



# آفاق اقتصادية Āfāqīqtīṣādīyyā

مجلة علمية دولية محكمة تصدر نصف سنوياً عن  
كلية الاقتصاد والتجارة بجامعة المرقب

رقم الإيداع القانوني بدار الكتب الوطنية: 50/2017

E-ISSN 2520-5005

## لمحة ميدانية عن أهم المشاكل والمسائل الأخلاقية التي تواجه المحاسبين الإداريين بالمنظمات الصناعية الليبية

أ.د. أحمد يوسف شعيب العبيدي  
Ahmedmusbah69@yahoo.com  
كلية الاقتصاد/ جامعة طبرق

د. عبد العزيز يوسف شعيب مصباح  
aabadalziz@yahoo.com  
كلية الاقتصاد/ جامعة طبرق

المؤلفون Authors

### Cite This Article:

إقتبس هذه المقالة (APA):

العبيدي، أحمد يوسف ؛ مصباح، عبد العزيز يوسف (2024). لمحة ميدانية عن أهم المشاكل والمسائل الأخلاقية التي تواجه المحاسبين الإداريين بالمنظمات الصناعية. مجلة آفاق اقتصادية. 10 [2] 13-42.

## لمحة ميدانية عن أهم المشاكل والمسائل الأخلاقية التي تواجه المحاسبين الإداريين بالمنظمات الصناعية الليبية

### الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم المشاكل أو المسائل الأخلاقية التي يتعرض لها المحاسبين الإداريين بالمنظمات الصناعية الليبية، ولتحقيق هذا الهدف تبنت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الاستكشافي، وقد بلغت الاستبانات المجمعة من المشاركين والصالحة للتحليل 229 استبانة (58%). استخدمت الدراسة اختبارات الإحصاء الوصفي لتحليل وترجمة البيانات المجمع من المحاسبين الإداريين بالمنظمات الصناعية الليبية، وقد افصحت نتائج الدراسة عن وجود العديد من المسائل أو المشاكل الأخلاقية التي يتعرض لها المحاسبين الإداريين بالمنظمات الصناعية تحدث بشكل مألوف ومتكرر. أهم المسائل أو المشاكل الأخلاقية من وجهة نظر المحاسبين الإداريين تمثلت في سوء استخدام المعدات والادوات، وأنظمة الحاسب الآلي، التمييز والمحسوبية والواسطة في التعامل مع المحاسبين الإداريين، فشل المحاسبين في إبلاغ الجهات ذات العلاقة عند حدوث بعض الأخطاء بالمنظمة، الإفصاح عن المعلومات السرية لأشخاص خارج المنظمة، عدم العدالة في توزيع الموارد والميزانيات بين الأفراد والمجموعات ومشاريع وبرامج المنظمات. أوصت الدراسة بضرورة أن تراعى المنظمات الصناعية الليبية العدالة في توزيع مواردها الاقتصادية ما بين الأفراد والمجموعات والبرامج والأنشطة، كما أوصت بإقامة ورش العمل لتدريب المحاسبين وتنقيفهم على الاستخدام الإيجابي والمحافظة على موارد ومعدات واجهزة المنظمات، كذلك أوصت الدراسة بضرورة اهتمام المنظمات الصناعية الليبية والمهتمين والباحث بدراسة المسائل أو المشاكل الأخلاقية بصفة عامة سواء كانت متكررة أو متوسطة أو قليلة التكرار، وإجراء البحوث والدراسات بشأنها وذلك لمحاربتها والحد منها داخل هذه المنظمات خصوصا وببيئة المحاسبة والمحاسبة الإدارية في ليبيا عموماً.

**الكلمات الدالة:** المحاسبة الإدارية، المسائل والمشاكل الأخلاقية، المحاسبين الإداريين الليبيين، المنظمات الصناعية الليبية.

## **A field overview of the most important problems and ethical issues facing management accountants in Libyan industrial organizations**

**Ahmed Y S Musbah**  
*Ahmedmusbah69@yahoo.com*

**Abdulaziz Y S Mosbah**  
*aabadalriz@yahoo.com*

**Faculty of Economics, University of Tobruk**

### **Abstract**

This study aimed to identify the most important ethical problems or issues face management accountants within Libyan industrial organizations. To achieve this aim, the study adapted an exploratory analytical descriptive methodology. 229 valid questionnaires were collected from participants. Descriptive statistic tests were used to analyze collected data. The results of this study revealed that there were several common and frequent ethical issues and problems face Libyan management accountants at their workplace. The most important ethical issues for participants were Misuse of equipment and computer information system, Managers use discrimination and nepotism when dealing with accountants, Accountants fail to blow the whistle when something wrong happened to in the organization, Disclosing confidential information to people outside the organization and Injustice in distributing the company's resources and budgets between projects and programmes. The study recommended that the Libyan industrial organizations should consider the justice when distributing their economic resources between individuals, projects and programmes. In addition, workshop and training were recommended to train and educate management accountants to positively use and maintain the organizations' resources and equipments. The study also recommended that the organizations and researchers should conduct more research related to ethical issues and problems whether they are frequent, medium, or less frequent to limit and eliminate them happening within these organizations in particular, and in accounting and management accounting area in general.

**Keywords:** management accounting, ethical issues and problems, Libyan management accountants, Libyan industrial organizations

## 1- المقدمة:

انتشرت بيئة المال والاعمال خلال العقود القليلة الماضية العديد من المشاكل والمسائل الاخلاقية التي كان لها الأثر البالغ على الجوانب المالية والإدارية للكثير من المنظمات العالمية الكبرى المختلفة أدت لانهيائها وأقول شمس الكثير منها، ومن أمثلتها شركة أنرون، آرثر اندرسون، وورلدكم، برملاتا. كنتيجة لذلك انصب اهتمام الباحثين والمسؤولين بمنظمات الاعمال وكذلك المنظمات الحكومية والأهلية ذات العلاقة بشكل غير مسبوق على المشاكل والقضايا الاخلاقية المؤثرة على الجوانب المالية والادارية. العديد من الدراسات والبحوث المنشورة في مجال المال والاعمال بصفة عامة ومجال المحاسبة بصفة خاصة ركزت بشكل كبير على كل ما له علاقة بالجوانب الأخلاقية مثل التفكير الاخلاقي Moral Reasoning، النمو الاخلاقي Moral Development، صنع القرار الاخلاقي Ethical Decision Making، تأثير المتغيرات الشخصية والتنظيمية والبيئية ومتغيرات شدة الموقف الأخلاقي على عملية صنع القرار الاخلاقي للمحاسبين القانونيين وطلبة المحاسبة مع تركيز شبه محدود على دراسة الأخلاق بمجال المحاسبة الإدارية (Dwiputra & Mustikasari, 2021). هذه الدراسة تسعى إلى إلقاء الضوء على أهم المشاكل أو المسائل أو المآزق الأخلاقية التي يتعرض لها المحاسبين الإداريين بالمنظمات الصناعية الليبية، وبالتالي المساهمة في معالجتها، وكذلك إثراء الأدب المحاسبي بصفة عامة، وأدب المحاسبة الإدارية بصفة خاصة ببعض النتائج الحديثة حول المشاكل أو المسائل الأخلاقية بمجال المحاسبة الإدارية بأحد دول العالم النامي، ليبيا.

## 2- الإطار النظري والدراسات السابقة:

المحاسبة الادارية تمثل أحد الفروع الرئيسة المهمة للمحاسبة التي تهتم بتزويد وإمداد مسؤولي المنظمات المختلفة بالمعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بأغلب عمليات تلك المنظمات، بالإضافة إلى تحسين فعالية وكفاءة عملياتها التشغيلية (Drury, 2012). وتؤدي المحاسبة الإدارية مهمة استراتيجية مختلفة كثيراً عن المحاسبة المالية، حيث تقدم بيانات ومعلومات أكثر شمولاً وتفصيلاً تغطي جُل الأقسام والإدارات بالمنظمات المختلفة (Dwiputra & Mustikasari, 2021; Vărzaru, 2022). الجمعية الوطنية للمحاسبين في نشرتها رقم 1ب

حددت اهداف المحاسبة الادارية في (1) امداد البيانات والمعلومات، (2) المشاركة في عملية الإدارة. لذلك فإن المحاسبين الإداريين مسؤولين مسؤولية مباشرة اتجاه منظماتهم ومؤسساتهم التي يعملون بها من حيث امدادها بالمعلومات والبيانات اللازمة لعملية التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة، وقياس الأداء، وحماية أصول وممتلكات هذه المنظمات، بالإضافة إلى التواصل مع العديد من الاطراف ذات العلاقة من الملاك والاقسام والوحدات التنظيمية المختلفة بالمنظمة وخارجها (Woelfel, 1986). بالتالي فإن المحاسبين الإداريين يشتغلون في أماكن مهمة داخل منظماتهم تمكنهم من التأثير على عملية صنع القرارات في كل المستويات التنظيمية بالمنظمة، الأمر الذي يوفر لهم ميزة مهمة للمساهمة في تنمية وغرس القيم والسلوكيات والقرارات الأخلاقية بالمنظمات على اختلاف أشكالها (Endenich & Trapp, 2020). ومن هنا فإنه يفترض أن يدرك المحاسبين الإداريين أن سلوكياتهم وقراراتهم الأخلاقية تعتبر مهمة ليست فقط لأنفسهم وللمنظمات المهنية التي ينتمون إليها، بل أيضاً مهمة وحاسمة لجميع الاطراف ذات العلاقة بالمنظمات التي يعملون بها والملاك، والمجتمع الذي يعيشون فيه بشكل عام (Cowton, 2009; Dwiputra & Mustikasari, 2021). هناك العديد من المسائل والمشاكل الاخلاقية اليومية التي تواجه المحاسبين الإداريين في مواقع عملهم، وهذه المسائل والمشاكل ربما ستتحول إلى مسائل وقضايا محاسبية في حال أنه تم التلاعب بالمعلومات والبيانات المالية. بشكل عام، العديد من القرارات المتخذة من قبل المحاسبين الإداريين فيما يتعلق بتقارير الاداء، والتكلفة، وتقييم المنتجات الجديدة، واسعار التحويل، والميزانية التقديرية ربما تتطوي على بعض الخصائص الأخلاقية التي تؤثر على الجوانب المالية والإدارية، وبالتالي يجب أن تؤخذ في الاعتبار من قبل المحاسبين الإداريين. كذلك يواجه المحاسبين الإداريين العديد من المشاكل والمآزق الاخلاقية في منظماتهم نتيجة لمسؤولياتهم الثنائية تجاه أرباب العمل من جهة، والنقابة المهنية التي ينتمون إليها كمحاسبين إداريين من جهة أخرى (Brierley & Cowton, 2000; Etherington & Schulting, 1995; Shafer, 2002). وعلى الرغم من أن المحاسبين الإداريين يلعبون دوراً رئيسياً في منظماتهم وكذلك ما قد يواجهونه من مشاكل أو مآزق أخلاقية تؤثر بالجوانب الإدارية والمالية، إلا أن الدراسات والبحوث المنشورة في هذا السياق لازالت محدودة (Hirth-; Hawkins, 2022; Goebel & Weißenberger, 2019; Musbah, Cowton, & Tyfa, 2016)، وأن جُلها قد أُجري في الدول الغربية بشكل عام والولايات المتحدة وكندا بشكل خاص.

