

أثر خصائص الفريق الإداري على تبني بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية -المدخل الموقفي ومدخل نظرية المراتب العليا-

The Impact of Management Team Characteristics on Adoption Balanced Scorecard in Algerian Manufacturing Companies -The Contingency and The Upper Echelons Approach-

تقاررت يزيدي جامعة أم البواقي -الجزائر- yazidtagraret400504@gmail.com	هلال سليم* مخبر اقتصاد المنظمات والتنمية المستدامة جامعة جيجل -الجزائر- salim.hellal@univ-jijel.dz
---	---

تاريخ النشر: 2021/12/ 31

تاريخ القبول: 2021 /12/ 01

تاريخ الاستلام: 2021 /08/ 28

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى تحديد أثر خصائص الفريق الإداري على تبني بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث تم تطوير وبناء نموذج هذه الدراسة وفقا لافتراضات النظرية الموقفية وكذا نظرية المراتب العليا، شملت الدراسة عينة من 28 مؤسسة صناعية جزائرية. وتم الاعتماد على أسلوب تحليل الانحدار المتعدد لتحليل بيانات الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة؛ وذلك باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS v26. توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج يتمثل أهمها في عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لكل من المستوى التعليمي والعمر على تبني بطاقة الأداء المتوازن؛ بينما يوجد أثر سلبي لمدة العمل في المنصب على تبني بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية. وتوصي الدراسة بضرورة مراعاة صناع القرار في الشركات الجزائرية للأسس والافتراضات العلمية المحكمة عند التوجه نحو تصميم وتبني الأساليب الادارية الحديثة وذلك من أجل الوصول الى تحسين أداء مؤسساتهم. الكلمات المفتاحية: خصائص فريق الإدارة، بطاقة الأداء المتوازن، النظرية الموقفية، نظرية المراتب العليا، المحاسبة الإدارية. تصنيف JEL: M41؛ G30.

Abstract :

This study aims to determine the impact of management team characteristics on adoption the balanced scorecard in Algerian manufacturing companies, where the study model was developed according to the assumptions of the Contingency theory as well as the Upper Echelons theory, the study included a sample of 28 Algerian manufacturing companies. The multiple regression analysis was used to analyze the questionnaire data and test the study hypotheses using the software SPSS v26.

The study reached several results, the most important of which is that there is no statistically significant effect when it comes to educational level and age on the adoption of the Balanced Scorecard. There is, however, a negative impact of the tenure on the adoption of the balanced scorecard in Algerian manufacturing companies. The study recommends that decision-makers in Algerian companies should take into account the scientific foundations and assumptions when moving towards designing and adopting modern management methods, in order to improve the performance of their companies.

Keywords: Management team characteristics, Balanced Scorecard, Contingency theory, Upper Echelons theory, Management accounting.

JEL classification codes: M41, G30.

مقدمة

شهدت بيئة الأعمال العالمية العديد من التطورات خلال العقود الأخيرة؛ ومن أهم هذه التطورات ما شهده القطاع التكنولوجي والرقمي من تطور هائل وما رافقه من ازدياد في شدة المنافسة، وانفتاح وعولمة الأسواق؛ حيث أدت هذه التغيرات الى ظهور العديد من التحديات الجديدة التي تواجه المؤسسات الاقتصادية، والتي يأتي في مقدمتها التحديات المرتبطة بعدم ملائمة الأساليب الإدارية التقليدية لمتطلبات بيئة الأعمال الحالية وتعرضها للعديد من الانتقادات من قبل الباحثين (johnson & kaplan, 1988; Kaplan, 1994)، مما ساهم بدوره في ادراك ضرورة البحث عن إيجاد أساليب إدارية جديدة تلبي احتياجات هذه المؤسسات في ظل بيئة الأعمال الحالية، الأمر الذي نتج عنه ظهور العديد من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتي من أهمها أسلوب بطاقة الأداء المتوازن؛ حيث تم تقديم هذا الأسلوب لأول مرة من قبل كل من Kaplan & Norton (1992) على أنه مجموعة من المقاييس تمنح المدراء نظرة سريعة وشاملة عن المنظمة.

وعلى الرغم من الأهمية الكبيرة التي حظيت بها أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة عموما وبطاقة الأداء المتوازن خصوصا على المستوى النظري؛ إلا أن تبنيها وتطبيقها من قبل الشركات عرف اختلافا كبيرا على أرض الواقع وذلك في مختلف أنحاء العالم (Naranjo-Gil et al., 2009)؛ مما جعل من البحث في أسباب هذا الاختلاف موضوعا مهما للأبحاث والدراسات التي حاولت الوصول الى تفسير لهذا الاختلاف بين النظرية والتطبيق (Cadez & Guilding, 2008, 2012)، ومن بين أهم المداخل التي تم انتهاجها لتفسير الاختلاف في تبني وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات ما يعرف بالمدخل الموقفى أو النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية.

حيث أصبح مؤخرا نهج النظرية الموقفية لتفسير الاختلاف في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية هو النهج المسيطر في مجال أبحاث المحاسبة الإدارية (Cadez & Guilding, 2008, 2012)؛ فقد حاولت العديد من الدراسات تفسير أثر المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات؛ وذلك في العديد من البلدان حول العالم؛ وتعتبر هذه الدراسة امتداد لهذه الدراسات في هذا المجال؛ والتي تعتبر الأولى من نوعها التي تختبر افتراضات كل من النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية وكذا افتراضات نظرية المراتب العليا في الشركات الصناعية الجزائرية؛ حيث تتطرق هذه الدراسة الى أثر خصائص الفريق الإداري ممثلة في كل من المستوى التعليمي، مدة العمل في المنصب والعمر على تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الجزائرية.

إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق تبلور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة في السؤال التالي:

ما هو أثر خصائص الفريق الإداري على تبني أبعاد بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الجزائرية؟

فرضيات الدراسة:

انطلاقاً من الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة وكذا من خلال استعراض النظريات العلمية المفسرة ومراجعة الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع تم صياغة الفرضيات التالية:

H1 : يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للمستوى التعليمي للمدراء على تبني بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الجزائرية.

H2 : يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لفترة العمل في المنصب للمدراء على تبني بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الجزائرية.

