

تقييم الأداء المنظمي باعتماد النظرية الشرطية للمحاسبة الإدارية
"دراسة ميدانية في عينة من المصارف والمنظمات الصناعية ومنظمات الخدمات من القطاع
الخاص والمختلط والمسجلة لدى سوق العراق للأوراق المالية"
أ.د. مؤيد محمد علي الفضل الباحث: محمد عليوي كنوع الجليحوي
تاريخ استلام البحث: 2014/5/20 تاريخ قبول النشر: 2014/7/15

المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير العوامل الشرطية على مدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء ، كما أنها هدفت إلى معرفة الأغراض الرئيسية لاستخدام مقاييس الأداء ، إضافة إلى توضيح مفاهيم النظرية الشرطية ودورها في تصميم نظم المحاسبة الإدارية ، إذ تم استخدام أسلوب الاستبيان لقياس متغيرات الدراسة من خلال توزيع (216) استمارة على أفراد عينة الدراسة وقد بلغ المعاد منها (179)، إذ اشتملت عينة الدراسة على (34) منظمة موزعة على ثلاثة قطاعات ومدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وهي (15) مصرفاً ، و (14) منظمة صناعية ، و (5) من منظمات الخدمات ، وقد أظهرت النتائج بأن المنظمات العراقية عينة الدراسة تستخدم نظم تقييم أداء تتضمن مقاييس أداء مالية وغير مالية ، إلا أنها تركز على استخدام المقاييس المالية بصورة أكبر من المقاييس غير المالية ، كما أظهرت النتائج وجود دلالة إحصائية على أن المنظمات العراقية تستخدم مقاييس الأداء لأغراض متعددة ، كذلك أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية إيجابية بين العوامل الشرطية ومدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء .
وقد خلصت الدراسة إلى جملة من التوصيات منها ضرورة إعداد كوادر ممترسة على طبيعة استخدام مقاييس الأداء متعددة الأبعاد والإمام بها.

Organisational performance evaluation for the adoption of the theory contingency management accounting

"A field study in a sample of banks and industrial organizations and service organizations from the private sector, mixed and recorded by the Iraqi market for securities"

Prof. Dr. Moayad M. Ali Al-fadhel & Mohammed O. Kanoa Al-Chlaihawi

Abstract

This study aimed to determine the impact of the factors conditional on the extent of the use of diversity in performance measures, it is also aimed to find out the main purposes for the use of performance measures, in addition to clarify the concepts of the contingency theory and their role in the design of management accounting systems, as the method is used questionnaire to measure the variables of the study through distribution (216) form on the study sample has reached the recycled ones (179), as it included a study sample (34) organization spread over three sectors and listed on the Iraq Stock Exchange, namely, (15) banks, and (14) industrial organization, and (5) of the service organizations, and the results showed that the Iraqi organizations study sample used evaluation systems performance include performance metrics of financial and non-financial , but it focuses on the use of financial metrics are greater than the standards of non-financial, as results showed a statistical significant that the Iraqi organizations performance measures used for multiple purposes , as well as the results of the study showed a correlation statistically significant correlation between positive factors and the extent of the use of the conditional diversity in performance measures. The study concluded a number of

recommendations, including the need to prepare cadres experienced on the nature of the use of multi-dimensional performance metrics and knowledge of them.

المقدمة

قياس الأداء هو مكون هام من عملية الرقابة الإدارية في أي منظمة، إذ حضي باهتمام واسع من قبل المنظمات وخاصةً بعد التغيرات المتسارعة التي شهدتها بيئة الأعمال، إذ إن لقياس الأداء دوراً رئيسياً على الفاعلية التنظيمية، علاوةً على أنه إحدى أهم العمليات في أدبيات المحاسبة الإدارية لأن قياس دقة الأداء أمر بالغ الأهمية للحكم على نجاح أو فشل المنظمة، وإن مقاييس الأداء يجب أن يتم اختيارها بدقة.

إن اختيار مقاييس الأداء يجب أن يكون على أساس ملائمتها لبيئة الأعمال التنافسية التي تعمل فيها المنظمة، وبالتالي فإن اختيار مقاييس الأداء هي واحدة من أهم التحديات التي تواجه المنظمات في جميع القطاعات.

إن هذه الدراسة تتكون من أربعة محاور، المحور الأول يتناول النظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية مع توضيح لبعض مفاهيمها، أما المحور الثاني فإنه خصص لاستعراض أدبيات قياس وتقييم الأداء، والمحور الثالث يتناول العوامل الشرطية وأثرها في مدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء، أما المحور الرابع فقد خصص للجانب العملي.

أولاً : مشكلة الدراسة

إن التغيرات البيئية المتسارعة وما تفرضه من تحديات كبيرة، وكذلك رغبة المنظمات في مواجهة تلك التحديات بهدف البقاء على قيد الحياة والاستمرار في سوق المنافسة جعل من نظم تقييم الأداء المالية التقليدية غير كافية لتحقيق هذا الغرض، وذلك لتركيزها على جانب الأداء المالي فقط دون الجوانب الأخرى التي لا يقل أثرها في نجاح المنظمة من الجانب المالي، مثل الجوانب المتعلقة بالزبائن والعمليات الداخلية والتعلم والنمو، لذا كان على المنظمات أن تسعى للتكيف مع التغيرات البيئية من خلال إتباع الطرق والأساليب الجديدة التي تمكنها من تحقيق أهدافها، سيما وأن قياس الأداء له دور حيوي في التحسين المستمر لكفاءة وفاعلية المنظمات، وعليه يمحور الباحث مشكلة دراسته بالتساؤلات الآتية :-

1. هل أن المنظمات العراقية تستخدم نظم تقييم أداء تتضمن مقاييس أداء مالية وغير مالية ؟
2. ما هي أهداف استخدام مقاييس الأداء ؟
3. هل أن العوامل الشرطية الداخلية والخارجية لها تأثير ايجابي على مدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء ؟

ثانياً : أهمية الدراسة

على الرغم من تناول عدد غير قليل من الدراسات لكل من موضوع النظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية وموضوع تصميم نظم تقييم الأداء، إلا أن تلك الدراسات ركزت على عدد قليل من العوامل الشرطية، فضلاً على أن أغلبها اقتصر على الجانب النظري، لذا يمكن تحديد أهمية الدراسة كما يلي :-

1. المكانة التي يحتلها موضوع تقييم الأداء، حيث من خلاله تستطيع إدارة المنظمة التحقق من درجة تنفيذ الخطط والبرامج والأهداف المحددة.
2. إن البحث يدرس تأثير ثلاثة عوامل شرطية على تصميم نظم تقييم الأداء.
3. سوف تساهم الدراسة من خلال النتائج التي سيتم التوصل إليها في إدراك أفضل لعلاقة العوامل الشرطية بتصميم نظم تقييم الأداء، مما يؤدي بالنتيجة إلى تحسين الأداء.

ثالثاً : أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق الآتي :-

1. تحديد مدى استخدام مقاييس الأداء المالية وغير المالية في المنظمات العراقية عينة الدراسة.
2. تحديد الأهداف الرئيسية لاستخدام مقاييس الأداء.

3. دراسة تأثير العوامل الشرطية وهي (تكنولوجيا التصنيع المتقدمة ، وعدم التأكد البيئي، وتنوع القوى العاملة) على مدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء .
 4. معرفة أهم الانتقادات الموجهة لنظم تقييم الأداء التقليدية .
 رابعاً : فرضيات الدراسة

على ضوء مشكلة الدراسة يمكن صياغة الفرضيات التالية :-

1. توجد دلالة إحصائية على افتقار المنظمات العراقية عينة الدراسة إلى استخدام نظم تقييم أداء تتضمن مقاييس أداء مالية وغير مالية.
2. توجد دلالة إحصائية على أن استخدام مقاييس الأداء يحقق العديد من الأهداف .
3. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية إيجابية بين العوامل الشرطية ومدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء .

خامساً : متغيرات الدراسة .

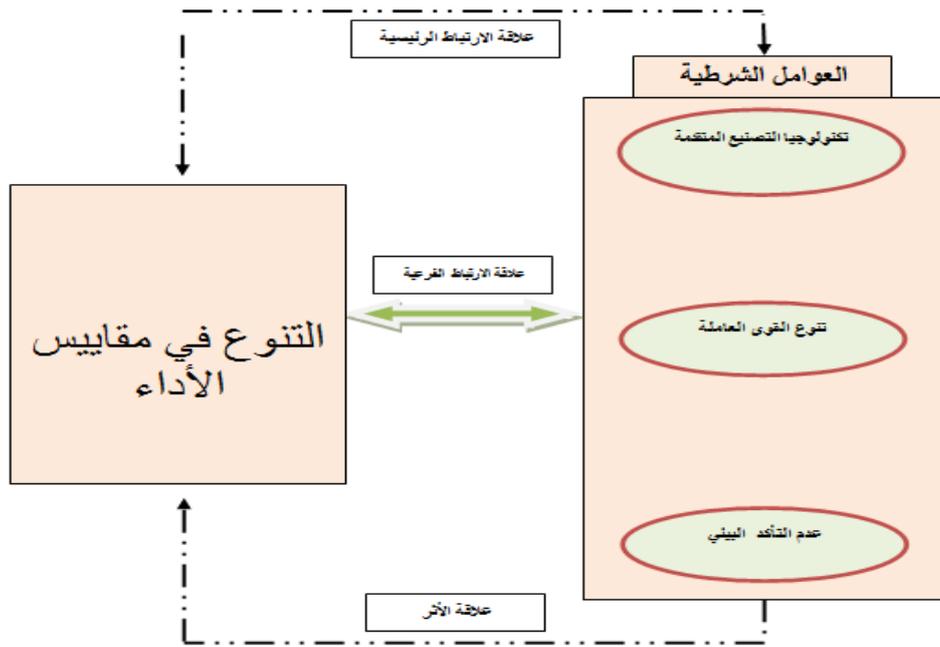
2. المتغير المعتمد

1. المتغيرات المستقلة

- تكنولوجيا التصنيع المتقدمة
- تنوع القوى العاملة
- عدم التأكد البيئي

والشكل رقم (1) أدناه يمثل نموذج لمتغيرات الدراسة

شكل رقم (1) نموذج متغيرات الدراسة



إعداد الباحث

الدراسات السابقة

نظراً لقلة الدراسات العربية التي تناولت موضوع تقييم الأداء في إطار النظرية الشرطية وعدم توفرها لدى الباحث ، على العكس من الدراسات الأجنبية التي اهتمت بهذا الجانب منذ منتصف سبعينيات القرن الماضي وإلى الآن حيث كتبت دراسات عديدة في هذا الموضوع ، لذا فإن الباحث سيركز عرضه على أحدث الدراسات الأجنبية وعلى النحو الآتي :-

1.دراسة (Bastiana & Muchlisha, 2012)، بعنوان :

(Perceived Environment Uncertainty, Business Strategy, Performance Measurement Systems and Organizational Performance)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير العوامل الشرطية (عدم التأكد البيئي، إستراتيجية الأعمال) في تصميم نظم تقييم الأداء، والأداء المنظمي، وقد أجريت هذه الدراسة على إحدى المنظمات الصناعية في إندونيسيا من خلال استخدام أسلوب الاستبيان لجمع البيانات اللازمة لتحقيق هذا الغرض، وتوصلت الدراسة إلى أن العوامل الشرطية ترتبط بشكل إيجابي وكبير مع استخدام مقاييس الأداء غير المالية في نظم تقييم الأداء، في حين لا ترتبط بشكل ملحوظ مع مقاييس الأداء المالية.

2. دراسة (Ajibolade, 2013)، بعنوان:

(Management Accounting Systems design and company performance in Nigerian Manufacturing companies: A contingency theory perspective)

هدفت هذه الدراسة إلى توفير معلومات للمساعدة في معالجة المشكلة المستمرة في سوء الأداء لقطاع الصناعة في نيجيريا، وقد اعتمدت إطار النظرية الشرطية حيث اقترحت الدراسة ثلاثة عوامل شرطية وهي عدم التأكد البيئي، التكنولوجيا، اللامركزية والتي من الممكن أن يكون لها تأثير رئيسي على العلاقة بين تصميم نظم المحاسبة الإدارية ك (نظم تقييم الأداء) وأداء المنظمة، وتم اختبار الفرضيات باستخدام البيانات التجريبية التي تم جمعها من خلال أسلوب الاستبيان في (144) منظمة من منظمات التصنيع النيجيرية، حيث كشفت نتائج الدراسة أن العوامل الشرطية لها تأثير كبير في تصميم نظام متميز لتقييم الأداء، مما ينعكس بشكل إيجابي على الأداء، وتوصلت الدراسة إلى أن اعتماد نظم محاسبة إدارية مصممه وفقاً لتكيفها مع العوامل الشرطية سوف تساعد في تحسين أداء المنظمات .

3. دراسة (Asiaei & Jusoh , 2014) ، بعنوان :

(Determinants of Performance Measurement Practices: Toward a Contingency Framework)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة بين العوامل الشرطية (حجم المنظمة، الثقافة التنظيمية، نوع الصناعة) ونظم تقييم الأداء، حيث أجريت الدراسة على مجموعة من المنظمات في إيران والتي تتكون من (128) منظمة، وقد تم استخدام أسلوب الاستبيان من أجل جمع البيانات اللازمة لتحقيق هدف الدراسة، وتم إرسال الاستبيان إلى عينة من المدراء الماليين لهذه المنظمات، وأظهرت نتائج الدراسة بان الثقافة التنظيمية، وحجم المنظمة هي العوامل التي ساهمت في استخدام نظم تقييم أداء متعددة الأبعاد في المنظمات عينة الدراسة .

