

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 عبد الكريم حسين
كلية الادارة 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 وقوع التأثير، وفق نوعين من الثقافة مما التفافة المحافظة، والثقافة الإبداعية، وقد تم اختبار هذا التأثير من خلال استماره 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 بالخطيط 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 ومتعددة اثرت على انشطة تلك الشركات واجراءاتها وتوجهاتها الاستراتيجية، حيث كانت لضغوط المنافسة الشديدة والتحالفات الاستراتيجية، واسس العلاقات مع الزبائن وال媧وردين، وتكنولوجيا الاتصال ونظم التصنيع المعتمدة على الحاسوب والمتكاملة معه، الدور الفاعل في تكوين بيئة تصنیع حديثة تمتاز بجموعة من الخصائص اعطتها صورة الواقع أجبه الشركات على التماشي

معه والانسجام مع متطلباته، ومن ثم على هيكلية عمل النظم فيها، ولعل النظم المحاسبية ومنها نظام التكاليف المعيارية، يعد أحد المجالات الذي نال نصيبيه 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 المحاسبى 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 والإجراءات، ولعل نظام التكاليف المعيارية هو أحد تلك الوظائف المحاسبية التي نالت حصتها من التغيير والتطوير لتناسب وتنماشى مع بيئة التصنيع تلك. كما أن اختلاف 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 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 توسيط الثقافة المحافظة.
٦. يزداد تأثير بيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية عند توسيط الثقافة الإبداعية.

أهمية البحث

تنبع 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، ويترفع من هذا الهدف الرئيس ما يلي:

١. التعريف بماهية بيئة التصنيع الحديثة، وخصائصها وأثارها على نظم محاسبة التكاليف.

٢. بيان قدرة ومحدوية نظام التكاليف المعيارية في الاستجابة لمستجدات بيئة التصنيع الحديثة.
٣. التعريف بماهية الثقافة التنظيمية وأثارها 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

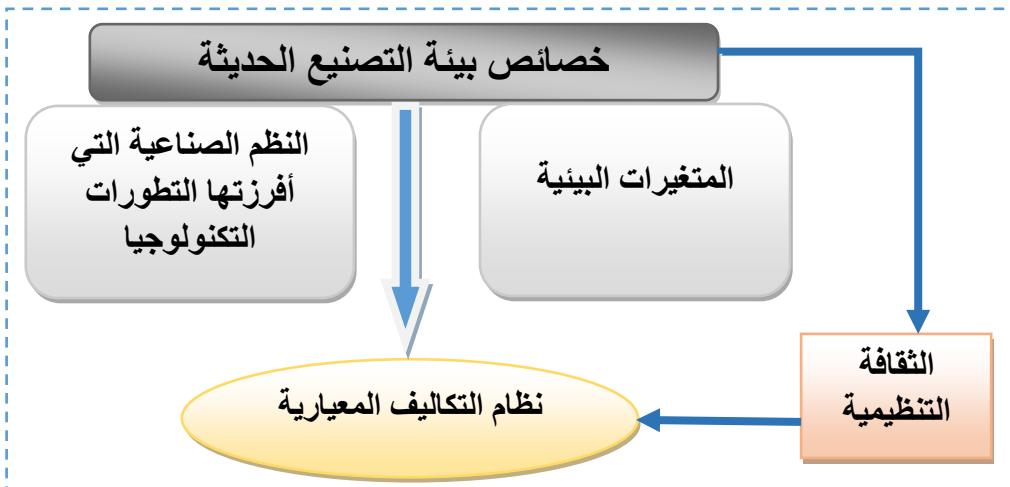
تم الاعتماد في هذا البحث على المنهجين الآتيين:

١. المنهج الوصفي: من خلال الأدبيات والنشرات العلمية ذات الصلة بموضوعه من رسائل وأطارات جامعية ودوريات وكتب ومقالات انترنت.
٢. المنهج التحليلي: من خلال إعداد وتوزيع استمارة الاستبانة (١٠٠ استماراة) على مجموعة من الأكاديميين في الجامعات العراقية، بوصفها أداة رئيسة لجمع البيانات من مجتمع البحث، إذ بلغ عدد الاستمرارات المسترجعة والصالحة للتحليل (٨٦ استماراة أي بنسبة ٨٦%) من بين الاستمرارات الموزعة، ولقد روّعي في صياغة هذه الاستماراة قدرتها على التخخيص وفياس 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 يقبس متغيرات الدراسة في ضوء الدراسات النظرية والميدانية وطبيعة عمل الأفراد المبحوثين.

وصف استماراة 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 الثالث، 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 التكنولوجيا)، وقد تم الاعتماد في تحديدتها 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 وعبر عنها بنوعين هما، الثقافة المحافظة والثقافة الإبداعية وتم الاعتماد في تحديدتها على دراسة (الحمداني، ٢٠١١).

وتم في جميع مقاييس الاستبانة استخدام مقياس ليكرت الخماسي، فخصص لكل خيار درجة، وأعطى الباحثون لإجابات المبحوثين درجات (٥ ، ٤ ، ٣ ، ٢ ، ١) إذا كانت إجاباتهم مؤيدة للاتجاه (موافق تماماً، موافق، محايد، غير موافق، 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.



