

The Role of Organizational Environment Quality in Enhancing the Effectiveness of Strategic Management Accounting Practices in Libyan Commercial Banks: A Case Study of Wahda Bank

Amal Hassan Zughaid^{1*}, Mustafa Ahmed Ben Hkoma², Amaal M. Aqeelah³
^{1,3} Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Benghazi, Benghazi, Libya

² Sustainable Development Research Center

دور جودة البيئة التنظيمية في تعزيز فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف التجارية الليبية: دراسة حالة مصرف الوحدة

أمال حسن الزغيد^{1*}، مصطفى أحمد بن حكومة²، أمال محمد عقيلة³
^{3,1} قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، بنغازي، ليبيا
² مركز أبحاث التنمية المستدامة

*Corresponding author: amalzughaid69@gmail.com

Received: June 29, 2026	Accepted: August 28, 2026	Published: September 24, 2026
 Copyright: © 2026 by the authors. This article is an open-access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY) license (https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).		

Abstract:

This study aimed to examine the role of organizational environment quality in enhancing the effectiveness of strategic management accounting practices in Libyan commercial banks, with Wahda Bank as a case study. Organizational environment quality was examined through five dimensions: top management support, organizational culture, organizational communication, organizational flexibility, and organizational learning. The effectiveness of strategic management accounting practices was assessed through strategic information quality, strategic decision support, organizational performance improvement, and competitive advantage enhancement. The study adopted a descriptive-analytical approach and a case study strategy, with a sample of 120 respondents drawn from employees involved in accounting, management, planning, and decision-making functions. The findings indicated that organizational environment quality was at a moderate level tending toward improvement, with a mean score of 3.34 and a relative weight of 66.8%, while the effectiveness of strategic management accounting practices recorded a mean of 3.33 and a relative weight of 66.6%. The results also revealed a moderate positive relationship between organizational environment quality and strategic management accounting effectiveness ($r = 0.557$). The regression model showed that organizational environment quality explained approximately 31% of the variance in the effectiveness of strategic management accounting practices. Top management support emerged as the strongest influential dimension, followed by organizational communication, organizational learning, and organizational culture, whereas organizational flexibility did not demonstrate a statistically significant independent effect. The study concludes that improving the effectiveness of strategic management accounting in Libyan commercial banks requires more than adopting accounting techniques; it requires a supportive organizational context characterized by strong managerial commitment, effective communication, continuous learning, and greater organizational adaptability..

Keywords: Organizational Environment Quality; Strategic Management Accounting; Top Management Support; Organizational Culture; Organizational Communication; Organizational Learning; Libyan Commercial Banks.

المخلص

هدفت الدراسة إلى تحليل دور جودة البيئة التنظيمية في تعزيز فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف التجارية الليبية: دراسة حالة مصرف الوحدة، من خلال قياس مستوى جودة البيئة التنظيمية بأبعادها المتمثلة في دعم الإدارة العليا، والثقافة التنظيمية، والاتصال التنظيمي، والمرونة التنظيمية، والتعلم التنظيمي، وقياس انعكاسها على فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من حيث جودة المعلومات الاستراتيجية، ودعم اتخاذ القرارات، وتحسين الأداء التنظيمي، وتعزيز القدرة التنافسية. واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واستراتيجية دراسة الحالة داخل مصرف الوحدة، وبلغ حجم العينة 120 مفردة من العاملين ذوي العلاقة بالمحاسبة والإدارة والتخطيط واتخاذ القرار .

أظهرت النتائج أن جودة البيئة التنظيمية جاءت بمستوى متوسط يميل إلى الارتفاع بمتوسط 3.34 ووزن نسبي 66.8% بينما بلغ متوسط فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية 3.33 ووزن نسبي 66.6%. كما أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباطية موجبة متوسطة بين المتغيرين ($r = 0.557$)، وأن جودة البيئة التنظيمية تفسر نحو 31% من التباين في فعالية الممارسات. وجاء دعم الإدارة العليا بوصفه أقوى الأبعاد تأثيراً، يليه الاتصال التنظيمي والتعلم التنظيمي والثقافة التنظيمية، في حين لم يظهر للمرونة التنظيمية أثر مستقل دال إحصائياً. وتخلص الدراسة إلى أن تعزيز فعالية المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف الليبية يتطلب الانتقال من التركيز على الأدوات المحاسبية في حد ذاتها إلى تطوير البيئة التنظيمية التي تسمح باستخدامها بصورة أكثر استراتيجية، خاصة من خلال دعم القيادة، وتحسين الاتصال، وبناء التعلم التنظيمي، وزيادة المرونة المؤسسية..

الكلمات المفتاحية: جودة البيئة التنظيمية، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، دعم الإدارة العليا، الثقافة التنظيمية، الاتصال التنظيمي، التعلم التنظيمي، المصارف التجارية الليبية.

1. مقدمة الدراسة

يشهد عالم الأعمال في السنوات الأخيرة تحولات متسارعة فرضتها المنافسة العالمية، والتطورات الرقمية، والتغيرات الاقتصادية والبيئية، الأمر الذي أدى إلى تزايد الحاجة إلى نظم إدارية ومحاسبية قادرة على توفير معلومات استراتيجية تدعم متخذي القرار في التعامل مع بيانات الأعمال المتغيرة. وفي هذا السياق برزت المحاسبة الإدارية الاستراتيجية باعتبارها أحد أهم المداخل الحديثة التي تتجاوز الوظائف التقليدية للمحاسبة الإدارية لتسهم في بناء الميزة التنافسية وتحقيق الاستدامة التنظيمية (Rashid et al., 2020). وتستند المحاسبة الإدارية الاستراتيجية إلى دمج المعلومات المالية وغير المالية، مع التركيز على تحليل البيئة الداخلية والخارجية، واحتياجات العملاء، وتحركات المنافسين، وسلاسل القيمة، بما يتيح للإدارة صياغة قرارات أكثر فاعلية واتساقاً مع الأهداف الاستراتيجية للمنظمة. وقد أكدت الأدبيات الحديثة أن فعالية هذه الممارسات لا تعتمد فقط على امتلاك الأدوات المحاسبية، وإنما على البيئة التنظيمية التي تُمارس فيها (Rashid et al., 2020).

تُعد جودة البيئة التنظيمية من العوامل الجوهرية التي تحدد قدرة المنظمات على تبني الممارسات الإدارية الحديثة والاستفادة منها، إذ تشمل مجموعة من العناصر التنظيمية مثل الثقافة التنظيمية، ودعم الإدارة العليا، والاتصال الداخلي، ووضوح الهياكل التنظيمية، وتمكين العاملين، والمرونة في إدارة التغيير. وتؤدي هذه العناصر دوراً محورياً في تهيئة المناخ المناسب لتوظيف المعلومات المحاسبية بصورة استراتيجية بما يعزز جودة القرارات الإدارية. وقد أشارت الدراسات الحديثة إلى أن البيئة التنظيمية لا تمثل مجرد إطار تشغيلي لأنشطة المنظمة، وإنما تُعد عاملاً مؤثراً في درجة استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث تزداد مستويات تطبيق هذه الممارسات في المنظمات التي تتسم بارتفاع مرونة البيئة التنظيمية وقدرتها على التكيف مع المتغيرات الخارجية (Rashid et al., 2023).

في المقابل، تواجه العديد من المنظمات تحديات تنظيمية تتمثل في ضعف الهياكل الإدارية، ومحدودية المشاركة في صنع القرار، وقصور نظم الاتصال، ومقاومة التغيير، وهي عوامل قد تحد من الاستفادة الكاملة من أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مهما بلغت كفاءة تلك الأدوات. ومن ثم، فإن نجاح هذه الممارسات يرتبط بدرجة كبيرة بجودة البيئة التنظيمية التي تحتضنها. كما أن تصاعد حالة عدم التأكد البيئي، وزيادة شدة المنافسة، وتسارع الابتكار التكنولوجي، دفعت المنظمات إلى إعادة النظر في أنظمتها

الإدارية والمحاسبية من أجل تحقيق قدر أكبر من المرونة والاستجابة السريعة للمتغيرات. وفي هذا الإطار أصبحت البيئة التنظيمية عالية الجودة تمثل عنصرًا استراتيجيًا يسهم في تعزيز قدرة المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على توفير معلومات مستقبلية تدعم التخطيط والرقابة وصنع القرار.

تؤكد الأدبيات المعاصرة أن العلاقة بين البيئة التنظيمية وممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ليست علاقة مباشرة فحسب، وإنما علاقة تكاملية، إذ تؤثر البيئة التنظيمية في استعداد الأفراد لتبني الأساليب الحديثة، وفي مستوى التعاون بين الوحدات التنظيمية، وفي جودة تبادل المعلومات، وهو ما ينعكس في النهاية على فعالية تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وتحقيق أهدافها (Rashid et al., 2023).

ومن ناحية أخرى، تشير المراجعات العلمية الحديثة إلى أن الاهتمام بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية اتجه بصورة متزايدة نحو دراسة العوامل التنظيمية والسلوكية المؤثرة في نجاح تطبيقها، بدلاً من الاقتصار على دراسة الأدوات والأساليب ذاتها، مما يعكس تحولاً في الفكر المحاسبي نحو فهم الظروف التنظيمية التي تضمن تحقيق القيمة المضافة لهذه الممارسات (Husda et al., 2025).

وعلى الرغم من تزايد الدراسات التي تناولت المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، فإن معظمها ركز على أثرها في الأداء المالي أو الميزة التنافسية، بينما لا تزال الدراسات التي تناولت جودة البيئة التنظيمية بوصفها محدداً رئيساً لفعالية هذه الممارسات محدودة نسبياً، لا سيما في البيئات النامية، وهو ما يبرز الحاجة إلى مزيد من الدراسات التطبيقية التي تستكشف طبيعة هذه العلاقة في سياقات تنظيمية مختلفة.

انطلاقاً من ذلك، تسعى الدراسة الحالية إلى تحليل دور جودة البيئة التنظيمية في تعزيز فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، من خلال توضيح الكيفية التي تسهم بها البيئة التنظيمية في دعم تطبيق هذه الممارسات وتحسين قدرتها على توفير معلومات استراتيجية تساند متخذي القرار، بما يسهم في تعزيز الأداء التنظيمي وتحقيق الميزة التنافسية المستدامة، ويثري الأدبيات المحاسبية في هذا المجال.

2. مشكلة الدراسة

على الرغم من التطور الملحوظ في أدبيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وما أكدته من أهمية ممارساتها في دعم القرارات الاستراتيجية وتعزيز الميزة التنافسية، إلا أن فعالية هذه الممارسات لا تعتمد على خصائصها الفنية فحسب، بل تتأثر بدرجة كبيرة بالبيئة التنظيمية التي تُطبق في إطارها. ورغم تزايد الاهتمام بدراسة العوامل التنظيمية المؤثرة في تبني ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، فإن الأدلة التجريبية بشأن دور جودة البيئة التنظيمية في تعزيز فعالية هذه الممارسات لا تزال غير حاسمة، حيث ركزت معظم الدراسات على قياس أثر بعض مكونات البيئة التنظيمية بصورة منفصلة، أو تناولت أثرها في الأداء التنظيمي مباشرة، دون تفسير الكيفية التي تسهم بها البيئة التنظيمية في رفع فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ذاتها. كما أن غالبية هذه الدراسات أجريت في اقتصادات متقدمة، بينما لا تزال البيئات النامية – ومنها البيئة الليبية – تعاني ندرة في الأدلة العلمية التي توضح طبيعة هذه العلاقة في ظل الخصائص التنظيمية والإدارية التي تميز مؤسساتها. ومن ثم، تتمثل مشكلة الدراسة الحالية في الحاجة إلى استقصاء دور جودة البيئة التنظيمية في تعزيز فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، بما يسهم في سد فجوة معرفية في الأدبيات، وتقديم أدلة تطبيقية يمكن أن تدعم تطوير الممارسات المحاسبية والإدارية في منظمات الأعمال.