المحور الأول : النظرية الشرطية في الفكر المحاسبي

تعنى النظرية الشرطية أساساً بتفسير مدى تأثير نظم المحاسبة بالمطابقة بين العوامل البيئية والتنظيمية، وتتصدر فكرة المطابقة السبل التي تنتهجها هذه النظرية في دراسة هذه العلاقة. ويرد تعريف قاموس أو كسفورد لعبارة الشرطية ما يأتي:

"العلاقة بين السلوك والعواقب التي تقوم على ذلك السلوك" وتفترض هذه النظرية أن المطابقة السليمة بين خصائص المنظمة والمتغيرات الشرطية ستحسن من أداء تلك المنظمة (Morton & Hu , 122 : 2008) ، وتعرف النظرية أو الإطار الشرطي بأنه أي متغير يعادل تأثير خصائص المنظمة على أدائها ، وعلى مدى العقود القليلة الماضية ظهرت وتطورت أساليب مبتكرة في المحاسبة، علماً أن هذا الابتكار ضروري لدعم وإسناد التكنولوجيات الحديثة وعمليات الإدارة العصرية ، حيث أن الأساليب الجديدة هذه أثرت في المحاسبة الإدارية بكاملها ، وحولت تركيزها من الدور البسيط لتحديد التكاليف والرقابة المالية إلى الدور الأوسع المتمثل بخلق القيمة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد ، وهذه الأساليب المحاسبية تأتي في إطار السعي لامتلاك الميزة التنافسية لمواجهة تحديات المنافسة العالمية ، ولذلك حتى تتمكن المنظمات من التكيف مع هذه التطورات التكنولوجية والبيئة التنافسية ، عليها أن تصمم نظم محاسبة إدارية تنسجم مع هذه المتطلبات الجديدة ، وهذا يبرر تطبيق آراء النظرية الشرطية .

(Abdel kader & Luther,2008:3)

إن ارتباط تطور المحاسبة الإدارية مع تطور منظمات الأعمال ، دفع باحثي المحاسبة إلى الاهتمام بشكل كبير بمساهمات نظرية المنظمة ، وهذا ما ساهم في فهم المنظمة وكيفية أدائها لوظائفها . فضلا عن ذلك فقد أشار منظري المنظمة إلى ملائمة وأهمية نظم المحاسبة الإدارية في فهم كل من صناعة القرار والرقابة وتقييم الأداء في المنظمات ، إذ تشكل نظم المحاسبة الإدارية جزءا من الإطار الدقيق للرقابة الذي يساعد في المحافظة على التوازن التنظيمي من خلال توفير آليات مستقرة في المنظمات .

إن نظم المعلومات المحاسبية بضمنها نظم المحاسبة الإدارية هي جزء أساسي من البناء التنظيمي لأي منظمة ، وبالتالي فإن تطوير أي مدخل خاص بالتصميم التنظيمي سينعكس بالضرورة على تصميم نظم المحاسبة الإدارية بوصفها أحد أهم الأنظمة الفرعية التي تعمل داخل المنظمات ، ويعد المدخل السلوكي لدراسة المنظمات من المداخل المهمة والملائمة التي ساهمت في تطوير وتصميم نظم المحاسبة الإدارية (Alrawi & Thomas , 2007 : 36) .

إن التصميم الكفاء لنظم المحاسبة الإدارية يتوقف على بعض خصائص المنظمة وبيئتها (عوامل المحتوى التنظيمي) ، وقد حضي موضوع ملائمة عوامل المحتوى التنظيمي مع تصميم نظم المحاسبة الإدارية بقبول واسع في مجال البحث المحاسبي ، وأصبح الاتجاه السائد للدراسات التي تهتم بالجوانب السلوكية والتنظيمية للمحاسبة الإدارية (Dent, 1990 : 10) ، وقد ظهرت النظرية الشرطية في أدبيات المحاسبة بحلول منتصف السبعينيات عن طريق الأعمال المبكرة لكل من (Watson, 1975) و (Waterhouse & Tiessen , 1978) وترتكز النظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية على المبادئ التالية :- (Otley , 1980 : 413) ، (Urquidi & Ripoll , 2013 : 67) .

1- لا يوجد تصميم مثالي لنظم المحاسبة الإدارية يمكن تطبيقه في كل المنظمات وفي كل الأوقات ، وإنما التصميم الأمثل يعتمد على عوامل المحتوى التنظيمية .
2- إن الأداء الفاعل للمنظمة يتحقق كلما كان هناك تطابق بين تصميم نظم المحاسبة الإدارية وعوامل المحتوى التنظيمي.

أولاً :- المصطلحات والمفاهيم الأساسية للنظرية الشرطية 1- العوامل الشرطية

إن الأبحاث النظرية والتطبيقية في مجال النظرية الشرطية للمحاسبة الإدارية تبين بعض الاختلافات في تحديد العوامل الشرطية من دراسة إلى أخرى، فقد درست (Khandwalla, 1972) أثر البيئة (المنافسة) على رقي استخدام نظم المحاسبة الإدارية، بينما درس Bruns & (Waterhouse, 1975) أثر خصائص البيئة وخصائص المنظمة الداخلية (الحجم، والتكنولوجيا، والاعتمادية) على خصائص الهيكل التنظيمي، أما (Hayes , 1977) فقد درس ثلاثة عوامل شرطية (البيئية، والداخلية، والاعتماد المتبادل)، وافترض أن لها الأثر في استخدام المعلومات المحاسبية في تقييم الأداء، أما (Tiessen & Waterhouse, 1978) فقد حصرا العوامل الشرطية بالبيئة والتكنولوجيا، ويذهب Otley إلى أبعد من عملية اختيار وتحديد العوامل الشرطية، مفضلاً عدم تحديدها لتباينها من منظمة إلى أخرى (Otley, 1980:415) في حين يرى (Jones) أن العوامل الشرطية يمكن أن تصنف بشكل عام إلى نوعين من العوامل :- (Jones, 1985:304)، (Urquidi & Ripoll, 2013: 67) .

- العوامل البيئية : وهي عوامل ناتجة بسبب التأثير البيئي ، وتحدث بشكل مستقل عن الأعمال التي تقوم بها المنظمة .
- العوامل الداخلية : وهي العوامل التي يمكن أن تمارس المنظمة بوجودها حرية أكبر ومن بينها حجم المنظمة ، وأهدافها ، ودرجة التكامل الهيكلي ، وفلسفة الإدارة ، والثقافة السائدة . ويلاحظ مما سبق ، بأنه ليس هنالك اتفاق حول ماهية وعدد العوامل الشرطية التي يتعين أن تؤخذ في الاعتبار عند تصميم نظم المحاسبة الإدارية ، إلا أن هنالك اتفاقاً على حتمية تأثر عملية التصميم بهذه العوامل .

ويشير التيار المستمر للدراسات المستندة إلى النظرية الشرطية إلى أهمية وقوة هذا المجال البحثي (6 : 2008, Abdel kader & Luther)، وعلى الرغم من وجود صعود سريع وتقبل واسع للنظرية الشرطية (416: 1980, Otley) غير أن نتائج دراساتها التجريبية تتصف بالتناقض والتشتت، وأن الشكل الحالي أو الحديث في هذا المجال البحثي غير واضح المعالم، وتورد الأدبيات بعض أسباب هذه المشكلة (التشتت) إضافة إلى مشكلة التناقض في النتائج مثل استخدام تعاريف مختلفة للمتغيرات، والبيانات الناقصة والنماذج غير المطابقة (العلاقات غير المحددة بين المفاهيم)، والطرق المختلفة في استخدام مفهوم التطابق (235: 1980, Otley)، (6: 2008, Abdel kader & Luther)، (Jamal 72: 2011)، (19: 2008, Hyvonen) ويرى (Drazin & Van de ven, 1985) ، وإن إحدى طرق التغلب على مشاكل النتائج المتناقضة في أبحاث النظرية الشرطية هي فهم القضايا والمفاهيم الأساسية لهذه النظرية مثل مفاهيم المطابقة والفاعلية التنظيمية (Drazin & Van de ven, 1985: 514).

2- مفهوم المطابقة (التطابق)

وهو المفهوم الذي يعتبر القلب بالنسبة للنظرية الشرطية إذ يسعى أنصار هذه النظرية إلى التعرف على مكونات المطابقة ومدى تأثيرها في الأداء (1: 2009, Nissen)، وبالتالي فإن تعريف المطابقة مطلب أساسي في تطور النظرية وجمع البيانات والتحليل الإحصائي للفرضيات. (Drazin & Van de ven, 1985:520)

وفي محاولة للتخلص من الكثير من الخلط في أدبيات النظرية الشرطية، قام (Drazin & Van de ven, 1985) بالتفريق بين ثلاثة نهج مختلفة للمطابقة وهي نهج الاختيار ونهج التفاعل ونهج النظم.

1.2 - نهج الاختيار

يفترض هذا النهج ببساطة أن بيئة المنظمة (السياق) مثل البيئة الخارجية والتكنولوجيا مرتبط بالهيكل (مثل المركزية أو الرسمية) دون اختبار تأثير علاقة السياق بالهيكل على الأداء (Gerdin & Greve, 2008: 997)، وأن الترابط بين سياق المنظمة وهيكلها من دون صلة بأدائها، يمكن أن يوصف بكونه انسجاماً (516: 1985, Drazin & Van de ven)، وبالرغم من سهولة نهج الاختيار وكثرة الدراسات التي استقصت الترابط بين سياق وهيكل المنظمة، إلا أن هذا النهج قد تعرض للانتقاد من حيث انعدام بنية الأداء في نماذج الانسجام والفرض الخاطئ لبقاء الأصلح. (Gerdin & Greve, 2004: 306)

2.2- نهج التفاعل

وهو النهج الثاني المتبع في تعريف مفهوم المطابقة، والذي يبين بأن المطابقة عبارة عن التفاعل بين العوامل الشرطية والهيكل للخروج بأداء عالي، وبخلاف نهج الاختيار فإن نهج التفاعل يقوم بتفسير التفاوت والتقلب في أداء المنظمة نتيجة تفاعل الهيكل والعوامل الشرطية، وليس مجرد فهم الانسجام بينهما (517: 1985, Drazin & Van de ven)، وعلى الرغم من الشبوع والانتشار الكبيرين للنهج التفاعلي في أدبيات النظرية الشرطية فإن نتائج الدراسات التجريبية كانت مشوشة، إضافة إلى ضعف التأييد لفرضية التفاعل، فضلاً عن أن هذا النهج يستقصي فقط التفاعل بين متغير شرطي واحد ومتغير هيكل واحد، وتأثير هذا التفاعل على الأداء ولا يدرس تفاعل متغيرات شرطية وهيكل متعددة معاً. (Jermias & Gani, 2004: 181)

3.2- نهج النظم

بخلاف نهجي الاختيار والتفاعل في دراسة المطابقة، يتكون نهج النظم من طرق بديلة جديدة ومتعددة للتعرف على أنماط الترابط الموجود في المنظمات، وإن إحدى تلك الخصائص المميزة لهذا النهج هي استخدام تحليل متعدد المتغيرات لدراسة أنماط الثبات بين المتغيرات الشرطية والمتغيرات الهيكلية والأداء، ويفترض هذا النهج أنه في سبيل المحافظة على مستوى عالٍ من الفاعلية على المنظمة أن لا تقوم باختيار النمط المناسب لهيكلها، وعملياتها التي تطابق العوامل الشرطية ومواجهتها فحسب بل عليها أيضاً بناء هيكل وعمليات تتصف بالثبات الداخلي. (Islam & Hu, 2012: 5160)

3- الفاعلية التنظيمية .

لقد تعاضم الجدل في دراسات النظرية الشرطية بشأن تعريف الفاعلية التنظيمية (الأداء) (Seaman & Williams , 2006:106) ، ويمكن تعريف الفاعلية التنظيمية بطرق مختلفة باختلاف الآراء والفرضيات ، على سبيل المثال يمكن تعريفها بأنها درجة تحقيق أهداف المنظمة ، أو مدى الاحتفاظ بالنتائج الأكثر رغبة، أو القدرة على اكتساب موارد حاسمة لتحقيق الأهداف ، وتتنوع تعاريف الأداء من آراء ضيقة تركز على الجانب الربحي إلى آراء موسعة تأخذ باعتبارها أهداف مختلف أصحاب المصلحة أو المستفيدين (Henri , 2004: 6) .

إن الأداء هو بناء متعدد الأبعاد ويحتاج لمقاييس متعددة للتعرف على أبعاده المختلفة، على سبيل المثال يذكر (Tosi & Slocum , 1984) إنه يجب استخدام ثلاثة مقاييس على الأقل للتعرف على أبعاد الأداء المختلفة في بحوث النظرية الشرطية ، وتشمل هذه المقاييس الكفاءة (طريقة استخدام الموارد لإنتاج وحدة إنتاجية) ، والنتائج التي يلمسها الموظفون (الرضا بالعمل وجودة بيئة العمل) ، والنتائج المسؤولة اجتماعياً (Tosi & Slocum , 1984 : 26) .

