

تفسير الاختلافات حول تبني ممارسات المحاسبة الإدارية بين المنظمات

من منظور النظرية الشرطية: دراسة نظرية

■ د. سامي سالم الحصادي، * ■ د. خالد زيدان الفضلي**

● تاريخ استلام البحث 2024/09/06م ● تاريخ قبول البحث 2024/11/12م

■ المستخلص:

على الرغم من دور ممارسات المحاسبة الإدارية في تحسين اتخاذ القرارات وتعزيز الأداء التنظيمي، فإن تبنيها يختلف بين المنظمات، مما يثير تساؤلات حول العوامل المؤثرة في هذا التباين. تفسر النظرية الشرطية هذه الاختلافات، حيث تؤكد أن اختيار الممارسات المحاسبية يعتمد على العوامل الخارجية المرتبطة بالبيئة، والعوامل الداخلية الخاصة بالمنظمة. تسعى هذه الدراسة إلى مراجعة الأدبيات لتحديد العوامل الرئيسية المؤثرة في تبني ممارسات المحاسبة الإدارية. وقد أظهرت أن هذا التبني يتأثر بعوامل متداخلة، حيث تلعب العوامل الداخلية مثل التكنولوجيا، البنية التنظيمية، حجم المنظمة، والاستراتيجية دوراً رئيسياً، في حين تفرض العوامل الخارجية مثل عدم اليقين البيئي، والمنافسة، ضغوطاً تدفع المنظمات نحو تبني ممارسات محاسبية معينة.

● الكلمات المفتاحية: النظرية الشرطية، العوامل الشرطية، ممارسات المحاسبة الإدارية.

* أستاذ مساعد، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي. E-mail: sami.elhossade@uob.edu.ly
** أستاذ مساعد، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي. E-mail: khalid.zidan@uob.edu.ly

Explaining Differences in the Adoption of Management Accounting Practices among

Organizations from a Contingency Theory Perspective: A Theoretical Study

■ Dr. Sami S. El Hossade* ■ Dr. Khaled Z. Al Fadhli**

● Received: 06/09/2024

● Accepted: 12/11/2024

■ Abstract:

Despite the role of management accounting practices in improving decision-making and enhancing organizational performance, their adoption varies among organizations, raising questions about the factors influencing this disparity. Contingency theory explains these differences by emphasizing that the selection of accounting practices largely depends on external factors related to the environment and internal factors specific to the organization. This study aims to review the literature to identify the key factors influencing the adoption of management accounting practices. The findings indicate that this adoption is affected by interrelated factors. Internal factors such as technology, organizational structure, firm size, and strategy play a crucial role, while external factors such as environmental uncertainty and competition create pressures that drive organizations to adopt specific accounting practices.

● **Keywords:** Conditional theory, conditional factors, management accounting practices.

* , Assistant Prof, Accounting Dept, Faculty of Economics, University of Benghazi,
E-mail:sami.elhossade@uob.edu.ly.

**Assistant Prof, Accounting Dept, Faculty of Economics, University of Benghazi,
E-mail:khalid.zidan@uob.edu.ly

■ المقدمة

تعد المحاسبة الإدارية ركيزة أساسية من ركائز النظام المحاسبي الشامل، حيث تساهم بشكل فعال في تحقيق أهداف المنظمة من خلال توفير معلومات مالية وغير مالية ذات جودة عالية. تلعب هذه المعلومات دوراً محورياً في دعم عملية اتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية، وتيسير عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء. تعتمد نظم المحاسبة الإدارية على مجموعة متنوعة من الأدوات والأساليب التي تهدف إلى تحويل البيانات الخام إلى معلومات مفيدة وقابلة للقياس. وتتسم هذه المعلومات بكونها مستقبلية، وتخدم الاحتياجات الداخلية للمؤسسة، وتتميز بمرونتها وقابليتها للتكيف مع المتغيرات البيئية. ولقد شهدت المحاسبة الإدارية تطوراً ملحوظاً على مر العصور، مواكبة للتطورات التي تشهدها بيئة الأعمال. وقد أدى هذا التطور إلى تحول جذري في إدارة التكاليف، وتحسين دقة التنبؤات المالية، وتعزيز قدرة المنظمات على التكيف مع التغيرات المتسارعة في السوق، مما يساهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة. ويعزى هذا التطور إلى مجموعة من العوامل المتداخلة، منها التقدم التكنولوجي، وزيادة تعقيد العمليات الإنتاجية، وتزايد المنافسة، والتغيرات في النظم الادارية (Mokhtar et al., 2016; Shahzadi et al., 2018).

على الرغم من الإجماع على أهمية دور المحاسبة الإدارية في تعزيز الأداء المؤسسي، إلا إن الدراسات تؤكد أن هناك تفاوتاً ملحوظاً في مدى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية بين المنظمات والقطاعات المختلفة (Baines and Langfield-Smith, 2003; Abdel-kader and Luther, 2008; Naranjo-Gil et al., 2009). لقد حظيت دراسة التباين في تبني ممارسات المحاسبة الإدارية باهتمام بحثي مكثف. وقد لجأ الباحث في هذا المجال إلى مجموعة متنوعة من النظريات لتفسير هذه التباينات. ومن بين هذه النظريات، تبرز النظرية الشرطية كأحد الإطارات النظرية الرائدة في هذا المجال (Bouma and Van

(Den Veen, 2002). وتعتبر النظرية الشرطية من أكثر النظريات استخدامًا في أبحاث المحاسبة الإدارية (Christ and Burritt, 2013)). وقد ساهمت هذه النظرية في شرح العديد من العلاقات المعقدة بين ممارسات المحاسبة الإدارية والعوامل الشرطية. وتكمن أهمية اختيار النظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية بشكل واسع في كونها تقدم إطارًا مفيدًا لفهم سبب اختلاف ممارسات المحاسبة الإدارية بين المنظمات التي تعمل في بيئات مختلفة. (Bouma and van der Veen, 2002).

تؤكد نظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية على أنه لا توجد ممارسة محاسبية موحدة يمكن تطبيقها على جميع المنظمات. بدلاً من ذلك، تشير النظرية إلى أن اختيار الممارسات المحاسبية يعتمد بشكل كبير على الظروف المحيطة بالمنظمة، سواء كانت عوامل خارجية مرتبطة بالبيئة التي تعمل فيها، أو عوامل داخلية تتعلق بخصائصها الداخلية (Otley, 1980; Haldma and Laats, 2002; Shahzadi et al., 2018). وتؤكد الدراسات القائمة على النظرية الشرطية على الدور الحاسم لهذه العوامل كمتغيرات تفسيرية تساعد في فهم التطورات التي تطرأ على أنظمة المحاسبة الإدارية (Ahmad and Mohamed Zabri, 2015). فقد أشارت العديد من الدراسات إلى أن التغيرات في أنظمة المحاسبة الإدارية تتأثر بمجموعة من العوامل الداخلية والخارجية المتفاعلة. فالعوامل الداخلية والخارجية تعمل معاً لتشكيل البيئة التي تتخذ فيها المنظمات قراراتها بشأن تبني ممارسات المحاسبة الإدارية (Abdel-kader and Luther, 2008; Ahmad and Mohamed Zabri, 2015; Nair and Nian, 2017).

وباعتبار أن هذه النظرية تفترض أن اختيار المنظمة لممارسات محاسبية إدارية معينة يتأثر بشكل كبير بالظروف التي تعمل فيها، فإن تصميم أنظمة محاسبية إدارية فعالة يتطلب فهمًا عميقًا للسياق التنظيمي الذي ستعمل فيه هذه الأنظمة (Otley, 1980). وبناءً على ذلك، فإن فهم المنظور الشرطي يمثل خطوة حاسمة في تفسير التنوع الكبير في ممارسات المحاسبة الإدارية بين مختلف المنظمات. كما يتطلب فهمًا عميقًا للعوامل

الشرطية، مما يضمن أن تكون هذه الأنظمة قادرة على تلبية الاحتياجات المتغيرة للمنظمة ودعم تحقيق أهدافها الاستراتيجية. ومن هذا المنطلق، تكتسب دراسة العلاقة التفاعلية بين أنظمة المحاسبة الإدارية والظروف البيئية المتغيرة أهمية بالغة، إذ تساهم في بناء إطاراً مفاهيمياً لفهم الأسباب الكامنة وراء تبني ممارسات محددة . (Hammad et al., 2010) وعلى هذا الأساس، تسعى هذه الدراسة إلى تحديد أهمية النظرية الشرطية في مجال المحاسبة الادارية، ومناقشة العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإدارية والمتغيرات الشرطية، وكيفية تأثير هذه الممارسات بالظروف المتغيرة التي تواجهها المنظمة، وذلك من خلال مراجعة الأدب المحاسبي حول هذا الموضوع.

■ هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى المساهمة في الأدبيات الأكاديمية من خلال تقديم تحليل شامل لنظرية الشرطية وتأثيرها على تبني ممارسات المحاسبة الادارية. سيتم تسليط الضوء على أهمية هذه النظرية في سياق المحاسبة الإدارية، وتحديد العوامل الشرطية التي تم التعرف عليها في الأبحاث السابقة كمحركات رئيسية لاستخدام هذه الممارسات. بالإضافة إلى ذلك، سيتم إجراء تقييم نقدي للنظرية لتحديد نقاط قوتها وضعفها في سياق التطبيق العملي. ومن هذه المنطلق، اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الاستقرائي لتحقيق أهدافها، وذلك من خلال استعراض الأدبيات المتعلقة بالمتغيرات الشرطية وعلاقتها بممارسات المحاسبة الادارية.

■ أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في ندرة البحوث والدراسات العربية التي تناولت هذا الموضوع، وتناولها مشكلة من أهم المشاكل التي تواجه الفكر المحاسبي والمتمثلة في تحديد العوامل التي تؤثر أو تحد من استخدام أساليب وأدوات المحاسبة الادارية. وفي هذا السياق يمكن تلخيص مجموعة من المبررات التي توضح أهمية هذه الدراسة وهي كما يلي:

- تسعى هذه الدراسة إلى تقديم إسهامات علمية في مجال المحاسبة الإدارية من خلال تقديم فهم أعمق للعوامل المتعددة التي تؤثر في استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية.
- تساهم هذه الدراسة في تطوير فهمنا للظروف التي تؤدي إلى تبني ممارسات محاسبية إدارية معينة، مما يفتح آفاقاً جديدة للبحوث المستقبلية.
- تسعى هذه الدراسة إلى إجراء تقييم نقدي للنظرية الشرطية لتحديد نقاط قوتها وضعفها في سياق المحاسبة الإدارية، مما يساهم في تقييم مدى ملاءمتها للتطبيق العملي.
- تتميز دراسة العلاقة بين المحاسبة الإدارية والنظرية الشرطية بأهمية تطبيقية كبيرة، حيث تساعد صناع القرار في المنظمات على فهم كيفية تصميم وتنفيذ أنظمة محاسبية أكثر ملائمة مع ظروفها البيئية.

■ ممارسات المحاسبة الادارية

رغم الجهود المبذولة، لم يتم التوصل إلى تعريف موحد للمحاسبة الإدارية نظراً لطبيعتها الديناميكية وتطورها المستمر (Nguyen et al., 2023). وتُعد المحاسبة الإدارية نظاماً معلوماتياً داخلياً يوفر بيانات مالية وغير مالية لدعم التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الفعالة. كما تساهم في اتخاذ القرارات الإدارية عبر تقديم معلومات كمية ونوعية تساعد في تقييم البدائل وصياغة الاستراتيجيات التشغيلية (Leite et al., 2016). وتعتمد على ممارسات وأدوات تهدف إلى تقديم معلومات دقيقة تعزز الاستخدام الأمثل للموارد وزيادة القيمة الاقتصادية للمنظمات (Rumman et al., 2024).

شهدت المحاسبة الإدارية تطوراً ملحوظاً بفضل الأبحاث الأكاديمية، مما أسهم في تطوير ممارسات كمية وكيفية لدعم اتخاذ القرار (Leite et al., 2016). يمكن تصنيف هذه الممارسات إلى فئتين: التقليدية والمعاصرة. تركز الممارسات التقليدية على الجوانب المالية الداخلية وتعتمد على تخصيص التكاليف والنظرة قصيرة الأجل (Rui et al., 2023)، وتشمل أدوات مثل تحليل الانحرافات والعائد على الاستثمار. ومع التطورات

الصناعية والعولة والتكنولوجيا، أصبحت هذه الممارسات غير كافية لمواكبة بيئات العمل المعقدة والمتغيرة.

ظهرت ممارسات المحاسبة الإدارية المعاصرة استجابةً للتحديات الحديثة، حيث تتميز بابتكارات مستمرة تهدف إلى تحسين تخطيط الأداء واتخاذ القرارات الاستراتيجية (Naranjo-Gil et al., 2009). وتختلف عن الممارسات التقليدية بقدرتها على تقديم رؤية أعمق للأداء المالي والتشغيلي، مما يساعد المنظمات على التكيف مع التغيرات. ورغم غياب إجماع حول الأساليب التي تشكل هذه الممارسات (Cadez and Guilding, 2008)، فإن الأدبيات تشير إلى أساليب شائعة مثل التكلفة على أساس النشاط، الإدارة على أساس النشاط، بطاقة الأداء المتوازن، والمقارنة المرجعية (Naranjo-Gil et al., 2009; Pedroso and Carlos, 2020). وقد تم تطوير هذه الأدوات لدعم القرارات الاستراتيجية من خلال دمج المعلومات المالية وغير المالية، مما يعزز كفاءة المنظمات ومرونتها التنافسية (Rumman et al., 2024).

يعتمد أداء المنظمة على كفاءة القرارات الإدارية المدعومة بالمعلومات المحاسبية، حيث تساهم ممارسات المحاسبة الإدارية الفعالة في التكيف مع التغيرات البيئية وتعزيز الميزة التنافسية (CIMA, 2015). وتكمل الممارسات التقليدية والمعاصرة بعضها البعض في دعم القرارات الإدارية (Leite et al., 2016)، رغم تفضيل بعض الشركات للأساليب التقليدية مثل إعداد الميزانيات على الممارسات الحديثة كالتكاليف على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن (Yalcin, 2012; Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Joshi, 2001).

