

# أثر ديناميكية الجينات التنظيمية للمنظمة على هيكل التكلفة

دراسة ميدانية على مستشفيات وزارة الصحة السورية

مها جويد مجبل مجبل \*\*

أ.د. محمود عبد الفتاح رزق \*

---

\* أ.د. محمود عبد الفتاح رزق أستاذ المحاسبة الإدارية والتكاليف كلية التجارة – جامعة المنصورة.

Email:mrizk60@mans.edu.eg

\*\* مها جويد مجبل مجبل تخرجت الباحثة من كلية التجارة – قسم المحاسبة جامعة المنصورة العام الدراسي ٢٠١٦ وتم قبولي لدراسة الماجستير في كلية التجارة – جامعة المنصورة في العام الدراسي ٢٠١٧ –

٢٠١٨.

Email: mahamjbel@gmail.com

## المخلص

تهدف الدراسة إلى تحليل العلاقة بين ديناميكية الجينات التنظيمية وهيكل التكلفة بالتطبيق على مجموعة من المستشفيات الحكومية السورية باستخدام عينة من المبحوثين لمجموعة من الأفراد العاملين بتلك المستشفيات بالإضافة إلى مجموعة من الباحثين المهتمين بموضوع الدراسة. هذا وقد اعتمدت الباحثة لتحقيق هذا الهدف على دراسة ميدانية كما قامت بتوزيع عدد (120) قائمة استبيان على العاملين في المستشفيات الحكومية بوزارة الصحة السورية، بالإضافة إلى مجموعة المتخصصين والمهنيين بمجال المحاسبة في المستشفيات الحكومية، فضلاً عن الأكاديميين والباحثين بمجال المحاسبة في المستشفيات، وتم استلام عدد (107) قائمة بمعدل استجابة 89.17% من القوائم الموزعة على المستقصى منهم . وتوصلت الدراسة أنّ هناك علاقة طردية بين الجينات التنظيمية الأربعة المتمثلة في كروموسومات المعلومات والهيكل التنظيمي وحقوق اتخاذ القرار والمحفزات وحساسية هيكل التكلفة.

## Abstract

This study aims to analyse the relationship between the dynamics of organizational DNA and the cost structure by applying it to a group of Syrian government hospitals using a sample of respondents to a group of individuals working in these hospitals in addition to a group of researchers interested in the subject of the study..

This study aims also to analyse the nature and dynamics of organizational DNA in different business organizations by identifying their types and what each is in light of the difference in organizations in the modern business environment..

To achieve this objective, the researcher adopted an field study and a sample of The researcher selected an intentional sample consisting of individuals from among the employees of government hospitals and academics involved in the field of accounting in hospitals with a size of (120) and received (107) response with a response rate of 89.17%. There is a direct Positive relationship between the four organizational DNA represented in information chromosomes, organizational structure, decision rights, motivetors, and cost-sensitivity.

## ١. مقدمة الدراسة:

يُعتبر سلوك التكلفة من الركائز الأساسية لبناء وتوصيف المعلومات المستقاة من نظام المحاسبة الإدارية؛ باعتباره أداة التمييز بين التكلفة الملائمة وغير الملائمة للقرار الإداري. هذا وتقوم نماذج تحليل سلوك التكلفة المتعارف عليها في الفكر المحاسبي بتصنيف التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة ارتباطاً بالتغير في حجم (مستوى) النشاط؛ حيث تفترض أن إجمالي التكلفة الثابتة مستقل عن التغير في حجم النشاط داخل المدى الملائم للطاقة، بينما يتغير (يتحرك) إجمالي التكلفة المتغيرة بصورة (بدالة) خطية وتناسبية مع التغير في حجم النشاط، وذلك بغض النظر عن اتجاه هذا التغير بالزيادة أو بالانخفاض مقارنة بمستوى النشاط في الفترة السابقة. مما يعني تماثل سلوك التكلفة بالنسبة لزيادة وانخفاض حجم النشاط. (منطاش، ٢٠١٥، ص: ٢).

فالوعي التكاليفي لإدارة المنشأة يُعدّ من الأمور والاعتبارات الهامة والمؤثرة في نظام التكاليف. فدرجة تقدّم وتطور أنظمة التكاليف إنما تتوقف في المقام الأول على درجة اهتمام واحتياج الإدارة للبيانات والمعلومات الناتجة عن هذه الأنظمة. هذا من ناحية أما الأخرى فإن اختلاف الغرض من التكلفة يتطلب اختلاف مفهوم هذه التكلفة، بمعنى أن القرارات الإدارية المختلفة تقتضي وتتطلب مفاهيم مختلفة للتكلفة، فكل قرار إداري يعتمد على مفهوم مناسب للتكلفة، ومن هنا تتضح أهمية وخطورة خاصية "المناسبة" عند تقديم بيانات ومعلومات التكاليف. ودراسة سلوك التكاليف من الدراسات الهامة في محاسبة التكاليف والتي يكون من شأنها تحديد مدى مناسبة التكاليف لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، ومن ثم فإنّ هذا الموضوع يركّز على كيفية وأهمية دراسة سلوك التكاليف كمعلومات أساسية لاتخاذ العديد من القرارات الإدارية. (ليستراي، سيرج، ٢٠٠٤، ص: ١٣٤).

ولمّا كانت المنظمات تخضع لنفس القانون الطبيعي الذي تخضع له سائر الكائنات الحية والمتمثلة في دورة الحياة، فتبدأ تطورها بمرحلة الولادة، النمو، النضج ثم الانحدار كان من المهم البحث عن تكوينها الوراثي كباقي الكائنات الحية. فمفهوم الجينات التنظيمية للمنظمة DNA يُحاكي مفهوم الجينات الوراثية للإنسان إذ أن البصمة الوراثية للمنظمة DNA تحمل المعلومات الموروثة والمتقدمة بشكل تراكمي في المنظمة منذ ظهور الفكرة الأولى للمنظمة والتي تمثّل النواة الأولى لهذه الخلية، كما أنّ الحمض النووي التنظيمي يُعتبر إطاراً يتناول جميع جوانب الهندسة المعمارية للمنظمات ويُحدّد كيف تعمل تلك المنظمات من حيث بنيتها التنظيمية. (أمينة وميمون، ٢٠١٧، ص: ٥٤).

ولقد بذلت جهود كبيرة في مجال علم الإدارة من قبل المفكرين والمنظرين في مؤسسات علمية ومنظمات تُعنى وتهتم بذلك تمخّص عنها رؤية جديدة للمنظمات، قامت على مفهوم الحمض النووي للمنظمة "DNA Organizational" وهو مصطلح مجاز يُحدّد ويوضّح العوامل والعناصر الأساسية التي تحدّد معاً شخصيّة المنظمة وأسلوب أدائها والجدير بالذكر أنّ هذا المصطلح أول من استخدمه هو شركة BOOZALLEN HAMILTEN للاستشارات الإدارية في الولايات المتحدة الأمريكية عندما قامت باستقصائها الدولي عام (٢٠٠٢م) بغرض الوصول إلى الخصائص المميزة والفريدة للمنظمة والتي تحدّد شخصيتها وأسلوب أدائها. حيث شملت الدراسة مائتي شركة عبر العالم، توصلت بعدها إلى أنّ لكلّ منظمة من المنظمات خصائصها الفريدة التي تجعلها تختلف عن بقية المنظمات حتى التي تعمل معها في نفس المجال. (الطيب، ٢٠١٥، ص: ٢).

هذا الأمر ألهم الكثير من الكُتّاب و المفكرين و دفعهم إلى بذل الجهود للتعقّق أكثر لمعرفة تلك الخصائص والمميزات التي تمثّل الحمض النووي للمنظمات وقد أمكن حصرها في أربعة متغيرات

أو كروموسومات محدّدة للجين التنظيمي (جين الأداء) وهي: (كروموسوم حقوق اتخاذ القرار، كروموسوم المعلومات، كروموسوم المحفزات، كروموسوم الهيكل التنظيمي). إنّ دراسة هذه المتغيرات تُساعد على فهم أسلوب أداء هذه المنظمات، وذلك بغرض توفير طريقة سهلة لتحديد الصعوبات التي تعوق ممارسة نشاطها، والتي يمكن من شأنها أن تعزز بعض الدوافع الآلية الجيدة لتصميم وبناء هيكل التكلفة . فهيكّل التكاليف أو بلفظ آخر توليفة التكاليف تعني المفاضلة بين نسبة التكاليف الثابتة إلى التكاليف الكلية أو التكاليف المتغيرة إلى التكاليف الكلية. فإن تمييز التكاليف هل هي ثابتة أو متغيرة مهم من أجل ضمان استمرارية المنظمة. ولكن ما هي الجينات التنظيمية؟، وما المقصود بديناميكيّتها؟، وما هي انعكاسات تلك الجينات على تطوير هيكل التكلفة؟، وما هو دور الجينات التنظيمية في التأثير على حساسيّة هيكل التكلفة؟، وستكون إجابة هذه التساؤلات هو محور هذه الدراسة.

## ٢. مشكلة الدراسة:

لقد أكدت العديد من الدراسات (رزق، ٢٠١٠؛ أحمد، ٢٠١٥؛ بدوان، ٢٠١٨) على تعزيز فكرة البناء الثقافي للصبغة الوراثية للتنظيم ووضع الأسس العلمية والتطبيقية لهذا المفهوم باعتباره

من المفاهيم الحديثة نسبياً، وأثره على تنمية دوافع العاملين الإيجابية لتكون أكثر مواكبة وتكيفاً مع التطورات في بيئة العمل. وأغفلت التأثير على هيكل التكلفة بالمنظمة.

ومن ناحية أخرى، التطورات الحديثة بهيكل التكلفة وتحديدًا فيما يتعلق بظهور السلوك غير المتماثل للتكلفة، وكذلك الاهتمام بطبيعة التكلفة من حيث تتبعها ضمن أولويات هيكل التكلفة يشير إلى أنّ تلك التطورات ناتج أساساً لاختلاف الخصائص التنظيمية للعديد من منظمات الأعمال التي تعمل في بيئة الأعمال الحديثة. وتتمثل أهم هذه الخصائص التنظيمية فيما يتعلق بالثقافة المعلوماتية وآلية اتخاذ القرارات ووضوح الهيكل التنظيمي الخاص بتوزيع الأدوار والسلطات والمسؤوليات، فضلاً عن أساليب التحفيز المختلفة التي تستخدمها المنظمات فيما بينها.

ومن هنا يتبين لدى الباحثة أنه على الرغم من اتفاق العديد من الدراسات على أهمية الخصائص التنظيمية وانعكاساتها الحديثة على بيئة الأعمال، وعلى الرغم من اتفاق مجموعة أخرى من الدراسات على أن التطورات الحديثة بهيكل التكلفة كانت نتيجة أساسية لاختلاف التطورات التنظيمية في بيئة الأعمال الحديثة، إلا أنه لم يتم تحليل العلاقة بين الخصائص التنظيمية وهيكل التكلفة حتى الآن، وهو ما يشير إلى وجود فجوة بحثية كبيرة على المستويين الأكاديمي والتطبيقي.

