

تفعيل دور مدخل ما وراء الموازنة باستخدام تقنيتي التكلفة على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن/دراسة استطلاعية

الباحثة: أثير محسن هزاع
كلية الادارة والاقتصاد

جامعة تكريت

Atheer.acc@yahoo.com

أ.م. شكر محمود مصطفى
كلية الادارة والاقتصاد

جامعة تكريت

Adepartment64@gmail.com

المستخلص:

هدف الدراسة الى اظهار دور تقنيات ادارة التكلفة في التوجه نحو مدخل ما وراء الموازنة، وذلك من خلال استخدام تقنية التكلفة على أساس الأنشطة، وتقنية بطاقة الأداء المتوازن، باعتبارهما من تقنيات المحاسبة الادارية والتقنيات الرئيسة في زيادة فاعلية نظم التخطيط والرقابة. وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها، ان استخدام هاتين التقنيتين يساهم في تعزيز التوجه نحو مدخل ما وراء الموازنة، ووجود علاقة ارتباط جيدة بين تقنيات ادارة التكلفة (محل الدراسة) ومدخل ما وراء الموازنة وكذلك وجود علاقة تأثير معنوية ايجابية بين التقنيتين ومدخل ما وراء الموازنة.

الكلمات المفتاحية: مدخل ما وراء الموازنة، التكلفة على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن.

Activate the Role of the Over-Budget Input Using Cost Techniques Based on Activities and Balanced Performance Card/Exploratory Study

Assist. Prof. Shuker Mahmood Mustafa
College of Administration and Economics
Tikrit University

Researcher: Atheer Mohsen Hazzaa
College of Administration and Economics
Tikrit University

Abstract:

The aim of the study is to demonstrate the role of cost management techniques in contributing to the approach to the over-budget approach through the use of cost-based technology and balanced performance card technology as a management accounting technique and the main techniques in increasing the effectiveness of planning and control systems. The study reached a number of results, the most important of which is that the use of these two technologies contributes to the enhancement of the trend towards the introduction beyond the budget, and the existence of a good correlation between the cost management techniques (the study) and the introduction beyond the budget as well as the existence of a relationship of positive effect between the two technologies and beyond the budget.

Keywords: Beyond Budget, Cost-Based Activities, Balanced Scorecard.

المقدمة

كان من نتائج بيئة التصنيع الحديثة ودخول الأتمتة في العمليات الإنتاجية هو تزايد الاهتمام بالتكليف غير المباشرة لا سيما الجزء الثابت منها بالنسبة إلى مجموع تكاليف الإنتاج، ونتيجة للانتقادات التي تعرضت لها الموازنات سواء على المستوى العملي أم الأكاديمي؛ فقد ظهرت عدٍ من المناهج الحديثة لمعالجة هذا القصور بالمدخل التقليدي والذي يكون من خلال ترك الموازنات كلياً والاعتماد على تقنيات ادارية ل القيام بوظائف الموازنات، اذ بينت العديد من الدراسات بأن هناك شركات عده تخلت عن موازناتها واعتمدت على مدخل ادارية حديثة ل القيام بالتخفيط والرقابة وتقدير الأداء لتحقيق مزايا تنافسية في ظل تطور بيئة الأعمال للتغلب على أوجه قصور الموازنات التقليدية ومن هذه المدخل مدخل ما وراء الموازنة من خلال الاعتماد على تقنيات ادارة التكلفة والتي بدورها تساعده في التوجه نحو هذا المدخل.

مشكلة الدراسة: تتعلق الدراسة من الاجابة على سؤال مفاده: هل هناك دور لتقنيات إدارة التكلفة (محل الدراسة) في التوجه نحو مدخل ما وراء الموازنة؟

أهمية الدراسة: تتبع أهمية الدراسة من بيان دور تقنية التكلفة على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن في التوجه نحو مدخل ما وراء الموازنة.

هدف الدراسة: تهدف الدراسة إلى الآتي:

١. بيان الإطار النظري لتقنيتي التكلفة على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن ومدخل ما وراء الموازنة
٢. بيان دور التقنيتين في التوجه نحو مدخل ما وراء الموازنة.

فرضية الدراسة: بناءً على السؤال الذي طرح في المشكلة تتعلق الدراسة من فرضية رئيسة مفادها: "هناك مجموعة من تقنيات إدارة التكلفة ولا سيما (التكلفة على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن) لها دورٌ فاعلٌ في التوجه نحو مدخل ما وراء الموازنة"، وهناك فروض فرعية وكالاتي:

فرض ١: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تقنية التكلفة على أساس الأنشطة ومدخل ما وراء الموازنة.

فرض ٢: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تقنية بطاقة الأداء المتوازن ومدخل ما وراء الموازنة.

فرض ٣: هناك أثر ذو دلالة احصائية لتقنية التكلفة على أساس الأنشطة في مدخل ما وراء الموازنة.

فرض ٤: هناك أثر ذو دلالة احصائية لتقنية بطاقة الأداء المتوازن في مدخل ما وراء الموازنة.

منهج الدراسة: تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال دراسة الأدب المعاصر، وتم اختبار الفروض التي وضعها محل الدراسة ثم القيام برؤية استطلاعية لاختبار صحتها من عدمه، من خلال تنظيم استبيان تم توجيهها إلى عينة الدراسة، والتي من خلال الاساليب الاحصائية الملائمة يتم تحليل اجابات العينة المستقصية من الافراد العاملين في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء ومصفى بيجي للمنتجات النفطية للتوصيل الى النتائج ومن ثم التوصيات لهذه الدراسة.

هيكلية الدراسة: لغرض التحقق من فرضيات الدراسة فقد قسمتها الباحثة الى المطالب الآتية:

المطلب الاول: تقنيتي التكلفة على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن.

المطلب الثاني: مدخل ما وراء الموازنة.

المطلب الثالث: الدراسة التطبيقية.

