مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: " الدور التكاملي للعوامل المؤسسية والعوامل الشرطية التنظيمية الداخلية في استخدام وتصميم نظم التكاليف –دراسة حالة مطولة على المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في طرطوس "
اسم الكاتب: د. علي كامل إبراهيم
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4493
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 13:42 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (36) العدد (1) 2014
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (36) No. (1) 2014

"الدور التكاملي للعوامل المؤسسية والعوامل الشرطية التنظيمية الداخلية في استخدام وتصميم نظم التكاليف– دراسة حالة مطولة على المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في طرطوس "

الدكتور علي كامل إبراهيم*

(تاريخ الإيداع 29 / 8 / 2013. قُبِل للنشر في 12 / 1 / 2014)

□ ملخّص □

لقد حظيت النظرية المؤسسية باهتمام خاص في أبحاث المحاسبة الإدارية. ولكن بالرغم من أن أدبيات المحاسبة الإدارية قد شهدت بعض الأبحاث التي حاولت وصف التغير في نظم المحاسبة الإدارية من خلال دمج العوامل المؤسسية مع العوامل الشرطية التنظيمية الداخلية، إلا أن الأبحاث التي حاولت دراسة الدور التكاملي للعوامل المؤسسية والعوامل الشرطية في استخدام أنظمة التكاليف وتصميمها, كإحدى أدوات المحاسبة الإدارية، لازالت محدودة. يهدف هذا البحث إلى استكشاف الدور التكاملي لبعض العوامل المؤسسية التي تقترحها النظرية المؤسسية الجديدة في علم الاجتماع وبعض العوامل الشرطية التنظيمية الداخلية في استخدام و تصميم نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في طرطوس.لقد اعتمد الباحث على طريقة دراسة الحالة المطولة، وجرى استخدام كل من أسلوب المقابلات الشخصية، والملاحظات وفحص مستندات ووثائق المؤسسة لجمع البيانات النوعية عن الحالة المدروسة.

لقد أظهرت الدراسة أن استخدام وتصميم نظام التكاليف في المؤسسة المدروسة قد تأثر بكل من الضغوط المؤسسية القسرية،وبعض العوامل الشرطية الداخلية أهمها دعم الإدارة العليا وتوفر الكادر المدرب، وعدم تعاون الأقسام الأخرى في توفير البيانات اللازمة لتطبيق النظام.

الكلمات المفتاحية: النظرية المؤسسية في علم الاجتماع، نظم التكاليف، النظرية الشرطية،

* مدرس – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد الثانية في طرطوس– جامعة تشرين– دكتوراه في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية من جامعة بريستول– بريطانيا

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (36) العدد (1) 2014
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (36) No. (1) 2014

The Complementary Role of Institutional and Inter-Organizational Contingency Factors in Using and Designing Costing Systems; A Longitudinal Case Study of the General Establishment of Drinking Water in Tartous

Dr. Ali Kamel Ibrahim*

(Received 29 / 8 / 2013. Accepted 12 / 1 / 2014)

□ ABSTRACT □

Institutional theory has gained special interest in management accounting research. Some research in management accounting literature tries to depict the change in management accounting systems using elements both from institutional and contingency theories. However, some other research tries to examine the integral impact of institutional and contingency factors on the use and design of costing systems. This research aims at exploring the complementary impact of both institutional factors, informed by new institutional sociology, and other inter- organization contingency factors on the use and design of costing systems in the General Establishment of Drinking Water in Tartous**.** A longitudinal case study is used in this research, and qualitative data are collected using personal interviews, observations, and examining company documents. The results of this research show that the use and design of costing systems in the case being investigated are particularly influenced by institutional pressures and inter-organizational factors, top management support, the availability of trained staff, and the co-operation of other departments.

Keywords: new institutional theory, costing systems, contingency theory

* **Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics II, Tishreen University, Tartous, Syria.**

مقدمة :

شهدت أدبيات المحاسبة الإدارية الكثير من الأبحاث التي حاولت تحديد العوامل التي تؤثر على تبني نظم المحاسبة الإدارية عموماً ونظم التكاليف بشكل خاص. ولعل النظرية المؤسسية والنظرية الشرطية من أكثر النظريات التي استخدمها العديد من الباحثين لتفسير التغيير في نظم المحاسبة الإدارية. ورغم أن هاتين النظريتين تبدوان مختلفتين من حيث الأساس الفلسفي الذي تنطلق منه كل منهما في تفسيرها للتغيير في البنى التنظيمية بشكل عام وفي نظم المحاسبة الإدارية بشكل خاص، إلا أن بعض الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية (Chenhall, 2003; Malmi, 1999; Major and Hooper, 2005; Mitchell and Walker, 1997: 98;Modell, 2001, 2002; Tsamenyi et al, 2006) وفي نظرية المنظمة (Oliver 1991, 1997; Kraatz and Zajac, 1996; Clemens and Douglas, 2005, 2006) وفي مجال إدارة العمليات (Ketokivi and Schroeder, 2004), قد أدركوا عجز هذين المدخلين، إذا ما نظر إليهما بشكل منعزل،عن تقديم تفسيرات كافية للكثير من أنماط السلوك التنظيمي.

يعرض هذا البحث كيفية تكامل دور كل من العوامل الشرطية التنظيمية الداخلية والعوامل المؤسسية في استخدام وتصميم نظام محاسبة تكاليف قائم على نظرية التكاليف الكلية، كجزء من أنظمة المحاسبة الإدارية، في إحدى مؤسسات القطاع العام في سورية، وهي المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في طرطوس.

مشكلة البحث:

لقد شهدت البيئة المؤسسية التي تعمل فيها شركات القطاع العام في سورية تطوراً ملحوظاً لجهة تطوير النظم المحاسبية في هذه الشركات والذي تمثل في صدور المرسوم 490 المتضمن النظام المحاسبي الأساسي في العام 2007 . هذا النظام الذي تبنى معايير المحاسبة الدولية وألزم جميع الشركات العامة بضرورة تطبيق أحكامه اعتباراً من العام 2009. وعلى الرغم من أن النظام قد ترك موضوع تصميم أنظمة التكاليف لهذه الشركات إلا أن البيئة المؤسسية والمتمثلة بجملة القوانين والأنظمة السائدة وعلى رأسها النظام المحاسبي الموحد القديم الصادر بالمرسوم 287 لعام 1978 كانت تؤكد ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف.

لقد حظيت النظرية المؤسسية باهتمام خاص في دراسات المحاسبة الإدارية و الذي انعكس في الكم الملحوظ من الأبحاث في أدبيات المحاسبة الإدارية التي استندت إلى النظرية المؤسسية. (Brignall and Modell, 2000; Carruthers, 1995; Malmi, 1999; Burns, 1999; Burns and Scapens, 2000; Modell, 2001, 2002, 2003; Bennett at al, 2004; Tsamenyi et al, 2006; Al-omiri& Drury, 2012;Goretzki, Strauss & Weber, 2013).

على الرغم من أن أدبيات المحاسبة الإدارية قد شهدت بعض الأبحاث التي تناولت دراسة العوامل المؤثرة في استخدام أنظمة التكاليف أو تصميمها (Maelhar& Ibrahim, 2007; Fei&Isa,2010; Ahmadzadeh, Etemadi, Pifeh, 2011;Stefanović&Novićević, 2012; Ismail &Mahmoud, 2012, James, 2013) أو مدى توفر مستلزمات تطبيقها (محمد والكخن، 1997، درغام، 2007، شخيص، 2011)،ومحاولة بعض الباحثين وصف التغير في نظم المحاسبة الإدارية من خلال دمج العوامل المؤسسية مع العوامل الشرطية التنظيمية الداخلية(Malmi, 1999; Modell, 2002; Major & Hopper, 2003; Tsamenyi et al, 2006.)، فإن

الأبحاث التي تناولت قدرة العوامل المؤسسية على دفع الشركات على استخدام وتصميم أنظمة التكاليف كإحدى أدوات المحاسبة الإدارية والعوامل التنظيمية الداخلية التي يمكن أن تعيق أو تساعد على تطبيق هذه النظم لازالت محدودة.

استناداً إلى ما تقدم يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال طرح التساؤلات التالية:

- كيف تؤثر العوامل المؤسسية في تصميم نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في طرطوس.

- كيف تؤثر العوامل المؤسسية على استخدام نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في طرطوس.