ومن هذا المنطلق، تصبح المشكلة الرئيسية للدراسة الحالية في الاعتراف الضمني بوجود علاقة بين الخصائص التنظيمية للمنظمات - وهو ما سمي حديثاً بالجينات التنظيمية - وهيكل التكلفة بمنظمات الأعمال في بيئة الأعمال الحديثة، ورغم ذلك -على حد علم الباحثة - لم يتم الاهتمام بتحليلها حتى الآن بالدراسات الحديثة. وبالتالي، تتجسد مشكلة الدراسة في ظل اختلاف الجينات التنظيمية للمنظمة إلى (كروموسومات جودة المعلومات، والهيكل التنظيمي، وحقوق اتخاذ القرارات، والمحفزات) في محاولة الإجابة على التساؤل الرئيس الآتي: ما هو أثر اختلاف الجينات التنظيمية للمنظمة على هيكل التكلفة؟

وينفّر عن التساؤل الرئيس السابق التساؤلات الفرعية الآتية:

١. ما هو أثر كروموسوم المعلومات على هيكل التكلفة.
٢. ما هو أثر كروموسوم حقوق اتخاذ القرار على هيكل التكلفة.
٣. ما هو أثر كروموسوم المحفزات على هيكل التكلفة.
٤. ما هو أثر كروموسوم الهيكل التنظيمي على هيكل التكلفة.

### ٣- فروض الدراسة:

انطلاقاً من العرض السابق لمشكلة الدراسة وتحليلاً لما سبق ، وفي ظلّ انقسام الجينات التنظيمية إلى أربعة كروموسومات رئيسية تتمثل في: كروموسومات جودة المعلومات، والهيكل التنظيمي، وحقوق اتخاذ القرارات، والمحفزات، ولغرض تحليل العلاقة بين ديناميكية الجينات التنظيمية وحساسية هيكل التكلفة يمكن للباحثة صياغة الفروض الإحصائية للدراسة من خلال العرض الآتي:

**الفرض الأول:** لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لكروموسوم جودة المعلومات على هيكل التكلفة.

**الفرض الثاني:** لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لكروموسوم الهيكل التنظيمي على هيكل التكلفة.

**الفرض الثالث:** لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لكروموسوم حقوق اتخاذ القرار على هيكل التكلفة.

**الفرض الرابع:** لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لكروموسوم المحفزات على هيكل التكلفة.

### ٤- أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف العام للدراسة الحالية في التعرف على طبيعة العلاقة بين الجينات التنظيمية وما تحويه من كروموسومات تتمثل في: جودة المعلومات، والهيكل التنظيمي، وحقوق اتخاذ القرارات، والمحفزات وبين هيكل التكلفة. ويُمكن للباحثة تحقيق الهدف العام للدراسة من خلال الأهداف الفرعية التالية:

١- تحليل طبيعة وديناميكية الجينات التنظيمية بمنظمات الأعمال المختلفة من خلال تحديد أنواعها وماهية كلٍ منها في ضوء اختلاف المنظمات ببيئة الأعمال الحديثة.

٢- التأسيس النظري والفلسفي لهيكل التكلفة وتحليل العلاقة بينه وبين تطوّر سلوك التكلفة، ودور نظم التكلفة أيضاً في تطوير هيكل التكلفة وما يحويه من معلومات.

٣- تحليل العلاقة بين ديناميكية الجينات التنظيمية باختلاف الكروموسومات المختلفة الداخلة في تكوينها وهيكل التكلفة في منظمات الأعمال ببيئة الأعمال الحديثة.

### ٥- أهمية الدراسة:

تتمثل الأهمية العلمية للدراسة في إضافة بُعد جديد بحاسبة التكاليف يكمن في تحليل العلاقة بين

الجيئات التنظيمية - والتي تعتبر متغيراً حديثاً إلى حدٍ كبير في الدّراسات المحاسبية- وبين هيكل التّكلفة وهو ما يُساهم في تسليط الضوء على دور هذه الجيئات التنظيمية في التأثير على سلوك التكلفة بالمنظمات المختلفة. كما تُساهم هذه الدّراسة في تقديم إضافة علمية متميزة أخرى من خلال الرّبط بين نوعين من العلوم وهما الإدارة ومحاسبة التكاليف. ومن ناحية أخرى، قد تُساهم الدّراسة الحاليّة في إلقاء المزيد من الرّؤى حول تفسير مستوى التغيّر في سلوك التّكلفة وأسباب ظهور الاتّجاهات الحديثة بسلوك التّكلفة.

ومن الناحية العمليّة، قد تُساهم الدّراسة الحاليّة في تقديم إسهام علمي متواضع للفكر المحاسبي على أهمية العلاقة بين المتغيرات التكاليفية ومتغيرات الإدارة الحديثة، حيث تُسهم الدّراسة الحاليّة في إلقاء الصّوء على دور الجيئات التنظيمية في تغيير هيكل التّكلفة وارتفاع مستوى حساسيته بما ينعكس على قيمة المنظمة، ومستوى الاستثمار في الأصول الثابتة داخل تلك المنظمات، وكذلك استراتيجية صنع القرار بتلك المنظمات وانعكاساته على سلوك التكلفة وهيكلتها. وفي إطار تطبيق تلك الدّراسة على المستشفيات الحكوميّة السوريّة فقد تُساهم هذه الدّراسة في تفسير دور الجيئات التنظيمية في تحقيق مرونة هيكل التكلفة بالمنظمات الخدمية ولا سيما المستشفيات الحكومية. ومن ثمّ، تُساهم الدّراسة الحاليّة في تقديم دليلاً استرشادياً لكافة الأطراف ذوي المصلحة عن دور السلوك الإداري في التأثير على هيكل التّكلفة وسلوكها.

## ٦- حدود الدراسة:

- تم إعداد هذه الدراسة في ظلّ الحدود الآتية:
- لن تتعرض الدّراسة لأوجه القصور أو الانتقادات التي تتعرض لها القطاعات العامة إلا بالقدر الذي تتطلبه هذه الدراسة.
- سوف تقتصر الدّراسة بالتّطبيق على المستشفيات الحكوميّة السوريّة دون التّطرق إلى منظمات الأعمال المختلفة الأخرى.
- ستقتصر الدراسة على الجيئات التنظيمية الأربعة المتمثلة في كروموسومات جودة المعلومات، والهيكل التنظيمي، وحقوق اتخاذ القرارات، والمحفزات دون التّطرق لأي نوع آخر من أنواع الجيئات التنظيمية التي قد يكون لها تأثير على هيكل التّكلفة.

## ٧- منهجية الدراسة:

- اعتمدت الباحثة على منهجين بشكل متكامل، وهما:
- الأول: المنهج الاستقرائي: وهو المنهج الذي يعتمد على مجموعة من الإجراءات التجريبية ، تنتهي إلى المبادئ العامة، أي الانتقال من الخاص إلى العام. فالاستقراء هو كل استدلال ينتقل فيه الباحث من الخاص إلى العام أو من الجزء إلى الكل، أو من المحسوس إلى المجرد. فالاستقراء يصل إلى استنتاجات بالتعميم (إسماعيل ، ٢٠١٨ ، ص: ٤٣).
  - الثاني: المنهج الاستنباطي: وهو المنهج الذي ينتقل فيه الاستنتاج من الكل إلى الجزء، ويبدأ الاستنباط من القواعد الكلية، ومن ثم يستنبط منها القواعد التي تنطبق على الجزء الذي يقوم الباحث بدراسته. فالاستنباط يتعلق بالقواعد، أي قواعد المنطق، حيث يبدأ بالجزئيات ليصل منها إلى قوانين عامة، وهو يعتمد على التحقق بالملاحظة المنظمة الخاضعة للتجريب والتحكم في المتغيرات المختلفة. فالاستنباط عملية استدلالية تنتقل من العام إلى الخاص. ( إسماعيل، ٢٠١٨ ، ص: ٤٢) . أي الاستقراء بقصد الاستنباط .

## ٨- خطة الدراسة:

- تحقيقاً لأهداف الدراسة وسعيًا لاختبار فروضها، قامت الباحثة بتقسيم بقية محتويات الدراسة على النحو الآتي:
- أولاً: الدراسات السابقة.
  - ثانياً: طبيعة الجينات التنظيمية.
  - ثالثاً: ديناميكية الجينات التنظيمية وأثرها على هيكل التكلفة وفقاً لسلوكها.
  - رابعاً: كروموسومات الجينات التنظيمية وسلوك التكلفة.
  - خامساً: الدراسة الميدانية.

## وفيما يلي عرضاً تفصيلياً لهذه المحاور السابقة:

### أولاً: الدراسات السابقة:

وقد وجدت الباحثة وفرة من الدراسات التي تناولت الجينات التنظيمية من جانب، والتي تناولت هيكل التكلفة من جانب آخر، إلا أن هذه الدراسات قامت بدراسة الموضوعين من جوانب مختلفة



وحسب البيئة الموجودة فيها، وهو ما يُمكن توضيحه من خلال تقسيم تلك الدّراسات إلى مجموعتين مختلفتين على النحو الآتي:

**المجموعة الأولى:** الدّراسات التي تناولت الجينات التنظيمية للمنظمة.

**المجموعة الثانية:** الدّراسات التي تناولت هيكل التكلفة.

**المجموعة الأولى:** الدّراسات التي تناولت الجينات التنظيمية للمنظمة:

١- دراسة (الطائي والجناي، ٢٠١٦): بعنوان "الثقافية المعرفية ودورها في تحقيق المناعة التنظيمية" دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الرجالية.

هدفت الدّراسة إلى الكشف عن الدور الذي يمكن أن تلعبه الثقافة المعرفية في تحقيق المناعة التنظيمية لمنظمات الأعمال وبالذات المنظمات الإنتاجية المرتبطة بالطلبات الموسمية كعملا للألبسة الرجالية في النجف الأشرف.

تناولت الدّراسة المنهج الوصفي التحليلي، اعتمدت فيها على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات، واستُخدم برنامج التحليل الإحصائي SPSS لتحليل البيانات.

توصلت الدّراسة إلى أن العمل ضمن الفرق والتبادل المعرفي لهما القدرة على المساعدة في تكوين المناعة التنظيمية الطبيعية.

تؤكد الباحثة أنّ: هذه الدّراسة تناولت التركيز على الثقافة المعرفية ومدى أهمية هذا المتغير في إدارة الموارد البشرية، ولكنها لم تبين خريطة الطريق لعملية اتخاذ القرار "استراتيجية المنظمة وأسلوب القيادة المتبع ودرجة المركزية واللامركزية"، حيث أنها بمثابة أبعاد تعتقد الباحثة من شأنها أن تلعب دوراً في تحقيق المناعة التنظيمية.

