

استخدام فلسفة التنظير الأرسطي في اقتراح فروض للمحاسبة الإدارية نسرین محمد فتحی یوسف

الملخص:

الهدف: استهدف البحث بصفة أساسية محاولة اقتراح فروض خاصة بالمحاسبة الإدارية.

التصميم/المنهجية/المدخل: تم تصميم قائمة استقصاء الكترونيًا، وتعتبر الدراسة الخاصة بالبحث دراسة استطلاعية تهدف لاختبار مدى معنوية الفروق بين الآراء حول خصائص التنظير الأرسطي والفروض المقترحة، وتمثل مجتمع البحث في المحاسبين الإداريين وأعضاء هيئة التدريس داخل وخارج مصر، وتكونت عينة البحث من عدد (٢٦٩) فردًا، وتم استخدام اختبار t.

النتائج: أظهرت نتائج الدراسة الإستطلاعية عدم معنوية الفروق بين آراء العينة حول أهمية خصائص التنظير الأرسطي، والفروض الستة المقترحة للمحاسبة الإدارية.

المساهمة العملية: توفير دليل عملي من الواقع الفعلي، فهي للمديرين توفر لهم والأسباب غير المعتادة وراء بعض الظواهر والسلوكيات المؤثرة سلبًا على سير العمل، وبالنسبة للباحثين تفتح الأفكار البحثية المتعلقة بعملية تنظير المحاسبة الإدارية من وجهات نظر أخرى ومختلفة، ولصانعي ومتخذي القرارات تزودهم بالأمور والأسباب غير المتوقعة التي تحول دون إمكانية أخذ القرارات المناسبة.

الأصالة/القيمة: تعتبر الدراسة امتدادًا للجهود السابقة التي تمت في هذا الشأن، حيث اعتمدت على التنظير في ضوء المنطق الأرسطي القائم على التفكير فيما هو وراء ما يظهر لنا (الميتافيزيقا) من خلال البديهيات المسلم بصحتها، وعن طريق الدمج بينها وبين الشكوك في بعض الأمور التي يعتقد بصحتها (وهو البعد الجديد المضاف من قبل الدراسة الحالية)، بما يعد مساهمة وإضافة للأدب المحاسبي ذات الصلة.

الكلمات الدالة: التنظير الإستنباطي-العوامل السيكلوجية -استقلالية العامل-شمولية المحاسبة الإدارية-البنية الأساسية للتقارير الداخلية.

Abstract:

Purpose: the research mainly aimed to try to propose assumptions of Management Accounting.

Design/Methodology/Approach: The questionnaire was designed and distributed online. This study is an exploratory study aiming to examine the significance of difference among views on both characteristics of Aristotelian theorization and suggested assumptions. The population is consisted of managerial accountants and teaching staff inside and outside Egypt. The sample is comprised of 269 members test is used.

Findings: the findings of exploratory study indicated that the differences among sample of study sample are insignificant

Practical Implications:

The empirical results of this study reflect the reality. For **managers**, it provides them with the logical explanation and unusual reasons behind some manifestations and behaviors that have negative effects on the work place, For **Researchers**, it open research fields and insights into the theorization of management accounting from different other perspective ,for **decision-makers** provides them with unexpected reasons that often impede making relevant decisions.

Originality/Value: this study is considered an expansion of previous attempts and efforts made to formulating a theoretical construction of management accounting. The current study relied on theorization in light of the Aristotelian Logic, which is based

on thinking beyond what appears to us (Metaphysics) through axioms whose validity is recognized and combining them and doubts in some matters that are thought to be valid. Then, this is recognized in an absolute way (which is the new dimension added by the current study). In turn, this is considered a contribution and addition to relevant accounting literature.

١. المقدمة.

تحتل المحاسبة الإدارية بأهمية كبيرة داخل بيئة العمل من حيث كونها أداة تساهم في تحقيق أهداف المنشأة، وعلى الرغم من تلك الأهمية الكبيرة التي تتمتع بها إلا أنه لا توجد حتى الآن نظرية تتعلق بها، فهي لا تتعدى عن كونها مصنفة فقط على أنها أحد الفروع الخاصة بعلم المحاسبة بشكل عام، وبالتالي يجب أن تكون هناك نظرية خاصة بالمحاسبة الإدارية كأحد المجالات المعرفية الهامة والتي لا يمكن تجاهلها حيث يؤدي وجود بناء نظري لهذا الفرع المعرفي إلى الإرتقاء به وإلى انضمام المحاسبة الإدارية إلى مجالات العلوم المختلفة، وتعتمد الفلسفة الخاصة بتكوين النظرية على حقيقة مؤداها أنه لا يمكن الاعتماد على طريقة واحدة فقط لبناء النظرية، وبالتالي ومن هذا المنطلق فقد أدى ذلك إلى ظهور المداخل والطرق المختلفة في مجال التنظير، وتعتبر أحد هذه المداخل المستخدمة في عملية التنظير هو المدخل القائم على فلسفة أرسطو والذي يعد أحد أشهر الفلاسفة اليونانيين والذي بدأ في وضع اللبنة الأولى لخطوات القياس والتفكير المنطقي وهو ما نسب إليه وكان وما زال حتى يومنا هذا معمولاً بتلك الخطوات خاصة في تنظير مجالات العلوم الأخرى، وتقوم مغزى تلك الفلسفة على أنه يجب دائماً التفكير فيما وراء الطبيعة والبحث خلف عما يترأى لنا وأطلق عليه الميتافيزيقا، والذي يعتمد المعطيات والبيدهيات المسلم بصحتها وأنه من خلال تلك البيدهيات والمعطيات يتم الخروج بحقائق أخرى جديدة غائبة عن الفكر وقد ساهمت تلك الفلسفة بتطوير علوم الرياضيات والهندسة، وفيما بعد تم استعارة الفكرة الخاصة بتلك الفلسفة لاستخدامها في تنظير العلوم الإجتماعية، ووردت العديد من الآراء حول

استعارتها للتنظير في المجال المحاسبي، ويتكون البناء النظري لأي علم من كلا من المفهوم والذي يجب أن يعكس صفات العلم نفسه، والفروض، والمبادئ، وسوف تركز الباحثة هنا على الفروض فقط باعتبارها من الثوابت التي يجب أن تكون موجودة داخل المنظمات والمنشآت وعلى إصرها تشتق منها المبادئ لتعزيز تطبيقها في الواقع الفعلي، وبالتالي فإن الفروض تمثل أحد أهم مكونات البناء النظري كما هو الحال في المحاسبة المالية والتي تتكون نظريتها من الفروض والمبادئ وتتعلق الفروض بما يجب توافره داخل المنشأة نفسها.

٢. مراجعة الأدبيات السابقة التي تناولت أهمية المحاسب الإداري، ومحاولات تنظير المحاسبة الإدارية.

تناولت العديد من الدراسات وكذلك الإصدارات الخاصة بالهيئات المهنية الدور الذي يقوم به المحاسب الإداري داخل المنشآت، وقد توصلت الباحثة من خلال استقراء الأدب المحاسبي حول أهمية المحاسب الإداري إلى أن أهم الأدوار التي يقوم بها يمكن تمييزها على النحو التالي :

❖ **الدور الإستراتيجي:** أشارت العديد من الدراسات إلى أن المحاسب الإداري يعتبر الشريك الإستراتيجي للمنظمة، ويقع عليه مسئولية مساعدة الإدارة مسئولية في رسم ووضع السياسات وتحقيق الأهداف المتعلقة بالمدى الزمني البعيد، ومن أهم هذه الدراسات والإصدارات كلا من Gibassier, 2017¹، Lapsley & Rekers, 2017²، Christ & Bumitt, 2017³، Turner, et. al, 2017⁴، Patrick & Emiaso, 2018⁵، Uyar, 2019⁶، وكذلك التقارير الصادرة عن الهيئات المهنية والتي تمثلت في تقرير IMA حول دور المحاسب الإداري وذلك بمقارنة عام ٢٠٠٣ بعام ٢٠١٢^٧، وتقرير IMA الصادر حول المهام التي تجسد الدور الإستراتيجي له^٨.

❖ **الأهمية الإجتماعية للمحاسب الإداري:** اتفقت الكثير من الدراسات على أهمية المحاسب الإداري خاصة فيما يتعلق بالجانب والأداء البيئي والقضايا المتعلقة بالحفاظ على الموارد الطبيعية، وذلك باتباع الأساليب التي تقلل من دورة حياة المنتج مما يؤدي إلى تخفيض تكاليفه وتخفيض الفاقد، كما اتفقت على أهميته في دعم أهداف

التنمية المستدامة، وتمثلت هذه الدراسات فى كلا من دراسة عبير محمد، ٢٠١٧،^٩،
Kumarasiri & Gibassier,2017^{١١}، Bui & Villiers,2017^{١٠}،
Gunasekarge,2017^{١٢}، Christ & Bumitt,2017^{١٣}، Nartey,2018^{١٤}،
Johnstone,2018^{١٥}، Qian,et.al,2018^{١٦}، Phogat & Gupta,2019^{١٧}.

❖ **دور المحاسب الإدارى فى المخاطر:** أبرزت وأشارت بعض الدراسات والآراء وكذلك بعض من التقارير الصادرة عن الجهات المهنية أهمية المحاسب الإدارى من حيث مشاركته لإدارة المخاطر فى التصدى لكافة المخاطر التى يمكن أن تواجهها المنشآت عن طريق توفير الحلول المناسبة والناجحة عن المهارات الواجب توافرها فى المحاسب الإدارى وتمثلت تلك الآراء فى كلا من وهى Bui&Villiers,2017^{١٨}،
Kumarasiri & Gunasekarge,2017^{١٩}، وكذلك تقرير IMA الصادر حول تقليل مخاطر التقاضى الخاصة بالشركة من قبل المحاسب الإدارى^{٢٠}، كما ساهمت دراسة Kip,et.al,2018^{٢١} فى الكشف عن دوره فى أوقات الأزمات من حيث استخدامه للأساليب التى توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات التى تؤدى إلى حلول للمشكلات والآثار غير المرغوب فيها الناتجة عن تلك الأزمات.
ومن العرض السابق يتضح الأهمية التى يحتلها المحاسب الإدارى داخل بيئة العمل، وأنه لا يمكن الإستغناء عنه نظرا لما يقوم به من الأدوار والمهام المختلفة التى تعمل على تحقيق أهداف المنشأة، وبجانب ذلك ترى الباحثة أنه يجب الوقوف أيضا على الجهود والمحاولات السابقة المبذولة فى سبيل الخروج ببناء نظرى للمحاسبة الإدارية، وبالإطلاع على ما جاء فى الأدب المحاسبى فإنه يمكن تلخيص المحاولات كما يلى:

I. محاولات التنظير المبذولة من قبل الجهات والمنظمات المهنية:
محاولة المشروع المشترك بين كلا من AICPA وبين CIMA^{٢٢}: قامت كلا من منظمة AICPA وكذلك المعهد القانونى للمحاسبين الإداريين الموجود فى لندن باقتراح تشكيل مشروع مشترك بين كلا منهما للإرتقاء بمجال المحاسبة الإدارية، وذلك عام ٢٠١٢، ونتج عنه الخروج بأربعة مبادئ دولية للمحاسبة الإدارية.

