

أهمية مدخل النظرية الظرفية كأسلوب لتطور مراحل المحاسبة الإدارية دراسة تاريخية وتحليلية

The importance of the situational theory approach as a method for the development of management accounting stages Historical and analytical study

ا.م. رائد حسن علي

a.m. Raed Hassan Ali

كلية الإدارة والاقتصاد-قسم المحاسبة / جامعة

المثنى

raeed@mu.edu.iq.com

ا.م.د. محمد سمير دهيرب الربيعي

a.m.d. Muhammad Samir Daherb Al-Rubaie

كلية الإدارة والاقتصاد-قسم المحاسبة / جامعة المثنى

dr.mohamdsm@mu.edu.iq.com

المستخلص:

في ظل التغيرات المستمرة في بيئة التصنيع الحديثة، وما يصاحبها من تقدم تقني هائل في أساليب الإنتاج، وزيادة درجة الألية في عمليات التصنيع وارتفاع حدة المنافسة، تزايد أهمية إدراك الإدارة لتأثير المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية عند تصميم نظمها الرقابية الملائمة. ويرتكز المدخل الشرطي في المحاسبة على أنه "لا يوجد نظام محاسبي واحد مثالي في حد ذاته يناسب جميع المنشآت، وإنما التصميم الأفضل يعتمد على مدى تفاعل النظام مع المتغيرات المحيطة بالمنشأة". يهدف البحث إلى وصف نظم الرقابة الإدارية المستخدمة في بعض المنشآت الصناعية والتي تتميز باستخدام نظم تصنيع متقدمة في عملياتها الإنتاجية، وذلك لإيجاد تفسير للأسباب والمبررات التي أدت إلى أن تأخذ تلك النظم في كل منشأة الشكل الموجود فيها حالياً. وكذلك التعرف على واقع الممارسات العملية في تطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية باعتبارها جزءاً لا يتجزأ من أنظمة الرقابة الإدارية في تلك المنشآت. كما تهدف الدراسة أيضاً إلى بيان أثر المتغيرات الشرطية المحددة بالدراسة على تبني استخدام تلك الأساليب والنظم في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

الكلمات المفتاحية: النظرية الظرفية، النظم الادارية، الرقابة الادارية، المتغيرات الظرفية.

Abstract

In light of the continuous changes in the modern manufacturing environment, and the accompanying tremendous technical progress in production methods, the increase in the degree of automation in manufacturing processes and the increasing intensity of competition, the importance of management's awareness of the impact of internal and external environmental variables has increased when designing its appropriate control systems. The Contingency approach to accounting is based on the fact that "there is no one perfect accounting system in itself that is suitable for all establishments, but rather the best design depends on the extent of the system's interaction with the variables surrounding the establishment". The research aims to describe the administrative control systems used in some industrial facilities, which are characterized by the use of advanced manufacturing systems in their production processes, in order to find an explanation for the reasons and justifications that led to these systems in each facility taking the form in which it currently exists. As well as identifying the reality of practical practices in the application of management accounting systems and methods as an integral part of the administrative control systems in those establishments. The study also aims to demonstrate the impact of the Contingency variables identified in the study on adopting the use of these methods and systems in the planning, control, performance evaluation and decision-making processes.

المقدمة:

يشهد حقل المعرفة الإدارية منذ بداية القرن العشرين تطورات متلاحقة ومؤثرة، حيث ظهرت العديد من النظريات والمدارس الإدارية والمؤسسية في الفكر الإداري مثل: الإدارة العلمية، وظائف الإدارة، المنهج السلوكي، المدخل الكمي، مدخل النظم، وساهمت كل من هذه المداخل مساهمة فعالة في تطوير المعرفة الإدارية وفي الوقت نفسه فإن

الأفكار والأساليب التي تبناها كل مدخل لدراسة الإدارة اختلف جذرياً عن الآخر (عسكر، 2014: 7) ، و مع ظهور الثورة الصناعية تركّز الاهتمام على الكفاءة الإنتاجية وتعظيم الربح ومع ظهور نظرية العلاقات الإنسانية اتضح أهمية العنصر البشري كأحد موارد المؤسسة وهي الموارد البشرية لما لها من تأثير قوي على العملية الإنتاجية إذ عملت المدرسة السلوكية على لفت الانتباه إلى أهمية مراعاة النواحي السلوكية عند التعامل مع أفراد المؤسسة وعند القيام بعملية تخطيط الأهداف وعمليات الإشراف والمتابعة والرقابة على الأداء، ويعد مدخل النظم Systems Approach من أهم الإسهامات التي حدثت في الفكر الإداري، حيث يهدف هذا المدخل إلى حل المشاكل الإدارية في شكل علمي موضوعي باتخاذ القرارات التي تساعد على الوصول إلى الحلول المثلى للمشاكل الإدارية بأقل تكلفة ممكنة (حسين، 2017: 39-41). كما يعتبر هذا المدخل أن المؤسسة تتكون من عدة نظم فرعية تتشابك وتتفاعل مع بعضها البعض لتحقيق أهداف المؤسسة بشكل متوازن، مع الأخذ في الاعتبار أن استمرار المؤسسة وبقيتها يتوقف على قدرتها على تحقيق التوازن في تحقيق الأهداف سواء كانت أهداف اقتصادية أو اجتماعية أو بيئية، وبالرغم من ذلك تعتبر كل المدارس الفكرية لم تنجح في وضع مبادئ عامة للإدارة يمكن تطبيقها على المؤسسات وفي كل المواقف، كما أنها لم تعط الانتباه اللازم لتطبيقات النظرية الإدارية على الواقع العملي في المؤسسات، وبذلك لم تستطع سد الفجوة بين النظرية والتطبيق (عسكر، 2014: 8) ، ونتيجة للإحساس بأن المداخل السابقة لا تعطي إجابات لكل المواقف التي تواجه الإدارة، فقد ظهر النظرية الظرفية Contingency Theory في الستينات من القرن الماضي من خلال الدراسات والأبحاث في مجال نظريات التنظيم والإدارة والنظرية السلوكية، حيث يعدّ من المداخل الحديثة نسبياً في الفكر الإداري، وهو يعني أن تطبيق مبادئ وأساليب الإدارة مشروط بالظروف السائدة، وان تطبيق أدوات الإدارة المستمدة من المدارس التقليدية والسلوكية والكمية ونظرية النظم مرتبط بالموقف الذي يواجه الإدارة (الصباب، 2012: 86)، وبالتالي فقد تمكن النظرية الظرفية من الجمع بين اتجاهات المدارس الفكرية المختلفة للإدارة، ومحاولة سد الفجوة بين النظرية والتطبيق، واستجابة لذلك فقد اتجه الفكر المحاسبي وبالتحديد منذ منتصف السبعينات إلى دراسة وتحليل النظرية الظرفية في المحاسبة الإدارية الحديثة كإطار فكري جديد تزامن مع مدخل اقتصاديات المعلومات ومدخل نظرية الوكالة ولقد ترتب على ظهور النظرية الظرفية عدم وجود نظام محاسبي يصلح للتطبيق في جميع المؤسسات أو على المؤسسة نفسها في كل المواقف والحالات، مما يترتب عليه ضرورة تحديد النواحي الخاصة بالنظام المحاسبي التي ترتبط بمواقف معينة ومحددة، كما تتضح الحاجة إلى نظم وأساليب محاسبة إدارية حديثة تواكب التغيرات السريعة في البيئة المحيطة، وبناء عليه يتناول هذا الفصل دراسة تحليلية للمدخل الشرطي في المجالين الإداري والمحاسبي، وذلك من خلال المباحث التالية:

- 1- المؤسسة كنظام مفتوح وطبيعة التطوير المؤسسي: ويتناول فيه الباحث مفهوم "المؤسسة كنظام مفتوح"، وبيان الأنواع المختلفة للتنظيمات الإدارية، وتأثير البيئة المحيطة على المؤسسة. كما يتم التعرض إلى مفهوم وطبيعة التطوير المؤسسي، والأسباب التي تدعو المؤسسات إلى تطوير نظمها وأساليبها الإدارية والفنية، وبيان الأهداف المرجوة من عملية التطوير المؤسسي.
- 2- تطوّر الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية: ويوضح فيه الباحث مراحل تطوّر الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية، والافتراضات التي يقوم عليها كل مدخل، ومدى مساهمته في بناء إطار فكري للمحاسبة الإدارية.
- 3- النظرية الظرفية في التنظيم وأثره على تصميم نظم المحاسبة الإدارية: ويتعرض لدراسة وتحليل مفاهيم وإسهامات النظرية الظرفية في مجالات الإدارة والتنظيم والمحاسبة الإدارية. ودراسة فعالية استخدام النظرية الظرفية كأداة للتفسير والتنبؤ في تصميم نظم المحاسبة الإدارية، بغية الكشف عن العوامل التي تعكس التأثير النهائي للمتغيرات المؤثرة على السلوك الإداري في تصميم نظم الرقابة الإدارية.
- 4- الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين النظرية الظرفية وتبني نظم المحاسبة الإدارية الحديثة: يتناول فيه الباحث استعراض وتحليل وتقييم الدراسات السابقة في مجال العلاقة بين النظرية الظرفية وتطبيق نظم المحاسبة الإدارية الحديثة الحديثة للتعرف على أهم العوامل والمتغيرات الظرفية المؤثرة في اختيار وتطبيق الإدارة لنظم وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

منهجية الدراسة

1- مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في ضعف الاهتمام بأساليب ونظم المحاسبة الإدارية ولاسيما الأساليب الحديثة منها إذ أن الكثير من مسؤوليها لا يعطونها الاهتمام اللازم والكافي، وذلك لأسباب عديدة قد ترجع إلى عدم كفاءة وفعالية الإدارة أو نقص في القدرات والمهارات الإدارية والمحاسبية أو عدم الوعي بأهميتها ودورها الهام في الرقابة وترشيد القرارات الإدارية، الأمر الذي يسبب لتعثر المنشأة بأكملها، ومن هنا برزت المشكلة الأساسية التي تتناولها هذه الدراسة وهي التعرف على مدى ملائمة نظم وأساليب المحاسبة الإدارية كأدوات تستخدمها الإدارة في الرقابة الإدارية، وذلك للوصول إلى أثر المتغيرات الظرفية التي تتفاعل مع تلك الأنظمة سواء كانت تلك المتغيرات بيئية أو تنظيمية وتبني نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بهدف ترشيد استخدام الموارد الاقتصادية، والتي تتضمن تخصيص تلك الموارد، ووضع الخطط التنفيذية، وإحكام الرقابة خلال مراحل التنفيذ.

وبالرغم من التأكيد على أهمية وتأثير المتغيرات البيئية والتنظيمية في تصميم نظم محاسبة إدارية تعتمد على أساليب حديثة تتصف بملائمتها للبيئة المعاصرة، إلا أنه ليس هناك اتفاق عام بين الباحثين حول ماهية أو عدد المتغيرات الظرفية ذات الصلة.

2-أهداف الدراسة:

أ- التعريف بالنظرية الظرفية كأحد مراحل تطوّر الإطار الفكري للمحاسبة الإدارية، وذلك للاستعانة بمفاهيمه ومبادئه في تحليل المتغيرات الظرفية الأساسية، وبيان دورها في تصميم نظم الرقابة الإدارية.

