

اسم المقال: أثر الموازنة 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/library/9146>

تاريخ الاسترداد: 2026/06/07 09:33 +03

الموسوعة السياسية 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 السياسية - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على [info@political-encyclopedia.org](mailto:info@political-encyclopedia.org)

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



جامعة الشارقة  
UNIVERSITY OF SHARJAH

# مجلة جامعة الشارقة

مجلة علمية محكمة

للعالم  
الإنسانية  
والاجتماعية

عدد A



المجلد 18، العدد 2

جمادى الأولى 1443 هـ / ديسمبر 2021م

الترقيم الدولي المعياري للدوريات 1996-2339

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

أحمد بن محمد العامري<sup>(1)</sup>

تاريخ القبول: 2018-06-20

تاريخ الاستلام: 2018-01-23

### 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 المطور 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)

## 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 طرقته 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 التكاليف غير المباشرة، وتزايد أهمية الأصول غير الملموسة (Intangible Assets)، إضافةً إلى التوسع والتنوع 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 النظامي (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 كلاً متكاملًا 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 خاصة 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) نادى 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 وتقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة، بات من الضروري النظر إلى هذه الوظيفة التنظيمية من مدخل معاصر يلئم 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 وملاموس في ممارسات المحاسبة الإدارية والرقابة المالية في الشركات السنغافورية متوسطة وكبيرة الحجم نتيجةً للتطورات في بيئة الأعمال السنغافورية. كما أظهرت دراسة

أدلى 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 رغمًا 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 كإقتصاديات 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 جوهرياً 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 الخدش وفريدون (Al-Khadash and Feridun, 2006) إلى وجود تأثير 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 كاذر 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 نشارتريد 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، وتوصلاً 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 المحاسبة 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 إستراتيجي 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 توفير 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

في البيئة الخارجية؛ حيث إن الغاية الأولى سالفة الذكر يتم تحقيقها من خلال التركيز على إعداد التقارير المالية دونما اعتبار لتوفير المعلومات المساندة لعملية صنع القرار الإداري والذي يمثل الغاية الثانية لنظم المحاسبة الإدارية. كما أن المحاسبة الإدارية التقليدية تعتمد على استخدام طريقة التكاليف المستوعبة (Absorption Costing Method) والتي تتضمن العديد من أوجه القصور خاصة في القطاع الخدمي. أضف إلى ذلك، أن الكثير من المعلومات المقدمة من المدخل التقليدي لتحقيق الغاية الثانية والثالثة تأتي من مصادر داخلية وبيانات تاريخية والتي ثبت أنها غير مرنة وغير قادرة على تناول العديد من المتغيرات الخارجية المرتبطة مثلاً بكل من السوق والمنافسين والعملاء وغيرها. من هنا برزت الحاجة إلى جعل نظم المحاسبة الإدارية ذات توجه استراتيجي لتحقيق الغايات الثلاث سالفة الذكر من خلال جعلها ذات توجه خارجي بالتزامن مع الداخلي، وذات تركيز على المستقبل بدلاً من الماضي.

لقد حظيت العلاقة بين الإدارة الاستراتيجية والمحاسبة الإدارية باهتمام كبير من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية في العقدين الماضيين (على سبيل المثال؛ 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). وتشير مجموعة الأدلة المتراكمة من هذه الدراسات إلى أن الأداء التنظيمي العالي قد نجم من خلال ربط نظام المحاسبة الإدارية مع إستراتيجية المنظمة أو إدراتها الإستراتيجية. ويكمن السبب وراء ذلك في أن إعداد وتصميم وممارسة نظم المحاسبة الإدارية في سياق متكامل مع إستراتيجية المنظمة يسهم في زيادة قدرة المنظمة على الاستجابة للمتغيرات البيئية المحيطة من خلال تحسين قدراتها في الحصول على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية الملائمة. وحديثاً تم بلورة الغاية الأساسية من المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تزويد المعلومات اللازمة لتشكيل إستراتيجية المنظمة ودعم مجالات تنفيذها من خلال تشجيع الممارسات المتسقة مع التوجه الإستراتيجي للمنظمة، بالتوازي مع استخدام الطرق والأساليب والأدوات الحديثة لتقليل التكاليف وتحسين جودة المنتجات وتقييم الأداء ككل سعياً لتحقيق إستراتيجية المنظمة من جهة والمحافظة على الموضع الإستراتيجي لها من جهة أخرى، إضافةً إلى زيادة قدرتها على الاستمرارية والبقاء والنمو في بيئة سريعة التغيير (Cadez and Guilding, 2012).

