

## العوامل المؤثرة في تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية MCSSs في المنشآت الصناعية السعودية - دراسة حالة

د/ محمد حسن على مفتي

أستاذ المحاسبة المشارك

جامعة الملك عبد العزيز

### المستخلص

هدفت هذه الدراسة إستيضاح أثر المتغيرات الخارجية والداخلية على تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية ببعض المنشآت الصناعية بمدينة جدة، كما هدفت للتعرف على أنظمة الرقابة الإدارية المطبقة فيها، وكذلك التعرف على السمات العامة لهذه المنشآت، ولتحقيق هذا الهدف تم صياغة عدد من الأسئلة المفتوحة المقسمة على أربعة محاور، ثم عرضها على أربعة مسؤولين ممثلين لأربعة منشآت كبيرة الحجم نسبياً، تعمل في مجالات صناعية متباينة، وبعد جمع البيانات المطلوبة تم تحليل إجابات المشاركين للوصول إلى نتائج بشأن موضوع الدراسة، والتي كان من أهمها أن نظم الرقابة الإدارية المطبقة في تلك الشركات تتلائم مع بيئتها الداخلية والخارجية، وهو ما يعزز فرضية المدخل الشرطي، وقد تبين أن تلك الشركات تميل لتطبيق نظم رقابة إدارية تقليدية، يدور أغلبها حول الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، وهو ما يتوافق مع هيكلها الإداري الهرمي المركزي، كما يتسق مع بيئتها الخارجية التي تتسم بضعف المنافسة وولاء العملاء، وقد تبين من نتائج الدراسة أن المتغيرات الداخلية أكثر تأثيراً من المتغيرات الخارجية، وأن أقوى المتغيرات الداخلية هي النظام الإداري وتكنولوجيا المعلومات، وأن أقوى المتغيرات الخارجية هي القرارات الحكومية والعملاء، وقد أوصت الدراسة في نهايتها بضرورة إجراء المزيد من الدراسات حول أثر المتغيرات الخارجية والداخلية في تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية ولكن في صناعات أخرى إضافية، ومجالات إنتاجية أخرى، ولأحجام منشآت متوسطة وصغيرة الحجم.

## Abstract

This study aims at studying the impact of contingent variables on management control systems design and implementation within industrial companies in Jeddah city, also, to investigate its management control systems, and to identify its characteristics. To achieve these objectives, open ended questions divided into four sections have been formed, and four financial managers from different-relatively- big companies were interviewed, the data has been analyzed to reach results.

The study found an association between management control systems and some contingent variables, which prove the basic premise of contingency theory. The results showed that most companies tend to implement traditional management control systems (budget, standard costing, etc.) which suit their central, hierarchal organizational structure, and their external business environment characterized by week competition and loyalty of clients. Also, results showed that the internal contingent variables were more influential rather than externals, the most influential internal variables were: organizational structure and computerized systems, whereas the most influential external variables were government decisions and clients. For further understanding of the impact of contingent variables on management control systems design and implementation, the researcher recommended that further studies should be conducted in this area in different factories, different firm`s sizes, types, and activities.

## مقدمة

تشيع الكثير من المصطلحات الدالة على الأنشطة الرقابية سواء على المستوى الأكاديمي أو العملي بين المعنيين بتلك الأنشطة، غير أن مصطلح نظم الرقابة الإدارية يعد المصطلح الأشهر والأكثر تعبيراً عن تلك الأنشطة ولاسيما فى مجال إدارة الأعمال، وعلى الرغم من تغيير تلك الأدوات الرقابية من وقت لآخر لنتناسب مع العوامل والظروف الخارجية والداخلية المحيطة بمنظمات الأعمال، إلا أن تلك الأدوات تهدف بوجه عام إلى رفع قدرة تلك المنظمات على التعامل المنهجي والفعال مع كافة التغيرات البيئية المحيطة بها، وعلى كبح المخاطر التي قد تعيقها عن تحقيق أهدافها، ولهذا يمكننا بإيجاز تعريف نظم الرقابة الإدارية باعتبارها نظم إدارية ومحاسبية متكاملة من المعلومات والعمليات التي تهدف إلى دعم أنشطة التخطيط والرقابة بمنظمات الأعمال<sup>1</sup>.

وتتكون جميع نظم الرقابة الإدارية على اختلاف أدواتها وتقنياتها من ثلاثة أجزاء رئيسية متكاملة؛ أولها هو مجموعة الأنشطة الخاصة بعمليات التخطيط والرقابة، والتي تهدف إلى تحديد وتعريف العمليات التي تجري بمنظمة الأعمال، كما تهدف لمراقبة الأداء، وثانيها هو مجموعة الأدوات والأساليب المحاسبية التي تعالج المعلومات المؤثرة فى عمليات صنع القرار، والمؤثرة أيضاً فى تشكيل أنشطة التخطيط والرقابة، وثالثها هو نظام معلومات مخصص لتوضيح المعلومات التي تم جمعها وتنظيمها على نحو محدد يتم من خلاله التركيز فقط على المعلومات التي تفيد المديرين فى تحديد العوامل المؤثرة على قيمة منظمة الأعمال، وكل جزء من تلك الأجزاء يحتوي على العديد من النظم والأجزاء الفرعية، والتي يتكامل كل منها مع الآخر، ويتضح من خلال هذا التكامل طبيعة وأهداف نظام الرقابة الإدارية المطبق<sup>2</sup>.

ويعد الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الإدارية هو توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ أنشطة التخطيط والرقابة بمنظمات الأعمال، مما يسهم فى تطوير تلك الأنشطة، كما أن أحد أهم أهداف وجودها هو تحديد العوامل التي تزيد من قيمة منظمة الأعمال، وهى القيمة التي

<sup>1</sup>Management control system guide, July 2014 S.p.A. Borsa Italiana, London stock exchange group.

www.borsaitaliana.it

<sup>2</sup>ibid.

تعكس بشكل مباشر عناصر النجاح والمخاطر التى تواجهها كل منظمة أعمال على حدة، والتى قد تكون خارجية أو داخلية، غير أنها تؤثر بشكل مباشر على قدرة منظمة الأعمال على الاستمرار فى السوق من جهة، كما أنها تؤثر على قدرتها على تخطيط أنشطتها وعلى رقابتها، ومن ثم على تحقيق أهدافها الاستراتيجية من جهة أخرى (Smith, 1997).

وتبنى منظمات الأعمال أدوات متباينة للرقابة الإدارية طبقاً للعديد من العوامل، والتى قد تكون خارجية مثل ظروف حدة المنافسة أو طبيعة العملاء المستهدفين أو ظروف العولمة وتحرير التجارة، كما أنها قد تكون داخلية مثل نمط الإنتاج المتبع فى منظمة الأعمال، أو نوع التقنيات المستخدمة فى عمليات التصنيع وغيرها، ويطلق على كافة هذه العوامل "السياق المحيط بمنظمة الأعمال"، والذي يؤثر عليها وعلى طبيعة ودرجة تبنيتها لنظم الرقابة الإدارية، ومن الملاحظ أنه خلال السنوات الماضية حاول الكثير من الباحثين تفسير تبني منظمات الأعمال لنظم الرقابة الإدارية على اختلافها فى ضوء السياق المحيط بتلك المنظمات، أو طبقاً للمتغيرات التى تؤثر فيها، والمستمدة من أطروحات النظرية الشرطية، والتى تقترح فكرة عامة مفادها أنه لا يوجد أسلوب أمثل للإدارة أو الرقابة، بل تتوقف الطريقة المثلى على السياق العام -والمكون من المتغيرات الداخلية والخارجية- المحيط بكل منظمة أعمال على حدة (Moore and Yuen, 2001).

وتستعين العديد من المجالات بفرضيات النظرية الشرطية، ومن أهم هذه المجالات مجالات القيادة والإدارة وعلم النفس، وقد بدأ مفهوم النظرية الشرطية للمحاسبة الإدارية فى التطور منذ سبعينات القرن الماضي، وذلك خلال محاولة لشرح عدد من أساليب المحاسبة الإدارية التى انتشر تطبيقها وقتذاك، وقد أوضحت أطروحات هذه النظرية أن الهيكل التنظيمي لهذه المنظمات تطور خلال العشرين عام السابقة ليتماشى مع ظروف بعينها أحاطت بتلك المنظمات، وهو ما يعنى أن المتغيرات المستقلة التى عادة ما تستخدم لشرح الهيكل التنظيمي لمنظمات الأعمال أصبحت تستخدم لشرح طرق تصميم واستخدام نظم الرقابة الإدارية، كما أصبحت تستخدم لشرح سبب تبني تلك المنظمات للمزيد من أساليب الرقابة الإدارية الحديثة التى يتم تبنيتها بمرور الأعوام، وهو الأمر الذى برهن على أن نظم الرقابة الإدارية والهيكل التنظيمي لمنظمات الأعمال أمران غير منفصلين، بل يعتمد كلاهما على الآخر، ويؤثر ويتأثر به بصورة كبيرة (Otley, 2016).

وفي هذا السياق سعت العديد من الأدبيات المحاسبية للكشف عن العوامل الكامنة وراء تطبيق بعض منظمات الأعمال لبعض أنظمة الرقابة الإدارية دون غيرها، وتحديد الأسباب الأكثر تأثيراً في توجه تلك المنظمات نحو تبني أحد أدوات الرقابة الإدارية، مع الاهتمام بتصنيفها وعزوها للعوامل الخارجية أو الداخلية، وقد قامت الكثير من الدراسات المعنية بهذا الموضوع بتحديد عدد من العوامل مسبقاً بهدف دراسة تأثيرها على اختيار نوع بعينه من أنواع أنظمة الرقابة الإدارية، أو بهدف تحديد مدى تبني تلك المنشآت لهذه الأنظمة الرقابية، ولمعرفة مدى قيامها بتغييرها أو تحديثها، ومدى تأثير ذلك بسمات المنشأة ذاتها أو بنمط إنتاجها، وكذلك اهتمت الكثير من الدراسات بتحديد ما إذا كانت تطبيق تلك النظم الرقابية يتوقف على نوع أو حجم أو مقدار التغيرات الشريطية التي تحيط ببيئة المنشأة، أم أن منشآت الأعمال تتبنى نظم رقابية وتطبقها على نحو عشوائي اعتباطي لا يمكن لعزوه لأي سبب.

ومن هنا يمكن القول إن الدراسة الحالية تهدف إلى التعرف على نظم الرقابة الإدارية المطبقة في بعض المنشآت الصناعية بمدينة جدة، كما تهدف للكشف عن طبيعة ونمط إنتاج تلك المنشآت الصناعية وعلاقة ذلك بتبنيها لبعض تلك النظم دون غيرها، وقد استخدمت الدراسة للإجابة على التساؤلات المطروحة أسلوب الأسئلة المفتوحة، ثم عمدت إلى تحليل إجابات المشاركين لاستخلاص أهم النتائج، وبعدها قدمت بعض التوصيات التي من شأنها التوسع في المجال البحثي الخاص بالعلاقة بين المتغيرات الشريطية وبين تطبيق نظم الرقابة الإدارية، والتي قد تفيد لاحقاً في التأصيل النظري لتحديد العلاقة بين هذين المتغيرين، كما أنها قد تفيد في التطبيق العملي لنظم الرقابة الإدارية، ومن ثم في تطبيق أكثرها ملاءمة وفعالية طبقاً لطبيعة كل نشاط ووفقاً للمتغيرات المحيطة بكل منشأة على حدة.

## مشكلة البحث

تستخدم الكثير من المنشآت نظم الرقابة الإدارية لتحقيق أهدافها الاستراتيجية، ومن أهم هذه الأهداف التخطيط والرقابة وتقييم الأداء والمساعدة في عملية صنع القرار، غير أن كل منشأة قد تفضل تطبيق نظام رقابي بعينه دون غيره، فقد تفضل بعضها استخدام النظم الرقابية التقليدية كالموازنات التقديرية وما يتبعها من تصحيح للانحرافات كوسيلة لإحكام السيطرة والرقابة على أداء المنشأة، بينما يفضل البعض الآخر تطبيق بعض أساليب الرقابة

الإدارية الحديثة، فيفضل بعضهم التركيز على الجوانب المالية من خلال اهتمامه بتطبيق أسلوب هندسة القيمة أو التكلفة المستهدفة لخفض التكلفة وزيادة الأرباح، وقد يفضل البعض تطبيق نظم تخطيط موارد المؤسسة كأسلوب محاسبي مبني على التقنيات المحوسبة بهدف التنسيق بين جميع أنواع موارد ومقدرات المنشأة لتحقيق أهداف التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وذلك في الوقت الذي يختار فيه البعض الآخر تقييم الجوانب المالية وغير المالية في آن واحد، فيسعى لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وهنا تبرز مشكلة هذا البحث في سعيه لشرح أسباب تبني كل منشأة لأسلوب رقابي بعينه، وهل يتوقف هذا الاختيار على حجم المنشأة مثلاً أو على طبيعة منتجاتها أو خدماتها؟ أم أن الاختيار يعتمد على عوامل أخرى مثل طبيعة السوق المستهدف أو حجم المنافسة التي تواجهها المنشأة، وهو ما تم إجماله في محورين رئيسيين هما المتغيرات الداخلية والخارجية، ومن هنا فإن مشكلة هذا البحث تتلخص في بحثه عن دور المتغيرات المؤثرة في اهتمام كل منشأة بتطبيق نظام رقابي معين، انطلاقاً من الفكرة العامة للنظرية الشرطية، والتي تفترض أنه لا يوجد نظام رقابي أفضل ملائم لجميع المنشآت، بل يتوقف النظام الرقابي الأمثل لكل منشأة على سماتها وعلى الظروف المحيطة بها.

