

الصراع المهني « التنظيمي للمحاسب الإداري دراسة تجريبية على المنشآت الصناعية

دكتور

على مجدى سعد الفورى

كلية التجارة - جامعة المنصورة

تقديم

أهتم علماء السلوك لفترة طويلة بتأثير بيئة العمل على اتجاهات وسلوك المستخدمين وقد انصب أحد اتجاهات هذا الإهتمام على دراسة العلاقة بين المنشأة ومستخدميها المهنيين . وقد وصفت هذه العلاقة بأنها متصارعة على أساس الافتراض بأن المعايير والقيم التنظيمية والمهنية متعارضة بصورة متلازمة (Blau and Scott, 1962; as cited in Aranya and Ferris, 1984, P.1)

وقد تناول العديد من الباحثين في مجال المحاسبة مشكلة الصراع المهني التنظيمي . وقد اهتم معظم هذه الدراسات بالصراع المهني التنظيمي للمحاسبين المهنيين (المراجعين بصفة خاصة) الذين يعملون في منشآت مهنية (شركات المراجعة الكبيرة) ، في حين تناولت دراسة واحدة فقط ، على مدى علم الباحث ، هذه المشكلة للمحاسبين العاملين في منشآت غير مهنية ، بالإضافة الى دراسة أخرى لأغراض المقارنة مع المحاسبين العاملين في منشآت مهنية .

وقد شرعت المحاسبة الإدارية في السنوات الأخيرة في اتخاذ الخطوات اللازمة لأن تصبح مهنة ، حيث تم وضع مجموعة المبادئ أو القواعد الأخلاقية Code of ethics والمعايير المهنية للمحاسبين الإداريين من قبل العديد من المنظمات المهنية الرسمية في العديد من الدول . ونتيجة لهذا التطور في مجال المحاسبة الإدارية إزداد دور المحاسب الإداري في المنشآت الصناعية ، باعتباره الشريك الرقمي في فريق الإدارة ، وأصبح يقع عليه عبء الإلتزام بمجموعة قواعد السلوك الأخلاقي التي تحكم مهنة المحاسبة بالإضافة إلى الإلتزام بقيم وأهداف المنشأة التي يعمل بها .

وقد أصدر المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين في عام ١٩٩٣ الميثاق العام لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة . وعلى الرغم من أن الميثاق قد نص على أنه يسرى على المحاسبين المزاولين للمهنة والعاملين في الجهاز المركزى للمحاسبات ، الا أنه يحتوى على نفس المبادئ الأخلاقية الصادرة عن منظمات مهنية تهتم بشئون المحاسبين الإداريين ، خاصة تلك الصادرة عن المعهد القانونى للمحاسبين الإداريين (CIMA) في المملكة المتحدة والجمعية القومية للمحاسبين (NAA) في الولايات المتحدة الأمريكية . وقد يرجع عدم النص على تطبيق مبادئ الميثاق على المحاسبين في منشآت غير مهنية

إلى عدم وضوح دور المحاسب الإداري حتى الآن فى منشآت الأعمال فى جمهورية مصر العربية . ومن ناحية أخرى ، نص الميثاق على أنه لا يوجد ما يمنع من أن يقوم أى تجمع مهنى مستقل بوضع ميثاق خاص للسلوك المهنى لأعضائه ، على أن يكون الميثاق العام هو الأساس وأن لا يدخل أى محاسب ينتمى إلى تجمع مهنى آخر بأداب وسلوكيات المهنة المنصوص عليها فى الميثاق . ومن ثم ، فإن أية قواعد أخلاقية للمحاسبين الإداريين سوف لاتخرج عن نطاق الميثاق العام ، الأمر الذى سوف يودى إلى ظهور مشكلة الصراع المهنى التنظيمى للمحاسبين الإداريين فى المنشآت الصناعية فى جمهورية مصر العربية .

أهمية البحث :

تتبع أهمية هذا البحث من الأسباب التى دفعت الباحث لاعداد هذا البحث ، والتى يمكن تلخيصها فيما يلى :

- ١- عدم الادراك الواضح للدور الحيوى الذى يمكن أن يلعبه المحاسب الادارى فى المحافظة على أسواق رأس المال ومواجهة منافسة المنشآت الأخرى ، خاصة فى ظل إتجاه الاقتصاد المصرى إلى النظام الحر . إن هذا الدور لابد أن يحكمه مجموعة من قواعد السلوك الأخلاقى للمحاسب الادارى ضمانا للموضوعية فى توفير المعلومات وسرية هذه المعلومات .
- ٢- مسابقة المنظمات المهنية فى دول العالم المتقدم التى أولت المحاسب الادارى أهمية قصوى ووضعت مبادئ ومعايير للسلوك الأخلاقى له . ان التطبيق المحتمل لمبادئ وقواعد السلوك الأخلاقى للمحاسب الادارى من المتوقع أن يودى إلى صراع بين ولاءه التنظيمى وولائه المهنى ، الأمر الذى قد يؤثر على الدور المرتقب للمحاسب الادارى بصورة سلبية فى صورة نتائج تنظيمية غير ملائمة مثل ضغط أكبر فيما يتعلق با لعمل ، رضاء وظيفى أقل وجودة أداء أقل ، مما يؤثر على الدور المرتقب منه .
- ٣- ان سلوك البحث اسلوب الدراسة التجريبية المعملية على المحاسبين الاداريين العاملين فى المنشآت الصناعية ينقل التجريب داخل الميدان الفعلى . على عكس معظم الدراسات التجريبية المعملية التى تتم على الطلاب بالمراحل الدراسية العليا والتي قد تؤدى إلى نتائج قد يصعب قبولها . وبالإضافة إلى ذلك ، تتميز هذه الدراسة بدمج اسلوب التجريب المعملى مع اسلوب المسح الشامل . وسوف يساعد ذلك على استكشاف مدى الصراع المهنى التنظيمى المحتمل للمحاسبين الاداريين ، الأمر الذى يساعد على وضع مجموعة مبادئ

جيدة للسلوك الأخلاقي لهم في ضوء المبادئ العامة للميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة .

الهدف من البحث :

يهدف هذا البحث إلى دراسة الاسباب والناتج المحتملة للصراع المهني التنظيمي الذي قد يواجهه المحاسبون الاداريون بما يساعد على وضع قواعد ومعايير لاجاز مسئولياتهم المهنية بطريقة أخلاقية ، ومن ثم تشجيع المناخ الأخلاقي العام للمنشآت التي يعملون بها . وسوف يتناول الباحث ذلك من خلال دراسة تجريبية على مجموعة من المحاسبين الاداريين العاملين في المنشآت الصناعية . وقد تم اختيار القطاع الصناعي لزيادة عدد أفراد العينة الذين يخضعون للدراسة ويكونوا في مواقع المحاسبة الادارية .

خطة البحث :

تحقيقا للهدف من البحث وأهميته ، سوف يتناول الباحث هذا البحث من خلال الأقسام التالية :

- ١- ما هيية الصراع المهني التنظيمي .
- ٢- نحو مبادئ أخلاقية للمحاسبين الاداريين .
- ٣- الدراسات السابقة للصراع المهني التنظيمي للمحاسبين الاداريين .
- ٤- الدراسة التجريبية .
- ٥- ملخص ، نتائج وتوصيات البحث .

(أ) ما هيية الصراع المهني التنظيمي :

يعرف انصراف Conflict - بصفة عامة - بأنه تلك الحالة التي يبدو فيها أن هناك تعارض بين طرفين أو أكثر (رفاعي ، ١٩٩٢ ، ص ٧٨) . ويرى (جودة وآخرون ، ١٩٩٤ ، ص ١٤٥) أن الصراع يعد موقفا تدرك فيه الأطراف المتنازعة وجود تعارض بينها مما يدفعهم إلى القيام بسلوك معين لمواجهة . ويعنى ذلك أن الصراع ما هو الا تعارض في المصالح أو الأهداف بين الأفراد أو الجماعات المختلفة داخل المنشأة . وينتج عن الصراع نتائج غير ملائمة مثل عدم الرضا الوظيفي ، والميل لترك العمل .

ومن أسباب حدوث الصراع ما يعرف بصراع الدور role conflict . ويعبر الدور role عن مجموعة التوقعات المحددة لشخص يشغل منصب معين وفقاً لمتطلبات واجبات هذا المنصب . ويشير صراع الدور إلى وجود تعارض في التوقعات المرتبطة بالدور . وقد عرف Wolfe (and Snoek , 1962, P.103; as cited in Bamber et al., 1989,P.287) صراع الدور بأنه "... حدوث مجموعتين (أو أكثر) من الضغوط في وقت واحد والذي يؤدي الالتزام بأحدهما إلى صعوبة أو استحالة الالتزام بالآخر ."

وغالباً ما يتزامن دراسة صراع الدور بغموض الدور role ambiguity . ويشير غموض الدور إلى " درجة النقص في المعلومات الواضحة المتعلقة ب(أ) التوقعات المرتبطة بالدور ، (ب) طرق تنفيذ التوقعات المعلومة للدور ، و/أو (ج) نتائج أداء الدور (Van Sell et al., 1981 ,P.44)

وقد أدى ظهور مجموعة من قواعد السلوك المهني ، أو ما يعرف بالقواعد الأخلاقية Code of ethics ، لمهنة المحاسبة من جانب العديد من المنظمات المهنية (مثل ، الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، الجمعية القومية للمحاسبين (NAA) ، المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين (CIMA) ، والجمعية المصرية للمحاسبين والمراجعين) إلى ظهور مشكلة الصراع المهني - التنظيمي Organizational - Professional Conflict للمحاسب في المنشآت المختلفة (مهنية وغير مهنية) ، حيث يكون المحاسب خاضع لمصدرين شرعيين من السلطة : السلطة المهنية Professional authority التي تتطلب من المحاسب أداء عمله بكفاءة عالية وفقاً للمعايير المتعارف عليها وفي ضوء قواعد السلوك المهني الذي تفرضه مجموعة قواعد الأخلاق ، والاستعداد لبذل الجهد لمصلحة المهنة والرغبة في الاحتفاظ بعضويتها ، وهو ما يعرف بالالتزام المهني Professional Commitment ، والسلطة البيروقراطية Bureaucratic Authority التي تستند على القوة الشرعية لنقابة المكتسبة من موقع رسمي ، والتي تلزم المرؤوسين باتباع التوجيهات والتعليمات الإدارية والاهتمام بتحقيق أهداف المنشأة والولاء لها في ظل تهديد العقوبات والجزاءات ، وهو ما يعرف بالالتزام التنظيمي Organizational Commitment .

ويؤكد (Aranya and Ferris ,1984, P.4) على ما سبق بقولهما " ينشأ الصراع بين التوجيهات التنظيمية والمهنية للموظفين المهنيين بسبب التعارض المفترض لنظم القيم البيروقراطية والمهنية . وبينما تؤكد التوجيهات التنظيمية على قيم مثل تدرج الرقابة والسلطة ، الإمتثال للقواعد والقوانين التنظيمية ، والولاء التنظيمي ، تؤكد التوجيهات المهنية على مجموعة قواعد السلوك ومعايير الأداء المهني . ومن ثم ، من المتوقع أن يحدث الصراع

المهني التنظيمي عندما تكون الأهداف المهنية متعارضة مع الأهداف التنظيمية . وبصفة عامة ، يتضمن التعارض الكبير في الأهداف صراع مهني تنظيمي أكبر ، في حي يتضمن التعارض المنخفض في الأهداف صراع مهني تنظيمي أقل .

وأحد الافتراضات الأساسية وراء مفهوم الصراع المهني التنظيمي هو أن التزام المحاسب تجاه كل من السلوك المهني والقواعد التنظيمية للمنشأة التي يعمل بها يعتبر ذات اتجاهات متنافية Mutually Exclusive Attitudes ، بمعنى أن الالتزام تجاه أحدهما يمنع الالتزام تجاه الآخر . وعلى العكس من ذلك ، يرى (Aranya et al . , 1981, P.273) أن اتجاه هذين الالتزامين قد لا يكونا مستقلين ، وأن الالتزام التنظيمي قد يكون دالة للالتزام المهني ، والذي يتجه إلى أن يسبقه زمنيا . وينشأ الالتزام المهني أثناء عملية التكيف الاجتماعي لمهنة المحاسبة ، ومن ثم يمكن التسليم بأن نشوء الالتزام المهني يسبق نشوء الالتزام تجاه منشأة معينة . وبالتالي ، فإن قدرة المنشأة على تسهيل تحقيق التوقعات المهنية (مثل ، الالتزام بالمعايير والقيم المهنية ، تحقيق الأهداف المهنية ، الخ) يمكن أن يؤثر على التزام المحاسب تجاه تلك المنشأة (Aranya And Ferris, 1984, PP.3-4) .

وبناء على ما سبق ، يرى الباحث أن مستوى الصراع المهني التنظيمي يتوقف على المناخ الأخلاقي لبيئة العمل . وبصفة عامة ، يمكن التمييز بين ثلاثة مناخات أخلاقية مختلفة لبيئة العمل (Mike And Graebner, 1982 ,P.46) :

١- المناخ الأخلاقي النام Ethically Pure Climate : حيث تشترط الإدارة بصورة واضحة على المستخدمين إتخاذ التصرف الصحيح أخلاقيا ، من خلال الالتزام بكل من قواعد السلوك المهني والتنظيمي بصورة دقيقة . وينبع هذا المناخ من منطلق ان هذا هو السلوك الواجب أن يسود في بيئة منشآت الأعمال لتحسين صورة المنشأة لدى المتعاملين معها . وفي ظل هذا المناخ ينخفض - أو يكاد ينعدم - الصراع المهني التنظيمي للمحاسب .

٢- المناخ الأخلاقي المبرور ضمنيا Ethically Within Reason Climate : حيث تؤكد الإدارة على إتخاذ أفضل قرارات الأعمال بدلا من القرارات الأخلاقية التامة . وتحاول هذه المنشآت إدارة أعمالها بطريقة أخلاقية ومعقولة . ومن ناحية أخرى، يجب التغاضي - في حالات محددة - عن الانتهاكات الثانوية لقواعد السلوك المهني والتنظيمي إذا كان الالتزام بهذه القواعد سوف يكون ضد أفضل قرار للمنشأة . وفي ظل هذا المناخ ينخفض الصراع المهني التنظيمي إلى حد كبير .

٣- المناخ المشكوك فيه أخلاقيا Ethically Questionable Climate : حيث يتم الضغط على المحاسب للتلاعب فى المعلومات المالية لتضليل مستخدمين معينين لهذه المعلومات . وفى ظل هذا المناخ الأخلاقى يظهر الصراع المهنى التنظيمى بصورة واضحة .

ومن ناحية أخرى ، يعتمد مستوى الصراع المهنى التنظيمى كذلك على قدرة المحاسب على التوافق بين ، والتفاعل مع ، الالتزامات المهنية والتنظيمية باعتبار ان هذا الصراع ما هو الا ظاهرة سيكولوجية . إن المحاسب الملتزم إلى حد كبير ، والذي يظهر إهتماما وولاءكبيراً ، تجاه كل من المهنة والمنشأة يميل إلى التغاضى عن التعارض المحتمل بين الالتزام المهنى والتنظيمى ، ومن ثم يدرك صراعا مهنيا تنظيميا أقل . أما المحاسب الذى لديه التزاما أقل لكل من المهنة والمنشأة يميل إلى إدراك صراع أكبر . وتدل هذه الحالة على سوء التوافق المهنى ومن ثم فإن إدراك الصراع المهنى التنظيمى قد يكون مجرد إنعكاس لهذه الصعوبة المهنية . وأخيراً ، فإن المحاسب الذى يقع مستوى التزامه بين الحدين السابقين يميل إلى إدراك مستوى معتدل للصراع (Aranya and Ferris, 1984, PP.5-6) .

