

مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأثره على الأداء المالي وغير المالي: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي السعودي

د. أحمد بن محمد العامري

أستاذ المحاسبة المشارك
قسم العلوم الإدارية
كلية المجتمع
جامعة الملك سعود
المملكة العربية السعودية

الملخص

هدفت الدراسة الحالية إلى التعرف على مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المتمثلة بنظام التكاليف المبني على النشاط، ونظام الإنتاج في الوقت المحدد، وإدارة الجودة الشاملة، وبطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي السعودي، وأثر ذلك على أدائها المالي وغير المالي. حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة، واستخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وقام الباحث بتوزيع استبانة الدراسة على عينة من (300) محاسباً أو مديراً مالياً في (30) شركة صناعية، واسترجاع (240) منها صالحة للتحليل. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية قيد الدراسة من قبل الشركات المبحوثة كان متوسطاً، ووجود أثر إيجابي لكل من عمر الشركة وحجمها وشدة المنافسة التي تواجهها على مستوى تطبيق هذه المبادرات. كما أظهرت نتائج تحليل الانحدار وجود أثر إيجابي لمستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية قيد الدراسة على مستوى الأداء المالي وغير المالي للشركات محل الدراسة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، مبادرات، الأداء المالي، الأداء غير المالي، الشركات الصناعية السعودية.

المقدمة

في ظل العولمة وتداعياتها التجارية، وفي إطار البيئة التنافسية متنامية الأطراف سواء المحلية منها أم الدولية، سعت الشركات المعاصرة إلى البحث عن استراتيجيات مبتكرة وتوظيفها من أجل البقاء والاستمرارية والنمو. وفي ظل هذه الأوضاع، فقد أصبح لزاماً على المديرين البحث عن طرق أكثر فاعلية لاكتساب الميزات الاستراتيجية بالإضافة إلى تحسين الأداء التنظيمي. ويرى (Talebna et al., 2017) أن التغير الديناميكي الحاصل في بيئة الأعمال والمشهد الاجتماعي، أدى إلى قيام الشركات بإجراء تغييرات جوهرية لإعادة تصميم نفسها تنظيمياً، وإجراء التحسينات على نظم معلوماتها، بالتوازي مع تنفيذ أحدث أنظمة التصنيع، وتوظيف ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة. ونظراً لضرورة تطوير ممارسات المحاسبة الإدارية مع الوقت في سياق البيئة التنافسية المتغيرة، فليس من المستغرب أنه في العقدين الأخيرين، كان هناك اهتمام متزايد من قبل المنظرين والباحثين والممارسين بمجال المحاسبة الإدارية غير التقليدية كحقل متنامي؛ وبما يُعرف باسم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. حيث يعتبر (Simmonds 1981) أول من أدخل هذا المصطلح إلى حقل المحاسبة الإدارية واعتباره ممارسة تتركز نحو الخارج بدلاً من اقتصره على التوجه الداخلي للأنشطة. ومن جهة أخرى، يرى رواد هذا المصطلح أمثال (Roslender & Hart 2010) أنه يتضمن استخدام أساليب وأدوات متقدمة في المحاسبة الإدارية وبشكل متكامل مع حقل التسويق سعياً لتحقيق الميزات التنافسية.

وبهدف تحسين ممارسات المحاسبة الإدارية التي تمكن من اتخاذ القرارات الإدارية الناجحة، فقد تم في الثمانينيات توجيه الانتقادات لممارستها التقليدية؛ كونها تركز بشكل كبير على العمليات الداخلية والقضايا التي لا تقدم إلا القليل

* تم استلام البحث في مايو 2022، وقبل للنشر في يوليو 2022، وتم نشره في مارس 2023.

للإدارة في مجال صياغة الاستراتيجية والحفاظ على الميزة التنافسية. فمن منظور مقارن، تركز ممارسات المحاسبة الإدارية التقليدية على البيئة التنظيمية الداخلية، ووجهات النظر التاريخية، وأهداف الأعمال قصيرة الأجل، فيما تعتبر المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ذات منظور واسع موجه خارجياً ونحو المستقبل بعيد المدى (Dheseviano & Patrick, 2018). وفي ظل البيئة الحالية، ومن أجل البقاء والاستمرارية والنمو، تتخذ الشركات المعاصرة خطوات نحو التوسع، وذلك من خلال الوصول إلى أسواق جديدة؛ وجعل المنتج والسعر أكثر جاذبية؛ وإرضاء العملاء؛ وتطوير استراتيجيات جديدة. وفي هذا السياق، فإن المديرين للشركات يبحثون باستمرار عن أدوات وتقنيات مناسبة من أجل التحقيق في التكلفة الداخلية والخارجية للمنتجات، والحصول على معلومات عن السوق وتكاليف المنتج، وتحليل احتياجات العملاء ورغباتهم، والتنبؤ بالأداء التنظيمي وتقييمه، بالإضافة إلى ضمان الميزة التنافسية في أنشطة الإنتاج. وكنتيجة لذلك، كانت هناك حاجة ماسة لتطوير ممارسات موجهة نحو المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بدلاً من عملية الرقابة الإدارية كنمط تقليدي. وكان من أبرز مبادرات هذه المحاسبة وخاصة في القطاع الصناعي كلاً من نظام التكاليف المبني على النشاط، ونظام المخزون في الوقت المحدد، وإدارة الجودة الشاملة، بالإضافة إلى بطاقة الأداء المتوازن (Al-Khadash & Feridun, 2006; Talebnia et al., 2017). وعلى الرغم من أن فكرة المحاسبة الإدارية الاستراتيجية قد حظيت بقبول عالمي واسع، إلا أن هناك دليلاً على أن الممارسات الخاصة بها لم يتم تبنيها على نطاق واسع حتى الآن (Ojra et al., 2012, Quon, 2020)، ويبدو أن التطورات في أدبيات هذه الفكرة قد تضاءلت بسبب دورة الحياة القصيرة نسبياً للعديد من أدوات الإدارة الاستراتيجية (Nixon & Burns, 2012; Quon, 2020). ويرى Nixon & Burns (2012) أنه لا يزال هناك نقص واضح في الأدلة الميدانية حول مدى استخدام مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. ففي السنوات العشر إلى العشرين الماضية، لم يكن هناك سوى عدد قليل من الدراسات الميدانية حول معدلات استخدام المبادرات الاستراتيجية للمحاسبة الإدارية في المنظمات، ومن أبرز هذه الدراسات (Cadez, 2006; Cinquini & Tenucci, 2010; Lay & Jusoh, 2012; Said et al., 2010; Quon, 2020). وكغيرها من البيئات، لم تحظى بيئة الأعمال السعودية بدراسات حول واقع استخدام مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث وجد الباحث دراسة واحدة فقط تناولت واقع ممارسة تطبيق الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية السعودية (دراسة العين والعزام، 2018). وعليه تأتي هذه الدراسة لسد الفجوة البحثية في هذا النوع من الدراسات في بيئة الشركات الصناعية. حيث يحتل هذا الموضوع أهمية خاصة في القطاع الصناعي السعودي الذي يلعب دوراً محورياً في التنمية الاقتصادية للدول ومنها المملكة العربية السعودية من خلال معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي والقيمة المضافة من الناتج الإجمالي المحلي (شهاب، 2021).

الإطار النظري والدراسات السابقة

المحاسبة الإدارية الاستراتيجية: المفهوم والممارسة

في وقت مبكر من الثمانينيات، برز في الساحة البحثية واقعاً يفيد أن ممارسات المحاسبة الإدارية التقليدية لم تكن كافية لتلبية احتياجات اتخاذ القرارات الإدارية، وذلك كونها تركز بشكل أساسي على البيئة التنظيمية الداخلية، وأهداف الأعمال قصيرة المدى، وتهمل البيئة الخارجية والأهداف التنظيمية طويلة المدى (Cadez, 2006). واستجابةً لأوجه القصور سالفة الذكر، تم تقديم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بواسطة Simmonds (1981)، مع التنويه بأن هذه الشكل من المحاسبة الإدارية يمكن أن يساعد في حل المشكلات المتعلقة بممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية الغير فعالة في بيئة التصنيع والتنافسية.

وفي أواخر الثمانينيات، تم التعرف على المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كتطور مثير في هذا الحقل. ومع ذلك، كان هناك (ولا يزال) اتفاقاً ضئيلاً بشأن مكونات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (Quon, 2020). بالإضافة إلى ذلك، في حين أن العديد من الممارسين لديهم وجهة نظر إيجابية عن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، كان هناك تطبيق محدود لأساليبها ومبادراتها (Quon, 2020). حيث تعتبر المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مجالاً ناشئاً بحدود غير واضحة ومتباينة ومنفصلة (Rashid et al., 2021). ولقد قدّم Simmonds (1981) لأول مرة مصطلح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية معرّفاً إيها على أنها «توفير وتحليل بيانات المحاسبة الإدارية حول الأعمال ومنافسها لاستخدامها في تطوير ومراقبة إستراتيجية العمل» (ص 26). أما Bromwich (1990)، فقد وصف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أنها «توفير وتحليل المعلومات المالية عن أسواق منتجات الشركة، وتكاليف المنافسين، وهياكل التكلفة، ومراقبة استراتيجيات المنظمة واستراتيجيات

منافسها في هذه الأسواق على مدى عدد من الفترات الزمنية» (ص 28). ومن جهةٍ أخرى، تم اعتبار المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بمثابة نهج ذو قيمة بالغة الأهمية في صياغة الإستراتيجيات وتنفيذها، فهو نهج لتحديد الوضع الاستراتيجي للمنظمة، بالإضافة إلى دمج المحاسبة الإدارية وإدارة التسويق ضمن إطار عمل استراتيجي (Roslender & Hart, 2003). ويرى (Cadez, 2006) أن الخصائص العامة الأخرى للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية تكمن في التركيز على الخارج، والتوجه التطلعي طويل الأجل، بالإضافة إلى توفير المعلومات المالية وغير المالية لغايات صنع القرار.

