

دراسة أثر عوامل الظروف المحيطة على درجة تطور النظام المحاسبي للمؤسسة

د. بوعمامة سهيلة

جامعة فرحات عباس، سطيف1 -الجزائر

Bouamama.sou@gmail.com

Received: 19/03/2018

Accepted: 03/06/2019

ملخص:

تنتج معلومات المؤسسة من نظامها المحاسبي الذي يتفاوت في التطور من مؤسسة إلى أخرى، فمن نظم بدائية تقتصر على إنتاج البيانات المحاسبية الإجبارية الموجهة لإرضاء الالتزامات الجبائية، إلى أخرى متطورة تنتج معلومات التسيير بصفة منتظمة وتستعمل من طرف المسيرين لأغراض تحقيق الرقابة وتدعيم عملية اتخاذ القرار. انطلاقا من عينة مكونة من 61 مؤسسة لولاية سطيف، ترمي هذه الدراسة إلى تحقيق هدفين أساسيين: تحليل الممارسات المحاسبية (المحاسبة العامة، حساب التكاليف، التحليل المالي..) وتحديد العوامل الكفيلة بتفسيرها لتعرف على أهم محددات درجة تطور النظم المحاسبية لمؤسسات العينة من خلال تحليل العوامل الظرفية الهيكلية والسلوكية (الحجم، قطاع النشاط، دور المحاسب داخل المؤسسة).

الكلمات المفتاحية: نظام المعلومات المحاسبي؛ الممارسات المحاسبية؛ عوامل الظروف المحيطة.

Résumé:

Quel que soit son degré de développement, le système comptable de l'entreprise demeure la principale source d'information de celle-ci. Au delà des systèmes comptables traditionnels visant la satisfaction des obligations fiscales, il existe d'autres systèmes plus élaborés produisant des informations de gestion facilitant ainsi la prise de décision et le contrôle.

A partir d'un échantillon de 61 entreprises de la wilaya de Sétif (toutes tailles confondues), cet article poursuit deux objectifs majeurs, le premier consiste à décrire les pratiques comptables (comptabilité générale, calcul de coûts, analyse financière...) pour tenter de mieux comprendre les caractéristiques dominantes des systèmes comptables mis en place. Le second cherche à identifier les principaux déterminants susceptibles d'expliquer la complexité de ces systèmes, en analysant les facteurs de contingence d'ordre structurel et comportemental.

mots clés: système d'information comptable; pratiques comptables; facteurs de contingence.

1. مقدمة

منذ عدة سنوات تشهد الجزائر الانتقال التدريجي من اقتصاد مراقب من طرف الدولة إلى اقتصاد تحكمه قواعد السوق الحر، باعتماد عدة إصلاحات تهدف إلى عصرنه الاقتصاد من أجل تسهيل الاستثمارات المحلية والأجنبية، كما فرض التحرير التدريجي للتجارة الخارجية على الصناعة الجزائرية المعتادة على دعم الدولة أن تصبح أكثر عصرية وتغير طرق تشغيلها، ومن أجل مجابهة هذا المحيط التنافسي الجديد المعقد وغير الأكيد فإن نظرة المسيرين تجاه دور المحاسبة يمكن أن تتغير، سنحاول من خلال هذا البحث أن نصف ونحلل واقع الممارسات المحاسبية لمسيري عينة من مؤسسات ولاية سطيف التي تحكمها عدة عوامل ومحددات ونبين أثرها على نظامها المحاسبي.

1-1. الإشكالية

من أجل تحديد الظروف التي يمكن أن تغير من درجة تطور النظام المحاسبي، سنعتمد على نظرية الظروف المحيطة من خلال منظورين متميزين، النظرية الموضوعية (الهيكلية) والنظرية الشخصية (السلوكية)، ومن هذا المنطلق يمكن أن نطرح الإشكالية الأساسية للبحث على النحو التالي:

ما هو أثر عوامل الظروف المحيطة على درجة تطور النظام المحاسبي للمؤسسة الجزائرية؟

ومن أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية سنحاول في البداية الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي العوامل المحددة لدرجة تطور نظام المعلومات المحاسبي؟
- ما هي محددات الممارسات المحاسبية لمسيرى المؤسسات الجزائرية؟

2-1. الفرضيات

يسمح إطار التحليل والفرضيات بقياس تأثير ظروف العوامل المحيطة الهيكلية والسلوكية على النظام والممارسات المحاسبية.

1. هناك علاقة بين خصائص النظام المحاسبي وعوامل الظروف المحيطة الهيكلية (الحجم الاستراتيجية، قطاع النشاط).
2. هناك علاقة بين ممارسات استعمال النظم المحاسبية (محاسبة عامة، تحليلية) وخصائص المستعمل (التكوين، الخبرة، مهمة المحاسب في المؤسسة).