## أهمية البحث

**الأهمية العلمية:** تنبثق الأهمية العلمية لهذا البحث من قلة الدراسات-وخاصة الدراسات العربية- التي أجريت حول موضوعه، والذي يدور عن دور المتغيرات الشرطية في تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية بالمنشآت الصناعية السعودية، وبالتالي فإن البحث يعد إضافة للأدبيات المحاسبية التي تناولت هذا الموضوع، ولاسيما وأن البحث يعتمد في نتائجه التي توصل إليها على دراسة ميدانية، في الوقت الذي تعد فيه بعضاً من الدراسات التي تناولت نفس موضوع البحث دراسات نظرية.

**الأهمية العملية:** يأمل هذا البحث أن يقدم إضافة للمنشآت الصناعية -وبالذات السعودية- لتحسين قدرتها على اختيار النظام الرقابي الأكثر ملاءمة لها، بحيث تتمكن من تحليل المدخلات الممثلة في دراسة سماتها الداخلية وظروفها الخارجية المحيطة بها على نحو دقيق، ثم تقوم باختيار الأسلوب الرقابي الأمثل والأكثر مناسبة لها، وتزداد أهمية هذا البحث

في ضوء رؤية المملكة ٢٠٣٠ التي تسعى لتوطين العديد من المجالات الصناعية في المملكة، والاستعاضة عن النفط ببدائل أخرى أكثر استدامة، وبالتالي فإن تطبيق نظم رقابية أكثر دقة وفعالية في المنشآت الصناعية سيسهم في تحسين المخرجات وتجويد الأداء، وبالتالي تحسين وتجويد وتسريع وتيرة التنمية على النحو المأمول.

## أهداف البحث

هدف هذا البحث بشكل رئيسي لتحديد دور المتغيرات الشرطية في تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية بعدد من المنشآت الصناعية بمدينة جدة، وقد تفرع منه عدد من الأهداف ومن أهمها:

- تحديد إلى أي مدى تطبق المنشآت الصناعية السعودية -محل الدراسة- نظم الرقابة الإدارية.
- معرفة أهم أساليب وأدوات الرقابة الإدارية المطبقة في تلك المنشآت.
- تحديد أهم المتغيرات الشرطية التي تؤثر على المنشآت خلال تطبيقها لنظم الرقابة الإدارية.

## منهج البحث

في الجزء النظري من البحث تم بإيجاز عرض وتوضيح المقصود بكل من مفهوم نظم الرقابة الإدارية، والغرض من تطبيقها، وأهم أدواتها وأساليبها، كما تم عرض أهم أفكار وأطروحات النظرية الشرطية، كما تم التطرق إلى سبب وكيفية نشأتها، وعرض أهم المجالات التي تستخدمها، وقد اعتمد الباحث في ذلك على المنهج الاستقرائي من خلال استعراض الأدبيات السابقة التي تناولت هذا المجال.

في الجزء التطبيقي تم تصميم عدد من الأسئلة المفتوحة التي تم تقسيمها لأربعة محاور رئيسية، ركز المحور الأول فيها على تحديد السمات العامة لكل منشأة صناعية مشاركة في إجراء هذه الدراسة، بينما ركز المحور الثاني فيها على تحديد مدى تطبيق تلك المنشآت الصناعية لنظم الرقابة الإدارية، مع تحديد أهم أساليبها وأدواتها، وركز المحور الثالث على تحديد أثر المتغيرات الشرطية الخارجية على مدى تصميمها وتبنيها لنظم الرقابة الإدارية، وركز المحور الرابع على تحديد أثر المتغيرات الداخلية على مدى تصميمها وتبنيها

نتلك النظم الرقابة، ثم تم عرض هذه الأسئلة على أربعة مسؤولين في أربع شركات صناعية بمدينة جدة، -بواقع مسؤول واحد من كل شركة- وذلك من خلال إجراء مقابلة شخصية مع كل منهم.

## مجتمع وعينة البحث

تشكل مجتمع البحث من المنشآت الصناعية العاملة بمدينة جدة، أما عينة الدراسة فكانت نماذجاً لأربع منشآت صناعية تعمل أحدها في مجال الدهانات وتصنيع عوازل الأسلاك الكهربائية، بينما تعمل الثانية في مجال إنتاج الغازات الطبية والصناعية، وتعمل الشركتين الأخرتين في مجال تصنيع الأغذية.

## أداة البحث

استخدمت الدراسة نموذج الأسئلة المفتوحة.

## حدود البحث

**الحدود الموضوعية:** اقتصر موضوع هذه الدراسة على دراسة أثر المتغيرات الشرطية على تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية.

**الحدود المكانية:** تم الاقتصار على دراسة أداء المنشآت الصناعية الهادفة للربح ولم يتم تناول أي منشآت أخرى خدمية أو تجارية، واقتصر البحث على مدينة جدة باعتبارها أحد أكبر المدن الصناعية بالمملكة، والتي تصلح المنشآت العاملة فيها لأن تكون نموذجاً يمكن القياس عليه مستقبلاً، ويمكن استخلاص نتائج منه قابلة للدرس والتحليل.

## تقسيم البحث

سيتم تقسيم البحث كالتالي:

المبحث الأول: الإطار العام للبحث

المبحث الثاني: الدراسة النظرية وتنقسم إلى ثلاثة محاور: نظم الرقابة الإدارية- النظرية الشرطية- المتغيرات الشرطية لنظم الرقابة الإدارية.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الرابع: الدراسة الميدانية

المبحث الخامس: النتائج والخلاصة والتوصيات



## المبحث الثاني: الدراسة النظرية

### أولاً: نظم الرقابة الإدارية

يختلف تعريف نظم الرقابة الإدارية باختلاف الهدف من تطبيقها، فقد يتم تبني نظم الرقابة الإدارية بهدف المساعدة في تطبيق أنشطة التخطيط والرقابة، وقد يتم تبنيها لتقييم أداء المؤسسة ككل أو لتقييم العاملين فيها، بينما تفضل بعض المنشآت استخدامها لتحقيق أهداف المنشأة الاستراتيجية، وتطبيقها منشآت أخرى لخفض التكلفة وتعظيم الأرباح، وبناءً عليه هناك تعريفات متعددة لنظم الرقابة الإدارية، وقد عرفها كل من (Chenhall and Moers, 2015) بأنها مجموعة أدوات رقابية رسمية وغير رسمية، تستخدمها الإدارة لتحقيق أهداف المنشأة، وهذه الأدوات مترابطة ومتشابكة ويكمل بعضها البعض، وتصبح هذه الأدوات الرقابية أكثر تعقيداً عندما تترايط مع بعضها البعض من خلال السياق الداخلي والخارجي المحيط بالمنشأة، ولقد تطورت نظم الرقابة الإدارية خلال ٤٠ عاماً مضت، من كونها مجرد مفاهيم رقابية بسيطة نسبياً تعمل داخل أنظمة مغلقة تتصف بالرسمية والروتين، إلى نظم متشابكة ومعقدة، وتعمل داخل مجالات عديدة ومفتوحة، وتتواءم بقدر الإمكان لتساعد المنشآت على مواجهة التحديات التي تواجهها، ولا سيما في ظل ظروف عدم التأكد والمنافسة الشرسة التي تصف عالم الأعمال في وقتنا الراهن.

ونلاحظ من التعريف الأخير والحديث أنه يتلافى تحديد منظور معين يعكس الهدف من تطبيق نظم الرقابة الإدارية، فالتعريف أكثر شمولاً من تعريف (Simons, 1995) واسع الانتشار بأن نظم الرقابة الإدارية ترتبط بصورة أساسية بإستراتيجية المنشآت، وقد حدد Simons أربع رافعات رقابية (levers of control) تشكل هيكل النظام الرقابي لأي منشأة، وقد أطلق على المجموعة الأولى منها أدوات الرقابة التشخيصية، وعلى الثانية أدوات الرقابة التفاعلية، وعلى المجموعة أدوات الرقابة المانعة، وعلى الأخيرة الأدوات الرقابية القيمية، وعلى الرغم من هذا التقسيم إلا أنه أكد على تداخل وتكامل تلك المجموعات الرقابية مع بعضها البعض، غير أنه ركز في تعريفه على وظيفة الأدوات الرقابية كأداة لتحقيق إستراتيجية المنشأة دون الاهتمام الكافي ببقية الوظائف الأخرى التي يمكنها تحقيقها<sup>٣</sup>، كما

<sup>٣</sup> الرافعات الرقابية كما أطلق عليها simons هي: Diagnostic Controls والمقصود بها الاستخدام المعياري لتقييم الأداء، وتركز على الأدوات الرقابية التي تقدم ملاحظات على الأداء الفعلي بهدف تقييمه بالمقارنة بالأداء المستهدف،

يعد التعريف الأخير المذكور أنفأً أكثر دقة وتفصيلاً من تعريف (Anthony and Young, 1984) في كتابهما المشترك "الإدارة والرقابة في منظمات الأعمال غير الهادفة للربح" بأن النظم الرقابية بمثابة صندوق أسود؛ ويقصد بذلك أنها مجموعة من العمليات المهمة والمؤثرة في أداء أي منشأة، بل هي مفتاح لجميع المخرجات الخاصة بتلك المنشأة. ويعتبر (Lowe E. A., 1971) من أوائل الباحثين الذين عزفوا نظم الرقابة الإدارية، وكان أستاذاً لمادة المحاسبة والإدارة المالية بجامعة شيفلد، وذلك من خلال مقاله المنشورة عام ١٩٧١، والتي كانت بعنوان "عن مفهوم نظم الرقابة الإدارية"، التي أوضح فيها أن الحاجة للتخطيط ولنظم الرقابة في منظمات الأعمال تتبع من السمات المحددة لكل مجال بشكل عام، وقد أورد في تلك المقالة عدداً من الأسباب التي توضح الحاجة لتأسيس مفهوم الرقابة الإدارية، وبذلك يعتبر من أوائل الباحثين الذين ربطوا بين النظرية الشرطية بمجال الرقابة الإدارية، أما Robert N. Anthony (١٩١٦-٢٠٠٦) فهو أول من منح مفهوم الرقابة الإدارية دلالاته الحالية.

والجدير بالذكر أن مفهوم نظم الرقابة الإدارية يتشابه مع عدد من المفاهيم الأخرى، ومن أهمها المحاسبة الإدارية، والتي يتطلب تطبيقها التركيز على نحو شامل علن تطبيق معايير الأداء، كما أنها تتضمن فكرة تخصيص الموارد وتنسيقها، ولذلك فهي ترتبط بالاقتصاد، وخاصة الاقتصاد الإداري، كما أن تطبيقها يتطلب نوع من التواصل وتوفر الدافعية، ولهذا فهي ترتبط بعلم النفس الاجتماعي، وخاصة بما يطلق عليه السلوك التنظيمي. (Armesh, et al., 2010)

والمجموعة الثانية هي Boundary Systems والمقصود بها تحديد المجالات التي لن تستثمر فيها المنشأة مستقبلاً، وهاتان المجموعتان تعكسان الجوانب الصارمة التي تحمي المنشأة من الخطأ، أما المجموعة الثالثة وهي: Interactive Controls وهي مجموعة الأدوات التي تساعد على التفاعل بين العاملين في المنشأة، والمجموعة الرابعة وهي Belief Systems والمقصود بها أدوات الرقابة القيمة التي تعلم العاملين أهداف ورؤية المنشأة، وتهدف تلك المجموعتان إلى الحفاظ على نمو وتطور المنشأة.

Robert N. Anthony هو أحد أشهر رواد علم المحاسبة الإدارية، وأستاذ علوم الرقابة الإدارية بجامعة هارفارد، وله العديد من المؤلفات الخاصة بهذا المجال، من أهمها:

- (Essentials of Accounting, 1964) ISBN-13: 978-0132744379
- (Management Control System, 1965) ISBN-13: 978-0073100890
- (Planning and Control Systems, a Framework for Analysis, 1965) ISBN-13: 978-0875840475
- (The Management Control Function, 1988) ISBN-13: 978-087584184

## المحاسبة الإدارية ونظم الرقابة الإدارية

فى هذا السياق اهتم (Chenhall, 2003) بتوضيح الفارق بين المحاسبة الإدارية (MA)، وبين نظم الرقابة الإدارية (MCSs)؛ حيث ذكر فى مقالته التى دارت حول تصميم نظم الرقابة الإدارية فى سياقها التنظيمى، أن هذين المصطلحين يستخدمان فى بعض الأحيان للدلالة على نفس المفهوم وعلى نفس الأدوات، كما أنه من الممكن أن يطلق عليهما أيضاً نظم المحاسبة الإدارية (MASs) أو أدوات الرقابة المؤسسية (OCs)، غير أنه أوضح أن المحاسبة الإدارية هى مجموعة أدوات محاسبية (مثل الموازنات التقديرية) تستخدمها المنشآت لأغراض متباينة، أما نظم الرقابة الإدارية فهى مصطلح أوسع وأكثر شمولاً، والمقصود بها الاستخدام الممنهج لأدوات المحاسبة الإدارية، بمعنى استخدام الموازنة التقديرية مثلاً فى تحديد التكلفة وتصحيح الانحرافات ثم المساهمة فى عمليات التخطيط وترشيد القرارات الإدارية، هذا الاستخدام الممنهج لأدوات المحاسبة الإدارية هو المقصود بنظم الرقابة الإدارية، والتى تشمل بخلاف أدوات المحاسبة الإدارية أنواع أخرى من الأدوات الرقابية، مثل أدوات الرقابة الشخصية أو العرفية Clan Control، وهنا يمكن أن نطلق على ذلك نظم الرقابة الإدارية، كما يمكن أن نطلق عليها أيضاً أدوات الرقابة المؤسسية، غير أنه من الممكن أن تدل الأخيرة على الأدوات الرقابية الخاصة بكل عملية أو نشاط على حدة، كالمؤشرات الإحصائية للرقابة على الجودة الخاصة بنشاط ما على سبيل المثال.