الأدب المحاسبي الأخلاقي المرتبط بمجال المحاسبة الإدارية تناول بعض الدراسات السابقة التي اهتمت بتدريس الأخلاق المرتبطة بالمشاكل المالية والإدارية في مقررات المحاسبة الإدارية. دراسة Mintz (1990) أهتمت بمدى تضمين الأخلاق في المقررات التدريسية للمحاسبة الإدارية، ومن خلال العينة البحثية لدراسته التي اشتملت عدداً من أعضاء المحاسبة الإدارية بجمعية المحاسبة الأمريكية، وجد الباحث أن معظم المشاركين قد تناولوا بطريقة ما موضوع الأخلاق بالمقررات الدراسية، إلا أن هذه الدراسة قد بينت في عمومها أن معظم الكتب المنهجية المستخدمة في التدريس لم تتناول في محتوياتها أية مفاهيم أو عناوين تتعلق بالأخلاق المرتبطة بالجوانب المالية والإدارية. Bampton & Cowton (2002a، 2002b) استقصوا أساتذة المحاسبة الإدارية بالجامعات البريطانية، وقد خلصت نتائج دراساتهم إلى أن عدد قليل جداً من الاساتذة أفاد بتدريس طلبتهم بعض المواضيع والعناوين ذات العلاقة بأخلاقيات المال والأعمال. الباحثان اشارا إلى أن الاهتمام الشخصي للأساتذة كان السبب الرئيس وراء تضمين تلك العناوين بالمحاضرات التدريسية. نفس النتيجة توصل لها Hajjawi (2008) من خلال دراسته لعينة من الجامعات الفلسطينية. دراسة Aaron وآخرون (2016) بحثت فيما إذا كان التعليم الأخلاقي الفعال بالجامعات الغانية سيساعد بشكل كافي ممارسي مهنة المحاسبة الإدارية بالتعامل مع المشاكل والمسائل التي سيتعرضون لها أثناء أداء أعمالهم. نتائج الدراسة افادت بوجود اختلافات مهمة ما بين أعضاء هيئة التدريس بالكلية وطلاب المحاسبة في الكثير من المشاكل والمسائل الأخلاقية بالتعليم الأخلاقي بمجال المحاسبة الإدارية. أوصت الدراسة بالتركيز على تضمين بعض المقررات الدراسية الأخلاقية بمناهج التعليم المحاسبة بدءاً من السنوات الأولى بالجامعة. دراسة Kolk (2019) هدفت لبيان ما إذا كانت الكتب والمناهج والمقررات الدراسية للمحاسبة الإدارية قد تضمنت الاعتبارات الاخلاقية في الحسابان. نتائج تحليل المحتوى الذي تبنته الدراسة أفصح عن احتواء قليل جداً للاعتبارات الأخلاقية بالكتب والمقررات الدراسية للمحاسبة الإدارية. الدراسات السابقة بينت بشكل عام أن التعليم المحاسبي المهتم بالجوانب الأخلاقية لايزال يتضمن بشكل محدود بعض الدروس والمفردات والمفاهيم التي يحتاجها خريجي المحاسبة (Poje & Groff, 2022).

قلة من الدراسات والبحوث السابقة تناولت النمو الأخلاقي للمحاسبين الإداريين. Etherington & Schulting (1995) بحثا النمو الأخلاقي للمحاسبين الإداريين الكنديين (CMAs) والعوامل التي

يمكن أن تؤثر فيه. أفصحت الدراسة عن عدة نتائج مهمة منها تماثل مستوى النمو الأخلاقي للمحاسبين الإداريين مع المحاسبين القانونيين في كندا، كما أن مستوى النمو الأخلاقي للمحاسبين في كندا أعلى منه بالنسبة للمحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية، أيضاً هناك علاقة مهمة ذات دلالة إحصائية لمتغير الجنس (النوع) بمتغير النمو الأخلاقي للمحاسبين الإداريين الكنديين، ويشير الباحثان إلى أن ذلك ربما يكون سببه راجع للمستوى العالي للتعليم بالجامعات الكندية المهتم بالمشاكل الأخلاقية التي تؤثر على المال والاعمال. Hill & Etherington (1998) درساً أيضاً النمو الأخلاقي لعينة من المحاسبين الإداريين الأمريكيين (CMAs)، وقد بينت نتائج الدراسة تشابه مستوى النمو الاخلاقي للمحاسبين الإداريين الأمريكيين مع المحاسبين القانونيين الأمريكيين، وأن هناك علاقة ما بين القيم الاجتماعية المحافظة ومستويات التفكير الأخلاقي؛ أيضاً بينت نتائج الدراسة أن الاختلافات في النمو الاخلاقي للمحاسبين الإداريين قد يرجع إلى متغير الجنس (النوع) إذ افصحت نتائج الدراسة على أن مستوى النمو الأخلاقي للإناث أعلى منه بالنسبة للذكور. أوصت الدراسة بضرورة تكثيف البحوث والدراسات المتعلقة بالنمو الأخلاقي للمحاسبين الإداريين.

الدراسات المرتبطة بعملية صنع القرار الأخلاقي متعددة، لكنها تظل محدودة في الأدب المرتبط بالمحاسبة الإدارية. Mihalek وآخرون (1987) استقصوا عينة من محاسبي الجمعية الوطنية (NAA) لتحديد ما إذا تلاعب المحاسبين الإداريين بالتقارير المالية تنفيذاً لضغوط من المنظمات التي يشتغلون بها، وكيف كانت ردود أفعالهم اتجاه ذلك، وما كانت حلولهم لهذه المشاكل، وهل أخذ المحاسبين في الاعتبار قواعد وأدلة السلوك الأخلاقي والمهني لمنظمتهم. نتائج الدراسة اوضحت أن هناك علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية لبعض الخصائص التنظيمية والمتغيرات الشخصية للمحاسبين الإداريين (الخبرة العملية، نوع الشهادة، المسمى الوظيفي) بعملية صنع القرار الأخلاقي. لم تفصح الدراسة عن وجود أية علاقات قوية ذات دلالة معنوية ما بين أدلة قواعد السلوك الأخلاقي ومتغيرات عملية صنع القرار الأخلاقي للمحاسبين الإداريين، وقد أرجع الباحثون ذلك إلى أن قواعد وأدلة السلوك الأخلاقي المهنية قد تكون غير مألوفة التطبيق لهؤلاء المحاسبين.

Flory وآخرون (1992) استخدموا استبانة تتضمن مجموعة من الحالات العملية المحاسبية لاستكشاف كيف يُقيم المحاسبين الإداريين الأمريكيين المسائل والمشاكل الاخلاقية المرتبطة

بالجوانب المحاسبية. ثلاثة ابعاد استخدمت لتقييم وجهات النظر الأخلاقية. نتائج الدراسة بينت أن العدالة الأخلاقية، الواقعية، والتعاقدية (moral equity, relativism, and contractualism) كانت بقوة وراء الأحكام الأخلاقية للمشاركين في الدراسة. أيضاً بينت النتائج أن هذه الابعاد تمثل باعثاً مهماً للتباين في نوايا المشاركين الأخلاقية. أوصت الدراسة بإجراء المزيد من الأبحاث والدراسات التي تبحث في علاقة النمو الأخلاقي بعملية صنع القرار الأخلاقي للمحاسبين الإداريين.

دراسة Beard and Johnson (1992) اختبرت عينة عشوائية من المحاسبين الإداريين (CMAs) والاكاديميين والطلبة الجامعيين بمجال المال والأعمال بالولايات المتحدة الامريكية، وذلك لتحديد نظرة الناس لسلوك المحاسبين الإداريين. بينت نتائج الدراسة عدم وجود أي اتفاق ما بين المجموعات تحت الدراسة حول مما يتكون السلوك الغير أخلاقي. أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتعليم الأخلاقي بمجال العلوم الإدارية والمالية.

دراسة Douglas واخرون (1994) قارنت ابعاد الفلسفة الاخلاقية للمحاسبين الإداريين بالمراجعين الداخليين ببعض المنظمات في الولايات المتحدة الامريكية. أفصحت نتائج الدراسة بأن المحاسبين الإداريين يؤمنون بالأيديولوجية المطلقة (الأيديولوجية المطلقة: السلوك أو القرار المتخذ يجب أن يحترم القواعد والمبادئ الأخلاقية العامة وأن يحقق نتائج ايجابية للأشخاص ذوي العلاقة) أكثر من المراجعين الداخليين، في حين كان المراجعين الداخليين أكثر ايمانا بالأيديولوجية الذاتية (الأيديولوجية الذاتية: تُرفض المبادئ والقواعد الأخلاقية العامة مع الإيمان بأن تحقيق النتائج السلبية لا يعتبر بالضرورة أمراً غير أخلاقي) من المحاسبين الإداريين. خلصت الدراسة إلى أن المحاسبين الإداريين أكثر انتباها وإدراكاً للسلوكيات الأخلاقية من حيث الصواب والخطأ من المراجعين الداخليين. البُحاث يرون أن السبب وراء هذه النتيجة ربما يرجع إلى أن المراجعين الداخليين عادة ما يواجهون الكثير من المسائل والمشاكل والمآزق المالية والإدارية المختلفة عند ممارستهم للمهام المكلفين بها أكثر من المسائل أو المشاكل الأخلاقية، وبالتالي هم غالباً ما يعتمدون على القواعد والقوانين واللوائح المنظمة للعمل في قراراتهم اليومية.

