

دراسة تطبيقية لمقاييس الأداء المالية وغير المالية في المنشآت

الصناعية السعودية

مجبور جابر محمود النمري

أستاذ المحاسبة المشارك

جامعة الملك عبد العزيز

المستخلص :

يستهدف هذا البحث معرفة ماهية مقاييس الأداء المستخدمة في المنشآت الصناعية السعودية حيث تناول الباحث عدداً من مقاييس الأداء المالية وغير المالية المعروفة في أدبيات المحاسبة الإدارية كما تم تصنيف هذه المقاييس في فئات . وبعد استعراض الأدبيات ذات العلاقة تم تطوير فروض البحث حيث شملت هذه الفروض مدى استخدام مقاييس الأداء المالية وغير المالية إضافة إلى مدى تأثير العوامل الشرطية على مقاييس الأداء مثل اللامركزية واستراتيجية المنشأة وعدم التأكد البيئي.

تشير نتائج البحث إلى أن المنشآت الصناعية السعودية مازالت تعتمد بشكل كبير على مقاييس الأداء المالية حتى وإن كانت تميل إلى وضع اهتمام قوي على أبعاد الجودة والكفاءة وتركيز أقل على المقاييس المرتبطة بالعملاء. أما فيما يتعلق بالعوامل الشرطية فقد اتضح أن عدم التأكد البيئي اللامركزية واستراتيجية التميز تدفع باستخدام مقاييس الأداء غير المالية إضافة إلى الأساليب الإدارية الحديثة مثل إدارة الجودة الشاملة ونظم تقويم الأداء المتوازن .

١-١- مشكلة البحث :

تعتبر نظم قياس الأداء من أهم الأدوات الإدارية التي تساهم في تحقيق أهداف المنشأة . ومن التسعينات من القرن الماضي أصبحت مقاييس الأداء من أهم القضايا التي تثار في أدبيات المحاسبة والإدارة كما أن الاعتماد على البعد المالي فقط في قياس الأداء الذي كان سائداً تعرض لانتقاد شديد لأن المعلومات المالية تركز على المدى القصير وتفتقر إلى التنبؤ بالأداء المستقبلي فهي تاريخية إضافة إلى أنها تفتقر إلى الرؤية الإستراتيجية ولا تزود الإدارة بمعلومات عن الجودة والمرونة ومدى تجاوب العملاء وغير ذلك من المعلومات غير المالية التي تساعد على تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت . وبناء عليه يمكن القول أن أدبيات المحاسبة والإدارة تجمع على ضرورة استخدام مقاييس الأداء متعددة الأبعاد أو ما يسمى نظم قياس الأداء المتكاملة *Integrated* . تركز جميع هذه النظم على استخدام المعلومات غير المالية خاصة المعلومات الخاصة بالعملاء والإجراءات الداخلية . وعلى الرغم من تأكيد أدبيات المحاسبة والإدارة ومنذ عقدين من الزمن على أهمية استخدام مقاييس الأداء غير المالية بجانب مقاييس الأداء المالية تؤكد الأدبيات أنه لا تتوفر معلومات كافية عن مدى استخدام منشآت الأعمال لمثل هذه النظم وماهية العوامل التي تدفع باستخدامها .

٢-١- أهداف لبحث :

يهدف هذا البحث إلى معرفة ماهية مقاييس الأداء المستخدمة في المنشآت الصناعية السعودية . كما يهدف إلى تصنيف مقاييس الأداء إلى فئات وتقييم مدى انتشار مقاييس الأداء الحديثة مثل أسلوب تقييم الأداء المتوازن إضافة إلى معرفة العلاقة بين أساليب قياس الأداء والعوامل ذات الصلة بالبيئة الداخلية والخارجية للمنشآت مثل اللامركزية واستراتيجية المنشأة وعدم التأكد البيئي .

٣-١- حدود البحث :

تقتصر الدراسة النظرية والتطبيقية على تناول مدى استخدام نظم قياس الأداء المالية وغير المالية في المنشآت الصناعية ، حيث لم يتطرق البحث في شقيه النظري والتطبيقي لاستعراض هذه النظم في المنشآت الخدمية والتي تتطلب دراسة مستقلة . كما لم تتطرق الدراسة إلى أغراض استخدام مقاييس الأداء المتكاملة (Wiersma , ٢٠٠٩) .

٤-١- خطة البحث :

في ضوء طبيعة المشكلة السابق صياغتها وارتباطاً بالهدف من البحث تم تقسيم الجزء المتبقي على النحو التالي :

٢- المقومات الأساسية لنظم قياس الأداء .

٣- نظرية المدخل الشرطي ونظم قياس الأداء .

٤- تطوير فروض البحث .

٥- الدراسة التطبيقية .

٦- النتائج والتوصيات .

٢- المقومات الأساسية لنظم قياس الأداء :

يرى (Otley ١٩٩٩ Ferreira et. al. ٢٠٠٩) أن العامل المشترك لجميع النظم هو حاجتها

إلى الإجابة على الأسئلة التالية والتي تساهم في تكوين البنية الأساسية لنظم قياس الأداء

- ما هي أبعاد قياس الأداء التي تسعى المنظمة إلى التشجيع عليها ؟

- كيف يمكن وضع معايير ملائمة ؟

- ما هو نوع المكافأة أو العقاب المرتبطة بتحقيق أهداف الأداء ؟

يرى الباحث أن ما توفره أدبيات المحاسبة الإدارية من إجابات على مثل هذه الأسئلة يمكن

اعتباره بمثابة إطار عام لاستخدام نظم قياس الأداء الجيدة والتي تساعد على ترجمة

الاستراتيجيات إلى أفعال . وفيما يلي سوف نتعرض لذلك بشيء من الاختصار .

٢-١- أبعاد قياس الأداء :

تؤكد جميع مقاييس الأداء الحديثة على أن الاعتماد على بعد واحد فقط (المؤشرات المالية)

في قياس الأداء لن يعكس أداء المنظمات بكامل تعقيدهاته .

كما أن مقاييس الأداء المالية وغير المالية لا يمكن اعتبار احدهما بديل محل الآخر ؛ بل

أنها مكملة لبعضها البعض ، فالمنظمات تهدف في الأساس إلى تعظيم أرباح المساهمين وتلعب

مقاييس الأداء المالية دوراً أساسياً في هذا الجانب ، كما يهدف الاستخدام الإداري لمقاييس الأداء غير

المالية إلى رفع مستوى جودة المنتج أو الخدمة والذي ينعكس إيجاباً على المزايا التنافسية والنتائج

المالية التي تسعى إلى تحقيقها المنظمات . وقد أكدت مقاييس الأداء الحديثة على أهمية الجمع بين

مقاييس الأداء المالية وغير المالية واعتبارها مكملة لبعضها البعض . فعلى سبيل المثال نموذج

المحددات والنتائج الذي اهتم بمقاييس الأداء في القطاع الخدمي (Fitzgerald et.al. ١٩٩١) قسم مقاييس الأداء إلى قسمين احدهما يسمى المحددات ويتضمن عدة أبعاد مثل جودة الخدمة ؛ المرونة ؛ الإنتاجية ، والابتكار ، والقسم الآخر يسمى النتائج ويشتمل على أبعاد للأداء مثل المزايا التنافسية والأداء المالي . وفي المقابل اعتبر نموذج تقويم الأداء المتوازن (Kaplan and Norton ١٩٩٢) أن مقاييس الأداء المالية متممه لمقاييس أداء العمليات ، كما اعتبر أن الاهتمام برضا العملاء وتحسين إجراءات العمل الداخلي والاهتمام بالتعليم والنمو تكون بمثابة مسببات للأداء المالي المستقبلي .

