مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية

اسم المقال: أثر المواءمة العمودية والأفقية للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء التنظيمي المالي في بيئة الأعمال السعودية المعاصرة
اسم الكاتب: أحمد بن محمد العامري
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/9146
تاريخ الاسترداد: 2026/11/01 19:28 +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 الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

جامعة الشارقة
UNIVERSITY OF SHARJAH

مجلة جامعة الشارقة

مجلة علمية محكمة

للعلوم الإنسانية والاجتماعية



عدد A

المجلد 18، العدد 2
جمادى الأول 1443هـ / ديسمبر 2021م

الترقيم الدولي المعياري للدوريات 1996-2339

ديسمبر 2021م **مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية** المجلد 18 العدد 2 (A)
https//: doi.org/10.36394/jhss/18/2A/13

أثر المواءمة العمودية والأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الأداء التنظيمي المالي في بيئة الأعمال السعودية المعاصرة

أحمد بن محمد العامري[1]

تاريخ الاستلام: 23-01-2018 **تاريخ القبول: 20-06-2018**

ملخص البحث:

جاءت الدراسة الحالية للتعرف على ماهية المواءمة العمودية والأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وذلك ببناء وتقنين مقياس ملائم لبيئة الأعمال السعودية. وتم بناء المقياس في ضوء الأدبيات ذات العلاقة، وقام الباحث بتوزيعه على عينة من (256) مديراً من الأقسام المحاسبية وفي مختلف قطاعات الأعمال السعودية، ولقد تم استرجاع (215) منها. وقد أظهرت نتائج الدراسة تمتع المقياس المطوّر بخصائص عالية من الصدق والثبات، مع وجود مستوى متوسط من ممارسة المواءمة في الشركات المبحوثة في ضوء هذا المقياس وكذلك وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين المواءمة ومستويات الأداء المالي في هذه الشركات.

الكلمات الدالة: المواءمة العمودية، المواءمة الأفقية، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، الأداء المالي.

إشعار: يتقدم الباحث بالشكر لعمادة البحث العلمي بجامعة الملك سعود-وحدة البحوث بكلية المجتمع على دعمها لهذه الدراسة مالياً.

(1) كلية المجتمع - جامعة الملك سعود (الرياض - المملكة العربية السعودية)
ahamri@ksu.edu.sa

المقدمة:

خلال العقدين الماضيين تغيرت بيئة الأعمال السعودية بشكل جذري، وما زال هذا التغيير جارياً في الوقت الحاضر. فالعولمة واقتصاديات المعرفة والثورة التكنولوجية الحديثة والسياسات الاقتصادية للدولة مثلث أبرز المتغيرات التي أثرت على منظمات الأعمال السعودية كغيرها من المنظمات المعاصرة في البيئات الأخرى. وفي إطار ما طرحته الأدبيات السابقة، فإن هذه المتغيرات أدت دوراً جوهرياً في تطوير الممارسات الداخلية للمنظمات المعاصرة، وكان من أبرزها الممارسات المتعلقة بالمحاسبة الإدارية؛ كونها تمثل المصدر الأمثل للمعلومات المهمة على صعيد اتخاذ القرارات الإدارية والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء (Waldron, 2005). وفي سياق التطورات المتسارعة لبيئة الأعمال في العصر الحالي، وما صاحبها من تزايد في حدة المنافسة بين منظمات الأعمال، وارتفاع نسب التكايف غير المباشرة، وتزايد أهمية الأصول غير الملموسة (Intangible Assets)، إضافةً إلى التوسع والتنويع بالمزيج السلعي في إطار تنوع رغبات المستهلكين وأذواقهم، أصبح لزاماً على المنظمات المعاصرة التحول من المدخل التقليدي في الممارسة المتعلقة بالمحاسبة الإدارية إلى المدخل المعاصر القائم على تحقيق موائمة بين ممارسات المحاسبة الإدارية والتوجهات الإستراتيجية العامة للمنظمة.

ففي إطار المدخل النظمي (System Approach) في الممارسات الإدارية، سعت العديد من المنظمات وخاصة الغربية منها إلى العمل بشكل دؤوب على تحقيق درجات عالية من الترابط والتكامل ما بين وظائف وأنشطة المنظمة (الإنتاج، والتسويق، وإدارة الموارد البشرية، والمالية والمحاسبة وغيرها)؛ بحيث تشكل كُلاً متكاملاً تترابط وتتفاعل مدخلاته وعملياته ومخرجاته سعياً لتحقيق تطلعات الإستراتيجية العامة للمنظمة (Organization Strategy). وفي هذا السياق، ظهر مفهوم المواءمة الأفقية (Horizontal Alignment or Fit) كأحد الممارسات التنظيمية الفاعلة والداعمة للإدارة الإستراتيجية في ممارسة الوظائف التنظيمية. ففي مجال المحاسبة الإدارية، فإن مفهوم المواءمة الأفقية يُعنى بإيجاد ترابط وتناغم بين سياسات وممارسات المحاسبة الإدارية من جهة، والوظائف التنظيمية الأخرى من جهة أخرى (Bhimani and Langfield-Smith 2007). وبما أن تصميم وإعداد الوظائف التنظيمية واستراتيجياتها الوظيفية (Functional Strategies) يتم عادةً بهدف توفير الدعم والمساندة للنهج الإستراتيجي (Strategic Intent) للمنظمة؛ برزت هنا الحاجة إلى تطوير ممارسة ذات توجه عمودي لتحقيق التوافق بين هذه الإستراتيجيات الوظيفية والإستراتيجية العامة للمنظمة.

وعليه، فقد تم بلورة مفهوم المواءمة العمودية (Vertical Alignment or Fit) لتحقيق هذا الغرض. وفي سياق المحاسبة الإدارية، فإن تحقيق هذه المواءمة يسهم بشكل إيجابي في تحقيق التوجهات الإستراتيجية للمنظمة وبالتالي تعزيز مجالات الأداء التنظيمي فيها (Delery and Doty, 1996)؛ وذلك من خلال إطار عملها القائم على توفير معلومات مناسبة ودقيقة وبأقل التكاليف وبالوقت المناسب؛ مما يترتب عليه اتخاذ قرارات رشيدة وسليمة خاصةً في مجال التحقق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة في تحقيق الأهداف المنشودة، مما يضمن للمنظمة في نهاية المطاف النمو والبقاء والاستمرارية. ومن هذا المنطلق، رأى عدداً من المنظرين والباحثين في هذا المجال أن المنظمات المعاصرة تستطيع تعزيز الدور الإستراتيجي للمحاسبة الإدارية من خلال تحقيق المواءمة الأفقية والعمودية للعمليات والأساليب والأنشطة ذات العلاقة بها (Cadez and Guilding, 2012; Hammad et al, 2010; Carr et al, 2010; Trkman, 2010).

وتعتبر المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من الممارسات الإدارية المهمة على صعيد الانتقال من الممارسة الأقل تطوراً للمحاسبة الإدارية القائمة على مجموعة من العمليات المحاسبية الداخلية المتعلقة بقياس وتوصيل المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها المختلفة إلى الممارسة الحديثة الأكثر تطوراً والقائمة على تحقيق درجات عالية من الترابط والتكامل بين جميع أجزاء المنظمة سواء على المستوى الأفقي أو المستوى العمودي. ففي ثمانينيات وتسعينيات القرن الماضي، ظهرت مجموعة من أصوات الأكاديميين أمثال (Johnson and Kaplan, 1987; Brouthers and Roozen,1999) نادت بمحدودية قدرة المحاسبة الإدارية التقليدية في مواكبة التغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة. وكون المحاسبة الإدارية من الوظائف التي تتسم بالتجديد والتحديث المستمر لأطرها وممارساتها وأساليبها وطرق التحليل فيها، إضافةً إلى دورها المحوري والمؤثر في مساندة الإدارات بكافة مستوياتها التنظيمية المختلفة وتقديم الدعم اللازم لها في مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة، بات من الضروري النظر إلى هذه الوظيفة التنظيمية من مدخل معاصر يلائم متطلبات المرحلة الحالية ويفي باحتياجات الإدارة من المعلومات في ضوء المتغيرات البيئية سواء منها الداخلية أو الخارجية والتي أصبحت تتسم بالديناميكية العالية. ووجدت دراسة غوش وشان (Ghosh and Chan, 1997) أن هنالك تطور واضح وملموس في ممارسات المحاسبة الإدارية والرقابة المالية في الشركات السنغافورية متوسطة وكبيرة الحجم نتيجةً للتطورات في بيئة الأعمال السنغافورية. كما أظهرت دراسة

أدلر وزملائه (Adler et al, 2000) حدوث انتقال في ممارسات المحاسبة الإدارية من الأساليب التقليدية إلى الأساليب الأكثر تطوراً في الشركات الصناعية النيوزيلندية. في حين أظهرت دراستي المفتي والخيال (2002) والملحم (2003) أن غالبية الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية تنتهج النمط التقليدي وأساليبه في ممارسة المحاسبة الإدارية رغماً من التغيرات في بيئتها المحيطة. أما دراسة التمبكتي (2005) فقد توصلت إلى أن غالبية الشركات الصناعية السعودية تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية أكثر من استخدامها للأساليب الحديثة والبعض الآخر يقوم على الدمج بين الأساليب التقليدية والحديثة، وأن الشركات الصناعية السعودية لديها إتجاه قوي نحو تبني واستخدام الأساليب الحديثة في السنوات القادمة استجابة لمعطيات التغيرات في البيئة المحيطة بها.

وعليه، مثلت المحاسبة الإدارية الإستراتيجية أحد أهم المداخل المعاصر للانتقال نحو الممارسات ذات العلاقة بالمحاسبة الإدارية الأكثر تطوراً. حيث إن دمج الممارسات التقليدية في المحاسبة الإدارية بالنهج الإستراتيجي للمنظمة سيؤدي حتماً إلى إعادة النظر في هذه الممارسات وتنظيمها بترتيب أكثر مرونة وتحديثها بشكل ملائم لتوفير المعلومات المناسبة والمرتبطة بأهداف المنظمة، ومساعدتها في تقييم واقع الأداء الحالي والتخطيط للإداء المستقبلي بشكل اقتصادي وأكثر فاعلية وكفاءة، إضافةً إلى تعزيز قدرة المنظمة التنافسية وتحقيق أهدافها بصورة نوعية، من خلال خلق قيمة إضافية أخرى لا يستطيع أي من وظائف المنظمة الأخرى تكوينها مستقلاً عن غيره. حيث إن المحاسبة الإستراتيجية تمثل مدخلاً مغايراً للمحاسبة الإدارية التقليدية في كونها تتضمن الحصول على المعلومات ذات التوجه الخارجي من حيث السوق والمنافسين والعملاء وذلك من خلال استخدام مجموعة من الأساليب والأدوات التي تسهل عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية على مستوى المنظمة ككل أو على مستوى قطاع الأعمال أو على المستوى الوظيفي.

