

ثنائية التجديد والتقليد في تبني أساليب محاسبة التكاليف والإدارية

دراسة مقارنة من منظور مؤسسي

د. مثنى فالح بدر عبدالله الزبيدي

جامعة الموصل

كلية الإدارة والاقتصاد

Mothona_faleh@uomosul.edu.iq

ISSN 2709-6475 DOI: <https://dx.doi.org/10.37940/BEJAR.2023.5.2.21>

تأريخ استلام البحث ٢٠٢٢/١٢/١٩ تأريخ قبول النشر ٢٠٢٣/١/١٢ تأريخ النشر ٢٠٢٣/٨/٣٠

المستخلص

يهدف البحث الحالي إلى بيان تأثير المنافسة والضغوط المؤسسية على خيارات المنظمات العراقية في تجديد أو تقليد أساليب محاسبة التكلفة والإدارية، وذلك بالرجوع إلى الطروحات النظرية والمقاربات الفكرية في هذا المجال لاسيما من منظوري الكفاءة والشرعية. ولغرض تحديد دوافع اعتماد أساليب محاسبة التكلفة والإدارية الحديثة في السياق المحلي العراقي، اعتمد البحث منهجاً وصفيّاً قائماً على منهج دراسة الحالة، وذلك بإجراء مقابلات مع (19) محاسباً يمثلون عينة عمدية من المحاسبين (المهنيين والأكاديميين) في مدينة الموصل، ثم جرى فيما بعد تدوين اجاباتهم وتحليلها باستخدام برنامج (Nvivo) لتحديد الأفكار الرئيسة (Themes) التي أجمعت الإجابات عليها في شكل عبارات متكررة أو نصوص متشابهة المعنى التي تثبت أو تدحض فرضيات البحث بخصوص دوافع التبني.

وقد خلص البحث الى جملة من النتائج أهمها ان تجديد أساليب محاسبة التكلفة والإدارية لا يمثل أولوية في شركات القطاع العام العراقية لاعتبارات تتعلق بالهيكل الرسمية من جهة والقواعد الإدارية المتحفظة من جهة أخرى، وفي ضوءها يقترح البحث ضرورة تكامل البيئة المؤسسية التي تنتمي لها شركات القطاع العام العراقية لما في ذلك من أهمية في زيادة توجيه أساليب محاسبة التكلفة والإدارية نحو التجديد "الكفاءة" عند صياغة أساليب العمل المؤسسي. **الكلمات المفتاحية:** التجديد والتقليد، الكفاءة والشرعية، العوامل المؤسسية.



مجلة إقتصاديات الأعمال

المجلد (٥) العدد (٢) ٢٠٢٣

الصفحات: ٣٦٩-٣٨٢

(٣٦٩)

The Duality of Innovation and Tradition in Adopting Cost and Management Accounting Techniques

A Comparative Study from an Institutional Perspective

Dr. Muthana Falih Bader

Mosul University

College of Administration and Economic

Mothona_faleh@uomosul.edu.iq

Abstract

The research aims to demonstrate the impact of competition and institutional pressures on the choices of Iraqi organizations to innovative or imitate the cost and management accounting techniques (CMATs). Through referring to theoretical proposals and intellectual approaches in this field, especially from the perspective of efficiency and legitimacy.

The purpose is to identify the drivers for the adoption of (CMATs) in the Iraqi local context. The descriptive approach was adopted through the case study method by conducting interviews with (19) accountants representing a deliberate sample of accountants (professionals and academics) in the city of Mosul. Then, their answers were written down and analyzed using the (Nvivo) program to identify the main ideas (Themes) on which the explanations were unanimously agreed in the form of repeated phrases or texts with similar meanings that prove or refute the research hypotheses regarding the motives of adoption.

The research concluded a number of results, the most important of which is that the innovate of cost and administrative methods is not a priority in Iraqi public sector companies due to considerations related to formal structures on the one hand, and conservative administrative rules on the other hand.

In light of it, the research suggests that there is a need for the integration of the institutional environment to which the Iraqi public sector companies belong, because of the importance of this in increasing the direction of (CMATs) towards innovating of “efficiency” when formulating institutional work methods.

Key words: Innovation and Tradition, Efficiency and Legitimacy, Institutional Factors.

المقدمة:

دفعت الحاجة للتغيير التنظيمي على تطوير العديد من أساليب محاسبة التكلفة والإدارية (CMATs) (Cost and Management Accounting techniques)، فمنذ أواخر الثمانينات اهتم البحث المحاسبي بهذه الأساليب (Robalo & Gago, 2017:64)، لاسيما مع ظهور أساليب محاسبية جديدة منها المحاسبة والإدارة على أساس النشاط (ABC-M)، والتكلفة المستهدفة (TC)، وإعادة هندسة الأعمال (BPR)، ونظرية القيود (TOC)، وبطاقة الأداء المتوازن (BSC)، وإدارة الجودة الشاملة (TQM)، وإدارة سلسلة القيمة (VCM)، تميزت جميعها بالتوجه الاستراتيجي (Zawawi & Hoque, 2010:508).

اتبعت الأدبيات المتعلقة بنشر أو تبني (CMATs) مسارات بحثية متنوعة، منها محاولات الباحثين تحديد معدلات التبني من خلال المسح الميداني "المقطعي" على المستوى الوطني لتبني جميع الأساليب (James, 2012)، (Souza & Gasparetto, 2020) أو تبني أسلوب محدد كما في دراسة تبني (ABC) (Bjørnenak, 1997) أو التبني على المستوى الدولي (Joshi, 2001)، وهذا النوع من الدراسات لا يجيب عن الدوافع في تجديد أو تقليد أساليب (CMATs) بقدر ما يقيس الفجوة بين النظرية والتطبيق.