المحور الثاني : نظم قياس وتقييم الأداء

إن التغيرات البيئية المحيطة بالنظام المحاسبي عموماً والمحاسبة الإدارية خصوصاً من تنافس عالمي متزايد وتطورات تكنولوجية فائقة ، وما صاحب ذلك من ثوره معلوماتية زادت من حاجة الإدارة إلى المعلومات الاستراتيجية المتعلقة بالبيئة الخارجية وتحليلات المنافس وبالمقابل ظهر عجز الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية في مجال التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ، وبالتالي فإن هذا العجز ناتج عن عدم وجود مؤشرات أداء ملائمة لطبيعة وظروف البيئة الحديثة ، بالإضافة إلى التغيير الواضح في أولويات أهداف الإدارة الذي لا بد أن يواكبه تغيير مواز في أنظمة تقييم الأداء لتعبر عن مستوى تحقيق تلك الأهداف ، مما أدى إلى ضرورة إعداد أساليب قياس جديدة كرضا الزبون والقدرة على الاحتفاظ بالزبون ورضا العاملين ومهاراتهم بحكم أن المقاييس المالية لوحدها غير كافية لتوجيه وتقييم كيفية عمل المنظمات، وبناءً على ما سبق يحاول الباحث بيان مفهوم قياس وتقييم الأداء وعلى النحو الآتي :-

1. مفهوم الأداء – Concept of Performance

يعد الأداء مفهوماً جوهرياً وهاماً بالنسبة لمنظمات الأعمال بشكل عام ، ويكاد أن يكون الظاهرة الشمولية والعنصر المحوري لجميع فروع وحقول المعرفة الإدارية ، فضلاً عن كونه البعد الأكثر أهمية لمختلف منظمات الأعمال والذي يتمحور حوله وجود المنظمة من عدمه ، وعلى الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تناولت الأداء ، إلا أنه لم يتم التوصل إلى اتفاق حول مفهوم واضح ومحدد الأبعاد له ، فإن الأداء مفهوم واسع ومحتوياته متجددة بتجدد وتطور وتغير أي من مكونات المنظمة على اختلاف أنواعها ، ولا تزال الإدارات العليا في منظمات الأعمال مستمرة في التفكير بموضوع الأداء طالما أن تلك المنظمات موجودة ، وإن الاختلاف حول موضوع الأداء ينبع من اختلاف المعايير والمقاييس التي تعتمد في دراسة الأداء وقياسه والتي يستخدمها المدراء والمنظمات على حد سواء (الغالبى وإدريس، 2007 : 476) .

أكد (Slack, et al , 2004 : 678) بأن الأداء هو الدرجة التي تنجز فيها عمليات المنظمة أهداف الأداء الخمسة (الجودة، السرعة، والاعتمادية، والمرونة، والكلفة) في أي مدة زمنية، من أجل إرضاء زبائننا، ويرى (Fauzi, et al , 2010 : 1346) بأن الأداء يشير إلى النتيجة النهائية للعمليات الإدارية المتعلقة بأهداف المنظمة .

وفي إطار تحديد مفهوم الأداء انطلاقاً من الربط بين البعد البيئي الداخلي والخارجي للمنظمة فقد عرف (Ajibolade , 2013 : 232) الأداء على أنه النتائج المتحققة نتيجة تفاعل العوامل الداخلية على اختلاف أنواعها والتأثيرات الخارجية واستغلالها من قبل المنظمة في تحقيق أهدافها .

من خلال التعريفات المختلفة السابقة والتي اعتمدت على عدة عناصر في تحديد مفهوم الأداء يمكن القول أن الأداء هو مدى قدرة المنظمة في تحقيق أهدافها على المدى البعيد من خلال رشدها في استغلال وتوظيف مختلف مواردها مع الأخذ في الاعتبار تأثيرات البيئة الداخلية والخارجية لأنشطتها .

2. قياس وتقييم الأداء في المنظمات .

إن نجاح أي منظمة من عدمه متوقف على مدى قدرتها في تحقيق غاياتها وأهدافها التي وضعتها، وهي العملية التي تتطلب وضع إستراتيجية محددة والعمل على توفير واستغلال كل الإمكانيات المتوفرة من أجل تنفيذها في ظل المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية للمنظمة، وتعتبر عملية قياس وتقييم الأداء في المنظمة المرحلة الأخيرة في مراحل العملية الإدارية وذلك لأنها تعبر عن الحكم والنتيجة النهائية خلال فترة معينة .

3. المفهوم والأهمية

1.3. مفهوم تقييم الأداء

ينطوي مفهوم تقييم الأداء على العديد من المفاهيم الجوهرية ذات العلاقة بالنجاح والفشل والكفاءة والفاعلية والأداء المخطط والفعلي كما ونوعاً فتقييم الأداء يميز الأداء الجيد عن الأداء السيئ بهدف تطوير الأداء وتحسينه ويعتبر أحد الحلقات المهمة في العملية الإدارية الشاملة لتحقيق أهداف المنظمة (النعيمي ، 2007 : 15) ، كما يعد تقييم الأداء خطوة أساسية على صعيد العملية الرقابية ، إذ إن جوهر عملية تقييم الأداء هي مقارنة الأداء الفعلي بمؤشرات محددة مقدماً للوقوف على الانحرافات ثم يلي ذلك اتخاذ الخطوات التصحيحية ، وتكون المقارنة بين ما هو محقق وما هو مستهدف في نهاية مدة زمنية محددة (Asthana, 2013 : 20) .

يعرف تقييم الأداء بأنه "إحدى الحلقات المهمة في العملية الإدارية الشاملة إذ يعتمد على استخدام مجموعة من المقاييس والمؤشرات لفحص مدى تحقيق المنظمة لأهدافها الموضوعية وتحديد الانحرافات الإيجابية والسلبية ومعرفة أسبابها واقتراح المعالجة المناسبة لها" (العبيدي ، 2009 : 13) .

ومن خلال العرض السابق يمكن استخلاص تعريف شامل لتقييم الأداء على أنه عملية هادفة إلى قياس ما تم إنجازه خلال مدة زمنية معينة مقارنة بما تم التخطيط له كما ونوعاً باستخدام مجموعة من المعايير والمؤشرات ، مع تحديد القصور والانحرافات وسبل معالجتها في الحاضر والمستقبل .

2.3. الأهمية .

يمكن إيجاز أهمية قياس وتقييم الأداء بالنقاط التالية : (محاد ، 2011 : 6-7)

- * تركز عملية القياس على ما يجب إنجازه وحث المنظمات على توفير الوقت والموارد والطاقات اللازمة لتحقيق الأهداف ، كما أن القياس يوفر التغذية العكسية حول مجريات سير التقدم نحو الهدف وإذا ما كانت النتائج تختلف عن الأهداف ، ليكون بمقدور المنظمات أن تعمل على تحليل الفجوات الموجودة في الأداء وإجراء التعديلات .
- * إن قياس الأداء يؤدي إلى تحسين إدارة المنتجات والخدمات وعملية إيصالها إلى العملاء .
- * إن قياس الأداء يحسن واقع الاتصالات الداخلية ما بين العاملين، فضلاً عن الاتصالات الخارجية ما بين المنظمة وعملائها ، فالتأكيد على قياس وتحسين الأداء يؤدي إلى خلق مناخ جديد من شأنه التأثير على جميع عملاء المنظمة .
- * إن قياس الأداء يساعد في إعطاء توضيحات حول التنفيذ للبرامج وتكاليف هذه البرامج .
- * يمكن لقياس الأداء أن يبين بأن المنظمة تعالج احتياجات المجتمع من خلال إحراز التقدم نحو تحقيق غايات اجتماعية .
- * إن قياس الأداء يوفر بيانات حقيقية ملموسة يمكن الاستناد عليها في اتخاذ قرارات سليمة حول عمليات المنظمة
- * القياس يزيد من تأثير المنظمة ، إذ يتم التعرف من خلاله على المحاور التي تحتاج إلى الاهتمام والتركيز ، ولعل من الممكن تحقيق التأثير الإيجابي في تلك المحاور .
- * لا يمكن أن يكون هناك تحسناً من دون قياس ، فإذا ما كانت المنظمة لا تعلم أين هي الآن من حيث واقع عملياتها ، لا يمكن أن تعرف ما هو مستقبلها ، وبالتأكيد لا يمكن الوصول إلى حيث تريد .
- * التأكد من درجة كفاءة الأداء إذ يتطلب التأكد من درجة كفاءة المنظمة في تحقيق أهدافها ، أن يتم تحديد الموارد التي استنفذتها المنظمة في تحقيق كل هدف ، إذ إنه ليس من ضرورة الاستخدام الأمثل للموارد في ظل مشكلة ندرتها أن تكون الموارد المستخدمة لإنجاز الهدف تمثل تكلفة أكبر من العائد المتوقع الحصول عليه من وراء تحقيق هذا الهدف .

* بيان مدى مساهمة المنظمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، وذلك عن طريق تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل التكاليف والتخلص من عوامل التبذير والضياع في الموارد الاقتصادية
* إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات المماثلة ، ونظام عادل للمكافآت والحوافز بما يدفعها لتحسين أدائها ، ورفع إنتاجية العاملين لتحقيق الأهداف المرجوة .

4. تصنيفات معايير الأداء :

- يمكن تصنيف المعايير المستخدمة لتقييم الأداء على النحو الآتي:- (أبو قمر ، 2009 : 24-25)
- المعايير الكمية : تستخدم الأرقام المطلقة للتعبير عنها مثل (حجم الإنتاج ، وحجم الإيرادات ، وحجم المبيعات ، وحجم الأرباح) .
- المعايير النوعية : تستخدم النسب للتعبير عنها مثل (نسب المرودات ، ونسبة الإنتاج المعيب ، ومعدلات شكاوى الزبائن ، ودرجة ولاء الزبائن) .
- المعايير الزمنية : مثل (وضع جدول زمني لتنفيذ مشروع جديد) .
- معايير التكلفة : مثل (تكلفة منح الائتمان ، وتكلفة نظام الحاسب) .

خصائص نظم تقييم الأداء :

- يجب أن يتوفر في نظم تقييم الأداء في البيئة المعاصرة مجموعة من الخصائص تتمثل في :- (السريتي ، 2013 : 186) .
- الارتباط بالإستراتيجيات والأهداف .
- مرونة مقاييس تقييم الأداء .
- تأكيد مقاييس تقييم الأداء على مفاهيم التحسين والتطوير المستمر .
- استخدام مقاييس مالية وغير مالية .
- التوقيت في التقرير عن النتائج .
- البساطة والسهولة في استخدام مقاييس الأداء .

5. تصنيف مقاييس الأداء .

- ويمكن تصنيف معظم مقاييس الأداء في واحدة من الفئات العامة الآتية :- (Marisoosay , 2009 : 5-6) .
- * الفعالية (Effectiveness) : مستوى تحقيق الأهداف .
- * الكفاءة (Efficiency) : حسن استخدام الموارد .
- * الجودة (Quality) : مستوى تلبية المنتج أو الخدمة ، المتطلبات وتوقعات العملاء .
- * التوقيت (Timelines) : هذه الخاصية تقيس مدى انجاز العمل بشكل صحيح وفي الوقت المحدد له إذ لابد من وضع معايير خاصة لضبط توقيتات الأعمال ، وعادة ما تستند مثل هذه المعايير على متطلبات العملاء .
- * الإنتاجية (Productivity) : القيمة المضافة من قبل العملية مقسومة على قيمة العمل ورأس المال المستهلك .
- * السلامة (Safety) : مدى الالتزام بالمعايير الصحية العامة وإجراءات السلامة في العمل .
- وتتضح ماهية هذه المقاييس وكيفية التعبير عنها بالوحدات في الجدول رقم (1) وذلك على النحو التالي :

الجدول رقم (1) تصنيف مقاييس الأداء

المقياس	يقيس	التعبير عنه بالوحدات
الكفاءة	قدرة المنظمة على أداء المهام .	المدخلات الفعلية مقارنة بالمدخلات المخططة .
الفعالية	قدرة المنظمة على التخطيط لمخرجات عملياتها	المخرجات الفعلية مقارنة بالمخرجات المخططة .
الجودة	انجاز وحدة العمل بشكل صحيح حسب احتياجات الزبائن	عدد الوحدات المنتجة بشكل صحيح مقارنة بإجمالي عدد الوحدات المنتجة .
الوقت المناسب	انجاز وحدة العمل في الوقت المحدد حسب تقييم الزبائن	عدد الوحدات المنتجة في الوقت المحدد مقارنة بإجمالي عدد الوحدات المنتجة .
الإنتاجية	حجم الموارد التي تستخدم لإنتاج وحدة عمل	المخرجات مقارنة بالمدخلات .

المصدر (الرفاتي ، 2011 : 15) .

6 : الانتقادات الموجهة لنظم قياس وتقييم الأداء التقليدية

إن التطور الحاصل في بيئة الأعمال المعاصرة ، أدى إلى تغير في مفاهيم المدراء بخصوص أداء المنظمات ، لذلك فإن نظام تقييم الأداء المبني على الربح الاقتصادي ، لا يعتبر مناسباً للمنظمات في سعيها لتحقيق أهدافها الإستراتيجية ، بل يجب استخدام إطار متكامل من مقاييس الأداء ، تعكس أداء المنظمات من مختلف الأبعاد والاتجاهات ، ويحقق رغبات الأطراف الداخلية والخارجية خاصة أن المقاييس الحالية تعاني من العديد من أوجه القصور الأمر الذي أدى إلى تعرض نظم تقييم الأداء المالية التقليدية لانتقادات عديدة ، وتتلخص الانتقادات الموجهة إلى الأنظمة التقليدية في مجال قياس وتقييم الأداء المنظمي كما يلي :- (توفيق ، 2009 : 6-8)

1. عدم قدرة مقاييس الأداء التقليدية على تلبية احتياجات بيئة التصنيع الحديثة في مجال تقييم الأداء ، نظراً لاستناد هذه المقاييس على الأداء التاريخي للمنظمة والأنشطة التي حدثت في الفترة السابقة ، مما يجعلها مقتصرة على تقييم أداء فترة ماضية وعدم تحقيق فكرة التوازن في القياس ، وهذا غير مناسب في بيئة التصنيع الحديثة التي تتطلب الاعتماد على مقاييس دورية وفورية طبقاً لكل مستوى إداري فالإدارة لا تستطيع الانتظار حتى نهاية السنة لتقييم الأداء .