وبالرغم من وجود اختلافات في الأدبيات المتعلقة بتعريف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (Simmonds, 1981; Bromwich, 1990; Roslender & Hart, 2003; Cadez, 2006)، إلا أنه هناك بعض الخصائص الرئيسة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي يميل مؤلفو الأعمال السابقة إلى الإنفاق عليها، وهي: التوجه المستقبلي - التركيز على الأهداف والغايات طويلة الأجل، والتوجه الخارجي - التركيز على البيئة الخارجية، والتوجه ذو المنظور الواسع - إدراج مناظير من الإدارة الاستراتيجية وحقل التسويق. إن هذه الخصائص ساهمت في تمييز المحاسبة الإدارية الاستراتيجية عن المحاسبة الإدارية التقليدية، فالأخيرة ركزت داخلياً واستندت إلى المعلومات المالية التاريخية للمنظمة. ومن جهةٍ أخرى، وعلى عكس بعض المصطلحات المعاصرة كالبيانات الضخمة، وتحليلات ذكاء الأعمال وذكاء الأعمال - والتي تشير إلى استخدام المنظمة للبرامج لتحليل مجموعات البيانات الداخلية الكبيرة للأداء السابق -، تركز المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على تحليل البيئة الخارجية والأهداف المستقبلية الموجهة إلى اكتساب الميزة التنافسية (Quon, 2020).

وكهدف رئيس للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية في توفير وتحليل المعلومات ذات الأهمية الاستراتيجية للمنظمة، فقد دأب المنظرون والباحثون على تحديد بعض المبادرات (الأساليب أو الأدوات) للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية لخدمة هذا الهدف. وفي هذا الإطار، يتم النظر إلى المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أنها مجموعة متنوعة من الأساليب أو المبادرات، حيث تم إدراجها في العديد من الدراسات السابقة المتخصصة في هذا المجال (Guinding et al., 2000; Cravens & Guinding, 2001; Roslender & Hart, 2003; Cadez & Guinding, 2008). وبالرغم من ذلك، لا يوجد لحد الآن قائمة مقبولة ومتفق عليها بين المنظرين والباحثين لمبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (Cescon et al., 2019; Rashid et al., 2021). ويُعزى ذلك إلى محدودية الإنفاق بين المنظرين والباحثين حول ما يشكل إطاراً مفاهيمياً للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية. فقد حاول العديد من الباحثين تقديم وجهات نظر ونظريات حول المكونات الأساسية للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية (Simmonds, 1981; Bromwich, 1990; Roslender & Hart, 2003)، ولكنها جاءت مجزأة وغير منهجية. وفي الوقت الحالي، لا يوجد إطار شامل يتضمن مكونات متفق عليها لهذا النوع المتطور من المحاسبة الإدارية. وبالنظر إلى العديد من أساليب ومبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تم طرحها في الدراسات السابقة المتخصصة، يمكن القول أن هذه الأساليب أو المبادرات تسعى بشكل أساسي إلى دمج أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية في عملية صنع القرار الاستراتيجي. ومن مراجعة الدراسات السابقة ذات العلاقة، فقد أورد (Rashid et al., 2021) ما يزيد عن 20 أسلوب أو مبادرة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، يمكن تصنيفها في خمس مداخل وهي: مبادرات محاسبة، ومبادرات الرقابة وتقييم الأداء، ومبادرات تتعلق بالمنافسين، ومبادرات تتعلق بالعملاء، ومبادرات تتعلق بالقرار الاستراتيجي.

وفي ضوء تعددية مداخل ومبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وفي سياق تركيز الدراسة الحالية على القطاع الصناعي، سيتم تناول أربعاً من هذه المبادرات وهي: نظام التكاليف المبني على النشاط، ونظام الإنتاج في الوقت المحدد، وإدارة الجودة الشاملة، وبطاقة الأداء المتوازن. حيث أظهرت بعض الدراسات السابقة أن هذه المبادرات هي الأبرز ممارسةً وتوافقاً مع بيانات التصنيع الحديثة سواء في البيئة الغربية أو العربية (Al-Khadash & Feridun, 2006; Cadez & Guinding, 2008; Talebnia et al., 2017; Dheseviano & Patrick, 2018; Cescon, et al., 2019).

ويعتبر نظام التكاليف المبني على النشاط أحد مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث يقوم بتقدير التكلفة في ضوء العلاقة بين التكاليف والأنشطة والمنتجات المقدمة، وتخصيص تكاليف غير مباشرة للمنتجات بشكل أقل تعسفية من طرق تقدير التكاليف التقليدية. ويستخدم هذا النظام غالباً في الشركات الصناعية؛ كونه يعزز موثوقية بيانات التكلفة، وبالتالي توفير تكاليف حقيقية نسبياً وتصنيفها بشكل أفضل أثناء عملية الإنتاج. ومن جهةٍ أخرى، يستخدم هذا النظام في تحديد التكلفة المستهدفة، وتكلفة المنتج، وتحليل ربحية خط الإنتاج، وتحليل ربحية العميل وتسعير الخدمة، حيث أن هذه الاستخدامات تمثل جوانب هامة على صعيد مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

كما يسهم هذا النظام في توفير فهم أفضل للتكاليف؛ مما يسمح للشركات بتشكيل استراتيجية تسعير أكثر ملاءمة. وفي الواقع، فإن نظام التكاليف المبني على النشاط هو نظام بديل يمكن أن يحل محل الأنظمة التقليدية المستخدمة لتخصيص التكاليف العامة. ومع ذلك، فإن الاهتمام المتزايد والميل لاستخدام هذا النظام يُعزى إلى المزايا المختلفة التي يحققها هذا النظام. ولعل من أبرز هذه المزايا: تحسين مقاييس الأداء، وتوفير مقاييس أكثر دقة وملاءمة لاتخاذ قرارات التسعير، وترشيد تكاليف الإنتاج، واختيار تركيبة الإنتاج المثلى (Briciu and Capusneanu, 2013).

أما نظام المخزون في الوقت المحدد، فهو نظام دقيق للتحكم في المخزون جنباً إلى جنب مع نظام معلومات فعال للتنسيق الكامل بين الإنتاجية من ناحية والموردين من ناحية أخرى (Al-Khadash & Feridun, 2006)، أي مواءمة طلبات المواد الخام من الموردين مباشرة مع جداول الإنتاج. بالإضافة إلى ذلك، يُمكن هذا النظام من التنسيق في نقل الإمدادات وفقاً للمواصفات والكميات المناسبة وفي الوقت المناسب وفي إطار بيئة عمل مستقرة، كما يسهم في تخفيض تكاليف الإنتاج، والاستعدادات، وإعادة التشغيل، والنقل، والتخلص من فائض الإنتاج، ووقت الانتظار، ويحسن من الأداء وبشكل مستمر وخاصةً في سياق المنافسة الشديدة السائدة (Taghipour et al., 2020). وأما فيما يتعلق بإدارة الجودة الشاملة (TQM)، فإنها من المبادرات الاستراتيجية التي تعتبر توسعاً طبعياً للجهود المكثفة التي تهدف إلى ترقية وتحسين أداء المنظمة من خلال مراقبة جودة المنتجات. حيث أن هذا المفهوم يقوم على فلسفة التحسين المستمر في أداء جميع العمليات في المنظمة لتحقيق جودة المنتجات والخدمات التي هي نتاج تلك العمليات. ولقد اقترح العديد من خبراء الجودة أن الالتزام بالجودة الشاملة سيؤدي إلى تحسين الأداء (Hendricks & Singhal, 2001). وتهدف إدارة الجودة الشاملة إلى جعل جميع الأطراف المشاركة في عملية الإنتاج مسؤولين عن الجودة الشاملة للمنتج أو الخدمة النهائية. وتشرف هذه الإدارة على جميع الأنشطة والمهام اللازمة للحفاظ على المستوى المطلوب من التميز داخل الأعمال وعملياتها. وهذا يشمل تحديد سياسة الجودة، وإنشاء وتنفيذ تخطيط وضمان الجودة، ومراقبتها وإجراءات تحسينها.

في حين فإن بطاقة الأداء المتوازن تتضمن قياس الأداء غير المالي جنباً إلى جنب مع قياس الأداء المالي بحيث يتم قياس أداء المؤسسة بطريقة متعددة الأبعاد مع التركيز بشكل متزايد على استراتيجية المنظمة. ولقد قدّم هذه البطاقة كلاً من Kaplan and Norton (1996) كمقياس متكامل للأداء، حيث تأخذ هذه المبادرة الاستراتيجية أربعة منظورات أساسية للأداء وهي: المالية، والعلاء، والأعمال الداخلية، والتعلم والنمو، والتي عند دمجها، توفر صورة متوازنة للأداء التشغيلي الحالي وربطها ومقارنتها بالاستراتيجية العامة للمنظمة (Das, 2019).

