

# التقييم المحاسبي لأثر قرار الاعتماد على مصادر خارجية على أداء المنظمات دراسة تطبيقية

أحمد أحمد محمود الجابري	محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق
أستاذ التكاليف	أستاذ المحاسبة الإدارية والتكاليف
قسم المحاسبة	قسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة المنصورة	كلية التجارة - جامعة المنصورة

سارة نور الدين أبو مسلم جاد

## الخلاصة

تهدف الدراسة الحالية إلى دراسة أثر قرار الإعتماد على مصادر خارجية على أداء المنظمات وذلك من منظور محاسبي متمثلاً في إقتراح مدخل بطاقة القياس المتوازن كأحد الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في مجال قياس وتقويم الأداء . و بالتطبيق على مجموعة شركات حجازي للصناعات المغذية للسيارات والتي قامت بإتخاذ قرار الاعتماد على مصادر خارجية في أحد الأنشطة الإنتاجية بها عام ٢٠١٢ ، وبالاعتماد على تجميع البيانات من خلال قوائم الاستقصاء التي تم توزيعها على ٣٠ مفردة متمثلة في المديرين والمشرفين في الأقسام المختلفة بالشركة ، أظهرت النتائج وجود أثر إيجابي لقرار الإعتماد على مصادر خارجية على جوانب أداء المنظمة المتمثلة في الأداء المالي ، العميل ، عمليات التشغيل الداخلية ، التعلم والنمو .

**الكلمات الرئيسية :** الإعتماد على مصادر خارجية ، نظم قياس وتقويم الأداء ، بطاقة القياس المتوازن للأداء .

## Abstract

The current study aims to examine the implication of outsourcing decision on the performance of organizations, from an accounting perspective represented in proposing A Balanced score card approach as one of the modern methods in the field of measuring and evaluating performance . By application to Hegazy Companies Group for Auto feeding industries , which has taken the outsourcing decision in one of its production activities in 2012 , and by depending on the data collection through questionnaires which were distributed to 30 of managers and supervisors in various sections of the company , results showed positive impact of outsourcing decision on aspects of organization's performance based on balanced scorecard ; financial, customers , internal operating processes , learning and growth , and environmental .

**Key words :** Outsourcing , Measuring and evaluating performance systems , Balanced Scorecard .

## المقدمة

شهدت العقود السابقة نمواً ملحوظاً في إتجاه المنظمات نحو الإعتماد على مصادر خارجية كأحد الأساليب التي تستخدمها بشكل كبير في تحسين الوضع التنافسي نتيجة التغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال الحديثة ، ويُقصد بالإعتماد .. قرار تحول المنظمة من إنتاج سلعة أو أداء Outsourcing على مصادر خارجية خدمة داخلها إلى الحصول عليها من مصدر خارجي قد يكون داخل أو خارج حدود الدولة المتواجدة بها المنظمة ، وذلك لعدة أسباب أهمها تحقيق وفورات في التكلفة، و/أو إتاحة الفرصة للتركيز على الأنشطة التي تمثل كفاءات أساسية للمنظمة .(Tamer Bolat& Ozgur Yilmaz,2009,P.7;Gero weimer & Stefan seuring ,2009,p.277)

وتأسيساً على كلمات اللورد كلفن ١٨٢٤-١٩٠٧ كما وردت في دراسة (AM) (Ghalayini, JS Noble ,1996,P.63): "عندما تستطيع أن تقيس ما تتحدث عنه وتعبّر عنه بأرقام يُمكنك أن تعرف شيئاً ما حوله .. وبخلاف ذلك فمعرفة فك ضعيفة وهزيلة وغير مُرضية " ، فإنه حتى يمكننا فهم قرار الإعتماد على مصادر خارجية بعمق ، لا بد من دراسة آثاره المترتبة على أداء المنظمة وذلك من خلال قياس وتقويم الأداء عقب إتخاذ هذا القرار .

وفي الغالب يقوم الإداريين بإتخاذ قرارات دون توفر معلومات كافية عن النتائج المترتبة على هذه القرارات بعد إتخاذها ، الأمر الذى يتضح معه ضرورة وجود نظام لقياس وتقويم الأداء يوفر تغذية عكسية لصناع القرار ، حتى يوضح لهم ما إذا كان القرار الذى تم إتخاذه هو صحيح على هذا النحو ام لا . ( السيد، ٢٠١٤، ص٤١٨)

ولقد كانت نظام المحاسبة الإدارية - ومازالت - المصدر الرئيس للمعلومات بالنسبة لإدارة المنظمة للقيام بوظائفها المتمثلة فى التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات ، فبالنسبة لوظيفة الرقابة فإن المحاسبة الإدارية تساعد الإدارة على إمدادها بالمعلومات التى تبين مدى كفاءة تنفيذ الخطط وذلك عن طريق المعلومات الخاصة (بتقارير الأداء) والتى تُعد بمثابة تغذية عكسية للمديرين. (رى إتش جاريسون، إيريك نورين، ٢٠٠٠، ص٢١) ، ولقد أسفرت التغيرات فى بيئة الأعمال الحديثة العديد من التغيرات على المحاسبة الإدارية ومنها ما طرأ على من تطور على نظم قياس وتقويم الأداء ، والتى تُعد أحد العناصر الأساسية لنظام الرقابة الإدارية ومن أكثر مهام المحاسبة الإدارية أهمية وأكثرها صعوبة . (على مجدى ، ١٩٩٨، ص٥٥)

فبعد أن كانت نظم تقييم الأداء تعتمد فى الفكر التقليدى على المقاييس المالية قصيرة الأجل عند تقييم أداء المسئولية ، أصبحت تُشتق من إستراتيجيات المنظمة ، ومن ثم ظهرت العديد من التوجهات لتطوير نظم قياس وتقويم الأداء لجعلها متماشية مع مواصفات بيئة الأعمال السائدة حالياً ، ومن أهمها بطاقة القياس المتوازن للأداء"والتي تُعد أحدث النظم وأكثرها شيوعاً فى قياس وتقويم الأداء.(رزان حسين، ٢٠٠٧، ص٣٤-٣٧)

### مشكلة البحث

لم يحظ تقييم نتائج قرار الإعتماد على مصادر خارجية المتمثل فى دراسة أثره على أداء المنظمة بنفس التركيز والإهتمام الذى كان من قبل الدراسات الأكاديمية على دوافع إتخاذ القرار و خطوات تطبيق الإعتماد على مصادر خارجية والتي من

أهمها إختيار الشريك ، التفاوضات التعاقدية ، التنفيذ والرقابة . . (Bin jiang & Amer Qureshi ,2006,p.46,47 ; Somnath lahiri,2015,P.1) كما أن هناك حاجة إلى معرفة المزيد عن المعالجة المحاسبية لنتائج الإعتماد على مصادر خارجية على الأداء (Bin jiang et al.,2006,p.1297) ، وهذا ما دفع الباحث إلى المساهمة في البحث في هذا المجال ،ومن ثمّ ..فإن مشكلة البحث تتمثل في عدم وضوح النتائج المترتبة عن قرار الإعتماد على مصادر خارجية على أداء المنظمة ، بالإضافة إلى غياب دور المحاسبة إلى حد كبير- في حدود علم الباحث- في هذا المجال.

#### أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من عدة نقاط يُمكن بلورتها في الآتي:  
- تنامي الدراسات الأكاديمية التي تناولت موضوع الإعتماد على مصادر خارجية.  
- إبراز دور المحاسبة الإدارية في تقييم الآثار المترتبة عن قرار الإعتماد على مصادر خارجية على الأداء.

- مساعدة المديرين بالمنظمات الصناعية في ترشيد إتخاذ قرار الإعتماد على مصادر خارجية وذلك من خلال التغذية العكسية للمعلومات المتعلقة بتقويم الأداء عقب إتخاذ هذا القرار .

#### هدف البحث

يتمثل في إبراز دور المحاسبة الإدارية في دراسة أثر قرار الإعتماد على مصادر خارجية على أداء المنظمة لتخفيف الغموض الذي يحيط بالنتائج المترتبة على هذا القرار ، وذلك من خلال إستخدام أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في مجال تقويم الأداء و أكثرها شيوعاً وهي بطاقة المقاييس المتوازنة للأداء Balanced Score Card ؛ حيث سيتم دراسة أثر قرار الإعتماد على مصادر خارجية على أداء المنظمة المبني على أبعاد بطاقة القياس المتوازن للأداء .

#### فروض البحث

في ضوء الهدف من البحث ، سيتم إختبار الفروض التالية :  
الفرض الأول : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية إيجابية لقرار Outsourcing على الأداء المالي للشركة  
الفرض الثاني : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية إيجابية لقرار Outsourcing على أداء المنظمة المتعلق ببعد العميل .  
الفرض الثالث : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية إيجابية لقرار Outsourcing على أداء عمليات التشغيل الداخلية .

**الفرض الرابع :** لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية إيجابية لقرار Outsourcing على أداء المنظمة المتعلق ببعد التعلم والنمو .

### منهج البحث

يتمثل في المنهج الوصفي ، وفي ضوء هذا المنهج تم إجراء الدراسة التطبيقية على شركة الإسكندرية لمنتجات الكاوتشوك والبلاستيك والمنتجات المعدنية – إحدى شركات مجموعة حجازى للصناعات المغذية للسيارات.

### خطة البحث

تحقيقاً للهدف من البحث، وإنطلاقاً من فروضه ، سوف يتم تناول ما يلي:

- ١- ماهية الإعتماد على مصادر خارجية
- ٢- الدراسات السابقة التى تناولت العلاقة بين قرار الإعتماد على مصادر خارجية وأداء المنظمة .
- ٣- دور المحاسبة الإدارية فى مجال قياس وتقويم الأداء .
- ٤- بطاقة القياس المتوازن كأداة لتقويم أداء المنظمة فى ظل قرار الإعتماد على مصادر خارجية
- ٥- الدراسة التطبيقية .

### ١. ماهية الإعتماد على مصادر خارجية

يُعد Outsourcing مصطلحاً جديداً نسبياً على الرغم من أن ممارساته ترجع إلى القرن الخامس عشر ، وينبع المصطلح من الكلمات Out و التى تُشير إلى الخارج و Source و التى تُشير إلى المورد (Tamer Bolat & Ozgur Yilmaz,2009,Pp.7,8) . وهو عبارة عن قرار إستراتيجى ينطوى على التعاقد الخارجى لأنشطة غير إستراتيجية أو عمليات أعمال محددة تكون ضرورية لتصنيع السلع أو لتوفير الخدمات من خلال إتفاقيات أو عقود مع شركات أخرى ذات قدرة أعلى فى القيام بهذه الأنشطة أو الأعمال مع هدف تحسين الميزة التنافسية. (Stefanie rau,2007,p.2)

ميّزت دراسة (ضحى أسعد،٢٠٠٨،ص٤١،٤٠) بين نوعين من أنواع من الإعتماد على مصادر خارجية وفقاً لمكان المصدر الخارجى وهما : الإعتماد على مصادر خارجية أجنبية Offshore Outsourcing ؛ والذى يعنى تحويل بعض عمليات وأقسام المنشأة الوظيفية إلى مورد خارجى أجنبى يعمل خارج حدود الدولة التى تقام فيها المنظمة ، والإعتماد على مصادر خارجية محلية Onshore Outsourcing ؛ الذى يُقصد به الإعتماد على مصدر خارجى من البلد نفسه الذى تقع فيه المنظمة .

