

## المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية

محمد صبري العطار

كلية التجارة/ جامعة القاهرة

اتجه الفكر المحاسبي في السنوات الأخيرة، وبالتحديد منذ منتصف السبعينات من القرن الحالي، إلى دراسة وتحليل المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية. وقد كان هذا الاتجاه استجابة طبيعية للتطور الفكري في النظرية الشرطية للتنظيم والإدارة والتي ظهرت في أوائل الستينات من القرن الحالي.

والمتبع للبحوث والدراسات التي جرت في الأدب المحاسبي في السنوات الحديثة يلاحظ أن كثيراً منها يتجه إلى دراسة وتحليل آثار البيانات والمعلومات المحاسبية على السلوك في المنظمات باعتبار البيانات والمعلومات المحاسبية متغيرات مستقلة (Independent Variables) والسلوك في المنظمات متغير تابع (Dependent Variable). ومن الملاحظ أيضاً في الأدب المحاسبي أن البحوث والدراسات التي تعتبر التنظيم أو الهيكل التنظيمي بمثابة متغير مستقل والبيانات والمعلومات المحاسبية متغير تابع بحوث قليلة نسبياً.

ولقد كانت الملاحظات السابقة دافعا لإجراء هذا البحث والذي يحاول فيه الباحث دراسة الموضوع بكامله من زاوية أبعد وأعمق ممثلة في المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية. ولذلك يهدف هذا البحث إلى دراسة مفهوم المدخل الشرطي وأبعاده والعوامل التي ساعدت على ظهوره في السنوات الحديثة وآثاره على تقييم الأداء ونظم المعلومات وتسعير التحويلات بالإضافة إلى تقييم المدخل الشرطي ذاته من الناحية العملية.

وبناء على ذلك سوف ينقسم البحث إلى سبعة أقسام حيث يتناول القسم الأول مفهوم المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية وتطوره التاريخي. ويناقش القسم الثاني النظرية الشرطية للإدارة باعتبار أن لها دوراً هاماً في ظهور وتطور المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية.

وتحتوي الأقسام من الثالث إلى الخامس على دراسة لآثار المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية على كل من تقييم الأداء ونظم المعلومات وتسعير التحويلات. ثم يناقش البحث في القسم السادس التقييم العلمي للمدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية ويختتم البحث في القسم السابع والآخر باستعراض للخلاصة والنتائج.

### مفهوم المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية وتطوره التاريخي

يقصد بالمدخل الشرطي عدم وجود طريقة واحدة مثل جامعة مانعة تطبق في جميع المواقف والحالات. وبعبارة أخرى فإنه توجد طرق عديدة ونظريات متعددة ومختلفة، ولكن لكل طريقة أو نظرية ظروف تطبق فيها، ولا يصلح تطبيق طريقة معينة إلا في ظل ظروف بذاتها، أي أن تطبيق طريقة معينة أو نظرية ما «مشروط» بتواجد ظروف وحالات معينة. ومن هنا نجد أن نظرية معينة قد تصلح في ظروف معينة ولا تصلح في ظروف أخرى.

مما تقدم يمكننا القول أن مفهوم المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية يعتمد على الأركان الجوهرية التالية:

- ١ - عدم وجود طريقة واحدة أو نظرية واحدة تنطبق في جميع الأحوال والظروف.
- ٢ - تعدد الطرق والنظريات لا يعد عيباً أو نقطة ضعف طالما أن لكل نظرية أو طريقة مجالات وظروف خاصة تستخدم فيها.
- ٣ - يترتب على ذلك عدم وجود نظام محاسبي واحد ينطبق على جميع المنشآت والمنظمات وفي كل الظروف والأحوال والمواقف.
- ٤ - نتيجة لكل ما تقدم، يقع على عاتق المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية تحديد النواحي الخاصة للنظام المحاسبي التي ترتبط بظروف معينة ومحددة على أن تجري المقابلة الملائمة بينها.

وبالرغم من أن استخدام المدخل الشرطي في تحليل وتصميم نظم المعلومات في المحاسبة الإدارية اتجه حديث ظهر في السنوات الأخيرة - حيث لم تكن هناك أية إشارة صريحة للمدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية قبل منتصف السبعينات - إلا أن المدخل الشرطي في نظرية التنظيم له جذوره التاريخية التي تسبق ذلك والتي تعود إلى منتصف الستينات. ومع ذلك فقد انتشرت الكتابات في المدخل الشرطي في مجال المحاسبة بشكل واضح نسبياً في السنوات الخمس الأخيرة وطغت على البحوث السلوكية في مجال المحاسبة.

لقد اعترفت المحاسبة الإدارية منذ فترة بالعلاقة المتداخلة مع العوامل التنظيمية والسلوكية بالرغم من حداثة المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية. فقد أوضح (Horngren) تلك العلاقة في عام ١٩٧٢ بقوله:

«The design of a (management accounting) system and the design of an organizational structure are really inseparable and interdependent»<sup>(١)</sup>

ولقد بين (Dremer, 1977) الإطار الشرطي أكثر صراحة في مقدمة كتابه كما يتضح مما يلي:

«The design of any planning and Control system is *situationally specific*... there are a *number of possibilities* that might be done in any particular situation. This text squarely faces the uncertain and contingent application of most of the activities and techniques which up the planning and control systems»<sup>(٢)</sup>

ويرى الباحث أن تطور المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية قد واكب التطور في نظرية التنظيم. ومن هنا يمكن متابعة تطور الفكر المحاسبي للمدخل الشرطي في المحاسبة من خلال دراسة التطور الفكري في نظرية التنظيم.

لقد ظهر في النصف الأول من القرن العشرين مدخل الإدارة العلمية (Scientific Management) والذي كان يفترض أن سلوك الفرد وتحفيزه يعتمد على المكافآت المادية والجزاءات وأن الفرد مبدع بطبيعته عند تعظيم رفايته الاقتصادية، وأن هناك نموذجاً شاملاً (Universal Model) لإدارة المنظمات بشكل فعال<sup>(٣)</sup>. وتحقق الرقابة الإدارية في ظل مدخل الإدارة العلمية من خلال المكافآت والجزاءات بالإضافة إلى توجيه السلوك نحو مجموعة معينة من القواعد والخطط والتسلسل الإداري. ويتواجد هذا النموذج من الرقابة في أعمال كل من (Taylor, 1947)<sup>(٤)</sup> و (Weber, 1947)<sup>(٥)</sup> بالإضافة إلى تواجده في النظرية الاقتصادية للوكالة والتنظيم<sup>(٦)</sup>.

وتتلاءم معظم كتب المحاسبة الإدارية مع هذا النموذج المشتق من مدخل الإدارة العلمية. فالعلومات المحاسبية موجهة نحو هدف معين، كما أن النظم الرسمية لتسجيل المعلومات — مثل نظم الأوامر الإنتاجية ونظم المراحل — مبنية على قواعد تفصيلية للإنتاج وتمثل في الواقع جزءاً رئيسياً من «الشريط الأحمر» للبيروقراطية<sup>(٧)</sup>. إن النظم المحاسبية — مثل نظام محاسبة المسؤوليات — تخلق أنماطاً واضحة من التدرج الإداري والسلطة والمسؤولية في اتخاذ القرارات، والمعايير التي يتم على أساسها تقييم القرارات والمفاضلة بين البدائل. يضاف لما سبق أن معظم الصفات التي تقدمها المحاسبة الإدارية تلزم بالتفكير البيروقراطي وتعتبر وسائل لتنسيق وتوجيه نشاط الأفراد. فخطط الإنتاج المثلى وسياسات المخزون والتسعير واستراتيجيات الاستثمار والموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية — كأثلة لما تقدمه المحاسبة الإدارية — تمد بقواعد محددة للنشاط الإداري.

ومع ظهور نموذج المشاركة في الإدارة (Participative Model of Management) نتيجة لمدخل العلاقات الإنسانية ظهر نموذج بديل للبيروقراطية لتحقيق التنسيق والرقابة بدون تجاهل مسؤولية الفرد، حيث برزت ظاهرة تصميم الهياكل التنظيمية على أساس من اللامركزية،

وتقسيم الوحدات التنظيمية الكبيرة إلى عدد من الوحدات الفرعية، وبدأ يتضح الاتجاه المتزايد نحو مزيد من الاستقلال وحرية التصرف للفرد والمجموعة واللامركزية في اتخاذ القرارات والتنسيق والتكامل في التنفيذ.