وفي إطار مستويات تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، فإن معظم الدراسات السابقة في هذا المجال الحيوي تم عقدها في الاقتصاديات المتقدمة (Cravens & Guilding, 2001; Cadez & Guilding, 2008; Chiquini & Tenucci, 2010; Cadez & Guilding, 2012) مع عدد محدود جداً من هذا النوع من الدراسات في الاقتصاديات النامية ومنها السعودية. ويعتبر Guilding et al., (2000) أول من قدم أدلة ميدانية على استخدام مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية دولياً (الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة، ونيوزيلندا). حيث قام الباحثان باعتماد أجريت 12 مبادرة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية ومزاياها المدركة بين أكبر الشركات في الدول محل الدراسة. ولقد كشفت نتائج الدراسة عن وجود مستويات تطبيق منخفضة ومتماثلة إلى حد ما للمبادرات المعتمدة بين البلدان التي شملتها الدراسة، مع إظهار تصور إيجابي فيما يتعلق بالمزايا المدركة المستمدة من استخدام هذه المبادرات. كما أجرى Cravens and Guilding (2001) مسحاً آخر في الولايات المتحدة الأمريكية عن طريق إضافة ثلاث مبادرات أخرى [التكلفة على أساس النشاط، والمقارنة المرجعية، وبطاقة الأداء المتوازن] إلى قائمة مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي درسها Guilding et al. (2000). وقد أظهرت دراستهم أن هناك تركيز واضح من قبل الشركات الأمريكية على تطبيق المبادرات التي تتعلق بالمنافسين مقارنةً بغيرها من المبادرات والتي جاءت بمستوى محدود نسبياً.

وبعد ذلك، قام Cadez and Guilding (2008) بإضافة 3 مبادرات أخرى تتعلق بتحليل ربحية العملاء إلى قائمة الخمسة عشر مبادرة التي تمت دراستها من قبل Cravens and Guilding (2001)، وإجرائها في أكبر شركات التصنيع في دولتي سلوفينيا وأستراليا. ولقد كانت نتائج هذه الدراسة مقارنة نسبياً إلى النتائج التي توصل إليها Guilding et al. (2000) من حيث ضعف التطبيق لمبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ولكن بتركيز واضح للشركات في البلدين على مستوى مبادرات نظام التكلفة. وأما في إيطاليا، فقد أجرى Cinquini and Tenucci (2010) دراسة استقصائية ركزت على مستوى تطبيق 14 مبادرة من مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في أكبر شركات التصنيع في هذه الدولة. وكشفت النتائج

التي توصلنا إليها أن هذه المبادرات مستخدمة على نطاق واسع في الشركات محل الدراسة مع التركيز على استخدام نظام التكاليف المبني على النشاط. أما (Nuhu et al. (2017، فقد أجرى دراسة على 127 منظمة من منظمات القطاع العام في أستراليا، وأظهرت نتائجها تطبيقاً محدوداً لبعض مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، مع استخدام أكبر لأنظمة التكاليف ومنها نظام التكاليف المبني على النشاط، في حين أظهرت دراسة (Cescon et al. (2019 والتي أجريت على 55 شركة تصنيع إيطالية كبيرة الحجم وجود تفاوت في مستويات تطبيق 11 مبادرة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات محل الدراسة مع تطبيق عالي لكل من نظام التكاليف المبني على النشاط وبطاقة الأداء المتوازن.

وفي سياق الدول ذات الاقتصاديات النامية غير العربية، فإنه لم يتم إجراء دراسة واحدة على تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية أو فوائدها كحزمة أو كمجموعة معينة من المبادرات وذلك في ضوء مراجعة الأدبيات التي قام بها (Rashid et al. (2021. ومع ذلك، فقد ركز عدد قليل من هذه الدراسات على اعتماد مبادرة واحدة ودراسة مستوى تطبيقها والذي جاء فيها بمستوى منخفض. فعلى سبيل المثال، أظهرت نتائج دراسة (Sartorius et al. (2007 أن 12% فقط من الشركات في جنوب إفريقيا اعتمدت على نظام التكاليف المبني على النشاط. كما أظهرت نتائج دراسة (Abdual Majid & Sulaiman (2008، أن هذا النظام تم اعتماده على نطاق واسع في الشركات الماليزية. وأما فيما يتعلق ببطاقة الأداء المتوازن، فقد أظهرت دراسة (Khan et al. (2011 أن 10% فقط من الشركات البنجلاديشية (ن=60) تقوم بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن بكامل طاقتها. وفي ضوء هذه الدراسات، يمكننا القول أن هذه الأدبيات قد فشلت في الكشف عن صورة تطبيق وفوائد مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كحزمة في سياق الاقتصاد النامي.

وأما في البيئة العربية، فعلى صعيد بيئة التصنيع الأردنية، فقد أظهرت دراسة (Al-Khadash & Feridun (2006 أن 26.8% من الشركات الصناعية (ن=56) تستخدم واحدة على الأقل من مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (نظام التكاليف المبني على النشاط، والإنتاج في الوقت المحدد، وإدارة الجودة الشاملة، وبطاقة الأداء المتوازن). بالإضافة إلى وجود مستوى وعي عالي بأهمية استخدام هذه المبادرات الاستراتيجية بين المديرين الماليين، ولكن هذا الوعي لم ينعكس في تنفيذ هذه المبادرات. كما أظهرت دراسة (Saaydah & Khatatneh (2014 التي أجريت على (42 شركة تصنيع أردنية وجود مستوى مقبول من الوعي والاعتماد، كلياً أو جزئياً، على بعض مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الواردة في دراسة (Al-Khadash & Feridun (2006. وأما في بيئة التصنيع العراقية، فقد أظهرت دراسة (Jaf et al. (2015 أن هنالك اهتمام جيد بتطبيق بعض مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المتمثلة بكل من نظام التكاليف المبني على النشاط، والإنتاج في الوقت المحدد، وإدارة الجودة الشاملة، وبطاقة الأداء المتوازن، والتكلفة المستهدفة في سبع شركات تصنيع. وفي البيئة السعودية، فقد انفردت دراسة العين والعزام (2018) بدراسة واقع ممارسات تطبيق الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي السعودي (ن=12)، وبتناول (20 مبادرة للمحاسبة الإدارية. وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن هناك اهتمام متوسط من المحاسبين والماليين العاملين في هذه الشركات بتطبيق هذه المبادرات، حيث جاء أعلى اهتمام ببطاقة الأداء المتوازن وأدناها بإدارة الجودة (6 سيجما). ولكن لم تتناول هذه الدراسة انعكاسات هذا الاهتمام على مستويات التطبيق لهذه المبادرات، مما يشكل قصوراً واضحاً في تحديدها في بيئة التصنيع السعودية.

ومن خلال المراجعة السابقة، فإنه من الواضح أن الدراسات التي تناولت مستويات تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في بيئة شركات التصنيع قدمت أدلة مختلطة من حيث درجة التطبيق. وفي هذا السياق وبناءً على نتائج دراسة العين والعزام (2018) في البيئة السعودية، يمكننا صياغة الفرضية التالية:

الفرضية الأولى H1: يوجد مستوى تطبيق عالي لمبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية قيد الدراسة (نظام التكاليف المبني على النشاط، ونظام الإنتاج في الوقت المحدد، وإدارة الجودة الشاملة، وبطاقة الأداء المتوازن) في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي السعودي.

المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والعوامل الموقفية والأداء

قام بعض الباحثين ببلورة مكونات (أساليب أو مبادرات) المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من منظور النظرية الموقفية (Contingency Theory)، باقتراح مفاده أنه لا يوجد تكوين مثالي لنظام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وأن العوامل الموقفية أو الظروف المحددة تملئ الخيار الأفضل في كل ظرف محدد (Reid & Smith, 2000). وفي ضوء هذا المنظور، يمكن

القول بأن الأنظمة الأساسية للأعمال تتطور جزئياً استجابةً للعوامل الموقفية الخاصة بالمنظمة والبيئة التي تواجهها. ولقد أظهرت بعض الدراسات السابقة (Cadez & Guilding, 2008; Cinquini & Tenucci, 2010; Cravens & Guilding, 2001; Said et al., 2010; Guilding & McManus, 2002; Lay & Jusoh, 2012) أن طبيعة الصناعة وعمر وحجم المنظمة وحدة المنافسة والتوجه الاستراتيجي من أبرز العوامل المؤثرة على درجة تبني المنظمات لمبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وتنفيذها. فعلى سبيل المثال، أظهرت دراسة (Guilding and McManus (2002 أن حدة المنافسة تعتبر من العوامل المحددة لأساليب أو مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، كما أظهرت دراسة (Cinquini and Tenucci (2010 وجود ارتباط بين درجة استخدام مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وكلاً من حدة المنافسة وحجم الشركة وتطلعاتها الاستراتيجية. وأظهرت بعض الدراسات الحديثة (Pasch, 2019; Cescon, et al., 2019; Quon, 2020) أن عوامل موقفية كحجم المنظمة وحدة المنافسة ترتبط مع طبيعة مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المستخدمة من قبل المنظمات المبحوثة ومستوى تنفيذها. وفي البيئة العربية، لم تتناول أية دراسة طبيعة هذه العوامل الموقفية وأثرها على مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. وفي ضوء نتائج الدراسات في بيئة الاقتصاديات المتقدمة ذات العلاقة، تم صياغة الفرضية التالية:

الفرضية الثانية H2: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) لعمر وحجم الشركة وحدة المنافسة على مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي السعودي.