وتتمثل أهم دوافع Outsourcing في تحقيق وفورات في التكلفة في الأجل القصير ، تركيز إهتمام المنظمة على الأنشطة التي تمتلك فيها كفاءة أساسية ، تحسين جودة المنتج أو الخدمة ، وسرعة الإستجابة إلى رغبات العملاء.(فايزة عبيد الله، ٢٠١١، ص٨٦-٨٩؛ p.5؛ Selnur Guzel,2008)

على الرغم من أن نتائج Outsourcing لم يتم إثباتها بشكل كامل من خلال بيانات أرشيفية – في حدود علم الباحثة - ، إلا أن هناك العديد من المخاطر المرتبطة بهذا القرار والتي من أهمها : المخاطر المرتبطة بالملكية الفكرية، حيث قد يحصل المصدر الخارجي على معلومات بشأن كيفية تصنيع المنتج ، و ربما يستخدموا تلك المعلومات في البدء بتسويق المنتج بانفسهم ،مثال ذلك شركة Schwinn (شركة أمريكية مُصنعة للدراجات) التي قامت بالإعتماد على مصدر خارجي وهو شركة Giant (شركة تايبوانية) في تصنيع إطار الدراجات الخاصة بها . بعد عدة سنوات، دخلت شركة Giant سوق الدراجات و دمرت أعمال شركة Schwinn. (ضحى أسعد، ٢٠٠٨، ص٤٩؛ p.274؛ Monica Belcourt,2006؛ Bharat ؛ Vagadia,2012,p.138-141)

## ٢. الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين قرار الإعتماد على مصادر خارجية وأداء المنظمة .

سيتم تناول الدراسات السابقة وفقاً لتسلسلها التاريخي ، كما سيتم الإشارة إلى كل دراسة من حيث : هدفها وأهم المحاور التي تناولتها ، و مجال تطبيقها ، وأهم ما توصلت إليه من نتائج ، وفي نهاية عرض كافة الدراسات السابقة سوف يتم تحليلها و إستخلاص النتائج وصولاً إلى الفجوة البحثية . وفيما يلي عرض لتلك الدراسات :

١.٢ دراسة (K.Matthew gilly & A.Rasheed , 2000) : إستهدفت دراسة أثر قرار Outsourcing في الأنشطة الأساسية وغير الأساسية على الأداء المالي و الأداء غير المالي للمنظمة ،بالإضافة إلى دراسة الآثار الوسيطة المحتملة (وهي إستراتيجية المنظمة و البيئة) في العلاقة بين Outsourcing والأداء . وتناولت الدراسة العلاقة بين الإستراتيجية العامة للمنظمة و Outsourcing ؛ حيث تم تناول العلاقة بين إستراتيجية زيادة التكلفة وإستراتيجية التميز ،وبين كلٍ من Outsourcing في الأنشطة الأساسية وغير الأساسية ، بالإضافة إلى تناول العلاقة بين الديناميكية البيئية و Outsourcing ؛ حيث تم تناول العلاقة بين الوضع الديناميكي للبيئة وغير الديناميكي للبيئة (الوضع الساكن) ، والمنافع المترتبة على

Outsourcing . بناءً على عينة مكونة من ٩٤ منظمة صناعية أمريكية ، تم التوصل إلى أنه لا يوجد أثر مباشر للإعتماد على مصادر خارجية على أداء المنظمة، بالإضافة إلى أن كلاً من إستراتيجية المنظمة و الديناميكيات البيئية توسطت العلاقة بين Outsourcing و أداء المنظمة .

٢.٢ دراسة (Holger Gørga, & Aoife Hanleya,2005) : إستهدفت دراسة أثر Outsourcing الدولي للمدخلات الوسيطة على إنتاجية العامل ، و ركزت الدراسة على إستخدام المنهجية العملية لتحليل العلاقة بين outsourcing والإنتاجية على مستوى المصنع ، مع الأخذ في الإعتبار أن أثر Outsourcing الدولي على الإنتاجية يعتمد بشكل كبير على طبيعة المدخلات التي يتم الحصول عليها من خلاله (مادية أم خدمية) وعلى كثافة التصدير للمصنع و بناءً على دراسة مسحية خلال الفترة بين ١٩٩٠-١٩٩٥ على عينة من ٦٥٢ منظمة صناعية في مجال الإلكترونيات في أيرلندا (والذي يشمل ١٢ قطاع فرعي) تم التوصل إلى أن Outsourcing للمدخلات المادية يؤدي إلى زيادة الإنتاجية ، ويحدث هذا الأثر فقط مع الشركات التي يكون التصدير لديها منخفض .

٣.٢ دراسة ( Woongate Chung , 2007 ) : إستهدفت دراسة أثر Outsourcing على أداء المنظمة (متمثلاً في الربحية المقاسة بواسطة ربح الدخل التشغيلي) ، وتناولت دراسة محددات Outsourcing ( وهي الأجور ، حجم الصناعة ، الحصة السوقية ، الإنتاجية ، درجة التوطين Localization ، وكذلك دراسة أثر قرار Outsourcing على خروج أو بقاء المنظمة في بيئة الأعمال بإستخدام نفس البيانات على مستوى المنظمة. بناءً على عينة من منظمات صناعية أمريكية ذات تكنولوجيا مرتفعة (مثل صناعة المعدات الطبية ومعدات الإتصالات) ، ومنظمات ذات تكنولوجيا متوسطة (مثل الصناعات البترولية ، والمعدنية) ، و منظمات ذات تكنولوجيا منخفضة (مثل الصناعات الغذائية) ، وذلك في الفترتين من : ١٩٨٧-١٩٩٢ و ١٩٩٧-٢٠٠٢ ، تم التوصل إلى أن Outsourcing له آثار سلبية على أداء المنظمات الصناعية الأمريكية والمتمثلة في إنخفاض الربحية ، وتزداد الآثار السلبية له في المنظمات ذات التكنولوجيا المرتفعة ، وأن زيادة الإعتماد على مصادر خارجية تؤدي إلى تقصير فترة بقاء المنظمات في بيئة الأعمال.

٤.٢ دراسة (Lars Bengtsson et. al ,2009) : إستهدفت دراسة أثر نوعين من إستراتيجيات Outsourcing (وهما Outsourcing بهدف تحقيق وفورات في التكلفة و Outsourcing بهدف الإبتكار) وذلك على التكاليف والقدرة على الإبتكار،

مع الأخذ في الاعتبار التكامل بين التصميم والتصنيع و مدى تعقد المنتجات وعمليات الإنتاج . وركزت الدراسة على دراسة العلاقة بين محركات Outsourcing و الأثر على أداء المنظمات .و بناءً على دراسة مسحية على عينة من ٢٦٧ شركة هندسية سويدية ، تم التوصل إلى أن: كلاً من الإستراتيجيتان لهما آثار مختلفة على التكاليف و القدرة على الابتكار ، حيث يعد Outsourcing بمثابة مقايضة أو مفاضلة بين تحسين القدرة على الابتكار و تخفيض التكاليف ، بالإضافة إلى أن التكامل بين المورد والمنظمة في عمليات تصميم المنتج يُعد مفيداً بشكل أساسي عند إتباع إستراتيجية Outsourcing بدافع الابتكار ، خاصةً عندما تكون المنتجات وعمليات التصنيع معقدة.

٥.٢ دراسة (Masaaki Kotabe & J.Mol Micheal,2009) : إستهدفت دراسة أثر Outsourcing على الأداء المالي للمنظمة ( مُقاساً بالعائد على القيمة المضافة). وتناولت إستخدام عدم التأكد كأثر وسيط بين Outsourcing والأداء، ، بالإضافة إلى تقديم مفهوم جديد وهو Outsourcability "القدرة على الإعتماد على مصادر خارجية"، ويُقصد به الدرجة التي عندها يُمكن للمنظمة الإعتماد على مصدر خارجي لنشاط معين ،وتتشكل هذه الدرجة في ضوء خصائص كلاً من النشاط،المنظمة،القطاع،البيئة المؤسسية. وبناءً على عينة مكونة من ١١٤٧ منظمة في قطاع الصناعات التجميعية في هولندا في الفترة بين ١٩٩٥ و١٩٩٨، تم التوصل إلى أن Outsourcing له أثر إيجابي على الأداء المالي للمنظمة ولكن بعد نقطة معينة يُصبح له أثر سلبي على الأداء وذلك بطريقة منحنية و يزداد إنحدار المنحنى كلما زادت درجة عدم التأكد في السوق .

٦.٢ دراسة (Peter Broedner et al.,2009) : إستهدفت دراسة آثار قرار Outsourcing على إنتاجية المنظمة ، وتناولت الدراسة مناقشة الدراسات الأكاديمية الحديثة ذات الصلة بموضوع التكامل الرأسي وإعادة هيكلة المنظمات بهدف فهم العوامل التي تؤثر على قرارات إعادة الهيكلة ، وكذلك مناقشة حدود الترتيبات الهيكلية للمنظمات . و بناءً على دراسة مسحية خلال الفترة ٢٠٠٢-٢٠٠٣ على عينة من ٤٩٢ شركة صناعية ألمانية ، تم التوصل إلى أن Outsourcing له أثر سلبي قوى على إنتاجية العامل ، كما يؤدي إلى زيادة المصروفات أو تخفيض الأرباح للمنظمات ، وكنتيجة لذلك تظهر الشركات التي تتخذ قرار Outsourcing بأنها ذات إنتاجية منخفضة عن المنظمات التي لا تتخذ قرار Outsourcing أو التي تتكامل رأسياً .



٧.٢ دراسة (James R. Kroes & Soumen Ghosh,2010) : إستهدفت دراسة الكيفية التي يؤثر بها التطابق بين دوافع قرار Outsourcing والأولويات التنافسية للشركة على أداء سلسلة التوريد وأداء المنظمة (متمثلاً في هامش الربح، العائد على المبيعات ، العائد على الأصول و نسبة المبيعات إلى الأصول Sales over assets). وركزت الدراسة على تناول الإستراتيجية التنافسية في المنظمات الصناعية ؛ والتي يتم ترجمتها إلى أولويات تنافسية ، ومن ثم فإن الأولويات التنافسية هي الأهداف الإستراتيجية للمنظمة وهي تتمثل في : التكلفة ، الوقت ، الإبتكار ، الجودة ، المرونة. بناءً على دراسة مسحية على عينة من ١٩٦ شركة صناعية أمريكية تابعة لتسع قطاعات صناعية مختلفة ، تم التوصل إلى أن التطابق/ التناسب بين دوافع قرار Outsourcing والأولويات التنافسية يؤثر بشكل إيجابي على أداء سلسلة التوريد ، و أن مستوى أداء سلسلة التوريد في المنظمة مرتبط إيجابياً بأدائها.

٨.٢ دراسة (Anders Isaksson & Bjorn Lantz ,2015) : إستهدفت دراسة أثر إستراتيجيات Outsourcing في المنظمات الصناعية الصغيرة على الأداء المالي للمنظمة (المُقاس من خلال العائد على الأصول و العائد على الملكية) ، وتناولت دراسة الإستراتيجيات الأساسية للاعتماد على مصادر خارجية في المنظمات الصناعية الصغيرة والتي تتعلق ب : الأنشطة الإدارية الداخلية ، الأنشطة الرئيسية ، الأنشطة المحاسبية ، أنشطة الدعم . بناءً على قوائم الإستقصاء و البيانات المالية التي تم تجميعها من التقارير السنوية التي تم نشرها عام ٢٠١٤ لعينة من ٤٠٠ منظمة صناعية صغيرة في السويد ، تم التوصل إلى أنه لا توجد علاقة بين إستراتيجيات Outsourcing و الأداء المالي للمنظمة .

