

الاتجاه الشرطي في المحاسبة الإدارية والانتقادات الموجهة له^(*)

د. عبد الخالق ياسين زاير جاسم البدران^(**)

المقدمة

ظهر الاتجاه الشرطي لسد أوجه قصور الاتجاهات التي سبقته في دراسة المنظمات واهتزاز الثقة فيها، فعلى سبيل المثال للحصر إن النماذج الاقتصادية العقلانية في الاتجاه الكلاسيكي^(***) تضمنت تعميمات واسعة وأحكاماً عامة لا يمكن إثباتها إلا تحت ظروف معينة أو خاصة، أما نموذج العلاقات الإنسانية ضمن نفس الاتجاه، فقد ركز على دراسة خصائص الأفراد وسلوكهم ودوافعهم وتفاعليهم مع بعضهم البعض، مما أدى به إلى إغفال تحليل متغيرات أنشطة العمل وأساليب تنظيمها وترشيدها، مهملًا بذلك الجانب الفني والاقتصادي لأداء المنظمة. ولارتباط تطورات البحث في المحاسبة بدارسة المنظمة، فقد استعار باحثو المحاسبة الإدارية أفكار هذا الاتجاه الجديد لإدراكهم أهمية دراسة عوامل المحتوى التنظيمي في تصميم نظم المحاسبة الإدارية، وكذلك لتفسير النتائج المتناقضة لدراسات التصميم التنظيمي التي كانت تظهر بين الحين والآخر.

ويهدف هذا البحث إلى التعريف بالاتجاه الشرطي مبتدأً بنشأة أفكاره في الفكر التنظيمي، ومن ثم انتقالها إلى الفكر المحاسبي، معرجاً على عناصره الأساسية، واستعراض أهم الدراسات الشرطية في مجال تصميم نماذج الرقابة وتقويم الأداء، مختتماً إياه بجوانب القصور في الدراسات الشرطية. وبذلك فإن البحث سيضم ما يأتي:-

أولاً. الدراسات الشرطية في الفكر التنظيمي.

ثانياً. الدراسات الشرطية في الفكر المحاسبي.

ثالثاً. الانتقادات الموجهة إلى نماذج الرقابة وتقويم الأداء الشرطية

أولاً. الدراسات الشرطية في الفكر التنظيمي

يعد الاتجاه الشرطي من نتاجات احد أهم مناهج النظرية السلوكية، ألا وهو منهج النظم الذي اتسم بالشمول والمعالجة الكلية للظواهر التنظيمية والإدارية، إلا أنه تلافى إفراط منهج النظم في التعميم والتجريد وافتقاره الطابع الواقعي الذي أعاق لفترة طويلة إمكانية تحقيق تقدم

(*) بحث مستل من أطروحة دكتوراه للباحث (البدران، 2003).

(**) مدرس المحاسبة الإدارية/ جامعة البصرة/ كلية الإدارة والاقتصاد/ قسم العلوم المالية والمصرفية.

(***) تجدر الإشارة إلى إن الدراسات الكلاسيكية كانت مقبولة لفترة طويلة، ويعود ذلك إلى الظروف البيئية والتكنولوجية التي كانت معقولة في وقتها بالشكل الذي ساعد على إرساء وقبول هذه الدراسات وملاءمتها لهذه الظروف.

لموس في القدرة على التنبؤ والتفسير والتحكم باستخدام نتائج البحوث التي تمت في إطاره رغم وفرتها، وبهذا اكتشف باحثو المنظمة في أوائل وأواسط الستينات أمثال (Burns & Stalker, 1961, Lawrence & Lorsch, 1967). ضرورة إدخال العوامل الشرطية ودراسة آثارها على الأداء التنظيمي والإداري (الديب، 1988: 6). وعلى هذا فإن ظهور الاتجاه الشرطي بعد النظريات الكلاسيكية ونظرية النظم، سمح له بتلافي الانتقادات التي وجهت إلى هذه النظريات مما جعله ذا قابلية أكبر للتطبيق العملي (عبد الزهرة، 1996: 7).

وقد وصفت المنظمة وفق الرؤية الشرطية بأنها "عبارة عن نظام يتكون من أنظمة فرعية رسمت بأبعاد محددة في نظامها البيئي الأكبر ويسعى الاتجاه الشرطي من خلال ذلك إلى فهم العلاقات المتداخلة بين المنظمة وبيئتها لمعرفة أنماط العلاقات أو أشكال العوامل المتغيرة (Kast & Rosenzweig, 1973)^(*).

ويعتمد الاتجاه الشرطي في التصميم التنظيمي على مبدئين أساسيين هما: (الزاير، 1993: 130)

1. عدم وجود طريقة مثلى للتصميم تصلح لجميع المنظمات وفي كافة الظروف وإنما تعتمد طريقة التصميم على مدى ملاءمته للمحتوى التنظيمي الذي تعمل فيه المنظمة.
2. تحقق المنظمة فاعليتها من خلال طريقة التصميم التي تتطابق أو تتوافق مع عوامل المحتوى التنظيمي.

ويرى (الزاير) في السياق نفسه إن هذين المبدئين غير كافيين للحديث عن اتجاه شرطي صحيح، بل يتعين إدخال مبدأ ثالث وهو التغيير في حالة النظام (الزاير، 1993: 130).

وبناء على ذلك، فإن الاتجاه الشرطي يقوم على ثلاث عناصر هي:

1. العوامل الشرطية.
 2. التوافق.
 3. التغيير في حالة النظام.
- إن أولى المحاولات التي نبهت وأكدت على ضرورة إدخال العوامل الشرطية في الدراسات التنظيمية كانت من نصيب (Burns & Stalker, 1961, Lawrence & Lorsch, 1967)، إذ كان لهذه الدراسات الدور الكبير في تفسير الكثير من التضارب في النتائج التي بحثت في تباين الأداء التنظيمي، وكذلك الاختلافات في هياكل المنظمات وعملياتها، إذ كان هذا الأمر معقداً وصعب التفسير في ظل غياب العوامل الشرطية في التحليل. وساعدت هاتين الدراستين في زيادة التراكم المعرفي، الذي انعكس في العديد من دراسات السبعينات، فضلاً عن

(*) Kast F. & Rosenzweig, E. (1973). "Contingency Views of Organization & Management" Chicago Science Research Associates. (نقلا عن (جاسون وآخرون، 1988: 40)

إنها أدت إلى بلورة فكرة هذا الاتجاه الجديد الذي صار يعرف باسم الاتجاه الشرطي، وفيما يلي استعراض لهاتين الدراستين:

لقد أشار (بيرنز وستالكر) في بداية بحثهما "إن أساس الحكمة الإدارية هي الإقرار بعدم وجود نمط إداري واحد أفضل"، وعلى هذا فإن المنظمات تحتاج إلى أنواع مختلفة من الهياكل لرقابة أنشطتها عندما تحتاج إلى التكيف والاستجابة إلى نوع البيئة التي تعمل فيها، واستنتج الباحثان، إن المنظمة التي تعمل في ظل بيئة غير مستقرة تكون فعالة أكثر بوجود الهيكل العضوي أكثر مما لو اعتمدت على الهيكل الآلي، والعكس صحيح في البيئات المستقرة، مستدلين في هذه الاستنتاجات على أساس أنه عندما تكون البيئة غير مستقرة فإن القرارات بحاجة إلى إن تتخذ بشكل سريع لزيادة القدرة التنبؤية وهذا ما يتطلب تفويض صلاحيات واسعة للمستويات الدنيا، كذلك زيادة سرعة الاتصالات من أجل فاعلية الاستجابة لمتطلبات الزبائن بتطوير المنتجات، وعلى العكس عندما تكون البيئة مستقرة فليس هناك من حاجة لنظم معقدة لصنع القرار، ويمكن تحقيق الأداء الأفضل من خلال الحفاظ على مركزية السلطة في يد الإدارة العليا واستخدام أنموذج صنع القرار من الأعلى إلى الأسفل، والشكل (1) يبين تلخيصاً لخصائص هذين النوعين من الهياكل وتطابقها مع البيئة (Burns & Stalker, 1961).

الشكل (1) خصائص الهياكل التنظيمية وتطابقها مع البيئة

البيئة	
مستقرة	غير مستقرة
الهيكل الآلي	الهيكل العضوي
1. تمايز واطئ	1. تمايز عالي
2. تكامل واطئ	2. تكامل عالي
3. مركزية صنع القرار	3. لا مركزية صنع القرار
4. إجراءات تعاونية	4. تعديلات تعاونية
5. هيكل بسيط	5. هيكل معقد

أما دراسة (لورنس ولورش) فقد بحثت في كيفية تمايز وتكامل المنظمات في صناعات مختلفة لكي تتطابق مع نوع البيئة التي يعمل فيها (خصائص الصناعة التي تعمل فيها) (Lawrence & Lorsch, 1967)، ولتحقيق ذلك اختار الباحثان منطمتين (أحدهما فاعلة والأخرى غير فاعلة بناء على أقيام المبيعات والربحية ومعدل تغيرات الإنتاج) في ثلاث صناعات تتصف بأنها ذات مستويات مختلفة من عدم التأكد وكما يلي:

1. صناعة الحاويات ← ذات مستوى منخفض من عدم التأكد.
2. صناعة تعليب الأغذية ← ذات مستوى متوسط من عدم التأكد.
3. صناعة البلاستيك ← ذات مستوى مرتفع من عدم التأكد.

استخدم الباحثان أسلوب المبالغة واستمارة الاستبيان لجمع البيانات وكانت النتائج مطابقة لما تم افتراضه في إن هنالك اختلافات بين المنطمتين في كل صناعة وضمن الصناعات نفسها، إذ اتسمت المنظمات الفاعلة بدرجة عالية من التمايز والتكامل، فقد تطلبت صناعة البلاستيك، التي تتصف بالتنافس والغموض، قدرا أكبر من التمايز، ذلك لان الأطر الزمنية وعلاقات الأفراد وهياكل الإدارات كانت أكثر اختلافا، وتطلبت بالتالي تكاملا أكثر، وقد تحقق هذا التكامل من خلال إدارات التكامل الرسمية، وجهود الذين لديهم المقدرة على التأثير الموقعي المستمد من خبرتهم، وعن طريق أساليب مواجهة النزاع وحله، وليس من خلال تهدئة الأوضاع، ولقد برر الباحثان نتائجهما في إن المدراء عندما يواجهون بيئة ذات عدم تأكد عالي فإن تصرفات واتجاهات كل قسم تكون مختلفة بشكل كبير، وبالتالي يؤدي هذا إلى تمايز الأقسام، وعندما يدرك المدراء بأن البيئة ذات عدم تأكد عالي فستكون المنظمة أكثر فاعلية إذا كانت أقل رسمية وأكثر لا مركزية، فضلا عن ذلك فإنها تقابل المستويات العالية من التمايز بمستويات عالية من التكامل، أي بمعنى أن البيئة ذات عدم التأكد العالي تتطلب إن تطور الأقسام المختلفة اتجاهات مختلفة تجاه مهامها (مستوى عال من التمايز) لكي يمكنها التعامل مع بيئتها الخاصة، وهذا التمايز يتطلب من المنظمات تنسيق أكبر (مستوى عال من التكامل) والعكس صحيح في البيئة المستقرة، والشكل (2) يلخص نتائج هذه الدراسة.

الشكل (2) نتائج دراسة (لورنس ولورش) للعلاقة بين البيئة والمتغيرات الهيكلية

صناعة الحاويات	صناعة الأغذية	صناعة البلاستيك	المتغيرات
منخفض	متوسط	عالي	عدم التأكد
منخفض	متوسط	عالي	المتغيرات الهيكلية
منخفض	متوسط	عالي	- التمايز
منخفض	متوسط	عالي	- التكامل

لقد كان لهاتين الدراستين، فضلاً عن الدراسات التطبيقية لـ (Woodward, 1965 ; Pugh et al., 1968)، وما أسندتها من كتابات نظرية لـ (Thompson, 1967; Perrow, 1967) والتي أثبتت إن لعوامل المحتوى التنظيمي أثر في فهم هيكل ونشاط المنظمات المعقدة، ودور في إزالة الكثير من الغموض في تضارب وتباين نتائج الدراسات العديدة التي بحثت في تباين الأداء التنظيمي، وبدأت خلال السبعينات محاولات لتأصيل هذه الرؤية الجديدة، وتجمع خيوط الدراسات المتفرقة التي قامت في الستينات، إذ أدت هذه الأعمال بشكل جماعي إلى تطوير الاتجاه الشرطي في الفكر التنظيمي، معلنة عن بدء مرحلة احد الاتجاهات الميمنة التي لا زالت أفكارها معتمدة إلى يومنا هذا، مرتكزاً على فكرة إن هياكل المنظمات الكفاءة تتفاوت مع عوامل المحتوى التنظيمي، وأشارت ضمناً على إن فاعلية بعض الأساليب الإدارية كالمشاركة في صنع القرار تتوقف على شكل ومحتوى المنظمة، وما كان للمحاسبة بوصفها علم اجتماعي يتأثر بالتطورات بالحقول المعرفية الأخرى إلا إن تستعير من أفكار هذا الاتجاه، الذي يركز على أهمية دراسة عوامل المحتوى التنظيمي عند تصميم نظم المحاسبة بشكل عام ونظم المحاسبة الإدارية لأغراض الرقابة وتقويم الأداء بشكل خاص.

ثانياً. الدراسات الشرطية في الفكر الحاسبي

إن ارتباط تطور المحاسبة الإدارية مع تطور منظمات الأعمال، دفع باحثي المحاسبة إلى الاهتمام بشكل كبير مساهمات نظرية المنظمة، وهذا ما ساهم في فهم المنظمة وكيفية أداءها لوظائفها. فضلاً عن ذلك فقد أشار منظري المنظمة إلى ملائمة وأهمية نظم المحاسبة الإدارية في فهم كل من صناعة القرار والتحفيز والرقابة وتقويم الأداء في المنظمات، إذ تشكل نظم المحاسبة جزء من الإطار الدقيق للرقابة الذي يساعد في المحافظة على التوازن التنظيمي من خلال توفير آليات مستقرة في المنظمات (Jones, 1985a: 180)، وفي إطار البحث الحالي تعرف نظم المحاسبة الإدارية بأنها تلك النظم التي تدعم التخطيط الإداري وأنشطة الرقابة وتقويم الأداء، وبمعنى أوسع، تسهيل الخيار الاستراتيجي (Macy & Arunachalam, 1995: 65) إن نظم المعلومات الحاسوبية بضمنها نظم المحاسبة الإدارية هي جزء أساسي من البناء التنظيمي لأي منظمة، وبالتالي فإن تطوير أي مدخل خاص بتصميم التنظيمي سينعكس بالضرورة على تصميم نظم المحاسبة الإدارية بوصفها احد أهم الأنظمة الفرعية التي تعمل داخل المنظمات (عبد الزهرة، 1996: 1)، ويعد المدخل السلوكي لدراسة المنظمات من المداخل المهمة والملائمة التي ساهمت في تطوير وتصميم نظم المحاسبة الإدارية نظرياً

وتطبيقياً، وذلك بعد إدراك باحثي المحاسبة للعلاقة الوثيقة بين العلوم السلوكية والمحاسبة (Caplan, 1971: 3).

وقد اثبت المدخل السلوكي فاعلية كبيرة في مجال المحاسبة الإدارية لاسيما في مجال إعداد الموازنات. واحتساب الانحرافات ومحاسبة المسؤولية وذلك بسبب اعتماده على البحث الوصفي الذي يهدف إلى تفسير وتفهم الأوضاع القائمة، لغرض التنبؤ بالسلوك المتوقع إزاء مواقف مختلفة أي بخلاف البحث المعياري الذي يهدف إلى توصيف الممارسات الواجبة الأتباع (Birnerg & Nath, 1975). وهذا ما أكده (سكينز) أيضاً، في إن التحليل التنظيمي والسلوكي للمحاسبة الإدارية يتعين أن يكون وصفياً، فلدور المحاسبة الإدارية في إدارة المنظمة تأثيرات على سلوك الأفراد، وان هناك حاجة لفهم كيفية إنتاج المعلومات المحاسبية لكي يؤكد بشكل متكامل أدوارها التنظيمية (Scapens, 1980: 280).

لقد ركزت الأبحاث السلوكية في المحاسبة الإدارية على مستويين رئيسين للتحليل هما: (Waterhouse & Tiessen, 1978 : 65-66)

1. مستوى التحليل الفردي: ويهتم بالتعرف على آثار نظم المحاسبة الإدارية (الموازنات بشكل خاص) على الأفراد، ومن أهم الدراسات في هذا المجال هي لـ (Argyris, 1952; Hopwood, 1972; Otley, 1978).

2. مستوى التحليل التنظيمي: ان التصميم الكفء لنظم المحاسبة الإدارية يتوقف على بعض خصائص المنظمة وبيئتها (عوامل المحتوى التنظيمي) (Khandwalla, 1972; Bruns & Waterhouse, 1975; Hayes, 1977).

إن دراسات المستوى الأول اهتمت بالعلاقات بين المنظمة وأنظمتها المعلوماتية والمحاسبية، وركزت في ذلك على الجوانب السيكولوجية والسيكولوجية الاجتماعية للعملية المحاسبية، فتم إيلاء قدر كبير من الاهتمام إلى الطريقة التي تؤثر بها مختلف الطرق المحاسبية وأشكال البيانات وأنماط التقديم على سلوك صناع القرار ونتائج قرارات الرؤساء على المرؤوسين، وقد وفرت هذه الدراسات الأساس الفكري للاهتمام بالحيثيات التي يقوم من خلالها الأفراد بمعالجة وتفسير واستخدام المعلومات المحاسبية والذي تم ربطه بدراسة المحاسبة في المحتوى التنظيمي الذي تعمل فيه، فتشير نتائج دراسات كل من (هوبود وأوتلي) إلى الدور الذي يمكن ان يلعبه اختلاف العوامل التنظيمية في تباين استخدام النظم المحاسبية (الموازنات) للرقابة وتقويم الأداء (Hopwood, 1972; 1974; Otley, 1978). إذ كانت طروحات هاتين الدراستين بشكل غير مباشر أو ضمني من خلال توسيط نمط استخدام المسؤول المباشر

للموازنات في الرقابة و تقويم الأداء، التي اثبت فيما بعد انها مرتبطة ببعض عوامل المحتوى التنظيمي كالاعتماد المتبادل (Hirst, 1981; Hayes, 1977) وعدم التأكد البيئي (Govindarajan, 1984) وغيرها من العوامل.

وأشار (اوتلي) إلى ان هذه الدراسات بينت ضمناً إدخال الافتراضات الشرطية لتفسير البحوث الميدانية، وان هنالك حاجة لتعزيز نتائجها للمتضاربة والمبنية على أسس نظرية اتصفت بالتعميم (Otley, 1980)، وساعدت مبادئ وافترضات الاتجاه الشرطي في تفسير هذه النتائج المتضاربة التي لم يتم تحليلها غالباً بشكل مرض ضمن إطار شامل، فعلى سبيل المثال، اعتمد (هرست) الاتجاه الشرطي لتفسير التناقضات في نتائج كل من دراستي (Hopwood, 1972; Otley, 1978)، وأشار إلى ان قوة تأثير الموازنة المرتبطة بأنموذج تقويم الأداء تعتمد على مستوى عدم التأكد المحيط بالمهام (Hirst, 1981).

اما على المستوى الثاني من الدراسات (دراسات الاتجاه الشرطي) التي اهتمت بدراسة أثر عوامل المحتوى التنظيمي في تصميم نظم المحاسبة الإدارية، فإن له جملة من الدلالات الضمنية الفكرية والمنهجية المهمة (Waterhouse & Tiessen, 1978: 66):-

1. إن أنظمة المحاسبة الإدارية تتغير في موقعها من وصفها متغيرات مستقلة إلى متغيرات تابعة.

