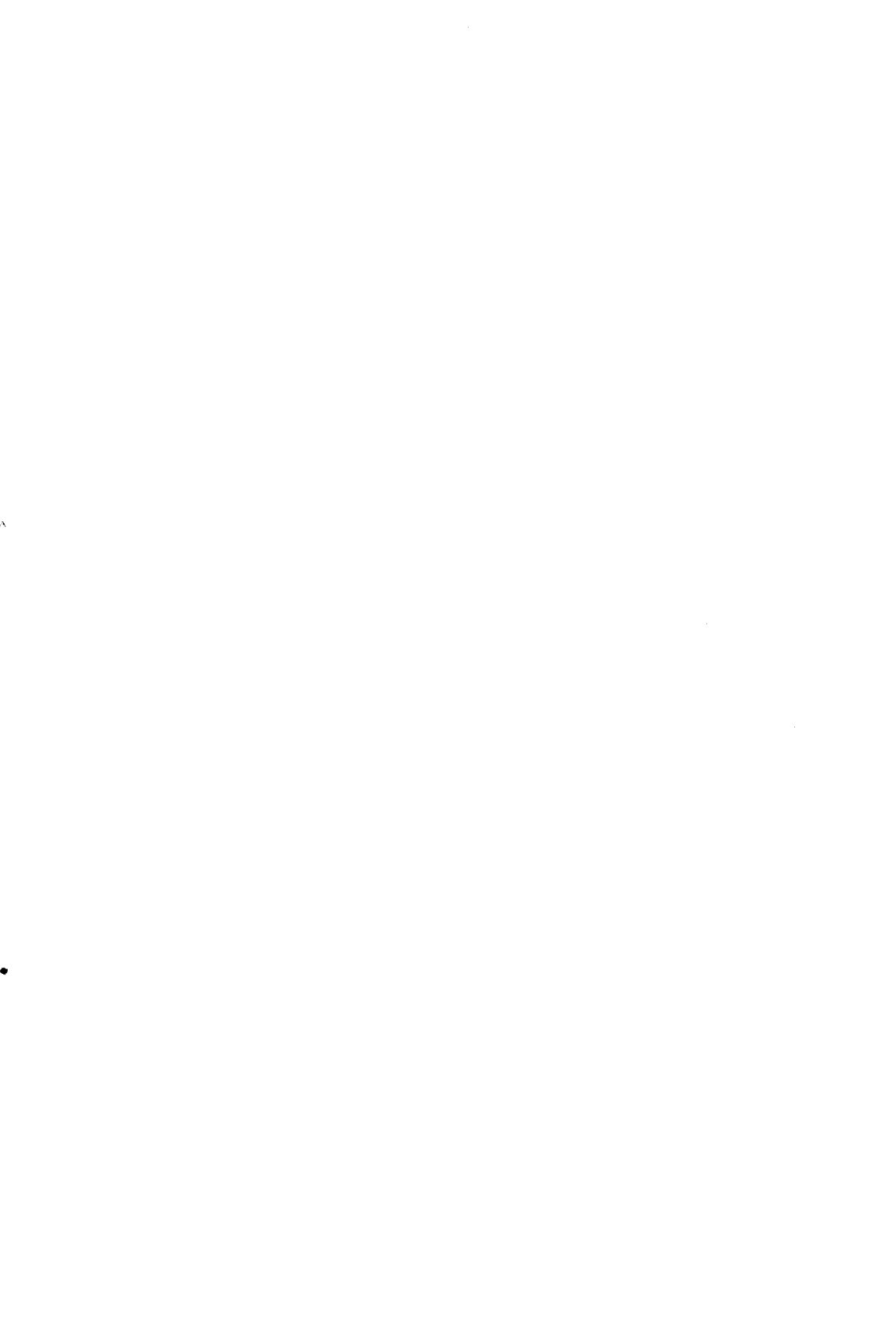


أثر مرحلة دورة الحياة التنظيمية للشركة على بيئة الإنتاج
وانعكاسات ذلك على مدي ملاءمة نظام التكاليف المستخدم
(مع دراسة تطبيقية)

د.محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة جامعة المنصورة



أثر مرحلة دورة الحياة التنظيمية للشركة على بيئة الإنتاج وانعكاسات ذلك على مدي ملائمة نظام التكاليف المستخدم (مع دراسة تطبيقية)

د.محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة جامعة المنصورة

ملخص الدراسة

تعتبر دورة الحياة التنظيمية للشركة - إلى حد كبير - متغيراً حديثاً في مجال الدراسات المحاسبية ، وتتمثل مراحل دورة الحياة التنظيمية للشركة في أربع مراحل : مرحلة الولادة ، ومرحلة النمو ، ومرحلة النضوج ، ومرحلة النهوض أو الهبوط . وتختلف متطلبات كل مرحلة ، والخصائص الداخلية للشركة فيها . وقد يترتب على ذلك تغيرات جوهرية ونوعية في بيئة الإنتاج كمرود طبيعي لتغيرات موقفية تفرزها طبيعة ومتطلبات المرحلة ، وتتسق مع خصائصها ، والهياكل التنظيمية للشركة فيها ؛ ومن هذه التغيرات الموقفية : التحولات والتغيرات في تقنية الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات وطرق التصنيع ، ومستوي الآلية السائد بالشركة ، وحدة المنافسة ، وحاجة الإدارة إلى نوعية معينة من المعلومات ، وقد تختلف متطلبات كل مرحلة من نظم محاسبية قادرة على تلبية هذه المتطلبات . وفي ظل هذه البيئة قد يبقي المديرين على نظام التكاليف الموروث إما لعدم إحساسهم بالتغيرات في البيئة المحيطة ومتطلباتها ، أو لعدم وجود تغيرات موقفية تستلزم إصلاحه أو تعديله أو تطويره ، أو للثقة الزائدة في هذا النظام نتيجة اعتيادهم على تطبيقه خلال فترات سابقة وما قد يكسبهم هذا الاعتقاد من مهارات وتراكم للخبرات وتخوفهم من أن يؤدي تغيير هذا النظام إلى فقدهم لتلك المكاسب نتيجة تساوي خبراتهم ومهاراتهم مع غيرهم فيما يتعلق بنظام التكاليف الجديد - في حال تغيير النظام القديم المطبق - مما يفقدهم مكانتهم وتميزهم بالشركة ، ويتولد لديهم الدوافع السيكولوجية للتمسك بنظام التكاليف القديم ومقاومتهم لتغييره ، والاستمرار في تطبيق نظم تكاليف غير ملائمة ، وما قد يترتب على ذلك من نتائج سلبية ، وينخفض إحساسهم بالمخاطر المترتبة على إهمال الإشارات التحذيرية من الاستمرار في استخدامه ، وغض الطرف عما قد يترتب على ذلك من آثار سلبية وإخفاقات للقرارات التي تعتمد على بياناته بشكل جزئي أو بشكل كلي . وقد يواكب التغير في مرحلة دورة الحياة التنظيمية تغيراً في بيئة الإنتاج وما قد يتولد عن ذلك من تغيرات موقفية تستلزم تطوير عملية قياس الأداء تضطر الإدارة معها إلى إعادة النظر في نظام التكاليف المستخدم إما بتعديله أو تطويره أو

استخدام نظاماً موازياً لدعم نظامهم المستخدم أو اختيار نظام بديل يلائم هذه البيئة الجديدة وبقي بمتطلباتها ، بمعنى أنه قد يختلف نظام التكاليف الذي تتبناه المنظمة عبر مراحل دورة الحياة التنظيمية بها وفقاً لخصائص ومتطلبات بيئة المرحلة من بيانات ومعلومات ، وبما يعكس الاختلافات في الحاجات الإدارية لاستخدامه ، ومن ثم ؛ يمكن القول أن دورة الحياة التنظيمية للشركة تعد أحد محددات اختيار نظام التكاليف والالتزام به. ويبدأ اختيار نظام التكاليف الملائم بتحديد مواصفات البيئة الداخلية والبيئة الخارجية للشركة ؛ ففي حالة سيادة بيئة المنافسة قد تختار المنظمة نظام التكلفة على أساس العمليات ، وإذا كانت البيئة السائدة هي التحول إلى الآلية قد تختار المنظمة نظام التدفق التقهقري للتكلفة . وترجع أهمية اختيار نظام التكاليف الملائم إلى أن هناك علاقة وثيقة بين هذا الاختيار وتكلفة الأنشطة المترتبة عليه ، حيث أن إضافة تكلفة لا يعني دائماً إضافة قيمة ، هذا بالإضافة إلى مستوى الأداء المتوقع لنظام التكاليف في ظل البيئة السائدة ، ومدى ثقة الإدارة فيه ، وفائدة البيانات المتولدة عنه ، والتكاليف المترتبة على استخدامه ، وقدرته على تحديد تكلفة المنتج بدرجة أكثر دقة وعدالة . وتمثلت أهداف الدراسة في تحديد العلاقة بين دورة الحياة التنظيمية للشركة والتغيرات في بيئة الإنتاج ، وما قد يترتب على ذلك من تغيرات موقفية قد تستلزم إعادة النظر في نظام التكاليف المستخدم إما بالإبقاء عليه أو إصلاحه أو تعديله أو تطويره أو استخدام نظاماً موازياً لدعم النظام المستخدم أو اختيار نظاماً بديلاً ، هذا بالإضافة إلى القيام بدراسة تطبيقية لما توصلت إليه الدراسة النظرية من نتائج . وانتهت الدراسة النظرية إلى أنه يمكن أن يلعب مستوى تقنية المعلومات المستخدم دوراً رئيساً في اختيار وتصميم نظام التكاليف الملائم ؛ ففي الشركات ذات تقنية المعلومات عالية الكفاءة يمكنها أن تقدم بيانات تفصيلية يسهل معها توفير المعلومات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف بأدنى تكلفة وأعلى كفاءة ممكنة في ذات الوقت . ويرتبط نظام التكاليف المستخدم بالتغيرات في بيئة الإنتاج والمتولدة عن مرحلة دورة الحياة التنظيمية للشركة ، ومن ثم تعد محركاً لوجود وتطوير هذا النظام ، ومن ثم يختلف نظام التكاليف الذي تتبناه الشركة عبر مراحل دورة الحياة التنظيمية بها وفقاً لخصائص ومتطلبات كل مرحلة من بيانات ومعلومات ، وبما يعكس الاختلافات في الحاجات الإدارية لاستخدامه ، وفي ضوء معيار التكلفة / المنفعة ، ذلك باعتبار أنها نظم نشأت الحاجة إليها وفقاً لمتطلبات بيئة كل مرحلة . ويتأثر مدى إمكانية الاستفادة من نظام التكاليف بثلاثة عوامل رئيسية هي : فائدة بيانات التكاليف ، ودرجة تعقيد النظام ، ومدى اختيار مستخدميه له أو فرضه عليهم . ويرجع اختيار نظام التكاليف الملائم إلى أحد أو بعض أو كل من العوامل العشرة التالية :

فائدة بيانات التكاليف ، ودرجة تعقيد نظام التكاليف ، وحجم الشركة ، وعمر الشركة ، ومستوي تنوع المنتجات / الخدمات ، ومدى تعقيد العمليات الإنتاجية ، والمستوي التعليمي للمديرين التنفيذيين ، وتوقعات المستثمرين ، وما إذا كانت الشركة مدرجة في قائمة سوق الأوراق المالية ، وطبيعة نشاط الشركة (خدمية / صناعية / ...). ونظراً لأن العمليات والمهام الإدارية في الشركات الناضجة والناهضة تكون أكثر تعقيداً عنها في الشركات النامية ، فإنها تحتاج إلى فعالية أكبر لتكلفة المنتجات/ الخدمات لتحقيق هامش ربح مناسب في ظل أسواق على درجة عالية من التنافسية ، كما أنها تواجه بزيادة التنوع في المنتجات والأسواق ، وتكون هيكلها التنظيمية أكثر مركزية ومنهجية وبيروقراطية ذلك كله مقارنة بالشركات في مرحلة النمو. وأن دورة الحياة التنظيمية للشركة لها دور مستقل – بصرف النظر عن حجم أو عمر الشركة – عند تفسير أسباب ومبررات اختيار نظام التكاليف الملائم ، وليس بالضرورة أن تكون جميع الشركات الناضجة أو الناهضة كبيرة الحجم أو ذات عمر طويل ، ولكن قد يواكب هاتين المرحلتين تغيرات في العوامل التي تؤثر في بيئة الإنتاج السائدة في الشركة مما يجعل نظام التكاليف المطبق غير ملائم ، ومن ثم تكون بحاجة إلى نظم تكاليف متطورة تلائم هذه البيئة ، وهذا يكون أكثر شيوعاً بين الشركات في مرحلتي النضوج والنهوض مقارنة بالشركات في مرحلة النمو حتى بعد تحييد حجم وعمر الشركة ، ويرجع ذلك إلى أن خصائص الشركة وبيئة الإنتاج تؤثر على اختيارها لنظام التكاليف عبر مراحل دورة الحياة التنظيمية ، ومن أهم هذه الخصائص أن الشركات في مرحلتي النضوج والنهوض – في الغالب – لها حجم تنظيمي أكبر ، وتنوع أكبر في المنتجات/ الخدمات ، وفي الغالب تكون مسجلة في سوق الأوراق المالية ، وترتب على ذلك أن الشركات الناضجة والناهضة تحتاج إلى التركيز بشكل أكبر على الربحية وفعالية التكلفة من خلال تخفيض التكاليف والرقابة على وفهم العوامل المحركة لها وتحسين عملية اتخاذ القرارات ، وقد زاد من أهمية ذلك : زيادة حدة المنافسة ، وزيادة الحجم التنظيمي للشركة ، ومركزية وبيروقراطية هيكلها التنظيمية ، وتعقد العمليات والمهام الإدارية ومنهجيتها ، وإستراتيجية الشركة ، والزيادة في تنوع المنتجات/ الخدمات ، وتوفير الموارد ، والحاجة إلى تطوير وتحديث عملية صنع القرار . ويتطلب تطبيق نظام التكاليف تحديد : حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين من المنتجات ، والمواصفات الأساسية لكل منتج ، ومستويات الإنجاز لكل مواصفة ، وكل من الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة الضرورية التي لا تضيف قيمة لكل مستوي من مستويات الإنجاز ، ومن ثم يمكن تحديد تكلفة الأنشطة بكل مستوي من مستويات الإنجاز لكل

مواصفة من مواصفات المنتج باعتبار أن كل مستوي من مستويات الإنجاز يعد منتجاً مستقلاً . ويساعد ذلك علي تخفيض تكلفة المنتجات عن طريق تحديد التوليفة المثلي من مستويات الإنجاز لكل مواصفة من مواصفات المنتج . بما يحقق أكبر منفعة ممكنة للشركة من خلال الاستفادة من الطاقات غير المستغلة ، والوفاء بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين في ذات الوقت .