وبإستعراض الدراسات السابقة ، يُمكن ملاحظة الآتي :

- إتفقت دراسة كلاً من (Holger G"orga, & Aoife Hanleya,2005) و (James R. Kroes & Soumen Ghosh,2010) في أن قرار Outsourcing له آثار إيجابية على أداء المنظمة .
- إتفقت دراسة كلاً من ( Woongate Chung , 2007 ) و (Peter Broedner et al.,2009) في أن قرار Outsourcing له آثار سلبية على أداء المنظمة .
- إتفقت دراسة كلاً من (Lars Bengtsson et. al ,2009) و (Masaaki Kotabe & J.Mol Micheal,2009) في أن قرار Outsourcing له آثار مختلطة على أداء المنظمة ؛ فلقد توصلت دراسة (Lars Bengtsson et. al ,2009) إلى أن قرار Outsourcing يُعد بمثابة مقايضة أو مفاضلة بين تحسين القدرة على الإبتكار و تخفيض التكاليف ، بينما توصلت دراسة (Masaaki

(Kotabe & J.Mol Micheal,2009) إلى أن أثر إيجابي على الأداء المالي للمنظمة ولكن بعد نقطة معينة يُصبح له أثر سلبي على الأداء وذلك بطريقة منحنية

- إتفقت دراسة كلاً من (K.Matthew gilly & A.Rasheed , 2000) و (Anders Isaksson & Bjorn Lantz ,2015) في عدم وجود أثر لقرار Outsourcing على أداء المنظمة .

- إتفقت دراسات كلاً من (James R. Kroes & Soumen Ghosh,2010) و (Masaaki Kotabe & J.Mol و (Woongate Chung , 2007) و Micheal,2009) و (Anders Isaksson & Bjorn Lantz ,2015) في دراسة أثر قرار Outsourcing على الأداء المالي ، ولكن تباينت نتائج تلك الدراسات بشأن علاقة قرار Outsourcing بالأداء المالي ؛ حيث تمثلت في وجود أثر إيجابي ، و وجود أثر سلبي ، وجود أثر مختلط ، وعدم وجود علاقة بينهما ، وذلك على التوالي .

- إتفقت دراسة كلاً من (Peter و (Holger G"orga, & Aoife Hanleya,2005) و Broedner et al.,2009) في دراسة أثر قرار Outsourcing على أحد جوانب الأداء غير المالي المتمثلاً في الإنتاجية ، ولكن تباينت نتائج تلك الدراسات ؛ حيث توصلت الأولى إلى وجود أثر إيجابي ، بينما توصلت الثانية إلى وجود أثر سلبي .  
**وبناءً على تحليل الدراسات السابقة يُمكن إستنتاج الآتي :**

١- عدم وجود دليل قاطع بشأن أثر Outsourcing على أداء المنظمة ؛ حيث تباينت نتائج الدراسات السابقة بشأن ذلك وتراوحت النتائج بين عدم وجود أثر ، وجود أثر إيجابي أو وجود أثر سلبي .

٢- عدم تناول الأثر الكلي للـ Outsourcing على كافة جوانب أداء المنظمة ؛ حيث تطرقت بعض الدراسات إلى تناول الأثر على الأداء المالي فقط ، وأخرى تناولت الأثر على أحد جوانب الأداء غير المالي .

**في ضوء ما تقدم ولعلاج هذا القصور ..** سوف يتم تناول إبراز دور المحاسبة الإدارية في دراسة أثر قرار Outsourcing على أداء المنظمة لتخفيف الغموض الذي يحيط بالنتائج المترتبة على هذا القرار ، وذلك من خلال إستخدام أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في مجال تقويم الأداء و أكثرها شيوعاً وهي بطاقة المقاييس المتوازنة للأداء Balanced Score Card ، وسوف يتم توضيح ذلك في الأجزاء التالية من البحث كما يلي ..

### ٣. دور المحاسبة الإدارية في مجال قياس وتقويم الأداء

يكثر الخلط بين مصطلح تقييم الأداء و مصطلح تقويم الأداء خاصةً في بعض الأدبيات العربية ، حيث يتم إستخدامهما كمترادفين لنفس العملية ، ولكن يُعد مصطلح تقويم الأداء أكثر شمولية من مصطلح تقييم الأداء ؛ حيث يُعتبر تقييم الأداء عملية

تشخيصية يتم فيها رصد الواقع الفعلي في الجوانب المختلفة للعمل ، وذلك بهدف متابعة مدى تحقيق الأهداف أى تحديد مواطن القوة والضعف ، وهو يُعتبر خطوة سابقة للتقويم ، بينما **تقويم الأداء** يأتي كعملية إصلاحية حيث يساعد على إجراء عملية القياس وبناءً عليها يتم إقتراح آليات تحسين الأداء لتحقيق الأهداف المنشودة . ( بسمة الباز، ٢٠١٢، ص٢ ؛ جمال حسن، ٢٠١٢، ص٢٢ )

وفى سياق هذا البحث ، سيتم إستخدام مصطلح تقويم الأداء ؛ بمعنى أنه سيتم إقتراح إستخدام أسلوب لتقويم أداء المنظمة فى ظل قرار Outsourcing ، تتمثل وظيفته فى المساعدة على إجراء عملية قياس أداء المنظمة بعد إتخاذ القرار بالإضافة إلى إقتراح آليات تحسين الأداء من خلال ما يوفره هذا الأسلوب من تغذية عكسية. تأسيساً على مفهوم المحاسبة الإدارية الذى يركز على كونها عملية قياس وتحليل وتقييم " تكاليف ومنافع " كافة أنشطة وأجزاء التنظيم ، والتقرير عن كل هذا للإدارة .. وأنها كنظام للمعلومات معنية – بشكل أساسى – بتلك النظرة الأمامية -Forward Looking أو قل إن شئت بتلك التغذية الأمامية Feed Forward الممثلة فى توفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات الإدارية .. تنفيذ الخطط .. فقياس النتائج الفعلية .. وتقييم الأداء ، بالإضافة إلى الإستفادة من كل هذا كنوع من التغذية العكسية Feed Back فى دورة أمامية أخرى وهكذا (أحمد حامد ، مصطفى عطيه ، ٢٠٠٨، ص١٩). ومن ثم يُمكن القول أن دور المحاسبة الإدارية فى مجال الرقابة يتمثل فى قياس وتقييم الأداء ، و التقرير عن نتائج تقييم الأداء للإدارة .

نتيجة التغيرات الحادة التى حدثت فى بيئة التصنيع الحديثة ، تطورت نظم قياس وتقييم الأداء فبعد أن كانت تعتمد فى الفكر التقليدى على المقاييس المالية قصيرة الأجل عند تقييم أداء المسئولية ( والتى كان من أهمها : مقاييس الربحية ، مقياس العائد على الإستثمار ، الدخل المتبقى ، ومقياس القيمة الإقتصادية المضافة ) ، أصبحت نظم قياس وتقييم الأداء تُشتق من إستراتيجيات المنظمة ، ومن ثم ظهرت العديد من التوجهات لتطوير نظم قياس وتقييم الأداء لجعلها متماشية مع مواصفات بيئة الأعمال السائدة حالياً ، ومن أهم هذه النظم المعاصرة منشور الأداء ، هرم الأداء ، لوحة الأدوات ، و بطاقة القياس المتوازن للأداء . (فايزة محمود ، ٢٠٠٥ ، ص٥١؛ رزان حسين ، ٢٠٠٧، ص٣٤-٣٧ ؛ علاء البتانونى ، ٢٠١١، ص٤١٦-٤١٩ )

وتُعتبر بطاقة القياس المتوازن للأداء من أهم النظم الحديثة لإدارة الأداء حيث يُعطى للإدارة العليا نظرة شاملة عن الأداء من خلال إحتوائه على مقاييس مالية تظهر نتائج الأحداث والقرارات الماضية ومقاييس غير مالية تُسهم فى توفير معلومات عن الأنشطة والعمليات التى ستقود الأداء المالى فى المستقبل ، بالإضافة إلى أن العديد من الدراسات قد أثبتت فاعليته فى تحسين الأداء فى المنظمات التى

طبقته باختلاف أنواعها وأحجامها وطبيعة عملها سواء كانت منظمات صناعية تحويلية أو تجميعية أو منظمات خدمية أو حكومية أو منظمات غير هادفة للربح .  
(فايزة محمود، ٢٠٠٥، ص٥٢، ٥٣)

٤. بطاقة القياس المتوازن كأداة لتقويم أداء المنظمة في ظل قرار الاعتماد على مصادر خارجية

لقد تبين من الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين قرار Outsourcing وأداء المنظمة، أنها لم تتفق على نتيجة حاسمة بشأن تلك العلاقة بالإضافة إلى عدم تناولها لأثر قرار Outsourcing على كافة جوانب الأداء بالمنظمة، الأمر الذي دفع الباحث إلى إقتراح إستخدام أسلوب بطاقة القياس المتوازن للأداء BSC في محاولة لتقليص الفجوة البحثية . لذا سيتم توضيح هذا الأسلوب من خلال العناصر التالية :

١.٤ ماهية بطاقة القياس المتوازن للأداء .

٢.٤ مبررات إختيار بطاقة القياس المتوازن للأداء كأداة لدراسة أثر قرار Outsourcing على أداء المنظمة .

٣.٤ تطبيق بطاقة القياس المتوازن للأداء في ظل إتخاذ المنظمة لقرار Outsourcing

٤.٤ مقومات تطبيق بطاقة القياس المتوازن للأداء.

١.٤ ماهية بطاقة القياس المتوازن للأداء

تم تقديم بطاقة القياس المتوازن أول ظهورها على أنها إطار لقياس أداء المنظمات ، وبناءً على ذلك عرّفها Kaplan & Norton بأنها : مجموعة من مقاييس الأداء التي تعطي المديرين صورة سريعة و شاملة عن أعمال المنظمة، وتستخدم البطاقة مقاييس مالية توضح نتائج تصرفات قد تم إتخاذها سابقاً و تستكمل هذه المقاييس بمقاييس تشغيلية : رضاء العميل ، عمليات تشغيل داخلية ، إبتكار و تطوير الأنشطة ، وتعتبر المقاييس التشغيلية محرك الأداء المالي المستقبلي .(رزان حسين، ٢٠٠٧، ص٥٠)

و تتكون بطاقة القياس المتوازن للأداء من أربعة أبعاد أساسية وهي: البعد المالي، بُعد العميل ، بُعد عمليات التشغيل الداخلية، بُعد التعلم والنمو، وهي تمثل ثلاثة قطاعات هامة من الأطراف ذات المصلحة بالمنظمة وهم : المساهمون و العملاء والعمالين . ويجب أن تتلائم المقاييس التي يتم إختيارها في كل جانب من هذه الجوانب مع إستراتيجية المنظمة، بحيث يتم تحقيق التوازن بين الأهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل وبين المخرجات المرغوب فيها ومحركات الأداء لهذه المخرجات ، ويُمكن تقليص أو زيادة هذا العدد تبعاً للجوانب الأساسية في المنظمة

والإستراتيجية التي تتبعها المنظمة. (داليا محمد ،٢٠١٠، ص١٥٢، ١٦١؛ رزان حسين، ٢٠٠٧، ص٦٢)

تحقق بطاقة القياس المتوازن للأداء العديد من المزايا للإدارة ،والتي من أهمها : أنها توفر فى تقرير إدارى واحد مجموعة من المؤشرات التى تحتاج إليها الإدارة عن وجهة نظر العملاء تجاه المنظمة ، وتطوير الجودة ، والتخطيط طويل الأجل ، بالإضافة إلى أنها تترجم رؤية المنظمة فى مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء والتي تشمل مقاييس المخرجات، ومحركات الأداء لهذه المخرجات . (داليا محمد ،٢٠١٠، ص١٥١)

#### ٢.٤ مبررات إختيار بطاقة القياس المتوازن للأداء كأداة لدراسة أثر قرار Outsourcing على أداء المنظمة .

يمكن تناول هذه المبررات من خلال المحاور التالية :

المحور الأول : يُعد أسلوب BSC أفضل الأساليب المقترحة فى العقدین الأخيرین لتحقيق تكامل فعال بين المقاييس المالية وغير المالية للأداء لعدة أسباب أهمها ( عبده مصطفى،٢٠٠٩، ص٦٠):

- متعدد الأبعاد؛ حيث يستكمل المقاييس المالية بمقاييس أخرى غير مالية تمثل محركات.