والجدير بالذكر، أن اختيار وتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية لا يخضع لقالب واحد، بل هو عملية ديناميكية تتأثر بخصوصية كل منظمة. وقد أكدت العديد من الدراسات على أن ممارسات المحاسبة الإدارية ليست موحدة بل تتباين بشكل كبير بين المنظمات (Chenhall and Langfield-Smith, 1998; Haldma and Laats, 2002). وتعود هذه

التباينات إلى مجموعة متنوعة من العوامل مثل طبيعة الصناعة، والبيئة التنظيمية، والبيئة الثقافية، والظروف الاقتصادية، والتي تفرض على المنظمات تبني ممارسات محاسبية مخصصة تلبي احتياجاتها المتفردة. وبالتالي، فإن تطبيق النظرية الشرطية، كما اقترح (Otely, 1980; 2016)، يوضح أن هذه الممارسات تتطور وتتغير باستمرار استجابة للتغيرات في البيئة الخارجية والداخلية. في هذه الدراسة نتبع هذا الجدول التقليدي القائم على أن ممارسات المحاسبة الإدارية تتشكل وتتغير استجابة للتغيرات الخاصة بكل مؤسسة والظروف البيئية المحيطة بها.

■ النظرية الشرطية

تفسر النظرية الشرطية تأثير العوامل البيئية والتنظيمية، مثل التكنولوجيا والاستراتيجية، على هيكل وعمليات المنظمات. نشأت في الستينيات لتوضيح تنوع الهياكل التنظيمية استجابةً للتغيرات البيئية، وأصبحت ذات أهمية متزايدة في بحوث المحاسبة الإدارية منذ السبعينيات (Islam and Hu, 2012). ساهم رواد مثل Burns and Stalker (1961); Lawrence and Lorsch (1967); Perrow (1970) في تطويرها، مؤكدين على دور العوامل الشرطية في تشكيل الهياكل التنظيمية. في المحاسبة الإدارية، استندت الدراسات المبكرة إلى النظرية الشرطية لفهم العلاقة بين تصميم أنظمة المحاسبة الإدارية والهيكل التنظيمي، حيث يتفاعل كلاهما ويتأثر بالعوامل البيئية والمتغيرات التنظيمية (Otely, 2016). كما أكدت الأبحاث على ضرورة توافق أنظمة المحاسبة الإدارية مع ظروف كل منظمة لتحقيق فاعلية أكبر (Otely, 1980; Chenhall, 1986; and Morris, 1986). ومنذ ذلك الحين، تزايدت الأبحاث التي تطبق النظرية الشرطية لفهم وتصميم أنظمة المحاسبة الإدارية.

يشير مفهوم الشرطية إلى العلاقة بين المتغيرات، حيث يؤدي وجود متغير معين إلى

نتائج محددة وفقاً للظروف المحيطة. تطبق هذه النظرية في المحاسبة الإدارية لتحديد الظروف المثلى لاستخدام أنظمة محاسبية معينة. وتؤكد على عدم وجود نظام محاسبة إداري موحد يناسب جميع المنظمات، بل يجب أن يتكيف مع بيئتها الخاصة. تعتمد النظرية على افتراضين أساسيين: الأول أن لا يوجد نظام محاسبي مثالي للجميع، والثاني أن الأداء الأمثل يتطلب توافقاً (fit) بين نظام المحاسبة والعوامل السياقية (Hammad et al., 2010). لذا، تعتبر أفضل الممارسات المحاسبية نسبية، حيث تعتمد على البيئة التنظيمية لكل منظمة.

ترتكز النظرية الشرطية على أهمية التلاؤم بين ممارسات المحاسبة الإدارية والعوامل السياقية لتحقيق الأداء الأمثل. وبرز مفهوم التلاؤم كعنصر محوري في الأبحاث المحاسبية المستندة إلى النظرية الشرطية. قدم (Drazin and Van de Ven 1985) إطاراً لتفسير التلاؤم، والذي يشمل ثلاثة نهج: التلاؤم الاختياري، التلاؤم التفاعلي، والتلاؤم النظامي، وقد تم اعتمادها كأساس لتصنيف البحوث المحاسبية (Hammad et al., 2010). يركز التلاؤم الاختياري على قدرة المنظمات الناجحة على التكيف مع سياقها التنظيمي من خلال اختيار الهياكل والأنظمة الملائمة، لكنه لا يدرس تأثير التلاؤم على الأداء التنظيمي بشكل مباشر (Drazin and Van de Ven, 1985; Chenhall, 2003; Christ and Burritt, 2013). في المقابل، يرى النهج التفاعلي أن العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإدارية والسياسات التنظيمية تؤثر بشكل مباشر على الأداء التنظيمي، حيث تعمل العوامل الشرطية كمتغير وسيط (Hammad et al., 2010). أما النهج النظامي فيحلل العوامل الشرطية وممارسات المحاسبة الإدارية بشكل متزامن لفهم تأثيرها المشترك على الأداء التنظيمي (Drazin and Van de Ven, 1985; Chenhall, 2003; Mokhtar et al., 2016). نظراً لأن هذه الدراسة تسعى إلى تحديد العوامل الشرطية التي تؤثر على تبني ممارسات المحاسبة الإدارية، فإنها ستركز بشكل أساسي على الدراسات المستندة إلى النهج الاختياري.

■ العوامل الشرطية وممارسات المحاسبة الادارية

تقوم النظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية على أن تصميم وتطبيق أنظمة المحاسبة الإدارية يتأثر بالعوامل الشرطية التي تشكل البيئة التنظيمية، مما يستدعي تكيف الممارسات المحاسبية مع هذه العوامل لضمان فعاليتها في دعم اتخاذ القرار وتحقيق الأهداف التنظيمية. ويؤدي تجاهل هذه العوامل إلى تقليل كفاءة الأنظمة المحاسبية (Fisher, 1995). ورغم الاتفاق على أهمية العوامل الشرطية، فإن تصنيفها يمثل تحديًا بسبب تنوعها وتداخل تأثيراتها. طورت عدة تصنيفات، أبرزها تصنيف (Fisher 1995) الذي يقسم العوامل إلى خمسة أبعاد: البيئة الخارجية، التكنولوجيا، الجوانب التنظيمية والصناعية، استراتيجية الأعمال، ومتغيرات المعرفة والإدراك. كما اقترح (Abdel-Kader and Luther 2008) تصنيفًا يركز على العوامل الخارجية، التنظيمية، وخصائص المعالجة والتصنيع، بينما ميز (Haldma and Laats 2002) بين العوامل الخارجية والداخلية، مؤكدين أن العوامل الخارجية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على ممارسات المحاسبة الإدارية. يعد هذا التصنيف مرجعًا مهمًا لفهم تأثير العوامل الشرطية على تبني ممارسات المحاسبة الإدارية، وسيتم اعتماده كإطار عام في هذه الدراسة لتحليل العوامل المؤثرة في هذه الممارسات.

● العوامل الخارجية

تشكل العوامل الخارجية مجموعة من القوى التي تؤثر على المنظمة من خارج حدودها، مما يساهم في تشكيل بيئة العمل ويؤثر على أدائها واستراتيجياتها وقدرتها على المنافسة. وبالتالي، يعد فهم هذه العوامل وتأثيراتها أمرًا بالغ الأهمية لنجاح أي منظمة. تمثل البيئة الخارجية متغيرًا سياقيًا مهمًا في البحث عن العوامل الشرطية (Otley, 2016). وقد اعتمدت دراسات المحاسبة الإدارية المبنية على نظرية الشرطية على مجموعة من العوامل الخارجية كمتغيرات مستقلة، وركزت بشكل خاص على عاملين رئيسيين هما: عدم التأكد

البيئي، وشدة المنافسة (Haldma and Laats, 2002; Chenhall, 2003; Otley, 2016). وللوصول إلى فهم أعمق للعلاقة بين العوامل الخارجية وتأثيرها على ممارسات المحاسبة الادارية، سيتم تحليل تأثير كل من هذه العوامل بشكل منفصل في الفقرات القادمة.

● عدم التأكد البيئي

يشير عدم التأكد البيئي إلى درجة عدم اليقين التي يشعر بها صناع القرار تجاه البيئة الخارجية وتأثيرها على الأداء المستقبلي للمنظمة (Susilawati, 2016). يعد من العوامل المحورية التي تشكل تحديًا كبيرًا أمام صانعي القرار الاستراتيجي، حيث يتطلب منهم التكيف بسرعة مع التغييرات البيئية السريعة (Milliken, 1987; Costantini and Zanin, 2017). يشمل عدم التأكد البيئي التحولات المستمرة في البيئة الخارجية التي تتطور بطرق غير قابلة للتنبؤ، وينشأ عن عدة عوامل مثل التغييرات التكنولوجية، الابتكارات في أساليب العمل، أنشطة المنافسين، ومتطلبات العملاء، بالإضافة إلى التوجهات الاقتصادية، والسياسات الحكومية، والعولمة (Hoque, 2004; Hammad et al., 2010).

يؤدي ارتفاع مستوى عدم التأكد البيئي إلى زيادة تعقيد عمليات التخطيط والرقابة الإدارية، مما يصعب على المنظمات تحقيق أهدافها. في بيئة تتسم بالتحولات المستمرة، تصبح التوقعات المالية والتشغيلية أقل دقة، مما يزيد من صعوبة تقييم أداء الوحدات التنظيمية (Costantini and Zanin, 2017). تتطلب هذه البيئة هياكل تنظيمية أكثر مرونة وقدرة على الاستجابة السريعة للتغيرات (Chenhall, 2003). رغم التحديات، يمكن للمنظمات التخفيف من تأثيرات عدم التأكد البيئي من خلال تطوير قدراتها على جمع وتحليل المعلومات، مما يعزز قدرتها على التخطيط والتحكم وبالتالي تحسين أدائها في بيئات العمل المتغيرة (Chenhall and Morris, 1986).

شكل عدم اليقين البيئي محورًا أساسيًا للبحث التنظيمي، خاصة في سياق البيئة الخارجية المتغيرة. بدأ (Duncan 1972) بتطوير مفهوم عدم التأكد البيئي، موضحة تأثيره

على صياغة القرارات الإدارية وبناء الهياكل التنظيمية، مما يبرز أهمية السياق البيئي في تشكيل سلوك المنظمات. كما وسع (Milliken 1987)) هذا المجال بتطوير تصنيف مفصل لعدم التأكد البيئي، مقسمًا إياه إلى ثلاثة أنواع: عدم التأكد من حالة البيئة، وعدم التأكد من تأثير التغيرات البيئية، وعدم التأكد من فعالية الاستجابات التنظيمية. ساهم هذا التصنيف في فهم أعمق لكيفية تأثير جوانب عدم اليقين على سلوك المنظمات. وأظهرت الدراسات أهمية التكيف التنظيمي في بيئات ذات مستويات مرتفعة من عدم اليقين، من خلال توليد وتبادل معلومات متنوعة لدعم عمليات التخطيط واتخاذ القرارات (Chenhall, 2003).

من بين العوامل المؤثرة في تصميم الهيكل التنظيمي التي تناولتها الأبحاث التأسيسية للنظرية الشرطية، حظي مفهوم عدم التأكد البيئي بأكبر قدر من الاهتمام في مجال المحاسبة الإدارية (Otley, 2014)، حيث يُعتبر عاملاً محوريًا يؤثر على تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية (Otley, 1980; Chenhall, 2003; Islam and Hu, 2012; Ahmad and Mohamed Zabri, 2015). وفقًا لـ (Hoque 2004)، تؤثر الاختلافات في البيئات التشغيلية بشكل مباشر على اختيار الاستراتيجيات وتصميم أنظمة المعلومات المحاسبية التي تدعم هذه الاستراتيجيات. العديد من الدراسات تناولت دور المحاسبة الإدارية في مساعدة المنظمات على التكيف مع مستويات مختلفة من عدم اليقين البيئي (Otley, 2016). ركزت هذه الدراسات على العلاقة بين عدم التأكد البيئي، كمتغير سياقي، واستخدام ممارسات المحاسبة الإدارية المتطورة، التي توفر معلومات شاملة تشمل جوانب بيئية داخلية وخارجية، وتغطي أبعادًا زمنية متنوعة وتجمع بين البيانات الكمية والنوعية، وتشمل مؤشرات مالية وغير مالية (Costantini and Zanin, 2017).

تشير الأبحاث في مجال المحاسبة الإدارية إلى وجود علاقة طردية بين مستوى عدم اليقين البيئي واعتماد المنظمات على ممارسات محاسبية إدارية متطورة. ففي بيئات عالية عدم اليقين، تزداد الحاجة إلى معلومات محاسبية أكثر تفصيلاً وشمولاً،

مما يدفع المنظمات إلى تبني ممارسات محاسبية متطورة. هذه الممارسات تعزز قدرة المدراء على اتخاذ قرارات استراتيجية أكثر فعالية، مما يحسن من أداء المنظمة (Mia and Chenhall, 1994; Kattan et al., 2007; Gul and Chia, 1994). وقد دعمت الدراسات هذه العلاقة، حيث أظهرت دراسات سابقة مثل (Gordon and Miller 1976) (Khandwalla 1972) أن المنظمات التي تعمل في بيئات عالية عدم اليقين تعتمد بشكل أكبر على أنظمة معلومات محاسبية متطورة لتوفير معلومات شاملة ودقيقة تدعم اتخاذ القرارات. وقد أكدت دراسات لاحقة، مثل (Gordon and Narayanan 1984)، أن المنظمات في هذه البيئات تسعى للحصول على معلومات خارجية وغير مالية، بالإضافة إلى معلومات تتعلق بالتوقعات المستقبلية. هذا الدور المحوري للمعلومات المحاسبية في دعم القرارات الاستراتيجية تم تأكيده في دراسات أخرى مثل دراسة (Chenhall and Morris 1986) ودراسة (Mia 1993) ودراسة (Chong and Chong 1997)، التي أظهرت وجود علاقة إيجابية بين مستوى عدم اليقين البيئي واحتياجات المنظمات لأنظمة محاسبة إدارية متطورة وشاملة.