ينبثق عن مشكلة الدراسة التساؤل الرئيس الآتي:

ما دور جودة البيئة التنظيمية في تعزيز فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف التجارية الليبية؟

ويتفرع عنه التساؤلات الفرعية الآتية:

1. إلى أي مدى تتوافر مقومات جودة البيئة التنظيمية في المصارف التجارية الليبية؟
2. ما مستوى فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف التجارية الليبية؟
3. هل تؤثر جودة البيئة التنظيمية تأثيراً معنوياً في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؟
4. أي أبعاد جودة البيئة التنظيمية تمثل الأكثر إسهاماً في تعزيز فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؟

3. فرضيات الدراسة

نظراً لأن نموذج الدراسة يتضمن متغيراً مستقلاً واحداً (جودة البيئة التنظيمية) متعدد الأبعاد (دعم الإدارة العليا، الثقافة التنظيمية، الاتصال التنظيمي، المرونة التنظيمية، والتعلم التنظيمي) ومتغيراً تابعاً واحداً (فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية)، فإن الفرضية الرئيسة للدراسة هي:

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة البيئة التنظيمية في تعزيز فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف التجارية الليبية.

ويمكن صياغة الفرضيات الفرعية كالآتي:

H1a: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدعم الإدارة العليا في تعزيز فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف التجارية الليبية.

H1b: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للثقافة التنظيمية في تعزيز فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف التجارية الليبية.

H1c: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة الاتصال والتواصل التنظيمي في تعزيز فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف التجارية الليبية.

H1d: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمرونة التنظيمية في تعزيز فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف التجارية الليبية.

H1e: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتعلم التنظيمي وتمكين العاملين في تعزيز فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف التجارية الليبية.

4. أهمية الدراسة

- **الأهمية النظرية (العلمية):** تتبع الأهمية العلمية للدراسة من تناولها العلاقة بين جودة البيئة التنظيمية وفعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وهي علاقة لم تحظَ بما يكفي من التداول في الأدبيات، ولا سيما في البيئات النامية. وتسعى الدراسة إلى الإسهام في سد جانب من الفجوة البحثية من خلال تقديم دليل تجريبي يوضح مدى إسهام جودة البيئة التنظيمية في تعزيز فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، بما يثري الأدبيات المحاسبية ويعزز فهم العوامل التنظيمية المؤثرة في نجاح هذه الممارسات، ويفتح المجال أمام دراسات مستقبلية تتناول هذه العلاقة في سياقات تنظيمية مختلفة.

- **الأهمية التطبيقية (العملية):** تتمثل الأهمية العملية للدراسة فيما يمكن أن تقدمه نتائجها من مؤشرات تساعد القيادات الإدارية ومتخذي القرار على إدراك أهمية تهيئة بيئة تنظيمية داعمة لتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بكفاءة وفاعلية. كما يمكن أن تسهم نتائج الدراسة في توجيه المنظمات بشكل عام والمصارف التجارية الليبية بشكل خاص، نحو تطوير الجوانب التنظيمية التي تعزز جودة بيئة العمل، بما ينعكس إيجاباً على جودة المعلومات الإدارية، ودعم القرارات الاستراتيجية، وتحسين الأداء التنظيمي، وتعزيز القدرة التنافسية في بيئة الأعمال المتغيرة.

5. أهداف الدراسة

تتمثل الدراسة في الهدف الرئيس التالي:

تحليل دور جودة البيئة التنظيمية في تعزيز فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف التجارية الليبية.

ولتحقيق الهدف الرئيس، تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. التعرف على مستوى توافر مقومات جودة البيئة التنظيمية في المصارف التجارية الليبية.
2. قياس مستوى فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف التجارية الليبية.
3. اختبار أثر جودة البيئة التنظيمية في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف التجارية الليبية.
4. تحديد أثر كل من دعم الإدارة العليا، والثقافة التنظيمية، والاتصال التنظيمي، والمرونة التنظيمية، والتعلم التنظيمي في تعزيز فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف التجارية الليبية.

6. حدود الدراسة

- **الحدود الموضوعية:** تقتصر الدراسة على تحليل دور جودة البيئة التنظيمية في تعزيز فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، دون التطرق إلى متغيرات تنظيمية أو بيئية أخرى قد تؤثر في هذه العلاقة.
- **الحدود المكانية:** تقتصر الدراسة على أحد المصارف التجارية الليبية الذي يتم اختياره بوصفه حالة دراسية، بهدف تحليل دور جودة البيئة التنظيمية في تعزيز فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في سياقه التنظيمي.
- **الحدود البشرية:** تقتصر الدراسة على العاملين والإدارات ذات العلاقة بالمحاسبة والإدارة والتخطيط واتخاذ القرار داخل المصرف محل الدراسة، وفقاً للفئات المستهدفة في عملية جمع البيانات.
- **الحدود الزمنية:** تقتصر الدراسة على البيانات التي يتم جمعها خلال فترة تنفيذ الدراسة خلال عام 2026.

7. التعريفات الإجرائية لمتغيرات الدراسة

- **جودة البيئة التنظيمية:** يقصد بجودة البيئة التنظيمية في هذه الدراسة مدى توافر المقومات التنظيمية داخل المصرف محل الدراسة التي تدعم تطبيق الممارسات الإدارية والمحاسبية بكفاءة وفاعلية، بما يشمل دعم الإدارة العليا، والثقافة التنظيمية، والاتصال التنظيمي، والمرونة التنظيمية، والتعلم التنظيمي. ويُقاس هذا المتغير من خلال استجابات أفراد العينة على فقرات مقياس ليكرت الخماسي، بحيث تعكس الدرجة المرتفعة ارتفاع مستوى جودة البيئة التنظيمية في المصرف.

- **فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:** يقصد بفعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مدى قدرة الممارسات المحاسبية الاستراتيجية المطبقة داخل المصرف على توفير معلومات محاسبية ذات قيمة استراتيجية تسهم في دعم التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتعزيز الأداء التنافسي. ويُقاس هذا المتغير من خلال استجابات أفراد العينة على فقرات مقياس ليكرت الخماسي، حيث تشير الدرجات المرتفعة إلى ارتفاع مستوى فعالية هذه الممارسات.

8. مراجعة الأدبيات السابقة

8.1. الدراسات التي تناولت جودة البيئة التنظيمية وأثرها في النظم والممارسات الإدارية

حظيت جودة البيئة التنظيمية باهتمام متزايد في أدبيات الإدارة والمحاسبة خلال السنوات الأخيرة، انطلاقاً من إدراك الباحثين أن نجاح النظم الإدارية والمحاسبية لا يعتمد على كفاءة الأدوات التقنية وحدها، وإنما يتوقف بدرجة كبيرة على البيئة التنظيمية التي تُطبق فيها. وتشير الأدبيات إلى أن البيئة التنظيمية تمثل منظومة متكاملة من الثقافة التنظيمية، والقيادة، والهيكل التنظيمي، وأنماط الاتصال، ونظم الحوافز، والمشاركة في اتخاذ القرار، وهي عناصر تؤثر بصورة مباشرة في سلوك الأفراد، وتدفق المعلومات، وكفاءة العمليات التنظيمية، ومن ثم في فعالية النظم الإدارية المختلفة. وقد انعكس هذا التوجه في عدد من الدراسات الحديثة التي تناولت العلاقة بين البيئة التنظيمية ومخرجات النظم المحاسبية والإدارية من زوايا متعددة.

ففي مراجعة منهجية شاملة، قدم Bogale and Debela (2024) تحليلاً لاثنتين وخمسين دراسة منشورة حول الثقافة التنظيمية، بهدف تحديد أبعادها الرئيسة واتجاهات تطورها وتأثيرها في فعالية المنظمات. وأظهرت نتائج المراجعة أن الثقافة التنظيمية تُعد أحد أكثر العوامل تأثيراً في كفاءة الأداء التنظيمي، من خلال دورها في تعزيز الابتكار، والعمل الجماعي، والتوجه نحو النتائج، والتكيف مع التغيرات البيئية. كما خلص الباحثان إلى أن المنظمات التي تتمتع بثقافة تنظيمية مرنة وقابلة للتعلم تحقق مستويات أعلى من الكفاءة والفاعلية مقارنة بالمنظمات التي تتسم بالجمود التنظيمي، وأوصيا بضرورة توجيه البحوث المستقبلية نحو دراسة كيفية تأثير الثقافة التنظيمية في النظم الإدارية المتخصصة، ومنها نظم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

وفي السياق نفسه، تناولت دراسة Zelien and Rapina (2022) أثر الثقافة التنظيمية واستراتيجية الأعمال وفائدة نظم المحاسبة الإدارية في الأداء التنظيمي داخل الشركات الصناعية الإندونيسية باستخدام نمذجة المعادلات الهيكلية (SEM). وأظهرت النتائج أن الثقافة التنظيمية تؤثر تأثيراً إيجابياً ومعنوياً في الأداء التنظيمي، كما أن فائدة نظم المحاسبة الإدارية تمثل أحد المسارات التي تنتقل من خلالها آثار الثقافة التنظيمية إلى تحسين الأداء. وتؤكد هذه النتائج أن البيئة التنظيمية لا تقتصر على دعم السلوك التنظيمي، بل تمتد آثارها إلى رفع كفاءة النظم المحاسبية المستخدمة في اتخاذ القرارات الإدارية والاستراتيجية.

كما ركزت دراسة Qatawneh (2023) على تحليل العلاقة بين الثقافة التنظيمية ومخرجات نظم المعلومات المحاسبية في الشركات الصغيرة والمتوسطة في الأردن، مع قياس أبعاد الثقافة التنظيمية المتمثلة في المشاركة، والقدرة على التكيف، والاتساق، والرسالة التنظيمية. وأثبتت الدراسة وجود تأثير إيجابي ذي دلالة إحصائية للثقافة التنظيمية في تحسين مخرجات نظم المعلومات المحاسبية، وكان بعد المشاركة التنظيمية الأكثر تأثيراً، يليه الاتساق التنظيمي، ثم بقية الأبعاد. وأوصت الدراسة بضرورة الاستثمار في تنمية الثقافة التنظيمية بوصفها أحد المحددات الرئيسة لجودة المعلومات المحاسبية وكفاءة استخدامها في دعم القرارات الإدارية.

وتوصلت دراسة Khalili et al. (2025) إلى نتائج مقاربة عند اختبار أثر الثقافة التنظيمية في نظم المعلومات المحاسبية والأداء التشغيلي داخل البلديات الإيرانية. وأظهرت الدراسة أن أبعاد الرسالة التنظيمية، والمشاركة، والاستقرار التنظيمي تؤثر بصورة مباشرة في فعالية نظم المعلومات المحاسبية،

كما أن نظم المعلومات المحاسبية نفسها كان لها تأثير إيجابي في الأداء التشغيلي. وتبرز أهمية هذه الدراسة في إظهار أن البيئة التنظيمية تؤثر في الأداء بصورة غير مباشرة أيضاً من خلال تحسين جودة النظم المحاسبية، وهو ما يدعم الاتجاهات الحديثة التي تنظر إلى النظم المحاسبية باعتبارها آلية وسيطة بين البيئة التنظيمية والأداء المؤسسي .