للأداء المالى.

- يوازن بين مجالات عديدة قصيرة وطويلة الأجل، داخلية وخارجية، مالية وتشغيلية وإستراتيجية.

- يحقق ترابطاً منطقياً لأبعاد الأداء من منظور السبب والنتيجة .

ويُعد قيام أسلوب BSC بتحقيق تكامل فعال بين المقاييس المالية وغير المالية مفيداً فى دراسة آثار قرار Outsourcing على أداء المنظمة ، وذلك لأن قرار Outsourcing يخلق قيمة غير ملموسة كبيرة للمنظمات مثل المهارة فى التكيف مع ظروف بيئة الأعمال المتغيرة ، تحسين الجودة أو الإنتاجية ، سرعة الإستجابة لتغيرات السوق وهلم جراً ، وهذا لا توفره المقاييس المحاسبية التقليدية (مثل العائد على الأصول ، العائد على حقوق الملكية ، العائد على المبيعات) والتي تهتم بمكونات القيمة الملموسة فقط . (Bin Jiang et al. , 2007,P.886)

المحور الثانى : يتناسب أسلوب BSC مع تقييم الآثار المترتبة على قرار

Outsourcing على أداء المنظمة، من حيث شمول هذا الأسلوب على أربعة أبعاد

أساسية للأداء يمكن من خلالها تقييم الأداء الكلى للمنظمة (وهم: البعد المالى، بعد العميل، بعد عمليات التشغيل الداخلية ، بعد التعلم والنمو) ، ويُعد هذا مفيداً فى دراسة

آثار Outsourcing على أداء المنظمة و ذلك لأن Outsourcing له العديد من الآثار المحتملة على كلٍ من الأداء المالى وغير المالى للمنظمة والتي يُمكن تناولها من منظور الأبعاد الأربعة لأسلوب BSC المُقترح ، وذلك على النحو التالى :

**أولاً : البعد المالى :** يُعد مقياس الربحية أهم معيار لتقييم أداء المنظمة، فمؤشرات الربحية تقيس العائد الذى يتسلمه ملاك المنظمة من إستثماراتهم فيها (Bin jiang et al. ,2006,P.1284). ويمكن للـ Outsourcing زيادة الربحية للمنظمة فى نواحٍ عديدة أهمها أن قرار Outsourcing يُتيح للمنظمة تحسين جودة المنتج من خلال الإعتدال على المصادر الخارجية التى تتوافر لديها مهارات متخصصة وتكنولوجيات متقدمة وخبرات غير متوفرة فى المنظمة، الأمر الذى يساعد فى تحسين أداء المنظمة مما سينعكس فى تحسن المؤشرات المالية للمنظمة. (فايزة عبيد الله، ٢٠١١، ص٨٦، ٨٨).

**ثانياً: بعد العميل :** يُمكن أن يساعد Outsourcing المنظمة على تحقيق أهدافها المتعلقة بهذا البعد من خلال مساعدتها على تحقيق تحسين فى العناصر التى تحظى باهتمام العميل، ويُمكن توضيح ذلك كما يلى:

• **الوقت / دورة التسليم :** حيث يُتيح الـ Outsourcing للمنظمات سرعة الإستجابة إلى رغبات العملاء ، والتي أصبحت متغيرة بسبب إنفتاح الأسواق وإتساعها وظهور أسواق جديدة ، تلك المتطلبات قد تأخذ شكل تقاليد فى الطلب أو تغيرات فى الخصائص المطلوبة فى المنتج. (James R.kroes & Soumen Ghosh,2010,p.126,127 ؛ فايزة عبيد الله، ٢٠١١، ص٨٩)

• **الجودة :** حيث يُعتبر تحسين جودة المنتج أحد الدوافع الرئيسة للـ Outsourcing، وذلك من خلال الإعتدال على المصادر الخارجية التى تتوافر لديها مهارات متخصصة وتكنولوجيات متقدمة وخبرات غير متوفرة فى المنظمة. (فايزة عبيد الله، ٢٠١١، ص٨٨)

**ثالثاً : بعد عمليات التشغيل الداخلية :** حيث تتمثل علاقة Outsourcing بعمليات التشغيل الداخلية للمنظمة من خلال آثاره المحتملة على كلٍ من العمليات المرتبطة بالإبتكار والتجديد، والعمليات التشغيلية ، ويُمكن إيضاح ذلك كما يلى :

**أ- علاقة Outsourcing بالعمليات المرتبطة بالإبتكار والتجديد :** والتي تتمثل فى أن قرار Outsourcing قد يترتب عليه نقص القدرة على الإبتكار نتيجة نقص البحث والتطوير طويل الأجل فيما يتعلق بالنشاط الذى تم فيه الإعتدال على مصدر خارجي،

مما قد يؤدي إلى أن تفقد المنظمة متابعة الإنجازات التكنولوجية الجديدة التي توفر فرص إبتكارات متعلقة بالمنتج والعملية. (Selnur Guzel,2008,P.48)

ب- علاقة Outsourcing بالعمليات التشغيلية : والتي يُمكن إيضاحها من خلال آثاره المحتملة على كل من التكلفة ، الجودة ، والرقابة على العمليات التشغيلية ، و ذلك كما يلي- على التوالي :

\* يُمكن لـ Outsourcing أن يحقق وفورات في التكاليف وذلك من خلال ما يلي (فايزة عبيد الله، ٢٠١١، ص٨٦؛ فريد على، ٢٠٠٥، ص١٠٣) :

- تحول العديد من التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة فبدلاً من الإستثمار طويل الأجل يتم دفع مقابل جارى للموردين ، وبالتالي يتم تحويل التكلفة الرأسمالية إلى تكلفة جارية دون الحاجة إلى إستثمارات كبيرة.
- الوفورات التي تنتج عن تخفيض التكاليف الإدارية السنوية نتيجة تنفيذ بعض أنشطة المنظمة في منظمات أخرى ،مثل: الوفر في تكاليف تعيين عدد كبير من الإداريين وتكاليف تحديث نظام الإدارة الذى سيصبح أقل تعقيداً بعد إتخاذ القرار.

\* يساعد Outsourcing على تحسين جودة المنتج/ الخدمة التي تقدمها المنظمة إلى عملائها من خلال إعتداد المنظمة على المصادر الخارجية التي يتوافر لديها مهارات متخصصة وتكنولوجيات متقدمة وخبرات غير متوفرة فيها ، الأمر الذى سيؤدى إلى تحسين جودة المنتج /الخدمة. ( فايزة عبيد الله ، ٢٠١١، ص٨٨) ، بالإضافة إلى أن قرار Outsourcing يُتيح للمنظمة التركيز فى أداء المهام أو الأنشطة التي تقوم بها بشكل أفضل مما سينعكس على تحسين جودة المنتج / الخدمة التي تقدمها.(Selnur Guzel,2008,P.47)

\* قد يؤدي Outsourcing إلى ضعف الرقابة الإدارية نتيجة تحويل بعض أقسام وعمليات المنظمة إلى مصادر خارجية بعيدة عن مقر عمل المنظمة ، حيث لا يوجد مورد خارجى يُمكنه أن يتطابق مع مستويات الإستجابة والخدمة التي تُقدمها الوظيفة داخل المنظمة ، وذلك لأن منظمة المورد الخارجى لا تخضع لنفس الرقابة والتوجه الإدارى كالموظفين فى الداخل . (Bharat Vagadia,2012,P.139)

رابعاً : بُعد التعلم والنمو : حيث يتضح أثر Outsourcing على بعد التعلم والنمو من خلال أثره على قدرات ومهارات العاملين (الأفراد) ؛ حيث قد يترتب عليه آثار سلبية تتمثل فى سوء معنويات الموظفين ، لأن غالباً ما ينتج عنه تسريح للموظفين أو

نقل الموظفين الحاليين إلى المصدر الخارجى ، الأمر الذى قد يؤثر سلباً على الروح المعنوية والثقة لدى باقى الموظفين نتيجة الخوف من فقد عملهم فى المستقبل .  
(Selnur Guzel,2008,P.49)

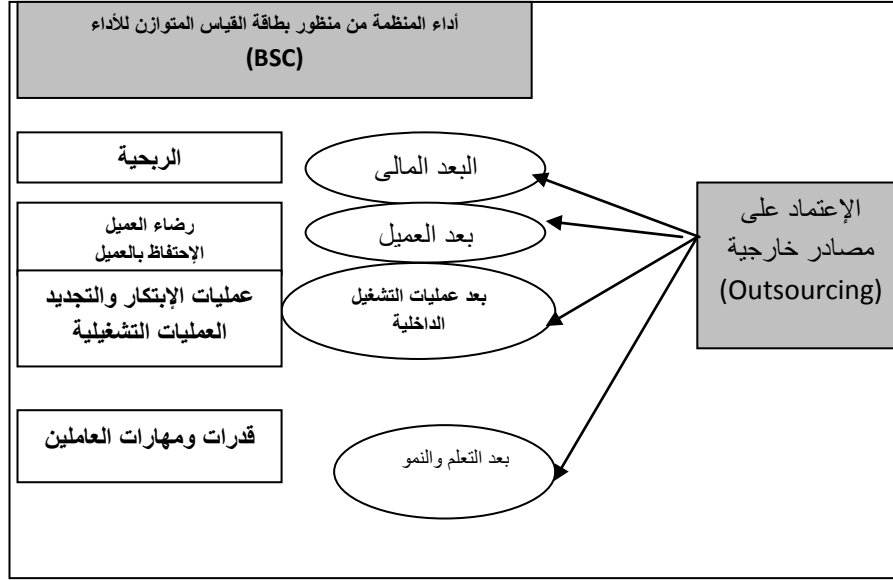
**المحور الثالث :** يُعد أسلوب BSC مناسباً لتقويم أداء المنظمة بعد عملية القياس ، وذلك من خلال ما يوفره من تغذية عكسية دقيقة تُفيد فى أغراض الرقابة ؛ حيث أنه يُعطى للإدارة العليا صورة سريعة شاملة عن الأداء ، كما أنه يوضح ويبرز الانحرافات عن الأداء سواء كانت سلبية أم إيجابية والمسؤولين عنها . (مروة السيد ، ٢٠١٤، ص١٨٨)