2. عوامل الظروف المحيطة

2.1. عوامل الظروف المحيطة الهيكلية

لقد شهدت الستينات والسبعينات ميلاد سلسلة من الأعمال ساهمت في تحديد الإطار التصوري لنظرية الظروف المحيطة الهيكلية (Structurelle)، فاعتبار نظام المعلومات المحاسبي عنصر من الهيكلية التنظيمية وتقيد به خصائص المحيط الذي تتطور فيه المؤسسة، يفرض عليه أن يتكيف مع مجموعة من المتغيرات الظرفية المحيطة كالأستراتيجية، حجم المنظمة، المحيط الذي تتطور فيه. (Chenhall, 2003,p.127).

إن العوامل الظرفية الهيكلية هي عوامل أو مؤشرات تؤثر على المنظمة، يضع Brennemann و Separi ستة عوامل: الهيكلية، الحجم، عمر وثقافة المؤسسة، توظيف التكنولوجيا والمحيط، ويحدد Mintzberg (1990) بدوره العوامل الأكثر تأثيراً على نظم التسيير: العمر، الحجم، التكنولوجيا، المحيط، الثقافة وعلاقات السلطة.

كما يظهر Lavigne (1999) أن حجم المؤسسة، هيكل الملكية والمديونية تشكل محددات ممارسات المحاسبة العامة، وإذا كانت مجموعة من العوامل الظرفية الهيكلية تحدد الممارسات المحاسبية، فنفس هذه العوامل يجب أن تؤثر أيضا على نظام المعلومات المحاسبي.

وحسب Chapellier (1994) فإنه في إطار المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، يمكن أن تقلص العوامل الظرفية الهيكلية إلى بعض الخصائص الأساسية المتعلقة بتعقيد النظم ودرجة عدم التأكد، ويبقى على العوامل التالية: الحجم، عمر المؤسسة، درجة حوسبة التسيير وطبيعة النشاط.

وفي موضوع مشابه ينصب على العلاقات بين المنتجات المحاسبية ومحدداتهم التنظيمية نجد أيضا أعمال Lacombe-Saboly (1994، 1995)، التي استهدفت أساسا أثر عوامل الظروف المحيطة على النظام المحاسبي (دور المتعاملين المحاسبين، دور المسيرين)، وقد تقاربت النتائج نحو تأكيد الدور المركزي للمسير كمقرر محاسبي على مستوى وسائل نظم البيانات المحاسبية، إضافة إلى أنه تم البرهان على أن الحجم والانتماء إلى مجموعة يؤثر بصورة معبرة على التنظيم المحاسبي فيما يتعلق بالتوريد الخارجي، الاستقلالية وعلى نوعية المنتجات المحاسبية من منظور الآجال، التواتر واستعمال البيانات المحاسبية. (Tort, El Orf, 2006).

2.2. عوامل الظروف المحيطة السلوكية

في الاقتصاد التقليدي تلجأ المؤسسة الصغيرة والمتوسطة في تسييرها إلى مقاييس الحدس، الأحكام والخبرة دون نظام آخر لمعلومات التسيير، ما عدا المكون من بيانات محاسبية إجبارية. (Dupuy, 1987). إن غياب أدوات التسيير يفسر عددا معينا من الإخفاقات في الوقت الحالي مع تعقد واضطراب عالم الأعمال المتولد من عولمة الاقتصاد، لذا يتوجب على مسيري المؤسسة أكثر من ذي قبل أن يضيفوا إلى حدسهم تحليلا شكليا يتضمن مختلف أدوات التسيير.

تبحث العديد من الدراسات عن تحديد العلاقات بين المسير والمؤسسة لأنه أصبح في مركز نظام تسييرها والتأثير عليها من خلال نظريته. (Marchesnay, 1992, p.30).

وتظهر الأدبيات أن ظروف العوامل المحيطة الهيكلية لا تكفي لتفسير التباين في بنية نظم المعلومات والممارسات المحاسبية في المؤسسة لأنها تجهل استقلالية التركيبة البشرية، لذا يقترح باحثون آخرون (Holmes & Nicholls, 1989, Chapellier, 1994, Bergeron, 1996, Lavigne, 1999, Flacke & Segbers, 2005...) تجاوز الإطار الموضوعي للنظرية الظرفية بإدماج عوامل الظروف المحيطة السلوكية.

* تم ذكرها في: (Chapellier & Mohammed, 2010)

كما يمكن أن يكون للخصائص السلوكية للمسيرين أثر دلالي على تطور نظام المعلومات المحاسبي، فالمسيرون -المالكون يلعبون دورا جوهريا في المؤسسة، إذ يتموقعون في مركز نظام المعلومات، القرار ورقابة المؤسسة.