بينما تناولت مجموعة أخرى من الدراسات العلاقة بين تبني (CMATs) والطلب على معلوماتها، إذ تتأثر معدلات التبني بمجموعة عوامل شرطية متباينة بما في ذلك العوامل التفسيرية مثل "استراتيجية المنظمة، حجم المنظمة، ملكيه رأس المال، درجه المركزية" وغيرها من العوامل، التي تعكس درجة تباين دوافع تبني أساليب (CMATs) في المنظمات وفقاً لظروف موضوعية (Askarany & Smith, 2000)، (Sisaye & Birnberg, 2010)، (Carenzo & Turella, 2010)، (Albu & Albu, 2012)، (Ibrahim, et.al., 2014)، (Halbouni & Nour, 2014)، (Boukr, et.al., 2021)، وتقتض هذه الدراسات ان التجديد في (CMATs) هو عملية طوعية مدفوعة بالاختيار العقلاني (Chiwamit, et.al., 2017:2)، كما تهدف هذه الدراسات أيضاً إلى المقارنة بين دوافع المتبنين الأوائل لأساليب (CMATs) والمتبنين المتأخرين (Martin, et.al., 1998)، (Ortt, et.al., 2017)، (Andersson & Larsson, 2018).

في المقابل استخدمت دراسات أخرى منهج الدراسات المسحية "الطولية" للبحث عن إجابات تتعلق بالتساؤل عن كيف ولماذا تتطور (CMATs) في المنظمات، تم تطبيق هذه الدراسات في مجموعة من الاطر النظرية وفي مختلف الاتجاهات البحثية لتفسير دوافع التبني منها نظرية شبكة الفاعلين التي استخدمت للبحث عن دور الجهات الفاعلة في تبني الأساليب الحديثة (Alcouffe, et.al., 2008)، ونظرية الاختيار العقلاني والموضات الإدارية التي ترى ان الابتكارات هي إجابات لأسئلة تتعلق بالموضة والسمعة الخارجية، فضلاً عن تضيق فجوة الأداء (Abrahamson, 1991)، (Abrahamson, 1999) والنظرية المؤسسية التي تدرس عوامل تبني أو رفض (CMATs) من منظور اجتماعي (Love & Cebon, 2008)، (Scapens, 2012)، (Andersson & Larsson, 2018)، وقد دعمت هذه الدراسات فكرة ان تبني (CMATs) ما هو الا نتاج لضغوط المحاكاة وضغوط المعايير وضغوط الالتزام التي تدفع المنظمات من اجل تبني تلك الأساليب (Ahrens & Khalifa, 2015:107) من أجل اكتساب الشرعية (Freitas & Guimaraes, 2007:39).

أظهرت الدراسات السابقة عدداً من المتغيرات التوضيحية لأسباب تبني (CMATs) في سياق أهميتها في الادبيات التنظيمية لاسيما فيما يتعلق بعوامل (الكلفة والمنفعة، الكفاءة، الشرعية والسياسية... وغيرها)، في حين لم نجد اهتماماً في تناول دوافع المنظمات في تجديد أو تقليد (CMATs) ومنها البيئة العراقية، وهذا يعيد الحديث عن مشكلة التأخر المحاسبي التي طرحها (Kaplan) التي أشارت إلى وجود مشاكل في ترتيبات المحاسبة الإدارية تعيق بشكل منهجي تبني أساليب محاسبة التكاليف والإدارية (CMATs) الحديثة وتؤدي الى ظهور التناقض بين الابتكار التنظيمي وأدبيات التجديد في محاسبة التكلفة والإدارية (Foster & Ward,1994:403)، (Emsley,2005:159).

مشكلة البحث:

لم تبين الدراسات بشكل علمي واضح العلاقة بين تبني (CMATs) ودوافع التجديد أو التقليد، وهل على المنظمات ان تقلد المنظمات الأخرى العاملة في بيئتها أم تكون رائدة في تجديد أساليبها، بالتالي يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال طرح التساؤل الآتي:
"ما هي دوافع التجديد أو التقليد عند تبني أساليب محاسبة التكلفة والإدارية في بيئة الأعمال العراقية؟"

هدف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

١. تقديم إطار نظري يتناول مفاهيم التجديد أو التقليد وعلاقتها بتبني (CMATs).
٢. بيان تأثير عوامل الكفاءة والشرعية بوصفها متغيرات توضيحية لمفاهيم التجديد والتقليد في تبني المنظمات لأساليب (CMATs).
٣. تحديد توجه شركات القطاع العام في العراق في مجال تجديد أو تقليد أساليب (CMATs).

أهمية البحث:

يمكن عرض أهمية البحث من جانبين:

١. **الأهمية من الناحية النظرية:** تتأتى أهمية البحث في تناوله لاحداى الموضوعات التنظيمية ذات الصلة بتبني المنظمات لأساليب (CMATs) الحديثة والمتعلقة بدوافعها نحو التجديد أو التقليد، وكذلك تشخيص العوامل المؤثرة على المنظمات عند تبني تلك الأساليب لاسيما من منظوري الكفاءة والشرعية.
٢. **الأهمية من الناحية العملية:** يتناول البحث جانبا من مشاكل التأخر المحاسبي في تبني أساليب (CMATs) الحديثة في السياق المحلي العراقي ويقدم عدداً من المقترحات التي تخدم الواقع المحاسبي في شركات القطاع العام العراقية وتسهم في تطوير أساليبها لمواكبة التطورات في بيئة الأعمال.

منهج البحث وأداته:

لتحقيق هدف البحث تم الاعتماد على المنهجين الاستقرائي والاستنباطي في اكمال الجانب النظري للبحث بالاعتماد على المنشورات العلمية ذات الصلة بموضوع، البحث كما جرى استخدام منهج دراسة الحالة لتحليل إجابات المقابلات التي أجراها الباحث مع عينة مختارة من المحاسبين

(المهنيين والأكاديميين) العاملين في عدد من شركات القطاع العام في مدينة الموصل وجرى استخدام برنامج (Nvivo) لتحليل بيانات المقابلات وتحديد الردود على أسئلة المقابلات وتوجهاتها.

