

دور الثقافة التنظيمية لشركات الأعمال في تحديد العلاقة بين نظام التكاليف المعيارية وبيئة التصنيع الحديثة

دراسة استطلاعية لعينة من المحاسبين الأكاديميين في الجامعات العراقية

أ.م.د. علي إبراهيم حسين أ.م.د. صدام محمد محمود م.م. محمد عبدالكريم حسين
كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة تكريت

mohammed.20@tu.edu.iq Sadam_ali1@yahoo.com alialkasb78@yahoo.com

المستخلص

هدف البحث إلى اختبار اثر المتغيرات التي احدثتها بيئة التصنيع الحديثة في نظام التكاليف المعيارية، من حيث إبراز الانتقادات لإدائه التقليدي، واستحداث التطوير فيه لتحقيق فاعلية وكفاءة الانسجام والملاءمة مع تلك البيئة ومن ثم تحقيق الفائدة والهدف من وجوده في الشركات، وقد تم تناول الثقافة التنظيمية للشركات كمحدد يحكم نطاق وقوة التأثير، وفق نوعين من الثقافة هما الثقافة المحافظة، والثقافة الإبداعية، وقد تم اختبار هذا التأثير من خلال استمارة استبيان تم توزيعها على عينة من الأكاديميين المتخصصين بالمجال المحاسبي في الجامعات العراقية، وتوصل البحث إلى أن هناك تأثير إيجابي لبيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية، من حيث تحقيق أهدافه بالتخطيط والرقابة وترشيد القرارات، وأن هذا التأثير يكون أكثر وضوحاً في ظل الثقافة الإبداعية مقارنة بالثقافة المحافظة.

Abstract

The research aimed to test the effect of the variables created by the modern manufacturing environment in the standard cost system in terms of highlighting the criticisms of its traditional performance. Developing development in order to achieve efficiency and efficiency of harmony and suitability with that environment.

The organizational culture of companies was dealt with as a determinant of the scope and impact of power, according to two types of culture: conservative culture and Innovative culture. This effect was tested through a questionnaire distributed to a sample of academic specialists in the field of accounting in Iraqi universities. The research found that there is a positive impact on the modern manufacturing environment in the development of the standard cost system in terms of achieving its objectives of planning, control and rationalization of decisions, and that this effect is more pronounced under the Innovative culture compared to conservative culture.

المقدمة

شهدت بيئة أعمال الشركات وخاصة ضمن البيئة الصناعية تغيرات وتطورات كبيرة ومتنوعة اثرت على أنشطة تلك الشركات واجراءاتها وتوجهاتها الاستراتيجية، حيث كانت لضغوط المنافسة الشديدة والتحالفات الاستراتيجية، واسس العلاقات مع الزبائن والموردين، وتكنولوجيا الاتصال ونظم التصنيع المعتمدة على الحاسوب والمتكاملة معه، الدور الفاعل في تكوين بيئة تصنيع حديثة تمتاز بمجموعة من الخصائص اعطتها صورة لواقع أجبر الشركات على التماشي

معه والانسجام مع متطلباته، ومن ثم على هيكلية عمل النظم فيها، ولعل النظم المحاسبية ومنها نظام التكاليف المعيارية، يعد احد المجالات الذي نال نصيبه من التأثير بخصائص تلك البيئة، من حيث التطوير والتغيير، كما كان لنوع الثقافة التنظيمية السائدة في داخل الشركة الدور المحدد المهم والمؤثر في تشجيع الاستجابة لبيئة التصنيع الحديث، وكذلك لتطوير ذلك النظام والوظائف المحاسبية في الشركة.

مشكلة البحث

كانت لمتغيرات بيئة التصنيع في شركات الأعمال أثر بارز في إجراءات عمل تلك الشركات والمعلومات التي يتم إنتاجها واعتمادها لترشيد القرارات، وباعتبار وظائف العمل المحاسبي وفي كافة إجراءاتها هي أحد اهم اركان إنتاج المعلومات في الشركة، لذا فإن تلك المتغيرات قد يكون لها أثر في هذه الوظائف من حيث النطاق وكيفية الأداء والاحرازات، ولعل نظام التكاليف المعيارية هو أحد تلك الوظائف المحاسبية التي نالت حصتها من التغيير والتطوير لتناسب وتتماشى مع بيئة التصنيع تلك. كما أن لاختلاف الثقافة التنظيمية للشركة من حيث كونها محافظة أو إبداعية قد يؤدي إلى تباين استجابة النظام لبيئة التصنيع الحديثة. وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الآتي: هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لبيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظم التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة على التكاليف لشركات الاعمال؟ وهل يختلف هذا التأثير في ضوء الثقافة التنظيمية للشركة؟

فرضية البحث

يقوم البحث على الفرضيات التالية:

١. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لبيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية.
٢. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للثقافة المحافظة للشركة في تطوير نظام التكاليف المعيارية.
٣. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للثقافة الإبداعية في تطوير نظام التكاليف المعيارية.
٤. يختلف تأثير بيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية في ضوء اختلاف الثقافة التنظيمية (الثقافة المحافظة، والثقافة الإبداعية).
٥. يزداد تأثير بيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية عند توسط الثقافة المحافظة.
٦. يزداد تأثير بيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية عند توسط الثقافة الإبداعية.

أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية توصيف ملامح بيئة التصنيع الحديثة لمعرفة مدى تأثيرها في نظام التكاليف المعيارية لتحديد مواطن الخلل والقصور وعرض مجالات التطوير المتاحة فيه لينسجم ويتماشى مع متطلباتها، إلى جانب أهمية الثقافة التنظيمية للشركة باعتبارها أحد الجوانب الحاكمة والمحددة لمدى استجابة هذا النظام لهذه البيئة.

أهداف البحث

- يتمثل الهدف الرئيس للبحث في بيان اهم متغيرات وخصائص بيئة التصنيع الحديثة وانعكاس آثارها على نظام التكاليف المعيارية في البيئة العراقية، في ضوء الثقافة التنظيمية للشركة، وذلك من منظور أكاديمي، ويتفرع من هذا الهدف الرئيس ما يلي:
١. التعريف بماهية بيئة التصنيع الحديثة، وخصائصها وآثارها على نظم محاسبة التكاليف.

٢. بيان قدرة ومحدودية نظام التكاليف المعيارية في الاستجابة لمستجدات بيئة التصنيع الحديثة.
٣. التعريف بماهية الثقافة التنظيمية وآثارها على النظم المحاسبية.
٤. التعريف بأهم مجالات التطوير التي يمكن ان تحدث في نظام التكاليف المعيارية في استجابته لبيئة التصنيع الحديثة في العراق من منظور أكاديمي.

منهجية البحث

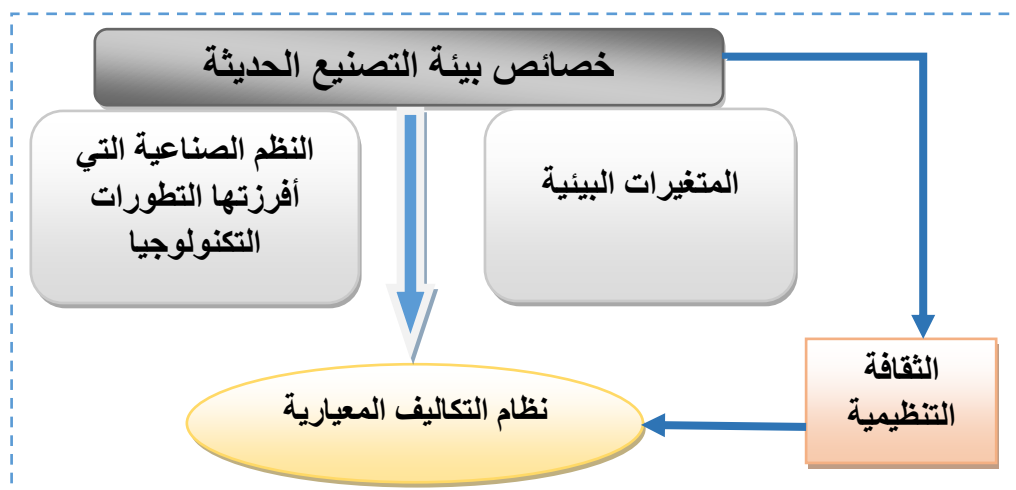
تم الاعتماد في هذا البحث على المنهجين الآتيين:

١. المنهج الوصفي: من خلال الأدبيات والنشرات العلمية ذات الصلة بموضوعه من رسائل وأطاريح جامعية ودوريات وكتب ومقالات انترنت.
٢. المنهج التحليلي: من خلال إعداد وتوزيع استمارة الاستبانة (١٠٠ استمارة) على مجموعة من الاكاديميين في الجامعات العراقية، بوصفها أداة رئيسة لجمع البيانات من مجتمع البحث، إذ بلغ عدد الاستمارات المسترجعة والصالحة للتحليل (٨٦ استمارة أي بنسبة ٨٦%) من بين الاستمارات الموزعة، ولقد روعي في صياغة هذه الاستمارة قدرتها على التشخيص وقياس المتغيرات الرئيسية والفرعية للبحث، كما اعتمد الباحثون في تحديد متغيراتها على العديد من الدراسات والأبحاث، فضلاً عن الاستفادة من الخبراء وذوي التخصص في هذا المجال وذلك لعدم وجود مقياس جاهز يقيس متغيرات الدراسة في ضوء الدراسات النظرية والميدانية وطبيعة عمل الأفراد المبحوثين.

وصف استمارة الاستبانة

اشتملت الاستبانة على جزئين رئيسيين؛ تناول الأول منها المعلومات الديموغرافية الخاصة بالأفراد المبحوثين (التحصيل الدراسي، سنوات الخدمة، اللقب العلمي)، في حين ركز الجزء الثاني منها بقياس متغيرات البحث الثلاث، تمثل المتغير الأول بالمتغير المستقل ويعبر عنه بخصائص بيئة التصنيع الحديثة (باعتبارها الممثل لبيئة التصنيع الحديثة) واشتمل على المتغيرات الآتية: (المتغيرات البيئية، النظم الصناعية التي افرزتها التطورات التكنولوجية)، وقد تم الاعتماد في تحديدها على دراسة (العجلة، ٢٠١١)، أما المتغير الثاني فهو المتغير التابع (نظام التكاليف المعيارية) حيث تم من خلاله تناول اهم مجالات التغير والتطوير في نظام التكاليف المعيارية وتضمن كل من (هدف التخطيط، الرقابة وتقييم الأداء، ترشيد القرارات الإدارية). وأخيراً المتغير الحاكم المتمثل بالثقافة التنظيمية ومعبر عنها بنوعين هما، الثقافة المحافظة والثقافة الإبداعية وتم الاعتماد في تحديدها على دراسة (الحمداني، ٢٠١١).

وتم في جميع مقاييس الاستبانة استخدام مقياس ليكرت الخماسي، فخصص لكل خيار درجة، وأعطى الباحثون لإجابات المبحوثين درجات (١، ٢، ٣، ٤، ٥) إذا كانت إجاباتهم مؤيدة للاتجاه (موافق تماماً، موافق، محايد، غير موفق، غير موافق تماماً)، ولقد تم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وبرنامج (AMOS). والشكل (١) يوضح أثر المتغير المستقل (خصائص بيئة التصنيع الحديثة) في المتغير التابع (نظام التكاليف المعيارية)، والثقافة التنظيمية كمتغير حاكم وكمتغير مستقل.



الشكل (١): أنموذج البحث

المصدر: الشكل من إعداد الباحثين.

بعد استعراض مقدمة ومنهجية البحث سيتم تقسيم ما تبقى منه إلى المحاور الآتية:

المحور الأول: بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على المحاسبة.

المحور الثاني: مفهوم وأنواع الثقافة التنظيمية وعلاقتها بالمحاسبة

المحور الثالث: مفهوم نظام التكاليف المعيارية وأهدافه.