2. تركيز على قياس الأداء المالي قصير الأجل ، انحرافات التكاليف ، العائد على الاستثمار ، وسعر الأسهم وهذا قد يؤدي إلى التشديد على خفض الكلفة (الكلفة كقياس مالي) ، وتجاهل النتائج طويلة الأجل ، وهذا يشكل خطراً مباشراً على القرارات الإستراتيجية للإدارة العليا الخاصة بتنمية المنتجات والأسواق ، فضلاً عن إهمالها للأهداف التشغيلية الجديدة مثل : الجودة ، والمرونة ، والابتكار ، وتخفيض المخزون .

3. تشجيع العاملين على تعظيم المخرجات حتى لو كان ذلك على حساب زيادة المخزون والأعباء المالية المرتبطة بها ، أو على حساب الجودة ، لأن التأكيد على الأداء وفقاً لتلك المعايير يعطي أولوية للمخرجات على حساب الجودة مع أن تعظيم المخرجات كما لا يؤدي دائماً إلى تعظيم الربحية في الأجل الطويل .

4. عدم قدرتها على تحديد القيمة الاقتصادية لثروة الملاك والتي تنعكس على القيمة السوقية للأسهم ، فضلاً عن تجاهل تكلفة التمويل عن طريق الملكية في حساب الربح المحاسبي ، وهذا قد يولد انطباعاتاً في كثير من الأحيان إن أداء المنظمة جيد لكن لو تم أخذ هذه التكلفة بنظر الاعتبار لتغير التقييم .

5. تماشياً وأفكار منظمات العصر الصناعي التي ركزت على الاستثمار في الموجودات الثابتة ، لأنها لا ترى في الاستثمار طويل الأجل في الموارد المستقبلية والعلاقات مع الزبائن عناصر هامة للنجاح ، فهي تتجاهل القيمة المالية للأصول غير الملموسة مثل تكاليف البحث والتطوير والموارد البشرية ، كما أنها تتجاهل الجوانب الهامة لبيئة التصنيع الحالية ، مثل رضا الزبائن ، ومستوى الجودة ، وكفاءة العمليات الداخلية ، وسلوك المنافسين ، هذا بالإضافة إلى أنها لا توفر المعلومات التي تحتاجها الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات .

6. اهتمام مديري المنظمات بقياس ما يمكن ويسهل قياسه متجاهلين المجالات الأخرى على الرغم من أنها تشكل أهمية كبيرة لنجاح المنظمة مثل رضا الزبائن وما يرتبط به من تسويق المنتج ، وكذلك العاملون وما يرتبط بهم من تنمية للقدرات والابتكارات والسبب في تجاهل هذه الأبعاد هو صعوبة قياسها ، إذ إن المقاييس التقليدية لا تضيف قيمة إلى العمل إذ إن هدفها مقارنة المخطط مع المنجز وتحديد الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها وطرق معالجتها وهذا غير مناسب في بيئة التصنيع الحديثة التي تتطلب البحث عن أساليب ومؤشرات للأداء تسمح بإضافة قيمة للأعمال المؤداة .

7. عدم فاعليتها في كشف حالات التعثر المالي والإفلاس التي قد تتعرض لها المنظمة ، إضافة إلى عدم قدرتها على مساعدة المستثمرين الحاليين والمرتقبين في تحديد قراراتهم الاستثمارية السليمة وذلك بسبب ارتكاز المقاييس التقليدية للأداء على المعلومات المحاسبية المعدة على أساس الاستحقاق والقيم التاريخية .

8. عدم وجود ارتباط بين مقاييس الأداء التقليدية وإستراتيجية التصنيع ، إذ إن إستراتيجية التصنيع الحديثة تركز على تحسين الجودة والدقة في مواعيد التسليم وزيادة الإنتاجية ، ومن ثم فإن مقاييس

الأداء يجب أن تكون مرتبطة ارتباطاً مباشراً بهذه الإستراتيجية ، هذا بالإضافة إلى أن المنظمات تواجه حالياً بيئة متغيرة تنصف بالتعقيد في رغبات الزبائن والمتمثلة بجودة عالية وتكلفة منخفضة وتسليم أسرع وتعدد وتنوع أكثر في المنتجات .

المحور الثالث : العوامل الشرطية وأثرها في مدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء

من الملاحظ أن التغيير الأكثر أهمية في المحاسبة الإدارية هو التركيز الواسع على قياس الأداء التنظيمي أثناء العقد الماضي ، ومؤخراً ركزت أطر تقييم الأداء على التكامل بين الاستراتيجيات التنظيمية وقياس الأداء مع استخدام خليط من المقاييس المالية وغير المالية (Jankala, 2007: 55) ، وغالباً ما تنتقد بحوث المحاسبة الإدارية فكرة الاعتماد فقط على مقاييس الأداء المالية وتؤكد على أهميته استخدام مزيج من المقاييس المالية وغير المالية ، وفي هذا السياق ذكر (Otley) إن استخدام المقاييس المتعددة ومتابعة رضا الزبائن والابتكار جنباً إلى جنب مع جودة المنتج هي مهمة جداً للمنظمة لاكتساب ميزه تنافسية ، وانتقد الدراسات السابقة التي ركزت أكثر على المقاييس المالية وأهملت مقاييس الأداء غير المالية .

(Otley , 1999 : 365)

إن بحوث المحاسبة الإدارية طبقت نهج النظرية الشرطية، وحاولت معرفة العوامل الرئيسية التي تؤثر في تصميم نظم تقييم الأداء للمنظمات الفعالة، وقد بدأت هذه البحوث بمناقشة تأثير المنافسة والتكنولوجيا مثل (Haldma & Laats, 2002)، (Hoque et al, 2001)، (Hussain & Gunasekaran, 2002)، (Mia & Clarke, 1999)، وإستراتيجية العمل مثل (Govindarajan & Gupta, 1985) ، (Hoque , 2004)، والهيكل التنظيمي مثل (Gerdin, 2005) وعدم التأكد البيئي مثل (Hoque , 2005)، والثقافة التنظيمية مثل (Henri, 2006)، ومع ذلك بعد مراجعة جميع الدراسات القائمة على النظرية الشرطية خلال العشرين عاماً الماضية حدد Chenhall ست فئات من العوامل الشرطية التي تؤثر في تصميم وفعالية نظم تقييم الأداء وتشمل هذه العوامل البيئية، والتكنولوجيا، والحجم، والمنافسة، والإستراتيجية، والثقافة التنظيمية (Chenhall, 2007: 163).

أولاً : العوامل الشرطية .

إن العوامل الشرطية التي سيتم دراستها في هذا المحور هي ثلاثة عوامل منها عوامل شرطية داخلية وتشمل (تكنولوجيا التصنيع المتقدمة، وتنوع القوى العاملة) وعامل شرطي خارجي هو (عدم التأكد البيئي) .

1. تكنولوجيا التصنيع المتقدمة (AMT) Advanced Manufacturing Technology

إن تكنولوجيا التصنيع المتقدمة هي كيفية تنفيذ إجراءات العمل للمنظمات وتشمل الأجهزة، والمواد، والبرامجيات والمعرفة التي يتم استخدامها أثناء عملية الإنتاج (Chenhall, 2007: 177)، كما أنها تمثل مجموعة متنوعة من الأنظمة الحديثة التي تعتمد على الحاسوب والمكرسة لتحسين أنشطة التصنيع وبالتالي تعزيز القدرة التنافسية للمنظمة، وهي واحدة من أفضل الابتكارات في مجال التصنيع خلال العقود القليلة الماضية (8 : 2008 ، Abdel kader & Luther)، وتشمل على سبيل المثال التصميم بمساعدة الحاسوب (CAD) ، والتصنيع بمساعدة الحاسوب (CAM) ، والتصنيع المتكامل بالحاسوب (CIM) ، والتحكم الرقمي باستخدام الحاسوب (CNC) ، وأنظمة التصنيع المرنة (FMS) ، وإن استخدام تكنولوجيا التصنيع المتقدمة مثل CAD ، CAM ، CIM ، FMS كان لها تأثير كبير على المنظمة، وأعمالها، والاستراتيجيات ، والعلاقات الوظيفية (Saberi & Yusuff, 2011: 146)، وقد صنّف Swamidass & Kotha في وقت سابق تكنولوجيا التصنيع المتقدمة على أربعة أبعاد .

(Swamidass & Kotha ,1998 : 25)

- البعد الأول : تكنولوجيا تصميم المنتج (PDT) مثل التصميم بمساعدة الحاسوب (CAD) .

- البعد الثاني : تكنولوجيا المعالجة (PT) مثل التصنيع بمساعدة الحاسوب (CAM) .

- البعد الثالث : تكنولوجيا التخطيط .

- البعد الرابع : تكنولوجيا تبادل المعلومات .

إن بحوث النظرية الشرطية تشير إلى أن التكنولوجيا تؤثر في تصميم واستخدام نظم تقييم الأداء ، كما أن التطور التكنولوجي يشجع إدارة المنظمة لاستخدام نظم قياس أداء متعدد الأبعاد، وحدد

(Chenhall, 2007) ثلاثة أنواع شاملة للتكنولوجيا والتي تعتبر مهمة في تصميم MCS وتشمل التعقيد، وعدم يقين المهمة، والاعتماد المتبادل، وبناءاً على هذه الأنواع من التكنولوجيا حدد (Chenhall) أيضاً العلاقة بين التكنولوجيا وMCS في الطريقتين التاليتين:

الطريقة الأولى:- إن المنظمات التي تنتج منتجات متميزة عالية التخصص وغير قياسية من المرجح أن تستخدم تكنولوجيا معقدة، وغالباً ما يصاحب ذلك إمكانية تحليل منخفضة للعمليات، بالإضافة إلى أن المدراء من المحتمل أن يكون لديهم معرفة ناقصة للعمليات وقدرة منخفضة في قياس المخرجات، وإن الحاجة إلى استجابات مرنة لزبائن معينين تزيد من الاعتماد المتبادل عبر سلسلة القيمة ما يستلزم تفاعلات متبادلة مع الزبائن، والمجهزين والوحدات الوظيفية مثل التسويق، والإنتاج، والشراء والبحث والتطوير، وإن هذه الأنواع من التكنولوجيا تتطلب ضوابط تشجع على استجابات مرنة ومستويات عالية من الاتصال المفتوح داخل القوى العاملة والأنظمة من أجل إدارة الاعتماد المتبادل، وتقليدياً نظم تقييم الأداء اعتمدت على المقاييس المالية والتي لا تبدو أنها ملائمة لهذه الظروف، لذلك هذه التكنولوجيا في الحقيقة تتطلب نظم تقييم أداء تعتمد على المقاييس المالية وغير مالية للأداء.

الطريقة الثانية:- المنظمات التي تنتج منتجات قياسية، وغير متميزة، وبتنفيذ تلقائي لعملياتها (عمليات مؤتمتة)، ستكون إمكانية تحليل العمليات عالية مع بعض الاستثناءات، ولذلك فإن معرفة العمليات وقياس المخرجات ستكون بالتالي متوفرة أكثر (Chenhall, 2007 : 177)، وبالإضافة إلى ذلك فإن الاعتماد المتبادل الذي يصنف إلى اعتماد متبادل جماعي، وتتابعي، وتبادلي، هذه التكنولوجيا تتطلب ضوابط موحدة مثل MCS المالية الرسمية التقليدية، إلا أن تكنولوجيا التصنيع تحتاج لأن تكون متناغمة مع إستراتيجيات العمل لأن الاستخدام الناجح للتكنولوجيا يساعد على بناء ميزة تنافسية. (Hyvonen, 2008: 31)

إن تكنولوجيا التصنيع المتقدمة تسمح بمرونة التصنيع، وتؤدي إلى زيادة الإنتاج وكذلك زيادة فرص التفاعل بين المنظمات والزبائن، وبين الزبائن، وبين المنظمات، وإن نظم تقييم الأداء التقليدية قد تعرضت للانتقاد بسبب نقصها في ظل استخدام تكنولوجيا التصنيع المتقدمة، كذلك فإن المنظمات يجب أن تكون قادرة على إنتاج (تصنيع) منتجات عالية الجودة وبكلفة منخفضة، فضلاً عن تسليم المنتجات إلى الزبائن في الوقت المناسب من أجل البقاء في الأسواق التنافسية، وهذا يشكل تحدياً كبيراً بالنسبة للكثير من المنظمات في الاقتصاديات العالمية الحالية.

