

التجاهل مابين تقنية بطاقة العلامات المتوازنة وتقنية الكلية على أساس النشاط الموجه بالوقت TD ABC

أ.م.د. حنان صحبت عبد الله*
م.م سهير كاظم فاضل**

المستخلص

تعمل بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) بمثابة خطة عمل كاساس لوضع الاستراتيجية والتي عرفت مع عوامل النجاح الحاسمة . وتصنف بطاقة العلامات المتوازنة رؤية واستراتيجية الوحدة الاقتصادية والتي تظهر فيها اربع وجهات نظر تستخدم المقاييس المالية وغير المالية . بالتالي اصبحت بطاقة العلامات المتوازنة طريقة قوية لتخطيط وتطوير وتحويل لهذه الاستراتيجية . وفي هذه الدراسة فان تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TD ABC) تعتبر مهمة ليس فقط في توفير الوقت وكامل المعلومات التي تهدف الى خدمة الزبائن واهداف الكلفة حيث تعد طريقة او تقنية تساهم في عملية اتخاذ القرارات التي تستخدم لتقييم معايير مختلفة من اجل اختيار افضل قرار في تحديد معايير النجاح الحاسمة .

وان الهدف من هذه الدراسة هو من اجل تكامل بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) مع تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وذلك من اجل توفير عملية دعم واتخاذ القرارات الاستراتيجية الفعالة .
مفاتيح الكلمات / بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) ، تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) .

((Integration for Balanced Scorecard and technology on the Time-Driven Activity Based Costing (TDABC))

Assistant Professor Dr Hanan Sahbat M. M Sohair Kazim Fadhil

Abstract

The Balanced Scorecard (BSC) acts as an action plan as a basis for strategy development and has been identified with critical success factors. The Balanced Scorecard classifies the Vision and Strategy of the Economic Unit, which shows four perspectives using financial and non-financial measures. The Balanced Scorecard has become a powerful way to plan, develop and transform this strategy. In this study, the technique of cost to TD ABC is important not only in saving time and in providing customer service and cost objectives. It is a method or technique that contributes to decision making that is used to evaluate different criteria in order to choose the best decision in determining critical success criteria.

The aim of this study is to integrate BSC with time-based activity (TDABC) technology in order to provide effective support and decision making.

Words keys/Balanced Scorecard (BSC), technology the Time-Driven Activity Based Costing (TDABC).

* جامعة بغداد / كلية الادارة والاقتصاد .

** باحثة .

مستل من اطروحة دكتوراة

مقبول للنشر بتاريخ 2016/11/10

المقدمة

مرت المحاسبة الإدارية بتطورات عدة منذ نشوئها وحتى الآن وتنوعت الحاجة لمعلوماتها تبعاً للتغيرات والتطورات التي حصلت في البيئات الصناعية المحيطة بالمنشآت. ولقد شهد العالم في القرن الحالي والسنوات الأخيرة تطورات هائلة في المجال التكنولوجي (الصناعي والمعلوماتي) وتحديات واسعة النطاق في إطار العولمة التي تفرض على الوحدات الاقتصادية التحسين المستمر لجودة عملياتها ومنتجاتها وتخفيض تكاليفها ، هذا فضلاً عن التغيرات الكبيرة في البيئة الصناعية المتقدمة كذلك التغيرات في احتياجات ورغبات الزبائن مما تطلبت الحاجة الى تقديم منتجات ذات جودة عالية وجديدة ومبتكرة من اجل تلبية رضا الزبائن فضلاً عن الاستجابة السريعة من اجل المحافظة على حصتها السوقية و امكانية المنافسة المستمرة فكانت النتيجة أن ازدادت مع هذه التطورات والتغيرات مجالات المنافسة بين المنشآت فأصبحت تشمل مجالات عديدة تمثلت بالكلفة والنوعية والوقت والمرونة الإنتاجية والتجديد (الابتكار) ، ولأن الوحدات الاقتصادية تسعى دائماً إلى الحفاظ على موقعها في السوق وترصينه فإن هذه التقنيات من شأنها أن تدعم عوامل النجاح والمزايا التنافسية للمنشآت التي تتبناها من خلال تناغمها وتلاؤمها مع التطورات والتغيرات الحاصلة في عالم اليوم . وتشير الكثير من الدراسات الى ان عدد الوحدات الاقتصادية في زيادة نحو التوجه الى استخدام بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) . وتقوم الوحدات الاقتصادية بتحديد معايير عوامل النجاح الحاسمة لـ (بطاقة العلامات المتوازنة) لأنها تواجه مشاكل عديدة في تحديد البيانات التي تدعم هذه العوامل بالنسبة للوحدات الاقتصادية التي بدأت بتنفيذ بطاقة العلامات المتوازنة . وان المطلوب من الإدارة التغلب على العوامل التي تؤثر في القياس والتحليل سواءً كانت متعلقة بالإيرادات او التكاليف ، ويعد نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD ABC) كأحد تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة التي تعمل على مساعدة الإدارة في تخطيط الأداء المالي للشركة وتخفيض التكاليف وضبطها وذلك من خلال التخصيص الملائم للتكاليف العامة . لذا تشير هذه الدراسة الى مدى امكانية تكامل بطاقة العلامات المتوازنة مع تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت من اجل توفير مقياس مالية وغير مالية تساعد وتمكن الوحدة الاقتصادية من تقويم أدائها الشامل ، حيث ان هذا التكامل يعد طريقة جيدة لتحسين ومساعدة الوحدة الاقتصادية في عملية اتخاذ القرارات ومؤشر جيد لبيان مدى تحقيق الوحدة الاقتصادية لأهدافها التي تسعى الى تحقيقها ، بالإضافة الى ان التقنيات المتكاملة تكون نتائجها أفضل عند العمل بشكل متكامل من لو عملت هذه التقنيات بشكل منفرد .

المبحث الاول منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث

ان حاجة الوحدات الاقتصادية لتعديل وتطوير الاساليب الادارية هي حاجة متزايدة بما يتلاءم مع متغيرات البيئة الصناعية الحديثة وسرعة التطورات التكنولوجية . ومن الضروري ان تدرك الوحدات الاقتصادية ان الوقت يعد متغيراً هاماً و اساسياً في المنافسة وهو احد عوامل النجاح والنمو والاستمرار للوحدة الاقتصادية . فأوقات تقديم المنتج الجديد او سحبه من الاسواق فضلاً عن ذلك سرعة الاستجابة الى الزبائن وتحقيق رضاهم مهم جدا ، وحاجة ادارة الوحدة الاقتصادية الى معلومات اكثر دقة عن تكلفة الوقت يمكن من خلالها تدعيم الاستراتيجيات التنافسية وتحقيق مزايا تنافسية في السوق .

ثانياً : هدف البحث

يهدف البحث إلى :

- 1- تسليط الضوء على أهمية تقييم الأداء الاستراتيجي في الوحدات الاقتصادية الانتقال بها من النشاط المحدود وغير الفاعل الى النشاط المتميز والقادر على مواجهة البدائل المنافسة المحلية والدولية .
- 2- دعوة الوحدات الاقتصادية لضبط وتكيف نفسها مع متغيرات بيئة الأعمال الحديثة من خلال تطبيق تقنية بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) و ما تتضمنه من المؤشرات المالية وغير المالية لقياس وتقييم الأداء الاستراتيجي كما أنها تعمل على توجيه ومتابعة تقييم أداء هذه الوحدات وكذلك محاولة لتحقيق التكامل مع تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) ومقارنتها مع عمليات مماثلة أو مشابهة لوحدات مماثلة.

