



ISSN1813-1719

مجلة تكرير للعلوم الإدارية والاقتصادية

تعنى بالبحوث الإدارية والاقتصادية
والمحاسبية والمعلوماتية

دورية فصلية علمية محكمة

أهمية أخلاقيات الأعمال في تفعيل محاسبة المسؤولية

من قبل

علي إبراهيم حسين الكسب

مدرس المحاسبة المساعد

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة تكريت

٢٠٠٧

١٤٢٨ هـ

أهمية أخلاقيات الأعمال في تفعيل محاسبة المسؤولية^(١٠)

المستخلص:

إن التركيب المؤسسي والذي يتميز غالباً باللامركزية في المنشآت الصناعية والتجارية والخدمية في الربع الأخير من القرن الماضي والذي جاء متماشياً مع التغيرات الاقتصادية والبيئية والإدارية والاجتماعية في دنيا الأعمال كان له اثر واضح وملزم على العمل المحاسبي وبالأخص على نظام المحاسبة الإدارية لمواكبة هذه التطورات فظهرت محاسبة المسؤولية كأسلوب يهدف إلى زيادة فاعلية الدور الذي يمكن أن تؤديه المحاسبة في مجال الرقابة وتقويم الأداء من خلال تحديد المسؤوليات للعاملين في المنشأة ضمن مستوياتهم الإدارية عن الأداء الفعلي وما يترتب عليه من نتائج ايجابية أو سلبية عند المقارنة مع المعايير الموضوعة مسبقاً ، وهنا يظهر دور أخلاقيات الأعمال بصورة واضحة في كيفية إعداد تقارير الأداء ومدى جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها ، وبالأخص مصداقية وعدالة هذه المعلومات والتي تتحكم بها وبدرجة كبيرة أخلاقيات السلوك المهني ضمن إطار قواعد ومبادئ محاسبية يلزم إتباعها ، وأخلاقيات ذاتية تنبع من ثقافة واعتقاد ديني وعرفي وتقاليد سائدة في ذلك البلد والتي تتمثل غالباً في النزاهة والأمانة والإحساس بالمسؤولية والعدالة والإخلاص . لذا ويهدف تفعيل محاسبة المسؤولية من خلال رفع جودة وموثوقية تقارير الأداء والتي تعد المخرجات الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية فإن أخلاقيات الأعمال ومدى الالتزام بها تعكس وبصورة طردية موثوقية وفاعلية تلك التقارير .

(١٠) المدرس المساعد علي إبراهيم حسين.

Business ethics importance in activation accounting of responsibility

Abstract:

The organizing structure which almost distinguished by decentralization in industrial, commercial & services institutions in last quarter century, that comes with economic, environmental, administrative & social changes in business would that had clear effect & commit to accounting act especially on managerial accounting system all that to stand over this developments, based on that accounting of responsibility shows on as symbol aims to decrease the affectivity the part that passable to do by accounting in controlling & performance evaluation through determine the responsibilities for employees in institution in administration levels by actual performance & what arrange from affirmative or negative conclusions when comparing with standers we had, here the role of Business ethics is show on clearly in how to prepare the performance reports & the quality of the accounting information(that included by the reports), especially truth & straightness this information that high rolled by ethics of professional behavior in framework accounting basics & principles may follow, and self ethics comes from culture , religion & customary believe, & traditions in the country, that almost represent with uprightness , trust , feeling responsibility , straightness & sincerity. So by object effecting accounting of responsibility through raising quality & confidentially performance reports which consider main output for responsibility accounting system so that Business ethics & the commitment with it reflect in the same way with confidentially & affectivity that reports.

مقدمة :

انبثقت محاسبة المسؤولية كنظام فرعي من نظام المحاسبة الإدارية بهدف توفير معلومات محاسبية بصورة تقارير أداء تعمل على تحقيق رقابة فعالة على عمل المسؤولين في الأقسام والإدارات وتقويم أدائهم ضمن إطار المسؤولية المكلفين بها والنابعة من الصلاحيات الممنوحة لهم من قبل الإدارة العليا.

وانطلاقاً من أن الصلاحية تولد المسؤولية فإن الرقابة وتقويم الأداء ستنحصر ضمن حدود التفويضات الممنوحة أي ضمن القرارات الممكن اتخاذها في كل مستوى إداري وبما أن إعداد تقارير الأداء يتم من قبل فرد ويهدف إلى لقياس أداء فرد آخر لذا فإن هناك عدة عناصر وسلوكيات تتحكم في كيفية إعداد هذه التقارير وفعاليتها ومن هذه السلوكيات أخلاقيات العمل التي تحكم عمل المحاسب الإداري عند إعداد تقارير الأداء والتي تحدد بمنحيين هما أخلاقيات الأعمال المهنية المحكومة بسلوكيات قانونية وخصائص محاسبية كالموضوعية والموثوقية والحياد والتوقيت المناسب التي يجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية المدرجة في تقارير الأداء كمخرجات لنظام محاسبة المسؤولية وأخلاقيات أعمال ذاتية تحكم بمبادئ ومعتقدات منها ما هو ديني ومنها ما هو عرفي نابع من عوامل شخصية تتعلق بالبيئة والمجتمع تتأطر ضمن مفاهيم العدالة والإحساس بالمسؤولية والإيمان والإخلاص ومراعاة الآخرين، وبالرغم من ذلك فإن أخلاقيات الأعمال ضمن إطارها الشخصي والمهني تكون مهمة وضرورية كدافع لتحقيق هدف محاسبة المسؤولية وذلك من خلال رفع جودة وموثوقية وعدالة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تقارير الأداء.

أهمية البحث :

تتبع أهمية البحث من الدور الكبير الذي تلعبه الأخلاق بصورة عامة وأخلاقيات الأعمال بصورة خاصة في دعم كفاءة وفعالية العمل المحاسبي في منشأة الأعمال وبالأخص في تقارير الأداء التي في ضوئها يتم قياس أداء المديرين في الأقسام والفروع في المنشآت .

مشكلة البحث :

عدم توفر تفعيل الكافي بإلزام المحاسب الإداري بالأخلاقيات المهنية المحددة ولتنمية الأخلاقيات الذاتية وانعكاس ذلك على جودة المعلومات المحاسبية المدرجة في تقارير الأداء وبالتالي أثارها على فاعلية القرارات الإدارية الخاصة بتقويم الأداء.

فرضية البحث :

إن تفعيل إلزام المحاسب الإداري بأخلاقيات الأعمال سيكفل تفعيل دور نظام محاسبة المسؤولية في ترشيد قرارات الرقابة وتقويم الأداء.

هدف البحث :

يهدف البحث إلى إيضاح أخلاقيات الأعمال بصورة عامة والدور الذي تلعبه هذه الأخلاقيات في تفعيل نظام محاسبة المسؤولية إذا ما تمثلت في المحاسب الإداري المعد لتقارير الأداء.