الجدير بالذكر أن نماذج قياس الأداء الحديثة وصفية بمعنى أنها حددت أبعاد قياس الأداء مثل منظور العملاء ، منظور إجراءات العمل ، الجودة المرونة .. الخ أما قياس هذه الأبعاد يعتمد على نوع النشاط الذي تمارسه المنظمة والأهم من ذلك هو الاستراتيجية التي تتبناها المنظمة ، حيث يجب أن تعكس المقاييس المستخدمة في الأداء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة استراتيجية المنظمة .

٢-٢-٢-٢ - معايير قياس الأداء :

من أبرز ما اهتمت به أدبيات المحاسبة الإدارية فيما يختص بمعايير قياس الأداء هو المشاركة في وضع المعايير ، ودرجة صعوبة الأهداف الموضوعية ، إضافة إلى الاهتمام بالعدالة بين الوحدات الإدارية عند وضع المعايير .

وتشير كثير من الدراسات إلى أن المشاركة في وضع معايير قياس الأداء لها آثار إيجابية كثيرة (Etemadi et. al. ٢٠٠٩, Drury ٢٠١١) ، فمشاركة المدراء والعاملين في جميع المستويات الإدارية تشعرهم بالارتياح وتقبل المعايير وتخفف من ضغوط العمل ، إضافة إلى تحسين العلاقات بين الرؤساء والمرؤوسين . ولقد حظيت المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية باهتمام كبير من

الباحثين ، ويتوفر في أدبيات المحاسبة الإدارية العديد من الدراسات الميدانية التي يمكن الاسترشاد بها عند إعداد معايير قياس الأداء لتحقيق إيجابيات المشاركة وتفادي سلبياتها ، فالمشاركة لا تخلو من السلبيات .

كما تؤكد نتائج الدراسات الخاصة بدرجة صعوبة المعايير ، أولاً أن تحديد أهداف للعاملين (خاصة الأهداف الكمية) ، يعمل على تحفيزهم ويرفع مستوى الأداء ويحدث العكس في حالة عدم وجود أهداف محددة . ثانياً يجب أن تكون الأهداف على درجة من التحدي ، بمعنى أن لا تكون سهلة التحقيق فيكون تأثيرها سلبي على الدافعية والأداء . وفي نفس الوقت يجب أن لا تكون صعبة التحقيق لدرجة الاستحالة فتكون النتيجة أيضاً سلبية على الدافعية والأداء . والتوازن المطلوب يمثل تحدي كبير للمنظمات كما أنه يخلق بعض النزاعات بين العاملين وعلى المنظمات تفادي ذلك (Drury 1983, Chow 2011) .

تواجه الوحدات الإدارية داخل المنظمة الواحدة في بعض الأحياء بيئة أعمال مختلفة . فالبعض منها يواجه بيئة أعمال ساكنة ، والبعض الآخر يواجه بيئة أعمال ديناميكية متغيرة يمكن وصفها ببيئة عدم التأكد . ولقد أثبتت الدراسات الميدانية (Govindarajan 1984, Hoque 2011) أنه كلما زادت درجة عدم التأكد كلما كان من الأفضل التركيز على مقاييس الأداء الموضوعية غير المالية عند تقويم الأداء والعكس كذلك عندما تكون بيئة الأعمال ساكنة كلما كان من الأفضل التركيز على مقاييس الأداء المالية . تتطلب العدالة في هذه الحالة الاعتماد على مقاييس أداء ملائمة للوحدة الإدارية وعدم تعميم مقاييس الأداء على جميع الوحدات الإدارية لأنها تواجه بيئة أعمال مختلفة .

تهدف مكافأة الأداء إلى توجيه الأفراد في المنظمة إلى العمل تجاه تحقيق الأهداف الموضوعية ، وإذا كان من أهم أهداف نظم قياس الأداء هو تحقيق إستراتيجية المنظمة كما هو الحال في نموذج تقويم الأداء المتوازن فإن الأمر يتطلب أن تكون استراتيجية المنظمة واضحة وضوحاً تاماً لجميع العاملين في مختلف المستويات الإدارية ، حيث تؤكد الأبحاث الميدانية أن المدراء يتجاوزون جيداً مع الأهداف الواضحة والتي لا يشوبها أي غموض (Drury ٢٠١١, Emmanuel et. al., ١٩٩٠) . كما يجب أن يكون العاملين على علم بكافة الأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها؟ وما هو المتوقع منها ؟ وما مدى مساهمة أدائهم في تحقيق هذه الأهداف ؟ الإجابة على هذه التساؤلات سوف توضح للعاملين كيف سيتم تقويم أدائهم وهي الطريقة المثلى في تفعيل دور مكافأة الأداء التي سوف تعمل على تحفيز العاملين على الأداء الجيد ، أيضاً تؤكد محاسبة المسئولية على مساهلة المدراء عن التكاليف الخاضعة لرقابتهم ومكافأتهم على نتائج جهودهم ، وهذا يتضمن أن المدراء يفقدون الرغبة في مراقبة التكاليف إذا كان تقويم أدائهم يشمل على أحداث غير خاضعة لرقابتهم (Horngren et. al ٢٠١١, Merchant ١٩٨٧) ، وهذا يعني أنه ما دام الهدف من مكافأة الأداء هو التحفيز ولتفادي حدوث عكس ذلك فعلى المنظمات أن تحصر المساهلة في الأمور التي تخضع إلى درجة كبيرة لرقابة المدراء سواء كانت هذه الأمور الخاضعة للرقابة مالية أو غير مالية .

٣- نظرية المدخل الشرطي ونظم قياس الأداء :

تشير كثير من الدراسات أنه من الصعب إيجاد نموذج عام ودقيق لقياس الأداء يتلاءم مع مختلف الظروف والأحوال التي تواجهها المنظمات (Otley, ٢٠٠٧) فمختلف المنظمات تتبع أهداف واستراتيجيات مختلفة وتواجه بيئة أعمال مختلفة تستخدم نظم تصنيع مختلفة مما يعني أنها بحاجة إلى نظم قياس مختلفة .

وهذا يعكس مفهوم نظرية المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية الذي يقوم على أساس أنه لا يوجد نظام جامع ملائم لكل المنظمات تحت جميع الظروف والأحوال بل أن النظم تعتمد على عدة عوامل داخلية وخارجية (Chenhall ٢٠٠٧, Otley ١٩٨٠) . وتعتبر هذه النظرية مدخلاً هاماً لدراسة المنظمات ودور المحاسبة الإدارية داخل المنظمات (Chenhall, ٢٠٠٣).

