مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: مدى اسهامات حوكمة الشركات في تقارير المقارنة المرجعية لتقويم اداء الوحدات الانتاجية (دراسة حالة) في الشركة العامة للسمنت الشمالية
اسم الكاتب: م. انتصار صابر الجبوري، م.م. الاء وضاح ثابت، م. ندى عبدالرزاق اغا
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3625
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 23:18 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

تـنـمية الرافديـن

العدد ١٢٠ المجلد ٣٧ لسنة ٢٠١٨

مدى اسهامات حوكمة الشركات في تقارير المقارنة المرجعية لتقويم اداء الوحدات الانتاجية (دراسة حالة) في الشركة العامة للسمنت الشمالية

The Extent of Corporate Governance Contributions To Benchmarking Reports In The Performance Evaluation of Production Units (Case Study) In The Northern Cement State Company

انتصار صابر الجبوري
مدرس- قسم المحاسبة

الاء وضاح ثابت
مدرس مساعد-قسم المحاسبة

ندى عبد الرزاق اغا
مدرس-قسم المحاسبة

كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة الموصل

Intesar S. Aljubory
Lecturer
Intesar_Saber Noori Aabd Alah

Alaa W. Thabit
Lecturer Assistant
alaa thabet 72@yahoo.com

Nada A. Agha
Lecturer
Nada _ abdulrazak@uomosul.ed.iq

تأريخ استلام البحث ٢٠١٨/١٠/١٤

تأريخ قبول النشر ٢٠١٩/١/٢

المستخلص

إن أبرز ما ورثه القرن الحالي من القرن الماضي هو اهتمام الباحثين والمختصين ورجال الأعمال بالمناهج والمداخل المستمدة من أساليب علم الادارة لغرض تحسين الأداء والتجديد والابتكار، ومنها اسلوب المقارنة المرجعية فأوجب على الشركات العمل على تحسين مستوى أدائها لمواجهة السوق والحاجة لدرجات عالية من الكفاءة والجودة لتحقيق رضا الزبائن، وعلى الشركات أيضا إعادة النظر بالواقع التنظيمي بأسرع وقت وتحقيق مستوى مقبول من الأداء لتحقيق هدفها العام في البقاء والنمو وتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الاجل الطويل لذا على الشركة أن ترفع من مستوى أدائها مقارنة مع الشركات المنافسة للوقوف على الفجوة بين أدائها وأداء الشركات المنافسة بتحديد نقاط القوة والعمل على تطويرها ونقاط الضعف والعمل على معالجتها ، كما إن وجود مجموعة من القواعد والسلوكيات التي تحكم إدارة الشركات تضمن الحفاظ على التوازن بين المالكين والادارة من جهة وبين الأداء والالتزام من جهة اخرى ، ويبعد الشركات من الانهيار، فحوكمة الشركات في تقارير المقارنة المرجعية تساعد على سير الادارة بما هو مخطط ومن هنا تظهر اهمية البحث في تقويم وتحسين الاداء، وتظهر مشكلة البحث في أن عدم استخدام الأساليب الادارية الحديثة ومنها المقارنة المرجعية بشفافية وضمن قواعد سلوكية ومعايير معتمدة سيؤدي الى عدم اتخاذ الاجراءات التصحيحية لتقويم الاداء .وقد بُني البحث على فرضية مفادها ان تحقق مبادئ حوكمة الشركات في تقارير المقارنة المرجعية سيسهم في تقويم مستمر وتحسين لأداء الشركة العامة للسمنت الشمالية. وقد استخدام أسلوب SPSS الاحصائي في تحليل أجوبة استمارة استبانة الموزعة على عدد من منتسبي الشركة العامة للسمنت الشمالية. ومن أهم توصيات البحث ضرورة تبني الشركة المبحوثة لأسلوب المقارنة المرجعية، وأن تكون المقارنة مستمرة لأداء الشركات، وأن تكون المقارنة مع منافس أفضل وتقاريرها ضمن مبادئ وقواعد حوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: *حوكمة الشركات، المقارنة المرجعية، تقويم الأداء.*

Abstract

The most notable legacy that current century received from previous century is the interests of researchers, specialists, and entrepreneurs in the curricula and approaches of management science techniques in order to improve performance, innovation, and creativity, including the benchmarking method, so, that requires companies to work to improve their performance to face the market and the need for high degrees of efficiency and quality to reach customer satisfaction, companies also have to reconsider organizational reality as soon as possible and to achieve an acceptable level of performance to reach their overall goal of survival, growth, and maximizing the profitability and value the company's shares in the long term, so the company has to raise its level of performance compared to the competing companies to determine the gap between its performance and the performance of competing companies by identifying and developing strengths and identifying and addressing weaknesses. Also, the existence of a set of rules and behaviors governing corporate management maintain the balance between owners and management on the one hand and between performance and commitment on the other hand, and keep companies from collapsing. Corporate governance and benchmarking reports help the management to conduct what is planned and hence the importance of research in evaluating and improving performance. The problem of research was that the non- use of modern management methods, including benchmarking, transparently and within behavioral norms and standard of criteria will not lead to taking corrective action to evaluate performance. The research was based on the hypothesis that achieving the principles of corporate governance in benchmarking reports lead to

continuous evaluation and improvement of the performance of Northern Cement State Company. SPSS was used to analyze the answers to the questionnaire distributed to a number of the members of Northern Cement State Company. One of the most important research recommendations is the need for the company in question to adopt benchmarking method and to be a continuous comparison of the performance of the companies and to be compared with better competitor and its reports within the rules and principles of corporate governance.

***Key words**: corporate governance. Benchmarking ،performance evaluation*

مشكلة البحث

إن انهيار الكثير من الشركات أدى الى ضياع حقوق اصحاب المصالح وبصفة خاصة المستثمرين الحاليين وفقدان ثقة المستثمرين المرتقبين في أداء الشركة، كما إن عدم استخدام الإدارة لأساليب حديثة تساعدها لمعرفة استراتيجيات الشركات المنافسة يؤدي الى تناقص قيمتها السوقية، من هذين الشقين تأتي مشكلة البحث من خلال طرح التساؤل الآتي: هل إن استخدام مبادئ حوكمة الشركات في تقارير المقارنة المرجعية سيسهم في تقويم وتحسين الأداء؟

هدف البحث

يهدف البحث الى تسليط الضوء على:

- مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات، مفهوم وأنواع وخطوات المقارنة المرجعية.
- مقارنة أداء الشركتين عينة البحث التي تعمل بالقطاع نفسه.
- توضيح طبيعة العلاقة الوصفية لمبادئ الحوكمة في تقارير المقارنة المرجعية لتقويم وتحسين الأداء للشركة عينة البحث .

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في تحسين الشركات لأدائها وفق مؤشرات لقياس وتقويم الأداء، وذلك بالتعرف على نقاط القوة والضعف في الشركات من خلال قواعد وسلوكيات تحكم الإدارة، وتساعدها في الضبط والرقابة وفي كيفية استخدام حوكمة الشركات في تقارير المقارنة المرجعية بالشكل الذي يبين العلاقة بينهما لتقويم وتحسين أداء الشركة عينة البحث .

فرضية البحث

يبنى البحث على فرضية واحدة مفادها "إن تحقق مبادئ حوكمة الشركات في تقارير المقارنة المرجعية يؤدي الى تقويم وتحسين مستمر لأداء الشركة عينة البحث".

الدراسات السابقة

دراسة رضا، ٢٠١١، آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية

هدفت الدراسة الى استطلاع آراء مراقبي الحسابات والمستثمرين عن مدى تأثير حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي التقارير المالية وإعادة ثقة مستخدمي المعلومات بالمعلومات التي تحويها التقارير المالية في اتخاذ قراراتهم. واقترحت الباحثة بدراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية وتلبية تلك التوقعات من خلال وضع خطة لتطوير عملية مراجعة التقارير المالية بحيث يعي المراقب ضرورة تحمل مسؤولية اكتشاف الخطأ والغش ومحاولة إيجاد السبل الكفيلة للوصول الى تلبية احتياجاتهم .

دراسة البلداوي، عبد الرحمن، ٢٠١٥، أثر قواعد حوكمة الشركات المتعلقة باختيار المدقق الخارجي في موثوقية القوائم المالية /دراسة تطبيقية

تناولت الدراسة طبيعة العلاقة بين قواعد الحوكمة المتعلقة باختيار المدقق الخارجي وموثوقية القوائم المالية والتاكيد على مبادئ حوكمة الشركات من خلال اصدار قواعد الحوكمة في العراق والاستفادة من تطوير الممارسات المحاسبية التي تجعل المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية تعكس الوضع المالي الحقيقي للشركات .وقد قام الباحثان باستخدام استمارة استبانة لغرض فحص العلاقة بين متغيرات الدراسة وتوصلا الى أن قواعد الحوكمة تسهم في ضمان التمثيل العادل والصادق للمعلومات المالية من خلال استقلال المدقق الخارجي وحرصها على اتباع معايير ذات جودة عالية في مجال القياس والافصاح المحاسبي .

دراسة يوسف، صالح،٢٠١٦، دور المقارنة المرجعية الداخلية في تشخيص فجوة الأداء والتحسين المستمر /دراسة حالة في معهد الادارة –الرصافة .

هدفت الدراسة الى بيان طبيعة المقارنة المرجعية ومفهومها وأهميتها وعلاقتها بتحسين الأداء واستعراض أهم معايير الجودة التي تم اقتباسها من دليل معايير الجودة والأداء الجامعي للجامعة محل الدراسة، وتم اختبار تأثير المقارنة المرجعية في بيان مدى الالتزام بمعايير الجودة لتشخيص حجم فجوة الأداء وتحسين ادائها بالزامها بتطبيق المعايير.

ما تتميز به الدراسة

اظهرت الدراسات السابقة وجود علاقة بين حوكمة الشركات (آلياتها، مبادئها وقواعدها) وجودة المعلومات المحاسبية التي تعد منها التقارير المالية والتي تستخدمها الإدارة في تحسين وتقويم الأداء. كما إن استخدام أسلوب المقارنة المرجعية والذي يعد أحد الأساليب الحديثة لادارة التكلفة يؤثر على تقويم وتحسين الأداء من خلال مقارنة أداء الشركة بالشركات المماثلة والوقوف على نقاط القوة والضعف فيها .

فاستخدام حوكمة الشركات يعطي موثوقية ومصداقية في تقارير المقارنة المرجعية كما يؤثر على اتخاذ القرارات لموثوقية المعلومات المالية الموجودة في تقارير المقارنة المرجعية ولغرض اتخاذ القرارات الصائبة وتحقيق الجودة في الاداء لمواجهة الشركات المنافسة، من خلال مقارنة أدائها بأداء الشركات المماثلة لها أو مقارنة ادائها بالسنوات السابقة لمعرفة مدى تطورها وتقويمها للاداء باتخاذ الاجراءات التصحيحية التي تظهرها نتائج المقارنة. والتقرير المعد عن هذه المقارنة يكون في ظل مبادئ وآليات حوكمة الشركات

حوكمة الشركات

أولاً- مفهوم حوكمة الشركات

تعد الحوكمة من المفاهيم الحديثة التي زادت أهميتها على صعيد القطاعين العام والخاص لما لها من دور كبير في إدارة الشركة وحماية حقوق المساهمين لارتباطها ارتباطا وثيقا بالأزمات المالية الاقتصادية، فهي تؤثر على مهنة المحاسبة والتي بدورها تؤثر على عدالة القوائم والتقارير المالية التي يتم إعدادها وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية .

فحوكمة الشركات تعني بالمفهوم العام كيفية وضع هيكل يسمح بقدر كبير من الحرية في ظل سلطة القانون، فهي عبارة عن "مجموعة القوانين والأنظمة والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركة". (العيساوي واخرين، ٢٠٠٨، ١١٩).

ويحقق الأنموذج الجيد لحوكمة الشركات هدفه بالمحافظة على التوازن السليم بين الملكية والإدارة وكذلك التوازن بين الأداء والالتزام، كما تتضمن مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة

ومجلس إدارتها ومساهميها وذوي المصلحة الآخرين، وتقدم حوكمة الشركات أيضا الهيكل الذي من خلاله توضع أهداف الشركة وتحدد وسائل انجاز تلك الأهداف والرقابة على الأداء. (يوسف، ٢٠٠٩، ١٢٠-١٢١)

فهي عملية اشراف ورقابة على عمليات الشركة وتزويدها بالالية التي تستخدم في تحقيق أهداف الشركة عن طريق تحديد القواعد والاجراءات الخاصة باتخاذ القرارات.

عليه فان حوكمة الشركات نظام يقوم على ركيزتين أساسيتين الأولى هي تحقيق التوازن بين مصالح الملاك ومصالح الأطراف الأخرى المستفيدة، والثانية تتعلق بالضوابط اللازمة لتوفير عنصري المصداقية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة التي تصدرها الشركة. (سعيد، ٢٠٠٩، ٤٠).

ثانياً- أهمية حوكمة الشركات

تزداد أهمية حوكمة الشركات في إدارة الشركات لزيادة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية المنشورة لمستخدميها خاصة والمساهمين والمتعاملين في سوق الاوراق المالية حفاظا على حقوقهم، وفي الاونة الأخيرة تعاظمت أهمية حوكمة الشركات لتحقيق كل من التنمية الاقتصادية والحصانة القانونية والرفاهية الاجتماعية، ويحقق اتباع القواعد السليمة للحوكمة الآتي: (بله،٢٠١٢، ٥٨) (مشكور وعبد، ٢٠١٦، ٨) وبتصرف من الباحثين.

١. رفع مستويات الأداء للشركات، وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي بالدول التي تنتمي اليها تلك الوحدات.
٢. جذب الاستثمارات الاجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية، وزيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها.
٣. الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الوحدات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات، لوجود القوانين والقواعد التي تمثل الاطار التنظيمي للوحدة.

ثالثاً- أهداف وعناصر تطبيق حوكمة الشركات

إن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات سيساعد في تحقيق الأهداف الآتية: (الدوغجي، ٢٠١٥ ، ١٤) و (يعقوب وحسين، ٢٠١٤، ٣٠) بتصرف من الباحثين

١. تعظيم أداء الشركات وضمان حصولها على الأموال وبتكلفة معقولة .
٢. وضع الأنظمة الكفيلة بتجنب أو على الأقل تقليل الغش وتضارب المصالح وجميع التصرفات غير المقبولة ماديا وإداريا وأخلاقيا، وحماية الشركة من الوقوع بأخطاء محاسبية وتدقيقية من خلال الالتزام بالقوانين والقواعد والمعايير الدولية، مما يساعد على استقرار نشاط الوحدة وتجنب الازمات، ووضع أنظمة يتم بموجبها القيام بإدارة الشركات وفقا لهياكل تحدد توزيع كل من الحقوق والمسؤوليات لمجلس الإدارة والمساهمين.
٣. وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركة وأعضاء مجلس إدارتها ووضع القواعد والإجراءات الكفيلة والضرورية بسير العمل داخل الشركة والتي تتضمن تحقيقا لأهداف الحوكمة .
٤. تعزيز رفاهية اقتصاد الشركات بما فيها رفاهية حملة الأسهم والعاملين .

وهناك مجموعة من العناصر الأساسية التي يجب توافرها لدعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات داخل الشركات وهي على النحو الآتي: (صادق، ٢٠٠٦، ٨-٩)

١. وضع أهداف إستراتيجية ومجموعة القيم والمبادئ التي تكون معلومة للجميع.
٢. وضع وتنفيذ سياسات واضحة للمسؤولية في الشركة.
٣. ضمان كفاءة أعضاء مجلس الإدارة وإدراكهم لدورهم في عملية الحوكمة.

رابعاً- مبادئ حوكمة الشركات

نظراً للدور المهم الذي تؤديه حوكمة الشركات في مجال الإصلاح المالي والإداري في كل القطاعات. أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) مجموعة من المبادئ في سنة ١٩٩٩، وتعد هذه المبادئ مقاييس للأداء الجيد في الشركات، ونتيجة لما حدث من تطورات أعيدت صياغة تلك المبادئ في سنة ٢٠٠٤ وأصبحت تتمثل بالآتي: (ابو حمام ،٢٠٠٩، ١٨)

١. توافر إطار فعال للحوكمة ٢. حماية حقوق المساهمين
٣. المعاملة العادلة للمساهمين ٤. دور أصحاب المصالح بالنسبة للقواعد المنظمة للحوكمة
٥. الإفصاح والشفافية . ٦. مسؤوليات مجلس الإدارة

فمبادئ حوكمة الشركات جاءت ملائمة للمتخصصين الماليين والمستثمرين في أسواق المال وصانعي القرارات والتنفيذيين في الشركات، وذلك على اعتبار أن حوكمة الشركات تعد أداة قوية للتطوير والإصلاح الاقتصادي .

خامساً- المفهوم المحاسبي لحوكمة الشركات

ان المفهوم المحاسبي لحوكمة االشركات يتأثر بالمعايير المحاسبية والتدقيق الداخلي والخارجي على النحوالآتي:

١. المعايير المحاسبية: تؤدي المعايير المحاسبية دوراً مهماً في حوكمة الشركات، إذ إن الالتزام بمعايير جودة المعلومات المحاسبية والالتزام بمعايير إعداد التقارير المالية يضفي الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية. (غزال، ٢٠٠٦، ٤٢)
٢. التدقيق الداخلي: يعد أحد أدوات الرقابة الداخلية، فقد شملت واجبات مهنة التدقيق الداخلي ثلاثة مجالات جديدة، فضلاً عن مجالها السابق في الرقابة والإذعان، وهذه المجالات هي: (جمعة، ٢٠٠٤، ٢)

١. تقويم المخاطر. **٢.** الاستشارات. **٣.** حوكمة الشركات.

كما قام **معهد المدققين الداخليين** (IIA) بتشكيل لجنة عمل لوضع إطار جديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ويتكون هذا الإطار من ثلاثة أقسام هي: (IIA, 2003, 2)

١.المعايير والأخلاقيات. ٢.دليل الممارسة. ٣.الأدلة أو الأدوات المساعدة في الممارسة والتطوير.

٣. التدقيق الخارجي: هو العملية المنظمة التي يؤديها مدقق مؤهل وحيادي للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق، منها ما يتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير محاسبية مقررة عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات التدقيق مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها. (يعقوب، ٢٠٠٦، ١٠٤) ويتمثل دور المدقق الخارجي في ضوء حوكمة الشركات في الآتي: (عيسى، ٢٠٠٨، ٢٠-٢١)

١. تنفيذه لمهمته الأساسية تجاه المساهمين. ٢. ارتباطه الوثيق بأنظمة الرقابة الداخلية.
٣. طبيعة عمله مع الإدارة التنفيذية. ٤. علاقته بمجلس الإدارة.
٥. مسؤولياته تجاه سلطات الرقابة الرسمية.

٤. لجنة التدقيق: تعمل على زيادة الدقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على مهنة التدقيق الداخلي من جهة ودورها في دعم استقلالية التدقيق الخارجي من جهة أخرى، فضلاً عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ الحوكمة. (التميمي، ٢٠٠٨، ٢٠٧)

المقارنة المرجعية

أولاً- مفهوم المقارنة المرجعية

يحظى مفهوم المقارنة المرجعية باهتمام العديد من الكتاب والباحثين لأنه مصطلح حديث نسبياً، مما دفع الكثير منهم الى تناوله بالدراسة والتحليل، فمن الباحثين من يعده أداة، ومنهم من يعده أسلوباً وآخرون يعدونه طريقة وعلى الرغم من هذه التسميات اللفظية إلا أن هناك شبه اتفاق على المعنى المقصود والفائدة من التطبيق فقد عرفها Hilton على انها" التقنية التي تحدد الميزة التنافسية للشركة بواسطة تحسين منتجاتها وخدماتها ومقارنتها مع أفضل اداء للمنافسين". (Hilton, *et.al*, 2000, 10)

وعرفها Horngen على أنها "عملية مستمرة لقياس المنتجات والخدمات والانشطة مقابل المستويات الأفضل للأداء التي غالبا ماتوجد في الشركات المنافسة أو شركات أخرى تمتلك عمليات مشابهة" .(Horngren *et.al*, 2000, 26).

أما التكريتي فقد عرفها على أنها "الاسلوب الذي يُمكّن الشركة في تحديد ما إذا كانت الأهداف المحددة تتناسب مع احتياجات السوق التي تتاثر بالمنافسين إذا لا يكفي أن نحدد أهدافا تزيد بنسبة معينة عن أهداف العام الماضي، ويُعد ذلك مؤشرا للتقدم والتحسين".(التكريتي،٢٠٠٠، ١٩٥)

في حين يرى Blocher ,*et.al* المقارنة المرجعية بانها "العملية التي يتم من خلالها تشخيص عوامل النجاح الحاسمة في الشركة من خلال الدراسة للتطبيقات الافضل لشركات أخرى أو شركات داخلية ضمن الوحدة نفسها لغرض الوصول الى العوامل المهمة للنجاح ثم تنفيذ التحسينات على عمليات الشركة لغرض مواجهة أداء المنافسين الرئيسين". (Blocher, *et.al,* 2002, 13)

من التعاريف السابقة يتبين أن تقارير المقارنة المرجعية هي عملية تقويم أداء الشركة للوصول الى أفضل أنموذج لاداء الشركة سواء في داخلها أو خارجها عن طريق تقويم انشطتها وخدماتها، فهي لا تتوقف عند حد معين لكنها في حالة مستمرة لتحسين أدائها.

أن توجه الشركات نحو تطبيق المقارنة المرجعية ليس الهدف منه التطبيق لمجرد التطبيق، ولكن هذا التحول جاء نتيجة التحولات الكبيرة التي تمر بها البيئة التي تعمل فيها الشركات والتي تتمثل بالتطور التكنولوجي السريع وشدة المنافسة، لذلك كان على الشركات ضرورة معرفة كيف تسير الأمور حولها، ويمكن تحديد النقاط الرئيسة التي تعد دافعا نحو التوجه لتطبيق المقارنة المرجعية بالآتي: (عبد الرحيم، بدون سنة ،١٧) وبتصرف من الباحثين

١. تحقيق الأهداف التي تسعى الشركة للوصول اليها مقارنة بالآخرين، وتحديد الفجوة بين أداء الشركات وتحديد نقاط القوة والضعف مقارنة بالآخرين.
٢. البحث عن الابداع والابتكار، والتطور السريع وتطبيق منهجيات التحسين والتطوير، ودراسة منتجات الشركات ذات الجودة الأفضل لمعرفة ألأساليب والطرائق ألأكثر تميزا.
٣. فقدان الشركة لنسبة من الحصة السوقية.

ثانياً-أهمية المقارنة المرجعية

إن الشركات الرائدة تسعى الى الثبات والاستمرار في عملها من جانب وتحقيق التميز والابداع من جانب أخر والذي يعد سر نجاحها، فعليها ان تعمل دائما على تحسين أداءها قياسا بأداء المنافسين وباستمرار. ولكون المقارنة المرجعية تعد الأسلوب الأوحد الذي يساعد الوحدة على معرفة مستوى أدائها قياسا بأداء المنافسين ولكونها اسلوباً للتحسين المستمر و تعد ايضاً من مقومات

البقاء والتنافس فان أهميتها تبرز من خلال ماتحققة مـــن منـافع والتـي تجمل بالاتي: (اسماعيل،www.iasj.net/iasj) و(سعد، ٢٠١٢، ١٩٥-١٩٦) بتصرف من الباحثين

١. تساعد الشركة على التحديد الدقيق للفجوة بين أدائها وأداء الشركات الرائدة بتحديد نقاط القوة والضعف والعمل على تعزيز مواطن القوة ومحاولة معرفة أسباب مواطن الضعف والتغلب عليها.
٢. تساعد على توفير المناخ الملائم وتعزيز الرغبة لدى إدارة الشركة والعاملين فيها على تبني سياسة التغيير نحو كل ما هو أفضل وجديد من خلال تحديد العمليات الحرجة وإعطائها الاهتمام اللازم والأولوية في التنفيذ.
٣. تضمن تخصيص الموارد بدقة اكبر واستخدام أفضل، والبحث على التطبيقات الخارجية المبتكرة لأساليب الإبداع لتحسين مستوى الأداء الحالي.
٤. تحقق المقارنة المرجعية الخارجية مقاييس أداء تنافسية خارجية تؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية مقاييس الأداء الداخلية وتجعلها أكثر تنافسية.

ثالثاً- أنواع المقارنة المرجعية

تبوب المقارنة المرجعية على أنواع عدة وفقا لتطبيقات مختلفة يمكن إجمالها في صنفين رئيسين يتمثلان بالآتي:

١. **المقارنة المرجعية الداخلية:** يتم فيها إجراء المقارنة بين الادارات المختلفة داخل الشركات بهدف التعرف على أفضل الممارسات في الشركة دون الحاجة الى معيار خارجي يمكن على اساسه مقارنة النتائج. (حسن، ٢٠١٦، ٤٧٤)
٢. **المقارنة المرجعية الخارجية:** تحقق الانفتاح على تجارب ونجاحات الآخرين، وتتضمن المقارنة مع أفضل المنافسين وغير المنافسين، اي مع شركات أخرى رائدة تعمل في مجال عمل الشركة المقارنة نفسه ويدخل ضمن هذا التصنيف الأنواع الآتية:(العبادي والدعمي، ٢٠١٠، ١٤٨)
٣. **المقارنة المرجعية التنافسية:** هي تشخيص الفجوات في الأداء بين الوحدة ومنافسيها الرئيسين أو قادة الصناعة، وذلك في مستويات أداء متحققة في الكلفة أوالنوعية أو المرونة او التسليم، ويطلق على هذا النوع بمقارنة مرجعية الأداء .
٤. **المقارنة المرجعية الوظيفية:** تركز على طرائق عمل الاشياء وكيفية الانجاز مقارنة مع الأداء الأفضل في ممارسات أو معالجات أو وظائف متشابهة بصرف النظر عن الصناعة التي تنتمي اليها . (آل فيحان ، ٢٠٠٥، ٩٧-٩٨)
٥. **المقارنة المرجعية الإستراتيجية:** تستخدم عندما تسعى الشركات الى تحسين أدائها العام من خلال دراسة استراتيجيات طويلة الأجل والتي تمكن من أداء رفيع يشمل تطوير المنتجات والخدمات الجديدة وتحسين قدرات التعامل مع التغيرات في البيئة الاساسية، فالتغيرات الناجمة عن هذا النوع قد يكون من الصعب تنفيذها، وقد يستغرق وقتاً طويلاً لتجسيد الفوائد. (حمصي،٢٠١٦ ، ٣٣) .

رابعاً- خطوات المقارنة المرجعية

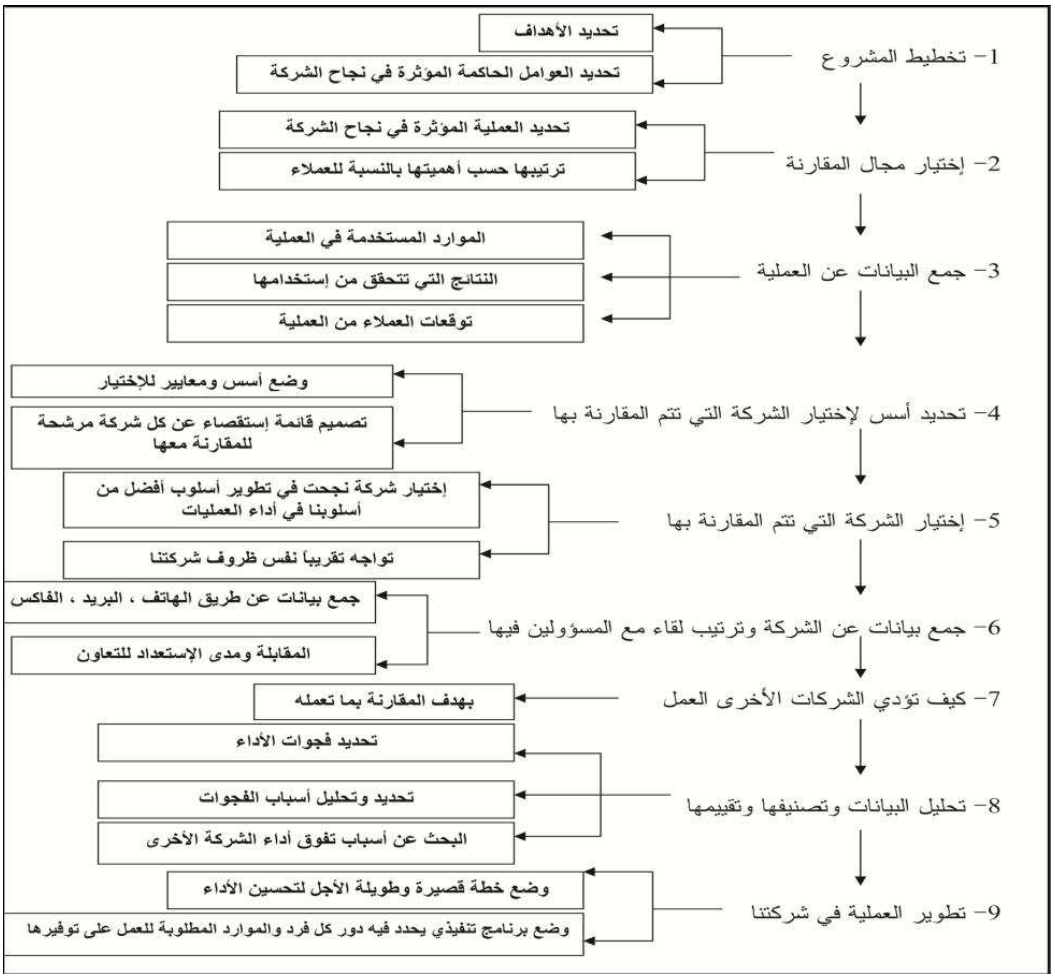
يمكن إيجاز خطوات المقارنة المرجعية بالآتي: (Heizer,1999, 176)

١. بماذا يجب أن نقارن؟
٢. تشكيل فرق المقارنة .
٣. تحديد الوحدة التي سيتم المقارنة معها.
٤. جمع وتحليل البيانات المتعلقة بالمقارنة.
٥. اتخاذ الإجراءات لنجاح عملية المقارنة.

ويعرض (Hodgetts) خمس خطوات للمقارنة المرجعية والتي تم اعتمادها من قبل شركة (Motorolas) .(العبادي والدعمي، ١٤٩،٢٠١٠)

١. ماذا تقارن؟ ٢. كيف تقارن؟ ٣. كيف يعمل هؤلاء ذلك؟
٤. من الافضل ؟ ٥. تحليل البيانات وكيفية إجراء التغيير؟

ويوضح الشكل ١ خطوات المقارنة المرجعية كالآتي:



الشكل ١
خطوات المقارنة المرجعية

سعد، سلمى منصور، ٢٠١٢، دور المقارنة المرجعية في تطوير المناهج الدراسية لأقسام المحاسبة بالجامعات العراقية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد٢٠، ١٩٧.

استخدام حوكمة الشركات في تقارير المقارنة المرجعية لتحسين وتقويم الاداء

أولاً- دور المقارنة المرجعية في تقويم وتحسين الأداء

اتفق كل من (بلاسكة، مزياني،٢٠١٣، ٦٣-٦٤)، (يوسف، صالح، ٢٠١٦، ٢٧ -٣٠) و(كواشي، بودودة، ٢٠١٧، ٢٤٣-٢٤٤) على مراحل استخدام المقارنة المرجعية في تقويم وتحسين الأداء وعلى النحو الاتي:

١. **التخطيط:** قبل البدء في عملية المقارنة المرجعية تقوم الشركة بالتخطيط الجيد والتحديد الدقيق لأهداف العملية، وذلك بتحديد كم ونوع المعلومات اللازمة والتي تحتاجها الشركة وتقدير

الاحتياجات الحالية والمستقبلية من الموارد وكذلك الجوانب التي يجب تحسينها. ويكون التخطيط عن طريق تقدير الاحتياجات الحالية والمستقبلية من الموارد وتحديد مستويات الأداء المطلوبة، ومن ثم مقارنتها بموقف الشركة الحالي، وتكون النتيجة اما وجود فجوة في الأداء فتحاول الشركة تجاوزها أو أن الشركة لم يتغير مستوى أدائها أو أن تكون أفضل في مستوى أدائها، وبما يتوافق واعتبارات الشركة كنوع النشاط ومجال الصناعة والإستراتيجية المتبعة، وهذا يسهل من عملية المقارنة، ويعطي نتائج ايجابية كما يمكن الشركة من التعرف على نقاط قوتها وضعفها.

٢. **تقويم الأداء:** إن القصد من هذه الخطوة هو تحديد الانحرافات الحاصلة، ومعرفة درجة التباين بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع، فتعمل المقارنة المرجعية على تقليل حجم الفجوة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له كما تساعد المقيم في إجراء تقويم شامل لإستراتيجية الشركة.

٣. **اتخاذ الاجراءات التصحيحية:** إن نجاح هذه الخطوة متعلق بالمعلومات المستمدة من المحيط الخارجي والداخلي إذ تتيح هذه المعلومات إمكانية ترشيد الادارة لاختيار القرارات البديلة التي تساعد في التصحيح، فالمقارنة المرجعية تعمل على توفير القدر الكافي من المعلومات، ويكون مصدرها المنافس الذي تم اجراء المقارنة معه. ولغرض إنجاح هذه المرحلة يتطلب وجود نظم اتصالات ذات كفاءة وفاعلية من أجل ضمان إيصال المعلومات والإجراءات المقترحة الى أماكنها المحددة بالوقت المطلوب.

ثانياً- مساهمة حوكمة الشركات في تقارير المقارنة المرجعية لتقويم وتحسين الاداء

إن استخدام المقارنة المرجعية يساعد في مواجهة المنافسة اللازمة لتحسين الأداء واعتماد المؤشرات المالية وغير المالية وقياس كفاءة إدارتها سواء بـ (الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية، التحليل المالي (بأنواعه)، معدل العائد على الاستثمار، أو الدخل المتبقي) وغيرها من المؤشرات المالية أو بمؤشرات غير مالية والتي ترتبط باستراتيجية الشركة وتوجهها للتحسين المستمر بدلا من مجرد الرقابة. ويرتكز نجاح تقارير المقارنة المرجعية على توافر المعلومات اللازمة التي يمكن الحصول عليها من قواعد البيانات أو القواعد المساعدة في تيسير وحماية عملية التبادل المشترك للمعلومات، والالتزام بالقواعد المتعارف عليها، وإجراء تقويم ذاتي دقيق وتحديد الشركات ذات الأداء الأفضل، والاتصال بالشركات المحتمل إجراء المقارنة المرجعية معها. وهذا ما يؤكده تطبيق الشركة لمبادئ وأساليب حوكمة الشركات من خلال إتباع مجموعة القوانين والقواعد والمعايير والسياسات التى تحكم عمل الشركات والإفصاح عن المعلومات المرتبطة بالشركة وما يتعلق بها من معاملات مع الغير والمجتمع والتي سيكون لها أثر إيجابي في تحديد العلاقة بين الشركة من جهة والمستفيدين الخارجيين من جهة اخرى، وهناك آثار لتطبيق حوكمة الشركات (أهداف وخصائص) التي أجمع عليها الباحثون ودعمها بتطبيق المقارنة المرجعية (بأهداف وخصائص) تتمثل في الآتي: (خطاب ،٢٠١٠، ١٣)

١. ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين.
٢. تأكد المساهمين من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل.
٣. ضمان اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة.
٤. تمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال.

١. ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين

إن ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين هدف رئيس من أهداف حوكمة الشركات يبعد الشركة عن تعرضها للإفلاس ويساعد فى تحقيق الهدف العام للشركة، وهو البقاء والتطوير والتوسع، بإسناده وتكامله مع المقارنة المرجعية، إذ إن أموال المساهمين ماهي إلا موارد

الشركة الحالية والمتوقعة، فعن طريق المعلومات التي توفرها تقارير المقارنة المرجعية الداخلية والتي تتمثل في التأثير في القرارات الإستراتيجية لصياغة وتحسين العمليات التشغيلية، تساعد الشركة على قيادة إستراتيجيتها بشكل منظم وكفوء وفعال عن طريق كشف مجالات التطبيق الأفضل ضمن الشركة وتحليل المعلومات المستنتجة من المقارنة يؤدي الى استغلال موارد الشركة الاستغلال الأمثل ومعالجة الطاقات العاطلة بالشركة، وبعد التعرف على فهم متطلبات الزبون توضع معايير للأداء الداخلي بتعزيز مواطن القوة والمحافظة عليها وفي الوقت نفسه التعرف على مواطن الضعف والتغلب عليها.

٢. تأكد المساهمين من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل

إن تأكد المساهمين من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل هدف رئيس ثان من أهداف حوكمة الشركات ويساعد الشركة على البقاء والاستمرار والتطور، وتكامله مع المقارنة المرجعية (التنافسية، الوظيفية، الإستراتيجية)، للوصول إلى المزيج الامثل للسلع من خلال تحديد أي السلع يجب إنتاجها، بالكمية والنوعية وما يجب استبعادها، كونها غير مربحة، ويهدف ايضا الى التعرف على المورد النادر الذي سيؤثر في اتخاذ القرار، مما يظهر أهمية المعلومات التي تتضمنها تقارير المقارنة المرجعية والتي تراعي استغلال العنصر النادر، فإدارة الشركات تبحث دائما عن أساليب جديدة ومتطورة لتواكب التطورت للشركات والسلع المماثلة .

٣. ضمان اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة

إن أي شركة متواجدة في السوق لن تكون بمعزل عن البيئة المحيطة لها، فحوكمة الشركات تهتم بمجالات الصحة والبيئة من خلال إدخال جزء من ميزانية الشركة للإنفاق على التلوثات التي تضر بالبيئة ومراقبتها، ومن ذلك ظهرت أهمية تقارير المقارنة المرجعية للتكاليف البيئية وإدارتها بكفاءة والذي يخدم مجالات الصحة والبيئة، ويكون له الأثر الكبير في ضمان بقاء واستمرار الشركة

تمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال

إن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يمكن من الرقابة على الإدارة بشكل فعال، ويضمن قيامها على تحقيق مصالح الاطراف الخارجية ذات العلاقة، ويساعد فى ذلك قيام الإدارة باستخدام المقارنة كأساليب رقابية على كافة المستويات الإدارية.

كما تمتاز تقارير المقارنة المرجعية بالحرص على أخلاقيات التعامل التي أساسها تحقيق الفائدة المشتركة للطرفين (المقارن والمقارن به) وتتكامل مع حوكمة الشركات في :

أ. سلامة البيانات والمعلومات بهدف حماية اصحاب المصالح الآخرين وحقوقهم

من نتائج المؤشرات المستخدمة في تقارير المقارنة المرجعية يتبين أن لحوكمة الشركات أثراً واضحاً في المؤشرات المتخذة بعملية المقارنة، فكل معلومة موجودة بكل مؤشر تكون مبنية على الوثوق والملاءمة والاتساق، وإنها أحد أدوات تقويم وتطوير وتحسين الأداء من خلال تحديد الاختلاف بين أداء الشركة عن الشركات أو الأقسام الأخرى والعمل على تعزيز وتطوير النقاط الإيجابية التي تتميز بها الشركة وتحديد النقاط السلبية والعمل على تلافيها و تجنبها وذلك لبلوغ أفضل مستويات في الأداء، فهي تساعد على تحديد العمليات الحرجة وإعطائها الاهتمام اللازم والأولوية في التنفيذ، فحوكمة الشركات تعمل على رقابة الإدارة بشكل فعال وتأكيد المساهمين من ان الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل وتحقق الشركة تطويرها وتوسعها، فتقويم ومراجعة المعلومات التي تم جمعها من الشركات الأخرى في ضوء المعايير كـ (تكلفة التطبيق، وفهم العلاقة بين الكفاءة والتكلفة) بحيث يتم اختيار أفضل الشركات المتماثلة والتي تحقق أعلى جودة ترضي المستفيد بأقل كلفة ممكنة واستكمال المعلومات والتحقق منها بمراجعة الشركات الأخرى المماثلة عن تطبيقاتها لمنع الوقوع في خطأ المعلومات المضللة، وهناك آليات

محاسبية لحوكمة الشركات، منها الاليات الداخلية والخارجية والاليات المحاسبية والاليات غير المحاسبية (قانونية ورقابية، إدارية وتنظيمية) لاتخاذ القرارات التي تؤدي الى تحقيق مصالح الملاك وتحقيق المصداقية عن طريق مقارنة التطبيقات المختلفة للشركات في ضوء المعايير المحددة .

ب. ضمان التوجه والارشاد الاستراتيجي للشركة والرقابة الفعالة ومحاسبة مجلس الادارة عن مسؤوليته أمام الشركة

إن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يمكن الرقابة على الإدارة بشكل فعال، ويضمن قيامها على تحقيق مصالح الاطراف الخارجية ذات العلاقة، ويساعد في ذلك قيام الإدارة باستخدام أساليب رقابية على كافة المستويات الإدارية ،فالرقابة تشخص نقاط الاختناق داخل خطوط الإنتاج والقيام بمعالجتها لتحقيق التوازن بين خطوط الإنتاج فيما بينها، وتحقيق التوازن بين الطاقات على مستوى خطوط الإنتاج، وتعظيم عائد العمليات الداخلية عن طريق تحسين كفاءة وفاعلية العمليات الداخلية التي تؤثر الى زيادة الربحية وتحقيق مصالح الأطراف المستفيدة، ويدعم ذلك وجود مجموعة القوانين والقواعد التي تنبع من تطبيق حوكمة الشركات التي تنظم العلاقات بين مصالح الأطراف الأخرى.

فاعتماد حوكمة الشركات سيؤدي الى حساب التكلفة بدقة أكبر مما يؤدي الى دقة القرارات الإدارية المعتمدة على التكاليف وبالتالي الوصول الى المزيج الامثل للسلع، من اي السلع يجب إنتاجها وبأي الكميات، واي السلع التي يجب استبعادها لأنها غير مربحة .

ج. تطوير ثقافة السلوك المهني والأخلاقي لكون الثقة والنزاهة تؤديان دوراً حيوياً ومهماً في الحياة الاقتصادية

إن مقارنة أداء الشركة مع الشركات الأخرى لعدد من السنوات لتقويم الشركة من حيث سيولتها وربحيتها يعد أداة فعالة لزيادة فاعلية التدقيق، ووسيلة للمدير المالي لمعرفة قدرات وحداته المالية والإدارية ومساعدتها في أتخاذ القرارات، والتعرف عن أي ظاهرة خطرة تواجه الشركة ومجابهتها بوقت مبكر. فتقويم أداء الشركة من زوايا متعددة يكون بتحديد جوانب القوة والضعف وتتمثل في جوانب تقويم ربحية ومركز الشركة المالي والائتماني ومدى كفاية سياسات التمويل وإدارة الموجودات والمطلوبات والمركز التنافسي لها وتقويم قدرتها على الاستمرار واستنتاج بعض المؤشرات التي توفر للإدارة أدوات للتخطيط وللرقابة وتقويم الأداء، كما تساعد النسب المالية معرفة قابلية الشركة على تسديد التزاماتها من خلال دراسة العلاقة بين الموجودات والمطلوبات ومقدرة تلك الموجودات على تغطية الالتزامات خلال مدة معينة. وتستخدم تقارير التحليل المالي في الاسترشاد بعملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المصححة للانحرافات المحتملة ووسيلة لتقويم أداء الإدارات. فتهتم المؤسسات المالية والمقرضون بنتائج المقارنة المرجعية للحكم على مدى إمكانية منح القروض للشركة من خلال المؤشرات التي تتعلق بمدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاههم. ولنجاح عملية المقارنة يجب ان تكون مرنة وشاملة ومقتصدة في التكاليف والجهد ومرتكزة على أساس التنبؤ في المستقبل وليس دراسة الظروف التاريخية وامتيازها بسرعة الإنجاز لكي يجعل المعلومات ملائمة ولها القدرة في التأثير على متخذي القرار من خلال توفر (القدرة التنبؤية، إمكانية التحقق منها، التوقيت الملائم) فضلاً عن تمتعها بالوثوق والاتساق (الثبات) بالاضافة الى قابلية المقارنة، بحيث تبنى على اسس علمية تتناسب مع أهداف عملية المقارنة.

دراسة حالة الشركة العامة للسمنت الشمالية

من خلال الزيارة الميدانية التي قام بها الباحثون للشركة العامة للسمنت الشمالية تم الحصول على البيانات الخاصة بالمنتجات خلال سنة ٢٠١٣ واجراء المقابلات الشخصية لمدراء (قسم الحسابات، قسم التكلفة وقسم الجودة)

الجدول ١

تفاصيل الارباح المتراكمة على مستوى معملي بادوش جديد (X) وبادوش توسيع (Y) [١]

التفاصيل	بادوش جديد (X)	بادوش توسيع (Y)	الفرق
ايراد المبيعات	٢٥٩١٩١٦	٦٧٦٥٩٧٢	(٤١٧٤٠٥٦)
الايرادات الاخرى	١٢٧٣٧	٤٤٩٥	٨٢٤٢
توزيع ايرادات المديرية والورشة	٦٣٧٤٤	١٦٨٢٨٨	(١٠٤٥٤٤)
اجمالي الايرادات	٢٥٩٩٢٣٩٧	٢٧٨٢٩٧٥٦	
اضافة فرق تغير المخزون	(١٢٩٦٥٩)	(٥٨٢٨٥٥)	
اجمالي الايرادات بعد اضافة التغير	٢٥٨٦٢٧٣٨	٦٧٢٤٦٩٠٠	
اجمالي مصاريف للمعمل	٢٢١٨٤١١٧	٣٩٨٦٠٢٧٢	(١٧٦٧٦١٥٥)
اضافة قيمة الكلنكر (المحول له)	٢٦٧٦٣٧٦	٠	٢٦٧٦٣٧٦
طرح قيمة الكلنكر (المحول منه)	٠	(٤٦٨٣٠٠)	(٤٦٨٣٠٠)
اضافة مصاريف المديرية والورش	١٨١٦٥٠١	٤٧٩٥٧١٥	
اجمالي المصاريف بعد اضافة مصاريف المديرية الورش	٢٦٦٧٦٩٩٤	٤٤١٨٧٦٨٧	
الارباح والخسائر المتراكمة	(٨١٤٢٥٦)	٢٣٠٥٩٢١٣	(٢٢٢٤٤٩٥٨)

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على سجلات الشركة للمعملين

يتضح من الجدول ١ بأن الأرباح والخسائر المتراكمة لمعمل بادوش توسيع (Y) كانت أكبر من معمل بادوش الجديد (X) حيث كان صافي الربح بالنسبة لمعمل بادوش توسيع (Y) وصافي خسارة بالنسبة لمعمل بادوش الجديد (x) به بسبب اضافة قيمة الكلنكر المحول له، في حين ان معمل بادوش توسيع (Y) تم طرح قيمة مادة الكلنكر المحول منه.

الجدول ٢

كلفة الانتاج التام والغير التام

التفاصيل	بادوش جديد (X)	بادوش توسيع (Y)	الفرق
انتاج الكلنكر	٢٠٠٠٠٣	٦١٥٠٨١	(٤١٥٠٧٨)
انتاج السمنت	٢٤٨٥٠١	٦٦٨٨٧٢	(٤٢٠٣٧١)
تجهيزات سمنت مكيس	٢٥٤٧٣٤	٥٨٨٢٦٩	(٣٣٣٥٣٥)
تجهيزات سمنت فل	٨٥١	٨٦٤٩٧	(٨٥٦٤٦)
اجمالي التجهيزات	٢٥٥٥٨٥	٦٧٤٧٦٦	(٤١٩١٨١)
كلفة طن كلنكر	٨٥,٢٧٠	٥٤,٠٦٨	٣١٢٠٢
كلفة طحن السمنت	٢١,٩٣٧	١٢,٠٠٢	٩,٩٣٥
كلفة طن سمنت فل	١٠٧,٢٠٧	٦٦,٠٧١	٤١,١٣٦

[١] ملاحظات على اعداد جدول المقارنة المرجعية: تم استخدام المعمل (X) على معمل بادوش الجديد ،و استخدام المعمل(Y) على معمل بادوش توسيع، كما تم ادراج رقم ١ في المكان المخصص لتحليل النتائج وادراج التحليل في نهاية التقرير لضيق المكان بالجدول المخصص لها وهكذا لبقية النتائج.

التفاصيل	بادوش جديد (X)	بادوش توسيع (Y)	الفرق
كلفة تعبئة	٥,٨٦٩	٥,٧٣١	٠,١٣٨
كلفة السمنت المكيس	١١٣,٠٧٦	٧١,٨٠٢	٤١,٢٧٤
معدل بيع طن	١٠١,٣٨٩	١٠٠,٢٦٧	١,١٢٢
تحويل الكلنكر / كمية بين المعملين	٣٦٨٨٥	١٣١٠	٣٥٣٧٥
قيمة تحويل الكلنكر المحول	٢٦٧٦٣٧٦	٤٦٨٣٠٠	٢٦٢٩٥٧٦

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على سجلات الشركة للمعملين

يتضح من الجدول ٢ بأن انتاج معمل بادوش جديد (X) لكل من انتاج الكلنكر وانتاج السمنت كان اقل من معمل بادوش التوسيع (Y) فضلاً عن تجهيز كل من السمنت المكيس والسمنت الفل كان أقل بمعمل بادوش الجديد، اضف الى ذلك كلفة الطن لكل من (الكلنكر، السمنت، سمنت الفل) كانت أكبر في معمل بادوش الجديد بسبب كبر حجم الطاقة المتاحة لمعمل بادوش التوسيع (Y) التي بلغت ١٤٠٠، في حين بلغت الطاقة المتاحة لمعمل بادوش الجديد (X) ٧٠٠ وكما يظهرها الجدول ٦، كل هذا انعكس على الايرادات المتحققة في الجدول ١ المذكورة آنفاً.

الجدول ٣

تحقق الانتاج للمعملين بادوش الجديد (X) و بادوش التوسيع (y)

	التفاصيل	انتاج متراكم ٢٠١٣		نسبة تحقق الاهداف الانتاجية	سنة ٢٠١٢	التطور
		المخطط	المتحقق		الانتاج المتراكم	
مادة الكلنكر	بادوش الجديد (X)	٣٠٢٤٠٠	٢٠٠٠٠٣	٦٦	٢٢١٨٢٣	(١٠)
	بادوش التوسيع (y)	٦٤٨٠٠٠	٦١٥٠٨١	٩٥	٧٠١٤٨١	(١٢)
مادة السمنت	بادوش الجديد (X)	٣١٥٠٠٠	٢٤٨٥٠١	٧٩	٢٥٥٥٢٥	(٣)
	بادوش التوسيع (y)	٦٧٥٠٠٠	٦٦٨٨٧٢	٩٩	٧٣٤٩٦١	(٩)
مادة السمنت المكافئ	بادوش الجديد (X)	٣١٥٠٠٠	٢١٣٨٠٥	٦٨	٢٣١٨٧٢	(٨)
	بادوش التوسيع (y)	٦٧٥٠٠٠	٦٤٤٥٥٢	٩٥	٧٢٥٦٥٨	(١١)
مادة التجهيز المتراكم	بادوش الجديد (X)	٨٥١	٢٥٤٧٣٤	٢٥٥٥٨٥	٢٥٢٢٥١	١
	بادوش التوسيع (y)	٨٦٤٩٧	٥٨٨٢٦٩	٦٧٤٧٦٦	٧٣٨٧٥٦	(٩)

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على سجلات الشركة للمعملين

يظهر الجدول ٣ نسبة التحقق ونسبة التطور بالنسبة للمعملين وعلى مستوى كل منتج .

الجدول ٤

تحليل المصاريف على مستوى المعمل الشهري

التفاصيل		بادوش جديد	بادوش توسيع	الفرق
خدمات وموارد ،قطع غيار	٣١	٥٣٠٣٢٦	٦٩٢٦٢٤	(١٦٢٢٩٨)
اجور	٣٢	٧٧٧٤٦٣	٣٠٤٤٤٣٥	(٢٢٦٦٩٧٢)
مصروفات	٣٣	١٦٩٣١٩	٤٧٣٢٦٩	(٣٠٣٩٥٠)
مشتريات ،بضائع لغرض البيع	٣٤	٠	٠	٠
اعباء وخسائر	٣٥	٠	٠	٠
تكاليف انتاج	٣٦	٠	٠	٠
تكاليف تسويقية	٣٧	٦٦٩٩٣٩	١٣٠٧٦٨	٥٣٩١٧١
مصاريف ادارية وتمويلية	٣٨	٠	٠	٠
المجموع النهائي		**٢١٤٧٠٤٧**	**٤٣٤١٠٩٥**	**(٢١٩٤٠٤٨)**

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على سجلات الشركة للمعملين

الجدول ٥
تحليل المصاريف على مستوى المعامل (المتراكم)

التفاصيل		بادوش جديد	بادوش توسيع	الفرق
خدمات وموارد، قطع غيار	٣١	٦٨٧٦٢٦٤	٧٤٠٠٥٢٧	(٥٢٤٢٦٣)
اجور	٣٢	١١٤٩٧٦٢٣	٢٧٦٢١١٤٥	٨٧٣٦٤٧٨
مصروفات	٣٣	١٨٢٠٢٦٨	٣٦٠٧٨٠٩	(١٧٨٧٥٤١)
مشتريات، بضائع لغرض البيع	٣٤	٠	٠	٠
اعباء وخسائر	٣٥	٠	٠	٠
تكاليف انتاج	٣٦	٠	٠	٠
تكاليف تسويقية	٣٧	١٩٨٩٩٣٩	١٢٣٠٧٦٨	٧٥٩١٧١
مصاريف ادارية وتمويلية	٣٨	٠	٠	
المجموع النهائي		**٢٢١٨٤٠٩٣**	**٣٩٨٦٠٢٤٨**	**١٧٦٧٦١٥٥**

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على سجلات الشركة للمعملين

يتضح من الجدولين ٤، ٥ الفرق في المصاريف للمعملين وعلى المستوى الشهري والسنوي (المتراكم) إان معمل بادوش التوسيع مصاريفه أعلى من مصاريف معمل بادوش الجديد ولكل بنودها بسبب كبر معمل بادوش التوسيع بسبب ضخامة المعمل.

الجدول ٦
تحليل أنواع الطاقة في المعملين

	الطاقة المتاحة	الطاقة الفعلية	الطاقة المخططة
بادوش الجديد (X)	٧٠٠	٤٠٠	٢٠٠
بادوش التوسع (Y)	١٤٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على سجلات الشركة للمعملين

إن الحوكمة تعني مجموعة القواعد والعلاقات (مالية ومحاسبية وإدارية وقانونية) التي تحكم إدارة الشركة والرقابة على كيفية استغلالها للموارد، والالتزام بالشفافية والإفصاح والمساءلة. فالاهتمام المتزايد بالحوكمة يرجع إلى محاولة إعادة و/أو زيادة الثقة في المعلومات من قبل الأطراف المستخدمة للتقارير والسعي لتحقيق أعلى جودة للمعلومات التي تتضمنها تلك التقارير . وحتى تتحقق مبادىء حوكمة الشركات في تقارير المقارنة المرجعية لابد من الثبات في استخدام المبادئ والسياسات المحاسبية من سنة الى أخرى ومن معمل الى أخر محل المقارنة للاستفادة من المعلومات المحاسبية في تقارير المقارنة المرجعية من خلال توفر خاصيتي (الملاءمة والموثوقية) للمعلومات ليتم من خلالها تقويم وتحسين الأداء بالنسبة للشركة محل المقارنة، كما يجب أن يتسم تقرير المقارنة المرجعية بالأبعاد المحاسبية للحوكمة كالمساءلة والرقابة المحاسبية حيث أشار تقرير لجنة (Cadbury) (الصادر عام ١٩٩٢ في القسم الثاني منه الى أن يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير البيانات الجيدة للمساهمين وعلى المساهمين القيام بدورهم في إأبداء رغبتهم في ممارسة مسؤولياتهم كملاك، فضلاً عن ذلك أشار تقرير بنك كريدي ليونيه الفرنسي في القسم الرابع منه والذي يحمل عنوان المحاسبة عن المسؤولية، الى أن دور مجلس الادارة إشرافي أكثر من تنفيذي، والى قدرة أعضاء مجلس الإدارة على القيام بالتدقيق، كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الصادر عام ١٩٩٩ اشار في المبدأ الخاص

بمسؤوليات مجلس الإدارة ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذالك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين.

فيجب أن يتضمن التقرير الافصاح عن النتائج والأسباب التي ادت الى هذه النتائج عن طريق المساءلة والرقابة الرأسية من المستويات الإدارية العليا إلى المستويات الإدارية الأدنى والمساءلة والرقابة الأفقية المتبادلة بين كل من مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح في الشركة، لذا يتضمن حقلاً خاصاً عن مصدر المعلومات ومن هو المسؤول عن هذ النتائج، وكما يظهره التقرير الآتي:

الجدول ٧

تقرير المقارنة المرجعية في ظل حوكمة الشركات المعد من قبل (ـــــــ) لمعملي بادوش الجديد (X) وبادوش توسيع (Y) لسنة ٢٠١٣

نوع المقارنة	المعيار	تعريف المعيار	الهدف من استخدامه	المعادلة	النتيجة		تحليل النتيجة (الاسباب المؤدية للنتيجة)	مصدر المعلومات	المسؤولية
المقارنة الداخلية	الفاعلية		مدى تحقق الادارة لاهدافها المرسومة	المخرجات الفعلية / الطاقة المخططة	المعمل (X)	٢	(١)	ادارة الانتاج	مدير ادارة الانتاج
					المعمل (Y)	١			
	الكفاءة		مدى تحقيق مستوى انجاز اهدافها	المخرجات الفعلية / الطاقة المتاحة	المعمل (X)	٠,٥٧	(٢)	ادارة الانتاج	مدير ادارة الانتاج
					المعمل (Y)	٠,٧١			
القرار									
المقارنة التنافسية	اعلان عن السلع		لمعرفة مقدار التكاليف المصروفة لترويج المنتج	صافي المبيعات السلع÷ تكاليف الحملة الاعلانية	المعمل (X)	%٥,٣٣	(٣)	الادارة	الشؤون الادارية
					المعمل (Y)	١٣,٩٣٦			
القرار									
	التلف		معرفة حجم الوحدات التالفة وتكاليفها بالنسبة للانتاج	عدد الوحدات التالفة÷حجم الانتاج %	معمل (X)			مسؤول الانتاج في الورش الانتاجية +قسم التكاليف	ادارة الانتاج
					كلنكر	صفر %			
					سمنت	%٣,١٥			
					مكافئ	%١٣,٨٢			
					التجهيز المتراكم	صفر %			
					المعمل (Y)				
					كلنكر	صفر %			
					سمنت	%٣,١٥			
					مكافئ	%١٣,٨٢			
					التجهيز المتراكم	صفر %			
القرار									
المقارنة الوظيفية	انتاجية العامل		تقسيم الوقت الى وقت منتج ووقت غير منتج ومدى كفاءة العمال	قيمة الانتاج الاجمالي بسعر السوق ÷ متوسط عدد العاملين	المعمل (X)	%٥١	(٤)	الادارة	الرقابة الداخلية
					المعمل (Y)	%٧٥,١٧			
القرار									
المقارنة الستراتيجية	نسبة تحقق اهداف الانتاج	يعد من المعايير الخاصة بالانتاج	لترشيد الادارة لمعرفة مدى تحقيق اهدافها	معمل (X)	كلنكر	٦٦	(٥)	قسم الحسابات +الادارة العليا	الادارة العليا
					سمنت	٧٩			
					مكافئ متراكم	٦٨			
				معمل (Y)	كلنكر	٩٥			
					سمنت	٩٩			
					مكافئ متراكم	٩٥			
القرار									

١. نلاحظ من نسب الفاعلية (الطاقة الفعلية ÷ الطاقة المخططة) أنها بلغت (١) (١٠٠٠÷١٠٠٠) لمعمل بادوش التوسع (Y) في حين بلغت النسبة في معمل بادوش الجديد (X) (٢) (٤٠٠÷٢٠٠)، مما يدل على ان فاعلية معمل بادوش التوسيع أكبر من المعمل المقارن به، وهذا ناتج عن التخطيط الرشيد لادارة المعمل .

٢. عند مقارنة نسبة التلف بين المعملين لحظ عدم وجود تلف في مادة الكلنكر لاتحتاج الى عمليات انتاجية معقد تمكنها من التعرض للتلف من خلالها عملياتها الانتاجية، فهي مادة أولية داخلة في صناعة السمنت وكذلك التجهيز المتراكم، في حين ظهرت نسبة التلف في السمنت والسمنت المكافئ لمعمل بادوش الجديد (X) اكبر من نسبتها في المعمل المقارن بسبب انقطاع التيار الكهربائي عن الافران عند عملية الانتاج لمدة أطول في معمل بادوش الجديد لوجود المولدات سريعة التوليد للطاقة الكهربائية ولفترات كافية. وهنا التساؤل هل ان انقطاع التيار الكهربائي بسبب تجهيز التيار من دائرة الكهرباء الوطنية ام بسبب خلل في الدائرة الكهربائية للشركة والمسألة هنا هي طول المدة الزمنية بين انقطاع التيار وتشغيل المولدات الكهربائية سببه سوء الادارة بتشغيل وتهيئة المولدات .

٣. عند مقارنة نسبة الاعلان عن السلع في كلا المعملين قد ارتفعت في معمل بادوش التوسيع (Y) الى ١٣,٩٣٦% (صافي المبيعات من السلع ÷ تكاليف الحملة الاعلانية) عنها في معمل بادوش الجديد (x) والبالغة ٥,٣٣ % مما يشير الى زيادة تكاليف الاعلان المصروفة في معمل بادوش التوسيع (Y) عن المعمل المقارن بسبب توجه ادارة معمل بادوش التوسيع (Y) نحو زيادة الحصة السوقية لمنتجها من الاعلان والترويج عنه. وهنا يظهر دور الادارة للشركة المبحوثة لماذا الاعلان فقط في معمل بادوش التوسيع (Y) وماهي اوجه او صور ذلك الاعلان (الصحف، التلفزيون، الانترنت، مندوب مبيعات ..الخ). وهل المبلغ المستخدم في النسبة هو صافي المبيعات الحقيقي ام استخدم اجمالي مبيعات لتظهر النسبة بما يرضي المستفيدين من هذا التقرير.

٤. عند مقارنة انتاجية العامل (إيراد المبيعات ÷ متوسط عدد العمال) ظهر ان انتاجية العمال لمعمل بادوش التوسيع (Y) ٧٥,١٧٥% (٦٧٦٥٩٧٢÷٩٠) أكبر من انتاجية العمال في معمل بادوش الجديد (X) والبالغة ٥١,٨% (٢٥٩١٩١٦÷ ٥٠) بسبب مهارة العاملين في معمل بادوش التوسيع (Y) وكفاءة الالات والافران الكهربائية.

تمارس إدارة بعض الشركات سياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثير من الأهداف مثل الوصول إلى المستوى الذي يحقق اغراض الشركة في الحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح المرتفعة، ومن ثم فان عملية إدارة الربح تعني قيام الإدارة بالتأثير على أو التلاعب في المعلومات المحاسبية الواردة بالتقرير، وبما يعني ان ٦٧٦٥٩٧٢ هو ايراد المبيعات الفعلي الخاص بهذه الفترة (مبيعات حقيقية وليست مضاف اليها مبيعات متوقعة او مبيعات متفق عليها)

ولكن في ظل تطبيق حوكمة الشركات والحد من سلطة الإدارة وإتاحة الفرصة للإطراف الأخرى لحماية حقهم مع وجود الضوابط (المختلفة فان إدارة الأرباح تصبح لا وجود لها).

٥. نلاحظ ان نسبة التحقق قد ارتفعت (٩٥%، ٩٩%، ٩٥%، صفر %) لمعمل بادوش التوسيع (y) ولجميع المواد المنتجة (كلنكر، سمنت، سمنت مكافئ، الجهيز المتراكم) مقارنة بمعمل بادوش الجديد (X) (٦٦%، ٧٩%، ٦٨،صفر%) بسبب كفاءة إدارة الانتاج في تحقيق الهدف المخطط له (الانتاج المخطط).

يلاحظ تطور ونمو (التغير في الانتاج÷ انتاج المدة السابقة) *١٠٠ سالب لكلا المعملين كما يظهره جدول ٣ ويعود السبب الى وجود انتاج متراكم (بضاعة أخر المدة) للمدة السابقة والتي تم اضافتها الى إنتاج الفترة الحالية لذا فان الانتاج الحالي يكون أقل لكي لا يؤثر على زيادة الخزين الذي بدوره يحمل المعامل تكاليف اضافية (تكاليف مخزنية) كما تضع الادارة أمامها احتمال تلف المخزون لبقائه فترة طويلة وتأثره بعوامل المناخ كالرطوبة مثلا هذا قد انعكس على نسب التحقق والتي انخفضت لكلا المعملين .

ولابد من الاشارة هنا الى انه من خلال الزيارة الميدانية والمقابلات الشخصية مع المدير ومدراء الاقسام الانتاجية وبعض الفنيين أجمعوا على جودة المنتج النهائي من خلال تحقق رضا الزبون الا ان وجود المنتج المنافس في الاسواق المحلية وبأسعار اقل من أسعار منتجات المعملين وسرعة التجهيز للزبون من الامور التي يجب ان تأخذها الادارة العليا للشركة بنظر الاعتبار عند تحديد سعر المنتج النهائي ومحاولة ازالة البطئ في التجهيز والترويج عن طريق فتح منافذ بيعية مباشرة في الاسواق .

إن تطبيق الحوكمة في تقارير المقارنة المرجعية يحد من مشكلة سوء استخدام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق وكل نتيجة من النتائج الواردة في التقرير تخضع للتدقيق الداخلي (المعلومات المستخدمة في النسب وكذلك نتائج النسب) والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين الأداء للشركة المبحوثة.

مما سبق يتضح ان تطبيق مبادىء حوكمة الشركات في تقارير المقارنة المرجعية من شأنه ان يسلط الضوء على نقاط القوة للعمل على تطويرها ونقاط الضعف والعمل على معالجتها والتعرف على أسباب هذه الانحرافات (الفجوة) ومن المسؤول عنها ومساءلته .

فتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تقارير المقارنة المرجعية يؤدي الى تحديد الفجوة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي والعمل على تقليصها من خلال التخطيط والرقابة الفعالة واتخاذ القرارات الصائبة .

الاستنتاجات

لقد توصل البحث الى جملة من الاستنتاجات منها:

١. إن الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات واستخدامها في المقارنة المرجعية تزيد من ثقة المستثمرين بنتائج التحليل المقارن .
٢. تعد أدوات المقارنة المرجعية والحوكمة من أدوات السيطرة على أداء إدارة الشركة ومعرفة الفجوة التي تعيق تحقيق الأداء المخطط .
٣. تسهم حوكمة الشركات في تقارير المقارنة المرجعية في سير الادارة بما هو مخطط، لأن أهمية المقارنة المرجعية تكمن في كونها أداة تستخدم لقياس وتقويم الاداء لتحديد الفجوة مابين الاداء الفعلي والاداء المخطط، كما أن الحوكمة تكمن اهميتها في الرقابة على الأداء للحد وتقليل الفجوة في الاداء بين المخطط والفعلي
٤. حوكمة التقارير المقارنة تضمن تحديد جوانب التركيز في كافة المجالات والاهتمام في الاساليب والطرائق التي تساعد الادارة على الضبط والرقابة في إطار مجموعة القواعد والقوانين والمعايير التي تحكم عمل الشركات، وتحقق الصالح العام للملاك وأصحاب المصالح الأخرى .
٥. ظهر صافي الربح بالنسبة لمعمل بادوش توسيع (Y) وصافي خسارة بالنسبة لمعمل بادوش الجديد (x) بسبب إضافة قيمة الكلنكر المحول له، في حين إن معمل بادوش توسيع (Y) تم طرح قيمة مادة الكلنكر المحول منه ،

٦. لحظ ان معمل بادوش التوسيع (Y) مصاريفه أعلى من مصاريف معمل بادوش الجديد (x) وبكل بنودها يرجع الى كبر معمل بادوش التوسع (Y) وضخامة المعمل وليس بسبب سوء إدارة المعمل.

التوصيات

١. الافصاح عن أية معلومات لا تظهر في القوائم والتقارير المالية والتي يعد نشرها ضرورياً للمساعدة في فهم محتويات القوائم والتقارير المالية، وبما يؤكد تطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات على تلك التقارير.
٢. ينبغي أن تحظى المقارنة المرجعية والحوكمة بالقبول والتبني من قبل الادارة العليا في الشركة العامة للسمنت الشمالية ليتم تطبيقها على الوجه الصحيح واعتماد المقارنة المرجعية الخارجية مع الوحدات المماثلة والمقارنة المرجعية الداخلية للشركة، لتمكن الشركة من تقويم أدائها بصورة متلائمة مع البيئة المحيطة.
٣. العمل على إيجاد مؤشر موحد لقياس تطبيق حوكمة الشركات في القطاع الواحد في الشركة المبحوثة، وذلك لضمان الاتساق (الثبات لتقويم أداء الشركة بمقارنة مع الشركات الاخرى.

المصادر

اولاً- المصادر باللغة العربية

١. ال فيحان، ٢٠٠٥، المقارنة المرجعية الاستراتيجية في صناعة الالكترونيات، مجلة الادارة والاقتصاد العدد الرابع والخمسون.
٢. ابو حمام، ماجد اسماعيل، ٢٠٠٩، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية، رسالة ماجستير منشورة.
٣. إسماعيل، مجبل دواي، فاعلية المقارنة المرجعية في تقويم الاداء وامكانية تطبيقها في الوحدات الاقتصادية العراقية غير الهادفة للربح. www.iasj.net/ias
٤. بلاسكة، صالح ومزياني، نور الدين، ٢٠١٣، مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة تقييم اداء المؤسسات – دراسة مقارنة شركتي الحضنة والمراعي، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية والمالية وعلوم التسيير، العدد ٤، الجزائر.
٥. بله، سيد عبدالرحمن عباس، ٢٠١٢، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة اساليب المحاسبة الابداعية، مجلة العلوم الاقتصادية والمالية وعلوم التسيير، العدد ١٢، الجزائر. www-said-belah
٦. التكريتي، اسماعيل، ٢٠٠٠، المقارنة المرجعية اداة لتقييم الاداء واسلوب للتطوير المستمر، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد السابع، العدد الرابع والعشرون، بغداد
٧. جمعة، احمد حلمي ،٢٠٠٤، ادراك الادارة العليا لتطوير المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الخارجي دراسة تحليلة اختيارية في منظمات الاعمال الاردنية المؤتمر العلمي الدولي الرابع جامعة الزيتونة ،عمان –الاردن
٨. حسن، جبل حامد علي، ٢٠١٦، المقارنات المرجعية مدخل لدعم صناعة القرار الجامعي، مجلة دراسات عربية في التربية وعلم النفس العدد السادس والسبعون .
٩. حمصي، ٢٠١٦، تطبيق اسلوب المقارنة المرجعية (Benchmarking) في المصارف السورية واثر ذلك على جودة الخدمات المصرفية، رسالة ماجستير، الجامعة الافتراضية السورية.
١٠. خطاب، محمد شحاتة خطاب، ٢٠١٠، التكامل بين ادوات ادارة الكلفة وحوكمة الشركات اطار مقترح /دراسة نظرية وميدانية . http://eprints.sku.edu
١١. الدوغجي، علي حسين ،٢٠١٥، حوكمة الشركات واهميتها في تفعيل جودة ونزاهة التقارير المالية، جامعة بغداد /كلية الادارة والاقتصاد.

١٢. رشيدة، سليماني، ٢٠١٣، دور اليات الحوكمة في تحسين الاداء المالي لشركات التامين- دراسة حالة شركة (CRMA) للتامينات، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر.
١٣. سعد، سلمى منصور، ٢٠١٢، دور المقارنة المرجعية في تطوير المناهج الدراسية لاقسام المحاسبة بالجامعات العراقية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد٢٠.
١٤. سعيد، عهد علي سعيد ،٢٠٠٩، الاثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا دراسة ميدانية، رسالة ماجستير منشورة .
١٥. صادق، محمد نجيب محمد ،٢٠٠٦، دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد – وجهة نظر محاسبية / المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس اخلاقيات الاعمال ومجتمع المعرفة جامعة الزيتونة الاردنية كلية الاقتصاد والعلوم الادارية عمان –الاردن
١٦. العبادي، هاشم فوزي والدعمي، وليد عباس جبر، ٢٠١٠، دور المقارنة المرجعية في تحقيق البعد التنافسي (الكلفة) دراسة مقارنة بين معمل اسمنت النجف الاشرف ومعمل اسمنت الكوفة الجديد، العدد ١٦. www.mopsd.gor.jo
١٧. عبد الرحيم، محمد، بدون سنة، المقارنة المرجعية مفهومها واهمية تطبيقها، استشاري التخطيط الاستراتيجي وقياس الاداء المؤسسي.
١٨. عبدالوهاب سمير محمد، المقارنة المرجعية كمدخل لتقييم اداء الوحدات المحلية في الدول العربية- مركز دراسات واستشارات الادارة العامة.
١٩. العيساوي، عوض خلف والحيالي، صدام محمد والكسب، علي ابراهيم، ٢٠٠٨، دور الافصاح المحاسبي في حوكمة الشركات، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ٤، العدد ١، جامعة تكريت.
٢٠. غزوي، صلاح الدين، ٢٠١٥، دور اليات الحوكمة في تحسين اداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة- دراسة حالة مطاحن الاوراس باتنة- وحدة اريس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر – بسكرة، الجزائر.
٢١. كواشي، مرادرايح، بودودة ،مريم السعيد، ٢٠١٧، نموذج مقترح للربط بين بطاقة الاداء المستدام والمقارنة المرجعية لتقييم الاداء الشامل للمؤسسة دراسة حالة موسسة الخزف الصحي بالميلية والمؤسسة الجديدة للخزف الصحي بالغزوات المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، المجلد ١٣، العدد ٢
٢٢. الهام، يحياوي وليلى، بو حديد، ٢٠١٤، الحوكمة ودورها في تحسين الاداء المالي للمؤسسات الجزائرية، حالة المؤسسة الجزائرية للتعليب (NCA) بالروبية، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية والمالية وعلوم التسيير، العدد ٥، الجزائر.
٢٣. يعقوب ،فيحاء عبد الله، حسين، عماد عامر، ٢٠١٤، تفعسل مقاييس الاداء المالي على اساس القيمة وانعكاسها على اداء الشركات في ظل الحوكمة مدراسة تطبيقية على عينة من الشركات المساهمة والمدرجة في سوق العراق للاوراق المالية . مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع العدد ٢٦ الفصل الاول
٢٤. يعقوب، فيحاء عبدالله ،٢٠٠٦، التدقيق الداخلي ودوره في التحكم المؤسسي دراسة تطبيقية على المصارف العراقية الخاصة اطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة، غير منشورة، الجامعة المستنصرية.
٢٥. يوسف، دولاب يوسف، صالح، حميد علي، ٢٠١٦، دور المقارنة المرجعية الداخلية في تشخيص فجوة الاداء والتحسين المستمر دراسة حالة في معهد الادارة الرصافة – مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد ١٦ العدد ٢.
٢٦. يوسف محمد طارق ،٢٠٠٩، حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة تطبيق مبادئ وممارسة حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية مصر.

ثانياً- المصادر باللغة الانكليزية

1. Blocher, Edwar D., Chem, Kung H., Lin, Thomos W.,2002, "Cost Management: Astrategic Emphasis",Mc.Graw–Hill Co.,U.S.A.
2. Heizer j.and Render B.,1999 ,"Principles Of Operations Management",3rd ,Prentic Hall, Newjersey.
3. Hilton, Roland w., 1999,"Management Accounting" ,4thed, Mc Graw - Hill, Inc., U.S.A.
4. Horngren, Charles T., Foster, George and Datar, Srikant M., 2000, "cost Management – A Managerial Emphasis",10th ed, Prentice - Hill , U.S.A.
5. Institute of internal Auditors(IIA) ,2003, International Standards For Professional Practice Of Internal Auditing, Florida, U.S.A.

ثالثاً- الانترنت

١. الشربيني، غادة حمزة، اخلاقيات المقارنة المرجعية، جامعة الملك خالد
.quality.KKu.edu.Sa/ar/content/481

٢. موقع حوكمة الشركات www.hawkama.net