

# دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في جودة المعلومات

## المحاسبية

م.د. عبد خلف عبد الجناحي م.د. مقداد احمد نوري النعيمي

كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة بغداد

### المستخلص:

تتجلى أهمية مهنة المحاسبة في تهيئة البيانات والمعلومات المحاسبية عن الموارد الاقتصادية ومصادرها والمتغيرات التي تطرأ عليها، وذلك من خلال فاعلية هذه المعلومات ودرجة ملائمتها وتوفيرها بالدقة والوقت المناسب وبالشكل الذي يجعلها قادرة على ترشيد القرارات واعداد تقارير الاداء ، وهناك عدة عناصر وسلوكيات تتحكم في كيفية وفاعلية هذه التقارير ومن هذه السلوكيات أخلاقيات العمل التي تحكم عمل المحاسب الإداري عند اعداد تقارير الاداء والتي هما أخلاقيات أعمال مهنية تحكم بمبادئ وقواعد محاسبية وقانونية كالموضوعية والموثوقية والحياد والتوقيت المناسب التي يجب ان تتوفر في المعلومات المحاسبية، وأخلاقيات أعمال ذاتية تحكم بمبادئ واعتقاد ديني وعرفي نابع من عوامل شخصية تتعلق بالبيئة والمجتمع تتأطر ضمن مفاهيم العدالة والاحساس بالمسؤولية والايمان والاخلاص ومراعاة الاخرين، لكن هذا لا يمنع من وجود تضارب بين أخلاقيات الأعمال المهنية والذاتية فهناك أعمال قانونية ولكنها ليست أخلاقية.

### المصطلحات الرئيسية للبحث/المحاسب الإداري- الجانب الأخلاقي- اخلاقيات الاعمال- المحاسبية

الادارية- الاهلية- الموضوعية- السلوك- المعلومات المحاسبية- تقارير الاداء- الفاعلية.



مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية

المجلد 20

العدد 79

لسنة 2014

الصفحات 401-428

## المقدمة

تتجلى أهمية مهنة المحاسبة في تهيئة البيانات والمعلومات المحاسبية عن الموارد الاقتصادية ومصادرها والمتغيرات التي تطرأ عليها، وذلك من خلال فاعلية هذه المعلومات ودرجة ملاءمتها وتوفيرها بالدقة والوقت المناسب وبالشكل الذي يجعلها قادرة على ترشيد القرارات واعداد تقارير الاداء ، وهناك عدة عناصر وسلوكيات تتحكم في كيفية وفاعلية هذه التقارير ومن هذه السلوكيات أخلاقيات العمل التي تحكم عمل المحاسب الإداري عند اعداد تقارير الاداء والتي هما أخلاقيات أعمال مهنية تحكم بمبادئ وقواعد محاسبية وقانونية كالموضوعية والموثوقية والحياد والتوقيت المناسب التي يجب ان تتوفر في المعلومات المحاسبية، وأخلاقيات أعمال ذاتية تحكم بمبادئ واعتقاد ديني وعرفي نابع من عوامل شخصية تتعلق بالبيئة والمجتمع تتأطر ضمن مفاهيم العدالة والاحساس بالمسؤولية والايمان والاخلاص ومراعاة الاخرين، لكن هذا لا يمنع من وجود تضارب بين أخلاقيات الأعمال المهنية والذاتية فهناك أعمال قانونية ولكنها ليست أخلاقية. وهناك أعمال أخلاقية ولكنها غير قانونية وعلى الرغم من ذلك فإن أخلاقيات الأعمال ضمن اطار شخصي ومهني للمحاسب تكون مهمة وضرورية كدافع يحفز تحقيق هدف محاسبة المسؤولية من خلال رفع جودة وموثوقية وعدالة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تقارير الاداء.

## منهجية البحث

### أولاً: مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في أن عدم توافر معايير للسلوك الأخلاقي للمحاسب الإداري سيؤثر سلباً في جودة المعلومات المحاسبية اللازمة لأخذ القرارات التشغيلية والأستراتيجية ، والتي تؤدي إلى إتخاذ الإدارة لقرارات غير موضوعية قد تؤثر في المركز المالي للوحدة الاقتصادية وفي مدى تحقيقها للأهداف القصيرة والطويلة الأمد .

### ثانياً: أهمية البحث:

هناك العديد من قواعد السلوك الأخلاقي للموظفين الحكوميين وغير الحكوميين ففي العراق مثلاً هناك قانون إنضباط موظفي الدولة ، فضلاً عن قواعد السلوك المهني لمراقبي الحسابات الصادرة عن مجلس نقابة المحاسبين والمدققين. وقد اصدر معهد المحاسبين الإداريين في الولايات المتحدة معايير لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين الإداريين، ولما لهذه القواعد من صلة بتأدية الموظفين المعنيين بها لأعمالهم اليومية ومن ثم على النتائج المتحصل عليها من أدائهم لواجباتهم، لذلك يستمد البحث أهميته من تأطير عمل المحاسب الإداري في ضوء ما جاءت به مثل هذه الجهات المهنية المتخصصة ومحاولة ربط ذلك وبيان أثره في جودة المعلومات المحاسبية المقدمة للإدارة لمساعدتها في أخذ القرارات التشغيلية والأستراتيجية .

**ثالثاً: هدف البحث:**

لتأدية المحاسبين لأعمالهم يتطلب ذلك الالتزام بمجموعة من القوانين والمعايير المهنية، كما عليهم تطبيق عدداً من الأساليب الإدارية سواء المتعلقة بالجوانب التشغيلية أو الاستراتيجية، ولذلك يهدف البحث إلى توضيح العلاقة بين هذه المعايير ومابين جودة المعلومات المحاسبية الناتجة التي تقدم الى الإدارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية والتي تفيد في الحصول على تقييم لأعمالها وأنشطتها ومن ثم إختيار الاسلوب الأكثر ملاءمة لأنشطة الوحدة الاقتصادية وبما يحقق التوازن بين مصالح كافة الاطراف المعنية سواء كانوا داخليين أم خارجيين بنفس القدر من الأهمية .

**رابعاً: فرضية البحث:**

لمعايير السلوك الأخلاقي تأثير مباشر على تعليم ونمو إمكانات الموظفين في الوحدة الاقتصادية، وكذلك فانها (معايير السلوك الأخلاقي) تساهم وتؤثر تأثيراً مباشراً على تطوير النظم والمعلومات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية والتي تؤثر بشكل مباشر في قراراتهم التشغيلية والاستراتيجية داخل الوحدة الاقتصادية .

**المبحث الثاني / مدخل عام للجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري**

يعد البعد الأخلاقي للمحاسبين الإداريين من الامور المهمة، اذ ان عليهم ان يدركوا ان عليهم التزام أخلاقي تجاه الشركات التي يعملون فيها وتجاه الجمهور بشكل عام، وفي هذا السياق اصدر معهد المحاسبين الإداريين الأمريكي CIMA المعايير الأخلاقية التي يجب أن يتحلى بها المحاسبون الإداريون وطبقا لهذه المعايير فانه يجب على المحاسب الإداري أن يتمتع بالكفاءة ليكون قادرا على انجاز عمله، وان لا ينقل أي معلومات عن الشركة لغير المختصين فيحافظ على سرية هذه المعلومات، وان يكون أميناً وموضوعياً في نقل المعلومات للجهات المختصة بإدارة الشركة ورؤساء الأقسام وما شابه ليتمكنوا من اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة والملائمة مع حاجات الشركة.

**اولاً/ مفهوم أخلاقيات الأعمال:**

ان السلوك الانساني للمسلم محكوم بالقيم الأخلاقية الاسلامية التي تقوم على المسؤولية امام الله عز وجل مما يلزم مراعاة القيم الانسانية المرتبطة بهذا السلوك كالقناعة والصدق والامانة والوفاء والعدل، فالأخلاقيات حالة ذهنية وليست مجموعة من القواعد، وتعرف الأخلاق بأنها مبادئ تتعلق بخصائص مثل الامانة والنزاهة، والاعتمادية والمسؤولية وجوانب اخرى في السلوك القويم مقابل السلوك الخاطئ . (حماد، ٢٠٠٤، ١٦٢) وتعرف الأخلاق ايضاً على انها معايير للتصرف والسلوك التي نتوقع ان يتبعها الناس وتتعلق الأخلاق الشخصية بفعاليات الفرد اليومية. وتعد الاستقامة والقيم الأخلاقية منتجاً للمعايير الأخلاقية والسلوكية بالوحدة وكيف يمكن توصيلها والالتزام بها في الممارسة وتشمل تصرفات الادارة لإزالة او تخفيض الحوافز والاعراض التي تدفع الافراد الى ارتكاب تصرفات غير مستقيمة، غير قانونية او غير أخلاقية، لذا فإن أخلاقيات الأعمال تتعلق بسلوكيات الافراد في نشاطاتهم العملية المختلفة وهذا يشمل طريقة تعاملهم مع زملائهم والزبائن واي شخص اخر يتعامل مع الوحدة الاقتصادية (الصباغ، ٢٠٠٢ : ٢٠٤) .

## ثانياً/ مقومات السلوك الأخلاقي للمحاسب:

يمكن عرض مقومات السلوك الأخلاقي للمحاسب من خلال الآتي: (القاضي ودودح، ١٩٩٩: ٤٣)

١- المشكلة الأخلاقية: وهي تلك التي تظهر عندما يكون على المرء ان يختار بين عدة بدائل وان القرار الصحيح ليس واضحاً وضوحاً مطلقاً والمشكلة الأخلاقية يمكن وضعها كواحد من الخيارات البديلة التي تؤثر على الآخرين، لذا فعند مواجهة المشكلة لابد للانسان من العودة الى المبادئ الأخلاقية التي يؤمن بها.

٢- المبادئ الأخلاقية: نجد في الواقع العملي نوعين من المبادئ الأخلاقية التي تمثل خلفية نظرية لكل سلوك:

النوع الأول: وهي المبادئ الالزامية التي تقود متخذ القرار للعمل حسب متطلبات قواعد السلوك المهني دون الموازنة بين الخير والشر اذ ان الأخلاق حسب هذا المفهوم هي تطبيق القواعد او عدم الاخذ بها.

النوع الثاني: هي المبادئ النفعية والمعياري الاساس في هذا المبادئ هو نتائج الموازنة بين الخير والشر الناتج من كل قرار.

٣- نتائج القرار الأخلاقي: ان القرار الذي يؤدي الخير الاعظم هو القرار الاحسن وان أي قاعدة أخلاقية يجب ان تكون نافعة للناس اما اذا كانت هذه القاعدة ضارة فلا يجوز تطبيقها عليهم

## ثالثاً/ مبادئ أخلاقيات الأعمال للمحاسب:

توجد بعض القيم الأخلاقية الاساسية التي تمثل سلسلة من المبادئ وتحدد باطار عام ما هو سليم او خطأ وذلك بمصطلحات عامة وتتمثل هذه المبادئ العامة الآتية: (ابو زيد ومرعي، ٢٠٠٤: ٧٣)

١- الامانة	٢- النزاهة	٣- المحافظة على الوعد
٤- الاخلاص	٥- العدالة	٦- مراعاة الآخرين
٧- احترام الآخرين	٨- الاحساس بالمسؤولية	٩- السعي للتميز
١٠- الثقة	١١- الموضوعية	١٢- المشروعية

وهذه المبادئ المذكورة تمثل عامة للأخلاق اما بالنسبة لأخلاقيات الأعمال للمحاسب فتتمثل بالآتي:

أ- الثقة: ينبغي للمحاسب ان يكون موثقاً به اميناً في ادائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية وتتطلب الثقة به ان يتصف سلوكه بالنزاهة والصدق والامانة والاستقامة والمحافظة على سرية المعلومات في منشأته.