وتُعد التغذية العكسية ضرورية للإدارة العليا ، لأنها تمثل مرشد لسلوك المديرين فى المستقبل ، حيث تتم الإستفادة منها لأغراض التقويم والتشخيص والعلاج ، وبالتالي تُعد التغذية العكسية هامة سواء للقرارات الإستراتيجية أو التشغيلية . (مروة السيد، ٢٠١٤، ص ١٩٣)

ويُعد أسلوب BSC مناسباً فى دراسة أثر قرار Outsourcing على أداء المنظمة من خلال ما يوفره من تغذية عكسية تُفيد فى تقويم الأداء وترشيد قرار Outsourcing فى المستقبل . حيث أن عملية ترشيد القرار الإستراتيجى تعتمد على إستخدام الأدوات العلمية للقياس والتقييم التى توفر تغذية عكسية تعكس الواقع الفعلى ، لتصحيح نتائج قرارات سابقة والعمل على تقويمها فى حالة الانحراف عن المخطط أو تدعيمها والتأكيد عليها فى حالة إنتهاجها المسار الصحيح ، للتأثير على القرار الإستراتيجى المستقبلى . (مروة السيد ، ٢٠١٤، ص، ٢١٠)

فى ضوء المبررات السابقة يمكن توضيح الدور الذى يمكن أن يقوم به أسلوب BSC فى تقويم أداء المنظمات التى تتخذ قرار Outsourcing من خلال الشكل رقم (١) التالى :





شكل رقم (١) : أسلوب BSC المقترح إستخدامه لدراسة آثار Outsourcing على أداء المنظمة

(المصدر : إعداد الباحثة )

يوضح الشكل (١) السابق أنه يمكن دراسة آثار Outsourcing على أداء المنظمة من خلال مقاييس الأداء التي يوفرها مدخل BSC والموزعة بين الأبعاد الأربعة ؛ المالي، العميل، عمليات التشغيل الداخلية ، التعلم والنمو، وذلك كما يلي :

بالنسبة للبعد المالي؛ يمكن دراسة أثر Outsourcing من خلال أثره على ربحية المنظمة .

وبالنسبة لبعد العميل ؛ يمكن دراسة أثر Outsourcing في هذا البعد من خلال أثره على رضاء العميل و الإحتفاظ بالعميل .

وبالنسبة لبعد عمليات التشغيل الداخلية ؛ يمكن دراسة أثر Outsourcing من خلال أثره على عمليات الإبتكار والتجديد و العمليات التشغيلية.

وبالنسبة لبعد التعلم والنمو ؛ يمكن دراسة أثر Outsourcing من خلال أثره على قدرات ومهارات العاملين (المتتملة في رضاء العاملين و معدلات الحفاظ على العاملين) .

بالإضافة إلى أنه يمكن الإستفادة من التغذية العكسية التي يوفرها أسلوب BSC بعد قياس وتقييم الأداء ، في ترشيد قرار Outsourcing فيما بعد .

### ٣.٤ تطبيق بطاقة القياس المتوازن للأداء في ظل إتخاذ المنظمة لقرار Outsourcing.

يُمكن تطبيق أسلوب BSC لتقويم أداء المنظمة في ظل إتخاذها لقرار Outsourcing ، إستناداً إلى الخطوات الرئيسة التي حددها كلاً من Kaplan & Norton ، والتي يُمكن عرضها على النحو التالي ( جودة عبد الرؤوف ، ٢٠٠٨ ، ص٢٢ ، ٢٣ ؛ ريهام محمد ، ٢٠١١ ، ص١٥٩ ، ١٦٠ ) :

أولاً : توضيح رؤية وإستراتيجية المنظمة وترجمتها إلى أهداف محددة ، وتطوير مجموعة من مقاييس الأداء التي تعكس مدى تنفيذ الأهداف المحددة .

ولقد أشارت دراسة ( ضحى عداس ، ٢٠٠٨ ، ص ١٤٥ ) إلى أنه لا بد من الإشارة في هذه الخطوة إلى أن قرار Outsourcing يعتبر بمثابة المحرك الأساسي في تحديد الأهداف الإستراتيجية ، مما يعنى أن يتم وضع تلك الأهداف إعتماًداً على هذا الأساس ، وبالتالي يجب أن تأخذ المنظمة في الإعتبار أن هناك مصدر خارجي سوف يساهم في أداء بعض عملياتها وأنشطتها وهذا يتطلب تحديد مقاييس لأداء ورقابة ما يقوم به هذا المصدر ، وتحديد الأهداف التي يجب أن يتم تحقيقها نتيجة الإعتماذ على مصدر خارجي ، والعلاقات المتداخلة بين هذه الأهداف وباقي الأهداف الإستراتيجية للمنظمة.

ثانياً : ربط وتوصيل إستراتيجية وأهداف المنظمة إلى وحدات الأداء الداخلية ومجموعات العمل والأفراد ، ويجب أن تتوافق مقاييس الأداء على مستوى وحدات الأداء مع رؤية الوحدة وإستراتيجيتها ومستوى التكنولوجيا ودرجة الثقافة التنظيمية السائدة فيها .

ثالثاً : التخطيط ووضع القيم المستهدفة لتحقيق التكامل بين خطط الأعمال والخطط المالية ، وأيضاً لتوفير أساس لتوزيع الموارد التي غالباً ما تتمتع بندرة نسبية على الأبعاد الأربعة التي تقوم عليها بطاقة المقاييس المتوازنة للأداء .

رابعاً : التغذية العكسية والتعلم وتهدف هذه الخطوة إلى توفير العناصر الأساسية اللازمة لمراجعة إستراتيجية تنظيم الأعمال في ضوء التقويم المستمر للأهداف ، ومن ثم فإن بطاقة المقاييس المتوازنة للأداء تساعد المنظمات على تعديل رؤيتها وإستراتيجيتها لتناسب مع الظروف البيئية والتنظيمية والتكنولوجية المتغيرة ، كما يوفر قاعدة حيوية ضرورية لعملية التعلم الإستراتيجي .

#### ٤.٤ مقومات تطبيق بطاقة القياس المتوازن للأداء.

إن نجاح أسلوب BSC المقترح إستخدامه لتقويم أداء المنظمة في ظل قرار Outsourcing يتوقف على توافر مجموعة من المقومات والدعائم الرئيسة لعملية

تقويم الأداء فى أى منظمة ، وتتمثل هذه المقومات فى ( بسة الباز، ٢٠١٢، ص٩٠، ٩١ ؛ عبده مصطفى ، ٢٠٠٩، ص١٦٩-١٩٥) :

#### ١.٤.٤ تعميق الروابط والعلاقات السببية فيما بين مقاييس الأداء

يُعد وجود علاقات للسبب والنتيجة فيما بين المقاييس هاماً لتحقيق تحسين فى دقة التنبؤات، ودعم إتخاذ القرار وتحقيق الإتصال الفعال فيما بين مستويات التنظيم، والتعلم المستمر وإتساق الأهداف .

#### ٢.٤.٤ تطوير نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية لدعم التكامل فيما بين المقاييس

حيث يُعد أحد متطلبات التصميم والتنفيذ الناجح لهذه البطاقة ضرورة تطوير نظم المعلومات المحاسبية والإدارية لدعم إختيار وتشغيل مقاييس الأداء على الأبعاد المختلفة للبطاقة بصفة خاصة المقاييس غير المالية .

#### ٣.٤.٤ توفير الكوادر البشرية المدربة:

وذلك لأن ندرة الكوادر البشرية المدربة على مفاهيم وآليات تطبيق مدخل BSC يُعد من أهم معوقات تطبيقه فى المنظمات العربية .

#### ٥. الدراسة التطبيقية .

إستكمالاً للفائدة المرجوة من هذه الدراسة ، قام الباحث بإجراء دراسة تطبيقية لإختبار فروض الدراسة من خلال إعداد قائمة إستقصاء إستهدف من خلالها إستطلاع آراء عينة مكونة من ٣٠ مفردة من المديرين والمشرفين فى الأقسام المختلفة بشركة الإسكندرية لمنتجات الكاوتشوك والبلاستيك والمنتجات المعدنية – إحدى شركات مجموعة حجازى للصناعات المغذية للسيارات. ولقد تضمنت قائمة الإستقصاء قسمين ؛ القسم الأول يشمل أسئلة هدفها جمع بيانات عامة عن مفردات العينة ، والقسم الثانى يشمل أسئلة هدفها إختيار فروض الدراسة الأربعة ، فالسؤال الأول متعلق بالمتغير المستقل للفروض الأربعة وهو قرار Outsourcing ، بينما كلٍ من السؤال الثانى والثالث والرابع والخامس متعلق بالمتغيرات التابعة لفروض الدراسة ، وهى الأداء المالى ، الأداء المتعلق بالعميل ، أداء عمليات التشغيل الداخلية ، والأداء المتعلق بالنمو والتعلم ، وذلك على التوالى

ولتحقيق الهدف من الدراسة التطبيقية ، قام الباحث بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث ، وهى :

١.٥ أسباب إختيار الشركة محل الدراسة

٢.٥ التحليل الإحصائى الوصفى

٣.٥ إختبارات الفروض

## ١.٥ أسباب إختيار الشركة محل الدراسة .

يوجد سببان رئيسيان دفعا الباحثة إلى إختيار شركة الإسكندرية للمنتجات المعدنية محلاً للدراسة ، وهما :

**السبب الأول :** وهو متعلق بموضوع **Outsourcing** ، والذي يُمكن إيضاحه كما يلي :

قامت الشركة بإتخاذ قرار Outsourcing فى أحد أنشطة التصنيع الخاصة بأحد منتجاتها عام ٢٠١٢م ؛ حيث قامت بالإعتماد على مصدر خارجى محلى Near shore Outsourcing فى أحد أنشطة إنتاج منتج الإكصدام الخلفى الخاص بموديلات السيارة ISUZU-TFR التابعة لشركات جنرال موتورز، وذلك بسبب زيادة كمية الطلب على منتج الإكصطدام الخلفى عام ٢٠١٢م بما تجاوز الطاقة الإنتاجية للمصنع المتعلقة بنشاط إنتاج قطعة كاوتش الإكصدام الخلفى .

تعافت الشركة وقتئذٍ لمدة عام مع مصدر خارجى محلى وهو إحدى المصانع الصغيرة المتخصصة فى إنتاج الكاوتش - بمنطقة البقلية / محافظة الدقهلية ، وذلك لعدة أسباب ، أهمها : ضمان الجودة بالمواصفات المطلوبة نظراً لأن مالك المصنع كان فى وقتٍ سابق عاملاً بالشركة محل الدراسة ، ومن ثم فهو الأكثر دراية بإنتاج هذا المنتج دوناً عن غيره من المصانع الأخرى المحيطة بالشركة . السبب الثانى ، وهو قُرب المصنع (المصدر الخارجى) من الشركة محل الدراسة.