٢- دراسة (أمينة وميمون، ٢٠١٧): بعنوان: "الحمض النووي DNA التنظيمي وريادة المؤسسات"

- دراسة حالة متعاملي الاتصالات في الجزائر -

هدفت هذه الدّراسة إلى تحديد العلاقة بين مكونات الحمض النووي التنظيمي DNA مجتمعة وأبعاد الريادة المتمثلة في القدرات الإبداعية، والإجراءات الاستباقية وتبني المخاطرة. ولدراسة واقع هذه العلاقة عند متعاملي الاتصالات الثلاثة في الجزائر (جيزي، وأوردو، ونجمة).

تناولت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام الاستبانة أداة لجمع المعلومات ونموذج المعادلات الهيكلية واستعمال البرنامج الإحصائي SPSS 22.

توصلت الدراسة إلى وجود تأثير لمكونات الحمض النووي للمؤسسات - محل الدراسة - على أبعاد الريادة المتمثلة في القدرات الإبداعية، والإجراءات الاستباقية وتبني المخاطر باعتبار أن مكونات الحمض النووي المنظمي مسؤول عن هوية المنظمة ومؤثر في عادات وتقاليده وأنظمة العمل فيها والتي من أهمها الأنشطة الإبداعية والابتكارية في مختلف مستوياتها.

وتشير الباحثة إلى أن هذه الدراسة تهتم بمكونات DNA مجتمعة باعتباره مسؤول عن شخصية المنظمة وأسلوب أدائها، وأن هذه الدراسة لها نصيب في تحديد مقومات الريادة التي من شأنها تلعب دوراً هاماً في تنمية القدرات البشرية القادرة على التطوير التنظيمي القائم على الإبداع والتميز على مستوى المنظمة ككل وبين باقي المنظمات، إلا أنها لم تذكر وضع نظام التكاليف داخل المنظمة.

٣- دراسة (أبو حجير وأبو ناصر، ٢٠١٧): بعنوان "الدور الوسيط للشفافية المالية في العلاقة بين الجينات التنظيمية وإدارة مخاطر الفساد": دراسة تطبيقية على الوزارات الفلسطينية من وجهة نظر العاملين في دوائر الرقابة والتفتيش".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الوسيط للشفافية المالية في العلاقة بين الجينات التنظيمية وإدارة مخاطر الفساد من وجهة نظر العاملين في دوائر الرقابة والتفتيش في الوزارات الفلسطينية.

تناولت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام الاستبانة أداة لجمع المعلومات، إلى جانب استخدام أسلوب الحصر الشامل.

توصلت الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات أفراد عينة الدراسة حول واقع الجينات التنظيمية في الوزارات الفلسطينية تُعزى للمتغيرات التالية: (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخدمة، عدد المرؤوسين).

ترى الباحثة أن الدراسة السابقة وإن ركزت على مكونات DNA للمنظمة، إلا أنها أخذت في الاعتبار تأثير كل من أبعاد DNA على متغيرات ديمغرافية إضافية حدّتها في دراستها، مما تراه الباحثة ذا أهمية في تحليل النتائج، إذ أن الباحثة تعتقد أن التطرق إلى مثل هذه المتغيرات قد يكون له تأثير كبير في المنظمات التي تسعى للحد من الفساد والفوضى.

٤- دراسة (بدوان، ٢٠١٨): بعنوان "علاقة الجينات التنظيمية بالتميز المؤسسي" دراسة ميدانية على الجامعات الفلسطينية في محافظة قطاع غزة.

هدفت الدراسة إلى التعرف على علاقة الجينات التنظيمية بالتميز المؤسسي في الجامعات الفلسطينية

في محافظات قطاع غزة.

تناولت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام أسلوب العينة الطبقية العشوائية لجمع البيانات من أصحاب الجهات الإشرافية في الجامعات الفلسطينية التقليدية بمحافظة قطاع غزة.

توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية لأبعاد الجينات التنظيمية على تحقيق التميز المؤسسي في الجامعات الفلسطينية في محافظات قطاع غزة، وأن المتغيرات المؤثرة على المتغير التابع "التميز المؤسسي" هي: (حقوق اتخاذ القرار، جودة المعلومات، الهيكل التنظيمي)، بينما تبين ضعف تأثير متغير (المحفزات) في تحقيق التميز المؤسسي.

تشير الباحثة إلى تأكيد دور كل من أبعاد DNA وتأثيرها في الوصول إلى أعلى معدلات الجودة والأداء، وأنه لا بدّ لجميع المنظمات أن تسعى لتحقيق التميز المنظمي إلى جانب تطبيق نظام ملائم لإدارة التكلفة في جميع عملياتها التنظيمية والإدارية والمالية.

٥- دراسة (سليمان، ٢٠١٩): بعنوان "الجينات التنظيمية وانعكاساتها على فعالية خدمات المراكز الطبية المتخصصة بجامعة المنصورة" دراسة ميدانية.

هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين الجينات التنظيمية (حقوق القرار - الحفزات - المعلومات - الهيكل

التنظيمي) وفعالية الخدمة (النمو - الرضا - المرونة - الابتكار - التكيف) مع توسيط جودة الخدمة بالمراكز الطبية المتخصصة بدراسة ميدانية بالتطبيق على جامعة المنصورة.

تناولت الدراسة تصميم نموذج مقترح للدراسة لاختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة، وتم تجميع البيانات الأولية عن طريق استمارة استقصاء.

توصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي إيجابي للجينات التنظيمية على فعالية الخدمة وكذلك تأثير معنوي إيجابي لجودة الخدمة على فعالية الخدمة، بالإضافة إلى تغير التأثير المعنوي الإيجابي للجينات التنظيمية على أبعاد فعالية الخدمة عند توسيط جودة الخدمة.

وتؤكد الباحثة متفقة مع الدراسة السابقة بأن أبعاد DNA مجتمعها لها تأثير كبير على كل من جودة وفعالية الخدمات داخل المنظمات، ولكنها تعتقد أنه من الضروري وجود نظام تكاليف مناسب من شأنه يُحدّد مدى مناسبة التكاليف لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة داخل كل منظمة.

### وتعليقاً على الدراسات السابق عرضها بالمجموعة الأولى تذكر الباحثة ما يأتي:

على الرغم من الإسهامات الكبيرة التي قدّمتها تلك الدراسات، حيث تناولت أثر مكونات الجينات التنظيمية على دوافع العاملين بحيث ركّزت على العنصر البشري، وأهمية توظيفه في صناعة القرارات من خلال اتباع أساليب القيادة الفعّالة في الإدارة، والعمل على تطوير وإعادة بناء الهياكل التنظيمية للمنظمات لتكون أكثر تكيفاً مع التطورات في بيئة العمل، بما يحقق التوجّهات الاستراتيجية لمنظمات الأعمال؛ فإنها لم تنظر إلى الأثر المحتمل لمكونات الجينات التنظيمية على هيكل التكلفة، ومدى تحديد الأثر المتبادل للإحلال بين جميع أبعاد الجينات التنظيمية وهيكل التكلفة، و دور الاستراتيجية المتّبعة لنظام التكاليف المعتمد في تنمية وتطوير مهارات إجراءات الأداء الخاصة بها، ودعم عمليّة التطوير الفعّال لإعادة بناء الهياكل التنظيمية للمنظمات في الاتجاه الذي يحقق الاستراتيجية التنافسية لمنظمات الأعمال .

### **المجموعة الثانية: الدراسات التي تناولت هيكل التكلفة:**

١- دراسة (Banker, et al., 2010) بعنوان "Demand Uncertainty and Cost

"Behavior

بمعنى "الطلب غير المؤكد وسلوك التكلفة".

هدفت الدراسة إلى فهم هيكل التكلفة وبيان دور الطلب غير المؤكد على سلوك التكاليف. تناولت الدراسة التركيز على قرارات المديرين المرتبطة بعدم التأكد في الطلب باستمرار اتجاه المبيعات خلال فترات متتالية، والتي تؤثر على التكلفة صعوداً وهبوطاً. توصلت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام والاستفادة من دراسة وتفسير سلوك التكاليف تجاه التغيرات في حجم النشاط في كل منظمة.

وترى الباحثة أنّ هذه الدراسة توفّر مدخلاً مناسباً للبحث الحالي من حيث تطوّرها إلى فهم وتفسير سلوك التكاليف داخل المنظمة، والتي ترتبط بتصرفات المديرين ووعيهم ورغبتهم في تحسين مستوى ربحية المنظمة.

٢- دراسة ( Bormann,et al.,2015 ) بعنوان " Understanding the cost structure of a firm:Balancing activities and achieving economies of scope "

بمعنى "فهم هيكل تكلفة الشركة: تحقيق التوازن بين الأنشطة ووفورات النطاق" هدفت الدراسة إلى توضيح هيكل التكلفة داخل الشركة من خلال دراسة العوامل المؤثرة عليه، فيما إذا كانت منتجات الشركة يتم إنتاجها بشكل مشترك في هيكل تنظيمي واحد أو بشكل منفصل في وحدات تنظيمية متعددة، مع الأخذ بعين الاعتبار كيفية نقل المعلومات والاتصال فيما بين الأقسام والكفاءة المحققة داخل الشركة.

تناولت الدراسة أثر وآلية حقوق اتخاذ القرار والتّركيز على درجة المركزيّة واللامركزيّة عبر الوحدات التنظيمية بمختلف الأنشطة والخدمات المقدّمة.

توصلت الدراسة إلى أن خبرة وكفاءة المدير لها دور كبير في أهمية رسم الهيكل التنظيمي داخل الشركة وآلية الاتصال الفعال وحق اتخاذ القرار داخل كل قسم وبين باقي الأقسام الأخرى، وكذلك درجة المركزيّة واللامركزيّة لتحقيق كفاءة الأقسام.

وتشير الباحثة إلى أن هذه الدراسة حدّدت الفهم الحقيقي لهيكل التكلفة من خلال ضرورة وجود هيكل تنظيمي وقنوات اتصال فعّالة للحصول على المعلومات من وإلى الأقسام، مع توضيح حقوق اتخاذ القرار وآليته، إلّا أنّها أغفلت دور المحفزات وأهميتها في رفع الأداء وتحقيق الكفاءة داخل المنظمات.

٣- دراسة ( Kulchaniaa,2016 ) بعنوان "Cost Structure and Payout Policy"

بمعنى "هيكل التكلفة وسياسة الدفع"

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر نسبة كل من التكاليف الثابتة والمتغيرة داخل الشركة على سياسة المدفوعات الخاصة بها، وأثرها على توزيعات الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية.

تناولت الدراسة العوامل المؤثرة على استخدام مقياس يستند إلى EBIT لهيكل التكلفة، ودراسة أثر هيكل التكلفة على قرار السداد في ضوء المتغيرات المتعددة: ( نسبة الديون، الإيرادات التشغيلية وغير التشغيلية، تقلبات سوق الأسهم).

انتهت الدراسة إلى أنّه إذا كانت نسبة التكاليف الثابتة للشركة مرتفعة، فإنّ الزيادة في المبيعات تترك النقدية المتبقية للدفع. ومن ناحية أخرى، فإن انخفاض المبيعات يجعل من الصعب على

الشركات ذات التكاليف الثابتة المرتفعة أن يكون لديها فائض نقدي للمدفوعات. وبالتالي فإن الشركات ذات التكاليف المتغيرة العالية أكثر راحة مع دفع تعويضات ثابتة بحيث يمكنها من دفعها باستمرار حتى عندما تتغير المبيعات.