ب- المشروعية: على المحاسب ان يثبت من مشروعية كل ما يتعلق بعمله واداء واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية في ضوء احكام ومبادئ الشرعية الاسلامية.

الكفاءة المهنية واتقان العمل: ينبغي للمحاسب ان يكون اهلاً لكل ما يقوم به من مهام وان يؤدي واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية على الوجه الاكمل من العناية والاتقان ولا يدخر جهداً في سبيل وفائه بمسؤولياته تجاه ربه ومجتمعه ومهنته ورؤسائه وعميله ونفسه.

ج- الموضوعية: ينبغي للمحاسب ان يكون عادلاً متجرداً ومحاييداً غير متحيز وان يتجنب وضع نفسه في موقف تعارض مصالحته مع مصالح من يقدم لهم الخدمة.

د- السلوك الاماني: يجب ان تتسق سلوكيات وتصرفات المحاسب مع القيم الايمانية المستمدة من احكام ومبادئ الشريعة الاسلامية.

هـ- السلوك المهني والمعايير الفنية : يجب على المحاسب ان يراعي في تصرفاته قواعد السلوك المهني وان يلتزم في أداءه لواجباته المهنية بمعايير مهنية.

يلاحظ مما ذكر اعلاه ان هناك مبادئ مشتركة بين المبادئ العامة للأخلاق وأخلاقيات أعمال المحاسب كالثقة والموضوعية والأخلاق ، واتقان العمل ومبادئ اخرى موجودة في المبادئ العامة فقط كالاحساس بالمسؤولية واخرى موجودة في مبادئ أخلاقيات أعمال المحاسب فقط والتي تركز على الاسس المهنية والمعايير الفنية.

#### رابعاً/ معايير السلوك الأخلاقي للمحاسب ومسؤولياته:

عند استخدام معلومات المحاسبة الإدارية لأغراض الرقابة وتقييم الاداء قد يتعرض المحاسب لضغوط من الادارة لإظهار النتائج بغير حقيقتها ، وتتوقف طريقة تعامل المحاسب مع هذه الضغوط على معتقداته وتكوينه الأخلاقي وكذلك على مدى تأثره بردود الفعل السائدة في الوحدة الاقتصادية فقد يواجه المحاسب بسلوك من بعض العاملين او المشرفين مقبولاً من الناحية القانونية ولكنه غير مقبول من الناحية الخلقية في هذه الحالة قد يشعر بأنه مقبول ، فاذا لم يكن الفرد مدعماً بمعتقداته وقيمه الأخلاقية قد يجد صعوبة في مواجهة تلك الضغوط، لذا فإنه يقع على عاتق المحاسب مسؤولية أخلاقية تجاه نفسه والمحيطين به في الوحدة الاقتصادية في ضرورة مراعاة أخلاقيات المهنة من جهة وأخلاقيات ذاتية من جهة اخرى وبتلاحمها تتكون أخلاقيات أعمال المحاسب ويمكن تمثيل المعيار بهذا السلوك الأخلاقي بالاتي: (ابو زيد ومرعي، مصدر سابق: ٧٤)

١- المقدرة: ويتحمل المحاسب المسؤوليات الآتية :

المحافظة على مستوى ملائم من الجدارة المهنية وذلك بالتطوير المستمر لمعارفهم ومهاراتهم.

اداء الواجبات المهنية طبقاً للقوانين والتعليمات والمعايير الفنية الملائمة.

اعداد تقارير وتوصيات كاملة بعد اجراء تحليل ملام للمعلومات التي يمكن الاعتماد عليها

٢- السرية: ويتحمل المحاسبون المسؤوليات الآتية :

أ- الامتناع عن الافصاح عن اية معلومات يحصلون عليها من خلال العمل الا في حالة وجود التزام قانونية بهذا الافصاح.

ب- اعلام المساعدين بما يتعلق بسرية المعلومات التي يحصلون عليها في حالة التصريح بذلك ومتابعة انشطتهم للتأكد من المحافظة على السرية.

ج- الامتناع عن استخدام المعلومات السرية التي تتاح لهم من خلال العمل وذلك للحصول على ميزة غير أخلاقية او غير قانونية.



٣- الاستقامة: ويتحمل المحاسب المسؤوليات التالية :

- أ- تجنب مواقف تعارض المصالح الفعلية او الظاهرة وتقديم النصائح لجميع الاطراف عن أي تعارض محتمل.
- ب- الامتناع عن الارتباط بأي شكل يمكن ان يحد من قراراتهم على تنفيذ واجباتهم في اطار أخلاقي.
- ت- رفض هدية او ميزة او مجاملة من شأنها التأثير في تصرفاتهم.
- ث- الامتناع عن التأثير السيء المباشر وغير المباشر على تحقيق الاهداف القانونية والأخلاقية للمنشأة.
- ج- توصيل المعلومات الملائمة.
- ح- الامتناع عن الدخول في أي نشاط من شأنه ان ينقص من قدر المهنة .
- ٤- الموضوعية : وعلى المحاسب الوفاء بالمسؤوليات التالية :
- أ- توصيل المعلومات بعدالة وموضوعية .
- ب- الافصاح الكامل عن جميع المعلومات الملائمة التي يمكن التوقع بدرجة معقولة انها تؤثر على فهم مستخدم المعلومات للتقارير والتعليقات او التوصيات المعروضة.

### خامساً/ البعد الأخلاقي في المحاسبة الإدارية مهنيًا:

اصدرت NAA أول قواعد عن الأخلاق للمحاسبين الإداريين وأعلن عن ذلك في مؤتمر صحفي في ١٩٨٣/٧/٢٠، تشتمل هذه القواعد على أربعة اقسام تحدد المسؤوليات الأخلاقية للمدراء هي: الأهلية والسرية والنزاهة والموضوعية. عند الاعلان عن نشر القواعد قال Charls T. Smith رئيس NAA: لدى المحاسبين ورجال الأعمال مشكلة جدية يجب تصحيحها وهي ان مؤسسة القطاع الخاص موضع شك ومهاجمة... وعليه فأن 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: 68).

افتتحت NAA سلسلة بياناتها عن المحاسبة الإدارية بنشر البيان رقم 1A وعنوانه "Definition of Management Accounting" والذي حددت فيه مجال المحاسبة الإدارية كحقل معرفي، يليه البيان رقم 1B وعنوانه "Objectives of Management Accounting" الذي يشتمل على التعريف ويوضح بالتفصيل وجهة نظر NAA عن الادوار والمسؤوليات المختلفة المفترض القيام بها من قبل المحاسب الإداري. أما البيان رقم 1C فإن عنوانه "Standards of Ethical Conduct for Management Accountants" إذ يصف المعايير الأخلاقية التي يجب ان يتصف بها المحاسب الإداري لأجل إنجاز أهداف المحاسبة الإدارية.

وفي أدناه النص الكامل لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين الإداريين بموجب البيان رقم 1C ( NAA  
:(Statement No. 1C, 1983:69

#### ١-الأهلية Competence:

المحاسبين الإداريين ملزمين تجاه الوحدات الاقتصادية التي يخدمونها وتجاه مهنتهم وتجاه الجمهور  
وتجاه أنفسهم للمحافظة على أعلى مستوى من معايير السلوك الأخلاقي ، وقد نشرت NAA معايير السلوك  
الأخلاقي للمحاسبين الإداريين التي تتمثل بأن المحاسبين الإداريين يكونون مسؤولين عن الآتي:  
المحافظة علمستوى مناسب من الاهلية المهنية من خلال التطوير المستمر لمعرفتهم ومهارتهم.  
أداء واجباتهم المهنية بما يتفق مع القوانين والتشريعات الفنية الملائمة.  
اعداد تقارير وتوصيات كاملة وواضحة بعد تحليل مناسب للمعلومات الملائمة والمعوّلة.  
ويعد الالتزام بهذه المعايير مكملاً لإنجاز أهداف المحاسبة الإدارية ، ان المحاسبين الإداريين سوف لن  
يقوموا بأعمال مخالفة لهذه المعايير وسوف لن يتهاونوا عند ارتكاب مثل هذه الأعمال من قبل الآخرين  
العاملين في الوحدة الاقتصادية نفسها.

#### ٢- السرية Confidentiality:

المحاسبين الإداريين 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.

#### ٣- النزاهة Integrity:

المحاسبين الإداريين مسؤولين عن:

أ- تجنب تعارضات المصالح الفعلية وشبكة الحدوث ونصح كل الاطراف المعنية حول أي تعارض متوقع.  
ب- الامتناع عن الدخول في أي نشاط والذي قد يضر بمقدرتهم على الاستمرار بواجباتهم أخلاقياً.  
ت- رفض أي هدية أو مجاملة أو ضيافة والتي قد تؤثر أو قد يبدو أن تؤثر في أفعالهم.  
ث- الامتناع عن تفويض الحضور القانوني والأخلاقي لأهداف الوحدة الاقتصادية سواء بشكل فعل أو بشكل  
سلبى.

ج- التعرف على وايصال المحددات المهنية أو القيود الأخرى التي تحول دون القيام بالحكم المسؤول أو  
الأداء الناجح لنشاط ما .

ح- إيصال المعلومات غير المفضلة وكذلك المفضلة والأحكام والآراء المهنية.

خ- الامتناع عن المشاركة أو دعم أي نشاط والذي قد يقلل من شأن المهنة.

## ٤- الموضوعية Objectivity:

المحاسبين الإداريين مسؤولين عن:

أ- إيصال المعلومات بأنصاف وموضوعية.

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

كما يدير IMA ومجمع المحاسبين الإداريين في كندا (SMAC) برامجاً تؤهل المحاسبين الإداريين المجازين الحاصلين على شهادة "certified management Accountant" إذ يجب أن يجتاز الممارسين إختبارات في المحاسبة الإدارية وفي حقول المعرفة ذات الصلة وهي الإقتصاد والتمويل والمحاسبة المالية والسلوك التنظيمي وتحليل القرار، كما تعمل SMAC و IMA مع شركاء دوليين لرعاية دور المهنة في السوق العالمية. (McWatters et al., 2001: 25)

## سادساً/ البعد الأخلاقي في المحاسبة الإدارية تنظيمياً:

إن إدراك وجود معضلات أخلاقية في الواقع العملي لم يؤد إلى الإهتمام به ومعالجته على المستوى الأكاديمي والمستوى المهني حسب، وإنما امتد الإهتمام لينتشر على مستوى الوحدة الإقتصادية الواحدة لمعالجة المعضلات الأخلاقية في بيئة العمل.