دراسة Hildebeitel and Jones (1995) درسوا علاقة المتغيرات الشخصية والمتغيرات التنظيمية بعملية صنع القرار الأخلاقي للمحاسبين الإداريين المنتمين للمعهد الامريكي للمحاسبين الإداريين



(IMA). نتائج الدراسة بينت أن متغيرات العمر والجنس والتعليم وأدلة قواعد السلوك الأخلاقي كانت لها علاقة ذات دلالة معنوية بعملية صنع القرار الأخلاقي. الباحثان أوصيا بضرورة اجراء المزيد من الدراسات المتعلقة بالسلوكيات والقرارات الأخلاقية للمحاسبين الإداريين.

Goodwin وآخرون (2000) استخدموا استبانة متضمنة عشرة حالات عملية لدراسة عينة من المحاسبين الاستراليين والسنغافوريين العاملين في قطاعات مختلفة مثل المراجعة الداخلية، المحاسبة الإدارية، المحاسبة العامة. هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى تأثير الأبعاد الثقافية المقترحة من قبل Hofstede (1980, 1991) على عملية صنع القرار الأخلاقي. نتائج الدراسة بينت أن هناك تأثيرات ذات دلالة معنوية للأبعاد الثقافية على عملية صنع القرارات الأخلاقية. دراسة Musbah وآخرون (2016) أهتمت بدراسة دور بعض المتغيرات الشخصية والمتغيرات التنظيمية ومتغيرات شدة الموقف الاخلاقي في عملية صنع القرار الأخلاقي. هذه الدراسة تناولت عينة من المحاسبين الإداريين العاملين بالمنظمات الصناعية الليبية. أهم النتائج التي توصلت إليها تمثلت في وجود تأثيرات ذات دلالة إحصائية لمتغيرات الفلسفة الاخلاقية (المثالية، الواقعية)، متغيرات شدة الموقف الاخلاقي (حجم العواقب أو النتائج، الإجماع أو الاتفاق الاجتماعي، فورية تأثير القرار) على متغيرات صنع القرار الأخلاقي (الإدراك الأخلاقي، الحكم الأخلاقي، النية الأخلاقية)، كما بينت أن هناك تأثيرات معنوية ذات دلالة إحصائية محدودة إلى حد ما لمتغيرات العمر، الجنس (النوع)، المستوى التعليمي، وكذلك المتغيرات التنظيمية (المناخ التنظيمي وحجم المنظمة ونوع الصناعة التي تنتمي إليها المنظمة) على عملية صنع القرار الأخلاقي للمحاسبين الإداريين الليبيين. لم تبين نتائج الدراسة أية تأثيرات ذات دلالة معنوية لمتغير قواعد السلوك الأخلاقي على عملية صنع القرار الأخلاقي. حثت الدراسة على القيام بالمزيد من البحث والدراسة للمتغيرات الأخرى والتي يمكن أن تربطها علاقات أو لها تأثيرات مهمة على متغيرات صنع القرار الاخلاقي للمحاسبين الإداريين الليبيين. Vinson وآخرون (2020) درسوا اختلاف الإدراك الاخلاقي ما بين المحاسبين الإداريين بالولايات المتحدة الأمريكية ودول الشرق الاوسط وشمال أفريقيا. بينت الدراسة أن هناك اختلافات جوهرية ما بين المحاسبين في المنطقتين تحت الدراسة، وارجع الباحث هذه الاختلافات إلى تأثير المتغيرات الثقافية التي تختص بها تلك الدول.

دور أدلة وقواعد السلوك الاخلاقي في مجال المحاسبة الإدارية نالت أيضاً نصيبها من البحث والدراسة (e.g., Coppage, 1988, 1992; Douglas & Otto, 2002; Jones & Hildebeitel, 1995; Morgan, Soroosh, & Woelfel, 1985; Philip & Cottell, 1987; Sheldahl, 1986). أغلب هذه الدراسات ركزت على محتويات أدلة وقواعد السلوك الأخلاقي المعدة من قبل المؤسسات والمنظمات المهنية للمحاسبة الإدارية، وما إذا استخدم المحاسبين الإداريين هذه الأدلة لحل المآزق والمسائل الأخلاقية التي واجهوها عند تأديتهم لأعمالهم اليومية.

Morgan وآخرون (1985) اختبروا وجهة نظر عينة مكونة من 400 محاسب إداري و400 مراقب مالي بالولايات المتحدة الأمريكية تجاه أدلة قواعد السلوك الأخلاقي بعد نشر المؤسسة الوطنية للمحاسبين بيانها رقم 1 ج (No 1C) المتعلق بالمحاسبة الإدارية (معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين الإداريين). المشاركون بالدراسة أفادوا بأهمية أدلة قواعد السلوك الأخلاقي، وأنها ساعدت المنظمات التي ينتمون إليها، لكنهم لا يعتبرونها الحل النهائي لما يواجهونه من مشاكل ومآزق أخلاقية تؤثر في العمليات الإدارية والمالية.

دراسة Sriram & Coppage (1992) خلصت إلى ضرورة إجراء تقييم إضافي لأدلة قواعد السلوك الأخلاقي، إذ هناك العديد من المشاكل والمآزق الأخلاقية التي يواجهها المحاسبين الإداريين لم تُضمّن طرق واساليب علاجها بأدلة قواعد السلوك الأخلاقي الحالية. في دراسة أخرى، Coppage (1992) أجرى مقابلة مع 25 محاسب إداري لتقييم أدلة قواعد السلوك الاخلاقي للمهنة. النتائج افرتت 7 تصنيفات لـ 330 سلوك. التصنيفات السبعة تضمنت الاشراف، السرية، الموضوعية، النزاهة، القانونية، المنافسة، تضارب المصالح (Supervision, Confidentiality, Objectivity, Integrity, Legality, Competence, and Conflicts of Interest).

دراسة Otto & Douglas (2002) هدفت إلى تحديد ما إذا كانت أدلة قواعد السلوك الأخلاقي المهنية الصادرة عن IMA قد تم تبنيها من قبل المحاسبين الإداريين الأمريكيين لحل ما يواجهونه من مشاكل وقضايا اخلاقية تؤثر في الجوانب الإدارية والمالية. خلصت الدراسة إلى أن أدلة قواعد السلوك الأخلاقي ترتبط ارتباطاً قوياً ذو دلالة معنوية بعملية صنع القرار الأخلاقي للمحاسبين

الإداريين الأمريكيين، في حين أنه يوجد دور ضعيف جداً لمتغيرات العمر والفلسفة الأخلاقية والمؤهل العلمي في عملية صنع القرار الأخلاقي للمحاسبين الإداريين الأمريكيين.

يواجه المحاسبين الإداريين كغيرهم من المهنيين في كثير من الأحيان العديد من المسائل أو المشاكل أو الأحداث الأخلاقية في أعمالهم. هذه المشاكل ربما تثير العديد من الاسئلة حول الصواب أو الخطأ، السلوك الحسن أو السيئ، الصدق أو الكذب... الخ. الدراسات السابقة ناقشت هذه المشاكل أو المآزق الأخلاقية التي تواجه المحاسبين الإداريين أثناء تأدية عملهم اليومي بمنظمتهم المختلفة (e.g., Coppage, 1992; Coppage & Sriram, 1992; Fisher & Lovell, 2000). دراسة Lambert (1974) هدفت إلى تحديد أهم المشاكل والمسائل الأخلاقية التي تواجه المحاسبين الإداريين في عملهم بالمنظمات الصناعية، هذه الدراسة افصحت عن 40 مسألة سلوكية أخلاقية تواجه المحاسبين الإداريين خلال تأديتهم لأعمالهم الاعتيادية. اوصت هذه الدراسة بضرورة الحاجة إلى أدلة لقواعد السلوك الأخلاقي يستند إليها المحاسبين عند مواجهتهم لأي مآزق أخلاقي. بالاعتماد على 20 حالة عملية للمشاكل والمسائل الأخلاقية التي تؤثر على المحاسبين الإداريين، قام Sheldahl (1986) باستقصاء أهم المشاكل والمسائل الأخلاقية التي تواجه المحاسبين الإداريين. بالاعتماد على النظريات الأخلاقية قدمت الدراسة نموذج مفاهيمي منهجي لقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة الإدارية.

أجرى كل من Lovell & Fisher (2000) دراسة ميدانية اعتمدت على 45 مقابلة شخصية مع عدد من المحاسبين الإداريين بالمملكة المتحدة (أعضاء في UK CIMA). أفصح المشاركون بالدراسة عن العديد من المسائل أو المشاكل أو المآزق الأخلاقية بالمنظمات المختلفة بالمملكة المتحدة، وقد صنف الباحثان هذه المسائل أو المشاكل إلى ثمانية أصناف كالآتي:

1. مسائل ترتبط بعدالة التوزيع (مثل المسائل الأخلاقية المرتبطة بالتوزيع العادل للموارد الاقتصادية وتوزيع الميزانية التقديرية المنظمة بشكل عادل ما بين الأقسام والبرامج والمجموعات داخل هذه المنظمة).
2. قضايا تجنب قول الحقائق (مثل التأخير أو التجاهل أو إخفاء بعض المعلومات المهمة بغرض الوصول لنتائج مرغوبة).