وتشير الباحثة إلى أهمية دراسة هيكل التكلفة داخل أي منظمة لما له من دور وأثر فعال في القرارات التنافسية، وهذا يترك مجالاً للبحث عن أثر القرارات على هيكل التكلفة، وهذا ما يتناوله البحث الحالي.

#### ٤- دراسة (Chang, et al., 2017) بعنوان "Customer Concentration, Cost

Structure, and Performance" بمعنى "تركيز العملاء، وهيكل التكلفة، والأداء"

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر قرارات هيكل التكلفة الخاصة بعلاقة الموردين على الأداء المستقبلي. من خلال تحليل بيانات التكلفة من عينة من شركات التصنيع، ومعرفة مدى أثر تركيز العملاء على هيكل التكلفة.

ركّزت الدراسة على قرارات هيكل التكلفة للشركات لأنها واحدة من أهم الخيارات الاستراتيجية التي يتخذها المدبرون وذلك لما لها من أثر مباشر على الربحية الحالية والمستقبلية.

توصلت الدراسة إلى أن قرارات الاستثمار التي يتخذها المدبرون تؤثر على هيكل التكلفة داخل الشركة، أي على نسبة كل من التكاليف الثابتة والمتغيرة التي تتكبدها الشركة من الإنتاج. وبيّنت أنه عندما تكون قرارات هيكل التكلفة أكثر صرامة (نسبة التكاليف الثابتة أعلى) فإنه يؤدي إلى تخفيضات أكبر في الأرباح عند انخفاض المبيعات، ولكن أرباح أعلى عندما تزيد المبيعات (نسبة تكاليف متغيرة أكبر). وأن الشركات تتخذ هيكل تكاليف أقل صرامة عند زيادة مخاطر التشغيل والمخاطر البيئية وذلك لتقليل مخاطر الهبوط المحتملة والمرتبطة بتقلبات المبيعات.

وتؤكد الباحثة على أهمية تحليل نسبة كل من التكاليف الثابتة والمتغيرة داخل المنظمات، مما يساعد كثيراً على تحقيق أقصى قدر من الاستفادة من قرارات الاستثمار والقرارات التنافسية، ودعم نجاح وتمييز المنظمات.

#### ٥- دراسة (Chan, et al., 2018) بعنوان "Does Relationship

Matter? Buyer-Relationship and the Association between Supplier Concentration and Cost Structure

بمعنى "هل العلاقة مهمة؟ العلاقة بين المشتري والمورد والارتباط بين تركيز المورد وهيكل التكلفة"

هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين تركيز المورد وهيكل التكلفة، مع الأخذ بالاعتبار العلاقة بين كل من المشتري و المورد.

رَكَزَت الدراسة على دراسة وتحليل سلوك عناصر التكاليف في إدارة سلسلة التوريد، وأهمية قرارات هيكل التكاليف في ظلّ زيادة مستويات عوامل المخاطرة في سلسلة التوريد.

توصّلت الدراسة إلى أن الشركات ذات التركيز الأعلى للموردين لديها هيكل تكلفة أكثر مرونة (استثمارات أقل خاصة بالعلاقات) بالنسبة للشركات الخاصة، ولكن هيكل تكلفة أقل مرونة (أكثر استثمارات خاصة بالعلاقات) للشركات الحكومية.

وترى الباحثة ضرورة وصف وبيان دراسة تحليلية لسلوك عناصر التكاليف داخل أي منظمة بحيث يؤدي إلى تدعيم عمليات اتخاذ القرار، ويضمن المرونة بين كل من علاقة المشتري والمورد من جهة وبين اعتبارات الموردين وهيكل التكلفة من جهة أخرى.

#### وتعليقاً على الدراسات السابق عرضها بالمجموعة الثانية تذكر الباحثة ما يأتي:

انصبّ اهتمام الدراسات السابقة بهذه المجموعة على بيان وفهم لتفسير سلوك التكاليف داخل المنظمات، ومدى توفرها لمعلومات مناسبة، بحيث يُمكنها تدعيم عمليات اتخاذ القرار، مما تترك مجالاً للاستفادة منها في مجال البحث.

#### الفجوة البحثية للدراسات السابقة والإضافة العلمية للدراسة الحالية:

تلخص الباحثة من خلال العرض السابق للدراسات السابقة بكل المجموعتين إلى وجود مجموعة من الملاحظات التي تتمثل فيما يأتي:

- ركزت الدراسات التي تناولت الجينات التنظيمية على تحليل أثرها من الزاوية الإدارية دون التطرق إلى انعكاساتها الداخلية على هيكل التكلفة.
- ركزت الدراسات التي تناولت تحليل التطورات بهيكل التكلفة على تحليل سلوك التكلفة وما أصابه من التحول إلى السلوك غير الخطي دون تحليل دور السلوك الإداري في ذلك.
- الدراسات التي اهتمت بتحليل سلوك التكلفة بحثت عن مسببات السلوك غير المتماثل للتكلفة دون التطرق إلى الجينات التنظيمية رغم أنها قد تكون المسبب الرئيس لكافة المسببات الخاصة بالسلوك غير المتماثل للتكلفة.

▪ على الرغم من الاهتمام المفرط للعديد من الدراسات السابقة بتحليل الأثر الإداري للجينات التنظيمية واهتمام فريق آخر بتحليل الآثار على هيكل التكلفة، إلا أنه لم يتواجد -على حد علم الباحثة - أي اتجاه نحو الربط بين الجينات التنظيمية وهيكل التكلفة.

وتأسيساً على ذلك، ترى الباحثة أن المحاور السابقة تمثل فجوة بحثية يمكن تغطيتها من خلال الدراسة الحالية، حيث تتمثل الإضافة العلمية الرئيسية لهذه الدراسة في محاولة التزاوج بين العلوم من خلال الربط بين العلوم الإدارية ومحاسبة التكاليف بتحليل العلاقة بين ديناميكية الجينات التنظيمية وهيكل التكلفة.

### ثانياً: طبيعة الجينات التنظيمية:

فالجينات التنظيمية مصطلح يبين العوامل الأساسية التي تُحدّد مجتمعة شخصية المنظمة والسّمات الفريدة لها، وتحدّد وتفسّر أسلوب أدائها، وتجعلها مختلفة عن غيرها من المنظمات، وتحدّد مواطن القوة ومواطن الضعف بها، وتساعد على توقّع سلوك وأداء الأفراد بها، وهذه الجينات متكاملة ومترابطة فيما بينها، وتؤثر في بعضها بعضاً، ويؤثر أي تقصير في أي منها على الجينات الأخرى، وينعكس ذلك سلباً على أداء المنظمة بشكل عام. (David et al,2006, p.2).

ويشتمل كل كروموسوم تنظيمي على مجموعة متجانسة من الجينات التنظيمية للمنظمة، ويمكن حصر الكروموسومات المحددة للجينات التنظيمية للمنظمة في أربعة كروموسومات وهي: حقوق اتخاذ القرار **Rights Decision**، والمعلومات **Information**، والمحفزات **Motivators**، والهيكل التنظيمي. **Structure** (Gary and Nelson,2004, p.10)، وكروموسوم المعلومات يشير إلى الجين المعلوماتي الخاص بمدى تحقيق أعلى مستويات الجودة الممكنة في المعلومات المقدّمة إلى الفريق الإداري. (رزق، ٢٠١٠، ص: ٢٢-٢٦)، بينما يعبر كروموسوم الهيكل التنظيمي عن مرونة الهيكل التنظيمي التي تسمح بتفويض السلطات والمسؤوليات والمرونة في اتخاذ القرارات. (Krishnan, 2018, p.240)، بينما يُعبر كروموسوم حقوق اتخاذ القرار عن كافة القرارات التي يُمكن اتّخاذها على كافة

المستويات الإدارية الثلاثة وكيفية اتّخاذها وانعكاساتها على الجانب التّكاليفي. (أبو حجير و أبوناصر، ٢٠١٧، ص: ١٢)، وأخيراً كروموسوم المحفزات وهو يرتبط بالعنصر البشري ومدى تحفيزه مادياً أو معنوياً للحصول على أعلى كفاءة ممكنة من العنصر البشري (Metz,2018, p.14).



ويُحاكي مفهوم الجينات التنظيمية للمنظمة مفهوم الجينات الوراثية في الإنسان،حي تتحمل الجينات التنظيمية الخصائص الداخلية للمنظمة وتتحكم إلى حد كبير في تلك الخصائص، ومن ثم تكون مسؤولة عن المعلومات المسجلة فيها، وما يبنى على هذه المعلومات من قرارات لازمة لتحقيق أهداف المنظمة.

وقد تحدّث طفرة في الجينات التنظيمية للمنظمة نتيجة عوامل من داخل المنظمة أو من خارجها . وقد تكون للطفرة الجينية نتائج مفيدة، بما يسمح للمنظمة بالتأقلم مع التغيرات التي تطرأ على البيئة الداخلية والبيئة الخارجية لها، وتكمن خطورة الطفرة في إحداث اختلال في الوظائف المرتبطة بهذه الجينات، وظهور العديد من الآثار السلبية، وقد تكون الطفرة التي تطرأ على أحد الجينات ضارة وقد يبدو الضرر يسيراً ، إلا أنه قد يتسبب في آثار سلبية خطيرة. ويمكن إصلاح الطفرات الجينية بواسطة آليات خاصة لذلك، ويحدث الخلل غالباً عندما يكون معدل حدوث هذه الطفرات أعلى من قدرة المنظمة على إصلاحها. (رزق، ٢٠١٠: ص، ١).

وتأسيساً على ذلك، يمكن للباحثة تعريف الجينات التنظيمية بأنها مصطلح مجازي يبنى مجموعة عناصر وعوامل تتحدّد بخصائص معينة، تُسهم من خلال تفاعلها وتكاملها فيما بينها في تحديد شخصية وهوية المنظمة، فهي شفرة جينية للمنظمة تتكون من أربعة عناصر أساسية تتضمن حقوق اتخاذ القرار والمعلومات والمحفزات والهيكل التنظيمي، ممّا يعكس مدى قدرة المنظمة على التميّز والابتكار.

### ثالثاً: ديناميكية الجينات التنظيمية وأثرها على هيكل التكلفة وفقاً لسلوكها:

يتمتع تبويب التكاليف وفقاً لسلوكها بأهمية خاصة، فهو المحور الأساس الذي ترتكز عليه عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء بصفة عامة ولا غنى عنه في مثل تلك العمليات. ويُعطي ذلك أهمية خاصة لدراسة تأثير الجينات التنظيمية على هيكل التكاليف الصناعية وفقاً لسلوكها، إذ يُمكن إعادة النظر في مفاهيم التكلفة الشائعة ودورها في صنع القرارات في ضوء التغيرات التي تلحق بالأهمية النسبية لكل منها نتيجة لاختلاف الجينات التنظيمية. (Chen, et al., 2020, p. 3).

