مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: أثر عدم التأكد البيئي على استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء دراسة ميدانية على الشركات الصناعية السورية
اسم الكاتب: د. ماهر الأمين، د. محمد العثمان، لما حميد علي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4245
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 09:30 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

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

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (32) العدد (5) 2010
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (32) No. (5) 2010

أثر عدم التأكد البيئي على استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء دراسة ميدانية على الشركات الصناعية السورية

الدكتور ماهر الأمين*
الدكتور محمد العثمان**
لما حميد علي***

(تاريخ الإيداع 16 / 8 / 2010. قُبِل للنشر في 19 / 12 / 2010)

□ ملخّص □

وصلت العديد من الدراسات السابقة إلى نتائج مختلفة حول درجة انتشار استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء، وتحاول هذه الدراسة أن تفسر هذا التباين بافتراض أنه كلما زادت درجة عدم التأكد البيئي كلما زاد مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء، حيث قامت الدراسة بتحليل بيانات من عينة من الشركات الصناعية السورية لاختبار هذا الفرض باستخدام نموذج الانحدار البسيط والارتباط، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي لعدم التأكد البيئي المدرك على مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء، وقد أوصت الدراسة بتوجيه الباحثين نحو دراسة أثر عوامل أخرى على استخدام المقاييس غير المالية.

الكلمات المفتاحية: المقاييس غير المالية، عدم التأكد البيئي، تقييم الأداء.

* أستاذ مساعد– قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين – اللاذقية – سورية.
** مدرس – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين – اللاذقية – سورية.
*** طالبة دراسات عليا (ماجستير) – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين – اللاذقية – سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (32) العدد (5) 2010
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (32) No. (5) 2010

Environmental Uncertainty Effects on the Usage of Nonfinancial Measure in Performance Evaluation "A Fieldwork Study in Syrian Companies"

Dr. Maher al-Ameen[*]
Dr. Mohammad al-Othman[**]
Lama Hamed Ali[***]

(Received 16 / 8 / 2010. Accepted 19 / 12 / 2010)

□ ABSTRACT □

Several previous research studies have reported mixed results concerning the extent of nonfinancial measures usage, This paper makes a contribution to this area by proposing the relationship between environmental uncertainty and the extent of nonfinancial measures usage in performance evaluation, It analyses data from a sample of Syrian manufacturing organizations to test the hypothesis. Simple regression analysis indicates that environmental uncertainty significantly influences the extent of nonfinancial measure usage in performance evaluation. In addition, this study recommended that the researchers should be directed towards studying the effects of other factors on the non-financial measurements usage.

Key words: nonfinancial measures, Perceived environmental uncertainty, Performance Evaluation.

[*]**Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.**
[**]**Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.**
[***]**Postgraduate student, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.**

مقدمة:

شهد عقد الثمانينات العديد من التغيرات التكنولوجية والبيئية التي كان لها تأثير مباشر على العملية الإنتاجية ومن ثم زيادة حدة المنافسة بين الشركات الصناعية، كما كان لتبني الشركات الصناعية للتطبيقات التكنولوجية المختلفة دوراً جوهرياً في تشكيل مجموعة من السمات الأساسية للبيئة الصناعية الحديثة والتي كان لها العديد من الانعكاسات على محددات كفاءة نظم المحاسبة الإدارية.

حيث تعرضت نظم المحاسبة الإدارية للعديد من الانتقادات التي تمركزت حول عدم ملاءمة هذه النظم للسمات الأساسية للبيئة الصناعية الحديثة مما ترتب عليه ضرورة إحداث تغيرات جوهرية في نظم المحاسبة الإدارية لكي تتلاءم مع تلك السمات(التمبكتي، 2004).

ومن هنا بدأ البحث عن أدوات ووسائل لتطوير نظم المحاسبة الإدارية لكي تتوافق مع سمات البيئة الصناعية الحديثة ومن بين هذه الوسائل استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء، حيث اعتبر استخدامها من التغيرات الجوهرية في المحاسبة الإدارية للحفاظ على فاعلية نظم المحاسبة الإدارية (العثمان، 1999)، حيث إن القصور في المقاييس المالية والتغيرات في بيئة الأعمال المحيطة بالوحدات جعلت الباحثين في هذا المجال يوصون بضرورة استخدام الوحدات الاقتصادية للمقاييس غير المالية إلى جانب المقاييس المالية لتزويد المديرين بالمعلومات المناسبة عن الأداء الكلي للوحدات، وبالمقابل فإن الباحثين في مجال النظرية الشرطية يرون بأن بيئة الأعمال المحيطة بالوحدات يجب أن تؤثر على شكل أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في تقييم الأداء(Fakhri، et al, 2009).

مشكلة البحث:

بينت العديد من الدراسات المتعلقة باستخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء واتخاذ القرار أن هناك تبايناً واسعاً في استخدام هذه المقاييس بين الشركات (زويلف ونور،2005؛ Chow,et al.,2006 Fakhri, et al .,2009) ؛ وقد يرجع هذا التباين إلى عدم التأكد البيئي المرتبط بعمل تلك المنشآت. لذلك يمكن صياغة مشكلة البحث كالآتي:

هل يؤثر عدم التأكد البيئي المدرك على مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء؟

أهمية البحث وأهدافه:

تكمن أهمية البحث في أن معظم الدراسات التي تناولت استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء ركزت على العلاقة بين الاستخدام والأداء المالي وأهمية استخدام المقاييس غير المالية في بيئة التصنيع الحديثة، في حين أن هذه الدراسة تسعى إلى اختبار أثر أحد المتغيرات الشرطية (عدم التأكد البيئي) على مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء. كما تأتي أهميته نتيجة قلة اهتمام البحوث بتطبيق النظرية الشرطية ومتغيراتها في المحاسبة الإدارية في الدراسات العربية باستثناء بعضها (ساميا داود،2008؛ مجدي زريقات، 2008).

ويهدف هذا البحث إلى معرفة مدى انتشار استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء في الشركات الصناعية الخاصة السورية، ومدى تأثير عدم التأكد البيئي المدرك على استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء.

فرض البحث:

يزداد مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء كلما زادت درجة عدم التأكد البيئي المدرك.

حدود البحث:

1-يركز هذا البحث على عامل شرطي واحد (عدم التأكد البيئي) ولم يتم التطرق إلى متغيرات شرطية أخرى.

2- لقد تم اختيار قانون الاستثمار رقم 10 لأن الشركات المسجلة فيه هي شركات كبيرة الحجم نسبياً، أما بالنسبة للقانون رقم 8 لعام 2008 فالشركات المسجلة فيه هي شركات تم تأسيسها حديثاً ولم تختبر التغيرات البيئية.

منهجية البحث :

اعتمد المنهج الإيجابي وهو منهج موضوعي يدرس ما هو كائن فعلاً، ويهدف إلى الاستنباط بالاعتماد على العلاقات القائمة بين مجموعة من المتغيرات بعد ترجمتها إلى فروض، فمن خلال البيانات التي تم تجميعها عن الظاهرة المدروسة تم تحديد العلاقات القائمة بين المتغيرين، عن طريق وضع فرض، وتم بعد ذلك تجميع المعلومات اللازمة عن واقع الظاهرة المدروسة، وذلك عن طريق استبيان صمم لهذا الغرض، ومن ثم تحليل هذه المعلومات باستخدام الطرق الإحصائية بغية اختبار الفرض الموضوع والتوصل للنتائج.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع البحث من الشركات الصناعية الخاضعة لقانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991، ويبلغ حجم هذا المجتمع وفق التقرير السنوي لوزارة الصناعة لعام 2008 (704) شركة تتوزع جغرافياً على ثلاث مناطق رئيسية، المنطقة الجنوبية 298، المنطقة الشمالية والشرقية 274، المنطقة الوسطى والساحلية 141، ولقد تم أخذ عينة نسبية من هذه المناطق، تم توزيع الاستبيانات على المدراء الماليين67 شركة صناعية، في الفترة ما بين كانون الأول 2009و آذار 2010وبالإجمال فإن 54 من أصل 67 استبيان تم استلامه وكان كاملاً وصالحاً للتحليل الإحصائي، أي بمعدل استجابة 81%. وقد تم توزيع الاستبيانات على أربع محافظات سورية (دمشق وريفها، حلب، اللاذقية، طرطوس).[1] ويوضح الجدول(1) الاستبيانات الموزعة والمستلمة في المنشآت الخاضعة لقانون الاستثمار رقم 10 في محافظات (دمشق، حلب، اللاذقية، طرطوس).

