مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: تأثير المشاركة في إعداد الموازنة على توافر المعلومات والأداء الإداري في ظل حالات عدم التأكد البيئي – دراسة تجريبية على المنشآت الزراعية –
اسم الكاتب: د. اياد مالك حاتم
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/5000
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 21:12 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (39) العدد (4) 2017
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (39) No. (4) 2017

Budgetary Participation and Managerial Performance: The impact of Work-Information Availability and Environmental Uncertainty -An Empirical Study on the Agricultural Firms-

Dr. Iyad Malek Hatem*

(Received 20 / 6 / 2017. Accepted 5 / 9 / 2017)

□ ABSTRACT □

This study examines the indirect effects of participation in budget preparation on managerial performance based on the impact of participation on relevant work-information availability as well as the impact of relevant work-information availability on managerial performance. Besides, the impact of interaction between participation and environmental uncertainty and the impact of interaction between information availability and environmental uncertainty on managerial performance will be studied. Using a Questionnaire, an empirical analysis of agriculture firms working on Syrian Coast was performed.

The results show a positive impact of participation on relevant work-information availability and a positive impact of relevant work-information availability on managerial performance. On the other hands, no interaction effects are found.

Key words: Budget Participation. Work-information availability. Environmental uncertainty. Managerial Performance.

***Assistant Professor- Accounting Department- Faculty of Economics- Tishreen University- Lattakia-Syria.**

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (39) العدد (4) 2017
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (39) No. (4) 2017

تأثير المشاركة في إعداد الموازنة على توافر المعلومات والأداء الإداري في ظل حالات عدم التأكد البيئي
-دراسة تجريبية على المنشآت الزراعية-

الدكتور: اياد مالك حاتم*

(تاريخ الإيداع 20 / 6 / 2017. قُبِل للنشر في 5 / 9 / 2017)

□ ملخّص □

هدفت الدراسة إلى تحديد الأثر غير المباشر للمشاركة في إعداد الموازنة على الأداء الإداري؛ وذلك من خلال دراسة أثر المشاركة على توافر المعلومات، ثم دراسة أثر توافر المعلومات على الأداء الإداري. فضلاً عن دراسة أثر الحالة التفاعلية بين متغير المشاركة وحالة عدم التأكد البيئي على توافر المعلومات من جهة، وأثر الحالة التفاعلية بين توافر المعلومات وعدم التأكد البيئي على الأداء الإداري من جهة أخرى.

لذلك تمَّ إجراء مسح ميداني باستخدام الإستبانة على منشآت القطاع الزراعي العامة العاملة في الساحل السوري، إذ تمَّ توزيع /72/ استبانة، استرجع منها /50/ استبانة. وقد أظهرت نتائج تحليل البيانات وجود تأثير إيجابي للمشاركة في إعداد الموازنة على توافر المعلومات، وتأثير إيجابي لتوافر المعلومات على الأداء الإداري. في حين لم تظهر النتائج أي تأثير للحالات التفاعلية.

الكلمات المفتاحية: المشاركة في إعداد الموازنة. توافر المعلومات. عدم التأكد البيئي. الأداء الإداري

* مدرس – قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة تشرين– اللاذقية– سورية .

مقدمة:

تُمثل الرقابة الإدارية العملية التي يستخدم المدراء فيها العلاقات الرسمية والإجراءات والنظم للتأثير بإيجابية على سلوك العاملين، وذلك بهدف تحقيق أهداف المنشأة وتطبيق استراتيجياتها، تشمل هذه العملية أربعة مراحل مختلفة متتالية، كل منها يمهد للمرحلة المقبلة وهي: التخطيط الاستراتيجي، والموازنة، والقياس والإبلاغ، والتقييم (With and Dijkman, 2008)، لكن في الآونة الأخيرة أصبحت المرحلة الثانية (الموازنة) موضع انتقاد كبير ونقاش حادٍ (Libbya and Lindsay, 2010)، إذ يرى بعض الممارسين لعملية إعداد الموازنة واستخدامها؛ بأنها معرقلة لعمليات تخصيص الموارد والتخطيط واتخاذ القرارات وتقييم الأداء، مستندين في ذلك إلى آلية إعداد الموازنة من المستويات الإدارية العليا إلى المستويات الإدارية الدنيا والتي لا تعكس إمكانيات وحاجات الأقسام الحقيقية (Hansen et al., 2003). في حين يرى آخرون أنَّ الموازنة جامدة إلى حدّ ما وتستهلك كمية كبيرة من الموارد والجهد والوقت وتتصف بطبيعتها البيروقراطية، وهي غالباً ما تعوق المنشأة من أن تكون مرنة وقابلة للتكيف في البيئات غير المستقرة والبيئات التنافسية (Libbya and Lindsay, 2010; Gustafsson and Pärsson, 2010; Delaneg and Guilding, 2011). أما مؤيدو هذه العملية فإنهم يرون بأنَّ تسارع معدل التطور التكنولوجي وقصر دورة حياة المنتج والمنافسة العالمية المتزايدة تجبر المنشآت على الاعتماد بشكل متزايد على المنتجات المبتكرة لتحقيق الربح، مما قد يتسبب بارتفاع التكاليف، وهذا بدوره قد يعوق تطوير المنتجات، لكنه يؤكد في الوقت نفسه الحاجة إلى التخطيط والتقييم وزيادة نطاق الرقابة على مثل هذه الأنشطة وذلك على نحو أكثر فعالية، وهذا يمكن أنّ يتحقق بالاعتماد على الموازنة التخطيطية، فهي تمثل حاجزاً واقياً أو مبرراً لدى الإدارة لمواجهة أي تحدٍ حول أي قرار (John and Ngoasong, 2008; Dunk, 2011)، ذلك لأنَّ الموازنة تجسيد لعملية مشاركة وتبادل الأفكار حول ما يرغب المدراء في تحقيقه وتوقيت ذلك، وبالتالي تشكل الضابط الرسمي لعملية التخطيط، كما أنها توفر قيمة للمنشأة من خلال تسهيل التفاعل الإداري وتعزيز المرونة وجودة القرار (Hartmann and Mass, 2011)، فضلاً عن أنها تشكل الأداة التي تعتمد عليها المنشآت بشكل كبير عند اتخاذ القرارات الاستثمارية، خاصة في ظلِّ وجود درجة عالية من المخاطرة (Delaneg and Guilding, 2011).

في الواقع إن جدوى الموازنة التخطيطية تتجلى في ارتباطها بالعديد من الجوانب ذات التأثير الكبير على أنشطة المنشأة وأهدافها، إذ عدت هذه الجوانب مجالات بحث علمية استناداً إلى دراستي .Covaleski et al (2003) (2005):

أولاً: بحث أساسه علم النفس (Psychology-based research): يبحث في تأثيرات وضع الموازنة على مجموعة من الحالات الذهنية والسلوكية.

ثانياً: بحث أساسه علم الاجتماع (Sociology-based research): ركز هذا البحث على النظرية الشرطية.

ثالثاً: بحث أساسه الناحية الاقتصادية (Economics-based research): يركز هذا البحث على استخدامات الموازنة في تقييم الأداء، والتعويض والمكافأة على أساس الموازنة، والتشاركية في إعدادها.

تنطلق هذه الجوانب من كون المنشأة نظاماً مفتوحاً يؤثر ويتأثر بالبيئة المحيطة، وتتفاوت قدرة المنشآت في ظل هذا النظام ما بين القدرة على التكيف مع هذه البيئة إلى الضبط والسيطرة على المتغيرات التي ترتبط بهذه البيئة، التي تطورت سواء على صعيد مكوناتها وأبعادها من جانب، وكذلك تعقد هذه الأبعاد والمكونات وزيادة تفاعلها وظهور مكونات أخرى أفرزتها طبيعة التطور التكنولوجي والسياسي والمعلوماتي والمعرفي من جانب أخر، الأمر الذي جعل منها متغيراً هاماً، يملك تأثيراً كبيراً.

إنَّ سرعة هذه التغييرات وكثرة هذه المكونات والعناصر في البيئة الخارجية أفرزت حالة من الديناميكية وعدم التأكد البيئي العالي أمام المنشآت، بشكل أثر على موثوقية المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية (Kilfoyle and Richardson, 2011)، مما تتطلب ضرورة تطوير منهجيات ملائمة ومناسبة للتعامل مع هذه الحالة. لذلك كان لابدَّ من تنفيذ استراتيجيات مناسبة مثل المشاركة (Douglas et al., 2007).

فالمشاركة في إعداد الموازنة تعدُّ مفهوماً هامّاً من مفاهيم المحاسبة الإدارية، خاصة أنَّ التطور والاهتمام بمفهوم المشاركة في إعداد الموازنة ارتبط بالسعي لتحقيق الاستخدام الأفضل لكافّة الجوانب من تحفيز وتنسيق ورقابة واتصال، بغرض تحسين الأداء وزيادة الربحية، فهي وسيلة هامّة لتحسين نتائج المهام الإدارية (Eker, 2008; Dabirian et al., 2010). وهي بذلك مرتبطة بمفهوم التفاعل في عملية إعداد واستخدام الموازنة الذي يخفف من الآثار السلبية للتغيرات البيئية والتشغيلية على الأداء، فالتفاعلية تسمح بالتركيز على التواصل والحوار بين الإدارة العليا والمرؤوس وكذلك بين المدراء في نفس المستوى، وبشكل يسمح معه بالقول بأنَّ الموازنة جهاز اتصال متكامل يقضي على الحواجز الفنية والهرمية (Abernethy and Brownell, 1999). يسمح في تقليل عدم تناسق المعلومات في المنشأة، وذلك باعتبار المشاركة تسمح بالتعرف والاطلاع على كافة المعلومات التي يمتلكها المدراء في المستويات الإدارية؛ الأمر الذي يسمح بالوصول إلى خطط أكثر واقعية وموازنات أكثر دقّة.