محاولة معهد المحاسبين الإداريين في وضع الإطار المفاهيمي للتكاليف للأغراض الإدارية^{٢٣}: معهد المحاسبين الإداريين IMA عام ٢٠١٤ في محاولة منه للمساهمة في توضيح الأسس التي تقوم عليها المحاسبة الإدارية بوضع إطار مفاهيمي بحيث يخدم الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة وذلك عن طريق الإستناد إلى المعلومات التكاليفية، ونتج عن ذلك إصدار مبدئين فقط بحيث يضم كل مبدأ مجموعة من المفاهيم وذلك المعوقات التي قد تعمل على عدم إمكانية الأخذ به.

محاولة وضع اطار للمحاسبة الإدارية من قبل معهد المحاسبين الإداريين (IMA)^{٢٤}: حيث قام عام ٢٠١٦ بوضع إطار من منطلق المتطلبات المحددة للوصول إلى درجة الكفاءة فيما يتعلق بتطوير مجال المحاسبة الإدارية وهي ما أسماها المعهد بـ Competences، واشتمل على عدد خمسة محاور وتم وضع مجموعة من الإرشادات تحت كل محور على حدة.

وبالتالي فقد اتضح مما سبق أنه على الرغم من أهمية المحاسب الإداري إلا أن محاولات التنظير في هذا المجال لم تكن بالقدر الكافي وتوقفت عند فترة زمنية معينة من قبل المنظمات والجهات المعنية، وبالتالي يتبقى معرفة المحاولات التي بذلت عن طريق الأفراد (أى بخلاف المنظمات المهنية)، والتي أمكن للباحثة إيجازها كما يلي:

Tiessen & Waterhouse, 1983^{٢٥}: استندت تلك الدراسة إلى المدخل الوصفي ورأت أن ذلك المدخل من شأنه العمل على محاولة تحديد المعلومات اللازمة أو المطلوبة للمنشآت المختلفة وكذلك للأفراد ، وبالتالي فقد ركزت الدراسة على الربط بين المدخل الوصفي وبين كيفية اختيار المعلومات التي تعتبر خطوة هامة لعملية اتخاذ القرارات في المنشآت وذلك من خلال كلا من النظرية الموقفية ونظرية الوكالة والإطار الخاص بالفشل التنظيمي.

حامد طلبه محمد، ١٩٨٥^{٢٦}: رأت الدراسة أن الفروض والمبادئ المحاسبية المتعلقة بعلم المحاسبة يمكن النظر إليها على أنها تعتبر مبادئ عامة أى يمكن استخدامها في جميع فروع علم المحاسبة ويشمل ذلك مجال المحاسبة الإدارية ، وفي الوقت نفسه فقد رأت الدراسة أيضا أنه مع اختلاف الفروع المشتقة من المجال المحاسبي فإن ذلك

يعنى أن كل فرع أو مجال معرفى يستلزم وجود فروض ومبادئ تختص به عن غيره على أن تكون جميعها منصبة فى تلك المبادئ المحاسبية العامة، وأسفرت عن وضع سبعة مبادئ.

محمد مسعد الشناوى، ١٩٩١^{٢٧} : رأت الدراسة أن النظرية الوصفية والتي تعتمد على ما هو موجود بالفعل فى البيئة لاعتماده على وصف الواقع المعمول به فعليا ، كما رأت الدراسة أن بناء نظرية المحاسبة الإدارية وفقا لتطوير النظرية الوصفية من شأنه أن يعمل على فهم وتفسير السلوك الإدارى بشكل يقترب من الواقع العملى، واكتفت الدراسة بوضع النظرية من خلال تفسير ممارسات المحاسبة الإدارية عن طريق الإستعانة بالنظرية البنائية، وتقوم فكرتها على بناء العلاقات الاجتماعية وذلك من منظور تصرفات الأفراد وكذلك الخصائص البنائية الخاصة بالنسيج أو العلاقات الاجتماعية نتيجة تصرفات الأفراد.

عثمان يس فراج، ١٩٩٤^{٢٨} : قامت الدراسة ببناء إطار فكرى خاص بالمحاسبة الإدارية مستندة فى ذلك على مدخل اتخاذ القرارات كأحد المداخل الإيجابية ويتكون من كل من مدخل متخذ القرار حيث يركز على سلوك متخذ القرار وانعكاس ذلك على المعلومات المحاسبية المقدمة، ومدخل نموذج القرار والمرتكز على مدى صلاحية وملائمة المعلومات المحاسبية كمصدر للمدخلات لنماذج القرارات وبحيث تتناسب مع الموقف الخاص باتخاذ القرار، وأسفرت عن وضع واقتراح ثلاثة فروض وعدد ثلاثة مبادئ.

هبة موسى موسى، ٢٠١٢^{٢٩} : ركزت على أهمية صياغة فروض و مبادئ للمحاسبة الإدارية من منطلق الاعتماد على المدخل الأخلاقى، هذا وقد أشارت الدراسة إلى أن المدخل الأخلاقى يقصد به مجموعة المعايير وقواعد السلوك المتبعة من قبل الأفراد المختصين بالمهنة لتحملهم مسؤوليتهم المهنية بالكفاءة والسرية والنزاهة والموضوعية مما يعنى القواعد والأصول المناسبة للمهنة للقيام بها على الوجه الأكمل والارتقاء بها، وخرجت الدراسة بصياغة عدد عشرة فروض وثلاثة عشر مبدأ.

حسام محمد جلال، ٢٠١٣، ٣٠: اعتمدت على المدخل السلوكي لوضع نظرية للمحاسبة الإدارية تقوم على شقين، أحدهما يستند إلى المفاهيم والفروض والمبادئ الأساسية السلوكية، أما الآخر فقد اعتمد على الطرق السلوكية التي شكلت الجانب التطبيقي للنظرية في نطاق الإطار السلوكي، ورأت أن تطوير المحاسبة الإدارية ينتج عنها التأثير على قرارات الإدارة ودفعهم لاتخاذ سلوك معين، وقامت بتوضيح أن الجانب التطبيقي للنظرية في ضوء الإطار السلوكي يتمثل في مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها بما يتوافق مع أهداف المنشأة، وقامت بوضع مجموعة من الفروض والمبادئ لكل وظيفة من وظائف الإدارة متمثلة في وظيفة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

ومن العرض السابق سواء الدراسات التي أبرزت أهمية المحاسب الإداري، والمحاولات المبذولة لبناء نظرية للمحاسبة الإدارية، ترى الباحثة أن أهمية المحاسب الإداري لم تعد مقتصرة على نطاق معين بل أصبحت ممتدة لتشمل كافة النواحي الموجودة داخل المنشأة نفسها، ولم يعد يقتصر دور المحاسب الإداري على التركيز على الجانب التكاليفي فحسب، بل إنه ومع التغيرات التي شهدتها بيئة العمل ككل أصبح من الضروري أن يكون ملماً بما يحدث داخل وخارج المنشأة، وفيما يتعلق بالمحاولات المبذولة فترى الباحثة أنها توقفت عند فترة زمنية معينة على الرغم من أهمية هذا المجال والذي اتضح من خلال استعراض الدراسات، وأن المحاولات ارتكز كلا منها على جانب معين ومن خلاله تم وضع البناء النظري لها، وترى الباحثة أنه مع تعدد طرق ووسائل التنظير إلا أنه سيتم التركيز على أحد تلك الطرق وهو التنظير القائم على الفلسفة الأرسطية، وبالتالي فإنه من الأهمية معرفة الأسس والخصائص التي تستند عليها تلك الفلسفة.

٣. التنظير الأرسطي (المفهوم والتأصيل العام).

شهد العالم منذ القدم تطور العديد من العلوم في شتى الميادين المختلفة، وتعد من أبرز تلك العلوم هي العلوم الفلسفية والتي ظهرت على يد المفكرين الإغريق، وبرزت معها فكرة أن هناك العالم الحقيقي المستند إلى الأخلاق والذي يجب أن نستمد منه المعرفة

لتغيير الواقع إلى ما يجب أن يكون عليه ، ونشأ عن ذلك العديد من النظريات، وفيما بعد تعرضت تلك الفلسفة لبعض الانتقادات، وظهرت الآراء التي ترفض تلك الفلسفة القائمة على أن العالم المثالي هو عالم الأخلاق ورأت أن المعرفة والإستدلال يجب أن يكون من خلال العالم الواقعي الذي نعيش فيه حالياً، وترتب على ظهور تلك الفلسفة تطور الرياضيات وظهر بعض المعادلات الرياضية القائمة على فكرة الإستدلال الإستنباطي ومن هنا سميت الطريقة المتبعة في استنباط النتائج بالقياس المنطقي الأرسطي Aristotelian Syllogism، وكذلك أطلق عليه مسمى المنطق الأرسطي Aristotelian Logic وكذلك الفلسفة الأرسطية Aristotelian Philosophy حيث أن عملية الإستنباط أو الإستنتاج يجب أن تعتمد أو يتم اشتقاقها من مقدمتين (مسلمات أو معطيات) Premises بينهما رابط أحدهما تمثل مقدمة أولية أو رئيسية Major Premise والأخرى تمثل مقدمة ثانوية Minor Premise وأن النتيجة هنا تعتمد صحتها على صحة المسلمات أو المعطيات وبالتالي فإن المقدمتين ينتج عنهما نتيجة واحدة فقط Single-Conclusion ، ويتم ترميز المعطيات أو المسلمات أو المقدمات بالرمز Δ بينما كان رمز النتيجة هو ϕ وذلك لحل المسائل الرياضية^{٣١}.

وبالتالي يعد التنظير الأرسطي المرادف للتنظير العقلي أو الإستنباطي أو الرياضي أو الذهني، وفيما بعد استخدم التنظير الأرسطي أو الإستنباطي لتنظير العديد من المجالات العلمية المتعددة ، ويعتبر أقدم المداخل ظهوراً واستخداماً في العلوم الأخرى ، ويشير الاستنباط إلى أنه يمثل "استنتاج قضية من قضيتين لا أكثر ولا أقل" سواء كانت تلك القضية proposition تتمثل في جملة أو عبارة، ولذلك يسمى المدخل الإستنباطي بمدخل الهبوط التنازلي أي من الأعلى (ويمثل الجزء العلوي في المقدمات الأولية) إلى الأسفل (ويتمثل النتائج المشتقة عن تلك المقدمات) ، أي الانتقال من العموميات إلى الجزئيات.