يتضح مما سبق ، أن أحد الأسباب الرئيسية للصراع المهنى التنظيمى التزام المحاسب بمبادئ السلوك الأخلاقى الصادرة من المنظمات المهنية الرسمية ، والتي قد تتعارض مع التزامه تجاه المنشأة التى يعمل بها . ومن ثم ، يتناول الباحث فى القسم التالى المبادئ الأخلاقية للمحاسبين الإداريين ودور المنظمات المهنية الرسمية فى هذا المجال .

(٢) مبادئ أخلاقية للمحاسبين الإداريين :

ينظر إلى المحاسب الإدارى منذ فترة على أنه عضو مهم فى الإدارة فى المنشآت الصناعية . وقد عبر عن ذلك (حجازى ، ١٩٧٧ ، ص٤) بقوله " تعتبر المحاسبة ذراع المعلومات للإدارة ، كما أصبح المحاسب هو الشريك الرقمى فى فريق الإدارة " . وقد شرعت المحاسبة الإدارية فى السنوات الأخيرة فى إتخاذ التصرفات الإزمة لأن تصبح مهنة Profession . فعلى سبيل المثال ، نجد أن الجمعية القومية للمحاسبين (National Association of Accountants (NAA) فى الولايات المتحدة الأمريكية قامت بإعداد البرامج التدريبية اللازمة لتأهيل المحاسب الإدارى وعقدت الامتحانات للحصول على لقب محاسب إدارى مؤهل Certificate in Management Accountant (CMA) (عبد المتعال ، ١٩٨٧ ، ص٤٧) . ومن ناحية أخرى ، أصدرت العديد من المنظمات المهنية المهتمة بالمحاسبين الإداريين فى الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة البريطانية مجموعة من المبادئ او القواعد الأخلاقية Code of ethics والمعايير المهنية Professional Standards ، كما أصدر

المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة
والذى يتضمن العديد من المبادئ الأخلاقية القابلة للتطبيق على المحاسبين الإداريين ، كما
سيوضح الباحث من خلال هذا القسم .

ويذكر (Larsen, 1991, P.929) " لقد كرس إهتماما كبيرا فى السنوات الأخيرة
للسلوك الأخلاقى ethical conduct للمحاسبين ، فى كل من الممارسة العامة والصناعة .
ولقد ادعى النقاد ان المعايير الأخلاقية للمحاسبين تدهورت وأن إهتمامات مستخدمي القوائم
المالية والتقارير المالية أصبحت ثانوية بالنسبة لاهتمامات معدى تلك التقارير لتقديم أفضل
صورة مفضلة للحالة المالية للمنشأة المعد عنها التقرير . وقد دمجت مصطلحات فى مفردات
لغة المحاسبين مثل : الذكاء المحاسبى Cute Accounting لوصف تمديد صيغة المعايير
المحاسبية للحد الأقصى ، بصرف النظر عن جوهر العمليات أو الأحداث الأساسية للمنشأة ،
والتلاعب فى الدفاتر Cooking The Books للإشارة إلى التلاعب فى التقرير المالى . وحيث
أن المراقب ومجموعة المحاسبين فى منشآت الأعمال يتحملون المسئولية الأساسية لاعداد
ونشر القوائم المالية والتقارير المالية للمستخدمين ، فانه لابد من إنشاء معايير أخلاقية
لمعدى هذه القوائم والتقارير ."

وتساعد القواعد العملية لاخلاقيات المهنة على تشجيع إيجاد علاقة من الثقة والاحترام
بين هؤلاء الذين يستفيدون من المهنة وهؤلاء الذين يعملون بها . ومن ناحية أخرى : فان
هذه القواعد تنظم عمل المهني من خلال تزويده بممارسات نمطية Standard Practices
يمكن أن يتبعها وتوجهه فى المواقف الغامضة . وتهدف القواعد المهنية للمحاسب الإدارى
إلى إرشادة فى أدائه لمهامه ، وحماية الذين يعتمدون على خدماته من العمل دون المعيارى
(Sheldahl, 1980, P.36) .

وكانت أول محاولة لوضع مجموعة من القواعد الأخلاقية للمحاسبين الإداريين تلك التى
إقترحها (Sheldahl, 1980) والتي تتكون من مجموعة معايير أخلاقية مقترحة (معايير
نظامية ومعايير توجيهية) وقواعد مرشدة . أما على مستوى المنظمات المهنية الرسمية ،
فكانت أول محاولة لاصدار معايير للسلوك الأخلاقى للمحاسبين الإداريين تلك التى صدرت عن
الجمعية القومية للمحاسبين فى عام ١٩٨٣ ، ثم القواعد الأخلاقية المرشدة التى أصدرها
المعهد القانونى للمحاسبين الإداريين The Chartered Institute of Management
Accountants (CIMA) ويرى (larsen, 1991, P.930) ان النقص فى المعايير
الأخلاقية الرسمية للمحاسبين الإداريين قبل ١٩٨٣ نشأ من وجهة النظر التى ظلت مقبولة لفترة
طويلة بأن خط الدفاع الأول ضد التقرير المالى غير الصحيح تم توفيره عن طريق المحاسبين

القانونيين المستقلين الذين يراجعون القوائم المالية لمنشآت الأعمال ، وأن معدى هذه القوائم لهم دورا ثانويا فقط فى ضمان جودة التقرير المالى . وقد ظل هذا الرأى سائدا على الرغم من أن الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين ضمنت لفترة طويلة النشرة التالية فى بياناتها عن المراجعة (SAS No.1, 1972, PP.1-2) :

تعتبر الادارة مسنولة عن إختيار السياسات المحاسبية السليمة ، الاحتفاظ بنظام ملامح وفعال للحسابات ، حماية الأصول ، وضع نظام للرقابة الداخلية الذى سوف ، من بين أشياء أخرى ، يساعد على ضمان إنتاج قوائم مالية صحيحة . إن العمليات التى يجب أن تعكسها الحسابات والقوائم المالية تعتبر أمورا داخل المعرفة والرقابة المباشرة لسلاذرة . إن معرفة المراجع بتلك العمليات تكون محدودة بالمعرفة التى يكتسبها أثناء قيامه بعملية الفحص . وبناء على ذلك ، فإن عدالة تصوير القوائم المالية تكون ضمنية وجزء مكمّل لمسئولية الادارة . إن المراجع المستقل قد يكون له إقتراحات تتعلق بشكل أو محتوى القوائم المالية أو قد يعد مسوداتها كليا أو جزئيا ، بناء على حسابات وسجلات الادارة . ومن ناحية أخرى ، فإن مسنوليته عن القوائم التى [راجعها] تكون مقتصرة على التعبير عن رأيه فيها . إن القوائم المالية تظل معبرة عن تصورات الادارة .

١-٢ . دور المنظمات المهنية فى وضع معايير أخلاقية للمحاسبين الإداريين : (١)
يتناول الباحث فى هذا الجزء دور المنظمات المهنية الرسمية فى وضع معايير للسلوك الأخلاقى للمحاسبين الإداريين التى تساعدهم على أداء مهامهم بكفاية ، كما أنها توفر توجيه وإرشاد لحل الصراع الأخلاقى .

٣-١-١ . جهود الجمعية القومية للمحاسبين (NAA) :

فى عام ١٩٨٣ أصدرت الجمعية القومية للمحاسبين (NAA) فى الولايات المتحدة الأمريكية النشرة الثالثة عن المحاسبة الادارية بعنوان 'معايير السلوك الأخلاقى للمحاسبين الإداريين " Standards Of Ethical Conduct For Management Accountants . وتغطى هذه المعايير التزامات المحاسب الإدارى فيما يتعلق بالكفاءة ، السرية ، الأمانة ، والموضوعية ، كما أنها توفر إرشادات لحل الصراع الأخلاقى Ethical Conflict . وقد ذكر فى التمهيد

(١) يعرض الملحق رقم (١) ملخص لقواعد ومعايير السلوك الأخلاقى للمحاسبين الإداريين التى أصدرتها المنظمات المهنية العالمية التى تعرض لها الباحث فى هذا الجزء . وقد اعتمد الباحث فى عرض دور المنظمات المهنية العالمية فى وضع معايير أخلاقية للمحاسبين الإداريين على ما ورد فى (Iarsen, 1991) (Madison, 1992)

للمعايير أن من التزامات المحاسب الإدارى عدم التغاضى عن إنتهاكات الآخرين فى المنشأة للمعايير حيث ذكرت "يجب على المحاسبين الإداريين عدم التعهد بأفعال تتعارض مع هذه المعايير ولا التغاضى عن إرتكاب تلك الأفعال عن طريق الآخرين داخل المنشآت التى يعملون بها".

وبالنسبة للصراع الأخلاقى الذى قد يواجهه المحاسب الإدارى أثناء أداء عمله ، نصت القواعد على ضرورة اتباع سياسات المنشأة أولا لحل ذلك الصراع . وإذا لم تؤدى هذه السياسات إلى حل الصراع الأخلاقى ، وضعت الجمعية مجموعة من التصرفات التى يجب على المحاسب الإدارى مراعاتها لحل ذلك الصراع . وقد تمثلت هذه التصرفات فى مناقشة تلك المشاكل مع الرئيس المباشر ، إحالة المشكلة إلى المستوى الإدارى الأعلى التالى، المناقشة الموضوعية مع مرشد موضوعى للحصول على فهم لمجموعات التصرفات الممكنة ، وأخيرا - بعد إستنفاد كل المستويات التى يمكن الرجوع إليها داخليا - الاستقالة من المنشأة بعد تقديم مذكرة إعلامية لممثل معتمد للمنشأة .

٣-١-٢. جهود المعهد القانونى للمحاسبين الإداريين (CIMA):

فى مارس ١٩٩٢ ، وافق مجلس المعهد القانونى للمحاسبين الإداريين - The Chartered Institute of management Accountant (CIMA) فى المملكة المتحدة البريطانية على قواعد أخلاقية مرشدة Code of ethical guidelines جديدة والتي حلت محل نشرة معايير السلوك والكفاءة المهنية Statement of Standards of Professional Conduct and Competence الصادرة فى أكتوبر ١٩٨٧ . وتمد هذه القواعد أعضاء المعهد بتوجيه عن التعامل مع المشاكل الأخلاقية ، سواء كان العضو يعمل فى الصناعة ، الحكومة ، التعليم أو الممارسة العامة . وتتكون القواعد الأخلاقية من قسم تمهيدى ، قسم تعريفى ، ومقدمه . ويصف القسم التمهيدي هدف ومصدر القواعد المرشدة الجديدة ، مع الإشارة إلى أنه لا توجد قواعد يمكن أن تتناول كل المشاكل الأخلاقية المحتملة . ويوفر القسم التعريفى شرح كامل للمصطلحات والتعريفات المهنية المستخدمة فى القواعد المرشدة . وتتكون المقدمة من أربعة أجزاء . يتناول الجزء الأول الصفات التى تميز المهنة ، ووصف للمهمة الأساسية لمهنة المحاسبة وهى قبول مسئوليتها تجاه الصالح العام . ويعرف الصالح العام بأنه " الرفاهية الجماعية لمجتمع الأفراد والهيئات التى يخدمها المحاسب المهني ". ويتناول الجزء التالى الأهداف التى يجب الوفاء بها لمقابلة هذه الأهداف (المصداقية ، الاحتراف ، جودة الخدمة ، والثقة) . ويتناول الجزء الأخير

المبادئ الأساسية اللازمة لتحقيق أهداف المهنة (الأمانة ، الموضوعية ، الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة ، السرية ، السلوك المهني ، والمعايير الفنية) والتي يجب على المحاسبين الإداريين إتباعها عند تنفيذ أعمالهم .

ومن ناحية أخرى ، تتناول القواعد الأخلاقية طرق حل المشاكل والصراعات الأخلاقية التي يواجهها المحاسب الإداري . وتكاد تتفق هذه الطرق مع طرق الجمعية القومية للمحاسبين ، حيث تبدأ بالرجوع إلى سياسات المنشأة ، ثم مناقشة المشكلة بروية مع الرئيس المباشر ، إحالة المشكلة إلى المستوى الأعلى التالي للإدارة ، رفع الأمر إلى الجمعية للحصول على رأى استشاري ، وأخيرا ، التخلي عن الوظيفة . وقد تم تناول الأنواع المختلفة لصراع المصالح من خلال عدة أمثلة ، وهو ما لم تفعله قواعد الجمعية القومية للمحاسبين .

وتعليقا على جهود المنظمين المهنيين السابقين ، يرى الباحث :

١- إن فحص محتويات القواعد الأخلاقية للجمعية القومية للمحاسبين والمعهد القانوني للمحاسبين الإداريين يظهر العديد من أوجه التشابه بينهما . إن كل هذه القواعد تتطلب من أعضائها أن يكونوا أكفاء ، يعملون بأمانة وبصورة موضوعية ، يحافظوا على سرية المعلومات الحساسة ، وتجنب التصرفات الضارة بالسمعة . وتحظر القواعد الأخلاقية للمنظمين المهنيين صراعات المصالح *conflict of interests* كما تتطلب هذه القواعد من أعضائها توصيل معلومات كاملة لمستخدمى التقارير التي يعدونها .
(larsen, 1991, P.933)

٢- إن المبادئ التي عرضتها القواعد الأخلاقية للمعهد القانوني للمحاسبين الإداريين تعتبر أكثر تفصيلا وواقعية عن تلك التي عرضتها القواعد الأخلاقية للجمعية القومية للمحاسبين . وتمثل الأمانة والموضوعية المبادئ الأساسية الأولية للمحاسب في ظل قواعد المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين ، في حين لا تتضمن قواعد الجمعية القومية للمحاسبين مثل هذا الترتيب في الأولوية أو الأهمية حيث عرضت الجمعية القومية للمحاسبين كل التوجيهات النوعية بترتيب أبجدي ، ومن ثم فانه لا يمكن تحديد ترتيب فعلى للأولويات (Madison, 1992, PP.33-34)

٣- تذكر القواعد الأخلاقية للجمعية القومية للمحاسبين " يقع على عاتق المحاسبين الإداريين التزام تجاه المنشآت Organizations التي يعملون بها ، المهنة Profession الجمهور Public ، وأنفسهم Themselves " . ويلاحظ أن هذا الترتيب معروض بترتيب أبجدي ، كما سبق إيضاحه . إن طريقة العرض هذه توفر توجيه قليل للمحاسب الإداري عندما

ينشأ صراع فى المصالح بين الأطراف التى يتم خدمتها . وحيث ان العنسل وفقا للمصلحة العامة يعتبر المسئولية الأساسية المقترحة فى كل من القواعد المرشدة للمعهد القانونى للمحاسبين الاداريين والقواعد الأخلاقية للجمعية القومية للمحاسبين ، فان القواعد قد تساهم فى مشكلة عامة محتملة . إنه لا توجد أى قاعدة تظهر على نحو واضح ترتيب لأولوية العناصر التى تؤلف " الصالح العام " . ويترك للمحاسب تسوية الصراع عندما يكون أحد الأقسام " العامة " متضرر بينما قد يكون قسم آخر مستفيد (على سبيل المثال ، المساهمين مقابل الدائنين أو الحكومة مقابل الادارة /المساهمين) كنتيجة لتصرف أو قرار إدارى معين . وتوحى هذه القواعد فقط بوجود تطبيق المحاسب مبادئ الموضوعية والأمانة عند توجيه هذا الصراع وحله بطريقة هادفة (Madison, 1992, P.34)

٣-١-٤. جهود المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين :

فى فبراير ١٩٩٣ أصدر المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة بهدف تقوية الثقة فى المحاسبين . ويتكون الميثاق من إثنى عشر فرعا تدور حول خمسة محاور : المحاسب أو المراجع فى حد ذاته (تربيته وتعليمه وتأهيله) ، المحاسب أو المراجع فى علاقاته مع زملائه ، المحاسب أو المراجع فى علاقاته مع العملاء ، المحاسب أو المراجع فى علاقاته مع الغير ، والمحاسب أو المراجع الثواب والعقاب . (ص أ).