وأدت زيادة حدة المنافسة إلى زيادة تعقيد العمليات والمهام الإدارية خاصة في مرحلتي نضوج ونهوض الشركات ، وهذا يتطلب آلية أكثر تطوراً لاتخاذ القرارات ، بما يدفع ويبرر استخدام نظام للتكاليف يفي بهذا المتطلب. وفي حين تركز إستراتيجية الشركات في مرحلة النمو على توسيع حصتها في السوق ، فإن الشركات في مرحلة النضوج تركز بشكل أكبر على تخفيض تكاليف الإنتاج إلى الحد الأدنى ، وزيادة قدرتها التنافسية بدلاً من التركيز على النمو ، أما الشركات في مرحلة النهوض تركز بشكل أكبر على تخفيض تكاليف الإنتاج إلى الحد الأدنى بالإضافة إلى زيادة قدرتها التنافسية بهدف إعادة التحول والنمو من جديد. وتواجه الشركات الناضجة والناهضة تنوعاً متزايداً في المنتجات والأسواق ، ويترتب علي تنوع الإنتاج اختلاف الأنشطة ، واختلاف عدد مرات تكرار كل نشاط خلال دورة حياة المنتج ، كما يؤدي أيضاً إلى احتمالات أكبر لتسوية التكاليف خاصة عندما تستهلك الأنشطة لكل منتج الموارد بأصبغة متباينة . ويترتب علي تنوع الأسواق تزايد حدة المنافسة ، مما يدفع الشركات إلى التركيز على الرقابة على وفهم العوامل المحركة لتكاليفها، ويتطلب ذلك اختبار نظام التكاليف لتحديد التباين في استهلاك الموارد بواسطة المنتجات المختلفة ، وتحديد الأنشطة المشتركة في تصنيع تشكيلة المنتجات ، ومن ثم قياس مقدار استهلاك أنشطة كل منتج من الموارد المختلفة ، وهذا كله يؤدي إلى تحقيق الدقة والعدالة في تحديد تكلفة المنتج ، وفي ظل بيئة المنافسة قد تختار المنظمة نظام التكلفة على أساس العمليات . وانتهت الدراسة التطبيقية إلى أنه : ليس هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بين الشركات عند اختيارها نظام التكاليف خلال المراحل المختلفة لدورة الحياة التنظيمية لها ، مما يثبت صحة الفرض الأول من فروض الدراسة ؛ وليس هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بين أسباب استخدام الشركات نظام التكاليف خلال المراحل المختلفة لدورة الحياة التنظيمية ، مما يثبت صحة الفرض الثاني من فروض الدراسة ؛.

١ . **طبيعة وأهمية الدراسة .** عند قيام الشركات بتطبيق نظم تكاليف معينة يتحتم عليها توفير نظم معلومات قادرة على توفير وتحليل البيانات التفصيلية اللازمة لتطبيق والمحافظة علي تطبيق تلك النظم ، وتوفير المعلومات الملائمة عن الموارد اللازمة لأداء الأنشطة ، والوقت اللازم لتحقيق ذلك (Reeve , 1995; Anderson,1995) ، ويجب أن يراعى في نظام التكاليف الذي يتم اختياره معيار المنفعة / التكلفة (Costs and Benefits) ، حيث تصبح النظم أكثر فائدة إذا كانت تكلفه جمع البيانات وتشغيلها منخفضة (Cooper,1988b) .

ويمكن أن يلعب مستوي تقنية المعلومات المستخدم دوراً رئيساً في التأثير علي اختيار وتصميم نظام التكاليف الملائم . وعلي سبيل المثال : عند قياس التكاليف المشتركة يجب توفير البيانات اللازمة لتحديد محركات التكاليف ، والبيانات اللازمة لاستخدامها ، ومن ثم فإن الشركات ذات تقنية المعلومات عالية الكفاءة يمكنها أن تقدم بيانات تفصيلية يسهل معها توفيراً لمعلومات اللازمة لتطبيق النظم المتطورة للتكاليف بأدنى تكلفة وأعلى كفاءة ممكنة في ذات الوقت (Mina,2006) ، وأشار كل من (Souissi and Itoh, 2006) إلي أنه يمكن تحقيق ذلك أيضاً من خلال تطبيق مدخل القياس المتوازن للأداء Balance Score Card(BSC) في قطاع تكنولوجيا المعلومات ، وأكد علي ذلك أيضاً كل من Ax (& Bjornenak., 2005) من خلال مناقشة دور مدخل BSC في عملية الاتصال ونشر الأفكار المبتكرة باعتباره من التقنيات الحديثة في مجتمع الأعمال.

وأشارت احدي الدراسات إلى أن مرحلة دورة الحياة التنظيمية للشركة Organizational Life Cycle Stage تعتبر متغيراً حديثاً إلى حد كبير في الدراسات المحاسبية التطبيقية ، كما أن مراحل دورة الحياة التنظيمية للشركات لم تكن مرتبطة بشكل كبير- بنظم الرقابة الإدارية المستخدمة (Md. Auzair and Langfield-Smith (2005) . بالإضافة إلى أن مرحلة دورة الحياة التنظيمية تعد محركاً هاماً لوجود وتطوير نظم الرقابة المستخدمة في الشركات . (Miller and Friesen, 1984 ; Moores and Yuen,2001 ; Davila,2005; Granlund and Taipaleenmaki,2005; Md.Auzair and Langfield-Smith,2005) .

ويتم تحديد مراحل دورة الحياة التنظيمية للشركات وفقاً للخصائص الداخلية والخصائص الخارجية لها ، حيث تختلف البيئة التي تعمل فيها الشركات باختلاف مرحلة

دورة الحياة التنظيمية لها (Greiner,1972 : Miller and Merchant, 1997 ; Friesen,1983 ; Miller and Friesen,1984) ومن ثم يمكن القول بأن الاختلافات في الخصائص الداخلية للشركات والبيئات التي تعمل فيها – والتي تلعب لمرحلة دورة الحياة التنظيمية دوراً مؤثراً في تشكيلها – تؤثر على اختيار نظام التكاليف المطبق.

وتتمثل مراحل دورة الحياة التنظيمية للشركات في أربع مراحل وهي : مرحلة الولادة ، ومرحلة النمو ، ومرحلة النضج ، ومرحلة النهوض أو الهبوط . وتختلف متطلبات كل مرحلة من نظم محاسبية قادرة على تلبية هذه المتطلبات وتتسق مع الهياكل التنظيمية لها؛ (Miller and Friesen, 1983) (Miller and Friesen, 1984) . وقد تختلف البيئة الإنتاجية باختلاف مرحلة دورة الحياة التنظيمية للشركة ، ويتولد عن ذلك تغيرات موقفية تدفع إلى تغيير نظام التكاليف المطبق حتى يتلائم مع هذه التغيرات وبقي بمتطلبات كل مرحلة من بيانات ومعلومات مع أخذ معيار التكلفة / المنفعة في الاعتبار .

وانتهت دراسة كل من (Miller and Friesen, Miller and Friesen, 1984) : 1983 إلى أن زيادة المنافسة ، وتنوع المنتجات ، ومدى توفر الموارد ومدى تعقد العمليات والمهام الإدارية ومنهجيتها ومدى بيروقراطية هياكلها التنظيمية تدفع الشركات إلى التركيز على الرقابة على التكاليف بدرجة أكبر ، (Juha-Pekka and Hanna ، 2009) ، كما أشار (Kazanjian and Drazin, 1990) إلى أن مرحلة دورة الحياة التنظيمية لها تأثير كبير على تصميم نظم التكاليف والرقابة الإدارية بالشركة ، وأكد (Moore and Yuen, 2001) أن أشكال نظم الرقابة الإدارية تتفاوت عبر المراحل المختلفة لدورة الحياة التنظيمية .

وتتمثل مشكلة الدراسة في بيان أثر مرحلة دورة الحياة التنظيمية للشركة علي متطلبات اختيار المستوي الملائم لنظام التكاليف المستخدم بها ، في محاولة للإجابة على التساؤلات التالية :

- هل تختلف الخصائص الداخلية للشركات باختلاف مراحل دورة الحياة التنظيمية لها ؟ .
- ما هو أثر اختلاف مرحلة دورة الحياة التنظيمية للشركة على كل من : الحاجات الإدارية و البيئة الإنتاجية و البيئة الخارجة لها ؟ .

■ وهل تختلف متطلبات اختيار نظام التكاليف باختلاف البيئة الإنتاجية والبيئة الخارجة لها

والناتجة عن اختلاف مرحلة دورة الحياة التنظيمية لها ؟ . بمعنى هل تختلف أسباب ومبررات اختيار الشركات لنظام التكاليف وفقاً لمرحلة دورة الحياة التنظيمية لها ؟ .

أهداف الدراسة تسعى الدراسة بشكل رئيس إلى تحديد العلاقة بين دورة الحياة التنظيمية للشركة والتغيرات في بيئة الإنتاج ، وما قد يترتب على ذلك من تغيرات موقفية قد تستلزم إعادة النظر في نظام التكاليف المستخدم إما بالإبقاء عليه أو إصلاحه أو تعديله أو تطويره أو استخدام نظاماً موازياً لدعم النظام المستخدم أو اختيار نظاماً بديلاً ، هذا بالإضافة إلى القيام بدراسة تجريبية لما توصلت إليه الدراسة النظرية من نتائج

فرضي الدراسة في ضوء مشكلة الدراسة وسعياً إلى تحقيق أهدافها ، سوف يتم بمشيئة الله اختبار الفرضين التاليين :

الفرض الأول - ليس هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بين الشركات عند اختيارها نظام التكاليف خلال المراحل المختلفة لدورة الحياة التنظيمية لها ..

الفرض الثاني - ليس هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بين أسباب استخدام الشركات نظام التكاليف خلال المراحل المختلفة لدورة الحياة التنظيمية.

وتكمن أهمية الدراسة في أنها تسلط الضوء على ما إذا كانت دوافع استخدام نظام تكاليف معين تكمن في المتطلبات الفعلية لمرحلة دورة الحياة التنظيمية للشركة وما يتولد عنها من بيئة إنتاجية ، وغير ذلك من الخصائص الأخرى للشركة ، وليس فقط مجرد حجم أو عمر الشركة ؟.

وتكتسب هذه الدراسة أهميتها على من خلال تناول مرحلة دورة الحياة التنظيمية للشركة والتي تعتبر متغيراً حديثاً إلى حد كبير في الدراسات المحاسبية التطبيقية ،

بالإضافة إلى أنها لم تكن مرتبطة بشكل كبير بنظم التكاليف ونظم الرقابة الإدارية المستخدمة ، وأنها قد تعد محركاً أساسياً للعديد من التغيرات الموقفية التي تستلزم وجود وتطوير نظم التكاليف ونظم الرقابة المستخدمة في الشركات .

ومن الجدير بالذكر أنه على الرغم من أن العديد من الدراسات تناولت نظام التكاليف على أساس النشاط لقرابة عقدين من الزمان ، إلا أن العديد من الباحثين ما زالوا يتناولونه بالدراسة والتحليل Al-Omir and Drury, 2007 . ، ويعد أحد أسباب ذلك أن الاهتمام بتخطيط موارد المؤسسة (ERP) Enterprise Resource Planning — والذي ازداد بشكل كبير في السنوات الأخيرة — يسمح للشركات باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط باعتباره أحد نظم تخطيط موارد المؤسسة ERP (Granlund and Malimi, 2007) ; Dechow and Mouritsen, 2004 ; 2002 .

بالإضافة إلى ذلك فإن مرحلة دورة الحياة التنظيمية للشركة تلعب دوراً حاسماً في تفسير ونبرير مدي الحاجة إلى إعادة النظر في نظام التكاليف في ضوء ما قد يواكب المرحلة من تغيرات في البيئة الداخلية والبيئة الخارجية .

منهج الدراسة : تجمع الدراسة بين منهجين بشكل متكامل ، أخذ الباحث منهما بقدر الحاجة سعياً إلى تحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها وهما : المنهج النظري : حيث تم الرجوع إلى وتحليل الدراسات والأدبيات المحاسبية التي لها علاقة بموضوع هذه الدراسة بغرض توفير البيانات والمعلومات التي قد تتطلبها. والمنهج التطبيقي : ويسعى الباحث من خلاله إلى توفير البيانات اللازمة لاختبار فرضي الدراسة إحصائياً .