منهج البحث :

اعتمد الباحث المنهج الوصفي في صياغة البحث وذلك بالرجوع إلى المصادر العلمية ذات العلاقة بموضوع البحث.

خطة البحث :

من أجل تحقيق هدف البحث وفرصياته فقد تم تقسيم البحث إلى ثلاثة محاور هي

أولاً- محاسبة المسؤولية والأوجه السلوكية المحددة لها.

ثانياً- أخلاقيات الأعمال والمسؤوليات الأخلاقية للمحاسب الإداري.

ثالثاً- تفعيل دور محاسبة المسؤولية من خلال أخلاقيات الأعمال.

أولاً - محاسبة المسؤولية والأوجه السلوكية المحددة لها مفهوم محاسبة المسؤولية

مع اتساع وتزايد حجم المشروعات أصبح من غير الممكن للإدارة العليا اتخاذ جميع القرارات الإدارية الضرورية لإدارتها الأمر الذي استجوب تنازل الإدارة العليا عن جزء من صلاحياتها ومنح الإدارات الأدنى مستوى من اللامركزية عن طريق تفويض الصلاحيات للمستويات الإدارية الأدنى وتحديد مسؤولياتها في ضوء هذه الصلاحيات، ويعتبر كل مدير في هذه الحالة مسؤولاً عن أداء قسمه أو إدارته أو مركز مسؤوليته وفي نفس الوقت يكون له الحرية في اتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بالقسم أو الإدارة المسؤول عنها في ضوء ما منح له من صلاحيات، ومن هنا نشأت محاسبة المسؤولية كنظام يهدف إلى الرقابة وتقويم الأداء عن طريق تحديد مسؤولية العاملين في الوحدة الاقتصادية بمستوياتهم الإدارية المختلفة عن الأداء الفعلي وما ترتب عليه من نتائج مفضلة وغير مفضلة قياساً بالأداء المخطط. (الحارس، ٢٠٠٤: ٤٢٣).

وهناك عدة تعاريف لمحاسبة المسؤولية فقد عرفت على أنها تعتمد على فرضية أساسية هي أن الأفراد يجب أن يكونوا مستعدين للمحاسبة والمساءلة عن أدائهم فضلاً عن أداء مرؤوسيه ومن هنا فإن محاسبة المسؤولية تتطلب ضرورة ربط المعايير والفعاليات بالمسؤوليات لكي يمكن إعداد تقارير الأداء المحاسبية وتقويم الأداء لهذه المسؤوليات كل على حده (هيتجر وماتولتش، ٢٠٠٤: ٤٥٦). وعرفت بأنها ذلك النظام الذي يتعرف على مختلف مراكز اتخاذ القرارات الأمر الذي يحقق ربط الرقابة المحاسبية بالهيكل التنظيمي ويقوم بتقويم أداء المسؤولين عن تلك المراكز التي تسمى مراكز المسؤولية استناداً إلى العوامل الخاضعة لرقابتهم. (عبد اللطيف، ٢٠٠٤: ٣٥٨) وتعرف أيضاً على أنها العمليات الإدارية الخاصة بتوفير المعلومات التي تساعد على رقابة العمليات وتقويم الأداء. (حسين، ٢٠٠٠: ١٣٢).

ومن التعاريف السابقة يمكن تعريف محاسبة المسؤولية على أنها نظام يعمل في ضوء مفهوم اللامركزية على توفير المعلومات المحاسبية الخاصة بأداء المديرين في الأقسام من خلال تقارير الأداء بالاعتماد على مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط بهدف تحديد الانحرافات (سلبية أو ايجابية) وربطها بالأشخاص المسؤولين في المنشأة وذلك في حدود الصلاحيات الممنوحة وضمن الكلف والإيرادات الخاضعة للرقابة.

أهداف محاسبة المسؤولية :

إن تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف والإيرادات أو الأصول أو الخصوم يعد مفهوماً تقليدياً للرقابة لأن السبب الرئيسي في تحقيق الأهداف المبتغاة من تلك العناصر هو العنصر الإنساني الذي يعتبر المحرك الأساسي لتلك العناصر ولذلك فمن المنطقي أن تتولى محاسبة المسؤولية رقابة السبب في حدوث الشيء وليس النتيجة النهائية نفسها. (باسيلي، ٢٠٠٧: ٣٣٧-٣٣٨).

وتتمثل أهداف محاسبة المسؤولية في الآتي : (صالح، ٢٠٠٠ : ٤٥١-٤٥٢).

- ١- ربط عناصر النشاط بالمسؤولين عنها على أساس مفهوم القابلية للرقابة.
- ٢- المساعدة في عملية التخطيط والتنظيم والرقابة.
- ٣- توفير خطة للحوافز تقوم على أساس موضوعي يتم من خلالها مكافأة من يحسن الأداء ويحقق المعدلات المحددة في نطاق مسؤوليته وعقاب أو توجيه من لم يحقق ما هو محدد له.

نظام محاسبة المسؤولية والقدرة على التحكم

لا تكاد تخلو أي دراسة في نظام محاسبة المسؤولية، من بيان العلاقة بين هذا النظام والقدرة على التحكم إذ أن محاسبة المسؤولية والقدرة على التحكم عنصران متلازمان، فتقوم محاسبة المسؤولية على مبدأ المحاسبة، والمساءلة لأي شخص ضمن الناصر التي يمكن التأثير بها والتحكم فيها، وبمعنى آخر يجب تعريف وتحديد نطاق صلاحية وسلطة المدير ليتم بعد ذلك محاسبته، وإذا كان هناك مؤثرات خارجية ليست من صلاحيته وسلطته فإنه يجب استبعادها من عملية المساءلة، وهناك ثلاث وسائل لإبعاد المؤثرات الخارجية عن عنصر القدرة على التحكم وهذه الوسائل هي: (عطيه، ١٩٨٨ : ٦٠)

الوسيلة الأولى: وهدف هذه الوسيلة إبعاد المؤثرات الخارجية غير المؤكدة عن تقرير قياس أداء مركز المسؤولية، وتتضمن هذه الوسيلة تحسين نظام المعلومات في المنشأة كتزويد مدير مركز المسؤولية بمعلومات عن حالة السوق أو طرق الإنتاج.

الوسيلة الثانية: وهدف هذه الوسيلة إبعاد تأثير تداخل الصلاحيات في اتخاذ القرارات عن قياس أداء مديري مركز المسؤولية. على سبيل المثال لا يجوز أن يتضمن تقرير أداء مدير مركز التكلفة جزءاً من التكاليف العامة الخاصة بالإدارة

العليا في المنشأة، لأنه ليس لمدير هذا المركز أية يد في هذه التكاليف أو في طريقة تخصيصها.