- هل كانت العوامل المؤسسية كافية لاستخدام نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في طرطوس،وما هي العوامل الشرطية التنظيمية الداخلية التي تتكامل مع العوامل المؤسسية في التأثير في استخدام نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة المذكورة وتصميمها.

1- أهمية البحث وأهدافه:

على الرغم من أهمية محاسبة التكاليف ودورها في المحافظة على موارد المشروع وتحقيق الرقابة على استخدامها، ومساعدة إدارة المشروع في اتخاذ القرارات، إلا أن الأبحاث التي تناولت ممارسات محاسبة التكاليف في شركات القطاع العام في سورية لا زالت محدودة. من هنا تنبع أهمية هذا البحث في إلقاء الضوء على العوامل التي قد تؤثر على تصميم و استخدام أنظمة التكاليف في مؤسسات وشركات القطاع العام في سورية.

وعليه يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- استكشاف العوامل المؤسسية، وعلى وجه التحديد العوامل التي تقترحها النظرية المؤسسية الجديدة في علم الاجتماع (New institutional sociology)، التي تؤثر على استخدام نظام محاسبة التكاليف وتصميمه في المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في طرطوس.

- استكشاف العوامل الشرطية التنظيمية الداخلية التي تتكامل مع العوامل المؤسسية في التأثير على استخدام نظام محاسبة التكاليف وتصميمه في المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في طرطوس.

- تقديم نموذج مقترح لتكامل العوامل المؤسسية والشرطية من أجل تقديم فهم أفضل لعملية التغيير في نظم المحاسبة الإدارية.

2- منهجية البحث:

لقد اعتمد هذا البحث على طريقة دراسة الحالة المطولة (Longitudinal case study)، والتي هي إحدى طرق البحث النوعية.إذ يقوم البحث النوعي (Qualitative research)على فكرة أن " الحياة الاجتماعية هي نتاج التفاعل الاجتماعي والمعتقدات العائدة للفاعلين، وأن العالم الاجتماعي غير مأهول بالأشياء بل بالعلاقات والسلوكيات".(David & Sutton, 2004: 36)كما يرى أصحاب هذا المنهج أن العالم معقد وأن الرؤى لهذا التعقيد سوف تُفقد إذا ما تم "اختزالها كلياً إلى مجموعة من التعميمات الشبيهة بالقوانين" .(Saunders et al, 2000: 86)، بالتالي يركز هذا المنهج على المعاني وليس على الأرقام ويستخدم الاستقراء (induction) من أجل استكشاف والتبصر بشكل أعمق بالأشياء التي تتم دراستها. لذلك يركز الباحثون النوعيون جهودهم على الفحص العميق للظاهرة المدروسة من أجل كشف تعقيداتها(Ragin,2000).

تقوم طريقة دراسة الحالة المطولة على "دراسة العوامل المتعلقة بمشكلة معينة من خلال فحص نفس الحالة أو الأشخاص عدة مرات أو بشكل مستمر عبر فترة زمنية معينة التي تحدث فيها المشكلة" (Hussey &Hussey, 1997:63)

ويرى بعض الباحثين أنه يمكن المجادلة بأن الدراسات المطولة يمكن أن تبنى على التحليل النوعي. وتمكن الباحث من تكوين معرفة وفهم عن الموضوع المدروس مع تطور عملية البحث (Hussey &Hussey, 1997:63)

تعتبر طريقة دراسة الحالة المطولة ملائمة لهذا البحث نظراً للهدف من البحث الذي يركز على الغوص في عمق عملية التغيير في النظام المحاسبي للحالة المدروسة لتكوين فهم أعمق للعوامل التي ساعدت على التغيير في مجال استخدام نظام التكاليف في الشركة محل الدراسة خلال مراحله المختلفة.

لقد تم استخدام عدة أدوات لجمع البيانات من الحالة المدروسة تمثلت في المقابلات التي قام بها الباحث مع الأطراف المعنية بتطبيق النظام والإدارة العليا في المؤسسة، إلى جانب أسلوب الملاحظة وفحص وثائق وسجلات ومستندات الشركة .

شملت المقابلات كل من المدير العام السابق للمؤسسة ومدير الحسابات ورئيس دائرة التكاليف وعدد من العاملين في دائرة التكاليف.تمت المقابلات من خلال عدة زيارات إلى الحالة المدروسة خلال فترات متباعدة بدأت قبل تصميم النظام في العام 2010 ثم أثناء التصميم، وقد كان الباحث ضمن فريق التصميم، ومرحلة ما بعد البدء بالتطبيق التجريبي للنظام في العام 2012 ، والتي شهدت تغيير في الإدارة العامة للمؤسسة، مع كل من الأشخاص المذكورين وهدفت إلى دراسة دوافع التطبيق والصعوبات والعقبات التي تعرقل التطبيق الفعال للنظام.

وخلال المقابلات قام الباحث بتدوين الملاحظات و إجابات الأشخاص الذين تمت مقابلتهم حول الأسئلة التي طرحها الباحث.

إن وجود الباحث ضمن فريق تصميم النظام قد سمح له بالدخول إلى المؤسسة وسهل عملية جمع البيانات ووفر إمكانية تتبع المراحل المختلفة لتبني النظام بدءاً من التصميم وانتهاءً بتقويم الاستخدام والصعوبات والمعوقات التي واجهت التطبيق وسمح ذلك بجمع بيانات غنية جداً.

3- النظرية المؤسسية الجديدة في علم الاجتماع (New institutional sociology) والنظرية الشرطية (contingency theory) وطبيعتهما التكاملية:

لقد ركز الجيل الأول من المفكرين في مجال نظرية المنظمة أمثال ويبر على العقلنة (Rationalization) ونظروا إلى المنظمة على أنها نظام بيروقراطي مغلق. (Chenhall et al, 1981; DiMaggio & Powell,1983). غير أن هذا الفهم يعزل المنظمة عن بيئتها، والذي بدوره دفع إلى إيجاد تيارات فكرية حديثة في مجال نظرية المنظمة والتي اعتبرت المنظمة على أنها نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة الخارجية. (Chenhall et al, 1981) .

غير أن هناك عدم اتفاق ما بين المفكرين حول الكيفية التي يفهمون فيها البيئة وقد قاد ذلك بدوره إلى رؤية مختلفة حتى داخل نفس التيار الفكري. ففي النظرية المؤسسية (Institutional theory) أشار كل من بول وديماغيو (Powell & DiMaggio, 1991) إلى حقيقة أنه توجد اليوم نظريات مؤسسية جديدة كثيرة، فقد جددت كثيراً من المجالات المعرفية ، كعلم الاقتصاد، والعلوم السياسية و علم الاجتماع اهتمامها بالمؤسسات .

لقد كان هناك اهتمام متزايد في تطبيق النظرية المؤسسية في أبحاث المحاسبة الإدارية لتفسير القوى التي تسبب التغير في أنظمة المحاسبة الإدارية (Bennett, Bouma and Ciccozzi, 2004; Burns and Scapens, 2000; Carruthers, 1995; Covaleski, Dirsmith, and Michelman, 1993; Modell, 2001, 2002; Tsamenyi et al, 2006)

و قد جرى توثيق ثلاثة اتجاهات لاستخدام النظرية المؤسسية في أدبيات المحاسبة الإدارية (Burns, 1999) هي النظرية المؤسسية الجديدة في علم الإقتصاد (new institutional economics) والتي تعتمد على مفهوم العقلانية (Rationality) وتوازن المنظمة (Walker , 1998)، و النظرية المؤسسية القديمة في علم الإقتصاد (Old institutional economics) والتي تنظر إلى المحاسبة الإدارية كقواعد أو قوانين (rules) وصيغ روتينية متكررة (Routines) وتركز على مأسسة أو قوننة (institutionalization) هذه الصيغ الروتينية داخل المنظمة.(انظر Burns, 1999; Burns, and Scapens, 2000) و أخيراً النظرية المؤسسية الجديدة في علم الاجتماع (New institutional sociology) والتي تدرس التغير في المحاسبة الإدارية من منظور يعتمد على وجهة نظر تنظيمية خارجية . (Bennett et al, 2004; Covaleski, Dirsmith and Michelman, 1993; Modell, 2001; 2002; Tsamenyi et al, 2006) .