إن مفهوم الخصائص الشخصية للمسير هو متغير مفسر من حيث نظريته للمنظمة فالخصائص النفسية تسلط الضوء على تشكيلة متنوعة من ملامح الشخصية، إذ تجمع جوانب نفسية كالسلوك تجاه الخطر، الإبداع، الثقافة والتكوين (Holmes et al,1991,Box et al,1993, Julien et Marchesnay,1996, Chapellier,) (1997)*.

أما الخصائص الشخصية السلوكية هي أساس أو قاعدة الاستراتيجيات والأفعال الفردية المختلفة، فالتجربة والأهداف يشكلان أيضا جزءا من الشخصية السلوكية، وكذا العمر ومستوى التكوين. ونعرض فيما يلي الجدول رقم (1) الذي يلخص أهم الأبحاث التي تم إجراؤها لدراسة أثر عوامل الظروف المحيطة على نظام المعلومات المحاسبي.

جدول رقم (1): أثر عوامل الظروف المحيطة على نظام المعلومات المحاسبي.

المؤلفون	متغيرات الدراسة	النتائج الأساسية
Waterhouse و Bruns (1975)	الهيكل التنظيمية/درجة تطور (حداثة) نظام الموازنة	كلما كانت المؤسسات ذات حجم كبير ومتطورة، كلما كان نظام الموازنة متطورا وحديثا.
Rosenzweig (1977)	التعقيد التنظيمي/تعقيد نظام المعلومات المحاسبي (SIC)	يزداد النظام المحاسبي تطورا(تعقيدا) بازدياد تعقيد نظام الإنتاج الخاص بالمؤسسة.
Merchant (1981)	الحجم، التوزيع، التمييز الوظيفي/ نظام الموازنة	يزداد نظام الموازنة تطورا، كلما كان حجم ودرجة تمييز المنظمة مهما.
Gordon et al (1984)	الهيكل التنظيمية، عدم التأكد في المحيط/ تعقيد نظام المعلومات المحاسبي (SIC)	كلما كانت درجة اللامركزية وحجم عدم التأكد مهما، فنظام (SIC) هو أكثر تطورا.
El More (1986)	الحجم، التكنولوجيا، الصناعة، تعقيد SIC	يتطور SIC مع تعقيد التكنولوجيا
Lal (1987)	الحجم، هيكلية الأنشطة/ تعقيد SIC	كلما كانت درجة هيكلية الأنشطة مهمة كلما كان SIC أقل تطورا، ويزداد تطورا بكمبر حجم المؤسسة.
Abdou (1991)	تعقيد نظام الإنتاج/ تعقيد SIC	كلما كان عدم التأكد المرتبط بنظام الإنتاج قويا، كلما قل تعقيد SIC.

* تم ذكرها في: (Ngongang,2007)

ملاحظة توازن بين تعقيد SIC وتعقيد نظم البيانات غير المالية للرقابة الموجودة في المنظمة.	المحيط، نظام الإنتاج، تعقيد SIC، نظام البيانات غير المالية	(1994) De Montgolfier
يزداد تعقيد واستعمال SIC بازدياد حجم المؤسسة(التنوع، التفصيل، الاستعمال)، يتطور SIC كلما كان هدف المؤسسة موجه نحو النمو، ويزداد تطورا أيضا كلما كان تكوين المسير تسييرا.	العوامل السلوكية في PME / تعقيد SIC	(1995) Chapellier
يزداد استعمال أدوات التسيير بازدياد حجم المنظمة	الحجم/استعمال أدوات مراقبة التسيير في PME	(2001) Nobre
إن حجم الشركات الأم والرقابة التي تمارسها تؤثر على استعمال البيانات المحاسبية.	الحجم / استعمال البيانات المحاسبية	(2005) Baidari

المصدر: (El Orf; 2013;p.167)

3. الجانب المنهجي للدراسة

1.3. أهداف وفرضيات البحث

سنعمد إلى تقسيم الفرضيات الرئيسية السابقة إلى فرضيات جزئية لاختبار يتسم بدقة وفعالية أكبر

وهذا ما يبينه الجدول رقم (2).

