

## استخدام مقاييس الأداء المالية وغير المالية في شركات الأعمال المصرية وعلاقته بخصائص الشركة\*

د. أحمد محمد لطفي غريب

أستاذ المحاسبة المساعد

معهد الكفاية الإنتاجية - جامعة الزقازيق

جمهورية مصر العربية

ملخص:

مقدمة:

تُعنى المحاسبة الإدارية بعملية قياس وتقييم الأداء داخل منظمات الأعمال، وقد تعرضت المحاسبة الإدارية إلى انتقادات عديدة من حيث عدم ملاءمة الممارسات والأساليب التي تستخدمها، وبالتالي عدم ملاءمة المعلومات التي تنتجها بالنسبة لعملية اتخاذ القرارات. ومن هذه الانتقادات تركيز قياس الأداء على المؤشرات المالية فقط، مثل العائد على الاستثمار وصافي الدخل، مما دعا البعض إلى المطالبة بأن تتسع مقاييس الأداء والتقارير ولا تكون قاصرة فقط على المقاييس المالية حتى تحافظ المحاسبة الإدارية على دورها الأساسي. وأن يتم تطوير أساليب المحاسبة الإدارية لتتناسب مع التطور التكنولوجي والتغير السريع الذي تتسم به بيئة الأعمال الحديثة (Kaplan and Norton, 1996; Shields, 1997).

وتُعد بطاقة الأداء المتوازن (Kaplan and Norton, 1992) التي تقيس الأداء من خلال أربعة أبعاد: البعد المالي (يضم العائد، القيمة المضافة، نمو المبيعات، التدفق النقدي، حصة السوق، الربح). والعميل (يضم رضا العميل، الحفاظ عليه، اكتساب عملاء جدد). والعمليات الداخلية (تضم الابتكار، تحديد الاحتياجات المستقبلية للعميل، الجودة، وقت الدورة، التكاليف، خدمة ما بعد البيع وإصلاح العيوب والمرتجع). والتعلم والنمو (مثل تدريب الموظفين واستخدام التكنولوجيا) - تعد من أهم التطورات في مجال المحاسبة الإدارية لأنها تمد الإدارة العليا بالوسيلة التي تمكنهم من الوصول للنتائج المرجوة (Atkinson et al., 1997)، لذا كان لها نصيب كبير من اهتمام العديد من الدراسات (Datar et al, 2001; Frigo et al, 2001؛ الديسبي، 2003؛ صالح وآخرون، 2003؛ مجبور، 2001). أما على المستوى التطبيقي فقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن 60% من الشركات على مستوى العالم تطبق نظام بطاقة الأداء المتوازن (Silk, 1998).

وقد ارتبط تقدم المحاسبة الإدارية ارتباطاً وثيقاً بنشوء شركات أعمال كبيرة في القرن الماضي، وذلك على الرغم من أن البعض كان يعتقد أن نظم المحاسبة الإدارية المستخدمة لا ترتبط بالمؤسسات التي تتبعها

\* تم تسلم البحث في مارس 2011، وقُبل للنشر في يونيو، 2011.

(Gordon and Narayanan, 1984). وهناك دراسات أشارت إلى أن نظم المحاسبة الإدارية يتباين استخدامها في شركات الأعمال باختلاف خصائص الشركات (Covaleski et al., 1996; Klaus F. and Klaus S., 2005). لذا فإن هذه الدراسة عُيّنت بالتعرف على مقاييس الأداء في الشركات المصرية وعلاقتها بخصائص الشركة من حيث شكلها القانوني ونشاطها وحجمها والذي يمكن التعبير عنه من خلال رأس المال، وعدد الموظفين، وعمر الشركة. وكذلك علاقة مقاييس الأداء المستخدمة بالدخل وسوف يتم تناول الغرض من البحث وعرض الأدبيات التي عالجت موضوع البحث وفروض البحث والجانب الميداني. ثم يتم عرض النتائج ومناقشتها.

### الغرض من البحث:

مقاييس الأداء التقليدية التي ركزت على النواحي المالية فقط حظيت بكثير من الاهتمام فيما سبق. ولأن فعالية دور المحاسبة الإدارية في مجال تقييم الأداء تتطلب التكامل بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية، لذا فهناك بعض الدراسات التي عيّنت بتقييم الأداء الذي يربط بين المؤشرات المالية وغير المالية في شركات الأعمال المصرية، لكن تأثير خصائص الشركات على استخدام هذه المؤشرات لم يحظ بالاهتمام الكافي حتى الآن، لذا تأتي أهمية هذا البحث من أنه يعرض استخدام الشركات المصرية لأساليب تقييم الأداء بها في ضوء تفاعلها مع خصائص كل منها، ويهدف هذا البحث إلى:

- التعرف على مدى استخدام المؤشرات المالية وغير المالية في قياس الأداء في الشركات المصرية.
- دراسة العلاقة بين استخدام مقاييس الأداء المختلفة وخصائص هذه الشركات.
- الاستفادة من نتائج الدراسة في تقديم بعض المقترحات والتوصيات التي تساعد الشركات على زيادة أدائها وتحقيق أهدافها.

### الإطار النظري:

#### - قياس الأداء Performance Measurement:

يعتبر موضوع قياس أداء شركات الأعمال أحد الموضوعات التي حظيت بمزيد من الاهتمام من الباحثين والممارسين في مجال المحاسبة الإدارية والإدارة لأنه أكثر شمولاً من الرقابة، حيث يزيد عليها في عملية تحليل النتائج ومعرفة الأسباب وتحديد المسئول (Atkinson et. al., 1997). وجوهر مرحلة قياس الأداء هو جمع المعلومات التي تمثل الأداء الفعلي للنشاط أو للأفراد بهدف توفير تغذية عكسية لمساعدة إدارة الشركة على تحديد القصور والتحسين (Karl Thor, 1994). وقياس أداء الأعمال بالشركات قد يكون بغرض رصد ومراقبة الأنشطة، وربط الأجور والحوافز بالأداء والإنجازات الفعلية (Bititci, et. al., 2002). كما يساعد الشركات على تحديد أهداف العمل بشكل دوري، ومن ثم تقديم اقتراحات للمديرين بشأن التقدم المحرز نحو تحقيق تلك الأهداف والذي يكون عادة نحو عام أو أقل للأهداف قصيرة الأجل أو عدة سنوات لتحقيق الأهداف طويلة الأجل (Simmons, 2000).

ومن أهم الشروط التي يجب أن تتوافر في مقاييس الأداء أن تعكس متطلبات أصحاب المصلحة لتعظيم

رضاهم، وتحسين الوضع التنافسي للشركة، وتنمية الاستراتيجية، والتركيز على المجالات الحيوية للأعمال، وتعزيز فهم العلاقات السببية بين مختلف المقاييس وسرعه الاستجابة للمتغيرات (Bititci, et. al., 2002) كما إن من التحديات الرئيسة لقياس الأداء قياس الأصول غير المادية، مثل رأس المال البشري والمعلومات والابتكار (Frigo, 2001). وفي استطلاع لمعهد المحاسبين الإداريين وجد أن الابتكار يشكل جزءاً رئيساً من مهمة الشركة، لكن مقاييس الأداء أقل من كافية في هذا المجال (Frigo, 2002).