ويرى (Cooper)<sup>(٨)</sup> أنه كان من المفروض أن يكون للمحاسبة الإدارية دور في مساعدة وتعزيد أشكال جديدة من تنظيم العمل إلا أن هذا الدور لم يظهر بوضوح بعد. ويرجع السبب في ذلك إلى أن نظم المحاسبة الإدارية الرسمية والتي تشمل نموذج المشاركة في الإدارة لم تتطور بشكل واضح ربما لأن تلك النظم - مثل نظم جميع تكاليف المنتجات والتكاليف المعيارية ومحاسبة المسؤوليات - معدة طبقاً للتدرج والتسلسل الإداري بطبيعتها. كما أن نظم المحاسبة الإدارية والتي يبدو أنها جزء من هياكل تنظيمية لامركزية مثل طرق البرمجة المجزأة (Decomposition Programming Methods) والتي تهدف إلى تشجيع استقلال الأقسام تستلزم في النهاية تدفق المعلومات من المركز الرئيسي، وتتطلب قواعد جامدة تعكس السلطة المركزية.

ومع ذلك لا يمكن إنكار دور نموذج المشاركة في الإدارة كلية على المحاسبة الإدارية إذ أن له بعض الآثار الإيجابية بلا شك. فالمشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية كنموذج لمدخل المشاركة في الإدارة قد ساعد كما أثبتت أغلب الدراسات في زيادة فاعلية الموازنات وتيسير تنفيذها والتغلب على مقاومتها. كما أن المشاركة في وضع المعايير في ظل نظام التكاليف المعيارية أمر له مردود إيجابي في تحفيز العاملين وسلوكهم واقتناعهم بالنظام، الأمر الذي يساعد في النهاية على تحقيق أهداف النظام بفاعلية وكفاية.

ومع تسليم الباحث بأن لمدخل المشاركة في الإدارة مردوداً إيجابياً على المحاسبة الإدارية إلا أن الباحث يرى أن ذلك المردود ما زال محدوداً نظراً لأن المحاسبة الإدارية قد تأثرت إلى حد كبير بالنظريات التقليدية في التنظيم، وأن تأثرها بالتطور الفكري في نظريات التنظيم وخصوصاً ما يتعلق منها بالمدخل الشرطي ما زال في مراحل أولية. إن المحاسبة الإدارية ما زالت حتى اليوم تعتمد على التطورات التي حدثت في نظرية التنظيم منذ الخمسينات وما سبقها من عقود. ومن هنا يبدو أن الحاجة ماسة إلى مزيد من التطور في المحاسبة الإدارية حتى تواكب التغيرات السريعة والرؤية الجديدة في نظرية التنظيم والسلوك التنظيمي. وأحد مجالات ذلك التطور - في رأي الباحث - هو ضرورة عمل مزيد من البحوث حول المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية حتى يتواكب ذلك مع ما تواجهه بالفعل الآن من مدخل شرطي في نظرية التنظيم والإدارة.

ويمكن القول أن المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية قد برز في السنوات الأخيرة نتيجة عدة عوامل أبرزها التطور في النظرية الشرطية للتنظيم والإدارة، لذلك سوف ندرس تلك النظرية في الجزء التالي من البحث.

## النظرية الشرطية في التنظيم والإدارة وأثارها على المحاسبة الإدارية

يرى الباحث أنه لا يمكن دراسة وتحليل المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية بمعزل عن النظرية الشرطية بصفة عامة وفي مجال التنظيم بصفة خاصة. ويرجع ذلك إلى اعتقاد الباحث بأن التطور الفكري في نظرية الإدارة - وخصوصاً المدخل الشرطي في التنظيم - لا بد وأن يؤثر على مجال المحاسبة الإدارية إن عاجلاً أو آجلاً. ومن هنا كان لزاماً علينا دراسة النظرية الشرطية في الإدارة<sup>(٩)</sup>.

إن المتبع للنظرية التقليدية في الإدارة (Classical Theory of Management) يستخلص أن تلك النظرية اعتبرت الهيكل التنظيمي متغيراً مستقلاً، ومن ثم كان البحث يدور حول أحسن «طريقة» لتصميمه. وذلك يفسر احتواء كل من نظرية الإدارة العلمية (Scientific Management Theory) التي قادها تايلور في عام ١٩١١ ونظرية الإدارة (Administrative Theory) التي تبناها هنري فايول في عام ١٩٣٧ للكثير عن كيفية إعداد الهيكل التنظيمي لتحقيق أعلى مستوى من الكفاءة.

ولقد بدأ التطور في نظرية الإدارة من خلال إدخال المدخل الشرطي في الستينات من القرن الحالي حيث أصبح التركيز على اعتبار الهيكل التنظيمي متغيراً تابعاً يعتمد على عدة عوامل ومتغيرات أخرى، كما انتشرت فكرة عدم وجود نظام واحد مثالي للإدارة يصلح لكل المنظمات وفي كل الحالات، نظراً لأن أفضل طريقة لإدارة منظمة معينة قد لا تكون الأفضل والأنسب أيضاً لإدارة منظمة أخرى. وبذلك أصبحت النظرية الشرطية في الإدارة انتقالاتاً من النماذج الجامعة للإدارة العلمية والمشاركة إلى نظم مفتوحة (Open Systems) في نظرية التنظيم.

وبالرغم من اتفاق الباحثين والدارسين في الفكر الإداري حول مفهوم النظرية الشرطية في الإدارة إلا أن الكتاب والمفكرين مختلفون حول المتغيرات الشرطية الخاصة بالنظرية الشرطية في الإدارة. فبعض الكتاب<sup>(١٠)</sup> يعتبرون التكنولوجيا هي المتغير الرئيسي الذي يؤثر في الهيكل التنظيمي، في حين ذكر البعض الآخر<sup>(١١)</sup> آثار الحجم باعتبارها المتغير الأكثر تأثيراً في الهيكل التنظيمي. وقد ركز فريق ثالث<sup>(١٢)</sup> على البيئة باعتبارها المتغير المؤثر في الهيكل التنظيمي.

وتجدر الإشارة إلى أن كتاب ودارسي النظرية الشرطية في الإدارة قد تعددت اختلافاتهم المتغيرات الشرطية إلى تحديد ماهية كل متغير شرطي. فليس هناك تعريف موحد متفق عليه بينهم لكل من مصطلحات التكنولوجيات والحجم والبيئة.

ويرى الباحث أن المتغيرات الشرطية تتمثل في كل المتغيرات السابق ذكرها مجتمعة، كما أن تلك المتغيرات تتفاعل أيضاً مع بعضها البعض وتنعكس حصيلة هذا التفاعل على الهيكل التنظيمي. فالهيكل التنظيمي مشروط بالتكنولوجيا، كما أن الهيكل التنظيمي يستجيب

لعدم التأكد من البيئة ودرجة التعقيد فيها حيث أنه كلما تعقدت البيئة ازداد الحجم بصفة عامة كلما ازدادت درجة التباين في الهيكل التنظيمي (Structural Differentiation)، وكلما ازدادت درجة التباين في الهيكل التنظيمي كلما ازداد العنصر الإداري في التنظيم (Administrative Component). يضاف لذلك أنه في ظل البيئة المستقرة (الساكنة) نجد أن المتغيرات تحدث ببطء الأمر الذي قد يجعل التشغيل روتينياً، أما في البيئة المتغيرة (الديناميكية) فإن سرعة التغيرات وتعاقبها غالباً ما يؤدي إلى تزايد درجة عدم التأكد وازدياد تكرار الحالات الاستثنائية، الأمر الذي يستلزم تكنولوجيا متقدمة غير روتينية. ولذلك نجد أن هناك ارتباطاً بين البيئة والتكنولوجيا وكلاهما يؤثر في الهيكل التنظيمي.

ويمكن التعبير عن النظرية الشرطية في الإدارة - في رأي الباحث - بالنموذج الرياضي المبسط التالي:

هـ = و (ت، ب، ح، ر).

حيث أن:

هـ = الهيكل التنظيمي.