وفيما بعد ظهرت الآراء التي نادى بفكرة مدى إمكانية تعميم (إستعارة) مناهج البحث الخاصة بالعلوم الأخرى الأكثر تقدماً واستخدامها كأساس للتنظير المحاسبي وبالتالي فقد انقسمت الآراء حول تلك المشكلة وقد ظهر فريق يؤيد فكرة إستعارة مناهج البحث

من العلوم الأخرى وفريقا آخر يرفض الفكرة مبررين رفضهم بأنه في العلوم الأخرى وخاصة الطبيعية فإن كلا من اختلاف الأهداف وطبيعة الظواهر يجعل منها أمرا صعبا وغير منطقي.

وقام Hendriksen عام ١٩٦٥ بإصدار كتابه عن نظرية المحاسبة وأنه من المؤيدين لفكرة استعارة المناهج الخاصة بالعلوم الأخرى واستخدامها لبناء نظرية محاسبية ، وناقش فيه أن نظرية المحاسبة يمكن الاستعانة لبنائها بالمداخل الآتية : المدخل الإستقرائي – المدخل الإستنباطي (والذي يمثل فكرة الدراسة الحالية) – المدخل البراجميدى (أو القانون العام) ويعنى أن المعنى الخاص بالمفاهيم يعتمد على السعى نحو الجانب التطبيقي لها- المدخل الأخلاقي ويعنى أن الأرقام والبيانات الواردة بالقوائم المالية يجب أن تكون صحيحة وغير مضللة وأن يناسب الإفصاح احتياجات جميع الأطراف والمستخدمين دون تحيز، وإضافة لذلك فقد اقترح أيضا استخدام بعض النظريات الأخرى والتي رأى أنها قد تساهم في تشكيل النظرية المحاسبية وتتمثل هذه النظريات في نظرية الإتصالات والنظرية السلوكية والنظريات المتعلقة بالجوانب الاجتماعية^{٣٢}.

وقد تم استخدام الإستنباط للتنظير في الفكر المحاسبى بعدما ظهرت العديد من البحوث والدراسات، ويعتبر William Andrew Paton والذي كان أكاديميا في جامعة Michigan أول من تناول التنظير المحاسبى باستخدام المدخل الإستنباطي وذلك فى رسالة الدكتوراه الخاصة به فى عام ١٩١٦ والتي حصل عليها أيضا من جامعة Michigan وخرج منها ببعض الفروض المحاسبية ، كما أن جمعية المحاسبين الأمريكية AAA أعدت تقريرا عام ١٩٦٦ حول بناء نظرية محاسبة باستخدام القياس الإستنباطي، ثم تلتها الدراسة التي أعدتها AICPA لبناء إطار فكرى متكامل لنظرية المحاسبة باتباع الأسلوب الإستنباطي^{٣٣}، كما تعددت أيضا الجهود الفردية حول المدخل الإستنباطي واستخدامه فى مجال التنظير المحاسبى حيث ظهرت دراسة كلا من (Canning (1929)، (Sweeney (1936)، (Macneal (1939) ،

Moonitz & Sprouse ،Edward & Bell (1961) ،Alexander (1950) (1962)^{٣٤}.

وتستنج الباحثة من ذلك أن التنظير في الفكر المحاسبي وفقا للفلسفة الأرسطية التي تمت استعارتها أن البديهيات والمسلمات في هذه الحالة ستكون متعلقة ببيئة العمل نفسها وقد تكون متعلقة ببعض العلوم الأخرى ، وذلك حتى يتم التفكير فيما وراء تلك البديهيات والخروج بالنتائج التي تكون مقبولة في الجانب المحاسبي، وذلك على عكس البديهيات والمسلمات المستخدمة في الفلسفة الأرسطية والتي تكون عبارة عن مجموعة من الأرقام ذات دلالة معينة وفقا لما هو مطلوب الوصول إليه (علم الرياضيات والهندسة كما سبق وأن تمت الإشارة إليه).

وفى ضوء ما سبق ظهرت لاحقا العديد من الكتابات حول الخطوات والمراحل التي يمر بها التنظير الأرسطي وفقا لما تم استعراضه، ومن خلال الإطلاع على الأبحاث والدراسات التي تناولت الخطوات التي يجب سلكها الخاصة بالتنظير الأرسطي، فإن هناك اتفاق فيما بينها على أن تلك الخطوات تتمثل فيما يلي^{٣٥}: تحديد التعريفات والمفاهيم – تحديد ومعرفة القضايا الأولية أو الرئيسية (والتي تتكون من كل من البديهيات والمصادرات) – تكوين النظرية (من خلال تكوين الفروض ومنها المبادئ) – وأخيرا التحقق أو البرهان.

ومما سبق تخرج الباحثة بالخصائص الهامة للتنظير الأرسطي والتي تتمثل فيما يلي:

- يقوم على التفكير فيما وراء ما هو ظاهر لنا، وبالتالي يتم التوصل إلى الأسباب الخفية والتي تعتبر مقبولة عند تفسير حدوث ظاهرة ما.
- يقوم على تحليل العلاقات بين المتغيرات وبعضها، مما يؤدي للتوصل للحقائق الجديدة.
- يركز على إثارة الشكوك حول بعض الأمور المسلم بصحتها، وبالتالي تقود في النهاية إلى التوصل إلى مرحلة اليقين والتأكد بشأن تلك الأمور.
- يستند على الإستعانة ببعض البديهيات المتعلقة بقضية معينة، مما يعمل على الخروج بالإستنتاجات السليمة.

■ إضافة لما سبق ترى الباحثة أنه يجب أن يتم دمج كلا من البديهيات والشكوك المثارة حول أمور معينة حتى يتم في النهاية التوصل إلى قضية أخرى جديدة ومقبولة.

وفي سبيل ذلك ستقوم الباحثة بمعرفة مدى أهمية تلك الخصائص وملائمتها في عملية التنظير بشكل عام، مما يبرر اشتقاق الفرض الأول للدراسة كما يلي:
الفرض الأول: لا يوجد اختلاف ذات دلالة إحصائية بين عينة الدراسة حول أهمية خصائص التنظير الأرسطي.

وبالتالي ستقوم الباحثة وبتابع الخطوات الخاصة بالتنظير بمحاولة صياغة الفروض وهي أحد مكونات البناء النظري.

٤. الفروض المقترحة للمحاسبة الإدارية في ضوء التنظير الأرسطي.

تأسيساً على تم تناوله واستعراضه فيما يخص الفلسفة الأرسطية في التنظير، فسوف تحاول الباحثة بلورة تلك الفلسفة للخروج بالفروض التي تتعلق بمجال المحاسبة الإدارية، وقد قامت الباحثة قبل اشتقاق كل فرض بتحديد مجموعة من البديهيات والمسلمات المتعلقة بالفرض نفسه، كما قامت الباحثة أيضاً بتحديد العناصر والأمور والتي يسلم بصحتها تسليم مطلق، وقامت بإثارة الشكوك حول تلك العناصر، وبالتالي عملت الباحثة على الدمج بين كلا من البديهيات والشكوك والتفكير فيما ورائها للخروج بالحقائق والأسباب والتي تفسر لنا حدوث بعض الظواهر في بيئة العمل.

صياغة الفرض الأول:

يتعلق هذا الفرض بـ "احتياجات العامل داخل المنشأة"، وبالتالي فإن:
-تتمثل البديهيات الخاصة بالفرض الأول في أنه "تمثل الحوافز والمكافآت المادية أحد العوامل لتشجيع العامل على القيام بوظيفته".

-بينما تتمثل الشكوك المنهجية كما ترى الباحثة في الآراء التي تؤيد وجهة النظر القائلة بأن الفرد بطبيعته كسول وأنه لا يقوم بكافة واجباته والتزاماته داخل المنظمة التي يعمل بها، وتعتبر من أبرز النظريات التي أيدت هذا الإتجاه هي نظرية (X)، وترى الباحثة أن تلك النظرية وما جاءت بها من الإفتراضات تتنافى مع الطبيعة

البشرية، فكل منا يميل إلى تحقيق ذاته والوصول نحو الطموح والأهداف التي يصبو إليها، كما ترى الباحثة أيضا أن ذلك (من الناحية التكاليفية) قد يكبد المنظمة العديد من التكاليف، حيث أن التعامل مع العامل والنظر إليه على أنه كسول وغير طموح سيؤدي إلى اتباع الأساليب التي تتسم بدرجة من الحزم والصرامة والتي تتعدى حدودها الطبيعية والمعقولة مما يؤدي إلى خلق مناخ عمل غير مشجع على أداء المهام كما يجب، علاوة عن افتقاد العلاقات الجيدة ما بين فريق العمل وانعدام الثقة بين الإدارة والعاملين.... الخ، وكل ذلك من شأنه التأثير سلبا على معدلات الأداء وانخفاض الإنتاجية وما غير ذلك من النتائج، وبالتالي فإنه لا بد من البحث عن معرفة العنصر الذي يحقق احتياجات العامل.

ومنه يشتق الفرض الآتي:

الفرض الأول: فرض الإستقلالية

التفسير والمبررات: في البداية تنوه الباحثة بأن المقصود هنا ليس فقط الإستقلالية الظاهرية، بل إن الإستقلالية يقصد بها أيضا الإستقلالية في التفكير، وبالتالي فإنه من **الناحية السيكولوجية** يؤدي الشعور بالإستقلالية وبعيدا عن أية ضغوطات أو قيود إلى ارتفاع معدل الأداء، حيث تمنح الإستقلالية العامل المزيد من الثقة وإمكانية الإعتماد عليه مما يعزز ويزيد من إنتاجيته، كما يفود للمزيد من توليد الأفكار والحلول التي تأخذ الطابع غير التقليدي، كما تعمل على زيادة الحصيلة المعرفية لديه وتراكمها، علاوة على ذلك فإن الإستقلالية تدفعه أيضا إلى اكتساب المزيد من المهارات المختلفة والتي تعود بالنفع على بيئة العمل، كما تؤدي إلى التقليل من درجة التوتر داخل بيئة العمل وذلك ناتجا عن شعوره بأهميته داخل المنظمة، وفي المقابل فإنه سيكون مسئولا ومتقبلا لمستوى الأخطاء بل وتحمل المخاطر التي قد تنتج عن مقترحاته وأفكاره.

صياغة الفرض الثاني:

يتعلق هذا الفرض بـ "النطاق الذي يقع بداخله المسؤوليات والأعباء المكلف بها

المحاسب الإداري"، وبالتالي:

-تتمثل **البيدهيات** في أنه "توجد داخل كل منشأة العديد من الإدارات المختلفة"، و "تختلف كل إدارة عن الإدارة الأخرى من حيث المسؤوليات والمهام التي تقوم بها"، و"تختلف المنشآت فيما بينها فيما يتعلق بعدد الإدارات التي توجد بها".