حدود الدراسة : تم إعداد الدراسة في ضوء الحدود التالية :

- اعتمدت الدراسة على تصنيف دورة الحياة التنظيمية للشركة على مقياس التصنيف الذاتي الذي اقترحه Miller and Friesen .
- تناولت الدراسة مقياس التصنيف الذاتي الذي اقترحه (Miller and Friesen, 1983) بالقدر الذي يخدمها فقط .
- تم تناول تأثير الخصائص الأخرى للشركة على اختيار واستخدام نظام التكاليف بالقدر الذي تتطلبه الدراسة فقط ، ومن أهم هذه الخصائص : حجم الشركة ، وعمر الشركة ، ومدى تنوع المنتجات أو الخدمات ، ومدى تعقد العمليات الإنتاجية ، والمستوى التعليمي للمديرين التنفيذيين ، وتوقعات المستثمرين ، وتسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية ، وطبيعة نشاط الشركة (خدمية / صناعية) .

تحقيقاً لأهداف الدراسة ، وانطلاقاً من فروضها ، واستكمالاً لما سبق الإشارة إليه من طبيعة وأهمية الدراسة سوف يتم — بمشيئة الله — تقسيم الجزء المتبقي من الدراسة إلى أربعة أقسام على النحو التالي :

٢. الدراسات السابقة .

٣. خصائص الشركات في المراحل المختلفة لدورة الحياة التنظيمية .

٤ . أثر مرحلة دورة الحياة التنظيمية علي بيئة الإنتاج بالشركة ، ومدى ملاءمة نظام التكاليف المستخدم لهذه البيئة.

٥. الدراسة التطبيقية .

٦. الخلاصة والنتائج .

٢. الدراسات السابقة . يمكن تقسيم الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة في اختيار الشركات لنظام التكاليف إلى مجموعتين :

٢.١ . المجموعة الأولى : دراسات تناولت العوامل المرتبطة بنظام التكاليف .

٢.٢ . المجموعة الثانية : دراسات تناولت العوامل المرتبطة بخصائص الشركات.

٢.١ . المجموعة الأولى : دراسات تناولت العوامل المرتبطة بنظام التكاليف حيث تناولت فائدة بيانات التكاليف ، ودرجة تعقيد نظام التكاليف ، ومدى إمكانية الاستفادة منه في حلة اختياره أو فرضه على مستخدميه . ومن أهمها :

▪ دراسة (Mina,2006) ودراسة (Jeans-Francois,2006) تناولتا مدى الارتباط بين وظيفة نظام التكاليف ومدى ثقة الإدارة بفائدة بيانات التكاليف. حيث قام Mina,2006 بدراسة تجريبية علي ٢٧٧ من المستشفيات الأمريكية . وانتهت الدراستين إلى أن تقييمات المديرين لمدي ملاءمة وفائدة بيانات التكاليف كانت مرتبطة بالمدي الذي يمكن أن تقدم فيه بيانات تكاليف أكثر تفصيلاً وأفضل تبويماً وفقاً لسلوك التكاليف ، بالإضافة إلى بيان التكاليف الأكثر تكراراً . ولا يرتبط نظام التكاليف بالقدرة علي تقديم تكاليف تفصيلية مشتركة مع مقاييس الأداء المالي متضمنة هامش الربح والتدفق النقدي والنفقات الإدارية.

▪ دراسة (Drury and Tayles,2005) ودراسة (Al-Omiri, and Drury, 2007) تناولتا درجة تعقيد نظام التكاليف باعتباره احد محددات اختيار نظام التكاليف.

حيث قام Drury and Tayles, 2005 بدراسة تجريبية على عدد من الشركات ، واستخدم أسلوب الانحدار المتعدد المتدرج ، وتمثل المتغير التابع في درجة تعقيد نظام التكاليف ، وتمثلت المتغيرات المستقلة في عدد مجتمعات التكاليف والأنواع المختلفة من محركات التكاليف ، وتم دمجها لتحديد مقياس تعقيد نظام التكاليف ، كما تم إدراج المتغيرات المحيطة (أهمية معلومات التكاليف ، وحجم المنظمة ، وهيكل التكلفة ، وحدة المنافسة ، وجودة تقنية المعلومات ، ومدى استخدام الأساليب الإبداعية للمحاسبة الإدارية ...) في النموذج بهدف التنبؤ بالمتغير التابع باعتباره مقياس لمستوي تعقيد نظام التكاليف . وانتهت الدراستين إلى أن هناك ثلاثة متغيرات كانت ذات معنوية إحصائية وهي : تنوع الإنتاج ، وحجم الشركة . والقطاع الذي تنتمي إليه الشركة (صناعي/ خدمي/ مالي) . حيث أكدنا أن الشركات في القطاعات المالية والخدمية ذات معنوية إحصائية مرتفعة لتعقيد نظام التكاليف مقارنة بالشركات التي تعمل في القطاع الصناعي

▪ أكدت دراسة (Johnny,2006) أن الشركات التي تختار نظام معين لتخصيص التكاليف يمكن الحكم علي أن نظامهم الذي تم اختياره مفيد إلى حد كبير عن أولئك الذين حدد لهم نظام معين ، وانتهت الدراسة إلى أنه ليس هناك اختلافات معنوية بين القائمين باختيار النظام والذين حدد لهم النظام فيما يتعلق بالفوائد المتوقعة من تطبيقه ، ويمكن تبرير ذلك بأن الاستبيانات تضمنت فقط تقييم السمات الإيجابية للنظام ولم تتضمن تقييم السمات السلبية .

٢ . ٢ . المجموعة الثانية : دراسات تناولت العوامل المرتبطة بخصائص الشركات ومن أهمها :

- عدد من الدراسات التي أكدت على أن استخدام التكاليف على أساس النشاط يزيد عندما يزداد حجم الشركة ; Moore and Chenhall, Drury and Tayles, 1994; (Innes and Mitchell,1995 Biornenak,1997; Chenhall and ; 1994 ; Langfield-Smith,1998 ; Baird et al.,2004 ; Davila,2005)
- انتهت دراسة (Davila, 2005) إلى أن استخدام نظم تكاليف ونظم رقابة إدارية متطورة يزداد مع زيادة عمر الشركة ، كما أنه يمكن استخدام حجم وعمر الشركة كمقاييس في مرحلة دورة الحياة التنظيمية للشركة .

■ كل من دراسة (Bjornenak, 1997) ودراسة (Malmi,1999) أشارتا إلى أن استخدام التكاليف على أساس النشاط يكون أكثر شيوعاً بين الشركات التي لديها مستوي مرتفع من تنوع المنتجات أو الخدمات.

■ دراسة (Cooper and Kaplan ,1988) انتهت إلى أن الشركات التي لديها عمليات إنتاجية معقدة تميل إلى استخدام نظم محاسبة تكاليف أكثر تطوراً.

■ دراسة (Graham and Harvey, 2001) ودراسة (Davila, 2005) أشارتا إلى أن المستوي التعليمي للمديرين التنفيذيين بالشركة يؤثر بشكل كبير على اختيار نظم التكاليف المستخدمة .

■ أكدت كل من دراسة (Davila ,2005) ودراسة (Granlund and Taipaleenmäki ,2005) على أن الشركات يجب أن تقابل توقعات المستثمرين في رأس المال عند تطوير نظم التكاليف ونظم الرقابة الإدارية بها ، ومن ثم فإن المستثمرين في رأس المال قد يطالبون الشركات باستخدام نظم متقدمة لمحاسبة التكاليف.

■ انتهت كل من دراسة (O'Connor et al.,2004) ودراسة (Granlund and Taipaleenmäki, 2005) إلى أن هناك علاقة طردية بين إدراج الشركة في قائمة سوق الأوراق المالية واستخدامها نظم متقدمة لمحاسبة التكاليف .

■ أشارت كل من دراسة (Lukka and Granlund, 1996) ودراسة (Hussain et al,1998) إلى أن استخدام التكاليف على أساس النشاط يختلف بين الشركات الخدمية والصناعية ، وأرجعنا ذلك إلى أن عدد الأنشطة في شركات الخدمات اقل عند تخصيص التكاليف . كما أشار (Shields,1997) إلى أن تصميم ومدى فعالية نظام التكاليف يتوقف على خصائص الصناعات. وأشار (Abrahamson, 1991) إلى أن الشركات في قطاع الخدمات طبقت نظام ABC محاكاة لقطاع الصناعة . وعلى الجانب الآخر يرى (Kaplan and Cooper,1998) أن الشركات الخدمية مرشحة بشكل مثالي لتطبيق نظام ABC بدرجة قد تفوق الشركات الصناعية لأن معظم تكاليف تلك الشركات ثابتة ، وغير مباشرة .

ويمكن إيجاز ما توصلت إليه الدراسات السابقة فيما يلي :

■ أن درجة تعقيد نظام التكاليف ، ومدى إمكانية الاستفادة منه تتأثر بثلاثة عوامل رئيسية وهي : فائدة بيانات التكاليف ، ودرجة تعقيده ، ومدى اختياره بواسطة مستخدميه أو فرضه عليهم .

▪ أن اختيار المستوي الملائم لتطور نظام التكاليف الذي تستخدمه الشركة يرجع إلى أحد أو بعض أو كل من العوامل العشرة التالية : فائدة بيانات التكاليف ، ودرجة تعقيد نظام التكاليف ، وحجم الشركة ، وعمر الشركة ، ومستوي تنوع المنتجات / الخدمات ، ومدى تعقيد العمليات الإنتاجية ، والمستوي التعليمي للمديرين التنفيذيين ، وتوقعات المستثمرين ، وما إذا كانت الشركة مدرجة في قائمة سوق الأوراق المالية ، وطبيعة نشاط الشركة (خدمية / صناعية) .

وبعد تناول الدراسات السابقة ، سوف يتم — بمشيئة الله — تناول خصائص الشركات في المراحل المختلفة لدورة الحياة التنظيمية للشركات وأثرها على بيئة الإنتاج .

٣. خصائص الشركات في المراحل المختلفة لدورة الحياة التنظيمية . تنقسم مراحل دورة الحياة التنظيمية للشركات إلى أربع مراحل : مرحلة الولادة ، ومرحلة النمو ، ومرحلة النضوج ، ومرحلة النهوض / الهبوط ، ويمكن تناول خصائص الشركات في كل مرحلة ، وأثرها على بيئة الإنتاج على النحو التالي : (Churchill and Greiner, 1972 ; Miller and Friesen, 1983 ; Miller and Friesen, 1984 ; Lewis, 1983 ; Merchant, 1997 ; Moores and Yuen, 2001)

٣. ١. مرحلة الولادة Birth Stage الصفة الرئيسية التي تميز الشركات في مرحلة الولادة هي أنها تكون شباب ويهيمن عليها مالكيها ، ولها هياكل تنظيمية بسيطة وغير منهجية إلى حد بعيد (Miller and Friesen, 1984) ، ولهذا السبب يمكن اعتبارها مرحلة تنظيمية ، ويميل مؤسسو هذه الشركات بشكل كبير إلى الأعمال التقنية والتجارية مع الإبقاء على الأنشطة الإدارية إلى أدنى حد ممكن ، حيث يفضلون تكريس جهودهم لتطوير وبيع منتجات جديدة ، والاعتماد على الحد الأدنى من المعلومات في صنع القرارات .

٣. ٢. مرحلة النمو Growth Stage يمكن اعتبار الشركة في مرحلة النمو عندما تمتلك قدرات متميزة ، وتحقق بعض النجاحات الأولية في تسويق منتجاتها/ خدماتها . وتتميز الشركات في هذه المرحلة بسرعة نمو المبيعات ، وتنوع الأنشطة والمنتجات ، وتعتمد بشكل أكبر على القواعد والإجراءات المنهجية لضمان الكفاءة التنظيمية والإدارية

، ويرجع ذلك إلى التوسع في الأنشطة والمنتجات والهياكل المركزية ، بالإضافة إلى تفويض بعض السلطات إلى المديرين بالإدارة الوسطي والذين بدورهم يكرسون المزيد من الجهد لجمع وتحليل البيانات والمعلومات اللازمة لعملية صنع القرار . وتركز الشركات في مرحلة النمو على تنويع منتجاتها / خدماتها في أسواق معينة بدلا من تنويع الأسواق أو دخول أسواق جديدة (Miller and Friesen, 1984) .

٣.٣. مرحلة النضوج Maturity Stage هي مرحلة تالية لمرحلة النمو ، وفيها تكون مستويات البيع مستقرة ، وتكون الهياكل الإدارية للشركة واضحة ، وتكون درجة التركيز على الابتكار والإبداع منخفضة . (Miller and Friesen, 1984) ، وفي هذه المرحلة تكون العمليات والمهام الإدارية أكثر تعقيداً ، الأمر الذي يؤدي بدوره إلي هياكل بيروقراطية ومنهجية وروتينية جامدة ، ويتم الإشارة إليها بمرحلة الرقابة والمنهجية (Quinn and Cameron ,1983) ، وتركز الشركات في مرحلة النضوج بشكل أكبر على الكفاءة والربحية والإستراتيجيات كبديل للإبداعات ، إلا أن ربحية هذه الشركات تميل إلى الانخفاض ، ومن ثم تضطر إلى التركيز بشكل أكبر على تخفيض التكاليف والرقابة على العوامل المحركة لها ، ويسيطر على اتخاذ القرارات عدد محدود من المديرين ، وتبقى الهياكل مركزية ألي حد كبير .

٣.٤. مرحلة النهوض Revival Stage تتبني الشركات في مرحلة النهوض هياكل تنظيمية مساعدة جديدة للمرة الأولى للتعامل مع أسواق أكثر تعقيداً وأكثر تنبأياً (Miller and Friesen, 1984) ، وتركز الشركات في هذه المرحلة في إستراتيجيتها على تنويع المنتجات ، وتوسيع نطاق السوق لتحقيق التحول والنمو والنهوض من جديد (Miller and Friesen,1984 ; Gupta and Chin,1990 ; Merchant,1997) ، كما تركز أيضاً بشكل أكبر على استخدام نظم متطورة للتكاليف والرقابة الإدارية ، إلا أن ربحية هذه الشركات تميل إلى الانخفاض ، ومن ثم تضطر إلى التركيز بشكل أكبر على تخفيض التكاليف والرقابة على العوامل المحركة لها .