المصدر: الشكل من إعداد الباحثين.

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

المحور الأول: بيئه 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 لبيئه التصنيع الحديثة في ظل تبيان الثقافة التنظيمية.

المحور الخامس: التحليل الاحصائي الوصفي واختبار الفرضيات.

وفيما يلي عرض مفصل لتلك المحاور:

المحور الأول: بيئه 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 مماثلة 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 الحاسوب 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 بيئه التصنيع الحديثة

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

في حين عرّفها (ابراهيم، ٢٠٠٦، ٢) على أنها البيئة ذات المنافسة العالمية 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 مجال الإنتاج والمعلومات.

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

٢/١ خصائص بيئه 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 لتتنوع وتعقد المنتجات وشدة المنافسة واستعالها الأثر الكبير على مختلف النظم المكونة والمحيطة بالشركات في بيئه التصنيع الحديثة، خاصة نظم المحاسبة الإدارية التي تحمل مكانة هامة وبارزة من بين تلك النظم بما تقدمه للإدارة من المعلومات الملائمة التي تساعدها في ترشيد القرارات. كذلك امدادها بالمقاييس الازمة لتقدير الأداء حتى تتمكن تلك الشركات من الاستمرار في ظل بيئه شديدة التطور تتسم بالتنافس. ويمكن ابراز الخصائص التي اتسمت بها بيئه التصنيع الحديثة بما يلي: (الجلة، ٢٠١١، ٥٤-٥٥)

١/٢/١ المتغيرات البيئية وانعكاساتها على أداء الشركات

تعرف المتغيرات البيئية بأنها تلك المتغيرات التي تعامل معها الشركة وتؤثر على عملياتها وانشطتها وتكون في مجموعها قوى تتحرك بدرجات مختلفة وفي اوقات مختلفة وتحت ظروف مختلفة وت تكون 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 بالتغيير في أنماط وأساليب الإنتاج أو التوزيع المتعلقة بالسلع والخدمات نتيجة التطبيق الفعلى للأساليب أو الطرق العلمية، أما المتغيرات التكنولوجية فتتمثل بالتزاييد المستمر من جانب الشركات الصناعية في استخدام المكننة بدلاً من العنصر البشري وذلك بغرض إنتاج السلع والخدمات، فضلاً عن ظهور الشركات الصناعية الأوتوماتيكية في مراحل التصميم والإنتاج والمعتمدة على الحاسوب الآلي والتي لها دور كبير في تحديد وتشكيل الملامح الرئيسية 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.

٤/١/٢/٤ 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 آثاراً إيجابية على أداء الشركات وتشجيع رؤوس الأموال الأجنبية على الاستثمار.

١/٢/٢/١ النظم الصناعية التي افرزتها التطورات التكنولوجية

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

١/٢/٢/١ التشغيل الآلي

وتدرج ما بين مستوى الأخذ بالأنتمة في عملية التصنيع إلى مستوى الاعتماد على الأتمة في مرحلة التصميم ومرحلة التصنيع والى أقصى درجاتها ممثلة في نظم الإنتاج المتكاملة بالحاسوب وتقوم تلك النظم على إتمام العملية من بدايتها وحتى نهايتها وفي كافة مراحلها بشكل آوتوماتيكي دون تدخل من جانب العنصر البشري إلا لمراقبة سير العمل وتصحيح الأخطاء أن وجدت وهناك أيضاً نظم الإنتاج المرنة والتي يمكن من خلالها إنتاج مجموعة متنوعة من منتجات على خط إنتاجي واحد آوتوماتيكيًّا.

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

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

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

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

١/٢/٢/٤ 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 موقع العمل التالية وبالكمية المطلوبة فقط. وذلك على عكس الحال في ظل الأسلوب التقليدي للإنتاج الذي يقوم على أساس الإنتاج للتخزين.

١/٢/٢/٥ الجمع بين تنميـة العمليـات ومرـونـة الإـنـتـاج

يتطلب الأمر في ظل اعتماد التكنولوجيا في الإنتاج تدفق المواد الخام وسير الإنتاج عند الحاجة، كما تكون العمليات الصناعية مفصلة بشكل نمطي محدود، إلا أن ذلك لا يؤثر على مرـونـة الإـنـتـاج لأن المرـونـة تتحقق من خلال اختلاف عدد وترتيب التسلسل وبرمـجة تلك العمليـات الصناعـية بحيث تـمكـن من إـنـتـاج عدد من المنتـجـات المتـوـعـة.