هيكلية البحث:

تم تقسيم ما تبقى من البحث إلى خمسة أقسام:
القسم الأول: خلفية نظرية.
القسم الثاني: صياغة الفرضيات وبناء النموذج.
القسم الثالث: طريقة البحث وأسلوبه.
القسم الرابع: نتائج التطبيق.
القسم الخامس: النتائج والمقترحات.

١. خلفية نظرية:

١-١ التجديد والتقليد في أساليب محاسبة التكلفة والإدارية (CMATs):

يشير التجديد إلى تبني فكرة أو سلوك أو ممارسة ينظر إليها من قبل المنظمة على أنها جديدة، وأن معيار القبول لهذه الفكرة هو الحدثة المدركة التي يمكن تحديدها، أما في سياق المعرفة الجديدة التي تضمنتها الفكرة أو في سياق القرار الأول لتبني هذه الفكرة من قبل وحدة التبني (Leftesi, 2008: 42-43)، بينما ينظر إلى التقليد على أنه محاكاة لممارسات منتقلة عبر مستويات مختلفة (مؤسسية غالباً) ينتج عنها تشابه في الممارسات عبر المنظمات (Shil, et.al., 2015: 711). خلال العقد الأخير من القرن الماضي ظهرت العديد من الأساليب التي صُنفت على أنها تمثل تجديد لأسلوب العمل المحاسبي بشكل مباشر مثل (ABC)، أو بشكل غير مباشر مثل (JIT)، (BPR، TQM) (Sisaye & Brinberg, 2010: 120)، وعلى الرغم من ذلك فإن تبني (CMATs) بقي منخفضاً مع الانتشار البطيء لهذه الأساليب، مما خلق فجوة زمنية بين الابتكارات التكنولوجية والمحاسبة تم تسميتها بالتأخر المحاسبي (Foster & Ward, 1994: 403)، إذ أن ما تم تبنيه من (CMATs) كان مكماً للأساليب التقليدية ولم يستبدلها، كما أن نطاق هذه الابتكارات اقتصر إلى حد كبير على اعتماد أساليب بسيطة أو تقليدية، واستمرت هيمنة الأساليب التقليدية المرتبطة بنظام التقارير المالية (Smith, et.al., 2008: 199)، وبقيت نظم المحاسبة الإدارية تتبع قواعد محاسبية متحفظة (Halbouni & Nour, 2014: 61-64) لا تدعم تبني أساليب (CMATs) جديدة.

ويذكر (Carenzo & Turolla, 2010: 459) أن تبني (CMATs) مرتبط بنشر القواعد الإدارية المتبعة بتصميم نظم الرقابة الإدارية، وعلى الرغم من وجود هذه القواعد وانتشارها فإن (CMATs) لم يتم تبنيها بشكل متماثل عبر الكيانات المختلفة. ويبرر (Baxter & Chua, 2003: 105) عدم التماثل بقوله أن (CMATs) هي عوامل استقرار في المنظمة واستمراريتها وهي تعمل بشكل روتيني في السياق التنظيمي، وأن التجديد في هذه الأساليب يحدث في إطار التعارض المفترض مع هذه العوامل. ويضيف (Alcouffe, et.al., 2008: 2) بأن الاستقرار في (CMATs) ينبع من (الالتزام) على أساس أن نظم المحاسبة الإدارية تحد من عمليات الاختيار وتشرع الشروط التي تسمح بتكوين الهياكل (الرسمية أو القسرية) بما فيها الشروط السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية. مما دفع البعض الباحثين لانتقاد الهياكل الرسمية بأنها غير ملائمة للابتكار

(لأنها مدفوعة بالتقليد)، وهذا يشير إلى تضيق لدور نظم محاسبة التكاليف والإدارية الرسمية في سياق التطوير على أساس أن كلاً من الضوابط الرسمية وغير الرسمية تعد ملائمة في البيئات التي تسعى للتجديد (Chenhall & Mores, 2015:2).

بناء على ما سبق فإن الاختلاف الجوهرى بين التجديد والتقليد هو في السياق الذي يتم فيه تبني (CMATs)، إذ غالباً ما يكون الباعث وراء التقليد هو التأثير المؤسسي المفروض على المنظمة من الأطراف المؤسسية في حين يكون الباعث وراء التجديد هو السعي لتطوير الممارسة وتحقيق الكفاءة.

٢-١ منظور الكفاءة مقابل الشرعية في تفسير دوافع التجديد أو التقليد:

ويسمى أيضاً (المنظور الاقتصادي – الاجتماعي) وفقاً لمنظور الكفاءة فإن تبني الأساليب الحديثة مرتبط بالكفاءة والفاعلية من حيث التكلفة (Breaugh, et.al., 2021:1-3) وإضافة القيمة إلى المنظمة وتحسين الأداء التنظيمي في صورة (زيادة الأرباح، نمو المبيعات، خفض التكاليف)، أو أي تفضيل استراتيجي آخر. أي إن فوائد الأسلوب الجديد وميزته النسبية على الممارسة الحالية وتكاليفه وتعقيده تعد عوامل يجب تقييمها من خلال منظور الكفاءة (Askarany, 2016:457)، وكلما كانت علاقة (التكلفة – المنفعة) تميل لصالح المنظمة كان ذلك دافعاً لتبني الأساليب الحديثة.

وفي سياق تفسير انتشار الأساليب الحديثة بين المنظمات يرى (Ansari, et.al., 2010:70) أن توافر المعلومات حول كفاءة الأسلوب الجديد هو الآلية المركزية لانتشاره، وأن أوائل المنظمات التي تتبنى الأسلوب الجديد تمتلك معلومات دقيقة عن قيمته وكلفه ومنافعه أكثر من المتبنيين اللاحقين، في حين يسعى المتبنون اللاحقون إلى تقليد ممارسات المتبنيين الأوائل بما يقلل من عدم اليقين المرتبط بنقص المعلومات عن الأسلوب الجديد وبالتالي مخاطر التبني وكلف البحث والتجريب وغيرها من التكاليف.