H3 : يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لعمر المدراء على تبني بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الجزائرية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى تحديد أثر خصائص فريق الادارة على تبني بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الجزائرية؛ وذلك وفق افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية وكذا افتراضات نظرية المراتب العليا؛ حيث تتطرق الدراسة الى أثر خاصية كل من المستوى التعليمي، مدة العمل في المنصب والعمر على تبني بطاقة الأداء المتوازن في مجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في كونها تتطرق الى مجموعة من المفاهيم المهمة والحديثة في مجال الإدارة؛ المحاسبة والمالية؛ فبرغم من الأهمية الكبيرة التي حظيت بها كل من النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية وكذا نظرية المراتب العليا في الأبحاث والدراسات الأجنبية إلا أن هناك عدد محدود جداً من الدراسات العربية التي تطرقت الى هذا الموضوع، أما في الجزائر فتعتبر هذه الدراسة هي الأولى من نوعها التي تتطرق الى اختبار افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية وكذا افتراضات نظرية المراتب العليا في الشركات الصناعية الجزائرية؛ حيث تساهم هذه الدراسة في إضافة معارف جديدة الى أدبيات المحاسبة الإدارية من خلال دمج أسس النظرية الموقفية للمحاسبة الادارية ونظرية المراتب العليا في إطار عمل يتم اختباره تجريبياً في المؤسسات الصناعية الجزائرية. من خلال تحديد أثر

خصائص فريق الادارة على تبني أحد أهم أساليب المحاسبة الادارية الحديثة والمتمثل في أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

منهج الدراسة:

تتبع هذه الدراسة كل من المنهجين الوصفي والتحليلي؛ حيث تم استخدام المنهج الوصفي لتوضيح العلاقة بين متغيرات الدراسة من خلال التطرق الى النظريات العلمية المفسرة ومراجعة الأدبيات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة من أجل الوصول الى تحديد وبناء النموذج النظري للدراسة؛ كما تم استخدام المنهج التحليلي من أجل تحليل ومناقشة النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة التطبيقية واختبار فرضيات الدراسة.

هيكل الدراسة:

من أجل محاولة الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع؛ تم تقسيم هذا البحث الى عدة محاور حيث تم التطرق في المحور الأول الى الإطار النظري ومراجعة الأدبيات، أما المحور الثاني فتم التطرق فيه الى الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية، وفي المحور الثالث تم التطرق الى نتائج الدراسة التطبيقية، أما في المحور الرابع والأخير فتم عرض خاتمة البحث.

I- الإطار النظري ومراجعة الأدبيات

سيتم التطرق في الإطار النظري الى النظريات العلمية المفسرة لنموذج الدراسة؛ وكذا مراجعة الأدبيات السابقة والنتائج التي توصلت إليها؛ من أجل محاولة الوصول الى بناء نموذج الدراسة وتوصيف العلاقة بين المتغيرات.

1. النظريات العلمية المفسرة

تم بناء الإطار العام لهذه الدراسة وفقا لافتراضات كل من النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية ونظرية المراتب العليا.

1.1 النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية

ظهرت النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية The Contingency Theory of Management Accounting خلال منتصف السبعينيات من القرن الماضي، واستخدمت على نطاق واسع في بحوث المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية (Al-Mawali, 2015)، فحسب Otley (1980, 2016) تقوم هذه النظرية على افتراض أساسي يتمثل في عدم وجود نظام إداري ومحاسبي شامل ومناسب يمكن تطبيقه في جميع المنظمات وفي كل الظروف، وإنما يعتمد التصميم الأفضل لهذا النظام المحاسبي على الظروف التي تعمل بها الشركة، كما تقوم النظرية الموقفية أيضا على افتراض أن أداء الشركات يكون أكثر فعالية إذا ما تم تصميم أنظمتها الادارية بما يتوافق مع المتغيرات الموقفية.

2.1 نظرية المراتب العليا

تم تقديم نظرية المراتب العليا Upper Echelons Theory لأول مرة من قبل Hambrick & Mason (1984) حيث حظيت هذه النظرية باهتمام كبير من قبل الباحثين بعد سنة 1984 وذلك لأهمية الافتراضات التي تقوم عليها (Liem & Hien, 2020, p.55). حيث ينص (Hambrick, 2007) على أن الفرضية الرئيسية لنظرية المراتب العليا تنص على أن خبرات المدراء التنفيذيين وقيمهم وشخصياتهم تؤثر بشكل كبير على تفسيراتهم للمواقف التي يواجهونها، وبالتالي تؤثر على اختياراتهم. كما أنه حسب Kalkhouran et al. (2015) فإن نظرية المراتب أو المستويات العليا تقوم على افتراض أن المنظمة هي انعكاس لاختيارات كبار مدراءها، حيث تنص النظرية على أن كبار المدراء يؤثرون بشكل كبير على أداء المنظمة من خلال الاختيارات التي يتخذونها، والتي بدورها تتأثر بخصائص هؤلاء المدراء، حيث أن المبدأ الرئيسي في نظرية المراتب العليا يتكون من جزأين مترابطين هما أن:

❖ المدراء التنفيذيون يتصرفون وفقاً لتفسيراتهم الشخصية للظروف الاستراتيجية التي يواجهونها؛

❖ أن هذه التفسيرات الشخصية تابعة لشخصيات المدراء وخبراتهم وقيمهم.

