

تكامل الحوكمة مع المقارنة المرجعية لتقويم الأداء
م. انتصار صابر الجبوري / كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الموصل
م.م. الاء وضاح ثابت / كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الموصل

المستخلص

لعل ابرز ما أورثه القرن الحادي والعشرين من موضوعات رئيسية تمخضت عن القرن الماضي واثارت اهتمام مختلف الشركات والباحثين والمتخصصين من رجال الأعمال حيث ظهرت العديد من المناهج والمداخل التي استمدت اساليبها من علم الادارة بما يؤدي الى تحسين الاداء ويسمح بالتجديد والابتكار وتقديم خدمات ذات فائدة عالية للمواطنين منها اسلوب المقارنة المرجعية. فالشركات في سوق المنافسة أصبح لزاما عليها العمل على تحسين مستوى أدائها لانفتاح السوق والحاجة لدرجات عالية من الكفاءة والجودة للحصول وتحقيق الرضا للشركات وان تعيد النظر بواقعها التنظيمي بأسرع وقت وتحقيق المستوى المقبول من الأداء ولمساعدة الشركات في تحقيق الهدف العام للوحدات في البقاء والنمو والاستمرار وتعظيم ربحية وقيمة أسهم الوحدات في الأجل الطويل فلا بد لها ان ترفع من مستوى أدائها مقارنة مع الشركات المنافسة لها والوقوف على الفجوة بين أدائها وأداء الشركات بتحديد نقاط القوة والضعف، والعمل على تحسينها، كما إن وجود مجموعة من القواعد والسلوكيات التي تحكم إدارة الشركات يحقق لها نموذج جيد لحوكمة الشركات هدفها المحافظة على توازن مابين المالكين والإدارة من جهة وبين الأداء والالتزام من جهة أخرى ويبعد الشركات عن الإفلاس. فالعلاقة التبادلية والتكاملية بين المقارنة المرجعية والحوكمة والتي تتضمن تحديد جوانب التركيز في كافة المجالات والاهتمام في كل نقطة من النقاط التي ينتج عنها التكامل فيما بينهم بالأساليب والطرق التي تساعد الإدارة على الضبط والرقابة في إطار مجموعة القواعد والقوانين والمعايير التي تحكم عمل الشركات وتحقيق الصالح العام للملاك وأصحاب المصالح الأخرى.

Abstract

Perhaps the most prominent legacy of the twenty-first century of the main topics that emerged from the last century and raised the interest of various companies, researchers and business professionals from the development of the concept of quality from the concept of quality of the final product to the concept of quality

for the company as a whole, there is no stage of preparation or delivery of services, The companies in the competition market have to work to improve the level of their performance of market openness and the need for high degrees of efficiency and quality to obtain and achieve satisfaction to companies and review the organizational reality as soon as possible and

achieve the acceptable level of performance and to help the Companies in achieving the overall objective of the units in the survival, growth and continuity and maximize the profitability and value of shares of units in the long term, they must raise the level of performance compared with competitors and to identify the gap between performance and performance of companies to identify strengths and weaknesses, and work to improve, Of the rules and behaviors that govern the management of companies achieve a good model of corporate governance aimed at maintaining a balance between owners and management on the one hand and performance and commitment on the other hand away companies from bankruptcy.

The reciprocal and complementary relationship between the reference comparison and governance, which includes identifying aspects of focus in all areas and attention at each point, which results in integration among them methods and methods that help management control and control within the set of rules and laws and standards governing the work of companies and achieve the public interest of owners and owners Other interests.

المقدمة

تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة في اعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها العالم ، ورجح معظم الباحثين عن اسباب تلك الازمات والانهيارات الى الفساد الاداري في الشركات والممارسات السلبية في الرقابة والاشراف ونقص الخبرات والمهارات مما دفعت المؤسسات والمنظمات الدولية الى وضع قواعد ومبادئ لادارة الشركات وتطوير الاطر القانونية والمؤسسية لتطبيق حوكمة الشركات . كما يتوجب على الشركات مواكبة التطورات والمتغيرات البيئية وتعزيز موقعها التنافسي للشركة وضمان بقاءها في بيئة الاعمال عليها استخدام تقنيات حديثة منها تقنية المقارنة المرجعية والتي يتم عن طريقها المقارنة مع اداء مماثل للشركات او المنتجات المنافسة عن طريق التحليل او مع عمليات او

استراتيجيات مماثلة لتوفير معلومات أكثر موضوعية للمستفيدين منها ويؤدي الى التحسين المستمر في عملياتها الداخلية وتحديد نواحي القصور في باقي انشطتها والعمل على تلافيها مستقبلا وخلق الافكار والتحسينات الجديدة التي قد تجعل تلك الشركة هي المنافس الاكبر .

منهجية البحث

مشكلة البحث

ان انهيار الكثير من الشركات ادى الى ضياع حقوق اصحاب المصالح وبصفة خاصة المستثمرين الحاليين وفقدان ثقة المستثمر المرتقب في اداء الشركة ، كما ان عدم استخدام اساليب حديثة لاطلاع الشركة بمعرفة استراتيجيات الشركات المنافسة يؤدي الى تناقص قيمتها السوقية ، من هذين الشقين تاتي مشكلة البحث والتي تكمن هل ان تكامل الحوكمة مع المقارنة المرجعية تدفع الشركة باتجاه تحسين الاداء عن طريق الحكم الرشيد لاي مستوى من مستويات الشركة للحصول على المرتبة الافضل ذات الاداء الجيد واحراز التقدم التنافسي بتشخيص مواطن الضعف ومعالجتها في ضوء نتائج المقارنة.

هدف البحث

يهدف البحث الى تسليط الضوء على

- مفهوم واهداف ومبادئ الحوكمة .
- مفهوم واهمية وانواع وخطوات المقارنة المرجعية .
- تحسين وتقويم الاداء من خلال تكامل الحوكمة والمقارنة المرجعية .

اهمية البحث

تكمن أهمية البحث في تحسين الشركات لأدائها وفق مؤشرات لقياس تقويم الأداء بالتعرف على نقاط القوة والضعف في الشركات بوجود قواعد وسلوكيات تحكم الإدارة وتساعد في الضبط والرقابة وفي كيفية تكامل الحوكمة مع المقارنة المرجعية بالشكل الذي يبين ان العلاقة بينهما هي علاقة تكاملية لتقويم وتحسين الأداء .

فرضية البحث

يبني البحث على فرضية واحدة مفادها "تكامل الحوكمة مع المقارنة المرجعية يؤدي الى تحقيق وتحسين مستمر لأداء الشركات.

منهج البحث:

يعتمد البحث في مناقشة فرضيته على المنهج الوصفي من خلال الرجوع الى المراجع العربية و الأجنبية بالإضافة الى شبكة المعلومات الانترنت ذات العلاقة بالموضوع.

المبحث الاول

حوكمة الشركات – (التعريف،الاهداف،الاهمية)

أولاً:- مفهوم حوكمة الشركات

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي زادت أهميتها في قطاع الأعمال العام والخاص لما لها من أهمية كبيرة في إدارة الشركة وحماية حقوق المساهمين لارتباطها ارتباطاً وثيقاً بالآزمات المالية الاقتصادية، كما إنها تؤثر على مهنة المحاسب وهو بدوره يؤثر على عدالة القوائم المالية التي يتم إعدادها من قبله وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية الدولية.