جدول رقم (2): أهداف البحث وفرضياته الجزئية

البيان	الفرضية	أهداف البحث
بيانات محاسبية موجهة أساسا لإرضاء الالتزامات المفروضة من الإدارة الجبائية.		معرفة مدى تطور النظم المحاسبية في مؤسسات العينة، هل هي نظم بدائية أم متطورة إلى حد معين
هناك علاقة بين خصائص نظام المعلومات المحاسبية وعوامل الظروف المحيطة الهيكلية (الحجم قطاع النشاط).	H1: تزداد درجة تطور النظام المحاسبي كلما زاد حجم المؤسسة. H2: يوجد علاقة بين نوع النشاط ودرجة تطور النظام المحاسبي. H3: يزيد تطور النظام المحاسبي مع ازدياد حوسبة التسيير.	قياس تأثير عوامل الظروف المحيطة الهيكلية على بنية نظام المعلومات المحاسبي وربطه باستعمال مخرجات النظام.
هناك علاقة بين ممارسات استعمال النظم المحاسبية وخصائص المستعمل (الخبرة، مستوى التكوين).	H4: المسيرون الأكثر تكويننا يستعملون بيانات المحاسبة العامة محاسبة التكاليف، التحليل المالي بطريقة وبكثافة أعلى. H5: المسيرون الأكثر خبرة استعمالهم أقل للبيانات المحاسبية. H6: يوجد علاقة بين دور المحاسب الأجير واستعمال	تحليل الممارسات المحاسبية لمسير عينة من مؤسسات ولاية سطيف (ممارسات المحاسبة العامة محاسبة التكاليف، التحليل المالي). وتحديد عوامل الظروف المحيطة السلوكية القادرة على تفسير هذه الممارسات.

البيانات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي.

المصدر: من إعداد الباحثة

2.3. عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من 61 مؤسسة وهي عينة حكمية تم انتقاؤها بعناية، إذ حرصنا أن تكون ممثلة قدر الإمكان للواقع الاقتصادي لولاية سطيف، وقد تم التركيز على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لدراسة نظامها المحاسبي والتعرف على درجة تطوره من خلال المعلومات التي ينتجها ومدى استعمالها من طرف المسيرين في اتخاذ القرار.

3.3. محاور الدراسة

سنعرض فيما يلي المحاور التي تضمنها الاستبيان والتي من شأنها ترجمة الفرضيات إلى اقتراحات للإجابة، حيث يرتبط كل محور بجزئية من الإشكالية العامة.

جدول رقم (3): محاور البحث والفرضيات الموافقة لها

المحور	الفرضيات الموافقة
البعد التنظيمي للنظام المحاسبي	H6،H3
تأثير عوامل الظروف المحيطة الهيكلية على درجة تطور النظام المحاسبي.	،H3،H2،H1
تأثير عوامل الظروف المحيطة السلوكية على الممارسات المحاسبية.	، H6،H5،H4

المصدر: من إعداد الباحثة

يجيب المحور الأول للبحث عن الهدف الأول المعلن عنه سابقا، فمن خلال أسئلة هذا المحور المتعلقة بالبعد التنظيمي للنظام المحاسبي لعينة المؤسسات المدروسة، تحدد خصائص الوحدة المكلفة بإنتاج ونشر البيانات المحاسبية، مدى توافر مصلحة داخلية للمحاسبة، استعمال البيانات من خلال قياس التكرار، درجة حوسبة عمليات التسيير والدور الذي يقوم به المحاسب في المؤسسة.

يتضمن المحور الثاني الأسئلة الخاصة بعوامل الظروف المحيطة الهيكلية، حيث تقيس هذه الأسئلة مدى تأثير العوامل الظرفية الهيكلية على درجة تطور النظام المحاسبي من خلال ربط هذه العوامل مع استعمال البيانات المحاسبية التي ينتجها النظام.

يهدف المحور الثالث المتوافق مع الهدف الثالث للدراسة إلى معرفة مدى مطابقة ممارسات المسيرين في عينة الدراسة مع معايير المهنة المحاسبية، فهل تتجه أساسا بيانات النظام المحاسبي المنتجة نحو الوثائق الإجبارية فقط أم

هناك اتجاه نحو إنتاج وثائق أخرى غير إجبارية بصفة منتظمة ولأغراض التسيير المختلفة. ثم دراسة تأثير الخصائص السلوكية الخاصة بالمتعاملين التي يمكن أن تؤثر على هذه الممارسات.

4. دراسة أثر المتغيرات الظرفية على أهم خصائص نظام المعلومات المحاسبي

لدراسة أثر المتغيرات الظرفية (عوامل الظروف المحيطة) على خصائص النظام المحاسبي اعتمدنا على اختبار كاي تربيع* (Khi deux) الذي يختبر العلاقة الموجودة بين متغيرين في جدول ذو مدخلين، حيث درسنا أثر كل متغير ظرفي على خاصية (بُعد) من خصائص النظام بشكل منفصل.