ثالثاً : فرضية البحث

على فرض ان هناك إمكانية جيدة لتحقيق التكامل ما بين تقنية بطاقة العلامات المتوازنة وتقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) من اجل تقييم أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال الحديثة وما يلعبه الوقت من دور هام في زيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف والتحسين من جودة منتجاتها وتحقيق رضا الزبائن وزيادة القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية .

رابعاً : أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من خلال استخدام تقنية بطاقة العلامات المتوازنة على ما تحتويه من المؤشرات المالية وغير المالية لتوفير إمكانية التعبير الشامل لتقييم الأداء الاستراتيجي للوحدات الاقتصادية من خلال تحقيق التكامل مع تقنية الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) والتي تسعى إلى التحسين المستمر لأداء هذه الوحدات الاقتصادية وزيادة قدرتها التنافسية وتخفيض الوقت والتكاليف

المبحث الثاني

مدخل نظري عن التقنيات المحاسبية الحديثة

أولاً: بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) . Balanced Scorecard

هي واحدة من تقنيات الإدارة الاستراتيجية الحديثة المستخدمة والاكثر شيوعاً ، تم تطويرها من قبل كل من روبرت كابلان و ديفيد نورتن (Rodert Kaplan & David Norton) ومن اهم وظائفها هو وضع خطة عمل كاساس الاداء الاستراتيجية التي اعرب عنها بـ (عوامل النجاح الحاسمة) وان تقنية بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) تصف الرؤية الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية من خلال مناظيرها التي تستخدم المقاييس المالية وغير المالية وهي :- (Kaplan&Norton, 1992 : 71) , (Veen-Dirks & Wijn , 2002:424),(Pineno,2002 : 407)

- | | |
|--------------------------------|---------------------------------------|
| 1- المنظور المالي | Financial perspective |
| 2- منظور الزبون | Customer perspective |
| 3- منظور بيئة الاعمال الداخلية | Internal Business Process Perspective |
| 4- منظور التطوير والتعلم | Learning and Developing perspective |
| 5- منظور البيئة المجتمعية | Social Environmental Perspective |
| 6- منظور المخاطرة | Risks Perspective |

ولقد اضاف بعض الباحثين منظورين اخرين هما : (السامرائي واخرون ، 2012 : 267)

وعلى عكس الطرق التقليدية ففي تقنية بطاقة العلامات المتوازنة لا يتم استخدام المقاييس المالية وحدها في عملية تقييم الاداء انما يتم استخدام المقاييس المالية ايضا . حيث في تقنية بطاقة العلامات المتوازنة فان مقاييس النشاط مثل نفاذ الوقت ، وقت الطلب ، عودة المنتجات هي المقاييس الهامة الغير مالية بالاضافة الى المقاييس المالية (197 Sangre, 1998) . والى جانب اعطاء المعلومات حول المسائل المادية فان بطاقة العلامات المتوازنة تعطي الادارة الوحدة الاقتصادية معلومات حول القضايا غير المادية مثل (درجة عالية من الكفاءة ، والمنتجات المؤهلة تاهيل عالي فضلاً عن الخدمات ، والكادر والعمليات الداخلية والابتكار والتعليم (Walker&Macdonald, 2001:365) . ويفضل مقاييس الاداء المتعددة والواسعة فان بطاقة العلامات المتوازنة لديها القدرة على خدمة مطالب مختلفة من خلال التقرير الاداري . الذي يحتوي على العديد من القضايا التي كل واحدة منها يعد مهم مثل احتياجات الزبائن ، وتطوير الجودة والانتاجية ، اطلاق منتج جديد او خدمة جديدة الى السوق والادارة على مدى الطويل كل هذا يمكن النظر اليها في تقرير واحد . (Storey,2002 :321)

وان مقاييس بطاقة العلامات المتوازنة تعطي للادارة الحالية صورة واسعة وسريعة وواضحة ومفهومة ، والتي تغطي الاداء المالي ونشاط الوحدة الاقتصادية بالتالي فان جميعها تساعد المدراء من اداء وظائف الادارة بنجاح حيث ان في بطاقة العلامات المتوازنة هناك اثنين من المزايا الاساسية :

الاولى هي جمع المعلومات في تقرير واحد فقط بدلا من عدة تقارير مختلفة . الثانية هي الحيلولة من دون حدوث اختلافات في الوحدة الاقتصادية وذلك من خلال مساعدة جميع المدراء من قياس جميع مهارات الاداء . (Rickards, 2003 :226)

وفي هذا المدخل يتم التأكيد على نطاق واسع على مناظير بطاقة العلامات المتوازنة ، بالتالي اعرب (Horngren) عن بطاقة العلامات المتوازنة ان لها ميزة هامة وهي تكامل المقاييس المالية بالتالي تعطي معلومات حول مستقبل الوحدة الاقتصادية وجعل من الممكن تقييم اداء الوحدات الاقتصادية في مختلف المجالات (Horngren & Other , 2012 :472) وفي تقنية بطاقة العلامات المتوازنة والتي تعد مفتاح اخر للنجاح هو التحديد الصحيح للمقاييس المؤهلة . وعلى الرغم من صعوبة اختيار مقاييس التقييم ، الا انها ينظر لها على انها اهم المكونات في الطريق الى نجاح الوحدة الاقتصادية (Sanger , 1998:200) وان مهمة تحليل الانشطة هو ابلاغ الادارة عن التحسينات المطلوبة في الانشطة الهامة لها . (Rittre, 2003:44) وان بطاقة العلامات المتوازنة لديها مقاييس يتم تحديدها بشكل خاص على الامد الطويل والقصير وذلك من اجل تقييم اداء الوحدة الاقتصادية وان هذه المقاييس التي يتم استخدامها في تقييم الاداء يجب ان تكون لديها (Niven , 2003 :320) :-

- 1- علاقة مع الاستراتيجية .
- 2- ممكن تحويلها الى ارقام .
- 3- ان تكون قابلة للتحقق ويمكن الحصول عليها .
- 4- ان تكون مفهومة .
- 5- لديها القابلية للمقارنة .
- 6- تكون ذات علاقة او صلة .

7- يكون لديها تعريف عام .

وفي تقنية بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) يجب ان تكون هناك علاقة قوية ما بين مقياس الاداء المختارة و استراتيجية الوحدة الاقتصادية . وتعد القدرة على تحويل الاهداف الاستراتيجية في اداء بطاقة العلامات المتوازنة يعد اهم جزء فيها ويميزها عن غيرها من التقنيات . ويتم التعبير عن مقياس الاداء عن طريق الارقام والتي تكون اجزاء قابلة للقياس بالتالي تعكس استراتيجية الوحدة الاقتصادية وتؤثر على الاداء الناجح للوحدة الاقتصادية ، وان معايير الاداء التي يمكن ان تفهم بسهولة تجعل من الممكن المقارنة ما بين الاشياء في المجالات المختلفة بالتالي فان العمليات وعلاقات الموظفين سوف تكون مستمرة مما يؤدي الى نجاح الوحدة الاقتصادية (Otley, 1999 :363).

- مناظير بطاقة العلامات المتوازنة (Balanced Scorecard Perspective) .

يحدد نموذج بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) ل ستة مناظير ذات العلاقة بالانشطة التي من المحتمل ان تكون حاسمة لمعظم الوحدات الاقتصادية ولجميع المستويات داخل الوحدة الاقتصادية . وان هذه المناظير لبطاقة العلامات المتوازنة (BSC) تتضمن الخصائص العامة لهذه المناظير والعلاقات ما بين هذه المناظير وجودة اداء هذه المعايير والتي سيتم ذكرها كالآتي :-

1- المنظور المالي Financial perspective

ان وجهة النظر المالية تم انتقادها ، وذلك بسبب التركيز على الاحداث الماضية ، بالاضافة الى تقسيم الوحدة الاقتصادية الى اقسام (Otley, 1999: 367) ولكن من ناحية اخرى انه لا يمكن اظهار نتائج العمليات من دون وجود المقياس المالية ، حيث اظهرت احدى الدراسات ان 49% من الوحدات الاقتصادية ترى ان المقياس المالية اكثر اهمية من المقياس الاخرى (Niven , 2002 :352) ولهذا السبب فان المنظور المالي هو يوجه التركيز على المقياس والاهداف المالية ، في بطاقة العلامات المتوازنة اكثر من المقياس الاخرى . وانها كمقياس مالية تعد مفيدة للغاية بالنسبة الى الوحدة الاقتصادية لانها تلخص النتائج بشكل تجعلها قابلة للقياس وتخبر الادارة عن وضعها الحالي بالتالي ترى بطاقة العلامات المتوازنة ان الحفاظ على المنظور المالي مهم كما هو ، لذلك فان بطاقة العلامات المتوازنة تعبر عن الاهداف المالية بطريقة واضحة ومفهومة وتساعد الشركات في تحديد الاهداف المالية الخاصة بها وخلال فترات مختلفة مثل (النمو ، الصيانة) واخذ النتائج ، ويتم تحديد المقياس المالية وفقا لحجم الوحدة الاقتصادية والقطاع وشروط الخاصة (55: 2002 Bean & Jarnagin). وترتكز هذه المقياس عموما على مؤشرات الاداء مثل الربحية ، و ارتفاع صافي الدخل ، وزيادة المبيعات والجاري النقدي والقيمة الاقتصادية المضافة والاهداف المالية والمقياس يمكن ان تختلف وفقا لمستوى و حياة النظام مثل (النمو ، والحصول على النتائج والتقدم في الوحدات الاقتصادية) وان الوحدة الاقتصادية التي لاتزال في مستوى المقاومة والبقاء في السوق فان بعض المقياس مثل المبيعات والتدفق النقدي يعتبر محطة مهمة للوحدة الاقتصادية ، والذي يعتبر مجرد مستوى للمقاومة والبقاء، وتعد المقياس المالية مثل الربحية وصافي الدخل الخ اكثر اهمية بالنسبة للوحدة الاقتصادية في مستوى النضوج . (Baxendale & Hornsby , 2001: 38)

2- منظور الزبون Customer perspective

في منظور الزبون يتم اولا تحديد وتعريف الزبون والسوق وحقل الوحدة الاقتصادية التي سوف تتنافس ، ومن ثم يتم تحديد الاهداف ومعايير الاداء من اجل تقييم اداء الوحدة الاقتصادية التي تؤدي الانشطة في حد ذاتها ، وسوف تؤثر بالتأكيد في انجاح طريقة اختيار معايير الاداء التي يمكن ان تدعم اهداف المنظور المالي (326 : 2003 Mcadam & Walker) . وتهدف بطاقة العلامات المتوازنة الى زيادة الربحية من خلال التركيز على ارضاء الزبون ، والاحتفاظ بالزبائن الحاليين وكسب زبائن جدد والتركيز على الجودة العالية للمنتجات المقدمة والاسعار المناسبة والخدمات والعلاقات الجيدة مع الزبائن ، وقد اشار (Simons) الى ان المقياس الخاصة بمنظور الزبون غالباً ما تكون موجهة نحو الاهداف المالية والتمثلة في رضا الزبائن والحصة السوقية و الاحتفاظ بالزبائن و كسب زبائن جدد وربحية الزبائن ، ويمكن ان يقدم قيمة مضافة للزبائن من خلال توفير منتجات مبتكرة ذات جودة عالية تفوق ما يقدمه المنافسين وبأسعار مناسبة ، فضلاً عن ذلك فانه يجب ان تصمم ضمن علاقة السبب والنتيجة (السامرائي واخرون ، 2012: 262).

3- منظور بيئة الاعمال الداخلية Internal Business Process Perspective

في هذا المنظور يحدد المدراء طريقة الوظائف الداخلية التي يجب ان تستخدم لتقديم التحسين والوصول الى الاتقان . وبهذه الطريقة تقوم الوحدة الاقتصادية الى تقديم بعض القيم التي من شأنها جذب انتباه الزبائن في الاسواق المستهدفة والاحتفاظ بها الى جانب الاجابة على توقعات الارباح المالية للمساهمين ، ولهذا السبب فان المقياس في منظور العمليات الداخلية مثل الانتاجية ووقت العملية والجودة والتكلفة واطلاق المنتج الجديد والتركيز على وظائف العمليات الداخلية التي هي الاكثر فاعلية في الوصول الى رضا الزبون او

الزبانن والاهداف المالية ، ويعرض منظور العمليات الداخلية اثنين من الاختلافات الاساسية ما بين النظم التقليدية وبطاقة العلامات المتوازنة في محركات الاداء (Ayvaz & Pehlivanli , 2011: 148) :-
 فالاختلاف الاول :- هو ان الاساليب الحديثة تعطي تصحيح للمعايير تستند على الوقت والتكلفة والجودة ،
 بالتالي فان بطاقة العلامات المتوازنة تقود الوحدة الاقتصادية الى تحديد اساليب وانشطة جديدة من اجل
 الوصول الى الاهداف المالية والزبانن .

اما الاختلاف الثاني :- هو يشمل عملية تجديد في منظور العمليات الداخلية بالتالي تسطيع الوحدة
 الاقتصادية البحث عن زيادة في الزبانن الجدد وظهور حاجات جديدة بالتالي يمكن للوحدة الاقتصادية ان تنتج
 منتجات وخدمات جديدة من اجل الوفاء بهذه الاحتياجات الجديدة .

4- منظور التعلم و النمو Learning and Developing perspective

هو المنظور الرابع في بطاقة العلامات المتوازنة حيث يركز على تحديد العوامل الحاسمة لنجاح الوحدة
 الاقتصادية في ظل تقنياتها وقابليتها في الوقت الحاضر وذلك لأن المنافسة الشديدة تتطلب التحسين
 المستمر من أجل تحقيق القيمة المطلوبة الى الزبانن والمالكين (السامرائي واخرون ، 2012: 265) . وان
 توقعات المالكين تتمثل في تطوير الارباح ونموها وتوقعات الزبانن حول المنتجات الجديدة وتأهيل المنتج ،
 حيث تعتمد على قدراتها التعليمية والتطويرية . وان التعلم والنمو في الوحدات الاقتصادية يتم الحصول عليها
 من الوحدة الاقتصادية من خلال ثلاث خدمات رئيسية هي (Ayvaz & Pehlivanli , 2011: 149) :-

1- الاشخاص .

2- النظام .

3- اساليب وطرق الوحدة الاقتصادية.

وان كل من المناظير (المالية والزبون والنمو والتعلم) في بطاقة العلامات المتوازنة تشير الى وجود
 اختلافات كبيرة ما بين الاداء الحالي للناس او الاشخاص ونظام واساليب ومتطلبات الاداء من شأنها ان
 تجهز الوحدة الاقتصادية بالتطورات ، ومن اجل تقليل هذه الفروقات يتوجب على الوحدات الاقتصادية ان
 تقوم بتوظيف الموظفين الجدد الماهرين واثراء تكنولوجيا المعلومات ونظام المعلومات وان يكون الترابط في
 العمل والاساليب والبرامج الداخلية (Ayvaz & Pehlivanli , 2011: 149)

وهذه الاهداف يتم تحقيقها ضمن منظور النمو والتعلم في بطاقة العلامات المتوازنة . وان واحدة من اهم
 اجزاء منظور التعلم والنمو هي امكانيات الموارد البشرية للوحدة الاقتصادية ، حيث ان معظم المدراء
 يعتقدون ان امكانيات الموارد البشرية تلعب دورا رئيسيا وهام في وجود الميزة التنافسية ، واكدوا ان دور
 الموارد البشرية واهمية سوف تزداد في السنوات المقبلة وان ادارة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية
 سوف تكون اكثر اهمية (Walker & McDonald, 2001 :365) . لذلك فمن الممكن اجراء التخطيط
 القوي للموارد البشرية وفقا لستراتيجية الوحدة الاقتصادية من خلال اعداد بطاقات اداء الموظفين ونتيجة
 اداء الموظفين والتي تم اعدادها من قبل الوحدة الاقتصادية .

5- منظور البيئة المجتمعية Social Environmental Perspective

لقد اضاف بعض الباحثين منظور خامس الى بطاقة العلامات المتوازنة وهو منظور البيئة المجتمعية
 ومنهم (Lipe & Salterio) ، وان اضافة هذا المنظور الى بطاقة العلامات المتوازنة كان لسببين رئيسيين
 هما كالآتي (السامرائي واخرون، 2012: 267) :-

1- ان أداء المجتمع والأداء البيئي يشكلان جزءاً أساسياً من استراتيجية الوحدة الاقتصادية في الوقت الحاضر
 وبالتالي فان أهداف ومقاييس هذا المنظور تعد جزءاً مكملاً للبطاقة .

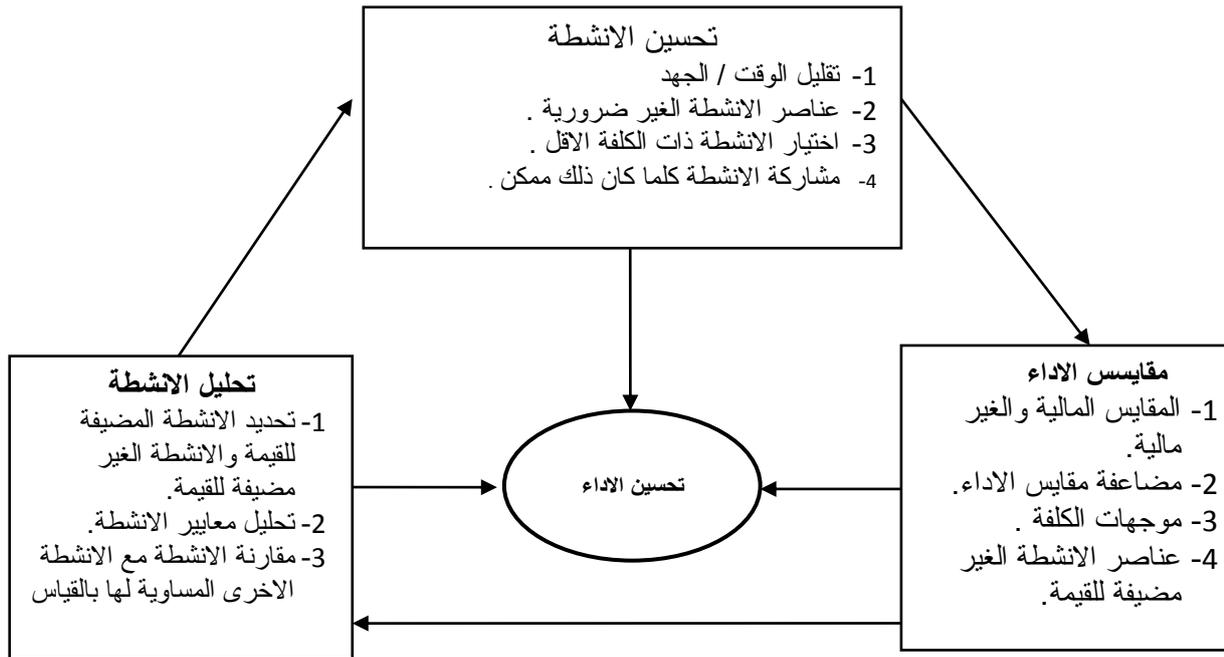
2- توسيع دور بطاقة العلامات المتوازنة للقيام بعملية تقويم الأداء الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية وبالشكل الذي
 يتناسب مع التغيرات البيئية الحديثة.

ان أداء المجتمع لأداء البيئي يشكلان جزءاً من استراتيجية الوحدة الاقتصادية لذلك فان عليها اعداد تقارير خاصة
 بذلك يمكن من خلالها بيان مدى خدمة الوحدة الاقتصادية للمجتمع ، ومن الضروري توجيه اهتمام المدراء الى تحسين
 الأداء الاجتماعي ، كما ويجب أن يكونوا مخلصين في تحمل مسؤولياتهم تجاه هذا الأداء وان وفاء الوحدة الاقتصادية
 بالتزاماتها تجاه المجتمع يساعد في تحقيق اهدافها وبالتالي الحصول على رضا المجتمع عنها ، ومن الجدير بالذكر
 بأنه لا توجد صيغة ثابتة او قاعدة معينة تقرر كيفية تحمل ادارات الوحدة الاقتصادية مسؤولية الأداء الاجتماعي ،
 وينظر الى الأداء الاجتماعي من خلال مفهومين هما (المفهوم الضيق والمفهوم الأوسع) حيث يقتصر المفهوم الضيق
 على مسؤولية الوحدة الاقتصادية تجاه المالكين وارتباطه بهدف الربح والعوائد المالية ، في حين ان المفهوم الأوسع
 للأداء الاجتماعي فانه يتعدى ذلك الى مصالح جميع الجهات ذات العلاقة وهم المالكين والمجهزين والزبانن والعاملين
 والمجتمع بشكل عام (الغبان وحسين ، 2009: 13) . المفهوم الضيق للأداء الاجتماعي لم يعد مناسباً لتحقيق أهداف
 الوحدة الاقتصادية في بيئة التصنيع الحديثة لذلك أصبح التوجه نحو مفهوم الأوسع للأداء الاجتماعي والذي يشمل
 مجموعة من الانشطة والتي يمكن أن يستخلص منها أهداف ومقاييس البيئة المجتمعية. (السامرائي واخرون، 2012: 268)

6- منظور المخاطرة Risks Perspective

يرى بعض الباحثين ومنهم (Chang & Wang) بضرورة اضافة منظور سادس الى بطاقة العلامات المتوازنة وهو منظور المخاطر من أجل توسيع دورها في عملية تقويم الأداء الاستراتيجي من خلال وضع مجموعة من الأهداف والمقاييس المتعلقة بهذا المنظور مشتقة من رؤية واستراتيجية الوحدة الاقتصادية بحيث يتم التعرف على المخاطر التي تواجه هذه الوحدة وبيان مدى تلافئها لهذا المخاطر، حيث تسعى الوحدة الاقتصادية الى تخفيض المخاطر التي من الممكن ان تتعرض اليها ، لذلك ينبغي عليها اتخاذ الاجراءات اللازمة للحصول على معلومات بشأنها من أجل تلافئها مع ملاحظة ان التكاليف المرتبطة بتخفيض المخاطر يجب ان تكون أقل من تكلفة المخاطر نفسها . (السامرائي وآخرون ، 2012 : 269)

ثانياً : الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت Time Driven Activity Based Costing
نتيجة لاستخدام الوحدات الاقتصادية انظمة التكاليف التقليدية ، عانت من العديد والكثير من المشاكل ، حيث اصبحت لا تستطيع الحصول على معلومات التكلفة الصالحة او الجيدة في مجال عملية صنع او اتخاذ القرارات . ومن ثم ظهرت مشكلة جديدة امام مدراء الوحدات الاقتصادية وهي امكانية الحصول على انظمة حديثة تلبي لهم هذا الغرض. ولهذا السبب تم تصميم ما يعرف بنظام الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) حيث بني على اساس الانشطة وتوزيع التكاليف اذا يقوم على تقسيم العملية الانتاجية الى عدة أنشطة . وان الادارة على اساس النشاط تركز على الأنشطة ، والتي تعد واحدة من اهم التقنيات الادارية الحديثة والاكثر اهمية في زيادة الجودة للسلع والخدمات ، والاداء ، والوظائف ، ومستوى رضا الزبون والربحية . (Maccarrone, 1999 : 136) . وان اسلوب الادارة على اساس الأنشطة يوجه اهتمام الادارة والمدراء باستمرار نحو التنمية وتطوير البيانات التي يتم الحصول عليها من خلال التركيز على الأنشطة (Gunasek, Mcneil & Singh, 2000 : 39) .
ويظهر لنا الشكل رقم (1) مفاهيم عمل تقنية الكلفة على اساس النشاط وكما يأتي :-



الشكل (1)

مفاهيم عمل تقنية الكلفة على اساس النشاط (ABC)

الشكل من اعداد الباحث بالاعتماد على :

(Kaplan, R. S., & Steven, R. A. (2004). Time-Driven Activity Based Costing. Harvard Business Review, Nov,131-138)

ان الوحدات الاقتصادية التي استخدمت تقنية الكلفة على اساس النشاط (ABC) استفادة منه بعدة طرق

وكما يأتي (Kaplan & Anderson, 2004:135) :-

- 1- يقوم بتحليل الأنشطة بشكل صحيح اكثر .
- 2- يمكن الاعتماد على التكاليف التي توصل اليها في الميزانية .
- 3- تقدير ربحية الزبون والمنتجات .

ومع ذلك هناك العديد من المدراء أعاد النظر باستخدام تقنية (ABC) وذلك بسبب ارتفاع تكاليف تنفيذه فضلاً عن مخاوف الموظفين منه والسبب في ذلك ان تحديث اسلوب الكلفة على اساس النشاط يحتاج الى اعادة تحليل الانشطة واعداد تحديد الوقت الذي تقضيه الانشطة التي تسبب بعض التكاليف بالإضافة الى وقت الحصول على نتائج غير مرغوبة او غير صحيحة (2: 2003 , Bruggeman & Moreels). وفي السنوات الخمسة الماضية اظهر اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) ان كل (القوائم) ليست جيدة وان كل زبون هو زبون مربح . بالتالي فان تقنية او اسلوب (ABC) يعد نظام مالي معقد ومكلف في تطبيقه . وعلى كل حال ونتيجة للمشاكل التي ظهرت مع تنفيذ وتحديث اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) امتنع العديد من المدراء من قبول الانظمة الحديثة والاساليب الحديثة وان ما يقارب 50% فقط من هذه الوحدات الاقتصادية استطاعت تنفيذ مدخل او اسلوب او تقنية (ABC) . وتم تحديث تقنية الكلفة على اساس النشاط وذلك من خلال ربطه بالوقت ، وظهر مايسمى تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) حيث يقدم تكنولوجيا شفافة يمكن تقييمها وتنفيذها وتحديثها بسهولة الى جانب ازالة الكثير من الصعوبات ، وهو يوفر العديد من الخيارات للوحدة الاقتصادية والعملية والتي يمكن من خلالها تحديد ربحية الزبائن بالإضافة الى تكاليف الانتاج والمنتج والاورام الانتاجية واستخدام الطاقة العملية (Kaplan & Anderson,2007:15) وان الجانب الاكثر اهمية في هذه التقنية هو الية ودينامكية احتساب الطاقة ، وتنفيذها على التكاليف وتميز تكاليف الانشطة غير المستغلة والطاقة غير المستغلة فضلاً عن ان جميع خدمات نقل البيانات في الوحدة الاقتصادية يمكن ان تستفيد من جوانب محددة مثل (الطلبات والعمليات ، والمجهزين ، والمنتجات ، الزبائن) بالتالي اصبحت تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) هي تقنية محسنة وتطوير لتقنية الكلفة على اساس النشاط (ABC) واعتبرت تقنية تقليدية . وان التقنية المحسنة تعرض تحسين لمعلومات الكلفة والربحية وتقديم معلومات اكثر وضوحاً للمدراء وبطريقة اخص واسرع . وعرفت تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) بانه اسلوب او تقنية تم تطويرها من اجل حل وازالة المشاكل التي ظهرت مع اسلوب او تقنية الكلفة على اساس النشاط (ABC) التقليدي . وان من اهم مزايا تقنية (TDABC) هي الاتي :- (Kaplan&Anderson,2007: 25) :-

- 1- السهولة والسرعة في بناء نموذج دقيق .
- 2- يندمج بشكل جيد مع البيانات المتوفرة حالياً حول انظمة ادارة علاقات الزبائن وتخطيط موارد الوحدة الاقتصادية مما يجعله اكثر ديناميكية . وفي الوقت نفسه اقل اعتماداً على القوة البشرية.
- 3- يستخدم بسهولة مع الاوامر والعمليات والموارد خاصة التي تتمتع بنفس الخصائص .
- 4- يوفر معلومة واضحة خلال التشغيل او بعد الانتهاء منه .
- 5- يوفر رؤيه عن كفاءة العمليات التشغيلية والاستفادة من الطاقة غير مستغلة.
- 6- يساعد على تحديد التوقعات المستقبلية الخاصة بطلبات الموارد بموجب الموازنات التقديرية للطاقة المعدة على اساس عدد الاوامر المتوقعة .
- 7- قابلية تطوير المشاريع بسهولة الى مشاريع واسعه من خلال تطوير البرامجيات وقواعد البيانات والتقنيات المستخدمة .
- 8- سرعة في التطوير ، سهوله في التحديث وبأقل التكاليف.
- 9- امداد المستخدمين بالمعلومات الضرورية التي تساعدهم في معرفة السبب الاساسي للمشاكل والصعوبات .
- 10- يمكن استخدامه في اي صناعة او مؤسسة ، مع التعقيد المختلفة في (الزبائن ، والمنتجات ، والقنوات ، والقطاعات ، والعمليات).

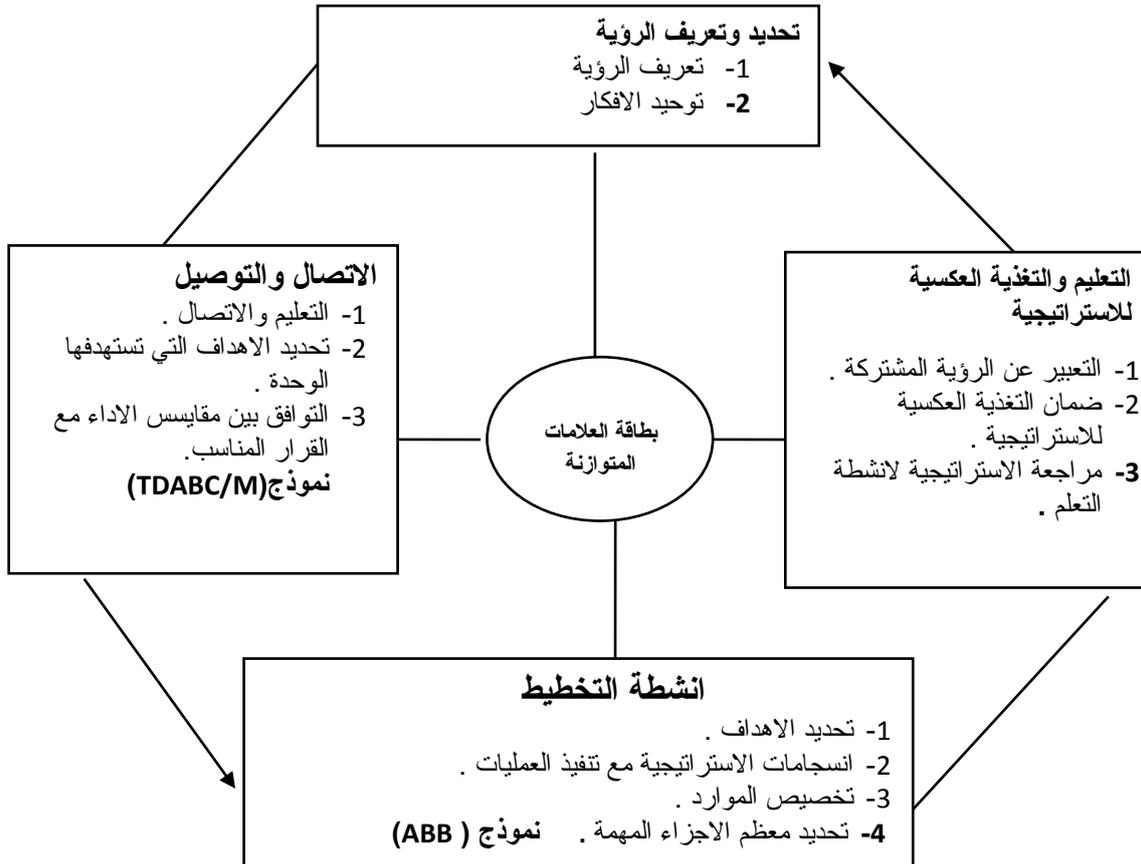
بالتالي استطاعت هذه التقنية من مساعدة المدراء في عملية اتخاذ القرارات الصحيحة بالإضافة الى امكانية تحديد وتقييم كمية الطاقة العاطلة (غير المستغلة) . لذا فان المدراء الذين لديهم معلومات حول انتاجية الاشخاص والانشطة يستطيعون ان يخططوا للموارد بشكل صحيح اكثر . وظهرت تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت بانها تقنية محسنة بشكل اكبر من تقنية او اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) التقليدي حيث تم تفضيله من قبل العديد من الوحدات الاقتصادية والشركات التي لديها العديد من المجهزين ، وتصميم المنتجات في انماط مختلفة ، والزبائن الذين يحتاجون الى خدمات مختلفة ، لذلك فان الوحدات الاقتصادية التي تميل الى التصرف في مثل هذه العمليات من اجل الحصول على معلومات يجب ان تتكيف مع تقنية (TDABC) . (Gramco & Gremco , 2007 :35) . وعلى الرغم من ان المنطق العام للتقنيتين هو نفسه الا انه هناك بعض الاختلافات الهامة في الوظائف . ففي اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) التقليدي فان الموظف يعطي مقدار الوقت اللازم لانجاز النشاط بعد التعاون مع الكادر لانجاز واداء الواجبات المختلفة للوحدة الاقتصادية ، ومن ثم يتم توزيع التكاليف الاجمالية على المنتج والخدمات والزبائن واعتماد الخطوط على عدد الانشطة . في حين فان تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يقوم بتوزيع المصاريف الغير مباشرة في الوحدات الاقتصادية اعتماداً على وقت عمل النشاط المستخدم في كل نشاط . لذلك يعتقد من خلال تشغيل العمليات ان كل عملية انتاجية او خدمة تأخذ اوقات مختلفة بالتالي فهي تستهلك موارد مختلفة في المستويات المختلفة . ولهذا السبب فان تكلفة عمل الموظفين يتم توزيعها على اساس جدول عملهم على المنتجات والخدمات . ونتيجة لذلك فان اسلوب او تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) تعتمد على الوقت بشكل كبير حيث يتم احتسابها على اساس الدقائق . بالتالي فهو اخص واسهل واسرع في الاستخدام فضلاً عن ازالة معظم القيود الناجمة من اسلوب او تقنية الكلفة على اساس النشاط (ABC) التقليدي وانه على اساس الكلفة يقوم بتقدير الطاقة الفعلية الحقيقية ذات الصلة بالانشطة والتكاليف والتركيز على الطاقة الحقيقية للوحدة . وهناك حقل اخر استخدم اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) وبشكل ناجح هو كل من تخطيط

الموازنات وتحليل الانحرافات (Hixon , 1995 :30). وان الموازنه على اساس النشاط (ABB) والتي هي جزء من تقنية الإدارة على اساس النشاط (ABM) واستمرار لاسلوب او تقنية الكلفة على اساس النشاط (ABC). ويمكن تعريف الموازنه على اساس النشاط (ABB) على انها محاسبة الموارد وفقا للانشطة المستهدفة. لذا فان الإدارة سوف تكون قادرة على معرفة اي من الانشطة سوف تكون غير منتجة وغير مجدية وذلك بعد مقارنة الانشطة بموجب الموازنات مع النتائج الحقيقية. وتعد او تحضر الموازنات بموجب تقنية او اسلوب الإدارة على اساس النشاط (ABM) بعد تحويل العديد من التكاليف التي يعتقد بانها ثابتة بموجب السلوب التقليدي والتكاليف المتغيرة، بالتالي تستطيع الاستراتيجية من صنع وتوفير المعلومات عن التكاليف والأرباح من اجل اتخاذ القرارات المستقبلية. وتم تعريف الموازنه على اساس النشاط بانها خطة معدة لتعين موارد الانشطة ذات العلاقات، وانها اداة مهمة للتخطيط التي تقدم معلومات اكثر موثوقية عند مقارنتها مع موازنات اعدت وفقا للطرق التقليدية. (Ayvaz & Pehlivanli , 2011: 150)

الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت وبطاقة العلامات المتوازنة

Time Driven Activity Based Costing and Balanced Scorecard

يوفر اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) مزايا هامة لتقديم مقاييس الاداء وعوامل النجاح الحاسمة المطلوبه لجميع العمليات. وحتى بعد دمج تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) مع تقنية بطاقة العلامات المتوازنة (BSC)، حيث يتم تقييم الشركات من خلال المناظير الرئيسية المختلفة وبطريقة صحيحة مع الاهداف والمقاييس المالية بواسطة الرؤية الاستراتيجية التي يتم اخذها بعين الاعتبار وتحديد الاهداف على المدى القصير والطويل والمقاييس المالية وغير مالية، حيث يمكن النظر اليها على حد سواء من خلال المناظير الرئيسية المختلفة بنظر الاعتبار (Kaplan & Norton , 1996 :79). ويظهر لنا الشكل رقم (2) الإدارة الاستراتيجية من خلال المناظير الرئيسية لبطاقة العلامات المتوازنة وكما يأتي :-



الشكل (2)

الإدارة الاستراتيجية من خلال المناظير الرئيسية

الشكل من اعداد الباحثين بالاعتماد على Kaplan, R. S., & David, P. N. (1996). Using Balanced Scorecard as a Strategic Management System. Harvard Business Review, Jan-Feb, 75-85.

ويظهر التكامل ما بين التقنيتين في الامور التالية :-

المنظور المالي / ان عوامل النجاح الحاسمة تعتمد على الربحية في بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) في حين في ظل تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يجعل من الممكن للوحدة الاقتصادية معرفة المنتجات الأكثر ربحية بالإضافة الى الزبائن المربحين والأكثر ربحية، وتعد ربحية الزبون او الزبائن مهمة جدا، إذ تساعد

الوحدة الاقتصادية في تحديد الاستراتيجية الأكثر ملائمة للزيان وتطبيقها في نفس الوقت . بالإضافة الى ان الوحدة الاقتصادية بحاجة الى معرفة كافة التكاليف اذا كانوا يريدون تحقيق رضا الزيان هذا من ناحية ومن ناحية اخرى ضمان استمرارية ربحية هؤلاء الزيان ، وهذا ما توفره تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) الى تقنية بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) . وان اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) يقدم معلومات عن كل من التكاليف الفعلية والانتاجية التي هي ضرورية لتحسين العمليات في الوحدة الاقتصادية . وان تقنية بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) تحدد الاستراتيجية والوقت بناء على تقنية الكلفة على اساس النشاط (ABC) والتي تساعد العمليات وتجعلها تعمل بشكل صحيح . ويوفر معيار الوقت والجودة الانشطة الهامة التي تشكل هذه العمليات . وان كل من بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) و الموازنة على اساس النشاط (ABB) تظهر ضمن وجهات النظر الاربعة . (151: 2011, Ayvaz & Pehlivanli) وهناك خطوتين في الادارة الاستراتيجية تتم عبر بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) حيث تحدد وتعرف الرؤيه وتعني التواصل والاتصال بين الاهداف الاستراتيجية و مقياس نجاح المعايير وكلاهما يحدد مقياس لنجاح المعايير و يؤكدها .

وفي العمليات الاخرى فان تقنية الكلفة على اساس النشاط (ABC) يصبح فعال في تخطيط الانشطة من العمليات المشتركة التي تصنع من المستويات الاربعة للعمليات الديناميكية للادارة الاستراتيجية مثل (التعلم والتغذية العكسة للاستراتيجية) حيث تتم ادارة الاستراتيجية (Kaplan & Norton , 1996 : 79) وان بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) يجب تطويرها اولاً بطريقة مفصلة وذلك من اجل ان تتمكن من العمل بفعالية . وبهذه الطريقة يمكن للموظفين من رؤية نتائج ادائهم الناجح في اماكن عملهم . فضلاً عن ذلك فان اجور الموظفين يجب ان تعتمد على بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) من اجل دعم اهتمام الادارة حول موضوع تحقيق عوامل النجاح الحاسمة . ثانياً يجب ان يكون في بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) مؤشرات راندة ومؤشرات المتاخرة . فالمؤشرات الراندة هي تلك التي تشير الى نجاح المنافسة مثل التحسينات في الانشطة او مجال خدمات الزيان . المؤشرات المتاخرة هي مقياس الانتاج مثل المخرجات الانتاجية وكلفة الوحدة الواحدة والارباح . في حين فان المقاييس الغير مالية يمكن ان توجد في كلا النوعين . وتميل المقاييس المالية الى المؤشرات المتاخرة . حيث يتوجب على المحاسبين الاداريين تطوير بطاقة التقييم الشاملة مثل الاقتصاديين الذين يستخدمون هذين النوعين من المؤشرات ، وهي تساعد الادارة في تقييم المستقبل وتقييم الماضي (Blochre , Chen & Lin , 2002 : 145) .

وفقاً لـ (Yilmaz , 2008 : 8) فانه يمكن استخدام اسلوب (TDABC) كأساس لبطاقة العلامات المتوازنة حيث تسمح بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) للمؤسسات لتنفيذ ستراتييجيتها بسرعة وبشكل فعال من خلال دمج نظام القياس مع نظام الادارة . ويسهل اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) من ترجمة الاستراتيجية الى مقياس الاداء كذلك يوفر مقياس الادارة لتنفيذ بطاقة العلامات المتوازنة وتحليل العلاقة ما بين (BSC) واسلوب ABC واسلوب (TDABC) على التوالي ، حيث ان هناك اربع صلات قائمة هي :-

- أ- الصلة التشغيلية : حيث ان مخرجات اسلوب (ABC) مثل التكاليف والجودة والوقت والابتكار هي عادة مدخلات ممتازة الى (BSC) من خلال تحديد اداء اي عملية .
- ب- صلة ربحية الزيان : يمكن من خلال اسلوب (TDABC) تحديد ربحية الزيان وذلك بسبب قدرته على التحليل بدقة الاجمالي التكاليف الادارية والتسويقية والتوزيعية والتقنيات والخدمات في تكلفة خدمة الزيان الافراد .
- ج- الصلة المالية : بسبب ان بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) تساعد على تحديد المبادرات الاستراتيجية والاحتياجات من الموارد التي تمكن الشركات اكتساب القدرة التنافسية المستدامة على المدى الطويل .
- د- عملية التحليل الهرمي : والذي يسمح لصانعي القرار في تصميم نموذج يساهم في توفير الحلول لمشكلة معقدة في بنية هرمية .

المبحث الثالث

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً : الاستنتاجات

- 1- توفر تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) مجموعة من المقاييس التي يمكن تكاملها مع بطاقة العلامات المتوازنة كمقياس الاداء المتعلقة ببعيد العمليات التشغيلية (الوقت والجودة والكلفة) ، كما يمكن توفير مقياس متعلق ببعيد الزيون اذ يوفر (TDABC) مقياس لكل من ربحية الزيون والقطاع المستهدف وقنوات التوزيع .
- 2- بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) هي واحدة من التقنيات و الادوات الادارة الاستراتيجية . والتي ينبغي ان تعتمد على الوحدة الاقتصادية في عملية اتخاذ القرار . ويتطلب من الوحدات الاقتصادية ان يكون لديها مثل هذه الادوات خصوصاً في ظل المنافسة والمناخ التجاري والمنافسة المستمرة .
- 3- تحتاج بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) الى مساعدة من قبل التقنيات الادارية الاخرى في الحالات الحرجة مثل (TDABC) وتتكامل معها وتقديم الدعم لها .
- 4- تعد بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) مهمة جداً للادارة الاستراتيجية حيث توفر للوحدة الاقتصادية المقاييس المختلفة ، وتأخذ بنظر الاعتبار وهي تتكامل مع بعضها البعض ومثال ذلك تناسب مع الاهداف قصيرة الاجل . ان كبار المدراء استخدموا بعض المقاييس المالية وغير المالية عند اتخاذ القرار او القرارات .
- 5- عنده قيام الوحدة الاقتصادية بتطبيق بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) ينبغي عليها تحليل كل عملية من العمل بعناية وينبغي وضع معايير العمل المناسبة لعوامل النجاح الحاسمة .

- 6- قبل البدء بتطبيق وتنفيذ بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) يجب ان يتم انشاء البنية التحتية للبيانات بصورة يمكن ان تتكامل مع الادوات الاستراتيجية الاخرى.
- 7- نتيجة للادارة الاستراتيجية تم تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) التي تم تطويرها من قبل غالبية الوحدات الاقتصادية.

ثانياً : التوصيات

- 1- من الضروري استخدام الاساليب المحاسبية الحديثة من قبل الوحدات الاقتصادية من اجل حل مشكلة تخصيص التكاليف الغير مباشرة بشكل افضل واكثر وتوزعها بشكل اكثر عدالة على الاقسام المساندة .
- 2- من الضروري قيام الوحدة الاقتصادية بتطوير نظام ادارة التكلفة لديها وذلك من اجل مواكبة التطورات والاستفادة من منافع هذا النظام وما يوفره من معلومة تسهل وتيسر عملية اتخاذ القرارات التشغيلية من قبل الادارة .
- 3- ضرورة الاستفادة من الاساليب الادارية الحديثة من اجل تحديد الطاقة العاطلة والاستفادة منها في مجالات اخرى ، بالإضافة الى الاعتماد على الطاقة الفعلية عند تخصيص تكاليفها بشكل اكثر كفاءة وفعالية والاستفادة من الموارد المتاحة لها من اجل تحقيق اهدافها التي تسعى اليها وهي تحقيق اعلى الارباح .
- 4- السعي الي تطوير منتجاتها وتقديم افضل الخدمات الي زبائنها من اجل المحافظة عليهم وكسب زبائن جدد ، ووضع الاستراتيجية المناسبة لهم لزيادة ولائهم ورضاهم .
- 5- قبل وضع بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) موضع التنفيذ بسرعة ، ينبغي تنظيم البنية التحتية لها من خلال عمليات دعم القرارات الهامة الاخرى من اجل تنفيذها وتشغيلها بشكل صحيح.

قائمة المصادر

اولاً : المصادر العربية

1- الكتب

1. السامرائي واخرون ، منال جبار سرور، طالب، مهند مجيد ، الزلامي ، علي عبدالحسين هاني " تكاليف الجودة والتقنيات الكلفية المعاصرة" الطبعة الاولى ،مكتب الجزيرة للطباعة والنشر ، العراق- بغداد 2012م.

2- الدوريات

2. الغبان ، ثامر صبري، وحسين ، نادية شاكر " التكامل بين تقنيتي بطاقة العلامات المتوازنة والمقارنة المرجعية لاغراض تقويم الاداء الاستراتيجي في الوحدات الاقتصادية " مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ،العدد الثاني والعشرون لسنة 2009م .

ثانياً : المصادر الاجنبية

A:BOOK

- 1- Kaplan, R. S., & Steven, R. A. (2007). The Innovation of Time-Driven Activity-Based Costing. *Cost Management*, 21(2),.
- 2- Blocher, E., Kung, H. C., & Thomas, W. L. (2002). *Cost Management: A Strategic Emphasis*. USA: The McGraw-Hill Companies.

B: Periodicals:-

- 3- Bean, L., & Bill, D. J. (2002). New Cost Priorities: Using a Balanced Scorecard Approach in Financial Reports. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 13(3),.
- 4- Bruggeman, W., & Moreels, K. (2003). Time-Driven Activity Based Costing a New Paradigm in Cost Management. *Bimac Newsletter*, May 1-2.
- 5- Gremco, O. D. L.V., & Yves, L. G. (2007). Time-driven abc: The simplification of the assessment of costs through resorting to equivalents. 30th Annual Congress of the European Accounting Association, Lisbon 2007.
- 6- Gunasekaran, A., Mcneil, R., & S_ngh, D. (2000). Activity Based Management in a Small Company: A Case Study. *Production Planning & Control*, 11(4),.
- 7- Hixon, M. (1995). Activity based management: Its purpose and benefits. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 73, .
- 8- Horngen, Charles T., Foster, George , & Datar, Srikant M. "Cost Accounting : A managerial Emphasis " 14thed ., Prentice Hill , Inc., 2012.
- 9- Kaplan, R. S., & David, P. N. (1992). The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, Jan-Feb,.
- 10- Kaplan, R. S., & Steven, R. A. (2004). Time-Driven Activity Based Costing. *Harvard Business Review*, Nov,.
- 11- Maccarrone, P. (1999). Using ABM to Redesign Corporate Staff Units. *Business Process Management Journal*, 5(2),.

- 12- Niven, P. R. (2002). *Balanced Scorecard Step by Step*. London: Wiley.
- 13- Otley, D. (1999). Performance management a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4),
- 14- Rickards, R. C. (2003). Setting benchmarks and evaluating balanced scorecards with data envelopment analysis. *Benchmarking: An International Journal*, 10(3),.
- 15- Ritter, M. (2003). The use of balanced scorecards in the strategic management of corporate communication. *Corporate Communications: An International Journal*, 8(1),.
- 16- Sanger, M. (1998). Supporting the Balanced Scorecard. *Work Study*, 47(6),.
- 17- Storey, A. (2002). Performance Management in Schools: Could the Balanced Scorecard Help? *School Leadership and Management*, 22(3),.
- 18- Veen-Dirks, P. V., & Martin, W. (2002). Strategic Control: Meshing Critical Success Factors with the Balanced Scorecard. *Long Range Planning*, 35(4),.
- 19- Veen-Dirks, P. van en M. Wijn. 2002. Strategic control: meshing critical success factors with the balanced scorecard. *Long range planning*, 35(4)
- 20- Walker, G., & Randall, M. (2001). Designing and Implementing an HR Scorecard. *Human Resource Management*, 40(4),.
- 21- Walker, G., & Randall, M. (2001). Designing and Implementing an HR Scorecard. *Human Resource Management*, 40(4),.

.....
.....
.....