وباستعراض بنود الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة يتضح للباحث

ما يلى :

١- إن معظم بنود الميثاق مستمدة من قواعد ومعايير السلوك الأخلاقى التى أصدرتها المنظمات المهنية فى الخارج . ويتضمن الميثاق ما يفيد ذلك حيث ذكر " روعى فى إعداد مشروع الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة الأخذ بما جاء بمشروع ميثاق السلوك المهنى الذى أعده الاتحاد الدولى للمحاسبين ... والمنظمات القومية فى كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة ... " (ص ١)

٢- حدد الميثاق المبادئ الأساسية التى يجب على أعضاء مهنة المحاسبة أخذها فى الاعتبار فى ستة مبادئ (الأمانة ، الموضوعية والاستقلال ، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة ، السرية ، السلوك المهنى ، والمعايير الفنية) . ويرى الباحث أنه إذا أوفى المحاسب بمبدأ الكفاءة المهنية فى تنفيذ الخدمات الموكولة اليه بالعناية الواجبة فان

ذلك يعنى ضمناً أداء الخدمات طبقاً للمعايير الفنية والمهنية الملائمة . ومن ثم ، فإن المبدأ الأخير ، المعايير الفنية ، يعتبر غير ضرورى كمبدأ محدد بصورة مستقلة .

٣- على الرغم من أن الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة يقتصر على المحاسبين والمراجعين المزاولين للمهنة أو الذين يعملون فى منشآت مهنية - حيث نص الميثاق فى الجزء الخاص بنطاق سريان الميثاق على " ... يمكن تحديد المحاسبين الذين يخضعون لآداب وسلوكيات المهنة على النحو التالى : المحاسبون القانونيين المزاولون للمهنة فى مكاتبهم الخاصة ، والمحاسبون العاملون بالجهاز المركزى للمحاسبات " (ص ٣) - الا أنه أتاح الفرصة لوضع قواعد أخلاقية للمحاسبين الآخرين بخلاف الفئة التى تناولتها نطاق الميثاق حيث ذكر " ... وليس هناك ما يمنع من أن يقوم تجمع مهنى مستقل من التجمعات الأخرى بوضع ميثاق خاص للسلوك المهنى لأعضائه يكون أكثر تشدداً من الميثاق العام ، ولكن يجب ان يكون الميثاق العام هو الأساس وأن لا يخل أى محاسب ينتمى إلى تجمع مهنى آخر بآداب وسلوكيات المهنة المنصوص عليها فى هذا الميثاق " (ص ٣) .

ويرى الباحث أنه يمكن تجزئة مبادئ الميثاق الى جزئين ، يتناول الجزء الأول المبادئ الأخلاقية التى تحكم عمل جميع المحاسبين سواء كانوا يعملون فى منشآت مهنية أو غير مهنية (يشمل هذا الجزء مبادئ الأمانة ، الموضوعية ، الكفاءة والسرية ، بالإضافة الى حل التعارضات المرتبطة بسلوكيات المهنة ، وذلك بعد تعديلها بحيث تتلاءم مع عمل المحاسبين فى المنشآت غير المهنية) بينما يتناول الجزء الثانى (ويشمل باقى المبادئ) المبادئ الأخلاقية للمزاولة العامة للمهنة . ويتفق ذلك مع ما قام به المعهد القانونى للمحاسبين الإداريين فى المملكة المتحدة حيث ان القواعد الأخلاقية المرشدة للمحاسبين الإداريين التى أصدرها المعهد تمثل تكيف للقواعد المرشدة التى أصدرها الاتحاد الدولى للمحاسبين عن أخلاقيات المحاسبين المهنيين ، وهو نفس المصدر الذى اعتمد عليه المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين فى إعداد الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة . وبذلك يمكن تطبيق مبادئ الميثاق العام على المحاسبين العاملين فى منشآت غير مهنية خاصة مع زيادة الدور الذى يلعبه المحاسبون بصفة عامة فى فترة التحول إلى النظام الرأسمالى التى يتجه اليه النظام الاقتصادى المصرى .

ويذكر (Merz and Groebner, 1982, P.45) "ينشأ المأزق الأخلاقى عندما يشعر المحاسب الإدارى بضغط لعمل شئ ما يشعر أنه غير صحيح . إن الاختيار البسيط بين طريقتين محاسبتين مقبولتين لا يشكل ، بالطبع ، مأزق اخلاقى ، ولكن إذا مارست الإدارة ضغط لاختيار طريقة محاسبية غير ملائمة ، فإن المحاسب الإدارى حينئذ سوف يواجه مأزق عن ماهية التصرف الذى يتخذه " . وتحدد معايير السلوك الخلاقى للمحاسبين الإداريين الخطوات الفعالة

التي يؤدي إتباعها إلى معايير رفيعة للسلوك الأخلاقي . ويوضح الباحث فيما يلي بعض حالات المآزق الأخلاقية التي يمكن ان يواجهها المحاسب الادارى أثناء أداء عمله ، ومعايير السلوك الأخلاقي التي تقابل هذه الحالات^(١) (بتصرف من ، Verschoor, 1988, PP.29-31; Cohen, 1990, P.53-55)

١- قد يواجه المحاسب الادارى ضغط من الادارة لاعداد تقديرات متفائلة للموازنة Optimistic Budget لتبرير الحصول على إعانة . وقد يجد المحاسب الادارى ان مدير التسويق يميل الى التنبؤ بمبيعات كبيرة لكى يحفز الادارات الأخرى . إن تقديرات الموازنة المتفائلة أكثر من اللازم فى صورة مبيعات يمكن أن تؤدي إلى توقعات غير واقعية لتقويم أداء رجال البيع . وعلاوة على ذلك اذا تمت الموافقة على تقديرات الموازنة ، فانه سوف يتم التوسع فى الانتاج على نحو غير ضرورى ، مما يؤدي الى وجود طاقة فائضة عند توقف العمل فى المستقبل . وتظهر هذه الحالة بوضوح كيف أن الطبيعة السياسية Political Nature لتقديرات الموازنة غالبا ما تحل محل التوقعات المعقولة عند وضع تقديرات الموازنة .

وبفحص هذه الحالة فى ضوء إطار القواعد الأخلاقية ، فان معيار الأمانة Integrity يعتبر ملائما بصفة خاصة . ويقضى هذا المعيار بانه يقع على عاتق المحاسب الادارى مسئولية توصيل كل من المعلومات ، والتقديرات الشخصية المهنية ، ووجهات النظر المرضية وغير المرضية . وبناء على ذلك يجب على المحاسب الادارى إعتقاد الأرقام التي يعتقد أنه يمكن الوفاء بها بصورة واقعية .

٢- قد يواجه المحاسب الادارى ضغط من الادارة العليا للتلاعب فى الدفاتر للحصول على ، أو زيادة ، قرض من البنك . وتظهر المشكلة إذا كان الاداء المالى للمنشأة لايقابل تقديرات الموازنة المرسله للبنك . ولتحقيق رغبة الادارة يجب على المحاسب الادارى إظهار الأرقام المالية بصورة جيدة من خلال عدم تخفيض المخزون عديم القيمة Worthless Inventory ، الاحتفاظ بالمبيعات مفتوحة بعد الفترة المعد عنها التقديرات ، ومن خلال تغيير تقدير الديون المعدومة .

(١) عرضت هذه الحالات فى ضوء معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين الاداريين التي أصدرتها الجمعية القومية للمحاسبين فى الولايات المتحدة الأمريكية .

ويعتبر معيار الموضوعية ملائماً تماماً لهذه الحالة . ويقضى هذا المعيار بأنه يجب على المحاسب الإداري توصيل المعلومات بعدالة وموضوعية ، والإفصاح الكامل عن كل المعلومات الملائمة التي من المتوقع ان تؤثر بصورة معقولة على الفهم المقصود لمستخدم التقارير ، التعليقات ، والتوصيات المعروضة . ومن ثم يجب على المحاسب الإداري في هذه الحالة - والحالات المشابهة - الإهتمام باعداد تقرير للأطراف أو الأفراد الذين قد يتأثروا بقرار المنشأة مثل البنك الذي سوف يمنح القرض ، والمستثمرون المحتملون في الشركة الذين قد يضللوا من خلال الأرقام المتلاعب فيها . وتعتبر هذه الحالة شائعة جداً ، ففي دراسة قام بها (Mihalek et al ., 1987) على الفئى عضو من أعضاء الجمعية القومية للمحاسبين وجد ان مديرو المستويين المتوسط والأدنى يخضعون لضغوط شديدة للتلاعب في النتائج المقرر عنها .

٣- قد يرغب المحاسب الإداري في إثبات تقادم المخزون - الناتج من التحسينات التكنولوجية المنافسة من منتج رئيسي في فترة مؤقتة *An Interim Period* ، خاصة مع زيادة إنخفاض مبيعات المنتج التي أدت الى زيادة جوهرية في المخزون . ومن ناحية أخرى ، قد ترغب الإدارة في عرض قوائم مالية جذابة في العرض القريب للمخزون العام ومن ثم فإنها تقاوم بشدة أى أعباء جارية على الدخل . وتأمل الإدارة ان يؤدي الدخل من تقديم منتج جديد فيما بعد خلال العام الى تكوين احتياطي أكثر قبولا في نهاية العام . وقد تذكر الإدارة بوضوح للمحاسب أن المكافآت تعتمد جزئياً على الأرباح ربع السنوية ، ومن ثم فان تخفيض قيمة المخزون سوف تؤثر سلبياً على رفاهية كثير من موظفي الإدارة العليا ، ومنهم المحاسب الإداري . ويعتبر معيار الموضوعية ملائماً تماماً لهذه الحالة ، ومن ثم يجب على المحاسب الإداري التمسك بأثبات تقادم المخزون حتى يتم توصيل المعلومات بعدالة وموضوعية .

٣- الدراسات السابقة للصراع المهني التنظيمي للمحاسبين الإداريين

تناولت العديد من الدراسات السابقة بالفحص والدراسة مشكلة الصراع المهني التنظيمي للمحاسب . وقد ركزت معظم هذه الدراسات على الصراع المهني التنظيمي للمحاسبين العاملين في منشآت مهنية (بصفة خاصة المراجعين العاملين في شركات المراجعة الكبرى) (أنظر على سبيل المثال ، Aranya et al ., 1981; Senatra, 1980)

(Bambers et al., 1989) فى حىن كان الاهتمام قليلا بدراسة الصراع المهنى التنظيمى للمحاسبين العاملين فى منشآت غير مهنية . وحيث ان المنشآت المهنية تدار عن طريق اعضاء ينتمون لنفس مهنة مستخدميهم ، فان مستوى الصراع المهنى التنظيمى الذى يواجهه المحاسبون فى هذه المنشآت غالبا ما يكون أقل من ذلك الذى يواجهه المحاسبون فى المنشآت غير المهنية . ويرى الباحث ان تركيز الاهتمام فى الفترة السابقة على دراسة مشكلة الصراع المهنى التنظيمى للمحاسبين فى المنشآت المهنية يعد أمرا منطيقيا ، حيث أقرت أول قواعد للسلوك الأخلاقى للمحاسبين القسانونيين علم ١٩١٧ (التى أصدرتها الجمعية الأمريكية للمحاسبين القسانونيين) فى حين لم يبدأ الاهتمام بوضع قواعد للسلوك الأخلاقى للمحاسبين الاداريين الا فى عام ١٩٨٣ عندما أصدرت الجمعية القومية للمحاسبين النشرة الثالثة لها بعنوان " معايير السلوك الأخلاقى للمحاسبين الاداريين " كما سبق أن أوضح الباحث . ويتناول الباحث فيما يلى عرض للدراسات السابقة للصراع المهنى التنظيمى فى نطاق المحاسبة الادارية ، والتى سوف يعتمد عليها الباحث فى دراسته التجريبية .

٣-١ دراسة (Merz and Groebner, 1982) :

تناولت هذه الدراسة تحديد المآزق الأخلاقية Ethical Dilemma التى واجهها المحاسبون القسانونيون الذين تحولوا من مجال المحاسبة العامة إلى محاسبين إداريين يعملون فى الصناعة . وهدفت الدراسة ، بالاضافة غلى ذلك ، إلى استطلاع ما إذا كان من الواجب وضع قواعد أخلاقية للمحاسبين الاداريين ، وما إذا كانت هذه القواعد سوف تساعدهم فى حل المآزق الأخلاقية . وقد أجريت الدراسة على ٢٠١ محاسب حيث توصلت إلى النتائج التالية :

١- ان المحاسبين القسانونيين الذين تحولوا من المحاسبة العامة إلى محاسبين إداريين فى مجال الصناعة حملوا معهم ولاء طويل الأجل للتقنية المهنية والمعايير الأخلاقية التى اعتادوا عليها ، حيث واجه هؤلاء المحاسبون الاداريون صراعات داخلية عندما وجههم مستخدميهم لاتخاذ تصرفات تنتهك القواعد الأخلاقية للمحاسبين القسانونيين .

٢- على الرغم من أن المراكز التى شغلها هؤلاء المحاسبون القسانونيون فى مجال الصناعة جعلتهم معفيين من كثير من متطلبات القواعد الأخلاقية المهنية التى وضعتها الجمعية الأمريكية للمحاسبين القسانونيين ، فانهم ظلوا

يشعرون بولاء كبير للقواعد الأخلاقية ، حيث يرى ٦٤٪ منهم بوجوب وجود قواعد أخلاقية للمحاسبين الإداريين في قطاع الصناعة بصورة محددة أو محتملة .

٣- يرى ٣٣٪ من المستجوبين أن القواعد الأخلاقية سوف تكون مفيدة على نحو واضح في حل المشاكل الأخلاقية التي تواجه المحاسبين الإداريين ، في حين يرى ٤٩٪ ان هذه القواعد سوف تساعد الآخرين . وقد فسر القائمون بالدراسة انخفاض هذه النسبة إلى ان أغلب المستجوبين يعملون في شركات تجاهد لأن تكون تصرفاتها أخلاقية وترشد مستخدميها بقوة لحل المآزق الأخلاقية عن طريق اختيار التصرف الأخلاقي .

