



## مجلة جامعة تشرين - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: أثر عدم التأكيد 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/library/4245>

تاريخ الاسترداد: 2025/05/16 08:42 +03

الموسوعة السياسية 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 السياسية – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على [info@political-encyclopedia.org](mailto:info@political-encyclopedia.org)

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسية – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام

<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 السياسية مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكرية ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.



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

الدكتور ماهر الأمين\*

الدكتور محمد العثمان\*\*

لما حميد علي\*\*\*

(تاریخ الإیداع 16 / 8 / 2010. قُبِل للنشر في 19 / 12 / 2010)

### □ ملخص □

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 التأكيد 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 التأكيد البيئي المدرک 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 التأكيد البيئي، تقييم الأداء.

\* أستاذ مساعد - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة تشرين - اللاذقية - سوريا.

\*\* مدرس - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة تشرين - اللاذقية - سوريا.

\*\*\* طالبة دراسات عليا (ماجستير) - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة تشرين - اللاذقية - سوريا.

# **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 العديد من الانتقادات التي تمركزت حول عدم ملائمة هذه النظم للسمات الأساسية للبيئة الصناعية الحديثة مما ترتب عليه ضرورة إحداث تغييرات جوهرية في نظم المحاسبة الإدارية لكي تتلاعماً 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 لحفظها على فاعلية نظم المحاسبة الإدارية (العثمان، 1999)، حيث إن القصور في المقاييس المالية والتغيرات في بيئه الأعمال المحيطة بالوحدات جعل الباحثين في هذا المجال يوصون بضرورة استخدام الوحدات الاقتصادية للمقاييس غير المالية إلى جانب المقاييس المالية لتزويد المديرين بالمعلومات المناسبة عن الأداء الكلي للوحدات، وبال مقابل فإن الباحثين في مجال النظرية الشرطية يرون بأن بيئه الأعمال المحيطة بالوحدات يجب أن تؤثر على شكل أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في تقييم الأداء (Fakhri, et al, 2009).

## مشكلة البحث:

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

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

## أهمية البحث وأهدافه:

تكمّن 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 بيئه التصنيع الحديثة، في حين أن هذه الدراسة تسعى إلى اختبار أثر أحد المتغيرات الشرطية (عدم التأكيد 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 التأكيد 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 التأكيد البيئي المدرك.

### حدود البحث:

- 1- يركز هذا البحث على عامل شرطي واحد (عدم التأكيد 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 لقانون رقم 8 لعام 2008 فالشركات المسجلة فيه هي شركات تم تأسيسها حديثاً ولم تختر التغييرات البيئية.

### منهجية البحث :

اعتمد المنهج الإيجابي وهو منهج موضوعي يدرس ما هو كائن فعلاً، وبهدف إلى الاستباط 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 الازمة 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 والساخنة 141، وقد تمأخذ عينة نسبية من هذه المناطق، تم توزيع الاستبيانات على المدراء الماليين 67 شركة صناعية، في الفترة ما بين كانون الأول 2009 وآذار 2010 وبالإجمال 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).<sup>1</sup> ويوضح الجدول (1) الاستبيانات الموزعة والمستلمة في المنتشات 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:

<sup>1</sup> 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، وتتمكن من جمع معلومات إضافية يمكن الاستقادة 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 مقاييس مثالي متبع من قبل جميع الباحثين، فمثلاً عبد الرؤوف زغلول قال من خلال سؤال المستجيبين عن مدى استخدامها على مقاييس ثلثي (لا يتم قياسها نهائياً، أحياناً يتم قياسها، يتم قياسها فعلاً).

في حين قام (Hoque,2005) بقياس الاستخدام من خلال سؤال المستجيبين على مقاييس خماسي من استخدام قليل إلى مستوى مرتفع من الاستخدام، وبالتالي فقد استبعد حالة عدم وجود استخدام. وقد 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. وقد تم القياس على مقاييس سداسي على سبيل المثال من 1 قياس بجودة منخفضة إلى 6 قياس بجودة مرتفعة.