بناء على ما سبق تمَّ في هذه البحث دراسة تأثير المشاركة في إعداد الموازنة على توافر المعلومات، وتأثير توافر المعلومات على الأداء الإداري، فضلاً عن دراسة أثر الحالة التفاعلية بين المشاركة وعدم التأكد البيئي على توافر المعلومات، ودراسة أثر الحالة التفاعلية بين توافر المعلومات وعدم التأكد البيئي على الأداء الإداري. وتمَّ ذلك بالتطبيق على منشآت القطاع الزراعي.

مشكلة البحث:

انطلاقاً مما ذُكر أعلاه، تتلخص مشكلة البحث في الأسئلة الآتية:

1. ما هو تأثير المشاركة في إعداد الموازنة على توافر المعلومات؟
2. ما هو تأثير توافر المعلومات على الأداء الإداري؟
3. ما هو تأثير العلاقة بين عدم التأكد البيئي والمشاركة في إعداد الموازنة على توافر المعلومات؟
4. ما هو تأثير العلاقة بين عدم التأكد البيئي وتوافر المعلومات على الأداء الإداري؟

أهمية البحث وأهدافه:

جاءت هذه الدراسة استجابة للتوصيات التي وضعتها مجموعة من الدراسات مثل دراسة Frucot and Sheaon (1991) و دراسة Heath and Brown (2007)، ودراسة Eker (2008) ودراسة Noor and Othman (2012) التي أكدت على أن التأثير المباشر للمشاركة في إعداد الموازنة على الأداء يكون ضئيلاً بالمقارنة مع التأثير غير المباشر الذي قد ينتج عن وجود مجموعة من المتغيرات الدخيلة (Intervening Variables)؛ والمرتبطة بما توفره هذه المشاركة من منافع نفسية ومعرفية، الأمر الذي يتطلب ضرورة إخضاع هذه المتغيرات للدراسة.

فضلاً عما سبق فإن الأهمية العملية تتمثل بتناول إحدى أهم القطاعات الاقتصادية، ألا وهو القطاع الزراعي، الذي لم يحظ بالاهتمام البحثي المحاسبي الكافي حتى الآن، فضلاً عن كون معظم منشآت هذا القطاع تتبع للدولة، الأمر الذي يلغي معه إمكانية اعتبار الربح وسيلة للتحفيز، وبالتالي لا بد من البحث عن أسس وطرق أخرى تسمح

باستغلال الإمكانيات المادية والمالية والبشرية المتاحة في منشآت هذا القطاع؛ لذلك تمَّ التركيز في هذا البحث على تأثير المنفعة المعرفية المحتملة لعملية المشاركة في إعداد الموازنة والتي ستنعكس إيجاباً على الأداء الإداري ضمن القطاع الزراعي._ولعل ما يدعم ذلك أنه لا يمكن تعميم نتائج الدراسات القطاعات الأخرى على منشآت القطاع الزراعي، الذي لا يختلف فقط من ناحية الشروط البيئية الداخلية والخارجية، بل يتمتع أيضاً بطبيعة خاصة جداً فيما يتعلق بقياس الأداء، نظراً لكون نتيجة هذا الأداء قد تتطلب فترة زمنية طويلة لمعرفتها، وارتباطها بعوامل الطبيعة، وهي بذلك تتطلب مرونة وحرية أكثر مما هي عليه لدى منشآت القطاعات الأخرى، وذلك لمواجهة حالات عدم التأكد البيئي الخاصة بهذا القطاع.

وعليه فإن أهداف البحث تتمثل بالآتي:

1. تحديد أثر المشاركة في إعداد الموازنة على توافر المعلومات.

2. تحديد أثر توافر المعلومات على الأداء الإداري.

3. تحديد أثر العلاقة بين عدم التأكد البيئي والمشاركة في إعداد الموازنة على توافر المعلومات.

4. تحديد أثر العلاقة بين عدم التأكد البيئي وتوافر المعلومات على الأداء الإداري.

فرضيات البحث

بالاستناد إلى ما سبق يمكن صياغة الفرضيات الآتية:

الفرضية H_1: توجد علاقة إيجابية بين المشاركة في إعداد الموازنة وتوافر المعلومات.

الفرضية H_2: توجد علاقة إيجابية بين توافر المعلومات والأداء الإداري.

الفرضية H_3: يوجد تأثير للتفاعل بين عدم التأكد البيئي والمشاركة في إعداد الموازنة في توافر المعلومات.

الفرضية H_4: يوجد تأثير للتفاعل بين عدم التأكد البيئي وتوافر المعلومات في الأداء الإداري.

منهجية البحث:

- **مجتمع وأداة البحث**

يتكون مجتمع البحث من المنشآت الزراعية العامة العاملة في الساحل السوري. وهنا يحب التنويه إلى أنه لا يمكن تعريف المجتمع الإحصائي بدقة، الأمر الذي دفع باتجاه الاعتماد على عينة غير احتمالية. على اعتبار أنه في "المعاينة غير الاحتمالية لا يوجد طريقة لتحديد احتواء كل وحدة في العينة، ولا يوجد ضمان لأن تحصل كل وحدة على فرصة لاحتوائها في العينة، لكون إطار المعاينة لا يحتوي على جميع وحدات المعاينة، لذلك تستخدم العينات غير الاحتمالية عندما يصعب تعريف المجتمع الإحصائي بدقة أو في حال عدم توافر قائمة بمجتمع المعاينة" (ناشمياز وناشمياز، 2004، ص190-191). وعليه فقد تم تصميم هذه العينة غير الاحتمالية من خلال تحديد جميع وحدات المعاينة التابعة للقطاع العام المتاحة، وهي بذلك تعد عينة ملائمة على اعتبار أن وحدات المعاينة التي تم اختيارها متاحة بشكل ملائم. لذلك تم إرسال أداة جمع البيانات إلى جميع المنشآت العامة المتاحة والبالغة 11 منشأة.

أما فيما يخص أداة جمع البيانات، فقد تم الاعتماد على الاستبانة كأداة لجمع البيانات في هذه الدراسة، إذ تم توزيعها على معظم المدراء القائمين والمشرفين بصورة مباشرة على أنشطة المنشأة، والمرتبطين من الناحية الهيكلية والإدارية بالأقسام الآتية: (مدير عام، نائب مدير، مدير التخطيط، مدير الإنتاج، مدير مالي، رؤساء أقسام، مشرفي

حقول ممن يسهم في إعداد الموازنة بشكل مباشر أو غير مباشر)، وذلك بهدف الحصول على البيانات المطلوبة لقياس المتغيرات.

كما يجب التأكيد هنا على أنه تم تطوير الأسئلة الواردة في هذه الاستبانة من خلال العرض النظري للبحث، ومن الرجوع إلى دراسات سابقة. كانت الأسئلة مغلقة سهلة المعالجة والتحليل. وأخيراً فقد تم توزيع /72/ استبانة على 11 منشأة عامة، تم استرجاع /50/ استبانة يمكن الاعتماد عليها في هذه الدراسة، وبنسبة إجابة (69.44%).

- **تعريف متغيرات البحث وآليات قياسها**

المتغير التابع (الأداء الإداري)

تمَّ قياس الأداء بالمقياس الذاتي القائم على تقييم كل مدير أو رئيس قسم لأدائه الذاتي المتعلق بمجالات محددة. بمعنى تحديد درجة النجاح في إنجاز الوظائف الإدارية التي تم تحديدها في دراستي .Mahoney et al (1963)(1965). وتم استخدامها بعد ذلك من قبل العديد من الدراسات، مثل Frucot and Shearon (1991)، و Kren (1992)، وMia and Patiar (2002)، و Chong and Chong (2002)، و Eker (2008)، و Deliana (2015). إذ تمثلت تلك الآلية بثمانية أبعاد؛ هي: التخطيط، وقياس النتائج، والتنسيق، والتقييم، والإشراف، وتعيين العمال، والتفاوض، والتمثيل، فضلاً عن البعد التاسع وهو تقدير الأداء العام. وتم ذلك وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي بحيث تتدرج هذه الإجابات من 1= ضعيف، إلى 5= جيد.

المشاركة في إعداد الموازنة

تمَّ قياس هذا المتغير باستخدام الأداة التي قدمها وطورها Milani (1975) وتم استخدامها بعد ذلك على نطاق واسع. إذ تم التأكد من صلاحيتها من قبل العديد من الدراسات، مثل دراسة Kren (1992)، وMia and Patiar (2002)، وMaiga and Jacobs (2007)، وEker (2008)، Deliana (2015). وعليه فقد تم قياس هذا المتغير بستة بنود ركزت على ما يأتي: مشاركة المدير أو رئيس القسم في إعداد الموازنة الخاصة بالقسم الذي يعمل فيه. المشاركة في إعداد الموازنة بالكامل. وجود مناقشات كثيرة مع الإدارة العليا. وجود طلب من قبل الإدارة العليا بتقديم الاقتراحات عندما يتم وضع الموازنة وفي أثناء المتابعة والتنفيذ. أهمية المساهمة التي يقدمها المدير أو رئيس القسم في أثناء المشاركة في إعداد الموازنة. وجود توضيح مستمر من قبل الإدارة العليا لكافة تعديلات الموازنة. وتم ذلك بتوزيع الإجابة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، إذ طلب من المستجوبين الإجابة على هذه البنود بتحديد درجة موافقتهم عليها، وتتدرج هذه الإجابات من 1= غير موافق بشدة إلى 5 = موافق بشدة.

توافر المعلومات.

تم قياس هذا المتغير بعد الرجوع إلى العديد من الدراسات التي تناولته مثل Kren (1992)، Chong and Chong (2002)، Eker (2008)؛ حيث تم قياسه بتحديد: مدى إمتلاك المستهدف رؤية واضحة حول ما هو ضروري للقيام بأفضل أداء. مدى امتلاكه معلومات كافية لاتخاذ قرارات مثلى تحقق الأهداف. مدى امتلاكه المقدرة للحصول على المعلومات الضرورية لتقييم بدائل القرار. وسيتم القياس وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، إذ طلب من المستجوبين تحديد درجة موافقتهم حول البنود المذكورة أعلاه، وتتدرج هذه الإجابات من 1= غير موافق بشدة إلى 5 = موافق بشدة.