ت = التكنولوجيا.

ب = البيئة.

ح = الحجم.

ر = عوامل أخرى مثل درجة التداخل بين وحدات المنظمة.

و = العلاقة الدالية بين المتغيرات.

والآن وبعد أن ناقشنا بشيء من الاختصار مفهوم النظرية الشرطية في الإدارة نتقل إلى آثارها على المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية.

لقد ساعد ظهور المدخل الشرطي في نظرية التنظيم إلى حد كبير على بروز المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية. إن التطور الذي حدث في نظرية التنظيم في الستينات أدى إلى ظهور النظرية الشرطية في الإدارة لدرجة أن النظرية الشرطية أصبحت المدخل الشائع المسيطر في نظرية التنظيم<sup>(١٣)</sup> بالرغم من حدوث نقد متزايد لها فيما بعد<sup>(١٤)</sup>.

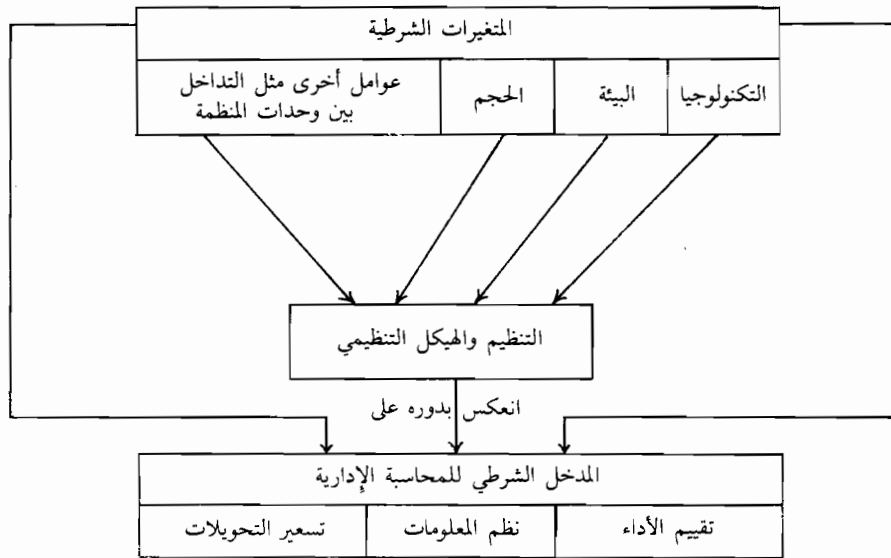
وفي أواخر الستينات وأوائل السبعينات تحقق المحاسبون الأكاديميون من الآتي<sup>(١٥)</sup>:

١ - إن المحتوى التنظيمي للنظام المحاسبي له أهمية كبيرة في فاعلية ذلك النظام. وبالرغم من الاعتراف بذلك سابقاً إلى حد ما إلا أن النظم المحاسبية كانت تصمم طبقاً لافتراض ضمني مؤداه أن النظرية الكلاسيكية للمنظمات تعبر بشكل كاف عن الظروف التي استخدمت فيها.

٢ - بالرغم من تقدم البحوث السلوكية في المحاسبة من قبل عام ١٩٦٠ إلا أنها ركزت على آثار المعلومات المحاسبية على الأفراد أكثر من تركيزها على المنظمة ككل.

إن اعتراف المحاسبين بهاتين الحقيقتين، بالإضافة إلى محاولة المحاسبة تطوير أفكارها الشرطية بشكل تقريبي والتحقق من أهمية الهيكل التنظيمي في الوقت الذي كانت نظرية التنظيم تضع تركيبها الشرطي الخاص بها، قد ساعد ذلك كله على ظهور مجموعة صغيرة نسبياً من الأبحاث الخاصة بالمدخل الشرطي في المحاسبة<sup>(١٦)</sup>.

إن المتغيرات الشرطية - والتي سبق ذكرها - قد أثرت على نظرية التنظيم والهيكل التنظيمي، وقد أثرت نظرية التنظيم والهيكل التنظيمي بدورها على المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية. وقد انعكس المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية - وسينعكس مستقبلاً - على كل من تقييم الأداء، وتسعير التحويلات، ونظم المعلومات وذلك كما يوضحه الشكل التالي:



شكل رقم (١)  
العلاقة بين المتغيرات الشرطية والهيكل التنظيمي  
والمدخل الشرطي للمحاسبة الإدارية

وسوف نناقش في الأقسام التالية من هذا البحث المدخل الشرطي في كل من تقييم الأداء ونظم المعلومات وتسعير التحويلات كل في قسم مستقل باعتبار أن تلك النواحي تمثل جوهر المحاسبة الإدارية.

## المدخل الشرطي وتقييم الأداء

إن تقييم الأداء وما يرتبط به من معايير ومؤشرات مسألة شرطية تتأثر بالمتغيرات الشرطية الخاصة بالبيئة والحجم والتكنولوجيا.

ولتحديد أثر المدخل الشرطي على تقييم الأداء وارتباط ذلك بالبيئة والهيكل التنظيمي دعنا نقدم أولاً الجدول رقم (١) الذي أعده (Watson and Baumler)<sup>(١٧)</sup> والذي يوضح التفاعل بين البيئة والاعتماد المتبادل في التنظيم وأثر ذلك على تحديد درجات الصعوبة في التكامل<sup>(١٨)</sup> ومن ثم تقييم الأداء.

جدول رقم (١)  
درجات التفاعل بين البيئة والتداخل التنظيمي

| التداخل التنظيمي والاتجاه المتبادل | عدم التأكد نتيجة البيئة |          |
|------------------------------------|-------------------------|----------|
|                                    | تأكد                    | عدم تأكد |
| محدود                              | أ                       | د        |
| تتابعي                             | ب                       | هـ       |
| تبادلي                             | ج                       | و        |

إن تحديد الوحدات الفرعية بالمنشأة يعتمد على الموقف طبقاً لمنطوق النظرية الشرطية في التنظيم، كما أن الوسائل الملائمة لذلك التحديد ترتبط بالاعتماد المتبادل والتداخل التنظيمي (Interdependency) الموجود بين الوحدات الفرعية وعلى طبيعة البيئة التي تواجهها المنشأة. ويختلف تقييم الأداء باختلاف الوحدات الفرعية والخلايا الموجودة في الجدول رقم (١)<sup>(١٩)</sup>. ففي الخلية (أ) نجد أن البيئة مؤكدة والاعتماد المتبادل بسيط نسبياً. ويمكن أن يتحقق التنسيق في هذه الحالة من خلال الترميط (Standardization) ممثلاً في عمل القواعد والإجراءات اللازمة لضمان اتخاذ الوحدات المعنية الأفعال الملائمة. ويمكن أن يتم تقييم الأداء في هذه الحالة على أساس درجة اقتراب الوحدات الفرعية من المعايير الموضوعية.

وفي الخلية (ب) تحتاج الوحدة الفرعية إلى وسيلة إضافية للتنسيق ممثلة في التنسيق باستخدام التخطيط (Coordination by Planning) وذلك يعدل مقياس الأداء إلى «مدى تحقيق الوحدة الفرعية للخطة».

وإذا ما انتقلنا إلى الخلية (ج) نجد صعوبة في التنسيق وفي تحديد المؤشر الملائم لقياس أداء المنشأة ويكون هناك تساؤل حول مدى ملاءمة البيانات المالية لقياس وتقييم الأداء، وقد نحتاج إلى بيانات غير مالية لتقييم الأداء في هذه الحالة.

وبالانتقال إلى الخلية (د) نجد أن متطلبات التكامل التنظيمي منخفضة، وأتينا نعرف

ما نريد وما نرغب فيه ولكن لا نعرف بدقة ما هي الإجراءات التي تحقق تلك النتائج المستهدفة. في هذه الحالة يتم التحول من سلوك «الوصول إلى أقصى قيمة» (Maximisation) إلى الوصول إلى قيمة «مرضية» (Satisfying) وتكون مقاييس أداء المنشأة «مقاييس فاعلية» (Effectiveness Measures) وفي نفس الوقت «مقاييس داخلية» (Internal Measures) مثل التكاليف المعيارية والانحرافات ومعدل العائد المحاسبي. وتبدو تلك المقاييس مناسبة في هذه الحالة نظراً لصالّة تأثير العوامل الخارجية على الوحدات التنظيمية الفرعية.