ويرى (Turner et al. (2017 أن المنظمات التي تهدف إلى تعزيز قدرتها التنافسية وأدائها المالي أو غير المالي، يجب أن تقوم بتطوير وتنفيذ سياسات وإجراءات داخلية مثل مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تتفق مع استراتيجيات أعمالها وتأخذ بعين الاعتبار المتطلبات التنافسية المتغيرة. وفي حين أن تبني المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هو مسار حاسم لتمكين المنظمة من اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة وتعزيز الأداء التنظيمي، فإن نتيجة التمكين لممارسة مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ستوقف على فعالية المنظمة في تكييف هذه الممارسات مع استراتيجيتها وبيئتها (Ojra et al., 2021).

وعلى مر السنوات السابقة، أصبح هناك اعتراف متزايد بأهمية المحاسبة الإدارية الاستراتيجية للمنظمات، مما أدى إلى زيادة الاهتمام بها بحثياً. ويعتبر تحسين الأداء التنظيمي أحد أهم المجالات التي حظيت بالاهتمام في أدبيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. وتعتبر الدراسات التي تناولت تأثير مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء الشركات محدودة نسبياً في سياق كل من الاقتصادات المتقدمة والنامية. حيث أظهرت الدراسات التي تم مراجعتها عن أثر إيجابي كبير لتطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأداء الشركة (Cadez & Guilding, 2008; Cadez and Guilding (2012 والتي أجريت على كبرى الشركات التصنيعية في سلوفينيا (ن=193) أثراً كبيراً لـ (16) مبادرة من مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء الشركات الكمي والنوعي والمتمثل بالعائد على الاستثمار، وهامش المساهمة للمبيعات، ورضا العملاء، وجودة المنتج، والقدرة على تطوير منتجات جديدة، بالإضافة إلى الحصة السوقية. كما استخدم (Aykan and Aksoylu (2013 مؤشرات مالية وغير مالية كمقياس لأداء الشركات قيد دراسته في تركيا (ن=229)، وأما دراسة (Turner et al. (2017 فقد تناولت تأثير مبادرات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي للشركات (ن=95)، في حين قام (Quon (2020 في دراسته على الشركات الكندية (ن=101) باستخدام كلاً من المؤشرات المالية وغير المالية لقياس أداء الشركات. وبغض النظر عن طبيعة مؤشرات الأداء المستخدمة، فقد أظهرت هذه الدراسات وجود الأثر الإيجابي السالف ذكره. مع العلم بأنه لم يتم لحد الآن التوصل إلى إجماع عام حول النموذج الأنسب لقياس أداء الشركات، وإنما تم الإنفاق وبقدر ضئيل بشأن ما يمثل مجموعة هامة وصالحة من مقاييس الأداء (Ojra et al., 2021).

ومن خلال مراجعة الأدبيات ذات العلاقة بموضوع الدراسة في البيئة العربية تحديداً، يلاحظ غياب الدراسات التي تناولت أثر مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء الشركات الكمي والنوعي باستثناء دراسة (Al-Khadash & Feridun (2006 التي أجريت على شركات التصنيع الأردنية باستخدام مؤشر مالي وحيد وهو العائد على الأصول. أما دراسة العين والعزام (2018) في بيئة التصنيع السعودية، فقد تبلور اهتمامها في فحص أثر مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على القدرة التنافسية للشركات دونما أي فحص لمؤشرات مالية أو غير مالية أخرى. واستناداً لنتائج الدراسات في بيئة الاقتصاديات المتقدمة ذات العلاقة، تم صياغة الفرضية التالية:

الفرضية الثانية H3: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \leq \alpha$) لمستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية قيد الدراسة على الأداء المالي وغير المالي للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي السعودي.

مشكلة الدراسة

تكمن مشكلة الدراسة الحالية من واقع عدم التوازن بين أهمية المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والندرة الشديدة للبحث الميداني في هذا المجال. مما يتطلب مزيداً من الاستكشاف والتحقق لتوفير فهم أفضل لهذا المجال الحيوي الناشئ. ومن جهة أخرى، فقد حظيت قابلية نقل ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة عبر البلدان باهتمام كبير، وذلك كاستجابة طبيعية لزيادة المنافسة الدولية فيما يتعلق بأنشطة الأعمال التجارية العالمية. ولغاية الآن، لم يتم إجراء سوى عدد قليل من الدراسات الميدانية المعمقة للممارسات الدالة على المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وفي عدد محدود من البلدان كنيوزيلندا، والولايات المتحدة والمملكة المتحدة وسلوفينيا وأستراليا وإيطاليا وماليزيا. وفي البيئة العربية ومنها السعودية، جاءت الدراسات ذات العلاقة بممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية غير معمقة، حيث اكتفت بالسؤال عن مدى الاهتمام بممارسة هذه الأساليب من قبل الشركات دون تقديم تصور واضح عن مستويات تطبيقها، وكذلك عدم تخصيص مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية حسب طبيعة القطاع المبحوث، أو ربطها ببعض المتغيرات التنظيمية والبيئية المؤثرة على تطبيقها. وهذا قد يؤثر على نتائج هذه الدراسات، وإعطاء تصور غير دقيق حول هذه الممارسات. كما أن هذه الدراسات ركزت بشكل أساسي على تأثير هذه الممارسات على القدرة التنافسية للشركات، مع تغييب واضح لدور هذه الممارسات على الأداء المالي وغير المالي للشركات والذي كان ركيزة هامة للدراسات الغربية ذات العلاقة. وعليه، تتمثل مشكلة الدراسة في استكشاف الواقع الفعلي لمستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأثرها على مؤشرات الأداء المالي وغير المالي للشركات الصناعية السعودية والمدرجة في السوق المالي السعودي.

وعليه فإن مشكلة الدراسة تتمثل في الإجابة عن الأسئلة التالية:

- 1- ما مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي السعودي؟
- 2- ما هي العوامل التنظيمية والبيئية المؤثرة على مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي السعودي؟
- 3- هل يؤثر مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي السعودي؟

أهمية الدراسة

تتناول الدراسة الحالية موضوع مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كأحد الموضوعات الحديثة نسبياً على بيئة الأعمال الدولية ومنها البيئة السعودية. ويمثل ممارسة هذه المبادرات في العصر الحالي ركيزة استراتيجية للشركات لمواجهة التحديات الراهنة والتطورات المتلاحقة والديناميكية للأنظمة الاقتصادية الناجمة عن العولمة. وبما أن بيئة الأعمال السعودية جزء لا يتجزأ من بيئة الأعمال الدولية، وفي ضوء عضوية السعودية في منظمة التجارة العالمية، فإن ذلك يتطلب من منظمات الأعمال السعودية ومنها الصناعية التوجه نحو الممارسات الحديثة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة وتقييم الأداء وغيرها، ومنها «مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية»، وإحلالها بدلاً من الأدوات التقليدية للمحاسبة الإدارية لمواجهة التحديات وتحسين موقفها المالي والتنافسي في السوق العالمية، وكذلك للبقاء والنمو والاستمرارية في بيئة تنافسية حادة.

وفي هذا الإطار، تكمن أهمية هذه الدراسة في موضوعها الذي يعتبر من الموضوعات التي تبحث لأول مرة في البيئة السعودية وخاصة في سياق التركيز على أثر بعض مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي وغير المالي -وذلك حسب حد علم الباحث-. كما تكمن أهمية هذه الدراسة في تناولها للقطاع الصناعي السعودي الذي يعتبر من القطاعات الاقتصادية الهامة على صعيد الدور المحوري له في التنمية الاقتصادية مع تخصيص بعض مبادرات المحاسبة

الإدارية الاستراتيجية التي تتناسب وواقعه. حيث يشهد هذا القطاع تحولات جذرية على صعيد المنافسة الدولية، تتطلب منه ممارسات حديثة وأداء مالي مستدام قادر على مواجهة التحديات وتكوين الميزات التنافسية كونه حلقة الوصل بين الاقتصاد المحلي والاقتصاديات الخارجية.

وعليه، تعمل الدراسة الحالية على سد النقص في البحث المحاسبي في موضوع الدراسة، وتأسس لبناء لبنة أولية تمهد الطريق لدراسات لاحقة في مجال العلاقة بين تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء المالي للشركات. إضافةً إلى توجيه أنظار الإدارات في الشركات الصناعية في السعودية نحو أهمية هذه المبادرات ودورها على صعيد الأداء المالي للشركات.

أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- التعرف على مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المتمثلة بنظام التكاليف المبني على النشاط، ونظام الإنتاج في الوقت المحدد، وإدارة الجودة الشاملة، وبطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي السعودي.
- 2- التحقق من أثر عمر وحجم الشركة وحدة المنافسة على مستوى تطبيق هذه المبادرات في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي السعودي.
- 3- التحقق من أثر مستوى تطبيق هذه المبادرات على الأداء المالي وغير المالي للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي السعودي.