ولقد تم دراسة مقاييس الأداء على نطاق واسع في العقدين الماضيين Kaplan and Norton (٢٠٠٧), Kaplan and Atkinson ١٩٩٨, Norton ١٩٩٦, ولكن فقط منذ عهد قريب تمت دراستها من منظور المدخل الشرطي، حيث توصلت دراسة (Hoque ٢٠٠٤) إلى وجود ارتباط موجب بين الاختيار الاستراتيجي للإدارة والأداء من خلال الاستخدام الإداري الكبير لمقاييس الأداء غير المالية، كما أظهرت الدراسة عدم وجود علاقة بين عدم التأكد البيئي والأداء من خلال استخدام مقاييس الأداء غير المالية . وعلاوة على ذلك اقترحت دراسة (Hoque ٢٠٠٥) أنه عندما يكون مستوى عدم التأكد البيئي داخل المنشأة مرتفعاً فإن المديرين يدركون أهمية المقاييس غير المالية بصورة إيجابية . كما فحصت دراسة (Gosselin ٢٠٠٥) العلاقة بين نمط استراتيجية المنظمة وعدم التأكد البيئي واللامركزية ومقاييس الأداء مؤكدة على أن المقاييس المالية كانت مستخدمة كثيراً بواسطة المحاسبين الإداريين بدرجة أكبر من المقاييس غير المالية .

كما توصلت دراسة (Lee and Yang ٢٠١١) إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تصميم نظم قياس الأداء المتكاملة (المالية وغير المالية) والهيكل التنظيمي للمنظمة وبمقارنة الهيكل التنظيمي التقليدي أو ما يسمى Mechanistic بالهيكل التنظيمي الديناميكي Organic أتضح أنه في حالة وجود هيكل تنظيمي ديناميكي تستخدم المنشآت مقاييس الأداء المتكاملة بصورة أكثر تكراراً وتكون مقاييس الأداء أكثر انسجاماً مع إستراتيجية المنشأة . وتجدر الإشارة إلى أن الهيكل

التنظيمي الديناميكي يعتمد على اللامركزية وتفويض الصلاحيات والمشاركة في اتخاذ القرارات . كما وجدت هذه الدراسة علاقة بين حدة المنافسة واستخدام مقاييس الأداء المتكاملة .

٤- تطوير فروض البحث :

في إطار الهدف من البحث وفي ضوء طبيعة المشكلة يتم في هذا الجزء تطوير فروض البحث وذلك بعد استعراض الأدبيات ذات العلاقة على النحو التالي :

تتميز مقاييس الأداء المالية بعدة خصائص جعلتها تلعب دوراً كبيراً في قياس ومكافأة الأداء (Indjejikian, 1999) وقد مضى على ظهورها أكثر من قرن من الزمان ومرت بمراحل تطور عديدة حتى وصلت إلى مستواها الحالي . فهي تتصف بالموثوقية وسهولة الاستخدام كما أنها تدمج نتائج جميع أنشطة المنشأة في قياس واحد مترابط (Otley, 1999) . ونتيجة للتغير الكبير الذي حدث في بيئة الأعمال خلال العقدین الماضيين وجهت عدة انتقادات إلى مقاييس الأداء المالية وأبرزت أدبيات المحاسبة الإدارية أهمية الجمع بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية في قياس الأداء لكي تعكس أداء المنشآت بكامل تعقيدها (Chenhall, 2003) . وتقودنا هذه الأدبيات إلى التحقق مما إذا كانت المقاييس المالية مازالت سائدة . وبناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض الأول على النحو التالي :

تميل المنشآت الصناعية إلى استخدام المقاييس المالية بصورة أكثر تكراراً من المقاييس غير

المالية .

نتيجة للتغير في بيئة الأعمال ظهرت الحاجة إلى الجمع بين المعلومات المالية وغير المالية في قياس الأداء ، وظهرت عدة أساليب لقياس الأداء متعددة الأبعاد تشمل المعلومات المالية وغير المالية وكان

أبرزها وأكثرها انتشاراً أسلوب تقويم الأداء المتوازن. وتسعى هذه الأساليب إلى توحيد أبعاد مختلفة لقياس الأداء لتفادي التركيز على بعد واحد على حساب الأبعاد الأخرى (Lee and Yang ٢٠١١).

فأساليب قياس الأداء الحديثة لم تتجاهل أساليب قياس الأداء المالي رغم أنها واجهت انتقادات كبيرة ، بل أنها أخذت في الاعتبار مقاييس الأداء التي تحدد مدى نجاح المنشأة في المنافسة في الأسواق حيث يتم تحديد مقاييس أداء تعكس إستراتيجية المنشأة ومن ضمن هذه المقاييس حصة المنشأة في السوق ، ومدى الاحتفاظ بالعملاء ورضا العملاء، وإجراءات العمل، وتطوير مهارات العاملين وغيرها من مقاييس الأداء المالية وغير المالية والتي تهدف مجتمعة إلى ترجمة إستراتيجية المنشآت . وبناء عليه فإن المتوقع أن المنشآت التي تستخدم أساليب قياس الأداء متعددة الأبعاد يكون اعتمادها على مقاييس الأداء غير المالية مرتفع جداً مقارنة بالمنشآت التي لا تستخدم هذه الأساليب ويمكن صياغة الفرض الثاني على النحو التالي:

إن المنشآت التي تستخدم أساليب قياس الأداء متعددة الأبعاد مثل أسلوب تقييم الأداء المتوازن يكون استخدامها لمقاييس الأداء غير المالية أكثر تكراراً من المنشآت التي لا تستخدم أي من هذه الأساليب .

لقد أدركت أدبيات نظم الإدارة أثر بيئة عدم التأكد البيئي على تصميم النظم الإدارية منذ الستينيات (Lawrence and Lorsch ١٩٦٧ Burns and Stalker ١٩٦١) وفي أدبيات المحاسبة الإدارية كان التركيز على العلاقة بين بيئة عدم التأكد وخصائص معلومات المحاسبة الإدارية . وبالتحديد أكدت أدبيات المحاسبة الإدارية أن بيئة عدم التأكد المرتفع يقود إلى استخدام المعلومات ذات النطاق الواسع Broad Scope والتي تشمل المعلومات المالية وغير المالية Gordon and Miller (١٩٧٦) . وقد أكدت عدد من الدراسات الميدانية العلاقة القوية بين إدراك المدراء لبيئة عدم التأكد

ونوع المعلومات المحاسبية المستخدمة (Gordon and Narayanall ١٩٨٤ chenhal and Morris ١٩٨٦) وتعتبر المنافسة في السوق من أهم العوامل التي تخلق بيئة عدم التأكد . ونتيجة للمنافسة الشديدة تبحث المنشآت عن طرق جديدة ومبتكرة لتمييز منتجاتها وخدماتها بهدف زيادة حصتها في السوق (Dunk, ٢٠٠٤) . ولذا فإن المعلومات عن السوق وعن رضا المستهلكين وعن إجراءات العمل وغيرها من المعلومات غير المالية تزداد أهميتها إضافة إلى المعلومات المالية خاصة ما يتعلق بكفاية التشغيل (Lee and yang ٢٠١١) . وبناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض الثالث على النحو التالي : أن المنشآت التي تواجه منافسة شديدة تميل إلى استخدام مقاييس الأداء غير المالية أكثر تكراراً من المنشآت التي لا تواجه منافسة شديدة .

تؤكد أدبيات المحاسبة الإدارية أن خيارات مقاييس الأداء تعتمد على إستراتيجية المنشأة .