الوسيلة الثالثة: وتقوم هذه الطريقة على أساس إبعاد تأثير القرارات السابقة التي اتخذت من قبل مدير سابق على تقرير المدير الحالي للمركز. وهذه الوسيلة ضرورية وخاصة عندما يكون معدل الدوران عند المديرين عالياً.

مقومات محاسبة المسؤولية

لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية يشترط توفر التالي (الحارس، ٢٠٠٤: ٤٢٥):

- أ- تحديد نطاق السلطة والمسؤولية بشكل واضح ومحدد .
 - ب- تحديد معدلات الأداء مقدماً.
 - ج- تدريب المديرين على استخدام نتائج التقارير .
 - د- وجوب كون التقارير بين أيدي المديرين في الوقت المناسب .
 - هـ- تناسب محتويات تقارير هذا الأسلوب مع سلطة ومستويات المديرين.
 - و- ضرورة أن تتضمن التقارير الجوانب التي يجب أن ينتبه إليها المديرين.
- وبناءً على ما تقدم فإن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يشتمل على مقومات محاسبية وإدارية وتنظيمية وسلوكية مشتركة وان نجاح هذا النظام يتطلب تحقيق تكامل بين هذه المقومات في تطبيق واحد. (هاشم، ١٩٨٨ : ٢٣٠) ويعتمد ذلك على مقومات ثلاثة رئيسية هي:

١- تحديد مراكز المسؤولية بوضوح :

من المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام محاسبة المسؤولية تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية يتولى كل مركز منها شخص مسؤول، ويقصد بمركز المسؤولية أي وحدة تنظيمية يرأسها شخص مسؤول عن نشاط هذه الوحدة (صالح، ٢٠٠٠ : ٤٥٢)، وتقسم مراكز المسؤولية إلى ثلاثة أنواع :

أ- مراكز كلفة :

مركز الكلفة هو دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولاً عما يحدث بها من تكاليف فقط ويكون هدفه تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن، أما الإيرادات ورأس المال المستثمر فلا يدخل في نطاق مسؤوليته ومسئولته، (كحالة وحنان، ١٩٩٧ :

٤١٨) أي تتحدد مسؤوليته فقط في جانب التكاليف التي يمكن أن يؤثر عليها بقراراته.

ب- مراكز ربحية :

مركز الربحية هو وحدة تنظيمية تمتد المسؤولية فيها لتغطي جانبي الإيرادات والتكاليف وهكذا يمكن النظر إلى مركز الربحية كوحدة اقتصادية يمكن قياس نتائج أعمالها. (زامل، ٢٠٠٠: ٥١٥) ، وبهذا يمكن أن يكون صافي الربح أو الخسارة كمؤشر للحكم على كفاءة وفاعلية أداء هذا المركز من خلال الصلاحيات الممنوحة، وهدف المركز هو تعظيم الأرباح لذا فمراكز الربحية أكثر شمولاً من مراكز الكلفة.

ج- مراكز الاستثمار :

مركز الاستثمار هو دائرة نشاط يكون مديرها مسؤول عما يحققه من إيرادات ويسببه من تكاليف فضلاً عن مراعاة ما تم استثماره من موارد وأصول في مركز مسؤوليته. لذلك يعد مركز الاستثمار تطويراً لمركز الربحية . (كحالة وحنان، ١٩٩٧: ٤٢٠)، ويلاحظ هنا أن مركز الاستثمار هو أوسع من مركز الربحية، لإظهار رأس المال المستثمر كعنصر يتم تتبعه لتقويم أداء القسم لذا فإن تقويم الأداء يكون أكثر دقة في مراكز الاستثمار.

٢- تحديد معايير الأداء

يعتمد نظام محاسبة المسؤولية في تقويم أداء مراكز المسؤولية مقارنة الأداء الفعلي بمعايير محددة لكل من التكاليف والإيرادات وتعد معايير الأداء أدوات قياس ذات مواصفات محددة لا تخرج عن كونها مؤشرات للحكم على كفاءة وفاعلية نتائج تنفيذ نشاط للمنشأة(صالح، ٢٠٠٠: ٤٥٣) ولتحديد معايير الأداء لابد من مراعاة الأمور التالية(الحارس، ٢٠٠٤: ٤٢٨-٤٢٩).

أ- اختيار المعايير التي تعبر اصدق تعبير ممكن عن مستوى أداء مراكز المسؤولية.

ب- مراعاة الواقعية عند اختيار مستوى المعيار الموضوع.

ج- أن تكون المعايير دقيقة ومفهومة من قبل جميع المسؤولين.

د- أن تكون المعايير شاملة لجوانب الأداء المختلفة.

هـ- أن يوضح المعيار ما يجب أن يكون عليه الأداء بموضوعية

علماً أن مؤشرات الأداء في المراكز الثلاثة السابقة هي : (كحالة وحنان، ١٩٩٧: ٤٢٢).

- مؤشر التكاليف: الذي يعتمد كمعيار لمراكز الكلفة مع التركيز على التكاليف الخاضعة لرقابة مدير المركز والتي تتأثر بقراراته.

- مؤشر صافي الربح (*) : وذلك لمركز الربحية.

- مؤشر معدل العائد على الاستثمار: والذي يعتمد كمؤشر لتقويم أداء مراكز الاستثمار والذي يعبر عن قيمة الربح على رأس المال المستثمر.

٣ - تصميم النظام المحاسبي لمراكز المسؤولية:

تعد مراكز المسؤولية في الوحدة الاقتصادية نقطة البداية في تصميم النظام المحاسبي وتجميع البيانات المحاسبية ويتم تبويب وترميز الحسابات على هذا الأساس (الحارس، ٢٠٠٤: ٤٢٩).

تقارير الأداء

تمثل تقارير الأداء التي يوفرها نظام محاسبة المسؤولية وسيلة الاتصال بين مختلف مراكز المسؤولية في سياق الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية وتستخدم بصفة أساسية للأغراض الإدارية الداخلية بهدف تقويم أداء المسؤولين والتقارير عن أداء مختلف مراكز المسؤولية سواء كانت مراكز كلفة أو ربحية أو استثمار حيث يتم إعداد تلك التقارير ورفعها إلى المستويات الإدارية العليا من خلال نظام تقارير المسؤولية. (عبد اللطيف، ٢٠٠٤: ٣٥٩).