ومقاييس الأداء عادة ما تصنف إلى (Banker et. al., 2000):

- مقاييس مالية تعتمد على المعلومات المالية والمحاسبية، ومنها على سبيل المثال العائد على الاستثمار، القيمة الاقتصادية المضافة، العائد على حقوق الملكية، العائد على الأصول، ربحية السهم العادي وغيرها، وتعتبر مقاييس الأداء المالية ترجمة لنتائج القياس التشغيلي التي تستخدم في تحديد مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة.

ومن أهم فوائد استخدام المقاييس المالية لتقييم أداء الشركات أن هناك ربطاً لنظام الأجور والحوافز بالأداء والإنجازات الفعلية، مما يؤدي إلى تطوير أداء العاملين وحسن استغلال الموارد بما يتوافق مع الأهداف الاستراتيجية. (Merchant and Kenneth, 1990). لكن يؤخذ على مقاييس الأداء المالي العديد من الانتقادات، أبرزها أنها لا تساعد المديرين على إدراك العوامل التي توجه النجاح في شركاتهم وتطور مهارات العاملين وكفاءة العمليات التشغيلية التي تبذل فيها الشركة، مما يستدعي من الشركات استخدام مقاييس الأداء غير المالية بجانب المقاييس المالية للوصول إلى الصورة الدقيقة والشاملة لتقييم الأداء (Barker, 1995).

- مقاييس غير مالية تتضمن مقاييس كمية، مثل إدارة الإنتاج على أساس عدد الوحدات المنتجة، ومقاييس كيفية تقيس -مثلاً- سمعة المنتج الخدمة، أو رضا المستهلك وهذه المقاييس تلبي حاجة الإدارة في تحسين الأداء وتحسين جودة السلع والخدمات، كما تعتبر أداة أساسية للرقابة الاستراتيجية في ضوء التغير في البيئة التكنولوجية للعمليات التصنيعية الحديثة من حيث تطور تقنية الإنتاج، وزيادة احتياجات العملاء، وشدة المنافسة، بالإضافة إلى الحاجة إلى تخفيض التكلفة إلى أقل حد ممكن والوصول إلى سياسة انعدام الأخطاء (Ittner and Larcker, 1998). وتساعد مقاييس الأداء الجيدة التي تتضمن كلاً من مقاييس الأداء المالية وغير المالية على تطابق أهداف الوحدات الفرعية مع الأهداف الاستراتيجية للشركة.

#### العوامل المؤثرة على استخدام مقاييس الأداء:

تحتاج الشركات باستمرار إلى مراجعة وتعديل مقاييس الأداء المتبعة بتغير ظروف هذه الشركات. (Kennerley and Neely, 2002) وذلك لأنه لا يوجد نظام محاسبي يمكن أن يطبق بالتساوي على جميع الشركات وفي جميع الظروف (Otley, 1980).

لذا مقاييس الأداء يجب أن تعكس السياق الذي تطبق فيه، وقد تم تحديد عدد من العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر على استخدام مقاييس الأداء في الشركات، مثل الإدارة العليا، والعملاء، وتكنولوجيا المعلومات، بما في ذلك برمجيات تخطيط موارد المؤسسات، والتشريعات (السياسة العامة)، وإنشاء صناعات جديدة، واستراتيجية التنمية والاتصال مع الهيئات الأكاديمية لمواكبة التطورات في الممارسات، بالإضافة إلى زيادة الطلب من أسواق رأس المال، والحاجة إلى دورات إنتاج قصيرة، وتحسين قاعدة البيانات والقدرات التحليلية والقياس (Wagnor et. al., 1999; Kennerley and Neely, 2002).

### خصائص الشركة Company Characteristics:

هناك مجموعه من الدراسات ترى أن المحاسبة الإدارية تتبع عددًا من العوامل التي تؤثر على أساليبها واستخداماتها، مما يفسر التباين الواضح في استخدامات المحاسبة الإدارية في الواقع العملي. وخصائص الشركة هي من الاعتبارات الأولية التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تأسيس أنظمة المحاسبة الإدارية بأي شركة من الشركات (Luft and Shields, 2003; Chenhall, 2003).

ومن هذه الخصائص حجم الشركة، وتستند غالبية تعريفات الحجم إلى معايير من قبيل الميزانية الإجمالية أو عدد العاملين (Kimberly; Miles, 1980). لكن لا يمكن لتعريف وحيد أن يشمل جميع أبعاد حجم العمل التجاري والمعايير القائمة على الحجم من حيث الميزانية الإجمالية ولا يمكن تعميمها، وينبغي تفسيرها في ضوء الظروف السائدة في أي بلد من البلدان، فالرقم السنوي للأعمال الذي يقل عن 100,000 دولار قد يشير إلى عمل تجاري بالغ الصغر في الكيانات الاقتصادية الكبرى، كالولايات المتحدة الأمريكية، ولكنه قد يعني شركة متوسطة الحجم في اقتصادات أخرى. وهناك معايير تستند إلى العمالة التي تشير إلى أن المؤسسة الصغيرة يُقصد بها العمل التجاري الذي يستخدم ما يتراوح بين ستة أشخاص و 50 شخصًا، والمؤسسات المتوسطة الحجم هي التي تستخدم ما يتراوح بين 51 و 250 موظفًا.

وقد أشارت دراسة سابقة إلى أن الشركات الكبيرة تتميز سياساتها باللامركزية وإتاحة حيز أكبر للتخصصات عند تقسيم العمل، مع وجود تواصل فعال بين الإدارات، على عكس الشركات الصغيرة التي لا يتوافر لها الكثير من الاستقلالية، فإن منسقي السياسات - وهم غالبًا من أصحاب الشركة - هم الذين يسيطرون على كل القرارات. كما إن ازدياد حجم الوحدات الاقتصادية قد أدى إلى حدوث نمو واضح في عدد العاملين، وعدد العملاء، وازدياد رءوس الأموال المستثمرة، وتعدد الجهات ذات المصلحة المشتركة معها، وتعدد الأقسام الرئيسية والفرعية والإجراءات التنظيمية. وهذا يؤدي بدوره إلى زيادة مشكلات التكيف والاتصال داخل الشركة مما ينعكس على الإجراءات المحاسبية المستخدمة (Merchant, 1981).