5-1 النظرية المؤسسية الجديدة في علم الاجتماع(New institutional sociology):

إن الجدلية الجوهرية في النظرية المؤسسية الجديدة في علم الاجتماع تدور حول فكرة تجانسا لأشكال التنظيمية استجابةً للقوى المؤسسية، وأن الهياكل الرسمية في كثير من المنظمات تعكس قواعد البيئة المؤسسية من أجل كسب الشرعية (legitimacy) (Meyer & Rowan 1977; DiMaggio & Powell 1983; Powell & DiMaggio, 1991). لقد حدد أصحاب هذه النظرية الأوائل المقصود بالتقاليد المؤسسية (institutions) ورأوها على أنها قواعد عقلانية والتي إذا ما تم تبنيها فإنها تعزز شرعية المنظمات (Meyer& Rowan, 1977: 340).وفي دراستهما التي تعود إلى عام 1983 رفض كل من (DiMaggio and Powell) النموذج العقلاني للسلوك التنظيمي والذي يعتبر عوامل السوق والمنافسة والحاجة إلى تحسين الأداء كمصادر رئيسة للتغير التنظيمي. و جادلا بدلاً من ذلك أن التغير التنظيمي يحدث "نتيجة لعمليات تجعل المنظمات أكثر تماثلاً أو تشابهاً مع بعضها بعضاً من دون أن تجعلها بالضرورة أكثر كفاءةً" (Powell & DiMaggio, 1991: 64.)

لقد استخدم أصحاب هذه النظرية مفهوم التماثلية (Isomorphism) للدلالة على عملية التجانس في البنى التنظيمية، والتي تحدث ليس بالضرورة بهدف تحسين الكفاءة .(Caruthers, 1995: 315) فالمتبنين الأوائل للابتكارات التنظيمية بشكل عام يقادون إلى ذلك بفعل الرغبة في تحسين الأداء، ولكن عندما تصبح التقنية راسخة بشكل جيد فإن عملية السعي من أجل كسب الشرعية تصبح أكثر أهميةً من السعي من أجل تطوير الكفاءة (Meyer & Rowan 1977: 348, Powell & DiMaggio, 1983: 148).

لقد ميز كل من (Powell & DiMaggio, 1983) مابين ثلاثة مصادر للتماثل المؤسسي كل منها ناشئ عن قوة معينة داخل البيئة المؤسسية والتي تؤدي إلى التجانس التنظيمي وهذه القوى هي:

1- **التماثلية القسرية: (Coercive isomorphism)**: يحدث هذا النوع من التغيير نتيجةً للتأثير السياسي و الضغوط الرسمية وغير الرسمية التي تمارس على المنظمات من قبل " منظمات أخرى تعتمد عليها" (Carruthers, 1995: 317).حيث يرى Powell & DiMaggioأن التغير المؤسسي في بعض الحالات هو

استجابة مباشرة للضغط الحكومي أو لقوة القانون أو ضغوط تمارسها منظمة كبيرة مؤثرة في المنظمات الأخرى التي تعمل تحت سلطتها المباشرة. (Powell & DiMaggio, 1983)

2- **التماثلية المعيارية : (Normative isomorphism)** : ينشأ هذا النوع من التغيير التماثلي بشكل رئيس نتيجة تأثير الهيئات المهنية . فالقواعد المهنية والتدريب المعياري يتوقع أن تسبب تجانساً في الممارسات التنظيمية. وعليه فإن " الجامعات ومؤسسات التدريب المهني هي مراكز هامة لتطوير المعايير التنظيمية" (Powell and DiMaggio, 1991: 71) والشبكات المهنية بدورها تسهل انتشار القواعد وأنماط السلوك المعيارية و تعزز التجانس التنظيمي.

3- **التماثلية بالمحاكاة أو التقليد (Mimetic isomorphism):** إن حالة عدم التأكد البيئي هي إحدى القوى المؤسسية التي تسبب التقليد أو المحاكاة وتزيد بالتالي من التماثلية المؤسسية (DiMaggio and Powell, 1983; Kraatz&Zajac, 1996). فالغموض قد يكتنف الأهداف التنظيمية، كما قد تواجه المنظمات مشكلةً ما ولكنها لا تعرف الحل لها. في مثل هذه الحالات تحاول المنظمات أن تقلد منظمات أخرى تعتبرها ناجحةً وتفعل ما تفعله هذه المنظمات في حالات كهذه. يعتقد أصحاب هذه النظرية أنه على الرغم من وجود بعض المبتكرين الذين يخلقون بشكل واعٍ ممارسات جديدة، إلا أن هناك آخرين يقلدون، وعملية التقليد هذه هي التي تزيد من التجانس في الممارسات التنظيمية . (DiMaggio and Powell, 1983)

5-2النظرية الشرطية (contingency theory):

أما النظرية الأخرى,والتي تبدو في ظاهرها مناقضةً للنظرية المؤسسية و والتي حظيت بكثير من الاهتمام في أبحاث المحاسبة الإدارية، هي النظرية الشرطية (Contingency theory) (Chenhall, 2003: 127; Drury, 2004) .

تدور الخلفية الفكرية للنظرية الشرطية حول حجج وبراهين أساسة، والتي تقتضي بأنه "لا توجد طريقة وحيدة مثلى لمباشرة عمل المنظمات، بل أن التصميم التنظيمي يجب أن يعكس البيئة التي يوجد فيها" (Berry, Broadbent and Otley, 1995: 22). ويرى أصحاب هذه النظرية أنه من المتوقع أن تتصرف المنظمات تصرفاً عقلانياً، وأن تسعى لتصميم أنظمة المحاسبة الإدارية والبُنى التنظيمية الأخرى الخاصة بها بشكل يتلاءم مع خصائصها البيئية (Otley, 1987) وذلك بهدف تحسين مستوى أدائها وبذلك تزيد من احتمال بقائها واستمرارها.(Chenhall, 2003; Drury, 2004; Roggenkamp, White and Bazzaoli, 2005) غير أن هذه الحجج والبراهين تتناقض مع نظرة أصحاب النظرية المؤسسية الجديدة والتي تنظر إلى البنية التنظيمية على أنها تتأثر بشكل أكبر بالصيغ و بالأشكال المؤسسية للعقلانية (rationality) التي تدفع بها البيئة الخارجية أكثر من تأثرها بتكنولوجيا العمل أو المهمة. (Covaleski and Dirsmith, 1983: 325) إن السعي من أجل المظهر الاجتماعي وإدخال قواعد السلوك المقبولة اجتماعياً، وليس المحافظة على الكفاءة وتحسين الأداء، هي التي ينظر إليها على أنها تساهم بشكل أكبر في بقاء المنظمة واستمرارها. (DiMaggio and Powell, 1983; Meyer and Rowan, 1977; Oliver, 1991: 146.) .

لقد شكلت البيئة الخارجية أحد أهم المتغيرات البيئية في الأبحاث المعتمدة على النظرية الشرطية. ويشكل كل من عدم التأكد البيئي (uncertainty) والمنافسة (competition) أهم جوانب البيئة الخارجية الأكثر دراسة في

أبحاث المحاسبة الإدارية، إلى جانب عدد آخر من المتغيرات التنظيمية الداخلية (مثل التكنولوجيا، الهيكل التنظيمي، حجم المشروع، الإستراتيجية, والثقافة) (Chenhall,2003)

5-3 تكامل كل من النظرية الشرطية والنظرية المؤسسية:

على الرغم من أهمية كل من هاتين النظريتين في أبحاث المحاسبة الإدارية ووجود أنصار لكلٍ منهما في أدبيات المحاسبة الإدارية ، إلا أن هناك وعياً متزايداً ما بين الكثير من الباحثين في مجال أبحاث المحاسبة الإدارية (Chenhall, 2003; Malmi, 1999; Major and Hooper, 2005; Mitchell and Walker, 1997: 98;Modell, 2001, 2002; Tsamenyi et al, 2006) والمجالات المعرفية الأخرى, كنظرية المنظمة(Oliver) 1991, 1997; Kraatz and Zajac1996; Clemens and Douglas, 2005, 2006 و إدارة العمليات (Ketokivi and Schroeder, 2004) لعدم كفاية هاتين النظريتين(إذا ما تم النظر إلى كل منهما بمعزل عن الأخرى) لتقديم تفسير كاف لكثير من أنماط السلوك التنظيمي, وذلك يوحي بدور تكاملي لكل من هاتين النظريتين.