ب- استعراض تاريخي ودراسة سمات وخصائص بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تصميم نظم الرقابة الإدارية، لبيان أهمية مراعاة تصميم نظم معلومات المحاسبة الإدارية وبما يتفق مع تلك الأساليب والفلسفات المستحدثة لتدعيم مخرجاتها لتوصيف نظم الرقابة الإدارية والتعرّف على واقع الممارسات العملية للمحاسبة الإدارية وعلاقتها بالتخطيط والرقابة، وذلك لتفسير الأسباب والمبررات التي أدت بتلك النظم إلى أن تأخذ الشكل الموجود فيها حالياً، ومدى مساهمتها في توفير المعلومات اللازمة للمديرين، بهدف تدعيم قدرة تلك النظم ومحاولة تطويرها بالشكل الذي يسمح لها بالقيام بمختلف وظائفها في ظل التغيرات المستمرة في بيئة التصنيع الحديثة.

3-فرضية الدراسة: يستند الدراسة على فرضية مفادها: (أن نظم وأساليب المحاسبة الإدارية في الوقت الحالي تعد غير ملائمة وضعيفة لمتطلبات البيئة المحلية الحالية والمستقبلية).

4-أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميته من الاعتبارات التالية:

أ- إبراز دور النظرية الظرفية في مساعدة إدارات المؤسسات الصناعية والخدمية لتصميم نظمها المحاسبية والرقابية الملائمة، من خلال تحديده وتفسيره للمفاهيم التي يمكن الاعتماد عليها في معرفة أثر العوامل الداخلية والظروف البيئية المحيطة على النظام المحاسبي واتباع نظم وأساليب معينة.

ب- تشجيع إدارات المؤسسات الصناعية والخدمية في العراق على استخدام أساليب وفلسفات إدارية حديثة تساعدها في القيام بوظائفها الإدارية من تخطيط ورقابة وتقييم للأداء واتخاذ قرارات، الأمر الذي يوفر طرق وأسس قياس محاسبية واقتصادية سليمة تتصف بالملائمة.

5-حدود الدراسة: تقتصر هذه الدراسة على معرفة مدى تأثير النظرية الظرفية في تطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الصناعية والخدمية العراقية، وذلك من خلال دراسة تفصيلية-تاريخية وتحليلية- للتعرف على نظم الرقابة الإدارية والأنظمة والممارسات المحاسبية الأخرى الموجودة في كل مؤسسة من المؤسسات العاملة في البيئة المحلية.

6-منهج الدراسة: لتحقيق أهداف هذه الدراسة، اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي المبني على الأسلوب النظري وذلك لبناء وتغطية الخلفية النظرية التي تركز عليها الدراسة.

الجانب الفكري

اسهامات المحاسبة الإدارية عبر الحقبة الزمنية:

لم تعد وظيفة المحاسبة في العصر الحديث قاصرة على تقديم البيانات والمعلومات لملاك المشروع والأطراف الخارجية من بنوك وموردين وعملاء وجهات حكومية، فقد اتسعت وظيفة المحاسبة لتشمل توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تساعد الإدارة في ممارسة وظائفها من تخطيط ورسم سياسات ورقابة وتقييم للأداء والنتائج واتخاذ قرارات ولذلك ظهر في السنوات الحديثة علم المحاسبة الإدارية وهي نظام معلومات يختص بإنتاج المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية اللازمة لصنع القرارات، وذلك من خلال معالجة وتحليل البيانات والمعلومات باستخدام المقاييس المحاسبية والأساليب الكمية الملائمة لمناخ القرار ثم التقرير عن نتائج هذه المعالجات والتحليلات بمعلومات نافعة يتم تقديمها لمتخذي القرارات سواء داخل أو خارج المنظمة.

(Mawdudur,et al.,2018; 6)

وقد برزت المحاسبة الإدارية إلى الوجود خلال الخمسينات والستينات، لذا فهي تعتبر ظاهرة حديثة نسبياً عند مقارنتها بالتطور التاريخي الطويل للتقرير المالي للمستفيدين الخارجيين، وبذلك فهي تمثل فرعاً جديداً نسبياً من فروع المعرفة، ولقد اتسع دور ونطاق المحاسبة الإدارية بصورة كبيرة نتيجة لاستخدامها للأساليب والنماذج الكمية والإحصائية، بالإضافة إلى الاهتمام بالنواحي السلوكية (إبراهيم، 2018: 124)، ويتضح عند دراسة العلاقة بين تطور الفكر الإداري والتطور الفكري للمحاسبة الإدارية وجود مجموعة مسيطرة من النظريات والمدارس الإدارية التي تهدف إلى اختيار أفضل الطرق والأساليب التي يمكن أن يستخدمها المديرون في تحقيق أهداف التنظيم، وقد اكبّت المحاسبة الإدارية

لمعظم المفاهيم الواردة بتلك المدارس المختلفة (محمد، 2009: 140-142)، في أوائل الستينيات من القرن الماضي حدث تطوّر كبير في الفكر الإداري من خلال ظهور المدخل الشرطي Contingency Approach في التنظيم والإدارة، والذي يعدّ من المداخل الحديثة نسبياً في الفكر الإداري، والذي يأخذ في الاعتبار فكرة النظام المفتوح فهو يعتبر المنظمة نظاماً مفتوحاً يؤثر ويتأثر بالبيئة المحيطة، بالإضافة إلى أنه لا توجد مجموعة شاملة من المبادئ الإدارية يمكن اتباعها في جميع المواقف والحالات، وإنما توجد مجموعة من الأنماط الإدارية التي يمكن أن تستخدم في مواقف مختلفة، وبذلك أصبح المدخل الشرطي يمثل انتقالاً من النماذج الشمولية للإدارة إلى فكرة عدم وجود نظام واحد أمثل للإدارة يصلح تطبيقه في كل المواقف والحالات (العطار، 2010: 33-45).

تطور المحاسبة الإدارية :

إن ظهور المحاسبة الإدارية لم يكن فجأة في منظمات الأعمال وذلك بسبب تطوير المنظمات على المستوى الإداري أو التكنولوجي مما أدى إلى حاجة المنظمات لمعلومات أكثر ملائمة ووضوح لاتخاذ القرارات الإدارية الملائمة وبدأت المحاسبة الإدارية توأكب التطور الحاصل ومرت خلال تطورها بعدة مراحل وهي:

(International Federation Of Accountants,2009:3)

المرحلة الأولى: قبل عام 1950 كان التركيز على تحديد التكاليف والرقابة المالية من خلال وضع الموازنات واستخدام محاسبة التكاليف.

المرحلة الثانية: بحلول عام 1965 فإن التركيز قد تحول إلى توافر المعلومات اللازمة للتخطيط والإدارة والرقابة ومن خلال استخدام تقنيات مثل تحليل القرار ومحاسبة المسؤولية.

المرحلة الثالثة: وبحلول عام 1985 كان الاهتمام منصبا على الحد من الضياعات في الموارد المستخدمة في العمليات التجارية من خلال استخدام تحليل العملية وتقنيات إدارة التكلفة.

المرحلة الرابعة: بحلول عام من عام 1995-ولغاية اليوم الاهتمام قد تحول إلى خلق قيمة من خلال الاستخدام الفعال للموارد واستخدام التكنولوجيات التي تدرس خلق القيمة للزبائن وقيمة حقوق المساهمين والابتكار التنظيمي، ويمكن عرض تطور المحاسبة الإدارية كما في الشكل التالي:

شكل (1) تطور المحاسبة الإدارية



(Source : International Federation Of Accountants ,2009: 4)

الدور المتنامي للمحاسبة الإدارية:

وجدت المحاسبة الإدارية لخدمة احتياجات الإدارة بخلاف حملة الأسهم وغيرهم لذلك فهي تختلف عن المحاسبة المالية وتتعامل المحاسبة الإدارية مع أحداث تحصل في المستقبل على عكس المحاسبة المالية التي تعتمد في تقاريرها على أحداث تاريخية واعتبار المحاسبة الإدارية من الدراسات المهنية مما ساعد على توسع دورها. (كاريسون ونورين، 2006: 20)، وتعد المعلومات المورد الذي يحمل الإدارة على الحركة وفي حالة عدم تدفق المعلومات بشكل متواصل

لا تقوى الإدارة على عمل أي شيء، وان عملية اتخاذ القرار هي من الممارسات اليومية للإدارة وتتوقف جودة القرار على ما يتاح لصناعة من بيانات كما يؤثر ذلك على درجة التأكد التي يتخذ بها القرار، غير أن هذه المعلومات لا تكون جاهزة أو معدة في معظم الأحيان وهنا يبرز دور المحاسبة الإدارية بشكل واضح في توافر المعلومات وكلما زادت درجة وضوح المعلومات وصحتها كلما قلت مخاطرة اتخاذ القرار الإداري (عبد الرحيم، 2017 : 17)، وان المحاسبة الإدارية هي ليست عملية ثابتة إذ أنها تتكيف مع التغيرات في الشركة وذلك لان المؤسسات تعتمد على المحاسبة الإدارية في تزويد المعلومات في بيئة الأعمال المتغيرة فإذا كان تطور نظام المحاسبة الإدارية متخلفا فإن تطور الشركة كان متخلفا أيضا وسيكون حاجز أمام نجاح الشركة، اذ ان على المحاسبة الإدارية أن تتكيف مع التغيرات في الشركات ولذلك فإن دراسة المحاسبة الإدارية هي دراسة عمليات وليست دراسة إجراءات لان عمليات المحاسبة الإدارية تتصل بمواصفات الشركة والتي هي متغيرة باستمرار ولفهم المحاسبة الإدارية فإنه يجب فهم الشركة والقوى التي تؤثر فيها (البكري والحمداني، 2010 : 15)، كما صنف المجمع العربي للمحاسبين القانونيين المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية بثلاث أصناف هي الآتي:-

أولاً: المعلومات حسب مصدرها.

أ – المصدر الداخلي للمعلومات: توفر هذه المعلومات لغرض اتخاذ القرارات التشغيلية وتطوير البرامج وتصحيح الانحرافات حيث تعكس هذه المعلومات الأحداث والحقائق بمزاولة النشاط وظروفه وصعوباته وتستخدم في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ويتضمن هذا النوع:

- ✓ معلومات مالية كالموازنات والتقارير المالية.
 - ✓ معلومات عن الخزين كالمشتريات والموجود المخزني والموردين والأسعار والعقود.
 - ✓ معلومات عن الإنتاج كالمستلزمات الإنتاجية وأنواع المنتجات وجدول الإنتاج.
 - ✓ معلومات عن المبيعات كالعلاء والتسديدات والمنتجات المباعة والمنافذ التوزيع.
 - ✓ معلومات عن الموارد البشرية كالأفراد، التدريب، المكافآت، التعويضات.
 - ✓ معلومات عن الدراسة والتطوير كهندسة المنتجات وتصميمها وأبحاث السوق.
- ب – المصدر الخارجي للمعلومات: وتتضمن المعلومات كافة التي تعبر عن أحداث البيئة الخارجية المحيطة بالمنظمة مثل:

- ✓ الميزات التنافسية للمنافسين ونقاط ضعفهم.
- ✓ القوانين والتعليمات المرتبطة بإنتاج المنظمة ومدخلاتها.
- ✓ قوانين المحافظة على البيئة.
- ✓ التطور التكنولوجي في مجال الإنتاج.