وإذا ما انتقلنا إلى الخليتين (هـ)، (و) نجد أن عدم التأكد يزداد والاعتماد المتبادل يصبح أكثر تعقيداً وتكون معايير الأداء المرغوب فيها مبهمة وغير واضحة وتظهر الحاجة لاستخدام مقاييس أخرى لتقييم الأداء، وللأسف لا توجد مثل هذه المقاييس وغالباً ما تكون المقاييس في صورة مدى التزام القسم بالموازنة التخطيطية. إن الخلايا (هـ)، (و) تحتاج إلى مقاييس خارجية للأداء مشتقة من البيئة (Environmental Measures) بحيث تشير تلك المقاييس إلى درجة تجاوب الوحدة الفرعية مع متطلبات البيئة، وغالباً ما تكون بيانات هذه المقاييس من خارج المنشأة. كما تحتاج الخلايا (هـ)، (و) إلى مقاييس تعبر عن الاعتماد المتبادل (Interdependency Measures) وتشير تلك المقاييس إلى المتغيرات التي تعكس كلاً من نوعية وكمية التكامل بين الوحدات الفرعية.

ويمكن القول باختصار أن المقاييس الداخلية تبرز أهميتها عندما يكون مطلب التكامل بين الوحدات الفرعية منخفضاً كما في الخلايا (أ)، (ب)، (د). أما مقاييس الاعتماد المتبادل فإن أهميتها تزيد كلما تحركنا من درجات الاعتماد المتبادل المحدودة إلى التابعية ثم إلى التبادلي. وإذا ما نظرنا إلى المقاييس المشتقة من البيئة فإننا نجد أن أهمية تلك المقاييس تتغير بشكل مباشر كلما ازداد عدم التأكد في البيئة التي تواجه الوحدات الفرعية.

ويقترح (Watson)<sup>(٢٠)</sup> إعطاء أوزان بديلة للأنواع المختلفة من مقاييس الأداء تتراوح بين ١ إلى ٣ حسب النواحي الشرطية للمنشأة وذلك باستخدام الخلايا المشار إليها في جدول رقم (١) السابق ومن خلال استخدام الثلاثة أنواع السابق ذكرها مقاييس الأداء وهي المقاييس الداخلية، ومقاييس الاعتماد المتبادل، والمقاييس المشتقة من البيئة. ويصور ذلك جدول رقم (٢).

جدول رقم (٢)  
أهمية مقاييس تقييم الأداء وعلاقتها بالنواحي الشرطية للمنشأة

| خلية التكامل | مقاييس الأداء المتاححة |               |                 |
|--------------|------------------------|---------------|-----------------|
|              | داخلية                 | اعتماد متبادل | مشتقة من البيئة |
| أ            | ١                      | ٣             | ٣               |
| ب            | ١                      | ١             | ٣               |
| ج            | ٢                      | ١             | ٣               |
| د            | ١                      | ٣             | ٢               |
| هـ           | ٣                      | ٢             | ١               |
| و            | ٣                      | ١             | ١               |

يلاحظ في جدول رقم (٢) أن الوزن ١ يعني أهمية كبيرة في حين الوزن ٢ يشير إلى أهمية معتدلة. أما الوزن ٣ فيعني أهمية قليلة.

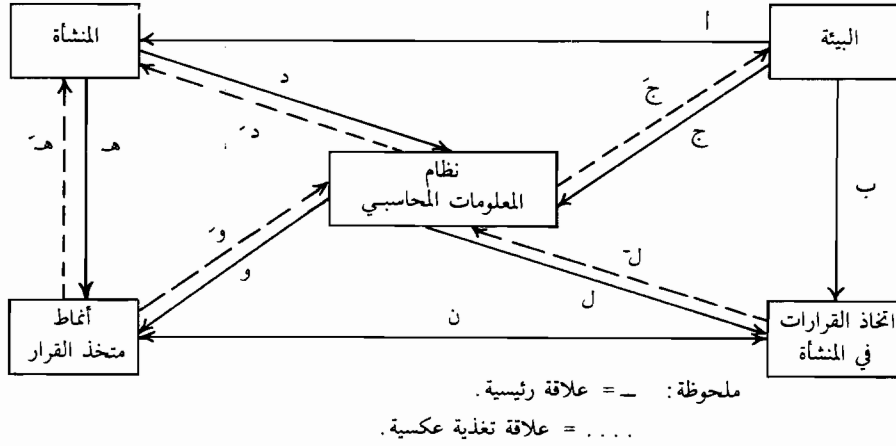
من العرض السابق يمكننا أن نخلص أن تقييم الأداء مسألة شرطية تختلف باختلاف ظروف كل وحدة فرعية وطبيعة نشاطها والبيئة والمؤثرات التي تعمل في إطارها، كما أن مقاييس تقييم الأداء التي تلائم وحدة فرعية معينة قد لا تتلاءم مع وحدة فرعية أخرى، ففي أحوال معينة نجد أن المقاييس النقدية مقبولة لتقييم الأداء، وفي أحوال أخرى نجد أن المقاييس النقدية لتقييم الأداء ليست كافية وأنها قاصرة في كثير من الأحيان. يضاف لذلك أن الاتجاه الآن يتزايد نحو المقاييس غير المحاسبية لتقييم الأداء والمقاييس غير المالية في نفس الوقت.

### المدخل الشرطي ونظم المعلومات المحاسبية

يعتبر تصميم نظم المعلومات المحاسبية من الموضوعات التي لاقت اهتماماً نسبياً من قبل الدارسين والباحثين في المحاسبة الإدارية وخصوصاً في السنوات الأخيرة. إلا أن معظم الدراسات كانت تتسم بالتركيز على البحث نحو «أفضل طريقة» للحصول على البيانات المالية لترشيد القرارات، وتجاهلت أغلبها الطبيعة «الشرطية» لنظام المعلومات، والتي يجب أن تأخذ في الاعتبار آثار البيئة والتكنولوجيا وخصائص المنشآت وغيرها من المتغيرات الشرطية. يضاف لذلك أن معظم الدراسات الخاصة بتصميم وتنفيذ نظم المعلومات المحاسبية قد ركزت على النواحي والظواهر الفردية والتي تؤثر على النجاح عند التنفيذ. وحتى الدراسات التي تناولت المتغيرات على مستوى لم تسفر عن علاقات متناسقة بين تلك المتغيرات من ناحية والنجاح في التنفيذ من ناحية أخرى بسبب تجاهل حقيقة إمكانية وجود نظم مختلفة للمعلومات المحاسبية<sup>(٢١)</sup>.

لقد عولجت نظم المعلومات في الماضي كموضوع يرتبط بالتكنولوجيا والحاسب الآلي. ثم بدأت تلك النظرية تتغير في أواخر الستينات نتيجة التغير في نظرية النظم (System Theory).

ويرى الباحث أن تصميم نظم المعلومات المحاسبية مسألة شرطية تعتمد على عدة عوامل مثل البيئة والمنشأة وأنماط اتخاذ القرار وذلك كما يوضحه شكل رقم (٢).



شكل رقم (٢)  
المدخل الشرطي لنظام المعلومات المحاسبي

ونوضح فيما يلي العلاقات الواردة في شكل رقم (٢) من زاوية ارتباط ذلك بالمدخل الشرطي لنظم المعلومات المحاسبية. إن العلاقة (أ) الخاصة بتأثير البيئة على المنشأة قد سبق إيضاحها عند شرح النظرية الشرطية في الإدارة، إلا أننا سوف نناقش ذلك هنا من ناحية التأثير على نظام المعلومات المحاسبي، حيث أن نظام المعلومات المحاسبي يتأثر بالبيئة بشكل غير مباشر عبر العلاقتين (أ)، (د) أو بشكل مباشر من خلال العلاقة (ج). فكلما اتسمت البيئة بالديناميكية والتغير - كما لو كانت المنشأة تواجه منافسة شديدة متقلبة وأذواق مستهلكيها تتسم بالتغير السريع نسبياً ومن الصعب التنبؤ بذلك - كلما كان لذلك تأثيره على نظام المعلومات المحاسبي. ففي تلك الحالة لا بد من زيادة درجة دورية التقارير. وبالرغم من أن تلك الزيادة سيزيد من التغذية المرتدة الأمر الذي يحسن الأداء إلا أنها في نفس الوقت تعتبر أمراً حتمياً في ظل بيئة ديناميكية غير ساكنة.