-بينما تتمثل **الشكوك المنهجية** في "اقتصار مهمة المحاسب الإداري على محاولة التقليل من بنود التكاليف والمصروفات المتكبدة في عملية الإنتاج"، و"يقع نطاق عمل المحاسب الإداري في القيام بعملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والتقييم"، حيث ترى الباحثة أن المنشآت في ظل المستجدات الحالية والمتتالية تفرض عليها أن يكون هناك ترابط وتوحيد في الرؤى والأهداف من قبل جميع الإدارات، كما يجب أن يكون هناك نوعا من التكامل فيما بين جميع المستويات الإدارية وجميع العاملين بداخل المنشآت، مما يعنى ذلك ألا يقتصر دور المحاسب الإداري على مهمة معينة أو على التعامل مع مستوى إداري محدد دون غيره، وبالتالي يجب أن يكون المحاسب الإداري على معرفة مناسبة لجميع ما يدور داخل المنشأة. وإزاء ذلك يتم اشتقاق الفرض التالي:

الفرض الثاني: فرض الشمولية

التفسير والمبررات: إن المحاسب الإداري يجب أن يمتد ويتوسع في نطاق العمل الخاص به ، وبالتالي ترى الباحثة أن وظيفته يجب أن تتسم بالشمولية ويعنى ذلك أن يقوم بالمشاركة في الأعمال الخاصة بجميع الإدارات التي توجد داخل المنشأة، كذلك يجب أن تتميز معاملاته أيضا بالشمولية والمقصود بها أن يتم التعامل مع جميع العاملين داخل المنشأة، وكذلك يجب أن تكون تعاملاته أيضا ممتدة لتصل إلى الأطراف والأشخاص من خارج المنشأة، حيث أنه بالرجوع إلى ما تم إصداره وإلى التوصيات الصادرة عن الهيئات المعنية ومن خلال ما قامت به الباحثة من التوصل إلى دور المحاسب الإداري في الواقع فإن مهامه لا تتوقف فقط على الأفراد العاملين

داخل المنشأة بل إنها تتعدى ذلك لمن هم من خارج حدود المنشأة، كما ترى الباحثة أن ذلك له مردود إيجابي على المنشأة ككل، إذ أن الشمولية تجعل من المحاسب الإداري الشخص الذي يكون على دراية بالأمور الخاصة بجميع الإدارات والمستويات، وكذلك الأمور المتعلقة بالأطراف المتعاملة من الخارج، وبالتالي فإنه عندما يقوم على سبيل المثال بالمشاركة في توفير معلومات عن موضوع ما فإنه ووفقا لهذا الفرض سيقوم بتوفيرها في ضوء معرفته عما يحدث داخل منظمته وسيكون ملما بها مما يؤهله لتوفير المعلومات المناسبة، وكذلك فإنه عند القيام بالمشاركة في اتخاذ قرار ما فإنه بالطبع سيقوم بتطويع معرفته عن جميع القضايا والمستجدات الدائرة بالداخل واستخدام ما يمتلكه من المعلومات في اتخاذ القرار الصحيح، وفي الوقت نفسه يجب ألا يتعدى مهامه نطاق ومهام الأفراد العاملين الآخرين داخل المنشأة، فدوره داخل المنشأة يمثل في تقديم المشورة وإبداء وجهات النظر وإيجاد الحلول، وكذلك يتمثل تعاملاته مع من هم من الخارج في المشاركة في العمليات التفاوضية وإبرام العقود والعمل على حل المشكلات مع الأطراف والمتعاملين من الخارج وإقناعهم في ضوء مهاراته ومعلوماته، وكذلك التنسيق بين الأقسام الإدارية المختلفة بحيث أن الخطط الموضوعة على سبيل المثال يجب ألا ينصب تركيزها على تحقيق مصلحة إدارة معينة على حساب إدارة أخرى، وبالتالي يجب عليه إزالة أوجه اللبس والتعارض فيما بين الإدارات المختلفة، وهكذا.

صياغة الفرض الثالث:

يتعلق هذا الفرض بـ "الأداء"، وبالتالي:

-تتمثل **البيدهيات** في أنه: "يعتمد الأداء بدرجة كبيرة في الأساس على الموارد البشرية"، و"يهدف الأداء إلى الوصول إلى أهداف وغايات المنشأة وتحقيقها بالشكل المطلوب"، و"يمثل الأداء مجموعة من المهام والمسئوليات الواجب تأديتها في الوقت المحدد لها"، و"تتوقف العديد من الإستراتيجيات ورسم ووضع الخطط على المخرجات الخاصة بالأداء".

-بينما تتمثل الشكوك المنهجية في أنه: "يعتبر المحرك الحقيقي للأداء هو مجموعة المؤشرات والمقاييس الموضوعية من قبل الإدارة والتي يجب تحقيقها بنسب عالية"، و"تتمثل التكلفة الحقيقية للأداء في تكلفة الموارد المستخدمة سواء كانت موارد بشرية أو غيرها من الموارد الأخرى"، و"يرجع أسباب الوقت المستنفذ في معظم الأحوال إلى أسباب يمكن السيطرة عليها وأسباب لا يمكن السيطرة عليها، وأن معظم الأسباب تتمثل في الأعطال وغياب أحد العاملين وعدم توافر أحد الموارد أو المصادر الهامة وغيرها من الأسباب التي تنظر إلى تلك المشكلة بشكل سطحي"، حيث ترى الباحثة أن النظر للمؤشرات المراد تحقيقها على أنها تمثل نقطة البدء في الأداء هو أمر غير منطقي، وكذلك لا تتمثل التكاليف المتكبدة أثناء الأداء تكاليف الموارد التي تدخل لإتمام المهام المطلوبة، فما هو المبرر الذي يجعلنا دائما ما ننظر إلى الأهداف المرجوة على أنها تمثل البداية لعملية الأداء؟.

ومنه يتم اشتقاق الفرض على النحو التالي:

الفرض الثالث: فرض الأداء على أساس تخفيض تكاليف مقاومة التغيير

التفسير والمبررات: بلا أدنى شك أن التغيير عملية حتمية ومستمرة في جميع المنشآت، ولا تخلو بيئة العمل من التغييرات سواء كانت نابعة من الداخل أو الخارج، ومن الناحية السيكولوجية فإن الأفراد دائما ما يميلون إلى مقاومة التغيير الذي يطرأ على المنظمة التي يعملون بداخلها، ولا يتقبلون وجود التغييرات ويرجع لأسباب متعددة تتعلق بتركيبية العقل البشري وطبيعته التي دائما ما تحرص على حبها لبقاء الوضع الحالي كما هو دون أية تغيير، وترى الباحثة من المنظور التكاليفي أن مقاومة التغيير بالطبع سيعمل على تحمل المنشأة للمزيد من التكاليف والمصروفات وفي بعض الأحيان قد تواجه المنشآت الخسائر غير المتوقعة نتيجة لتلك المقاومة، حيث أن المقاومة تستنزف الكثير والكثير من الوقت بلا فائدة، الأمر الذي يؤثر بالسلب على سير الأداء، وترى الباحثة خلافا لجميع الآراء التي تناولت الأداء من منظور الأهداف

التي يجب تحقيقها أن البداية الحقيقية للأداء الناجح تتوقف على تقليل محاولات مقاومة التغيير خاصة عندما يكون مطلوباً، فمتى ما تم الإنضباط من البداية فإن الأداء سيكون منضبطاً فيما بعد في جميع مراحل وسيحقق الأهداف التي تسعى إليها المنشأة، كما ترى الباحثة أن آثار عملية المقاومة تعتبر بمثابة "الشوائب" التي ستظل متلازمة للأداء وتؤثر عليه ما لم يتم علاجها.

صياغة الفرض الرابع:

يتعلق هذا الفرض بـ "الدورة الحياتية للمنشأة"، وبالتالي:

-تتمثل **البيدهيات** في كلا من: "يمر المنتجات بعدة مراحل وقد ينمو في فترات بينما قد يحدث العكس في فترات أخرى"، "تمر المنشأة بفترات زمنية مختلفة وتتميز كل فترة بمجموعة من الخصائص والمتغيرات"، "وجود وتعدد المنافسين سواء في البيئة المحلية أو الدولية".

-تتمثل **الشكوك المنهجية** في: "الدورة الحياتية للمنشأة عبارة عن الدورة الحياتية الخاصة بالمنتج نفسه الذي يتم إنتاجه"، "تقسم الدورة الحياتية للمنتج إلى عدة مراحل ويتم اتخاذ القرارات ووضع الخطط والسياسات والإستراتيجيات في ضوء المرحلة الحالية التي يوجد عليها المنتج"، "يتم تعريف المنافس في بيئة العمل على أنه عبارة عن الشركات الأخرى والتي تعمل في نفس المجال أو النشاط الإنتاجي والخدمي وتسمى أيضاً الشركات النظيرة أو المثيلة".

ومن ذلك يتم اشتقاق الفرض التالي:

الفرض الرابع: فرض تقسيم المنشأة إلى دورات حياتية

التفسير والمبررات: لما كانت بيئة العمل التي تعمل بها المنشأة تتسم بالمزيد من التعقيدات والإختلافات المتعاقبة، فإنه يجب أن يتم التوسع قليلاً في المفهوم الخاص بالدورة الحياتية المتعلقة بالمنشأة، حيث ترى الباحثة أن ربط ذلك بالمرحل التي يمر بها المنتج يعتبر غير سليم على الإطلاق، فقد تكون المنشأة على قدر من الإستعدادات

التي تؤهلها لزيادة حصتها السوقية ولزيادة عملائها، بل وتتوافر لديها المقومات التي تمكنها من تحقيق أهدافها، ولكن وعلى الرغم من ذلك فإن منتجاتها لا تلقى القبول في السوق من قبل شريحة كبيرة من العملاء أو المستهلكين، وقد تتراجع مبيعاتها على الرغم من بذلها للعديد من المجهودات وتوافر الكوادر البشرية الملائمة، وترى الباحثة أن السبب في ذلك لا يعود إلى نقص ما بداخل المنشأة ولكن بسبب الإغفال عن بعض العوامل الأخرى التي يتم تجاهلها ويتم التركيز فقط على المرحلة التي يقف عندها المنتج الآن من بين المراحل الأربعة، ومما سبق فإنه وبالقيام بتحليل لأهم ما يحيط بالمنشأة والذي من المحتمل أن يقوم بالتأثير عليها هو **وجود الصناعات البديلة** وبالتالي يجب على المنشأة بدلا من أن تقوم باتخاذ قراراتها في ضوء الدورة الحياتية للمنتج هو أن تقوم أيضا بالإحاطة بجميع الظروف والملابسات الخاصة بالصناعات البديلة وليس ذلك فحسب بل معرفة الدورة الحياتية التي تتواجد عليها الصناعات البديلة من فترة لأخرى وأخذها في الحسبان وذلك يعنى استحداث مفهوم **الدورة الحياتية للصناعات البديلة** ويقصد بذلك الصناعات البديلة والتي من الوارد أن يتجه إليها العملاء مستقبلا والإستغناء عن منتجات المنشأة، حيث ترى الباحثة أن المنشأة قد تقوم بتكبد العديد من مصاريف البيع لزيادة كمية المبيعات في الوقت الذي تكون فيه الصناعات البديلة في مرحلة النضج ويعنى ذلك أن تكون وصلت المبيعات لذروتها مما ينبىء مستقبلا عن فقدان بعض العملاء وانخفاض لكمية المبيعات وغيرها من الأمور غير المستحبة، ويتم الخروج من ذلك بحقيقة مؤداها أن **المنافسين يتمثلون في الشركات والمصانع للمنتجات البديلة**، وبالإضافة لذلك فإنه يجب على المنشأة مقارنة وضعها بوضع المنافسين من نفس المجال ولكن وفقا للمرحلة التي يقفون عليها الآن مما يعنى الإهتمام بـ **الدورة الحياتية للمنافسين للمنتجات والخدمات النظيرة**، حيث أنه وفي معظم الأحوال يتم إجراء المقارنة واستخدام المقاييس المرجعية للأداء الخاصة بالمنافسين وذلك بافتراض أنهم يقفون في نفس المرحلة التي تقف عندها المنشأة مما يتوقف عليه الإستنتاجات التي تكون في غير محلها، وكذلك ترى الباحثة أنه يجب أن ينصب إهتمام المنشأة أيضا بما يسمى بـ **الصناعات المكملة** حيث توجد

