

متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية لمجموعة من مؤسسات قطاع الطحن بولاية بسكرة

سماء معاليح وإسماعيل حجازي
جامعة محمد خيضر - بسكرة

المُلخَّص:

لقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تحكم عملية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الاقتصادية الوطنية. وقد استهدفت الدراسة عينة عشوائية بسيطة شملت مجموعة من مؤسسات قطاع الطحن بولاية بسكرة حيث تم جمع البيانات الأولية باستخدام الاستمارة التي وزعت على إدارات المؤسسات إلى جانب المقابلات لدعم تحليل وتفسير النتائج. وبعد تحليل النتائج توصلنا في هذه الدراسة إلى أن هناك عاملين فقط يمكنهما أن يساهما في دعم عملية تطبيق نظام ABC وهما: الثقافة التنظيمية القائمة على قيم التعاون والاتصالات المفتوحة والنظم المعلوماتية المحاسبية والتكنولوجية الحديثة وقد بينت النتائج أيضا أنه ليس هناك معرفة أو إدراك لدى الإدارة العليا أو موظفي المحاسبة بنظام ABC ولا بالمزاي التي يمكن أن يوفرها في حالة تطبيقه. كما أن الإدارة العليا لا ترغب في التحول إلى نظام كلفوي حديث لعدم قدرتها تحمل تكاليف نظام كلفوي مكلف. إلى جانب هذا فإن القيادات المشجعة للتغيير والابتكارات عامل ضعيف التواجد في هذه المؤسسات. كما أن الإدارة العليا لا تولي لعملية تكوين المحاسبين لزيادة خبراتهم أهمية كبيرة.

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM، عوامل تطبيق نظام ABC.

Résumé :

Cette recherche a tenté d'identifier les principaux facteurs qui influencent le succès du processus de l'implantation de l'ABC dans nos entreprises nationales. Ainsi, à partir d'un cadre de référence riche et varié nous avons construit un modèle lié aux succès de la mise en œuvre de l'ABC.

L'analyse des données de l'enquête a démontré que seulement deux facteurs qui sont respectivement contribuer au succès de la mise en œuvre de l'ABC dans les entreprises du secteur des moulins sise à la wilaya de Biskra : Premièrement l'existence d'un système d'information comptable et des nouvelles technologies et deuxièmement une culture organisationnelle fondue sur les valeurs de coopération et une communication ouverte . Les résultats montrent également le manque de connaissance sur le système ABC auprès de la direction générale et des comptables de ces entreprises ,les pilotes interne des l'entreprises ne

sont pas encore favorables aux changements et à l'introduction des innovations managériales, le manque de formation des comptables à la méthode ABC.

Mots clés: Innovations managériales.. ABC.ABM . Diffusion de l'ABC.

Abstract :

This study aimed at the recognition throughout the availability of the factors of the application of the Activity-Based costing (ABC) system in industry companies Algerian. For achieving the objectives of the practical aspect of The study ,a questionnaire has been designed based on previous studies and the theoretical framework ;the questionnaire was distributed to the study community which composed of all companies of Mills sector in BISKRA city.

The study results have showed that the main factors for the application of the system ABC are not available at this companies :there is not knowledge and recognition about the ABC system for the superior administration also for the employees in accounting and they don't know the benefits that can be in the case of an application. Besides this, the leaders that encouraging change and innovation is weak presence factor in this companies. However, there are just two factors that might support the application of Activity-Based costing system in these companies :the organizational culture based on the cooperation values and the open communication ,the availability of accounting systems and modern technology.

Keywords: Activity-Based costing ABC system , Activity-Based management system ABM, the factors of the application ABC system.

I. تمهيد

تعتبر المعلومات التي ترد في تقارير محاسبة التكاليف أداة هامة في صنع القرار الإداري. غير أن التغييرات في البيئة الصناعية والإدارية حالت دون صلاحية المعلومات التي تقدمها الطرق التقليدية لحساب التكاليف في المؤسسات كطريقة الأقسام المتجانسة التي كانت تلائم جدا البيئة والظروف التي وجدت فيها، وهكذا عكفت جهود الخبراء للبحث عن طرق جديدة لحساب التكاليف توفر معلومات ملائمة لتنفيذ القرارات وكذا تغذية التفكير الإستراتيجي الشامل للتكاليف المرتبطة بدورة حياة المنتج¹.

وبعد دراسات عديدة استطاع الباحثان Kaplan et Cooper في سنة 1987 أن يقدموا نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة أصبح يعرف فيما بعد بنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) Activity Based Costing ، هذا النظام الذي طور بالموازاة مع متطلبات السوق كان في البداية يمثل نموذجا أحادي البعد بمعنى أنه كان نظاما موجهها لحساب سعر تكلفة أكثر دقة فحسب ولكن هذا النموذج سرعان ما تحول إلى نموذج ذو بعدين حيث أظهر نجاعته في تزويد المسيرين بنوعين من المعلومات، معلومات متعلقة بالتكلفة وأخرى حول العمليات². ونظرا لما يتصف به هذا النظام من مزايا مقارنة مع الأنظمة التقليدية و لاسيما في مجال توفير البيانات الملائمة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية فإنه لاقى قبولا من الأكاديميين ومن الإداريين على حد سواء و بدأ يشيع استخدامه في الشركات الصناعية الكبرى في أمريكا و أوروبا رغم صعوبة تطبيقه وذلك لمواجهة التحديات المرتبطة بتغيير نظم التصنيع وتعقيد العمليات الإنتاجية .

وبطبيعة الحال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ليست بمنأى عن التطورات التكنولوجية والاقتصادية الحادثة على المستوى العالمي مما يجعلها أمام تحديات كثيرة جدا، غير أن تطبيق هذا النظام في المؤسسات الجزائرية فضلا عن نجاح عملية تطبيقه فيها يتطلب إطارا تنظيميا مغايرا تماما للإطار الحالي الذي تطبق فيه الطرق التقليدية الكلفوية كما أنه يستلزم فهما مختلفا لآليات قياس التكلفة نظرا للاختلاف التام بين مبدأي الطريقة التقليدية لحساب التكاليف وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

إشكالية البحث:

من خلال ما سبق تقديمه يمكن صياغة التساؤل الرئيسي للبحث على النحو التالي:

هل تتوفر لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المتطلبات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)؟
فرضيات البحث: كإجابة عن التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة نورد الفرضية الرئيسية التالية:

تتوافر في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المتطلبات الأساسية لتطبيق نظام ABC مما يساهم في دعم عملية تطبيقه فيها. وتتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- تتوفر لدى الإدارة العليا لمؤسساتنا الوطنية قناعة بنظام ABC.
- هناك قناعة لدى المحاسبين في المؤسسات الوطنية بنظام ABC.
- تسود قيم التعاون والاتصالات المفتوحة والفعالة الثقافة التنظيمية في مؤسساتنا الوطنية.
- تتوفر في مؤسساتنا الوطنية القيادات المشجعة لعملية التغيير.
- يتلقى الأفراد في مؤسساتنا الوطنية تكوين حول نظام ABC.
- تتوفر في مؤسساتنا الوطنية نظم المعلومات المحاسبية السليمة و التكنولوجيا الحديثة والمناسبة.
- إن مؤسساتنا الوطنية قادرة على تحمل نفقات تطبيق نظام ABC.

1- الإطار النظري

1-1 الإطار المفاهيمي لنظام ABC:

نظام ABC هو نظام معلوماتي وطريقة تهدف إلى تحسين تخصيص التكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة، إذ يتم

تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة.

1-1-1 نظام ABC كابتكار تسييري .

أ - مقارنة بين نظام ABC وطريقة مراكز التحليل: إن طريقة ABC لحساب التكاليف تدرج ضمن نظام التحميل الكلي للتكاليف⁽³⁾، ولهذا فإنه يمكن مقارنتها بطريقة مراكز التحليل التي لم تظهر أولا كأداة للتسيير وإنما اعتبرت كطريقة للتقييم ومن ثم فهي تشكل ضمنا نموذجا للرقابة على سلم القيم الذي يقدمه السوق انطلاقا من نظام الأسعار⁽⁴⁾.

بصفة عامة تسمح طريقة مراكز التحليل بتخصيص التكاليف المباشرة على المنتجات وتوزيع التكاليف غير المباشرة بين مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات. وهي تقدم المؤسسة على أنها مجموعة من المراكز التحليلية في حين تقدم طريقة ABC المؤسسة كسلسلة من الأنشطة المترابطة في إطار عمليات معرفة بوضوح، وإن هذا النشاط هو المتسبب في حدوث التكاليف. وإن اعتماد نظام ABC على النشاط كمحور وسيط لتخصيص التكاليف لأغراض التكلفة يعد تجسيدا واضحا ومعقدا لاستخدام معيار (سبب-نتيجة) عند توزيع التكاليف غير المباشرة. فمسبب التكاليف في طريقة ABC يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو مجموعة تكلفة كما سبق وذكرنا آنفا.