وتؤثر البيئة الديناميكية على نظام المعلومات أيضاً من خلال ضرورة احتواء التقارير التي

ينتجها نظام المعلومات المحاسبي على بيانات غير مالية حتى تتمكن المنشأة من مواجهة منافسيها والتغير في أذواق مستهلكيها. إن البيانات المالية وحدها غير كافية لمواجهة مثل هذه الأمور. كما تتطلب البيئة الديناميكية استخداماً أكبر للمعلومات الخاصة بالتنبؤ وذلك بهدف الوقوف على الاتجاهات والحد من آثار المشاكل قبل وقوعها، بالإضافة إلى التحفظ في تخصيص النفقات والميل لجعل بعضها (مثل نفقات البحوث والتنمية) إيرادية أكثر منها رأسمالية نظراً لعدم التأكد من البيئة مستقبلاً<sup>(٢٢)</sup>.

وإذا ما كانت المنشأة تعمل في ظل بيئة غير متجانسة تتسم بتعدد واختلاف الأسواق والتكنولوجيا فإن ذلك ينعكس على نظام المعلومات المحاسبي من ناحية ضرورة تصميم أجزاء من النظام لتتناسب مع القطاعات الفرعية المتعددة في هذه الحالة، وغالباً ما تظهر الحاجة بوضوح في مثل هذه الحالة إلى نظم المحاسبة اللامركزية بدلاً من المركزية. يضاف لذلك ضرورة تصميم نظام المعلومات المحاسبي بشكل يمكن الإدارة المركزية من تقييم أداء الوحدات الفرعية بسهولة ويسر، إذ يمكن في هذه الحالة تقسيم المنشأة إلى مراكز تكلفة ومراكز ربحية ومراكز استثمارية على أن تكون مهمة نظام المعلومات المحاسبي الإمداد ببيانات عن الفعليات والمخططات الخاصة بتلك المراكز والانحرافات بين المخططات والفعليات ومسبباتها والدروس المستفادة منها.

وتتضح آثار البيئة على نظام المعلومات المحاسبي أيضاً إذا ما كانت المنشأة تعمل في مناخ أو ظروف تتسم بالعداء (Hostility) كأن تعاني من إجراءات تهديد يقوم بها المنافسون أو من نقص في الموارد المتاحة نتيجة إضرابات أو تنظيمات حكومية. في مثل هذه الأحوال يقع على عاتق نظام المعلومات المحاسبي ضرورة تزويد الإدارة بالمزيد من التقارير لتعريف الإدارة بالأخطار، كما تبدو الحاجة ماسة إلى استخدام نظم متقدمة للتكاليف والرقابة لمواجهة المنافسة، بالإضافة إلى تزويد الإدارة (من خلال نظام المعلومات المحاسبي) ببيانات غير مالية للتعرف على التغيرات الحساسة الدالة على وجود أخطار في البيئة<sup>(٢٣)</sup>.

وتؤثر المنشأة والتنظيم على نظام المعلومات المحاسبي كما يؤثر نظام المعلومات (بشكل عكسي) على المنشأة والتنظيم وذلك عبر العلاقتين (د)، (د). في شكل رقم (٢). فإذا اتخذ الهيكل التنظيمي للمنشأة طابع اللامركزية نتيجة ديناميكية البيئة وعدم تجانسها وظروف العداء بها - على النحو السابق ذكره - فإن ذلك ينعكس على نظام المعلومات المحاسبي من ناحية ضرورة تزويده للإدارة بتقارير دورية تفيد في تقييم أداء الوحدات الفرعية بالإضافة إلى احتواء النظام على نظام تخطيط ورقابة من شأنه تخصيص الموارد بشكل سليم مع المحافظة على استقلال الأقسام والمراكز في نفس الوقت.

وإذا ما اتخذ الهيكل التنظيمي الطابع البيروقراطي بحيث أصبحت الأنشطة مقيدة بشكل ونمط معين وقواعد رسمية وقنوات محددة ومستويات إدارية معينة، فإن ذلك ينعكس

على نظام المعلومات المحاسبي حيث يمكن أن يخفف نظام المعلومات المحاسبي الفعال من الآثار غير المرغوبة للبيروقراطية، وذلك من خلال إمداد الإدارة العليا بمعلومات مالية وغير مالية عن البيئة الخارجية على أن تتضمن تلك المعلومات اتجاهات هامة تستلزم مرونة واستجابة من المنظمة. يضاف لذلك ضرورة إمداد نظام المعلومات المحاسبي للإدارة بمعلومات وبيانات عن الحالات التي تتطلب خروجاً عن القواعد التقليدية للتشغيل. ويمكن أن تفيد في ذلك القوائم الخاصة بالتنبؤات والقوائم المالية المعدلة حسب تغيرات الأسعار<sup>(٢٤)</sup>.

وتنعكس درجة التباين في الهيكل التنظيمي والتنظيم على الوحدات الفرعية بالمنشأة، ويؤثر ذلك بدوره على نظام المعلومات المحاسبي الذي يقع عليه في هذه الحالة عبء إمداد الوحدات الفرعية بنظام معلومات خاص باحتياجاتها، بالإضافة إلى تجميع البيانات من الوحدات الفرعية بطريقة تمكن الرؤساء من تقييم الأداء النسبي لكل وحدة فرعية مع العمل على تفادي الإسراف في تجميع المعلومات التي لا لزوم لها.

وكلما ازدادت درجة التباين في التنظيم تبرز الحاجة إلى وسائل تكاملية (Integration Devices) لضمان التناسق في الاستراتيجيات ولتفادي التعارض بين مراكز المسؤولية. ومن أمثلة وسائل التكامل المشاركة في الإدارة، ولجان التنسيق، وتحديد الأهداف بشكل جماعي وواضح. وتؤثر درجة التكامل على نظام المعلومات المحاسبي من خلال احتوائه على الخطط والموازنات التي تعبر عن الأهداف الكلية للمنشأة والتي يجب أن تساهم فيها كل وحدة فرعية. يضاف لذلك أنه يقع على عاتق نظام المعلومات المحاسبي في هذه الحالة إمداد مديري الوحدات الفرعية في التنظيم بالمعلومات الخاصة بالأمور الجوهرية الخاصة بوحداتهم، والتي تشجع مديري الوحدات الفرعية على حل المشاكل بشكل مشترك الأمر الذي يقوده بدوره إلى التوصل إلى التوصل غير الرسمي بين الوحدات الفرعية<sup>(٢٥)</sup>.

وإذا ما كانت المنشأة تعاني من نقص في الموارد البشرية والعينية فإن نظام المعلومات المحاسبي يمكن أن يساعد في علاج ذلك من خلال ما يلي<sup>(٢٦)</sup>:

١ - إمداد الإدارة بالمعلومات التي تحتاجها في المجالات التي فيها نقص في الخبرة الإدارية مثل إمداد المدير الجديد بالمنشأة بمعلومات عن سلوك العملاء وخصائص السوق وأنماط الشراء.

٢ - في حالة نقص الخبرة الفنية (Technocratic Expertise) فإن نظام المعلومات المحاسبي يمكن أن يمد بمعلومات تفصيلية عن التكاليف مثل انحرافات الكمية والتكلفة ونسبة التكاليف الكلية التي ترجع إلى سوء الجودة وعدد الوحدات المرفوضة. إن مثل هذه المعلومات تفيد الإدارة في التعرف على المجالات التي يمكن تحسين الأداء فيها.

٣ - يفيد نظام المعلومات المحاسبي في ترشيد القرارات الإدارية الخاصة بتخصيص

الموارد النادرة - المالية وغير المالية - من خلال استخدام الأساليب المحاسبية المتقدمة وأساليب بحوث العمليات.