وبالرغم من التصنيف التقسيلي لخصائص بيئة التصنيع الحديثة المذكور سابقاً، إلا أن دراسة (الهباء، ٢٠١٢، ٢٠١٨) حددت مجموعة التغيرات المعاصرة التي رافقت بيئة التصنيع الحديثة والمتمثلة بما يلي:

١. أصبحت السلع المقدمة في الأسواق ذات تكلفة منخفضة وجودة عالية وذلك في ظل وجود المنافسة والمنافسين داخل الأسواق 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 أن يتحمل المستهلك كافة التكاليف أما الان أصبح هناك صعوبة في ذلك ليتسنى 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 وملموس 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 بالتغيير فقد تحول هدف الشركات من تحقيق أقصى ربح ممكن إلى تحقيقها الربح المرضي لكافة الأطراف المتعلقة بتلك الشركات من ملاك وإدارة وعاملين وربائن والمجتمع بصفة عامة وقد تغير التركيز من أهداف قصيرة الأجل إلى أهداف طويلة الأجل ومحاولة إحداث حالة توازن بينهما كما اثرت البيئة الصناعية على وظيفة التخطيط من خلال التغير في تحديد البائعات المتاحة في البيئة الصناعية الحديثة لم يعد هناك بديل واحد مقبول لحل المشكلة وإنما هناك بائعات متعددة مقبولة في مواقف مختلفة تعتمد في أغلبها على فكرة التنوع التكنولوجي وأصبحت البائعات التكنولوجية المتاحة مجالاً للتوسيع الدقيق طبقاً لاحتمالية الحدوث كما أثرت البيئة الصناعية الحديثة في طريقة اختيار البديل المناسب الامر الذي يتطلب الاعتماد على العوامل النوعية فضلاً عن العوامل الكمية مثل الجودة والمرنة 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 بيئه التصنيع الحديثة في مجال تقويم الأداء

لقد كان لسمات البيئة الصناعية الحديثة العديد من الآثار في مجال قياس وتقويم الأداء. فمثلاً ذلك زيادة الاهتمام باستخدام المقاييس غير المالية في مجال قياس وتقويم الأداء الصناعي مثل الجودة والمحاسبة عن الانجاز والمرؤنة و زمن 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، فنجاج الشركة سيكون منخفض حتى ولو قامت بإنتاج منتج أفضل ولكن تم تسليمه في وقت متأخر.

٣/٣/١ أثر بيئه 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 والمترابطة 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 بيئه التصنيع الحديثة في عملية اتخاذ القرارات

يتمثل 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 بيئه التصنيع الحديثة أصبحت معظم القرارات المراد اتخاذها غير قابلة للترجمة وغير روتينية أي لا تتسم بالتكرار والدورية ويصعب على متخذ القرار معرفة احتمالات الحدوث، خاصة في ظل بيئه محيطة يسودها حالة عدم التأكيد. كما زادت أهمية مراعات البعد الزمني للقرار الجيد حيث يمثل توقيت اتخاذ القرار في بيئه التصنيع الحديثة ركن أساسى 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 بيئه 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 تتفاوت في ضوء اختلاف الثقافة التنظيمية السائدة في الشركة.

المotor الثاني: مفهوم وأنواع الثقافة التنظيمية وعلاقتها بالمحاسبة

تمثل الثقافة التنظيمية إحدى السمات المميزة للشركات، والتي تحكم وبشكل أساسى إجراءات وطائق 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 التعريفات 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.

وурفها (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 المهيمنة، 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) **بعد الرقابة / المرونة** التي تشير إلى الأفضليات حول الهيكل والاستقرار والتغيير.
(٢) **بعد 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، والتطویرية والجماعية (Henri, 2006, 79) (Agbejule, 2011, 76).

فتعكس 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/ استراتيجية: كسب المنافسة، التفوق). وتعكس الثقافة **الهرمية** البيروقراطية والاستقرار (خصائصها: الأوامر، القوانين، الانتظام، الاتساق، الكفاءة/ نمط القيادة: منسق، منظم، مدير/ أساسها: تناسق الأدوار والسياسات والإجراءات/ استراتيجية: الثبات، الرسوخ، التوقع). وتعتمد الثقافة **التطویرية** على القدرة على التكيف والإبداع لتحقيق النمو والابتكار (خصائصها: المبادرات، الإبداع، التكيف، التفاعل/ نمط القيادة: مبدع، مبادر، مخاطر/ أساسها: المرونة، المخاطرة/ استراتيجية: 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، ناصل، قائد/ أساسها: الثقة، الاحترام، الالتزام طويل الأجل/ استراتيجيتها: تنمية الموارد البشرية، مشاركة). ويعدُّ الرقابة مزيج من اثنين من المقاييس هما: العقلانية والهرمية، في حين أنَّ 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 للتبؤ والاستقرار والشكلية والصلابة والمطابقة التي تعكس رقابة صارمة على العمليات وقوفاتها اتصال عالية التنظيم وهناك تقييد في تدفق المعلومات (Agbejule, 2011, ٧٧، ٢٠١١)، (الحمداني، ٢٠١١، ٧٦) وقد اشارت العديد من الدراسات (Henri, 2006)، (الحمداني، ٢٠١١)، (Agbejule, 2011)، (Busco & Scapens, 2011)، (الباز، ٢٠١٥)، (Ax & Greve, 2017) إلى تنوع تصنفيات 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 بالتغييرات 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 والمخاطر ولهها عناصر تحفيزية، ويشجع هذا النوع من الثقافة المعايير والمعتقدات التي تزيد من قدرة الشركة على التعاطي مع التغييرات البيئية وترجمتها إلى استجابات بيئة 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. تدعى 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

٢/٢ علاقـة الثقـافة التنـظـيمـية بـالـمحـاسـبة

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

وأستكشفت دراسة (Busco & Scapens, 2011, 320) طبيعة ودور التغيير динاميكي لنظم المحاسبة الإدارية، تماشياً مع الثقافة التنظيمية للشركة، حيث ركزت الدراسة على استكشاف إمكانية مواعنة النظم القائمة على المقايس 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.