(e.g. Govindarajan and fisher ١٩٩٠, Abernethy and Lillis ١٩٩٥, Gerdin and Greve ٢٠٠٤)

ولقد تم تطوير عدد من أنواع إستراتيجية المنشأة ومن أشهرها ما قام بتطويره كل من (Miles and Snow ١٩٧٨, Porter ١٩٨٠) وهاتين الاستراتيجيتين تتشابه مع بعضها البعض . فمن منظور Porter يمكن للمنشآت أن تستخدم استراتيجية الريادة في التكاليف (المدافع) واستراتيجية التمييز (الرواد) . تتصف استراتيجية التمييز بأنها ديناميكية تركز على البحث عن فرص جديدة في السوق تعتمد على المنشآت القادرة على تطوير منتجات جديدة لمقابلة احتياجات العملاء كما أنها تتطلب استثمار أموال كثيرة في البحث والتطوير إضافة إلى أنها غالباً تحدث تغير في السوق

* تجدر الإشارة إلى أن Porter استخدم مصطلح الريادة في التكاليف والتمييز في المنتج بينما استخدم Miles and snow ١٩٧٨ مصطلح المدافع والرواد .

نتيجة للابتكار والتطوير . ومصادر التميز تتضمن جودة عالية جداً في المنتج إضافة إلى المرونة في الإنتاج وخدمات عملاء مميزة وزمن قياسي في توصيل المنتج وغيرها . أما استراتيجية الريادة في التكاليف فإنها على عكس استراتيجية التميز . فهذه الاستراتيجية يركز مستخدموها على الدفاع عن السوق القائم ويستهدفون قطاع سوقي ضيق ، ويستخدمون وسائل للدفاع عن السوق القائم ، حيث ينافسون على السعر والجودة وخدمات المستهلك ويركزون على كفاءة التشغيل بالدرجة الأولى .

يواجه المستخدمون لاستراتيجية الريادة في التكاليف بيئة عدم تأكد منخفضة مقارنة بالمستخدمين لاستراتيجية التميز . ونظراً لأن استراتيجية التميز تبحث باستمرار عن فرص جديدة في السوق ولديها نطاق واسع من المنتجات فإنها تتطلب الكثير من المعلومات غير المالية عن المنتج والعملاء والجودة والمنافسين وغيرها . وبناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض الرابع على النحو التالي :

أن المنشآت التي تستخدم استراتيجية التميز تميل إلى استخدام مقاييس الأداء غير المالية بصورة أكثر تكراراً بينما المنشآت التي تستخدم استراتيجية الريادة في التكاليف تميل إلى استخدام المعلومات المالية بصفة أكثر تكراراً .

تعتبر اللامركزية متغيراً هاماً ومؤثراً على تصميم نظم المحاسبة الإدارية . ومما لا شك فيه أن الهيكل التنظيمي يتأثر بالبيئة الداخلية والبيئة الخارجية للمنشأة . حيث أثبتت الدراسات أنه كلما كانت المنشأة تواجه بيئة عدم تأكد أو أن تكون المهام الإدارية أكثر تعقيداً فإن ذلك يتطلب تفويض للصلاحيات إلى مستويات أدنى من الإدارة لتسهيل عبء عملية اتخاذ القرارات ، بمعنى أن المنشأة في هذه الحالة بحاجة إلى اللامركزية في الإدارة . ولقد اقترحت الدراسات السابقة (Chenhall, 1990, Anthony and Govindarajan 2007) أن المعلومات المالية هامة جداً بالنسبة للمستويات

العليا في الهيكل التنظيمي أما المستويات الدنيا في الهيكل التنظيمي فإن المعلومات الهامة بالنسبة لها هي المعلومات غير المالية . وبناءً عليه يمكن صياغة الفرض الخامس على النحو التالي :

إن المنشآت الأكثر مركزية في إدارتها تميل إلى استخدام مقاييس الأداء المالية بينما المنشآت اللامركزية في إدارتها تميل إلى استخدام مقاييس الأداء غير المالية .

٥- الدراسة التطبيقية :

٥-١- منهج البحث :

يعتمد البحث على المنهج الاستنباطي والذي من خلاله يتم بناء فروض البحث اعتماداً على الدراسات السابقة كما يعتمد البحث على استخدام الدراسة التطبيقية القائمة على أساس دراسة الواقع العملي للمنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية لمعرفة مقاييس الأداء المستخدمة ومدى اعتماد هذه المنشآت على مقاييس الأداء متعددة الأبعاد إضافة إلى دراسة مدى تأثير تصميم نظم قياس الأداء بمتغيرات البيئة الداخلية والخارجية للمنشآت ، مثل عدم التأكد البيئي واللامركزية واستراتيجية المنشأة . تم جمع بيانات الدراسات التطبيقية بواسطة استبانة تم تنظيمها في جزئين رئيسيين . في الجزء الأول طلب من المشاركين تحديد مدى استخدامهم لمجموعة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية واسعة الانتشار التي تم الحصول عليها من أدبيات المحاسبة الإدارية في الدراسات السابقة .

(Gosselin ٢٠٠٥, Kaplan and Norton ٢٠٠٠, white ١٩٩٦)

وقد استخدم في هذا الاستبيان مقياس ليكرت من سبع نقاط بداية من ١ (ليس على الإطلاق) ، ٢ (منخفض) ، ٣ (منخفض إلى حد ما) ، ٤ (بشكل معتدل)، ٥ (مرتفع إلى حد ما) ، ٦ ، (مرتفع) ، حتى ٧ (بشكل واسع) . والجزء الثاني يضم ، بعض متغيرات البيئة الداخلية

والخارجية مثل عدم التأكد البيئي واللامركزية واستراتيجية المنشأة ، وبعض أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وتم قياس عدم التأكد البيئي باستخدام أربعة بنود مأخوذة بتصريف من بعض الدراسات السابقة (Gul and Chia , ١٩٩٤ Chenhall and Morris ١٩٨٦ Gul ١٩٩١) حيث طلب من المشاركين تحديد قوة كل بند من هذه البنود في منشأتهم وذلك على مقياس ليكرت من سبع نقاط ابتداء من ١ (غير هام) ٤ (قوى بدرجة متوسطة) حتى ٧ (قوى جداً) . كما تم وصف اللامركزية باستخدام أربعة بنود وتم الطلب من المشاركين تحديد قوة كل منها وذلك على مقياس ليكرت من خمس نقاط من ١ (منخفض) ، ٣ (معتدل) ، ٥ (مرتفع) .

كذلك تم وصف النمط الاستراتيجي للمنشآت باستخدام عبارتين شائعتين في أدبيات المحاسبة والإدارة مطورة بواسطة دراسة (Porter ١٩٨٠) وهي استراتيجية الريادة في التكاليف والثانية استراتيجية التميز في المنتج .

أما عن مدى استخدام أسلوب تقييم الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة تم الطلب من المشاركين التمييز على مقياس من ثلاثة نقاط (١- غير مطبق ٢- مطبق جزئياً ٣- مطبق بانتظام) .

٥-٢- مجتمع البحث :

يشمل مجتمع الدراسة الإدارة العليا والوسطى مثل الرئيس التنفيذي والمسئول المالي والمراقب المالي وتم تحديد العينة لتشمل المنشآت الصناعية في مدينة جدة حيث تنتوع الصناعات فيها من حيث نوعية الصناعية وحجم رأس المال وحجم المبيعات السنوية وعدد العمال وكذلك نوعية تقنية التصنيع.