ثانياً: المعلومات حسب وجهة نظر الإدارة : وتصنف إلى ما يلي:

أ – المعلومات المحاسبية: تأتي من المصادر الداخلية للمنظمة وتعكس الوقائع المتعلقة بالجانب المالي والمحاسبي في المنظمة وتضم قوائم التكاليف حسب عناصر الإنتاج التي تساعد في تقييم الأداء والتحليل المالي والعمليات وتحديد ربحية المنتجات.

ب – المعلومات الإدارية: تتسم بالإجمال والتلخيص لتوضيح نتائج الأعمال الإجمالية واتجاه تطورها ومن أمثلتها:

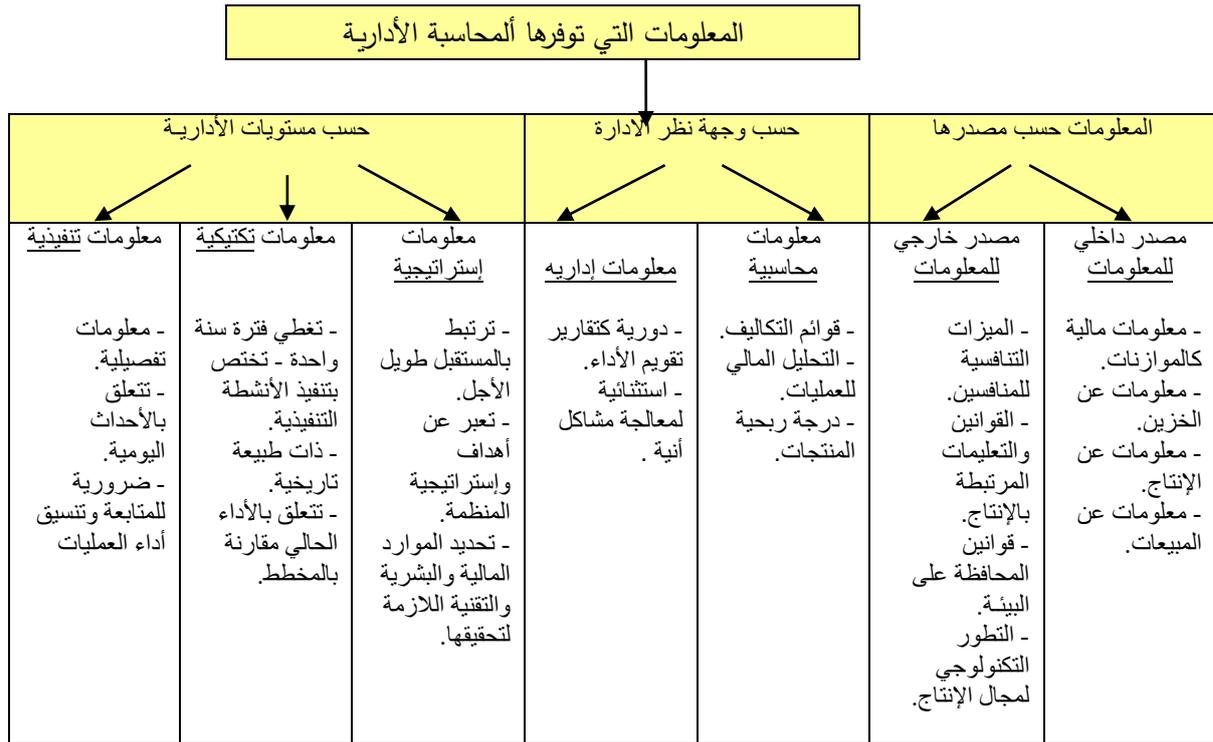
- ✓ التقارير الدورية كتقارير الأداء وتحديد نسب الانجاز والصعوبات التي تواجه عمليات التشغيل الجاري.
- ✓ التقارير الاستثنائية التي تستدعي تدخل الإدارة بسرعة للتصحيح وضبط العمليات. (الكعبي، 2011 : 43).

ثالثاً: المعلومات حسب المستويات الإدارية وتصنف إلى الآتي :

أ – المعلومات الاستراتيجية: تتعلق بالمستقبل الطويل الأجل وتعبّر عن أهداف واستراتيجيات المنظمة وتحدد الموارد المالية والبشرية والتقنية اللازمة لتحقيقها ويكون مصدرها خارج المنظمة كالعلاء والموردين والمنافسين والمتغيرات الاقتصادية والسكانية المختلفة وتتخذ القرارات الاستراتيجية بناء على هذه المعلومات.

ب – المعلومات التكتيكية الوظيفية: هي المعلومات التي تغطي فترة سنة وتختص بتنفيذ الأنشطة الوظيفية في المنظمة كالإنتاج، المشتريات، المبيعات، التخزين وتتخذ في ضوء هذه المعلومات القرارات التكتيكية وفقاً لاستراتيجيات التي تضعها الإدارة العليا وتتسم هذه المعلومات بأنها ذات طبيعة تاريخية وتعلق بالأداء الحالي مقارنة مع المخطط وتستفاد الإدارات الوسطى من هذه المعلومات.

ج – المعلومات التشغيلية أو التنفيذية : هي معلومات تفصيلية تتعلق بالإحداث والعمليات اليومية التي تجري في المنظمة وهذه المعلومات ضرورية لمتابعة وتنسيق أداء العمليات والمهام الوظيفية المختلفة والهدف من هذه المعلومات هو الترشيد الأمثل للموارد المتاحة كتحديد أساليب الإنتاج وتخفيض التكاليف وسياسة التسعير واستفاد منها الإدارة التنفيذية في اتخاذ القرارات التشغيلية . (عطية، 2010 : 13)، والجدول (2-2) يوضح تصنيف المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية وكالاتي:



المصدر: (الكعبي، 2011: 44)

المؤسسة كنظام مفتوح وطبيعة التطوير المؤسسي:

إن المبدأ الأساس لمدخل النظم هو النظر إلى المؤسسة كنظام يشتمل على عناصر متعددة تكون في حالة تفاعل مع بعضها، تؤثر وتتأثر ببعضها البعض (السواط، 2017: 50)، لذلك فإن جميع المؤسسات مهما اختلفت أحجامها وأهدافها لابد أن تعمل في نظام مفتوح، فهي تؤثر في البيئة المحيطة بها بما تنتجه وتسوقه من سلع وخدمات، كما أنها تتأثر بما هو موجود في تلك البيئة من عادات وتقاليد وأعراف ونظم، أضف إلى ذلك مجموعة من العوامل الأخرى الاقتصادية والقانونية والسياسية والمالية لابد للمؤسسة أن تراعيها عند القيام بوظائف التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة والإنتاج والتسويق والتمويل (الغمري، 2010: 12-13)، أي أن هناك علاقة بين المؤسسة والبيئة التي تعمل فيها، فالتأثير والتأثر مشترك بين الطرفين، لذا فقد أدى ظهور مدخل النظم إلى التأثير في طبيعة مفهوم المؤسسة، حيث أكد على الطبيعة التفاعلية للمؤسسة، بمعنى أن أهداف ووظائف المؤسسة تتداخل وتؤثر في بعضها البعض، مما يعني أن كفاءة الإدارة تتحدد بالأداء المتوازن للوظائف كلها وليس بأخذ وظيفة دون أخرى.

أنواع النظم الإدارية: (قوته، 2012: 339-340) (عبد المحسن، 2014: 83-85)

تفرق النظرية العامة لمدخل النظم بين نوعين من النظم:

1- النظم المغلقة Closed Systems: ويقصد بها تلك النظم التي لا تتفاعل مع البيئة المحيطة بها، بمعنى أنها لا تؤثر فيها ولا تتأثر بها، ويعتبر هذا النوع من النظم غير موجود عملياً وغير متواجدة في مجال مؤسسات الأعمال، وإنما تتواجد فقط عند إجراء بعض التجارب المعملية الدقيقة.

2- النظم المفتوحة Open Systems: ويقصد بها تلك النظم التي تتفاعل مع البيئة المحيطة بها، بمعنى أنها تؤثر فيها وتتأثر بها، ويتلاءم هذا النوع من النظم مع مؤسسات الأعمال وبخاصة في ظل الاتجاه الحديث في الإدارة.

وقد قام كل من Burns & Stalker - وهما من الأوائل الذين أكدوا على عدم وجود طريقة واحدة مثلى لتصميم النظم- بدراسة تحليلية لعشرين مؤسسة صناعية، وقد وجدوا بأن هناك تقسيماً آخر للنظم يتمثل فيما يلي: (Burns et al., 1961; p266) (عبد الغفار، 2015: 749)

-النظم الآلية أو الميكانيكية Mechanistic: يصلح هذا النوع من النظم للمؤسسات التي تعمل في محيط مستقر Stable نسبياً، ويلاحظ أن هذا النوع من النظم يتفق مع مبادئ النظرية التقليدية في التنظيم أو التنظيم البيروقراطي. حيث يتميز بوجود درجة عالية من التخصص الوظيفي، والتحديد الدقيق للإجراءات والقواعد وطرق العمل، وهرمية هيكل السلطة والرقابة والاتصالات والتي تكون بشكل رأسي في هيكل التنظيم، وتركيز المعلومات في قمة الهرم المؤسسي حيث توجد سلطة اتخاذ القرارات النهائية.

-النظم العضوية Organic: يناسب هذا النوع من النظم المحيط المتغير الذي لا يمكن فيه التنبؤ بدقة بنوع المشكلات المتوقع حدوثها في المستقبل. وبالتالي يتلاءم هذا النوع مع مفهوم المؤسسة كنظام مفتوح، حيث يقوم على فكرة التفاعل فيما بين النظم الفرعية المكونة للنظام الكلي. ويلاحظ بأن هذا النوع من النظم يشابه نظرية العلاقات الإنسانية. حيث

يتميز هذا النوع من النظم بتوزيع سلطة اتخاذ القرارات والمشاركة في اتخاذها وعدم تركيزها في قمة التنظيم، كما تقوم العلاقات بين الأفراد على الاتصالات الأفقية في نفس المستوى المؤسسي وعدم التقيد بخطوط السلطة مع مختلف المراكز الوظيفية الأعلى أو الأدنى. وفي تقسيم مختلف يرى كاتب آخر أن هناك عدة أنواع للنظم تتمثل في الآتي:

(Benjamin, et, al.,2006 : 200)

- أ- النظم المؤكدة: وتشمل النظم التي يمكن فيها التنبؤ بالمرجات بصورة كاملة ومؤكدة من مدخلات معينة ومحددة.
- ب- النظم الاحتمالية: وتشمل النظم التي يمكن فيها التنبؤ بالمرجات بصورة احتمالية عن طريق استخدام احتمالات معينة من مدخلات معينة ومحددة.
- ت- النظم القادرة على التغيير: وتشمل النظم القابلة والقادرة على التغيير بشكل مستمر مع التغيرات البيئية ويعتبر هذا النوع من النظم من أكثر الأنواع تطابقاً مع مفهوم المؤسسة كنظام مفتوح، حيث تتفاعل المؤسسة مع المتغيرات البيئية، والتي تتمثل في المتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية والتقنية.