ويرى الباحث أن هذه الدراسة وإن لم تتناول الصراع المهني التنظيمي بصورة مباشرة ، إلا أنها أوضحت السبب وراء هذا الصراع وهو وجود ضغوط من جانب الإدارة للقيام بتصرف محاسبي غير ملائم . ومن ناحية أخرى ، كانت هذه الدراسة استطلاعية فقط ، وسبقت صدور أول قواعد أخلاقية للمحاسبين الإداريين .

٣-٢ دراسة (ARANYA AND FERRIS, 1984) :

تناولت هذه الدراسة فحص طبيعة ونتائج الصراع المهني التنظيمي للمحاسبين في منشآت مهنية (شركات مراجعة) ومنشآت غير مهنية (حكومية وصناعية) . وركزت الدراسة على العلاقة بين الأحداث المسببة للصراع المهني التنظيمي ونتائج هذا الصراع ، وفحصت بصفة خاصة العلاقة بين الالتزامات التنظيمية والمهنية والصراع المدرك ، الرضا الوظيفي ، وأهداف ترك العمل . وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من ٢٠١٦ محاسب في الولايات المتحدة الأمريكية وكندا .

ويرى القائمين بالدراسة أن المنشآت تختلف في درجة منح المهنيين الفرصة للتصرف طبقاً لتقديراتهم الشخصية المهنية Professional Judgment . وعادة ما يفترض ان محيط العمل المهني يعكس نظام القيم المهنية أكثر من محيط العمل غير المهني ، الذي يعكس نظام القيم البيروقراطية . ومن ثم ، فإن مستوى الالتزام التنظيمي والالتزام المهني ، وبالتالي مستوى الصراع المهني التنظيمي ، للمحاسب يختلف في المنشآت المهنية عنه في المنشآت غير المهنية . ومن ناحية أخرى ، يؤثر موقع المحاسب في التدرج التنظيمي للمنشأة ودرجة تفاعله مع الالتزامات التنظيمية والمهنية على مستوى الصراع المهني التنظيمي . كما يرى القائمون

بالدراسة ان الصراع المهني التنظيمي للمحاسب يؤثر على الرضا الوظيفي له وهدفه من ترك العمل . وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- ١- ان مستوى الالتزام التنظيمي والالتزام المهني للمحاسبين أكبر في المنشآت المهنية عنه في المنشآت غير المهنية .
- ٢- ان الصراع المهني التنظيمي للمحاسبين أقل في المنشآت المهنية عنه في المنشآت غير المهنية .
- ٣- داخل نطاق المنشآت المهنية ، يرتبط مستوى الالتزام المهني والالتزام التنظيمي إيجابيا بمستوى المحاسب في التدرج التنظيمي للمنشأة . ومن ناحية أخرى ، يرتبط مستوى الصراع المهني التنظيمي عكسيا بمستوى المحاسب في التدرج التنظيمي للمنشأة .
- ٤- يرتبط تفاعل الالتزام التنظيمي والالتزام المهني للمحاسب عكسيا بالصراع المهني التنظيمي .
- ٥- يرتبط الصراع المهني التنظيمي عكسيا بالرضا الوظيفي للمحاسبين ، وإيجابيا بالهدف من ترك العمل .

ويرى الباحث ان هذه الدراسة وان تميزت بدراسة الصراع المهني التنظيمي في المنشآت غير المهنية بجانب المنشآت المهنية ، الا أن نسبة الخاضعين للدراسة من المحاسبين الاداريين الذين يعملون في منشآت صناعية كانت قليلة . وبناء على العينة المحدودة من المحاسبين الاداريين ، توصلت الدراسة إلى نتيجة غير نهائية عن أن الصراع المهني التنظيمي للمحاسبين قد يكون أقل في المنشآت المهنية عنه في المنشآت غير المهنية . الأمر الذي يستلزم المزيد من الدراسات التي تتناول الصراع المهني التنظيمي للمحاسبين في منشآت غير مهنية .

٣-٣ دراسة (MCGREGOR et al, 1989) :

تناولت هذه الدراسة الاحداث المسببة والنتائج التنظيمية للصراع المهني التنظيمي للمحاسبين الاداريين العاملين في المنشآت الصناعية بطريقة مماثلة لتلك التي سبق أن تمت بالنسبة للمحاسبين القاتونيين المهنيين والمراجعين الداخليين ، حيث اعتمدت على نتائج الدراسات السابقة في هذا المجال . وقد أجريت الدراسة على ٢٠١ محاسب إداري منهم ٨٦ محاسب إداري مؤهل (وهو الذي تجاوز إمتحان الحصول على لقب محاسب إداري مؤهل) . ١١٥ محاسب إداري غير مؤهل . ويرى القائمون بالدراسة ان موقف إدارة المنشأة من المحاسبة الادارية كمهنة والالتزام التنظيمي والالتزام المهني للمحاسب يؤثران بصورة قوية على مستوى الصراع المهني التنظيمي . ومن ثم ، من المتوقع أن يكون للمحاسبين الاداريين مستوى مرتفع من الالتزام التنظيمي ومستوى منخفض من الصراع المهني التنظيمي عندما تدرك إدارة المنشآت التي يعملون بها مكاتتهم المهنية

وتشجع الأنشطة المهنية ، وعلى العكس من المتوقع أن يكون للمحاسبين الإداريين مستوى منخفض من الالتزام التنظيمي ومستوى مرتفع من الصراع المهني التنظيمي عندما لا تعترف إدارة المنشآت التي يعملون بها بمكائهم المهنية أو تعطى اهتماما قليلا لذلك . ومن ناحية أخرى ، عندما يكون التزام المحاسبين الإداريين بالمعايير المهنية منخفض ، فإنه لا يمكن توقع مستوى مرتفع للصراع المهني التنظيمي بصرف النظر عن موقف الإدارة تجاه المحاسبة الإدارية كمهنة . كما يرى القائمون بالدراسة أن الصراع المهني التنظيمي يؤثر على الرضا الوظيفي وهدف المحاسبين من ترك العمل . وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- ١- يتأثر الصراع المهني التنظيمي للمحاسبين الإداريين غير المؤهلين بموقف إدارة المنشأة تجاه المحاسبة الإدارية كمهنة ، موقع المحاسب الإداري في الهيكل التنظيمي للمنشأة والالتزام التنظيمي ، في حين لا يؤثر الالتزام المهني على الصراع المهني التنظيمي لهم .
- ٢- يتأثر الصراع المهني التنظيمي للمحاسبين الإداريين المؤهلين بموقف إدارة المنشأة تجاه المحاسبة الإدارية كمهنة ، الالتزام التنظيمي والالتزام المهني ، في حين لا يؤثر موقع المحاسب الإداري في الهيكل التنظيمي للمنشأة على الصراع المهني التنظيمي .
- ٣- يؤثر الصراع المهني التنظيمي على الرضا الوظيفي وهدف ترك العمل لكل من المجموعتين من المحاسبين الإداريين .

٤. الدراسة التجريبية للصراع المهني التنظيمي للمحاسبين الإداريين :

يتناول الباحث من خلال هذا القسم الصراع المهني التنظيمي المتوقع للمحاسبين الإداريين في بعض وحدات قطاع الصناعة . ومن ثم ، سوف يوضح الباحث إطار وفروض البحث ، واسلوب ونتائج البحث .

٤-١ . إطار وفروض البحث :

سبق أن اوضح الباحث ، من خلال إحدى الدراسات السابقة ، أن المحاسبين المهنيين في المنشآت غير المهنية يميلوا إلى مواجهة مستويات من الصراع المهني التنظيمي أعلى من تلك التي يواجهها المحاسبون في المنشآت المهنية (Aranya and Ferris ، 1984) . كما أوضحت راسة أخرى ان صراع الدور وغموض الدور يرتبطان بأوجه عديدة للمناخ التنظيمي والمهني للمنشأة (Senatra, 1980; Bamber et al., 1989) . ومن ناحية أخرى ، توصل (Norris and Niebuhr, 1984) إلى وجود علاقة سلبية بين الالتزام المهني والالتزام التنظيمي .

وبناء على ذلك ، يمكن القول ان المحاسبين الاداريين سوف يميلوا إلى إدراك مستويات أعلى من الالتزام التنظيمي ومستويات أقل من الصراع المهني التنظيمي عندما تعترف المنشآت التي يعملون بها بمبادئ ومعايير السلوك الأخلاقي ، عند صدور هذه المبادئ والمعايير ، ومن ثم الاعتراف بمكائنتهم المهنية . وعلى العكس ، من المحتمل أن ينخفض الالتزام التنظيمي للمحاسبين الاداريين ويزيد مستوى الصراع المهني التنظيمي الذي يواجهونه إذا تجاهلت المنشأة التزامات المحاسبين الاداريين بالمبادئ والمعايير المتوقعة للسلوك الأخلاقي أو كان إهتمامها بهذه المبادئ والمعايير منخفض.

ونظرا لحدائة قواعد السلوك المهني للمحاسبين الاداريين ، فمن المتوقع أن تكون قوة الالتزام المهني لهم متفاوتة عبر مدى واسع . ومن ثم ، فاته عندما يكون التزام المحاسبين الاداريين بالمبادئ والمعايير المهنية منخفض ، فاته من المتوقع حدوث مستوى منخفض للصراع المهني التنظيمي بصرف النظر عن اتجاهات إدارة المنشأة تجاه هذه المبادئ والمعايير . وكذلك ، إذا التزم المحاسبون الاداريون بالمبادئ والمعايير المهنية واعترفت إدارة المنشأة بهذه المبادئ والمعايير ، فإن مستوى الصراع المهني التنظيمي سوف يكون منخفضا . ومن ناحية أخرى ، من المتوقع حدوث مستوى مرتفع للصراع المهني التنظيمي عندما تزيد قوة التزام المحاسبين الاداريين بالمبادئ والمعايير المهنية في الوقت الذي تتجاهل إدارة المنشأة هذه المبادئ والمعايير . ونظرا لصعوبة تحديد الاتجاهات الفعلية لإدارة المنشأة تجاه المبادئ والمعايير المهنية في ظل عدم وجود مبادئ ومعايير ملزمة للسلوك الأخلاقي للمحاسب الاداري (١) ، فاته سوف يتم استخدام إدراك المحاسب للاتجاهات المحتملة للإدارة كبديل لقياس مدى التعارض بينهما . وسوف يطلق على هذا المتغير " التعارض بين المفهوم الذاتي للمحاسب والمفهوم المدرك للإدارة تجاه المبادئ والمعايير المهنية " . ومن المتوقع أن يرتبط هذا التعارض إيجابيا بالصراع المهني التنظيمي ، وسلبيا بالالتزام التنظيمي (McGregor et al., 1989, P.107)

(١) اعتمد الباحث على معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين الاداريين التي أصدرتها الجمعية القومية للمحاسبين كمعايير مقترحة لخدمة لاجراض البحث . وقد ارفقت صورة من هذه المعايير مع قائمة الاستقصاء التي تم توزيعها على المستجوبين .

وسبق أن أوضح الباحث كذلك ، من خلال الدراسات السابقة ، أن الصراع المهني التنظيمي يتأثر بالالتزام التنظيمي والالتزام المهني للمحاسب ، وأن الالتزام التنظيمي مرتبط إيجابيا بمستوى المحاسب في الهيكل التنظيمي بالإضافة إلى استقراره في المنشأة . ومن ناحية أخرى ، وجد أن الصراع المهني التنظيمي مرتبط سلبيا باستقرار المحاسب في المنشأة (Aranya and Ferris, 1984). وسوف يعتمد الباحث على هذه النتائج في هذا البحث .

وفيما يتعلق بالنتائج المترتبة على الصراع المهني التنظيمي ، خلصت الدراسات السابقة إلى أن الصراع المهني التنظيمي يؤدي إلى نتائج غير مرضية مثل زيادة معدل دوران المستخدمين وعدم الرضا الوظيفي . وحيث أنه من الصعب قياس الدوران الفعلي للمستخدمين ، فقد استخدمت الدراسات السابقة هدف ترك العمل كبديل للدوران الفعلي . وتذكر الدراسات السابقة (Senatra, 1980; Bamber et al., 1984; McGregor et al., 1989) أنه توجد علاقة إيجابية مباشرة بين هدف ترك العمل والصراع المهني التنظيمي ، وإن كانت نتائج هذه الدراسات قد تفاوتت في إثبات صحة هذه العلاقة ، وسوف يعتمد الباحث على هذه العلاقة .

وقد بحثت كذلك العلاقة بين الرضا الوظيفي والصراع المهني التنظيمي . وإحدى صعوبات البحث في مجال الرضا الوظيفي هي أنه لا يوجد اتفاق حول معناه وكيفية قياسه . ففي بعض الدراسات ، اعتبر الرضا الوظيفي مقياس لدرجة وفاء الوظيفة بالاحتياجات الخاصة بالفرد (Porter, 1961). وينظر البعض إلى الرضا الوظيفي على أنه يعنى الرضا عن بعض الأوجه الخاصة بالوظيفة ، مثل الأجور أو نوعية الاشراف . ويرى (رفاعي ، ١٩٩٢ ، ص ٢٦٧-٢٧٠) أن المستخدم ذاته هو أنسب المصادر للتعبير عن مستوى رضائه عن العمل حيث يتم سؤال المستخدم ، إما من خلال المقابلة الشخصية أو من خلال قائمة استقصاء عن مستوى رضائه عن الوظيفة . ويعتبر الرضا الوظيفي بمعناه الأخير ملائما لاغراض هذا البحث . ومن المتوقع أن يرتبط الرضا الوظيفي للمحاسبين الإداريين مباشرة وسلبيا بالصراع المهني التنظيمي .

وفي ضوء الأحداث المسببة للصراع المهني التنظيمي والنتائج الأولية له والمتغيرات الناتجة عنه ، يمكن صياغة فروض البحث كالتالي :

الفرض الأول : سوف يميل الالتزام التنظيمي للمحاسب الإداري إلى الارتباط سلبيا بالتعارض بين المفهوم الذاتى للمحاسب والمفهوم المدرك لسدادارة تجاه المبادئ والمعايير المهنية ؛ وإلى الارتباط إيجابيا بكل من استقرار المحاسب الإداري في المنشأة ومستواه في الهيكل التنظيمي (الحالة الاشرافية) .

الفرض الثاني : سوف يميل الصراع المهني التنظيمي للمحاسب الإداري إلى الارتباط سلبيا بالالتزام التنظيمي ؛ وإلى الارتباط إيجابيا بكل من التعارض بين المفهوم الذاتي للمحاسب والمفهوم المدرك للإدارة تجاه المبادئ والمعايير المهنية والالتزام المهني .

الفرض الثالث : سوف يميل الصراع المهني التنظيمي للمحاسب الإداري إلى الارتباط سلبيا بالرضا الوظيفي ؛ وإلى الارتباط إيجابيا بهدف ترك العمل .

الفرض الرابع : سوف يميل مستوى المحاسب الإداري في الهيكل التنظيمي (الحالة الإشرافية) إلى الارتباط إيجابيا بالالتزام المهني ؛ وإلى الارتباط سلبيا بالصراع المهني التنظيمي .