المحور الرابع: استجابة نظام التكاليف المعيارية لبيئة التصنيع الحديثة في ظل تبيان الثقافة التنظيمية.

المحور الخامس: التحليل الإحصائي الوصفي واختبار الفرضيات.

وفيما يلي عرض مفصل لتلك المحاور:

المحور الأول: بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على المحاسبة

لقد شهدت السنوات الأخيرة من القرن الماضي تغيرات كبيرة ومتلاحقة في البيئة المحيطة بالشركات الصناعية، وقد أثرت تلك التغيرات في نظم الإنتاج، حيث ظهرت نظم إنتاج حديثة ممثلة في نظم الإنتاج الآلية، نظم الإنتاج المرن، نظم الإنتاج في الوقت المحدد، فضلاً عن التغيرات التي كانت بمثابة ثورة في نظم المعلومات، والتقدم الكبير في نظم الحاسبات الآلية والاتصالات، كما حدث تطور مماثل في الفكر المحاسبي وظهرت بعض المفاهيم المحاسبية المستحدثة كالمحاسبة عن تكلفة النشاط والمحاسبة عن دورة حياة المنتج، والمحاسبة عن التدفق العكسي للتكلفة والتكلفة المستهدفة وغيرها من المفاهيم المحاسبية التي تشهد تطوراً كبيراً في الوقت المعاصر.

١/١. ماهية بيئة التصنيع الحديثة

تتمثل هذه البيئة باعتماد العملية الإنتاجية على آلات ومعدات مراقبة رقمياً باستخدام الحاسوب حيث تكون هذه العمليات متعددة الأغراض والوظائف، وتتضمن خلايا تصنيع إلكترونية مرنة، ومناولة أوتوماتيكية وعمليات تخزين واسترجاع أوتوماتيكية وكذلك وسائل نقل (عربات) أوتوماتيكية. (الرشيدي، ٢٠٠٨، ٢٤١)

في حين عرّفها (إبراهيم، ٢٠٠٦، ٢) على أنها البيئة ذات المنافسة العالية وعولمة الأسواق وما ينتج عنها من أسعار أقل وجودة أعلى وتنوع أكثر في المنتجات، ومن ثم تعددت مجالات

الاختيار أمام الزبائن، فضلاً عن قصر دورة حياة المنتج والتطورات التكنولوجية الكبيرة في مجالي الإنتاج والمعلومات.

ويمكن القول بأنها كمفهوم يعكس المتغيرات المعاصرة في تكنولوجيا التصنيع، وكذلك مجالات الاتصال والعلاقات المتنوعة مع الزبائن والموردين والعاملين، والالتزامات المجتمعية والبيئية للشركة.

٢/١ خصائص بيئة التصنيع الحديثة

يتسم العصر الحديث بتغيرات وتطورات كبيرة في الظروف البيئية في القطاع الصناعي لشركات الاعمال وقد صاحب هذا التطور ظواهر عديدة وسمات مميزة تتمثل في التطور التقني والتكنولوجي الهائل. وكان لتنوع وتعقد المنتجات وشدة المنافسة واشتغالها الأثر الكبير على مختلف النظم المكونة والمحيطية بالشركات في بيئة التصنيع الحديثة، خاصة نظم المحاسبة الإدارية التي تحتل مكانة هامة وبارزة من بين تلك النظم بما تقدمه للإدارة من المعلومات الملائمة التي تساعد في ترشيد القرارات. كذلك امدادها بالمقاييس اللازمة لتقييم الأداء حتى تتمكن تلك الشركات من الاستمرار في ظل بيئة شديدة التطور تتسم بالتنافس. ويمكن ابراز الخصائص التي اتسمت بها بيئة التصنيع الحديثة بما يلي: (العجلة، ٢٠١١، ٥٤-٥٥)

١/٢/١ المتغيرات البيئية وانعكاساتها على أداء الشركات

تعرف المتغيرات البيئية بأنها تلك المتغيرات التي تتعامل معها الشركة وتؤثر على عملياتها وانشطتها وتكون في مجموعها قوى تتحرك بدرجات مختلفة وفي اوقات مختلفة وتحت ظروف مختلفة وتتكون من أربعة متغيرات تتفاعل مع بعضها بصورة مستمرة يصعب عملياً الفصل بين تأثير كل منها على حدة في أداء الشركات الصناعية وهي:

١/١/٢/١ المتغيرات الاقتصادية

وتتمثل في ظهور التجمعات الاقتصادية الضخمة ذات القدرات التنافسية العالية. وكذلك زيادة القدرة التنافسية للشركات متعددة الجنسيات.

٢/١/٢/١ المتغيرات التكنولوجية

تتمثل التكنولوجيا بالتغير في أنماط وأساليب الإنتاج أو التوزيع المتعلقة بالسلع والخدمات نتيجة التطبيق الفعلي للأساليب أو الطرق العلمية، أما المتغيرات التكنولوجية فتتمثل بالتزايد المستمر من جانب الشركات الصناعية في استخدام المكننة بدلاً من العنصر البشري وذلك بغرض إنتاج السلع والخدمات، فضلاً عن ظهور الشركات الصناعية الأتوماتيكية في مراحل التصميم والإنتاج والمعتمدة على الحاسب الآلي والتي لها دور كبير في تحديد وتشكيل الملامح الرئيسة للبيئة الصناعية الحديثة.

٣/١/٢/١ المتغيرات الاجتماعية والثقافية

تمثل البيئة الاجتماعية والثقافية من أهم المتغيرات البيئية والتي تؤثر وتتأثر بأداء الشركات وترجع أهمية البيئة الاجتماعية إلى أنها توفر للشركات ما تحتاجه من الخبراء الفنيين والأيدي العاملة مع ملاحظة أن ذلك يتوقف على مستوى التعليم في المجتمع، فمثلاً نجد في المجتمعات ذات المستوى التعليمي المرتفع أن الشركات تتمكن من الحصول على احتياجاتها من القوى البشرية ذات المهارات العالية، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى يلعب مستوى الثقافة والعادات والتقاليد

الاجتماعية أثر واضح على موقف كل من العاملين والمستهلكين في علاقتهم بالشركات الصناعية ومنتجاتها ومن ثم على مستوى الأداء لها.

٤/١/٢/١ المتغيرات السياسية

وتتمثل بالتشريعات التي تصدرها الحكومات، وتعد أحد المتغيرات البيئية الهامة التي تؤثر في أداء الشركة الصناعية ومن ثم في نموها واستقرارها، على اعتبار أن للاستقرار السياسي أثراً إيجابية على أداء الشركات وتشجيع رؤوس الأموال الأجنبية على الاستثمار.

٢/٢/١ النظم الصناعية التي افرزتها التطورات التكنولوجية

هناك العديد من العوامل التي مثلت التطورات التكنولوجية في بيئة الشركات الصناعية أهمها ما يلي: (العثمان، ٢٠٠٥، ١٠٠-١٠١)

١/٢/٢/١ التشغيل الالي

وتتدرج ما بين مستوى الاخذ بالأتمتة في عملية التصنيع إلى مستوى الاعتماد على الأتمتة في مرحلة التصميم ومرحلة التصنيع وإلى اقصى درجاتها متمثلة في نظم الإنتاج المتكاملة بالحاسوب وتقوم تلك النظم على إتمام العملية من بدايتها وحتى نهايتها وفي كافة مراحلها بشكل أوتوماتيكي دون تدخل من جانب العنصر البشري إلا لمراقبة سير العمل وتصحيح الاخطاء أن وجدت وهناك أيضاً نظم الإنتاج المرنة والتي يمكن من خلالها إنتاج مجموعة متنوعة من منتجات على خط إنتاجي واحد أوتوماتيكياً.

٢/٢/٢/١ تضاول مستويات المخزون أو الاستغناء عنه كلياً

تهدف تقنية الإنتاج في الوقت المحدد إلى الاستغناء عن كافة انواع المخزون أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن. وذلك باعتبار أن المخزون يمثل استخداماً للموارد ويؤدي إلى تحمل تكلفة رأسمالية، هذا بالإضافة إلى كونه ستار يخفي تحته العديد من المشكلات وواجهه القصور في التفاعل مع الموردين وفي عملية النقل وكذلك في عملية الشحن.

٣/٢/٢/١ تخفيض الفاقد في الموارد والوقت

ينتج عن الاعتماد على الأتوماتيكية في مراحل العملية الإنتاجية ازالة الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وتخفيض الفاقد في الموارد والوقت سواء قبل الإنتاج أو اثناء العملية الإنتاجية أو حتى في المراحل التالية للإنتاج.

٤/٢/٢/١ تغير أسلوب تخطيط وتنظيم المصنع وأسلوب الإنتاج

ويتم ذلك من خلال إتباع أسلوب تكنولوجيا المجموعات وإعادة توزيع مراكز الخدمات بحيث تقع بشكل لا مركزي مباشرة على خطوط المنتجات وكذلك تغيير أسلوب الإنتاج حيث يتم إتباع نظام السحب، ويقوم هذا النظام على أساس شراء المواد الخام والقيام بالإنتاج حيث تتدفق المواد وقت الحاجة إلى مراكز أو مواقع العمل التالية وبالكمية المطلوبة فقط. وذلك على عكس الحال في ظل الاسلوب التقليدي للإنتاج الذي يقوم على اساس الإنتاج للتخزين.

٥/٢/٢/١ الجمع بين تنميط العمليات ومرونة الإنتاج

يتطلب الأمر في ظل اعتماد التكنولوجيا في الانتاج تدفق المواد الخام وسير الإنتاج عند الحاجة، كما تكون العمليات الصناعية مفصلة بشكل نمطي محدود، إلا أن ذلك لا يؤثر على مرونة الإنتاج لأن المرونة تتحقق من خلال اختلاف عدد وترتيب التسلسل وبرمجة تلك العمليات الصناعية بحيث تمكن من إنتاج عدد من المنتجات المتنوعة.

- وبالرغم من التصنيف التفصيلي لخصائص بيئة التصنيع الحديثة المذكور سابقاً، إلا أن دراسة (الهباء، ٢٠١٢، ١٨-٢٠) حددت مجموعة التغيرات المعاصرة التي رافقت بيئة التصنيع الحديثة والمتمثلة بما يلي:
١. أصبحت السلع المقدمة في الاسواق ذات تكلفة منخفضة وجودة عالية وذلك في ظل وجود المنافسة والمنافسين داخل الاسواق على مستوى العالم بأكمله.
 ٢. كانت بيئة التصنيع تعمل في ظل قواعد محددة ومنتظمة، ومن ثم أصبحت البيئة دائمة التغير، مما يتطلب إعادة النظر في هذه القواعد، أي إعادة الهيكلة الذي أصبح هدفاً شائعاً في كل الصناعات.
 ٣. كان من السهل فيما سبق ان يتحمل المستهلك كافة التكاليف اما الان أصبح هناك صعوبة في ذلك لئلا يتسنى تحقيق رغبات المستهلكين بأقل تكلفة ممكنة في ظل بيئة دائمة التغير.
 ٤. في ظل هذه البيئة تتسم المنتجات بقصر دورة حياتها وذلك بسبب التغير السريع في رغبات الزبائن، ونتيجة لذلك أصبح هناك العديد من المنتجات الجديدة التي أضافت تعقيداً آخر في الحياة الاقتصادية.
 ٥. في ظل هذه البيئة أصبح العمل يقوم على الآلات بدلاً من قوة العمل المباشر وأصبح العنصر البشري يقتصر على القيام بوظائف غير مباشرة مما أدى إلى زيادة التكاليف غير المباشرة مقارنة بالتكاليف المباشرة.