وتجدر الإشارة إلى وجود ارتباط بين حجم الشركة والتنظيم الإداري للشركة والذي يضم أنظمة المحاسبة الإدارية المختلفة (Karimi et. al., 1996). فالمؤسسة البالغة الصغر لا تحتاج إلا إلى عملية محاسبة أساسية لتسجيل رقم الأعمال، ومراقبة النفقات والأرباح وحساب الأرباح للأغراض الضريبية. وليس من المحتمل أن تكون

لهذه المؤسسات تعاملات ائتمانية واسعة النطاق (Hicks, 1997). لكن المؤسسة الصغيرة تكون - غالبًا - في حاجة إلى نظام أكثر دقة للمحاسبة والمراقبة، ويُفضل أن تستخدم جدول حسابات نموذجيًا ذا هيكل مبسط، ويوفر أيضًا معلومات إدارية (Manoochehri, 1988). أما المؤسسات المتوسطة الحجم فهي تحتاج إلى بنية محاسبية متطورة بدرجة معقولة وهذه المؤسسة تضم - غالبًا - العديد من المحاسبين للعمل وفقًا لنظام محاسبة تراكمي يتسق مع المعايير الدولية للمحاسبة ويستخدم جدولاً أكثر تعقيدًا. ووحدات المحاسبة لدى الشركات الكبيرة تكلف عادة بمهام الاحتفاظ بقواعد بيانات المحاسبة، ثم استخدامهما في إعداد جميع أنواع التقارير اللازمة للاستخدام الداخلي والخارجي على السواء (Klaus F.; Klaus S. 2005). وعلي الرغم من ذلك فإن تأثير حجم الشركة على الأساليب المحاسبية، خاصة أساليب قياس الأداء لم يحظ بالاهتمام الكافي.

أما فيما يتعلق بنشاط الشركة، فنجد أن البنوك تعتمد على العائد على حقوق المساهمين لقياس الأداء، وذلك بسبب التعديلات في كفاية رأس المال حسبما الخطر، الربحية المتدنية، والقصور الفكري والعملي للتدابير التي كانت تستخدم في السابق مثل نمو الأصول. لكن العائد على حقوق المساهمين لا يوفر معلومات عن كفيته أو أسباب الأداء، علاوة على أنه لا يشير إلى التقدم من حيث جدول الأعمال الاستراتيجية للبنك، مما دعا إلى ضرورة الاعتماد على مجموعة أخرى من مقاييس الأداء (Karr, 2005).

بينما وجد أن الممارسات المحاسبية المستخدمة في الشركات الغذائية بالمملكة المتحدة غالبًا ما تكون بسيطة وغير معقدة، وغالبًا ما ترتبط مباشرة مع 'خلق القيمة'. لكن من المتوقع زيادة استخدام التقنيات المتعلقة بتكلفة جودة المعلومات، والمقاييس غير المالية المتعلقة بشئون الموظفين، وتحليل نقاط القوة والضعف لدى المنافسين (Magdy and Robert, 2004).

وكذلك وجد أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة أكثر عرضة من شركات المسؤولية غير المحدودة لإعداد تقارير مالية غير موثقة (Chih-Ying, 2010).

### فرضيات البحث Hypothesis:

هناك تساؤل عن أن تباين خصائص الشركات ينعكس بالضرورة على الأساليب المحاسبية المستخدمة في الواقع العملي. وسوف يتم في هذا البحث اختبار الفرضيات الآتية:

- H1-الفرض العدمي الأول: هناك تماثل في استخدامات مقاييس الأداء المالية وغير المالية في الشركات المصرية.

الفرض البديل المحايد: هناك تباين في استخدامات مقاييس الأداء المالية وغير المالية في الشركات المصرية.

- H2-الفرض العدمي الثاني: لا توجد علاقة بين خصائص الشركات وأسلوب قياس الأداء بها.

الفرض البديل المحايد: هناك علاقة بين خصائص الشركات وأسلوب قياس الأداء بها.

### عينة وطريقه البحث:

تم إجراء البحث بالتطبيق على شركات أعمال مصرية بخصائص مختلفة لإدخال التنوع في العينة والتي اختيرت عشوائياً في الفترة من 2007 إلى 2008، وذلك بإرسال استبيان عن طريق البريد لعدد 115 شركة، وقد تمت مراجعته بنوده للتأكد من استيعابها، وذلك بإجراء مقابلات شخصية لمديري حسابات لعدد 22 شركة بمختلف الأحجام والأنشطة، وهم الذين أبدوا موافقتهم على إجراء هذه المقابلات. وقد اشتمل الاستبيان على جزء خاص بتصنيف الشركات حسب خصائصها من حيث الشكل القانوني للشركة، ونشاط الشركة وعمرها وعدد موظفيها وأخيراً رأس مال الشركة ودخلها العام السابق، بينما اشتمل الجزء الثاني من الاستبيان على مدى استخدام مقاييس الأداء المتعلقة بالأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن والتي تتكون من مقياس من خمس نقاط يتراوح من الأقل استخداماً (1) إلى الأكثر استخداماً (5) (لتفاصيل أكثر يمكن الرجوع إلى ملحق رقم 1).

وقد تم استخدام برنامج SPSS لتنفيذ الأساليب الإحصائية الآتية:

- الأسلوب الإحصائي الوصفي: حساب التكرارات والنسب المئوية التي تم الحصول عليها من مفردات العينة.
- الأسلوب الإحصائي الاستدلالي باستخدام اختبار Chi-Square واختبار T.Student.

### النتائج:

وُجد أن 39% فقط من إجمالي الشركات التي تمت مراسلتها مرتين قامت بالرد على الاستبيان. ووجد أن 53% من الشركات عينة البحث كانت شركات مساهمة، بينما 26.7% كانت شركات توصية بسيطة، و 20% فقط كانت شركات قابضة. أما بالنسبة لنوع نشاط الشركات، فقد وجد أن 46.7% شركات خاصة بالصناعات الغذائية، بينما كانت نسبة كل من شركات صناعات الملابس والبنوك 26.7%.

وتراوح عمر معظم هذه الشركات (40%) من 20-50 عاماً، بينما كانت نسبة الشركات الأقل من 20 عاماً 33.3%، والشركات الأكبر من 50 عاماً 26.6%. وبلغت نسبة الشركات التي يتجاوز عدد موظفيها 1000 موظف 40%، وتلتها الشركات التي يتراوح عدد موظفيها بين 101 إلى 1000 بنسبة 33.3% وأخيراً الشركات التي بها 100 موظف فأقل احتلت المرتبة الأقل بنسبة 26.7%.

وكانت غالبية الشركات (40%) تمتلك رأس مال يتراوح بين مليون إلى 100 مليون جنيه مصري، بينما 33.3% من الشركات تجاوز رأس مالها 100 مليون، و 26.7% من الشركات كان رأس مالها مليون فأقل. وكذلك بالنسبة للدخل وجد أن الغالبية (46.7%) تراوح دخلها بين مليون إلى 100 مليون بينما 40% من الشركات تجاوز دخلها 100 مليون، وأقل نسبة (13.3%) من الشركات حققت دخلاً قدره مليون فأقل (جدول رقم 1).