ويلخص الجدول رقم (١) خصائص الشركات في مختلف مراحل دورة الحياة التنظيمية. وأثرها على بيئة الإنتاج .

جدول رقم (1)
 خصائص الشركات في مختلف مراحل دورة الحياة التنظيمية وأثرها على بيئة الإنتاج

مرحلة النمو	مرحلة النضوج	مرحلة النضج	مرحلة الولاة	البيئة
بيئة تنافسية وديناميكية ومقابلة جدا	أكثر تنافسا وتباينا	أكثر تنافسا وتباينا	أقل تنافسا وتباينا	البيئة
تالية لمرحلة النضوج	تالية لمرحلة النمو	تطورت بقدراتها المتميزة بعد مرحلة الولاة	ثابت	
في الغالب تكون مسجلة بقوائم سوق الأوراق المالية	في الغالب تكون مسجلة بقوائم سوق الأوراق المالية	قد تكون مسجلة بقوائم سوق الأوراق المالية	يهيمن عليها مالكيها	
التعامل مع أسواق أكثر تعقيدا	مستويات البيع مستقرة	حققت بعض النجاحات التسويقية	تعتبر مرحلة تنظيمية	
هياكل تنظيمية جديدة مساعدة والمررة الأولى	الهياكل التنظيمية منهجية ومعقدة وواضحة تماما وتبرز وقراطية جامدة الهياكل التنظيمية مركزية	بعض الهياكل التنظيمية منهجية ومعقدة وواضحة إلى حد كبير	الهياكل التنظيمية بسيطة وغير منهجية	
الهياكل التنظيمية غير مركزية إلى حد كبير	الهياكل التنظيمية مركزية	الهياكل التنظيمية مركزية	الهياكل التنظيمية مركزية	
محاولة التحول والنمو من جديد	التركيز على خفض والتوسع من الحركة لها بدلا من التركيز على النمو	التركيز على سرعة نمو المبيعات وتوزيع الأنشطة والمنتجات	التركيز على سرعة النمو وبيع منتجات جديدة	
أسواق أكثر تعقيدا وأقل وضوحا	أسواق واضحة المعالم ومستقرة	أسواق أكثر وضوحا مع عدم الاستقرار	دخول أسواق جديدة مع عدم الاستقرار	
استراتيجية تنوع الأسواق والمنتجات والتحرك إلى أسواق بعيدة وجديدة.	التركيز على استراتيجيات سوق المنتج	توسيع حصتها في السوق في خلال تسويق المنتجات في المناطق القريبة وعدم دخول أسواق جديدة	التركيز على الأنشطة التجارية وتخفيض الأنشطة الإدارية إلى أدنى حد ممكن	
مستوي مرتفع من تحمل وتخطيط المخاطرة	مستوي معتدل من المخاطرة	مستوي مرتفع من المخاطرة	مستوي مرتفع من المخاطرة	
التركيز على المنتجات والأسواق الجديدة بشكل جوهري	التركيز على كفاءة التوزيع والربحية كوسائل للإنتاج والإيجار	التركيز على تنوع المنتجات	التركيز على الأنشطة التجارية	

<p>العملية الإدارية شديدة التعقيد جمع وتحليل البيانات بدرجة عالية من التعقيد عند اتخاذ القرارات رقابة معقدة وتحليلات أكثر منهجية في اتخاذ القرارات. تفويض بعض السلطات للإدارة الوسطي</p>	<p>العملية الإدارية معقدة بشكل أكبر. توفر قاعدة بيانات كافية لاتخاذ القرارات مركزية معتدلة في اتخاذ القرارات تفويض بعض السلطات للإدارة الوسطي الاعتماد على نظم تخطيطية ورقابية متطورة</p>	<p>العملية الإدارية معقدة جمع المعلومات الكافية لاتخاذ القرارات انخفاض المركزية إلى حد كبير في اتخاذ القرارات تفويض بعض السلطات للإدارة الوسطي الاعتماد على نظم تخطيطية ورقابية متوسطة التطور</p>	<p>الحد الأدنى من الأنشطة الإدارية الاعتماد على الحد الأدنى من المعلومات عند اتخاذ القرارات المركزية في اتخاذ القرارات يسيطر على اتخاذ القرارات عدد محدود من المديرين الاعتماد على نظم تخطيطية ورقابية بسيطة</p>	<p>تفويض السلطة تفويض السلطة تفويض السلطة تفويض السلطة</p>
<p>تميل إلى الانخفاض</p>	<p>تميل إلى الانخفاض</p>	<p>تميل إلى الارتفاع</p>	<p>منخفضة</p>	<p>تفويض السلطة تفويض السلطة تفويض السلطة تفويض السلطة</p>

وبعد تناول الدراسات السابقة ، وخصائص الشركات في المراحل المختلفة لدورة الحياة التنظيمية للشركات وأثرها على بيئة الإنتاج ، سوف يتم - بمشيئة الله - تناول مدي ملائمة نظام التكاليف المستخدم للبيئة الإنتاجية لمرحلة دورة الحياة التنظيمية للشركة.

٤. أثر مرحلة دورة الحياة التنظيمية علي بيئة الإنتاج بالشركة ، ومدي ملائمة نظام التكاليف المستخدم لهذه البيئة. يتأثر اختيار تطبيق نظام معين للتكاليف تحديد حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين من المنتجات ، والمواصفات الأساسية لكل منتج ، ومستويات الإنجاز لكل مواصفة ، وكل من الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة الضرورية التي لا تضيف قيمة لكل مستوي من مستويات الإنجاز، ومن ثم يمكن تحديد تكلفة الأنشطة بكل مستوي من مستويات الإنجاز لكل مواصفة من المواصفات المنتج باعتبار أن كل مستوي من مستويات الإنجاز يعد منتجاً مستقلاً ، ويساعد ذلك علي تخفيض تكلفة المنتجات عن طريق تحديد التوليفة المثلي من مستويات الإنجاز لكل مواصفة من مواصفات المنتج . بما يحقق أكبر منفعة ممكنة للشركة من خلال الاستفادة من الطاقات غير المستغلة ، والوفاء بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين في ذات الوقت . ومن ثم يمكن القول أن استخدام نظام تكاليف ملائم يساعد على ما يلي :

- ربط تكلفة المنتج بالموارد الفعلية المستنفدة بواسطة أنشطة الإنتاج و طاقة كل منها مع مراعاة علاقة السببية .
- تحديد تكلفة كل مستوي من مستويات الإنجاز بدقة و عدالة دون تشويه للتكلفة ممثلة في تكلفة الموارد المستنفدة فعلاً في كل من الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك الأنشطة الضرورية التي لا تضيف قيمة ، مع استبعاد تكلفة الموارد المستنفدة في الأنشطة غير الضرورية التي لا تضيف قيمة .
- تحديد الأنشطة التي تمثل نقاط اختناق ، ومن ثم تؤدي إلي وجود طاقات غير مستغلة ، مما يساعد الإدارة علي اتخاذ القرارات المناسبة لحل نقاط الاختناق.
- تحديد الطاقات غير المستغلة وإعادة تخصيصها بما يحقق منافع إضافية للشركة وبما يحقق الاستغلال الأمثل للموارد والطاقات المتاحة ، وبما يحقق كفاءة استخدام تلك الموارد والطاقات ، ومن ثم تحقيق أكبر منفعة ممكنة للشركة .
- تحديد الحد الأدنى والحد الأقصى للمنافع الممكن تحقيقها للشركة في ظل الطاقات والموارد المتاحة لمستويات الإنجاز المختلفة ، ومن ثم اختيار التوليفة المثلي

لمستويات الإنجاز علي ضوء تكلفة الموارد المستنفدة والمنافع المحققة فعلاً وفي إطار هيكل تفضيلات العملاء والمستهلكين.

■ توفير المعلومات اللازمة لتسعير المنتج في ظل كل مستوي من مستويات الإنجاز لكل مواصفة من المواصفات .

وقد يواكب التغيير في مرحلة دورة الحياة التنظيمية تغيراً في بيئة الإنتاج ، وما قد يتولد عن ذلك من تغيرات موقفية تستلزم تطوير عملية قياس الأداء تضطر الإدارة معها إلى إعادة النظر في نظام التكاليف المستخدم ؛ إما بتعديله ، أو تطويره ، أو استخدام نظاماً موازياً لدعم النظام المستخدم أو اختيار نظام بديل يلائم هذه البيئة الجديدة وفي متطلباتها ، ومن أهم مظاهر التغيير في بيئة الإنتاج : درجة تعقيد المهام والعمليات الإدارية وزيادة حدة المنافسة ، وإستراتيجية الشركة ، والزيادة في تنوع المنتجات/الخدمات ، والحجم التنظيمي للشركة ، ومدى مركزية الهياكل التنظيمية. ويمكن تناول أهم هذه المظاهر علي النحو التالي :

٤ . ١. درجة التعقيد في العمليات والمهام الإدارية ، وزيادة حدة المنافسة .

كان مردود البيئة العالمية الجديدة أن أصبحت دول العالم تمثل سوقاً واحدة هائلة متاحة للجميع ، ويتأثر بتغيراتها المنتجون والمستهلكون علي السواء ، مما زاد من حدة المنافسة بين الشركات بغض النظر عن حجمها أو موقعها الجغرافي . وأدت حدة المنافسة إلى الضغط علي الشركات علي نحو متزايد لمعرفة الأهمية الإستراتيجية لوظيفة الإنتاج المرن كمصدر هام لتحقيق الميزة التنافسية (Paula, 2006) .

ويري (Davila , 2005) أن انفصال الملكية عن الإدارة ، ووجود مستثمرين خارجيين ، تعد محركات أساسية لوجود نظم الرقابة الإدارية ، وخلال مرحلتي النضوج والنهوض أصبحت العمليات والمهام الإدارية أكثر تعقيداً حيث لم تعد الإدارة بحاجة إلي معلومات ملائمة عن البيئة الداخلية فقط ، وإنما امتدت لتشمل البيئة الخارجية وموقف المنافسين ورغبات العملاء الحالية والمتوقعة بما يحقق وضعا تنافسياً أفضل ، علي أن يتحقق ذلك بأدنى تكلفة ممكنة ومن منظور إستراتيجي ، حيث تمثل التكاليف الجزء الخفي من الموارد والطرف الخفي للربحية ، ويمكن تحقيق ذلك من خلال تحليل موقف المنافسين ، ومعرفة مدى كفاءة الاستجابة لدي المستهلكين .

وأثرت البيئة الجديدة علي هيكل وسلوك التكاليف ، مما جعل نظم التكاليف المطبقة بالشركة عاجزة عن توفير المعلومات الملائمة التي تتواءم مع هذه البيئة وتفي

بمتطلباتها ، كما ثارت الشكوك حول مدى دقة هذه المعلومات والتي قد تكون مضللة لمتخذي القرارات ، ومن ثم قد تضطر الإدارة إلى إعادة النظر في نظام التكاليف المطبق إما بتعديله أو تطويره أو استخدام نظاماً موازياً لدعم النظام المطبق أو اختيار نظاماً بديلاً يلائم هذه البيئة الجديدة وفي متطلباتها ، بمعنى أنه قد يختلف نظام التكاليف الذي تتبناه المنظمة عبر مراحل دورة الحياة التنظيمية بها وفقاً لخصائص ومتطلبات بيئة المرحلة من بيانات ومعلومات . ومنها درجة التعقيد في العمليات والمهام الإدارية ، وزيادة حدة المنافسة ، وبما يعكس الاختلافات في الحاجات الإدارية لاستخدام هذا النظام .

ويري كل من (Miller and Friesen, 1984 ; Miller and Friesen, 1983) أن زيادة حدة المنافسة وتوزيع المنتجات تدفع الشركات في مرحلتي النضوج والنهوض إلى التركيز بشكل أكبر على الرقابة على التكاليف بدرجة أكبر مقارنة بالشركات في مرحلة النمو . كما أن لديها المزيد من الموارد اللازمة لتطبيق نظم محاسبية متقدمة وأكثر تعقيداً وأكثر منهجية ، بالإضافة إلى أن هياكلها تنظيمية أكثر بيروقراطية ، ذلك كله مقارنة بالشركات في مرحلة النمو (Juha-Pekka and Hanna, 2009).

ويترتب على هذه الاختلافات في الخصائص الداخلية للشركات تغيرات جوهرية ونوعية في بيئة الإنتاج كمرود طبيعي لتغيرات موقفية تفرزها طبيعة ومتطلبات المرحلة ، وتتسق مع خصائصها ، والهياكل التنظيمية للشركة فيها ، والبيئات التي تعمل فيها ، وقد يتطلب ذلك إعادة النظر في نظام التكاليف المطبق في الشركات خاصة في مرحلتي النضوج والنهوض أكثر من الشركات في مرحلة النمو .

وأشارت دراسة كل من (Libby and Waterhouse, 1996 ; Simons, 1990) إلى أنه في ظل حدة البيئة التنافسية يصبح من الملائم استخدام نظم تكاليف أكثر تطوراً . وهذا يتفق مع رأي (Khandwall's, 1992) الذي يري أن هناك علاقة ايجابية بين الحاجة إلى رقابة إدارية متطورة والمنافسة الحادة . أما كل من (Bruns and Kaplan, 1987) فقد أكدوا على أن المنافسة كعامل خارجي يعد أكثر أهمية لتحفيز المديرين لإعادة تصميم نظم التكاليف لديهم ، وأكد على ذلك أيضاً (Guilding and McManus, 2002) حيث يري أن الشركات التي تواجه منافسة شديدة يكون لديها حافزاً أكبر لتمييز ما يقدمونه من منتجات أو خدمات عما يقدمه المنافسون .