1.4. دراسة أثر المتغيرات الظرفية على استعمال البيانات المحاسبية

الجدول رقم (4) يبين نتائج اختبار كاي تربيع بين المتغيرات الظرفية من جهة ومتغير استعمال البيانات المحاسبية الذي يتم قياسه بعدة مستويات هي: استعمال شهري، ثلاثي أو سداسي، استعمال سنوي، لا تستعمل البيانات نهائياً.

جدول رقم (4): نتائج اختبار كاي تربيع بين المتغيرات الظرفية واستعمال المعلومة

رقم المتغير	المتغير الظرفي	قيمة كاي تربيع	عدد درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية
1	حجم المؤسسة	58,067	6	0,000
2	قطاع النشاط	16,649	6	0,011
3	مهمة المحاسب في المؤسسة	36,753	6	0,000
4	درجة حوسبة عمليات التسيير	29,732	6	0,000
5	المستوى التكويني للمسير	15,679	6	0,016
6	الخبرة المهنية للمسير (بعدد السنوات)	7,429	6	0,283

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

يتبين من خلال الجدول السابق أن المتغيرات الظرفية الممثلة في: حجم المؤسسة، مهمة المحاسب فيها ودرجة حوسبة عملياتها التسييرية تؤثر على استعمال المعلومة المحاسبية بمستوى دلالة 99%، وأن متغيرات قطاع النشاط، المستوى

* كل الجداول الواردة في هذا الجانب هي من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات التحليل الإحصائي باستخدام SPSS

التكويني لمسير المؤسسة تؤثر على استعمالها عند مستوى دلالة 95%، في المقابل لا يؤثر متغير الخبرة المهنية للمسير على استعمال المعلومة، إذ أن مستوى الدلالة الإحصائية لهذه المتغير ضعيف (ليس له دلالة إحصائية).

إن متغير الخبرة المهنية للمسير مستقل عن درجة استعمال المعلومة المحاسبية وهذا ما يتوافق مع النتائج التي تحصل عليها Reix (1981)، إلا أن دراسات أخرى اختلفت حول أثر هذا المتغير، حيث أكد Marchesnay (1985) أن درجة استعمال المعلومة تزداد مع الخبرة، في حين بين Nadeau (1988) أن العلاقة عكسية فبازدياد خبرة المسير وتقدمه في العمر يقل استعماله للمعلومة المحاسبية.

2.4. دراسة أثر المتغيرات الظرفية على ممارسات المحاسبة العامة

الجدول رقم (5) يبين نتائج اختبار كاي تربيع بين المتغيرات الظرفية من جهة ومتغير إنتاج البيانات المحاسبية غير الإلزامية.

تظهر متغيرات الحجم، مهمة المحاسب في المؤسسة ودرجة حوسبة عمليات التسيير مستوى دلالة إحصائية يقدر بـ99%، أما متغير الخبرة المهنية فهو معبر بمستوى 95%، في المقابل فإن متغيرات قطاع النشاط، المستوى التكويني للمسير لا تؤثر على إنتاج البيانات غير الإلزامية، وذلك لإظهار اختبار كاي تربيع عدم دلالتها الإحصائية.

جدول رقم (5): نتائج اختبار كاي تربيع بين المتغيرات الظرفية وإنتاج البيانات غير الإلزامية.

رقم المتغير	المتغير الظرفي	قيمة كاي تربيع	عدد درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية
1	حجم المؤسسة	57,650	6	0,000
2	قطاع النشاط	7,607	6	0,268
3	مهمة المحاسب في المؤسسة	38,878	6	0,000
4	درجة حوسبة عمليات التسيير	25,705	6	0,000
5	المستوى التكويني للمسير	3,180	6	0,786
6	الخبرة المهنية للمسير(بعدد السنوات)	14,688	6	0,023

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

لقد بين Lavigne(1999) أن حجم المؤسسة هو عامل محدد لممارسات المحاسبة العامة وهذا ما يتوافق مع النتيجة المحصل عليها سابقا فيما يتعلق بهذا المتغير.

كما أثبتنا أن متغير قطاع النشاط لا يؤثر على ممارسات المحاسبة العامة في مؤسسات العينة تتوافق هذه النتيجة مع دراسة Chapellier (1994) الذي أثبت أن نوع النشاط ليس مرتبطا إلا جزئيا بالممارسات المحاسبية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، في حين بين Holmes و Nicholls (1988) أن قطاع النشاط له تأثير على مستوى إنتاج البيانات المحاسبية غير الإجبارية.

أثبتت من جهة أخرى دراسة Chapellier (1994) العلاقة بين المحاسب الداخلي والممارسات المحاسبية، وأنها أكثر أهمية عندما يقوم هذا المحاسب بمهام مراقبة التسيير، لأنه إذا اقتصرته مهمته في القيام بالأعمال المحاسبية البسيطة كلما ابتعد عن مجال القرار والمساهمة في نجاح نظام المعلومات المحاسبي.