Workforce Diversity

2. تنوع القوى العاملة

إن تنوع القوى العاملة هو عامل شرطي جديد في أدبيات المحاسبة الإدارية، والصفات الأكثر أهمية لتنوع القوى العاملة هي العرق والجنس (93 : Shooobridge, 2006)، وعلى الرغم من أهمية تنوع القوى العاملة في المنظمات، إلا أن القليل من الأدلة التجريبية متوفرة لإثبات تأثيرها على ممارسات المحاسبة الإدارية، والتنوع هو حقيقة واقعة في أسواق العمل اليوم، ولكي تكون المنظمات ناجحة في العمل، مع اكتساب قيمة من هذا التنوع يتطلب ذلك اتباع نهج منظم ومتواصل والتزام طويل الأمد، ومما يسهل النجاح هو النظر إلى التنوع على أنه فرصة للجميع ليتعلم بعضهم من بعضهم الآخر كيفية إنجاز الأعمال بشكل أفضل، وإن المنظمات التي تستثمر مواردها في الاستفادة من الفرص التي يوفرها التنوع يجب أن تتفوق على تلك المنظمات التي تفشل بالقيام بهذه الاستثمارات. (Kochan, et al, 2003 : 13)

إن تنوع القوة العاملة يزيد من وجهات النظر البديلة والأفكار الجديدة (3 : Foldy, 2003)، كما أن ممارسات المحاسبة الإدارية الحالية بحاجة إلى عاملين يمتلكون التعليم والتدريب اللازم، إذ إن التعليم والخبرة لهما تأثير هام على أداء الأعمال، وإن القوة العاملة هي جزء مهم من رأس المال البشري، ولذلك تسعى المنظمات لإعداد القوى العاملة لتلبية الطلب الحالي والمتوقع، من خلال تدريب العاملين وتطوير البرامج التي تلبي الاحتياجات التنظيمية، والحفاظ على بيئة عمل صحية، وتقديم الحوافز المادية وغير المادية للعاملين، وعلى الرغم من نقص الدراسات التجريبية على تأثير تنوع القوى العاملة على ممارسات المحاسبة الإدارية وبشكل خاص على نظم تقييم الأداء، فإن هذه الدراسة تعتبر هذا العامل هو عامل شرطي داخلي مناسب يؤثر على مدى تنوع مقاييس الأداء.

(Shooobridge, 2006 : 125)

3. عدم التأكد البيئي (EU) Environmental Uncertainty

إن عدم التأكد البيئي هو من العوامل الشرطية التي تمت دراسة تأثيرها على تصميم أنظمة المحاسبة الإدارية في وقت مبكر، وهو عامل مهم في دراسة وتوضيح سبب تبني المنظمات ممارسات مختلفة للمحاسبة الإدارية (6 : 2008, Abdel-Kader & Luther)، إذ إن أسس العلاقة بين عدم التأكد البيئي وأنظمة المحاسبة الإدارية تقع في صميم النظرية الشرطية للمنظمات، كذلك فإن الأداء التنظيمي يعتمد على المطابقة بين المنظمة وبيئتها. (Jankala, 2007 : 86)

إن أهمية عدم التأكد البيئي في دراسات المحاسبة الإدارية تأتي من أن هذا العامل يجعل الرقابة أكثر صعوبة، بسبب عدم التأكد من الأحداث المستقبلية، وإن التمييز بين الأبعاد ضمن البيئة الخارجية مثل عدم التأكد، والعداء والتعقيد هو أمر مهم في تصميم نظم تقييم الأداء، كذلك يعتبر عدم التأكد البيئي هو البعد الأساسي من أبعاد البيئة الخارجية الأكثر دراسة ضمن النظرية الشرطية، ويعرف على أنه "صعوبة التنبؤ بالتغيرات المحتملة في البيئة" (Chenhall, 2007: 172-173)، وكذلك تم تعريفه على أنه "عدم توافر معلومات كافية لدى صانعي القرارات بشأن عامل بيئي أو أكثر، وهو أيضاً عدم معرفة كيفية الرد على المشاكل المختلفة وعدم معرفة نتائج القرارات، كما عرف أيضاً على أنه عدم توفر المعلومات المتعلقة بخيارات الاستجابة المتاحة، أو عدم القدرة على التنبؤ بالعواقب المحتملة من خيار الاستجابة". (Wang & Huynh, 2013 : 15)

إن معظم الدراسات السابقة كانت تركز على البيئة الخارجية لما لها من تأثير أساسي على صناعة القرار والأداء التنظيمي، وفي وقت سابق قام (Khandwalla, 1977) بتحديد أربعة أبعاد لعدم التأكد البيئي المتوقع وتشمل الاضطراب، والعداء، والتنوع والتعقيد (172: Chenhall, 2007)، وعدم التأكد البيئي له تأثير كبير جداً على تصميم نظم تقييم الأداء، ويتضمن العديد من العوامل الخارجية للمنظمة مثل عمل المجهزين، ومتطلبات الزبائن، والأذواق والتفضيلات، وإزالة القيود والعولمة، وأنشطة المنافسين في السوق، والإنتاج وتكنولوجيا المعلومات، والأنظمة والسياسات الحكومية، والبيئة الاقتصادية والعلاقات الصناعية، إذ تتكيف المنظمات مع عدم التأكد البيئي من خلال اعتماد نظم لتقييم الأداء تسمح بالمرونة ودعم القدرة على الاستجابة السريعة (Wang & Huynh, 2013 : 88).

يمكن القول إن هناك حاجة أكبر للاتصال المتزايد ضمن المنظمات التي تعمل بمستويات عالية من عدم التأكد البيئي، هذه الحاجة تؤدي إلى التركيز أكثر على استخدام المقاييس غير المالية، وهذه المقاييس تزود الإدارة بإطار عمل يساعدها على تقدير عدم التأكد البيئي في مجموعة واسعة من المجالات مثل طلب السوق، ورضا الزبون، والابتكار (489: Hoque, 2004)، إذ إن المنظمات التي تعمل في ظل مستوى عالٍ من عدم التأكد البيئي سوف تميل إلى استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة، واستخدام معلومات المحاسبة الإدارية غير المالية والموجهة خارجياً. (Abdel-Kader & Luther, 2008: 6)، (Jankala, 2007 : 85)

إن نتائج الدراسات التي تناولت نظم الرقابة الإدارية، والمبنية على النظرية الشرطية للمحاسبة الإدارية تشير إلى أن عدم التأكد البيئي يرتبط إيجابياً مع استخدام المعلومات بنطاق واسع، وفي هذا الصدد بين Krishnan (2007) بأن استخدام المعلومات غير المالية على نطاق واسع يرتبط بشكل إيجابي مع عدم التأكد البيئي، وإن المنظمات التي تواجه تحدياً مفاجئاً (غير متوقع) قد تجد أن نظم التقييم المالية التقليدية، والتي عموماً ما تتناول الشؤون الداخلية للمنظمة هي أداة رقابة غير فعالة لأنها تاريخية بشكل رئيسي وموجهة مالياً (6: Krishnan, 2007).

بناءً على ما ورد أعلاه يعتبر عدم التأكد البيئي هو عامل شرطي مهم من المحتمل أن يؤثر في تصميم واستخدام نظم تقييم الأداء، ويتطلب التركيز على مقاييس الأداء متعددة الأبعاد.

ثانياً: تأثير العوامل الشرطية على مدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء.

1- تأثير تكنولوجيا التصنيع المتقدمة على مدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء.

إن استخدام تكنولوجيا التصنيع المتقدمة (AMT) يسمح للمنظمات بالعمل بحيوية عالية وبصناعات قادرة على المنافسة، وإن العديد من المنظمات وجدت بأن المقاييس المالية التقليدية تحول دون التقدم في العمليات والتقنيات المبتكرة (8: 2008, Abdel-kader & Luther)، حيث إن

استمرار التقدم في تكنولوجيا التصنيع يتطلب من المنظمات الاعتماد على المقاييس غير المالية، نظراً لقدرتها على قياس العوامل التي لا يمكن أن تقاس من خلال نظم تقييم الأداء الموجهة مالياً (: 2008 Ong & Teh, 438)، لذلك فإن استخدام مقاييس الأداء غير المالية يرتبط إيجابياً مع تكنولوجيا التصنيع المتقدمة، وإن استخدام مقاييس الأداء متعددة الأبعاد (مالية وغير مالية) يرتبط بشكل أكثر تواتراً مع عملية التصنيع بمساعدة الحاسوب (Ismail & Isa , 2011: 2198) .

2- تأثير تنوع القوى العاملة على مدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء .

إن تنوع القوى العاملة هو عامل شرطي جديد في أدبيات المحاسبة الإدارية ، وعلى الرغم من أهمية القوى العاملة في المنظمات إلا أنه تم تقديم أدلة تجريبية قليلة لإثبات تأثيره على ممارسات المحاسبة الإدارية (Abdel-Maksoud, et al, 2005: 266)، إذ إن العلاقة بين تنوع القوى العاملة ومدى استخدام مقاييس الأداء غير واضحة، ومع ذلك يرى الباحث بأن هذا العامل هو من العوامل الشريطية الداخلية التي من المحتمل أن تؤثر في تصميم واستخدام نظم تقييم الأداء .

3- تأثير عدم التأكد البيئي على مدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء .

يعتبر عدم التأكد البيئي أحد العوامل الشريطية التي درس تأثيره على تصميم نظم تقييم الأداء، ويرى بعض الباحثين أن عدم التأكد البيئي المرتفع يؤدي بالمنظمات إلى الاعتماد أو التركيز بصورة أكثر على مقاييس الأداء غير المالية ، وإن هذه المقاييس تؤدي إلى خلق مزيد من الكفاءة على نطاق المنظمة (7 : Abdel- kader & Luther, 2008)، وأشار Schulz, et. al إن اختيار مقاييس تقييم الأداء يتم تحديدها بناءً على عدم التأكد البيئي ، إذ ذكروا أن زيادة التركيز على استخدام المقاييس غير المالية في نظم تقييم الأداء ترتبط بشكل إيجابي مع المستويات العالية من عدم التأكد البيئي (Schulz, et. al , 2010 : 21)، وبهذا الصدد ذكر (Krishnan) بأن المستويات العالية من عدم التأكد البيئي ترتبط بشكل إيجابي مع استخدام نطاق واسع من المعلومات مثل استخدام مجموعة متنوعة من المقاييس المالية وغير المالية (6 : Krishnan , 2007) .

المحور الرابع : الإطار العملي

أولاً : مجتمع وعينة الدراسة

يضم مجتمع الدراسة مدراء الحسابات ومدراء التدقيق ومدراء الإدارة والمدراء المفوضين ومعاونيهم والمحاسبين في القطاع الصناعي والقطاع المصرفي وقطاع الخدمات ، إضافة إلى مدراء أقسام التسويق والتخطيط بالنسبة للقطاع الصناعي ، وتتكون عينة الدراسة من (15) مصرفاً ، و (14) منظمة صناعية ، وكذلك (5) من منظمات الخدمات .

ثانياً : أداة الدراسة

تم تصميم استبانة لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة، إذ تم توزيع (216) استبانة وقد بلغ المعاد منها (179) أي ما نسبته (87 %).

وقد كانت الإجابات على كل فقرة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي وكما يلي :

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

ثالثاً : تحليل نتائج واختبار الفرضيات

1. المقاييس المالية (A)

الجدول التالي يوضح مقاييس الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية واتجاه الإجابات وأهمية كل فقرة من فقرات الاستمارة للمقاييس المالية:

جدول رقم (2) يمثل الأوساط الحسابية والانحراف المعياري واتجاه ومستوى الإجابة والأهمية

وقيمة t لفقرات المقاييس المالية

الأهمية	قيمة t	مستوى الإجابة	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		A1
					الخطأ المعياري	القيمة	
6	1.07827	معتدل	يستخدم لمدى متوسط	1.303	.097	3.13	

2	3.617061	مرتفع	يستخدم	.935	.070	3.58	A2
3	2.126791	معتدل	يستخدم لمدى متوسط	.987	.074	3.36	A3
5	1.292178	معتدل	يستخدم لمدى متوسط	1.083	.081	3.24	A4
4	1.486645	معتدل	يستخدم لمدى متوسط	1.059	.079	3.27	A5
1	9.646795	مرتفع	يستخدم لمدى كبير جدا	.816	.061	4.35	A6
	4.658897	معتدل	يستخدم لمدى متوسط	0.58461		3.4671	A

ويتضح من الجدول أعلاه أن الفقرة السادسة حصلت على المرتبة الأولى من ناحية الأهمية مقارنة مع باقي الفقرات باتجاه إجابة (يستخدم لمدى كبير جدا) وبمستوى إجابة مرتفع وبوسط حسابي مساوٍ إلى 4.35 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.816 ، وجاءت الفقرة الثانية ثانياً من ناحية الأهمية باتجاه إجابة (يستخدم) وبمستوى إجابة مرتفع وبوسط حسابي مساوٍ إلى 3.58 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.935 ، وثالثاً الفقرة الثالثة باتجاه إجابة (يستخدم لمدى متوسط) وبمستوى إجابة معتدل وبوسط حسابي مساوٍ إلى 3.36 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.987 ، ورابعاً في الأهمية جاءت الفقرة الخامسة حيث كان اتجاه الإجابة فيها (يستخدم لمدى متوسط) وبمستوى إجابة معتدل وبوسط حسابي مساوٍ إلى 3.27 وانحراف معياري مساوٍ إلى 1.059 ، وخامساً جاءت الفقرة الرابعة باتجاه إجابة (يستخدم لمدى متوسط) وبمستوى إجابة معتدل ووسط حسابي مساوٍ إلى 3.24 وانحراف معياري 1.083 ، وأخيراً جاءت الفقرة الأولى حيث كان اتجاه الإجابة فيها (يستخدم لمدى متوسط) وبمستوى إجابة معتدل وبوسط حسابي مرجح مساوٍ إلى 3.13 وانحراف معياري مساوٍ إلى 1.303