وفي ظل هذه الظروف يكون من المحتمل أن تحقق الشركات في مرحلتي النضوج والنهوض هامش ربح منخفض نتيجة تحمل الآثار المترتبة على انخفاض الأسعار والتي

يتم تحديدها بواسطة البيئة التنافسية ، ومن ثم توجد حاجة اكبر لنظم تكاليف دقيقة حيث أنه في ظل النظم غير الدقيقة تكون تكلفة المنتجات/ الخدمات اقل أو أكبر من التكلفة الحقيقية ، الأمر الذي قد يؤدي إلي قرارات خاطئة . فعلي سبيل المثال : في حالة التكلفة الأقل Under Costing من الحقيقية سوف يؤدي بشكل خاطئ إلى اتخاذ قرارات بالاستمرار في إنتاج منتجات ذات هامش ربح منخفض بما يشكل خسارة حقيقية . وفي المقابل فإنه في حالة التكلفة الأعلى Over Costing من الحقيقية سوف يؤدي بشكل خاطئ إلي التوقف عن المنتجات/ الخدمات الخاسرة نظرا لتولد هامش ربح منخفض .

وهكذا قد تواجه الشركات منافسة حادة يتولد عنها حاجة شديدة إلي معلومات تكاليف دقيقة ، خاصة في حالة التنوع الكبير في الإنتاج (Al-Omiri, and Drury, 2007) ، وهذا يتسوق مع رأي (Cooper,1988b) والذي يقضي بأن الشركات التي تواجه منافسة شديدة يجب أن تطبق 'ABC' . كما أشار (Chenhall, 2005) إلي أن مدخل القياس المتوازن للأداء (BSC) يعد أحد نظم قياس الأداء الاستراتيجي Strategic Performance Measurement Systems (SPMS) ويمكن أن يكون أحد الأدوات الحديثة والهامة لمساعدة المديرين على تطوير وتحسين استراتيجياتهم التنافسية . ويرى الباحث أنه في حالة سيادة بيئة المنافسة يكون نظام التكلفة على أساس العمليات أكثر ملائمة لهذه البيئة وفي متطلباتها

وفي ظل هذه البيئة يكون التحدي كبيراً في بيئة الأعمال ، حيث تكون المهام الإدارية في مرحلتي نضوج ونهوض الشركات أكثر تعقيدا عنها في مرحلة النمو (Chandler,1962 ; Miller and Friesen,1983) ويخلق ذلك الحاجة إلى آلية أكثر تطوراً لاتخاذ القرارات بما يدفع ويبرر استخدام نظام التكاليف .

٤ . ٢ . إستراتيجية الشركة . بينما تركز الشركات في مرحلة النمو على توسيع حصتها في السوق ، فإن الشركات في مرحلة النضوج تركز بشكل أكبر على تخفيض تكاليف الإنتاج إلى الحد الأدنى ، وزيادة قدرتها التنافسية بدلاً من التركيز على النمو ، أما الشركات في مرحلة النهوض تركز بشكل أكبر على تخفيض تكاليف الإنتاج إلى الحد الأدنى بالإضافة إلى زيادة قدرتها التنافسية بهدف إعادة التحول والنمو من جديد ، ويرجع ذلك إلى أن زيادة المنافسة تؤدي إلى انخفاض ربحية الشركات في مرحلتي النضوج والنهوض ، لذلك فإن فعالية التكاليف والربحية تكون أكثر أهمية في هاتين المرحلتين مقارنة بمرحلة النمو ، ويترتب على ذلك أن إستراتيجية الشركات في مرحلتي النضوج

والنهوض تركز بشكل اكبر على نظم التكاليف والرقابة الإدارية لأنها في حاجة إلى منتجات أكثر قدرة على المنافسة ، وتحقيق هامش ربح أكثر تنافسي (Miller and Friesen, 1984).

٤. ٣. يؤثر الحجم التنظيمي للشركة على حجم الأنشطة التي تمارسها وحجم تعاملاتها وحجم مواردها ، ويؤثر ذلك على درجة تعقيد العمليات والمهام الإدارية بها ، وتتطلب هذه النظم الإدارية المعقدة حجماً أكبر من البيانات والمعلومات الملائمة (Moores and Chenhall, 1994) ، ويتناسب حجم المنظمة طردياً - إلى حد كبير - مع قدرتها على تحمل التكاليف اللازمة لتوفير تلك البيانات والمعلومات . ويرى Davila (2005) ، أن حجم وعمر الشركة يعد محركاً أساسياً لاختيار نظم التكاليف والرقابة الإدارية . وانتهت عدد من الدراسات التجريبية التي أجراها كل من (Innes and Mitchell, 1995 ; Bjornenak, 1997 ; Malmi, 1999) إلى أن هناك علاقة ايجابية بين حجم المنظمة وتبني نظام التكاليف ، وأن السبب المحتمل لذلك هو أن الشركات الأكبر لها قدرة أكبر نسبياً على توفير الموارد اللازمة لتطبيق تلك النظم .

ومن ثم يكون من المتوقع أن يكون الحجم التنظيمي للشركات أكبر في مرحلتي النضوج والنهوض مقارنة بمرحلة النمو ، حيث يشير Chenhall and Langfield- (Smith, 1998) إلى أن الحجم التنظيمي الأكبر للشركة يؤدي إلى تعقيد أكبر في الأعمال ، مما يتطلب المزيد من التخصص وتقسيم العمل على نطاق واسع ، ويؤدي التخصص بدوره إلى تجميع الأعمال المتماثلة في وحدات مشتركة (Chenhall and Langfield- Smith, 1998 ; Blau et al., 1976) ، ومن ثم يصبح من الصعب التأكد من أن الوحدات الفرعية بالتنظيم تعمل باتجاه تحقيق الهدف المشترك (Lawrence and Lorsch, 1967) ، ويتم استخدام آليات التكامل الأكثر تطوراً وتعقيداً مثل نظم المعلومات بهدف التنسيق بين أنشطة الوحدات الفرعية (Chandler, 1962). هذا بالإضافة إلى أن الشركات في مرحلتي النضوج والنهوض - نتيجة لزيادة الحجم التنظيمي - يكون لديها المزيد من الموارد اللازمة لتجربة النظم المتطورة لمحاسبة التكاليف .

وعلى الرغم من أن الشركات في مرحلتي النضوج والنهوض تكون أكبر حجماً في معظم الأحوال مقارنة بالشركات في مرحلة النمو ، إلا أنه ليس من الضروري أن تكون جميع الشركات الناضجة والناهضة كبيرة الحجم وطويلة العمر ، بمعنى أن الشركات

الصغيرة من المحتمل أن تستخدم نظم تكاليف متطورة إذا كانت لديها الحاجة إلى نظام متطور لمحاسبة التكاليف تلبية لمتطلبات مرحلة دورة الحياة التنظيمية بها .
وتأسيساً على ما سبق يكون من المتوقع أن يكون مردود زيادة الحجم التنظيمي وزيادة الموارد استخدام الشركات نظام التكاليف – في مرحلتي النضوج والنهوض مقارنة بمرحلة النمو.

٤. ٤. الزيادة في تنوع المنتجات/ الخدمات والأسواق (Miller and Friesen, 1984) ،
ويؤدي التنوع المتزايد في المنتجات والأسواق معاً إلى تزايد المنافسة في مرحلتي النضوج والنهوض مما يدفع الشركات في هاتين المرحلتين إلى التركيز على الحد من والرقابة على وفهم العوامل المحركة لتكاليفها بدرجة أكبر مقارنة بالشركات في مرحلة النمو. (Miller and Friesen, 1984 ; Gupta and Chin, 1990 ; Merchant, 1997 ; Moores and Yuen, 2001; Md. Auzair and Langfield-Smith, 2005) ، ومن ثم يكون من المتوقع أن تستخدم الشركات الناضجة والناهضة نظم التكاليف المتطورة مثل نظام التكاليف على أساس النشاط بهدف مساعدة المديرين على فهم التكلفة الهرمية Cost hierarchies لتحديد التكاليف والإيرادات ذات العلاقة Jones (and Dugdale, 2002) وتحقيق أداء مالي أفضل (Kennedy and Affleck-Graves, 2001) .

وأشارت دراسة (Paula, 2006) إلى أن حجم المنظمة يؤثر بشكل كبير على تنوع المنتجات وتعدد العلاقة بين بيئة الإنتاج وتصميم نظم التكاليف ونظم الرقابة الإدارية ، وأكدت دراسة (Sof., 2007) أن المناخ الاقتصادي الحالي قاد العديد من الشركات إلى بيئة إنتاجية تركز على إستراتيجية إنتاجية متغيرة تهتم بتشكيل المنتجات وجودتها ، وهذا يتطلب بيئة إنتاجية مرنة كمردود طبيعي لسوق متغيرة ، كما يجب تطوير الدور المحاسبي في ظل البيئة الديناميكية وتذبذب الطلبات .

ويؤدي تنوع إنتاج المنظمة بدرجة كبيرة إلى اختلاف الأنشطة ، واختلاف عدد مرات تكرار كل نشاط خلال دورة حياة المنتج ، كما يؤدي أيضاً إلى احتمالات أكبر لتسوية التكاليف خاصة عندما تستهلك الأنشطة لكل منتج الموارد بأنصبة متباينة ، ويتطلب ذلك اختيار نظم تكاليف متطورة لتحديد التباين في استهلاك الموارد بواسطة المنتجات المختلفة ، وتحديد الأنشطة المشتركة في تصنيع تشكيلة المنتجات ، ثم قياس مقدار استهلاك أنشطة كل منتج من الموارد المختلفة ، ومن ثم تحقيق الدقة في تحديد تكلفة المنتج (Malmi, 1999).

ويري (Malmi,1999) أن تنوع المنتجات بشكل كبير يتطلب اختيار نظم تكاليف أكثر تطوراً لتحديد التباين في استهلاك الموارد بواسطة المنتجات المختلفة ، وتحديد الأنشطة المشتركة في تصنيع تشكيلة المنتجات ، ثم قياس مقدار استهلاك أنشطة كل منتج من الموارد المختلفة ، ومن ثم تحقيق الدقة في تحديد تكلفة المنتج.

٤ .٥. إن الشركات في مرحلتي النضوج والنهوض تكون هياكلها التنظيمية أكثر مركزية وأكثر منهجية وأكثر بيروقراطية مقارنة بالشركات في مرحلة النمو ؛ (Quinn and Cameron,1983) (Moore and Yuen, 2001) ويري (Miller) and Friesen, 1984 أن الشركات الأكثر مركزية ، والأكثر منهجية ، والأكثر بيروقراطية تكون أكثر ارتباطاً بتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط مقارنة بالشركات اللامركزية وغير المنهجية . ومن ثم يمكن القول بأنه من المتوقع أن يكون استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط يكون أكثر شيوعاً بين الشركات في مرحلتي النضوج والنهوض مقارنة بالشركات في مرحلة النمو بسبب المزيد من المركزية والمنهجية والبيروقراطية.

وبعد تناول الدراسات التي أشارت إلى العوامل المؤثرة في اختيار الشركات للمستوي الملائم لتطور نظام التكاليف ، وخصائص الشركات في المراحل المختلفة لدورة الحياة التنظيمية والتي تؤثر على مدى إمكانية استخدام نظام التكاليف ومدى الحاجة لاستخدام نظام التكاليف في المراحل المختلفة لدورة الحياة التنظيمية للشركة ، سوف يتم - بمشيئة الله - تناول الدراسة التطبيقية ، وهذا يتطلب توفير الإطار التطبيقي الملائم لبلوغ هذا الهدف ، بهدف تحقيق التكامل بين الجانب النظري والجانب التطبيقي .

٥ .٥. الدراسة التطبيقية. يسعى الباحث من خلال الدراسة التطبيقية إلى الاختبار الإحصائي لفروض الدراسة سعياً إلى تحقيق أهدافها ، ويمكن تحقيق ذلك من خلال تناول مجتمع وأدوات الدراسة التطبيقية ، وتحقيق أهداف الدراسة التطبيقية.

٥ .١. مجتمع وأدوات الدراسة التطبيقية. تم جمع البيانات من مصادرها الأولية والمتمثلة في مجتمع الدراسة والذي تمثل في عدد ١٠٥ من الشركات والمؤسسات - تم اختيارها بشكل عشوائي - وتعمل في قطاعات متنوعة (صناعة وتجارة وخدمات) ، وفي مراحل مختلفة من دورة الحياة التنظيمية (الولادة ، والنمو ، والنضوج ، والنهوض

أو الهبوط) ، ومختلفة في الحجم وسنوات الممارسة (العمر) ، ومتوسط سنوات الخبرة في مجال نشاطها يتراوح بين ٧- ١٠ سنوات . وقام الباحث بجمع البيانات عن طريق القيام بالعديد من الزيارات الميدانية ، والمقابلات الشخصية شبه المنتظمة ، والمناقشات المفتوحة ، والتقارير الداخلية ، والمطبوعات المقدمة من الشركات ، والملاحظات والمشاهدات خلال الاجتماعات والمناقشات والزيارات ، والمراسلات عن طريق البريد الإلكتروني ، وزيارة مواقع هذه الشركات على شبكة الإنترنت . ويبين الجدول رقم (٢) مجتمع وعينة الدراسة.