وقد تم إرسال قوائم الاستبيان إلى عينة عشوائية من هذه المنشآت الصناعية يبلغ عددها ١٨٠ منشأة وقد بلغ عدد القوائم التي تم الرد عليها ٨١ قائمة بنسبة ٤٥% . وتعتبر هذه نسبة معقولة في

مثل هذا النوع من الدراسات. علماً بأنه تم استبعاد ٩ قوائم استبيان نظراً لعدم اكتمال إجاباتها ليصل عدد القوائم الصحيحة إلى ٧٢ قائمة . والجدول رقم (١) يبين المعلومات الوصفية للمنشآت الصناعية وحجم المبيعات السنوية ونمط استراتيجية المنشآت المشاركة في الدراسة .

جدول رقم (١) معلومات عن المنشآت المشاركة في الدراسة

النسبة	التكرار	المتغير
		الصناعات :
١٩%	١٤	١- صناعات غذائية .
٢٩%	٢١	٢- صناعات كيميائية / بترولية
١١%	٨	٣- صناعات معدنية .
١٣%	٩	٤- صناعات بلاستيكية
١٠%	٧	٥- صناعة الأجهزة أو الأدوات الكهربائية
٨%	٦	٦- صناعة الأسمنت ومواد البناء .
١٠%	٧	٧- أخرى .
١٠٠%	٧٢	المجموع
		حجم المبيعات السنوية :
٦٣%	٤٥	• أكثر من مئة مليون ريال
٣٧%	٢٧	• أقل من مئة مليون ريال
		• نمط إستراتيجية المنشآت :
٧٨%	٥٦	• الريادة في التكاليف
١٧%	١٢	• التميز في المنتج
٥%	٤	• لا توجد استراتيجية محددة

٥-٣- اختبار فروض البحث وتحليل نتائج الدراسة :

يظهر من تحليل النتائج أن المنشآت الصناعية مازالت تعتمد بالدرجة الأولى على مقاييس الأداء المالية وكما يظهر في الجدول (٢) تم ترتيب مقاييس الأداء طبقاً لمتوسط مدى استخدام المنشآت لتلك المقاييس . ويلاحظ من الجدول (٢) أن أول أربعة مقاييس للأداء تعتبر مقاييس مالية وهي : إجمالي إيرادات المبيعات ، معدل تحقيق الموازنة التخطيطية ، تكلفة الوحدة المنتجة ومعدل العائد على الاستثمار . وأول مقياس غير مالي هو عدد شكاوي العملاء (حصل على المرتبة

الخامسة) وبناء على ذلك يتم تأكيد صحة الفرض الأول القائل بأن المنشآت الصناعية السعودية تميل إلى استخدام المقاييس المالية بصورة أكثر تكراراً من المقاييس غير المالية .

الجدول رقم (٢)

الرتبة	مقاييس الأداء	المتوسط	الوسيط	الانحراف
١	إجمالي إيراد المبيعات	٦.٢٩	٧	١.٦٢
٢	معدل تحقيق الموازنة التخطيطية	٥.٩٥	٧	٢.٤٨
٣	تكلفة الوحدة المنتجة	٥.٩٠	٧	٣.٠٦
٤	معدل العائد على الاستثمار	٥.٧٢	٦	٣.٣٨
٥	عدد شكاوي العملاء	٥.٤٨	٦	٣.٥٦
٦	معدل سرعة التجاوب مع العميل	٥.٢٦	٦	٤.١٥
٧	معدل نمو المبيعات	٥.١٨	٦	٣.٨٣
٨	كمية الفاقد من الإنتاج	٥.١٤	٦	٥.٤٨
٩	نسبة الحصة في السوق	٥.٠٧	٦	٥.٥٤
١٠	الدخل التشغيلي	٥.٠٦	٦	٥.٣٢
١١	معدل حدوث العيوب في الإنتاج	٤.٩٤	٦	٥.٦٨
١٢	عدد مطالبات الضمان	٣.٨٤	٤	٧.٣٨
١٣	زمن تطوير منتج جديد	٣.٥٧	٤	٥.٩٥
١٤	مؤشر رضا العملاء	٣.٧٥	٤	٥.٨٩
١٥	معدل تقديم منتجات جديدة	٣.٤٢	٣	٦.٢٥
١٦	سرعة تسليم العميل	٣.٣١	٣	٦.١٧
١٧	عدد ساعات التعليم	٣.٢٦	٣	٦.٠٨
١٨	رضا الموظفين	٢.٧٧	٢	٦.٤١
١٩	مقترحات الموظفين	٢.٥٨	٢	٦.٢٣

كما يوضح جدول (٣) مدى تطبيق الأساليب المحاسبية والإدارية الحديثة في الشركات الصناعية حيث تشير نتائج البحث إلى أن أسلوب تقويم الأداء المتوازن يتم تطبيقه بانتظام بنسبة ١٩% من المنشآت تقريباً ويطبق جزئياً من قبل ٢٢% . ويتم تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة بانتظام من قبل ٤٢% ويطبق جزئياً من قبل ١٥% .

الجدول رقم (٣)

معدل تطبيق الأساليب المحاسبية والإدارية

أسلوب المحاسبة الإدارية	غير مطبقة	مطبقة جزئياً	مطبقة بانتظام
أسلوب تقويم الأداء المتوازن	٥٩%	٢٢%	١٩%
أسلوب إدارة الجودة الشاملة	٤٣%	١٥%	٤٢%

كما أتضح أن اختيار أسلوب تقويم الأداء المتوازن غير مرتبط بحجم المنشأة حيث تم اختبار ذلك باستخدام اختبار t للعينات المستقلة وأخفق هذا الاختبار في اكتشاف أي اختلاف معنوي بين المنشآت الكبيرة والصغيرة .

الجدول رقم (٤)

متوسط الفرق	متوسط (الصغيرة)	متوسط (الكبيرة)	صغيرة الحجم	كبيرة الحجم	
٠.١٠٤	١.٤٧٩	١.٥٨٣	٢٧	٤٥	أسلوب تقويم الأداء المتوازن

وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (Hoque and James ٢٠٠٠) والتي لم تؤكد صحة الفرضية التي مفادها أن المنشآت كبيرة الحجم وبحكم إمكانياتها المالية هي التي تتبنى أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مثل أسلوب تقويم الأداء المتوازن .

وحيث أن أسلوب تقويم الأداء المتوازن يؤكد على أهمية المعلومات غير المالية بجانب المعلومات المالية فمن المنطق أن يكون استخدام المنشآت التي تبنت أسلوب تقويم الأداء المتوازن للمعلومات غير المالية أكثر من المنشآت التي لم تستخدم هذا الأسلوب .