ولكي نستطيع تقدير التطورات في حقل المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، فإنه من الضروري تقييم التغيرات في بيئة منظمات الأعمال على مدى ثلاثين عاماً. حيث تعتبر التغيرات المتعلقة بالبيئة التنافسية للمنظمات من أولى أهم التغيرات التي أسهمت في حدوث هذا التطور. فحدة المنافسة وزيادتها وخاصةً بعد ظهور العولمة (Globalization) والنتائج المترتبة عليها كاقتصاديات السوق الحر أدت إلى تقليص دورة حياة المنتجات. وهذا بدوره أدى لحاجة المنظمات إلى العمل بشكل مستمر لتطوير منتجات جديدة وتقليل الفرص أمامها لاسترداد التكاليف وجني الأرباح قبل وصول المنتجات إلى مرحلة الإنحدار (Decline Stage). كما

تعتبر التطورات التكنولوجية أيضاً من أهم التغيرات التي أسهمت في تطوير حقل المحاسبة الإدارية، حيث أدت هذه التطورات دوراً مهماً في تزويد المستهلكين بالمزيد من المعلومات حول المنتجات والسماح لهم باتخاذ مواقف وقرارات شرائية أفضل قائمة على المفاضلة بين البدائل والانتقائية في الشراء، وهذا مثل تحدياً جوهري لمنظمات الأعمال المعاصرة من حيث إعادة النظر في متغيري السعر والجودة وتنويع المنتجات. وعليه، قامت الإدارات ذات العلاقة باستخدام أساليب إدارية حديثة لمواجهة هذه التحديات كنظام التكلفة على أساس النشاط وإدارة الجودة الشاملة وغيرها لترشيد تكلفة الإنتاج والاستهلاك. وقد أشارت نتائج دراسة الخداش وفريدون (Al-Khadash and Feridun, 2006) إلى وجود تاثير إيجابي لاستخدام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية (ن=56) لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كالجودة الشاملة ونظام التكلفة على أساس النشاط ونظام الإنتاج في الوقت المحدد على الأداء المالي لهذه الشركات.

وعليه، دفعت التغيرات سالفة الذكر المنظمات المعاصرة إلى إعادة النظر في الوضع التنافسي أو السوقي أو الإستراتيجي (Positioning) وتطوير سياسات التسعير والتكلفة بأساليب مغايرة لما اعتادت عليه في السابق (Hilton, 2008). وهذا بدوره تطلب إعادة النظر في الممارسات المتعلقة بالمحاسبة الإدارية التي تمثل المصدر الأساسي للمعلومات الضرورية لصنع القرارات ذات العلاقة؛ مما نجم عنه أهمية النظر إلى هذه الممارسات من مدخل استراتيجي. فقد أكدت نتائج دراسة كادز جيلدنك (Cadez and Guilding, 2008) والتي أجريت على (193) شركة سلوفينية أن تطبيق المحاسبة الإدارية من مدخل استراتيجي يسهم في تحسين مستويات الأداء المالي وغير المالي للشركات محل الدراسة.

وعلى الرغم من أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من الممارسات الحديثة نسبياً، إلا أنه لحد الآن لا يوجد إجماع حول التعريف الدقيق لها من قبل الباحثين. ويعتبر سيموند (Simmonds, 1981) أول من أدخل هذا المفهوم في أدبيات المحاسبة الإدارية، والذي تم إدراج تعريفه لاحقاً في تعريف معهد تشارترد للمحاسبين الإداريين (CIMA) على النحو التالي: «شكل من المحاسبة الإدارية يركز بشكل أساسي على المعلومات المتعلقة بالعوامل الخارجية للمنظمة والمعلومات المالية وغير المالية، بالتوازي مع التركيز على توفير المعلومات الداخلية» (CIMA Official Terminology, 2005: 54). وحديثاً، قام كلاً من روسلندر وهارت (Roslender and Hart, 2010) بمراجعة العديد من أدبيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وتوصلا إلى جود ثلاثة مفاهيم يمكن تمييزها لمفهوم

المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وهي:

1. محاولة دمج الأفكار الإستراتيجية في ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية من خلال المواءمة بين الأدوات الإستراتيجية العامة ومعلومات المحاسبية الإدارية التي يمكن استخدامها لدعم الإستراتيجية.

2. أنها مصممة لمواءمة المحاسبة الإدارية مع إدارة التسويق لتحديد الوضع الإستراتيجي للمنظمة ومنتجاتها، وذلك من خلال النظر إلى أدوات التسويق المستخدمة من قبل المنظمة وإدراج ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية ضمن تلك الأدوات.

3. أنها مجرد اسم لمجموعة من الأساليب المعاصرة في المحاسبة الإدارية التي لها تأثير استراتيجي من حيث أنها تميزت بالتوجه نحو البيئة الخارجية والسوق.

وفي هذا الإطار يمكننا ملاحظة وجود اتفاق عام بين الباحثين والمنظرين في مجال المحاسبة الإدارية الإستراتيجية حول الطبيعة الوظيفية لها كونها تتضمن إعداد وتنفيذ مجموعة من السياسات والممارسات والأساليب والأدوات التي تتلاءم مع التوجه الإستراتيجي الداخلي والخارجي في المنظمة وبكافة مستوياته التنظيمية لضمان توفير المعلومات الضرورية والمناسبة وصولاً إلى تحقيق أهداف وتطلعات المنظمة ككل.

وإجمالاً، يمكن حصر الغايات الأساسية لنظم المحاسبة الإدارية في ثلاثة وهي (Drury, 2000):

1. السماح بتوزيع التكاليف بين تكلفة البضائع المباعة والمخزون لإعداد التقارير الداخلية والخارجية ذات العلاقة بالأرباح.

2. توفير المعلومات المناسبة للمساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية.

3. توفير المعلومات للمساعدة في عمليات التخطيط والرقابة بالإضافة إلى تقويم الأداء.

وفي ضوء المحاسبة الإدارية التقليدية، فإن هذه المتطلبات المهمة تتم من خلال جمع وتحليل وتبويب وتخزين البيانات والمعلومات الداخلية والتاريخية سواء المالية أو غير المالية (Groot and Selto, 2013)، وهنا يكمن إخفاق هذا المدخل في مواكبة التغيرات

فـي البيئـة الخارجيـة؛ حيـث إن الغايـة الأولـى سـالفة الذكـر يتـم تحقيقهـا مـن خـلال التركيـز علـى إعـداد التقاريـر الماليـة دونمـا اعتبـار لتوفيـر المعلومـات المسـاندة لعمليـة صنـع القـرار الإداري والـذي يمثـل الغايـة الثانيـة لنظـم المحاسـبة الإداريـة. كمـا أن المحاسـبة الإداريـة التقليديـة تعتمـد علـى اسـتخدام طريقـة التكاليـف المسـتوعبة (Absorption Costing Method) والتـي تتضمـن العديـد مـن أوجـه القصـور خاصـة فـي القطـاع الخدمـي. أضـف إلـى ذلـك، أن الكثيـر مـن المعلومـات المقدمـة مـن المدخـل التقليـدي لتحقيـق الغايـة الثانيـة والثالثـة تأتـي مـن مصـادر داخليـة وبيانـات تاريخيـة والتـي ثُبـت أنهـا غيـر مرنـة وغيـر قـادرة علـى تنـاول العديـد مـن المتغيـرات الخارجيـة المرتبطـة مثـلاً بـكل مـن السـوق والمنافسـين والعمـلاء وغيرهـا. مـن هنـا بـرزت الحاجـة إلـى جعـل نظـم المحاسـبة الإداريـة ذات توجـه اسـتراتيجي لتحقيـق الغايـات الثـلاث سـالفة الذكـر مـن خـلال جعلهـا ذات توجـه خارجـي بالتزامـن مـع الداخلـي، وذات تركيـز علـى المسـتقبل بـدلاً مـن الماضـي.

لقـد حظيـت العلاقـة بيـن الإدارة الاسـتراتيجية والمحاسـبة الإداريـة باهتمـام كبيـر مـن الباحثيـن فـي مجـال المحاسـبة الإداريـة فـي العقديـن الماضييـن (علـى سـبيل المثـال ;Simons,1987 Dent, 1990; Abernethy and Guthrie, 1994; Langfield-Smith, 1997 ; Ittner and Larcker, 1997 Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Abernethy and Brownell, 1999; Nyamori et al, 2001; Chenhall, 2003; Henri, 2006; Naranjo-Gil and Hartmann, 2007). وتشـير مجموعـة الأدلـة المتراكمـة مـن هـذه الدراسـات إلـى أن الأداء التنظيمـي العالـي قـد نجـم مـن خـلال ربـط نظـام المحاسـبة الإداريـة مـع إسـتراتيجية المنظمـة أو إدراتهـا الإسـتراتيجية. ويكمـن السـبب وراء ذلـك فـي أن إعـداد وتصميـم وممارسـة نظـم المحاسـبة الإداريـة فـي سـياق متكامـل مـع إسـتراتيجية المنظمـة يسـهم فـي زيـادة قـدرة المنظمـة علـى الاسـتجابة للمتغيـرات البيئيـة المحيطـة مـن خـلال تحسـين قدراتهـا فـي الحصـول علـى المعلومـات اللازمـة لاتخـاذ القـرارات الإسـتراتيجية الملائمـة. وحديثـاً تـم بلـورة الغايـة الأساسـية مـن المحاسـبة الإداريـة الإسـتراتيجية فـي تزويـد المعلومـات اللازمـة لتشـكيل اسـتراتيجية المنظمـة ودعـم مجـالات تنفيذهـا مـن خـلال تشـجيع الممارسـات المتسـقة مـع التوجـه الإسـتراتيجي للمنظمـة، بالتـوازي مـع اسـتخدام الطـرق والأسـاليب والأدوات الحديثـة لتقليـص التكاليـف وتحسـين جـودة المنتجـات وتقييـم الأداء ككل سـعياً لتحقيـق اسـتراتيجية المنظمـة مـن جهـة والمحافظـة علـى الموضـع الإسـتراتيجي لهـا مـن جهـة أخـرى، إضافـةً إلـى زيـادة قدرتهـا علـى الاسـتمرارية والبقـاء والنمـو فـي بيئـة سـريعة التغييـر (Cadez and Guilding, 2012).

وفي إطار دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تشجيع الممارسات المتسقة مع التوجه الإستراتيجي للمنظمة، انبثق مفهومي المواءمة العمودية والمواءمة الأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية. ويمكن تعريف المواءمة العمودية على أنها درجة التكامل والتوافق بين ممارسات المحاسبة الإدارية وبين الإستراتيجية العامة للمنظمة أو استراتيجيات الأعمال إن وجدت (Bhimani and Langfield-Smith, 2007). في حين يمكن تعريف المواءمة الأفقية على أنها تحقيق درجة عالية من التكاملية والتوافق بين ممارسات المحاسبة الإدارية والإدارات الوظيفية الأخرى كالتسويق والإنتاج وإدارة الموارد البشرية والبحث والتطوير وغيرها في ضوء التوافق مع رسالة المنظمة وأهدافها (Chenhall and Langfield-Smith, 1998). وفي هذا السياق، حدد هيلتون (Hilton, 2008) مجموعة من الممارسات العامة للمحاسبة الإدارية لتحقيق المواءمة المنشودة، وهذه الممارسات هي:

1. توفير المعلومات لعمليتي صنع القرار والتخطيط الإستراتيجي ولجميع المستويات التنظيمية مع وجود مشاركة فاعلة في كلتا العمليتين.
2. مساعدة المديرين في توجيه العمليات التشغيلية والرقابة عليها.
3. تحفيز المديرين وغيرهم من المستخدمين المستهدفين للمحاسبة الإدارية باتجاه أهداف المنظمة وتطلعاتها.
4. قياس أداء الأنشطة والوحدات الفرعية والمديرين وغيرهم من المستخدمين وتحديد الفجوات وتقديم الإقتراحات لمعالجتها.