يتسبّب اختلاف الجينات التنظيمية إلى اختلاف مستويات أتمّة عمليات التصنيع وما يصاحبها من استثمارات ضخمة في الآلات والمعدّات الأتوماتيكية وأجهزة التّحكم والرقابة باستخدام الكمبيوتر ... الخ والمساهمة في تولّد نوع من التكاليف الصناعية لا تستجيب للتغيرات في مستوى

النشاط في الأجل القصير. وينعكس تأثير ذلك في شكل زيادة في النسبة الممثلة للشق الثابت داخل هيكل التكاليف الصناعية ولا يقف الأمر عند هذا الحد إذ ينتج عن استخدام تكنولوجيا التصنيع الحديثة تحوّل في سلوك بعض التكاليف إلى أو حساسيتها للاستجابة للتغيرات في مستوى النشاط. فكما سبق أن أوضحت الباحثة عند مناقشتها لنسب المزج التكاليفي الخاصة بالأجور المباشرة تتمثل أحد نتائج اختلاف الجينات التنظيمية التي تُحتمّ التحوّل من تكنولوجيا التصنيع التقليدية إلى تكنولوجيا التصنيع الحديثة في حدوث تغيير في خصائص بعض وظائف العمل الإنساني يترتّب عليه تغيير في سلوك التكاليف المتولّدة عنها من مباشر/متغير إلى غير مباشر/ ثابت. (Souza, et al., 2020, p. 371)

ومن ناحية أخرى، تتأثر التكاليف المتغيرة هي الأخرى باختلاف الجينات التنظيمية وذلك لأنها تؤدي في بعض المنظمات إلى تناقص الأجور المباشرة بشكل كبير وقد تختفي تماماً من هيكل التكاليف الصناعية حال الاعتماد الكامل على تكنولوجيا التصنيع الحديثة، والتخلص من جميع بقايا التكنولوجيا التقليدية. وإذا كانت الأجور المباشرة تشغل حيزاً ليس صغيراً من هيكل التكاليف الصناعية وجزء لا يُستهان به من التكاليف المتغيرة، فإن تناقصها بشكل كبير أو اختفاءها من هذا الهيكل يؤثر تأثيراً واضحاً على نسبة المزج التكاليفي الخاصة بالتكاليف المتغيرة فتتخفّف بشكل ملحوظ، وتتفق معظم الكتابات على أنّ المحصلة النهائية لاختلاف الجينات التنظيمية المحددة لهيكلية عملية الإنتاج والتصنيع على هيكل التكاليف وفقاً لسلوكها هي زيادة معدّل التكاليف الثابتة إلى معدل التكاليف المتغيرة. (Maronati & Petrovic, 2019, p. 213).

وترى الباحثة أنّ تأثير الجينات التنظيمية في هذا المقام لا تقتصر على ما سبق، وإنما يمتد إلى مفهوم التكلفة المتغيرة ذاته فيصبح نصيب وحدة المنتج النهائي منها متغيراً بالنسبة للمنتج الواحد من لوط إنتاجي إلى آخر وفقاً للتغيرات التي تفرضها الأسواق في خصائص السلعة المنتجة، ووفقاً لخلايا العمل المتاحة وقت إنتاج كل لوط، فضلاً عن أن اختلاف الجينات التنظيمية قد يؤدي إلى اختلاف آلية التعامل مع التطورات التي تفرضها الأسواق. وهكذا، لن يكون هناك رقماً واحداً للتكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة من نفس المنتج مما يتطلب إعادة النظر في تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح في ضوء هذه المتغيرات. وقد يؤدي ذلك إلى التحوّل في تحليل التعادل بالنسبة للمنتج الواحد ليتم على أساس المزج القائم أو المستهدف بين الدفعات الإنتاجية ذات الخصائص المختلفة من هذا المنتج كما قد يؤدي أيضاً إلى حدوث تغيير في مفهوم المفاضلة بين بدائل الإنتاج ليصبح

مطلباً أساسياً لإعداد الموازنة الجارية بعد أن كان جِكرًا على الموازنة الرأسمالية فقط، حيث سيتطلب الأمر في هذه الحالة المفاضلة بين أكثر من بديل متاح لإنتاج نفس اللوط الإنتاجي (خلايا الإنتاج المختلفة التي يمكن تشكيلها من الآلات المختلفة ذات المرونة العالية لإنتاج نفس السلعة)، وكذلك المفاضلة بين الخصائص المختلفة التي تطلبها الأسواق المختلفة لإنتاج نفس السلعة. (Karabatsou, et al., 2016, p. 5).

جانباً آخر، لتأثر الجينات التنظيمية على هيكله التكاليف وفقاً لحساسيتها للتغيرات في مستوى النشاط يدور حول القاعدة المعروفة في الفكر التقليدي بأن كل مباشر متغير والعكس ليس صحيح. إذ يؤدي التغير الذي يحدث في مفهوم المباشر وغير المباشر من ناحية ارتباطه أو عدم ارتباطه بمنتهج معين ذي مواصفات وطريقة تصنيع ثابتة لا تتغير إلى الخروج عن تلك القاعدة، فيصبح هناك بعض بنود التكاليف الصناعية التي تتصف بأنها مباشرة على دفعة إنتاجية أو لوط إنتاجي معين بالرغم من أنها غير حساسة للتغيرات في مستوى النشاط. (Park, et al., 2016, p. 199).

#### رابعاً: كروموسومات الجينات التنظيمية وسلوك التكلفة:

في ظل انقسام الجينات التنظيمية إلى أربعة أنواع تتمثل في: كروموسوم جودة المعلومات، وكروموسوم الهيكل التنظيمي، وكروموسوم حقوق اتخاذ القرار، وكروموسوم المحفزات، يمكن تحليل العلاقة بين كل كروموسوم وسلوك التكلفة على النحو الآتي:

##### ١. كروموسوم جودة المعلومات وسلوك التكلفة:

غالباً ما يرتبط السلوك الثابت للتكلفة بإنشاء مستويات مختلفة من الطاقة داخل المنظمة وهو ما يؤدي إلى ارتباطه بشكل وثيق بوجود المعلومات التي تحتوي على المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة والرشيده. وهنا يؤثر كروموسوم جودة المعلومات على هيكل التكلفة من خلال زيادة ورفع مستوى التكلفة الثابتة في الفترات التي يتوقع فيها ارتفاع مستويات الطلب وزيادة اتجاه المنظمة نحو اتخاذ قرار إنشاء خط إنتاجي جديد. (Hu, et al., 2019, pp.227-231).

وفيما يتعلق بالتكلفة المتغيرة فيساهم كروموسوم المعلومات إلى حد كبير بدرجة كبيرة في تخفيض مستوى التكلفة المتغيرة إلى أدنى مستوياته وزيادة دقة حسابها عند قدرته على توفير معلومات كثيفة مرتفعة الجودة وتحقق كافة خصائص الجودة المطلوبة. (Isani, et al., 2019, pp.70-79).

وتأسيساً على ذلك، تستنتج الباحثة أن كروموسوم المعلومات يُعتبر محدّداً رئيسياً لمستوى مرونة هيكل التكلفة، ففي حالة ارتفاع الطلب يُساهم في تخفيض مستوى مرونة هيكل التكلفة وزيادة مستوى التكلفة الثابتة. وبالنسبة للتكلفة المتغيرة يُساهم كروموسوم المعلومات في تحقيق الدقة الكافية في حسابها ومن ثمّ ترشيد العديد من القرارات المختلفة الخاصة بإنتاج المنتجات وتحديد مستويات الربحية ونقاط التعادل.

## ٢. كروموسوم الهيكل التنظيمي وسلوك التكلفة:

مستوى مرونة الهيكل التنظيمي هو المحدّد الرئيس لهيكل التكلفة، فجمود الهيكل التنظيمي يُساهم في تضيق فرصة اتخاذ قرارات إنشاء خطوط إنتاج جديدة في حالة ارتفاع مستويات الطلب وهو ما يؤدي إلى انخفاض مستويات التكلفة الثابتة ومن ثم ارتفاع مستوى مرونة هيكل التكلفة. (Jalandoni, et al., 2018, pp.605-616).

وفيما يتعلّق بالتكلفة المتغيرة مرونة الهيكل التنظيمي تُساهم إلى حدٍ كبير في ثبات التكلفة المتغيرة عند مستوى معيّن نظراً لعدم وجود الدافع لدى المنظمة في تغيير نمط الإنتاج الخاص بها، ومن ثمّ لن يتغير مستوى التكلفة المتغيرة للمنتج بسهولة. (Karrar, et al., 2018, pp.3-15). وبالتالي، تستنتج الباحثة أن انخفاض مرونة الهيكل التنظيمي سيؤدي إلى ثبات هيكل التكلفة عند حدٍ معيّن والثبات في مستوى مرونة هيكل التكلفة، بينما قد يؤدي ارتفاع مستوى مرونة هيكل التكلفة إلى انخفاض مرونة هيكل التكلفة إلى حدٍ كبير حيث أنه سيؤدي إلى ارتفاع مستويات التكلفة الثابتة في حالة ارتفاع مستويات الطلب.

## ٣. كروموسوم حقوق اتخاذ القرار وسلوك التكلفة:

تختلف القرارات باختلاف المستوى الإداري الموجود بالمنظمة، حيث تنقسم المستويات الإدارية بالمنظمة إلى ثلاثة مستويات ويختلف القرار الإداري باختلاف المستوى الإداري على النحو الآتي:

### أ- قرارات على المستوى التشغيلي (مستوى الإدارة الدنيا):

يتخذ المديرون والمشرفون في هذا المستوى الإداري عدد كبير من القرارات. وتتسم هذه القرارات بأنها مبرمجة وأن معظمها روتيني ومحكوم بلوائح وقواعد إجرائية محددة بصورة سالفة. وبالتالي يُمكن القول بأن تأثيرها معلوموفي الغالب ما يكون هذا التأثير محدود من حيث التكلفة. (Isani, et al., 2019, pp.70-79).

وبناءً عليه، فإن هذا القرار سيصعب تأثيره إلى حدٍ كبير على هيكل التكلفة سواء كانت التكلفة الثابتة أو التكلفة المتغيرة ولا سيما أنّ التغير في هيكل التكلفة (الثابتة والمتغيرة) يرتبط بقرارات كبرى تؤثر على خطة الإنتاج للمنظمة.

#### ب- قرارات على مستوى الإدارة الوسطى:

يقوم المديرون في كل من الإدارة الوسطى والعليا باتخاذ عدد أقل من القرارات، إلا أنّ هذه القرارات تتسم بأنها في الغالب غير مبرمجة ولا تحدث بصورة متكررة وتؤثر على مجالات تنظيمية واسعة مما يجعل تكلفة القرار الخاطئ والسيء تكلفة عالية. (Isani, et al., 2019, pp.70-79).