وفي إطار دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تشجيع الممارسات المتسقة مع التوجه الإستراتيجي للمنظمة، انبثق مفهومي الموازنة العمودية والموازنة الأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية. ويمكن تعريف الموازنة العمودية على أنها درجة التكامل والتوافق بين ممارسات المحاسبة الإدارية وبين الإستراتيجية العامة للمنظمة أو إستراتيجيات الأعمال إن وجدت (Bhimani and Langfield-Smith, 2007). في حين يمكن تعريف الموازنة 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 الموازنة 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 الموازنة 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 الموازنة 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 الموازنة الأفقية والموازنة 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 يُمكن من تحديد العلاقات السببية بين الموارد المستخدمة والأنشطة والإنتاج. ولقد أظهرت بعضاً من الدراسات السابقة وجود ارتباط إيجابي بين تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة للغايات الإستراتيجية والتحسين 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 إنتاجية 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 والتكامل، والتوجه المنهجي والإستراتيجي، ومحورية الإجراءات، وفلسفة التحسين

المستمر، وإتخاذ القرارات بناءً على الحقائق من أبرز الممارسات الهامة على صعيد تطبيق هذا النظام الإداري. ولقد أشار كلاً من ساديكوجلو (Sadikoglu 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 ارتباط بين إدارة الجودة الشاملة والميزات التنافسية.

3. نظام الإنتاج في الوقت المحدد (Just in Time): يعتبر أحد أهم أنظمة الإنتاج الحديثة لتقليص المخزون بكافة أشكاله (مواد أولية، ومنتجات تحت التشغيل، ومنتجات تامة) أو التخلص منه نهائياً وبالتالي الحد من التكاليف المرتبطة به وتظيم الأرباح من خلال التحكم بتوقيت استلام المواد الأولية بحيث تتزامن مع البدء بعملية الإنتاج، مع إمكانية ضبط توقيت الانتهاء من الإنتاج متزامناً مع وقت تسليمه أو شحنه إلى العملاء (William, 2017: 156). وفي إطار دور هذا النظام على مجال الأداء التنظيمي، فقد وجدت دراسة ابون (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 Score 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 الأداء بشكل منهجي يقوم على ترجمة استراتيجية المنظمة إلى أهداف واضحة ومجموعة من المقاييس الملائمة بهدف تقويم الأداء بأضافة

إلى توفير عدد من معايير الأداء المرتبطة بمجموعة من الأنشطة والبرامج التي ينبغي القيام بها لتحقيق تلك الأهداف». وفي ضوء هذه الأداة، يتم النظر لأداء المنظمة من خلال أربعة مناظير رئيسية هي: المنظور المالي (كالربحية، والعائد على الإستثمار، والنمو الدخلي)، ومنظور العملاء (كرضا العميل، وخدمة العميل ودرجة ولائهم)، ومنظور العمليات الداخلية (كابتكار منتجات جديدة، وجودة الخدمة الداخلية)، ومنظور التعلم والنمو (كتطوير الأداء، والتعلم، والابتكار). ولقد أظهرت وانغ (Wang, 2006) أن استخدام هذه البطاقة ساعد إدارة الشركة محل الدراسة (ACR) في تايوان في زيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف.

ومن خلال استعراض الأساليب الأربعة سالفة الذكر، نستطيع تلمس دورها المحوري في تحقيق منطلقات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية القائمة على تحقيق درجات عالية من المواءمة العمودية والأفقية، وخاصة بطاقة الأداء المتوازن؛ كونها تساهم في تحقيق الأهداف والغايات التنظيمية من خلال الربط بين الخطط قصيرة الأجل (التشغيلية) والإستراتيجية العامة للمنظمة، وتهدف إلى الموازنة بين المؤشرات المالية (الكمية) والمؤشرات غير المالية (الوصفية)، ومؤشرات قياس الأداء السابق ومؤشرات الأداء المستقبلي، ومؤشرات الأداء الداخلي ومؤشرات الأداء الخارجي.