ولقد استخدم مجدي زريقات،2008 مقاييساً معداً بشكل بسيط من المقاييس 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 الخل، كما طلب أيضاً تحديد جودة قياس هذه المعلومات ولقد تم القياس على مقاييس سباعي.

وسوف تقوم الدراسة باستخدام مقاييساً 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، كِي 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 مجموعة من الدراسات السابقة، إلا أنه لابد من الإشارة إلى أن معظم هذه الدراسات قد استندت إلى دراسات كابلان ونورتون عن بطاقة الأداء المتوازن. (Hoque,2005; Chow and Stede,2006; Zuriekat,2008; Basheikh, and Maksoud,2008; Chow et al.,2006؛ 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

مؤشرًا:

(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 المعد تشغيلها، النفاية، نسبة المبيعات من المنتج الجديد إلى إجمالي المبيعات، نسبة المنتجات الجديدة إلى إجمالي المنتجات، عدد الوحدات المشتراء غير المطابقة للمواصفات إلى إجمالي الوحدات المشتراء، 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 لشكوى العملاء، عدد العملاء الجدد بالنسبة لإجمالي العملاء، الاستحواذ على العميل، نسبة التسلیم في الوقت المحدد، الطلبات المردودة بسبب عدم التوفّر )

3- المقاييس غير المالية الخاصة بالعاملين وقد تم قياس مدى استخدامها من خلال تسعه 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 منوسطة 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 التأكيد البيئي":**

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

(أذواق وتقضيات 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 وتقضيات عمالئك.

- 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 والمستقبلى 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 والمستقبلى والمتمثل بالربح إذ أن هناك تأثير للمقاييس المالية وغير المالية على الأداء المالي الحالي والمستقبلى، كما توصلت الدراسة إلى ضعف قدرة المقاييس المالية على التنبؤ بالمستقبل.

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

#### الدراسة الثانية (Hoque, 2005):

هدفت الدراسة بشكل عام لبيان أهمية تأثير عدم التأكيد 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 التأكيد البيئي، من خلال دراسة أثر عدم التأكيد البيئي على العلاقة بين استخدام المقاييس غير المالية من اختبرت الدراسة فروضها على عينة من الشركات الصناعية في نيوزيلندا، وتم قياس استخدام المقاييس غير المالية من خلال 13 عنصر موزعة على ثلاثة أبعاد (العلماء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو)، وقد توصلت الدراسة إلى أن استخدام المقاييس غير المالية سوف يقود إلى تحسين الأداء تحت شرط مستوى عال من عدم التأكيد البيئي، وأن الوحدات الاقتصادية التي تعمل في مستوى عال من عدم التأكيد البيئي تولي اهتماماً أكبر بالمقاييس غير المالية الخاصة برضاء العلماء، 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 التأكيد 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 أساسى على بيان أثر مجموعة من العوامل الداخلية والخارجية على استخدام بطاقة الأداء المتوازن، وهذه العوامل هي (الاستراتيجية، الهيكل التنظيمي، عدم التأكيد البيئي، درجة المنافسة في الأسواق، حجم الوحدة الاقتصادية) وقد قاست الدراسة استخدام بطاقة الأداء المتوازن من

خلال مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية، وقد شملت المقاييس غير المالية ستة أبعاد (العملاء، العمليات الداخلية، الابتكار، العاملين، الموردين، البيئة)، وقد اختبرت الدراسة فروضها على عينة من 59 شركة صناعية أردنية وقد توصلت الدراسة إلى أن إستراتيجية الوحدة الاقتصادية والمركزية وعدم التأكيد 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 أساسى لمعرفة تأثير العوامل الشرطية على استخدام مقاييس الأداء المالية وغير المالية، وقد تم اختيار أربعة عوامل شرطية (الميكال التنظيمي، مستوى المنافسة، حجم البنك، الاستراتيجية المتبعة) وقد 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 الكبيرة 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 الأربع لها تأثير إيجابي على استخدام (BSC)

(BSC) في البنوك الليبية.