\* \* \*

من العرض السابق يتضح لنا أنه لا يوجد نظام معلومات محاسبي أمثل يصلح لكل البيئات ولكل المنشآت، فنظام المعلومات الذي يلائم بيئة ساكنة لا يناسب بيئة ديناميكية. ونظام المعلومات الذي يتناسب مع منشأة يتسم هيكلها التنظيمي بطابع اللامركزية لا يتوافق مع تلك التي يتصف هيكلها التنظيمي بالطابع المركزي، كما أن نظام المعلومات الذي يتوافق مع منشأة تتسم بخاصية البيروقراطية قد لا يتوافق مع منشأة تتبع أسلوب المشاركة في الإدارة وتؤمن بضرورة المرونة وحرية التصرف.

ولا تؤثر البيئة والمنشأة فقط على نظام المعلومات المحاسبي، بل أن ذلك التأثير يمتد إلى عملية اتخاذ القرارات في المنشأة وهو ما عبر عنه العلاقتين (ل)، (د).

يقصد باتخاذ القرارات في المنشأة العملية التي يتم بمقتضاها تحديد الأهداف والموارد والمنتجات في المنشأة. وتشمل عملية اتخاذ القرارات في المنظمة نمط اتخاذ القرار (Decision Pattern) ومستوى اتخاذ القرار (Decision Hierarchy) واقتصاديات القرار (Decision Economics) والتي تتعرض للجوانب الاقتصادية والمادية والاجتماعية للقرار.

ويعبر نمط متخذ القرار عن سلوك متخذ القرار ويشير إلى مساهمة كل مشارك في عملية اتخاذ القرارات بالمنشأة ويمكن التمييز بين ثلاثة أنماط باعتبارها متخذة للقرارات. وتلك الأنماط هي:

١ - النمط السلطوي (Authoritarian Leadership) وهو ذلك النمط الذي ينفرد بالسلطة واتخاذ القرار.

٢ - نمط المشاركة (Participative Leadership) وهو النمط الذي يأخذ القرارات من خلال المشاركة.

٣ - النمط الواضح الشفاف (Transparent Leadership) وهو النمط الذي يسمح بمشاركة الكثيرين في اتخاذ القرار دون أي سيطرة لأية مجموعة عند اتخاذ القرارات.

وتؤثر أنماط متخذ القرارات على نظم المعلومات من خلال العلاقتين (و)، (و) كما هو واضح من الشكل رقم (٢).

إن عملية اتخاذ القرارات بالمنشأة وأنماط متخذي القرارات متداخلتان ولهما تأثير واضح على نظم المعلومات المحاسبية وذلك على النحو التالي:

١ - لا بد من حدوث نوع من التوافق بين طبيعة ومكونات نظام المعلومات المحاسبي وعملية اتخاذ القرارات بالمنشأة وأنماط متخذي القرارات حتى تتلاءم تلك المتغيرات

الثلاثة وتتكيف وتتوافق مع بعضها البعض. فكلما كانت عملية اتخاذ القرارات من النوع الذي يحتاج إلى تحليل موضوعي لخصائص الموقف، وكلما كان المدير من الذي يكرسون الكثير من الوقت والجهد لدراسة البيئة والمشاكل المحيطة والفرص المتاحة عند اتخاذ القرارات، فإن كل ذلك لا بد أن يكون له صدهاء في نظام المعلومات المحاسبي من ناحية احتوائه - على سبيل المثال - على معلومات غير مالية عن اتجاهات التشغيل، وعرض بياني عن الأرقام الفعلية مقارنة بالأرقام المخططة، بالإضافة إلى الاتجاهات التي تساعد في تنشيط المديرين لاكتشاف المؤشرات الرئيسية، وكذلك تخزين المعلومات المالية الكافية حتى يمكن أداء التحليل اللازم في الوقت اللازم وبالعالم الكافي.

٢ - إن معرفة أنماط القيادة مهمة بالنسبة لنظم المعلومات. فإذا وجد النمط السلطوي فإن الاختلافات الفردية بين القيادات التي يجب أخذها في الاعتبار تكون قليلة. أما إذا كان نمط القيادة هو النمط الواضح فإنه يجب أن نأخذ في الاعتبار الاختلافات الفردية لعدد كبير من الأفراد يمثلون غالبية المشاركين في اتخاذ القرار.

٣ - إن نظام المعلومات المحاسبي يمكنه أن يؤثر على عدة أبعاد لأنماط متخذ القرارات وذلك من خلال:

(أ) الإمداد بمعلومات كافية تشمل الاتجاهات والمقارنات الأمر الذي يساعد على التحليل.

(ب) الإمداد بمعلومات خاصة بالتنبؤات عن الأحداث المتوقعة والمتغيرات المالية المؤثرة على أداء المنشأة الأمر الذي قد يدفع المديرين لتفكير أكثر في الأهداف والبرامج ومستقبل المنظمة طويل الأجل.

(ج) إمداد الإدارات العليا بمعلومات عن الوظائف في المنشأة مع التركيز على الحقائق الضرورية فقط وتجنب المعلومات الزائدة.

(د) مساعدة المديرين في التكيف مع البيئة الخارجية والاحتياجات الداخلية من خلال الإمداد بمعلومات عما يحدث في البيئة الخارجية وزيادة دورية التقارير وإلقاء الضوء على انحرافات التكاليف والموازنة.

(هـ) دفع المديرين إلى أخذ زمام المبادرة تجاه المنافسين من خلال إمدادهم بمعلومات عن المنشآت المنافسة وتنبؤات الطلب والأسواق الجديدة والتكنولوجيا المحتملة.

(و) مساعدة المديرين في تحقيق استقلالية القرار، مع الحفاظ على توافق الإجراءات التي تتخذها الوحدات الفرعية في المنظمة مع الأهداف الكلية لها، وذلك من خلال احتواء نظام المعلومات على نظام للأهداف التي يجب أن يحققها كل قسم في مجالات الإنتاج والمبيعات والتكلفة والأرباح والجودة وحصة المنشأة في السوق وإشباع رغبات العملاء،

٢ - المتغيرات الشرطية بشكل دقيق ومحدد على أن يصحب كل متغير تحديد واضح لماهية وكيفية قياس آثاره مع إعطاء الوزن الكافي للبعد الاجتماعي للمنشأة.

٣ - تحديد الأهداف الخاصة بالمدخل الشرطي ممثلة في النهايات التي يسعى إليها وذلك بشكل واضح وصريح.

٤ - تحديد الفروض الخاصة بالمدخل الشرطي أو النظرية الشرطية، ومن هذه الفروض على سبيل المثال:

- (أ) وجود تفاعل بين المنشأة والبيئة والتطور الفكري والثقافي والحضاري.
- (ب) المنشأة خلية أو وحدة صغيرة في مجتمع كبير وتتأثر به من النواحي السياسية والاقتصادية والثقافية والدينية والعقائدية والاجتماعية.
- (ج) الحاجة ماسة إلى رقابة من وجهة نظر المجتمع (Societal Control)، والكل أكثر أهمية من الأجزاء التي يتكون منها، والجزء لا يجب دراسته بمعزل عن الكل.
- ٥ - قياس تأثير المعلومات على عدد من الأبعاد الخاصة بفاعلية المنشأة بدلاً من الاختيار الاجتهادي أو العشوائي لبعد واحد ومحاولة قياس آثاره.
- ٦ - المنهج الملائم في الدراسة، ويرى الباحث أنه مدخل النظم أو المدخل الكلي حتى يمكن الوصول إلى نتائج جامعة يعتمد عليها.
- ٧ - محاولة تفادي أوجه القصور التي شابت الدراسات التي أجريت في الموضوع حتى الآن وذلك بالتأكيد على (٣٤):

- (أ) تفادي أوجه القصور الخاصة بالمدخل الشرطي في نظرية التنظيم والإدارة والاعتراف بأن الهيكل التنظيمي هو مجرد وسيلة من وسائل الرقابة الإدارية.
- (ب) الاعتراف بأن نظام المعلومات المحاسبي هو مجرد جزء من إطار كلي للرقابة متداخل على مستوى المنشأة ولا يمكن دراسته بمعزل عن ذلك.
- (ج) الاعتراف بأن مجموعة المتغيرات الشرطية قد تؤدي إلى نتائج متضاربة في بعض الأحيان وأن وجود نظرية شرطية لا يلغي عنصر الاختيار والمواءمة عند تصميم نظام المعلومات المحاسبي.
- (د) التركيز على عنصر الرقابة عند تحديد المتغيرات الشرطية مع اعتبار أجزاء ذلك العنصر بمثابة محددات أكثر منها أهداف.
- (هـ) عدم التماهي في الاعتماد على المعرفة المستقاة من العلوم الأخرى ومحاولة إيجاد فكر نابع من البيئة المحاسبية وطبيعة علم المحاسبة ذاته.
- (و) محاولة قياس فاعلية المنشأة ووسائل تحقيق ذلك.