ففي إدارة العمليات،على سبيل المثال، أشار كل من Ketokivi and Schroeder إلى بعض المشاهدات في أدبيات هذا الحقل المعرفي، مثل الاستخدام الواسع لنظام إدارة الجودة الشاملة في ثمانينيات وتسعينيات القرن الماضي على الرغم من الصور المختلطة والمستوى المرتفع من الإخفاقات في التطبيق، والذي بدوره يوحي "بتفسيرٍ والذي في ظاهره يبدو أنه يرفض عدد من الجوانب والفروض الأساسية للعقلانية الاقتصادية القائمة على تعظيم الربح، والتي هي أحد أحجار الزاوية وأحد الفروض الأساسية في أبحاث إدارة العمليات". () Ketokivi and Schroeder, 2004:63

يمكن أن نلاحظ في أبحاث المحاسبة الإدارية مشاهدة مماثلة حيث أظهر بعض المؤلفين أن كثيراً من المنظمات تستخدم بعض أنظمة التكاليف كنظام التكاليف المعيارية في بيئة عمل يدَّعون أنها غير مناسبة لمثل هذا الاستخدام(Fry et al, 1997).

لقد تناولت عدة دراسات في أدبيات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية العوامل المؤثرة على اختيار نظم التكاليف . إلا أن هذه الدراسات منها ما اقتصر على دراسة تأثير عدد من العوامل التنظيمية التي تقترحها النظرية الشرطية (مثل حجم المشروع، ونوع الصناعة، وهيكل التكاليف، وتنوع المنتجات،و استخدام الطريقة من قبل المنافسين) في التأثير في تبني نظم التكاليف(Ahmadzadeh, Etemadi, Pifeh, 2011, James,2013Fei and Isa, 2010; Maelah& Ibrahim, 2007;) ، ومنها ما قام بدراسة مدى تأثير العوامل التنظيمية والبيئية (مثل تنوع المنتجات، هيكل التكاليف وأهمية معلومات التكاليف) على تصميم نظم التكاليف. (Ismail and Mahmoud, 2012). في حين اكتفت أبحاث أخرى بدراسة مدى توفر متطلبات تطبيق بعض نظم التكاليف الحديثة (محمد والكخن، 1997، درغام، 2007، شخيص، 2011)

إلا أن أياً من الدراسات السابقة لم تتناول التأثير المحتمل لكل من العوامل المؤسسية والعوامل الشرطية التنظيمية الداخلية على كل من تصميم واستخدام نظم التكاليف. وبذلك يختلف هذا البحث عن الدراسات السابقة في كونه يحاول تقديم دليل على تكامل كل من العوامل المؤسسية والعوامل الشرطية التنظيمية الداخلية على كل من تصميم وتطبيق نظم التكاليف من خلال دراسة حالة تصميم وتطبيق نظام تكاليفي لإحدى الشركات العامة في سورية، وهي المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في طرطوس.

4- حالة تصميم نظام تكاليف في المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في طرطوس و دور العوامل المؤسسية والشرطية التنظيمية الداخلية.

6-1 لمحة عامة عن المؤسسة العامة لمياه الشرب و الصرف الصحي:

أحدثت المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في طرطوس بموجب المرسوم التشريعي رقم\1521\ تاريخ 4\12\1978 وعُدلَ بالمرسوم رقم \14\ تاريخ 1\14\1984 .

يبلغ رأس المال الاسمي للمؤسسة المحدد بالمرسوم \1521\ لعام 1978 (120) مليون ليرة سورية. وعدل بالمرسوم \14\ لعام 1984 ليصبح (175) مليون ليرة سورية.

وقد صدر النظام الداخلي للمؤسسة بموجب القرار رقم \ 1074\ تاريخ 16\9\2003. إذ تهدف المؤسسة وفق ما هو وارد في صك إحداثها إلى (المرسوم 1521 لعام 1978) :

أ – إعداد الخط وتنسيقها وتنفيذها في كل ما يتعلق بمشاريع مياه الشرب و الصرف الصحي في المحافظة.

ب– دراسة و تصميم وتنفيذ مشاريع مياه الشرب و الصرف الصحي في المحافظة.

ج– تشغيل و إدارة و استثمار و صيانة مشاريع مياه الشرب والصرف الصحي.

6-2 مراحل استخدام النظام والعوامل المؤثرة على كل مرحلة:

كما اشرنا في منهجية البحث فقد جرى جمع البيانات الخاصة بهذا البحث من خلال المقابلات الشخصية التي قام بها الباحث مع المعنيين في النظام خلال مرحلتي التصميم والاستخدام. إلى جانب ملاحظات المشارك (Participant observations) والتي دونها الباحث خلال مرحلة التصميم لأنه كان أحد أعضاء فريق تصميم النظام.

وقد استخدم الباحث تقنية تحليل المضمون (Content analysis) لتحليل البيانات النوعية التي تم جمعها من مقابلة خمسة أشخاص مقابلين (interviewees) من العاملين في الإدارة العليا ودائرة التكاليف.

حيث جرى تقسيم البيانات النوعية في البداية إلى مجموعات (Categories) تتضمن كل مجموعة البيانات التي تتعلق بالجوانب الأساسية التي يركز عليها البحث.ونتج عن ذلك تقسيم البيانات إلى مجموعتين:الأولى تتضمن العوامل المتعلقة بالتصميم، والثانية تتعلق بالعوامل المؤثرة باستخدام النظام. ثم تمت إعادة تقسيم كل مجموعة إلى مواضيع (themes) تتعلق بالعوامل المؤسسية والتنظيمية الداخلية المؤثرة في تصميم واستخدام نظام التكاليف في الحالة المدروسة.

لقد جرى تلخيص المجموعات والمواضيع التي تم استخلاصها من البيانات الكيفية التي تم جمعها في الجدول الآتي:

جدول (1) نتيجة التحليل النوعي للعوامل المؤثرة في تصميم واستخدام نظام التكاليف في المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في طرطوس:

مراحل اختيار نظام التكاليف	الشخص المُقابَل (1) م ع	الشخص المُقابَل (2) م. ح	الشخص المُقابَل (3) ر.ش.ت	الشخص المُقابَل (4) م.ت.	الشخص المُقابَل (5) م.ت
العوامل المؤثرة في تصميم نظام التكاليف					
العوامل المؤسسية القسرية					
1- مطالبة الجهاز المركزي للرقابة المالية	√	√	√	√	√
2- متطلبات النظام المحاسبي الأساسي	√	√	√	√	√
3- مطالبة وزارة الإسكان والمرافق بالتطبيق	√	√	√	√	√
العوامل المؤسسية المعيارية					
1- دور الكوادر الأكاديمية		√	√	√	√
العوامل التنظيمية الداخلية					
1. دعم الإدارة العليا واهتمامها		√	√	√	√
2. الرغبة في تخفيض الهدر وضبط عناصر التكاليف	√	√	√		
3. الحاجة إلى معلومات التكاليف لتقويم الأداء واتخاذ القرارات	√	√	√		
4. كبر حجم المؤسسة		√	√	√	√
5. كبر عدد المشاريع التي تشرف عليها المؤسسة		√	√	√	√
6. توفر بعض الكوادر المدربة		√	√	√	√
العوامل المؤثرة على استخدام أو تطبيق النظام					
العوامل المؤسسية القسرية					
1- متطلبات النظام المحاسبي الأساسي		√	√	√	√
2- عدم اهتمام الجهات الإشرافية (وزارة الإسكان) الجدي ببيانات التكاليف		√	√	√	√
العوامل التنظيمية الداخلية					
1- تراجع اهتمام الإدارة العليا		√	√	√	√

2- عدم تعاون باقي الأقسام المعنية مع دائرة الحسابات بتوفير البيانات اللازمة لتطبيق النظام		√	√	√	√
3- نقص الكوادر المؤهلة		√	√	√	√

وستشكل البيانات الواردة في الجدول الأساس لبناء التحليل الوارد في الجزء المتبقي من هذا البحث.

6-2-1 : مرحلة التصميم وأثر العوامل المؤسسية:

تعمل المؤسسة في بيئة مؤسسية كانت تحث على ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف. فقد كانت المؤسسة, شأنها شأن باقي المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي, تخضع لأحكام النظام المحاسبي الموحد الصادر بالمرسوم 287 لعام 1978، وقد تناول النظام محاسبة التكاليف وأشار إلى ضرورة تطبيقها. ليس هذا فحسب, بل فقد نصت المادة (7) من النظام المحاسبي الموحد على ضرورة تطبيق نظام التكاليف المعيارية.

إلى جانب هذه القوى القسرية المتمثلة بقوة القانون, فقد كانت الجهات الإشرافية والرقابية التي تخضع لها المؤسسة تطالب بتطبيق أنظمة محاسبة التكاليف. إلا أن فكرة تطبيق محاسبة التكاليف بدأت بشكلٍ جدي في العام 2010 . ويشير مدير الحسابات (م.ح.) إلى دور الجهات الرقابية في البدء بتصميم نظام التكاليف في المؤسسة:

" لدينا مجموعة من التعاميم والقرارات الصادرة عن الجهاز المركزي التي كانت تطالبنا بضرورة تطبيق محاسبة التكاليف وضرورة تفعيل دورها في المؤسسة. فعلى الرغم من وجود دائرة تكاليف في المؤسسة إلا أنها بقيت غير مفعَّلة إلى حين البدء بتصميم وتطبيق نظام لمحاسبة التكاليف في العام 2010. فمثلاً وردنا في آخر تقرير من الجهاز المركزي رقم \ 92 \ تاريخ 29 \12 \ 2011 ضرورة تطبيق أنظمة التكاليف وبخاصة نظام التكاليف المعيارية، ولكن لا يمكن تطبيق نظام تكاليف معيارية من دون نظام للتكاليف الفعلية. لذلك وانسجاماً مع تعليمات وزارة الإسكان والمرافق و التزاماً بالملاحظات الواردة في تقارير الجهاز المركزي للرقابة المالية بدأنا بتطبيق نظام محاسبة التكاليف الفعلية ونحن بصدد دراسة إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف المعيارية ."

إلى جانب العوامل المؤسسية القسرية المتمثلة بضغوط الجهات الإشرافية، فقد ساهمت العوامل المؤسسية المعيارية متمثلةً بالجهات الأكاديمية في تسهيل عملية تصميم النظام. وقد بين (م.ح) دور الكوادر الأكاديمية في تسهيل عملية تصميم النظام:

" وجود فريق من الأكاديمين كان له دور إيجابي في إقناع الإدارة العليا بضرورة تطبيق نظام التكاليف، والتي بدورها كانت متحمسة لتطبيق النظام. إلى جانب ذلك شجع وجود الكادر الأكاديمي على البدء بتصميم النظام لكون الفريق الأكاديمي قد أبدى استعداده للقيام بعملية التصميم وتقديم الدعم المطلوب لتحقيق ذلك".

لقد شغلت العوامل المؤسسية السابقة دور المحفزات على تصميم نظام التكاليف في المؤسسة محل الدراسة غير أن المتطلبات التي تفرضها القوانين والأنظمة المحاسبية المطبقة قد أثر في عملية تصميم نظام التكاليف في المؤسسة محل الدراسة.

فقد جرى انسجاماً مع متطلبات النظام المحاسبي الأساسي الصادر بالمرسوم 490 لعام 2007، (المرسوم 490، لعام 2007) تبني نظرية التكاليف الكلية في إعداد قوائم التكاليف التي نص عليها نظام التكاليف الخاص بالمؤسسة، ومن وجهة نظر (م.ح):

" من الأفضل استخدام نظرية التكاليف الكلية في إعداد قوائم التكاليف توافقاً مع متطلبات النظام المحاسبي الأساس، كما أنه من الصعب تطبيق نظرية التكاليف المتغيرة بسبب صعوبة فصل عناصر التكاليف المتغيرة عن الثابتة. كما يتوجب استخدام نظام منفصل لمحاسبة التكاليف عن نظام المحاسبة المالية انسجاماً مع متطلبات النظام المحاسبي الأساسي "

لقد شملت مرحلة التصميم وضع تصميم للدورة المستندية الخاصة بمختلف عناصر التكلفة والتي تتدفق عبرها البيانات من مختلف مديريات المؤسسة ومن وحداتها الاقتصادية إلى دائرة التكاليف التي تتبع مديرية الحسابات. وقد تمت عملية التصميم في ضوء نظام محاسبة المواد ومراقبة المستودعات الذي لا زال يحكم عمل المؤسسات العامة في سورية.

6-2-1 : مرحلة التصميم وأثر البيئة الداخلية:

إلى جانب العوامل المؤسسية فقد ساهمت مجموعة من العوامل التنظيمية الداخلية في تسهيل عملية تصميم نظام التكاليف في المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في طرطوس. حيث حفزت مجموعة من العوامل الداخلية على البدء بتصميم النظام.

حيث يرى (م.ح.) :

" أصبح موضوع استخدام النظام أمراً ضرورياً، نظراً للصعوبات التي نواجهها كمديرية في تتبع عناصر التكلفة على الوحدات الاقتصادية والمشاريع المختلفة التابعة للمؤسسة"

ويتفق المدير العام (م.ع.) مع (م.ح.) في هذه النقطة و يؤكد:

" إن هناك هدراً كبيراً في استخدام عناصر التكاليف في معظم المشاريع التابعة للمؤسسة، من خلال أرقام الإنفاق الكبيرة لبعض البنود كمصاريف الصيانة. إن مثل هذا الهدر من المستحيل ضبطه إلا من خلال إيجاد آلية لحصر عناصر التكلفة على مستوى الوحدات التابعة للمؤسسة وعلى مستوى كل مشروع من مشاريع المياه التابعة لكل وحدة. أضف إلى ذلك في حال تمكنا، من خلال نظام تكاليف، من الحصول على معلومات عن تكلفة المتر المكعب الواحد على مستوى كل مشروع وعلى مستوى المؤسسة عموماً، فإننا نستطيع إجراء المقارنات بينها ونبني قرارات المكافآت و ونطبق مبدأ الثواب والعقاب على هذا الأساس".

لقد كانت المؤسسة تعاني من صعوبة حصر كمية المياه المنتجة في كل مشروع من المشاريع التابعة لها والتي شكلت بدورها حافزاً لتطبيق نظام محاسبة التكاليف وقد أشار إلى ذلك (م.ح.) بقوله:

" يجب أن يتم حصر كمية المياه المنتجة في كل مشروع إذ لا زالت كمية المياه المنتجة ترد من مديرية الجباية، لكن هذه الأرقام لا تعدو كونها مبيعات فعلية ونعلم أن هناك هدراً كبيراً وتعديات كثيرة على الشبكة، ومن خلال وضع آلية لحصر الإنتاج نستطيع تقليل الهدر في المياه المنتجة ولا شك أن تطبيق محاسبة التكاليف سيوفر هذه المعلومات من خلال مسك سجلات للإنتاج على مستوى كل مشروع."

إن الانتقال من مرحلة توافر الحافز على التطبيق، إلى مرحلة التصميم الفعلي للنظام قد تمت بفعل توفر فريق لتصميم النظام والذي يضم ثلاثة من الأكاديميين المتخصصين قامت المؤسسة بالتعاقد معهم على تصميم نظام محاسبة التكاليف وعلى إقامة دورتين تدريبيتين للعاملين في المؤسسة. الأولى خاصة بالعاملين في شعبة محاسبة التكاليف المعنية بتطبيق النظام. والثانية للعاملين في مديرية الشؤون المالية وممثلين عن العاملين في باقي المديريات الأخرى لكي تنهض كل منها بدورها المنوط بها لإنجاح تطبيق النظام. هذا إلى جانب الدعم الذي حظي به تطبيق نظام محاسبة التكاليف من الإدارة العليا متمثلةً بكل من المدير العام ومدير الحسابات في المؤسسة.

ويؤكد رئيس دائرة التكاليف (ر.د.ت.) ذلك بقوله:

" هناك اهتمام خاص من السيد المدير العام بتطبيق محاسبة التكاليف وضرورة حساب تكلفة المياه المنتجة في كل مشروع. وقد أبدى استعداده لتقديم الدعم المطلوب لتطبيق النظام. في أخر لقاء مع السيد المدير وبحضور السيد مدير الحسابات طلب إلينا إعداد دراسة للكلفة التقديرية لتصميم وتطبيق النظام بما فيها تكاليف التدريب، مع تشديده على ضرورة أن تكون تكلفة التصميم معقولة وإلا سيرفض المشروع".

لقد شكلت عملية دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة الخطوة الأولى في عملية التصميم بغية تكوين فهم عن مراكز التكلفة ورافقت هذه الدراسة لقاءات مع المدير العام ومدير الحسابات لتحديد درجة التفصيل في معلومات التكاليف التي تحتاجها الإدارة. حيث تشرف المؤسسة على (9) وحدات اقتصادية هي :

1. الوحدة الاقتصادية في مدينة طرطوس
2. وحدة ريف مدينة طرطوس.
3. الوحدة الاقتصادية في صافيتا
4. الوحدة الاقتصادية في مشتى الحلو
5. الوحدة الاقتصادية في الصفصافة
6. الوحدة الاقتصادية في القدموس
7. الوحدة الاقتصادية في الشيخ بدر
8. الوحدة الاقتصادية في بانياس
9. الوحدة الاقتصادية في دريكيش

وتقوم كل وحدة اقتصادية بالإشراف على عدد من مشاريع إنتاج المياه. إن كبر عدد مشاريع المياه التي تديرها المؤسسة قد عكس أثره في عملية التصميم، حيث بلغ عدد مشاريع إنتاج المياه التي تشرف عليها الوحدات الاقتصادية

التابعة للمؤسسة، بتاريخ تصميم النظام (130) مشروعاً وبالنتيجة بلغت مراكز الإنتاج(130) مركز إنتاجي. (نظام التكاليف للمؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في طرطوس، 2010، مادة 12، ص 12-20)

ويرى أحد محاسبي التكاليف (م.ت1)

"إن تصميم نظام التكاليف يبدوا معقداً نظراً لكبر حجم المؤسسة وكبر عدد مشاريع المياه التي تشرف عليها. أضف إلى ذلك هناك حاجة لحصر تكاليف كل مشروع على حده من أجل إحكام الرقابة على أداء هذه المشاريع"

لقد تم خلال مرحلة التصميم عقد عدة اجتماعات لمجلس إدارة المؤسسة قام خلالها المدير العام ومدير الحسابات بشرح توجهات الإدارة لتطبيق النظام ومبررات التطبيق. كما تمت هذه الاجتماعات بحضور فريق التصميم الأكاديمي الذي بدوره أوضح لمدراء المديريات (أعضاء مجلس الإدارة) أهمية النظام والدور المنوط بكل مديرية من المديريات بتوفير البيانات اللازمة لعملية التصميم.

لقد كانت فكرة فريق الإدارة العليا الداعم لتطبيق محاسبة التكاليف تصطدم أحياناً بآراء بعض المعارضين للتطبيق, والذين تتعارض مصالحهم مع استخدام النظام، بذرائع عدة كعدم الحاجة للنظام، أو كون النظام مكلف والفائدة منه قد لا تبرر التطبيق. إلا أن هذه الآراء المعارضة كانت تواجه بإصرار كبير من الفريق الداعم للتطبيق (المدير العام ومدير الحسابات وبعض الأعضاء الآخرين في مجلس الإدارة).

6-2-3 : مرحلة تطبيق النظام وأثر العوامل المؤسسية:

بعد انتهاء عملية التصميم جرى عرض النظام على مجلس الإدارة لإقراره والبدء بتطبيقه، وانتهى المجلس إلى إقرار النظام، على أن تسبق عملية التطبيق دورتان تدريبيتان، الأولى تشمل العاملين في مديرية الحسابات، والثانية للعاملين في مديرية الحسابات والمديريات الأخرى التي يتكامل دورها مع مديرية الحسابات كمديرية الشؤون المالية، واتفق على استمرار التنسيق مع فريق التصميم لتذليل أية صعوبات تعترض التطبيق.

في العام 2012 شهدت المؤسسة تغييراً إدارياً تمثل بتغيير المدير العام للمؤسسة أحد الأقطاب الرئيسة الداعمة لتطبيق النظام وفي آخر زيارة للمؤسسة في تموز 2013 تمت مقابلة (م.ح) و (ر.ش.ت) و (م.ت) وبدا تطبيق النظام متعثراً.

لاشك في أن العوامل المؤسسية عكست أثرها في التصميم كما عكست أثرها أيضاً في آلية التطبيق لجهة الدورة المستندية ونوع وطبيعة تقارير وقوائم التكاليف التي يجب إعدادها.غير أن العوامل المؤسسية وكما يبدو من الحالة المدروسة قد ساهمت في تعثر تطبيق النظام إذ يرى (م.ح.):

" بعد أن تم إقرار نظام التكاليف من مجلس إدارة المؤسسة لم يكن هناك اهتمام ومتابعة من الجهات الإشرافية لقوائم و تقارير التكاليف، وضعف الاهتمام من هذه الجهات ساهم في تعثر تطبيق النظام"

6-2-4 : مرحلة تطبيق النظام وأثر العوامل التنظيمية الداخلية:

لقد أدى التغير الإداري الذي شهدته المؤسسة وبعض العوامل التنظيمية الداخلية إلى تعثر تطبيق النظام.

حيث يرى (م.ح.) أن تعثر تطبيق النظام يعزى في رأيه إلى عدة أسباب منها:

" تراجع دعم واهتمام الإدارة الجديدة بتطبيق النظام بسبب عدم الوعي لأهميته فمنذ تسلم الإدارة الجديد لمهامها لم تطلب أية معلومة تكاليفية والنظرة إلى النظام كانت هي أنه مجرد عمل فيه مضيعة لوقت الآخرين. لقد انعكس عدم وعي الإدارة في صورة قرارات تمثلت بالتخلي عن بعض العاملين في دائرة التكاليف. مثلاً تم التخلي عن خدمات إحدى الموظفات المؤهلات في دائرة التكاليف, والتي كانت قد خضعت لعدة دورات تدريبية في نظام التكاليف، وكانت مسؤولة عن سجلات التكاليف، بسبب انتهاء ندبها. غيابها في ظل عدم وجود عامل بديل مؤهل أدى إلى تراكم العمل وعدم إمكانية متابعة عمل دائرة التكاليف. يضاف إلى كل ما تقدم عدم تعاون رؤساء الوحدات بتوفير البيانات المطلوبة لعمل النظام حول استخدام عناصر التكلفة في هذه الوحدات" .

ويضيف (ر.د.ت) :

" نعاني من ضغوط شديدة في العمل بسبب نقص الكوادر البشرية المؤهلة، إذ نمضي معظم الوقت في تسجيل مذكرات الإدخال والإخراج ولا نجد الوقت الكافي للتسجيل والترحيل إلى مراكز التكلفة في سجلات التكاليف بسبب فقدان الموظفة التي كانت مسؤولة عن التسجيل في سجلات التكاليف وكانت من العناصر الكفوءة والمدربة وعملت معنا منذ الخطوة الأولى لاستخدام نظام محاسبة التكاليف، إضافة إلى عدم تعاون مدراء الوحدات بإرسال البيانات المتعلقة باستخدام عناصر التكاليف في وحداتهم. أضف إلى ذلك هناك عدم اهتمام من قبل الإدارة بتطبيق النظام" .

ويرى(م.ح) : إن المطلوب حالياً لإعادة التطبيق إلى جادة الصواب هو:

" دعم الإدارة العليا وإقناعها بضرورة تطبيق النظام وتوفير مستلزمات التطبيق من كادر مدرب و إلزام رؤساء الوحدات بضرورة التعاون والتنسيق مع مديرية الحسابات وتوفير البيانات اللازمة لتفعيل تطبيق نظام محاسبة التكاليف إلى جانب زيادة اهتمام الجهات الإشرافية بالإطلاع على قوائم وتقارير التكاليف".

4- النتائج و المناقشة:

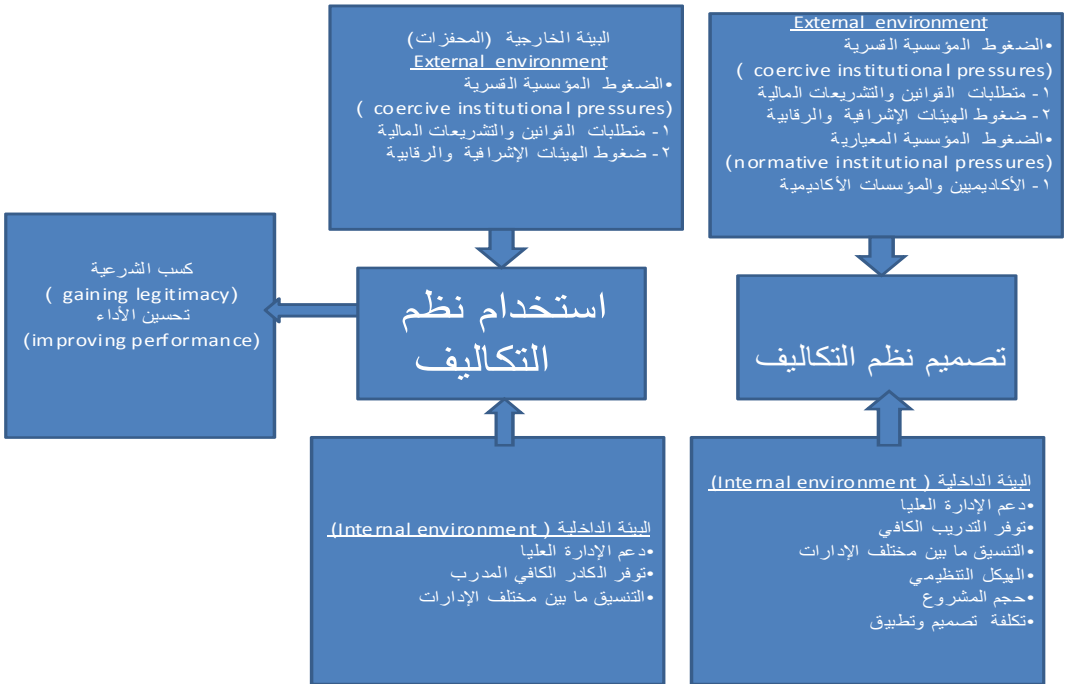
يمكن تلخيص أهم النتائج التي توصل إليها البحث من خلال الحالة المدروسة بما يلي:

- يبدو جلياً أثر العوامل المؤسسية القسرية التي تقترحها النظرية المؤسسية الجديدة في علم الاجتماع على كل من عملية تصميم واستخدام نظام محاسبة التكاليف في الحالة المدروسة ، متمثلةً بالقوانين والتشريعات الحكومية وبخاصة النظام المحاسبي الموحد، وتعليمات الجهات الرقابية التي كانت تطالب بتطبيق محاسبة التكاليف. وهذه النتيجة تدعم ما توصلت إليه الدراسات السابقة وبخاصة دراسة (Major & Hopper, 2003). إلى جانب العوامل المؤسسية القسرية فإن العوامل المؤسسية المعيارية قد ساهمت في تصميم النظام. وهذه العوامل أغفلتها النظرية الشرطية بتركيزها على عوامل المنافسة وعدم التأكد في البيئة في حين أهملت أثر العوامل المؤسسية.
- يبدو في الحالة المدروسة أثر دعم الإدارة العليا، فقد كان هذا العامل من أهم العوامل التي ساهمت في تصميم وتطبيق نظام محاسبة التكاليف وقد أدى تراجعه إلى تعثر تطبيق النظام.وإن كانت هذه النتيجة تخالف ما توصل إليه(James,2013) الذي لم يجد أي أثر لدعم الإدارة على تبني أحد نظم التكاليف الحديثة هو نظام (ABC)، إلا أنها تدعم نتائج بعض الدراسات السابقة(Maelah& Ibrahim, 2007; Fie & Isa, 2010) التي

وجدت أن دعم الإدارة العليا من العوامل التنظيمية الهامة في نجاح تطبيق (ABC).إلا أن نتائج هذا البحث تقترح وجود أثر لهذا العامل التنظيمي على كل من تصميم وتطبيق نظم التكاليف.

- لقد أثر كبر حجم المؤسسة على عملية التصميم حيث انعكس ذلك على مستوى التعقيد في النظام حيث بلغ عدد مراكز الإنتاج في الحالة المدروسة حوالي 130 مركز إنتاجي . وهذا يدعم ما توصلت إليه الدراسات السابقة والتي أظهرت أن حجم المشروع هو من العوامل المؤثرة على تصميم أنظمة التكاليف (Al-moniri, 2012 & Drury,).
- إن الدافع وراء تطبيق نظام محاسبة التكاليف كان التماشي مع متطلبات الجهات الإشرافية، وهذا يدعم النظرية المؤسسية التي ترى أن السعي لكسب الشرعية هي الدافع وراء التغير في البنى التنظيمية. DiMaggio and Powell, 1983; Meyer and Rowan, 1977; Oliver, 1991: 146.) إلا أنه وكما يبدو من الحالة المدروسة فإن كسب الشرعية لم يكن الدافع الوحيد بل تحقيق الرقابة على عناصر التكلفة ودعم قرارات الإدارة كانت عوامل أخرى للبدء في تصميم وتطبيق النظام.
- لقد أثرت متطلبات البيئة المؤسسية ليس فقط على تبني نظام التكاليف في الحالة المدروسة، بل أيضاً على عملية تصميم النظام حيث جرى تبني نظرية التكاليف الكلية، وتبني نظام الانفصال بدلاً من نظام الاندماج، انسجاماً مع متطلبات النظام المحاسبي الأساسي.
- لعبت القوى المؤسسية المعيارية وبشكل خاص الأكاديميين في خلق وتحفيز الوعي التكاليفي لدى كل من الكوادر المعنية في الحالة المدروسة وحفزت الإدارة العليا على استخدام النظام.
- ضعف التعاون ما بين الإدارات الأخرى ودائرة التكاليف أدى إلى تعثر تطبيق النظام في الحالة المدروسة بسبب عدم موافاة دائرة التكاليف بالبيانات المطلوبة لتطبيق النظام. لقد عبر Maelah& Ibrahim, 2007 عن هذا المتغير بالدعم التنظيمي ووجدا علاقة موجبة ما بين هذا العامل وتبني نظم التكاليف.
- تشير نتائج البحث إلى تكامل العوامل الشرطية التنظيمية الداخلية والمؤسسية في التأثير ليس فقط على تبني واستخدام أنظمة التكاليف، بل وعلى تصميم هذه الأنظمة أيضاً.

واستناداً إلى النتائج السابقة من الحالة المدروسة فقد توصل الباحث إلى اقتراح النموذج المبين في الشكل(1) والذي يوضح الدور التكاملي للعوامل المؤسسية والعوامل الشرطية التنظيمية الداخلية في تبني أنظمة المحاسبة الإدارية بشكل عام ومحاسبة التكاليف بشكل خاص



الشكل (1) النموذج المقترح لتكامل العوامل الشرطية والمؤسسية في التأثير في تصميم نظم التكاليف واستخدامها

الاستنتاجات والتوصيات:

استناداً إلى النتائج السابقة فقد خلص الباحث إلى التوصيات الآتية:

1-زيادة اهتمام الجهات الإشرافية بضرورة تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات أو الشركات العامة التي تتبع لها.

2-تأمين الكوادر البشرية المدربة والتي تملك معرفة كافية في مجال محاسبة التكاليف بشكل يمكنها من تطبيق النظام.

3-زيادة وعي الإدارة لأهمية محاسبة التكاليف، من خلال اختيار الكوادر الإدارية المؤهلة التي تعي أهمية معلومات التكاليف في خدمة عملية اتخاذ القرار.

4-زيادة الوعي التكاليفي على مستوى جميع الإدارات داخل المنظمة لضمان تعاون هذه الإدارات على تطبيق نظام محاسبة التكاليف.

5-يقترح الباحث أن تقوم الدراسات المستقبلية بدمج عناصر من كل من النظرية المؤسسية في علم الاجتماع والنظرية الشرطية، لتكوين فهم أفضل للعوامل التي تؤثر في استخدام نظم محاسبة التكاليف وتصميمها ، بشكل خاص، والمحاسبة الإدارية بشكل عام. إلى جانب دراسة أثر بعض المتغيرات التي لم يتم اختبارها بشكل كافٍ في الدراسات السابقة خاصةً أثر تعاون ودعم الأقسام الأخرى في تطبيق نظم محاسبة التكاليف.

المراجع:

1- المرسوم (287) لعام 1978 المتضمن النظام المحاسبي الموحد.

2- المرسوم (490) لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي الأساسي.

3- مهند شخيص، "مدى إمكانية تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، 2011.

4- ماهر موسى درغام، "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 2007،ص ص: 679-725.

5- نصر عبد الكريم محمد، رشيد فائق الكخن، "مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في الشركات الصناعية السعودية، دراسة نظرية وميدانية" مجلة الإدارة العامة، المجلد السادس والثلاثون، العدد الرابع، 1997، ص ص: 615-656.

6- نظام التكاليف للمؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في طرطوس، 2010

7- AL-OMIRI , DRURY, C. *A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations*, Management Accounting Research*, 18,* 2012*, 399-424.*

8- BENNETT, M., BOUMA, J.J., CICCZZI, E. *An institutional perspective on the transfer of accounting knowledge: a case study*, Accounting Education, 13 (3), 2004, 329-346.

9- BARNETT, W.P. CARROLL, G.R. *Modelling internal organizational change.* Annual Review of Sociology, Vol.21, 1995, 217-236.

10- BRIGNALL, S., MODELL, S. *An institutional perspective on performance measurement and management in the new public sector*, Management Accounting Research, 11, 2000, 281-306

11- BROWN, D.A., BOOTH, P., GIACOBBE, F. *Technological and organizational influences on the adoption of activity- based costing in Australia*, Accounting and Finance, 44,2004, 329-356

12- BURNS, J. *The dynamics of accounting change- Inter-play between new practices, routines, institutions, power and policies*, Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol.13, No. 5, 1999, 566-596.

13- BURNS, J., VAIVIO, J. *Management accounting change*, Management Accounting Research, 12,2001, 389-402.

14- BURNS, J., SCAPENS, R.W.*Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*, Management Accounting Research, 11, 2000, 3-25.

15- CAGWIN, D. and BOUWMAN M. J. *the association between activity-based costing and improvement in financial performance*, Management Accounting Research, 13,2002, 1-39.

16- CARMONA, S., MACIAS M.. *Institutional pressures, monopolistic conditions and the implementation of early cost management practices: the case of the Royal Tobacco Factory of Sevile (1820-1887),* ABACUS, Vol. 37, No.2, 2001.

17- CARRUTHERS, B.G. *Accounting, ambiguity, and the new institutionalism.* Accounting, Organizations and Society, Vol.20, No. 4, 1995, 313-328

18- CHENHALL, R, *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future,* Accounting, Organizations and society, 28,2003, 127-168

19- CLEMENS, W.B and DOUGLAS, T.J. *Understanding strategic responses to institutional pressures*, Journal of Business Research, Vol. 58, 2005, 1205-1213.

20- CLEMENS, W.B and DOUGLAS, T.J.*Dose coercion drive firms to adopt 'voluntary' green initiatives? Relationships among coercion, superior firm resources, and voluntary green initiatives*, Journal of Business Research, Vol. 59, 2006, 483-491.

21- COVALESKI, M.A., DIRSMITH, M.W. *Budgeting as a means for control and loose coupling*, Accounting, Organizations and Society, Vol.8, No 4, 1983, 323-340.

22- DIMAGGIO, P. and POWELL, W.W. *The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*, American Sociological Review, Vol. 48, No.2, 1983,147-160.

23- DRURY, C. *Management and cost accounting.* 6th edition,Thomson Learning,London,2004.

24- AHMADZADEH, T., ETEMADI, H., PIFEH, A., *Exploration of Factors Influencing on Choice the Activity-Based Costing System in Iranian Organizations*, International Journal of Business Administration, Vol. 2, No. 1; February 2011.

25- FEI, Y.Z. & ISA, R.C., behavioral and organizational variables affecting the success of ABC success in China, African Journal of Business Management Vol. 4(11),September, 2010, pp. 2302-2308.

26- FRY, T.D., STEELE, D.C., SALADIN, B.A. *The use of management accounting systems in the manufacturing*. INT.J.PROD.RES. Vol.36, No.2,1998, 503-525

27- GRANLUND, M. *Towards explaining stability in and around management accounting systems*, Management Accounting Research, Vol.12, 2001, 141-166

28- HUSSEY, J., HUSSEY, R. *Business research a practical guide for undergraduate and postgraduate students.* 1st edition,Macmillan Press, London:, 1997

29- INGRAM, P., SIMONS, T. *Institutional and resource dependence determinants of responsiveness to work-family issue*, The Academy of Management Journal, Vol. 38, No. 5, 1995, 1466-1482.

30- ISMAIL, T. H. & MAHMOUD, N. M., *The Influence of Organizational and Environmental Factors on Cost Systems Design in Egypt*, British Journal of Economics, Finance and Management Sciences, , Vol. 4 (2), March 2012, 31- 51

31- JAMES, Philips, C., *An Analysis of the Factors Influencing the Adoption of Activity Based Costing (ABC) in the Financial Sector in Jamaica*, International Journal of Business and Social Research (IJBSR), Volume -3, No.-7, July, 2013, 8-18

32- JOSHI, P.L., *the international diffusion of new management accounting practices: the case of India,* International Journal of Accounting Auditing & Taxation, 10, 2001, 85-109.

33- KETOKIVI, M.A., SCHROEDER R. *Strategic, structural contingency and institutional explanations in the adoption of innovative manufacturing practices,* Journal of Operation Management, 22,2004, 63-89

34- KRAATZ, M., ZAJAK E.J. *Exploring the limits of the new institutionalism: the causes and consequences of illegitimate organizational change*, American Sociology Review, Vol.61, No.5,1996, 812-836.

35- MAELAH,R. & IBRAHIM, D.N., *Factors influencing activity based costing (ABC) adoption in manufacturing industry*, Investment Management and Financial Innovations, Volume 4, Issue 2, 2007 113- 124.

36- MAJOR,M., HOPPER, T., *Extending New Institutional Theory: A Case Study of Activity- Based Costing in the Portuguese Telecommunications Industry, Paper prepared for* the IPA congress 2003.

37- MAJOR, M., HOPPER, T.*Mangers Divided: Implementing ABC in a Portuguese Telecommunications company*, Management Accounting Research, 16,2005, 205-229.

38- MALMI, T.*Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finish firms,* Accounting, Organization and Society, 24,1999, 649-672.

39- MEYER, J. W., R0WAN, B., 1977, Institutional Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony, The American Journal of Sociology, Vol.83, No.2, 340-363

40- MIA, L. and CLARKE, B., Market competition, management accounting systems and business unit performance. Management Accounting Research, 10,1999, 137-158.

41- MITCHELL F. and WALKER S.P.*Market pressures and the development of costing practices: the emergence of uniform costing in the UK printing industry*, Management Accounting Research, 8 , 1997,75-101..

42- MODELL, S., , Performance measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform, Management Accounting research,2001, 12, pp 437-464.

43- MODEL, S.*Institutional perspective on cost allocations: integration and extension,* European Accounting Review, 11:4, 2002, 653-679

44- MODEL, S, *Goals versus institutions: the development of performance measurement in the Swedish university sector*. Management Accounting Research, 14,2003, 333-359

45- OLIVER, C. *Strategic responses to institutional processes*, Academy of Management Review, Vol.16, No1, 1991, 145-179

46- OLIVER, C. *The influence of institutional and task environment relationships on organizational performance*: the Canadian construction industry, Journal of Management Studies, 34:1,1997, 99-124

47- OTLEY, D., 1987. Accounting control and organizational behaviour. Oxford: Heinemann.

48- POWELL, W. W. and DIMAGGIO, P.J. *The new institutionalism in organizational analysis.* University of Chicago press, London,1991.

49- SAUNDERS, M., LEWIS, P., THORNHILL, A. *Research methods for business students*. Second edition: Person Education Limited, Essex, 2000.

50- STEFANOVIC ó , R.J., &NOVIC ó EVIC ó, B., *Flexibly designed cost accounting information system- reliable support to modern company management*, FACTA

UNIVERSITATIS Series: Economics and Organization, Vol. 9, No 1, 2012, pp. 53 - 66

51- TSAMENYI M., CULLEN, J., González J.M.G. *Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis*. Management Accounting Research, 2006,

52- WESTPHAL, , J.D., GULATI, R., and SHORTELL, S.M.*Customization or conformity? An institutional and network perspective on the content and consequences of TQM adoption*. Administrative Science Quarterly, Vol. 42, NO.2, 1997, 366-394.

53- WATERHOUSE, J.H. and TIASSEN , P., (1981). *A contingency framework for management accounting systems research, in Chenhall R.H., Harrison* G.L. & Watson D.J.H., 1981 (eds), the organizational context management accounting, Pitman publishing USA.

54- WAWERU, N. M., HOQUE, Z., ULINS Uliana, E. *Management accounting change in South Africa case studies from retail services,* Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 17 NO. 5, 2004, (675-704)

55- ZUCKER, Lynne G. *institutional theories of organization, Annual review of sociology*, Vol. 13, 1987, 443-464