الفرض الخامس : سوف يميل استقرار المحاسب الإداري في المنشأة إلى الارتباط سلبيا بكل من الالتزام المهني والصراع المهني التنظيمي .

وتتعلق الفروض الثلاثة الأولى بالأحداث المباشرة المسببة، ونتائج ، الصراع المهني التنظيمي ، في حين يتعلق الفرضين الأخيرين بالأحداث غير المباشرة للصراع المهني التنظيمي .

٢-٤ . أسلوب وتصميم البحث :

٤-٣-١ . المستجوبون (الخاضعون للدراسة) :

نظرا لغياب تسمية " المحاسب الإداري " من الهيكل التنظيمي لمعظم المنشآت الصناعية ، وأن المحاسبة الإدارية موجودة ضمن نطاق وظائف المدير المالي^(١)، فإتة - لأغراض إختيار الفروض - تم تجميع البيانات من خلال قائمة إستقصاء تم إرسالها إلى جميع الشركات التابعة للصناعية (٢٠ شركة) للشركات القابضة (٦ شركات) بالإضافة إلى ٨ شركة صناعية من كبرى الشركات الصناعية التابعة للقطاع الخاص والقائمة بالمجتمعات العمرانية الجديدة (العاشر من رمضان ، ٦ أكتوبر ، الصالحية ، السادات) والتي تعمل

(١) لمزيد من التفاصيل عن المحاسب الإداري ومكانه في الهيكل التنظيمي ، يمكن الرجوع إلى (د . محمد عباس حجازي . المحاسبة الإدارية . ١٩٧٧ ، الباب الثاني) .

في مجال الأعمال المعدنية والهندسية والكهربائية والميكانيكية والزجاج^(١) . وقد ارسلت قائمة الأستقصاء إلى المحاسبين الذين يشغلون منصب رئيس قطاع الشئون المالية في الشركات التابعة ، والذين يشغلون منصب المراقب أو المدير المالي في شركات القطاع الخاص . وقد تم توزيع قوائم الأستقصاء عن طريق البريد مع المتابعة الهاتفية . وقد تم الحصول على ٧٦ قائمة إستقصاء تم إستبعاد ثلاث منها لعدم إستيفاء جميع بياناتها ، وبذلك تم الحصول على ٧٣ قائمة إستقصاء صالحة للأستخدام ، وبمعدل إستجابة ٤٣,٤٥ % .

٤-٣-٣ . مقاييس المتغيرات :

تتمثل متغيرات البحث في الصراع المهني التنظيمي ، العوامل المباشرة وغير المباشرة المؤثرة على الصراع المهني التنظيمي والمتغيرات المتعلقة بنتائج الصراع المهني التنظيمي .

٤-٣-٤ . الصراع المهني التنظيمي :

تم تقييم المستوى المدرك للصراع المهني التنظيمي بصورة مباشرة ، حيث طلب من المستجوبين الإشارة إلى درجة موافقتهم على العبارة التالية " ان نوع وهيكـل إطار وظيفتي الحالية يمنحاني الفرصة للتعبير على نحو كامل عن نفسي وفقاً للمعايير المقترحة للسلوك الأخلاقي للمحاسبة الادارية " . وقد استخدم مقياس من سبع نقاط (١=موافق تماماً ، ٧= غير موافق تماماً). وقد أخذ هذا العنصر بتصريف من (Aranya and Ferris, 1984) (P.7)

٤-٣-٤ . العوامل المباشرة المؤثرة على الصراع المهني التنظيمي :

يتأثر الصراع المهني التنظيمي بصورة مباشرة بالالتزام التنظيمي ، الالتزام المهني والتعارض بين المفهوم الذاتي للمحاسب والمفهوم المدرك للإدارة تجاه المبادئ والمعايير المهنية . ومن جهة أخرى ، يتأثر الصراع المهني التنظيمي بصورة غير مباشرة باستقرار المحاسب الإداري

(١) تم الحصول على أسماء وعناوين الشركات التي أجريت عليها الدراسة من الدليل العصري العام ودليل الأهرام للشركات.

بالمنشأة وبمستوى المحاسب الإدارى فى الهيكل التنظيمى (الحالة الاشرافية) . وفيما يلى المقاييس المتعلقة بكل متغير من هذه المتغيرات .

٤-٢-٢-١ . الالتزام التنظيمى :

يعرف الالتزام التنظيمى على أنه قوة تماثل الفرد مع اهتمامات منشأة معينة (Steers, 1977; as cited in Ferris, 1981, P.317) ويتصف هذا الالتزام بصفة عامة بثلاثة عوامل : الايمان القوى بأهداف وقيم المنشأة وقبول هذه الاهداف والقيم ، الرغبة فى بذل جهد معقول لمصلحة المنشأة ، والرغبة القوية للحفاظ على عضوية المنشأة . ومن ثم ، تم قياس الالتزام التنظيمى باستخدام مقياس مكون من ١٥ عنصر والذى أنشأه (Porter et al., 1974) . ويتكون هذا المقياس من سبع نقاط (١ = غير موافق تماما ، ٧ = موافق تماما) .

٤-٢-٢-٢ . الالتزام المهنى :

يشير الالتزام المهنى إلى التمسك بالقيم المهنية ، والقوة النسبية للتماثل مع ، والاهتمام ب ، المهنة . ويتضمن الالتزام المهنى : الرغبة فى بذل الجهد لمصلحة المهنة ، والرغبة فى الاحتفاظ بعضويتها (Aranya et al., 1981, PP.271 -273) . ونظرا لاهتمام البحث بمقارنة التزام المحاسب للمنشأة وللمهنة ، فانه تم قياس الالتزامين بأسلوب مماثل لكى لا تنسب الفروق الملحوظة فى الالتزامين إلى الفروق فى المقاييس . ومن ثم ، تم قياس الالتزام المهنى باستخدام مقياس مكون من ١٥ عنصر ، مماثلة لعناصر الالتزام التنظيمى . ويتكون المقياس من سبع نقاط (١ = غير موافق تماما ، ٧ = موافق تماما) .

٤-٢-٢-٣ . التعارض بين المفهوم الذاتى للمحاسب والمفهوم المدرك للإدارة :

تم قياس الصراع المحتمل بين المفهوم الذاتى للمحاسب والمفهوم المدرك للإدارة تجاه المبادئ والمعايير المهنية من خلال

سؤال المستجوبين : (١) ما إذا كانوا يعتقدون أن المعايير المقترحة للسلوك الأخلاقي يمكن أن تجعل المحاسبة الادارية مهنة و(٢) ما إذا كانوا يعتقدون أن الادارة يمكن أن تعترف بالمحاسبة الادارية كمهنة وفقا للمعايير المقترحة لسلوك الأخلاقي . ومن ثم ، تم طرح الاستجابة الثانية من الاستجابة الأولى . وقد أخذ هذين العنصرين من (McGregor et al., 1989, P.110) وقد استخدم مقياس من سبع نقاط (١ = موافق تماما ، ٧ = غير موافق تماما)

٣-٢-٤ . العوامل غير المباشرة المؤثرة على الصراع المهني التنظيمي :

تتمثل العوامل غير المباشرة المؤثرة على الصراع المهني التنظيمي في استقرار المحاسب الاداري بالمنشأة والحالة الاشرافية له . وقد تم قياس استقرار المحاسب الاداري بالمنشأة من خلال سؤال كل مستجوب " ما هي المدة التي قضيتها في منشأتك الحالية ؟" كما تم قياس "الحالة الاشرافية" التي استخدمت كبديل لـ "مستوى المحاسب الاداري في التدرج التنظيمي" من خلال سؤال كل مستجوب " ما هو عدد الأفراد الذين تشرف عليهم في موقعك الحالي ؟" ولتحقيق علاقة أكثر خطية تم إيجاد اللوغاريتم من الاساس $2 \log \text{arithmetic}$ - two logarithm كقيمة لهذا المتغير (McGregor et al., 1989, p. 110)

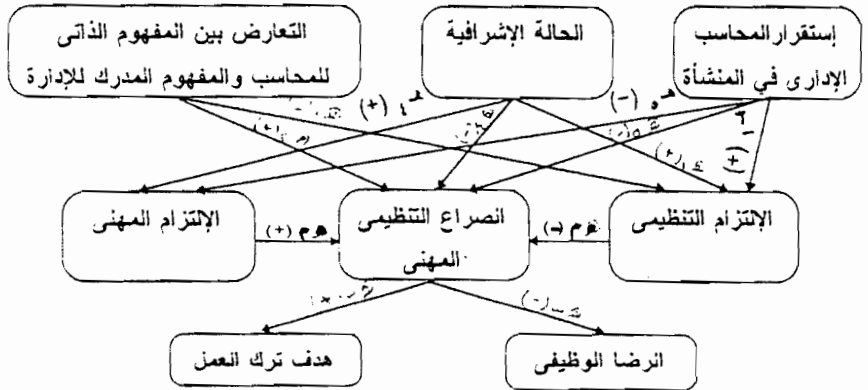
٤-٢-٤ . نتائج الصراع التنظيمي :

تتمثل نتائج الصراع المهني التنظيمي . كما سبق أن أوضح الباحث ، في الرضا الوظيفي وهدف ترك العمل . وقد تم قياس الرضا الوظيفي من خلال الاستجابة للعبارة التالية " إنني راضى تماما عن العمل بهذه المنشأة . ويتكون المقياس من سبع نقاط (١ = غير موافق تماما ، ٧ = موافق تماما) . كما تم قياس هدف ترك العمل من خلال الاستجابة للعبارة التالية " من المحتمل إلى حد كبير أن أبحث بجد عن منشأة أخرى للعمل بها خلال العام التالي " . وقد تم استخدام مقياس مكون من سبع نقاط (١ = ليس من المحتمل تماما ، ٧ = محتمل تماما) . وقد استخدم هذا المقياس كذلك (Aranya and Ferris, 1984, P.9) .

وتتمثل الأساليب الاحصائية الأساسية المستخدمة في الدراسة في الارتباط الخطي البسيط وتحليل المسار Path Analysis . وقد استخدم معامل الارتباط لتحديد ما إذا كانت العلاقات

المفترضة موجودة . وقد استخدم تحليل المسار ، صيغة النموذج السببي Causal Modeling المبني على مبادئ تحليل الانحدار الخطي ، لاختبار قوة العلاقات المفترضة بين المتغيرات المستقلة والتابعة . ويستخدم هذا الاسلوب بكثرة في الدراسات السلوكية لانه يقدم تفسيراً دقيقاً للعلاقات بين المتغيرات محل الاهتمام .

ويوضح الشكل رقم (١) نموذج المسار المقترح لنضراع المهني التنظيمي للمحاسب الاداري ، والذي تم اعداده بناء على نتائج البحوث السابقة وفروض البحث السابق عرضها . ومن ثم ، فان علاقات الارتباط الملحوظة تم تجزئتها إلى تأثيرات مباشرة (معاملات المسار) وتأثيرات غير مباشرة . وتمثل معاملات المسار Path Coefficients قوة العلاقات بين أزواج المتغيرات المحددة بينما تظل تأثيرات باقي المتغيرات في النموذج ثابتة . ويسمح ذلك بتحديد المتغيرات التي يكون لها التأثير الأكبر على المتغير التابع الأساسي . وعلى سبيل المثال ، قد يظهر متغير أنه ذو علاقة قوية بمتغير آخر كما يوضحه معامل الارتباط ، ولكن عندما تنتقل العلاقة لمتغير ثان فان العلاقة " المباشرة " قد لاتوجد (McGregor et al., 989, P.111)



الشكل رقم (١)

العلاقة بين الاحداث المسببة والنتائج المحتملة لنضراع المهني التنظيمي للمحاسبين الاداريين .

(تشير الرموز هـ و (= ١ ٥) إلى فروض البحث) .

٣-٤ . نتائج اختبار الفروض :

تم اختبار الفروض السابقة باستخدام معامل الارتباط الخطي البسيط المعروف بارتباط بيرسون . ويوضح الجدول (١) معاملات الارتباط بين متغيرات الفروض :

س٨	س٧	س٦	س٥	س٤	س٣
		,١٤٤٢١	,٠٨٤٠٧-	,٠٠٩٣٩-	س١
		,١٥٥٢٧-	,٠٨٤٦١	,٤٥٢٣٢	س٢
		,٣٠٧٦٩-	,٥٦٦٣٧		س٣
		,٤٩٨١٣-			س٤
		,٥٣٦٥١			س٥
,٤٨٢٨٥	,٦٤٧١٨-				س٦

مستوى المعنوية ٠,٠٥ القيمة الحرجة +/- ١,٩٤١٤

الجدول (١)

معاملات الارتباط بين متغيرات الفروض

- ١ = التعارض بين المفهوم الذاتي للمحاسب والمفهوم المدرك للإدارة تجاه المبادئ والمعايير المهنية
- ٢ = استقرار المحاسب الإداري في المنشأة
- ٣ = الحالة الإشرافية للمحاسب الإداري
- ٤ = الالتزام التنظيمي
- ٥ = الالتزام المهني
- ٦ = الرضا الوظيفي
- ٨ = هدف ترك العمل

ويتضح من البيانات السابقة أن الارتباط بين الالتزام التنظيمي والتعارض بين المفهوم الذاتي للمحاسب والمفهوم المدرك للإدارة تجاه المبادئ والمعايير المهنية سالباً ولكنه غير معنوي ، كما أن الارتباط بين الالتزام التنظيمي واستقرار المحاسب الإداري في المنشأة موجبا ومعنويا ، في حين أن الارتباط بين الالتزام التنظيمي ومستوى المحاسب الإداري في الهيكل التنظيمي (الحالة الإشرافية) موجبا ولكنه غير معنوي . ومن ثم تم تدعيم الفرض الأول جزئيا .

ويقوم الفرض الثاني على أن المحاسب الإداري مستخدم بالمنشأة ويتطلع إلى دور قيادي بها . ومن ثم ، فاته من المتوقع أن تكون قوة التزامه التنظيمي تجاه المنشأة أقوى من التزامه المهني . ومن ثم ، إذا ارتفع الالتزام المهني للمحاسب الإداري وارتفع مستوى التعارض بين

مفهومه للمحاسبة الادارية كمهنة وإدراك الادارة للمحاسبة الادارية كمهنة ، ارتفع مستوى الصراع المهني التنظيمي . ويتضح من البيانات السابقة أن الارتباط بين الالتزام التنظيمي والصراع المهني التنظيمي سالبا ومعنويا ، كما هو مفترض . ومن ناحية أخرى ، توضح البيانات أن الارتباط بين التعارض بين المفهوم الذاتي للمحاسب والمفهوم المدرك للادارة تجاه المبادئ والمعايير المهنية والصراع المهني التنظيمي موجبا ولكنه غير معنوي ، في حين أن الارتباط بين الالتزام المهني والصراع المهني التنظيمي ليس في الاتجاه المفترض حيث أنه سالبا وليس موجبا ، وان كان الارتباط معنويا ومن ثم ، تم تدعيم هذا الفرض جزئيا

وتهتم كافة الدراسات في مجال الصراع المهني التنظيمي بنتائج هذا الصراع في صورة الرضا الوظيفي ورغبة المستخدم في ترك العمل . وتوضح البيانات السابقة أن الارتباط بين الصراع المهني التنظيمي والرضا الوظيفي للمحاسب الاداري في الاتجاه المفترض حيث انه سالب ومعنوي ، في حين أن الارتباط بين الصراع المهني التنظيمي ورغبة المستخدم في ترك العمل ليس في الاتجاه المفترض حيث ان الارتباط سالبا وليس موجبا ، وان كان معنويا . ويرى الباحث ، ان هذه النتيجة الأخيرة وان كانت لاتتفق مع ما توصلت اليه معظم الدراسات السابقة ، الا أنها منطقية في ظل ظروف بيئة العمل في جمهورية مصر العربية التي تتميز بندرة الوظائف وصعوبة إيجاد وظيفة بديلة ملائمة إذا ترك المحاسب الاداري المنشأة التي يعمل بها .