بعض المنتجات والتي تتوقف على تلك الصناعات المكتملة لها حتى يتم خروجها بصورتها النهائية ويعتبر ذلك من الأمور الهامة وبالتالي يجب أن تقوم المنشأة بترسيخ مفهوم **الدورة الحياتية للصناعات المكتملة** ويعنى أن تكون على دراية إلى أين وصلت المخرجات الخاصة بالصناعات المكتملة والتي يتم الإعتماد عليها، وعلى الجانب الآخر ترى الباحثة أن المنتجات أو الخدمات الخاصة بالمنشأة قد تمثل هي أيضا أحد **الصناعات البديلة** لمنتجات شركة أخرى وينبغى على المنشأة أن تقوم بدراسة وتحليل أين وصلت منتجات الشركات الأخرى وهل بالإمكان أن تحل منتجاتها بدلا من تلك الشركات أم لا، وبالتالي يظهر في ضوء ذلك مفهوم **الدورة الحياتية للصناعات التي تمثل منتجات الشركات بالنسبة لها المنتجات البديلة**، أما على المستوى الداخلى للمنشأة أو الشركة فترى الباحثة أن هناك بعض الأمور التي لا تقل أهمية عن المراحل الخاصة بالمنتج والتي يجب التركيز عليها، حيث أنه **وبجانب الدورة الحياتية للمنتج** والتي هي بطبيعة الحال يتم الأخذ بها، فترى الباحثة أنه من الأهمية أيضا الإهتمام بالكادر البشرى وجميع العاملين بداخل المنشأة باعتبارهم الأساس الذي يتم الإعتماد عليه في الوصول إلى أهدافهم وفي عملية سير العمل والأداء، ولكن وعلى الرغم من ذلك فإنه غالبا ما يتم النظر إلى العاملين على أنهم جميعا يمرون بنفس الظروف وأن احتياجاتهم لا تختلف من عامل لعامل آخر... وهكذا، وفي ظل ذلك ترى الباحثة أنه يجب أن يتم تطبيق مفهوم **الدورة الحياتية للعاملين**.

صياغة الفرض الخامس:

يتعلق هذا الفرض بـ "**التقارير الإدارية**"، وبالتالي:

-تتمثل **البديهييات** في كلا من: "تعمل التقارير الإدارية على توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات"، "تتعدد مصادر المعلومات التي يتم من خلالها الحصول على معلومات للمساعدة في إعداد التقارير الإدارية"، "تتنوع التقارير الإدارية بحسب طبيعتها ومحتوياتها ومدى الحاجة إليها"، "يتم اشتراك العديد من الأفراد العاملين والمستويات الإدارية المختلفة في إعداد التقارير".

-بينما تتمثل الشكوك المنهجية في: " تعد من أهم الأسباب المؤدية لطول الفترة الزمنية الخاصة بإعداد التقارير هي كثرة العمليات والخطوات التي تسبق مرحلة إعداد التقارير وأن ذلك يمثل التكلفة الحقيقية المتمثلة في الساعات المنقضية في الإنتهاء من تلك العمليات والخطوات".

وترى الباحثة في ذلك أنه من غير المقبول أن يتم التسليم المطلق بأن ما يسبق مرحلة إعداد التقارير الإدارية تعتبر هي المتسبب الرئيسي في زيادة الفترة الزمنية ما بين البدء في إعداد وتجهيز وانتهاء بوضعه وصياغته بصورته النهائية والذي من المفترض أن يكون وسيلة المساعدة للإدارة في القيام بوظائفها، حيث يؤدي التسليم بذلك إلى التركيز على "المعالجات" فقط وإهمال الإعتبارات والنواحي المتعلقة بالجانب البشرى في هذه الحالة.

وبالتالى وفي ضوء ما سبق يتم اشتقاق الفرض على النحو التالى:

الفرض الخامس: فرض إعداد التقارير على أساس تقليل اختناقات المعنى

التفسير والمبررات: لقد أصبح المحاسب الإدارى مطالباً ومسئولاً عن إعداد المزيد من التقارير المختلفة، حيث أن لكل تقرير هدف معين، ولما كانت التقارير يتم المشاركة في إعدادها العديد من الأفراد من كافة المستويات الإدارية المختلفة، فإنه ووفقاً لذلك وخاصة في ظل وجود الشركات التي تتميز بدرجة كبيرة من التعقيدات في عملياتها وأنشطتها يواجه المحاسب الإدارى واحدة من أهم المشكلات التي تؤثر على جودة محتوى التقرير، وتتمثل تلك المشكلة في عدم الإتفاق على معنى محدد لمعظم البنود والعناصر التي يتم وضعها وتضمينها داخل تلك التقارير، وترى الباحثة أن تلك المشكلة يتزامن معها بالتبعية العديد من المشكلات الأخرى المرتبطة بتجهيز التقارير، فقد يتم الإختلاف على تسلسل الخطوات والتي يتم بموجبها إعداد التقرير، كذلك الإختلاف على أهمية بعض البنود وعدم الإتفاق بشأن إدراجها أو عدم إدراجها داخل التقرير، كذلك قد يكون هناك اختلافاً حول كيفية القياس لبعض العناصر التي توجد

داخل تلك التقارير التي يتم إعدادها، وبالتالي ترى الباحثة في هذه الحالة بأنه يجب على المحاسب الإداري محاولة تقليل الاختلاف والتضارب حول بند معين، وذلك لأن التقارير التي يتم إعدادها من المفترض أن تكون قادرة على مساعدة الإدارة في القيام بدورها على الوجه الأكمل، وبالتالي فإن الاختلافات حول معنى أو مفهوم عنصر محدد يترتب عليه العديد من الآثار غير المرغوب فيها، وتتمثل في تأخير تسليم التقارير في معادها، وكذلك عدم موضوعية أو دقة ما يترتب على الأخذ بها فيما بعد عندما تحتوي على العديد من البنود التي تم وضعها وقياسها وتعريفها بشكل غير دقيق وذلك بسبب عدم الإجماع على معنى موحد بها، وطالما أن المحتوى الخاص بتلك التقارير لم يكن مبنيا على أسس صحيحة من البداية فإن جميع ما يترتب عليه أيضا سيكون بالتبعية غير ممثلا للحقيقة، حيث أنه في ظل وجود بيئة العمل الحالية والتي تشهد العديد من المستجدات فإن الشركات تكون مطالبة بالمزيد من التقارير والتي تتغير من فترة لأخرى من حيث مضمونها والبنود التي يجب أن تحتوي عليها وكذلك المؤشرات المستخدمة بها وطرق قياسها والمعايير التي تستند عليها، كما أن المفهوم الخاص بعنصر ما قد يتغير وفقا لما تقرضه بيئة العمل، فلا شيء يبقى كما هو عليه دون تغيير، وعلى الرغم من ظهور التكنولوجيا الحديثة والإعتماد عليها في إعداد بعض التقارير إلا أنه وعلى الرغم من ذلك تتواجد تلك المشكلة، بل ويزداد الأمر تعقيدا كلما اتسع وكبر نطاق وحجم نشاط المنشأة.

صياغة الفرض السادس:

يتعلق هذا الفرض بـ "المخرجات الخاصة بالمنشأة"، وبالتالي:

-تتمثل **البيديهيّات** في: "الأهداف المخطط لها مسبقا يجب الوصول إليها"، "يوجد لكل منشأة أو منظمة مهما كان حجمها ونشاطها الأهداف التي تسعى إلى الوصول إليها وذلك عن طريق التضحية ببعض الموارد اللازمة"، "لا تتمثل النتائج النهائية للمنشأة في زيادة كمية المبيعات بقدر ما تتمثل في تحقيق الأهداف غير المالية أيضا".
-بينما تتمثل **الشكوك المنهجية** في: "اعتبار الأهداف المحققة والمرجوة من قبل المنشأة المقياس الأساسي لنجاحها واستمرار بقائها في السوق".

ومن ذلك يتم اشتقاق الفرض الآتى:

الفرض السادس: فرض وجود علاقة سببية والنتيجة بين مخرجات المنشأة وأهداف المجتمع.

التفسير والمبررات: من المعروف أن المنشأة لا تعمل بمعزل بمفردها عما يحيط حولها، حيث يتطلب العمل داخل المنشأة العديد من العلاقات والتفاعلات ما بين الإدارة أو صاحب المنشأة وبين الأطراف والمتعاملين من خارج المنشأة من ذوى المصالح المختلفة، ولما كانت المنشأة يحاوطها المجتمع، فإن لهذا المجتمع أيضا متطلباته واحتياجاته والتي من المفترض أن تساهم المنشأة فى تحقيق بعض من هذه المتطلبات ، وبالتالي فإنه من غير المنطقى الإستناد على ما حققته المنشأة من النتائج والأهداف لوصفها بأنها قادرة على توظيف مواردها بالشكل المناسب والذي مكنها من الوصول إلى غاياتها، حيث يجب على المنشأة بجانب ذلك أن هناك علاقة ارتباط ما بين المخرجات أو الأهداف التي تم الوصول إليها من قبل المنشأة وبين قدرة تلك المخرجات على التأثير على المجتمع المحيط حتى وإن كانت المساهمة تتمثل فى نسبة ضئيلة، وبالتالي ترى الباحثة أنه يجب أن يتم وفقا لذلك الفرض ترسيخ مفهوم "التفوق على الأهداف" ويعنى ذلك أن تكون الأهداف التي استطاعت المنشأة تحقيقها يجب أن تكون متوافقة بعض الشيء مع الأهداف الخاصة بالمجتمع الخارجى المحيط بالمنشأة، وترى الباحثة أن هذا المجتمع عبارة عن كلا من المجتمع الخاص ببيئة العمل نفسها (والذى يضم المنشآت والشركات المثيلة والبديلة وجميع الشركات التجارية والصناعية والخدمية)، والمجتمع من غير بيئة العمل (والذى يضم الأفراد العاديين والعملاء والمستهلكين والمستثمرين وما شابه ذلك).