وعليه يوجد لدى معظم الوحدات الأقتصادية الكبيرة قواعد أخلاقية مصممة لتشجيع الموظفين على التصرف بأخلاقية ومسؤولية. وقد لا تحدد مجموعة الارشادات العامة التصرف الخاطيء بدقة ووضوح بما فيه الكفاية، لكن قائمة بما يتم فعله وعدم فعله يمكن ان تؤدي إلى وجهة نظر خاطئة بأن كل شيء على ما يرام ما لم يتم تحريمه على وجه الخصوص. ان معظم الأعمال التجارية غير متساهلة بصدد السلوك غير الأخلاقي للموظفين ، وقد صرح أحد المدراء التنفيذيين "ليس بإمكانني وصف كل التصرفات غير الأخلاقية ولكنني اعرفها عند رؤيتها". (Horngern et al., 1996: 303)

ان معظم قواعد الأخلاق الموضوعية للوحدات الأقتصادية قد تم تطويرها في أواخر سبعينيات القرن العشرين، نتيجة تنامي الدعاية الكبيرة المحيطة بقيام بعض الوحدات الأقتصادية بدفع رشاوى إلى مسؤولين أجاناب للحصول على أعمال تجارية ،وهذه الممارسة لم تكن غير قانونية قبل عام ١٩٧٧، لكنها أعتبرت غير أخلاقية للغاية من قبل معظم قادة الأعمال التجارية ومن قبل الصحافة. وبسبب عدم وضوح المضمون العام لقواعد الوحدات الأقتصادية فقد اجريت دراسة في هذا المجال لتحليل قواعد السلوك المأخوذة من عدد من الوحدات الأقتصادية. (Sanderson & Varner, 1984:28)

ادركت شركة Bell South على سبيل المثال مواجهة عاملها لحالات مبهمة متزايدة في بيئة عملهم لذلك طورت بنية تحتية لدعم الموظفين على استخدام معايير عالية الأخلاق إذ قامت بأعداد برامج تدريبية للعاملين وعمليات اتصال بين الموظفين وأوجدت نظم لاعلاء شأن الأخلاقيات. ولذلك يعد ترسيخ معايير أخلاقية في وحدة أقتصادية ما مهماً لمساعدة أعضائها للقيام بالإختيارات المناسبة.

(McWatters et al., 2001:25)





ويتزايد حديث المجاميع ذات المصالح الخاصة عن مواضيع البيئة وعن ظروف العمل، فإن الزبائن يتخذون إجراءات ضد الوحدة الاقتصادية مثل مقاطعة منتجاتها أو تبديل أنواع السلع والخدمات، كما يهتم المستثمرون بالمعيار الأخلاقي والاجتماعي عند القيام بالاستثمارات، وعليه أصبحت القرارات الأخلاقية قرارات أعمال تجارية حاسمة ويتوجب على الوحدات الاقتصادية الأخذ بنظر الاعتبار دلالات ومضامين هذه القرارات. وقد توصل البحث عن الصلة ما بين الوحدات الاقتصادية المعبرة عن الالتزام الواضح بالأخلاقيات وبين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية إنَّ هناك صلة قوية بين الاثنين ، ففي دراسة لأكبر (٥٠٠) وحدة اقتصادية عامة في الولايات المتحدة كان ترتيب الوحدات الاقتصادية الملتزمة بشدة بالأخلاقيات يقع ضمن أعلى (١٠٠) وحدة اقتصادية ذات أداء مالي جيد وهو ضعف عدد الوحدات الاقتصادية غير الملتزمة بشدة بالأخلاقيات. (Jackson & Sawyers, 2001:16)

وتلعب القيادة العليا في الوحدة الاقتصادية دوراً حرجاً في رعاية ثقافة المعايير العالية الأخلاق بين موظفيها ويمكن استخدام نوعين من نظم الرقابة لهذا الغرض وهي نظم العقيدة beliefs systems ونظم الحد boundary systems ، إذ تعد نظم العقيدة مجموعة صريحة من العبارات أو بيان statement عن القيم والأهداف والاتجاهات الأساسية في الوحدة الاقتصادية يتم ايصالها إلى الموظفين، مثل الدساتير credos وتصريحات عن رسالة mission ورؤية vision الوحدة الاقتصادية فضلاً عن البيانات المعبرة عن الأهداف والقيم. وتتمثل النية من هذه البيانات في الحث والتشجيع على الالتزام بالقيم الجوهرية للوحدة الاقتصادية وهدف الوحدة الاقتصادية من الانضمام في الأعمال التجارية، وتخدم نظم العقيدة كأدلة لارشاد الأعمال إذا ما شاهد الموظفين أن أعلى المدراء يتصرفون وفقاً للعبارات الواردة فيها. وبهذه الطريقة يتعلم الموظفون ان عقيدة الوحدة الاقتصادية المصرح بها تمثل الجذور العميقة والقيم القابلة للتطبيق. ولا تعد نظم العقيدة كافية لأنها لا تحتوي على وضوح كافٍ لإيصال السلوك أو الأفعال غير المقبولة، وعليه تحتاج بعض الوحدات الاقتصادية إلى نظم الحدود لإيصال الأفعال المرفوضة والتي توضع بصيغ النفي أو بالحد الأدنى من معايير السلوك وتنوي تقييد مدى السلوك المقبول وتتضمن نظم الحدود الايصال الواضح للقوانين التي تعمل الوحدة الاقتصادية في ظلها. (Atkinson et al., 2001: 21)

بالرغم من تعدد المناهج المتبعة من قبل الوحدات الاقتصادية تجاه المسؤولية الأخلاقية مع ذلك فغالباً ما توفر هذه المناهج دليلاً لموظفي الوحدات الاقتصادية المتبينة لها فيما يتعلق بما هو التصرف الأخلاقي المقبول من خلال استخدام قواعد رسمية للأخلاق ، قد تكون القواعد محددة وتذكر التصرف المقبول وغير المقبول أو ان توفر الإطار العام فقط وتوفر نظام قيمي value system يمكن استخدامه من قبل الموظفين عند اتخاذ قراراتهم اليومية. (Jackson & Sawyers, 2001:17)

في ضوء ما تقدم تشير يمكن القول ان الجهود المبذولة لتأطير البعد الأخلاقي في المحاسبة الإدارية على المستوى الأكاديمي من خلال البحوث التي أجريت والتي توصلت الى ضرورة تبني قواعد للسلوك الأخلاقي التي تخص المحاسبين الإداريين والتي توجت بإصدار معايير من قبل مؤسسة مهنية وهي IMA وذلك في العام ١٩٨٣ في الولايات المتحدة ، هذا فضلاً عن الجهود المبذولة من قبل المنظمات التي تصدر داخلياً معايير تلزم الأفراد العاملين فيها بإتباعها لإنجاز اعمالهم، وعلى مستوى البيئة المحلية في العراق على وجه التحديد هناك قوانين وتعليمات تحتوي في طياتها مضامين المعايير الصادرة عن IMA بالرغم من عدم وجود مؤسسة مهنية خاصة بالمحاسبين الإداريين، بل هناك مجلس نقابة المحاسبين والمدققين الذي أصدر في العام ١٩٨٣ قواعد للسلوك المهني تخص مراقبي الحسابات.

### المبحث الثالث/ المعلومات المحاسبية في البيئة المعاصرة

من المعروف إن طبيعة عمل المدراء في الوحدات الاقتصادية يتطلب المزج بين الكفاءة الإدارية ومزيج من المعلومات المتوفرة لديهم بشكل رسمي ضمن إطار التنظيم لأجل القيام بمهامهم بشكل كفوء وفعال. حيث بينت عدة اتجاهات بحثية محاسبية سعة وتشعب حاجات المدراء من المعلومات المتنوعة التي تستخدم في مراحل صناعة القرارات، وقد خلصت تلك الدراسات إلى وجود فجوة معلوماتية في مناطق صنع القرار في الوحدة ( الفراغ الموجود بين حجم ونوع المعلومات المطلوبة وفق أبعاد تاريخية ووظيفية ومعرفية وبين ما هو مجهز منها من نظم معلومات رسمية داخل الوحدة الاقتصادية). وقد فسرت تلك الفجوة المعلوماتية في بعض من أوجهها قصور نظم المعلومات الإدارية العاملة ضمن إطار الوحدة الاقتصادية ( نظام المعلومات المحاسبية أحد عناصر تلك المنظومة) في مقابلة حاجات المدراء من المعلومات المطلوبة في مراحل صناعة القرارات، وفي ظل طبيعة البيئة التي تعمل بها الوحدات الاقتصادية في الوقت الحالي التي تتصف بالحركية والمعتمدة بشكل رئيسي على تقنيات المعلومات.

#### أولاً/ مفهوم المعلومات المحاسبية:

يتطلب في بداية الحديث عن المعلومات بشكل عام والمعلومات المحاسبية بشكل خاص التحديد الواضح لمفهومها، فقد ارتبط استخدام مصطلحي البيانات والمعلومات في الحياة العملية كمرادفين لوصف شيء واحد على الرغم من الإختلاف في مفهوم ومعنى كل منهما. ان مصطلح البيانات يعبر عن حقائق مجردة ليست ذات معنى أو دلالة في ذاتها بمعنى أنها لو تركت على حالها فلن تضيف شيئاً إلى معرفة مستخدميها بما يؤثر على سلوكهم في إتخاذ القرار. (حسين، ١٩٩٦ : ٢٥)

أما المعلومات "فهي بيانات التي تم تنظيمها ومعالجتها حتى تصبح ذات معنى". (Moore, 2000:1) فالمعلومات تعبر عن الناتج النهائي من عملية تشكيل البيانات، ولهذا فهي تمثل مجموعة بيانات مبنية ومرتبطة ومعدة للإستخدام لغرض معين ومن أمثلتها المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية والتي تستخدم عادة في إتخاذ القرارات والرقابة على الوحدة الاقتصادية.

وتعتبر نظم المعلومات المصدر الأساسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لعمليات إتخاذ القرار الرشيد، حيث أن المعلومات تعكس التفاعل الذي يحدث داخل الوحدة الاقتصادية وبينها وبين البيئة الخارجية بكل ما فيها من مؤثرات، وتساهم المعلومات بذلك في زيادة القدرة على رسم الخطط والسياسات الصحيحة وإيجاد التنسيق المتكامل بين العوامل البيئية الداخلية والخارجية وإحتياجات الوحدة وإمكاناتها. (مكي، ٢٠٠٠: ٥٨)

فالمعلومات تعد مادة القرار ويتوقف نجاح القرار على مدى صحة هذه المادة ودقتها وطريقة تنظيم هذه المادة وتخزينها ونقلها إلى المراكز التي تحتاج إليها. وتعد المحاسبة أقدم نظم المعلومات التي عرفتها الوحدات الاقتصادية، فالمعلومات المحاسبية ذات أهمية كبيرة في التعرف إلى الواقع المالي والإقتصادي للوحدة وعلاقتها مع البيئة المحيطة بها ، وما زالت المحاسبة المورد الرئيسي للمعلومات ولمختلف الجهات المستفيدة من المعلومات حول الوحدة الاقتصادية.