الجدول رقم (1): توزيع قوائم الاستقصاء المستلمة في المحافظات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Aleppo	15	27.8	27.8	27.8
	Damascus	20	37.0	37.0	64.8
	Lattakia	10	18.5	18.5	83.3
	Tartous	9	16.7	16.7	100.0
	Total	54	100.0	100.0	

أداة جمع البيانات:

[1] **لقد تم اختيار المحافظات على اعتبار أن محافظة دمشق وريفها تمثل المنطقة الجنوبية، محافظة حلب تمثل المنطقة الشمالية الشرقية، محافظة طرطوس واللاذقية تمثل المنطقة الساحلية.**

تم جمع البيانات باستخدام المقابلة المنظمة بعد تصميم قائمة استبيان، وذلك لما لها من مزايا عديدة تتجلى في المرونة في عملية طرح الأسئلة وتوضيح المصطلحات غير المفهومة، بالإضافة إلى أنها تحقق معدل استجابة عالياً، وتمكن من جمع معلومات إضافية يمكن الاستفادة منها عند تحليل البيانات.

كيفية قياس المتغير التابع "مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء":

إن قياس مدى استخدام المقاييس غير المالية يعتبر موضوعاً إشكالياً ولا يوجد مقياس مثالي متبع من قبل جميع الباحثين، فمثلاً د.جودة عبد الرؤوف زغلول قاس الاستخدام من خلال سؤال المستجيبين عن مدى استخدامها على مقياس ثلاثي (لا يتم قياسها نهائياً، أحياناً يتم قياسها، يتم قياسها فعلاً).

في حين قام (Hoque,2005) بقياس الاستخدام من خلال سؤال المستجيبين على مقياس خماسي من استخدام قليل إلى مستوى مرتفع من الاستخدام، وبالتالي فقد استبعد حالة عدم وجود استخدام.ولقد تضمنت المقاييس غير المالية ثلاثة عشر عنصراً ضمن ثلاثة أبعاد.

أما (Ittner, Larcker and Randall،2003) فقد طلبوا من المستجيبين تحديد المدى الذي تستخدم فيه شركاتهم المقاييس غير المالية في كل مما يلي:

تحديد المشاكل واستغلال الفرص ووضع خطط العمل، تقييم الاستثمارات الرأسمالية، تقييم الأداء الإداري، الكشف عن المعلومات للأطراف الخارجية(مؤتمرات، نشرات صحفية، موقع الشركة على شبكة الإنترنيت)

كما طلبوا من المستجيبين تحديد مدى جودة قياس هذه المعلومات، ومدى ارتباطها بأهداف الوحدة. ولقد تم القياس على مقياس سداسي على سبيل المثال من 1 قياس بجودة منخفضة إلى 6 قياس بجودة مرتفعة.

ولقد استخدم مجدي زريقات،2008 مقياساً معدا بشكل بسيط من المقياس المتبع من قبل (Ittner, Larcker and Randal) حيث طلب من المستجيبين تحديد مدى ارتباط المقاييس غير المالية بعملية تقييم الأداء الإداري، ونظم الحوافز المالية، تحديد أماكن الخلل، كما طلب أيضاً تحديد جودة قياس هذه المعلومات ولقد تم القياس على مقياس سباعي.

وسوف تقوم الدراسة باستخدام مقياساً مستوحى من الدراسات السابقة:

وحيث إنَّ السؤال عن الاستخدام بشكل عام عن مدى استخدام هذه المقاييس في تقييم الأداء قد لا يعطي النتيجة المرجوة وأنه في حال استخدام المقاييس غير المالية بالشكل الأمثل فإنه من المفترض أن تكون مرتبطة بعملية تقييم الأداء الإداري، ونظم الحوافز المالية، كمٍ يجب أن تكون مستخدمة في ترشيد القرارات وعملية التحسين المستمر، لذلك سوف يتم سؤال المستجيبين عن هذه الجوانب الثلاثة بغية معرفة مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم أداء الوحدات الاقتصادية.

وسوف يتم قياس المقاييس غير المالية من خلال ثلاثة وثلاثين مؤشراً موزعة على ثلاثة أبعاد، وقد تم تجميع هذه المؤشرات من خلال مجوعة من الدراسات السابقة، إلا أنه لابد من الإشارة إلى أن معظم هذه الدراسات قد استندت إلى دراسات كابلان ونورتون عن بطاقة الأداء المتوازن. (Chow and Stede,2006؛ Hoque,2005؛ Basheikh,and Maksoud,2008؛ Zuriekat,2008؛ Chow et al.,2006 ؛ أحمد حسين حسين ،1997؛ حسين محمد عيسى،2000؛ جودة عبد الرؤوف زغلول،2003؛ جسن كتلو،2002).

وقد توزعت المؤشرات على ثلاثة أبعاد على الشكل التالي:

1-المقاييس غير المالية الخاصة بالعمليات الداخلية: وقد تم قياس مدى استخدامها من خلال ستة عشر مؤشراً:

(ساعات عمل العمال الفعلية، ساعات عمل العمال المتاحة،ساعات عمل العمال الإضافية، ساعات عمل الآلات الفعلية، ساعات عمل الآلات المتاحة، أوقات تعطيل الآلات إجمالي، وقت دورة التصنيع، كفاءة دورة التصنيع، الإنتاج المعيب، الوحدات المعاد تشغيلها، النفاية، نسبة المبيعات من المنتج الجديد إلى إجمالي المبيعات، نسبة المنتجات الجديدة إلى إجمالي المنتجات، عدد الوحدات المشتراة غير المطابقة للمواصفات إلى إجمالي الوحدات المشتراة ، الاستلام في الوقت المحدد من الموردين، تكلفة الإصلاحات خلال فترة الكفالة)

2- المقاييس غير المالية الخاصة بالعملاء: وقد تم قياس مدى استخدامها من خلال ثمانية مؤشرات:

(الحصة السوقية، نتائج استطلاعات العملاء، عدد شكاوى العملاء، وقت الاستجابة لشكاوى العملاء، عدد العملاء الجدد بالنسبة لإجمالي العملاء، الاستحواذ على العميل، نسبة التسليم في الوقت المحدد، الطلبات المردودة بسبب عدم التوافر)

3 -المقاييس غير المالية الخاصة بالعاملين وقد تم قياس مدى استخدامها من خلال تسعة مؤشرات:

(نتائج استطلاعات العاملين، عدد الشكاوى، مستوى التعليم، مستوى الخبرة، عدد ساعات التدريب من إجمالي وقت دوام العاملين، عدد سنوات العمل في الوحدة، نسبة ترك العمل، عدد الاقتراحات المقدمة من العاملين، نسبة العاملين في فرق التطوير)

ولقد تم قياس جميع الاستجابات على مقاييس ليكرت الخماسي من 1 غير مستخدمة أبداً ،2 قليلة الاستخدام، 3 متوسطة الاستخدام،4 مستخدمة بشكل جيد،5 مستخدمة بشكل جيد جداً.

ولقد تكون المقياس من ثلاثة أسئلة، يقيس السؤال الأول مدى استخدام المؤشرات السابقة في تقييم الأداء الإداري. في حين قاس السؤال الثاني مدى استخدامها في وضع نظم الحوافز المالية، أما السؤال الثالث فقاس مدى استخدامها في ترشيد القرارات والتحسين المستمر.