وسعـت دراسـة (عبدالـحـكـيم، ٢٠١٥، ١) إـلـى تـوضـيـح أـثـر الثـقـافـة التـنظـيمـيـة عـلـى جـودـة الـمـعـلـومـات الـوـارـدـة بـالـتـقـارـير الـمـالـيـة، وـأـثـر ذـلـك عـلـى فـعـالـيـة الـقـرـار بـالـاسـتـثـمـار فـي سـوق الـأـورـاق الـمـالـيـة، وـقـد تـم فـي الـدـرـاسـة الـاعـتـمـاد عـلـى الـقـوـائـم الـمـالـيـة الـمـنشـورـة لـعـدـد مـن الشـرـكـات المسـجـلـة فـي بـورـصـة الـأـورـاق الـمـالـيـة الـمـصـرـيـة، وـالـتـي تـصـل إـلـى ٧٢ شـرـكـة، وـقـد تـوـصـلـت الـدـرـاسـة إـلـى وجود عـلـاقـة طـرـدـيـة بـيـن الثـقـافـة التـنظـيمـيـة مـقـاسـة بـعـد تـواـزـن الـقـوى وـتـجـنـب عـدـم التـأـكـد وـبـيـن جـودـة الـمـعـلـومـات بـالـتـقـارـير الـمـالـيـة مـقـاسـة بـالـإـفـصـاح الـمـحـاسـبـي وـالـتـحـفـظ. وـأـن الثـقـافـة التـنظـيمـيـة ذات تـأـيـير غـير مـباـشـر عـلـى فـعـالـيـة قـرـارات الـاسـتـثـمـار.

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

الابتكارات بين نوعين من الثقافة التنظيمية للشركات وهي ثقافة المتبنيين (Adopters)، وثقافة الابداع، وأكّدت الدراسة على أنّ 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 اتفقت 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 الازمة للادارة 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 الإدارية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار. وحتى تستطيع التكاليف المعيارية خدمة اغراضها الإدارية لا بد من ان تكون المعايير معايرة 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 الإدارية على تخطيط الإنتاج.
٢. الرقابة على التكاليف لتقدير 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 الادنى للسعر الذي يمكن قبوله وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وتشكيله 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 الإدارية.

٥. دراسة المشاريع والعرض الجديدة: عند القيام بإنشاء مشاريع جديدة أو استلام عروض من الزبائن يتم مقارنة الإيرادات المتوقعة من المشاريع والعرض 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 لأن تحليل الانحرافات يكشف عن نقاط الضعف وسوء الإدارة وكذلك يعمل على تخفيض التكاليف.

المحور الرابع: استجابة نظام التكاليف المعيارية لبيئة التصنيع الحديثة في ظل تبیان الثقافة التنظيمیة

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 يتواكب مع الظروف الجديدة حتى يبقى ملائماً ومتواافقاً مع اهدافه.

٤/٤ 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 ملاءمة المعلومات التي توفرها لتحفيز الإدارة لتنفيذ الخطط الموضوعة وتحسين الأداء وتحقيق الاهداف المنشودة واهمها تحسين الجودة، وتخفيف التكاليف. ونتيجة لذلك الاساليب والادوات المحاسبية المستخدمة في مجال الرقابة وتقويم الأداء تعرض نظام التكاليف المعيارية للانتقادات التي تركز معظمها حول مدى ملاءمة المعايير ودقتها وكيفية التعامل مع الانحرافات الناتجة عن مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية ومدى مساحتها لاتجاهات المتغيرة في نظم واساليب الإدارة في ظل مستجدات بيئة التصنيع الحديثة ويمكن ابراز جوانب القصور لنظام التكاليف المعيارية في ظل مستجدات بيئة التصنيع الحديثة بالآتي:

١. يتم وضع معايير التكلفة في ضوء مجموعة من الظروف والمتغيرات والتي يفترض ان تظل ثابتة ومستقرة. مما يتربّط 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 بأثار التطبيقات التكنولوجية والهندسية الحديثة، مما يشكك في الاعتماد على تلك المعايير كمقاييس 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 الالتفاء بالاعتماد على الظروف الداخلية فقط في تحديد تكلفة المنتجات دون أن يؤخذ في الاعتبار ظروف السوق واسعار المنافسين مما يمثل اتجاهًا 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 الانشطة التي تؤدي في كل مركز من مراكز النشاط ويترب على ذلك عدم القدرة على تحديد طرق المعالجة المناسبة كما يترب علىه صعوبة تحديد المسؤولية الفردية عن كل انحراف وكل ذلك يؤدي إلى زيادة الفجوة بين المحاسبين والفنين حول تفسير الانحرافات وتحديد أسبابها.
٥. في ظل النظام المركزي حيث تتمتع الإدارية التنفيذية بالسلطة في اتخاذ القرارات وتكون النتائج هي المعيار الفاصل في التقويم. تصبح التكاليف المعيارية قيد على حركة الإدارية التنفيذية في اتخاذ القرارات التي تراها مؤثرة على مستوى النشاط والمثال على ذلك ان 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 تخفيف التكاليف وليس تحديد التكاليف في ظل هذه القيود.
٧. الانحرافات عن التكاليف المعيارية تعد ادلة رقابية وليس ادلة 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 ان 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 بيئه 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 بيئه 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 بيئه التصنيع الحديثة، كذلك يتجاهل النظام تكاليف الجودة والرقابة عليها بشكل منفصل حيث هناك اهتمام بوجود نظام لقياس ورقابة الجودة.
- ونظراً إلى تعدد الانتقادات التي احدثتها بيئه التصنيع الحديثة، لذا أصبح من الامور 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 والمحظى والأهداف.
- ٢/٤ نظام التكاليف المعيارية وعلاقتها بمستجدات بيئه التصنيع الحديثة والثقافة التنظيمية
- تأثير نظام التكاليف المعيارية مثله مثل أي نظام ببيئة المحيطة به، باعتباره نظام للرقابة يجب ان يتلاءم مع البيئة التي اعد وصمم من أجلها. وأن يتاسب 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 فإن 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 والتوفيق المناسب. كما يجب مراعاة أن تكون تكلفة التصميم وتشغيل النظام اقل من العائد المتوقع منه، متمثلة 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 تتحققه 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، ٢٠١٨)

وقد قدمت دراسة (علي، ٢٠٠٦، ١) إطاراً لتطوير نموذج تحليل الانحرافات التقليدي لتعزيز 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 استراتيжи يساهم في الوصول بالتكلفة إلى حدودها الاستراتيجية ومن ثم تحسين استغلال موارد الشركة، وكذلك تعديل نموذج تحليل الانحرافات المتعارف عليه ليكون أكثر ملاءمة لبيئة التصنيع الحديثة مما يحقق نتائج أفضل في مجالات التخطيط والرقابة وتقدير الأداء.

واستعرضت دراسة (حمودة ٢٠٠٧، ١) الاهداف المتنوعة لنظام التكاليف المعيارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة ومحاولة اقتراح بعض الأساليب لتطوير النظام ومساعدة في تحسين ادوات تقويم الأداء. وأشارت الدراسة إلى مشكلة عدم ملاءمة 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 والمتألحة والمتعددة. 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، ١٨-١) مدى تأثير تقنيات التصنيع الحديثة على ادوات الرقابة على عناصر التكاليف، وتحليل مدى ملاءمة 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 استجدىت في بيئه التصنيع الحديثة وتركزت مشكلة الدراسة في بيان أثر المتغيرات التي طرأت على الاستراتيجيات الإدارية المصاحبة لبيئه التصنيع الحديثة، وفعالية الدور الرقابي للتكنولوجيا المعيارية وبحث أمكانية التوصل إلى إطار متكامل لتطوير هذا الدور ليتناسب مع استراتيجيات بيئه التصنيع الحديثة وتجنب اوجه القصور الموجودة فيه. وقد توصلت الدراسة إلى ان محاسبة التكاليف المعيارية تختلف عن ملائحة التغيرات والتطورات في تكنولوجيا التصنيع مما جعلها في شكلها الحالى غير صالحة للاستخدام في بيئه التصنيع الحديثة. وأكيدت على انه حتى يتواافق التحليل التقليدي لانحرافات التكلفة مع تقنية الإنتاج في الوقت المحدد يجب إضافة انحرافات اخرى تتعلق بالمخزون من المواد الخام، ولكي تتمكن الشركة الصناعية من الكشف عن مدى تحقيق الاهداف الاستراتيجية والتعرف على موقعها التنافسي بمنظور واسع لا يقتصر على الرؤية الداخلية فقط، لا بد من إضافة انحراف اخر للتحليل التقليدي يتعلق بالوضع التنافسي للشركة.

وناقشت دراسة (الهباء، ٢٠١٢، ٣٠-٢) أهمية تطوير نظام التكاليف المعيارية الذي تحددت أهدافه و سياساته و فلسفاته في ضوء بيئه التصنيع التقليدية ليتلاعماً مع متطلبات بيئه التصنيع الحديثة، وبما يساهم في نجاح شركات الاعمال الصناعية المصرية و يجعلها قادرة على مواجهة تحديات المنافسة المحلية والدولية. وقد توصلت الدراسة إلى ان ظهور العديد من التغيرات الامر الذي أدى إلى جعل نظام التكاليف المعيارية لم يعد يحقق الدور الرقابي المرجو منه مما نتج عن ذلك ظهور العديد من الاساليب المحاسبية الحديثة، حيث حاول بعض الباحثين استخدامها كبديل عن التكاليف المعيارية. كما اثبتت الدراسة بأن هذه الاساليب لا تعد بديلاً عن التكاليف المعيارية ولكن يمكن الاستفادة منها في تطوير اوجه القصور التي يعاني منها النظام، وقد اوصت الدراسة بتطوير نظام التكاليف المعيارية من خلال عدة مجالات اهمها تطوير طرق اعداد المعايير وتطوير نظام الرقابة باستخدام تقنية هندسة القيمة وتقنية المحاسبة على اساس النشاط.