**السبب الثانى :** وهو متعلق بفلسفة تقويم الأداء الحالية داخل الشركة والتي تناسبت مع إمكانية تطبيق أسلوب BSC المقترح إستخدامه فى دراسة أثر قرار Outsourcing على الأداء ، حيث إتضح للباحثة أن الشركة تطبق وبدرجات متفاوتة الأبعاد التي يتضمنها مدخل BSC ، و يُمكن إيضاح ذلك فى النقاط التالية:

١- بالنسبة لتقييم الأداء المالى ؛ فهو يتم بناءً على مجموعة من المعايير التي وضعتها شركة جنرال موتورز - حيث أن الشركة محل الدراسة أحد مورديها - ، ويتم التقييم سنوياً من خلال أحد مكاتب التحليل المالى .

٢- بالنسبة للأداء غير المالى للشركة ؛ تقوم بالإرتقاء بنظام إدارة الجودة ليتطابق مع المواصفات العالمية ISO/TS 16949:2009. وهو عبارة عن معيار عالمي الانتشار تم إصداره بواسطة فرقة العمل الدولية للسيارات (IATF) ، ويوضح هذا المعيار المتطلبات الخاصة بنظام الجودة لعمليات التصميم/التطوير والإنتاج والتثبيت والصيانة الخاصة بالمنتجات المرتبطة بالسيارات، ويتضمن هذا المعيار جوانب الأداء غير المالى التي تشملهم بطاقة القياس المتوازن للأداء ، وهم أداء المنظمة المتعلق بالعميل ، أداء عمليات التشغيل الداخلية ، أداء المنظمة المتعلق بالنمو والإبتكار. ويتم التقييم سنوياً من خلال شركة SGS Egypt والتي تقوم بإجراءات المراجعة والتقييم لمدى إلتزام الشركة بالمعيار ISO/TS 16949:2009.

## ٢.٥ التحليل الإحصائي الوصفي

بعد ترميز وتفرغ البيانات، تم استخدام الإصدار الثاني والعشرون من البرنامج الإحصائي Statistical Package for Social Sciences (SPSS) في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية على النحو التالي :

١/٢/٥ ثبات وصدق الاستقصاء.

٢/٢/٥ الأهمية النسبية لأسئلة الدراسة.

١/٢/٥ ثبات وصدق الاستقصاء.

تم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ (Alpha) لأسئلة قائمة الاستقصاء ، وهو ما يسمى بمعامل الاعتمادية ، وذلك لبحث مدى الإعتماد على نتائج الدراسة التطبيقية في تعميم النتائج ، كما تم استخدام معامل الصدق والذي يساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول رقم (١) التالي :

جدول رقم (١) : معاملي الثبات والصدق لاستمارة الاستقصاء

الأسئلة	البيان	معامل الثبات (Alpha)*	معامل الصدق
الثاني	الاداء المالي للشركة	0.747	.864
الثالث	أداء الشركة المتعلق بالعميل	0.775	.880
الرابع	أداء عمليات التشغيل الداخلية للشركة	0.825	.908
الخامس	أداء الشركة المتعلق بالتعلم والنمو	0.802	.896

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS

وباستعراض الجدول رقم (١) يتضح أن قيم معامل الثبات مقبولة لجميع الأسئلة، حيث تم حساب معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستقصاء التي تأخذ شكل ليكرت الخماسي وتتكون من أكثر من عنصر وعلى ذلك لم يتم حساب معاملي الثبات والصدق للسؤال الأول لأنه عبارة عن عنصر واحد ، بالإضافة إلى أن معاملات الصدق الذاتي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لتحقيق أهداف البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم المخرجات على المجتمع ككل.

٢/٢/٥ الأهمية النسبية لأسئلة الدراسة.

تم حساب الأهمية النسبية وفقاً لآراء عينة الدراسة لكل سؤال من أسئلة قائمة الاستقصاء، وذلك بهدف ترتيب أهم المؤشرات (المتغيرات) داخل كل بعد من أبعاد الدراسة. ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول رقم (٢) كما يلي :

الجدول (٢) : الأهمية النسبية لأسئلة الدراسة

الأهمية النسبية %	العناصر	السؤال
89.33	مدى الاعتماد الشركة على مصادر خارجية فى نشاط تصنيع الكاوتشوك الخاص بمنتج الإكصدام الخلفى	الأول
69.33	زيادة العائد على الأصول	الثاني
74.00	زيادة هامش الربح التشغيلى .	
73.33	زيادة العائد على القيمة الاقتصادية المضافة .	الثالث
86.67	يوجد مستوى مقبول من رضاء العملاء على المنتجات المقدمة من الشركة	
48.67	إنخفاض عدد الشكاوى المقدمة من العملاء .	
80.67	زيادة معدل نمو الإيرادات من العملاء الحاليين وزيادة تكرار شراؤهم لمنتجات الشركة	
87.33	إنخفاض زمن دورة التسليم للعميل .	
87.33	زيادة نسبة الإلتزام بمواعيد التسليم .	
40.00	إنخفاض معدلات الإنتاج المعيب التى يتم إكتشافها بواسطة العملاء .	
40.67	إنخفاض عدد طلبات الإصلاح خلال فترة الضمان .	
42.00	تخفيض تكاليف إصلاح أو إستبدال البضاعة خلال فترة الضمان .	
46.00	إنخفاض زمن إبتكار أو تطوير منتجات جديدة وتقديمها إلى السوق	
43.33	إنخفاض نسبة تكاليف البحوث والتطوير إلى إجمالى المبيعات	
76.00	زيادة الإنتاجية الكلية " المتمثلة فى نسبة إجمالى المخرجات إلى إجمالى المدخلات" .	
77.33	إنخفاض التكلفة فى الأجل القصير	
47.33	توليد النقدية الناتجة عن بيع الأصول أو نقل موظفين إلى المصدر الخارجى .	
46.67	سرعة تغيير تشكيلة المنتجات .	
60.67	إنخفاض زمن الإنتاج بما يحقق إستجابة سريعة لمتطلبات العملاء .	
44.67	إنخفاض تكاليف الجودة .	
78.00	زيادة تركيز الشركة على الأنشطة التى تمتلك فيها كفاءة أساسية ، مما إنعكس فى إرتفاع جودة المنتج الذى تقدمه .	
41.33	إنخفاض المبادرة والإبتكار من قبل العاملين .	
46.00	زيادة معدل دوران العمالة .	الخامس
47.33	إرتفاع طلبات إنتقال العاملين من وإلى الشركة .	
46.67	إنخفاض إنتاجية العاملين " المُقاسة بالإيرادات لكل عامل أو القيمة المُضافة لكل عامل(بعد إستبعاد تكاليف المواد والخدمات المشتراة من الإسرادات ثم قسمتها على عدد العاملين " )	

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (٢) ما يلي :

أولاً : بالنسبة للسؤال الأول : بلغت الأهمية النسبية لمدى تأييد مفردات العينة لاعتماد الشركة على مصادر خارجية فى نشاط تصنيع الكاوتشوك الخاص بمنتج الإكصدام الخلفى (89.33%)، مما يدل على معظم الآراء تتراوح بين موافق وموافق بشدة وتميل الى أن تكون موافق.

ثانياً : بالنسبة للسؤال الثانى : يمكن ترتيب عناصر الاداء المالى التى تأثرت بقرار Outsourcing من وجهة نظر عينة الدراسة طبقا لمعيار الأهمية النسبية كما يلي :

- زيادة هامش الربح التشغيلي
- زيادة العائد على القيمة الاقتصادية المضافة
- زيادة العائد على الأصول

ثالثاً : بالنسبة للسؤال الثالث : يمكن ترتيب أهم عناصر أداء الشركة المتعلق بالعمل التى تأثرت بقرار Outsourcing من وجهة نظر عينة الدراسة طبقا لمعيار الأهمية النسبية كما يلي :

- انخفاض زمن دورة التسليم للعميل
  - زيادة نسبة الإلتزام بمواعيد التسليم
  - يوجد مستوى مقبول من رضا العملاء على المنتجات المقدمة من الشركة
  - زيادة معدل نمو الإيرادات من العملاء الحاليين وزيادة تكرار شراؤهم لمنتجات الشركة
- رابعاً : بالنسبة للسؤال الرابع : يمكن ترتيب أهم عناصر أداء عمليات التشغيل الداخلية للشركة التى تأثرت بقرار Outsourcing من وجهة نظر عينة الدراسة طبقا لمعيار الأهمية النسبية كما يلي :
- ارتفاع مستوى الجودة للمنتج النهائى نتيجة تركيز الشركة على الأنشطة التى تمتلك فيها كفاءة أساسية .
  - انخفاض التكلفة فى الأجل القصير
  - زيادة الإنتاجية الكلية " المتمثلة فى نسبة إجمالى المخرجات إلى إجمالى المدخلات"
  - سرعة إستلام الطلبات من المصدر الخارجى .

خامساً : بالنسبة للسؤال الخامس : يتضح انخفاض الأهمية النسبية لآراء عينة الدراسة حول جميع عناصر أداء التعلم والنمو للشركة التى تأثرت بقرار Outsourcing ، فكانت أكبر قيمة للعنصر (ارتفاع طلبات إنتقال العاملين من وإلى الشركة) حيث بلغت قيمة الأهمية النسبية (47.33%) مما يدل على أن معظم الآراء تتراوح بين غير موافق ومحايد وتميل إلى أن تكون غير موافق.

### ٣.٥ إختبارات الفروض

١.٣.٥ إختبار الفرض الأول : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية إيجابية لقرار الاعتماد على مصادر خارجية على الأداء المالي للشركة .  
لاختبار هذا الفرض تم استخدام مصفوفة الارتباط لبيرسون والانحدار البسيط ،ويمكن توضيح ذلك كما يلي :

أولاً : مصفوفة الارتباط لبيرسون: يعرض جدول رقم (٣) مصفوفة الارتباط لبيرسون بين متوسط آراء عينة الدراسة حول الاعتماد على مصادر خارجية (كمتغير مستقل) والأداء المالي ( كمتغير تابع )، ويتضح من الجدول وجود ارتباط طردي متوسط ومعنوية عند مستوى معنوية 1% بين الاعتماد على مصادر خارجية والأداء المالي حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (.486).

جدول رقم (٣) : مصفوفة الارتباط لبيرسون بين الاعتماد على مصادر خارجية على الأداء المالي للشركة

الأداء المالي للشركة	الاعتماد على مصادر خارجية	
	1	الاعتماد على مصادر خارجية
1	.486**	الأداء المالي للشركة

\*\* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1%

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

ثانياً : الانحدار البسيط : يعرض جدول رقم (٤) تقديرات نموذج الانحدار البسيط لانحدار المتغير التابع (متوسط آراء العينة حول الأداء المالي للشركة) على المتغير المستقل (متوسط آراء العينة حول الاعتماد على مصادر خارجية)، ويتضح من الجدول معنوية نموذج الانحدار المقدر من خلال قيمة F (8.658) ، وقيمة (sig=0.006)، كما يتضح معنوية معامل الانحدار والحد الثابت عند مستوى معنوية 5% ، وبلغت قيمة معامل التحديد (0.236) مما يدل على ان المتغير المستقل (الاعتماد على مصادر خارجية) يفسر 23.6% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متوسط آراء العينة حول الأداء المالي للشركة)

جدول رقم (٤): تقديرات نموذج الانحدار البسيط

التقديرات				F (sig.)	معامل التحديد R <sup>2</sup>
Sig.	t	β			
.001	3.658	2.010	Constant	8.658	0.236
.006	2.942	.359	X <sub>2</sub>	(0.006)	

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .



مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثاني وصحة الفرض البديل: ( يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية إيجابية بين قرار الاعتماد على مصادر خارجية على الأداء المالي للشركة ) .

٢.٣.٥ إختبار الفرض الثاني: الذى ينص على لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية إيجابية لقرار الاعتماد على مصادر خارجية على الأداء المتعلق بالعميل . لاختبار هذا الفرض تم استخدام مصفوفة الارتباط لبيرسون والانحدار البسيط ، ويمكن توضيح ذلك كما يلى :

أولاً : مصفوفة الارتباط لبيرسون: يعرض جدول رقم (٥) مصفوفة الارتباط لبيرسون بين متوسط اراء عينة الدراسة حول الاعتماد على مصادر خارجية (كمتغير مستقل) والأداء المتعلق بالعميل ( كمتغير تابع )، ويتضح من الجدول وجود ارتباط طردى قوى ومعنوية عند مستوى معنوية 1% بين الاعتماد على مصادر خارجية والأداء المتعلق بالعميل حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (.777).

جدول رقم (٥) : مصفوفة الارتباط لبيرسون بين الاعتماد على مصادر خارجية على الأداء المتعلق بالعميل

الأداء المتعلق بالعميل	الاعتماد على مصادر خارجية	
	1	الاعتماد على مصادر خارجية
1	.777**	الأداء المتعلق بالعميل

\*\* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1%

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

ثانياً : الانحدار البسيط : يعرض جدول رقم (٦) تقديرات نموذج الانحدار البسيط لانحدار المتغير التابع (متوسط اراء العينة حول الأداء المتعلق بالعميل) على المتغير المستقل (متوسط اراء العينة حول الاعتماد على مصادر خارجية)، ويتضح من الجدول معنوية نموذج الانحدار المقدر من خلال قيمة F (42.574) ، وقيمة (sig=0.000)، كما يتضح معنوية معامل الانحدار وعدم معنوية الحد الثابت عند مستوى معنوية 5% ، وبلغت قيمة معامل التحديد (0.603) مما يدل على ان المتغير المستقل (الاعتماد على مصادر خارجية) يفسر 60.3 % من التغيرات التى تحدث فى المتغير التابع (متوسط اراء العينة حول الأداء المتعلق بالعميل).

جدول رقم (٦) : تقديرات نموذج الانحدار البسيط

التقديرات			F (sig.)	معامل التحديد R <sup>2</sup>
Sig.	t	β		
.506	.674	.303	42.574	0.603
.000	6.525	.650	(0.000)	

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثالث وصحة الفرض البديل:  
(يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية إيجابية بين قرار الاعتماد على مصادر خارجية على الأداء المتعلق بالعميل).

**٣.٣.٥ إختبار الفرض الثالث:** لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية إيجابية لقرار الاعتماد على مصادر خارجية على أداء عمليات التشغيل الداخلية .  
لاختبار هذا الفرض تم استخدام مصفوفة الارتباط لبيرسون والانحدار البسيط، ويمكن توضيح ذلك كما يلي :

أولاً : مصفوفة الارتباط لبيرسون: يعرض جدول رقم (٧) مصفوفة الارتباط لبيرسون بين متوسط اراء عينة الدراسة حول الاعتماد على مصادر خارجية (كمتغير مستقل) وأداء عمليات التشغيل الداخلية ( كمغير تابع)، ويتضح من الجدول وجود ارتباط طردى قوى ومعنوية عند مستوى معنوية 1% بين الاعتماد على مصادر خارجية وأداء عمليات التشغيل الداخلية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (.762).

جدول رقم (٧) : مصفوفة الارتباط لبيرسون بين الاعتماد على مصادر خارجية على أداء عمليات التشغيل الداخلية

أداء عمليات التشغيل الداخلية	الاعتماد على مصادر خارجية	
	1	الاعتماد على مصادر خارجية
1	.762**	أداء عمليات التشغيل الداخلية

\*\* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1%

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

ثانياً: الانحدار البسيط: يعرض جدول رقم (٨) تقديرات نموذج الانحدار البسيط لانحدار المتغير التابع (متوسط اراء العينة حول أداء عمليات التشغيل الداخلية) على المتغير المستقل (متوسط اراء العينة حول الاعتماد على مصادر خارجية)، ويتضح من الجدول معنوية نموذج الانحدار المقدر من خلال قيمة F (38.698) ، وقيمة (sig=0.000)، كما يتضح معنوية معامل الانحدار وعدم معنوية الحد الثابت عند

مستوى معنوية 5% ، وبلغت قيمة معامل التحديد (0.580) مما يدل على ان المتغير المستقل (الاعتماد على مصادر خارجية) يفسر 58.0% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متوسط اراء العينة حول أداء عمليات التشغيل الداخلية).

جدول رقم (٨) : تقديرات نموذج الانحدار البسيط

التقديرات				F (sig.)	معامل التحديد R <sup>2</sup>
Sig.	t	$\beta$			
.148	-1.488	-.920	Constant	38.698	0.580
.000	6.221	.853	X <sub>2</sub>	(0.000)	

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الرابع وصحة الفرض البديل:  
(يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية إيجابية بين قرار الاعتماد على مصادر خارجية على أداء عمليات التشغيل الداخلية )

**٤.٣.٥ إختبار الفرض الرابع :** لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية إيجابية لقرار الاعتماد على مصادر خارجية على الأداء المتعلق بالنمو والتعلم .  
لاختبار هذا الفرض تم استخدام مصفوفة الارتباط لبيرسون والانحدار البسيط ،ويمكن توضيح ذلك كما يلي :

أولاً : مصفوفة الارتباط لبيرسون : يعرض جدول رقم (٩) مصفوفة الارتباط لبيرسون بين متوسط اراء عينة الدراسة حول الاعتماد على مصادر خارجية (كمتغير مستقل) والأداء المتعلق بالنمو والتعلم ( كمتمغير تابع)، ويتضح من الجدول وجود ارتباط عكسى قوى ومعنوية عند مستوى معنوية 1% بين الاعتماد على مصادر خارجية والأداء المتعلق بالنمو والتعلم حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (-.823).

جدول رقم (٩) : مصفوفة الارتباط لبيرسون بين الاعتماد على مصادر خارجية

على الأداء المتعلق بالنمو والتعلم

الأداء المتعلق بالنمو والتعلم	الاعتماد على مصادر خارجية	الأداء المتعلق بالنمو والتعلم
	1	الاعتماد على مصادر خارجية
1	-.823**	الأداء المتعلق بالنمو والتعلم

\*\* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1%

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

ثانياً : الانحدار البسيط : يعرض جدول رقم (١٠) تقديرات نموذج الانحدار البسيط لانحدار المتغير التابع (متوسط اراء العينة حول الأداء المتعلق بالنمو والتعلم) على المتغير المستقل (متوسط اراء العينة حول الاعتماد على مصادر خارجية)، ويتضح من الجدول معنوية نموذج الانحدار المقدر من خلال قيمة F (58.752) ، وقيمة (sig=0.000)، كما يتضح معنوية معامل الانحدار والحد الثابت عند مستوى معنوية 5% ، وبلغت قيمة معامل التحديد (0.677) مما يدل على ان المتغير المستقل (الاعتماد على مصادر خارجية) يفسر 67.7% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متوسط اراء العينة حول الأداء المتعلق بالنمو والتعلم). تليفونيا

جدول رقم (١٠) : تقديرات نموذج الانحدار البسيط

التقديرات				F (sig.)	معامل التحديد R <sup>2</sup>
Sig.	t	β			
.000	11.279	6.935	Constant	58.752	0.677
.000	-7.665	-1.045	X <sub>2</sub>	(0.000)	

المصدر: من إعداد الباحثة من واقع مخرجات برنامج SPSS .

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الرابع وصحة الفرض البديل:

(يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية إيجابية بين لقرار الاعتماد على مصادر خارجية على الأداء المتعلق بالنمو والتعلم).

#### ملخص ، نتائج وتوصيات البحث

شهدت العقود السابقة نمواً ملحوظاً في إتجاه المنظمات نحو الإعتماد على مصادر خارجية كأحد الأساليب التي تستخدمها بشكل كبير في تحسين الوضع التنافسي، ويُقصد بالإعتماد على مصادر خارجية Outsourcing.. تحول المنظمة من إنتاج سلعة أو أداء خدمة داخلها إلى الحصول عليها من مصدر خارجي قد يكون داخل أو خارج حدود الدولة المتواجدة بها المنظمة ، وذلك لعدة أسباب أهمها تحقيق وفورات في التكلفة، و/أو إتاحة الفرصة للتركيز على الأنشطة التي تمثل كفاءات أساسية للمنظمة .

ولقد إتسمت الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين قرار Outsourcing وأداء المنظمة بعدم وجود دليل قاطع بشأن أثر Outsourcing على أداء المنظمة ؛ حيث تباينت نتائج الدراسات السابقة بشأن ذلك وتراوحت النتائج بين عدم وجود أثر ،

وجود أثر إيجابي أو وجود أثر سلبي، بالإضافة إلى عدم تناول الأثر الكلي للـ Outsourcing على كافة جوانب أداء المنظمة ؛ حيث تطرقت بعض الدراسات إلى تناول الأثر على الأداء المالي فقط ، وأخرى تناولت الأثر على أحد جوانب الأداء غير المالي .

ولعلاج هذا القصور الذى تبين من الدراسات السابقة فى هذا الموضوع ، تناول هذا البحث إبراز دور المحاسبة الإدارية فى دراسة أثر قرار الإعتماد على مصادر خارجية على أداء المنظمة لتخفيف الغموض الذى يحيط بالنتائج المترتبة على هذا القرار ، وذلك من خلال إستخدام أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة فى مجال تقويم الأداء و أكثرها شيوعاً وهى بطاقة المقاييس المتوازنة للأداء Balanced Score Card .

حيث تم دراسة أثر Outsourcing على أداء المنظمة من خلال مقاييس الأداء التى يوفرها مدخل BSC والموزعة بين الأبعاد الأربعة ؛ المالي ، العميل ، عمليات التشغيل الداخلية ، التعلم والنمو، وذلك كما يلي :بالنسبة للبعد المالي ؛ يمكن دراسة أثر Outsourcing على ربحية المنظمة.

وبالنسبة لبعد العميل ؛ يمكن دراسة أثر Outsourcing فى هذا البعد من خلال المقاييس المتعلقة بنتائج الأداء (المتتملة فى رضاء العميل و الإحتفاظ بالعميل) و المقاييس المتعلقة بمسببات الأداء (المتتملة فى الوقت والجودة) ،وبالنسبة لبعد عمليات التشغيل الداخلية ؛ يمكن دراسة أثر Outsourcing فى هذا البعد من خلال أثره على عمليات الإبتكار والتجديد و العمليات التشغيلية.

وبالنسبة لبعد التعلم والنمو ؛ يمكن دراسة أثر Outsourcing على هذا البعد من خلال المقاييس المتعلقة بقدرات ومهارات العاملين (المتتملة فى رضاء العاملين و معدلات الحفاظ على العاملين) .

ولقد قام الباحث بإجراء دراسة تطبيقية لإختبار فروض الدراسة من خلال إعداد قائمة إستقصاء إستهدف من خلالها إستطلاع آراء عينة مكونة من ٣٠ مفردة من المديرين والمشرفين فى الأقسام المختلفة بشركة الإسكندرية لمنتجات الكاوتشوك والبلاستيك والمنتجات المعدنية – إحدى شركات مجموعة حجازى للصناعات المغذية للسيارات.

## وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية :

- ١- عدم صحة الفرض الأول وصحة الفرض البديل ؛ بمعنى أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية إيجابية لقرار Outsourcing على الأداء المالى للشركة.
- ٢- عدم صحة الفرض الثانى وصحة الفرض البديل؛ بمعنى أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية إيجابية لقرار Outsourcing على الأداء المتعلق بالعميل.
- ٣- عدم صحة الفرض الثالث وصحة الفرض البديل ؛ بمعنى أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية إيجابية لقرار Outsourcing على أداء عمليات التشغيل الداخلية.
- ٤- عدم صحة الفرض الرابع وصحة الفرض البديل؛ بمعنى أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية إيجابية لقرار Outsourcing على الأداء المتعلق بالنمو والتعلم .
- ٥- بناءً على النتائج السابقة ، يتضح وجود أثر إيجابى لقرار Outsourcing على جوانب أداء المنظمة المتمثلة فى الأداء المالى ، والأداء غير المالى الذى يشمل :الأداء المتعلق بالعميل ، أداء عمليات التشغيل الداخلية ،والأداء المتعلق بالتعلم والنمو ، وهذا يمثل التغذية العكسية التى وفرها أسلوب BSC، ومن ثمّ يمكن إستخدامها فى مساعدة المديرين على ترشيد إتخاذ هذا القرار فيما بعد وذلك فى ضوء النتائج السابقة للقرار على الأداء.

## يوصى الباحث بما يلى :

- ١- ضرورة مراعاة أن التنفيذ الفعال لأنظمة قياس الأداء يتطلب : وجود نظام معلومات فعال ، تمويل كافي لتنفيذ نظام قياس الأداء ، إلتزام من جانب الإدارة العليا ، وعى ومعرفة بنظام قياس الأداء ، و توافق نظام قياس الأداء مع الأهداف الإستراتيجية .
- ٢- ضرورة وجود أداة علمية وعملية متكاملة توفر تغذية عكسية دقيقة ، لتوضح لصناع القرار ما إذا كان القرار الذى تم إتخاذه هو صحيح ، وهذا ما توفره بطاقة القياس المتوازن للأداء .

## المراجع

أولاً : المراجع العربية :

\* الكتب :

- (١) أحمد حامد حجاج، مصطفى عطية الغندور، "المحاسبة الإدارية: تخطيط - رقابة - إتخاذ قرارات"، بدون ناشر، ٢٠٠٨.
- (٣) ري إتش جاريسون، وإريك نورين (ترجمة : محمد عصام الدين زايد ، أحمد حامد حجاج ) ، " المحاسبة الإدارية "، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، ٢٠٠٠ .

\* الدوريات :

- (١) جودة عبد الرؤوف زغلول ، " نموذج مقترح لتطوير نظم قياس الأداء الإستراتيجي متعدد المعايير باستخدام منهج التحليل الدرجي " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، المجلد (٤٥) ، العدد الثاني، ٢٠٠٨ ، ص
- (٢) علاء محمد البتانوني ، "دراسة تحليلية لتطوير أنظمة قياس و إدارة الأداء مع وضع إطار لتحديد العوامل المؤثرة على تصميم و إستخدام مقاييس الأداء غير المالية" ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد الأول ، العدد الثاني، ٢٠١١، ص ٣٩٩-٤٤٠.
- (٣) على مجدى سعد الغرورى ، " نحو نظام متكامل لمقاييس الأداء فى منشآت الأعمال - دراسة تجريبية "، المجلة العلمية لكلية التجارة - فرع جامعة الأزهر للبنات ، العدد الخامس عشر ، يونيو ١٩٩٨ ، ص ٥٣-٨٩ .
- (٤) فايزة عبيد الله ، "دور أدوات إدارة التكلفة بالشركات الصناعية فى تحقيق دوافع التعهيد، مع دراسة إستطلاعية فى مصر" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، المجلد الثامن والأربعون، يوليو ٢٠١١، ص ٨٣-١١٣ .
- (٥) فريد على محمد شوشة ،"النماذج النظرية و التجريبية لإستراتيجيات الإستعانة بالخارجيين(Outsourcing Strategies) - دراسة تحليلية وميدانية بالتطبيق على قطاع التعمير بوزارة الإسكان و المرافق للمجتمعات العمرانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة بنى سويف، العدد الأول، ٢٠٠٥، ص ٩١-١٦٣ .

\* الرسائل :

- (١) بسمة محمود أحمد الباز، التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء وستة سيجما لتقويم أداء

- المنشآت الإنتاجية مع دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة - قسم المحاسبة ، جامعة المنصورة ، ٢٠١٢ .
- (٢) جمال حسن محمد أبو شرح ، "مدى إمكانية تقويم أداء الجامعة الإسلامية بغزة باستخدام بطاقي القياس المتوازن (دراسة ميدانية من وجهة نظر العاملين بالجامعة) ، رسالة ماجستير، غير منشورة ، كلية التجارة - قسم المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية - غزة ، ٢٠١٢ .
- (٣) داليا محمد على أبو طالب ، " تقييم فعالية نظم معلومات المحاسبة الإدارية في تدعيم القياس غير المالي للأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة - دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية المصرية " ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة - قسم المحاسبة ، جامعة القاهرة ، ٢٠١٠ .
- (٤) رزان حسين كمال شهيد ، " التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء- دراسة تطبيقية على قطاع تصنيع المنتجات الزراعية في سوريا " ، رسالة دكتوراة ، غير منشورة ، كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة ، جامعة عين شمس ، ٢٠٠٧ .
- (٥) ريهام محمد مرتضى محمد ، " تقييم نتائج تطبيق نموذج القياس المتوازن للأداء و مشاكله - دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة - قسم المحاسبة و المراجعة ، جامعة الإسكندرية ، ٢٠١١ .
- (٦) ضحى محمد أسعد عداس، "إطار محاسبي لتكامل عمليات المصادر الخارجية وأساليب المحاسبة الإدارية لتحسين الأداء الكلى فى شركات البترول فى سوريا"، رسالة دكتوراه، غير منشورة ، كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس ، ٢٠٠٨ .
- (٧) مروة السيد مهران عثمان ، "إمكانية إستخدام التغذية العكسية لبطاقة القياس المتوازن للأداء فى ترشيد القرار الإستراتيجى (دراسة ميدانية)" ، رسالة ماجستير، غير منشورة ، كلية التجارة - قسم إدارة الأعمال ، جامعة بورسعيد، ٢٠١٤ .
- (٨) عبده مصطفى عبد الغنى ، " إطار محاسبي مقترح لتكامل مقاييس الأداء المالية و غير المالية بهدف إدارة الربحية و دعم إتخاذ القرار " ، رسالة دكتوراة ، غير منشورة ، كلية التجارة - قسم المحاسبة ، جامعة المنصورة ، ٢٠٠٩ .
- (٩) فايزة محمود محمد عبيد الله ، " إطار مقترح لتحسين جودة التقارير الخارجية عن أعمال المنشأة فى ظل إستخدام نظام قياس الأداء المتوازن - مع دراسة تطبيقية " ، رسالة دكتوراة ، غير منشورة ، كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة ، جامعة الإسكندرية ، ٢٠٠٥ .



ثانياً: المراجع الأجنبية :

\* **Books:**

(1) Bharat Vagadia, “ **Strategic Outsourcing- The Alchemy to Business transformation in a globally converged world** “,Springer-verlag Berlin Heidelberg ,2012 .

\* **Peridicals:**

(1) Alaa M. Ghalayini and James S. Noble,” The changing basis of performance measurement” , **International Journal of Operations & Production Management**, Vol. 16 No. 8 1996, pp. 63-80.

(2) Anders Isaksson and Björn Lantz,” Outsourcing strategies and their impact on financial performance in small manufacturing firms in sweden”, **International Journal of Business and Finance Research**,Vol. 9, No. 4, 2015, pp. 11-20

(3) Bin Jiang , Gregory V. Frazier and Edmund L. Prater, "Outsourcing effects on firms’ operational performance :an empirical study", **International Journal of Operations & Production Management**, Vol. 26, No. 12, 2006, pp. 1280-1300.

(4) Bin Jiang and Amer Qureshi ,” Research on outsourcing results:current literature and future opportunities”, **Management Decision**,Vol. 44 No. 1, 2006, pp. 44-55.

(5) Bin Jiang, James A. Belohlav and Scott T. Young ,” Outsourcing impact on manufacturing firms’ value: Evidence from Japan”, **Journal of Operations Management** , vol. 25 , 2007, P.p 885–900.

(6) Gero Weimer & Stefan Seuting,”Information needs in the Outsourcing lifecycle”, **Industrial Management & Data Systems**, Vol.108,No.1,2008,Pp.107-121.

(7) Holger Görg & Aoife Hanley,” International outsourcing and productivity: evidence from the Irish electronics industry”, **North American Journal of Economics and Finance**,vol.16 ,2005,P.p 255–269

(8) James R.Kores & Soumen Ghosh,” Outsourcing congruence with competitive priorities: impact on Supply chain and Firm performance”, **Journal of operations management**,Vol.28,2010,P.p124-143.

- (9) K. Matthew Gilley & Abdul Rasheed , “Making More by Doing Less: An Analysis of Outsourcing and its Effects on Firm Performance”, **Journal of Management** , Vol. 26, No. 4, 2000,pp. 763–790.
- (10) Lars Bengtsson, Robin von Haartman and Mandar Dabhilkar,” Low-Cost versus Innovation: Contrasting Outsourcing and Integration Strategies in Manufacturing, **Creativity and Innovation Management**, Vol. 18,2009, pp. 35–47.
- (11) Masaaki Kotabe, Michael J.Mol, "Outsourcing and financial performance :A negative curvilinear effects ", **Journal of Purchasing & Supply Management**, 15, 2009,pp. 205–213.
- (12) Monica Belcourt, “Outsourcing-The benefits and the risks”,**Human Resource Management Review**,Vol.16,2006,P.p269-279.
- (13) Peter Broedner, Steffen Kinkel and Gunter Lay, “Productivity Effects of Outsourcing – New evidence on the strategic importance of vertical integration decisions”, **International Journal of Operations & Production Management** ,vol. 29 , No. 2 ,2009, pp. 127-149
- (14) Somnath Lahiri , “**Does Outsourcing Really Improve Firm Performance? Empirical Evidence and Research Agenda**”, International Journal of Management Reviews, Vol. 00,2015, 1–35
- (15)Tamer Bolat & Ozgur Yilmaz,” The relationship between outsourcing and organizational performance,Is it myth or reality for the hotel sector?”, **International Journal of Contemporary Hospitality Management**,Vol.21,No.1,2009,Pp.7-23.

**\* Theses & Dissertations:**

- (1) Selnur Guzel ,”Strategic Outsourcing and its impact on Firm Performance “,**Phd Dissertation**,2008,Marmara universitei.
- (2) Stefanie rau,”Outsourcing: success or failure-the role of transaction characteristics and management control”,**Master Thesis**, Faculty of Economics & Business Administration, Universiteit Maastricht, August,2007.
- (3) Woongtae chung ,” Outsourcing, Firm Performance and Market Exit”, **PHD Dissertation**, Faculty of the Graduate School of the University of Colorado-Department of Economics, 2007.