المطلب الاول: تقنيتي التكلفة على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن

اولاً. تقنية التكلفة على أساس الأنشطة

تعد تقنية الـ (ABC) واحدة من التقنيات الحديثة ولها نصيب كبير في كثير من الدراسات النظرية والابحاث التطبيقية، ومن جملة الاسباب التي ادت الى ظهور هذه التقنية هو زيادة الانشطة على مستوى الدفعه وعلى مستوى المنتج كنتيجة لزيادة مستوى المنافسة والاهم هو زيادة الكلف غير المباشرة التي اصبحت تشكل نسبة كبيرة من اجمالي التكاليف. وعليه سيتم تناولها بالشكل الاتي:
أ. مفهوم تقنية التكلفة على أساس الأنشطة: من خلال استعراض الادبيات المحاسبية يتبين ان هناك عدد من التعريفات لهذه التقنية، يمكن ان نستعرض بعضًا منها:

اذ عرفها (Horngren) بانها "النظام الذي يركز على الانشطة كأهداف كلفة اساسية ويستخدم كلف هذه الانشطة كوحدات بناء لتجميع كلف اهداف الامر كالم المنتجات" (الشيخلي، ٢٠٠٢: ٤٣). وعرفت بانها "نظام جمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشرعي الذي يتعقب الانشطة المهمة وصلتها بتكليف المنتوج" (اغا، ٢٠٠٦: ١٠). وعرفها الجبوري بانها "طريقة تخصص فيها التكاليف بشكل اولي للأنشطة التي تستهلك الموارد (هذه التكاليف) ثم تخصيص تكاليف هذه الانشطة على المنتجات التي تستهلك الانشطة بمدى استفاده المنتوج من هذه الانشطة" (الجبوري، ٢٠٠٨: ٢٩٠).
ب. اهداف تقنية التكلفة على أساس الأنشطة: تهدف تقنية التكلفة على أساس الأنشطة إلى عدة أهداف يمكن تحديها بما يأتي (الدهان، ٢٠٠٩: ٥١):

١. توفير قياس عادل للتکالیف الصناعیة غير المباشرة على اساس السبب والنتیجة اي العلاقة المسببة لحدوث التکالیف وليس الاسس المتعلقة بحجم الانتاج مما يساعد في اتخاذ قرارات اداریة عادلة وتقديم معلومات مفیدة تتعلق بالنشاط وبالإنتاج المرتبط به.

٢. ان الاهداف التي تسعى الشركة الاقتصادية الى تحقيقها هي تخفيض التکالیف من خلال تحديد الانشطة التي تزيد وتخفض التکالیف ومن ثم يمكن الاستغناء عن الانشطة التي لا تضيف اي قيمة للمنتجات.

٣. تساعد في تحليل الانشطة وتحديد موجهات التكلفة مما تساعد في تقويم الأداء لأنشطة الشركة.

ج. عناصر تقنية التكلفة على أساس الأنشطة: تتكون تقنية الـ (ABC) من اربعة عناصر رئيسة وهذه العناصر هي كالتالي:

١. الموارد: ويتم تحديدها من قبل الشركة، وهي مصدر للتكلفة، وتشتمل على الرواتب والاندثارات... والعنصر الاقتصادي المستخدم في تنفيذ الانشطة وهي العمل، المواد، المساحة، المعدات (الوشاح، ٢٠١٤: ١٥).

٢. الانشطة: وهي سلسلة من المهام مصممة ومنجزة من قبل الشركة والتي تؤدي الى اضافة قيمة الى المنتجات والأنشطة (مساعد، ٢٠١٣: ٧٢).

٣. هدف التكلفة: ان النتيجة هي من اهم النقاط التي تتجه اليها التكلفة مثل المنتج او الزبون ويمكن ان تكون اهداف التكاليف وحدة وظيفية او تنظيمية او مهمة او منتج ويمكن اعتبارها من اسباب اداء الانشطة واهداف التكلفة تتضمن عقود مشاريع وخدمات زبائن ومنتجات (الخفاجي، ٢٠١٤: ٧٠).

٤. محرك الموارد: يعتبر العامل المتغير المؤثر في عمليات تشغيل الشركة ويتم استخدامه كأساس لاحتساب معدل توزيع التكاليف على الانشطة (الوشاح، ٢٠١٤: ٢٠).

د. خطوات تنفيذ تقنية التكلفة على أساس الأنشطة: ان عملية تنفيذ هذه التقنية تمر بأربعة خطوات رئيسة وهي كالتالي: (شهاب الدين، ٢٠١٠: ٧١):

١. تحديد الأنشطة التي تسبب التكلفة.

٢. اضافة جميع الأنشطة المتشابهة في التكلفة.

٣. يتم تخصيص معدل تحويل لكل وعاء تكلفة.

٤. استخدام معدل تحويل وعاء التكلفة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة.

هـ. منافع تقنية التكلفة على أساس الأنشطة: هناك العديد من المنافع التي يمكن ان تحصل عليها الشركة عند تطبيق تقنية التكلفة على أساس الأنشطة، ومن هذه المنافع ما يأتي: (الخفاجي، ٢٠١٤: ٦٦-٦٧)،

(Kumar & Mahto, 2013: 29)

١. استخدام أكثر من وعاء لتعيين التكاليف المباشرة على اساس محركات التكاليف ودرجة استخدامه.

٢. أصبح المدراء أكثر رقابة على التكاليف غير المباشرة عن طريق تتبع التكاليف وربطها بالمنتجات.

٣. تساعد في اتخاذ القرارات الادارية الخاصة بالموازنات قصيرة

وـ. الانتقادات الموجهة الى تقنية التكلفة على أساس الأنشطة: هناك العديد من الانتقادات التي تتعرض لها تقنية ABC وهي كالتالي: (درغام، ٢٠٠٧: ٦٩٥)

١. ترکز تقنية ABC على القرارات الاستراتيجية في الاجل الطويل.

٢. يعد هدف تحقيق الرضا الهدف الرئيس بينما التقنية لا توضح العلاقة بين الانشطة وهذا الهدف.

٣. تفترض ان العلاقات بين الانشطة والمنتجات وبين الموارد الاقتصادية والأنشطة هي علاقة طردية.

ثانياً. تقنية بطاقة الأداء المتوازن:

أ. مفهوم تقنية بطاقة الأداء المتوازن: اقترح كل من (Norton & Kaplan, 2001: 143) في العام ١٩٩٢ تقنية بطاقة الأداء المتوازن واصبحت التقنية المستخدمة للكثير من نظم التقارير التي تحتوي على مؤشرات غير مالية، وعرفاها على أنها "مجموعة من المقاييس التي تعطي الإدارة العليا صورة سريعة وشاملة عن الأعمال والتي تشمل المقاييس المالية التي تخبر عن نتائج الأنشطة المحددة سابقاً وتنكملاً مع المقاييس التشغيلية من رضا العميل، العمليات الداخلية، والإبداع وتحسين الأنشطة المؤسسية".

بـ. أهمية بطاقة الأداء المتوازن: تحقق تقنية بطاقة الأداء المتوازن أهمية للشركات التي تستخدمها منها: (تركي، ٢٠١٢: ٥٥-٥٦)

١. توفر معلومات موثوق بها لكفاءة تنفيذ الخطط الاستراتيجية.

٢. تساعد الشركة على الإدارة الفعالة والكافحة للموارد البشرية من خلال إتباع نظم تحفيز العاملين.