كيفية قياس المتغير المستقل"عدم التأكد البيئي":

لقد تم قياس عدم التأكد البيئي من قبل (Hoque,2005) من خلال قياس ثمانية عناصر على مقياس خماسي يتواوح من غير ممكنة التنبؤ إلى ممكنة التنبؤ جداً والعناصر هي:

(أّذواق وتفضيلات العملاء، تصرفات الموردين، الأنشطة التسويقية للمنافسين، التكنولوجيا، سياسات وقيود الحكومة، العولمة، البيئة الاقتصادية، العلاقات الصناعية)

ولقد أشار (Hoque) إلى أن هذا المقياس قد تم تبنيه من قبل Khandwalla(1974),Govindarajan(1984) andGordon,Naryanan (1984)

ولقد استخدمت (ساميا داود،2008) نفس المقياس مع إدخال بعض التعديلات عليه ليتناسب مع بيئة الأعمال السورية:

حيث تم سؤال المستجيبين على مقياس خماسي الأسئلة التالية:

1- ما مدى سكون (ديناميكية) البيئة الخارجية (الاقتصادية والتكنولوجية)

2- كيف تصنف الأنشطة التسويقية لمنافسيك.

3-كيف أصبحت أذواق وتفضيلات عملائك.

4-ما مدى شدة تأثير كل من القوى التالية في صناعتك، المنافسة على المواد الأولية، المنافسة على القوى العاملة، المنافسة السعرية.

5- ما مدى تكرار ظهور الاكتشافات العلمية في صناعتك.

6-كيف تصنف التغيرات في القيود السياسية والاقتصادية والقانونية.

وسوف يتم اعتماد هذا المقياس في الدراسة الحالية لتناسبه مع أغراض الدراسة.

الدراسات السابقة:

الدراسة الأولى (كتلو، 2002)

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير أساليب تقييم الأداء المستخدمة في تقييم أداء المؤسسة العامة للخطوط الحديدية السورية، واقتراح أساليب مالية وغير مالية جديدة لقياس وتقييم الأداء ، والتي يمكن استخدامها لتقييم أداء المؤسسة العامة للخطوط الحديدية السورية . حيث قامت الدراسة بدراسة أثر المقاييس المالية وغير المالية على الأداء المالي الحالي والمستقبلي من خلال دراسة تطبيقية على المؤسسة العامة للخطوط الحديدية السورية، وتوصلت إلى أن هناك علاقة ارتباط بين المقاييس المالية وغير المالية مع الأداء المالي الحالي والمستقبلي والمتمثل بالربح إذ أن هناك تأثير للمقاييس المالية وغير المالية على الأداء المالي الحالي والمستقبلي، كما توصلت الدراسة إلى ضعف قدرة المقاييس المالية على التنبؤ بالمستقبل.

وتختلف الدراسة الحالية عن هذه الدراسة من ناحية أنها تستهدف دراسة أثر عدم التأكد البيئي المدرك على مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء.

الدراسة الثانية (Hoque, 2005):

هدفت الدراسة بشكل عام لبيان أهمية تأثير عدم التأكد البيئي على كفاءة نظم تقييم الأداء، وبشكل خاص لتوضيح الدور الهام الذي تلعبه المقاييس غير المالية في تحسين أداء الوحدات الاقتصادية تحت شرط مستوى عال من عدم التأكد البيئي، من خلال دراسة أثر عدم التأكد البيئي على العلاقة بين استخدام المقاييس غير المالية والأداء. ولقد اختبرت الدراسة فروضها على عينة من الشركات الصناعية في نيوزيلندا، وتم قياس استخدام المقاييس غير المالية من خلال 13 عنصر موزعة على ثلاثة أبعاد (العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو)، ولقد توصلت الدراسة إلى أن استخدام المقاييس غير المالية سوف يقود إلى تحسين الأداء تحت شرط مستوى عال من عدم التأكد البيئي، وأن الوحدات الاقتصادية التي تعمل في مستوى عال من عدم التأكد البيئي تولي اهتماماً أكبر بالمقاييس غير المالية الخاصة برضا العملاء، ومقاييس التعلم والنمو، في حين أن الدراسة الحالية ركزت على معرفة مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء في الشركات الصناعية الخاصة السورية، وأثر عدم التأكد البيئي المدرك على مدى استخدام هذه المقاييس في تقييم الأداء دون دراسة أثر هذا الاستخدام على الأداء.

الدراسة الثالثة (Zuriekat, 2008):

هدفت الدراسة إلى تقديم صورة عن واقع بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الأردنية، من خلال دراسة مدى استخدام هذه الشركات لهذه البطاقة، وركزت الدراسة بشكل أساسي على بيان أثر مجموعة من العوامل الداخلية والخارجية على استخدام بطاقة الأداء المتوازن، وهذه العوامل هي (الاستراتيجية، الهيكل التنظيمي، عدم التأكد البيئي، درجة المنافسة في الأسواق، حجم الوحدة الاقتصادية) ولقد قاست الدراسة استخدام بطاقة الأداء المتوازن من

خلال مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية، ولقد شملت المقاييس غير المالية ستة أبعاد (العملاء، العمليات الداخلية، الابتكار، العاملين، الموردين، البيئة)، ولقد اختبرت الدراسة فروضها على عينة من 59 شركة صناعية أردنية ولقد توصلت الدراسة إلى أن إستراتيجية الوحدة الاقتصادية والمركزية وعدم التأكد البيئي ودرجة المنافسة في الأسواق لا تؤثر إيجاباً على استخدام بطاقة الأداء المتوازن، في حين أن حجم الوحدة الاقتصادية وتنظيم الإجراءات الإدارية تؤثر إيجاباً على استخدام بطاقة الأداء المتوازن.

الدراسة الرابعة (Fakhri،et al.,2009):

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في تطبيق مقاييس الأداء المالية وغير المالية في قطاع البنوك الليبية لمعرفة مدى تبني البنوك الليبية لتقنيات قياس الأداء الحديثة(BSC)، وبشكل أساسي لمعرفة تأثير العوامل الشرطية على استخدام مقاييس الأداء المالية وغير المالية، ولقد تم اختيار أربعة عوامل شرطية(الهيكل التنظيمي، مستوى المنافسة، حجم البنك، الاستراتيجية المتبعة) ولقد تم اختبار فروض الدراسة على عينة من 68 بنك في ليبيا، وتوصلت الدراسة إلى أن معظم البنوك الليبية ما زالت تعتمد بشكل كبير على المقاييس المالية، على الرغم من تأكيدهم للأهمية الكبرى للمقاييس غير المالية وبشكل خاص للمقاييس غير المالية الخاصة بالعملاء، كما توصلت الدراسة إلى أن عدداً قليلاً من البنوك الليبية تتبنى بطاقة الأداء المتوازن، وأن العوامل الشرطية الأربعة لها تأثير إيجابي على استخدام (BSC) في البنوك الليبية.

ويلاحظ أن هذه الدراسة تكمل الدراسات السابقة في دراستها لأثر عدم التأكد البيئي على مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء، وتعمل على بيان مدى استخدام هذه المقاييس في الشركات الصناعية الخاصة السورية، باعتبار أن أثر العوامل الشرطية على الاستخدام يختلف من بلد إلى آخر تبعاً لطبيعة البلد ودرجة تطوره.

النتائج والمناقشة:

مفهوم تقييم الأداء:

يعتبر تقييم الأداء من الوسائل الهامة في مجال تحسين الأداء وتطويره ولقد نال هذا المفهوم اهتماماً واسعاً وبشكل خاص في الدول النامية نتيجة اعتبارات عديدة منها ما يتعلق بطبيعة المشكلة الاقتصادية فيها والظروف التي تسودها وتمتزج فيها مع الرغبات والتوقعات والآمال العريضة باللحاق بالدول المتقدمة.