وبناءً على ذلك، سينصبّ القرار في هذه المرحلة من المراحل الإدارية على التكلفة الثابتة إلى حدٍ كبير أي أنّ القرار في هذا المستوى الإداري سيؤدي إلى انخفاض مستوى مرونة هيكل التكلفة حال كان القرار صائباً، بينما سيؤدي إلى تكبد المنظمة تكلفة باهظة في حالة كان القرار سيئاً. (Jalandoni, et al., 2018, pp.605-616).

بينما قد تتأثر التكلفة المتغيرة بقرارات هذا المستوى الإداري من خلال قدرة هذه القرارات على تغيير نمط الإنتاج ومن ثم ارتفاع أو انخفاض التكلفة المتغيرة تبعاً لذلك، وعليه لا يمكن تحديد اتجاه أثر هذه القرارات على التكلفة المتغيرة بشكل واضح. (Lekoubou, et al., 2018, pp.103-107).

#### ج- قرارات على مستوى الإدارة العليا:

يتعامل المديرون في الإدارة العليا مع قرارات استراتيجية مهمة تمسّ نشاط ومستقبل المنظمة ككل، وبالرغم من قلة عدد هذه القرارات إلا أنّ خطورتها وتكلفتها عالية جداً. (Isani, et al., 2019, pp.70-79).

نظراً لأنّ هذه القرارات غالباً ما تكون هيكلية تؤثر على مستقبل المنظمة فهي أكثر القرارات قدرة على تغيير هيكل التكلفة بشكل جذري بالمنظمة، وفي هذا الصدد يُمكن الجزم بأنّ هذا النوع من القرارات هو يرتبط بشكل كلي بالتكلفة الثابتة وإنشاء خطوط الإنتاج ومستويات الطاقة بالمنظمة، وتبعاً لتغير مستوى التكلفة الثابتة تتغير التكلفة المتغيرة. (Linton & Kask, 2017, pp.168-176).

وبالتالي، تستنتج الباحثة أنّ هذا النوع من القرارات يرتبط بشكل وثيق بالتكلفة الثابتة ولا يُؤثر بشكل مباشر على التكلفة المتغيرة وإنما تتأثر التكلفة المتغيرة بشكل غير مباشر نتيجة الأثر الموجود بالتكلفة الثابتة.

وتأسيساً على العرض السابق، تستنتج الباحثة أنّ كروموسوم حقوق اتخاذ القرار يتباين أثره على هيكل التكلفة باختلاف المستوى الإداري الذي صدر عنه القرار ومدى تأثيره على هيكل التكلفة، كما يتبين أيضاً أنّ الارتفاع بالمستوى الإداري يؤدي إلى ارتفاع الأثر على التكلفة الثابتة دون التأثير بشكل مباشر على التكلفة المتغيرة.

#### ٤. كروموسوم المحفزات وسلوك التكلفة:

كروموسوم المحفزات هو الذي يؤثر بشكل إيجابي على السلوك الفردي للموارد البشرية بالمنظمات، ومن ثم فإنّ المحفزات هي التي تؤثر على العامل الذي يحتك بشكل مباشر بالعلمية الإنتاجية وعليه تصبح المحفزات وثيقة الصلة بالتأثير على التكلفة المتغيرة لارتباط التكلفة المتغيرة بمنحنيات التعلم وقدرة الموارد البشرية على التعامل الصحيح في العملية الإنتاجية بما يساهم في تحقيق فعالية التكلفة المتغيرة. (Lekoubou, et al., 2018, pp.103-107).

وعلى صعيد التكلفة الثابتة، يتبين أنّ المحفزات قد ينعلم أثرها تماماً على التكلفة الثابتة لارتباط التكلفة الثابتة بشكل مباشر بالقرارات الاستراتيجية والهامة للمنظمة، والعنصر البشري العامل بالمظمة وثيق الصلة بالمحفزات غالباً ما يكون في المستوى التشغيلي ومحتك بالقرارات اليومية الروتينية. (Jalandoni, et al., 2018, pp.605-616).

وبالتالي، تخلص الباحثة إلى أنّ المحفزات يقتصر تأثيرها على التكلفة المتغيرة وبشكل محدود لارتباطها بكفاءة العنصر البشري العامل والحفاظ على قدرته على تحقيق الكفاءة في الإنتاج ومستويات فعالية التكلفة المتغيرة.

#### خامساً: الدراسة الميدانية:

تم تخصيص هذا الجزء لاختبار فروض الدراسة وذلك في ضوء أهداف الدراسة وبشكل يتناسب مع طبيعة الفروض سعيّاً نحو الوصول إلى مجموعة من النتائج التي تخدم دور ديناميكية الجينات التنظيمية في التأثير على هيكل التكلفة، وقد اعتمدت الدراسة على فترة ثقة ٩٥% بحدود خطأ عشوائي ٥% وذلك بعد تفرغ البيانات وترميزها باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS وفي ضوء ذلك فقد تمّ التّطرق إلى النقاط الآتية:

## ١ - توصيف عينة الدراسة الميدانية:

تم توزيع إستمارة أداة الاستبيان على عينة عشوائية تتألف من (١٢٠) مبحوث شملت بعض الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في المستشفيات الحكومية السورية إستردّ منها (١٠٧) استمارة صالحة للتحليل.

## الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة الميدانية:

قامت الباحثة بإجراء التحليل الوصفي للبيانات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية SPSS لمتغيرات الدراسة، وذلك بهدف الوقوف على شكل وطبيعة البيانات والتّعرف على قيمة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم (١): الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة

المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
كروموسوم جودة المعلومات	٤.١٨	٠.٦٢	١٤.٨٣%
كروموسوم الهيكل التنظيمي	٤.٢٠	٠.٦٦	١٥.٧٣%
كروموسوم حقوق اتخاذ القرار	٤.١٦	٠.٦٤	١٥.٥٠%
كروموسوم المحفزات	٤.١٩	٠.٦٧	١٦.٠٦%
هيكل التكلفة	٤.١٨	٠.٦٢	١٤.٨٣%

يتبيّن من خلال العرض السابق للجدول ما يأتي:

- وجود إدراك من جانب عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة، حيث جاءت قيمة الوسط الحسابي العام للمتغيرات جميعاً أكبر من الوسط الحسابي للمقياس والمعبر عنها ب (٣).
- جاء المتغير المتعلق بكروموسوم الهيكل التنظيمي أكثر إدراكاً من جانب عينة الدراسة وذلك بقيمة (٤.٢٠) وهي أعلى من الوسط الحسابي للمقياس (٣)، في حين جاء في الترتيب الثاني من الأهمية من جانب عينة الدراسة وفقاً للأوساط الحسابية المتغير بكروموسوم المحفزات وذلك بوسط حسابي قدره (٤.١٩)، وجاء في الترتيب الثالث من الأهمية من جانب عينة الدراسة وفقاً للأوساط الحسابية المتغيران المتعلقان بكروموسوم جودة المعلومات وهيكل التكلفة وذلك بوسط حسابي قدره (٤.١٨). وأخيراً المتغير المتعلق بكروموسوم حقوق اتخاذ القرار.

٣. وفيما يتعلق بدرجة اتفاق عينة الدراسة حول الأبعاد، جاء كروموسوم جودة المعلومات وهيكل التكلفة أكثر الأبعاد اتفاقاً بين آراء عينة الدراسة ثم كروموسوم حقوق اتخاذ القرار، ثم كروموسوم الهيكل التنظيمي، ثم كروموسوم المحفزات، وذلك وفقاً لمعاملات الاختلاف.

## ٢ - مقاييس الصلاحية والاعتماد:

اعتمدت الباحثة بمقاييس الصلاحية والاعتماد على قياس ثبات وصدق أداة الاستبيان بمقياس ألفا كرونباخ، حيث أنه من العناصر الأساسية لصلاحية الإيعتماد على نتائج أداة الاستبيان اختبارها من حيث معامل الثبات والتي تعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه (ثبات إجابات المبحوثين وعدم استخدام العشوائية في إختيار الإجابة)، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة. وعلى هذا الأساس سيتم استخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alfa) ومعامل الثبات يأخذ قيمةً تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وإلى أقل من (٠.٦٠)، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد وعلى العموم يكون هناك ثبات إذا كانت قيمة المعامل أكبر من (٠.٦٠). كذلك سيتم هنا قياس معامل الصدق ويقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات أي كلما أقترب من الواحد دل ذلك على صدق أداة الاستبيان والعكس صحيح إذا إقترب من الصفر وعموماً إذا كانت قيمته أكبر من (٠.٨٠) دل ذلك على ثبات وصدق أداة الاستبيان وإمكانية التعويل والإيعتماد على نتائجها. لذلك سيتم قياس ثبات وصدق أداة الإستهبيان لكل محاورها وتلخيصها من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم (٢): إختبار كرونباخ ألفا لقياس ثبات وصدق أداة الاستبيان

المتغير	عدد العبارات	معامل كرونباخ-ألفا	معامل الصدق
المتغير الأول	١٠	٠.٩٨٤	٠.٩٩٢
المتغير الثاني	١٥	٠.٩٩٤	٠.٩٩٧
المتغير الثالث	١٤	٠.٩٨٤	٠.٩٩٢
المتغير الرابع	١٠	٠.٩٨٥	٠.٩٩٢
المتغير الخامس	١٠	٠.٩٨١	٠.٩٩١
جميع عبارات أداة الإستهبيان	٥٩	٠.٩٩٧	٠.٩٩٢



إنَّ معامل الثبات كرونباخ ألفا وصدق أداة الاستبيان لكل أسئلة متغيرات أداة الاستبيان لأداة القياس تتمتع بدرجة عالية من الثبات والصدق لأنها أكبر من ٦٠% (بالنسبة إلى معامل كرونباخ ألفا) وأكبر من ٨٠% (بالنسبة إلى معامل الصدق) وبالتالي يعني هنالك اتساق داخلي لإجابات عبارات متغيرات أداة الاستبيان وجميع عبارات أداة الاستبيان بشكل عام.