ويلاحظ أن هذه الدراسة تكمل الدراسات السابقة في دراستها لأثر عدم التأكيد 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 وقد نال هذا المفهوم اهتماماً واسعاً وبشكل خاص في الدول النامية نتيجة اعتبارات عديدة منها ما يتعلق بطبيعة المشكلة الاقتصادية فيها والظروف التي تسودها ومت天涯 مع الرغبات والتوقعات والأمال العريضة باللحاق بالدول المتقدمة.

ولقد تناول العديد من الباحثين مفهوم تقييم الأداء (البارودي، 1986؛ عبد المحسن، 2002، 1998؛ Hophe, et al 1998) ومحمل هذه التعريف ترکز 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 الإستراتيجية والحكم على درجة التقدم في تحقيقها والمعوقات والمشاكل التي تؤثر على كفاءة الأداء.

- 3-توجيه الإدارة نحو مواطن التحسين التي تحقق للوحدة القدرة التافسية من خلال احتواء وتضمين عملية تقييم الأداء مؤشرات تكشف عن أداء ومراكز المنافسين والأطراف الخارجية.
- 4-توفير حافر 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 وقد كان للتغيرات التي حدثت في بيئة الوحدات الاقتصادية أثراً كبيراً 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 لتوابع 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 أجل ضمان زيادة حجم التجارة الدولية وسهولة الوصول إلى الأسواق ومصادر المواد الأولية، أما السبب الثاني فهو الاتجاه نحو التكتلات الاقتصادية بهدف زيادة القدرة التافسية 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 وفلسفه الإدارة ومداخل اتخاذ القرارات وأساليب الإنتاج نتج عنه تطبيق الإدارة الاستراتيجية وتطبيق أساليب متقدمة مثل أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing ABC-) وأسلوب تحليل سلسلة القيمة (Value Chain Analysis) المستهدفة (Target Costing) حيث تركز هذه الأساليب على إزالة الأنشطة غير المضيفة للقيمة في مراحل التصنيع والتخلص من التخزين والتسلیم للعميل بأسرع وقت ممكن مع المحافظة على جودة المنتجات والخدمات المقدمة (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 وتقدير 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:

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

دراسة (زغول، 2002) والتي ترى أن نقطة الضعف الأساسية في النظام التقليدي لتقدير 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 يتعدد 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 تتصرف بالبطء الشديد في الإمساك بالمهمة المعقدة والمترابطة والمتمثلة في توجيه الوحدات في ظل الحركة السريعة والمتقلبة لأسوق المنتجات.

- دراسة (دريلك، 2002) نصف المقاييس المالية للأداء بأنها ذات طبيعة تاريخية تابعة وبالتالي فإن القرارات التي تبني 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 سعيًا لتحقيق خطط الوحدة وأهدافها الإستراتيجية.

### مفهوم المقاييس غير المالية:

إن مقاييس الأداء قد تلعب دوراً هاماً في إدارة الوحدة الاقتصادية وهذا يتضمن ترجمة الإستراتيجية 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 بيئه 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 تعطي جوانب الأداء المختلفة في الوحدة الاقتصادية.

ويرى حسين عيسى أن تعطي 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 مثلّ يجب على المقاييس غير المالية أن تعطيها بل يجب على كل وحدة أن تقوم بتحديد عوامل النجاح الأساسية ومن ثم وضع مؤشرات ومقاييس تمكنها من تتبع هذه العوامل ومعرفة مدى تقديم الوحدة نحو تحقيق أهدافها.

#### **ميزات 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 بيئه 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 ولكن 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 تومن مؤشرات كمية عن أصول الوحدة غير الملموسة.