٣. تترجم أهداف الشركة إلى مقاييس منتظمة في أربعة أبعاد أساسية.
- ج. **أهداف تقنية بطاقة قياس الأداء المتوازن:** تهدف تقنية بطاقة الأداء المتوازن إلى تحقيق الآتي:
- (سرور، ٢٠١٧: ٢٩)
١. تحقيق التوازن بين الأهداف والمقاييس المالية وغير المالية.
 ٢. إيصال الاستراتيجية لكافة العاملين لتعريفهم بالأداء المطلوب والمرتبط بالأهداف الاستراتيجية.
 ٣. تساعد على ترتيب الأهداف الاستراتيجية وفق معطيات المتغيرات في السوق التنافسية.
 ٤. مزايا تقنية بطاقة الأداء المتوازن: هناك عدد من المزايا والخصائص التي توفرها وكالاتي:
- (البرزنجي، ٢٠٠٨: ٤٩-٥٠)
١. تهتم بالإبعاد المستقبلية للعمليات لغرض تحسين عملية الأداء عكس المقاييس التقليدية.
 ٢. تساعد الشركة على فهم رؤيتها عن طريق تحويل استراتيجيتها إلى مجموعة من مقاييس الأداء.
 ٣. تعتبر تقنية بطاقة الأداء المتوازن نظام تعليمي واتصالي وابلاغي وليس فقط مراقبة.
 ٤. تقوم بترجمة رسالة واستراتيجية الشركة إلى أهداف ومقاييس منسقة.
 ٥. تعد نظام تخطيط ورقابة شامل تعتمد مقاييس عدة تتناسب مع التعقيدات في بيئه الأعمال.
- هـ. **ابعد تقنية بطاقة الأداء المتوازن:** لتقنية بطاقة الأداء المتوازن أربعة ابعاد رئيسة يمكن توضيحها في الشكل الآتي: (سعيد، ٢٠١٧: ٥١)
١. **البعد المالي:** يركز هذا البعد على قياس الأداء المالي في الأجل القصير، وإظهار نتائج الأحداث والقرارات التي يتم اتخاذها بالفعل وليس مسبيات ومحركات هذه النتائج (سلامة، ٤: ٢٠١٤).
 ٢. **بعد الزبائن:** أكد (Kaplan) على أهمية هذا البعد في ان إدارة الشركات التي تسعى إلى تحقيق أعلى درجة لإرضاء الزبائن فدرجة الرضا تؤثر على الحصول على زبائن جدد والمحافظة على الزبائن الحاليين (62: 2017: Sreelakshmi & Rao).
 ٣. **بعد العمليات الداخلية:** إن هذا البعد يعالج مسألة كفاءة الأنشطة الأساسية للشركة وجوانب التمييز في العمليات ويحتوي على عدة مقاييس منها مدى تنفيذ العمليات، دورة الزمن، ومقاييس تحقيق الفاعلية الإنتاجية (62: 2017: Sreelakshmi & Rao).
 ٤. **بعد التعلم والنمو:** تتطور الوحدات الاقتصادية من خلال التجارب التي تقوم بها ومدى الاستفادة من أفكار العاملين فيها وبهذا فإن تطور الشركة يرتبط بقدرتها على زيادة نسبة التعلم والنمو في السلوكيات الايجابية لأفرادها عن طريق تدريب وتحفيز جميع العاملين لتوفير عناصر النجاح القادرة على جعلها ضمن دائرة المنافسة الخارجية (11: 2014: Al-Baidhani).
 - و. **تقنية بطاقة الأداء المتوازن ودافع تحقيق فاعلية التخطيط في الشركات الصناعية:** هناك العديد من الدوافع التي تؤدي إلى تحقيق فاعلية التخطيط في الشركات الصناعية، ويمكن تحديد هذه الدوافع بالآتي: (Kaplan and Norton, 2001: 1-4)
١. حتمية تنفيذ الخطط كمنهج لتحسين وتطوير الأداء في القطاعات الصناعية.
 ٢. تغيير استراتيجيات الأداء لتغيير العوامل المحيطة مع بقاء أدوات القياس كما هي دون تغيير.
 ٣. اجراء التحسين المستمر في الأداء الصناعي.

٤. عن طريق الاعتماد على المعايير غير المالية تساعد تقنية بطاقة الأداء المتوازن على معالجة الأداء الصناعي، اذ تعطي رؤية عن المستقبل وعدم تركيزها على المعايير المالية فقط التي توفر للمدراء معلومات تاريخية عن اداء الوحدات.

المطلب الثاني: مدخل ما وراء الموازنة (Beyond Budgeting Approach)

للتلغلب على أوجه قصور الموازنات التقليدية اقتراح الباحثان (Jeremy Hope & Robin Fraser) مدخل ما وراء الموازنة الذي تم من خلال تكوين لجان بحثية أطلق عليها الطاولة المستديرة لما وراء الموازنة (خالد، ٢٠١٠: ١٢٠).

اولاً. **مفهوم مدخل ما وراء الموازنة:** يعرف (عبدالعال، ٢٠١٣: ٤٩) مدخل ما وراء الموازنة بأنه "منهج اداري يعمل على تحويل المركزية الى الامرکزية (وحدات عمل مفوضية الصلاحيات واستبدال الموازنة بمجموعة من التقنيات الادارية مثل تقنية ABC، تقنية سلسلة القيمة، تقنية بطاقة الأداء المتوازن، وتقنية المقارنة المرجعية". ويعرف (Daum, 2002) مدخل ما وراء الموازنة بأنه مدخل يقوم على مبادئ القيادة الجديدة التي تقوم على اساس تمكين المدراء التنفيذيين والموظفين من القيام بعمليات ادارية جديدة ومنح المدراء امكانيات أكثر من اجل تحديد مناطق القوة والضعف التي تواجه الشركة في الاسواق.

ثانياً. **مبادئ مدخل ما وراء الموازنة:** تقسم هذه المبادئ الى مجموعتين تضم المجموعة الاولى "مبادئ القيادة" وتضم المجموعة الثانية "مبادئ التشغيل" وسيتم بيان هذه المبادئ كالتالي:
أ. **المبادئ القيادية:** وتشمل (12: 2015: Mejzini & Seidel):

١. العمل: تركيز العاملين على تحقيق متطلبات العملاء وليس على الوفاء بالمتطلبات الداخلية.
٢. المسؤولية: تكوين فريق عمل ذات سلطة لا مركزية تعمل على تحقيق النتائج المطلوبة.
٣. الأداء: تكوين بيئة ملائمة تقوم على المقارنة فيما بين الشركات الرائدة وأفضل المنافسين.
٤. حرية التصرف: تقويض صلاحية اتخاذ القرارات لفريق عمل مسؤول عن تنفيذ الخطط.
٥. حوكمة الشركة: يتم وضع اطارات محددة للحوكمة قائمة على اساس قيم واضحة للعمل.
٦. المعلومات: تشير كافة المعلومات الى كافة المستويات الادارية وليس فقط على جهات محددة.

ب. المبادئ العملية (Daum, 2002):

١. الاهداف: تحقيق اهداف التحسين المستمر لأداء الشركة والتغلب على المنافسة.
 ٢. المكافآت: يتم تحديد المكافآت في ضوء الأداء التنافسي على مستوى الاقسام والشركة ككل.
 ٣. التخطيط: يعتبر التخطيط من ضمن العمليات الشاملة تغطي جميع جوانب عمليات الشركة.
 ٤. الموارد: يتم تزويد اقسام التشغيل بالموارد المتاحة بالتكلفة العادلة.
 ٥. التنسيق: يتم تنسيق العمليات الداخلية للشركة فيما بين الاقسام التشغيلية بديناميكية تفاعلية.
 ٦. الرقابة: تتم على عدد محدود من تقارير الأداء الرئيسية وعلى تقارير اتجاهات الأداء.
- ج. **التقنيات التي يعتمد عليها مدخل ما وراء الموازنة:** يعد اعتماد العديد من الشركات على مدخل وما وراء الموازنة في عملية التخطيط والرقابة وتقويم الأداء وادخل هذا المدخل العديد من الافكار والنماذج والتقنيات الرقابية التي يستخدمها ومنها كالاتي: (خالد: ٢٠١٠: ١٢١)، (يوسف: ٢٠١١: ٤٥)

١. **بطاقة الأداء المتوازن:** تقدم اطارا استراتيجيا للقرارات وتتوفر مقاييس هامة تدل المديرين على مدى مقاولة الاهداف الاستراتيجية وتوزن بين الامكانيات النقدية وغير النقدية في الشركة في سبيل تحقيق اهدافها الاستراتيجية.

٢. **الادارة على أساس النشطة:** تركز الاهتمام على الانشطة ومبنيات التكاليف والطاقة الاساسية للأداء لمقابلة احتياجات العملاء من خلال تبني العمليات الداخلية وتمكن الادارة على اساس النشاط من الفهم الافضل لكيفية اضافة الانشطة التي تضيف قيمة لمنتجات وعملاء الشركة وقياس تكاليف الانشطة التي لا يمكن قياسها بسهولة اما الموازنات توضح فقط تكاليف الاقسام والوظائف لكن في ظل مدخل ما وراء الموازنة يسمح للعاملين في الخط الامامي من الوصول الى المعلومات المبينة على اساس النشاط مما يمكنهم من اتخاذ قرارات افضل وتحديد الاولوية التي تحقق ارباح اكثر.

٣. **خصائص ومزايا مدخل ما وراء الموازنة:** يحقق مدخل ما وراء الموازنة العديد من الخصائص والمزايا والتي يمكن اجمال كالاتي: (خالد، ٢٠١٠: ٢٨)، (يوسف، ٢٠١١: ٢٥)

١. الجمع بين المنافع والمزايا التي تتحققها الاساليب المختلفة والتي سيسملها هذا المدخل.

٢. توافق افضل مع الاستراتيجيات والخطط والاهداف.

٣. توفر الكثير من الاموال المنفقة على اعداد الموازنات في تلك الشركات.

٤. يتم التوسيع والتعديل الذاتي لأداء الاقسام بشكل دائم عن طريق تحديد الاهداف المتعلقة بالمنافسة الداخلية والخارجية مما يساعد ذلك على توفير المرونة لأداء الاقسام.

٥. استخدام التنبؤات الاستراتيجية المعدلة والتي تتولاها الشركات خلال حدود قيم واضحة.

٦. امكانية استخدام ادارات الاستثمار والتي تشجع المدراء على احداث مرونة كافية ولازمة في تنبؤاتهم والانجاز في الوقت المحدد.

٧. **اهداف مدخل ما وراء الموازنة:** ان تطبيق مدخل ما وراء الموازنة يؤدي الى تحقيق الاهداف الاتية (يوسف، ٢٠١١: ٣٢):

١. يوفر وقت كبير للفريق المالي وللادارة العليا واستخدام الوقت المتبقى في فهم ما يحدث في الشركة بدلا من انفاقه على مقارنة الأداء الفعلي بالتنبؤات.

٢. استجابة وتركيز أكثر على العملاء.

٣. تفويض وتمكين أكثر نجاحا للمدراء.

٤. يوفر كم هائل من المعلومات الشفافة.

٥. متابعة محسنة مقابل مؤشرات الادارة الرئيسية.

٨. **انتقادات مدخل ما وراء الموازنة:** هناك العديد من الانتقادات التي توجه الى مدخل ما وراء الموازنة وهي كالاتي: (خالد، ٢٠١٠: ٢٨)، (Goode & Malik, 2011: 211):

١. لا يعد هذا الاسلوب من النمطية لحل مشاكل الموازنات بل هو عبارة عن مجموعة من أفضل الممارسات المستخدمة بواسطة الشركات المتقدمة التي تعاملت بشكل ناجح مع بعض القصور في الموازنات.

٢. عدم وجود خطط مفصلة للأهداف المستقبلية في ظل تطبيق مدخل ما وراء الموازنة.

٣. عدم وجود إطار للتخطيط والتنسيق والرقابة على الأنشطة في ظل مدخل ما وراء الموازنة.
٤. الافتقار للتعليمات العامة التي توضح تطبيقه.
٥. سمات تحقيق التكامل بين التكلفة على أساس الأنشطة ومدخل ما وراء الموازنة في مجال التخطيط:
- هناك العديد من السمات والملامح الخاصة بتحقيق التكامل بين التكلفة على أساس الأنشطة ومدخل ما وراء الموازنة، ومنها ضرورة الرجوع إلى الاستراتيجية بشكل مستمر كفطة بداية لأعداد الموازنة، ووضع محددات الأداء طبقاً لأسلوب الموازنة المرن، ويتم عرض السمات بالشكل الآتي:
٦. مراجعة الاستراتيجية: تتوقف قدرة الشركة على تحقيق مركز تنافسي قوي على قدرتها على تطبيق خطة استراتيجية فاعلة، وهو الامر الذي يتطلب ضرورة دراسة الاستراتيجية الموضوعة قبل البدء في التخطيط والرقابة وبشكل دوري بحيث تصبح استراتيجية الشركة عملية مستمرة (Kaplan & Norton, 2001: 152).
٧. وضع محددات الأداء للأنشطة: ان تحقيق التكامل بين التكلفة على أساس الأنشطة وما وراء الموازنة يقوم بتقسيم الشركة إلى عدة انشطة (رئيسة وثانوية) ويتم وضع محددات الأداء الرئيسية لكل نشاط مع مراعاة الآتي (عبدالعال، ٢٠١٣: ٨٩-٩٠):
- الموضوعية في النظر إلى مستويات الأداء على أنها اهداف تخدم عملية التخطيط دون اتخاذها كأساس لتحديد الحوافر والمكافآت.
 - صلاحية المديرين التنفيذيين في وضع محددات الأداء تحكمها مبادئ واهداف الشركة الاستراتيجية المحددة على مستوى الادارة العليا.
 - ان يتم وضع محددات الأداء في صورة تشغيلية ومالية في ضوء اداء كل من الشركات الرائدة والشركات المنافسة باستخدام المقارنة المرجعية وبحيث يتم تعظيم القيمة من وجه نظر العملاء.
٨. سمات تحقيق التكامل بين التكلفة على أساس الأنشطة ومدخل ما وراء الموازنة في مجال الرقابة:
- هناك العديد من السمات الخاصة بتحقيق التكامل بين التكلفة على أساس الأنشطة ومدخل ما وراء الموازنة وال المتعلقة بالرقابة، ومن اجل تحقيق ذلك يجب ان تعتمد نظم تقويم الأداء على العقود النسبية القابلة للتعديل وفقاً لمراعاة الآتي: (عبدالعال، ٢٠١٣: ٩١)
- في ضوء مفهوم النجاح النسبي والمقارنة يتم تقويم الأداء باستخدام تقنية المقارنة المرجعية
 - الاعتماد على الأداء الجماعي كأساس لتقويم الأداء.
 - الاعتماد على انظمة رقابية تركز على عدد من محددات الأداء الرئيسية.
٩. سمات تحقيق التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ومدخل ما وراء الموازنة في مجالات التخطيط والتنسيق وتخصيص الموارد: هناك العديد من السمات المتحققة نتيجة تكامل بطاقة الأداء المتوازن مع مدخل ما وراء الموازنة والتي تتعلق بالتخطيط والتنسيق وتخصيص الموارد وسيتم بيان الاستراتيجية كنقطة انطلاق لوضع هذه المجالات طبقاً للهيكل التنظيمي للشركة: (محاريق، ٢٠١٦: ٩٢)
١٠. مراجعة الاستراتيجية: يمكن تقسيم الهيكل التنظيمي للشركة إلى قسمين أحدهما مالي والآخر استراتيجي، اذ يصب الاول على مدى تقييم انسياح العمل، ويتضمن المؤشرات التي يتم استخدامها للحكم على مدى كفاءة وفاعلية التشغيل ويجب الربط بينهما، اما القسم الآخر الاستراتيجي؛ اذ يمد

- الادارة العليا بالخلفية الازمة للحكم على مدى قدرة الشركة في تحقيق الاهداف الاستراتيجية، وان تحقيق التكامل بين التقنية والمدخل يؤدي الى الربط بين القسمين في اداء الشركة.
- ٢. وضع محددات الأداء لأنشطة:** يتم وضع محددات الأداء الرئيسية لأنشطة بصورة مالية وتنشيلية في اداء الشركات الرائدة ب مجال الصناعة بالاعتماد على المقارنة المرجعية لأنها تمثل الشكل المعاصر وكذلك بقدرها على تحقيق الميزة التنافسية للشركة.
- ٣. التنسيق وتخصيص الموارد:** يتطلب تحقيق التكامل بين التقنية والمدخل تنظيم العلاقة بين المستويات الادارية والوحدات التنظيمية.

المطلب الثالث: الدراسة التطبيقية

لقد تم إجراء اختبار صدق وثبات استماره الاستبيان على النحو الآتي:

اولاً. مجتمع عينة الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في جميع المحاسبين والمدراء التنفيذيين في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء ومصفى بيحيى للمنتجات النفطية، وبناءً على الاحصائية التي حصلت عليها الباحثة تم تحديد حجم العينة باستخدام برنامج (Sample Size Calculator) بمعلومية حجم العينة الذي يبلغ (١٥٠) مفردة، وعند مستوى ثقة (٩٥%) وحدوث خطأ (٥%)، وقد اعتمدت الباحثة على طريقة العينة العشوائية الموزعة توزيع نسبي والمتصلة لمجتمع الدراسة، وقد تم الحصول على (١٠٧) مفردة من العينة المستهدفة، كما تم استبعاد (١٠) مفردة، اذا نها لم تجذب بالكامل من قبل المستجيبين منهم، و (٣٣) مفردة لم يتم استردادها، وبذلك بلغت نسبة الاستبيانات الصالحة للتحليل الاحصائي (١٠٧) استبيان اي بنسبة (٧١%) من حجم العينة المستهدفة.

ثانياً. وصف الافراد المبحوثين: تضمنت استماره الاستبيان ديمografية الافراد المبحوثين من خلال ٤ محاور هي التحصيل العلمي، مدة الخبرة، العنوان الوظيفي، والتخصص، وكانت النتائج كما موضح في الجدول ادناه:

الجدول (١): خصائص الافراد المبحوثين

المعلومات العامة	التكرار	النسبة %
اقل من البكالوريوس	7	6.5
بكالوريوس	86	80.4
ماجستير	6	5.6
دكتوراه	8	7.5
اقل من سنة	2	1.9
من ٥-١ سنوات	38	35.5
من ٦-١٠ سنوات	43	40.2
١١ سنة فأكثر	24	22.4

النسبة %	التكرار	المعلومات العامة	
30.8	33	معاون محاسب	العنوان الوظيفي
27.1	29	محاسب	
15.9	17	رئيس قسم	
13.1	14	رئيس شعبة	
7.5	8	مدير تنفيذي	
5.6	6	ادارة عليا	
34.6	37	محاسبة	التخصص
28.0	30	ادارة اعمال	
16.8	18	اقتصاد	
9.3	10	علوم مالية ومصرفية	
11.2	12	اخرى	

N = 107

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

ثالثاً. اختبار صدق وثبات اداة الدراسة الميدانية

١. صدق استماراة الاستبيان: يقصد بصدق استماراة الاستبيان أن تقيس اسئلة الاستبيان ما وضعت لقياسه، بهدف التأكيد من قدرة المقياس الفعلية على قياس ما يفترض قياسه بدقة، ولقد قامت الباحثة بالتأكد من صدق استماراة الاستبيان بطريقتين:

أ. صدق المحكمين: عرضت الباحثة قائمة الاستبيان في صورتها المبدئية على مجموعة من الأساتذة المحكمين تألفت من عدد من الأساتذة المتخصصين في كلية الادارة والاقتصاد في جامعة تكريت والموصول في العراق وجامعة المنصورة في مصر، وتم تعديل الاستماراة حسب توجيهات الأساتذة اضافة او حذف او تغيير، واخذت الباحثة بجميع الملاحظات التي طلبت بعين الاعتبار.

ب. الصدق الذاتي: حسابية عن طريق ايجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات كما موضح في الجدول (١).
 ٢. ثبات الاستبيان: يقصد به ثبات نتائج استماراة الاستبيان وعدم تغيرها بشكل كبير لو تم اعادة توزيعها خلال فترات زمنية معينة تحت نفس الظروف، وقد تحققت الباحثة من ثبات الاستماراة من خلال معامل الفا كرونباخ كما موضح في الجدول (٢).

الجدول (٢): قيمة معاملات الفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة

المعامل الصدق	معامل الفا كرونباخ	عدد العبارات	المتغيرات
٠,٨٩٩	٠,٨٠٩	٣٢	أولاً. تقنيات ادارة التكلفة
٠,٨٥٠	٠,٧٢٤	١٢	ثانياً. مدخل ما وراء الموازنة
٠,٩٢٧	٠,٨٦٠	٤٤	ثالثاً. لكل الاستماراة

N= 107

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يتبيّن من الجدول اعلاه ان قيمة الفا كرونباخ تراوحت ما بين ٠,٨٠٩ - ٠,٧٢٤، و تعد هذه القيمة مقبولة بالشكل الذي يعكس توافر الاعتمادية والثقة بمتغيرات الدراسة وتؤكّد صلحياتها لمراحل التحليل التالية حيث يستخدم اختيار الفا الذي يبيّن مدى تجانس بنود المتغيرات المستخدمة في قياس ظاهرة معينة وفي ضوء هذا الاختبار توافر المصداقية لأداة جمع البيانات ويكون هناك تجانس واتساق كبير بين المتغيرات كلما اقتربت قيمة الفا من الواحد الصحيح بينما يكون هناك عدم تجانس كلما اقتربت قيمة الفا من الصفر.

رابعاً. التحليل الوصفي: تم إجراء التحليل الوصفي للبيانات باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS Ver 22)، وذلك بهدف التعرف على قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية التي توضح خصائص متغيرات الدراسة وفقاً لآراء المستبینين منهم، وكانت النتائج كما هو موضح بالجدول (٣).

الجدول (٣): خصائص متغيرات الدراسة

الاهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المتغيرات
٠,٨٠٣٧٤	٠,٤٤٨٣٣	٤,٠١٨٧	التكلفة على أساس الأنشطة
٠,٨٠٢٣٤	٠,٤٩٣٦٣	٤,٠١١٧	بطاقة الأداء المتوازن
٠,٨٠٥٣	٠,٤٦٥٩٠	٤,٠٢٦٥	ما وراء الموازنة

N= 107

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على التحليل الاحصائي.

يتضح من الجدول اعلاه الاتي:

- بلغ المتوسط الحسابي لتقنية التكلفة على أساس الأنشطة (٤,٠١٨٧) بانحراف معياري (٠,٤٤٨٣٣) وبأهمية نسبية بلغت (٠,٨٠٣٧٤) وهو ما يشير الى توافر هذه التقنية بشكل مرتفع لدى مفردات عينة الدراسة، ويؤكد على اهتمام الشركات محل الدراسة بتطوير هذه التقنية لتوفير معلومات كافية دقيقة وموضوعية.
 - بلغ المتوسط الحسابي لتقنية بطاقة الأداء المتوازن (٤,٠١١٧) بانحراف معياري (٠,٤٩٣٦٣) وبأهمية نسبية بلغت (٠,٨٠٢٣٤) وهو ما يشير الى توافر هذه التقنية بشكل مرتفع لدى مفردات عينة الدراسة، ويؤكد على اهتمام الشركات محل الدراسة بتطوير هذه التقنية لتوفير معلومات مالية وغير مالية.
 - يعد المستبینين منهم لمدخل ما وراء الموازنة مرتفعا حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا المدخل (٤,٠٢٦٥) وبانحراف معياري (٠,٤٦٥٩٠) وبأهمية نسبية بلغت (٠,٨٠٥٣) وهو ما يؤكد على اهمية استخدام التقنيات المحدثة او المستحدثة والتي تأخذ في الاعتبار التوجه نحو مدخل ما وراء الموازنة لتكون أحد الركائز الاساسية لتحقيق فاعلية التحقيق والرقابة.
- خامساً. اختبار فروض الدراسة:** لاختبار صحة او خطأ فروض الدراسة التي تمت صياغتها في الإطار العام للدراسة، استخدام البرنامج الاحصائي (SPSS Ver22)، وذلك وفق الترتيب الاتي:

١. اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات: من اجل التحقق من افتراض التوزيع الطبيعي للبيانات، فقد استندت الدراسة الى احتساب قيمة معامل الانتواء (Skewness) لجميع متغيرات البحث، حيث ان البيانات تقترب من التوزيع الطبيعي اذا كانت قيمة معامل الانتواء بين (١ الى -١) وكما يظهر بالجدول (٥) فإن قيمة معامل الانتواء لجميع المتغيرات كانت ضمن هذا المدى، ولذلك يمكن القول بأنه لا توجد مشكلة حقيقة تتعلق بالتوزيع الطبيعي لبيانات البحث.

الجدول (٥): قيم معامل الانتواء لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	الانتواء
التكلفة على أساس الأنشطة	- ٠,٥٨٦
بطاقة الأداء المتوازن	- ٠,٥١٩
ما وراء الموازنة	- ٠,٩١١

N= 107

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على التحليل الاحصائي.

٢. اختبار الفروض:

الفرض ١ : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تقنية التكلفة على أساس الأنشطة ومدخل ما وراء الموازنة.

لقد تم صياغة هذا الفرض لتحديد طبيعة وقوة علاقة الارتباط بين تقنيات إدارة التكلفة ومدخل ما وراء الموازنة. ولقد اظهر التحليل الاحصائي الذي تم اجرائه النتائج الخاصة بهذه العلاقة كما موضح في الجدول الاتي:

الجدول (٦): علاقة ارتباط تقنية التكلفة على أساس الأنشطة ومدخل ما وراء الموازنة.

المتغيرات	التكلفة على أساس الأنشطة	مدخل ما وراء الموازنة
التكلفة على أساس الأنشطة	١	
مدخل ما وراء الموازنة		٠,٤١٨

N= 107

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يتضح من الجدول اعلاه الاتي:

وجود علاقة ارتباط ايجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ٠,٠١ بين تقنية التكلفة على أساس الأنشطة ومدخل ما وراء الموازنة حيث بلغ معامل الارتباط ٠,٤١٨ مما يشير الى العلاقة بين تقنية التكلفة على أساس الأنشطة ومدخل ما وراء الموازنة وعليه يتم قبول الفرض ١ والذي ينص على: **توجد علاقة ذو دلالة احصائية بين تقنية التكلفة على أساس الأنشطة ومدخل ما وراء الموازنة.**

الفرض ٢ : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تقنية بطاقة الأداء المتوازن ومدخل ما وراء الموازنة.
الجدول (٧): علاقة ارتباط تقنية بطاقة الأداء المتوازن ومدخل ما وراء الموازنة.

المتغيرات	بطاقة الأداء المتوازن	مدخل ما وراء الموازنة
بطاقة الأداء المتوازن	١	
مدخل ما وراء الموازنة	٠,٤٥٩	١

N= 107

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.
 يتضح من الجدول اعلاه الاتي:

وجود علاقة ارتباط ايجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ٠,٠١ بين تقنية بطاقة الأداء المتوازن ومدخل ما وراء الموازنة حيث بلغ معامل الارتباط ٠,٤٥٩ مما يشير الى العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن ومدخل ما وراء الموازنة وعليه يتم قبول الفرض ٢ والذي ينص على: **توجد علاقة ذو دلالة احصائية بين تقنية بطاقة الأداء المتوازن ومدخل ما وراء الموازنة.**

الفرض ٣ : هناك اثر ذو دلالة احصائية لتقنية التكلفة على أساس الأنشطة في مدخل ما وراء الموازنة.
الجدول (٨): نتائج تحليل تأثير تقنية التكلفة على أساس الأنشطة في مدخل ما وراء الموازنة

R ²	Adjusted R ²	B	T(sig)	F(sig)	المتغير
٠,١٧٥	٠,١٦٧	٠,٤١٨	٤,٧١١	٢٢,١٩٦	التكلفة على أساس الأنشطة
			٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	

N= 107

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.
 ويتبين من الجدول السابق ما يلي:

١. ثبوت معنوية نموذج الانحدار حيث بلغت قيمة f (٢٢,١٩٦) وهي معنوية عند مستوى معنوية (٠,٠١).
٢. ثبوت معنوية معامل انحدار هذه التقنية، حيث بلغت قيمة t (٤,٧١١)، عند مستوى معنوية (٠,٠١).
٣. بلغت قيمة B (٠,٤١٨) وهو ما يعني وجود تأثير معنوي ايجابي لهذه في مدخل ما وراء الموازنة، بمعامل مسار (٠,٤١٨) عند مستوى معنوية (٠,٠١)، وبذلك يتضح بان التقنية تؤثر بدرجة ايجابية كبيرة على مدخل ما وراء الموازنة.
٤. بلغت قيمة R² Adjusted R² (٠,١٦٧)، مما يدل على ان التقنية تفسر ما نسبته (١٦%) من التغيرات التي تحدث في المدخل. وتتفق هذه النتائج الخاصة بتأثير تقنية التكلفة على أساس الأنشطة في مدخل ما وراء الموازنة مع مناقشات دراسة عديدة منها دراسة (عبد العال، ٢٠١٣) وبناءً على ما سبق يتم قبول الفرض ٣ والذي ينص على: **هناك اثر ذو دلالة احصائية لتقنية التكلفة على أساس الأنشطة في مدخل ما وراء الموازنة.**

الفرض ٤: هناك أثر ذو دلالة احصائية لتقنية بطاقة الأداء المتوازن في مدخل ما وراء الموازنة.
الجدول (٩): نتائج تحليل تأثير تقنية بطاقة الأداء المتوازن في مدخل ما وراء الموازنة

R ²	Adjusted R ²	B	T(sig)	F(sig)	المتغير
٠,٢١١	٠,٢٠٣	٠,٤٥٩	٥,٢٩٢	٢٨,٠٠٢	بطاقة الأداء المتوازن
				٠,٠٠٠	٠,٠٠٠

N= 107

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.
ويبين من الجدول السابق ما يلي:

١. ثبوت معنوية نموذج الانحدار حيث بلغت قيمة f (٢٨,٠٠٢) وهي معنوية عند مستوى معنوية (٠,٠٠١).
٢. ثبوت معنوية معامل انحدار هذه التقنية، حيث بلغت قيمة t (٥,٢٩٢)، عند مستوى معنوية (٠,٠٠١).
٣. بلغت قيمة B (٠,٤٥٩) وهو ما يعني وجود تأثير معنوي ايجابي لهذه في مدخل ما وراء الموازنة، بمعامل مسار (٠,٤٥٩) عند مستوى معنوية (٠,٠٠١)، وبذلك يتضح بان التقنية تؤثر بدرجة ايجابية كبيرة على مدخل ما وراء الموازنة.
٤. بلغت قيمة R² Adjusted R² (٠,٢٠٣)، مما يدل على ان التقنية تفسر ما نسبته (%)٢٠ من التغيرات التي تحدث في المدخل. وتتفق هذه النتائج الخاصة بتأثير تقنية بطاقة الأداء المتوازن في مدخل ما وراء الموازنة مع مناقشات دراسات عده منها دراسة (محاريق، ٢٠١٦)، وبناءً على ما سبق يتم قبول الفرض ٤ والذي ينص على: **هناك أثر ذو دلالة احصائية لتقنية بطاقة الأداء المتوازن في مدخل ما وراء الموازنة.**

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً. الاستنتاجات

١. ان استخدام تقنيات ادارة التكلفة يسهم في تعزيز التوجه نحو مدخل ما وراء الموازنة.
٢. ان بعض العاملين في الشركات لديهم إدراك عالي بخصائص تقنيات ادارة التكلفة.
٣. لا يزال مدخل ما وراء الموازنة محور نقاش ما بين مؤيد ومعارض وما بين مشكك ومؤكد لحقيقة دورها في مساعدة الشركات في التخلص عن موازناتها وتبني هذا المدخل.
٤. شهدت تقنيات ادارة التكلفة ومنذ ظهورها انتشاراً واهتمامًا كبيرين سواء على مستوى الممارسات التطبيقية في الشركات العالمية او على مستوى الدراسات البحثية الاكاديمية وان الاهتمام مستمر حتى الان.
٥. هناك ارتباط وثيق بين تقنيات ادارة التكلفة ومدخل ما وراء الموازنة مما يترتب عليها قبول الفرضية التي تنص على وجود علاقة ذو دلالة احصائية بين تقنيات ادارة التكلفة ومدخل ما وراء الموازنة.
٦. هناك علاقة ارتباط وثيقة بين تقنية التكلفة على أساس الأنشطة وتقنية بطاقة الأداء المتوازن ومدخل ما وراء الموازنة حيث ان تطبيق تقنية التكلفة على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن توضحان الارتباط عند تحديد المؤشرات التشغيلية المتعلقة ببعد عمليات التشغيل الداخلية وكذلك قياس ربحية

العميل حيث ربحية العميل تعد من اهم المؤشرات المالية للشركة، فلا بد من التوجه والاستفادة من المعلومات التي يتم الحصول عليها من تقنية التكلفة على أساس الأنشطة.

ثانياً التوصيات: في ضوء الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة الحالية توصي الباحثة بما يأتي:

١. ضرورة اقامة دورات تدريبية وتنفيذية لموظفي الشركات العراقية تبين اهمية اختبار موثوقية البيانات التي توفرها تقنيتي التكلفة على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن.
٢. الاهتمام بالتطبيق الفعلي لمفاهيم تقنيات ادارة التكلفة (محل الدراسة) لما لها من مميزات في التخطيط والرقابة.
٣. دراسة المعوقات والمشاكل التي تواجه الشركات العراقية عند تطبيق مدخل ما وراء الموازنة بشكل خاص في البيئة العراقية.

المصادر

اولاً المصادر العربية:

١. اغا، ندى عبد الرزاق سليمان، ٢٠٠٦، مدى إمكانية تطبيق ABC كأسلوب حديث في محاسبة التكاليف بالتطبيق على معمل الغزل والنسيج في الموصل، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
٢. تركي، ليث ابراهيم، ٢٠١٢، تقويم الأداء الاستراتيجي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن بحث تطبيقي في كلية المأمون الجامعية، بحث لنيل شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، بغداد، العراق.
٣. الجبوري، نصيف جاسم محمد علي، ٢٠٠٨، محاسبة التكاليف المتقدمة، طب، المستقبل للطباعة والتصميم، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد.
٤. خالد، محمد مطهر صالح، (٢٠١٠)، تقييم وتطوير نظام الموازنات في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة وادارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر.
٥. الخفاجي، ناطق جبار سالم، ٢٠١٤ ، دور مدخل الإدارية على أساس الأنشطة في تحليل وقياس كلف الجودة والرقابة عليها (دراسة تطبيقية في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية)، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.
٦. در غام، ماهر موسى، ٢٠٠٧ ، مدى توفر المقومات الأساسية الالازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد ١٥، العدد ٢، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، الجامعة الإسلامية، غزة.
٧. الدهان، أسراء رزاق غني، ٢٠٠٩ ، تكامل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن لنقاشة أداء الوحدات الاقتصادية – دراسة تطبيقية في معمل الرشيد التابع للشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق.
٨. زنجي، بهار خالد مصطفى، ٢٠٠٨ ، اعتماد بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الأداء بالتطبيق على معمل سمنت سرجنار في محافظة السليمانية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.

٩. سرور، منال جبار، ٢٠١٧، ادارة التكلفة الاستراتيجية، ط١، مكتبة الجزيرة للطباعة والنشر، بغداد، العراق.
١٠. سعيد، اصفاد مرتضى، ٢٠١٧، تقييم واقع اداء المنظمات قبل وبعد تطبيق نظم ادارة الجودة الايزو ٩٠٠١ باستخدام بطاقة الأداء المتوازن دراسة حالة في شركة الحفر العراقية في البصرة، مجلة كلية المأمون الجامعة، العدد ٢٩، كلية المأمون الجامعة، بغداد، العراق.
١١. سلامة، هناء علي عبدالله، ٢٠١٤، إطار محاسبي مقترن لقياس وتقييم أداء الهيئات الاقتصادية باستخدام التكامل بين أسلوبين بطاقة الأداء المتوازن وسيجما ستة، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر.
١٢. شهاب الدين، شيماء شعبان متولي دسوقي، ٢٠١٠، قياس تكاليف الجودة بالإعتماد على نظام ABC لأغراض خفض وادارة التكلفة (دراسة حالة)، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر.
١٣. الشيخلي، فريال كاظم عبدالغنى، ٢٠٠٢، تحليل الكلفة-الحجم-الربح في ظل نظام الكلفة على أساس الأنشطة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
١٤. عبدالعال، محمد عبد الغنى عبدالحى، (٢٠١٣)، تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budget وما بعد الموازنة Beyond Budget بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء :دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
١٥. محارق، هاني احمد، ٢٠١٦، أثر التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلص من الموازنة على تحسين فاعلية نظم ادارة الأداء و زيادة القدرة التنافسية للمنشأة: دراسة نظرية وميدانية، مجلة البحث المحاسبي، العدد ١ ، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.
١٦. مساعد، ماجدة مساعد عكاشه، ٢٠١٣، نموذج مقترن لقياس تكاليف الجودة من خلال تطبيق التكاليف على أساس النشاط، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.
١٧. الوشاح، بلال عبد الحميد محمد، ٢٠١٤، مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) وأثره على القدرة التنافسية لدى الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن.
١٨. يوسف، محمد عبدالمنعم عبدالعزيز(١١)، دور المعلومات المحاسبية في تطوير الموازنات التخطيطية باستخدام اساليب التخطيط الاستراتيجي والمقارنة بالأفضل مع دراسة تطبيقية في بعض الشركات المصرية، اطروحة دكتوراه في تخصص المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Al-Baidhani, Ahmed Mohsen, 2014, The Use of Balanced Scorecard as a Tool for Performance Management and Planning, PhD Candidate, The German University in Cairo (GUC) and University Putra Malaysia (UPM).
2. Daum. Jürgen, 2002, Beyond Budgeting: A Model for Performance Management and Controlling in the 21st Century?, the German newsletter: Controlling & Finance.

3. Goode, Michael & Malik, Ali, 2011, Beyond Budgeting: The Way Forward?, Pakistan Journal of Social Sciences (Sandalgaard, PJSS) , Vol. 31, No. 2.
4. Kaplan, R.S. and Norton, 2001, the strategy focused organization: how balance scorecard companies thrive in the new business environment, Harvard business school publishing corporation, USA.
5. kumar, nitin & mahto, dalgobind, 2013, a comparative analysis and implementation of activity based costing (abc) and traditional cost accounting (tca) methods in an automobile parts manufacturing company: a case study, vol 13 no 4.
6. Mejzini, Nalan & Seidel, Hendrik, 2015, Challenging the Principles of the Beyond Budgeting Model Can you really go beyond?, Master's Thesis, Business Administration, Karlstad business school, Karlstad university, Sweden.
7. Sreelakshmi, G., & Rao .Suryachandra, 2017, Implementation and Practicalities of Balance Scorecard: A Case Study, Asian Journal of Applied Science and Technology (AJAST) Volume 1, Issue 1.