3. مشاكل السرية وإفشاء المعلومات (مثل الإفصاح عن المعلومات السرية، والمسائل المتعلقة بإفشاء المعلومات الداخلية للمنظمة).
4. مسألة تضارب المصالح (مثل ما إذا كان المحاسبين الإداريين ملتزمين بمصلحة المنظمات العاملين بها على حساب قواعد وأدلة السلوك الأخلاقي المنظمة لمهنتهم كمحاسبين إداريين والعكس صحيح). يشير Chhimpa (2024) إلى أن هذه المسألة وكذلك التلاعب بالتقارير المالية يعتبران من أهم وأكثر المسائل أو المشاكل التي تواجه مهن المحاسبة عموماً.
5. قضايا الانتهازية والبلطجة (مثل أن يمارس بعض المدراء سياسة التخويف والتهديد للعاملين معهم نظراً لما يتمتعون به من سلطات إدارية أو قوى أخرى تمكنهم من ذلك، وذلك لإجراء التعديلات والتلاعبات بالدفاتر والسجلات والتقارير المالية والإدارية، والعكس صحيح، كذلك الأمر ينطبق على الذين يمتلكون المهارات والقدرات المهنية النادرة ويستغلون أو يبتزون المنظمات العاملين بها لتحقيق اهدافهم الشخصية).
6. المسائل المتعلقة بمخالفة التشريعات واللوائح التنظيمية وكذلك الدخول في مخاطر المشاكل والمسائل الأخلاقية بالمنظمة (مثل مخالفة وتجاوز القواعد والأنظمة فقط أينما يعتقد الأشخاص أنها خاطئة، وسوء استخدام معدات وأجهزة المنظمة مثل حواسيب المنظمة وآلات التصوير والطباعة، كذلك التوقيع على المستندات الخاصة بالمنظمة دون المراجعة الدقيقة والتأكد من خلوها من أية اخطاء لغوية أو إملائية قد تشكل مشكلة للمنظمة في المستقبل).
7. قضايا مرتبطة بالمبادئ والمفاهيم (على سبيل المثال الاعتبارات المتعلقة بالمبادئ والمفاهيم الشخصية تجاه حقوق الحيوانات، المسائل المرتبطة بحقوق البيئة).
8. المسائل المرتبطة بزرع الثقة أو نزعها من الأشخاص (مثل ثقة المسؤولين في شخص ما على الرغم من افعاله المتحيزة والغير موضوعية، ومنحه فرص أخرى بالرغم من عدم وفائه في العديد من المرات).
- ويضيف الباحثان أن المشاركين بالدراسة أفادوا أيضاً بأنهم تعرضوا للعديد من هذه المشاكل في أماكن عملهم بغض النظر عن تخصصاتهم. كذلك تطرق الباحثان في دراستهم إلى أدلة قواعد السلوك الأخلاقي، وأفادوا بأن المشاركين بالدراسة (المحاسبين الإداريين بالمملكة المتحدة) قد لجأوا لأدلة قواعد السلوك الأخلاقي لحلحلة المسائل والمشاكل أو المآزق التي تنطوي على بعض

الخصائص الأخلاقية المرتبطة بالجوانب الإدارية والمالية والتي اعترضتهم عند أدائهم لأعمالهم اليومية بمنظماتهم.

الدراسات السابقة المتعلقة بأدلة قواعد السلوك الأخلاقي بالمحاسبة الإدارية والتي تمت الإشارة إلى بعضها منها أنفاً (e.g., Barlas, Curatola, Randall, & Williams, 1999; Coppage, 1992; Coppage & Sriram, 1992; Douglas & Otto, 2002; McGregor, Killough, & Brown, 1989; Weaver, 1993) أفصحت أيضاً عن احتواء وتناول هذه الأدلة للعديد من المسائل والمشاكل الأخلاقية التي يجب على المحاسبين الإداريين التنبيه إليها، والاحتياط لها، ومن هذه المسائل والمشاكل (بالإضافة إلى التصنيفات الثمانية المشار إليها أعلاه بدراسة Lovell & Fisher) التلاعب بالأسس والمفاهيم والأساليب المحاسبية، استخدام النفوذ والسيطرة داخل المنظمة لمنع أي جدل أو نقاش يتعلق بسياساتها وقراراتها، ارغام المحاسبين الإداريين على مغادرة وظائفهم وتركها لأسباب عرقية أو طائفية أو دينية، شكوك الإدارة الدائم في مصداقية محاسبها، فشل المحاسبين في التبليغ عن ارتكاب الأخطاء المتعمدة بالمنظمة، المسائل المرتبطة بالتمييز والواسطة والمحسوبية ما بين المحاسبين الإداريين من قبل المسؤولين بالمنظمة.

ونخلص مما سبق أن الدراسات السابقة عموماً قد ركزت بشكل كبير على محتويات أدلة قواعد السلوك الأخلاقي والمهني، وما إذا كانت المادة العلمية المرتبطة بالمسائل والمشاكل الأخلاقية قد تم تضمينها بمقررات ومناهج المحاسبة الإدارية، بالإضافة إلى التركيز على دراسة أثر بعض المتغيرات الشخصية والمتغيرات التنظيمية على عملية صنع القرار الأخلاقي للمحاسبين الإداريين. أيضاً معظم هذه الدراسات أجريت بالدول المتقدمة وبالأخص الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وبريطانيا. قلة من هذه الدراسات اهتمت بحصر المسائل والمشاكل الأخلاقية التي يواجهها المحاسبون الإداريون بالمنظمات المختلفة، كما أن أغلبها أُجري منذ فترة زمنية ليست بالقصيرة. بالتالي هناك قصور يمكن ملاحظته في أدب المحاسبة الإدارية المرتبط بالجوانب الأخلاقية فيما يتعلق بدراسة المسائل والمشاكل والأحداث الأخلاقية التي تواجه المحاسبين الإداريين بالمنظمات المختلفة. هذه الدراسة تأمل في تقديم بعض النتائج الحديثة للمساهمة في معالجة هذا القصور من خلال إجراء دراسة ميدانية للتعرف على أهم والمسائل والمشاكل الأخلاقية التي تواجه المحاسبين الإداريين بالمنظمات الصناعية الليبية.

**3- مشكلة الدراسة:**

تؤدي المحاسبة الإدارية العديد من المهام والوظائف بمنظمات الأعمال المختلفة منها على سبيل المثال قياس وتقييم الأداء، التخطيط والميزانيات التقديرية، محاسبة التكاليف، ونظام المعلومات المحاسبي بشكل عام. لذلك تقع على عاتق المحاسبة الإدارية العديد من المسؤوليات تجاه مستخدمي بياناتها ومعلوماتها الداخليين (الإدارة) أو الخارجيين (الدائنين والمستثمرين) على حد سواء (Loeb & Cory, 1989). بالتالي فإن قرارات وتقارير المحاسبين الإداريين تؤثر على الإدارة، والملاك، والدائنين والمحاسبين أنفسهم، وسمعة المنظمة والمهنة التي ينتمون إليها ككل. المحاسبة الإدارية مثل أي وظيفة أخرى بالمنظمة كالمراجعة، المحاسبة المالية، التحليل المالي تعاني ويواجه مهنيتها العديد من المشاكل والمسائل الأخلاقية التي قد تثير عدداً من التساؤلات حول درجة الصواب أو الخطأ فيها، وما الذي يعتبر منها سلوكاً سيئاً أو حسناً، وما درجة أو دقة الصدق والكذب فيها. بالتالي أصبحت دراسة الأخلاق في مجال المحاسبة الإدارية تزداد ضرورة وأهمية (Endenich & Trapp, 2020; Endrikat, Hartmann, & Schreck, 2017; Gupta, 2024). أدب المحاسبة الإدارية يشير إلى أن المحاسبين الإداريين كانوا مسؤولين أو شاهدو حالات عده للتعديلات التي أجريت على النتائج المالية (Mihalek, et al., 1987). كما أشارت بعض الدراسات السابقة (Jones & Hildebeitel, 1995; Musbah, et al., 2016) إلى أن القرار الأخلاقي للمحاسبين الإداريين قد تأثر بالعديد من المتغيرات التنظيمية والشخصية ومتغيرات شدة الموقف الأخلاقي بالعديد من المنظمات. الدراسات السابقة أيضاً أوردت العديد من المسائل والمشاكل الأخلاقية ببيئة المحاسبة الإدارية، منها إفشاء المعلومات السرية للمنظمات، وانتشار البلطجة والمحسوبية والانتهازية، والمسائل المتعلقة بتجاوز المبادئ والقيم الأخلاقية، وعدم عدالة توزيع الموارد والميزانيات بين الأقسام والفروع المختلفة بالمنظمة، وتضارب وتعارض المصالح التعديل بالتقارير والنتائج المالية خدمة للأغراض الشخصية (Etherington & Schulting, 1995; Fisher & Lovell, 2000).