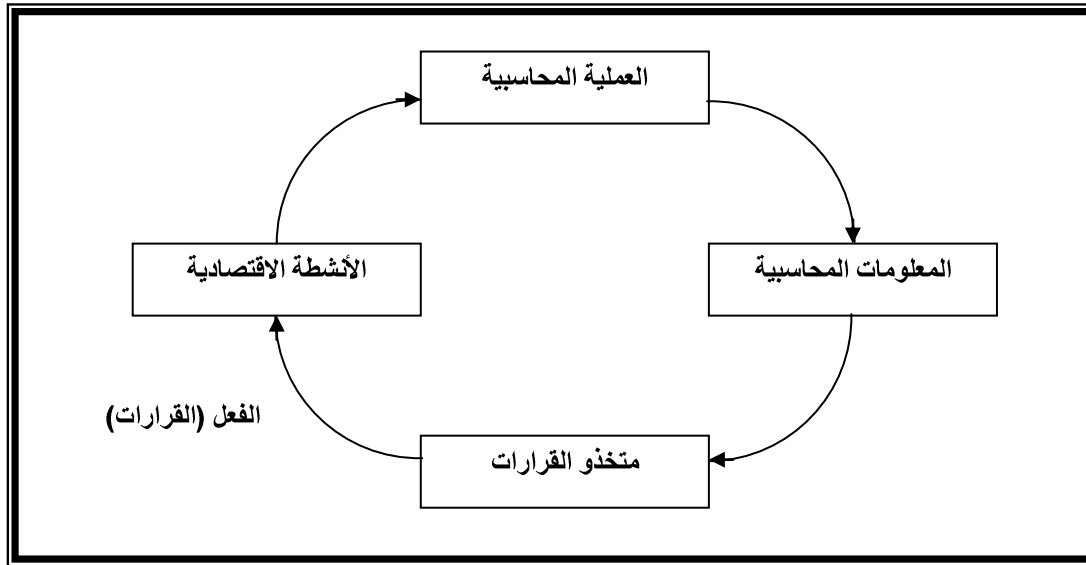
كما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA المحاسبة عموماً بأنها "عملية تتكون من ثلاثة أنشطة متتالية تختص: (١) بتحديد (٢) قياس وتسجيل (٣) توصيل البيانات والمعلومات الاقتصادية لتقديمها إلى المستخدمين المهتمين بتلك البيانات والمعلومات بغرض مساعدتهم في إتخاذ القرارات الاقتصادية". وعليه يمكن تعريف المعلومات المحاسبية والتي تتمثل ببساطة "الوسائل التي تستخدمها لقياس وتوصيل الأحداث الاقتصادية". (باسيلي وآخرون، ٢٠٠٦: ٦)

تعبّر عن المعلومات المحاسبية على انها وسيلة أو أداة لقياس وتوصيل تلك المعلومات عن الأحداث الاقتصادية بعد تحديد تلك الأحداث. (يحيى والحبيطي، ٢٠٠٣: ٢٧) .

ومن هذا التعريف يلاحظ ان المعلومات المحاسبية قد حددت بالمعلومات الكمية وغير الكمية الخاصة بالوحدة الاقتصادية والتي يتم تقديمها إلى الأطراف المستفيدة منها سواء كانت داخلية أم خارجية . ومن خلال ما تقدم في عرض لمفهوم المعلومات المحاسبية يمكن ايجاز التعريف بالآتي :

"بأنها كل البيانات المالية وغير المالية المتعلقة بأحداث الوحدة الاقتصادية، فهي الوسيلة التي تتمكن من خلالها مهنة المحاسبة من ممارسة وظائفها الثلاث (تحديد، قياس، وتسجيل، توصيل) بتحويل تلك البيانات إلى معلومات متمثلة بالتقارير والقوائم ، والتي يتم إستخدامها من قبل الجهات الداخلية والخارجية لإتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة". ومن ذلك يتضح ان الغرض الأساسي للمحاسبة يتمثل في توفير المعلومات المفيدة لإتخاذ القرارات ، حيث يشار إلى المحاسبة في بعض الأحيان على أنها لغة الأعمال ، وذلك نظراً لإستخدام المحاسبة على نطاق واسع لوصف كافة أنواع أنشطة الأعمال.

ويوضح الشكل (٢-١) دورة المعلومات المحاسبية ، وعليه فإن المحاسبة ليست هي الغاية، ولكنها الوسيلة التي يمكن من خلالها الوصول إلى هذه الغاية، ويتمثل المنهج النهائي للمعلومات المحاسبية في القرار الذي يتم التوصل إليه بإستخدام المعلومات المحاسبية، بغض النظر عن الجهة المتخذة للقرار.



المصدر: باسيلي وآخرون، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، (الكتاب الأول؛ الرياض: دار المريخ للنشر، ٢٠٠٦).

### ثانياً/ مستخدمو المعلومات المحاسبية:

١- المستخدمون الداخليون: تتضمن هذه المجموعة كافة الأطراف التي يتصل عملها بإدارة أنشطة الوحدة. وإستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعية، فالمدير يحتاج إلى المعلومات للتخطيط والتنظيم وإدارة الوحدة، وتقييم أداء المسؤولين، وينطبق ذلك على فئة المدراء بكافة مستوياتهم (المباشرة، الوسطى، العليا). فقد تم تحديد ثلاثة إهتمامات رئيسية لدى الإدارة تنصب في إستعمال المعلومات المحاسبية: (العالمي، ٢٠٠٥: ١٨)

أ- قياس النتائج- تتمثل بقدرة الوحدة الاقتصادية على تشغيل عوامل الإنتاج بكامل طاقتها وعلى تحقيق مستوى مقبول من الربحية (عائد الأموال المستثمرة).

ب- مساعدة في النمو والتوسع- ويقصد به رؤية إدارة الوحدة الاقتصادية إلى وضعها المالي من ناحية كفاية أموالها الداخلية (التمويل الذاتي) من عدمها لأغراض النمو والتوسع، وكذلك النظر إلى حاجة الوحدة من الأموال الخارجية للغرض نفسه.

ت-ضمان الأمان- يبحث مستخدم المعلومات المحاسبية عن تقييم مخاطرة عدم تحقيق التوقعات أو التقديرات وتقييم نقاط الوهن التي يمكن أن تترك عمل الوحدة والوضع المالي لها . وتعتمد المخاطرة بشكل واسع على درجة الترابط اهداف الوحدة (معدل النمو) ونتائجها التي تحدد نمو يساعد في عملية تحسين وضع الهيكل المالي للوحدة.

٢- المستخدمون الخارجيون: توجد عدة أنواع من المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية ، وتقسّم إلى نوعين- فئات لها مصالح مالية مباشرة بالوحدة ، وفئات لها مصالح غير مباشرة . وتتضمن الفئات ذات المصالح المالية المباشرة الأطراف الآتية: (عبد العال، ١٩٨٧: ١٣٦)

٣- المستثمرون الحاليون والمرقبون (ملاك الوحدة الاقتصادية: فرد أم شركاء أم مساهمون) - ويستخدمون المعلومات المالية لإتخاذ القرارات بشراء الأسهم أو إستمرارية الإحتفاظ بها أو بيعها ويهتم هؤلاء المستثمرون بالتعرف على مدى تقدم الوحدة وقياس نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة، وكذلك مقارنة هذه النتائج مع الوحدات الأخرى المماثلة.

٤- المقرضون الحاليون والمرقبون- ويستعملون المعلومات لتقويم مخاطر الائتمان والقروض والتنبؤ بمقدرة الوحدة على سداد ديونها والتزاماتها.

٥- النقابات العمالية- فهي تحتاج إلى المعلومات عن الوحدة الاقتصادية للإطلاع على الوضع المالي ومستوياتها ومقدار الأرباح المتحققة فيها للدفاع عن حقوق العمال وتحسين ظروف العمل. أما الفئات ذات المصالح المالية غير المباشرة فتتمثل في الأطراف الآتية:

٦- الدوائر والسلطات الحكومية ذات العلاقة- مثل دائرة ضريبة الدخل التي تهتم بالقوائم المالية الصادرة عن الوحدة لإستخدامها لإغراض تحديد الضريبة المستحقة على الوحدة، كذلك دائرة الإحصاءات العامة، فهي تهتم بالقوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة لمراعاتها في حسابات الدخل القومي ولمختلف القطاعات الاقتصادية (إعداد الحسابات القومية).

٧- السلطات القضائية- وتتمثل إحتياجاتهم من المعلومات والقوائم المالية للفصل في أمور المنازعات القضائية.

٨- المحللون الماليون والوسطاء الماليون- فهم يحتاجون إلى البيانات والقوائم لغرض إجراء التحليلات المالية وتقديم الاستشارات لإتخاذ قرارات استثمارية.

٩- المستهلكون أو العملاء المنافسون - يهتمون بتكوين فكرة عامة عن مدى قدرة الوحدة على الإستمرار بتزويدهم بالسلع وفق جودة ونوعية معينة وبكميات كافية وأسعار معقولة.

١٠- المخططون الاقتصاديون- فهم يحتاجون إلى معلومات محاسبية لتحليل النشاط الاقتصادي والتنبؤ بتطوره وإتجاهاته.

ويعد التعرف على نوعية المستخدمين للمعلومات الخارجية فانه من المهم التعرف على طبيعة تلك المعلومات وبخاصة المستثمرون والمقرضون، والتي تسعى المحاسبة - بإعتبارها نشاطاً خدمياً- على توفيرها لهم بشكل مباشر أو غير مباشر عبر القوائم المالية، حيث يهتم المستخدمون الخارجيون بالمعلومات المتعلقة بالنقاط

الآتية: (European Financial Report Advisory Group,2009:2-6) (حنان وآخرون ٢٠٠٤: ٢٨)

١- التدفقات النقدية: التي يتوقعون الحصول عليها مستقبلاً في شكل:

توزيعات أرباح نقدية تقدمها الوحدة الاقتصادية إلى مستثمريها.

تدفقات نقدية تمثل إسترداداً لأموال المستثمرين في الوحدة (بيع الأسهم في السوق المالي في حالة الشركات المساهمة).

ب- معرفة القدرة الكسبية للوحدة: أي مقدرتها على تحقيق الأرباح في الفترات السابقة وفي تقويم التدفقات النقدية للنقطتين السابقتين وذلك من خلال:

- توزيع أرباح المساهمين وسداد الفوائد المستحقة للمقرضين عن قروضهم الممنوحة لها.



- تقويم مدى تمكن المستثمرين من إسترداد أموالهم المستثمرة في الوحدة، وكذلك إسترداد المقرضين قروضهم.

ج- تقويم الوضع المالي للوحدة: وذلك بعد مراعاة ثلاثة إعتبارات رئيسية مترابطة، وهي:

- السيولة ويقصد بها قدرة الوحدة على مواجهة وسداد إلتزاماتها وديونها المستحقة في الأجل القصير.  
- اليسر المالي ويتعلق بالأجل الطويل، حيث يشير إلى قدرة الوحدة على إنتاج تدفقات نقدية مستقبلية لمواجهة إلتزاماتها وديونها والقروض الطويلة الأجل، أي التقويم هو أن الوحدة لا تواجه "عسراً مالياً" قد يضطرها إلى إيقاف نشاطها وإفلاسها.