وقد بنى الفرض الرابع على ان المحاسب الاداري الذي يشغل مركزا متقدما في الهيكل التنظيمي للمنشأة سوف تكون لديه القدرة على التوفيق بين التزامه المهني والتزامه التنظيمي مما يؤدي إلى إنخفاض مستوى الصراع المهني التنظيمي . وتوضح البيانات السابقة أن الارتباط في الاتجاه المفترض ، مما يعنى تدعيم هذا الفرض .

ومن ناحية أخرى ، يقوم الفرض الخامس على أن استقرار المحاسب الاداري بالمنشأة سوف يؤدي إلى زيادة ولائه التنظيمي عن المهني ، وبالتالي إنخفاض مستوى الصراع المهني التنظيمي . وتوضح البيانات السابقة أن الارتباط بين استقرار المحاسب الاداري بالمنشأة والالتزام المهني موجبا وليس سالبا كما تضمنه الفرض ، وغير معنوي . ومن ناحية أخرى ، فإن الارتباط بين استقرار المحاسب الاداري في المنشأة والصراع المهني التنظيمي سالبا ، ولكنه غير معنوي . ومن ثم ، فإن هذا الفرض لم يدعم إطلاقا من خلال البيانات .

ويرى الباحث ان معاملات الارتباط بين متغيرات النموذج غير كافية للتوصل إلى نتائج نهائية فيما يتعلق بفروض البحث . ويستلزم الأمر ، بالإضافة الى ذلك ، تحديد مدى قوة العلاقة

بين متغيرات النموذج ، وتحديد تأثير المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة ، وهو ما سيتناوله الجزء التالي من خلال استخدام أسلوب تحليل المسار .

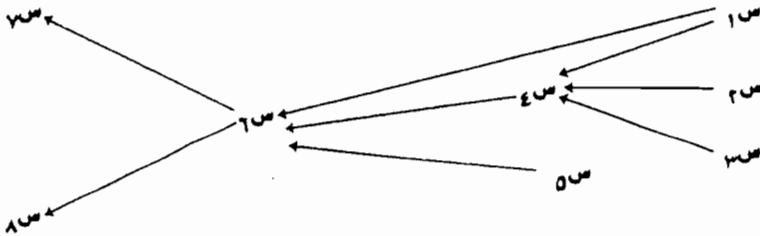
نتائج تحليل المسار :

تم استخدام تحليل المسار لحساب الارتباطات السببية Causal Linkages المباشرة وغير المباشرة بين متغيرات النموذج . وقد تم حساب معامل كل مسار كما يلي

معامل الانحدار الجزئي المعياري = معامل المسار = معامل الانحدار الجزئي

$$\frac{\text{الانحراف المعياري للمتغير المستقل}}{\text{الانحراف المعياري للمتغير التابع}} \times$$

وتشير معاملات المسار إلى قوة العلاقة المباشرة بين كل متغيرين . ويتم التعبير عن فروض البحث في صورة مجموعة مسارات كالآتي :



الشكل رقم (٢)

التأثيرات المباشرة لتحليل المسار لمسبات
ونائج الصراع المهني التنظيمي للمحاسبين الإداريين

وسوف يتم تحليل المسار السابق على ثلاث مراحل ، تتضمن المرحلة الأولى العوامل المؤثرة في الالتزام التنظيمي ، وتتضمن المرحلة الثانية العوامل المؤثرة في الصراع المهني التنظيمي ، وتتضمن المرحلة الثالثة نتائج الصراع المهني التنظيمي .

وفي المرحلة الأولى لتحليل المسار ، تم التعبير عن المتغيرات المستقلة (س١ ، س٢ ، س٣)

المؤثرة في المتغير التابع (س٤) وفقا لمعادلة الانحدار التالية :

$$E = a + b_1 x_1 + b_2 x_2 + b_3 x_3 + E$$

حيث أن :

أ ترمز إلى الجزء الثابت من المعادلة

E ترمز إلى الخطأ غير المفسر

ويوضح الجدول رقم (٢) التالي نتائج تحليل المسار للعوامل المؤثرة على الالتزام التنظيمي للمحاسب الإداري .

معامل الانحدار الجزئي المعياري	قيمات	معامل الانحدار الجزئي	العوامل المؤثرة (المتغيرات المستقلة)
- .٦٦	- .٦٤١	- .٠٤١٣	١ س
.٤٦	٤.٣٢٨	.٠٥٠٦	٢ س
.١٢	١.١٣٦	.٠٨٢٣	٣ س

الجدول رقم (٢)

نتائج تحليل المسار للمتغيرات المؤثرة على الصراع المهني التنظيمي للمحاسب الإداري

ف. المحسوبة = ٦,٥٨٩

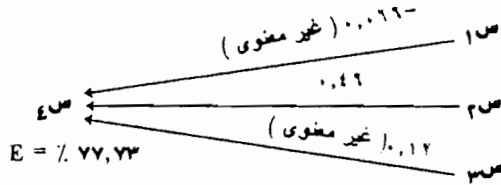
ف. الجدولية = ٤,٠٨ (عند درجات حرية ٣ ، ٦٩) وبمستوى معنوية ٠,١ .

• معنوى عند مستوى ٠,٠٥ .

وفي ضوء البيانات السابقة يتضح معنوية نموذج الأنداد الكلى للمرحلة الأولى نظرا لأن ف. المحسوبة أكبر من ف. الجدولية ، وقد ثبت معنوية النموذج عند مستوى معنوية ٠,٠١ . ومن ثم يمكن الاعتماد على النموذج في تفسير التغير في المتغير التابع (الالتزام التنظيمي) بدلالة المتغيرات المستقلة . ويساهم هذا النموذج في تفسير المتغير التابع بنسبة ٢٢,٢٧ % كما يتضح من معامل التحديد (R^2) بينما يعبر الباقي وقدره ٧٧,٧٣ % عن الجزء غير المفسر في النموذج والذي يرجع إلى عوامل أخرى لم يتناولها النموذج .

ومن ناحية أخرى، توضح البيانات السابقة وجود تأثير غير معنوى لكل من المتغير س_١ (التعارض بين المفهوم الذاتي للمحاسب والمفهوم المدرك للإدارة تجاه المبادئ والمعايير المهنية) والمتغير س_٢ (انحالة الإشرافية) على الالتزام التنظيمي للمحاسب الإداري حيث أن

ت. المحسوبة أقل من ت. الجدولية . ويعنى ذلك أنه من غير المتوقع وجود تعارض كبير بين وجهة نظر المحاسب الإدارى باعتبار المحاسبة الإدارية مهنة ، ونظر الإدارة للمحاسبة الإدارية كمهنة عند صدور مبادئ ومعايير السلوك الأخلاقى للمحاسبين الإداريين . كما ان هذا التعارض المحتمل لن يؤثر على الالتزام التنظيمى للمحاسب الإدارى ، وأن موقع المحاسب الإدارى فى الهيكل التنظيمى للمنشأة لن يؤثر على التزامه المهنى . ويؤكد ذلك أن معامل الانحدار الجزئى المعيارى (معامل المسار) بين كل من (س١ ، س٣) ، س٤ ؛ منخفض (٠,٠٦٦ ، ٠,١٢ . على التوالى). ومن ناحية أخرى ، توضح البيانات السابقة وجود تأثير معنوى للمتغير س٣ (استقرار المحاسب الإدارى فى المنشأة) على الالتزام التنظيمى للمحاسب الإدارى ، وهذا التأثير كبير حيث يبلغ معامل المسار بينهما ٠,٤٦ وبناء على ذلك ، يمكن بيان هيكل العلاقات بين المتغيرات المستقلة المؤثرة والمتغير التابع للمرحلة الأولى كالتالى :



وفىما يتعلق بالمرحلة الثانية لنموذج تحليل المسار ، وهى المتعلقة بالمتغيرات المستقلة المؤثرة فى المتغير التابع (الصراع المهنى التنظيمى) ، تتحدد معادلة الانحدار كالتالى :

$$S٣ = ا١ + ب١ س١ + ب٢ س٤ + ب٣ س٥ + ع$$

ويوضح الجدول رقم (٣) نتائج تحليل المسار للمتغيرات المؤثرة على الصراع المهنى التنظيمى للمحاسب الإدارى .

العوامل المؤثرة (المتغيرات المستقلة)	معامل الانحدار الجزئى	قيمة ت	معامل الانحدار الجزئى المعيارى
س١	٠,١١٧٣	١,١٤٨	٠,١١
س٤	٠,٥٤٢٣-	٢,٩٤٩*	٠,٣٢-
س٥	٠,٧٩٠٤-	٣,٤٦٨*	٠,٣٨-

الجدول رقم (٣)

نتائج المسار للمتغيرات المؤثرة على
الصراع المهنى التنظيمى للمحاسب الإدارى .

ف. المحسوبة = ١٣,٨٧٨

ف. الجدولية = ٤,٠٨ (عند درجات حرية ٣ ، ٦٩) وبمستوى معنوية ٠,٠١

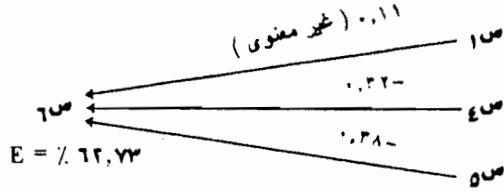
* معنوى عند مستوى ٠,٠٥ .

وفي ضوء البيانات السابقة يتضح معنوية نموذج الانحدار الكلى للمرحلة الثانية نظرا لأن ف. المحسوبة أكبر من ف. الجدولية ، وقد ثبت معنوية النموذج عند مستوى معنوية ٠,٠١ . ومن ثم تمكن الاعتماد على النموذج فى تفسير التغير فى المتغير التابع (الصراع المهنى التنظيمى) بدلالة المتغيرات المستقلة . ويساهم هذا النموذج فى تفسير المتغير التابع بنسبة ٣٧,٦٣ % بينما تبلغ نسبة الجزء غير المفسر فى النموذج ٦٢,٣٧ % .

ويتضح من البيانات السابقة كذلك وجود تأثير غير معنوى للمتغير س١ (التعارض بين المفهوم الذاتى للمحاسب والمفهوم المدرك للإدارة تجاه المبادئ والمعايير المهنية) على الصراع المهنى التنظيمى ، نظرا لأن ت. المحسوبة أقل من ت. الجدولية . ويعنى ذلك أن التعارض المتوقع بين وجهات نظر المحاسب الإدارى وإدارة المنشأة حول اعتبار المحاسبة الإدارية مهنة عند صدور المبادئ والقواعد الأخلاقية لن يؤثر على الصراع المهنى التنظيمى المتوقع للمحاسب الإدارى ، ويؤكد ذلك عدم وجود تأثير للتعارض المتوقع بين المفهوم الذاتى للمحاسب والمفهوم المدرك للإدارة على الالتزام التنظيمى للمحاسب الإدارى كما إتضح من تحليل المسار للجزء الأول من النموذج . ومن ناحية أخرى ، توضح البيانات السابقة وجود تأثير معنوى لكل من المتغير س٢ (الالتزام التنظيمى) والمتغير س٣ (الالتزام المهنى) على الصراع المهنى التنظيمى ، وأن تأثير الالتزام المهنى أكبر من تأثير الالتزام التنظيمى ، وإن كان تأثير الالتزام المهنى سلبيا وليس موجبا .

وتوحى نتائج تحليل المسار لهذه المرحلة باحتمال وجود مستوى منخفض للصراع المهنى التنظيمى للمحاسب الإدارى نظرا لانخفاض التعارض المحتمل بين المحاسب الإدارى وإدارة المنشأة تجاه المبادئ والمعايير المهنية للمحاسبة الإدارية (عدم معنوية التأثير بين س١ ، س٢) بالإضافة إلى تقارب قوة تأثير الالتزام التنظيمى والالتزام المهنى للمحاسب الإدارى على الصراع المهنى التنظيمى . وهو ما يعنى قدرة المحاسب الإدارى على التوفيق بين التزاماته تجاه المنشأة و التزاماته المهنية ، وإن كان الولاء المهنى المتوقع للمحاسب الإدارى أقوى من

ولانه التنظيمى . وبناء على ما سبق ، يمكن بيان هيكل العلاقات بين المتغيرات المستقلة المؤثرة والمتغير التابع للمرحلة الثانية كالتالى :



وفيما يتعلق بالمرحلة الثالثة لنموذج تحليل المسار وهى المتعلقة بنتائج الصراع المهنى التنظيمى للمحاسب الادارى فسوف يتم تحليلها على شقين . يتناول الشق الأول تأثير الصراع المهنى التنظيمى (كمتغير مستقل) على الرضا الوظيفى (كمتغير تابع) ومن ثم تحدد معادلة الانحدار كالتالى :

$$٦س = ا + ب ٦س + ع$$

ويوضح الجدول (٤) نتائج تحليل المسار للمتغير المؤثر على الرضا الوظيفى للمحاسبين الاداريين .

معامل الانحدار الجزئى المعيارى	قيمة ت	معامل الانحدار الجزئى	المعامل المؤثر (المتغير المستقل)
٠.٦٥ -	٤٧,١٥٣ -	٠,٥٦١٤ -	٦س

الجدول رقم (٤)

نتائج تحليل المسار لتأثير الصراع المهنى التنظيمى
على الرضا الوظيفى للمحاسب الادارى

ف. المحسوبة = ٥١.١٧٠

ف. الجدولية = ٤,٠٨ (عند درجات حرية ١, ٧١) وبمستوى معنوية ٠.١

* معنوى عند مستوى ٠,٠٥

وفى ضوء البيانات السابقة يتضح معنوية نموذج الانحدار للشق الأول من المرحلة الثانية حيث أن ف. المحسوبة أكبر من ف. الجدولية ، وقد ثبت معنوية النموذج عند مستوى معنوية ٠.١ . ومن ثم يمكن الاعتماد على النموذج فى تفسير التغير فى المتغير التابع (الرضا الوظيفى) بدلالة المتغير المستقل (الصراع المهنى التنظيمى) . ويساهم هذا النموذج فى تفسير المتغير التابع بنسبة ٤١,٨٨ % بينما يعبر الباقي ٥٨,١٢ % عن الجزء غير المفسر فى النموذج . ومن ناحية أخرى ، توضح البيانات السابقة وجود تأثير معنوى لمتغير س٦ (الصراع المهنى

التنظيمي) على المتغير س_٧ (الرضا الوظيفي) حيث أن ت. المحسوبة أكبر من ت. الجدولية . وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت اليه كافة الدراسات السابقة التي تناولت الرضا الوظيفي كأحد نتائج الصراع المهني التنظيمي .