في المقابل وعلى النقيض من منظور الكفاءة، يجادل منظور الشرعية بأن مقتضيات تحقيق الكفاءة (الفنية والاقتصادية) ليست هي الدافع الوحيد لتبني أساليب محاسبة التكاليف والإدارية، وأن هناك معايير عقلانية تفسر التبني بطريقة تشبه القواعد (Baxter & Chua, 2003:100) والمعايير التنظيمية (Chiwamit, et.al., 2017:31) تُفرض على المنظمات للالتزام بها من خلال آليات تسمى آليات التماثل المؤسسي (Tsamenyi, 2006:411) التي تتضمن (التماثل القسري، التماثل المعياري، تماثل المحاكاة) (Dumitru, et.al., 2014:788)، (Mandre, et.al., 2021:338).

لذا فإن منظور الشرعية يقدم تفسيرات بديلة لدوافع تبني (CMATs) تبرر حاجة المنظمة إلى الامتثال للقواعد والمعايير المؤسسية لإضفاء الشرعية عليها (Major & Hopper, 2004:4)، وأن ضغوط المنافسة تدفع لتبني أساليب جديدة بغض النظر عن كفاءتها (Elhossade, et.al., 2022:506)، وهذه الضغوط تمثل الآليات المركزية لانتشار (CMATs) بين المؤسسات.

إن منظوري الكفاءة والشرعية ليسا متضادين إذ أكدت الكثير من الدراسات إمكانية استخدام المنظورين في تفسير دوافع تبني أساليب محاسبة التكاليف والإدارية (Ansari, et.al., 2010:71)، على أساس أن الشرعية في جانب كبير منها تعتمد على تصورات الكفاءة (Major & Hopper, 2004:4)، لذا فإن مفهوم الكفاءة والشرعية يكمل بعضهما الآخر.

وقد قدمت العديد من النماذج لدراسة العلاقة بين منظوري (الكفاءة والشرعية)، إلا أن التركيز سيقصر على نموذجي (Tolbert & Zucker, 1983)، (Kennedy & Fiss, 2009) في

تحديد دوافع التجديد والتقليد، إذ قدم النموذجان تفسيرات تجمع بين عوامل الكفاءة والشرعية من جهة ودوافع تبني (CMATs) من جهة أخرى.

يرى (Tolbert & Zuker, 1983) في نموذجهم ذو المرحلتين أن عامل الكفاءة له تأثير أكبر في المراحل الأولى من التبني ويتيح للمنظمات اختيار الأسلوب الذي يتلائم مع توقعاتهم حول منافع التطبيق، وعلى العكس يكون لعامل الشرعية تأثير أكبر في مراحل التبني المتأخرة وأن المنظمة المتأخرة في التبني ترغب بالظهور الاجتماعي بشكل أكبر وتتبنى الأساليب التي تمكنها من اكتساب القبول الاجتماعي والشرعية. عليه، ووفقاً لنموذج المرحلتين فإن دافع التجديد في (CMATs) مرتبط أكثر بالكفاءة الاقتصادية بينما دافع التقليد مرتبط بالظهور الاجتماعي واكتساب الشرعية.

يوسع نموذج (Kennedy & Fiss, 2009) نطاق التحليل في نموذج المرحلتين ليشمل مجالات (الفرص والتهديدات) و(المكاسب والخسائر) المرتبطة بتطبيق (CMATs) ويفترض أن تبني الأساليب الحديثة يمثل فرصة من خلالها يمكن تحقيق مكاسب (كفاءة وشرعية). في المقابل، إن عدم التبني يمثل تهديد يمكن أن يؤدي إلى خسائر (كفاءة وشرعية)، لذا فإن دوافع التجديد في (CMATs) وفقاً لنموذج (Kennedy & Fiss, 2009) تعد فرصة لزيادة المكاسب (الاقتصادية والاجتماعية)، وإن دوافع التقليد تعد فرصة لتجنب الخسائر (الاقتصادية والاجتماعية) الناتجة عن التأخر في تبني الأساليب الحديثة.

٢. صياغة الفرضيات وبناء النموذج:

في ضوء ما تقدم، يتوافق النموذج الذي سنعمده مع منظوري الكفاءة والشرعية ويشترك دوافع التجديد والتقليد من (نموذج المرحلتين ونموذج المكاسب والخسائر)، وذلك من خلال تقسيم الفرضيات إلى مجموعتين الأولى تتعلق بدوافع التجديد والثانية تتعلق بدوافع التقليد وكالاتي:

١-٢ دوافع التجديد:

يشير نموذج المرحلتين أن للكفاءة (في مجالات زيادة الأرباح ونمو الحصة السوقية مثلاً) لها تأثير أكبر على تفضيلات المنظمات في المراحل الأولى من تبني (CMATs) وأن المنظمة التي تبحث عن الكفاءة وتتعرض لضغوط تنافسية تضطر لتمييز نفسها عن المنافسين الآخرين بأساليب جديدة.

فرضية ١: إن المنظمات التي تتعرض لضغوط الكفاءة والضغوط التنافسية تميل للتجديد أكثر من التقليد عند تبني أساليب التكلفة والمحاسبة والإدارية.

وعلى وفق نموذج (المكاسب والخسائر) فإن تبني الأساليب الحديثة نتيجة الاستجابة لتأثيرات المنافسة بعد فرصة لتحصيل مكاسب اقتصادية واجتماعية، مما يترك الخيار لتلك المنظمات في الإفادة من تلك المكاسب عليه يمكن تجزئة الفرضية الأولى إلى الفرضيتين الفرعيتين الآتيتين:

فرضية ١-أ: يتفاعل التجديد بشكل إيجابي مع المكاسب الاقتصادية.

فرضية ١-ب: يتفاعل التجديد بشكل إيجابي مع المكاسب الاجتماعية.