التطوير المؤسسي في المنظمة:

يعتبر التطوير المؤسسي أحد الأساليب الهامة للتغيير على مستوى المؤسسة ككل، فالمؤسسة كنظام مفتوح تتأثر بالتطورات في نظمها الخارجية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وكذلك تؤثر في تلك النظم الخارجية ولقاء المؤسسة حيوية وفعالة ينبغي عليها لمواجهة الظروف الخارجية والتأقلم معها، القيام بتطوير نظمها الداخلية مثل نظم الإنتاج والتسويق والتمويل والتقنية المستخدمة والهيكل المؤسسي والقوى البشرية العاملة. مفهوم وطبيعة التطوير المؤسسي:

يقصد بالتطوير المؤسسي هو عملية التنمية والتحسين المستمر في كافة أجزاء وعناصر المؤسسة أو بعض منها، والتي تمارسها الإدارة لتحقيق مستويات متصاعدة من الفعالية والكفاءة المؤسسية، بحيث تضمن للمؤسسة بقاءها واستمرارها وتطورها في ظل الظروف المتغيرة، وذلك بالاستعانة بمجالات المعرفة المختلفة والمناسبة (بدر، 2011: 88) كما يعرفها كاتب آخر (السلمي، 2017: 154) (Bennis, et, al.,1969: 2) بأنه إستراتيجية تعليمية مركبة تهدف إلى تغيير المعتقدات والاتجاهات والقيم وتركيب المؤسسة حتى يمكن لها التكيف مع التقنية الجديدة والأسواق والتحديات.

أسباب التطوير المؤسسي:

أدت عدة أسباب رئيسية إلى زيادة الشعور بالحاجة إلى التطوير المنظم والمستمّر للمنظمات، وعلى أسس من التخطيط العلمي الهادف. ومن أهم هذه الأسباب ما يلي: (السلمي، 151، 2017-152) أولاً: معدل التغيير السريع في المكونات والظروف البيئية الحديثة فألادارة تعمل الآن في ظل ظروف تتسم بالتغيير السريع المتلاحق، حيث أن كل ما يحيط بالادارة من أسواق وعملاء ومناقسين والإمكانيات العلمية والفنية أخذة في التطور السريع إلى مستويات متصاعدة، الأمر الذي يضع أمام الادارة تحديات أساسية لابد من مواجهتها والتغلب عليها لكي تضمن لنفسها الاستقرار. ثانياً: من أهم نواحي التغيير والتطور في الظروف المحيطة بالادارة تلك التغيرات الهائلة في مستوى المعرفة الإنسانية. ثالثاً: إن الثورة التقنية الحديثة قد وضعت أمام الادارة تحديات لا قبل لها بها، فالتقدم التقني في العالم اليوم يجعل الادارة في سعي مستمر لملاحقته والإفادة منه. رابعاً: ترتب على هذا الانفجار المعرفي الإنساني بالإضافة إلى الثورة التقنيه الحديثة، أن أصبحت وسائل الاتصال أكثر تقدماً وتطوراً.

أهداف التطوير المؤسسي:

- تعددت أهداف التطوير المؤسسي وإن كان الهدف الأساس يتمثل في تحسين الفعالية المؤسسية للمؤسسة من خلال رفع قدرتها وفعاليتها لمواجهة التغيرات المحيطة بها وتحقيق أهدافها بكفاءة، وفيما يلي أهم الأهداف التي تسعى إليها المؤسسات الحديثة من عملية التطوير المؤسسي: (جلال، 2013: 85) أ- تحقيق التوازن بين المؤسسة والبيئة التي تعمل من خلالها، حيث يعمل التطوير المؤسسي على زيادة قدرة المؤسسة على التكيف مع المتغيرات البيئية.
- ب- العمل على إيجاد نظام تفاعلي داخل المؤسسة يقوم على لامركزية السلطة والتوسع في عملية المشاركة في اتخاذ القرارات.
- ت- تغيير أنماط السلوك السائدة في المؤسسة بالاعتماد على مفاهيم العلوم السلوكية، والاستفادة من أساليب الدراسة التي توفرها تلك العلوم مثل: الاتصالات والعلاقات الإنسانية والإدراك والقيم الاجتماعية والثقافية والحضارية وأثرها على الاتجاهات السائدة في التنظيم.
- ث- الارتقاء بكفاءة وفعالية كافة عناصر التنظيم إلى أقصى حد ممكن، وذلك من خلال تطوير وسائل اتصال فعالة داخل التنظيم تضمن توفير المعلومات المطلوبة في الوقت المناسب وبالتكلفة الملائمة.

يتضح مما سبق أهمية وضرورة قيام المؤسسة من وقت لآخر بعملية تطوير للنظم والأساليب التي تتبعها، فكلما اتسم المحيط الخارجي بدرجة عالية من حالة عدم التأكد كلما شكّل ذلك ضغطاً على المؤسسة لكي تكون في حالة تطوير مستمر وذلك كشرط أساسي لاستمرارها وبقاؤها ونموها، وفي هذا الصدد يرى البعض (الشناوي، 2013: 20) بأن المحاسبة الإدارية الحديثة لا تعدّ فقط عنصراً متفاعلاً ومؤثراً في عملية التطوير المؤسسي بالمؤسسة، ولكنها أيضاً تعمل على المساعدة في نموها ويتفق الباحثون مع هذا الرأي في تطوير وتحسين نظم وأساليب جديدة لتقديم المعلومات الملائمة للإدارة.

تطور الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية:

ظهر في عقد الثمانينات العديد من الكتابات (Kaplan, et, al., 2008: 685) التي تنتقد وتشكك في ملائمة نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المستخدمة حالياً في الاستجابة للتغيرات التي تحدث في بيئة التصنيع الحديثة، والتي تبرز فيها ازدياد حدة المنافسة، والتطورات المستمرة في أساليب وتقنيات الإنتاج والمعلومات وبناء عليه فقد بدأ الدراسة العلمي في المحاسبة الإدارية الحديثة بالاتجاه نحو بلورة إطار فكري جديد يقوم على أساس المتطلبات الخاصة بمواجهة المنافسة والتخطيط الاستراتيجي وحل المشكلات التي تواجه المؤسسات في بيئة التصنيع الحديثة، وفي هذا الصدد يؤكد أحد الباحثين (الدهراوي، 2017: 8-9) بأنه لفهم دور المحاسبة الإدارية الحديثة الحالي في المؤسسات، فانه من المهم دراسة البيئة الاجتماعية والتاريخية التي تؤثر على تطوير أساليب ونظم المحاسبة الإدارية الحديثة ومبررات استخدامها، ليس فقط لشرح دور وطبيعة المحاسبة الإدارية الحديثة في الوقت الحالي، لإلقاء الضوء على إمكانيات التطور المستقبلي لها، مما يساعد على الوصول إلى نموذج أكثر واقعية لتفسير السلوك الإداري، والتعرف أكثر على دور نظم الرقابة الإدارية في المؤسسات. فتطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية يتضمن ماذا يحدث وياضاحه، وتفسير العلاقة السببية بين المحاسبة الإدارية الحديثة والنشاطات المختلفة للإدارة.

مراحل تطور الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية:

مرّ بناء الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية في السنوات السابقة بتطورات متلاحقة ومتعاقبة استجابة للظروف والمتغيرات البيئية، ونتيجة للتطورات التي حدثت في نظريات التنظيم، وعلم النفس السلوكي، ونظم المعلومات الإدارية، وغيرها من العلوم الأخرى السلوكية والاجتماعية ذات الصلة بالمحاسبة الإدارية، (الدهراوي، 2017، 21)، ويُقصد بالإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية هو إيجاد منهج شمولي للتفكير توحّد وتدمج الموضوعات والأساليب في إطار معرفي واحد، (Horngren, et, al., 2012: 22)، وقد اختلف الكتاب في تحديد الإطار المفاهيمي الذي يحكم تطور المحاسبة الإدارية، وفيما يلي يستعرض الباحثون وجهات النظر والتطورات التي صاحبت الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية لمواجهة التحديات الناتجة من التغير في البيئة الاقتصادية والاجتماعية في بيئة التصنيع الحديثة:

أولاً: مرحلة المدخل الإيجابي

شاع استخدام المدخل الإيجابي في البحوث المحاسبية من قبل الباحثين كما هو الحال في النظرية الظرفية والذي يعتبر نوعاً من التنظير الإيجابي (المطيري، 2013: 36-39)، اذ ظهر المدخل الإيجابي في المحاسبة بصفة عامة نتيجة عدة عوامل أدت إلى زيادة الاهتمام بهذا المدخل بهدف تحديد أساسيات المحاسبة الإدارية الحديثة وصياغة المفاهيم والفروض والمبادئ بشكل عام والتي تمثل في نفس الوقت أهداف لها وفي ظل التطور في الدراسات السلوكية وعدم الاتفاق على مفاهيم ومبادئ تلقى قبولاً عاماً اظهر تحولا في الفكر المحاسبي حيث اتضحت أهمية إمداد الإدارة - بصفة خاصة - والجهات الأخرى المهتمة في المؤسسة بالمعلومات التي يحتاجون إليها في اتخاذ القرارات وحل المشكلات الإدارية وهو ما عرف بالمدخل الإيجابي

(Christenson, et, al., 2013: 1-2)

وطبقاً لهذا المضمون، فإن الدراسة العلمية للنظام المحاسبي تستلزم الاستعانة بالمدخل الإيجابي لدراسة الدوافع وراء اختيار بدائل محاسبية معينة في التطبيق العملي، (عثمان، 2013: 567) حيث يوضح هذا المدخل الأسباب التي أدت إلى جوانب المعرفة المحاسبية وتفسيرها والتنبؤ بكيفية تعديلها عندما يستجد من الظروف ما يستلزم التعديل، وذلك من خلال تحليل سلوك الإدارة ودوافع المديرين عند اتخاذ القرارات، ويعتبر هذا المدخل أحد الوسائل لتطوير الوظيفة المحاسبية ورفع كفاءتها (محمد، 2009: 143) لقد لوحظ أن هناك سلوكاً منظماً في التطبيق المحاسبي من خلال وجود كثير من المؤسسات التي تغيرت في طرقها وأساليبها المحاسبية المختلفة دون وجود أي تفسير لذلك التغيير مما أدى إلى تحول الفكر المحاسبي من مجرد تفسير اختيار الطرق المحاسبية إلى ضرورة الاعتماد على أدوات جديدة يمكن من خلالها تفسير هذه الاختيارات، وهذا يعني ضرورة تطوير المدخل ليصبح قادراً على تفسير التطبيق المحاسبي، مما يوفر أساساً ملائماً للمدخل الإيجابي في المحاسبة، (محمد، 2009: 460) وفي هذا الصدد نرى أن المدخل الإيجابي يركز بصفة أساسية على تحديد مجموعة من العوامل التي تؤثر في الاختيار المحاسبي بواسطة إدارة المؤسسة، والتي تشكل المتغيرات الأساسية لأي نموذج يبنى من خلال الإطار المفاهيمي لهذا المدخل لاستخدامه في البحوث التطبيقية، والتفسير والشرح والتنبؤ بسلوك الإدارة تجاه استخدام أساليب وسياسات معينة في ظل الظروف الاقتصادية

والاجتماعية والسياسية المتغيرة، ولقد ارتبط المدخل الإيجابي وتطبيقاته في علوم الإدارة والمحاسبة (إبراهيم، 2018: 15-16). (الأمين، 2013: 44).