### ٣- نتائج اختبارات فروض الدراسة التطبيقية:

#### • نتائج اختبار الفرض الأول:

يعرض الجدول رقم (٣) نتائج تحليل الانحدار البسيط لأغراض تحليل العلاقة بين كروموسوم جودة المعلومات كمتغير مستقل وهيكل التكلفة كمتغير تابع فيما يلي:

جدول رقم (٣): نتائج تحليل الانحدار البسيط للفرض الأول

Adj. R <sup>2</sup>	P. Value	T. Static.	Std. Err.	β. Coef.	Cons.	المتغير التابع هيكل التكلفة
٨٠.٧%	٠.٠٠٠٠	٢١.٠٠٨	٠.٠٠٥٩	١.٢٤٣	١٢.٦٦-	المتغير المستقل: كروموسوم جودة المعلومات

يتضح من النتائج المعروضة بالجدول رقم (٣) أن كروموسوم جودة المعلومات يمكنه أن يفسر التباين الكلي في هيكل التكلفة بنسبة ٨٠.٧٠%. كما يتضح أيضاً معنوية معامل المتغير المستقل الخاص بكروموسوم جودة المعلومات مع المتغير التابع الخاص بهيكل التكلفة ويحمل إشارة موجبة وهو ما يشير إلى وجود علاقة طردية بين المتغير المستقل والمتغير التابع. أي أن، زيادة فعالية كروموسوم جودة المعلومات تؤدي إلى ارتفاع حساسية هيكل التكلفة. بالإضافة إلى ذلك يمكن بناء نموذج التنبؤ بالأثر على المتغير التابع من خلال معرفة مستوى كروموسوم جودة المعلومات على النحو التالي:

$$\text{المتغير التابع} = \text{ثابت الانحدار} + (\text{قيمة بيتا} \times \text{المتغير المستقل}).$$

ويمكن توضيح هذا النموذج على النحو التالي:

$$\text{هيكل التكلفة} = ١٢.٦٦- + ١.٢٤٣ \times \text{كروموسوم جودة المعلومات}.$$

ومن خلال قيمة p-value يتّضح لنا أن معامل الانحدار معنوي عند مستوى معنوية ٥% حيث كانت قيمة p-value تساوي ٠% وهي أقل من ٥% ، وعليه يتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل على النحو التالي:

توجد علاقة طردية معنوية بين فعالية كروموسوم جودة المعلومات وحساسية هيكل التكلفة في المستشفيات الحكومية السورية.

### • نتائج اختبار الفرض الثاني:

يعرض الجدول رقم (٤) نتائج تحليل الانحدار البسيط لأغراض تحليل العلاقة بين كروموسوم الهيكل التنظيمي كمتغير مستقل وهيكل التكلفة كمتغير تابع فيما يلي:

جدول رقم (٤): نتائج تحليل الانحدار البسيط للفرض الثاني

Adj. R <sup>2</sup>	P. Value	T. Static.	Std. Err.	β. Coef.	Cons.	المتغير التابع: هيكل التكلفة
%٦٧.٧	٠.٠٠٠٠	١٤.٩٣٦	٠.٠٢٧	٠.٤٠٨	٩.٣٩٧-	كروموسوم الهيكل التنظيمي

يتّضح من النتائج المعروضة بالجدول رقم (٤) أن ارتفاع كروموسوم الهيكل التنظيمي يمكنه أن تفسر التباين الكلي في هيكل التكلفة بنسبة ٦٧.٧%. كما يتّضح أيضاً معنوية معامل المتغير المستقل الخاص بكروموسوم الهيكل التنظيمي مع المتغير التابع الخاص بهيكل التكلفة ويحمل إشارة موجبة وهو ما يشير إلى وجود علاقة طردية بين المتغير المستقل والمتغير التابع. أي أن، زيادة فعالية كروموسوم الهيكل التنظيمي يُساهم في زيادة حساسية هيكل التكلفة. بالإضافة إلى ذلك يمكن بناء نموذج التنبؤ بالأثر على المتغير التابع من خلال معرفة كروموسوم الهيكل التنظيمي على النحو التالي:

$$\text{المتغير التابع} = \text{ثابت الانحدار} + (\text{قيمة بيتا} \times \text{المتغير المستقل}).$$

ويمكن توضيح هذا النموذج على النحو التالي:

$$\text{هيكل التكلفة} = ٩.٣٩٧- + ٠.٤٠٨ \times \text{كروموسوم الهيكل التنظيمي}.$$

ومن خلال قيمة p-value يتّضح لنا أن معامل الانحدار معنوي عند مستوى معنوية ٥% حيث كانت قيمة p-value تساوي ٠% وهي أقل من ٥% ، وعليه يتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل على النحو التالي: توجد علاقة طردية معنوية بين فعالية كروموسوم الهيكل التنظيمي وحساسية هيكل التكلفة في المستشفيات الحكومية السورية.

• نتائج اختبار الفرض الثالث:

يعرض الجدول رقم (٥) نتائج تحليل الانحدار البسيط لأغراض تحليل العلاقة بين كروموسوم حقوق اتخاذ القرار كمتغير مستقل وهيكل التكلفة كمتغير تابع فيما يلي:

جدول رقم (٥): نتائج تحليل الانحدار البسيط للفرض الثالث

Adj. R <sup>2</sup>	P. Value	T. Static.	Std. Err.	β. Coef.	Cons.	المتغير التابع: هيكل التكلفة
١٣.١%	٠.٠٠٠٠	٤.١٢٥	٠.٠٨٢	٠.٣٣٧	٢٦.١٣٧	المتغير المستقل: كروموسوم حقوق اتخاذ القرار

يتضح من النتائج المعروضة بالجدول رقم (٥) أن كروموسوم حقوق اتخاذ القرار يمكنه أن يفسر التباين الكلي في هيكل التكلفة بنسبة ١٣.١%. كما يتضح أيضاً معنوية معامل المتغير المستقل الخاص بكروموسوم حقوق اتخاذ القرار مع المتغير التابع الخاص بهيكل التكلفة ويحمل إشارة موجبة وهو ما يشير إلى وجود علاقة طردية بين المتغير المستقل والمتغير التابع. أي أن، زيادة فعالية كروموسوم حقوق اتخاذ القرار يساهم في زيادة حساسية هيكل التكلفة. بالإضافة إلى ذلك يمكن بناء نموذج التنبؤ بالأثر على المتغير التابع من خلال معرفة كروموسوم حقوق اتخاذ القرار على النحو التالي:

المتغير التابع = ثابت الانحدار + (قيمة بيتا × المتغير المستقل).

ويمكن توضيح هذا النموذج على النحو التالي:

هيكل التكلفة = ٢٦.١٣٧ + ٠.٣٣٧ × كروموسوم حقوق اتخاذ القرار.

ومن خلال قيمة p-value يتضح لنا أن معامل الانحدار معنوي عند مستوى معنوية ٥%

حيث كانت قيمة p-value تساوي ٠% وهي أقل من ٥% ، وعليه يتم رفض الفرض العدم وقبول

الفرض البديل على النحو التالي:

توجد علاقة طردية معنوية بين كروموسوم حقوق اتخاذ القرار وحساسية هيكل التكلفة في

المستشفيات الحكومية السورية.

### • نتائج اختبار الفرض الرابع:

يعرض الجدول رقم (٦) نتائج تحليل الانحدار البسيط لأغراض تحليل العلاقة بين كروموسوم المحفزات كمتغير مستقل وهيكل التكلفة كمتغير تابع فيما يلي:

جدول رقم (٦): نتائج تحليل الانحدار البسيط للفرض الرابع

Adj. R <sup>2</sup>	P. Value	T. Static.	Std. Err.	β. Coef.	Cons.	المتغير التابع: هيكل التكلفة
٩٣.٨%	٠.٠٠٠٠	٤٩.٣٨	٠.٠٠٠٠	٠.٠١٣	٢٢.٧٨	المتغير المستقل: كروموسوم المحفزات

يتضح من النتائج المعروضة بالجدول رقم (٦) أن كروموسوم المحفزات يمكنه أن يفسر التباين الكلي في هيكل التكلفة بنسبة ٩٣.٨%. كما يتضح أيضاً معنوية معامل المتغير المستقل الخاص بكروموسوم المحفزات مع المتغير التابع الخاص بهيكل التكلفة ويحمل إشارة موجبة وهو ما يشير إلى وجود علاقة طردية بين المتغير المستقل والمتغير التابع. أي أن، زيادة فعالية كروموسوم المحفزات يساهم في زيادة حساسية هيكل التكلفة. بالإضافة إلى ذلك يمكن بناء نموذج التنبؤ بالأثر على المتغير التابع من خلال معرفة كروموسوم المحفزات على النحو التالي:

المتغير التابع = ثابت الانحدار + (قيمة بيتا × المتغير المستقل).

ويمكن توضيح هذا النموذج على النحو التالي:

هيكل التكلفة = ٢٦.١٣٧ + ٠.٣٣٧ × كروموسوم المحفزات.

ومن خلال قيمة p-value يتضح لنا أنّ معامل الانحدار معنوي عند مستوى معنوية ٥% حيث كانت قيمة p-value تساوي ٠% وهي أقل من ٥% ، وعليه يتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل على النحو التالي:

توجد علاقة طردية معنوية بين كروموسوم المحفزات وحساسية هيكل التكلفة في المستشفيات الحكومية السورية.

### • نتائج الانحدار المتعدد:

يعرض الجدول رقم (٧) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأغراض تحليل العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة مجتمعة على النحو التالي:

جدول رقم (٧): نتائج تحليل الانحدار المتعدد

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Correlations			Adj. R <sup>2</sup>
	B	Std. Error	Beta			Zero-order	Partial	Part	
(Constant)	-15.574	2.479		-6.281	.000				83.3%
X1	.975	.103	.706	9.477	.000	.899	.682	.377	
X2	.132	.034	.267	3.888	.000	.825	.358	.155	
X3	-.043	.041	-.048	-1.046	.298	.373	-.103	-.042	
X4	-.583	.101	.832	10.527	.000	.856	.701	.561	

a. Dependent Variable: Y

يتبين لدى الباحثة من نتائج تحليل الانحدار المتعدد معنوية المتغيرات المستقلة (X1, X2, X4) والخاصة بكروموسومات جودة المعلومات والهيكل التنظيمي والمحفزات على التوالي، حيث أن قيمة Sig. أقل من ٥%، بينما يتبين عدم معنوية المتغير X3 والخاص بكروموسوم حقوق اتخاذ القرار، كما يتبين القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٨٣.٣% وهي نسبة جيدة.

وعليه توضح تلك النتائج قبول الفرض البديل الأول والثاني والرابع بوجود علاقة طردية ورفض الفرض البديل الثالث وقبول الفرض العدم.

### • نتائج الانحدار المتدرج:

يعرض الجدول رقم (٨) نتائج تحليل الانحدار المتدرج لأغراض تحليل العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة مجتمعة، وتحديد أكثر المتغيرات تأثيراً على النحو الآتي:

جدول رقم (٨): نتائج تحليل الانحدار المتدرج

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Correlations		
	B	Std. Error	Beta			Zero-order	Partial	Part
1 (Constant)	-12.661	2.468		-5.129	.000			
X4	1.243	.059	.899	21.089	.000	.899	.899	.899
X1	1.083	0.723	.756	19.08	.000	.735	.628	.683
2 (Constant)	-16.023	2.443		-6.558	.000			
X1	.931	.094	.674	9.920	.000	.899	.697	.394
X2	.138	.034	.278	4.098	.000	.825	.373	.163

a. Dependent Variable: Y

تخلص الباحثة من خلال العرض السابق للجدول أن المتغير X4 الخاص بكروموسوم المحفزات هو أكثر المتغيرات المستقلة تأثيراً على المتغير التابع، ويليه المتغير X1 والخاص

بكروموسوم جودة المعلومات، ويليه المتغير X2 والخاص بكروموسوم الهيكل التنظيمي، بينما تم استبعاد المتغير X3 تماما من الانحدار المتدرج والخاص بكروموسوم حقوق اتخاذ القرار أي ينعدم أثره في هذه الحالة على المتغير التابع.

## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج:

توصّلت الباحثة من خلال العرض السابق للفصول النظرية والدراسة الميدانية إلى مجموعة من النتائج التي تتمثل فيما يأتي:

1. الجينات التنظيمية هي مصطلح مجازي يتبنى مجموعة عناصر وعوامل تتحدّد بخصائص معينة، تُسهم من خلال تفاعلها وتكاملها فيما بينها في تحديد شخصية وهوية المنظمة، فهي شفرة جينية للمنظمة تتكون من أربعة عناصر أساسية تتضمن حقوق اتخاذ القرار والمعلومات والمحفزات والهيكل التنظيمي، ممّا يعكس مدى قدرة المنظمة على التميّز والابتكار.
2. كروموسوم المعلومات يعتبر محدّداً رئيسياً لمستوى مرونة هيكل التكلفة ففي حالة ارتفاع الطلب يُساهم في تخفيض مستوى مرونة هيكل التكلفة وزيادة مستوى التكلفة الثابتة. وبالنسبة للتكلفة المتغيرة يساهم كروموسوم المعلومات في تحقيق الدقة الكافية في حسابها ومن ثم ترشيد العديد من القرارات المختلفة الخاصة بإنتاج المنتجات وتحديد مستويات الربحية ونقاط التعادل.
3. انخفاض مرونة الهيكل التنظيمي سيؤدّي إلى ثبات هيكل التكلفة عند حد معين والثبات في مستوى مرونة هيكل التكلفة، بينما قد يؤدّي ارتفاع مستوى مرونة هيكل التكلفة إلى انخفاض مرونة هيكل التكلفة إلى حد كبير حيث أنه سيؤدّي إلى ارتفاع مستويات التكلفة الثابتة في حالة ارتفاع مستويات الطلب.
4. قرار الإدارة النّوياً يصعب تأثيره إلى حد كبير على هيكل التكلفة سواء كانت التكلفة الثابتة أو التكلفة المتغيرة ولاسيما أنّ التّغير في هيكل التكلفة (الثابتة والمتغيرة) يرتبط بقرارات كبرى تُؤثّر على خطة الإنتاج للمنظمة.

٥. كروموسوم حقوق اتخاذ القرار يتباين أثره على هيكل التكلفة باختلاف المستوى الإداري الذي صدر عنه القرار ومدى تأثيره على هيكل التكلفة، كما يتبين أيضاً أن الارتفاع بالمستوى الإداري يؤدي إلى ارتفاع الأثر على التكلفة الثابتة دون التأثير بشكل مباشر على التكلفة المتغيرة.
٦. المحفزات يقتصر تأثيرها على التكلفة المتغيرة وبشكل محدود لارتباطها بكفاءة العنصر البشري العامل والحفاظ على قدرته على تحقيق الكفاءة في الإنتاج ومستويات فعالية التكلفة المتغيرة.
٧. وجود علاقة طردية بين الجينات التنظيمية الأربعة المتمثلة في كروموسومات المعلومات والهيكلي التنظيمي وحقوق اتخاذ القرار والمحفزات وحساسية هيكل التكلفة.

### ثانياً: التوصيات:

- تُقدّم نتائج الدراسة مزيداً من الرؤى للهيئات المهنية والكتاب والباحثين المهتمين بمهنة المحاسبة ولاسيما محاسبة التكاليف عن أثر الجينات التنظيمية على حساسية هيكل التكلفة، وفي هذا الصدد، وفي ضوء نتائج الدراسة، تُوصي الباحثة بما يأتي:
١. يجب على الكتاب والباحثين مراعاة اختلاف الخصائص التنظيمية بين كل منظمة وأخرى عند تقدير هيكل التكلفة وحساب مستوى المرونة به.
  ٢. يجب على الهيئات المهنية المهتمة بمحاسبة التكاليف ولاسيما معهد المحاسبين الإداريين مراعاة الجانب الإداري الخاص بالجينات التنظيمية وانعكاساتها التكاليفية.
  ٣. يجب على المنظمات العاملة في القطاع الصحي والخدمي دراسة مستوى حساسية هيكل التكلفة في ضوء التغير المستمر بالجينات التنظيمية في تلك المنظمات.
  ٤. يجب الفصل بين كل كروموسوم من كروموسومات الجينات التنظيمية كلاً على جدى عند دراسة حساسية هيكل التكلفة.

### قائمة المراجع

#### أولاً: المراجع باللّغة العربيّة:

- ١- أبو حجير، طارق وأبو ناصر، حسن، (٢٠١٧): "الدور الوسيط للشفافية المالية في العلاقة بين الجينات التنظيمية وإدارة الفساد: دراسة تطبيقية على الوزارات الفلسطينية من وجهة نظر العاملين في دوائر الرقابة والتفتيش" مؤسسة الأنتلاف من أجل النزاهة أو المساءلة أمان، غزة، فلسطين.

- ٢- أحمد، الطيب محمد زين، ( ٢٠١٥ ) : "أثر الجينات التنظيمية على دوافع العاملين بمؤسسات التعليم العالي الولائية بالسودان: دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، السودان: جامعة أم درمان الإسلامية، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي .
- ٣- إسماعيل، عصام عبد المنعم، (٢٠١٨): "مناهج وطرق البحث في العلوم التجارية"، مكتبة الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- ٤- أمينة، مولاوي وميمون، كافي، (٢٠١٧): "الحمض النووي التنظيمي DNA وريادية المؤسسات: دراسة حالة لمتعاملي الهاتف النقال في الجزائر"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، مجلد (٤)، عدد (١).
- ٥- بدوان، زكريا محمد حسن، (٢٠١٨): "علاقة الجينات التنظيمية بالتميز المؤسسي - دراسة ميدانية على الجامعات الفلسطينية في محافظات قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإداريّة، جامعة الأزهر - غزة.
- ٦- رزق، محمود عبد الفتاح، ( ٢٠١٠ ) : "محددات اختيار نظام التكاليف الملائم في ظل ديناميكية الجينات التنظيمية للمنظمة": دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلد (٣٤)، عدد (٢).
- ٧- سليمان، أمينة صالح، (٢٠١٩): "الجينات التنظيمية وانعكاساتها على فعالية خدمات المراكز الطبية المتخصصة بجامعة المنصورة: دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- ٨- ليستراي، سيرج، ( ٢٠٠٤ ) : "المحاسبة الإدارية"، ترجمة د.أحمد حامد حجاج، الرياض: دارالمريخ للنشر. مكتبة الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- ٩- منطاش، عبد الحميد عبد المنعم عبد الحميد، (٢٠١٥): "قياس انعكاس التكلفة ثنائية الاتجاه على دقة مخرجات نظام المحاسبة الإدارية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

### ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Banker, R.,Byzalov,Plehn,J.,(2010)," Demand Uncertainty and Cost Behavior",[https://www.researchgate.net/publication/228545342\\_Demand\\_Uncertainty\\_and\\_Cost\\_Behavior](https://www.researchgate.net/publication/228545342_Demand_Uncertainty_and_Cost_Behavior)
2. Bormann, S., Bouwens, J.,and Hofmann, C., (2015), "Understanding the CostStructure of a Firm: Balancing Activities and Achieving



- Economies of Scope", **Management Accounting Section**. Available at SSRN:<https://ssrn.com/abstract=2645477> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2645477>.
3. Chang, H., Hall, C., and Paz, M., (2017), "Customer Concentration, Cost Structure, and Performance" [researchgate.net/publication/316271462 Customer Concentration Cost structure and Performance](https://www.researchgate.net/publication/316271462_Customer_Concentration_Cost_structure_and_Performance).
  4. Chen, C., Di, L., Jiang, W., and Li, W., (2018), "Does Relationship Matter? Buyer-Supplier Relationship and the Association between Supplier Concentration and Cost Structure", (MAS) Meeting. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3011478> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3011478>.
  5. Chen, X., Huang, J., Yi, M., (2020), "Cost estimation for general aviation aircrafts using regression models and variable importance in projection analysis", *Journal of Cleaner Production*, Vol. 256, pp. 1-10.
  6. Gary, N., (2004), "The four factors of organizational DNA", Retrieved From <http://www.Boozallen.com/4factor.html>.
  7. Hu, S., L. Liu, Y. Huang, W. Liu, Q. Wei, M. Tan, Y. Yu, (2019), "Compact and low-cost structured illumination microscopy using an optical fiber coupler", **Optic Communications**, Vol. 436, pp. 227-231.
  8. Isani, M. A., M. U. Mallicote, A. R. Jensen, (2019), "Non-Operative Management is More Cost-Effective than Immediate Operation in Perforated Appendicitis Patients with Seven or More Days of Symptoms", *Journal of Surgical Research*, Vol. 240, pp. 70-79.
  9. Jalandoni, A., I. Domingo, P. S. C. Tacon, (2018), "Testing the value of low-cost Structure-from-Motion (SfM) photogrammetry for metric and visual analysis of rock art", *Journal of Archaeological Science: Reports*, Vol. 17, pp. 605-616.
  10. Karabatsou, D., M. Tsironi, E. Tsigou, E. Boutzouka, T. Katsoulas, G. Baltopoulos, (2016), "Variable cost of ICU care, a micro-costing analysis, Intensive and Critical Care Nursing", Vol. 35, pp. 66-73.
  11. Karrar, A.A., D. P. Han, and S. Donata., (2018), "The Moderating Effects of Capacity Utilization on the Relationship Between Capacity Changes and Asymmetric Labor Costs Behavior, Proceedings of the Eleventh International Conference" on **Management Science and Engineering Management**, Lecture Notes, pp.3-15.
  12. Krishnan, R., (2018), "Organizational Change Readiness: Effects of Organizational Structure and Leadership Communication in

- Organizational Change", **Ph.D. Dissertation** (University of Maryland University College).
13. Lekoubou, A., K. Bishu , B. Ovbiagele , (2018), "The direct cost of epilepsy in children: Evidence from the Medical Expenditure Panel Survey, 2003–2014", **Epilepsy & Behavior** , Vol. 83, pp. 103-107.
  14. Linton, G., J. Kask, (2017), "Configurations of entrepreneurial orientation and competitive strategy for high performance", **Journal of Business Research**, Vol. 70, pp. 168-176.
  15. Maronati, G. & B. Petrovic, (2019), "Estimating cost uncertainties in nuclear power plant construction through Monte Carlo sampled correlated random variables", **Progress in Nuclear Energy**, Vol. 111, pp. 211-222.
  16. Metz, j., (2018), "The Impact Of Achievement Motivation , Managers", **Ph.D. Dissertation** (Pepperdine:University Graduate School of Education and Psychology).
  17. Park, S., K. Lee, S. Yoo, (2016), "Economies of scale in the Korean district heating system: A variable cost function approach", **Energy Policy**, Vol. 88, pp. 197-203.
  18. Souza, R. C., D. R. Figueiredo, A. A. Rocha, A. Ziviani, (2020), "Efficient network Seeding under variable node cost and limited budget for social networks", **Information Sciences**, Vol. 514, pp. 369-384.