دور المقارنة المرجعية في تحسين الاداء المالي للشركات الانتاجية
دراسة تطبيقية في معمل سمنت الكوفة

أ. م. د. مجيد عبد الحسين هاتف الباحثة حميدة كريم شعلان

المستخلص

تسعى اغلب الشركات بشكل دائم الى احداث تغييرات في سياساتها واستراتيجياتها ، من اجل التحول من وضعها الحالي الى الوضع الذي ترغب به استراتيجيا ،والتحول الى مستوى مالي وقدرة تنافسية افضل ، وهذا الامر يتطلب اتخاذ جملة من الاجراءات والاعتماد على عدد من الاساليب الاستراتيجية الحديثة ومنها اسلوب المقارنة المرجعية، اذ ان ان افرازات المرحلة الحالية القت بمسؤوليات كبيرة على عاتق الشركات تمثلت بالعمل على تطوير انظمتها المحاسبية والمالية والبحث عن اساليب محاسبية ادارية تساعد على ادارة التكاليف على المدى الطويل ،التي منها اسلوب المقارنة المرجعية، التي يمكن ان تسهم بشكل فعال في تحسين القدرة على استيعاب المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية، وتخفيض التكاليف والمحافظة على الجودة وتطوير وتحسين الاداء المالي.

Abstract

Most companies are constantly seeking to make changes in their policies and strategies in order to shift from their current situation to the situation they want strategically and to move to a better financial and competitive level. This requires a number of measures and a number of modern strategic methods, As the current phase's discharge has placed great responsibilities on the companies, which have been working on developing their accounting and financial systems and looking for administrative accounting methods that will help manage the long-term costs, Can effectively contribute to improving the ability to absorb internal and external environmental variables, reduce costs, maintain quality, and improve and improve financial performance.

المبحث الاول – منهجية الدراسة

اولا : مشكلة البحث

ان افرازات المرحلة الحالية القت بمسؤوليات كبيرة على عاتق الشركات تمثلت بالعمل على تطوير انظمتها المحاسبية والمالية والبحث عن اساليب محاسبية ادارية تساعد على ادارة التكاليف على المدى الطويل ،التي منها اسلوب المقارنة المرجعية، التي يمكن ان تسهم بشكل فعال في تحسين القدرة على استيعاب المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية ،وتخفيض التكاليف والمحافظة على الجودة وتطوير وتحسين الاداء المالي .

ومما تقدم بدأت فكرة الدراسة الحالية ، ومن خلال ملاحظة الباحثان أثناء استكشاف واقع فهم متغيرات الدراسة والمقابلات والزيارات الميدانية التي قامت بها الى معمل سمنت الكوفة وجدت ان هنالك حاجة ماسة للبحث (بشكل تطبيقي وعملي) عن وسائل واساليب تسهم مساهمة فاعلة في تخفيض التكاليف وتدعيم الاداء المالي ، ومن هنا يمكن وضع جملة تساؤلات تعكس بمجملها المشكلة الرئيسة للدراسة وهي:

1- هل يمكن تطبيق اسلوب المقارنة المرجعية في المعمل عينة الدراسة ؟

2- كيف يمكن ان يؤثر تطبيق اسلوب المقارنة المرجعية في تحسين الاداء المالي ؟

ثانيا : اهمية البحث

تسعى اغلب الشركات بشكل دائم الى احداث تغييرات في سياساتها واستراتيجياتها ، من اجل التحول من وضعها الحالي الى الوضع الذي ترغب به استراتيجيا ،والتحول الى مستوى مالي وقدرة تنافسية افضل ، وهذا الامر يتطلب اتخاذ جملة من الاجراءات والاعتماد على عدد من الاساليب الاستراتيجية الحديثة ومنها اسلوب المقارنة المرجعية ، والتي تشير الى اهميتها العديد من الدراسات ، بالاضافة الى ان هنالك ندرة وقلة في الابحاث المقدمة حولها ، ولما كانت هذه الاساليب تمثل توفير المعلومات لدعم القرارات الاستراتيجية في المنظمات وإدارة تنفيذها ، فان العمل على اعتمادها والاهتمام بها من شانه ان يساعد الشركات بشكل او باخر في تحسين ادائها المالي .

ثالثا : اهداف البحث

يهدف البحث الى :

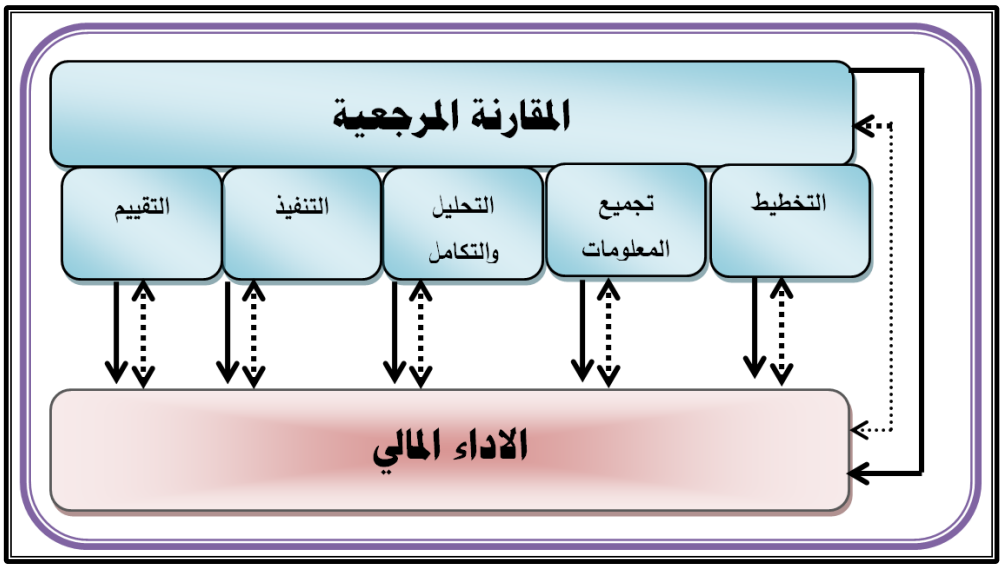
1) التعرف على مفهوم اسلوب المقارنة المرجعية ،وتعزيز الجانب النظري لها واظهار مزايا اعتمادها من قبل الشركات .
2) تسليط الضوء على مفاهيم الاداء المالي من الجانب النظري وفق اراء الكتاب والباحثين.
3) بيان تأثير تطبيق اسلوب المقارنة المرجعية في تحقيق الاداء المالي للشركات الصناعية متمثلة بالمعمل عينة البحث .

رابعا: فرضيات البحث:

من اجل تحقيق هدف البحث تم افتراض وجود دور فاعل للمقارنة المرجعية في تحسين الاداء المالي.

خامسا: انموذج البحث

تم بناء مخطط الدراسة الافتراضي على وفق ما جاء من مسح للنتاجات الفكرية للأدبيات العلمية الرصينة ذات الصلة بموضوعات المقارنة المرجعية ، الاداء المالي ، ويوضح الشكل (1) الانموذج الافتراضي للدراسة :



الشكل (1) مخطط البحث الافتراضي

1. **المتغير الأول للمخطط (المتغير المستقل) المقارنة المرجعية** : ويتكون من خمسة ابعاد تتمثل ب(التخطيط ، تجميع المعلومات ، التحليل والتكامل للمعلومات ، التنفيذ ، تقييم النتائج) وكل منها يتكون من مجموعة فقرات.
2. **المتغير الثاني للمخطط (المتغير المعتمد) الاداء المالي** : وهو يتكون من مجموعة فقرات.

خامسا : عينة البحث:

تم اختيار الشركة العامة للسمنت الجنوبية /معمل سمنت الكوفة عينة للدراسة الحالية وهي احدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن لانه يمتلك البيئة المناسبة للتطبيق اضافة الى اهميته في دعم الاقتصاد الوطني للبلد بمنتوج مهم جدا ويمس حاجة المواطن العراقي بشكل عام اضافة الى سعي المعمل للتطوير وتحقيق الاداء المالي .

المبحث الثاني المقارنة المرجعية (Benchmarking)

اولا / مفهوم المقارنة المرجعية:(Benchmarking concept) :

اصبح مفهوم المقارنة المرجعية ينال اهتمام الكثيرين من الكتاب والباحثين، و على الرغم من ان هناك اختلافات في التعبير عنه كمصطلح الا ان هناك اتفاق على المعنى المقصود والفائدة من تطبيقه ، فالبعض يسميه اداة واخر ينظر له كاسلوب والبعض يعتبره طريقة او عملية(اسماعيل: 2007: 3) .