ما سبق يتضح ان نظام التكاليف المعيارية يتأثر ببيئه المحيطة به وأن هناك علاقة وطيدة بينهما ونتيجة لذلك كثر الجدل في السنوات الاخيرة حول مدى ملائمةه لأداء دوره بكفاءة في ظل ظروف البيئة الصناعية المستحدثة. لذا فإن مجال التطوير إما أن يكون عبر التخلص منه واستبداله بنظم أكثر ملائمة، أو عبر تطويره من خلال استحداث معايير وطرق تحليل انحرافات تتناسب مع بيئه 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 بيئه التصنيع الحديثة، وحاولت تقديم واستعراض محدودية هذا النظام ودوافع ومقترنات التطوير، إلا أي من تلك الدراسات لم يظهر بوضوح أثر بيئه التصنيع الحديثة على كل مجال من مجالات التطوير لنظام التكاليف المعيارية في ضوء تباين الثقافة التنظيمية للشركة.

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

المرونة والابداع تكون أكثر دافعية لتطوير هذا النظام وتوسيع معاييره ومقاييسه لتناسب و تستجيب لاستراتيجيات الشركة المتغيرة.

٤/٣/ 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 يعني 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 اليها على أنها مكملة لنظام التكاليف المعيارية وذلك لأن التكلفة المستهدفة تعكس الاستجابات للمتغيرات الداخلية والخارجية وتوجهات السوق والمنافسين بما يحقق نوع من التكامل والمزاج بين التكلفة المستهدفة والمعايير للوصول إلى المعايير المستهدفة بما يحقق مصالح الشركة.

وبالنسبة لتقنية هندسة القيمة فهي تقنية تختلف عن التكاليف المعيارية وتشابه مع تقنية تكلفة المستهدفة في أن كل منها 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، ويوضح مما سبق ان الجمع والمزاج بين الاساليب والمدخلات المختلفة للمعايير يساعد في الحصول على معايير تتسم بالمرونة وتتلاعماً 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 الاساليب 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.

المotor الخامس: التحليل الاحصائي الوصفي واختبار الفرضيات

تم تخصيص هذا المotor 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 استثمارات الاستبيان الموزعة والبالغة ١٠٠ استثمار، والأعداد المستلمة منها والتي كانت صالحة للتحليل واختبار الفرض.

(*) 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 تمثل بنظام التكاليف المعيارية كمتغير تابع، وبيئة التصنيع الحديثة كمتغير مستقل، والثقافة التنظيمية كمتغير حاكم وكذلك كمتغير مستقل وسيط، وللتوسيع أكثر يعرض الجدول (٢) التالي هذه المتغيرات مع عدد وسلسل العبارات المماثلة لكل متغير منها كما هو مدرج في استماراة الاستبيان.

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

المتغير المستقل	الأبعاد	الترتيب
بيئة التصنيع الحديثة	الظروف البيئية	٨-١
	النظم الصناعية التي افرزتها التطورات التكنولوجية	١٨-٩
المتغير التابع	الأبعاد	الرقم
	الخطيط	٢٢-١٩
نظام التكاليف المعيارية	الرقابة على التكاليف وتقدير الأداء	٢٦-٢٣
	اتخاذ القرارات	٣٠-٢٧
المتغير الحاكم	الأبعاد	الرقم
	الثقافة المحافظة	٣٨-٣١
الثقافة التنظيمية	الثقافة الإبداعية	٤٦-٤٩

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين.

٤/٥ اختبار صدق وثبات استماراة الاستبيان

بعد التصميم المبدئي لاستماراة الاستبيان تم إجراء اختبار الصدق والثبات، حيث تم التأكيد من صدق الاستبانة باحتساب الصدق الذاتي عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient) والذي بلغ ٠٩٥،٨، في حين تم قياس ثبات الاستبانة باستخدام ألف كرونباخ والذي بلغ ٠٩١،٩ وذلك لكافة عبارات الاستبانة. وتعود 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	التحصيل العلمي
٣٩,٥	٣٤	ماجستير	
١٩,٨	١٧	مسجل في برنامج الدكتوراه	
١٤	١٢	دكتوراه	
١٦,٣	١٤	أقل من سنة	سنوات الخبرة
٢٢,١	١٩	٥-١ سنوات	
٣١,٤	٢٧	١٠-٦ سنوات	
٣٠,٢	٢٦	١١ سنة فأكثر	
٢٦,٧	٢٣	معاون باحث	اللقب العلمي
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.

ويتبين 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.