أظهرت الدراسات وجود علاقة إيجابية بين استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية المتطورة والأداء المالي في بيئات غير مؤكدة. على سبيل المثال، وجد (Gul and Chia 1994) أن استخدام ممارسات محاسبة إدارية واسعة النطاق يساعد في تحسين الأداء في ظروف عدم اليقين المرتفعة. كما أظهر (Agbejule 2005) أن زيادة مستوى عدم اليقين تعزز من فائدة ممارسات المحاسبة الإدارية المتطورة. وقد قدمت دراسات مثل (Kattan et al. 2007) ودراسة (Agbejule and Burrowes 2007) أدلة تجريبية تؤكد وجود علاقة طردية بين عدم اليقين البيئي واعتماد المنظمات على معلومات محاسبية تفصيلية لدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية في بيئات متقلبة. تدعم هذه النتائج ما توصلت إليه دراسات أخرى مثل (Gordon and Narayanan 1984) ودراسة (Chenhall and Morris 1986). بالإضافة إلى ذلك، أكدت دراسات مثل ودراسة (Abdel-Kader and Luther 2008)

أن عدم اليقين البيئي يؤثر بشكل كبير على تصميم أنظمة المحاسبة الإدارية، حيث تميل المنظمات في بيئات عالية عدم اليقين إلى اعتماد ممارسات محاسبة إدارية متطورة مقارنة بالشركات في بيئات أكثر استقرارًا. كما أكدت دراسات لاحقة (على سبيل المثال Al-Mawali, 2015; Pavlatos, 2015; Shahzadi, 2018; Susilawati, 2016) الارتباط بين عدم اليقين البيئي واعتماد ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة.

يمكن القول إن عدم اليقين البيئي يعد عاملاً حاسماً في تشكيل ممارسات المحاسبة الإدارية داخل المنظمات. مع تزايد التغيرات البيئية، تبرز الحاجة لأنظمة محاسبة إدارية مرنة توفر معلومات عالية الجودة لدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية. تساهم هذه الأنظمة في تعزيز قدرة المنظمات على التكيف مع التحديات المتزايدة وتحسين أدائها العام. تؤكد الأبحاث السابقة على أهمية أنظمة المعلومات المحاسبية المرنة في التعامل مع البيئات المتقلبة. كما تشير دراسات أخرى إلى العلاقة الإيجابية بين تبني ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة وتحسين الأداء التنظيمي في ظل ظروف عدم اليقين. بناءً على هذه الدراسات، يمكن استنتاج أن فهم العلاقة بين عدم اليقين البيئي والممارسات المحاسبية يعد أمراً بالغ الأهمية لنجاح المنظمات في بيئات الأعمال المتغيرة، مما يعزز قدرتها على التكيف وتحقيق أهدافها الاستراتيجية.

● المنافسة السوقية

تعتبر التنافسية السوقية عنصراً حاسماً في السياق البحثي للنظرية الشرطية (Wadongo and Abdel-Kader, 2014). تشير إلى التفاعلات التنافسية بين المنظمات في نفس الصناعة، حيث تسعى كل منها لتحقيق ميزة تنافسية من خلال جذب العملاء وزيادة حصتها السوقية. تشمل العوامل المحركة للتنافس السوقي السعر والجودة والابتكار وخدمة العملاء وقوة العلامة التجارية، وهي تؤثر على قرارات الشراء (Cadez and Guilding, 2008). تدفع المنافسة السوقية المنظمات لتبني استراتيجيات تهدف لتحسين

الكفاءة التشغيلية، الابتكار، والاستجابة السريعة لمتطلبات العملاء المتغيرة للحفاظ على قدرتها التنافسية والنمو المستدام. ساهمت التطورات التكنولوجية والتنوع في المنتجات وتشديد المنافسة في خلق بيئة أعمال ديناميكية ومنافسة عالمية حادة. إن فهم هذه الديناميكيات أمر بالغ الأهمية لبقاء المنظمات، حيث يفرض التنافس الشديد ضرورة التكيف المستمر وتبني أساليب إدارة مبتكرة. لذلك، يجب على المدراء إجراء تحليل شامل للمنافسة قبل وضع أي نظام للرقابة الإدارية لتحديد نقاط القوة والضعف لدى المنظمة ومنافسيها لتطوير استراتيجيات تنافسية فعالة (Ismail et al., 2010).

تشير الأبحاث المحاسبية إلى أن التنافس في السوق يعد من العوامل الخارجية المؤثرة بشكل كبير على تصميم وتطبيق أنظمة المحاسبة الإدارية (Al-Omiri and Drury, 2007). وتستند نظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية إلى فرضية أن الممارسات التنظيمية، بما في ذلك أنظمة المحاسبة الإدارية، يجب أن تتكيف مع العوامل البيئية، مثل التنافس السوقى، لتحقيق الأداء الأمثل (Otley, 1980). في بيئات الأعمال شديدة التنافس، تخضع الشركات لضغوط مستمرة للابتكار، تقليل التكاليف، وتحقيق الكفاءة. استجابةً لهذه الضغوط، تعتمد الشركات على أنظمة محاسبة إدارية متطورة توفر معلومات شاملة، بما في ذلك مؤشرات الأداء غير المالية مثل رضا العملاء، جودة المنتجات، ومستويات الابتكار، مما يساعد المديرين على تقييم الأداء واتخاذ قرارات استراتيجية (Chenhall and Langfield-Smith, 1998).

تشير العديد من الدراسات إلى وجود علاقة مباشرة بين حدة المنافسة السوقية ومستوى تبني المنظمات لممارسات المحاسبة الإدارية، حيث تحفز الضغوط التنافسية المنظمات على تطوير أنظمة محاسبية معقدة لتسهيل اتخاذ القرارات الاستراتيجية وتحسين الأداء. وقد قدمت دراسة (Khandwalla 1973) أدلة تجريبية قوية على الارتباط الإيجابي بين المنافسة واستخدام أنظمة المحاسبة الإدارية المتقدمة. كما أشار (Gordon and Miller 1979) إلى أن المنافسة تلعب دورًا حاسمًا في تشكيل أنظمة

المحاسبة، حيث تحتاج المنظمات في بيئات تنافسية إلى أنظمة مرنة ومعقدة لدعم اتخاذ قرارات استراتيجية سريعة وفعالة. وساهم (Simons 1990) في توسيع الفهم حول دور أنظمة المحاسبة الإدارية، حيث أكد أن هذه الأنظمة لا تقتصر على مراقبة الأداء، بل تساهم في دفع الابتكار والتغيير التنظيمي، خاصة في بيئات الأعمال الديناميكية. في التسعينيات، أظهرت دراسات مثل (Chenhall and Morris 1993) أن المنافسة السوقية تؤثر بشكل كبير على تصميم أنظمة المحاسبة الإدارية، حيث تميل المنظمات في بيئات تنافسية شديدة إلى استخدام أنظمة أكثر تطوراً. أكدت هذه الدراسات على أهمية دمج المقاييس المالية وغير المالية لتلبية احتياجات اتخاذ القرارات الاستراتيجية. وأكدت دراسة (Mia and Clarke 1999) أن هذه العلاقة بين المنافسة وتبني أنظمة محاسبية متطورة تنطبق على مختلف القطاعات والبيئات.

شهد العقد الأول من القرن الحادي والعشرين زيادة في الاهتمام بدراسة العلاقة بين المنافسة السوقية وتبني ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة. أظهرت دراسات مثل (Cadez and Guilding 2008) (Hoque 2002) (Haldma and Laats 2004) أن المنظمات في بيئات تنافسية شديدة تميل إلى اعتماد أنظمة محاسبية متطورة لدعم التوجه الاستراتيجي. كما تناولت دراسات أخرى مثل (Baines and Langfield- 2003) (Smith, Wadongo and Abdel-Kader 2014) العلاقة بين المنافسة وتبني مقاييس الأداء غير المالية مثل رضا العملاء وجودة المنتج والابتكار. وقد أكدت هذه الدراسات على أهمية المقاييس غير المالية في تقييم الأداء وتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

تشير الأبحاث الحديثة إلى أن المنافسة السوقية تؤثر بشكل كبير على ممارسات المحاسبة الإدارية. حيث أظهرت دراسة (Hoque 2011) أن زيادة المنافسة تدفع المنظمات لاستخدام أنظمة محاسبية أكثر تطوراً. كما بينت دراسة (Ankala and Silvola 2012) أن المنظمات الصغيرة والمتوسطة تميل إلى تبني ممارسات محاسبية أكثر هيكلية بسبب المنافسة. وأظهرت دراسة (Al-Mawali 2015) أن المنظمات التي تواجه منافسة شديدة

تعتمد على ممارسات محاسبية تدعم اتخاذ قرارات استراتيجية دقيقة. تستمر الدراسات في إظهار وجود علاقة إيجابية قوية بين شدة المنافسة السوقية واعتماد المنظمات لممارسات المحاسبة الإدارية المتطورة، كما أظهرت أبحاث مثل Alkizza (2007), Al-Omiri and Drury (2007), and Akbar). تتوافق هذه النتائج مع أبحاث أخرى أظهرت أن المنافسة العالية تدفع المنظمات إلى تبني ممارسات محاسبية متطورة، كما بينت دراسات مثل (Ahmad and Mohamed Zabri 2015); (Ahmad 2014); (Leite et al. 2016)

إضافةً على ما سبق، تؤثر المنافسة المتزايدة التي تواجهها المنظمات بشكل كبير على تبنيها لممارسات محاسبية محددة. على سبيل المثال، اقترح (Cooper 1988) أن الشركات التي تواجه مستويات عالية من المنافسة ينبغي أن تعتمد نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحسين استراتيجيات إدارة التكاليف. كما سلط (Hoque 2005) الضوء على أهمية المنافسة السوقية في تعزيز استخدام مقاييس الأداء غير المالية ضمن ممارسات المحاسبة الإدارية، مشيرًا إلى أن المنظمات في بيئات تنافسية عالية تركز على مقاييس مثل رضا العملاء، وجودة المنتج، والابتكار، كوسيلة للتفوق على المنافسين. علاوة على ذلك، توصلت دراسة (Cinquini and Tenucci 2010) إلى وجود علاقة إيجابية بين الضغوط التنافسية وتبني تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مثل التسعير الاستراتيجي، وبطاقات الأداء المتوازن، وتحليل المخاطر، وتكلفة المستهدفة، وتكلفة دورة المنتج. وأظهرت أبحاث مثل (Hammami et al. 2019) أن هناك ارتباطًا بين استخدام أنظمة تحديد التكاليف المستهدفة وشدة المنافسة السوقية.

بناءً على الدراسات السابقة، يتبين أن المنافسة السوقية تلعب دورًا جوهريًا في توجيه ممارسات المحاسبة الإدارية داخل المنظمات. مع تزايد حدة التنافس في البيئات التي تعمل فيها المنظمات، أصبحت الحاجة إلى ممارسات محاسبة إدارية متطورة تقدم معلومات شاملة ودقيقة أمرًا حيويًا لدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية وتحسين الأداء والحفاظ

على الميزة التنافسية. تبرز الأدبيات في مجال المحاسبة الإدارية العلاقة الوثيقة بين المنافسة السوقية وتطور ممارسات المحاسبة الإدارية، مما يسلط الضوء على ضرورة تكييف هذه الممارسات لمواجهة الضغوط السوقية بفعالية وتلبية المتطلبات الاستراتيجية بنجاح.

● العوامل الداخلية

تشير العوامل الداخلية إلى مجموعة من العوامل المتأصلة في المنظمة والتي تؤثر على تصميمها وفعاليتها (Otley, 1980). تفترض النظرية الشرطية وجود علاقة تكاملية بين العوامل الداخلية والهيكل التنظيمي، حيث يجب أن يتناسب الهيكل مع هذه العوامل لتحقيق الأداء الأمثل، مما يعني عدم وجود نموذج هيكلي واحد يناسب جميع المنظمات. وقد أظهرت دراسات المحاسبة الإدارية المبنية على نظرية الشرطية أن مجموعة من العوامل الداخلية تلعب دورًا مهمًا في اختيار ممارسات المحاسبة الإدارية بما يتماشى مع أهداف المنظمة وبيئتها. من بين هذه العوامل الشائعة هي حجم المنظمة، الهيكل التنظيمي، استراتيجية المنظمة، والتكنولوجيا المستخدمة (Haldma and Laats, 2002; Chenhall, 2003; Otley, 2016; Nguyen et al., 2023). ولتوضيح أهمية هذه العوامل الداخلية في تشكيل ممارسات المحاسبة الإدارية، سيتم تحليل تأثير كل من هذه العوامل الداخلية في الفقرات القادمة.

● حجم المنظمة

المحاسبة الإدارية هي أداة أساسية لدعم اتخاذ القرارات داخل المنظمات، حيث توفر معلومات مالية دقيقة تساعد في تقييم الأداء الحالي والتخطيط للمستقبل. على الرغم من أن المبادئ الأساسية للمحاسبة الإدارية ثابتة، إلا أن تطبيقها يختلف حسب حجم المنظمة وتعقيد عملياتها. أظهرت الأبحاث السابقة وجود علاقة إيجابية بين حجم المنظمة ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية. على سبيل المثال، أظهرت دراسة (Chiu 1973) أن الشركات الكبرى في تاوان كانت أكثر استخدامًا للممارسات المحاسبية

مقارنة بالشركات الصغيرة. كما أكدت دراسة (Puxty and Lyall 1989) على الشركات البريطانية أن الشركات الكبيرة تستخدم ممارسات محاسبية متنوعة نظرًا لتعقيد عملياتها ووفرة مواردها. وأكدت دراسة (Firth 1996) على المشاريع المشتركة في الصين أن المشاريع الكبرى تعتمد أكثر على ممارسات المحاسبة الإدارية. ووجدت دراسة (Laitinen 2001) في فنلندا أن ممارسات المحاسبة الإدارية أكثر فاعلية في المنظمات الكبيرة. كما أكدت دراسة (Nimtrakoon and Tayles 2010) في تايلاند أن الشركات الكبرى تستفيد بشكل أكبر من تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية. وتتفق هذه النتائج مع دراسات أخرى مثل (Albu and Albu (2012), Ahmad (2012), Ahmad and Mohamed Zabri (2015), Msomi et al. (2019), Prihastiwi and Sholihin (2018) التي أظهرت أن حجم المنظمة هو عامل رئيسي في اعتماد واستخدام ممارسات المحاسبة الإدارية.