### جدول رقم (1)

#### خصائص الشركات عينة البحث

النسبة	عدد الشركات	الخصائص	النسبة	عدد الشركات	الخصائص
		<b>عدد الموظفين</b>			<b>الشكل القانوني</b>
(%26.7)	12	• $100 \geq$	(%53.3)	24	• مساهمة
(%33.3)	15	• 1000-101	(%26.7)	12	• توصية
(%40)	17	• $1000 <$	(%20)	9	• قابضة
		<b>الدخل</b>			<b>النشاط</b>
(%13.3)	6	• $\geq$ مليون	(%46.7)	21	• غذائية
(%46.7)	21	• مليون-100 مليون	(%26.7)	12	• ملابس
(%40)	18	• $100 <$ مليون	(%26.7)	12	• بنوك
		<b>رأس المال</b>			<b>العمر</b>
(%26.7)	12	• $\geq$ مليون	(%33.3)	15	• $20 \geq$ عامًا
(%40)	18	• مليون-100 مليون	(%40)	18	• 50 – 20 عامًا
(%33.3)	15	• $100 <$ مليون	(%26.7)	12	• $50 <$ عامًا

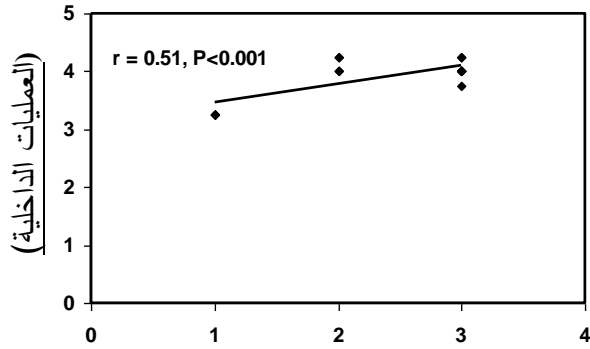
ومن جدول (2) يتضح أن غالبية الشركات عينة البحث استخدمت مقاييس أداء مالية وغير مالية. وكانت حصة السوق هي الأكثر استخدامًا بين المقاييس المالية، بينما كان التسليم في الميعاد واكتساب عملاء جدد هو الأكثر استخدامًا في مقاييس العملاء. وكانت الاحتياجات وإصلاح العيوب الأكثر استخدامًا في مقاييس العمليات الداخلية، والتعليم كان الأكثر استخدامًا في مقاييس التعلم والنمو.

## جدول رقم (2)

### استخدام مقاييس الأداء المالية وغير المالية في الشركات عينة البحث

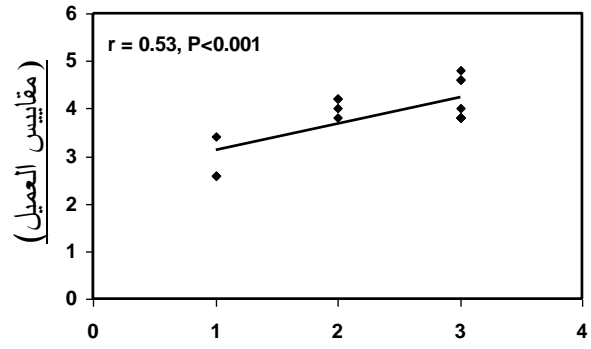
1	2		3		4		5		
-	(%13.3)	6	(%20)	9	(%60)	27	(%6.7)	3	مقاييس البعد المالي:
-	---	-	(%20)	9	(%66.7)	30	(%13.3)	6	العائد
-	---	-	(%33.3)	15	(%60)	27	(%6.7)	3	القيمة المضافة
-	(%20)	9	(%20)	9	(%60)	27	----	--	نمو المبيعات
-	---	-	(%13.3)	6	(%53.3)	24	(%33.3)	15	التدفق النقدي
-	---	-	(%20)	9	(%73.2)	33	(%6.7)	3	حصة السوق
									الكلي
-	-	-	(%20)	9	(%40)	18	(%40)	18	مقاييس العميل:
-	(%13.3)	6	(%20)	9	(%40)	18	(%26.7)	12	التسليم
-	---	-	(%33.3)	15	(%53.3)	24	(%13.3)	6	الرضا
-	---	-	(%40)	18	(%40)	18	(%20)	9	الشكوى
-	(%20)	9	----	--	(%66.7)	30	(%13.3)	6	الحفاظ
-	(%13.3)	6	(%6.7)	3	(%60)	27	(%20)	9	الاكتساب
									الكلي
-	---	-	----	--	(%46.7)	21	(%53.3)	24	مقاييس العمليات الداخلية:
-	(%20)	9	----	--	(%40)	18	(%40)	18	الاحتياجات
-	(%20)	9	(%46.7)	21	(%33.3)	15	----	--	الجودة
-	---	-	-	--	(%80)	36	(%20)	9	التكاليف
									الإصلاح

الكلية	18	(%40)	18	(%40)	9	(%20)	-	-	-
مقاييس التعلم والنمو:									
تدريب	18	(%40)	9	(%20)	18	(%40)	-	---	-
تكنولوجيا	15	(%33.3)	24	(%53.3)	6	(%13.3)	-	---	-
تعلم	15	(%33.3)	30	(%66.7)	--	----	-	---	-
الكلية	21	(%46.7)	21	(%46.7)	3	(%6.7)	-	---	-



(شكل الشركة القانوني)

شكل رقم (2): الارتباط بين شكل الشركة القانوني ومقاييس العمليات الداخلية

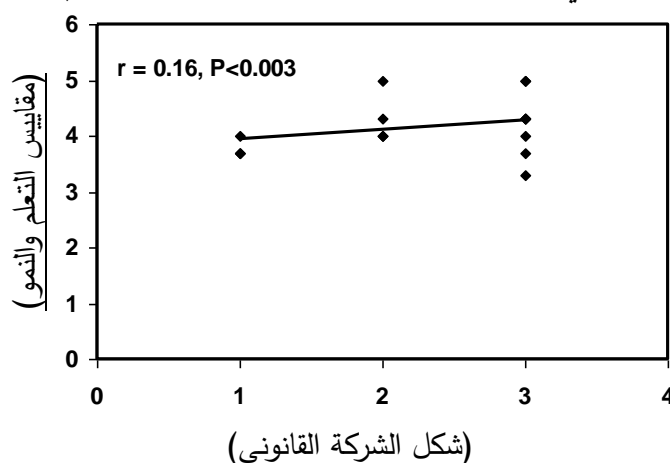


(شكل الشركة القانوني)