- الربحية وهي قدرة الوحدة على توليد موارد اقتصادية مضافة، ويتم إكتسابها نتيجة مزاولة أنشطتها. من خلال ما تقدم نلاحظ ان الحاجة إلى المعلومات المحاسبية هي لغرض توصيلها إلى مستخدميها وبالتالي مساعدتهم في عملية إتخاذ القرارات، وعليه فان من السمات المفترضة في عملية إتخاذ القرار توفر قابلية الفهم، أي ان تكون المعلومات من حيث المحتوى والصياغة والتبويب والعرض بسيطة، وبشكل يتلاءم مع طبيعة ومستوى الإلمام والفهم المفترض من جانب مستخدمي المعلومات، وان يدرك مغزى المعلومات المقدمة له وأبعادها. أي ان هذه الخاصية تفترض أن لدى المستخدمين مستوياً معقولاً من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية وإن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، ومهما يكن فإنه يجب عدم إستبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب ان تتضمنها البيانات المالية وذلك لأنها ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٠: ٥٠)

### ثالثاً/ الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

لكي تحقق المعلومات الفائدة المرجوة لها من قبل مستخدميها، فإن هناك مجموعة من الخواص (السمات أو الصفات) التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، وهي كما يلي:-

١- الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية:

أ- الملاءمة: وتعرف الملاءمة (الصلة أو المناسبة) على انها قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدم المعلومات والتأثير عليه . ويتوقف مفهوم "الملاءمة" للمعلومات في الحياة العملية على متخذ القرار، وبالشكل الذي تتلاءم به المعلومات مع الغرض الذي أعدت من أجله وتتمثل الملاءمة بالآتي:

(Lewis & Pendrill,1994:15)

ب- القدرة التنبؤية: بانها القدرة على مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على عمل تنبؤات حول آثار الأحداث المختلفة ، وذلك بتمكين متخذ القرار على تحسين قدرته في التنبؤ، بمعنى أن تكون للمعلومات قيمة تنبؤية. أي انها يجب ان تساعد متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وذلك على ضوء ما حدث في الماضي وما يحدث في الحاضر.

ث- الوقتية (التوقيت المناسب): يعتبر التوقيت الملائم عنصراً مهماً من عناصر النجاح في إتخاذ القرار لذا ينبغي أن توفر المعلومات لمتخذي القرارات في الوقت المناسب أي قبل ان تفقد هذه المعلومات أهميتها في التأثير على قراراتهم. (حسين، ١٩٩٧: ٢٧)

ج- الموثوقية (إمكانية الإعتماد على المعلومات المحاسبية): وهي تتعلق بمدى إعتماد وثقة متخذ القرار على تلك المعلومات، أي خلق حالة الإطمئنان لدى مستخدم تلك المعلومات في صنع قراراته.

(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١: ٣)

ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال الآتي:

- الأمانة في التعبير (التمثيل الصادق): ويقصد بالتعبير الصادق وجود التوافق والمطابقات بين الأرقام والأوصاف المحاسبية وبين مصادرها أو الأحداث التي تمثلها هذه الأرقام . وأية بيانات تفتقر لهذه الصفة لا يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات الاستثمارية.
- قابلية التحقق (الموضوعية): وتعني وجود درجة عالية من الإتفاق بين المحاسبين عند قياس حدث معين، إذ يتم الوصول إلى النتائج نفسها ، من خلال إستخدام الطرق والأساليب نفسها التي إستخدمت في قياس تلك الأحداث.
- الحياد (عدم التحيز): يقصد بها عدم إختيار معلومات بشكل ينتج عنه تفضيل جهة أو طرف معين من الأطراف المعنية والمهتمة بالمعلومات المحاسبية على حساب جهات أو أطراف أخرى. وان تكون المعلومات واقعية وحقيقية.

#### رابعاً/ الخصائص النوعية الثانية للمعلومات المحاسبية:

تعتبر الصفات المكتملة للصفات النوعية الأساسية وتتفاعل معها ويمكن تلخيصها بما يلي:

- ١- قابلية المقارنة: أن تكون المعلومات المعروضة في صور قابلة للمقارنة، وبالشكل الذي يستطيع مستخدموها الإستفادة منها في إتخاذ القرارات السليمة في ضوء ما يقومون به من مقارنات للمعلومات التي يحصلون عليها. ولا شك ان ذلك الأمر يتطلب التجانس أو الإتساق، حيث يتم إجراء المقارنات بين فترة مالية وأخرى للوحدة الاقتصادية نفسها أو مع وحدات اقتصادية أخرى مماثلة لها. وعليه فان قابلية المقارنة تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية في تحديد وتشخيص أوجه التشابه والإختلاف في الظواهر الاقتصادية، لانه لا يمكن إجراء تقويم حقيقي إلا إذا توافرت معلومات قابلة للمقارنة.
  - ٢- الثبات: وهو إستخدام الطرق والأساليب نفسها المعتمدة في قياس الأحداث والعمليات الاقتصادية لوحدة معينة، وإذا ما أردنا إجراء المقارنات بين القوائم المالية للوحدة فإنه يصبح أمراً إلزامياً أن تعد التقارير على أساس ثابت من فترة لأخرى. وهكذا نجد أن المحاسبين يعتمدون وبشكل كبير على الثبات في إستخدام المبادئ والسياسات المحاسبية مميزة مطلوبة للمعلومات المالية. (Kieso & others, 2001:21)
- وإذا مادعت الحاجة إلى التحول من طريقة محاسبية لطريقة أخرى، فإن طبيعة هذا التحول وتأثيره يجب ان يتم الإفصاح عنهما في القوائم المالية وتوضيح سبب تفضيل الأسلوب الجديد بالشكل الذي يبرر هذا التغيير.

(Financial Accounting Standard Board ,2008:28)

بعد هذا العرض للخصائص النوعية الأساسية والثانوية للمعلومات المحاسبية يمكن القول انه مهما يكن نوع الاقتصاد المعمول به داخل البلد، فإنه يجب ان تبقى تلك الصفات بالكفاءة والجودة والفاعلية نفسها، حيث لا تختلف تلك الصفات في اقتصاد السوق المغلق (الموجه) عن اقتصاد السوق المفتوح وذلك لان كليهما يجب ان تتوفر فيهما تلك الصفات. إلا ان الحاجة إلى تلك المعلومات تكون أكثر في الاقتصاد المفتوح وذلك لتعدد مستخدمي تلك المعلومات وتنوع المعلومات نفسها.



## المبحث الرابع / دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في جودة المعلومات المحاسبية

تمثل دور المحاسبين الإداريين الأوائل في تسجيل المستلم والمدفوع من النقد والإبلاغ عن حساب مخزون الثروة الجاري كالمعادن الثمينة والغذاء، وهناك أدلة على وجود المحاسبين الإداريين في الحضارة البابلية والإغريقية والإمبراطورية الرومانية وفي مصر خلال عصر الفراعنة فكان الخازن كبير الكنيسة منشغلاً في إدارة الموقف المالي للإمبراطورية وهو مسؤول عن إدارة ثروة الإمبراطور كلها.

هذا وقد بقي دور المحاسب الإداري كما هو حتى القرون الوسطى في انكلترا عندما قام الصناع (وهي نقابة التجار والصناع في القرون الوسطى) بالاحتفاظ بسجلات عن كلف المواد الأولية والعمل كدليل على نوعية المنتج، وخلال المدة من عام ١٤٠٠-١٦٠٠ ظهرت بدايات تطبيقات المحاسبة الإدارية الحديثة في استعمال المعايير في المواد، والإنتاجية، والموازنة وقد أصبحت المحاسبة الإدارية تتجه باتجاه عملية دعم القرارات ذات الصلة بإنشاء أو اندثار الأصول الثابتة مثل المكنان والمعامل والتكاليف الإدارية وتسعير المنتج. وخلال المدة ١٩٨٠ و ١٩٩٠ ظهرت تحديات جديدة للمحاسبة الإدارية يرجع سببها إلى ظهور الثورة الصناعية، ولم يكن الدور التقليدي للمحاسب الإداري قادراً في حينها على إعطاء صورة متكاملة عن الأداء المنظمي للشركات فضلاً عن عدم قدرته على توفير مؤشرات ومقاييس أداء تمكن تلك الشركات من قياس وتقويم أدائها الداخلي والخارجي على المدى القصير والطويل وفق احتياجاتها الإستراتيجية، ففي نهاية الثمانينات وبداية التسعينيات ظهر أول تطور للمحاسبة الإدارية تمثل في تقديم تقارير الأداء المستندة إلى استعمال بطاقة الأداء المتوازن، وتوسع في ضوء ما سبق دور المحاسب الإداري ليشمل توفير المعلومات عن المنافسين وكذلك دعم وإسناد عملية اتخاذ القرارات. (CIMA,2003:16)

وقد فرضت التحديات الجديدة، (ومنها كبر حجم المشروعات، وتنوع الإنتاج واشتداد حدة المنافسة في الأسواق وظهور التكنولوجيا الهائلة)، على المحاسبة التطور واستعمال أسس جديدة في القياس والإفصاح المحاسبي، فقد أصبح إلزاماً على الشركات الصناعية أن تقوم بتحديد كلفة إنتاجها وقد تم تقديم طرائق عدة لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة ومعالجة تكاليف الطاقة العاطلة، وبعد ذلك ظهرت التكاليف المعيارية والموازنة التخطيطية التي تقوم بتوسيع نطاق اهتمام المحاسبة الإدارية من موضوع تحديد الإنتاج إلى الرقابة على التكاليف بهدف زيادة كفاءة الإنتاج وتحسين الأرباح.

وتعرض دور المحاسب الإداري إلى نقد كبير فيما يتعلق بملائمة المعلومات التي يقدمها إلى المدراء والمطلوبة من قبلهم، لأن الشركات أصبحت معقدة بشكل متزايد ويواجه المحاسبين الإداريين صعوبات متناهية في ضمان إن المعالجات والطرائق المحاسبية بالإمكان أن تتناسب مع الضغوطات لإحداث تغيير في دور المحاسب الإداري .



وفي السياق ذاته ذكر Kaplan عدة أسباب أدت إلى عدم تنامي المحاسبة الإدارية بسبب هيمنة المحاسبة المالية عليها وهي كما يلي:

- ١- لاحتقق المحاسبة الإدارية التقليدية متطلبات الصناعة اليوم والبيئة التنافسية.
- ٢- إن أنظمة كلفة المنتج التقليدية أصبحت تعطي معلومات مضللة لإغراض اتخاذ القرار.
- ٣- تركز المحاسبة الإدارية على الأنشطة الداخلية وتولي اهتماما ضئيلا بالبيئة الخارجية التي يدار بها النشاط.

وبرزت أهمية دور المحاسب الإداري نتيجة الأزمة الاقتصادية التي انبثقت عام 1929 وأدت إلى ظهور جملة انتقادات لكل من دور المحاسب المالي وإدارة الشركة تركزت على ما يلي:

(الحبيطي، 2002 : 16)

- ١- هناك أقسام وإدارات عديدة في الشركة الواحدة تقوم بجمع البيانات والمعلومات المالية وغير المالية دون تنسيق فيما بينها مما أدى إلى اعتماد الإدارة على معلومات غير مترابطة، وغير متكاملة وغير متناسقة.
- ٢- لم تكن الإدارة تعتمد الأساليب العلمية في حل مشاكلها الإدارية باتخاذ قراراتها حتى ذلك الوقت، بل كانت تعتمد على خبرة المدراء واجتهادهم الشخصي إلى حد كبير . وظهر الاهتمام بوظيفة الرقابة المالية نتيجة لذلك وظهرت وظيفة المراقب المالي أو المدير المالي وظهر دور المحاسب الإداري الذي تبلور في عام 1949.