ان مصطلح **(Benchmarking)** تم ترجمته الى : المعايير النموذجية، القياس المرجعي، المقارنة المرجعية لقياس وتحسين الأداء، وضع مقاييس مرجعية، اتخاذ مراجع ارشادية، اختبار الأداء، المحاكاة ، تحديد او قياس المعايير، وقد تم استخدام (المقارنة المرجعية) لترجمة هذا المصطلح نظرًا لشيوع استخدامه لدى العديد من الكتاب والباحثين ،وهناك تعريفات كثيرة تضمنت توضيح مفهوم المقارنة المرجعية ومن هذه التعريفات هو تعريف (Horngren et al ,2012: 244) : عملية مقارنة مستمرة لمستويات الاداء المتعلقة بانتاج السلع والخدمات وتنفيذ الانشطة وفقاً لافضل مستوى للاداء ، حيث ان افضل مستوى للاداء يوجد في الشركات المنافسة او في الشركات التي تمتلك عمليات مماثلة.

ويعرفها (عبد الوهاب،2010: 10) على انها : عملية منظمة لتقييم الاداء او احد جوانب الاداء للشركة عن طريق المقارنة بنموذج في داخل أو خارج الشركة وذلك لمعرفة أسباب الفجوة ليتم العمل على معالجتها والوصول للاداء الأفضل .

وفي سياق البحث الحالي يمكن ان تعرف المقارنة المرجعية على انها:

معيار او مجموعة من المعايير التي يمكن للشركة ان تستخدمها كنقطة مرجعية لتقييم مستوى ادائها وجودة منتجاتها ، حيث يمكن وضع هذه المعايير من خلال تجربة الشركة نفسها او بالاعتماد على افضل مستوى اداء للشركات المنافسة .

ثانيا: اهمية المقارنة المرجعية : ان اسلوب المقارنة المرجعية يعد اسلوباً له اهمية كبيرة للشركة حيث ان هذا الاسلوب يساعد الشركة في التعرف على مستوى ادائها قياساً باداء الشركات المنافسة ، وتكمن اهميته في كونه اسلوباً للتحسين المستمر والذي يتطلبه البقاء في السوق والتنافس مع الشركات المتفوقة.

لذا فان اهمية اسلوب المقارنة المرجعية تظهر من خلال تقديمها لعدد من المنافع والفوائد للشركة والتي يمكن توضيحها بالنقاط التالية ، (اسماعيل،2007: 4) ،(الفيحان ،2005 :6) :

- تحليل اداء المنافسين لتحديد الممارسات الأفضل وزيادة التركيز على هذه الممارسات والتطبيقات المتميزة ،ومساعدة الشركة في تحديد الفجوة بين اداءها واداء الشركات المنافسة بشكل اكثر دقة، من خلال تزويد الشركة بالاساليب التي تساعدها في التعرف على مواطن القوة والضعف فيها ممايؤدي الى وضع الحلول المناسبة للتخلص من الفجوة في الاداء .
- تعزز رغبة الادارة والعاملين على اجراء التغييرات نحو الافضل، والمساهمة بشكل كبير في تطوير الابداع على مستوى الفرد او على مستوى الشركة ككل .
- تكوين مقاييس تنافسية خارجية بسبب التركيز الخارجي على المنافسة ، ممايؤدي الى زيادة كفاءة مقاييس جودة الاداء .
- تساعد في زيادة خبرة العاملين في الشركة وزيادة مهاراتهم عن طريق المقارنة بالافضل فهي تساهم بشكل كبير في تحقيق منافع اضافية للشركة .
- تخفيض التكاليف بسبب تلافي الاخطاء التي وقعت بها الشركات الاخرى من خلال اجراء عملية المقارنة مما يساعد على نقص العيوب في الانتاج .
- زيادة رضا الزبون، ووضع الأهداف والغايات، والقياس الملائم للانتاجية، والتعرف على الممارسة الأفضل، والتحقق من المقارنة مع الشركات المتميزة .

ثالثا: انواع المقارنة المرجعية :

تصنف المقارنة المرجعية حسب وجهات نظر الكثير من الكتاب والباحثين ومنهم) الى عدة انماط وانواع وكما يلي(Slack et al ,2004 :649) ،(عبد الوهاب،2006: 7)، (اسماعيل ،2008: 6):

اولا// المقارنة المرجعية الداخلية والمقارنة المرجعية الخارجية :

المقارنة المرجعية الداخلية : يتضمن هذا النوع من المقارنة ان يتم اعتماد فروع متميزة الاداء واتخاذها اساس للمقارنة مع غيرها من الفروع التابعة لنفس الشركة لتحسين ادائها ويجري هذا النوع من المقارنة المرجعية في الشركات الكبيرة التي لها اقسام وفروع كثيرة (اسماعيل ،2008: 6) .

اما **المقارنة المرجعية الخارجية:**

تتم المقارنة المرجعية الخارجية بين الشركة مع مثيلاتها، حيث تجري مقارنة اداء شركة معينة باداء شركة اخرى لمعرفة كافة التغيرات المتوقعة في البيئة الخارجية لمحاولة الاستفادة من هذه التغيرات والمتمثلة بظهور منتج جديد في السوق، او التطورات التكنولوجية ، او تغير اذواق المستهلكين (حسين ،2013: 23) .

ثانيا// المقارنة المرجعية التنافسية :

هذه المقارنة تتمثل في فهم اساليب العمل المتبعة من قبل المنافسين ودراسة الاستراتيجيات الخاصة بهم حيث تكون مقارنة مباشرة مع المنافسين في السوق وذلك من اجل المحافظة على الوضع التنافسي ،

وتستخدم في مجال مقارنة المنتجات والتكنولوجيا والجودة والافراد حيث تتضمن المقارنة مع الافضل من المنافسين لتحقيق افضل مستوى للاداء .

ثالثا// المقارنة المرجعية الوظيفية :

يتضمن هذا النوع اجراء مقارنة لوظيفة معينة مثل وظيفة الانتاج اوالتسويق او ادارة الموارد للشركات ،وذلك من اجل تحسين الوظائف والعمليات المتماثلة في بعض الاعمال، وتسمى ايضا بالمقارنة المرجعية للعمليات لانها تتضمن اجراء مقارنة للعمليات في شركة معينة مع عمليات الشركات الاخرى المماثلة مثل عملية تدريب العاملين ،ويؤدي هذا النوع من المقارنة الى معرفة الطرق المتبعة لتأدية الوظائف اي انها تركز على الاداء الوظيفي في الشركات (عيسى ،2010 : 11) .

رابعا//. المقارنة المرجعية الاستراتيجية :

وهي المقارنة التي تتضمن كيفية التنافس بين الشركات وتحقيق ميزة تنافسية على المدى الطويل ، ويتم استخدام هذا النوع من المقارنة في حال رغبة الشركة اجراء تحسين شامل لكل اعمالها فتقوم بالبحث عن كافة الطرق من اجل تحسين اداء اعمالها وذلك باستخدام الاستراتيجيات طويلة الاجل وجميع الجوانب التي ادت ادت الى نجاح الشركات الاخرى.

خامسا// المقارنة المرجعية التشغيلية :

وفقاً لهذا النوع من المقارنة المرجعية فانه يتم التركيز على الانشطة التشغيلية للشركة، وتتضمن هذه المقارنة تحسين الاداء بصورة اسرع من المقارنة المرجعية الاستراتيجية، حيث تتم المقارنة بين الوظائف او العمليات المتماثلة مهما كان نشاط الشركة، ويعد هذا النوع من المقارنة من الانواع التي تحتاج الى تخطيط على المستوى الطويل . والشكل (2) يوضح الانواع الرئيسية للمقارنة المرجعية :

الشكل (2) انواع المقارنة المرجعية

المصدر : من اعداد الباحثان

رابعا: مراحل او خطوات تنفيذ اسلوب المقارنة المرجعية :

ان اسلوب المقارنة المرجعية يتضمن القيام باتباع عدد من الماحل الاساسية كما وضحها (Atkinson,2012: 277)،(حسين،2013: 24) ، (الموسوي، 2008: 24) :

المرحلة الاولى : مرحلة التخطيط:

تعد هذه المرحلة من اصعب مراحل تنفيذ اسلوب المقارنة المرجعية ، حيث تتطلب هذه المرحلة ان يتم تحديد الاداء الافضل وتحديد المنافسين التي ستتم المقارنة بهم ، وتتضمن ايضا كيفية جمع البيانات المتعلقة بالاداء او المتعلقة بالمنافس ، ويتم تنفيذ مرحلة التخطيط عن طريق تنفيذ الامور التالية وهي :

- يجب التركيز على اهم عوامل النجاح المتمثلة بالتكلفة والجودة والوقت فيما يتعلق بالمنتج او الخدمة، والتركيز على الجوانب التي تستوجب التركيز في المقارنة (عدم رضا العميل) والتركيز ايضا على الجوانب التي تمثل محور الضغوط التنافسية على الشركة (ظهور المنتجات الجديدة ،الجودة، المرونة) .
- يتطلب نجاح المقارنة المرجعية ان يتم تحديد المقاييس التي سيتم استخدامها في القياس.
- تحديد شركاء المقارنة المرجعية حيث يجب توفير معايير لعملية اختيار المنافسين او الشركة التي سيتم المقارنة معها، اي يجب تحديد الشركاء في المقارنة المرجعية وذلك باختيار المنافسين الذين تتوفر فيهم العوامل المتميزة والخصائص التي يتم استخدامها كوسيلة للمقارنة .