شكل رقم (1): الارتباط بين شكل الشركة القانوني ومقاييس العملاء

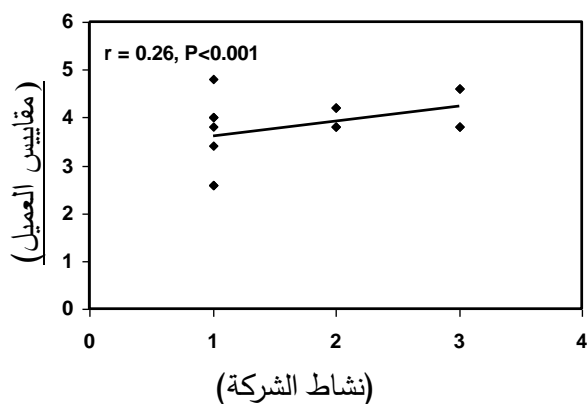


ويشير جدول (3) إلى استخدام مقاييس الأداء تبعاً لشكل ونشاط الشركات عينة البحث. وأظهرت الدراسة الحالية عدم وجود ارتباط بين شكل الشركة القانوني واستخدام مقاييس الأداء المالية ( $r = 0.14, p > 0.05$ ) بينما ارتبط إيجابياً شكل الشركة القانوني باستخدام مقاييس العميل ( $r = 0.53, p < 0.001$ ) كما في شكل (1) والعمليات الداخلية ( $r = 0.51, p < 0.001$ ) كما في شكل (2) ومقاييس التعلم والنمو ( $r = 0.16, p < 0.003$ ) كما في شكل (3)، وكانت شركات التوصية البسيطة هي الأكثر استخداماً لمقاييس الأداء غير المالية ( $p < 0.001$ ).

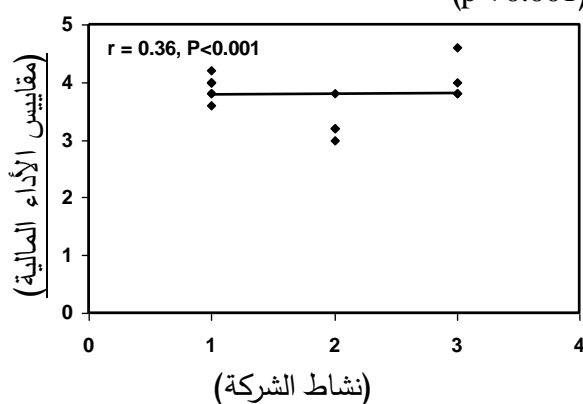


شكل رقم (3): الارتباط بين شكل الشركة القانوني ومقاييس التعلم والنمو

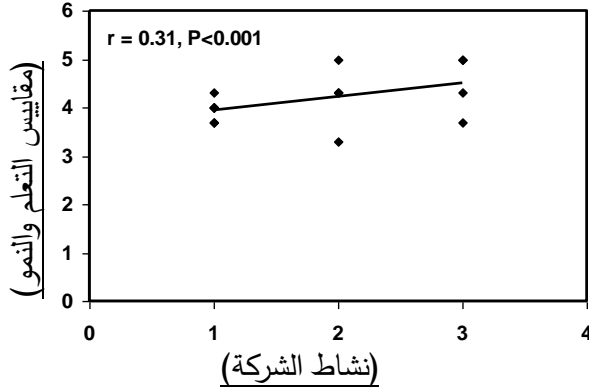
كذلك أظهرت الدراسة ارتباطاً إيجابياً ذا دلالة إحصائية بين نوع نشاط الشركات واستخدامها لمقاييس الأداء المالية ( $r = 0.36, p < 0.001$ ) كما في الشكل رقم (4)، وكانت شركات الصناعات الغذائية والبنوك هي الأكثر استخداماً لهذه المقاييس، وكذلك ارتبط نوع النشاط باستخدام مقاييس الأداء المتعلقة بالعميل ( $r = 0.26, p < 0.001$ ) كما في الشكل رقم (5) والعمليات الداخلية ( $r = 0.19, p < 0.001$ ) كما في الشكل رقم (6) ومقاييس التعلم والنمو ( $r = 0.31, p < 0.001$ ) كما في الشكل رقم (7)، وكانت شركات الملابس والبنوك هي الأكثر استخداماً لمقاييس الأداء غير المالية ( $p < 0.001$ ).



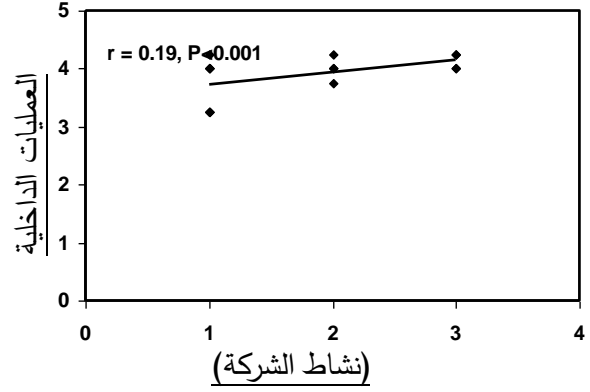
شكل رقم (5): الارتباط بين نشاط الشركة ومقاييس العملاء



شكل رقم (4): الارتباط بين نشاط الشركة ومقاييس الأداء المالية

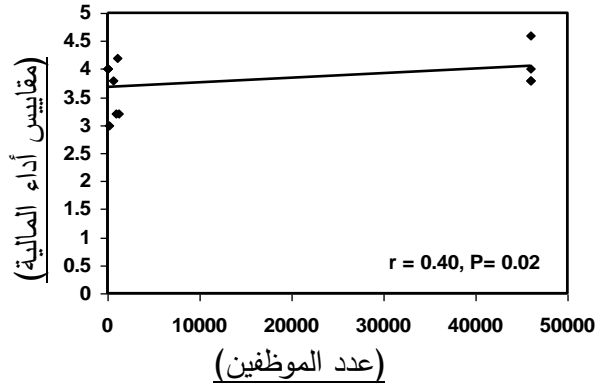


شكل رقم (7): الارتباط بين نشاط الشركة ومقاييس التعلم والنمو

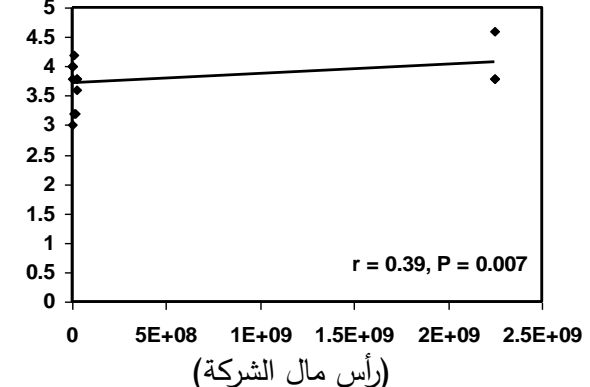


شكل رقم (6): الارتباط بين نشاط الشركة ومقاييس العمليات الداخلية

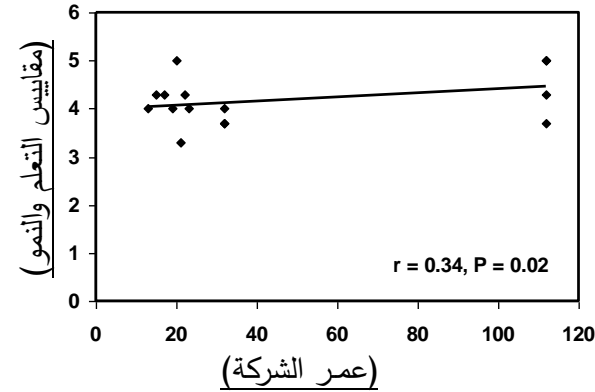
أما عن تأثير حجم الشركة على استخدام مقاييس الأداء، وجد أن الشركات كبيرة الحجم من حيث رأس مال الشركات وعدد الموظفين والعمر يرتبط إيجابياً باستخدام مقاييس الأداء المالية ( $r=0.39, P 0.007$ )، ( $r=0.40, P 0.02$ )، ( $r=0.40, P 0.007$ ) كما في الأشكال (8، 9، 10) على التوالي دون مقاييس الأداء غير المالية، فيما عدا عمر الشركة الذي ارتبط إيجابياً باستخدام مقاييس التعلم والنمو ( $r = 0.34, P 0.02$ ) كما في الشكل رقم (11).