٢-٣ دوافع التقليد:

يشير نموذج المرحلتين إلى أن الضغوط المؤسسية لها تأثير كبير على تفضيلات المنظمات في المراحل اللاحقة من عملية تبني (CMATs) وتتنوع هذه الضغوط بين ضغوط إلزامية، ومن أمثلتها (التعليمات والضوابط، الوحدات الحكومية، الشركة الأم والمساهمون، وسائل الإعلام، (٣٧٥)

المنظمات غير الحكومية، المؤسسات المالية ووكالات الإقراض والجهات المانحة، الزبائن والمجتمع)، وضغوط معيارية (التعليم الرسمي والمؤسسات الأكاديمية، والبحوث والتدريب والكتب والمجلات، والمؤتمرات والندوات العلمية، الهيئات والتنظيم النقابي، الشبكات المهنية التي تلزم بنشر الممارسات الجديدة) وضغوط محاكاة ومن أمثلتها (محاكاة الأساليب الجديدة للمنظمات الرائدة، استقطاب موظفين يعملون في المنظمات الرائدة، الاستعانة بخدمات المكاتب الاستشارية، الاتحادات التجارية والصناعية)، لذا فإن دوافع المنظمات التي تسعى لاكتساب الشرعية والظهور بمظهر جيد تدفعها للتقليد على الرغم من أن هذا قد يتعارض مع الكفاءة.

فرضية ٢: إن المنظمة التي تتعرض لضغوط قانونية ومؤسسية تميل للتقليد أكثر من التجديد عند تبني أساليب التكلفة والمحاسبة الإدارية.

وفقاً لنموذج (المكاسب والخسائر) فإن دوافع الظهور بمظهر اجتماعي جيد وتجسيد الشرعية تعد وسيلة لتجنب خسائر اقتصادية ناتجة عن عدم التماثل التنافسي وخسائر اجتماعية ناتجة عن فقدان الدعم الاجتماعي والشرعية، مما يلزم تلك المنظمات في تجنب التهديدات والخسائر الناتجة عنها عليه يمكن تجزئة الفرضية الثانية الى الفرضيتين الفرعيتين الآتيتين:

فرضية ٢-أ: يتفاعل التقليد بشكل إيجابي مع تجنب الخسائر الاقتصادية.

فرضية ٢-ب: يتفاعل التقليد بشكل إيجابي مع تجنب الخسائر الاجتماعية.

٤. طريقة البحث وأسلوبه:

لغرض تحديد دوافع تبني (CMATs) الجديدة في السياق المحلي العراقي تم إجراء مقابلات مع عدد من المحاسبين العاملين بصفة (محاسب تكاليف أو محاسب إداري أو مدير شؤون مالية) في عدد من شركات القطاع العام الصناعية وعدد من المتخصصين (الأكاديميين والمهنيين) في مدينة الموصل، إذ تم اعداد اجندة المقابلات وإرسالها بشكل مسبق لـ (19) مستجوب بواقع ((7 أكاديميين وخبراء مهنيين، 12 محاسب)، تم اختيارهم بشكل عمدي، تضمنت الاجندة (25) سؤال لهؤلاء المستجوبين جرى فيما بعد تسجيل الإجابة عليها يدوياً وجمعها وتفرغها في ملف وتهيئتها^(١) وإدخالها في برنامج تحليل النصوص والمقابلات (Nvivo) الذي يستخدم في تحليل البيانات النوعية، ثم جرى التحقق من إجابات أفراد العينة وتحليلها لتحديد النصوص ذات الصلة بعوامل تبني أساليب محاسبة التكاليف والإدارية وتحديثها في الشركات الصناعية في مدينة الموصل عن طريق تحديد الأفكار الرئيسة (Themes) التي تم التأكيد عليها في الردود على شكل عبارات متكررة أو نصوص متشابهة في المعنى، تقدم إجابات كافية عن توجه المنظمات في السياق المحلي العراقي نحو تجديد أساليبها في محاسبة التكاليف والإدارية أو تقليد المنظمات الأخرى.

٥. التحليل والمناقشة:

تبين من خلال التحليل ان هناك توافق في ردود المستجيبين في عدد من الجوانب في عبارات متكررة (عدد المرات) تمثل تقييماً أولياً للأساليب المطبقة في شركات القطاع العام العراقية، منها ان الأساليب المطبقة هي أساليب قديمة ولم يجر عليها أي تحديث منذ ان تم اعتمادها لأول مرة وان التعديلات التي أجريت عليها كانت تعديلات طفيفة هدفت الى تبسيط الإجراءات وكانت لأسباب

(١) برنامج (Nvivo) يتعامل مع النصوص وفق لغة البرنامج الإنكليزية، لذا قام الباحث بترجمة الإجابات وتهيئتها وفق متطلبات البرنامج ومن ثم القيام بالتحليل وتفسير النتائج.

إدارية أكثر منها محاسبية، كما أن المحاسبين ملزمون بتطبيقها ولا يمتلكون سلطة للتغيير فهم يمتلكون لطلبات الجهات العليا وان الجهات العليا والإدارة مقتنعون بالأساليب الحالية وما تقدمه من بيانات، وإن العديد من الإشارات تظهر عدم كفاءة وفاعلية الأساليب الحالية منها ارتباطها بالتقارير المالية مما يجعلها تبدو شبه رسمية، فضلاً عن عدم قدرة النظام الحالي على توفير بيانات تكاليف ملائمة للقرارات الإدارية، مما يدفع الإدارات للتخلي عن بيانات التكاليف عند اتخاذ القرار أو اعتماد نظم بديلة لتوفير بيانات التكاليف والإدارية ويجعل الثقة مفقودة في هذه الأساليب.

وبعد التحليل الأولي جرى تقسيم البيانات النوعية المجمعة من المقابلات الى مجموعتين تمثل إجابات لفرضيات البحث (1) و(2)، تتضمن المجموعة الأولى العوامل التي تتعلق بالشرعية وتتضمن المجموعة الثانية العوامل التي تتعلق بالكفاءة، وتم تبويب الأفكار الرئيسة (Themes) التي وردت في المقابلات حسب ارتباطها بجوانب الكفاءة والشرعية وبلخص الجدول الاتي أبرز هذه الأفكار.