تشير الدراسات إلى أن المنظمات الكبيرة تميل إلى تبني ممارسات محاسبة إدارية متطورة مقارنة بالمنظمات الصغيرة، ويرجع ذلك إلى أن المنظمات الكبيرة غالبًا ما تكون لديها هياكل تنظيمية معقدة بسبب تنوع عملياتها (Haldma and Laats, 2002; Chenhall, 2003; Cadez and Guilding, 2008). لمواجهة هذا التعقيد، تعتمد هذه المنظمات على أنظمة معلومات محاسبية متطورة التي تدعم اتخاذ القرارات من خلال توفير نماذج مالية دقيقة وتحليلات متقدمة (Chenhall, 2003). في المقابل، تميل المنظمات الصغيرة والمتوسطة إلى تبني منهجيات محاسبية مبسطة بسبب محدودية الموارد وصغر حجم العمليات. تعتمد هذه المنظمات على أساليب محاسبة تكاليف تقليدية وتركز على التخطيط قصير الأجل، حيث يقوم المالكون أو المدراء بالإشراف المباشر على العمليات، مما يقلل الحاجة إلى أنظمة محاسبة رسمية. ومع نمو حجم الشركة، تزداد الحاجة إلى أنظمة محاسبة أكثر هيكلية لدعم اتخاذ القرارات في بيئة معقدة.

ومن ناحية أخرى، تتمتع المنظمات الكبيرة بموارد مالية وبشرية وتقنية كافية تمكنها من تبني ممارسات محاسبية إدارية متطورة واستخدامها بفعالية

(Williams and Seaman 2001). وفقاً لـ (Christ and Burritt, 2013; Mokhtar et al., 2016)، تساعد هذه الموارد في تحديث الأنظمة المحاسبية بانتظام، مما يمكن المنظمات الكبيرة من التكيف مع التغيرات البيئية. أما المنظمات الصغيرة، التي تفتقر إلى هذه الموارد، تجد أن تكلفة وتنفيذ أنظمة محاسبية متطورة غير مجدية اقتصادياً، وبالتالي تلجأ إلى أنظمة محاسبية أبسط لتلبية احتياجاتها التشغيلية الأساسية. بالإضافة إلى ذلك، مع نمو حجم المنظمة، تزداد أهمية المحاسبة الإدارية لدعم التخطيط الاستراتيجي واتخاذ قرارات الاستثمار والرقابة على الأداء على المدى الطويل (Moore and Yuen, 2001). المنظمات الكبيرة تعتمد على أساليب قياس الأداء الشاملة مثل بطاقة الأداء المتوازن، بينما تركز الشركات الصغيرة على مؤشرات الأداء المالي قصيرة الأجل، مما يحد من استخدامها لأساليب قياس الأداء المتقدمة (Hoque and James, 2000).

أكدت العديد من الدراسات على العلاقة الإيجابية بين حجم المنظمة واستخدامها لممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة. فقد أظهرت دراسة (Haldma and Laats 2002) أن المنظمات الكبيرة تستخدم ميزانيات تقديرية أكثر تطوراً مقارنة بالمنظمات الصغيرة، كما بينت دراسة (Van-Nguyen and Brooks 1997) أن المنظمات الكبرى تميل إلى تبني نظام التكاليف على أساس النشاط بشكل أكبر. وأكدت دراسة (Clarke et al. 1999) أن المنظمات الأكبر حجماً تعتمد بشكل أكبر على ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة. تشير هذه الدراسات إلى أن المنظمات الكبيرة تكون أكثر استعداداً وقدرة على تبني الممارسات المحاسبية المعقدة بفضل الموارد الأكبر والقدرة على إدارة عمليات أكثر تعقيداً. دعماً لهذه النتائج، أظهرت دراسة (Hoque and James 2000) أن المنظمات الكبرى في أستراليا تميل إلى تبني بطاقة الأداء المتوازن كأداة أساسية لقياس الأداء الاستراتيجي. كما أكدت دراسات أخرى مثل (Joshi 2001) ودراسة (Abdel-Kader and Luther 2008) ودراسة (Nguyen et al. 2023) على أن حجم المنظمة يعد عاملاً حاسماً في تبني ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة. كما أظهرت دراسة (Heibel 2014) أن المنظمات الصغيرة تبدأ

باستخدام ممارسات محاسبية أبسط، لكنها تتبنى تقنيات أكثر تقدماً مع نمو حجمها، وهو ما يتماشى مع احتياجاتها المتزايدة للمعلومات المالية التفصيلية في التخطيط الاستراتيجي. هذه النتائج تتوافق مع دراسة (Cadez and Guilding 2008) ودراسة (Siska 2016).

يعد حجم المنظمة أحد العوامل الأساسية التي يركز عليها الباحثون في مجال المحاسبة الإدارية، وذلك لدوره الكبير في تفسير الاختلافات بين المنظمات في تبني وتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية. ومع ذلك، يواجه الباحثون تحدياً في تحديد المؤشر الأمثل لقياس حجم المنظمة بسبب تعدد المقاييس المتاحة. يعتبر عدد الموظفين مقياساً شائعاً لقياس حجم المنظمة، حيث يعكس التعقيد التنظيمي وهيكلها الإداري، وهو مؤشر موثوق وسهل الحصول عليه، وقد أشارت دراسات مثل (Bjornenak 1997) إلى فعاليته في التمييز بين أحجام الشركات. كما استخدمه العديد من الباحثين مثل (Hoque and James 2000) و (Joshi 2001) و (Albu and Albu 2012). كما يعد حجم المبيعات مقياساً آخر فعالاً، حيث يعكس قوة وجود المنظمة في السوق وحاجتها إلى إدارة عمليات معقدة، مما يستدعي تبني ممارسات محاسبية إدارية متطورة، وقد استخدمته دراسات مثل (Ahmad and Mohamed Zabri 2015) و (Nair and Nian 2017). بعض الدراسات استخدمت مقاييس أخرى مثل إجمالي الأصول، كما في دراسة (Firth 1996) ودراسة (Abdel-Kader and Luther 2008)، حيث أظهرت أن المنظمات ذات الأصول الأكبر تميل إلى تبني ممارسات محاسبية إدارية أوسع. ولتوفير فهم شامل، أخذت بعض الدراسات مثل دراسة (Nguyen et al. 2023) في الاعتبار مؤشرات متعددة لحجم المنظمة مثل عدد الموظفين والمبيعات وإجمالي الأصول.

باختصار، يعد حجم المنظمة عاملاً رئيسياً يؤثر في طبيعة وتطور ممارساتها المحاسبية الإدارية. حيث تميل المنظمات الكبيرة، بفضل مواردها وهيكلها المعقدة، إلى استثمار المزيد في أنظمة محاسبية متطورة، بينما تعتمد المنظمات الصغيرة على ممارسات محاسبية أبسط وتطورها تدريجياً مع نموها. فهم هذه العلاقة بين حجم المنظمة وتبني الممارسات المحاسبية يساعد في تطوير استراتيجيات لتحسين الأداء ويعزز قدرة المنظمات على اتخاذ قرارات مدروسة وتقييم أدائها بفعالية.

● الهيكل التنظيمي

يحدد الهيكل التنظيمي الأدوار والمسؤوليات التي توجه سلوك الأفراد داخل المنظمة (Fisher, 1995). وفقاً لـ (Simons 2000)، يهدف المدراء من خلال تصميم الهيكل التنظيمي إلى تحقيق هدفين رئيسيين: تسهيل سير العمل من خلال تحديد مسارات المعلومات والموارد، وتوجيه انتباه الموظفين نحو الأهداف الاستراتيجية للمنظمة. يشير الهيكل التنظيمي إلى توزيع المهام بين أعضاء المنظمة لضمان تنفيذ الأنشطة بشكل فعال، مما يعزز كفاءة العمل، يزيد من تحفيز الأفراد، ويحسن تدفق المعلومات. كما يساهم في تقوية أنظمة الرقابة وتوجيه تطور المنظمة (Chenhall, 2003). يعرف الهيكل التنظيمي بطرق متعددة، لكن معظم التعريفات تتفق على أنه يوازن بين الاستقلالية والتنسيق داخل المنظمة. وفقاً لـ (Lawrence and Lorsch 1967)، يتكون الهيكل التنظيمي من التمايز (استقلال الوحدات الفرعية) والتكامل (التنسيق بين الوحدات لتحقيق الأهداف)، حيث يتحقق التمايز من خلال تفويض السلطة، بينما يتطلب التكامل آليات مثل القواعد الموحدة واللجان.

يعتبر الهيكل التنظيمي عنصراً أساسياً في تطبيق النظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية (Otley, 1980; Shahzadi et al., 2018). تلعب هذه النظرية دوراً حاسماً في تصميم آليات الرقابة الفعالة من خلال الهيكل التنظيمي، مما يعكس الأسس النظرية للنظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية (Otley, 1995). تشير الدراسات إلى وجود علاقة تكاملية بين أنظمة المحاسبة الإدارية والهيكل التنظيمي، حيث يشكل الهيكل الإطار الذي تعمل فيه الأنظمة، وتساهم هذه الأنظمة في تشكيل وتطوير الهيكل التنظيمي. كما تؤكد الدراسات أن نجاح تطور أنظمة المحاسبة الإدارية يرتبط ارتباطاً وثيقاً بمدى انسجامها مع الهيكل التنظيمي القائم (Hammad et al., 2013). وبناءً على ذلك، يولي مصممو أنظمة المحاسبة الإدارية اهتماماً كبيراً لضمان توافق الأنظمة مع الهيكل التنظيمي.

رغم الإجماع على أهمية الهيكل التنظيمي في أداء المنظمات وتحقيق أهدافها، لا تزال أبعاد الهيكل التنظيمي محل خلاف. في هذا السياق، حدد (Pugh et al. 1969) مجموعة من الأبعاد الهيكلية شائعة الاستخدام في الدراسات المبنية على النظرية الشرطية مثل التخصص، المركزية، الإجراءات الموحدة، الرسمية، الترتيب الهيكلي، والمرونة. تعتبر درجة المركزية متغيرًا شرطيًا بالغ الأهمية في تصميم أنظمة المحاسبة الإدارية (Ojra, 2014) وأظهرت الدراسات مثل (Chenhall and Morris 1986) أن درجة المركزية تؤثر بشكل كبير على تصميم وتطوير الأنظمة. بناءً على ذلك، تم اختيار درجة المركزية كمؤشر لتمثيل الهيكل التنظيمي في هذه الدراسة، بما يتوافق مع رأي (Abernethy and Bouwens 2005) الذين أكدوا على أهمية هذا العامل في تنفيذ الممارسات المحاسبية بنجاح. تشير درجة المركزية إلى مدى مشاركة الأفراد في اتخاذ القرارات، وهي تنقسم إلى المركزية واللامركزية (Shahzadi et al., 2018). في النظام المركزي، يتم اتخاذ القرارات في المستويات العليا مما يعزز الكفاءة من خلال تركيز الجهود على أهداف محددة (Simons, 2000). أما في الأنظمة اللامركزية، فصلاحيات اتخاذ القرار موزعة على كافة مستويات الهيكل التنظيمي، مما يتيح للمديرين مزيدًا من الاستقلالية والوصول إلى معلومات أكبر (Hammad et al., 2018).

لتوضيح العلاقة بين درجة المركزية وأنظمة المحاسبة الإدارية، أشارت دراسة (Chenhall and Morris 1986) إلى أن المدراء في البيئات اللامركزية يميلون إلى استخدام معلومات محددة تتعلق بمسؤولياتهم ووحداتهم الفرعية. وأظهرت دراسة (Chia 1995) أن المدراء في المنظمات اللامركزية يحتاجون إلى معلومات أكثر تطورًا لدعم اتخاذ القرارات. من ناحية أخرى، أكد (Choe 1998) على الدور الإيجابي للهيكل اللامركزية في تحسين أداء أنظمة المحاسبة من خلال توفير معلومات واسعة النطاق، في الوقت المناسب، مع مشاركة عالية للمستخدمين. كما تشير دراسة (Chenhall 2008) إلى وجود علاقة وثيقة بين تبني الهياكل اللامركزية والتغييرات في أنظمة المحاسبة الإدارية،

حيث يصبح من الضروري تطوير أنظمة محاسبة قادرة على ربط مختلف الوحدات التنظيمية لتحقيق التكامل والتنسيق في المنظمات اللامركزية.

تشير الدراسات السابقة إلى ارتباط وثيق بين درجة اللامركزية التنظيمية وطبيعة أنظمة المحاسبة الإدارية المتبعة. فقد أظهرت دراسة (Chenhall and Morris 1986) أن المدراء في المنظمات اللامركزية يفضلون أنظمة محاسبة تقدم معلومات شاملة ومتكاملة تعكس تعقيدات العمليات اللامركزية. تدعم هذه الدراسات الفكرة القائلة بأن اللامركزية تتطلب ممارسات محاسبية أكثر تطوراً لدعم اتخاذ القرارات في بيئة متعددة المستويات. كما أشار (Abdel-Kader and Luther 2008) إلى أن المنظمات اللامركزية تميل إلى تبني أنظمة محاسبية أكثر حداثة. ودعمت دراسة (Kingazi et al. 2020) هذه الفكرة بإظهار ارتباط إيجابي بين الهياكل اللامركزية واتساع نطاق أنظمة المحاسبة، مما يعزز اتخاذ قرارات شاملة وفعالة. في هذا السياق، اقترح (Pavlatos 2015) أن المنظمات اللامركزية تستخدم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بشكل أكبر مقارنة بالمنظمات المركزية، وهو ما دعمته النتائج. كما أظهرت دراسة (Alves and Lourenço 2022) أن المنظمات اللامركزية تعتمد مجموعة أوسع من مؤشرات الأداء غير المالية. وأكدت دراسة (King et al. 2010) أن الهياكل اللامركزية تستخدم الميزانيات التقديرية بشكل أكبر من الهياكل المركزية. بالإضافة إلى ذلك، قدمت دراسة (Waweru and Uliana 2008) أدلة على أن المنظمات اللامركزية أكثر استعداداً لتعديل أنظمتها المحاسبية استجابة للتغيرات البيئية. وأظهرت دراسة (Hammad et al. 2013) أن المنظمات اللامركزية تستفيد بشكل أكبر من المعلومات المحاسبية لدعم عملياتها التشغيلية، مما يعكس أهمية التكامل بين الهيكل التنظيمي ونظام المعلومات المحاسبي.