ولقد تناول العديد من الباحثين مفهوم تقييم الأداء (البارودي، 1986؛عبد المحسن، 2002؛ Hophe, et al1998) ومجمل هذه التعاريف تركز أنه " عملية تقوم بقياس الأداء الفعلي لمعرفة مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً"

أهداف نظم قياس وتقييم الأداء:

تهدف عملية تقييم الأداء من وجهة نظر (عبد الرحمن، 1998؛زغلول، 2003) إلى:

1-إعداد تقارير الأداء التي تتضمن معلومات عن التحسن في العملية التشغيلية والآثار الإيجابية والسلبية المترتبة عن القرارات الإدارية.

2-مدى تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية الاستراتيجية والحكم على درجة التقدم في تحقيقها والمعوقات والمشاكل التي تؤثر على كفاءة الأداء.

3-توجيه الإدارة نحو مواطن التحسين التي تحقق للوحدة القدرة التنافسية من خلال احتواء وتضمين عملية تقييم الأداء مؤشرات تكشف عن أداء ومراكز المنافسين والأطراف الخارجية.

4-توفير حافز يبعث على رفع مستوى الأداء.

5-دعم عملية اتخاذ القرار التي تهدف إلى اقتراح الوسائل الكفيلة بالعمل على تحسين النتائج وأيضاً بالقضاء على أسباب الانحراف عن الأهداف المحددة.

التغيرات في بيئة الأعمال المحيطة بالوحدات الاقتصادية:

إن الوحدة الاقتصادية هي جزء من البيئة المحيطة تتأثر بها وتؤثر فيها ولقد كان للتغيرات التي حدثت في بيئة الوحدات الاقتصادية أثرها الكبير على هذه الوحدات حيث وضعتها في موقف لا تحسد عليه بحيث لم يعد أمام الوحدات التي ترغب بالبقاء والاستمرار إلا الأخذ بمقومات هذه البيئة الحديثة بكل أبعادها وتطوير كافة أنظمتها الداخلية لتواكب تلك التغيرات ومن أهم هذه المتغيرات:

1- زيادة حدة المنافسة نتيجة عاملين الأول هو بدء التطبيق لاتفاقية الجات لتحرير العلاقات التجارية بهدف رفع مستوى المعيشة في الدول المتعاقدة والاستغلال الكامل للموارد الاقتصادية وتشجيع حركة رؤوس الأموال الدولية من اجل ضمان زيادة حجم التجارة الدولية وسهولة الوصول إلى الأسواق ومصادر المواد الأولية،أما السبب الثاني فهو الاتجاه نحو التكتلات الاقتصادية بهدف زيادة القدرة التنافسية في الأسواق المحلية والدولية والتغلب على مشكلة ضيق السوق المحلية وحسن استغلال الموارد البشرية والمادية(عداس، 2004).

2- ظهور ثورة تكنولوجية في مجال الإنتاج ونظم المعلومات ترتب عليها ضرورة استخدام الكمبيوتر في مختلف نواحي نشاط الوحدة الاقتصادية.

3- ظهور تغيرات وتحولات جذرية في أهداف الوحدات الاقتصادية للمحافظة على بقائها وسط ظروف المنافسة حيث أصبح هدفها الأساسي هو خدمة العميل والاحتفاظ به واكتساب ولائه، بالإضافة إلى الاهتمام بالتحسين المستمر في الجودة والاستجابة السريعة لطلبات العملاء(شهيد، 2007)، فالجودة أصبحت تمثل قمة اهتمامات العملاء بعد أن كان السعر الأقل هو الأساس في عملية المفاضلة بين البدائل.

4-ظهور تغيرات جذرية في نظم وفلسفة الإدارة ومداخل اتخاذ القرارات وأساليب الإنتاج نتج عنه تطبيق الإدارة الاستراتيجية وتطبيق أساليب متقدمة مثل أسلوب محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة (Activity Based Costing ABC-) وأسلوب تحليل سلسلة القيمة (Value Chain Analysis) وأسلوب التكلفة المستهدفة (Target Costing) حيث تركز هذه الأساليب على إزالة الأنشطة غير المضيفة للقيمة في مراحل التصنيع والتخلص من التخزين والتسليم للعميل بأسرع وقت ممكن مع المحافظة على جودة المنتجات والخدمات المؤداة (عداس، 2004).

إن هذه التغيرات وغيرها الكثير جعلت كفاءة نظم محاسبة التكاليف موضع شك في قدرتها على إمداد الإدارة بالمعلومات التي تحتاجها لإدارة الوحدات نحو تحقيق أهدافها وبما أن نظم قياس وتقييم الأداء التقليدية تعتمد بشكل أساسي على محاسب التكاليف فإنها تواجه نفس الانتقادات الموجهة إليها بعدم قدرتها على الوفاء بمتطلبات بيئة الأعمال الحديثة وتحدياتها.

الانتقادات الموجهة إلى الأساليب التقليدية المستخدمة في تقييم الأداء:

تكاد تتفق معظم الدراسات التي تعرضت لقضية قياس وتقييم الأداء على أن النظام التقليدي لقياس الأداء الذي يرتكز على المؤشرات التي يمكن قياسها بشكل مالي يعاني من نقاط ضعف عديدة وأنه لم يعد قادراً بمفرده على توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات نتيجة الاحتياجات الجديدة التي فرضتها المتغيرات البيئية ومن هذه الدراسات نعرض ما يلي:

دراسة (زغلول، 2002) والتي ترى أن نقطة الضعف الأساسية في النظام التقليدي لتقييم الأداء تتركز في اهتمامه بعدد قليل من مؤشرات الأداء أكثر من كونه نظام تقييم أداء شامل ،بالإضافة إلى اهتمامه بالأداء المالي وبمصالح حملة الأسهم وتجاهله للقضايا البشرية والتنظيمية والبيئية والاجتماعية والأخلاقية بجانب إهماله لحاجات أصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية.

– دراسة (جونسيكارن وكوبو،2006) ترى هذه الدراسة أن ضعف المقاييس المالية يتحدد في تركيزها على الداخل وفشلها في ضم المؤشرات القائدة وغير الملموسة وكونها لا تساعد على التنبؤ بالأداء المستقبلي.

– دراسة (شو وستيد،2006) انتقدت المقاييس المالية في كونها تركز على الأداء المالي وتدفع المديرين إلى الانخراط في الأنشطة التي تؤدي إلى تعظيم الأداء المالي في المدى القصير على حساب الفعالية في المدى الطويل من أجل تجنب تحمل المسؤولية.

– دراسة (ليتزا،1996) يرى أن هذه المقاييس تتصف بالبطء الشديد في الإمساك بالمهمة المعقدة والمتزايدة والمتمثلة في توجيه الوحدات في ظل الحركة السريعة والمتقلبة لأسواق المنتجات.

– دراسة (دريك، 2002) تصف المقاييس المالية للأداء بأنها ذات طبيعة تاريخية تابعة وبالتالي فإن القرارات التي تبنى عليها ربما تكون غير رشيدة لأنها تعتمد على معلومات غير ملائمة.

– دراسة (كتلو، 2006) يرى أن المقاييس المالية غير قادرة بمفردها على توفير المعلومات اللازمة للوحدة الاقتصادية للتعرف على محيطها الخارجي وتحديد موقعها التنافسي.

وبناءً على ما سبق تخلص الدراسة إلا أنه لا يمكن الاستمرار في استخدام نظم القياس التقليدية في تقييم الأداء ولابد من استخدام نظم تقييم أداء تراعي متطلبات الوحدات الاقتصادية وتأخذ بعين الاعتبار المتغيرات التي حدثت في البيئة المحيطة بهذه الوحدات ولكن هذا لا يعني الاستغناء عن المقاييس المالية فهي ضرورية ولا غنى عنها وإنما استخدام نظم تقييم أداء تقوم على مقاييس تعكس العوامل المالية وغير المالية الداخلية والخارجية ذات التأثير على أداء الوحدات الاقتصادية وقياس هذه العوامل ومن ثم استخدامها في عملية التطوير والتحسين سعياً لتحقيق خطط الوحدة وأهدافها الإستراتيجية.

