

دور المقارنة المرجعية في تخفيض التكاليف الصناعية للشركات
الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية

**The effect of using benchmarking to reduction
industrial costs of industrial companies listed on the
Palestine Stock Exchange**

إعداد الطالب

عبد الرحمن فخري يونس القصراوي

إشراف الدكتور

علي عبدالغني عودة اللايد

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في

المحاسبة

قسم المحاسبة - كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

كانون الثاني - 2015

تفويض

أنا الطالب عبد الرحمن فخري يونس القصراوي أفوض جامعة الشرق الأوسط
بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات أو المنظمات أو الهيئات المعنية للابحاث
والدراسات العلمية حال طلبها

الإسم: عبد الرحمن فخري يونس القصراوي

التاريخ: ٢٠١٨/٢/١٥

التوقيع 

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها دور المقارنة المرجعية في تخفيض التكاليف الصناعية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

أعضاء لجنة المناقشة:

الإسم	الجامعة	التوقيع
1). الدكتور علي اللايد	الشرق الأوسط	رئيسا ومشرفا
2). الدكتور اسماعيل احمر	الشرق الأوسط	عضوا داخليا
3). الدكتور جمال أبو سردانة	العربية المفتوحة	ممتحنا خارجيا

الشكر والتقدير

بداية أحمد الله وأشكره كثيرا طيبا مباركا، يارب كما ينبغي
لعظيم وجهك وجلال سلطانك

أتوجه بالشكر والثناء للدكتور علي اللايد لما قدمه لي من
مساعدة وتوجيهات طوال فترة انجاز هذا العمل.

والشكر الموصول إلى أساتذتي في جامعة الشرق الأوسط لما
قدموه لي من علم ومعرفة.

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى روح والدي واخي
كما ولا يسعني سوى أن أقدم بذرة جهدي هذه إلى الشمعة
التي أحرقت نفسها لتنير الطريق والدرب أمامي،،، أمي الحبيبة
كما أهدي هذا الجهد إلى الزهرة التي قضيت معها حياتي،،،

زوجتي

وإلى ينبوع الفرح الذين ملؤوا علي حياتي أبنائي
فخري،،، قيس،،، وأبنتي الغالية جوري
كما وأهديها إلى أختي الغالية أريج واخوتي الأعزاء اسامه ومحمد

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
ب	التفويض
ج	قرار لجنة المناقشة
د	شكر وتقدير
هـ	الاهداء
و	قائمة المحتويات
ط	قائمة الجداول
ي	قائمة الملاحق
ك	الملخص باللغة العربية
م	الملخص باللغة الانجليزية
الفصل الاول: مقدمة عامة للدراسة	
2	1-1 المقدمة
3	2-1 مشكلة الدراسة و أسئلتها
4	3-1 فرضيات الدراسة
5	4-1 أهمية الدراسة
6	5-1 أهداف الدراسة
7	6-1 حدود الدراسة
8	7-1 محددات الدراسة
8	8-1 التعريفات الاجرائية

رقم الصفحة	الموضوع
الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة	
10	2-2 المقدمة
10	1-1-2 المقارنة المرجعية النشأة والمفهوم
11	2-1-2 أهداف المقارنة المرجعية
12	3-1-2 مزايا المقارنة المرجعية
13	4-1-2 أهمية تطبيق المقارنة المرجعية
15	5-1-2 مراحل عملية اجراء المقارنة المرجعية
19	6-1-2 أنواع المقارنة المرجعية
19	7-1-2 منافع المقارنة ومعوقتها
20	8-1-2 المقارنة المرجعية باتجاهات الإدارة الحديثة
22	2-2 تخفيض التكاليف
22	1-2-2 مفهوم التكلفة
23	2-2-2 أهداف تخفيض التكاليف
24	3-2-2 العوامل التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف
25	4-2-2 مشاكل برامج تخفيض التكاليف
26	5-2-2 مداخل تخفيض التكاليف
33	3-2 لعلاقة بين المقارنة المرجعية والتكاليف
34	4-2 الدراسات السابقة العربية والأجنبية
34	1-4-2 الدراسات العربية
38	2-4-2 الدراسات الأجنبية
40	3-4-2 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
الفصل الثالث: الطريقة و الإجراءات	
43	1-3 المقدمة
43	2-3 منهجية الدراسة
43	3-3 مصادر الحصول على البيانات
44	4-3 مجتمع الدراسة وعينتها

رقم الصفحة	الموضوع
45	3-5 وحدة المعاينة والتحليل
46	3-6 المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة
48	3-7 الأساليب الإحصائية المستخدمة
48	3-8 أداة الدراسة
49	3-9 متغيرات الدراسة
49	3-10 مفتاح التصحيح
50	3-11 ثبات الأداة
51	3-12 صدق الأداة
الفصل الرابع: النتائج واختبار الفرضيات	
58	4-1 المقدمة
58	4-2 تحليل نتائج الدراسة
66	4-3 اختبار فرضيات الدراسة
الفصل الخامس: ملخص النتائج والتوصيات	
78	5-1 النتائج
79	5-2 التوصيات
قائمة المراجع	
80	ولاً: المراجع العربية
83	ثانياً: المراجع الأجنبية
86	ثالثاً: المواقع الإلكترونية
الملاحق	
88	الاستبانة
93	قائمة المحكمين
94	المخرجات (Data Spss)

قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	الجدول رقم
17	مراحل عملية المقارنة المرجعية	جدول (1-2)
48	يوضح افراد المعاينة والتحليل في شركات الصناعية	جدول (1-3)
46	خصائص العينة الديمغرافية (المتغيرات الشخصية والوظيفية)	جدول (2-3)
50	مفتاح التصحيح حسب مقياس ليكرت للمتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين	جدول (3-3)
51	قيم معاملات الثبات ألفا كرونباخ	جدول (4-3)
52	مصفوفة قيم معامل الارتباط بين الأبعاد والدرجة الكلية	جدول (5-3)
55	مصفوفة قيم معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال المقارنة المرجعية مع الدرجة الكلية لهذا المجال	جدول (6-3)
59	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداة التي تقيس أهمية المقارنة المرجعية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.	جدول (1-4)
63	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداة التي تقيس مدى تخفيض التكاليف الصناعية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق.	جدول (2-4)
67	ملخص النموذج	جدول (3-4)
67	نتائج معاملات الانحدار	جدول (4-4)
69	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق في المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية وأبعاده حسب متغير رأس المال	جدول (5-4)
71	الأعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية التي تقيس إجابات المبحوثين نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية	جدول (6-4)

	وأبعادها حسب متغير رأس المال	
72	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق في المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية وأبعاده حسب متغير حجم التكاليف السنوية	جدول (4-7)
74	الأعداد و المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية التي تقيس إجابات المبحوثين نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية وأبعادها حسب متغير حجم التكاليف السنوية	جدول (4-8)
75	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار ت للفروق في المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية وأبعاده حسب متغير عمر الشركة	جدول (4-9)

قائمة الملاحق

	العنوان
88	الاستبانة
93	قائمة المحكمين
94	مخرجات نتائج التحليل الإحصائي (Data SPSS)

المخلص

دور المقارنة المرجعية في تخفيض التكاليف الصناعية للشركات الصناعية المدرجة في سوق

فلسطين للأوراق المالية

إعداد عبدالرحمن القصاروي

إشراف الدكتور علي اللاني

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية و دور المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، ومعرفة مدى ادراك الشركات الصناعية لتقنية المقارنه المرجعيه ومعرفة ما أثرها بتخفيض التكاليف.

تمثل مجتمع الدراسة في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وعدده 12 شركة وتم أخذ عينة مكونة من 9 شركات أي ما نسبته أي ما نسبته 75% وتم بناء استبانة وزعت على مديرو الانتاج والمديرون الماليون ورؤساء قسم المحاسبة ومحاسبين التكلفة والبالغ عددهم (54) موظف ومدير في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية. وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج وهي :-

اشارت نتائج الدراسة الى ان المبحوثين في الشركات الصناعية في فلسطين يدركون أهمية ودور المقارنة المرجعية في الشركات الصناعية، اذ تبين ان المبحوثين في الشركات الصناعية يدركون اهمية اجراء عمليات المقارنة المرجعية لمقارنة التكلفة الصناعية لدى هذه الشركات مع تكلفة الشركات الأخرى، وهذا الأمر قد يحقق لهم التميز والريادة بين الشركات في مجال تخفيض التكاليف ،وأنة ليس هناك اختلاف بين الشركات على اختلاف رأس المال والتكاليف السنوية وعمر الشركة بادراك بأهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكاليف الصناعية .

وعلى ضوء النتائج قدمت الدراسة عدة توصيات أهمها: التأكيد على أهمية تبني أسلوب المقارنة المرجعية لما له أثر في تخفيض التكاليف وقيام الشركات بعمل دورات متقدمة للمدراء والموظفين

ل

عن المقارنة المرجعية، ضرورة عمل مقارنة مرجعية مع الشركات الأخرى لما له أثر كبير في تحسين الوضع في الشركة.

Abstract

The role of benchmarking to reduction industrial costs of industrial companies listed on the Palestine Stock Exchange

Student preparation: Abdul Rahman Qasrawi

The supervision of Dr.: Ali Allaith

The study aimed to identify the importance and role of benchmarking in the reduction the cost of industrial public shareholding listed in Palestine Exchange industrial companies, and find out how to realize industrial companies of Technique benchmarking and find out what impact by reducing costs.

The study represents the community in industrial companies listed on the Palestine Exchange and its number 12 companies were taken composed of 9 sample firms representing a 75% were building a questionnaire distributed to production managers, financial managers ,heads of Department of Accounting and Accountants cost totaling 54 employees and director of the companies listed in the Palestine Exchange industrial companies. The study found Several results of a:

The results indicated that respondents in industrial companies in Palestine to realize the importance and the role of benchmarking in industrial companies, it is found that respondents in industrial companies understand the importance of conducting comparative operations of benchmarking to compare the industrial cost at these companies with the cost of other companies, and this is screeds achieve their excellence and leadership among companies in the area of cost reduction, and that there is no difference between the companies on capital and annual costs and the age

of the company's realization of the importance of the different benchmarking to reduce industrial costs.

In light of the results of several recommendations of the study provided the most important: the emphasis on the importance of adopting benchmarking method because of its impact in the reduction of costs and the companies to create advanced courses for managers and employees on benchmarking, the need to work compared to the benchmarking with other companies because of its significant impact in improving the situation in the company.

الفصل الأول

مقدمة عامة للدراسة

- 1.1 المقدمة
- 2-1 مشكلة الدراسة
- 3-1 فرضيات الدراسة
- 4-1 أهمية الدراسة
- 5-1 أهداف الدراسة
- 6-1 حدود الدراسة
- 7-1 محددات الدراسة
- 8-1 التعريفات الإجرائية

الفصل الأول

مقدمة عامة للدراسة

1-1 المقدمة

تمارس الشركات أعمالها في محيط يتسم بالمنافسة المتزايدة، والتطور التكنولوجي السريع، وقصر دورة حياة المنتجات ورغبة المستهلكين في منتجات متجددة، وبأسعار أقل، وبالتالي حتى تتمكن الشركة من التحكم في هذا الأخير فإنه يتوجب عليها مراعاة تكلفة منتجاتها باعتبارها المحدد الأساسي لسعر المنتج، وذلك من خلال السعي الدائم لتخفيضها خاصة وأن التحكم في التكلفة أصبح يمثل سلاحاً تنافسياً مهماً فهو يجعل أداءها يفوق أداء منافسيها في إنتاج المنتجات أو الخدمات بأقل التكاليف وبالتالي الحصول على أرباح مستدامة بأسعار أقل دون إهمال جودة المنتج والخدمة المقدمة.

وتزداد أهمية تخفيض التكاليف خاصة في القطاعات التي تتميز بالمنافسة الشديدة، والتي تكون بها الشركة مرغمة على بيع منتجاتها بالأسعار السائدة في السوق، ففي حالة الاحتكار كانت المؤسسات تكفي بالإنتاج دون النظر إلى تكلفة المنتجات، أما حالياً في اقتصاد السوق، فأثر المنافسة يغير معطيات المشكلة، وبالتالي فإن الأسعار تحدد بقانون السوق، وفي هذه الحالة وباعتبار أن سعر السوق متغير خارجي فإنه إذا ما أرادت الشركة تحقيق هامش ربح معين فعليها أن تخفض تكاليفها إلى مستوى معين من أجل تحقيق أهدافها، والمتمثلة في الإستمرار والبقاء والمنافسة علاوة على إعادة الإستثمار والتوسع والنمو.

لذلك انتقل الإهتمام من الأسلوب التقليدي القديم في حساب التكاليف وإضافة هامش ربح من أجل التسعير إلى أسلوب معاصر ألا وهو ما يسمى بالمقارنة المرجعية والتي يمكن تعريفها

على أنها عبارة عن عملية مستمرة لقياس وحدة المنتج أو الخدمة أو الأنشطة عند أفضل مستوى من مستويات الأداء، سواء كانت تلك المستويات موجودة داخل أو خارج الشركة من أجل الاسترشاد بها (باسيلي، 2011).

وفي هذه الدراسة سيتم التعرف إلى دور المقارنة المرجعية في تخفيض التكاليف الصناعية في الشركات المساهمة العامة الصناعية المدرجة فيسوق فلسطين للأوراق المالية.

1-2 مشكلة الدراسة

يواجه القطاع الصناعي الفلسطيني منافسة كبيرة من المنتجات الأجنبية التي تنافس المنتجات الفلسطينية، وهذه المنافسة تتخذ عدة جوانب منها المنافسة السعرية والمنافسة على الجودة، وتعتبر التكاليف الصناعية إحدى أهم محددات قدرة الشركات والشركات على المنافسة، ويمكن محاولة دراسة التكلفة الصناعية وتحليلها من خلال مقارنة التكاليف التي سوف تتحملها الشركة قبل البدء بالعمل مع الشركات المنافسة التي تعمل في نفس القطاع الاقتصادي، وهذا ما يعرف بالمقارنة المرجعية، تكمن أهمية المقارنة المرجعية بأنها تعمل على توفير البيانات اللازمة والهامة التي تساعد إدارات الشركات في عملية التخطيط والرقابة على التكاليف الصناعية بشكل فعال، كما أنها تساهم في اتخاذ القرارات الصحيحة المبنية على المعلومات الدقيقة، وبما أن المقارنة المرجعية تعد أحد أساليب مقارنة أداء الشركة بأداء الشركات المنافسة فإن مشكلة الدراسة تتمثل في الإجابة عن السؤال الرئيسي التالي:

- ما هو دور المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية في الشركات الصناعية

المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية؟

وقد انبثق عن السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية؟
- هل هناك فروق بين الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية يعزى لمتغير الدراسة (عمر الشركة).
- هل هناك فروق بين الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية يعزى لمتغير الدراسة (حجم رأس المال).
- هل هناك فروق بين الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في السوق الفلسطيني نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية يعزى لمتغيرات الدراسة (حجم التكاليف السنوية للشركة).

3-1 فرضيات الدراسة

لقد انبثق عن مشكلة وأسئلة الدراسة الفرضيات الرئيسية التالية:

الفرضية الأولى:

H01: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية في

الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

الفرضية الثانية:

H02: لا توجد فروق بين الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية يعزى لمتغير الدراسة (عمر الشركة).

الفرضية الثالثة :

H03: لا توجد فروق بين الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية يعزى لمتغير الدراسة (حجم رأس المال).

الفرضية الرابعة:

H04: لا توجد فروق بين الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية يعزى لمتغير الدراسة (حجم التكاليف السنوية للشركة).

4-1 أهمية الدراسة

تتبعث أهمية الدراسة من الإعتبارات الرئيسية التالية:

(1) تبحث في دور المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية في الشركات الصناعية

المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

- (2) تكمن أهمية الدراسة في كونها تسلط الضوء على أحد أهم مصادر الميزة التنافسية الذي تعتمد عليه الشركة في مواجهة تحديات أعمال اليوم، كما أنه يتناول أهم مداخل تخفيض التكلفة وطرق تفاعلها مع بيئة الأعمال الحديثة.
- (3) زيادة الاهتمام بموضوع المقارنة المرجعية من قبل الشركات الفلسطينية وعلى وجه التحديد الشركات الصناعية سيساهم في تطور عمل المنشآت الفلسطينية وزيادة قدرتها التنافسية في ظل المنافسة الكبيرة التي تشهدها القطاعات الاقتصادية المختلفة بوجه عام والقطاع الصناعي الفلسطيني على وجه التحديد والخصوص.
- (4) إثراء المكتبة المحاسبية الفلسطينية ببعض البيانات والمعلومات الهامة عن موضوع إستخدام المقارنة المرجعية في تخفيض التكاليف الصناعية، وخاصة أن هذا البحث يعد من البحوث القليلة التي تم إجروها في الشركات الفلسطينية، مما قد يفتح المجال لإجراء دراسات نحو أهمية تطبيق المقارنة المرجعية في تحديد التكاليف في قطاعات مختلفة من السوق الفلسطيني، مما يعزز من القدرة التنافسية لهذه الشركات.

5-1 أهداف الدراسة

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، من خلال الإجابة عن التساؤلات الرئيسية التالي:

- التعرف على دور المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

وقد انبثق عن السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- التعرف على أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.
- التعرف اذا ما كان هناك فروق بين الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية يعزى لمتغير الدراسة (عمر الشركة).
- التعرف اذا ما كان هناك فروق بين الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية يعزى لمتغير الدراسة (حجم رأس المال).
- التعرف اذا ما كان هناك فروق بين الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية يعزى لمتغير الدراسة (حجم التكاليف السنوية للشركة).

1-6 حدود الدراسة :

- حدود زمانية: سيتحدد زمن إجراء الدراسة بالفصل الدراسي الأول من العام الدراسي 2014-2015 .
- حدود مكانية: الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية و عددها 9 شركات صناعية.
- عينة الدراسة: تتكون عينة الدراسة من 9 شركات واستهدف المستجيبين مدراء الإنتاج والمدراء الماليون ورؤساء أقسام المحاسبة ومحاسبو التكاليف والمدققين داخليين في الشركات الصناعية

المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية على افتراض أنهم اقدر الموظفين والمسؤولين معرفة بأهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

7-1 محددات الدراسة

تتمثل محددات الدراسة بنقاط التالية:

1. صعوبة إعداد الرسالة بصعوبة التنقل بين المدن الفلسطينية

2. عدم تعاون بعض المبحوثين في تعبئة الاستبانة.

8-1 التعريفات الإجرائية

المقارنة المرجعية: عملية مقارنة الأنشطة او العمليات بالتطبيقات الافضل وفق تصنيف العالم ي، اذ ان المدراء يقارنون الأنشطة باخرى مشابهة لها في وحدات اخرى او اقسام مختلفة في وحداتها والهدف هو لتشخيص نقاط القوة والضعف في اداء الأنشطة او العمليات للوحدة الاقتصادية ومعرفة الفجوة بينها وبين منافسيها من الوحدات الاخرى (Rayburn, 1996).

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

1-2 المقارنة المرجعية.

2-2 تخفيض التكاليف.

2-3 العلاقة بين المقارنة المرجعية وتخفيض التكاليف.

2-4 الدراسات السابقة.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

الإطار النظري

1-2 المقدمة

في إطار الإهتمام بتطوير أداء الشركات ظهر مدخل المقارنه المرجعيه لقياس وتقييم أداء هذه الشركات وتحديد نواحي القصور فيها، بالمقارنه بالآخرين والعمل على معالجتها وتحقيق الجوده في أداء أعمال هذه الشركات وقد انتشر تطبيق هذا المدخل في الشركات في السنوات الماضيه في العديد من الدول مثل الولايات المتحده وبريطانيا واليابان.

وسيتم في هذاالفصل الحديث عن المقارنه المرجعيه وعن آلية تخفيض التكاليف وعن اهمية المقارنه المرجعيه في تخفيض التكاليف والدراسات السابقة التي تم الإستفادة منها في هذه الدراسة.

1-1-2 مفهوم المقارنه المرجعيه

يقصد بالمقارنه المرجعيه عبارة عن مقارنة أداء الشركة مع الشركات المنافسه وخاصة الشركات التي تتميز بوضع مالي واستراتيجي وتنافسي جيد، بهدف معرفة واقع وموقف وأداء الشركة من هذه الشركات في محاولة لتحديد مدى تنافسيه الشركة وتحديد نقاط القوى والضعف التي تؤثر على مسار الشركة، سواء من خلال مقارنة أداء الشركة بصورة إجمالية أو كلية أو كمقارنه أسعار منتجات الشركة مع أسعار الشركات المنتجه الأخرى أو مقارنة تكاليف الشركة مع تكاليف الشركات المنافسه الأخرى (صبري، 2009).

ومن جهة أخرى يمكن تعريف المقارنه المرجعيه على أنها عبارة عن "مقاييس أداء نوعيه وكمية لتلبية والتفوق على توقعات المنتفع، عن طريق تعلم المعرفة من الآخرين، كونها "عملية تعلم ممارسات لمجالات محددة في شركات منافسه وغير منافسه" (McNair & Liebfried, 1992).

وقد تكون المقارنة المرجعية داخل الشركة او داخل الصناعة، أو خارجها بين شركات تمارس أعمالاً تختلف كلياً عن الشركة المعنية ولكنها تتفوق بمعايير أداء محددة او مناطق وظيفية معينة (Russel& Taylor, 1995) .

ومن خلال التعريفات السابقة للمقارنة المرجعية أجد بأنها جميعها ركزت على المقارنة لهدف التفوق بالمعايير العامة المتعارف عليها من قبل قانون الشركات، ولكن في هذه الدراسة سوف يتم بحث المقارنة المرجعية وما لها من أثر في تخفيض التكاليف المتعلقة بالشركة.

2-1-2 أهداف المقارنة المرجعية

تستهدف المقارنة المرجعية تحسين الوضع التنافسي للشركة، عبر البحث عن وتطبيق أفضل ممارسات القادة في الصناعة وإن تواجدوا في أسواق وصناعات مختلفة. وهي تستهدف تحليل الممارسات الفاعلة للقادة داخل الصناعة أو خارجها من أجل تحسين الوضع التنافسي، والمقارنة المرجعية تهتم بكيفية تصميم، وتصنيع، وتوزيع ودعم المنتج وما هي المعالجات المستخدمة في كل مرحلة من تلك المراحل. (Goetsch & Davis 2007).

وتتبع أهمية المقارنة المرجعية في التوجه صوب التركيز الخارجي على المنافسة وقبول الأفكار الجديدة، كذلك استناد معرفة متطلبات الزبون إلى حقائق السوق بدلاً من التأريخ. إلى جانب ارتكاز الأهداف على معايير تستهدف التفوق بما فيها قيادة الصناعة عوضاً عن المعايير التاريخية التي لن تحقق ما هو أبعد من إبقاء الشركة في ذات الصناعة. فضلاً عن الإتجاه نحو التحسين المستمر، ورفض القبول بالوضع الراهن، أو الرجوع إلى نجاح سابق (Goetsch & Davis 2007).

وبذلك يتمثل جوهر عملية المقارنة المرجعية البحث عن المعرفة خارجاً، والتعلم ممن هم في المرتبة الأفضل من أجل تزويد الشركة برؤية مستمرة التجدد بشأن كيف أصبح الآخرون

الأفضل؟ وكيف نكون أفضل؟ وذلك عن طريق مقارنة منتج، نشاط معالجة أو ممارسة بنظير متفوق، مع تحليل وتطبيق أسباب التفوق، ومن ثم تكييفها أو تحسينها تلبية لمتطلبات الزبون المتفردة.

2-1-3 مزايا المقارنة المرجعية

هناك العديد من المزايا التي يمكن تحقيقها من خلال المقارنة المرجعية وهي على النحو

التالي: (الكرخي، 2001)

- الوقوف على مستوى إنجاز الوحدة الاقتصادية للوظائف المكلفة بأدائها مقارنة بتلك الوظائف المدرجة في خطتها.
- الكشف عن مواطن الخلل والضعف في النشاط وإجراء تحليل شامل لها وبيان مسبباتها، وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها وإرشاد المنفذين الى وسائل تلافيها مستقبلاً.
- الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة، تحقق عائد أكبر بتكاليف أقل وبجودة عالية.
- تنشيط الأجهزة الرقابية على أداء العمل عن طريق المعلومات التي يقدمها التقويم فيكون بمقدور الشركة التحقق من قيام الوحدات المختلفة بنشاطها بكفاءة عالية وإنجازها لأهدافها المرسومة كما هو مطلوب، إذ تقدم تقارير الأداء أفضل المعلومات التي يمكن أن تستخدم في متابعة وتطوير المتطلبات الإدارية والاقتصادية والمالية لمختلف الوحدات والتشكيلات.
- التحسين المستمر للعمليات الداخلية، وذلك من خلال دراسة الكيفية التي ينفذ بها الآخرون أدائها وتحديد نواحي القصور والأنشطة الداخلية والعمل على تلافيها.

- سعي الشركة من أجل أن تصبح المنافس الأكبر، من خلال إيجاد أفكار وتحسينات جديدة أفضل من تلك التي يمارسها المنافسون.
- لأغراض البقاء في بيئة الأعمال.
- مساعدة الشركة في الاستفادة من خبرات وتجارب الشركات الأخرى .
- تحديد كيفية أداء الشركة بشكل يتناسب مع إمكانياتها وقدراتها في تحقيق أهدافها باستخدام أفضل الطرق لذلك.
- مساعدة الشركة على أن تكون في الصدارة من خلال تمييز منتجاتها بتحديد تلك المجالات الأكثر ضرورة في تعزيز الميزة التنافسية للشركة وإجراء التحسينات الضرورية على منتجاتها.
- استخدام نتائج المقارنة المرجعية لتجاوز وتقليل الأخطاء والمشاكل داخل الشركة (Francis, 2010).

عليه، ومن خلال ملاحظة النقاط أعلاه، يتبين أن الهدف الأساس من تطبيق المقارنة المرجعية هو التحسين المستمر لأداء الشركة مقارنة بأفضل المنافسين ومقارنة خططها المعدة مسبقا وبما يتلاءم مع قدراتها وامكانياتها.

2-1-4 أهمية تطبيق المقارنة المرجعية

كما لاحظنا إن استخدام المقارنة المرجعية يؤدي إلى تحقيق عدة أهداف تتمثل في تحسين وتطوير عمليات الشركة الحالية باكتساب أفضل الطرائق لبلوغ وتجاوز العلامات المرجعية ذات المرتبة الأفضل، والقيام بوضع معايير أداء أفضل للنجاح في الصناعة المرتبطة، والعمل على

تحسين الموضع التنافسي أو إمكانية التنافس كشركة بمرتبة عالمية، أو حتى الاحتفاظ بموقع الصدارة. (الجبوري، 2002).

إلا أنه على الرغم من تلك الأهمية، فإن نتائج المقارنة المرجعية لا تحول ذاتياً إلى أداء تنظيمي مطور. إلا أنها تعمل على مساعدة الشركة في التعلم من خبرات الآخرين، وتحديد أداء الشركة نسبة إلى الأفضل، وكذلك مساعدة الشركة في تحديد الأولويات في تلك المجالات الأكثر حاجة للتحسين.

وتتبع أهمية تقييم الأداء في معرفة مدى تحقيق الشركات لأهدافها المرسومة خلال مدة زمنية معينة ويتحقق ذلك من خلال البيانات والمعلومات التي تتوافر عنها قيد الدراسة والبحث وتبرز أهمية المقارنة المرجعية في النواحي التالية (بلاسكة، ومزياني 2013) :

1- يساعد تقييم الأداء المستمر الشركات على الكشف على الإختلالات بصورة سريعة عند بدايتها، ويؤدي ذلك الى اتخاذ خطوات علاجية من اجل تعديل الإنحرافات التي تحدث وتوجيه العمل نحو المسار الصحيح.

2- يساعد الكشف عن الإنحرافات في وقت مبكر وفي موقع محدد على عدم تسربه الى المواقع الأخرى مما يؤدي الى تحجيم الإنحراف وتقليل الخسائر، وكذلك يساعد على منع انتقال الإنحراف الى وحدات أخرى بسبب الترابط فيما بينها.

3- تعد عملية تقييم الاداء مرحلة مهمة لمراحل التخطيط إذ يرتبط تقييم الأداء ارتباطاً وثيقاً بالتخطيط سواء على مستوى الصناعة أو على مستوى الاقتصاد القومي لأن عملية التخطيط لا تقتصر على وضع الخطة فقط بل تشمل كذلك متابعة وتنفيذ أهداف الخطة لذلك فإن تقييم الأداء هو الاختيار الأساسي من اجل التحقق من تنفيذ جميع مراحل العمليات الصناعية بكل دقة وعلمية.

4- التحقق من معايير الجودة للإنتاج ومدى مطابقة الإنتاج للمواصفات المطلوبة والمحددة مسبقاً.

5- تبرز أهمية تقويم الأداء من خلال الأهمية التي يتمتع بها القطاع الصناعي في الاقتصاد القومي، وعليه فإن تقويم أداء هذا القطاع يتم من خلال تقويم أداء الشركة (المنشأة) أو المشروع.

6- إظهار مدى التزام الشركة تجاه الشركات الأخرى وفي جميع المجالات (إنتاج، تسويق... الخ) وانعكاس ذلك على التنمية الاقتصادية.

7- يظهر امكانية الشركة في تحقيق الإستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة وان هذا الترابط بين تقويم الأداء والإستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية يتمثل في أن تقويم الأداء يمثل المرحلة التي تكشف لنا المدى الذي استطاعت به الشركة من استغلال مواردها المادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف المحددة لها من خلال نشاطاتها.

ان الشركات الرائدة والتي تريد الثبات والاستمرار في عملها من جانب ومن جانب آخر تحقيق التميز والإبداع، والذي يعد سر نجاحها عليها أن تعمل دائماً على تحسين أداءها قياساً بأداء المنافسين وباستمرار حتى وان كانت هي الأحسن في القطاع. ولكون المقارنة المرجعية تعد الاسلوب الاوحد الذي يساعد الشركة على معرفة مستوى أداءها قياساً بأداء المنافسين، ولكونها أسلوب للتحسين المستمر والتي تعد من مقومات البقاء والتنافس.

2-1-5 مراحل عملية اجراء المقارنة المرجعية:

تمر عملية المقارنة بثلاثة مراحل متميزة، وهي مرحلة الإعداد، ومرحلة التنفيذ، ومرحلة ما بعد التنفيذ وهذه المراحل الثلاثة تشمل أربعة عشر خطوة متعاقبة (Harrington, et al, 1996). وتشمل مرحلة الإعداد خمس خطوات مبتدئة بالحصول على التزام الإدارة ومنتهية باختيار الشركاء المرشحين للمقارنة المرجعية. لتبدأ مرحلة التنفيذ بعقد الاتفاقيات مع الشركاء حتى تنفيذ التغيير المطلوب، يعقب ذلك مرحلة ما بعد التنفيذ مقتصرة على رقابة الأداء وتحديث العلامات

المرجعية. وتعاد الدورة ثانية مبدئة من الخطوة الثانية عاكسة استمرارية هذه العملية سيما في الشركات الراغبة في تحقيق والمحافظة على الموضوع القيادي (حرز الله، 2008).

أما مرحلة التنفيذ في عملية المقارنة المرجعية فهي تشمل (Goetsch at al, 1997):

- أهمية التزام الإدارة العليا مع توافر مستوى عالي من المشاركة والتعاون.
- المعرفة التامة بالمعالجات قبل مقارنتها.
- مقارنة تلك المعالجات الأكثر حاجة للتحسين.
- تشكيل فرق المقارنة المرجعية من العاملين في المعالجات الخاضعة للمقارنة.
- تمثل العلامة المرجعية المرتبة الأفضل وليست الأفضل في الصناعة، أي بصرف النظر عن الصناعة.
- لا تندفع داخل معالجات جديدة أو تغييرات أساسية دون تخطيط شامل وعميق.
- لا تكن قنوعاً بفجوة صفرية -Zero Gap- بل استهدف التفوق.
- رقابة حذرة على المعالجات الجديدة أو عند إجراء تغييرات أساسية في المعالجات المستخدمة.
- المقارنة المرجعية ليست لمرة واحدة، وإنما هي عملية مستمرة.

عملية المقارنة المرجعية

جدول (1-2)

المرحلة	المسؤولون عن الخطوة	الخطوات
الإعداد	الإدارة	1. الحصول على التزام الإدارة.
	مهندسو المعالجة, المالكون, الإدارة	2. تقويم المعالجات. 3. تحديد وتوثيق كل من المعالجات القوية والضعيفة.
	الإدارة	4. إختيار المعالجات التي سوف تقارن. 5. تشكيل فرق المقارنة المرجعية.
	الفرق	6. البحث عن المرتبة الأفضل. 7. إختيار الشركاء المرشحين للمقارنة المرجعية. 8. عقد إتفاقيات مع الشركاء 9. جمع بيانات المقارنة المرجعية
التنفيذ	زيادة الفرق عند الحاجة	10. تحديد البيانات - تحديد الفجوة 11. وضع خطة تنفيذية لغلق الفجوة والتفوق 12. تنفيذ التغيير
ما بعد التنفيذ	الإدارة	13. رقابة الأداء 14. تحديث العلامات بالمرجعية, استمرارية الدور

Source: Goetsch, David L. & Davis, Stanley B. (1997). "Introduction to Total Quality: Quality Management for Production, Processing & Services" (2nd ed.). Prentice-Hall, USA:444.

وبلجدير بالذكر أن المسؤولية الكبيرة في تنفيذ مراحل المقارنة المرجعية الثلاثة وبخطواتها الأربع عشر، بالدرجة الأساس على عاتق الإدارة وفرق المقارنة المرجعية التي ينبغي أن تضم العاملين في أجزاء الشركة الخاضعة للمقارنة لضمان نجاح هذه العملية.

كما ويعتمد نجاح عملية المقارنة المرجعية على توافر المعلومات اللازمة التي يمكن الحصول عليها من اللقاءات التجارية، المقابلات مع خبراء الصناعة، ممثلي التسويق، ومع الزبائن، أو من قواعد البيانات المتخصصة. كما يضمن الإتفاق مع الشركاء توافر المعلومات اللازمة سواء عن طريق الاستبانة، المقابلات، البريد، أو الهاتف. ولضمان تعاون وحماية مسألة تبادل المعلومات بين شركاء المقارنة المرجعية، وضعت قواعد خاصة تستهدف تحديد وتعلم أفضل الممارسات المستخدمة، بطريقة منظمة تأخذ صيغة معاهدات مشتركة، كما أوصى المركز الأمريكي للإنتاجية والنوعية، وبعض القواعد المساعدة في تيسير وحماية عملية التبادل المشترك للمعلومات، أهمها Slack et al (2008).

1-الالتزام بالقواعد المتعارف عليها في المقارنة المرجعية.

2-امتلاك معرفة أساسية في إجراء المقارنة المرجعية.

3-تحديد ما الذي يجب مقارنته، ومتغيرات الأداء الرئيسة الواجب دراستها، مع إجراء تقييم ذاتي دقيق. فضلاً عن تشخيص الشركات ذات الأداء الأفضل.

4-الاتصال بشركاء المقارنة المرجعية المحتملين.

5-تطوير استبانة، ووضع تعليمات لإجراء المقابلة، يمكن أن يطلع عليها الشركاء مسبقاً.

6-امتلاك الصلاحية والرغبة في مشاركة المعلومات مع الشركاء.

7-الاتفاق المتبادل على جدولة وتنظيم الاجتماعات.

2-1-6 أنواع المقارنة المرجعية (Slack et al (1998)):

• مقارنة مرجعية داخلية: تتضمن اعتماد وحدات تنظيمية ذات أداء متميز داخل الوحدة واعتبارها

كأساس للمقارنة لتحسين أداء الوحدات التنظيمية الأخرى لنفس الوحدة ويدخل ضمن هذا النوع

عملية المقارنة المرجعية التي تتم في الوحدة التي لها عدة فروع أو أقسام.

• مقارنة مرجعية خارجية: وتتضمن إجراء المقارنة مع وحدات أخرى رائدة في نفس مجال عمل

الوحدة أو مجال آخر وتشمل (Evans, 1997):

أ- مقارنة مرجعية تنافسية: تقوم على أساس المقارنة المباشرة مع الأفضل من المنافسين مستويات

أفضل في الأداء لذلك تسمى أيضا المقارنة المرجعية في الأداء إذ تستخدم في مجال مقارنة

المنتجات، الخدمات، التكنولوجيا، الأفراد، الجودة، التسعير وبقية المجالات الأخرى

ب-مقارنة مرجعية وظيفية: وتسمى أيضا المقارنة المرجعية للعملية وتتضمن مقارنة وظيفة

معينة (التسويق، إدارة الموارد البشرية... الخ) أو أي عملية مثل تدريب العاملين أو غيرها

بمثيلاتها في الوحدات الأخرى وقد تتم المقارنة مع وحدات تعمل بنفس المجال أو

مجالات أخرى كمقارنة إستقبال المرضى في المستشفيات مع استقبال الزبائن في

الفنادق.

2-1-7منافع المقارنة ومعوقاتها:

تتمثل المنافع الأساسية من إجراء برنامج المقارنة فيما يلي: (Evance, 1991)

1.التغير الثقافي : التي من خلال الاهداف الجيدة نقدم للزبائن ضمانات لمصداقيتها .

2. تحسين الاداء : من خلال اختيار المعايير الضرورية لتحسين الأداء الذي يتم بتحديد فجوات الاداء مقارنة بالشركات الريادية .

3. تدريب الموارد البشرية : إذ يبدأ الفريق بتحديد الفجوة من خلال تحديد الحاجة الى كوادر كفوءة لتشارك في فعاليات حل المشكلات وتحسين العمليات .

أما معوقات التطبيق وطبقا فهي تنشأ من عدد الاخطاء منها :

1- محدودية اسناد وتشجيع الادارة العليا .

2- التضارب بين برنامج المقارنة والمسح عن الشركاء .

3- إغفال معايير مهمة مثل : خدمات ما بعد البيع ورضا الزبون .

و يرى الباحث ان تطبيق اسلوب المقارنة المرجعية اصبحت الاساس الذي تعتمد عليه معظم المنظمات حول العالم في توسيع قاعدة انشطتها ، والامتداد في بقع جغرافية لم تصلها من قبل ، و لعل هذا ما يدفع المنظمات في كثير من الاحيان الى دراسة التجارب الناجحة في مجالاتها للاستفادة منها ومساعدتها في التعرف على نقاط ضعف المستوطنة في اعمالها املا في التغلب عليها كما فعلت المنظمات ذات التجارب الناجحة في ذلك .

2-1-8 المقارنة المرجعية باتجاهات الإدارة الحديثة:

تبرز العلاقة بين المقارنة المرجعية والاتجاهات الحديثة للإدارة في الجوانب التالية : (الذهبي،

(2001)

1- العلاقة بين المقارنة المرجعية وإدارة الجودة الشاملة

تقوم فلسفة إدارة الجودة الشاملة على إن تحقيق رضا الزبون يتم من خلال التزام الشركة

بالنوعية الشاملة في منتجاتها وعملياتها وأساليبها إذ ينظر للنوعية على أنها إمداد للمستهلك بما

يحتاج إليه من خدمات ذات سمات وخصائص تفي بمتطلباته وحاجاته وتوقعاته في الوقت الذي يلائمه، فهي تبنى في المنتج من خلال أنشطة متداخلة ومتكاملة، ويشارك في تقديمها وبناءها جميع العاملين في كافة المستويات، ويبرز الدور الإستراتيجي لإدارة النوعية في كونها تعزز قدرة الشركة لكسب الميزة التنافسية إذ تعد الأداة الأكثر فائدة في تحقيق إستراتيجيات قيادة الكلفة والتميز والتركيز وذلك لكونها تمثل الطريق الأفضل للتحسين المستمر وخفض الكلف وبما يساعد في أن تكون الشركة رائدة في عمله.

2- العلاقة بين المقارنة المرجعية والتحسين المستمر

يمثل التحسين المستمر احد الأساليب الإدارية الذي يلتزم بموجبه المدراء والعاملون ببرامج التحسين المستمر في النوعية والكلفة والوقت. فالعلاقة بين المقارنة المرجعية والتحسين المستمر متمثلة في أنهما يسعيان إلى التحسين المستمر.

3- العلاقة بين المقارنة المرجعية والمواصفات القياسية الدولية 9000

بموجب نظام الجودة المطابق للمواصفات القياسية على الإدارة أن تتأكد من أن جميع الفعاليات المتعلقة بالجودة مفهومة لدى الجميع، وأنها تطبق بشكل دقيق، وفي هذا النظام أيضاً هناك تحديد واضح للواجبات والمسؤوليات والعلاقات لدى جميع من يؤثر عملهم في الجودة(الشبراوي، 1995).

وبما أن عملية المقارنة المرجعية هي مقارنة ما يجري في الشركة بما يجري في شركة أخرى ناجحة في المجال موضوع المقارنة، وعلى هذا الأساس فإن مفهوم المقارنة المرجعية يتفق مع مفهوم ISO 9000 في هذا الجانب عند تطبيق نظام الجودة وفقاً لمتطلبات المواصفات القياسية تجري المقارنة بين ما هو موجود فعلاً وما يجب أن يكون طبقاً لما نصت عليه

المواصفات، وان الفرق بين الاثنين إذ إن المقارنة في حالة المقارنة المرجعية تتم مع الآخرين في حين يكون المرجع في حالة ISO 9000 هو المواصفات نفسها.

4- العلاقة بين المقارنة المرجعية والميزة التنافسية

يمثل الزمن العنصر الحاسم في نجاح الوحدة في تطبيق المقارنة المرجعية الذي سينعكس بدوره على تحقيق الميزة التنافسية، إن سرعة التطوير أصبحت بعداً أساسياً تتنافس من خلاله الشركات وهو أكثر الركائز الأساسية التي تساعد على تحقيق التميز والابداع إذ إن الاهتمام بعنصر الزمن في تطبيق المقارنة المرجعية من خلال اعتماد أسلوب التطوير المتسارع يساعد الشركة كثيراً في بناء الميزة التنافسية من خلال واحد أو أكثر من أبعاد التنافس الأربعة (الكلفة، الجودة، الوقت والمرونة).

2-2 تخفيض التكاليف:

2-2-1 مفهوم التكلفة

التكاليف تعتبر عملية متشابكة تشمل الجمع والتحليل للتكاليف، وتلخيص وتقييم مسارات بديلة من استراتيجيات إنفاق مختلفة لنظام العمل الواحد، وتصف التكلفة الإجمالية الاقتصادية للإنتاج وتتكون من التكاليف المتغيرة، والتي تختلف وفقاً للكمية المنتجة (وتشمل المدخلات مثل العمالة والمواد الخام)، والتكاليف الثابتة، والتي تكون مستقلة عن الكمية المنتجة وتشمل المدخلات التي لا يمكن أن تتغير على المدى القصير، مثل المباني والآلات وتكاليف التأمين، ويسمى معدل تغير التكلفة الإجمالية حسب الكمية المنتجة بالتكلفة الحدية أو التكلفة الهامشية.

من حيث المفهوم يمكننا التفرقة بين عدد من المصطلحات المحاسبية للتكلفة منها (التكلفة

والمصرف والخسارة): (عبد الحي، 2008).

1 التكلفة:

تعرف التكلفة بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول وصلت بالفعل إلى مقر الشركة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تكون حدوده في الحاضر والمستقبل و يتوقف ذلك على نسبة المنافع المستفدة في الحاضر إلى إجمالي المنافع المتوقعة من هذه الأصول.

2 المصروف:

يعرف المصروف بأنه تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر فقط.

3 الخسارة:

تعرف الخسارة بأنها تضحية اختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة. ومن أمثلة التضحية الاختيارية تكلفة المخزون التالف بسبب الإهمال في النقل أو التخزين. أما ما يترتب على السرقة و الحريق مثلا يمثل تضحية إجبارية.

2-2-2 هدف تخفيض التكاليف

إن التحكم في التكاليف يمثل بعدا تنافسيا يكون السعي إلى تحقيقه هو اهتمام مستمر لكل مسؤول مؤسسة من أجل إكتساب الميزة التنافسية. فإذا اكتشفت شركة ما مصدرا مهما لتحسين وتخفيض التكاليف يجب عليها إذا أن تبحث عن طرق لتخفيض تكاليف نشاطها وبشكل مستمر. ذلك أن نشاط تخفيض التكاليف ليس ثابتا أو دائما فهو يتطلب تحسين مستمر وبحوث متواصلة وأساليب أكثر كفاءة لتوصيل الخدمة (روبارت، 2008).

وتزداد أهمية تخفيض التكاليف خاصة في القطاعات التي تتميز بالمنافسة الشديدة أين تكون الشركة مرغمة على بيع منتجاتها بالأسعار السائدة في السوق، ففي حالة الاحتكار كانت المؤسسات تكفي بالإنتاج دون النظر إلى تكلفة المنتجات، فقد كانت المؤسسات تطبق العلاقة التالية: $\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + \text{الهامش}$.

أما حالياً في اقتصاد السوق، فأثر المنافسة يغير معطيات المشكلة وبالتالي فإن الأسعار تحدد بقانون السوق حيث تطبق الشركة المعادلة التالية : $\text{الهامش} = \text{سعر السوق} - \text{سعر التكلفة}$ ، وفي هذه الحالة وباعتبار أن سعر السوق متغير خارجي فإنه إذا ما أرادت المؤسسة تحقيق هامش معين فعليها أن تخفض تكاليفها إلى مستوى معين من أجل تحقيق أهدافها والمتمثلة خصوصاً في زيادة الهامش لتستطيع إعادة استثمار أو توزيع الأرباح و كذا العمل على تغيير سعر البيع في السوق (<http://www.sendspace.com>).

2-2-3 العوامل التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف

تعد الكلفة الأدنى البعد التنافسي الأقدم الذي سعت لاعتماده الكثير من الشركات والذي يقصد به قدرة الشركة على إنتاج وتوزيع المنتجات بأقل ما يمكن من الكلف قياساً بالمنافسين في ذات الصناعة. وبالتالي فإنها ستملك ميزة تفضيلية تستطيع من خلالها أن تتنافس في السوق والتمكن من السيطرة عليه ولا شك بأن التركيز على تخفيض التكلفة سوف ينعكس على السعر النهائي للمنتج ويمنح الشركة ميزة تنافسية خاصة في الأسواق التي يكون بها المستهلك أكثر حساسية تجاه الأسعار، والذي يتوقف شراؤه من عدمه على أساس ذلك.

ومن أبرز العوامل التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف هي: (تامر، 2008)

أ- الوفورات المتحققة من زيادة منحى الخبرة والتعلم لدى العاملين.

ب- الاستثمار الأقل في الموارد وبخاصة المواد الأولية مع وجود أنظمة خزن متقدمة.

ج- اعتماد سياسة توزيع تتوافق مع خصوصية المنتج والمحافظة عليه وسلامته من التلف.

د- الإرتقاء بمستوى استغلال الطاقات المتاحة في موجودات الشركة لتقليل نسبة تأثير التكاليف

الثابتة على الكلفة الكلية للوحدة الواحدة من الإنتاج.

2-2-4 مشاكل برامج تخفيض التكاليف

في الثمانينات من القرن الماضي أصبحت برامج خفض التكاليف جزءاً لا يتجزأ من حياة

التنظيم أو الشركة من خلال المساهمة في تحقيق الأهداف إلا أنها تقود إلى مكتسبات مؤقتة من

حيث الفاعلية، وهذا لثلاثة أسباب: (روبارت، 2008)

1. مبادرات تخفيض التكلفة طريقة مثلى في تعزيز الأرباح على المدى القصير. فبالرغم من

أهمية برامج خفض التكاليف، إلا أنها تبقى طريقة ذات بعد واحد، وتطبق لتحقيق فائدة

تنافسية على المدى القصير.

2. معظم برامج تخفيض التكاليف تتناول هدف واحد و تطبق مقاييس تخفيض التكلفة عبر

مختلف أعمال الشركة حيث تظهر أكثر المشاكل شيوعاً وهي فقدان أمور هامة مقابل

التخلص من عبء زائد.

3. يتم التعامل مع برامج تخفيض التكلفة على أنها مشاريع محدودة أكثر من كونها عمليات

مستمرة. حتى بعد حملات تخفيض التكلفة الناجحة، فإن النتيجة التي تصل إليها العديد من

الشركات هي إما صعود المنافسين أو عودة التكاليف إلى الارتفاع من جديد، فأية فائدة تنافسية يتم اكتسابها بشكل مؤقت لا تلبث أن تتآكل لتعود الشركة إلى نقطة البداية من جديد، وتواجه مشهداً آخرًا من التقلص الحجمي (في محاولة للتخفيف من الضغط المستمر الذي يمارسه الزبائن والمستهلكون للحصول على أكبر قدر ممكن من الفائدة)، لذلك كان تطبيق إدارة نفقات مستمرة ومتطورة بإحكام في التنظيم لا يقل أهمية عن تطبيق إستراتيجية خفض تكاليف صارمة، مع فارق أن الفائدة التي تجنيها الشركة أو التنظيم من الأولى دائمة.

5-2-2 مداخل تخفيض التكاليف

الفرع الأول: التكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة عبارة عن تقنية موجهة نحو العميل، استعملت بشكل واسع في اليابان وتبنتها مؤخرا مؤسسات في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية.

وتعرف التكلفة المستهدفة بأنها: (التكلفة التي يجب أن لا تتجاوزها تكلفة المنتج حتى يمكن المحافظة على هامش ربح محدد وعلى سعر البيع اللازم لتحقيق هذا الهامش المحدد)

ولتحديد التكلفة المستهدفة لا بد أولاً من دراسة أسعار البيع التي يمكن أن تستميل العملاء مع الأخذ بعين الاعتبار رؤية المنافسين لهذه الأسعار والمنافسون هم المنشآت التي تنتج منتجات مشابهة للمنتج الذي تريد أن تنتجه الشركة (محمد، 2006).

تتطلب المرحلة الأولى لهذه التقنية دراسة السوق لأجل تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج وذلك بناء على خصائصه والوظائف التي يرغب العملاء في أن يؤديها هذا المنتج وكذلك أسعار

المنتجات المنافسة. بعدها يتم تحديد هامش الربح المستهدف على أساس الإستراتيجية العامة للمؤسسة وذلك بتقسيم الهامش المستهدف الإجمالي على محفظة المنتجات المختلفة للشركة.

وعند طرح هامش الربح من السعر المستهدف يتم الحصول على التكلفة المستهدفة والتي تتم مقارنتها بالتكلفة المقدرة حاليا للمنتوج و إذا كانت هذه الأخيرة أكبر من التكلفة المستهدفة تبذل مجهودات كبيرة لامتناس الفرق الموجود بينهما وجعل التكلفة المقدرة مساوية للمستهدفة.

إن إشكالية التكلفة المستهدفة تتلخص في امتناس الفارق بين التكلفة المقدرة التي يتم تقديرها على أساس إمكانيات المؤسسة ومؤهلاتها التكنولوجية الحالية والتكلفة المستهدفة التي تتحدد بناء على اعتبارات السوق والإستراتيجية فالتكلفة المستهدفة إذا تتمثل في تحديد وتقدير حاجة التطوير انطلاقا من السوق ثم العمل على إشباع هذه الحاجة : أي هي عبارة عن تسيير للتغيير فهي تنظم تسيير الحاضر انطلاقا من التبصر بالمستقبل وهذا يفسر تعارض هذه التقنية مع تقنيات التكلفة المعيارية التي تعتبر أدلة تسيير موجهة نحو الاستقرار (المراقبة من خلال المقارنة بمعيار محدد مسبقا) :تسيير الحاضر بناء على مرجع تم إعداده في الماضي.

وتتمثل أهم ميزة لتبني التكلفة المستهدفة في أنها تخصص أثناء مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وبذلك يمكن أن يكون لها تأثيرا كبيرا على تحديد مستوى التكاليف المتعهد بها. ويعمل فريق التصميم على إيجاد تصميمات تكون تكلفتها المقدرة مساوية أو أقل من التكلفة المستهدفة وتلبي المستوى المستهدف لوظيفة المنتج ويستعمل الفريق هندسة (تحليل) القيمة وتحليل الهدم (الهندسة العكسية) لبلوغ التكلفة المستهدفة(محمد، 2006).

أ- تحليل الهدم Tear down Analysis

يعرف تحليل الهدم كذلك بالهندسة العكسية (**reverse engineering**) ويتطلب فحص منتجات المنافسين بهدف التعرف على فرص تحسين المنتج و/أو تخفيض تكاليفه حيث يتم تفكيك المنتجات المنافسة للتعرف على وظائفها وتصميمها ولتوفير تبصرات عن تكلفة المنتج والعمليات التي استعملت لصنعه والهدف هنا هو المقارنة بين التصميم المتوقع للمنتج وتصاميم المنافسين ودمج أي ميزات نسبية ملحوظة في أساليب المنافسين إلى تصميم المنتج (محمد، 2006).

ب- تحليل القيمة Value Analysis

يعرف تحليل القيمة كذلك بهندسة القيمة (**value Engineering**) وهي تقنية منظمة وجماعية تستعمل لتحسين قيمة المنتج أو الخدمة حيث تقاس هذه الأخيرة بالعلاقة بين الوظائف التي يؤديها المنتج أو الخدمة وتكاليفها المحتملة.

تقوم هندسة القيمة على اختبار العوامل المؤثرة على تكلفة المنتج أو الخدمة لأجل الوصول إلى طرق لبلوغ الهدف المحدد بالمعايير المطلوبة للجودة والتكلفة المستهدفة وتعمل هندسة القيمة على بلوغ التكلفة المستهدفة من خلال:

- تحديد تصاميم محسنة للمنتج من شأنها أن تخفض من تكلفته دون التضحية بالوظائف المطلوبة فيه.

- إلغاء الوظائف غير الضرورية التي ترفع من تكلفة المنتج وليس للعميل استعداد لدفع مبالغ إضافية لأجلها.

- يتطلب تحليل القيمة استعمال التحليل الوظيفي وتتضمن هذه العملية تفكيك المنتج إلى عدة وظائف أو خصائص. ثم يتم تحديد سعر أو قيمة كل وظيفة من هذه الوظائف حيث تعكس هذه القيمة المبلغ الذي يكون العميل مستعدا لدفعه مقابل هذه الوظيفة. وللحصول على هذه المعلومات من الطبيعي أن تقوم المؤسسات باستقصاءات وحوارات مع العملاء يمثل مجموع قيم كل الوظائف سعر البيع المقدر للمنتج والذي تتحدد على أساسه التكلفة المستهدفة بطرح هامش الربح المستهدف منه. تقارن تكلفة كل وظيفة من الوظائف بالقيمة التي يوليها العملاء إليها فإذا كانت تكلفة الوظيفة تفوق قيمتها عند العميل يتم إلغاؤها أو تعديلها لتخفيض تكلفتها أو تحسين قيمتها المقدره وبذلك تصبح قيمتها أكبر من تكلفتها ([http:// www. SendSpace.com](http://www.SendSpace.com))

الفرع الثاني: Just in time

يعتبر نظام الإنتاج في الوقت المحدد أحد أهم الإنجازات التي حققت مزايا تنافسية عديدة للصناعة اليابانية حيث برزت الأفكار الأساسية لهذا النظام في السبعينات داخل ورشات TOYOTA للصناعة السيارات وذلك من طرف Taiichi مدير إنتاج ونائب رئيس TOYOTA و Shingo الذي قام بالكثير من أجل نشر هذا النظام في سنوات الثمانينات.

ويمكن تعريفه كمايلي:

(هو نظام للإنتاج بالكميات المطلوبة وفي الوقت المحدد لمواجهة طلب مستقر، يبنى على نظام دقيق للتحكم في المخزون ونظام معلومات فعال، وتنسيق تام بين العمليات الإنتاجية من جهة وبين الموردين من جهة أخرى بحيث تصل المستلزمات بالكميات والمواصفات والوقت المناسب وفي ظل بيئة عمل مستقرة) (محمد، 2002).

فلسفة نظام الإنتاج في الوقت المحدد:

إن فلسفة نظام الإنتاج في الوقت المحدد التي تقوم على نهج التحسين المستمر تركز مجهوداتها على التبسيط وعلى منع الضياع وذلك من خلال المحاور التالية (نواف، 2005):

أولاً: يجب استبعاد كل نشاط لا يؤدي إلى زيادة القيمة المضافة للمنتج أو الخدمة وهذا يتطلب دراسة وتحليل زمن العملية الإنتاجية من أجل تحديد أسباب الزمن الضائع والذي لا يضيف أية قيمة.

يقسم زمن العملية الإنتاجية إلى العناصر التالية: (نواف، 2005).

1- **زمن التشغيل Processing Time**: وهو الزمن الفعلي الذي يتم فيه تصنيع المنتج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج.

2- **زمن الحركة Moving Time**: وهو الزمن الذي يستغرقه تحريك ونقل المنتج من مركز أو قسم إلى مركز أو قسم آخر.

3- **زمن الفحص Inspection Time**: وهو زمن فحص المنتج للتأكد من مطابقته مع معايير الإنتاج الموضوعة لدى نقله من مرحلة إلى أخرى وكذلك قبل تسليمه إلى الزبون كما يتضمن الزمن اللازم لإعادة تصحيح الأخطاء.

4- **زمن الانتظار Waiting Time**: وهو الزمن الذي ينتظر فيه المنتج أو يبقى في القسم أو المرحلة الإنتاجية التي وصل إليها قبل أن يتم مباشرة العمليات الصناعية عليه.

5- **زمن التخزين Storage Time**: وهو زمن بقاء المواد الأولية، والإنتاج نصف المصنع، و الإنتاج التام في المخازن.

ثانياً: الالتزام والتعهد بمستوى عالي من الجودة بجميع أوجه نشاط الشركة، وذلك بالرقابة الصارمة

على الأداء. والرقابة الصارمة تكون من خلال خمس مستويات من الرقابة هي

–رقابة على مصدر الشراء والتأكد من مواصفات المواد وجودتها.

–رقابة على كفاءة عمليات التخزين للحفاظ على جودتها.

–رقابة على كفاءة وسيلة النقل وملاءمتها لنوعية السلع التي يتم نقلها.

–الرقابة أثناء عملية التشغيل.

–الرقابة النهائية على جودة المنتجات.

ثالثاً: الالتزام والتعهد بالتحسين المستمر في كل نشاط من أنشطة المؤسسة، وفي الاستفادة من

البيانات المقدمة أو التي تم الحصول عليها.

ويعرف **التحسين المستمر** بأنه: (السعي المستمر لتقديم قيمة أعلى للعملاء وتشمل فكرة التحسين

كل الوظائف الرئيسية بحيث يجب أن تضيف قيمة أكبر نتيجة الاهتمام وبذل الجهد).

خصائص نظام الإنتاج الآني:

1- ينظر إلى المخزون على أنه لا يؤدي إلى إضافة قيمة جديدة إلى المنتج.

2- تتم جدولة الإنتاج على أساس احتياجات المرحلة التالية من الأنشطة الإنتاجية بمعنى أن يقوم

قسم المحركات مثلاً بإنتاج احتياجات قسم التجميع في إحدى شركات تصنيع السيارات ويتم إنتاج

المحركات بناء على طلب قسم التجميع بمعنى أن الطلب يسبق الإنتاج في ظل هذا النظام.

3- نظرا لأهمية عنصر الوقت وتأثيره على التكلفة، فإن نظام الإنتاج الآني يركز على تدنية الزمن اللازم لتجهيز الآلات للإنتاج والوقت الضائع أثناء العملية الإنتاجية..

4- قد يتوقف الإنتاج نتيجة لعدم توافر بعض الأجزاء نصف المصنعة أو اكتشاف وحدات معيبة، وهذا يعني زيادة في التكلفة. لذلك يهتم هذا نظام تدنية احتمالات وجود إنتاج معيب.

5- يهتم نظام الإنتاج الآني بتخفيض التكلفة الكلية للإنتاج وليس التركيز على عنصر معين مثل المواد المباشرة أو العمل المباشر (منصور، 2006)

أهداف النظام:

يتطلب مدخل JIT الالتزام المستمر بالسعي إلى التفوق في كل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية حيث يهدف إلى إنتاج الجزء المطلوب بالجودة و بالكمية المطلوبة وفي الوقت المحدد وبعبارة أخرى يسعى النظام لتحقيق الأهداف التالية :

0 مخزون، 0 تأخير، 0 زمن الإعداد، 0 وثائق، 0 زمن الانتظار، 0 أعطال، 0 عيوب.

وتعتبر هذه الأهداف مثالية ومن الصعب تحقيقها إلا أنها تشكل هدف ينبغي السعي للإقتراب منه وتخلق مناخا للتحسن المستمر و التفوق (خالد، 2007).

و**كنتيجة** يمكن القول: أن نظام JIT يسعى إلى تخفيض التكاليف من خلال تخفيض المخزون، تحسين الجودة، القضاء على مصادر الضياع والقيام بالأعمال الصحيحة منذ المرة الأولى لأن أي ضياع في الموارد يؤدي إلى رفع التكاليف.

2-3 العلاقة بين المقارنة المرجعية والتكاليف.

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 المنظمات أن تشخص نقاط القوة والضعف في نشاطها لمعرفة مدى نجاحها في تحقيق أهدافها. وهذا ما أدخل المحاسبة في عمليات تطوير مستمر واستجابة لكافة متغيرات البيئة الخارجية وذلك عن طريق استحداث معايير أداء خارجية إلى جانب معايير الأداء الداخلية وتتمثل تلك المعايير المستخدمة نظرة خارجية تتركز على التحدي والتطوير المستمر في السوق التنافسي وهو ما يسمى بالمقارنة المرجعية، وتقوم على أساس إيجاد مستويات أداء أفضل داخل الشركة، هذا بالنسبة للمقارنة الداخلية، او مستويات مقارنة خارجية مع شركات منافسة أو عاملة ضمن نفس القطاع والتي عنها يتحقق الإنفتاح إلى تجارب ونجاحات الآخرين..

تتكامل التكاليف مع المقارنة المرجعية من اشتراكهما بهدف التحسين المستمر التدريجي غير المتسارع بهدف تحسين الإنتاجية والجودة وتخفيض التكاليف وتلبية حاجات الزبائن ورغباتهم بالحصول على منتج ذو قيمة تفوق السعر الذي يرغب بدفعه الزبون، إلى جانب إمكانية استخدام V.E لتقنية المقارنة المرجعية في مرحلة تصميم المنتج وتطويره.

لما كان التكامل بين تقنيات إدارة التكلفة واضحاً فان أثر ذلك التكامل على الشركات أوضح متمثلاً بالأهداف المشتركة بين تلك التقنيات أو المكملة لبعضها أو الأهداف التي تسعى الشركة إلى تحقيقها والتي تتحقق من خلال أهداف تلك التقنيات والمتفقة مع أهداف إدارة التكلفة، من مراحل تنفيذ المقارنة المرجعية ومزاياها يتضح أنها تستخدم في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج ، كما أن استخدامها يتناسب في اغلب الأحيان مع جميع تقنيات إدارة الكلفة ،

خاصة عندما يتطلب جزء من عمل هذه التقنيات تحديد أداء الشركات أو الأنشطة المماثلة داخل الشركة وأخذة كنموذج للتحسين في مختلف عوامل النجاح الأساسية.

تبرز أهمية المقارنة المرجعية في تطبيق تقنيات إدارة الكلفة ومن بينها تقنية الكلفة المستهدفة , إذ يتوجب على الشركة القيام بالمقارنة المرجعية لكل العوامل اللازمة لتحقيق هذه التقنية وفي مقدمتها تحديد سعر البيع المستهدف وما يرتبط به من حجم المبيعات وهامش الربح المستهدف فضلا عن عمل المقارنة المرجعية حول الكيفية التي يتم فيها تطوير العلاقات اللازمة مع المجهزين والتي تكون حاسمة في نجاح تحديد الكلفة المستهدفة إلى جانب عمل مقارنة مرجعية لمواصفات المنتجات المنافسة وكيفية استخدام الشركات المنافس لهندسة القيمة والتحليل المفكك لبلوغ الكلفة المستهدفة. كما وأن الوقت وأي خطأ أو عطب يعتبر تكلفة ينبغي تجنبها.

2-4 الدراسات السابقة العربية والأجنبية

ثانياً: الدراسات السابقة

تناول الباحث عددا من الدراسات السابقة العربية والأجنبية التي لها صلة بموضوع الدراسة أو أحد متغيراتها وسيتم عرض الدراسات العربية أولاً ومن ثم الأجنبية.

2-4-1 الدراسات العربية

- دراسة الموسوي (2008) بعنوان "دور المقارنه المرجعيه في ترشيد قرارات التسعير المبنيه على أساس الكلفه المستهدفه"

هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل فلسفة المقارنة المرجعية والكلفة المستهدفة مع بيان دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة مفترضا بذلك

وجود دورا فاعلا للمقارنة المرجعية في إنجاح تلك القرارات. تكونت من معملين هما معمل الحياكة ومعمل الغزل والنسيج شركة واسط العامة للصناعات النسيجية في العراق، وقد توصل البحث إلى عدة استنتاجات أهمها وجود دور كبير للمقارنة المرجعية في تحديد سعر البيع باعتماد أساس السوق (الكلفة المستهدفة) في التسعير، إذ اثبت التطبيق العملي وجود فارقا كبيرا عن أساس الكلفة، بالإضافة إلى أن الشركة لم تستخدم التقنيات الحديثة لإدارة الكلفة وتعتمد أساس الكلفة في تسعير منتجاتها .

- دراسة عبدالوهاب (2009) بعنوان "المقارنه المرجعيه كمدخل لتقييم اداء البلديات في الدول العربية"

هدفت هذه الدراسه الى القاء الضوء على ماهية المقارنة المرجعية، ومدى أهميتها، وأنماطها ومتطلبات تطبيقها في البلديات في الدول العربية و عن اهمية مدخل المقارنة المرجعية في ترشيد الإنفاق وفي تشجيع التعاون بين البلديات، واكتساب الخبرات والتعلم من الآخرين، وتم عمل هذه الدراسة في المملكة العربية السعودية وكانت العينة متكونة من البلديات في المملكة و قد توصلت هذه الدراسة الى نتائج وهي أن المقارنة المرجعية من أهم مداخل قياس وتقييم أداء المنظمات العامة والوحدات المحلية ودور المقارنة المرجعية في ترشيد الإنفاق وفي تشجيع التعاون بين البلديات واكتساب الخبرة والتعلم من الآخرين.

- دراسة المطيري (2011) بعنوان "إدراك المديرين لأسلوب المقارنة المرجعية في الأعمال الإلكترونية ودوره في تحقيق التفوق التنافسي لدى البنوك الكويتية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك المديرين لأسلوب المقارنة المرجعية في تحقيق التفوق التنافسي لدى البنوك الكويتية، إستخدم الباحث المنهج الوصفي والتحليلي، واعتمد على

الاستبانة في جمع البيانات من عينة الدراسة التي تكونت من (196) مديراً من المديرين العاملين في كل بنك من البنوك الكويتية ممن يشغلون (مدير عام، نائب مدير عام، رئيس قسم)، وتوصلت الدراسة إلى نتيجة ان المديرين يدركون اهمية دور اسلوب المقارنة المرجعية في الاعمال الالكترونية، كما ان المديرين في البنوك الكويتية يدركون أن أسلوب المقارنة المرجعية هو أحد الأدوات المهمة التي تؤدي إلى التفوق التنافسي في الأعمال الالكترونية، كما تبين وجود فروق في اجابات عينة الدراسة في تحقيق التفوق التنافسي تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، والخبرة العملي.

- دراسة سلمان (2013) وهي بعنوان "تكامل تقنيتي كلف الجودة والمقارنة المرجعية وأثره في

تخفيض تكاليف المنتجات"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأساليب الحديثة في خفض الكلف والتركيز على كلف الجودة والمقارنة المرجعية، وإيجاد العلاقة بينهما وأثرهما في تخفيض تكاليف المنتجات، ولتحقيق هذا الهدف تم قياس كلف الجودة وتحليلها في معمل اسمنت كركوك فضلا من محاولة إستعمال مقاييس تكاليف الجودة للمقارنة المرجعية لغرض الوقوف على مواطن الخلل والضعف لمعالجتها وتقديم تقارير محاسبية للإدارة العليا عن كلف الجودة لإظهار أهميتها وضرورة الإهتمام بها سواء كانت هذه الكلف ظاهرة أو ضمنية (مستترة). خرج البحث بمجموعة من الاستنتاجات من أهمها أن قياس وتحليل تكاليف الجودة واعتماد المؤشرات للمقارنة المرجعية مع المستويات الرائدة في هذا المجال او المقارنة مع سنوات سابقة يسهم كثيرا في تحسين أداء الشركة من جانب ويكشف عن مواقع الضعف والخلل لمعالجته من جانب آخر وبالتالي سيؤدي إلى تخفيض تكاليف المنتجات ولكون معظم الوحدات الاقتصادية تعيش في ظل المنافسة المتزايدة على المنتج / السوق.

- دراسة يوسف (2013) وهي بعنوان **تقويم الأداء الإستراتيجي باستخدام أسلوب المقارنة المرجعية (بحث تطبيقي في عينة من مكاتب المفتشين العموميين)**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى مدى إمكانية الاستفادة من استعمال بطاقة الأداء المتوازن مع محور البيئة الداخلية والبيئة الخارجية التي تبنتها لجنة معايير المحاسبة الإدارية الأمريكية في تقويم الأداء الإستراتيجي، ومن ثم استعمال المخرجات التي تنتجها المحاور الستة للبطاقة المذكورة كمدخلات لإجراء المقارنة المرجعية على مكاتب المفتشين العموميين، ويهدف البحث إلى بيان طبيعة ومفهوم وأهمية المقارنة المرجعية وأنواعها وعلاقتها بتحسين الأداء، ووضع مؤشرات أداء تتلاءم مع مهام تلك المكاتب المنصوص عليها في القوانين ذات العلاقة، فضلا عن إقتراح آلية لإجراء المقارنة المرجعية بين طرفي عينة البحث لتحديد الشريك الأفضل (benchmarking).

وقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات تمثلت بأن المنظمات تحصل على منافع متعددة من تطبيق المقارنة المرجعية أهمها التحسين المستمر وتقويم الأداء والتحفيز على التعلم من الآخرين ، إذ لا يقتصر نجاح تطبيق المقارنة المرجعية على المنظمات الصناعية ، وإنما يمكن تطبيقها بنفس النجاح على المنظمات الخدمية ولأنشطتها المتعددة كافة، يساعد التكامل والترابط بين المقاييس المركبة للتحليل الإستراتيجي المتمثلة ببطاقة الأداء المتوازن من جهة والمقارنة المرجعية من جهة أخرى على تعزيز دور تقويم الأداء الإستراتيجي في المنظمات من خلال الاستفادة من مزايا بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب المقارنة المرجعية لغرض الحكم على نتائج الأداء بصورة أكثر موضوعية ووضوح.

2-4-2 الدراسات الأجنبية

- دراسة ((Mcgughey&ronald.2002)) بعنوان

" Benchmarking business – to – business electronic commerce"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية دراسة وتحليل نقاط المقارنة المرجعية لقطاع الاعمال في التجارة الالكترونية في عصرنا الحالي، التي أصبحت تعتمد على العديد من المنظمات لقياس أدائها وتقويمه، وتحسين مستوى الاداء وصولاً أفضل الممارسات المتبعة من قبل الشركات الرائدة في كل قطاع الأعمال المقارنة وتضمنت الدراسة تصميماً للإطار التنفيذي لربط منتجات الأعمال بأساسيات المقارنة المرجعية التي تمت تحديدها بخمسة مستويات للدراسة والتحليل، هي: المقارنة المرجعية المستقلة للأعمال، العلاقة بين البائع والمشتري، المقارنة المرجعية الاستراتيجية، المقارنة المرجعية للعملاء، والمقارنة المرجعية التنافسية. ونتج عن هذه الدراسة أن B2B هو جديد لمعظم الشركات على الرغم من أن بعض الشركات تقوم بإدخال العقد الثالث من استخدام التبادل الإلكتروني للبيانات ويتطلب B2B أن يكون هناك تفاعل بين الشركات التجارية وأن يتم استخدام التكنولوجيا المتطورة وزراعة علاقات جيدة مع الشركات التجارية.

- دراسة ((Wade et al,2004)) بعنوان

" Models for performance benchmarking: measuring the effect of Ebusiness activities on banking performance"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد التغيرات الحادثة في الإنتاجية والأداء للبنوك الكندية، تضمن التحليل القياسي الأولى تحديد نقاط المقارنة المرجعية الخاصة بالأداء المصرفي من خلال : نموذج متغيرات المقارنة المرجعية، ونموذج المقارنة المرجعية الثابتة، وقد تمت تنفيذ الدراسة على واحد من

أكبر البنوك الكندية التي يقدم خدمات مصرفية إلكترونية في بعض فروعها لتقليل التكاليف وزيادة سرعة إنجاز التعاملات والخدمات المصرفية التي يقدمها لعملائه.

وقد اتضح من نتائج الدراسة بأنه على الرغم من أن الأداء في طور التحسن المستمر في البداية، إلا أن هناك ضعفاً في محصلة الإنتاجية المتولدة من الأعمال والخدمات الإلكترونية التي يقدمها البنك، وبهذا فإن مسألة الإعتماد على نقاط المقارنة المرجعية لتحسين الإنتاجية ومردودات العمل الإلكتروني المصرفي أصبحت ملحة وتسهم كثيراً في التغلب على مشكلة ضعف الإنتاجية في البنك، بالإضافة إلى إمكانية تحديد أهم مصادر الخلل ونقاط القوة الموجودة في بيئة العمل المصرفي لتلك الفروع من البنك الذي يعمل بنظام الخدمات الآلية والإلكترونية.

- دراسة (Nassar,2012) بعنوان "

Exploring current benchmarking practices in the Egyptian hotel -

"sector

هدفت الدراسة الى التعرف على الوضع الحالي للمقارنة المرجعية في القطاع الفندقي المصري بالإضافة الى بيان الآراء حول المقارنة المرجعية. تكونت عينة الدراسة من 128 فندقاً منها تقع في شرم الشيخ والاسكندرية و القاهرة و الأقصر. وتم تصميم استبانة عدت خصيصاً لتحقيق أهداف الدراسة. وقد توصلت الدراسة الى العديد من النتائج أبرزها وجود اتجاهات ايجابية نحو المقارنة المرجعية في الفنادق محل الدراسة وهناك فهم عام لكون المقارنة المرجعية أداة لتعزيز الجودة يمكنها من تقديم خدمة أفضل.

"Small Business Performance, Planning" Sophstication and benchmarking: An Empirical Study

هدفت الدراسة الى بيان مدى استخدام خطط العمل المكتوبة و المقارنة المرجعية وتأثيرها على الأداء , حيث تكونت عينة الدراسة من (152) شركة وتم عمل هذه الدراسة بلولايات المتحدة الامريكية ، وقد توصلت الدراسة الى ان أغلبية الشركات محل الدراسة تستخدم بشكل كبير خطط العمل المكتوبة والمقارنة المرجعية في تحقيق أهدافها. كما أن هنالك تأثير للإلتزام بهذه الخطط ونتائج عملية المقارن المرجعية على أدائها بعيد المدى.

3-4-2 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

أهم ما يميز الدراسة الحالية أنها تركز على تقييم دور المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، من حيث مدى توفر المقومات الأساسية لنظام المقارنة المرجعية، بالإضافة إلى مدى ملائمة النظم المستخدمة للتغيرات الحاصلة في بيئة التصنيع الحديثة، في حين ركزت بعض الدراسات السابقة على مدى ملائمة مخرجات نظام التكاليف لأغراض الإدارة دون تقييم مدى توافر المقومات الأساسية للنظام نفسه، ودراسات أخرى ركزت على دراسة إمكانية تطبيق نظم التكاليف الحديثة في الشركات الصناعية، دون تحديد جوانب الضعف والقصور في النظم التقليدية المطبقة وتقييمها، فهذه الدراسة أيضا تعتبر أول دراسة تبحث في دور المقارنة المرجعية في تخفيض التكاليف الصناعية في الشركات الصناعية في سوق فلسطين للأوراق المالية إذ لم يتم التطرق لهذا الموضوع من قبل في السوق

وتعتبر من أول الدراسات التي تبحث دور المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة حيث لم أجد أي دراسة تحكي بهذا الموضوع على وجه الخصوص.

الفصل الثالث الطريقة والإجراءات

1-3 المقدمة

2-3 منهجية الدراسة

3-3 مصادر الحصول على البيانات

4-3 مجتمع الدراسة وعينتها

5-3 وحدة المعاينة والتحليل

6-3 المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

7-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة

8-3 أداة الدراسة

9-3 متغيرات الدراسة

10-3 المعالجة الإحصائية

11-3 مفتاح التصحيح

12-3 ثبات الأداة

13-3 صدق الأداة

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

1-3 المقدمة

سيتناول الباحث في هذا الفصل المنهجية المطبقة في إجراء الدراسة إذ أن هذا الفصل يبين مصادر الحصول على البيانات، ومجتمع الدراسة وعينتها، ومتغيرات الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة في إيجاد العلاقة بين متغيرات الدراسة وفي إختبار الفرضيات.

2-3 منهجية الدراسة

بناءً على طبيعة الدراسة و المعلومات المراد تحليلها , ومن خلال الأسئلة التي تسعى هذه الدراسة إلى الإجابة عنها.إستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي (Descriptive analysis) في عرض البيانات و إعداد الجداول اللازمة لذلك.والمنهج الكمي (Quantative analysis) وذلك في حصر وتحليل البيانات الفعلية للشركات المشمولة في عينة الدراسة ,وسيتم استخدام نموذج تحليل الإنحدار البسيط (Simple Regression Analysis) لغرض معرفة تأثير متغير المقارنة المرجعية على تخفيض التكاليف الصناعية بإستخدام حزمة التحليل الإحصائي (SPSS).

3-3 مصادر الحصول على البيانات

لغايات تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم جمع البيانات المناسبة لأهدافها

بالطرق الآتية:

- المصادر الأولية : تم تطوير استبانة خاصة لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها والتي تغطي كافة الجوانب التي يتناولها الإطار النظري والتساؤلات والفرضيات التي استندت عليه الدراسة.

- المصادر الثانوية: وهي المصادر المتمثلة في المراجع المتعلقة بمتغيرات الدراسة التي تم الحصول عليها من المكتبات من كتب ومجلات علمية ودوريات ورسائل الماجستير، إضافة إلى المعلومات المتوفرة على المواقع الإلكترونية.

- 3-4 مجتمع الدراسة وعينتها

تمثل مجتمع الدراسة في الشركات الصناعية المساهمة العامة والمدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وعددها 12 شركة واستهدف المستجيبون مديرو الإنتاج ومديرو دوائر المحاسبة والمالية والمدققون الداخليون والمحاسبون والبالغ عددهم (54) موظف ومدير في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

عينة الدراسة: تم الحصول على عينة مسحية مكونة من 9 شركات صناعية مدرجة في

سوق فلسطين للأوراق المالية وهذه الشركات هي:

العربية لصناعة الدهانات
مطاحن القمح الذهبي
سجائر القدس
القدس المستحضرات الطبية
الوطنية لصناعة الكرتون
دواجن فلسطين

مصانع الزيوت النباتية
ببر زيت للأدوية
فلسطين لصناعة اللدائن

3-5 وحدة المعاينة والتحليل

تمثلت وحدة المعاينة والتحليل في الدراسة الحالية من كافة مديرو الإنتاج ومديرو دوائر المحاسبة والمالية والمدققون الداخليون والمحاسبون في الشركات المختارة من مختلف التخصصات

جدول (3-1)

أفراد المعاينة والتحليل في شركات الصناعية

الرقم	اسم الشركة	أفراد وحدة المعاينة		
		مديرون	رؤساء أقسام	موظفون إداريين
1.	العربية لصناعة الدهانات	2	1	3
2.	مطاحن القمح الذهبي	2	1	3
3.	سجائر القدس	2	1	3
4.	القدس للمستحضرات الطبية	2	1	3
5.	الوطنية لصناعة الكرتون	2	1	3
6.	دواجن فلسطين	2	1	3
7.	مصانع الزيوت النباتية	2	1	3
8.	ببر زيت للأدوية	2	1	3
9.	فلسطين لصناعة اللدائن	2	1	3

تم توزيع (54) على الشركات محل الدراسة، واسترجع منها 54 استبانة بنسبة 100% وبعد فحص الاستبانات لبيان مدى صلاحيتها للتحليل الاحصائي تبين أن جميع الإستبانات معبئة بشكل جيد ويناسب الدراسة.

3-6 المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

يوضح الجدول (3-2) المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة (الخبرات العملية، رأس المال، حجم التكاليف السنوية، المؤهل العلمي، عمر الشركة، المسمى الوظيفي، التخصص).

جدول (3-2)

خصائص العينة الديمغرافية (المتغيرات الشخصية والوظيفية)

المتغيرات	البدائل	العدد	النسب المئوية %
الخبرات العملية	أقل من 5 سنوات	11	20.4
	من 6_10 سنوات	16	29.6
	من 11_15 سنة	14	25.9
	من 16 سنة فأكثر	13	24.1
	المجموع	54	100.0
رأس المال	من 100000 دينار أو أقل	8	14.8
	من 100001_500000 دينار	11	20.4
	أكثر من 500000 دينار	35	64.8
	المجموع	54	100.0
حجم التكاليف السنوية	أقل من 50000 دينار	8	14.8

16.7	9	من 100000_50000 دينار	
68.5	37	أكثر من 100000 دينار	
100.0	54	المجموع	
61.1	33	بكالوريوس	المؤهل العلمي
38.9	21	ماجستير فأعلى	
100.0	54	المجموع	
33.3	18	من 15_10 سنة	عمر الشركة
66.7	36	أكثر من 15 سنة	
100.0	54	المجموع	
33.3	18	محاسب	المسمى الوظيفي
16.7	9	مدقق حسابات	
16.7	9	مدير إنتاج	
16.7	9	مدير مالي	
16.7	9	رئيس قسم المحاسبة	
100.0	54	المجموع	
57.4	31	محاسبة	التخصص
18.5	10	علوم مالية ومصرفية	
14.8	8	إدارة أعمال	
9.3	5	أخرى	
100.0	54	المجموع	

يلاحظ من الجدول السابق أن أكثر الخيارات العملية تشكلت من فئة (من 11_15 سنة) ما نسبته 25.9 % من إجمالي حجم العينة، وفيما يتعلق بمتغير رأس المال فقد شكلت أكثر الخيارات فئة (أكثر من 100000 دينار) ما نسبته 68.5 % من إجمالي حجم العينة. وفيما يتعلق بمتغير المؤهل العلمي فقد شكلت أكثر الخيارات فئة (بكالوريوس) ما نسبته 61.1 % من إجمالي حجم العينة، أما فيما يتعلق بمتغير عمر الشركة فقد شكلت فئة (أكثر من 15 سنة) ما نسبته 66.7 % من إجمالي حجم العينة. أما متغير المسمى الوظيفي فقد شكلت فئة (محاسب) ما نسبته 33.3 % من إجمالي حجم العينة. فيما يتعلق بمتغير التخصص فقد شكلت فئة (محاسبة) ما نسبته 57.4 % من إجمالي حجم العينة.

3-7 الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)V.18 لتحليل البيانات التي تم جمعها سواء من خلال أسلوب الإحصاء الوصفي الذي يتضمن الجداول والتكرارات والنسب المئوية.

وكذلك أسلوب الإحصاء الاستدلالي لاختبار الفرضيات وتم استخدام تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضيات الرئيسية وتحليل التباين (ANOVA). لاختبار فروق الفرضيات.

3-8 أداة الدراسة

استنادا إلى نوعية الدراسة ومجال تطبيقها وبناءً على نوعية البيانات المراد الحصول عليها تم إعداد الاستبيان وفقا لأهداف وأسئلة البحث وتتكون الاستبانة من جزئين هما:

الجزء الأول: ويتمثل في المتغيرات الديموغرافية.

الجزء الثاني يتمثل في أسئلة ومتغيرات الدراسة. بحيث تعكس النتائج المنشودة عن دور المقارنة المرجعية في تخفيض التكاليف الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، حيث اعتمد الباحث في تطوير استبانة خماسية الاجابات بحسب مقياس ليكرت.

9-3 متغيرات الدراسة

- المتغيرات الديمغرافية: (رأس المال, حجم التكاليف السنوية, عمر الشركة).
- المتغير المستقل: (دور المقارنة المرجعية).
- المتغير التابع: (مدى تخفيض التكاليف الصناعية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية).

10-3 مفتاح التصحيح

بعد إعطاء اتجاهات أفراد العينة أرقاماً تمثل أوزاناً لإتجاهاتهم من (1 _ 5)، تم حساب فرق أدنى قيمة وهي 1 من أعلى قيمة وهي $5 = 4$ وهو ما يسمى المدى، ثم تم قسمة قيمة المدى على عدد المجالات المطلوبة في الحكم على النتائج وهو 5 ليصبح الناتج $0.8 = 5/4$ ، وبالتالي نستمر في زيادة هذه القيمة ابتداءً من أدنى قيمة وذلك لإعطاء الفترات الخاصة بتحديد الحالة أو الإتجاه بالإعتماد على الوسط الحسابي، والجدول رقم (3-3) يوضح ذلك :

جدول (3-3)

مفتاح التصحيح حسب مقياس ليكرت للمتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين

درجة ضعيفة ↑ ↑ ↑	منخفضة جدا	أقل من 1.8
	منخفضة	من 1.8 _ أقل من 2.6
	درجة متوسطة	من 2.6 _ أقل من 3.4
↓ ↓ ↓ درجة كبيرة	مرتفعة	من 3.4 _ أقل من 4.2
	مرتفعة جدا	من 4.2 فأكثر

11-3 ثبات الأداة

لقياس ثبات أداة الدراسة تم احتساب درجة ثبات الإتساق الداخلي لمجالات أو أبعاد أداة الدراسة: المقارنة المرجعية، تخفيض التكاليف بالإضافة إلى الدرجة الكلية التي تمثل استخدام أسلوب المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية، حيث تم استخدام طريقة كرونباخ ألفا في حساب معاملات الثبات، وكانت النتائج على النحو التالي :

جدول (3-4)

قيم معاملات الثبات ألفا كرونباخ

المجال	عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
المقارنة المرجعية	23	0.97
تخفيض التكاليف	16	0.93
الدرجة الكلية لاستخدام أسلوب المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية	39	0.98

يتضح من الجدول السابق بلغت قيمة معامل الثبات للدرجة الكلية (0.98) مما يدل على أن أداة الدراسة الحالية قادرة على إنتاج 98% من النتائج الحالية فيما لو تم إعادة القياس والبحث واستخدامها مرة أخرى بنفس الظروف، كما تراوحت قيم معاملات الثبات للأبعاد والمجالات بين (0.93_0.97)، حيث اعتبرت هذه القيم مرتفعة ومناسبة لأغراض الدراسة وللأهداف التي وضعت هذه المجالات وفقراتها من أجلها.

12-3 صدق الأداة

من أجل قياس مدى صدق أداة الدراسة تم حساب معاملات الارتباط بين درجة كل مجال أو بعد من مجالات الدراسة مع الدرجة الكلية للمجالات والفقرات التي تمثل أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية، حيث يلاحظ إنخفاض مستويات الدلالة جميعها وبالتالي يدل ذلك على ارتفاع معاملات الارتباط بين هذه المجالات أو الأبعاد والدرجة الكلية لها مما يدل على ارتفاع صدق هذه الأداة المستخدمة بشكل كبير في تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها.

ومن ناحية أخرى تم حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات كل مجال مع الدرجة الكلية لذلك المجال, حيث يلاحظ انخفاض مستويات الدلالة جميعها وبالتالي يدل ذلك على ارتفاع معاملات الارتباط بين الفقرات والدرجات الكلية للأبعاد مما يدل على ارتفاع صدق أداة الدراسة المستخدمة بدرجة كبيرة في تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها, والجداول التالية (3-6) توضح ذلك:

جدول (3-5)

مصفوفة قيم معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال المقارنة المرجعية مع الدرجة الكلية لهذا المجال

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة الإحصائية
1.	يوجد لوائح وأنظمة وتعليمات واضحة لطبيعة أعمال الشركات الصناعية	0.77	0.00
2.	تطبق الشركة المقارنة المرجعية	0.82	0.00
3.	تقوم الشركة باتخاذ الإجراءات السليمة لتطبيق المقارنة المرجعية	0.85	0.00
4.	تركز الشركة بالممارسات التي تحقق أهداف المقارنة المرجعية	0.79	0.00
5.	يتابع المديرون العمليات الخاصة بالمقارنة المرجعية بشكل مستمر.	0.80	0.00
6.	يقوم المديرون بالمقارنة المرجعية أكثر من مره خلال السنة المالية الواحدة(الربع سنوية).	0.79	0.00
7.	توجد لوائح توضح أهمية المقارنة المرجعية في عملية تحديد التكاليف المختلفة.	0.75	0.00

0.00	0.83	يتم الأخذ بعين الاعتبار التوصيات الناتجة عن المقارنة المرجعية.	8.
0.00	0.74	يتم الاستعانة بذوي الكفاءة العالية و الخبرات في تطبيق نتائج المقارنة المرجعية	9.
0.00	0.76	تتم المقارنة المرجعية لكل قسم على حده وبشكل مستقل عن الأقسام المختلفة	10
0.00	0.75	توفر المقارنة المرجعية المعرفة والمعلومات المناسبة للشخص المناسب في الوقت المناسب.	11
0.00	0.75	توجه المقارنة المرجعية كل جهود التحسين في الشركة نحو تقدم منتج جديد بأسرع وقت ممكن وأحسن جودة.	12
0.00	0.83	يساعد استخدام المقارنة المرجعية الشركة من سرعة تكيفها مع المستجدات الحاصلة في البيئة وتساعد في تصحيح الأخطاء الحاصلة (التغذية الراجعة)	13
0.00	0.80	يساعد استخدام المقارنة المرجعية في الحصول على أفكار وطرق جديدة في الإنتاج والتسعير والاستفادة من التجارب الفاشلة والوقوف على أخطائها وتصحيحها.	14
0.00	0.78	تساعد المقارنة المرجعية في عملية التخطيط وذلك لنجاح عملية المقارنة وتحديد نوع وطرق جمع المعلومات الضرورية لنجاح عملية المقارنة.	15
0.00	0.74	تساعد المقارنة المرجعية في عملية التحليل مما يساعد في الفهم الكامل والمعمق للعمليات التي تجري في الشركة، واستقراء مستويات الأداء المستقبلية.	16
0.00	0.83	تساعد المقارنة المرجعية في وضع برنامج تنفيذي بغرض تحديد المجالات التي تستوجب التغيير. وتحديد الأدوار والموارد والوسائل التي تؤدي إلى تحقيق مستوى أداء أفضل.	17
0.00	0.74	تساعد المقارنة المرجعية في ترجمة الأفكار إلى أعمال وإجراءات تسهم في تعديل وتطوير وتطبيق أفضل الطرائق	18

		المكتسبة وبالصيغة التي تتلائم مع الشركة.	
0.00	0.78	19 تساعد المقارنة المرجعية في ترجمة الأفكار إلى أعمال وإجراءات تسهم في مراقبة النتائج ومستوى التقدم المحقق.	
0.00	0.67	20 تساعد المقارنة المرجعية في معالجة الفجوة السلبية مما يؤدي إلى الأداء الأفضل للشركة.	
0.00	0.78	21 يتم تحديد وتصنيف التكاليف حسب طبيعتها لإجراء مقارنة مرجعية معمقة.	
0.00	0.69	22 يزداد استخدام المقارنة المرجعية كلما زادت الرقابة على تكاليف الشركة.	
0.00	0.72	23 تؤثر التنافسية في القطاع الصناعي على استخدام المقارنة المرجعية	

يظهر من الجدول أن قيم معامل الارتباط تراوحت بين (0.67 - 0.85) وبدلالة احصائية

(0.00). بين كل فقرة من فقرات مجال المقارنة المرجعية مع الدرجة الكلية كانت جميعها مقبولة

ودالة احصائياً لأغراض تطبيق الدراسة.

جدول (3-6)

مصفوفة قيم معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال تخفيض التكاليف مع الدرجة الكلية

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة الإحصائية
.24	لدى الشركة معلومات كافية فيما يخص العمليات التي تنشأ الكلفة كإضافة آلة جديدة.	0.59	0.00
.25	تسهم نتائج المقارنة المرجعية في تحسين القرارات الخاصة بعمليات الإنتاج.	0.70	0.00
.26	تساعد المقارنة المرجعية في تحديد الانحرافات الخاصة بالتكاليف.	0.64	0.00
.27	يتم استخدام الأهمية النسبية في تصنيف التكاليف.	0.58	0.00
.28	يتم حصر حجم وطبيعة التكاليف السنوية.	0.72	0.00
.29	تسهم التكاليف في توفير البيانات المالية (نقدية) وبيانات كمية (غير نقدية) تتعلق بأوجه نشاط الوحدات الموجودة بالشركات.	0.63	0.00
.30	تسهم التكاليف في مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.	0.62	0.00
.31	تساعد التكاليف في تشكيل المنتجات الخاصة بالشركات ويمكنها من تحديد نصيب كل وحدة منتجة منها بدقة.	0.73	0.00
.32	تعد التكاليف عنصر هام للشركات في تحديد أجور العمال الذين يعملون على آلات إنتاج الوحدات أو يتولون مهمات تتعلق بالوحدات بحيث يمكن معرفة الزمن الذي يستغرقه أحدهم في مهمته الإنتاجية.	0.76	0.00
.33	تساعد التكاليف في إعداد القوائم المالية للجهات الخارجية	0.79	0.00
.34	نظام التكاليف يقدم بيانات دقيقة عن الموردين، مما يساعد في الحصول على مواد خام بأسعار مناسبة.	0.77	0.00
.35	نظام التكاليف يحقق وفورات في تكاليف الإنتاج، مما يزيد من قدرة الشركة على المنافسة في السوق.	0.80	0.00

0.00	0.70	يساعد نظام محاسبة التكاليف المطبق على إنتاج منتجات ذات جودة مرتفعة مع ثبات التكلفة.	.36
0.00	0.68	نظام التكاليف يقدم بيانات دقيقة عن المنافسين.	.37
0.00	0.82	نظام التكاليف يقدم بيانات تساعد في اتخاذ قرار تعديل عمليات ومراحل الإنتاج.	.38
0.00	0.62	يتم استخدام بيانات التكاليف في مراجعة وتقييم أسعار المنتجات من فترة لأخرى.	.39

يظهر من الجدول أن قيم معامل الارتباط تراوحت بين (0.59 - 0.82) وبدلالة احصائية

(0.00). بين كل فقرة من فقرات مجال تخفيض التكاليف مع الدرجة الكلية كانت جميعها مقبولة

ودالة احصائياً لأغراض تطبيق الدراسة.

الفصل الرابع

مناقشة النتائج واختبار الفرضيات

الفصل الرابع

مناقشة النتائج واختبار الفرضيات

1-4 المقدمة

يستعرض هذا الفصل نتائج التحليل الاحصائي لإستجابة أفراد وحدة المعاينة والتحليل عن المتغيرات التي اعتمدت فيها من خلال عرض المؤشرات الاحصائية الاولى لإجاباتهم، من خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل متغيرات الدراسة والأهمية النسبية كما يتناول الفصل اختبار فرضيات الدراسة والدلالات الإحصائية الخاصة لكل منها.

2-4 تحليل نتائج الدراسة

الإجابة على أسئلة الدراسة وفحص الفرضيات :

السؤال الأول : ما هي اهمية استخدام المقارنة المرجعية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ؟

للإجابة عن هذا السؤال تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداة المتعلقة بالمقارنة المرجعية.

جدول رقم (4-1)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداة التي تقيس أهمية المقارنة المرجعية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

الدرجة	الانحرافات المعيارية	المتوسطات الحسابية	أهمية المقارنة المرجعية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية	رقم الفقرة
مرتفعة جدا	0.82	4.24	يوجد لوائح وأنظمة وتعليمات واضحة لطبيعة أعمال الشركات الصناعية	.1
مرتفع	1.01	4.09	يساعد استخدام المقارنة المرجعية الشركة من سرعة تكيفها مع المستجدات الحاصلة في البيئة وتساعد في تصحيح الأخطاء الحاصلة (التغذية الراجعة)	.1
مرتفع	0.86	4.06	تساعد المقارنة المرجعية في معالجة الفجوة السلبية مما يؤدي إلى الأداء الأفضل للشركة.	.2
مرتفع	0.96	4.06	يتم تحديد وتصنيف التكاليف حسب طبيعتها لإجراء مقارنة مرجعية معمقة.	.3
مرتفع	0.78	4.04	يزداد استخدام المقارنة المرجعية كلما زادت الرقابة على تكاليف الشركة.	.4
مرتفع	0.86	4.02	تساعد المقارنة المرجعية في عملية التخطيط وذلك لنجاح عملية المقارنة وتحديد نوع وطرق جمع المعلومات الضرورية لنجاح عملية المقارنة.	.5
مرتفع	0.92	4.02	يساعد استخدام المقارنة المرجعية في الحصول على أفكار وطرق جديدة في الإنتاج والتسعير والاستفادة من التجارب الفاشلة والوقوف على أخطائها وتصحيحها.	.6
مرتفع	0.87	4.00	تساعد المقارنة المرجعية في عملية التحليل مما يساعد في الفهم الكامل والمعمق للعمليات التي تجري في الشركة، واستقراء مستويات الأداء المستقبلية.	.7

مرتفع	0.98	3.98	تطبق الشركة المقارنة المرجعية	8.
مرتفع	1.04	3.98	تساعد المقارنة المرجعية في ترجمة الأفكار إلى أعمال وإجراءات تسهم في مراقبة النتائج ومستوى التقدم المحقق.	9.
مرتفع	0.86	3.94	تساعد المقارنة المرجعية في ترجمة الأفكار إلى أعمال وإجراءات تسهم في تعديل وتطوير وتطبيق أفضل الطرائق المكتسبة وبالصيغة التي تتلائم مع الشركة.	10.
مرتفع	0.92	3.94	توجه المقارنة المرجعية كل جهود التحسين في الشركة نحو تقديم منتج جديد بأسرع وقت ممكن وأحسن جودة.	11.
مرتفع	1.00	3.94	تساعد المقارنة المرجعية في وضع برنامج تنفيذي بغرض تحديد المجالات التي تستوجب التغيير. وتحديد الأدوار والموارد والوسائل التي تؤدي إلى تحقيق مستوى أداء أفضل.	12.
مرتفع	0.72	3.93	يتابع المديرون العمليات الخاصة بالمقارنة المرجعية بشكل مستمر.	13.
مرتفع	0.97	3.93	تؤثر التنافسية في القطاع الصناعي على استخدام المقارنة المرجعية	14.
مرتفع	0.81	3.91	تركز الشركة بالممارسات التي تحقق أهداف المقارنة المرجعية	15.
مرتفع	0.92	3.91	تقوم الشركة باتخاذ الإجراءات السليمة لتطبيق المقارنة المرجعية	16.
مرتفع	0.91	3.87	يتم الأخذ بعين الاعتبار التوصيات الناتجة عن المقارنة المرجعية.	17.
مرتفع	0.93	3.83	توفر المقارنة المرجعية المعرفة والمعلومات المناسبة للشخص المناسب في الوقت المناسب.	18.

مرتفع	0.93	3.81	يقوم المديرون بالمقارنة المرجعية أكثر من مره خلال السنة المالية الواحدة(الربع سنوية).	.19
مرتفع	0.97	3.69	تتم المقارنة المرجعية لكل قسم على حده وبشكل مستقل عن الأقسام المختلفة	.20
مرتفع	0.87	3.67	توجد لوائح توضح أهمية المقارنة المرجعية في عملية تحديد التكاليف المختلفة.	.21
مرتفع	0.99	3.67	يتم الاستعانة بذوي الكفاءة العالية و الخبرات في تطبيق نتائج المقارنة المرجعية	.22
مرتفع	0.70	3.94	الدرجة الكلية	

يوضح الجدول (1-4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات

أداة الدراسة التي تقيس أهمية المقارنة المرجعية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب الأهمية، وتشير الدرجة الكلية الواردة في الجدول (1-4) أن اتجاهات المبحوثين كانت مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة على الدرجة الكلية للمقياس (3.94) مع انحراف معياري مقداره (0.7) مما يدل على توسط التشتت في آراء واتجاهات المبحوثين مما يشير إلى توسط تقارب الآراء والاتجاهات.

ورتبت فقرات الأداة ترتيباً تنازلياً حسب الأهمية، وقد جاء في مقدمة هذه الفقرات : الفقرة

(يوجد لوائح وأنظمة وتعليمات واضحة لطبيعة أعمال الشركات الصناعية) بمتوسط حسابي مقداره

(4.24) وانحراف معياري مقداره (0.82) ، الفقرة (يساعد استخدام المقارنة المرجعية الشركة من

سرعة تكيفها مع المستجدات الحاصلة في البيئة وتساعد في تصحيح الأخطاء الحاصلة (التغذية

الراجعة)) بمتوسط حسابي مقداره (4.09) وانحراف معياري مقداره (1.01) ، الفقرة (تساعد المقارنة

المرجعية في معالجة الفجوة السلبية مما يؤدي إلى الأداء الأفضل للشركة.) بمتوسط حسابي مقداره (4.06) وانحراف معياري مقداره (0.86) , الفقرة (يتم تحديد وتصنيف التكاليف حسب طبيعتها لإجراء مقارنة مرجعية معمقة.) بمتوسط حسابي مقداره (4.06) وانحراف معياري مقداره (0.96).

في حين كانت أدنى الفقرات: الفقرة (يتم الاستعانة بذوي الكفاءة العالية و الخبرات في تطبيق نتائج المقارنة المرجعية) بمتوسط حسابي مقداره (3.67) وانحراف معياري مقداره (0.99) , الفقرة (توجد لوائح توضح أهمية المقارنة المرجعية في عملية تحديد التكاليف المختلفة.) بمتوسط حسابي مقداره (3.67) وانحراف معياري مقداره (0.87) , الفقرة (تتم المقارنة المرجعية لكل قسم على حده وبشكل مستقل عن الأقسام المختلفة) بمتوسط حسابي مقداره (3.69) وانحراف معياري مقداره (0.97) , الفقرة (يقوم المديرون بالمقارنة المرجعية أكثر من مره خلال السنة المالية الواحدة(الربع سنوية).) بمتوسط حسابي مقداره (3.81) وانحراف معياري مقداره (0.93).

وعليه تشير النتيجة من خلال تحليل الاستبانة التي تم اجرؤها الى وجود قناعه لدى عينة الدراسه بأن هناك اهمية كبرى في استخدام المقارنه المرجعيه في الشركات الصناعيه بما تؤثر هذه المقارنه بشكل كبير على أداء وتميز الشركات فيما بينها، ويتضح لنا ان المقارنه المرجعيه تلعب دورا هاما في تحسين الأداء في الشركة وتبين الدور الكبير للمقارنه المرجعيه في تحديد الفجوه الكبيره بين أداء الشركة مع الشركات الأخرى وكذلك تلعب المقارنه المرجعيه دورا كبيرا في توفيرالمناخ الملائم لدى قيادة الشركة والعاملين فيها وتبني سياسة التغيير نحو كل ما هو جديد يساعد للوصول الى ما هو أفضل داخل هذه الشركات وتعمل ايضا في تبني الخطط لمعالجة نقاط الضعف داخل الشركات.

السؤال الثاني : مدى تخفيض التكاليف الصناعية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق ؟

للإجابة عن هذا السؤال تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداة المتعلقة بتخفيض التكاليف.

جدول (4-2)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداة التي تقيس مدى تخفيض التكاليف الصناعية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق.

رقم الفقرة	مدى تخفيض التكاليف الصناعية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق	المتوسطات الحسابية	الانحرافات المعيارية	الدرجة
23.	تسهم التكاليف في مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.	4.24	0.61	مرتفعة جدا
24.	تساعد التكاليف في تشكيل المنتجات الخاصة بالشركات ويمكنها من تحديد نصيب كل وحدة منتجة منها بدقة.	4.17	0.95	مرتفع
25.	تساعد التكاليف في إعداد القوائم المالية للجهات الخارجية	4.17	0.97	مرتفع
26.	يتم استخدام بيانات التكاليف في مراجعة وتقييم أسعار المنتجات من فترة لأخرى.	4.13	0.80	مرتفع
27.	نظام التكاليف يقدم بيانات دقيقة عن الموردين، مما يساعد في الحصول على مواد خام بأسعار مناسبة.	4.06	0.74	مرتفع
28.	تسهم نتائج المقارنة المرجعية في تحسين القرارات الخاصة بعمليات الإنتاج.	4.02	0.81	مرتفع
29.	لدى الشركة معلومات كافية فيما يخص العمليات التي تنشأ الكلفة كإضافة آلة جديدة.	4.00	0.87	مرتفع

مرتفع	0.74	3.98	يتم حصر حجم وطبيعة التكاليف السنوية.	30.
مرتفع	0.76	3.98	يتم استخدام الأهمية النسبية في تصنيف التكاليف.	31.
مرتفع	0.90	3.94	نظام التكاليف يحقق وفورات في تكاليف الإنتاج، مما يزيد من قدرة الشركة على المنافسة في السوق.	32.
مرتفع	0.87	3.93	تسهم التكاليف في توفير البيانات المالية (نقدية) وبيانات كمية (غير نقدية) تتعلق بأوجه نشاط الوحدات الموجودة بالشركات.	33.
مرتفع	0.78	3.91	تساعد المقارنة المرجعية في تحديد الانحرافات الخاصة بالتكاليف.	34.
مرتفع	0.79	3.89	نظام التكاليف يقدم بيانات تساعد في اتخاذ قرار تعديل عمليات ومراحل الإنتاج.	35.
مرتفع	0.91	3.87	تعد التكاليف عنصر هام للشركات في تحديد أجور العمال الذين يعملون على آلات إنتاج الوحدات أو يتولون مهمات تتعلق بالوحدات بحيث يمكن معرفة الزمن الذي يستغرقه أحدهم في مهمته الإنتاجية.	36.
مرتفع	0.82	3.83	نظام التكاليف يقدم بيانات دقيقة عن المنافسين.	37.
مرتفع	0.87	3.81	يساعد نظام محاسبة التكاليف المطبق على إنتاج منتجات ذات جودة مرتفعة مع ثبات التكلفة.	38.
مرتفع	0.58	4.00	الدرجة الكلية	

يوضح الجدول (4-2) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات أداة

الدراسة التي تقيس مدى تخفيض التكاليف الصناعية للشركات الصناعية المدرجة في سوق

فلسطين للأوراق المالية مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب الأهمية، وتشير الدرجة الكلية الواردة في الجدول

أن اتجاهات الباحثين كانت مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة على الدرجة الكلية

للمقياس (4) مع انحراف معياري مقداره (0.58) مما يدل على توسط التشتت في آراء واتجاهات المبحوثين مما يشير إلى توسط تقارب الآراء والاتجاهات.

ورتبت فقرات الأداة ترتيباً تنازلياً حسب الأهمية، وقد جاء في مقدمة هذه الفقرات : الفقرة (تسهم التكاليف في مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات). بمتوسط حسابي مقداره (4.24) وانحراف معياري مقداره (0.61) ، الفقرة (تساعد التكاليف في تشكيل المنتجات الخاصة بالشركات ويمكنها من تحديد نصيب كل وحدة منتجة منها بدقة). بمتوسط حسابي مقداره (4.17) وانحراف معياري مقداره (0.95) ، الفقرة (تساعد التكاليف في إعداد القوائم المالية للجهات الخارجية) بمتوسط حسابي مقداره (4.17) وانحراف معياري مقداره (0.97) ، الفقرة (يتم استخدام بيانات التكاليف في مراجعة وتقييم أسعار المنتجات من فترة لآخرى). بمتوسط حسابي مقداره (4.13) وانحراف معياري مقداره (0.8).

في حين كانت أدنى الفقرات : الفقرة (يساعد نظام محاسبة التكاليف المطبق على إنتاج منتجات ذات جودة مرتفعة مع ثبات التكلفة). بمتوسط حسابي مقداره (3.81) وانحراف معياري مقداره (0.87) ، الفقرة (نظام التكاليف يقدم بيانات دقيقة عن المنافسين). بمتوسط حسابي مقداره (3.83) وانحراف معياري مقداره (0.82) ، الفقرة (تعد التكاليف عنصر هام للشركات في تحديد أجور العمال الذين يعملون على آلات إنتاج الوحدات أو يتولون مهمات تتعلق بالوحدات بحيث يمكن معرفة الزمن الذي يستغرقه أحدهم في مهمته الإنتاجية). بمتوسط حسابي مقداره (3.87) وانحراف معياري مقداره (0.91) ، الفقرة (نظام التكاليف يقدم بيانات تساعد في اتخاذ قرار تعديل عمليات ومراحل الإنتاج). بمتوسط حسابي مقداره (3.89) وانحراف معياري مقداره (0.79).

ويرجع الباحث ذلك إلى أن وجود المقارنه المرجعيه داخل الشركات فإن تكاليف هذه الشركات تقل من خلال إطلاع الشركات على أسعار المواد الخام وكذلك التكاليف السنويه لهذه الشركات وأن المقارنه المرجعيه تساعد الشركه على تحديد الانحرافات في التكاليف بمقارنة ما هو مخطط له وما هي التكاليف الفعلية وبعدها تصحيح هذه الفجوه وتساعد التكلفة المنخفضه الشركة الى تحقيق ميزه في منتجاتها بحيث تصبح منافسة لمنتجات الشركات الأخرى وبالتالي تزيد أرباح الشركه وايضا من خلال تطبيق المقارنه المرجعيه يمكن للشركة بأن تقلل أجور العاملين فيها أو أن تستخدم تكنولوجيا عالية وبلتالي يمكن تقليل عدد العاملين والذي يؤدي الى تخفيض التكاليف وعملا الصيانة الدورية للماكينات والذي يعمل على توقفها.

3-4 اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في السوقفلسطين للأوراق المالية.

من أجل فحص هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لتوضيح أثر العلاقة بين

المقارنة المرجعية و التكلفة الصناعية, والجدولان التاليان يوضحان نتائج هذا التحليل :

جدول (3-4)

ملخص النموذج

معامل الارتباط بيرسون	معامل التحديد	القيمة الفائية لتحليل التباين	مستوى الدلالة الإحصائية
R	R Square	(F)	(sig.)
0.85	0.72	131.372	0.00

جدول (4-4)

نتائج معاملات الانحدار

النموذج	معامل المتغير المستقل Beta	الخطأ المعياري S.E	المعامل المعياري S.C	قيمة اختبار (ت) T	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
ثابت الانحدار	1.26	0.242	-----	5.196	0.00
المقارنة المرجعية	0.695	0.061	0.846	11.462	0.00

المتغير التابع: التكلفة الصناعية

يتضح من الجدول (4-4) بأنه يتم رفض الفرضية الصفرية مما يدل على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في السوق المالي الفلسطيني، وهذا يتضح من خلال الدلالة الإحصائية للقيمة الفائية في الجدول الأول (مستوى الدلالة أقل من 0.05)، كما يتضح بأن مستوى الدلالة المقابل للعامل المستقل (المقارنة المرجعية) أقل من مستوى 0.05 والخاص بقيمة اختبار (ت)، مما يدل على وجود أثر دال إحصائياً للعامل المستقل على المتغير التابع وهو (التكلفة الصناعية).

من ناحية أخرى بلغت قيمة معامل الارتباط بيرسون (0.85) وإشارته موجبة مما يدل على وجود علاقة طردية ودالة إحصائياً بين المقارنة المرجعية و تخفيض التكلفة الصناعية, ويمكن تفسير هذه العلاقة بأن ارتفاع درجة أهمية المقارنة المرجعية يؤدي إلى تخفيض التكلفة الصناعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية والعكس صحيح. من ناحية أخرى فإن 72% من التغير في التكلفة الصناعية ينتج من التغير في المقارنة المرجعية, وباقي التغير يفسره عوامل أخرى لم يتم دراستها أو إدخالها لنموذج الإنحدار.

وتتفق نتيجة الدراسة الحالية مع نتيجة دراسة الموسوي (2008) والتي هدفت إلى دراسة وتحليل فلسفة المقارنة المرجعية والكلفة المستهدفة مع بيان دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة مفترضا بذلك وجود دورا فاعلا للمقارنة المرجعية في إنجاح تلك القرارات، فقد أظهرت نتائجها وجود دور كبير للمقارنة المرجعية في تحديد سعر البيع باعتماد أساس السوق (الكلفة المستهدفة) في التسعير, إذ اثبت التطبيق العملي وجود فارقا كبيرا عن أساس الكلفة , بالإضافة إلى إن الشركة لم تستخدم التقنيات الحديثة لإدارة الكلفة وتعتمد أساس الكلفة في تسعير منتجاتها, كما قدمت مجموعة من التوصيات في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

كما وتتفق مع نتيجة دراسة عبدالوهاب (2009) والتي هدفت الى القاء الضوء على ماهية المقارنة المرجعية، عن أهمية مدخل المقارنة المرجعية في ترشيد الإنفاق. وقد توصل البحث الى وجود دور كبير للمقارنة المرجعية في تحديد سعر البيع باعتماد أساس السوق (الكلفة المستهدفة) في التسعير.

كما وتتفق النتائج الحالية مع دراسة سلمان (2013) والتي توصلت إلى ان قياس وتحليل تكاليف الجودة واعتماد المؤشرات للمقارنة المرجعية مع المستويات الرائدة او المقارنة مع سنوات سابقة يسهم كثيرا في تحسين اداء الشركة من جانب ويكشف عن مواقع الضعف والخلل لمعالجته من جانب آخر وبالتالي سيؤدي الى تخفيض تكاليف المنتجات.

الفرضية الثانية: لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية تعزى إلى متغير رأس المال .

جدول رقم (4-5)

نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق في المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية وأبعاده حسب متغير رأس المال

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية
المقارنة المرجعية	بين المجموعات	0.37	2	0.19	0.37	0.69
	داخل المجموعات	25.73	51	0.50		
	المجموع	26.10	53			
تخفيض التكاليف	بين المجموعات	0.00	2	0.00	0.00	1.00
	داخل المجموعات	17.61	51	0.35		
	المجموع	17.61	53			

0.86	0.15	0.06	2	0.12	بين المجموعات	أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية
		0.41	51	20.70	داخل المجموعات	
			53	20.82	المجموع	

يتضح من الجدول عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية تعزى لمتغير رأس المال، حيث بلغت قيمة ف المحسوبة عند الدرجة الكلية (0.15) ومستوى الدلالة (0.86) وهي أكبر من (0.05)، كما يتضح أيضا عدم وجود فروق معنوية في المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين نحو مجالي المقارنة المرجعية و تخفيض التكاليف حسب متغير رأس المال، حيث يتضح بأن جميع قيم ف المحسوبة غير دالة إحصائيا ومستويات الدلالة المقابلة لها جميعها أكبر من مستوى 0.05، وبالتالي يستنتج قبول الفرضية الصفرية السابقة.

والجدول التالي يبين الأعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية التي تقيس إجابات المبحوثين نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية وأبعادها حسب متغير رأس المال.

جدول (4-6)

الأعداد و المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية التي تقيس إجابات المبحوثين نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية وأبعادها حسب متغير رأس المال.

الانحرافات المعيارية	المتوسط الحسابي	العدد	رأس المال	البعد
0.58	3.85	8	من 100000 دينار أو أقل	المقارنة المرجعية
0.45	4.09	11	من 500000_100001 دينار	
0.79	3.91	35	أكثر من 500000 دينار	
0.70	3.94	54	المجموع	
0.52	3.99	8	من 100000 دينار أو أقل	تخفيض التكاليف
0.45	3.99	11	من 500000_100001 دينار	
0.63	4.00	35	أكثر من 500000 دينار	
0.58	4.00	54	المجموع	
0.52	3.91	8	من 100000 دينار أو أقل	أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية
0.44	4.05	11	من 500000_100001 دينار	
0.70	3.94	35	أكثر من 500000 دينار	
0.63	3.96	54	المجموع	

يلاحظ من الجدول بأن جميع الأوساط الحسابية لمختلف فئات رأس المال والأبعاد تقع في

الدرجة المرتفعة، مما يدل على أن درجة استخدام أسلوب المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة

الصناعية في مختلف فئات رأس المال مرتفعة حيث يلاحظ بأن على إختلاف رأس مال الشركات

الى أنهم يدركون أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكاليف أي انه لو اختلف رأس المال إلى أن هناك إجماع على ذلك.

الفرضية الثالثة: لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية تعزى إلى متغير حجم التكاليف السنوية.

جدول (4-7)

نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق في المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية وأبعاده حسب متغير حجم التكاليف السنوية

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية
المقارنة المرجعية	بين المجموعات	0.43	2	0.22	0.43	0.65
	داخل المجموعات	25.67	51	0.50		
	المجموع	26.10	53			
تخفيض التكاليف	بين المجموعات	0.05	2	0.02	0.07	0.93
	داخل المجموعات	17.56	51	0.34		
	المجموع	17.61	53			
أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية	بين المجموعات	0.10	2	0.05	0.12	0.89
	داخل المجموعات	20.73	51	0.41		
	المجموع	20.82	53			

يتضح من الجدول عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية تعزى لمتغير حجم التكاليف السنوية, حيث بلغت قيمة ف المحسوبة عند الدرجة الكلية (0.12) ومستوى الدلالة (0.89) وهي أكبر من (0.05), كما يتضح أيضا عدم وجود فروق معنوية في المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين نحو مجالي المقارنة المرجعية و تخفيض التكاليف حسب متغير حجم التكاليف السنوية, حيث يتضح بأن جميع قيم ف المحسوبة غير دالة إحصائيا ومستويات الدلالة المقابلة لها جميعها أكبر من مستوى 0.05، وبالتالي يستنتج قبول الفرضية الصفرية السابقة.

والجدول التالي يبين الأعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية التي تقيس إجابات المبحوثين نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية وأبعادها حسب متغير حجم التكاليف السنوية.

جدول (4-8)

الأعداد و المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية التي تقيس إجابات المبحوثين نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية وأبعادها حسب متغير حجم التكاليف السنوية.

الانحرافات المعيارية	المتوسط الحسابي	العدد	حجم التكاليف السنوية	البعد
0.58	3.85	8	أقل من 50000 دينار	المقارنة المرجعية
0.48	4.13	9	من 50000_100000 دينار	
0.77	3.91	37	أكثر من 100000 دينار	
0.70	3.94	54	المجموع	
0.52	3.99	8	أقل من 50000 دينار	تخفيض التكاليف
0.46	3.93	9	من 50000_100000 دينار	
0.62	4.01	37	أكثر من 100000 دينار	
0.58	4.00	54	المجموع	
0.52	3.91	8	أقل من 50000 دينار	أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية
0.45	4.05	9	من 50000_100000 دينار	
0.69	3.95	37	أكثر من 100000 دينار	
0.63	3.96	54	المجموع	

يلاحظ من الجدول بأن جميع الأوساط الحسابية لمختلف فئات حجم التكاليف السنوية

والأبعاد تقع في الدرجة المرتفعة، مما يدل على أن أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة

الصناعية في مختلف فئات حجم التكاليف السنوية مرتفعة ويرجع ذلك إلى أنه على اختلاف حجم

التكاليف السنوية في الشركات إلى أنه هناك إدراك لدى الموظفين بأن للمقارنة المرجعية أهمية كبرى في تخفيض التكاليف.

الفرضية الرابعة: لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة

($0.05=\alpha$) في المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين نحو أهمية المقارنة المرجعية في

تخفيض التكلفة الصناعية تعزى إلى متغير عمر الشركة.

جدول (4-9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبارات للفروق في المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية وأبعاده حسب

متغير عمر الشركة

البعد	عمر الشركة	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار ت	درجة الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية
المقارنة المرجعية	من 10_15 سنة	18	3.99	0.72	0.42	52	0.68
	أكثر من 15 سنة	36	3.91	0.70			
تخفيض التكاليف	من 10_15 سنة	18	3.96	0.66	-0.33	52	0.74
	أكثر من 15 سنة	36	4.01	0.54			
أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية	من 10_15 سنة	18	3.98	0.68	0.15	52	0.88
	أكثر من 15 سنة	36	3.95	0.61			

يتضح من الجدول عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) في المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين نحو أهمية المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية تعزى لمتغير عمر الشركة، حيث بلغت قيمة t المحسوبة عند الدرجة الكلية (0.15) ومستوى الدلالة (0.88) وهي أكبر من (0.05)، كما يتضح أيضا عدم وجود فروق معنوية في المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين نحو المقارنة المرجعية و تخفيض التكاليف حسب متغير عمر الشركة حيث كانت جميع قيم t المحسوبة غير دالة إحصائيا ومستويات الدلالة المقابلة لها جميعها أكبر من مستوى 0.05، وبالتالي يستنتج قبول الفرضية الصفرية السابقة.

من ناحية أخرى يلاحظ من الجدول السابق بأن جميع الأوساط الحسابية حسب فئات عمر الشركة في جميع الأبعاد تقع في الدرجة المرتفعة، مما يدل على أن درجة استخدام أسلوب المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية مرتفعة ويرجع ذلك إلى أنه على اختلاف عمر الشركة سواء كانت قديمة أو حديثة إلى أن الموظفين لديهم إدراك كبير بأن المقارنة المرجعية لها الأهمية الكبرى في تخفيض التكلفة الصناعية.

الفصل الخامس

ملخص النتائج والتوصيات

الفصل الخامس

ملخص النتائج والتوصيات

1-5 النتائج

1. أشارت نتائج الدراسة إلى أن المبحوثين في الشركات الصناعية في فلسطين يدركون أهمية ودور المقارنة المرجعية في الشركات الصناعية، إذ تبين أن المبحوثين في الشركات الصناعية يدركون أهمية إجراء عمليات المقارنة المرجعية لمقارنة التكلفة الصناعية لدى هذه الشركات مع تكلفة الشركات الأخرى، وهذا الأمر قد يحقق لهم التميز والريادة بين الشركات في مجال تخفيض التكاليف الصناعية.
2. تبين أن للمقارنة المرجعية دور كبيراً في تخفيض التكاليف أي أنه كلما زاد تطبيق المقارنة المرجعية في الشركات كلما زاد معدل تخفيض التكاليف الصناعية لهذه الشركات أي أن ادراك الموظفين للأهمية الكبرى للمقارنة المرجعية ودورها في تخفيض التكاليف.
3. اتضح عدم وجود فروق في المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين نحو استخدام أسلوب المقارنة المرجعية في تخفيض التكلفة الصناعية تعزى لمتغيرات (الخبرات العملية، ، المؤهل العلمي، ، التخصص).
4. اتضح بأن على اختلاف حجم رأس مال الشركات وحجم تكاليفها وعمر هذه الشركات إلى أنهم يدركون أهمية المقارنة المرجعية ودورها في تخفيض التكاليف الصناعية

2-5 التوصيات

1. التأكيد على أهمية وتبني أسلوب المقارنة المرجعية وخصوصا في الشركات الصناعية نظرا لأهميته لعمل هذه الشركات من حيث الأهداف المتحققة وآليات العمل وتبسيط الإجراءات.
2. قيام الشركات الصناعية المساهمة العامة بعقد دورات تدريبية للمدراء والموظفين حول الاساليب الادارية المعاصرة في تحقيق التفوق وتخفيض التكاليف والتركيز على المقارنة المرجعية.
3. حرص الشركات على عميلة التخطيط لأنها تعتبر من أهم مراحل المقارنة المرجعية في الشركات الصناعية وتسهم في تخفيض التكلفة ومن ثم تحديد الفجوة بين ما هو مخطط له وما حصل بالفعل لتصحيح الإنحراف .
4. ضرورة اعتماد اسلوب المقارنة المرجعية في قياس وتقويم أداء الشركات بشكل عام.
5. تشكيل فريق يتكون من عدد من المتخصصين في الشركات للقيام بإجراء المقارنة المرجعية لفترة لاحقة ويجب ان يكون هذا الفريق متدرب على اعلى مستوى.
6. يجب على كل شركة إجراء مقارنة مرجعية داخلية مع سنوات الانتاج ومقارنة مرجعية مع الشركات الأخرى.
7. إجراء دراسات وأبحاث تركز على مراحل المقارنة المرجعية ودورها في تخفيض التكاليف الصناعية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

- باسيل، مكرم عبد المسيح، (2011)، إدارة التكلفة الاستراتيجية - مدخل معاصر، موسوعة محاسبة التكاليف، الكتاب الاول، المكتبة المصرية، مصر.
- بلاسكة، صلاح و مزياني، نور الدين (2013). مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات: دراسة مقارنة شركتي الحضنة / المراعي، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية - العدد4 ديسمبر.
- تامر، البكري (2008). استراتيجيات التسويق، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان.
- جبوري، سالم حميد (2002). العلاقة بين تصميم وتقديم الخدمة وجودة خدمات الايواء (دراسة استطلاعية لآراء عينة من ضيوف فنادق الدرجة الممتازة في مدينة بغداد، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد
- خالد، صالح المطري (2007). أثر تطبيق ادارة الجودة الشاملة في تطوير أنظمة التكاليف دراسة تطبيقية للقطاع الصناعي في الجمهورية اليمنية، جامعة دمشق.
- ذهبي، جلييلة عيدان (2001). "دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاستثمارية"، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد.
- روبارت، بتس و ديفيد، لي (2008). الإدارة الإستراتيجية بناء الميزة التنافسية، ترجمة عبد الحكم الخزامي، دار الفجر للنشر والتوزيع.

- زوري رافد علي عبدالله (2003). **تقويم كفاءة الاداء لشركة المنصور العامة للمدة (1989-2001)**، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد.
- سلمان، سعدون محسن (2007). **تصميم برنامج محوسب لتقويم أداء الشركات الصناعية بأسلوب المقارنة المرجعية الافتراضية/دراسة ميدانية في شركات العامة لسمنت (العراقية، الشمالية، الجنوبية)**، رسالة ماجستير جامعة بغداد: الادارة والاقتصاد وإدارة الاعمال.
- سلمان، سعدون محسن (2013). **"تكامل تقنيتي كلف الجودة والمقارنة المرجعية واثره في تخفيض تكاليف المنتجات"** رسالة ماجستير غير منشورة، كلية المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- شبراوي، عادل(1995). **" الدليل العلمي لتطبيق إدارة الجودة الشاملة أيزو 9000 والمقارنة المرجعية"**، الشركة. العربية للإعلام العلمي، القاهرة .
- عبد الحي، مرعي (2008). **إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
- عبد الوهاب، سمير محمد (2001). **إدارة الموارد البشرية في الوطن العربي والتحديات المعاصرة**، مجلة شؤون عربية، العدد 106، يونيو 2001، 181-182.
- عبد الوهاب، سمير محمد، **المقارنة المرجعية كمدخل لتقييم أداء البلديات في الدول العربية**، المؤتمر الدولي للتنمية الادارية: نحو أداء متميز في القطاع الحكومي، معهد الادارة الرياض، 1 4 نوفمبر، 12 - 13.

- كرخي ، مجيد عبد جعفر(2001) ، " مدخل الى تقويم الاداء في الوحدات الاقتصادية " ، دار الشؤون الثقافية العامة ، بغداد.
- محمد، أبدووي الحسين (2002). تخطيط الإنتاج ومراقبته، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان.
- محمد، الجيلاتي و نواف،فخر (2006). محاسبة التكاليف(التكاليف المعيارية)، منشورات جامعة دمشق،دمشق.
- مطيري، مبارك مطلق (2011) "إدراك المديرين لأسلوب المقارنة المرجعية في الاعمال الالكترونية ودوره في تحقيق التفوق التنافسي لدى البنوك الكويتية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاعمال: جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا
- منصور، البديوي و رشيد، الجمال (2006). في نظم قياس التكلفة، دار الجامعة الجديدة،الاسكندرية.
- موسوي، نوار كحيط (2008) "دور المقارنه المرجعيه في ترشيد قرارات التسعير المبنيه على اساس الكلفه المستهدفه، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد69، 1-42.
- نواف، فخر و حسن، زكي (2005). محاسبة التكاليف، منشورات جامعة دمشق، دمشق.
- يوسف، يوسف دولاب (2013). تقويم الأداء الإستراتيجي باستخدام أسلوب المقارنة المرجعية (بحث تطبيقي في عينة من مكاتب المفتشين العموميين)، رسالة ماجستير، العراق.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Anderson, B. & Moen, R.M. (2006). "*Integrated Benchmarking and Poor Quality Cost measurement For Assisting The Quality Management Work*" the Norwegian University of Science and Technology, Trondheim, Norway.
- Evans, J.R.(1997), ***Production, Operations management: Quality, Performance and Value***, 5th ed., west Publishing, New York. 1997.
- Finnigon , J.P. (1996), *The Managers Guide to Bench Marking*, Josse .Y, Bass Publishers, San Francis Co, 1996.
- Francis, D. (2010) "*The Benchmarking Process And Its Effective Use To Promote Continuous Improvement In The Automotive Industry*", University Of Bradford, UK, 2010, p. 58.
- Goetsch, D.L. & Davis, S.B. (1997). "***Introduction to Total Quality: Quality Management for Production, Processing & Services***" (2nd ed.). Prentice-Hall, USA.
- Harrington, H.J. & Harrington, J.S. (1996). "***High Performance Benchmarking: 20 Steps to Success***". McGraw-Hill, New York.
- Kotler, P. (1997). *Marketing Management: Analysis, Planning Implementation & Control* (9th ed.). Prentice-Hall, New Delhi.

- Kotler, P. (2011). *Marketing Management: Analysis, Planning Implementation & Control* (9th ed.). Prentice-Hall, New Delhi.
- McNair, C.J., and Leibfried, K.H. J. (1992). *Benchmarking: a tool for continuous improvement*, http://books.google.jo/books/about/Benchmarking.html?id=ZJ8oAQAA_MAAJ&redir_esc=y
- Nassar, M. (2012), “Exploring current benchmarking practices in the Egyptian hotel sector”, *Benchmarking: An International Journal*, Vol. 19 No. 6: 730-742.
- Ronald E.M., (2002) "Benchmarking business-to-business electronic commerce", *Benchmarking: An International Journal*, Vol. 9 Iss: 5, pp.471 – 484.
- Russell, R.S. & Taylor, B.W. (1995). “*Production & Operations Management: Focusing On Quality & Competitiveness*. Prentice-Hall, USA.
- Shafer, S.M. & Meredith, J.R. (1998). “*Operations Management: Aprocess Approach with Spread Sheets*”. John Wiley & Sons, New York.

- Slack, N., Chambers, St., Harland, C., Harrison, A. & Johnston, R.(1998). “*Operations Management*” (2nd ed.). Pitman Publishing, London.
- Sudhir, T.(2012) "Small Business Performance, Planning" Sophstication and benchmarking: An Empirical Study, *Journal of Academy of Business and Economics*. Volume 12, Number 5, 2012
- Todd, F.; Louise, S. (1999) “What is the Difference Between Performance Management and Benchmarking”, *Public Management* (USA), Jan. 99, Vol. 81, Issue 1, p.1-2
- Treadwell, J. and Maquire, J. (1995). “Benchmarking Corporate Services: As on the Australian Public Sector Case Study”, *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 54, Issue 3, Sep. 95, pp. 408-413.
- Wade D. C., Lawrence M. S. J. Z. (2004). Models for performance benchmarking: measuring the effect of e-business activities on banking performance,*jornal silver*, Volume 32, Issue 4, August 2004, Pages 313–322
- Zairi,M.,(1996)”*Measuring performance for Business Results*”,Chapmau- Hill,1996.

ثالثاً: المواقع الإلكترونية

1. <http://www.ase.com.jo/>
2. <http://www.nationalagenda.jo/tabid/62/Default.aspx?Location=1>
3. <http://www.project-syndicate.org/commentary/shiller22/Arabic>
4. <http://ar.wikipedia.org>
5. [http://www. **Sendspace**.com](http://www.Sendspace.com)
6. <http://www.sendspace.com>
7. <http://www.siirpnlne.org>
8. <http://www.arabstutors.com>

الملاحق

جامعة الشرق الأوسط
كلية الأعمال

بسم الله الرحمن الرحيم

الاستبانة

أخي المستجيب،،،،، أختي المستجيبة

تحية احترام وتقدير

يقوم الباحث بدراسة تهدف الى التعرف على دور المقارنة المرجعية في تخفيض التكاليف الصناعية للشركات الصناعية المدرجه في سوق فلسطين للاوراق الماليه، لذا أرجو التكرم بالاجابه على فقرات الاستبانة بدقة وموضوعية بعد قراءة التعريفات المتعلقة بموضوع الاستبانة، علما بأنها ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرا حسن تعاونكم

الباحث: عبد الرحمن القصر اوي

المقارنة المرجعية لها عدة تعريفات كما يلي:

- 1- العملية المستمرة لقياس المنتجات والخدمات والأنشطة مقابل المستويات الافضل للأداء التي غالبا ما توجد في الوحدات المنافسة او وحدات اخرى لديها عمليات مشابهة (Horngren,2000).
- 2- عملية مستمرة لقياس انتاج الفرد او خدمته او نشاطة مقابل اقصى مستوى من الاداء (Maher,1997).
- 3- بحث مستمر عن اكثر الطرق كفاءة في انجاز المهمه من خلال مقارنة الطرق ومستويات الانجاز مع شركات اخرى او ضمن الشركة نفسها ما بين الوحدات الفرعية (Hilton, 1997).
- 4- عملية مقارنة الأنشطة او العمليات بالتطبيقات الافضل وفق تصنيف العالم ي، اذ ان المدراء يقارنون الأنشطة باخرى مشابهة لها في وحدات اخرى او اقسام مختلفة في وحداتها والهدف هو لتشخيص نقاط القوة والضعف في اداء الأنشطة او العمليات للوحدة الاقتصادية ومعرفة الفجوة بينها وبين منافسيها من الوحدات الاخرى (Rayburn, 1996).
- 5- المقارنة المرجعية اداة يمكن استخدامها لتقويم الاداء من خلال تشخيص السلبيات والايجابيات الموجودة في الاداء.

القسم الأول : المتغيرات الديموغرافية

1- المؤهل العلمي

- بكالوريوس ماجستير دكتوراه

2- الخبرات العملية في مجال العمل الحالي

- أقل من 5 سنوات 6- 10 سنوات

- 11- 15 سنة 16 سنة فأكثر

3- معلومات الشركة

أ- عمر الشركة

- من 1- 5 سنوات من 6- 10 سنوات

- من 10- 15 سنة أكثر من 15 سنة

ب- رأس المال

- أقل من 50000 دينار من 51000- 100000 دينار

- من 100001 - 500000 دينار أكثر من 500000 دينار

د- حجم التكاليف السنوية للشركة :

- أقل من 50000 دينار 50000 - 100000 دينار أكثر من 100000 دينار

دينار

هـ- المسمى الوظيفي:.....

و- التخصص:.....

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة.

يرجى قراءة العبارات وبيان مدى موافقتكم عن كل منها على المقياس المحاذي، وذلك

بوضع اشارة (x) ازاء الجواب المناسب

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المجال الأول: أهمية المقارنة المرجعية						
1	يوجد لوائح وأنظمة وتعليمات واضحة لطبيعة اعمال الشركات الصناعية					
2	تطبق الشركة المقارنة المرجعية					
3	تقوم الشركة باتخاذ الاجراءات السليمة لتطبيق المقارنة المرجعية					
4	تركز الشركة بالممارسات التي تحقق اهداف المقارنة المرجعية					
5	يتابع المديرون العمليات الخاصة بالمقارنة المرجعية بشكل مستمر.					
6	يقوم المديرون بالمقارنة المرجعية اكثر من مره خلال السنة المالية الواحدة(الربع سنوية).					
7	توجد لوائح توضح اهمية المقارنة المرجعية في عملية تحديد التكاليف المختلفة.					
8	يتم الاخذ بعين الاعتبار التوصيات الناتجة عن المقارنة المرجعية.					
9	يتم الاستعانة بذوي الكفاءة العالية و الخبرات في تطبيق نتائج المقارنة المرجعية					
10	تتم المقارنة المرجعية لكل قسم على حده وبشكل مستقل عن الاقسام المختلفة					
11	توفر المقارنة المرجعية المعرفة والمعلومات المناسبة للشخص المناسب في الوقت المناسب.					
12	توجه المقارنة المرجعية كل جهود التحسين في الشركة نحو تقدم منتج جديد باسرع وقت ممكن وأحسن جودة.					
13	يساعد استخدام المقارنة المرجعية الشركة من سرعة تكيفها مع المستجدات الحاصلة في البيئة وتساعد في تصحيح الاخطاء الحاصلة (التغذية الراجعة)					

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
14	يساعد استخدام المقارنة المرجعية في الحصول على أفكار وطرق جديدة في الانتاج والتسعير والاستفادة من التجارب الفاشلة والوقوف على اخطائها وتصحيحها.					
15	تساعد المقارنة المرجعية في عملية التخطيط وذلك لنجاح عملية المقارنة وتحديد نوع وطرق جمع المعلومات الضرورية لنجاح عملية المقارنة.					
16	تساعد المقارنة المرجعية في عملية التحليل مما يساعد في الفهم الكامل والمعمق للعميات التي تجري في الشركة، واستقراء مستويات الأداء المستقبلية.					
17	تساعد المقارنة المرجعية في وضع برنامج تنفيذي بغرض تحديد المجالات التي تستوجب التغيير. وتحديد الادوار والموارد والوسائل التي تؤدي إلى تحقيق مستوى أداء أفضل.					
18	تساعد المقارنة المرجعية في ترجمة الافكار إلى اعمال واجراءات تسهم في تعديل وتطوير وتطبيق أفضل الطرائق المكتسبة وبالصيغة التي تتلائم مع الشركة.					
19	تساعد المقارنة المرجعية في ترجمة الافكار إلى اعمال واجراءات تسهم في مراقبة النتائج ومستوى التقدم المحقق.					
20	تساعد المقارنة المرجعية في معالجة الفجوة السلبية مما يؤدي إلى الأداء الافضل للشركة.					
21	يتم تحديد وتصنيف التكاليف حسب طبيعتها لاجراء مقارنة مرجعية معمقة.					
22	يزداد استخدام المقارنة المرجعية كلما زادت الرقابة على تكاليف الشركة.					
23	تؤثر التنافسية في القطاع الصناعي على استخدام المقارنة المرجعية					
المجال الثاني: مدى تخفيض التكاليف						
24	لدى الشركة معلومات كافية فيما يخص العمليات التي تنشأ الكلفة كإضافة آلة جديدة.					
25	تسهم نتائج المقارنة المرجعية في تحسين القرارات الخاصة بعمليات الانتاج.					
26	تساعد المقارنة المرجعية في تحديد الانحرافات الخاصة بالتكاليف.					

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
27	يتم استخدام الاهمية النسبية في تصنيف التكاليف.					
28	يتم حصر حجم وطبيعة التكاليف السنوية.					
29	تسهم التكاليف في توفير البيانات المالية (نقدية) وبيانات كمية (غير نقدية) تتعلق بأوجه نشاط الوحدات الموجودة بالشركات.					
30	تسهم التكاليف في مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.					
31	تساعد التكاليف في تشكيل المنتجات الخاصة بالشركات ويمكنها من تحديد نصيب كل وحدة منتجة منها بدقة.					
32	تعد التكاليف عنصر هام للشركات في تحديد أجور العمال الذين يعملون على آلات إنتاج الوحدات أو يتولون مهمات تتعلق بالوحدات بحيث يمكن معرفة الزمن الذي يستغرقه أحدهم في مهمته الإنتاجية.					
33	تساعد التكاليف في إعداد القوائم المالية للجهات الخارجية					
34	نظام التكاليف يقدم بيانات دقيقة عن الموردين، مما يساعد في الحصول على مواد خام بأسعار مناسبة.					
35	نظام التكاليف يحقق وفورات في تكاليف الإنتاج، مما يزيد من قدرة الشركة على المنافسة في السوق.					
36	يساعد نظام محاسبة التكاليف المطبق على إنتاج منتجات ذات جودة مرتفعة مع ثبات التكلفة.					
37	نظام التكاليف يقدم بيانات دقيقة عن المنافسين.					
38	نظام التكاليف يقدم بيانات تساعد في اتخاذ قرار تعديل عمليات ومراحل الإنتاج.					
39	يتم استخدام بيانات التكاليف في مراجعة وتقييم أسعار المنتجات من فترة لأخرى.					

قائمة المحكمين للاستبانة

اسم المحكم	التخصص	الجامعة
د.مضر عبداللطيف	محاسبه	جامعة الاميره سميه
د.عبير خوري	محاسبه	جامعة الاميره سميه
د.اسماعيل احمر	محاسبه	جامعة الشرق الاوسط
د.خالد جعارات	محاسبه	جامعة الشرق الاوسط
د.محمد الحمايده	محاسبه	جامعة الاميره سميه
د.عادل ابو شرار	محاسبه	جامعة الخليل
ايمن مصاروه	مدير مالي	

Frequency Table

الخبرات العملية في مجال العمل الحالي

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
20.4	20.4	20.4	11	سنوات 5 من أقل	Valid
50.0	29.6	29.6	16	من 6_10 سنوات	
75.9	25.9	25.9	14	من 11_15 سنة	
100.0	24.1	24.1	13	من 16 سنة فأكثر	
	100.0	100.0	54	Total	

رأس المال

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
14.8	14.8	14.8	8	أقل أو دينار 100000 من	Valid
35.2	20.4	20.4	11	من 100001_500000 دينار	
100.0	64.8	64.8	35	أكثر من 500000 دينار	
	100.0	100.0	54	Total	

حجم التكاليف السنوية للشركة

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
14.8	14.8	14.8	8	دينار 50000 من أقل	Valid
31.5	16.7	16.7	9	من 50000_100000 دينار	
100.0	68.5	68.5	37	أكثر من 100000 دينار	
	100.0	100.0	54	Total	

المؤهل العلمي

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
61.1	61.1	61.1	33	بكالوريوس	Valid
100.0	38.9	38.9	21	ماجستير فأعلى	
	100.0	100.0	54	Total	

عمر الشركة

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
33.3	33.3	33.3	18	سنة 10_15 من	Valid
100.0	66.7	66.7	36	أكثر من 15 سنة	
	100.0	100.0	54	Total	

المسمى الوظيفي

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
33.3	33.3	33.3	18	محاسب	Valid
50.0	16.7	16.7	9	مدقق حسابات	
66.7	16.7	16.7	9	مدير إنتاج	
83.3	16.7	16.7	9	مدير مالي	
100.0	16.7	16.7	9	رئيس قسم المحاسبة	
	100.0	100.0	54	Total	

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
57.4	57.4	57.4	31	محاسبة	Valid
75.9	18.5	18.5	10	علوم مالية ومصرفية	
90.7	14.8	14.8	8	إدارة أعمال	
100.0	9.3	9.3	5	أخرى	
	100.0	100.0	54	Total	

Reliability

Reliability Statistics

N of Items	Cronbach's Alpha
23	.969

Reliability

Reliability Statistics

N of Items	Cronbach's Alpha
16	.929

Reliability

Reliability Statistics

N of Items	Cronbach's Alpha
39	.975

Correlations

Correlations

t1	p23	p22	p21	p20	p19	p18	p17	p16	p15	p14	p13	p12	p11	p10	p9	p8	p7	p6	p5	p4	p3	p2	p1			
.772(**)	.520(**)	.399(**)	.580(**)	.409(**)	.558(**)	.502(**)	.637(**)	.502(**)	.555(**)	.492(**)	.515(**)	.616(**)	.549(**)	.595(**)	.679(**)	.621(**)	.563(**)	.624(**)	.697(**)	.659(**)	.731(**)	.731(**)	1	Pearson Correlation	p1	
.000	.000	.003	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54		54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.817(**)	.594(**)	.521(**)	.522(**)	.428(**)	.519(**)	.538(**)	.693(**)	.576(**)	.561(**)	.564(**)	.571(**)	.585(**)	.640(**)	.550(**)	.615(**)	.735(**)	.679(**)	.594(**)	.716(**)	.808(**)	.796(**)	1	.731(**)	Pearson Correlation	p2	
.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.850(**)	.566(**)	.429(**)	.563(**)	.488(**)	.574(**)	.450(**)	.716(**)	.592(**)	.602(**)	.650(**)	.720(**)	.710(**)	.581(**)	.626(**)	.568(**)	.753(**)	.648(**)	.707(**)	.815(**)	.830(**)	1	.796(**)	.731(**)	Pearson Correlation	p3	
.000	.000	.001	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.789(**)	.474(**)	.397(**)	.542(**)	.472(**)	.561(**)	.566(**)	.626(**)	.646(**)	.466(**)	.586(**)	.587(**)	.603(**)	.509(**)	.638(**)	.503(**)	.624(**)	.601(**)	.628(**)	.732(**)	1	.830(**)	.808(**)	.659(**)	Pearson Correlation	p4	
.000	.000	.003	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)		

54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N		
.799(**)	.558(**)	.442(**)	.577(**)	.373(**)	.502(**)	.481(**)	.674(**)	.571(**)	.580(**)	.540(**)	.627(**)	.675(**)	.516(**)	.613(**)	.624(**)	.672(**)	.591(**)	.678(**)	1	.732(**)	.815(**)	.716(**)	.697(**)	Pearson Correlation	p5
.000	.000	.001	.000	.006	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.789(**)	.423(**)	.400(**)	.707(**)	.486(**)	.659(**)	.554(**)	.617(**)	.489(**)	.570(**)	.553(**)	.557(**)	.647(**)	.531(**)	.707(**)	.646(**)	.636(**)	.574(**)	1	.678(**)	.628(**)	.707(**)	.594(**)	.624(**)	Pearson Correlation	p6
.000	.001	.003	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.754(**)	.576(**)	.466(**)	.498(**)	.457(**)	.580(**)	.584(**)	.609(**)	.525(**)	.515(**)	.550(**)	.592(**)	.520(**)	.586(**)	.591(**)	.504(**)	.587(**)	1	.574(**)	.591(**)	.601(**)	.648(**)	.679(**)	.563(**)	Pearson Correlation	p7
.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.827(**)	.566(**)	.620(**)	.504(**)	.420(**)	.596(**)	.450(**)	.696(**)	.524(**)	.654(**)	.609(**)	.747(**)	.756(**)	.666(**)	.594(**)	.640(**)	1	.587(**)	.636(**)	.672(**)	.624(**)	.753(**)	.735(**)	.621(**)	Pearson Correlation	p8
.000	.000	.000	.000	.002	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.741(**)	.407(**)	.458(**)	.536(**)	.378(**)	.618(**)	.512(**)	.572(**)	.395(**)	.607(**)	.565(**)	.482(**)	.580(**)	.576(**)	.656(**)	1	.640(**)	.504(**)	.646(**)	.624(**)	.503(**)	.568(**)	.615(**)	.679(**)	Pearson Correlation	p9

																								ion		
.000	.002	.000	.000	.005	.000	.000	.000	.003	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.757(**)	.478(**)	.468(**)	.628(**)	.409(**)	.558(**)	.480(**)	.509(**)	.516(**)	.439(**)	.620(**)	.549(**)	.658(**)	.530(**)	1	.656(**)	.594(**)	.591(**)	.707(**)	.613(**)	.638(**)	.626(**)	.550(**)	.595(**)	Pearson Correlation	p10	
.000	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.754(**)	.575(**)	.560(**)	.605(**)	.607(**)	.684(**)	.488(**)	.500(**)	.352(**)	.598(**)	.623(**)	.539(**)	.542(**)	1	.530(**)	.576(**)	.666(**)	.586(**)	.531(**)	.516(**)	.509(**)	.581(**)	.640(**)	.549(**)	Pearson Correlation	p11	
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.009	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.745(**)	.461(**)	.452(**)	.538(**)	.363(**)	.454(**)	.332(*)	.613(**)	.449(**)	.575(**)	.558(**)	.552(**)	1	.542(**)	.658(**)	.580(**)	.756(**)	.520(**)	.647(**)	.675(**)	.603(**)	.710(**)	.585(**)	.616(**)	Pearson Correlation	p12	
.000	.000	.001	.000	.007	.001	.014	.000	.001	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.826(**)	.679(**)	.643(**)	.615(**)	.537(**)	.558(**)	.614(**)	.713(**)	.749(**)	.692(**)	.806(**)	1	.552(**)	.539(**)	.549(**)	.482(**)	.747(**)	.592(**)	.557(**)	.627(**)	.587(**)	.720(**)	.571(**)	.515(**)	Pearson Correlation	p13	
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	

54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.801(**)	.573(**)	.527(**)	.639(**)	.597(**)	.553(**)	.599(**)	.617(**)	.637(**)	.740(**)	1	.806(**)	.558(**)	.623(**)	.620(**)	.565(**)	.609(**)	.550(**)	.553(**)	.540(**)	.586(**)	.650(**)	.564(**)	.492(**)	Pearson Correlation	p14
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.779(**)	.524(**)	.538(**)	.572(**)	.590(**)	.573(**)	.618(**)	.662(**)	.608(**)	1	.740(**)	.692(**)	.575(**)	.598(**)	.439(**)	.607(**)	.654(**)	.515(**)	.570(**)	.580(**)	.466(**)	.602(**)	.561(**)	.555(**)	Pearson Correlation	p15
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.736(**)	.606(**)	.476(**)	.520(**)	.482(**)	.440(**)	.710(**)	.740(**)	1	.608(**)	.637(**)	.749(**)	.449(**)	.352(**)	.516(**)	.395(**)	.524(**)	.525(**)	.489(**)	.571(**)	.646(**)	.592(**)	.576(**)	.502(**)	Pearson Correlation	p16
.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000		.000	.000	.000	.001	.009	.000	.003	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.833(**)	.620(**)	.563(**)	.594(**)	.467(**)	.710(**)	.614(**)	1	.740(**)	.662(**)	.617(**)	.713(**)	.613(**)	.500(**)	.509(**)	.572(**)	.696(**)	.609(**)	.617(**)	.674(**)	.626(**)	.716(**)	.693(**)	.637(**)	Pearson Correlation	p17
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.738(**)	.541(**)	.543(**)	.670(**)	.674(**)	.615(**)	1	.614(**)	.710(**)	.618(**)	.599(**)	.614(**)	.332(*)	.488(**)	.480(**)	.512(**)	.450(**)	.584(**)	.554(**)	.481(**)	.566(**)	.450(**)	.538(**)	.502(**)	Pearson Correlation	p18

																								ion	
.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.014	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.776(**)	.506(**)	.564(**)	.684(**)	.639(**)	1	.615(**)	.710(**)	.440(**)	.573(**)	.553(**)	.558(**)	.454(**)	.684(**)	.558(**)	.618(**)	.596(**)	.580(**)	.659(**)	.502(**)	.561(**)	.574(**)	.519(**)	.558(**)	Pearson Correlation	p19
.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.001	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.667(**)	.415(**)	.536(**)	.639(**)	1	.639(**)	.674(**)	.467(**)	.482(**)	.590(**)	.597(**)	.537(**)	.363(**)	.607(**)	.409(**)	.378(**)	.420(**)	.457(**)	.486(**)	.373(**)	.472(**)	.488(**)	.428(**)	.409(**)	Pearson Correlation	p20
.000	.002	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.007	.000	.002	.005	.002	.001	.000	.006	.000	.000	.001	.002	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.785(**)	.512(**)	.681(**)	1	.639(**)	.684(**)	.670(**)	.594(**)	.520(**)	.572(**)	.639(**)	.615(**)	.538(**)	.605(**)	.628(**)	.536(**)	.504(**)	.498(**)	.707(**)	.577(**)	.542(**)	.563(**)	.522(**)	.580(**)	Pearson Correlation	p21
.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.694(**)	.656(**)	1	.681(**)	.536(**)	.564(**)	.543(**)	.563(**)	.476(**)	.538(**)	.527(**)	.643(**)	.452(**)	.560(**)	.468(**)	.458(**)	.620(**)	.466(**)	.400(**)	.442(**)	.397(**)	.429(**)	.521(**)	.399(**)	Pearson Correlation	p22
.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.003	.001	.003	.001	.000	.003	Sig. (2-tailed)	

54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.723(**)	1	.656(**)	.512(**)	.415(**)	.506(**)	.541(**)	.620(**)	.606(**)	.524(**)	.573(**)	.679(**)	.461(**)	.575(**)	.478(**)	.407(**)	.566(**)	.576(**)	.423(**)	.558(**)	.474(**)	.566(**)	.594(**)	.520(**)	Pearson Correlation	p23
.000		.000	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
1	.723(**)	.694(**)	.785(**)	.667(**)	.776(**)	.738(**)	.833(**)	.736(**)	.779(**)	.801(**)	.826(**)	.745(**)	.754(**)	.757(**)	.741(**)	.827(**)	.754(**)	.789(**)	.799(**)	.789(**)	.850(**)	.817(**)	.772(**)	Pearson Correlation	t1
	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

s

Correlations

Correlations

t2	p39	p38	p37	p36	p35	p34	p33	p32	p31	p30	p29	p28	p27	p26	p25	p24		
.589(**)	.325(*)	.356(**)	.372(**)	.424(**)	.387(**)	.412(**)	.494(**)	.262	.298(*)	.248	.452(**)	.411(**)	.284(*)	.305(*)	.481(**)	1	Pearson Correlation	p24
.000	.017	.008	.006	.001	.004	.002	.000	.056	.028	.070	.001	.002	.037	.025	.000		Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54		N
.703(**)	.489(**)	.530(**)	.544(**)	.485(**)	.466(**)	.565(**)	.405(**)	.462(**)	.315(*)	.294(*)	.431(**)	.315(*)	.395(**)	.684(**)	1	.481(**)	Pearson Correlation	p25
.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.000	.020	.031	.001	.020	.003	.000		.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54		N
.644(**)	.410(**)	.348(*)	.564(**)	.445(**)	.421(**)	.531(**)	.320(*)	.485(**)	.250	.283(*)	.435(**)	.323(*)	.438(**)	1	.684(**)	.305(*)	Pearson Correlation	p26
.000	.002	.010	.000	.001	.002	.000	.018	.000	.068	.038	.001	.017	.001		.000	.025	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54		N
.578(**)	.127	.494(**)	.266	.250	.273(*)	.470(**)	.489(**)	.267	.447(**)	.453(**)	.340(*)	.567(**)	1	.438(**)	.395(**)	.284(*)	Pearson Correlation	p27
.000	.360	.000	.052	.068	.046	.000	.000	.051	.001	.001	.012	.000		.001	.003	.037	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54		N
.716(**)	.259	.608(**)	.275(*)	.376(**)	.509(**)	.521(**)	.664(**)	.556(**)	.651(**)	.593(**)	.411(**)	1	.567(**)	.323(*)	.315(*)	.411(**)	Pearson Correlation	p28
.000	.059	.000	.044	.005	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002		.000	.017	.020	.002	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54		N
.633(**)	.367(**)	.373(**)	.275(*)	.357(**)	.407(**)	.391(**)	.399(**)	.418(**)	.545(**)	.426(**)	1	.411(**)	.340(*)	.435(**)	.431(**)	.452(**)	Pearson Correlation	p29
.000	.006	.006	.044	.008	.002	.003	.003	.002	.000	.001		.002	.012	.001	.001	.001	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54		N
.625(**)	.281(*)	.639(**)	.270(*)	.191	.333(*)	.471(**)	.473(**)	.564(**)	.613(**)	1	.426(**)	.593(**)	.453(**)	.283(*)	.294(*)	.248	Pearson Correlation	p30
.000	.040	.000	.048	.166	.014	.000	.000	.000	.000		.001	.000	.001	.038	.031	.070	Sig. (2-tailed)	

54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.725(**)	.418(**)	.603(**)	.256	.359(**)	.632(**)	.392(**)	.608(**)	.637(**)	1	.613(**)	.545(**)	.651(**)	.447(**)	.250	.315(*)	.298(*)	Pearson Correlation	p31
.000	.002	.000	.062	.008	.000	.003	.000	.000		.000	.000	.000	.001	.068	.020	.028	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.761(**)	.462(**)	.684(**)	.527(**)	.445(**)	.635(**)	.488(**)	.560(**)	1	.637(**)	.564(**)	.418(**)	.556(**)	.267	.485(**)	.462(**)	.262	Pearson Correlation	p32
.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000		.000	.000	.002	.000	.051	.000	.000	.056	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.787(**)	.288(*)	.689(**)	.370(**)	.553(**)	.706(**)	.675(**)	1	.560(**)	.608(**)	.473(**)	.399(**)	.664(**)	.489(**)	.320(*)	.405(**)	.494(**)	Pearson Correlation	p33
.000	.035	.000	.006	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.003	.000	.000	.018	.002	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.775(**)	.562(**)	.559(**)	.547(**)	.516(**)	.602(**)	1	.675(**)	.488(**)	.392(**)	.471(**)	.391(**)	.521(**)	.470(**)	.531(**)	.565(**)	.412(**)	Pearson Correlation	p34
.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.003	.000	.003	.000	.000	.000	.000	.002	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.798(**)	.481(**)	.679(**)	.526(**)	.710(**)	1	.602(**)	.706(**)	.635(**)	.632(**)	.333(*)	.407(**)	.509(**)	.273(*)	.421(**)	.466(**)	.387(**)	Pearson Correlation	p35
.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.014	.002	.000	.046	.002	.000	.004	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.696(**)	.413(**)	.571(**)	.565(**)	1	.710(**)	.516(**)	.553(**)	.445(**)	.359(**)	.191	.357(**)	.376(**)	.250	.445(**)	.485(**)	.424(**)	Pearson Correlation	p36
.000	.002	.000	.000		.000	.000	.000	.001	.008	.166	.008	.005	.068	.001	.000	.001	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.676(**)	.608(**)	.581(**)	1	.565(**)	.526(**)	.547(**)	.370(**)	.527(**)	.256	.270(*)	.275(*)	.275(*)	.266	.564(**)	.544(**)	.372(**)	Pearson Correlation	p37
.000	.000	.000		.000	.000	.000	.006	.000	.062	.048	.044	.044	.052	.000	.000	.006	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.817(**)	.409(**)	1	.581(**)	.571(**)	.679(**)	.559(**)	.689(**)	.684(**)	.603(**)	.639(**)	.373(**)	.608(**)	.494(**)	.348(*)	.530(**)	.356(**)	Pearson Correlation	p38
.000	.002		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.006	.000	.000	.010	.000	.008	Sig. (2-tailed)	

54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
.619(**)	1	.409(**)	.608(**)	.413(**)	.481(**)	.562(**)	.288(*)	.462(**)	.418(**)	.281(*)	.367(**)	.259	.127	.410(**)	.489(**)	.325(*)	Pearson Correlation	p39
.000		.002	.000	.002	.000	.000	.035	.000	.002	.040	.006	.059	.360	.002	.000	.017	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	
1	.619(**)	.817(**)	.676(**)	.696(**)	.798(**)	.775(**)	.787(**)	.761(**)	.725(**)	.625(**)	.633(**)	.716(**)	.578(**)	.644(**)	.703(**)	.589(**)	Pearson Correlation	t2
	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	N	

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Descriptives

Descriptive Statistics

Std. Deviation	Mean	N	
.823	4.24	54	p1
1.014	4.09	54	p13
.960	4.06	54	p21
.856	4.06	54	p20
.776	4.04	54	p22
.858	4.02	54	p15
.921	4.02	54	p14
.869	4.00	54	p16
1.037	3.98	54	p19
.981	3.98	54	p2
.998	3.94	54	p17
.856	3.94	54	p18
.920	3.94	54	p12
.70182	3.9356	54	t1
.968	3.93	54	p23
.723	3.93	54	p5
.917	3.91	54	p3
.807	3.91	54	p4
.912	3.87	54	p8
.927	3.83	54	p11
.933	3.81	54	p6
.968	3.69	54	p10
.991	3.67	54	p9
.869	3.67	54	p7
		54	Valid N (listwise)

Descriptives

Descriptive Statistics

Std. Deviation	Mean	N	
.612	4.24	54	p30
.966	4.17	54	p33
.947	4.17	54	p31
.802	4.13	54	p39
.738	4.06	54	p34
.812	4.02	54	p25
.869	4.00	54	p24
.57639	3.9954	54	t2
.739	3.98	54	p28
.765	3.98	54	p27
.899	3.94	54	p35
.866	3.93	54	p29
.784	3.91	54	p26
.793	3.89	54	p38
.912	3.87	54	p32
.818	3.83	54	p37
.870	3.81	54	p36
		54	Valid N (listwise)

Regression

Model Summary

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
.30988	.711	.716	.846(a)	1

a Predictors: (Constant), t1

ANOVA(b)

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		Model
.000(a)	131.372	12.615	1	12.615	Regression	1
		.096	52	4.993	Residual	
			53	17.608	Total	

a Predictors: (Constant), t1

b Dependent Variable: t2

Coefficients(a)

Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		
Std. Error	B	Beta	Std. Error	B	Model
.000	5.196		.242	1.260	(Constant) 1
.000	11.462	.846	.061	.695	t1

a. Dependent Variable: t2

Oneway

Descriptives

Maximum	Minimum	95% Confidence Interval for Mean		Std. Error	Std. Deviation		Mean	N		
		Upper Bound	Lower Bound		Upper Bound	Lower Bound				
4.48	3.09	4.3359	3.3598	.20640	.58378	3.8478	8	100000 من أقل أو دينار	t1	
4.65	3.00	4.3978	3.7919	.13596	.45093	4.0949	11	100001_50 من دينار0000		
5.00	1.70	4.1776	3.6336	.13383	.79175	3.9056	35	أكثر من 500000 دينار		
5.00	1.70	4.1271	3.7440	.09550	.70182	3.9356	54	Total		
4.56	3.19	4.4235	3.5609	.18238	.51586	3.9922	8	100000 من أقل أو دينار	t2	
4.56	2.81	4.2919	3.6854	.13610	.45140	3.9886	11	100001_50 من دينار0000		
5.00	2.19	4.2163	3.7801	.10732	.63494	3.9982	35	أكثر من 500000 دينار		
5.00	2.19	4.1527	3.8380	.07844	.57639	3.9954	54	Total		
4.38	3.13	4.3408	3.4733	.18343	.51882	3.9071	8	100000 من أقل أو دينار	tot	
4.62	2.92	4.3482	3.7543	.13328	.44204	4.0513	11	100001_50 من دينار0000		
5.00	1.90	4.1855	3.7017	.11904	.70424	3.9436	35	أكثر من 500000 دينار		
5.00	1.90	4.1312	3.7890	.08530	.62682	3.9601	54	Total		

ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
.693	.369	.186	2	.372	Between Groups	t1
		.505	51	25.733	Within Groups	

			53	26.105	Total	
.999	.001	.000	2	.001	Between Groups	t2
		.345	51	17.607	Within Groups	
			53	17.608	Total	
.859	.152	.062	2	.124	Between Groups	tot
		.406	51	20.701	Within Groups	
			53	20.824	Total	

Oneway

Descriptives

Maximum	Minimum	95% Confidence Interval for Mean		Std. Error		Std. Deviation		Mean	N		
		Upper Bound	Lower Bound	Upper Bound	Lower Bound	Upper Bound	Lower Bound				
4.48	3.09	4.3359	3.3598	.20640	.58378	3.8478	8	50000 من أقل دينار	t1		
4.52	3.00	4.5007	3.7602	.16057	.48171	4.1304	9	50000_1000 من دينار00			
5.00	1.70	4.1644	3.6499	.12684	.77154	3.9072	37	أكثر من 100000 دينار			
5.00	1.70	4.1271	3.7440	.09550	.70182	3.9356	54	Total			
4.56	3.19	4.4235	3.5609	.18238	.51586	3.9922	8	50000 من أقل دينار	t2		
4.44	2.81	4.2856	3.5755	.15396	.46187	3.9306	9	50000_1000 من دينار00			
5.00	2.19	4.2197	3.8040	.10249	.62341	4.0118	37	أكثر من 100000 دينار			
5.00	2.19	4.1527	3.8380	.07844	.57639	3.9954	54	Total			
4.38	3.13	4.3408	3.4733	.18343	.51882	3.9071	8	50000 من أقل دينار	tot		
4.49	2.92	4.3980	3.6988	.15160	.45480	4.0484	9	50000_1000 من دينار00			
5.00	1.90	4.1805	3.7197	.11360	.69099	3.9501	37	أكثر من 100000 دينار			
5.00	1.90	4.1312	3.7890	.08530	.62682	3.9601	54	Total			

ANOVA

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
.653	.430	.217	2	.433	Between Groups	t1
		.503	51	25.672	Within Groups	
			53	26.105	Total	
.933	.070	.024	2	.048	Between Groups	t2

		.344	51	17.560	Within Groups	
			53	17.608	Total	
.888	.119	.048	2	.096	Between Groups	tot
		.406	51	20.728	Within Groups	
			53	20.824	Total	

T-Test

Group Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	الشركة عمر	
.16946	.71896	3.9928	18	سنة 10_15 من	t1
.11694	.70162	3.9070	36	أكثر من 15 سنة	
.15450	.65551	3.9583	18	سنة 10_15 من	t2
.09027	.54160	4.0139	36	أكثر من 15 سنة	
.16024	.67984	3.9786	18	سنة 10_15 من	tot
.10141	.60846	3.9509	36	أكثر من 15 سنة	

Independent Samples Test

t-test for Equality of Means							Levene's Test for Equality of Variances				
95% Interval of the Difference		Confidence of the	Std. Error Difference	Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	Sig.	F		
Lower	Upper		Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower		
.49548	-.32399		.20419	.08575	.676	52	.420	.585	.302	Equal variances assumed	t1
	.50446		-.33296	.20589	.08575	.680		33.369	.416	Equal variances not assumed	
.28117	-.39228		.16781	-.05556	.742	52	-.331	.743	.109	Equal variances assumed	t2
.31045	-.42156		.17894	-.05556	.758	28.948	-.310			Equal variances not assumed	
.39427	-.33871		.18264	.02778	.880	52	.152	.899	.016	Equal variances assumed	tot
.41457	-.35901		.18963	.02778	.884	30.934	.146			Equal variances not assumed	

Means**Report**

tot	t2	t1		العلمي المؤهل
33	33	33	N	بكالوريوس
3.9565	4.0208	3.9117	Mean	
.58616	.55147	.65095	Std. Deviation	
21	21	21	N	فأعلى ماجستير
3.9658	3.9554	3.9731	Mean	
.70101	.62536	.79048	Std. Deviation	
54	54	54	N	Total
3.9601	3.9954	3.9356	Mean	
.62682	.57639	.70182	Std. Deviation	

Means**Report**

tot	t2	t1		في العملية الخبرات الحالي العمل مجال
11	11	11	N	سنوات 5 من أقل
3.5431	3.5909	3.5099	Mean	
.77441	.74234	.83317	Std. Deviation	
16	16	16	N	سنوات 6_10 من
4.0144	4.1133	3.9457	Mean	
.69657	.63788	.77817	Std. Deviation	
14	14	14	N	سنة 11_15 من
4.1978	4.1563	4.2267	Mean	
.48603	.41584	.58137	Std. Deviation	
13	13	13	N	فأكثر سنة 16 من
3.9901	4.0192	3.9699	Mean	
.37808	.33598	.45545	Std. Deviation	
54	54	54	N	Total
3.9601	3.9954	3.9356	Mean	
.62682	.57639	.70182	Std. Deviation	

Means

Report

tot	t2	t1		الوظيفي المسمى
18	18	18	N	محاسب
3.5684	3.6528	3.5097	Mean	
.67613	.60718	.78358	Std. Deviation	
9	9	9	N	حسابات مدقق
4.1368	4.1319	4.1401	Mean	
.67378	.66177	.71468	Std. Deviation	
9	9	9	N	إنتاج مدير
4.0199	4.1042	3.9614	Mean	
.55541	.45286	.66347	Std. Deviation	
9	9	9	N	مالي مدير
4.2165	4.2222	4.2126	Mean	
.49473	.51549	.50818	Std. Deviation	
9	9	9	N	المحاسبة قسم رئيس
4.2507	4.2083	4.2802	Mean	
.26640	.31869	.27075	Std. Deviation	
54	54	54	N	Total
3.9601	3.9954	3.9356	Mean	
.62682	.57639	.70182	Std. Deviation	

Means

Report

tot	t2	t1		التخصص
31	31	31	N	محاسبة
3.9098	3.9577	3.8766	Mean	
.64222	.60065	.70278	Std. Deviation	
10	10	10	N	ومصرفية مالية علوم
3.9590	3.8813	4.0130	Mean	
.70181	.62323	.80876	Std. Deviation	
8	8	8	N	أعمال إدارة
4.2692	4.3359	4.2228	Mean	
.61919	.54990	.68210	Std. Deviation	
5	5	5	N	أخرى
3.7795	3.9125	3.6870	Mean	
.28645	.09479	.50179	Std. Deviation	
54	54	54	N	Total
3.9601	3.9954	3.9356	Mean	
.62682	.57639	.70182	Std. Deviation	