ثانياً: مرحلة مدخل اتخاذ القرارات:

يمثل هذا المدخل أحد جوانب التطور في المحاسبة الإدارية الحديثة بصفة خاصة، وذلك نتيجة للتغيرات والظروف الاقتصادية والاجتماعية وزيادة الاهتمام بالتأثير السلوكي للمعلومات المحاسبية على مستخدميها من المديرين، وقد تم التركيز في هذه المرحلة على دور المحاسب الإداري في عملية اتخاذ القرارات، فالمحاسب الإداري وفقاً لرأي اللجنة المنبثقة من جمعية المحاسبة الأمريكية يقوم بدورين في مجال اتخاذ القرارات هما: (أبو خشبة، 2014: 90) تقديم المعلومات للإدارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات، ويرتبط هذا المدخل بعدة مفاهيم:

A. مفهوم الحقيقة المطلقة: ظهر هذا المفهوم خلال فترة الخمسينات والستينات من القرن الماضي، حيث اكتشف المحاسبون أن رقم تكلفة المنتج الذي يستخدم بواسطة الإدارات التنفيذية للأغراض الداخلية هو الرقم الوحيد الذي لا يشوبه أي التباس أو غموض، وكانت الأفكار والمناقشات تدور حول أي طريقة من طرق التحميل هي التي تعتبر أكثر دقة أو أكثر عدالة ويمكن الإشارة إلى هذه الفترة بفترة الدراسة عن التكاليف الحقيقية أو مرحلة الحقيقة المطلقة (Kaplan, et, al., 2008: 1-2)، ويرى البعض (عزب، 2010: 62) بأن مفهوم الحقيقة المطلقة الذي ساد الأدب المحاسبي في تلك الفترة لا يزال موجوداً في النظرية والتطبيق.

B. مفهوم الحقيقة المشروطة: لأغراض اتخاذ القرارات فقد أدرك المحاسبون أن تحميل التكاليف يجب أن يختلف حسبما تتطلب القرارات المختلفة من بيانات التكاليف المتعددة، وأنه لا توجد طريقة وحيدة وفريدة لتحميل التكاليف تعتبر ملائمة لجميع أنواع القرارات مثل قرارات الاستثمار والتسعير والإنتاج. (الدهراوي، 2017: 9-10) ووفقاً لهذا المفهوم فإنه لتطوير نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لابد أن يتعرف الباحثون على احتياجات المعلومات الخاصة بالمديرين من خلال بناء نماذج للقرارات توضح كيفية اتخاذها، وبمجرد افتراض نموذج للقرار، فإن مفهوم الحقيقة المشروطة يقرر بأن المعلومات الملائمة يمكن تحديدها باستخدام الاستنتاج الاستنباطي (طاحون، 2016، 335).

ثالثاً: مرحلة مدخل اقتصاديات المعلومات:

ظهر هذا المدخل في نهاية الستينات وبداية السبعينات، ويحاول هذا المدخل أن يجمع بين المفهومين السابقين (الحقيقة المطلقة والحقيقة المشروطة)، حيث ينظر إلى المحاسبة الإدارية الحديثة على أنها نوع خاص من نظام المعلومات ويرجع السبب في ذلك إلى أن التطورات الحديثة لنظرية القرارات خاصة في ظل ظروف عدم التأكد، أوضحت أن المعلومات تعتبر سلعة مثل الكثير من السلع الأخرى والتي يمكن التعامل فيها بالبيع والشراء. وعليه فمن غير الملائم دراسة الحاجة إلى المعلومات بدون الرجوع إلى تكلفة الحصول على تلك المعلومات أو إنتاجها.

(Kaplan, et, al., 2008: 1-2)

وفي هذا الصدد يرى (إبراهيم، 2018: 27) أنه بالرغم من وجود هذه الحقيقة في التطبيق العملي، إلا أنه لم يتم حتى الآن إيجاد الوسائل اللازمة لاستخدام أسلوب التكلفة والمنفعة للمعلومات في تصميم نظم المحاسبة الإدارية. رابعاً: مرحلة مدخل نظرية الوكالة:

يمثل هذا المدخل استمراراً للتطور التاريخي للمحاسبة الإدارية وتختص هذه النظرية بهيكل العلاقة بين (المالك) أو الإدارة العليا والمديرين (وكلاء)، حيث تفترض النظرية أن كلا الطرفين رشيدين اقتصادياً، وأن كليهما ينشد تعظيم منفعة الخاصة، وتعترف النظرية بحالة عدم التأكد فقط بالنظر إلى بعض المتغيرات التي يتحكم فيها الوكلاء بفضل خبراتهم، وقد قدمت هذه النظرية لمسة جديدة لطبيعة المحاسبة الإدارية في التأكيد على أهمية دورها كنظام للرقابة، والحاجة إلى الأخذ بعين الاعتبار الجوانب السلوكية للأفراد داخل المؤسسة وتأثير المعلومات عليهم عند تصميم واختيار النظام المحاسبي الملائم. (محمد، 2009: 144-145).

النظرية الظرفية في التنظيم وأثره على تصميم نظم المحاسبة الإدارية:

تقوم النظرية الظرفية على مفهوم أساسي، وهو أنه ليس هناك طرق أو مبادئ إدارية مثلى تطبق في كل الحالات أو المواقف التي تواجهها الإدارة، وبالتالي فهي لا تعترف بأن القرار الرشيد يُبنى على حقائق مجردة ومبادئ عامة بل يتوقف على فحص ودراسة العوامل والظروف المحيطة بالقرار. وبمعنى آخر أن اختيار الأسلوب الإداري الأكثر فعالية يعتمد على تحليل وتشخيص وتفهم العلاقات المتداخلة والمترابطة بين العوامل الظرفية المختلفة التي تؤثر على القرار، وتطوير وتحليل البدائل، واتخاذ الإجراء الأفضل الذي يتناسب مع متطلبات المؤسسة، (الطار، 2010: 87) بأنه لا يمكن دراسة وتحليل النظرية الظرفية في المحاسبة الإدارية الحديثة بمعزل عن النظرية الظرفية في مجال الإدارة والتنظيم وذلك لاعتقاده بأن لتطور الفكر الإداري -وخصوصاً النظرية الظرفية في التنظيم- سوف يؤثر على مجال المحاسبة الإدارية الحديثة عاجلاً أو آجلاً، وقد ارتبط اسم Lawrence & Lorsch بتطوير النظرية الظرفية في التنظيم حيث قام الباحثون بدراسة تفصيلية لعشرة منظمات صناعية تعمل في قطاعات وبيئات مختلفة واستخدما

عبارة التفاضل Differentiation والتكامل Integration كعنصرين أساسين لشرح أبعاد الدراسة، كما اختارا عاملين من المحيط الخارجي للمؤسسة وهما: درجة التأكد من المعلومات المستقبلية، وعنصر المنافسة في الصناعة، وتنبأ بتأثيرهما على التنظيم من ناحية التفاضل والتكامل، (Lawrence, et, al, 2000:25) ، وبالرغم من اتفاق الباحثين في الفكر الإداري حول مفهوم النظرية الظرفية، إلا أنهم مختلفون حول تحديد المتغيرات الظرفية الخاصة بالنظرية الظرفية في الإدارة، فالبعض يعتبر التقنية هي المتغير الرئيسي الذي يؤثر في الهيكل المؤسسي، وآخر يرى أن البيئة هي المتغير المؤثر في الهيكل المؤسسي، في حين يرى فريق آخر بان حجم التنظيم هو المتغير الأكثر تأثيراً وفي هذا الصدد يرى أحد الباحثين (الطار، 2010: 87-88)، وقد تعرضت الدراسات الخاصة بالنظرية الظرفية لانتقادات العديد من الباحثين، حيث يرى Otly أنها تقدم نظرة محدودة فقط، وذلك لاعتمادها على متغيرات قليلة مثل البيئة والهيكل المؤسسي والتي يتم استخدامها لتوفير تفسيرات للهيكل المؤسسي وتصميم نظم المحاسبة الإدارية، وقد اقترح بأن تتغير الدراسات المستقبلية الخاصة بنظرية التنظيم وتطوير النظم المحاسبية لتشمل صيغاً أكثر تعقيداً للمدخل الشرطي، مثل ربطها بالاستراتيجيات والأداء الخاصة بالمؤسسة (Otly, et al, 2012 : 427-428).

إسهامات النظرية الظرفية في مجال المحاسبة الإدارية:

بالرغم من ظهور النظرية الظرفية في الفكر الإداري من خلال نظرية التنظيم في الستينات، إلا انه لم يتم الإشارة إليه في الفكر المحاسبي إلا في منتصف السبعينات، حيث انتشرت الأبحاث والدراسات التي تناولت الجوانب السلوكية والمؤسسية للمحاسبة الإدارية كإطار فكري جديد تزامن مع مدخل اقتصاديات المعلومات ومدخل نظرية الوكالة. (طاحون_2016: 346).

وقدم Otly نموذجاً لتصميم نظام معلومات محاسبي باستخدام النظرية الظرفية ، حيث يرى أن نظام المعلومات المحاسبي يجب أن يتعامل بكفاءة مع متطلبات الهيكل المؤسسي، وان تصميم نظام المعلومات المحاسبي الملائم يجب أن يتأثر بأهداف التنظيم وبنظم الرقابة التي تعد مكملة له، بهدف تحقيق الفعالية المؤسسية كما يتضح من الشكل التالي:

(Modell, et, al, 2006: 57-80) (Otly, et al., 2012 : 423)



وقد قام العديد من الباحثين بالسعي إلى تحديد المتغيرات الظرفية والتي تؤثر على خصائص نظم المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بها وقد لاقت تلك الدراسات قبولاً في مجال المحاسبة الإدارية. (Nandan, R., 2006: 55-82) ، وتعتبر الدراسة التي قام بها Hofstede من أولى الدراسات الميدانية التي انتهجت النظرية الظرفية في بحوث المحاسبة الإدارية فقد بينت الدراسة أن العوامل الاقتصادية والتقنية والسلوكية لها تأثير هام على وظيفة إعداد الموازنات