2. إن التركيز على التباين في نظم المحاسبة الإدارية بين المنظمات يمكن من إثارة بعض الأسئلة التي كانت تثيرها المداخل الأخرى بنوع من التعقيد ومنها على سبيل المثال:

أ. ما هي أهمية نظم المحاسبة الإدارية في الرقابة نسبة إلى وسائل الرقابة التنظيمية الأخرى؟

ب. ما هي خصائص المنظمة أو بيئتها التي تزيد من الاعتماد على نظم المحاسبة الإدارية للرقابة؟

وضمن هذين الاتجاهين من الدراسات، يرى (الزاير) إن تقدير الاتجاه الشرطي لأهمية عوامل المحتوى التنظيمي ساعد في الانتقال بدراسة المحاسبة من المستوى الفردي للتحليل إلى المستوى

التنظيمي (الزاير، 1993: 132)، إذ أكدت دراسات المستوى الفردي على دراسة المحاسبة من حيث تأثيرها على الأفراد عند استخدامها للرقابة وتقويم الأداء، وفي حينها كان يتم إدخال عوامل تتوسط العلاقة بين خصائص النظم المحاسبية والأداء المطلوب، ومن بين هذه العوامل على سبيل المثال لا الحصر (نمط استخدام المسؤول المباشر لبيانات الموازنة في تقويم الأداء

وغيرها. (Hopwood, 1972; 1974; Otley, 1978)، المشاركة ومركز التحكم (Brownell, 1981)،

لقد حظي موضوع ملائمة عوامل المحتوى التنظيمي مع تصميم نظم المحاسبة الإدارية بقبول واسع في مجال البحث المحاسبي، وأصبح الاتجاه السائد للدراسات التي تهتم بالجوانب السلوكية والتنظيمية للمحاسبة الإدارية (Dent, 1990: 10).

وتعد كتابات (هورنكرن) من أولى الإشارات لتبني هذا الاتجاه، إذ يذكر "أن المنظمة نفسها وعملياتها لا بد من تقويمها وفهمها وتغييرها، عند الضرورة، قبل صياغة أو بناء نظام المحاسبة الإدارية أي تصميم نظام المحاسبة الإدارية وتصميم الهيكل التنظيمي، متلازمان، ويتوقف أحدهما على الآخر (Horngren, 1972). وأكد (دريمر) من خلال تبنيه الصريح للاتجاه الشرطي إن تصميم أي نظام تخطيط ورقابة يجب أن يعتمد على طبيعة العوامل التنظيمية، وأن عملية تصميم أي نظام للمحاسبة الإدارية يتعين أن لا تكون منفصلة عن عملية تصميم الهيكل التنظيمي (Dremer, 1977)^(*). وأفصحت دراسات وكتابات كل من (Anthony, 1965; Caplan, 1971) ضمناً عن الحاجة للأخذ بالاعتبار العلاقات المتداخلة بين نظم المحاسبة الإدارية والمتغيرات التنظيمية، فضلاً عن التأثير المباشر للعديد من الدراسات المحاسبية بتقدم المعرفة في حقل السلوك التنظيمي كدراسات (Khandwalla, 1972; Bruns & Waterhouse, 1975; Hayes, 1977).

ويذكر البعض أن واحد من أهم أسباب ظهور الاتجاه الشرطي للمحاسبة الإدارية هي الحاجة إلى وضع نماذج رقابة محاسبية مرتبطة بشكل واضح بنظرية المنظمة (Otley & Berry, 1980: 235)، وهو ما يؤكد (هيس) أيضاً في عدم جدوى نظم المحاسبة الإدارية التقليدية، إذ يجب أن تتكامل هذه النماذج مع نظرية المنظمة، مستشهداً بأنموذج (Thompson, 1967) ومستنداً على عدد من الدراسات التي أكدت عدم صلاحية المعلومات المحاسبية لتقويم الأداء في جميع الظروف والأوقات (Hayes, 1977: 22).

إن زيادة الدراسات المحاسبية المعتمدة على الاتجاه الشرطي، لا تعني فقط غنى وملائمة وإمكانات هذا الاتجاه، بل كذلك الطريقة التي يتحرك بها تطور البحث المحاسبي السلوكي نحو التمييز الواضح لأهمية فهم المسائل التنظيمية، وقد ساعد ذلك حسب ما يرى (الزاير) إلى تحرك دراسة المحاسبة من إنها ظاهرة فنية بحتة يمكن دراستها بمعزل عن المحتوى التنظيمي الذي

نقلًا عن (Dremer, J. (1977). "Management Planning & Control Systems" Irwin. (Otley, 1980: 419)

تعمل فيه إلى دراسة المحاسبة على إنها ظاهرة فنية واجتماعية تؤثر وتتأثر بالمحيط الذي تعمل فيه (الزاير، 1993: 132).

ويرتكز الاتجاه الشرطي في المحاسبة الإدارية كما هو الحال في الفكر التنظيمي على المبادئ الآتية: (الزاير، 1993: 132؛ الفضل، 1997: 9؛ Jones, 1985b: 303-304؛ Otley, 1980: 413).

1. لا يوجد تصميم مثالي لنظم المحاسبة الإدارية يصلح لجميع المنظمات، بل إن التصميم الأمثل يعتمد على عوامل المحتوى التنظيمي.

2. إن الأداء الفاعل للمنظمة يتحقق كلما كان هناك تطابق بين تصميم نظم المحاسبة الإدارية وعوامل المحتوى التنظيمي.

3. التغيير في حالة النظام.

وفيما يلي أدناه تفصيل لكل واحد من هذه العناصر.

1. العوامل الشرطية

في الوقت الذي يحظى فيه الاتجاه الشرطي للمحاسبة الإدارية بالدعم من مجموعة الكتابات

الكثيرة في هذا المجال، إلا إن تعريفات ومقاييس العوامل الشرطية غالباً ما تفتقر إلى الدليل النظري والعملية، وتشير أحدث الدراسات، في مجال الاتجاه الشرطي للمحاسبة الإدارية، إلى إن العوامل الشرطية التي تؤثر على تصميم واستخدام نظم المحاسبة الإدارية لا يمكن إحصاءها في دراسة واحدة أو تحديدها بشكل تام، إذ إن بعض العوامل تظهر أثناء العمل وبعضها الآخر تعيد نفسها (اللايد، 1999: 87؛ Anderson & Lanen, 1998: 5؛ Fisher, 1995: 29).

وتعد مسألة قدرة المنظمة على اختيار العوامل الشرطية التي تواجهها من بين أهم المسائل غير المحلولة هي تطوير نموذج للرقابة الشرطية (Fisher, 1995: 32) ويستند هذا الكلام على إن المنظمات عند نقطة زمنية معينة تختار الأسواق التي ستتنافس فيها وكذلك الاستراتيجية التي ستعتمدها في تلك الأسواق، وبذلك تسيطر مبدئياً على جميع العوامل الشرطية، إلا أنه بعد اتخاذ قرارات استراتيجية جديدة فإن العديد من المتغيرات الشرطية لا تبقى طويلاً تحت سيطرة المنظمة، ولذلك فإن تحديد العوامل الشرطية ربما يكون كعملية تكرارية (Iterative Process)، فبعض العوامل تختارها المنظمة بينما تكون عوامل أخرى نتيجة لقرارات سابقة ونتيجة لعوامل خارجية (اللايد، 1999: 63؛ Fisher, 1995: 32).

ويشير (جونز) إلى إن أدبيات نظرية المنظمة والمحاسبة الإدارية التي اتخذت من الاتجاه الشرطي منها لها، متخمة بنقاشات مفصلة عن العديد من المتغيرات (العوامل الشرطية) التي يعتقد إنها تحدد التصميم الأفضل لنظم المحاسبة الإدارية (Jones; 1985b: 304)، إلا أنه لا يوجد اتفاق لحد الآن على ماهية وعدد العوامل الشرطية التي يمكن إن تؤخذ بالحسبان عند تصميم المحاسبة الإدارية.

فعلى صعيد الدراسات في نظرية المنظمة حدد (بيوه وجماعته) سبعة عوامل شرطية تؤثر على التصميم التنظيمي وهي: (Pugh et al., 1968)

1. الحجم. 2. التكنولوجيا. 3. الغرض. 4. الملكية. 5. العمر. 6. الموقع. 7. الاعتمادية^(*).
وقد اقتصر العديد من الدراسات التنظيمية على عامل شرطي واحد، إذ تم التركيز مثلاً على البيئة كعامل شرطي مهم يؤثر على التصميم التنظيمي (Burns & Stalker, 1961; Woodward, 1965; Lawrence & Lorsch, 1967; Duncan, 1972; Perrow, 1967; Thompson, 1967) وغيرها من العوامل^(*).

وعند الرجوع إلى الأبحاث النظرية والتطبيقية في مجال الاتجاه الشرطي للمحاسبة الإدارية، فيلاحظ اختلافها في تحديد العوامل الشرطية من دراسة إلى أخرى، فقد درست (كاندولا) اثر البيئة (المنافسة) على رقي استخدام نظم المحاسبة الإدارية (Khandwalla, 1972)، بينما درس (برونز ووترهاوس) اثر الخصائص البيئية وخصائص المنظمة الداخلية (الحجم، التكنولوجيا، الاعتمادية) على خصائص الهيكل التنظيمي ومن ثم على استخدام الموازنة (Bruns & Waterhouse, 1975)، أما (هيس) فقد درس ثلاث عوامل شرطية (البيئية، الداخلية، التوافقية أو الاعتماد المتبادل)، افترض ان لها الاثر في استخدام المعلومات المحاسبية في تقييم الأداء (Hayes, 1977)، أما (تايسن ووترهاوس) فقد حصرا العوامل الشرطية بالبيئة والتكنولوجيا (Tiessen & Waterhouse, 1978)، ويذهب (اوتلي) إلى ابعاد من عملية اختيار وتحديد العوامل الشرطية، مفضلاً عدم تحديدها لتباينها من منظمة لأخرى (Otley, 1980)، ودرس (هرست) اثر عدم التأكد في المهام على استخدام المعلومات المحاسبية في تقييم الأداء وعلاقته بالارباك الوظيفي، أي السلوك غير الوظيفي (Dysfunctional Behavior) الذي قد ينتج من عدم التطابق بين عدم التأكد في المهام والاعتماد على المعلومات المحاسبية لتقييم

^(*)درجة استقلالية المنظمة في علاقاتها مع المنظمات الأخرى.