هذا ويرجع ظهور مفهوم المحاسبة الإدارية إلى عام 1950 عندما قام مجلس الانجلو - الأمريكي للكفاية الإنتاجية بتشكيل فريق تحت اسم فريق المحاسبة الإدارية والذي عرفها على أنها " عرض المعلومات المحاسبية بصورة تؤدي إلى المساعدة وترشيد الإدارة في وضع السياسات وتصريف العمليات اليومية للشركة"

وفي عام ١٩٨١ اصدر معهد المحاسبين الإداريين\* ( IMA ) أول بيان تحت عنوان تعريف المحاسبة الإدارية والتي عرفها على إنها " عملية تحديد وقياس وتجميع وتحليل وإعداد وتفسير وتوصيل المعلومات المالية التي تستعملها الإدارة في التخطيط وتقييم ومراقبة الشركة وضمان الاستعمال المناسب للمسائل عن مواردها ، وتشمل المحاسبة الإدارية التأكد من مهمة إعداد التقارير المالية للمجاميع غير الإدارية مثل المساهمين والدائنين والوكالات التنظيمية والسلطات الضريبية". (IMA-b,2008:1)

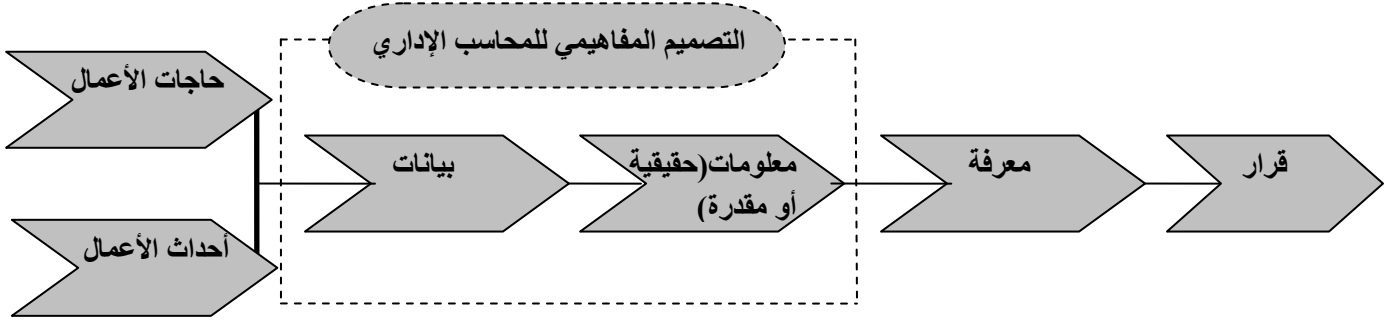
( IMA ) \* هي أكبر منظمة غير هادفة للربح تقدم الخبرات في المحاسبة الإدارية والتمويل والمعلومات الإدارية أنشأت في عام ١٩١٩ في Buffalo في New York باسم NAA من قبل مجموعة من رجال الأعمال لتوسيع المعرفة والمهارة للأفراد المتخصصين في محاسبة الكلفة ، وقد تغير هذا الاسم إلى معهد المحاسبين الإداريين IMA في عام ١٩٩١ ، وأعلن المعهد في حينها بان مهمته تتمثل في منح الأعضاء الأفراد والمنظمات فرصا للتطوير من خلال التعليم بالتعاون مع المنظمات المهنية، ومنح الإجازة في مهارات المحاسبة الإدارية والإدارة المالية .

## دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في جودة المعلومات المحاسبية

ويتبين من التعريفين أعلاه دور المحاسب الإداري على أنه مزود للمعلومات (يجمع ويحلل المعلومات ويعد التقارير إلى أصحاب القرار الإداري)، وهذا الدور المزود للمعلومات يمكن توضيحه بالشكل (١-٤):

شكل (١-٤)

دور المحاسب الإداري في توفير المعلومات



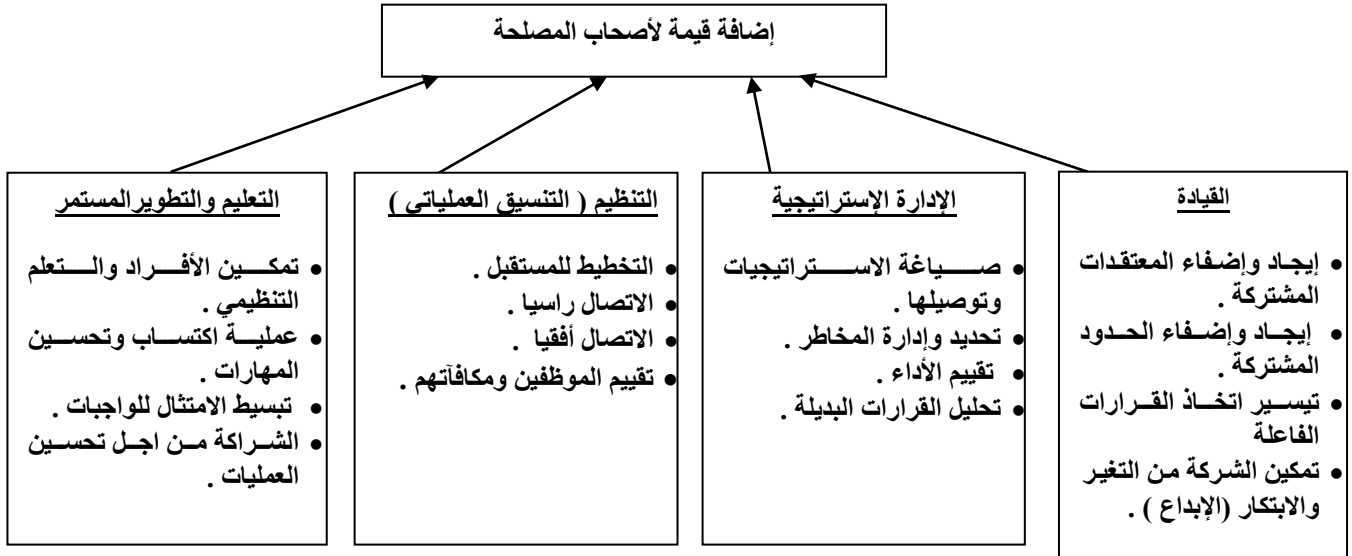
( IMA-b,2008:2)

يوصف الشكل أعلاه دور المحاسب الإداري على أنه حدث في النهاية الدنيا لسلسلة القيمة في الشركة بينما يهدف التوجه الحديث إلى توسيع دور المحاسب الإداري ليبدأ من أعلى المستويات في سلسلة القيمة ليكون المحاسب الإداري شريكا في القرارات الإستراتيجية الأكثر أهمية وجزء من الفريق الإداري الذي يتخذ تلك القرارات.

وعليه فقد قدم معهد المحاسبين الإداريين IMA تعريفا جديدا للمحاسبة الإدارية يتلاءم مع دور المحاسب الإداري في الشركات اليوم إذ عرفت المحاسبة الإدارية على أنها " مهنة تتضمن المشاركة في القرارات الإدارية، وأنظمة الأداء والتخطيط، وتقديم الخبرات وإعداد التقارير المالية والرقابة والسيطرة لمساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ إستراتيجية المنظمة ". ( IMA-b,2008:1)

ويتضح من التعريف أعلاه إن المحاسب الإداري يشكل جزء من فريق الإدارة ويعمل على مستويات عدة: على مستوى الإدارة العليا وعلى مستوى الدعم للمحاسبة والمهنيين الماليين من خلال تطبيق معرفتهم وخبراتهم ومهاراتهم في المحاسبة وإعداد التقارير المالية، والموازنة، ودعم عملية اتخاذ القرارات، وإدارة الأداء والمخاطرة، وكذلك إدارة التكاليف"، وهذا ما أكدت عليه مسودة تعريف المحاسبة الإدارية والمحاسب الإداري المعدة من قبل معهد المحاسبين الإداريين IMA. وفي الصدد نفسه قدم Brewer إطارا للمحاسبة الإدارية أوضح من خلاله مسؤولية المحاسب الإداري المتمثلة في إضافة قيمة لأصحاب المصلحة (المساهمين والآخرين من أصحاب المصلحة)، والخروج عن الأدوار الضيقة والتقليدية المتمثلة بالتخطيط والرقابة وإبراز رؤية المحاسب الإداري كمؤثر رئيس في جهود الشركة لتلبية طموح حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة والشكل (٢-٤) يوضح الإطار المشار إليه.

شكل (٤-٢) إطار المحاسبة الإدارية



Brewer , Peter . C , " Redefining Promoting Management Accounting " , Strategic Finance , March , 2008.

ويتبين من الشكل (٣-٢) في أعلاه كيف يضيف المحاسبين الإداريين قيمة لأصحاب المصلحة من خلال مشاركتهم في القيادة ودعمهم جهود الإدارة الاستراتيجية للشركة وخلق تنسيق عملي في الشركة وتسهيل التعليم والتطوير المستمر إذ شمل الإطار على أربعة أعمدة رئيسة للمحاسب الإداري هي:

١. **القيادة:** يساهم المحاسب الإداري في قيادة فريق الإدارة ويقدم استشارات قيادية تعمل على إيجاد معتقدات وحدود مشتركة وعمليات صنع قرارات فاعلة وعمليات التغيير في الإدارة الفاعلة ، إذ إن تزويد الشركات بالمعتقدات المشتركة يتضمن تعزيز رسالة الشركة والسلوكيات الأخلاقية ووجهة نظرها تجاه موظفيها، ويقوم المحاسب الإداري بتوفير الإجابة (المعلومات) حول الأسئلة الآتية:

أ. هل تنحصر مهمة الشركة في تضخيم ثروة حملة الأسهم أم إن هناك غيرهم من ذوي المصلحة ممن يحتاجون أن تؤخذ مصالحهم بنظر الاعتبار ؟

ب. ما هي القيم الأخلاقية التي تطبقها ( أو تستند إليها ) الشركة ؟

ج. هل الشركة ملتزمة التزام حقيقي بالقيم الأخلاقية الموضوعية من قبلها ؟

د. هل يتم تحديد الانحراف عن السلوك غير المقبول ؟

هـ. هل ينظر إلى الموظفين على أنهم أصول فكرية يمكن استغلالها أو ينظر لهم على أنهم مجرد نفقات يتوجب تقليصها ؟

فالمحاسب الإداري يقوم بصياغة وتوصيل الإجابة عن الأسئلة أعلاه، وهو بحاجة إلى توصيل نظم الحدود المشتركة مثل قوانين الشركات والالتزام بها وكذلك فضح الفساد والسياسات التي تحدد السلوك غير المقبول، وهناك عنصران آخران لعمود القيادة يتمثلان في فهم كيفية إجراء عمليات صنع القرار الفاعل وكيفية تمكين حدوث التغيير والابتكار الشركاتي وبدلاً من التركيز على الأرقام فإن المحاسبين الإداريين يقومون بإدارة التفاعلات الأخلاقية للأشخاص الذين يصنعون نتائج القرار .

## ٢. الإدارة الإستراتيجية:

يساهم المحاسب الإداري وفقاً للعمود الثاني في الإطار الموضح في شكل (٤-٢) :

- أ. صياغة الإستراتيجيات وتوصيلها.
- ب. تحديد وإدارة مخاطر الشركات.
- ج. وضع نظم قياس لتقييم الأداء.
- د. تحليل القرارات البديلة.