(Hofstede, et, al, 2007: 44)، وأيضاً من الإسهامات الأولية للمدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية، الدراسة التي قام بها Hayes لتطبيق تأثير النظرية الظرفية على مستوى الوحدات المؤسسية الفرعية في المؤسسة، (Hayes, et, al, 2009: 22-39) حيث هدفت الدراسة معرفة مدى ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المستخدمة في قياس فعالية الإدارات الأخرى داخل المؤسسات الكبيرة. وقد بينت الدراسة أن المتغيرات الظرفية تعتبر هي المعايير الأساسية للتنبؤ بفعالية الوحدات الفرعية كإدارة الإنتاج مثلاً، ودعت الدراسة إلى أهمية تطبيق النظرية الظرفية في دراسة تقييم أداء الوحدات الفرعية وتقييم أداء المؤسسة ككل وتفترض الدراسة ثلاثة متغيرات شرطية رئيسة تؤثر على أداء الوحدة الفرعية بالمؤسسة وهي: العوامل الداخلية، وعوامل الاعتماد المتبادل والعوامل البيئية، كما ارتبطت النظرية الظرفية أيضاً بالدراسات الخاصة التي تناولت الرقابة الإدارية، وذلك لكون المحاسبة الإدارية الحديثة نظاماً فرعياً للرقابة داخل المؤسسة، حيث تناول العديد من الكتاب (Gordon, et, al, 2006: 59-69) دراسة أثر المتغيرات البيئية المحيطة على تصميم نظم معلومات المحاسبة الإدارية الحديثة والرقابة الإدارية، كما تناول بعض الكتاب (Ansari et al., 2007: 112) بحث العلاقة بين إستراتيجية المؤسسة وتصميم نظم الرقابة الإدارية فيها، وامتداداً لأعمال Gordon & Miller فقد ركزت إحدى الدراسات (Merchant, et, al, 2005: 813-829, 65-78) على خصائص نظم المحاسبة الإدارية الحديثة مثل درجة التأثير على خطط الموازنات وأساليب المحاسبة الإدارية

الحديثة معاً في دراسة العوامل المؤثرة على نظم المحاسبة الإدارية، وقد كشفت الدراسة عن وجود علاقة شرطية بين الخصائص المؤسسية لبعض المؤسسات (كالحجم، وتنوع المنتجات، ودرجة اللامركزية) وبين خصائص أساليب نظام إعداد الموازنات والأداء، كما أوضحت دراسة أخرى لنفس الباحث وآخرون (Merchant, et al, 2005: 619-638) بأن حالة عدم التأكد البيئي هو المتغير الرئيس لبيان مدى ملائمة البيانات المحاسبية في تقييم أداء المؤسسة، وقامت دراسة Gul & Chia ببحث أثر تفاعل مجموعة من المتغيرات مثل إدراك حالة عدم التأكد البيئي واللامركزية وتصميم نظم المحاسبة الإدارية الحديثة في الاعتماد على مقاييس الأداء.

(Gul, And Chia , 2014: 413-426) وقد وجد الباحثون أن اللامركزية وتوفر خصائص نظم معلومات المحاسبة الإدارية الحديثة كالنطاق الواسع والتجميع ترتبط بالأداء الإداري العالي في ظل ظروف ارتفاع حالة عدم التأكد، وفي المقابل فعندما تكون حالة عدم التأكد متدنية، فإن اللامركزية وتوفر معلومات النطاق الواسع والتجميع لنظم المحاسبة الإدارية الحديثة ترتبط بأداء إداري متدني، وفي دراسة أخرى

(Selto,et al,2012:665) لأثر الهيكل المؤسسي والبيئة في كيفية التكيف مع الأساليب والفلسفات الإنتاجية الحديثة، وجد بأن المؤسسات التي تطبق نظام الإنتاج في الوقت المناسب (JIT) Just-In Time والفلسفات المرتبطة به مثل رقابة الجودة الشاملة (TQC) Total Quality Control أو فلسفة العمل بروح الفريق Team-Work تكون عادة أكثر قابلية لتوفير المعلومات الخاصة بالأداء حتى للمستويات الدنيا.

يتضح مما سبق الاهتمام المتزايد بالدراسات التطبيقية المرتبطة بالنظرية الظرفية، وما يحدثه هذا التوسع من إثراء للمعرفة في مجال تصميم نظم المحاسبة الإدارية، بالإضافة إلى وجود صعوبات ترتبط بتطوير نظريات حول تأثير هذه التفاعلات المعقدة على تصميم نظم المحاسبة الإدارية، ويرجع (السوافيري، 2007: 354-355) السبب في ذلك لوجود علاقات متداخلة ومعقدة نسبياً بين المتغيرات المؤثرة، وبالتالي أن الدراسات التي قامت بتطبيق النظرية الظرفية في مجالات المحاسبة الإدارية الحديثة قد تناولت جوانب عديدة ومن أهمها: دراسة خصائص نظم المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات واستخدام أساليبها، كذلك بيان العلاقة بين نظم الرقابة الإدارية والهيكل المؤسسي، وأثر هذه العلاقة على الأداء.

المتغيرات الظرفية ونظم معلومات المحاسبة الإدارية في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة:

شهدت فترة أواخر الثمانينيات وأوائل التسعينيات اهتماماً ملحوظاً بالجانبين التطبيقي والنظري لنظم المحاسبة الإدارية (Granlund, et al.,2008: 107) ويرجع هذا الاهتمام إلى التغيرات الجوهرية التي تحدث في بيئة الأعمال والمتمثلة في زيادة حدة المنافسة العالمية والتقدم المستمر في تقنيات التصنيع، حيث ظهر كثير من النظم الصناعية المتقدمة والحديثة مثل نظم التصميم والتصنيع باستخدام الحاسب الآلي (CAD/CAM)، ونظم التصنيع المرنة (FMS)، بجانب بعض المفاهيم والفلسفات الإدارية المستحدثة مثل نظام الإنتاج في الوقت المناسب (JIT)، ورقابة الجودة الشاملة (TQC) إن كل هذه التقنيات والمفاهيم والفلسفات المستحدثة تدخل أبعاداً أو أشكالاً جديدة على البيئة الصناعية، الأمر الذي ينعكس بصورة أو بأخرى على نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المستخدمة وبناء عليه، يتناول هذا الفصل دراسة تأثير المتغيرات الظرفية في ظل الاتجاهات الحديثة لبيئة التصنيع المتقدمة والحديثة وإنعكاس ذلك على دور نظم المحاسبة الإدارية الحديثة في منظمات الأعمال، وينقسم هذا الموضوع إلى أربعة جوانب أساسية وهي على النحو التالي:

1. سمات وخصائص بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تصميم نظم المحاسبة الإدارية: ويتناول فيه إبراز أهم الظواهر والمفاهيم والفلسفات الإدارية التي اتسمت بها الظروف والتغيرات البيئية للمنظمات الصناعية، والمقومات التي تركز عليها فلسفة تلك النظم، والمنافع التي تحققها، وتأثير تطبيق تلك التغيرات وانعكاساتها على نظم المحاسبة الإدارية.
2. الأساليب المستحدثة لتدعيم نظم المحاسبة الإدارية الحديثة في بيئة التصنيع الحديثة: ويتناول فيه أثر بعض تلك النظم والأساليب على تحديد تكاليف الإنتاج والربحية والرقابة وتقييم الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة.
3. المتغيرات الظرفية الأساسية: ويتناول فيه إسهامات النظرية الظرفية في المحاسبة الإدارية، وتحليل أهم المتغيرات الظرفية، وكيفية تأثيرها في تصميم نظم الرقابة الإدارية وتبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
4. تصميم نظم معلومات المحاسبة الإدارية الحديثة في إطار النظرية الظرفية: ويناقش فيه خصائص معلومات نظم المحاسبة الإدارية، والآثار المباشرة وغير المباشرة للمتغيرات الظرفية على تلك الخصائص.

يتسم العصر الحديث بالتطور الكبير في الظروف البيئية المحيطة بالصناعة في ظل بيئة شديدة التطور تتسم بالتنافس على الاحتفاظ بمكان داخل الأسواق، وهذا لا يتأتى إلا من خلال نظام محاسبة إدارية قادر على توفير تلك المعلومات وتلك المقاييس. ويمكن إبراز أهم الخصائص التي اتسمت بها الظروف البيئية الحديثة المحيطة بالصناعة في النقاط التالية:

أ- نظم التصنيع المتقدمة والحديثة:

إن للتطور الكبير الذي حدث خلال العقدين الماضيين في نظم التصنيع في العديد من المؤسسات الصناعية، وذلك نتيجة دخول نظم التصنيع المتقدمة والحديثة في عالم الصناعة بشكل لم يسبق له مثيل، جعل المؤسسات الصناعية

في أنحاء العالم في مفترق الطرق، حيث يمثل المنافسون المحليون والخارجيون ضغطاً متزايداً على تلك المؤسسات حتى تنافس أو تختفي. ومن ناحية أخرى أصبحت تلك المؤسسات تعي بدرجة كبيرة بأن التفوق في مجال التصنيع يمدها بسلاح استراتيجي للمنافسة في الأسواق العالمية. (Wallach, et, al, 2017: 1-5)، وحتى يمكن مواجهة المنافسة الدولية المتزايدة بكفاءة عالية، أصبح لزاماً على المؤسسات الصناعية ولكي تحقق ميزات تنافسية أن تكون قادرة على تصنيع منتجات مبتكرة ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة نسبياً، وكذلك العمل على تقديم خدمات متميزة للعملاء، أيضاً يجب أن يكون لديها المرونة للتعامل مع المنتجات ذات دورة الإنتاج القصيرة، والتوجه نحو تحسين وتطوير الإنتاج بصفة مستمرة، إذ ان (حسين، 2017: 104-105) سرعة تقادم المنتجات أصبحت من الملامح الأساسية في بيئة التصنيع الحديثة، مما يتطلب ضرورة الاستجابة بسرعة أكبر لمتطلبات السوق، وهو ما يطلق عليه حالياً سياسة التصنيع الموجهة من السوق وهذه الاستجابة تتطلب ضرورة وجود علاقات أكثر قرباً بالزبائن بحيث يتم التعرف على احتياجاتهم والوفاء بطلباتهم في أقصر وقت ممكن وهو ما يطلق عليه بالاستجابة السريعة، ولمواجهة تلك الضغوط المتزايدة والناجمة من حدة المنافسة والتعقيد في احتياجات وطلبات العملاء المتعددة، أصبح لزاماً على المؤسسات الصناعية الاستجابة للتغيرات التقنية والابتكارات الجديدة بإحداث تطورات جذرية في أساليب وتقنيات الإنتاج المستخدمة، تتميز بازدياد درجة المرونة فيها، وتحقق لها مزايا تقصير الزمن المطلوب لدورة الإنتاج، والقدرة على سرعة تغيير تشكيلة الإنتاج، مع سرعة أكبر في تقديم منتجات جديدة للسوق، بالإضافة إلى القدرة على تحديد مواعيد محددة للتسليم، مما يمكنها من كفاءة استغلال الموارد المتاحة، وتعظيم ربحية المؤسسة وقدرتها على المنافسة والاستمرار (شناف، 2011: 5)، ويطلق على تلك الأساليب والتقنيات الحديثة في الإنتاج والتي تتميز بالمرونة بنظم التصنيع المتقدمة والحديثة.

ب- مفهوم وطبيعة نظم التصنيع المتقدمة والحديثة:

يشار إلى اصطلاح تقنيات نظم التصنيع المتقدمة والحديثة (Chung, et, al, 2010: 13) بأنها النظم التي تقوم بتصنيع منتجات وفقاً لمواصفات العميل وبتكلفة متدنية وجودة وإعتمادية عاليتين ويتم تسليمها في الوقت المحدد، ويضاف الى ذلك ان تلك النظم تجمع في مكوناتها آليات الرقابة المباشرة كنظم التحكم الرقمية باستخدام الحاسب الآلي، ونظم التصنيع المرنة، وأدوات العمل الآلي والإنسان الآلي، والنظم القائمة على المعرفة والمعلومات، وذلك بهدف التخطيط وصيانة الموارد والإنتاج والرقابة على الجودة في بيئة صناعية تتميز بتنامي التركيز نحو العالمية، حيث تكون الجودة العالية هي العرف، وتنخفض فيها تكلفة العمل وتنتشر المنتجات الجديدة بسبب استخدام تلك التقنيات الحديثة.