^(*) للمزيد من التفاصيل حول العوامل الشرطية والدراسات المتعلقة بها يمكن مراجعة:

1. Fisher, 1995: 29-31 ؛ 2. عبد الزهرة، 1996: 8-11؛ 3. اللاد، 1999: 63-73.

الأداء (Hirst, 1981). في حين يرى (جونز) إن العوامل الشرطية يمكن أن تصنف بشكل عام إلى نوعين: (Jones, 1985b, 304)

1. العوامل البيئية: وهي عوامل ناتجة بسبب التأثير البيئي، وتحدث بشكل مستقل عن الأعمال التي تقوم بها المنظمة.

2. العوامل الداخلية: وهي الأعمال، التي يمكن أن تمارس المنظمة بوجودها حرية أكبر ومن بينها حجم المنظمة، أهدافها، درجة التكامل الهيكلي، فلسفة الإدارة، الثقافة السائدة.

وقدم (فيشر) ملخصاً للعوامل الشرطية التي تناولتها الدراسات السابقة (كما موضح بالمخطط القادم)، وقد حددها بخمسة عوامل شرطية هي البيئة الخارجية، استراتيجية المنافسة، التكنولوجيا، حجم المنظمة، عوامل المعرفة والملاحظة، والتي يبين العرض أدناه أبعادها حسب ما وردت في الدراسات التي تناولتها دراسة (Fisher, 1995: 30-31).

أما على صعيد الدراسات العربية والعراقية منها بشكل خاص، درس (عبد الزهرة) أثر عاملين شرطيين هما اللامركزية (كبعد لدراسة الهيكل التنظيمي) وإدراك عدم التأكيد البيئي (كبعد لدراسة البيئة) على خصائص المعلومات المحاسبية (عبد الزهرة، 1996)، أما (الفضل) فقد حدد العوامل الشرطية، بحجم المنظمة ونوع الملكية ونوع المنتجات المصنعة وإدراك عدم التأكيد البيئي، والمؤهل العلمي، ودرس أثرها على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية (النضل، 1997)، وركز (اللايد) على الملكية كواحد من أبرز العوامل الشرطية التي تؤثر على تصميم نظم الرقابة، فضلاً عن عوامل أخرى هي البيئة والتكنولوجيا والحجم (اللايد، 1999).

ولم يقتصر عدم الاتفاق بين الكتاب والباحثين حول العوامل الشرطية فقط، إنما تعداه في نظرتهم حول إمكانية سيطرة المنظمة أو عدم سيطرتها على هذه العوامل، فقد افترض (اوتلي) أن كل العوامل الشرطية هي خارج سيطرة المنظمة، بينما العوامل التي تكون تحت سيطرة المنظمة لا يمكن عدها عوامل شرطية، إنما تعد من مكونات حزمة الرقابة التنظيمية، ووضع (اوتلي) استثناءً لهذا الطرح، وهو اعتبار الأهداف التنظيمية كعامل شرطي، ويرجع سبب ذلك في نظره إلى أهميتها البالغة كمعيار لتقويم الفاعلية التنظيمية (Otley, 1980: 422)، بينما نرى إن (جونز) صنف الأهداف التنظيمية من بين العوامل التي تستطيع المنظمة السيطرة عليها مضيفاً بأن ظروفات (اوتلي) تثير تعارضاً بين قياس الفاعلية التنظيمية بالاستناد إلى الأهداف ومع ما جاء به الاتجاه الشرطي في إن الفاعلية التنظيمية يتم الوصول إليها عندما تتطابق العوامل الشرطية مع نظم المحاسبة الإدارية (Jones, 1985b: 305).

مخطط فشر يلخص العوامل الشرطية

1. البيئة الخارجية

تأكد × عدم تأكد

ثابتة مستقرة × غير مستقرة (حركية)

بسيطة × معقدة

هادئة × مضطربة

2. الإستراتيجية التنافسية ورسالة المنظمة

أنموذج Porter: التمايز × الكلفة المنخفضة

أنموذج Miles, Show: مدافعة × باحثة × محللة

أنموذج دورة حياة المنتج: البناء × المحافظة، التنظيم، الاسحاب

3. التكنولوجيا

تصنيف Woodward: دفعة صغيرة، دفعة كبيرة، إنتاج المراحل، الإنتاج

الكبير المستمر

تصنيف Perrow: عدد الاستثناءات طبيعة عملية البحث

تصنيف Thompson: التوافق/ اعتماد متبادل ((Interdependence))

مستقل، تتابعي، تبادلي

4. متغيرات الصناعة والمنشأة والوحدة

حجم المنشأة

حجم وحدة الأعمال الاستراتيجية (مركز ربحية)

تنوع المنشأة: منتج واحد، التنوع المترابط، التنوع غير المترابط

هيكل المنظمة: وظيفي، متعدد الأقسام

5. عوامل المعرفة والقابلية على الملاحظة

المعرفة بالعملية التحويلية

قابلية المدخلات والمخرجات على المشاهدة

قابلية السلوك والجهود على المشاهدة

يلاحظ مما سبق، انه ليس هنالك اتفاق حول ماهية وعدد العوامل الشرطية التي يتعين أن تؤخذ بنظر الاعتبار عند تصميم نظم المحاسبة الإدارية، إلا إن هنالك اتفاق على حتمية تأثر عملية التصميم بهذه العوامل، وهذا يتطلب إن تكون الدراسات أكثر دقة ووضوحاً في تحديد هذه العوامل، والاهتمام بالتعرف على أي من نظم المحاسبة الإدارية التي يعتقد إنها تتأثر بواسطة هذه العوامل، وذلك من دراسة عوامل شرطية متعددة وملاحظة أكثرها تأثيراً على عملية التصميم والتعرف على العلاقات المتداخلة فيما بينها واثراً هذه التداخلات على عملية التصميم مرة أخرى.

2. التطابق

يبحث الاتجاه الشرطي للمحاسبة الإدارية في توفير أنموذج منطقي لتصميم نظم المحاسبة الإدارية، ويحاول تصنيف هذه النظم إلى أنواع مختلفة، وتوضيح ملائمة كل نوع من هذه النظم مع عوامل شرطية معينة، أي بمعنى أن هنالك حاجة لمقابلة نظم المعلومات الإدارية بنوع المنظمة التي تعمل فيها، وهذا ما يطلق عليه بالتطابق (Fit, Congruence, Appropriateness) (Otley & Berry, 1980: 234).

إن مبدأ التطابق هو الذي يميز الاتجاه الشرطي عن الاتجاهات الأخرى، إذ إن الملائمة بين العوامل الشرطية والتصميم هي أساس لوجود الفاعلية التنظيمية (الزاير، 1993: 134). ويواجه مبدأ التطابق بعض الصعوبات، عزى (الزاير) أسبابها إلى العوامل الشرطية، وحيز التطابق، والتطابق والفاعلية (الزاير، 1993: 134-135)، فبالنسبة للعوامل الشرطية فلا يوجد اتفاق حول ماهيتها وعددها كما لاحظنا سابقاً، أما حيز التطابق الذي يشمل الملائمة بين العوامل الداخلية والبيئة الخارجية والعمليات وهو ما لا تطبقه الدراسات إلا نادراً، في حين إن العلاقة بين التطابق والفاعلية مفترضة ولم توضح في اغلب الدراسات المحاسبية.

فضلاً عن ذلك، لم يشر الباحثون بشكل واضح إلى مدخل اختبار التطابق، وفي هذا المجال قدم كل من (درازن و فان دي فن) إطاراً مفيداً للتمييز بين مختلف مداخل اختبار التطابق التي اعتمدت في الدراسات السابقة (Drazin & Van De Ven, 1985)، إذ تم تحديد ثلاثة مداخل هي مدخل الاختيار (Selection Approach) ومدخل التفاعل (Interaction Approach) ومدخل النظم (Systems Approach)،

طبقاً لمدخل الاختيار، يفترض بان المحتوى التنظيمي ذو علاقة بالمتغيرات التنظيمية كالهيكلة التنظيمية، وغير ذي علاقة بالنسبة للأداء، وهذا ما يمكن ملاحظته في دراسات مثل دراسة (Khandwalla, 1972) و (Gordon & Narayanan, 1984)، ويستند الباحثون

المؤيدون لهذا المدخل على افتراض إن التطابق هو شرط أساسي أو ضرورة للبقاء. واختبر (درازن وفان دي فان) العلاقة بين عدم التأكد في المهام ومختلف متغيرات الهيكل التنظيمي والعمليات التنظيمية باستخدام معادلة ارتباط بيرسون، وقد وجدوا إن طريقة بيرسون بمتلائمة مع مدخل الاختيار.

وطبقا لمدخل التفاعل، فإن وجود التطابق بين عوامل المحتوى والمتغيرات التنظيمية كالهيكل التنظيمي يؤثر على الأداء، فعلى سبيل المثال، إن المنظمة التي تعمل في بيئة متغيرة الخواص تتطلب هيكل معقد لتحقيق أداء فعال، وقد استنتج (درازن وفان دي فان) بان نتائج الدراسات السابقة التي اعتمدت على مدخل التفاعل بتحقيق التطابق كانت مختلطة، هذه النتائج المختلطة ربما تنسب إلى المشاكل المنهجية المرتبطة باستخدام مدخل التفاعل للبيانات المدروسة، وقد اختبر الباحثان مدخل التفاعل لتحقيق التطابق باستخدام عدم التأكد في المهام كأحد عوامل المحتوى التنظيمي، وكذلك باستخدام الهيكل التنظيمي كأحد المتغيرات التنظيمية.