وخلاصة القول، تعد العلاقة بين اللامركزية وممارسات المحاسبة الإدارية موضوعاً محورياً في الأبحاث المتعلقة بالإدارة والمحاسبة. كلما اتجهت المنظمات نحو اللامركزية، زادت حاجتها إلى أنظمة محاسبة إدارية متطورة ومرنة للتعامل مع تعقيدات تفويض

السلطة إلى المستويات الأدنى. في المنظمات اللامركزية، يكون اتخاذ القرار موزعاً على مستويات متعددة، مما يستدعي استخدام معلومات مالية وغير مالية شاملة ودقيقة لدعم اتخاذ القرارات المستقلة. اللامركزية تتطلب أن تكون كل وحدة داخل المنظمة قادرة على الوصول إلى معلومات مخصصة لدعم قراراتها. وهذا يعزز تبني أنظمة محاسبة متقدمة مثل التكاليف على أساس النشاط، ومراكز الأرباح الفرعية، وبطاقات الأداء المتوازن. الدراسات أظهرت أن اللامركزية تعزز الحاجة إلى أنظمة توفر معلومات دقيقة في الوقت المناسب وتغطي أنشطة متعددة، مما يساعد الوحدات الفرعية على تحقيق أهدافها مع الحفاظ على الاتساق مع الأهداف الاستراتيجية العامة. وبالتالي، تساهم اللامركزية في تعقيد أنظمة المحاسبة الإدارية، لكنها أيضاً تزيد من أهمية هذه الأنظمة في تحقيق التكامل بين الوحدات وتعزيز الأداء العام من خلال توفير معلومات دقيقة ومرنة تدعم اتخاذ قرارات استراتيجية فعالة.

● استراتيجية المنظمة

تتنوع المفاهيم النظرية للاستراتيجية بين الباحثين. حيث يركز (Porter 1980) على الاستراتيجية كأداة لتحقيق التفوق التنافسي، بينما يرى (Chandler 1962) الاستراتيجية كعملية تخطيطية طويلة الأجل تهدف إلى تحقيق أهداف المؤسسة وتخصيص الموارد بكفاءة. من ناحية أخرى، يقدم (Mintzberg 1987) رؤية ديناميكية للاستراتيجية تتجاوز التخطيط المسبق، ويرى أنها عملية تطورية تتأثر بالتغيرات غير المتوقعة والفرص الجديدة. كما يقدم (Johnson et al. 2008) رؤية شاملة، حيث يرون أن الاستراتيجية لا تقتصر على الأهداف طويلة المدى فقط، بل تشمل بناء القدرات اللازمة للاستجابة لمتطلبات السوق وتلبية توقعات أصحاب المصلحة، مع تحقيق التكامل بين الموارد الداخلية والفرص الخارجية. أخيراً، يرى (Andrews 1987) أن الاستراتيجية هي أكثر من مجرد خطة لتحقيق الأهداف، بل أداة لتشكيل هوية المؤسسة وترسيخ مكانتها في المجتمع، مؤكداً على ضرورة أن تعكس الاستراتيجية قيم المنظمة وأهدافها على المدى الطويل. تكشف هذه

الرؤى المتنوعة أن الاستراتيجية هي مفهوم مرن يتضمن تفاعلاً بين التخطيط، والموقع التنافسي، والتكيف، والتلاؤم التنظيمي، ويعتمد شكل الاستراتيجية النهائية على كيفية توازن المنظمة بين هذه العناصر لتحقيق النجاح المستدام.

نتيجة للرؤى المختلفة حول مفهوم الاستراتيجية، ظهرت تنوعات كبيرة في التصنيفات المقترحة للاستراتيجيات. على سبيل المثال، قدم (Miles and Snow 1978) تصنيفاً يركز على الأنماط السلوكية للمنظمات في التكيف مع بيئتها، مثل الاستراتيجية الاستكشافية أو المبادرة، الدفاعية، المحللة، والمستجيبة أو المتفاعلة. من جهته، قدم (Porter 1980) تصنيفاً يعتمد على البعد التنافسي ويشمل استراتيجيات التمايز، قيادة التكاليف (التكلفة الأقل)، واستراتيجية التركيز على السوق. بينما قسم (Gupta and Govindarajan 1984) الاستراتيجيات إلى استراتيجية البناء، الاحتفاظ، والحصاد. يبرز تصنيف (Miles and Snow 1978) و (Porter 1980) كأكثر التصنيفات شيوعاً في الدراسات المحاسبية الإدارية. رغم الاختلاف بين التصنيفين، يرى (Abdel-Kader and Luther 2008) أن هناك ترابطاً بينهما، حيث يمكن تفسير تصنيفات مثل الاستكشافية/البناء/التمايز على أنها تمثل الطرف الريادي في التصنيف الاستراتيجي، بينما تمثل تصنيفات الدفاعية/الحصاد/التكلفة الأقل الطرف الأكثر تحفظاً.

تتميز المنظمات التي تتبع استراتيجية المستكشف وفقاً لـ (Miles and Snow 1978) بقدرتها العالية على الابتكار والتكيف مع التغيرات البيئية. فهي تقوم بمسح بيئتها بشكل مستمر للبحث عن فرص جديدة، وتتميز بمرونة عالية في تطوير منتجات وخدمات جديدة، مما يعتمد على معلومات واسعة النطاق وغير تقليدية لاتخاذ قرارات استراتيجية. هذه القدرة على التكيف تسمح لها بالاستجابة السريعة لمتطلبات السوق المتغيرة. في المقابل، تعمل المنظمات المدافعة في بيئة مستقرة ذات حدود واضحة، حيث تركز على تحسين كفاءة عملياتها الحالية بدلاً من الابتكار، وتستخدم معلومات تاريخية وداخلية، مما يقلل الحاجة لمراقبة مستمرة للظروف الخارجية. أما المنظمات المحللة،

وفقاً لـ (Miles and Snow 1978)، فهي تجمع بين الابتكار والتحفّظ، حيث تحافظ على استقرار أعمالها ولكنها تبحث عن فرص للابتكار في بعض المجالات، مما يجعلها متبينة ثانوية للابتكارات الجديدة (Chong and Chong, 1997). هذه الاستراتيجية تمكن المنظمات المحللة من الاستجابة للتغيرات السوقية دون المخاطرة بتغييرات جذرية في أعمالها.

تظهر العلاقة بين الاستراتيجية وتبني ممارسات المحاسبة الإدارية أبعاداً متعددة، حيث تشير الدراسات إلى أن التوجه الاستراتيجي يؤثر بشكل كبير على نوع وتعقيد ممارسات المحاسبة داخل المنظمات. فاستراتيجيات مثل المدافع، والحصاد، وقيادة التكلفة لا تتطلب أنظمة معلومات متطورة، بينما تحتاج استراتيجيات مثل المستكشف، والبناء، والتمايز في المنتجات إلى أنظمة معلومات أكثر تطوراً (Chenhall, 2003). أكدت دراسة (Collins et al. 1997) أن استراتيجية المستكشف ارتبطت بشكل ملحوظ باستخدام الموازنات التقديرية، مما يبرز دور الاستراتيجية في تحديد استخدام أنظمة المحاسبة. كما دعمت دراسة (Gosselin 1997) الفرضية بأن الاستراتيجية هي محرك رئيسي لتبني ممارسات المحاسبة الإدارية، حيث أظهرت أن المنظمات التي تتبع استراتيجية المستكشف تميل إلى تبني أنظمة محاسبية متطورة مثل نظام التكاليف على أساس النشاط. وقد أظهرت دراسة (Frey and Gordon 1999) أن التكلفة على أساس النشاط ترتبط بالمنظمات التي تتبع استراتيجية التميز، بينما لم يظهر نفس الارتباط مع استراتيجية قيادة التكلفة. في نفس السياق، أكدت دراسة (Hoque 2004) على أن المنظمات التي تتبنى استراتيجيات مبتكرة، مثل التميز، تعتمد بشكل أكبر على المقاييس غير المالية لتقييم أدائها، مما يعكس أهمية هذه المقاييس في قياس التقدم نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية.

يشير (Chenhall 2003) إلى تباين واضح بين الاستراتيجيات التي تتبعها المنظمات وأنظمة المحاسبة الإدارية المستخدمة. ففي حين أن استراتيجيات مثل قيادة التكلفة

تتطلب أنظمة معلوماتية بسيطة، تحتاج استراتيجيات التميز إلى أنظمة أكثر تعقيداً ومرونة. وتؤكد دراسة (Abernethy and Guthrie 1994) أن أنظمة المحاسبة المتقدمة تسهم بشكل أكبر في تحسين أداء المنظمات التي تتبع استراتيجيات ريادية أو ابتكارية مقارنة بالمنظمات المحافظة. كما أشار (Chenhall and Langfield-Smith 1998) إلى أن المنظمات التي تتبع استراتيجيات التميز تعتمد على مجموعة متطورة من أدوات المحاسبة الإدارية. تؤكد الأبحاث وجود علاقة ديناميكية بين الاستراتيجية وممارسات المحاسبة الإدارية، حيث أظهرت دراسة (Baines and Langfield-Smith 2003) أن التحولات الاستراتيجية غالباً ما ترتبط بتبني ممارسات محاسبية جديدة، مما يعكس مرونة أنظمة المحاسبة في التكيف مع التغيرات الاستراتيجية وتحسين الأداء في مجالات مثل الجودة وخدمة العملاء وكفاءة التكاليف. كذلك، يشير (Kober et al. 2007) إلى أن هذه العلاقة هي ديناميكية، حيث تتغير أنظمة المحاسبة لتتوافق مع التغيرات الاستراتيجية. في هذا السياق، أكد (Simons 1987) على العلاقة الوثيقة بين الاستراتيجية وأنظمة إدارة التكاليف. وأوضح أن المنظمات التي تتبع استراتيجيات مستكشفة، التي تركز على الابتكار، تحتاج إلى أنظمة إدارة تكاليف مرنة. ومع ذلك، لم تقدم دراسة (Abdel-Kader and Luther 2008) دليلاً كافياً على وجود هذه العلاقة، مما يشير إلى أن هناك عوامل سياقية أخرى قد تؤثر في استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية.

لقد وسع (Cadez and Guilding 2008) هذا الإطار البحثي بدراسة أعمق للعلاقة بين الخيارات الاستراتيجية وتبني ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وأكدوا أن استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يرتبط إيجابياً بشكل ملحوظ مع استراتيجيات المستكشف. وهذا يشير إلى وجود توافق قوي بين التوجهات الاستراتيجية وتبني ممارسات محاسبية تدعم عمليات اتخاذ القرارات الاستراتيجية. كما أكدت دراسة (Ojra 2014) هذه العلاقة، حيث أظهرت أن المنظمات التي تبني استراتيجية المستكشف تعتمد بشكل أكبر على ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، مما يبرز

دور هذه الممارسات في دعم تنفيذ الاستراتيجيات المبتكرة. وتتفق هذه النتائج مع دراسات أخرى حديثة مثل (Nguyen and Nguyen 2021) و (Nguyen et al. 2023). التي تؤكد أن استراتيجية المنظمة هي محرك رئيسي لتبني ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. من ناحية أخرى، يرى (Chenhall 2003) أن الاستراتيجية هي قوة محركة للتغيير وليست مجرد نتيجة له، حيث تشكل خارطة الطريق التي تحدد اتجاه المنظمة وأهدافها، وتؤثر على كيفية تفاعل العناصر التنظيمية المختلفة مثل الهيكل والتكنولوجيا مع بعضها البعض. يدعم (Baines and Langfield-Smith 2003) هذه الرؤية، حيث أكدوا أن التغييرات في هذه العناصر ليست عشوائية بل تأتي استجابة للتغيرات الاستراتيجية. وتشير الدراسات إلى أن المنظمات التي تتبنى استراتيجيات التميز تميل إلى اعتماد هياكل تنظيمية أكثر مرونة وممارسات محاسبية إدارية متقدمة. كما اقترح (Anderson and Lanen 1999) أن الاستراتيجية التنافسية تعمل كوسيط بين المنافسة وممارسات المحاسبة الإدارية، موضحاً أن الاختلافات في المنافسة السوقية تفسر التنوع في ممارسات المحاسبة الإدارية بين المنظمات.

وبشكل عام، تشير الدراسات إلى أن استراتيجية المنظمة تلعب دوراً كبيراً في تشكيل وتطوير ممارسات المحاسبة الإدارية، حيث توجد علاقة قوية بين نوع الاستراتيجية المتبعة وطبيعة ممارسات المحاسبة الإدارية المستخدمة. فاستراتيجيات مثل المستكشف والتميز ترتبط بشكل أكبر بتبني ممارسات محاسبية متقدمة، نظراً لأنها تعتمد على الابتكار والتركيز على العملاء وتحقيق الأداء المتميز، مما يستدعي استخدام أدوات محاسبية تدعم هذه الأهداف. ومع ذلك، العلاقة ليست دائماً مباشرة أو بسيطة، بل تتأثر بمجموعة من العوامل الشرطية مثل حجم المنظمة، القطاع، المنافسة في السوق، والتكنولوجيا المستخدمة، والتي تؤثر على تصميم وفعالية أنظمة المحاسبة الإدارية. لذا، فإن التأثير الكامل للاستراتيجية على ممارسات المحاسبة الإدارية يعتمد على هذه العوامل الشرطية.

● التكنولوجيا المستخدمة

تعد التكنولوجيا مفهوماً متطوراً ومتعدد الأبعاد، حيث تختلف تعريفاتها وتتنوع الزوايا التي يمكن من خلالها فهمها. (Woodward 1965) ركز على الجانب المادي لعملية الإنتاج، معرّفاً التكنولوجيا بأنها التدفق المادي للمعلومات والمواد عبر مراحل الإنتاج المختلفة. في حين قدم (Waterhouse and Tiessen 1978) تعريفاً عملياً يميز بين التكنولوجيا الروتينية وغير الروتينية في تحويل المواد الخام إلى منتجات نهائية، مما يبرز مدى تعقيد العمليات ودرجة التكرار في الخطوات المتبعة. من جهة أخرى، أضاف (Chenhall 2003) بعداً أكثر شمولية، حيث اعتبر التكنولوجيا نظاماً متكاملاً يشمل المعدات والأجهزة والبرمجيات والمواد والموارد البشرية والمعرفة المتراكمة داخل المنظمة. هذه الرؤية الواسعة تعكس تأثير التكنولوجيا على العمليات المختلفة في المنظمة، بدءاً من الإنتاج وصولاً إلى اتخاذ القرار والتنسيق الداخلي. وبالتالي، لا تقتصر التكنولوجيا على الأدوات فحسب، بل تشمل المنظومة الكاملة التي تساهم في الكفاءة والفعالية داخل بيئة العمل وتعزز التنافسية. ومن هنا قسم (Chenhall 2003) التكنولوجيا إلى فئتين: تكنولوجيا عامة وتكنولوجيا معاصرة، مما يتيح تحليل علاقة كل فئة بممارسات المحاسبة الإدارية. وعليه، ستتم تقسيم هذا العامل إلى فئتين لتوضيح علاقة كل منها مع ممارسات المحاسبة الإدارية.