عدم التأكد البيئي

إن مفهوم عدم التأكد ظهر بداية في دراسة Galbraith (1973) الذي أقترح بأن عدم التأكد هو عبارة عن عدم وجود معلومات كافية، بمعنى أن هناك فجوة بين ما يجب أن يكون معروف (ما هو الشيء المعروف)، وما هو الضروري لأن يعرف (ما يحتاج أن يكون معروفاً) (Hartmann and Mass, 2011).

تم قياس هذا المتغير بعد الرجوع إلى العديد من الدراسات التي تناولته. حيث تم قياسه من قبل كل Dahlan et al. (2007)، و Elhamma (2011) بتحديد ديناميكية البيئة الاقتصادية، والبيئة التقانية، فضلاً عن تحديد إمكانية التنبؤ بأذواق ورغبات الزبائن، والتغير في سياسات التسويق، والتنبؤ بنشاط المنافس في السوق. في حين تم قياسه من قبل دراسة عربي (1996) و Abdel-kader and Luther (2008) بتناول مجموعة من البنود المرتبطة بالموردين والمنافسين والزبائن والسياسات الحكومية وغيرها. إلا أن الباحث سيعتمد على آلية تجمع ما سبق وتشمل 13 بنداً يحدد بموجبها المستقصى حالة عدم التأكد البيئي وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، إذ طلب من المستجوبين تحديد درجة تصورهم حول مدى التغير الذي حدث في البنود المذكورة، وتتدرج هذه الإجابات من 1= ثبات إلى 5 = تغير كبير جداً.

- **الأساليب الإحصائية المستخدمة**
  - الإحصاء الوصفي
  - اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha): تم استخدام ألفا كرونباخ لاختبار الموثوقية والثبات.
  - اختبار التحليل العاملي: استخدم لاختبار صلاحية أو صدق المقاييس المستخدمة.
  - اختبار Kolmogorov – Smirnov للتوزيع الطبيعي.
  - تحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد: استخدم بهدف اختبار الفرضيات السابقة.

وقد استخدمت الحزمة الجاهزة لإحصاءات العلوم الاجتماعية SPSS الإصدار رقم 20 لتطبيق تلك الأساليب.

المراجعة الأدبية وتطوير فرضيات البحث

انطلاقاً من أن الموازنة حالة تفاعل إنسانية يجب مراعاتها، وإلا ستجد الإدارة نفسها أمام ردود سلوكية غير مرغوبة سواء كانت نفسية أو معرفية؛ يؤكد العديد من الباحثين مثل Brownell (1982)، Eker (2008)، Qi (2010)، Noor and Othman (2012)، Deliana (2015) على أهمية المشاركة الفاعلة، القائمة على فكرة "دعنا نعمل سوية" بدلاً من الاكتفاء "بتوجيه الأوامر والتهديد المستمر" كما يعبر عنها Banović (2005).

تشير المشاركة في إعداد الموازنة إلى مساهمة المدراء في إعدادها، وهذا بدوره قد يسمح بإيجاد علاقة إيجابية وهامة بين المشاركة في إعداد الموازنة والأداء الإدار (Eker, 2008; Qi, 2010; Noor and Othman, 2012)، وهذه العلاقة برأي Eker (2008) تُعد طبيعية على اعتبار أنَّ المشاركة في إعداد الموازنة تمكِّن المحاسبة الإدارية من لعب دور فعال في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والتحفيز. إلا أن الناحية العملية والتجريبية أثبتت أن هذه العلاقة ليست بهذه البساطة، وقد لا تكون في جميع الحالات إيجابية (Kren, 992)، إذ لم يتفق الباحثون حول تأثير المشاركة في إعداد الموازنة على تحسين الأداء، وكثيراً ما كانت هذه النتائج متناقضة، حيث توصلت بعض الدراسات مثل Brownell (1982)، Merchant (1981)(1982)، Brownell and Mclnnes (1986)، Chong and Chong (2002)، Eker (2008)، Noor and Othman (2012)، Deliana (2015) إلى علاقة إيجابية بين المشاركة في إعداد الموازنة وتحسين الأداء، في حين توصلت دراسات أخرى مثل Milani (1975)، Maiga and Jacobs (2007) إلى علاقة سلبية أو ضعيفة جداً بينهما أو لم تجد أيّة علاقة على الإطلاق.

إن الجدل السابق قد يكون عائداً لكون المشاركة في عملية إعداد الموازنة ليس لها دوماً تأثيراً مباشراً على تحسين الأداء، بمعنى أن التأثير المباشر للمشاركة على الأداء يكون ضئيلاً بالمقارنة مع التأثير غير المباشر الناتج عن المتغيرات الدخيلة والتأثير التفاعلي الناتج عن المتغيرات الوسيطة، المرتبطة بمجموعها بهذه العلاقة (Heath and Brown, 2007)، وهذا يُعد نتيجة حتمية للمنافع النفسية والمعرفية للمشاركة في إعداد الموازنة التي تتباين في تأثيرها على الأداء.

بكافة الأحوال يجب الاهتمام بهذه المتغيرات ودراستها، حيث يتبين من المراجعة لأهم الدراسات التي تطرقت لهذه العلاقة وجود العديد من المتغيرات؛ أختص بعضها بالمتغيرات الوسيطة، والمرتبطة في مجملها بالنظرية الشرطية أو بالعوامل المؤسساتية (Rokhman, 2017)، التي قدمت قاعدة معرفية واسعة من الأفكار والمفاهيم التي تتناول بصورة خاصة البيئة الخارجية والتفاعل بين البيئة والمنشأة وتأثير المتغيرات والأبعاد البيئية على أداء المنشأة. حيث انتبه الباحثون مبكراً لهذا الجانب وقاموا بإجراء العديد من الدراسات، مثل دراسة Hofstede (1976) التي أوضحت التأثير الكبير والهام للعوامل الاقتصادية والتقنية والسلوكية على آلية إعداد الموازنة، والدراسة التي قام بها Hayes(1997) متناولاً ثلاثة متغيرات رئيسة: هي العوامل الداخلية وعوامل الاعتماد المتبادل والعوامل البيئية، وتأثير هذه العوامل على فعالية أداء الوحدات التنظيمية داخل المنشأة، بالإضافة إلى دراسة Chenhall (2003) الذي قام بالتحقق من أهمية المتغيرات مثل البيئة والتكنولوجيا والهيكل والحجم في تصميم أنظمة الرقابة الإدارية. ودراسة Abdel-Kader and Luther (2008) حول تأثير خصائص المنشأة مثل الحجم وعدم التأكد البيئي واللامركزية وغيرها على ممارسات المحاسبة الإدارية. لقد تمت تلك الدراسات انطلاقاً من أنَّ عدم التوافق بين المتغيرات الشرطية وتصميم أنظمة الرقابة الإدارية سوف ينتج أداءً ضعيفاً (Kilfoyle and Richardson, 2011).

في حين ركزت بعض الدراسات الأخرى مثل Lau and Lim (2002)، و Chong and Chong (2002)، و Heath and Brown (2007)، و Eker (2008)، و Noor and Othman (2012) على المتغيرات الدخيلة الناتجة عن المتغير المستقل والمتمثل بالمشاركة. والتي أظهرت تباين في تأثيرها على الأداء بين الايجابية والسلبية، حيث يتبين من المراجعة لهذه الدراسات وجود العديد من المتغيرات الدخيلة أهمها؛ توافر المعلومات ذات العلاقة بشكل دقيق بالعمل. تحقيق العدالة في الإجراءات المتخذة. تحقيق التزام تنظيمي عال. تحقيق رضا عال عن العمل وتحفيز أكبر باتجاه تحقيق أهداف ذلك العمل. وسيتم التركيز هنا على الجانب المعلوماتي لعملية المشاركة.

توفِّر المشاركة فرصة لتجميع وتبادل المعلومات بين المرؤوسين والرؤوساء لتسهيل عملية اتخاذ القرار وبالتالي تحسين الأداء (Eker, 2008)، فهي تعدُّ بذلك وسيلة للاتصال تتيح للمرؤوس المجال لبحث كافة المعلومات مع الرؤوساء، مما يؤدي إلى فهم أكبر لعملية إعداد الموازنة والشؤون الإدارية والتنظيمية الأخرى (Lau and Lim, 2002)، كما تسمح لهم عملية المشاركة في إعداد الموازنة بتقديم كل ما هو قيّم بالنسبة لكلِّ الجوانب المتعلقة بعمليات أقسامهم، وهذا يشكل لديهم دافعاً أكبر لأداء أفضل، لكونهم يعدون الموازنة المخصصة لهم عادلة نتيجة لمشاركتهم في إعدادها (Noor and Othman, 2012; Chong and Chong, 2002)، فضلاً عن أن هذه المشاركة ستزيد الثقة بالنفس لدى المرؤوس، وسيترتب عليها روح معنوية عالية واحترام للذات وزيادة في الالتزام، وسيدفعه ذلك باتجاه الإخبار عن كل المعلومات المرتبطة بعمله، وبالتالي تحقيق زيادة إيجابية في أدائه (Heath and Brown, 2007).