٤/٤ وصف وتشخيص متغيرات البحث واختبار الفرضيات

وتتعدد المهمة هنا في تشخيص أراء عينة البحث ومواففهم التي تتصح 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، والمبنية 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 (٤٤٧٧-٤٣٤٧٩)، وهي تمثل توافق كبير لهذه المتغيرات بانحراف معياري مقبول يتراوح بين (٣٩٧٩٥-٥٧٧٦-٠)، في حين بلغت أعلى أهمية النسبية ما بين المتغيرات (٩٥٤-٨٨٩%) وهي للظروف البيئية لبيئة التصنيع الحديثة، أما أدنى أهمية نسبية فبلغت (٩٥٨-٨٦٠%) وهي لنظام التكاليف المعيارية، وهذا يؤكد أن أغلب العينة كانت أجابتهم 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

ثقافة ابداعية	ثقافة محافظة	ثقافة تنظيمية	تکالیف معیاریة	نظم صناعیة	ظروف بیئیة	تصنیع حدیثة	
						١	تصنیع حدیثة
					١ **	٠٠٩٤١	ظروف بیئیة
				١	** ٠٠٨١٦	** ٠٠٩٦٣	نظم صناعیة
				١	** ٠٠٦٨٧	** ٠٠٦٦٣	تکالیف معیاریة
			١ ** ٠٠٦٧٧	٠٠٥٠٨	** ٠٠٤٢٣	** ٠٠٤٩٣	ثقافة تنظیمیة
	١ ** ٠٠٩٦٠		٠٠٥٨٨	٠٠٣٩٤	** ٠٠٣٣٦	** ٠٠٣٨٦	ثقافة محافظة
١ ** ٠٠٨١٤		٠٠٩٤٤	٠٠٧١٢	٠٠٥٩١	** ٠٠٤٨٢	** ٠٠٥٦٩	ثقافة ابداعیة

** : وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند (٠٠١) * : وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند (٠٠٥) المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي. ويتبين من الجدول أعلاه وجود علاقة ارتباط معنوية بين كافة متغيرات البحث وبعادها الفرعية، عند مستوى معنوية (٠٠١). وبعد أن تم التأكيد 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 بيئه التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية كما هو موضح في الجدول (٦) التالي:

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

الدلاله المعنويه		قيمه (F)	Adjusted R ²	R ²	R
٠,٠٠٠	٨٤,٨٣٥	٠,٤٩٧	٠,٥٠٢	٠,٧٠٩	
مستوى الدلالة	الدلاله المعنويه	قيمه الحد الثابت (T)	معامل الانحدار (β)	المتغير/البعد	بيئه التصنيع الحديثة
٠,٠٠١	٠,٠٠٠٠	٩,٢١١	٠,٧٠٩		

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). وثبتت معنوية معاملات بيئه التصنيع الحديثة والحد الثابت، حيث بلغت قيمة (T) لبيئه التصنيع الحديثة (٩,٢١١) عند مستوى معنوية (٠,٠٠١). وثبتت معنوية تأثير بيئه التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية، عند مستوى معنوية (٠,٠٠١)، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار $\beta = 0,709$. كما بلغت قيمة معامل التحديد $(R^2) = 0,502$ ، مما يدل على أن بيئه التصنيع الحديثة تقسر ما نسبته ٥٠٪ من التغيرات التي تحدث في مستويات تطوير أهداف تطوير نظام التكاليف المعيارية.

وتؤكد هذه النتائج على صحة الفرضية الأولى المتعلقة بتأثير بيئه 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

الدلاله المعنويه		قيمه (F)	Adjusted R ²	R ²	R
٠,٠٠٠	٤٤,٤٧١	٠,٣٣٨	٠,٣٤٦	٠,٥٨٨	
مستوى الدلالة	الدلاله المعنويه	قيمه الحد الثابت (T)	معامل الانحدار (β)	المتغير/البعد	الثقافة المحافظة
٠,٠٠١	٠,٠٠٠٠	٦,٦٦٩	٠,٥٨٨		

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

ويتضح من الجدول أعلاه ثبوت معنوية نموذج الانحدار، الممثل بقيمة (F) وثبتت معنوية تأثير الثقافة المحافظة في تطوير أهداف نظام التكاليف المعيارية، عند مستوى معنوية (٠,٠٠١)، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار $\beta = 0,588$. كما بلغت قيمة معامل التحديد $(R^2) = 0,346$ ، مما يدل على أن الثقافة المحافظة تقسر ما نسبته ٣٤,٦٪ من التغيرات التي تحدث في مستويات تطوير أهداف تطوير نظام التكاليف المعيارية. وتحتاج 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 الإبداعية 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
مستوى الدالة	قيمة الحد الثابت (T)	معامل الانحدار (β)	المتغير/البعد	الثقافة الإبداعية
٠,٠٠١	٩,٢٨٩	٠,٧١٢		

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

ويتبين من الجدول أعلاه ثبوت معنوية نموذج الانحدار، الممثل بقيمة (F) والبالغة (٨٦,٢٧٨) وثبوت معنوية تأثير الثقافة الإبداعية في تطوير أهداف نظام التكاليف المعيارية، عند مستوى معنوية (٠,٠٠١)، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار $\beta = 0,712$. كما بلغت قيمة معامل التحديد (R²) = (٠,٥٠٧)، مما يدل على أن الثقافة الإبداعية تفسر ما نسبته ٥٠٪ 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 فياس 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 لتأثير 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	
٠,٠٠	٧٤,٨٣	٠,٦٣٥	٠,٦٤٣	٠,٠٠	٦٧,٣٧٢	٠,٦١٠	٠,٦١٩	
Sig.	(T)	(β)		Sig.	(T)	(β)		المتغير
٠,٠٠	٥,٦٣٧	٠,٤٤٩	بيئة التصنيع الحديثة	٠,٠٠	٧,٧٠٥	٠,٤٢٦		بيئة التصنيع الحديثة
٠,٠٠	٥,٧٢٤	٠,٤٥٦	الثقافة الإبداعية	٠,٠٠	٥,٠٣٣	٠,٣٧٠		الثقافة المحافظة

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي
ويتبين من الجدول أعلاه ثبوت معنوية نموذج الانحدار، لكلا المعادلين، الا ان 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 النماذجين،

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 توسيط الثقافة المحافظة.