تصميم الدراسة

مجتمع وعينة الدراسة

يمثل مجتمع الدراسة جميع الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي السعودي خلال العام 2022م والبالغ عددها (105) شركة. وتكونت عينة الدراسة من (30) شركة قام الباحث باختيارها وفقاً للمعايير التالية: تنوع منتجات الشركة، وكبر حجم أصول الشركة وحجم تداول أسهما خلال الخمس سنوات الماضية. وكانت وحدة التحليل في هذه الدراسة المحاسب أو المدير المالي العامل في الشركات محل الدراسة. حيث تم توزيع (10) استبانة لكل شركة بإجمالي بلغ (300) استبانة شخصياً ومن خلال البريد الإلكتروني، تم تعبئة (249) استبانة منهم، واستبعاد (9) منها لعدم استكمالها؛ وبالتالي بلغ عدد الاستبانة الصالحة للتحليل (240) استبانة؛ أي بمعدل استرجاع مقبول بلغ (80%).

قياس متغيرات الدراسة

تم قياس متغير الدراسة المستقل والمتمثل بمستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من خلال طرح سؤال على المستجيبين ينص على «ما مستوى تطبيق شركتكم لمبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التالية خلال الثلاث سنوات الأخيرة»: نظام التكاليف المبني على النشاط، ونظام الإنتاج في الوقت المحدد، وإدارة الجودة الشاملة، وبطاقة الأداء المتوازن، وعلى مقياس خماسي يتدرج من «1» (بدرجة منخفضة جداً) إلى «5» (بدرجة عالية جداً)، بالاعتماد على دراسة (Saaydah & Khatatneh, 2014). في حين تم قياس متغيرات الدراسة المستقلة (الأداء المالي وغير المالي) من خلال الطلب من المستجيبين مقارنة أدائهم مع أداء الشركات المنافسة خلال الثلاث سنوات الأخيرة وعلى مقياس خماسي يتدرج من (1) أدنى من المنافسين إلى (5) أعلى من المنافسين بالاعتماد على دراسة (Otley, 2016).

أما قياس المتغيرات الضابطة، فتم من خلال تحديد عمر الشركة بالسنوات (لوغاريتم العمر)، وحجمها (لوغاريتم عدد العاملين فيها)، وحدة المنافسة التي تواجهها، حيث تم سؤال المستجيبين تحديد شدة المنافسة على مقياس من سبع نقاط يتراوح من «1» (شدة ضئيلة) إلى «7» (شديدة للغاية) على خمسة مؤشرات وهي: الحصة السوقية، والبيع والتوزيع، والسعر، والجودة وتنوع المنتجات، وخدمة العملاء بالاعتماد على دراسة (Guilding's and McManus, 2002).

النماذج الإحصائية للدراسة

في ضوء فرضيات الدراسة ونموذجها المفاهيمي تم بناء نموذجين للدراسة وعلى النحو التالي:

- النموذج الأول: تم توظيف المتغيرات الضابطة كمتغيرات مستقلة مقابل مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية محل الدراسة، وضمن المعادلة التالية:

$$Pra_{SMA} = \beta_0 + \beta_1 Log_{age} + \beta_2 Log_{size} + \beta_3 CI + \epsilon \dots \dots \dots (equ.1)$$

- النموذج الثاني: تم توظيف مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية واحدة تلو الأخرى، تم دمجها معاً كحزمة واحدة مقابل الأداء المالي ومقابل الأداء المالي، مع إضافة المتغيرات الضابطة الواردة في النموذج الأول، وضمن المعادلات التالية:

$$FIN = \beta_0 + \beta_1 Log_{age} + \beta_2 Log_{size} + \beta_3 CI + \epsilon \dots \dots \dots (equ.2.1)$$

$$FIN = \beta_0 + \beta_1 Log_{age} + \beta_2 Log_{size} + \beta_3 CI + \beta_4 ABC + \epsilon \dots \dots \dots (equ.2.2)$$

$$FIN = \beta_0 + \beta_1 Log_{age} + \beta_2 Log_{size} + \beta_3 CI + \beta_4 IIT + \epsilon \dots \dots \dots (equ.2.3)$$

$$FIN = \beta_0 + \beta_1 Log_{age} + \beta_2 Log_{size} + \beta_3 CI + \beta_4 TQM + \epsilon \dots \dots \dots (equ.2.4)$$

$$FIN = \beta_0 + \beta_1 Log_{age} + \beta_2 Log_{size} + \beta_3 CI + \beta_4 BSC + \epsilon \dots \dots \dots (equ.2.5)$$

$$FIN = \beta_0 + \beta_1 Log_{age} + \beta_2 Log_{size} + \beta_3 CI + Pra_{SMA} + \epsilon \dots \dots \dots (equ.2.6)$$

$$Non-FIN = \beta_0 + \beta_1 Log_{age} + \beta_2 Log_{size} + \beta_3 CI + \epsilon \dots \dots \dots (equ.2.7)$$

$$Non-FIN = \beta_0 + \beta_1 Log_{age} + \beta_2 Log_{size} + \beta_3 CI + \beta_4 ABC + \epsilon \dots \dots \dots (equ.2.8)$$

$$Non-FIN = \beta_0 + \beta_1 Log_{age} + \beta_2 Log_{size} + \beta_3 CI + \beta_4 IIT + \epsilon \dots \dots \dots (equ.2.9)$$

$$Non-FIN = \beta_0 + \beta_1 Log_{age} + \beta_2 Log_{size} + \beta_3 CI + \beta_4 TQM + \epsilon \dots \dots \dots (equ.2.10)$$

$$Non-FIN = \beta_0 + \beta_1 Log_{age} + \beta_2 Log_{size} + \beta_3 CI + \beta_4 BSC + \epsilon \dots \dots \dots (equ.2.11)$$

$$Non-FIN = \beta_0 + \beta_1 Log_{age} + \beta_2 Log_{size} + \beta_3 CI + Pra_{SMA} + \epsilon \dots \dots \dots (equ.2.12)$$

حيث أن:

Pra_{SMA} : مقياس مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ FIN : مقياس الأداء المالي للشركة المتمثل بالعائد على الأصول، والعائد على الاستثمار، والحصة السوقية، ونمو المبيعات؛ $Non-FIN$: مقياس الأداء غير المالي للشركة؛ β_0 : ثابت خط الانحدار؛ B_i : معامل الانحدار (الميل)؛ Log_{age} : اللوغاريتم الطبيعي لعمر الشركة؛ Log_{size} : اللوغاريتم الطبيعي لعدد العاملين فيها؛ CI : شدة المنافسة؛ ABC : مقياس مستوى تطبيق نظام التكاليف المبني على النشاط؛ IIT : مقياس مستوى تطبيق نظام المخزون في الوقت المحدد؛ TQM : مقياس مستوى تطبيق إدارة الجودة الشاملة؛ BSC : مقياس مستوى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

حدود الدراسة

يعتبر صدق المبحوثين من أهم حدود الدراسة الحالية؛ كونها تعتمد على الاستبانة كأداة لجمع البيانات. كما اقتصرَت الدراسة الحالية على (4) مبادرات للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية وعلى (3) متغيرات ضابطة فقط. كما جاء قياس الأداء المالي للشركات المبحوثة نوعياً من خلال مقارنة الشركة أدائهم مع أداء الشركات المنافسة خلال الثلاث سنوات الأخيرة.

عرض النتائج ومناقشتها

الإحصاءات الوصفية

يظهر من الجدول رقم (1) أن أعلى مستوى لتطبيق الشركات عينة الدراسة لمبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية جاء لنظام التكاليف المبني على النشاط وبمتوسط حسابي بلغ (3.76)، وأدناها كان لبطاقة الأداء المتوازن وبمتوسط حسابي بلغ (2.68). في حين جاء مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كحزمة واحدة متوسطاً؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لذلك (3.28 من أصل 5). وعليه، يمكن قبول فرضية الدراسة الأولى التي تنص على «يوجد مستوى تطبيق متوسط لمبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية قيد الدراسة (نظام التكاليف المبني على النشاط، ونظام الإنتاج

جدول رقم (1)

الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
مستوى تطبيق نظام التكاليف المبني على النشاط ABC	3.76	0.883
مستوى تطبيق نظام المخزون في الوقت المحدد JIT	3.07	0.908
مستوى تطبيق إدارة الجودة الشاملة TQM	3.62	0.874
مستوى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC	2.68	0.932
مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية Pra_{SMA}	3.28	0.753
لوغاريتم عمر الشركة Log_{age}	4.09	1.11
لوغاريتم حجم الشركة Log_{size}	7.21	2.26
شدة المنافسة CI	6.12	2.06
الأداء المالي FIN	3.17	0.911
الأداء غير المالي Non-FIN	2.89	0.878

وقد يعزى ذلك إلى كون هذا النظام شائع الاستخدام في الشركات الصناعية؛ لأنه يعزز موثوقية بيانات التكلفة، وبالتالي توفير تكاليف حقيقية نسبياً وتصنيفها بشكل أفضل أثناء عملية الإنتاج، وأكثر دقة وملاءمة لاتخاذ قرارات التسعير، واختيار تركيبة الإنتاج المثلى مع ترشيدها (El-Dalahmeh, 2018; Briciu and Capusneanu, 2013). وأما مجيء مستوى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC في المرتبة الأخيرة، فقد يعزى إلى حداثة هذا النظام في البيئة العربية عموماً والبيئة السعودية خصوصاً، وضعف توافر مقومات تطبيقه (العين، 2015).