المرحلة الثانية/ مرحلة جمع المعلومات:

المرحلة الثانية للمقارنة المرجعية هي مرحلة جمع المعلومات اللازمة لاجراء عملية المقارنة ، وهناك بعدان يتعلقان بتجميع ومشاركة المعلومات ، البعد الاول يتعلق بنوع المعلومات التي تستخدمها الشركة للمقارنة ، حيث يتم التركيز على المعلومات المتعلقة بالمنتجات المنافسة والمعلومات المتعلقة بالوظائف وكلف كل وظيفة من هذه الوظائف الوظائف اضافة الى المعلومات المتعلقة باستراتيجيات الشركات الاخرى والبعد الاخر اليتعلق بمصادر المعلومات التي يتم الحصول عليها والتي تكون اما مصادر داخلية او مصادر خارجية (الكعبي ، 2003: 55).

حيث تتضمن المصادر الداخلية معلومات من الادارة او من قبل الافراد العاملين في الشركة ممن لهم تعامل مع الاطراف الخارجية ، اما النوع الثاني فهو المصادر الخارجية لجمع المعلومات والتي تتمثل بالحصول على معلومات من العملاء او المجهزين او الصحف او النشرات التي تصدرها الجهات الحكومية .

المرحلة الثالثة/ مرحلة تحليل المعلومات وتكاملها:

يتم في هذه المرحلة القيام بتحليل المعلومات التي تم الحصول عليها في مرحلة جمع المعلومات ، حيث يتم تحديد مستويات الاداء المرغوب فيه والمتميز ،وتحديد جميع الاجراءات اللازمة لتحقيقه ، ومن ثم تجري عملية المقارنة للاداء الحالي للشركة مع اداء افضل المنافسين ،ومن خلال هذه المقارنة يمكن تحديد الفجوة التنافسية والتي تظهر نتيجة الفرق بين الاداء الحالي للشركة والاداء المرغوب فيه والمتميز لافضل

منافس .ومن خلال تحليل المعلومات والتعرف على مقدار الفجوة التنافسية ستقوم الشركة بالتركيز على تطوير خططها وتحديد اهدافها الاستراتيجية لتحسين الاداء (رشيد وجلاب،2007: 156) .

المرحلة الرابعة/ مرحلة تنفيذ التحسين المطلوب :

بعد القيام بتحديد الفجوة التنافسية ستقوم الشركة بوضع الخطط المناسبة التي تساعدها في القضاء والتخلص من هذه الفجوة وذلك من خلال وضع اهدافها الاستراتيجية لتحسين الاداء والوضع التنافسي لها،اضافة الى تحديد جميع المتطلبات اللازمة لتحقيق اهدافها والتي قد لاتتحقق الا بالحصول على موارد جديدة او تغيير في سياسة الشركة .

المرحلة الخامسة/ مرحلة تقييم النتائج :

يتم في هذه المرحلة تقييم نتائج تنفيذ تحسين الاداء وهنا تستمر الشركة على عملية المقارنة ولفترات دورية ومتكررة مع المنافس الافضل وتحديد مدى تقدم وتطور هذا التحسين وقياس مدى استمراره بالاتجاه الصحيح .والشكل (3) يوضح اهم مراحل تنفيذ اسلوب المقارنة المرجعية بالاعتماد على الادبيات :

الشكل (3) مراحل تنفيذ اسلوب المقارنة المرجعية

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على الادبيات

المبحث الثالث الاداء المالي(Financial performance)

اولا : مفهوم الاداء:

ان مفهوم الاداء هو مفهوم واسع وشامل ولذلك نجد ان هناك تعدد وتنوع في التعاريف التي توضح مفهوم الاداء، وعلى الرغم من تعدد التعريفات لمفهوم الاداء الا ان المعنى والغاية منه لايختلف عليها اثنان وهي قياس ماحققته الشركة من نتائج ومقارنتها مع ماخططت له من اهداف وتحديد الانحرافات ووضع الحلول المناسبة للتخلص من هذه الانحرافات في الاداء .

وان مصطلح الاداء ينطبق على تصرفات جزء او جميع انشطة الشركة خلال فترة معينة من الزمن مع مقارنتها بالماضي، ويهتم ليس فقط بعرض النتائج وانا يهتم بنوعيتها، وهو يشير إلى إنجاز مهمة معينة تقاس وفقا لمعايير محددة مسبقا من حيث تكلفتها ودقتها واكتمالها وسرعتها ، وبعبارة أخرى ، فانه يشير إلى قياس مستوى الانجاز الذي توصلت اليه الشركة ، حيث ان الاداء يعد المحور الاساسي الذي تدور حوله جهود كافة الشركات باعتباره اهم اهداف الشركات (نديم ،2013: 43) .

ويمكن القول بأن مفهوم الاداء مرتبط مع الادارة الاستراتيجية ويرجع السبب في هذا الارتباط الى تقييم اداء ادارة الشركة عن طريق استعمال عدد من المؤشرات والمقاييس الطويلة والقصيرة الامد وتكون هذه المؤشرات مالية وغير مالية ، ولايوجد اتفاق بين الباحثين حول اعطاء مفهوم موحد للاداء بسبب تعدد ابعاده واختلاف تفسير مفهومه، حيث ينطوي مفهومه على عدد من العوامل التي تتعلق بنجاح او فشل الشركات مثل الكفاءة والفاعلية (Al- Dahiree , 2003: 7) .

وعليه فان الكثير من الكتاب والباحثين وضعوا تعريفات كثيرة ومن هذه التعريفات مايلي:

يعرف الاداء على انه : نظام شامل ومتكامل وديناميكي ويتمثل بمستوى بلوغ الأهداف المرسومة ، وذلك من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة (دزايت ومبروكة، 2013 : 3) .

هو الكفاءة والفعالية معا،ويتمثل بقدرة الشركة على تحقيق النتائج المرجوة والتي تتطابق مع الخطط والاهداف التي رسمتها الشركة من خلال الاستخدام الامثل للموارد (عشي ،2003: 17) .

ويشير (David) الى مفهوم الاداء على انه : مجموعة من النتائج التي تترتب على الممارسات والانشطة والاجراءات التي تتبعها الشركة، لمقابلة الاهداف المرسومة (David , 2001: 308).

ثانيا / مفهوم الاداء المالي:

يرتبط مفهوم الاداء بجوانب مهمة في حياة الشركات بانواعها المختلفة، حيث يعد مفهوم الاداء عموماً ومفهوم الاداء المالي خصوصاً من اكثر مفاهيم المحاسبة شمولاً وسعةً لانه يتضمن الكثير من المواضيع والامور الجوهرية التي تتعلق بنجاح او فشل اي شركة (مردان ،2012: 61)

يعد الاداء المالي جانباً مهماً في قياس وتقييم اداء الشركات اجمالاً ، حيث انه لايوجد مفهوم تام وشامل للاداء المالي ومحدداته، فكل من الاطراف يفسر مفهوم الاداء المالي بمايخدم مصالحه ، فالشركة ترغب بالاستمرار والبقاء في السوق على المدى الطويل، والمساهم يسعى الى تعظيم وزيادة ثروته، والموظف يرغب بزيادة الاجور والرواتب ، والاجهزة الحكومية تهدف الى زيادة الضرائب ،والمجتمع يرغب بالرفاهية وينتظر الرخاء الاقتصادي ورفاهية الافراد (عبد الغني،2006: 41) .

ان الاداء المالي يهتم بتحسين ربحية الشركة ، اذ ان المفهوم المالي للاداء يرتبط بالجوانب التي تتعلق بتحقيق ارباح، وتكوين تدفقات نقدية، والجوانب التي تزيد من الحصة السوقية ، كما يمكن قياس مستوى الاداء المالي باستخدام عدد من المقاييس مثل (العائد على راس المال المستثمر ،العائد على حقوق الملكية، صافي الربح الى المبيعات والعائد على المبيعات (محمد ،2008، 126) .