وقد تم استخدام البرنامج الإحصائي (AMOS: Ver. 22) لقياس هذه التأثيرات المباشرة وغير المباشرة بين بيئة التصنيع الحديثة ونظام التكاليف المعيارية، عند توسيط 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 توسيط الثقافة المحافظة

قيمة معامل المسار الكلي	قيمة معامل المسار غير المباشر	قيمة معامل المسار المباشر	المتغير		
			التابع	الوسيل	المستقل
**٠٠٥٦٩	٠،١٤٣	**٠٠٤٢٦	نظام التكاليف المعيارية	الثقافة المحافظة	بيئة التصنيع الحديثة

**: وتعنى أن الارتباط دال معنويًا عند (٠٠٠١).

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 توسيط الثقافة المحافظة، حيث بلغت قيمة الزيادة (٠٠١٤٣)، 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 توسيط 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 توسيط الثقافة الإبداعية

قيمة معامل المسار الكلي	قيمة معامل المسار غير المباشر	قيمة معامل المسار المباشر	المتغير		
			التابع	الوسيل	المستقل
**٠٠٧٠٩	٠،٢٦٠	**٠٠٤٤٩	نظام التكاليف المعيارية	الثقافة الإبداعية	بيئة التصنيع الحديثة

**: وتعنى أن الارتباط دال معنويًا عند (٠٠٠١).

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 توسيط الثقافة الإبداعية، حيث بلغت قيمة الزيادة (٠٠٢٦٠)، وهي قيمة التأثير غير المباشر مما يسفر عن ثبوت صحة الفرضية السادسة.

ويلاحظ من خلال المقارنة بين الجدول (١٠) و(١١) ان تأثير بيئه 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 بيئه التصنيع الحديثة العديد من الخصائص التي تميزها، وتشير جوانب تأثيرها في شركات الأعمال، وتعد الظروف البيئية ونظم التصنيع التكنولوجية أبرز تلك الخصائص.
٢. شهد نظام التكاليف المعيارية تطورات كبيرة استجابةً لمتغيرات وعوامل عديدة من بينها بيئه التصنيع الحديثة والثقافة التنظيمية للشركة، إلا أن تلك العوامل لم تلغِ دوره الفعال في الشركة، بل سعت إلى تطويره عبر محاولة توافقه وانسجامه مع التقنيات الحديثة والمعاصرة للمحاسبة، لتلبية متطلبات متغيرات بيئه التصنيع الحديثة، والمتواقة مع الثقافة التنظيمية.
٣. تعددت التصنيفات الخاصة للثقافة التنظيمية للشركات، إلا أنه يمكن إبراز نوعين أساسيين لها عبر الثقافة المحافظة والثقافة الإبداعية، وثبت العديد من الدراسات أن اختلاف نوع الثقافة التنظيمية في الشركة يعد من أهم المحددات في اعتماد التقنيات الحديثة للمحاسبة أو تطوير النظم المحاسبية القائمة.
٤. أظهرت النتائج وجود تأثير معنوي إيجابي لبيئه 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 بيئه التصنيع الحديثة في الوظائف والنظم المحاسبية، وبيان أهم انعكاسات تلك البيئة في تطوير إجراءات العمل المحاسبية، ومؤهلات المحاسب المطلوب توفيرها لكي يتماشى مع تلك البيئة.
٣. التوسيع في إجراء الدراسات المتعلقة بالثقافة التنظيمية بوصفها أحدى 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)، توسیط الثقة التنظيمية في العلاقة بين الثقافة التنظيمية والالتزام التنظيمي: بالتطبيق على العاملين في شركة وسط الدلتا لانتاج الكهرباء بجمهورية مصر العربية، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
٣. الحданی، حاتم علي عبدالله، (٢٠١١)، الاثر التتابعي لأنماط التفكير الاستراتيجي والثقافة المنظيمية في تحقيق الفاعلية، رسالة ماجستير في إدارة الاعمال، كلية الإداره والاقتصاد، جامعة تكريت.
٤. حمودة، مثال محمد، (٢٠٠٧)، تطوير نظام التكاليف المعيارية لمقابلة متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإداره والاقتصاد، جامعة الملك عبدالعزيز، جدة.
٥. علي، امال عبدالله حميدة، (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. عبدالحکیم، محمد عصام محمد، (٢٠١٥)، تأثير الثقافة التنظيمية على جودة المعلومات بالتقارير المالية بعرض 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. الرشيدی، طارق عبدالعطیم یوسف، (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.

- السريني، المهدى 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.
- 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،الأردن.
٢. ظاهر، احمد حسن، (٢٠٠٢)، **المحاسبة الإدارية**، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، عمان،الأردن.

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.