في حين ينظر إليها (شناف، 2011: 101) بصورة شاملة بالنظم التي تستخدم مجموعة من الآلات والمكانن والمعدات والأجهزة المتقدمة والحديثة والبرمجيات وتطبيق بعض الفلسفات أو المداخل الحديثة التي تتبناها الإدارة الحديثة لتطوير وتحسين نظام المصنع، وبناء عليه فان إدارة نظم التصنيع المتقدمة والحديثة لا تكمن فقط في اختيار أنواع الآلات أو المعدات أو الأسلوب، ولا في اتخاذ القرارات الخاصة بأنواع المنتجات وأحجام الإنتاج، إذ يتطلب الأمر وعي والتزام إداري من قبل المؤسسة تشجعه ظروف عوامل أخرى كالمنافسة والوقت لأن مزايا استخدام نظم التصنيع المتقدمة والحديثة ليست أكيدة، فحتى في البلدان الصناعية المتقدمة والحديثة والتي أدخلت بعض تلك النظم بدرجات متفاوتة من التعقيد، فإن الأداء قد هبط دون المستوى المتوقع، في حين كانت النتائج لبعض المؤسسات الأخرى متباينة وغير نهائية. (Brien, & Smith, 2013: 309-310)، وفي هذا الصدد يضيف الكاتب (Chung, et, al, 2010: 14) بأن نظم التصنيع المتقدمة والحديثة تفتح عالماً من الفرص Opportunity وليس المزايا Advantages، فعن طريق القرارات الاستراتيجية الرشيدة فقط تتمكن المؤسسة من ترجمة الفرص إلى مزايا لصالحه، فكل مؤسسة تسير ضمن قيودها الاستراتيجية والتشغيلية، وعلى المؤسسة السعي لتصحيح ضعفها المؤسسي واستغلال مواطن قوتها، وذلك عن طريق التنبؤ بموقعها الاستراتيجي فيما يختص بموقعها في الصناعة التي تنتمي إليها.

ج- أنواع نظم التصنيع المتقدمة والحديثة:

تتجه معظم المؤسسات الصناعية حالياً نحو تطبيق نظم التصنيع المتقدمة والحديثة، وقد اختلف الكتاب والباحثين في تحديد ماهية نظم التصنيع المتقدمة والحديثة، حيث يلاحظ وجود خلط فيما بينها وبين نظم التصنيع الآلية Automated Systems، ويجدر بالذكر أن نظم التصنيع المتقدمة والحديثة كثيرة ومتعددة ومختلفة من حيث شكلها وأهميتها وقيمة الاستثمار فيها. ويرى البعض (Dilts, & Grabski, 2010: 50) أن نظم التصنيع المتقدمة والحديثة تنقسم إلى أربعة أنواع كما يتضح من الجدول التالي:

نظم التصنيع المتقدمة والحديثة (AMT)

<p>(3) <u>مرحلة التنفيذ Execution</u>: التحكم الرقمي بالحاسب الآلي (CNC) مناولة المواد آلياً (AHMS) الإنسان الآلي Robot المركبات الموجهة آلياً (AGVs) التصنيع المرن (FMS)</p>	<p>(1) <u>مرحلة التصميم Design</u>: التصميم باستخدام الحاسب الآلي (CAD) الهندسة باستخدام الحاسب الآلي (CAE) تخطيط العمليات باستخدام الحاسب (CAPP) التصميم للقدرة التصنيعية والتجميع (DMA)</p>
<p>(4) <u>المدخل المختلفة Overarching</u>: رقابة الجودة الشاملة (TQC) الإنتاج في الوقت المناسب (JIT) المصنع المركز Focused Factory التصنيع المتكامل باستخدام الحاسب الآلي (CIM) التفكير الرشيق. التصنيع الفعال.</p>	<p>(2) <u>مرحلة التخطيط والرقابة Plan.&Control</u>: تخطيط احتياجات المواد (MRP I) تخطيط موارد الإنتاج (MRP II) رقابة العمليات إحصائياً (SPC)</p>

جدول رقم (3): نظم التصنيع المتقدمة والحديثة

خلاصة الدراسة ونتائجها:

يتمثل الهدف من هذه الدراسة في التعرف على العوامل المؤثرة على السلوك الإداري للمؤسسات بمختلف أنواعها والتي تهدف نحو تصميم نظم رقابية إدارية بصفة عامة، وتبني نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بصفة خاصة. وتحقيقاً للهدف من الدراسة تم تناولت الدراسة النظرية الظرفية كأحد مراحل تطوّر الإطار الفكري للمحاسبة الإدارية، وذلك من خلال توضيح وإبراز مفهوم "المؤسسة كنظام مفتوح"، وأنواع النظم الإدارية، وتأثير البيئة الخارجية، وكذلك مفهوم وطبيعة التطوير التنظيمي والأسباب والأهداف المرجوة منه، كما تم إيضاح مراحل تطوّر الإطار الفكري للمحاسبة الإدارية، والافتراضات التي يقوم عليها كل مدخل، ومدى مساهمته في بناء إطار فكري للمحاسبة الإدارية. ولقد خلص الباحث من دراسته النقاط التالية:

1. ظهرت النظرية الظرفية في الستينيات من القرن الماضي من خلال الدراسات والأبحاث في مجال نظريات التنظيم والإدارة، حيث يعدّ من المدخل الحديثة نسبياً في الفكر الإداري، وهو يعني أن تطبيق مبادئ وأساليب الإدارة مشروط بالظروف السائدة، وأن تطبيق أدوات الإدارة المستمدة من المدارس التقليدية والسلوكية والكمية ونظرية النظم مرتبط بالموقف الذي يواجهه الإدارة، وبالتالي فقد تمكّن النظرية الظرفية من الجمع بين اتجاهات المدارس الفكرية المختلفة للإدارة، ومحاولة سد الفجوة بين النظرية والتطبيق.
2. ترتب على ظهور النظرية الظرفية عدم وجود نظام محاسبي يصلح للتطبيق في جميع المنظمات أو على المؤسسة نفسها في كل المواقف والحالات، مما ترتب عليه ضرورة تحديد النواحي الخاصة بالنظام المحاسبي التي ترتبط بمواقف معينة ومحددة، كما تتضح الحاجة إلى نظم وأساليب محاسبة إدارية حديثة تواكب التغيرات السريعة في البيئة المحيطة.
3. إن المبدأ الأساس لمدخل النظم هو النظر إلى المؤسسة كنظام يشتمل على عناصر متعددة تكون في حالة تفاعل مع بعضها، تؤثر وتتأثر ببعضها البعض، لذلك فإن جميع المنظمات مهما اختلفت أحجامها وأهدافها لابد أن تعمل في نظام مفتوح، فهي تؤثر في البيئة المحيطة بها بما تنتجه وتسوقه من سلع وخدمات، كما أنها تتأثر بما هو موجود في تلك البيئة من عادات وتقاليد وأعراف ونظم.
4. تعد النظرية الظرفية امتداداً لمدخل النظم، فهو ينظر للمنظمة كنظام مكون من أنظمة فرعية مترابطة ومتداخلة، ويعمل في محتوى المحيط العام الذي يضم أنظمة مختلفة مثل النظام الاقتصادي والسياسي وغيرها، ولا يقتصر النظرية الظرفية على الاهتمام بتحديد المتغيرات الرئيسية والعلاقات المتبادلة بينهم داخل كل نظام فرعي بالمؤسسة، بل أيضاً فهم الأدوار المتعددة وتحديد نماذج العلاقات التي تساهم في زيادة قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، كما إن النظر إلى التنظيم كنظام مفتوح يتطلب من الإدارة أن تضع في اعتبارها العلاقات المتبادلة بين المؤسسة ومحيطها الخارجي.
5. ازدياد أهمية التطوير التنظيمي، وذلك نظراً لما تواجهه المنظمات اليوم من تحديات، ولما يواجهه الأفراد داخل المنظمات من تحديات متعددة، ومصادر هذه التحديات كثيرة وهي تتعلق بالكفاءة والفعالية والربحية، أما التحديات فمنها ما يتعلق بازدياد المنافسة ودرجة عدم التأكد البيئي وتغير طلبات الزبائن، بالإضافة إلى تقادم الأساليب والنظم التقليدية وعدم ملائمتها للبيئة المعاصرة والتي تُمكن من تحقيق أهداف المؤسسة، التطوير التنظيمي عملية أساسية