على الرغم من تنامي أعداد الدراسات والبحوث في الآونة الأخيرة بمجال الأخلاق في المحاسبة، إلا أن النتائج المرتبطة بأدب الأخلاق بمجال المحاسبة الإدارية لازالت محدودة (Endenich & Trapp, 2020; Hawkins, 2022; Hirth-Goebel & Weißenberger, 2019; Musbah, et al., 2016). الدراسات السابقة غالباً ما كانت توصياتها تحت على صياغة وإقرار

ادلة لقواعد السلوك الأخلاقي بالمنظمات عموماً، وتضمنين المناهج والمقررات الدراسية بالجامعات ببعض المواد والدروس التي تهتم بتعليم القيم والمبادئ والقيم الأخلاقية وذلك لمساعدة ممارسي المهنة على التعامل بمهنية مع المشاكل والمآزق الأخلاقية المرتبطة بالجوانب الإدارية والمالية (Roberta Bampton & Christopher J. Cowton, 2002; Ghandour, 2021; ) (Musbah, et al., 2016). هذه الدراسة تسعى لإضافة نتائج ميدانية حديثة لأدب المحاسبة بمجال الأخلاق بشكل عام والمحاسبة الإدارية بشكل خاص. وبالنظر إلى قلة الدراسات الميدانية التي اهتمت بدراسة المشاكل والمسائل الأخلاقية بمجال المحاسبة عامة والمحاسبة الإدارية بوجه خاص فإن هذه الدراسة تسعى إلى البحث في معرفة أهم المسائل والمشاكل التي تعترض المحاسبين في المنظمات الصناعية الليبية، وبالتالي يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في السؤال التالي:

**ما هي أهم المشاكل أو المسائل الأخلاقية التي يواجهها المحاسبين الإداريين في المنظمات الصناعية الليبية؟**

#### **4- أهداف الدراسة:**

يواجه المحاسبين الإداريين العديد من المشاكل والمسائل الأخلاقية التي حتماً سيكون لها تأثير على تقاريرهم وقراراتهم اليومية. هذه المشاكل ربما تثير العديد من الاسئلة حول الخطأ أو الصواب، السلوك السيئ أو الحسن، الصدق أو الكذب... الخ، وفي ضوء ذلك تسعى هذه الدراسة إلى معرفة أهم المشاكل والمسائل الأخلاقية التي يواجهها المحاسبين الإداريين بأماكن عملهم بالمنظمات الصناعية، ولتحقيق ذلك فإن هذه الدراسة تسعى إلى تحقيق الهدفين التاليين:

أ. تحديد أهم المشاكل أو المسائل الأخلاقية التي يواجهها المحاسبين الإداريين بالمنظمات الصناعية الليبية.

ب. تحديد مدى تكرار هذه المشاكل أو المسائل بالمنظمات الصناعية الليبية من وجهة نظر المحاسبين الإداريين.

## 5- أهمية الدراسة:

أُجريت العديد من الدراسات الميدانية المتعلقة بالأخلاق في المحاسبة بالدول المتقدمة منها على سبيل المثال ( Bampton & Cowton, 2013; Bobek, Dalton, Daugherty, Hageman, & Radtke, 2017; Chan & Leung, 2006; Fiolleau & Kaplan, 2017; Jones & Hiltebeitel, 1995; Low, Davey, & Hooper, 2008; Marques & Azevedo-Pereira, 2009; Ponemon, 1992; Razana, Zuraidah, & Vincent, 1720؛ Sorensen, Miller, & Cabe, 2017)، في حين نجد القليل من الدراسات الميدانية أجري بالدول النامية ( Al-Shaikh, 2003; Kamarudin, et al., 2022; Musbah, et al., Shafer, 2008; 2016؛ السعد، 2011؛ الصابر & محمود، 2019؛ موسى، عمران، & محمد، 2018). لا شك أن ذلك يعتبر فرصة سانحة للبحّاث لدراسة الأخلاق في المحاسبة في الدول النامية، مثل ليبيا. مسائل التحايل وقضايا التلاعب والتزوير بالعقود والمستندات والسجلات التي تمارسها بعض الجهات ربما كان لها الدور الكبير في عملية تنامي نسب الفساد الإداري والمالي بهذه المؤسسات (تقارير ديوان المحاسبة من 2014 إلى 2023). بالتالي بحث ودراسة المشاكل والمسائل الأخلاقية المرتبطة بالجوانب المالية والإدارية يُمكن المجتمع والمنظمات المختلفة والعاملين فيها في ليبيا من تفادي معالجة انتشار السلوكيات غير الأخلاقية.

أتجاه الدول النامية نحو الخصخصة، وتمليك العديد من مؤسسات قطاع الأعمال الحكومي، وانفتاحها على التجارة والتمويل الدولي، وتحرير القيود على قطاع الأعمال الخاص، كذلك دخول المؤسسات والمنظمات التجارية والصناعية والخدمية الدولية إلى الدول النامية يعتبر من ضمن التغيرات التي حدثت مؤخراً في الدول النامية والتي تعبر عن رغبتها في الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق. لا شك أن مثل هذه الأحداث والتغيرات تساهم بالمزيد من الضغط على المحاسبين بشكل كبير بأن يكونوا على درجة عالية من الإدراك والفتنة للقضايا والمشاكل الأخلاقية المرتبطة بالجوانب المالية والإدارية والتي ربما ستواجههم أثناء حدوث هذه التغيرات في اقتصاديات دولهم النامية. من جانب آخر، في حين نجد العديد من الدراسات السابقة التي اهتمت بدراسة الأخلاق في المحاسبة، يتضح أن هناك ندرة في الدراسات الميدانية التي أُجريت على الأخلاق في المحاسبة الإدارية (Roberta Bampton & Christopher J. Cowton, 2002; Endenich & Trapp, 2020; Etherington & Schulting, 1995; Hirth-Goebel & Weißenberger, 2019). أيضاً وفقاً لدراسة ومعرفة الباحثان العلمية فإن الدراسات المرتبطة



بالأخلاق في البيئة الليبية في مجال المحاسبة بشكل عام تعتبر قليلة جداً، وفي مجال المحاسبة عن الأخلاق في بيئة المحاسبة الإدارية بشكل خاص تعتبر شبه محدودة بشكل كبير. هذه الدراسة تأمل بإلقاء لمحة ميدانية على أهم المشاكل أو المسائل الأخلاقية التي يتعرض لها المحاسبين الإداريين، ومدى تكرارها خلال أدائهم لأعمالهم الاعتيادية بالمنظمات الصناعية الليبية.

## 6- منهجية الدراسة:

تتناول هذه الدراسة عدداً من المسائل أو المشاكل الاخلاقية التي يواجهها المحاسبين الإداريين بالمنظمات الصناعية الليبية خلال تأديتهم لأعمالهم الاعتيادية، ولتحقيق هذا الهدف فقد تبنت الدراسة المنهج الوصفي الاستكشافي من خلال تصميم استبانة تتضمن مجموعة من المسائل والمشاكل الأخلاقية. تم الاعتماد في تحديد وصياغة هذه المسائل أو المشاكل على تصنيفات Lovell & Fisher (2000) للقضايا والمسائل الاخلاقية التي أوردها المحاسبين الإداريين بالمملكة المتحدة، بالإضافة إلى بعض الدراسات السابقة التي أهتمت بدراسة أدلة قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين الإداريين (Coppage, 1992; Coppage & Sriram, 1992; Douglas & Otto, 2002; McGregor, et al., 1989; Weaver, 1993). ثمانية عشرة مسألة أو قضية أخلاقية تم تحديدها وصياغتها وذلك لاستكشاف أهم المشاكل والمسائل الأخلاقية التي ربما تواجه المحاسبين الإداريين بالمنظمات الصناعية الليبية. طُلب من المحاسبين الإداريين المشاركة بوجهة نظرهم حول المشاكل والمسائل المعروضة عليهم بالاستبانة من حيث أهميتها وكذلك مدى تكرارها بالمنظمة العاملين بها. مقياس ليكرت سكيل الخماسي تم استخدامه للمساعدة في ملء الاستبانة (مهم جداً 5 - غير مهم على الإطلاق 1)، (متكرر جداً 5 - غير متكرر على الإطلاق 1). المعلومات الشخصية لم تغفلها الاستبانة التي تم تصميمها حيث تضمن القسم الأول المعلومات المتعلقة بالعمر والجنس والمؤهل العلمي وحجم المنظمة ونوع الصناعة التي تنتمي إليها المنظمة.

## 7- مجتمع وعينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من المحاسبين الإداريين العاملين بالمنظمات الصناعية الليبية والتي يزيد عدد العاملين بها عن 50 عامل؛ إذ بهذا الحجم يُتوقع أن تكون لدى هذه المنظمات نظاماً للمحاسبة الإدارية بأنظمتها المعلوماتية الإدارية والمالية، الأمر الذي يزيد من فرص وجود محاسبين إداريين

يعملون بتلك المنظمات. اشتمل مجتمع الدراسة على جميع المحاسبين الإداريين بهذه المنظمات البالغ عددها 113 منظمة (قسم الشركات بوزارة الصناعة الليبية). وحيث أن مجتمع الدراسة المستهدف يعتبر قليل فإن عينة الدراسة هي نفسها مجتمع الدراسة (Easterby-Smith, Thorpe, & Lowe, 2002). عليه فإن جميع المنظمات الصناعية تم استهدافها بالزيارة لتوزيع استمارة الاستبيان، وقد طلب من رئيس القسم المالي أو رئيس قسم المحاسبة الإدارية بتلك المنظمات عدد الموظفين الذين يشتغلون بوظيفة المحاسبة الإدارية وذلك لملء الاستبانة. بلغت الاستبانات الموزعة على المحاسبين الإداريين العاملين بالمنظمات الصناعية عدد 392 استبانة يعملون في 71 منظمة صناعية ليبية. كانت الإستبانات المستلمة الصالحة للتحليل 229 استبانة (58.40%)؛ وتعتبر هذه النسب مُرضية جداً مقارنة بالدراسات السابقة في مجال العلوم الإدارية والمالية إذ توصل كل من Randall and Gibson (1990) في المراجعة التي نفذها أن معدلات المشاركة في دراسات السلوك الأخلاقي بمجال العلوم الإدارية والمالية كانت ما بين 21-50%، وتوصل أيضاً كلاً من Bampton and Cowton (2013) إلى نتيجة متطابقة بمعدل الردود بالنسبة لدراسات السلوك الأخلاقي بمجال المحاسبة. يتبين من الجدول رقم (1) أن 75% من المشاركين بالدراسة من الذكور، وأن غالبية اعمارهم أكثر من 35 سنة؛ 63% من المشاركين بالدراسة حاصلين على درجة البكالوريوس فما فوق. أغلب المحاسبين الإداريين المشاركين بالدراسة (28% + 31%) يشتغلون في منظمات صناعية في مجال النفط والغاز والصناعات البتروكيمياوية وصناعة المواد الغذائية. غالبية المحاسبين الإداريين (22% + 36%) يشتغلون بمنظمات صناعية يزيد عدد العاملين فيها عن 500 عامل.