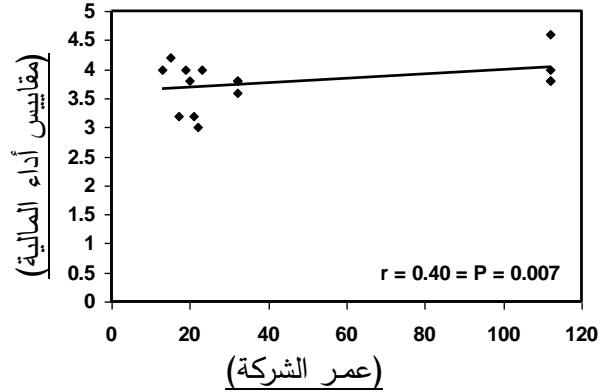
شكل رقم (9): الارتباط بين عدد الموظفين ومقاييس الأداء المالية



شكل رقم (8): الارتباط بين رأس مال الشركة ومقاييس الأداء المالية



شكل رقم (11): الارتباط بين عمر الشركة ومقاييس التعلم والنمو



شكل رقم (10): الارتباط بين عمر الشركة ومقاييس الأداء المالية

**جدول (3)**

**استخدام مقاييس الأداء المالية وغير المالية تبعاً لشكل ونشاط الشركات عينه البحث**

[illegible]

## المناقشة:

أشارت الدراسة الحالية إلى أنه على الرغم من وعي الشركات بالتعاون مع الجهات البحثية، كما وضح من نسبة الشركات التي قامت بالرد ( أكثر من الثلث)، فإن هذا الوعي في حاحه إلي المزيد.

كان هناك تباين في الشركات عينة البحث من حيث النشاط، الشكل القانوني والحجم، وكذلك في استخدامها لمقاييس الأداء المختلفة وهو ما يؤكد صحة الفرض البديل الأول للبحث.

الشركات عينة البحث كانت تستخدم كلا من مقاييس الأداء المالية وغير المالية، وهو ما يتماشى مع مفهوم أن المعلومات المحاسبية لا تقتصر على المعلومات المالية فقط، وإنما تمتد لتشمل كل المعلومات (المالية وغير المالية)، وهو ما يؤيده (Moscove, 2001) بقوله " لقد أصبح على النظام المحاسبي ضرورة أن يقدم المعلومات المالية وغير المالية بعد أن كان دوره التقليدي ينحصر في تقديم المعلومات المالية فقط. كما يرى الديسلي (2003) أنه يمكن أن تطور المنشآت المصرية من أدائها وتعزز قدرتها لترتقي إلى مستوى المنافسة في كل من المحفلين المحلي والدولي، ويعد استخدام التقرير المتوازن إحدى الوسائل الضرورية لإحداث مثل هذا التغيير.

أكدت الدراسة الفرض البديل الثاني للبحث، وهو وجود علاقة بين خصائص الشركات، وأسلوب قياس الأداء المستخدم بها، حيث وجد أن نشاط الشركة يرتبط بتطبيق مقاييس الأداء المالية وغير المالية، وحجم الشركة يرتبط باستخدام مقاييس الأداء المالية دون مقاييس الأداء غير المالية إلا فيما يتعلق بارتباط عمر الشركة مع استخدام مقاييس التعلم والنمو، أما شكل الشركة القانوني فيرتبط باستخدامها لمقاييس الأداء غير المالية دون المالية.

نظرًا إلى أن الشركات لديها الآن الوعي الكافي لتحديد المقاييس التي تستخدمها وفقًا لسياساتها وخططها، لذا لم يكن مستغربًا أن شركات الملابس كانت الأكثر استخدامًا لمقاييس الأداء غير المالية، حيث إن المقاييس المالية لا تمكنها من تحقيق غايتها على عكس المقاييس غير المالية، وكذلك الحال بالنسبة للشركات الغذائية التي كانت أكثر استخدامًا لمقاييس التعلم والنمو، حيث تكون هذه الشركات دائمًا في حاجة إلى إجراء أبحاث وتجارب للوصول إلى كل ما هو جديد في هذه الصناعة، بينما كانت البنوك تستخدم كلاً من المقاييس المالية وغير المالية بصورة متوازنة.

أما الارتباط الايجابي بين حجم الشركة وبين استخدام مقاييس الأداء المالية، فإن ذلك يتفق مع دراسة (Blau and Schoenherr, 1971) التي أشارت إلى أن زيادة حجم الشركات يؤدي إلى مزيد من إضفاء الطابع الرسمي والتوحيد القياسي والذي ينعكس بدوره على عملية وضع الميزانية والتخطيط والتقارير والإجراءات المتبعة في النظام المحاسبي.

وعدم وجود ارتباط بين حجم الشركات واستخدام مقاييس الأداء غير المالية يتوافق مع دراسة أجريت على الشركات الصناعية السعودية، حيث وجد أن حجم الشركة لا يؤثر على مدى استخدامها لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (موسى، 2008)، مما يدل على أن الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم تهتم بالتطبيقات الحديثة

للمحاسبة الإدارية، مثل الشركات كبيرة الحجم، وهو ما تؤكد دراسة سابقة أشارت إلى أن هناك قطاعاً لا بأس به من الشركات صغيرة الحجم تستخدم أساليب حديثة في المحاسبة الإدارية وأن هذا يمثل مرحلة انتقالية تجاه التطور (Lucio Cassia et al., 2005).

وفيما يتعلق بعمر الشركة الذي أظهر ارتباطاً إيجابياً مع مقاييس التعلم والنمو فيمكن تفسيره بأن مقاييس التعلم والنمو دون غيرها من مقاييس الأداء غير المالية هي مقاييس طويلة الأجل، لذا لم يكن من المفاجئ أن ترتبط بعمر الشركة.

أما ارتباط شكل الشركة القانوني باستخدام مقاييس الأداء غير المالية دون المالية، فيعني أن الشركات على اختلاف شكلها القانوني تستخدم المقاييس المالية، بينما يتأثر استخدامها للمقاييس غير المالية بشكلها القانوني، حيث كانت الشركات التوصية البسيطة هي الأقل استخداماً للمقاييس غير المالية.