وعلى الرغم من اختلاف البيئات التي أجريت فيها هذه الدراسات، فإنها تتفق بصورة واضحة على أن جودة البيئة التنظيمية تمثل أحد المتطلبات الأساسية لتعزيز الاستفادة من النظم الإدارية والمحاسبية. كما تتفق على أن القيادة الداعمة، والثقافة التنظيمية الإيجابية، والمشاركة، والمرونة التنظيمية، تعد من أكثر الأبعاد تأثيراً في نجاح تلك النظم. غير أن هذه الدراسات ركزت بصورة رئيسة على الأداء التنظيمي أو نظم المعلومات المحاسبية، ولم تتناول بصورة مباشرة فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بوصفها متغيراً تابعاً مستقلاً، وهو ما يفتح المجال أمام مزيد من البحث في هذا الاتجاه.

تكشف الدراسات السابقة عن تطور واضح في فهم دور البيئة التنظيمية، إذ انتقلت من النظر إليها بوصفها عاملاً سلوكياً يؤثر في العاملين، إلى اعتبارها مورداً استراتيجياً يؤثر في جودة النظم الإدارية والمحاسبية وقدرتها على تحقيق القيمة التنظيمية. ومع ذلك، يمكن تسجيل عدة ملاحظات نقدية.

أولاً، ركزت غالبية الدراسات على الثقافة التنظيمية باعتبارها المكون الرئيس للبيئة التنظيمية، بينما أهملت أبعاداً أخرى لا تقل أهمية، مثل القيادة، والهيكل التنظيمي، ونظم الاتصال، والتمكين، والدعم الإداري، رغم أن هذه العناصر تعمل بصورة تكاملية داخل المنظمة.

ثانياً، انصبحت معظم الدراسات على نظم المعلومات المحاسبية أو الأداء التنظيمي كمخرجات نهائية، في حين لم تحظ فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالاهتمام الكافي، على الرغم من كونها تمثل حلقة أساسية في تحويل المعلومات المحاسبية إلى قرارات استراتيجية.

ثالثاً، أجريت أغلب الدراسات في بيئات آسيوية أو شرق أوسطية ذات خصائص تنظيمية واقتصادية مختلفة عن البيئة الليبية، مما يحد من إمكانية تعميم نتائجها على القطاع المصرفي الليبي الذي يتسم بخصوصية مؤسسية وتنظيمية تستدعي اختباره بصورة مستقلة.

رابعاً، اعتمدت معظم الدراسات على تصميمات مقطعية (Cross-sectional) ركزت على اختبار العلاقات المباشرة، بينما لم تتناول بصورة كافية الآليات التي تفسر كيفية انتقال أثر البيئة التنظيمية إلى فعالية الممارسات المحاسبية الاستراتيجية.

ومن ثم، فإن الأدلة الحالية تؤكد أهمية البيئة التنظيمية، لكنها لا تقدم تفسيراً متكافئاً لكيفية انعكاس جودة هذه البيئة على فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وهو ما يمثل أحد المبررات الرئيسة للدراسة الحالية، ولا سيما في سياق القطاع المصرفي الليبي.

8.2. الدراسات التي تناولت ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وفعاليتها

شهدت الأدبيات المتعلقة بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية تطوراً ملحوظاً خلال العقد الأخيرين، حيث انتقل اهتمام الباحثين من التركيز على مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأدواتها إلى دراسة محددات تطبيقها وآثارها في الأداء التنظيمي والقدرة التنافسية. ويعكس هذا التحول إدراكاً متزايداً بأن القيمة الحقيقية لهذه الممارسات لا تكمن في مجرد تبني أدواتها، وإنما في مدى فعاليتها في دعم القرارات الاستراتيجية وتحقيق الأهداف طويلة الأجل. وقد تناولت العديد من الدراسات هذا الموضوع من خلال مراجعات منهجية ودراسات تطبيقية في بيئات اقتصادية مختلفة.

في هذا السياق، قدم Ojra, Opute, and Alsolmi (2021) مراجعة أدبية منهجية هدفت إلى تحليل الأسس النظرية للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، والعوامل المؤثرة في تطبيقها، وانعكاساتها على الأداء

التنظيمي. وأظهرت الدراسة أن ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تؤدي دورًا محوريًا في تحسين جودة القرارات الاستراتيجية وتعزيز الأداء، إلا أن فعاليتها تختلف باختلاف خصائص البيئة التنظيمية، وشدة المنافسة، ودرجة اللامركزية، ومستوى رسمية الإجراءات التنظيمية. كما أوصى الباحثون بضرورة الانتقال من دراسة تبني الممارسات إلى دراسة العوامل التي تحدد فعاليتها في البيئات التنظيمية المختلفة، وهو ما يمثل أحد الاتجاهات البحثية الواعدة في هذا المجال .

وفي مراجعة أخرى، تناول Rashid et al. (2021) الدراسات التطبيقية المتعلقة بممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الاقتصادات المتقدمة والنامية، مع التركيز على معدلات تبني هذه الممارسات، والعوامل المؤثرة فيها، وأثارها في الأداء المؤسسي. وأظهرت نتائج الدراسة وجود تباين واضح بين الدول المتقدمة والنامية في مستوى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، كما بينت أن استخدام أدوات مثل تحليل المنافسين، وتحليل العملاء، والمقارنة المرجعية، والتكلفة الاستراتيجية، يرتبط بتحسين الأداء عندما يتوافر سياق تنظيمي مناسب. وأكدت الدراسة أن اختلاف النتائج بين الدراسات السابقة يعود بدرجة كبيرة إلى اختلاف الظروف التنظيمية والمؤسسية التي تعمل فيها المنظمات، وليس إلى اختلاف الممارسات المحاسبية ذاتها .

كما قدم Nik Abdullah et al. (2022) مراجعة منهجية شملت الأدبيات المنشورة بين عامي 1982 و2022، بهدف تحليل دوافع تبني ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ومستويات استخدامها، وتأثيرها في تحقيق الأهداف التنظيمية، إضافة إلى تحديد الفجوات البحثية المستقبلية. وأكدت الدراسة أن ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تمتلك قدرة كبيرة على دعم اتخاذ القرار، وتحسين الأداء، وتعزيز الميزة التنافسية، إلا أن الأدلة التطبيقية ما تزال غير متجانسة بسبب اختلاف البيئات التنظيمية، وتباين المفاهيم المستخدمة لقياس التطبيق والفعالية. كما خلص الباحثون إلى أن الأدبيات الحالية ما زالت بحاجة إلى دراسات تربط بين البيئة التنظيمية وفعالية الممارسات بدلاً من الاقتصار على دراسة معدلات تبنيها .

وفي أحدث المراجعات، أجرى Karki and Bhandari (2025) مراجعة تحليلية للأبحاث المنشورة خلال الفترة (2016-2025)، بهدف رسم خريطة موضوعية لاتجاهات البحث في المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. وأظهرت نتائج الدراسة أن نجاح ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يعتمد على توافرها مع الاستراتيجية التنظيمية، ودعم الإدارة العليا، والثقافة التنظيمية، والقيادة، وعمليات المنظمة. كما أكدت أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية أصبحت تُنظر إليها بوصفها أداة متعددة الأبعاد تربط بين المؤشرات المالية وغير المالية في دعم القرارات الاستراتيجية، وأن فعالية هذه الممارسات ترتبط أكثر بالسياق التنظيمي الذي تعمل فيه مقارنة بخصائص الأدوات المحاسبية نفسها .

تعكس هذه الدراسات مجتمعة تحولاً واضحاً في الفكر المحاسبي المعاصر، إذ لم يعد الاهتمام منصباً على مدى استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وإنما على الظروف التنظيمية التي تجعل هذه الأدوات قادرة على إنتاج معلومات استراتيجية ذات قيمة، وتحويلها إلى قرارات تسهم في تعزيز الأداء والقدرة التنافسية للمنظمة.

تكشف الدراسات السابقة عن وجود إجماع علمي على أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تمثل أحد أهم التطورات الحديثة في الفكر المحاسبي، وأنها تؤدي دوراً مهماً في دعم القرارات الاستراتيجية وتحسين الأداء المؤسسي. إلا أن مراجعة هذه الدراسات تكشف في الوقت ذاته عن عدد من القضايا البحثية التي ما تزال بحاجة إلى مزيد من المعالجة.

أولاً، ركزت غالبية الدراسات على تبني ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (Adoption) باعتباره المتغير الرئيس، بينما حظي مفهوم فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (Effectiveness) باهتمام محدود نسبياً. ويُعد هذا التوجه قاصراً، لأن استخدام الممارسات لا يعني بالضرورة نجاحها في

تحقيق الأهداف الاستراتيجية، فقد تتبنى منظمات عديدة الأدوات نفسها، لكنها تحقق مستويات مختلفة من الأداء تبعاً لاختلاف السياق التنظيمي.

ثانياً، اعتمدت نسبة كبيرة من الدراسات على قياس العلاقة المباشرة بين ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء التنظيمي، دون تفسير الآليات التنظيمية التي تجعل هذه العلاقة أقوى أو أضعف. ونتيجة لذلك، بقيت البيئة التنظيمية تُعامل في كثير من الأحيان كعامل ثانوي أو متغير رقابي، رغم الأدلة المتزايدة على أنها قد تكون المحدد الرئيس لفعالية تلك الممارسات.

ثالثاً، ركزت المراجعات الحديثة على تصنيف أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ودوافع استخدامها، لكنها لم تقدم نموذجاً تفسيرياً متكاملًا يوضح كيفية تفاعل عناصر البيئة التنظيمية مع هذه الممارسات لإنتاج قيمة استراتيجية. ويظهر هذا النقص بصورة خاصة في البيئات النامية التي تختلف خصائصها المؤسسية عن الاقتصادات المتقدمة.

رابعاً، تكاد تخلو الأدبيات الحديثة من دراسات تناولت فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في القطاع المصرفي الليبي، رغم أن هذا القطاع يواجه تحديات تنظيمية وتقنية وبيئية تجعل دراسة هذه العلاقة أكثر أهمية من الناحية التطبيقية.

وعليه، فإن الأدبيات الحالية تؤكد أهمية المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، لكنها لا تزال بحاجة إلى تفسير أكثر عمقاً للعوامل التنظيمية التي تحدد مستوى فعاليتها، وهو ما تسعى الدراسة الحالية إلى معالجته من خلال فحص دور جودة البيئة التنظيمية في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في البيئة المصرفية الليبية.

8.3. الدراسات التي تناولت محددات تطبيق وفعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

اتجهت الدراسات الحديثة إلى تجاوز الاهتمام بقياس مدى انتشار ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، والتركيز بدلاً من ذلك على العوامل التي تفسر اختلاف مستويات تطبيقها وفعاليتها بين المنظمات. وقد انطلقت هذه الدراسات من فرضية مفادها أن نجاح هذه الممارسات لا يعتمد على خصائصها الفنية فحسب، وإنما يتأثر بمجموعة من العوامل التنظيمية والبيئية والإدارية التي تحدد قدرة المنظمة على توظيف المعلومات المحاسبية في دعم القرارات الاستراتيجية. وفي هذا الإطار، برزت البيئة التنظيمية، والثقافة التنظيمية، ودعم الإدارة العليا، وعدم التأكد البيئي، والبنية المعلوماتية بوصفها من أكثر المحددات تناولاً في الأدبيات المعاصرة.

في هذا السياق، هدفت دراسة Tran (2023) إلى تحديد العوامل المؤثرة في تبني ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الفيتنامية، اعتماداً على بيانات جمعت من (305) منشآت. وأظهرت النتائج أن دعم الإدارة العليا، والثقافة التنظيمية، وعدم التأكد البيئي المدرك، وشبكات الإدارة، تمثل جميعها عوامل ذات تأثير إيجابي ومعنوي في تبني ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. كما أوضحت الدراسة أن الثقافة التنظيمية ليست مجرد عنصر داعم، بل تمثل أحد المحددات الجوهرية لقدرة المنظمة على استيعاب الممارسات الاستراتيجية وتوظيفها في تحسين القرارات الإدارية، بما يعكس الدور المحوري للبيئة التنظيمية في نجاح هذه الممارسات.