الجدول (1) ردود المستجيبين حول عوامل الشرعية والكفاءة في تطبيق (CMATs)

عوامل الشرعية	التكرار	%	عوامل الكفاءة	التكرار	%
توحيد الممارسات	330	51	الستراتيجية	159	28.3
ديوان الرقابة المالية	71	10.9	المنافسة	24	4.3
مقر إدارة الشركة	58	8.9	قرارات التسعير	97	17.3
وزارة الصناعة والمعادن	71	10.9	التخطيط	134	23.8
وزارة المالية	39	6.03	التسويق والمبيعات	13	2.3
تعليمات العقود	32	4.9	تحسين الأداء	119	21.2
المؤسسات المالية	46	7.11	دقة التكاليف	16	2.8
المجموع	647	100	المجموع	562	100

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

يظهر الجدول أعلاه تأثيراً أكبر لعوامل الشرعية مقابل عوامل الكفاءة، إذ أظهرت الردود قبول تأثير عوامل الشرعية بشكل أكبر من عوامل الكفاءة في تبني (CMATs)، إذ شكلت نسبة عوامل الشرعية ما يعادل (53.5%) من مجموع العوامل الكلية، بينما شكلت عوامل الكفاءة (46.5%)، وعلى الرغم من تقارب عوامل (الشرعية والكفاءة) المؤثرة في تبني (CMATs)، فإن توحيد الممارسات جاء في مقدمة الضغوط الشرعية التي تؤثر على تبني (CMATs) ويؤيد هذا الرأي المستجيب رقم (4) وهو (خبير مهني) بقوله:

"المحاسبون الإداريون ومحاسبو التكاليف لا يملكون سلطة تغيير الأساليب المطبقة في منظماتهم وإن أغلب الأساليب مستمدة من نظام المحاسبة الموحد مما يجعل أساليب التكلفة والإدارية أقرب ما تكون الى الرسمية والموحدة".

وبناء على ما سبق فإنه يمكن قبول فرضية البحث (2) ونفي فرضية البحث (1)، إذ أن شركات القطاع العام العراقية تقلد الشركات الأخرى ضمن مجالها مدفوعة بعوامل الشرعية والضغوط المؤسسية عند تبني أساليب (CMATs).

ووفقاً لمنظور (المكاسب والخسائر) التي تدفع نحو تجديد او تقليد (CMATs) كانت الردود على النحو الآتي:

١. تم التعبير عن المكاسب أو الخسائر الاقتصادية من تبني (CMATs) بعدد من العبارات، ولأن كلمة (الأداء) كانت هي الأكثر تكراراً في الردود بعدد (94 مرة)، لذا تم اعتماده بوصفه عاملاً

مؤثراً في تبني (CMATs) على أساس ان تبني الأساليب الحديثة يسهم في تضيق فجوة الأداء ويمكن التعبير عن هذه الفجوة من خلال المجالات الآتية:

الجدول (2) ردود المستجيبين حول مكاسب وخسائر تبني (CMATs)

المجالات	اكتساب الفرص الاقتصادية		تجنب المخاطر الاقتصادية	
	ال تكرار	%	ال تكرار	%
الأداء المالي				
نمو الأرباح	13	14.9	10	10.3
نمو المبيعات	11	12.6	12	12.4
الأداء التشغيلي				
تحسين الإنتاجية	8	9.2	15	15.5
تحسين الكفاءة	11	12.6	12	12.4
زيادة الفاعلية	13	14.9	10	10.3
الأداء الاستراتيجي				
نمو الحصة السوقية	9	10.3	14	14.4
الكلفة الأقل	7	8	16	16.8
تحسين المركز التنافسي	15	17.2	8	8.2
المجموع	87	100	97	100

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

تم استخدام عاملين فقط للدلالة على المكاسب المالية (نمو الأرباح، ونمو المبيعات) وقد سألنا المجيبين سؤالاً مباشراً عن هذين العاملين يحدد فيما إذا كان تبني (CMATs) مدفوع باكتساب فرص تحسين الأداء المالي أو تجنب مخاطر (تهديدات) الأداء المالي، وكانت فئة منهم ترى ان فرص تبني الأساليب الحديثة مقدمة على تجنب مخاطر التبني فيما يتعلق بمكاسب نمو الأرباح، بينما كانت مخاطر التبني مقدمة على فرص (مكاسب) التبني في نمو المبيعات، إلا أن درجة عامل الأداء المالي تميل إلى أن تبني (CMATs) مدفوع باكتساب فرص تحسين الأداء المالي نتيجة تبني أساليب (CMATs) جديدة.

وبالأسلوب نفسه تم تقييم عوامل الأداء التشغيلي (الإنتاجية، الكفاءة، الفاعلية) فيما إذا كان تبني (CMATs) مدفوع بمكاسب تحسين الأداء التشغيلي أو تجنب مخاطر ضعف الأداء التشغيلي، وكانت فئة منهم ترى أن التبني مدفوع بتجنب مخاطر ضعف الإنتاجية والكفاءة أكثر من اكتساب فرصها، بينما كانت فرص التبني في عامل الفاعلية مقدمة على المخاطر، إلا أن درجة مؤشر العوامل المجمعة للأداء التشغيلي بشكل عام تظهر ان تبني (CMATs) مدفوع بتجنب مخاطر الأداء التي يسببها عدم التبني.

وفيما يتعلق بعوامل الأداء الاستراتيجي تم استخدام ثلاث مؤشرات هي (حصة السوق، كلفة أقل، المركز التنافسي)، إذ تميل عوامل الحصة السوقية والمنافسة على أساس التكاليف منخفضة إلى أن تطبيق (CMATs) مدفوع بتجنب مخاطر التكاليف المرتفعة وفقدان حصة السوق، في حين أن عامل المركز التنافسي يميل باتجاه فرص تحسين المركز التنافسي نتيجة تبني الأساليب الحديثة، وبالمجموع فإن عوامل الأداء الاستراتيجي تميل إلى أن تبني (CMATs) مدفوع بتجنب الاضرار الاستراتيجية التي يسببها عدم التبني.