ومن هذه الممارسات، نستطيع القول بأن الوظيفة الرئيسية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية في المواءمة العمودية تكمن في توفير إطار من المعلومات الإستراتيجية للإدارات العليا لمساعدتهم في تحديد الإتجاهات الصحيحة واتخاذ القرارات وإعداد الأهداف الإستراتيجية العامة الملائمة وكذلك تحديد الخيارات الإستراتيجية في ضوء هذه الإتجاهات. أما في المواءمة الأفقية، فتظهر هذه الوظيفة جلياً في مساعدة مديري الوحدات والمستخدمين الآخرين في التوجيه والرقابة والتخطيط على المستوى التشغيلي الهادف إلى تنفيذ المستوى الإستراتيجي للمنظمة. كما ويعتبر استخدام الطرق والأساليب والأدوات الحديثة في ممارسات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مجالاً مهماً لتعزيز المواءمة الأفقية والمواءمة العمودية، فكما نعلم أن أساليب وطرق المحاسبة التقليدية كأسلوب التكاليف

الفعلية والمعيارية والحدية وأسلوب الموازنات التخطيطية والمرنة وتحليل التعادل وغيرها أصبحت غير كافية لتغطية الاحتياجات الحالية للمنظمات المعاصرة من المعلومات؛ كونها ذات توجه داخلي وتاريخي فقط. أضف على ذلك ما تم ذكره سابقاً حول طبيعة التغيرات الجوهرية في بيئة الأعمال المعاصرة وما نجم عنها من تحولات في كيفية أداء وتنفيذ الأعمال. من هنا برزت الحاجة إلى تطوير أساليب للمحاسبة الإدارية ذات طبيعة تتوافق مع متطلبات المرحلة الراهنة، وكان من أبرز هذه الأساليب كل من:

1. نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing): وهو «نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناءً على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لإحتساب التكلفة الأساسية والتي تنجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدى، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف» (أبو زيد ومرعي، 2004: 32). وعليه فإن هذا النظام يُمكّن من تحديد العلاقات السببية بين الموارد المستخدمة والأنشطة والإنتاج. ولقد أظهرت بعضاً من الدراسات السابقة وجود إرتباط إيجابي بين تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة للغايات الإستراتيجية والتحسن في الأداء المالي للشركات، حيث أظهر هذا النظام قدرته على التنبؤ بالأداء المالي للشركات تحت الدراسة (Shields, 1995; Krumwiede, 1998; Cagwin and JBouwman, 2002). كما أظهرت بعض الدراسات السابقة العربية وجود تأثير لهذا النظام على انتاجية وربحية المنظمات (الغزاوي، 2003؛ الحموي والفار، 2004). ولا غرو في ذلك كون هذا النظام يوفر معلومات للإدارة قائمة على تحليل العمليات لتحديد الأنشطة الغير كفؤة والتي لا تضيف قيمة للمنتجات، وبالتالي إدارة الأنشطة بشكل يسهم في تحسينها من خلال الإجابة عن «لماذا؟» و«كيف» يمكن للأنشطة إضافة قيمة للمنتجات والخدمات (Compton, 1994: 33).

2. إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management): عرفها معهد الجودة الأمريكي بأنها «نظام إداري استراتيجي متكامل يساعد على تحقيق حالة من الرضا لدى العميل، ويتضمن هذا النظام المديرين وأصحاب الأعمال ويستخدم طرقاً كمية لأحداث تطوير مستمر في عمليات المنظمة» (السامرائي، 2007: 33). ويعتبر كلاً من: التركيز على العملاء الداخليين والخارجيين، والتكاملية والمشاركة والتمكين، والتوجه المنهجي والإستراتيجي، ومحورية الإجراءات، وفلسفة التحسين

المستمر، وإتخاذ القرارت بناءً على الحقائق من أبرز الممارسات الهامة على صعيد تطبيق هذا النظام الإداري. ولقد أشار كلاً من ساديكوجلو (Sadikoglw and Zehir, 2010) إلى أن استخدام ممارسات إدارة الجودة الشاملة تؤثر على أداء العاملين وبالتالي التأثير على الأداء التنظيمي ككل. في حين أظهرت دراسة جيركاني وزملاؤه (Gharakhani et al, 2013) أن هذه الممارسات تؤثر بشكل إيجابي على الأداء المالي للشركات من خلال الاستثمار الأمثل بالموارد والتقليل من تكاليف الهدر والفاقد. ولقد أظهرت دراستي دميرباغ وزملائه (Demirbag et al, 2006) وفوتوبولس وبوسماس (Fotopoulus and Posmas, 2009) أن الشركات التي تركز على تحسين جودة منتجاتها وعملياتها تمكنت من تحسين إيراداتها من جهة وتخفيض التكاليف من جهة أخرى. كما أظهرت دراسة الشيناوي وزملائها (El-shenawy et al, 2007) التي اعتمدت التحليل البعدي (Meta-Analysis) لـ(51) دراسة سابقة أجريت في العديد من الدول وجود إرتباط بين إدارة الجودة الشاملة والميزات التنافسية.

3. نظام الإنتاج في الوقت المحدد (Just in Time): يعتبر أحد أهم أنظمة الإنتاج الحديثة تقليص المخزون بكافة أشكاله (مواد أولية، ومنتجات تحت التشغيل، ومنتجات تامة) أو التخلص منه نهائياً وبالتالي الحد من التكاليف المرتبطة به وتعظيم الأرباح من خلال التحكم بتوقيت استلام المواد الأولية بحيث تتزامن مع البدء بعملية الإنتاج، مع إمكانية ضبط توقيت الإنتهاء من الإنتاج متزامناً مع وقت تسليمه أو شحنه إلى العملاء (William, 2017: 156). وفي إطار دور هذا النظام على مجال الإداء التنظيمي، فقد وجدت دراسة ابتون (Upton, 1998) أن الشركات التي تطبق نظام الإنتاج في الوقت المحدد تميل إلى استخدام مؤشرات الأداء الغير مالية بشكل أكبر من الشركات التي لا تطبق هذا النظام، كما أظهرت هذه الدراسة ارتباط إيجابي بين هذه المؤشرات والأداء التنظيمي ككل.

4. بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scored Card): تم تطوير هذه الأداة من قبل كابلان ونورتون (Kaplan, 1992 and Norton) من جامعة هارفارد بعد عدة أبحاث قاما بها لإستحداث أدوات ملائمة لتقييم الأداء العام. وقد عرفها مطوريها على أنها «نظام لقياس الآداء بشكل منهجي يقوم على ترجمة استراتيجية المنظمة إلى أهداف واضحة ومجموعة من المقاييس الملائمة بهدف تقويم الآداء بأضافة

إلـى توفيرعـدد مـن معاييـر الأداء المرتبطـة بمجموعـة مـن الأنشـطة والبرامـج التـي ينبغـي القيـام بهـا لتحقيـق تلـك الأهـداف». وفـي ضـوء هـذه الأداة، يتـم النظـر لأداء المنظمـة مـن خـلال أربعـة مناظيـر رئيسـة هـي: المنظـور المالـي (كالربحيـة، والعائـد علـى الإسـتثمار، والنمـو الدخلـي)، ومنظـور العمـلاء (كرضـا العميـل، وخدمـة العميـل ودرجـة ولائهـم)، ومنظـور العمليـات الداخليـة (كابتـكار منتجـات جديـدة، وجـودة الخدمـة الداخليـة)، ومنظـور التعلـم والنمـو (كتطويـر الأداء، والتعلـم، والابتـكار). ولقـد أظهـرت وانـغ (Wang, 2006) أن اسـتخدام هـذه البطاقـة سـاعد إدارة الشـركة محـل الدراسـة (ACR) فـي تايـوان فـي زيـادة الإيـرادات وتخفيـض التكاليـف.

ومـن خـلال اسـتعراض الأسـاليب الأربعـة سـالفة الذكـر، نسـتطيع تلمـس دورهـا المحـوري فـي تحقيـق منطلقـات المحاسـبة الإداريـة الإسـتراتيجية القائمـة علـى تحقيـق درجـات عاليـة مـن المواءمـة العموديـة والأفقيـة، وخاصـة بطاقـة الأداء المتـوازن؛ كونهـا تسـهم فـي تحقيـق الأهـداف والغايـات التنظيميـة مـن خـلال الربـط بيـن الخطـط قصيـرة الأجـل (التشـغيلية) والإسـتراتيجية العامـة للمنظمـة، وتهـدف إلـى الموازنـة بيـن المؤشـرات الماليـة (الكميـة) والمؤشـرات غيـر الماليـة (الوصفيـة)، ومؤشـرات قيـاس الأداء السـابق ومؤشـرات الأداء المسـتقبلي، ومؤشـرات الأداء الداخلـي ومؤشـرات الأداء الخارجـي.

وفـي إطـار النظريـة القائمـة علـى المـوارد (Resource-Based Theory) فـإن امتـلاك المـوارد الإسـتراتيجية يوفـر للمنظمـة فرصـة ذهبيـة لتحقيـق المزايـا التنافسـية التـي سـتساعد المنظمـة علـى تعظيـم أرباحهـا مـع مـرور الزمـن، ولكـي تسـتطيع هـذا المـوارد مسـاعدة المنظمـة في تحقيـق ذلـك، لابـد وأن تكـون ذات قيمـة، وتتمتـع بالنـدرة، ويصعـب تقليدهـا مـن المنافسـين، إضافةً إلـى عـدم وجـود بديـل لهـا (Barney, 1991). وعليـه فـإن المعلومـات التـي توفرهـا المحاسـبة الإداريـة الإسـتراتيجية بامتلاكهـا هـذه المقومـات الأربعـة تعتبر مـن المـوارد الإسـتراتيجية للمنظمـة المعاصـرة. والتسـاؤل الممكـن طرحـه هنـا «كيـف يمكـن لمعلومـات المحاسـبة الإداريـة الإسـتراتيجية أن تتمتـع بهـذه المقومـات الأربـع؟»، تكمـن الإجابـة عـن هـذا التسـاؤل مـن خـلال تحقيـق متطلبـات المواءمـة العموديـة والأفقيـة للمحاسـبة الإداريـة الإسـتراتيجية (Cadez and Guilding, 2012). لقـد طـرح الباحثـون فـي هـذا المجـال محوريـن رئيسـين لتحقيـق هـذه المواءمـة وهمـا (Cadez and Guilding, 2008; Bhimani and Langfield-Smith, 2007; Chenhall and Langfield-Smith, 1998): (1) تبنـي واسـتخدام الأسـاليب والأدوات المحاسـبية الحديثـة (2) مشـاركة المحاسـبين الإداريين فـي عمليـة صناعـة القـرارات الإسـتراتيجية علـى اعتبارهـم شـركاء

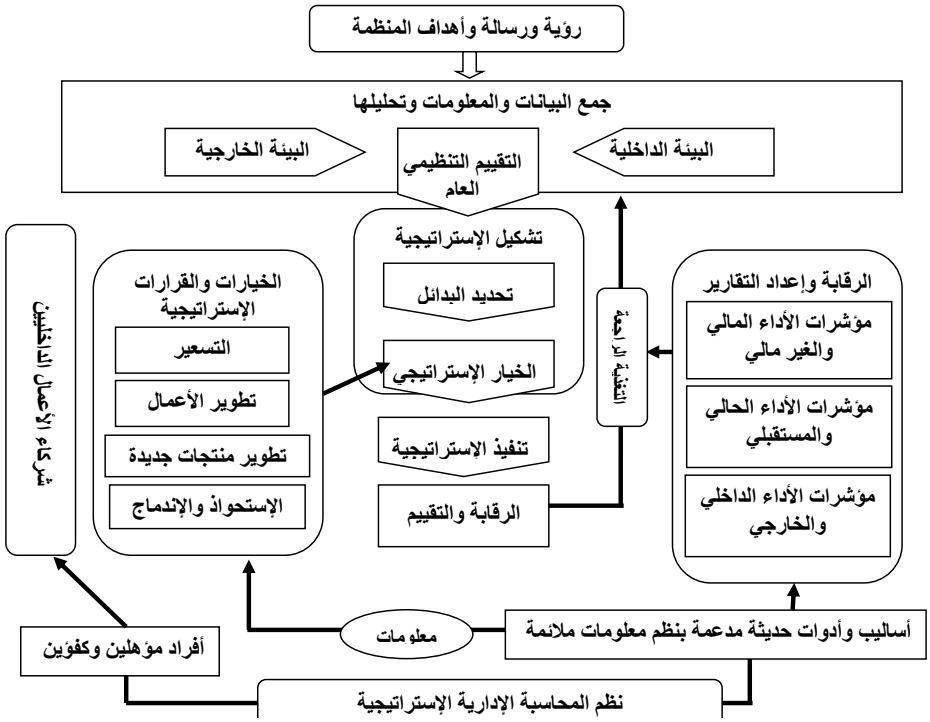
أعمال إستراتيجيين. ويرى الباحث أن هذين المحورين مهمين على صعيد تعزيز المواءمة بنوعيها، ولكن في ضوء ما يتوفر من أدلة حول أثر بعض المتغيرات التنظيمية على عملية المواءمة سالفة الذكر، يمكن توسيع أطر هذين المحورين بإضافة كل من استخدام نظم معلومات قائمة على التكنولوجية الحديثة بحيث تكون موجهة نحو المنافسين والعملاء واتجاهات السوق والمنتجات، وكذلك توفير ثقافة تنظيمية داعمة ومساندة للتوجه نحو المواءمة العمودية والأفقية، وتعزيز المشاركات من جميع أقطاب التنظيم الداخلية والخارجية. حيث أظهرت دراسة أهليه وجوسو (Ah Lay and Jusoh, 2011) أن إشراك المديرين من الإدارات الأخرى في تصميم نظم المحاسبة الإدارية أسهم في تحسين مستويات الأداء في الشركات الصناعية الماليزية. ويبين الشكل رقم (1) النموذج المقترح لتحقيق المواءمة العمودية والمواءمة الأفقية للمحاسبة الإستراتيجية.