ولغرض دعم جهود الإدارة الإستراتيجية في الشركة ، فإن المحاسبين الإداريين بحاجة إلى خلق إستراتيجيات تمثل المصدر المستمر للفائدة التنافسية وإدارة مخاطر الشركة التي تهدف تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وإن المحاسبين الإداريين يستعملون نظم القياس الإستراتيجي لمساعدة الشركات في تقييم الأداء على ثلاثة مستويات: الأداء الشركاتي، والأداء المشترك بين الشركات، وأداء المقارنة المرجعية وأيضاً يستعمل المحاسب الإداري نظم القياس الإستراتيجي لتحليل بدائل القرار، التي تكون على ثلاثة أنواع هي القرارات ذات الصلة بالزبون والقرارات ذات صلة بالمنتج (الخدمة) والقرارات ذات صلة بالعملية ويعتمد المحاسب الإداري في تحليل القرارات على المعلومات الناتجة من نظام الإبلاغ المالي.

٣. **التنظيم (التنسيق العملياتي):** يعد التنظيم (التنسيق العملياتي) من أعمدة المحاسبة الإدارية التي تضيف قيمة لحملة الأسهم والتي تستعملها الشركات التي تطبق الأنظمة اللامركزية في إيجاد وتنفيذ خطط سنوية أو فصلية أو شهرية أو أسبوعية أو يومية تدعم الأهداف الإستراتيجية . ويستعمل المحاسبون الإداريون التنسيق العملياتي لأربعة أغراض هي:

- أ. التخطيط للمستقبل.
- ب. التواصل العمودي.
- ج. التنسيق الأفقي.
- د. تقييم الموظفين ومكافأتهم.

وفيما يتعلق بالتخطيط يميل المحاسبون الإداريون إلى التركيز على الموازنة إلى جانب تحليل البيانات للتنبؤ بالمبيعات المستقبلية والنفقات وتخصيص الموارد على وحدات الشركة بشكل يحقق أفضل الأداء، ويشير Brewer في هذا الصدد إلى إن بعض الشركات استبدلت الموازنات بتنبؤات لبيانات مالية وغير مالية لتقليل تكاليف الهدر والمخزون والتنبؤ بالأخطاء.

هذا وتستعمل نظم التنسيق العملياتي لتشكيل قنوات اتصال عمودي من الإدارة التنفيذية إلى المستويات العليا ( مجلس الإدارة وحملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة) وتنسيق العمليات بشكل أفقي فيما بين الأقسام (الشركات)، وفي هذا المجال على المحاسبين الإداريين استعمال مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية ( العملياتيّة ) والتوجه إلى مستويات الشركة كافة، ويمكن المحاسب الإداري الموظفين في الشركات لتولي مسؤولية نتائجهم من خلال تزويدهم بتغذية راجعة شفافة ( مناسبة من حيث التوقيت ودقيقة ومفهومة ) ، وأخيراً تستعمل نظم التنسيق العملياتي لتقييم ومكافأة الموظفين، وفي هذا المجال ينظر إلى الموظفين كأفراد على إنهم يحتاجون إلى من يدفعهم لعمل الشيء الصحيح لصالح الشركة.



٤. **التعليم والتطوير المستمر:** يأتي دور المحاسب الإداري في هذا الجانب لمساعدة الشركة في جهودها للتطوير والتعليم المستمر، إذ انه يفهم عمليات الشركة وبإمكانه التحاور والعمل بشكل جيد مع من هم من غير المحاسبين وذلك عبر أربع خطوات : تحتاج الأولى إلى أن يتبع ويتبنى التعليم المستمر الفردي والشركاتي ثم اكتساب مهارات عالية للقيام بها ثم البحث عن فرص لتخفيض الهدر ولخدمة حاجات الزبون الداخلية بشكل أفضل وأيضاً إزالة الهدر من الوظيفة المالية لخلق مزيد من الوقت أمام المحاسب الإداري للمساعدة في تمشية الشركة وإضافة قيمة لحملة الأسهم، وأخيراً الاشتراك لتحسين العمليات.

ومن ناحية أخرى يرى Friedman أبعاد تطوير المحاسبة الإدارية يمكن تقسيمها على الآتي ،

( Friedman & Lyne, 1997:19-44 ) ( الشنطي وشقر ، ٢٠٠٦ : ١٠١ - ١٠٢ ) ،

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

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

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

البعد الرابع: البعد الأخلاقي مثل الكفاءة والسرية والأمانة والموضوعية حيث يجب على المحاسبين الإداريين أن يدركوا إن عليهم التزام أخلاقي تجاه الشركات التي يعملون فيها وتجاه الجمهور بشكل عام، وفي هذا السياق اصدر معهد المحاسبين الإداريين الأمريكي CIMA المعايير الأخلاقية التي يجب أن يتحلى بها المحاسبون الإداريون وكما ذكرت في أعلاه وطبقاً لهذه المعايير فإنه يجب على المحاسب الإداري أن يتمتع بالكفاءة ليكون قادراً على انجاز عمله، وإن لا ينقل أي معلومات عن الشركة لغير المختصين فيحافظ على سرية هذه المعلومات، وإن يكون أميناً وموضوعياً في نقل المعلومات للجهات المختصة بإدارة الشركة ورؤساء الأقسام وما شابه ليتمكنوا من اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة والملائمة مع حاجات الشركة. وفي هذا السياق ، أشار الحمداني إلى "إن 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 المالي" ، إذ تعد المحاسبة المالية بوصفها نظام فرعياً عن المحاسبة الإدارية، فالمحاسبون الإداريون يختارون ويزودون المعلومات لكل المستويات الإدارية المطلوبة إلى: (الحمداني، 2008: 158)



- أ. عمليات التخطيط والتقييم والرقابة.
- ب. حماية أصول الشركة.
- ج. التواصل مع الأطراف المهمة خارج الشركة مثل حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة. وان للمحاسب الإداري أدوارا مختلفة منها:
  ١. تطوير النظم المحاسبية والإبلاغ.
  ٢. 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".
  ٣. يقدم ويحلل معلومات ذات الصلة لدعم عملية صنع القرار الذي تتخذه الإدارة.
  ٤. عكس المخاطر المستقبلية والممكنة بوساطة أدوات المحاسبة الإدارية وهو أمر مهم على صعيد المعلومات.
  ٥. شريك فاعل لمدير الوحدة بشكل يؤدي إلى خلق قيمة مضافة إلى الإدارة نتيجة عملية المشاركة في الإدارة.
  ٦. دور المراقب يتوجب أن يراعى ولاسيما في وضع الموازنة أو تقديرات المخاطرة أو في مراقبة مدير الوحدة.
  ٧. 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. وخلاصة ما تقدم يتبين إن هناك مبررات لتطوير دور المحاسب الإداري لكي يواكب التطورات الحاصلة في المحاسبة الإدارية نتيجة ظهور المتغيرات البيئية الحديثة وكما يلي:
    - أ- إن ظهور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية تمكن المحاسب الإداري من مساعدة مجلس الإدارة والإدارة على انجاز مسؤولياتهم تجاه الأطراف الخارجية.
    - ب- 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.
    - ت- عدم واقعية التقارير التقليدية التي يوفرها المحاسب الإداري بسبب تقديمها وفق نماذج معدة مسبقا من قبل الإدارة.
    - ث- مساعدة حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمصدق الداخلي في أداء مسؤولياتهم من خلال توفيره للمعلومات المالية وغير المالية وتقديمه الاستشارات اللازمة.
    - ج- 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 لهؤلاء الأطراف.

عرض نتائج الإستبانة ومناقشتها:



### دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في جودة المعلومات المحاسبية

من خلال ملاحظة الجانب العملي المتعلق بتحليل فقرات الاستبانة التي وزعت على (٥٠) شخص يلاحظ الآتي:

- ١- Y: تمثل المحور الأول من الإستبانة وهو محور التأهيل .
- ٢- Z : تمثل المحور الثاني من الإستبانة وهو دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في جودة المعلومات .
- ٣- F : تمثل المحور الثالث من الإستبانة وهو دور الإدارة في تعزيز الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري .
- ٤- G : تمثل المحور الرابع من الإستبانة وهو دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في صنع القرارات القصيرة الأجل والقرارات الإستراتيجية والتعلم والنمو داخل الوحدة الإقتصادية .
- ٥- Q : تمثل المحور الخامس من الإستبانة وهو دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في تطوير نظم المعلومات المحاسبية داخل الوحدة الإقتصادية .

والآتي توضيح لنتائج فقرات الإستبانة والمتعلقة بكل محور وكالاتي :

Y : المحور الأول : التأهيل : ويتضمن الأسئلة الآتية :

Y1: يتم تعميم القوانين والتعليمات المتعلقة بأداء الموظفين لعملهم مثل :

Y11: قواعد السلوك المهني الصادر من نقابة المحاسبين والمدققين لسنة ١٩٨٣ .

Y12: قانون أنضباط موظفي الدولة والقطاع الإشتراكي رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ .

Y13 : لائحة السلوك العراقية لسنة ٢٠٠٤ .

Y2 : هل يتم الأستعانة بالقوانين والتعليمات في أداء العمل اليومي مثل :

Y21: قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين لسنة ١٩٨٣ .

Y22: قانون أنضباط موظفي الدولة والقطاع الأشتراكي رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ .

Y23: لائحة السلوك العراقية لسنة ٢٠٠٤ .

Y24: قواعد السلوك الخاصة بموظفي الدولة والقطاع العام ومنتسبي القطاع المختلط لسنة ٢٠٠٥ .

Y3 : هناك تغيرا في كيفية إنجاز العمل نتيجة لصدور هذه التعليمات .

وعند الرجوع الى الجدول (y11) يلاحظ ان حقل Valid يمثل الأجابات الآتية :

(١) يمثل الرأي أتفق تماما

(٢) يمثل الرأي أتفق

(٣) يمثل الرأي أتفق إلى حد ما

(٤) يمثل الرأي لا أتفق

(٥) يمثل الرأي لا أتفق تماما

أ- إن حقل Frequency يمثل عدد الأجابات من قبل أفراد العينة البالغ عددهم ٥٠ شخصا .

ج-إن حقل Pereant يمثل نسبة الأشخاص اللذين قد أجابوا عن أختيارات الأستبانة .