وبناء على ما سبق فإنه يمكن قبول فرضية البحث (٢-أ) ونفي فرضية البحث (١-أ)، إذ أن شركات القطاع العام العراقية تقلد الشركات الأخرى ضمن مجالها لتجنب مخاطر (خسائر) اقتصادية ناتجة عن التأخر أو عدم تبني (CMATs).

٢. استخدمنا للتعبير عن المكاسب أو الخسائر الاجتماعية من تبني (CMATs) عوامل عدة هي (التأثير في السوق، سمعة المنظمة، الالتزام القانوني، الدعم الاجتماعي)، وفي نظر المجيبين يرتبط عنصرين فقط بتبني (CMATs) هما (التأثير في السوق، الدعم الاجتماعي)، لذا تم اعتماد هذين العاملين فقط، إذ يرى عدد من المستجيبين إن مكاسب قيادة السوق من تبني (CMATs) تعد عاملاً له أفضلية بنسبة (51%) على مخاطر فقدان التأثير في السوق، في حين إن تجنب مخاطر (خسارة) الدعم الاجتماعي له أفضلية بنسبة (57%) على فرص الحصول على الدعم الاجتماعي عند تبني (CMATs)، وبشكل عام فضل المستجيبين ان تبني (CMATs) مدفوع بتجنب المخاطر الاجتماعية مقابل تحقيق المكاسب الاجتماعية. وبناء على ما سبق فإنه يمكن قبول فرضية البحث (٢-ب) ونفي فرضية البحث (١-ب)، شركات القطاع العام العراقية تقلد الشركات الأخرى في مجالها لتجنب مخاطر (خسائر) اجتماعية ناتجة عن التأخر أو عدم تبني (CMATs).

٦. النتائج والمقترحات:

٦-١ النتائج:

١. أظهرت نتائج البحث توجه شركات القطاع العام العراقية نحو التقليد عند تبني أساليب التكلفة والإدارية مدفوعة بالضغط فوق المؤسسية وعوامل الشرعية، فضلاً عن تجنب الخسائر الاقتصادية والاجتماعية.
٢. إن التجديد في أساليب التكلفة والإدارية لا يمثل أولوية لشركات القطاع العام لاعتبارات تتعلق بالهيكل الرسمية من جهة والقواعد الإدارية المتحفظة من جهة أخرى.
٣. أظهرت نتائج البحث تقارباً بين عوامل الكفاءة وعوامل الشرعية لاسيما في الدوافع الاقتصادية، مما يؤكد على ضرورة الاهتمام بعوامل الكفاءة والشرعية مجتمعة عند تبني أساليب التكلفة والإدارية.
٤. إن انتشار الأساليب المحاسبية في شركات القطاع العام العراقية مرتبط الى حد كبير بالممارسات الموحدة التي انعكست تأثيراتها على تجديد تلك الأساليب.
٥. أسهم التأثير بدوافع الشرعية والعوامل المؤسسية في زيادة الفجوة بين النظرية والتطبيق في تبني أساليب التكلفة والإدارية وجعل منها تبدو أكثر تقدماً مقارنة بالأساليب الحديثة.

٦-٢ المقترحات:

١. هناك ضرورة لتكامل البيئة المؤسسية التي تنتمي لها المنظمات العراقية لما في ذلك من أهمية في زيادة توجيه أساليب التكلفة والإدارية نحو التجديد "الكفاءة" عند صياغة أساليب العمل المؤسسي.
٢. على الجامعات ومراكز البحث والاستشارات ومراكز التعليم المستمر تفعيل الدور الأكاديمي بالشراكة مع المنظمات العراقية في المجالات العلمية والخدمات الاستشارية لتطوير أساليب محاسبة الكلفة والإدارية وتطوير بيئة العمل المؤسسي.
٣. على ديوان الرقابة المالية بوصفه الجهة الرقابية الرسمية في العراق تقييم الممارسات الموحدة التي أصبحت تمثل قيداً على تطوير أساليب محاسبة التكاليف والإدارية لاسيما فيما يتعلق بالجدوى من تلك الأساليب في بيئة العمل الحالية.

٤. هنالك حاجة للقيام بدراسات أخرى حول تبني الأساليب الحديثة في الشركات العراقية تتناول جوانب إضافية منها (ثقافية، تنظيمية، سياسية)، فضلاً عن إجراء المقارنات مع بيئات دولية أو متطورة عن البيئة المحلية العراقية.

المصادر والمراجع:

1. Abrahamson, E. & Fairchild, G. (1999). Management fashion: Lifecycles, triggers, and collective learning processes. *Administrative science quarterly*, 44(4), 708-740.
2. Abrahamson, E. (1991). Managerial fads and fashions: The diffusion and rejection of innovations. *Academy of management review*, 16(3), 586-612.
3. Ahrens, T. & Khalifa, R. (2015). The impact of regulation on management control: compliance as a strategic response to institutional logics of university accreditation. *Qualitative Research in Accounting & Management*.
4. Albu, N. & Albu, C.N. (2012). Factors associated with the adoption and use of management accounting techniques in developing countries: The case of Romania. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 23(3), 245-276.
5. Alcouffe, S., Berland, N. & Levant, Y. (2008). Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study. *Management Accounting Research*, 19(1), 1-17.
6. Andersson, J. & Larsson, H. (2018). Motivational Drivers for Early Adoption of Management Accounting Innovations among Incompatible Organizations: When Organizational Culture and Innovation Characteristics Do Not Fit.
7. Ansari, S.M., Fiss, P.C. & Zajac, E.J. (2010). Made to fit: How practices vary as they diffuse. *Academy of management review*, 35(1), 67-92.
8. Askarany, D. & Smith, M. (2000, November). A critical evaluation of the diffusion of cost and management accounting innovations. In *Proceedings of the 2000 IEEE International Conference on Management of Innovation and Technology. ICMIT 2000. 'Management in the 21st Century'* (Cat. No. 00EX457) (Vol. 1, pp. 59-64). IEEE
9. Askarany, D. (2006). Characteristics of adopters and organizational changes. *Thunderbird International Business Review*, 48(5), 705-725.
10. Askarany, D. (2016). Attributes of innovation and management accounting changes. *Contemporary Management Research*, 455-466.
11. Baxter, J. & Chua, W.F. (2003). Alternative management accounting research-whence and whither. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 97-126.
12. Bjørnenak, T. (1997). Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management accounting research*, 8(1), 3-17.
13. Boukr, A., Yazdifar, H. & Askarany, D. (2021). Contextual Factors and the Diffusion of MAIs in Manufacturing and Non-Manufacturing Sectors in Libya. *Journal of Risk and Financial Management*, 14(9), 415.
14. Breaugh, J., McBride, K., Kleinaltenkamp, M. & Hammerschmid, G. (2021). Beyond Diffusion: A Systematic Literature Review of Innovation Scaling. *Sustainability*, 13(24), 13528.
15. Carenzo, P. & Turolla, A. (2010). The diffusion of management accounting systems in manufacturing companies: an empirical analysis of Italian firms. In *Performance Measurement and Management Control: Innovative Concepts and Practices*. Emerald Group Publishing Limited.
16. Chenhall, R.H. & Moers, F. (2015). The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting, organizations and society*, 47, 1-13.