لقد رأت دراسات عديدة أن السماح للمرؤوسين بالمشاركة في عملية إعداد الموازنة ستؤدي إلى الكشف عن معلومات خاصة ذات ارتباط هام بالعمل، الأمر الذي سينعكس على وضع خطط أكثر واقعية وموازنات أكثر دقة كما

سيسهل من عملية اتخاذ القرارات وبالتالي سيترتب على ذلك بالمجمل تحسين قدرة الفرد على الأداء (Kren, 1992; Chong and Chong, 2002; Merchant, 1981). وعليه يمكن صياغة الفرضيتين الآتيتين:

H_1: توجد علاقة إيجابية بين المشاركة في إعداد الموازنة وتوافر المعلومات.

$$X_2 = a_0 + a_1 X_1$$

H_2: توجد علاقة إيجابية بين توافر المعلومات والأداء الإداري.

$$Y = a_0 + a_2 X_2$$

بالرغم مما طرح أعلاه فإن ذلك يبقى مرهون بوجود حالات شرطية محددة لكي تكون درجة الاستفادة في أقصى حدّ، ولكي تعمل المنشأة على خلق الالتزام بأهداف وسياسات المنشأة، وبالتالي الإفصاح عن المعلومات كافة خلال عملية المشاركة في إعداد معايير الموازنة. وتتمثل هذه الحالات الخاصة بالمتغيرات الشرطية؛ التي تهيء الظروف أو الشروط المناسبة للتأثير على العلاقتين السابقتين من عدمه.

تتعدد المتغيرات الشرطية التي قد تخلق حالة تفاعلية مع المتغيرين المستقلين المذكورين في الفرضيتين السابقتين، إلا أن البحث الحالي سيقتصر على إحدى المتغيرات الشرطية والمتمثل بحالة عدم التأكد البيئي.

ينتج عدم التأكد البيئي من جانبين أساسين هما عدم التأكد الناتج عن عملية الإنتاج وعدم التأكد الناتج عن البيئة المحيطة بالمنشأة، حيث يتمثل عدم التأكد المتعلق بالبيئة بالعوامل الخارجية المحيطة بالمنشأة التي سيكون لها تأثيراً على أداء المنشأة، ولا يمكن التنبؤ بها بسهولة (Chong and Chong, 1997)، أما عدم التأكد المتعلق بالعملية الإنتاجية فهذا يعني أنه من الصعب وضع استراتيجيات مثلى للعمل، وهذا يظهر غالباً في المنشآت ذات الحجم الكبير التي تتكون من وحدات عمل متعددة ومترابطة بشكل تتأثر استراتيجيات العمل المثالية للوحدة بأداء الوحدة الأخرى، الأمر الذي يتطلب من المدراء التنسيق بين أعمالهم لمواجهة حالة عدم التأكد (Hartmann and Mass, 2011)، وهذا قد يرتبط بما يسمى بالاعتماد المتبادل القائم على فكرة أن هناك أثر متبادل بين الأقسام ضمن نفس الإدارة، أو بين الإدارات المختلفة.

إن حالة عدم الاستقرار بالبيئة الخارجية، سواء فيما يتعلق بالتغيير المستمر بالأنظمة والقوانين التي تعمل ضمنها المنشأة أو بتغير طبيعة المنافسة أو من خلال التطور الدائم في التكنولوجيا؛ كل ذلك يخلق نوعاً من عدم القدرة على التنبؤ والتخطيط الدقيق، نظراً لعدم توافر المعلومات، والفجوة القائمة بين المعلومات المتوفرة من جانب، والمعلومات الواجب توافرها لاتخاذ القرار الجيد الذي يسمح بالوصول إلى أداء جيد من جانب أخر (Hartmann and Mass, 2011)، الأمر الذي يجعل هذا المتغير على درجة من الأهمية، لذلك تقترح دراسة Haldma and Lääts (2002) ودراسة Frezatti (2005) بأنه في ظل هذه الظروف وبهدف تخفيض حالة عدم التأكد يجب الاعتماد على أنظمة محاسبية أكثر تطوراً وتعقيداً وأدوات التخطيط التنبؤية التي تضمن لإدارة المنشأة العمل بكفاءة أعلى، وذلك لضبط مواردها والسيطرة على مستقبلها. على اعتبار أنَّ البيانات الموجهة من خلال هذه الأنظمة تعد في غاية الأهمية في ظل هذه البيئة، لأنها ستسمح بالحد من درجة عدم التأكد الموجودة في بيئة عمل المنشأة وتحسن عملية اتخاذ القرارات الإدارية (Chong and Chong, 1997)، فالمدراء يحتاجون في ظل هذه البيئة القلقة لمعلومات أكثر ارتباطاً بالعمل، وهذا يتحقق باستخدام الموازنة وآلية المشاركة في إعدادها، وعلى العكس من ذلك في البيئة المستقرة التي تتمتع بحالة منخفضة من عدم التأكد، وبقرارات أكثر روتينية لاتحتاج إلى معلومات متخصصة ذات ارتباط وثيق

بالعمل، إنما الاكتفاء بالقواعد والإجراءات العامة؛ لذلك يزداد وفقاً لدراسة Chapman (1998) دور الموازنة في التخطيط والرقابة في ظل ظروف عدم التأكد البيئي.

لقد اهتم العديد من الدراسات بهذا المتغير الشرطي، دون أن تجمع على دوره، فبعضها رأى أنَّ المنشآت العاملة في بيئة عدم التأكد تفضل الاعتماد على قواعد صارمة محددة سلفاً لتخفيض هذه الحالة، كون عدم التأكد يزيد من تباين وعدم تناظر المعلومات بين مدراء المستوى الأعلى ومدراء المستوى الأدنى (Dakhli, 2010; Shields and Shields, 1998)، إذ تصبح الموازنات التخطيطية المفروضة من قبل الجهات والمستويات الإدارية العليا في هذه البيئة، ضابطاً إلزامياً للتخطيط والتنسيق والرقابة، وآلية لضمان أن مدراء المستويات الدنيا تنفذ الخطط والاستراتيجيات كما هو مخطط لها (Chenhall, 2003). إلا أنَّ بعضها الآخر عدَّ الموازنات الإلزامية والمفروضة غير ملائمة في حالة عدم التأكد البيئي لأنها لن تسمح بعكس مستويات الجهد المبذول من قبل المدراء، فضلاً عن هذا الوضع من حالة عدم التأكد يجعل الأهداف المضبوطة سابقاً أقل فائدة، الأمر الذي قد يزيد من الحاجة إلى استخدام موازنة أكثر تمكيناً تسمح بالتنسيق اليومي نظراً لكون وحدات العمل المتنوعة أكثر دراية ومعرفة بالأنشطة، وبالتالي يسهل ذلك من عمليات اتخاذ القرارات (Hartmann and Mass, 2011)، وبالتالي لحل هذه الإشكالية يتم اللجوء إلى المشاركة في إعداد الموازنة، فنتائج دراسة Hoque (2005) تبين أن المنشآت تميل إلى زيادة استعمال موازناتهم تحت شروط عدم التأكد البيئي المرتفعة حيث تزداد مستويات تدخّل المدراء في إعداد أهداف الموازنة تحت هذه الشروط. وهذا ناتج عن زيادة الحاجة للمعلومات من قبل المستويات الإدارية المختلفة (Noor and Othman, 2012)، وبالتالي من المتوقع أن تزداد رغبة هذه المستويات في المشاركة، لأنَّ ذلك يسمح بالوصول إلى أرقام موازنة أكثر دقة، يمكن من خلالها مواجهة حالات عدم التأكد البيئي العالي (Kren, 1992)، وتدعم ذلك دراسة Mia (1993). إلا أنَّ النتائج العملية لدراسة Kren (1992) توصلت إلى أن تأثير المشاركة في إعداد الموازنة على الأداء ليس مباشراً، وإنما يكون من خلال متغير توافر المعلومات المتعلقة بالعمل، ويكون هذا التأثير أكثر وضوحاً في حالة عدم الثبات البيئي العالي، مع تأكيدها على نتائج دراستها لا تقدم دليلاً واضحاً، وهذا يعد مفاجئاً نوعاً ما، إلا أن الباحث يعزو ذلك إلى اعتقاد الإدارة بأنه في ظل حالة عدم التأكد العالي يلجأ المرؤوسين إلى استغلال المشاركة لوضع معايير سهلة من أجل حماية أنفسهم من الظروف غير المتوقعة مستقبلاً، لذلك تمنعهم من المشاركة. **وبناء على ما سبق يمكن صياغة الفرضيتين الآتيتين:**

H3: يوجد تأثير للتفاعل بين عدم التأكد البيئي والمشاركة في إعداد الموازنة في توافر المعلومات.

$$X_2= a_0+ a_1X_1+ a_2X_3 + a_3X_1X_3$$

H4: يوجد تأثير للتفاعل بين عدم التأكد البيئي وتوافر المعلومات في الأداء الإداري.

$$Y= a_0+ a_4X_2+ a_5X_3 + a_6X_2X_3$$

النتائج والمناقشة:

يتناول هذا الجانب اختبار فرضيات الدراسة واستخلاص النتائج من البيانات التي تم جمعها، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة سابقاً.

القسم الأول: الإحصاءات الوصفية الخاصة بمتغيرات الدراسة

تؤكد النتائج المبينة ضمن الجدول رقم (1) بأن متوسط درجة المشاركة في إعداد الموازنة يبلغ (3.51)، بخطأ معياري (0.13) وانحراف معياري (0.89)، مما يدل على أن هناك تشتت بين منشآت العينة حول درجة الموافقة على المشاركة في إعداد الموازنة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، إلا أنه أكثر ميلاً باتجاه الموافقة.

الجدول رقم (1) الإحصاءات الوصفية ومعامل الثبات لمتغيرات الدراسة

المتغير	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	التباين	مستوى المعنوية (Sig.)
المشاركة (X_1)	3.51	0.89	0.13	0.80	0.85
توافر المعلومات (X_2)	3.19	1.10	0.16	1.22	0.84
الأداء الإداري (Y)	3.04	0.89	0.13	0.79	0.90
عدم التأكد البيئي بعد استبعاد البنود (5,6,12) (X_3)	3.01	0.57	0.08	0.32	0.73

أما فيما يخص الأداء الإداري؛ فقد أظهرت النتائج بأن هناك تقدير متوسط للأداء الذاتي، إذ يبلغ قيمة متوسطه (3.04). كما يتبين أيضاً بأن قيمة التباين (0.79)، وقيمة الانحراف المعياري (0.89) وهذا يؤشر إلى أن هناك تشتت في الإجابة بين المقياس الثاني والمقياس الرابع وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، وينطبق ذلك على المتغير الدخيل والمتمثل بتوافر المعلومات، حيث يبلغ متوسطه (3.19)، وقيمة انحرافه المعياري (1.10). في حين أظهرت النتائج بأن متوسط عدم التأكد البيئي يطابق تقريباً المتوسط، مع تشتت أقل من المتغيرات السابقة.

