- مناقشة الموضوع مع المسؤول المباشر الأعلى
ب- توضيح ابعاد الموضوع للوصول إلى فهم مشترك للمعلومات المقدمة
ج- عند عدم حل إختلاف الرأي يتم اللجوء إلى المستوى الاداري الأعلى
د- عند عدم حل إختلاف الرأي يتم اللجوء إلى أعلى مستوى اداري مثل المسؤول التنفيذي الأعلى أو مجلس الادارة
هـ- توبيخ الموظف بغض النظر عن قيامه بأجراءات عمله بموضوعية ونزاهة في العمل
١٠- في حالة حدوث أخطاء مهنية ضمن مسار العمل يتم الاستفادة منها من خلال
أ- اتخاذ الاجراء التصحيحي المناسب فوراً ومعالجة ما يترتب عليه من آثار سلبية
ب- تعديل سياق العمل بحيث يتم تلافي الخطأ مستقبلاً ضمن سياق العمل
ج- تعميم الاجراء التصحيحي على الموظفين لاعلامهم بأثار ذلك
١١- يقوم المحاسب (الاداري) بأبصال كافة المعلومات والأحكام والآراء المهنية إلى الجهة المعنية حتى وان كانت غير مفضلة
١٢- تسمح الشركة بمزاولة الموظف أعمال أخرى خارج نطاق عمل الشركة تحقق له مردود مادي

١٣- يتم تشجيع الموظفين المعنيين على الإفصاح عن المعلومات والتقارير والآراء المهنية والتوصيات الملائمة المتوقع ان تؤثر بمعقولية على فهم مستخدميها
١٤- الأهداف الموضوعية من قبل الشركة مصاغة بوضوح ومفهومة
١٥- أهداف القسم/الادارة محددة بوضوح ومكتوبة
١٦- مشاركة الموظف في قسم ما في وضع وتحديد أهداف الوظيفة
١٧- مشاركة الموظف في قسم ما في وضع الخطط التشغيلية المتعلقة بأعمال القسم
١٨- يتم تقييم العمل الجيد والتميز باستمرار
١٩- هناك تشجيع كبير على الابداع وتقديم المقترحات والمبادرات التي تطور العمل
٢٠- تطوير نظم المعلومات في الشركة مهم بغض النظر عن تكاليف تطويرها لأهميتها
٢١- هناك تطوير مستمر لنظم المعلومات في الشركة بما يتناسب مع متطلبات القوانين والتعليمات الصادرة
٢٢- هل هناك تطوير مستمر لنظم المعلومات في الشركة بما يتناسب مع الحاجة إلى المعلومات من قبل الاطراف المعنية
٢٣- معلومات التقارير المالية المنشورة تساعد على التنبؤ بالأحداث والنتائج المتوقعة
٢٤- المعلومات والتقارير الدورية كافية لاتخاذ القرارات
٢٥- المعلومات والتقارير الدورية المطلوبة لاتخاذ القرارات تعد في الوقت المحدد
٢٦- يتم الاعتماد في اتخاذ القرارات على :
أ- التقارير الصادرة من داخل الشركة (البيانات والحسابات الختامية المدققة والمنشورة)
ب- البيانات والحسابات الختامية المدققة والمنشورة للشركات المحلية والاجنبية المنتجة للمشروبات الغازية
ج- التقارير الصادرة عن سوق العراق للأوراق المالية