في إطار هذا النموذج المقترح للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية، نلاحظ أن نظم هذا الشكل من المحاسبة يتضمن عنصرين رئيسين هما: الموارد البشرية المؤهلة والكفؤة، واستخدام الأساليب والأدوات الحديثة ومنها ما سبق طرحه. ولتفعيل المواءمة العمودية، يفترض أن يتم اعتبار أفراد قسم أو وحدة المحاسبة الإدارية في المنظمات كأحد شركاء الأعمال الداخليين مع رؤساء الوحدات التنظيمية الأخرى، وذلك على مستوى تشكيل وتنفيذ الإستراتيجيات التنظيمية بكافة مستوياتها (العامة والأعمال والوظيفية) بدءً من تحديد البدائل واختيار البديل الإستراتيجي المناسب من خلال المعلومات التي توفرها أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة، وانتهاءً بمرحلة الرقابة والتقييم. وفي هذه المرحلة يبرز الدور المحوري للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية بما توفره أساليبها وأدواتها من مؤشرات ذات قيمة عالية كتغذية راجعة لمرحلة التقييم التنظيمي العام التي تحتاج إلى كم كبير ونوعي من المعلومات لتقييم الوضع الإستراتيجي للمنظمة وبالتالي إعادة النظر في الإستراتيجيات التنظيمية وتقييم وضعها الراهن والمستقبلي. وفي ضوء التقدم التكنولوجي، تحتاج أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية إلى نظم معلومات ملائمة تستند إلى مخرجات التكنولوجيا الحديثة.

وفي حدود علم الباحث، لا يتوفر أي مقياس في البيئة الغربية والبيئة العربية قد تناول المواءمة العمودية والمواءمة الأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية، ما عدا محاولات محدودة في البيئة الغربية لتسليط الضوء على نوعي المواءمة من خلال تناول بعدين رئيسين وهما:

1. مشـاركة المحاسـبين الإداريين فـي عمليـة صناعـة القـرار الإسـتراتيجي وباسـتخدام مقيـاس وولدرديـج وفلويـد (Wooldridge and Floyd, 1990) ويتضمـن هـذا المقيـاس (5) فقـرات بمقيـاس سـباعي التـدرج.

الشكل رقم (1): نموذج المواءمة العمودية والأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية



المصـدر: إعـداد الباحـث بالاسـتناد إلـى مـا تـم طرحـه فـي الأدبيـات ذات العلاقـة.

2. قيـاس طبيعـة اسـتخدام الأسـاليب والأدوات الحديثـة فـي ممارسـة المحاسـبة الإداريـة الإسـتراتيجية فـي ضـوء اسـتراتيجيات الأعمـال المقترحـة مـن بورتـر (Porter)، وتـم فـي هـذا الإطـار اسـتخدام مقاييـس متنوعـة تتضمـن مجموعـة مـن الأدوات والأسـاليب الحديثـة كإدارة الجـودة الشـاملة وبطاقـة الأداء المتـوازن وغيرهـا وعلـى مقيـاس خماسـي التـدرج.

وعليه، يرى الباحث أن هذين البعدين يمثلان مجموعة من المؤشرات لقياس درجة الربط بين ممارسات المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية في المنظمة؛ دونما النظر إلى الكيفية التي يتم من خلالها تحقيق هذا الربط. وفي ضوء ذلك، قام الباحث بإعداد مقياس أكثر شمولية من المقاييس السابقة متضمناً محتوياتها من جهة، ومضيفاً على جوانب أخرى مرتبطة بالمواءمة العمودية والأفقية كأنظمة المعلومات والثقافة التنظيمية ومستوى المهارية والمعرفة للمحاسبين الإداريين، بالإضافة إلى مشاركتهم في فرق عمل تكاملية مع الوحدات التنظيمية الأخرى، ومحدداً بعض العمليات اللازمة لتحقيق المواءمة المنشودة والمتعلقة بتشكيل الإستراتيجية والتغذية الراجعة في عملية التقييم الإستراتيجي.

فعلى مستوى المواءمة العمودية، تضمن المقياس أبعاد القياس التالية:

1. مدى مشاركة المحاسبين الإداريين في عملية تشكيل الإستراتيجيات التنظيمية في ضوء تحليل البدائل وتحديد الخيار الإستراتيجي المناسب.
2. مدى استخدام الأساليب والأدوات الحديثة في ممارسة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من حيث طبيعة هذه الأساليب والأدوات وخصائص نظم المعلومات المستخدمة فيها، بالإضافة إلى طبيعة المؤشرات التي توفرها ومدى استخدامها كتغذية راجعة في عملية التقييم الإستراتيجي.

أما على مستوى المواءمة الأفقية، تضمن المقياس بعداً واحداً للقياس وهو:

1. مدى توفر الخصائص التنظيمية التكاملية والتشاركية بين الوحدات التنظيمية في المنظمة من خلال تكوين فرق العمل من التخصصات المختلفة (Cross Functional Teams)، ووجود قنوات لمشاركة القائمين على الوحدات التنظيمية بتحديد طبيعة نظم المحاسبة الإدارية من حيث المعلومات والمؤشرات والتقارير المطلوبة.
2. مدى توفر المقومات البشرية الأدائية كامتلاك أفراد قسم أو وحدة المحاسبة الإدارية للمعارف والمهارات اللازمة لجمع المعلومات وتحليلها وتبويبها واستخراج المؤشرات اللازمة منها، بالإضافة إلى القدرة على التعامل مع أدوات التكنولوجية المعلوماتية الحديثة.

3. مدى توافر ثقافة تنظيمية داعمة للتوجه نحو تكاملية وظائف وأنشطة الوحدات التنظيمية مع ممارسات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة الحالية في عدم توفر مقياس مقنن للتعرف على مدى إنخراط منظمات الأعمال السعودية بالمواءمة العمودية والمواءمة الأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية وبالتالي تفويت الفرصة أمامها لتقييم هذين النوعين من المواءمة، وكذلك عدم الانتفاع من النتائج الأدائية المصاحبة لتطبيقهما. كما أن المتتبع للعديد من الدراسات العربية السابقة في هذا المجال يلاحظ أن معظمها تناولت المحاسبة الإدارية من مدخل تقليدي يقوم على دورها في توفير معلومات تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. ومن الملاحظ أيضاً أن الدراسات السابقة التي تناولت المحاسبة الإدارية من مدخل استخدام الأساليب والأدوات الحديثة في البيئة العربية ومنها السعودية، اقتصر تناولها لهذا المدخل على معرفة مدى استخدام المنظمات لمجموعة من الأساليب الحديثة كأسلوب إدارة الجودة الشاملة، وأسلوب التكلفة على أساس النشاط، وبطاقة الأداء المتوازن وغيرها من جهة وقياس أثر ذلك على بعض مجالات الأداء المؤسسي من جهة أخرى. وهذا بدوره ولد قصوراً في دراسة البعد الإستراتيجي الواقعي للمحاسبة الإدارية وحصره بممارسة مجموعة من الأساليب والأدوات، ولم يتيح المجال للتفحص العميق والأكثر شمولية لجوانبه المرتبطة بالمواءمة العمودية والمواءمة الأفقية وخاصةً في سياق علاقات التأثر والتأثير، وكما هو ممارس في الدراسات السابقة الغربية.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة الحالية من تناولها أحد الموضوعات الإدارية المعاصرة والتي تقوم على الربط بين الإدارة الإستراتيجية والمحاسبة الإدارية الإستراتيجية (Startegic Management-Strategic Managerial Accounting Linkage). حيث تعتبر المواءمة العمودية والمواءمة الأفقية بين الإدارة الإستراتيجية والممارسات ذات العلاقة بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية ذات أهمية بالغة لمنظمات الأعمال المعاصرة ومنها منظمات الأعمال السعودية التي تشهد اليوم تحولات جذرية على صعيد البيئة الداخلية والخارجية وهذا يتطلب منها توفير معلومات تتلاءم مع هذه التحولات وتسهم في مواجهة التحديات المصاحبة وتحسين مستويات الأداء وتكوين الميزات التنافسية. وعليه، تعمل الدراسة الحالية على تجسير الفجوة

ما بين الطرح العلمي المتقدم للمحاسبة الإدارية وواقع تطبيقها في منظمات اليوم، من خلال توجيه أنظار متخذي القرار في هذه المنظمات نحو أهمية عملية المواءمة العمودية والمواءمة الأفقية سالفة الذكر وكيفية تحقيقها وقياسها باستخدام مقياس مقنن ومخصص لهذا الغرض بحيث يكون منسجماً مع واقع بيئة الأعمال السعودية. كما وتنبع أهمية الدراسة الحالية في كونها تعد أحد الدراسات الرائدة في مجالها، إذ لم يسبق وأن تم تقنين مقياس يعتبر من الأهمية على صعيد الممارسات الأكثر تطوراً في مجال المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في بيئة الأعمال العربية ومنها السعودية على حد علم الباحث. وفي هذا السياق، فإن توفير هذا المقياس سيسهم في إثراء المكتبة العربية من جهة ومساعدة الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بتوسيع أطر دراساتهم وفحص علاقات التأثر والتأثير الممكنة بين هذا المجال وغيره من المجالات الأخرى كالأداء المالي وغير المالي والميزات التنافسية وغيرها.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الحالية إلى:

1. بناء مقياس المواءمة العمودية والأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية بالاستناد إلى الممارسات الدالة والأكثر تطوراً.
2. تقنين مقياس المواءمة العمودية والأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية على بيئة الأعمال السعودية.
3. التعرف على قدرة المقياس في تحقيق تمايز بين درجة ممارسة المواءمة العمودية والأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية في ضوء بعض المتغيرات التنظيمية (كالعمر والحجم) في بيئة الأعمال السعودية.
4. التعرف على مدى ممارسة منظمات الأعمال السعودية للمواءمة العمودية والأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

منهج الدراسة وحدودها:

اعتمدت الدراسة الحالية على المنهج الوصفي والدراسة الميدانية، وتحددت باقتصارها على الشركات السعودية العاملة في مدينة الرياض-محل إقامة الباحث- التي لا يقل عدد الموظفين فيها عن (100) موظفاً (متوسطة وكبيرة الحجم) ويزيد عمرها عن خمس

سنوات. وسبب اختيار هذه الوحدة من التحليل، كونها الأقدر على تغطية جوانب موضوع الدراسة والذي يتناول ممارسات يجب على الأقل أن تكون متجذرة في التنظيم محل الدراسة (Aksoylu and Aykan, 2013).