### أهم تقنيات نظم الرقابة الإدارية

لنظم الرقابة الإدارية أدوات وأساليب عديدة تحقق من خلالها الأهداف المقدره لها، وتتنوع هذه الأدوات ما بين الأدوات التقليدية والأدوات الحديثة، وانطلاقاً من تعريف هذه الأدوات تعد نظم الرقابة الإدارية بمثابة تقنية متكاملة لجمع واستخدام المعلومات والبيانات بهدف تعديل سلوك العاملين وتقييم الأداء بشكل عام، وطبقاً لتعريف (Horngren, et al., 2010) فى كتابهم المشترك "مقدمة عن المحاسبة الإدارية" فإن نظم الرقابة الإدارية تستخدم العديد من التقنيات، من أهمها: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن، المقارنة المرجعية، الموازنات، التحسين المستمر (كايزن)، التكلفة المستهدفة، إدارة الجودة الشاملة.

## ثانياً: النظرية الشريطية

النظرية الشريطية هي نظرية تنظيمية متعلقة بالمنشآت، تقترح فكرة مفادها أنه لا يوجد ما يطلق عليه المنهاج الأفضل لإدارة منظمة الأعمال، ولا يوجد ما يطلق عليه الطريق الأمثل لقيادة المنشأة، أو السياسة الأنسب لإدارة علمية اتخاذ القرار (Fiedler, 1967)؛ لأن المنهج الأكثر ملائمة للوصول إلى كل هذه الأهداف يعتمد بصورة جوهرية على المتغيرات أو العناصر الداخلية والخارجية المحيطة بكل موقف على حدة، والمعتمدة على ظروف كل منشأة على حدة، فقد تنجح طريقة في إدارة مؤسسة ما، وعندما تطبق في منظمة أعمال أخرى لا تلقى مثل هذا النجاح، وقائد منظمة الأعمال البارح المسؤول عن إدارة منظمة الأعمال يعيد تقييم كل موقف طبقاً لنمطه الإداري، ويتصرف وفقه خلال كل موقف يتعرض له، وحيال كل قرار يتعين عليه اتخاذه.

## ظهور ونشأة النظرية الشريطية

توضح (Seyranian, V., 2010) في كتابها الخاص عن العلاقات البيئية بين الجماعات أن ظهور المنهج الشريطي في قيادة منظمات الأعمال قد تأثر ببرنامجي بحث مبكرين هدفًا لتحديد معالم السلوك القيادي الفعال في عدد من منظمات الأعمال، فخلال الخمسينات من القرن الماضي قام الباحثون بجامعة أوهايو بتصميم استبانة موسعة لدراسة عدد من السلوكيات القيادية لعدد من المنشآت مختلفة الأنشطة، والذي تزامن مع قيام باحثين من مركز الأبحاث والدراسات التابع لجامعة ميتشجان بإجراء عدد من المقابلات الشخصية، وتوزيع عدد من الاستبانات أيضاً بعدد آخر من منظمات الأعمال، بهدف تقييم السلوكيات القيادية الفعالة، وكانت نتائج جهود فريق العمل بكلتا الجامعتين متشابهة، وأسفرت عن تصنيف تلك السلوكيات لفئتين رئيسيتين، تركز أحدهما على إنجاز المهام من خلال تحسين العلاقات الإنسانية بين العاملين وبين إدارة المنشأة Relation-Oriented Behavior ، بينما تركز الأخرى على العلاقات التعاقدية Task-Oriented Behavior ، ومن خلال هذين النموذجين واسع النطاق تم إجراء المزيد من الدراسات والتي توصلت في نهاية المطاف إلى أن تصميم النمط الإداري والهياكل التنظيمية ونظم الرقابة بالمنشآت تتأثر بالعوامل البيئية، أو بالمتغيرات، سواء كانت داخلية أو خارجية، وهو ما يعني أنه لا يمكن

أن يكون هناك ما يطلق عليه "الطريقة المثلى" لقيادة منظمة الأعمال أو إدارتها أو تنظيمها، بل تعتمد تلك الطريقة المثلى على ظروف كل منشأة على حدة، وعلى سماتها الخاصة. ومن الجدير بالذكر هنا أن نوضح أن النظرية الشرطية بدأت تشق طريقها للعلن كأحد النظريات المفسرة للسلوك المؤسسي خلال حقبة الخمسينات من القرن الماضي، ولاسيما بعد ظهور مؤلفات (Joan Woodward, 1916-1971) والتي توصلت من خلال دراساتها الموسعة إلى أن التقنيات التي تستخدمها كل منشأة تحدد بصورة مباشرة نمطها الإداري من جهة، وتتوقف على سماتها التنظيمية من جهة أخرى (Woodward J., 1958)، ومن الممكن تقسيم المتغيرات التي تؤثر على تصميم وتطبيق نظام الرقابة الإداري بأي منشأة إلى متغيرات خارجية وداخلية، ومن أهم المتغيرات الخارجية ظروف السوق المحلية والعالمية، والموردين والمنافسين والعملاء، والقرارات الحكومية، أما المتغيرات الداخلية فأهمها طبيعة النظام الإداري الخاص بالمنشأة، والتكنولوجيا التي تستخدمها في عمليات التصنيع، وثقافة العاملين بالمنشأة، وغيرها.

### السمات العامة الموجزة للنظرية الشرطية

في كتابه ذائع الصيت عن أنواع المنظمات اقترح الاقتصادي النيوزيلندي البارز (Morgan G., 2006) أبرز أطروحات النظرية الشرطية، ومن أهمها أن النظرية الشرطية تفترض أن منظمات الأعمال نظم مفتوحة ديناميكية (وليست مغلقة أو جامدة أو محددة سلفاً) وهي تحتاج إلى إدارة واعية توازن بين شؤون المنشأة الداخلية والخارجية، وهي تفترض عدم وجود ما يمكن أن يطلق عليه أفضل حل أو طريقة لإدارة أي منشأة؛ فالطريقة الملائمة لإدارة المنشأة تتوقف على نوع المهمة المطلوب إنجازها، كما تتوقف على طبيعة البيئة التي تحيط بها، وهي تفترض أن المهمة الرئيسية لإدارة أي منشأة تتمحور حول التنسيق والموائمة بين جميع عناصر المنشأة، كما أنها تفترض أن اختلاف بيئات منظمات الأعمال ينتج عنه وجود أنواع مختلفة من منظمات الأعمال، والتي تختلف إدارتها بطبيعة الحال من منظمة لأخرى، ومن بيئة أعمال لأخرى، وهو يعتبر أن المنظمات الناجحة لا تتسق إدارتها فحسب مع بيئتها المحيطة بها، بل تتسق أيضاً وحداتها الفرعية مع تلك البيئة.

### ثالثاً: المتغيرات الشرىطية لنظم الرقابة الإدارية

تغير المفهوم الخاص بنظم الرقابة الإدارية على مدار فترة زمنية طويلة، منذ تأسيسها وحتى يومنا هذا؛ فقد بدأت بالتركيز على المعلومات المالية الرسمية الكمية، التي تسهم فى مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الإدارية الملائمة، إلى أن تحولت لنظم أوسع نطاقاً، يتطلب تطبيقها قدر كبير من المعلومات، سواء تعلقت تلك المعلومات بالأسواق، أو بالمنافسين، أو بمتطلبات العملاء، كما أن تطبيقها يتطلب توفر آليات تساعد على عملية التنبؤ المستقبلى، بخلاف اشتغالها على العديد من الأدوات الرقابية الشخصية والاجتماعية غير الرسمية، وهو ما يعنى أن نظم الرقابة الإدارية تختلف من وقت لآخر، ومن منظمة لأخرى، ومن نمط إنتاج لنمط إنتاج آخر، وهى تتسم بقدر كبير من الديناميكية، فهى تقنيات وقتية غير دائمة، كما أنها تخضع بصورة كبيرة لتطور تكنولوجيا المعلومات التي أثرت بدورها على الكثير من مناحى الحياة المعاصرة (Reid and Smith, 2000)

وتختلف نظم الرقابة الإدارية التقليدية عن المعاصرة، ففي الوقت الذي تركز فيه الأدوات الرقابية التقليدية على توفير معلومات مالية تساعد الإدارة فى عملية اتخاذ القرار، وتهتم بإعداد الموازنات التقديرية والالتزام بمقاييس الأداء المعيارية، تهتم النظم الرقابية الحديثة بالقيام بدور أكثر فعالية وإيجابية، فهى تهتم بتطبيق معايير الأداء غير المالية، كما تهتم بظروف السوق والمنافسين ومتطلبات العملاء، وهى تركز أيضاً على عناصر نوعية مؤثرة من قبيل: الإدارة على أساس الأنشطة ABM، وثقافة الوعي بالتكلفة Cost Conscious Culture، وأدوات الرقابة التفاعلية والتشخيصية، وفي الوقت الذي تشكل فيه أدوات الرقابة الإدارية التقليدية أحد مصادر التهديد للعاملين، فهى تقوم بتقييم أدائهم ومقارنته بالأداء المقدر، وتعتبر اختلاف المعدل بين الهدفين انحرافاً ينبغي تقويمه، وتمنح نظم الرقابة الإدارية الحديثة العاملين المزيدة من القدرة على تحقيق أهدافهم الخاصة، بل وتعتبر فى الكثير من الأحيان حوافزاً يدفع العاملين لتجويد أداءهم، سواء لنيل مكافأة أو حافز، أو للترقى من منصب وظيفي لمنصب آخر أعلى مكانة وقدر، واختلاف اهتمامات المناهج التقليدية والحديثة يعكس الارتباط بين نظم الرقابة الإدارية وبين البيئة المحيطة بمنظمات الأعمال، والتي أصبحت تواجه تحديات أكثر من ذي قبل، تتمثل فى ظروف العولمة وتحرير التجارة وظروف عدم التأكد وحدة المنافسة، مما تطلب من نظم الرقابة الإدارية أن

تكيف وتتوسع وتزداد دقة وتفصيلاً، ويتم تحديثها دوماً لتتواءم مع الظروف المحيطات بالمنشآت، سواء على مستوى التصميم أو التطبيق (Mokhtar et al., 2016).

ويوضح (Hendricks et al., 2012) أن أدوات الرقابة الإدارية نفسها لا يتم تطبيقها على نحو متشابه، بل تطبقها كل منشأة على النحو الذي يلائمها، ويعد المثال الأكثر انطباقاً على ذلك هو بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، والتي يمكن إضافة أبعاد أخرى إلى أبعادها الأربعة المعروفة طبقاً لطبيعة المنشأة ومجال عملها وعدد موظفيها وطبيعة منتجاتها، وتتسم بعض أنواع بطاقة الأداء المتوازن التي تطبق حالياً بكونها أكثر شمولاً من ذي قبل، كما غدت تتسم بطبيعة استراتيجية أكثر من تلك التي كانت تتسم بها منذ خمس سنوات على سبيل المثال، ويات من الممكن إضافة أبعاد أخرى لها مثل معايير الرقابة الاجتماعية أو الشخصية، أو تلك المتعلقة بإجراءات سير العمل Administrative Controls مثل اللوائح أو سياسات الأمان وقواعد الإشراف، وغيرها.

ولقد استفاد الكثير من الباحثين في تحديد المتغيرات المستقلة التي قد تؤثر على تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية بمنظمات الأعمال، على سبيل المثال حدد (Chenhall, 2003) متغيرات من قبيل البيئة الخارجية المحيطة بالمنشأة، التكنولوجية، حجم المنشأة، هيكلها الإداري، استراتيجيتها، الثقافة المحلية، بينما أضاف (Mokhtar, 2016) عوامل تلائم طبيعة دراسته التي دارت حول المحاسبة الإدارية البيئية، وهي أثر المجال الصناعي على البيئة، ونظام الإدارة البيئية الخاصة بالمنشأة، بخلاف اهتمامه بنوع الملكية، بينما فضل (Abdel-Kader and Luther, 2008) تقسيم المتغيرات بين ثلاثة مجموعات، تتعلق أحدها بالمتغيرات الخارجية، وتتعلق الثانية بالمتغيرات التنظيمية، وتتعلق الثالثة بتكنولوجيا الإنتاج، ومن الملاحظ أن كل عامل من هذه العوامل يحوي أبعاداً أو جوانب، على سبيل المثال التكنولوجيا التي تتبناها منظمة الأعمال، يندرج تحتها عدد من تقنيات التصنيع مثل إدارة الجودة الشاملة أو طرق التصنيع المرنة أو التصنيع طبقاً للوقت الملائم Just-in-time، وكذلك الهيكل التنظيمي والذي يندرج تحته عدد من الوحدات الفرعية (مثل فرق العمل، إدارة الموارد البشرية)، والتي تتشابه كل منها مع الأخرى وتعتمد عليه في أداء مهامها، كما أن كل عنصر فرعي يتفرع لعدد من العناصر الأصغر والأكثر تخصصاً (كالبحت في مدى ديناميكية فريق العمل، أو مدى تحسن أدائه مثلاً)، ويتنوع كل وحدة

فرعية لكل عامل من تلك العوامل الرئيسية يتغير إعداد وتصميم نظام الرقابة الإدارية (Hickson, et al., 1971).

ويوضح (Otley, 2016) أن أدوات الرقابة الإدارية تتغير طبقاً للعوامل المرتبطة بمنظمات الأعمال، سواء تعلق تلك العوامل بتغير طبيعة هيكلها الإدارية أو بتغير التقنيات التي تتبناها، فعلى سبيل المثال خلال حقبة الثمانينات والتسعينات تغيرت طبيعة الهياكل الإدارية للكثير من المنشآت وتحولت من النموذج الهرمي التقليدي ذي الصبغة المركزية، لنموذج آخر أكثر لا مركزية، مما نتج عنه اهتمام أكثر بجوهر العمل بدلاً من التركيز السابق على الموردين، كما أنها تتغير لتلائم مع متغيرات البيئة الراهنة لتكون أكثر فعالية؛ فخلال فترة السبعينات من القرن الماضي كانت الموازنات التقديرية هي الأداة الرقابية الأكثر مثالية، غير أنه بمرور الوقت تبينت عيوبها لمحدودية قدرتها على الرقابة وحدها بشكل فعال، وهو ما نتج عنه المزيد من الاهتمام بمعايير قياس الأداء غير المالية، والتي اكتسبت بالتدريج شعبية واسعة بين العديد من المنشآت.

ويشير (Otley, 2016) في ختام بحثه الذي ناقش فيه الأدبيات التي دارت عن النظرية الشرطية لنظم الرقابة الإدارية خلال الفترة الممتدة من ١٩٨٠-٢٠١٤، إلى أن الأبحاث التي تناولت هذا الموضوع خلال الأربعين عام الماضية تعتبر من أكثر الأبحاث المثمرة على المستوى العملي والعلمي معاً؛ وذلك لأنها أوضحت كيف يؤدي تغير السياق التنظيمي الخاص بالمنشآت لتكيف نظم الرقابة الإدارية معه، مما يؤدي في نهاية المطاف لنتائج متباينة ومميزة وفريدة من نوعها.

### المبحث الثالث: الدراسات السابقة

#### ١- دراسة Appelbaum, et al., 2017

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر تطبيق أسلوب تحليل بيانات الأعمال Business Analytics ونظم تخطيط موارد المؤسسة Enterprise Resource Planning على تطور وفعالية أدوات المحاسبة الإدارية، وتكمن أهمية هذه الدراسة في تلافياها قصور الدراسات السابقة، التي ركزت على تحليل أثر المدخل الأول فقط على تطور المحاسبة الإدارية، وقد أوضحت الدراسة أن تطور المهام المحاسبية من التركيز على إعداد الموازنات التقديرية فحسب، إلى الاهتمام بقياس الأداء والمساهمة في عملية صنع القرار، أظهر الحاجة



لتبني عدد من الأدوات والنظم التي من شأنها القيام بهذا الدور، وهو ما أدى لظهور نظام تخطيط موارد المؤسسة، وأسلوب تحليل بيانات الأعمال، وهو ما أسهم في تخزين وتحليل ومعالجة كميات كبيرة جداً من البيانات.

كما أوضحت هذه الدراسة النظرية أن ظهور التقنيات الحديثة ساهم بشكل كبير في تطور أدوات المحاسبة الإدارية، فأصبح بإمكانها القيام بالتحليل الوصفي والتحليل التنبؤي والتحليل الاستشراف، غير أنها أكدت على أن طبيعة ونطاق عمل المحاسبة الإدارية لم يتغير كثيراً، وذلك طبقاً للدراسات التي أجريت على هذا الموضوع، كما توصلت إلى أنغالبية أدوات المحاسبة الإدارية المطبقة في المنشآت تقليدية.

في نهاية الدراسة أشار الباحثون إلى أن تقنية تحليل البيانات المستخدمة في دراستهم تعد من المكونات الأساسية لمجال ذكاء الأعمال (BI)، كما أشاروا إلى أن التحدي الرئيسي الذي يواجه عملية تطبيق تقنية تحليل البيانات هو التأكد من صحة تطبيقها؛ حيث من المفترض أن يتم اختبارها من خلال تطبيقها على دراسة حالة حقيقية، وعادة ترفض المنشآت تماماً السماح للباحثين بالاطلاع على بياناتها ونظم تشغيلها الداخلية، وهو الأمر الذي لم يسمح باختبار الإطار النظري المقترح في هذه الدراسة على أرض الواقع.

## ٢- دراسة Valeiras, et al., 2017

يرى الباحثون في هذه الدراسة أن نظم الرقابة الإدارية هي مجموعة من الإجراءات الرسمية التي يستخدمها المديرون لتنسيق سلوك العاملين بالمستشفيات ليتسق مع أهدافها الاستراتيجية، وتختلف ردود أفعال العاملين تجاه تلك النظم الإدارية؛ حيث يعتبرها البعض بمثابة دوافع إيجابية بينما يراها البعض الآخر تهديداً سلبياً، وحددت الدراسة الأثر الإيجابي في أربعة بنود هي (عمل إضافي كفاء، توقع مكافأة، توجيه السلوك، التعلم)، بينما حددت الأثر السلبي في ثلاثة بنود هي (تقييد العمل، الخوف من العقاب، رقابة تعسفية).

وقد هدفت هذه الدراسة إلى اختبار تأثير عدد من العوامل كنوع الملكية، الطبيعة المهنية "مثل أطباء، ممرضون، إلخ"، نوعية التعاقد "عقود دائمة أو مؤقتة"، النوع "ذكر - أنثى"، مدة العمل بالمستشفى على ردود أفعال العاملين بالمستشفيات تجاه تطبيق نظم الرقابة الإدارية، وهل يعتبرونها إيجابية أم سلبية، وتم إجراء الدراسة على ثلاث مستشفيات كبرى بالبرازيل،

اثنتان منهم عامة والثالثة خاصة، وذلك من خلال استبانة تم توزيعها على الفئات العاملة بتلك المستشفيات.

وفي النهاية أوضحت نتائج الدراسة أن العوامل التالية: نوع ملكية المستشفى، والمجموعات المهنية، ونوعية التعاقد، تؤثر على تطبيق نظم الرقابة الإدارية، بينما لا يؤثر: نوع العاملين أو مدة العمل بالمستشفى، كما أظهرت النتائج أن المستشفيات العامة تفوق الخاصة فيما يتعلق باعتبار أن أساليب المحاسبة الإدارية تمثل تهديداً، وسجلت فئة الممرضات أعلى قيمة لا اعتبار تلك الأساليب تمثل دوافعاً، بينما سجل الصيادلة أعلى قيمة في اعتبارها تمثل تهديداً، كما سجل العاملون الذين يعملون بعقود ثابتة القيمة الأعلى في التأثير بتطبيق تلك الأساليب الرقابية، وسجل العاملون الذكور قيمة أعلى من الإناث فيما يتعلق بنفس البند، وخلصت الدراسة إلى أن النتائج التي تم التوصل إليها تسهم في خفض سلوك العاملين غير الملائم.

### ٣- دراسة 2016 Hall

هدفت هذه الدراسة النظرية إلى تحليل الطرق التي يتم من خلالها توظيف النظريات النفسية في أبحاث المحاسبة الإدارية المبنية على النظرية الشرطية، ولتحقيق هذا الهدف اقترح الباحث عدة طرق من أهمها: تقريب الفجوات بين الدراسات التي تُجرى على المستوى الفردي وتلك التي تُجرى على المستوى المؤسسي، واعتماد منظور أكثر ديناميكية حيال العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية وبين المنظور النفسي؛ نظراً لكون العلاقة بينهما في حالة تفاعل مستمر وليست في حالة جمود كما يعتقد البعض، والاهتمام بدراسة العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية وبين أنواع مختلفة من المعلومات.

وقد قسم الباحث دراسته إلى تسعة أقسام، في الثلاثة الأولى منها شرح موضوع دراسته بقدر من التفصيل، وفي القسم الرابع تطرق إلى حاجة الدراسات المؤسسية لأن تكون أكثر وضوحاً فيما يتعلق بمجال المؤثرات النفسية، أما في القسم الخامس فأشار إلى ضرورة التركيز على قدرات ودوافع العاملين للموائمة بين أساليب المحاسبة الإدارية وبين سياقها المؤسسي، وفي القسم السادس فسرحرصه على استخدام نتائج الدراسات الميدانية بدلاً من النظرية لقدرتها على توفير مدى أوسع لتحليل المؤثرات النفسية، وفي القسم السابع أوضح أهمية الإمام بأكبر قدر ممكن من المعلومات البيئية المؤثرة على تطبيق أساليب المحاسبة

الإدارية، أما في الفصل الثامن فقد أوضح كيف أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية يخلق استجابات شعورية جديدة لدى العاملين، أو يحسن مشاعرهم الفعلية، وقد نوه إلى أن مشاعر العاملين يتم التعبير عنها أو ملاحظتها من خلال تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وفي القسم الأخير أوجز كل ما سبق دراسته في هذا البحث، وأعاد تكرار هدفه، وهو تعزيز مجالات البحث التي توفر رؤى أشمل لطرق تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في منظمات الأعمال.

#### ٤ - دراسة Mokhtar et al., 2016

هدفت هذه الدراسة لبحث مدى تطبيق الشركات الماليزية المسجلة بالبورصة للمحاسبة الإدارية البيئية، ولمعرفة إلى أي مدى يختلف هذا التطبيق طبقاً لسمات كل شركة على حدة، وقد حددت خمسة متغيرات لدراسة أثرهم على تطبيق تلك النظم وهم: التأثير البيئي للصناعة، حجم الشركة، حالة الملكية، نظم الإدارة البيئية المطبقة، عدد المديرين غير التنفيذيين، وقد أظهر تحليل البيانات عدداً من النتائج المثيرة للاهتمام فيما يتعلق بتطبيق تلك النظم في الدول النامية، أولها أن تطبيق تلك النظم يصنف باعتباره متوسطاً، بل يمكن اعتباره مرتفعاً إذا ما قورن بنتائج تطبيقها في دول أخرى، ثانيها أن تلك الشركات تهتم بزيادة فعالية ترشيد التكاليف البيئية أكثر من اهتمامها بقياس المعلومات البيئية، وهو ما يدل على أن الانصياع للقوانين البيئية أهم بالنسبة لها من دمج التكاليف البيئية داخل نظم إدارة الأداء والرقابة، وثالثها أنه لا يوجد دليل على أن السمات الخاصة بالشركات تؤثر على مدى تطبيقها لنظم المحاسبة الإدارية البيئية باستثناء، ما يتعلق بحالة الملكية، مما يدل على أن الاهتمام التقليدي بتعظيم الأرباح هو ما يشغل بال تلك الشركات.

أوصت الدراسة في نهايتها بالاهتمام بتعاون الحكومات مع الهيئات المحاسبية المختصة لتسهيل تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية البيئية، وأن يكون هذا التطبيق وفقاً لكل مجال صناعة على حدة، وهو ما أكدته نتائج الدراسة، من أن الشركات التي تعمل في مجال صناعي أقل ضرراً للبيئة لا تطبق نفس أنظمة المحاسبة الإدارية البيئية التي تطبقها الشركات التي تعمل في مجال صناعي أكثر ضرراً للبيئة.

**٥- دراسة Otley, 2016**

هدفت هذه الدراسة النظرية إلى تقديم عرض وافٍ للأبحاث التي أجريت حول النظم الرقابية طبقاً لأطروحات النظرية الشرطية، خلال أربعة عقود تقريباً، تمتد منذ ١٩٨٠ وحتى ٢٠١٤، وقد أوضحت بإيجاز المراحل التي مرت بها المحاسبة الإدارية من كونها مجرد أداة رقابية ووسيلة مساعدة في عمليات صنع القرار، إلى أن تجاوزت هذا التصنيف الضيق المحدود خلال العقد الأخير تقريباً، واتسع مجالها ليشمل موضوعات عديدة تتعلق بالتطبيق الواسع لمعنى الرقابة التشغيلية والاستراتيجية، وقد قام الباحث بحصر كمي للدوريات العلمية التي تناولت هذا الموضوع، والتي تجاوز عددها ٢٣٠ مجلة ودورية علمية، وقد قام الباحث بالربط بين تطور المحاسبة الإدارية وبين تطور الهياكل الإدارية للمنشآت، والتي تطورت من الصيغة المركزية المعقدة إلى صورة إدارية أكثر بساطة ولا مركزية، وهو ما تزامن مع تحول دور المحاسبة الإدارية باعتبارها أداة رقابية ومصدر للمعلومات يفيد في عملية اتخاذ القرار، إلى وسيلة للقياس المالي وغير المالي، والتي تعد أفضل أمثلتها بطاقة الأداء المتوازن التي انتشرت استخدامها خلال فترة التسعينات.

وفي نهاية الدراسة أشار الباحث إلى أن مجال المحاسبة الإدارية غداً أكثر قابلية لأن يشتمل على نظم الرقابة الإدارية بجانب أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، كما أشار إلى أن الهياكل والنظم الإدارية للمنشآت تغيرت وأصبحت أكثر بساطة ولا مركزية، وكذلك تغيرت استراتيجيات الأعمال وأصبحت تركز على جوهر الأعمال، بدلاً من تركيزها السابق على الإحاطة بكافة تفاصيل العمليات الإنتاجية والتشغيلية، وهو ما يبرهن على أن تطور أساليب المحاسبة الإدارية يتوقف على مدى تأثيرها بالمتغيرات التي تحيط بها.

**٦- دراسة Abdel-Kader & Luther, 2008**

سعت هذه الدراسة لتفسير سبب تبني الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية من منظور النظرية الشرطية، وتحقيقاً لهذا الهدف قامت بدراسة أثر عدد من المتغيرات الشرطية على عدد كبير من أساليب المحاسبة الإدارية، وذلك من خلال تحليل بيانات عينة مختارة من أكبر قطاع تصنيعي بالمملكة المتحدة، وهو قطاع الأغذية والمشروبات، وقد تم تقسيم المتغيرات الشرطية إلى ثلاث مجموعات رئيسية تضم ١٠ متغيرات، شملت المجموعة الأولى المتغيرات الخارجية (عدم التأكد البيئي، وقوة العملاء)، وشملت الثانية المتغيرات الداخلية (الاستراتيجية

التنافسية، والهيكل التنظيمي، وحجم المنشأة)، بينما احتوت الثالثة على المتغيرات التشغيلية (مدى تعقد نظام التشغيل، تكنولوجيا التصنيع المتطورة، إدارة الجودة الشاملة، نظم الإنتاج، قابلية المنتجات للتلف).

أشارت الدراسة إلى الدور المحوري الذي تلعبه فرضيات النظرية الشرطية في تفسير سلوك الكثير من المنشآت؛ فخلال العقود الثلاثة الأخيرة تغير الهيكل التنظيمي والنظام الإداري لتلك المنشآت، مما أثر على الإطار العام لدور المحاسبة الإدارية، وحوله من دور مبسط يقتصر على تحديد التكلفة والرقابة المالية، إلى دور أكثر تطوراً وتعقيداً، يتمثل في القدرة على خلق قيمة لكل مكونات العمليات التشغيلية، من خلال الاستخدام الأمثل للموارد، وقد توصلت الدراسة بعد تحليل النتائج إلى أن التفاوتات في مستوى تبني أساليب المحاسبة الإدارية يتأثر بصورة كبيرة بالمتغيرات الشرطية التالية: ظروف عدم التأكد، قوة العملاء، اللامركزية، حجم المنشأة، تكنولوجيا التصنيع المتطورة، إدارة الجودة الشاملة، نظم الإنتاج، وذلك في الوقت الذي لم تدعم فيه نتائج الدراسة وجود علاقة بين مستوى تبني أساليب المحاسبة الإدارية وبين المتغيرات الشرطية التالية: الاستراتيجية التنافسية، تعقد النظام التشغيلي، قابلية المنتجات للتلف.

#### ٧- دراسة Tillema, 2005

أشارت الباحثة في مستهل هذه الدراسة إلى أن غالبية المتخصصين في مجال الرقابة الإدارية يسعون لإقناع المسؤولين بضرورة تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، غير أنها تشير إلى عدم صحة هذه الفكرة؛ لأنه يتعين على هؤلاء المتخصصين أن يركزوا على تحليل العوامل المحيطة بالمنشأة، وليس على الأساليب المحاسبية ذاتها؛ لأن التطبيق الناجح للأساليب المحاسبية يتوقف بصورة كبيرة على سمات المنشآت وعلى طبيعة بيئتها، وهذا ما هدفت إليه هذه الدراسة، وهو الإسهام في تطوير إطار متكامل يمكن استخدامه لشرح كيفية تطور نظم المحاسبة الإدارية في ضوء النظرية الشرطية، كما هدفت أيضاً إلى تحليل المعلومات المحاسبية التي تنتجها النظم المحاسبية، وإلى تحليل الأدوات المحاسبية التي تستخدمها تلك النظم.

وقد قسمت الدراسة هذه الأدوات إلى مجموعتين، تتعلق الأولى بعملية صنع القرار (مثل تسعير المنتجات)، بينما تتعلق الأخرى بعملية التخطيط والرقابة (مثل إعداد الموازنات)،

وطرحت أسئلة تتعلق بأهمية تحديد العوامل المؤثرة على تطبيق الأدوات المحاسبية، وعن كيفية تفاعل المتغيرات مع بعضها البعض من جهة، وعن كيفية تفاعلها مع سمات المنشآت المختلفة من جهة أخرى، وعن أهم التقنيات التي يمكن اعتبارها أدوات رقابة محاسبية، وقد استخدمت الدراسة أسلوب دراستي حالة لأكبر شركتين هولنديتين عاملتين في قطاع الغاز والطاقة، وتوصلت لعدد من النتائج من أهمها: وجود دليل قوي على تأثير عدد من العناصر البيئية على الأدوات المحاسبية المستخدمة في تلك المنشآت، غير أن بعضها يكون تأثيره غير مباشر ويصعب تحديده، لارتباطه ببيئة الأعمال الخارجية واسعة النطاق، غير أن هناك عدد من العناصر الأخرى التي اتضح أثرها بوضوح، وكان من أهمها مدى اتسام بيئة منظمة الأعمال بالديناميكية من عدمه.

#### ٨- دراسة ٢٠٠٣، Chenhall

قامت هذه الدراسة بعرض نقدي لنتائج الأبحاث السابقة التي تناولت النظرية الشرطية لنظم الرقابة الإدارية منذ ثمانينات القرن الماضي، وتناولت في سياق ذلك عدد من الموضوعات المهمة، ومن أهمها شرح المصطلحات الخاصة بمفاهيم المحاسبة الإدارية، ونظم الرقابة الإدارية، والرقابة المؤسسية، والتي تُستخدم في بعض الأحيان كمصطلحات مترادفة، غير أنه يمكن التفرقة بينهما باعتبار نظم الرقابة الإدارية أكثر شمولاً من المحاسبة الإدارية.

وقد أشارت هذه الدراسة إلى أن الأدبيات التي تناولت تصميم نظم الرقابة الإدارية طبقاً لفرضيات النظرية الشرطية قد ركزت على جوانب متعددة للأسلوب الرقابي الواحد، فعند تناولها للموازنات التقديرية تطرقت لمدى مشاركة العاملين في إعدادها، واهتمت بتحديد درجة التواصل بينهم، كما اهتمت تلك الدراسات بمناقشة أدوات الرقابة الإدارية الحديثة مثل التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن، أما عند عرضها لمزايا تطبيق نظم الرقابة الإدارية، فقد ذكرت العديد منها، كتوفيرها للمعلومات الإدارية المهمة، وتحقيق الأهداف المقدر، وفي النهاية توصلت الدراسة إلى أن الأدبيات التي تم تناولتها تفترض دوماً أن المديرين يرغبون في التلاؤم مع أهداف منظماتهم لتحسين أدائهم، وقد أوصت في نهايتها بضرورة قيام هذه الأبحاث بتوضيح الفوائد الناتجة عن تطبيق نظم الرقابة الإدارية الملائمة، كما أوصت

بضرورة تركيز الباحثين على الأبعاد المعاصرة لنظم الرقابة الإدارية، مثل الاستراتيجية والمتغيرات الثقافية والتنظيمية، وتكنولوجيا المعلومات، والموارد البشرية.

#### ٩- دراسة Moores & Yuen, 2001

هدفت هذه الدراسة لاكتشاف ما إذا كانت أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في المنشآت تختلف عبر مراحل دورة حياة تلك المنشآت، وهل في حال اختلافها تتبع نموذجاً محدداً أم لا، وقد استخدمت الدراسة نموذج Friesen & Miller لدورة حياة المنظمات، والمكون من خمس مراحل هي: التأسيس، النمو، النضج، إعادة التحسين، الاضمحلال، وذلك كإطار عام للدراسة، وقد حددت الدراسة أربعة متغيرات رئيسية لدراسة أثرها على مستوى تبني المنشآت لأساليب المحاسبة الإدارية وهي: الاستراتيجية، الهيكل التنظيمي، أساليب القيادة، أنماط عملية اتخاذ القرار، وقد تم اختيار قطاع صناعي واحد لتطبيق الدراسة عليه لتفادي تعارض النتائج، وهو قطاع الملابس والأحذية بأستراليا، والتميز بكون حجمه واشتماله على عدد كبير من الأنشطة المختلفة.

اهتمت الدراسة بتعريف المنظمات باعتبارها شكل من أشكال البنى التنظيمية Archetype التي تحتوي على عدد من السمات التي تتشكل على نحو محدد لتصبح في النهاية نموذج منكر، ولكل منشأة سياق خارجي وسمات تنظيمية داخلية، تتحدد في النهاية في صورة تنظيمية محددة، وهذه الصور التنظيمية تتخذ شكل دورة حياة، وفي كل مرحلة من مراحلها تطبق أساليب محاسبية مختلفة، فخلال مرحلة النضج تتسما لأساليب المحاسبية بالجرأة والابتكار، أما خلال مرحلة الاضمحلال فإنها تكون تقليدية وروتينية، وقد افترضت الدراسة أن المنشآت تتبنى أساليب محاسبية إدارية مختلفة خلال كل مرحلة من مراحل دورة حياتها، كما افترضت أن السمات المختلفة لتلك الأساليب تتوقف على الشكل التنظيمي لكل مرحلة منها، وقد توصلت الدراسة لما يدعم صحة هاتين الفرضيتين، غير أنها أشارت في نهايتها لضرورة الحذر من تعميم النتائج بسبب صغر حجم عينة الدراسة، وضعف معدل الاستجابة، ولمحدودية عدد المنشآت التي تمر بمراحل لدورة حياتها المهنية.

#### ١٠- دراسة Reid & Smith, 2000

هدف الباحثان في هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية تصميم واستخدام نظم المحاسبة الإدارية داخل منظمات الأعمال الحديثة، وقد استمدت الدراسة إطارها العام من أطروحات

النظرية الشرطية للمحاسبة الإدارية، وركزت على توضيح أثر عدد من المتغيرات على تطور أنظمة المحاسبة الإدارية في الشركات عينة الدراسة، وهذه العوامل هي: الاستراتيجية التنظيمية، أهداف المنشأة، وسائل التكنولوجيا المستخدمة، البنية التنظيمية، نمط الإدارة المتبع.

وقد تم تطبيق الدراسة الميدانية على عينة من الشركات الاسكتلندية صغيرة الحجم، والمنشأة خلال الفترة الممتدة من الأعوام ١٩٩٤-١٩٩٨، وتم جمع البيانات من خلال إجراء العديد من المقابلات الشخصية بشكل مباشر مع المسؤولين في تلك الشركات، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج، من أهمها: أن هناك ترابطاً بين بعض الأحداث الخاصة بتلك الشركات (كمرورها بأزمة نقدية مثلاً) وبين تبنيها لنظم المحاسبة الإدارية، كما تبين أن الهيكل التنظيمي لتلك الشركات يتأثر بعدة عوامل أهمها: ظروف عدم التأكد، نظم الإنتاج المتبعة، استراتيجية الأعمال، ظروف السوق، وأن مدى تعقد أنظمة المحاسبة الإدارية يتوقف على مدى اعتماد الوحدات الفرعية على بعضها البعض، وعلى مدى ديناميكية السوق، وعلى طرق العمل المتبعة، وبالتالي فقد توصلت الدراسة إلى وجود دليل إيجابي يدعم بعض جوانب النظرية الشرطية للمحاسبة الإدارية، والتي صلحت للتطبيق على الشركات صغيرة الحجم التي مثلت عينة الدراسة.

### المبحث الرابع: الدراسة الميدانية

يتطرق الباحث في هذا المبحث لمنهج الدراسة الميدانية، من خلال توضيح أدواتها، وتوضيح مجتمع البحث وعينة الدراسة، وشرح طريقة جمع البيانات، ثم عرض نتائج الدراسة الميدانية، يلي ذلك تحليل النتائج وعرض أبرز التوصيات.

### أداة الدراسة

قام الباحث باختيار منهج دراسة الحالة لجمع بيانات الدراسة الميدانية، وتم تصميم نموذج للأسئلة المفتوحة مكون من أربعة محاور، وصُممت الأسئلة بناءً على الاطلاع على كافة المراجع الواردة في نهاية الدراسة، ومنها، Management Control System Guide (Valeiras, 2014)، ودراسة (Otley, 2016)، كما تم الاعتماد على دراسات كل من (Chenhall, 2003) لصياغة أسئلة المحور الأول الذي (Tillema 2005) و (2017) و



سعى لتوصيف حجم المنشأة وطبيعة نشاطها وحجم إيراداتها السنوية وعدد العاملين فيها، وصياغة أسئلة المحور الثانى أيضاً، والذي تعلق بنظم الرقابة الإدارية المطبقة بكل منشأة، أما المحوران الثالث والرابع المتعلقان باستيضاح أثر المتغيرات الشريطية الخارجية والداخلية المؤثرة على تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية، فقد تم الاعتماد على صياغة أسئلتها اعتماداً على الدراسات التالية (Mokhtar, 2016): و (Abdel-Kader & Luther, 2008) و (Moores & Yuen, 2001) و (Reid & Smith, 2000).

### مجتمع البحث وعينة الدراسة

يشمل مجتمع البحث المنشآت الصناعية السعودية العاملة فى مدينة جدة، لكن عينة البحث تكونت من أربع منشآت صناعية فقط، تعمل الأولى منهما فى مجال الدهانات وعوازل الأسلاك الكهربائية، وتعمل الثانية فى مجال إنتاج الغازات الطبية والصناعية، وتعمل كل من الثالثة والرابعة فى مجال الصناعات الغذائية.

### طريقة جمع بيانات الدراسة

تم مقابلة أربعة مسؤولين ماليين من أربع منشآت؛ حيث تم مقابلة مسؤول واحد من كل منشأة، وقام الباحث بتوجيه مجموعة من الأسئلة المفتوحة فى ضوء المحاور التى تمت الإشارة إليها، وكانت المقابلة شفوية، ولعرض النتائج سيتم ترميز كل منشأة بحرف، على أن يكون رمز الشركة الأولى (أ) وهى المتخصصة فى إنتاج الغازات الطبية والصناعية، و(ب) وهى الشركة المتخصصة فى تصنيع الدهانات وعوازل الأسلاك الكهربائية (Chatterton)، و(ج) وهى الشركة المتخصصة فى إنتاج منتجات غذائية، و(د) وهى الشركة الأخرى والمتخصصة فى إنتاج منتجات غذائية أيضاً، وفيما يلي عرض لنتائج الدراسة الميدانية فى ضوء الإجابات التى تم الحصول عليها:

### أولاً- المحور الأول: ويتعلق بمجموعة أسئلة خاصة ببيانات الشركة العامة

السؤال الأول: ما هو طبيعة عمل الشركة؟ أو ما هو المجال الصناعي الذى تمتهنونه؟  
اتضح من الإجابات أن الشركة (أ) تعمل فى مجال إنتاج الغازات الطبية والصناعية، وللشركة (ب) مصنعان؛ أحدهما هو مصنع لإنتاج الدهانات، والآخر مصنع لإنتاج الشرائط

العازلة للأسلاك الكهربائية، أما الشركة (ج) فتقوم بتصنيع المنتجات الغذائية، وأخيراً الشركة (د) والتي تقوم بصناعة منتجات صناعية أيضاً.

**السؤال الثانى: ما هو عدد العاملين فى الشركة؟**

بلغ عدد العاملين فى الشركة (أ) حوالي ٣٠٠ عامل تقريباً على مستوى الفرع، أما جميع العاملين فعددهم ٨٠٠ عامل، بينما يبلغ عدد العاملين فى الشركة (ب) ٦٠ عامل تقريباً فى كل مصنع، أما الشركة (ج) ف يبلغ عدد العاملين فيها ٢٨٠٠ عامل تقريباً، وأخيراً الشركة (د) والتي يتراوح عدد العاملين لديها ما بين ١٥٠٠-١٧٠٠ موظف.

**السؤال الثالث: ما حجم إيرادات الشركة سنوياً**

تتراوح إيرادات الشركة (أ) من ٢٠-٢٥ مليون ريال سنوياً، أما الشركة (ب) فتبلغ إيرادات مصنع الدهانات الخاص بها فى حدود ٣٠ مليون ريال سنوياً، أما مصنع عوازل الأسلاك الكهربائية إيراداته حوالي ٤٠ مليون ريال سنوياً، أما إيرادات الشركة (ج) فتبلغ حوالي ٢ مليار ريال سنوياً، أما الشركة (د) فتبلغ إيراداتها السنوية حوالي ٤٠٠ مليون ريال سنوياً.

**السؤال الرابع: ما هو تصنيفكم لشركتكم، بمعنى هل هي شركة كبيرة أم متوسطة أم صغيرة؟**

اتضح من إجابات المسؤول عن شركة (أ) أنه يراها شركة كبيرة، أما مسؤول شركة (ب) فيراها شركة متوسطة، ومسؤول شركة (ج) يراها شركة كبيرة، وكذلك يراها مسؤول شركة (د) كبيرة.

**المحور الثانى: ويتعلق بمجموعة أسئلة عن طبيعة الهيكل الإدارى للشركة وعن نظم الرقابة الإدارية المطبقة بها:**

**السؤال الأول: هل يتميز الهيكل الإدارى فى الشركة بأنه هرمى؟ هل يقوم كل من يعمل فيه بوظيفته فحسب؟ بمعنى آخر: هل يتميز بالتخصص الشديد؟**

يؤكد المسؤول بالشركة (أ): بالإيجاب، ويوضح أن لديهم برنامج نظامى يقومون بالالتزام به، وهم يطبقون نظام مكتب العمل بالمملكة، وهذا البرنامج يقوم بالتنسيق بين الوظائف والمهام المختلفة، ولديهم بالشركة العديد من الأقسام، منها مثلاً ما هو مختص بإعداد الموازنات، ومنها ما هو مختص بعمليات الإنتاج، وفى نهاية حديثه يؤكد على ضرورة تميز الهيكل الإدارى بالتخصص، بينما يرى المسؤول بالشركة (ب) أن لديهم تخصيص للوظائف،

كما أن لديهم عدد من الإدارات المتخصصة، ف لديهم إدارة خاصة بالمبيعات، وأخرى للإنتاج، وإدارة للمحاسبة، أما الشركة (ج) ف لديهم ستة أقسام رئيسية: المبيعات، والتسويق، والإنتاج، والتوريدات، والموارد البشرية، والشؤون المالية، بينما تهتم الشركة الأخيرة (د): بالتنسيق بين وحدات شركتها المختلفة، كما أن لديهم بالشركة أيضاً عدة أقسام متخصصة وهى: التوريدات، والموارد البشرية، والتسويق، والشؤون المالية، والمبيعات، ولكل قسم منها وحدات فرعية تشرف عليها لجان متخصصة.

### السؤال الثاني: هل هذا يعني أن الشركة تطبق نظام محاسبة المسؤولية؟

يجيب المسؤول بالشركة (أ) بنعم، فهو يرى أنه أمر ضروري أن تطبق الشركة محاسبة المسؤولية، ويجب المختص بالشركة (ب) أيضاً بنعم، فكل من يعمل لدى الشركة مسؤول عن منصبه و عما يقوم بأدائه، وهناك نظام ينظم كل الأمور المتعلقة بالشركة، فهناك نظام محاسبي لابد وأن يلتزم به جميع المحاسبين، وما يقوم به المحاسب هو أداء المهام المحاسبية المنوط به تأديتها فحسب، وهو لا يتدخل في تصميم النظام المحاسبي، بل يقوم بإدخال البيانات ومعالجتها فحسب، وكل ما في النظام محوسب Computerized ف لديهم نظام خاص بالمحاسبة على التكاليف، ونظام لمعالجة الحسابات العامة، غير أن جميع الوحدات والأقسام التابعة للشركة متنسقة مع بعضها البعض.

أما المختص بالشركة (ج) فيجيب أيضاً بنعم، فهم يهتمون بتطبيق محاسبة المسؤولية، وتقوم الشركة بتقسيم المراكز فيها لمراكز ربحية Profit Centers ومراكز تكلفة Cost Centers، ولديهم درجة عالية جداً من التنسيق بين جميع أقسام الشركة وفروعها التابعة لها، وهم يهتمون بشكل خاص بالتأكد من أن كل قسم لديهم قام بتحقيق الأهداف المحددة له، وهو أمر يتم التأكد منه كل شهر، أما الشركة (د) فهم أيضاً يقومون بتطبيق محاسبة المسؤولية، وذلك في كل قسم من أقسام الشركة؛ حيث هناك تحديد واضح لوظيفة ومهام ومسؤولية جميع من يعمل في كل قسم.

**السؤال الثالث: بم تصفون طبيعة الأساليب الرقابية المطبقة لديكم؟ (سلسلة - مرنة - ديناميكية - استاتيكية - إلخ)**

يعتقد المسؤول بالشركة (أ) أنها تتصف بالمرونة؛ وهى تتغير طبقاً لتغير نظم الإنتاج، ويرى مسؤول شركة (ب) بأنها مرنة وتستجيب للتغيرات، ويراه مسؤول شركة (ج) بأنها مرنة وقوية، كما يراها مسؤول شركة (د) بأنها مرنة وديناميكية.

**السؤال الرابع: ما هي أهم نظم الرقابة الإدارية التي تقوم الشركة بتطبيقها؟**

يجيب المختص بالشركة (أ) بأنهم يطبقون نظام الموازنات والمحاسبة على أساس الأنشطة (ABC)، ولا يتم استخدام أسلوب المقارنة المرجعية لأنه لا يناسب نظام العمل لديهم، ذلك أن الشركة تطبق نظام الأوامر، وهم يقومون بتنفيذ عقود تم اختيارهم لتنفيذها فحسب، أما الشركة (ب) فتستخدم نظام الموازنات التقديرية، ونظام التكاليف المعيارية، ويوضح المختص فى هذه الشركة بأن النظام المحاسبي المطبق لا يستطيع تتبع جميع التكاليف، لذلك فالكثير من التكاليف غير المباشرة Overhead يتم تحميلها على النظام بأكمله ولا يتم تخصيصها، كما أنهم يقومون بإعداد مركز مالي للشركة كل ثلاثة أشهر، وفي بعض الأحيان تستخدم الشركة أيضاً المقارنة المرجعية Benchmarking وذلك عندما تكون فى الأسواق إحدى المنتجات التي تقوم الشركة بإنتاجها ويسعر أرخص من السعر الذي يوفرونها به.

أما الشركة (ج) فيطبقون نظام الموازنات التقديرية، والتي يتم إعدادها شهرياً، كما أنهم يقومون بتطبيق نظام المحاسبة على أساس الأنشطة، ونظام التكلفة المستهدفة، وإضافة إلى ذلك فإنهم يهتمون بمراقبة الأداء، ويقومون بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، أما الشركة الأخيرة (د) فيستخدمون فيها نظام الموازنات التقليدي، ويقومون باعتماد موازنة يلتزم الجميع بتطبيقها، ويتم عقد اجتماعات شهرية لمناقشة الموازنة الخاصة بكل قسم من أقسام الشركة.

**السؤال الخامس: ما هو هدفكم من تطبيق نظم الرقابة الإدارية؟ (هل تطبق لتحقيق أهداف المنشأة الاستراتيجية؟ أم للتخطيط والرقابة؟ أم للمساعدة فى صنع القرار؟ أم لتقييم الأداء؟ أم هناك أهداف أخرى؟)**

ترى الشركة (أ) بأنه يتم استخدامها لكافة ما سبق ذكره، أما فى شركة (ب) فيستخدمونها لغرض تقييم أداء العاملين، ومساعدة الإدارة فى عملية اتخاذ القرار، أما الشركة (ج) فترى

أنها أداة تساعد على تسليم الطلبات في موعدها المحدد، ولتحقيق الأهداف المقدره، وتخصيص التكاليف، وتستخدم بشكل جوهري في عمليات التخطيط، أما الشركة (د) فيستخدمونها لكافة الأغراض سابقة الذكر، ولذلك فهم يهتمون بالحصول على ملاحظات Feedback من العاملين، ثم يقومون بمقارنة المخرجات الفعلية بالنتائج المقدره، وهذا يتم عمله كل شهر، والهدف من ذلك هو مساعدة الشركة والمسؤولين فيها على إصلاح الأخطاء، ولو تبين لهم أن هناك قراراً ما اتخذ وثبت خطؤه يتم تغييره، أما لو ثبتت صحته فيتم تكراره والعمل على تطويره.

**السؤال السادس: هل تستخدم الشركة نظم الرقابة الإدارية طبقاً للاحتياج إليها؟ أم هي نظم ثابتة؟**

يجيب المسؤول في الشركة (أ) أنهم يسعون لتحديث هذه النظم طيلة الوقت، غير أنه لديهم استراتيجية ثابتة، وليس لنظم الرقابة الإدارية المطبقة تأثير كبير عليها، أما الشركة (ب) فيقومون بتطوير هذه الأساليب بقدر المستطاع، غير أنه في الأساس لديهم معايير خاصة بنظام العمل وهم يطبقونها كما هي، أما لو واجهتهم بعض المشكلات العارضة المتعلقة بالمواد الخام أو بالتكلفة فهم يقومون وقتئذ بتعديلها حسب الحاجة، أما النظام الإداري فهو ثابت، ويستطرد المسؤول بقوله إن إدارة الشركة تستعد للتوائم مع رؤيا ٢٠٣٠، ومع ما استجد من قرارات؛ كضريبة القيمة المضافة، مما تطلب تغيير أمور كثيرة منها شكل الفاتورة، وطرق تسجيل بيانات الموردين والعملاء وغيرها.

ويرى هذا المسؤول أنه كثيراً ما تحدث تغيرات أثناء عملية تطبيق الأساليب الرقابية، وليس أثناء مرحلة تصميمها فحسب، وهو يوضح أنهم لا يواجهون مشكلة تتعلق بتحديث النظم تخص الإدارة العليا، فالمشكلة كلها في المطبقين للأنظمة الرقابية؛ فهم عادة لا يرغبون في التحديث ولا في التطوير، لأن الناس بطبيعتها ترفض التغيير، أما الشركة (ج) فترى أن نظم الرقابة الإدارية نظم ثابتة بشكل أساسي، وقد يتم تطويرها إن تطلب الأمر ذلك، أما الشركة (د) فترى أيضاً أنها نظم ثابتة، غير أنه قد يتم تطويرها وتحديثها في بعض الأحيان.

**السؤال السابع: هل تركزون في عملية تقويم الأداء على الجوانب المالية والكمية أم على الجوانب غير المالية والنوعية؟ أم على كلاهما؟**

اتضح من الإجابات أن الشركة (أ) تركز على الجوانب المالية والكمية بصورة أساسية، بينما توضح الشركة (ب) سبب تركيزها بشكل أكثر على الجوانب المالية والكمية، بسبب كونها متعددة ومتشعبة، فمنها ما يخص المبيعات ومنها ما يخص المستودعات، والتركيز على تلك الجوانب يرتبط بالنظام الموضوع، غير أنهم يهتمون أيضاً برضا العملاء ومراقبة الجودة، أما الشركة (ج) فتركز على كلا الجانبين، وتهتم كثيراً برضا العملاء، وتقوم بعقد مقارنة دائمة بين منتجاتهم والمنتجات الأخرى المماثلة لها في السوق، وأخيراً يرى المسؤول في الشركة (د) أنهم يحاولون التركيز بقدر المستطاع على كلا الجانبين، ولكن في المقام الأول يتم الاهتمام بشكل أكثر على الجوانب المالية.