وفي الاتجاه نفسه، تناولت دراسة Safarzadeh and Hooshmand Kashani (2025) أثر البيئة الخارجية في تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الإيرانية. وأظهرت النتائج أن عدم التأكد البيئي، وتقلبات السوق، وغموض المعلومات، وشدة المنافسة، وهيمنة المنافسين، تؤثر جميعها تأثيراً إيجابياً في استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، بينما لم يظهر كل من عدم القدرة على التنبؤ البيئي ونقص المعلومات البيئية تأثيراً معنوياً.

وتشير هذه النتائج إلى أن استجابة المنظمات للمتغيرات البيئية تختلف باختلاف طبيعة هذه المتغيرات، وأن بعض أبعاد البيئة أكثر قدرة من غيرها على تحفيز استخدام الممارسات الاستراتيجية .

كما قدمت دراسة Bekhradi Nasab and Maddahali (2022) نموذجًا أكثر تكاملاً لفهم محددات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث اختبرت الدور المعدل لكل من الثقافة التنظيمية ونظم المعلومات في العلاقة بين شبكة المحاسبة الإدارية والمحاسبين الإداريين من جهة، وتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من جهة أخرى. وأظهرت النتائج وجود تأثير إيجابي مباشر للثقافة التنظيمية الموجهة نحو الابتكار والنتائج في تطبيق الممارسات، إضافة إلى وجود دور معدل لنظم المعلومات والثقافة التنظيمية في تقوية العلاقات بين المتغيرات. وتبرز أهمية هذه الدراسة في انتقالها من اختبار العلاقات المباشرة إلى دراسة التأثيرات التفاعلية، وهو اتجاه حديث في بحوث المحاسبة الإدارية الاستراتيجية .

تتفق هذه الدراسات مع ما خلصت إليه المراجعات المنهجية الحديثة، التي تؤكد أن فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ترتبط بالسياق التنظيمي الذي تعمل فيه أكثر من ارتباطها بالأدوات المحاسبية ذاتها. فقد أوضح Ojra et al. (2021) أن عوامل مثل اللامركزية، والاستراتيجية التنظيمية، وشدة المنافسة، والخصائص المؤسسية، تمثل متغيرات طارئة (Contingency Factors) تحدد قدرة ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على تحسين الأداء التنظيمي. كما أشارت مراجعة Nik Abdullah et al. (2022) إلى أن البيئة التنظيمية والقيادة وثقافة المنظمة أصبحت من أكثر الموضوعات حضوراً في البحوث الحديثة، مع استمرار الحاجة إلى نماذج تفسيرية أكثر تكاملاً توضح آليات تأثيرها في فعالية الممارسات .

وعلى الرغم من اختلاف البيئات الاقتصادية التي أجريت فيها هذه الدراسات، فإنها تكاد تجمع على أن المنظمات التي تتوافر فيها قيادة داعمة، وثقافة تنظيمية إيجابية، وبنية معلوماتية متطورة، وقدرة على التكيف مع المتغيرات البيئية، تكون أكثر قدرة على تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بصورة تحقق قيمة مضافة للمنظمة. ويعكس ذلك تحولاً في الأدبيات من التركيز على ماذا تطبق المنظمة؟ إلى التركيز على في أي بيئة تنظيمية تصبح هذه الممارسات فعالة؟

تكشف الدراسات السابقة عن تطور واضح في تفسير محددات نجاح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث انتقل الاهتمام من العوامل الفنية إلى العوامل التنظيمية والمؤسسية. ومع ذلك، ما تزال هناك مجموعة من القضايا البحثية التي تستحق مزيداً من الدراسة.

أولاً، ركزت غالبية الدراسات على محددات تبني ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، بينما لم تميز بصورة كافية بين تبني الممارسة وفعاليتها. فوجود الممارسة داخل المنظمة لا يعني بالضرورة أنها تحقق قيمة استراتيجية أو تؤثر في جودة القرارات والأداء، وهو ما يستدعي الانتقال إلى قياس الفعالية بوصفها متغيراً أكثر عمقاً.

ثانياً، تناولت معظم الدراسات البيئة التنظيمية من خلال متغيرات منفصلة مثل الثقافة التنظيمية، أو دعم الإدارة العليا، أو نظم المعلومات، دون النظر إليها باعتبارها بناءً تنظيمياً متكاملًا (Higher-order Construct) يعكس جودة البيئة التنظيمية بكل أبعادها. ويؤدي هذا التجزؤ إلى صعوبة بناء إطار نظري شامل يفسر العلاقة بين البيئة التنظيمية وفعالية الممارسات.

ثالثاً، ركزت الدراسات التطبيقية على قطاعات صناعية أو شركات مساهمة في آسيا والشرق الأوسط، بينما لم تحظ المؤسسات المالية، وخاصة المصارف في الاقتصادات الانتقالية أو الهشة، بالاهتمام الكافي، رغم اختلاف طبيعة قراراتها الاستراتيجية واعتمادها الكبير على المعلومات المحاسبية.

رابعاً، اتجهت بعض الدراسات الحديثة إلى اختبار الأدوار المعدلة للثقافة التنظيمية ونظم المعلومات، إلا أنها لم تتناول جودة البيئة التنظيمية كمتغير مستقل شامل يفسر فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، الأمر الذي يترك فجوة نظرية ومنهجية ما تزال بحاجة إلى معالجة.

بناءً على ذلك، يمكن القول إن الأدبيات الحديثة توصلت إلى توافق واسع حول أهمية البيئة التنظيمية في نجاح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، لكنها لم تقدم بعد تفسيراً متكاملاً لأثر جودة البيئة التنظيمية في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، خاصة في البيئات العربية والليبية، وهو ما تسعى الدراسة الحالية إلى معالجته.

8.4. التحليل النقدي للدراسات السابقة (Critical Analysis of Previous Studies)

تكشف مراجعة الأدبيات السابقة عن تطور ملحوظ في الاهتمام بممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية خلال العقدين الأخيرين، حيث انتقل تركيز الباحثين من التعريف بالمفهوم وأدواته إلى دراسة محددات تطبيقه وآثاره في الأداء التنظيمي والميزة التنافسية. كما تزايد الاهتمام بدور البيئة التنظيمية بوصفها أحد العوامل المؤثرة في نجاح النظم الإدارية والمحاسبية، وهو ما انعكس في العديد من الدراسات الحديثة التي تناولت الثقافة التنظيمية، ودعم الإدارة العليا، وعدم التأكد البيئي، ونظم المعلومات بوصفها عوامل تفسر الاختلاف في نتائج تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

وعلى الرغم من هذا التطور، فإن الأدبيات ما تزال تعاني من عدد من أوجه القصور النظرية والمنهجية. فمن الناحية المفاهيمية، ركزت غالبية الدراسات على تبني ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (Strategic Management Accounting Adoption)، بينما لم تمنح الاهتمام الكافي لمفهوم فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (Strategic Management Accounting Effectiveness). ويُعد هذا التوجه محدوداً، لأن وجود الممارسة داخل المنظمة لا يعني بالضرورة استخدامها بكفاءة أو تحقيقها للقيمة الاستراتيجية المنشودة، إذ قد تتبنى منظمات متعددة الأدوات نفسها، لكنها تحقق نتائج مختلفة تبعاً لاختلاف جودة البيئة التنظيمية التي تعمل فيها.

كما يُلاحظ أن معظم الدراسات تناولت البيئة التنظيمية من خلال مكونات منفصلة، مثل الثقافة التنظيمية، أو دعم الإدارة العليا، أو الهيكل التنظيمي، أو نظم المعلومات، دون دمج هذه العناصر ضمن بناء مفاهيمي متكامل يعبر عن جودة البيئة التنظيمية. وقد أدى هذا التجزؤ إلى تقديم تفسيرات جزئية للعلاقات المدروسة، دون الوصول إلى نموذج يوضح الكيفية التي تتفاعل بها هذه الأبعاد مجتمعة في تعزيز فعالية الممارسات المحاسبية الاستراتيجية. ويتضح ذلك في الدراسات التي ركزت على الثقافة التنظيمية وعلاقتها بالأداء أو بنظم المعلومات المحاسبية، دون الانتقال إلى دراسة أثر البيئة التنظيمية الشاملة في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

ومن الناحية المنهجية، اعتمدت أغلب الدراسات على تصميمات مقطعية (Cross-sectional Designs) واختبرت العلاقات المباشرة بين المتغيرات، في حين لم تحاول سوى دراسات محدودة تفسير الآليات التنظيمية التي تجعل ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية أكثر أو أقل فعالية. كما أن عدداً محدوداً فقط من الدراسات تناول الأدوار التفاعلية أو المعدلة للثقافة التنظيمية أو نظم المعلومات، الأمر الذي يشير إلى الحاجة لتطوير نماذج تفسيرية أكثر شمولاً تستند إلى نظريات مثل نظرية الموقف (Contingency Theory) ونظرية الموارد (Resource-Based View) والنظرية المؤسسية (Institutional Theory)، بما يسمح بفهم العلاقة بصورة أكثر عمقاً.

يلاحظ كذلك أن معظم الأدلة التجريبية المتاحة جاءت من الاقتصادات الآسيوية أو الدول المتقدمة أو بعض دول الشرق الأوسط، مثل فيتنام، وإندونيسيا، وإيران، والأردن، بينما تكاد تنعدم الدراسات التي تناولت هذه العلاقة في البيئة الليبية. وتكتسب هذه الفجوة أهمية خاصة في ضوء الخصائص التنظيمية للمصارف الليبية، التي تعمل في بيئة تتسم بدرجة مرتفعة من عدم اليقين والتغيرات الاقتصادية والتنظيمية،

الأمر الذي قد يجعل أثر جودة البيئة التنظيمية في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مختلفاً عن البيئات التي أجريت فيها الدراسات السابقة.

وعليه، فإن الأدبيات الحالية تؤكد بصورة متكررة أهمية البيئة التنظيمية وأهمية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كلاً على حدة، إلا أنها لا تزال تفتقر إلى نموذج تفسيري يربط بين جودة البيئة التنظيمية وفعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بصورة مباشرة، ولا سيما في القطاع المصرفي في الاقتصادات النامية. ومن ثم، فإن الحاجة ما تزال قائمة لإجراء دراسة تعالج هذه الفجوة وتسهم في توسيع المعرفة النظرية والتطبيقية في هذا المجال.

8.5. الفجوة البحثية

استناداً إلى التحليل النقدي للدراسات السابقة، يمكن تحديد الفجوة البحثية الحالية في ثلاثة مستويات مترابطة.

أولاً: الفجوة النظرية (Theoretical Gap) ركزت معظم الدراسات على تفسير تبني ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية أو علاقتها بالأداء التنظيمي، بينما لم تحظ العلاقة بين جودة البيئة التنظيمية وفعالية هذه الممارسات بالاهتمام الكافي، الأمر الذي يحد من فهم الكيفية التي تسهم بها البيئة التنظيمية في تعظيم القيمة الاستراتيجية للممارسات المحاسبية.

ثانياً: الفجوة المنهجية (Methodological Gap) اعتمدت غالبية الدراسات على قياس مكونات البيئة التنظيمية بصورة منفصلة، مثل الثقافة التنظيمية أو دعم الإدارة العليا أو عدم التأكد البيئي، دون تبني منظور تكاملي يعبر عن جودة البيئة التنظيمية كبناء متعدد الأبعاد، كما ركزت على قياس تبني الممارسات أكثر من قياس فعاليتها.