لا توجد ترجمة عربية تنطبق تماماً على كلمة الحوكمة كما جاء بمعناها باللغة الانكليزية (Governance) إلا أنه في عام 2003 م اصدر مجمع اللغة العربية اعتماده لهذا اللفظ (الحوكمة) حيث أكد في بيان له "في رأينا ان الترجمة العربية (حوكمة) للمصطلح الانكليزي ترجمة صحيحة مبنى ومعنى، فهي أولاً جاءت وفق الصياغة العربية لمحاظتها على الجذر والوزن وهي ثانياً تؤدي إلى المعنى المقصود بالمصطلح الانكليزي وهو تدعيم مراقبة نشاط الشركة ومتابعة أداء القائمين عليها واعتماد هذا المصطلح بصورته تلك من شأنه أن يضيف جديداً للثروة المصطلحية للغة العربية في العصر الحديث. (غزوي، 2010، 8-9)

أن حوكمة الشركات تعنى بالمفهوم الأوسع كيفية وضع هيكل يسمح بقدر كبير من الحرية في ظل سلطة القانون، فحوكمة الشركات عبارة عن مجموعة من القواعد والسلوكيات التي تدار من خلال الشركات ويتحكم فيها ، ويحقق النموذج الجيد لحوكمة الشركات هدفه بان يحافظ 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 أيضاً الهيكل الذي من خلاله توضع أهداف الشركة وتحدد وسائل انجاز تلك الأهداف والرقابة على الأداء (يوسف ، 2007، 120-121) فهي عبارة عن "مجموعة القوانين والأنظمة والقرارات التي تهدف لتحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركة" (العيسوي وآخرين، 2008، 119)، فيؤكد مفهوم حوكمة الشركات على العمل بمبادئ الشفافية والمراقبة والمسألة المالية والإدارية داخل الشركات بما يحميها من أن تلقى مصير الشركات المنهارة نفسه (الجليلي، رمو، 2012، 125) فهي النظام الذي تستخدمه الشركة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها، كما إنها تمثل النظام الذي يتم من خلاله توزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف في الشركة بما في ذلك مجلس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى فهي تحدد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات التي تتعلق بالشركة و تزود الآلية التي تستخدم في تحقيق تلك الأهداف والرقابة عليها الحوكمة 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، 2009، 40)

ثانياً:- أهمية حوكمة الشركات:

تزداد أهمية الحوكمة في إدارة الشركات لزيادة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية المنشورة لمستخدميها خاصة والمساهمين والمتعاملين في سوق الأوراق المالية حفظاً على حقوقهم، وفي الآونة الأخيرة تعاضمت أهمية حوكمة الشركات لتحقيق كل من التنمية الاقتصادية والحصانة القانونية والرفاهية الاجتماعية، ويحقق اتباع القواعد السليمة لحوكمة الشركات الآتي: (بله، 2012، 58)

- 1- تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول.
- 2- رفع مستويات الأداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي بالدول التي تنتمي إليها تلك الوحدات.
- 3- جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع راس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية.
- 4- زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها.
- 5- الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الوحدات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات.
- 6- زيادة فرص العمل لأفراد المجتمع.

ثالثاً:- أهداف وعناصر تطبيق حوكمة الشركات:

إن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات سيساعدها على جذب الاستثمارات ودعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل وذلك من خلال تحقيق الأهداف الآتية^(٥)(الدوغجي، 2015، 14)

- 1- تعظيم أداء الشركات .
- 2- وضع الأنظمة الكفيلة بتجنب أو على الأقل تقليل الغش وتضارب المصالح وجميع التصرفات غير المقبولة مادياً وإدارياً وأخلاقياً .
- 3- وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركة وأعضاء مجلس إدارتها .
- 4- وضع أنظمة يتم بموجبها القيام بإدارة الشركات وفقاً لهياكل تحدد توزيع كل من الحقوق والمسؤوليات لمجلس الإدارة والمساهمين .
- 5- وضع القواعد والإجراءات الكفيلة والضرورية بسير العمل داخل الشركة والتي تتضمن تحقيقاً لأهداف الحوكمة .

وهناك مجموعة من العناصر الأساسية التي يجب توافرها لدعم التطبيق السليم للحوكمة داخل الشركات وهي كما يأتي^(٦)(صادق ، 2006 ، 8-9)

- 1- وضع أهداف إستراتيجية ومجموعة القيم والمبادئ التي تكون معلومة للجميع.
- 2- وضع وتنفيذ سياسات واضحة للمسؤولية في الشركة.
- 3- 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. جاءت المبادرات من البنك الدولي ومنظمة التعاون والاقتصاد والتنمية بالتظافر مع الهيئات والجمعيات الدولية، وتكللت هذه الجهود بمبادرة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بإصدار مجموعة من المبادئ وذلك في سنة 1999، وتعد هذه المبادئ مقاييس للأداء الجيد في الشركات، ونتيجة لما حدث من تطورات أعيدت صياغة تلك المبادئ في سنة 2004 وأصبحت تتمثل بالآتي: (ابو حمام، 2009، 18)

1- توافر إطار فعال للحوكمة .

2- حماية حقوق المساهمين .

3- المعاملة العادلة للمساهمين .

4- دور أصحاب المصالح بالنسبة للقواعد المنظمة للحوكمة .

5- الإفصاح والشفافية .

6- مسؤوليات مجلس الإدارة

فمبادئ الحوكمة 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 في الشركات المساهمة

المفهوم المحاسبي لحوكمة الشركات يتأثر بالمعايير المحاسبية والتدقيق الداخلي والخارجي ولجان التدقيق وكالاتي:

1. المعايير المحاسبية: تؤدي المعايير المحاسبية دوراً مهماً في حوكمة الشركات إذ إنها توفر الأسس والقواعد اللازمة لإعداد التقارير المالية بجودة عالية تتسم بالشفافية والمصادقية وهذا بدوره له تأثير مهم في اتخاذ القرارات، كما أن الالتزام بمعايير جودة المعلومات المحاسبية والالتزام بمعايير إعداد التقارير المالية يضيفي الثقة والمصادقية على المعلومات المحاسبية (غزال، 2006، 42).

2. التدقيق الداخلي: يعد التدقيق الداخلي أحد أدوات الرقابة الداخلية، فقد شملت واجبات مهنة التدقيق الداخلي ثلاثة مجالات جديدة فضلاً عن مجالها السابق في الرقابة والإذعان وهذه المجالات هي (جمعة، 2004، 2)

المجال الأول: تقويم المخاطر. **المجال الثاني:** الاستشارات. **المجال الثالث:** 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)

- المعايير والأخلاقيات- دليل الممارسة- الأدلة أو الأدوات المساعدة في الممارسة والتطوير.

3. التدقيق الخارجي: يعرف التدقيق الخارجي (يعقوب، 2006، 104): (بأنه العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مدقق مؤهل وحيادي للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها ما يتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير محاسبية مقررّة عن طريق جمع وتقويم أدلة إثبات التدقيق مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها . ويتمثل دور المدقق الخارجي في ضوء حوكمة الشركات في الآتي:

1. تنفيذه لمهمته الأساسية تجاه المساهمين. 2. ارتباطه الوثيق بأنظمة الرقابة الداخلية.

3. طبيعة عمله مع الإدارة التنفيذية. 4. علاقته بمجلس الإدارة.

5. مسؤولياته تجاه سلطات الرقابة الرسمية.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هناك علاقة وطيدة بين المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين في ظل الحوكمة، إذ إن المدققين الداخليين قادرين على اكتشاف التلاعب في القوائم المالية، ومن ثم فإنه يمكن للمدققين الخارجيين التشاور معهم بشأن تقويم مخاطر التلاعب، (عيسى، 2008، 20-21).

4. لجنة التدقيق: لقد حظيت لجنة التدقيق في الوقت الحالي باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية المتخصصة والباحثين، ويرجع هذا الاهتمام إلى الدور الذي يمكن أن تنهض به لجنة التدقيق في زيادة الدقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على مهنة التدقيق الداخلي، وكذلك دورها في دعم استقلالية التدقيق الخارجي فضلاً عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، وهذا ما حدا ببورصات الأوراق المالية إلى مطالبة الشركات التي ترغب في التسجيل فيها بتشكيل مثل هذه اللجنة (التميمي، 2008، 207).

ويتمثل الجانب المحاسبي بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات التي أقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) والمتمثلة بحماية حقوق المساهمين وتحقيق المعاملة العادلة بينهم، والإفصاح والشفافية، بالرقابة على العمل المحاسبي ابتداء من الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية ومتابعة ومساءلة الإدارة عند اختيارها للسياسات والطرائق المحاسبية وانتهاءً بشفافية الإفصاح عن تلك الممارسة على شكل تقارير وقوائم مالية، واعتماد معايير التقارير المالية في إعدادها .

سادساً:- الحوكمة ومساهمتها في تحسين الأداء:

يعد توفير التمويل عنصراً أساسياً لاستمرار وبقاء الشركات إلا أن توفيره يعتمد على كفاءة تخصيص الموارد من خلال الوسطاء في الأسواق المالية لغايات استثمارية وإنتاجية، وتعتمد عملية التخصيص على العائد المتوقع من قبل المستثمرين وكذلك قابلية الشركات للاستمرار والبقاء التي يمكن تقييمه من خلال أساليب تحليل العلاقة بين العائد والمخاطرة، إضافة إلى

درجة ثقة المستثمر التي تعتمد على مجموعة واسعة من العوامل القانونية والمؤسسية والتشريعية التي تضمن له حماية استثماراته، ومن هنا تأتي حوكمة الشركات لتتعامل مع الطرق التي من خلالها: (عزوي، 2015، 51-52)

- 1- يطمئن المستثمر على عائد استثماراته.
- 2- يتمكن الممولون من جعل المديرين يعيدون اليهم بالأرباح.
- 3- يتأكد المستثمرون ان المديرين لن يهدروا المال الذي يستثمرنه في الوحدة.
- 4- التأكد من ان الوحدة لا تستثمر في مشاريع فاشلة.

إن الممارسات السليمة للحوكمة ستساعد الشركات بشكل عام على جذب الاستثمارات ودعم الأداء والقدرة على المنافسة في المدى الطويل من خلال: (الهام وليلى، 2014، 66)

أ- التأكيد على الشفافية في معاملات الشركة وفي إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية.

ب- مساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تطوير إستراتيجية سليمة للوحدة، وضمان اتخاذ قرارات الدمج على أسس سليمة مما يساعدها على جذب الاستثمارات بشروط جيدة. أما فيما يتعلق بعلاقة الحوكمة بالأداء فقد حدد الفكر المحاسبي مجموعة من القنوات التي يمكن من خلالها تطوير الأداء وتتمثل هذه القنوات في زيادة فرص الوصول لمصادر التمويل الخارجي، زيادة قيمة الوحدة، تخفيض مخاطر الأزمات المالية، تحسين العلاقة مع أصحاب المصالح.

المحور الثاني

الخلفية النظرية للمقارنة المرجعية

إن التغيرات في البيئة وخاصة التحديات التي تواجه الشركات أوجبت على الشركة إن تخلق حالة من التفاعل بين البيئة والشركة حيث يؤثر ويتأثر أحدهما بالآخر، حيث أصبح على الشركات إن تشخص نقاط القوة والضعف في نشاطها لمعرفة مدى نجاحها في تحقيق أهدافها. وهذا ما أدخل المحاسبة في عمليات تطور مستمرة واستجابة لكافة متغيرات البيئة الخارجية وذلك عن طريق استحداث معايير أداء خارجية إلى جانب معايير الأداء الداخلية وتمثل تلك المعايير المستخدمة نظرة خارجية تتركز على التحدي والتطور المستمر في السوق التنافسي وهو ما يسمى بالمقارنة المرجعية.

أولاً: نشأة ومفهوم المقارنة المرجعية

المقارنة المرجعية لها دلالات تاريخية تعود الى العام 1810 عند دراسة الصناعي الانكليزي Lower Francis لمعامل الطحين البريطانية للوصول الى أكثر التطبيقات نجاحاً في هذا المجال ثم جاءت بعد ذلك دراسة Henry Ford عام 1913 الذي قام بتطوير خط التجميع كأسلوب صناعي متميز ويسمى بسلاسل الإنتاج. وفي أعقاب الحرب العالمية الثانية كانت اليابان في أولى الدول التي تطبق المقارنة المرجعية على نطاق واسع في بداية الخمسينات من القرن الماضي، عندما ركز اليابانيون جهودهم على جمع المعلومات واستقطاب الأفكار ومحاكاة الشركات الأمريكية في أثناء زيارتهم المكثفة، التي كان الهدف منها الحصول على المعرفة وتكييف ما شاهدوه لخصوصيتهم اليابانية والاستناد عليها في إبداع منتجاتهم ومبتكراتهم في نهاية الستينات وبداية السبعينات، وقبل أن تكون تسمية المقارنة المرجعية موجودة في قاموس الأعمال،

ثم انتقلت تطبيقات هذا الأسلوب إلى الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تعتبر شركة (Xerox) هي الرائدة والمؤسسة للمقارنة المرجعية كتسمية وكأسلوب علمي يعتمد على خطوات محددة تؤدي إلى تقويم وتحسين أداء الشركات وذلك في عام 1979 (بلاسكة ومزياني ، 2013، 60-61). وتعتبر المقارنة المرجعية من المفاهيم المعاصرة التي أثبتت نجاحها في التطبيق كونها أداة لتحسين الأداء بشكل مستمر من خلال إجراء المقارنات المستمرة للمنتجات أو الخدمات مع أفضل مستويات الأداء المنافسة لها مما يدعوها إلى تطوير العمليات التشغيلية الرئيسية في الشركات لتمنحها الميزة التنافسية التي تواجه بها منافسيها الرئيسيين. ويستند مفهوم المقارنة المرجعية بالأساس إلى مقارنة تطبيقات أعمال شركة معينة مع ما يقابلها من معايير معتمدة من قبل الشركات الرائدة في مجال العمل ذاته لغرض خلق تطبيقات تكون بمثابة معايير أعمال جديدة ومحسنة تؤدي إلى الحصول على المنتج أو الخدمة الأفضل فضلا عن مساهمة المقارنة المرجعية في مساعدة الشركات للوصول إلى مكانة تجعلها هي القائدة في مجال عملها. (الغبان وحسين، 2009، 13) ويحظى مفهوم المقارنة المرجعية باهتمام العديد من الكتاب والباحثين كونه مصطلح حديث نسبيا في الدراسات الإدارية مما دفع الكثير منهم إلى تناوله بالدراسة والتحليل وتبرز اختلافات في التعبير عن هذا المصطلح فيسميه البعض أداة ويدعوه آخرون أسلوب وفريق يعتبره طريقة وآخرون يرون أن المقارنة المرجعية عملية وعلى الرغم من هذه التسميات اللفظية إلا أن هناك شبه اتفاق على المعنى المقصود والفائدة من التطبيق فقد عرفها Hilton على أنها "التقنية التي تحدد الميزة التنافسية للشركة بواسطة التحسين لمنتجاتها وخدماتها ومقارنتها مع أفضل أداء للمنافسين". (Hilton, et.al, 2000, 10)

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

أما التكريتي فقد عرفها على أنها "الأسلوب الذي يمكن الشركة في تحديد ما إذا كانت الأهداف المحددة تتناسب مع احتياجات السوق التي تتأثر بالمنافسين إذا لا يكفي أن نحدد أهدافا تزيد بنسبة معينة عن أهداف العام الماضي ونعتبر ذلك مؤشرا للتقدم والتحسين". (التكريتي، 2000، 195)

بينما يرى Blocher المقارنة المرجعية عبارة عن "عملية التي يتم من خلالها تشخيص عوامل النجاح الحاسمة في الشركة من خلال الدراسة للتطبيقات الأفضل لشركات أخرى أو شركات داخلية ضمن نفس الوحدة (لغرض الوصول إلى العوامل المهمة للنجاح ثم تنفيذ التحسينات على عمليات الشركة لغرض مواجهة أداء المنافسين الرئيسيين". (Blocher, 2002, 13)

من التعريفات السابقة يتبين أن المقارنة المرجعية هي عملية تقويم أداء الشركة للوصول إلى أفضل نموذج لأداء الشركة سواء في داخلها أو خارجها عن طريق تقويم أنشطتها وخدماتها فهي لا تتوقف عند حد معين لكنها تدور في دورة مستمرة لتحسين أدائها.

ثانياً: الدوافع نحو اتباع المقارنة المرجعية

ان 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 الرئيسية التي تعتبر دافعا نحو التوجه لتطبيق المقارنة المرجعية بالاتي: (عبد الرحيم، dr- ama.com)

- 1- تحقيق الأهداف التي تسعى الشركة للوصول اليها مقارنة بالآخرين.
- 2- تحديد الفجوة بين أداء الشركات وتحديد نقاط القوة والضعف مقارنة بالآخرين.
- 3- التطور السريع وتطبيق منهجيات التحسين والتطوير.
- 4- فقدان الشركة لنسبة من الحصة السوقية.
- 5- الشركات المنافسة تقدم منتج ذو جودة أفضل.
- 6- الحاجة لمعرفة أساليب وطرق أكثر تميزا.
- 7- البحث عن الإبداع والابتكار.

ثالثاً: أنواع المقارنة المرجعية

تبوب المقارنة المرجعية الى انواع عدة وفقا لتطبيقات مختلفة يمكن إجمالها في صنفين رئيسيين يتمثلان بالاتي: (سعد، 2012، 193-194)

1- **المقارنة المرجعية الداخلية:** تتم المقارنة بين الوحدات الفرعية ضمن نفس الشركة لغرض كشف مجالات التطبيق الأفضل ضمن الشركة، ويتميز هذا النوع بكونه سهل العمل واقل كلفة، كما يمتاز بعدم وجود التحفظ الذي قد يكون موجودا لدى الآخرين من إعطاء معلومات قد تعد أسراراً في المنافسة، أما عيوبها فهي حرمان الشركة من فرصة ما يفعله الآخرون وما حققه من تقدم.

2- **المقارنة المرجعية الخارجية:** تحقق المقارنة المرجعية الخارجية الانفتاح على تجارب ونجاحات الآخرين ، وتتضمن المقارنة مع الأفضل من المنافسين وغير المنافسين، اي مع شركات أخرى رائدة تعمل في نفس مجال عمل الشركة المقارنة ويدخل ضمن هذا التصنيف الأنواع الآتية: (العبادي والدعيمي، 2010، 148)

أ- **المقارنة المرجعية التنافسية:** تقوم على أساس المقارنة المباشرة مع الأفضل من المنافسين لتحقيق مستويات أفضل في الأداء لذلك تسمى (المقارنة المرجعية في الأداء) حيث تستخدم في مجال مقارنة المنتجات، الخدمات، الأفراد، الجودة، التسعير، التكنولوجيا ، وبقية المجالات التي تنعكس على المنتجات.

ب- **المقارنة المرجعية الوظيفية:** وتسمى (المقارنة المرجعية للعملية) حيث تتم مقارنة وظيفة معينة (تسويق، الموارد البشرية) او عملية معينة (تدريب العاملين ، أساليب التخزين) بمثيلاتها في الشركات الأخرى. وقد تتم المقارنة مع وحدات تعمل في نفس المجال او مجالات أخرى مثال ذلك يتم مقارنة استقبال المرضى في إحدى المستشفيات مع استقبال الزبائن في احد الفنادق المتميزة.

ت- **المقارنة المرجعية الإستراتيجية:** هي عملية مراجعة وفحص كيفية التنافس مع الوحدات والبحث عن الاستراتيجيات الأفضل التي تقود الى النجاح في السوق وتحقيق الميزة التنافسية، وللمقارنة المرجعية التنافسية أهمية تكمن في اختصار الوقت والتكاليف اللازمين لتطوير عمليات جديدة وتحسين كفاءة العمليات الحالية وتميل الإدارات التي تمتلك نظرة مستقبلية الى هذا النوع من المقارنة، إذ لا يمكن إثبات فائدتها الا عبر سنوات طويلة.

رابعاً- أهمية المقارنة المرجعية

ان الوحدات الرائدة والتي تبغي الثبات والاستمرار في عملها من جانب ومن جانب اخر تحقيق التميز والابداع والذي يعد سر نجاحها عليها ان تعمل دائماً على تحسين اداءها قياساً بآداء المنافسين وباستمرار حتى وان كانت هي الأحسن في القطاع .ولكون المقارنة المرجعية تعد الأسلوب الاوحد الذي يساعد الوحدة على معرفة مستوى اداءها قياساً بآداء المنافسين ولكونها أسلوباً للتحسين المستمر والتي تعد من مقومات البقاء والتنافس فان اهميتها تبرز من خلال ماتحقة من منافع والتي تجمل بالآتي: (اسماعيل، www.iasj.net/iasj) و(سعد، 2012، 195-196)

- 1- تساعد الشركة على التحديد الدقيق للفجوة بين آداءها وآداء الشركات الرائدة .
- 2- تساعد الشركة على تحديد نقاط القوة والضعف والعمل على تعزيز مواطن القوة ، ومحاولة معرفة أسباب مواطن الضعف والتغلب عليها.
- 3- تساعد على توفير المناخ الملائم وتعزيز الرغبة لدى إدارة الشركة والعاملين فيها على تبني سياسة التغيير نحو كل ما هو أفضل وجديد.
- 4- تساعد على تحديد العمليات الحرجة وإعطائها الاهتمام اللازم والأولوية في التنفيذ .
- 5- تضمن تخصيص الموارد بدقة اكبر واستخدام أفضل.
- 6- تخلق المقارنة المرجعية الخارجية مقاييس أداء تنافسية خارجية تؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية مقاييس الأداء الداخلية وتجعلها أكثر تنافسية.
- 7- تقود إلى الانفتاح على التطبيقات الخارجية المبتكرة من خلال البحث عن أساليب الإبداع لتحسين مستوى الأداء الحالي.

خامساً: خطوات المقارنة المرجعية

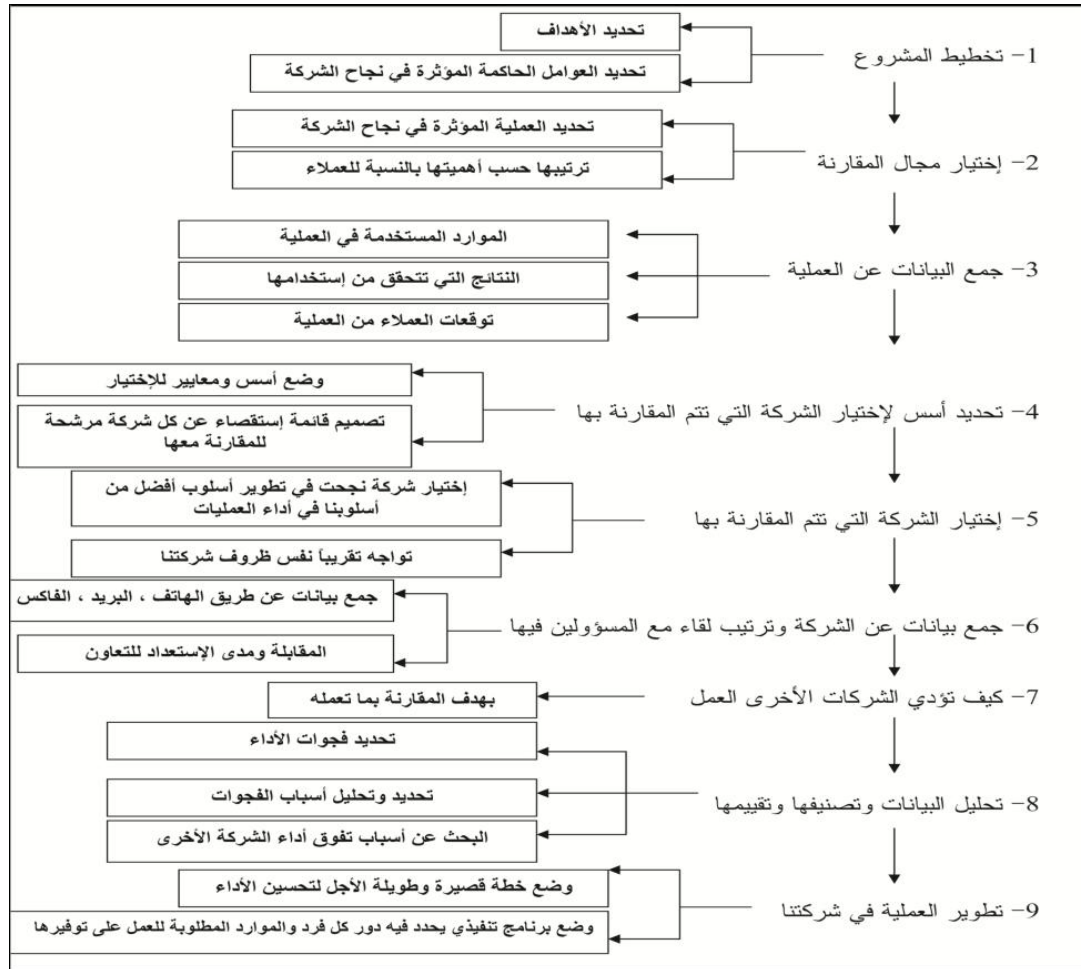
يمكن إيجاز خطوات المقارنة المرجعية بالآتي: (Heizer,1999, 176)

- 1- بماذا يجب أن نقارن.
- 2- تشكيل فرق المقارنة المرجعية.
- 3- تحديد الوحدة التي سيتم المقارنة معها.
- 4- جمع وتحليل البيانات المتعلقة بالمقارنة.
- 5- اتخاذ الإجراءات لنجاح عملية المقارنة.

ويعرض (Hodgetts) خمس خطوات للمقارنة المرجعية والتي تم اعتمادها من قبل شركة (Motorolas) .(العبادي والدعمي، 149،)

- 1- ماذا نقارن؟

- 2- كيف تقارن؟
 - 3- كيف يعمل هؤلاء ذلك؟
 - 4- من الأفضل؟
 - 5- تحليل البيانات وكيفية إجراء التغيير؟
- وبوضح الشكل (1) خطوات المقارنة المرجعية كالآتي:



المصدر (سعد ، ، 2012، 197)

سادسا: استخدام المقارنة المرجعية في تقويم وتحسين الأداء في الشركة

سوف نتطرق في هذه النقطة الى كيفية استخدام المقارنة المرجعية في تقويم وتحسين الأداء وهذا يتبع مراحلها والوقوف على عوامل النجاح في كل مرحلة: (بلاسكة ومزياني، 2013، 63-64)

1- التخطيط: قبل البدء في عملية المقارنة المرجعية تقوم الوحدة بالتخطيط الجيد والتحديد الدقيق لأهداف العملية، وهذا بتحديد كم ونوع المعلومات اللازمة والتي تحتاجها الشركة وكذلك الجوانب التي يجب تحسينها. ويكون التخطيط كذلك من خلال تقدير الاحتياجات الحالية والمستقبلية من الموارد بالإضافة إلى تحديد مستويات الأداء المطلوبة ثم مقارنتها

بالموقف الحالي في الشركة وتكون النتيجة وجود فجوة في الأداء والتي تحاول الشركة سدها وكما يجب ان يبنى التخطيط على أساس المعرفة الجيدة للشريك الذي يتم إجراء المقارنة معه كذلك مراعاة الاختبار الجيد للشريك بما يتوافق واعتبارات الشركة كنوع النشاط ومجال الصناعة والإستراتيجية المتبعة كل هذا يسهل من عملية المقارنة ويعطي نتائج ايجابية كما يمكن الشركة من الحصول على نقاط قوتها وضعفها.

2- تقويم الأداء: تشتمل هذه الخطوة على مقارنة النتائج المتحصل عليها مع القيمة المتوقعة لكل معيار تم تحديده والقصد من هذه الخطوة هو تحديد الانحرافات الحاصلة، ومن المعلوم ان هناك درجة من التباين بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع لذا يجب تحديد الحدود المقبولة ومن هنا يتجلى دور المقارنة المرجعية في تقليل حجم الفجوة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له ومنه فان الفجوة تحسب بطرح القيم الفعلية من القيم المستهدفة او المخطط لها. ومن مزايا استخدام المقارنة المرجعية في هذه الخطوة أيضا هو انها تساعد المقيم في إجراء تقويم شامل للإستراتيجية إذا اقتضى الأمر ذلك.

3- اتخاذ الإجراءات التصحيحية: ان قياس وتقويم الأداء انطلقا من المعايير المقترحة في المرحلة السابقة يؤدي الى كشف الاختلافات وهذا ما يطلب من المقيم ان يتخذ حولا وإجراءات تصحيحية وذلك للحفاظ على مستوى جيد ومقبول في الأداء. ان نجاح هذه الخطوة متعلق بالمعلومات المتدفقة من المحيط الخارجي والداخلي حيث تتيح هذه المعلومات إمكانية عرض مختلف البدائل التي تساعد في التصحيح ومن هنا يظهر الدور الذي تقدمه المقارنة المرجعية وهو توفير القدر الكافي من المعلومات والذي يكون مصدرها الشريك الذي تم إجراء المقارنة معه. ويطلب نجاح هذه المرحلة وجود نظام فعال من الاتصال من اجل ضمان إيصال المعلومات والإجراءات المقترحة الى أماكنها المحددة بأقل وقت. يتضح الدور الفعال للمقارنة المرجعية في تحسين الأداء انطلقا من اول خطوة وهي التخطيط حيث ان الهدف العام لهذا الاسلوب هو الاستفادة من الآخرين وتحقيق النجاح والبقاء في ظل بيئة سريعة التغيير والتعقيد.

المبحث الثالث

آثار التكامل المقارنة المرجعية وحوكمة الشركات

فاعلية التكامل بين الحوكمة والمقارنة المرجعية

تساعد استخدام فلسفة المقارنة المرجعية في رسم الاستراتيجيات المنافسة واللازمة ولتحسين الأداء وتزداد فرص نجاح هذه الاستراتيجيات باعتماد المؤشرات المالية وغير المالية لقياس كفاءة إدارتها سواء بالموازنات التخطيطية، أو التكاليف المعيارية، أو التحليل المالي (بأنواعه)، او معدل العائد على الاستثمار، أو الدخل المتبقي، وغيرها من المؤشرات المالية أو بمؤشرات غير مالية والتي ترتبط باستراتيجية الشركة وتوجيهها على التحسين المستمر بدلا من مجرد الرقابة. ولغرض المقارنة هناك حاجة الى قاعدة بيانات معرفية تمكن من فرز وتحديد العناصر المؤثرة في المقارنة لما لها دور فاعل في تقويم الأداء. ويرتكز نجاح عملية المقارنة المرجعية على توافر المعلومات اللازمة التي يمكن الحصول عليها من اللقاءات التجارية المقابلات مع

خبراء الصناعة أو من قواعد البيانات المتخصصة والقواعد المساعدة في تيسير وحماية عملية التبادل المشترك للمعلومات بالالتزام بالقواعد المتعارف عليها وامتلاك معرفة أساسية في إجراء المقارنة المرجعية إجراء وتقويم ذاتي دقيق فضلا عن تشخيص الشركات ذات الأداء الأفضل والاتصال بشركاء المقارنة المرجعية المحتملين. وهذا ما يؤكد تطبيق الشركة لمبادئ وأساليب حوكمة الشركات من خلال إتباع مجموعة القوانين والقواعد والمعايير والسياسات التي تحكم عمل الشركات وإفصاح عن المعلومات المرتبطة بالشركة وما يتعلق بها من معاملات مع الغير والمجتمع والبيئة المحيطة سيكون له أثر إيجابي في تحديد العلاقة بين الشركة من جهة والمرتبطين بها من حملة الأسهم، وحملة السندات، والعمال، والموردين، والدائنين، والمستهلكين. من جهة أخرى وهناك آثار لتطبيق حوكمة الشركات (أهداف وخصائص) التي اجمع عليها الباحثون ودعمها بتطبيق المقارنة المرجعية (بأهداف وخصائص) تتمثل في الآتي:

١. ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين.

إن ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين مطلب رئيسي من متطلبات حوكمة الشركات يبعد الشركة عن تعرضها للإفلاس ويساعد في تحقيق الهدف العام للشركة وهو البقاء والنمو والاستمرار، فتدعيم هذا المطلب يأتي من تكامله مع المقارنة المرجعية، حيث أن أموال المساهمين ما هي إلا موارد الشركة الحالية والمتوقعة، فعن طريق المعلومات التي توفرها المقارنة المرجعية الداخلية والتي تتمثل في التأثير في القرارات الإستراتيجية لصياغة وتحسين العمليات التشغيلية، وفهم متطلبات الزبون، ووضع معايير الأداء الداخلية، تساعد الشركة على قيادة إستراتيجيتها بشكل منظم وكفوء. وعن طريق كشف مجالات التطبيق الأفضل ضمن الشركة والتحليل للمعلومات المستنتجة من المقارنة تساعد في استغلال موارد الشركة الاستغلال الأمثل ومعالجة الطاقات العاطلة بالشركة ومحاولة الاستفادة منها. كما تساعد إدارة الشركات على تحديد مواطن القوة والضعف في داخل الشركة وبالتالي العمل على تعزيز مواطن القوة والمحافظة عليها وبنفس الوقت محاولة معرفة أسباب مواطن الضعف للتغلب 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 مطلب رئيسي من متطلبات حوكمة الشركات يبعد الشركة عن تعرضها للإفلاس ويساعدها في تحقيق هدفها في البقاء والنمو والاستمرار، وتدعيم هذا المطلب يأتي من تكامله مع المقارنة المرجعية (التنافسية، الوظيفية، الإستراتيجية)، للوصول إلى التشكيلة المثلى للمنتجات من خلال تحديد أي المنتجات يجب إنتاجها وبأي كمية، وأي المنتجات التي يجب استبعادها لأنها غير مربحة، ويتطلب ذلك أيضاً التعرف على المورد النادر الذي سيؤثر في اتخاذ القرار، مما يظهر أهمية المعلومات التي تنتج عن نسب المقارنة المرجعية والتي تراعى العنصر النادر. وتمنع النمطية وتكرار الأشياء فهي في حالة بحث دائم عن الأفكار الجديدة وعن الأساليب الحديثة في العمل وبالتالي ستكون مهارات إدارة الشركة دائماً متجددة ومتطورة وبعيدة عن التقادم.

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

إن أي شركة متواجدة في السوق لن تكون منعزلة عن البيئة المحيطة بها، ومن متطلبات حوكمة الشركات ضرورة اهتمام الإدارة بمجالات الصحة والبيئة وإدخال جزء من ميزانية الشركة للإنفاق على تلك النواحي لمراقبة التلوثات التي قد تضر بالبيئة، ومن ذلك ظهرت أهمية المقارنة المرجعية للتكاليف البيئية وإدارتها بكفاءة سوف يخدم مجالات الصحة والبيئة ويكون له الأثر الكبير في ضمان بقاء واستمرار الشركة .

٤ . تمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال.

إن تطبيق مبادئ وأساليب حوكمة الشركات يمكن من الرقابة على الإدارة بشكل فعال ويضمن قيامها على تحقيق مصالح حملة الأسهم والأطراف المختلفة ذات المصلحة، ويساعد في ذلك قيام الإدارة باستخدام المقارنة كأساليب رقابية على كافة المستويات الإدارية.

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

أ- سلامة البيانات والمعلومات بهدف حماية وحقوق اصحاب المصالح الآخرين .

من نتائج المؤشرات المستخدمة في المقارنة المرجعية يتبين ان للحوكمة اثر واضح للمؤشرات المتخذة لعملية المقارنة فكل معلومة موجودة بكل مؤشر تكون مبنية على الصدق والثبات وإنها احد أدوات تقويم وتطوير وتحسين الأداء من خلال تحديد الفجوة في الأداء عن الشركات أو الأقسام الأخرى والعمل على تعزيز النواحي الايجابية التي تتميز بها الشركة وتحديد النواحي السلبية والعمل على تجنبها وذلك لبلوغ أفضل التطبيقات في الأداء ، فهي تساعد على تحديد العمليات الحرجة وإعطائها الاهتمام اللازم والأولوية في التنفيذ فالحوكمة تعمل على ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين وتمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال وتأكيد المساهمين من ان الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل وتحقيق الهدف العام للشركة في البقاء والنمو والاستمرار فتقويم ومراجعة المعلومات التي تم جمعها من الشركات الأخرى في ضوء المعايير كتكلفة التطبيق ، وفهم العلاقة بين الكفاءة والتكلفة بحيث يتم اختيار أفضل الشركات المتماثلة والتي تحقق أعلى جودة ترضي المستفيد بأقل كلفة ممكنة ، وتحقيق المصادقية عن طريق مقارنة التطبيقات المختلفة للشركات في ضوء المعايير المحددة ، واستكمال المعلومات والتحقق منها بمراجعة الشركات الأخرى المتماثلة عن تطبيقاتها لمنع الوقوع في خطأ المعلومات المضللة وهناك آليات محاسبية لحوكمة الشركات ولاتخاذ القرارات التي تؤدي الى تحقيق مصالح الملاك منها الآليات الداخلية والخارجية . الآليات المحاسبية والآليات غير المحاسبية (قانونية ورقابية ، إدارية وتنظيمية)

ب 0 ضمان التوجه والارشاد الاستراتيجي للشركة والرقابة الفعالة ومحاسبة مجلس الادارة عن مسؤوليته امام الشركة

ان تطبيق مبادئ وأساليب حوكمة الشركات يمكن من الرقابة على الإدارة بشكل فعال ويضمن قيامها على تحقيق مصالح حملة الأسهم والأطراف المختلفة ذات المصلحة ويساعد في ذلك قيام الإدارة باستخدام أساليب رقابية على كافة المستويات الإدارية ، فالرقابة والبحث عن نقاط الاختناق داخل

خطوط الإنتاج والقيام بمعالجتها لتحقيق التوازن بين خطوط الإنتاج والقيام بمعالجتها لتحقيق التوازن بين الطاقات على مستوى خطوط الإنتاج يؤدي إلى تحسين كفاءة العمليات الداخلية وبالتالي إلى تعظيم عائد العمليات الداخلية مما يؤثر في النهاية إلى زيادة الربحية وتحقيق مصالح للملاك والأطراف الأخرى ويدعم ذلك وجود مجموعة القوانين والقواعد التي تنبع من تطبيق الحوكمة التي تنظم العلاقات بين مصالح الأطراف الأخرى.

فاعتماد الحوكمة ستؤدي إلى حساب التكلفة بدقة أكبر مما يؤدي إلى دقة القرارات الإدارية المعتمدة على التكاليف وبالتالي الوصول إلى التشكيلة المثلى للمنتجات من خلال أي المنتجات يجب إنتاجها وبأي الكميات وأي المنتجات التي يجب استبعادها لأنها غير مربحة ويتطلب أيضاً التعرف على المورد النادر الذي سيؤثر في اتخاذ القرار.

ج - تطوير ثقافة السلوك المهني والاخلاقي لكون الثقة والنزاهة تؤيدان دوراً حيويًا ومهما في الحياة الاقتصادية

إن تقويم الشركة من حيث سيولتها وربحياتها ومقارنة أدائها مع الشركات الأخرى وأدائها لعدد من السنوات يعد أداة فعالة لزيادة فاعلية التدقيق ووسيلة للمدير المالي لمعرفة قدرات وحداته المالية والإدارية وذو فائدة في اتخاذ القرارات لأغراض الرقابة الداخلية للتعرف المبكر عن ظاهرة خطرة تواجه الشركة لمجابهتها. فتقويم أداء الشركة من زوايا متعددة وبكيفية تخدم أهداف مستخدمي المعلومات ممن لهم مصالح مالية في الشركة بقصد تحديد جوانب القوة ومواطن الضعف. فتتمثل أغراض المقارنة المرجعية في جوانب تقويم ربحية ومركز الشركة المالي والائتماني ومدى كفاية سياسات التمويل وإدارة الموجودات والمطلوبات والمركز التنافسي لها وتقويم قدرتها على الاستمرار واستنباط 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 مخرجات التحليل المالي في الاسترشاد بعملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المصححة للانحرافات المحتملة ووسيلة لتقويم أداء الإدارات. فتتجه المؤسسات المالية والمقرضون بنتائج المقارنة المرجعية في سبيل الحكم على مدى إمكانية منح القروض للشركة من خلال المؤشرات التي تتعلق بمدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاههم. ولنجاح عملية المقارنة يجب أن تكون مرنة وشاملة ومقتصدة في التكاليف والجهد ومرتكزة على أساس التنبؤ في المستقبل وليس دراسة الظروف التاريخية وإن يمتاز بسرعة الإنجاز لكي لا يجعل المعلومات أو البيانات متقدمة. وإن تتمتع مصادر المقارنة بالمصداقية والموثوقية والموضوعية والملائمة، وأن يسلك منهجاً علمياً يتناسب مع أهداف عملية المقارنة كما يستخدم أساليب وأدوات تجمع هي الأخرى وبقدر متوازن بين سمتي الموضوعية والملائمة للأهداف، وعليه يتطلب من المحلل المالي أن لا يقف عند مجرد كشف عوامل القوة أو الضعف بل أن يسعى وهو الأهم إلى تشخيص أسبابها وأستقراء اتجاهاتها المستقبلية.

الاستنتاجات

- 1- ان المقارنة المرجعية والحوكمة نالت درجة كبيرة من الاهتمام في مختلف الشركات بوصفها سلاح تنافسي بالتعرف على الاساليب الجديدة والتي تعمل على زيادة حصتها السوقية
- 2- ان الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات واستخدامها في المقارنة المرجعية تزيد من ثقة المستثمرين بنتائج التحليل المقارن .
- 3- ان ادوات المقارنة المرجعية والحوكمة هي للسيطرة على اداء ادارة الشركة ومعرفة الفجوة التي تعيق من تحقيق الاداء المخطط .
- 4- ان تكامل المقارنة المرجعية والحوكمة يعملان على سير الادارة بما هو مخطط لان اهمية المقارنة المرجعية يكمن في كونها اداة تستخدم لقياس وتقويم الاداء لتحديد الفجوة ما بين الاداء الفعلي والاداء المخطط كما ان الحوكمة تكمن اهميتها في الرقابة على الاداء للحد وتقليل الفجوة في الاداء بين المخطط والفعلي
- 5- تكامل المقارنة المرجعية والحوكمة تضمن تحديد جوانب التركيز في كافة المجالات والاهتمام في الاساليب والطرق التي تساعد الادارة على الضبط والرقابة في اطار مجموعة القواعد والقوانين والمعايير التي تحكم عمل الشركات وتحقق الصالح العام للملاك واصحاب المصالح الاخرى..

التوصيات

- 1- وجود هيكل تنظيمي يكفل التوزيع العادل للمسؤوليات ويحدد الاجراءات والصلاحيات لكل من الادارة العليا ومجلس الادارة .
- 2- الافصاح عن اية بيانات ومعلومات لا تظهر في القوائم المالية والتي يعد نشرها ضروري للمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية.
- 3- ينبغي ان تحظى المقارنة المرجعية والحوكمة بالقبول والتبني من قبل الادارة العليا في الوحدات الاقتصادية ليتم تطبيقها على الوجه الصحيح واعتماد المقارنة المرجعية الخارجية مع الوحدات المماثلة والمقارنة المرجعية الداخلية للشركة لتمكن الوحدات من تقويم ادائها بصورة متجاوبة مع البيئة المحيطة.
- 4- العمل على ايجاد مؤشر موحد لقياس تطبيق حوكمة الشركات في القطاعات المتشابهة وذلك لضمان الاتساق لتقويم الشركات بمقارنة تطبيقها مع تطبيق الشركات الاخرى

المصادر العربية

- 1- ابو حمام، ماجد اسماعيل، 2009، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية، رسالة ماجستير منشورة.
- 2- عبد الرحيم، محمد، استشاري التخطيط الاستراتيجي وقياس الاداء المؤسسي، المقارنة المرجعية مفهومها واهمية تطبيقها. dr- ama.com .
- 3- عزوي، صلاح الدين، 2015، 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.

- 4- غزال ،سعاد سعيد ،2006، الابعاد الاستراتيجية لمسؤولية المنظمة في ضوء حوكمة الشركات واثرها على الافصاح المحاسبي اطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة ،الادارة والاقتصاد _جامعة الموصل .
- 5- يعقوب ،فيحاء عبدالله ،2006، التدقيق الداخلي ودوره في التحكم المؤسسي دراسة تطبيقية على المصارف العراقية الخاصة اطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة ،الجامعة المستنصرية .
- 6- اسماعيل ،مجلل دواي، فاعلية المقارنة المرجعية في تقويم الاداء وامكانية تطبيقها في الوحدات الاقتصادية العراقية غير الهادفة للربح. www.iasj.net/iasj .
- 7- التميمي، عباس حميد يحيى، 2008، اثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة. دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية، اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة (غير منشورة)، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- 8- العبادي، هاشم فوزي والدعمي، وليد عباس جبر، 2010، دور المقارنة المرجعية في تحقيق البعد التنافسي (الكلفة) دراسة مقارنة بين معمل اسمنت النجف الاشرف ومعمل اسمنت الكوفة الجديد، العدد 16. www.mopso.gor.jo/pde.
- 9- العيساوي، عوض خلف والحيالي، صدام محمد والكسب، علي ابراهيم، 2008، دور الافصاح المحاسبي في حوكمة الشركات، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 1، جامعة تكريت.
- 10- الغبان، ثائر صبري وحسين، 2009،نادية شاكر، التكامل بين تقنيتي بطاقة العلامات المتوازنة والمقارنة المرجعية لاغراض تقويم الاداء الاستراتيجي في الوحدات الاقتصادية- دراسة تطبيقية في شركتي الصناعات الكهربائية في الوزيرية وديالى، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثاني والعشرون.
- 11- الدوغجي ،علي حسين ،2015، حوكمة الشركات واهميتها في تفعيل جودة ونزاهة التقارير المالية ،جامعة بغداد /كلية الادارة والاقتصاد .
- 12- الهام، يحيوي وليلى، بو حديد، 2014، 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 5، الجزائر.
- 13- آل غزوي ،حسين عبد الجليل ،2010، حوكمة الشركات واثرها على الافصاح في المعلومات المحاسبية دراسة اختياريير على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية ،رسالة ماجستير.
- 14- بلاسكة، صالح ومزياني، نور الدين، 2013، مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة تقييم اداء المؤسسات – دراسة مقارنة شركتي الحضنة والمراعي، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية والمالية وعلوم التسيير، العدد 4، الجزائر.
- 15- بله،سيد عبدالرحمن عباس، 2012، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة اساليب المحاسبة الابداعية، مجلة العلوم الاقتصادية والمالية وعلوم التسيير، العدد 12 ، الجزائر. www-said-belah

- 16- جمعة ، احمد حلمي ، 2004، ادراك الادارة العليا لتطوير المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الخارجي دراسة تحليلية اختيارية في منظمات الاعمال الاردنية المؤتمر العلمي الدولي الرابع جامعة الزيتونة ، عمان –الأردن.
- 17- رشيدة، سليمان، 2013، دور اليات الحوكمة في تحسين الاداء المالي لشركات التأمين- دراسة حالة شركة (CRMA) للتأمينات، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر.
- 18- سعد، سلمى منصور، 2012، دور المقارنة المرجعية في تطوير المناهج الدراسية لاقسام المحاسبة بالجامعات العراقية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 20.
- 19- سعيد ،عهد علي سعيد ، 2009، الاثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا دراسة ميدانية ،رسالة ماجستير منشورة .
- 20- عبدالوهاب سمير محمد، المقارنة المرجعية كمدخل لتقييم اداء الوحدات المحلية في الدول العربية- مركز دراسات واستشارات الادارة العامة.
- 21- التكريتي، اسماعيل، 2000، المقارنة المرجعية اداة لتقييم الاداء واسلوب للتطوير المستمر، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد السابع، العدد الرابع والعشرون، بغداد.
- 22- صادق ،محمد نجيب محمد ، 2006، 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 –الأردن.
- 23- يوسف محمد طارق ، 2009، حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة التطبيق مبادئ وممارسة حوكمة الشركات منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية مصر.
- 24- موقع حوكمة الشركات www.hawkama.net
- 25- الشربيني، غادة حمزة، اخلاقيات المقارنة المرجعية، جامعة الملك خالد. quality.KKu.edu.Sa/ar/content/481
- المصادر الأجنبية

- 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.& Render B., 1999, "Principles Of Operations Management", 3rd, Prentic Hall, Newjersey.
- 3- Hilton, Roland w., 1999, "Management Accounting", 4th ed, Mc Graw - Hill, Inc., U.S.A.
- 4- Horngren, Charles T., Foster, George & Datar, Srikant M., 2000, "cost Management – A Managerial Emphasis", 10th ed, Prentice - Hill , U.S.A.