كما تظهر النتائج أن الشركات عينة الدراسة تواجه منافسة عالية نسبياً؛ إذ بلغ المتوسط الحسابي لذلك (6.12 من أصل 7). وأما فيما يتعلق بالأداء المالي للشركات عينة الدراسة، فتظهر النتائج أنه جاء بمستوى متوسط (3.17 من أصل 5)، كما جاء الأداء غير المالي متوسطاً أيضاً ولكنه أدنى من الأداء المالي (2.89 من أصل 5). وقد يعزى ذلك إلى ما واجهته الشركات بشكل عام، والشركات الصناعية بشكل خاص من تحديات في إطار تداعيات جائحة كورونا.

اختبار فرضيات الدراسة

قبل البدء باختبار فرضيات الدراسة وتقدير نموذجها الأول والثاني باستخدام تحليل الانحدار على متوسطات المتغيرات المستقلة والتابعة والضابطة للدراسة، تم القيام ببعض الاختبارات الضرورية للتأكد من مدى ملائمة بيانات الدراسة لهذا النوع من التحليل. حيث أظهرت مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة ضعف علاقات الارتباط بين هذه المتغيرات، حيث تراوحت قيم معاملات الارتباط بين (0.124-0.304)؛ وهذا بدوره يضمن عدم تأثر النتائج بالعلاقات بين المتغيرات. كما أشارت نتائج اختبار (1-Sample K-S)، واختبار (Shapiro-Wilk) إلى خضوع جميع متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي ($\alpha \geq 0.05$). كما أظهرت نتائج الدراسة غياب مشكلة الارتباط الخطي المتعدد لدى المتغيرات المستقلة من خلال قيم معامل تضخم التباين (VIF) وفحص التحمل (Tolerance) التي كانت ضمن المدى المقبول (أقل من 10 في VIF، وأكبر من 5% في حالة Tol-erance)، وبالتالي فإن المتغيرات المستقلة للدراسة غير مرتبطة بشكل قوي. وأظهرت نتائج الدراسة أيضاً غياب مشكلة الارتباط الخطي بين المتبقيات Residuals، حيث كانت جميع قيم اختبار Durbin-Watson الإحصائية قريبة من القيمة (2).

اختبار نموذجي الدراسة

يبين الجدول رقم (2) نتائج تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) لنموذج الدراسة الأول والمتعلق بأثر

جدول رقم (2)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد للنموذج الأول للدراسة

المتغيرات	β قيمة t	الدلالة الإحصائية
لوغاريتم عمر الشركة Log_{age}	0.24	8.202
لوغاريتم حجم الشركة Log_{size}	0.12	7.985
شدة المنافسة CI	0.28	8.896
قيمة F = 7.654	الدلالة الإحصائية = 0.002**	
معامل التحديد $R^2 = 0.276$		

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \leq \alpha$)
 ** ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.01 \leq \alpha$)

عمر وحجم الشركة وشدة المنافسة على مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية محل الدراسة.

يلاحظ من نتائج الجدول رقم (2) وجود أثر إيجابي لكل من عمر الشركة وحجمها وشدة المنافسة التي تواجهها على مستوى تطبيقها لمبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (equ.1)، وتفسر ما نسبته (27.6%) من التغير في مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. وعليه نقبل الفرضية الثانية للدراسة والتي تنص على «يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \leq \alpha$) لعمر وحجم الشركة وحدة المنافسة على مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي السعودي». وتتفق هذه النتائج مع بعض الدراسات السابقة (Cadez & Guilding, 2008; Cinquini & Tenucci, 2010; Cravens & Guilding, 2001; Guilding, 1999; Guilding & McManus, 2002; Lay & Jusoh, 2012; Said et al., 2010; Pasch, 2019; Cescon, et al., 2019; Quon, 2020) والتي أظهرت أن وعمر وحجم المنظمة وحدة المنافسة من أبرز العوامل التي تؤثر على درجة تبني المنظمات لمبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وتنفيذها.

ويشير الأثر الإيجابي لعمر الشركة ($\beta=0.24$) وحجمها ($\beta=0.12$) إلى أن الشركات عينة الدراسة ذات العمر والحجم الأكبر هي الأعلى ممارسة لمبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. وقد تعزى هذه النتيجة إلى أنه كلما زاد عمر الشركة وحجمها، فإن عملياتها المحاسبية وأساليب الرقابة عليها تصبح أكثر تخصصية وتعقيد، بالإضافة إلى أن الشركات ذات العمر والحجم الأكبر لديها موارد أكثر وفرص أكبر للإبداع مقارنةً بالشركات الأقل عمراً وحجمًا (Sisaye & Birnberg, 2010). كما ويشير الأثر الإيجابي لشدة المنافسة التي تواجهها الشركة ($\beta=0.28$) إلى أن الشركات عينة الدراسة ذات البيئة التنافسية الأعلى هي الأعلى ممارسة لمبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. وقد يعزى ذلك، إلى أن صناع القرار في البيئات التنافسية عالية الشدة يحتاجون بشكل أكبر للمعلومات الشاملة والدقيقة عن التكلفة الداخلية والخارجية للمنتجات، وعن السوق وتكاليف المنتج، وتحليل احتياجات العملاء وרגبتهم، والتنبؤ بالأداء التنظيمي وتقييمه، بالإضافة إلى ضمان الميزة التنافسية في أنشطة الإنتاج مقارنةً بالمنافسين؛ وهذا بدوره يتطلب تبني ممارسات حديثة كمبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

جدول رقم (3)

نتائج الانحدار الهرمي لنموذج الدراسة الثاني والمتعلق بالأداء المالي

المتغيرات	معادلات النموذج FIN					
	equ.2.6	equ.2.5	equ.2.4	equ.2.3	equ.2.2	equ.2.1
الثابت	**5.22	**4.22	**4.63	**3.78	**3.51	**2.13
لوغاريتم عمر الشركة Log_{age}	(*0.13)	(*0.11)	(*0.09)	(*0.19)	(*0.16)	(*0.11)
لوغاريتم حجم الشركة Log_{size}	(*0.11)	(*0.12)	(*0.08)	(*0.09)	(*0.11)	(*0.09)
شدة المنافسة CI	(**0.33-)	(**0.28-)	(**0.33-)	(**0.29-)	(**0.27-)	(**0.35-)
مستوى تطبيق نظام التكاليف المبي على النشاط ABC	-	-	-	-	(**0.37)	-
مستوى تطبيق نظام المخزون في الوقت المحدد JIT	-	-	-	(**0.21)	-	-
مستوى تطبيق إدارة الجودة الشاملة TQM	-	-	(**0.31)	-	-	-
مستوى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC	-	(**0.23)	-	-	-	-
مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية Pra_{SMA}	(**0.44)	-	-	-	-	-
معامل التحديد R^2	**0.441	**0.234	**0.219	**0.265	**0.228	**0.099
قيمة F	**9.326	**9.211	**8.706	**9.221	**8.325	**7.422
التغير في R^2	0.207	0.015	0.046	0.037	0.129	-
التغير في F	**10.889	**8.098	**8.463	**7.167	**9.022	-

ملاحظة: تم إدراج قيم β المعيارية لمعادلات النموذج بين قوسين.
* ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \leq \alpha$)
** ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.01 \leq \alpha$)

ويبين الجدول رقم (3) نتائج تحليل الانحدار الهرمي (Hi-erarchical regression) لنموذج الدراسة الثاني والمتعلق بتأثير المتغيرات المستقلة (مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية) والمتغيرات الضابطة (عمر وحجم الشركة وشدة المنافسة) على المتغير التابع (الأداء المالي)، كما يبين الجدول رقم (4) تأثير المتغيرات المستقلة والضابطة على المتغير التابع (الأداء غير المالي).

يلاحظ من الجدول رقم (3) وجود أثر إيجابي لعمر الشركة وحجمها وأثر سلبي لشدة المنافسة

على الأداء المالي، كما أن هذه المتغيرات الضابطة الثلاث تفسر (9.9%) من التغير في الأداء المالي للشركات عينة الدراسة (equ.2.1). حيث بلغ معامل التحديد (0.099) وكان دالاً إحصائياً (قيمة $F=7.422$ ، $p=0.005$). وعند إدخال مستوى تطبيق كل مبادرة من مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بعد ضبط تأثير المتغيرات الضابطة الثلاث، تشير النتائج أن هذه المبادرات أظهرت تفسيراً إضافياً من التغير في الأداء المالي للشركات عينة الدراسة تراوح ما بين (1.5%) إلى (12.9%). وهذا يشير إلى أن إدخال هذه المتغيرات (equ.2.2, equ.2.3, equ.2.4, equ.2.5) يفسر بشكل أفضل وأعلى التغير في الأداء المالي للشركات عينة الدراسة منه في حالة تأثير المتغيرات الضابطة فقط (equ.2.1). كما تظهر النتائج في الجدول رقم (3) أن إدخال مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كحزمة واحدة (equ.2.6) أظهر تفسيراً إضافياً من التغير في الأداء المالي للشركات عينة الدراسة بمقدار (20.7%). وبما أن قيمة التغير في الإحصائي F تشير إلى الاختلاف الدل إحصائياً بين معادلات النموذج، نلاحظ أنه في حالة إدخال هذه المبادرات كحزمة واحدة، فإن التغير في الإحصائي F كان الأعلى قيمةً (10.889)؛ وهذا يعني أن إدخال هذه الحزمة (equ.2.6) يفسر بشكل أفضل وأعلى التغير في الأداء المالي للشركات عينة الدراسة منه في حالة تأثير المتغيرات الضابطة فقط (equ.2.1). وعلى الإجمال، فإن إدخال مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية منفردة أو كحزمة عزز القدرة التنبؤية للنموذج الثاني للدراسة المتعلق بالأداء المالي (FIN).

ومن خلال قيم (β) الواردة في الجدول رقم (3)، نلاحظ أن جميع مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية منفردة تؤثر وبشكل إيجابي ودال إحصائياً على الأداء المالي للشركات عينة الدراسة، كما أن عمر وحجم الشركة يؤثران بنفس الاتجاه على هذا الأداء، في حين كان تأثير شدة المنافسة ذي تأثير سلبي على الأداء المالي. بالإضافة إلى ذلك، فإن مستوى تطبيق هذه المبادرات كحزمة واحدة تؤثر أيضاً وبشكل إيجابي ودال إحصائياً على الأداء المالي للشركات عينة الدراسة. كما يظهر من الجدول رقم (3)، أن مستوى تطبيق نظام التكاليف المبني على النشاط ABC كان الأعلى في التغير في الإحصائي F (9.022) وبأثر إيجابي هو الأعلى على الأداء المالي (β=0.37)، تلاها مستوى تطبيق إدارة الجودة الشاملة TQM (β=0.31)، ثم مستوى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC (β=0.23)، وأخيراً مستوى تطبيق نظام المخزون في الوقت المحدد JIT (β=0.21).

كما أن قيمة (β) لمستوى تطبيق هذه المبادرات كحزمة واحدة، كان أعلى منها في حالة الانفراد (β=0.44).

كما يلاحظ من الجدول رقم (4) والمتعلق بتأثير المتغيرات الضابطة والمستقلة على نموذج الأداء غير المالي للشركات عينة الدراسة، وجود أثر إيجابي لعمر الشركة وحجمها وأثر سلبي لشدة المنافسة على الأداء غير المالي للشركات عينة الدراسة، كما أن هذه المتغيرات الضابطة الثلاث تفسر (6.7%) من التغير في الأداء غير المالي للشركات عينة الدراسة (equ.2.7). حيث بلغ معامل التحديد (0.067) وكان دالاً إحصائياً (قيمة $F=6.886$ ، $p=0.003$).

جدول رقم (4)
نتائج الانحدار الهرمي لنموذج الدراسة الثاني والمتعلق بالأداء غير المالي

المتغيرات	معادلات النموذج Non-FIN					
	equ.2.12	equ.2.11	equ.2.10	equ.2.9	equ.2.8	equ.2.7
الثابت	(**4.12)	(**4.01)	(**3.43)	(**3.12)	(**2.22)	(**1.67)
لوغاريتم عمر الشركة Log_{age}	(*0.09)	(*0.11)	(*0.12)	(*0.11)	(*0.08)	(*0.09)
لوغاريتم حجم الشركة Log_{size}	(*0.18)	(*0.14)	(*0.11)	(*0.08)	(*0.21)	(*0.13)
شدة المنافسة CI	(**0.31-)	(**0.29-)	(**0.25-)	(**0.34-)	(**0.22-)	(**0.28-)
مستوى تطبيق نظام التكاليف المبني على النشاط ABC	-	-	-	-	(**0.24)	-
مستوى تطبيق نظام المخزون في الوقت المحدد JIT	-	-	-	(**0.22)	-	-
مستوى تطبيق إدارة الجودة الشاملة TQM	-	-	(**0.34)	-	-	-
مستوى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC	-	(**0.31)	-	-	-	-
مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية Pra_{SMA}	(**0.41)	-	-	-	-	-
معامل التحديد R^2	**0.521	**0.442	**0.345	**0.321	**0.331	**0.067
قيمة F	**9.653	**9.441	**8.356	**8.881	**8.032	**8.555
التغير في R^2	0.279	0.097	0.024	0.010	0.264	-
التغير في F	**9.828	**8.441	**9.003	**7.437	**7.886	-

ملاحظة: تم إدراج قيم β المعيارية لمعادلات النموذج بين قوسين.
* ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \leq \alpha$)
** ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.01 \leq \alpha$)

وعند إدخال مستوى تطبيق كل مبادرة من مبادرات

المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بعد ضبط تأثير المتغيرات الضابطة الثلاث، تشير النتائج أن هذه المبادرات أظهرت تفسيراً إضافياً من التغير في الأداء المالي للشركات عينة الدراسة تراوح ما بين (1%) إلى (26.4%). وهذا يشير إلى أن إدخال هذه المتغيرات (equ.2.8, equ.2.9, equ.2.10, equ.2.11) يفسر بشكل أفضل وأعلى التغير في الأداء غير المالي للشركات عينة الدراسة منه في حالة تأثير المتغيرات الضابطة فقط (equ.2.7).

كما تظهر النتائج في الجدول رقم (4) أن إدخال مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كحزمة واحدة (equ.2.12) أظهر تفسيراً إضافياً من التغير في الأداء المالي للشركات عينة الدراسة بمقدار (27.9%). كما نلاحظ أنه في حالة إدخال هذه المبادرات كحزمة واحدة، فإن التغير في الإحصائي F كان الأعلى قيمة (9,828)؛ وهذا يعني أن إدخال هذه الحزمة (equ.2.12) يفسر بشكل أفضل وأعلى التغير في الأداء غير المالي للشركات عينة الدراسة منه في حالة تأثير المتغيرات الضابطة فقط (equ.2.6). وعلى الإجمال، فإن إدخال مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية منفردة أو كحزمة عزز القدرة التنبؤية للنموذج الثاني للدراسة المتعلق بالأداء المالي (Non-FIN).

ومن خلال قيم (β) الواردة في الجدول رقم (4)، نلاحظ أن جميع مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية منفردة تؤثر وبشكل إيجابي ودال إحصائياً على الأداء غير المالي للشركات عينة الدراسة، كما أن عمر وحجم الشركة يؤثران بنفس الاتجاه على هذا الأداء، في حين كان تأثير شدة المنافسة ذي تأثير سلبي على الأداء غير المالي كما هو الحال في الأداء المالي.

بالإضافة إلى ذلك، فإن مستوى تطبيق هذه المبادرات كحزمة واحدة تؤثر أيضاً وبشكل إيجابي ودال إحصائياً على الأداء غير المالي للشركات عينة الدراسة. كما يظهر من الجدول رقم (4)، أن مستوى تطبيق إدارة الجودة الشاملة TQM كان الأعلى في التأثير الإيجابي على الأداء غير المالي ($\beta=0.34$)، تلاها مستوى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC ($\beta=0.31$)، ثم مستوى تطبيق نظام التكاليف المبنى على النشاط ABC ($\beta=0.24$)، وأخيراً مستوى تطبيق نظام المخزون في الوقت المحدد JIT ($\beta=0.22$). كما أن قيمة (β) لمستوى تطبيق هذه المبادرات كحزمة واحدة، كان أعلى منها في حالة الانفراد ($\beta=0.41$).

وفي ضوء هذه النتائج يمكن قبول الفرضية الثالثة للدراسة والتي تنص على «يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لمستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية قيد الدراسة على الأداء المالي وغير المالي للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي السعودي». وتتفق هذه النتائج مع نتائج بعض الدراسات السابقة التي أظهرت أثراً إيجابياً لمستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي وغير المالي للشركات الصناعية كدراسة (Al-Khadash & Feridun (2006)، ودراسة (Cadez and Guilding (2012)، ودراسة (Aykan and Aksoylu (2013)، ودراسة (Quon (2020).

ويمكن تفسير هذه النتيجة من خلال أهمية المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في توفير المعلومات التنبؤية والمستقبلية (الاستراتيجية) لاتخاذ قرارات استراتيجية ذات مغزى؛ وهذا بدوره يمكن المديرين من اتخاذ قرارات أكثر واقعية ودقة وشمولية في مواجهة التغيرات السريعة وحالات عدم التأكد في بيئة أعمالهم، وبالتالي تحقيق مستويات أداء تنظيمي مالي أو غير مالي بشكل أفضل. ومن جهة أخرى، يتطلب ممارسة مبادرات المحاسبة الإدارية من منظور استراتيجي التركيز على تأثيرها على الأداء غير المالي بالتوازي مع تأثيرها على الأداء المالي؛ كون النتائج أظهرت هذا التأثير لكليهما وبمستويات متقاربة نسبياً.

كما تشير النتائج إلى أن شدة المنافسة لها تأثير سلبي على الأداء التنظيمي المالي وغير المالي. ويقودنا هذا إلى استنتاج أن التغيرات السريعة والتدرجية في بيئة الأعمال التنافسية تخلق حاجة ملحة للشركات لاعتماد طريقة تكاملية في ممارسة مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كحزمة واحدة مترابطة للتعامل مع هذه التغيرات وتحسين أدائها.

الاستنتاجات والتوصيات

هدفت الدراسة الحالية إلى التعرف على واقع تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأثرها على مؤشرات الأداء المالي وغير المالي في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي السعودي، وأظهرت النتائج وجود ممارسة متوسطة لمبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ووجود أثر إيجابي دال إحصائياً لعمر الشركة وحجمها وشدة المنافسة التي

تواجهها على مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ووجود أثر إيجابي دال إحصائيًا لهذا المستوى من التطبيق على الأداء المالي وغير المالي للشركات قيد الدراسة.

وعليه، يمثل تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في سياق بيئة عمل الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي السعودي أحد المحددات الرئيسة التي تنعكس إيجابًا على الأداء المالي وغير المالي لهذه الشركات.

كما أن تطبيق هذه الشركات لهذه المبادرات سيكون أكثر تأثيرًا على أدائها وخاصةً في ظل مواجهتها لمنافسة شديدة. وعليه، يوصي الباحث بما يلي:

- على الشركات الصناعية السعودية المدرجة في السوق المالي السعودي تحقيق مستويات أعلى في تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والذي قد يسهم في تحسين مستويات الأداء التنظيمي لديها.
- ضرورة إجراء دراسات أخرى لتوضيح أثر مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء التنظيمي في قطاعات أخرى لتغطية واقع السوق السعودي.
- ضرورة إجراء دراسات تتناول عوامل وسيطة أخرى غير عمر الشركة وحجمها وشدة المنافسة قد تؤثر على العلاقة بين مستوى تطبيق مبادرات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء التنظيمي للشركات مثل: نوع الاستراتيجية المستخدمة، وحالات عدم التأكد البيئي، والموقع الاستراتيجي.

المراجع

أولاً - مراجع باللغة العربية:

- العين، علاء. (2015). «تقييم الأداء الإستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة السعودية من خلال تطوير بطاقة الأداء المتوازن كمدخل مقترح لتفعيل المسؤولية الاجتماعية: دراسة ميدانية». مجلة جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد 19 العدد 4، 201-248.
- العين، علاء؛ العزام، فاروق. (2018). «واقع ممارسات تطبيق الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية وأثرها على تعزيز القدرة التنافسية: دراسة ميدانية لعدد من الشركات الصناعية المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودي»، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 14 العدد 2، 197-218.
- شهاب، خالد. (2021). «دور القطاع الصناعي في تحقيق التنمية الاقتصادية في المملكة العربية السعودية للمدة 2000-2019»، مجلة أراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 3 العدد 1، 132-150.

ثانياً - مراجع باللغة الانجليزية:

- Abdul Majid, J. and Sulaiman, M. (2008). "Implementation of activity based costing in Malaysia: A case study of two companies", **Asian Review of Accounting**, 16 (1), pp. 39-55.
- Al-Khadash, H. A. 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), pp. 299-312.
- Aykan, E. and Aksoylu, S. (2013). "Effects of strategic management accounting techniques on perceived performance of businesses", **Journal of US-China Public Administration**, 10 (10), pp. 1004-1017.
- Briciu, S. & Căpușneanu, S. (2013). "Pros and cons for the implementation of target costing method in Romanian economic entities", **Accounting and Management Information Systems**, 12 (3), pp. 455- 470.
- Bromwich, M. (1990). "The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets", **Accounting, Organization and Society**, 15 (1), pp. 27-46.
- Cadez S. and Guilding C. (2012). "Strategy, strategic management accounting and performance: A configurational analysis", **Industrial Management Data System**, 112 (3), pp. 484-501.
- Cadez, S. (2006). "A cross-industry comparison of strategic management accounting practices: An exploratory study". **Economic and Business Review for Central and South-Eastern Europe**, 8 (3), pp. 279–298.
- Cadez, S. and Guilding, C. (2008), "An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting", **Accounting, Organizations and Society**, 33 (7-8), pp. 836-863.
- Cescon, F; Costantini, A. and Grassetti, L. (2019). "Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms", **Journal of Management and Governance**, 23 (3), pp. 605-636.
- Cinquini, L. and Tenucci, A. (2010). "Strategic management accounting and business strategy: A loose coupling?", **Journal of Accounting & Organizational Change**, 6 (2), pp. 228-259.
- Cravens, K. & Guilding, C. (2001). "Strategic brand valuation: A cross-functional perspective", **Business Horizons**, 42 (4), pp. 53–62.

- Das. (2019). "Impact of balanced scorecard implementation on corporate performance", **American Journal of Humanities and Social Sciences**, 7 (1), pp. 151-158.
- Dheseviano, E. and Patrick, E. (2018). "Strategic management accounting practices and organizational performance of manufacturing firms in Nigeria", **Journal of Accounting and Financial Management**, 4 (1), pp. 1-10.
- Guilding, C. and McManus, L. (2002). "The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: An exploratory note. Accounting", **Organizations and Society**, 27 (1), pp. 45-59.
- Guilding, C; Cravens, K. S. and Tayles, M. (2000). "An international comparison of strategic management accounting practices", **Management Accounting Research**, 11 (1), pp. 113-135.
- Hendricks, K. B. and Singhal, V. R. (2001). "The long-run stock price performance of firms with effective TQM programs", **Management Science**, 47 (3), pp. 359-368.
- Jaf, S; Sabr, S. and Nader, K. (2015). "Impact of management accounting techniques on achieve competitive advantage", **Research Journal of Finance & Accounting**, 6 (4), pp. 84-99.
- Khan, H. U.; Halabi, A. K. and Sartorius, K. (2011). "The use of multiple performance measures and the balanced scorecard (BSC) in Bangladeshi firms: An empirical investigation", **Journal of Accounting in Emerging Economies**, 1 (2), pp. 160-190.
- Lay, T. A. and Jusoh, R. (2012). "Business strategy, strategic role of accountant, strategic management accounting and their links to firm performance: An exploratory study of manufacturing companies in Malaysia", **Asia-Pacific Management Accounting Journal**, 7 (1), pp. 1-28.
- Nixon, B. and Burns, J. (2012). "The paradox of strategic management accounting", **Management Accounting Research**, 23 (4), pp. 229-244.
- Nuhu, N; Baird, K. and Appuhamilage, A. (2017). "The adoption and success of contemporary management accounting practices in the public sector", **Asian Review of Accounting**, 25 (1), pp. 106-126.
- Ojra, J; Opute, A. P. and Alsolmi, M. M. "Strategic management accounting and performance implications: A literature review and research agenda", **Future Business Journal**, 7 (64), p. 117
- Pasch, T. (2019). "Organizational lifecycle and strategic management accounting", **Journal of Accounting and Organizational Change**, 15 (4), pp. 580-604.
- Quon. (2020). "Strategic management accounting use in Canada: an exploratory study of key techniques and factors", Unpublished PhD dissertation, Faculty of business, Athabasca university-Alberta.
- Rashid, M. M; Ali, M. M. and Hossain, D. M. (2021). "Strategic management accounting practices: A literature review and opportunity for future research", **Asian Journal of Accounting Research**, 6 (1), pp. 109-132.
- Reid, G. C. and Smith, J. A. (2000). "The impact of contingencies on management accounting system development", **Management Accounting Research**, 11 (4), pp. 427-450.
- 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), pp. 739-753.
- Saaydah, M. and Khatatneh, W. (2014). "The level of adoption of some recent cost management tools and the perceived effect on the performance of Jordanian manufacturing companies", **Global Review of Accounting and Finance**, 5 (1): pp. 52 – 75.

- Said, J; Hui, W; Othman, R. and Taylor, D. (2010). "The mediating effects of organizational learning orientation on the relationship between strategic management accounting information use and organizational performance", **Asia-Pacific Management Accounting Journal**, 5 (2), pp. 11-29.
- Sartorius, K; Eitzen, C. and Kamala: (2007). "The design and implementation of activity based costing (ABC): A South African survey", **Meditari Accountancy Research**, 15 (2), pp. 1-21.
- Simmonds, K. (1981). "Strategic management accounting", **Management Accounting**, 59 (4), pp. 20-29.
- Taghipour, A; Hoang and Cao, X. (2020). "Just in Time/ Lean Purchasing Approach: An Investigation for Research and Applications", **Journal of Advanced Management Science**, 8 (2), pp. 43-48.
- Talebnia, G; Baghiyan, F; Baghiyan, Z. and Abadi, F. M. (2017). "Target costing, the linkages between target costing and value engineering and expected profit and Kaizen", **International Journal of Engineering**, 1 (1), pp. 11-15.
- Turner, M; Way, S; Hodari, D. and Witteman, W. (2017). "Hotel property performance: The role of management accounting", **International Journal of Hospitality Management**, 63 (1), pp. 33-43.

The Level of Application of Strategic Management Accounting Initiatives And Its Impact on Financial and Non-Financial Performance: A Field Study on Industrial Companies Listed in The Saudi Financial Market

Dr. Ahmad Mohammed Alamri

Associate Professor in Accounting

Community College

King Saud University

Saudi Arabia - Riyadh

ahamri@ksu.edu.sa

ABSTRACT

This study aimed to identify the level of application of Strategic Management Accounting Initiatives (SMAIs) represented by the activity-based costing (ABC) system, the Just-in-Time (JIT) system, Total Quality Management (TQM), and the Balanced Scorecard (BSc) in industrial companies listed in the Saudi financial market, and its impact on their financial and non-financial performance.

The descriptive analytical method was used to achieve the objectives of the study, and the questionnaire was used as a tool for data collection. The researcher distributed the study questionnaire to a sample of (300) accountants or financial managers in (30) industrial companies, and retrieved (240) of them valid for analysis.

The results of the study showed that the level of application of the SMAIs under study by the surveyed companies was moderate, and there was a positive impact of company's age and size and the competition intensity it faces on the level of application of these initiatives.

The results of the regression analysis also showed a positive impact of the level of application of the SMAIs under study on the level of financial and non-financial performance of the companies under study.

Keywords: *Strategic Management Accounting, Initiatives, Financial Performance, Non-financial Performance, Industrial Companies, Saudi Arabia.*