مفهوم المقاييس غير المالية:

إن مقاييس الأداء قد تلعب دوراً هاماً في إدارة الوحدة الاقتصادية وهذا يتضمن ترجمة الاستراتيجية إلى النتائج والأهداف المرجوة وتوصيلها إلى مختلف المستويات الإدارية، مراقبة التقدم الذي يمكن تحقيقه،تأمين تغذية عكسية، وتحفيز الموظفين من خلال مكافآت على أساس الأداء.

وفي ظل بيئة الأعمال الحديثة أصبح اختيار مقاييس الأداء المناسبة يمثل تحدياً حقيقياً يواجه المسؤولين لذلك سعت العديد من الوحدات إلى تبني مقاييس غير مالية من أجل الحصول على نظرة أكثر توازناً عن أدائها من تلك التي يمكن الحصول عليها من المقاييس المالية فقط(Podolske, 2003).

لأن المقاييس المالية تركز اهتمامها على البنود التي يمكن التعبير عنها بشكل مالي وتهمل متغيرات أخرى لا يمكن التعبير عنها بشكل مالي والتي قد تكون على درجة عالية من الأهمية.

فجوانب الأداء التي ينبغي قياسها يجب ألا تقتصر فقط على ما يمكن قياسه بشكل مالي فهناك العديد من الجوانب التي يجب أن تؤخذ بالحسبان عند تقييم الأداء كجودة المنتج ورضا العملاء وغيرها، حيث إن نجاح الوحدة على المدى البعيد يتوقف على هذه المتغيرات فالمقاييس غير المالية يمكن أن تغطي جوانب الأداء المختلفة في الوحدة الاقتصادية.

ويرى حسين عيسى أن تغطي المؤشرات غير المالية المجالات التالية (المدخلات، أداء العمل، الإنتاج والمنتجات، الأسواق، الموارد البشرية، المستهلكين).

في حين صنفها آخرون في خمس مجموعات (العثمان،1999):

(مقاييس رقابة الجودة، مقاييس رقابة المواد، مقاييس رقابة المخزون، مقاييس كفاءة عملية التسليم، مقاييس كفاءة عملية التشغيل الآلي).

ومن وجهة نظر الدراسة أنه لا يوجد مجالات مثلى يجب على المقاييس غير المالية أن تغطيها بل يجب على كل وحدة أن تقوم بتحديد عوامل النجاح الأساسية ومن ثم وضع مؤشرات ومقاييس تمكنها من تتبع هذه العوامل ومعرفة مدى تقدم الوحدة نحو تحقيق أهدافها.

مزايا المقاييس غير المالية:

إن ظهور المقاييس غير المالية واستخدامها في تقييم الأداء إلى جانب المقاييس المالية كان نتيجة الانتقادات التي وجهت للمقاييس المالية وعدم ملاءمتها في ظل المتغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال الحديثة حيث يرى مؤيدو المقاييس غير المالية بأنها تتصف بمجموعة من الميزات التي من الممكن أن تسد النقص في المقاييس المالية ومن أهمها:

1-أنها أكثر اتصالاً بالأهداف الاستراتيجية طويلة الأمد، في حين أن نظم تقييم الأداء على أساس مالي لا تهتم بالعمليات المتعلقة بمتطلبات الزبائن والمنافسة والأهداف غير المالية التي ربما تكون مهمة لتحقيق الربح والميزة التنافسية والأهداف الاستراتيجية طويلة الأمد مثل تطوير منتج جديد والذي قد يمثل هدفاً استراتيجياً مهماً ولكنه قد يتعارض مع الأداء المحاسبي القصير الأجل (Ittner and Larker, 2000).

2-إن مسببات النجاح في كثير من الوحدات هي أصول غير ملموسة مثل" رأس المال الفكري، ولاء العملاء" أكثر من الأصول الملموسة التي تظهر في الميزانية وحيث إنه من الصعب تحديد الأصول غير الملموسة بلغة مالية فإن البيانات غير المالية يمكن أن تؤمن مؤشرات كمية عن أصول الوحدة غير الملموسة.

3 -المقاييس غير المالية هي متنبأ أفضل للأداء المستقبلي حتى عندما يكون الهدف النهائي هو أعظم أداء مالي، فالمقاييس المالية لا تظهر المنافع طويلة الأجل من القرارات التي يتم اتخاذها الآن، على سبيل المثال فإن الاستثمار في البحوث والتطوير أو برامج رضاء العملاء بناءً على القواعد المحاسبية يتم تحميل نفقات البحوث والتطوير على الفترة التي حدثت فيها وبالتالي فإنها تؤدي إلى تخفيض الأرباح ولكن الأبحاث الناجحة تحسن الأرباح المستقبلية، أي أن البيانات غير المالية تؤمن الحلقة المفقودة بين الأنشطة المفيدة والنتائج المالية وبالتالي فإنها تقدم مؤشرات للتدفقات المالية المستقبلية التي لا يمكن أن تظهر بطريقة أخرى.

4 –تساعد المقاييس غير المالية على تحديد أسباب الانحرافات في الأداء مباشرة وبالتالي يمكن معالجة هذه الأسباب قبل زيادة تأثيرها السلبي على الأداء.

5– توجه النظر نحو البيئة الخارجية والمنافسين فهي تساعد على تحليل أسباب نجاح الآخرين من أجل وضع الأهداف التي تحقق لها الريادة في السوق المحلية والعالمية.

6 –تعد المقاييس غير المالية أقل تفاؤلاً من المقاييس المالية لأنها ترتبط بالنتائج الطويلة الأمد أكثر من ارتباطها بالنتائج القصيرة الأجل التي قد تظهر النجاح في الوقت الحالي ولكنها قد تؤدي إلى الفشل في المستقبل.

سلبيات المقاييس غير المالية:

إن العديد من مؤيدي المقاييس غير المالية يحاولون أن يظهروها وكأنها خالية من العيوب ولكن هذا لا يمكن أن يخفي حقيقية أن هناك مجموعة من السلبيات التي يمكن تلخيصها بما يلي:

1– الوقت والتكلفة قد تسببان مشكلة لبعض الوحدات حيث وجد البعض أن تكلفة النظام الذي يتضمن كمية كبيرة من المقاييس المالية وغير المالية كانت أكبر من منافعه (Ittner and Larker, 2000).

2–المقاييس غير المالية تقاس بطرق مختلفة وليس هناك قاسم مشترك فهناك من يقيمها على أساس الوقت والبعض على أساس الكمية أو النسبة وآخرين بطرق حكمية.

3–إن الكثير من المقاييس غير المالية من الصعب قياسها بشكل دقيق وفعال أو في الوقت المناسب (Chow and Stede,2006).

النظرية الشرطية في الفكر المحاسبي:

على الرغم من امتداد جذور النظرية الشرطية في أدبيات نظرية المنظمة ونظرية الإدارة إلا أن لها امتداداً واسعاً أيضاً في المحاسبة وخصوصاً في نظم الرقابة الإدارية. ومن أهم أسباب ظهور الاتجاه الشرطي في المحاسبة الإدارية هي الحاجة إلى وضع نماذج رقابية محاسبية مرتبطة بشكل واضح بنظرية المنظمة. حيث أكدت العديد من الدراسات على عدم صلاحية المعلومات المحاسبية لتقييم الأداء في جميع الظروف والأوقات ،ويرتكز الاتجاه الشرطي في المحاسبة الإدارية كما هو الحال في الفكر التنظيمي على مجموعة من المبادئ(الزاير، 1993):

1– لا يوجد تصميم أمثل لنظم المحاسبة الإدارية يصلح لجميع الوحدات بل إن التصميم الأمثل يعتمد على عوامل المحتوى التنظيمي.

2– إن الأداء الفاعل للوحدة الاقتصادية يتحقق كلما كان هنالك تطابق بين تصميم نظم المحاسبة الإدارية وعوامل المحتوى التنظيمي.

3– التغير في حالة النظام.