2. مراجعة الأدبيات السابقة

حاولت العديد من الدراسات السابقة الوصول الى تفسير للاختلاف في تطبيق أساليب المحاسبة الادارية في الشركات؛ وذلك في بلدان ومناطق مختلفة من العالم؛ حيث انطلقت معظم هذه الدراسات من اختبار الافتراضات التي تقوم عليها النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية (Cadez & Guilding, 2008, 2012)، حيث تطرقت هذه الدراسات الى أثر العوامل الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية والتي من بينها أسلوب بطاقة الأداء المتوازن (Costantini et al., 2020; Davis & Albright, 2004; Gaber Saleh Mahmoud, 2014; Hoque & James, 2000; R. B. Jusoh, 2006; Lonbani et al., 2016; Quesado et al., 2016) ومن بين احد أهم المتغيرات الموقفية التي تطرقت اليها هذه الدراسات متغير خصائص الفريق الإداري. حيث بدأ الباحثون في السنوات الأخيرة في الاعتماد على نظرية المراتب العليا UET لتحليل العلاقة بين خصائص كبار المدراء وتبني أنظمة المحاسبة والرقابة الإدارية (Hiebl, 2014). حيث ينص Pavlatos & Kostakis (2018) على أنه وفقاً لنظرية المراتب العليا، تؤثر خصائص الفريق الاداري على تبني واستخدام الأساليب الإدارية، حيث أن الخصائص الديموغرافية لفريق الادارة تؤثر على الخيارات الاستراتيجية للشركة كخيار اعتماد الأساليب الإدارية المبتكرة. ومن بين الدراسات التي فحصت أثر خصائص المدراء على تبني الأساليب الإدارية الحديثة، الدراسة التي أجراها

كل من Sumkaew & Intanon (2020) للتحقق من العلاقة بين مءى استءءام معلوماء المءاسبة الاءارئة الاسءراءئةة وءنسئة المءراء فى المؤسسة الصناءئة فى ءاىلنء، وءوصلوا الى وءوء علاقة سلبئة بين ءنسئة المءراء واستءءام معلوماء المءاسبة الاءارئة الاسءراءئةة؛ ءىء أن المءراء ءوو ءنسئة ءبر ءاىلنءئة هم الأكءر اعءماءا لمعلوماء المءاسبة الاءارئة الاسءراءئةة.

وءءبر الءراسة الءى أءراها Naranjo-Gil et al. (2009) من أهم الءراساء الءى ءطرءء الى أءر ءصائص أءضاء الفرىق الإءارى على ءبنى أسالىب المءاسبة الإءارئة الءءئةة؛ والمءمءلة فى كل من بءاقة الأءاء المءوازن، ءءلفة على أساس الأنشطة والمقارئة المرجعئة فى الشرءاء العامة لءطاء الرعاة الصءئة فى اسبانيا، ءىء ءم ءركىز على كل من ءاصئة العمر، مءة العمل فى المنصب والءلفئة ءلعىمئة، وءوصلء الءراسة الى أن لكل من ءاصئة العمر ومءة العمل فى المنصب أءر سلبى على ءبنى أسالىب المءاسبة الإءارئة الءءئةة، بىنما الءلفئة ءلعىمئة لها أءر إءابى على ءبنى هءه الأسالىب.

كما ءرس Pavlatos & Kostakis (2018) أءر المءغىراء السابقة والمءمءلة فى كل من العمر، الءلفئة ءلعىمئة ومءة العمل فى المنصب على اسءءءام اسالىب المءاسبة الاءارئة الاسءراءئةة فى الشرءاء الصناءئة العاملة فى الئونان؛ وءوصلوا الى أن مءة العمل فى المنصب لها أءر سلبى على اسءءءام اسالىب المءاسبة الاءارئة الاسءراءئةة؛ والءلفئة ءلعىمئة لها أءر إءابى. أما العمر فلىس له أءر على ءبنى اسالىب المءاسبة الاءارئة الاسءراءئةة. بىنما فى ءراسة أخرى Pavlatos (2012) ءوصل الى أن الءلفئة ءلعىمئة للمءراء لها أءر إءابى على ءبنى الأسالىب الإءارئة، بىنما العمر له أءر سلبى وفى المقابل عءم وءوء أءر لمءة العمل فى المنصب على ءبنى أسالىب المءاسبة الإءارئة.

كما ءطرق Liem & Hien (2020) الى أءر ءاصئة الءلفئة ءلعىمئة والعمر على اسءءءام أنظمة المءاسبة الإءارئة فى الشرءاء فى فىءنام، وءوصلء الءراسة الى أن ءاصئة العمر لها أءر سلبى على اسءءءام أنظمة المءاسبة الإءارئة. بىنما الءلفئة ءلعىمئة لها أءر إءابى فى ءلك. كما أن Kalkhouran et al. (2017) ءطرقوا الى أءر المءسوءى ءلعىمى ومءة العمل فى المنصب على اسءءءام اسالىب المءاسبة الإءارئة الاسءراءئةة فى الشرءاء الءءمة فى مالىزىا، وءوصلء الءراسة الى وءوء أءر إءابى لءاصئة المءسوءى ءلعىمى للمءراء على اسءءءام اسالىب المءاسبة الإءارئة الاسءراءئةة. وعءم وءوء أءر ءوءالة لمءة العمل فى المنصب على ءبنى هءه الأسالىب.

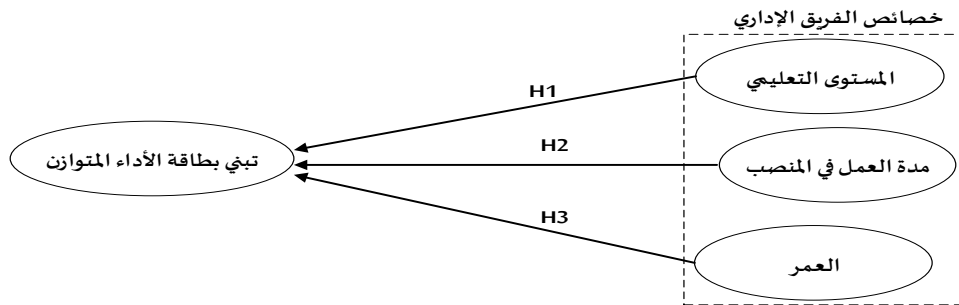
كما ءحقق Prihastiwati & Sholihin (2018) من العوامل المؤءرة على اسءءءام اسالىب المءاسبة الاءارئة فى المؤسساء الصءيرة والمءوسطة فى انءونىسىا؛ ءىء ءطرقوا الى أءر مؤهلاء الفرىق المءاسبى الءاىلى معبرا عنه بالمءسوءى ءلعىمى على اسءءءام اسالىب المءاسبة الإءارئة؛ وءوصلوا الى أن

مؤهلات الفريق المحاسبي الداخلي لها أثر سلبي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية. كما فحص Nair & Soon Nian (2017) أيضا أثر مستوى تأهيل الفريق المحاسبي معبرا عنه بالمستوى التعليمي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الماليزية، وتوصلت دراستهم الى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين، وهي النتيجة التي تدعم دراسة Ahmad (2012) حيث تطرق أيضا الى أثر مؤهلات الفريق المحاسبي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الماليزية؛ وتوصل الى عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين مؤهلات الفريق المحاسبي و استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