فمثلا عند الرجوع الى الجدول رقم (١) ما يلي :





- ١- أن عدد الأشخاص اللذين أختاروا الأجوبة أتفق تماما هو شخص واحد وهذه الأجوبة تمثل نسبة ٢% .
  - ٢- أن عدد الأشخاص اللذين أختاروا الأجوبة أتفق هم سبعة أشخاص وهذه الأجوبة تمثل نسبة ١٤% .
  - ٣- أن عدد الأشخاص اللذين أختاروا الأجوبة اتفق إلى حد ما هم ثمانية عشر شخصا وهذه الأجوبة تمثل نسبة ٣٦% .
  - ٤- أن عدد الأشخاص اللذين أختاروا الأجوبة لا أتفق هم تسعة عشر شخصا وهذه الأجوبة تمثل نسبة ٣٨% .
  - ٥- أن عدد الأشخاص اللذين أختاروا الأجوبة لا أتفق هم خمسة أشخاص وهذه النسبة تمثل ١٠% .
- من خلال ما تقدم ولسهولة احتساب نسب الأجابات لكل محور فإنه يمكن أعداد معدل موزون لكل محور (متوسط الأجابات لكل محور ) وذلك لغرض تسهيل عملية احتساب الأجابات لكل محور وذلك من خلال الرجوع الى الجدول ( Descriptive Statistics ) وكما يلي :
- المحور الأول التأهيل (٧) : متوسط الأجابات لعينة البحث تمثل ٣٠٠٤٨٩ ، أي أن متوسط اجابات عينة البحث حول هذا المحور تميل الى الرأي أتفق إلى حد ما .
- المحور الثاني: دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في جودة المعلومات المحاسبية (Z) ويتضمن الأسئلة الرئيسية الآتية :
- (Z1) المحاسب الإداري من حلال المعلومات التي يوفرها يساهم في تعزيز الآتي .
- (Z2) إن المعايير الأخلاقية التي على المحاسب أن يتحلى بها لها دور في جودة المعلومات المحاسبية .
- وعند الرجوع الى الجدول (Descriptive Statistics) حول المحور الثاني (Z) يلاحظ بأن متوسط الأجابات لعينة البحث بلغت ٢٠٨٨٨٦ ، أي أن الأجابات حول هذا المحور تميل إلى الرأي أتفق إلى حد ما .
- المحور الثالث: دور الإدارة في تعزيز الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري (F) ويتضمن المحور الأسئلة الرئيسية الآتية :
- (F1) الإدارة تهتم بالمعايير الأخلاقية الواجب توفرها في المحاسب الإداري .
- (F2) الإدارة لها دور في عملية الرقابة على تبني المحاسبين الإداريين الجانب الأخلاقي .
- (F3) الإفصاح الكلي عن المعلومات والتقارير والآراء المهنية والتوصيات الملائمة المتوقع أن تؤثر بمعقولية على فهم مستخدميها . وعند الرجوع إلى الجدول ( Descriptive Statistics) يلاحظ بأن المعدل الموزون لأجابات عينة البحث حول هذا المحور يبلغ ٢٠٩٤٦٧ ، أي أن متوسط الأجابات تميل الى الرأي أتفق .
- المحور الرابع : (G) دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في صنع القرارات قصيرة الأجل والقرارات الاستراتيجية والتعلم والنمو داخل الوحدة الاقتصادية : ويتضمن هذا المحور الأسئلة الرئيسية الآتية :
- وعند الرجوع الى الجدول ( Descriptive Statistics ) يلاحظ بأن المعدل الموزون لأجابات عينة البحث حول هذا المحور يبلغ ٢٠٩١ ، أي أن متوسط الأجابات تميل إلى الرأي أتفق إلى حد ما .
- خامسا : المحور الخامس : (Q) دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في تطوير نظم المعلومات المحاسبية داخل الوحدة الاقتصادية : ويتضمن هذا المحور الأسئلة الرئيسية الآتية :
- (Q1) : يؤثر الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في تطوير نظم المعلومات المحاسبية من خلال الآتي :
- وعند الرجوع إلى الجدول ( Descriptive Statistics) يلاحظ بأن المعدل الموزون لأجابات عينة البحث حول هذا المحور ٢٠٨ ، أي أن متوسط الأجابات تميل إلى الرأي أتفق إلى حد ما .



## الاستنتاجات والتوصيات

### الاستنتاجات

- ١- أن لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسب الإداري دورا في أساسيا في جودة المعلومات المحاسبية التي يوفرها المحاسب الإداري للإدارة وذلك لمساعدتها في اتخاذ القرارات الإدارية والتشغيلية والاستثمارية .
- ٢- أن للإدارة دورا في تعزيز الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري من خلال اهتمامها بالمعايير الأخلاقية الواجب توفرها في المحاسب الإداري .
- ٣- أن للإدارة دورا في عملية الرقابة على تبني المحاسبين الإداريين الجانب الأخلاقي والأفصح الكلي عن المعلومات والتقارير والآراء المهنية والتوصيات الملائمة المتوقع أن تؤثر بمفعولية فهم مستخدميها .
- ٤- يؤثر تبني المحاسبين الإداريين للجانب الأخلاقي على قدرتهم في توفير المعلومات اللازمة لغرض مساعدة الإدارة في صنع القرارات قصيرة الأجل الاستراتيجية والتعلم والنمو داخل الوحدة الاقتصادية .
- ٥- لتبني المحاسب الإداري الجانب الأخلاقي دورا في تطوير نظم المعلومات المحاسبية داخل الوحدة الاقتصادية .

### التوصيات :

- ١- ضرورة تبني المحاسبين الإداريين لمعايير السلوك الأخلاقي المتمثلة بالآتي :
  - أ- المقدرة على أداء الأعمال بموجب المعايير والقوانين .
  - ب- السرية
  - ج- الأمانة
  - د- الموضوعية
 والتي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة الى الإدارة .
- ٢- ضرورة اهتمام الإدارة بالمعايير الأخلاقية الواجب توفرها للمحاسبين الإداريين .
- ٣- ضرورة أن يتم تحديد وتوصيف المهام الخاصة للمحاسب الإداري داخل الوحدة الاقتصادية وبما يخدمه في توفير البيئة الملائمة للقيام بعمله بشكل موضوعي .
- ٤- القيام بدورات تدريبية داخل الوحدة الاقتصادية للمحاسبين الإداريين والتي تتعلق بمعايير السلوك الأخلاقية الواجب توفرها من قبلهم لغرض مساعدتهم في توفير المعلومات الملائمة التي تستخدم لاتخاذ القرارات التشغيلية والاستثمارية .
- ٥- ضرورة أن يتحلى المحاسب الإداري بالمؤهلات العلمية والعملية التي تساعده في مدى دقة المعلومات التي يوفرها الى الإدارة .

## المصادر والمراجع

### أولاً: المصادر العربية :

#### الكتب:

- ١- ابو زيد، كمال خليفة، و مرعي عطية عبد الحي، (مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة)، الدار الجامعية ، الاسكندرية، ٢٠٠٤.
- ٢- باسيلي، مكرم عبد المسيح. الدسيطي، محمد عبد القادر. حجاج، أحمد حامد. المحاسبة أساس لقرارات الأعمال. الكتاب الأول، الرياض: دار المريخ للنشر، ٢٠٠٦.
- ٣- حسين، أحمد حسين علي. الإطار الفكري والنظم التطبيقية - النظام اليدوي - تحليل وتصميم النظام- نظام الحاسب. الطبعة الثانية، مصر: الاكاديمية للعلوم والتكنولوجيا- جامعة الدول العربية، ١٩٩٦.
- ٤- حسين، أحمد حسين علي. نظم المعلومات المحاسبية. مصر: مكتبة ومطبعة الاشعاع، ١٩٩٧.
- ٥- حماد، طارق عبد العال، (موسوعة معايير المراجعة)، الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٤.
- ٦- الحمداني ، بهاء حسين محمد ، " الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الشاملة - إطار مفاهيمي " ، أطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٨ .
- ٧- حنان، رضوان حلوة. تطوير الفكر المحاسبي - مدخل نظرية المحاسبة. عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، ١٩٩٨.
- ٨- الشنطي ، أيمن ، وشقر ، عامر ، " المحاسبة الإدارية " ، الطبعة الأولى ، دار البداية ، الأردن ، ٢٠٠٦ .
- ٩- الصباغ عماد عبد الوهاب الصباغ، (علم المعلومات)، ط١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٢.
- ١٠- العامري، سعود جايد مشكور. محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق. الطبعة الأولى، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، ٢٠٠٥.
- ١١- عبد العال، أحمد رجب. مبادئ المحاسبة المالية. مصر: مركز الاسكندرية للمطبوعات الجامعية - مطبعة الاشعاع الفنية، ١٩٨٧.
- ١٢- القاضي، حسين، ودودح حسين، (اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية)، ط١، مؤسسة الوراق، عمان، ١٩٩٩.
- ١٣- كيسو، دونالد. ويجانت، جيرى. المحاسبة المتول، الرياض: داسطة. الجزء الأور المريخ للنشر، ١٩٩٩.
- ١٤- مكي، محمد فخري. مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية - النظام المحاسبي. مصر: مكتبة ومطبعة الأهرام، ٢٠٠٠.
- ١٥- يحيى، زياد هاشم. الحبيطي، قاسم محسن. نظم المعلومات المحاسبية. الموصل: وحدة الحدباء للطباعة والنشر - كلية الحدباء الجامعة، ٢٠٠٣.



## المصادر الأجنبية:

## Book:

- 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- Brewer , Peter . C , " Redefining Promoting Management Accounting " , Strategic Finance , March , 2008.
- 3- Friedman , A. & Lyne , S. " Activity – based Costing and the Death of the Beancounter " , European Accounting Review , 1997 .
- 4- Horngren, Charles T., Harrison, Walter T. & Robinson Michael, "Accounting," Prentice-Hall, Inc., A Simon & Schuster Company, Englewood Cliffs, New Jersey 07632, 1996.
- 5- IMA-a : The Institute of Management Accountants " Definition of Management Accounting and Management Accountants " , Strategic Finance . August 2008 .www.imant.org.
- 6- Jackson, Steve & Sawyers, Roby, "Managerial Accounting: A Focus on Decision Making," Harcourt College Publishers, Inc., U.S.A., 2001.
- 7- Jetter, Debrac. Debrac& Chaney. Paulk, "Advanced ccounting" John Wiley & Sons-USA, 2001.
- 8- Lewis, Richard &Pendrill, David. Advanced Financial Accounting, 4<sup>th</sup>, USA: Pitman Publishing , 1994.
- 9- Maher, Michael, "Cost Accounting Creating Value for Management," McGraw-Hill companies, Inc., U.S.A. 5<sup>th</sup> ed., 1997.
- 10- 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.
- 11- Moore, David S., The Basic Practice of Statistics. second edition, New York: WH. Freeman and Company, 2000.
- 12- NAA, "NAA Publishes First Code of Ethics for Management Accountants," Management Accounting, Sep. 1983.
- 13- Sanderson, Glen R. & Varner Iris I., "What's wrong with Corporate Codes of Conduct?" Management Accounting, Jul. 1984.

## Periodic :

- 1-European Financial Reporting Advisory Group,"Elements Of The Framework Debate : The Needs Of Users Of Financial Information",May,2009 .
- 2-Financial Accounting Standard Board , " Statement Of financial Accounting Concepts No.2: Qualitative Characteristics Of Accounting Information" ,2008 .
- 3-IMA: The Institute of Management Accountants " Definition of Management Accounting and Management Accountants " , Strategic Finance . August 2008 .www.imant.org.



## The role of the moral aspect of the administrative accountant In the quality of accounting information

### Abstract

The importance of the accounting profession in creating data and accounting information for economic resources and their sources and changes therein , through the effectiveness of this information and the degree of suitability and providing accurate and timely manner and in a form that makes it able to rationalize decisions and performance reporting , and there are several elements and behaviors control how the effectiveness of these reports and these behaviors work ethic that govern the work of management accountant when preparing performance Reports , which are the ethics of the work of professional control principles and rules of accounting , legal, such as objectivity and reliability , neutrality and timeliness that must be available in the accounting information , and the ethics of acts of self- control principles and religious belief and customary stems from personal factors related to the environment and society Ttatr within the concepts of justice and a sense of responsibility and faith and devotion and considerate of others ,

**Key words:** Administrative accountant, Morol Aspect, business ethics, Management Accounting ,Competence, Objectivity, behaviors, performance reporting, effectiveness.