جدول رقم (1) البيانات الشخصية للمشاركين بالدراسة

العمر والنوع	> 30 سنة		35 >-30 سنة		40 - 35 سنة		< 40 سنة		الإجمالي
	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	
الإناث	18	8%	15	6%	13	7%	9	4%	55
الذكور	21	9%	24	11%	33	14%	93	41%	171
الإجمالي	39	17%	39	17%	46	21%	102	45%	226

المؤهل العلمي	الثانوية العامة أو ما يعادلها	دبلوم عالي	بكالوريوس	ماجستير فما فوق
التكرار	37*	48	132	10
النسبة	16%	21%	58%	5%
نوع الصناعة	المواد الغذائية	صناعة النسيج	المعادن والكهربائيات	النفط، الغاز، الكيماويات
التكرار	64	10	42	70
النسبة	28%	4%	18%	31%
نوع	الاسمنت ومواد البناء	الاسمنت ومواد البناء	الاسمنت ومواد البناء	الاسمنت ومواد البناء
التكرار	43	43	43	43
النسبة	19%	19%	19%	19%
حجم المنظمة	أكثر من 999 عامل	500-999 عامل	500-999 عامل	أكثر من 999 عامل
التكرار	83	50	50	83
النسبة	36%	22%	22%	36%

\*العدد الإجمالي للاستبيانات الصالحة للتحليل كانت 229 لكن هناك بعض البيانات الديموغرافية القليلة المفقودة من المشاركين. هذه الدراسة غير معنية بدراسة هذه المتغيرات هنا، وبالتالي لا يرى الباحثان بأن هناك أي قلق أو قصور في ورود هذه البيانات من عدمها.

### 8- تحليل البيانات المجمعة:

اعتمدت الدراسة حزم البرامج الإحصائية (SPSS) وفقاً لإصدارها العشريون لتحليل البيانات المجمعة من المحاسبين الإداريين العاملين بالمنظمات الصناعية الليبية. بعض اختبارات الأحصاء الوصفي (المتوسط الحسابي، التوزيعات التكرارية، الانحراف المعياري) تم استخدامها لتحليل وترجمة البيانات المرتبطة بالمشاكل والمسائل الأخلاقية التي يواجهها المحاسبين الإداريين بالمنظمات الصناعية الليبية. جدول رقم 2 يبين المتوسطات الحسابية لأهمية كل مسألة أخلاقية من وجهة نظر المحاسبين الإداريين والمتوسط الحسابي لدرجة تكرارها بالمنظمات الصناعية الليبية. بشكل عام فإن أهمية المشاكل والمسائل الأخلاقية من وجهة نظر المحاسبين تباينت ما بين المتوسطات الحسابية 3.55 و 4.04، في حين كان تكرار حدوثها يقع بمعدل متوسط حسابي من 1.77 إلى 2.94.

يتضح من الجدول رقم (2) أن أهم المسائل الأخلاقية من وجهة نظر المحاسبين الإداريين كانت سوء استخدام المعدات وأنظمة الحاسب الآلي، قضية التمييز والمحسوبية والواسطة في التعامل مع المحاسبين الإداريين، فشل المحاسبين بإبلاغ الجهات ذات العلاقة عند حدوث بعض الأخطاء بالمنظمة، الإفصاح عن المعلومات السرية لأشخاص خارج المنظمة، عدم العدالة في توزيع الموارد والميزانيات بين مشاريع وبرامج المنظمات. كان المتوسط الحسابي لهذه المسائل أو المشاكل 3.90 أو أعلى حيث تحصلت على الترتيب الخمسة الأولى المهمة من بين المسائل أو المشاكل الأخلاقية المعروضة على المحاسبين الإداريين. بالإضافة إلى ذلك بينت النتائج أن المحاسبين الإداريين يواجهون معظم هذه المسائل أو المشاكل بشكل متكرر، حيث كان المتوسط الحسابي لها 2.36 أو أعلى إلى 2.75، باستثناء قضية الإفصاح عن المعلومات السرية لأشخاص خارج المنظمة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.96 وترتيبها 12.

المشاكل مثل إعادة تكرار كتابة نفس البيانات والمعلومات الاقتصادية عند إعداد الموازنات التقديرية لتبرير استحقاق القيم المالية المدونة بتلك الموازنات، وتجاوز أو مخالفة المحاسبين للتشريعات والقوانين عندما يعتقدون أنها خاطئة لتحقيق مآرب شخصية تحصلت على أقل متوسطات حسابية 3.69 و 3.55 وترتيبها 13 و 14 على التوالي. من الجدير بالملاحظة أن هناك ثلاثة مسائل أخلاقية تساوت في متوسطاتها الحسابية وتحصلت على الترتيب 12، والمسائل هي شكوك الإدارة في مصداقية محاسبيها، ارتكاب أحد المحاسبين بشكل متعمد سلوكاً غير أخلاقي ثم منحه فرصة ثانية للعمل بالمنظمة، والارتكاب المتعمد من قبل أحد المحاسبين لخطأ قانوني ومنحه فرصة ثانية للعمل بالمنظمة.

جدول رقم (2) المسائل والمشاكل الأخلاقية بالمنظمات الصناعية الليبية

ت	المسائل والمشاكل الأخلاقية	الأهمية			التكرار		
		Rank	Mean	N	Rank	Mean	N
1	عدم عدالة توزيع الموارد الاقتصادية والموازنات التقديرية بين البرامج والمشاريع المختلفة بالمنظمة أو المصنع.	5	3.90	223	2	2.75	216
2	عدم الإنصاف في توزيع الموارد الاقتصادية والموازنات التقديرية بين الأفراد والمجموعات داخل الأقسام والفروع المختلفة بالمنظمة أو المصنع.	7	3.87	222	1	2.94	213
3	التلاعب بالأسس والأساليب المحاسبية (مثل	6	3.88	224	8	2.15	220

						طرق تحميل التكاليف) لتحقيق مكاسب شخصية.
17	1.77	211	10	3.79	217	تعديل المعلومات والبيانات المالية بالدفاتر والسجلات أو انتهاك وتجاوز القواعد والأسس المالية بالمنظمة من قبل المحاسبين لتجنب تهديدات بعض الزبائن ممن يمتلكون بعض القوي والنفوذ.
16	1.80	217	10	3.79	223	تعديل المعلومات والبيانات المالية بالدفاتر والسجلات أو انتهاك وتجاوز القواعد والأسس المالية بالمنظمة من قبل المحاسبين لتجنب تهديدات المدراء.
13	1.92	216	11	3.75	220	استخدام المحاسبين لمهاراتهم وكفاءاتهم المتميزة بالمنظمة لاستغلال وابتزاز المنظمة لتحقيق اغراض شخصية.
5	2.39	215	12	3.74	220	استخدام النفوذ والسيطرة لمنع أي جدل أو نقاش يتعلق بسياسات المنظمة وقراراتها.
14	1.85	213	15	3.55	221	قيام المحاسبين باختراق وتجاوز سياسات المنظمة أينما اعتقدوا أن ذلك سيؤدي إلى تحقيق منافع للمنظمة حتى ولو كان ذلك على حساب ارتكاب بعض السلوكيات غير الأخلاقية.
12	1.96	215	4	3.92	222	الإفصاح عن معلومات سرية خاصة بالمنظمة لأطراف خارج المنظمة لخدمة أغراض شخصية.
10	2.01	212	8	3.85	220	استخدام المحاسبين للمعلومات الداخلية الخاصة بالمنظمة لخدمة أغراضهم الشخصية.
10	2.01	220	9	3.84	222	إجبار أحد المحاسبين على ترك عمله نهائياً بالمنظمة بسبب مبادئه الأخلاقية المختلفة عن الآخرين.
7	2.22	213	14	3.69	218	إعادة تكرار كتابة نفس البيانات والمعلومات الاقتصادية من قبل المحاسبين عند إعداد الموازنات التقديرية لأقسامهم لتبوير استحقاق القيم المالية المدونة بتلك الموازنات للسنة المالية القادمة.
15	1.81	215	12	3.74	221	شكوك الإدارة في مصداقية محاسبيها.
11	2.00	210	13	3.72	217	الارتكاب المتعمد من قبل أحد المحاسبين لخطأ قانوني ومنحه فرصة ثانية للعمل بالمنظمة.
9	2.03	212	12	3.74	215	ارتكاب أحد المحاسبين بشكل متعمد سلوكاً غير أخلاقي ثم منحه فرصة ثانية للعمل

						بالمنظمة.	
6	2.36	216	3	3.93	220	فشل المحاسبين في ابلاغ الجهات ذات العلاقة عن حدوث الأشياء الخاطئة وغير الصحيحة بالمنظمة.	16
4	2.58	218	1	4.06	218	الاستخدام السيئ من قبل المحاسبين لمعدات وأدوات المنظمة (كالقرطاسية، أنظمة الحاسب الآلي... الخ).	17
3	2.64	214	2	4.04	220	يستخدم المدراء التمييز والواسطة والحسوبية عند معاملة المحاسبين داخل المنظمة.	18

### 9- مناقشة النتائج والتوصيات:

هدفت الدراسة لإلقاء الضوء على أهم المسائل أو المشاكل الأخلاقية التي تواجه المحاسبين الإداريين الليبية بالمنظمات الصناعية الليبية. العديد من المسائل الأخلاقية تم عرضها على المحاسبين الإداريين لتحديد مدى أهميتها ومدى تكرارها في أماكن العمل اليومي الاعتيادي. بشكل عام أفاد المحاسبين الإداريين العاملين بالمنظمات الصناعية الليبية بأن كل ما عُرض عليهم من مسائل أخلاقية تعتبر مهمة إلى متوسطة الأهمية، وهي موجودة والكثير منها يحدث باستمرار وبشكل مألوف بالمنظمات العاملين بها. المسائل الأخلاقية الآتية تعد من المسائل التي ركز عليها المشاركين بالدراسة:

1. عدم الإنصاف في توزيع الموارد الاقتصادية والموازنات التقديرية بين الأفراد والمجموعات داخل الأقسام والفروع المختلفة بالمنظمة.
2. عدم عدالة توزيع الموارد الاقتصادية والموازنات التقديرية بين البرامج والمشروعات المختلفة بالمنظمة.
3. استخدام النفوذ والسيطرة لمنع أي جدل أو نقاش يتعلق بسياسات المنظمة وقراراتها.
4. الاستخدام السيئ من قبل المحاسبين لمعدات وأدوات المنظمة (كالقرطاسية، أنظمة الحاسب الآلي... الخ).
5. يستخدم المدراء التمييز والواسطة والحسوبية عند معاملة المحاسبين داخل المنظمة.