وأخيراً درس (درازن وفان دي فان) مدخل النظم، إذ يذكران إن الدراسات التي تبنت مدخلي الاختبار والتفاعل، ركزت على كيفية تأثير عامل شرطي واحد على خاصية هيكلية واحدة وما لهذا من تأثير على تحديد الأداء، بينما يؤكد مؤيدي مدخل النظم إن فيم علاقات الهيكل المحتوى بالأداء لا يمكن إيجادها ما لم يؤخذ بالاعتبار عدد من العوامل الشرطية وعدد من البدائل الهيكلية.

فضلاً عن ذلك فإن التطابق وتأثيره على الأداء يكشف عن مشكلة كيفية قياس الأداء، التي تعد من بين المشاكل المطروحة النقاش لحد الآن، والتي ينحصر الجدل فيها حول مؤشرات ومعايير قياس الأداء الملائمة لتأكيد فاعلية المنظمة، والحلول والتوصيات المطروحة تدور حول تكامل أو توحيد كل من المؤشرات المالية وغير المالية للتعبير عن فاعلية الأداء، بالرغم مما يكتنف كل نوع من هذه المؤشرات من انتقادات وصعوبات في القياس.

ومهما كان المدخل الذي يعتمد عليه الباحثون لقياس التطابق، فإن مبدأ التطابق هو شرط أساس للحديث عن اتجاه شرطي متكامل، إلا إن هنالك مطلب إضافي لتكتمل الصورة حول الاتجاه الشرطي للمحاسبة الإدارية ألا وهو التغير في حالة النظام.

3. التغير في حالة النظام

يمثل التغير في حالة النظام المبدأ المهم الذي يتعين إدخاله في الدراسات الشرطية للتحدث عن اتجاه شرطي صحيح، لان الاتجاه الشرطي يقوم على أساس فكرة النظام المفتوح، أي إن المنظمات معرضة للتأثير البيئي المستمر، وإذا ما أرادت هذه المنظمات أن تبقى وتستمر

في البيئة التي تعمل فيها، فإنها يجب أن تتكيف وتتأقلم مع المتغيرات البيئية، وهذا التكيف والتأقلم يحدث بمرور الزمن، إذ إن الدراسات الشرطية المستقرة لا تكشف الطبيعة المتغيرة للتكيف والتأقلم (Ferris, 1982: 14)، ويوضح التغير في حالة النظام الحالات المزدوجة للنظام، التي تكون مرتبطة بمبدأ التطابق (الزاير، 1993: 130). ولقد اقتصر أغلب الدراسات الشرطية سواء على المستوى التنظيمي أو المحاسبي على المقارنة المقطعية (Cross-Sectional Comparison). للتطابق بين العوامل الشرطية والتصميم التنظيمي، أي بمعنى دراسة حالة التطابق بالاعتماد على بيانات فترة زمنية واحدة، أي اعتمدت على اتجاه مستقر، إلا إن أحد الباحثين يشبه حالة التطابق بالتصويب على هدف متحرك، فالتطابق لن يدوم في ظل التغيرات المستمرة في العوامل الشرطية، لأنه كلما تغيرت هذه العوامل تظهر الحاجة إلى تطابق جديد (الزاير، 1993: 131). وبالرغم من هذه الحقائق، إلا أنه لم يوجه الاهتمام الكافي لهذه الحالة في الدراسات الشرطية التطبيقية، والسبب قد يعود إلى عدم قدرة الباحثين للتعامل مع هذه الحالة (عبد الزهرة، 1996: 12).

وبعد إدراك الباحثين لهذه الحقيقة المهمة حدث تحول مهم في دراسات الاتجاه الشرطي، إذ تم دراسة التطابق باعتماد البيانات الطولية (أي على أكثر من فترة زمنية واحدة). وقد أورد (اندرسون ولانين) - فضلا عن دراسته التي تناول فيها اثر التحول الاقتصادي في الهند على ممارسات المحاسبة الإدارية (Anderson & Lanen, 1998) - عددا من الدراسات التي أدخلت مبدأ التغير في منهجيتها ومن بين هذه الدراسات:

• دراسة (Lanen & Larker, 1992)

بينت هذه الدراسة تأثير الأداء بالتغيرات في ممارسات المكافآت الإدارية التي حصلت بعد التغيرات على مستوى الولايات الأمريكية في خدمات الكيرباء والتي أثرت على البيئة التنافسية للمنظمات في هذا القطاع بشكل مختلف.

• دراسة (Pourjalali & Meek, 1995)

بحثت هذه الدراسة في تأثير الممارسات المحاسبية بعد التغيرات السياسية في إيران عام 1979 على افتراض أن هذه التغيرات أدت إلى تغيير القيم الثقافية والتي قد يكون لها علاقة بتغيير الممارسات المحاسبية.

• دراسة (Jaruge, 1996; Garrod & Mcleay, 1996)

وفرت هاتين الدراستين تفسيرات غنية للتغيرات في الممارسات المحاسبية التي تلت انهيار الشيوعية في أوروبا.

: وعلى صعيد الدراسات العربية والعراقية منها بشكل خاص والتي أخذت من حالة التغييرات أساساً للتطبيق، دراستين مهمتين هما:

• دراسة (عبد الزهرة، 1996)

تقصت هذه الدراسة اثر عدم التأكد البيئي والهيكل التنظيمي في خصائص المعلومات المحاسبية في عينة من شركات القطاع الصناعي من خلال دراسة طويلة، اختبرت الفرضيات فيها على مرحلتين، هما مرحلة ما قبل الحصار ومرحلة الحصار.

• دراسة (اللايد، 1999)

تطرفت هذه الدراسة إلى تكيف نظم الرقابة مع متطلبات عملية التحول إلى القطاع الخاص في عينة من الشركات التي تم تحويل ملكيتها من الدولة إلى القطاع الخاص. إن هذا العدد المتزايد من الدراسات وغيرها من الدراسات والتي ركزت على حالة التغيير في النظام وأثره في مبدأ التطابق، إن دل على شيء فهو يدل على أهمية هذا المبدأ وضرورة أخذه بالاعتبار لعكس افتراضات الاتجاه الشرطي بشكل دقيق ومنطقي. وبعد استعراض عناصر الاتجاه الشرطي للمحاسبة الإدارية، يمكن القول إن تصميم أي نظام للمحاسبة الإدارية يتعين أن يأخذ بعين الاعتبار موائمه للعوامل الشرطية وصولاً إلى التطابق والفاعلية المنظمة، على أن يتم ذلك مع مراعاة التغيير في حالة النظام عبر الزمن.

ثالثاً. الانتقادات الموجهة إلى الاتجاه الشرطي في المحاسبة الإدارية

إن ما ميّز الاتجاه الشرطي عن اتجاهات التصميم التنظيمي الأخرى اعتماده المدخل الوصفي منهجاً للبحث، وهو ما يساعد في فهم وإدراك الظروف التي تكون تحتها افتراضات النماذج المعيارية ممكنة القبول. وكذلك فهم العوامل التي تؤثر على اختيار المنظمة للمعلومات، وأثار اختلاف هذا الاختيار على المنظمة والأفراد (Tiessen & Waterhouse, 1983: 251). وبهذا فقد فرض الاتجاه الشرطي هيمنته على الاتجاهات الأخرى التي قدمتها كل من دراسات المنظمة والاقتصاد من خلال تركيزه على تصميم نظم المحاسبة الإدارية للرقابة وتقييم الأداء تحت ظل حالات وعوامل مختلفة، إذ قدمت الدراسات التنظيمية الكلاسيكية نماذجاً للرقابة اعتمدت على التعميم بشكل كبير، في حين ركز نموذج الوكالة في الدراسات الاقتصادية على الرقابة في الحالات التي تكون فيها العلاقة بين الوكيل والأصيل مهيكلتة أو محددة بشكل كبير، أي إن التكنولوجيا روتينية والبيئة مؤكدة ويمكن التنبؤ بها، متجاهلاً الدور المهم الذي قد يلعبه هذان العاملان في التأثير على هيكل العلاقات بين أطراف عقد الوكالة.

: وعلى الرغم مما يوفره الاتجاه الشرطي من منطقية في التصميم التنظيمي والمحاسبي، إلا أنه لم يسلم من الانتقادات، غير إن ما يجب أن يقال عن هذه الانتقادات إنها كانت موجهة أساساً إلى الدراسات التي اعتمدت هذا الاتجاه وليس لأفكار وافتراضات الاتجاه نفسه، والهدف من بيان هذه الانتقادات، تحديد جوانب القصور في الدراسات الشرطية ومحاولة تجاوزها في الدراسات المستقبلية (Otley, 1985: 6; Fisher, 1995: 24)، ويمكن تصنيف هذه الانتقادات في ثلاث مجالات، يمثل الأول ما تعرضت له الدراسات الشرطية من انتقادات في مجال العناصر الأساسية للاتجاه الشرطي (العوامل الشرطية، التطابق والفاعلية، التغير في حالة النظام)، أما المجال الثاني فيتعلق بأهمية نظم المحاسبة الإدارية، وتمثل المجال الثالث بطرق البحث التي اعتمدت في الدراسات الشرطية لجمع البيانات واختبار افتراضاتها النظرية.

1. الانتقادات الموجهة في مجال عناصر الاتجاه الشرطي الأساسية

لقد تبين عند استعراض العناصر الأساسية للاتجاه الشرطي في القسم الثاني من هذا المبحث، إن هناك قصوراً في تعريف وتحديد كل واحد من هذه العناصر. فبالنسبة للعوامل الشرطية، أتضح انه ليس هنالك اتفاق حول ماهيتها وعندها ومؤشرات قياسها الموضوعية والذاتية، فضلاً عن إن اغلب الدراسات أخذت تأثير عامل شرطي واحد على تصميم نظم المحاسبة الإدارية والرقابة، ولم تدرس تأثير عوامل شرطية متعددة بصورة متداخلة أو مجتمعة، على الرغم من فائدة ذلك في التعرف على تأثير المتطلبات التي يضعها كل عامل شرطي من هذه العوامل، ودوره في عكس حالة التعقيد في عملية الرقابة، وهذا ما جعل اغلب الدراسات قاصرة عن تفسير العلاقة بين العوامل الشرطية ونظم المحاسبة الإدارية، إذ إن فهم التداخل بين العديد من العوامل الشرطية والرقابة ربما يكون أساساً في تحديد فاعلية تصميم نظم الرقابة. فضلاً عن ذلك إن هنالك عوامل شرطية لم تعط الاهتمام الكافي من الباحثين كالاستراتيجية والملكية والقيم التنظيمية (الزاير، 1993: 142 ؛ اللاليد، 1999: 87 ؛ Otley, 1980: 422 ; Otley, 1985: 5; Fisher, 1995: 31).