٣/١ أثر بيئة التصنيع الحديثة على وظائف المحاسبة

انعكست الخصائص المميزة لبيئة التصنيع الحديثة على نظم التكاليف والممارسات الإدارية فقد اثرت في تلك النظم تأثيراً هيكلياً بالغاً سواء فيما يتعلق بطبيعة وماهية المفاهيم والأساليب الفنية والطرق المتبعة في تحديد التكلفة أو نوعية المعايير المستخدمة أو فيما يتعلق بأهمية النسبية لعناصر ومقومات تلك النظم وبالتالي كان هناك تأثير واضح وملحوس للبيئة الصناعية الحديثة على نظم التكاليف ونظم المحاسبة الإدارية الأخرى.

ويمكن بيان أثر بيئة التصنيع الحديثة على وظائف نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية بالآتي: (العجلة، ٢٠١١، ٦٣-٦٥)

١/٣/١ أثر بيئة التصنيع الحديثة في وظيفة التخطيط

وتتمثل أهم مظاهر التغير في وظيفة التخطيط في التغير بالهدف، حيث أصبحت الشركات تغير من أهدافها طبقاً لظروف البيئة الصناعية المحيطة والتي تتسم بالتغير فقد تحول هدف الشركات من تحقيق أقصى ربح ممكن إلى تحقيقها الربح المرضي لكافة الاطراف المتعلقة بتلك الشركات من ملاك وإدارة وعاملين وزبائن والمجتمع بصفة عامة وقد تغير التركيز من أهداف قصيرة الاجل إلى اهداف طويلة الاجل ومحاولة إحداث حالة توازن بينهما كما اثرت البيئة الصناعية على وظيفة التخطيط من خلال التغير في تحديد البدائل المتاحة ففي البيئة الصناعية الحديثة لم يعد هناك بديل واحد مقبول لحل المشكلة وإنما هناك بدائل متعددة مقبولة في مواقف مختلفة تعتمد في أغلبها على فكرة التنوع التكنولوجي وأصبحت البدائل التكنولوجية المتاحة مجالاً للتوصيف الدقيق طبقاً لاحتمالية الحدوث كما أثرت البيئة الصناعية الحديثة في طريقة اختيار البديل الانسب الامر الذي يتطلب الاعتماد على العوامل النوعية فضلاً عن العوامل الكمية مثل الجودة والمرونة والابتكار والتي لم تكن تلقى الاهتمام الكافي سابقاً، حيث أصبحت تلك العوامل بجانب التكلفة من عناصر التميز في البيئة الصناعية الحديثة.

٢/٣/١ أثر بيئة التصنيع الحديثة في مجال تقويم الأداء

لقد كان لسمات البيئة الصناعية الحديثة العديد من الآثار في مجال قياس وتقويم الأداء. فمثال ذلك زيادة الاهتمام باستخدام المقاييس غير المالية في مجال قياس وتقويم الأداء الصناعي مثل الجودة والمحاسبة عن الانجاز والمرونة وزمن دورة التشغيل ومستويات المخزون وجدولة الإنتاج، هذا بالإضافة إلى أهمية الرقابة الكلية على العمليات، فعلى سبيل المثال يعتبر متوسط زمن إعادة التجهيز من أهم المقاييس غير المالية والذي يتوافق مع البيئة الصناعية الحديثة في مجال القياس وتقويم الأداء وكذلك قياس فعالية التشغيل الصناعي، وهذا المقياس يحفز على التخلص من كل مظاهر الفاقد والأنشطة التي لا تضيف قيمة، فضلاً عن أهمية مقاييس نشاط التسليم، فنجاح الشركة سيكون منخفض حتى ولو قامت بإنتاج منتج أفضل ولكن تم تسليمه في وقت متأخر.

٣/٣/١ أثر بيئة التصنيع الحديثة في وظيفة الرقابة

يتمثل التغير الرئيسي لعناصر الرقابة في تطوير معايير الرقابة على عناصر التكاليف لعدم ملاءمتها للبيئة الصناعية الحديثة فالمعايير الممكن تحقيقها لا تشجع على تطبيق مفهوم التحسين المستمر، ففي ضوء التغيرات الحديثة والمتلاحقة انتقل التركيز إلى مرحلة ما قبل الإنتاج والتي تشمل التصميم الأولي للمنتج ومن ثم التصميم التفصيلي والنهائي والإنتاج التجريبي، بدلاً من التركيز على حساب الانحرافات وتحديد المسؤولية في مرحلة الإنتاج.

٤/٣/١ أثر بيئة التصنيع الحديثة في عملية اتخاذ القرارات

يمثل اتخاذ القرارات الإدارية دورة مستمرة تبدأ بمجموعة قرارات أولية ثم تتطور إلى رسم سياسات وإعداد الخطط والرقابة عليها ومتابعة البرامج وتقييمها ثم اتخاذ القرارات الجديدة نتيجة لهذه التقييمات. وفي بيئة التصنيع الحديثة أصبحت معظم القرارات المراد اتخاذها غير قابلة للبرمجة وغير روتينية أي لا تتسم بالتكرار والدورية ويصعب على متخذ القرار معرفة احتمالات الحدوث، خاصة في ظل بيئة محيطة يسودها حالة عدم التأكد. كما زادت أهمية مراعات البعد الزمني للقرار الجيد حيث يمثل توقيت اتخاذ القرار في بيئة التصنيع الحديثة ركن أساسي لنجاحه وتحقيق الأهداف المترتبة عليه، ويكون القرار قصير الأجل هو الأنسب لمواكبة التغيرات المستمرة وبالتالي ازدادت الأهمية النسبية للقرارات المتعلقة باستخدام التكنولوجيا والقرارات المتصلة بها.

وبناءً على ما سبق يمكن القول ان هناك العديد من العوامل والتغيرات والتطورات التي رافقت بيئة التصنيع الحديثة والمعاصرة والتي كانت آثارها واضحة ومؤثرة في وظائف المحاسبة وجودة المعلومات التي تقدمها وعلى نظمها المختلفة (المالية، التكاليف، الإدارية) ولعل أبرز تلك التأثيرات كانت على نظام محاسبة التكاليف المعيارية، والتي قد تنفاوت في ضوء اختلاف الثقافة التنظيمية السائدة في الشركة.

المحور الثاني: مفهوم وأنواع الثقافة التنظيمية وعلاقتها بالمحاسبة

تمثل الثقافة التنظيمية إحدى السمات المميزة للشركات، والتي تحكم وبشكل أساسي إجراءات وطرائق العمل فيها، مما ينتج عن تلك الثقافة محددات واضحة لإمكانية تبني وتطوير النظم المحاسبية.

١/٢ مفهوم وأنواع الثقافة التنظيمية

شهدت الثمانينيات من القرن الماضي ظهور الثقافة التنظيمية كمفهوم هام في تحليل الشركات. واليوم أصبح المفهوم راسخ ويرتبط بعدد من الأنشطة والنتائج التنظيمية، بما في ذلك

النجاح والفشل، والابتكار، والإبداع، والتغيير، والتنفيذ، وإعادة الهيكلة، والتعلم. وبالرغم من عدم وجود توافق في الآراء حول تعريف الثقافة التنظيمية، فإن غالبية التعاريف تسلط الضوء على مفاهيم مثل القيم المشتركة، والمعتقدات، والافتراضات بين أعضاء الشركة، بمعنى أنها تركز على المعتقدات، الرموز، الطقوس، القيم، والافتراضات التي تنشأ ويتبادلها أعضاء الشركة (Ax & Greve, 2017, 60)، (Henri, 2006, 77)، ومن هذا المنظور، فإن الثقافة التنظيمية تؤثر في كيفية تفسير أعضاء الشركة للأشياء والممارسات الاجتماعية، وما هي الأهداف والاستراتيجيات التي يتم وضعها. كما تعد عامل مهم مؤثر في السلوك والنتائج في الشركات.

وعرفها (Busco & Scapens, 2011, 323) أيضاً كظاهرة مؤسسية تربط بين الزمان والمكان من خلال العمليات الجارية للتفاعل الاجتماعي. لذا تحدد الثقافة التنظيمية باعتبارها نمطاً شرعياً ومثبتاً اجتماعياً للافتراضات الأساسية المشتركة، التي وضعتها مجموعة محددة من الأفراد (أعضاء الشركة) وهي تتعلم التعامل مع المشاكل والتكيف الخارجي والتكامل الداخلي.

في حين عرف (الباز، ٢٠١٥، ١٨) الثقافة التنظيمية بأنها مجموعة من القيم والمعتقدات والمفاهيم يشترك في فهمها أعضاء الشركة والتي بدورها توجه تفكير وتصرفات العاملين، كما أن هناك معتقدات مشتركة في القواعد الأخلاقية وقيم الشركة والتي تساعد كل عضو بالشركة على توقع تصرفات الآخرين، ومحصلة هذه المعتقدات هي التي تميز الشركة بثقافتها الخاصة بين الشركات.

كما تعكس الثقافة التنظيمية نمط من القيم والمعتقدات المشتركة التي تساعد الأفراد على فهم التنظيم، ومن ثم تزويدهم بمعايير السلوك في الشركة. ويرى (Agbejule, 2011, 76) أنها تتعلق بالسمات التنظيمية المهمة، وأهمية السيطرة، وطبيعة تدفق المعلومات.

حيث تعد القيم التنظيمية هي أحد ركائز بناء الثقافة التنظيمية للشركات، وقد أشار (Henri, 2006, 79) إلى نموذج القيم المتنافسة باعتباره نموذجاً تفسيرياً لتلك الثقافة، وتضمن هذا النموذج محورين هما: (Agbejule, 2011, 76)، (Henri, 2006, 79)

(١) بُعد الرقابة / المرونة التي تشير إلى الأولويات حول الهيكل والاستقرار والتغيير.
(٢) بُعد الأشخاص / الشركات (الداخلي / الخارجي) التي تشير إلى الاختلافات في التركيز التنظيمي، الذي يركز على تنمية الناس في الشركة والشركة نفسها.

ومن هذين البعدين تظهر أربعة أنواع من الثقافة، وهي العقلانية، الهرمية، والتطويرية والجماعية (Henri, 2006, 79)، (Agbejule, 2011, 76)

تتعكس الثقافة **العقلانية** توجهها نحو تحقيق مخرجات أو أهداف اقتصادية. والهدف الرئيسي هو القياس والتوثيق وإدارة المعلومات (خصائصها: انجاز الأهداف، التبادل البيئي، المنافسة/ نمط القيادة: يركز على الإنتاجية/ أساسها: موجهة بالأهداف، الإنتاجية، المنافسة/ استراتيجيتها: كسب المنافسة، التفوق). وتعكس الثقافة **الهرمية** البيروقراطية والاستقرار (خصائصها: الأوامر، القوانين، الانتظام، الاتساق، الكفاءة/ نمط القيادة: منسق، منظم، مدير/ أساسها: تناسق الأدوار والسياسات والإجراءات/ استراتيجيتها: الثبات، الرسوخ، التوقع). وتعتمد الثقافة **التطويرية** على القدرة على التكيف والإبداع لتحقيق النمو والابتكار (خصائصها: المبادرات، الإبداع، التكيف، التفاعل/ نمط القيادة: مبدع، مبادر، مخاطر/ أساسها: المرونة، المخاطرة/ استراتيجيتها: موجهة نحو الإبداع والنمو). وتعكس الثقافة **الجماعية** العمل الجماعي والمشاركة

والحوار كوسيلة لتشجيع التنمية وتحقيق الفعالية (خصائصها: التماسك، المشاركة، فرق العمل، الشعور العائلي/ نمط القيادة: مسهل، ناصح، قائد/ أساسها: الثقة، الاحترام، الالتزام طويل الأجل/ استراتيجيتها: تنمية الموارد البشرية، مشاركة). ويعدُّ بُعد الرقابة مزيج من اثنين من المقاييس هما؛ العقلانية والهرمية، في حين أن بُعد المرونة هو مزيج من؛ التطويرية والجماعية. ويستخدم هذين البعدين الرئيسيين لتصنيف الثقافة التنظيمية، التي هي على طول سلسلة متصلة من المرونة والرقابة. وباختصار، تركز الشركات التي يسود فيها قيم المرونة على الانفتاح والقدرة على التكيف والاستجابة، وتشجيع الضوابط غير الرسمية، وتعزيز الحوار، وتدفق المعلومات بسهولة ويسر في جميع أنحاء الشركة. في حين تشير قيم الرقابة إلى القابلية للتنبؤ والاستقرار والشكلية والصلابة والمطابقة التي تعكس رقابة صارمة على العمليات وقنوات اتصال عالية التنظيم وهناك تقييد في تدفق المعلومات (Agbejule, 2011, 76)، (الحمداني، ٢٠١١، ٧٧) وقد اشارت العديد من الدراسات (Henri, 2006)، (الحمداني، ٢٠١١)، (Agbejule, 2011)، (Busco & Scapens, 2011)، (الباز، ٢٠١٥)، (Ax & Greve, 2017) إلى تنوع تصنيفات الثقافة التنظيمية والاسس المعتمدة في سرد أنواعها، وسيتم في هذا البحث تبني التصنيف المقدم في دراسة (الحمداني) نظراً لاختبار هذا التصنيف في البيئة العراقية، حيث تم تصنيف الثقافة التنظيمية إلى: (الحمداني، ٢٠١١، ٨٠-٨٢)

أولاً. الثقافة المحافظة: يركز هذا النوع من الثقافة على داخل الشركة انطلاقاً من أن البيئة الخارجية هي بيئة مستقرة، فالشركات التي تؤمن بهذا النوع من الثقافة تركز على إجراءات العمل وسياساته وممارساته بهدف إنجاز أهداف الشركة. ومن مظاهرها:

١. الدعوة إلى التركيز على الأنظمة واللوائح في إدارة العمل.
٢. التأكيد على الاهتمام بالأعمال الإدارية اليومية.
٣. الشكل الهرمي لتسلسل السلطة.
٤. الالتزام الحرفي بالمسؤوليات المحددة.
٥. التحديد الدقيق للصلاحيات.
٦. التأكيد على وجود رقابة صارمة على العاملين.
٧. هناك ميول لمقاومة التغيير.
٨. عدم الاهتمام النسبي بالتغيرات البيئية.

ثانياً. الثقافة الإبداعية: وهي الثقافة الديناميكية التي تشجع على الإبداع وتدفع العاملين للعمل وتحمل المسؤولية، وتتركز هذه الثقافة في الشركات التي يكون فيها العمل مبني على التحدي والمخاطرة ولها عناصر تحفيزية، ويشجع هذا النوع من الثقافة المعايير والمعتقدات التي تزيد من قدرة الشركة على التعاطي مع التغيرات البيئية وترجمتها إلى استجابات بيئية جديدة مناسبة لها، وهذا الأمر لا يعني الاستجابة فقط بل إن هذه الثقافة تشجع على إحداث التغيير التنظيمي للشركة والابتكار والإبداع. ومن مظاهرها:

١. التأكيد على العدالة في توزيع العمل.
٢. المساهمة في تعزيز الولاء التنظيمي لدى العاملين.
٣. توفير جو من الشفافية.
٤. تدعو إلى اعتبار الخطأ مصدراً من مصادر التعلم.

٥. تسهم في تهيئة المناخ الذي يساعد على الإبداع والابتكار.
٦. العمل على تشجيع العاملين لقبول التحدي والمخاطرة لتحقيق الأهداف.
٧. التركيز على التميز في الأداء.
٨. دعم ومساعدة فرق العمل في الشركة لمواجهة المشكلات.

٢/٢ علاقة الثقافة التنظيمية بالمحاسبة

تناولت العديد من الدراسات (Henri, 2006)، (Busco & Scapens, 2011)، (Agbejule, 2011, 74)، (عبدالحكيم، ٢٠١٥)، (Ax & Greve, 2017)، الثقافة التنظيمية مع المحاسبة، وبشكل خاص مع نظم المحاسبة الإدارية، حيث ركزت دراسة (Henri, 2006, 77) على اختبار اثر الثقافة التنظيمية في تنوع نظم قياس الأداء ضمن مجالات المحاسبة الإدارية، وسعت الدراسة إلى توضيح واختبار العلاقات بين الثقافة التنظيمية واثنين من سمات نظم قياس الأداء، وهما تنوع القياس وطبيعة الاستخدام، وكشفت نتائج الدراسة الاستقصائية أن كبار مديري الشركات التي تعكس نمطا لثقافة تنظيمية مرنة يميلون إلى استخدام المزيد من مقاييس الأداء واستخدام نظام إدارة الأداء لتركيز الاهتمام التنظيمي ودعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية والإجراءات المشروعة إلى حد أكبر من كبار مديري الشركات التي تعكس نمطاً لثقافة تنظيمية رقابية.

واستكشفت دراسة (Busco & Scapens, 2011, 320) طبيعة ودور التغيير الديناميكي لنظم المحاسبة الإدارية، تماشياً مع الثقافة التنظيمية للشركة، حيث ركزت الدراسة على استكشاف إمكانية مواءمة النظم القائمة على المقاييس مع الثقافة التنظيمية للشركة، ودورها في غرس هذه الثقافة عبر تقديم مقاييس مالية وغير مالية ذات كفاءة وفاعلية.

واختبرت دراسة (Agbejule, 2011, 74) التأثير المشترك لنظام المحاسبة الإدارية التشخيصية التفاعلية المستخدمة والثقافة التنظيمية على الأداء، وتشير الدراسة إلى أن الأداء يعززه تفاعل الثقافة التنظيمية والاستخدام المتزامن لكلا النوعين من نظام المحاسبة الإدارية. وتوصلت إلى أن كلا من نظام المحاسبة الإدارية التشخيصية والتفاعلية مطلوب في الشركات، إلا أنه في ظل الثقافة التنظيمية المرنة للشركات يتم تحقيق أداء أعلى عند الاعتماد بصورة أكبر على النوع التفاعلي من التشخيصي لنظم المحاسبة الإدارية، في حين أنه في ظل الثقافة التنظيمية الرقابية للشركات فإن الاعتماد العالي لكلا النوعين له أثر إيجابي في تعزيز الأداء.

وسعت دراسة (عبدالحكيم، ٢٠١٥، ١) إلى توضيح أثر الثقافة التنظيمية على جودة المعلومات الواردة بالتقارير المالية، وأثر ذلك على فعالية القرار بالاستثمار في سوق الأوراق المالية، وقد تم في الدراسة الاعتماد على القوائم المالية المنشورة لعدد من الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية المصرية، والتي تصل إلى ٧٢ شركة، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين الثقافة التنظيمية مقاسة بعدم توازن القوى وتجنب عدم التأكد وبين جودة المعلومات بالتقارير المالية مقاسة بالإفصاح المحاسبي والتحفظ. وأن الثقافة التنظيمية ذات تأثير غير مباشر على فعالية قرارات الاستثمار.

في حين اختبرت دراسة (Ax & Greve, 2017, 59) أثر الثقافة التنظيمية على انتشار ابتكارات المحاسبة الإدارية (بشكل خاص بطاقة الأداء المتوازن) في الشركات الصناعية السويدية. وقد اشارت الدراسة إلى أن تقديم عدد كبير من ابتكارات المحاسبة الإدارية الناجحة في العقود الماضية قد ولد عدد كبير من الدراسات والأبحاث، وقد هدفت الدراسة إلى اختبار اثر انتشار هذه

الابتكارات بين نوعين من الثقافة التنظيمية للشركات وهي ثقافة المتبنين (Adopters)، وثقافة الابداع، وأكدت الدراسة على أن نوعية الثقافة التنظيمية السائدة تعد عامل مهم في الإسراع أو تأخير عملية تبني ابتكارات المحاسبة الإدارية في الشركة، وقد تم اختبار فرضيات الدراسة بناءً على البيانات المتوفرة في شبكات الانترنت عن الشركات الصناعية السويدية. وقد انفتحت دراسة (Henri, 2006)، (Ax & Greve, 2017) في التركيز على نوعين من الثقافة التنظيمية هما الهرمية والإبداعية، واختبار علاقتها بنظم المحاسبة الإدارية في الشركات من حيث التبني والتطوير.

المحور الثالث: مفهوم نظام التكاليف المعيارية وأهدافه

يعد نظام التكاليف المعيارية أحد النظم الرقابية المهمة على التكلفة، إذ تعمل المحاسبة من خلاله على توفير المعلومات اللازمة للإدارة للمساعدة في ترشيد قراراتها باستغلال الموارد، وكذلك تقييم الأداء واكتشاف الانحرافات ومعالجتها.

١/٣ مفهوم نظام التكاليف المعيارية

يمثل نظام التكاليف المعيارية نظام محدد مقدماً لما يجب ان تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة ويتم تحديدها عادة باستخدام أساليب علمية تهدف إلى مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار. وحتى تستطيع التكاليف المعيارية خدمة اغراضها الإدارية لا بد من ان تكون المعايير مسايرة لظروف الشركة في الحاضر والمستقبل. (جوزيف، حلوة، ٢٠١١، ٢٧) ويمكن القول أن التكاليف المعيارية هي اداة رقابية على التكاليف وذلك من خلال تحديد عناصر التكاليف مقدماً ومقارنتها مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات إن وجدت وتحليلها وبيان اسباب تلك الانحرافات.

٢/٣ اهداف استخدام نظام التكاليف المعيارية

يؤدي استخدام نظام التكاليف المعيارية إلى تحقيق مجموعة من الاهداف من أهمها ما يلي:(ظاهر، ٢٠٠٢، ١٢٠-١٢١)

١. المساعدة في عملية التخطيط: حيث تعتمد التكاليف المعيارية على التحديد المسبق لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة والثابتة، مما يساعد في تحديد أسعار بيع المنتجات وتحديد دخل الشركة وقياس أرباحها مقدماً وتحديد هامش المساهمة الذي يحققه كل منتج على حدة مما يساعد الإدارة على تخطيط الإنتاج.

٢. الرقابة على التكاليف لتقييم الأداء: ويتم ذلك من خلال مقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات وتحليل أسبابها، وبذلك تتم الرقابة على التكاليف، وكذلك تقييم الأداء للشركة ككل.

٣. المساعدة في اتخاذ القرارات: حيث تعتبر التكاليف المعيارية العنصر الأساس في وضع الحد الأدنى للسعر الذي يمكن قبوله وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وتشكيلة الإنتاج التي تحقق أعلى ربح ممكن.

٤. تقديم بيانات التكاليف لأغراض مختلفة: يمكن الحصول على البيانات من خلال نظام التكاليف المعيارية، دون الحاجة إلى الانتظار لغاية انتهاء السنة المالية للحصول على التكاليف الفعلية مما يؤدي إلى ايجاد قاعدة بيانات يمكن استخدامها لخدمة الإدارة.

٥. دراسة المشاريع والعروض الجديدة: عند القيام بإنشاء مشاريع جديدة أو استلام عروض من الزبائن يتم مقارنة الإيرادات المتوقعة من المشاريع والعروض الجديدة بالتكاليف المعيارية لها فإذا كانت الإيرادات المتوقعة أكبر من التكاليف المعيارية يتم قبول هذه المشاريع.
٦. توفير نظام مناسب لتحقيق الإدارة بالاستثناء: حيث ان الانحرافات المهمة تلفت انتباه الإدارة لوجود مشكلة أو خلل يجب معالجته بسرعة، وأيضاً فإن تحليل الانحرافات يكشف عن نقاط الضعف وسوء الإدارة وكذلك يعمل على تخفيض التكاليف.

المحور الرابع: استجابة نظام التكاليف المعيارية لبيئة التصنيع الحديثة في ظل تبيان الثقافة التنظيمية

عادةً ما يراعى عند تصميم نظام معين ان يكون ملائماً للظروف السائدة في البيئة التي يعمل فيها، وأن يستطيع هذا النظام أن يفي بالمتطلبات والاهداف التي من أجلها صمم، وفي ظل عدم ثبوت الظروف البيئية الداخلية والخارجية للشركة، فإن نظام التكاليف المعيارية يتطلب ضرورة تعديله أو تطويره بما يتواءم مع الظروف الجديدة حتى يبقى ملائماً ومتوافقاً مع اهدافه.

١/٤ الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المعيارية التقليدية

مع التوسع في استخدام نظم التصنيع الحديثة تعرضت بعض الاساليب الإدارية والادوات المحاسبية المستخدمة في مجال الرقابة وتقويم الأداء لبعض الانتقادات فيما يتعلق بدورها الذي تؤديه في ظل التغيرات والتطورات المستجدة ومدى ملائمة المعلومات التي توفرها لتحفيز الإدارة لتنفيذ الخطط الموضوعة وتحسين الأداء وتحقيق الاهداف المنشودة واهمها تحسين الجودة، وتخفيض التكاليف. ونتيجة لتلك الاساليب والادوات المحاسبية المستخدمة في مجال الرقابة وتقويم الأداء تعرض نظام التكاليف المعيارية للانتقادات التي تركز معظمها حول مدى ملائمة المعايير ودقتها وكيفية التعامل مع الانحرافات الناتجة عن مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية ومدى مساهمتها للاتجاهات المتطورة في نظم واساليب الإدارة في ظل مستجدات بيئة التصنيع الحديثة ويمكن ابراز جوانب القصور لنظام التكاليف المعيارية في ظل مستجدات بيئة التصنيع الحديثة بالآتي: (سعيد، ٢٠١٠، ١٥٧- ١٦٥)

١. يتم وضع معايير التكلفة في ضوء مجموعة من الظروف والمتغيرات والتي يفترض ان تظل ثابتة ومستقرة. مما يترتب عليه ان تكون هذه المعايير غير مستحدثة ولا تظهر المتغيرات الاقتصادية الحالية كالزيادة في أسعار المواد مما ينتج عنه ظهور المنتجات الجديدة بتكلفة عالية، كذلك الحال فيما يتعلق الامر بآثار التطبيقات التكنولوجية والهندسية الحديثة، مما يشكك في الاعتماد على تلك المعايير كمقياس حالي للأداء في بيئة التصنيع الحالية والتي تتميز بالسرعة في معدلات التغير، ويتركز الانتقاد هنا على أن اعداد معايير التكلفة يعتمد على اسس فنية وظروف اقتصادية مناسبة لبيئة مستقرة وساكنة في حين ان البيئة التنافسية الجديدة لا يتوقف المتنافسون فيها عن جهود التحسين المستمر من أجل خفض التكلفة.

٢. يتم اعداد المعايير في ضوء الظروف الداخلية للشركة وبمعزل عن البيئة الخارجية واسعار المنافسين. بحيث تمثل هذه المعايير ما يجب ان تكون عليه التكلفة من منظور البيئة الداخلية للشركة فقط. دون مراعاة لاعتبارات السوق واسعار المنافسين، مما يجعل التوجه الداخلي للمعلومات المحاسبية ضيقاً جداً في ترشيد عمليات اتخاذ القرار، وفي البيئة الحالية التي تتسم بشدة المنافسة لا

- يمكن الاكتفاء بالاعتماد على الظروف الداخلية فقط في تحديد تكلفة المنتجات دون أن يؤخذ في الاعتبار ظروف السوق وأسعار المنافسين مما يمثل اتجاهاً جديداً في تحديد التكلفة وتقويم الأداء.
٣. تقادم المعايير وعدم ملاءمتها في ظل التغير المستمر للبيئة الخارجية وانعكاس ذلك على ظروف العمل الداخلية، دون أن يقابل ذلك تعديل مستمر لهذه المعايير، وبتقادم المعايير تصبح غير معبرة مما يجعل صلاحيتها محل شك.
٤. صعوبة تفسير الانحرافات وإرجاعها إلى أسباب مباشرة وواضحة وخاصة في ظل اختلاف الأنشطة التي تؤدي في كل مركز من مراكز النشاط ويترتب على ذلك عدم القدرة على تحديد طرق المعالجة المناسبة كما يترتب عليه صعوبة تحديد المسؤولية الفردية عن كل انحراف وكل ذلك يؤدي إلى زيادة الفجوة بين المحاسبين والفنيين حول تفسير الانحرافات وتحديد أسبابها.
٥. في ظل النظام المركزي حيث تتمتع الإدارة التنفيذية بالسلطة في اتخاذ القرارات وتكون النتائج هي المعيار الفاصل في التقويم. تصبح التكاليف المعيارية قيد على حركة الإدارة التنفيذية في اتخاذ القرارات التي تراها مؤثرة على مستوى النشاط والمثال على ذلك أن تكاليف البيع والتوزيع المعيارية (على مستوى الإدارة المركزية) تحد من حرية الحركة لإدارة التسويق.
٦. التكاليف المعيارية بشكلها التقليدي تتحدد في ظل ظروف محددة وتعد هذه الظروف بمثابة محددات للعمل، ومعنى ذلك أن التكاليف المعيارية تدفع الإدارة إلى الالتزام بهذه المحددات والاستسلام لها وهو ما لا يتفق مع رشد الإدارة في ضرورة البحث المستمر نحو تحجيم هذه القيود من أجل تخفيض التكاليف وليس تحديد التكاليف في ظل هذه القيود.
٧. الانحرافات عن التكاليف المعيارية تعد أداة رقابية وليس أداة تصحيحية فهي تعكس فقط ما إذا كان الماضي في حدود التوقعات عن المستقبل بينما التصحيح من أجل المستقبل يتطلب توفير بيانات عن أسباب الانحرافات، كما أن تقرير الانحرافات عن التكاليف المعيارية التقليدية عادة يصل بعد حدوث المشكلة مما يجعل من الصعب معالجتها.
٨. ويضيف (الهباء، ٢٠١٢، ٣٢) أنه نتيجة لظهور العديد من التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة ومنها نظام الإنتاج بالوقت المحدد، ودورة حياة المنتج، والتحسين المستمر، وغيرها، كان له تأثير على نظام التكاليف المعيارية مما أنتج انتقاد لهذا النظام بشكله التقليدي وتحليل الانحرافات والتقرير عنها، حيث أصبح غير ملائم للرقابة على التكاليف في ظل بيئة التصنيع الحديثة. وأنه يتجاهل ما يحدث من تغير في البيئة الخارجية ويعتمد على ظروف الفنية الداخلية للشركة عند وضع التكاليف المعيارية، كما تتم الرقابة في مرحلة الإنتاج مع تجاهله المراحل الأخرى الخاصة بالمنتج والمتمثلة في باقي دورة حياة المنتج كما يتجاهل النظام استخدام المقاييس غير المالية والتي أصبحت ذات الأهمية في بيئة التصنيع الحديثة، كذلك يتجاهل النظام تكاليف الجودة والرقابة عليها بشكل منفصل حيث هناك اهتمام بوجود نظام لقياس ورقابة الجودة.
- ونظراً إلى تعدد الانتقادات التي أحدثتها بيئة التصنيع الحديثة، لذا أصبح من الأهمية إعادة النظر في هيكل التكاليف طبقاً للأهمية البيئية لعناصر التكاليف وتأثير هذه البيئة على تكلفة المنتج وإعادة النظر في نماذج التقارير التقليدية وتطويرها من حيث الشكل والمحتوى والأهداف.
- ٢/٤ نظام التكاليف المعيارية وعلاقته بمستجدات بيئة التصنيع الحديثة والثقافة التنظيمية
- تأثر نظام التكاليف المعيارية مثله مثل أي نظام بالبيئة المحيطة به، باعتباره نظام للرقابة يجب أن يتلاءم مع البيئة التي أعد وصمم من أجلها. وأن يتناسب معها وقت تطبيقه ليتفاعل مع

التغيرات ويتأثر بالمستجدات التي تحدث في تلك البيئة حتى يمكن تحقيق اهدافه المنشودة بأكبر قدر من الكفاءة والفاعلية.

وقد ادت التغيرات التي رافقت بيئة التصنيع الحديثة إلى ضرورة البحث عن الاساليب التصنيع الجديدة حتى تستطيع الشركات البقاء في عالم مليء بالمنافسة وبالتالي اصبحت التكنولوجيا الحديثة من الادوات الضرورية للشركات الصناعية التي تسعى إلى تحقيق التفوق في البيئة الصناعية الحديثة، وعلى ذلك فأن التطور في نظم التصنيع في العديد من الشركات الصناعية أدى إلى اعتبار تلك النظم بمثابة حجر زاوية التي يتوقف عليها نجاح الشركات من عدمه، ولكي يكون نظام التكاليف المعيارية ذو فعالية، عليه تحقيق الاهداف التي ترغب الشركة في انجازها ويقدم المعلومات المطلوبة من حيث الكمية والنوعية والتحليل والدقة بالشكل المناسب والتوقيت المناسب. كما يجب مراعاة أن تكون تكلفة التصميم وتشغيل النظام اقل من العائد المتوقع منه، متمثلاً في قيمة المعلومات التي يقدمها النظام حيث ان استخدام نظام التكاليف المعيارية يجعل من السهل إعداد الموازنة ويسهل عمليات المراقبة ويساعد في تقويم الأداء ويساعد الإدارة في اتخاذ قرارات مثل تسعير المنتجات، وهذه المزايا لا تقتصر على الشركات الصناعية فقط وإنما يمتد ليخدم كافة الشركات بكافة مجالاتها، كما اثرت المنافسة على نظام تكاليف المعيارية حيث ترتبط الميزة التنافسية المتحققة لأي شركة بما تحققه من الرقابة على عناصر التكاليف وما تقوم به من تطوير لمنتجاتها مع مواصلة الابتكار في المنتجات حتى تصل إلى منتجات أفضل وأساليب إنتاج أكثر كفاءة. (الهباء، ٢٠١٢، ١٨-٢٠)

وقد قدمت دراسة (علي، ٢٠٠٦، ١) إطاراً لتطوير نموذج تحليل الانحرافات التقليدي لتفعيل أداء نظام التكاليف المعيارية الذي انخفض نتيجة المتغيرات البيئية الحديثة للصناعة، والتي من أهمها ازدياد حدة المنافسة واستخدام الشركات لتكنولوجيا التصنيع المتقدمة، وقدم ذلك الإطار من خلال بناء معايير على أساس منظور استراتيجي يساهم في الوصول بالتكلفة إلى حدودها الاستراتيجية ومن ثم تحسين استغلال موارد الشركة، وكذلك تعديل نموذج تحليل الانحرافات المتعارف عليه ليكون أكثر ملائمة لبيئة التصنيع الحديثة مما يحقق نتائج أفضل في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

واستعرضت دراسة (حمودة ٢٠٠٧، أ) الاهداف المتنوعة لنظام التكاليف المعيارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة ومحاولة اقتراح بعض الأساليب لتطوير النظام والمساعدة في تحسين ادوات تقويم الأداء. وأشارت الدراسة إلى مشكلة عدم ملائمة نظام التكاليف المعيارية التقليدي لبيئة التصنيع الحديثة في ظل التطورات التكنولوجية وتزايد حدة المنافسة العالمية، حيث أصبح النظام غير قادر على الوفاء بمتطلبات هذه البيئة لذلك لا بد من تطوير النظام ليلبي حاجة الإدارة السريعة والمتلاحقة والمتجددة. وقد توصلت الدراسة إلى أن نقص الوعي بأهمية وفوائد نظام التكاليف المعيارية في أغلب شركات عينة الدراسة، والذي أدى إلى عدم تطبيقهم للنظام. اما الشركات المطبقة للنظام فهي تطبق النظام التقليدي الامر الذي يتطلب إعادة تصميم وتطويره لكي يستطيع القيام بتوفير المعلومات التكاليفية اللازمة لتحقيق التخطيط والرقابة بصورة تمكنها من ترشيد القرارات الإدارية المختلفة.

واختبرت دراسة (سعيد، ٢٠١٠، ١-١٨) مدى تأثير تقنيات التصنيع الحديثة على ادوات الرقابة على عناصر التكاليف، وتحليل مدى ملائمة أساليب التكاليف المعيارية المستخدمة في ظل

نظم التصنيع التقليدية للاستخدام كأدوات للرقابة في نظم التصنيع الحديثة وكذلك تطوير وتحسين نظام التكاليف المعيارية ليصبح ملائماً لتلك التقنيات، وتناولت الدراسة نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة على التكاليف في ضوء المتغيرات التي استجبت في بيئة التصنيع الحديثة وتركزت مشكلة الدراسة في بيان أثر المتغيرات التي طرأت على الاستراتيجيات الإدارية المصاحبة لبيئة التصنيع الحديثة، وفعالية الدور الرقابي للتكاليف المعيارية وبحث إمكانية التوصل إلى إطار متكامل لتطوير هذا الدور ليتناسب مع استراتيجيات بيئة التصنيع الحديثة وتجنب أوجه القصور الموجودة فيه. وقد توصلت الدراسة إلى أن محاسبة التكاليف المعيارية تخلفت عن ملاحقة التغيرات والتطورات في تكنولوجيا التصنيع مما جعلها في شكلها الحالي غير صالحة للاستخدام في بيئة التصنيع الحديثة. وأكدت على أنه حتى يتوافق التحليل التقليدي لانحرافات التكلفة مع تقنية الإنتاج في الوقت المحدد يجب إضافة انحرافات أخرى تتعلق بالمخزون من المواد الخام، ولكي تتمكن الشركة الصناعية من الكشف عن مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية والتعرف على موقعها التنافسي بمنظور واسع لا يقتصر على الرؤية الداخلية فقط، لا بد من إضافة انحراف آخر للتحليل التقليدي يتعلق بالوضع التنافسي للشركة.

وناقشت دراسة (الهباء، ٢٠١٢، ٢-٣٠) أهمية تطوير نظام التكاليف المعيارية الذي تحدت أهدافه وسياساته وفلسفاته في ضوء بيئة التصنيع التقليدية ليتلاءم مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، وبما يساهم في نجاح شركات الأعمال الصناعية المصرية وجعلها قادرة على مواجهة تحديات المنافسة المحلية والدولية. وقد توصلت الدراسة إلى أن ظهور العديد من التغيرات الأمر الذي أدى إلى جعل نظام التكاليف المعيارية لم يعد يحقق الدور الرقابي المرجو منه مما نتج عن ذلك ظهور العديد من الأساليب المحاسبية الحديثة، حيث حاول بعض الباحثين استخدامها كبديل عن التكاليف المعيارية. كما أثبتت الدراسة بأن هذه الأساليب لا تعد بديلاً عن التكاليف المعيارية ولكن يمكن الاستفادة منها في تطوير أوجه القصور التي يعاني منها النظام، وقد أوصت الدراسة بتطوير نظام التكاليف المعيارية من خلال عدة مجالات أهمها تطوير طرق إعداد المعايير وتطوير نظام الرقابة باستخدام تقنية هندسة القيمة وتقنية المحاسبة على أساس النشاط.

مما سبق يتضح أن نظام التكاليف المعيارية يتأثر بالبيئة المحيطة به وأن هناك علاقة وطيدة بينهما ونتيجة لذلك كثر الجدل في السنوات الأخيرة حول مدى ملاءمته لأداء دوره بكفاءة في ظل ظروف البيئة الصناعية المستحدثة. لذا فإن مجال التطوير إما أن يكون عبر التخلي عنه واستبداله بنظم أكثر ملائمة، أو عبر تطويره من خلال استحداث معايير وطرق تحليل انحرافات تتناسب مع بيئة التصنيع الحديثة، وتكامله مع التقنيات المحاسبية المعاصرة واستخدام الإمكانيات التكنولوجية.

ويلاحظ أن الدراسات السابقة (في المحور الثاني والرابع من البحث) قد تناولت أهم الانتقادات التي وجهت لنظام التكاليف المعيارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة، وحاولت تقديم واستعراض محدودية هذا النظام ودوافع ومقترحات التطوير، إلا أي من تلك الدراسات لم يظهر بوضوح أثر بيئة التصنيع الحديثة على كل مجال من مجالات التطوير لنظام التكاليف المعيارية في ضوء تباين الثقافة التنظيمية للشركة.

حيث فيما يخص علاقة نظام التكاليف المعيارية بالثقافة التنظيمية، فإن المنظور التقليدي للنظام يكون أكثر استجابة وملاءمة للثقافة المبنية على الرقابة، في حين أن الثقافة المبنية على

المرونة والابداع تكون أكثر دافعية لتطوير هذا النظام وتوسيع معايير ومقاييسه لتناسب وتستجيب لاستراتيجيات الشركة المتغيرة.

٣/٤ أهم الاساليب المستخدمة لتطوير نظام التكاليف المعيارية لمواكبة بيئة التصنيع الحديثة

واكب الفكر المحاسبي التطورات التكنولوجية التي حدثت في نظم الإنتاج، حيث ظهرت العديد من الاساليب المحاسبية المستخدمة مثل تقنية التكلفة على اساس النشاط، والإنتاج في الوقت المحدد، وإدارة الجودة الشاملة، والتكلفة المستهدفة، وهندسة القيمة(*).

ويمكن القول أن تقنية التكلفة على اساس النشاط لا تتعارض مع نظام التكاليف المعيارية ولا يغني عن استخدام معايير التكلفة حيث ان تقنية التكلفة على اساس النشاط لا تعد بديلاً عن نظام تكاليف المعيارية ولكن يمكن الاستفادة منها عن طريق التكامل فيما بينهم للوصول إلى ما هو في صالح الشركة وبما يحقق التطوير المطلوب للنظام وخصوصاً فيما يخص التكاليف غير المباشرة. اما بالنسبة لتقنية التكلفة المستهدفة فإنها لا تتعارض مع التكاليف المعيارية ولكن يمكن النظر إليها على أنها مكملة لنظام التكاليف المعيارية وذلك لأن التكلفة المستهدفة تعكس الاستجابات للمتغيرات الداخلية والخارجية وتوجهات السوق والمنافسين بما يحقق نوع من التكامل والمزج بين التكلفة المستهدفة والمعايير للوصول إلى المعايير المستهدفة بما يحقق مصالح الشركة.

وبالنسبة لتقنية هندسة القيمة فهي تقنية تختلف عن التكاليف المعيارية وتتشابه مع تقنية تكلفة المستهدفة في أن كل منهما يتحدد اثناء مرحلة التصميم المبدئي للمنتج وما بعدها وتقدير تكلفة تنفيذه ويختلف نظام تكاليف المعيارية عن تقنية هندسة القيمة، حيث يمكن استخدامها كتقنية مساندة لنظام تكاليف المعيارية لوضع المعايير.

أما بالنسبة لتقنية الإنتاج في الوقت المحدد فإنها تعد مقبولة في حالة واحدة فقط وهي التزام الموردين بتوفير المواد الخام عند طلبها فوراً وسهولة الحصول على وسائل نقل المخزون من خامات ووحدات تامة بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة، ويتضح مما سبق ان الجمع والمزج بين الاساليب والمداخل المختلفة للمعايير يساعد في الحصول على معايير تتسم بالمرونة وتتلاءم مع التطور والتقييم المستمر في بيئة التصنيع مما يجعلها تتصف بالواقعية للتحقق، ومن ثم ليس هناك ما يتعارض مع وجود التكاليف المعيارية واستخدامها في بيئة التصنيع الحديثة على الرغم من ظهور العديد من الأساليب المحاسبية الحديثة، إلا أن وجودها لا يعتبر بديلاً عن التكاليف المعيارية ولكن يمكن اعتبارها مدخلاً مناسباً لوضع وتحديد معايير التكلفة وهذا بدوره يجعل معايير التكلفة أكثر ملائمة وتوافقاً مع التطورات المستمرة داخل الشركة وخارجها.

المحور الخامس: التحليل الاحصائي الوصفي واختبار الفرضيات

تم تخصيص هذا المحور للتحقق من فرضيات البحث وعلى النحو الآتي:

١/٥ مجتمع وعينة البحث

تمثل مجتمع البحث بالمجتمع الأكاديمي من ذوي التخصصات المحاسبية ممثلاً بطلبة الدراسات العليا وأساتذة المحاسبة في الجامعات العراقية، والجدول (١) التالي يوضح أعداد استمارات الاستبيان الموزعة والبالغة ١٠٠ استمارة، والأعداد المستلمة منها والتي كانت صالحة للتحليل واختبار الفروض.

(*) للوقوف على مفاهيم التقنيات المذكورة أعلاه ينظر في ذلك (ياسر، ٢٠٠٧، ٦٧-٩٠).

الجدول (١): عدد استمارات الاستبانة الموزعة والمستلمة من الأفراد عينة الدراسة

البيان	جامعة تكريت	جامعة الموصل	جامعة بغداد	جامعة صلاح الدين	الإجمالي
عدد الاستمارات الموزعة	٢٥	٢٥	٢٥	٢٥	١٠٠
عدد الاستمارات المستلمة الصالحة للتحليل	٢٥	٢٣	٢٠	١٨	٨٦
نسبة الاستمارات الصالحة للتحليل	%١٠٠	%٩٢	%٨٠	%٧٢	%٨٦

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين.

وقد تضمنت الدراسة ثلاثة متغيرات أساسية تمثلت بنظام التكاليف المعيارية كمتغير تابع، وبيئة التصنيع الحديثة كمتغير مستقل، والثقافة التنظيمية كمتغير حاكم وكذلك كمتغير مستقل وسيط، وللتوضيح أكثر يعرض الجدول (٢) التالي هذه المتغيرات مع عدد وتسلسل العبارات الممثلة لكل متغير منها كما هو مدرج في استمارة الاستبيان.

الجدول (٢): متغيرات الدراسة وأرقام العبارات في استمارة الاستبيان

المتغير المستقل	الأبعاد	التسلسل
بيئة التصنيع الحديثة	الظروف البيئية	٨-١
	النظم الصناعية التي أفرزتها التطورات التكنولوجية	١٨-٩
المتغير التابع	الأبعاد	الرقم
نظام التكاليف المعيارية	التخطيط	٢٢-١٩
	الرقابة على التكاليف وتقويم الأداء	٢٦-٢٣
	اتخاذ القرارات	٣٠-٢٧
المتغير الحاكم	الأبعاد	الرقم
الثقافة التنظيمية	الثقافة المحافظة	٣٨-٣١
	الثقافة الإبداعية	٤٦-٣٩

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين.

٢/٥ اختبار صدق وثبات استمارة الاستبيان

بعد التصميم المبدئي لاستمارة الاستبيان تم إجراء اختبار الصدق والثبات، حيث تم التأكد من صدق الاستبانة باحتساب الصدق الذاتي عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient) والذي بلغ ٩٥،٨%، في حين تم قياس ثبات الاستبانة باستخدام ألف كرونباخ والذي بلغ ٩١،٩% وذلك لكافة عبارة الاستبانة. وتعد هذه القيم مقبولة بالشكل الذي يعكس توافر الاعتمادية والثقة بمتغيرات الدراسة، وتؤكد صلاحيتها لمراحل التحليل التالية.

٣/٥ التحليل الإحصائي الوصفي

فيما يتعلق بتوزيع مفردات العينة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية، يوضح الجدول (٣) التوزيع الخاص بالأكاديميين وكما يلي:

الجدول (٣): توزيع مفردات العينة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية

النسبة %	العدد	الفئة
٢٦,٧	٢٣	مسجل في برنامج الماجستير
٣٩,٥	٣٤	ماجستير
١٩,٨	١٧	مسجل في برنامج الدكتوراه
١٤	١٢	دكتوراه
١٦,٣	١٤	أقل من سنة
٢٢,١	١٩	١-٥ سنوات
٣١,٤	٢٧	٦-١٠ سنوات
٣٠,٢	٢٦	١١ سنة فأكثر
٢٦,٧	٢٣	معاون باحث
٢٧,٩	٢٤	مدرس مساعد
٢٠,٩	١٨	مدرس
٢٢	١٩	أستاذ مساعد
٢,٣	٢	أستاذ

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من الجدول (٣) أنه من حيث المؤهل العلمي فقد بلغ عدد المستقصى منهم الذين يحملون مؤهل الماجستير كحد أدنى ٦٣ مفردة بنسبة تقارب ٧٣% من إجمالي حجم العينة (N=86)، وهي تعد نسبة مناسبة من حيث المؤهل العلمي للأفراد عينة البحث، أما من حيث عدد سنوات الخبرة، فقد بلغ عدد المستقصى منهم الذين كانت سنوات خبرتهم أكثر من ست سنوات ٥٣ مفردة بنسبة تقارب ٦١%، أما من حيث اللقب العلمي، فقد بلغ عدد المستقصى منهم الذين هم بدرجة مدرس لغاية أستاذ، ٣٩ مفردة بنسبة ٤٥% تقريباً من إجمالي حجم العينة، وهذه النسب تعد ملائمة من حيث الخبرة والمستوى العلمي الأكاديمي.

٥/٤ وصف وتشخيص متغيرات البحث واختبار الفرضيات

وتتحدد المهمة هنا في تشخيص آراء عينة البحث ومواقفهم التي تفصح عن متضمنات بيئة التصنيع الحديثة ونظام التكاليف المعيارية والثقافة التنظيمية، وقد تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) للحصول على الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية، لمتغيرات البحث، والمبينة في الجدول (٤) الآتي:

الجدول (٤): وصف متغيرات البحث

المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %
بيئة التصنيع الحديثة	٤,٤٠٣١	٠,٤٣٢٥٤	٨٨,٠٦٢
أولاً. الظروف البيئية	٤,٤٤٧٧	٠,٤٥١٩٠	٨٨,٩٥٤
ثانياً. النظم الصناعية نتيجة التطورات التكنولوجية	٤,٣٦٧٤	٠,٤٥٤٨٩	٨٧,٣٤٨
نظام التكاليف المعيارية	٤,٣٤٧٩	٠,٣٩٧٩٥	٨٦,٩٥٨
الثقافة التنظيمية للشركات	٤,٣٩٣٢	٠,٥٠٧٠٢	٨٧,٨٦٤
أولاً. الثقافة المحافظة	٤,٣٧٠٦	٠,٥٧٧٦٠	٨٧,٤١٢
ثانياً. الثقافة الإبداعية	٤,٤١٥٧	٠,٤٨٦٧٥	٨٨,٣١٤

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين.

يبين الجدول (٤) قيم الأوساط الحسابية والانحراف المعياري والأهمية النسبية لمتغيرات بيئة التصنيع الحديثة ونظام التكاليف المعيارية والثقافة التنظيمية على مستوى عينة الأفراد المبحوثين، حيث كانت قيم الأوساط الحسابية ما بين (٤,٤٤٧٧-٤,٣٤٧٩)، وهي تمثل توافق كبير لهذه المتغيرات بانحراف معياري مقبول يتراوح بين (٠,٣٩٧٩-٠,٥٧٧٦)، في حين بلغت أعلى أهمية النسبية ما بين المتغيرات (٨٨,٩٥٤%) وهي للظروف البيئية لبيئة التصنيع الحديثة، أما أدنى أهمية نسبية فبلغت (٨٦,٩٥٨%) وهي لنظام التكاليف المعيارية، وهذا يؤكد أن أغلب العينة كانت اجابتهما ما بين موافق تماماً وموافق.

وبعد تناول وصف متغيرات البحث وقبل اختبار فرضيات البحث لا بد من بيان علاقات الارتباط بين متغيرات البحث والتي يظهرها الجدول (٥) الآتي:

الجدول (٥): قيم معاملات الارتباط بين أبعاد بيئة التصنيع الحديثة ونظم التكاليف المعيارية وأبعاد الثقافة التنظيمية

	تصنيع حديثة	ظروف بيئية	نظم صناعية	تكاليف معيارية	ثقافة تنظيمية	ثقافة محافظة	ثقافة ابداعية
تصنيع حديثة	١						
ظروف بيئية	** ٠,٩٤١	١					
نظم صناعية	** ٠,٩٦٣	** ٠,٨١٦	١				
تكاليف معيارية	** ٠,٧٠٩	** ٠,٦٦٣	** ٠,٦٨٧	١			
ثقافة تنظيمية	** ٠,٤٩٣	** ٠,٤٢٣	** ٠,٥٠٨	** ٠,٦٧٧	١		
ثقافة محافظة	** ٠,٣٨٦	** ٠,٣٣٦	** ٠,٣٩٤	** ٠,٥٨٨	** ٠,٩٦٠	١	
ثقافة ابداعية	** ٠,٥٦٩	** ٠,٤٨٢	** ٠,٥٩١	** ٠,٧١٢	** ٠,٩٤٤	** ٠,٨١٤	١

** : وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند (٠,٠٠١) * : وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند (٠,٠٠٥)

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من الجدول أعلاه وجود علاقة ارتباط معنوية بين كافة متغيرات البحث وابعادها الفرعية، عند مستوى معنوية (٠,٠٠١). وبعد أن تم التأكد من وجود علاقة ارتباط معنوية بين كافة متغيرات البحث، يمكن اختبار فرضيات التأثير وكما يلي:

- **الفرضية الأولى:** هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لبيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية.

ولتأكيد هذه الفرضية فقد تم قياس تأثير بيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية كما هو موضح في الجدول (٦) التالي:

الجدول (٦): نتائج تحليل الانحدار البسيط لتأثير بيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية

الدالة المعنوية		قيمة (F)	Adjusted R ²	R ²	R
٠,٠٠٠		٨٤,٨٣٥	٠,٤٩٧	٠,٥٠٢	٠,٧٠٩
مستوى الدالة	الدالة المعنوية	قيمة الحد الثابت (T)	معامل الانحدار (β)	المتغير/البعد	
٠,٠٠١	٠,٠٠٠	٩,٢١١	٠,٧٠٩	بيئة التصنيع الحديثة	

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من الجدول أعلاه ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) = (٨٤,٨٣٥)، وهي معنوية عند مستوى المعنوية (٠,٠٠١). وثبوت معنوية معاملات بيئة التصنيع الحديثة والحد الثابت، حيث بلغت قيمة (T) لبيئة التصنيع الحديثة (٩,٢١١) عند مستوى معنوية (٠,٠٠١). وثبوت معنوية تأثير بيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية، عند مستوى معنوية (٠,٠٠١)، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار $\beta = (٠,٧٠٩)$. كما بلغت قيمة معامل التحديد ($R^2 = (٠,٥٠٢)$)، مما يدل على أن بيئة التصنيع الحديثة تفسر ما نسبته ٥٠,٢% من التغيرات التي تحدث في مستويات تطوير أهداف تطوير نظام التكاليف المعيارية.

وتؤكد هذه النتائج على صحة الفرضية الأولى المتعلقة بتأثير بيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية.

- الفرضية الثانية: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للثقافة المحافظة للشركة في تطوير نظام التكاليف المعيارية.

ولتأكيد هذه الفرضية فقد تم قياس تأثير الثقافة المحافظة للشركة في تطوير نظام التكاليف المعيارية كما هو موضح في الجدول (٧) التالي:

الجدول (٧): نتائج تحليل الانحدار البسيط لتأثير الثقافة المحافظة للشركة في تطوير نظام التكاليف المعيارية

الدالة المعنوية		قيمة (F)	Adjusted R ²	R ²	R
٠,٠٠٠		٤٤,٤٧١	٠,٣٣٨	٠,٣٤٦	٠,٥٨٨
مستوى الدالة	الدالة المعنوية	قيمة الحد الثابت (T)	معامل الانحدار (β)	المتغير/البعد	
٠,٠٠١	٠,٠٠٠	٦,٦٦٩	٠,٥٨٨	الثقافة المحافظة	

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من الجدول أعلاه ثبوت معنوية نموذج الانحدار، الممثل بقيمة (F) وثبوت معنوية تأثير الثقافة المحافظة في تطوير أهداف نظام التكاليف المعيارية، عند مستوى معنوية (٠,٠٠١)، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار $\beta = (٠,٥٨٨)$. كما بلغت قيمة معامل التحديد ($R^2 = (٠,٣٤٦)$)، مما يدل على أن الثقافة المحافظة تفسر ما نسبته ٣٤,٦% من التغيرات التي تحدث في مستويات تطوير أهداف تطوير نظام التكاليف المعيارية. وتؤكد هذه النتائج على صحة الفرضية الثانية.

- الفرضية الثالثة: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للثقافة الابداعية في تطوير نظام التكاليف المعيارية. ولتأكيد هذه الفرضية فقد تم قياس تأثير الثقافة الابداعية للشركة في تطوير أهداف نظام التكاليف المعيارية كما هو موضح في الجدول (٨) التالي:

الجدول (٨): نتائج تحليل الانحدار البسيط لتأثير الثقافة الابداعية للشركة في تطوير أهداف نظام التكاليف المعيارية

الدالة المعنوية	قيمة (F)	Adjusted R ²	R ²	R
٠,٠٠٠	٨٦,٢٧٨	٠,٥٠١	٠,٥٠٧	٠,٧١٢
الدالة المعنوية	الدالة المعنوية	قيمة الحد الثابت (T)	معامل الانحدار (β)	المتغير/البعد
٠,٠٠١	٠,٠٠٠	٩,٢٨٩	٠,٧١٢	الثقافة الابداعية

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من الجدول أعلاه ثبوت معنوية نموذج الانحدار، الممثل بقيمة (F) والبالغة (٨٦,٢٧٨) وثبوت معنوية تأثير الثقافة الابداعية في تطوير أهداف نظام التكاليف المعيارية، عند مستوى معنوية (٠,٠٠١)، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار $\beta = (٠,٧١٢)$. كما بلغت قيمة معامل التحديد (R²) = (٠,٥٠٧)، مما يدل على أن الثقافة الابداعية تفسر ما نسبته ٥٠,٧% من التغيرات التي تحدث في مستويات تطوير أهداف تطوير نظام التكاليف المعيارية. وتؤكد هذه النتائج على صحة الفرضية الثالثة.

- الفرضية الرابعة: يختلف تأثير بيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية في ضوء اختلاف الثقافة التنظيمية (الثقافة المحافظة، والثقافة الإبداعية).

ولتأكيد هذه الفرضية فقد تم قياس بيئة التصنيع الحديثة في تطوير أهداف نظام التكاليف المعيارية في ضوء اختلاف الثقافة التنظيمية (الثقافة المحافظة، والثقافة الإبداعية). من خلال عمل نموذجي معادلة انحدار خاصة بالتأثير، تظهر في المعادلة الأولى الثقافة المحافظة كمتغير حاكم، وفي الثانية الثقافة الإبداعية كمتغير حاكم، كما هو موضح في الجدول (٩) التالي:

الجدول (٩): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختلاف تأثير بيئة التصنيع الحديثة في تطوير أهداف نظام التكاليف المعيارية في ضوء الثقافة المحافظة والثقافة الإبداعية

الثقافة الإبداعية				الثقافة المحافظة			
Sig.	(F)	Adjusted R ²	R ²	Sig.	(F)	Adjusted R ²	R ²
٠,٠٠٠	٧٤,٨٣	٠,٦٣٥	٠,٦٤٣	٠,٠٠٠	٦٧,٣٧٢	٠,٦١٠	٠,٦١٩
Sig.	(T)	(β)		Sig.	(T)	(β)	المتغير
٠,٠٠٠	٥,٦٣٧	٠,٤٤٩	بيئة التصنيع الحديثة	٠,٠٠٠	٧,٧٠٥	٠,٤٢٦	بيئة التصنيع الحديثة
٠,٠٠٠	٥,٧٢٤	٠,٤٥٦	الثقافة الابداعية	٠,٠٠٠	٥,٠٣٣	٠,٣٧٠	الثقافة المحافظة

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من الجدول أعلاه ثبوت معنوية نموذج الانحدار، لكلا المعادلتين، إلا أن نموذج الانحدار المتضمن للثقافة الإبداعية هو الأفضل، وهذا ما تؤكد قيمة (F) والبالغة (٧٤,٨٣٤)، مقارنة بالنموذج المتضمن للثقافة المحافظة حيث بلغت قيمة (F) (٦٧,٣٧٢)، عند مستوى معنوية (٠,٠٠١)، فضلاً عن زيادة قيمة معامل الانحدار β في النموذج المتضمن للثقافة الإبداعية عما هو في النموذج الآخر، مما يؤكد وجود الاختلاف بالتأثير نتيجة لاختلاف نوع الثقافة التنظيمية السائدة في الشركة، كما لوحظ أن قيمة معامل التحديد المعدل (Adjusted R²)، تتفاوت بين النموذجين،

حيث ظهر أن بيئة التصنيع الحديثة مع الثقافة المحافظة تفسر ما نسبته ٦١% من التغيرات التي تحدث في مستويات تطوير أهداف تطوير نظام التكاليف المعيارية، في حين أن النموذج المتضمن لبيئة التصنيع الحديثة والثقافة الإبداعية تفسر ما نسبته ٦٣,٥% من تلك التغيرات. وتؤكد هذه النتائج على صحة الفرضية الرابعة.

- الفرضية الخامسة: يزداد تأثير بيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية عند توسط الثقافة المحافظة.

وقد تم استخدام البرنامج الإحصائي (AMOS: Ver. 22) لقياس هذه التأثيرات المباشرة وغير المباشرة بين بيئة التصنيع الحديثة ونظام التكاليف المعيارية، عند توسط الثقافة المحافظة، ويعرض الجدول (١٠) التالي نتائج التحليل الإحصائي لاختبار هذه الفرضية. الجدول (١٠): نتائج تحليل التأثيرات المباشرة وغير المباشرة والكلية لبيئة التصنيع الحديثة في نظام التكاليف المعيارية، عند توسط الثقافة المحافظة

المتغير	المستقل	الوسيط	التابع	قيمة معامل المسار المباشر	قيمة معامل المسار غير المباشر	قيمة معامل المسار الكلي
بيئة التصنيع الحديثة	الثقافة المحافظة	نظام التكاليف المعيارية		٠,١٤٣	٠,٤٢٦	٠,٥٦٩

** وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند (٠,٠٠١).

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي. ويتضح من الجدول أعلاه زيادة التأثير المعنوي لبيئة التصنيع الحديثة في نظام التكاليف المعيارية، عند توسط الثقافة المحافظة، حيث بلغت قيمة الزيادة (٠,١٤٣)، وهي قيمة التأثير غير المباشر مما يسفر عن ثبوت صحة الفرضية الخامسة.

- الفرضية السادسة: يزداد تأثير بيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية عند توسط الثقافة الإبداعية

يعرض الجدول (١١) التالي نتائج التحليل الإحصائي لاختبار هذا الفرض، عبر استخدام برنامج (AMOS: Ver. 22) لقياس التأثيرات المباشرة وغير المباشرة. الجدول (١١): نتائج تحليل التأثيرات المباشرة وغير المباشرة والكلية لبيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية عند توسط الثقافة الإبداعية

المتغير	المستقل	الوسيط	التابع	قيمة معامل المسار المباشر	قيمة معامل المسار غير المباشر	قيمة معامل المسار الكلي
بيئة التصنيع الحديثة	الثقافة الإبداعية	نظام التكاليف المعيارية		٠,٢٦٠	٠,٤٤٩	٠,٧٠٩

** وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند (٠,٠٠١).

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي. ويتضح من الجدول أعلاه زيادة التأثير المعنوي لبيئة التصنيع الحديثة في نظام التكاليف المعيارية، عند توسط الثقافة الإبداعية، حيث بلغت قيمة الزيادة (٠,٢٦٠)، وهي قيمة التأثير غير المباشر مما يسفر عن ثبوت صحة الفرضية السادسة.

ويلاحظ من خلال المقارنة بين الجدول (١٠) و(١١) ان تأثير بيئة التصنيع سوف يزداد بشكل أكبر عند توسيط الثقافة الإبداعية بدلاً من الثقافة المحافظة، مما يدل على أن الثقافة الإبداعية تعمل بصورة أكثر فاعلية في دفع إدارة الشركة لتطوير نظام التكاليف المعيارية تماشياً واستجابةً لبيئة التصنيع الحديثة.

النتائج والتوصيات

أولاً. النتائج: خلص البحث إلى مجموعة من النتائج فيما يلي بيانها:

١. تتضمن بيئة التصنيع الحديثة العديد من الخصائص التي تميزها، وتظهر جوانب تأثيرها في شركات الأعمال، وتعد الظروف البيئية ونظم التصنيع التكنولوجية أبرز تلك الخصائص.
 ٢. شهد نظام التكاليف المعيارية تطورات كبيرة استجابة لمتغيرات وعوامل عديدة من بينها بيئة التصنيع الحديثة والثقافة التنظيمية للشركة، إلا ان تلك العوامل لم تلغي دوره الفعال في الشركة، بل سعت إلى تطويره عبر محاولة توافقه وانسجابه مع التقنيات الحديثة والمعاصرة للحاسبة، لتلبية متطلبات متغيرات بيئة التصنيع الحديثة، والمتوافقة مع الثقافة التنظيمية.
 ٣. تعددت التصنيفات الخاصة للثقافة التنظيمية للشركات، إلا أنه يمكن إبراز نوعين أساسيين لها عبر الثقافة المحافظة والثقافة الإبداعية، واثبت العديد من الدراسات أن اختلاف نوع الثقافة التنظيمية في الشركة يعد من أهم المحددات في اعتماد التقنيات الحديثة للحاسبة أو تطوير النظم المحاسبية القائمة.
 ٤. أظهرت النتائج وجود تأثير معنوي إيجابي لبيئة التصنيع الحديثة في تطوير أهداف نظام التكاليف المعيارية، وأن هذا التأثير يختلف في ضوء اختلاف الثقافة التنظيمية السائدة في الشركة من حيث كونها ثقافة محافظة أو إبداعية، كما أظهرت النتائج أن ذلك التأثير سوف يزداد بشكل أكبر عند توسيط الثقافة الإبداعية مقارنة بالثقافة المحافظة.
- ثانياً. التوصيات:** بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها يمكن تقديم بعض التوصيات أهمها:
١. ضرورة إجراء المزيد من الدراسات حول العوامل المؤثرة في تغيير وتطوير نظام التكاليف المعيارية، وأهم المستجدات المعاصرة في إجراءات عمله وتصميمه، والقيود التي تحكم وجوده من عدمه في الشركات.
 ٢. ضرورة إجراء المزيد من الدراسات عن الآثار الناتجة عن بيئة التصنيع الحديثة في الوظائف والنظم المحاسبية، وبيان أهم انعكاسات تلك البيئة في تطوير إجراءات العمل المحاسبي، ومؤهلات المحاسب المطلوب توفيرها لكي يتماشى مع تلك البيئة.
 ٣. التوسع في إجراء الدراسات المتعلقة بالثقافة التنظيمية بوصفها إحدى المحددات المهمة التي تفسر استجابة الشركات لتطبيق وتبني النظم المحاسبية المعاصرة والحديثة.

مصادر البحث

أولاً. المصادر باللغة العربية

أ. الرسائل الجامعية

١. إبراهيم، هشام زغلول، (٢٠٠٦)، تطوير أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الحديثة: دراسة نظرية تطبيقية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.
٢. الباز، أحمد الباز عبد اللطيف، (٢٠١٥)، توسيط الثقة التنظيمية في العلاقة بين الثقافة التنظيمية والالتزام التنظيمي: بالتطبيق على العاملين في شركة وسط الدلتا لإنتاج الكهرباء بجمهورية مصر العربية، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
٣. الحمداني، حاتم علي عبدالله، (٢٠١١)، الاثر التتبعي لأنماط التفكير الاستراتيجي والثقافة المنظمة في تحقيق الفاعلية، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت.
٤. حمودة، منال محمد، (٢٠٠٧)، تطوير نظام التكاليف المعيارية لمقابلة متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الملك عبدالعزيز، جدة.
٥. علي، امال عبدالله حميده، (٢٠٠٦)، تطوير نظام التكاليف المعيارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس.
٦. سعيد، محمد سالم محمد خير، (٢٠١٠)، دور التكاليف المعيارية في الرقابة في ظل مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة النيلين، السودان.
٧. عبدالحكيم، محمد عصام محمد، (٢٠١٥)، تأثير الثقافة التنظيمية على جودة المعلومات بالتقارير المالية بغرض ترشيد قرارات الاستثمار، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
٨. العثمان، محمد نادر، (٢٠٠٥)، تطوير تقارير المحاسبة الإدارية في ضوء متطلبات بيئة التصنيع، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس.
٩. العجلة، عبدالعزيز عرفات، (٢٠١١)، مدى امكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
١٠. الهباء، نانيس محمد صلاح الدين احمد، (٢٠١٢)، تطوير نظام الرقابة على التكاليف في ضوء متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، جمهورية مصر العربية.

ب. الدوريات العلمية

١. الرشدي، طارق عبدالعظيم يوسف، (٢٠٠٨)، استخدام مدخل تكاليف النشاط كأساس لإدارة التكاليف التسويقية لتحليل ربحية العميل في ظل تكنولوجيا التصنيع المتقدمة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة ٢٨، العدد ١، الجزء ٢، كلية التجارة، جامعة بنها.

٢. السريني، المهدي مفتاح، (٢٠١٣)، مدى امكانية تطبيق استخدام مؤشرات تقييم الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي، **مجلة الجامعية**، مجلد ٣، العدد ١٥، كلية الاقتصاد، جامعة مصراتة، ليبيا.
٣. الطرلي، محمد مفتاح، (٢٠١٤)، مدى تأثير التغيرات في بيئة الاعمال الحديثة على انظمة التكاليف المعيارية الحالية، **مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية**، العدد ٣، الجامعة الإسلامية.

ج. الكتب

١. جوزيف، جبرائيل؛ حلوة، رضوان، (٢٠١١)، **محاسبة التكاليف المعيارية رقابة واثبات**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
٢. ظاهر، احمد حسن، (٢٠٠٢)، **المحاسبة الإدارية**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الاردن.

ثانياً. المراجع باللغة الأجنبية

A- Periodicals

1. Ax, Christian & Greve, Jan (2017), Adoption of management accounting innovations: Organizational culture compatibility and perceived outcomes, **Management Accounting Research**, Vol 34.
2. Agbejule, A. (2011). Organizational culture and performance: the role of management accounting system. **Journal of Applied Accounting Research**, Vol. 12, No. 1.
3. Busco, C., & Scapens, R. W. (2011). Management accounting systems and organisational culture: Interpreting their linkages and processes of change. **Qualitative Research in Accounting & Management**, Vol. 8 No. 4.
4. Henri, J. F. (2006). Organizational culture and performance measurement systems. **Accounting, organizations and society**, Vol. 31, No. 1.