- للتغيير تركز على ثقافة المؤسسة وعملياتها وهيكلها التنظيمي، فهو مجهود مخطط يشمل جميع المؤسسة ويُدار بواسطة الإدارة العليا لزيادة فاعلية المؤسسة، ويهدف إلى المساعدة في إحداث الانسجام بين هيكل التنظيم والعمليات الاستراتيجية والأفراد وبين الثقافة وتطوير حلول تنظيمية وإبداعية وتطوير مقدر المؤسسة على التجديد.
6. ظهر الاتجاه نحو بلورة إطار فكري جديد للمحاسبة الإدارية في عقد الثمانينات بعد تزايد الكتابات التي تنتقد وتشكك في ملائمة نظم وأساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة حالياً في الاستجابة للتغيرات التي تحدث في بيئة التصنيع الحديثة، والتي تبرز فيها ازدياد حدة المنافسة، والتطورات المستمرة في أساليب وتقنيات الإنتاج والمعلومات، حيث تهدف عملية تطوير الإطار الفكري للمحاسبة الإدارية إلى توفير معلومات محاسبية ملائمة لمتخذي القرارات، وهو ما يستدعي بالضرورة تطوير الوسائل والأساليب التقليدية التي تقدمها المحاسبة الإدارية.
7. يُقصد بالإطار الفكري للمحاسبة الإدارية إيجاد منهج شمولي للتفكير توحد وتدمج الموضوعات والأساليب في إطار واحد للمعرفة، وقد مرّ بناء الإطار الفكري للمحاسبة الإدارية بتطورات متلاحقة ومتعاقبة استجابة للظروف والمتغيرات البيئية، ونتيجة للتطورات التي حدثت في نظريات التنظيم، وعلم النفس والسلوكيات، ونظم المعلومات الإدارية، وغيرها من العلوم الأخرى ذات الصلة بالمحاسبة الإدارية.
8. يعد المدخل الإيجابي نوعاً من التنظير الإيجابي، ويوضح هذا المدخل الأسباب التي أدت إلى جوانب المعرفة المحاسبية وتفسيرها والتنبؤ بكيفية تعديلها عندما يستجد من الظروف ما يستلزم التعديل، وذلك من خلال تحليل سلوك الإدارة ودوافع المديرين عند اتخاذ القرارات، ويرتبط المدخل الإيجابي وتطبيقاته في علوم الإدارة والمحاسبة بافتراضين هما، أن تعظيم القيمة هو الهدف الأساس للأفراد والمؤسسات والذي يتطلب تحقيقه ترشيد اتخاذ القرارات الإدارية، ووجود استقرار في المؤسسة يساعدها في تحقيق الهدف، وأن وجود أي نوع من الخلل الوظيفي يمكن احتوائه والسيطرة عليه بواسطة الإدارة عن طريق تصميم نظم وأساليب رقابية إدارية مناسبة.
9. يقوم النظرية الطرفية في التنظيم على مفهوم أساسي، وهو انه ليس هناك طرق أو مبادئ إدارية مثلى تُطبق في كل الحالات أو المواقف التي تواجهها الإدارة، وبالتالي فهو لا يعترف بأن القرار الرشيد يُبنى على حقائق مجردة ومبادئ عامة، بل يتوقف على فحص ودراسة وتحليل العوامل الطرفية المختلفة والظروف المحيطة بالقرار، ارتباط النظرية الطرفية بالدراسات الخاصة التي تناولت الرقابة الإدارية، وذلك لكون المحاسبة الإدارية نظاماً فرعياً للرقابة داخل المؤسسة.
10. تناولت الدراسات التي قامت بتطبيق النظرية الطرفية في مجالات المحاسبة الإدارية جوانب عديدة ومن أهمها: دراسة خصائص نظم المحاسبة الإدارية في المنظمات واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية بها، بيان العلاقة بين أنظمة الرقابة الإدارية والهيكل التنظيمي، وأثر هذه العلاقة على الأداء، كما تناولت الدراسات أيضاً بحث تأثير متغيرات شريطية أخرى وأثرها على الهيكل التنظيمي للمؤسسة، كما لم يتفق الباحثون في الدراسات على تحديد نوع المتغيرات الطرفية المؤثرة، أو أعدادها، أو الأهمية النسبية لتلك المتغيرات في استخدام نظم المحاسبة الإدارية. حيث يلاحظ تنوع واختلاف المتغيرات الطرفية المؤثرة من دراسة لأخرى، وذلك حسب الهدف من الدراسة، وطبيعة مجالها، وتطبيقاتها المختلفة.
11. تتفق جميع الدراسات على أهمية استخدام نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة من أجل مساعدة الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وذلك لمواكبة التغيرات السريعة في البيئة المحيطة. وقد أظهرت نتائج تلك الدراسات وجود فجوة عميقة بين الجانب النظري وواقع التطبيق العملي، نتيجة تنوع وتفاوت استخدام نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في منظمات الأعمال.

المصادر:

- ليلي فتح الله إبراهيم، البعد السلوكي للمحاسبة الإدارية، التكليف، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، (القاهرة: الجمعية العربية للتكاليف، 2018): 124.
- نشأت فؤاد محمد، نحو إطار نظري مقترح للمحاسبة الإدارية في ضوء التطورات التاريخية والاتجاهات المستقبلية، البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الثالث، العدد الثاني، (سوهاج: كلية التجارة، جامعة أسيوط، 2009م): 140-142.
- محمد صبري العطار، المحاسبة الإدارية، (القاهرة: دن، 2010م)، 33-45.
- سمير أحمد عسكر، أصول الإدارة، الطبعة الخامسة، (دبي: دار القلم للنشر والتوزيع، 2014)، 7.
- كمال حسين، دراسات في نظم المعلومات المحاسبية، (القاهرة: دن، 2017م)، 39-41.
- أحمد عبدالله الصبّاب، أصول الإدارة الحديثة، الطبعة الثالثة، جدة: دار عكاظ للطباعة والنشر، 2012، 86.
- أحمد حسين، متطلبات التطور التلقائي في النظم المحاسبية لقياس وتقييم الأداء في بيئة التصنيع، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد التاسع عشر، العدد الثاني، (المنصورة: كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2017): 104-105.
- زايد سالم أبو شناف، تقييم فعالية المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيّدة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الأول، (الاسكندرية: كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مارس 2010م): 1-5.

- زايد سالم أبو شناف، تطوير المعلومات المحاسبية لترشيد قرارات الاستثمار في نظم التصنيع المتقدمة والحديثة، التكاليف، المجلد الرابع والعشرون، العددان الثاني والثالث، (القاهرة: الجمعية العربية للتكاليف، 2010): 101.
- طلق السواط، طلعت سندي، وطلال الشريف، الإدارة العامة: المفاهيم-الوظائف-الأنشطة، (جدة: دار حافظ للنشر والتوزيع، 2017، 50.
- إبراهيم العمري، المؤسسة كنظام مفتوح: هل التأثير متبادل بين منطقتك والبيئة التي تعمل بها؟، (إدارة البحوث والدراسات بمركز أبروماك، د.ت)، 2010: 12-13.
- محمد نوري قوته و عبد الحميد أحمد دياب، الاتصالات الإدارية ونظم المعلومات، (جدة: د.ن، 1421/1422هـ)، 339-340.
- توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء: مداخل جديدة لعالم جديد، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2014)، 83-85.
- السيد محمد عبد الغفار، استخدام المدخل الموقفي في قياس العلاقة بين الاختيار الاستراتيجي وأسلوب بناء الاستراتيجية والتركيب البيئي والبناء المؤسسي، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، العدد الأول، (القاهرة: كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2015): 749.
- حامد أحمد بدر، إدارة التغيير المؤسسي في المؤسسة، البحوث التجارية، العددان التاسع والعاشر، السنة الثامنة، (الزقازيق: كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مارس 2011): 88.
- علي السلمي، التطوير المؤسسي: دراسة تحليلية إستراتيجية وأسلوب إعادة التنظيم الإداري، المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الخامس عشر، (القاهرة: كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2017): 154.
- أحمد فهمي جلال، نحو خطة شاملة للتطوير المؤسسي، الإدارة، العدد الثالث، (القاهرة: اتحاد جمعيات التنمية الإدارية، يناير 2013): 85.
- محمد مسعد الشناوي، نحو نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية، البحوث الإدارية، المجلد الخامس، العدد الأول والثاني، (القاهرة: أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، 2013): 20.
- مقاد محمد إبراهيم، نحو تطوير أساليب المحاسبة الإدارية لمحاسبة، العدد الثالث والعشرين، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، 2018): 27.
- محمد صبري العطار، النظرية الظرفية في المحاسبة الإدارية، العلوم الاجتماعية، العدد الثاني، المجلد الثالث عشر، (الكويت: جامعة الكويت، 2010): 87.
- الأميرة إبراهيم عثمان، دراسة تحليلية لفعالية استخدام النظرية الظرفية في مجال المفاضلة بين البدائل المحاسبية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الأول، (الإسكندرية: كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2013): 567.
- نشأت فؤاد محمد، نحو إطار فكري مقترح للمحاسبة الإدارية في ضوء التطورات التاريخية والاتجاهات المستقبلية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، أسبوط العدد الثاني ديسمبر 2009.
- نشأت فؤاد محمد، تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط في ضوء المدخل الإيجابي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، (القاهرة: كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2010): 460.
- بدر الدين إبراهيم الأمين، الاختيار المحاسبي من منظور النظرية الإيجابية، المحاسبة، العدد الثاني عشر، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، 2013): 44.
- فتحي رزق السوافيري، إطار مقترح لتحليل العلاقة التوافقية بين خصائص معلومات نظم المحاسبة الإدارية الحديثة وتوكل من نوع الاستراتيجية وبعض المتغيرات البيئية والمؤسسية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، (الإسكندرية: كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2007): 355-354.
- Benjamin, D., Management Accounting, (London: Pitman Publishing Ltd., 2006), 200-201.
- Howell, R., and Soucy, S., op. cit., 20.
- Kaplan, R., Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research, 2008, op. cit., 685.
- Burns, T. and Stalker, G., The Management of Innovations, (London: Tavistock Publications, 2010).
- Horngren, C., Cost and Management Accounting: Yesterday and Today, Journal of Management Accounting Research (2012): 22.
- Christenson, C., The Methodology of Positive Accounting, The Accounting Review, (January 2013): 1-2.
- Kaplan, R., Advanced Management Accounting, 2010, (N. J.: Prentice-Hall Inc., Englewood), op. cit., p 1-429.
- Lawrence, P., and Lorsch, J., Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration, (Boston: Harvard University Graduate School of Business Administration, 2000).
- Otly, D., , Devijver, Hubert, and Frank Van Wonterghem. "The funerary monuments of equestrian officers of the Late Republic and Early Empire in Italy", *Ancient Society* 21 (2012): 59-98.
- Hofstede, G., The Game of Budget Control, (London: Tavistock, 2007).
- Hayes, D., The Contingency Theory of Management Accounting, The Accounting Review, (January 2009): 22-39.

- Gordon, L., and Miller, D., A Contingency Framework for The Design of Accounting Information Systems, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1, No. 1, (2006): 59-69.
- Ansari, S., An Integrated Approach to Control Systems Design, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 2, No. 2, (2007): 101-112.
- Waterhouse, J., and Tiessen, P., A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 3, No. 1, (2008): 65-78.
- Modell, S., Management Accounting and Control in Services: Structural and Behavioral Perspectives, *International Journal of Service Industry Management*, Vol. 7, No. 2, (2006): 57-80.
- Nandan, R., Management Control Systems in Structuration Context, Paper for presentation at the 4th Critical Perspectives on Acco Symposium, 26-28 April, 2006.
- Govindarajan, V., and Gupta, A., Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance, *Accounting, Organizations, and Society*, Vol. 10, No. 1, (2005): 51-66.
- Kald, M., and Nilsson, F., The Relationship Between Strategy and Management Control, Paper presented at the 22nd Annual Congress of the European Accounting Association (EAA), Bordeaux, France, May 2009.
- Merchant, K., The Design of The Corporate Budgeting Systems: Influences on Managerial Behavior and Performance, *The Accounting Review*, (October 2005): 813-829.
- Merchant, K., et al., Measurement, Evaluation and Reward of Profit Center Managers, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 7/8, (2005): 619-638.
- Gul, F., And Chia, Y., The Effects of Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Decentralization on Managerial Performance: A Test of three- way Interaction, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19, No. 4/5, (2014): 413-426.
- Selto, F., Renner, C., and Young, S., Assessing the Original fit of a Just-In time Manufacturing System: Testing Selection, Interaction and System Models of Contingency Theory, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 7/8, (2008): 665.
- Granlund, Markus, The Challenge of Management Accounting Change, (Finland: Turku School of Economics and Business Administration, 2008), 107.
- Wallach, T. Advanced Manufacturing Technologies: A Challenge for Management Accounting in Developing Countries, Paper presented at the 19th Annual Congress of the European Accounting Association (EAA), 2017, 2-3.
- Brien, C., and Smith, S., Design of the Decision Process for Strategic in Advanced Manufacturing Systems, *International Journal of Production Economics*, No. 30-31, (2013): 309-310
- Dilts, D., and Grabski, S., Advanced Manufacturing Technologies: What They Can Offer Management Accountants, *Management Accounting (US)*, (February 2010): 50-5
- Mawdudur R., and Maurice H., *Accounting Information System Principles, Applications, and Future Directions*, (N.J.: Prentice-Hall International, Inc., 2018), 6.