3.4. دراسة أثر المتغيرات الظرفية على اعتماد نظم حساب التكاليف

الجدول رقم (6) يبين نتائج اختبار كاي تربيع بين المتغيرات الظرفية من جهة ومتغير اعتماد نظم حساب التكاليف.

جدول رقم(6): نتائج اختبار كاي تربيع بين المتغيرات الظرفية واعتماد نظم حساب التكاليف

رقم المتغير	المتغير الظرفي	قيمة كاي تربيع	عدد درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية
1	حجم المؤسسة	64,640	6	0,000
2	قطاع النشاط	13,326	6	0,038
3	مهمة المحاسب في المؤسسة	30,845	6	0,000
4	درجة حوسبة عمليات التسيير	20,282	6	0,002
5	المستوى التكويني للمسير	11,590	6	0,072
6	الخبرة المهنية للمسير(بعدد السنوات)	7,920	6	0,244

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

إن مستوى الدلالة الإحصائية لمتغيرات الحجم، مهمة المحاسب في المؤسسة، درجة حوسبة عمليات التسيير مساوي لـ 99%، مستوى دلالة قطاع النشاط هو 95% وهذا ما يعني تأثير هذه المتغيرات على اعتماد المؤسسة لنظم تقوم بحساب تكاليف منتجاتها أو خدماتها. أما متغيرات المستوى التكويني للمسير وخبرته المهنية فلا تؤثر على اعتماد المؤسسة لنظم التكاليف.

لقد أثبت اختبار كاي تربيع سابقا أن متغيرات المستوى التكويني للمسير وكذا خبرته لا يؤثران على استعمال المعلومات المحاسبية، لذا فإنه من المنطقي أيضا ألا تثبت علاقتهما بنوع النظم التي تعتمدها المؤسسة. يؤثر قطاع النشاط على اعتماد المؤسسات لنظم حساب التكاليف، هذه النظم التي وضعت في المؤسسات الصناعية بالدرجة الأولى، لأنها أول من يهتم بتحديد أسعار تكلفة المنتجات، وتوجيه التكاليف لعدد كبير من قرارات المؤسسة (تحديد الأسعار، مردودية الزبائن، تحديد السياسة التجارية). تم اعتماد نظم التكاليف في المؤسسات الخدمية.

4.4. دراسة أثر المتغيرات الظرفية على اعتماد أدوات التسيير الحديثة

الجدول رقم (7) يبين نتائج اختبار كاي تربيع بين المتغيرات الظرفية من جهة ومتغير اعتماد أدوات التسيير الحديثة. تؤثر متغيرات حجم المؤسسة، قطاع النشاط، مهمة المحاسب في المؤسسة بمستوى دلالة 99%، درجة حوسبة التسيير، والمستوى التكويني للمسير بمستوى 95%، في حين لا تؤثر الخبرة المهنية للمسير على اعتماد مؤسسته على أدوات التسيير الحديثة.

جدول رقم(7): نتائج اختبار كاي تربيع بين المتغيرات الظرفية واعتماد أدوات التسيير الحديثة

رقم المتغير	المتغير الظرفي	قيمة كاي تربيع	عدد درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية
1	حجم المؤسسة	43,022	6	0,000
2	قطاع النشاط	19,616	6	0,003
3	مهمة المحاسب في المؤسسة	29,708	6	0,000
4	درجة حوسبة عمليات التسيير	16,317	6	0,012
5	المستوى التكويني للمسير	16,234	6	0,013

6	الخبرة المهنية للمسير (بعدد السنوات)	10,133	6	0,119
---	--------------------------------------	--------	---	-------

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات المعالجة الإحصائية

يؤثر قطاع النشاط وحجم المؤسسة على استعمال أدوات التسيير الحديثة، وهذا ما يتوافق مع دراسة Banaszak (1993) الذي أكد أن هناك نقص في استعمال المحاسبات التسييرية في مؤسسات البناء، أما على مستوى أدوات التسيير فإن المؤسسات الأكثر تجهزا بها هي بالترتيب التالي: المؤسسات الصناعية، الخدمية، مؤسسات البناء وأخيرا المؤسسات التجارية. كما أن نمو حجم هذه المؤسسات يترافق بتنوع وتعقيد أدوات التسيير. كما أشارت دراسة Nobre (2001) إلى خصائص طرق وأدوات مراقبة التسيير المستعملة في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، ودور حجم المؤسسة في تفسير استعمال أدوات القيادة.

5. نتائج الدراسة

1.5. أثر عوامل الظروف المحيطة الهيكلية على تطور نظام المعلومات المحاسبي

إن حجم المؤسسة هو دون شك عامل محدد لبنية نظام المعلومات المحاسبي، إذ يترافق نمو الحجم مع ارتفاع درجة تطور النظام، تتفق هذه النتيجة مع دراسات سابقة التي بينت أن زيادة الحجم يترافق مع تنوع وتعقيد أدوات التسيير الموجودة في المؤسسة، وبذلك فإن الفرضية الأولى H1 محققة. يبدو أيضا من خلال النتائج الارتباط الكبير لقطاع نشاط مؤسسات العينة مع تطور النظام المحاسبي، لذا فإن الفرضية H2 القائلة بوجود علاقة معبرة بين نوع النشاط وتطور النظام محققة. إن إظهار اختبار كاي تربيع لأثر دلالي لمتغير درجة الحوسبة على ممارسات استعمال المعلومة المحاسبية، إنتاج البيانات غير الإجبارية، اعتماد نظم حساب التكاليف واستعمال أدوات التسيير الحديثة، يثبت تحقق الفرضية H3.

2.5. أثر عوامل الظروف المحيطة السلوكية على تطور نظام المعلومات المحاسبي

الأثر الدلالي لمستوى تكوين المسير فقط على ممارسات استعمال البيانات المحاسبية وأدوات التسيير الحديثة وبالتالي فإن الفرضية H4 غير محققة.

أثبت اختبار كاي تربيع ارتباط متغير الخبرة المهنية للمسير فقط مع ممارسات المحاسبة العامة وعدم ارتباطه مع باقي خصائص النظام المحاسبي. ومنه فإن الفرضية H5 غير محققة.

في المقابل تسجل مهمة المحاسب في المؤسسة ارتباطا معبرا مع كل خصائص النظام المحاسبي، فدرجة تطور هذا النظام المدعم من طرف محاسب داخلي يقوم بمهام مراقبة التسيير مرتفعة بالمقارنة مع نظام يقوم فيه المحاسبون الداخليون بمهام تقتصر على تحضير القوائم المالية مسك المحاسبة وإنتاج بعض المعلومات، وبالتالي نثبت الفرضية H6.

3.5. أثر عوامل الظروف المحيطة على الممارسات المحاسبية

لقد حاولنا من خلال الدراسة المنجزة وصف الخيارات المحاسبية للمؤسسات المدروسة والتعرف على محدداتها المحتملة، فممارسات المحاسبة العامة في مؤسسات العينة مطابقة لمعايير المهنة، والوثائق المحاسبية موجهة أساسا لمفتش الضرائب، إلا أن إعداد وثائق أخرى هي ممارسات منتشرة في محيط المؤسسات المتوسطة والكبيرة الجزائرية، وهذا ما يبين أن القوائم المالية لهذه المؤسسات يمكن أن تكون مفيدة لغايات أخرى. أما محددات ممارسات المحاسبة العامة فيما يخص إنتاج البيانات المحاسبية غير الإجبارية فتمثلت في: حجم المؤسسة، درجة حوسبة عمليات التسيير، الخبرة المهنية للمسير ومهمة المحاسب الأجير.

تباين في ممارسات المحاسبة التحليلية، اقتصار حساب تكاليف المنتجات على المؤسسات الصناعية الكبيرة في عينة الدراسة، وتفاوت في درجة تطور هذا النظام، فبينما لا تزال بعض المؤسسات في المرحلة التحضيرية، بلغت نظم تكاليف مؤسسات أخرى مرحلة متطورة. ويتعلق اعتماد مؤسسات العينة على نظم للتكاليف بحجمها، قطاع نشاطها، درجة حوسبة عملياتها والمهمة التي توكلها لمحاسبها الداخلي.

كما بينت النتائج أن ممارسات التحليل المالي منتشرة في مؤسسات عينة الدراسة، ويرتبط استعمال هذه المؤسسات لأدوات التسيير الحديثة بعوامل مرتبطة بحجم المؤسسة، قطاع النشاط، مهمة المحاسب، المستوى التكويني للمسير ودرجة حوسبة عمليات المؤسسة التسييرية.

6. الخاتمة:

يتوجب على نظام المعلومات المحاسبي أن يتميز بالتطور المستمر ويتكيف مع ظروف يمكن أن تغير من درجة هذا التطور، وأخرى محددة للممارسات المحاسبية والمؤثرة على وظيفة إنتاج البيانات المالية واستعمالها المنتظم في قرارات التسيير، لذلك فمن بين أهم الرهانات الحالية التي تواجه المؤسسات هو قدرتها على تطوير نظمها المحاسبية.

لقد تم من خلال هذا البحث التوصل إلى مجموعة من النتائج، نتائج متعلقة بوصف الخيارات المحاسبية ومحدداتها المحتملة ونتائج متعلقة بأثر العوامل المحيطة على درجة تطور النظام للمؤسسات المدروسة.

إذ تم التعرف على درجة تطور النظام المحاسبي لعينة من مؤسسات ولاية سطيف وذلك من خلال دراسة المؤسسات ذاتها ومن ثم استخلاص أهم العوامل المؤثرة والمتمثلة في عوامل الظروف المحيطة الهيكلية والسلوكية. يعتبر متغير حجم المؤسسة من العوامل الظرفية الهيكلية الأكثر تفسيراً لتطور النظام المحاسبي داخل المؤسسة، فهو عامل محدد للممارسات المحاسبية، فازدياد حجم المؤسسة يؤدي إلى استعمال أو تبني ممارسات أو أدوات أكثر تطوراً في تسيير المؤسسة.

إن أثر قطاع النشاط واضح على درجة تطور النظام المحاسبي وهذا ما يفسر بتأثير هذا المتغير الهيكلي على استعمال المعلومة، اعتماد المؤسسات لنظم حساب التكاليف واستعمال أدوات التسيير الحديثة. كما تسمح حوسبة التسيير بمعالجة كمية كبيرة من المعلومات في آجال أقصر، مما يحسن ظروف أخذ القرار من طرف المسير.

كما بينت الدراسة أنه إذا كانت بعض عوامل الظروف المحيطة الهيكلية مرتبطة بطريقة معبرة مع درجة تطور النظام المحاسبي، فهي لا تكفي لتفسير عدم التجانس الملاحظ لممارسات المسيرين، فالهدف كان توسيع المدخل المتبع بإدماج بعض المتغيرات المتعلقة بمتعاملي المؤسسة، بتحديد الأثر الدلالي لعوامل الظروف السلوكية المتعلقة بخصائص المسير من جهة والمختصين في المحاسبة من جهة أخرى بتطور النظام المحاسبي.

نشير في نهاية البحث إلى بعض الاقتراحات لتجاوز القيود والتحديات التي يواجهها النظام المحاسبي:

- تشجيع المؤسسات على حوسبة عملياتها التسييرية لتحسين ظروف الحصول على المعلومة التي يحتاجها المسيرون.
- نقترح تجنيد المسيرين في كل مستوى من مستويات المؤسسة من أجل ضمان معلومة صحيحة وكاملة لاستعمالها بصورة مناسبة في معالجات النظام.
- حث المؤسسات على استعمال مخرجات نظامها المحاسبي لأغراض التسيير واتخاذ القرارات المختلفة وعدم الاكتفاء بإنتاج الوثائق الإجبارية المفروضة من الإدارة الجبائية.
- ضرورة إشراك المحاسبين المهنيين في إنجاح النظام المحاسبي، بتقريبهم من مجال القرار الذي يساهمون فيه بأداء مهام ووظائف لا تقتصر على تسجيل العمليات ومتابعة الفواتير.
- الاهتمام بتطوير نظم لحساب التكاليف تمكن من تحديد أسعار التكلفة وتوجيه العديد من قرارات المؤسسة.

الهوامش والإحالات:

1. CHAPPELLIER, P. (1994), " Comptabilités et Systèmes d'information du dirigeant du PME, thèse de doctorat en sciences de gestion", Université de Montpellier.

2. CHAPPELLIER, P. & MOHAMMED, A .(2010), "Le Système d'information comptable des PME Syriennes :Complexité et déterminants", papier de recherche de Congrès International Francophone en Entreprenariat et PME, Paris
3. CHENHALL, R., H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. Accounting, organizations and society 28 (2-3): 127-168.
4. DUPUY, Y. (1987), "Vers de nouveaux Systèmes d'information pour le chef d'entreprise", papier de recherche de CREGO, Université de Montpellier2.
5. EL ORF, L. & TORT, E. (2006), "Une synthèse des travaux sur les Systèmes d'information comptables en France: état des lieux et pistes de recherche", Congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunisie.
6. EL ORF, L. (2013), Différenciation et Intégration des systèmes comptables, Doctorat
7. LACOMBE-SABOLY, M. (1994), "les déterminants de la qualité des produits comptables: le rôle du dirigeant", thèse en sciences de gestion, Université de Poitiers.
8. LAVIGNE, B. (1999), "Contribution de la genèse des états financiers des PME", Doctorat en sciences de gestion, Université de Paris Dauphine.
9. MARECHESNAY, M. (1992), "La PME: une gestion spécifique?" problèmes économiques.
10. DAGOBERTE NGONGANG, « Analyse des facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des PME tchadiennes », La Revue des Sciences de Gestion 2007/2 (n°224-225), p. 49-57.