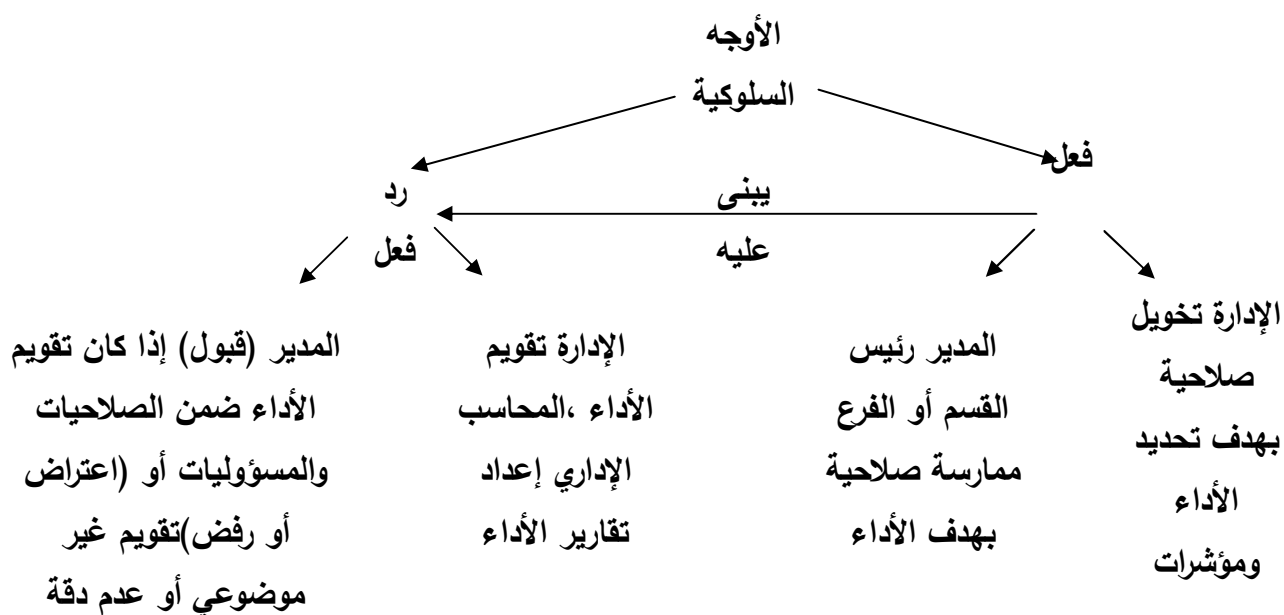
وتتضمن تقارير الأداء ملخصات بنتائج الأقسام وتحليل الاتجاهات التي تساعد المستويات الإدارية في الرقابة وتقويم الأداء. فضلاً عن احتوائها على قياس أو مقارنة العناصر الفردية تحت رقابة الأشخاص المسؤولين. (صالح، ٢٠٠٠: ٤٥٤) ومما تجدر الإشارة إليه أنه لا يمكن القول أن هناك مجموعة مثلى للتقارير تناسب جميع المنشآت فهناك تقارير تصلح لقياس الأداء في منشأة معينة قد لا تصلح في قياس الأداء في منشأة أخرى فضلاً عن أن هناك مجموعة من المبادئ يجب مراعاتها في إعداد التقارير كالسهولة والوضوح والتوقيت المناسب، والثبات في صيغة التقرير، مناسبة التقارير لكل مستوى تقدم له ولنطاق المسؤولية فضلاً عن استبعاد التكاليف غير الخاضعة للرقابة من تقارير الأداء.

الأوجه السلوكية ومحاسبة المسؤولية :

لعملية تقويم الأداء أوجه سلوكية وذلك لان لقياس الأداء تأثير مباشر على انجاز الأفراد داخل المشروعات، ويتم تغطية ردود الأفعال من خلال إعداد التقارير التي توجه إدراك الأفراد

(*) يقصد بصافي الربح هنا صافي الربح الخاضع للرقابة والناتج من طرح التكاليف الخاضعة للرقابة في القسم من إيرادات القسم.

بصورة مسبقة لكيفية حساب مقاييس الأداء وكيفية توزيع المسؤولية عن التكاليف. (العرييد، ٢٠٠٣: ١٩٠) ويقصد بالأوجه السلوكية بأنها عبارة عن مجموعة من الأفعال وردود الأفعال إذ تتمثل الأفعال في ممارسة الصلاحيات الممنوحة للأفراد أما ردود الأفعال فتتمثل بعملية تقييم أداء هؤلاء الأفراد في ضوء الصلاحيات الممنوحة والمسؤوليات المحددة والتي يترتب عليها نوعين من ردود الأفعال ، النوع الأول هو رد فعل الإدارة المانحة للصلاحيات النابع من نتيجة تقييم الأداء بناءً على تقارير الأداء المعدة من قبل المحاسب الإداري أما النوع الثاني فهو ردود فعل الفرد موضع التقييم كما هو موضح في الشكل (١) التالي:



الشكل (١)

الأوجه السلوكية

المصدر: الشكل من إعداد الباحث

يلاحظ من الشكل أعلاه أن الأوجه السلوكية للأفراد تتمثل بالفعل ورد الفعل إذ يتمثل الفعل في ظل تقويم الأداء ومحاسبة المسؤولية بتحويل الإدارة العليا للصلاحيات بهدف تحديد الأداء ومن جانب ثاني مدير القسم والفرع بممارسة هذه الصلاحيات وبالمقابل يبنى على هذا الفعل رد فعل متمثل بطلب الإدارة العليا لتقارير الأداء من المحاسب الإداري بهدف تقويم الأداء لمدير القسم أو الفرع ومن جانب ثاني مدير القسم سوف يتقبل نتائج هذا التقويم إذا كان ضمن الصلاحيات الممنوحة أو يعترض أو يرفض هذا التقويم لكونه غير موضوعي أو عدم الدقة في التقويم ويعود ذلك لعدة أسباب منها:

١- إن تقويم الأداء كان يشتمل على مسؤوليات خارج نطاق الصلاحيات الممنوحة.

٢- إن تقويم الأداء تم خارج المعايير الموضوعة.

٣- إن هناك تحيز من قبل المحاسب الإداري في إعداد تقارير الأداء وتحديد مؤشرات التقويم فيها.

وبما أن الفرد هو محور محاسبة المسؤولية فهو الذي يستطيع اكتشاف الانحراف وتحديد الشخص المسؤول عنه وتحديد أسباب حدوثه، وبالتالي فإن محاسبة المسؤولية تهتم بالفرد المتسبب بالانحراف أكثر من اهتمامها بالعنصر الذي حدث فيه الانحراف. (الحارس، ٢٠٠٤: ٤٢٤) ، وهذا يوضح بجلاء مدى أهمية الجانب السلوكي للرقابة وتقويم الأداء الأمر الذي ينعكس على تصرفات العاملين بالمنشأة كاهتمام الفنيين بالعوامل الهندسية والفنية عند إعداد المعايير، مع تجاهل الجوانب السلوكية يؤدي إلى وجود فجوة كبيرة بين تلك المعايير كأسلوب فني وبين مواقع التنفيذ كأسلوب أنساني وسلوكي. (زامل، ٢٠٠٠: ٥٢٣) لذا فإن درجة فاعلية

محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء وخاصة عند إعداد معايير التقويم تتأثر بدرجة كبيرة بالسلوك الإنساني للعاملين المطبقين لهذه المعايير وقد توازي أهميتها الجانب الفني لهذا المعيار فالعامل قد يفقد الاهتمام بالعمل أو فقدان الثقة بالنفس بسبب الضغوط غير المرغوب فيها لتنفيذ معيار مفروض مما قد يؤدي إلى الصدام بين المسؤولين والإدارة أو فقدان الثقة بينهما وسوء الفهم، لذا فإن نظام المشاركة في وضع المعيار أو الاستشارة سيقضي على اغلب المشاكل المذكورة فضلاً عن الحوافز والمكافآت المعنوية والمادية التي تعمل على تطوير التوجه السلوكي للأفراد داخل المنشأة لبذل جهد اكبر لتنفيذ المعيار وبالتالي الإحساس بالمسؤولية تجاه هذا المعيار وتقبل تقويم الأداء والمساءلة عن تنفيذه.