مجتمع وعينة الدراسة:

لقد تكون مجتمع الدراسة من (256) شركة سعودية عاملة في مدينة الرياض ومسجلة رسمياً في الدوائر الحكومية ذات العلاقة، وجميع هذه الشركات تضم وحدة تنظيمية متخصصة للممارسات المحاسبية ومنها المحاسبة الإدارية. ولقد استهدفت هذه الدراسة كوحدة تحليل مدير هذه الوحدة التنظيمية؛ كونه الأقدر على تحديد السياقات الإستراتيجية ذات العلاقة بالمحاسبة الإدارية. وقد تم استهداف جميع الشركات مجتمع الدراسة، وتوزيع مقياس الدراسة على مديريها المستهدفين وبشكل شخصي وباليد. وقد تم إسترجاع (215) استبانة صالحة للتحليل، أي بنسبة استرجاع بلغت تقريباً (84%). ويبين الجدول رقم (1)، توزيع المديرين عينة الدراسة حسب الخصائص الديمغرافية والوظيفية والمؤسسية، في حين يبين الجدول رقم (2) توزيع الشركات المبحوثة حسب نوع القطاع.

جدول رقم (1): توزيع المديرين عينة الدراسة حسب المتغيرات الديمغرافية والوظيفية والمؤسسية

المتغيرات		التكرار	النسبة %
الجنس	ذكر	126	58.6
	أنثى	89	41.4
المستوى التعليمي	دبلوم مجتمع فأقل	28	13.1
	بكالوريوس	145	67.4
	دراسات عليا (ماجستير أو دكتوراه)	42	19.5
عدد سنوات الخبرة في المنصب الحالي	أقل من 5 سنوات	21	9.7
	5– أقل من 10 سنوات	27	12.6
	10 - أقل من 15 سنة	89	41.4
	15 سنة فأكثر	78	36.3

عمر الشركة	أكثر من 21 سنة	81	37.7
	11 - 20 سنة	92	42.8
	5 - 10 سنوات	42	19.5
حجم الشركة*	كبير (أكثر من 499 موظف)	139	64.7
	متوسط (100 - 499 موظف)	76	35.3

* حسب تصنيف وزارة العمل والتنمية الإجتماعية السعودية (برنامج نطاقات).

جدول رقم (2): خصائص الشركات عينة الدراسة حسب نوع القطاع

القطاع	عدد الشركات	عدد الشركات المستجيبة	نسبة الاستجابة %
قطاع الاستثمار الصناعي	14	13	92.9
قطاع الصناعات البتروكيماوية	16	15	93.8
قطاع التأمين	34	30	88.2
قطاع التجزئة	28	25	89.3
قطاع الطاقة والمرافق الخدمية	5	5	100
قطاع الاسمنت	18	13	72.2
قطاع التطوير العقاري	21	16	76.2
قطاع المصارف والخدمات المالية	11	4	36.4
قطاع الفنادق والسياحة	9	6	66.7
قطاع النقل	8	6	75
قطاع الزراعة والصناعات الغذائية	16	15	93.8
قطاع شركات الاستثمار المتعدد	14	13	92.9
قطاع الاتصالات وتقنية المعلومات	26	22	84.6
قطاع التشييد والبناء	30	26	86.7
قطاع الإعلام والنشر	6	6	100
المجموع	**256**	**215**	**84**

يشير الجدول رقم (1) إلى أن ما نسبته (58.6%) من المديرين عينة الدراسة هم من الذكور، وأن (86.9) منهم يحملون درجة البكالوريوس فأعلى، وأن ما نسبته (77.7%) من المديرين لديهم خبرة في المنصب الحالي تتراوح من (10 سنوات فأكثر). كما وتشير نتائج الجدول رقم (1) إلى أن (80.5%) من المديرين المشمولين في الدراسة يعملون في

شركات يعادل أو يزيد عمرها عن (11) سنة، وأن (64.7%) منهم يعملون في شركات كبيرة الحجم. أما النتائج الواردة في الجدول رقم (2) فتشير إلى أن عينة الدراسة قد غطت جميع قطاعات الأعمال السعودية.

مقياس الدراسة:

استخدمت هذه الدراسة الاستبانة كوسيلة رئيسية لجمع البيانات الأولية، وقد اشتملت على ثلاثة أجزاء. احتوى الجزء الأول على معلومات عامة متعلقة بالعوامل الديمغرافية والوظيفية والمؤسسية لعينة الدراسة. واشتمل الجزء الثاني منها على مقياس الدراسة المتضمن محورين رئيسين. تعلق المحور الأول بالممارسات الإدارية الأكثر تطوراً للمواءمة العمودية في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. وبني هذا المحور على بعدين أساسيين وهما: مشاركة المحاسبين الإداريين في تشكيل الإستراتيجيات التنظيمية، واستخدام الأساليب والأدوات الحديثة في ممارسة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وبـ (7) بنود مقفلة لكل منهما. أما المحور الثاني فقد بني على (3) أبعاد أساسية وهي: المقومات التنظيمية (4 بنود مقفلة)، والمقومات البشرية (3 بنود مقفلة)، والثقافة التنظيمية الداعمة (4 بنود مقفلة) لممارسات المحاسبة الإدارية المتعلقة بالمواءمة الأفقية. أما الجزء الثالث من الاستبانة فقد احتوى على مقياس «الأداء التنظيمي المالي» الذي أعدته دراسة الزهراني (2015) وتم التأكد من صدقه وثباته في بيئة الشركات السعودية، ويكمن الهدف من وراء استخدام هذا المقياس، التاكد من صدق مقياس الدراسة الحالية في مجال الإرتباط بمحك خارجي. ويتضمن هذا المقياس مجالات الأداء التالية: (1) معدل النمو في المبيعات أو الإيرادات، (2) معدل النمو في الحصة السوقية، (3) معدل العائد على الموجودات، (4) معدل النمو في الأرباح، بحيث يقوم المستجيب بتقييم أداء الشركة التي يعمل فيها في ضوء مقارنة أدائها مع أداء أفضل الشركات العاملة في نفس القطاع الذي تنتمي إليه خلال الخمس السنوات الماضية (الزهراني، 2015: 146).

ولكل فقرة من فقرات المقياس المستخدم في الدراسة الحالية، تم استخدام تدرج ليكرت الخماسي، وعلى الشكل التالي: (1) لـ(بدرجة منخفضة جداً)، (2) لـ(بدرجة منخفضة)، (3) لـ(بدرجة متوسطة)، (4) لـ(بدرجة عالية)، (5) لـ(بدرجة عالية جداً). وقد تم اعتماد طول الفئة كأساس لتحديد الاستجابات، وذلك من خلال طرح الدرجة العليا للفقرة (وهي 5) من الدرجة الدنيا (وهي 1)، وقسمة الناتج على عدد فئات الاستجابة (وهي 3)، وكانت النتيجة

على النحو التالي: منخفضة من (1 - 2.33)، ويمثل الثلث الأدنى من استجابات العينة، ومتوسطة من (2.34 - 3.67)، ويمثل الثلث الأوسط من استجابات العينة، ومرتفعة من (3.68 - 5)، ويمثل الثلث الأدنى من استجابات العينة.

وللتأكد من صدق المقياس الظاهري (Face Validity) تم عرضه على (6) محكمين من أعضاء من هيئة التدريس العاملين في الجامعات السعودية في قسم المحاسبة، للتأكد من تغطيته لجوانب الموضوع الأساسية، ووضوحه، وسلامة صياغته ومحتوياته. وفي ضوء ملاحظات المحكمين، تم تعديل وحذف بعض البنود، وإعادة صياغة بعضها لتصبح أكثر وضوحاً لدى أفراد عينة الدراسة.

عرض ومناقشة نتائج الدراسة

أولاً: صدق مقياس الدراسة (Validity):

يحتوي هذا الجزء من الدراسة على قياس الصدق العاملي (Factorial Validity) للمقياس، وصدق بنوده (Items Validity)، والصدق التمييزي له (Discriminative Validity)، إضافةً إلى صدقه المرتبط بمحك (Criterion-Related Validity).

أ. الصدق العاملي لمقياس الدراسة:

يعتبر تحليل العوامل (Factor Analysis) من أبرز الأساليب المستخدمة للتأكد من الصدق البنائي للمقاييس عامةً. ولقد قام الباحث باستخدام أسلوب التحليل العاملي الاستكشافي باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وفقاً لطريقة المكونات الأساسية، وإجراء التدوير باستخدام طريقة التدوير المتعامد. وللتأكد من مدى ملائمة عدد مفردات عينة الدراسة، تم تطبيق اختبار Kaiser-Meyer-Olkin test كمتطلب سابق لإجراء تحليل العوامل، حيث كلما كانت نتيجة هذا الاختبار قريبة من (1)، كانت ملائمة العينة عالية لإجراء التحليل العاملي. كما قام الباحث بتطبيق اختبار Bartlett للدائرية Sphericity والذي يشير وحدة مصفوفة العلاقات بين المتغيرات، إذ يجب أن يكون مستوى الدلالة لهذه العلاقة دال من الناحية الإحصائية (أقل من (0.05). ويبين الجدول رقم (3) نتائج هذا الاختبار.

جدول رقم (3): نتائج اختباري Kaiser-Meyer-Olkin and the Bartlett's

متغيرات الدراسة	قيمة Kaiser-Meyer-Olkin	Bartlett's Test of Sphericity	
		قيمة مربع كاي التقريبية	الدلالة الإحصائية
محور المواءمة العمودية	0.943	556.89	0.002
محور المواءمة الأفقية	0.952	608.12	0.001

وتشير النتائج الواردة في الجدول رقم (3) إلى أن متغيري الدراسة استطاع اجتياز كلاً من الاختبارين بنجاح، وعليه نستطيع السير قدماً بتطبيق التحليل العاملي وإيراد النتائج ذات العلاقة به. ويبين الجدول رقم (4) أبرز نتائج التحليل العاملي الاستكشافي لبنود متغيرات الدراسة.

جدول رقم (4): نتائج التحليل العاملي الاستكشافي لبنود متغيرات الدراسة

البنود	محور المواءمة العمودية	محور المواءمة الأفقية
1 – تعتبر المحاسبة الإدارية شريك استراتيجي على مستوى الشركة التي تعمل فيها.	0.688	
2 – يتم تمثيل مديري المحاسبة الإدارية في مجالس الإدارة العليا في الشركة التي تعمل فيها.	0.674	
3 – يقوم القسم الذي تعمل فيه بالمشاركة بشكل فاعل في بناء وصياغة إستراتيجية الشركة.	0.771	
4 – يقدم القسم الذي تعمل فيه اسهامات واضحة في مجال تحديد البدائل الإستراتيجية للشركة (كالتسعير وتطوير الأعمال والمنتجات الجديدة والإستحواذ والإندماج وغيرها).	0.765	
5 – يقوم القسم الذي تعمل فيه بتقديم اسهامات واضحة في مجال اختيار المناسب الإستراتيجي المناسب للشركة.	0.791	
6 – يسهم القسم الذي تعمل فيه مساهمة هامة على صعيد المشاركة في صنع القرارات الإستراتيجية.	0.822	