ارتباط الدخل باستخدام مقاييس الأداء المالية ومقاييس الأداء المتعلقة بالعملاء دون مقاييس التعلم والنمو ومقاييس العمليات الداخلية ربما يعود إلى أن مقاييس التعلم والنمو والعمليات الداخلية تستلزم مصروفات وتكلفه، لذا يكون من الطبيعي أن لا يظهر ارتباط مباشر بالدخل، إضافة إلى أن مقاييس العملاء هي الأكثر استخداماً في بيئة الأعمال المصرية (Tariq, 2007).

وعدم وجود ارتباط بين الدخل واستخدام مقاييس الأداء المتعلقة بالتعلم والنمو والعمليات الداخلية لا يعني عدم أهمية استخدامهما، وذلك لتأثيرهما على مقاييس العملاء التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بالدخل، وهو ما أشارت إليه نتائج الدراسة الحالية من أن هناك ارتباطاً إيجابياً بين استخدام مقاييس العملاء ومقاييس العمليات الداخلية ومقاييس التعلم والنمو.

### الخلاصة والتوصيات:

هدف هذا البحث إلى دراسة العلاقة بين خصائص الشركة واستخدام مقاييس الأداء المالية وغير المالية في شركات الأعمال المصرية، وقد خلصت الدراسة إلى ما يلي:

- تباين الشركات عينة البحث في خصائصها واستخدامها لمقاييس الأداء.
- لم يعد هدف الشركات المصرية محصوراً في الوقت الحاضر في المقاييس المالية فقط، بل أصبحت تهتم أيضاً بالمقاييس غير المالية.
- اختيار الشركات لمقاييس الأداء المستخدمة بها هو عمليه ديناميكية مرتبطة بخصائص الشركات، من حيث نشاطها وشكلها القانوني وحجمها.
- البنوك كانت الأكثر استخداماً لبطاقة الأداء المتوازن بكل من مقاييسها المالية وغير المالية، بينما

- شركات الصناعات الغذائية كانت أكثر استخدامًا للمقاييس المالية، أما شركات الملابس فكانت أكثر استخدامًا للمقاييس غير المالية.
- الشركات كبيرة الحجم كانت أكثر استخدامًا للمقاييس المالية، مما يعني أن الشركات الكبيرة تكون أحرص على النواحي المالية من الشركات الصغيرة، وعلى الجانب الآخر فإن الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم - مثلها مثل الشركات كبيرة الحجم - اهتمت باستخدام المقاييس غير المالية.
  - مقاييس التعلم والنمو نظرًا لكونها طويلة الأجل كانت أقل استخدامًا في الشركات حديثه العهد.
  - الشركات على اختلاف شكلها القانوني كانت تستخدم مقاييس الأداء المالية، بينما اختلف الحال بالنسبة لاستخدام مقاييس الأداء غير المالية، حيث كانت الشركات القابضة هي الأقل استخدامًا لهذه المقاييس.
  - استخدام كل من مقاييس الأداء المالية وغير المالية ارتبط بزيادة الدخل.
  - إن هناك تأثيرًا مختلفًا لكل من الشكل القانوني والحجم على مقاييس الأداء المالية وغير المالية، مع أن العلاقة بين الشكل القانوني وحجم الشركة قد تكون علاقة خطية.
- وفي ضوء ذلك يوصي الباحث بما يلي:
- تشجيع الشركات المصرية، خاصة شركات الصناعات الغذائية والشركات القابضة على التطور في تطبيق كل من مقاييس الأداء المالية وغير المالية، حيث أشارت نتائج الدراسة إلى أن استخدام مقاييس الأداء المالية وغير المالية يزيد من دخل الشركات، وذلك بتشجيع من الدوائر الحكومية على هذا التطبيق، وب عقد دورات تدريبية للتعريف بأهمية هذا التطبيق.
  - إجراء مزيد من الدراسات لتفسير أسباب بعض النتائج التي توصل إليها البحث، مثل عدم إقبال الشركات القابضة عن استخدام المقاييس غير المالية.

## المراجع

### أولاً- مراجع باللغة العربية:

- التمبكتي، خلود عدنان موسى. (2008). *الاتجاهات الحديثة لتطوير أساليب المحاسبة الإدارية في إطار مفهوم الملاءمة: دراسة انتقادية تحليلية بالتطبيق على الشركات الصناعية السعودية*، جامعة الملك عبد العزيز.
- عامري، صالح مهدي؛ و طاهر محسن الغالبي. (2003). "بطاقة قياس الأداء المتوازن كنظام لتقييم أداء منشآت الأعمال في عصر المعلومات: نموذج مقترح للتطبيق في الجامعات الخاصة"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، جامعة المنصورة، مجلد 27، عدد 2.
- نمري، مجبور جابر. (2001). "التحديات التي تواجه استخدام نموذج تقييم الأداء المتوازن في الدول المتقدمة والنامية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلد 25، عدد 2.
- ديسطي، محمد عبد القادر. (2003). "التقرير المتوازن لقياس الأداء: دراسة اختبارية في إطار البيئة المصرية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلد 27، عدد 1.

### ثانياً- مراجع باللغة الأجنبية:

- Atkinson, A. and Others. (1997). *New Directions in Management Accounting Research* (Vol. 9), PP. 79-108
- Banker, R. D.; G. Potter and D. Srinivasan. (2000). "An Empirical Investigation of An Incentive Plan That Includes Non Financial Performance Measures", *The Accounting Review*, 75, (1), PP. 65-92.
- Barker R. C. (1995). "Financial Performance Measurement: Not a Total Solution", *Management Decision*, Vol. 33 No. 2, PP. 31 – 39.
- Blau, P. M. and R. A. Schoenherr. (1971). *The Structure of Organizations*. New York: Basic books.
- Bititci, Umit; Allan Carrie and Trevor Turner. (2002). *Integrated Performance Measurement Systems: Structure and Dynamics, in Business Performance Measurement: Theory and Practice*. Andrew Neely, Editor. Cambridge University Press.
- Chih-Ying, Chen.; Chen-Lung Chin and Hsin- YiChi. (2010). Audit Firm Legal Form and Client Fraudulent Financial Reporting, *The Illinois International Accounting Symposium*, Held in Taipei, Taiwan Jointly With National Chengchi University & National Taiwan University, June 21-23.
- Chenhall, R. H. (2003). "Management Control Systems Design Within Its Organizational Context: Findings From Contingency-based Research and Directions for the Future", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, PP. 127-168.
- Covalleski, M. A.; M. W. Dirsmith and S. Samuel. (1996). "Managerial Accounting Research: the Contributions of Organizational and Sociological Theories", *Journal of Management Accounting Research*, 8, PP. 1-35.