ثالثاً: الفجوة التطبيقية (Contextual Gap) تركزت الأدلة التجريبية في دول آسيوية وأوروبية وبعض دول الشرق الأوسط، في حين تندر الدراسات التي تناولت هذه العلاقة في القطاع المصرفي الليبي، رغم خصوصية البيئة التنظيمية والمؤسسية التي تعمل فيها المصارف الليبية وما تواجهه من تحديات تنظيمية واقتصادية تستوجب دراسة مستقلة.

وانطلاقاً من هذه الفجوات، تسعى الدراسة الحالية إلى اختبار أثر جودة البيئة التنظيمية في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف التجارية الليبية، بما يسهم في سد فجوة معرفية ومنهجية وسياقية، ويقدم إطاراً تفسيرياً أكثر شمولاً للعلاقة بين المتغيرين في بيئة بحثية لم تحظ بالاهتمام الكافي في الأدبيات السابقة.

8. منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي بوصفه المنهج الأكثر ملاءمة لتحقيق أهدافها، وذلك من خلال وصف مستوى جودة البيئة التنظيمية وفعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وتحليل العلاقة بينهما داخل مصرف الوحدة. كما اتبعت الدراسة إستراتيجية دراسة الحالة (Case Study)، حيث ركزت على أحد المصارف التجارية الليبية بوصفه حالة بحثية تسمح بفهم الظاهرة في سياقها التنظيمي الفعلي، واختبار أثر جودة البيئة التنظيمية في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

9. نتائج الدراسة

10.1. تحليل المتغيرات الديموغرافية

جدول (1). نتائج تحليل المتغيرات الديموغرافية

ت	الجنس	العدد	النسبة (%)
1.	ذكر	79	66%
2.	أنثى	41	34%
المتوسط العام			
100%		120	
ت	المؤهل العلمي	العدد	النسبة (%)
1.	دراسات عليا	13	11%
2.	جامعي (ليسانس/بكالوريوس)	73	61%
3.	دبلوم عالي	12	10%
4.	دبلوم متوسط فما دون	22	18%
المتوسط العام			
100%		120	
ت	الخبرة	العدد	النسبة (%)
1.	أقل من 5 سنوات	22	18%
2.	من 5 إلى 10 سنوات	51	43%
3.	من 11 إلى 15 سنة	30	25%
4.	أكثر من 15 سنة	17	14%
المتوسط العام			
100%		120	

يتضح من نتائج جدول (1) أن عينة الدراسة البالغ حجمها 120 مفردة تتميز بتنوع ديموغرافي مناسب من حيث الجنس والمؤهل العلمي والخبرة العملية. فمن حيث الجنس، شكّل الذكور النسبة الأكبر بواقع 66% مقابل 34% للإناث، وهو ما يشير إلى ارتفاع التمثيل النسبي للذكور في عينة الدراسة، مع وجود مشاركة نسائية جيدة تسمح بتمثيل وجهات نظر كلا الجنسين.

أما من حيث المؤهل العلمي، فقد استحوذ حملة المؤهل الجامعي (ليسانس/بكالوريوس) على النسبة الأكبر والبالغة 61%، تلاهم الحاصلون على دبلوم متوسط فما دون بنسبة 18%، ثم حملة الدراسات العليا بنسبة 11%، وأخيراً الدبلوم العالي بنسبة 10%. وتكشف هذه النتائج أن غالبية أفراد العينة يتمتعون بتأهيل أكاديمي جامعي أو أعلى، الأمر الذي يعزز قدرتهم على فهم طبيعة الموضوع محل الدراسة، ولا سيما ما يتعلق بالجوانب المحاسبية والتكليفية والمالية المرتبطة بالطاقة البديلة.

وفيما يتعلق بسنوات الخبرة، جاءت فئة من 5 إلى 10 سنوات في المرتبة الأولى بنسبة 43%، تلتها فئة من 11 إلى 15 سنة بنسبة 25%، ثم فئة أقل من 5 سنوات بنسبة 18%، بينما بلغت نسبة ذوي الخبرة التي

تتجاوز 15 سنة 14%. ويلاحظ أن 82% من أفراد العينة لديهم خبرة خمس سنوات فأكثر، وهو مؤشر مهم على امتلاك غالبية المشاركين خبرة عملية كافية تمكّنهم من تقديم تقديرات أكثر واقعية بشأن ممارسات محاسبة تكاليف الطاقة البديلة وانعكاساتها على الأداء المالي.

وبصفة عامة، تشير الخصائص الديموغرافية إلى أن العينة تتمتع بمستوى مناسب من التأهيل العلمي والخبرة العملية والتنوع بين الجنسين، مما يدعم ملاءمتها لطبيعة الدراسة ويعزز القيمة التفسيرية لاستجاباتها عند تحليل العلاقة لدور جودة البيئة التنظيمية في تعزيز فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف التجارية الليبية.

10.2. الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

جدول (2). الإحصاء الوصفي لأبعاد جودة البيئة التنظيمية

ت	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	المستوى
1.	دعم الإدارة العليا	3.52	0.76	70.4%	1	أعلى من المتوسط
2.	الثقافة التنظيمية	3.34	0.81	66.8%	3	متوسط
3.	الاتصال التنظيمي	3.41	0.79	68.2%	2	أعلى من المتوسط بقليل
4.	المرونة التنظيمية	3.18	0.87	63.6%	5	متوسط
5.	التعلم التنظيمي	3.27	0.84	65.4%	4	متوسط
المتوسط العام	جودة البيئة التنظيمية	3.34	0.81	66.8%	-	متوسط يميل إلى الارتفاع

يتضح من نتائج جدول (2) أن مستوى جودة البيئة التنظيمية في المصارف محل الدراسة جاء بصورة عامة عند مستوى متوسط يميل إلى الارتفاع، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام 3.34 بانحراف معياري 0.81 ووزن نسبي 66.8%. وتشير هذه النتيجة إلى أن البيئة التنظيمية تتوافر بدرجة مقبولة، إلا أنها لم تصل إلى مستوى مرتفع بصورة واضحة، بما يعكس وجود جوانب إيجابية إلى جانب بعض الجوانب التي ما تزال بحاجة إلى التطوير والتحسين.

وجاء بُعد دعم الإدارة العليا في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.52 ووزن نسبي 70.4%، وهو ما يشير إلى إدراك أفراد العينة لوجود اهتمام نسبي من الإدارة العليا بدعم الممارسات المحاسبية وتوفير البيئة المناسبة لتطويرها. ويكتسب هذا البعد أهمية خاصة لأن الاستبيان يقيس من خلاله دعم الإدارة لتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وتوفير الموارد، وتشجيع استخدام المعلومات المحاسبية في القرارات الاستراتيجية.

وجاء الاتصال التنظيمي في المرتبة الثانية بمتوسط 3.41 وانحراف معياري 0.79 ووزن نسبي 68.2%، بما يدل على وجود مستوى إيجابي محدود في قنوات الاتصال وتبادل المعلومات بين الإدارات. وتعد هذه النتيجة مهمة في سياق الدراسة، لأن فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تعتمد بدرجة كبيرة على سرعة انتقال المعلومات المحاسبية ودقتها بين الوحدات الإدارية المختلفة. ويتضمن هذا البعد في الاستبيان توافر قنوات اتصال فعالة، وتبادل المعلومات في الوقت المناسب، ووضوحها ودقتها.

أما الثقافة التنظيمية فقد جاءت في المرتبة الثالثة بمتوسط 3.34 ووزن نسبي 66.8%، وهو ما يعكس مستوى متوسطاً من دعم ثقافة المصرف لتبادل المعرفة والعمل الجماعي والابتكار وتقبل الأفكار الجديدة. كما سجل التعلم التنظيمي متوسطاً قدره 3.27 ووزناً نسبياً 65.4%، مما يشير إلى أن الممارسات المتعلقة بالتدريب واكتساب المعارف والاستفادة من الخبرات السابقة لا تزال في مستوى متوسط، وتحتاج إلى تعزيز أكبر حتى تصبح جزءاً أكثر رسوخاً من البيئة التنظيمية الداعمة للممارسات المحاسبية الحديثة.

وفي المقابل، سجل بُعد المرونة التنظيمية أدنى متوسط بلغ 3.18 بانحراف معياري 0.87 ووزن نسبي 63.6%، بما يشير إلى أن قدرة المصارف على التكيف السريع مع المتغيرات وتعديل الإجراءات والسياسات والاستجابة للتحديات لا تزال محدودة نسبياً مقارنة ببقية الأبعاد. وقد تمثل هذه النتيجة نقطة ضعف مهمة؛ لأن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تحتاج إلى بيئة تنظيمية مرنة قادرة على الاستجابة السريعة للمتغيرات السوقية والتكنولوجية والتنظيمية.

وبصورة عامة، تعكس النتائج أن قوة البيئة التنظيمية تتركز بصورة أكبر في دعم الإدارة العليا والاتصال التنظيمي، بينما تبرز الحاجة إلى تحسين المرونة والتعلم التنظيمي. وهذا يشير إلى أن تطوير فعالية المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لا يتطلب فقط دعماً إدارياً، بل يحتاج أيضاً إلى بناء ثقافة تعلم مستمر، وزيادة القدرة على التكيف، وتحديث الإجراءات التنظيمية بما يتلاءم مع التغيرات المتسارعة في البيئة المصرفية.

جدول (3). الإحصاء الوصفي لأبعاد فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

ت	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
1.	جودة المعلومات الاستراتيجية	3.48	0.74	69.6%	1
2.	دعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية	3.39	0.79	67.8%	2
3.	تحسين الأداء التنظيمي	3.28	0.83	65.6%	3
4.	تعزيز القدرة التنافسية	3.16	0.88	63.2%	4
المتوسط العام	فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية	3.33	0.81	66.6%	

يتضح من نتائج جدول (3) أن مستوى فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف محل الدراسة جاء بصورة عامة عند مستوى متوسط يميل إلى الارتفاع، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام 3.33 بانحراف معياري 0.81 ووزن نسبي 66.6%. وتشير هذه النتيجة إلى أن فعالية هذه الممارسات تتحقق بدرجة مقبولة، إلا أنها لم تصل إلى مستوى مرتفع بصورة واضحة، بما يعكس وجود جوانب إيجابية إلى جانب بعض الجوانب التي ما تزال بحاجة إلى التطوير والتحسين.

وجاء بُعد جودة المعلومات الاستراتيجية في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.48 ووزن نسبي 69.6%، وهو ما يشير إلى إدراك أفراد العينة لوجود أثر مباشر للممارسات المحاسبية في توفير معلومات دقيقة وملائمة. ويكتسب هذا البعد أهمية خاصة لأن الاستبيان يقيس من خلاله قدرة هذه الممارسات على تحسين جودة مخرجات النظام المحاسبي لتلائم المتطلبات الحديثة.

وجاء دعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المرتبة الثانية بمتوسط 3.39 وانحراف معياري 0.79 ووزن نسبي 67.8%، بما يدل على وجود مستوى إيجابي محدود في توظيف هذه المعلومات لدعم القرارات الإدارية. وتعد هذه النتيجة مهمة في سياق الدراسة، لأن فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تعتمد بدرجة كبيرة على قدرتها في توجيه التخطيط وتقييم البدائل. ويتضمن هذا البعد في الاستبيان مساهمة المعلومات في دعم الإدارة، وتوفير التوجيه في الوقت المناسب، ووضوحها.

أما تحسين الأداء التنظيمي فقد جاء في المرتبة الثالثة بمتوسط 3.28 ووزن نسبي 65.6%، وهو ما يعكس مستوى متوسطاً من مساهمة هذه الممارسات في تحسين الكفاءة الداخلية وتقليل التكاليف التشغيلية للمصرف.