وأوضح إن التطابق وعلاقته بالفاعلية التنظيمية من الجوانب التي أهملتها الدراسات الشرطية بشكل كبير لأسباب تتعلق بصعوبة الربط بين كل من حالة الموائمة بين العوامل الشرطية وتصميم نظم المحاسبة الإدارية، والمداخل المختلفة للتعرف على الارتباط بين التطابق والفاعلية. فضلاً عن التباين في اختيار مقاييس الأداء، وما هو الملائم منها للتعبير عن الفاعلية التنظيمية من حيث اقتصارها على المؤشرات المالية أم غير المالية أو دمجها معاً في أنموذج واحد.

أما بالنسبة لحالة التغير في النظام، فلم يتم أخذها بالاعتبار إلا في منتصف ثمانينيات القرن الماضي في دراستي (Jones, 1985a , b) على الرغم من توصيات (اوتلي) بهذا الشأن في بداية الثمانينيات (Otley, 1980: 424)، ولم تشهد الدراسات تحولاً ملحوظاً إلا بعد التسعينيات، إلا أنه لا زال هنالك قصور في هذا الجانب، على الرغم من أهميته في الكشف عن مدى التكيف الذي يحدث بين عوامل المحتوى التنظيمي ونظم المحاسبة الإدارية، أي بمعنى فهم طبيعة العلاقة بين التطابق والفاعلية التنظيمية، التي انتقدت على إنها غير واضحة، ويكون ذلك من خلال الانتقال من الدراسات المقطعية إلى الدراسات الطولية التي تأخذ عنصر الزمن بنظر الاعتبار (Ferris, 1982: 14; Child, 1984: 226).

2. أهمية نظم المحاسبة الإدارية

تستطيع نظم المحاسبة الإدارية من خلال المعلومات التي تزودها أن تلعب دوراً مهماً في عمليات الرقابة وتقويم الأداء، إذ تعد المجهر الرئيس والاهم للمعلومات الرسمية في المنظمات (Hopwood, 1972: 156)، من خلال تطوير نماذج تختلف عن تلك التي توفرها المحاسبة المالية، مركزة على المعلومات الخارجية والنوعية والمستقبلية (Amigoni, 1978: 231; Otley & Berry, 1980: 83)، ويصفها البعض بسبب طبيعتها المتعلقة بتوفير المعلومات بأنها مصدر للقوة التنظيمية، ووسيلة لتوزيع هذه القوة وإدارة النظام التنظيمي (Jones, 1985a: 177)، ويضيف (جونز) في السياق نفسه، مؤكداً على الأهمية الكبيرة لنظم المحاسبة الإدارية، ومستشهداً بما ذكره (Waterhouse & Tiessen, 1978: 65)، في إن نظم المحاسبة الإدارية تساعد في تعزيز الرقابة التنظيمية، وبذلك تتبع أهميتها من قدرتها على تسهيل التكامل التنظيمي لتحفيز الأفراد والمجاميع والمساعدة في صنع القرارات وتوفير مقاييس للأداء (Collins., 1982: 107; Jones, 1985a: 178).

وبالرغم مما تحتله نظم المحاسبة الإدارية من أهمية في ممارسة الرقابة وتقويم الأداء في المنظمات، إلا إن السؤال الذي يطرح نفسه هو، هل يجب النظر إلى نظم المحاسبة الإدارية على أنها نظم خاصة أو استثنائية (Unique) أم عامة (Universal) أم إنها شرطية (Contingent) (Jones, 1985b, 303-304). إن الإجابة على هذا السؤال تجعل الدراسات الشرطية السابقة موضع انتقاد من حيث تباينها في النظر إلى أهمية نظم المحاسبة الإدارية.

وأول هذه الانتقادات هو ما أثاره (اوتلي) على اغلب الدراسات الشرطية التي نظرت لنظم المحاسبة الإدارية على أنها وسيلة رقابية خاصة أو استثنائية، إذ يرى أن نظم المحاسبة الإدارية لا تمثل إلا جزء مما أسماه بحزمة الرقابة التنظيمية الشاملة، وإن الأخذ بالاعتبار نظم

المحاسبية الإدارية لوحدها غير كاف لفهم تعقيد هذه الحزمة، بل يجب ان تتكامل نظم المحاسبية الإدارية مع نظم الرقابة الأخرى في المنظمة. كالهيكل التنظيمي ونظم المعلومات الإدارية والتصميم التنظيمي والترتيبات التنظيمية الأخرى. (Otley, 1980: 422). فنظم المحاسبية الإدارية هي نوع واحد فقط من وسائل الرقابة المستخدمة في المنظمة، وإن المحاسبين بحاجة إلى بحوث تقدم نماذجاً تدمج بوضوح أو توجد حالة من التكامل بين الوسائل المحاسبية للرقابة و الوسائل التنظيمية الأخرى، وبيان الحالات التي تستخدم في ظلها المنظمة أي من الوسائل المحاسبية للرقابة أو الوسائل غير المحاسبية أو كليهما (Hopwood, 1978: 65).

وبينت نتائج (هيس)، إن نظم المحاسبة الإدارية ضمن المفهوم الكمي المالي لا توفر وصفاً غنياً للأداء، وتكون ضعيفة لوحدها في تفسير الفاعلية التنظيمية، وطالب بضرورة تكاملها مع المداخل التنظيمية الأخرى لتوفير أنموذج متكامل لتقييم الأداء التنظيمي بشكل عام، والوحدات التنظيمية الفرعية بشكل خاص (Hayes, 1977: 22).

ولقد شاع إلى وقت طويل وقريب، في اغلب المنظمات، رقابة وتقييم الأداء بالاعتماد على المعلومات المحاسبية من خلال ما يشار له بمحاسبة المسؤولية، كأحد أهم الأنواع المهمة في نظم المحاسبة الإدارية (Kaplan & Mackey, 1992)، وركزت اغلب الدراسات المحاسبية في مجال الرقابة على محاسبة المسؤولية كأحد الأنظمة المهمة التي يمكن أن تعتمد عليها الإدارة لرقابة المنظمة، فقد احتلت محاسبة المسؤولية الصدارة في مواضيع استخدام المعلومات المحاسبية للرقابة، وكان التركيز الأساس لاستخدام المحاسبة في الرقابة هو قياس أداء الأقسام، وتستند محاسبة المسؤولية على افتراض أساسي هو ان مدراء مراكز المسؤولية يتعين أن يكونوا مسؤولين ومحاسبين فقط عن نواحي أداء مراكزهم الخاضعة للرقابة، أي بمعنى درجة التأثير التي يمتلكها مدير مركز المسؤولية على التكاليف أو الإيرادات أو الموجودات أو جميعها وهو ما يطلق عليه بالقابلية على الرقابة. إن هذا المفهوم كان مثار جدل لدى باحثي المحاسبة، إذ لا يوفر وصفاً كاملاً للحالة موضوع الرقابة، مما أدى إلى قصور في تطوير مفاهيم محاسبة المسؤولية وفعاليتها في الرقابة.

إن جزء من قصور محاسبة المسؤولية في الرقابة يمكن أن يعزى إلى القصور في الإطار النظري للمحتوى التنظيمي الذي تحدث فيه الرقابة، ففكرة المسؤولية عن التكاليف ابعدها من القابلية للرقابة فقط، إذ يجب الأخذ بالاعتبار عوامل معينة قد تسبب في حدوث تكاليف معينة، قد تحد من نطاق المسؤولية، ومن بين هذه العوامل، الاعتماد المتبادل وعوامل البيئة الخارجية، إذ تتباين القابلية للرقابة بوجود مثل هذه العوامل. فعلى سبيل المثال لا الحصر إن

التقليل من التكاليف يصعب تحديد القابلية للرقابة عليها بدقة، لأنها لا تكون تحت سيطرة مدير واحد فقط، فمثلاً إن تكلفة المواد الأولية قد تتأثر من خلال مدير المشتريات، إلا إن نفس هذه الكلف تعتمد على ظروف السوق التي تكون خارج سيطرة المدير، كذلك إن كميات المواد قد تتأثر بوانشطة مدير الإنتاج، إلا أنها في نفس الوقت تعتمد على نوعية المواد المشتراة، فضلاً عن ذلك إن هذه المشكلة قد تزداد عندما يعمل المقراء كفرق عمل، فكيف يمكن تقييم مسؤولية المدير ضمن قرارات فريق العمل (Horngren *et al.*, 1997: 191-192)، ومن ثم فإن اعتماد المؤشرات المحاسبية في قياس الأداء فقط، وبمعزل عن مقاييس أخرى، قد يؤدي إلى نتائج مضللة قد تسبب سلوكيات غير وظيفية (Hirst, 1981: 771; Zimmerman, 1997: 193).