7 – تستخدم الشركة معلومات المحاسبة الإدارية كمدخل أساسي في عمليات تشكيل وتنفيذ الإستراتيجيات التنظيمة والرقابة عليها.	0.689	
8 – يقوم العاملون في وحدتكم (قسمكم) باستخدام أساليب وأدوات حديثة في الممارسات ذات العلاقة بالمحاسبة الإدارية (كنظام التكلفة على أساس النشاط، وبطاقة الأداء المتوازن، ونظام الانتاج في الوقت المحدد، وإدارة الجودة الشاملة).	0.699	
9 – في وحدتكم (قسمكم) يتم استخدام نظم معلومات قائمة على التكنولوجية الحديثة لجمع المعلومات ومعالجتها وتبويبها.	0.711	
10 – في وحدتكم (قسمكم) يتم توجيه وتوليف أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية نحو المنافسين والعملاء واتجاهات السوق والمنتجات وغيرها (توجه خارجي).	0.784	
11 – تتمكن أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية المستخدمة في الشركة التي تعمل فيها من توفير مؤشرات الأداء المالي والغير مالي.	0.809	
12 – تتمكن أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية المستخدمة في في الشركة التي تعمل فيها من توفير مؤشرات الأداء الحالي والمستقبلي.	0.832	
13 – تتمكن أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية المستخدمة في الشركة التي تعمل فيها من توفير مؤشرات الأداء الداخلي والخارجي.	0.765	
14 – تقوم الشركة التي تعمل فيها باستخدام مؤشرات الرقابة والتقارير التي يوفرها قسمكم (وحدتكم) في الرقابة والتقييم الإستراتيجي.	0.783	
15 – يحتل قسمكم (وحدتكم) مكاناً مرموقاً في سياق الهيكل التنظيمي للشركة التي تعمل فيها.		0.777
16 – تقوم الشركة التي تعمل فيها بتشكيل فرق عمل تشتمل على ممثلين من جميع الوحدات التنظيمية الأخرى (كالتسويق، والإنتاج، والمحاسبة، وإدارة الموارد البشرية وغيرها).		0.675
17 – توفر الشركة التي تعمل فيها قنوات لمشاركة القائمين على الوحدات التنظيمية الأخرى بتحديد طبيعة نظم المحاسبة الإدارية من حيث المعلومات والمؤشرات والتقارير التي تحتاجها.		0.886

18 – تتشارك الوحدات التنظيمية الأخرى في الشركة التي تعمل فيها مع قسمكم (وحدتكم) في البيانات المعلومات.		0.699
19 – يتوفر في الشركة التي تعمل فيها خبراء متخصصين في مجال ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة.		0.674
20 – يمتلك الأفراد العامون في قسمكم (وحدتكم) المعارف والمهارات اللازمة لجمع المعلومات وتحليلها وتبويبها واستخراج المؤشرات اللازمة منها بشكل متكامل.		0.651
21 – يمتلك الأفراد العامون في قسمكم (وحدتكم) القدرة على التعامل مع أدوات التكنولوجية المعلوماتية الحديثة.		0.688
22 - تدعم وتجسد الثقافة التنظيمية السائدة في الشركة التي تعمل فيها تكاملية وظائف وأنشطة الوحدات التنظيمية مع ممارسات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.		0.777
23 - تشجع الثقافة التنظيمية السائدة في الشركة التي تعمل فيها قيم العمل ضمن فريق.		0.784
24 - ترسخ الثقافة التنظيمية السائدة في الشركة التي تعمل فيها التكامل الداخلي لموارد الشركة.		0.726
25 - تشجع الثقافة التنظيمية السائدة في الشركة التي تعمل فيها مشاركة الموظفين في صنع القرارات، والمساهمة في العمل الجماعي.		0.779
قيم الجذور الكامنة Eigenvalues	3.54	3.19
النسب المئوية الفردية للتباين المفسر	18.98	16.66
النسب المئوية والمتراكمة للتباين المفسر	18.98	35.64

يتضح من الجدول رقم (4)، أن جميع بنود الدراسة كان وزن العوامل فيها عاليا ويزيد عن (0.50)، كما أن القيم العينية (الجذر الكامن) لمحوريها كان أكبر من واحد صحيح، وعليه يعد مقياس الدراسة صادقة من الناحية البنائية؛ أي أن بنود متغيرات الدراسة صادقة في قياس الظاهرة محل الدراسة. كما قام الباحث باستخدام أسلوب التحليل العاملي التوكيدي (Confirmatory Factor Analysis)، وتم الاعتماد في تطبيق هذا الأسلوب على البرنامج الإحصائي. (LISREL) حيث أشارت مؤشرات جودة المطابقة للمقياس إلى أن كل بعد من أبعاد المقياس يمثل بنية واحدة يمكن قياسها من خلال مجموعة من البنود، حيث بلغت النسبة بين قيم مربع كاي χ^2 ودرجات الحرية (2.87 df) بدلالة إحصائية بلغت (0.652)،

كما بلغت قيم مؤشر حسن مطابقة GFI، ومؤشر المطابقة الطبيعي NFI، ومؤشر المطابقة المقارن CFI، ومؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التربيعي RMSEA (0.926، 0.942، 0.063، 0.991) وعلى التوالي. وعليه يمكن القول: إن البناء العاملي لمقياس المواءمة العمودية والأفقية ينطوي على عاملين هما: المواءمة العمودية والمواءمة الأفقية.

ب. صدق بنود المقياس:

لإيجاد مؤشرات هذا النوع من الصدق، تم احتساب معاملات الارتباط بين درجات المديرين على كل بند من بنود المقياس وبين متوسط درجة المحور الذي ينتمي إليه، كما تم احتساب معاملات الارتباط بين متوسط درجات محوري المقياس والدرجة الكلية للمقياس.

جدول رقم (5): معاملات الارتباط بين بنود المقياس ومتوسط درجات محوري الدراسة

رقم البند	متوسط درجات المواءمة العمودية	رقم البند	متوسط درجات المواءمة العمودية	رقم البند	متوسط درجات المواءمة الأفقية	رقم البند	متوسط درجات المواءمة الأفقية
1	0.721**	8	0.622**	15	0.623**	22	0.609**
2	0.567**	9	0.465**	16	0.476**	23	0.449**
3	0.704**	10	0.557**	17	0.641**	24	0.556**
4	0.639**	11	0.573**	18	0.506**	25	0.721**
5	0.577**	12	0.724**	19	0.711**		
6	0.666**	13	0.555**	20	0.663**		
7	0.709**	14	0.476**	21	0.581**		

**دال احصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.01$)

يتبين من الجدول رقم (5) أن جميع معاملات ارتباط البنود مع متوسط درجة المحور الذي تنتمي له ذات دلالة إحصائية ($P \leq 0.01$) حيث تراوحت قيم معاملات الإرتباط لمحور المواءمة العمودية بين (0.465 - 0.724)، في حين تراوحت هذه القيم لمحور المواءمة العمودية بين (0.449 - 0.721). ومن خلال احتساب معاملات الإرتباط بين متوسط درجات محوري المقياس والدرجة الكلية للمقياس، تبين وجود ارتباط دال إحصائياً ($P \leq 0.01$) بينهما، حيث بلغ معامل الإرتباط بين محور المواءمة العمودية والمواءمة الأفقية والدرجة

الكلية للمقياس (0.742) و(0.682) على التوالي. وتدل هذه النتائج على أن بنود المقياس متسقة داخلياً ومؤشر لصدق المقياس.

ج. الصدق التمييزي لمقياس الدراسة:

ويشير إلى قدرة المقياس على التمييز بين المجموعات المختلفة محل الدراسة، كأن يميز بين الأحجام والأعمار المختلفة للشركات في ممارسة المواءمة العمودية والأفقية. ولغايات التحقق من مؤشرات الصدق التمييزي لمقياس الدراسة الحالية تم استخدم اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، بين متوسطات درجات المديرين عينة الدراسة على مستوى درجة المواءمة العمودية ودرجة المواءمة الأفقية وفقاً لمتغير عمر الشركة، وكذلك تم استخدم اختبار بين هذه المتوسطات وفقاً لمتغير حجم الشركة (كبير ومتوسط) (T-Test)، وذلك لمعرفة مدى قدرة المقياس على التمييز في ضوء متغيري العمروالحجم فيما يتعلق بمستوى ممارسة المواءمة العمودية والمواءمة الأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية. حيث أظهرت مجموعة من الدراسات السابقة تأثير هذين المتغيرين على مستويات ممارسة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية (Ghosh and Chan, 1997; Abernethy and Brownell, 1999; Adler et al, 2000; Nyamori et al, 2001; Al-Khadash and Feridun, 2006; Cadez and Guilding, 2008, 2012; Aksoylu and Aykan, 2013). ويبين الجدول رقم (6) والجدول رقم (7) أبرز نتائج هذين الإختبارين.

جدول رقم (6): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لتقدير المديرين المبحوثين لمستوى ممارسة نوعي المواءمة تبعا لمتغير عمر الشركة

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	الدلالة الإحصائية
المواءمة العمودية	بين المجموعات	223.94	2	88.32	205.11	**0.001
	خلال المجموعات	92.71	109	0.567		
	المجموع	316.65	211	-		
المواءمة الأفقية	بين المجموعات	211.89	2	85.67	198.32	**0.001
	خلال المجموعات	97.54	109	0.609		
	المجموع	309.43	211	-		

**دال احصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.01$)

جدول رقم (7): نتائج اختبار (t-test) لأثر حجم الشركة على ممارسة المواءمة العمودية والأفقية

المتغير	المحور	المتوسط الحسابي		الانحراف المعياري		قيمة t^	الدلالة الإحصائية
		كبير	متوسط	كبير	متوسط		
حجم الشركة	المواءمة العمودية	3.25	2.89	0.982	0.901	1.956	*0.027
	المواءمة الأفقية	3.62	3.04	0.894	0.974	3.237	**0.001

^ تم احتساب قيمة الإحصائي t على أساس تساوي تباين عينة المديرين في الشركات كبيرة الحجم ومتوسطة الحجم؛ لأن اختبار (Leven's test) أظهر ذلك من خلال قيمة (F) الغير دالة من الناحية الإحصائية.

**دال احصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.01$)

* دال احصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

ويتبين من النتائج الواردة في الجدول رقم (6) وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تقدير عينة الدراسة لمستوى ممارسة المواءمة العمودية والمواءمة الأفقية تعزى لمتغير عمر الشركة، كما يشير الجدول رقم (7) وجود هذه الفروقات تبعاً لمتغير حجم الشركة. وتعزى هذه النتائج إلى أن الشركات الأكبر عمراً وحجماً تكون أقدر على ترسيخ الممارسات الأكثر تطوراً في ضوء منحنيات الخبرة والتعلم. ومن جهة أخرى تشير هذه النتائج إلى قدرة المقياس المطور في الدراسة الحالية على التمييز بين بعض المتغيرات التنظيمية؛ مما يدل على تمتعه بمصداقية عالية.

د. الصدق المرتبط بمحك لمقياس الدراسة

ويقصد بها النوع من صدق المقياس مدى قدرته على الإرتباط بنتائج مقياس آخر ثابت وصادق نسبياً، ولغايات التأكد من ذلك، تم في الدراسة الحالية تطبيق مقياسها مع مقياس «الأداء التنظيمي المالي» الذي سبق ذكره من خلال حساب معامل ارتباط بيرسون بين متوسط درجات المديرين المبحوثين على محوري مقياس الدراسة وبين متوسطات مجالات الأداء التنظيمي المالي الأربع (معدل النمو في المبيعات أو الإيرادات، ومعدل النمو في الحصة السوقية، ومعدل العائد على الموجودات، ومعدل النمو في الأرباح)؛

لإيجاد مدى التقارب بينها. ويبين الجدول رقم (8) أبرز نتائج اختبار بيرسون للعلاقات بين محوري وأبعاد المقياسين.

جدول رقم (8): معامل ارتباط بيرسون بين محوري الدراسة وأبعاد مقياس «الأداء التنظيمي المالي»

المحور-البعد	معدل النمو في المبيعات أو الإيرادات	معدل النمو في الحصة السوقية	معدل العائد على الموجودات	معدل النمو في الأرباح
المواءمة العمودية	**0.563	*0.457	**0.603	**0.774
المواءمة الأفقية	**0.675	**0.558	**0.616	**0.743
نوعي المواءمة	**0.703	**0.649	**0.651	**0.809

**دال احصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.01$)

* دال احصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

يتبين من جدول رقم (8) أن جميع معاملات الارتباط بين محوري مقياس الدراسة مجتمعة وأبعاد مجالات الأداء التنظيمي المالي منفردة كانت دالة من الناحية الإحصائية، وتشير إلى وجود علاقة إرتباط إيجابية بينهما. وتدل هذه النتائج إلى أنه كلما توجهت الشركة نحو تفعيل ممارسة المواءمة العمودية والمواءمة الأفقية، كلما حظيت بمستويات أداء مالي أفضل على مستوى المبيعات والإيرادات والحصة السوقية والعائد على الوجودات والنمو بالأرباح. وتتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات السابقة في البيئة الغربية والتي أشارت إلى أن ربط نظام المحاسبة الإدارية مع إستراتيجية المنظمة أو إدراتها الإستراتيجية يسهم في تعزيز مجالات الأداء التنظيمي ومنها المالي (Simons, 1987; Dent, 1990; Ittner and Larcker, 1997; Langfield-Smith, 1997; Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Abernethy and Brownell, 1999; Nyamori et al, 2001; Chenhall, 2003; Henri, 2006; Naranjo-Gil and Hartmann, 2007). ومن خلال إرتباط مقياس الدراسة الحالية بمحوريه مع أبعاد مقياس «الأداء التنظيمي المالي»، نستطيع القول بأن مقياس الدراسة الحالية يتمتع بمعامل صدق تلازمي مقبول من خلال إرتباطه الدال إحصائياً مع الأبعاد الأربعة لمقياس «الأداء التنظيمي المالي».