في الواقع هذا التباين بين أفراد العينة حول تقدير أدائهم الذاتي دفع الباحث باتجاه العمل على تحديد درجة التأثير غير المباشرة للمشاركة في إعداد الموازنة على الأداء، وذلك من خلال البحث في دور المشاركة في تعزيز دورها المعلوماتي، ذو التأثير المحتمل على الأداء الإداري.

القسم الثاني: المعالجة الإحصائية

أولاً. اختبار ثبات المقياس المستخدم Reliability Coefficient:

يشير الجدول رقم (1) إلى أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للمتغيرات المدروسة كلها تساوي أو أكبر من 73% وهي بذلك تعد في الحد الأدنى جيدة، بمعنى أن هذه المقاييس تتصف بالثبات الداخلي لعباراتها، وأن قيمة هذا المعامل تعطي نفس النتائج باحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة.

ثانياً. اختبار صلاحية أو صدق المقاييس المستخدمة:

للتأكد من صدق المقاييس المستخدمة في هذا البحث قام الباحث:

1) التأكد من صلاحية المحتوى من خلال عرض الاستبانة على مجموعة من المختصين في هذا المجال. فضلاً عن كون هذه المقاييس قد تم اعتمادها من قبل العديد من الدراسات، الأمر الذي عزز من الصدق الظاهري لها.

2) التأكد من صلاحية المفهوم (الصدق البنائي)، لتحديد فيما إذا كانت هذه الأدوات مرتبطة بالمفاهيم والافتراضات النظرية التي وظفت في قياسها، بمعنى تحديد مدى ارتباط العبارات التي وصفت لقياس متغير واحد مع

القيمة الإجمالية للمقياس، وذلك باستخدام التحليل العاملي الإستكشافي Exploratory Factor Analysis بطريقة المكونات الأساسية Principal Components. وجاءت النتائج وفقاً للآتي:

1. صدق مقياس متغير الأدء الإداري.

الجدول رقم (2) التحليل العاملي للأداء الإداري

بنود الأداء الإداري	العامل الأول	العامل الثاني
الجذور الكامنة	4.808	1.425
نسبة التباين المفسر	53.422	15.831
نسبة التباين التراكمي	53.422	69.253

Determinant	KMO	معامل الثقة
0.002	0.834	0.90

وفقاً لمخرجات التحليل العاملي بعد التدوير الخاص بمتغير الأداء الإداري يمكن إعداد الجدول رقم (2) الذي يبين أن هناك مكونين أساسين من بنود هذا المقياس يتجاوز الجذر الكامن لكل منهما الواحد الصحيح، وقد فسرا هذان المكونان (69.253%) من التباين الكلي للبنود، بالإضافة إلى أن هذا التحليل يبين أن قيمة محدد المصفوفة Determinant تساوي (0.002) وهي أكبر من (0.0001) وهذا يدل على عدم وجود مشكلة ارتباط ذاتي بين متغيرات هذا المقياس، كما أظهرت النتائج بأن قيمة KMO تساوي (0.834) وهي أكبر من (0.500) وهذا يعني أن حجم العينة يعد كافياً لإجراء التحليل العاملي، أما فيما يتعلق باختبار Barlett للدائرية فقد كان مستوى الدلالة (0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) مما يدل على أن هذه المصفوفة تمثل مصفوفة الوحدة. وهذا بالمجمل يدفع باتجاه اعتبار أن هذا المقياس يتسم بالصدق.

2. صدق مقياس درجة المشاركة في إعداد الموازنة التخطيطية.

تبين مخرجات التحليل العاملي بعد التدوير الخاص بمتغير درجة المشاركة، كما يوضحها الجدول رقم (3) أن هناك مكونين أساسين من بنود هذا المقياس يتجاوز الجذر الكامن لكل منهما الواحد الصحيح، وقد فسرا هذان المكونان (76.962%) من التباين الكلي للبنود، وبالمجمل تدفع هذه النتائج باتجاه اعتبار أن جميع البنود المدرجة ضمن الاستبانة تُعبر عن هذه المتغيرات بشكل صادق، وعليه لا يمكن حذف أي بند.

الجدول رقم (3) التحليل العاملي لدرجة المشاركة في إعداد الموازنة التخطيطية

بنود درجة المشاركة في إعداد الموازنة	العامل الأول	العامل الثاني
الجذور الكامنة	2.998	1.628
نسبة التباين المفسر	49.959	27.003
نسبة التباين التراكمي	49.959	76.962

Determinant	KMO	معامل الثقة
0.038	0.814	0.85

3. صدق مقياس توافر المعلومات ذات العلاقة المباشرة بالعمل

تبين مخرجات التحليل العاملي بعد التدوير الخاص بمتغير درجة توافر المعلومات، كما يوضحها الجدول رقم (4) أن هناك مكون أساسي واحد من بنود هذا المقياس يتجاوز الجذر الكامن له الواحد الصحيح، وقد فسر هذا المكون (76.422%) من التباين الكلي للبنود، وبالمجمل تدفع هذه النتائج باتجاه اعتبار أن جميع البنود المدرجة ضمن الاستبانة تُعبر عن هذه المتغيرات بشكل صادق، وعليه لا يمكن حذف أي بند.

الجدول رقم (4) التحليل العاملي لتوافر المعلومات

بنود توافر المعلومات		العامل الأول
الجذور الكامنة		2.293
نسبة التباين المفسر		76.422
Determinant	KMO	معامل الثقة
0.266	0.701	0.84

4. صدق مقياس درجة عدم التأكد البيئي

تبين مخرجات التحليل العاملي بعد التدوير الخاص بمتغير درجة عدم التأكد البيئي، كما يوضحها الجدول رقم (5) أن هناك أربعة مكونات أساسية من بنود هذا المقياس يتجاوز الجذر الكامن لكل منها الواحد الصحيح، وقد فسرت هذه المكونات (76.16%) من التباين الكلي للبنود، وبالمجمل تدفع هذه النتائج باتجاه اعتبار أن جميع البنود المدرجة ضمن الاستبانة تُعبر عن هذه المتغيرات بشكل صادق، وعليه لا يمكن حذف أي بند.

الجدول رقم (5) التحليل العاملي لدرجة عدم التأكد البيئي

بنود درجة عدم التأكد البيئي	العامل الأول	العامل الثاني	العامل الثالث	العامل الرابع
الجذور الكامنة	2.58	1.96	1.85	1.22
نسبة التباين المفسر	25.81	19.65	18.49	12.20
نسبة التباين الكلي	25.81	45.46	63.96	76.16
KMO	معامل الثقة			
0.642	0.74			
Determinant				
0.015				

ثالثاً. اختبار Kolmogorov – Smirnov للتوزيع الطبيعي:

أظهر الجدول رقم (6) أن احتمال الدلالة لكل من المتغيرات أكبر من قيمة مستوى الدلالة (Sig. > 0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وعليه فإن الاختبارات المناسبة للتحليل الإحصائي هي الاختبارات المعلمية.

الجدول رقم (6) اختبار Kolmogorov – Smirnov

المتغيرات المدروسة	قيمة الاختبار	مستوى المعنوية (Sig.)
المشاركة في إعداد الموازنة التخطيطية (X_1)	0.91	0.38

توافر المعلومات (X_2)	0.76	610.
الأداء الإداري (Y)	0.75	0.63
عدم التأكد البيئي (X_3)	0.97	0.49

رابعاً. نتائج اختبار الفروض البحثية وتفسيرها.

قبل البدء باختبار الفروض البحثية المذكورة أعلاه، وذلك باستخدام نماذج الانحدار؛ يجب التحقق من مجموعة الافتراضات التي يجب توافرها في البيانات المستخدمة حتى يمكن الاعتماد على نتائج تلك النماذج، وتشمل تلك الافتراضات ما يلي:

1) نسبة الحالات إلى عدد المتغيرات المستقلة: يجب أن تكون هذه المشاهدات من 5 إلى 20 ضعفاً (Coakes, 2005, p.169). وعليه يتبين بأن نسب جميع النماذج المذكورة تتجاوز الحد الأدنى المطلوب.

2) القيم المتطرفة: وفقاً لأشكال الانتشار الخاصة بالبواقي تبين عدم وجود قيم متطرفة.

3) الازدواج الخطي Multicollinearity: بينت النتائج وجود قيم لمعامل التسامح أقل من (0.1) بالنسبة للنماذج التفاعلية. ولحل هذه المشكلة تم الاعتماد على طريقة حذف بعض المتغيرات غير المعنوية، والتي يقوم بها برنامج التحليل الإحصائي SPSS تلقائياً عند استخدام أسلوب الانحدار التدريجي (عاشور وأبو الفتوح، 2002)، والذي سيطبق على النماذج التفاعلية الخاصة بالفرضيتين الثالثة والرابعة.

4) الطبيعية Normality والخطية Linearity والتجانس Homoscedasticity واستقلال البواقي Independence of Residuals: تم التأكد من تحقق هذه الشروط عن طريق فحص شكل الانتشار للبواقي.

5) الارتباط الذاتي Autocorrelation: لتحديد وجود هذه المشكلة من عدمها يجب القيام باختبار D–w Durbin–Watson التي يجب أن تكون قيمه محصورة وفقاً للمجال الآتي 4 > D–w > 0، وبحيث تكون أفضل قيمة لهذا الاختبار هي القيمة الوسطية أي 2 أو قريب منها وفي هذه الحالة تكون الأخطاء للمشاهدات المتتالية مستقلة عن بعضها البعض (البياتي، 2005). وفقاً لما سبق تم حساب إحصائية D–W في أثناء إجراء تحليل الانحدار المتعدد لنموذجي الفرضيتين الثالثة والرابعة باستخدام برنامج SPSS وجاءت النتائج لتبين عدم وجود ارتباط ذاتي على اعتبار أن قيمة D–W لكل منهما أقرب إلى 2.