وبالتالى ومما سبق استطاعت الباحثة الخروج بالفروض المقترحة والتي تمثل أحد المكونات الهامة فى البناء النظرى، وحيث أن تلك الفروض تمثل مقترحات فقط ولم تدخل حيز التطبيق، فإنه يتبقى معرفة مدى تمتعها بالقبول العام من قبل الأفراد ذات الصلة أو العاملين بتلك المهنة داخل المنظمات والمنشآت، وبالتالي فإن ذلك يعد مبررا لاشتقاق

الفرض الثانى للدراسة كما يلى:

الفرض الثانى: لا يوجد اختلاف ذات دلالة إحصائية بين عينة الدراسة حول فروض المحاسبة الإدارية المقترحة.

وبالتالى يتبقى تقديم الدليل العملى لإثبات مدى صحة الفروض التى تم اشتقاقها من خلال ما تم تناوله، وهو ما ستقوم به الباحثة من خلال دراسة استطلاعية بالإستعانة بالفئة المناسبة.

٥. منهجية الدراسة الإستطلاعية.

تبين من خلال ما سبق مراحل التنظير الأرسطي (أو الإستنباطى)، وأنه يتسم بالعديد من الخصائص، وتعد المرحلة الأخيرة هى المرحلة المتعلقة بـ "البرهان" التى يتم فيها إثبات صحة ومنطقية الفروض المقترحة وذلك عن طريق الإستقصاء من الفئات المناسبة وذلك من منطلق أن المحاسبة تعتبر "علمًا اجتماعيًا"، وبالتالي فإن طبيعة البرهان الخاص بالنظرية فى مجالات العلوم الإجتماعية لا تقوم على التجربة، ولكنها تقوم على الإستقصاء .

٥-١ الهدف من الدراسة الاستطلاعية:

تهدف الدراسة إلى اختبار مدى معنوية الفروق بين العينة فيما يتعلق بخصائص التنظير الأرسطي والفروض المقترحة، وتعتبر الدراسة استطلاعية بسبب أن الفروض لم يتم تطبيقها بعد، وبالتالي لا بد من إجراء الدراسة واستطلاع آراء الفئات التى تم اختيارها للإستفادة من آرائها وخبراتها .

٥-٢ مجتمع وعينة الدراسة :

مجتمع الدراسة: مجتمع البحث يعتبر فى هذه الدراسة من نوع "المجتمع غير المحدود" بسبب الاعتماد على المواقع الإلكترونية كما أن الإستبيان كان الكترونياً، ويعنى عدم التقيد بمكان محدد للدراسة، وتمثل مجتمع الدراسة فى كلا من فئة أعضاء هيئة التدريس و المحاسبين الإداريين.

عينة الدراسة: حصلت الباحثة على عدد (٢٦٩) إجابة من الفئتين السابقتين بشكل الكترونى مقسمين إلى (١٦٥) محاسب إدارى، و(١٠٤) عضو هيئة تدريس.

ويوضح الجدول التالي عدد الردود المرسلة والمستلمة إلكترونياً
جدول رقم (١) حركة الردود للقوائم المرسلة والمستلمة إلكترونياً

عينة الدراسة	عدد الإستمارة المرسلة إلكترونياً	عدد الردود المستلمة إلكترونياً	الردود التي تم استبعادها	عدد الردود الصالحة	نسبة الردود
محاسب إداري	٢٠٠	١٦٥	لا يوجد	١٦٥	٨٢.٥%
عضو هيئة تدريس	١٥٠	١٠٤	لا يوجد	١٠٤	٦٩.٣%
الإجمالي	٣٥٠	٢٦٩	لا يوجد	٢٦٩	٧٦.٨٥%

٣-٥ صدق وثبات أداة الدراسة: الثبات: يعتبر الثبات من الصفات التي يجب أن تتصف بها أداة القياس الجيدة، ويُقصد به الإستقرار بحيث أن درجته لا تتغير جوهرياً بتكرار إجراء الإختبار، بمعنى أن يكون الإختبار قادراً على أن يحقق دائماً نفس النتائج في حالة تطبيقه مرتين على المجموعة نفسها وتحت نفس الظروف، وبعبارة أخرى فإن سؤال الفرد المستقصى منه مرة أخرى فإن إجابته لا تتغير ويتحقق بذلك الإتساق بين إجابته للمرتين، ويستخدم في حساب معامل الثبات، كما يشير معامل الثبات إلى معامل الإرتباط بين درجات الأفراد المستقصى منهم في المرتين وفقاً للخطوة السابقة الخاصة بالثبات ويطلق على النتيجة المحصلة هنا بـ "معامل الثبات"، ويتراوح معامل الثبات بين درجتين (صفر، وواحد) بحيث أن الصفر يُعدّ أقل معامل ثبات، أما أعلى معامل ثبات فهو الدرجة (واحد)، مع العلم أنه من الصعب الحصول على معامل ثبات يساوي واحد نظراً للأخطاء المتعلقة بالإختبار أو بالنتائج أو بالأفراد والتي لا يمكن التحكم فيها مثل الحالة النفسية والعوامل الأخرى المؤثرة على الفرد المستقصى منه، بينما يشير الصدق إلى قدرة القائمة على قياس ما أعدت له، ويوضح الجدول التالي معاملي الصدق والثبات لمحاور القائمة:

جدول رقم (٢) معاملى الصدق والثبات للمحورين

الصدق والثبات لمحاور القائمة				
رقم المحور	المحور	معامل الثبات (ألفا كرونباخ)	معامل الصدق	عدد العبارات
الأول	خصائص التنظير الأرسطي	0.55	0.742	5
الثاني	الفروض المقترحة للمحاسبة الإدارية في ضوء خصائص مدخل التنظير العقلى	0.78	0.883	6
	الإجمالى	0.805	0.897	11

التعليق: يوضح الجدول السابق أن معامل ثبات القائمة قد وصل إلى ٨٠.٥% ومنها نجد أن معامل صدق القائمة وصل إلى ٨٩.٧% وهو الجذر التربيعي لمعامل الثبات، ووصل معدل الثبات للمحور الأول إلى ٥٥% مما بينما وصل معامل الصدق ٧٤%، في حين وصل معدل الثبات للمحور الثاني إلى ٧٨% ومعامل الصدق ٨٨.٣%، مما يدل على أن أداة الدراسة صالحة لقياس ما أعدت لقياسه.

٥-٤ الصدق البنائى للقائمة: يشير الصدق البنائى إلى مدى قوة الارتباط بين المحور وبين القائمة نفسها، وكذلك فإن الدلالات الخاصة بذلك تشير أيضا إلى معنوية أو عدم معنوية الارتباطات، ويتضح ذلك من خلال الجدول التالى:

جدول رقم (٣) نتائج اختبار الصدق البنائى للقائمة

القائمة			المحاور
N	Sig. (2-tailed)	Pearson Correlation	
269	0.0001	.765	الأول: خصائص التنظير الأرسطي.
269	0.0001	.813	الثاني: الفروض المقترحة للمحاسبة الإدارية.

التعليق: يلاحظ من الجدول السابق أن المحاور ترتبط ارتباط قوى مع القائمة نفسها حيث أنها قد تعدت نسبة الـ ٥٠%، كما يوضح الجدول أن الارتباطات معنوية وذات دلالة إحصائية حيث جاءت قيمة Sig للمحورين بأقل من ٠.٠٥%، مما يعنى وجود الصدق البنائى للقائمة، والذي يشير إلى كفاءتها في إجراء الإختبار.

٥-٥ نتائج التحليل الإحصائي الوصفي الخاص بدرجات الإستجابة:

تمثل درجات الإستجابة إتجاه الفئات المستقصى منها، ويأخذ هذا الإتجاه وصفا كميًا بناء على مقياس ليكرت الخماسي (موافق جدا-موافق-محايد-أعترض-أعترض بشدة)، حيث تم حساب مدى الاستجابة لمحاور القائمة باستخدام الأوزان الخاصة بمقياس ليكرت الخماسي، ويمثل الجدول التالي المدى الخاص بالتوسطات والذي يقع فيه كل إتجاه من المقياس على حدة:

جدول رقم (٤) الأوزان الخاصة بمقياس ليكرت الخماسي معبرا عنها بصورة وصفية كمية

المتوسط	المستوى
1-1.79	أعترض بشدة
1.80-2.59	أعترض
2.60-3.39	محايد
3.40-4.19	موافق
4.20-5	موافق جدا

وبالإستعانة بالجدول السابق تم حساب المتوسطات لكل محور على حدة وذلك لتحديد الإتجاه العام لكل محور ومدى موافقة أو عدم موافقة أفراد العينة على العبارات الخاصة بكل محور، وقد كانت موضحة كما بالجدول التالي:

جدول رقم (٥) الأوزان الخاصة بمقياس ليكرت الخماسي معبرا عنها بصورة وصفية كمية لمحاور القائمة

درجات الاستجابة لمحاور القائمة				
درجات الاستجابة	الانحراف المعياري	المتوسط	حجم العينة	
موافق جدا	0.37701	4.4729	269	المحور الأول: خصائص التنظير الأرسطي.
موافق جدا	0.28745	4.5631	269	المحور الثاني: الفروض المقترحة للمحاسبة الإدارية في ضوء خصائص التنظير الأرسطي.

وبالتالي يوضح الجدول السابق أن العينة محل الدراسة كانت (موافقة جدا) على جميع محاور القائمة وذلك لأن متوسطات الاستجابة لهم كانت أكبر من (٤.٢).