ولاختبار هذه الفرضية تم إجراء اختبار t لعينات مستقلة . وأظهر النتائج من اختبار t للعينات المستقلة (اختبار Levene's Test بالنسبة لتساوي التباين ولتساوي المتوسطات) أن

مستخدمي أسلوب تقويم الأداء المتوازن يستخدمون المقاييس غير المالية على نطاق أكبر من المنشآت الأخرى . وكما هو واضح في الجدول رقم (٥) يقارن المتوسطات لمقاييس الأداء على مجموعتين حيث تستخدم الأولى أسلوب تقويم الأداء المتوازن (BSC) والثانية لا تستخدم . علماً بأن الجدول يشمل فقط المقاييس التي يوجد بالنسبة لها فرق معنوي إحصائياً في المتوسطات مرتبة حسب متوسط الفرق . حيث يتضح أن المنشآت المستخدمة لأسلوب تقويم الأداء المتوازن تستخدم مقاييس أداء غير مالية لمدى أكبر من المنشآت غير المستخدمة حتى ولو لم يكن الفرق بينهما واضحاً بشكل كامل . وقد يتطلب الأمر إجراء بعض التحليلات الإضافية عن البيانات لفهم أفضل إذا كان التباين الفعال لأسلوب تقويم الأداء المتوازن يعزز من استخدام مقاييس الأداء غير المالية . ولكن عند هذه النقطة يتضح لنا تأكيد صحة الفرضية وأن المنشآت المستخدمة لهذا الأسلوب تستخدم مقاييس الأداء غير المالية أكثر تكراراً .

الجدول رقم (٥)

مقاييس الأداء في المنشآت المستخدمة لإسلوب تقويم الأداء المتوازن (BSC)

متوسط الفرق	متوسط عدم تطبيق BSC	متوسط تطبيق BSC	غير مستخدم BSC	مستخدم BSC	
١.٧٤١	١.٦٢٣	٣.٣٦٤	٥٨	١٣	مؤشر رضا العميل
١.٢٠١	٣.٤٥٦	٤.٦٧٥	٥٩	١٢	عدد ساعات التدريب والتعليم
١.١٠٥	٣.٣٣١	٤.٤٣٦	٥٩	١٣	عدد مطالبات الضمان
١.١٥٣	٢.٧٠٥	٣.٨٥٨	٥٨	١٢	معدل تقديم منتجات جديدة
٠.٧٣٥	٤.٦٣٨	٥.٤٧٣	٥٨	١٣	سرعة تسليم العميل

يوضح جدول (٦) قياس درجة تركيز السلطة والمسئولية في المنشآت المشاركة . وقد

استخدمت أربعة بنود على مقياس ليكرت من خمس نقاط (منخفض، ٣ متوسط، ٥ مرتفع).

الجدول رقم (٦) اللامركزية

البنود	المتوسط	الوسيط	الانحراف المعياري
تفويض السلطة	٣.١١	٣	٠.٩٦
فرق العمل هي التي تتخذ القرار	٣.١٩	٣	١.١٢
التغذية العكسية تجاه الموظفين	٣.٠٨	٣	١.١٤
مستوى القرار المتخذ في مستوى الإدارة العليا	٢.٠١	٢	٠.٩٢

كما يتضح من جدول (٧) والذي يشمل على خمسة بنود مرتبطة بعدم التأكد البيئي المدرك من قبل المشاركين أن المنافسة على أساس السعر والجودة يعتبران أهم عاملين لعدم التأكد البيئي ويعتبر تأثيرهما على سلوك المنشأة قوى جداً بنسبة ٦٧% ، ٥٩% على التوالي

الجدول رقم (٧)

عدم التأكد البيئي المدرك

البنود	غير هامة	شديدة	شديدة جداً	المجموع
المنافسة على أساس السعر	٤%	٢٩%	٦٧%	٩٦%
المنافسة على أساس الجودة	٨%	٣٣%	٥٩%	٩٢%
المنافسة على أساس تطوير منتج جديد	٢٢%	٤٨%	٣٠%	٧٨%
المنافسة على أساس كسب حصة في السوق	٢٤%	٥٢%	٢٤%	٧٦%
المنافسة على أساس كفاءة البيع والتوزيع	٣٦%	٤٣%	٢١%	٦٤%

كما تم إجراء تحليل العامل Factor analysis من أجل تصنيف المقاييس إلى فئات وكما هو واضح في جدول (٨) فإن تحليل المكونات الأساسية أفصح عن أربعة أبعاد قياس أداء مميزه بالقيم الصحيحة وتتطابق مع أسلوب تقويم الأداء المتوازن الذي قدمه (Kaplan and Norton ١٩٩٢) وغيرهم من الدراسات الحديثة مثل (Hoque and James ٢٠٠٠, Lee and Yang ٢٠١١) .

الجدول رقم (٨)

تحليل العامل : مصفوفة العوامل المتعاقبة بالنسبة لـ ١٩ من مقاييس الأداء

المكونات				
مقاييس الأداء	البعد المالي	بعد العملاء	بعد العمليات الداخلية	بعد التعليم والنمو
١- البعد المالي معدل العائد على الاستثمار إجمالي إيراد المبيعات معدل نمو المبيعات تكلفة الوحدة المنتجة الدخل التشغيلي معدل تحقيق الموازنة التخطيطية	٠.٦١٧ ٠.٧١٥ ٠.٨٠٦ ٠.٦٢٣ ٠.٧٦٣ ٠.٧٢٤			
٢- بعد العملاء نسبة الحصة في السوق مؤشر رضا العميل سرعة تسليم العميل سرعة التجاوب مع العميل		٠.٥٦٤ ٠.٨٠٧ ٠.٦٥٨ ٠.٧٣٥		
٣- بعد العمليات الداخلية عدد شكاوي العملاء عدد مطالبات الضمان معدل حدوث العيوب بالإنتاج كمية الفاقد في الإنتاج			٠.٦٧٢ ٠.٨٤١ ٠.٦٥٧ ٠.٨٥٦	
٤- بعد التعليم والنمو معدل إدخال منتجات جديدة زمن تطوير منتجات جديدة رضا الموظفين عدد ساعات التعليم والتدريب مقترحات الموظفين				٠.٨٦٢ ٠.٧٧٣ ٠.٦٥٨ ٠.٦١٢ ٠.٥٤٨

وكما هو واضح من جدول (٩) توجد علاقة إيجابية بين عدم التأكد البيئي المدرك واستخدام مقاييس الأداء غير المالية لكل من إجراءات العمل الداخلي، التعليم والنمو ومنظور العملاء . وهذه النتيجة تؤكد نتائج الدراسات السابقة والتي تفيد بأن المنشآت التي تواجه منافسة شديدة تهتم كثيراً بالمعلومات عن السوق والعملاء مثل رضا العملاء وإجراءات العمل الداخلي والابتكار (Anderson and Lanen ١٩٩٩ , Dunk, ٢٠٠٤) . إضافة إلى اهتمامها بالمعلومات المالية خاصة عندما تكون المنافسة على السعر . كما توجد علاقة إيجابية بين اللامركزية والمنظور المالي ومنظور العملاء وهذه النتيجة تتلاءم مع نتائج سابقة تفيد بأن المنشآت التي يتصف هيكلها التنظيمي باللامركزي تتبنى أنظمة أكثر تقدماً من المنشآت التي تتبع المركزية في الإدارة . والأنظمة المتقدمة هي التي تجمع بين المعلومات المالية وغير المالية في تقييم الأداء وذلك مقابل تفويض الصلاحيات التي تعطى لمراكز المسؤولية في مختلف المستويات الإدارية (Lee and yang ٢٠١١).

أما استراتيجية الريادة في التكاليف فقد كانت علاقتها إيجابية بالمنظور المالي وسلبية بإجراءات العمل الداخلي ومنظور التعليم والنمو . واستراتيجية التميز في المنتج كانت علاقتها إيجابية بإجراءات العمل ومنظور العملاء وسلبية مع المنظور المالي .