وفي إطار النظرية القائمة على الموارد (Resource-Based Theory) فإن امتلاك الموارد الإستراتيجية يوفر للمنظمة فرصة ذهبية لتحقيق المزايا التنافسية التي ستساعد المنظمة على تعظيم أرباحها مع مرور الزمن، ولكي تستطيع هذا المورد مساعدة المنظمة في تحقيق ذلك، لا بد وأن تكون ذات قيمة، وتتمتع بالندرة، ويصعب تقليدها من المنافسين، إضافة إلى عدم وجود بديل لها (Barney, 1991). وعليه فإن المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بامتلاكها هذه المقومات الأربعة تعتبر من الموارد الإستراتيجية للمنظمة المعاصرة. والتساؤل الممكن طرحه هنا «كيف يمكن لمعلومات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية أن تتمتع بهذه المقومات الأربع؟»، تكمن الإجابة عن هذا التساؤل من خلال تحقيق متطلبات المواءمة العمودية والأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية (Cadez and Guilding, 2012). لقد طرح الباحثون في هذا المجال محورين رئيسيين لتحقيق هذه المواءمة وهما (Cadez and Guilding, 2008; Bhimani and Langfield-Smith, 2007; Chenhall and Langfield-Smith, 1998): (1) تبني واستخدام الأساليب والأدوات المحاسبية الحديثة (2) مشاركة المحاسبين الإداريين في عملية صناعة القرارات الإستراتيجية على اعتبارهم شركاء

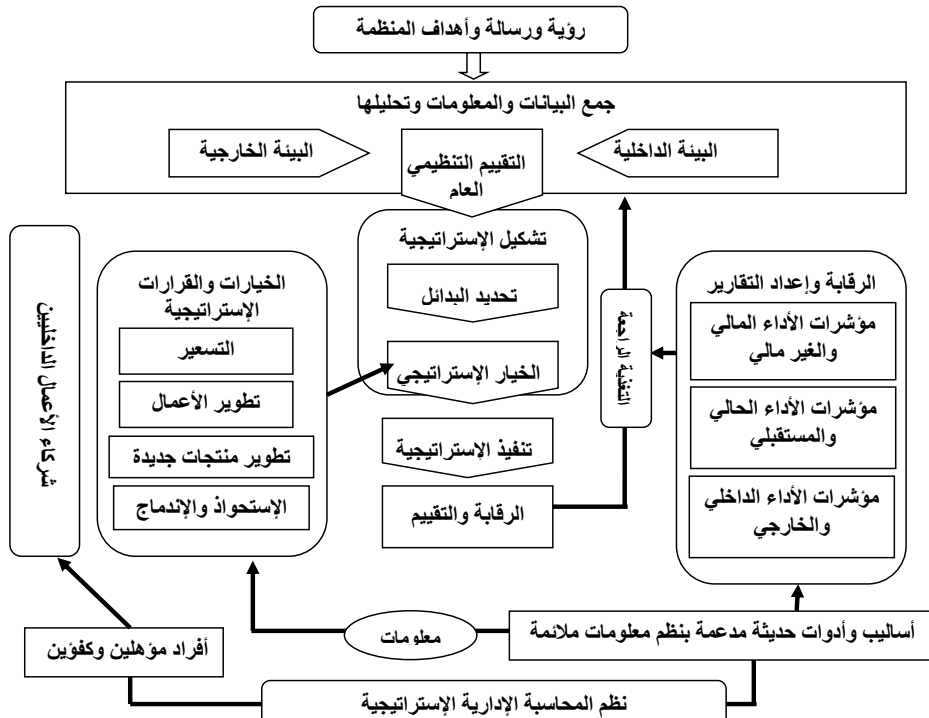
أعمال إستراتيجيين. ويرى الباحث أن هذين المحورين مهمين على صعيد تعزيز المواءمة بنوعيتها، ولكن في ضوء ما يتوفر من أدلة حول أثر بعض المتغيرات التنظيمية على عملية المواءمة سألفة الذكر، يمكن توسيع أطر هذين المحورين بإضافة كل من استخدام نظم معلومات قائمة على التكنولوجية الحديثة بحيث تكون موجهة نحو المنافسين 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 رئيسيين هما: الموارد البشرية المؤهلة والكفوة، 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) بدءاً 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 بعض ريسين وهما:

1. مشاركة المحاسبين الإداريين في عملية صناعة القرار الإستراتيجي وباستخدام مقياس وولدرديج وفلويد (Wooldridge and Floyd, 1990) ويتضمن هذا المقياس (5) فقرات بمقياس سباعي التدرج.

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



المصدر: إعداد الباحث بالاستناد إلى ما تم طرحه في الأدبيات ذات العلاقة.

2. قياس طبيعة استخدام الأساليب والأدوات الحديثة في ممارسة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في ضوء استراتيجيات الأعمال المقترحة من بورتير (Porter)، وتم في هذا الإطار استخدام مقاييس متنوعة تتضمن مجموعة من الأدوات والأساليب الحديثة كإدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن وغيرها وعلى مقياس خماسي التدرج.

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، ومحددات 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 كغذية 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 التكنولوجيا 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 بالمواعمة العمودية والمواعمة الأفقية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية وبالتالي تفويت الفرصة أمامها لتقييم هذين النوعين من المواعمة، 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 بالمواعمة العمودية والمواعمة الأفقية وخاصةً في سياق علاقات التآثر والتأثير، وكما هو ممارس في الدراسات السابقة الغربية.

### أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة الحالية من تناولها أحد الموضوعات الإدارية المعاصرة والتي تقوم على الربط بين الإدارة الإستراتيجية والمحاسبة الإدارية الإستراتيجية (Strategic Management-Strategic Managerial Accounting Linkage). حيث تعتبر المواعمة العمودية والمواعمة 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 وتساهم 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 وتتبع 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 التأثير 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 الأقدم 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 الأقدم 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 إسترجاع 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

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

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

\* 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 البتروكيمياوية	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
<b>المجموع</b>	<b>256</b>	<b>215</b>	<b>84</b>

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 رئيسيين. 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، وب (7) بنود مقلدة لكل منهما. أما المحور الثاني فقد بني على (3) أبعاد أساسية وهي: المقومات التنظيمية (4) بنود مقلدة)، والمقومات البشرية (3 بنود مقلدة)، والثقافة التنظيمية الداعمة (4 بنود مقلدة) 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، التأكد من صدق مقياس الدراسة الحالية في مجال الارتباط 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 الأعلى 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

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

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

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

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

0.689	7 - تستخدم الشركة معلومات المحاسبة الإدارية كمدخل أساسي في عمليات تشكيل وتنفيذ الإستراتيجيات التنظيمية والرقابة عليها.
0.699	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).
0.711	9 - في وحدتكم (قسمكم) يتم استخدام نظم معلومات قائمة على التكنولوجيا الحديثة لجمع المعلومات ومعالجتها وتبويبها.
0.784	10 - في وحدتكم (قسمكم) يتم توجيه وتوليف أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية نحو المنافسين والعملاء واتجاهات السوق والمنتجات وغيرها (توجه خارجي).
0.809	11 - تتمكن أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية المستخدمة في الشركة التي تعمل فيها من توفير مؤشرات الأداء المالي والغير مالي.
0.832	12 - تتمكن أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية المستخدمة في في الشركة التي تعمل فيها من توفير مؤشرات الأداء الحالي والمستقبلي.
0.765	13 - تتمكن أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية المستخدمة في الشركة التي تعمل فيها من توفير مؤشرات الأداء الداخلي والخارجي.
0.783	14 - تقوم الشركة التي تعمل فيها باستخدام مؤشرات الرقابة والتقارير التي يوفرها قسمكم (وحدتكم) في الرقابة والتقييم الإستراتيجي.
0.777	15 - يحتل قسمكم (وحدتكم) مكاناً مرموقاً في سياق الهيكل التنظيمي للشركة التي تعمل فيها.
0.675	16 - تقوم الشركة التي تعمل فيها بتشكيل فرق عمل تشتمل على ممثلين من جميع الوحدات التنظيمية الأخرى (كالتسويق، والإنتاج، والمحاسبة، وإدارة الموارد البشرية وغيرها).
0.886	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.