ويتناول الشق الثاني من المرحلة الثالثة لنموذج تحليل المسار تأثير الصراع المهني التنظيمي (كمتغير مستقل) على هدف ترك العمل (كمتغير تابع) ، ومن ثم تحدد معادلة الانحدار كالاتي :

$$S_8 = a + b_1 S_7 + E$$

ويوضح الجدول (٥) نتائج تحليل المسار للمتغير المؤثر على هدف ترك العمل

معامل الانحدار	قيمة ت	معامل الانحدار	العوامل المؤثرة (المتغيرات المستقلة)
معامل الانحدار الجزئي المعياري	٤,٦٤٦ -	الجزئي	س٦
٠,٤٨ -		٠,٥٠٢٩ -	

الجدول (٥)

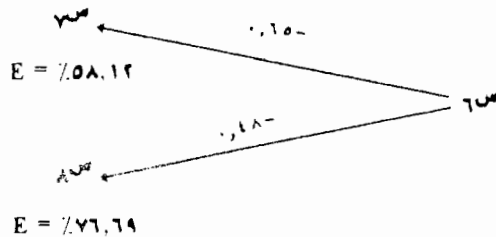
نتائج تحليل المسار لتأثير الصراع المهني التنظيمي على هدف ترك العمل

ف. المحسوبة = ٢١,٥٨٦

ف. الجدولية = ٤,٠٠٨ (عند درجات حرية ١، ٧١) وبمستوى معنوية ٠,٠١

* معنوى عند مستوى ٠,٠٥

وتوضح البيانات السابقة معنوية نموذج الانحدار الكلي للشق الثاني من المرحلة الثالثة حيث أن ف. المحسوبة أكبر من ف. الجدولية ، وقد ثبت معنوية النموذج عند مستوى معنوية ٠,٠١ . ومن ثم يمكن الاعتماد على النموذج في تفسير التغير في المتغير التابع (هدف ترك العمل) بدلالة المتغير المستقل (الصراع المهني التنظيمي) . ويساهم النموذج في تفسير التغير في المتغير التابع بنسبة ٢٣,٣١% ، بينما يعبر الباقي ٧٦,٦٩% عن الجزء غير المفسر في النموذج . ومن ناحية أخرى ، توضح البيانات السابقة وجود تأثير معنوى للمتغير س٦ (الصراع المهني التنظيمي) على المتغير س٨ (هدف ترك العمل) حيث أن ت. المحسوبة أكبر من ت. الجدولية . ولكن هذا التأثير سلبي ، عكس ما تضمنه الفرض السابع من فروض البحث . ويرجع ذلك إلى طبيعة ظروف سوق العمل ، كما سبق أن أوضح الباحث . وبناء على ما سبق ، يمكن بيان هيكل العلاقات بين المتغير المستقل المؤثر والمتغير التابع لكل شق من المرحلة الثالثة كالاتي :



$$E = \%٧٦,٦٩$$

وقد استخدم الباحث أسلوب الارتباط الخطى البسيط لاختيار صحة فروض البحث بالإضافة إلى استخدام تحليل المسار لحساب الارتباطات السببية المباشرة وغير المباشرة للمتغيرات المختلفة .

وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية :

- ١- يعتمد مستوى الصراع المهني التنظيمي للمحاسب الإداري على المناخ الأخلاقي لبيئة العمل وعلى قدرة المحاسب الإداري على التوفيق بين ، والتفاعل مع ، الالتزامات التنظيمية والمهنية باعتبار أن هذا الصراع ما هو الاظاهرة سيكلوجية .
 - ٢- ثبت صحة فرض واحد فقط بالكامل (الفرض الرابع) وثبتت صحة ثلاثة فروض جزئيا (الاول والثاني والثالث) في حين لم تثبت صحة الفرض الخامس إطلاقا .
 - ٣- كانت قيمة ف. المحسوبة في المراحل الثلاث لتحليل مسار نموذج الصراع المهني التنظيمي للمحاسبين الإداريين معنوية حيث أنها أكبر من ف. الجدولية . ومن ثم ، فإن العلاقات المفترضة للنموذج الكلى لتحليل المسار لها تأثير معنوي ، مما يعنى إمكانية الاعتماد على هذا النموذج في تفسير التغير في المتغير التابع ، في كل مرحلة ، بدلالة المتغيرات المستقلة . وبمعنى آخر ، يمكن الاعتماد على النموذج في تفسير الاحداث المسببة لنصرع المهني التنظيمي للمحاسبين الإداريين والنتائج المحتملة لهذا الصراع
 - ٤- بدراسة قيم معاملات المسارات (قيم معاملات الانحدار الجزئي المعياري) ومن خلال مقارنة ت. المحسوبة مع ت. الجدولية إتضح ما يلي :
- أ - وجود تأثير غير معنوي لكل من التعارض بين المفهوم الذاتى للمحاسب والمفهوم المدرك للادارة تجاه المبادئ والمعايير المهنية والحالة الاشرافية على الالتزام التنظيمي للمحاسب الإداري ، في حين يوجد تأثير معنوي لاستقرار المحاسب الإداري في المنشأة على التزامه التنظيمي .
 - ب - وجود تأثير معنوي لكل من الالتزام التنظيمي والالتزام المهني على الصراع انمهنى التنظيمي للمحاسب الإداري وان كان تأثير الالتزام المهني عكس ما تضمنته فروض البحث ، في حين لا يوجد تأثير معنوي للتعارض بين المفهوم الذاتى للمحاسب والمفهوم المدرك للادارة تجاه المبادئ والمعايير المهنية على الصراع المهني التنظيمي للمحاسب الإداري . ويزيد تأثير الالتزام المهني قليلا عن تأثير الالتزام التنظيمي على الصراع المهني التنظيمي للمحاسب الإداري .
 - ج - وجود تأثير معنوي للصراع المهني التنظيمي على الرضا الوظيفي للمحاسب الإداري ، كما أنه يوجد تأثير معنوي للصراع المهني التنظيمي على هدف ترك العمل ، ولكن هذا التأثير الأخير عكس ما تضمنته فروض البحث .

٥- بلغ الخطأ غير المفسر ، وهو الذى يرجع إلى عوامل لم يتناولها النموذج ، في المراحل الثلاث لتحليل مسار النموذج ٧٧,٧٣% ، ٦٢,٣٧% (٥٨,١٢% ، ٧٦,٦٩%) على التوالي . وعلى الرغم من ارتفاع معظم هذه المعدلات ، الا أن ذلك يعد من الأمور المقبولة في الدراسات الإجتماعية بصفة عامة . ومن ناحية أخرى ، توحى هذه المعدلات أن هناك متغيرات أخرى لمسيبات وتناج الصراع المهني التنظيمي لم تتناولها الدراسة

٦- تدل نتائج تحليل المسار للنموذج الكلى للصراع المهني التنظيمي للمحاسبين الإداريين ، والسابق عرضها في البند الرابع ، على :

أ - من المحتمل أن يكون الصراع المهني التنظيمي للمحاسبين الإداريين معتدلا أو منخفضا لعدم وجود تأثير للتعارض بين المفهوم الذاتى للمحاسب والمفهوم المدرك للإدارة تجاه المبادئ والمعايير المهنية على الصراع المهني التنظيمي للمحاسب الإداري من ناحية ، ولتقارب تأثير الالتزام المهني والالتزام التنظيمي للمحاسب الإداري على الصراع المهني التنظيمي من ناحية أخرى . ويعنى ذلك أنه من المتوقع أن يكون المحاسب الإداري قادرا على التوفيق بين التزاماته المهنية والتنظيمية .

ب- يتأثر الصراع المهني التنظيمي للمحاسب الإداري بالالتزام التنظيمي والالتزام المهني والذين يتأثرا ، بالتالى ، بمتغيرات مثل مستوى المحاسب الإداري في الهيكل التنظيمي ومدة خدمة المحاسب الإداري في المنشأة . ومن ناحية أخرى ، من المتوقع أن يؤثر الصراع المهني التنظيمي على الرضا الوظيفي للمحاسب الإداري ، في حين من غير المتوقع تأثيره على ترك المحاسب الإداري للمنشأة . ويتفق ذلك مع ما توصل اليه (Senatra, 1980) حيث لم تثبت معنوية العلاقة بين صراع الدور وغموض الدور و الميل لترك العمل .

ج- من المتوقع وجود ولاء كبير من المحاسبين الإداريين تجاه مبادئ ومعايير السلوك الأخلاقي .

وفى ختام البحث ، يوصى الباحث بما يلي :

١- ضرورة الاسراع في وضع مبادئ ومعايير للسلوك الأخلاقي للمحاسبين الإداريين ، أو تعديل الميثاق العام لآداب وسلوكيات المهنة بحيث يصبح قابلا للتطبيق على المحاسبين الإداريين . وسوف يساعد ذلك المحاسبين الإداريين على إجتاز مسؤوليتهم المهنية بطريقة أخلاقية ، ومن ثم تشجيع المناخ الأخلاقي العام للمنشآت التى يعملون بها .

٢- ضرورة إتفاق مبادئ ومعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين الإداريين مع البيئة المصرية ، خاصة فيما يتعلق بطرق حل الصراع . إن طرق حل الصراع الأخلاقي التى وضعتها المنظمات المهنية العالمية وكذلك تلك التى تضمناها الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة في جمهورية مصر العربية تقضى بأنه في حالة عدم إمكانية حل الصراع ، يجب على المحاسب - في المرحلة الأخيرة - أن يستقيل من المنشأة ،

وهو ما لا يتوقع حدوثه إطلاقاً في ظل ظروف العمل في مصر . ومن ثم ، يقترح الباحث وجود لجنة في المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين تتولى حل الصراع المهني التنظيمي المحتمل بما يحقق مصلحة المنشأة وفي ضوء القواعد الأخلاقية للمهنة ، على أن تكون قرارات اللجنة الزامية .

٣- استمرار البحوث في هذا المجال لتدعيم تأثير أو عدم تأثير بعض المتغيرات التي تناولتها الدراسة . لقد توصلت الدراسة إلى زيادة متوقعة للالتزام المهني للمحاسب الاداري عن الالتزام التنظيمي ، وذلك على عكس ما كان متوقفاً باعتبار أن المحاسب الاداري مستخدم بالمنشأة وبالتالي من المفترض أن يكون التزامه التنظيمي أكبر من التزامه المهني . ومن ناحية أخرى ، توصلت الدراسة إلى توقع عدم تأثير التعارض بين المفهوم الذاتي للمحاسب والمفهوم المدرك للإدارة تجاه المبادئ والمعايير المهنية على الصراع المهني التنظيمي ، وذلك على عكس ما كان متوقفاً باعتبار أن إدارة المنشآت الصناعية في معظم الأحيان تنتمي إلى مهن أخرى وبالتالي من المتوقع معارضتهم للمبادئ والمعايير المهنية المحاسبية .

مراجع البحث

أولاً : باللغة العربية :

- ١- جودة ، عبد المحسن ، أحمد غنيم ، وفقى الامام ، السلوك الانساني في الادارة ، مكتبة الجلاء الجديدة ، المنصورة ، ١٩٩٤ .
- ٢- حجازى ، محمد عباس ، المحاسبة الادارية - مقدمة في : المعلومات ، التخطيط ، اتخاذ القرارات الرقابية ، مكتبة التجارة والتعاون ، القاهرة ، ١٩٧٧ .
- ٣- رفاعى ، محمد رفاعى ، السلوك التنظيمى ، مكتبة الجلاء الجديدة ، المنصورة ، ١٩٩٢ .
- ٤- عبد المتعال ، مصطفى بهجت ، المحاسبة الادارية ، ١٩٨٧ .
- ٥- المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين ، الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة ، المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين ، القاهرة ، ١٩٩٣ .

ثانياً : باللغة الإنجليزية :

- 1) Aranya, N., J. Pollack, and J. Amernic, "An Examination of Professional Commitment in Public Accounting," Accounting, Organizations and Society (vol. 6, No. 4, 1981), PP. 271-280.
- 2) Aranya, Nissim and Kenneth R. Ferris, "A Reexamination of Accountants, Organizational Professional Conflict," The Accounting Review (January 1984), PP. 1-15
- 3) Bamber, A. Michael, Doug Snowball, and Richard M. Tubbs, "Audit Structure and Its Relation to Role Conflict and Role Ambiguity: An Empirical Investigation," The Accounting Review (April 1989), PP. 285 - 299
- 4) Blau, P.M. and W.R. Scott, Formall Organization (San Francisco : Chandler, 1962).
- 5) Cohen, Jeffrey R., "Ethics & Budgeting," Management Accounting (August 1988), PP. 29-31.
- 6) Ferris, Kenneth R., "Organizational Commitment and Performance in a Professional Accounting Firm," Accounting, Organizations and Society (Vol. 6, No. 4, 1981), PP. 317 - 325.
- 7) Larsen, E. John, Modern Advanced Accounting (McGraw - Hill, Inc., N.y., Fifth Edition, 1991).

- 8) McGregor, Calvert C., Larry N. Killough, and Robert M. Brown, "An Investigation: Organizational - Professional Conflict in Accounting", "Journal of Managerial Accounting Research" (Fall 1989), PP.104-118.
- 9) Merz, C. Mike, and David F. Groebner, "Ethics and the CPA in Industry," "Management Accounting" (September 1982), PP.44-48.
- 10) Mihalek, Paul, Anne Rich, and Carl Smith, "Ethics and Management Accounting," "Management Accounting" (December 1987), PP.34-36.
- 11) National Association of Accountants, "Statements on Management Accounting Standards of Ethical Conduct for Management Accountants" (National Association of Accountants, Montvale, N.J., 1983).
- 12) Norris, Dwight R. and Robert E. Niebuhr, "Professionalism, Organizational Commitment and Job Satisfaction in an Accounting Organization," "Accounting, Organizations and Society" (vol.9, No.1, 1984), PP.49-59.
- 13) Porter, L.W., "A Study of Perceived Need Satisfaction in Bottom and Middle Management Jobs," "Journal of Applied Psychology" (vol.45, 1961), PP.1-10.
- 14) Senatra, Phillip T., "Role Conflict, Role Ambiguity, and Organizational Climate in a Public Accounting Firm," "The Accounting Review" (October 1980), PP.594-603.
- 15) Sheldahl, Terry K., "Toward a Code of Professional Ethics for Management Accountants," "Management Accounting" (August 1980), PP.36-40
- 16) Statement on Auditing Standards No. 1, "Codification of Auditing Standards Procedures," AICPA (New York, 1972).
- 17) Steers, R.M., "Antecedents and Outcomes of Organizational Commitment," "Administrative Science Quarterly" (1977), PP.45-56.
- 18) van Sell, M., A.P. Brief, and R.S. Schuler, "Role Conflict and Role Ambiguity: Integration of the literature and Directions for Future Research," "Human Relations" (No.1, 1981), PP.43-71.
- 19) Verschoor, Curtis C., "Accounting Ethics: Case Study," "Management Accounting" (1990), PP.53-55
- 20) Wolfe, D.M. and J.D. Snoek, "A Study of Tensions and Adjustment under Role Conflict," "Journal of Social Issues" (July 1962), PP.102-121.
- 21) Madison, Roland L., "The New Ethical Guidelines from an International Perspective," "Management Accounting (UK)" (April 1993), PP.32-34, 37.

ملاحق البحث

الملحق (١)

ملخص قواعد ومعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين الاداريين الصادرة عن المنظمات المهنية العالمية

(١) معايير السلوك الأخلاقي الصادرة عن الجمعية القومية للمحاسبين (NAA): (١)

يقع على عاتق المحاسبين الاداريين التزام تجاه المنشآت التي يعملون بها ، مهنتهم ، العامة ، وأنفسهم للحفاظ على أعلى معايير للسلوك الأخلاقي . وقرار لهذا الالتزام ، نشرت الجمعية القومية للمحاسبين المعايير التالية للسلوك الأخلاقي للمحاسبين الاداريين . ويعتبر الالتزام بهذه المعايير مكملاً لتنفيذ أهداف المحاسبة الادارية(٢) . ويجب على المحاسبين الاداريين عدم التعهد بأفعال تتعارض مع هذه المعايير ولا التغاضي عن ارتكاب تلك الافعال عن طريق الآخريين داخل منشآتهم :

كفاءة :

يقع على عاتق المحاسبين الاداريين مسئولية :

الحفاظ على مستوى ملائم من الكفاءة المهنية من خلال التطوير المستمر لمعرفتهم ومهارتهم . تنفيذ واجباتهم المهنية طبقاً للقوانين ، النظم ، والمعايير الفنية الملائمة . اعداد تقارير وتوصيات كاملة وواضحة بعد إجراء تحليلات ملائمة لمعلومات موضوعية ويمكن التعويل عليها .

سرية :

يقع على عاتق المحاسبين الاداريين مسئولية :

الاحجام عن الافصاح عن المعلومات السرية المكتسبة أثناء عملهم ما لم يكن مرخص لهم بذلك ، أى ما لم يكونوا ملزمين قانوناً بذلك . إعلام المرؤسين بمراعاة سرية المعلومات المكتسبة أثناء عملهم ومراقبة أنشطتهم لضمان الحفاظ على تلك السرية . الاحجام عن استخدام أو الاستعداد لاستخدام المعلومات السرية المكتسبة أثناء عملهم لتحقيق مصلحة غير اخلاقية أو غير قانونية إما بطريقة شخصية أو من خلال أطراف ثالثة .

(Larsen, 1991, PP.939-940)

(١) ذكرت هذه المعايير في :

(2) N.A.A., Statements on Management Accounting Standards of Ethical Conduct for Management Accountants (Montvale, N. J. , 1983) .

الأمانة :

يقع على علق المحاسبين الاداريين مسئولية :

- تجنب صراعات المصالح الفعلية أو الظاهرة واطار كل الأطراف محل الاهتمام بأى صراع محتمل .
- الاحجام عن المشاركة في أى نشاط يمكن أن يجحف قدرتهم في تنفيذ واجباتهم أخلاقيا .
- رفض اية هدية ، إمتياز ، أو حسن ضيافة يمكن ان تؤثر او يبدو أنها تؤثر على تصرفاتهم .
- الاحجام عن إفساد تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمنشأة سواء تم ذلك بصورة فعلية او مستترة .
- إدراك وتوصيل الحدود المهنية أو أى قيود أخرى يمكن أن تعوق الاجتهاد المسئول او الأداء الناجح لنشاه ما .
- توصيل المعلومات والاجتهادات او الآراء المهنية الايجابية والسلبية .
- الاحجام عن المشاركة في او تدعيم اى نشاط يمكن أن يضعف الثقة في المهنة .

الموضوعية :

يقع على علق المحاسبين الاداريين مسئولية :

- توصيل المعلومات بعدالة وموضوعية .
- الإفصاح التام عن كل المعلومات الملائمة التى من المتوقع أن تؤثر بصورة معقولة على الفهم المقصود لمستخدم التقارير ، التعليقات ، والتوصيات المعروضة .

حل الصراع الخلاقى :

عند تطبيق معايير السلوك الأخلاقى ، قد يواجه المحاسبون الاداريون مشاكل في تحديد السلوك غير الأخلاقى أوفى حل الصراع الأخلاقى . وعند مواجهة مشاكل أخلاقية جوهرية يجب على المحاسبين الاداريين اتباع سياسات المنشأة المحددة لحل ذلك الصراع . وإذا لم تحل هذه السياسات الصراع الأخلاقى ، يجب علم المحاسبين الاداريين مراعاة المجموعات التالية من التصرفات :

- مناقشة تلك المشاكل مع الرئيس فيما عدا عندما يتضح أن الرئيس المباشر مشوش involved ، في هذه الحالة يجب عرض المشكلة بصفة أولية على المستوى الادارى الأعلى التالى . وإذا لم يمكن تحقيق حل مرض عند عرض المشكلة بصفة أولية ، يتم إحالة المشاكل إلى المستوى الادارى الأعلى التالى . وإذا كان الرئيس المباشر هو المدير العام ، أو ما يعادله ، فان السلطة المقبولة التى يجب مراجعتها قد تكون مجموعة مثل لجنه المراجعة ، اللجنة التنفيذية ، مجلس الادارة ، مجلس الأمناء ، أو الملاك . ويجب أن يتم الاتصال بالمستويات الأعلى من مستوى الرئيس المباشر بمعرفة الرئيس المباشر بافتراض ان الرئيس المباشر غير مشوش .

- تفسير المبادئ الملائمة من خلال المناقشة الودية مع مرشد موضوعي للحصول على فهم لمجموعات التصرفات الممكنة .

- إذا كان الصراع الأخلاقي مازال موجودا بعد استفاد كل المستويات التي يمكن الرجوع إليها داخليا ، فإن المحاسب الإداري قد لا يجد ملجأ آخر بالنسبة للأمور الهامة سوى التخلي عن المنشأة وتقديم مذكرة اعلامية لممثل معتمد للمنشأة .

وبخلاف ما يقضى قانونا ، فإن توصيل تلك المشاكل إلى السلطات أو الأفراد غير العاملين أو المتهمين بأعمال المنشأة لا يعتبر إجراء ملائما .

(٢) القواعد الأخلاقية المرشدة الصادرة عن المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين (CIMA) : (١)

أصدر المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين في المملكة المتحدة القواعد الأخلاقية المرشدة للمحاسبين الإداريين في مارس ١٩٩٢ . وتتكون هذه القواعد من عدة أقسام ، تتلخص فيما يلي :

تمهيد :

تعتبر القواعد الأخلاقية المرشدة تكييف للقواعد المرشدة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين عن أخلاق المحاسبين المهنيين . ويحتوي هذا القسم على تحديد نطاقها و قابليتها للتطبيق .

تعريفات :

يحتوي هذا القسم على المصطلحات المستخدمة في القواعد الأخلاقية المرشدة مع شرح لها .

مقدمة :

وتتضمن :

أ- الصالح العام :

ب- الأهداف التي يجب أن يفى بها المحاسب الإداري المؤهل

١- العمل وفقا لأفضل معايير الاحتراف

٢- تحقيق أفضل مستويات الأداء

٣- الوفاء بمتطلبات الصالح العام .

ج- الاحتياجات الأساسية المطلوبة لمقابلة أهداف المحاسبين الإداريين المؤهلين :

١- المصداقية - يجب أن يقبل المجتمع ويثق في المعلومات المالية ونظم المعلومات .

٢- المهنية - الحاجة للاعتراف بالمحاسبين الإداريين كأعضاء في مهنة المحاسبة .

٣- جودة الخدمة - الحاجة لضمان توفير كل الخدمات عند أعلى معايير الأداء .

٤- الثقة - يجب أن يشعر مستخدمى خدمات المحاسبة المهنية بالثقة في أن الاطار الموجود للمعايير المهنية يحكم توفير الخدمات المهنية للمحاسبة .

د- المبادئ الساسية - لتحقيق أهداف المهنة ، يجب على المحاسب الالتزام بالمبادئ الأساسية التالية :

١- الأمانة - أن لا يكون طرف في أى تزيف .

٢- الموضوعية - ان يكون غير متحيز أو مجحف .

٣- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة - ويتضمن ذلك الحفاظ على مستويات المعرفة والمهارة المهنية المطلوبة لضمان أداء الخدمة المهنية بكفاءة .

٤- السرية - عدم الافصاح أو الاستخدام الشخصى للمعلومات المكتسبة أثناء تنفيذ الخدمة المهنية .

٥- السلوك المهنى - الاحجام عن أى تصرفات لسوء السلوك والتي قد تضعف الثقة في المهنة .

٦- المعايير الفنية - يجب على المحاسب المهنى تنفيذ الخدمات المهنية طبقاً للمهارات الفنية والمعايير المهنية الملزمة .

الجزء (أ) - قابل للتطبيق على كل الأعضاء :

- | | |
|---------------------|--------------------------|
| ١- الموضوعية | ٢- حل الصراعات الأخلاقية |
| ٣- الكفاءة المهنية | ٤- السرية |
| ٥- التوظف | ٦- القيام بمهام ضريبية |
| ٧- الأنشطة الشاملة | ٨- الوكالة |
| ٩- الدعاية والأغواء | |

الجزء (ب) - قابل للتطبيق على الأعضاء في الممارسة العامة :

- | | |
|--|------------------------|
| ١٠ - الاستقلال | ١١ - الأتعاب والعمولات |
| ١٢ - الأنشطة المتعارضة مع ممارسة المحاسبة العامة | |
| ١٣ - إدارة وحفظ أموال العميل | |
| ١٤ - العلاقات مع المحاسبين المهنيين الآخرين في الممارسة العامة . | |
| ١٥ - الاعلان . | |

حل الصراعات الأخلاقية :

لاختلف طرق حل الصراع الأخلاقي في القواعد الأخلاقية المرشدة التي أصدرها المعهد القاتوني للمحاسبين الإداريين عن تلك التي أصدرتها الجمعية القومية للمحاسبين . ولمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى (Madison, 1993, p.39)

الملحق (٣) - قائمة الاستقصاء

الالتزام التنظيمي :

- (مقياس من سبع نقاط ، ١ = غير موافق تماما ، ٧ = موافق تماما)
- ١- مستعد لبذل جهد أكبر من الجهد العادي لكي أساعد هذه المنشأة على أن تكون ناجحة .
 - ٢- أتحدث عن المنشأة التي أعمل بها للآخرين كمنشأة عظيمة للعمل بها .
 - ٣- اشعر بولاء قليل جدا لهذه المنشأة .
 - ٤- يمكن أن أقبل تقريبا أي نوع من مهام العمل للاحتفاظ بالعمل في هذه المنشأة
 - ٥- ان قيمي وقيم المنشأة التي أعمل بها متماثلة إلى حد كبير .
 - ٦- احس بالفخر عند اخبار الآخرين بأنني جزء من هذه المنشأة .
 - ٧- يمكن ان أعمل في منشأة أخرى طالما أن نوع العمل متماثل .
 - ٨- هذه المنشأة تدفعني حقا إلى اظهار أفضل مالى في اسلوب أداء العمل .
 - ٩- يمكن ان تؤدي تغيرات طفيفة في ظروفى الحالية إلى ترك هذه المنشأة .
 - ١٠- اننى مسرور جدا لاختياري هذه المنشأة للعمل بها ، مفضلا إياها على المنشآت الأخرى التي كانت محل اهتمامى عند التحاقى بالمنشأة .
 - ١١- لاتوجد منافع كثيرة مكتسبة من الارتباط بهذه المنشأة لمدة غير محددة .
 - ١٢- غالبا ما أجد صعوبة في الاسجام مع سياسات هذه المنشأة في الأمور الهامة المرتبطة بموظفيها .
 - ١٣- اهتم حقا بمستقبل هذه المنشأة .
 - ١٤- بالنسبة لى ، تعتبر هذه المنشأة أفضل المنشآت المتاحة للعمل بها .
 - ١٥- ان قرارى بالعمل في هذه المنشأة كان خطأ واضحا .

لالتزام المهني :

- (مقياس من سبع نقاط ، ١ = غير موافق تماما ، ٧ = موافق تماما)
- ١- مستعد لبذل جهد أكبر من الجهد العادي المتوقع لكي أساعد مهنة المحاسبة على ان تكون ناجحة .
 - ٢- أتحدث عن مهنة المحاسبة للآخرين كمهنة جديرة بالانتماء إليها .

- ٣- أشعر بولاء قليل جدا لمهنة المحاسبة .
- ٤- يمكن أن أقبل أية قواعد أخلاقية مهنية للحفاظ على الانتماء لمهنة المحاسبة
- ٥- ان قيمي وقيم مهنة المحاسبة متماثلة إلى حد كبير .
- ٦- أحس بالفخر عند إخبار الآخرين باتمئني لمهنة المحاسبة .
- ٧- يمكن أن أترك مهنة المحاسبة إذا وجدت عملا آخر أفضل لايتطلب خبرتي المحاسبية .
- ٨- ان مهنة المحاسبة تدفعني حقا إلى إظهار كل مالى من قدرات في أداء عملى .
- ٩- يمكن أن تؤدي تغييرات طفيفة في ظروفى الحالية إلى ترك مهنة المحاسبة .
- ١٠- اتنى مسرور جدا لاختيارى مهنة المحاسبة كعمل لى ، مفضلا إياها على المهن الأخرى التى كانت محل إهتمامى عند إختيارى هذه المهنة .
- ١١- لاتوجد منافع كثيرة مكتسبة من الارتباط بمهنة المحاسبة لمدة غير محددة .
- ١٢- غالبا ماأجد صعوبة في الاسجام مع مبادئ وسياسات مهنة المحاسبة في المشاكل الهامة التى تواجهنى عند أداء عملى .
- ١٣- اهتم حقا بمستقبل مهنة المحاسبة .
- ١٤- بالنسبة لى، تعتبر مهنة المحاسبة أفضل المهن المتاحة للانتماء اليها .
- ١٥ - ان قرارى بالانتماء لمهنة المحاسبة كان خطأ واضحا .

العوامل المؤثرة على ، ونتائج ، الصراع المهني التنظيمي :

- (مقياس من سبع نقاط ، في العبارات الثلاث الاولى =١ موافق تماما ، =٧ غير موافق تماما . في العبارة الرابعة =١ غير موافق تماما ، =٧ موافق تماما . في العبارة الخامسة =١ من المحتمل تماما ، =٧ ليس من المحتمل تماما)
- ١- ان نوع وهيكى إطار وظيفتى الحالية يمنحانى الفرصة للتعبير عن نفسى على نحو كامل وفقا للمعايير المقترحة للسلوك الأخلاقى للمحاسبة الادارية .
 - ٢- أعتقد ان المعايير المقترحة للسلوك الأخلاقى يمكن ان تجعل المحاسبة الادارية مهنة .
 - ٣- أعتقد ان الادارة يمكن ان تعترف بالمحاسبة الادارية كمهنة وفقا للمعايير المقترحة للسلوك الأخلاقى .
 - ٤- اتنى راضى تماما عن العمل بهذه المنشأة .
 - ٥- من المحتمل جدا أن ابحت عن منشأة أخرى للعمل بها خلال العام التالى .

وبالإضافة إلى ماسبق تضمنت قائمة الاستقصاء، السؤالين التاليين :

- ١- ماهى المدة التى قضتها في منشأتك الحالية ؟
- ٢- ماهو عدد الأفراد الذين تشرف عليهم في موقعك الحالى ؟

وأخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين