

دور النظرية الموقفية فى دعم منهجية البحث العلمى

الأستاذ الدكتور

جوده عبد الرءوف زغلول  
أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية  
كلية التجارة - جامعة طنطا

٢٠١١

دور النظرية الموقفية فى دعم منهجية البحث العلمى

الأستاذ الدكتور  
جوده عبد الرؤوف زغلول  
أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية  
كلية التجارة - جامعة طنطا

١-١ مقدمة

تسعى هذه الورقة إلى إبراز الدور الحيوى الذى تلعبه النظرية الموقفية Contingency Theory فى دعم منهجية البحث العلمى Methodology باعتبار أن هذه النظرية من منظور منهجى تمثل إحدى أدوات البحث, ومن ثم تمثل أحد المحاور الثلاثة التى تقوم عليها منهجية البحث وهى المدخل والأداة والطريقة, ويمكن للنظرية الموقفية إثراء منهجية البحث العلمى من زاويتين أساسيتين هما تأصيل البناء الفكرى للبحث, وتوفير سند علمى واضح يدعم صحة أو عدم صحة فرضيات البحث, وتمثل الجوانب المختلفة لهذه الورقة فى عشر نقاط يمكن عرضها على النحو التالى:

(١) إبراز العلاقة بين النظرية الموقفية ومنهجية البحث العلمى بمحاورها الثلاثة وهى مدخل البحث وأدوات البحث وطريقة البحث.

(٢) بيان الجذور التنظيمية للنظرية الموقفية وتركيزها فى البداية على دراسة الهيكل التنظيمى لتنظيمات الأعمال, وأنه لا يوجد هيكل تنظيمى أمثل - فى ضوء الظروف السائدة - يلائم كل تنظيمات الأعمال ويتوافق مع كل الظروف والمواقف التى تواجهها تلك التنظيمات.

(٣) بيان إسقاطات النظرية الموقفية على فكر المحاسبة الإدارية, وذلك من خلال تركيزها فى البداية على خصائص النظام المحاسبى كمتغير تابع, وأنه لا يوجد نظام محاسبى يصلح لمقابلة كل الظروف والمواقف ومدخلات نماذج إتخاذ القرارات, ثم التحول نحو التركيز على الأداء كمتغير تابع فى بحوث المحاسبة الإدارية الراهنة.

(٤) بيان كيفية عمل النظرية الموقفية وذلك فى الحالات التى تتميز بعدم وضوح العلاقة أو تضارب نتائج العلاقة من المتغير المستقل والمتغير التابع, الأمر الذى يتطلب ضرورة إستخدام النظرية الموقفية فى إشتقاق المتغيرات الموقفية الوسيطة التى تحكم طبيعة العلاقة بين كلا المتغيرين المستقل والتابع.

- (٥) بيان مفهوم المتغيرات الموقفية من ثلاثة زوايا هى تعريف هذه المتغيرات وتبويبها ودورها فى بناء إطار فكرى للنظرية الموقفية.
- (٦) بيان كيفية صياغة نموذج المتغيرات الموقفية الوسيطة المؤثرة من خلال التركيز على ثلاثة عناصر هى عمومية البناء الوصفى, وتجريد البناء التحليلى حتى يمكن إخضاعه للإختبار الإحصائى, وتبويب المتغيرات الموقفية إلى مجموعتين أو ثلاث مجموعات (متغيرات تفسيرية - متغيرات سببية - متغيرات خصائصية) إنطلاقاً من طبيعة المتغير التابع الذى يتم دراسته (خصائص النظام المحاسبى - الأداء).
- (٧) بيان كيفية صياغة الفرضيات فى إطار النظرية الموقفية.
- (٨) بيان كيفية قياس كلا من القوة التفسيرية والقوة التبريرية للمتغيرات الموقفية الوسيطة.
- (٩) عرض نماذج وأدوات التحليل الإحصائى (نموذج الإنحدار البسيط - نموذج الإنحدار المتعدد - نموذج الإنحدار الدرجهى) اللازمة لإختبار فرضيات النموذج الموقفى.
- (١٠) تقويم النظرية الموقفية, ليس من منظور وجودى بحت يركز على سرد المزايا والعيوب, وإنما من منظور منطقى عملى يركز على مدى تحقيق الهدف الأساسى الذى تسعى إليه النظرية الموقفية.

## ٢-١ العلاقة بين النظرية الموقفية ومنهجية البحث العلمى

تقوم منهجية البحوث العلمىة على ثلاثة محاور أساسية هى المداخل والأدوات والطرق, وتتعدد مداخل البحث بين المدخل الاستنباطى أو العيارى Deductive/Normative Approach والمدخل الاستقرائى أو الوصفى Inductive/Descriptive Approach والمدخل الإيجابى Positive Approach , وتتركز النظرية الموقفية على منحى محدد وهو دراسة حال الواقع, وتوصيف الظروف والمواقف التى تسود هذا الواقع, وتفسير وتبرير توجه سلوك ما فى اتجاه ما فى ضوء الظروف والمواقف السائدة, ومن ثم فإن منهج النظرية الموقفية يجب أن يتركز على استخدام المدخل الاستقرائى أو الوصفى, أما فى حالة امتداد النظرية الموقفية نحو منحى آخر وهو ما يجب أن يكون عليه هذا الواقع فى ظل الظروف والمواقف المسيطرة عليه, فإن منهج النظرية الموقفية يجب أن يتضمن أيضاً استخدام المدخل الاستنباطى أو العيارى.

أما أدوات البحث Tools فتتقسم إلى مجموعتين أساسيتين هما أدوات البناء الفكري وأدوات التحليل الكمي، ويأتي دور أدوات البناء الفكري في تأصيل فرضيات الدراسة والدفاع عنها نظرياً من خلال الاعتماد على مجموعة من النظريات المتعارف عليها في الفكر المحاسبي أو الاقتصادي أو التنظيمي أو السلوكي مثل النظرية الموقفية ونظرية الوكالة ونظرية التوقع ومنهج التحليل الدرجي، ثم يأتي دور أدوات التحليل الكمي في إختبار فرضيات الدراسة وإثبات معنويتها من عدمه من خلال الاعتماد على مجموعة من النماذج وأساليب التحليل الاحصائي والرياضي.

وتنصب طريقة البحث Method على استخدام الدراسة الميدانية Field Study أو الدراسة التجريبية المعملية Laboratory Experimental Study للحصول على البيانات اللازمة لاستكمال منهجية البحث، وصولاً إلى النتائج التي تحقق هدف البحث وتجب على التساؤلات البحثية في المشكلة محل الدراسة.

وبناء على ذلك تقع النظرية الموقفية - في علاقتها بمنهجية البحث العلمي - في محور أدوات البحث وتحديد أدوات البناء الفكري، ومن ثم فإن النظرية الموقفية من منظور منهجي هي " أداة بحثية تستخدم في تأصيل البناء الفكري للفرضيات، وتعتمد على تفاضل / تكامل المدخل الوصفي أو/و المدخل العياري كمدخل لمنهجية البحث".

### ١-٣ مفهوم النظرية الموقفية وجذورها التنظيمية

تمتد جذور النظرية الموقفية إلى نظرية التنظيم، وهي تأخذ المستوى التنظيمي ككل كوحدة للتحليل وتتنظر إلى السلوك على أنه سلوك رشيد An Organizational Level (Pfeffer, 1982) Rational Action Theory، ونظراً لأن التطبيقات الأولية للنظرية الموقفية قد إنصبت على دراسة الهيكل التنظيمي، فإن منطوقها العام يقوم على أساس أنه لا توجد طريقة مثلى يجب أن يكون عليها الهيكل التنظيمي، بل إن الهيكل التنظيمي إنما يتوقف على الظروف الخاصة التي يتواجد فيها كل تنظيم، ويأتي دور النظرية الموقفية في تشخيص أشكال مختلفة من علاقات لو - إذاً If-Then اعتماداً على الموقف الذي نحن بصدده في الحياة العملية.

ويبوب كل من Drazin & Van de Van (1985) مكونات أى تنظيم إلى ثلاثة أجزاء هي:

- (١) المحتوى التنظيمي Organizational Context, ويشمل بعض العوامل مثل الحجم والثقافة والبيئة والتكنولوجيا والمهام والطرق والنظم.
- (٢) الهيكل التنظيمي Organizational Structure ويشير إلى متغيرات تعكس مدى مرونة/عضوية Flexibility/Organic أو رسمية/ميكانيكية Formality/Mechanistic التنظيم, الحوافز, درجة المركزية أو اللامركزية, نظام الإشراف, والبيروقراطية.
- (٣) الرقابة التنظيمية Organizational Control وتشتمل على الإتصالات الأفقية والرأسية وتدفق المعلومات متضمنة أدوات الرقابة الإدارية.

وطبقاً لنظرية التوافق Theory of Fit ومن الناحية النظرية يكون لكل تنظيم وضعه الخاص الأمثل Optimal Configuration من خلال أفضل توافق لكل من مكوناته الثلاثة وهي المحتوى والهيكل والرقابة, والانحراف عن هذا الوضع التوافقي الأمثل - حالة عدم التوافق Misfit - يؤدي بدوره إلى التأثير السلبي على الأداء والذي يمكن الاستدلال عليه عن طريق النظرية الموقفية من خلال ترشيحها للظروف والمواقف والشروط السائدة في الواقع والتي قادت إلى التأثيرات السلبية للأداء.

وقد حدد كل من Drazin & Van de Van (1985) ثلاثة مداخل للنظرية الموقفية تقوم على أساس الأشكال البديلة لتحقيق التوافق Alternative Forms of Fit والتي توفر معلومات كاملة عن التنظيم, حيث أن كل مدخل يوجه نحو جوانب معينة والتي في مجملها تحقق مفهوم التوافق وهذه المداخل الثلاثة هي:

- (١) مدخل الاختيار Selection Approach وطبقاً لهذا المدخل فإن المحتوى التنظيمي يقود إلى التصميم التنظيمي, ويعرف التوافق على أساس علاقات الارتباط التي يمكن التنبؤ بها Predictable Correlation بين زوجين من المتغيرات التنظيمية, والاختيار قد يكون طبيعياً وقد يكون إدارياً, ويتنبأ الاختيار الطبيعي Natural Selection بأن متغيرات الهيكل التنظيمي والرقابة التنظيمية ترتبط بالمحتوى التنظيمي, وأن عدم ذلك يؤدي إلى التأثير السلبي على الأداء ومن ثم على البيئة التنافسية, أما الاختيار الإداري Managerial Selection فإنه يتنبأ بعلاقات الارتباط بين المحتوى التنظيمي والخصائص الهيكلية والرقابية فقط التي تدار بواسطة التنظيم.

(٢) مدخل التفاعل Interaction Approach ويفترض المدخل التفاعلي للنظرية الموقفية التوافق كتفاعل بين زوجين من عوامل الهيكل والمحتوى أو الهيكل والرقابة وأثر هذا التفاعل على الأداء, والمفهوم الاساسى أن أي من المحتوى أو الهيكل أو الرقابة بمفرده يجب ألا يؤثر على الأداء, وأن التوافق بين هذه العوامل جميعاً هو الذى يؤثر على الأداء.

(٣) مدخل النظم Systems Approach ويمثل أحدث المداخل وأقلها اختصاراً فى النظرية الموقفية, ويقوم على أساس دراسة الاعتماد المتبادل Interdependency داخل التنظيم, ويحدث التوافق الأمثل للنظم عندما تتناغم Congruent كل عناصر التصميم السياقية والهيكلية والرقابية, وأن الانحرافات السلبية فى الأداء تنتج بسبب الانحراف عن توافق المنظومة الكلية بمكوناتها الثلاثة المحددة سلفاً.

#### ١-٤ إسقاطات النظرية الموقفية على فكر المحاسبة الإدارية

يقوم منطق مد النظرية الموقفية إلى الفكر المحاسبى على افتراض أساسى مؤداه عدم وجود نظام محاسبى يمكن قبوله بصورة عامة, ويكون متوافقاً مع كل التنظيمات, ويلائم جميع الحالات والمواقف والظروف, ويلبى مدخلات كل نماذج القرارات, ومن ثم تأتى إسهامات النظرية الموقفية فى الفكر المحاسبى فى بعدين مرتبطين (Emmanuel et al., 1990), يتمثل البعد الأول فى إبراز ملامح محددة للنظام المحاسبى الذى يمكن تطبيقه, هذه الملامح المحددة تعتمد على الظروف الخاصة التى يتواجد فيها التنظيم وعلى المواقف المحددة التى تواجهه, فى حين يتمثل البعد الثانى فى اقتراح كيفية تصميم النظام المحاسبى بصور تعكس مقدرة هذا النظام على التكيف مع المتغيرات - المتغيرات الموقفية Contingent Variables - التى تفرضها البيئة الداخلية والخارجية لتنظيمات الأعمال.

ويشير (Haldma & Meiesaar (2003 إلى نموذجين مختلفين للنظرية الموقفية لتحديد النظام المحاسبى الذى يتوافق وظروف كل تنظيم, هذين النموذجين هما:  
(١) النموذج الموقفى الموجه للوحدات الحكومية, والذى يقوم على تعيين البيئة الإدارية والسياسية والاجتماعية للوحدة الحكومية وتأثيرها على النظام المحاسبى الحكومى.

(٢) النموذج الموقفي الموجه لوحدات الأعمال, والذي يقوم على افتراض أن تنظيمات الأعمال تتبنى نظم المحاسبة الإدارية من أجل مساعدة الإدارة على تحقيق الأهداف أو النواتج المرغوبة من جانب تلك التنظيمات, وبالتالي فإنه يوفر بيانات تعزز مقدرة الإدارة على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف التنظيمية بطريقة أفضل.

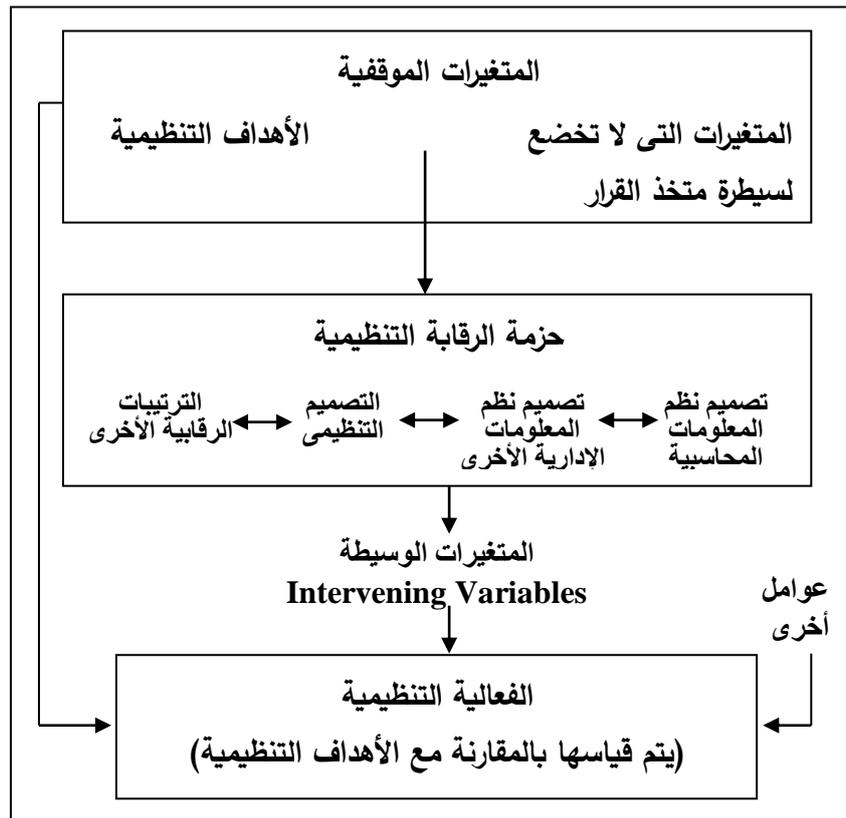
وتعرض كل من (2000) Marquet; Fisher (1995) لتصميم نظم الرقابة الإدارية باستخدام النظرية الموقفية بناءً على الإطار الذي قدمه (1980) Otley, وذلك إنطلاقاً من افتراض منطقي Premise مؤداه أن الملامح الخاصة لنظام الرقابة الإدارية المناسب يعتمد على ظروف معينة يجب تأصيلها بدقة, كما يجب ربطها بإحكام Articulating بهذا النظام, هذه الظروف هي في الواقع انعكاس للمتغيرات الموقفية أو السياقية Contextual or Contingent Variables, وبناءً عليه فإن المدخل الموقفي يدحض الفرض القائل بأنه يوجد فقط وضع خاص أمثل واحد يمكن أن يكون مناسباً لكل التنظيمات في كل الظروف The contingency approach refutes the assumption that there is only one optimal configuration suitable to all organizations in all circumstances, يضاف إلى ذلك أن المدخل الموقفي يتجنب درجة التطرف الأخرى والتي تعتبر أن العوامل المؤثرة على النظم الرقابية فريدة Unique ومن ثم فإنه لا يوجد نموذج يمكن التنبؤ به.

والشكل رقم (١) يعرض إطار النظرية الموقفية الذي قدمه (1980) Otley والذي يقوم على أساس وجوب النظر إلى النظم الرقابية والمحاسبية على أنها تمثل حزمة رقابة تنظيمية متكاملة, تشكل مع بعضها البعض كل من نظم المعلومات المحاسبية وقياس الأداء والحوافز والتصميم التنظيمي, مع وجوب النظر إلى اختيار هذه الممارسات ونتائج أداؤها على أنها دالة لكل من البيئة الخارجية والأهداف التنظيمية والاستراتيجيات الخاصة بكل تنظيم.

وفيما يتعلق باختيار المدخل الذي يحقق درجة التوافق المطلوبة, فقد قرر (2003) Luft & Shields; (2003) Chenhall أن معظم الدراسات المحاسبية المرتبطة بنظم الرقابة الإدارية القائمة على النظرية الموقفية قد تبنت مدخل الاختيار كمدخل لتحقيق التوافق, ومن ثم ركزت هذه الدراسات على خصائص النظام المحاسبى كمتغير تابع, ثم تحولت هذه الدراسات نحو تبني مدخل التفاعل بدلاً من مدخل الاختيار كوسيلة لتحقيق التوافق, وذلك إنطلاقاً من فرض مؤداه أن الرشد الإداري من المحتمل أن يقود إلى استخدام

النظم المحاسبية التي لا تساعد على تعزيز الأداء، ومن ثم حل الأداء التنظيمي محل خصائص النظام المحاسبي كمتغير تابع، وأصبحت مقاييس نتائج الأداء الناتجة عن نظام الرقابة الإدارية تستخدم على نطاق واسع كمقاييس أساسية للأداء التنظيمي المرغوب، وعليه فقد أكد (Chenhall & Langfield - Smith (1998); Chenhall (2003) على أن بحوث المحاسبة الإدارية القائمة على أساس النظرية الموقفية يجب أن توظف الأداء التنظيمي كمتغير تابع.

شكل رقم (١)  
إطار Otley للنظرية الموقفية



## ١-٥ كيفية عمل النظرية الموقفية

تعمل النظرية الموقفية في حالة تضارب نتائج الدراسات المختلفة رغم ثبات متغيرات هذه الدراسات، الأمر الذي يشير وبوضوح إلى وجود متغيرات موقفية وسيطة، بمعنى آخر تعمل النظرية الموقفية في حالة ما إذا كانت دراسة العلاقة التي تحكم تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع تؤدي إلى التوصل إلى نتائج غير متسقة بسبب وجود متغيرات موقفية وسيطة، فعلى سبيل المثال نجد أن الدراسات التي تناولت تأثير المشاركة في إعداد الموازنة التقديرية على الأداء أدت إلى نتائج متضاربة، أحياناً إيجابية وأحياناً سلبية وأحياناً غير مؤثرة (Gouda Zaghloul, 1995)، هنا يأتي دور النظرية الموقفية في ترشيح المتغيرات الوسيطة التي قادت إلى حدوث كل نتيجة.

كما تعمل النظرية الموقفية على ترشيح المتغيرات الموقفية التي تقود إلى تحقيق التوافق بين السبب والنتيجة، مثل تحديد المتغيرات الوسيطة التي تؤثر إيجابياً على عملية إختيار مسببات التكلفة (كماً ونوعاً) في علاقتها بمدى فعالية نظام التكلفة / الإدارة على أساس النشاط (د. جوده زغلول، ٢٠٠٣).

وأيضاً تعمل النظرية الموقفية على ترشيح المتغيرات الموقفية التي تقود إلى تشخيص أو تحليل ظاهرة ما، مثل تشخيص فجوة الأداء الاستراتيجي (د. جوده زغلول، ٢٠٠٧)، حيث يمكن دراسة فجوة الأداء الاستراتيجي على ثلاث مستويات تتابعية هي القياس والتشخيص أو التحليل والإحتواء، وعليه يمكن استخدام النظرية الموقفية في تشخيص فجوة الأداء الاستراتيجي وتفسيرها وتحليل مسبباتها، وذلك تمهيداً لإحتوائها ووضعها داخل حدود مقبولة تنظيمياً.

وبصفة عامة يأتي دور النظرية الموقفية في تفسير تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، وذلك من خلال ترشيح مجموعة من المتغيرات الوسيطة التي تفسر طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وعليه تأتي عمومية النظرية الموقفية ليس إنطلاقاً من إمكانية تعميم النتائج، وإنما إنطلاقاً من مبدأ التشابه المنهجي بين مشكلة البحث وأداة البحث، ومن ثم فإن النظرية الموقفية تصلح لمعالجة أي مشكلة بحثية في أي فرع من فروع المعرفة الإنسانية طالما توافرت مجموعة من المتغيرات الموقفية الوسيطة التي تحكم تنظيم العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

## ٦-١ دور مفهوم المتغيرات الموقفية الوسيطة فى بناء نموذج فكرى للنظرية الموقفية

تقوم النظرية الموقفية على مفهوم أساسى هو مفهوم التوافق Concept of Fit, ولكى يمكن وضع مفهوم التوافق - أو بمنظور عكسى مفهوم عدم التوافق Concept of Misfit - فى إطار عملى فإن الأمر يتطلب بناء نموذج فكرى أو مفاهيمى Conceptual Model لدراسة التوافق أو عدم التوافق بين كل من الظاهرة محل الدراسة والمتغيرات المؤثرة فيها أو التى تتأثر بها, ويطلق على العوامل المنظمة بين المتغير التابع والمتغير المستقل مفهوم المتغيرات الموقفية الوسيطة المؤثرة, وبالتالي فإن المتغيرات الموقفية الوسيطة لا هى متغيرات تابعة ولا هى متغيرات مستقلة, وإنما هى متغيرات منظمة للعلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل, والمتغيرات الموقفية الوسيطة قد تمثل بدائل خاضعة لسيطرة وتحكم متخذ القرار مثل الأهداف التنظيمية (Otley, 1980), وقد تمثل بدائل غير خاضعة لسيطرة وتحكم متخذ القرار مثل المعطيات البيئية, وبالطبع فإن المتغيرات الموقفية الوسيطة بشقيها الذى يخضع أو لا يخضع لسيطرة وتحكم متخذ القرار تؤثر على العلاقة بين المتغيرات التابعة والمستقلة.

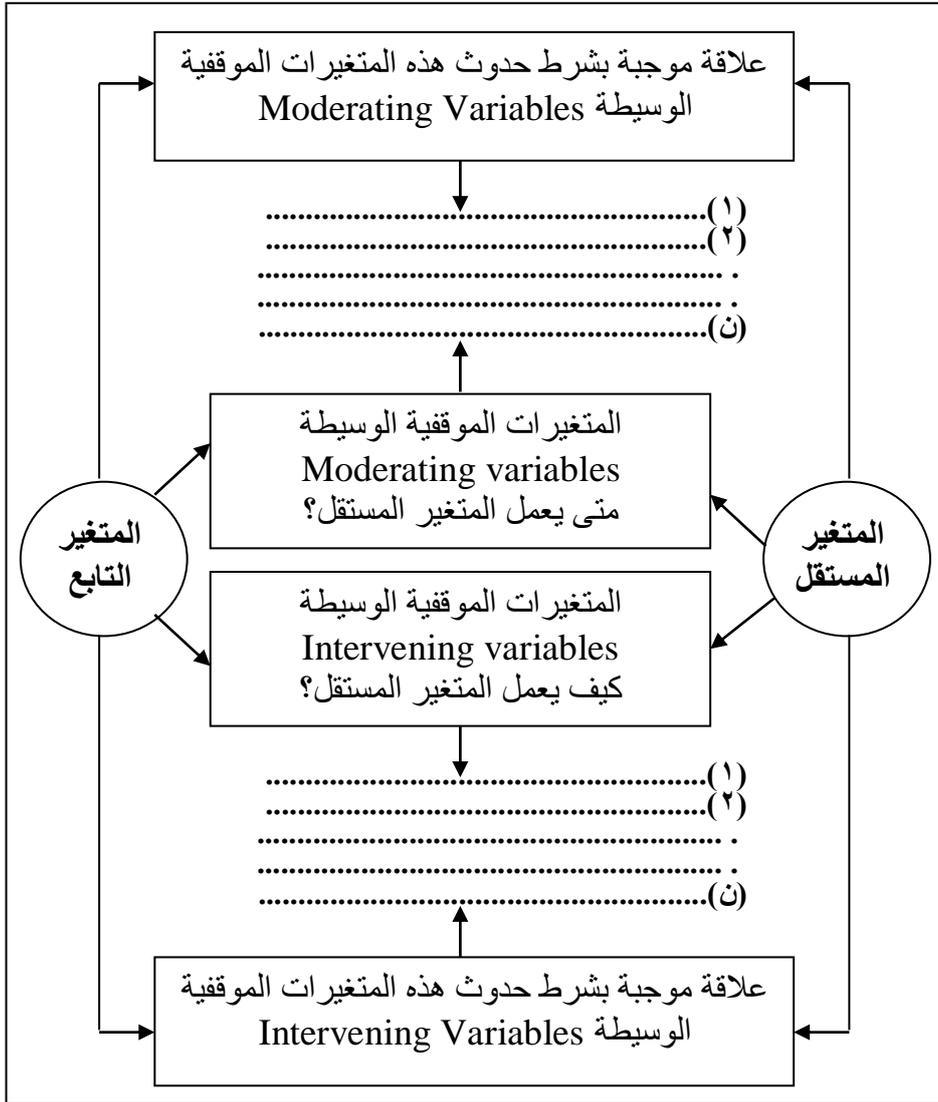
ولاشك أن دراسة المتغيرات الموقفية الوسيطة ومحاولة تأصيلها فكرياً يقضى على أحد الإنتقادات الموجهة إلى النظرية الموقفية من أنها تقتصر إلى البناء الفكرى Theoretical Model (Schoonhoven, 1981), ويتم هذا البناء الفكرى من خلال نموذج يمكن أن نطلق عليه "نموذج المتغيرات الموقفية الوسيطة المؤثرة Moderating & Intervening Variables Model", هذا النموذج يقوم أساساً على تقسيم المتغيرات الموقفية الوسيطة المؤثرة فى العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل والتى لا يمكن التحكم فيها إلى نوعين من المتغيرات كما يعكسها الشكل رقم (٢), وهذين المتغيرين هما:

(١) المتغيرات الموقفية الوسيطة من نوع المتغيرات التفسيرية Moderating Variables وهى التى تقصر متى يعمل المتغير المستقل؟

(٢) المتغيرات الموقفية الوسيطة من نوع المتغيرات السببية Intervening Variables وهى التى تبرر كيف يعمل المتغير المستقل فى المواقف التى يكون لها تأثير فعال على المتغير التابع, أو بمعنى آخر تمثل هذه المتغيرات الموقفية الوسيطة أدوات الربط السببية بين كل من المتغير التابع والمتغير المستقل محل الدراسة.

شكل رقم (٢)

نموذج المتغيرات الموقفية الوسيطة التفسيرية والسببية



## ٧-١ عمومية البناء الوصفي للنموذج الموقفي بالقياس إلى إمكانية وضعه موضع

### التطبيق

يعد البناء الوصفي Conceptual Model للنموذج الموقفي - كما هو واضح في الشكل رقم (٢) - أكثر شمولاً وأشد عمومية بالقياس إلى إمكانية وضع هذا النموذج الوصفي موضع التطبيق، حيث أن الجانب التطبيقي يبرز دوره في اختبار بعض - وليس كل - الجوانب التي يولدها تصور البناء الوصفي لحقائق الحياة المحيطة بالمواقف محل الاعتبار، فهناك العشرات وربما المئات من المتغيرات التي تؤثر في الظاهرة محل الدراسة أو تتأثر بها، والتي يفرزها تصور البناء الوصفي لظاهرة الدراسة، فإذا كنا بصدد التعرض لقضية فجوة الأداء الاستراتيجي والتأثير المحتمل لهذه الفجوة على الميزة التنافسية لتنظيمات الأعمال، فإن البناء الوصفي للنموذج الموقفي لمثل هذه القضية يرشح لنا العديد من المتغيرات الموقفية الوسيطة المنظمة للعلاقة بين فجوة الأداء الاستراتيجي والميزة التنافسية لتنظيم الأعمال، وتتمثل هذه المتغيرات في الحجم، درجة عدم التأكد البيئي، درجة الأوتوماتيكية، مدى توافر القدرات والإمكانات، نوع الاستراتيجية التي يتبناها تنظيم الأعمال، مدى جودة المنتجات والخدمات المقدمة، مدى ملاءمة السعر، اختلال عملية القياس، بالإضافة إلى المتغيرات المرتبطة بالسلوك الإنساني.

ولاشك أن إمكانية وضع هذه المتغيرات الموقفية جميعاً في إطار تطبيقي لاختبار مدى تأثيرها على فجوة الأداء الاستراتيجي في علاقتها بالميزة التنافسية لتنظيم الأعمال أمر يصعب إن لم يستحيل تطبيقه، إنطلاقاً من محدودية النموذج التحليلي قياساً إلى النموذج الوصفي، ولهذا فإنه يجب مراعاة الخطوات التالية عند صياغة نموذج المتغيرات الموقفية الوسيطة:

**أولاً:** تجريد البناء الوصفي للنموذج عند وضعه موضع التطبيق، وذلك باستبعاد المتغيرات التي تم دراستها سابقاً أو التي يعتقد الباحث أن تأثيرها سيكون محدوداً أو التي لا ترتبط بالهدف الذي تسعى الدراسة إلى تحقيقه.

**ثانياً:** تبويب المتغيرات الموقفية المختارة طبقاً لأساس معين يمكن الدفاع عنه، وبناءً عليه فإنه سوف يقتصر البناء التحليلي للنموذج الموقفي على عدد محدود من المتغيرات الموقفية المنظمة يتم تحديدها أولاً إنطلاقاً من مبررات عملية بحتة، ثم يتم تبويبها ثانياً إنطلاقاً من متغيرات موقفية تفسيرية ومتغيرات موقفية سببية ومتغيرات موقفية

خصائصية إنطلاقاً من طبيعة المتغير التابع الذى يتم دراسته (خصائص النظام المحاسى - الأداء), ثم يتم تأصيلها ثالثاً إنطلاقاً من أسانيد فكرية توفر أساس نظرى لقيام علاقة تفاعلية إيجابية بين المتغيرين المستقل والتابع, وعليه فإن النموذج الموقفى المقترح فى أى دراسة يمثل الحد الأدنى للبناء الوصفى للنموذج وذلك لأسباب عملية ومنهجية خالصة.

### ١-٨ كيفية صياغة الفروض فى إطار النظرية الموقفية

الفرض Hypothesis هو بيان يعبر عن إستنتاج متوقع لإجابة محددة عن تساؤل بحثى, يسعى الباحث إلى التحقق من هذا التوقع الإستنتاجى من خلال سلسلة من الخطوات المنطقية التى يجب الإلتزام بها فى إطار منهجية البحث العلمى, وهناك ثلاثة معايير أساسية يجب على الباحث الإلتزام بها عند صياغة فروض الدراسة.

(١) الوضوح, ومن ثم فإنه كلما كانت صياغة الفرض على شكل علاقة بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة كلما كان ذلك أفضل.

(٢) الإختصار والتركيز.

(٣) القابلية للإختبار.

وتختلف كيفية صياغة الفرض فى إطار النظرية الموقفية على الطريقة التى تعمل بها النظرية الموقفية كما جاء سابقاً, فإذا كان تركيز النظرية الموقفية على دراسة طبيعة العلاقة التى تحكم تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع, والتى تؤدى إلى عدم إتساق النتائج بين الدراسات المختلفة بسبب تأثير المتغيرات الموقفية الوسيطة, فإن صياغة الفرض فى هذه الحالة يكون على النحو التالى:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة/سالبة بين المشاركة فى إعداد

الموازنة التقديرية وبين الأداء, وهذه العلاقة تتوقف على درجة اللامركزية

السائدة داخل الهيكل التنظيمى".

أما إذا كان تركيز النظرية الموقفية على ترشيح المتغيرات الموقفية التى تقود إلى تحقيق التوافق بين السبب والأثر, فإن صياغة الفرض فى هذه الحالة تكون على النحو التالى:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة/سالبة بين تعدد وتنوع مسببات التكلفة وبين فعالية نظام التكلفة/الإدارة على أساس النشاط, وهذه العلاقة تتوقف على درجة دقة ومستوى تفصيل مخرجات نظام التكلفة على أساس النشاط".

وإذا كان تركيز النظرية الموقفية على ترشيح المتغيرات الموقفية التي تقود إلى تشخيص أو تحليل ظاهرة ما, فإن صياغة الفرض في هذه الحالة تكون على النحو التالي:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين وجود فجوة الأداء الاستراتيجي الناتجة عن عدم الاستحواذ على الموارد الاستراتيجية وبين إنخفاض الميزة التنافسية لتنظيم الأعمال, تعطى تفسيراً / تبريراً جزئياً لجانب من هذه الفجوة".

#### ٩-١ قياس القوة التفسيرية والقوة التبريرية للمتغيرات الموقفية

تتمثل الإضافة التي تقدمها النظرية الموقفية إلى الفكر المحاسبي في إضافتين أساسيتين هما:

(١) قياس القوة التفسيرية Explanatory Power التي أضافتها المتغيرات الموقفية الوسيطة التفسيرية Moderating Variables, هذه القوة التفسيرية تعكس الأهمية النسبية للمتغير الموقفي التفسيري في علاقته بكيفية تحديد الأثر التفسيري للمتغير المستقل على المتغير التابع.

(٢) قياس القوة التبريرية Justificatory Power التي أضافتها المتغيرات الموقفية الوسيطة السببية Intervening Variables, هذه القوة التبريرية تعكس الأهمية النسبية للمتغير الموقفي السببي في علاقته بكيفية تحديد الأثر التبريري للمتغير المستقل على المتغير التابع.

#### ١٠-١ نماذج التحليل الإحصائي اللازمة لاختبار فروض النموذج الموقفي

في سبيل إظهار كل من القوة التفسيرية والقوة التبريرية التي تضيفها المتغيرات الموقفية الوسيطة ( $X_i$ ) في علاقة المتغير المستقل ( $X$ ) بالمتغير التابع ( $Y$ ), يمكن استخدام نماذج التحليل الإحصائي الثلاثة التالية

(١) نموذج الانحدار البسيط: والذي يشار إليه إحصائياً بالنموذج المخفض أو المقيد Reduce or Restricted Model, وذلك لاختبار تأثير المتغير المستقل (X) على المتغير التابع (Y) دون أخذ المتغيرات الموقفية الوسيطة ( $X_i$ ) فى الحسبان, ويأخذ نموذج الانحدار البسيط الصيغة التالية:

$$Y = A + BX + E$$

(٢) نموذج الانحدار المتعدد: والذي يشار إليه إحصائياً بالنموذج الكامل أو الكلى Full Model, وذلك لاختبار تأثير المتغير المستقل (X) على المتغير التابع (Y) بعد إضافة كل متغير من المتغيرات الموقفية الوسيطة ( $X_i$ ) على حده, وذلك طبقاً لتحليل Cetris Paribus Analysis الذى يقوم على أساس تغير أحد ثوابت النموذج مع بقاء العوامل الأخرى على حالها, وينظر إلى الفرق بين نموذجى الانحدار البسيط والمتعدد على أنه مقياس للقوة التفسيرية والتبريرية التى أضافها كل متغير من المتغيرات الموقفية الوسيطة التفسيرية والسببية, ويأخذ نموذج الانحدار المتعدد الصيغة التالية:

$$Y = A + BX + B_iX_i + E$$

(٣) تحليل الانحدار الدرعى: Hierarchical Regression Analysis لتحديد معنوية الفرق الإضافى الذى أحدثه المتغير الموقفى الوسيط ( $X_i$ ) فى نموذج الانحدار المتعدد, وذلك من خلال استخدام اختبار F الذى يقيس معنوية قيمة معامل التحديد المتعدد  $R^2$  الإضافى الذى أضافه نموذج الانحدار المتعدد زيادة على قيمة معامل التحديد فى نموذج الانحدار البسيط, أى يختبر عدم صحة الفرض العدمى (H0:  $B_i/B = 0$ ) مقابل صحة الفرض البديل (H1:  $B_i/B \neq 0$ ) وذلك من خلال الصيغة التالية

$$F = \frac{(R_{Full}^2 - R_{Reduce}^2) / (K_{Full} - K_{Reduce})}{(1 - R_{Full}^2) / (N - K_{Full} - 1)}$$

حيث أن:

$R_{Full}^2$ : معامل التحديد الناتج من نموذج الانحدار المتعدد أو الكلى.

$R_{Reduce}^2$ : معامل التحديد الناتج من نموذج الانحدار البسيط أو المتغير.

N: عدد المشاهدات.

K: عدد المتغيرات فى كل نموذج انحدار بسيط ومتعدد.

١١-١ الانتقادات الموجهة إلى النظرية الموقفية ومحاولة الرد عليها:

تعد النظرية الموقفية أداة بحثية مستمدة من الفكر التنظيمي، وكأى أداة بحثية لابد أن يوجه إليها بعض الانتقادات، وتتمثل الانتقادات الموجهة إلى النظرية الموقفية فى:

(١) افتقار النظرية إلى المقاييس العيارية الأمر الذى يعوق المقارنات بين الدراسات العرضية Cross Studies (Selto et al., 1995)

(٢) حاجة النظرية إلى بناء فكرى Theoretical Model، وفشلها فى تحديد العلاقات الشرطية كتفاعلات (Schoonhorn, 1981).

(٣) استخلاص نتائج مختلطة (Chapman, 1997)

(٤) إعتناق نظرية تجريبية Tentative Theory واستخدامها فى تطوير الفكر المحاسبى بوعى غير كامل فيما يتعلق بنقاط القوة والضعف فى النظرية، حيث أن مشاكلها فى الفكر التنظيمى سوف تمتد مباشرة إلى البحوث المحاسبية (Otley, 1980).

ورغم الانتقادات الموجهة إلى النظرية الموقفية إلا أن Marquet (2000) تعتقد أن هذه النظرية تقدم إطاراً فكرياً شيقاً للبحوث المحاسبية، وأن الفكر المحاسبى والإدارى والتنظيمى لم يقدم نظرية أخرى بخلاف النظرية الموقفية يمكن أن تتعامل مباشرة مع مفهوم التوافق Concept of Fit، كما أن Otley (1980) عاد وأكد على جدوى النتائج الواضحة للنظرية الموقفية بشرط ترشيح المتغيرات الموقفية المناسبة التى تنظم العلاقة بين متغيرات الدراسة، وإعطاء إعتبارات صريحة للربط بين نظم المعلومات المحاسبية والنظرة الشاملة لمشاكل الرقابة فى التنظيمات المختلفة، كما أكد Selto et al., (1995) على المقدرة التشخيصية Diagnostic Ability للنظرية الموقفية فى تحديد إطار وصفى Descriptive Framework خصب لقياس وملاحظة أدوات ربط محددة بين الخصائص التنظيمية والأداء، ومن ثم توجد فرصة للإضافة إلى الفكر المحاسبى الموقفى عن طريق البناء على الدراسات المحاسبية الموقفية السابقة، وأخيراً فإن الباحث يعتقد أن الانتقاد الموجه للنظرية الموقفية لكونها تعطى نتائج مختلطة وافنقارها إلى المقاييس المعيارية مردود عليه، لأن ذلك يمثل خاصية متأصلة فى صلب النظرية، نظراً لأن المقدمات المختلفة التى يقوم عليها البناء الفكرى للنظرية اعتماداً على المواقف المختلفة حتماً ستقود إلى نتائج مختلفة.

## المراجع

- (١) د. جوده عبد الرؤوف زغلول, نحو نموذج موقفي لتحديد المتغيرات المنظمة للعلاقة بين إختيار مسببات التكلفة وفعالية نظام التكلفة / الإدارة على أساس النشاط, مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية, كلية التجارة - جامعة الإسكندرية, العدد الثاني, المجلد الأربعون, سبتمبر ٢٠٠٣, ص ٢٦٧-٣٣٠.
- (٢) د. جوده عبد الرؤوف زغلول, استخدام النظرية الموقفية فى تشخيص فجوة الأداء الإستراتيجى: مدخل مقترح لإستكمال الجانب المفقود فى المنظور الاستراتيجى للمحاسبة الإدارية, مجلة الدراسات والبحوث التجارية, كلية التجارة - جامعة بنها, ٢٠٠٧, ص ١٨٧-٥٩.
- (3) Chapman, C. S., "Reflections on A Contingent View of Accounting", Accounting, Organizations & Society, Vol. 22, Iss. 2, 1997, PP. 189-205. <http://www.sciencedirect.com>
- (4) Chenhall, R. H., "Management Control Systems Design Within Its Organizational Context: Findings from Contingency - Based Research and Directions for the Future", Accounting, Organizations & Society, Vol. 28, 2003, PP. 127-168. Available from: <http://www.sciencedirect.com>
- (5) Chenhall, R. H., & Langfield - Smith, "The Relationship between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using A Systems Approach", Accounting, Organizations & Society, Vol. 23 Iss. 3, 1998, PP. 243-264. Available from: <http://www.sciencedirect.com>
- (6) Drazin, R., & A. Van de Van "Alternative Forms of Fit in Contingency Theory", Administrative Science Quarterly, 1985, PP. 514-539. Available from: <http://www.proquest.com>
- (7) Emmanuel, C., D. Otley, K. Merchant, Accounting of Management Control, Chapman & Hall, London, 1990.

- (8) Fisher, J., "Contingency - Based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity", Journal of Accounting Literature, Vol. 14, 1995, PP. 24-35. Available from: <http://www.proquest.com>
- (9) Haldma, T., & K. Meiesaar, "Contingencies Influencing Management Accounting Reforms in Estonian Hospitals", <http://www.yahoo.com>. May. 2003, PP. 1-16.
- (10) Luft, J., & M. D. Shields, "Mapping Management Accounting Practices : Graphics and Guidelines for Theory - Consistent Empirical Research", Accounting, Organizations & Society, Vol. 28, 2003, PP. 169-249. Available from: <http://www.sciencedirect.com>
- (11) Marquet. S., "The Control Systems in the Environmental Management Framework", <http://www.yahoo.com>. July 2000, PP. 1-119.
- (12) Otley, D., "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis", Accounting Organizations, & Society, Vol.5, 1980, PP. 413-428. Available from: <http://www.sciencedirect.com>
- (13) Pfeffer, J., Organizations & Organization Theory, Pitman Publishing Inc., Boston, 1982.
- (14) Schoonhoven, C. B., "Problems with Contingency Theory : Testing Assumptions Hidden Within the Language of Contingency Theory", Administrative Science Quarterly, 1981, PP. 349-377 Available from: <http://www.proquest.com>
- (15) Selto, F. H., C. J. Renner, & M. Young, "Assessing the Organizational Fit of A JIT Manufacturing Systems : Testing of Selection, Interaction and Systems Models of Contingency Theory", Accounting, Organizations & Society, Vol. 20, 1995, PP. 665-684. Available from : <http://www.sciencedirect.com>
- (16) Zaghoul, Gouda, Impact of Participative Budgeting on Performance and Containment of Budgetary Slack, Unpublished Ph. D. Dissertation, Faculty of Commerce, Tanta University, 1995.