العوامل الشرطية:

إن الأساس الذي يقوم عليه الاتجاه الشرطي كما سبق وذكر أن التصميم الأفضل يعتمد على عوامل المحتوى التنظيمي، إلا أنه لا يوجد اتفاق حتى الآن بين الباحثين في هذا المجال على عدد وماهية العوامل الشرطية التي يجب أن تؤخذ بالحسبان عند تصميم نظم المحاسبة الإدارية، حيث يرى فيشر(Fisher,1995) أنه من الصعب تحديد العوامل الشرطية التي تؤثر على تصميم نظم المحاسبة الإدارية بشكل تام حيث إن الوحدة الاقتصادية عند نقطة زمنية معينة تختار السوق التي تتنافس فيها وكذلك الاستراتيجية التي ستعتمدها في تلك الأسواق وبذلك تسيطر مبدئياً على

جميع العوامل الشرطية إلا أنه بعد اتخاذ قرارات استراتيجية فإن العديد من المتغيرات الشرطية لا تبقى طويلاً تحت سيطرة الوحدة بينما تتكون عوامل أخرى نتيجة لقرارات سابقة ونتيجة لعوامل خارجية.

في حين يرى جونز (Jones,1985) أن العوامل الشرطية يمكن أن تصنف بشكل عام إلى:

1-العوامل البيئية: وهي عوامل ناتجة عن التأثير البيئي وتحدث بشكل مستقل عن الأعمال التي تقوم بها الوحدة.

2- العوامل الداخلية: مثل حجم الوحدة، درجة التكامل الهيكلي، فلسفة الإدارة، الثقافة السائدة.

في حين أن بعض الباحثين أمثال لورانس وستالكر ولورش فقد ركزوا على عامل شرطي واحد.

أما على صعيد الدراسات العربية فمنها من بحث في تأثير عامل شرطي واحد مثل (داود،2008) التي بحثت في تأثير عدم التأكد البيئي على نظم المحاسبة الإدارية، ومنها من حدد العوامل الشرطية بخمسة عوامل" الاستراتيجية، شدة المنافسة، الهيكل التنظيمي، عدم التأكد البيئي الحجم"(زريقات،2008).

عدم التأكد البيئي والمقاييس غير المالية:

تعتبر البيئة الخارجية متغيراً شرطياً هاماً في الدراسات المرتكزة على النظرية الشرطية، ويعد عدم التأكد النقطة الأكثر عرضة للجدل والبحث في البيئة الخارجية، ولقد عرفه ميلكن (Milliken,19875) على أنه "عدم قدرة الأفراد على التنبؤ بشيء ما بدقة.

في حين عرض لورانس ولورش (Lawrence and Lorsch ,1967) ثلاثة مكونات لعدم التأكد:

1 -عدم وضوح المعلومات.

2-طول الفترة الزمنية للتغذية المرتجعة.

3- عدم التأكد من العلاقات السببية.

والمفهوم المرتبط بعدم التأكد هو عدم التأكد البيئي المدرك الذي عرفه تيري وآخرون (Terry et،al) على أنه إدراك الأفراد لعدم التأكد الذي ينشا في بيئة الوحدة. حيث إنه لا يمكن قياس عدم التأكد البيئي المحيط بالوحدات وإنما يمكن قياس إدراك متخذي القرار لدرجة عدم التأكد البيئي المحيطة بهم لذلك يسمى عدم التأكد البيئي المدرك.

وبما أن عدم التأكد البيئي الذي يواجه الوحدات تزايد تزايداً سريعاً في العشرين سنة الأخيرة بسبب عوامل مثل تكنولوجيا العمليات والتصنيع، أذواق العملاء، أعداد المنافسين، العولمة ورفع القيود والعلاقات الصناعية، فإنه من وجهة نظر هغي (Hoque,2005) أن المقاييس غير المالية ربما تكون قادرة على مواجهة عدم التأكد البيئي من خلال قيامها برصد واضح للكفاءات الرئيسية لعمليات الوحدة ومن خلال مراقبة عمليات الإنتاج مما يمكن الوحدة من تحديد الأماكن التي تزيد فيها تكلفة المنتج بدون إضافة قيمة.

ويؤكد كابلان ونورتون أن التوجه نحو مستقبل أكثر تنافسية وقدرة تكنولوجية لا يمكن أن يتم فقط من خلال مراقبة ورصد المقاييس المالية للأداء الماضي وإنما يتطلب تغيرات كثيرة ومن ضمنها التغير في نظم التقييم المستخدمة في الوحدة بحيث تضم مقاييس غير مالية.

مما توصلت إليه الدراسات أن استخدام المقاييس غير المالية في ظل مستوى عالٍ من عدم التأكد يؤدي إلى تحسين أداء الوحدات حيث إن المقاييس غير المالية تساعد المديرين على تقييم التغيرات في بيئة الأعمال وتحديد وتقييم التقدم نحو تحقيق أهداف الوحدة والتأكد من إنجاز الأداء المطلوب.

الدراسة الميدانية:

التحليل الوصفي(Descriptive Analysis):

يبين الجدول (2) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات الخاصة بالمتغير التابع (مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء). نلاحظ من الجدول أن المتوسطات الحسابية قد تراوحت بين 3,2037 للمؤشر12 و4,111 للمؤشر2وللمؤشر23. مما يشير إلى استخدام أكبر لمؤشري ساعات عمل العمال المتاحة والتسليم في الوقت المحدد في تقييم الأداء مما يدل على أن الشركات تعطي أهمية لهذين المؤشرين وترى أنا لهما الدور الأكبر في التوصل إلى النجاح، وأقل استخدام كما يتضح من الجدول هو لمؤشر النفاية على الرغم من أهمية هذا المؤشر. كما نلاحظ أن المتوسطات الحسابية للمقاييس الخاصة بالعاملين هي الأكثر انخفاضاً، كما يتبين من الجدول أن الانحراف المعياري للمؤشرات قد تراوح بين0,83532 و 1,48425مما يدل على تقارب درجة الاستخدام بين الشركات بالنسبة لبعض المؤشرات والتباعد بالنسبة لأخرى ونلاحظ أنه على الرغم من أن مؤشر النفاية قد بلغ أدنى متوسط استخدام بين المؤشرات إلى أن هناك تبايناً كبيراً في استخدامه بين الشركات مما يدل على إدراك بعض الشركات لأهمية هذا المؤشر مقابل عدم اهتمام البعض الآخر، وبالمقابل هناك تقارب كبير بين الشركات في استخدام مؤشر ساعات عمل العمال الفعلية مما يشير إلى إعطاء أهمية كبيرة لهذا المؤشر من قبل معظم الشركات.

الجدول رقم (2): الإحصاء الوصفي لفقرات متغير مدى استخدام المقاييس غير المالية

Descriptive Statistics

الرقم	مدى استخدام المؤشرات غير المالية في تقييم الأداء	N	Mean	Std. Deviation
1	ساعات عمل العمال الفعلية	54	3.9815	.83532
2	ساعات عمل العمال المتاحة	54	4.1111	.94503
3	ساعات عمل العمال الإضافية	54	3.7963	1.05293
4	ساعات عمل الآلات الفعلية	54	4.0000	.93162
5	ساعات عمل الآلات المتاحة	54	4.0185	1.01852
6	أوقات تعطيل الآلات	54	3.6296	.93761
7	إجمالي وقت دورة التصنيع	54	3.9815	1.05492
8	كفاءة دورة التصنيع	54	3.8704	.99140
9	الإنتاج المعيب	54	3.5185	1.26998
10	الوحدات المعاد تشغيلها	54	3.4630	1.20866
11	نسبة المبيعات من المنتج الجديد غلى إجمالي المبيعات	54	3.7593	.97003
12	النفاية	54	3.2037	1.48425
13	نسبة المنتجات الجديدة إلى إجمالي المنتجات	54	3.6481	.91440
14	عدد الوحدات غير المطابقة للمواصفات إلى إجمالي الوحدات	54	3.7222	1.18825
15	الاستلام في الوقت المحدد من الموردين	54	3.7963	.97863
16	تكلفة الإصلاح خلال فترة الكفالة	54	3.6296	1.12092
17	الحصة السوقية	54	4.0370	.93087
18	نتائج استطلاعات العملاء	54	3.7778	1.16013
19	عدد شكاوى العملاء	54	3.4074	1.14131
20	وقت الاستجابة لشكاوى العملاء	54	3.9815	1.18943