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

يتضح من الجدول رقم (4)، أن جميع بنود الدراسة كان وزن العوامل فيها عالياً ويزيد عن (0.50)، كما أن القيم العينية (الجذر الكامن) لمحورها 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 العائلي 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  $\chi^2$  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، (0.926، 0.942) RMSEA (0.991، 0.063) 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 الارتباط 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 الارتباط بين متوسط درجات محوري المقياس والدرجة الكلية للمقياس، تبين وجود ارتباط دال إحصائياً ( $P \leq 0.01$ ) بينهما، حيث بلغ معامل الارتباط 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 استخدام 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 استخدام اختبار بين هذه المتوسطات وفقاً لمتغير حجم الشركة (كبير ومتوسط) (T-Test)، وذلك لمعرفة مدى قدرة المقياس على التمييز في ضوء متغيري العمر والحجم 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 الاختبارين.

جدول رقم (6): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لتقدير المديرين المبحوثين لمستوى ممارسة نوعي المواءمة تبعاً 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		الدلالة الإحصائية
		متوسط كبير	متوسط	متوسط كبير	متوسط	
حجم الشركة	المواءمة العمودية	3.25	2.89	0.982	0.901	0.027*
	المواءمة الأفقية	3.62	3.04	0.894	0.974	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 بمصدقية عالية.

د. الصدق المرتبط بمحك لمقياس الدراسة

ويقصد بها النوع من صدق المقياس مدى قدرته على الارتباط 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 الأربعة (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	معامل النمو في المبيعات أو الإيرادات	معامل النمو في الحصة السوقية	معامل 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 ارتباط 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 الموجودات 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 ارتباط مقياس الدراسة الحالية بمحوريه مع أبعاد مقياس «الأداء التنظيمي المالي»، نستطيع القول بأن مقياس الدراسة الحالية يتمتع بمعامل صدق تلازمي مقبول من خلال ارتباطه 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 الممتثلة 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 المحاسبين الإداريين في تشكيل الإستراتيجيات التنظيمية	7	0.905
	استخدام الأساليب والأدوات الحديثة في ممارسة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية	7	0.815
<b>ابعاد المواءمة العمودية ككل</b>			
المواءمة الأفقية	المقومات التنظيمية للمواءمة الأفقية	4	0.886
	المقومات البشرية للمواءمة الأفقية	3	0.857
	الثقافة التنظيمية الداعمة للمواءمة الأفقية	4	0.918
<b>ابعاد المواءمة الأفقية ككل</b>			
		11	0.901

يتبين من الجدول رقم (9) أن قيمة ألفا 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 %
المواطنة العمودية	3.12	0.809	متوسطة	25.9
البعد الأول: مشاركة المحاسبين 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
المواطنة الأفقية	3.39	0.793	متوسطة	23.4
البعد الأول: المقومات التنظيمية للمواطنة الأفقية	3.45	0.883	متوسطة	25.6
البعد الثاني: المقومات البشرية للمواطنة الأفقية	3.67	0.809	متوسطة	22.1
البعد الثالث: الثقافة التنظيمية الداعمة للمواطنة الأفقية	3.11	0.775	متوسطة	24.91
نوعي المواطنة معاً	3.23	0.705	متوسطة	21.8