**السؤال الثامن: هل تعتقدون أن لتطبيق نظم الرقابة الإدارية تأثير إيجابي على مخرجات الشركة؟ وهل تمثل تهديداً أم حافزاً؟**

يقول المختص بالشركة (أ) نعم بالتأكيد لها تأثير إيجابي، ولا أظن أن نظم الرقابة الإدارية تمثل تهديداً لأحد، لأننا نسير وفق نظام مكتب عمل، لكل منا عمله ومسؤولياته، ومن هنا فإن تلك النظم الرقابية تراقب الأداء ولا سيما الأداء المالي فحسب، وكل عامل لدينا يأخذ حقه ولا يشعر بالرهبة من أي نظام رقابي، أما المختص في الشركة (ب) فيوضح أنه لا يظنها تؤثر كثيراً لأن كل شيء لديهم مرتبط بالنظام، كما أن السوق يتحكم كثيراً في مجال عملهم، ذلك أنهم مرتبطون بالمقاولين وبالنشاط العمراني، وهي تمثل حافزاً للبعض عندما يؤدي عمله بشكل جيد، غير أنها قد تمثل مصدر قلق للبعض الآخر، وخاصة للعمال، أما المسؤولون فغالباً ما يرونها حافزاً، بينما يرى المسؤول بالشركة (ج) أن تأثيراتها إيجابية جداً، وهي تمثل تهديداً وحافزاً في نفس الوقت، حافزاً لمن أدائه جيد، وتهديداً لمن أدائه سيء، وهي أدوات رقابية مهمة جداً، أما الشركة (د) فترى أن تأثيراتها إيجابية طبعاً؛ فهي تزيد من حجم المبيعات، وتحسن أداء الموظفين، ولا يعتقد هذا المسؤول أنها تمثل تهديداً، بل هي حافزاً بصورة أكبر، وهي أيضاً التزام يجبر الموظف على أداء عمله بصورة مرضية.

### المحور الثالث: دور المتغيرات الخارجية في تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية

قام الباحث بتحديد عدد من المتغيرات الخارجية، وتم عرضها على كل مسؤول ليبيدي رأيه حيالها، وليوضح المتغير الأكثر تأثيراً على شركته، وكيف يؤثر على تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية بها، وقد اشتملت تلك المتغيرات على: الظروف المحيطة بالمنشأة (مثل العولمة، ثقافة المجتمع وعاداته وتقاليده- بعض العوامل الاقتصادية مثل تطبيق ضريبة القيمة المضافة)، العملاء، المنافسون، ملاك المنشأة، الوسائل التكنولوجية، السوق، الهيئات الرسمية وغير الرسمية مثل الحكومات والنقابات وغيرها:

يرى المختص بالشركة (أ) أن ظروف العولمة تؤثر عليهم كثيراً، غير أن هذا الأمر طبيعي فاليئة دوماً في حالة تطور، كما أنه يؤكد أن طبيعة السوق المحيطة بهم تؤثر في تحديث نمط إنتاجهم، وفي تحديث نظم الرقابة الإدارية المستخدمة، كما تؤثر عليهم المتغيرات الاقتصادية، فضريبة القيمة المضافة تؤثر على نشاط الشركة، ويضيف هذا المسؤول بأنشركته قامت بتحديث العديد من إجراءاتها، ويضيف أن قرارات وزارة العمل تؤثر عليهم أيضاً، أما العملاء فتأثيرهم كبير، غير أن الشركة تلتزم معهم بعقود، والعقد سريعة المتعاقدين، إلا أن التحدي الذي تواجهه الشركة دوماً هو تنفيذ الطلبات المتعاقدين عليها في الوقت المحدد.

أما الشركة (ب) فتري أن السوق هو العنصر الأكثر تأثيراً عليها، وهو المتحكم الأول في تغيير أو تحديث النظم الرقابية، غير أن الشركة تهتم بالعملاء وتعتبرهم مهمين جداً، بالإضافة إلى اهتمامها أيضاً بالمنافسين، إلى الحد الذي يدفعها لتغيير وتعديل منتجاتها ونمط إدارتها ونظمها الرقابية بسبب تلك المنتجات المنافسة، كما أن تدخل الدولة بشكل عام يؤثر عليها ويدفعها لتغيير وتحديث النظم الرقابية، كما تؤثر عليهم أيضاً التكنولوجيا الحديثة، فعلى سبيل المثال أصبح استخدام الـ "GPS" "Global Positioning System" أحد أدوات الرقابة الحديثة التي لا يمكن الاستغناء عنها، سواء لمراقبة العاملين أو المستودعات أو غيرها.

ويوضح المسؤول بالشركة (ج) أن شركته لا تتأثر كثيراً بالمتغيرات الخارجية سواء كانت عولمة أو ظروف سوقية، كما أنها لا تتأثر كثيراً بالمنافسين، فطالما تسير وفق استراتيجية ونظام ثابت وفعال فلن تتأثر كثيراً، ذلك أن المجتمع المحلي محافظ للغاية، والناس لديها

ولاء شديد لما اعتادت شرائه، فهم لا يحبون التغيير، غير أن الشركة تهتم بمتطلبات العملاء، والتي تزداد كل فترة مما حتم عليهم تطوير إنتاجهم ليتلاءم مع متطلبات العملاء، ويعتقد هذا المسؤول أن القرارات الحكومية أيضاً تؤثر عليهم، فتطبيق القيمة المضافة قد أثر عليهم، كما أنهم يهتمون بالتكنولوجيا المستخدمة في السوق، والتي تحتم عليهم ضرورة تطوير التكنولوجيا التي تستخدمها الشركة، كما تحتم عليهم ضرورة تبني تكنولوجيا جديدة أفضل أو أسرع أو أقل ثمناً.

أما المسؤول بالشركة (د) فيرى أن للمتغيرات الخارجية دور كبير في كل ما يتعلق بسياستها، وخاصة فيما يتعلق بتصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية، وهو يعد المنافسين والعنصر الأهم، غير أن الظروف الخارجية تؤثر عليهم أيضاً؛ وهم يهتمون بالعملاء والموردين ويطورون أنظمتهم الرقابية للتلاؤم معهم، وهم يهتمون أيضاً بالمنافسين، غير أن الشركة لا تخشى من المنافس المكافئ، لوجود أرضية مشتركة بينهم، بل ماتخشاها هو المنافس الجديد الذي يقدم منتج جديد، ويوضح هذا المسؤول أن القرارات الحكومية تؤثر عليهم كثيراً، وأهمها بالقطع ضريبة القيمة المضافة، والتي ستساعد على تنظيم السوق، وعلى تنظيم المستندات بين الشركة وبين العملاء والموردين، كما ستساعد على ضبط الفواتير، ويتوقع هذا المسؤول أن يكون لها تأثيرات إيجابية عديدة.

#### المحور الرابع: دور المتغيرات الداخلية في تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية

قام الباحث بتحديد عدد من المتغيرات الداخلية، وتم عرضها على كل مسؤول ليبيدي رأيه حيالها، ويوضح المتغير الأكثر تأثيراً على شركته، وكيف يؤثر علي تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية بها، وقد اشتملت تلك المتغيرات على: (مدى تطور نظام المعلومات المطبق في الشركة، نوع التكنولوجيا المستخدمة في الإنتاج، هيكل المنشأة الإداري، نمط الإنتاج، إدارة الموارد البشرية، تقويم الأداء، التمتع بروح الفريق عند أداء مهام العمل، حجم المنشأة وعدد العاملين فيها، استراتيجية المنشأة وأهدافها ورؤيتها، ثقافة العاملين):

يرى المسؤول بالشركة (أ) أن لنظم المعلومات المطبقة في الشركة دور كبير للغاية في تطوير النظام كله، وفي تطوير نظم الرقابة الإدارية على وجه الخصوص، سواء عند تصميمها أو تطبيقها، فالنظام كله لديهم محوسب، ونمط الإنتاج في شركتهم يسير وفق نظام الأوامر الإنتاجية، وهم يتعاملون بنظام العقود، فهم يقومون بتنفيذ العقود التي رست عليهم



"نظام الأوامر الإنتاجية"، أما تكنولوجيا الإنتاج المستخدمة فتسعى الشركة لتحديثها دوماً للتوائم مع الوضع العام الخارجى.

ويرى المسئول فى الشركة (ب) أن للنظام الإدارى دور كبير فى تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية المطبقة فى الشركة، فالهيكلى الإدارى ثابت والنظام الإدارى ثابت أيضاً، قد يتطور أو يتم تعديله طبقاً لبعض المتغيرات ولكنه ثابت بصورة كبيرة، ولديهم معايير Standards لا يحدون عنها، وكل ما فى الشركة محوسب، وتتحكم العوامل الخارجية فيها أكثر من المتغيرات الداخلية؛ حيث يعد السوق هو أكثر العوامل المؤثرة على الشركة، فهو من يتحكم فى طبيعة النشاط، أما نظام المعلومات لديهم فهو قوى جداً، وهم يهتمون بحمايته وتأمينه، ولديهم قواعد بيانات مالية ورقابية وخاصة بكل شىء، وهى تتمتع بالحماية والفعالية، ولكن فى حقيقة الأمر لا يهتمون كثيراً بالشؤون الاجتماعية فى الشركة ولا تؤثر عليهم كثيراً، لأن الملاك دوماً يهتمون بالشؤون المالية أكثر، وأحياناً يتم التخطيط للاهتمام بالجوانب الاجتماعية غير أن الإدارة العليا لا توافق، أما عدد العاملين وتوسع الشركة فهى أمور لا تؤثر كثيراً؛ لأن النظام الإدارى الثابت عندهم يُطبق على الجديد ما كانت الشركة تقوم بتطبيقه على القديم، كما أن استراتيجية الشركة فى ذلك ثابتة لا تتغير.

ويرى المسئول بالشركة (ج) أن لنظام تكنولوجيا المعلومات المطبق فيها أثر كبير على تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية لديهم، فالنظام محوسب بالكامل، ويتم تحديثه كلما لزم الأمر، وفائدة الحوسبة هو أن تكون لدى المسئولين معلومات عن كل شىء يحدث بالشركة، فمن خلاله يتم التعرف على حجم المبيعات، وأكثر الفروع مبيعاً، وطلبات العملاء وغيرها، وبذلك تعد الحوسبة أداة مهمة بالنسبة للإدارة فى الشركة، كما تعد أحد الأدوات الرقابية الفعالة، ومن خلالها يتم استخدام نظام GPS وذلك بغرض متابعة العمل، كما يمكن من خلاله متابعة موظفى المبيعات، وهم يقومون بتطوير جميع أنواع التكنولوجيا المستخدمة عاماً بعد عام، بل يتم الاستثمار فيها، والتكنولوجيا المستخدمة فى الشركة متناسبة ومتوازنة مع حجمها، وبوجه عام يعتقد المسئول أن دور المتغيرات الداخلية أو الخارجية لن يكون له أثر كبير فى حال تمتع النظم الإدارى بالفعالية والقوة والمرونة اللازمة، ولا تؤثر كثيراً الطبيعة الإنتاجية للشركة على نظم الرقابة الإدارية، فكل قسم بالشركة يقدم تقاريره الخاصة

للإدارة العليا، ومن الطبيعي أن يؤثر حجم الشركة على النظم الرقابية المطبقة لتلائم مع حجمها وقدرتها على أداء مهامها.

أما المسؤول بالشركة (د) فيرى أن لتكنولوجيا المعلومات تأثير كبير على نظم الرقابة الإدارية، ولكل ما يخص الشركة برنامج حاسوبي يتم العمل من خلاله، وهناك قسم (IT) نفسه يلبي للعاملين كل ما يطلبونه من برامج تمكنهم من التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، فهم يعملون وفق النظام الأمريكي في الإدارة، كما أنهم يعملون بنظام تشغيل ال Batch، والذي يمكنهم من المزيد من الرقابة على المنتجات، أما هيكل الشركة الإداري فيساعد على تطوير نظمها الرقابية، أما حجم الشركة فتأثيره واضح؛ فكلما كبر حجم الشركة كلما تعددت نظم الرقابة الإدارية وتطورت، ويؤكد هذا المسؤول على أن ثقافة العاملين تعد أحد العوامل المؤثرة في تصميم وتطبيق النظم الرقابية المحوسبة، فالعاملون لديهم هم من شباب الجيل الجديد، المعتاد على التطور والمستخدم بكثافة للتكنولوجيا الحديثة، وهو الأمر الذي أسهم في تقبلهم لتلك الأدوات الرقابية دون مشاكل، بعكس الأجيال القديمة التي مثلت لها التكنولوجيا حواجز وعقبات يصعب التعامل معها أو اجتيازها، وقد أكد هذا المسؤول في ختام حديثه على أن العادات والتقاليد المجتمعية لم تؤثر على النظم الرقابية المطبقة في الشركة.

## المبحث الخامس: النتائج والخلاصة والتوصيات

### أولاً: النتائج

هدفت هذه الدراسة إلى تقصي المتغيرات الشريطة الخارجية والداخلية المؤثرة على تصميم وتطبيق نظم الرقابة الداخلية بالمنشآت الصناعية بمدينة جدة، وقد اعتمد الباحث منهج دراسة الحالة، وتم إجراء مقابلات شخصية مع أربعة مسؤولين ماليين بأربع شركات صناعية بمدينة جدة، بواقع مسؤول واحد من كل شركة، وقد تم إعداد عدد من الأسئلة المفتوحة المقسمة على أربعة محاور، تعلقت أسئلة المحور الأول بتصنيف حجم المنشأة وطبيعة نشاطها وتحديد حجم إيراداتها السنوية وعدد العاملين فيها، بينما تعلق المحور الثاني بتحديد نظم الرقابة الإدارية المطبقة، وتعلق المحور الثالث باستيضاح أثر المتغيرات الشريطة الخارجية على تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية، وتعلق المحور الرابع باستيضاح أثر المتغيرات الشريطة الداخلية على تصميم وتطبيق هذه النظم.