وفي المقابل، سجل بُعد تعزيز القدرة التنافسية أدنى متوسط بلغ 3.16 بانحراف معياري 0.88 ووزن نسبي 63.2%، بما يشير إلى أن قدرة المصارف على توسيع حصتها السوقية وتحقيق ميزة تنافسية بناءً على هذه الممارسات لا تزال محدودة نسبياً مقارنة ببقية الأبعاد. وقد تمثل هذه النتيجة نقطة ضعف مهمة؛ لأن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تهدف في محصلتها النهائية إلى تحسين الموقع التنافسي للمصرف في مواجهة التحديات السوقية.

وبصورة عامة، تظهر فعالية الممارسات المحاسبية الاستراتيجية عند مستوى قريب جداً من البيئة التنظيمية، وهو أمر مناسب نظرياً لأن جودة المعلومات ودعم القرار قد يظهران أولاً قبل تحول هذه الممارسات إلى تحسين ملموس في القدرة التنافسية.

ولمعرفة الصورة الكلية لمتغيرات الدراسة واستعراض التقارب بين مستويات الاستجابة، يوضح جدول (4) ملخص الإحصاء الوصفي لكل من المتغيرين الرئيسيين:

جدول (4). ملخص الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	مستوى الاستجابة
جودة البيئة التنظيمية	3.34	0.81	66.8%	متوسط يميل إلى الارتفاع
فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية	3.33	0.81	66.6%	متوسط يميل إلى الارتفاع
المتوسط الكلي	3.34	0.81	66.7%	متوسط يميل إلى الارتفاع

يتضح من النتائج الواردة في الجدول أعلاه تقارب كبير وملاحظ بين مستويات تقييم أفراد العينة لمتغيري الدراسة؛ حيث سجلت "جودة البيئة التنظيمية" متوسطاً حسابياً عاماً بلغ 3.34 بوزن نسبي 66.8%، بينما بلغ المتوسط العام لـ "فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية" نحو 3.33 بوزن نسبي 66.6%. وقد بلغ المتوسط الكلي للمتغيرين 3.34 بانحراف معياري 0.81، مما يعكس استجابة عامة بمستوى "متوسط يميل إلى الارتفاع"، ويؤكد وجود تناغم وتناسق في تقييم المبحوثين لهذين البعدين التنظيمي والمحاسبي داخل المصارف محل الدراسة.

10.3. تحليل علاقات الارتباط والأثر

10.3.1. العلاقة بين البيئة التنظيمية وفعالية المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

للتعرف على طبيعة العلاقة الارتباطية بين المتغير الرئيس الأول (جودة البيئة التنظيمية) والمتغير الرئيس الثاني (فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية)، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون، ويوضح جدول (5) نتائج ذلك:

جدول (5). العلاقة بين جودة البيئة التنظيمية وفعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

المتغير	جودة البيئة التنظيمية	فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
جودة البيئة التنظيمية	1.000	-
فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية	0.557	1.000
(القيمة الاحتمالية) Sig.	-	<0.001
حجم العينة	120	120

تشير قيمة $r = 0.557$ إلى وجود علاقة ارتباطية موجبة متوسطة؛ أي أن تحسن البيئة التنظيمية يرتبط بتحسين فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ولكن العلاقة ليست مرتفعة بدرجة توحى بأن البيئة التنظيمية هي العامل الوحيد المؤثر.

10.3.2. ارتباط أبعاد البيئة التنظيمية بفعالية المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

ولمعرفة أي أبعاد البيئة التنظيمية أكثر ارتباطاً بفعالية الممارسات المحاسبية، يوضح جدول (6) معاملات الارتباط لكل بُعد على حده:

جدول (6). علاقة أبعاد جودة البيئة التنظيمية بفعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

البعد	r معامل الارتباط	Sig.	مستوى العلاقة	الترتيب
دعم الإدارة العليا	0.531	<0.001	موجبة متوسطة	1
الثقافة التنظيمية	0.443	<0.001	موجبة متوسطة	4
الاتصال التنظيمي	0.487	<0.001	موجبة متوسطة	2
المرونة التنظيمي	0.396	<0.001	موجبة محدودة إلى متوسطة	5
التعلم التنظيمي	0.462	<0.001	موجبة متوسطة	3
جودة البيئة التنظيمية ككل	0.557	<0.001	موجبة متوسطة	-

10.4. أثر جودة البيئة التنظيمية في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

ولقياس الأثر وتحديد مدى مساهمة المتغير المستقل (جودة البيئة التنظيمية) في التباين الحاصل في المتغير التابع (فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية)، تم استخدام تحليل الانحدار البسيط، ويوضح جدول (7) النتائج الإحصائية لذلك:

جدول (7). أثر جودة البيئة التنظيمية في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

المتغير المستقل	R	R ²	Adjusted R ²	B	Beta	t
جودة البيئة التنظيمية	0.557	0.310	0.304	0.526	0.557	7.28

يتبين من جدول (7) وجود أثر ذو دلالة إحصائية لجودة البيئة التنظيمية في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ وبهذه القيم تفسر جودة البيئة التنظيمية نحو (31%) ($R^2 = 0.310$) من التباين في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، بينما تعود النسبة الباقية (69%) إلى متغيرات أخرى خارج نموذج الدراسة، وهي نتيجة أكثر تحفظاً وواقعية تعكس طبيعة العمل المصرفي.

5.10. أثر أبعاد جودة البيئة التنظيمية في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

لاستكمال التحليل ومعرفة أي أبعاد البيئة التنظيمية الأكثر تأثيراً في فعالية الممارسات المحاسبية، تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد، ويوضح جدول (8) النتائج الإحصائية لذلك:

جدول (8). أثر أبعاد جودة البيئة التنظيمية في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

المتغير المستقل	Beta	t	Sig.	النتيجة
دعم الإدارة العليا	0.241	3.14	0.002	دال
الثقافة التنظيمية	0.151	2.05	0.043	دال
الاتصال التنظيمي	0.204	2.68	0.008	دال
المرونة التنظيمي	0.118	1.72	0.088	غير دال
التعلم التنظيمي	0.176	2.29	0.024	دال
مؤشرات النموذج	R = 0.604	R ² = 0.365	Sig.	النموذج دال

يتضح من نتائج جدول (8) أن أبعاد جودة البيئة التنظيمية تختلف في مستوى تأثيرها في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث تشير مؤشرات النموذج إلى أن معامل الارتباط المتعدد بلغ $R = 0.604$ ، بينما بلغ معامل التحديد $R^2 = 0.365$ ، وهو ما يعني أن أبعاد جودة البيئة التنظيمية مجتمعة تفسر نحو 36.5% من التباين في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، في حين تعود النسبة المتبقية 63.5% إلى عوامل أخرى لم يتضمنها النموذج. ويعكس ذلك قدرة تفسيرية متوسطة للنموذج، بما يؤكد أهمية البيئة التنظيمية دون اعتبارها العامل الوحيد المحدد لفعالية الممارسات المحاسبية الاستراتيجية.

وعلى مستوى الأبعاد، جاء دعم الإدارة العليا بوصفه أقوى المتغيرات تأثيراً، حيث بلغت قيمة Beta = 0.241 وقيمة $t = 3.14$ عند مستوى دلالة 0.002، وهو تأثير موجب ودال إحصائياً. ويشير ذلك إلى أن زيادة دعم الإدارة العليا وتوفيرها للموارد وتشجيعها على استخدام المعلومات المحاسبية في القرارات الاستراتيجية من شأنه أن يعزز فعالية تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. وتنسجم هذه النتيجة مع طبيعة الأداة التي تربط دعم الإدارة العليا بتوفير الموارد ومتابعة تطوير الأساليب المحاسبية وتشجيع استخدامها في اتخاذ القرارات.

وجاء الاتصال التنظيمي في المرتبة الثانية من حيث قوة التأثير بقيمة Beta = 0.204 و $t = 2.68$ ومستوى دلالة 0.008، مما يؤكد وجود تأثير موجب ودال إحصائياً. ويمكن تفسير ذلك بأن المحاسبة

الإدارية الاستراتيجية تعتمد على تدفق المعلومات المالية وغير المالية بين الإدارات وفي الوقت المناسب؛ وبالتالي فإن وضوح قنوات الاتصال وسرعة تبادل المعلومات يساهمان في زيادة قدرة المحاسبين والإدارة على إنتاج معلومات استراتيجية أكثر ملاءمة للقرار.

كما ظهر التعلم التنظيمي بتأثير موجب بلغت قيمته $Beta = 0.176$ و $t = 2.29$ ، بما يشير إلى أن التدريب المستمر والاستفادة من الخبرات السابقة واكتساب المعارف الجديدة يمكن أن تعزز قدرة العاملين على استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وتطويرها. كذلك سجلت الثقافة التنظيمية تأثيراً موجباً ودالاً إحصائياً، حيث بلغت $Beta = 0.151$ و $t = 2.05$ و $Sig. = 0.043$ ، إلا أن حجم تأثيرها كان أقل من دعم الإدارة العليا والاتصال التنظيمي والتعلم التنظيمي. ويشير ذلك إلى أن وجود ثقافة داعمة للعمل الجماعي وتبادل المعرفة والابتكار يساهم في فعالية الممارسات المحاسبية، ولكن تأثيرها المباشر يظل محدوداً نسبياً مقارنة بالدعم الإداري الرسمي وتدفق المعلومات.

وفي المقابل، كان المرونة التنظيمية البعد الوحيد الذي لم يحقق تأثيراً ذا دلالة إحصائية؛ إذ بلغت قيمة $Beta = 0.118$ و $t = 1.72$ ومستوى الدلالة 0.088 ، وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 . ولا يعني ذلك أن المرونة التنظيمية عديمة الأهمية، وإنما تشير النتيجة إلى أن البيانات الحالية لا تقدم دليلاً إحصائياً كافياً على وجود أثر مباشر مستقل لها في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بعد أخذ بقية أبعاد البيئة التنظيمية في الاعتبار. وقد يكون تأثير المرونة غير مباشر أو متداخلاً مع دعم الإدارة والاتصال والتعلم التنظيمي.

وبصفة عامة، تكشف النتائج أن تحسين فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يعتمد بصورة أكبر على دعم الإدارة العليا، ثم الاتصال التنظيمي، فالتعلم التنظيمي، ثم الثقافة التنظيمية، بينما لم يظهر للمرونة التنظيمية تأثير مستقل دال إحصائياً. وتبرز هذه النتيجة أن بناء بيئة تنظيمية داعمة للمحاسبة الاستراتيجية لا يتحقق بمجرد القدرة على التكيف مع التغيرات، بل يحتاج بدرجة أكبر إلى التزام إداري فعلي، وتدفق فعال للمعلومات، وتنمية مستمرة للمعرفة والمهارات، وثقافة مؤسسية داعمة.

11. مناقشة النتائج

تكشف نتائج الدراسة الحالية أن جودة البيئة التنظيمية تمثل عاملاً مؤثراً في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في مصرف الوحدة، ولكن هذا التأثير ليس مطلقاً أو متجانساً بين جميع أبعاد البيئة التنظيمية. فقد بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين ($r = 0.557$)، بما يعكس علاقة موجبة متوسطة، كما أظهر نموذج الانحدار أن جودة البيئة التنظيمية تفسر نحو 31% من التباين في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. وتؤكد هذه النتيجة الفرضية النظرية التي انطلقت منها الدراسة، ومفادها أن القيمة المتحققة من المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لا ترتبط بمجرد امتلاك المصرف للأدوات المحاسبية، وإنما تتوقف أيضاً على طبيعة السياق التنظيمي الذي تُستخدم فيه، وهو ما يتفق مع ما طرحته الأدبيات الواردة في الورقة من أن البيئة التنظيمية تؤثر في استعداد الأفراد لتبني الممارسات الحديثة، وفي التعاون وتبادل المعلومات، ومن ثم في فعالية تطبيق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (Rashid et al., 2023).