وبصفة عامة يمكن القول أن هذه النتيجة تتسجم مع أصحاب هذه النظرية (Miles and snow ١٩٧٨, Porter ١٩٨٠) هذا مع العلم أنه يمكن الجمع بين الاستراتيجيتين .

الجدول رقم (٩)

مصفوفة الارتباط (مقياس ارتباط كيندال (Tau(t) kendall)

إدارة الجودة الشاملة	التميز في المنتج	الريادة في التكاليف	اللامركزية	عدم التأكد البيئي	
٠.٠٦٥٦	٠.٠٦١٣-	٠.٢٣٧. *	٠.١٥١٤*	٠.٧٧٤	المنظور المالي
٠.٢٣٦٥**	٠.١٦٣٥**	٠.٠٦٥١-	٠.٠٢١٢	٠.٢٠١٤**	إجراءات العمل الداخلي
٠.٠٧٢٤	٠.١٣١٥	٠.٠٠٩٨-	٠.٠١٢٢	٠.١٢٥١ **	منظور التعليم والنمو
٠.١٩٨٧**	٠.١٥٣٢**	٠.٠٥٢٢	٠.١٤٢٧**	٠.١٧٣٤**	منظور العملاء

أما فيما يتعلق بأسلوب إدارة الجودة الشاملة فقد أكدت أدبيات المحاسبة الإدارية أن لهذا الأسلوب بصفة خاصة أكبر الأثر على الحاجة لاستخدام أساليب قياس الأداء غير المالية حيث أشار الباحثون إلى أن فاعلية إدارة الجودة الشاملة تتطلب معلومات تفصيلية ودقيقة لتحديد مصادر الخلل والعيوب وتساعد على مراقبة ومتابعة التحسينات التي يتم اتخاذها لإصلاح الخلل الذي يحدث كما تؤكد أدبيات الجودة الشاملة على التركيز على طلبيات ورضا العملاء والاحتفاظ بهم والاهتمام بالشكاوي المقدمة منهم وغير ذلك، وهذه المعلومات عادة لا توفرها البيانات المحاسبية الإجمالية

(Kaplan ١٩٨٣, Chenhall, ٢٠٠٧, Johnson ١٩٩٢)

وكما هو واضح من نتيجة هذا البحث فإن لاستخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة علاقة إيجابية بإجراءات العمل الداخلي ومنظور العملاء ويعتبران من أهم المعلومات غير المالية .

٦- النتائج والتوصيات :

استهدف البحث دراسة ماهية مقاييس الأداء المستخدمة في المنشآت الصناعية السعودية . ولتحقيق هدف البحث تم التعرض للاتجاهات الحديثة في قياس الأداء والتي تعكس بيئة الأعمال المعاصرة والتي أكدت أن مقاييس الأداء التقليدية غير ملائمة نظراً لاعتمادها على البعد المالي فقط ، حيث أصبح من الضروري الاعتماد على عدة أبعاد عند قياس الأداء . كما تم التعرض للمقومات الأساسية لنظم قياس الأداء والتي تشمل كل من أبعاد قياس الأداء ، معايير قياس الأداء ، ومكافأة الأداء .

وعلى الرغم من أن أدبيات المحاسبة الإدارية تؤكد بأنه ينبغي على المنشآت أن تركز أكثر على استخدام مقاييس الأداء غير المالية يتضح من نتائج هذا البحث أن مقاييس الأداء المالية مازالت مستخدمة بدرجة أكبر كثيراً من قبل المدراء في الإدارة العليا والوسطى والمراقبين الماليين .

ومن أهداف البحث أيضاً معرفة مدى تبني المنشآت الصناعية السعودية للأساليب المحاسبية والإدارية الحديثة مثل أسلوب تقويم الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة . وكما يتضح من نتائج البحث فإن التطبيق المنتظم لأسلوب إدارة الجودة الشاملة عالي وهذا يشير إلى أن المنشآت الصناعية السعودية أدركت أهمية هذا الأسلوب .

أما التطبيق المنتظم لأسلوب تقويم الأداء المتوازن فإنه يبدو على نحو منخفض أما المنشآت المستخدمة لهذا الأسلوب فإنها تستخدم المقاييس غير المالية بدرجة أكبر من المنشآت الأخرى غير المستخدمة له .

تجدر الإشارة إلى أن أسلوب تقويم الأداء المتوازن بدأ كنظام قياس أداء من أهم أهدافه ربط

مقاييس الأداء باستراتيجية المنشأة . (Kaplan and Norton ١٩٩٢) . ثم تطورت هذه الفكرة فيما بعد من نظام يهدف إلى تحسين قياس الأداء إلى نظام إداري استراتيجي (Kaplan and Norton ١٩٩٦) حيث أنه بالإضافة إلى ربط قياس الأداء باستراتيجية المنظمة فإن مقاييس الأداء ترتبط ببعضها البعض وتتبع علاقة السبب والنتيجة في سلسلة مترابطة تصل إلى المستويات الدنيا من الهرم الإداري . كما أن هذا النظام الإداري الاستراتيجي يشمل تحديد الأهداف وتوزيع الموارد والتخطيط والموازنات والرقابة إضافة إلى قيامه بدور التغذية العكسية التي تخدم الاستراتيجية للتعلم . ولا يمكن لهذا البحث أن يغطي جميع هذه الجوانب نظراً لأن التركيز في هذا البحث كان وصف أولي لتطبيق مقاييس الأداء في القطاعات الصناعية . لذا يمكن القول أن هناك حاجة إلى دراسة متعمقة لأسلوب تقييم الأداء المتوازن لتغطية جميع جوانبه كنظام إداري استراتيجي . أما فيما يتعلق بالعوامل التي تدفع باستخدام مقاييس الأداء غير المالية فقد كانت بيئة عدم التأكد ، اللامركزية ، استراتيجية التميز وإدارة الجودة الشاملة .

يتضح مما سبق أن أساليب قياس الأداء متعددة الأبعاد مثل أسلوب تقييم الأداء المتوازن كما هو واضح فإنه ليس مجرد مجموعة مقاييس أداء مالية وغير مالية بل أنه نظام إداري استراتيجي شامل هدفه الرئيسي ترجمة استراتيجية المنشأة باستخدام مقاييس الأداء المالية وغير المالية ، وأن مقاييس الأداء في هذا الأسلوب مرتبطة ببعضها البعض من أعلى الهرم الإداري إلى أسفله . ونظراً لأن هذا الأسلوب الهام مستخدم من عدد من المنشآت الصناعية السعودية فإن دراسة الحالة Case study كمنهج للبحث الميداني لهذا الأسلوب هو الطريقة المثلى التي تعطي فهماً عميقاً لكيفية استخدامه .

أثبتت الدراسات السابقة أن لثقافة الشعوب أثر على النظم الإدارية بصفة عامة ونظم

المحاسبة الإدارية بصفة خاصة (Etemadi. et. al. ٢٠٠٩). ولأهمية ثقافة الشعوب كعامل مؤثر على نظم المحاسبة الإدارية يرى أحد أشهر الكتاب الغربيين إدراجها كعامل ضمن عوامل نظرية المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية (Otley ١٩٩٤) . لذا يرى الباحث أن تتضمن الدراسة التطبيقية لنظم قياس الأداء ثقافة الشعوب كعامل مؤثر خاصة أن بعض الدراسات (Jaeger and kanungo ١٩٩٠) تشير إلى أن استخدام المعلومات غير المالية في قياس الأداء يتلاءم مع ثقافة الدول الغربية المتقدمة ، وأن الدول النامية تتسجم ثقافتها مع أساليب قياس الأداء المالية أو الكمية المحددة مسبقاً والغير قابلة للنقاش أو إبداء الرأي.