وقد مثلت عينة الدراسة في مجملها شركات كبيرة، متنوعة في نمط إنتاجها، لبعضها أكثر من مصنع وأكثر من فرع، لا يقتصر إنتاجها على السوق المحلي، بل تصدر إنتاجها لدول الخليج بل وللكتير من دول العالم أيضاً، لا تقدم منتج وحيد بل تقدم تشكيلة واسعة -أو متعددة من المنتجات- ولا يقل عدد العاملين فيها عن ١٠٠ عامل، بل ويقرب في بعضها من ٣٠٠٠ عامل، ولا تقل إيرادات أي منها عن ٢٠ مليون ريال سنوياً، بينما يصل إيراد أكثرها إلى ما يقرب من ٢ مليار ريال سنوياً.

ومن الملاحظ أن الهيكل الإداري في تلك الشركات تميز بالثبات بشكل عام، ويتعدد الوحدات والأقسام الفرعية، وقد اتصف بدرجة عالية من التناسق والاتساق والترابط والتخصص، وارتكز بصورة جوهرية على الحوسبة، التي اعتبرت العنصر المتحكم في إدارة هذه الشركات على اختلافها، والتي تطبق جميعها أسلوب محاسبة المسؤولية، والذي يبرهن بصورة أوضح على مدى التخصص الذي يميز الهيكل الإداري والمالي لهذه الشركات، التي تعتمد على أسلوب إداري عالي الجودة والكفاءة.

وعلى الرغم من أن إجابات المسؤولين تصف نظم الرقابة الإدارية المطبقة لديهم بأنها تتميز بالمرونة والديناميكية، إلا أنه يتضح من خلال تحليل تلك الإجابات أنها تتصف بالقوة والثبات أكثر، وهو ما يتضح من خلال التأكيد على استخدام أساليب الرقابة الإدارية التقليدية مثل الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، أو أسلوب رفع التقارير للإدارة العليا ثم تعديل الانحرافات، وذلك على الرغم من أن بعضهم يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن، غير أن إسهابهم في تفضيل الطرق المعيارية وتصويب الانحرافات يؤكد اتباعهم لأساليب رقابة نمطية، كما اتضح أيضاً أنهم لا يميلون لتطبيق أسلوب المقارنة المرجعية، إما لأن طبيعة نشاطهم لا تتطلب منهم القيام بتلك المقارنة، أو لأن منتجاتهم تتمتع بثقة العملاء، وهو ما يدل على ضعف عنصر المنافسة -وهو متغير شرطي خارجي- في التأثير على تصميمهم وتطبيقهم لأساليب الرقابة الإدارية، وقد اتضح من خلال إجابات العينة أن الهدف من تطبيق تلك النظم الرقابية هو تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة وتسليم العمل في موعده، والمساهمة في عمليات التخطيط وتقييم الأداء.

توضح النتائج سابقة الذكر أن تطبيق أساليب الرقابة الإدارية يرتبط بطبيعة مجال وهدف كل منشأة على حدة، ولا توجد وسيلة رقابية تعد الأفضل من بين بقية الوسائل المحاسبية

الأخرى في الرقابة على المنشآت؛ فالمنشآت عينة الدراسة هنا تتمتع بامتلاك نظام إداري قوي، محوسب، يغطي كافة أنشطة وأقسام المنشأة، وتعمل داخل سوق يتصف بنسبة كبيرة من المحافظة ويحافظ على ولائه للشركات التي اعتاد على التعامل معها، وهى تواجه درجة متوسطة من المنافسة، وقد دفعتها تلك المتغيرات لتطبيق نظم رقابية تقليدية بالدرجة الأولى، تهدف لتحسين الأداء وتسليم الأعمال في وقتها المناسب، وفي تقييم أداء العاملين وتعديل الانحرافات فحسب.

تنسق الإجابات سابقة الذكر مع إجاباتهم حول اهتمام منشآتهم بالأبعاد الكمية والمالية أكثر من اهتمامها بالأبعاد الكيفية غير المالية، وهم يفسرون ذلك بأن تلك الأبعاد عديدة ومتشعبة، غير أنهم لا يغفلون اهتمامهم ببعض الجوانب الكيفية غير المالية مثل مراقبة الجودة أو الاهتمام برضا العملاء، ويفسر بعضهم ذلك بأن الملاك لا يولون اهتماماً كبيراً بالأبعاد الاجتماعية، لأن كل اهتمامهم منصب على الاهتمام بتحقيق الربحية المستهدفة، ويعتقد غالبية المشاركين أن نظم الرقابة الإدارية لا تمثل تهديداً كبيراً للعاملين، وهم يعتقدون أن ذلك يتوقف على مدى جودة أو ضعف أداء العاملين فحسب، ويفسرون ذلك من خلال إعادة تأكيدهم على قوة النظام الإداري، الذي لا يسمح لأي أسلوب رقابي بالتأثير على أداء العاملين، فالنظام محكم وثابت ومحدد، وكل من يعمل في المنشأة يسير وفقاً للدور المحدد له، والذي قد يتطور أو يتم تعديله وفقاً للنظام الإداري الكلي.

كما أوضحت إجابات العينة أن بعض المتغيرات الخارجية تؤثر بصورة كبيرة على أداء تلك المنشآت، ولكن بصورة أقل من المتغيرات الداخلية، والتي تتركز تقريباً حول متغير واحد؛ وهو النظام الإداري، وقد اتضح أن أهم متغيرين خارجيين يؤثران على تلك المنشآت هما القرارات الحكومية ووسائل التكنولوجيا الحديثة، وهم يهتمون ببعض الشيء بعنصر المنافسة، غير أنهم يهتمون بصورة كبيرة بالعملاء وبتلبية متطلباتهم، كما أنهم يرون بعض التأثير للموردين والعولمة وظروف الحرب على أداء المنشأة وعلى نظمها الرقابية.

وطبقاً لإجابات العينة فإن المتغيرات الداخلية تعد المتغيرات الأكثر تأثيراً في تصميم وتطبيق النظم الرقابية؛ فالهيكل الإداري الهرمي شديد التخصص، والنظام المحوسب المتحكم في جميع أقسام ومفاصل المنشأة، يمثلان العنصر الحاسم في تصميم وتطبيق تلك النظم، غير أن الملاحظ أن المشاركين في الدراسة يعتبرون أن قوة النظام الإداري المركزي تحمي

المنشأة من التأثير بالمتغيرات الداخلية والخارجية، وهو ما يعني أنهم يرون تلك المتغيرات ظروفاً يجب تجنبها بدلاً من اعتبارها عوامل يجب التكيف والتلاؤم معها، كما أوضحوا أنهم يعتقدون أنه كلما كان للمنشأة معايير ثابتة واستراتيجية مستدامة ونظام إداري محكم ومحسوب كلما تمكنت من التغلب على التغيرات الخارجية والداخلية التي تسعى للتأثير فيها، وهو ما يبرهن على الأثر المحدود للعوامل الاجتماعية والشخصية في التأثير على تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية.

## ثانياً: خلاصة البحث

مما سبق شرحه يتضح لنا ما يلي:

١. تتسق نظم الرقابة الإدارية مع المتغيرات الداخلية والخارجية المؤثرة على المنشآت، فكلما واجهت المنشآت ظروف خارجية وداخلية تقليدية، كلما عمدت لتطبيق نظم رقابية تقليدية، وهو ما يؤكد صحة أطروحات النظرية الشريطية، والتي تقضي بأن النظام الإداري المتبع في كل منشأة يعكس المتغيرات الداخلية والخارجية التي تواجهها.
٢. لا يتمتع المسؤولون في الشركات الصناعية السعودية بوعي كافي بضرورة التلاؤم مع المتغيرات الداخلية والخارجية المحيطة بمنشآتهم، فهم يعتبرون المتغيرات -بنوعها- بمثابة عناصر سلبية ينبغي تحجيمها بقدر المستطاع، من خلال التسلح بنظام إداري محسوب قوي ومحكم.
٣. تعد القرارات الحكومية، وظروف السوق، المتغيرات الخارجية الأكثر تأثيراً في تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية بالمنشآت عينة الدراسة، بينما يعد الهيكل والنظام الإداري، وقوة النظام الحاسوبي الذي تمتلكه المنشآت، المتغيرات الداخلية الأكثر تأثيراً على تصميم وتطبيق تلك النظم، وتعد المتغيرات الداخلية أقوى تأثيراً من المتغيرات الخارجية، في قدرتها على تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية.

## رابعاً: التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحث بما يلي:

١. التوسع في إجراء المزيد من الدراسات حول دور المتغيرات الشرطية في تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة، وفي مدن صناعية أخرى غير جدة، وفي منشآت أخرى تجارية وخدمية وصحية وفندقية، بخلاف المنشآت غير الهادفة للربح.
٢. إجراء المزيد من الدراسات حول علاقة نظم الرقابة الإدارية بعدد من النظريات الأخرى ذات العلاقة بهذا المجال، مثل النظرية الشرطية للقيادة، أو نظريات علم النفس.
٣. التوسع في إضافة المزيد من المتغيرات بنوعيتها كمتغيرات مستقلة، ثم دراسة أثرها على تصميم وتطبيق نظم الرقابة الإدارية كمتغير تابع، مثل القيد في البورصات المحلية، أو الالتزام بتطبيق نظم الإدارة البيئية.
٤. الاهتمام بدراسة عناصر الابتكار والإبداع في تصميم وتطبيق عناصر نظم الرقابة الإدارية، بتطبيق ذلك على أحد أساليب الرقابة الإدارية مثل بطاقة الأداء المتوازن.

## المراجع

## (1) Books

- 1) Anthony, Robert N. and Young David w., Management Control in Nonprofit Organizations, 1984.
- 2) Fiedler F. E., Theory of Leadership Effectiveness, McGraw-Hill Inc., US (October 1967).
- 3) Horngren Charles T, Sundem Gary, L., Schatzberg Jeff O., Startton W, and Burgstahler Dave, Introduction to Management Accounting, Prentice Hall; 15 edition (March 21, 2010).
- 4) Morgan Gareth, Images of Organization, SAGE Publications, Inc; Updated edition (May 9, 2006).
- 5) Seyranian Viviane, Encyclopedia of Group Processes & Intergroup Relationships, chapter title: "Contingency Theories of Leadership", SAGE Publications, Inc, 2010.
- 6) Simons Robert, Levers of Controls: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal, Harvard Business School press, 1995.
- 7) Woodward Joan, Management and Technology, Volume 3 of Problems of Progress in Industry, Great Britain Dept. of Scientific and Industrial Research, H. M. Stationery Off., 1958.

## (2) Journals

1. Abdel-Kader Magdy, Luther Robert, The Impact of Firm Characteristics on Management Accounting Practices: a UK-based Empirical Analysis, The British Accounting Review, Vol. 40. pp. 2-27, 20-08.
2. Appelbaum Deniz, Kogan Alexander, Vasarhelyi Miklos, Yan Zhakokai, Impact of Business Analytics and Enterprise Systems on Managerial Accounting, International Journal of Accounting Information Systems, Vol. 25, pp. 29-44, 2017.

3. Armesh Hamed, Salarzehi Habibollah, and Kord Baqer, Management Control System, Institute of Interdisciplinary Business Research, Vol.2. No. 6, pp. 193-206, 2010.
4. Chenhall Robert H., Management Control System Designs within its Organizational Context: Finding from Contingency-Based Research and Directions for the Future, Accounting, Organizations and Society, Vol. 28, pp. 127-168, 2003.
5. Chenhall, Robert H. and Moers, Frank, The Role of Innovation in the Evolution of Management Accounting and its Integration into Management Control, Accounting, Organizations and Society, Vol. 47, pp. 1-13, 2015.
6. Hall Matthew, Realizing the Richness of Psychology Theory in Contingency-Based Management Accounting Research, Management Accounting Research, Vol.31, pp. 63-74, 2016.
7. Hendricks Kevin, Hora Manpreet, Menor Larry, Wiedman Christine, Adoption of the Balanced Scorecard: A Contingency Variables Analysis, Canadian Journal of Administrative Sciences, Vol.29, issue 2, pp. 124-138, 2012.
8. Hickson D. J., Hinings C. R., Lee C. A., Schnneck R. E., Pennings J. M., a Strategic Contingency's Theory of Intraorganizational Power, Administrative Science Quarterly, Vol. 16, No. 2, pp. 216-229, 1971.
9. Lowe, Ernest A., On the Idea of a Management Control System: Integrating Accounting and Management Control, Journal of Management Studies, Vol.8, pp. 1-12, 1971.
10. Mokhtar Norsyahida, Jusoh Ruzita, Zulkifli Norhayah, Corporate Characteristics and Environmental Management Accounting (EM-A) Implementation: Evidence from Malaysian Public Listed Companies (PLCs), Journal of Clean Production, Vol. 136, pp. 111-122, 2016



11. Moores, Ken and Yuen Susana, Management Accounting Systems and Organizational Configuration: A Life-Cycle Perspective, Accounting, Organizations and Society, Vol. 26, pp.351-389, 2001.
12. Otley, David, The Contingency Theory of Management Accounting and Control: 1980-2014, Management Accounting Research, Vol. 31, pp. 45-62, 2016.
13. Reid Gavin C. and Smith Julia A., The Impact of Contingencies on Management Accounting System Development, Management Accounting Research, Vol.11, pp. 427-450, 2000.
14. Smith, Kim Langfield, Management Control Systems and Strategy: A Critical Review, Accounting, Organizations and Society, Vol. 22, No.2, pp. 207-232, 1997.
15. Tillema Sandra, Towards an Integrated Contingency Framework for MAS Sophistication, Case Studies on the Scope of Accounting Instruments in Dutch Power and Gas Companies, Management Accounting Research, Vol. 16, pp.101-129, 2005.
16. Valerias Ernesto lopez, Conde Jacobo Gomez, Lunkes Rogerio Jaoa, Employee Reactions to the Use of Management Control Systems in Hospitals: Motivation vs Threats, Gac Saint, 2017.