فضلاً عن ذلك فقد تم التركيز على موضوعين فقط في المحاسبة الإدارية، هي تطوير واستخدام الموازنة، وتقييم الأداء والمكافآت، على الرغم من إن للمحاسبة الإدارية ثلاث مجالات واسعة هي:

1. التخطيط والرقابة 2. إدارة التكاليف 3. قياس وتقييم الأداء. (Fisher, 1995: 28-29)
- وفي ظل افتراضات الاتجاه الشرطي للمحاسبة الإدارية، حول عدم وجود نظام محاسبي عام أو خاص ملائم يطبق بشكل متساو في جميع المنظمات وفي كل الظروف، بل إن التطبيق يكون مشروط بعدد من العوامل والتغيرات التنظيمية، وأن تكيف نظم المحاسبة الإدارية مع هذه العوامل والتغيرات، إذا ما أريد للمنظمة أن تبقى فاعلة، فإن نظم المحاسبة الإدارية يتعين أن ينظر لها على إنها شرطية وليست عامة أو خاصة، فضلاً عن ذلك يتعين ملاحظة أثر العوامل الشرطية في النظر إلى مكونات حزمة الرقابة التنظيمية الشاملة على إنها مكملة أو معوضة لبعضها البعض (الزاير، 1993: 133-134؛ Amigoni, 1978: 83; Fisher, 1995: 44-45).

وتعد دراستي (فلامهولتز واوتلي) من بين الدراسات التي أكدت بشكل كبير على هذه الحقائق، فمن جانب إنها نظرت إلى نظم المحاسبة الإدارية إنها جزء من حزمة الرقابة التنظيمية الشاملة، فإنها أخذت بنظر الاعتبار أثر حالة عدم التأكد على مكونات حزمة الرقابة التنظيمية الشاملة من حيث إنها مكملة أو معوضة (Otley, 1980; Flamholtz, 1983)، إذ يمكن النظر إلى مكونات حزمة الرقابة التنظيمية في حالة عدم التأكد الواطئ على إنها معوضة لبعضها البعض أو بديلة، أي بمعنى إمكانية الاعتماد على أحد الأنظمة دون الأخرى، كالاتتماد على المحاسبة المالية فقط، على العكس من ذلك إذا كانت حالة عدم التأكد عالية، فينظر إلى مكونات

حزمة الرقابة التنظيمية على إنها مكتملة لبعضها البعض، أي بمعنى الحاجة إلى اعتماد نظم متعددة، كمخاسبة التكاليف والموازنات التخطيطية، إلى جانب المحاسبة المالية، وذلك لغرض مواجهة بحالة عدم التأكيد التي تنتج من التغيرات في البيئة والعوامل الأخرى.

3. طرق البحث

تشير طرق البحث (Research Methods) الكثير من الجدل والنقاش فيما يخص التوصل إلى النتائج وتعميمها للظاهرة موضوع الدراسة (احمد، 1983: 175).

وتعرضت طرق البحث في دراسات المحاسبة الإدارية بشكل عام، ودراسات الاتجاه الشرطي بشكل خاص إلى الكثير من النقد، فعلى مستوى دراسات المحاسبة الإدارية بشكل، كان الانتقاد الأساس لهذه الدراسات، هو الأثر القليل لنتائجها على التطبيق أو الممارسات العملية، نتيجة اعتماد النماذج المعيارية والمختبرية (Laboratory) (Otley, 1985: 15)، أما بالنسبة لدراسات الاتجاه الشرطي والتي تأخذ من المدخل الوصفي منهجاً لها، فإنها اعتمدت على عدد من الطرق لكل منها مزايا وعيوب أدت عيوبها بشكل خاص إلى الكثير من التضارب في النتائج، ومن بين أكثر الطرق استعمالاً في دراسات الاتجاه الشرطي هي ستارة الاستبيان يقابلها استعمال محدود لدراسة الحالة والدراسات التطبيقية (Merchant & Simon, 1986: 47; Fisher, 1995: 191).

إن هذا التباين في الاستعمال يمكن عزوه إلى قلة وقت وكلفة استمارة الاستبيان مقارنة بدراسة الحالة، إلا إن الاستعمال الكبير لطريقة الاستبيان لا يعني بالضرورة فاعلية هذه الطريقة، فإمكانية تحيز المجيبين وتأثير الباحث من خلال طريقة صياغة الأسئلة، والسطحية المحتملة لبيانات الاستبيان، تعد من المشاكل الملازمة لاستعمال استمارة الاستبيان، كذلك يرى (أوتلي) - في مجال الدراسات الشرطية بشكل خاص - إن العلاقات المتداخلة ما بين مكونات حزمة الرقابة التنظيمية والعوامل الشرطية، لا يمكن بشكل دقيق التعرف عليها اعتماداً على التحليل الإحصائي الذي يستمد بياناته بشكل أساس من استمارة الاستبيان (Otley, 1980: 424).

وفضلاً عن هذه الانتقادات الموجبة أصلاً إلى طريقة الاستبيان نفسها، فإن هناك انتقادات موجبة إلى محتوى استمارة الاستبيان، فيما يتعلق بالمؤشرات المستعملة لقياس متغيرات الدراسة، فعلى صعيد العوامل الشرطية، يلاحظ مثلاً استعمال مؤشرات عدة لقياس متغير البيئة (Duncan, 1972; Khandwalla, 1972; Amigoni, 1978.....etc).

ولتلافي مشاكل الاستبيان المذكورة، فضلاً عن الحاجة إلى دراسات أكثر دقة وعمق، وضرورة تحويل الاهتمام من الدراسات المقطعية، التي تركز على علاقات الارتباط، إلى الدراسات الطولية التي تركز على السلاسل الزمنية في فهم العلاقات السببية بين العوامل الشرطية ونظم المحاسبة الإدارية، ظهرت لنا طرق أخرى تساعد في سد أوجه القصور في هذا المجال ومن أهمها دراسة الحالة (الزاير، 1993: 142؛ Merchant & Simon, 1986: 191; Fisher, 1995: 47; Anderson & Lanen, 1998: 5-6).

إن استخدام هذه الطريقة إلى جانب استمارة الاستبيان يمنح بصيرة إضافية حول العلاقات الشرطية، إذ توفر دراسة الحالة وصفاً غنياً للمنظمة موضوع الدراسة، فإجراءاتها تعتمد بشكل كبير على جمع البيانات من المقابلات الشخصية والملاحظة المباشرة، والإطلاع على التقارير والوثائق والمستندات، وغالباً ما يتم دراسة المنظمات المبحوثة لعدة سنوات لتوفير فهم كامل عن تاريخها وتطورها، وأثر التغيرات التي تطرأ عليها في نظم المحاسبة الإدارية والنظم الأخرى (احمد، 1983: 178، 191؛ Merchant & Simon, 1986). وبالرغم مما تفرده دراسة الحالة من مزايا، فإن ما يعاب عليها هو تحيز الباحث الشخصي من حيث محاولته تفسير الحالة من وجهة نظره الخاصة نتيجة لعدم استطاعته تحديد مدى صدق المعطيات التي يقوم بتفسيرها، لذلك يميل الباحث لأن يرى ما يريد أن يراه هو فقط، وهذا بالتأكيد يعتمد على الخصائص التي يتمتع بها من خبرة وتحصيل دراسي وقوة الملاحظة وتفتح الذهن... وغيرها. فضلاً عن ذلك فإن إمكانية تعميم النتائج اعتماداً على دراسة الحالة غير ممكنة، لأن الحالة عادة ما يتم اختيارها بطريقة غير منتظمة، كما إنها قد تكون غير ممثلة للمجتمع التي هي جزء منه، كما إن دراسة الحالة لا توفر بيانات تصلح للتحليل الإحصائي، لأنها تدرس حالة واحدة أو عدد قليل من الحالات، وهو ما يتعارض مع نجاح الاختبار الإحصائي الذي يتطلب عينة كبيرة نسبياً (احمد، 1983: 182؛ Otley & Berry, 1999: 45; Merchant & Simon, 1986: 192).

إن هنالك دعوات متزايدة لاستعمال دراسة الحالة، إلا إن هنالك القليل من الأمثلة لتطبيقها في الواقع العملي. ومن خلال استعراضهم لأربع دراسات تطرقت إلى مزايا وعيوب هذه الطريقة، استنتج (اوتلي وبيري) إن دراسة الحالة طريقة يمكن أن تكون مفيدة في مجالات واسعة ومختلفة، إلا إن هنالك حاجة إلى وضوح أكثر، هذا الوضوح مرتبط بالباحث عند وضع الإطار النظري لدراسته، وكذلك في تفسير النتائج بالطريقة التي تشير إلى تأثير الملاحظة الميدانية في تغيير الإطار النظري أو بالعكس، فضلاً عن هنالك حاجة إلى الخبرة في استعمال هذا الأسلوب قبل وصفها بالملائمة للاستعمال (Otley & Berry, 1999: 45). بناءً على ذلك،

وتعزيزاً لطرق البحث في دراسات الاتجاه الشرطي، فإن هناك دعوة لاستعمال طرق متعددة للبحث، لكي يمكن تجاوز عيوب كل واحدة منها.

إن مجالات الانتقاد الثالثة، لا زالت اليوم هذا تشكل حافزاً للبحث والتحليل من أجل الوصول إلى اتجاه شرطي صحيح، والدليل عليه الكتابات الحديثة والمستمرة في التعرف على أثر عوامل المحتوى التنظيمي على تصميم نظم المحاسبة الإدارية والرقابة.