<u>نتائج إختبار الفرضيات:</u>

<u>الفرضية الأولى</u>: توجد علاقة إيجابية بين المشاركة في إعداد الموازنة وتوافر المعلومات ذات العلاقة المباشرة بالعمل.

لاختبار هذه الفرضية اعتمد الباحث على تحليل الانحدار البسيط، الذي أظهر وفقاً للجدول رقم (7) بأن 30% من التباين في توافر المعلومات يمكن أن تفسرها المشاركة في إعداد الموازنة. أما فيما يخص اختبار معنوية هذا النموذج فإن النتائج تبين بأن قيمة F تساوي 20.69 وقيمة Sig تساوي 0.000 وهي أصغر من مستوى الدلالة 0.05، وهذا يدل على أن النموذج دال إحصائياً عند مستوى الدلالة المحدد، بمعنى أن متغير المشاركة يؤثر معنوياً في توافر المعلومات، وبالتالي يمكن القول إن معامل المشاركة لا يساوي الصفر، أي قبول الفرضية البديلة؛ القائلة بوجود علاقة خطية ذات دلالة إحصائية بين المشاركة وتوافر المعلومات.

الفرضية الابتدائية (العدم): $H_0: a_i = 0$

الجدول رقم (7) مؤشرات نموذج الانحدار البسيط للفرضية الأولى (القوة التفسيرية للنموذج، معنوية النموذج)[b]

Mode l	R	R Square	Adjusted R Square	Durbin-Watson	F	Sig.
1	.549[a]	.301	.287	1.560	20.696	.000[a]

a. Predictors: (Constant), المشاركة في إعداد الموازنة

b. Dependent Variable: توافر المعلومات

الجدول رقم (8) نتائج تحديد معاملات نموذج الانحدار البسيط للفرضية الأولى[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.808	.541		1.495	.141
	المشاركة في إعداد الموازنة	.679	.149	.549	4.549	.000

a. Dependent Variable: توافر المعلومات

فيما يتعلق بقيم الميل لهذا النموذج (المعاملات B) مع قيمة احتمال معنويته، يمكن الاعتماد على نتائج الجدول رقم (8)، الذي يبين بأن قيمة الثابت للنموذج الأول غير معنوي Sig.= 0.141 > α=0.05، لكن قيمة معامل المشاركة معنوية، وبالتالي يأخذ النموذج الخاص بتوافر المعلومات الشكل الآتي: X_2= 0.679 X_1. وعليه فإن النتائج **تدعم الفرضية الأولى** القائلة بوجود علاقة طردية بين المشاركة في إعداد الموازنة وتوافر المعلومات.

<u>الفرضية الثانية</u>: توجد علاقة إيجابية بين توافر المعلومات ذات العلاقة المباشرة بالعمل والأداء الإداري.

لاختبار هذه الفرضية اعتمد الباحث على تحليل الانحدار البسيط، الذي أظهر وفقاً للجدول رقم (9) والخاص بفحص البيانات Casewise Diagnostics وجود قيمة شاذة تتمثل في قيمة الأداء الإداري للمستقصى السادس، وهذا قد يؤدي إلى التأثير بصورة سلبية على نموذج الانحدار المستخلص، الأمر الذي يستوجب حذفها من البيانات (عكاشة، 2002، ص411). وجاءت النتائج بعد إجراء الحذف وفقاً للآتي:

الجدول رقم (9) Casewise Diagnostics[a]

Case Number	Std. Residual	الأداء الإداري
6	3.073	5.00

a. Dependent Variable: متوسط الأداء الذاتي – الأداء الإداري

أظهرت النتائج وفقاً للجدول رقم (10) بأن 68% من التباين في الأداء الإداري يمكن أن يفسره توافر المعلومات، في حين النسبة الباقية والبالغة 32% ترجع إلى متغيرات أخرى غير مدروسة في البحث الحالي، والتي قد ترتبط بمتغيرات المنفعة النفسية لعملية المشاركة؛ والمتمثلة بالرضا والالتزام، والشعور بالعدالة، وغيرها. أما فيما يخص اختبار معنوية هذا النموذج فإن النتائج تبين بأن قيمة F تساوي 100.66 وقيمة Sig تساوي 0.000 وهي أصغر من مستوى الدلالة 0.05، وهذا يدل على أن النموذج دال إحصائياً عند مستوى الدلالة المحدد، بمعنى أن متغير توافر المعلومات يؤثر معنوياً في الأداء الإداري، وبالتالي يمكن قبول الفرضية البديلة، القائلة بوجود علاقة خطية ذات دلالة إحصائية بين توافر المعلومات والأداء الإداري.

الفرضية الابتدائية (العدم): $H_0: a_i = 0$

الجدول رقم (10) مؤشرات نموذج الانحدار البسيط للفرضية الثانية (القوة التفسيرية للنموذج، معنوية النموذج)[b]

Mode l	R	R Square	Adjusted R Square	Durbin-Watson	F	Sig.
1	.826[a]	.682	.675	1.561	100.66	.000[a]

a. Predictors: (Constant), توافر المعلومات

b. Dependent Variable: الأداء الإداري

الجدول رقم (11) نتائج تحديد معاملات نموذج الانحدار البسيط للفرضية الثانية[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
	(Constant)	.984	.212		4.630	.000
	توافر المعلومات	.633	.063	.826	10.033	.000

a. Dependent Variable: الأداء الإداري

أظهر الجدول رقم (11) بأن قيمة الثابت لنموذج الفرضية الثانية معنوي Sig.= 0.000 < α=0.05، وهذا ينطبق على قيمة معامل توافر المعلومات، وبالتالي يأخذ النموذج الخاص بالفرضية الثانية الشكل الآتي:

$Y= 0.984 + 0.633X_2$، وعليه فإن النتائج **<u>تدعم الفرضية الثانية</u>** القائلة بوجود علاقة إيجابية بين توافر المعلومات ذات العلاقة المباشرة بالعمل والأداء الإداري.

<u>الفرضية الثالثة</u>: يوجد تأثير للتفاعل بين عدم التأكد البيئي و المشاركة في إعداد الموازنة في توافر المعلومات.

نظراً لوجود مشكلة ازدواج خطي لدى الفرضيات التفاعلية؛ سيتم تطبيق تحليل الانحدار التدريجي لحل هذه المشكلة.

الجدول رقم (12)مؤشرات نموذج الانحدار التدريجي للفرضية الثالثة (القوة التفسيرية للنموذج، معنوية النموذج)[d]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Durbin-Watson	F	Sig.
1	.549[a]	.301	.287		20.696	.000
2	.632[b]	.400	.374	1.729	15.666	.000

a. Predictors: (Constant), متوسط بنود المشاركة في إعداد الموازنة

b. Predictors: (Constant), متوسط بنود المشاركة في إعداد الموازنة ,متوسط عدم التأكد بعد استبعاد5 و6و12

d. Dependent Variable: متوسط المعلومات المتعلقة بالعمل

الجدول رقم (13)نتائج تحديد معاملات نموذج الانحدار التدريجي للفرضية الثالثة[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
	(Constant)	2.716	.853		3.186	.003
	متوسط المشاركة في إعداد الموازنة	.664	.140	.536	4.744	.000

متوسط عدم التأكد	-.614	.221	-.314	-2.781	.008

a. Dependent Variable: متوسط المعلومات المتعلقة بالعمل

تبين نتائج التحليل التدريجي وفقاً للجدول رقم (12) بأن القوة التفسيرية للنموذج الممثل لهذه العلاقة تبلغ (30%) عند إدخال المتغير X1 الممثل لعملية المشاركة في إعداد الموازنة، في حين تصبح (40%) عند إدخال المتغير X2 الممثل لعدم التأكد البيئي، أما عند إدخال المتغير التفاعلي بين المشاركة وعدم التأكد البيئي X1X3 فإن القوة التفسيرية تتغير تغيراً ضعيفاً بنسبة 1% فقط. أما فيما يخص اختبار معنوية هذا النموذج فإن النتائج تبين بأن قيمة F تساوي 15.66 وقيمة Sig تساوي 0.000 وهي أصغر من مستوى الدلالة 0.05، وهذا يدل على أن النموذج دال إحصائياً عند مستوى الدلالة المحدد، بمعنى أن متغيري المشاركة وعدم التأكد يؤثران معنوياً في الأداء الإداري، وبالتالي يمكن قبول الفرضية البديلة، القائلة بوجود علاقة خطية ذات دلالة إحصائية بينهما وبين الأداء الإداري (بمعنى معاملات متغيرات هذا النموذج a_1, a_2 لا تساوي الصفر)، في حين لم يظهر أي تأثير للحالة التفاعلية بينهما على الأداء الإداري (بمعنى معامل متغير هذا النموذج a_3 يساوي الصفر).

أظهر الجدول رقم (13) بأن قيمة الثابت لنموذج الفرضية الثالثة معنوي Sig.= 0.003 < α=0.05، وهذا ينطبق على قيمة معاملي المشاركة وعدم التأكد البيئي، في حين تمَّ استبعاد معامل التفاعل بينهما لعدم معنويته، وبالتالي يأخذ النموذج الخاص بالفرضية الثالثة الشكل الآتي: X_2=2.716 +0.664 X_1+-0.614 X_3 وعليه فإن النتائج تبين وجود تأثير معنوي مباشر لمتغيري المشاركة وعدم التأكد البيئي على توافر المعلومات، في حين لم يظهر أي تأثير معنوي لحالة التفاعل. بمعنى أن المنشآت الزراعية لا تعتمد في حالات عدم التأكد البيئي على مشاركة عمالها لتوفير المعلومات اللازمة للقيام بالأعمال. وعليه يمكن **رفض الفرضية الثالثة القائلة بوجود** تأثير للتفاعل بين عدم التأكد البيئي والمشاركة في إعداد الموازنة في توافر المعلومات. بل أن النتائج أظهرت أن قيمة t والبالغة (-2.781)لمتغير عدم التأكد سلبية وهذا يدل على وجود تأثير عكسي لمتغير عدم التأكد البيئي على متغير توافر المعلومات؛ بمعنى أنه في حالات عدم التأكد لا يتم الكشف عن جميع المعلومات الخاصة بالعمل.

الفرضية الرابعة: يوجد تأثير للتفاعل بين عدم التأكد البيئي وتوافر المعلومات في الأداء الإداري.

تبين نتائج التحليل التدريجي وفقاً للجدول رقم (14) بأن القوة التفسيرية للنموذج الممثل لهذه العلاقة تبلغ (68%) عند إدخال المتغير X2 الممثل لتوافر المعلومات، في حين لم يحدث أي تغير في القوة التفسيرية عند إدخال متغيري عدم التأكد والمتغير التفاعلي. أما فيما يخص اختبار معنوية هذا النموذج فإن النتائج تبين بأن قيمة Sig تساوي 0.000 وهي أصغر من مستوى الدلالة 0.05، وهذا يدل على أن النموذج دال إحصائياً عند مستوى الدلالة المحدد، بمعنى أن متغير توافر المعلومات يؤثر معنوياً في الأداء الإداري، في حين لم يظهر أي تأثير للحالة التفاعلية ولمتغير عدم التأكد البيئي على الأداء الإداري (بمعنى معاملات متغيرات هذا النموذج a_5, a_6 تساوي الصفر).

الجدول رقم (14) مؤشرات نموذج الانحدار التدريجي للفرضية الرابعة (القوة التفسيرية للنموذج، معنوية النموذج)[d]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Durbin-Watson	F	Sig.
1	.826[a]	.682	.675	1.561	100.668	.000[b]

a. Predictors: (Constant), توافر متوسط المعلومات المتعلقة بالعمل

b. Dependent Variable: متوسط الأداء الإداري

الجدول رقم (15) نتائج تحديد معاملات نموذج الانحدار التدريجي للفرضية الرابعة[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
	(Constant)	.984	.212		4.630	.000
	متوسط توافر المعلومات المتعلقة بالعمل	.633	.063	.826	10.033	.000

a. Dependent Variable: متوسط الأداء الذاتي – الأداء الإداري

أظهر الجدول رقم (15) بأن قيمة الثابت لنموذج الفرضية الرابعة معنوي Sig.= 0.000 < 0.05=α، وهذا ينطبق على قيمة معامل توافر المعلومات المتعلقة بالعمل، في حين تمَّ استبعاد معاملي عدم التأكد والتفاعل لعدم معنويتهما، وبالتالي يأخذ النموذج الخاص بالفرضية الرابعة الشكل الآتي: $Y=0.984 +0.633\ X_4$ وعليه فإن النتائج تبين وجود تأثير معنوي مباشر لمتغير توافر المعلومات، في حين لم يظهر أي تأثير معنوي لحالة التفاعل أو لمتغير عدم التأكد البيئي. وعليه يمكن **رفض الفرضية الرابعة**.

الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً. الاستنتاجات:

توصلت هذه الدراسة إلى الاستنتاجات الآتية:

1. أظهرت النتائج وجود تأثير إيجابي لدرجة المشاركة في عملية إعداد الموازنة على توافر المعلومات؛ ويتسق ذلك مع نتائج الدراسات الآتية Merchant (1981)، Kren (1992)، Chong and Chong (2002)، Heath and Brown (2007)، Eker (2008).

2. أظهرت النتائج وجود تأثير إيجابي لدرجة توافر المعلومات ذات العلاقة المباشرة بالعمل والأداء الإداري. وهذا يتفق مع نتائج دراسة Kren (1992)، ودراسة Chong and Chong (2002)، ودراسة Chong and Johnson (2007)، Eker (2008)، ومع رأي العديد من الدراسات التي رأت بأن السماح للمرؤوسين بالمشاركة في عملية إعداد الموازنة ستؤدي إلى الكشف عن معلومات خاصة ذات ارتباط هام بالعمل، الأمر الذي سينعكس على وضع خطط أكثر واقعية وموازنات أكثر دقة، كما سيسهل من عملية اتخاذ القرارات وبالتالي سيترتب على ذلك بالمجمل تحسين قدرة الفرد على الأداء (Kren, 1992; Chong and Chong, 2002; Merchant, 1981).

3. لم تظهر النتائج أي تأثير معنوي للحالة التفاعلية بين المشاركة في إعداد الموازنة وعدم التأكد البيئي على توافر المعلومات. بمعنى أن المنشآت الزراعية لا تعتمد في حالات عدم التأكد البيئي على مشاركة عمالها لتوفير المعلومات اللازمة للقيام بالأعمال. وهذا يتفق مع رأي البعض الذي يرى بأن المنشآت العاملة في بيئة عدم التأكد تفضل الاعتماد على قواعد صارمة محددة سلفاً لتخفيض حالة عدم التأكد، كون عدم التأكد يزيد من تباين وعدم تناظر المعلومات بين مدراء المستوى الأعلى ومدراء المستوى الأدنى (Dakhli, 2010; Shields and Shields, 1998)، إذ تصبح الموازنات التخطيطية المفروضة من قبل الجهات والمستويات الإدارية العليا في هذه البيئة، ضابطاً إلزامياً للتخطيط والتنسيق والرقابة، وآلية لضمان أن مدراء المستويات الدنيا تنفذ الخطط والاستراتيجيات كما هو مخطط لها (Chenhall, 2003). في حين يختلف ذلك مع وجهة نظر العديد من الدراسات التجريبية (Dahlan et al., 2007;

Haldma and Lääts,2002) التي تبين أن البيئة الخارجية متمثلة بحالة عدم التأكد البيئي تملك تأثيراً على طبيعة وآلية تصميم أنظمة الرقابة الإدارية الرسمية ومنها الموازنة، وهو ما أكدته دراسة Al-Eqab and Ismail (2011) التي وجدت بأنَّ المنشآت التي تعمل في بيئة مضطربة غير مستقرة تملك نظماً لمعلومات المحاسبة الإدارية أكثر تطوراً من المنشآت الأخرى التي تعمل في بيئات مستقرة، فالمدراء يحتاجون في ظل هذه البيئة القلقة للمعلومات المرتبطة بالعمل ارتباطاً وثيقاً، وهذا يتحقق باستخدام الموازنة وآلية المشاركة في إعدادها، وعلى العكس من ذلك في البيئة المستقرة التي تتمتع بحالة منخفضة من عدم التأكد، وبقرارات أكثر روتينية لا تحتاج إلى معلومات متخصصة ذات ارتباط وثيق بالعمل، إنما الاكتفاء بالقواعد والإجراءات العامة، لذلك يزداد وفقاً لدراسة Chapman (1998) دور الموازنة في التخطيط والرقابة في ظل ظروف عدم التأكد البيئي. وتؤكد ذلك أيضاً دراسة Hoque (2005) التي بينت بأن المنشآت تميل إلى زيادة استخدام موازناتها تحت شروط عدم التأكد البيئي المرتفعة إذ تزداد مستويات تدخّل المدراء في إعداد أهداف الموازنة في ظل هذه الشروط، وهذا ناتج وفقاً لدراسة Noor and Othman (2012) عن زيادة الحاجة للمعلومات من قبل المستويات الإدارية المختلفة، وبالتالي من المتوقع أن تزداد رغبة هذه المستويات في المشاركة، لأنَّ ذلك وفقاً لدراسة Kren (1992) يسمح بالوصول إلى أرقام موازنة أكثر دقة وموازنة ذات جودة عالية، يمكن من خلالها مواجهة حالات عدم التأكد البيئي العالي، إلا أنَّ هذه الدراسة توصلت إلى نتيجة مفادها: أن تزايد عدم التأكد البيئي لن يستدعي زيادة المشاركة في إعداد الموازنة، وهذا يتفق مع التوجه المنوه عنه أعلاه.

4. لم تظهر النتائج أي تأثير معنوي للحالة التفاعلية بين متغيري عدم التأكد البيئي وتوافر المعلومات في الأداء الإداري. وهذا لا يتفق مع نتائج دراسة Kren (1992) التي توصلت بأنَّ تأثير المشاركة في إعداد الموازنة على الأداء من خلال توفير المعلومات المتعلقة بالعمل تكون ملحّة ومستمرة عبر جميع مستويات عدم التأكد البيئي وتكون أكثر وضوحاً عندما تكون حالة عدم التأكد البيئي مرتفعة، انطلاقاً من أن المشاركة توافر فرصة لدى المدراء للتأثير على الموازنة، فهي تدفع المدير لكي يكون أكثر نشاطاً في دراسة وتقييم الأهداف البديلة للموازنة، كما أنها تسمح له بصياغة توقعات دقيقة وتركز الانتباه على القرارات والسلوك الواجب توفرهما في المستقبل.

ثانياً. التوصيات:

❖ نظراً للتأثير الإيجابي لعملية المشاركة على توافر المعلومات، فضلاً عن التأثير الإيجابي لتوافر المعلومات على الأداء الإداري؛ يجب العمل على صياغة آلية لإعداد الموازنة تُلزِم جميع المدراء بإشراك جميع الموظفين في المستويات الدنيا بإعداد ووضع معايير الموازنة. مع العمل على ربط دقة وشمولية المعلومات المفصح عنها بحوافز مادية ومعنوية.

❖ على الرغم من أن النتائج لم تظهر أي تأثير تفاعلي لحالة عدم التأكد، وهذا يرجع لكون إدارات هذه المنشآت لا تتدخل أو تتعامل بشكل مباشر مع البيئة الخارجية، إنما بتم ذلك من خلال جهة مركزية؛ فإن الباحث يوصي بضرورة إعطاء هامش يسمح لإدارات هذه المنشآت بالتعامل مع حالات الاضطراب البيئي (بشكل خاص ما يخص المواد الأولية) في ضوء المعلومات التي يملكها الأفراد العاملة ضمن هذه المنشآت.

❖ يوصي الباحث بضرورة الوقوف ضمن الدراسات المستقبلية عند العوامل التي أظهرها التحليل العاملي، فالطبيعة الخاصة بالبيئة السورية بشكل عام وبالقطاع الزراعي بشكل خاص؛ يسمح بالتركيز على بعض البنود المعبر عنها ضمن تلك العوامل، بمعنى أنه يمكن تجزئة الفرضية الثالثة إلى مجموعة فرضيات تبعاً للعوامل التي أظهرها

التحليل العاملي لمتغيرات هذه الفرضية، ويدعم ذلك ما توصل إليه الباحث؛ الذي قام باختبار بعض هذه الفرضيات، وتوصل إلى نتائج مختلفة عن نتائج الفرضية الأساسية.

❖ يجب الوقوف في الدراسات المستقبلية عند النتيجة التي أظهرتها الفرضية الثالثة والخاصة بوجود علاقة عكسية بين حالات عدم التأكد البيئي وتوافر المعلومات. إذ أنّ عدم إفصاح المرؤوس عن المعلومات التي يملكها حول عمله في ظل هذه الحالات؛ قد يكون الهدف منه التراخي في وضع معايير الموازنة.

المراجع:

البياتي، محمود مهدي، *تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS*. الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.

عربي، محمد بكر، *تأثير الاتجاه الشرطي على تطبيق نظم المحاسبة الإدارية– دراسة ميدانية*. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، 1996، 377– 405.

ناشمياز، شافا فرانكفورت؛ ناشمياز، دافيد، ترجمة: الطويل، ليلى، *طرائق البحث في العلوم الاجتماعية*. الطبعة الأولى، بترا للنشر والتوزيع، دمشق، سورية، 2004، 479.

المراجع الأجنبية:

ABDEL-KADER, M. and LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: AUK- based empirical analysis. The British Accounting Review, Vol. 40, 2008, 2-27.

ABERNETHY, M. A. and BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. Accounting, Organizations and Society, Vol. 24, 1999, 189-204.

AL-EQAB, M. and ISMAIL, N. A. Contingency Factors and Accounting Information System Design in Jordanian Companies. IBIMA Business Review, 2011, 1-13.

BANOVIĆ, D. Evolution and Critical Evaluation of Current Budgeting Practices. Master Research, University of Ljubljana Faculty of Economics, 2005.

BROWNELL, P. A field study examination of budgetary participation and locus of control. The Accounting Review, 2005, 766-777.

BROWNELL, P. and MCINNES, M. Budgetary Participation, Motivation and Managerial Performance. The Accounting Review, Vol. 16, No. 4, 1986, 587-600.

CHAPMAN, C. S. Accountants in organizational networks. Accounting, organizations and society, Vol. 23, 1998, 737-766.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. Accounting, Organizations and Society, Vol. 28, 2003, 127–168.

CHENHALL, R. H. and BROWNELL. P. The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance: Role ambiguity as an intervening variable. Accounting, Organizations and Society, Vol. 13, No. 3, 1988, 225-233.

CHONG, V. K. and CHONG, K. M. Budget Goal Commitment and Informational Effects of Budget Participation on Performance: A Structural Equation Modeling Approach. Behavioral Research In Accounting, Vol. 14, 2002, 65-86.

COAKES, S. J. SPSS: analysis without anguish: version 12.0 for Windows. John Wiley and Sons Australia, Ltd. 2005.

COVALESKI, M.; EVANS, J. H.; LUFT, J. and SHIELDS, M. D. Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. Journal of Management Accounting Research, Vol. 15, 2003, 3-49.

COVALESKI, M.; EVANS, J. H.; LUFT, J. and SHIELDS, M. D. Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. Journal of Management Accounting Research, Vol. 2, 2005, 587-624.

DABIRIAN, S.; REZVANFAR, A. and ASADI, A. The Influence of Organizational Factors on Individual Productivity of Agricultural Extension Experts. Asian Journal of Agricultural Sciences, Vol. 2, No. 3, 2010, 78-83.

DAHLAN, M.; AUZAIR, S. M. and IBRAHIM, W. M. W. Tight Budgetary Control, Business Strategy, External Environment and Firm Performance. Malaysian Accounting Review, Vol. 6, No. 2, 2007.

DAKHLI, A. Budgetary Participation, Locus of Control and Satisfaction in Tunisia. Author manuscript, published in "La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg: France, 2010.

DELANEY, D. and GUILDING, C. An Examination of Budgetary Roles in the Context of Sponsorship Management: A Contingency Perspective**.** JAMAR, Vol. 9, No. 2, 2011, 21-42.

DOUQLAS, P. C.; ELNABY, H. H.; NORMAN, C. S. and WIER, B. An investigation of ethical position and budgeting systems: Egyptian managers in US and Egyptian firms**.** Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 16, 2007, 90–109.

DUNK, A. S. Product innovation, budgetary control, and the financial performance of firms. The British Accounting Review, Vol. 43, 2011, 102–111**.**

EKER, M. The effect of the Relationship between budget participation and Job-Relevant information on Managerial Performance. Ege Academic Review, Vol. 8, No. 1, 2008, 183-198.

ELHAMMA, A. Environmental Uncertainty and Budgetary Evaluation: Case of Moroccan Firms. Arabian Journal of Business and Management Review, Vol. 1, No. 4, 2011, 35-40.

FREZATTI, F. Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study. Brazilian Administration Review, vol. 2, No. 1, 2005, 73-87.

FRUCOT, V. and SHEARON, W.T. Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction. The Accounting Review, Vol. 66, No. 1, 1991, 80–99.

GUSTAFSSON, M., and PÄRSSON, R. Budget – a perfect management tool? A case study of AstraZeneca. Bachelor thesis in Management accounting, School of business, Economics and Law, Gothenburg University, 2010.

HALDMA, T., and LÄÄTS, K. Influencing contingencies on Management Accounting Practices in Estonian Manufacturing Companies. University of Tartu, Faculty of Economics and Business Administration, 2002.

HARTMANN, F. G. H. and MAAS, V. S. The effects of uncertainty on the roles of controllers and budgets: an exploratory study, Accounting and Business Research, Vol. 41, No. 5, 2011, 439-458.

HAYES, D. The Contingency Theory of Management Accounting. The Accounting Review, Vol. 52, No. 1, 1977, 22-39.

HEATH, R. S., and BROWN, Jr. J. F. A Re-Examination Of The Effect Of Job-Relevant Information On The Budgetary Participation - Job Performance Relation During

An Age Of Employee Empowerment. Journal of Applied Business Research, Vol. 23, No. 1, 2007, 111-124.

HOFSTEDE, G. The Game of Budget Control, London: Tavistock, 1967.

HOQUE, Z. The industrial relations and budgeting interface: an empirical study. School Working Papers – Series 2005, School of Accounting, Economics and Finance, Deakin University, Australia, 2005.

JOHN, A. O. and NGOASONG, L. N. Budgetary and Management Control Process in A manufacturing: Case of Guinness Nigerian PLC. Master Thesis, School of Sustainable Development Of Society And Technology, Mälardalen University, 2008.

KILFOYLE, E. and RICHARDSON, A. J. Agency and structure in budgeting: Thesis, antithesis and synthesis", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 22, 2011,183–199.

KREN, L. Budgetary Participation and Managerial Performance: The impact of Information and environmental Volatility. The Accounting Review, Vol. 67, No. 3, 1992, 511-526.

LAU, C. M. and LIM, E. W. The Intervening Effects of Participation on the Relationship Between Procedural Justice and Managerial Performance. British Accounting Review, Vol. 34, 2002, 55–78.

LIBBYA, T. and LINDSAY M. R. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. Management Accounting Research, Vol. 21, 2010, 56–75.

MAHONEY, T. A.; JERDEE, T. H. and S. J. CARROLL. Development of Managerial Performance: A Research Approach. Cincinatti: Southwestern Publishing Company, 1963.

MAHONEY, T. A.; JERDEE, T. H. and S. J. CARROLL. The jobs of management. Industrial Relations, 1965, 97-110.

MAIGA, A. S., and JACOBS, F. A. Budget Participations influence on Budget Slack: The Role of Fairness Perceptions, Trust and Goal Commitment. JAMAR, Vol. 5**,** 2007.

MERCHANT, K. A. The design of the corporate budgeting system: Influences on managerial behavior and performance. The Accounting Review, Vol. 56, 1981, 813-29.

MIA, L. and PATIAR, A. The Interactive Effect of Superior - Subordinate Relationship and Budget Participation on Managerial Performance in the Hotel Industry: An Exploratory Study. Journal of Hospitality & Tourism Research, 26, 2002, 235-257.

MILANI, K. The relationship of participation in budget setting to industrial supervisor Performance and attitudes: a field study. The Accounting Review, 50, 1975, 274-284.

NOOR, I. H. B. M. and OTHMAN, R. Budgetary Participation: How it Affects Performance and Commitment. Accounting Business and the Public Interest**,** 2012.

QI, Y. The Impact The Budgeting Process on Performance in Small and Medium-Sized Firms in China. Ph. D, University of Twente, 2010.

ROKHMAN, M. T. N. Improving Managerial Performance through Participation Role of Budget Preparation: a Theoretical and Empirical Overview. IOSR Journal of Economics and Finance, Vol. 8, Issue 1 Ver. I, 2017, 39-43.

SHIELDS, J. F. and SHIELDS, M. D. Antecedents of Participative Budgeting. Accounting, Organizations and Society, 23 (1), 1998, 49-76.

WITH, E. D. and DIJKMAN, A. Budgeting Practices of Listed Companies in the Netherlands. Management Accounting Quarterly, Vol. 10, No. 1, 2008.