وفي هذا الصدد اشار كل من ((دبابش وقدوري) الى ان الادارة اذا ارادت ان تكشف نقاط القوة والضعف وان تقف على الفرص المتاحة والصعوبات والمعوقات التي من الممكن أن تواجهها كان لا بد لها من

اجراء قياس وتقييم لمستوى أداءها وعلى وجه الخصوص ادائها المالي، وذلك لان الاداء المالي يوفر للادارة معلومات تمكنها من اتخاذ قرارات استثمارية سليمة ويكون باستطاعة الشركة مواجهة الصعوبات التي تظهر في المستقبل.

كما ويعد الاداء المالي بانه : انعكاس لقابلية ومقدرة الشركة على تحقيق اهدافها المرسومة فهو يمثل المراة العاكسة لانجاز الشركة وتنفيذ اعمالها وتحديد مستوى الانجاز ومدى قيام الشركة بالاستخدام الامثل لمواردها وامكانياتها (Eccles,1991 :131) .

تتم عملية القياس لاداء الشركة عن طريق توفير عدد من المؤشرات والمعايير التي من خلالها يتم تحديد تطوراته المتحققة ومقارنتها بالاداء السابق .

ثالثا/ اهداف الاداء المالي

هناك اهداف رئيسية للاداء المالي في الشركات يمكن بيانها كما في التالي: (الخطيب، 2009: 47) ، (مردان،2012 : 65) :

1) قياس وتقييم مستوى نجاح الشركة من خلال السعي بمواصلة نشاطها من اجل تحقيق اهدافها وتوفير المعلومات للجهات والمستويات المختلفة خارج الشركة .
2) المساهمة في وضع السياسات والبرامج والدراسات المستقبلية والبحوث التي تعمل على تحسين مستويات الاداء ورفع كفاءته وذلك من خلال تقديم معلومات وقاعدة بيانات عن اداء الشركة .
3) تقدير مستوى تأثير ادوات الاداء المالي مثل الربحية والسيولة والمديونية والتوزيعات على الاسهم ، مما يجعل بامكان المستثمر ان يتعرف على طبيعة نشاط الشركة ومتابعته ، اضافة الى امكانية متابعة الظروف المحيطة بالشركة .
4) يساعد المستثمر في اتخاذ القرارات الملائمة لوضع الشركة لانه يساعد في اجراء عمليات التحليل والمقارنة وتفسير البيانات وفهم العلاقة والتفاعل بين البيانات المالية مما يمكن المستثمر من اتخاذ القرار السليم .

رابعا / مؤشرات او معايير الاداء المالي :

ان المعايير هي مؤشرات يتم اتباعها من اجل تحسين الاداء وتخفيض التكاليف ، اضافة الى انها تمكن الشركة من تحديد الانحرافات ومعرفة اسبابها، كما انها تساعد في قياس كفاءة الانتاج ، ويمكن التعبير عن مؤشرات الاداء المالي بالنسب المالية والتي يتم قياس اداء الشركات من خلالها وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد التزاماتها في الفترة الحالية وفي المستقبل .

ان عملية اختيار المؤشرات والمعايير الجيدة تنعكس على التقييم الجيد للاداء ، وذلك لان عملية اختيار المعايير والمؤشرات تتم بطريقة علمية مدروسة من قبل الافراد المختصين ولا تتم عملية الاختيار بشكل عشوائي، لذا فقد تم تحديد الطرق العلمية التي عند اتباعها يمكن التوصل الى اختيار سليم للمعايير والمؤشرات التي تعكس الاداء الفعلي للشركة، وتحددت هذه الطرق بثلاث مراحل رئيسية وهي (عشي،2002: 37) :

1) **المرحلة الاولى** تتضمن عملية تحديد للاهداف والمهام الرئيسية للشركة.

2) **المرحلة الثانية** تتضمن تحديد للعوامل الاساسية للنجاح والتي تعد بمثابة الاساليب والوسائل الفعالة من اجل انجاز الاهداف ، والتي يتم التركيز عليها من قبل المسؤولين وذلك لتحقيق الاهداف المنشودة للشركة .

3) **المرحلة الثالثة** هي عملية البحث عن المعايير والمؤشرات التي تساعد على السيطرة وعلى ضبط عوامل النجاح .

المبحث الرابع – الجانب التطبيقي

اولا /اختبار المقاييس وبناء النماذج

1) الصدق الظاهري

تم اجراء اختبار الصدق الظاهري للاستبانة بعرضها على عدد من الاساتذة الخبراء المتخصصين وممن يمتلكون خبرة في هذا المجال (الملحق) وذلك من اجل التاكد من صحة صياغة الفقرات وملاءمتها للفرضيات وتم اعتماد نسبة (80%) كنسبة للاتفاق على الفقرة لتكون صالحة ، وقد تم اجراء التعديلات المطلوبة بالاعتماد على اراء الخبراء ، لتكون الاستبانة بهيئتها النهائية كما في الملحق (2) .

2) ثبات المقياس

من اجل القيام بالتاكد من ثبات المقياس واداته تم الاعتماد على استخراج معامل الفا كرونباخ ، والموضحة نتائجه في الجدول (1) والتي تشير الى انها كانت مقبولة بالاعتماد على قيمة (0.60) كحد ادنى للقبول ، وهذا يشير الى توافر الاتساق الداخلي لجميع الفقرات .

الجدول (1) مقياس الدراسة

المتغير	الابعاد	معامل الفا كرونباخ
المقارنة المرجعية	**المقارنة المرجعية**	*0.900*
	التخطيط	*0.777*
	تجميع المعلومات	*0.829*
	التحليل والتكامل للمعلومات	*0.828*
	التنفيذ	*0.754*
	تقييم النتائج	*0.767*
الاداء المالي	**الاداء المالي**	*0.657*
الاستبانة بشكل عام		*0.934*

3) بناء نماذج المتغيرات وجودة المقاييس

من اجل بناء نماذج متغيرات البحث فاننا سنقوم باستخدام اسلوب النمذجة للمعادلات الهيكلية (*SEM*) (*Structuural Equation Moduling*) ، التي تستخدم في مجالات معرفية وتطبيقية مختلفة من علم النفس ، التربية ، الاجتماع ، العلوم الادارية والتنظيمية ، والعلوم ، التمريض وغيرها . كما ان المعادلات

البنائية تعطي تاكيدا وليس كشفا لاختبار العلاقات من منظور تثبيتي ، وهي تمكن الباحثان من معرفة مدى ملاءمة البيانات لقياس ماوضعت من اجل قياسه من خلال اعتمادها على مؤشرات تسمى مؤشرات جودة المطابقة للبيانات الموضحة في الجدول (2) ، كما انها تعد من افضل الطرق التي تستخدم لتحليلات العوامل والنمذجة الاحصائية (Hox & Becher,2011 :3) ولحكم على مقبولية النموذج بالاعتماد على اغلب المؤشرات وليس جميعها ويرفض النموذج في حالة ضعف المؤشرات ، ويمكن اجراء التعديلات المطلوبة بالحذف او التعديل للفقرات (Byrne,2010 :3)

الجدول(2) بعض مؤشرات جودة المطابقة للمعادلة الهيكلية

المؤشر	المدى المثالي للمؤشر	قيمة أفضل مطابقة
مربع كاي (Chi-2)	أن تكون (Chi-2) غير دالة القيمة المرتفعة تشير الى تطابق غير حسن	أن تكون (Chi-2) غير دالة والقيمة المنخفضة تشير الى تطابق حسن
نسبة قيمة (Chi2/df)	اقل من 5 قبول وتطابق حسن	القيم المنخفضة تشير الى تطابق افضل
الصدق الزائف المتوقع (ECVI)	قيمة (ECVI) للنموذج الحالي اقل من قيمتها للنموذج المشبع	
جودة المطابقة (GFI)	تطابق أفضل (GFI> 0.90)	مطابقة تامة (GFI=1)
حسن المطابقة المصحح (AGFI)	تطابق أفضل (AGFI>0.90)	مطابقة تامة (AGFI=1)
جذر متوسط مربعات الخطا التقريبي	(RMSEA)(0.05-0.08)	تطابق افضل (RMSEA<0.05)
جذر متوسط مربعات البواقي SRMR	تطابق أفضل (SRMR<0.05)	مطابقة تامة (SRMR=0)
مؤشر المطابقة المعياري (NFI)	تطابق أفضل(NFI>0.90)	مطابقة تامة (NFI=1)
مؤشر المطابقة المقارن (CFI)	تطابق أفضل (CFI>0.95)	مطابقة تامة (CFI=1)
مؤشر توكر لويس (TLI)	تطابق أفضل (TLI>0.95)	مطابقة تامة (TLI=1)
مؤشر المطابقة المولد(IFI)	تطابق أفضل (IFI>0.95)	مطابقة تامة (IFI=1)

المصدر :بالاعتماد على :

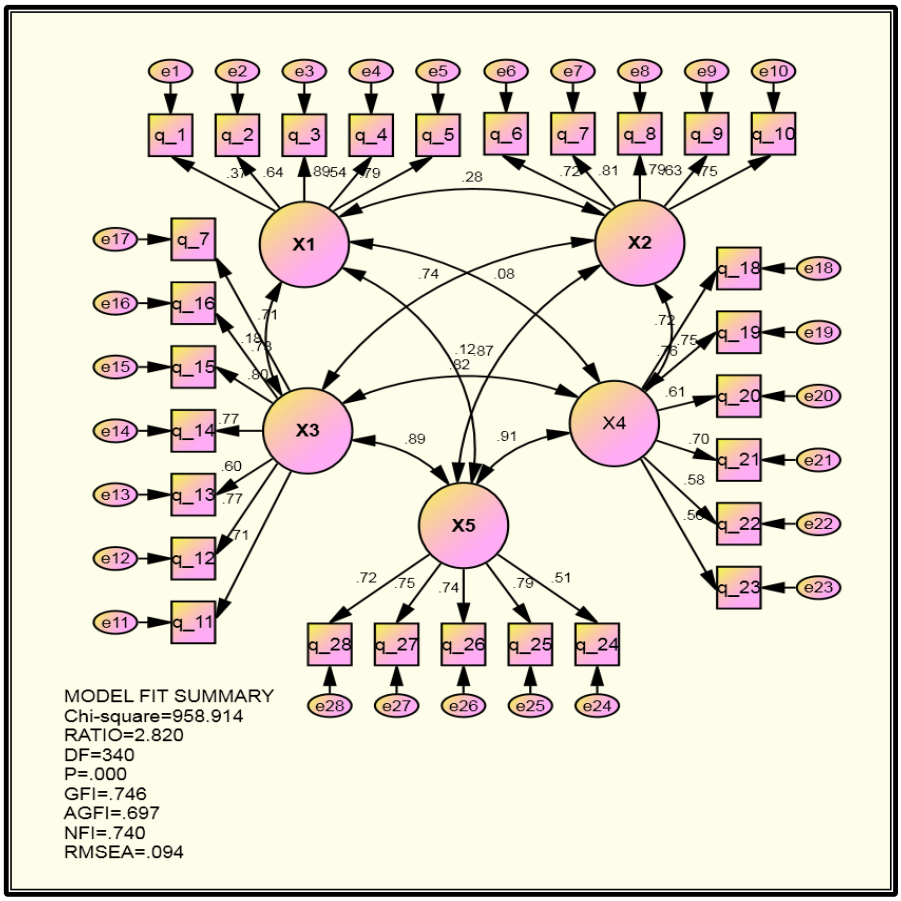
الحدراوي ، حامد ، الريادة كمدخل لمنظمات الاعمال المعاصرة في ظل تبني مفهوم راس المال الفكري ، مجلة الغري للعلوم الادارية والاقتصادية ، العدد30 ، 2013 ، ص 25.

- Daire H., Joseph C., Michael R. Mullen, Structural Equation Modelling: Guidelines for Determining Model Fit, Journal of Business Research Methods Volume 6 Issue 1,2008 .
- Bentler, P.M.), Comparative Fit Indexes in Structural Models, Psychological Bulletin, 107 (2), 1990.

ولاجل اختبار الصدق البنائي للمقياس تم الاعتماد على التحليل العاملي التوكيدي (*CFA*) ، واستخراج مؤشرات المطابقة ، ويكون النموذج افضل بتوفر افضل قيم لاكبر عدد من المؤشرات وليس جميعها (محمد ، 2009 :94).

(1) / نموذج المقارنة المرجعية

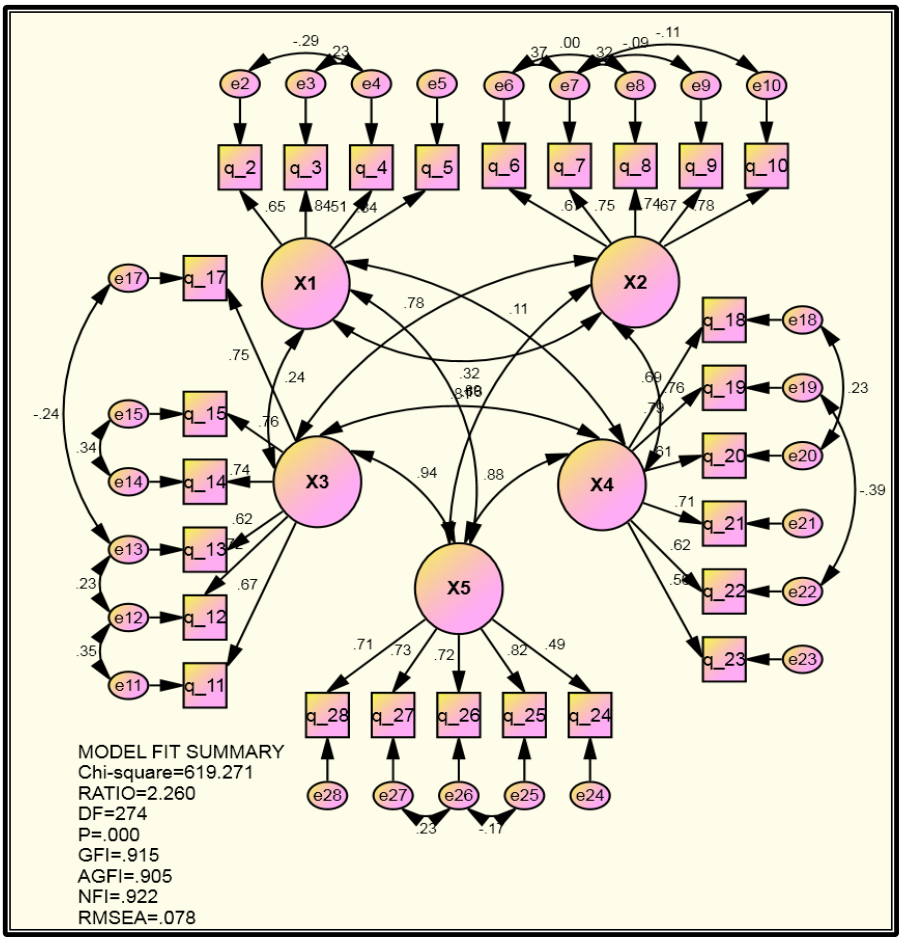
يعرض الشكل (4) نموذج متغير **المقارنة المرجعية** والذي يتكون من خمسة ابعاد اساسية ومجموعة من الفقرات.



الشكل (4) نمذجة المعادلة الهيكلية (*SEM*) لنموذج المقارنة المرجعية

المصدر : مخرجات (*AMOS V.18*)

من مراجعة القيم المستخرجة في النموذج ضمن النمذجة الهيكلية يتضح بان النموذج غير مقبول لكونه لم يحقق الشروط المطلوبة في الجدول السابق ، كما ان قيمة مؤشر الخطأ (*RMSEA*) كانت اكبر من القيمة المسموح بها ، وهنا لابد من اجراء التعديلات المطلوبة على النموذج بحذف وتعديل الفقرات بحسب توصيات دليل التعديل المفترض (*Modification Indices*) (Hox & Becher,2011 :3) (Daire,2008 :5) ويكون النموذج مقبولاً بعد مقارنة قيمه مع الشروط المطلوبة ، كما ان جميع تقديرات النموذج كانت معنوية وقيمة النسبة الحرجة هي اكبر من القيمة المطلوبة والبالغة (1.96) ، والفقرات ذات تشبع اكبر من (0.40) (Wan,2013 :200) ، ويكون النموذج بعد التعديل كما في الشكل (5) وان الفقرات بعد التعديل قادرة على قياس ماوضعت من اجله.

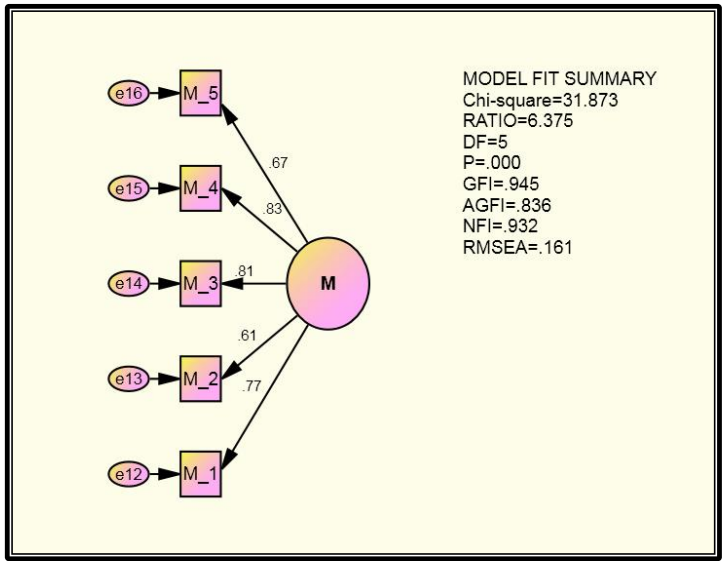


الشكل (5)النموذج المعدل لنموذج المقارنة المرجعية

المصدر : مخرجات (*AMOS V.18*)

(2) / نموذج الاداء المالي

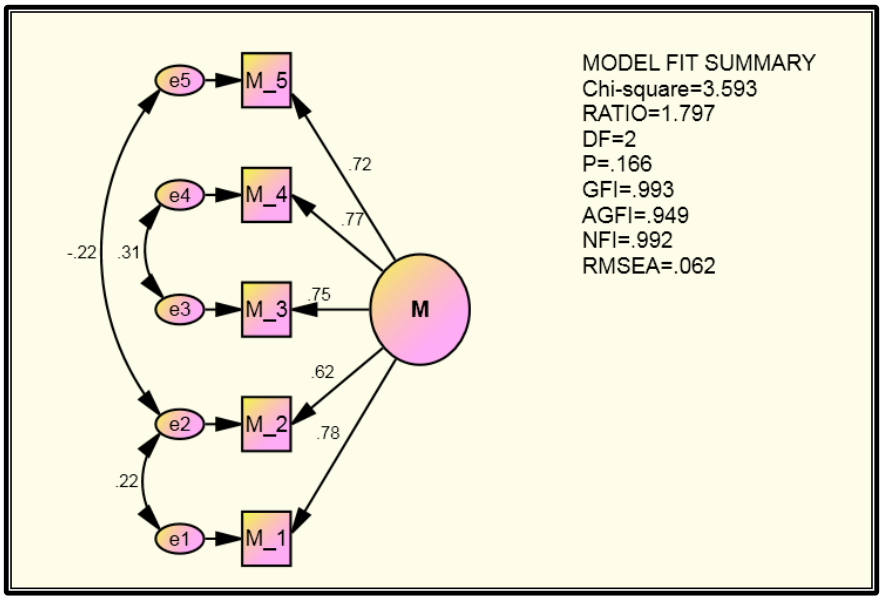
يتكون مقياس الاداء المالي من عدد من الفقرات لكل منها ، وتتضح المؤشرات في الشكل (6) للفقرات.



الشكل (6) نموذج المعادلة الهيكلية (*SEM*) لمتغير الاداء المالي

المصدر : مخرجات (*AMOS V.18*)

من مراجعة القيم المستخرجة في النموذج ضمن النمذجة الهيكلية يتضح بان النموذج غير مقبول لكونه لم يحقق الشروط المطلوبة في الجدول السابق ، كما ان قيمة مؤشر الخطا (*RMSEA*) كانت اكبر من القيمة المسموح بها ، وهنا لابد من اجراء التعديلات المطلوبة على النموذج بحذف وتعديل الفقرات بحسب توصيات دليل التعديل المفترض (*Modification Indices*) (Hox & Becher,2011 :3) (Daire,2008 :5) ويكون النموذج مقبولاً بعد مقارنة قيمه مع الشروط المطلوبة ، كما ان جميع تقديرات النموذج كانت معنوية وقيمة النسبة الحرجة هي اكبر من القيمة المطلوبة والبالغة (1.96) ، والفقرات ذات تشبع اكبر من (0.40) (Wan,2013 :200) ، ويكون النموذج بعد التعديل كما في الشكل (7) وان الفقرات بعد التعديل قادرة على قياس ماوضعت من اجله.



الشكل (7) نموذج المعادلة الهيكلية المعدل (*SEM*) لمتغير الاداء المالي

المصدر : مخرجات (*AMOS V.18*)

ثانيا / اختبار انموذج وفرضيات علاقات الارتباط

من اجل دراسة علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة والتي تعتمد على الفرضيات الرئيسة والفرعية المنبثقة منها ، سيتم الاعتماد على عدد من الادوات الاحصائية للتاكد من صحة النموذج والفرضيات .

الفرضية الرئيسة الأولى

يعرض الجدول (3) علاقات الارتباط بين المتغيرات ويتضح فيه وجود علاقة ارتباط معنوية بين المقارنة المرجعية والاداء المالي على المستوى الكلي وبلغت قيمة معامل الارتباط العام (0.576) ، وقد كانت العلاقات الفرعية بين المتغيرات معنوية عند مستوى المعنوية (0.05) ، وهذه النتائج تعكس لنا قبول الفرضية الرئيسة والفرضيات المنبثقة .

الجدول (3) نتائج علاقات الارتباط بين المقارنة المرجعية والاداء المالي

	التخطيط	التجميع المعلومات	التحليل والتكامل للمعلومات	التنفيذ	تقييم النتائج	المقارنة المرجعية	الاداء المالي
التخطيط	1	0.424**	0.720**	0.500**	0.254**	0.789**	0.336**
مستوى المعنوية		0.000	0.000	0.000	0.008	0.000	0.000
التجميع المعلومات		1	0.349**	0.552**	0.356**	0.736**	0.347**
مستوى المعنوية			0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
التحليل والتكامل للمعلومات			1	0.310**	0.149	0.692**	0.230*
مستوى المعنوية				0.001	0.124	0.000	0.017
التنفيذ				1	0.544**	0.788**	0.506**
مستوى المعنوية					0.000	0.000	0.000
تقييم النتائج					1	0.643**	0.667**
مستوى المعنوية						0.000	0.000
المقارنة المرجعية						1	0.576**
مستوى المعنوية							0.000
الاداء المالي							1

ثالثا / اختبار وتحليل فرضيات التاثير

من اجل دراسة علاقات التاثير بين متغيرات الدراسة التي تعتمد على الفرضيات الرئيسية والفرعية المنبثقة منها ، سيتم الاعتماد على عدد من الادوات الاحصائية للتاكد من صحة النموذج والفرضيات .

الفرضية الرئيسة الثانية :

تنص هذه الفرضية على (توجد علاقة تاثير معنوية احصائيا بين المقارنة المرجعية والاداء المالي)

ومن نتائج التحليلات الواردة في الجدول (4) نستخلص الاتي :

1) تشير النتائج الى ان **التخطيط** يؤثر معنويا في **الاداء المالي** ،وقد كانت قيمة (f) المحسوبة اعلى من قيمتها الجدولية عند مستوى المعنوية (0.05) وان قيمة الثابت (α) كانت (0.311) ، وقيمة المعلمة (β) (336) ، ومن هنا يمكن تجسيد العلاقة المعنوية للنموذج كالاتي :

الاداء المالي = (0.311) + (0.336) (التخطيط)

وهذا يعني أن التغيير بمقدار (1) في متغير **التخطيط** يحدث تغييراً مقداره (0.336) في (**الاداء المالي**) ، ومعامل التحديد الذي يعبر عن قدرة المتغيرات المستقة على تفسير المتغير المعتمد يفسر (11.3%) من التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع حيث كانت قيمة معامل التحديد (R2=0.113) ، وهذا يشير الى تحقق الفرضية الفرعية الاولى.

2) ان **تجميع المعلومات** يمتلك اثراً ذا دلالة معنوية احصائيا في **الاداء المالي** ، ،وقد كانت قيمة (f) المحسوبة اعلى من قيمتها الجدولية عند مستوى المعنوية (0.05) وان قيمة الثابت (α) بلغت (0.308) ، وقد كانت قيمة المعلمة (β) (0.347) ، ومن هنا يمكن تجسيد العلاقة المعنوية للنموذج كالاتي :

الاداء المالي = (0.308) + (0.347) (تجميع المعلومات)

وهذا يشير الى ان التغيير بمقدار (1) في متغير **تجميع المعلومات** يؤدي الى تغيير بمقدار (0.347) في (**الاداء المالي**) ، ومعامل التحديد الذي يعبر عن قدرة المتغيرات المستقة على تفسير المتغير المعتمد يفسر (12%) من التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع حيث كانت قيمة معامل التحديد (R2=0.120) ، وهذا يشير الى تحقق الفرضية الفرعية الثانية.

3) ان بعد **التحليل والتكامل للمعلومات** حقق تاثيراً معنوياً في **الاداء المالي** ، وقد كانت قيمة (f) المحسوبة اعلى من قيمتها الجدولية عند مستوى المعنوية (0.05) وان قيمة الثابت (α) (0.207) ، في حين كانت قيمة (β) (0.230) ، ومن هنا يمكن تجسيد العلاقة المعنوية للنموذج كالاتي :

الاداء المالي = (0.207) + (0.230) (التحليل والتكامل للمعلومات)

وهذا يعني ان التغيير بمقدار (1) في متغير **التحليل والتكامل للمعلومات** يؤدي الى تغيير بمقدار (0.230) في (**الاداء المالي**) ، ومعامل التحديد الذي يعبر عن قدرة المتغيرات المستقة على تفسير المتغير المعتمد يفسر (5.3%) من التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع حيث كانت قيمة معامل التحديد (R2=0.053) ، وهذا يشير الى تحقق الفرضية الفرعية الثالثة.

4) ان بعد **التنفيذ** حقق تاثيرا ذا معنوية في **الاداء المالي** ، وقد كانت قيمة (f) المحسوبة اعلى من قيمتها الجدولية عند مستوى المعنوية (0.05) وان قيمة الثابت (α) (0.505) ، في حين كانت قيمة (β) (0.506) ، ومن هنا يمكن تجسيد العلاقة المعنوية للنموذج كالاتي :

الاداء المالي = (0.505) + (0.506) (التنفيذ)

وهذا يعني ان التغيير بمقدار (1) في متغير **التنفيذ** يؤدي الى تغيير بمقدار (0.506) في (**الاداء المالي**) ، ومعامل التحديد الذي يعبر عن قدرة المتغيرات المستقة على تفسير المتغير المعتمد يفسر (25.6%) من التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع حيث كانت قيمة معامل التحديد (R2=0.256) ، وهذا يشير الى تحقق الفرضية الفرعية الرابعة.

5) ان بعد **تقييم النتائج** حقق تاثيرا ذا معنوية في **الاداء المالي** ، وقد كانت قيمة (f) المحسوبة اعلى من قيمتها الجدولية عند مستوى المعنوية (0.05) وان قيمة الثابت (α) (0.561) ، في حين كانت قيمة (β) (0.667) ، ومن هنا يمكن تجسيد العلاقة المعنوية للنموذج كالاتي :

(الاداء المالي = (0.561) + (0.667) (تقييم النتائج)

وهذا يعني ان التغيير بمقدار (1) في متغير **تقييم النتائج** يؤدي الى تغيير بمقدار (0.667) في **(الاداء المالي)** ، ومعامل التحديد الذي يعبر عن قدرة المتغيرات المستقة على تفسير المتغير المعتمد يفسر (44.5%) من التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع حيث كانت قيمة معامل التحديد (R2=0.445) ، وهذا يشير الى تحقق الفرضية الفرعية الخامسة.

6) حقق متغير **(المقارنة المرجعية)** بشكل عام اثرا ذا دلالة معنوية احصائيا في **(الاداء المالي)**، وقد كانت قيمة (f) المحسوبة اعلى من قيمتها الجدولية عند مستوى المعنوية (0.05) وان قيمة الثابت (α) بلغت (0.720) ، وكانت قيمة المعلمة (β) (0.576) ، ومن هنا يمكن تجسيد العلاقة المعنوية للنموذج كالاتي :

(الاداء المالي) = (0.720) + (0.576) (المقارنة المرجعية)

ومن هنا فان التغيير بمقدار (1) في متغير **(المقارنة المرجعية)** يؤدي الى حدوث تغيير بمقدار (0.576) في **(الاداء المالي)**، وانه يفسر (33.2%) من التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع حيث كانت قيمة معامل التحديد (R2=0.332) ، وهذا يشير الى تحقق الفرضية.

الجدول (4) خلاصة المؤشرات التحليلية لأثر المقارنة المرجعية في الاداء المالي

المتغيرات	F	D.F	P	R2	α	β
التخطيط	13.47	1,106	0.000	0.113	0.311	0.336
تجميع المعلومات	14.47	1,106	0.001	0.120	0.308	0.347
التحليل والتكامل للمعلومات	5.915	1,106	0.000	0.053	0.207	0.230
التنفيذ	36.44	1,106	0.000	0.256	0.505	0.506
تقييم النتائج	84.985	1,106	0.000	0.445	0.561	0.667
المؤشر العام	52.766	1,106	0.000	0.332	0.720	0.576

- المصدر : مخرجات (*SPSS v.21*)

وعلى مستوى الابعاد مجتمعة تشير المؤشرات التحليلية في الجدول (5) والشكل (8) الى أن ابعاد المقارنة المرجعية مجتمعة كان لها تاثيرا معنويا في الاداء المالي ، وبشكل جزئي حيث اظهرت ابعاد (التخطيط ، التنفيذ ، التقييم)، اظهرت تاثيرا معنويا ، بينما كان تاثر الابعاد الاخرى (التجميع ،التحليل) غير معنويا ضمن نموذج الانحدار المتعدد ، وان القدرة التفسيرية للنموذج العام بلغت (48.6%) من التغيرات الحاصلة في المتغير المعتمد الاداء المالي إذ بلغت قيمة معامل التحديد (R^2=0.486) .

وبهذا تكون معادلة نموذج الانحدار المتعدد بالصيغة الاتية:

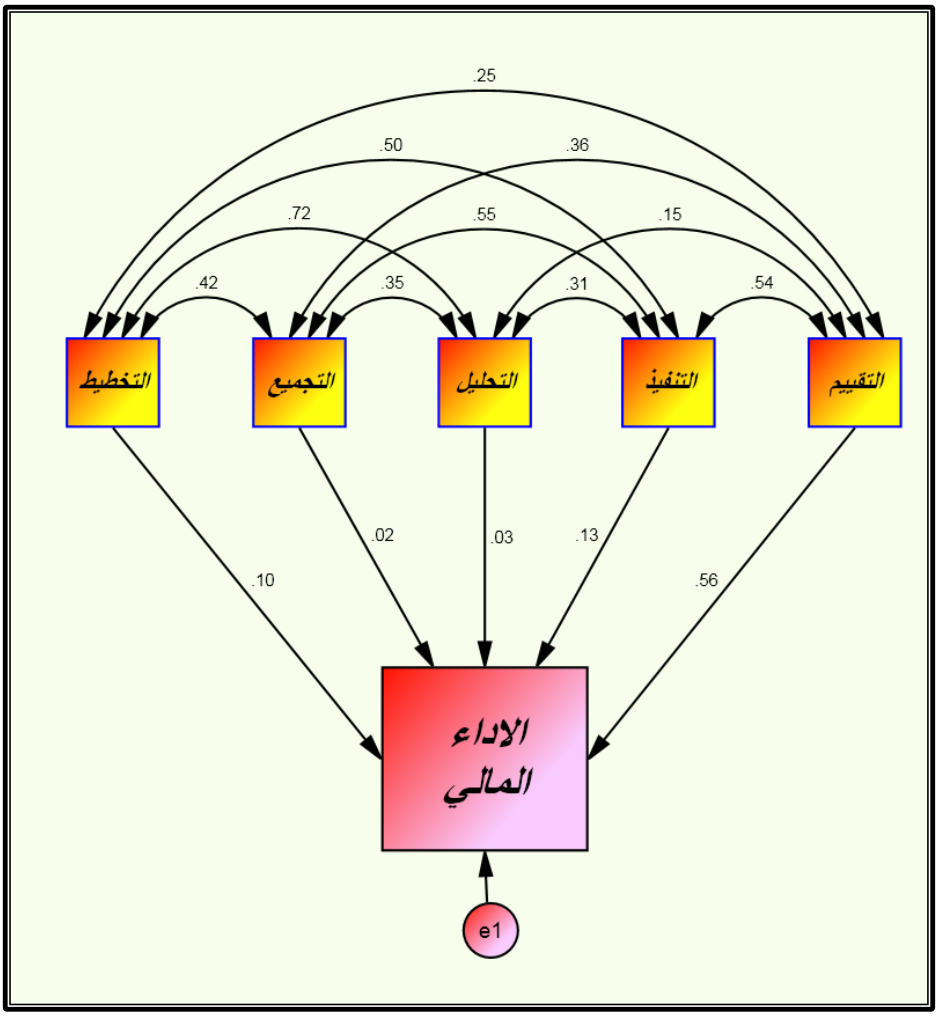
$$Y = \alpha + \beta 1X1 + \beta 4X4 + \beta 5X5$$

الاداء المالي 1.09 = + (0.100) (التخطيط)(0.131)+ (النفيذ) (0.558)+ (التقييم)

الجدول (5) معاملات نموذج الانحدار المتعدد

	α	β	R^2	Df	F	P
التخطيط	1.09	0.100	0.486	5,102	19.31	0.035
تجميع المعلومات		0.024				0.781
التحليل والتكامل للمعلومات		0.029				0.797
التنفيذ		0.131				0.019
تقييم النتائج		0.558				0.000

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج الحاسوب



الشكل (8) معاملات نموذج التاثير المتعدد

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج الحاسوب

مما تقدم نستنتج ان فرضية البحث والتي تنص على : (توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين المقارنة المرجعية والاداء المالي على المستوى الكلي) يعتبر فرضا مقبولا لجميع الابعاد على المستوى المنفرد ، وبشكل جزئي على مستوى الابعاد مجتمعة (المستوى المتعدد) ، ومن هنا توصل الباحثان الى ان الاداء المالي يتاثر بالمقارنة المرجعية.