1.2 نموذج الدراسة

تعتبر خصائص الفريق الإداري عاملاً هاماً من العوامل الموقفية التي تؤثر على تبني الأساليب والأنظمة المحاسبية والإدارية الحديثة، حيث تطرقت العديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع تصميم وتبني أنظمة المحاسبة الإدارية الى متغير خصائص الفريق الإداري، والتي من أهمها خاصية العمر، مدة العمل في المنصب ونوع ودرجة المستوى التعليمي والخبرة المهنية (Kalkhouran et al., 2015, p.49). حيث يعتبر عمر المدراء وخلفيتهم التعليمية من أسهل العوامل التي يمكن ملاحظتها وقياسها. ولكن، لها تأثير قوي على سلوك المدراء، والذي بدوره له تأثير على اختياراتهم والتي من بينها التوجه نحو تبني الأنظمة الإدارية الحديثة وذلك حسب الافتراضات التي تقوم عليها نظرية المراتب العليا (Liem & Hien, 2020, p.56). ومن خلال الدراسة الاستقصائية التي أجراها (Hiebl, 2014) توصل الى أن الأبحاث الحالية في هذا المجال توصلت باستمرار إلى أن المدراء الماليين الأصغر سناً، وذوي أقصر مدة عمل في المنصب وكذا الذين لهم خلفية تعليمية جيدة عن الأعمال لهم ارتباط قوي بتبني أنظمة المحاسبة الإدارية الأكثر ابتكاراً وتطوراً. وانطلاقاً مما سبق تم بناء نموذج هذه الدراسة.

الشكل رقم 01: النموذج الهيكلي للدراسة



المصدر: من اعداد الباحثين

2.2 توصيف العلاقة بين متغيرات الدراسة

نص Hambrick & Mason (1984) على أن كل من نتائج المنظمة؛ اختياراتها الاستراتيجية ومستوى أدائها تتأثر بخلفيات وخصائص المدراء. ومن بين أهم الاختيارات الاستراتيجية التي يمكن أن تتخذها المنظمة هو توجيهها نحو تبني الأنظمة الإدارية والرقابية الحديثة، ومن خلال الطرح السابق يمكننا توصيف العلاقة المحتملة بين متغيرات الدراسة كمايلي:

1.2.2 العلاقة بين المستوى التعليمي للمدراء وتبني بطاقة الأداء المتوازن

تشير النتائج التي توصلت إليها أغلب الدراسات السابقة (Kalkhouran et al., 2017; Liem & Hien, 2020; Naranjo-Gil et al., 2009; Pavlatos, 2012; Pavlatos & Kostakis, 2018) Educational Level أو الخلفية التعليمية لها أثر إيجابي على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث أن معرفة موظفي المحاسبة الداخلية بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة يزيد من احتمالية توجه الشركة نحو استخدام نظام متكامل لتقييم الأداء كبطاقة الأداء المتوازن، كما أن نقص خبرة وفهمهم الموظفين لعملية قياس وتقييم الأداء سيحول دون اعتماد مقاييس أداء جديدة وخاصة المقاييس الغير مالية منها (Prihastiwi & Sholihin, 2018, p169). كما أن النتائج تشير باستمرار إلى فكرة أن المدراء الذين لديهم خلفية تعليمية في مجال الأعمال (من حيث التعليم والخبرة) يستخدمون هذه الأنظمة الإدارية الحديثة بدرجة أكبر مع تركيزهم على الجوانب المالية وغير المالية (Hiebl, 2014, p.234). وعلى هذا الأساس تم صياغة الفرضية الأولى للدراسة.

2.2.2 العلاقة بين مدة العمل في المنصب وتبني بطاقة الأداء المتوازن

توصلت الدراسات السابقة لكل من (Naranjo-Gil et al., 2009; Pavlatos & Kostakis, 2018) الى وجود أثر سلبي لمدة العمل في المنصب Tenure على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث أن المدراء الذين أمضوا جزءاً كبيراً من حياتهم المهنية في المنظمة من المرجح أن يكونوا قد طوروا مركز قوة وكذا قاموا ببناء شبكات اجتماعية وإجراءات العمل التي لا يريدون تعريضها للخطر، حتى ولو كانوا يعتقدون أن الابتكار والتغيير سيكونان في مصلحة المنظمة (Naranjo-Gil et al., 2009, p.676)، كما أن التأثير السلبي لمدة العمل في المنصب على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من المحتمل أن يكون راجعاً الى اعتقاد المدراء الذين عملوا لفترة طويلة في تلك المناصب بأن لديهم بالفعل خبرة كافية في صياغة وتنفيذ إستراتيجية العمل وأن تبني الأساليب الادارية الجديدة لن يساعدهم في ممارسة مهامهم الإدارية والرقابية (Pavlatos & Kostakis, 2018, 468). وعليه بناء على ما سبق تم صياغة الفرضية الثانية.

3.2.2 العلاقة بين العمر وتبني بطاقة الأداء المتوازن

توصل عدد من الدراسات السابقة (Liem & Hien, 2020; Naranjo-Gil et al., 2009; Pavlatos, 2012) الى وجود أثر سلبي لخاصية عمر المدراء Age على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث أنه بارتفاع أعمار المدراء تنخفض لديهم المرونة وترتفع النزعة الى المحافظة وكذا مقاومة التغيير، حيث يصبح المدراء أقل توجهاً نحو التغييرات الكبيرة في المؤسسات بسبب وجود مستوى معتبر من المخاطر؛ وذلك لأن المدراء ذو الفئات العمرية الكبيرة غير قادرين على اتباع استراتيجيات محفوفة بالمخاطر (Liem & Hien, 2020, p.57). كما يرى Pavlatos (2012) أن المدراء الماليين الأصغر سناً يستخدمون بصفة اكبر الأنظمة الإدارية والرقابية لاتخاذ القرارات، الرقابة وتقييم الأداء، وذلك راجع عادةً إلى الارتباط السلبي بين العمر ونمط الحياة الديناميكي، وكذا الى تأثير العمر المتقدم على القدرات المعرفية ومستويات الطاقة، حيث أن المدراء الأكبر سناً هم الأقل قدرة على تقييم الأفكار الجديدة بسرعة ودمجها بشكل فعال في عملية صنع القرار. كما يرى Naranjo-Gil et al. (2009) أن المدراء كبار السن يكون لديهم عادة تعليم محاسبي تقليدي وأمضوا معظم حياتهم المهنية في وظائف تقليدية تكون مرتبطة بشكل أساسي بمسك الدفاتر المحاسبية. وعلى أساس ما سبق تم صياغة الفرضية الثالثة.

II- الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية

1. مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مؤسسات القطاع الصناعي الجزائرية، وبالنظر الى القيود المرتبطة بالتكلفة والوقت وصعوبة الوصول الى مفردات الدراسة؛ تم اختيار مجموعة من المؤسسات الصناعية بطريقة عشوائية حيث تم تصميم استبيان الكتروني وتوزيعه على مجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية والبالغ عددها 226 مؤسسة خلال الفترة الممتدة من 25 جانفي الى 14 مارس 2021 حيث بلغ عدد الردود المستلمة خلال هذه الفترة 41 رداً، تم حذف 13 رداً منها وذلك نظراً لكون المبحوثين المجيبين على الاستبيان لا ينتمون الى الفئة المستهدفة في الدراسة والمتمثلة في موظفي أقسام المحاسبة والمالية والمتمثلين في كل من مدراء أقسام المحاسبة والمالية؛ المدراء الماليين والمحاسبين، حيث بلغ عدد الردود القابلة للتحليل 28 رداً.

تم استهداف فئة المبحوثين نظراً لعدة أسباب من أهمها ما نص عليه (Kalkhouran et al., 2017, P.478) من أن فئة المبحوثين الذين يعملون في أقسام المحاسبة والمالية (مثل مديري الشؤون المالية وكبار المحاسبين)، من المتوقع أن يكون لديهم فهم جيد لإجراءات المحاسبة وممارسات الشركة وخصائص وأنشطة الرؤساء التنفيذيين. كما نص GE et al. (2011) على ان التركيز على كبار المدراء الماليين لأن المدير المالي يشرف عادةً على عمليات إعداد التقارير المالية للشركة، وبالتالي من المحتمل أن

يكون له تأثير مباشر على جميع كبار المدراء بخصوص القرارات المتعلقة بالشؤون المحاسبية في الشركة، كاختيار أساليب المحاسبة وإجراء التعديلات المحاسبية الضرورية.

2. قياس متغيرات الدراسة

1.2 المتغيرات المستقلة

1.1.2 العمر Age: تم قياس هذا المتغير بما يتوافق مع دراسة (Naranjo-Gil et al., 2009; Pavlatos & Kostakis, 2018) مع مراعاة متطلبات هذه الدراسة؛ حيث يطلب من المبحوث تحديد عمره على مقياس ليكرت الخماسي. من 1 أقل من 25 سنة إلى 5 أكثر من 50 سنة

2.1.2 مدة العمل في المنصب Ten: تم قياس هذا المتغير وفق مقياس (Kalkhouran et al., 2017) حيث يطلب من المبحوث تحديد عدد سنوات العمل في المنصب على مقياس ليكرت الخماسي حيث يتوافق 1 مع أقل من خمس سنوات في العمل و 5 أكثر من 20 سنة.

3.1.2 المستوى التعليمي Edu: تم قياس هذا المتغير بما يتوافق مع مقياس (Kalkhouran et al., 2017; Liem & Hien, 2020) مع تكييفه ومتطلبات الدراسة؛ حيث يطلب من المبحوث تحديد المستوى التعليمي على مقياس ليكرت الخماسي، حيث يتوافق 1 مع تقني سامي و 5 درجة الدكتوراه.

2.2 المتغير التابع

تبني بطاقة الأداء المتوازن BSCusage: تم قياس هذا المتغير من خلال 8 فقرات تم استخلاصها من دراسة كل من (Hou, 2015; R. Jusoh, 2008) لقياس مدى استخدام أبعاد بطاقة الأداء المتوازن على مقياس ليكرت الخماسي.

3. أدوات وطرق معالجة البيانات

تم الاعتماد على أداة الاستبيان لجمع بيانات الدراسة، كما تم الاعتماد على أسلوب الانحدار الخطي المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة، حيث تقوم طريقة الانحدار الخطي المتعدد على مجموعة من الافتراضات؛ وتسمح بتحديد إمكانية وجود أثر للمتغيرات مفسرة على المتغير التابع. وكذا تحديد إمكانية التنبؤ بالمتغير التابع من خلال المتغيرات المفسرة. كما تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS v26 لمعالجة بيانات الدراسة.

III- نتائج الدراسة التطبيقية

1. قياس ثبات أداة الدراسة

أثر خصائص الفريق الإداري على تبني بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية -المدخل الموقفي ومدخل نظرية المراتب العليا-

من أجل التأكد من صلاحية أداة الدراسة وثباتها تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة، حيث بلغت قيمة ألفا كرونباخ 80.8 % وهي أكبر من النسبة المقبولة احصائيا 60 % وهو ما يشير الى الثبات العالي لأداة الدراسة.

2. البيانات الوصفية لعينة الدراسة

يوضح الجدول الموالي البيانات الوصفية لعينة الدراسة، حيث يوضح بعض البيانات عن المبحوثين والشركات التي شملتها الدراسة.

الجدول رقم 01: التحليل الوصفي لعينة الدراسة

النسبة %	التكرارات	البيان	
89.28	25	ذكر	الجنس
10.72	3	أنثى	
32.14	9	رئيس قسم المالية والمحاسبة	الوظيفة
14.28	4	مدير مالي	
53.57	15	محاسب	
35.71	10	شركة مساهمة SPA	نوع الشركة
50	14	شركة ذات مسؤولية محدودة SARL	
10.71	3	شركة ذات شخص وحيد EURL	
3.57	1	شركة تضامن SNC	
7.15	2	صغيرة	حجم الشركة
57.14	16	متوسطة	
35.71	10	كبيرة	

اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

يوضح الجدول رقم 01 البيانات الوصفية لعينة الدراسة حيث نلاحظ أن حوالي 90 % من المبحوثين هم ذكور، بينما الاناث يشكلون نسبة 10 % كما أنه بالنسبة الى الوظيفة أو منصب العمل فان 32 % من المبحوثين يشغلون وظيفة رئيس قسم المالية والمحاسبة، بينما 14 % هم مدراء ماليين وحوالي 54 % محاسبين، أما بالنسبة الى نوع الشركات التي شملتها عينة الدراسة فهي 14 % شركات مساهمة، 50 % شركات ذات مسؤولية محدودة، 11 % شركات ذات شخص وحيد وشركة تضامن واحدة، أما من حيث الحجم فحوالي 36 % من الشركات هي شركات كبيرة الحجم، 57 % شركات متوسطة الحجم و 7 % شركات صغيرة الحجم وذلك بالاعتماد على معيار عدد الموظفين.