دراسة Lovell & Fisher (2000) أفصحت عن العديد من المسائل والمشاكل الشائعة التي تواجه المحاسبين الإداريين بالمملكة المتحدة في أعمالهم اليومية الاعتيادية وقد صنفها الباحثان إلى ثمانية تصنيفات تم استعراضها أنفاً بالقسم الخاص بالدراسات السابقة بهذه الدراسة. في العموم نتيجة الدراسة الحالية لا تختلف عما أورده كل من Lovell & Fisher بأن المسائل أو المشاكل الأخلاقية التي تعرض لها المحاسبين الإداريين بالمملكة المتحدة لا تختلف عن مثيلاتها بالمنظمات الصناعية الليبية. على سبيل المثال النقاط رقم 1 و 2 أعلاه لا تختلف عن تلك التي أوردها Lovell & Fisher في تصنيفاتهم الثمانية، كذلك الأمر ينطبق على المسائل الأخلاقية المتعلقة بابتزاز المنظمة من قبل المسؤولين أو من لديهم المهارات والقدرات الفنية الفريدة. أحد التفسيرات لهذا التماثل في المسائل الأخلاقية التي يتعرض لها المحاسبين الإداريين ربما يرجع للتشابه في وظيفة المحاسب الإداري أينما كان وحيثما وجد. المسائل المتعلقة بالعنصرية والواسطة والمحسوبية والتي افصحت عنها نتائج هذه الدراسة لم يشار إليها بدراسة Lovell & Fisher. الدور الأسري والاجتماعي والتراتبية السلطوية السائدة في الأنظمة القبلية بالمجتمع الاسلامي عموماً، والمجتمع الليبي ليس بمنأى عنها، يعتبر من الثقافات المهمة التي تختص بها هذه المجتمعات "ربما تعتبر في عمومها من المبادئ والقيم الحسنة" تلعب دوراً مهماً في العلاقات ما بين الأشخاص، وبالتالي فلا شك أنها ستؤثر في أفكار وقرارات الاشخاص اليومية سواء الشخصية أو تلك التي يمارسونها في اماكن عملهم بغض النظر عما يملكونه من خبرات أو مؤهلات أو مستويات وظيفية داخل منظماتهم التي يشتغلون بها، عليه فإن سلوك المحاسبين الإداريين الليبيين سيتأثر حتماً بهذه القيم والثقافات ومن ثم فإن قراراتهم حيال الكثير من المسائل أو المشاكل الإدارية والمالية وسلوكهم بمنظمات الأعمال لن ينجو من التأثير بهذه القيم والمبادئ سواء في الاتجاه الإيجابي أو السلبي.

على الرغم من أن المحاسبين الإداريين الليبيين اشاروا إلى أن معظم المسائل والمشاكل الأخلاقية المتبقية لا تحدث بشكل متكرر بالمنظمات الليبية، إلا أنها كانت تحتل مكانة متوسطة في الأهمية بالنسبة لهم، الأمر الذي يشير إلى وجوب عدم الانتقاص من أهميتها في بيئة المحاسبة الإدارية بالمنظمات الصناعية في ليبيا بشكل عام وأنه لا يجب اغفالها والتعاضي عنها، وأهم هذه المسائل أو المشاكل التي افصحت عنها الدراسة تلخصت في الآتي:

1. إجبار أحد المحاسبين على ترك عمله نهائياً بالمنظمة بسبب مبادئه الأخلاقية المختلفة عن الآخرين.

2. التلاعب بالأسس والأساليب المحاسبية (مثل طرق تحميل التكاليف) لتحقيق مكاسب شخصية.
3. استخدام المحاسبين للمعلومات الداخلية الخاصة بالمنظمة لخدمة أغراضهم الشخصية.
4. إعادة تكرار كتابة نفس البيانات والمعلومات الاقتصادية من قبل المحاسبين عند إعداد الموازنات التقديرية لأقسامهم لتبرير استحقاق القيم المالية المدونة بتلك الموازنات للسنة المالية القادمة.
5. الارتكاب المتعمد من قبل أحد المحاسبين لخطأ قانوني أو أخلاقي ومنحه فرصة ثانية للعمل بالمنظمة.

هناك بعض المسائل أو المشاكل المهمة التي أشار إليها المحاسبين الإداريين الليبيين اتسمت بمحدودية تكرارها في بيئة العمل بالمنظمات الصناعية الليبية، ومنها تعديل المعلومات والبيانات المالية بالدفاتر والسجلات، أو انتهاك وتجاوز القواعد والأسس المالية بالمنظمة من قبل المحاسبين لتجنب تهديدات المسؤولين بالمنظمة، شكوك الإدارة في مصداقية محاسبيها، قيام المحاسبين باختراق وتجاوز سياسات المنظمة أينما اعتقدوا أن ذلك سيؤدي إلى تحقيق منافع للمنظمة حتى ولو كان ذلك على حساب ارتكاب بعض السلوكيات غير الأخلاقية. اختلاف هذه النتيجة عن دراسة Lovell & Fisher يمكن إرجاعه للطريقة التي استخدمت في تجميع البيانات. على سبيل المثال فقط قله من الذين أجريت معهم المقابلات الشخصية من المحاسبين الإداريين بالمملكة المتحدة افادوا بوجود مثل هذه المسائل أو المشاكل الأخلاقية بمنظمتهم بالمملكة المتحدة. المتغيرات الثقافية والاقتصادية التي تختلف ما بين البلدين (ليبيا البلد العربي الافريقي المسلم والمملكة المتحدة البلد الغربي ذو الغالبية المسيحية المنتمي للدول المتقدمة) ربما يكون سبباً آخر لاختلاف هذه النتيجة. تبني المنظمات الصناعية لدليل قواعد السلوك الأخلاقي حتماً سيكون له تأثير على مواقف واتجاهات المحاسبين الإداريين نحو المشاكل والمسائل الأخلاقية التي تعترضهم بأماكن العمل (Chafi, Largani, Pourali, & Limaki, 2023).

بإيجاز، نتائج هذه الدراسة افصحت عن العديد من المسائل أو المشاكل الأخلاقية المهمة والمتوسطة الأهمية والمتكررة إلى حد ما في بيئة المحاسبة الإدارية في ليبيا. عليه فإن هذه الدراسة توصي بعلاج أولى هذه المسائل أو المشاكل والمتمثلة في ضرورة مراعاة الانصاف في توزيع مواردها الاقتصادية، واعتماد موازناتها التقديرية لمبدأ العدالة في التوزيع ما بين الأفراد والمجموعات الاقسام والفروع والأنشطة والبرامج المختلفة. ايضاً اتخاذ الإجراءات والخطوات اللازمة مثل توجيه



الإرشادات وتنفيذ ورش العمل والتدريب والتتقيف للموظفين بصفة عامة والمحاسبين الإداريين بصفة خاصة من أجل الاستخدام الإيجابي لمعدات وادوات المنظمات التي ينتمون إليها. كذلك التتبيه على المدراء والمسؤولين بهذه المنظمات بضرورة تجنبت سلوكيات التمييز والواسطة والمحسوبية عند معاملة المحاسبين الإداريين خصوصاً والعاملين بالمنظمة عموماً. كما توصي الدراسة بضرورة اهتمام المنظمات بالمسائل أو المشاكل الأخلاقية بصفة عامة سواء كانت متكررة، متوسطة أو قليلة التكرار وأجراء البحوث والدراسات بشأنها وذلك لمحاربتها والحد منها داخل هذه المنظمات. لا شك أن إلقاء الضوء على هذا النوع من المشاكل أو المسائل الأخلاقية سيكون دافعاً لكل الباحثين والمهتمين لإجراء المزيد من الدراسات والبحوث حولها ومحاولة المساهمة في إيجاد الحلول المناسبة لها للحد من تفشيها بمجال المحاسبة الإدارية بشكل خاص وبيئة المحاسبة في ليبيا بشكل عام.

## المراجع

- السعد، صالح بن عبدالرحمن (2011). العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية (استكشافية). مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية: جامعة الإسكندرية، 48(1)، 187-232.
- الصابر، خالد مصباح & محمود، عمر عبدالعليم (2019). العوامل المؤثرة على الفكر الأخلاقي لمراجعي الحسابات خلال ممارستهم مهنة المراجع. المؤتمر العلمي الثالث المحكم - أخلاقيات المهنة في ليبيا: الواقع والمأمول، المعهد العالي للمهن الشاملة: درنة - ليبيا. 2-3 نوفمبر.
- العبيدي، أحمد يوسف (2016). تأثير بعض المتغيرات الشخصية والتنظيمية في عملية صنع القرار الأخلاقي: دراسة ميدانية للمحاسبين العاملين بديوان المحاسبة في ليبيا. مجلة الإدارة العامة، 57(1)، 37 - 86.
- موسى، وأخرون (2018). دور القيادة الأخلاقية في الحد من دوافع وممارسات المحاسبة الإبداعية بالمنظمات. مجلة الدراسات الاقتصادية: كلية الاقتصاد - جامعة سرت، 1(4)، 1 - 24.
- ديوان المحاسبة الليبي، تقارير ديوان المحاسبة المنشورة من 2014م إلى 2023م.
- Aaron, D. J., Charles, B. H., & Kofi, N. M. (2016). Recommendations in advancing education ethics in management accounting studies in Ghana. *International Journal of Management and Business Studies*, 6(7), 399-407.
- Al-Shaikh, F. N. (2003). The practical reality theory and business ethics in non-western context :Evidence from Jordan. *Journal of Management Development*, 22(8), 679-693.
- Bampton, R., & Cowton, C. J. (2002a). Pioneering in ethics teaching: The case of management accounting in universities in the British Isles. *Teaching Business Ethics*, 6, 279-295.
- Bampton, R., & Cowton, C. J. (2002b). The teaching of ethics in management accounting: Progress and prospects. *Business Ethics: A European Review*, 11(1), 52-61.
- Bampton, R., & Cowton, C. J. (2013). Taking stock of accounting ethics scholarship: A review of the journal literature. *Journal of Business Ethics*, 114(3), 549-563.
- Barlas, S., Curatola, A., Randall, R., & Williams, K. (1999). Standards of ethical conduct for practitioners of management accounting and financial management. *Strategic Finance*, 81(2), 24-90.