21	عدد العملاء الجدد بالنسبة لإجمالي العملاء	54	3.6296	1.12092
22	الاستحواذ على العميل	54	4.0000	.97129
23	نسبة التسليم في الوقت المحدد	54	4.1111	.98415
24	الطلبات المردودة بسبب عدم التوافر	54	3.6852	1.17881
25	نتائج استطلاعات العاملين	54	3.9815	.87934
26	عدد شكاوى العاملين	54	3.6667	1.22859
27	مستوى التعليم	54	3.7407	1.16854
28	مستوى الخبرة	54	3.9630	1.13209
29	عدد ساعات التدريب من إجمالي وقت دوام العاملين	54	3.3333	1.18162
30	عدد سنوات العمل في الوحدة	54	3.7222	1.07135
31	نسبة ترك العمل	54	3.8148	1.08287
32	عدد الاقتراحات المقدمة من العاملين	54	3.8889	.92485
33	نسبة العاملين في فرق التطوير	54	3.2407	1.19646

الجدول رقم(3): الإحصاء الوصفي الخاص بالأبعاد الثلاثة للمقاييس غير المالية

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
بعد العمليات الداخلية	54	3.7581	.84431
بعد العملاء	54	3.8287	.87392
بعد العاملين	54	3.7058	.83488

نلاحظ من الجدول(3) التقارب بين المتوسطات الحسابية بين الأبعاد الثلاثة (العمليات الداخلية، العملاء، العاملين) إلاَ أنه يشير إلى متوسط استخدام أعلى للمقاييس الخاصة بالعملاء حيث بلغ 3,8287، ويليه متوسط استخدام العمليات الداخلية حيث بلغ3,7581، وأدنى متوسط استخدام للمقاييس الخاصة بالعاملين حيث بلغ3,7058. مما يشير إلى اهتمام أكبر بمقاييس العملاء ومن ثم مقاييس العمليات الداخلية واهتمام أقل بمقاييس العاملين أي أن الشركات تعي أهمية بعد العملاء، في حين أن هناك إدراكاً متوسطاً لأهمية رأس المال الفكري في تحقيق تميز للوحدة .

ويتبين من الجدول(3) أن قيمة الانحراف المعياري منخفضة نسبياً مما يشير إلى أنه بالرغم من تفاوت درجة الاستخدام بالنسبة للمؤشرات كل على حده إلى أنه بالمجمل هناك تقارب في درجة استخدام المؤشرات بالنسبة للأبعاد الثلاثة(العمليات الداخلية، العملاء، العاملين) ولا يوجد تفضيل لبعد على آخر.

الجدول رقم(4): الإحصاء الوصفي لفقرات متغير عدم التأكد البيئي المدرك

Descriptive Statistics

Std. Deviation	Mean	N	عدم التأكد البيئي المدرك
1.32347	2.6111	54	القدرة على التنبؤ بأذواق العملاء

القدرة على التنبؤ بأنشطة المنافسين	54	2.6852	1.22589
تكرار الاكتشافات العلمية	54	3.4815	.90576
التغيرات الاقتصادية	54	3.3519	.93481
تأثير المنافسة على المواد الأولية	54	3.2037	1.27944
تأثير المنافسة على القوى العاملة	54	3.2037	1.07070
تأثير المنافسة السعرية	54	3.3333	1.09888

يتبين من الجدول(4) أن المتوسطات الحسابية قد تراوحت بين 2,6111 و3,4815. مما يدل على انخفاض نسبي في درجة عدم التأكد المدرك بالنسبة للشركات، في حين كان الانحراف المعياري للفقرات مرتفعاً حيث تراوح بين 0,90576 و 1,32347، مما يشير إلى تفاوت في درجة عدم التأكد البيئي المدرك بين الشركات الصناعية، وقد يعود سبب الارتفاع إلى الاختلاف في طبيعة النشاط الصناعي بين الشركات محل الدراسة.

معامل ارتباط بيرسون:

يبين الجدول(5) أن قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين 0,628، أي أن هناك علاقة طردية بين المتغير التابع(مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء) والمتغير المستقل(عدم التأكد البيئي المدرك)، وتدل النتيجة أن قيمة هذا المعامل معنوية عند مستوى دلالة 0,01.

الجدول رقم(5): معامل الارتباط بيرسون

		USAGE	PEU
USAGE	Pearson Correlation	1	.628(**)
	Sig. (2-tailed)	.	.000
	N	54	54
PEU	Pearson Correlation	.628(**)	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.
	N	54	54

**** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).**

الانحدار الخطي البسيط:

- يبين الجدول(6) أن قيمة معامل الارتباط الخطي تبلغ 0,628 وهي تدل على أن العلاقة بين المتغيرين طردية، أي أنه كلما ازداد عدم التأكد البيئي تزايد معه استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء وذلك عند مستوى دلالة 1%.
- تبلغ قيمة معامل التحديد 0,394 وهذا يبين أن 40% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء) تعود إلى التغيرات الحاصلة في المتغير المستقل (عدم التأكد البيئي المدرك).
- يبلغ الخطأ المعياري للتقدير الذي يستخدم لقياس الفروقات بين القيم الحقيقية للمتغير التابع والقيم النظرية له:0,65067.

الجدول رقم (6): خلاصة النموذج

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate

1	.628(a)	.394	.383	.65067

يبين الجدول(7) مدى صلاحية النموذج الخطي المختار للتعبير عن العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل انطلاقاً من فرضية ابتدائية مفادها عدم وجود علاقة خطية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين. وبما أن قيمة (P=0.00<0.05) يمكن رفض الفرضية الابتدائية مما يدل على وجود علاقة خطية ذات دلالة إحصائية.

الجدول رقم (7): ANOVA(b)

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	14.328	1	14.328	33.842	.000(a)
	Residual	22.015	52	.423		
	Total	36.343	53			

اختبار الفرضية:

يزداد مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء تبعاً لزيادة درجة عدم التأكد البيئي المدرك (PEU).

يظهر الجدول (8) أن قيمة معامل(PEU) قد بلغت (a_1= 0.605) بخطأ معياري 0.104 ، وعند اختبار معنوية هذا المعامل كانت قيمة مؤشر الاختبار (t=5.817)، كما كانت قيمة (sig=0.000) ولدى مقارنتها بمستوى الدلالة (المعنوية) الذي اختير لاختبار الفرضيات والبالغ (0.05) يتضح أن sig أصغر من مستوى الدلالة، وبالتالي يمكن رفض فرضية العدم القائلة بأن (a_1 = 0) وأن متغير عدم التأكد البيئي المدرك X_1 لا يؤثر بشكل معنوي على درجة استخدام المقاييس غير المالية Y، و يمكن قبول الفرضية البديلة التي تقول أن ($a_1 \neq o$) وأن عدم التأكد البيئي يؤثر بشكل معنوي على درجة استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء Y ، وبما أن قيمة a_1 موجبة فإن هذا التأثير طردي ونتيجة لكل ما سبق يمكن للباحثة قبول فرضية الدراسة.

الجدول رقم (8):Coefficients(a)

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.870	.337		5.549	.000
	PEU	.605	.104	.628	5.817	.000

a Dependent Variable: USAGE

النتيجة: هناك أثر ذو دلالة معنوية لعدم التأكد البيئي المدرك على مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء .

أي أنه كل ما زادت درجة عدم التأكد البيئي المدرك من قبل متخذي القرار كلما زاد استخدامهم للمقاييس غير المالية في تقييم الأداء، إن هذه النتيجة استناداً إلى العينة من الشركات الصناعية السورية المسجلة وفق قانون الاستثمار رقم 10، تتفق مع الأدبيات التي تشير إلى أن تزايد مستوى عدم التأكد البيئي يقود إلى حاجة أكبر لمعلومات المحاسبة الإدارية بلغة المقاييس غير المالية. وهذه النتيجة تتفق مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة (Hoque,2005) إلا أنها تختلف مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة (Zuriekat,2008) التي توصلت إلى عدم

وجود علاقة بين مدى استخدام المقاييس غير المالية وعدم التأكد البيئي المدرك، إلا أن الدراسة ذاتها اعتبرت أن هذه النتيجة مفاجئة وغير متوقعة.