3. مصفوفة الارتباط

يوضح الجدول الموالي مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة، حيث تعبر معاملات الارتباط عن قوة واتجاه العلاقة بين متغيرات الدراسة. حيث أن الارتباط معنوي عند مستوى دلالة 0.05

الجدول رقم 02: مصفوفة الارتباط

	BSCusage	Age	Ten	Edu
BSCusage	1			
Age	0,096	1		
Ten	- 0,474*	0,230	1	
Edu	0,062	- 0,099	- 0,366	1

اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

يوضح الجدول رقم 02 مصفوفة الارتباط بين متغيرات النموذج، حيث نلاحظ أن معامل الارتباط بين مدة العمل في المنصب وتبني بطاقة الأداء المتوازن هو معامل الارتباط المعنوي الوحيد عند مستوى دلالة 5 %، حيث يعبر معامل الارتباط الذي بلغت قيمته -0,474 عن العلاقة العكسية بين المتغيرين. بينما معاملات الارتباط بين تبني بطاقة الأداء المتوازن وكل من العمر والمستوى التعليمي فهي ضعيفة وغير معنوية عند مستوى دلالة 5 %.

4. نموذج تحليل الانحدار المتعدد

1.4 القدرة التفسيرية للنموذج

تعبّر القدرة التفسيرية للنموذج عن قدرة المتغيرات المستقلة على تفسير التغير في المتغير التابع، حيث يوضح الجدول الموالي كل من معامل الارتباط بيرسون وكذا معامل التحديد ومعامل التحديد المصحح لمتغيرات الدراسة.

الجدول رقم 03: القدرة التفسيرية للنموذج

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	0.532	0.283	0.193	0.91679	1,592

اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

يوضح الجدول رقم 03 معامل الارتباط بيرسون بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة حيث بلغت قيمته 0.532 والتي تعتبر قيمة متوسطة، كما يوضح الجدول معامل التحديد الذي بلغت قيمته 0.283 وكذا معامل التحديد المعدل والذي بلغت قيمته 0.193، حيث يشير إلى أن المتغيرات المستقلة تفسر ما مقداره 19.3 % من التغير الحاصل في المتغير التابع.

كما يوضح الجدول أيضا اختبار Durbin-Watson الذي سجل قيمة 1,592 والتي تقع في المجال

بين 1 و3 وتشير إلى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي Autocorrelation بين متغيرات الدراسة.

2.4 جدول تحليل التباين ANOVA

يسمح تحليل التباين ANOVA باختبار المعنوية الكلية للنموذج، كما هو موضح في الجدول الموالي.

الجدول رقم 04: تحليل التباين ANOVA

أثر خصائص الفريق الإداري على تبني بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية
-المدخل الموقفي ومدخل نظرية المراتب العليا-

	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	.Sig
1	Regression	7,963	3	2,654	3,158	0,043
	Residual	20,171	24	0,840		
	Total	28,135	27			

اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26.

يعبر جدول تحليل التباين ANOVA عن المعنوية الكلية لنموذج الدراسة، حيث نلاحظ أن النموذج معنوي عند مستوى دلالة 5 %، حيث بلغت قيمة $Sig = 0,043$ وهي أقل من مستوى الدلالة 5 % وهو ما يشير بدوره الى المعنوية الكلية لنموذج الانحدار، حيث يشير الى وجود تأثير ذو دلالة احصائية لأحد المتغيرات المستقلة على الأقل على المتغير التابع. ويمكننا تحديد تأثير المتغيرات المستقلة في النموذج على المتغير التابع من خلال معاملات الانحدار لهذه المتغيرات.

3.4 معاملات الانحدار

يوضح الجدول الموالي معاملات الانحدار لنموذج الدراسة، حيث يمكننا من خلال الدلالة الإحصائية لهذه المعاملات تحديد تأثير هذه المتغيرات على المتغير التابع واختبار فرضيات الدراسة.

الجدول رقم 05: معاملات الانحدار

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	.Sig	Tolerance	VIF
		B	Std. Error	Beta				
1	(Constant)	4,687	1,260		3,720	0,001		
	Age	0,341	0,280	0,215	1,214	0,236	0,946	1,056
	Ten	-0,668	0,222	-0,569	-2,997	0,006	0,827	1,208
	Edu	-0,175	0,262	-0,124	-0,670	0,508	0,865	1,155

اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26

يوضح الجدول رقم 05 معاملات الانحدار ومعاملات الانحدار المعيارية، كما يوضح الدلالة المعنوية لهذه المعاملات حيث نلاحظ ان المتغير المعنوي الوحيد في النموذج هو متغير مدة العمل في المنصب والذي بلغت قيمة الدلالة $Sig = 0,006$ وهي أقل من مستوى الدلالة 5 % و 1 %، كما يشر معامل الانحدار لهذا المتغير والذي يساوي $B = -0,668$ الى العلاقة العكسية بينه وبين المتغير التابع. أما بالنسبة الى كل من متغير العمر والمستوى التعليمي فهما غير معنويين عند مستوى الدلالة 5 %.

كما يوضح الجدول أيضا نتائج اختبار VIF و Tolerance حيث تشير نتائج اختبار معامل تضخم التباين VIF التي لم تتجاوز القيمة 3 الى عدم وجود مشاكل التعددية الخطية Multicollinearity بين متغيرات الدراسة.

ومن خلال نتائج الجدول رقم 05 التي توضح الدلالة المعنوية لمعاملات الانحدار يمكننا الوصول الى اختبار فرضيات الدراسة حيث يتم اتخاذ القرارات التالية:

H1 : الفرضية الأولى قيمة $\text{Sig} = 0,236 < 0.05$ مما يعني رفض الفرضية الأولى التي تنص على أنه يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للمستوى التعليمي للمدراء على تبني بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الجزائرية.