3- المقاييس غير المالية هي متتبأً 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 البحث والتطوير أو برامج رضاء العملاء بناءً على القواعد المحاسبية يتم تحمل نفقات البحث والتطوير على الفترة التي حدثت فيها وبالتالي فإنها تؤدي إلى تخفيض الأرباح ولكن الأبحاث الناجحة تحسن الأرباح المستقبلية، أي أن البيانات غير المالية تومن الحلقة المفقودة بين الأنشطة المفيدة والنتائج المالية وبالتالي فإنها توفر 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 يخفى حقيقة 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 يقيمهما على أساس الوقت وبعض على أساس الكمية أو النسبة وأخرين 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(الزابر، 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 تختر 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 تكون 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 وتحدد 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 أمثل لورانس وستالكر ولوشن 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 التأكيد البيئي على نظم المحاسبة الإدارية، ومنها من حدد العوامل الشرطية بخمسة عوامل "الاستراتيجية، شدة المنافسة، الهيكل التنظيمي، عدم التأكيد البيئي الحجم" (زريقات، 2008).

#### عدم التأكيد البيئي والمقاييس غير المالية:

تعتبر البيئة الخارجية متغيراً شرطياً هاماً في الدراسات المرتكزة على النظرية الشرطية، وبعد عدم التأكيد النقطة الأكثر عرضة للجدل والبحث في البيئة الخارجية، وقد عرفه ميلكين (Milliken, 1987) على أنه "عدم قدرة الأفراد على التنبؤ بشيء ما بدقة".

في حين عرض لورانس ولوشن (Lawrence and Lorsch, 1967) ثلاثة مكونات لعدم التأكيد:

1- عدم وضوح المعلومات.

2- طول الفترة الزمنية للتغذية المرتجعة.

3- عدم التأكيد من العلاقات السببية.

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

وبما أن عدم التأكيد البيئي الذي يواجه الوحدات 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 مواجحة عدم التأكيد 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 كبيرة ومن ضمنها التغيير 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 التأكيد يؤدي إلى تحسين أداء الوحدات حيث إن المقاييس غير المالية تساعد المديرين على تقييم التغيرات في بيئه الأعمال وتحديد وتقدير التقدم نحو تحقيق أهداف الوحدة والتأكيد من إنجاز الأداء المطلوب.

#### الدراسة الميدانية:

### التحليل الوصفي (Descriptive Analysis)

يبين الجدول (2) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإيجابات الخاصة بالمتغير التابع (مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء). نلاحظ من الجدول أن المتوسطات الحسابية قد تراوحت بين 3,2037 للمؤشر 12 و 4,1111 للمؤشر 23. مما يشير إلى استخدام أكبر لمؤشر ساعات عمل العمال المتاحة والتسلیم في الوقت المحدد في تقييم الأداء مما يدل على أن الشركات تعطي أهمية لهذين المؤشرتين وترى أنها لهم 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 يتبيّن من الجدول أن الانحراف المعياري للمؤشرات قد تراوح بين 0,83532 و 1,48425 مما يدل على تقارب درجة الاستخدام بين الشركات بالنسبة لبعض المؤشرات والتباين 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، وبالنسبة لمؤشرات النفاية فإن 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 لفترات متغير مدى استخدام المقاييس غير المالية**

**Descriptive Statistics**

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

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

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) إلا أنه يشير إلى متوسط استخدام أعلى للمقاييس الخاصة بالعملاء حيث بلغ 3,8287، ويليه متوسط استخدام العمليات الداخلية حيث بلغ 3,7581، وأدنى متوسط استخدام للمقاييس الخاصة بالعاملين حيث بلغ 3,7058. 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 متواصلاً لأهمية رأس المال الفكري في تحقيق تميز للوحدة . ويتبيّن 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 لغيرات متغير عدم التأكيد البيئي المدرك

**Descriptive Statistics**

Std. Deviation	Mean	N	عدم التأكيد البيئي المدرك
1.32347	2.6111	54	القدرة على التبؤ بأذواق العملاء

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

يتبيّن من الجدول (4) أن المُتوسطات الحسابية قد تراوحت بين 2,6111 و 3,4815. مما يدل على انخفاض نسبي في درجة عدم التأكيد المدرک بالنسبة للشركات، في حين كان الانحراف المعياري للفقرات مرتفعاً حيث تراوح بين 0,90576 و 1,32347، مما يشير إلى تفاوت في درجة عدم التأكيد البيئي المدرک 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 التأكيد البيئي المدرک)، 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 الخطى البسيط:

- يبين الجدول (6) أن قيمة معامل الارتباط الخطى تبلغ 0,628 وهي تدل على أن العلاقة بين المتغيرين طردية، أي أنه كلما ازداد عدم التأكيد البيئي تزايد معه استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء وذلك عند مستوى دلالة 1%.
- تبلغ قيمة معامل التحديد 0,394 وهذا يبيّن أن 40% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء) تعود إلى التغيرات الحاصلة في المتغير المستقل (عدم التأكيد البيئي المدرک).

- يبلغ الخطأ المعياري للتقدير الذي يستخدم لقياس الفروقات بين القيم الحقيقة 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 التأكيد 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 مقارتها بمستوى الدلالة (المعنوية) الذي اختير لاختبار الفرضيات والبالغ (0.05) يتضح أن  $sig$  أصغر من مستوى الدلالة، وبالتالي يمكن رفض فرضية عدم القائلة بأن ( $a_1 = 0$ ) وأن متغير عدم التأكيد البيئي المدرك  $X_1$  لا يؤثر بشكل معنوي على درجة استخدام المقاييس غير المالية  $Y$  ، ويمكن قبول الفرضية البديلة التي تقول أن ( $a_1 \neq 0$ ) وأن عدم التأكيد 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 التأكيد البيئي المدرك على مدى استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء .

أي أنه كل ما زادت درجة عدم التأكيد 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 التأكيد 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 التأكيد البيئي المدرك، إلا أن الدراسة ذاتها اعتبرت أن هذه النتيجة مفاجئة وغير متوقعة.

### الاستنتاجات والتوصيات:

#### الاستنتاجات:

تناولت هذه الدراسة أثر عدم التأكيد 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 اعتبرت الدراسة أثر عدم التأكيد البيئي على استخدام المقاييس غير المالية في تقييم الأداء على عينة من الشركات الصناعية الخاصة في الجمهورية العربية السورية.

وتوصلت الدراسة إلى:

1- أن 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- أن درجة عدم التأكيد البيئي المدرك بالشركات الصناعية السورية الخاصة متوسطة والتأثير الأكبر على الشركات الصناعية السورية الخاصة يعود لعامل التطورات التكنولوجية المتتسارعة إليها التغيرات الاقتصادية ومن ثم عامل المنافسة السعرية، وقد بينت النتائج أن عدم التأكيد 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 التأكيد البيئي حيث تشكل البيئة مصدر ضغط على الوحدة من خلال القيود والأخطار والفرص، حيث يمكن أن يشكل نظام تقييم الأداء وسيلة 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- التوسيع بنموذج الدراسة الحالية ليشمل متغيرات شرطية أخرى كالهيكل التنظيمي والتكنولوجيا والمنافسة.

### المراجع:

- 1- البارودي، شريف محمد ،**أساليب تطوير فاعلية الموازنة المزنة 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 الملاعة؛ 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، العدد 4، 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 التأكيد 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 مقاييس 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 دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس،2007 ، 79-81 .
- 8- عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد ،**إطار مقترح لنظام شامل لتقدير أداء الوحدات الاقتصادية مدخل تكاملی في ظل متغيرات البيئة المصرية**، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، عدد 1، يونيو1998 ، 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- كتلوا، حسن رضوان،**استخدام المقاييس غير المالية لتقدير 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 -8<sup>th</sup>, 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.upenn.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.