٨ - دراسة آثار المتغيرات مجتمعة ومتداخلة وليس دراسة كل على حدة مع افتراض «بقاء المتغيرات الأخرى ثابتة أو على ما هي عليه».

### خلاصة ونتائج البحث

تناول البحث بالدراسة والتحليل المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية نظراً لحداثة الموضوع، حيث أنه لم يشغل الفكر المحاسبي إلا منذ منتصف السبعينات من القرن الحالي، بالرغم من ظهوره في نظرية التنظيم والإدارة منذ أوائل الستينات منه.

وقد أوضح البحث أن مفهوم المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية يقضي بأنه لا توجد طريقة واحدة مثل جامعة مانعة تطبق في جميع المواقف والحالات، وأنه توجد طرق متعددة تصلح كل منها في ظروف معينة. وقد بين البحث أن استخدام المدخل الشرطي في تحليل وتصميم نظم المعلومات في المحاسبة الإدارية اتجاه حديث نسبياً الأمر الذي أدى إلى انتشار البحوث في المدخل الشرطي في مجال المحاسبة الإدارية في السنوات الأخيرة.

وأوضح الباحث أن تطور المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية قد واكب التطور في نظرية التنظيم وذلك ما حدا بالباحث إلى دراسة التطور الفكري في نظرية التنظيم بدءاً بمدخل الإدارة العلمية وانتهاءً بمدخل المشاركة في الإدارة. وفي هذا المجال أوضح البحث النتائج الرئيسية التالية:

١ - إن معظم كتب المحاسبة الإدارية تتلاءم مع النموذج المشتق من مدخل الإدارة العلمية حيث أن المعلومات المحاسبية موجهة نحو هدف معين كما أن النظم الرسمية لتسجيل المعلومات مبنية على قواعد تفصيلية للإنتاج. يضاف لذلك أن النظم المحاسبية مثل محاسبة المسؤوليات تخلق أنماط واضحة من التدرج الإداري والسلطة والمسؤولية التي تتواجد في البيروقراطيات.

٢ - كان من المفروض أن يكون للمحاسبة الإدارية دور واضح في مساعدة وتعزير أشكال جديدة من تنظيم العمل مع ظهور مدخل المشاركة في الإدارة، إلا أن هذا الدور لم يظهر بعد نظراً لأن نظم المحاسبة الإدارية الرسمية مثل نظم تجميع تكاليف المنتجات والتكاليف المعيارية ومحاسبة المسؤوليات معدة طبقاً للتدرج والتسلسل الإداري بطبيعتها.

٣ - ومع هذا كان لنموذج المشاركة في الإدارة مردود إيجابي على المحاسبة الإدارية وخصوصاً في مجال إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية، إلا أن هذا المردود ما زال في رأي الباحث محدود نظراً لتأثر المحاسبة الإدارية بالنظريات التقليدية في التنظيم، ولأن تأثرها (أي المحاسبة الإدارية) بالمدخل الشرطي في التنظيم ما زال في مراحل أولية.

وأوضح البحث في هذا المجال اختلاف الباحثين في الفكر الإداري حول المتغيرات

الشرطية وماهية كل متغير. وقد بين الباحث رأيه في هذا المجال والذي يتمثل في أن الهيكل التنظيمي يعتمد على المتغيرات الشرطية التالية مجتمعة ومتداخلة في نفس الوقت:

(أ) التكنولوجيا؛

(ب) البيئة؛

(ج) الحجم؛

(د) عوامل أخرى مثل درجة التداخل بين وحدات المنشأة.

وقد ساعد ظهور المدخل الشرطي في نظرية التنظيم إلى حد كبير في بروز المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية وخاصة في نواحي تقييم الأداء ونظم المعلومات المحاسبية وتسعير التحويلات.

وطبقاً لتلك النتيجة الأخيرة خصص البحث ثلاثة أقسام مستقلة لدراسة المدخل الشرطي في مجالات تقييم الأداء ونظم المعلومات المحاسبية وتسعير التحويلات باعتبار تلك النواحي من جوهر المحاسبة الإدارية.

وفي معرض مناقشة المدخل الشرطي وتقييم الأداء أوضح الباحث أن تقييم الأداء مسألة شرطية تختلف باختلاف ظروف كل وحدة فرعية وطبيعة نشاطها والبيئة والمؤثرات التي تعمل في إطارها، كما أن مقاييس تقييم الأداء التي تتلاءم مع وحدة فرعية معينة قد لا تتلاءم مع وحدة فرعية أخرى. وقد أبرز البحث الاتجاه المتزايد الآن نحو المقاييس غير المحاسبية لتقييم الأداء والمقاييس غير المالية في نفس الوقت.

وانتقل البحث بعد ذلك إلى مناقشة المدخل الشرطي ونظم المعلومات المحاسبية حيث أوضح أن تصميم المعلومات المحاسبية مسألة شرطية تعتمد على عدة عوامل مثل البيئة والمنشأة وأنماط اتخاذ القرار.

وقد خلص الباحث إلى أن ارتباط تصميم نظام المعلومات المحاسبي بالعديد من المتغيرات يجعل وجود نظام واحد موحد يصلح لكافة المنظمات والبيئات وأنماط القيادة وفي كافة الأوقات أمراً غير ممكن وغير مقبول من الناحيتين العلمية والعملية.

ثم انتقل البحث بعد ذلك إلى مناقشة المدخل الشرطي وتسعير التحويلات حيث أوضح أن تسعير التحويلات - شأنه ذلك شأن تقييم الأداء ونظم المعلومات المحاسبية - أمراً شرطياً يعتمد على عدد من المتغيرات الشرطية، ولذلك لا توجد طريقة واحدة مثلى وإنما توجد عدة طرق تصلح كل منها في ظروف معينة.

وقد اختتم البحث بتقييم علمي للمدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية للوقوف على ما أنجز حتى الآن والتطورات المحتملة في هذا المجال مستقبلاً. وقد أوضح ذلك القسم من البحث النتائج الرئيسية التالية:

١ - وجود جوانب مشتركة في الدراسات الميدانية والبحوث الخاصة بالمدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية في السنوات الأخيرة. وتمثل تلك الجوانب في محاولة تلك الدراسات إيجاد علاقة بين متغير شرطي أو أكثر ونوع النظام المحاسبي، والاعتماد على أدب نظرية التنظيم، واتباع أسلوب الاستقصاء.

٢ - تعذر الاعتماد على نتائج تلك الدراسات بشكل قاطع ونهائي نظراً لافتراض عدد كبير من المتغيرات المستقلة والتابعة فيها، ووجود عدد من المشاكل في تشغيل المتغيرات، وعدم محاولة قياس فاعلية النظام في أغلبها، وعدم معالجة المتغيرات بشكل متداخل، وتباين المتغيرات الشرطية من دراسة لأخرى، وتواجد أوجه النقص الخاصة بنظرية التنظيم في المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية.

٣ - يرى الباحث أن معظم الانتقادات السابقة ليست موجهة إلى المدخل الشرطي في حد ذاته بل هي منصبّة أساساً على أوجه القصور في الدراسات التي تمت.

٤ - بناء على ذلك يرى الباحث أن فكرة المدخل الشرطي لم ترفض في حد ذاتها وأن هناك حاجة إلى نظرية شرطية للمحاسبة الإدارية تتكون عناصرها بشكل أولي من الآتي:

( أ ) مفهوم النظرية الشرطية وإطارها.

(ب) المتغيرات الشرطية بشكل دقيق وواضح.

(ج) الأهداف الخاصة بالنظرية الشرطية.

( د ) فروض النظرية الشرطية.

(هـ) المنهج الذي يتبع في دراسة النظرية الشرطية وتكوينها.

على أن يراعى في كل ما سبق تفادي أوجه القصور في الدراسات التي أجريت في هذا المجال حتى الآن.