ثانياً - أخلاقيات الأعمال والمسؤوليات الأخلاقية للمحاسب الإداري

مفهوم أخلاقيات الأعمال

تمثل الأخلاقيات حالة ذهنية وليست مجموعة من القواعد، وتعرف الأخلاق بأنها مبادئ تتعلق بخصائص مثل الأمانة والنزاهة، والاعتمادية والمسؤولية وجوانب أخرى في السلوك القويم مقابل السلوك الخاطئ . (حماد، ٢٠٠٤، ١٦٢) وتعرف الأخلاق أيضاً على أنها معايير للتصرف والسلوك التي نتوقع أن يتبعها الناس وتتعلق الأخلاق الشخصية بفعاليات الفرد اليومية. (الصباغ، ٢٠٠٢: ٢٠٤) وتعد الاستقامة والقيم الأخلاقية منتجاً للمعايير الأخلاقية والسلوكية بالوحدة وكيف يمكن توصيلها والالتزام بها في الممارسة وتشمل تصرفات الإدارة لإزالة أو تخفيض الإغراءات التي تدفع الأفراد إلى ارتكاب تصرفات غير مستقيمة، غير قانونية أو غير أخلاقية (لطف، ٢٠٠٥: ٥٠١٤) لذا فإن أخلاقيات الأعمال ترتبط بسلوكيات الأفراد في نشاطاتهم العملية المختلفة وهذا يشمل طريقة أدايم وسلوكهم وتعاملهم مع زملائهم والزبائن وأي شخص آخر يتعامل مع الوحدة الاقتصادية ، ويجد البعض صعوبة كبيرة في تحديد من أين تبدأ الأخلاق الشخصية و أين تبدأ أخلاقيات الأعمال، لان الأخلاق الشخصية قد تؤثر على أخلاقيات الأعمال وفي بعض الأحيان تطغى عليها، ومن المهم أن نفرق بين السلوك الأخلاقي والسلوك القانوني فالأخلاق هي السلوك المتوقع مع الأفراد، أما القوانين فتتعامل مع الأفعال المطلوبة فهناك فعل قد يكون قانونياً ولكنه غير أخلاقي ، أو أخلاقي ولكنه غير قانوني. (الصباغ، ٢٠٠٢: ٢٠٤).

فالسلك الأخلاقي يتضمن اختيار التصرفات التي تكون سليمة ومناسبة وعادلة وقد يكون تصرفاً سليماً أو خاطئاً، وربما يكون مناسباً أو غير مناسب، كما أن القرارات التي تتخذها قد تكون عادلة أو غير عادلة. ومع أن الأفراد يختلفون دائماً في وجهات نظرهم حول مدلولات مصطلحات القيم الأخلاقية فإن هناك مبدأ عام يعتبر أساساً لجميع الأنظمة الأخلاقية وهو الاعتقاد بأن كل عضو في أي جماعة يتحمل بعض المسؤولية من اجل خير ورفاهية غيره من أعضاء الجماعة

ذلك أن رغبة الفرد في أن يضحى بمصلحته الذاتية من أجل رفاه المجموعة تكون بمثابة قلب التصرف الأخلاقي. (أبو زيد ومرعي، ٢٠٠٤: ٧٣)، إذن فأخلاقيات الأعمال تتحدد ضمن إطار سلوك الأفراد داخل الوحدة الاقتصادية أو في أي نشاط آخر وتتمثل بالتعامل مع الآخرين من زملاء أو زبائن أو إدارة.

مقومات السلوك الأخلاقي للمحاسب :

يمكن عرض مقومات السلوك الأخلاقي للمحاسب من خلال الآتي : (القاضي ودودح، ١٩٩٩: ٤٣-٤٥).

١- المشكلة الأخلاقية : و تظهر هذه المشكلة عندما يتحتم على المرء أن 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 للمرء من العودة إلى المبادئ الأخلاقية التي يؤمن بها.

٢- المبادئ الأخلاقية: نجد في الواقع العملي نوعين من المبادئ الأخلاقية التي تمثل الخلفية النظرية لكل سلوك:

أ- النوع الأول : المبادئ الإلزامية التي تقود متخذ القرار للعمل حسب متطلبات قواعد السلوك المهني دون الموازنة بين الخير والشر إذ أن الأخلاق حسب هذا المفهوم هي إما تطبيق القواعد أو عدم تطبيقها.

ب- النوع الثاني : هي المبادئ النفعية والمعياري الأساس في هذه المبادئ هو نتائج الموازنة بين الخير والشر الناتج من كل قرار .

٣- نتائج القرار الأخلاقي : أن القرار الذي يؤدي إلى الخير الأعظم هو القرار الأحسن وان أي قاعدة أخلاقية يجب أن تكون نافعة للناس أما إذا كانت هذه القاعدة ضارة فلا يجوز تطبيقها عليهم، علماً أن القرار الأخلاقي يمر بعدة خطوات هي :

أ- فحص الأعمال البديلة وتوضيحها والتعرف على الإمكانيات المناسبة للعمل في هذه الظروف والبحث عن كل الأعمال البديلة المتاحة.

ب- التركيز على التفكير بنتائج كل عمل أو كل قرار يمكن أن يتخذ عن طريق التنبؤ بوضعه المستقبلي.

ج- تمكين متخذ القرار من افتراض الحالة المترتبة على اتخاذ القرار.

د- تحديد وجهات نظر المتأثرين المفترضين من القرار المتخذ.

مبادئ أخلاقيات الأعمال للمحاسب

توجد بعض القيم الأخلاقية الأساسية التي تمثل سلسلة من المبادئ وتحدد بإطار عام ما هو سليم أو ما هو خاطئ وذلك بمصطلحات عامة وتتمثل هذه المبادئ العامة الآتية : (أبو زيد ومرعي، ٢٠٠٤ : ٧٣).