جدول رقم (٢)

مجتمع وعينة الدراسة

القسم الأول: A : الحجم

أ - صافي المبيعات [القيمة بالمليون جنيه]

صافي المبيعات	صافي المبيعات	٥-١	١٠-٦	٥٠-١١	٥١	١٠١	٥٠١	١٠٠١ فأكثر	إجمالي
عدد الشركات	١٣	١٤	٢٨	١١	١٠٠	٥٠٠	١٠٠٠	٧	١٠٥

ب - عدد الموظفين

عدد الموظفين	عدد الموظفين	٥-١	١٠-٦	٥٠-١١	٥١	١٠١	٥٠١	١٠٠١ فأكثر	إجمالي
عدد الشركات	٢١	١٥	٢٤	١٤	١٠٠	٥٠٠	١٠٠٠	١٧	١٠٥

القسم الثاني: B : طبيعة الصناعة أو الشركة

مجال النشاط	نوع الشركة أو الصناعة	٣	٢	٢	٤	٢٠	٢٦	١١	٣	١	٢	١	٧	٨	١	٨	٦	إجمالي
عدد الشركات		٣	٢	٢	٤	٢٠	٢٦	١١	٣	١	٢	١	٧	٨	١	٨	٦	١٠٥

وأظهر اختبار كاي^٢ أن العينة لا يوجد بها اختلافات معنوية ناتجة عن اختلاف الحجم أو العمر أو طبيعة النشاط بين الشركات .

٥ . ٢ . تحقيق أهداف الدراسة التطبيقية : يسعى الباحث من خلال الدراسة التطبيقية إلى الاختبار الإحصائي لفروض الدراسة من خلال تناول أثر مرحلة دورة الحياة التنظيمية للشركات على البيئة الإنتاجية لها وانعكاسات ذلك على اختيارها لنظام التكاليف الملائم ، ومن الجدير بالذكر أن نتائج هذه الدراسة يمكن تعميمها على شركات مختلفة الأحجام والأعمار وتمارس نشاطها في قطاعات متنوعة . وتتمثل الأهداف الرئيسة للدراسة التطبيقية في ثلاثة أهداف وهي :

- ٥ . ٢ . ١ . قياس المرحلة الحالية لدورة الحياة التنظيمية للشركة.
- ٥ . ٢ . ٢ . قياس مدى استخدام الشركات لنظام التكاليف وأسباب استخدامها له خلال المراحل المختلفة لدورة الحياة التنظيمية لها.
- ٥ . ٢ . ٣ . قياس الخصائص الأخرى للشركة التي تؤثر على استخدام نظم تكاليف متطورة (غير تقليدية).

٥ . ٢ . ١ . قياس المرحلة الحالية لدورة الحياة التنظيمية للشركة

اعتمد الباحث على مقياس مشهور اقترحه (Miller and Friesen, 1983) كمقياس للتصنيف الذاتي كمقياس لمرحلة دورة الحياة التنظيمية للشركة ، حيث يشير المقياس إلى أن الشركات تمر بمراحل مختلفة من الإستراتيجيات والهيكل التنظيمية وأساليب صنع القرارات خلال دورة حياتها ، ويعتمد هذا المقياس على المؤشرات العامة لدورة الحياة التنظيمية ، ويمكن تطبيقه على شركات مختلفة في الحجم والعمر ، أو شركات تعمل في صناعات مختلفة ، وتم اختبار هذا النموذج في دراسات تجريبية ومن أهمها دراسة كل من (Miller and Friesen, 1984 ; Moores and Yuen, 2001 ; Davila, 2005) وتتمثل في أربع مراحل : مرحلة الولادة ، ومرحلة النمو ، ومرحلة النضوج ، ومرحلة النهوض أو الهبوط .

كما اعتمد الباحث عند قياس المرحلة الحالية لدورة الحياة التنظيمية للشركة على خصائص الشركات في كل مرحلة وفقاً لما تناولته الدراسة في الجدول رقم (١) ، هذا بالإضافة إلى مجموعة من الأسئلة التي استخدمها الباحث خلال الزيارات الميدانية والمناقشات المفتوحة (ملحق رقم ١) . ونظراً لانخفاض عدد الشركات في كل من مرحلتَي الولادة والهبوط في مجتمَع الدراسة فقد قام الباحث بتصنيف الشركات في مرحلة الولادة كشركات نامية ، وتصنيف الشركات في مرحلة الهبوط كشركات ناهضة.

٥ . ٣ . ٢ . قياس مدي استخدام الشركات لنظام التكاليف وأسباب استخدامها لها خلال المراحل المختلفة لدورة الحياة التنظيمية لها. سوف نتناول ذلك من خلال تناول :

٥ . ٢ . ٢ . ١ . مدي استخدام الشركات لنظام التكاليف .

٥ . ٢ . ٢ . ٢ . أسباب استخدام الشركات لنظام التكاليف في المراحل

المختلفة لدورة الحياة التنظيمية .

٥ . ٣ . ٢ . ١ . مدي استخدام الشركات لنظام التكاليف . في أعقاب عمليات المسح السابقة

لاستخدام نظام التكاليف ، تبين للباحث أن ٢٩,٥% من مجتمع الدراسة يطبقون نظام

التكاليف .

٥ . ٣ . ٢ . ٢ . أسباب استخدام الشركات لنظام التكاليف في المراحل المختلفة لدورة الحياة التنظيمية

. تبينت دوافع وأسباب استخدام الشركات لنظام التكاليف في المراحل المختلفة لدورة

الحياة التنظيمية لها والتي تعكس المنافع المترتبة على استخدامها ومنها : فهم التكلفة

الحقيقية للمنتج ، وتخفيض تكلفة المنتج ، وتحسين القرارات التي تعتمد على بيانات

التكاليف ، وتطوير نظام التكاليف ليصبح أكثر ملاءمة للتغيرات في بيئة الإنتاج ،

ودقة تخصيص التكاليف الإضافية ، وتحديد العوامل المحركة للتكلفة ، وتحديد تكاليف

الأنشطة ، والرقابة على تخصيص التكاليف الإضافية . . ويبين الجدول رقم (٣)

مدي وأسباب استخدام نظام التكاليف عبر مراحل دورة الحياة التنظيمية للشركة

الجدول رقم (٣)
مدى وأسباب استخدام نظام التكاليف
عبر مراحل دورة الحياة التنظيمية للشركة

F-Test		مرحلة النهوض		مرحلة النضوج		مرحلة النمو		البيانات
الثامن	السابع	السادس	الخامس	الرابع	الثالث	الثاني	الأول	رقم العمود بالجدول
P-value	المتوسط	P-value	المتوسط	P-value	المتوسط	P-value	المتوسط	
٠,٠٥٢	٣,٠٣٩	٠,٣٦٢	١,٤١	٠,٠٠٨	١,٣٢	٠,٠٠٠	١,٠٠٩	القسم الأول: هل تستخدم الشركة نظام التكاليف؟
								القسم الثاني: إذا كانت الشركة قد طرت إلى تغيير نظام التكاليف هل ترجع أسباب ذلك لحاجتها إلى: فهم التكلفة الحقيقية للمنتج؟ خفض تكلفة المنتج؟ تحسين القرارات التي تعتمد على بيانات التكاليف؟ تطوير نظام التكاليف ليصبح أكثر ملاءمة للتغيرات في بيئة الإنتاج بالشركة؟ دقة تخصيص التكاليف الإضافية؟ تحديد العوامل المحركة للتكاليف؟ تحديد تكاليف الأنشطة؟ الرقابة على تخصيص التكاليف الإضافية؟
٠,١٠٢	٢,٥٤٢	٠,٠٢٣	٤,٢٢	٠,٠٠٠	٤,٦٤	١,٠٠٠	٣,٠٠٠	
٠,٠٥٦	٣,٣٢٢	٠,٠٠٢	٤,١٣	٠,٢٦٣	٣,٢٩	٠,٧٩٥	٢,٥٠	
٠,٠٥٩	٣,١٨٢	٠,٠٨٨	٣,٧٨	٠,٠٠١	٣,٨١	٠,٤٢٣	٢,٣٣	
٠,٠٢٣	٤,٤١٨	٠,٧٨٥	٣,١٣	٠,٠٠٠	٤,٠٦	٠,٧٤٢	٢,٦٧	
٠,٣٥٠	١,٠٩٨	٠,٠٠٧	٤,١١	٠,٠٠٩	٣,٧٥	١,٠٠٠	٣,٠٠٠	
٠,٢١٠	١,٦٦٥	٠,٠٠٠	٤,٥٠	٠,٠٠٠	٤,١٣	٠,٥٠٠	٣,٥٠	
٠,٠٢٠	٤,٦٢١	٠,٠٠٠	٤,٣٣	٠,٠٠٠	٤,٣١	٠,٥٠٠	٢,٥٠	
٠,٠٣٧	٣,٨٢٦	٠,٠٠٣	٤,١١	٠,٠٤٨	٣,٤٧	٠,٥٠٠	٢,٥٠	

ومن الجدول رقم (٣) يتبين ما يلي:

- القسم الأول يبين قيم متوسط استخدام الشركات نظام التكاليف بصفة عامة حيث:
- تم اختبار مدى تباين المتوسطات خلال المراحل المختلفة لدورة الحياة التنظيمية للشركات وكان المتوسط للشركات النامية والناضجة والناهضة على التوالي: ١,٠٠٩ & ١,٣٢٢ & ١,٤١١.
- تم استخدام اختبار T-test بهدف اختبار ما إذا كان التباين ذو دلالة إحصائية عند مستوي ثقة ٩٩%، وكانت قيم P-value لتباين الشركات النامية والناضجة والناهضة على التوالي: ٠,٠٠٠ & ٠,٠٠٨ & ٠,٣٦٢.
- تم استخدام اختبار F-test بهدف اختبار ما إذا كان التباين في مدى استخدام نظام التكاليف عبر دورة الحياة التنظيمية لعينة الدراسة ذو دلالة إحصائية، حيث كان

المتوسط ٣,٠٣٩ وكانت قيم P-value للتباين بين المتوسطات خلال مراحل دورة الحياة التنظيمية للشركات ٠,٠٥٢. ومن ثم يمكن القول بأن كل من الشركات الناضجة والناهضة تستخدم نظام التكاليف بشكل أكبر مقارنة بالشركات النامية، مما يثبت صحة الفرض الأول من فروض الدراسة والذي ينص على أنه: ليس هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بين الشركات عند اختيارها نظام التكاليف خلال المراحل المختلفة لدورة الحياة التنظيمية لها.

القسم الثاني يبين قيم متوسط أسباب استخدام نظام التكاليف، على النحو التالي:

- تم اختبار ما إذا كانت المتوسطات متباينة خلال مراحل دورة الحياة التنظيمية للشركات حيث كان المتوسط للشركات النامية (العمود الأول من جدول ٣) والناضجة (العمود الثالث من جدول ٣) والناهضة (العمود الخامس من جدول ٣).
 - تم استخدام اختبار T-test بهدف اختبار ما إذا كان التباين في متوسط ردود العينة ذو دلالة إحصائية عند مستوي ثقة ٩٩%، وكانت قيم P-value للتباين للشركات النامية (العمود الثاني من جدول ٣) والناضجة (العمود الرابع من جدول ٣) والناهضة (العمود السادس من جدول ٣).
 - تم استخدام اختبار I²-test لمعرفة ما إذا كانت أسباب استخدام الشركات نظام التكاليف متباين إحصائياً عبر دورة الحياة التنظيمية، حيث كان المتوسط (العمود السابع من جدول ٣)، وكانت قيم P-value للتباين بين المتوسطات خلال مراحل دورة الحياة التنظيمية للشركات (العمود التاسع من جدول ٣).
- ويمكن القول بأنه تختلف أسباب اختيار نظام التكاليف باختلاف البيئة الإنتاجية الناتجة عن اختلاف مرحلة دورة الحياة التنظيمية للشركة بما يعكس الاختلافات في الحاجة الإدارية لاستخدامها خلال كل مرحلة من مراحل دورة الحياة.
- وتأسيساً على ما سبق يمكن القول باختلاف أسباب استخدام النظم المتطورة لمحاسبة التكاليف مما أدى إلى أن يكون أكثر شيوعاً في المراحل المتأخرة لدورة الحياة التنظيمية للشركات أكثر منها في المراحل المبكرة، مما يثبت صحة الفرض الثاني من فروض الدراسة والذي ينص على أنه: ليس هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بين أسباب استخدام الشركات نظام التكاليف خلال المراحل المختلفة لدورة الحياة التنظيمية.

وأن استخدام التكاليف نظم متطورة يكون واسع الانتشار بشكل أكبر بين الشركات الناضجة والشركات الناهضة ، ويرجع ذلك إلى أن ربحية هذه الشركات يميل إلى الانخفاض ، كما أنها تضطر إلى التركيز بشكل أكبر على تخفيض والرقابة على العوامل المحركة للتكاليف مقارنة بالشركات في مرحلة النمو .

وتأسيساً على ما سبق يمكن القول بأن المهام الإدارية في الشركات الناضجة والناهضة تكون أكثر تعقيداً مقارنة بالشركات النامية ، ويتطلب ذلك استخدام نظام التكاليف ، ومن ثم فإن الحاجة إلى تطوير وتحديث عملية صنع القرار من خلال استخدام نظام التكاليف يكون مبرراً لاستخدام هذه النظم بين الشركات الناضجة والناهضة مقارنة بالشركات في مرحلة النمو .

٦ . الخلاصة والنتائج .

تناولت الدراسة أثر مرحلة دورة الحياة التنظيمية للشركة على بيئة الإنتاج وانعكاسات ذلك على مدي ملائمة نظام التكاليف المستخدم ، وانتهت إلى الخلاصة والنتائج التالية :

- يتحتم على الشركات التي تميل إلى تطبيق نظم تكاليف متطورة توفير نظم معلومات قادرة على توفير وتحليل البيانات التفصيلية اللازمة لتطبيق والمحافظة على تطبيق تلك النظم ، وتوفير المعلومات الملائمة عن الموارد اللازمة لأداء الأنشطة ، والوقت اللازم لتحقيق ذلك .