H2 : الفرضية الثانية قيمة $\text{Sig} = 0,006 > 0.05$ مما يعني قبول الفرضية الثانية التي تنص على أنه يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لفترة العمل في المنصب على تبني بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الجزائرية.

H3 : الفرضية الثالثة قيمة $\text{Sig} = 0,508 < 0.05$ مما يعني رفض الفرضية الثالثة التي تنص على أنه يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لعمر المدراء على تبني بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الجزائرية.

IV- الخاتمة

تعتبر هذه الدراسة امتداد للدراسات السابقة التي تعتمد نهج النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية لتفسير الاختلاف في تبني أنظمة المحاسبة الإدارية؛ حيث تم بناء وتطوير هذه الدراسة وفقا لافتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية وكذا افتراضات نظرية المراتب العليا، وذلك من خلال التطرق الى أحد أهم المتغيرات الموقفية والمتمثل في خصائص الفريق الإداري وأثره على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة؛ حيث تم التركيز في هذه الدراسة على خاصية كل من المستوى التعليمي، مدة العمل في المنصب والعمر وأثرها على تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الجزائرية، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج تتمثل في:

عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لخاصية المستوى التعليمي للمدراء على تبني بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الجزائرية وهي النتيجة التي لا تتوافق مع نتائج دراسة كل من (Kalkhouran et al., 2017; Liem & Hien, 2020; Naranjo-Gil et al., 2009; Pavlatos, 2012; Pavlatos & Kostakis, 2018) الذين توصلوا الى أن خاصية المستوى التعليمي لها أثر إيجابي على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، بينما تتوافق نتيجة هذه الدراسة مع النتائج التي توصل اليها كل من (Ahmad, 2012; Nair & Soon Nian, 2017) الذين توصلوا الى عدم وجود علاقة بين مؤهلات الفريق المحاسبي معبرا عنها بالمستوى التعليمي وتبني أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الماليزية.

كما توصلت الدراسة الى وجود أثر سلبي ذو دلالة احصائية لخاصية مدة العمل في المنصب على تبني بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الجزائرية؛ وهي النتيجة تتفق مع دراسة كل من (Naranjo-Gil et al., 2009; Pavlatos & Kostakis, 2018) بينما لا تتفق مع نتائج دراسة (Kalkhouran et al., 2017; Pavlatos, 2012) الذين توصلوا الى عدم وجود علاقة بين خاصية مدة العمل في المنصب وتبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

توصلت الدراسة أيضا الى عدم وجود أثر ذو دلالة احصائية لخاصية عمر المدراء على تبني بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الجزائرية وهي النتيجة التي لا تتوافق مع نتائج دراسة كل من (Liem & Hien, 2020; Naranjo-Gil et al., 2009; Pavlatos, 2012) الذين توصلوا الى أن العمر له أثر سلبي على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، بينما تتوافق نتيجة الدراسة مع نتائج دراسة (Pavlatos & Kostakis, 2018) التي توصلت الى عدم وجود علاقة بين خاصية العمر وتبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

ومن خلال مقارنة نتائج هذه الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة يتضح أنها تتوافق مع بعض النتائج، بينما تختلف مع نتائج دراسات أخرى؛ غير أنه يمكن القول بأن هذه الدراسة تساهم على المستوى النظري في توفير أدلة جديدة تدعم افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية بشأن تأثير المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات، حيث توصلت الدراسة الى وجود تأثير لخصائص الفريق الإداري على تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الجزائرية، كما تساهم كذلك في دعم افتراضات نظرية المراتب العليا حول تأثير خصائص الفريق الإداري على الاختيارات والقرارات التي يتخذونها وذلك من خلال توصل الدراسة الى أن خاصية مدة العمل في المنصب تؤثر سلبا على تبني المدراء للممارسات المرتبطة بأسلوب بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الجزائرية.

كما يمكن أن تساهم النتائج التي توصلت اليها هذه الدراسة على المستوى التطبيقي من خلال توفير فهم أكبر لأصحاب القرار في الشركات الجزائرية بخصوص تصميم وتبني أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة عموما وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن على الخصوص، حيث تساهم هذه النتائج في توضيح العوامل التي يمكن أن تؤثر على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في هذه الشركات؛ حيث من الضروري على المؤسسات الجزائرية والصناعية منها على الخصوص إدراك أهمية تبني الأساليب الإدارية الحديثة كأسلوب بطاقة الأداء المتوازن؛ ولكن التوجه نحو تبني مثل هذه الأساليب يجب أن

يكون وفق أسس وافتراضات علمية محكمة وبما يتوافق وخصائص والمتغيرات الموقفية المرتبطة بهذه المؤسسات؛ وذلك من أجل الوصول الى تحسين أداء هذه المؤسسات.

وكما أشرنا سابقا تعتبر الأبحاث المرتبطة بالنظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية هي الأبحاث المسيطرة في مجال أبحاث المحاسبة الإدارية في الوقت الحاضر، كما تعتبر الأبحاث التي تتطرق الى نظرية المراتب العليا من أحدث الأبحاث أيضا في هذا المجال على المستوى العالمي، وهذه الدراسة باعتبارها الدراسة الأولى من نوعها التي حاولت التطرق الى الاختبار التجريبي للافتراضات التي تقوم عليها هاتين النظريتين في الشركات الصناعية الجزائرية؛ وبرغم من النقائص التي تتضمنها والتي من أهمها محدودية حجم عينة الدراسة، إلا أنها يمكن أن تمثل نقطة انطلاق لإجراء دراسات وبحوث مستقبلية تتطرق الى تفسير الاختلاف الموجود في تبني الأساليب المحاسبية والإدارية وكذا تحديد المتغيرات المؤثرة على ذلك؛ من أجل الوصول الى فهم أكبر حول كيفية تصميم وتبني الأنظمة الإدارية التي تساهم في رفع وتحسين الأداء في المؤسسات، انطلاقا من الافتراضات والنظريات العلمية المفسرة وبما يواكب الدراسات والبحوث العالمية.