2. المقاييس غير المالية (B)

الجدول التالي يوضح مقاييس الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية واتجاه الإجابات وقيمة t وأهمية كل فقرة من فقرات الاستمارة للمقاييس غير المالية:

جدول رقم (3) يمثل الأوساط الحسابية والانحراف المعياري واتجاه ومستوى الإجابة والأهمية وقيمة t لفقرات المقاييس غير المالية

الأهمية	قيمة t	مستوى الإجابة	اتجاه الإجابة	Std. Deviation Statistic	Mean		
					Std. Error	Statistic	
6	-8.35979	منخفض	لا يستخدم	.837	.063	1.80	B1
5	-2.35499	منخفض	لا يستخدم	1.238	.093	2.50	B2
2	4.733361	مرتفع	يستخدم	.850	.064	3.69	B3
2	4.186636	مرتفع	يستخدم	.961	.072	3.69	B4
1	6.288281	مرتفع	يستخدم	.918	.069	3.99	B5
3	1.437012	معتدل	يستخدم لمدى متوسط	1.055	.079	3.26	B6
4	-0.12948	معتدل	يستخدم لمدى متوسط	1.351	.101	2.97	B7
	2.265151	معتدل	يستخدم لمدى متوسط	0.27338		3.1062	B

ويتضح إن الفقرة الخامسة حصلت على المرتبة الأولى من ناحية الأهمية مقارنة مع باقي الفقرات باتجاه إجابة (يستخدم) وبمستوى إجابة مرتفع وبوسط حسابي مساوٍ إلى 3.99 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.918 ، وجاءت الفقرتين الثالثة والرابعة ثانياً من ناحية الأهمية باتجاه إجابة (يستخدم) وبمستوى إجابة مرتفع وبوسط حسابي مساوٍ إلى 3.69 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.85 و 0.961 على التوالي، وثالثاً الفقرة السادسة باتجاه إجابة (يستخدم لمدى متوسط) وبمستوى إجابة معتدل وبوسط حسابي مساوٍ إلى 3.26 وانحراف معياري مساوٍ إلى 1.055 ، ورابعاً في الأهمية جاءت الفقرة السابعة حيث كان اتجاه الإجابة فيها (يستخدم لمدى متوسط) وبمستوى إجابة معتدل وبوسط حسابي مساوٍ إلى 2.97 وانحراف معياري مساوٍ إلى 1.351 ، وخامساً جاءت الفقرة الثانية باتجاه إجابة (لا يستخدم) وبمستوى إجابة منخفض ووسط حسابي مساوٍ إلى 2.5 وانحراف معياري 1.238 ، وأخيراً جاءت الفقرة الأولى حيث كان اتجاه الإجابة فيها (لا يستخدم) وبمستوى إجابة منخفض وبوسط حسابي مساوٍ إلى 1.8 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.837 .

ومن خلال الجدول أعلاه وقيمة اختبار t ومعنويتها نلاحظ أن قيم الاختبار تشير إلى استخدام المقاييس غير المالية وفقراتها وهي قيم معنوية عدا الفقرات السادسة والسابعة مما يدل على استخدام تلك المقاييس إذ بلغت قيمة t الجدولية بدرجة حرية $(n-2=32)$ 1.697 وكانت جميع قيم t المحسوبة أعلى من القيمة الجدولية.

أما الجدول أدناه فإنه يبين الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (t) للتنوع في مقاييس الأداء.

جدول رقم (4) الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة (t) للتنوع في مقاييس الأداء

القرار	قيمة اختبار t	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التنوع في مقاييس الأداء
استخدام المقاييس	3.386049	0.49354	3.2866	

3. أهداف استخدام مقاييس الأداء (C)

أما الجدول التالي فيعرض الإحصاءات الخاصة بأهداف استخدام مقاييس الأداء التي تشمل الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية واتجاه ومستوى الإجابات إضافة إلى أهمية كل فقرة من الفقرات:

جدول رقم (5) يمثل الأوساط الحسابية والانحراف المعياري واتجاه ومستوى الإجابة والأهمية وقيمة t الخاصة بأهداف استخدام مقاييس الأداء

الأهمية	قيمة t	مستوى الإجابة	اتجاه الإجابة	Std. Deviation Statistic	Mean		
					Std. Error	Statistic	
4	5.570973	مرتفع	يستخدم	.785	.059	3.75	C1
2	7.17925	مرتفع	يستخدم	.666	.050	3.82	C2
8	3.080233	مرتفع	يستخدم	.814	.061	3.43	C3
6	3.582874	مرتفع	يستخدم	.830	.062	3.51	C4
5	4.26655	مرتفع	يستخدم	.861	.064	3.63	C5
1	7.202941	مرتفع	يستخدم	.680	.051	3.84	C6
7	2.921692	مرتفع	يستخدم	.938	.070	3.47	C7
3	5.671001	مرتفع	يستخدم	.802	.060	3.78	C8
	12.86529	مرتفع	يستخدم	0.31069		3.6855	C

ونلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن اتجاه جميع الفقرات كان (يستخدم) وبمستوى إجابة مرتفع وإن الفقرة السادسة حصلت على المرتبة الأولى من ناحية الأهمية مقارنة مع باقي الفقرات بوسط حسابي مساوٍ إلى 3.84 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.680 ، وجاءت الفقرة الثانية بالمرتبة الثانية من ناحية الأهمية بوسط حسابي مساوٍ إلى 3.82 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.666، وثالثاً الفقرة الثامنة بوسط حسابي مساوٍ إلى 3.78 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.802 ، ورابعاً الفقرة الأولى بوسط حسابي مساوٍ إلى 3.75 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.785، وبالمرتبة الخامسة جاءت الفقرة الخامسة بوسط حسابي مساوٍ إلى 3.63 وانحراف معياري 0.861 ، وسادساً الفقرة الرابعة بوسط حسابي مساوٍ إلى 3.51 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.83، والفقرة السابعة جاءت سابعا من ناحية الأهمية بوسط حسابي مساوٍ إلى 3.47 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.938، وأخيراً جاءت الفقرة الثالثة بوسط حسابي مساوٍ إلى 3.43 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.814 .

4. تكنولوجيا التصنيع المتقدمة (D)

تم احتساب الإحصاءات الخاصة بتكنولوجيا التصنيع المتقدمة وكما مبينة في الجدول التالي الذي يحتوي على الوسط الحسابي والانحراف المعياري وتحديد اتجاه الإجابة ومستوى الإجابة وأهميتها لكل فقرة:

جدول رقم (6) يمثل الأوساط الحسابية والانحراف المعياري واتجاه ومستوى الإجابة والأهمية لفقرات تكنولوجيا التصنيع المتقدمة

الأهمية	مستوى الإجابة	اتجاه الإجابة	Std. Deviation Statistic	Mean		
				Std. Error	Statistic	
1	معتدل	يستخدم لمدى متوسط	1.259	.094	3.13	D1

2	معتدل	يستخدم لمدى متوسط	1.232	.092	2.72	D2
3	معتدل	يستخدم لمدى متوسط	1.305	.098	2.68	D3
5	منخفض	لا يستخدم	1.269	.095	2.52	D4
4	معتدل	يستخدم لمدى متوسط	1.159	.087	2.60	D5

يتبين من الجدول أعلاه إن الإجابات للفقرات تتجه نحو (يستخدم لمدى متوسط) وبمستوى إجابة معتدل عدا الفقرة الرابعة التي كان اتجاه الإجابة فيها (لا يستخدم) وبمستوى إجابة منخفض وكانت الفقرة الأولى بالمرتبة الأولى من ناحية الأهمية وبوسط حسابي مرجح مساوٍ إلى 3.13 وانحراف معياري مساوٍ إلى 1.259، والفقرة الثانية ثانياً بوسط حسابي مرجح مساوٍ إلى 2.72 وانحراف معياري مساوٍ إلى 1.232، وثالثاً جاءت الفقرة الثالثة بوسط حسابي مرجح مساوٍ إلى 2.68 وانحراف معياري مساوٍ إلى 1.305، أما الترتيب الرابع في الأهمية فقد كان للفقرة الخامسة بوسط حسابي مرجح مساوٍ إلى 2.60 وانحراف معياري مساوٍ إلى 1.159، وأخيراً جاءت الفقرة الرابعة بوسط حسابي 2.52 وانحراف معياري 1.269.

5. تنوع القوى العاملة (E)

الجدول أدناه يبين الإحصاءات الخاصة بتنوع القوى العاملة الذي يحتوي على الوسط الحسابي والانحراف المعياري وتحديد اتجاه الإجابة ومستوى الإجابة وأهميتها لكل فقرة :

جدول رقم (7) يمثل الأوساط الحسابية والانحراف المعياري واتجاه ومستوى الإجابة والأهمية لفقرات تنوع القوى العاملة

الأهمية	مستوى الإجابة	اتجاه الإجابة	Std. Deviation Statistic	Mean		
				Std. Error	Statistic	
1	مرتفع	تؤكد عليها	.879	.066	3.81	E1
3	مرتفع	تؤكد عليها	.806	.060	3.67	E2
4	مرتفع	تؤكد عليها	.829	.062	3.66	E3
4	مرتفع	تؤكد عليها	.848	.063	3.66	E4
5	مرتفع	تؤكد عليها	.888	.066	3.54	E5
2	مرتفع	تؤكد عليها	.865	.065	3.70	E6

الجدول أعلاه يبين إن الاتجاه لجميع الفقرات كان (تؤكد عليها) وبمستوى إجابة مرتفع وأن الفقرة الأولى جاءت بالمرتبة الأولى من ناحية الأهمية وبوسط حسابي مساوٍ إلى 3.81 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.879، والفقرة السادسة ثانياً بوسط حسابي مساوٍ إلى 3.7 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.865، وثالثاً جاءت الفقرة الثانية بوسط حسابي مساوٍ إلى 3.67 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.806، أما الترتيب الرابع في الأهمية فقد كان للفقرتين الثالثة والرابعة بوسط حسابي مساوٍ إلى 3.66 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.829 و 0.848 على التوالي، وأخيراً جاءت الفقرة الخامسة بوسط حسابي 3.54 وانحراف معياري 0.888.

6. عدم التأكد البيئي (F)

يمثل الجدول التالي الإحصاءات التي تتعلق بعدم التأكد البيئي التي تتضمن الوسط الحسابي والانحراف المعياري وتحديد اتجاه الإجابة ومستوى الإجابة وأهميتها لكل فقرة:

جدول رقم (8) يمثل الأوساط الحسابية والانحراف المعياري واتجاه ومستوى الإجابة والأهمية لفقرات عدم التأكد البيئي

الأهمية	مستوى الإجابة	اتجاه الإجابة	Std. Deviation Statistic	Mean		
				Std. Error	Statistic	
4	معتدل	يمكن التنبؤ بها إلى حد متوسط	.947	.071	3.03	F1
1	مرتفع	يمكن التنبؤ بها	.714	.053	3.50	F2
3	معتدل	يمكن التنبؤ بها إلى حد متوسط	.815	.061	3.26	F3

2	معتدل	يمكن التنبؤ بها إلى حد متوسط	.847	.063	3.33	F4
6	منخفض	لا يمكن التنبؤ بها	.932	.070	2.49	F5
5	معتدل	يمكن التنبؤ بها إلى حد متوسط	.866	.065	2.81	F6
7	منخفض	لا يمكن التنبؤ بها	1.098	.082	2.13	F7

إن الفقرة الثانية كانت أهميتها بالمرتبة الأولى وكان اتجاه الإجابة فيها (يمكن التنبؤ بها) وبمستوى إجابة مرتفع وبوسط حسابي مساوٍ إلى 3.5 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.714 ، أما الفقرة الرابعة فقد حلت ثانياً من ناحية الأهمية باتجاه إجابة (يمكن التنبؤ بها إلى حد متوسط) وبمستوى إجابة معتدل وبوسط حسابي مساوٍ إلى 3.33 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.847 ، والترتيب الثالث كان للفقرة الثالثة باتجاه إجابة (يمكن التنبؤ بها إلى حد متوسط) وبمستوى إجابة معتدل وبوسط حسابي مساوٍ إلى 3.26 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.815 ، أما الترتيب الرابع في الأهمية فقد كان للفقرة الأولى باتجاه إجابة (يمكن التنبؤ بها إلى حد متوسط) وبمستوى إجابة معتدل وبوسط حسابي مساوٍ إلى 3.03 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.947 ، والترتيب الخامس في الأهمية كان للفقرة السادسة باتجاه إجابة (يمكن التنبؤ بها إلى حد متوسط) وبمستوى إجابة معتدل وبوسط حسابي مساوٍ إلى 2.81 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.866 ، أما الترتيب السادس في الأهمية فقد كان للفقرة الخامسة باتجاه إجابة (لا يمكن التنبؤ بها) وبمستوى إجابة منخفض وبوسط حسابي مساوٍ إلى 2.49 وانحراف معياري مساوٍ إلى 0.932 ، وجاءت أخيراً الفقرة السابعة باتجاه إجابة (لا يمكن التنبؤ بها) ومستوى إجابة منخفض وبوسط حسابي 2.13 وانحراف معياري 1.098.

