

تقييم جدوى استخدام مقاييس أداء قطاع الأعمال في قياس الأداء التشغيلي للوحدات غير الهادفة للربح

ابتسام محمود فهمي مصطفى*

1- مقدمة

يتكون النظام الاقتصادي الكلى لأية دولة من مجموعة من أنظمة فرعية تمثل وحدات اقتصادية تمارس عملية تحويل المدخلات من الموارد إلى سلع وخدمات بصرف النظر عن استخدام هذه المخرجات أو أهدافها. فقد يكون الهدف أساساً توخي الربح، كما قد تتجه هذه المخرجات إلى إشباع حاجات عامة لجمهور المجتمع أو جماعات منه، وبينما ترنو وحدات الأعمال أساساً إلى تحقيق الربح كهدف ومرشد وبوصلة لتقييم أداء الوحدة، تتجه الوحدات غير الهادفة للربح إلى تقديم خدمات عامة (الجمال، 2010).

ولقد أصبحت القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد في ظروف تعاقبت فيها الأزمات الاقتصادية في مقدمة الأولويات السياسية بما أسفر عن ضغوط تدفع إلى التركيز على المساءلة ومحاولة تحسين كفاءة وفعالية أداء القطاع الحكومي (Di (Diana، Meglio et al. 2010 ; Pollanen، 2014؛ and (2005) والقطاع الذي لا يستهدف الربح بشكل عام (Moxham)، (2010). وربما يُفسر ذلك تجدد الاهتمام بقياس أداء الوحدات غير الهادفة للربح والاتجاه إلى استخدام معلومات الأداء في قرارات تخصيص الموارد فيما يُعرف "بموازنة الأداء" (Poister)، (2003).

وبالنسبة للقطاع الحكومي، فإن الاهتمام بقياس الأداء قد نتج عن حركة الإصلاحات في إطار ما عُرف "بالإدارة العامة الجديدة" (Hyndman and (2009)، (2008; Olga and Gajda-Lupke، McGeough

* مدرس مساعد - قسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة دمهور.

استخدام مقاييس ومعايير كمية للأداء الأساس لهذه الإصلاحات (Hyndman and McGeough، 2008) . وقد بلغ الاهتمام بقياس أداء القطاع الحكومي فى إطار محاولة تحسين أدائه ومساعدته إلى إصدار العديد من الدول لتشريعات وقوانين تلزم به. وتأتى الولايات المتحدة الأمريكية فى مقدمة هذه الدول، حيث أصدرت تشريعات فيدرالية تجسدت فى قانون " الأداء والنتائج الحكومية" (GPRA) فى عام 1993، كما أصدرت استراليا، نيوزيلندا، المملكة المتحدة، وأخيرًا كندا تشريعات مشابهة (Lye، Pollanen، 2006; 2005) . وفى مصر، وجه منشور إعداد الموازنة العامة لعام 2015-2016 تسع وزارات بتقديم مشروع موازنتها لهذا العام على أساس نظام موازنة البرامج والأداء فى إطار عملية تحول تدريجى من موازنة الإعتمادات لتطبيق موازونات البرامج والأداء.

ويركز الفكر الحديث للإدارة العامة على الرشد الاقتصادى وكفاءة الأداء، وفى هذا يعتقد أهل الإدارة العامة الجديدة فى نفعية الأساليب والأدوات الإدارية والمحاسبية المطبقة فى قطاع الأعمال، بما فيها ممارسات قياس الأداء، فى تحقيق هذا الرشد الاقتصادى (Spekle and Verbeeten، 2014) . ونظرًا للصعوبات التى تواجه قياس أداء الوحدات غير الهادفة للربح وأهمها غياب الربح كهدف أساسى وهو ما يترتب عليه غياب الأساس الذى يمكن تقييم الأداء فى النهاية بالنسبة له (Micheli and Kennerley، Wynn-Williams، 2005; and 2005; Saunila et al.، 2012) ، إضافة إلى توجه هذه الوحدات بأهداف عامة غير ملموسة غالبًا ما يصعب قياسها كميًا (Connoly and Hyndman، 2003)؛ (Hyndman and McGeough، 2008) ، فقد ركزت مجموعة من الدراسات على إمكانية استعارة أدوات قياس الأداء المعدة أساسًا للتطبيق فى وحدات الأعمال وكيفية تطويعها لتصبح متوافقة مع ظروف الوحدات غير الهادفة للربح (Kaplan and Norton، Micheli and Kennerley، 2001; Siti-Nabiha ، 2005; and Fuad and، 2011) . وقد تستند تلك المحاولات على وجود العديد من أوجه التشابه

بين نوعى الوحدات بما يوفر فرصًا للتعلم وتبادل الأفكار والأدوات والأساليب . (Euske، Moxham، 2003؛ Zhongua and Ye، 2009؛ and 2012) .

ويأتى أسلوب القياس المرجعى ضمن أساليب القطاع الخاص التى حازت على اهتمام كبير فى الآونة الأخيرة من قبل القطاع الحكومى (Tillema)،(2007) . وهو يمثل أحد ابتكارات المحاسبة الإدارية الذى يمكن استخدامه فى قياس وتحسين الأداء فى أى من القطاعين. وقد ازداد اهتمام العديد من الدول بتطبيق القياس المرجعى فى القطاع الحكومى خلال العقد الاخير. وتأتى المملكة المتحدة فى مقدمة هذا الاتجاه، حيث استخدمته فى نهاية التسعينات لأغراض رقابة وتحفيز تحسين الأداء على مستوى الحكومة المحلية ومنظمات الرعاية الصحية، كما استخدمته أيضًا دول عديدة أخرى ومنها الولايات المتحدة الأمريكية، نيوزيلندا، هولندا، النرويج، الدنمارك، والسويد (Siverbo)،(2014) . وقد تناولت بعض الدراسات السابقة (Ammons)،(2014؛ Huijben et al.، 2000؛ Gasperin et al.، 2014) تطبيق الأسلوب فى عدد من هذه الدول وأكدت أنه حقق نتائج اعتبرتها جوهريّة.

وقد يساعد أسلوب القياس المرجعى فى التغلب على بعض صعوبات قياس وتقييم الأداء فى القطاع الذى لا يستهدف الربح (Wynn-Williams)،(2005) ، حيث يُمكن من التقييم الموضوعى للأداء من خلال تحديد أهداف واقعية كمية على أساس قياس أداء المنظمات أو الوحدات التنظيمية الأخرى (Milosevic et al.، 2013). وفى هذا يوضح (Kline (2003 أن هناك بعض التجارب الناجحة لتطبيق القياس المرجعى بين القطاع الحكومى وشركات القطاع الخاص فى الولايات المتحدة الأمريكية، كما تم تطبيقه أيضًا فى استراليا وهو ما نتج عنه وفورات ضخمة فى التكلفة (Kline)،(2003) . وربما تهدف هذه المحاولات إلى تحسين معايير الأداء، من حيث الكفاءة الاقتصادية والمخرجات، للقطاع الذى لا يستهدف الربح، وخاصة القطاع الحكومى، لتوازى المطبق فى القطاع الخاص (Zhonghua)، and Ye، (2012)، والذى يُفترض فيه الرشد الاقتصادى نتيجة لتوجهه بهدف الربح ومن ثم

تركيزه جوهرياً على كفاءة استخدام الموارد في إطار تلبية احتياجات العملاء(Euske)،(2003) .

وبرغم التسليم بالإختلاف بين القطاعين من حيث الأهداف والغايات، حيث يركز قطاع الأعمال أساساً على الربح كهدف بينما يهدف القطاع الذي لا يستهدف الربح بما يشمل قطاع الخدمات الحكومية إلى اشباع حاجات عامة، إلا أنه على المستوى التشغيلي يجب أن يكون التركيز على كفاءة العمليات في كلا القطاعين (Eden and Lay)،(Shoemaker، 1998؛ Sole، 2009؛ 2009) . كما أنه عند المستوى التشغيلي يكون لعدد من الوحدات غير الهادفة للربح نظائر في قطاع الأعمال الخاص. أضف إلى ذلك أنه كثيراً ما تُجرى تعاقدات بموجبها توفر وحدات الأعمال الخدمات المسئول عنها القطاع الحكومي. وربما صارت الفجوة بين القطاعين أضيق بتأثير فلسفة الإدارة العامة الجديدة (Parker et al.)،(2013) .

وغاية القول فيما نحن بصده أنه يمكن استعارة مقاييس أداء قطاع الأعمال، والذي هو بطبيعة الحال يتجه دائماً إلى استخدام الربح كموجه لعملية تخصيص الموارد، ولو على المستوى التشغيلي، ونقلها واستخدامها في قطاع الوحدات غير الهادفة للربح.

2- مشكلة البحث

أنه نتيجة لتزايد نمو التكاليف في الوحدات غير الهادفة للربح، وخاصة الحكومية منها (Eden and Lay)،(Huijben et al.، 1998؛ 2014) ووجود انتقادات كثيرة بعدم كفاءة وفعالية هذه الوحدات (Jaaskelainen and Laihonon)، (2014) ، وما يتوافر من مؤشرات على عدم كفاءة استخدام الموارد (Lye)،(Zhongua and Ye، 2006؛ 2012) ، تزداد الحاجة إلى تقييم أداء هذه الوحدات والتأكيد على كفاءة استخدامها للموارد. وعند غياب الربح

كموجه لعملية تخصيص الموارد وأساس لتقييم الأداء، تبرز أهمية تقديم أساس بديل يفي بهذه المهام.

- ويمكن تحديد مشكلة البحث في محاولة الإجابة على التساؤلات التالية:
- هل يمكن استعارة أدوات قياس الأداء المعدة للتطبيق في قطاع الأعمال لقياس الأداء التشغيلي في الوحدات غير الهادفة للربح؟
 - هل يمكن قياس الأداء التشغيلي للوحدات غير الهادفة للربح مرجعياً بالنسبة لوحدات الأعمال؟
 - هل تساعد هذه المقاييس المرجعية في التغلب على بعض صعوبات قياس الأداء في الوحدات غير الهادفة للربح؟
 - إلى أى مدى قد تساهم هذه المقاييس المرجعية في التحسين المستمر لأداء الوحدات غير الهادفة للربح؟
 - إلى أى مدى يمكن أن توفر هذه المقاييس المرجعية أساساً لتخصيص الموارد بكفاءة في الوحدات غير الهادفة للربح؟

3- هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى تقييم جدوى قياس الأداء التشغيلي للوحدات غير الهادفة للربح مرجعياً بالنسبة لوحدات قطاع الأعمال، كما يهدف البحث أيضاً إلى استعارة أدوات قياس الأداء المعدة أساساً للتطبيق في قطاع الأعمال لتطوير نموذج لقياس الأداء التشغيلي في الوحدات غير الهادفة للربح.

4- أهمية البحث

يستمد هذا البحث أهميته من محاولته تحقيق مستوى من الرشد الاقتصادي في قطاع الخدمات العامة وتحسين أداء هذا القطاع والذي يؤثر جوهرياً على الموازنة العامة للدولة ويخدم جزءاً كبيراً من النظام الاقتصادي. ويواكب ذلك اهتمام كبير بهذا الموضوع في الآونة الأخيرة سواء على مستوى الدراسات الأكاديمية أو على مستوى الواقع العملي. ويساهم قياس وتقييم أداء الوحدات غير الهادفة للربح مقارنة بأداء

وحدات قطاع الأعمال في تحسين جودة الخدمات العامة وكفاءة استخدام الموارد من خلال تطوير وتطبيق أفضل ممارسات القطاع الخاص التي تقود إلى الأداء الأفضل.

كما يساعد هذا البحث على تقديم مقاييس كمية تتسم بالرشد الاقتصادي والكفاءة يمكن الاعتماد عليها في قرارات تخصيص الموارد وإعداد الموازنة العامة. وقد يؤدي ذلك إلى تحسين كفاءة الانفاق العام وتحسين كفاءة وفعالية تقديم الخدمات العامة. وقد تكون لهذه المساهمة أهمية كبيرة في ظل الاهتمام الحالي باستخدام معلومات الأداء في قرارات تخصيص الموارد، أي التحول من مدخل الاعتمادات إلى مدخل موازنة الأداء، سواء على المستوى الدولي أو في مصر على وجه التحديد فيما انعكس في منشور وزارة المالية حول إعداد الموازنة العامة لعام 2015-2016 والذي وجه تسع وزارات بتقديم مشروع موازنتها لهذا العام على أساس نظام موازنة البرامج والأداء في إطار عملية تحول تدريجي من موازنة الإعتمادات لتطبيق موازونات البرامج والأداء.

5- حدود البحث

يركز هذا البحث على قياس الأداء التشغيلي للوحدات غير الهادفة للربح. وبالتالي يخرج عن نطاق هذا البحث قياس الأداء على المستوى الاستراتيجي أي قياس النتائج والفعالية، حيث أنه بالنسبة للوحدات غير الهادفة للربح تكون النتائج موضوع لقرار سياسي، ربما يكون الجانب الأكبر فيه للهيئات التشريعية في ضوء رؤيتها لدور المؤسسات غير الهادفة للربح في إشباع الحاجات العامة لجمهور المجتمع أو جماعات منه. إضافة إلى ذلك، فإن القياس على المستوى الاستراتيجي هو موضوع للدراسات الخاصة بالإقتصاد العام في الأساس.

6- خطة البحث

انطلاقاً من مشكلة البحث وأهدافه سوف يتم تقسيمه إلى النقاط البحثية

التالية:

- 7- ماهية الوحدات غير الهادفة للربح
- 8- أهمية قياس الأداء في الوحدات غير الهادفة للربح
- 9- تحديات قياس الأداء في الوحدات غير الهادفة للربح
- 10- استعارة أدوات قطاع الأعمال لقياس الأداء التشغيلي في الوحدات غير الهادفة للربح
- 10-1 تطوير نموذج لقياس الأداء التشغيلي على أساس أدوات قطاع الأعمال
- 10-2 أسلوب القياس المرجعي

7- ماهية الوحدات غير الهادفة للربح

قد يمكن تصنيف الوحدات المكونة للنظام الاقتصادي إلى نوعين رئيسيين هما الوحدات التي تستهدف تحقيق الربح أو وحدات الأعمال والوحدات غير الهادفة للربح. (Acar et al., Baruch and Ramadhو، 2001; El ، 2006; and Gammal، 2010). وتتأشأ الوحدات غير الهادفة للربح استجابة لحاجات عامة لازمة لكافة أفراد المجتمع أو لجماعات منه (الجمال، 2010). وتشتمل هذه الوحدات على نوعيات متعددة، فمنها ما هو وحدات حكومية تقدم خدمات للجمهور (Acar et al.، 2001; and El Gammal، 2010)، كما أن منها وحدات غير حكومية تقدم خدمات عامة دون ابتغاء الربح (Acar، 2001; El Gammal، 2010; Jones ، 2011; and Pevcin، and Liddle، 2011)، والتي يُشار إليها باستخدام مصطلحات متعددة مثل القطاع الثالث أو القطاع غير الهادف للربح أو المنظمات غير الحكومية (وهو المصطلح المستخدم في الدول النامية) أو القطاع التطوعي أو المجتمع المدني (Jones and Liddle، Morrison، 2011; Pevcin، 2016; ، and Salamon and Anheire، 2011; and 1992).

ومع وجود مساحة من الاتفاق وأوجه التشابه بين وحدات الأعمال والوحدات غير الهادفة للربح، فإن التمييز بين نوعي الوحدات قد يستلزم تحديد أوجه الاختلاف بينهما. ويمكن رد الاختلاف بين نوعي الوحدات إلى ثلاثة عوامل رئيسية هي أهداف كل نوع منها ثم مصادر تمويلها ثم طبيعة نظام الرقابة المطبق عليها. بناءً على ذلك

فإنه من أجل تحديد هوية وحدة ما يجب عرضها على هذه المعايير الثلاث بحسب ورودها عليها (الجمال، 2010)، فيما يمكن توضيحه في الآتي:

أ- معيار الهدف من النشاط

يمثل الربح الهدف الرئيسي بالنسبة لوحدات الأعمال (Baruch and Ramalho, El Gammal, 2006; and El Gammal, Ramalho, 2010)، ولذلك يلعب الربح دورًا هامًا كموجه ومنظم للنشاط الاقتصادي، فهو الأساس عند ممارسة الأنشطة القرارية من تخطيط ورقابة، كما أنه هو المعيار عند تقييم الأداء (الجمال، 2010). أما بالنسبة للوحدات غير الهادفة للربح فإن تحقيق الربح يخرج عن نطاق أهدافها (Brauch and Ramalho, 2006)، والذي يرتبط في الأساس بخدمة جمهور المجتمع ككل أو على الأقل جماعات منه (مثل الجمعيات الخيرية والنقابات المهنية وبعض المدارس).

ب- معيار مصادر التمويل

تعتمد وحدات الأعمال في مواردها المالية على الثمن المدفوع مباشرة من العملاء مقابل ما تقدمه هذه الوحدات من سلع أو خدمات (Boyne, 2002; and Hvidman and Andersen, 2013). أما في شأن الوحدات غير الهادفة للربح تجد أن مصادر تمويلها تختلف عن وحدات الأعمال، كما تختلف مصادر التمويل ودرجة أهميتها بين الأنوع التي تندرج ضمن هذه الوحدات. ذلك أن بعض من تلك الوحدات، الوحدات غير المولدة للإيرادات، يعتمد في الأساس وأحيانًا كليًا على موارد سيادية، في حين تدبر الوحدات المولدة للإيرادات منها بعض إن لم يكن كل مواردها (Acar et al., El Gammal, 2001; and El Gammal, 2010)، بينما تعتمد وحدات القطاع الثالث على مصادر متعددة في تدبير مواردها المالية تتضمن التبرعات التي تحصل عليها ورسوم الانتفاع بخدماتها أو اشتراكات أعضائها فضلاً عن التمويل والمنح

الحكومية المخصصة لدعم مثل هذه الوحدات (El Gammal، 2010; Hodge، 2005; and Pevcin، and Piccolo، 2011).

ج- معيار نظام الضبط والرقابة المطبق في الوحدة

بالنسبة لوحدات الأعمال فتحكمها وتنظمها قوى السوق وتخرج إلى حد كبير عن رقابة السلطة السياسية (Boyne)، (Hvidman and، 2002; and Andersen، 2013)، إذ تعمل هذه الوحدات في سوق تنافسية تتحدد فيها قيم مخرجاتها ويمثل الربح كحافز ومقياس أداة للضبط أو التوازن التلقائي للنشاط الاقتصادي، وذلك لتوافر العلاقة المباشرة والتأثيرات المتبادلة بين المنتج والمستهلك وتفاعل قوى العرض والطلب ليسود مبدأ البقاء للأصلح. وفي ظل غياب هذا الأسلوب عن الوحدات غير الهادفة للربح، ولأن كثيرًا من هذه الوحدات وخاصة الحكومية منها تعتمد في تمويل أنشطتها على موارد سيادية، فليس هناك ما يضمن عدم استمرار هذه الوحدات في تنفيذ أنشطتها بطريقة غير اقتصادية وهو ما يعنى الاستمرار مع وجود عناصر عدم كفاءة أو فعالية هذه الأنشطة. من أجل ذلك فإن كافة أنشطة وعمليات الوحدات غير الهادفة للربح تحكمها وتنظمها قوانين تعكس قواعد إدارية تُفرض من جهات خارجية أو من داخل المنظمة ذاتها (الجمال، 2010).

8- أهمية قياس الأداء في الوحدات غير الهادفة للربح

يعتبر تقديم قياس الأداء في الإدارة العامة أحد أكثر الاتجاهات الدولية انتشارًا خلال العقدين الماضيين (Spekle and Verbeeten)، (2014). ولم يقتصر الاهتمام المتزايد بقياس الأداء على المؤسسات الحكومية فقط ولكن شمل المؤسسات غير الهادفة للربح بشكل عام. ولعل الدافع وراء تجدد الاهتمام بقياس أداء تلك المنظمات يرجع إلى زيادة الطلب على المسائلة من قبل الهيئات الحاكمة ووسائل الإعلام والمجتمع عمومًا إضافة إلى تركيز واهتمام المؤسسات والمديرين بالنتائج وتحسين الأداء (Poister)، (2003).

وبالنسبة للقطاع الحكومي، فإن الاهتمام بقياس الأداء قد نتج عن حركة إصلاحات القطاع الحكومي في إطار ما "عُرف بالإدارة العامة الجديدة". ويستند فكر الإدارة العامة الجديدة على ركيزتين أساسيتين، أولهما تقديم الرشد الاقتصادي والكفاءة كمبادئ عامة، والثانية تتمثل في الاعتقاد في نفعية الممارسات والأدوات الإدارية للقطاع الخاص بما يشمل ممارسات قياس الأداء (Spekle and Verbeeten, 2014).

ويُعتبر قياس الأداء جوهر الإصلاحات الإدارية في إطار الإدارة العامة الجديدة، حيث تتمثل أبعاد التغيير في ظل الإدارة العامة الجديدة في سبعة أبعاد يعتبر قياس الأداء الأساس لمعظمها، وتشمل هذه الأبعاد التالي (Hyndman and Gajda-Lupke, McGeough, 2008; and Gajda-Lupke, McGeough, 2009):

- 1- تقسيم المنظمات الحكومية إلى وحدات أصغر يتم إدارتها بشكل مستقل كل منها له أغراض محددة.
- 2- إدخال المنافسة بشكل أكبر بين منظمات القطاع الحكومي بما يشمل المنافسة بين منظمات القطاع الحكومي والقطاع الخاص والهدف هنا هو تخفيض التكاليف وتحقيق معايير أفضل من خلال التعاقدات محددة المدة مثلاً.
- 3- التركيز على استخدام الممارسات الإدارية للقطاع الخاص.
- 4- التركيز على كفاءة الأداء بما يعنى الحصول على المخرجات بأقل مدخلات مستخدمة بما يؤدي إلى تخفيض التكاليف.
- 5- إدارة عليا مفوضة بسلطات الاختيار تمارس رقابة نشطة على المنظمات.
- 6- تحديد معايير ومقاييس أداء واضحة (حيث يتم قياس الأداء بالنسبة لمقاييس مرجعية محددة) من خلال توضيح الأهداف، المستهدفات، ومؤشرات النجاح.
- 7- الاعتماد أساساً على مقاييس المخرجات والنتائج وليس على النفقات.

وبناءً على ما تقدم يتضح أن أحد الجوانب الهامة لتغييرات القطاع الحكومى والذى يرتبط بالأهداف الرئيسية للإدارة العامة الجديدة هو زيادة استخدام مقاييس الأداء الكمية لدعم اتخاذ القرارات والمسائلة فى القطاع الحكومى (Hyndman and Mc Geough، 2008). وبناءً على ذلك يمكن القول بأن أهداف إصلاحات الإدارة العامة الجديدة هى نفسها أهداف قياس الأداء فى القطاع الحكومى. وتتمثل هذه الأهداف فى تخفيض الإنفاق العام، تحسين جودة الخدمات العامة، زيادة كفاءة العمليات الحكومية وزيادة فعالية السياسات التى سوف يتم تنفيذها. ويمكن تحقيق هذه الأهداف من خلال استخدام معلومات الأداء فى صنع القرارات المرتبطة فى الأساس بالموارد المالية والبشرية (Gajda-Lupke، 2009).

و بشكل عام فإن قياس الأداء يحقق العديد من الأهداف فى الوحدات غير الهادفة للربح (Poister، 2003)، وترتبط أهم هذه الأهداف بالمجالات التالية:

أ- الموازنات وقرارات تخصيص الموارد

يعتبر التحول من نظام الموازنة الموجهة بالمدخلات إلى نظام موجهة بالمرجات أو النتائج عنصر رئيسى لإصلاحات القطاع الحكومى (Greiling، 2005). وهناك اتجاه حالياً بين الحكومات و وحدات القطاع الثالث إلى التحول من مدخل البنود أو الاعتمادات للموازنات إلى تبنى موازنات الأداء. وتشير موازنة الأداء إلى ربط الأموال المخصصة بالنتائج التى سوف تحققها المنظمة باستخدام هذه الأموال، أى استخدام معلومات الأداء فى اتخاذ قرارات تخصيص الموارد (Poister، 2003).

وقد يرجع الاهتمام بتبنى موازنات الأداء إلى قصور المدخل التقليدى لإعداد الموازنات، والذى يركز على المدخلات، فيما يُعرف بموازنة الاعتمادات. فمن ناحية لا يعتمد هذا النوع من الموازنات على أساس قوى لتبرير تخصيص الموارد، حيث يتم تقدير الموارد بافتراض أن اعتمادات العام الأخير تمثل الحد الأدنى للنفقات المطلوبة للعام القادم، ثم يُضاف إلى ذلك المبالغ اللازمة لمقابلة الزيادات المتوقعة للعام القادم.

ويعنى ذلك أن الأنشطة القائمة لا تخضع للمراجعة أو إعادة النظر، كما تُعد الاعتمادات المرصودة لها مبررة ذاتياً. من ناحية أخرى فإن نظام الاعتمادات لا يهتم بمخرجات أو إنتاجية القطاع الحكومى (الجمال، 2010). إضافة إلى ذلك فإن موازنة الاعتمادات تشجع عمليات اتخاذ القرارات التي تركز على العناصر أو البنود الفردية فى إطار قصير الأجل. فى المقابل تشجع موازنة الأداء على المنظور طويل الأجل من خلال التركيز على ما سوف يتم تحقيقه فى المستقبل، حيث يتم استخدام المعلومات المتعلقة بالنتائج والتأثيرات فى اتخاذ القرارات بشأن تخصيص الموارد (Poister)، (2003).

وتتمثل الأهداف الرئيسية لاستخدام معلومات الأداء فى الموازنات فى توفير معلومات أفضل لقرارات تخصيص الموارد وتحسين المساءلة وهو ماينتج عنه زيادة كفاءة وفعالية تقديم الخدمات العامة (Bischoff and Blaeschke)، (2015; and Lu and Willoughby)، (2009). ويؤكد ذلك (Marti) (2013)، حيث يوضح أن أهداف إصلاحات موازنة الأداء تتمثل فى تحسين جودة الإنفاق العام وإدخال بعض الرشد إلى عملية اتخاذ القرار التى لا تزال سياسية وغير موضوعية إضافة إلى تحسين المساءلة وتحسين فعالية البرامج العامة.

ب- تحسين كفاءة أنشطة الإدارة

تعتبر معلومات الأداء ضرورية لتحسين الإدارة فى الوحدات غير الهادفة للربح. ذلك أن تحديد مستهدفات للأداء وقياس الإنجازات المحققة بالنسبة لهذه المستهدفات يوفر أساساً لإدارة أفضل فى تلك الوحدات، حيث يقدم ذلك توجيهاً للأنشطة ويوفر الأساس لتقييم مدى كفاءة وفعالية المنظمة (Hyndman and McGeough)، (2008). والافتراض الأساسى هو أن قياس أداء الوحدات غير الهادفة للربح سوف يُحسن كفاءتها نتيجة لاستخدام معلومات الأداء فى إرشاد المنظمة (Moxham)، (2009)، إذ يساهم قياس الأداء فى تحسين قرارات تخصيص الموارد (Holzer and Yang)، (2004)، ومتابعة التقدم فى المهام ومتابعة مدى تحقيق الأهداف (Gajda-Lupke)، (2009).

ج- التقرير والمساءلة

يعتبر الحافز الرئيسي لتنفيذ نظم قياس الأداء في الوحدات غير الهادفة للربح هو الحاجة إلى تحسين المساءلة (Poister)،(2003) ، فبالنسبة لوحدات القطاع الحكومي يمثل تحسين المساءلة العامة أحد المحاور الرئيسية لمبادرات الإصلاح في هذا القطاع (Greiling)،(2005) . وقد يرجع تزايد الاهتمام بالمساءلة في وحدات القطاع الثالث إلى بعض الفضائح المالية التي حدثت خلال التسعينات إضافة إلى التشكيك في فعالية هذا القطاع وكفاءته (Moxham)،(2014) . ويُمكن توفير معلومات عن أداء الوحدات غير الهادفة للربح من وفائها بالمساءلة العامة وهو ما يمثل أمراً هاماً وضرورياً بالنسبة لمثل هذه الوحدات، وخاصة الحكومية منها، إذ تسعى هذه الوحدات إلى تبرير التمويل العام ومواجهة الانتقادات بعدم كفاءتها وفعاليتها (Hyndman and McGeough)،(2008) .

9- تحديات قياس الأداء في الوحدات غير الهادفة للربح

هناك العديد من التحديات التي ترتبط بقياس أداء الوحدات غير الهادفة للربح. وتتشأ هذه التحديات في الأساس عن طبيعة تلك الوحدات ونواحي اختلافها عن وحدات الأعمال في القطاع الخاص. ولعل أهم نواحي الاختلاف التي تثير معظم صعوبات قياس الأداء في الوحدات غير الهادفة للربح تتمثل في اختلاف الهدف من النشاط واختلاف مصادر التمويل أو طريقة الحصول على الدخل.

بالنسبة للهدف من النشاط، فعلى خلاف المنظمات غير الهادفة للربح، فإن الهدف الرئيسي لوحدات الأعمال يتمثل في الربح، وبالتالي فهو يمثل الأساس عند ممارسة الأنشطة القرارية من تخطيط ورقابة ثم إنه يمثل المعيار عند تقييم الأداء (الجمال، 2010). في المقابل فإن الوحدات الحكومية والوحدات غير الهادفة للربح عموماً لا تكون موجهة بتعظيم الربح وهو ما يترتب عليه غياب الأساس الذي يمكن قياس الأداء في النهاية بالنسبة له (Micheli and Kennerley)،(2005) . وحيث يرتبط نطاق أهداف المنظمات غير الهادفة للربح بخدمة جمهور المجتمع (الجمال،

(2010) ويرتبط الدافع الأساسي وراء تقديم خدماتها بمفاهيم العدالة الاجتماعية والمساواة وسيادة القانون (Laing)، (2003 ، فإن أهدافها عادة ما يتم التعبير عنها في صورة عامة غير ملموسة وغالبًا ما يصعب تحديدها كميًا (Connoly and Hyndman and McGeough، Hyndman، 2003; 2008 . وفي إطار قياس الأداء، ينعكس ذلك في صعوبة وضع مستهدفات للأداء (Rantaneen et al.، 2007).

أما بالنسبة لمصادر التمويل أو طريقة تحقيق الدخل، فهي تعتبر من أهم نواحي الاختلاف بين وحدات الأعمال والوحدات غير الهادفة للربح (Micheli and Kennerley، 2005) ، حيث تعتمد بعض الوحدات غير الهادفة للربح في الأساس أو كليًا على موارد سيادية (الوحدات الإدارية الحكومية) بينما يعتمد البعض الآخر، وحدات القطاع الثالث، على مصادر عديدة مثل اشتراكات أعضائها والتبرعات التي تحصل عليها إضافة إلى تدخل الدولة لاستكمال الموارد اللازمة أحيانًا (الجمال، 2010). ونتيجة لذلك فإن الوحدات غير الهادفة للربح تخضع لمساءلة العديد من أصحاب المصالح واختلاف أهدافهم ومتطلباتهم أحد التحديات الرئيسية لقياس أداء الوحدات غير الهادفة للربح (Brignall and Modell)، (2000; Jaaskelainen et al. ، 2014; and Jaaskelainen and Sillanpoaa، 2013) ، حيث يكون لأصحاب المصالح المتعددين اهتمامات مختلفة بالنسبة للأداء ومستهدفات الأداء (Saunila et al.، 2012) . وقد يخلق هذا مشكلتين لنظام القياس، أولهما أن أخذ جميع أصحاب المصالح في الاعتبار قد ينتج عنه عدد ضخم من المقاييس بما لا يرضى أحدًا، والثانية أنه يكون من الصعب وضع مستهدفات للأداء أو اتخاذ القرارات على أساس نتائج القياس نظرًا لتعارض أهداف بعض أصحاب المصالح. وبناءً على ذلك يجب تسوية الاحتياجات المتعارضة لأصحاب المصالح المختلفين والتوفيق بينها عند تنفيذ نظام قياس الأداء (Rantaneen et al.، 2007) . وفي هذا الصدد أوضح (Kaplan 2001) أن التعارض يحدث بين أصحاب المصالح الخارجيين

والداخليين، ولذلك يجب استخدام مدخل متوازن لقياس الأداء يعكس أبعاد الأداء التي تهم أصحاب المصالح الرئيسيين.

وقد أكد (Rantaneen et al. (2007)، بناءً على دراسة تحديات قياس الأداء في ثلاث منظمات لا تستهدف الربح، على أهمية تقديم طرق للتغلب على هذه التحديات أو على الأقل أخذها في الاعتبار بشكل أفضل من أجل تطوير نظام قياس أداء فعال على مستوى الممارسة العملية. ووفقاً لدراسة Connolly and Hyndman (2003) يساعد الإلمام بهذه الصعوبات في التركيز على القضايا الهامة التي يجب معالجتها عند تصميم النظام وتطوير نظام ملائم وأكثر توازناً.

10- استعارة أدوات قطاع الأعمال لقياس الأداء التشغيلي في الوحدات غير الهادفة للربح

يركز الفكر الحديث للإدارة العامة على الرشد الاقتصادي وكفاءة الأداء، وفي هذا يعتقد أهل الإدارة العامة الجديدة في نفعية الأساليب والأدوات الإدارية والمحاسبية المطبقة في قطاع الأعمال، بما فيها ممارسات قياس الأداء، في تحقيق هذا الرشد الاقتصادي (Spekle and Verbeeten)، (2014). ونظراً للصعوبات التي تواجه قياس أداء الوحدات غير الهادفة للربح وأهمها غياب الربح كهدف أساسي وهو ما يترتب عليه غياب الأساس الذي يمكن تقييم الأداء في النهاية بالنسبة له (Micheli and Kennerley)، (Wynn-Williams، 2005؛ and ، 2005؛ Saunila et al.، 2012)، إضافة إلى توجه هذه الوحدات بأهداف عامة غير ملموسة غالباً ما يصعب قياسها كمياً (Connolly and Hyndman)، (2003؛ Hyndman and McGeough)، (2008)، فقد ركزت مجموعة من الدراسات على إمكانية استعارة أدوات قياس الأداء المعدة أساساً للتطبيق في وحدات الأعمال وكيفية تطويرها لتصبح متوافقة مع ظروف الوحدات غير الهادفة للربح (Kaplan and Norton)، (Siti-Nabiha ، 2001؛ Micheli and Kennerley، 2005؛ and Fuad and)، (2011). وقد تستند تلك المحاولات على وجود العديد من أوجه التشابه

بين نوعى الوحدات بما يوفر فرصًا للتعلم وتبادل الأفكار والأدوات والأساليب
(Euske, Moxham, Zhongua and Ye, 2003; 2009; and (2012).

وفى هذا الصدد نجد أن كل من وحدات الأعمال الخاصة والوحدات غير
الهادفة للربح هى وحدات اقتصادية تستهلك مقادير من الموارد النادرة بغية تحقيق
هدف أو أهداف محددة (Eden and Lay, Moxham, 1998; and 2010;
Wynn-Williams, 2005). وبناءً على ذلك، فإن كل من نوعى الوحدات تحتاج
إلى بيانات أغلبها اقتصادى تستخدم فى اتخاذ القرارات خاصة على المستوى
التشغليى المتعلق بإدارة أنشطتها (Euske, Laing, 2003; and 2003)، كما أن
أى من نوعى الوحدات تحتاج إلى نظم متطورة لقياس الأداء سواء على المستوى
العام للمنظمة أم على المستوى التشغيلى (Euske and Malina, 2014;
Parker et al., Sole, 2013; and 2009).

ويمكن تتبع كثير من حالات الاستعارة المتبادلة لأدوات الرقابة على الأداء
والتي بدأت باستعارة أسلوب موازنة الاعتمادات لتحقيق التوازن النقدى لوحدات
الأعمال حال الكساد العظيم فى الثلاثينات. وأشارت دراسة Euske (2003) إلى
تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة فى كل من قطاع الأعمال وقطاع
الوحدات غير الهادفة للربح. واعتبرت الدراسة ذلك مثالاً لحالات التعلم من خلال
استعارة أدوات قطاع الأعمال من قبل الوحدات غير الهادفة للربح. كما يتوافر دليل
على تزايد استخدام نظم قياس الأداء الخاصة بقطاع الأعمال بين منظمات القطاع
الحكومى ومنها نظام القياس المتوازن للأداء، إطار الهيئة الأوروبية لإدارة الجودة،
ومنتشر الأداء (Jarrar and Schiuma, Moxham, 2007; and 2009). ويأتى
أسلوب القياس المرجعى ضمن أساليب قطاع الأعمال التى حازت على اهتمام كبير
فى الآونة الأخيرة من قبل القطاع الحكومى (Tillema, 2007)، إذ يمثل أحد
الأمثلة الرئيسية على نقل الأساليب بين القطاعين (Adcroft and Willis, 2005).

وبرغم التسليم بالإختلاف بين القطاعين من حيث الأهداف والغايات، حيث يركز قطاع الأعمال أساسًا على الربح كهدف بينما يهدف القطاع الذى لا يستهدف الربح بما يشمل قطاع الخدمات الحكومية إلى اشباع حاجات عامة، إلا أنه على المستوى التشغيلي يجب أن يكون التركيز على كفاءة العمليات في كلا القطاعين (Eden and Lay، 1998; Shoemaker، 1998; Euske and Malina، 2014; Sole، 2009; Parker et al.، 2013). كما أنه عند المستوى التشغيلي يكون لعديد من الوحدات غير الهادفة للربح نظائر في قطاع الأعمال الخاص. أضف إلى ذلك أنه كثيرًا ما تُجرى تعاقدات بموجبها توفر وحدات الأعمال الخدمات المسئول عنها القطاع الحكومى. وربما صارت الفجوة بين القطاعين أضيق بتأثير فلسفة الإدارة العامة الجديدة (Parker et al.، 2013).

وبناءً على ما تقدم يرى الباحث أنه يمكن استعارة مقاييس أداء قطاع الأعمال، والذي هو بطبيعة الحال يتجه دائمًا إلى استخدام الربح كموجه لعملية تخصيص الموارد، ولو على المستوى التشغيلي، ونقلها واستخدامها في قطاع الوحدات غير الهادفة للربح. من أجل ذلك سوف يعتمد الباحث على أدوات قطاع الأعمال في تطوير نموذج لقياس الأداء التشغيلي في الوحدات غير الهادفة للربح يمكن استخدامه في القياس المرجعي لأداء هذه الوحدات على أساس أداء وحدات الأعمال. وقد يساهم ذلك في التغلب على بعض صعوبات قياس الأداء المرتبطة بالوحدات غير الهادفة للربح، كما يساهم أيضًا في تحسين أداء هذه الوحدات ليوافى المطبق في قطاع الأعمال.

10-1 تطوير نموذج لقياس الأداء التشغيلي على أساس أدوات قطاع الأعمال

واجهت مقاييس الأداء المالية والمحاسبية انتقادات كثيرة أظهرت الحاجة إلى التكامل بين قياس الأبعاد غير المالية للأداء إلى جانب البعد المالى. ونتيجة لذلك، فقد تم تطوير العديد من الأطر لقياس أداء وحدات الأعمال والتي حققت التكامل بين أبعاد الأداء المتعددة (Yadav et al.، 2013). وتشتمل قائمة الأطر الرئيسية والأكثر شيوعًا بين الدراسات السابقة على نظام القياس المتوازن للأداء، هرم الأداء،

نموذج التميز للهيئة الأوروبية لإدارة الجودة، منشور الأداء، إطار النتائج والمحددات، ونموذج المدخلات- العمليات- المخرجات- النتائج (Hornumgova)، 2014; and Yadav et ، 2000; Striteska and Spickova، Neely et al. (2013). وسوف يركز الباحث على أربعة من هذه الأطر ربما تكون أكثر ملائمة في تحديد أبعاد الأداء التشغيلي. وفيما يلي توضيح لهذه الأطر يتم بناءً عليه تحديد نموذج لقياس الأداء التشغيلي في الوحدات غير الهادفة للربح.

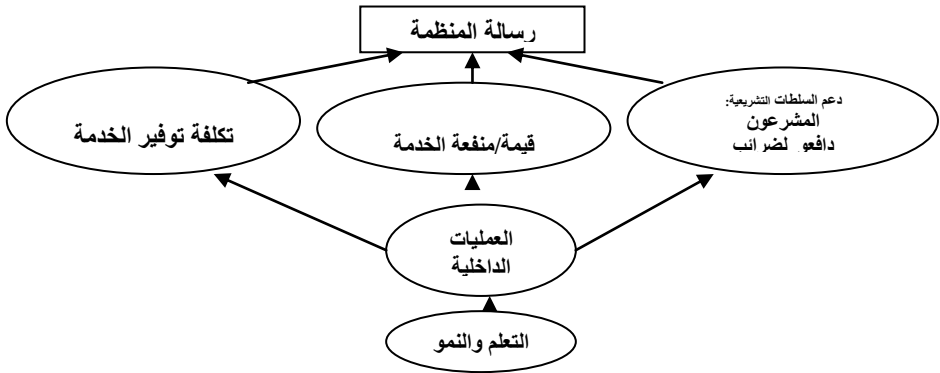
أ- نظام القياس المتوازن للأداء

يعتبر نظام القياس المتوازن للأداء من أشهر نظم قياس الأداء (Striteska and Spickova، 2012). ويشتمل النظام على مقاييس تشغيلية في ثلاثة أبعاد وهي العملاء، العمليات الداخلية، والتعلم والنمو إلى جانب المقاييس المالية والتي توضح بدورها نتائج الإجراءات التي تم اتخاذها بالفعل (Kaplan and Norton، 1996 and 1992). ويقاس بعد العملاء أداء المنظمة بالنسبة للعملاء وقطاعات السوق المستهدفة من خلال مقاييس للنتائج مثل الحصة السوقية، ربحية العملاء، والاحتفاظ بالعملاء، كما يجب أن يقيس أيضًا القيمة التي تخلقها المنظمة لعملائها. أما بعد العمليات الداخلية فيتضمن مقاييس الأداء التشغيلي (التكلفة، الجودة، وزمن دورة الإنتاج) للعمليات الجوهرية التي تحقق القيمة للعملاء وتؤدي إلى تخفيض المصروفات التشغيلية، كما يمكن أن يشتمل أيضًا على مقاييس لعمليات الابتكار التي تخلق منتجات وخدمات جديدة. ويشتمل بعد التعلم والنمو على مقاييس مثل قدرات العاملين، الاحتفاظ بالعاملين، وقدرات تكنولوجيا المعلومات (Kaplan، 2001).

ورغم أن نظام القياس المتوازن للأداء قد تم تقديمه لقطاع الأعمال في الأساس، فقد أوضح (Kaplan and Norton، 2001) أن النظام قد يكون أكثر نفعًا للمنظمات الحكومية ومنظمات القطاع الثالث. ولذلك فقد أدخل Kaplan and Norton (2001) تعديلات على أبعاد النظام (الشكل: 2) لكي يلائم طبيعة تلك المنظمات. ذلك أنه في قطاع الأعمال يمثل البعد المالي هدفًا واضحًا طويل الأجل تقوم عليه المسائلة بين الشركة وحملة الأسهم. في المقابل لا تمثل المقاييس المالية

مؤشرات ملائمة لنجاح المنظمات غير الهادفة للربح. ولذلك فقد رأى الكاتبان أنه يجب على تلك المنظمات تحديد هدف شامل لرسالتها في قمة النموذج إلى جانب دمج البعد المالي وبعد العملاء وتعديلهم في ثلاثة أبعاد تتناسب طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح، وتمثل أهداف عليا للمنظمة يجب عليها الوفاء بها لتحقيق رسالتها. وتشمل الأبعاد الثلاث تكلفة توفير الخدمة والذي يركز على الكفاءة التشغيلية، بعد قيمة/منفعة الخدمة التي تقدمها المنظمة للمواطنين، وبعد دعم السلطات التشريعية والذي يهتم بالقائمين على تمويل المنظمة. وبناءً على هذه الأهداف العليا يجب على المنظمة تحديد أهداف عملياتها الداخلية وأهداف التعلم والنمو وهو ما يمكن بدوره من تحقيق الأبعاد العليا.

ويخلص الباحث من ذلك إلى أنه بالنسبة للمنظمات غير الهادفة للربح فإن الكفاءة التشغيلية، والذي يؤكد عليها بعد تكلفة توفير الخدمة، تعتبر أحد الأهداف العليا التي تعادل أهداف الربح في منظمات قطاع الأعمال.



الشكل (1): نظام القياس المتوازن للأداء للمنظمات غير الهادفة للربح

ب- إطار النتائج والمحددات

قدم Bringall et al. (1991) إطار النتائج والمحددات بناءً على دراسة قياس الأداء في قطاع الخدمات إلى جانب بعض الملاحظات من الدراسات السابقة.

ويقترح الإطار أن قياس أداء الأعمال الخدمية يجب أن يكون وفقاً لستة أبعاد تشمل الأداء المالى، التنافسية، الجودة، المرونة، استخدام الموارد، والابتكار. تنقسم تلك الأبعاد بين قسمين مختلفين، يعكس القسم الأول نجاح الاستراتيجية أو النتائج (الأداء المالى والتنافسية) بينما يعكس القسم الثانى العوامل التى تحدد هذا النجاح أو المحددات (الجودة، المرونة، استخدام الموارد، والابتكار). وقد أوضح Bringall et al. (1996) أن مقاييس النتائج يجب متابعتها على مستوى الشركة أو وحدة العمل، فى حين يجب متابعة مقاييس المحددات على المستويات التشغيلية داخل وحدات الأعمال أثناء حدوثها.

ويتميز إطار النتائج والمحددات بإدخاله مؤشرات أداء رئيسية (المحددات) وأخرى تابعة (النتائج)، حيث يركز على حقيقة ان النتائج التى تحصل عليها المنظمة هى دالة فى ادائها الماضى الخاص بمحددات معينة (Striteska and Spickova, 2012) تتعلق بالأداء على المستوى التشغيلى.

وعلى عكس كثير من نماذج قياس الأداء السابقة، والتى ركزت على القطاع الصناعى، يتميز إطار النتائج والمحددات بتركيزه الدقيق على قياس الأداء فى قطاع الخدمات. لذلك فقد حدد Bringall et al. (1991) ثلاثة أنواع للخدمات تشمل الخدمات المهنية، متاجر الخدمات (service shops)، والخدمات الجماهيرية (mass service)، وذلك على أساس عدد العملاء الذى يتم خدمته فى اليوم والذى يحدد مستوى الطلب إضافة إلى ستة أبعاد أخرى تحدد تفاصيل الاستجابة لهذا الطلب. ويفيد التمييز بين أنواع الخدمات فى تحديد كيفية القياس. على سبيل المثال فى حالة الخدمات المهنية يعتبر عنصر العمل مورد رئيسى لذلك يجب ان يكون التركيز عند قياس استخدام الموارد على انتاجية العاملين، فى حين انه فى حالة الخدمات الشاملة او متاجر الخدمات يجب تدعيم هذه المقاييس بنسب تتضمن الموارد الاخرى مثل الآلات او التكلفة الكلية.

كما يتميز الإطار أيضاً بأنه لم يقتصر على توضيح أبعاد قياس الأداء بل حدد أمثلة لمقاييس الأداء الخاصة بكل بعد كما في الجدول (1). وبشكل عام، فقد أشار Bringall et al. (1991) إلى أن قياس محدودى الجودة والمرونة يتطلب استخدام مقاييس داخلية إضافة إلى مقاييس خارجية لرضاء العملاء.

ومن بين محددات الأداء الأربعة، أكد Bringall et al. (1991) على أهمية استخدام الموارد على وجه التحديد، فمن ناحية تؤثر المحددات الثلاث الأخرى على استخدام الموارد. ومن ناحية أخرى يعتبر الاستخدام الكفاء للموارد مصدر رئيسى للميزة التنافسية وهو ما ينعكس مباشرة فى النتائج المالية. إضافة إلى ذلك يعتبر استخدام الموارد جوهرياً لأغراض الرقابة سواء رقابة التغذية الأمامية أو رقابة التغذية العكسية، والتي تحتاج جميع الشركات إلى الجمع بينها، حيث يتم عادة مقارنة مستويات الاستخدام الفعلى للموارد مع كل من الموازنة ونتائج السنوات السابقة.

كما أوضح Bringall et al. (1991) أن مقاييس استخدام الموارد يجب ألا تكون بمعزل عن المفاضلات بين المحددات الأخرى ويجب ان ينعكس ذلك فى المستهدفات المحددة فى عملية التخطيط. وهنا تجدر الإشارة إلى أنه فى حين يحدد نوع الخدمة كيفية القياس، فإن الاستراتيجية التنافسية تحدد أبعاد القياس. وتحديداً فإن الشركات التى تتبع استراتيجية تمييز المنتجات تحتاج إلى مقاييس أداء عبر الأبعاد السنة ولكن مع التركيز على الخصائص محل المنافسة. أما الشركات التى تتبع استراتيجية أقل تكلفة، فتحتاج إلى التركيز على استخدام الموارد ولكن مع مراعاة الأبعاد الأخرى إلى حد ما. وفى هذا يشير الباحث إلى أنه بالنسبة للوحدات غير الهادفة للربح، والتي غالباً ما تكون موجهة بتخفيض التكلفة، قد يكون من الملائم التركيز الأكبر على قياس استخدام الموارد.

جدول (1): مقاييس الأداء لستة أبعاد (Bringall et al.، 1991)

أنواع المقاييس	أبعاد الأداء	
الحصة والمكانة السوقية النسبية مقاييس قاعدة العملاء	التنافسية	النتائج
الربحية السيولة هيكل رأس المال النسب السوقية	الأداء المالي	
امكانية الاعتماد الاستجابة الجماليات/المظهر الخارجي النظافة/الترتيب الراحة اللطف الاتصال المجاملة الكفاءة والجدارة امكانية الوصول للخدمة توافر واثاحة الخدمة الامان	جودة الخدمة	المحددات
مرونة الحجم مرونة سرعة التسليم مرونة المواصفات	المرونة	
الانتاجية الكفاءة	استخدام الموارد	
أداء عملية الابتكار أداء الابتكارات الفردية	الابتكار	

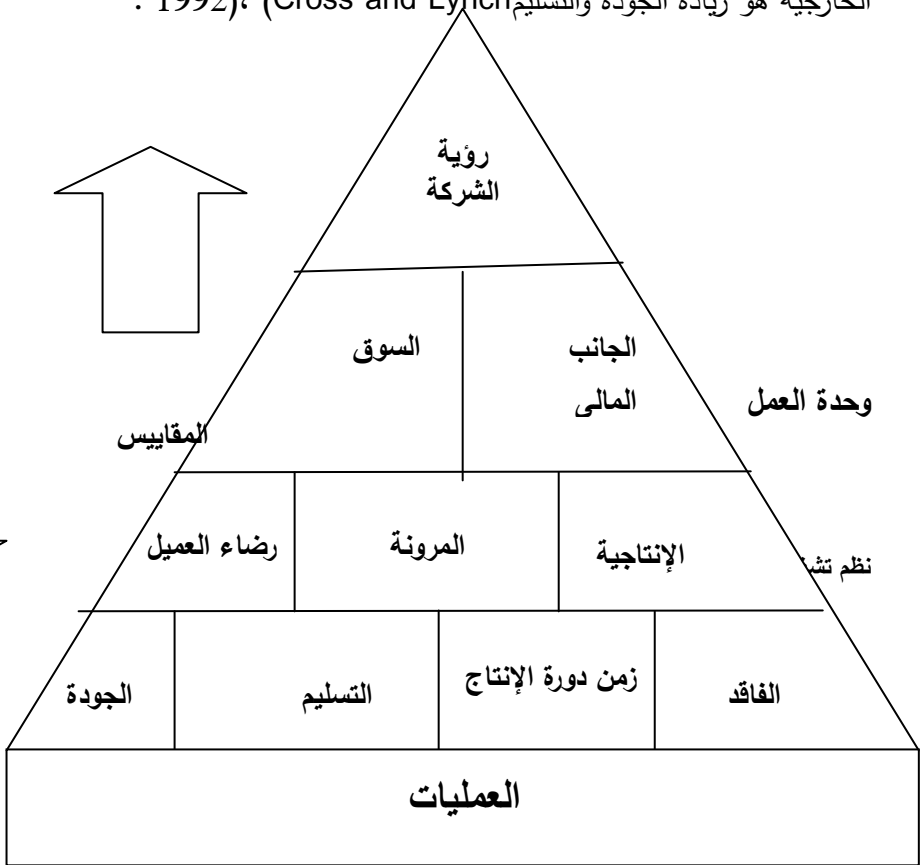
ج- هرم الأداء

ترجع قوة هرم الأداء إلى أنه يربط المنظور الدرجي/الرأسى لقياس أداء الأعمال بمنظور العمليات/منظور افقى (Neely)، (2000). ويتمثل الهدف الرئيسى لهذا الإطار فى الربط بين استراتيجية المنظمة وعملياتها من خلال ترجمة الأهداف من أعلى إلى أسفل فى صورة أهداف فرعية (على أساس أولويات العميل) والمقاييس من أسفل إلى أعلى فى صورة مقاييس لكل هدف فرعى (الشكل: 2). ويشتمل هرم الأداء على أربعة مستويات من الأهداف والمقاييس والتي تؤثر على الفعالية الخارجية للمنظمة وتؤثر فى نفس الوقت على كفاءتها الداخلية (Striteska and Spickova، 2012). تقع رؤية الشركة فى قمة الهرم وتحدد أسواق الشركة وكيفية المنافسة. أما المستوى الثانى، وحدات العمل، فيشمل النتائج والأهداف والمقاييس الرئيسية للشركة. وغالبًا ما تحدد وحدات الأعمال نجاحها بطريقتين، أولهما الوصول إلى المستهدفات قصيرة الأجل المتمثلة فى التدفقات النقدية والربحية، والثانية هى تحقيق الأهداف طويلة الأجل المتعلقة بالنمو والمكانة السوقية.

وفى المستوى الثالث من هرم الأداء، نظام تشغيل الأعمال، يتم تحديد أهداف وأولويات تشغيلية ملموسة لكل نظام تشغيل. ويشتمل نظام تشغيل الأعمال على جميع الوظائف الداخلية والأنشطة والسياسات والإجراءات ونظم الدعم (تخطيط ورقابة، معلومات، مكافآت، اتصال) المطلوبة لتطوير وإنتاج وتوفير سلع أو خدمات تفى باحتياجات معينة للعملاء. وتتمثل مؤشرات الأداء الرئيسية لنظم التشغيل فى الآتى (Cross and Lynch)، (1992):

- رضا العميل: ويمثل الفرق بين الأداء والتوقعات، ويوضح كيفية إدارة توقعات العميل بشأن الجودة والتسليم فى الوقت المناسب.
 - المرونة: وتقع فى مركز هرم الأداء، حيث تشير إلى مدى استجابة نظام التشغيل لأى تغييرات مطلوبة.
 - الإنتاجية: وتشير إلى كفاءة إدارة الموارد (بما يشمل الوقت) لتحقيق أهداف رضا العميل والمرونة.
- أما قاعدة الهرم، مستوى الأقسام، فتشمل أربعة مقاييس تشغيلية، توصف بأنها الأبعاد الرئيسية للأداء، ويمكن للمديرين والعاملين رقابتها يوميًا وهى الجودة

والتسليم وزمن دورة الإنتاج والفاقد. ويعتمد رضا العميل على جودة المنتجات أو الخدمات والتسليم المنتظم في الوقت المناسب. وتعتمد المرونة على مزيج من التسليم الخارجي (الوقت المناسب للاستلام بالنسبة للعميل) وزمن دورة الإنتاج الداخلي (تخفيض زمن الأنتاج). ويمكن زيادة الإنتاجية من خلال تخفيض زمن دورة الإنتاج والفاقد. وتعتبر الأبعاد الأربعة الرئيسية للأداء واضحة، فبالنسبة للمقاييس الداخلية (زمن دورة الأنتاج والفاقد) تسعى الشركة إلى استخدام الطرق الأكثر كفاءة بما يؤدي إلى تخفيض التكلفة لتلبية احتياجات العميل، بينما يكون الهدف بالنسبة للمقاييس الخارجية هو زيادة الجودة والتسليم (Cross and Lynch)، (1992).



الفعالية الخارجية

الفعالية الداخلية

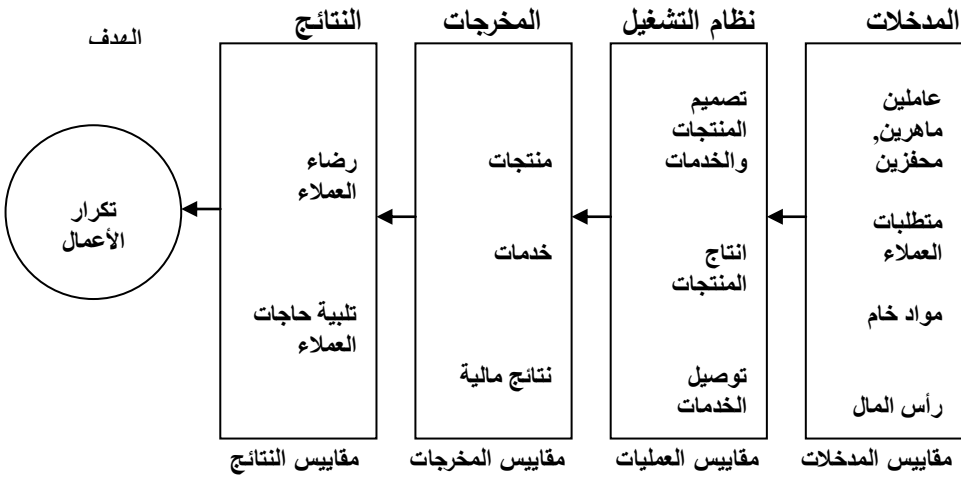
شكل (2): هرم الأداء

(Cross and Lynch)، (1992)

وبناءً على ما سبق يتضح للباحث أنه، وكما في إطار النتائج والمحددات، يمثل استخدام الموارد، والذي يتحدد على أساس مقاييس الإنتاجية والفاقد وزمن دورة الإنتاج، جوهر إطار هرم الأداء، حيث يعكس الكفاءة الداخلية للشركة. إضافة إلى ذلك، تؤثر كفاءة استخدام الموارد، وتحديداً الوقت، على الفعالية الخارجية للمنظمة من خلال تأثيرها على المرونة ومن ثم على رضا العملاء.

د- إطار المدخلات-العمليات-المخرجات-النتائج Input-Process-output-outcome

يشير (Neely (2000 إلى هذا النموذج (الشكل: 3)، والذي قدمه Brown (1996)، كنظام لقياس الأداء يوجه الاهتمام إلى التدفق الأفقى للموارد والمعلومات. ويوضح (Heckl and Moorman (2010 أن هذا النموذج يركز أساساً على عمليات التشغيل، حيث يوضح تدفق المدخلات ثم معدل انجاز العمليات وصولاً إلى مخرجات نظام التشغيل والنتائج ويوصى بتحديد مؤشرات الأداء وفقاً لهذا التصنيف.



شكل (3): نموذج المدخلات-العمليات-المخرجات-النتائج (Neely et al., 2000).

وتعكس الأبعاد الثلاثة الأولى (المدخلات-العمليات-المخرجات) الكفاءة التشغيلية، في حين تتحدد الفعالية على أساس النتائج، والتي تمثل الآثار المترتبة على المخرجات. وبالنسبة للوحدات غير الهادفة للربح ترتبط النتائج في الغالب بالرفاهة العامة للسكان (Diana)، (Saunila et al., 2014; and 2012). وتخضع النتائج في الأساس لقرار سياسى، حيث يتحمل السياسيون مسؤولية اختيار

المخرجات الصحيحة لتحقيق النتائج المرغوبة. في حين يركز المديرون وتقتصر مسألتهم على كفاءة إنتاج المخرجات. وبناءً على ذلك تخرج النتائج عن نطاق رقابة الإدارة (Management control)، والتي يقتصر تركيزها في هذه الحالة على كفاءة العمليات المستخدمة في إنتاج المخرجات المستهدفة (المدخلات-الأنشطة وألعمليات-المخرجات) (Jansen)، (2004).

هيكل النموذج المقترح لقياس الأداء التشغيلي

بناءً على دراسة الأطر الثلاث الأولى (نظام القياس المتوازن للأداء وإطار النتائج والمحددات وهرم الأداء) يخلص الباحث إلى الآتي:

- بالنسبة لقياس النتائج:

استخدمت الأطر الثلاثة مصطلحات مختلفة للتعبير عن نتائج الأداء ولكنها جميعاً تتفق في نفس المعنى، حيث حددت هذه الأطر نتائج الأداء في قسمين وهما النتائج المالية ونتائج السوق. وجددير بالذكر هنا أن نظام القياس المتوازن للأداء، على خلاف إطارى هرم الأداء والنتائج والمحددات، قد جمع بين نتائج السوق كمقاييس تابعة ومحددات تلك النتائج كمقاييس رئيسية ضمن "بعد العملاء". وقد يكون هذا الجمع ملائماً لأغراض قياس الأداء الكلى، ولكن عند قياس الأداء التشغيلي يقتضى الأمر الفصل بين نتائج الأداء ومحدداته التي يتم متابعتها على المستوى التشغيلي.

ويلاحظ أن مقاييس النتائج تلك والتي تركز في الأساس على الربحية لا تكون ملائمة بطبيعة الحال للوحدات غير الهادفة للربح. وقد يتضح ذلك من خلال التعديلات التي تم إدخالها على نظام القياس المتوازن للأداء لكى يلائم هذه الوحدات، حيث تم استبدال المقاييس المالية ومقاييس السوق بمقاييس تعكس في الغالب أبعاد التكلفة أو المنفعة بالنسبة للتكلفة. ويُستدل من ذلك على توجه الوحدات التي لا تستهدف الربح بالكفاءة التشغيلية إلى حد كبير.

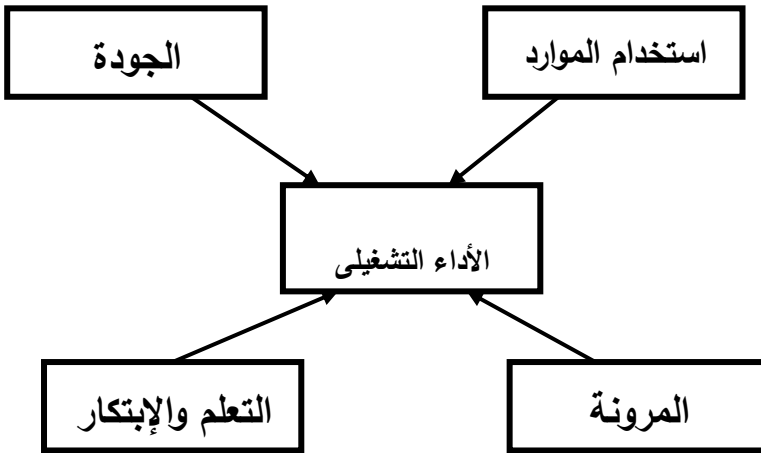
- بالنسبة للأداء التشغيلي:

تقوم الأطر الثلاثة على فرضية يرى الباحث أنها منطقية بأن أبعاد الأداء التشغيلي هي بمثابة محددات لتحقيق النتائج الكلية ونجاح الاستراتيجية. وترتكز تلك الأطر على أبعاد للأداء التشغيلي تكاد تكون متشابهة مع اختلاف طريقة هيكلتها. ويشمل محتوى الأداء التشغيلي أربعة أبعاد وهي استخدام الموارد، الجودة، المرونة، التعلم والإبتكار. ويعتبر استخدام الموارد أكثر أبعاد الأداء التشغيلي أهمية خاصة بالنسبة للوحدات غير الهادفة للربح.

وقد وفر إطار النتائج والمحددات مؤشرات لقياس أبعاد الأداء التشغيلي تختلف أهميتها النسبية بحسب نوع الخدمة ومن شركة إلى شركة، كما حدد إطار هرم الأداء مقاييس محددة لبعض من هذه الأبعاد.

وفي حين اعتمد الباحث على الأطر الثلاثة في تحديد أبعاد الأداء التشغيلي، يمكن الاعتماد على نموذج المدخلات- العمليات- المخرجات- النتائج باعتباره نموذج رئيسي يتم قياس أبعاد الأداء التشغيلي وفقاً للمراحل الثلاثة الأولى منه. ذلك أنه يمكن قياس أى من هذه الأبعاد في إحدى أو جميع المراحل الثلاثة. على سبيل المثال، عادة ما يتم قياس استخدام الموارد من خلال مقارنة المدخلات بالمخرجات، كما يمكن قياس الجودة في المراحل الثلاثة.

وبناءً على ما تقدم يخلص الباحث إلى تحديد نموذج لقياس الأداء التشغيلي في الوحدات غير الهادفة للربح، كما في الشكل (4)، يمكن الاعتماد عليه في قياس الأداء التشغيلي لتلك الوحدات مرجعياً بالنسبة لوحدات قطاع الأعمال.



الشكل (4): نموذج لقياس الأداء التشغيلي في الوحدات غير الهادفة للربح
(إعداد الباحث)

10-2 أسلوب القياس المرجعي

يمثل القياس المرجعي أحد أساليب القطاع الخاص التي حازت على اهتمام كبير في الآونة الأخيرة من قبل القطاع الحكومي على وجه التحديد نتيجة لدوره كأداة لتحسين الأداء (Tillema)، (2007)، حيث ازداد اهتمام العديد من الدول بتطبيق هذا الأسلوب في القطاع الحكومي خلال العقد الماضي (Grace and Fenna)، (2013; and Fahlevi، 2015). وتأتى المملكة المتحدة في مقدمة هذا الاتجاه، فقد استخدمته في نهاية التسعينات لأغراض رقابة وتحسين الأداء على مستوى الحكومة المحلية ومنظمات الرعاية الصحية، كما استخدمته دول عديدة أخرى على مستوى العالم ومنها الولايات المتحدة الأمريكية، نيوزيلندا، هولندا، النرويج، الدنمارك، السويد، استراليا، وكندا (Siverbo، Grace and Fenna، 2014; and 2013). ويتناول الباحث فيما يلي مفهوم وأنواع القياس المرجعي وأهمية تطبيقه وجدوى تطبيقه في الوحدات غير الهادفة للربح

10-2-1 مفهوم القياس المرجعي

لا يوجد مفهوم متفق عليه لأسلوب القياس المرجعي. وقد تعددت المفاهيم التي قدمتها الدراسات السابقة لهذا الأسلوب، وان كانت تشترك في نفس الأفكار والجوهر. ولعل أكثر المفاهيم التي أشارت إليها الدراسات السابقة هو ذلك الذي قدمه (Camp 1989) بأن القياس المرجعي يشير إلى البحث عن أفضل ممارسات الصناعة التي تقود إلى أداء متميز (Anand and Kodali)، (2008). ووفقاً للمركز الأمريكي للإنتاجية والجودة فإن القياس المرجعي يمثل عملية تحسين الأداء من خلال التحديد والفهم (الدراسة والتحليل) والتوفيق المستمر للممارسات والعمليات الموجودة داخل وخارج المنظمة وتنفيذ النتائج. (Jain et al.،) (2008; and Zairi and Al-Mashari،) (2005). ويشير (Magd 2008) إلى أن المقصود بالقياس المرجعي هو تتبع المنظمات للأداء الأفضل من خلال التعلم من الممارسات الناجحة للشركات الأخرى. ويرى (Attiany 2014) أن القياس المرجعي يمثل عملية مستمرة لقياس منتجات، خدمات، وعمليات الشركة بالنسبة لأفضل المنافسين أو الشركات الأخرى الرائدة في الصناعة، كما أنه يعتبر عملية منتظمة للبحث عن أفضل الممارسات والأفكار المبتكرة والكفاءة التي تقود إلى التحسين المستمر. (Hong et al.،) (2012). وبالتالي فإن القياس المرجعي هو أداة استراتيجية لتقييم الأداء والتحسين المستمر فيه (Ahren،) (2009).

وتحليل المفاهيم المتعددة للقياس المرجعي يمكن تحديد عناصر رئيسية مشتركة تمثل أركاناً جوهرية لهذا الأسلوب يمكن إيجازها في الآتي: (Anand and Kodali،) (2012; and Magd، 2008; Hong et al.،) (2008).

- **الاستمرارية:** والمقصود هنا أنه يجب اعتبار القياس المرجعي عملية مستمرة وليس نشاط يتم إجرائه مرة واحدة، حيث ينبغي دمج القياس المرجعي ضمن دائرة التخطيط المنتظمة للشركة وضمن إدارة العمليات الرئيسية.

- **القياس:** ويشير إلى قياس مستويات الأداء الذاتي ومستويات الأداء الأخرى الخاصة بشركاء القياس المرجعي وذلك لإجراء المقارنات وتحديد فرص التحسين.
- **المقارنة:** وتعنى مقارنة مستويات الأداء والعمليات والممارسات.....
- **التعلم:** ويشير إلى التعلم من شركاء القياس المرجعي من أجل إدخال التحسين في المنظمة.
- **التحسين:** ويمثل الهدف النهائي من جميع دراسات القياس المرجعي.

10-2-2 أنواع القياس المرجعي

يمكن التمييز بين أنواع متعددة للقياس المرجعي تختلف في أهدافها وتتفاوت في نطاق تطبيقها بدرجة كبيرة. وتتحدد درجة ملائمة أي من هذه الأنواع على أساس العوامل الموقفية المحيطة باستخدامها وربما أهم هذه العوامل، في رأى الباحث، يتمثل في الأهداف المرجوة من التطبيق. من أجل ذلك قد يكون من الضروري التعرف على الأنواع المختلفة للقياس المرجعي وتحديد خصائص وأهداف كل منها.

ويمكن تصنيف الأنواع الرئيسية لأنشطة القياس المرجعي في مجموعتين، أولهما الأنواع التي يتم التمييز بينها على أساس الطرف المقارن به. وتشمل المجموعة الثانية أنواع القياس المرجعي المصنفة وفقاً لموضوع المقارنة أو القياس. وفيما يلي توضيح لهذه الأنواع.

أولاً: أنواع القياس المرجعي وفقاً للطرف المقارن به

يمكن التمييز بين أربعة أنواع رئيسية لأنشطة القياس المرجعي تختلف فيما بينها وفقاً لماهية أطراف أو شركاء القياس، وتشمل هذه الأنواع التالي:

أ- القياس المرجعي الداخلي

يشير القياس المرجعي الداخلي إلى المقارنة بين الأقسام أو الوحدات أو الفروع داخل نفس الشركة (Isoraite)، (2004). وهنا يُمثل الأداء المتميز لأي جزء من المنظمة نموذج يمكن لباقي المنظمة التعلم منه بغية تحقيق مثل هذا المستوى من

الأداء (Kozak and Nield)، (Moriarty and Smallman، 2001; and ، 2009). ويمكن تطبيق القياس المرجعي الداخلى بين منظمات القطاع الحكومى، حيث يتم التغلب على غياب قوى السوق من خلال المقارنة المنتظمة لأفضل الممارسات (Moriarty and Smallman، 2009). ويتميز القياس المرجعي الداخلى بسهولة الحصول على البيانات والمعلومات وغياب المشاكل المتعلقة بالثقة (Zairi and Al-Mashari، 2005) فضلاً عن التعامل مع شركاء لديهم نفس اللغة والثقافة والنظم (Kozak and Nield، 2001). إضافة إلى ذلك فإن نقل الممارسات فى إطار القياس المرجعي الداخلى يكون أكثر سهولة وفعالية نتيجة لوجود بنية تحتية واحدة (Panwar et al.، 2013). ورغم ذلك فإن هذا النوع من القياس المرجعي لا يكفل تحديد أفضل ممارسات الصناعة (Zairi and Al-Mashari، 2005).

ب- القياس المرجعي التنافسي

يشير القياس المرجعي التنافسي إلى المقارنة مع أفضل المنافسين المباشرين (Attiany، 2014; and Magd، 2008). وهذا النشاط يلى نشاط القياس المرجعي الداخلى، حيث يكون من الضروري تجميع وتحليل المعلومات الداخلية قبل مقارنتها مع البيانات الخارجية (Magd، 2008). ويعتبر القياس المرجعي التنافسي من أصعب أنواع القياس المرجعي نظراً لصعوبة الحصول على المعلومات من المنافسين المباشرين (Adetoro Adewunmi، 2016; Asrofah et al.، 2010; and Panwar et al.، 2013).

ج- القياس المرجعي الوظيفي

ينطوى القياس المرجعي الوظيفي على مقارنة العمليات أو الوظائف مع المنظمات غير المنافسة التى تنتمى إلى نفس الصناعة أو نفس المجال التكنولوجي (Isoraite، 2004; and Kozak and Nield، 2001)، حيث تكون المقارنات بين المنظمات التى تشترك فى بعض الخصائص التكنولوجية والسوقية ويقتصر التركيز على الوظائف المشتركة بين هذه المنظمات. وتتمثل أهم مزايا هذا النوع من

القياس المرجعي في سهولة تحديد شركاء للقياس إضافة إلى زيادة الاستعداد للتعاون ومشاركة المعلومات وذلك نتيجة لغياب المنافسة المباشرة (Gichinga and Isoraite, Mukulu, 2015; and Isoraite, Mukulu, 2004).

د- القياس المرجعي العام

يشير القياس المرجعي العام إلى المقارنة بالنسبة للأفضل بصرف النظر عن نوع الصناعة أو الأسواق (Attiany, Jain et al., 2014; and Jain et al., 2008). ويتيح هذا النوع من القياس المرجعي فرصة تحديد أفضل الممارسات المطبقة في أي صناعة ويزداد معه احتمال تحديد تكنولوجيا وممارسات جديدة (Isoraite, 2004)، ولذلك يُعتقد أنه أكثر أنواع القياس المرجعي فعالية (Gichinga and Mukulu, 2015; Magd, 2015; and Panwar et al., 2008). رغم ذلك فإن هذا النوع من القياس المرجعي يتطلب المزيد من الجهد الخلاق (Isoraite, 2004). كما يتطلب أيضاً إدراك كبير لكامل العملية محل الدراسة وفهم دقيق للإجراءات وربما لذلك يصعب تنفيذه في الممارسة العملية (Gichinga and Mukulu, 2015; and Magd, 2008).

ثانياً: أنواع القياس المرجعي وفقاً لموضوع القياس

تتضمن أنشطة القياس المرجعي على ثلاثة أنواع رئيسية يمكن التمييز بينها على أساس موضوع المقارنة أو موضوع القياس، فيما يمكن إيجازه في الآتي:

أ- القياس المرجعي للأداء

ينطوي القياس المرجعي للأداء على مقارنة مقاييس الأداء سواء المالية أو التشغيلية (Attiany, Isoraite, 2014; and Isoraite, 2004) بغرض تحديد مدى نجاح الشركة بالنسبة للشركات الأخرى وتقييم وضعها التنافسي (Jain et al., 2008; and Panwar et al., 2013). وبالتالي فإن هذا النوع من القياس المرجعي قد يساعد المنظمات في تحديد جوانب الأداء التي تحتاج إلى التحسين، غير أنه لا يتيح فرصة تعلم كيفية تحسين هذا الأداء (Gichinga and Mukulu, 2015).

ب- القياس المرجعي للعمليات

يختص هذا النوع من القياس المرجعي بالعمليات ونظم التشغيل (panwar et al.، 2013) وينطوي على مقارنة طرق وممارسات القيام بالعمليات والتعلم من الأفضل لكي يتم تحسين عمليات الشركة. وبذلك فإن القياس المرجعي للعمليات يتجاوز مجرد تحليل بيانات الأداء ويسعى إلى تحديد خصائص وتصميم العمليات، أى أفضل الممارسات، التي تكمن خلف الأداء الجيد للشركات الأخرى (Isoraite)، (2004).

ج- القياس المرجعي الاستراتيجي

يركز القياس المرجعي الاستراتيجي على مقارنة الخيارات والتفديرات الاستراتيجية (Attiany)، (2014; and Isoraite، 2004) لجمع المعلومات التي تفيد في تحسين التخطيط والوضع الاستراتيجي للشركة (Isoraite)، (2004). ويختص القياس المرجعي الاستراتيجي بتقييم الأمور الاستراتيجية وليس التشغيلية (Anand and Kodali)، (2008; and Panwar et al.، 2013) ويتم تنفيذه عند الحاجة إلى تغيير التوجه الاستراتيجي للشركة (Kyro and Finland)، (2003). ويُعد استخدام هذا النوع من القياس المرجعي منخفضاً بدرجة كبيرة (Attiany)، (2014).

10-2-3 أهمية تطبيق القياس المرجعي

اقترحت الدراسات السابقة كثيرًا من المنافع التي قد يحققها تطبيق أسلوب القياس المرجعي. ولعل أهم المنافع المتوقعة من تطبيق هذا الأسلوب ترتبط بدوره في تحسين عدد من المجالات والتي يمكن إيجازها في الآتي:

أ- تقييم الأداء

يمثل القياس المرجعي أداة هامة لتقييم الأداء (Elmuti and Kathawala)، (1997)، حيث يكون من الصعب تقييم أداء المنظمة حتى إذا تم قياسه (Gasperin et al.)، (2014). ذلك أن الأداء المجرد للشركة لا يحمل قيمة معلوماتية كبيرة والتي يمكن اكتسابها فقط عند المقارنة بأداء الشركات الأخرى (Prasnikar et al.)، (2005). من أجل ذلك يعتبر تقييم الأداء بموضوعية أحد

الأهداف الرئيسية لإجراء القياس المرجعي (Gasperin et al.، 2014)، إذ يوفر القياس المرجعي تقييماً مستقلاً للأداء من خلال قياس أداء المنظمات الأخرى والذي يوفر بدوره أساساً موضوعياً لتحديد أهداف كمية واقعية للأداء تمكن من تقييم الأداء النسبي للشركة. (Milosevic et al.، 2013). وفي هذا يرى الباحث أن تحديد مقاييس كمية على أساس أداء وحدات الأعمال، والتي يُفترض فيها الرشد الاقتصادي والكفاءة نتيجة للتوجه بهدف الربح، واستخدامها في قياس أداء الوحدات غير الهادفة للربح قد يساهم في تحسين أداء هذه الوحدات ليوازي المطبق في قطاع الأعمال، كما يساهم أيضاً في التغلب على بعض التحديات الرئيسية لقياس أداء هذه الوحدات وهي غياب الربح كهدف أساسي ومن ثم غياب الأساس الذي يمكن تقييم الأداء في النهاية بالنسبة له فضلاً عن توجه هذه الوحدات بأهداف عامة غير ملموسة غالباً ما يصعب قياسها كمياً وهو ما ينعكس في صعوبة وضع مستهدفات للأداء.

ب- التخطيط الاستراتيجي

يعتبر القياس المرجعي أداة جوهرية للتخطيط الاستراتيجي، فمن خلال مراجعة منتجات وأسعار وممارسات واستراتيجيات وخدمات المنافسين والشركات الأخرى يمكن للمديرين تصحيح أهداف واستراتيجيات وخطط الشركة بحيث تكون أكثر ملائمة. وبالتالي فإن القياس المرجعي يوفر بوصلة لعملية التخطيط الاستراتيجي، إذ يمكن تشبيهه عدم وجود نقاط مرجعية خارجية لتقييم وتصحيح استراتيجيات وخطط وأهداف المنظمة بالطيران في الظلام (Bogan and English، 1993). وبناءً على ذلك فإن الشركات تستطيع تحسين جودة اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط الاستراتيجي من خلال الاعتماد على المعلومات الإضافية التي يوفرها القياس المرجعي والتي تساعد بدورها في اتخاذ قرارات أكثر جودة بشأن تخطيط الأهداف الاستراتيجية واستراتيجيات تحقيق هذه الأهداف فضلاً عن تخطيط العمليات التي تستخدم في تنفيذ هذه الاستراتيجيات بنجاح. (Prasnikar et al.، 2005). وتحديداً فإن القياس المرجعي يساعد الشركات على تحديد مواطن القوة والضعف لديها مقارنة بالنموذج المثالي (Jetmarova، 2011; Joo et al.، 2011; ، 2011;

منطقاً لوضع استراتيجية جديدة للشركة (Jetmarova)، (2011). أضيف إلى ذلك أن القياس المرجعي يمثل في الأساس عملية لوضع الأهداف والاتجاهات (Camp)، (Voss et al. 1989; 1997)، حيث يوفر قياس أداء المنظمات أو الوحدات التنظيمية الأخرى أساساً موضوعياً لتحديد أهداف واقعية كمية للأداء (Milosevic et al. 2013). وفي هذا الصدد يوضح (Camp 1989) أن الهدف من القياس المرجعي هو وضع أهداف أكثر مصداقية، حيث يضيف القياس المرجعي شرعية على الأهداف والتوجهات من خلال استنادها على حقائق خارجية. وبالتالي يمثل القياس المرجعي بديلاً للطريقة التقليدية لوضع الأهداف والتي تعتمد على استقراء الممارسات والاتجاهات السابقة وعادة ما تفشل نتيجة لتغير البيئة الخارجية بوتيرة أسرع جوهرياً من المخطط له وهو ما يمكن تجنبه من خلال القياس المرجعي والذي يستلزم التركيز المستمر على البيئة الخارجية.

ج- الثقافة التنظيمية

قد يؤدي القياس المرجعي إلى إحداث تغيير هام في ثقافة المنظمة، فتصبح أكثر استعداداً للبحث عن فرص النمو خارج حدودها وداخلها (Elmuti and Kathawala، 1997; and Magd، 2008). وبالتالي يعزز هذا الأسلوب ظهور وتطور "ثقافة التعلم" عبر المنظمة (Zairi and Al-Mashari، 2005)، كما يخلق ثقافة تُولى أهمية كبيرة للتحسين المستمر من أجل تحقيق التميز (Dragolea and Cotirlea، 2009). من ناحية أخرى، يساعد القياس المرجعي في التغلب على الإحجام والتردد بشأن الأفكار المطورة خارج المنظمة. (Nazarko et al. 2009) والتغلب على مقاومة التغيير (Ginchinga and Mukulu، 2015). وتحديدًا فإنه من خلال استعارة طرق ثبت جدواها بالفعل، يقدم القياس المرجعي دليلاً على أن الأفكار التي لم يتم ابتكارها داخل الشركة يمكن أن تعمل بشكل جيد وهو ما يترتب عليه إقناع المشككين والتغلب على المقاومين للتغيير (Zairi and Al-Mashari، 2005).

د- تحسين الأداء

يهدف القياس المرجعي إلى تحقيق التميز في الأداء الكلي، أي التحسين المستمر في المنتجات والخدمات والمبيعات والأرباح وإدارة التكلفة إضافة إلى تحسين رضا العملاء ورضا العاملين ومقاييس النجاح المالية وغير المالية الأخرى (Bogan and English، 1993). ويعمل القياس المرجعي على بدء عملية التحسين من خلال وضع أهداف طموحة وفي نفس الوقت قابلة للتحقق وثبتت نجاحها بالفعل ثم التعلم من أفضل الشركات طرق تحسين العمليات والأداء (Kozak and Nield، 2001; and Voss et al.، 1997). وتتمثل الآلية التي يقود بها القياس المرجعي إلى تحسين الأداء في مساعدة الشركة على فهم مواطن القوة والضعف المتعلقة بالعمليات والأداء، حيث يسمح بكشف المناطق التي يلزم تحسينها وتحديد المشكلات المسؤولة عنها ثم تحديد أفضل الممارسات التي تقود إلى الأداء الأفضل وتبنيها أو توفيقها كيما تلائم المنظمة. (Gasperin et al.، 2014; and Voss et al.، 1997). وبالتالي فإن القياس المرجعي يعمل على توسيع قاعدة خبرات المنظمة من خلال اكتساب خبرات منظمات خارجية أو خبرات وحدات أخرى متميزة داخل نفس المنظمة. (Milosevic et al.، 2013).

10-2-4 جدوى تطبيق القياس المرجعي في الوحدات غير الهادفة للربح

قد يمثل تطبيق القياس المرجعي في الوحدات غير الهادفة للربح بديلاً لقوى السوق، حيث يؤدي تحديد المقاييس المرجعية، والتي توفر معلومات عن الأداء النسبي للمنظمات، إلى تحفيز المنافسة ومن ثم خلق ضغوط تدفع إلى تحسين الأداء. (Nazarko et al.، 2009; Ochrana et al.، 2015; and Tillema، 2010). وفي محاولات للتحقق من جدوى تطبيق هذا الأسلوب في الوحدات غير الهادفة للربح اتجهت العديد من الدراسات السابقة (Ammons، 2000; Gasperin، 2009; and Shoemaker، 2014; Huijben et al.، 2014; and Proulx، 2010 Sliteen et al.، 2011) إلى بحث واقع التطبيق العملي.

وفى هذا الصدد فقد استهدفت دراسة (Ammons 2000) تحديد مدى فعالية مشروع القياس المرجعي لولاية North Carolina والذي تم تطبيقه بين مقاطعات الولاية. وقد ركزت الدراسة على ثلاث حالات لمدن شاركت في المشروع. وبناءً على دراسة الحالات الثلاثة، اتضح أن المشاركين في الدراسة يعتقدون بوجود منفعة كبيرة للمشروع وأن هذه المنفعة تفوق تكاليفه، كما أفصح المشاركون في الدراسة عن عزمهم للاستمرار في قياس ومقارنة الأداء. وأوضحت نتائج الدراسة أن المعلومات التي وفرها القياس المرجعي للأداء تم الاعتماد عليها في إعداد الموازنات، كما ساهمت في تحسين قرارات تخصيص الموارد. إضافة إلى ذلك فقد كشفت المعلومات المرجعية عن وجود فرص لتحسين الإنتاجية والكفاءة نتج عنها تحقيق وفورات ضخمة في التكلفة.

كما استهدفت دراسة (Proulx 2010) بحث نتائج تطبيق مشروع للقياس المرجعي بين أقسام عشر جامعات بكندا. واعتمدت الدراسة على بيانات العام 2003-2004 كدراسة حالة لتوضيح نتائج التطبيق والاستخدامات المتعددة للبيانات الناتجة عن المشروع. وقد كشفت نتائج الدراسة أن مشروع تبادل البيانات بين أقسام الجامعات العشرة قد وفر مقاييساً مرجعية موثوق بها والتي تم استخدامها بطرق متنوعة وخلافة لأغراض التحسين والتخطيط، وتشمل أهم طرق استخدام هذه المقاييس التالي:

- تحديد المشكلات وتشخيص مواطن الضعف والقوة ووضع خطط لتحسين الجودة.
- دعم التقييم الدوري للأقسام الأكاديمية من خلال القياس المرجعي الداخلي بين أقسام الجامعة أو الخارجي مع أقسام الجامعات الأخرى.
- توفير المعلومات لتحديد طلبات الموازنة وإعادة تخصيص الموارد لتلبية احتياجات وتوقعات الأقسام بشكل أفضل أو لتبرير الاستثمارات المالية.
- تأمين الحصول على الأموال من الإدارات الجامعية أو مؤسسات التمويل الخارجية.

- المساعدة فى التخطيط الاستراتيجى والتشغلى للأقسام عن طريق مساعدة الأقسام فى تحديد استراتيجياتهم ووضع الأهداف والمستهدفات لأغراض التخطيط وعمليات إعداد الموازنة.
- تحديد المجالات التى تحتاج إلى مزيد من البحث والقياس المرجعى.
- تقديم تقارير المسائلة الداخلية والخارجية.

وفى هذا السياق فقد طور (Gasperin et al. (2014 نموذج للقياس المرجعى يركز على مقارنة كفاءة التكلفة بين المرافق العامة لتوفير مياه الشرب على مستوى المقاطعات فى سلوفينيا، وذلك لتلبية احتياجات معلوماتية معينة لأحد موفرى المياه (جهة حكومية) فى مقاطعة Gorenjka. واشتملت عينة الدراسة على 31 مقاطعة تم تحديدها على حسب توافر البيانات. وقد توصلت الدراسة إلى أن موفر الخدمة فى مقاطعة Gorenjka يتميز بكفاءة تكلفة توفير مياه الشرب، حيث ظهرت النسب الاقتصادية لتلك المقاطعة أقل من متوسط اجمالى العينة، كما أوضحت نتائج الدراسة أن المعلومات التى وفرها نموذج القياس المرجعى سوف يتم استخدامها لأغراض التخطيط الاستراتيجى والمسائلة العامة.

من ناحية أخرى فقد ركزت مجموعة من الدراسات (Eden and Lay، 2009; and Sliteen et al.، 2014; Shoemaker،1998; Huijben et al.، 2011) على دور القياس المرجعى كأداة لتخفيض وإدارة التكاليف فى الوحدات غير الهادفة للربح. واهتمت بعض هذه الدراسات (Eden and Lay، 1998; Shoemaker، 2009; and Sliteen et al.، 2011) بتطبيق القياس المرجعى لتخفيض تكاليف المستشفيات على وجه التحديد، حيث تواجه تحد كبير يتعلق بترشيد التكلفة والتى من المتوقع أن تزداد بشكل جوهري. وقد أوجد ذلك اهتمامًا كبيرًا بأداء هذه الخدمات والبحث عن الممارسات التى تقود إلى الأداء المتميز ومنها القياس المرجعى.

وفى هذا فقد استهدفت دراسة Shoemaker (2009) توضيح كيفية تطبيق القياس المرجعي لتكاليف الرعاية الصحية للمجموعات متشابهة التشخيص (Diagnosis- Related Groups) وذلك بين عينة من المستشفيات غير الهادفة للربح فى الولايات المتحدة. وعرضت الدراسة أمثلة لتكاليف الرعاية الصحية لكل تشخيص فى أربعة من المستشفيات. وأوضحت الدراسة أنه يمكن الاعتماد على هذه البيانات فى إجراء تحليل مرجعي للتكلفة بين المستشفيات، وأنه فى حالة وجود فروق جوهرية فى التكاليف بين المستشفيات المشابهة، يمكن اتخاذ خطوات نحو تحسين التكاليف والكفاءة.

وفى دراسة Sliteen et al. (2011) اقتصر الاهتمام على قياس بعض أنواع التكاليف مرجعيًا، حيث استهدفت الدراسة بحث مدى إمكانية تطوير مقاييس مرجعية لتقييم التكاليف التشغيلية (تكاليف الأجور والمرافق) وتكاليف الصيانة بين عينة من المستشفيات الحكومية فى فرنسا. واعتمدت الدراسة فى جمع البيانات على قواعد بيانات المستشفيات إضافة إلى المقابلات الشخصية وقوائم الاستقصاء. وقد أوضحت نتائج الدراسة أن المقاييس المرجعية لأنواع التكاليف تلك يمكن الاعتماد عليها فى تحديد الممارسات التى يجب تغييرها من أجل تحسين الكفاءة التشغيلية.

كما اتجهت دراسة Huijben et al. (2014) إلى استخدام القياس المرجعي فى إدارة التكاليف الإضافية فى المنظمات الحكومية ومنظمات القطاع الثالث. ووفقًا للدراسة يعتبر قياس ومقارنة التكاليف الإضافية خطوات جوهرية فى إدارة هذه التكاليف. وبناءً على ذلك فقد استهدفت الدراسة تقديم طريقة واضحة لقياس ومقارنة التكاليف الإضافية وتوضيح دور القياس المرجعي للتكاليف الإضافية فى مساعدة المنظمات على فهم وموازنة تكاليف ومنافع وظائفها الإضافية. واعتمدت الدراسة فى ذلك على دراسة ميدانية تمثل مشروع للقياس المرجعي للتكاليف الإضافية بدأ فى عام 2001 وبلغ عدد المنظمات المشاركة فيه ما يقرب من 1500 منظمة فى عام 2012. وقد خلصت الدراسة إلى أن المدخل الذى طورته، والمتعلق

باستخدام القياس المرجعي لأغراض إدارة التكاليف الإضافية، يؤدي بالفعل إلى تحسين عملية صنع القرار في المنظمات، حيث يؤدي إلى استناد المناقشات المتعلقة بالوظائف الإضافية على أرقام واقعية وعلى أسباب الاختلافات في التكاليف الإضافية مقارنة بالمنظمات الأخرى. إضافة إلى ذلك، فقد أشارت الدراسة إلى أن هناك عدد متزايد من المنظمات تستند حاليًا في قراراتها على أرقام القياس المرجعي، كما أن العديد من المنظمات قد دمجت المدخل الذي طورته الدراسة في عملية التخطيط والرقابة. وعلى سبيل المثال فقد استخدمت الحكومة الهولندية المركزية هذا المدخل في تحديد مستويات تمويل المخرجات لعدد من الجامعات.

وفي هذا الصدد أيضًا، فقد ركزت دراسة (De Korne et al.، 2012) على تقييم مشروع للقياس المرجعي للكفاءة شاركت فيه مجموعة من المستشفيات في الولايات المتحدة. وقد اعتمدت الدراسة على تحليل بيانات للعام المالي 2009 لعشر من المستشفيات المشاركة في المشروع. وقد أظهرت نتائج الدراسة أنه بالرغم من عدم تطبيق المستشفيات المشاركة لشروط القياس المرجعي التي حددتها الدراسات السابقة، إلا أن المشروع قد حقق نتائج مرضية بالنسبة للمشاركين من حيث التعلم من الآخرين، حيث كشف القياس المرجعي لمقاييس الكفاءة عن فجوات جوهرية في الأداء بين المستشفيات بالنسبة لتكاليف الأجور والمواد المستخدمة في العمليات الجراحية وغيرها. وقد أدى ذلك إلى مناقشات بين المشاركين حول أسباب الكفاءة. من ناحية أخرى فقد انتقد (De Korne et al.، 2012) التركيز على القياس المرجعي للكفاءة فقط، حيث أن التركيز على تخفيض التكلفة دون الأخذ في الاعتبار مقاييس الجودة قد يحد من جهود التحسين.

وفي حين اتجهت الحكومات إلى قياس الأداء مرجعيًا، فإن المقارنات عادة ما تكون مع حكومات أخرى لها نفس الحجم. وهنا تجدر الإشارة إلى أن القياس المرجعي الموجه بالجودة يتطلب عدم الاقتصار على البحث عن أفضل الممارسات والأداء بين المنظمات الحكومية فقط ولكن بين منظمات القطاع الخاص أيضًا. وقد

يخلق هذا تحديات للحكومات نتيجة لعدم توافق المقاييس والخدمات بسهولة مع القطاع الخاص، ومع ذلك يبقى مثل هذا القياس المرجعي ممكنًا وذلك بالنسبة لمدى واسع من الأنشطة، كما أنه يمكن أن يحقق نتائج جوهرية. وتوجد بعض التجارب الناجحة لتطبيق القياس المرجعي بين القطاع الحكومي وشركات القطاع الخاص في الولايات المتحدة، كما تم تطبيقه أيضًا في استراليا وهو ما نتج عنه وفورات ضخمة في التكلفة (Kline)، (2003). وتهدف هذه المحاولات إلى تحسين معايير الأداء، من حيث الكفاءة الاقتصادية والمخرجات، للقطاع الذى لا يستهدف الربح، وخاصة القطاع الحكومي، لتوازي المطبق فى القطاع الخاص (Zhonghua)، and Ye، (2012)، والذى يُفترض فيه الرشد الاقتصادي نتيجة لتوجهه بهدف الربح ومن ثم تركيزه جوهرياً على كفاءة استخدام الموارد فى إطار تلبية احتياجات العملاء (Euske)، (2003; and Magd، (2003). وفى هذا يشير (Kyro (2003 إلى أن تطبيق القياس المرجعي داخليًا بين الوحدات الحكومية قد يؤدي إلى نسخ غير مجد لممارسات متقدمة.

أما على مستوى محاولات الدراسات السابقة لتطبيق القياس المرجعي بين الوحدات غير الهادفة للربح وبين وحدات القطاع الخاص، وهى محدودة، فقد اقتصر على مجرد مقارنة الكفاءة النسبية لنوعى الوحدات بهدف تحديد أيهما أكثر كفاءة وليس بهدف التعلم ومحاولة التحسين والذى يمثل جوهر القياس المرجعي للأداء. وفى هذا الصدد يمكن الإشارة إلى دراسة Lannier and Procher (2014) والتي استهدفت تطبيق أسلوب القياس المرجعي بين مرافق المياه التى تديرها السلطات المحلية والمرافق التى يديرها متعهد من القطاع الخاص، وذلك لتقييم الكفاءة الفنية النسبية لموفرى المياه من القطاع الخاص والحكومي. واشتملت عينة الدراسة على 177 شركة فى قطاع توفير المياه بفرنسا. وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود اختلافات كبيرة فى الكفاءة بين نوعى الوحدات بما يترك مجالاً لتوفير التكاليف أو تخفيض الأسعار.

وتأسيساً على ما تقدم يخلص الباحث إلى أن الدراسات التطبيقية السابقة قد توصلت إلى وجود العديد من المنافع الجوهرية التي تنتج عن تطبيق القياس المرجعي فى الوحدات غير الهادفة للربح، حيث أظهرت النتائج أن القياس المرجعي يوفر معلومات موضوعية تستخدم فى وضع الأهداف والمستهدفات وتقييم الأداء، كما يؤدى إلى الكشف عن فرص تحسين الأداء ومن ثم تحسين الكفاءة والإنتاجية وتحقيق وفورات كبيرة فى التكلفة. إضافة إلى ذلك يمثل القياس المرجعي للتكاليف أداة هامة لتخفيض وإدارة التكاليف فى الوحدات غير الهادفة للربح. من ناحية أخرى، فإن القياس المرجعي لأداء الوحدات غير الهادفة للربح يوفر معلومات تخدم أغراض التخطيط الاستراتيجي وإعداد الموازنات والمساءلة العامة. إضافة إلى ذلك تشير الدراسات السابقة إلى أن تطبيق القياس المرجعي فى الوحدات غير الهادفة للربح يقتضى البحث عن أفضل الممارسات بين وحدات قطاع الأعمال وذلك لتجنب نسخ الممارسات المتقدمة التى عادة ما يتم استخدامها فى الوحدات غير الهادفة للربح ورفع معايير أداء هذه الوحدات لتتوازي المطبق فى قطاع الأعمال والذي يتسم بالكفاءة والرشد الاقتصادي. وقد بينت نتائج تطبيق مثل هذا النوع من القياس المرجعي نتائج مجدية.

11- خلاصة وتوصيات البحث

استهدف هذا البحث تقييم جدوى استخدام مقاييس أداء وحدات الأعمال فى قياس الأداء التشغيلي للوحدات غير الهادفة للربح. من أجل ذلك تم تحليل أوجه التشابه بين وحدات الأعمال والوحدات غير الهادفة للربح. وقد اتضح وجود العديد من أوجه التشابه بين كلا النوعين من الوحدات، خاصة عند المستوى التشغيلي، بما يسمح بتبادل الأفكار والأدوات والأساليب. وبناءً على ذلك تم الاعتماد على أطر قياس الأداء المعدة للتطبيق فى قطاع الأعمال لتطوير نموذج لقياس الأداء التشغيلي للوحدات غير الهادفة للربح مرجعياً بالنسبة لأداء وحدات الأعمال. وفى هذا الصدد توصل البحث من خلال استقراء الدراسات السابقة، على المستوى النظري، إلى أن تطبيق القياس المرجعي فى الوحدات غير الهادفة للربح قد يحقق منافع جوهرية،

حيث يساهم في تحسين أداء هذه الوحدات ويوفر معلومات تمثل أساساً موضوعياً لتقييم الأداء، كما يساعد في تحسين عملية التخطيط الاستراتيجي ونشر ثقافة التعلم عبر المنظمة. وقد أكد تحليل نتائج الدراسات التطبيقية السابقة على جدوى تطبيق القياس المرجعي في الوحدات غير الهادفة للربح. وأظهرت النتائج أن تطبيق هذا الأسلوب في الوحدات غير الهادفة للربح قد نتج عنه تحسين الكفاءة والإنتاجية وتحقيق وفورات في التكلفة، كما أشارت النتائج إلى أهمية دور القياس المرجعي في إدارة التكلفة والتخطيط الاستراتيجي وإعداد الموازنات وتقارير المساءلة العامة. من ناحية أخرى، اتضح أن القياس المرجعي يتطلب عدم الاقتصار على البحث عن أفضل الممارسات والأداء بين الوحدات غير الهادفة للربح والاتجاه إلى البحث عن أفضل الممارسات في قطاع الأعمال، خاصة وأنه عادة ما تطبق الوحدات غير الهادفة للربح ممارسات متقدمة. إضافة إلى ذلك، تبين أن استخدام مقاييس أداء قطاع الأعمال قد يؤدي إلى تحسين معايير أداء الوحدات غير الهادفة للربح ليوافق المطبق في قطاع الأعمال، والذي يفترض فيه الرشد الاقتصادي نتيجة لتوجهه بهدف الربح ومن ثم تركيزه جوهرياً على كفاءة استخدام الموارد، كما يساهم أيضاً في توفير مقاييس كمية للأداء، والتي تتسم بالكفاءة، تفيد في قياس وتقييم أداء الوحدات غير الهادفة للربح ووضع أهداف ومستهدفات طموحة، ويمكن تحقيقها، لأداء هذه الوحدات، ومن ثم التغلب على بعض التحديات الرئيسية لقياس أداء الوحدات غير الهادفة للربح.

وبناءً على نتائج البحث، يوصى الباحث بالآتي:

أولاً: في ظل الأزمة الاقتصادية التي تشهدها مصر في الوقت الراهن، ومع وجود مؤشرات على عدم كفاءة استخدام الموارد في الوحدات غير الهادفة للربح، وخاصة الحكومية منها، يوصى الباحث بضرورة تطبيق هذه الوحدات لنموذج قياس الأداء المقترح في هذا البحث وتحديد مقاييس تشغيلية كمية على أساس أداء وحدات الأعمال واستخدامها في قياس وتقييم أداء الوحدات غير الهادفة للربح، كما يوصى

الباحث بعدم الاقتصار على مجرد مقارنة مقاييس الأداء بين نوعى الوحدات والسعى إلى محاولة تبنى وتوفيق ممارسات وحدات الأعمال التى تقود إلى الأداء الأفضل. وقد يُفيد ذلك فى تحسين أبعاد الأداء فى الوحدات غير الهادفة للربح وخاصة تحسين كفاءة استخدام الموارد.

ثانياً: ضرورة توجه الحكومة المصرية إلى استخدام معلومات الأداء فى قرارات تخصيص الموارد والتحول من مدخل موازنة الاعتمادات وتطبيق موازنات الأداء وهو ما يؤدي إلى تحسين كفاءة وفعالية تقديم الخدمات العامة.

ثالثاً: يوصى الباحث بتبنى الوحدات غير الهادفة للربح، وخاصة الوحدات الحكومية، لمبادئ الإدارة العامة الجديدة والتى تركز على تقديم الرشد الاقتصادى والكفاءة كمبادئ عامة فى الوحدات الحكومية وتقليص الاختلافات بين هذه الوحدات وبين وحدات الأعمال بما يتيح مجالاً أكبر لنقل ممارسات وأفكار وأساليب القطاع الخاص إلى القطاع الذى لا يستهدف الربح.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- الجمال، محمد رشيد، 2010. المحاسبة الحكومية. قسم المحاسبة-كلية التجارة جامعة الاسكندرية.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Acar، W.، Aupperle، K. E.، & Lowy، R. M. (2001). An empirical exploration of measures of social responsibility across the spectrum of organizational types. The International Journal of Organizational Analysis، 9(1)، 26-57.

- Adcroft، A.، & Willis، R. (2005). The (un) intended outcome of public sector performance measurement. International Journal of Public Sector Management، 18(5)، 386-400.

- Adetoro Adewunmi، Y.، Adetoro Adewunmi، Y.، Damilola Ajayi، O.، & Damilola Ajayi، O. (2016). Attitudes of Nigerian facilities management professionals to the benefits of benchmarking. Facilities، 34(7/8)، 468-492.

- Ahrén، T.، & Parida، A. (2009). Maintenance performance indicators (MPIs) for benchmarking the railway infrastructure: a case study. Benchmarking: An International Journal، 16(2)، 247-258.

- Ammons، D. N. (2000). Benchmarking as a performance management tool: Experiences among municipalities in North Carolina. Journal of Public Budgeting، Accounting & Financial Management، 12(1)، 106-124.

- Anand، G.، & Kodali، R. (2008). Benchmarking the benchmarking models. Benchmarking: An International Journal، 15(3)، 257-291.

- Attiany، M. S. (2014). Competitive advantage through benchmarking: field study of industrial companies listed in

Amman stock exchange. *Journal of business studies quarterly*, 5(4),41-51.

- Baruch, Y., & Ramalho, N. (2006). Communalities and distinctions in the measurement of organizational performance and effectiveness across for-profit and nonprofit sectors. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 35(1), 39-65.

- Bischoff, I., & Blaeschke, F. (2015). Performance Budgeting: Incentives and Social Waste from Window-Dressing. *Journal of Public Administration Research and Theory*, muv013,1-24.

- Boyne, G. A. (2002). Public and private management: what's the difference? *Journal of management studies*, 39(1), 97-122.

- Bogan, C. E., & English, M. J. (1993). Benchmarking: a wakeup call for board members (and CEOs too). *Planning Review*, 21(4), 28-33.

- Brignall, T. J., Fitzgerald, L., Johnston, R., & Silvestro, R. (1991). Performance measurement in service businesses. *Management Accounting*, 69(10), 34-36.

- Brignall, S., & Modell, S. (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'. *Management accounting research*, 11(3), 281-306.

- Camp, R. C., (1989). *Benchmarking: the search for industry best practices that lead to superior performance*. ASQC Quality Press, Milwaukee, WI.

- Connolly, C., & Hyndman, N. (2003). *Performance reporting by UK charities: Approaches, difficulties and current practice*. Institute of Chartered Accountants of Scotland.

- Cross, K. F., & Lynch, R. L. (1992). For good measure. *CMA magazine*, 66(3), 20-23.

- de Korne, D. F., van Wijngaarden, J. D., Sol, K. J., Betz, R., Thomas, R. C., Schein, O. D., & Klazinga, N. S. (2012). Hospital benchmarking: Are US eye hospitals ready?. *Health care management review*, 37(2), 187-198.
- Di Meglio, G., Stare, M., Maroto, A., & Rubalcaba, L. (2010). Public services in the enlarged EU: An assessment of performance and efficiency. *Proceedings of RESER2010*, Goteborg, Sweden.
- Diana, M. I. H. A. I. U. (2014). Measuring Performance in the Public Sector: Between Necessity and Difficulty. *Studies in Business and Economics*, 9(2), 40-50.
- Dragolea, L., & Cotîrlea, D. (2009). Benchmarking-a valid strategy for the long term?. *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 11(2), 813.
- Eden, R., Lay, C., Llewellyn, S., & Paton, D. (1998). Benchmarking on costs in healthcare. *Management Accounting-London*, 76, 28-33.
- Elmuti, D., & Kathawala, Y. (1997). An overview of benchmarking process: a tool for continuous improvement and competitive advantage. *Benchmarking for Quality Management & Technology*, 4(4), 229-243.
- Euske, K. J. (2003). Public, private, not-for-profit: everybody is unique?. *Measuring Business Excellence*, 7(4), 5-11.
- Euske, K. J., & Malina, M. A. (2014). Transfer of performance measurement system innovations across economic sectors. In *Advances in Management Accounting* (pp. 25-42).
- Gajda-Lupke, O. (2009). Performance measurement methods in the public sector. *Poznan University of economics review*, 9(1), 67-88.
- Gasperin, B., Znidarsic, A., & Novak, A. (2014). Cost-efficiency of Drinking Water Supply: Benchmarking Case Study

from Slovenia. *Lex Localis – Journal Of Local Self - Government*, 12(3), 671-694.

- Gichinga, L. W., & Mukulu, E. (2015). The use of benchmarking practices in achieving competitive advantage in Kenyan universities *International journal of Management research and Business Strategy*, 4(2), 99- 119.

- Grace, C., & Fenna, A. (2013). Comparing for improvement: recent developments in benchmarking. *Public Money & Management*, 33(4), 235-240.

- Greiling, D. (2005). Performance measurement in the public sector: the German experience. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 54(7), 551-567.

- Heckl, D., & Moormann, J. (2010). Process performance management. In *Handbook on Business Process Management 2*. Springer Berlin Heidelberg, 15-135.

- Hodge, M. M., & Piccolo, R. F. (2005). Funding source, board involvement techniques, and financial vulnerability in nonprofit organizations: A test of resource dependence. *Nonprofit Management and Leadership*, 16(2), 171-190.

- Holzer, M., & Yang, K. (2004). Performance measurement and improvement: An assessment of the state of the art. *International Review of Administrative Sciences*, 70(1), 15-31.

- Hornungová, J. (2014). Development of Concepts and Models of Performance Evaluation from the 19th Century to the Present. *Danube*, 5(2), 143-154.

- Huijben, M., Geurtsen, A., & van Helden, J. (2014). Managing overhead in public sector organizations through benchmarking. *Public Money & Management*, 34(1), 27-34.

- Hvidman, U., & Andersen, S. C. (2013). The impact of performance management in public and private

organizations. *Journal of Public Administration Research and Theory*, mut019.

- Hong, P., Hong, S. W., Jungbae Roh, J., & Park, K. (2012). Evolving benchmarking practices: a review for research perspectives. *Benchmarking: An International Journal*, 19(4/5), 444-462.

- Hyndman, N., & McGeough, F. (2008). NPM and performance measurement: A comparative study of the public sectors in Ireland and The UK. *Irish Accounting Review*, 15(2), 29-57.

- Išoraite, M. (2004). Benchmarking methodology in a transport sector. *Transport*, 19(6), 269-275.

- Jääskeläinen, A., & Laihonen, H. (2014a). A strategy framework for performance measurement in the public sector. *Public Money & Management*, 34(5), 355-362.

- Jääskeläinen, A., Laihonen, H., & Lönnqvist, A. (2014). Distinctive features of service performance measurement. *International Journal of Operations & Production Management*, 34(12), 1466-1486.

- Jääskeläinen, A., & Sillanpää, V. (2013). Overcoming challenges in the implementation of performance measurement: Case studies in public welfare services. *International Journal of Public Sector Management*, 26(6), 440-454.

- Jain, R., Yadav, O. P., & Pal Singh Rathore, A. (2008). The propagation of benchmarking concepts in Indian manufacturing industry. *Benchmarking: An International Journal*, 15(1), 101-117.

- Jansen, P. E. (2004). Performance measurement in governmental organizations: a contingent approach to measurement and management control. *Managerial Finance*, 30(8), 54-68.

- Jarrar, Y., & Schiuma, G. (2007). Measuring performance in the public sector: challenges and trends. *Measuring Business Excellence*, 11(4), 4-8.
- Jetmarová, B. (2011). Benchmarking: methods of raising company efficiency by learning from the best-in-class. *E+M Ekonomie A management*, 1/2011, 83-95.
- Joo, S. J., Nixon, D., & Stoeberl, P. A. (2011). Benchmarking with data envelopment analysis: a return on asset perspective. *Benchmarking: An International Journal*, 18(4), 529-542.
- Kaplan, R. S. (2001). Strategic performance measurement and management in nonprofit organizations. *Nonprofit management and Leadership*, 11(3), 353-370.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, 74 (January–February), 75–85.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part I. *Accounting horizons*, 15(1), 87-104.
- Kaplan, R., & Norton, D.P. (1992). The balanced scorecard – measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71–79.
- Kline, J. J. (2003). Activity-based costing and benchmarking: A tandem for quality-oriented governments. *The Journal of Government Financial Management*, 52(3), 50 -54.
- Kozak, M., & Nield, K. (2001). An overview of benchmarking literature: its strengths and weaknesses. *Journal of Quality Assurance in Hospitality & Tourism*, 2(3-4), 7-23.
- Kyrö, P. (2003). Revising the concept and forms of benchmarking. *Benchmarking: An International Journal*, 10(3), 210-225.

- Laing, A. (2003). Marketing in the public sector: Towards a typology of public services. *Marketing Theory*, 3(4), 427-445.
- Lannier, A. L., & Porcher, S. (2014). Efficiency in the public and private French water utilities: prospects for benchmarking. *Applied Economics*, 46(5), 556-572.
- Lu, Y., & Willoughby, K. G. (2009). Modeling Performance Budgeting in the States: What Matters to the Integration of Performance with Budgeting. Paper presented at the 2009 ABFM Conference in Washington.
- Lye, J. M. (2006). Performance measurement in the public sector: a clarification and agenda for research. *Australian Accounting Review*, 16(39), 25-33.
- Magd, H., & Curry, A. (2003). Benchmarking: achieving best value in public-sector organisations. *Benchmarking: An International Journal*, 10(3), 261-286.
- Magd, H. A. (2008). Understanding benchmarking in Egyptian organizations: an empirical analysis. *Benchmarking: An International Journal*, 15(6), 742-764.
- Martí, C. (2013). Performance budgeting and accrual budgeting: a study of the United Kingdom, Australia, and New Zealand. *Public Performance & Management Review*, 37(1), 33-58.
- Micheli, P., & Kennerley*, M. (2005). Performance measurement frameworks in public and non-profit sectors. *Production Planning & Control*, 16(2), 125-134.
- Milosevic, D., Djuric, M., Filipovic, J., & Ristic, S. (2013). Benchmarking as a quality management tool in public administration. *Engineering Economics*, 24(4), 364-372.

- Moriarty, J. P., & Smallman, C. (2009). En route to a theory of benchmarking. *Benchmarking: An International Journal*, 16(4), 484-503.
- Morrison, L. D. (2016). Literature Review: Measuring and Assessing Organizational Performance for Non-Profits, Contextually Sensitive Standards and Measures for the Non-Profit Organization. In *Governance and Performance in Public and Non-Profit Organizations* (pp. 233-256). Emerald Group Publishing Limited.
- Moxham, C. (2009). Performance measurement: Examining the applicability of the existing body of knowledge to nonprofit organisations. *International Journal of Operations & Production Management*, 29(7), 740-763.
- Moxham, C. (2010). Help or hindrance? Examining the role of performance measurement in UK nonprofit organizations. *Public Performance & Management Review*, 33(3), 342-354.
- Moxham, C. (2014). Understanding third sector performance measurement system design: a literature review. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 63(6), 704-726.
- Nazarko, J., Anna Kuźmicz, K., Szubzda- Prutis, E., & Urban, J. (2009). The general concept of benchmarking and its application in higher education in Europe. *Higher Education in Europe*, 34(3-4), 497-510.
- Neely, A., Mills, J., Platts, K., Richards, H., Gregory, M., Bourne, M., & Kennerley, M. (2000). Performance measurement system design: developing and testing a process-based approach. *International Journal of Operations & Production Management*, 20(10), 1119-1145.
- Ochrana, F., Plaček, M., & Půček, M. (2015). Benchmarking as a Substitute for the Market Mechanism: Empirical Evidence

for the Czech Republic. *Procedia Economics and Finance*, 30, 606-612.

- Panwar, A., Nepal, B., Jain, R., & Prakash Yadav, O. (2013). Implementation of benchmarking concepts in Indian automobile industry—an empirical study. *Benchmarking: An International Journal*, 20(6), 777-804.

- Parker, D., Waller, K., & Xu, H. (2013). Private and public services: productivity and performance migration. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 62(6), 652-664.

- Pevcin, P. (2011). Cross-national variations in the importance of the non-profit sector. *Croat. & Comp. Pub. Admin.* 11, 147-172.

- Poister, T. H. (2003). *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*. John Wiley & Sons.

- Pollanen, R. M. (2005). Performance measurement in municipalities: Empirical evidence in Canadian context. *International Journal of Public Sector Management*, 18(1), 4-24.

- Prašnikar, J., Debeljak, Ž., & Ahčan, A. (2005). Benchmarking as a tool of strategic management. *Total Quality Management and Business Excellence*, 16(2), 257-275.

- Proulx, R. (2010). Benchmarking 10 Major Canadian Universities at the Divisional Level: A Powerful Tool for Strategic Decision Making. *Planning for Higher Education*, 38(4), 20-34.

- Rantanen, H., Kulmala, H. I., Lönnqvist, A., & Kujansivu, P. (2007). Performance measurement systems in the Finnish public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 20(5), 415-433.

- Salamon, L. M., & Anheier, H. K. (1992). In search of the non-profit sector. I: The question of definitions. *Voluntas*:

International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations, 3(2), 125-151.

- Saunila, M., Ukko, J., Rusila, P., & Rantanen, H. (2012). Challenges of performance measurement and management in public healthcare services. *World Review of Entrepreneurship, Management and Sustainable Development*, 8 (2), 181-195.

- Shoemaker, W. (2009). Benchmarking tools for reducing costs of care: in the face of the nation's economic challenges, hospitals are under increasing pressure to reduce costs. Benchmarking is key to achieving that goal. *Healthcare Financial Management*, 63(4), 54-63.

- Siti-Nabiha, A. K. (2011). An analysis of the performance measurement frameworks for the public sector. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 3(2), 127-139.

- Siverbo, S. (2014). The Implementation and Use of Benchmarking in Local Government: A Case Study of the Translation of a Management Accounting Innovation. *Financial Accountability & Management*, 30(2), 121-149.

- Sliteen, S., Boussabaine, H., & Catarina, O. (2011). Benchmarking operation and maintenance costs of French healthcare facilities. *Journal of Facilities Management*, 9(4), 266-281.

- Sole, F. (2009). A management model and factors driving performance in public organizations. *Measuring Business Excellence*, 13(4), 3-11.

- Speklé, R. F., & Verbeeten, F. H. (2014). The use of performance measurement systems in the public sector: effects on performance. *Management Accounting Research*, 25(2), 131-146.

- Sriteska, M., & Spickova, M. (2012). Review and comparison of performance measurement systems. *Journal of Organizational Management Studies*, 1-13.
- Tillema, S. (2007). Public sector organizations' use of benchmarking information for performance improvement: theoretical analysis and explorative case studies in Dutch water boards. *Public Performance & Management Review*, 30(4), 496-520.
- Tillema, S. (2010). Public sector benchmarking and performance improvement: what is the link and can it be improved?. *Public Money & Management*, 30(1), 69-75.
- Voss, Christopher A., Pär Åhlström, and Kate Blackmon. "Benchmarking and operational performance: some empirical results." *International Journal of Operations & Production Management* 17.10 (1997): 1046-1058.
- Wynn-Williams, K. L. H. (2005). Performance assessment and benchmarking in the public sector: An example from New Zealand. *Benchmarking: An International Journal*, 12(5), 482-492.
- Yadav, N., & Sagar, M. (2013). Performance measurement and management frameworks: Research trends of the last two decades. *Business Process Management Journal*, 19(6), 947-971.
- Zhonghua, C., & Ye, W. (2012). Research Frontiers in Public Sector Performance Measurement. *Physics Procedia*, 25, 793-799.
- Zairi, M., & Al-Mashari, M. (2005). The role of benchmarking in best practice management and knowledge sharing. *Journal of Computer Information Systems*, 45(4).