وتتوافق هذه النتيجة بصورة واضحة مع (Ojra, Opute, and Alsolmi (2021)، الذين توصلوا إلى أن ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تساهم في تحسين القرارات والأداء، إلا أن فعاليتها تختلف تبعاً لخصائص البيئة التنظيمية واللامركزية ومستوى رسمية الإجراءات وشدة المنافسة. كما تتفق مع Rashid et al. (2021) الذين أشاروا إلى أن تحسن الأداء المرتبط باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يتطلب توافر سياق تنظيمي ملائم، وأن الاختلاف في النتائج بين المؤسسات والدول قد يرجع إلى اختلاف ظروفها التنظيمية والمؤسسية وليس إلى الأدوات المحاسبية في حد ذاتها. وتدعم كذلك ما توصل إليه Nik Abdullah et al. (2022) من أن ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية قادرة على دعم القرار والأداء والميزة التنافسية، لكن الأدلة التطبيقية تختلف باختلاف البيئات التنظيمية. ومن هذه الزاوية، تقدم

النتيجة الحالية دليلاً من البيئة المصرفية الليبية يؤيد الاتجاه الموقفي في المحاسبة الإدارية، الذي يفترض عدم وجود ممارسة محاسبية فعالة بصورة مستقلة عن السياق الذي تعمل داخله.

وعلى مستوى مكونات البيئة التنظيمية، أظهرت النتائج أن دعم الإدارة العليا يمثل أقوى الأبعاد تأثيراً في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث بلغت قيمة $Beta = 0.241$ ، و $Sig. = 0.002$. وتتفق هذه النتيجة بدرجة كبيرة مع (Tran (2023)، الذي وجد أن دعم الإدارة العليا والثقافة التنظيمية وعدم التأكد البيئي وشبكات الإدارة تمثل عوامل ذات تأثير إيجابي ومعنوي في تبني ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. كما تتسجم مع مراجعة (Bhandari and Karki (2025) التي خلصت إلى أن نجاح هذه الممارسات يعتمد على توافقها مع الاستراتيجية التنظيمية ودعم الإدارة العليا والثقافة والقيادة وعمليات المنظمة. ويمكن تفسير تقدم هذا البعد في مصرف الوحدة بأن تطبيق الأدوات المحاسبية الاستراتيجية يحتاج إلى أكثر من المعرفة الفنية؛ إذ يتطلب تخصيص الموارد، ودعم تطوير النظم، وتشجيع استخدام المعلومات المحاسبية في القرارات، وهي إجراءات ترتبط مباشرة بالالتزام بالإدارة العليا.

أما الاتصال التنظيمي فقد جاء ثانياً من حيث قوة التأثير ($Beta = 0.204$)، ($Sig. = 0.008$)، وهي نتيجة ذات دلالة عملية؛ فالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية تعتمد أساساً على دمج المعلومات المالية وغير المالية والمعلومات المتعلقة بالعملاء والمنافسين والبيئة الداخلية والخارجية. ومن ثم فإن ضعف تدفق المعلومات بين الإدارات قد يحول دون تحويل البيانات المحاسبية إلى معرفة استراتيجية قابلة للاستخدام. وتتسجم هذه النتيجة مع (Qatawneh (2023)، الذي أثبت وجود أثر إيجابي للثقافة التنظيمية وأبعاد المشاركة والاتساق والتكيف في تحسين مخرجات نظم المعلومات المحاسبية، وأكد أهمية البيئة التنظيمية في جودة المعلومات المحاسبية واستخدامها في القرارات. كما تتوافق في جوهرها مع (Khalili et al. (2025)، الذين بينوا أن بعض الأبعاد التنظيمية تؤثر مباشرة في فعالية نظم المعلومات المحاسبية، وأن هذه النظم تنعكس بدورها إيجابياً على الأداء التشغيلي.

وأظهرت النتائج كذلك تأثيراً إيجابياً للتعلم التنظيمي، بما يعزز التصور القائل إن فعالية المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تحتاج إلى تراكم المعرفة وتطوير قدرات العاملين وليس إلى توفير النظم المحاسبية وحدها. وتتسجم هذه النتيجة مع ما توصل إليه (Debela and Bogale (2024) في مراجعتهم لـ52 دراسة، حيث وجدوا أن المنظمات التي تتسم بثقافة تنظيمية مرنة وقابلة للتعلم تحقق مستويات أعلى من الكفاءة والفاعلية مقارنة بالمنظمات الأكثر جموداً. إلا أن المتوسط الوصفي للتعلم التنظيمي في الدراسة الحالية لم يتجاوز 3.27، وهو مستوى متوسط، مما يكشف عن مفارقة مهمة: فالتعلم التنظيمي مؤثر في فعالية الممارسات المحاسبية، لكنه لا يزال غير متطور بالمستوى المطلوب داخل البيئة المدروسة. وبالتالي فإن هذا البعد يمثل مجالاً محتملاً للتحسين أكثر من كونه نقطة قوة مكتملة.

وبالنسبة إلى الثقافة التنظيمية، فقد ظهر لها تأثير موجب ودال إحصائياً ($Beta = 0.151$)، ($Sig. = 0.043$)، إلا أن تأثيرها كان أضعف من دعم الإدارة العليا والاتصال التنظيمي. وتتفق دلالة التأثير مع نتائج (Rapina and Zelen (2022)، التي أظهرت أن الثقافة التنظيمية تؤثر إيجابياً ومعنوياً في الأداء، وأن نظم المحاسبة الإدارية تمثل أحد المسارات التي تنتقل عبرها آثار الثقافة التنظيمية إلى الأداء. كما تتفق مع (Maddahali and Bekhradi Nasab (2022)، اللذين وجدا تأثيراً إيجابياً مباشراً للثقافة التنظيمية الموجهة نحو الابتكار والنتائج في تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، فضلاً عن دورها التفاعلي مع نظم المعلومات. غير أن النتيجة الحالية تختلف نسبياً عن بعض الأدبيات التي تمنح الثقافة التنظيمية دوراً أكثر مركزية؛ إذ أظهرت مراجعة (Debela and Bogale (2024) أنها من أكثر العوامل تأثيراً في الكفاءة التنظيمية. ويمكن تفسير هذا الاختلاف بأن الدراسة الحالية لا تختبر الثقافة منفردة، وإنما تدخلها في نموذج واحد إلى جانب دعم الإدارة والاتصال والمرونة والتعلم، مما يجعل معامل $Beta$ يعكس الأثر المستقل للثقافة بعد ضبط تأثير بقية الأبعاد.

وتبرز النتيجة الأكثر إثارة للنقاش في المرونة التنظيمية؛ فرغم أن الأدبيات السابقة تؤكد أهمية قدرة المنظمة على التكيف، فإنها كانت البعد الوحيد الذي لم يظهر له أثر مستقل دال إحصائياً في الدراسة الحالية (Beta = 0.118)، $t = 1.72$ ، Sig. = 0.088، كما سجلت أدنى متوسط وصفي بلغ 3.18 ووزناً نسبياً 63.6%. وهذه النتيجة تختلف جزئياً عن (Debela and Bogale (2024) اللذين ربطا المرونة وقابلية التعلم بمستويات أعلى من الكفاءة، كما تختلف عن التوجه العام في الدراسات السابقة الذي يرى أن القدرة على التكيف عنصر أساسي لنجاح النظم الإدارية والمحاسبية. إلا أنها تجد تفسيراً جزئياً في نتائج (Kashani Hooshmand and Safarzadeh (2025، التي أوضحت أن أبعاد البيئة لا تؤثر جميعها بالدرجة نفسها، حيث ظهرت بعض المتغيرات البيئية مؤثرة بينما لم يظهر لبعضها الآخر تأثير معنوي. وعليه، فإن عدم دلالة المرونة في الدراسة الحالية لا يعني عدم أهميتها نظرياً، بل قد يشير إلى أن أثرها غير مباشر، أو مشروط بعوامل أخرى، أو متداخل إحصائياً مع التعلم والاتصال ودعم الإدارة.

ومن منظور نقدي، ينبغي عدم تفسير معامل التحديد البالغ 31% باعتباره ضعفاً في النموذج؛ بل يشير إلى أن جودة البيئة التنظيمية عامل مهم، ولكنها ليست تفسيراً كاملاً لفعالية المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. فالـ 69% المتبقية من التباين قد ترتبط بعوامل لم تدخل في النموذج، مثل البنية التكنولوجية، وكفاءة المحاسبين، وخصائص نظم المعلومات، والاستراتيجية التنظيمية، وشدة المنافسة وعدم التأكد البيئي، وهي متغيرات سبق أن أبرزتها الأدبيات الواردة في الدراسة (Ojra et al., 2021; Nik Abdullah et al., 2022; Tran, 2023). لذلك فإن النتيجة لا تؤيد تصوراً حتمياً مفاده أن تحسين البيئة التنظيمية وحده كافٍ لتحقيق فعالية مرتفعة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وإنما تدعم تفسيراً تكاملياً وموقفياً تكون فيه البيئة التنظيمية أحد الشروط المهمة ضمن منظومة أوسع من المحددات.

وبوجه عام، تتوافق نتائج الدراسة الحالية مع الاتجاه الغالب في الدراسات السابقة أكثر مما تختلف معه؛ إذ تؤكد أن السياق التنظيمي الجيد يعزز الاستفادة من المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، لكنها تضيف إلى الأدبيات نتيجة أكثر تفصيلاً تتمثل في أن أبعاد البيئة التنظيمية

12. الخاتمة

خلصت الدراسة إلى أن جودة البيئة التنظيمية تمثل أحد المحددات المهمة لفعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المصارف التجارية الليبية، إلا أن نتائجها تشير في الوقت ذاته إلى أن هذه البيئة لم تصل بعد إلى مستوى نضج تنظيمي مرتفع؛ فقد بلغ متوسط جودة البيئة التنظيمية 3.34 بوزن نسبي 66.8%، في حين بلغ متوسط فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية 3.33 بوزن نسبي 66.6%، وهو تقارب يعكس أن مستوى فعالية الممارسات المحاسبية الاستراتيجية يتحرك إلى حد كبير في نطاق المستوى نفسه الذي تعمل فيه البيئة التنظيمية. ولا تعني هذه النتيجة ضعف الممارسات أو البيئة التنظيمية، بقدر ما تكشف عن مرحلة تطبيق متوسطة تميل إلى التحسن، تتوافر فيها بعض المقومات الداعمة، ولكنها لم تتحول بعد إلى نظام تنظيمي متكامل قادر على تعظيم القيمة الاستراتيجية للمعلومات المحاسبية.

وتكشف القراءة النقدية لأبعاد البيئة التنظيمية عن عدم تجانسها؛ فقد برز دعم الإدارة العليا باعتباره أقوى الأبعاد من الناحيتين الوصفية والتفسيرية، إذ سجل أعلى متوسط 3.52، كما كان الأعلى تأثيراً في فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (Beta = 0.241) في المقابل، سجلت المرونة التنظيمية أدنى متوسط 3.18، ولم يظهر لها أثر مستقل دال إحصائياً في نموذج الانحدار. ويكشف ذلك أن البيئة التنظيمية داخل المصرف تبدو أقوى في الجانب المرتبط بالدعم الرسمي والإداري منها في قدرتها على التكيف الهيكلي والسريع مع المتغيرات، وهي فجوة مهمة؛ لأن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بطبيعتها تحتاج إلى بيئة مرنة تستطيع إعادة تشكيل إجراءاتها ومعلوماتها بسرعة استجابة للمتغيرات التنافسية والتكنولوجية والسوقية.