رابعاً : اختبار معنوية الارتباطات

قام الباحث هنا بكشف العلاقة وقوتها ومعنويتها بين المتغيرات التالية (تنوع القوى العاملة، والتكنولوجيا، وعدم التأكد البيئي) من جهة و (المقاييس المالية، والمقاييس غير المالية، والتنوع في مقاييس الأداء) من جهة أخرى ويتم استخراج الارتباطات فيما بينها واختبار معنوية تلك الارتباطات لغرض الحكم بمعنويتها من عدمها، والجدول التالي يوضح الارتباطات من خلال استخدام البرنامج الإحصائي SPSS vr. 20:

جدول رقم (9) يمثل قيم الارتباطات بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات المعتمدة

التنوع في مقاييس الأداء	المقاييس المالية	المقاييس غير المالية		
.515**	.538**	.433*	ارتباط بيرسون	التكنولوجيا
.002	.001	.010	معنوية الارتباط	
.492**	.408*	.501**	ارتباط بيرسون	تنوع القوى العاملة
.003	.017	.003	معنوية الارتباط	
.630**	.537**	.628**	ارتباط بيرسون	عدم التأكد البيئي
.000	.001	.000	معنوية الارتباط	

إن الجدول أعلاه يمثل قيم الارتباطات ومعنويتها بين المتغيرات المستقلة المتمثلة بـ (التكنولوجيا، وتنوع القوى العاملة، وعدم التأكد البيئي) والمتغيرات المعتمدة (المقاييس المالية، والمقاييس غير المالية، والتنوع في مقاييس الأداء)، ومن هنا يمكن اختبار فرضيات الدراسة:

- الفرضية الأولى (توجد دلالة إحصائية على افتقار المنظمات العراقية عينة الدراسة إلى استخدام نظم تقييم أداء تتضمن مقاييس أداء مالية وغير مالية).

من خلال الجدول رقم (2) أعلاه وقيمة اختبار t ومعنويتها نلاحظ بأن قيم الاختبار تشير إلى استخدام المقاييس المالية وهي قيم معنوية عدا الفقرات الأولى والرابعة والخامسة مما يدل على استخدام تلك المقاييس إذ بلغت قيمة t الجدولية بدرجة حرية (n-2=32) 1.697 وكانت جميع قيم t المحسوبة أعلى من القيمة الجدولية، كذلك يبين الجدول رقم (3) أعلاه وقيمة اختبار t ومعنويتها بأن قيم الاختبار تشير إلى استخدام المقاييس غير المالية وهي قيم معنوية عدا الفقرات السادسة والسابعة مما يدل على استخدام تلك المقاييس إذ بلغت قيمة t الجدولية بدرجة حرية (n-2=32)

1.697 وكانت جميع قيم t المحسوبة أعلى من القيمة الجدولية، أما التنوع في مقاييس الأداء بصورة عامة فقد تم احتساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة t المحتسبة التي بلغت قيمتها 3.386 وهي قيمة معنوية كونها أعلى من قيمة t الجدولية البالغة 1.697. ، وكما هو مبين في الجدول رقم (4) أعلاه، وبالتالي فإن المنظمات العراقية عينة الدراسة تستخدم نظم تقييم أداء تتضمن مقاييس أداء مالية وغير مالية، إلا أنها تركز على استخدام المقاييس المالية بصورة أكبر مما هو عليه بالنسبة للمقاييس غير المالية .

- الفرضية الثانية (توجد دلالة إحصائية على أن استخدام مقاييس الأداء يحقق العديد من الأهداف).

من الضروري تحديد الأهداف الرئيسية لاستخدام مقاييس الأداء في المنظمات العراقية، إذ ذكر Veen-Dirks (2010) بأن أدبيات قياس الأداء لم تولي اهتماماً يذكر فيما يتعلق بأهداف مقاييس الأداء (Veen- Dirks , 2010 :145) ، كذلك (Franco-Santos , et al (2007) أكدوا على أهمية توضيح الأدوار المختلفة لمقاييس الأداء في المنظمات (Franco-Santos, et al , 2007) ، ويبين الجدول رقم (5) أعلاه وقيمة اختبار t ومعنويتها بأن قيم الاختبار تشير إلى استخدام مقاييس الأداء لأهداف متعددة وهي قيم معنوية إذ بلغت قيمة t الجدولية بدرجة حرية (n-2=32) 1.697 وكانت جميع قيم t المحسوبة أعلى من القيمة الجدولية ، وهذا يدل على قبول الفرضية .

الفرضية الثالثة (اختبار معنوية علاقة الارتباط بين العوامل الشرطية ومدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء).

اختبار الفرضية الخاصة بمعنوية علاقة الارتباط بين العوامل الشرطية ومدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء ، إذ إن الفرضية المراد اختبارها هنا هي الفرضية التالية:

H_0 : لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إيجابية بين العوامل الشرطية ومدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء ضد الفرضية البديلة

H_1 : توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية إيجابية بين العوامل الشرطية ومدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء .

بعد حساب معامل الارتباط بين العوامل الشرطية وبين التنوع في مقاييس الأداء وكما في الجدول رقم (9) أعلاه نلاحظ أن الارتباط بين التكنولوجيا والتنوع في مقاييس الأداء كان 0.515 وهو ارتباط طردي معنوي تحت مستوى دلالة إحصائية 5% و 1% هذا يعني أنه بزيادة قيمة التكنولوجيا بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة التنوع في مقاييس الأداء بمقدار 0.515 ، والارتباط بين تنوع القوى العاملة والتنوع في مقاييس الأداء كان 0.492 وهو ارتباط طردي معنوي تحت مستوى دلالة إحصائية 5% و 1% هذا يعني أنه بزيادة قيمة تنوع القوى العاملة بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة التنوع في مقاييس الأداء بمقدار 0.492 ، والارتباط بين عدم التأكد البيئي والتنوع في مقاييس الأداء كان 0.63 وهو ارتباط طردي معنوي تحت مستوى دلالة إحصائية 5% و 1% هذا يعني أنه بزيادة قيمة عدم التأكد البيئي بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة التنوع في مقاييس الأداء بمقدار 0.63 .

ومن هنا نستنتج أنه يتم قبول الفرضية البديلة وبالتالي وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين العوامل الشرطية ومدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء ، وكذلك نستنتج أن متغير عدم التأكد البيئي كان صاحب أعلى ارتباط مع التنوع في مقاييس الأداء يأتي بعده متغير التكنولوجيا ومن ثم تنوع القوى العاملة .

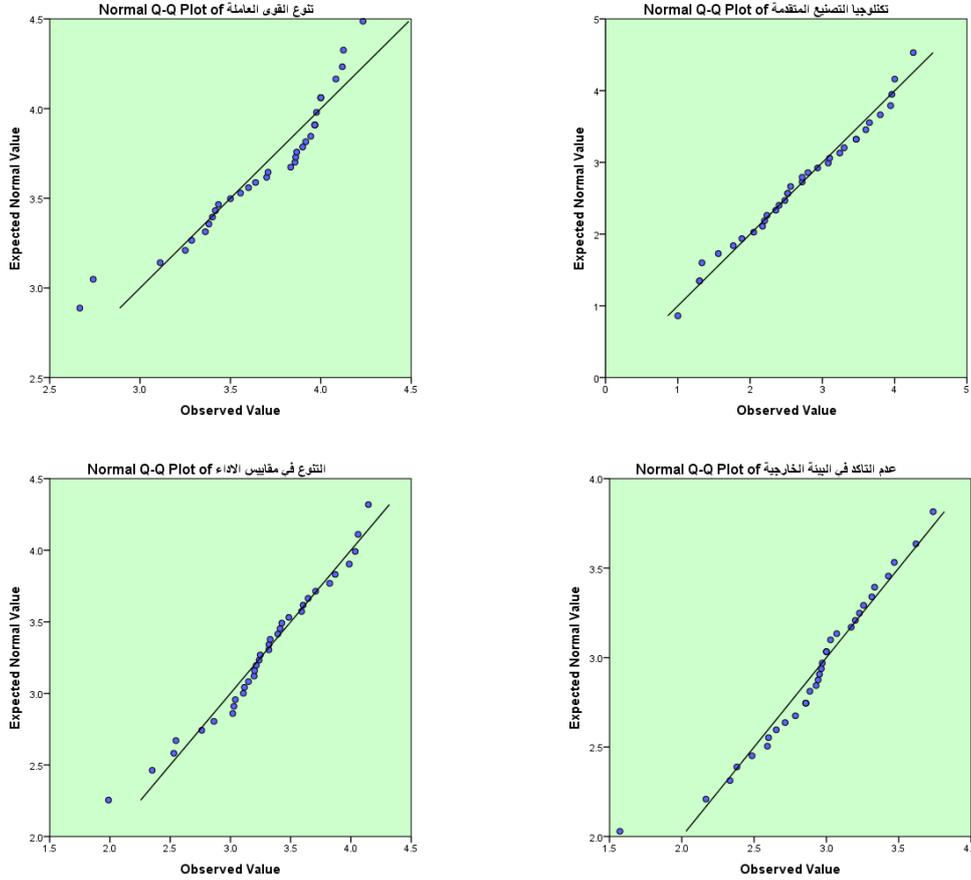
خامساً: تحليل الانحدار

قبل الشروع باختبار الفرضيات الخاصة بتحليل الأثر بين المتغيرات المعتمدة والمتغيرات المستقلة لابد أن يتم اختبار توزيع البيانات التي يجب أن تكون ذات توزيع طبيعي إذ سيتم استخدام اختبار Q-Q plot .

1. اختبار طبيعية البيانات

بعد استخدام طريقة Q-Q plot من خلال البرنامج الإحصائي SPSS vr. 20 والتي تفترض انه إذا كانت جميع النقاط المرسومة قريبة من الخط القطري في الشكل فهو دليل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يمكننا استخدام أسلوب الانحدار الخطي لتحليل الأثر بين المتغيرات المستقلة والمتغير المعتمد وقد حصل الباحث على الأشكال التالية التي تمثل رسم كل متغير داخل في البحث:

شكل رقم (2) يمثل رسم أشكال Q-Q plot لكل متغير من المتغيرات



إذ نلاحظ من الأشكال أعلاه أن جميع المتغيرات الداخلة تتوزع توزيعاً طبيعياً كون النقاط قريبة من الخط القطري ولجميع المتغيرات وبالتالي سوف نستمر في تحديد الأثر للمتغيرات.

2. اختبار أثر العوامل الشرطية على مدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء

سيتم هنا اختبار الفرضية الخاصة بالتأثير السببي للعوامل الشرطية على التنوع في مقاييس الأداء . وبالتالي اختبار الفرضيات التالية:

1. فرضية العدم H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتكنولوجيا التصنيع المتقدمة على مدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء .
ضد الفرضية البديلة:
- الفرضية البديلة H_1 : يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتكنولوجيا التصنيع المتقدمة على مدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء .
2. فرضية العدم H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتنوع القوى العاملة على مدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء .
ضد الفرضية البديلة:
- الفرضية البديلة H_1 : يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتنوع القوى العاملة على مدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء
3. فرضية العدم H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لعدم التأكد البيئي على مدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء

ضد الفرضية البديلة:
الفرضية البديلة H1: يوجد أثر ذو دلالة معنوية لعدم التأكد البيئي على مدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء.

وقد تم حساب دالة انحدار العوامل الشرطية على التنوع في مقاييس الأداء وتم الحصول على النتائج التي تم تلخيصها بالجدول التالي:

جدول رقم (10) يمثل قيم معامل التحديد وقيمة معلمة الانحدار وقيمة t ومعنويتها وقيمة ديربن-واتسون للمتغيرات

القرار بوجود مشكلة الارتباط الذاتي	قيمة ديربن-واتسون	معنوية قيمة t	قيمة t المحسوبة	قيمة معلمة الانحدار	معامل التحديد المصحح	معامل التحديد R ²	المتغير المستقل
لا توجد مشكلة	1.7	معنوي تحت مستوى دلالة 5% و 1%	3.397	0.515	64%	66%	التكنولوجيا
لا توجد مشكلة	1.9	معنوي تحت مستوى دلالة 5% و 1%	3.198	0.492	52%	54%	تنوع القوى العاملة
لا توجد مشكلة	1.9	معنوي تحت مستوى دلالة 5% و 1%	4.586	0.63	65%	69%	عدم التأكد البيئي

من الجدول أعلاه نستنتج أنه يتم قبول الفرضية البديلة لجميع الفرضيات السابقة ، ويتضح منه أن متغير التكنولوجيا له تأثير معنوي على التنوع في مقاييس الأداء تحت مستوى دلالة إحصائية 5% و 1% هذا ما نلاحظه من خلال قيمة t المحسوبة التي بلغت 3.397، وبلغت القوة التفسيرية لنموذج الانحدار المستحصلة من خلال معامل التحديد 66% وتم اختبار وجود مشكلة الارتباط الذاتي من خلال اختبار ديربن-واتسون إذ كانت قيمة الاختبار 1.7 وهي قيمة قريبة من 2 وهو دليل على انعدام وجود المشكلة وبالتالي إمكانية استخدام نموذج الانحدار لهذا البعد ، وبلغت قيمة معلمة الانحدار 0.515.