- | | | |
|-------------------|-----------------------|-----------------------|
| ١- الأمانة | ٢- النزاهة | ٣- المحافظة على الوعد |
| ٤- الإخلاص | ٥- العدالة | ٦- مراعاة الآخرين |
| ٧- احترام الآخرين | ٨- الإحساس بالمسؤولية | ٩- السعي للتميز |
| ١٠- الثقة | ١١- الموضوعية | ١٢- المشروعية |

وهذه المبادئ المذكورة تمثل الأخلاق العامة أما بالنسبة لأخلاقيات الأعمال للمحاسب فتتمثل ب : (جمعة، ٢٠٠٠ : ٣٨٤-٣٨٥).

١- الموثوقية : ينبغي للمحاسب أن يكون موثقاً به أميناً في أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية وتتطلب الثقة به أن يتصف سلوكه بالنزاهة والصدق والأمانة والاستقامة والمحافظة على سرية المعلومات في منشأته.

٢- المشروعية : على المحاسب أن يتثبت من مشروعية كل ما يتعلق بعمله وأداء واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية في ضوء الأحكام والمبادئ الشرعية القانونية.

٣- الكفاءة المهنية وإتقان العمل : ينبغي للمحاسب أن يكون مؤهلاً لكل ما يقوم به من مهام وان يؤدي واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية على الوجه الأكمل من العناية والإتقان ولا يدخر جهداً في سبيل وفائه بمسؤولياته تجاه مجتمعه ومهنته ورؤسائه وعميله ونفسه.

٤- الموضوعية : ينبغي للمحاسب أن يكون عادلاً متجرداً ومحايداً غير متحيز.

٥- السلوك الإيماني : يجب أن تتسق سلوكيات وتصرفات المحاسب مع القيم الإيمانية.

يلاحظ مما ذكر أعلاه أن هناك مبادئ مشتركة بين المبادئ العامة للأخلاق وأخلاقيات أعمال المحاسب كالثقة والموضوعية والأخلاص وإتقان العمل ومبادئ أخرى موجودة في المبادئ العامة فقط كالإحساس بالمسؤولية وأخرى موجودة في مبادئ أخلاقيات أعمال المحاسب فقط والتي تركز على الأسس المهنية والمعايير الفنية .

معايير السلوك الأخلاقي للمحاسب الإداري ومسؤولياته

عند استخدام معلومات نظام محاسبة المسؤولية لإغراض الرقابة وتقويم الأداء قد يتعرض المحاسب لضغوط من الإدارة 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 أو المشرفين مقبولا من الناحية القانونية ولكنه غير مقبول من الناحية الأخلاقية في هذه الحالة قد يشعر بأنه مقبول ، فإذا لم يكن الفرد مدعماً بمعتقدات وقيم أخلاقية قد يجد صعوبة في مواجهة تلك الضغوط. (نور وآخرون، ٢٠٠٥: ٢٥)، لذا فإنه يقع على عاتق المحاسب مسؤولية أخلاقية تجاه نفسه والمحيطين به في الوحدة الاقتصادية بضرورة مراعاة أخلاقيات المهنة من جهة والأخلاقيات الذاتية من جهة أخرى وبهما تتكون أخلاقيات أعمال المحاسب ويمكن تمثيل المعايير بهذا السلوك الأخلاقي بالتالي : (أبو زيد ومرعي، ٢٠٠٤: ٧٤-٧٥).

١- المقدرة (الكفاءة): ويتحمل المحاسب الإداري المسؤوليات التالية :

أ- المحافظة على مستوى ملائم من الجدارة والكفاءة المهنية وذلك بالتطوير المستمر للمعارف والمهارات.

ب- أداء الواجبات المهنية طبقاً للقوانين والتعليمات والمعايير الفنية الملائمة.

ج- إعداد تقارير وتوصيات كاملة بعد إجراء تحليل ملائم للمعلومات التي يمكن الاعتماد عليها.

٢- السرية : ويتحمل المحاسب الإداري المسؤوليات التالية :

أ- الامتناع عن الإفصاح عن أية معلومات (إذا كانت سرية خاصة بالوحدة الاقتصادية) يحصلون عليها من خلال العمل إلا في حالة وجود إلزام قانوني بهذا الإفصاح.

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

ج- الامتناع عن استخدام المعلومات السرية التي تتاح لهم من خلال العمل وذلك للحصول على ميزة إضافية لصالح المحاسب الإداري شخصياً أو لتحقيق مصلحة طرف ثالث بالرغم من عدم مشروعية ذلك سواء من الناحية الأخلاقية أو قانونية.

٣- الاستقامة (النزاهة) : ويتحمل المحاسب الإداري المسؤوليات التالية :

أ- تجنب مواقف تعارض المصالح الفعلية أو المحتملة وتقديم النصائح لجميع الأطراف عن أي تعارض محتمل، ولذلك ينبغي على المحاسب الإداري ألا يكون متحيزاً لأي طرف من أطراف الموضوع الذي يوكل إليه.

ب- الامتناع عن الارتباط أو ممارسة أي سلوك بأي شكل يمكن أن يحد من قراراتهم على تنفيذ واجباتهم في إطار أخلاقي.

ج- رفض أي هدية أو ميزة أو مجاملة من شأنها التأثير في تصرفاتهم.

د- الامتناع عن التأثير السيئ المباشر وغير المباشر على تحقيق الأهداف القانونية والأخلاقية للمنشأة.

هـ- توصيل المعلومات الملائمة أو غير الملائمة وأي آراء أو أحكام مهنية إلى من يهمهم الأمر بصرف النظر عن ما قد تعكسه من نتائج.

و- الامتناع عن الدخول في أي نشاط من شأنه أن ينقص من قدر المهنة.

٤- الموضوعية: وعلى المحاسب الوفاء بالمسؤوليات التالية :

أ- توصيل المعلومات بعدالة وموضوعية .

ب- الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات الملائمة التي يتوقع أنها قد تؤثر على فهم مستخدم معلومات التقارير والإيضاحات أو التوصيات المعروضة.

خطوات التغلب على التعارض الأخلاقي

قد يواجه المحاسبون الإداريون بمشاكل عند تطبيق معايير السلوك الأخلاقي، وترتبط هذه المشاكل بتحديد السلوك غير الأخلاقي وحل ما يسمى بالتعارض الأخلاقي، وللتغلب على هذه المشاكل يجب على المحاسبين الإداريين إتباع السياسات التي وضعتها اللجنة لحل مثل هذه المشاكل، فإن لم تنجح تلك السياسات في التغلب على التعارض الأخلاقي، فعلى المحاسبين الإداريين إتباع

الخطوات التالية: (عثمان ومحمد، 2006: 28-29)

١- مناقشة المشكلة مع المشرف المباشر، فإذا كان المشرف طرفاً فيها، فإنه يجب عرضها على المستوى الإداري الأعلى، وفي حالة عدم التوصل إلى حل مرضي يتم عرض المشكلة على المستوى الإداري الأعلى التالي، فإذا كان هذا المستوى هو المدير التنفيذي، فإن السلطة المختصة للفصل في تلك المشكلة تكون لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة.