- (١) Horngren, C.T., *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, (3 rd ed., Prentice-Hall, 1972, p. 157.
- (٢) Dremer, J., *Management Planning and Control Systems* (Irwin 1977).
- (٣) من أجل مزيد من التفاصيل راجع:
- Cooper, D., «A Social and Organizational View of Management accounting». in Bromwich, M., and A. Hopwood, (des.), *Essays in British Accounting Research*, London: Pitman Publishing Ltd., 1981, pp. 178-205.
- (٤) Taylor, F. W., *The Principles of Scientific Management*, Harper and Row, 1947.
- (٥) Weber, M., *The Theory of Social and Economic Organization*, The Free Press, 1974.
- (٦) انظر على سبيل المثال:
- Demski, J., and G. Feltham, «Economic Incentives in Budgetary Control Systems», *The Accounting Review*, April 1978. pp. 336-359.
- (٧) Cooper, D., *op.cit.*, p. 180.
- (٨) *Ibid.*, p. 182.
- (٩) تجدر الإشارة إلى أننا لن نخوض في شرح وتقييم النظرية الشرطية في الإدارة بالتفصيل حيث أن ذلك يحتاج إلى عدة بحوث مستقلة، ولكننا سوف نشير إليها فقط بالقدر الذي يخدم البحث من ناحية دراسة المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية.
- (١٠) انظر على سبيل المثال:
- Woodward, J., *Industrial Organization, Theory and Prattice*, London: Osford University Press, 1965.
- (١١) انظر على سبيل المثال:
- Blau, P. M., and R.A. Schoenherr, *The Structure of Organizations*, New York: Basic Books, Inc., 1971.
- (١٢) انظر على سبيل المثال:
- Lawrence, P. R., and J.W., Lorsch, *Organization and Environment*, Homewood, I 11. : Richard D. Irwin, 1967.
- (١٣) Child, J., *Organization: A Guide to Problems and Practice*, Harper and Row, 1977.
- (١٤) Wood, S., A Reappraisal of the Contingency Approach to Organizations, *Journal of Management Studies*, 1979, pp. 334-354.
- (١٥) Otley, D., «The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis, *Accounting Organization, and Society*, Vol. 5, No. 4, 1980, pp. 413-428.

(١٦) من أهم هذه الأبحاث ما يلي:

- Sathe, V., Contingency Theories of Organizational Structure, in Livingstone, J.L., (ed.), *Managerial Accounting: The Behavioural Foundation* (Grid, 1975), pp. 51-63.
- Waston, D.J.H., Contingency Formulations of Organizational Structure: Implications for Managerial Accounting, (1975), in Livingstone, J.L., *Ibid.*, pp. 65-79.
- Gordon, L.A. & D. Miller, «A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1, No. 1, 1976, pp. 59-69.
- Ansari S.L., «An Integrated Approach to Control System Design», *Accounting Organizations and Society*, Vol. 2, No. 2, 1977, pp. 101-112.
- Hayes, D., The Contingency Theory of Management Accounting, *Accounting Review*, January (1977), pp. 135-143.
- Hopwood, A.G., «Towards an Organizational Perspective for the Study of Accounting and Information Systems», *Accounting Organizations and Society*, Vol. 3, No. 1, (1978), pp. 3-14.
- Sathe, V., «The Relevance of Modern Organization Theory for Managerial Accounting» *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 3, No. 1, (1978), pp. 89-92.
- Waterhouse, J.H., & P. Tissen, «A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 3, No. 1, (1978), pp. 65-76.
- Otley, D., (1980), *op.cit.*

Watson, D.J.H., and J.V. Baumler, «Transfer Pricing: A Behavioral Context, College of (١٧) Commerce and Administration», University of Illinois at Urbana Champaign, 1973. Working Paper Number 120, as cited by Watson D.J.H., *op.cit.*, pp. 68-70.

(١٨) من المعروف في نظرية التنظيم أن الأنشطة المتشابهة يجب أن يتم تجميعها معاً وأن الأنشطة التي تتطلب التكامل يجب إدماجها معاً. وإذا حدث تعارض بين هذين المؤشرين فإن أحد المعيارين يطبق على حساب الآخر وذلك يؤدي إلى استخدام وسائل تكامل أخرى ويؤثر على إجراءات الرقابة ونظم المعلومات ونظم تقييم الأداء والحوافز.

(١٩) لمزيد من التفاصيل راجع:

Watson, D.J.H., (1975), *op.cit.*, pp. 70-71.

*Ibid.*, pp. 74-75. (٢٠)

(٢١) لمزيد من التفاصيل حول الطبيعة الشرطية لنظم المعلومات المحاسبية، انظر على سبيل المثال:

— Gordon, L.A., and D. Miller, *op.cit.*

Ginzberg, M.J., «An Organizational Contingencies View of Accounting and Information Systems Implementation», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, No. 4, 1980, pp. 369-382.

— Bento, A.M., The Information Systems Contingency Theory: A Proposal and Test in California Cities, *PH.D. Thesis*, University of California, Los Angeles, 1980.

Gordon, L.A., and D. Miller, *op.cit.*, p. 60. (٢٢)

*Ibid.*, p. 61. (٢٣)

*Ibid.*, pp. 62-63. (٢٤)

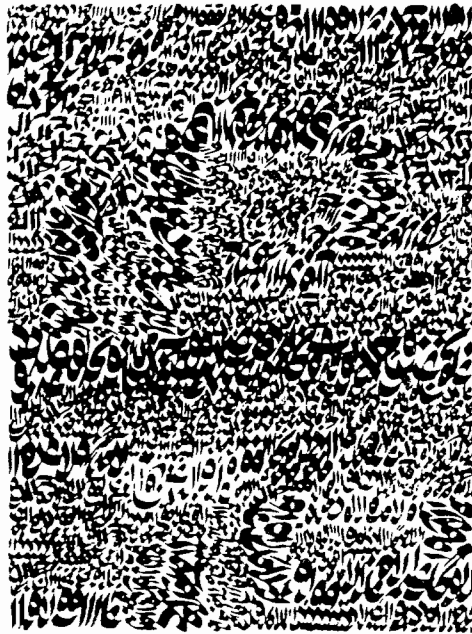
*Ibid.*, p. 62. (٢٥)

*Ibid.*, p. 63. (٢٦)

□ □ □

# المجلة العربية للمعلوم الانسانية

تصدر عن جامعة الكويت ، فصلية محكمة . تقدم البحوث الأصلية والدراسات الميدانية والتطبيقية  
في شتى فروع العلوم الانسانية والاجتماعية باللغتين العربية والانجليزية



رئيس التحرير  
د. عبد الله العتيبي  
مدير التحرير  
آمال بدر الغربالي

جميع المراسلات توجه الى رئيس التحرير ص. ب. ٢٦٥٨٥ الصفاة - الكويت  
هاتف ٨٢١٦٣٩ - ٨١٥٤٥٣ (الشويخ) - تليكس ٢٢٦١٦ KUNIVER



---

# THE CONTINGENCY APPROACH OF MANAGEMENT ACCOUNTING

*Mohamed S. El-Attar*

The main objectives of this paper are to study:

- (a) The concept of the contingency approach of management accounting and its main features.
- (b) The effects of contingency approach on performance evaluation, information systems, and transfer pricing.
- (c) The evaluation of the contingency approach from the scientific point of view.

Some of the main conclusions of this research are:

- 1. The contingency approach of management accounting has been developed as a result of applying the contingency approach in organization theory.
- 2. The participation model management has positive effects on management accounting especially in the area of budgets and standard costs.
- 3. Performance evaluation is a contingency matter, since it depends on the characteristics of sub-units and their activities. Moreover, performance evaluation measures which are relevant to a certain sub-unit may be irrelevant to another.
- 4. Design of information systems is a contingency problem which depends on certain factors such as environment, organization, and decision-making styles. Accordingly, no one uniform information system is relevant to all organizations in all times.
- 5. The use of transfer pricing methods depends on several contingency variables. Hence, each method of transfer pricing may be valid in certain circumstances and invalid in others.
- 6. The writer thinks that there is a real need for a contingency theory of management accounting. Such a theory should include the following main elements.
  - (a) The concept of contingency theory and its framework.
  - (b) The contingency variables in a precise form.
  - (c) Contingency theory postulates, objectives, and principles.