أما متغير تنوع القوى العاملة فقد ظهر أن معامل التحديد له مساو إلى 54% وأظهرت قيمة ديربن-واتسون المساوية إلى 1.9 عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي في النموذج وكان تأثيره معنوياً إذ بلغت قيمة اختبار t له 3.198، وبلغت قيمة معلمة الانحدار للنموذج 0.492. وفيما يتعلق بمتغير عدم التأكد البيئي فقد ظهر أن معامل التحديد له مساو إلى 69% وأظهرت قيمة ديربن-واتسون المساوية إلى 1.9 عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي في النموذج وكان تأثيره معنوياً إذ بلغت قيمة اختبار t له 4.586، وبلغت قيمة معلمة الانحدار للنموذج 0.63. ومن خلال ما توصل اليه الباحث إليه سابقاً تم الحصول على الاستنتاجات التالية :

1. إن الارتفاع في قيمة التكنولوجيا بمقدار 3.397 يؤدي إلى ارتفاع التنوع في مقاييس الأداء بمقدار 0.515 .
2. إن ارتفاع قيمة تنوع القوى العاملة بمقدار 3.198 يؤدي إلى ارتفاع التنوع في مقاييس الأداء بمقدار 0.492.
3. إن ارتفاع قيمة عدم التأكد البيئي بمقدار 4.586 يؤدي إلى ارتفاع التنوع في مقاييس الأداء بمقدار 0.63.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

من خلال ما تم تناوله في الإطار النظري والعملي للدراسة تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات وكالاتي :

1. إن التطورات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة زادت من حاجة المنظمات للمعلومات من الناحية الكمية والنوعية مما ساهم في الحاجة إلى نظم تقييم أداء تشتمل على

- المقاييس المالية وغير المالية، حيث أن نظم تقييم الأداء التقليدية لم تعد كافية لكي تعكس أداء المنظمات على كافة المستويات .
2. أظهرت نتائج التحليل الإحصائي بأن المنظمات عينة الدراسة لازالت تعتمد بشكل كبير على استخدام المقاييس المالية، إذ بلغ متوسط إجابات أفراد العينة (3.4671)، وإن صافي الربح السنوي والعائد على الاستثمار والعائد على حقوق الملكية كانت من أكثر المقاييس المالية استخداماً في تقييم الأداء .
3. أظهرت نتائج تحليل الإحصاء الوصفي بأن المنظمات عينة الدراسة تستخدم المقاييس غير المالية ولكن بنسبة أقل من المقاييس المالية، إذ بلغ متوسط إجابات أفراد العينة (2.97)، وإن الاحتفاظ بالزبائن والتسليم في الوقت المناسب، وتدريب العاملين كانت من أكثر المقاييس غير المالية استخداماً.
4. على الرغم من أن المنظمات العراقية عينة الدراسة تضع مزيد من التركيز على استخدام المقاييس لتطوير وتحسين عمليات المنظمة والأداء الإداري وتقييم مستوى الرقابة على فاعلية وكفاءة المدراء وتقييم أداء المنظمة ، فإنها أيضاً تستخدم مقاييس الأداء لأغراض أخرى وهذا يؤكد بأن مقاييس الأداء تستخدم لأغراض متعددة .
5. أظهرت نتائج تحليل الإحصاء الوصفي بأن المنظمات العراقية عينة الدراسة تركز بدرجة أقل على دور مقاييس الأداء في المساعدة في اتخاذ القرار، وفاعلية إدارة العمليات التشغيلية، والتزود بفهم أفضل لعلاقة السبب والنتيجة، وكذلك فاعلية نظم مكافأة العاملين بالمقارنة مع الأغراض الأخرى .
6. أظهرت نتائج التحليل الإحصائي لمتغيرات الفرضية الثالثة بأنه توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية إيجابية بين العوامل الشرطية ومدى استخدام التنوع في مقاييس الأداء .

ثانياً : التوصيات

وفي ضوء الاستنتاجات يوصي الباحث بالآتي:

1. ضرورة أن يتضمن نظام تقييم الأداء في المنظمة على المقاييس متعددة الأبعاد حتى تستطيع أن تقيس جميع القوى المؤثرة على أداء المنظمة وعلى قدرتها على تحقيق إستراتيجيتها .
2. استخدام مجموعة متكاملة من المقاييس المالية وغير المالية ، وبالشكل الذي يقدم صورة واضحة وموضوعية عن نتائج أداء المنظمات .
3. ضرورة الاهتمام والتركيز بشكل أكبر على استخدام مقاييس الأداء غير المالية .
4. التركيز على دور مقاييس الأداء في المساعدة في اتخاذ القرار، وفاعلية إدارة العمليات التشغيلية، والتزود بفهم أفضل لعلاقة السبب والنتيجة، وكذلك فاعلية نظم مكافأة العاملين، لما له من أهمية في تحسين أداء المنظمات .
5. ضرورة التعرف على كيفية التعامل مع العوامل الشرطية الداخلية والخارجية والتكيف معها، وبما يحقق التوافق التام ما بين نظام تقييم الأداء المستخدم في المنظمة والعوامل الشرطية وصولاً إلى الفاعلية التنظيمية، وذلك لأن لكل عامل شرطي توجد مجموعة من المحددات التي يتطلب التغلب عليها من قبل المنظمات .
6. ضرورة إعداد كوادر متمرسة على طبيعة استخدام مقاييس الأداء متعددة الأبعاد والإلمام بها.

المصادر والمراجع العربية

أولاً:- التقارير المالية للمنظمات عينة الدراسة لعام 2012 .

ثانياً: الكتب

1. الغالبي، طاهر محسن منصور، إدريس، وائل محمد صبحي، "الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل"، دار وائل للنشر، عمان ، 2007 .
- ثالثاً : البحوث والدوريات

1. السريتي ، المهدي مفتاح ، "مدى إمكانية استخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي" ، المجلة الجامعة، المجلد (3)، العدد (15) ، 2013 .
2. توفيق ، عمر إقبال، "دور بيئة التصنيع الحديثة على تطوير مقاييس الأداء - دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية التحويلية اليمنية" ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (5)، العدد (15)، 2009 .
- رابعاً : الرسائل والأطاريح
1. أبو قمر، محمد أحمد محمد، "تقويم أداء بنك فلسطين المحدود باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن"، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، قسم المحاسبة والتمويل، 2009 .
2. الرفاتي، عادل جواد، "مدى قدرة المنظمات الأهلية الصحية بقطاع غزة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم الأداء التمويلي"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، قسم المحاسبة والتمويل، 2011 .
3. العبيدي ، ندى أسعد اسماعيل ، "تقويم الأداء الاستراتيجي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن" ، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، بغداد ، غير منشورة ، 2009.
4. النعيمي، نادية شاكر، "التكامل بين تقنيتي بطاقة الأداء المتوازن والمقارنة المرجعية لأغراض تقييم الأداء الاستراتيجي في الوحدات الاقتصادية"، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، غير منشورة، 2007 .
5. محاد، عريوة، "دور بطاقة الاداء المتوازن في قياس وتقييم الاداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية - دراسة مقارنة بين: ملبنة الحضنة بالمسيلة وملبنة التل بسطيف"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2011 .

Foreign References .

Periodicals , Articles and thesis

1. Abdel- Kader , M . & Luther , R . (2008) . " The impact of characteristics on management accounting : A UK – based empirical analysis " , British Accounting Review , 40 (1) , pp(1 – 39) .
2. Abdel-Maksoud , Ahmed .Dugdale , David. And Luther , Robert . (2005) . " Non-Financial performance measurement in manufacturing companies " , The British accounting review , Vol (37) , pp (261-297).
3. Ajibolade , S . (2013). " Management Accounting systems design and company performance in Nigerian manufacturing companies : A contingency theory perspective " , British journal of arts and social sciences , Vol(14) , No(11), pp(228-244).
4. Alrawi ,H. & Thomas , S.(2007) . " Application of contingency theory of Accounting information to the UAE Banking sector " ,A sian Academy of management journal , Vol (12) , No (2) , pp (33 – 55).
5. Asthana , S . (2013) . " Performance measurement variables in third party logistics (3PL) – A literature review " International journal of research in IT and management , Vol(3) ,No(1) , pp(17-23) .
6. Chenhall ,R .H. (2007) . " Theorizing contingencies in Management Control Systems research " , Handbook of Management Accounting research, Edited by christophers, Chapman, Anthony, G. Hopwood and Michael, D.shields, pp(163–205).

7. Drazin , R . & Van de Ven , A . H . (1985) . " **Alternative forms of fit in contingency theory**" , Administrative science Quarterly, Vol (30) , (514-539) .
8. Dent , J . (1990) . " **Strategy , Organization and control : some possibilities for Accounting research** " , Accounting , Organization and society , Vol (15) , No (1) , pp (3-25) .
9. Foldy , Erica . G.(2003) . " **Learning from cultural diversity : A theoretical exploration** " , Presented at the national public management research conference Georgetown public policy institute , pp (1-32) .
10. Gerdin , J . Greve , J . (2004) . " **Forms of contingency fit in Management Accounting research – A critical review** " , Accounting , Organizations and society pp (303-326) .
11. Gerdin , J . & Greve , J .(2008) . " **The appropriateness of statistical methods for testing contingency hypotheses in Management Accounting research** " Accounting , Organizations and society , Vol (33) , pp (995-1009) .
12. Henri , J . F. (2004) . " **Performance measurement and organizational effectiveness: Bridging GAP** " University laval ,school of accounting , Canada .
13. Hoque ,Z . (2004). " **A contingency model of the association between strategy , environmental uncertainty and performance measurement : Impact on organizational performance** " , International business review , Vol (13) , No (4) , pp (485-502).
14. Hyvonen , J . (2008) . " **Linking Management accounting and control systems , strategy , Information technology , manufacturing technology and organizational performance of the firm in contingency framework** " , university of oulu , department of accounting and finance , doctoral thesis .
15. Islam , J . & Hu , H . (2012) . " **A review of literature on contingency theory in Management Accounting** " , African journal of business management , Vol (6) , N0 (15) , pp (5159-5164).
16. Ismail , K . & Isa , C . (2011) . " **The role of management accounting systems in advanced manufacturing environment** " , Australian journal of basic and applied sciences , vol (5) , No (9) , pp (2196 – 2209) .
17. Jamal , N . (2011) . " **Management Accounting and the implications of supply chain management practices : An Empirical study** " The university of Hall , doctoral thesis .
18. Jankala,Sinikka .(2007). " **Management control systems (MCS) in the small business context , linking effects of contextual factors with MCS and financial performance of small firms** " , University of oulu , faculty of economics and business administration ,department of accounting and finance , doctoral thesis.

19. Jermias , J . & Gani , L . (2004) . " **Integrating business strategy , organizational configurations and Management Accounting systems with business unit effectiveness : a fitness landscape approach** " Management Accounting research , Vol (15) , pp (179-200) .
20. Jones , C. (1985) . " **An Empirical study of the evidence for contingency theories of Management Accounting systems in conditions of rapid change** " , Accounting , Organization and society , Vol (10) , No (3) ,pp (303-328) .
21. Kochan, Thomas . Bezrukova ,Katerina . Ely , Robin . Jackson ,Susan . Joshi, Aparna . Jehn , Karen . Leonard , Jonathan . Levine , David . and Thomas , David (2003) . " **The effects of diversity on business performance : report of the diversity research network** " , Human research management , Vol(42) , No (1) , pp (3-21) .
22. Krishnan , A .(2007). " **The evolution of performance measurement system (PMS) and linkage to the environmental uncertainty and strategy : a review of literature** " , Curtin university of technology .
23. Marisoosay , S .(2009). " **The role of employee turnover between employee job satisfaction and company performance in the penang automation industry** " Malaysia , University sains , department business Administration, master thesis .
24. Morton,N, & Hu,Q. (2008). " **Implications of the fit between organizational structure and ERP : A structural contingency theory perspective** " , International journal of information management , Vol (28) ,No (5) ,pp(391 – 402).
25. Nissen , M . (2009) ." **Dynamic fit and misfit through organizational design : conceptualization via stability and maneuverability** " naval postgraduate school , Monterey, California ,doctoral thesis .
26. Ong, Tzesan. & Teh. Boon. (2008). " **Factors influencing the design and use of performance measurement systems in the Malaysian electrical and electronics industry** " , International journal of economics and management , Vol(2) ,No(2) ,pp (437-457).
27. Otley,D. (1980) ." **Control , Organization and Accounting** " , Accounting , Organization and Society , Vol (5) , No (2) , pp (231 – 244) .
28. Otley,D. (1980) . " **The contingency theory of management accounting : Achievement and prognosis** " Accounting , Organization and society , Vol (5) , No (4) , pp (413 – 428) .
29. Otley , D.(1999). " **Performance management a framework for management control system research**" , Management accounting research , Vol(10), pp (363-382).
30. Saberi ,Sara . & Yusuff , Rosnah . M . (2011). " , **Advanced manufacturing technology implementation performance : Towards a strategic framework** " , proceedings of the 2011 international conference

on industrial engineering and operations management Kuala Lumpur Malaysia , January 22-24 , 2011 .

31.Seaman , A . & Williams , J . (2006) . " **Management Accounting systems change and sub – unit performance : The moderating effects of perceived environmental uncertainty** " Journal of applied business research , Vol (22) , No (1) , pp (103-120) .

32.Shoobridge, Gonzalo. E. (2006). "**Multi-Ethnic workforce and business performance: review and synthesis of the empirical literature**" Human research development review, published by: <http://www.sagepublications.com>

33.Swamidass, Paul.M. & Kotha, Suresh . (1998). " **Explaining manufacturing technology use , firm size and performance using a multidimensional view of technology** " , Journal of operations management Vol(17), pp(23-37) .

34.Tosi , H . & Slocum , W . (1984) ." **Contingency theory : some suggested directions** " Journal of Management , Vol (10) , pp (9-26).