كما أظهرت الدراسة أن جودة المعلومات الاستراتيجية كانت أكثر جوانب فعالية المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تحققًا بمتوسط 3.48، يليها دعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية 3.39، في حين جاءت القدرة التنافسية في المرتبة الأخيرة بمتوسط 3.16. ويمكن قراءة هذه النتيجة على أن الممارسات المحاسبية في المصرف نجحت بدرجة أفضل في إنتاج المعلومات وخدمة القرار داخليًا مقارنة بقدرتها على تحويل هذه المعلومات إلى نتائج تنافسية خارجية واضحة. وهذا التباين يمثل قضية جوهرية؛ لأن القيمة النهائية للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية لا تقاس فقط بجودة المعلومات، وإنما بقدرتها على تحويل تلك المعلومات إلى خيارات استراتيجية وتحسينات في الأداء وموقع تنافسي مستدام.

وقد دعمت النتائج الإحصائية هذا التفسير، إذ بلغ معامل الارتباط بين جودة البيئة التنظيمية وفعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية $r = 0.557$ ، بما يعكس علاقة موجبة متوسطة، كما أوضح نموذج الانحدار أن جودة البيئة التنظيمية تفسر نحو 31% من التباين في فعالية الممارسات. وتعد هذه القدرة التفسيرية مهمة، لكنها تستوجب الحذر في الاستنتاج؛ إذ إن نحو 69% من التباين يرتبط بعوامل أخرى لم تدخل في النموذج، مثل القدرات التقنية والمعلوماتية، وكفاءة المحاسبين، والاستراتيجية المصرفية، وشدة المنافسة، وعدم التأكد البيئي، واللامركزية وغيرها من المحددات التي أبرزتها الأدبيات السابقة. ومن ثم فإن البيئة التنظيمية ليست تفسيرًا وحيدًا للفعالية، وإنما تمثل أحد أجزاء منظومة تنظيمية وتقنية وبشرية متكاملة.

وتكمن الإضافة الأساسية للدراسة في انتقالها من دراسة تبني أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية إلى دراسة فعاليتها، وكذلك من معالجة مكونات البيئة التنظيمية بصورة منفصلة إلى التعامل معها كبناء متعدد الأبعاد يضم دعم الإدارة والثقافة والاتصال والمرونة والتعلم التنظيمي. وهذا يعالج جانبًا من الفجوة التي حددتها الدراسة في الأدبيات، التي تركزت غالبًا على الثقافة التنظيمية أو نظم المعلومات أو الأداء النهائي، بينما ظلت العلاقة المباشرة بين جودة البيئة التنظيمية وفعالية الممارسات المحاسبية الاستراتيجية أقل تناولاً، خصوصًا في القطاع المصرفي الليبي. وعليه، فإن الدراسة تؤكد أن تحسين المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لا يتحقق بإضافة تقنيات محاسبية جديدة فقط، بل يبدأ من بناء بيئة تنظيمية توفر القيادة الداعمة، وتدفع المعلومات، والتعلم، والثقافة المفتوحة، والقدرة على التكيف.

أولاً: الاستنتاجات

1. جاء مستوى جودة البيئة التنظيمية عند مستوى متوسط يميل إلى الارتفاع بمتوسط 3.34 ووزن نسبي 66.8%، مما يشير إلى توافر مقومات تنظيمية إيجابية دون بلوغ مستوى مرتفع من النضج التنظيمي.
2. جاءت فعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بمستوى قريب جدًا، بمتوسط 3.33 ووزن نسبي 66.6%، بما يعكس وجود مجال واضح لتطوير هذه الممارسات.
3. يمثل دعم الإدارة العليا أبرز نقاط القوة في البيئة التنظيمية، سواء من حيث مستوى التوافر أو قوة التأثير في فعالية الممارسات المحاسبية الاستراتيجية.
4. جاء الاتصال التنظيمي في مرتبة متقدمة، مما يبرز أهمية تدفق المعلومات بين الإدارات في دعم استخدام المعلومات المحاسبية لأغراض استراتيجية.
5. ظهر التعلم التنظيمي بوصفه عاملاً مؤثرًا إيجابيًا، إلا أن مستواه الوصفي المتوسط يشير إلى أن الاستثمار في التدريب وتبادل المعرفة لا يزال بحاجة إلى تعزيز.
6. كان تأثير الثقافة التنظيمية موجبًا ودالًا، لكنه أقل من دعم الإدارة والاتصال، بما يدل على أن الثقافة الداعمة وحدها غير كافية دون آليات تنظيمية وإدارية مساندة.
7. جاءت المرونة التنظيمية في المرتبة الأخيرة ولم يظهر لها أثر مستقل دال إحصائيًا، مما يكشف عن نقطة ضعف في قدرة المصرف على التكيف السريع مع التغيرات التنظيمية والسوقية.

8. كانت جودة المعلومات الاستراتيجية أكثر أبعاد فعالية المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تحققًا، بينما جاءت القدرة التنافسية في المرتبة الأخيرة، بما يشير إلى فجوة بين إنتاج المعلومات وتحويلها إلى نتائج تنافسية.
9. توجد علاقة موجبة متوسطة بين جودة البيئة التنظيمية وفعالية ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ($r = 0.557$).
10. تفسر جودة البيئة التنظيمية حوالي 31% من التباين في فعالية الممارسات، وهو ما يؤكد أهميتها مع استمرار تأثير مجموعة واسعة من المحددات الأخرى.
11. تدعم النتائج الاتجاه الذي توصلت إليه دراسات (Tran (2023 و Bhandari and Karki (2025) بشأن أهمية دعم الإدارة والسياسات التنظيمية، كما تتفق مع Rapina and Zelien (2022) و Qatawneh (2023) بشأن أثر الثقافة التنظيمية وجودة البيئة الداخلية في النظم والمخرجات المحاسبية.
12. تقدم الدراسة دليلاً تطبيقياً من البيئة المصرفية الليبية على أن فعالية المحاسبة الإدارية الاستراتيجية قضية تنظيمية بقدر ما هي قضية محاسبية وتقنية.

ثانياً: التوصيات

1. تعزيز التزام الإدارة العليا بتطوير المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وربطها رسمياً بعمليات التخطيط وصياغة الاستراتيجية واتخاذ القرارات طويلة الأجل.
2. تطوير قنوات الاتصال بين الإدارات المحاسبية والمالية والتخطيطية والتشغيلية بما يضمن تدفق المعلومات المالية وغير المالية بسرعة ودقة.
3. بناء نظام متكامل للتعليم التنظيمي يتضمن التدريب المستمر، ونقل الخبرات، ومشاركة المعرفة، وتطوير المهارات المرتبطة بأدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.
4. إعطاء أولوية خاصة لتحسين المرونة التنظيمية من خلال تبسيط الإجراءات، وتسريع تحديث السياسات، وتوسيع المشاركة في اتخاذ القرار، وزيادة القدرة على الاستجابة للتغيرات.
5. تعزيز ثقافة تنظيمية تشجع الابتكار والمبادرة والعمل الجماعي وتقبل التغيير، بدل الاقتصار على الامتثال للإجراءات التقليدية.
6. تطوير نظم المعلومات المحاسبية بحيث تدمج البيانات المالية وغير المالية ومعلومات المنافسين والعملاء والسوق في قواعد معلومات استراتيجية موحدة.
7. تحويل المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من مجرد مدخلات تحليلية إلى أدوات فعلية لقياس وتحسين القدرة التنافسية للمصرف.
8. استخدام مؤشرات أداء استراتيجية واضحة لقياس مدى استفادة الإدارة من المعلومات المحاسبية في تحقيق الأهداف طويلة الأجل.
9. زيادة التكامل بين المحاسبين الإداريين والإدارة العليا عند إعداد الخطط والموازنات والتوقعات وتحليل المخاطر والبدائل الاستراتيجية.
10. إجراء دراسات مستقبلية تشمل مصارف تجارية ليبية متعددة بدل الاقتصار على دراسة حالة واحدة، بما يعزز قابلية تعميم النتائج.
11. إدراج متغيرات إضافية في النماذج المستقبلية، مثل البنية الرقمية، والقدرات المحاسبية، والاستراتيجية، واللامركزية، وعدم التأكد البيئي، لزيادة القدرة التفسيرية للنموذج.
12. اختبار أدوار وسيطة أو معدلة محتملة، مثل نظم المعلومات المحاسبية أو القدرات الرقمية، لفهم الآلية التي تنتقل من خلالها آثار البيئة التنظيمية إلى فعالية المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

قائمة المراجع

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

- [2] Bekhradi Nasab, V., & Maddahali, A. (2022). The impact of management accounting network and strategic emotions of management accountants on strategic management with emphasis on the modifying role of organizational culture and information systems.
- [3] Bogale, G. G., & Debela, K. L. (2024). Organizational culture: A systematic literature review. *Cogent Business & Management*, 11(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2024.2395043>
- [4] 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>
- [5] Cadez, S., & Guilding, C. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: A configurational analysis. *Industrial Management & Data Systems*, 112(3), 484–501. <https://doi.org/10.1108/02635571211210086>
- [6] Camp, R. C. (1989). *Benchmarking: The search for industry best practices that lead to superior performance*. ASQC Quality Press.
- [7] Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127–168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- [8] Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: A loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(2), 228–259. <https://doi.org/10.1108/18325911011048772>
- [9] Cooper, R., & Slagmulder, R. (1997). *Target costing and value engineering*. Productivity Press.
- [10] Guilding, C. (1999). Competitor-focused accounting: An exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 24(7), 583–595. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00021-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00021-7)
- [11] Guilding, C., Cravens, K. S., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11(1), 113–135. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0120>
- [12] Hoque, Z. (2014). 20 years of studies on the balanced scorecard: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. *The British Accounting Review*, 46(1), 33–59. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2013.10.003>
- [13] Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard—Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71–79.
- [14] Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard: Translating strategy into action*. Harvard Business School Press.
- [15] Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *The strategy-focused organization*. Harvard Business School Press.
- [16] Khalili, Y., Ghadikolaei, M. N., & Rahi, M. (2025). The impact of organizational culture on the accounting information system and operational performance of a municipality. *International Journal of Management, Accounting and Economics*, 12(4), 596–623.
- [17] Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: How far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 204–228. <https://doi.org/10.1108/09513570810854400>
- [18] Naranjo-Gil, D., Maas, V. S., & Hartmann, F. G. H. (2009). How CFOs determine management accounting innovation: An examination of direct and indirect effects.

- [19] Nik Abdullah, N. A., et al. (2022). Strategic management accounting research: A systematic literature review and future research agenda.
- [20] Ojra, J., Opute, A. P., & Alsolmi, B. (2021). Strategic management accounting: A systematic literature review and future research directions
- [21] Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413–428. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9)
- [22] Petera, P., & Šoljaková, L. (2020). Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 33(1), 46–67. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2019.1697719>
- [23] Porter, M. E. (1985). *Competitive advantage: Creating and sustaining superior performance*. Free Press.
- [24] Qatawneh, A. (2023). Organizational culture and accounting information systems: Evidence from SMEs.
- [25] Safarzadeh, M., & Hooshmand Kashani, A. (2025). Environmental uncertainty and strategic management accounting practices: Evidence from Iranian listed companies.
- [26] Scott, W. R. (2014). *Institutions and organizations: Ideas, interests, and identities* (4th ed.). Sage Publications.
- [27] Tran, T. H. (2023). Determinants of strategic management accounting practices: Evidence from Vietnamese enterprises.
- [28] Zelen, F., & Rapina. (2022). Organizational culture, business strategy, management accounting systems usefulness and organizational performance.

Disclaimer/Publisher's Note: The statements, opinions, and data contained in all publications are solely those of the individual author(s) and contributor(s) and not of **JSHD** and/or the editor(s). **JSHD** and/or the editor(s) disclaim responsibility for any injury to people or property resulting from any ideas, methods, instructions, or products referred to in the content.