٤-٦ نتائج التحليل الإحصائي الوصفي الخاص بالمحور الأول للقائمة (خصائص التنظير الأرسطي):

يوضح الجدول التالي الأهمية النسبية لجميع عبارات السؤال الأول للقائمة والذي يمثل المحور الأول من وجهة نظر العينة:

جدول رقم (٦) البيانات الوصفية الكمية لعبارات المحور الأول للقائمة

الترتيب	رقم العبارة	العبارة	المحاسبين الإداريين		أعضاء هيئة تدريس	
			متوسط	انحراف معياري	متوسط	انحراف معياري
1	5	إضافة لما سبق ترى الباحثة أن يتم دمج كلا من البديهيات والشكوك المثارة حول أمور معينة.	4.56	0.628	4.58	0.664
2	4	يستند على الاستعانة ببعض البديهيات المتعلقة بفضية معينة، مما يعمل على الخروج بالاستنتاجات السليمة والمقبولة.	4.55	0.589	4.51	0.724
3	1	يقوم على التفكير فيما وراء ما	4.47	0.558	4.51	0.623

0.631	4.46	269	0.646	4.40	0.621	4.49	هو ظاهر لنا ، وبالتالي يتم التوصل إلى الأسباب الخفية والتي تعتبر مقبولة عند تفسير حدوث ظاهرة ما.	3	4
0.653	4.32	269	0.721	4.25	0.604	4.36	يرتكز على إثارة الشكوك حول بعض الأمور المسلم بصحتها، وبالتالي تقود في النهاية إلى التوصل إلى مرحلة اليقين والتأكد بشأن تلك الأمور.	2	5
0.377	4.4729	269	0.419	4.45	0.348	4.49	يقوم على تحليل العلاقات بين المتغيرات وبعضها، مما يؤدي للتوصل إلى الحقائق الجديدة.		
							خصائص التنظير الأرسطي	الإجمالي	
	37.669		24.354		17.229		قيمة كاي ^٢		
	0.0001		0.0001		0.002		دلالة كاي ^٢		

التعليق:

يوضح الجدول السابق أن هناك إجماع لآراء العينة بشأن الخصائص المتعلقة بالتنظير الأرسطي، حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية لآراء العينة كوحدة واحدة ما بين (٤.٥٧-٤.٣٢)، وجاءت العبارة رقم ٥ المتعلقة بدمج البديهيات والشكوك المثارة حول أمور معينة احتل الترتيب الأول من وجهة نظر العينة، يليها العبارة رقم ٤ الخاصة بأن التنظير الأرسطي يستند على الاستعانة ببعض البديهيات المتعلقة بقضية معينة مما يعمل على الخروج بالإستنتاجات السليمة والمقبولة بالمركز الثاني، وتلاها كلا من عبارة ١ المتعلقة بالتفكير فيما وراء ما هو ظاهر لنا، ثم العبارة رقم ٣ الخاصة بإثارة الشكوك حول بعض الامور المسلم بصحتها، وأخيرا العبارة رقم ٢ احتلت الترتيب الأخير والمتعلقة بتحليل العلاقات بين المتغيرات وبعضها للتوصل إلى الحقائق. بينما كان المتوسط العام الإجمالي ٤.٧٢٩.٤ بانحراف معياري قدره ٠.٣٧٧. مما يشير إلى اتفاق أفراد العينة على أهمية خصائص التنظير الأرسطي بدرجة موافق جدا كما يدل على انخفاض التششت .

٤-٧ نتائج التحليل الإحصائي الوصفي الخاص بالمحور الثاني للقائمة (فروض المحاسبة الإدارية المقترحة):

جدول رقم (٧) البيانات الوصفية الكمية لعبارات المحور الثاني للقائمة

الترتيب رقم الفرض	الفروض المقترحة	المحاسبين الإداريين		أعضاء هيئة تدريس		حجم العينة	متوسط الانحراف المعياري
		متوسط	انحراف معياري	متوسط	انحراف معياري		
1	فرض الاستقلالية	4.5939	0.37281	4.5769	0.42819	269	4.5874
2	فرض إعداد التقارير على أساس تقليل اختناقات المعنى.	4.5939	0.30593	4.5513	0.34997	269	4.5774
3	فرض الشمولية	4.5939	0.38090	4.5385	0.45524	269	4.5725
4	فرض الأداء على أساس تخفيض تكاليف مقاومة التغيير	4.5879	0.37020	4.5144	0.60922	269	4.5595
5	فرض تقسيم المنشأة إلى دورات حياتية	4.6133	0.31864	4.4500	0.46863	269	4.5502
6	فرض وجود علاقة سببية والنتيجة بين مخرجات المنشأة وأهداف المجتمع	4.5515	0.53427	4.4808	0.59088	269	4.5242
	الإجمالي	4.59	0.239	4.52	0.351	269	4.5631
	ضوء خصائص التنظير الأرسطي.						
	قيمة كاي ٢	10.832		4.248			6.229
	دلالة كاي ٢	0.055		0.514			0.285

التعليق:

يوضح الجدول السابق أن هناك إجماع لآراء العينة بشأن الفروض المقترحة للمحاسبة الإدارية، حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية لآراء العينة كوحدة واحدة ما بين (٤.٥٨-٤.٥٢)، واحتل الفرض الأول والخاص بالاستقلالية الترتيب الأول من وجهة نظر العينة، يليه الفرض الخامس والذي يتعلق بإعداد التقارير على أساس تقليل اختناقات المعنى، تلاه الفرض الثاني وهو فرض الشمولية، ثم الفرض الثالث المتعلق بالأداء على أساس تخفيض تكاليف المقاومة، ثم الفرض الرابع والخاص بتقسيم المنشأة إلى دورات حياتية، وجاء الفرض السادس والمتعلق بوجود علاقة سببية بين المخرجات وأهداف المجتمع في الترتيب الأخير. وبلغ إجمالي المتوسط الحسابي للمحور ككل ٤.٥٦٣١ وهو يشير إلى موافق جداً، وبلغ الإنحراف المعياري ٠.٢٨٧٤٥ مما يعنى انخفاض التشتت.

٤-٨ نتائج اختبار التحليل الإحصائي الاستدلالي للفرض الأول:

الفرض الأول: لا يوجد اختلاف ذات دلالة إحصائية بين عينة الدراسة حول أهمية خصائص التنظير الأرسطي.

وقامت الباحثة هنا باختبار مدى الإتفاق بين آراء العينة في ضوء طبيعة العمل، يوضح الجدول التالي وجود الفروق بين العينة وفقا للمتوسطات الحسابية: جدول رقم (٨) الفروق بين آراء العينة حول أهمية خصائص التنظير الأرسطي وفقا لطبيعة العمل

متوسط الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	طبيعة العمل	طبيعة العمل
0.02709	0.34802	4.4873	165	المحاسبين الإداريين	خصائص التنظير الأرسطي
0.04115	0.41966	4.4500	104	أعضاء هيئة التدريس	

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

التعليق: يوضح الجدول السابق وجود فروقا ظاهرية بين الفئتين ولمعرفة ما إذا كانت هذه الفروق ذات دلالة إحصائية أم لا تم استخدام اختبار t لعينتين مستقلتين، ولاستخدام هذا الاختبار يستلزم أولا معرفة عما إذا كان هناك تجانس بين المجموعات (محاسب اداري، عضو هيئة تدريس) أم لا، ولذلك تم عمل اختبار ليفين الإحصائي لقياس تجانس التباين بين المجموعتين وفي ضوء ذلك يتحدد القانون المناسب لاختبار t حيث يوجد قانونين لاختبار t أحدهما يستخدم في حالة تجانس التباين بينما يستخدم الآخر في حالة عدم تجانس التباين، وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٩) نتيجة اختبار ليفين واختبار t بين آراء العينة حول المحور الأول وفقاً لطبيعة العمل

اختبار العينات المستقلة									
اختبار t لتساوي المتوسطات					اختبار ليفين لتجانس التباين				
نتيجة الاختبار	فترة الثقة للفروق	الحد الاتي الحد الاعلى	الفرق بالخطأ المعياري	الفرق بين المتوسطات	Sig. (2-tailed)	df	t	Sig.	F
فروق غير معنوية	0.13027	-0.05573	0.04724	0.03727	0.431	267	0.789	0.006	7.634
معنوية	0.13446	-0.05991	0.04927	0.03727	0.450	189.308	0.757		

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي) مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$)
 التعليق: يوضح الجدول السابق أن القيمة الإحتمالية لاختبار ليفين الإحصائي (٠.٠٠٦) أقل من ٠.٠٥ مما يشير إلى أن التباين غير متجانس بين المجموعتين وبالتالي تم استخدام اختبار t وفقاً للقانون الخاص في حالة عدم تجانس التباين، أما فيما يتعلق بنتيجة اختبار t فيظهر الجدول أن الفرق الإجمالي للمحور ككل بين المتوسطات بلغ (٠.٣٧)، وأن فترة الثقة للفروق تراوحت بين (-٠.٠٥٩) و (٠.١٣٤) وبالنظر إلى الفرق الإجمالي للمتوسط نجد أنه يقع في الفترة الخاصة بالثقة للفروق، وكانت القيمة الإحتمالية لاختبار t الإحصائي (٠.٤٥٠) أكبر من ٠.٠٥ وتعني عدم معنوية العلاقة وبالتالي يشير ذلك إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أهمية خصائص التنظير الأرسطي ترجع إلى طبيعة العمل، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%، وبالتالي يكون القرار هو:

قبول وصحة الفرض الأول، حيث أن قيمة Sig الخاصة باختبار t أكبر من ٠.٠٥ مما يعني عدم معنوية الفروق بين آراء العينة وذلك في ضوء طبيعة العمل.

٤-٩ نتائج اختبار التحليل الإحصائي الاستدلالي للفرض الثاني:

الفرض الثاني: لا يوجد اختلاف ذات دلالة إحصائية بين عينة الدراسة حول فروض المحاسبة الإدارية المقترحة.

وقامت الباحثة هنا باختبار معنوية الفروض في ضوء طبيعة العمل، ويوضح الجدول التالي المتوسطات والانحرافات لعينة الدراسة:

جدول رقم (١٠) المتوسطات والانحرافات لعينة الدراسة الخاص بالفرض الثاني

Group Statistics					
متوسط الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	طبيعة العمل	
0.01860	0.23889	4.5891	165	محاسب إداري	إمكانية صياغة
0.03442	0.35106	4.5186	104	عضو هيئة تدريس	فروض المحاسبة الإدارية

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي)

التعليق: يوضح الجدول السابق وجود فروقا ظاهرية بين المتوسطات ولمعرفة ما إذا كانت هذه الفروق ذات دلالة إحصائية أم لا تم استخدام اختبار t الإحصائي للدلالة عن الفروق لعينتين مستقلتين والذي يستلزم معرفة ما إذا كان التباين متجانس أم لا بين المجموعات لتحديد القانون الخاص باختبار t في هذه الحالة، ولذلك تم عمل اختبار ليفين الإحصائي لقياس تجانس التباين، وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (١١) اختبار العينات المستقلة الخاصة بالفرض الثاني

اختبار العينات المستقلة											
نتيجة الاختبار	اختبار t لتساوي المتوسطات					اختبار ليفين لتجانس التباين					
	فترة الثقة للفروق		الفرق بالخطأ المعياري	الفرق بين المتوسطات	Sig. (2-tailed)	df	t	Sig.	F		
	الحد الاعلى	الحد الاي									
فروق غير معنوية	0.14129	-0.000140	0.03598	0.07045	0.051	267	1.958	0.0001	16.405	تجانس التباين	إمكانية صياغة فروض المحاسبة الإدارية
	0.14771	-0.00681	0.03913	0.07045	0.074	163.168	1.801			عدم تجانس التباين	

المصدر: (مخرجات التحليل الإحصائي) مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$)

التعليق: يوضح الجدول السابق أن القيمة الإحصائية لاختبار ليفين الإحصائي (0.0001) أقل من 0.05 مما يعنى بأن التباين غير متجانس بين المجموعتين. كما

يظهر الجدول أيضا أن الفرق بين المتوسطات بلغ (٠.٠٧)، كما أن فترة الثقة للفرق تراوحت بين (٠.٠٠٠١٧-) و (٠.١٥)، كما يظهر الجدول أيضا أن القيمة الإحصائية لاختبار t الإحصائي (٠.٠٧) أكبر من ٠.٠٥ مما يعنى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول إمكانية صياغة فروض المحاسبة الإدارية وفقا لطبيعة العمل، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

وبالتالى ومما سبق يكون القرار ما يلى:

قبول وصحة الفرض الثانى، حيث أن قيمة Sig الخاصة باختبار t أكبر من ٠.٠٥ مما يعنى عدم معنوية الفرق بين آراء العينة وذلك فى ضوء طبيعة العمل.

ومما سبق يتضح عدم معنوية الفرق بين أفراد العينة التى تمثلت فى كلا من المحاسبين الإداريين وبين أعضاء هيئة التدريس، حيث كانت قيمة Sig للفرضين أكبر من ٠.٠٥ مما يشير لعدم وجود فروق بين المتوسطات للفئتين المستقصى منهم.

٦. النتائج، التوصيات، البحوث المستقبلية المقترحة.

اتضح من خلال جميع ما سبق أن أهم نتائج البحث تتمثل فى توقف محاولات تنظير المحاسبة الإدارية عند حد وزمن معين وذلك على الرغم من الأهمية الكبيرة التى يشغلها المحاسب الإدارى والتى اتضحت من خلال تناول الدراسات السابقة، كما توصلت الباحثة إلى أن التنظير القائم على الفلسفة الأرسطية يعد هاما وذلك نابع من أهمية الخصائص التى يتميز بها التنظير الأرسطى وخاصة تركيزه على التفكير فيما وراء الطبيعة والخروج بالنتائج والحقائق المنطقية وفقا للإستدلالات والمعطيات والبدهييات المعروفة والمسلم بصحتها، كما يعتبر من أهم النتائج أن الشكوك حول أمر ما يوصل فى النهاية إلى مرحلة اليقين والتى يتضح فيها الأسباب الخفية والتى لم تكن فى الحسبان عند دراسة ظاهرة أو أمر ما، ومن ناحية أخرى فقد أشارت الدراسة الإستطلاعية بشكل مبدئى إلى أن هناك قبول للفروض المقترحة بين أفراد العينة، كما أن هناك اتفاق بين الفئتين على أهمية الخصائص المتعلقة بالتنظير الأرسطى.

وفى ضوء ما سبق توصى الباحثة بمحاولة الأخذ بالفروض المقترحة وتطبيقها فعليا، كما توصى الباحثة بالإهتمام بمجال المحاسبة الإدارية من قبل المنظمات بإصدار

التقارير التي تعزز من أهمية وجود نظرية لهذا المجال المعرفي الحيوى، كما توصى الباحثة كلا من **المديرين** بالأخذ في الإعتبار الأسباب غير التقليدية الكامنة وراء بعض السلوكيات المؤثرة سلبا على المنظمة أو المنشأة، وتوصى الباحثين باشتقاق الأفكار البحثية المتعلقة بعملية تنظير المحاسبة الإدارية من وجهات نظر أخرى ومختلفة، كما تقدم الباحثة التوصية لصانعي ومتخذي القرارات بأهمية التركيز على العوامل غير المتوقعة التي تحول دون إمكانية أخذ القرارات السليمة.

وفي الختام ترى الباحثة أن أهم **المقترحات والبحوث المستقبلية** تتمثل في محاولة صياغة واقتراح المفهوم المناسب للمحاسبة الإدارية والذي يتلائم مع طبيعتها في ظل فلسفة التنظير الأرسطية، كما ترى الباحثة أيضا أنه من الأهمية التركيز على اشتقاق مبادئ خاصة بها والتي تعد أحد أركان البناء النظرى وتدعم الجانب التطبيقي للنظرية ككل.

المراجع :

- (1)Delphine Gibassier.(2017).From écobilan to LCA: The Elite's Institutional Work in the Creation of an Environmental Management Accounting Tool, Critical Perspectives on Accounting ,Volume 42, January.
- (2)Irvine Lapsley & Josephine V. Rekers .(2017).The Relevance of Strategic Management Accounting to Popular Culture: The World of West End Musicals, Management Accounting Research.
- (3)Katherine L. Christ a & Roger L. Burritt.(2017). ISO 14051: A New Era for MFCA Implementation and Research,Spanish Accounting Review, 19 (1).
- (4)Michael.J.Turner,et.al.(2017).Hotel Property Performance: The Role of Strategic Management Accounting,International Journal of Hospitality Management ,Volume 63,May.
- (5)Amaechi Patrick,& Dheseviano Emiaso.(2018).Strategic Management Accounting Practices and Organizational Performance of Manufacturing Firms in Nigeria, Journal of Accounting and Financial Management ,Vol. 4 No.1.
- (6)Metin Uyar (2019).The Management Accounting and the Business Strategy Development at SMEs, Problems and Perspectives in Management, 17(1).
- (7)Douglas Clinton,& Larry R. White. (2012).The Role of Management Accountant: 2003-2012, Management Accounting Quarterly, IMA, Vol 14, No 1.
- (8)Raef Lawson, What do Management Accountants Do? ,IMA.
- (٩) عبير محمد رياض فهمى.(٢٠١٧).تطور أساليب المحاسبة الإدارية في مصر في ظل التغيرات الاقتصادية المعاصرة بهدف دعم التنمية المستدامة،المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة بعنوان دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر،كلية التجارة،جامعة الإسكندرية،٦-٧ مايو.
- (10)Binh Bui,& Charl de Villiers.(2017). Business Strategies And Management Accounting In Response to Climate Change Risk Exposure and Regulatory Uncertainty, The British Accounting Review ,Volume 49, Issue 1, January.
- (11)Delphine Gibassier.(2017).Op.Cit.
- (12)Jayanthi Kumarasiri,& Abeyratna Gunasekarage.(2017).Risk regulation, community pressure and the use of management accounting in managing

- climate change risk: Australian evidence, The British Accounting Review, Volume 49, Issue 1, January.
- (13) Katherine L. Christ a & Roger L. Burritt.(2017).Op.Cit.
- (14)Edward Narthey.(2018).Determinants of Carbon Management Accounting Adoption in Ghanaian Firms, Meditari Accountancy Research, Vol.26,No.1.
- (15)Leanne Johnstone (2018).Theorising and Modelling Social Control in Environmental Management Accounting Research, Social and Environmental Accountability Journal. Volume 38,Issue1.
- (16)Wei Qian,et.al.(2018).Environmental Management Accounting in Local Government: Functional and Institutional Imperatives, Financial Accountability and Management in Governments, Public Services and Charities, February.
- (17)Sandeep Phogat, & Anil Kumar Gupta.(2019).Expected Maintenance Waste Reduction Benefits after Implementation of Just in Time (JIT) philosophy in Maintenance (a Statistical Analysis), Journal of Quality in Maintenance Engineering.
- (18) Binh Bui,& Charl de Villiers.(2017).Op.Cit.
- (19)Jayanthi Kumarasiri,& Abeyratna Gunasekarage.(2017).Op.Cit.
- (20)Saurav Dutta.(2015).Forensic Analytics and Management Accountants. Statement on Management Accounting, IMA, September.
- (21)Kip,R.et.al.(2018).Can Management Accounting Help Aid Associations Make Tough Choices in Haiti?,Issues in Accounting Education,Vol.33, No.1,February.
- (22)The Chartered Institute of Management Accountants.(2015).Global Management Accounting Principles, Effective Management Accounting: Improving Decisions and Building successful Organizations.Available at: http://www.cgma.org/resources/reports/globalmanagementaccountingprinciples.html?utm_source=cimaglobal&utm_medium=principles-page&utm_campaign=principles2014
- (23)Institute of Management Accountants.(2014).The Conceptual Framework for Managerial Costing , September. p:5. Available at: <https://www.imanet.org/insights-and-trends/planning-and-analysis/conceptual-framework-for-managerial-costing?ssopc=1>

- (24) Institute of Management Accountants.(2016).IMA Management Accounting Competency Framework . Available at:
<https://www.imanet.org/career-resources/management-accounting-competencies?ssopc=1>
- (25) P. Tiessen & J.H. Waterhouse.(1983).Towards A Descriptive Theory of Management Accounting ,Accounting, Organizations, and Society, Vol.8, No.2|3.
- (٢٦) حامد طلبية محمد . (١٩٨٥). نحو مبادئ علمية للمحاسبة الإدارية (إطار مقترح)، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد ٥، العدد ١، يناير
- (٢٧) محمد مسعد الشناوى.(١٩٩١). نحو نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات، المجلد ٥، العدد ١، ٢.
- (٢٨) عثمان محمد يسين فراج.(١٩٩٤). اتجاهات معاصرة في تطوير البناء الفكرى للمحاسبة الإدارية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، مارس.
- (٢٩) هبة موسى موسى حسن ابراهيم هيكل.(٢٠١٢). استخدام المدخل الأخلاقي لتفعيل دور المحاسب الإدارى فى منشآت الأعمال المصرية (دراسة نظرية اختباريه)، مجلة العلوم التجارية، العدد الثانى، الجزء الأول.
- (٣٠) حسام محمد جلال محمد.(٢٠١٣). الإطار السلوكي لنظرية المحاسبة الإدارية كأداة لترشيد التطبيق العملي، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بور سعيد.
- (31) Enrique Alvarez-Fontecilla.(2016).Canonical Syllogistic Moods in Traditional Aristotelian Logic, Logica Universalis, Volume10, Issue 4, December.p.520.
- (32) Fabiana Frigo Souza, & Ernesto Fernando Rodrigues.(2017). Understanding of Accountancy Graduates on the Relevant Concepts Taught in the Subject Accounting Theory at HEI in Greater Florianópolis, Journal of Education and Research in Accounting, v. 11, n. 1, art. 6.p.110-111.
- (33) Hasan Zalaghi.(2016).The Role of Deductive and Inductive Reasoning in Accounting Research and Standard Setting, Asian Journal of Finance & Accounting, Vol 8, No.1.p.32-33.
- (34) Ibid.p.29.
- (٣٥) عبد الفتاح أحمد على خليل، على يوسف، مناهج ومداخل البناء النظرى فى المحاسبة ما بين التقليدى والمعاصر، بدون تاريخ نشر، بدون جهة نشر.