ثانياً: ثبات مقياس الدراسة (Reliability):

للتحقق من ثبات هذا المقياس، فقد قام الباحث بحساب معامل الاتساق الداخلي باستخدام معامل ألفا كرونباخ لبنود كل محور من محاور المقياس والأبعاد الممثلة له في ضوء إجابات عينة الدراسة، ويبين الجدول رقم (9) أبرز نتائج هذا الاختبار.

جدول رقم (9): نتائج معامل كرونباخ ألفا للاتساق الداخلي لمحوري الدراسة

المحور	أبعاد المحور	عدد الفقرات	قيمة ألفا
المواءمة العمودية	مشاركة المحاسبيين الإداريين في تشكيل الإستراتيجيات التنظيمية	7	0.905
	استخدام الأساليب والأدوات الحديثة في ممارسة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية	7	0.815
ابعاد المواءمة العمودية ككل		14	0.933
المواءمة الأفقية	المقومات التنظيمية للمواءمة الأفقية	4	0.886
	المقومات البشرية للمواءمة الأفقية	3	0.857
	الثقافة التنظيمية الداعمة للمواءمة الأفقية	4	0.918
ابعاد المواءمة الأفقية ككل		11	0.901

يتبين من الجدول رقم (9) أن قيمة الفا جيدة ومقبولة ودالة على ثبات مقياس الدراسة واتساقها الداخلي لمحوري الدراسة وأبعادهما، وهذا يدل على وجود درجة ثبات واتساق عالية لمقياس الدراسة.

ثالثاً: نتائج مدى ممارسة الشركات السعودية للمواءمة العمودية والأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية

جاء الهدف الرابع للدراسة للتعرف على مدى ممارسة منظمات الأعمال السعودية للمواءمة العمودية والأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية، ولقياس درجة الممارسة تم حساب المتوسطات الحسابية العامة والانحرافات المعيارية لدرجات كل من محوري الدراسة. ويبين الجدول رقم (10) أبرز النتائج ذات العلاقة.

جدول رقم (10): نتائج الإحصاء الوصفي لمحوري مقياس الدراسة

المحور-البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الممارسة	معامل الاختلاف %
المواءمة العمودية	**3.12**	**0.809**	**متوسطة**	**25.9**
البعد الأول: مشاركة المحاسبيين الإداريين في تشكيل الإستراتيجيات التنظيمية	3.29	0.823	متوسطة	25
البعد الثاني: استخدام الأساليب والأدوات الحديثة في ممارسة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية	2.94	0.765	متوسطة	26
المواءمة الأفقية	**3.39**	**0.793**	**متوسطة**	**23.4**
البعد الأول: المقومات التنظيمية للمواءمة الأفقية	3.45	0.883	متوسطة	25.6
البعد الثاني: المقومات البشرية للمواءمة الأفقية	3.67	0.809	متوسطة	22.1
البعد الثالث: الثقافة التنظيمية الداعمة للمواءمة الأفقية	3.11	0.775	متوسطة	24.91
نوعي المواءمة معاً	**3.23**	**0.705**	**متوسطة**	**21.8**

من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (10) نستطيع القول بأن مستوى ممارسة الشركات عينة الدراسة للمواءمة بنوعيها (مجتمعةً) من وجهة نظر المديرين المبحوثين كان متوسطاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام لذلك (3.23). كما يتضح من نتائج هذا الجدول، أن ممارسة الشركات محل الدراسة للمواءمة العمودية والمواءمة الأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية كان متوسطاً أيضاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي لكليهما (3.12) و(3.39) وعلى التوالي. وفي ضوء نتائج معامل الاختلاف كانت ممارسة المواءمة الأفقية محور الدراسة أفضل من ممارسة المواءمة العمودية، إذ بلغ معامل الاختلاف لكليهما (23.4%) و(25.9%) وعلى التوالي. كما يتبين من الجدول رقم (10) أن جميع الأبعاد المرتبطة بمحوري الدراسة تتم ممارستها بمستوى متوسط، حيث كان أدناها في مجال «استخدام الأساليب والأدوات الحديثة في ممارسة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية» وبمتوسط حسابي بلغ (2.94)، وأعلاها في مجال توفير «المقومات البشرية للمواءمة الأفقية» وبمتوسط حسابي بلغ (3.67).

وتعتبر النتيجة المتعلقة بوجود مستوى متوسط من ممارسة المواءمة العمودية والمواءمة الأفقية في الشركات المبحوثة غير مطمئنة من الناحية العملية، حيث أن هاتين الممارستين تعتبران من إحدى الممارسات التنظيمية الهامة التي لها تأثير على أداء المنظمات بشكل عام، كما أشارت الدراسات السابقة سالفة الذكر ونتائج الدراسة الحالية التي أظهرت وجود علاقة ايجابية بين هاتين الممارستين والأداء التنظيمي المالي. كما أن ممارسة البعد المتعلق باستخدام الأساليب والأدوات الحديثة في ممارسة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بدرجة متوسطة واحتلاله المرتبة الأخيرة ضمن الممارسات ذات العلاقة بالمواءمة العمودية، يفوت الفرصة على الشركات المبحوثة تحقيق المنافع المترتبة عليه، فنظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة –حسب ما أشارت إليه بعض الدراسات السابقة- إرتبط إيجابياً بتحسين مجالات الأداء المالي والتنبؤ بها في الشركات المعاصرة (Shields, 1995; Krumwiede, 1998; Cagwin and J Bouwman, 2002)، وتأثيره أيضاً على انتاجية وربحية المنظمات (الغزاوي، 2003؛ والحموي والفار، 2004). كما أظهرت نتائج الدراسات السابقة أن استخدام إدارة الجودة الشاملة يؤثر بشكل إيجابي على الأداء المالي للشركات من خلال الاستثمار الأمثل بالموارد والتقليل من تكاليف الهدر والفاقد (Gharakhani et al, 2013)، وتحسين الإيرادات وتخفيض التكاليف (Demirbag et al, 2006; Fotopoulus and Posmas, 2009)، وكذلك تحقيق الميزات التنافسية (Elshenawy et al, 2007). أما بطاقة الأداء المتوازن، فقد أظهرت قدرتها على زيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف وبالتالي تعظيم الأرباح في الشركات (Wang, 2006).

ملخص النتائج والاستنتاجات

يمكن أبرز أهم نتائج هذه الدراسة وأهم استنتاجاتها على النحو التالي:

1. اعتمدت الدراسة الحالية على إجابات مجموعة من المديرين في الشركات السعودية ومن جميع قطاعاتها، ومعظمهم ذوي تأهيل علمي عالٍ، ولديهم خبرة جيدة في المنصب الحالي، ويعملون في شركات ذات حجم كبير ويزيد عمرها عن (11) سنة.
2. امتاز مقياس الدراسة الحالية بمستويات عالية من الصدق الظاهري، والعاملي، والتمييزي والتلازمي، وكذلك صدق بنوده، إضافةً إلى إظهار درجات عالية ومقبولة من الثبات. وعليه، يعتبر هذا المقياس أداة آمنة ودقيقة لقياس المواءمة العمودية والأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية.
3. إن ممارسة المواءمة العمودية والأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الشركات

السعودية المبحوثة يتم بمستويات متوسطة، مما قد يفوت الفرصة عليها في تحقيق المنافع المترتبة على ممارستها، حيث أظهرت الدراسة الحالية وجود علاقة إرتباط إيجابية بين هذه الممارسة وبعض مجالات الأداء المالي.

4. في ضوء الممارسة المتوسطة لجميع أبعاد المواءمة محل الدراسة، جاء البعد المتعلق باستخدام الأساليب والأدوات الحديثة في ممارسة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بالمستوى الأقل ممارسةً، أما البعد المتعلق بتوفير المقومات البشرية للمواءمة الأفقية فقد جاء بالمستوى الأعلى ممارسةً.

التوصيات

في ضوء نتائج هذه الدراسة، فقد تم اقتراح التوصيات التالية:

1. الاستفادة من المقياس الذي طورته الدراسة الحالية في مجال تشخيص الممارسات الأكثر تطوراً والدالة على المواءمة العمودية والأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية من قِبل متخذي القرار في الشركات السعودية، وكذلك تخطيط وتصميم برامج مناسبة لتعزيز هذه الممارسات في ضوء محددات البيئة الداخلية والخارجية والإمكانات المتاحة.

2. استخدام مقياس الدراسة الحالية في الأغراض البحثية والدراسات المستقبلية التي تتناول المحاسبة الإدارية من مدخل إستراتيجي، وإجراء المزيد من الدراسات للتأكد من صدق وثبات المقياس على بيئات أعمال متنوعة في المجتمع السعودي وغيره.

3. ضرورة إيلاء الشركات السعودية اهتماماً عالياً بتبنى الممارسات الأكثر تطوراً والدالة على المواءمة العمودية والأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وذلك من خلال زيادة الاهتمام باستخدام الأساليب والأدوات الحديثة في ممارسة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وزيادة مشاركة المحاسبين الإداريين في تشكيل الإستراتيجيات، إضافة إلى توفير مزيداً من المقومات التنظيمية والبشرية والثقافية التنظيمية اداعمة والمساندة لتبني هذه الممارسات.

4. ضرورة أن تعمل الشركات السعودية على تحديد المعوقات التي تحول دون تبنيها للمواءمة العمودية والأفقية موضوع الدراسة، وهذا أيضاً يفتح المجال لدراسات مستقبلية في هذا الإطار.

قائمة المصادر والمراجع:

المراجع العربية:

التمبكتي، خلود عدنان (2005). الاتجاهات الحديثة لتطوير أساليب المحاسبة الإدارية في إطار مفهوم الملاءمة: دراسة انتقادية تحليلية بالتطبيق على الشركات الصناعية السعودية بمدينة جدة. منشورات جامعة الملك عبد العزيز.

الحموي، سعيد محمد، والفار، عبد المجيد الطيب (2004). أثر تطبيق نظام *ABC* على ربحية الأقسام الإنتاجية بشركات التأمين. ورقة مقدمة بمؤتمر المحاسبة في عصر المعلوماتية: واقع وتحديات. جامعة مؤتة الأردن في الفترة 12- 2004/10/13.

الزهراني، عبد الله عطية (2015). مؤشرات التكامل الاستراتيجي لممارسات الاستقطاب والاختيار وأثرها على الأداء التنظيمي: دراسة ميدانية في الشركات المساهمة العامة السعودية. مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية، 12(2)، 161-132. https://doi.org/10.36394/jhss/12/2/6

أبو زيد، كمال خليفة ومرعي، عطية عبد الحي (2004). مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة. الدار الجامعية.

السامرائي، هدى (2007). إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي. دار جرير.

الغزاوي، علي محمد (2003). دور هيكلية التكاليف المبنية على أساس الأنشطة *ABC* في السياسات الإنتاجية وتحسين الربحية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة: دراسة ميدانية [رسالة ماجستير غير منشورة]. جامعة عمان العربية للدراسات العليا.

مفتي، محمد حسن والخيال، توفيق عبد المحسن (2002). مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بالشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية. المجلة العلمية للاقتصاد، 4(2)، 247-195.

الملحم، عدنان عبد الله (2003). تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، 42(21)، 35-1.

المراجع الأجنبية:

Almaraaji'e bi Allughati Al'injileeziyah: Abernethy, M. A., Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, *24*(3), 189-204. https://doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00059-2

Adler, R., Everett, A. M., and Waldron, M. (2000). Advanced management accounting techniques in manufacturing: Utilisation, benefits, and barriers to implementation. *Accounting Forum*, *24*(2), 131-150. https://doi.org/10.1111/1467-6303.00032

Ah Lay, T., Jusoh, R. (2011). *Business strategy, strategic role of accountant, strategic management accounting and their links to firm performance: An exploratory study of manufacturing companies in malaysia*. Proceeding. Accounting Research and Education Conference. University Teknologi.

Aksoylu, S., and Aykan, E. (2013). Effects of strategic management accounting techniques on perceived performance of businesses. *Journal of US-China Public Administration*, *10*(10), 1004-1017.

Al-Khadash, H., and Feridun, M. (2006). Impact of strategic initiatives in management accounting on corporate financial performance: Evidence from amman stock exchange. *Managing Global Transitions*, *4*(4), 299 -313.

Barney, JB. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, *17*(1), 99-120. https://doi.org/10.1177/014920639101700108

Bhimani, A., and Langfield-Smith, K. (2007). Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*, *18*(1), 3-31. https://doi.org/10.1016/j.mar.2006.06.005

Brouthers, K. D., and Roozen, F. A. (1999). Is it time to start thinking about strategic accounting? *Long Range Planning*, *32*, 311-22. https://doi.org/10.1016/S0024-6301(99)00035-7

Cadez, S., and Guilding, C. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: A configurational analysis. *Industrial Management Data System*, *112*(3), 484-501. https://doi.org/10.1108/02635571211210086

Cadez, S., Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, *33*(7-8), 836-863. https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003

Cagwina, D., and JBouwmanb, M. (2002). The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research*, *13*(1), 1-39. https://doi.org/10.1006/mare.2001.0175

Carr, C., Kolehmainen, K., and Mitchell, F. (2010). Strategic investment decision making practices: A contextual approach. *Management Accounting Research*, *21*(3), 167-84. https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.03.004

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168. https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7

Chenhall, R. H., Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, *23*(3), 243-264. https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00024-X

CIMA Official Terminology. (2005). *CIMA Publishing*.

Compton, T. (1994). Using activity-based costing in your organization - part 1. *Journal of Systems Management*, *45*(3), 1-33.

Delery, J. E., and Doty, H. D. (1996). Modes of theorizing in strategic human resource management: tests of universalistic, contingency, and configurational performance predictions. *Academy of Management Journal*, *39*, 802-35. https://doi.org/10.5465/256713

Demirbag, M., Tatoglu, E., Tekinkus, M. and Zaim, S. (2006). An analysis of the relationship between tqm implementation and organizational performance: Evidence from turkish smes. *Journal of Manufacturing Technology Management*, *17*(6), 829-47. https://doi.org/10.1108/17410380610678828

Dent, J. F. (1990). Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, *15*, 3-25. https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90010-R

Drury, C. (2000). *Management and Cost Accounting* (5th ed.). Business Press: Thomson Learning.

El Shenawy, E., Baker, T., and Lemak, D. (2007). A meta-analysis of the effect of TQM on competitive advantage. *International Journal of Quality and Reliability Management*, *24*(5), 442-471. https://doi.org/10.1108/02656710710748349

Fotopoulus, C. B., and Posmas, E. L. (2009). The impact of soft and hard TQM elements on quality management results. *International Journal of Quality and Reliability Management*, *26*(2), 150-163. https://doi.org/10.1108/02656710910928798

Gharakhani, D., Rahmati, H., Farrokhi, M., and Farahmandian, A. (2013). Total Quality Management and Organizational Performance. *American Journal of Industrial Engineering*, *1*(3), 46-50.

Ghosh, B., and Chan, Y. (1997). Management Accounting in Singapore - Well in Place? *Managerial Auditing Journal*, *12*(1), 16-18. https://doi.org/10.1108/02686909710155966

Groot, T., Selto, F. (2013). *Advanced Management Accounting*. Pearson.

Hammad, S.A., Jusoh, R., and Yeen Nee Oon, E. (2010). Management accounting system for hospitals: A research framework. *Industrial Management Data System*, *110*, 762-84. https://doi.org/10.1108/02635571011044777

Henri, J. F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, *31*, 529-558. https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.07.001

Hilton, R. W. 2008. *Managerial accounting*. McGraw-Hill.

Ittner, C. D., and Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, *32*, 349-410. https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00026-X

Johnson, H. T., and Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S., and Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard-measures that drive performance. *Harvard Business Review*, *70*(1), 71-79.

Khan, R., and Huda, F. (2016). The impact of strategic management on the performance of health care organizations: A study of three selected tertiary health care center of karachi, pakistan. *Arabian Journal of Business Management Review*, *6*(5), 253-257.

Krumwiede, K. R. (1998). The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors. *Journal of Management Accounting Research*, *10*, 239-277.

Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, *22*, 207-232. https://doi.org/10.1016/S0361-3682(95)00040-2

Naranjo-Gil, D., and Hartmann, F. (2007). Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. *Accounting, Organizations and Society*, *32*, 735-756. https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.08.003

Nyamori, R. O., Perera, M. H. B., and Lawrence, S. R. (2001). The concept of strategic change and implications for management accounting research. *Journal of Accounting Literature*, *20*, 62-83.

Roslender, R. and Hart, S.J. (2010). Taking the customer into account: Transcending the construction of the customer through the promotion of self accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, *21*(8), 739-753. https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.04.002

Sadikoglu, E. and Zehir, C. (2010). Investigating the effects of innovation and employee performance on the relationship between tqm practices and firm performance: An empirical study of turkish firms. *International Journal of Production Economics*, *127*, 13-26. https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2010.02.013

Sakakibara, S., Flynn, B., Schroeder, R., and Morris, W. (1997). The impact of just-in-time manufacturing and its infrastructure on manufacturing performance. *Management Science*, *43*(9), 1246-1257. https://doi.org/10.1287/mnsc.43.9.1246

Shields, M. D. (1995). An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 148-166.

Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting*, *59*(4), 20-29.

Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, *12*(4), 357-374. https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90024-9

Trkman, P., McKormack, K., de Oliveira, M. P. V., and Ladeira, M. B. (2010). The impact of business analytics on supply chain performance. *Decision Support System*, *49*, 318-27. https://doi.org/10.1016/j.dss.2010.03.007

Upton, D. (1998). Just-in-time and performance measurement systems. *International Journal of Operations and Production Management*, *18*(11), 1101-1110. https://doi.org/10.1108/01443579810231688

Waldron, M. (2005). Overcoming barriers to change in management accounting systems. *The Journal of American Academy of Business, Cambridge*, *2*, 244-249.

Wang, Jui-Chi. (2006). Corporate performance efficiency investigated by data envelopment analysis and balanced scorecard. *The Journal of American Academy of Business, Cambridge*, *9*(2), 312-318.

William, J. S. (2017). *Operations management*. Irwin McGraw-Hill.

Wooldridge, B., and Floyd, S. W. (1990). The strategy process, middle management involvement, and organizational performance. *Strategic Management Journal*, *11*(3), 231-241. https://doi.org/10.1002/smj.4250110305

الترجمة الصوتية لمصادر ومراجع اللغة العربية: Romanization Arabic References:

al-tmbkty khulūda ʻadnāni 2005). alittijāhāti alḥadythati litaṭwīri ʾasālībi almuḥāsabati alʾidāriyyati fī ʾiṭāri mafhūmi almulāʾmati dirāsatu intiqādiyyatu taḥlīliyyatu bi-al-taṭbīqi ʻalā al-sharikāti al-ṣināʻiyyati al-suʻūdiyyati bimadīnati jiddatin manshūrātu jāmiʻati almaliki ʻabda alʻazīzi

ulḥumuī saʻīda muḥammada wa-al-fārra ʻabda almajīdi al-ṭayyibi 2004). ʾathir taṭbīqa niẓāmi ABC ʻalā ribḥiyyati alʾaqsāmi alʾintājiyyati bisharikāti al-taʾmīni waraqatu muqaddimatin bimuʾtamari almuḥāsabati fī ʻaṣri almaʻlūmātiyyati wāqiʻun wataḥaddīātun jāmiʻatu muʾtatu alʾurduna fī alfatrati 12- 13 / 10 / 2004.

al-zahrāniyyu ʻabda al-lhi ʻaṭiyyati 2015). muʾashshirāti al-takāmuli al-astrātyjy limumārasāti alistiqṭābi wa-al-ikhtīāri waʾtharihā ʻalā alʾadāʾi al-tanẓīmiyyi dirāsatu maydāniyyatu fī al-sharikāti almusāhimati alʻāmmati al-suʻūdiyyati majallatu jāmiʻati al-shāriqati lil-ʻulūmi alʾinsāniyyati wa-al-ijtimāʻiyyati 12(2)، 132- 161.

https://doi.org/10.36394/jhss/12/2/6

ʾabū zaydin kamāli khalīfatin wamarʻiyyin ʻaṭiyyata ʻabdi alḥayyi 2004). mabādiʾa almuḥāsabati alʾidāriyyati alḥadythati al-dāru aljāmiʻiyyatu

al-sāmarrāʾiyyu hadā 2007). ʾidārata aljawdati al-shāmilati fī alqiṭāʻayni alʾintājiyya wa-al-khidmiyya dāru jarīrin

alghazzawiyyu ʻuliya muḥammadu 2003). dawra haykaliyyata al-takālyfi almabniyyati ʻalā ʾasāsi alʾanshiṭati ABC fī al-sīāsāti alʾintājiyyati wataḥsīni al-ribḥiyyati fī al-sharikāti al-ṣināʻiyyati alʾurduniyyati almusāhimati alʻāmmati dirāsatu maydāniyyatu risālata mājistīri ghayri manshūratin jāmiʻata ʻammāni alʻarabiyyati lil-dirāsāti alʻulyā

mftī muḥammada ḥusnin wa-al-khayāli tawfīqa ʻabdi almuḥsini 2002). mudā taṭbīqi ʾasālībi almuḥāsabati alʾidāriyyati bi-al-sharikāti al-ṣināʻiyyati bi-al-mamlakati alʻarabiyyati al-suʻūdiyyati almajallatu alʻilmiyyatu lil-iqtiṣādi 4(2)، 195- 247.

almulḥimu ʻadnāni ʻabda al-lhi 2003). taṭbīqa ʾasālībi almuḥāsabati alʾidāriyyati fī almunshaʾāti al-ṣināʻiyyati fī almamlakati alʻarabiyyati al-suʻūdiyyati majallatu almuḥāsabati wa-alʾidārati wa-al-taʾmīni 42(21)، 1- 35.

The Impact of Vertical and Horizontal Alignment of Strategic Management Accounting on the Organizational Financial Performance of Contemporary Saudi Business Environment

Ahmad M. Alamri[1]

Abstract:

The present study intends to highlight the practice of vertical and horizontal alignments of strategic management accounting by constructing and standardizing an appropriate scale for the Saudi business environment. After constructing the scale in the light of the relevant literature, the researcher distributed it to a sample of 256 accounting managers working in different Saudi companies, 215 of which were retrieved. The results of the study showed that the developed scale has high degree of validity and reliability, with a moderate level of practice in companies surveyed in light of this scale, and a statistical positive relationship with the companies' financial performance.

Keywords: Vertical Alignment, Horizontal Alignment, Strategic Management Accounting, Financial Performance.

(1) Community College - King Saud University (Riyadh - K.S.A.)
ahamri@ksu.edu.sa