17. Chiwamit, P., Modell, S. & Scapens, R.W. (2017). Regulation and adaptation of management accounting innovations: The case of economic value added in Thai state-owned enterprises. *Management Accounting Research*, 37, 1-19.
18. Dumitru, V.F., Stanciu, A., Dumitru, M. & Feleaga, L. (2014). Pressure and isomorphism in business education. *Amfiteatru Economic Journal*, 16(37), (784-799).p788.
19. Elhossade, S.S., Abdo, H. & Mas'ud, A. (2020). Impact of institutional and contingent factors on adopting environmental management accounting systems: the case of manufacturing companies in Libya. *Journal of Financial Reporting and Accounting*.
20. Emsley, D. (2005). Restructuring the management accounting function: A note on the effect of role involvement on innovativeness. *Management Accounting Research*, 16(2), 157-177.
21. Foster, B.P. & Ward, T.J. (1994). Theory of perpetual management accounting innovation lag in hierarchical organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 19(4-5), 401-411.
22. Freitas, C.A.S.D. & Guimarães, T.D.A. (2007). Isomorphism, institutionalization and legitimacy: operational auditing at the court of auditors. *Revista de Administração Contemporânea*, 11, 153-175.
23. Halbouni, S.S. & Nour, M.A. (2014). An empirical study of the drivers of management accounting innovation: a UAE perspective. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 6(1), 60-86.
24. Ibrahim, S., Sukeri, S.N. & Rashid, I.M. (2014). Factors influencing the diffusion & implementation of management accounting innovations (MAIS), Malaysian manufacturing industries in Northern Region. *Advances in Environmental Biology*, 8(9), 504-512.
25. James, P.C. (2012). The application of innovative management accounting principles for enhancing profitability and competitiveness: an exploratory study of Jamaican manufacturers. *International Journal of Business and Social Research (IJBSR)*, 2(6).
26. Joshi, P.L. (2001). The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10(1), 85-109.
27. Kennedy, M.T. & Fiss, P.C. (2009). Institutionalization, framing, and diffusion: The logic of TQM adoption and implementation decisions among US hospitals. *Academy of Management Journal*, 52(5), 897-918.
28. Leftesi, A. (2008). The diffusion of management accounting practices in developing countries: evidence from Libya (Doctoral dissertation, University of Huddersfield).
29. Love, E.G. & Cebon, P. (2008). Meanings on multiple levels: The influence of field-level and organizational-level meaning systems on diffusion. *Journal of Management Studies*, 45(2), 239-267.
30. Major, M. & Hopper, T. (2004, July). Extending new institutional theory: regulation and activity-based costing in portuguese telecommunications. In *Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference*, Singapore (Vol. 4).
31. Mandre, J., Ntayi, J.M., Kabagambe, L.B. & Kagaari, J. (2021). Institutional isomorphism, self-organization and the adoption of management controls. *Accounting and Management Information Systems*, 20(2), 332-364, p338.
32. Martin, G., Beaumont, P. & Staines, H. (1998). Determinants of early and late adoption of management development practices: Evidence from Scotland. *The International Journal of Organizational Analysis*.
33. Ortt, R., Dedehayir, O., Miralles, F. & Riverola, C. (2017). Innovators and early adopters in the diffusion of innovations: A literature review. In *ISPIM Conference*

- Proceedings (pp. 1-16). The International Society for Professional Innovation Management (ISPIM).
34. Robalo, R. & Gago, S. (2017). The role of trust in the primary adoption stage of management accounting innovations. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 46(1), 63-91.
35. Scapens, R.W. (2012). Institutional Theory and Management Accounting Research. *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie*, 86(10), 401-409.
36. Shil, N.C., Hoque, M. & Akter, M. (2015). Researching the level of diffusion of selective management accounting techniques by Bangladeshi firms. *Accounting and Management Information Systems*, 14(4), (704-731).
37. Sisaye, S. & Birnberg, J. (2010). Extent and scope of diffusion and adoption of process innovations in management accounting systems. *International Journal of Accounting & Information Management*.
38. Smith, M., Abdullah, Z. & Razak, R.A. (2008). The diffusion of technological and management accounting innovation: Malaysian evidence. *Asian Review of Accounting*, 16(3), 197-218.
39. Souza, F.F. & Gasparetto, V. (2020). Practices of management accounting adopted by innovative companies. *International Journal of Innovation*, 8(1), 19-39.
40. Tolbert, P.S. & Zucker, L.G. (1983). Institutional sources of change in the formal structure of organizations: The diffusion of civil service reform, 1880-1935. *Administrative science quarterly*, 22-39.
41. Tsamenyi, M., Cullen, J. & González, J.M.G. (2006). Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis. *Management Accounting Research*, 17(4), 409-432.
42. Zawawi, N.H.M. & Hoque, Z. (2010). Research in management accounting innovations: An overview of its recent development. *Qualitative Research in Accounting & Management*.