V- المراجع

1. Ahmad, K. (2012). *The use of management accounting practices in Malaysian SMEs* (Issue May). University of Exeter. Streatham Court, Exeter EX4 4PU, United Kingdom.
2. Al-Mawali, H. (2015). *Contingent factors of Strategic Management Accounting*. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(11).
3. Cadez, S., & Guilding, C. (2008). *An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting*. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7–8), 836–863. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003>
4. Cadez, S., & Guilding, C. (2012). *Strategy, strategic management accounting and performance: A configurational analysis*. *Industrial Management and Data Systems*, 112(3), 484–501. <https://doi.org/10.1108/02635571211210086>
5. Costantini, A., Landi, S., & Bonazzi, M. (2020). *Factors Influencing the Use of the Balanced Scorecard: Evidence from a Regional Context in Italy*. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 10(2), 578–596.
6. Davis, S., & Albright, T. (2004). *An investigation of the effect of Balanced Scorecard implementation of financial performance*. In *Management Accounting Research* (Vol. 15, Issue 2, pp. 135–153). <https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.11.001>
7. Gaber Saleh Mahmoud, A. (2014). *Adopting of Balanced Scorecard by Manufacturing Firms in Bahrain: An Empirical Study*. *Journal of Finance and Accounting*, 2(3), 53. <https://doi.org/10.11648/j.jfa.20140203.14>
8. GE, W., MATSUMOTO, D., & ZHANG, J. L. (2011). *Do CFOs Have Style: An Empirical Investigation of the Effect of Individual CFOs on Accounting Practices*. *Contemporary Accounting Research*, 28(4).
9. Hambrick, D. C. (2007). *Upper echelons theory: An update*. In *Academy of Management Review* (Vol. 32, Issue 2, pp. 334–343). <https://doi.org/10.5465/AMR.2007.24345254>
10. Hambrick, D. C., & Mason, P. A. (1984). *Upper Echelons: The Organization as a Reflection of Its Top Managers*. *The Academy of Management Review*, 9(2), 193–206.
11. Hiebl, M. R. W. (2014). *Upper echelons theory in management accounting and control research*. In *Journal of Management Control* (Vol. 24, Issue 3, pp. 223–240). <https://doi.org/10.1007/s00187-013-0183-1>

12. Hoque, Z., & James, W. (2000). Linking balanced scorecard measures to size and market factors: Impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*, 12(2), 68–71.
13. Hou, C.-K. (2015). Using the balanced scorecard in assessing the impact of BI system usage on organizational performance: An empirical study of Taiwan's semiconductor industry. *Journal Information Development*, 5(1), 1–25.
14. Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1988). *Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. HARVARD BUSINESS SCHOOL PRESS Boston, Massachusetts.
15. Jusoh, R. (2008). Environmental Uncertainty, Performance, and the Mediating Role of Balanced Scorecard Measures Use: Evidence from Malaysia. *International Review of Business Research Papers*, 4(2), 116–135.
16. Jusoh, R. B. (2006). *the Usage of Balanced Scorecard Measures , Business Strategy and Firm Performance*. UNIVERSITI SAINS MALAYSIA.
17. Kalkhouran, A. A. N., Nedaei, B. H. N., & Rasid, S. Z. A. (2017). The indirect effect of strategic management accounting in the relationship between CEO characteristics and their networking activities, and company performance. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 13(4), 471–491. <https://doi.org/10.1108/JAOC-05-2015-0042>
18. Kalkhouran, A. A. N., Rasid, S. Z. A., Sofian, S., & Nedaei, B. H. N. (2015). A Conceptual Framework for Assessing the Use of Strategic Management Accounting in Small and Medium Enterprises. *Global Business and Organizational Excellence*, 35(1), 45–54. <https://doi.org/10.1002/joe.21644>
19. Kaplan, R. S. (1994). management accounting 1984-1994: development of new practice and theory. *Management Accounting Research*, 5, 247–260.
20. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). *The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance*. HARVARD BUSINESS REVIEW.
21. Liem, V. T., & Hien, N. N. (2020). The impact of manager's demographic characteristics on prospector strategy, use of management accounting systems and financial performance. In *Journal of International Studies* (Vol. 13, Issue 4, pp. 54–69). <https://doi.org/10.14254/2071-8330.2020/13-4/4>
22. Lonbani, M., Sofian, S., & Baroto, M. B. (2016). Balanced Scorecard Implementation in SMEs: Addressing the Moderating Role of Environmental Uncertainty. In *Global Business and Organizational Excellence* (Vol. 35, Issue 3, pp. 58–66). <https://doi.org/10.1002/joe.21671>
23. Nair, S., & Soon Nian, Y. (2017). Factors Affecting Management Accounting Practices in Malaysia. *International Journal of Business and Management*, 12(10), 177. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v12n10p177>
24. Naranjo-Gil, D., Maas, V. S., & Hartmann, F. G. H. (2009). How CFOs Determine Management Accounting Innovation: An Examination of Direct and Indirect Effects. *European Accounting Review*, 18(4), 667–695.
25. Otley, D. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. In *Accounting, Organizations and Society* (Vol. 5, Issue 4, pp. 413–428). [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9)
26. Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. *Management Accounting Research*, 31, 45–62. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
27. Pavlatos, O. (2012). The impact of CFOs' characteristics and information technology on cost management systems. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(3), 242–254. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1108/09675421211281317>
28. Pavlatos, O., & Kostakis, X. (2018). The impact of top management team characteristics and historical financial performance on strategic management accounting. *Journal of*

- Accounting and Organizational Change*, 14(4), 455–472. <https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2017-0112>
29. Prihastiwi, D. A., & Sholihin, M. (2018). *Factors Affecting the Use of Management Accounting Practices in Small and Medium Enterprises: Evidence from Indonesia*. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 10(1), 158–176.
30. Quesado, P. R., Aibar-Guzmán, B., & Rodrigues, L. L. (2016). *Extrinsic and intrinsic factors in the Balanced Scorecard adoption: An empirical study in Portuguese organizations*. *European Journal of Management and Business Economics*, 25, 47–55.
31. Sumkaew, N., & Intanon, R. (2020). *The Relationship between Strategic Management Accounting Information Usage, Environmental Uncertainty and Nationality of Director of Manufacturing Enterprises in Thailand*. *Open Journal of Social Sciences*, 08(09), 39–52. <https://doi.org/10.4236/jss.2020.89003>