● التكنولوجيا العامة

صنف (Chenhall 2003) التكنولوجيا العامة إلى عدة أبعاد تشمل مستوى التعقيد، الاعتماد المتبادل، ووجود عنصر عدم اليقين في تنفيذ المهام. يرتبط التعقيد، كأحد أبعاد التكنولوجيا العامة، بتوحيد إجراءات الإنتاج. فكلما زاد توحيد المنتجات وانخفض تخصيصها، قل مستوى التعقيد التكنولوجي المطلوب. المنتجات المتخصصة تحتاج إلى تقنيات معقدة ومتخصصة، بينما يمكن إنتاج المنتجات الموحدة بكميات كبيرة باستخدام تقنيات بسيطة ومتكررة (Ismail et al., 2010). كما يرتبط مستوى التعقيد بمستوى

المعلومات المطلوبة، حيث أن المنتجات الأكثر تعقيداً تتطلب معلومات أكثر. بينما يشير الاعتماد المتبادل إلى مدى اعتماد وحدة على وحدات أخرى في إنجاز مهمة معينة أو تبادل المخرجات بين أجزاء الوحدة الفرعية (Chenhall and Morris, 1986). قسم (Thompson 1967) هذا الترابط إلى ثلاثة أنواع رئيسية: الترابط التجميعي، وهو الأقل حيث تكون الوحدات الفرعية مستقلة إلى حد كبير؛ الترابط التتابعي، الذي يتطلب ترتيباً تسلسلياً حيث تعتمد كل وحدة على مخرجات الوحدة السابقة؛ والترابط التبادلي، الذي يمثل أعلى مستوى من التكامل حيث يكون هناك تدفق مستمر للمعلومات والمواد بين الوحدات الفرعية (Bouwens and Abernethy, 2000). أكد (Chenhall and Morris 1986) على أن هناك علاقة مباشرة بين مستوى الترابط التنظيمي ونوعية المعلومات المحاسبية المطلوبة. فكلما زاد الترابط بين الوحدات، زادت الحاجة إلى معلومات شمولية ومتكاملة لدعم اتخاذ القرار، وبالتالي يجب تصميم أنظمة المحاسبة الإدارية لتتناسب مع مستوى الترابط السائد في المنظمة.

أما بالنسبة لعدم اليقين في تنفيذ المهام، فقد عرفها (Galbraith 1977) على أنها الفجوة بين المعرفة المطلوبة لإنجاز المهمة والمعرفة المتاحة. أضاف (Perrow 1967) بعدين رئيسيين لهذا التعريف، هما: التباين، الذي يشير إلى العقبات غير المتوقعة التي قد تواجه أثناء تنفيذ المهمة، وقابلية التحليل، التي تشير إلى مدى صعوبة إيجاد حلول لهذه العقبات. كلما زادت صعوبة تحليل المشكلة، زادت الحاجة إلى تبادل المعلومات، وكلما زادت التباينات، زادت كمية المعلومات المطلوبة للتعامل مع الأحداث غير المتوقعة. أشار (Galbraith 1977) إلى أنه كلما زاد التعقيد والتغير في البيئة، زادت الحاجة إلى تدفق أكبر للمعلومات بين متخذي القرار. وأكد (Chapman 1997) على أن دور أنظمة المحاسبة يتطور من توفير معلومات محدودة في بيانات منخفضة عدم اليقين إلى أدوات تقدم معلومات شمولية وتفصيلية في بيانات أكثر تعقيداً.

تعد العلاقة بين التعقيد، عدم اليقين في المهام، والاعتماد المتبادل، وتصميم واستخدام

نظم المحاسبة الإدارية أساسية لفهم كيفية دعم هذه النظم لعمليات اتخاذ القرار في المنظمات. أظهرت الأبحاث كيف يواجه كل قسم مستويات متفاوتة من عدم اليقين في المهام وتأثير ذلك على استخدام أنظمة المحاسبة الإدارية. على سبيل المثال، (Mia and Chenhall 1994) أكدوا على التباين في احتياجات المعلومات بين أقسام التسويق والإنتاج، حيث تحتاج أقسام التسويق التي تواجه بيئة ذات عدم يقين مرتفع إلى أنظمة محاسبية توفر معلومات شاملة ومرنة، بينما يمكن لأقسام الإنتاج التي تعتمد على مهام روتينية استخدام أنظمة محاسبية أكثر تركيزاً على العوامل الداخلية. دعم (Chong 1996) هذا الرأي بإظهار العلاقة بين مستوى عدم اليقين في المهام وحاجة الأقسام إلى معلومات ذات نطاق واسع لدعم اتخاذ القرارات. وفي بيئات العمل المعقدة، أظهرت (Chong and Eggleton 2003) أن المعلومات ذات النطاق الواسع تساهم في تقليل الغموض وتحسين جودة القرارات. كما أشارت دراسة (Macintosh and Daft 1987) إلى أن نوع الترابط بين الأقسام يؤثر على آليات الرقابة الإدارية، حيث تعتمد الأقسام المترابطة تجميعياً على إجراءات التشغيل القياسية، بينما تركز الأقسام المترابطة تنابعياً على الميزانيات، بينما تتطلب الأقسام ذات الترابط التبادلي الرقابة غير الرسمية. (Bouwens and Abernethy 2000) أضافوا أن زيادة الترابط بين الأقسام يزيد من الحاجة إلى معلومات محاسبية شاملة لدعم عمليات التنسيق. وأكد (Gerdin 2005) على العلاقة التفاعلية بين الترابط بين الأقسام وتصميم نظم المحاسبة الإدارية، مما يبرز ضرورة تكييف النظم لتلبية المتطلبات المتغيرة للمعلومات في بيئات العمل المختلفة.

تشير الدراسات إلى أن فهم مستويات عدم اليقين في المهام وأنواع الترابط داخل الأقسام أمر أساسي في تصميم واستخدام نظم المحاسبة الإدارية بشكل فعال. هذا التوافق بين خصائص النظام ومتطلبات المهام يساعد على توفير المعلومات الملائمة لدعم اتخاذ القرارات الإدارية وتحسين الأداء. عند تحديد مستوى عدم اليقين في المهام، يمكن تصميم النظم لتقديم معلومات شاملة حيثما يكون ذلك ضرورياً، خاصة في الأقسام التي

تواجه مهام غير متكررة أو تتعامل مع تغيرات مستمرة، مثل أقسام التسويق. توفر نظم المعلومات في هذه الحالة معلومات تفصيلية تساعد في اتخاذ قرارات دقيقة وفعالة. من ناحية أخرى، تلعب طبيعة الترابط بين الأقسام دوراً في تحديد نوع المعلومات والرقابة المطلوبة. الأقسام ذات الترابط التجميعي يمكنها العمل باستقلالية وتعتمد على إجراءات التشغيل الموحدة. أما الأقسام ذات الترابط التتابعي فتتطلب معلومات دقيقة حول المدخلات والمخرجات لضمان استمرارية العمليات. بينما الأقسام ذات الترابط التبادلي تحتاج إلى نظام معلومات مرن ومتعدد، مع رقابة تعتمد على التواصل والتنسيق بين الوحدات. لذا، يعد التكيف المناسب لنظم المحاسبة الإدارية مع مستوى عدم اليقين في المهام وطبيعة الترابط بين الأقسام عاملاً حاسماً في تحسين الأداء وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة.

● التكنولوجيا المعاصرة

شهد مجال التصنيع في الدول الغربية تحولات كبيرة لتحسين الأداء وزيادة الكفاءة الإنتاجية، خاصة في ظل ارتفاع تكاليف العمالة والسعي لتحقيق ميزة تنافسية في الأسواق المتغيرة. من أبرز هذه التغيرات كانت التكنولوجيا التصنيعية المتقدمة، التي تركز على استخدام تقنيات حديثة لتحسين جودة العمليات الإنتاجية، وإدارة الجودة الشاملة التي تهدف لتحسين الجودة من خلال مشاركة العاملين والتركيز على التحسين المستمر. كما ظهرت استراتيجية الإنتاج في الوقت المحدد التي تهدف إلى تقليل المخزون وزيادة الكفاءة من خلال إنتاج الكميات المطلوبة فقط في الأوقات المحددة، مما يحسن تدفق العمليات ويقلل الهدر (Abdel-Kader and Luther, 2008). هذه الابتكارات أثرت بشكل كبير على تصميم وتنفيذ نظم المحاسبة الإدارية. على مدار العشرين عاماً الماضية، تطورت الدراسات في هذا المجال بشكل ملحوظ لتأخذ بعين الاعتبار دور هذه التقنيات المتقدمة كعناصر أساسية تؤثر على السياق التنظيمي (Chenhall, 2003). تم التركيز على كيفية تكيف نظم المحاسبة الإدارية مع هذه التطورات التكنولوجية وتقييم فاعليتها في دعم

استراتيجيات التصنيع وتحقيق الأهداف المتعلقة بالأداء والقدرة التنافسية. هذه التحولات السياقية جعلت نظم المحاسبة الإدارية أكثر تكاملاً، تعتمد على التحليل المستمر للمحيط واستخدام معلومات متطورة تدعم اتخاذ قرارات استراتيجية فعالة.

تشير الدراسات في مجال المحاسبة الإدارية إلى العلاقة الوثيقة بين استخدام التكنولوجيا التصنيعية المتقدمة وتطور نظم المحاسبة الإدارية. مع تزايد اعتماد المنظمات على هذه التكنولوجيا، يزداد الطلب على أنظمة محاسبية مرنة قادرة على تقديم معلومات دقيقة عن التكاليف والأداء، مما يعزز استخدام ممارسات محاسبية متقدمة مثل التكلفة على أساس النشاط و مؤشرات الأداء غير المالية (Abdel-Kader and Luther, 2008). كما تشير الدراسات، مثل دراسة (Gerdin 2005)، إلى الحاجة لتطوير نظم محاسبية تدعم إدارة الجودة الشاملة، حيث أن الأنظمة التقليدية لا تكفي لتقييم الأداء في بيئات تركز على الجودة والابتكار. لذلك، يزداد الطلب على مؤشرات الأداء غير المالية مثل مؤشرات الجودة والابتكار لتوفير معلومات أكثر دقة حول أداء المنظمة. بالإضافة إلى ذلك، أكدت الدراسات وجود علاقة تكاملية بين أنظمة الإنتاج في الوقت المحدد و ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة، حيث أن التحسين المستمر في هذه الأنظمة يتطلب ممارسات محاسبية متقدمة لتخصيص التكاليف بدقة وتقييم الأداء بشكل مستمر. كما تدعم دراسة (Fullerton and McWatters 2002) هذا الطرح، حيث أظهرت أن تطبيق الإنتاج في الوقت المحدد يعزز استخدام مقاييس الأداء غير التقليدية، بما يتماشى مع أهداف الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر، مما يعزز تطور نظم المحاسبة الإدارية. دراسة (Abdel-Maksoud et al. 2005) أظهرت أن المنظمات التي تستثمر في هذه التقنيات تكون أكثر ميلاً لاستخدام ممارسات محاسبية متطورة، وهو ما دعمته نتائج (Al-Omiri and Drury 2007) التي أكدت على العلاقة الإيجابية بين تطور نظم التكاليف واستخدام ممارسات الإنتاج المتقدم.

تشير دراسة (Abdel-Kader and Luther 2008) إلى أن اختلافات درجة تطور

المحاسبة الإدارية يمكن تفسيرها من خلال تبني أنظمة التكنولوجيا التصنيعية المتقدمة وإدارة الجودة الشاملة والإنتاج في الوقت المحدد. هذا يبرز أن التقدم التكنولوجي يعد من المحركات الأساسية لتطور نظم المحاسبة الإدارية. دراسات سابقة، مثل دراسة (Szychta 2002)، أكدت أيضًا على دور التكنولوجيا الحيوي في دفع استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة. دراسات أخرى دعمت هذا الاتجاه، مثل دراسة (Waweru et al. 2004) التي أظهرت أن التغيرات التكنولوجية، لا سيما في أنظمة المعلومات، كانت من الدوافع الرئيسية لتطور نظم المحاسبة الإدارية والرقابة. وأكدت دراسة (Ahmad 2012) أن المنظمات الصغيرة والمتوسطة التي تعتمد على التكنولوجيا المتقدمة تحتاج إلى أنظمة محاسبية دقيقة لقياس التكاليف وتحسين الأداء. وأيدت دراسة (Leite et al. 2016) أهمية التكنولوجيا في اختيار ممارسات المحاسبة الإدارية.

تشير الدراسات إلى علاقة تطورية وثيقة بين التكنولوجيا التصنيعية المتقدمة ونظم المحاسبة الإدارية. فقد أوضح (Haldma and Laats 2002) أن التطور التكنولوجي يستلزم تحديثًا موازيًا في أنظمة المحاسبة لتلبية المتطلبات المتزايدة. كما أكد Baines and (Langfield-Smith 2003) و. (Waweru et al 2004) على دور التكنولوجيا كمحرك أساسي لتغيير ممارسات المحاسبة الإدارية. في هذا السياق، أظهرت دراسة (Choe 2004) وجود علاقة مباشرة بين مستوى التكنولوجيا المستخدمة وكمية المعلومات المتاحة من خلال أنظمة المحاسبة. كما أوضحت (Nik Abdullah et al 2022) و (Cadez and Guilding 2008) أن التكنولوجيا تلعب دورًا محوريًا في تبني الممارسات المحاسبية الاستراتيجية. وأكدت (Pham et al 2020) أن التكنولوجيا التصنيعية المتقدمة تؤثر بشكل مباشر على ممارسات المحاسبة الإدارية في المؤسسات الفيتنامية، وهو ما تدعمه دراسات أخرى مثل (Nguyen and Nguyen 2021) و (Nguyen et al 2023).