من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (10) نستطيع القول بأن مستوى ممارسة الشركات عينة الدراسة للمواطنة بنوعها (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 للمواطنة العمودية والمواطنة 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 المواطنة الأفقية محور الدراسة أفضل من ممارسة المواطنة 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 أداؤها في مجال «استخدام الأساليب والأدوات الحديثة في ممارسة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية» وبمتوسط حسابي بلغ (2.94)، وأعلىها في مجال توفير «المقومات البشرية للمواطنة 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 سألقة الذكر ونتائج الدراسة الحالية التي أظهرت وجود علاقة إيجابية 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- يرتبط إيجابياً بتحسين مجالات الأداء المالي والتنبؤ بها في الشركات المعاصرة (Shields, 1995; Krumwiede, 1998; Cagwin and J Bouwman, 2002)، وتأثيره أيضاً على إنتاجية 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، والعملي، 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 ارتباط 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 قبل 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 بيانات أعمال متنوعة في المجتمع السعودي وغيره.
3. ضرورة إيلاء الشركات السعودية اهتماماً عالياً بتبني 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 12-13/10/2004.
- 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>
- 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:

- Almaraajj'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](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](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](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](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](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>
- Fotopoulos, 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.
- Iltner, 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](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](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](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 'adnāni 2005). alittijhāthi alḥadythati litatwīri 'asālībi almuḥāsabati al'idāriyyati fi 'iṭāri mafhūmi almulā'mati dirāsatu intiḡādiyyatu taḥlīliyyatu bi-al-taṭbīqi 'alā al-sharikāti al-ṣinā'iyati al-su'ūdiyyati bimadīnati jiddatin manshūrātu jāmi'ati almaliki 'abda al'azīzi ulḥumuī sa'īda muḥammada wa-al-fārra 'abda almajīdi al-ṭayyibi 2004). 'athir taṭbīqa nizāmi ABC 'alā ribḥiyyati al'aqsāmi al'intājiyyati bisharikāti al-ta'mīni waraqatu muqaddimatin bimu'tamari almuḥāsabati fi 'aṣri alma'lūmātiyyati wāqi'un wataḥaddiātun jāmi'atu mu'tatu al'urduna fi alftrati 12- 13 / 10 / 2004.
- al-zahrāniyyu 'abda al-lhi 'aṭiyyati 2015). mu'ashshirāti al-takāmuli al-astrātyjy limumārasāti alistiqṭābi wa-al-ikhtīāri wa'tharīhā 'alā al'adā'i al-tanzīmiyyi dirāsatu maydāniyyatu fi al-sharikāti almusāhimati al'āmmati al-su'ūdiyyati majallatu jāmi'ati al-shāriqati lil-'ulūmi al'insāniyyati wa-al-ijtimā'iyati 12( 2), 132- 161.
- <https://doi.org/10.36394/jhss/12/2/6>
- 'abū zaydin kamālī khalīfatin wamar'iyyin 'aṭiyyata 'abdi alḥayyi 2004). mabādī'a almuḥāsabati al'idāriyyati alḥadythati al-dāru aljāmi'iyatu
- al-sāmarrā'iyu hadā 2007). 'idārata aljawdati al-shāmilati fi alqīṭā'ayni al'intājiyya wa-al-khidmiyya dāru jarīrin
- alghazzawīyyu 'uliya muḥammadu 2003). dawra haykaliyyata al-takālyfi almabniyyati 'alā 'asāsi al'anṣiṭati ABC fi al-siāsati al'intājiyyati wataḥsīni al-ribḥiyyati fi al-sharikāti al-ṣinā'iyati al'urduniyyati almusāhimati al'āmmati dirāsatu maydāniyyatu risālata mājistīri ghayri manshūratin jāmi'ata 'ammāni al'arabiyyati lil-dirāsati al'ulyā
- mftī muḥammada ḥusnin wa-al-khayālī tawfiqa 'abdi almuḥsini 2002). mudā taṭbīqi 'asālībi almuḥāsabati al'idāriyyati bi-al-sharikāti al-ṣinā'iyati bi-al-mamlakati al'arabiyyati al-su'ūdiyyati almajallatu al'ilmiyyatu lil-iqtisādi 4(2), 195- 247.
- almulḥimu 'adnāni 'abda al-lhi 2003). taṭbīqa 'asālībi almuḥāsabati al'idāriyyati fi almunsha'āti al-ṣinā'iyati fi almamlakati al'arabiyyati al-su'ūdiyyati majallatu almuḥāsabati wa-al-'idārati wa-al-ta'mīni 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<sup>(1)</sup>

## 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