وفي هذا السياق تجدر الإشارة إلى عدم الخلط بين مسببات التكلفة في نظام ABC ووحدات العمل في طريقة مراكز التحليل ذلك أنه وحدات العمل ليست دائما مسببا للتكلفة، ويشير *H. bouquin* في هذا الصدد إلى أن: "مسبب

النشاط لا يمكن أن يكون معلومة كاملة إلا إذا كان في نفس الوقت وحدة قياس لهذا النشاط... فوحدة العمل تقوم بنمذجة تكاليف متجانسة و لا يمكن اعتبارها سبب حدوثها والقانون الأساسي الذي يحكمها هو علاقة ارتباطيه إحصائية، أما المسبب الذي يحرك النشاط فلا يمكن أن يكون وحدة عمل إلا إذا كانت تكاليف النشاط التي تتسبب في حدوثها متجانسة.

1-1-2 طريقة ABC توليفة جديدة من المفاهيم: انطلاقا من

تعريف الابتكار الذي يعتبر أنه عملية إنتاج شيء جديد سواء كان فكرة أو شيء آخر يتضمن شكلا جديدا أو ترتيب جديد لعناصر قديمة⁵ فإذا أمكننا أن نبرهن أيضا أن طريقة ABC تقوم بإعادة ترتيب أو أنها تنتظر وتستخدم كل من المفهومين: النشاط ومسببات التكلفة بطريقة مخالفة لطريقة مراكز التحليل فإننا نصل إلى نتيجة مفادها أن نظام ABC يعتبر ابتكارا تسييريا.

إن استخدام مفهوم النشاط في طريقة ABC هو الاستخدام الذي تمنحه سلسلة القيمة للمؤسسة، فتحليل سلسلة القيمة يقدم الوسائل اللازمة لضمان الأداء الفعال للعلاقات الوظيفية في الأنشطة المنتجة للقيمة. وإن مفهوم النشاط الذي يضيف قيمة يمثل أمرا هاما في التسيير الاستراتيجي للتكاليف، وقد تبنت بعض المؤسسات هذا المفهوم لمساعدتها على تحديد تكلفة كل نشاط والقيمة التي تحققها للزبون ومن ثم تحديد الأنشطة التي يسمح باستمرارها وتلك التي يجب التخلص منها⁽⁶⁾. وهذا في رأينا هذا ما لم تأخذه طريقة مراكز التحليل بعين الاعتبار بسبب إغفال معنى إضافة القيمة للزبون عكس طريقة ABC.

فالتسيير الاستراتيجي للتكاليف هدفه إرضاء العملاء وذلك من خلال التركيز على التخفيض والتحسين المستمر للتكاليف⁽⁷⁾. ويرى M. Porter أيضا أن وصول المؤسسة للنجاح وتحقيق أهدافها لا يتأتى إلا بتحديد أنشطتها وثيقة

الصلة بإستراتيجيتها بهدف فهم سلوك التكاليف كما اعتبر *M Porter* أيضا أن القيمة التي تضيفها المؤسسة (الأنشطة) لعملائها يمكن أن يكون إحدى مصادر الميزة التنافسية على حساب المنافسين وبالتالي القدرة على تحقيق معدل ربح أعلى من الربح المتوسط السائد في المجال الصناعي⁽⁸⁾.

أما بالنسبة لمسببات التكلفة والتي تحدثنا عنها في النقطة السابقة فيكفي الإشارة إلى أن وحدات العمل لا يمكنها أن تكون دائما مسببا حقيقيا للتكاليف، كما أنه يمكن الحديث عن مسبب أو محرك التكلفة على مستويين مسببات الموارد (التكاليف) ومسببات الأنشطة وهي مرتبطة بمرحلتين، مرحلة ربط الموارد بالأنشطة ثم مرحلة ربط الأنشطة بأغراض التكلفة. وهذا ما أغفلته أو ما لا تستطيع الإجابة عنه طريقة مراكز التحليل. وكخلاصة لما تم تحليله يمكن القول أن طريقة *ABC* فعلا تقدم قراءة جديدة أو استخدام وترتيب جديد لمفاهيم سبق وأن تم تناولها في طريقة الأقسام المتجانسة حيث:

- ✓ إن مفهوم النشاط في طريقة *ABC* يمنحها بعدا استراتيجيا لتحليل التكاليف ويسمح بإدماج مفهوم خلق القيمة للعميل.
- ✓ إن محركات التكلفة التي تم الاعتماد عليها كمقياس عادل لتخصيص التكاليف لأغراض التكلفة وفقا لمعيار (سبب- نتيجة) تتخطى الجوانب المالية للتسيير إلى جوانب غير المالية.

1-1-3- نظام *ABC* يقدم للمؤسسة نموذجا جديدا للاشتغال والتسيير:

إضافة إلى كون أن طريقة *ABC* تشكل توليفة ترتب المفاهيم السابقة ترتيبا جديدا أو مختلفا، فإنها أيضا تقدم رؤية جديدة ومختلفة لاشتغال المؤسسة وكيفية تسييرها عما كانت عليه وفقا لطريقة مراكز التحليل. إن طريقة *ABC* حسب *bouquin* تتموقع على مستويين مهمين وهما:⁹

■ **المستوى الأول:** وهو مرتبط بالتطبيقات التقنية ولاسيما فيما يتعلق باختيار مسببات التكلفة.

■ **المستوى الثاني:** وهو مرتبط بالجانب النظري أو التصوري للمفاهيم. أما *lebas* فيرى أن المدخل التقليدي لحساب التكاليف (طريقة مراكز التحليل) يعتمد على الهيكل الهرمية القائمة على النظرة الميكانيكية للمؤسسة، أما طريقة *ABC* فهي تنظر إلى المؤسسة على أنها شبكة عمليات وأنشطة¹⁰. ويضيف أيضا أن نظام *ABC* يعطي نظرة مخالفة تماما للأنظمة التقليدية المتوافقة مع الهياكل العمودية، وذلك بسبب توجهها نحو إظهار مختلف العمليات التي تتضمنها المصالح المختلفة مما يمكنها من إعطاء رؤية شاملة للمؤسسة، ولهذا يستطيع نظام *ABC* أن يقدم نموذجا جديدا للتسيير يكون قادرا على تنسيق أنشطة الوظائف والأقسام المختلفة، مما يعمل على إنجاز عملية الاتصال وتقاسم المهارات والمعارف وهذا يمكنها من تحقيق استراتيجياتها التنافسية.¹¹ وعليه يمكننا القول أن الهيكل العمودية القائمة على مراكز المسؤولية لا تقدم نموذجا تسييريا ملائما لمتطلبات المنافسة وخلق القيمة للزبون وذلك بسبب الانفصال الوظيفي وغياب التنسيق بين مختلف العمليات والمسؤولين في المؤسسة.¹² وفي الحقيقة يعد هذا الأمر شيئا طبيعيا في نظرنا، فالتصور الجديد الذي منحه طريقة *ABC* للمؤسسة وكيفية اشتغالها وتسييرها نبع من النموذج المحوري لمفهوم النشاط الذي قدم لها منطق الأفقية المرتكز على العمليات عوض النظرة العمودية القائمة على الفصل بين الوظائف والمسؤوليات.

إن طريقة مراكز التحليل تقوم على فكرة مفادها أن هناك تكاليف يجب تقسيمها بين أغراض التكلفة (منتج أو خدمة) أما طريقة *ABC* فإن منطق السببية يجعل المنطق السابق مقلوبا حيث أن نقطة الانطلاق هي الزبون

والتكاليف التي هدفها إرضاء الزبون هي نقطة الوصول وهكذا فإن طريقة ABC جاءت فعلا بمفهوم جديد لكيفية اشتغال المؤسسة وتسييرها¹³.

2-الدراسات السابقة: لقد استقطب موضوع دراسة عوامل تبني ونشر نظام ABC اهتمام الباحثين الغربيين منذ بداية التسعينات، وقد كانت أبحاثهم تستند في أغلبها إلى نظريات تبني ونشر الابتكارات باعتبار أن نظام ABC ابتكارا تسييريا مس بدرجة أولى نظم المعلومات في المؤسسة. ومن بين أهم هذه الدراسات نذكر:

1-2 دراسة *S,W,Anderson (1993-1986)* بعنوان: *A framework for assessing cost management system changes :the case of activity based costing implementation at general Motors*. تعتبر هذه الدراسة من أولى الدراسات التي بحثت في العوامل التي تؤثر في نجاح تطبيق نظام ABC وهذا من خلال تحديد مراحل عملية تطبيقه ومن ثم تحديد العوامل المؤثرة في كل مرحلة. وقد امتدت هذه الدراسة من سنة 1986 إلى غاية 1993 في شركة جنرال موتورز وهدفت إلى وصف خطوات تطبيق نظام ABC في شركة جنرال موتورز بالاعتماد على نموذج *(Zmud et al*)* (1990¹⁴ *cooper*) لتطبيق الابتكارات في نظم المعلومات. حيث أن مراحل نموذج *Zmud et al cooper* هي: 1- التهيئة، 2-التبني، 3- التكيف، 4-الإرساء، 5- التقبل والاستعمال، 6-الانصهار، ثم تحديد العوامل التي تؤثر في نجاح تطبيق كل مرحلة من هذه المراحل الستة. دائما بالاستناد إلى نموذج قام *Anderson* باختبار مجموعة من العوامل على مراحل تطبيق نظام ABC وكانت النتائج كمايلي:

✓ موقف الأفراد اتجاه التغيير هو عامل مؤثر جدا خلال مرحلتي التبني والتكيف والإدارة العليا عليها التدخل لتسهيل التغيير.

- ✓ خلال كل مراحل تطبيق نظام ABC يعد الدور المدعم للإدارة العليا وقائدي مشروع نظام ABC أساسيا في نجاح عملية التطبيق.
- ✓ بالنسبة للهيكلة التنظيمية فقد اتضح أنه يؤثر إيجابيا أو سلبيا على تطبيق نظام ABC حسب كل مرحلة: فالمركزية هي عامل يبطئ تبني نظام ABC في جنرال موتورز في مرحلة التهيئة والتبني (تأثير سلبي) أما في مرحلة التكيف فيكون التأثير إيجابيا. أما عامل التخصص الوظيفي له أثر سلبي في مرحلتي التهيئة والتبني وفي المقابل فإن له أثر إيجابي في مرحلة التكيف. أما بالنسبة للاتصال فإنه يلعب دورا هاما في إدخال ABC وحل المشاكل في مرحلتي التهيئة والتبني. كما أن التكوين حول المبادئ الأساسية للتطبيق والاستعمال وصيانة نظام ABC يلعب دورا أساسيا في نجاح عملية التطبيق.
- ✓ فيما يتعلق بالعوامل التكنولوجية لاحظ Anderson أن اختيار نظام ABC تم بناء على تكيفه مع تعقيد العمليات الإنتاجية في شركة جنرال موتورز.
- ✓ أما بالنسبة للتوافق مع الأنظمة الموجودة فإن اختيار نظام ABC يجب أن يكون مبني على تجانسه مع النظام المالي الحالي وعمليات المؤسسة. إضافة إلى مقارنة نظام ABC مع الأنظمة الحالية.
- ✓ أما فيما يتعلق بالعوامل الخاصة بصفات المحيط الخارجي فقد خلص إلى أن زيادة المنافسة وعدم التأكد، عدم استقرار الطلب (اختلاف الطلب) هي عوامل تحرك المؤسسة للتهيئة والتبني ودرجة المنافسة تؤثر إيجابيا على مرحلة التكيف.

2-2 دراسة M. Gosselin 1997 بعنوان: *The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity based costing*: لقد تمحورت دراسة M.Gosselin حول تأثير

كل من الإستراتيجية والهيكل التنظيمي على تبني وتطبيق مستويات أو مراحل نظام *ABC* .

* أثر الهيكل التنظيمي على مستويات تطبيق نظام *ABC*: وجد الباحث أن المؤسسات التي تمتاز هياكلها بمستوى عالي من التمايز الرأسي تتبنى نظام *ABC* عكس المؤسسات التي لها مستوى ضعيف من التميز الرأسي. ووجد أيضا أنه كلما كان مستوى المركزية والرسمية عاليا في المؤسسة كلما اتجهت نحو تطبيق *ABC* عكس المؤسسات ذات الهياكل التنظيمية العضوية التي تمتاز بمستوى أقل من المركزية والرسمية.

* أثر الإستراتيجية على مستوى تطبيق نظام *ABC*: لقد بينت نتائج استمارة الباحث أن نوع الإستراتيجية التي تتبعها المؤسسة ذات دور أساسي في عملية تبني التطبيقات الجديدة كنظام *ABC*.

2-3 دراسة *K.R Krumweide (1998)* بعنوان: *The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors, Journal of management Accounting Research.*

انطلاقا من معطيات استقصاءين تم انجازهما من طرف معهد المحاسبة التسييرية (*IMA*) خلال 1995 و 1996 حول تبني نظام *ABC* في الولايات المتحدة الأمريكية قام هذا الباحث بدراسة كل من عوامل التبني وعوامل نجاح التطبيق. فبالنسبة لعوامل نجاح تطبيق نظام *ABC* يرى الباحث أن عوامل نجاح تطبيق نظام *ABC* ليست نفسها عوامل التبني ونضيف أيضا أن الوصول إلى مرحلة نجاح تطبيق نظام *ABC* في المؤسسة يقتضي استعمال معلومات *ABC* في اتخاذ القرارات بشكل أساسي. وتتلخص العوامل الرئيسية لنجاح تطبيق نظام *ABC* في: المدة بين بداية التطبيق والاستعمال الفعلي، دعم

الإدارة العليا، وجود تكنولوجيا معلومات معقدة، دمج نموذج ABC مع النظام المالي، استعمال نظام ABC في تصميم الميزانيات.

إلا أن نتائج هذه الدراسة حول عوامل التبني ونجاح تطبيق نظام ABC تفتقد إلى قاعدة إحصائية قوية. إذ اعتمد الباحث على الإحصاء الوصفي لاستخلاص النتائج وليس على اختبارات إحصائية لهذا لا يمكن تعميم هذه النتائج، إلا أنها تبقى مفيدة من ناحية تفريقها بين عوامل التبني وعوامل نجاح تطبيق نظام ABC.

2-4 دراسة يوسف النجار (2007): بعنوان تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في القطاع الصناعي الأردني (مبرراته ومقوماته) دراسة ميدانية

لقد هدفت هذه الدراسة إلى تطبيق نظام ABC في أحد مصانع القطاع الصناعي الأردني وذلك من أجل التوصل إلى تكلفة عادلة لكل منتج من المنتجات التي ينتجها هذا المصنع، كما هدفت أيضا إلى بناء النماذج اللازمة لتطبيق نظام ABC في ثلاثة مصانع أردنية أخرى. وقد توصل الباحث بعد تحليل البيانات وتفسيرها إلى عدة نتائج مفادها:

- توفر المبررات التي تستدعي تطبيق نظام ABC في المصانع الأردنية وتمثل المبررات التي تمت دراستها في: التقدم التكنولوجي والأتمتة، تعدد الأنشطة المساندة لعملية الإنتاج، المنافسة الشديدة بين الشركات.
- وجود مجموعة من المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام ABC في المصانع الأردنية وتمثل هذه المعوقات في: عدم اقتناع الإدارة العليا بنظام ABC في المؤسسات الأردنية، عدم توافر أنظمة محاسبية متقدمة في

الشركات الصناعية المساهمة الأردنية المحدودة، عدم تعاون المحاسبين وعدم قدرتهم على إعادة هيكلة حساباتهم بما يتوافق مع نظام *ABC*.

انطلاقاً من الدراسات السابقة التي أجريت حول العوامل التي تساهم في تدعيم قرار تبني وتطبيق نظام *ABC* نرى أنه في هذه الدراسة سوف نركز على عدد معين من العوامل التي لها تأثير على تطبيق نظام *ABC* في المؤسسات وفي اعتقادنا من الضروري البحث في مدى توفر هذه العوامل والتي حاولنا حصر أهمها فيما يلي:

أ: إرساء ثقافة التغيير والتخفيف من مقاومة التغيير في المؤسسة، من خلال:

- قناعة الإدارة العليا بنظام *ABC* وإدراك ميزته النسبية مقارنة بالأنظمة التقليدية المطبقة حالياً في المؤسسات.
 - قناعة المحاسبين بنظام *ABC* ومساهمة الإدارة العليا في تخفيف مقاومتهم
 - توافر ثقافة تنظيمية تقوم على قيم التعاون والاتصالات المفتوحة.
 - توافر القيادات المناسبة والمشجعة لعملية التغيير في المؤسسة.
- ب: دعم الإدارة العليا من خلال:
- تكوين وتدريب المحاسبين حول نظام *ABC*.
 - توافر نظم المعلومات المحاسبية السليمة وتكنولوجيا المعلومات الحديثة والمناسبة.

- القدرة على تحمل تكاليف التحول إلى نظام *ABC*.
 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة؟: رغم أن هناك عدة دراسات سابقة تناولت عوامل تبني وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات إلا أن هذا البحث تبقى له إضافاته التي تميزه عما سبقه من دراسات ولا سيما في الجانب التسييري حيث تتلخص الإضافات التسييرية

لهذا البحث في اقتراح نموذج عام لعوامل تطبيق نظام ABC في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وهذا ما يمنح في رأينا رؤية موسعة لمسيرى المؤسسات لإدماج هدف تطبيق نظام ABC ضمن الأهداف المسطرة لنظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية.

3- الطريقة والأدوات المستخدمة

3-1 مصادر المعلومات والبيانات ووسائل جمعها:

سيقوم الباحثان باتباع المنهج الاستكشافي والاختباري اللذان يقومان على أسلوب الاستقراء وأسلوب الافتراض الاستنباطي، مما يعني أن الباحثان سيعتمدان على الطريقة الكيفية- الكمية التي تلاءم طبيعة موضوع البحث، حيث يسعى الباحثان لبناء نموذج حول العوامل الأساسية لتبني وتطبيق نظام ABC في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وسيتم اختبار هذا النموذج في أحد القطاعات الصناعية الوطنية وهو قطاع الطحن الذي يشمل المؤسسات المتواجدة على مستوى ولاية بسكرة- ولتحقيق هذا سيعتمد الباحثان على مصدرين للبحث وجمع المعلومات:

أ- تحليل أدبيات الدراسة العربية والأجنبية المتعلقة بنظام ABC أو ذات العلاقة كنشر الابتكارات التفسيرية في المؤسسات،..الخ.

ب- من أجل اختبار نموذج الدراسة سيتم إعداد استمارة كمصدر أساسي للحصول على البيانات اللازمة لتحقيق أهداف البحث إلى جانب المقابلات.

3-2 مجتمع وعينة البحث.

يتكون مجتمع البحث من جميع المؤسسات قطاع الطحن بولاية بسكرة والبالغ عددها 6 مؤسسات

3-3 أداة الدراسة:

من خلال مراجعة أدبيات المحاسبة الإدارية وكل ما يتعلق بنظام *ABC* تم تصميم استمارة البحث. كما سنعتمد على سلم ليكارت الخماسي لقياس الإجابات المتعلقة بفقرات الاستمارة وسيتم تصميم الاستمارة بحيث تقيس فقراتها فرضيات البحث، كما سيتم تحكيم الاستمارة من قبل أساتذة متخصصين لإبداء رأيهم بفقرات الاستمارة من حيث الوضوح وتغطية الفرضيات، وقد تم إجراء التعديلات المطلوبة وفقا لتوجيهاتهم. وسيتم توزيع استمارة البحث على الأفراد المعنيين لمأها وهم محاسبو المؤسسات ورؤساء أقسام التكاليف والمديرين، ورؤساء بعض المصالح الأخرى كالإنتاج، التسويق والتمويل. كما أنه سيتم الحرص على استرداد أكبر عدد ممكن من الاستمارات الموزعة. هذا، وسيتم إجراء بعض المقابلات للحصول على المعلومات التي تسمح للباحثة بالإطلاع أكثر على الواقع المحاسبي لهذه المؤسسات.

3-4 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لأغراض البحث سيتم الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (*SPSS*) للقيام بعملية تحليل البيانات التي سيتم الحصول عليها من خلال الاستمارة الموزعة، كما أنه سيتم اعتماد مستوى دلالة 5% وهو مستوى مقبول في العلوم الاجتماعية بصفة عامة والذي يقابله مستوى ثقة يساوي 95% لتفسير نتائج الدراسة التي ستجريها الباحثة، كما سيتم اعتماد الأساليب الإحصائية التالية: النسب المئوية والتكرارات، اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام *K-S* (*Kolmogorov-Smirnov*) لمعرفة إن كان توزيع طبيعي أم لا، اختبار *One Sample T_test* واختبار الفاكرونباخ، إلى جانب استخدام

معامل بيرسون للارتباط لاختبار درجة الاتساق الداخلي أو المصدقية لقررات
الاستمارة.

4- تحليل وتفسير نتائج اختبار فرضيات الدراسة

4-1 وصف خصائص عينة الدراسة: سيتم عرض خصائص عينة الدراسة
في الجدول التالي وذلك من خلال تحليل بيانات الجزء الأول من الاستمارة.

جدول رقم (1) خصائص عينة الدراسة

المتغير	الخصائص	التكرار	النسبة المئوية %
العمر	أقل من 30 سنة	18	50
	من 30 إلى 39 سنة	0	0
	من 40 إلى 49 سنة	12	33.3
	من 50 إلى 59 سنة	6	16.7
	من 60 سنة فأكثر	0	0
الشهادة التي تم على أساسها التوظيف	دبلوم مهني	15	41.7
	بكالوريا	0	0
	تقني سامي	3	8.3
	ليسانس /مهندس	18	50
	ماجستير	0	0
	شهادة أخرى	0	0
التخصص العلمي للشهادة المتحصل عليها	محاسبة	12	33.3
	علوم مالية	6	16.7
	إدارة أعمال	3	8.3
	تجارة	3	8.3
	أخرى أذكرها	12	33.3
عدد سنوات الخبرة في المحاسبة	أقل من خمس سنوات	21	58.3
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	0	0
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	9	25
	من 15 إلى أقل من 20 سنة	6	16.7
	من 20 سنة فأكثر	0	0
درجة الرضا عن النظام الحالي	رضا تام	0	0
	رضا	0	0

33.3	12	رضا متوسط	للتكاليف في المؤسسة
66.7	24	عدم الرضا	
0	0	عدم الرضا التام	

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن نصف أفراد عينة الدراسة أعمارهم تقل عن 30 سنة أي بنسبة 50%، تليها الفئة العمرية من 40 إلى 49 سنة بنسبة 33.3%، وأخيرا الفئة العمرية من 50 إلى 59 سنة بنسبة 16.7%.

أما بالنسبة للشهادة التي تم على أساسها التوظيف فقد كانت ليسانس /مهندس بنسبة 50%، ثم دبلوم مهني بنسبة 41.7%، وأخيرا تقني سامي بنسبة 8.3%.

أما بالنسبة للتخصص العلمي للشهادة التي تحصل عليها الأفراد فبيّن الجدول أنها كانت محاسبة بنسبة 33.3%، علوم مالية بنسبة 16.7%، إدارة أعمال بنسبة 8.3%، تجارة بنسبة 8.3%، شهادة أخرى بنسبة 33.3%.

أما فيما يتعلق بعدد سنوات الخبرة في المحاسبة فقد بينت نتائج التحليل الإحصائي أن الأفراد الذين تقل خبرتهم عن خمس سنوات تشكل نسبتهم 58.3%، والذين تتراوح خبرتهم من 10 إلى أقل من 15 سنة فهم يشكلون نسبة 25%، وتشكل النسبة المتبقية والتي قيمتها 16.7% الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 15 إلى أقل من 20 سنة.

أما بالنسبة لتطبيق نظام لحساب التكاليف في المؤسسات فقد تبين أن كل المؤسسات المشكلة لعينة الدراسة تطبق نظام معين، حيث تبين أن مؤسسة الرياض بالقنطرة تطبق طريقة التكاليف المتغيرة، أما مؤسسة الغزالة فهي تطبق طريقة الأقسام المتجانسة مع مطاحن الإخوة حوحو (لوطاية)، أما المطاحن الكبرى للجنوب فهي تطبق طريقة أخرى غير الطرق المعروفة.

أما بالنسبة لدرجة الرضا عن طريقة التكاليف المطبقة حاليا في المؤسسة فقد بينت نتائج التحليل الإحصائي أن 33.3% من أفراد العينة لديهم رضا متوسط أما النسبة المتبقية من الأفراد فهم غير راضين عن النظام الكفوي الحالي.

ب - نتائج اختبار فرضيات الدراسة وتفسيرها.

لقد كانت نتائج اختبار التوزيع الطبيعي ($K-S$) للفرضيتين الرئيسيتين كمايلي :
جدول رقم (2) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي ($K-S$) للفرضيتين الرئيسيتين: الفرضية

1.H

النتيجة	مستوى المعنوية	قيمة الإختبار Z	الفرضية
توزيع طبيعي	0,088	1,251	الفرضية 1.H

المصدر : إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يتضح من الجدول أن مستوى المعنوية لكلا الفرضيتين أكبر من 0,05 وهذا يدل على أن البيانات الخاصة بكل من الفرضيتين تتبع التوزيع الطبيعي. وعليه سنستخدم اختبار الإشارة ($One\ simple\ T\ teste$) لاختبار فرضيات الدراسة.

من أجل اختبار فرضيات هذا البحث تتم مقارنة المتوسط الحسابي لمجموع إجابات عينة البحث مع الوسط الفرضي (3) أي 60% وللتأكد فعلا من أن المتوسط الحسابي لكل فرضية أكبر من المتوسط الفرضي يتم القيام باختبار ($One\ simple\ T\ teste$) ، فإذا كان الوسط الحسابي أكبر من الوسط الفرضي وقيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية ومستوى المعنوية أقل

من المستوى المقبول وهو 0,05 وهو ما يقابل مستوى الثقة 95% فإنه يتم قبول الفرضية بينما إذا كان الوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي فإنه يتم رفض الفرضية. وفي ما يلي سيتم اختبار فرضيات كل نموذج على حدا .

• **نتائج الفرضية 1.1H:** تتوافر لدى الإدارة العليا لمؤسساتنا الوطنية قناعة بنظام ABC وإدراك لأهميته النسبية مقارنة بالأنظمة المطبقة حاليا لديها مما يساهم في دعم عملية تطبيقه فيها.

من خلال الجدول التالي يتبين لنا أن جميع قيم T سالبة ومستوى دلالتها المعنوية أقل من 0,05 وهذا لكل فقرة من فقرات الفرضية 1.1. H. باستثناء الفقرة 23 التي كانت قيمة T المحسوبة عندها هي 0,000. وبما أن المتوسط الحسابي لهذه الفرضية يساوي 2,49 وهو أقل من المتوسط الفرضي (3) وقيمة T المحسوبة لهذه الفرضية تساوي -7,697 وهي قيمة سالبة فإن هذا يعني أن الفرضية 1.1H: تتوافر لدى الإدارة العليا لمؤسساتنا الوطنية قناعة بنظام ABC وإدراك لأهميته النسبية مقارنة بالأنظمة المطبقة حاليا لديها مما يساهم في دعم عملية تطبيقه فيها هي فرضية مرفوضة.

جدول رقم 3: قيمة T المحسوبة ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات الفرضية

1.1H: تتوافر لدى الإدارة العليا للمؤسسات الجزائرية قناعة بنظام ABC

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	قيمة T	مستوى المعنوية
21	تتوفر لدى إدارة المؤسسة معرفة جيدة عن أهمية تطبيق نظام ABC.	2.42	-5,391	0.000
22	ترى إدارة المؤسسة أن نظام التكاليف الحالي يحرف حساب معدلات تحميل التكاليف.	2.67	-4,183	0.000
23	ترغب إدارة المؤسسة في إعادة حساب تكلفة المنتجات بشكل أدق	3.00	0,000	1.000
24	هناك توعية من قبل مكاتب الاستشارات والتدقيق والخدمات المحاسبية بأهمية تطبيق نظام ABC.	2.00	-14,491	0.000

0.000	-5,000	2.58	ترى إدارة المؤسسة أن نظام التكاليف الحالي غير قادر على توفير جميع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الضرورية.	25
0.000	-6,148	2.25	تقوم إدارة المؤسسة بالتعاقد مع الجهات العلمية والأكاديمية لتطوير أساليب المحاسبة التسييرية والكفوية.	26
0.152	-1,464	2.75	نظام التكاليف الحالي لا يوفر المعلومات المساعدة في خفض الأنشطة عديمة القيمة.	27
0.000	-6,325	2.33	المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف الحالي تؤدي أحيانا إلى نتائج سلبية في مجال التخطيط.	28
0.000	-5,391	2.42	المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف الحالي تؤدي أحيانا إلى نتائج سلبية في مجال الرقابة.	29
0.000	-7,697	2,49	جميع فقرات الفرضية	

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

إن ما بينته الدراسة الحالية هو عدم قناعة الإدارة العليا في مؤسسات قطاع الطحن بولاية بسكرة بأهمية نظام ABC وعدم إدراكها للميزة النسبية له مقارنة بالأنظمة التقليدية، وطبعاً هذا ما يشكل في نظرنا السبب الرئيسي الذي يحول دون تطبيق هذا النظام في مؤسساتنا بشكل عام. لأن قناعة الإدارة العليا بنظام ABC وإدراك الميزة النسبية له سوف يؤدي إلى موافقتها على تطبيق هذا النظام من أجل الاستفادة من مزاياه ومن ثم دعمها له مادياً من خلال توفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتطبيقه ولهذا فإن دعم الإدارة العليا يعد العامل الأول لنجاح تطبيق ونشر أي ابتكار أو نظام جديد في المؤسسة. كما تبين لنا أيضاً من خلال المقابلات التي أجريناها مع بعض الإطارات أن نظام ABC يعد من الأنظمة غير المعروفة بشكل جيد لإدارات المؤسسات وذلك بسبب عدم قيام إدارة المؤسسة بالتعاقد مع الجهات العلمية والأكاديمية لتطوير أساليب المحاسبة التسييرية والكفوية فيها، هذا من جهة، ومن جهة أخرى ليس هناك توعية من قبل مكاتب الاستشارات والتدقيق والخدمات المحاسبية بأهمية تطبيق نظام ABC. وفي هذا الصدد نشير إلى

الدور الكبير الذي يمكن أن تلعبه هذه المكاتب الاستشارية في نشر المعرفة حول نظام ABC كما بينت الدراسة التي قامت بها حنان مولى. وعليه فإنه يمكن القول أن عدم قناعة الإدارة العليا بنظام ABC وعدم إدراكها لمزاياه سوف يشكل عائقاً لتطبيقه.

- **نتائج الفرضية 2.1H** هناك قناعة لدى المحاسبين في المؤسسات الوطنية بنظام ABC مما يساهم في دعم عملية تطبيقه فيها. من خلال الجدول التالي يتبين لنا أن جميع قيم T سالبة ومستوى دلالتها المعنوية أقل من 0,05. باستثناء الفقرة 33 التي كانت قيمة T عندها 0,000. وبما أن المتوسط الحسابي لهذه الفرضية يساوي 2,64 وهو أقل من المتوسط **الفرضي (3)** وقيمة T المحسوبة لهذه الفرضية تساوي -6,291 وهي قيمة سالبة فإن هذا يعني أن الفرضية 2.2H: هناك قناعة لدى المحاسبين في المؤسسات الوطنية بنظام ABC مما يساهم في دعم عملية تطبيقه فيها هي فرضية مرفوضة.

جدول رقم (4): المتوسط الحسابي و قيمة T المحسوبة ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات الفرضية 2.1H: هناك قناعة لدى المحاسبين في المؤسسات الوطنية بنظام

ABC

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	قيمة T	مستوى المعنوية
30	لا يعارض المحاسبون إجراء تغييرات في الأنظمة الحالية لحساب التكاليف	2.50	4,583 -	0.000
31	يعتقد المحاسبون أن تغيير نظام حساب التكاليف الحالي لن يؤثر سلباً على دورهم في المؤسسة.	2.58	3,851 -	0.000
32	لا يعد مفهوم نظام ABC جديداً لدى المحاسبين وهم يمتلكون المعلومات الكافية عنه.	2.08	19,62 -1	0.000
33	المحاسبون غير راضين عن مخرجات النظام الحالي في المؤسسة لهذا يرغبون في تطبيق نظام تكاليفي حديث.	3.00	0,000	1.000

0.035	1.703 -	2.75	تحمل إدارة المؤسسة على عاتقها توضيح أهداف عملية تطبيق أي نظام جديد في المؤسسة.	34
0.041	1,978 -	2.92	تقوم الإدارة العليا بدورها الإعلامي بكفاءة وفعالية من أجل إنجاز عملية تطبيق الابتكارات الجديدة في المؤسسة.	35
0.000	6,291 -	2,64	جميع فقرات الفرضية	

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

لقد بينت الدراسة الحالية أيضا أنه لا توجد قناعة كبيرة لدى المحاسبين بنظام ABC لعدم امتلاكهم المعلومات الكافية عنه أو بالأحرى لجهلهم تقريبا بهذا المفهوم وهذا ما يجعلهم يقفون موقفا حياديا في غالب الأحيان، كما بينت الدراسة أيضا أن إدارة المؤسسات في نظر أفراد العينة لا تحمل على عاتقها توضيح أهداف عملية تطبيق أي نظام جديد في المؤسسة، إضافة إلى ذلك لا تقوم الإدارة العليا بدورها الإعلامي بكفاءة وفعالية من أجل إنجاز عملية تطبيق الابتكارات الجديدة في المؤسسة. وهذا في رأينا لا يسمح بإنجاح عملية تطبيق نظام ABC في هذه المؤسسات. وهذا ما ينتج عنه ما يصطلح عليه بمقاومة التغيير لدى الأفراد.

وبالنسبة لمشروع نظام ABC فإن نجاح تطبيقه وإدماجه في المؤسسة يقتضي في رأينا أولا وضوح الأهداف المرجوة من تطبيق هذا النظام بمعنى معرفة أسباب ومزايا إدخال مثل هذا النظام إلى المؤسسة ليحل محل النظام التقليدي لحساب التكاليف. وعلى الإدارة العليا في هذا الإطار أن تلعب دورها من خلال انتهاز برنامج فعال للاتصال يركز على بث أهداف ومنافع تطبيق نظام ABC بالنسبة للمؤسسة وللعمال أيضا. وهذا من شأنه زيادة ثقة العمال والمستعملين للنظام بالإدارة العليا، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن الاتفاق على الأهداف له دور أيضا في تحقيق أو إنجاز عملية تطبيق نظام ABC، وإن الاتفاق على الأهداف يتأتى من خلال المشاركة أي مشاركة الأفراد ذوي

العلاقة مع تطبيق نظام ABC في عملية وضع الخطط وهو حافز لتهيئة الأفراد لعملية التنفيذ دون مقاومة.

وبالتالي فإن شرح وتوضيح حكمة إدخال نظام ABC للمؤسسة وتفصيل فوائده ومزاياه للأفراد والمؤسسة ككل سوف يعد عاملا فعالا في إنجاز عملية تطبيقه، وهذا يتدعم بمشاركة أصحاب العلاقة وأطراف التنفيذ في وقع خطط التنفيذ حتى يصبحوا معنيين بتحقيق هذا التغيير المتمثل في تطبيق النظام.

وعليه يمكن القول أن عدم قناعة المحاسبين في مؤسسات قطاع الطحن بهذا النظام وعدم مساهمة الإدارة العليا في تخفيف مقاومة التغيير إزاء أي تغيير في المؤسسة بفاعلية يؤدي إلى إعاقة تطبيق نظام ABC في المؤسسات محل الدراسة.

● **نتائج الفرضية 3.1H:** تسود قيم التعاون والاتصالات المفتوحة والفعالة الثقافة التنظيمية في مؤسساتنا الوطنية مما يساهم في دعم عملية تطبيق نظام ABC فيها.

من خلال الجدول التالي يتبين لنا أن جميع قيم T موجبة ومستوى دلالتها المعنوية يساوي 0,000 وهذا لكل فقرة من فقرات الفرضية 3.1H. وبما أن المتوسط الحسابي لهذه الفرضية يساوي 4,02 وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3) وقيمة T المحسوبة لهذه الفرضية تساوي 14,712 وهي أكبر من قيمة T الجدولية عند درجة حرية 35 والتي تساوي 1,690 ومستوى المعنوية يساوي 0,000 وهو أقل من 0,05 فإن هذا يعني أن الفرضية 3.2H: تسود قيم التعاون والاتصالات المفتوحة والفعالة الثقافة التنظيمية في مؤسساتنا الوطنية مما يساهم في دعم عملية تطبيق نظام ABC فيها هي فرضية مقبولة.

جدول رقم (5): المتوسط الحسابي وقيمة T المحسوبة ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات الفرضية H 3.1 تسود قيم التعاون والاتصالات المفتوحة والفعالة الثقافة التنظيمية المؤسسات الجزائرية.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	قيمة T	مستوى المعنوية
36	تسود قيم التعاون العلاقات بين مختلف موظفي الأقسام في المؤسسة.	3.92	8,472	0.000
37	تتميز الثقافة التنظيمية في المؤسسة بالمشاركة في اتخاذ القرار	3.75	5,351	0.000
38	هناك اهتمام داخل المؤسسة بنشر ثقافة الجودة.	4.42	13,094	0.000
39	تساهم الأقسام الأخرى في المؤسسة بتقديم كل ما يحتاجه المحاسب من معلومات لتحسين حساب التكاليف.	4.08	13,000	0.000
40	تتميز الثقافة التنظيمية في المؤسسة بالقدرة على التكيف مع التطبيقات الحديثة للابتكارات.	3.67	5,292	0.000
41	يتم انجاز الأعمال داخل المؤسسة بروح الفريق.	4.17	12,486	0.000
42	يتبادل الموظفون المعارف في مختلف المستويات الإدارية.	4.17	12,486	0.000
0.000	جميع فقرات الفرضية	4.02	14,712	0.000

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

لقد أكدت نتائج الدراسة الحالية أن الثقافة التنظيمية في مؤسسات قطاع الطحن بولاية بسكرة تسودها قيم التعاون والاتصالات المفتوحة حيث أن أفراد عينة البحث يرون أن الموظفون يتبادلون المعارف في مختلف المستويات الإدارية كما أن الأقسام الأخرى في المؤسسة تساهم في تقديم كل ما يحتاجه المحاسب من معلومات لتحسين حساب التكاليف. وعموما فإن توافر هذا العامل في مؤسسات قطاع الطحن سيدعم عملية تطبيق نظام ABC من خلال:

- توجيه وتغيير سلوك الأفراد وهو وسيلة فعالة للتعليم والتطوير وتدريب الأفراد ومجموعات العمل.
- نقل المعلومات والبيانات والمفاهيم إلى مختلف الأفراد والمجموعات بما يسمح بالعمل بصورة تنسيقية متكاملة.

- فهم نظام ABC وآليات عمله والأسباب الدافعة لتبنيه والأهداف والمزايا المحققة من تطبيقه.

- التأثير على الأفراد وتحفيز الأفراد وإقناعهم بضرورة تطبيق نظام ABC لتحقيق التميز ومواكبة التطورات.

إن إيصال معلومات كافية عن الحاجة إلى تطبيق نظام ABC أمر مهم بالإضافة إلى الاتصالات الفاعلة التي تربط بين العاملين والإدارة وسرعة إيصال المعلومات إليهم تؤدي إلى دعم مشروع نظام ABC . كما تعتبر المفاوضات أيضا بين الإدارة العليا والعاملين ضمن عملية الاتصال ويمكنها أن تساهم في دعم مشاريع التغيير إذا كانت مقاومة التغيير نابعة عن معلومات خاطئة أو غير دقيقة .

وعليه يمكن القول أن توافر هذا العامل سيدعم عملية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مؤسسات قطاع الطحن

• **نتائج الفرضية 4.1H :** تتوافر في مؤسسات الجزائرية القيادات المشجعة لعملية التغيير.

من خلال الجدول التالي يتبين لنا أن قيمة T المحسوبة لهذه الفرضية تساوي $-1,753$ ومستوى المعنوية $0,044$ وبما أن المتوسط الحسابي لهذه الفرضية يساوي $2,85$ وهو أقل من المتوسط الفرضي (3) فإن هذا يعني أن الفرضية 4.1H : تتوافر في مؤسساتنا الوطنية القيادات المشجعة لعملية التغيير مما يدعم عملية تطبيق نظام ABC فيها فرضية مرفوضة.

جدول رقم (6) المتوسط الحسابي وقيمة T المحسوبة ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات الفرضية H 4.1 تتوافر في المؤسسات الجزائرية القيادات المشجعة لعملية التغيير.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	قيمة T	مستوى المعنوية
43	تشجع القيادات في المؤسسة الابتكارات الحديثة بما فيها تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة.	2.00	-8,367	0.000
44	هناك دعم من قبل الرؤساء للموظفين.	2.92	-2,007	0.000
45	رئيسك المباشر يلعب دورا كبيرا في التأثير على الآخرين لتحقيق الأهداف	3.08	1,003	0.000
46	رئيسك المباشر يطلع العاملين معه على الأهداف الكلية للمؤسسة.	3.08	1,012	0.000
47	يحوز رئيسك المباشر على ثقة الموظفين معه بقدرته على التغيير نحو الأفضل.	3.00	0,000	1.000
48	مديرك يجعل كل فرد حوله متحمسا و مندفعاً للقيام بالمهام المكلف بها.	3.00	0,000	1.000
	جميع فقرات الفرضية	2.85	1,753 -	0.044

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

لقد بينت نتائج الدراسة التي قمنا بها أن مؤسسات قطاع الطحن بولاية بسكرة لا تتوافر على القيادات المشجعة لعملية التغيير مما لا يدعم عملية تطبيق نظام ABC فيها. حيث أكدت إجابات أفراد العينة أن الرئيس المباشر لا يلعب دورا كبيرا في التأثير على الآخرين لتحقيق الأهداف ولا يطلع العاملين معه على الأهداف الكلية للمؤسسة كما لا يحوز على ثقة الموظفين معه بقدرته على التغيير نحو الأفضل وهذا ما يصطلح عليه بالرؤية المستقبلية .
وطالما أن تبني نظام ABC ومحاولة تطبيقه في المؤسسة سوف يؤدي إلى إحداث تغيير في عملية اشتغال المؤسسة فإن هذا سوف يؤدي بطبيعة الحال إلى إيجاد ما يسمى بمقاومة التغيير من طرف الأفراد، وبهذا فإن نجاح

تطبيق هذا النظام يتطلب إدارة هذه المقاومة أو تذليلها حتى يتم تحقيق التغيير المنشود والوصول إلى الأهداف المرجوة وهذا من خلال ما يسمى بالقيادة التحويلية التي تركز على تطوير الرؤية من خلال السعي نحو إدخال أنظمة عمل جديدة إلى المؤسسة بدل الاعتماد على الأنظمة السائدة .

وعليه فإن التغيير الناجح يحتاج إلى قيادة تدعم تطبيق الأفكار والطرق الجديدة في المؤسسة ولديها أيضا القدرة على التخلي عن الممارسات السابقة والأساليب والطرائق القديمة التي كانت تسير بموجبها الأنشطة والأعمال في حلة ثبوت عدم مواكبتها للسياق التنافسي الذي تجد المؤسسة نفسها فيه.

وعليه فإن عدم توافر القيادات المشجعة لعملية التغيير يؤدي إلى إعاقة تطبيق نظام ABC في المؤسسات محل الدراسة.

نتائج الفرضية H 5.1 يتلقى الأفراد في مؤسساتنا الوطنية تكوين حول نظام ABC مما يدعم عملية تطبيقه فيها.

من خلال الجدول التالي يتبين لنا أن جميع قيم T سالبة باستثناء الفقرة رقم 50 التي كانت قيمة T المحسوبة عندها 3,162. وبما أن المتوسط الحسابي لهذه الفرضية يساوي 2.35 وهو أقل من المتوسط الفرضي (3) وقيمة T المحسوبة لهذه الفرضية تساوي -15,591 وهي قيمة سالبة فإن هذا يعني أن الفرضية H 5.2 : يتلقى الأفراد في مؤسساتنا الوطنية تكوين حول نظام ABC مما يدعم عملية تطبيق نظام ABC فيها هي فرضية مرفوضة.

جدول رقم (7) المتوسط الحسابي و قيمة T المحسوبة ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات الفرضية H. 5.1 يتلقى الأفراد في المؤسسات الجزائرية تكوين حول نظام . ABC

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	قيمة T	مستوى المعنوية
49	تسعى إدارة المؤسسة للتعاقد مع الجهات العلمية المختصة لتكوين محاسبيها في مجال تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة.	2.50	-4,583	0.000
50	فرص المشاركة في الدورات التدريبية متساوية لجميع المحاسبين الموظفين .	3.33	3,162	0.003
51	الموظفون القائمون على أعمال التكاليف لديهم دراية بسياسات المنافسة القائمة على التكلفة.	2.50	-5,916	0.000
52	يتم تدريب الموظفين في قسم محاسبة التكاليف من خلال مراكز متخصصة وبإشراف ذوي خبرة في مجال التكاليف أكاديميا وعلميا.	1.92	-23,189	0.000
53	إن الخبرات العلمية والعملية اللازمة لتطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة كنظام ABC كافية لدى المحاسبين الإداريين.	1.50	-17,748	0.000
0.000	جميع فقرات الفرضية	2.35	-15,591	0.000

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

لقد بينت نتائج الدراسة الحالية أن الإدارة العليا لا توفر تكوينا وتدريباً للأفراد والمحاسبين حول نظام ABC حيث أنها لا تسعى للتعاقد مع الجهات العلمية المختصة لتكوين محاسبيها في مجال تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة كنظام ABC وهذا ما يجعل النظام شيئاً مجهولاً بالنسبة لهم مما يعيق عملية تطبيقه. وفي الحقيقة يعد تكوين وتدريب المحاسبين حول نظام ABC ناتج عن دعم الإدارة العليا لتطبيق هذا النظام لكونها لديها قناعة به إلا أن هذا غير متحقق مما يعكس أيضاً عدم دعمها له. فالتكوين هو وسيلة مهمة لنجاح تطبيق نظام ABC لأنه يسمح بفهم مزايا هذا النظام فضلاً على أنه يلعب دوراً مناسباً في فهم مبادئ وأسس هذا النظام من طرف الأفراد بما يقلل من مقاومة

التغيير لأن النظام لم يعد شيئاً مجهولاً بالنسبة لهم بسبب الخوف والقلق. وقد أكدت كثير من الدراسات على الدور الذي يلعبه التكوين في إنجاح عملية تطبيق نظام ABC. مثل دراسة *Baird et al, Anderson, Krumweid* وغيرهم. وعليه يمكن القول أن عدم تكوين الأفراد في مؤسساتنا الوطنية حول نظام ABC لا يدعم عملية تطبيق نظام ABC فيها.

● **نتائج الفرضية 6.1H:** تتوافر في مؤسساتنا الوطنية نظم المعلومات المحاسبية السليمة وتكنولوجيا المعلومات الحديثة والمناسبة مما يدعم تطبيق نظام ABC فيها.

من خلال الجدول السابق يتبين لنا أن جميع قيم T موجبة ومستوى دلالتها المعنوية أقل من 0,05 وهذا لكل فقرة من فقرات الفرضية 6.2 H . وبما أن المتوسط الحسابي لهذه الفرضية يساوي 3.56 وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3) وقيمة T المحسوبة لهذه الفرضية تساوي 8,384 وهي أكبر من قيمة T الجدولية عند درجة حرية 35 والتي تساوي 1,690 ومستوى المعنوية يساوي 0,000 فإن هذا يعني أن الفرضية 6.2H: تتوافر في مؤسساتنا الوطنية نظم المعلومات المحاسبية السليمة وتكنولوجيا المعلومات الحديثة والمناسبة مما يدعم تطبيق نظام ABC فيها هي فرضية مقبولة .

جدول رقم (8) المتوسط الحسابي و قيمة T المحسوبة ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات الفرضية 6.2 H: تتوافر في مؤسسات الجزائرية نظم المعلومات المحاسبية السليمة وتكنولوجيا المعلومات الحديثة والمناسبة .

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	قيمة T	مستوى المعنوية
54	نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة مصمم وفقا لمبادئ وأسس علمية بما يسمح بتقديم المعلومات التي تساعد المسيرين للقيام بوظائفهم.	3.58	4,546	0.000
55	تستطيع المؤسسة توفير البرمجيات الحديثة اللازمة	3.25	3,416	0.002

			لتطبيق نظم كلفوية متطورة كنظام ABC.	
0.000	4,583	3.50	تتوافر لدى المؤسسة الإطارات الكفوة المؤهلة لتشغيل البرمجيات المتطورة	56
0.000	7,246	4.00	تسعى المؤسسة لمواكبة التكنولوجيا الحديثة في مجال الإعلام والاتصال.	57
0.000	8,919	3.83	التقارير الآلية تشكل المصدر الأول لعملية تقديم المعلومات المحاسبية في المؤسسة.	58
0.000	7,174	3.83	تستخدم المؤسسة أدوات اتصال حديثة (نظم معلوماتية متطورة) في تشغيل النظام الكفوي الحالي.	59
0.000	4,183	3.33	تسمح التقنية المستخدمة في المؤسسة بمتابعة جميع التدفقات المختلفة للمواد الأولية والعمالة والأنشطة الإضافية الأخرى.	60
0,0012	2,646	3.16	النظام الكفوي المطبق حاليا في المؤسسة يتميز بالقدرة على تقديم معلومات يتعدى استخدامها إعداد القوائم المالية والمحاسبية.	61
0.000	8,384	3.56	جميع فقرات الفرضية H 6.2	

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

لقد أكدت نتائج الدراسة الحالية توافر نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات الحديثة في مؤسسات قطاع الطحن بولاية بسكرة. وهذا من شأنه دعم نجاح عملية تطبيق نظام ABC فيها، ويعد توافر نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات الحديثة من المتطلبات الضرورية لاشتغال أي نظام كفوي متطور كنظام ABC، حيث يرى الكثير من الباحثين أن توافر الأنظمة المحاسبية المرنة القادرة على توفير بيانات ومعلومات دقيقة ومفصلة لأغراض تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها سوف يسهل ويوفر البنية التحتية التي تمكن من تطبيق أنظمة كلفوية حديثة. وعموماً يمكن القول أن مؤسسات قطاع الطحن تتوافر بها نظم المعلومات المحاسبية السليمة وتكنولوجيا المعلومات الحديثة والمناسبة مما يدعم تطبيق نظام ABC فيها.

● نتائج الفرضية H7.1: إن مؤسساتنا الوطنية قادرة على تحمل نفقات تطبيق نظام ABC مما يدعم عملية تطبيقه فيها.

من خلال الجدول السابق يتبين لنا أن جميع قيم T سالبة ومستوى دلالتها المعنوية أقل من 0,05 وهذا لكل فقرة من فقرات الفرضية H 7.2. وبما أن المتوسط الحسابي لهذه الفرضية يساوي 2,42 وهو أقل من المتوسط الفرضي (3) وقيمة T المحسوبة لهذه الفرضية تساوي -13,436 فإن هذا يعني أن الفرضية H 7.2: إن مؤسساتنا الوطنية قادرة على تحمل نفقات تطبيق نظام ABC مما يدعم عملية تطبيقه فيها هي فرضية مرفوضة.

جدول رقم (9) المتوسط الحسابي وقيمة T المحسوبة ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات الفرضية H 7.1: إن المؤسسات الجزائرية قادرة على تحمل نفقات تطبيق نظام ABC .

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	قيمة T	مستوى المعنوية
62	تستطيع المؤسسة تحمل نفقات استبدال نظام تكاليفها الحالي بأخر متطور كنظام ABC .	2.58	-5,000	0.000
63	تخصص المؤسسة موارد مالية لتطوير نظام التكاليف الحالي.	2.83	-2,646	0,012
64	ارتفاع تكلفة الاستعانة بخبراء محاسبين يعيق تحسين النظام الحالي.	2.17	-13,229	0.000
65	إدارة المؤسسة مستعدة لتسخير كافة الإمكانيات لتطبيق نظام ABC إذا اقتنعت بالمزايا التي يوفرها في مجال تحسين الأداء.	2.08	-19,621	0.000
	جميع فقرات الفرضية H 7.1	2.42	-13,436	0.000

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

لقد بينت نتائج الدراسة الحالية أن الإدارة العليا لمؤسسات قطاع الطحن بولاية بسكرة لا تستطيع تحمل نفقات استبدال نظام تكاليفها الحالي بأخر متطور كنظام ABC ، كما أن إدارة المؤسسة غير مستعدة لتسخير كافة الإمكانيات لتطبيق نظام ABC حتى لو اقتنعت بالمزايا التي يوفرها في مجال تحسين

الأداء.. وعموما نجد أن مؤسسات قطاع الطحن غير قادرة على تحمل نفقات تطبيق نظام ABC مما لا يدعم عملية تطبيقه فيها. وعموما يتضح لنا من خلال الجدول التالي أن المتوسط الحسابي للفرضية الرئيسية الثانية 2.H: تتوافر في مؤسساتنا الوطنية العوامل الأساسية لتطبيق نظام ABC مما يساهم في دعم عملية تطبيقه فيها يساوي 2,90 وهو أقل من المتوسط الفرضي (3) وقيمة T المحسوبة لهذه الفرضية تساوي -3,086 وهذا ما يعني أن الفرضية 2.H مرفوضة.

جدول رقم (10): المتوسط الحسابي الفرضية 1.H: تتوافر في مؤسساتنا الوطنية

العوامل الأساسية لتطبيق نظام ABC

الفرضية	المتوسط الحسابي	قيمة T	مستوى المعنوية	القرار
1.1H	2,49	-7,697	0.000	رفض
2.1H	2,64	-6,291	0.000	رفض
3.1H	4,02	14,712	0.000	قبول
4.1H	2,85	-1,753	0.044	رفض
5.1H	2,35	-15,591	0.000	رفض
6.1H	3,56	8,384	0.000	قبول

				ABC فيها.	
رفض	0.000	-13,436	2,42	إن مؤسساتنا الوطنية قادرة على تحمل نفقات تطبيق نظام ABC مما يدعم عملية تطبيقه فيها.	7.1H
رفض	0,010	-3,086	2,90	تتوافر في مؤسساتنا الوطنية العوامل الأساسية لتطبيق نظام ABC مما يساهم في دعم عملية تطبيقه فيها.	1.H

4- الاقتراحات

على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة يمكن صياغة الاقتراحات التالية:

* الشروع في فحص إمكانية تطبيق نظام ABC في هذه المؤسسات ولو بشكل جزئي نظرا لما يتمتع به من مزايا كثيرة سبق وأن أشرنا إليها في البحث، كما ترى الباحثان انه من المستحسن التحول إلى نظام ABC تدريجيا وليس فوريا لأن ذلك من شأنه أن يحول دون نجاح تطبيق النظام بسبب مقاومة المحاسبين له إذا كان التحول مفاجئا كما أن هذا يسمح من التأكد من تناسب التكلفة والفائدة المتحققة من تطبيقه.

* العمل على توعية العاملين ولا سيما المحاسبين في المؤسسات والذين لهم علاقة بتطبيق واستخدام مخرجات نظام ABC بمزايا هذا النظام لدفعهم لتقبل هذا النظام والتعرف عليه.

* تقترح الباحثان على إدارة المؤسسات أن تسعى للتعاقد مع الجهات المختصة لتطوير خبرات محاسبيها في مجال تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة كنظام ABC كما أنه عليها أن تكثف الدورات التكوينية ولاسيما للإداريين والمحاسبين من أجل إثراء معلوماتهم وخبراتهم في مجال تحسين أساليب وطرق تطبيق الأنظمة الكفوية الحديثة والتواصل مع من لهم معرفة ووعي بنظام ABC وذلك لمعرفة ماهيته وفوائده وكيفية تطبيقه.

*يرى الباحثان أن إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث حول إمكانية تطبيق نظام ABC في المؤسسات الوطنية التي تنتمي إلى مختلف القطاعات سوف يكون له أثر كبير على زيادة وعي وإدراك الأفراد ذوي العلاقة في المؤسسات بأهمية هذا النظام الذي يعتبر في رأينا مجهولا لحد الآن لدى الكثير من المسيرين والمحاسبين في المؤسسات. والعمل على توفير الإمكانيات اللازمة لذلك هذا فضلا عن الوقوف على عوائق تطبيقه والعمل على التخلص منها.

الهوامش:

¹ Pierre Laurent Bescos et carla mendoza : **Le management de la performance**, Ed comptables Malesherbes, Paris,1997,P19.

²Philippe Lorino : **Méthodes et Pratique de la Performance** ,Ed Organisations, Paris 2001,P198.

⁽³⁾ Yves de rongé, Karine Cerrada, **control de gestion** 2éne édition, Pearson, éducation, Paris, 2009, P 35. 80.

⁽⁴⁾ A. Burlaud, C. Sunon **comptabilité de gestion**, libraire Vuibert, Paris, 1993, P 13.

⁵⁾ H. Bouquin, **comptabilité de gestion**, édition economica, Paris, 2000, P 94.

⁵ نيجل كينج، نيل أندرسون. إدارة أنشطة الابتكار و التغيير، دليل انتقادي للمنظمات، تعريب محمد حسن حسنى، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2004،.43.

⁽⁶⁾ تشارلز هورنجرن وآخرون ترجمة احمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف، مدخل إداري ج 1، ط1، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية 2003 ص 727.

⁽⁷⁾ Charles Horengren et al , **l'avantage concurrentiel comment devancer ses concurrents et maintenir son avance**, traduit par Philippe de la vergne, Dunod, Paris, , Op.cit, P33, 2006.

⁽⁸⁾ Michael Porter, **L'avantage concurrentiel des nations**, inter éditions, Paris, 1999, P 49.

⁹ H Bouquin, **Comptabilité de gestion** .Sirey,Paris,1993, P8)

¹⁰Le bas M. **Du cout de revient au management par les activités** ,revue française de comtabilité,N258 ,Juillet-aout , 1994, P 46- 47

¹¹le bas M, **Methode ABC 10 outils clés du management**, Les édition du GO, Paris, 1996,P 214.

¹² Bouquin H ,**les fondements du contrôle de gestion** ;PUF ,Paris, 1993, P90

¹³ le bas M , **Methode ABC 10 outils clés du management**, Op cit ,P 214

^{14*} نموذج (Zmud et cooper) الخاص بتحديد عوامل نشر وتطبيق الابتكارات في نظم المعلومات المتضمن خمسة مجموعات هي: 1-صفات الأفراد.2- العوامل التنظيمية.3- العوامل التكنولوجية.4- صفات الأنشطة.5- صفات المحيط الخارجي.