- Bobek, D. D., Dalton, D. W., Daugherty, B. E., Hageman, A. M., & Radtke, R. R. (2017). An Investigation of Ethical Environments of CPAs: Public Accounting versus Industry. *Behavioral Research in Accounting*, 29(1), 43-56.
- Brierley, J. A., & Cowton, C. J. (2000). Putting meta-analysis to work: Accountants' organizational-professional conflict. *Journal of Business Ethics*, 24(4), 343-353.
- Chafi, R. M., Largani, M. S., Pourali, M. R., & Limaki, A. S. K. (2023). Enhancing the ethical decision-making framework in the certified public accountants' association based on Q methodology. *International Journal of Finance and Managerial Accounting*, 8(29), 13-24.
- Chan, S. Y. S., & Leung, P. (2006). The effects of accounting students' ethical reasoning and personal factors on their ethical sensitivity. *Managerial Auditing Journal*, 21(4), 436-457.
- Chhimpa, S. C. (2024). Ethical issues in accounting: A comprehensive review and analysis. *International Journal for Multidisciplinary Research*, 6(1), 1-12.
- Coppage, R. E. (1988). Dimensions of ethics for management accountants. *Journal of Applied Research*, winter, 23-30.
- Coppage, R. E. (1992). Supervision: A significant dimension of ethics for management accountants. *In Advances in Management Accounting*, 1, 231-242.
- Coppage, R. E., & Sriram, R. (1992). Ethical issues and the current code of ethics for management accountants-are they compatible? *Business & Professional Ethics Journal*, 11(3 & 4), 165-178.
- Cowton, C. J. (2009). Accounting and the ethics challenge: Remembering the professional body. *Accounting & Business Research*, 19(3), 177-189.
- Douglas, E. Z., & Otto, B. M. (2002). The IMA code of ethics and IMA members' ethical perception and judgment. *Managerial Auditing Journal*, 17(4), 165-173.
- Douglas, E. Z., Singhapakdi, A., & Otto, B. M. (1994). Do internal auditors and management accountants have different ethical philosophies. *Managerial Auditing Journal*, 9(1), 4-11.
- Drury, C. (2012). *Management and cost accounting* (8th ed.). Andover: Cengage Learning E M E A.
- Dwiputra, F., & Mustikasari, E. (2021). Literary review on the antecedent of ethical dilemma in management accounting profession. *Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis Airlangga*, 6(1), 1006-1019.
- Easterby-Smith, M., Thorpe, R., & Lowe, A. (2002). *Management research* (2nd ed.). London: SAGE.

- Endenich, C., & Trapp, R. (2020). Ethical implications of management accounting and control: A systematic review of the contributions from the Journal of Business Ethics. *Journal of Business Ethics*, 163, 309-328.
- Endrikat, J., Hartmann, F., & Schreck, P. (2017). Social and ethical issues in management accounting and control: An editorial. *Journal of Management Control*, 28(3), 245-249.
- Etherington, L. D., & Hill, N. T. (1998). Ethical development of CMAs: A focus on non-public accountants in the United States. *Research on Accounting Ethics*, 4, 225-245.
- Etherington, L. D., & Schulting, L. (1995). Ethical development of accountants: The case of Canadian certified management accountants. *Research on Accounting Ethics*, 1, 235-251.
- Fiolleau, K., & Kaplan, S. (2017). Recognizing ethical issues: An examination of practicing industry accountants and accounting students. *Journal of Business Ethics*, 142(2), 259-276.
- Fisher, C., & Lovell, A. (2000). *Accountants' responses to ethical issues at work*. London: CIMA.
- Flory, S. M., Phillips, T. J., Reidenbach, R. E., & Robin, D. P. (1992). A multidimensional analysis of selected ethical issues in accounting. *Accounting Review*, 67(2), 284-302.
- Ghandour, D. A. M. (2021). Analytical review of the current and future directions of management accounting and control systems. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 9(3), 42-73.
- Goodwin, J., Goodwin, D., & Fiedler, B. (2000). The influence of culture on accountants' ethical decision making in Singapore and Australia. *Accounting Research Journal*, 13(2), 22-36.
- Gupta, D. (2024). Ethics in management accounting: Examining the role of accountants in ethical decision-making. *International Journal of Research Publication and Reviews*, 5(2), 110-116.
- Hajjawi, O. (2008). Pioneering in teaching business ethics: The case of management accounting in universities in Palestine. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*(14), 149-157.
- Hawkins, S. (2022). *Management accounting and control: The role of ethical reasoning, goals, climate, and moral disengagement on unethical behavior*. Unpublished PhD, Texas Tech University, Texas.
- Hirth-Goebel, T. F., & Weißenberger, B. E. (2019). Management accountants and ethical dilemmas: How to promote ethical intention? *Journal of Management Control*, 30, 287-322.
- Hofstede, G. (1980). *Culture's consequences : international differences in work-related values*. Beverly Hills ; London: Sage.

- Hofstede, G. (1991). *Cultures and organizations : software of the mind*. London: McGraw-Hill.
- Johnson, G. G., & Beard, D. F. (1992). Ethical dilemmas in management accounting. *Management Accounting*, May, 12-13.
- Jones, S. K., & Hildebeitel, K. M. (1995). Organizational influence in a model of the moral decision process of accountants. *Journal of Business Ethics*, 14(6), 417-431.
- Kamarudin, Y., Sanusi, Z. M., Syed, S. N. F., Nazri, M., Frensidy, B., & Mat-Isa, Y. (2022). Ethical decision making among auditors in Indonesia: Examination on state professional skepticism and auditor independence. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 17(2), 279-315.
- Kolk, B. v. d. (2019). Ethics matters: the integration of ethical considerations in management accounting textbooks. *Accounting Education*, 28(4), 426-443.
- Lambert, J. C. (1974). Proposed code of professional conduct. *Management Accounting*(February), 19-22.
- Loeb, S. E., & Cory, S. N. (1989). Whistle-blowing and management accounting: An approach. *Journal of Business Ethics*, 8, 903-916.
- Low, M., Davey, H., & Hooper, K. (2008). Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(2), 222-254.
- Marques, P., & Azevedo-Pereira, J. (2009). Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession. *Journal of Business Ethics*, 86(2), 227-242.
- McGregor, C. C., Killough, L. N., & Brown, R. M. (1989). An investigation of organizational-professional conflict in management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 1, 104.
- Mihalek, P. H., Rich, A. J., & Smith, C. S. (1987). Ethics and management accountants. *Management Accounting*, December, 34-36.
- Mintz, S. M. (1990). Ethics in the management accounting curriculum. *Management Accounting*, 71(12), 51-54.
- Morgan, R. G., Soroosh, J., & Woelfel, C. J. (1985). Are ethics dangerous to your job? *Management Accounting*, 66(8), 25-32.
- Musbah, A., Cowton, C. J., & Tyfa, D. (2016). The role of individual variables, organizational variables and moral intensity dimensions in Libyan management accountants' ethical decision making. *Journal of Business Ethics*, 134(3), 335-358.
- Philip, G., & Cottell, J. (1987). Ethical grounding among managerial accounting. *Business and Economic Review*, 18(2), 31-39.
- Poje, T., & Groff, M. Z. (2022). Mapping ethics education in accounting research: a bibliometric analysis. *Journal of Business Ethics*, 179(2), 45-472.

- Ponemon, L. (1992). Ethical reasoning and selection-socialization in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17(3-4), 239-258.
- Randall, D. M., & Gibson, A. M. (1990). Methodology in business ethics research: A review and critical assessment. *Journal of Business Ethics*, 9(6), 457-471.
- Razana, J. J., Zuraidah, M.-S., & Vincent, K. C. (2017). Effects of auditors' ethical orientation and self-interest independence threat on the mediating role of moral intensity and ethical decision making process. *International Journal of Auditing*, 21, 38-58.
- Shafer, W. E. (2002). Ethical pressure, organizational-professional conflict, and related work outcomes among management accountants. *Journal of Business Ethics*, 38(3), 261-273.
- Shafer, W. E. (2008). Ethical climate in Chinese CPA firms. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 825-835.
- Sheldahl, T. K. (1986). Ethical and dilemmas in management accounting. *Management Accounting*(January), 34-41.
- Sorensen, D. P., Miller, S. E., & Cabe, K. L. (2017). Developing and Measuring the Impact of an Accounting Ethics Course that is Based on the Moral Philosophy of Adam Smith. *Journal of Business Ethics*, 140(1), 175-191.
- Vărzaru, A. A. (2022). Assessing the impact of AI solutions' ethical issues on performance in managerial accounting. *Electronics*, 11(2221), 1-11.
- Vinson, J. M., Curtis, M. B., Conover, T. L., & Chui, L. (2020). Ethical relativism in accounting: A cross-cultural examination of the influence of culture and risk taking propensity on ethical decision-making. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 41.
- Weaver, G. R. (1993). Corporate codes of ethics: Purpose, process and content issues. *Business & Society*, 32(1), 44-58.
- Woelfel, C. J. (1986). Standards of ethical conduct for management accountants. *Journal of Business Ethics*, 5(5), 365-371.