- Datar, S.; Kulp Cohen and R. Lambert. (2001). "Balancing Performance Measures", *Journal of Accounting Research*, P. 76.
- Frigo, M. L. and K. R. Krumwiede. (2001). *The Balanced Scorecard: A Winning Performance Measurement System*. Financial and Management Accounting Committee, (IFAC).
- Frigo, Mark L. (2001). "The State of Strategic Performance Measurement: The IMA 2001 Survey. *The Balanced Scorecard Report*. November.
- Frigo, Mark L. (2002). "Strategy, Business Execution and Performance Measures", *Strategic Finance*. Vol. 83, No. 11. May.
- Gordon, L. and V. Narayanan. (1984). "Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 9, No. 1, PP. 33-47.
- Hicks, D. T. (1997). *Impediments to Adopting ABC at Smaller Organizations*, Cost Management Update, 74, PP. 1-3.
- Ittner, C. D. and D. F. Larcker. (1998). "Are Non Financial Measures Leading Indicators of Financial Performance? An Analysis of Customer Satisfaction", *Journal of Accounting Research*, 36, (Supplement):1-35.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. (1992). "The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance", *Harvard Business Review*, Jan- Feb, 71-79.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action*. Boston, Harvard Business School Press. PP.110-123.
- Karimi, J.; Y. Gupta and T. Somers. (1996). "Impact of Competitive Strategy and Information Technology Maturity on Firm's Strategic Response to Globalization", *Journal of Management Information Systems*, 12 (4): 55-88.
- Thor, Karl. (1994). *The Measures of Success, Creating a High Performing Organization*. Oliver Wright Publications, Inc.,
- Karr, John. (2005). "Performance Measurement in Banking: Beyond ROE", *Journal of Performance Management*, Vol. 18, Issue 2, P. 56.
- Kennerly, M. and A. Neely. (2002). "A Framework of the Factors Affecting the Evolution of Performance Measurement Systems", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 22, No. 11, PP. 1222-1245.
- Kimberly, J. R. and R. H. Miles. (1980). *The Organizational Life Cycle*. San Francisco: Jossey-bass.
- Klaus F. and S. Klaus. (2005). Does Managerial Accounting Follow Entrepreneurial Characteristics? Results of an Empirical Analysis of German SME. *Arbeitspapier* No. 8-1, November, 1-25



- Luft, J. and M. D. Shields. (2003). "Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-consistent Empirical Research", *Accounting, Organizations and Society*, 28, PP. 169-250.
- Cassia, Lucio; Stefano Paleari and Renato Redondi. (2005). "Management Accounting Systems and Organizational Structure", *Small Business Economics*, Vol. 25, PP. 373-391.
- Magdy, Abdel-Kader & Robert Luther. (2004). "Management Accounting Practices in the UK Food and Drinks Industry", *Research Executive Summaries Series*, Vol. 2, No. 8.
- Manoochchri, G. (1988). "JIT for Small Manufacturers", *Journal for Small Business Management*, 26 (4), PP. 22-30.
- Merchant, K. A. (1981). "Budgeting and the Propensity to Create Budgetary Slack", *Accounting Organizations and Society*, 10: 201-210.
- Merchant, Kenneth A. (1990). "The Effects of Financial Control on Data Manipulation and Management Myopia", *Accounting Organizations and Society*, Elsevier, Vol. 15(4), PP. 297-313
- Moscove, S. A.; M. G. Simkin and N. A. Bagranoff. (2001). *Core Concepts of Accounting Information System*. 7<sup>th</sup> ed. John Wiley & Sons Ltd., England.
- Otley, D. T. (1980). "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 5, No. 4, PP. 413-428.
- Shields, M. (1997). "Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, PP. 3-62.
- Silk, S. (1998). "Automating the Balanced Scorecard", *Management Accounting* (USA), May, PP. 83 – 44.
- Simmons, Robert. (2000). *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*. Prentice Hall.
- Ismail, Tariq H. (2007). Performance Evaluation Measures in the Private Sector: Egyptian Practice. Vol. 2, PP. 503 – 513.
- Waggoner, D. B.; A. D. Neely and M. P. Kennerley. (1999). "The Forces That Shape Organizational Performance Measurement Systems: An Interdisciplinary Review", *International Journal of Production Economics*, Vol. 60, PP. 53-60.

### ملحق

حدد دائرة حول الرقم الذي يعكس درجه استخدامك للمقاييس الآتية، مع ملاحظة أن الرقم (5) يعنى أنك " تستخدم دائماً"، أما الرقم (1) فمعناه أنك "لا تستخدم مطلقاً"، وهكذا مع باقي الأرقام.

عناصر البعد المالي	5	4	3	2	1
معدل عائد كبير					
القيمة المضافة					
نمو المبيعات					
التدفق النقدي					
حصة السوق					
عناصر العملاء	5	4	3	2	1
تسليم المنتج في وقت محدد					
رضا العميل					
شكوى العملاء					
الحفاظ على العملاء القدامى					
اكتساب عملاء جدد					
عناصر العمليات الداخلية	5	4	3	2	1
تحديد الاحتياجات المستقبلية للعميل					
جودة المنتج					
تكلفة المنتج					
إصلاح العيوب وخدمة ما بعد البيع					
عناصر التعلم والنمو	5	4	3	2	1
تدريب الموظفين					
استخدام التكنولوجيا					
تقديم خدمات ومنتجات جديدة					

- فيما يلي مجموعة من الخصائص، نرجو تحديد كل خاصية:

1- نشاط الشركة:

2- الشكل القانوني:

3- رأس المال:

4- الدخل:

5- عدد الموظفين:

6- عمر الشركة:

## **The Use of Financial and Non-financial Performance Measures In the Egyptian Manufacturing Companies Impact of Companies Characteristics**

**Dr. Ahmed Mohamed Lofty Ghareeb**

Assistant Professor of Accountancy  
Higher Institute for Productivity Efficiency  
Zagazig University  
Arab Republic of Egypt

### **ABSTRACT**

Researchers are interested in considering the factors that affect companies to use whether financial and non-financial performance measures

The present study aimed to examine the use of financial and non-financial performance measures in Egyptian companies with special concern to company characteristics (legal form, activity and size) to understand the possible links between performance measures, company characteristics and overall income.

This study was carried out on 115 of Egyptian companies by sending a questionnaire by mail. The questionnaire included in one part, characteristics of the company in terms of the legal form, the activity, the age, the number of employees and Finally the company's capital and income of the previous year, while the second part of the questionnaire was on the extent of using performance metrics of the four dimensions of the balance scorecard in the form of a five-point scale ranging from least used (1) to the most commonly used (5)

The data were analyzed using two sample t-tests, chi-square test and regression analysis.

The present study found that using of the financial performance measures is related to the type of business activity and size of companies where food and large-sized companies were using the financial measures most widely.

On the other hand, using of the non-financial measures was found to be related to type of business activity, legal form and age where clothing companies had often used non-financial measures, the holding companies used the non-financial measures less commonly and the long-term standards of learning and growth were less widely used in new companies.