٢- تحديد الحلول الملائمة في مناقشة سرية مع المسؤول المختص الذي تم تحديده للتوصل إلى مجموعة من الحلول الممكنة والمفهومة.

٣- لو ظل التعارض الأخلاقي مازال موجوداً بعد استفاد جميع مستويات المراجعة الداخلية، فينبغي على المحاسب الإداري أن يتخلى عن المهمة مع تقديم مذكرة تفسيرية إخبارية لمجلس إدارة الوحدة الاقتصادية.

ثالثاً- تفعيل دور محاسبة المسؤولية من خلال أخلاقيات الأعمال

إن محور العمل في محاسبة المسؤولية هو الفرد الذي يشارك في وضع المعايير التي في ضوئها يتم تقويم أداء الآخرين في الوحدة الاقتصادية وإعداد تقارير ترفع إلى الإدارات العليا. لذا فإن أخلاقيات العمل المحاسبي تتحكم بصورة كبيرة في مخرجات نظام محاسبة المسؤولية من المعلومات المحاسبية ويمكن تصنيف أخلاقيات الأعمال للمحاسب والتي تتحكم في فاعلية مخرجات نظام محاسبة المسؤولية بمجموعتين هما :

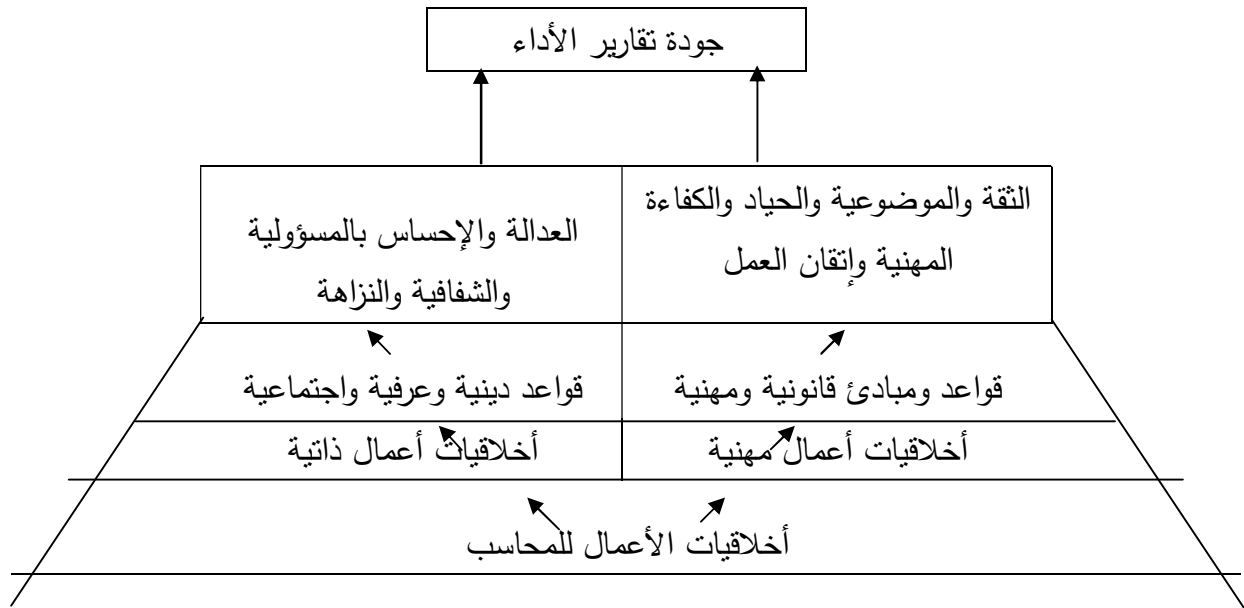
١ - أخلاقيات أعمال مهنية :

وتتمثل هذه الأخلاقيات بدرجة الثقة بالمعلومات المحاسبية المنتجة والمتضمنة الحياد وعدم التحيز حيال المصالح المتعارضة لمستخدمي هذه المعلومات ، وصدق المعلومات أي أن تصور المضمون الذي تهدف إليه تمثيلاً صادقاً، والموضوعية في المعلومات المفروضة والقدرة والخبرة المهنية والفنية والعلمية وبما يفى بإتقان العمل الموكل إليه ويكون منبع هذه الأخلاقيات قانونياً أي ملزمة من جهات إدارية وفنية أعلى لذا تغلب على هذه الأخلاقيات صفة الإلزام في التطبيق بناءً على قاعدة قانونية تعاقب المخالف لهذه الخصائص والقواعد والمبادئ التي يجب أخذها بالاعتبار عند إعداد تقارير الأداء.

٢ - أخلاقيات أعمال ذاتية :

وتتمثل هذه الأخلاقيات بمفهوم نسبي داخل الإنسان وهو الإيمان والذي ينبثق عنه مجموعة مبادئ ذهنية كالانضباط أي إتباع السلوك الأخلاقي الصحيح والنزاهة أي تجنب التصرفات التي من شأنها تولد ضغوط تؤثر على تصرفاته والأمانة والمحافظة على الوعد والشفافية أي تقديم صورة حقيقة لكل ما يحدث والإحساس بالمسؤولية ومشروعية العمل الذي يقوم به والحفاظ على سرية المعلومات داخل الوحدة والعدالة وهذه المبادئ الأخلاقية تعزز أو تضعف داخل المحاسب بحسب درجة الإيمان الذي بداخله بكل من هذه المبادئ. وتكون القاعدة المنبثقة عن هذا الإيمان هو إحساس ديني أو عرفي أو اجتماعي تحدد في ظل البيئة التي يعيش فيها

المحاسب ويمكن تمثيل أخلاقيات الأعمال المهنية والذاتية وأثرها على جودة تقارير الأداء بالشكل (٢) التالي:



الشكل (٢)

أثر أخلاقيات الأعمال على جودة تقارير الأداء

المصدر: الشكل من إعداد الباحث

من خلال الشكل (٢) أعلاه يلاحظ أن جودة تقارير الأداء والتي تعد مخرجات نظام محاسبة المسؤولية تظهر اعتمادها على عدد من المبادئ مقسمة إلى مجموعتين كلا حسب القاعدة التي تنبثق عنها تلك المبادئ والتي تتكون من جزئين قانونية ومهنية وتمثل أخلاقيات الأعمال المهنية وأخرى دينية وعرفية واجتماعية تمثل أخلاقيات أعمال ذاتية، وهاتان المجموعتان تمثلان أخلاقيات الأعمال للمحاسب ومن خلال تفعيلهما يمكن أن يؤثر ذلك بطريقة إيجابية على جودة المعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام محاسبة المسؤولية والمتمثلة بتقارير الأداء وبالتالي ترشيد القرارات الإدارية الخاصة بتقويم الأداء والرقابة.