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

تناولت هذه الدراسة أثر عدم التأكد البيئي المدرك على مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء، انطلاقاً من مقدمة أولية مفادها عدم وجود نظام تقييم أداء أمثل ملائم للتطبيق من قبل جميع الشركات وفي مختلف الظروف، وبناء على ذلك اختبرت الدراسة أثر عدم التأكد البيئي على استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء على عينة من الشركات الصناعية الخاصة في الجمهورية العربية السورية.

وتوصلت الدراسة إلى:

1- أنَ الشركات الصناعية السورية تستخدم الأبعاد الثلاثة للمقاييس غير المالية في تقييم الأداء، إلا أنها تستخدم بشكل أكبر المقاييس غير المالية الخاصة بالعملاء تليها المقاييس غير المالية الخاصة بالعمليات الداخلية، والاستخدام الأقل للمقاييس غير المالية الخاصة بالعاملين، والتركيز الأقل على المقاييس الخاصة بتطوير وتدريب العاملين.

2-أنَ درجة عدم التأكد البيئي المدرك المحيط بالشركات الصناعية السورية الخاصة متوسطة والتأثير الأكبر على الشركات الصناعية السورية الخاصة يعود لعامل التطورات التكنولوجية المتسارعة يليها التغيرات الاقتصادية ومن ثم عامل المنافسة السعرية، وقد بينت النتائج أن عدم التأكد البيئي المدرك يؤثر بشكل إيجابي على مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء.

التوصيات:

بناء على ما تم استعراضه في الدراسة النظرية والميدانية توصي الدراسة بما يلي:

1- إعادة التقييم الدوري لنظم تقييم الأداء المعمول بها من قبل الشركات بحيث تغطي عملية تقييم الأداء مختلف جوانب نشاط الشركات، وعدم اقتصار عملية تقييم الأداء على الجوانب التي يمكن قياسها بشكل مالي.

2- ضرورة اهتمام مصممي نظم تقييم الأداء بالعوامل الشرطية المتنوعة مثل البيئة والإستراتيجية وحجم الوحدة والهيكل التنظيمي وغيرها.

3- ضرورة دراسة البيئة المحيطة بالوحدة الاقتصادية وقياس درجة عدم التأكد البيئي حيث تشكل البيئة مصدر ضغط على الوحدة من خلال القيود والأخطار والفرص،حيث يمكن أن يشكل نظام تقييم الأداء وسيلة حيوية لتخفيض مستوى القيود والتهديدات البيئية مع الآخذ بعين الاعتبار أن نجاح نظام تقييم أداء في وحدة اقتصادية لا يستلزم نجاحه في وحدة أخرى تختبر ظروف بيئية مختلفة.

توصيات بالدراسات المستقبلية:

1-دراسة العلاقة بين استخدام المقاييس غير المالية والعوامل الشرطية في قطاع آخر كالقطاع الخدمي وبشكل خاص في قطاع البنوك.

2-التوسع بنموذج الدراسة الحالية ليشمل متغيرات شرطية أخرى كالهيكل التنظيمي والتكنولوجيا والمنافسة.

المراجع:

1- البارودي، شريف محمد ، *أساليب تطوير فاعلية الموازنة المرنة لتحقيق التوازن والنمو في المشروع*. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1986، 104.

2- التمبكتي، خلود عدنان موسى، *الاتجاهات الحديثة لتطوير أساليب المحاسبة الإدارية في إطار مفهوم الملاءمة؛ دراسة انتقادية تحليلية*، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، 2004 ، 22.

3- الزاير،أحمد خلف. *الاتجاه الشرطي للمحاسبة الإدارية: الواقع والطموح*. مجلة العلوم الاقتصادية . جامعة البصرة، العدد4 ،1993، 132.

4- العثمان، محمد نادر، *دراسة ميدانية لمدى ملائمة نظام التكاليف المعيارية لبيئة الإنتاج الحديثة*، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق،1999.

5- داود، ساميا أحمد، *تأثير عدم التأكد البيئي على المنفعة المدركة لخصائص مخرجات نظم معلومات المحاسبة الإدارية؛ دراسة تطبيقية على سورية*، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة بيروت العربية، 2008، 43- 46.

6- زغلول،جودة عبد الرؤوف، *استخدام مقياس الأداء المتوازن في بناء نظام لقياس الأداء الإستراتيجي في بيئة الأعمال المصرية*،المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 2000، 342.

7- شهيد، رزان حسين كمال، *التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء، دراسة تطبيقية على قطاع تصنيع المنتجات الزراعية في سوريا* . رسالة دكتورة غير منشورة، جامعة عين شمس،2007، 79-81.

8- عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد ، *إطار مقترح لنظام شامل لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية مدخل تكاملي في ظل متغيرات البيئة المصرية*، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، عدد1، يونيه1998، 46.

9- عبد المحسن، توفيق محمد، *تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد*، دار الفكر العربي، القاهرة ،2002، 46 .

10 عداس، ضحى محمد أسعد، *إطار محاسبي لتكامل عمليات المصادر الخارجية وأساليب المحاسبة الإدارية لتحسين الأداء الكلي في شركات البترول في سوريا ؛ دراسة تطبيقية*،رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس،2008، 99.

11- عيسى، حسين محمد, *الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية*,الطبعة الثالثة, بدون ناشر ، 2000، 142-146.

12- كتلو، حسن رضوان، *استخدام المقاييس غير المالية لتقييم أداء المؤسسة العامة للخطوط الحديدية السورية؛ دراسة تطبيقية*. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، 2002، 56-77.

13- CHOW, W., and STEDE, A. ,*The use and usefulness of nonfinancial performance measure*. Management accounting,Vol.7,No.3,2006,3.

14- DRICKHAMER, D. ,*next generation performance measurement*, Industry week,2002. DUNCAN, R., *Characteristics of Organizational Environments and perceived Environmental Uncertainty*. Administrative science Quarterly,Septemper,1972,313-327.

15- FISHER, J. ,*Contingency-Based Research on Management Control Systems; Categorization by a level of complexity Approach*, Journal of Accounting Literature, , Vol.14, 1995, 29.

16- FAKHRI,G., MENACERE ,K., PEGUM3 ,R., *The Impact of Contingent Factors on the Use of Performance Measurement System in the Banking Industry The Case of Libya*, A paper accepted for presentation at Salford Postgraduate Annual Research Conference, Salford, May 7th -8th, 2009**,** 2.

17- HOPHE, R.H., et al., *Guide to a Balanced Scorecard Performance Management Methodology: Moving from Performance Measuring to Performance Management*, 1998, 1-13.

18- HOQUE.,Z. *Linking environmental uncertainty to non-financial performance measures and performance: a research note*, The British Accounting Review,37,2005,471-481.

19- ITTNER,.C and LARKER,D., *Nonfinancial performance measure what works and what doesn't*:(http://Knowledge.wharton.upeen.edu./article.Cfm?articled=279),2000, 1-2.

20- LAWRENCE,P.,LORSCH,J., *Organization and environment*, Boston, Harvard University,1967, 33.

21-MILLIKEN,F. J. ,*Three Type of Perceived Uncertainty About the Environment: state, Effect and Response Uncertainty***,** Academy of Management Review, Vol. 12, No.1,1987, 135.

22-PODOLSKE,A., *Getting the most out of your nonfinancial performance measures*,December,2003, 2.

23- ZURIEKAT, M., *The Balanced Scorecard approach in Jordanian manufacturing companies, A Contingency Approach*, Arab Journal of Administrative Sciences.Vol.3,No.3,2008, 423-456.