- يمكن أن يؤثر مستوي تقنية المعلومات المستخدم دوراً رئيساً في اختيار وتصميم نظام التكاليف الملائم ، ومن ثم فإن الشركات ذات تقنية المعلومات عالية الكفاءة يمكنها أن تقدم بيانات تفصيلية يسهل معها توفير المعلومات اللازمة لتطبيق النظم المتطورة للتكاليف بأدنى تكلفة وأعلى كفاءة ممكنة في ذات الوقت .

- تعتبر مرحلة دورة الحياة التنظيمية للشركة متغيراً حديثاً إلى حد كبير في الدراسات التطبيقية في مجال المحاسبة .

- تتمثل مراحل دورة الحياة التنظيمية للشركات في أربع مراحل وهي : مرحلة الولادة ، ومرحلة النمو ، ومرحلة النضج ، ومرحلة النهوض أو الهبوط .

- تختلف الخصائص الداخلية للشركات ، والبيئات التي تعمل فيها .

- تختلف خصائص كل مرحلة من مراحل دورة الحياة التنظيمية للشركات بما يعكس متطلباتها والاختلافات في الحاجات الإدارية .

■ قد يترتب على تغير مرحلة دورة الحياة التنظيمية للشركة تغيرات جوهرية ونوعية في بيئة الإنتاج كمرود طبيعي لتغيرات موقفية تفرزها طبيعة ومتطلبات المرحلة ، وتنسق مع خصائصها ، والهياكل التنظيمية للشركة فيها ؛ ومن هذه التغيرات الموقفية : التحولات والتغيرات في تقنية الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات وطرق التصنيع ، ومستوي الآلية السائد بالشركة ، وحدة المنافسة ، وحاجة الإدارة إلى نوعية معينة من المعلومات .

■ وقد يختلف نظام التكاليف الذي تبنه المنظمة عبر مرحلة دورة الحياة التنظيمية بها وفقاً لخصائص ومتطلبات بيئة المرحلة من بيانات ومعلومات ، وبما يعكس الاختلافات في الحاجات الإدارية لاستخدامه ، وفي ضوء معيار التكلفة / المنفعة .

■ أن دورة الحياة التنظيمية للشركة تعد أحد محددات اختيار نظام التكاليف والالتزام به ، أي أنها نظم نشأت الحاجة إليها وفقاً لمتطلبات بيئة كل مرحلة حيث أنه :

❖ في ظل التغيرات في بيئة الإنتاج عبر مرحلة دورة الحياة التنظيمية قد تبقى الإدارة على نظام التكاليف الموروث :

↳ إما لعدم إحساسها بالتغيرات في البيئة المحيطة ومتطلباتها .

↳ أو لعدم وجود تغيرات موقفية تستلزم إصلاحه أو تعديله أو تطويره أو اختيار نظام بديل .

↳ أو للثقة الزائدة في هذا النظام نتيجة اعتيادهم على تطبيقه خلال فترات سابقة وما قد يكسبهم هذا الاعتقاد من مهارات وتراكم للخبرات وتخوفهم من أن يؤدي تغيير هذا النظام إلى فقدهم لتلك المكاسب ، نتيجة تساوي خبراتهم ومهاراتهم مع غيرهم فيما يتعلق بنظام التكاليف الجديد — في حال تغيير النظام القديم المطبق — مما يفقدهم مكانتهم وتميزهم بالشركة ، ويتولد لديهم الدوافع السيكولوجية للتمسك بنظام التكاليف القديم ومقاومتهم لتغييره ، والاستمرار في تطبيق نظم تكاليف غير ملائمة ، وما قد يترتب على ذلك من نتائج سلبية ، وينخفض إحساسهم بالمخاطر المترتبة على إهمال الإشارات التحذيرية من الاستمرار في استخدامه ، وغض الطرف عما قد يترتب على ذلك من آثار سلبية وإخفاقات للقرارات التي تعتمد على بياناته بشكل جزئي أو بشكل كلي .

❖ وقد يواكب بيئة الإنتاج عبر مرحلة دورة الحياة التنظيمية قد تعيد الإدارة النظر

في نظام التكاليف الموروث : لوجود تغيرات في بيئة الإنتاج وما قد يتولد عن

ذلك من تغيرات موقفية تستلزم تطوير عملية قياس الأداء تضطر الإدارة معها إلى إعادة النظر في نظام التكاليف المستخدم إما بتعديله أو تطويره أو استخدام نظاماً موازياً لدعم نظامهم المستخدم أو اختيار نظام بديل يلائم هذه البيئة الجديدة ويفي بمتطلباتها.

■ يبدأ اختيار نظام التكاليف الملائم بتحديد مواصفات البيئة الداخلية والبيئة الخارجية للشركة ؛ ففي حالة سيادة بيئة المنافسة قد تختار المنظمة نظام التكلفة على أساس العمليات Process-based Costing، وإذا كانت البيئة السائدة هي التحول إلى الآلية قد

تختار المنظمة نظام التدفق التمهيري للتكلفة Backflush Costing .

■ ترجع أهمية اختيار نظام التكاليف الملائم إلى أن هناك علاقة وثيقة بين هذا الاختيار وتكلفة الأنشطة المترتبة عليه ، حيث أن إضافة تكلفة لا يعني دائماً إضافة قيمة ، هذا بالإضافة إلى مستوي الأداء المتوقع لنظام التكاليف في ظل البيئة السائدة ، ومدى ثقة الإدارة فيه ، وفائدة البيانات المتولدة عنه ، والتكاليف المترتبة على استخدامه ، وقدرته على تحديد تكلفة المنتج بدرجة أكثر دقة وعدالة.

■ يمكن أن يلعب مستوي تقنية المعلومات المستخدم دوراً رئيسياً في اختيار وتصميم نظام التكاليف الملائم . ففي الشركات ذات تقنية المعلومات عالية الكفاءة يمكنها أن تقدم بيانات تفصيلية يسهل معها توفير المعلومات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف بأدنى تكلفة وأعلى كفاءة ممكنة في ذات الوقت .

■ أن درجة تعقيد نظام التكاليف ، ومدى إمكانية الاستفادة منه تتأثر بثلاثة عوامل رئيسية وهي : فائدة بيانات التكاليف ، ودرجة تعقيده ، ومدى اختيار مستخدميه له أو فرضه عليهم .

■ أن اختيار المستوي الملائم لتطور نظام التكاليف الذي تستخدمه الشركة يرجع إلى أحد أو بعض أو كل من العوامل العشرة التالية : فائدة بيانات التكاليف ، ودرجة تعقيد نظام التكاليف ، وحجم الشركة ، وعمر الشركة ، ومستوي تنوع المنتجات / الخدمات ، ومدى تعقيد العمليات الإنتاجية ، والمستوي التعليمي للمديرين التنفيذيين ، وتوقعات المستثمرين ، وما إذا كانت الشركة مدرجة في قائمة سوق الأوراق المالية ، وطبيعة نشاط الشركة (خدمية / صناعية / ...).

■ نظراً لأن العمليات والمهام الإدارية في الشركات الناضجة والناهضة تكون أكثر تعقيداً عنها في الشركات النامية ، فإنها تحتاج إلى فعالية أكبر لتكلفة المنتجات/ الخدمات لتحقيق هامش ربح مناسب في ظل أسواق على درجة عالية من التنافسية ، كما أنها تواجه بزيادة

التنوع في المنتجات والأسواق ، وتكون هياكلها التنظيمية أكثر مركزية ومنهجية وبيروقراطية ذلك كله مقارنة بالشركات في مرحلة النمو .

■ أن دورة الحياة التنظيمية للشركة لها دور مستقل – بصرف النظر عن حجم أو عمر الشركة – عند تفسير أسباب ومبررات اختيار نظام التكاليف الملائم . ومن ثم فإنه يمكن القول بأنه ليس بالضرورة أن كل الشركات الناضجة أو الناهضة كبيرة الحجم أو ذات عمر طويل .

■ قد يواكب هاتين المرحلتين تغيرات في العوامل التي تؤثر في بيئة الإنتاج السائدة في الشركة مما يجعل نظام التكاليف المطبق غير ملائم ، ومن ثم تكون بحاجة إلى نظم تكاليف متطورة تلائم هذه البيئة ، وهذا يكون أكثر شيوعاً بين الشركات في مرحلتي النضوج والنهوض مقارنة بالشركات في مرحلة النمو حتى بعد تحديد حجم وعمر الشركة . ويرجع ذلك إلى أن خصائص الشركة وبيئة الإنتاج تؤثر على اختيارها لنظام التكاليف عبر مراحل دورة الحياة التنظيمية .

■ من أهم خصائص الشركات في مرحلتي النضوج والنهوض أنها – في الغالب – لها حجم تنظيمي أكبر ، وتنوع أكبر في المنتجات/ الخدمات ، وفي الغالب تكون مسجلة في سوق الأوراق المالية .

■ أن الشركات الناضجة والناهضة تحتاج إلى التركيز بشكل أكبر على الربحية وفعالية التكلفة من خلال تخفيض التكاليف والرقابة على وفهم العوامل المحركة لها وتحسين عملية اتخاذ القرارات ، وقد زاد من أهمية ذلك : زيادة حدة المنافسة ، وزيادة الحجم التنظيمي للشركة ، ومركزية وبيروقراطية هياكلها التنظيمية ، وتعقد العمليات والمهام الإدارية ومنهجيتها ، وإستراتيجية الشركة ، والزيادة في تنوع المنتجات/ الخدمات ، وتوفر الموارد ، والحاجة إلى تطوير وتحديث عملية صنع القرار .

■ يتطلب تطبيق نظام التكاليف تحديد : حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين من المنتجات ، والمواصفات الأساسية لكل منتج ، ومستويات الإنجاز لكل مواصفة ، وكل من الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة الضرورية التي لا تضيف قيمة لكل مستوي من مستويات الإنجاز ، ومن ثم يمكن تحديد تكلفة الأنشطة بكل مستوي من مستويات الإنجاز لكل مواصفة من مواصفات المنتج باعتبار أن كل مستوي من مستويات الإنجاز يعد منتجاً مستقلاً . ويساعد ذلك علي تخفيض تكلفة المنتجات عن طريق تحديد التوليفة المثلى من مستويات الإنجاز لكل مواصفة من مواصفات المنتج ، بما يحقق أكبر منفعة ممكنة

للمشركة من خلال الاستفادة من الطاقات غير المستغلة ، والوفاء بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين في ذات الوقت .

■ أدت زيادة حدة المنافسة إلى زيادة تعقيد العمليات والمهام الإدارية خاصة في مرحلتي نضوج ونهوض الشركات ، وهذا يتطلب آلية أكثر تطوراً لاتخاذ القرارات ، بما يدفع ويبرر استخدام نظام للتكاليف يفي بهذا المتطلب.

■ في حين تركز إستراتيجية الشركات في مرحلة النمو على توسيع حصتها في السوق ، فإن الشركات في مرحلة النضوج تركز بشكل أكبر على تخفيض تكاليف الإنتاج إلى الحد الأدنى ، وزيادة قدرتها التنافسية بدلاً من التركيز على النمو ، أما الشركات في مرحلة النهوض تركز بشكل أكبر على تخفيض تكاليف الإنتاج إلى الحد الأدنى بالإضافة إلى زيادة قدرتها التنافسية بهدف إعادة التحول والنمو من جديد.

■ تواجه الشركات الناضجة والناهضة تنوعاً متزايداً في المنتجات والأسواق ، ويترتب على تنوع الإنتاج اختلاف الأنشطة ، واختلاف عدد مرات تكرار كل نشاط خلال دورة حياة المنتج ، كما يؤدي أيضاً إلى احتمالات أكبر لتشويه التكاليف خاصة عندما تستهلك الأنشطة لكل منتج الموارد بأنصبة متباينة . ويترتب على تنوع الأسواق تزايد حدة المنافسة ، مما يدفع الشركات إلى التركيز على الرقابة على وفهم العوامل المحركة لتكاليفها، ويتطلب ذلك اختيار نظام التكاليف لتحديد التباين في استهلاك الموارد بواسطة المنتجات المختلفة ، وتحديد الأنشطة المشتركة في تصنيع تشكيلة المنتجات ، ومن ثم قياس مقدار استهلاك أنشطة كل منتج من الموارد المختلفة ، وهذا كله يؤدي إلى تحقيق الدقة والعدالة في تحديد تكلفة المنتج ، وفي ظل بيئة المنافسة قد تختار المنظمة نظام التكلفة على أساس العمليات.

■ انتهت الدراسة التطبيقية إلى أنه :

✦ ليس هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بين الشركات عند اختيارها لنظام التكاليف خلال المراحل المختلفة لدورة الحياة التنظيمية لها ، مما يثبت صحة الفرض الأول من فروض الدراسة >

✦ ليس هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بين أسباب استخدام الشركات نظام التكاليف خلال المراحل المختلفة لدورة الحياة التنظيمية ، مما يثبت صحة الفرض الثاني من فروض الدراسة .