References:

- **Anderson, S. W., Lanen , W. N.** (1999) Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of India. *Accounting, Organization and society*. 24 (0-6), 379 -412.
- **Anthony, R.N. Govindarajan V.,** (1990) *Management Control System*, Irwin, Chicago, IL.
- **Burns, T., & Stalker, G. M.**(1966). *The management of innovation*. London: Tavistick Publications.
- **Chenhall , R. H.** (2003), *Management control system design within its organizational context: Findings from contingency- based research and directions for the future*, *Accounting, organizations and Society*, Vol 28(2-3), pp.127-168.
- **Chenhall , R. H., Morris , D.,** (1986) *The impact of structure environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems*, *the Accounting Review*, LX1 (1), pp. 16-20.
- **Chenhall , R. H.** (2007) *The contingent design of performance measures*. In Bhimani (eds.) *contemporary issues in management accounting* pp. 92-116.
- **Drury , C.,** (2011), *Management and cost accounting*, seventh Edition, London: International Thomas Business Press.

- **Dunk , A. S.** (۲۰۰۴) Product life cycle cost analysis: The impact of customer profiling, competitive advantage and quality of IS information. Management Accounting Research ۱۵, (۴), ۴۰۱-۴۱۴.
- **Emmanuel, C.,D. Otley, and K. Merchant,.** (۱۹۹۰) Accounting for Management Control, Chapman and Hall, ۲nd edition.
- **Etemadi , H, Dilami, Z. Bazaz, M. Parameswarn,** (۲۰۰۹) Culture, "management accounting and managerial performance: Focus Iran Advances in Accounting , V. ۲۵۰۰, pp.۲۱۶-۲۲۵.
- **Ferreira , A. Otley, D.** (۲۰۰۹) " The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis" Management Accounting Research, V. ۲۰, PP. ۲۶۳-۲۸۲.
- **Fitzgerald , L., R. Johnson , S. Brignall , R. Silvestro,. And Voss, C.,** (۱۹۹۱) Performance Measurement in Service Businesses, CIMA.
- **Gerdin , j., & Greeve. J.** (۲۰۰۴). Forms of contingency fit in management accounting research – A critical review. Accounting, Organizations and Society ۲۹ (۳-۴). ۳۰۳-۳۲۶.
- **Gorden , A. L., Naryanan , K.V.,** (۱۹۸۴) Management accounting system, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation, Accounting, Organization and Society, Vol. ۹, n.۱.

- **Gordon , L., Miller , D., (1976)** A contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems, Accounting, Originations and Society, pp. 09-79.
- **Gosselin , M., (2000)** An empirical study of performance measurement in manufacturing firms international Journal of Productivity and Performance Management, Vol. 04, NO. 0/7, pp.419.437.
- **Govindarajan , V., (1984)** Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable, Accounting, Organization and Society. Vol.9, n.2,
- **Govindarajan , V., & Fisher. J. (1990).** Strategy, control systems, and resource sharing: effects on business – unit performance Academy of Management Journal 33 (2), 209-280.
- **Gul , F.A. (1991)** The effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small business managers performance, Accounting and Business Research, Vol. 22,1991.
- **Gul , F.A., CHIA Y.M.,** The effects of management accounting systems perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: a test of three way interaction, Accounting, Organization and Society, Vol. 19, 1994.
- **Hoque , Z., (2004)** A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement:

impact on organizational performance, *International Business Review* 13, pp. 480-502.

- **Hoque , Z.,** (2000) Linking environmental uncertainty to non – financial performance measures and performance : a research note, *The British Accounting Review*.
- **Hoque , Z., James , W.,** (2000) Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance, *Journal of Management Accounting Research*, vol.20.
- **Hoque , Z.** (2011) “ The relations among competition, delegation, management accounting systems change and performance : A path model” *Advances in Accounting V. 27*, pp. 266-277.
- **Horngren , C., Datar, S. , Rajan, M.** (2011) *Cost Accounting A managerial Emphasis*, 14th Edition.
- **Indjejikian , R.J.** (1999) Performance evaluation and compensation research : an agency perspective . *Accounting Horizons*, 13, 147-157.
- **Johson , H.T.** (1992). *Relevance Regained: From Top- Down Control to Bottom – Up Empowerment*. NewYork, NY: The Free Press.
- **Jaeger , A. M. and R.N. Kanungo** (1990) *Management in Developing Countries*, Routledge.
- **Kaplan R. S. Norton D. P.,** (2000) *The strategy focused organization*, HBS Press, USA.

- **Kaplan , R. S.,** (1983) Measuring manufacturing performance: A new challenge for managerial accounting research, *The Accounting Review* (October), pp. 686-700.
- **Kaplan , R., Norton , D.,** (1992) The balanced scorecard measures that drive performance, *Harvard Business Review*, Vol. 70, Jan -Feb.
- **Kaplan , R. S., Atkinson , A.A.,** (1998) *Advanced Management Accounting* , 3rd ed., Prentice Hall, Inc., Upper Saddle River.
- **Kaplan R.S., Norton D.P.,** (1996) *The Balanced Scorecard – Translating Strategy into Action*, Harvard Business school Press, Boston.
- **Lawrence, P. and Lorsch J.** (1967). *Organization and Environment*. Homewood, IL: Irwin.
- **Lee , C. L., Yang , H. J.** (2011) Organization structure, competition and performance measurement systems and their joint effects on performance measurement systems and their joint effects and performance. *Management Accounting Research* 22, (1), 84-104.
- **Merchant , K. A.** (1987) How and why firms disregard the controllability problem, in Burns and Kaplan (eds), *Accounting and Management field study perspectives*, Harvard Business School Press.
- **Miles , R. E., Snow , C.,** (1978) *Organizational Strategy, Structure, and Process*, New York: McGraw – Hill.
- **Otley , D.** (2007) Beyond performance measurement Australian *Accounting review* V. 17, 2, PP.26-33.

- **Otley , D., (1980),** The contingency theory of management accounting: achievement and progress, *Accounting, Organizations and Society*, 5 (1), pp 13-28.
- **Otley , D., (1994).** Management control in contemporary organizations: towards a wider framework, *Management Accounting Research* 5, 289-299.
- **Otley , D. (2007)** Beyond performance measurement systems and their joint effects on performance. *Management Accounting research* 22, (1), 84-104.
- **Otley , D.T., (1999)** Performance management: a framework for management control system research , *Management Accounting Research* 10, 363-382.
- **Porter , M. (1980).** *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing industries and Competitors.* The free Press, New York.
- **White P., (1996)** A survey of taxonomy of strategy- related performance measure for manufacturing, *International Journal of operations & Production management*, Vol. 16, n.3.
- **Wiersma , E. (2009)** For which purposes do managers use Balanced Score cards? An empirical study *Management Accounting Research*, V.20, pp.239-250