المبحث الرابع – الإستنتاجات والتوصيات

يهدف هذا المبحث إلى عرض جملة من الإستنتاجات والتوصيات المتعلقة بشقيها النظري والعملي ، وكالاتي :

اولا/ الاستنتاجات

1) هنالك ندرة في الدراسات التي أهتمت بدراسة وتفسير العلاقة بين متغيرات الدراسة الحالية (المقارنة المرجعية ، الاداء المالي) مجتمعة في الجانبين النظري والتطبيقي وفقاً للنموذج الفرضي للدراسة.
2) اصبحت الشركات الناجحة بحاجة الى اساليب تعمل على تحديد اوجه القصور والتعرف على مواطن الضعف في ادائها قياسا باداء الشركات المنافسة لها، وبالتالي معالجة هذا الضعف والقصور في الاداء والعمل بكفاءة من اجل تحسينه.
3) تحتاج الشركات بشكل متواصل الى تهيئة البيئة المناسبة لتطبيق الاساليب التي تحسن اداءها المالي وتعزز موقفها التنافسي.
4) تؤكد النتائج ان هناك علاقة إيجابية وطردية بين المقارنة المرجعية والاداء المالي.
5) امكانية تطبيق اسلوب المقارنة المرجعية لاستكمال متطلبات تحسين الاداء المالي .
6) قبول المخطط الفرضي للبحث الذي تم تحويله الى انموذج فرضي وفق اسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية (SEM) ، اجتاز مؤشرات جودة المطابقة المطلوبة لاختبار الصدق البنائي وتراوحت قيمة المؤشرات بين (حالات القبول او القبول المثالي) للنموذج ، ومن ذلك نستنتج بان النموذج الفرضي مقبول هيكليا طبقا لهذه المؤشرات ، كذلك فهو مقبول احصائيا طبقا لعلاقات الانحدار ، ومن هنا يمكن اعتماد هذا المخطط او الانموذج .

ثانيا /التوصيات

1. ان الشركات الناجحة تحتاج الى درجة كبيرة من المرونة والاستجابة للتغيرات التي تحدث في بيئة الاعمال ، ولتحقيق هذا الهدف ينبغي عليها ان تقوم بعمليات القياس والتقييم المستمر لادائها وليس على مستوى البيئة الداخلية فقط (النواحي المادية والبشرية)، بل يمتد ليشمل البيئة الخارجية ايضا والتي تتمثل بالاسواق والعملاء والموردين والمنافسين .
2. الاهتمام بتطبيق اساليب المحاسبة الاستراتيجية وبالاخص المقارنة المرجعية باعتبارها مساراً صحيحاً من شانه ان يزيد من الايرادات والحصة السوقية ، ويعزز الاساليب الدفاعية لمواجهة المنافسين.
3. العمل الجاد من أجل النمو والتوسع في مجالات متعددة، وايلاء موضوع المقارنة المرجعية مزيدا من الاهتمام وتوسيع تطبيقه ليشمل جميع العمليات والمراحل الانتاجية ، حتى تتم الاستفادة منه بشكل افضل .
4. التوسع في عمل الدراسات والابحاث المتخصصة بالبحث في الاساليب المتطورة والنظم الحديثة للمحاسبة الادارية الاستراتيجية وربطها بتحسين الاداء المالي .
5. العمل الجاد والدؤوب نحو ازالة جميع المعوقات التي تحول دون تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية وبالاخص اسلوب والمقارنة المرجعية.
6. ضرورة تطبيق المقارنة المرجعية مع شريك تنافسي ذي اداء افضل مع تشخيص العمليات الانتاجية التي تحتاج الى التطوير والتحسين.

المصادر

اولا /المصادر العربية

1- اسماعيل، مجبل دواي،2007 " فاعلية المقارنة المرجعية في تقويم الاداء وامكانية تطبيقها في الوحدات الاقتصادية العراقية غيرالهادفة للربح " ، مجلة المعهد التقني ،العمارة، العدد السابع .
التكريتي، اسماعيل يحيى، 2011، " الادارة على اساس النشاط" مجلة العلوم الادارية والاقتصادية، العدد السابع والعشرون .
2- جاريسون ،راي اتش، ونورين ،اريك، 2009، "المحاسبة الادارية" ،ترجمة د.محمد عصام الدين زايد ،دار المريخ للنشر، الرياض
3- دبابش، محمد نجيب،2013، " دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة " ،اطروحة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية والدارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر .
4- رشيد،صالح عبد الرضا،جلاب،احسان دهش،"2008" الادارة الاستراتيجية-مدخل تكاملي" ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان .
5- عبد الغني، دادن،2007،" قياس وتقييم الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو ارساء نموذج للانذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية"، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،الجزائر
6- عبد الوهاب، سمير محمد ،2009 ، " المقارنة المرجعية كمدخل لتقييم اداء البلديات فى الدول العربية " ، مجلة الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة.
7- الكعبي،بثينة راشد حميدي،2003،" دور اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في ترشيد القرارات التشغيلية" ،اطروحة دكتوراه ،كلية الادارة ولاقتصاد، جامعة بغداد
8- كيسو، دونالد، ويجانت جيري،2009، " المحاسبة المتوسطة" ، ترجمة د.احمد حامد حجاج، الجزء الثاني ، الطبعة الثانية ،دار المريخ للنشر، الرياض .
9- كيسو،دونالد، ويجانت جيري،2009، " المحاسبة المتوسطة" ، ترجمة د.احمد حامد حجاج، الجزء الاول ،دار المريخ للنشر، الرياض .
10- نديم، مريم شكري محمود، 2013، " تقييم الاداء المالي باستخدام بطاقة الاداء المتوازن " ، رسالة ماجستير ،كلية الاعمال ،جامعة الشرق الاوسط
11- هورنجرن، تشارلز، فوستر،جورج وداتار،سريكانت، 2009، " محاسبة التكاليف –مدخل اداري" ترجمة احمد حامد حجاج، الجزء الثاني ،دار المريخ للنشر،الرياض

ثانيا /المصادر الاجنبية

1- Atkinson,A.,Banker, R. ,Kaplan,R& Young,S, 2001, " Management Accounting" , Prentice Hall ,U.S.A .
2- Atrill,P,&Maclaney,E,2013, " Management Accounting For Decision Makers", sixth Edition, FT,Prentic Hall.
3- Bentler, P.M.), Comparative Fit Indexes in Structural Models, Psychological Bulletin, 107 (2), 1990.
4- Byrne, B. M. Structural Equation Modeling with AMOS: Basic Concepts,Applications, and Programming. Second Edition, Taylor and Francis Group, LLC, 2010.
5- Daire H., Joseph C., Michael R. Mullen, Structural Equation Modelling: Guidelines for Determining Model Fit, Journal of Business Research Methods Volume 6 Issue 1,2008 .
6- Gredil,O,Griffiths,B, Stucke,R,2014, "Benchmarking Private Equity : Th Direct Alpha Method",Social Science Reserch Network,
7- Horngren ,Charles , Foster, George ,&M. Datar , Srikant ,(2012) " Cost Accounting- A Managerial Emphasis " , Prentice Hall, U.S.A
8- Kocsoy,M,Gurdal,KKarabayir,M,2009, "Target Costing InTurkish Manufacturing Enterprises", Problems&Perspectives in Management,Vol.7
9- Swenson,W,&Everaert,P,2011, "Simulatin The TQ Process in Product Design Enviroment",American Accounting Association,Vol.29.
10- Zairi,Mohamed,1994, " Benchmarking: The Best Tool For Measuring Competitiveeness" ,Managenent & Technology ,Vol.No.1
11- Zuriekat,M, Salameh,R, Alrawashdeh,S, 2011, "Participation in Performance Measurement Systems and Level of Satisfaction" , International Journal of Business and Social Science, Vol.2, No.8.