- Abrahamson, E. (1991), "Managerial Fads and Fashions : The Diffusion and Rejection of Innovations ", *Academic Management Review* , Vol.16, pp.586-612.
- Al-Omiri, M. and Drury, C., (2007), " A Survey of Factors Influencing the Choice of Product Costing Systems I UK Organizations", *Management Accounting Research* , Vol.18, Iss.4, Dec., pp.399-424.
- Baird, M., Harrison, L. and Reeve, C., (2004), " Adoption Of Activity Management Practices: A Note On The Extent Of Adoption And The Influence Of Organizational And Cultural Factors", *Management Accounting Research* . Vol.15, Iss.4, Dec , pp. 383-399.
- Bjornenak, T. and Mitchell, F., (2002), "The Development Of Activity-Based Costing Journal Literature, 1987-2000", *European Accounting Review*, Vol.11, Iss.3, pp.481-508.
- Bjornenak, T., (1997), " Diffusion Of Accounting: The Case Of ABC In Norway ". *Management Accounting Research* . Vol.8, Iss.1, Mar., pp. 3-18.
- Blau, M. Falbe, M, McKinley, W. and Tracy, K., (1976), " Technology And Organization In Manufacturing" , *Administration Science Quarter*, Vol. 21 , pp. 20-40.
- Chandler, D., (1962), " **Strategy and Structure**", MIT Press, Cambridge..
- Chenhall, R., (2005). Integrative Strategic Performance Measurement Systems, Strategic Alignment Of Marine Factoring Learning And Strategic Outcomes: An Exploratory Study. *Accounting Organization & Society*. Vol.30, pp.395-422.
- Chenhall, H. and Langfield-Smith, K., (1998), " Adoption And Benefits Of Management Accounting Practices: An Australian Study. *Management Accounting Research*, Vol. 9 Iss.1, pp. 1-19.
- Churchill, C. and Lewis, L., (1983), " The Five Stages Of Small Business Growth ", *Harvard Business Review*, pp. 30-50.
- Cobb, I., Innes, J. and Mitchell, F., (1992), " **Activity Based Costing; Problems in Practice, Cartered Institute of Management Accountants**", London .
- Cooper, R., (1988b), " The Rise Of Activity-Based Costing __ Part Two : What Do I Need An Activity-Based Cost System? ", *Journal Of Cost Management*, Vol. 2, Iss.3.
- Cooper, R. and Kaplan, S., (1988), " How Cost Accounting Distorts Products Costs", *Management Accounting (US)* . Vol.69, Iss.10, pp. 20-27.
- Davila, T., (2005), " An Exploratory Study On The Emergence Of Management Control Systems: Formalizing Human Resources In Small Growing Firms", *Accounting Organization & Society*, Vol. 30, Iss.3, pp. 223-248.
- Dechow, N. and Mouritsen, J., (2004), " ERP Manuscripts Of Accounting And Information Systems And Management Control. In: V Andersen And T. Vendelo, Editors", *The Past and Future of Information Systems*.

- Dillman, D., (1999), " **Mail and Internet surveys: The Tailored Design Method**", Wiley, New York .
- Drury, C and Tayles, M., (1994), " Product Costing In UK Manufacturing Organizations", *European Accounting Review* , Vol. 3 , pp. 443–469.
- _____, (2005), " Explicating the Design of Overhead Procedures in UK Organizations ", *British Accounting Review*, Vol. 37, pp. 47–84.
- Gosselin, M., (1997), " The Effect Of Strategy And Organizational Structure On The Adoption And Implementation Of Activity-Based Costing", *Accounting Organization & Society*, Vol. 22, Iss. 2, pp. 105–122.
- Graham, R. and Harvey, R., (2001), " The Theory And Practice Of Corporate Finance: Evidence From The Field", *Journal of Finance & Economic* , Vol. 60 , pp. 187–243.
- Granlund, M., (2007), " On The Interface Between Management Accounting And Modern Information Technology" *Paper presented at the 30th. Annual Congress of the EAA, Lisbon.*
- Granlund, M. and Malmi, T. (2002), " Moderate Impact Of ERPS On Management Accounting: A Lag Or Permanent Outcome?", *Management Accounting Research* , Vol. 13, Iss. 3, pp. 299–321.
- Granlund, M. and Taipaleenmäki, J., (2005), " Management Control And Controllershship In New Economy Firms—A Life Cycle Perspective", *Management Accounting Research*, Vol. 16, Iss. 1 , pp. 21–57.
- Greiner, E., (1972), " Evolution And Revolution As Organizations Grow", *Harvard Business Review* , pp. 37–46.
- Guilding, C. and McManus, L., (2002), " The Incidence Perceived merit and Antecedents of Customer accounting : An Explanatory Note "*Accounting Organization & Society*, Vol. 27, pp. 45–59.
- Gupta, K. and Chin, W., (1990), " An Empirical Examination Of Information Systems Expenditure: A Stage Hypothesis Using The Information Processing And Organizational Life-Cycle Approaches", *Journal of Information & Science*, Vol. 16 , pp. 105–117.
- Hilton, W., (2005), " **Managerial Accounting: Creating Value in Dynamic Business Environment**", McGraw-Hill Irwin, New York .
- Hussain, M. Gunasekaran, A. and Laitinen, K., (1998), " Management Accounting Systems In Finnish Service Firms", *Technovation* , Vol. 18 , pp. 57–67.
- Hyvönen, T., (2003), " Management Accounting And Information Systems: ERP Versus Bob", *European Accounting Review* , Vol. 12, Iss. 1, pp. 155–173.
- Innes, J. and Mitchell, F., (1993), " Activity Based Costing, *A Review With CASE Studies*", *CIMA*, London .
- _____, (1995), " A Survey of Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies", *Management Accounting Research*, Vol. 6, Iss. 1, Dec., pp. 137–154.

- _____,(1998)," **A Practical Guide to Activity-Based Costing**", Kogan Page, London.
- Jeans-Francois,H.(2006)."Organizational Culture and Performance Measurement Systems", *Accounting Organization & Society*,Vol.31.Iss.1,Jan.,pp.77-103.
- Johnny,J.,(2006)." The Influence of Accountability on Overconfidence and Resistance to Change : A Research Framework and Experimental Evidence "*Management Accounting Research*, Vol. 17.Iss.4, Dec., pp.370-388.
- Jones,C. and D. Dugdale,D.,(2002)," The ABC Bandwagon And The Juggernaut Of Modernity". *Accounting Organization & Society* , Vol. 27 , pp. 121-163.
- Juha-Pekka,K. and Hanna S., (2009)," The Effect Of Organizational Life Cycle Stage On The Use Of Activity-Based Costing " *Management Accounting Research* . Vol.19, Iss.1, Mar. , pp.62-79.
- Kaplan,R. and Cooper,R.,(1998) "**Cost and Effect :Using Integrated Systems to Drive Profitability and Performance** ".Harvard Business School Press, Boston.
- Kazanjian,K. and Drazin,R.,(1990)," A Stage-Contingent Model Of Design And Growth For Technology-Based New Ventures", *Journal Business Venturing*,Vol.5, pp. 137-150.
- Kennedy,T. and Affleck-Graves,J.(2001)," The Impact Of Activity-Based Costing Techniques On Firm Performance", *Journal of Management Accounting Research* . Vol.13 . pp. 19-45.
- Laitinen, K., (1995)," Management Accounting In Three Types Of Finnish Firms: Challenges For Management Accounting", *Working paper. University of Vaasa*.
- Lawrence,R. and Lorsch,W.,(1967)," **Organization And Environment**", Harvard University Press, Cambridge .
- Lukka,K. and Granlund,M.,(1996)," Cost Accounting In Finland: Current Practice And Trends Of Development", *European Accounting. Review* , Vol. 5, Iss.1, pp. 1-28.
- _____,(2002)," The Fragmented Communication Structure Within Accounting Academia: The Case Of Activity-Based Costing Research Genres". *Accounting Organization & Society*. 27 (2002), pp. 165-190.
- Major,M. and Hopper,T.,(2005)," Managers divided: implementing ABC in a Portuguese telecommunications company",*Management Accounting Research*, Vol.16, pp. 205-229.
- Malmi,T.,(1997)," Towards Explaining Activity-Based Costing Failure: Accounting And Control In A Decentralized Organization", *Management Accounting Research* ,Vol. 8 , pp. 459-480.

- _____,(1999)," Activity-Based Costing Diffusion Across Organizations: An Exploratory Empirical Analysis Of Finnish Firms", *Accounting Organization & Society*, Vol.24 , pp. 649–672.
- Md. Auzair,S. and Langfield-Smith,K.,(2005)," The Effect Of Service Process Type, Business Strategy And Life Cycle Stage On Bureaucratic MCS In Service Organizations, *Management Accounting Research*, Vol.16 , pp. 399–421.
- Megginson,L. and J.M. Netter,M.,(2001)," From state to market: a survey of empirical studies on privatization", *Journal of Economic and Literature*, Vol.39, Iss.2, pp.321–389
- Merchant,A.,(1997), " **Modern Management Control Systems: Text and Cases** ", Prentice Hall, New Jersey .
- Miller,D. and Friesen,H.,(1983)," Successful and unsuccessful phases of the corporate life cycle", *Organizational Studies*, Vol. 4, iss.3 , pp. 339–356.
- _____,(1984)," A Longitudinal Study Of The Corporate Life Cycle", *Management Science* , Vol. 30 ,Iss.10, pp. 1161–1183.
- Mina,P.,(2006),"The Relation Between Cost-System Design Managers Evaluations of the Relevance and Usefulness of Cost Data and Financial Performance : An Empirical Study of US Hospitals", *Accounting Organization & Society*, Vol.31,Iss.2, Feb., pp.179-210.
- Moores,K and Yuen,S.,(2001)," Management Accounting Systems And Organizational Configuration: A Life Cycle Perspective", *Accounting Organization & Society*. Vol.26 , pp. 351–389.
- Moores,K. and Chenhall,H.,(1994)," **Framework and MAS Evidence. In: K. Moores and P. Booth, Editors, Strategic Management Accounting: Australian Cases**", John Wiley and Sons, Brisbane , pp. 12–26.
- O'Connor,N., Chow,W. and Wu,A.,(2004)," The Adoption Of "Western" Management Accounting Controls In China's State-Owned Enterprises During Economic Transition", *Accounting Organization & Society*. Vol.29 , pp. 349–375.
- Paula V.,(2006)," Complementary Choices and Management Control : Field Research in a Flexible Production Environment ",*Management Accounting Research*, Vol. 17,Iss.1, Mar., pp.72-105.
- Quinn,R. and Cameron,K.,(1983)," Organizational Life Cycles And Shifting Criterias Of Effectiveness: Some Preliminary Evidence ", *Management Science*, Vol. 29 , pp. 33–51.
- Reeve,M.,(1995)," Projects , Models, and Systems –Where is ABM Heading?" *Working Paper ,The University of Tennessee*.
- Shields,D.,(1995), " An Empirical Analysis Of Firm's Implementation Experience With Activity-Based Costing", *Journal of Management Accounting Research*, pp. 148–165.
- _____,(1997), " Research in Management Accounting By North Americans in the 1990's", *Management Accounting Research*, Vol. 9,Iss.1, Dec., pp.3-62.

- Sof, T., (2007), " The Complexity of Management accounting Change : Bifurcation and Oscillation in Schizophrenic inter-Organisational Systems " , *Management Accounting Research*, Vol. 18, Iss. 2, Jun., pp. 248-272.
- Souissi, M. & Itoh, K., (2006). Implementing The Balanced Scorecard, *The Journal Of Corporate Accounting & Finance*, Mar./Apr.
- Van der Stede, A., Young, M and Chen, X., (2005). " Assessing The Quality Of Evidence In Empirical Management Accounting Research: The Case Of Survey Studies", *Accounting Organization & Society*, Vol. 30, pp. 684-955.

ملحق رقم (١)

١- كم عمر الشركة ؟ : (١-٣ سنوات) (٤-٧ سنوات) (٧-١٠ سنوات) (أكثر من ١٠ سنوات).

٢- هل الشركة مدرجة بقائمة سوق الأوراق المالية ؟ .

٣- ما هو حجم صافي المبيعات سنوياً بالمليون جنيه ؟ :
(٥٠-١) (١٠٠-٦) (١٠٠-١١) (٥٠-١١) (١٠٠-٥١) (٥٠٠-١٠١) (٥٠٠-٥٠١) (١٠٠٠-٥٠١) (١٠٠١-فاكثر) .

٤- ما هو عدد الموظفين بالشركة ؟ :
(٥٠-١) (١٠٠-٦) (٥٠-١١) (١٠٠-٥١) (٥٠٠-١٠١) (٥٠٠-٥٠١) (١٠٠٠-٥٠١) (١٠٠١-فاكثر) .

٥- ما هو مجال نشاط الشركة ؟ : (بنوك) (تأمين) (استثمارية) (نقل) (تجارة) (خدمات أخرى) (صناعات معدنية) (صناعات خشبية) (صناعات غذائية) (صناعات كيميائية) (صناعات أخرى) (أعمال متعددة) (طباعة) (بناء وتشديد) (اتصالات) (نشر وإعلان) .

٦- ما هي طبيعة نشاط الشركة ؟ : (صناعي) (خدمي) .

٧- ما هو عدد المنتجات / الخدمات التي تنتجها الشركة ؟: (منتج واحد) (منتجين) (متعدد المنتجات) .

٨- هل اضطرت الشركة إلى تغيير نظام التكاليف ؟ .

٩- إذا كانت الشركة قد اضطرت إلى تغيير نظام التكاليف هل ترجع أسباب ذلك لاحتها إلى :

- فهم التكلفة الحقيقية للمنتج؟
- تخفيض تكلفة المنتج؟
- تحسين القرارات التي تعتمد على التكلفة؟
- تطوير نظام التكاليف ليصبح أكثر ملاءمة لبيئة الإنتاج؟
- تخصيص التكاليف الإضافية بدقة أكثر؟
- تحديد العوامل المحركة للتكلفة؟
- تحديد تكاليف الأنشطة؟
- الرقابة على تخصيص التكاليف الإضافية؟