تشير الدراسات إلى أن التقدم في التكنولوجيا التصنيعية عاملاً رئيسيًا في تطوير نظم المحاسبة الإدارية، حيث يُحسن دقة المعلومات ويسهل اتخاذ القرارات. ومع تعقيد العمليات

الناتج عن تقنيات مثل الإنتاج في الوقت المحدد وإدارة الجودة الشاملة، تزداد الحاجة إلى نظم محاسبية متطورة توفر مقاييس شاملة تشمل الجوانب التشغيلية، الجودة، الكفاءة، والمالية. يساهم استخدام هذه النظم في تكامل التصنيع مع المحاسبة الإدارية، مما يُمكن من توفير المعلومات في الوقت الفعلي، وتحسين التنبؤ والتخطيط المالي، وتقليل التكاليف. كما أدى تزايد الاعتماد على التكنولوجيا إلى تحول دور المحاسبة الإدارية إلى عنصر أساسي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، مما يعزز الميزة التنافسية للمنظمات.

■ الانتقادات الموجهة للنظرية الشرطية

لعبت النظرية الشرطية دورًا محوريًا في تفسير الاختلافات في تبني ممارسات المحاسبة الإدارية بين المنظمات، حيث قدمت إطارًا تحليليًا لدراسة العوامل المؤثرة على استخدام هذه الممارسات وعمليات اتخاذ القرار. ورغم أهميتها، تعرضت النظرية لانتقادات تتعلق بأسسها النظرية، منهجياتها البحثية، وتطبيقها في سياقات مختلفة. أحد الانتقادات الرئيسية هو عدم وضوحها كإطار نظري متكامل. حيث أشار (Schoonhoven 1981) إلى أن النظرية لا تقدم نظرة موحدة للظواهر التنظيمية، بل مجموعة من المفاهيم التي يمكن تفسيرها بطرق متعددة، مما يصعب تقييم صحتها وتعميم نتائجها. كما أضاف (Chenhall 2003) أن النظرية لا توفر إطارًا موحدًا لفهم الظواهر التنظيمية، بل تقدم نظريات جزئية قابلة للتطبيق في سياقات محددة، مما يجعل الاعتماد على النظرية الشرطية وحدها غير كافٍ لفهم العلاقة المعقدة بين العوامل الشرطية و ممارسات المحاسبة الإدارية.

تدعي النظرية الشرطية أن الفعالية التنظيمية مرتبطة مباشرة بقدرة المنظمة على التكيف مع التغيرات البيئية والتكنولوجية. ومع ذلك، تواجه هذه العلاقة تحديات نظرية وعملية، حيث يعاني الأدب العلمي من نقص في تعريف دقيق وموحد لهذا المفهوم. كما أشار (Otley 1980; 2016)، فإن العديد من الدراسات لم تتمكن من إثبات العلاقة السببية بين

التكيف التنظيمي و الفعالية. وتزداد هذه الصعوبة عند محاولة تحديد أهداف المنظمة، حيث يرى (Silverman 1970) أنه من الصعب تحديد هدف واحد للمنظمة بسبب تنوع أهداف الأفراد والجماعات داخلها. مما يجعل من الصعب قياس مدى تحقيق المنظمة لأهدافها وبالتالي تقييم فعاليتها، وهو أمر أساسي في النظرية الشرطية. بالإضافة إلى ذلك، تواجه النظرية تحديات جوهرية بسبب الافتراضات الأساسية التي تقوم عليها، حيث يرى (Otley 1980; 2016) أن النموذج الذي تستند إليه النظرية غير كامل. كما أن النظرية الشرطية تفتقر إلى الشمولية اللازمة لفهم جميع الظواهر التنظيمية. وتواجه الدراسات التنظيمية صعوبة في فهم سلوك المنظمات بسبب تعقيد هذه الكيانات، مع تجاهل دور العوامل البشرية والاجتماعية في تشكيل سلوك الأفراد داخل المنظمة، حيث أن الأفراد قد يكون لديهم احتياجات ودوافع تتعارض مع أهداف المنظمة مما يخلق صراعات داخلية تؤثر على الأداء. لذلك، فإن فهم سلوك المنظمات يتطلب النظر إلى ما هو أبعد من الهياكل والعمليات الرسمية، والتركيز على الديناميكيات الاجتماعية والسياسية التي تسود داخلها (Sharma, 2019).

تواجه النظرية الشرطية انتقادات أخرى تتعلق بصعوبة فهم طبيعة التغيير التنظيمي، حيث تركز على أهمية التكيف الهيكلي مع التغيرات البيئية، لكنها لا تقدم إطاراً تفصيلياً لكيفية حدوث هذه التغيرات. على سبيل المثال، لا تفسر كيف تؤثر تقنيات الإنتاج على هيكل السلطة وتوزيع المهام داخل المنظمة. كما أن النظرية لا تحدد علاقات سببية واضحة بين العوامل الشرطية مثل البيئة والتكنولوجيا والبنية التنظيمية والممارسات المحاسبية، مما يحد من قدرتها على تقديم تفسيرات عميقة أو التنبؤ بالتغيرات المستقبلية (Otley, 1980). بالإضافة إلى ذلك، النظرية الشرطية تتجاهل العلاقة التفاعلية بين العوامل التنظيمية، حيث تؤكد على تأثير العوامل الخارجية على تصميم المنظمة ونظم المحاسبة، لكنها لا تأخذ في الاعتبار أن العلاقة بين الهيكل التنظيمي، ونظام المحاسبة، والفعالية التنظيمية ليست خطية، بل هي علاقة متبادلة

التأثير. فمثلاً، الفعالية التنظيمية تؤثر على اختيار نظام المحاسبة، والنظام نفسه يؤثر على الهيكل التنظيمي، مما يستدعي رؤية أكثر شمولية تأخذ في الاعتبار هذه التفاعلات المتبادلة (Sharma, 2019).

تعاني النظرية الشرطية من غموض في تعريف المتغيرات، حيث تختلف الدراسات في تحديد الأبعاد المتعلقة بهذه المتغيرات وكيفية ارتباطها بالهيكل التنظيمية (Otley, 1980). رغم الإجماع العام على أن المنظمات يجب أن تتكيف مع عوامل بيئتها، إلا أن الدراسات السابقة لم تقدم تعريفات دقيقة لهذه المفاهيم ولا توفر أدلة كافية حول كيفية قياسها. هذا الغموض يجعل العلاقة بين المتغيرات المؤثرة على ممارسات المحاسبة الإدارية غير واضحة، مما يضعف قدرة النظرية على تقديم تفسيرات متسقة حول العلاقات بين العوامل الشرطية والممارسات المحاسبية. كما تواجه النظرية تحديات منهجية، حيث أن الإجراءات الإحصائية المستخدمة تفرض افتراضات مبسطة على العلاقات المعقدة بين المتغيرات التنظيمية (Schoonhoven, 1981). فالتقنيات الإحصائية التقليدية، مثل النماذج الخطية والارتباط، تفترض علاقات خطية بسيطة، مما يقلل من قدرتها على التقاط تعقيد الظواهر التنظيمية. وكما يشير (Otley 1980)، فإن الاعتماد المفرط على هذه التقنيات يجعل من الصعب بناء نظريات شاملة وقابلة للتعميم.

على الرغم من الانتقادات الموجهة إلى النظرية، فإنها لا تزال تلعب دوراً مهماً في فهم التنوع في استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية بين المنظمات. ومع ذلك، يجب على الباحث التعامل مع هذه النظرية بحذر، والاعتراف بحدودها. فالنظرية تقدم إطاراً مفيداً للتفكير في كيفية تأثير العوامل الشرطية على ممارسات المحاسبة، ولكنها لا توفر جميع الإجابات. وبالتالي، يجب دمج هذه النظرية مع نظريات أخرى وأدوات تحليلية أخرى لتوفير فهم أكثر شمولية لممارسات المحاسبة الإدارية.

■ الخلاصة

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف دور النظرية الشرطية في فهم التنوع الكبير في ممارسات المحاسبة الإدارية بين المنظمات المختلفة. فوفقاً لهذه النظرية، لا يوجد نظام محاسبي واحد مثالي يناسب جميع المنظمات، بل إن فعالية أي نظام محاسبي تعتمد بشكل كبير على الظروف المحيطة بالمنظمة. وتناولت هذه الدراسة تأثير عدة عوامل شرطية مثل عدم التأكد البيئي، والسوق التنافسية، والحجم، والهيكلية، والاستراتيجيات، والتكنولوجيا المستخدمة على نظم المحاسبة الإدارية. فكل من هذه العوامل يلعب دوراً مهماً في تشكيل نظم المحاسبة الإدارية، مما يؤثر بالتالي على اعتماد ممارسات المحاسبة الإدارية.

ففي حالات عدم التأكد البيئي، تدفع المنظمات إلى تعديل هياكلها التنظيمية للتكيف مع التغيرات السريعة في السوق، مما يتطلب استراتيجيات محاسبية مرنة تساهم في تحقيق الأهداف التنظيمية. كما أن السوق التنافسية تفرض ضغوطاً إضافية على المنظمات لتحسين كفاءتها وفعاليتها، مما يؤدي إلى اعتماد ممارسات محاسبية تتناسب مع تلك الاحتياجات. إضافةً إلى ذلك، يلعب الحجم والهيكلية التنظيمية دوراً حاسماً في تحديد نوعية ممارسات المحاسبة الإدارية التي يمكن اعتمادها. فالمنظمات الكبيرة التي تتبنى هياكل معقدة قد تحتاج إلى نظم محاسبة متطورة تتيح لها التعامل مع تعقيدات عملياتها، في حين إن الشركات الصغيرة قد تفضل أنظمة أكثر بساطة. وبالمثل، فإن التكنولوجيا تمثل عاملاً مؤثراً، حيث يمكن أن تساهم في تحسين دقة المعلومات المحاسبية وسرعة تدفقها، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات أكثر فعالية. وفي ضوء هذه العوامل المتعددة، يتضح أن فهم السياق التنظيمي يمكن أن يعزز من قدرة المنظمات على اعتماد ممارسات محاسبية تتماشى مع احتياجاتها وتحقق لها ميزة تنافسية في السوق.

على الرغم من مساهمة النظرية الشرطية في فهم العلاقة بين العوامل المحيطة وممارسات المحاسبة الإدارية، إلا إنها تواجه بعض القيود. فالنظرية تتعرض لانتقادات

بسبب صعوبة تحديد العلاقات السببية بدقة، وبساطة افتراضاتها، وافترضها أن العوامل الشرطية ثابتة وغير متغيرة، بالإضافة إلى صعوبة قياس بعض المتغيرات التي تتناولها. وبالتالي، يجب استخدام النظرية بحذر مع الأخذ في الاعتبار تعقيد البيئات التطبيقية.

■ قائمة المراجع

- Abdel-Kader, M., and Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2–27.
- Abdel-Maksoud, A., Dugdale, D., and Luther, R. (2005). Non-financial performance measurement in manufacturing companies. *The British Accounting Review*, 37, 261–297.
- Abernethy, M., and Bouwens, J. (2005). Determinants of accounting innovation implementation. *Abacus*, 41(3), 217–240.
- Abernethy, M., and Guthrie, C. (1994). An empirical assessment of the “fit” between strategy and management information system design. *Accounting and Finance*, 34(2), 49–66.
- Agbejule, A. (2005). The relationship between management accounting systems and perceived environmental uncertainty on managerial performance: A research note. *Accounting and Business Research*, 35(4), 295–305.
- Agbejule, A., and Burrowes, A. (2007). Perceived environmental uncertainty, supply chain purchasing strategy, and use of MAS information. *Managerial Auditing Journal*, 22(9), 913–927.
- Ahmad, K. (2012). Factors explaining the extent of use of management accounting practices in Malaysian medium firms. *Proceedings of the ASEAN Entrepreneurship Conference 2012*, 101–110.
- Ahmad, K. (2014). The adoption of management accounting practices in Malaysian small and medium-sized enterprises. *Asian Social Science*, 10(2), 236.
- Ahmad, K., and Mohamed Zabri, S. (2015). Factors explaining the use of management accounting practices in Malaysian medium-sized firms. *Journal*

of Small Business and Enterprise Development, 22(4), 762–781.

- Albu, N., and Albu, C. (2012). Factors associated with the adoption and use of management accounting techniques in developing countries: The case of Romania. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 23(3), 245–276.
- Alkizza, A., and Akbar, S. (2007). The impact of the business environment on management accounting practices: Libyan evidence. *European Journal of Management and Public Policy*, 6(2), 56–78.
- Al-Mawali, H. (2015). Contingent factors of strategic management accounting. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(11), 130–137.
- Al-Omiri, M., and Drury, C. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research*, 18, 399–424.
- Alves, I., and Lourenço, S. (2022). The use of non-financial performance measures for managerial compensation: Evidence from SMEs. *Journal of Management Control*, 33(2), 151–187.
- Anderson, S., and Lanen, W. (1999). Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: The case of India. *Accounting, Organizations and Society*, 24(4), 379–412.
- Andrews, K. (1987). The concept of corporate strategy. Irwin.
- Askarany, D. (2012). An exploratory study into the implementation of management accounting changes in Australia. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 8(5), 628–640.
- Baines, A., and Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: A structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 675–698.
- Bjornenak, T. (1997). Diffusion and accounting: The case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, 8, 3–17.
- Bouma, J., and Van Den Veen, M. (2002). Wanted: a theory for environmental management accounting. In M. Bennett, J. J. Bouma, and T. Wolters (Eds.),

Environmental Management Accounting: Informational and Institutional Developments (pp. 291–302). Springer, Dordrecht.

- Bouwens, J., and Abernethy, M. (2000). The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society*, 25(3), 221–241.
- Burns, T., and Stalker, G. (1961). *The management of innovation*. London: Tavistock.
- 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), 836–863.
- Chandler, A. (1962). *Strategy and structure: Chapters in the history of the American industrial enterprise*. MIT Press.
- Chapman, C. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 189–205.
- Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). (2015). *Global management accounting principles: Improving decisions and building successful organizations*. Retrieved from:
- Chenhall, R. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127–168.
- Chenhall, R. (2008). Accounting for the horizontal organization: A review essay. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4–5), 517–550.
- Chenhall, R., and Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, 61(1), 16–35.
- Chenhall, R., and Morris, D. (1993). The role of post-completion audits, managerial learning, and strategy in the evaluation of capital budgeting decisions. *Accounting and Finance*, 33(1), 51–68.
- Chenhall, R., and Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of

management accounting practices: An Australian study. *Management Accounting Research*, 9, 1-19.