الخلاصة

إن الاتجاه الشرطي احد الاتجاهات المهمة التي ظهرت لسد أوجه قصور الاتجاهات التي سبقته في دراسة المنظمات واهتزاز الثقة فيها، واستمد باحثو المحاسبة الإدارية أفكار هذا الاتجاه لإدراكهم أهمية دراسة عوامل المحتوى التنظيمي في تصميم نظم المحاسبة الإدارية، وكذلك لتفسير النتائج المتناقضة لدراسات التصميم التنظيمي التي كانت تظهر بين الحين والآخر. وتوصل هذا البحث إلى أن الدراسات لازالت مستمرة للتعرف على مدى فائدة تصميم نظم المحاسبة الإدارية بما يتواءم مع عوامل المحتوى التنظيمي، وأضح ذلك من خلال ما أثير على دراسات الاتجاه الشرطي في المحاسبة الإدارية من انتقادات في مجالات عدة منها ما ركز بشكل أساس على ما اعتمده الدراسات السابقة من نماذج غير واضحة وغير مترابطة أو غير متكاملة من حيث التعريف غير الواضح لعناصر الاتجاه الشرطي الرئيسة وافتقار مقاييس متغيراتها إلى الوضوح الفكري والتناقض في بعض الحالات، كذلك القصور في النظر إلى أهمية نظم المحاسبة الإدارية كجزء متمم لحزمة الرقابة التنظيمية، فضلاً عن ما أثير من انتقادات على الطريقة التي أجريت بها هذه البحوث. وكل هذه الانتقادات تدعو الحاجة إلى إجراء بحوث مستقبلية لتجاوز هذه الثغرات أو جوانب القصور. وما يزيد من ضرورة الاهتمام بحل هذه المشاكل، هو التغيرات المطردة في بيئة الأعمال من منافسة عالمية وتكنولوجيا إنتاج حديثة وزيادة حجم المنظمات والتغير المتسارع في رغبات الزبائن وتعددتها وقصر دورة حياة المنتج بشكل ملفت للنظر، الأمر الذي يستدعي ضرورة وجود نظم المحاسبة الإدارية الفاعلة والكفوءة الملائمة لمواكبة هذه التغيرات.

أولاً المصادر باللغة العربية

1. احمد، غريب محمد (1983). "تصميم وتنفيذ البحث الاجتماعي"، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر.
2. البدران، عبد الخالق ياسين (2003). "نموذج مقترح لرقابة وتقييم أداء الوحدات التنظيمية الفرعية باعتماد الاتجاه الشرطي للمحاسبة الإدارية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية" أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق.
3. البدران، عبد الخالق ياسين (1999). "وسائل الرقابة التنظيمية وأثرها على برامج التكاليف الاستثنائية" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق.
4. جاكسون وموركان وبوليليو (1988). "نظرية التنظيم: منظور كلي للإدارة"، ترجمة خالد حسن مرزوق، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية.
5. الديب، مدحت (1988). "الاختيار الاستراتيجي وجوانب القصور في النظرية الشرطية" المجلة العربية للإدارة، الرياض، السعودية، المجلد (12)، العدد (1)، ص ص: 5-19.
6. الزاير، احمد خلف (1993). "الاتجاه الشرطي للمحاسبة الإدارية: الواقع والظواهر" العلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، العدد (4)، ص ص: 129-146.
7. الفضل، مؤيد (1997). "تحليل أثر متغيرات الموقف على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية: دراسة ميدانية في منشآت القطاع الصناعي العراقي" أبحاث اليرموك/ سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة اليرموك، الأردن، المجلد (13)، العدد (4)، ص ص: 9-26.
8. عبد الزهرة، عصام يونس (1996). "أثر عدم التأكد البيئي والهيكل التنظيمي في خصائص المعلومات المحاسبية" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق.
9. اللاد، علي عبد الغني (1999). تكيف نظم الرقابة مع متطلبات عملية التحول إلى القطاع الخاص" أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق.

ثانياً. المصادر باللغة الإنكليزية

1. Anderson, Sh. & Lanen, W. "Economic Transaction, Strategy & the Evaluation of Management Accounting Practice: The Case of India" available on *Internet World Wide Web*.
2. Amigoni, F. (1978). "Planning Control Systems" *Journal of Business and Accounting*, Vol. 5, No. 3, PP. 279-291.
3. Argyris, Ch. (1952). "Human Problems with Budgets" Edited by Solomons, D. (1968). In "*Studies in Cost Analysis*" 2nd Ed. Sweet & Maxwell, PP. 463-485.
4. Birner, G. & Nath, R. (1975). "Implications of Behavioral Science for Managerial Accounting" *The Accounting Review*, PP. 81-98.
5. Bruns, W. & Waterhouse, J. (1975). "Budgetary Control & Organizational Structure" *Journal of Accounting Research*, PP. 177-203.
6. Burns, T. & Stalker, G. (1961). "The Management of Innovation" Tavistock. Sited in "*Further Developments in Management Thought*" by Harold R. Pollard, William Heinemann Ltd., London, 1978, PP.6-16.
7. Brownell, P. (1981). "Participation in Budgeting, locus of Control and Organizational Effectiveness, *The Accounting Review*, Vol. LVI, No. 4, PP. 844-860.
8. Caplan, N. (1971). "*Management Accounting & Behavioral Science*" Addison-Wesley Publishing Com., Inc., U.S.A.
9. Child, (1984). "*Organization: A Guide to Problem & Practice*" 2nd Ed., Harper & Row Publishers.
10. Collins, F. (1982) "Managerial Accounting Systems & Organizational Control: A Role Perspective" *Accounting, Organization & Society*, Vol. 7, No. 2, PP. 107-122.
11. Darzin, R. & Van De Ven, H. (1985). "Alternative Form of Fit in Contingency Theory" *Administrative Science Quarterly*, Vol. 30, No. 40, PP. 514-539.
12. Dent, J. (1990). "Strategy, organization & Control: Some Possibilities for Accounting Research" *Accounting, Organization & Society*, Vol. 15, No.1, PP. 3-25.
13. Duncan R. (1972). "Characteristics of Organization Environment & Perceived Environmental Uncertainty" *Administrative Science Quarterly*, Vol. 17, No. 3, PP. 313-327.
14. Ferris, K. (1982). "Perceived Environmental Uncertainty "Organizational Adoption & Employee Performance: A Longitudinal Study in Professional Accounting Firms" *Accounting, Organization & Society*, Vol. 7, No.1, PP.13-25.

15. Fisher, J. (1995). "Contingency-Based Research on Management Control Systems: Categorization by a Level of Complexity Approach," *Journal of Accounting Literature*, Vol. 14, PP. 24-55.
16. Flamholtz, E. (1983). "Accounting, Budgeting & Control Systems in their Organizational Content: Theoretical & Empirical Perspective" *Accounting, Organization & Society*, Vol. 8, No.1, PP. 153-169.
17. Gordon, L. & Narayanan (1984). "Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty & Organization Structure: An Empirical Investigation" *Accounting, Organization & Society*, Vol. 9, No. 1, PP. 33-47.
18. Govindarajan, V. (1984). "Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Examination of Environmental Uncertainty Variable" *Accounting, Organization & Society*, Vol. 9, No.1, PP. 25-36.
19. Hayes, D. (1977). "The Contingency Theory of Management Accounting" *The Accounting Review*, Vol. LII, No. No. 1, PP. 22-39.
20. Hirst, M. (1981). "Accounting Information & the Evaluation of Subordinate performance: A Situational Approach" *The Accounting Review*, Vol. LVI, No. 4, PP. 771-784.
21. Hopwood, A. (1974). "*Accounting & Human Behavior*" Haymarket Publishing Ltd., London.
22. Hopwood, A. (1972). "Leadership Climate & the Use of Accounting Data in Performance Evaluation", *The Accounting Review*, PP. 485-495.
23. Horngren, Ch., Foster, G. & Datar, S. (1997). "*Cost Accounting: A Managerial Emphasis*" 9th Ed., Prentice Hall, Inc., New Jersey, U.S.A.
24. Jones, C. (1985a) "An Empirical Study of the Role of Management Accounting Systems Following Takeover or Merger" *Accounting, Organization & Society*, Vol. 10, No. 2, PP. 177-200.
25. Jones, C. (1985b) "An Empirical Study of the Evidence for Contingency Theories of Management Accounting Systems in Conditions of Rapid Change" *Accounting, Organization & Society*, Vol. 10, No. 3, PP. 303-328.
26. Kaplan, R. & Mackey T. (1992). An Examination of Association between Organizational Design Factors & the Use of Accounting Information for Managerial Performance Evaluation" *Journal of Management Accounting Research*, No. 4, PP. 116-130, (Summery Only).

27. Khandwalla, P. (1972). "The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls" *Journal of Accounting Research*, PP.275-285.
28. Lawrence, P. & Lorsch, J. (1967). "*Organization & Environment*", Boston, Harvard University.
29. Macy G. & Arunachalam, M. (1995). "Management Accounting Systems & Contingency Theory: In Search of Effective Systems" *Advanced in Management Accounting*, No. 4, PP. 63-86.
30. Merchant, K. & Simons R. (1986). "Research & Control in Complex Organizations: An Overview" *Journal of Accounting Literature*, Vol.5, PP. 183-200.
31. Otley, D. (1978). "Budget Use & Managerial Performance" *Journal of Accounting Research*, Vol. 16, No. 1, PP. 122-149.
32. Otley, D. (1980). "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement & Prognosis" *Accounting, Organization & Society*, Vol. 5, No. 4, PP.413-428.
33. Otley, D. & Berry A. (1980). "Control, Organization & Accounting" *Accounting, Organization & Society*, Vol. 5, No. 2, PP. 231-244.
34. Otley, D. (1985). "Development in Management Accounting Research" Paper Presented for the British Accounting Association, Hull University, PP. 1-15.
- Perrow, C. (1967). "A Framework for the Comparative Analysis of Organization" *American sociological Review*, PP. 194-208.
35. Pugh, D., Hickson, D., Hinings, C. & Turner, C. (1968). "The Context of organizational Structure" *Administrative Science Quarterly*, PP. 91-114.
36. Scapens, R. (1980). "Overview of Current Trends & Directions for the Future" In "*Topics in Management Accounting*" Edited by Arnold, J. *et al.*, Philip Allan Publishers, Oxford, England, PP. 373-295.
37. Thompson, J. (1967). "*Organization in Action*", McGraw-Hill, U.S.A.
38. Tiessen, P. & Waterhouse J. (1983). "Towards A Descriptive Theory of Management Accounting" *Accounting, Organization & Society*, Vol. 8, No.2/3, PP.251-267.
39. Woodward, J. (1965) "*Industrial Organization: Theory & Practice*" Oxford, U. P.
40. Waterhouse, J. & Tiessen, P. (1978). A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research, *Accounting, Organization & Society*, Vol. 3, No. 1PP. 65-76.
41. Zimmerman, J. (1997). "*Accounting for Decision Making & Control*" 2nd Mc-Graw Hill, Irwin.