تفعيل جودة تقارير الأداء:

تمثل المعلومات المحاسبية محور ما تتضمنه تقارير الأداء لذا وبهدف تفعيل دور تقارير الأداء في تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها ورفع جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها وبالتالي تحقيق أعلى كفاية لمستخدمي التقارير والمستفيدين من تلك المعلومات ودعم جودة القرار المتخذ بناءً على هذه التقارير يجب التركيز على منتج هذه المعلومات والذي تتحكم بتصرفاته ونتائج أعماله أخلاقيات الأعمال المذكورة سابقاً. فلأخلاقيات الأعمال الأثر الكبير في رفع وتدعيم أو خفض وإضعاف جودة تقارير الأداء وبهدف تفعيل جودة تقارير الأداء يقع على عاتق الإدارة في الوحدة الاقتصادية اتخاذ الخطوات التالية :

- ١- توضيح مفهوم أخلاقيات الأعمال داخل الوحدة.
 - ٢- ترغيب المحاسبين للتمثل بهذه الأخلاقيات ودعمها بالحوافز والمكافآت المادية والمعنوية بهدف تفعيل هذه الأخلاقيات.
 - ٣- استخدام أسلوب الثواب والعقاب عند اكتشاف المواقف الأخلاقية والكيفية التي تمت فيها المعالجة لهذه المواقف.
 - ٤- تنمية الإحساس بالمسؤولية لدى المحاسب المعد لتقرير الأداء من خلال تدعيم الشعور الإنساني داخل الوحدة والقائم على العدالة والنزاهة في تقويم أداء الغير.
 - ٥- وضع صيغة قانونية مهنية أخلاقية تضمن احتواء أخلاقيات الأعمال الذاتية.
- فيلاحظ أن تفعيل أخلاقيات الأعمال لدى المحاسب الإداري المعد لتقارير الأداء ضمن نظام محاسبة المسؤولية سيدعم الموضوعية والموثوقية والحياد في المعلومات المحاسبية موضوع التقرير وبالتالي تمكين محاسبة المسؤولية من تحقيق هدفها في ترشيد قرارات تقويم الأداء داخل الوحدة الاقتصادية.

الخلاصة

- ١- تعد محاسبة المسؤولية أداة رقابية فعالة يمكن اعتمادها في الرقابة وتقويم الأداء.

٢- إن أخلاقيات الأعمال تتمثل بسلوك الأفراد وتعاملاتهم مع الغير ومدى اعتماد هذا السلوك على المبادئ الأخلاقية.

٣- أخلاقيات الأعمال لدى المحاسب تتمثل في مجموعتين هما أخلاقيات أعمال مهنية وأخرى ذاتية.

٤- إن تدعيم أخلاقيات الأعمال لدى المحاسب تضمن تفعيل دور محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء وذلك من خلال دعم فاعلية تقارير الأداء وذلك برفع جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير.

٥- تقديم تقارير الأداء بإطار أخلاقيات الأعمال يضمن بناء سور يحمي المحاسب من الوقوع بالمشاكل الأخلاقية.

٦- ضرورة استخدام محاسبة المسؤولية في الوحدات المطبقة للنظام اللامركزي بهدف تقويم ورقابة الأداء للمديرين في الأقسام.

٧- أهمية وجود معايير وقواعد أخلاقية داخل الوحدة الاقتصادية تنظم وتلزم عمل المحاسب.

٨- ضرورة استخدام أسلوب الثواب والعقاب في تدعيم أخلاقيات الأعمال لدى المحاسب في الوحدة الاقتصادية.

٩- عمل دورات للكوادر المحاسبية داخل الوحدة الاقتصادية لتوضيح ودفع المحاسب للتمثل بمبادئ أخلاقيات الأعمال.

١٠- على المحاسب أن لا يستخدم تقارير الأداء كوسيلة لتصيد الأخطاء أو لإلقاء ألوم على المدير المسؤول بل يجب استخدام هذه التقارير لتحديد الانحرافات الجوهرية ودراستها وفحصها ومعرفة أسبابها ومساعدة المدير في اتخاذ الإجراءات المصححة والمعالجة.

المصادر

أولاً - الدوريات

- ١ - سليمان عطيه، ١٩٨٨، (دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة وفعالية الإدارة)، الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، العدد ٥٧، الرياض، السعودية.

ثانياً - الكتب

- ١ - احمد حسين علي حسين، ٢٠٠٠، (المحاسبة الإدارية المتقدمة)، ط ١، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- ٢ - احمد حلمي جمعة، ٢٠٠٠، (المدخل الحديث لتدقيق الحسابات)، ط ١، دار صفاء للنشور والتوزيع، عمان، الأردن.
- ٣ - احمد محمد بسيوني هاشم، ١٩٨٨، (المحاسبة الإدارية)، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق.
- ٤ - أحمد محمد زامل، ٢٠٠٠، (المحاسبة الإدارية مع تطبيقات على الحاسب الآلي)، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية.
- ٥ - احمد محمد نور وزينات محمد محرم وشحاتة السيد شحاتة، ٢٠٠٥، (المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- ٦ - أسامة الحارس، ٢٠٠٤، (المحاسبة الإدارية)، ط ١، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- ٧ - أمين السيد احمد لطفي، ٢٠٠٥، (مراجعة وتدقيق نظم المعلومات)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- ٨ - الأميرة إبراهيم عثمان وأحمد عبد المالك محمد، ٢٠٠٦، (مبادئ المحاسبة الإدارية)، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر.
- ٩ - جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، ١٩٩٧، (المحاسبة الإدارية)، ط ١، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

- ١٠- حسين القاضي وحسين دودح، ١٩٩٩، (أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية)، ط١، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن.
- ١١- سمير أبو الفتوح صالح، ٢٠٠٠، (المحاسبة الإدارية الإستراتيجية)، الكتب العصرية، الإسكندرية، مصر.
- ١٢- طارق عبد العال حماد، ٢٠٠٤، (موسوعة معايير المراجعة)، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- ١٣- عصام فهد العريبي، ٢٠٠٣، (المحاسبة الإدارية)، ط١، دار المناهج، عمان، الأردن.
- ١٤- عماد عبد الوهاب الصباغ، ٢٠٠٢، (علم المعلومات)، ط١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- ١٥- كمال خليفة أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، ٢٠٠٤، (مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- ١٦- ليستر أي. هيتجر وسيرج ماتولتش، ٢٠٠٤، (المحاسبة الإدارية)، ترجمة احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.
- ١٧- مكرم عبد المسيح باسيلي، ٢٠٠٧، (المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة)، المكتبة العصرية، الإسكندرية، مصر.
- ١٨- ناصر نور الدين عبد اللطيف، ٢٠٠٤، (الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.
This page will not be added after purchasing Win2PDF.