- Chenhall, R., Harrison, G., and Watson, D. (1981). The organizational context of management accounting. Marshfield, MA: Pitman.
- Chia, Y. (1995). Decentralization, management accounting system (MAS) information characteristics and their interaction effects on managerial performance: A Singapore study. *Journal of Business Finance and Accounting*, 22(6), 811–830.
- Chiu, J. (1973). An empirical investigation of management accounting techniques in the manufacturing companies of Taiwan. (PhD Thesis). Columbia, University of Missouri.
- Choe, J. (1998). The effects of user participation on the design of accounting information systems. *Information and Management*, 34, 185–198.
- Choe, J. (2004). The consideration of cultural differences in the design of information systems. *Information and Management*, 41(5), 669-684.
- Chong, V. (1996). Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, 21(5), 415–421.
- Chong, V., and Chong, K. (1997). Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: A note on the intervening role of management accounting systems. *Accounting and Business Research*, 27(4), 268-276.
- Chong, V., and Eggleton, I. (2003). The decision-facilitating role of management accounting systems on managerial performance: The influence of locus of control and task uncertainty. *Advances in Accounting*, 20, 165–197.
- Christ, K., and Burritt, R. (2013). Environmental management accounting: The significance of contingent variables for adoption. *Journal of Cleaner Production*, 41, 163–173.
- Cinquini, L., and Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: A loose coupling? *Journal of Accounting and Organizational Change*, 6(2), 228-259.

- Clarke, P., Hill, N., and Stevens, K. (1999). Activity-based costing in Ireland: Barriers to, and opportunities for, change. *Critical Perspectives on Accounting*, 10, 443–468.
- Collins, F., Holzmann, O., and Mendoza, R. (1997). Strategy, budgeting, and crisis in Latin America. *Accounting, Organizations and Society*, 22(7), 669–689.
- Cooper, R. (1988). The rise of activity-based costing: What is an activity-based cost system? *Journal of Cost Management*, 2(2), 45–54.
- Costantini, A., and Zanin, F. (2017). The effect of perceived environmental uncertainty on the use and perceived usefulness of strategic management accounting: Some empirical evidence. *Managing Global Transitions*, 15(4), 379–398.
- Drazin, R., and Van De Ven, A. (1985). Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly*, 30(4), 514–539.
- Duncan, R. (1972). Characteristics of organizational environments and perceived environmental uncertainty. *Administrative Science Quarterly*, 17(3), 313–327.
- Firth, M. (1996). The diffusion of managerial accounting procedures in the People's Republic of China and the influence of foreign-partnered joint ventures. *Accounting, Organizations and Society*, 21(7/8), 629–654.
- Fisher, J. (1995). Contingency-based research on management control systems: Categorisation by level of complexity. *Journal of Accounting Literature*, 14(1), 24–53.
- Frey, K., and Gordon, L. (1999). ABC, strategy and business unit performance. *International Journal of Applied Quality Management*, 2(1), 1–23.
- Fullerton, R., and McWatters, C. (2002). The role of performance measures and incentive systems in relation to the degree of JIT implementation. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 711–735.
- Galbraith, J. (1973). *Designing complex organizations*. USA: Addison Wesley Publishing Company.

- Galbraith, J. (1977). Organization Design. The Wharton School, University of Pennsylvania Addison-Wesley, Reading, MA.
- Gerdin, J. (2005). Management accounting system design in manufacturing departments: An empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting, Organizations and Society*, 30(2), 99–126.
- Gordon, L., and Miller, D. (1976). A contingency framework for the design of accounting information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 1(1), 59–69.
- Gordon, L., and Narayanan, V. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 33–47.
- Gosselin, M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 105–122.
- Gul, F., and Chia, Y. (1994). The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: A test of three-way interaction. *Accounting, Organizations and Society*, 19(4–5), 413–426.
- Gupta, A., and Govindarajan, V. (1984). Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation. *Academy of Management Journal*, 27(1), 25–41.
- Haldma, T., and Laats, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13(4), 379–400.
- Hammad, S., Jusoh, R., and Ghozali, I. (2013). Decentralization, perceived environmental uncertainty, managerial performance and management accounting system information in Egyptian hospitals. *International Journal of Accounting and Information Management*, 21(4), 314–330.
- Hammad, S., Jusoh, R., and Yen Nee Oon, E. (2010). Management accounting system for hospitals: A research framework. *Industrial Management and Data*

Systems, 110(5), 762–784.

- Hammami, H., Al-Omiri, M., Bouraoui, T., and Ousama, A. (2019). Target costing: Adoption and its relationships with competition intensity, intended strategy, and firm size. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 14(3).
- Hoque, Z. (2004). A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: Impact on organizational performance. *International Business Review*, 13(4), 485–502.
- Hoque, Z. (2005). Linking environmental uncertainty to non-financial performance measures and performance: A research note. *The British Accounting Review*, 37(4), 471-481.
- Hoque, Z. (2011). The relations among competition, delegation, management accounting systems change and performance: A path model. *Advances in Accounting*, 27, 266-277.
- Hoque, Z., and James, W. (2000). Linking balanced scorecard measures to size and market factors: Impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*, 12(1), 1–17.
- Islam, J., and Hu, H. (2012). A review of literature on contingency theory in managerial accounting. *African Journal of Business Management*, 6(15), 5159-5164.
- Ismail, K., Zainuddin, S., and Sapiei, N. (2010). The use of contingency theory in management and accounting research. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 3(1), 22–37.
- Jankala, S., and Silvola, H. (2012). Lagging effects of the use of activity-based costing on decision making and performance. *Accounting and Finance*, 52(3), 809-835.
- Johnson, G., Scholes, K., and Whittington, R. (2008). *Exploring corporate strategy: Text and cases* (8th ed.). Pearson Education.
- Joshi, P. (2001). The international diffusion of the new management accounting practices: The case of India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10, 85-109.

- Kattan, F., Pike, R., and Tayles, M. (2007). Reliance on management accounting under environmental uncertainty: The case of Palestine. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 3(3), 227-249.
- Khandwalla, P. (1972). Environment and its impact on the organization. *International Studies of Management and Organization*, 2(3), 297-313.
- Khandwalla, P. (1973). Viable and effective organizational designs of firms. *Academy of Management Journal*, 16(3), 481-495.
- King, R., Clarkson, P., and Wallace, S. (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21(1), 40-55.
- Kingazi, G., Chalu, H., and Kitindi, E. (2020). The relationship between organizational characteristics variables and management accounting system attributes in manufacturing firms. *Business Management Review*, 24(1), 50-70.
- Kober, R., Ng, J., and Paul, B. (2007). The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research*, 18(4), 425-452.
- Laitinen, E. (2001). Management accounting change in small technology companies: Towards a mathematical model of the technology firm. *Management Accounting Research*, 12, 507-541.
- Lawrence, P., and Lorsch, J. (1967). *Organization and environment*. Homewood, Ill: Irwin.
- Leite, A., Fernandes, O., and Leite, M. (2016). Contingent factors that influence the use of management accounting practices in the Portuguese textile and clothing sector. *The International Journal of Management Science and Information Technology*, 19, 59-77.
- Luther, R., and Longden, S. (2001). Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: A South African study. *Management Accounting Research*, 12(3), 299-320.
- Luther, R., and Longden, S. (2001). Management accounting in companies

adapting to structural change and volatility in transition economies: A South African study. *Managerial Accounting Research*, 12(3), 299–320.

- Macintosh, N., and Daft, R. (1987). Management control systems and departmental interdependencies: An empirical study. *Accounting, Organizations and Society*, 12(1), 49–61.
- Mia, L. (1993). The role of MAS information in organizations: An empirical study. *The British Accounting Review*, 25(3), 269–285.
- Mia, L., and Chenhall, R. (1994). The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*, 19(1), 1–13.
- Mia, L., and Clarke, B. (1999). Market competition, management accounting systems and business unit performance. *Management Accounting Research*, 10(2), 137–158.
- Miles, R., and Snow, C. (1978). *Organizational strategy, structure and process*. McGraw Hill.
- Milliken, F. (1987). Three types of perceived uncertainty about the environment: State, effect, and response uncertainty. *The Academy of Management Review*, 12(1), 133–143.
- Mintzberg, H. (1987). The strategy concept I: Five Ps for strategy. *California Management Review*, 30(1), 11–24.
- Mokhtar, N., Jusoh, R., and Zulkifli, N. (2016). Corporate characteristics and environmental management accounting (EMA) implementation: Evidence from Malaysian public listed companies (PLCs). *Journal of Cleaner Production*, 136, 111–122.
- Moores, K., and Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: A life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4–5), 351–389.
- Msomi, M., Ngibe, M., and Nyide, C. (2019). Factors influencing the adoption of management accounting practices (MAPs) by manufacturing small and medium enterprises (SMEs) in Durban, Kwazulu-Natal. *International Journal*

of Entrepreneurship, 23(4), 1–18.

- Nair, S., and Nian, Y. (2017). Factors affecting management accounting practices in Malaysia. *International Journal of Business and Management Archives*, 12(10), 177–184.
- Naranjo-Gil, D., Maas, V., and Hartmann, F. (2009). How CFOs determine management accounting innovation: An examination of direct and indirect effects. *European Accounting Review*, 18(4), 667–695.
- Nguyen, T., and Nguyen, T. (2021). The application of strategic management accounting: Evidence from the consumer goods industry in Vietnam. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(10), 139–146.
- Nguyen, T., Nguyen, D., Nguyen, T., and Nguyen, C. (2023). Impacts of contingency factors on the application of strategic management accounting in Vietnamese manufacturing enterprises. *Cogent Business and Management*, 10(2), 1–28.
- Nik Abdullah, N., Krishnan, S., Mohd Zakaria, A., and Morris, G. (2022). Strategic management accounting practices in business: A systematic review of the literature and future research directions. *Cogent Business and Management*, 9(1), 1–21.
- Nimtrakoon, S., and Tayles, M. E. (2010). Contingency factors of management accounting practices in Thailand: A selection approach. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 1(1), 51–78.
- Ojra, J. (2014). Strategic management accounting practices in Palestinian companies: Application of contingency theory perspective. (Ph.D. Dissertation). University of East Anglia, Norwich, United Kingdom.
- Otley, D. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413–42.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45–62.
- Pavlatos, O. (2015). An empirical investigation of strategic management

accounting in hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 27(5), 756–767.

- Pedroso, E., and Carlos, F. (2020). The effectiveness of management accounting systems in SMEs: A multidimensional measurement approach. *Journal of Applied Accounting Research*, 21, 497–515.
- Perrow, C. (1967). A framework for the comparative analysis of organizations. *American Sociological Review*, 32(2), 194–208.
- Perrow, C. (1970). *Organizational analysis: A sociological view*. California: Wadsworth Publishing Company.
- Pham, D., Dao, T., and Bui, T. (2020). The impact of contingency factors on management accounting practices in Vietnam. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(8), 77–85.
- Porter, M. (1980). *Competitive strategy: Techniques for analyzing industries and competitors*. Free Press.
- Prihastiw, D., and Sholihin, M. (2018). Factors affecting the use of management accounting practices in small and medium enterprises: Evidence from Indonesia. *Journal Dinamika Akuntansi*, 10(2), 158–176.
- Pugh, D., Hickson, D., and Hinings, C. (1969). An empirical taxonomy of structures of work organizations. *Administrative Science Quarterly*, 14(1), 115–126.
- Puxty, A., and Lyall, D. (1989). *Cost control into the 1990s: A survey of standard costing and budgeting practices in the UK*. London: The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA).
- Rui, P., Maria-Ceu, P., and Catarina, A. (2023). The usefulness of accounting information and management accounting practices under environmental uncertainty. *Journal of Risk and Financial Management*, 16(102), 1–21.
- Rumman, G., Alkhazali, A., Barnat, S., Alzoubi, S., AlZagheer, H., Dalbough, M., Alibraheem, M., Ahmad, A., and Darawsheh, S. (2024). The contemporary management accounting practices adoption in the public industry: Evidence from Jordan. *International Journal of Data and Network Science*, 8(2), 1237–

- Schoonhoven, C. (1981). Problems with contingency theory: Testing assumptions hidden within the language of contingency theory. *Administrative Science Quarterly*, 26(3), 349–377.
- Shahzadi, S., Khan, R., Toor, M., and Haq, u. (2018). Impact of external and internal factors on management accounting practices: A study of Pakistan. *Asian Journal of Accounting Research*, 3(2), 211–223.
- Shahzadi, S., Khan, R., Toor, M., and Haq, U. (2018). Impact of external and internal factors on management accounting practices: A study of Pakistan. *Asian Journal of Accounting Research*, 3(2), 211–223.
- Sharma, U. (2019). Giving contingency theory of management accounting and control a critical edge. *International Journal of Critical Accounting*, 11(1), 16.
- Silverman, D. (1970). *The Theory of Organisations*. Heinemann, London.
- Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 357–374.
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), 127-143.
- Simons, R. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy: Text and cases*. Prentice-Hall, Upper Saddle River, NJ.
- Siska, L. (2016). The contingency factors affecting management accounting in Czech companies. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 64(4), 1383–1392.
- Susilawati, C. (2016). Role of environment uncertainty on management information system: Literature approach. *International Journal of Scientific and Technology Research*, 5(6), 274–277.
- Szychta, A. (2002). The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises. *Management Accounting Research*, 13, 401–418.

- Thompson, J. (1967). *Organizations in Action*. McGraw Hill, New York.
- Van-*Nguyen*, H., and Brooks, A. (1997). An empirical investigation of adoption issues relating to activity-based costing. *Asian Accounting Review*, 5(1), 1–18.
- Wadongo, B., and Abdel-Kader, M. (2014). Contingency theory, performance management and organizational effectiveness in the third sector. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 63(6), 680–703.
- Waterhouse, J., and Tiessen, P. (1978). A contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 65–76.
- Waweru, N., and Uliana, E. (2008). Predicting change in management accounting systems: A contingent approach. *Problems and Perspectives in Management*, 6(1), 72–84.
- Waweru, N., Hoque, Z., and Uliana, E. (2004). Management accounting change in South Africa: Case studies from retail services. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17, 675–704.
- Williams, J., and Seaman, A. (2001). Predicting change in management accounting systems: National culture and industry effects. *Accounting, Organization and Society*, 26, 443–460.
- Woodward, J. (1965). *Industrial organization: Theory and practice*. Oxford University Press.
- Yalcin, S. (2012). Adoption and benefits of management accounting practices: