

إطار مقترح للتكامل بين نظامي قياس الأداء المتوازن (BSC) و التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) بهدف زيادة فاعلية نظام تخطيط موارد المنشأة (ERP).

الدكتور / مفتاح محمد الحمروني

كلية الاقتصاد والتجارة / جامعة الزيتونة

الملخص :

تناول الدراسة كلا من نظام *BSC* ونظام *TDABC* ونظام *ERP* وعملت الدراسة على التعريف بهذه الانظمة وبيان اهمية هذه الانظمة لإدارة المنشأة، حيث هدفت الدراسة إلى محاولة تقديم إطار محاسبي مقترح لتحقيق التكامل بين نظامي *BSC*، *TDABC* بهدف تحسين فاعلية نظام تخطيط موارد المنشأة وبيان الدور الذي يؤديه هذا التكامل في زيادة فاعلية نظام تخطيط موارد المنشأة، وتوصلت الدراسة الى ان التكامل والربط بين نظامي *TDABC* و *BSC* يعمل على زيادة فاعلية نظام *ERP* وذلك من خلال المعلومات التي توفرها هذه الانظمة وأوصت الدراسة بضرورة تبني نظم المحاسبة الادارية الحديثة في المنشآت الصناعية والعمل على تكامل هذه الانظمة، حيث يساهم التكامل في توفير المعلومات اللازمة للإدارة وتحسين ادائها وتدعيم مركزها التنافسي بصورة افضل فيما لو تم تطبيق كل نظام بصورة منفردة. الكلمات المفتاحية : بطاقة الاداء المتوازن ، التكلفة على اساس النشاط ، تخطيط موارد المنشأة .

Abstract

The study examined the BSC system, TDABC system and ERP system. The study aimed at introducing these systems and indicating the importance of these systems for the management of the establishment. The study aimed at presenting a proposed accounting framework for the integration of the BSC and TDABC systems in order to improve the efficiency of the ERP system, This integration increases the efficiency of the enterprise resource planning system

The study concluded that the integration and linking of the TDABC and BSC systems increases the efficiency of the ERP system through the information provided by these systems. The study recommended the need to adopt modern administrative accounting systems in industrial establishments and work on the integration of these systems. Improve their performance and strengthen their competitive position better if each system is applied individually.

key words : (ERP) ، (BSC) ، (TDABC)

المقدمة :

في ظل التطورات في بيئة الاعمال الحديثة برزت الحاجة الى المعلومات التي تخدم التوجه الاستراتيجي للمنشأة، والذي يتطلب معلومات دقيقة وملائمة يتجاوز نطاقها البيئة الداخلية الى البيئة الخارجية للمنشأة، وقياس طاقات الموارد وربطها بالقيمة، ومحاولة تحسين القيمة المتولدة من استخدامها بما يمكن من ترشيد اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية، وتدعيم ممارسات وفلسفات الإدارة المهادفة الى خلق القيمة للعميل.

وهذا يتطلب توافر مجموعة متكاملة ومتطورة من نظم المعلومات في المنشأة تمكن من توفير معلومات دقيقة ومتكاملة يمكن من خلالها ادارة التكلفة والاداء من منظور استراتيجي ويعد نظام القياس المتوازن للأداء BSC أحدث مراحل التطور في المحاسبة الادارية في مجال قياس وتقييم الاداء ولقد زادت قيمة هذا النظام، نظرا لتطوره من نظام لقياس الاداء الى نظام للإدارة الاستراتيجية للأداء وعلى الرغم من ذلك فقط اوضحت دراسة (جودة عبدالرؤوف، 2008) أن استخدام هذا النظام في ادارة الاداء من منظور استراتيجي يعاني من بعض المشكلات لعل من اهمها مشكلة اختيار مقاييس الأداء وترتيبها وعدم توفر مؤشر اداء عام وشامل لقياس وتقييم الاداء، الامر الذي يتطلب استخدام الاساليب الكمية لتدعيم BSC. كما ان الحاجة مازالت ملحة لتطوير نظام BSC سواء من خلال اضافة مناظير اخرى في منظومته او تفعيل دورة في ادارة الاداء من منظور استراتيجي، وان التطبيق الفعال لنظام BSC يتطلب قاعدة معلومات تكاليفية للإدارة الاستراتيجية للأداء وتمثل تلك القاعدة في المعلومات التي توفرها نظم الادارة الاستراتيجية للتكلفة والتي من اهمها نظام التكلفة على اساس النشاط الموجة بالوقت TDABC فالمنشآت التي تستخدم نظام BSC تحتاج الى نظم ادارة التكلفة لقياس تكاليف تنفيذ استراتيجيتها بدقة، وهنا تبدو اهمية الاستفادة من تكامل نظام ادارة التكلفة ونظم ادارة الاداء من منظور استراتيجي، وذلك على اساس ان تبني وتطبيق هذه النظم بشكل منفرد لإدارة التكلفة والاداء من منظور استراتيجي يعاني من بعض الثغرات، ومن ثم فان التكامل بين تلك النظم يعمل على توفير المعلومات الملائمة لتحسين كفاءة وفعالية قرارات الادارة المتعلقة بتحقيق الاهداف الاستراتيجية للمنشأة، وكذلك احد الطرق التي تستخدمها المنشأة في التأثير الايجابي على الاداء والتكلفة وتعظيم قيمة العميل، ويسعى الباحث في هذه الدراسة لعمل إطار مقترح للتكامل بين نظامي BSC و TDABC لتحسين فاعلية نظام تخطيط موارد المنشأة.

مشكلة الدراسة :-

تسعى المنشآت في ظل بيئة الاعمال الحديثة الى التميز والذي لا يتحقق إلا بالاعتماد على نظم المحاسبة الادارية المتقدمة في اطار تكاملي، فهي لا تستطيع تحقيق ميزة تنافسية ومن ثم التميز باستخدام نظام واحد، لدى ظهرت الحاجة للاتجاه نحو التكامل بين نظم ادارة التكلفة وتقييم الاداء من منظور استراتيجي، وتعود اهمية ضرورة التكامل بين نظم ادارة التكلفة وتقييم الاداء الى ان هذا التكامل يؤدي الى تعظيم النتائج المحققة للمنشأة بصورة اكبر مما لو استخدم كل نظام بصورة منفردة فنظم تقييم الاداء من منظور استراتيجي تحتاج لقاعدة بيانات تكاليفية ثرية حتى تستطيع تقييم الاداء بكفاءة وفعالية، ومن الانظمة الحديثة لادارة التكلفة هو نظام TDABC الذي يوفر كافة المعلومات اللازمة عن التكلفة والربحية، الا انه لا يوفر المعلومات الكافية عن ما هي القيمة المقدمة للعملاء، ويسد هذه الفجوة نظام BSC من خلال توضيح كيف تقوم المنشأة بخلق قيمة للعملاء وعليه فان نظام TDABC يوصف بأنه نموذج للتكلفة في حين يوصف نظام BSC بأنه نموذج لخلق القيمة، ومن ثم فإنهما يوفران دعامين مختلفتين لقياس وتنفيذ استراتيجية المنشأة، الأمر الذي يجعل التكامل بين النظامين ضروري بسبب المنافع المتوقعة نتيجة لهذا

التكامل لادارة المنشأة وفي بيئة الاعمال الحديثة سريعة التغير فان المنشآت تعمل على تخطيط مواردها من خلال نظام تخطيط الموارد لكونه اداء للتخطيط الامثل لموارد المنشأة والاستفادة منها قدر الإمكان.

وهنا يبرز تساؤل عن الدور الذي يؤديه التكامل بين نظامي BSC و TDABC في خدمة نظام تخطيط موارد المنشأة ERP والذي يساعد في تحقيق استراتيجية المنشأة من خلال التخطيط الامثل للموارد.

وعليه فإن مشكلة الدراسة تبلىور في الاتي :- كيف يتم التكامل بين نظامي BSC و TDABC ؟

كيف يمكن أن يساعد هذا التكامل بين النظامين على تحسين فعالية نظام تخطيط موارد المنشأة ؟

أهداف الدراسة :-

يهدف الباحث من وراء هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية :-

- 1- محاولة تقديم إطار محاسبي مقترح لتحقيق التكامل بين نظامي BSC و TDABC بغرض تحسين فعالية نظام تخطيط موارد المنشأة .
- 2- بيان الدور الذي يؤديه التكامل بين نظامي BSC و TDABC في تحسين فعالية نظام تخطيط موارد المنشأة .

أهمية الدراسة :-

تنبع أهمية الدراسة من أن المنشآت الصناعية اللببية لم تتبنى نظم المحاسبة الإدارية الحديثة على نطاق واسع بشكل متكامل، حيث أن معظم المنشآت مازالت تطبق النظم التقليدية في المحاسبة الإدارية والتكاليف، رغم ماينسب لتلك النظم من قصور في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية، وعدم كفايتها في تحسين أداء تلك المنشآت وتدعيم قدرتها التنافسية في ظل بيئة الاعمال الحديثة ويتوقع أن هذه الدراسة تشجع تلك المنشآت على تبني النظم الحديثة للمحاسبة الإدارية .

منهجية الدراسة :

في ضوء طبيعة المشكلة وهدف وأهمية الدراسة ' اعتمد الباحث على كل من المنهج الإستقرائي والمنهج الإستنباطي ' حيث يعتبر كلى المنهجين متكاملين ، حيث يبدأ المنهج الإستقرائي من الجزئيات للوصول إلى الكليات وذلك من خلال استقراء ماورد بالأدب من الدراسات والكتب والدورات العلمية فيما يتعلق بموضوع البحث بغرض وضعه في إطار نظري مناسب ويعتمد المنهج الإستنباطي على استنباط حقائق جزئية من الحقائق العامة التي تم التوصل إليها من المنهج الإستقرائي .أي الانتقال من العموميات إلى الجزئيات 'وبالتالي إستنباط الإطار المقترح لتكامل نظامي BSC و TDABC لغرض تحسين فعالية نظام تخطيط موارد المنشأة

الدراسات السابقة :-

الدراسات المتعلقة بنظام القياس المتوازن للأداء :-

1-دراسة (علاوي خضير، 2015)

يهدف البحث الى قياس الاداء في الشركات الصناعية من خلال استطلاع اراء مجموعة من المدراء وذلك وفق بطاقة الاداء المتوازن وذلك بغرض تقديم ادائها الاستراتيجي وتوصلت الدراسة الى ان قياس الاداء وفق بطاقة الاداء المتوازن ومن خلال التأكيد على المناظير الاربعة يعطي نتائج كبيرة في تطوير وتحسين اداء الشركات.

2-دراسة (جيهان ونس، 2016)

هدفت هذه الدراسة الى معرفة اثر تطبيق بطاقة الاداء المتوازن على اداء شركات الاتصالات الاردنية، وقد تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة. وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة بين تطبيق بطاقة الاداء المتوازن واداء شركات الاتصالات الاردنية، وايضا تبين وجود وعي وادراك من العاملين فيما يخص تطبيق بطاقة الاداء المتوازن وذلك رغبة في تحسين الاداء للوصول للاهداف المخطط لها.

3-دراسة (صفاء، 2017)

هدفت الدراسة الى تقييم اداء المنظمات بعد تطبيق مواصفة الايزو (9001) مقارنة بأدائها قبل تطبيق هذه المواصفة وتم اختيار شركة الحفر العراقية في البصرة، كما تم اختيار معايير بطاقة الاداء المتوازن لتقييم اداء الشركة قبل وبعد تطبيق المواصفة. وتوصلت الدراسة الى انه يوجد تحسن واضح في اداء الشركة بعد تطبيق مواصفة الايزو. حيث تعد مواصفة الايزو 2001 مواصفة ادارية تركز على تأسيس نظام ادارة جودة يشمل جميع انشطة المنظمة.

4-دراسة (صفاء، رياض، 2018)

هدفت الدراسة للاجابة على السؤال الاتي: هل يمكن اعتماد بطاقة الاداء المتوازن في تقييم الاداء الاستراتيجي للشركة محل الدراسة عليه ثم السعي لبناء اطار نظري يتعلق بتقويم الاداء الاستراتيجي واطار عملي يتضمن تطوير بطاقة الاداء المتوازن لقياس الاداء الاستراتيجي للشركة محل البحث. وتوصلت الدراسة ان بطاقة الاداء المتوازن ومنظورها كانت في الاتجاه الايجابي، وتوصلت ايضا الى ان بطاقة الاداء المتوازن تساعد ادارة الشركة في تقييم ادائها الاستراتيجي وذلك عبر منظورها عن طريق القيام باختيار (Chi square) الذي اظهر وجود علاقة توافقية في اجابات عينة الدراسة.

الدراسات السابقة المتعلقة بنظام TDABC :-**1-دراسة (Putteman, M, 2009)**

هدفت الدراسة الى معرفة تأثير استخدام المعلومات التي يقدمها TDABC في القدرات التنظيمية، حيث ان نظام TDABC يحدد تكلفة الوحدة من الموارد المستخدمة والوقت اللازم لتنفيذ النشاط ويوفر كمية كبيرة من المعلومات ويسهل ربطه بنظام تخطيط موارد المنظمة وتوصلت الدراسة الى ان استخدام معلومات TDABC له تأثير ايجابي على القدرات التنظيمية وهي (توجه السوق،

وتنظيم المشاريع، والتعلم التنظيمي، والابتكار) وتعتبر هذه القدرات أساسية للوصول الى الميزة التنافسية وان ذلك يحتاج لإهتمام الادارة، واهتمام مديري التشغيل، والتحديث المستمر للبيانات الاساسية .

2- دراسة (أحمد هشام سليم، 2010)

هدفت الدراسة الى ايضاح كيفية استخدام نموذج TDABC في العمليات اللوجستية المعقدة، وتقييم نتائج استخدام المعلومات التي يقدمها نموذج TDABC وكيف يساعد استخدام TDABC في تحسين القرارات اللوجستية وتوصلت الدراسة الى ان نظام TDABC يناسب الانشطة التي تحتوي العديد من المهام الفرعية وذلك باستخدام الوقت المستنفذ، بينما ABC يستخدم محرك تكلفة واحد، ووجد ان نظام TDABC يقدم بيانات عن التكاليف اكثر دقة واكثر تفصيلا ويساعد في حل المشاكل المعقدة، وتبين ان لنموذج TDABC فوائد لمتخذي القرارات من حيث تقديمه لتقارير جيدة وكذلك رؤية جديدة عن ربحية العملاء.

3- دراسة (Daici and et al '2010)

تناولت الدراسة كيفية استخدام نظام TDABC في تحليل ربحية العميل ولتحقيق ذلك تم إجراء دراسة تطبيقية على إحدى الفنادق وقد توصلت الدراسة إلى أن استخدام نظام TDABC في تحليل ربحية العميل يوفر معلومات أكثر دقة بالمقارنة بنظام ABC ، وأوضحت أن استخدام معادلات الوقت تمكن الإدارة من التعرف على الوقت الذي تتطلبه الأنشطة وتحديد الأنشطة التي تستهلك وقتا أكبر، بما يمكن من اتخاذ الاجراءات اللازمة لتخفيض الوقت الذي تتطلبه هذه الانشطة وبالتالي تخفيض التكلفة وتعظيم قيمة العميل.

4- دراسة (Everaert et al , 2012)

تناولت الدراسة كيفية استخدام نظام TDABC في تخصيص تكاليف التشغيل على أهداف التكلفة ، وكيف يمكن لهذا النظام أن يحسن كفاءة التشغيل وكانت الدراسة على إحدى المطاعم في بلجيكا. وقد بينت نتائج الدراسة أن TDABC يوفر معلومات مفيدة عن التكلفة تمكن من تحسين عملية اتخاذ القرار كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن معادلة الوقت توفر تحليل مفصل للأنشطة المختلفة ، وتمكن من إجراء العديد من التحسينات التشغيلية على تلك الانشطة مما يؤدي الى تخفيض تكلفة خدمة وجبة الطعام في المطعم مع الحفاظ على مستوى الخدمة المقدمة.

5- دراسة (Arbulo et al , 2012)

تناولت الدراسة الابتكار في ادارة التكاليف بالمقارنة بين اسلوب TDABC وأسلوب تكلفة تدفق القيمة في مصانع قطع غيار السيارات حيث تمت المقارنة في بيئة الانتاج المرن ، وتوصلت الدراسة إلى أن TDABC سهل التطبيق وأكثر دقة ، حيث إنه يمكن من تجميع التكلفة لمنتجات مختلفة ، بينما يعطي VSC متوسط للقيمة لأنه ينظر للربحية في سلسلة القيمة ، نظر لأن VSC تستخدم لدفع التحسينات في سلسلة القيمة وليس لتكلفة المنتج ، وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب VSC يقدم نفس التكلفة التي يقدمها أسلوب TDABC إذا تم الحصول على تكلفة الوحدة وفقا لأساس وقت تنفيذ كل عملية.

6- دراسة (فتححي السوافيري، فهد النافع، 2013)

هدفت الدراسة الى تطوير عملية التخصيص لعناصر التكاليف غير المباشرة وعدم الاكتفاء بطريقة التخصيص التقليدية، كما هدفت الدراسة الى معالجة الفجوة المعلوماتية بين طرق التخصيص التي استخدمت في مداخل محاسبة التكاليف التقليدية ونظام ABC من ناحية ونظام TDABC ومحاسبة استهلاك الموارد من ناحية أخرى، وتوصلت الدراسة الى ان ظروف التقنية وتطورها جعل من التكاليف الغير مباشرة تأخذ الحصة الاكبر من اجمالي التكاليف الامر الذي زاد من اهمية طريقة التخصيص الملائمة لما لها من تأثير كبير على جودة المعلومات التكاليفية التي يجب توفيرها لمتخذي القرارات.

7- دراسة (Adenle and Valverde , 2014)

استهدفت الدراسة تطبيق نظام TDABC لإدارة تكاليف عمليات خدمات تكنولوجيا المعلومات ، وكيف يمكن استخدامه لتحقيق خفض كبير في التكاليف، ولتحقيق ذلك تم إجراء دراسة حالة على إحدى منشآت خدمات تقنية المعلومات وقد بينت نتائج الدراسة أن نظام TDABC يوفر معلومات تكاليفية مفيدة تمكن من مساعدة الإدارة في التركيز على الأنشطة والعمليات والعملاء الذين يستهلكوا كمية كبيرة من طاقة الموارد، وهذا يمكن من تحسين كفاءة الأنشطة والعمليات وتخفيض تكاليف التشغيل ، وأوضحت الدراسة أن نظام TDABC يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات بصورة افضل.

8- دراسة (حنان، سهير، 2016)

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على المزايا المترتبة على استخدام (TDABC) في تحديد التكاليف المساهمة في ترشيد القرارات التشغيلية وتحديد مدى امكانية تحليل ربحية الزيوت عند استخدام TDABC وذلك بالتطبيق على الشركة العامة للصناعات الجلدية وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات من اهمها ان تقنية (TDABC) استطاعت ان تقدم لادارة الشركة معلومات عن زبائنها وذلك من خلال تحليل ربحيتهم ويوفر (TDABC) معلومات مفيدة عن تكاليف وربحية المنتجات.

الدراسات السابقة المتعلقة بنظام تخطيط الموارد :-

1-دراسة (سعد الدين، إيمان، 2005)

هدفت الدراسة الى تقديم مضمون جديد وشامل لمفهوم وأبعاد ومكونات نظام تخطيط موارد المنشأة وذلك من خلال إظهار أهم الاختلافات بين نظم المعلومات التقليدية ونظام تخطيط موارد المنشأة وبلورة أهم خصائص واهداف ومقومات نجاح نظام تخطيط موارد المنشأة، وكذلك تحليل التغيرات والمنافع المتوقعة من تطبيق هذا النظام، ودراسة أثرها على مختلف الانظمة المحاسبية داخل المنشأة وعلى إعادة هيكلة الانشطة الداخلية، وتوصلت الدراسة الى ان نظام تخطيط موارد المنشأة يقدم ميزة استراتيجية وتنافسية لمنشآت الاعمال في بيئة العولمة من خلال تحقيق التكامل بين مختلف الوظائف والانشطة داخل المنشأة وعدم الاعتماد على نظم المعلومات التقليدية، كما ان تطبيق نظام تخطيط موارد المنشأة يؤدي الى خفض التكلفة عن طريق تحسين الفعالية باستخدام مجموعة من النماذج والتطبيقات المتطورة التي تعتمد استخدام الحاسبات الالية، كما تؤدي الى دعم عملية اتخاذ القرارات بما تقدمه من معلومات دقيقة وملائمة.

2-دراسة (Zabjek, D, et al, 2009)

تناولت الدراسة والبحث والتحليل العوامل المؤثرة على نجاح تطبيق نظام تخطيط موارد المنشأة في شركات الاعمال وتسعى هذه الدراسة الى زيادة معدل النجاح في تطبيق النظام في المنشآت من خلال استخدام نموذج المعادلات الهيكلية، وتشير نتائج الدراسة إلى أن هناك تأثيرا إيجابيا لكل من دعم الادارة العليا، وادارة العمليات التنظيمية في المنشأة على نجاح تطبيق نظام تخطيط موارد المنشأة كما تشير النتائج ايضا الى ادراك الادارة العليا لأهمية دعم ادارة العمليات التنظيمية في المنشأة يؤثر تأثيرا إيجابيا على تطبيق نظام تخطيط موارد المنشأة وبالتالي يجب الاهتمام بإدارة العمليات كأساس لتغيير الأعمال والعمليات التنظيمية خاصة وأن النتائج الإيجابية لا تظهر في الاجل القصير ولكنها تظهر في الاجل الطويل.

3-دراسة (Chen, J, 2009)

هدفت الدراسة الى اجراء دراسة استطلاعية لبحث وتحليل وتفسير العلاقة او الربط الاستراتيجي بين تطوير الانشطة التنظيمية وتطبيق نظام تخطيط موارد المنشأة في المنشآت الحديثة وذلك من خلال دراسة منشأة تايوانية والتي تعمل في مجال الاتصالات، وتشير نتائج الدراسة الى ان تطبيق ERP في المنشآت التايوانية للاتصالات يتأثر بالعديد من العوامل مثل (مراحل نمو المنشأة، خصائص الصناعة، مجموعة الاعمال، تطبيق الرقابة الداخلية والمراجعة، حوكمة الشركات) وتشير النتائج أيضا الى ضرورة الربط بين تطبيق ERP وعمليات التطوير التنظيمي في المنشأة. ربط تطبيق نظام ERP بشهادة الأيزو والرقابة والمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات من خلال اعادة هندسة العمليات.

4-دراسة (أسماء الفاعوري ، 2012)

هدفت الدراسة الى الكشف عن اثر فعالية نظام تخطيط موارد المنشأة في تحقيق تميز الأداء بالمنشأة ، وذلك من خلال دراسة ابعاد فعالية هذا النظام (جودة المعلومات ، جودة النظام ، رضا المستخدم) كأحد انظمة المعلومات الادارية وذلك في احدى الامانات بمدينة عمان وتوصلت الدراسة عن وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين فعالية نظام تخطيط الموارد وتحقيق تميز في الاداء المؤسسي

5-دراسة (Tsai, W, et al , 2012)

هدفت الدراسة الى تحديد المستوى الامثل من الاستثمار في تكلفة الجودة من خلال نظام (ERP) من اجل الحفاظ وجذب مزيد من الاعمال في السوق التنافسية ، وتشير نتائج الدراسة الى ان هناك ثلاثة قيود تؤثر على الجودة وهي (نطاق المشروع ، الوقت ، التكلفة) ويجب على الادارة ان تحقق التوازن بين العوامل الثلاثة لتلبية اهداف المشروع وتحقيق الجودة المطلوبة ، فيمكن لتكاليف الجودة ان تساعد على التركيز على تحسن اداء الاعمال والحد من اهدار الموارد من خلال نظام (ERP).

6-دراسة (Benco , D & Prather , L , 2013)

هدفت الدراسة إلى تقييم مدى تأثير نظام تخطيط موارد المنشأة على أداء الأعمال من خلال دراسة حالة لإحدى المنشآت التايوانية في مجال تكنولوجيا المعلومات ، ومعرفة تأثير نظام (ERP) على أداء المنشأة باستخدام خمس مؤشرات مالية على أداء المنشأة ، وتشير نتائج الدراسة الى ان هناك تأثير إيجابي على جودة اتخاذ القرارات والانتاجية وجودة المنتج وسرعة استخراج الفواتير

وأداء العاملين وزيادة ثقة المستثمرين في التأثيرات الغير ملموسة ، وتحسن في خمس مؤشرات مالية بعد تطبيق نظام (ERP) وهي الهيكل المالي والقدرة التشغيلية والربحية والتدفقات المالية ونسبة السيولة قصيرة الاجل وذلك بعد ثلاث سنوات من استخدام (ERP) .

أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة:-

أجمعت الدراسات السابقة المتعلقة بنظام BSC على اهميته في توفير معلومات قيمة وشاملة عن اداء المنشأة ومساهمته في ادارة الاستراتيجية وفي تعديل الخطط والمقاييس بما يحقق المرونة في الاستجابة لفرص التحسين، ووضحت الدراسات المتعلقة بنظام TDABC مدى اهميته كمصدر للمعلومات ومساهمته في تحقيق التميز من خلال المعلومات التي يوفرها عن العمليات والانشطة والطاقة المستغلة وغير المستغلة الأمر الذي يدعم استراتيجية تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وتحسين كفاءة اداء العمليات من خلال الرقابة على مسببات الوقت ، واخيرا اوضحت الدراسات المتعلقة بنظام ERP تأثيره الايجابي على ممارسات المحاسبة الادارية في الرقابة على الموازنات ورقابة التكاليف وتحليل الربحية وزيادة كفاءة مؤشرات الاداء المالي وخفض التكلفة ، الامر الذي دفع الباحث للربط بين تلك النظم في اطار تكاملي يجمع نظامي BSC , TDABC للاستفادة من هذا الربط والتكامل في زيادة فاعلية نظام تخطيط موارد المنشأة، وكذلك توصية العديد من الدراسات بإجراء تكامل بين نظم المحاسبة الادارية. وفي هذه الدراسة رأى الباحث ان اتجاه الكتابات المحاسبية الحديثة الى تكامل النظم، حيث ان الاعتماد على نظام واحد قد يلاحقه الكثير من نقاط الضعف التي قد تؤثر بالسلب على النتائج المستهدفة، وتنفرد الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في عمل إطار للتكامل بين نظامي TDABC , BSC ودور هذا التكامل في زيادة فاعلية نظام ERP.

المبحث الاول

طبيعة نظام القياس المتوازن للأداء

(الدوافع - الماهية - التطور)

تمهيد :-

يعد نظام BSC أحدث مراحل التطور في المحاسبة الادارية في مجال قياس الأداء الاستراتيجي، وقد كان الدافع الرئيسي وراء ظهوره هو قصور مقاييس الاداء المالية وعدم كفايتها لمتطلبات بيئة الاعمال الحديثة، ولقد حقق هذا النموذج شهرة كبيرة في مجال البحث المحاسبي واستخدم على نطاق واسع في مختلف المنشآت لإدارة أدائها الاستراتيجي وتدعيم قدرتها التنافسية عن طريق ربط نظام قياس وتقويم الاداء بالاهداف الاستراتيجية.

1- دوافع التوجه نحو استخدام نظام BSC :-

تعد مقاييس الاداء المالية غير كافية لمقابلة متطلبات بيئة الاعمال الحديثة بسبب تركيزها على الاجل القصير وطبيعتها التاريخية، إضافة إلى أنها لا تصلح للتعامل مع المستقبل مما ترك فجوة بين تطوير الاستراتيجية وتنفيذها فضلا عن إغفالها البعد الاستراتيجي،

وعدم قدرتها على قياس مدى تقدم المنشأة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية (احمد يوسف، 2012). يضاف الى ذلك ان مقياس الاداء المالية تتجاهل المعلومات غير المالية التي تعد مصدرا لتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة والمتعلقة بكل من الجودة وتنمية الموارد البشرية ورضا العملاء وكفاءة عمليات التشغيل ، وفي نفس السياق أوضحت نتائج العديد من الدراسات ان المقياس المالية رغم اهميتها ليست كافية بمفردها لقياس وتقويم الاداء من منظور استراتيجي، مما اوجد الحاجة لاستكمالها بمقاييس غير مالية تتعلق برضا العملاء والعمليات الداخلية والقدرة على الابتكار تمثلت في القياس المتوازن للأداء (Saraiva,2011)

ماهية نظام القياس المتوازن للأداء (BSC)

بني BSC على القاعدة الفكرية الاساسية له وهي ان المديرين بحاجة الى مجموعة متوازنة من مؤشرات الاداء لتشغيل المنشأة بشكل جيد ومن ثم فالتائج المالية وحدها لا يمكن ان تبرز أنشطة خلق القيمة بالمنشأة، والقائد الفعال يجب أن ينظر بنظرة متوازنة لمقاييس الأداء الأساسية للمنشأة ومن ثم يجب على المنشأة أن تطور من المقاييس الاضافية والتي تستخدم كمسببات للأداء المالي في الاجل الطويل ولقد تعددت تعاريف القياس المتوازن للأداء ومنها تعريف (Amado et al , 2012) والذي يصف فيه نظام BSC بأنه إطار لتنفيذ الاستراتيجية من خلال ترجمة الاهداف الاستراتيجية للمنشأة الى مجموعة من مقاييس الاداء موزعة على اربعة مناهج مترابطة هي المالي والعملاء والعمليات الداخلية والتعلم والنمو. أما (إيمان أحمد ، 2009) فقد عرفت BSC على انه نظام قياس يساعد في قياس معدلات الاداء وتقييمها لمختلف الأنشطة الخارجية والداخلية بالمنشأة وذلك على المستويات الادارية بالمنشأة من أسفل لأعلى ومن أعلى لأسفل وعلى مستوى البيئة الخارجية المحيطة (موردين، منافسين، عملاء، حملة أسهم) وذلك تحقيقا لرؤية المنشأة وفقا لاستراتيجيتها المخطط لها. وتضيف (سماسم، 2005) أن BSC هو أسلوب ربط نظام تقييم الأداء باستراتيجيات المنشأة باستخدام مقاييس مالية توفر معلومات عن الأداء الماضي ، بالإضافة إلى مقاييس غير مالية توفر معلومات عن الأداء الحاضر والمستقبل وهذه المقاييس تشكل إطارا متكاملًا لعوامل النجاح الإستراتيجية وأهداف المنشأة لمعرفة محركات الأداء وتقييمها في الأجل القصير والطويل .

من خلال استقراء التعريفات السابقة لنظام BSC يرى الباحث أن نظام BSC أشمل من أن يكون مجرد أداة لقياس الأداء وتقييمها، بل يمتد دورة ليشمل إدارة الأداء وتوصيل الاستراتيجية لكل أعضاء المنشأة وعلى ذلك يمكن القول أن BSC ما هو إلا وسيلة لترجمة رسالة المنشأة واستراتيجياتها إلى مجموعة من المقاييس من خلال بلورة الأهداف، يتم بموجبها ترجمة الرؤية الاستراتيجية إلى مجموعة من الأهداف التشغيلية والتي تشكل في مجموعها الأداء من الناحية المالية وغير المالية .

تطور نظام القياس المتوازن للأداء :-

مند أن قدم (Kaplan & Norton) القياس المتوازن للأداء في عام 1992 م ، حدثت العديد من التغيرات الهيكلية التي اتمت التصميم المادي لهذا المقياس يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أجيال واضحة المعالم انطلاقا من الخصائص المميزة لكل جيل كالآتي :-

أ- الجيل الأول للقياس المتوازن للأداء :

تتجسد الإضافة الجوهرية للقياس المتوازن للأداء في جيله الأول في المزج بين المقاييس المالية وغير المالية 'ونظرية المتوازنة لمخاور الأداء وقد تحددت ملامح الجيل الأول لنظام BSC في عدد من الخصائص (جودة عبد الرؤوف, 2006) هي: تجميع المقاييس المختلفة في أربعة مناظير، محدودية عدد المقاييس المستخدمة، ارتباط المقاييس بأهداف استراتيجية محددة، قيام علاقة السبب والنتيجة بين المناظير الأربعة، واختيار المقاييس بطريقة تكتسب موافقة الإدارة العليا وبصورة تعكس المعلومات الإستراتيجية .

ب- الجيل الثاني للقياس المتوازن الأداء :

تتمثل الإضافة الجوهرية لهذا الجيل BSC في التحول من العلاقة السببية البسيطة بين المناظير إلى التركيز على عملية الربط الاستراتيجي (الخريطة الاستراتيجية) بين الأهداف الاستراتيجية وعملية اختيار المقاييس الأكثر ترابطا مع تلك الأهداف .

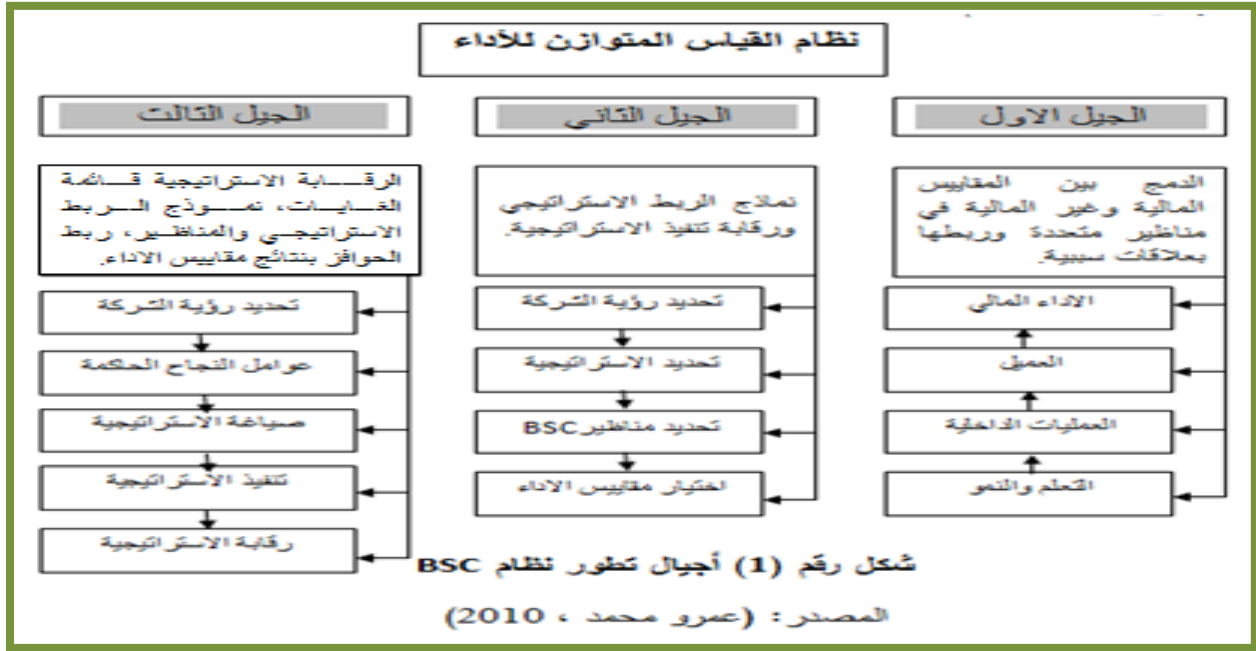
ت- الجيل الثالث للقياس المتوازن للأداء :

على الرغم من تحول نظام BSC من القياس إلى الإدارة الإستراتيجية إلا أن هذا التحول كان منقوصا، حيث ركز نظام BSC في جيله الثاني على تنفيذ الإستراتيجية دون باقي مراحل الإدارة الإستراتيجية . وفي ضوء ماتقدم تم تطوير الجيل الثالث لنظام BSC والذي تركز فلسفته الأساسية على إدارة الأداء الإستراتيجي التي تتمحور حول ثلاثة أبعاد هي وصف الإستراتيجية وقياس الإستراتيجية وإدارة الإستراتيجية (جودة عبد الرؤوف, 2006) وتمثل الإضافة الجوهرية لهذا الجيل بالتركيز على رقابة الإستراتيجية، والتي تتضمن في ثناياها كلا من الرقابة التشغيلية لضمان تنفيذ الإستراتيجية بجانب إدارة الخطر الناتج عن الأداء الإستراتيجي بالإضافة إلى استخدام قائمة الغايات ونموذج الربط الأستراتيجي والمناظير ويمكن القول أن نظام BSC في جيله الثالث يعد أداء ديناميكية يمكن استخدامها في إدارة الاستراتيجية بصورة متكاملة تشمل كلا من صياغة وتنفيذ ورقابة الاستراتيجية، وهذا يمكنه بالقيام بكل من الدور التشخيصي والتفاعلي في إدارة الاستراتيجية، مما يدعم دور نظم المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة .

البعد الاستراتيجي لنظام القياس المتوازن للإدارة :

يمثل البعد الإستراتيجي لنظام BSC أحد أهم جوانب الاختلاف بين نظام BSC وبين نظام قياس وتقييم الأداء التقليدية، والذي يتجسد في إدارة استراتيجية المنشأة، التوجه الخارجي، التوجه المستقبلي، وتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة ، فقد أشار (Marin, 2012) إلى أن BSC يلعب دورا مهما في توفير المعلومات المناسبة لصيانة وتنفيذ الاستراتيجية، كما يوفر معلومات التغذية العكسية التي تمكن من الحكم على مدى النجاح في تنفيذ وتحقيق الاستراتيجية. وفيما يتعلق بالتوجه الخارجي فإن BSC يستند على فرضية أن النجاح في المستقبل يتطلب تقديم قيمة أعلى للعملاء والعاملين والمساهمين ، لدى يقوم BSC على أربعة مناظير تعكس كل من البعد الداخلي والخارجي للقياس (Al-mawali et al , 2010)

ويمكن تلخيص أجيال تطور نظام BSC من خلال الشكل رقم (1) والذي يوضح العلاقة بين الأجيال الثلاثة المتتالية والمتكاملة لنظام BSC



أما البعد المستقبلي للقياس المتوازن للأداء فإنه يتمثل في سلسلة العلاقات السببية بين مناظير الأداء وداخلها والتي تعكس الخريطة الاستراتيجية لتحديد اتجاه المسارات السببية الرئيسية التي تؤدي إلى خلق القيمة للأطراف ذات المصلحة في المنشأة التي تبدأ من أسفل بمنظومة التعليم والنمو وتنتهي في الأعلى بمنظور الأداء المالي ويتوسطها منظوري العمليات الداخلية والعميل كما يعد BSC نظاما متكاملًا لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة وذلك من خلال الريادة في التكلفة أو تميز منتجاتها عن المنافسين ويمكن للمنشأة تحقيق ذلك من خلال سرعة الاستجابة للتغيرات البيئية (احتياجات العميل، التغيرات التكنولوجية أو الاقتصادية) و الابتكار في عمليات التصنيع (2004، كابلان ونورتون) ويمكن ايضاح دور نظام BSC في تدعيم الميزة التنافسية من خلال مناظيره الأربعة (هشام فاروق، 2011)

- 1- منظور الأداء المالي: يركز هذا المنظور على خلق القيمة للمساهمين ويعمل على توفير مجموعة من المؤشرات المالية المرجعية.
- 2- منظور العميل: يركز هذا المنظور على خلق القيمة للعميل ، ويساعد في تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة من خلال توظيف مجموعة من المقاييس التي تدعم الأداء في عدة مجالات وهي: الوقت، الجودة، أداء المنتج / الخدمة والتكلفة وخدمة العملاء .
- 3- منظور العمليات الداخلية: يساعد هذا المنظور على تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة من خلال توفير المقاييس التي يمكن استخدامها في قياس كفاءة العمليات التشغيلية، والبحث عن مواطن تميز الأداء من تخفيض وقت التشغيل، التخلص من تكلفة

إعادة التشغيل، تخفيض وقت العملية الإنتاجية والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وغيرها لتحقيق متطلبات العملاء المتوقعة .

4- منظور التعليم والنمو: يعد هذا المنظور من أهم محددات نجاح المنشأة واستمرارها في المنافسة لدى يتضمن هذا المنظور المقاييس القائدة المرتبطة برأس المال البشري والمعلوماتي التي تعد مسببات أساسية لخلق القيمة وتدعيم الميزة التنافسية .

2- توصيف نظام تخطيط موارد المنشأة :-

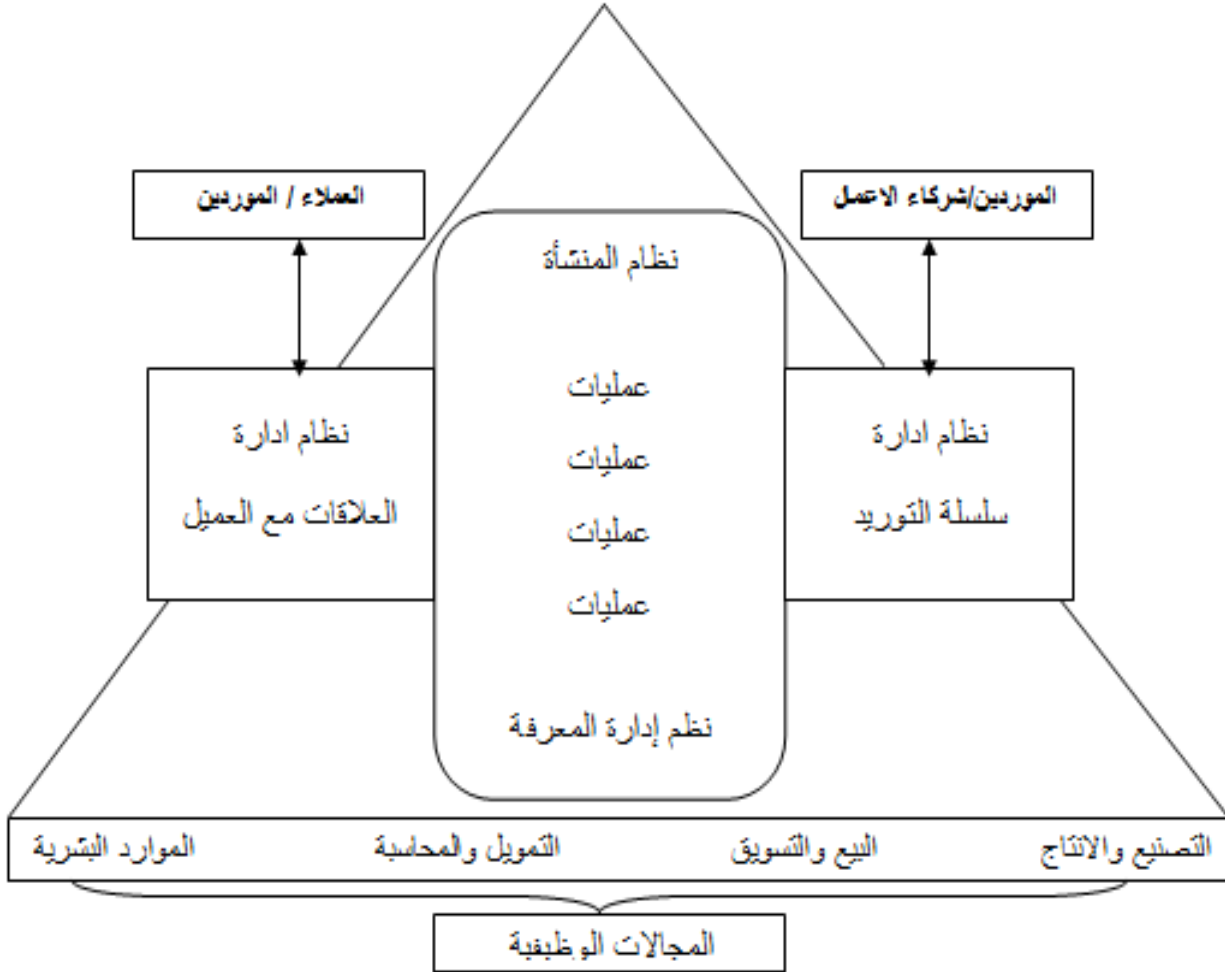
تمهيد:-

استهدفت نظم تخطيط موارد المنشأة في الأصل المنشآت الكبيرة وذلك لتقديم المعلومات الصحيحة في الوقت المناسب لدعم قدرة المنشأة على التنافس في بيئة الأعمال التي تتسم بالتعقيد والتغير المستمر ومع التطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات والتجارة الإلكترونية الأمر الذي شكل تحدي للبائعين والمنشآت لإعادة تصميم عمليات البيع والشحن والتوريد بما يتناسب مع التجارة الإلكترونية، لذلك اقتحم نظام تخطيط الموارد المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، وعليه فإن المنشآت تحتاج إلى إعادة هيكلة العمليات الداخلية لرفع درجة المرونة بما يجعلها سريعة الإستجابة لمتطلبات السوق .

ماهية نظام تخطيط موارد المنشأة (ERP) :-

تعددت تعريفات ERP ومنها :- تعريف (Batada, I &Rahman, A, 2012) على أنه نظام متكامل يربط جميع الإدارات داخل المنظمة ويمكن جميع إدارات المنظمة من المشاركة في قاعدة بيانات بحيث يتحقق لديها بنية مركزية تتألف من قاعدة البيانات المركزية التي يمكن استرجاعها من قبل جميع الأقسام، وعرفه (Zeleznikow, j&Cahyadi, 1 2013) على أنه مجموعة من تطبيقات الأعمال أو وحدات البرمجيات لتخطيط المنتجات، ومراقبة المخزن، والتوزيع، والمشتريات، والمحاسبة والتمويل والتسويق وأداة الموارد البشرية تتمحور حول قاعدة بيانات مركزية واحدة، بهدف تحسين تدفق البيانات عبر المؤسسة لإدارة الموارد التجارية الداخلية والخارجية بطريقة متكاملة .

مكونات نظم تخطيط موارد المشروع (ERP) :- يتضمن الشكل الآتي تصورا لما يمكن ان تكون عليه مكونات نظم تخطيط موارد المنشأة وكيفية اتصالها وتفاعلها في الوقت الحاضر.



مكونات نظم تخطيط موارد المنشأة

(المصدر: أحمد حسين، 2013)

يتضح من الشكل السابق أن نظم تخطيط موارد المنشأة تتكون في الوقت الحاضر من أربعة تطبيقات وهي: نظام المنشأة ، نظام ادارة سلسلة التوريد ، نظام ادارة العلاقات مع العميل ، نظام ادارة المعرفة. ومن الواضح من الشكل ايضا ان نظم ERP قد صممت لتدعيم تكامل وتنسيق العملية على مستوى الشركة ككل، وان كل تطبيق من هذه التطبيقات الاربعة يحتوي على مجموعة متكاملة ومترابطة من الوظائف والعمليات التي تعزز وتحسن من الاداء على مستوى الشركة ككل.

ويمكن الملاحظة من الشكل أن أي عملية او نشاط في ERP تقوم على اتجاهين للتكامل:

التكامل الاول شبكة Intra-net: - وهو تكامل داخلي بين البرامج التطبيقية لكل المجالات الوظيفية في الشركة (مبيعات وتسويق، تصنيع ونتاج، محاسبة وتمويل، موارد بشرية) هذا النوع من التكامل ينتج عنه شبكة متكاملة شاملة لكل انواع تدفق المعلومات بين جميع الوحدات العاملة وجميع الوظائف في الشركة يطلق عليها شبكة Intra-net، وبذلك تصبح كل انواع المعرفة متاحة لكل الانشطة والوظائف داخل الشركة بمعنى ان الشركة بكل مكوناتها تصبح كيان واحد تجمعها نفس المعرفة.

التكامل الثاني Extra-net: - وهو التكامل الخارجي تحققه شبكة معلومات في شكل تكامل افقي للمعلومات في اتجاهين مع الموردين من ناحية ومع العملاء من ناحية اخرى كما يلي:-

الاول: تكامل في أعلى سلسلة القيمة حيث التكامل والاتصال بين شبكة Intra-net داخل الشركة مع نظم وشبكات معلومات الموردين ويمكن ان يمتد هذا التكامل والاتصال الى موردي الموردين .

الثاني: تكامل في أدنى سلسلة القيمة حيث التكامل والاتصال بين شبكة Intra-net داخل الشركة مع نظم وشبكات معلومات العملاء، وهذا التكامل يفيد في التعرف على طلبات واحتياجات العملاء من المنتجات والخدمات وكيفية جذب العملاء.

المبحث الثاني

طبيعة نظام التكلفة على اساس النشاط الموجة بالوقت

تمهيد:-

نتيجة للمشكلات التي واجهت تطبيق نظام ABC في منشآت الاعمال قدم Kaplan & Anderson مدخلا جديدا أسهل وأسرع وأقل تكلفة وأكثر دقة اطلق عليه نظام التكلفة على اساس النشاط الموجة بالوقت TDABC، والذي يعتبر الوقت محرك التكلفة الاساسي لكافة اهداف التكلفة، حيث ان اغلب الموارد يمكن قياس طاقتها والتعبير عنها بمقدار الوقت المتاح لأداء العمل.

مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط الموجة الوقت:-

يقوم TDABC على فلسفة التخصيص المباشر للموارد من خلال القياس الزمني لطاقات كل الموارد وأخذ النشاط كمحدد للكميات التي تستهلكها أغراض التكلفة النهائية من هذا الطاقات تمهيدا للوصول الى نصيب اغراض التكلفة النهائية من التكاليف غير المباشرة والمحدد وفقا لمقياسين هما معدل تكلفة الموارد ومعدل استهلاك غرض التكلفة (Kaplan, Anderson, 2007) وتمثل المساهمة الجوهرية لنظام TDABC في تفسير سلوك التكلفة من خلال توسيط الطاقة في تتبع العلاقة السببية بين الموارد واهداف التكلفة ، والتحديد الكمي لتدفقات الموارد لكافة الانشطة وعمليات المنشأة وفي هذا يشير Kaplan and (anderson 2007) الى ان التعبير عن الموارد في شكل طاقات مستهلكة يعطي المنشأة مدى واسع وعملي لتحديد مسببات

الوقت المتعددة داخل النشاط والتي تعكس بدرجة ادق ما يتم استهلاكه من طاقات الموارد، وتحديد التكلفة والطاقة المستغلة في تشغيل عملياتها ورتجحة كافة الطلبات والمنتجات والعملاء، وتحسين ادارة التكلفة ولعل من الاضافات المهمة لنظام TDABC استخدام الوقت كمحرك وحيد للتكلفة لكافة الانشطة بشكل يعكس بصورة واضحة تعقيد العمليات والانشطة في معادلات الوقت ، والتي تسمح بتضمين مسببات متعددة لإستهلاك الوقت بناء على الخصائص المميزة لكل حالة أو حدث داخل النشاط واعتبارها بمثابة محركات لهذا الوقت، وهذه الازدواجية لمحركات التكلفة وفرت قدرة لهذا النظام في تفسير استهلاك الموارد بأكثر من محرك للنشاط بدلا من المحرك الوحيد للنشاط . (Stouthuysen et al , 2010). وهو نظام لقياس وادارة التكلفة يعمل على تخصيص تكاليف الموارد مباشرة على اهداف التكلفة باستخدام كل من معادلات الوقت الت تعتمد على محركات الانشطة ، ومعدل تكلفة وحدة الطاقة الذي يعتمد على تقدير تكاليف مجتمعات الموارد والطاقة العملية لهذه المجتمعات وهو نظام مكمل لنظام ABC من خلال حسابه للطاقة غير المستغلة ، ويمكن القول ان نظام TDABC يعتبر احدث مراحل التطور في المحاسبة الإدارية في مجال قياس وادارة التكلفة، جاء لمعالجة اوجه القصور في مداخل التكلفة التقليدية، وقد تم استخدامه في مختلف المنشآت وحقق العديد من المزايا مقارنة بنظام ABC حيث يخصص تكاليف الموارد مباشرة الى اهداف التكلفة باستخدام اطار بسيط يتطلب مجموعتين من التقديرات الاولى: حساب معدل تكلفة الوحدة من طاقة الموارد، والثانية تحديد مقدار الطاقة المستهلكة من قبل اهداف التكلفة باستخدام معادلة الوقت .

البعد الاستراتيجي لنظام التكلفة على اساس النشاط الموجة بالوقت :-

يتم تحديد البعد الاستراتيجي لنظام TDABC من خلال مدى قدرته على دعم الاستراتيجية التنافسية للمنشأة، وتبيان البعد المستقبلي، والبعد الخارجي ، فنظام TDABC يساهم في تطوير وتنفيذ الاستراتيجية التنافسية للمنشأة من خلال توفير معلومات دقيقة عن طاقات الموارد المستخدمة لأداء الانشطة والعمليات المرتبطة بتنفيذ الاستراتيجية وتكاليفها، ويدعم TDABC خفض الموارد المستخدمة من خلال تحليل طاقات الموارد المستغلة والتعامل مع الطاقة العاطلة، وتحسين كفاءة الطاقات المنتجة المرتبطة بالأنشطة المضيفة للقيمة من خلال ادارة مسببات الوقت التي تنقل جهود خفض التكلفة من التركيز على خفض كمية المسببات الى التركيز على خفض كمية الطاقة التي يستهلكها كل مسبب، بالإضافة الى تخفيض الطاقة غير المنتجة الخاصة بالأنشطة غير المضيفة للقيمة واستبعاد الانشطة غير المضيفة للقيمة . ويقدم نظام TDABC نظرة مستقبلية عن استهلاك طاقات الموارد بناء على متطلبات الانشطة، حيث يمكن استخدام معادلات الوقت للتنبؤ بالموارد المطلوبة لتلبية متطلبات اعمال المنشأة في المستقبل او تنفيذ تحليل "ماذا لو" ، كما يتضح الجانب المستقبلي للنظام من خلال ما يوفره من معلومات تكاليفية وتشغيلية وكيفية ادارتها بطريقة توفير بيانات مالية عن الاداء المستقبلي للمنشأة ويمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية وتركيز التحسينات على العوامل الاكثر اهمية التي تلي احتياجات العميل مثل التكلفة والجودة والتوقيت، فضلا عن التحسن المستمر لأداء الانشطة والعمليات بما يؤدي الى تعظيم الارباح الحالية والمستقبلية للمنشأة وتدعيم قدرتها التنافسية ، ويتمثل البعد الخارجي لنظام

TDABC من خلال دورة في توفير المعلومات اللازمة لإدارة العلاقة مع العملاء والموردين ، حيث يؤدي تحليل ربحية العملاء وموصفات طلبات العملاء الى التعرف على العملاء الاكثر ربحية واسباب تدني ربحية بعض العملاء .
فمن خلال توفير معلومات دقيقة ومفصلة عن الطلبات والعمليات والانشطة والمنتجات والعملاء فانه يمكن للمنشآت تحديد الاسباب الجذرية لعلاقات سلسلة التوريد المكلفة وغير المرهبة، وتوفر هذه المعلومات اساس لإجراء تحسينات في العمليات الداخلية
الرباط والتكامل بين TDABC , BSC :-

في معرض حديثة عن المنافع المتوقعة من تكامل نظامي TDABC , BSC اوضح Kaplan انهما منفصلان لكنهما متكاملان، فنظام TDABC يوفر كافة المعلومات اللازمة للمنشأة عن التكلفة والربحية من مناظير متعددة تجعل المنشأة قادرة على ادارة علاقتها مع العملاء، الا انه يوفر القليل من المعلومات عن القيمة المقدمة للعملاء ويسد نظام BSC هذه الفجوة من خلال توضيح كيف تقوم المنشأة بخلق قيمة للعملاء، حيث يقيس القيمة المقترحة للعميل (Kaplan and Anderson, 2007).
ولذلك يوصف TDABC بأنه نموذج للتكلفة في حيث يصف BSC بأنه نموذج لخلق القيمة، ومن ثم يوفران دعامتين مختلفتين لقياس وتنفيذ استراتيجية المنشأة، فالمنشآت التي تستخدم نظام BSC لوصف وتنفيذ استراتيجية ريادة التكلفة تحتاج لنظام TDABC للقياس الدقيق لتكلفة العمليات التشغيلية، وكذلك تحتاج لنظام TDABC لتحديد ما إذا كانت القيمة التي تولدها للعملاء من استراتيجية التميز تتجاوز التكلفة التي تتحملها المنشأة من هذا التميز ، ويمكن استخدام نظام TDABC كأساس لنظام BSC، حيث يوفر معلومات دقيقة عن قياسات التكلفة ويسهل ترجمة الاستراتيجية الى مقاييس اداء ويزود بمقاييس أداء قابلة لتنفيذ نظام BSC ، وعليه يمكن إيضاح دور نظام TDABC في تدعيم مناظير نظام BSC (Ayvaz and Pehlivanl,2011) (E1 Gibaly et al,2012) كما يلي :-

1- يستفيد نظام BSC من تكامله مع نظام TDABC بما يلي:-

أ- يعتمد BSC في تحديد مقاييس الاداء التي تتضمنها مناظيره المختلفة بشكل رئيسي على المعلومات التي يوفرها TDABC باعتبار أن مخرجات TDABC هي من اهم مدخلات BSC .
ب- يقوم نظام TDABC بدور مهم في تحديد مدى ملائمة استراتيجية المنشأة وأهدافها لإمكانيات المنشأة من خلال توفير معلومات تفصيلية تمكن من تقويم تنفيذ الاستراتيجية، ومدى ملائمتها للإمكانيات المتاحة للمنشأة.

2- يستفيد نظام TDABC من تكامله مع نظام BSC ما يلي:-

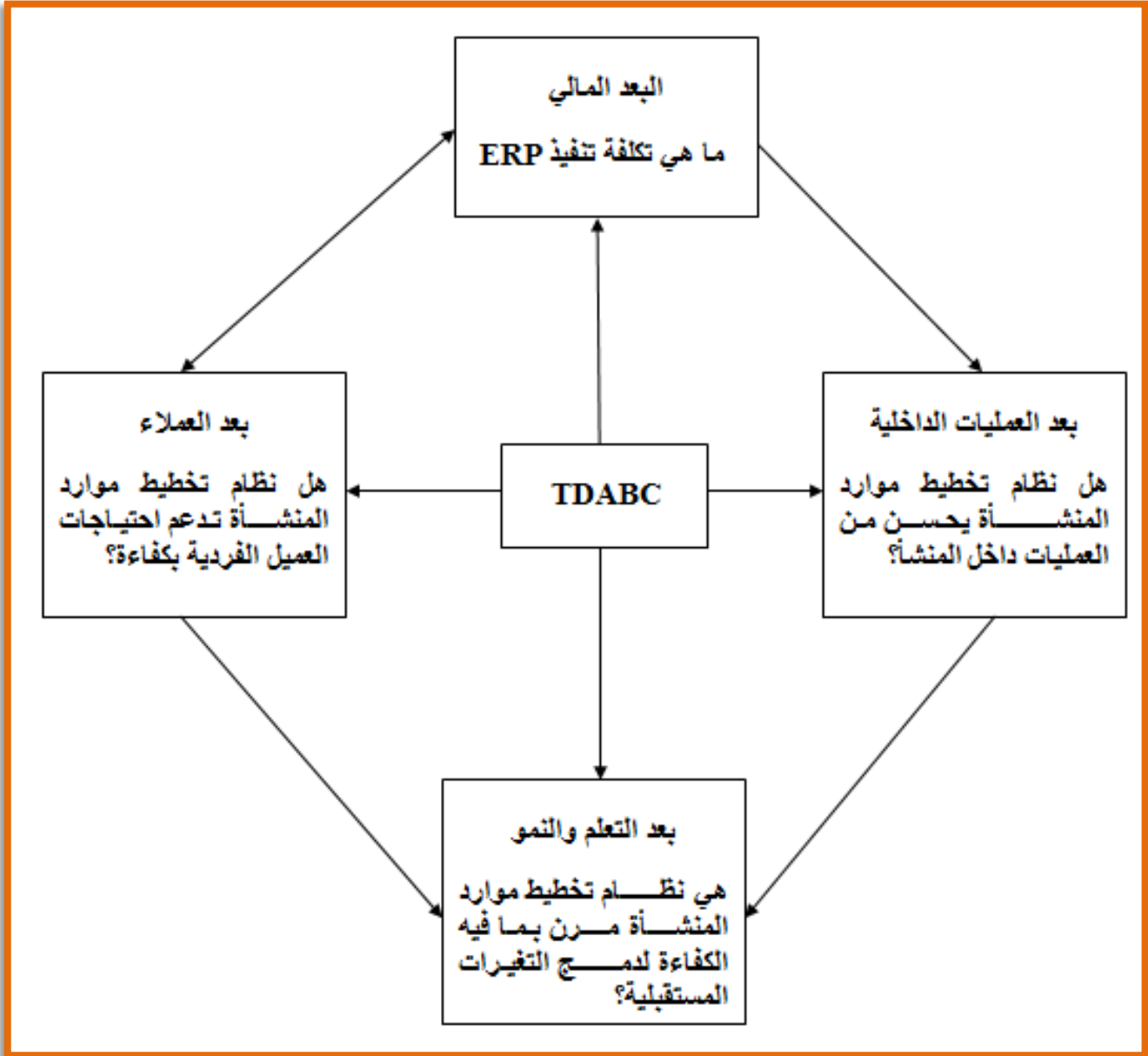
أ- يستفيد TDABC بتحويله من مجرد نظام لقياس التكلفة الى نظام دائم ومستمر لإعداد التقارير، بهدف توفير المعلومات التي يحتاجها BSC بصورة دائمة لدعم مبادرات تحسين الأداء.
ب- يفتقر TDABC للعناصر الاستراتيجية والعناصر غير المالية والتي يتم الحصول عليها من نظام BSC.
ج- يساعد BSC في العمل على ملائمة نظام TDABC مع الاهداف الاستراتيجية للمنشأة، كما يشجع على الاستخدام الاستراتيجي لمعلومات نظام TDABC أكثر من مجرد الاستخدام التقليدي.

كما يقوم نظام TDABC بدور مهم في تصميم وتنفيذ BSC باعتباره محرك المعلومات المركزية لمؤشرات الأداء المناسبة (Yilmaz,2008) وذلك كما يلي:-

- 1- يسمح نظام TDABC بتطبيق أسهل لنظام BSC.
 - 2- يساعد نظام TDABC باستخدام الحاسب في إعداد تقارير نظام BSC.
 - 3- يسمح نظام TDABC بالتحليل المفصل والدقيق لمعلومات ربحية العملاء.
 - 4- تقارير استغلال الطاقة توفر المعلومات ذات الصلة بقياس كفاءة العمليات في البيئة المعقدة والديناميكية.
- ويمكن القول أن الدور المهم لنظام TDABC في تدعيم BSC يتجلى في مرحلة التوصيل الاستراتيجي من خلال تعريف مقاييس تربط الأهداف الاستراتيجية بعوامل النجاح الحاكمة، وكذلك في مرحلة تخطيط الأنشطة من خلال تفعيل دور الموازنات على أساس النشاط في تحديد الموارد المطلوبة وكيفية استخدامها في تحقيق استراتيجية المنشأة.
- مما سبق يمكن القول أن العلاقة التكاملية بين النظامين هي علاقة تبادلية بمعنى أن BSC يستفيد من تكامله مع TDABC والعكس صحيح (سيد عبدالفتاح، 2010)(رزات حسين، 2017).

إن التكامل بين BSC و TDABC يحقق التوازن بين الرؤى المختلفة داخل المنشأة ويمكن تصوير مكونات BSC مع الربط بنظام TDABC لنظام ERP من خلال الشكل التالي:-

- خطوات الإطار المقترح للتكامل بين نظامي TDABC ، BSC .



الخطوة الأولى: صياغة رسالة ورؤية المنشأة وأهدافها.

في البداية يجب صياغة رسالة المنشأة التي تعكس فكرة تكوينها، ثم تتبلور وتتضح في الواقع العملي لتصبح غاية تسعى المنشأة لتحقيقها ويتم تقسيم هذه الغاية إلى أهداف مرحلية نطلق عليها الاستراتيجية (أحمد حسين، 2013). وينبغي أن يتم صياغة رؤية

وأهداف المنشأة في ضوء الموارد والإمكانات المتاحة وذلك من خلال تخطيط موارد المنشأة، ويعتبر تخطيط موارد المنشأة هدف من أهداف المنشأة من خلال رؤية المنشأة وهي استخدام نظم معلومات متكاملة والاستغلال الأمثل لموارد المنشأة وتقديم إطار لتنظيم عمليات المنشأة بما يتلائم مع الرؤيا العامة للمنشأة واستراتيجياتها ويتضح من خلال الإطار المقترح أن نظام TDABC بمثابة نظام إمداد بالمعلومات اللازمة لتحقيق رؤية المنشأة وأهدافها، حيث يتيح أخذ التباين في خصائص تنفيذ كل نشاط في الاعتبار وبذلك يرفض الفرضية الخاصة بتشابه طريقة تنفيذ النشاط، ومن ثم يتم تخطيط الطلب على الموارد اللازمة بشكل دقيق بناء على التكامل مع نظام تخطيط موارد المنشأة، ويتمتع TDABC بالدقة الحسابية من خلال قدرته على تحديد الموارد اللازمة لكل نشاط من خلال التعبير زمنيا عن فترة استخدام محرك التكلفة كما يعد نظام BSC بمثابة أداة لتخطيط ورقابة ومتابعة مدى نجاح المنشأة في تحقيق رؤيتها وأهدافها.

الخطوة الثانية: صياغة الاستراتيجية وبناء مناظير القياس المتوازن للأداء.

قبل صياغة الاستراتيجية يتم تحديد وفحص عوامل البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة للتعرف على نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات، حتى يمكن تحديد استراتيجية المنشأة وعوامل نجاحها الأساسية. فعوامل البيئة الخارجية تشمل المتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية والثقافية وغيرها، وعوامل أخرى خاصة بالصناعة وتشمل جميع القوى التنافسية في القطاع مثل متغيرات السوق والمنافسين والعملاء والموردين.

بينما عوامل البيئة الداخلية تتمثل في العوامل الخاصة بوظائف وأنشطة الإدارات الانتاجية والتسويقية والمالية وغيرها. وبعد ذلك يتم اجراء تحليل (Swot) من خلال مقابلة عوامل البيئة الداخلية (نقاط القوة والضعف) والخارجية (الفرص والتهديدات) وذلك لتحديد الاستراتيجية الملائمة لموارد وقدرات المنشأة بالنظر الى متطلبات البيئة التي تعمل فيها، ويعد الاستغلال والتخطيط الامثل لموارد المنشأة المحدودة هي الرؤية الاساسية لنظام تخطيط موارد المنشأة والتي تتلائم مع الرؤيا العامة للمنشأة وهي تعظيم الارباح والحفاظ على العميل لضمان الاستمرارية. تتطلب صياغة الاستراتيجية (التخطيط الاستراتيجي) توافر قاعدة معلومات ثرية ومحدثة، تتضمن معلومات مالية وغير مالية، ويمكن القول أن التكامل بين TDABC ونظام BSC يساهم بدور فعال في توفير تلك المعلومات حيث يزود TDABC بالمعلومات التفصيلية الدقيقة عن الموارد وطاقتها وأنشطة المنشأة وربحية المنتجات والعملاء ويوفر BSC معلومات مالية وغير مالية عن البيئة الداخلية كما تتطلب صياغة الاستراتيجية توفير معلومات كافية عن البيئة الخارجية للمنشأة من منافسين وموردين وعملاء ويمكن الاستفادة من القياس المرجعي في هذا المجال، ويتضح مما سبق أن التكامل بين تلك النظم يوفر معلومات ملائمة تساهم في التخطيط الاستراتيجي.

الخطوة الثالثة: تنفيذ استراتيجية المنشأة.

يتضمن تنفيذ الاستراتيجية ترجمتها وتوصيلها الى كافة المستويات الادارية في شكل اهداف ومقاييس واضحة ومحددة على مستوى كل وحدة او قسم واعداد البرامج والموازنات والاجراءات اللازمة لإدارة الأنشطة موضع التنفيذ ويمكن القول ان التكامل بين TDABC و BSC يوفر آلية مناسبة لتنفيذ الاستراتيجية، ومتابعة الأداء حيث يقدم BSC إطار لتنفيذ الاستراتيجية من خلال

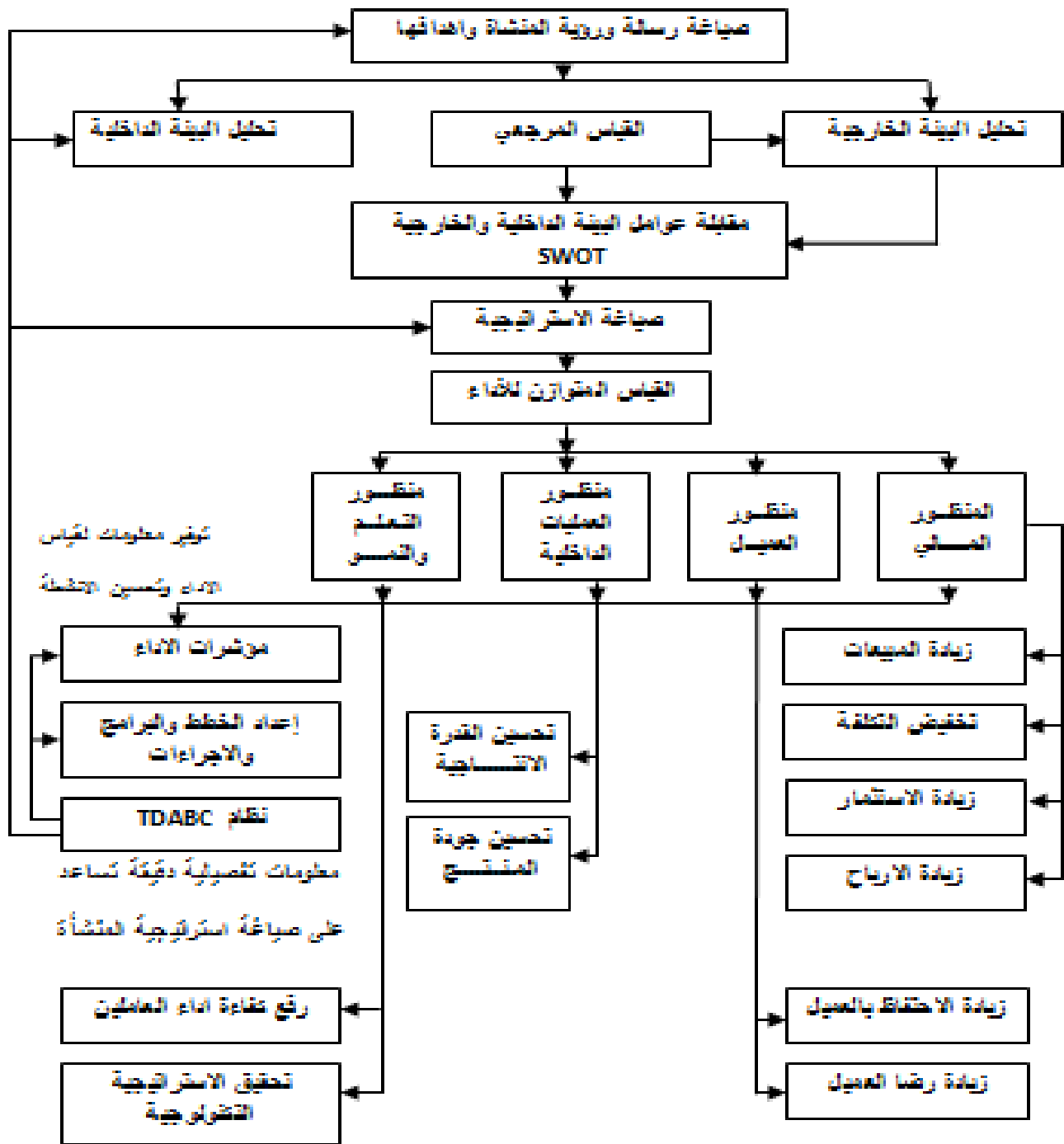
ترجمة رؤية واستراتيجية المنشأة الى اهداف محددة وتطوير مجموعة من المقاييس التي تعكس مدى تنفيذ تلك الاهداف، وتخطيط الاعمال ووضع القيم المستهدفة.

- يوفر TDABC معلومات تفصيلية دقيقة عن الطلبات والعمليات والانشطة والمنتجات واستغلال الطاقة بما يساعد على تحقيق استراتيجية المنشأة، حيث يساعد تحليل نتائج تطبيق TDABC على تخطيط مستويات التوظيف والعمل على اعادة تخصيص الموارد البشرية بالشكل الذي يساعد على استغلال الطاقات العاطلة وهو ما يزيد من كفاءة عمليات التشغيل.

الخطوة الرابعة: رقابة الاستراتيجية.

حيث تهدف هذه المرحلة الى التحقق من مدى نجاح المنشأة في تنفيذ استراتيجيتها في ضوء اهدافها ورؤيتها وتتضمن هذه المرحلة العديد من الخطوات المتمثلة في وضع الاهداف ومعايير الاداء المستهدفة لكل جوانب الاداء وقياس الاداء الفعلي (التغذية العكسية)، ويمكن القول ان التكامل بين TDABC و BSC يساعد على التحقق من مدى نجاح المنشأة في تنفيذ استراتيجيتها، حيث يقوم نظام BSC بترجمة رؤية واستراتيجية المنشأة الى اهداف ومقاييس وقيم مستهدفة وخطوات لتنفيذ الاستراتيجية. ويعد نظام TDABC من اهم نظم المعلومات في المنشأة التي توفر معلومات مالية وغير مالية عن الاداء والتي تعد من اهم مدخلات نظم الرقابة وتقوم الاستراتيجية في المنشأة، حيث يساعد TDABC في تطوير منهجية اعداد الموازنات نظرا لمعرفة الموارد والعمليات والانشطة والطاقات المستغلة وغير المستغلة.

وتساعد المعلومات التي يوفرها نظام TDABC على توفير العديد من المؤشرات لتقوم الاداء من منظور استراتيجي للمنشأة والتي يمكن ترتيبها حسب مناظير نظام BSC (المالي، والعملاء، والعمليات الداخلية، والتعليم والنمو). ويهتم البعد المالي بزيادة فعالية نظام تخطيط موارد المنشأة وذلك من خلال استثمار رأس المال والنفقات المالية مقابل الايرادات الناتجة من النظام ويمكن تحليل الفجوة بين المصاريف الفعلية والمخططة، الامر الذي ينعكس على زيادة الارباح وتخفيض التكلفة وزيادة الاستثمار، حيث ستكون بمثابة مؤشر تقييم جودة صنع القرارات السابقة، ويشمل بعد العميل جودة العمليات الخاصة بالعميل من خلال نظام تخطيط موارد المنشأة التي تشمل طلبات العميل والبيع بالتقسيم وخدمات ما بعد البيع، ومن ناحية اخرى جودة المعلومات المقدمة للعميل والقضاء على الاختناقات المتسببة في طول وقت انتظار العميل الامر الذي له الاثر الكبير في زيادة الاحتفاظ بالعميل وزيادة رضا العميل، بينما يركز بعد العمليات الداخلية في القدرة على جعل استخدام نظام تخطيط موارد المنشأة فعال من خلال تجنب اختناقات عنق الزجاجة والتي تشمل زمن الاستجابة للعمليات وحجم العمليات وتطورها والقدرة على زيادة كفاءة النظام مما ينعكس على تحسين القدرة الانتاجية. ويركز بعد التعلم والنمو في القدرة على زيادة فعالية نظام تخطيط موارد المنشأة والعمل على تحسينه من خلال قدرة الموظفين في التعامل معه بكفاءة وتقليل الوقت في الاستخدام، ومن ناحية اخرى محاولة تقليل عدد الاستشاريين الخارجيين للنظام والاعتماد على الموظفين الداخليين ورفع كفاءة اداء العاملين.



الاطار المقترح للتكامل بين BSC , TDABC لزيادة فعالية نظام ERP

المصدر : اعداد الباحث

أثر الربط والتكامل بين TDABC و BSC على فعالية نظام ERP:-

- يمكن القول ان لهذا التكامل الاثر الكبير في زيادة فعالية نظام ERP من خلال الاتي:-
- إن التكامل بين نظامي TDABC و BSC يساهم في توفير أداة ديناميكية تساعد على صياغة وتنفيذ ومتابعة رؤية المنشأة وأهدافها بكفاءة وفعالية فهو يشمل جوانب الأداء والأنشطة في المنشأة.
- يساعد الربط بين TDABC و BSC على تحقيق الاستجابة للتغيرات السريعة والمتلاحقة في البيئة الداخلية والتكيف معها من خلال اجراء التخطيط المستمر والتنبؤات المعدلة باستمرار، كما يساعد على تخصيص الموارد بشكل أفضل من خلال إدارة المبادرات والأولويات الاستراتيجية، ويحقق التعلم من خلال توفير تغذية عكسية مستمرة عن مدى انجاز الاهداف الاستراتيجية واتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة.
- يساعد ادارة المنشأة على مواجهة التحديات المتعلقة بتعظيم قيمة المخرجات وتحسين كفاءة ادارة طاقة الموارد، وتحسين الموازنة.
- يربط بين الاداء الاستراتيجي والاداء التشغيلي للمنشأة، مما يؤدي الى توفير مؤشرات عن مدى تحقيق الاهداف الاستراتيجية للمنشأة ومن ثم تحديد الاولويات والمجالات التي تحتاج الى التحسين والتطوير.
- يقدم نموذجاً من أعلى الى أسفل لاستراتيجية المنشأة باستخدام BSC ويقدم نموذجاً من أسفل إلى أعلى لعمليات المنشأة باستخدام نظام TDABC ومن ثم فإن التكامل يظهر فرصاً جديدة لإدارة الاستراتيجية، ويمثل مصدراً للمعلومات لتحقيق الاهداف الاستراتيجية للمنشأة.
- يوفر المعلومات المتعلقة بزيادة وفعالية برامج الانفاق، تحسين جودة وانشطة عمليات المنشأة.
- يساعد على تحقيق الدور الاستراتيجي للمحاسبة الادارية، حيث اصبح المحاسب الاداري عضواً في فريق الادارة الاستراتيجية وفي ادارة اداء المنشأة والتخطيط واعداد الموازنة ويساعد في تقديم الحلول لإدارة المخاطر، وفي ادارة التكلفة.
- ويمكن القول ان النقاط السابقة تتحقق من خلال الاتي:-
- يتيح TDABC معلومات مفيدة للإدارة عن طاقة الموارد العاطلة مما يمكن من إبرازها بشكل واضح والبحث عن أفضل استخدام لها.
- يساعد تحليل تقارير استغلال الطاقة التي يوفرها TDABC على اقتراح عدة تغييرات تنظيمية، مما يؤدي الى تحقيق توازن افضل بين طاقات الموارد المتاحة والمطلوبة في الاقسام، وهذا يساعد على تخطيط الموارد ومتابعة التغيرات في الطلب عليها والعمل على اعادة تخصيصها بالشكل الذي يمكن من الاستغلال الامثل للموارد بالإضافة الى تحديد الموارد التي تشكل قيوداً على اداء النظام وذلك بسبب نقص في طاقات الموارد وهذا يؤدي الى زيادة كفاءة عمليات التشغيل وتحسين اداء المنشأة (احمد هشام، 2010).

النتائج :

- 1- يعمل التكامل بين نظامي TDABC , BSC على زيادة فاعلية نظام تخطيط موارد المنشأة فنظام TDABC ساهم في تغيير فلسفة المحاسبة عن التكلفة وقدرته على زيادة دقة قياس التكلفة وتطوير ضبط ورقابة التكلفة وتحسين عملية اتخاذ القرار ، وتخطيط طاقة الموارد ، وتحسين إدارة ربحية العميل بالإضافة إلى مساهمته في تحسين أداء المنشأة من خلال دورة في تدعيم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ، وتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة ، وتطوير الإستراتيجية التنافسية للمنشأة .
- وأما نظام BSC فهو يوفر معلومات قيمة وشاملة عن أداء المنشأة ويساهم في إدارة الإستراتيجية ويساعد على توصيل الإستراتيجية لكل أفراد المنشأة من خلال ترجمتها إلى أهداف تشغيلية قابلة للقياس، ويربط ويوائم بين الأهداف الإستراتيجية (طويلة الأجل) والأهداف التشغيلية (قصيرة الأجل)، يخلق فهما مشتركا لدى الإدارة والعاملين عن رؤية المنشأة واستراتيجيتها ، ويوفر معلومات مرتدة يمكن استخدامها في تعديل الخطط والأهداف والمقاييس بما يحقق المرونة في الإستجابة السريعة لفرص التحسين ويربط مكافآت العاملين بمقاييس الأداء، ويوفر مجموعة من المقاييس التي تساعد على تعظيم قيمة العميل والخاصة بالجودة والتكلفة، والإبتكار ، وتخفيض الوقت اللازم لإدخال منتجات جديدة .
- 2- أن من الأسباب المهمة لتكامل نظم المحاسبة الإدارية تتمثل في الدور المتكامل في تطوير وتنفيذ ورقابة استراتيجية المنشأة بما يكفل تحقيق الأهداف الإستراتيجية ، كذلك فإن نظم تقويم الأداء من منظور إستراتيجي تحتاج لقاعدة معلومات تكاليفية حتى تستطيع تقويم الأداء بكفاءة وفاعلية وتمثل تلك القاعدة في المعلومات التي توفرها نظم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ومن هنا تبرز أهمية التكامل بين تلك النظم لتوفير المعلومات التكاليفية التي تساعد المنشأة في تحقيق أهدافها وتحسين أداؤها وتدعيم مركزها التنافسي .

التوصيات:

- 1-الرفع من أداء العاملين في أقسام التكاليف في كيفية استخدامهم لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
- 2- تطوير نظام التكاليف في المنشآت الصناعية بتطبيق نظام TDABC لتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لإدارة التكلفة والأداء من منظور استراتيجي في تلك المنشآت من حيث الدقة والملائمة .
- 3- حتى يتسنى تطبيق النظم الحديثة للمحاسبة الإدارية بكفاءة فمن الأولى والمفضل تطبيق نظم قواعد البيانات كنظام تخطيط موارد المنشأة .
- 4- إجراء الدراسات والبحوث وعقد الندوات وورش العمل حول النظم الحديثة للمحاسبة الإدارية وذلك بمشاركة فعالة من قبل الأكاديميين والمهنيين والمسؤولين في المنشآت الصناعية، لغرض التعريف بتلك النظم وزيادة وعي وإقناع المسؤولين في المنشآت الصناعية بها .
- 5- قيام المنشآت الصناعية اللبيرة بتذليل المعوقات التي تواجهها في تطبيق النظم الحديثة للمحاسبة الإدارية واعتبارها من الأولويات التي يجب التغلب عليها .

6- تأسيس مركز مختص بالحاسبة الإدارية يكون وظيفته إصدار المعايير النشرات الدورية وإقامة الدورات التدريبية للمحاسبين للتعريف بنظم المحاسبة الإدارية والوقوف على اخر المستجدات فيها .

نظرا للمنافع الكبيرة التي يحققها التكامل بين نظامي القياس المتوازن للاداء والتكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في ادارة الاداء الاستراتيجي للمنشأة وتحسينه وتطويره وزيادة فاعلية نظام تخطيط موارد المنشأة، فإن الباحث يوصي بتطبيق الاطار المقترح في الدراسة بالمنشآت الصناعية، مع مراعاة ان التنفيذ الناجح للاطار المقترح يتطلب دعم الادارة العليا وكذلك تأييد كافة العاملين في المنشأة والتحديد الواضح لرسالة واهداف المنشأة واستراتيجيتها، وتوفير الموارد المادية والبشرية والتكنولوجية والتنظيمية المطلوبة لتطبيقه.

قائمة المراجع :-

أولا : المراجع العربية :-

1. أحمد حسين، 2013، "المحاسبة الادارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي"، الدار الجامعية- الاسكندرية، ص 351.
2. احمد هشام معوض، 2010، "نموذج مقترح للتكلفة على اساس النشاط باستخدام محرك الوقت TDABC بالتطبيق على الاعمال اللوجستية في الشركات التجارية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الرابع والثلاثون- العدد الثاني، ص349-371.
3. احمد يوسف دودين، 2012، "درجة ممارسة بطاقة الاداء المتوازن بوصفها أداة للتخطيط الاستراتيجي في الجامعات الاردنية الخاصة: دراسة ميدانية"، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الانسانية، جامعة الزرقاء، العدد الاول، ص134-152.
4. أسماء الفاعوري، 2012، "أثر فعالية أنظمة تخطيط موارد المنشأة في تميز الاداء المؤسسي: دراسة تطبيقية في مدينة عمان الكبرى"، رسالة ماجستير، كلية ادارة الاعمال- جامعة الشرق الاوسط.
5. اصفاد مرتضى سعيد، 2017، (تقييم واقع اداء المنظمات قبل وبعد تطبيق نظم ادارة الجودة الايزو 2001 باستخدام بطاقة الاداء المتوازن- دراسة حالة في شركة الحفر العراقية)، مجلة كلية المأمون الجامعة، العدد التاسع والعشرون، ص40-63.
6. ايمان سعد الدين، 2005، "نظم تخطيط موارد المنشأة لدعم الأنظمة المحاسبية في ظل البيئة التنافسية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص 103-128.
7. نائر صبري ونادية شاكر، 2009، "التكامل بين تقنيتي بطاقة القياس المتوازن للأداء والمقاييس المرجعية لأغراض تقويم الأداء الاستراتيجي في الوحدات الاقتصادية" دراسة تطبيقية في شركتي الصناعات الكهربائية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثاني والعشرون، ص1-40.
8. جيهان ونس عبدالعزيز، 2016 "اثر تطبيق بطاقة الاداء المتوازن على اداء شركات الاتصالات الاردنية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والاربعون، ص 347-372.
9. حنان صحبت، سهير كاظم، 2016 " دور تقنية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومات للوحدة الاقتصادية عن تحليل ربحية الزيوت للشركة العامة للصناعات الجلدية" مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، العدد98، المجلد23، ص490-510.

10. رزان حسين كمال، 2007، "التكامل بين أسلوب قياس الاداء المتوازن والادوات الحديثة لادارة التكاليف بهدف تحسين الاداء : دراسة تطبيقية" رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة- جامعة عين شمس، ص114-116.
11. سماسم كامل موسى، 2005، "تدعيم الاستراتيجيات التنافسية للوحدة الاقتصادية في بيئة التصنيع الحديثة من منظور تقييم الاداء المتوازن" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد العدد الرابع، ص8-9.
12. سيد عبدالفتاح سيد، 2010، "تقييم فعالية التكامل بين الاساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الاداء في ترشيد قرارات الادارة الاستراتيجية لمنظمات الاعمال دراسة ميدانية" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة- جامعة حلوان، العدد الثاني، ص281-327.
13. شوقي السيدة فودة، 2011، " اطار مقترح لقياس وتقييم الاداء الاستراتيجي في قطاع الاعمال من خلال بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) دراسة ميدانية" مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة- جامعة الزقازيق، العدد الاول، ص360-419.
14. صفاء ادريس عبودي، رياض احمد محمد، 2018 "امكانية اعتماد بطاقة الاداء المتوازن في تقييم الاداء الاستراتيجي في الشركة العامة للاسمنت في الموصل"، جامعة تكريت- كلية الادارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (1)، العدد 41، ص360-392.
15. عبدالرؤوف جودة زغلول، 2008، "نموذج مقترح لتطوير نظم قياس الاداء الاستراتيجي متعدد المعايير باستخدام التحليل الدرجي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة- جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، ص1-84.
16. علاوي خضير مجيد، 2015 "قياس اداء الشركات الصناعية وفق بطاقة الاداء المتوازن- دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات الصناعية"، مجلة المثني للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد الخامس، العدد (2)، ص140-154.
17. عمرو محمد سعيد، 2010، "استخدام بطاقة الاداء المتوازن في ادارة الاستراتيجية التميز بالتكلفة-دراسة حالة متعددة"، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السابع والسبعون، ص1-90.
18. فتحي رزق السوافيري، فهد النافع، 2013، "تطوير عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق نظام TDABC ومحاسبة استهلاك الموارد مع التطبيق على شركة التصميم، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، المجلد الخمسون، ص305-324.

ثانيا : المراجع الانجليزية :-

1. Adenle, A, and Valverde, R, 2014 "Time-Driven Activity based costing for the Improvement of IT service operations" International journal of Business and Management, vol.9, No.1, P.109-128.
2. Al-mawali, H, Zainuddin, Y, and Ali, N, "Balanced scorecard usage and financial performance of branches in Jordanian banking industry", World Academy of science, Engineering and Technology, No.66, P.1722-1729.
3. Amado, C, santos, S, and Marques, P, 2012 "integrating the Data Envelopment Analysis and the Balanced Scorecard approaches for enhanced performance assessment", Omega, vol.40, No.3, P.390-403.

4. Arbulo, P. et al, 2012, "Innovation in cost Management. A comparison Between Time-Driven Activity-Based costing and value stream costing in an Auto-Parts factory, Industrial Engineering : Innovative Network, P.121-128.
5. Bentes, A., Carneiro, J., Silva, J. and kimura, H., "Multidimensional assess ment of organizational performance : Integrating BSC and AHP", Journal of Business Research, Vol.65, No.12, P.1790-1799.
6. Bryant, L, et al, 2004, "Managing value creation within the firm an examination of multiple performance measures", Journal of Management Accounting Research, vol.16, Iss.1.
7. Bwnco, D.& Prather, L, 2013,"Market Reaction to Announ cements to Invest in ERP systems", Quarterly journal of fiancé and Accounting, vol.47, No.4.
8. Chen, J., 2009, "An exploratory study of alignment ERP implementation and organization development activities in a newly established firm", Journal of Enterprise information Management, Vol.22, No.3.
9. Dalci, I, Tanis, V, and kosan, L, 2012, "Customer Profitability Analysis with Time-Driven Activity based costing: A case study In A Hotel", International journal of contemporary Hospitality Management, vol.22, No.5, P.609-637.
10. Eelke Wiersma, 2009, "For which purposes do managers use Balanced scorecards? : an empirical study" Management Accounting Research, vol.20, Issue 4
11. Huang, H., Lai, M.line,L, "Developing strategic measurement and improvement for the biopharmaceutical firm : Using the BSC Hierarchy", Expert systems with Applications, Vol.38, No.5, P.4875-4881.
12. Kaplan, R, and Anderson, S, 2007 "The Inn ovation of Time Driven Activity Based Costing" cost management, vol.21, No.2, P.5-11.
13. Kaplan, R, and Anderson, S, 2007, "Time-Driven Activity-Based costing : A simpler and More powerful path to higher profits, Harvard Business School, online library, P.9.
14. Putteman, M, 2009, "The impact of interactive of time driven activity based costing information on organizational capabilities", master thesis Genta, faculty of Economics.
15. Stouthuysen, K, Swiggers, M, Reheul, A and Roodhoofi, F "Time-Driven activity-Based costing for A library collections, Acquisitions & Technical services, vol.40, No.2-3, P.83-91.
16. Tsai, W, et al, 2012, "Taxonon my cost of quality (COQ) across the enterprise resource planning (ERP) implementation phases" , African journal of Business Management, vol.6, No.3.
17. Yuling, L., Yuahong, C. and zengbiao, Y., 2012, "The performance Evaluation system Transformation Based on Balanced scorecard – A Case study of SEICO company", Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol.8, No.4, P.578-586.