



مجلة الشروق للعلوم التجارية
ISSN: 1687/8523
Online :2682-356X
2007/12870
sjcs@sha.edu.eg
<https://sjcs.sha.edu.eg/index.php>



أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة (دراسة ميدانية)

أ.م.د/ منال حامد فراج

أستاذ مساعد المحاسبة - المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات - أكاديمية الشروق

dr.Manal.Hamed@sha.edu.eg

كلمات مفتاحية :
بطاقة الأداء المتوازن – ادارة التكلفة

التوثيق المقترح وفقا لنظام APA : فراج، منال حامد (٢٠٢٠) أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة، مجلة الشروق للعلوم التجارية، العدد الثاني عشر، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، أكاديمية الشروق، ص ١٩ - ٦٦

مجلة الشروق للعلوم التجارية العدد الثاني عشر سنة ٢٠٢٠

أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة (دراسة ميدانية)

أ.م.د. منال حامد فراج

أستاذ مساعد المحاسبة - المعهد العالى للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات - أكاديمية الشروق

البريد الإلكتروني: dr.manal.hamed@sha.edu.eg

الملخص

يهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل الإطار الفكرى لبطاقة الأداء المتوازن فى ضوء متطلبات البيئة الصناعية الحديثة ، وتوضيح تأثير بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة، واعتمدت الباحثة على المنهجين الاستنباطى والاستقرائى. حيث اعتمد البحث على المنهج الاستنباطى عند دراسة وتحليل الفكر المحاسبى من خلال الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع بطاقة الأداء المتوازن وإدارة التكلفة لاشتقاق فروض البحث، كما تم استخدام المنهج الاستقرائى لإتمام الجانب الميدانى من الدراسة للتحقق من صحة الفروض التى تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية وذلك بتوزيع استمارة استقصاء على عينة عشوائية من مجموعة العاملين فى منشآت الأعمال . وقد توصلت نتائج البحث إلى أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يؤدى إلى زيادة كفاءة إدارة التكلفة .

أولاً : مقدمة البحث

يشهد العالم اليوم العديد من التغيرات الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، ويواجه الكثير من التحديات العالمية والمنافسة الدولية، مما أدى إلى ان أصبحت المنشآت سواء كانت صناعية ام تجارية ام خدمية تعيش اليوم فى صراع مع هذا التغيير والرغبة فى التنمية الشاملة حيث زاد اهتمامها بإدارة التكلفة وقياس وتقييم الأداء للتأكد من تحقق الكفاءة الاقتصادية فى استخدام الموارد المتاحة والمحدودة لديها.

وفى ظل تزايد حدة المنافسة بين مختلف المنظمات فى قطاعات الأعمال المختلفة، تسعى المنشآت دائماً إلى إحداث تغيير فى سياستها بما يحقق انتقالها من الوضع القائم إلى الوضع الذى تسعى أن تكون فيه مستقبلاً، وهذا الانتقال يتطلب غالباً اتخاذ إجراءات إدارية. وقد جرت العادة على أن اتخاذ هذه الإجراءات يتم بعد مرحلة قياس وتقييم، هذا وتعتبر المقدرة على قياس وتقييم شيء إحدى مؤشرات القدرة على إدارته.

وتعتبر عملية تقييم الأداء أحد أهم الوظائف الإدارية التى تفصح عن حقيقة أداء المنشأة وتأثير ذلك على الأهداف الاستراتيجية الخاصة بها، الا ان نظم قياس وتقييم الأداء التقليدية افتقدت فى الوقت الراهن القدرة على إعطاء صورة متكاملة عن أداء المنشأة،

ثانياً : مشكلة البحث

تتسم بيئة الأعمال الحديثة بانها سريعة التغيير وأصبح نجاح المنشآت وبقاؤها يعتمد على سرعة استجابتها للتكيف مع هذه المتغيرات، كما ان الضغوط التنافسية تفرض على المنشآت تبني مداخل جديدة لإدارة التكاليف، والاهتمام بخفض التكلفة إلى أدنى مستوى ممكن تحقيقه مع الحفاظ على درجة الجودة المطلوبة لتحقيق رضا العملاء.

وتعد التكلفة أحد المجالات التي من الممكن أن تتميز فيها المنشأة عن غيرها من المنشآت المنافسة وذلك من خلال التحسين المستمر للتكلفة بمعنى التخفيض المستمر للتكلفة مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوب لاستمرار المنشأة في نشاطها، وبالتالي فإنه لا بد من إدارة التكلفة،.

ونتيجة عجز الأنظمة التقليدية عن قياس وتقييم الأداء المالى والغير مالى للمؤسسات الاقتصادية، زادت الحاجة إلى البحث عن أنظمة جديدة تتلاءم مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة وتمكن المؤسسات من تقييم أدائها المالى والغير مالى، ولعل أهم أداة حديثة تجمع بين هذه الخصائص هي بطاقة الأداء المتوازن وهنا يبرز أهمية استخدام أساليب حديثة ومتطورة تساعد في إيجاد الطرق الملائمة لإدارة التكلفة، وتمكن إدارة المنشأة من الاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة، وقد ظهرت بطاقة الأداء المتوازن لتحقيق هذا الهدف ثم تطورت لتصبح أداة لإدارة استراتيجية المنشأة وأصبحت من أهم نماذج قياس الأداء فى الوقت الراهن. (Bentes, et, al, 2016)

وتتلخص المشكلة فى السؤال التالى :

هل يؤثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن فى زيادة فعالية إدارة التكلفة؟

ثالثاً: أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيسى لهذا البحث فى دراسة تأثير بطاقة الأداء المتوازن على إدارة التكلفة ، وتسعى الباحثة فى سبيل تحقيق هذا الهدف الرئيسى إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١- دراسة وتحليل الإطار الفكرى لبطاقة الأداء المتوازن فى ضوء متطلبات البيئة الصناعية الحديثة.

٢- توضيح تأثير بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة.

رابعاً: أهمية البحث

تتبع أهمية البحث العلمية في تناوله بطاقة الأداء المتوازن ، مما يدعم جهود البحث العلمي في مجال دراسة فعالية التكامل بين الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجي في توفير المعلومات الملائمة لأغراض إدارة التكلفة وزيادة الفعالية في تقييم الأداء. وتتمثل الأهمية العملية للدراسة في محاولة تقديم رؤية عن امكانية تفعيل بطاقة الأداء المتوازن وذلك كأداة محاسبية جديدة تستهدف زيادة فعالية إدارة التكلفة في ظل بيئة الإنتاج الحديثة بعد ان عجزت مداخل التكاليف التقليدية في هذا الهدف .

خامساً: فروض البحث

تتمثل فروض البحث في الآتي:

الفرض الأول : لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء فئات الدراسة حول وجود أسباب وراء تبني تطبيق المنشآت لبطاقة الأداء المتوازن.

الفرض الثاني: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء فئات الدراسة حول أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في زيادة كفاءة إدارة التكلفة.

سادساً: منهج البحث

يعتمد البحث على المنهج الاستقرائي والمتمثل في تكوين إطار نظري من خلال استقراء الدراسات والتي تتمثل في دراسة الأسباب وراء تبني تطبيق المنشآت لبطاقة الأداء المتوازن، بينما يتمثل المنهج الاستنباطي في الوصول إلى أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في زيادة فعالية إدارة التكلفة من خلال الدراسة الميدانية التي قامت بها الباحثة على مجموعة من المحاسبين والاكاديميين في جمهورية مصر العربية ، واستنتاج النتائج .

سابعاً : تقسيمات البحث

- المبحث الأول : إطار عام لبطاقة الأداء المتوازن .
- المبحث الثاني : دور بطاقة الأداء المتوازن في زيادة كفاءة ادارة التكلفة .
- المبحث الثالث : دراسة ميدانية .

ثامناً : الدراسات السابقة:

١- دراسات تناولت بطاقة الأداء المتوازن :

هدفت دراسة (شوقي، ٢٠١١) إلى بناء إطار مقترح لقياس وتقييم الأداء الاستراتيجي في قطاع الأعمال من خلال بطاقة الأداء المتوازن (BSC) لبعض الشركات الصناعية في بيئة الأعمال المصرية. وقد توصلت الدراسة إلى أن عملية قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي لتنظيمات الأعمال تتمثل في المقام الأول في عملية مستمرة هدفت إلى الرقابة واتخاذ القرار الرشيد في ظل البيئة التنافسية.

وقد هدفت دراسة (Bentes, et, al, 2016) إلى تحقيق التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب التحليل الهرمي بغرض تحسين الأداء، وذلك بالتطبيق على ثلاث وحدات وظيفية تابعة للإدارة المالية في شركة الاتصالات البرازيلي وقد توصلت الدراسة إلى إنه على الرغم من ان الإطار المفاهيمي لنظام BSC يحظى بقبول واسع في منشآت الأعمال، إلا ان استخدامه في إدارة الأداء من منظور استراتيجي يواجه العديد من التحديات.

هدفت دراسة (Erbasi and Parlakkaya, 2017) إلى أن استخدام أسلوب التحليل الهرمي لتدعيم بطاقة الأداء المتوازن لاختيار وترتيب الأبعاد والأهداف والمقاييس التي ترتبط باستراتيجية المنشأة ولتحقيق ذلك اعتمدت الدراسة على استخدام أسلوب التحليل الهرمي في إطار نظام BSC ، وقد توصلت الدراسة إلى ان التكامل بين نظام BSC وأسلوب التحليل الهرمي يؤدي إلى إدارة الاستراتيجية بشكل فعال في قطاع السياحة

أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة (دراسة ميدانية)

وقد هدفت دراسة (رندا، ٢٠١٤) إلى تناول أثر التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) على تحسين أداء المنظمات الصناعية المصرية في الظروف الاقتصادية الراهنة ، وقد توصلت الدراسة إلى أن بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط من الأساليب الإدارية الحديثة التي تمثل أركان البناء الإدارى فى بيئة الأعمال الحديثة .

وهدف دراسة (أشرف، ٢٠١٤) لى توضيح كيفية تحقيق التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعى لتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية للمنشأة، وقد توصلت الدراسة إلى أن الانتقادات الكثيرة التى تعرضت لها أساليب قياس الأداء التى تعتمد على المعلومات المالية فقط أدت إلى الاتجاه نحو الاهتمام ببطاقة الأداء المتوازن.

هدفت دراسة (هاني، ٢٠١٥) لى معرفة مدى تطبيق مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن غير المالية لغايات تقييم أداء شركات الوساطة بشكل شمولى والتعرف على معوقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن ، وتوصلت الدراسة إلى ان شركات الوساطة المالية تتبنى المقاييس المتعلقة بمؤشرات كفاءة أداء العمليات الداخلية والمقاييس المتعلقة بمؤشر العملاء .

وقد هدفت دراسة (هاني، ٢٠١٦) لى إيضاح دور بطاقة الأداء المتوازن فى تحقيق استراتيجية المنشأة وتعزيز المزايا التنافسية ، وقد توصلت الدراسة إلى ان بطاقة الأداء المتوازن تساهم فى توفير المعلومات المالية وغير المالية التى تحتاجها الإدارة فى تحليل وضعها الحالى والتخطيط للمستقبل وبطاقة الأداء المتوازن تساهم فى القيام بالعمليات الإدارية بشكل متوازن، وفى ربط الأهداف الاستراتيجية بالأهداف قصيرة الأجل .

٢- دراسات تناولت أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة :

هدفت دراسة (عيسى ، ٢٠٠٢) إلى وضع إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة كأحد أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة فى البيئة المعاصرة ، وقد توصلت الدراسة إلى أنه لى تستطيع المنشآت تطبيق هذا الأسلوب يجب عليها تعديل نظم المعلومات الإدارية بها لتتمكن من توفير معلومات عن تكاليف دورة حياة المنتج ، معلومات عن التكاليف على أساس الخصائص أو الوظائف ، معلومات عن تكاليف التصميم ، معلومات عن تكاليف العمليات .

هدفت دراسة (النشار، ٢٠٠٢) إلى بناء إطار لاستخدام أسلوب دورة حياة المنتج فى تحسين التكاليف، يقوم على دراسة العلاقة التكاملية بين أسلوب دورة حياة المنتج وبين أدوات إدارة التكلفة المختلفة، وذلك بهدف خفض التكاليف وزيادة فعالية معلومات التكاليف فى مجال إتخاذ القرارات ، وقد توصلت الدراسة إلى أن فرص تحسين التكاليف فى ظل ظروف المنافسة الحادة فى عالم اليوم ترتبط بكفاءة ادارة التكاليف .

هدفت دراسة (هاشم ، ٢٠٠٣) إلى إبراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة فى دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة خاصة فى بيئة الأعمال المعاصرة فى جمهورية مصر العربية ، وقد أظهرت الدراسة عجز نظام التكاليف التقليدية بأدواتها وأساليبها عن مواكبة بيئة منظمات الأعمال الحديثة ، وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم فى توفير البيانات التكاليفية اللازمة لتحديد بدائل وبرامج التطوير والنماذج والتصميمات المختلفة.

هدفت دراسة (فودة ، ٢٠٠٧) إلى محاولة بناء إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وبين التحليل الاستراتيجى للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للمنشأة فى ظل بيئة الإنتاج الحديثة ،

أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة (دراسة ميدانية)

وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر أحد أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة.

هدفت دراسة (Rattray, et. al, 2017) إلى بيان مدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية النيوزيلندية ، وقد توصلت الدراسة إلى أن اثنتى عشرة شركة فقط تستخدم التكلفة المستهدفة وأنه يتم استخدام التكلفة المستهدفة للمنتجات القائمة حالياً وهي تلقى اهتماماً من قبل أقسام التصنيع أكثر منه في أقسام التوريد .

هدفت دراسة (Kocsoy, et. al., 2016) إلى كيفية استفادة الشركات من أسلوب التكاليف المستهدفة ، خاصة في ظل التطورات السريعة في التكنولوجيا والتغير في توقعات العملاء، وتقصير دور حياة المنتج، وزيادة قوة المنافسة العالمية، وتوصلت الدراسة إلى أن على الشركات إتباع استراتيجيات تنافسية متوازنة.

هدفت دراسة (Rifat & Gokhan , 2010) إلى تناول كيفية تحقيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من خلال مدخل التكلفة المستهدفة الذى يعتبر أحد أساليب الهامة لتحقيق ميزة تنافسية ، وقد توصلت الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة أحد أساليب الهامة فى تحقيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ، وبالتالي الوصول لمزايا تنافسية للمنشآت.

٣- تحليل وتقييم الدراسات السابقة :

- تناولت بعض الدراسات تأصيل مفهوم وطبيعة بطاقة الأداء المتوازن وأهدافه، والمنافع التي يحققها في قياس وتحسين الأداء في المنشآت المختلفة.
- تناولت دراسات أخرى التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وبعض مداخل إدارة التكلفة (مدخل التحليل الهرمي- مدخل التكاليف على أساس النشاط) وقد اتفقت نتائج الدراسات فيما يتعلق بان أساليب إدارة التكلفة وتوفر المعلومات التي تدعم

بطاقة الأداء المتوازن وتزيد من كفاءة مؤشرات ومعايير بطاقة الأداء المتوازن مما يؤدي إلى تقييم وتحسين أفضل للأداء.

- تناولت مجموعة أخرى من الدراسات تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ومنها أسلوب التكلفة المستهدفة والذي يؤدي إلى دعم إستراتيجية ريادة التكلفة .

٤-تحديد الفجوة البحثية:

فى ضوء نتائج الدراسات السابقة ترى الباحثة ان هناك فجوة بحثية بين الدراسات السابقة ودراسة الباحثة، وان هناك بعض الأبعاد والجوانب الإضافية التي ترى الباحثة ان الدراسات السابقة لم تتناولها ويمكن توضيح ذلك من خلال النقاط التالية:

-تناولت أغلب الدراسات السابقة الإطار النظرى لبطاقة الاداء المتوازن ولم تشير إلى نوعية المعلومات التي يجب ان يضيفها المدخل والتي لا توجد فى ظل النظم التقليدية لإدارة التكاليف.

- لم تتناول الدراسات السابقة دور بطاقة الاداء المتوازن فى إدارة التكلفة.

المبحث الاول إطار عام لبطاقة الأداء المتوازن

مقدمة:

هناك اهتمام متزايد في السنوات السابقة بتطوير أساليب بديلة لقياس وتقييم الأداء، وقد كانت لبطاقة الأداء المتوازن (BSC) أكبر التأثيرات على قياس وتقييم الأداء خلال هذه الفترة، وان كلمة توازن في اسم بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard تعبر عن الدمج بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية. وتعتبر بطاقة الأداء المتوازن من أهم نظم قياس وتقييم الأداء التي تم تطويرها حديثاً والأكثر إنتشاراً.

أولاً: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن:

تعد بطاقة تقويم الأداء المتوازن إحدى الوسائل الإدارية المعاصرة ومن أهم خمسة عشر مفهوماً إدارياً والتي تستند إلى فلسفة واضحة في تحديد الاتجاه الاستراتيجي للمنظمة لقياس وتقويم مستوى التقدم في الأداء باتجاه تحقيق الأهداف. وهي إطار متكامل لقياس وتقويم الأداء الاستراتيجي.

عرف (Kaplan , s. & Norton , P. 2004,p.73) بطاقة الأداء المتوازن بانها نظام شامل لقياس الأداء من منظور استراتيجي، يتم بموجبه ترجمة استراتيجية المنشأة إلى أهداف استراتيجية ومقاييس وقيم مستهدفة وخطوات إجرائية تمهيدية واضحة من خلال مجموعة من المقاييس التي تقدم لإدارة المنشأة صورة واضحة وشاملة للوحدة الاقتصادية.

وعرفها (محفوظ أحمد جودة، ٢٠٠٨ ص ٢٧٤) بأنها طريقة يمكن من خلالها تحويل أهداف المنظمة واستراتيجيتها إلى مقياس أداء، ويعمل على وضع مقاييس لكل بعد من أبعادها وإجراء عملية القياس لمقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف.

كما عرفها (صلاح أحمد متولي، ٢٠٠٩) بأنها مدخل يقوم على مجموعة من المفاهيم والمبادئ ويهدف إلى قياس وتقييم الأداء، من خلال الاعتماد على المقاييس المالية وغير المالية وذلك بعد وضع الاستراتيجية وتحديد الأهداف الرئيسية وصولاً للتحسين المستمر.

ويري (Garrison, R , H , Eric W , Noreen 2014,p.260) بأن بطاقة الأداء المتوازن أداة مكونة من مجموعة من مقاييس الأداء المشتقة من استراتيجية المنظمة، والتي تعمل على تمكين المنظمة من ترجمة استراتيجيتها من خلال أربع مجموعات من مقاييس الأداء المتعلقة بالعمليات الداخلية والعملاء والتعلم والنمو والأمور المالية.

ويشير (عبد الرحمن أحمد المحارفي ، ٢٠١٤ ، ص ٢٠٤) إلى أن بطاقة الاداء المتوازن هي إطار متكامل لقياس الاداء الاستراتيجي، يتكون من المقاييس المالية وغير المالية والتي تتلاءم مع أهداف واستراتيجية المنشأة وكذلك مع أهداف واستراتيجيات الوحدات الفرعية في المنشأة وترتبط هذه المقاييس ببعضها البعض وفق علاقة السبب والنتيجة.

ويرى (احمد يوسف دودين، ٢٠١٥ ، ص ١٣٧) أن بطاقة الأداء المتوازن هي مجموعة من المقاييس تعطى لإدارة المنشأة نظرة سريعة ومتكاملة عن أداء المنشأة، فهي تتضمن المقاييس المالية التي توفر معلومات عن نتائج الأعمال التي تمت بالفعل باعتبارها مقاييس نهائية وتضيف مقاييس تشغيلية (غير مالية).

أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة (دراسة ميدانية)

وتعرف الباحثة بطاقة الأداء المتوازن بأنها نظام إدارى وليس مجرد نظام لقياس وتقويم الأداء يمكن منظمات الأعمال من توضيح رؤيتها وإستراتيجيتها وترجمة تلك الرؤية والإستراتيجية إلى أفعال ، وتشير ايضا الى أنها مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التى تعطى الإدارة العليا صورة واضحة وشاملة عن أداء مؤسستهم.

ثانيا: أهداف بطاقة الأداء المتوازن:

تسعى بطاقة الأداء المتوازن إلى تحقيق الأهداف التالية (chavan , M., (2009),p.395) :

- توضيح وترجمة الرؤية والاستراتيجية للمنشأة.
- توصيل وربط الأهداف الاستراتيجية .
- التخطيط ووضع الأهداف وترتيب المبادرات الاستراتيجية.
- تعزيز استراتيجيات التغذية المرتدة والتعلم.

ثالثا: أهمية بطاقة الأداء المتوازن:

تستمد بطاقة الأداء المتوازن أهميتها مما يلي : (سحر إبراهيم , Bernard

M., ص ٣٥٧ ، 2007 K,p.363 ، Chi and Hung 2016)

- المساعدة فى التركيز على ما الذى يجب عمله لزيادة تقدم الأداء كما انها تعمل كمظلة للتنوع المنفصل لبرامج المنظمة مثل الجودة وإعادة التصميم وخدمة العميل
- تمثل بطاقة الأداء المتوازن من خلال نظرتها الشمولية أداة لإدارة الأداء، وتستخدم لتحسين وتوليد القيمة للمنشأة.
- تساعد بطاقة الأداء المتوازن على الإدارة الفعالة للموارد البشرية من خلال تحفيز العاملين على أساس الأداء.

- تمكن بطاقة الأداء المتوازن من إدارة متطلبات الأطراف ذات العلاقة (المساهمين، العملاء، العمليات الداخلية، العاملين).
- تؤدي بطاقة الأداء المتوازن إلى تحسين الانظمة التقليدية للرقابة بإدخال الحقائق غير المالية.
- بطاقة الأداء المتوازن تعتبر الأداة الأفضل لجعل استراتيجية المنشأة مفهومة من قبل الجميع بدءاً من أعلى مستوى إلى أدنى مستوى فى الهيكل التنظيمى وذلك من خلال تمثيل الاستراتيجية بمجموعة من مقاييس الأداء
- وتشير الباحثة الى أنه يمكن حصر أهمية بطاقة الأداء المتوازن فى النقاط التالية:

- تحديد المقاييس فيها يمثل الدافع الأساسى للأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ومتطلبات التنافس
 - تعطى صورة شاملة للإدارة عن طبيعة مختلف الأعمال
 - تزويد المدراء بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن مؤسساتهم
- رابعاً: مزايا بطاقة الأداء المتوازن:

- تتمثل مزايا استخدام بطاقة الاداء المتوازن فى: (طارق عبد العال ، ٢٠٠٥، ص ١٠٦ ، عبد الرحيم محمد حسان ، ، ٢٠٠٧، ص ١٥٧):
- توفر بطاقة الأداء المتوازن مؤشرات وقائية تسمح للمنشأة بالتخطيط لمستقبلها ومواجهة ومعالجة المشكلات قبل وقوعها.
- تهدف بطاقة الأداء المتوازن إلى تطوير أداء إدارة المنشأة وليس التركيز على الإجراءات التى تتم لتقييم العلاقة بين استراتيجية المنشأة والخطط التكتيكية

أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة (دراسة ميدانية)

اللازمة لتحقيق الأهداف، وبالتالي تحول المفهوم من مدخل لقياس الأداء إلى نظام للإدارة الاستراتيجية.

- يمكن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على وحدة داخل المنشأة كمرحلة تمهيدية لتطبيقه على المنشأة ككل.

- بطاقة الأداء المتوازن أسلوب فني وبسيط ولكنه قوى حيث يؤدي إلى تحسن الموقف التنافسي ويعمل على تطوير المزايا التي تمتلكها المنشأة.

- تدمج بطاقة الأداء المتوازن بين أبعادها في وقت واحد، الأمر الذي يؤدي إلى تنمية روح التعاون بين فريق العمل بالمنشأة

وتشير إحدى الدراسات الى أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يؤدي إلى تحقيق

المزايا التالية ((Ranjit Voola , and Aron O'Cass 2016,p245-266):

- ١- تمكين الإدارة من تحديد ووضع الأهداف الاستراتيجية بكل وضوح.
 - ٢- المساهمة في توحيد الأهداف التجارية لكل شركة من الشركات.
 - ٣- ربط أهداف الشركات بنظام الحوافز.
 - ٤- كل عنصر من عناصر البطاقة يمثل حلقة في سلسلة "السبب والآخر" والتي في نهاية كل منها يمكن تحقيق هدف من الأهداف والتي تنتهي بتحقيق الأهداف المالية.
- وترى الباحثة أن أهم ما يميز بطاقة الأداء المتوازن عن غيرها من الأنظمة التقليدية هو :

- تجمع بين تقييم الأداء المالي للمؤسسة والأداء غير المالي.
- تمكن من معرفة النتائج السابقة للمؤسسة وكذا النتائج المستقبلية.
- تحقق توازن للمؤسسة من خلال محاورها الأربعة .
- سهولة تصميمها والذي يناسب نشاط كل مؤسسة بمعنى أن تصميمها يكون وفق رسالة وإستراتيجية كل مؤسسة.

خامساً: خصائص بطاقة الأداء المتوازن:

تتسم بطاقة الأداء المتوازن بمجموعة من الخصائص هي:

١. خاصية التعددية:

أوضح (محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، ٢٠٠٥، ص ١٦٠) (تتميز بطاقة الأداء المتوازن بتعدد الأبعاد التي تقوم عليها (البعد المالي، بعد العميل، بعد عمليات التشغيل الداخلية، بعد التعلم والنمو) .

٢. خاصية التوازن بين مؤشرات الأداء المالية وغير المالية:

تتضمن بطاقة الأداء المتوازن خليط من المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية، على أساس ان المؤشرات غير المالية بدون المؤشرات المالية لا تساعد على تبيان مدى تحقيق الأهداف (محمد عبد الفتاح ، ٢٠٠٥، ص ١٦١) .

٣. خاصية التدرج المنظم عبر المنشأة:

تقوم وحدات الأعمال الاستراتيجية ببناء بطاقة الأداء المتوازن على مستوى المنشأة ككل أولاً ثم تقوم بعد ذلك ببناء بطاقات الأداء للوحدات التابعة لها بشكل أولى معتمدة على الأهداف المنصوص عليها في بطاقة أداء المنشأة وتعمل على فهم الطريقة التي يمكن ان تحقق أفضل مشاركة لهذه الوحدات في تحقيق القيم المستهدفة للمنشأة ككل بينما تعتمد وحدات الأعمال الفرعية على أهداف وحدات الأعمال الاستراتيجية في تحديدها للمقاييس التي سوف تتضمنها بطاقات الأداء الخاصة به (Balakrishnan, R., Labro,p.89 E and sivaramakrishnan , (b))

Mackay, A. (2005) ، (2012p.478)

٤. خاصية الدافعية (خطة الحوافز والمكافآت):

هناك العديد من الوحدات الاقتصادية تربط خطة الحوافز والمكافآت بالأداء الناتج طبقاً لبطاقة الأداء المتوازن سواء على مستوى الوحدة الاقتصادية او على مستوى وحدات الأداء الداخلية، حيث يتم تخصيص الحوافز والمكافآت على أساس استراتيجي، وبالتالي فان الاختلاف بين بطاقة الأداء المتوازن ونظم الرقابة التقليدية قائم على حقيقة مؤداها ان المكافآت تخصص على أساس مقاييس أخرى غير مالية بجانب المقاييس المالية (سعيد يحيى محمود ضو، ٢٠٠٤، ص ٢٦٦) .

٥. خاصية العلاقات السببية:

تعتبر هذه الخاصية من أهم خصائص بطاقة الأداء المتوازن حيث انها تقوم على فرض رئيسي هو وجود علاقات سببية بين أبعادها ويعتبر تحديدها عاملاً هاماً عند اختيار مقاييس الأداء ويمكن تمثيل ذلك وفقاً للتسلسل الآتي: ان مقاييس الابتكار والتعلم هي مسببات لحدوث مقاييس العمليات التشغيلية والداخلية والتي بدورها تؤدي إلى حدوث المقاييس المالية، ويعنى ذلك ان أنشطة الابتكار والتعلم والنمو تؤدي إلى كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية والتي بدورها تؤدي إلى زيادة مستوى رضا وولاء العملاء والتي تؤدي في النهاية إلى تحقيق نتائج مالية جيدة (Purnamasari , Vena. et. al). (2014,p.62)

٦. الخاصية المحدودية للمعلومات:

وهي تعنى إتاحة المعلومات بالقدر الذي يلائم طاقة متخذ القرار، حيث ان بطاقة الأداء المتوازن تركز على مجموعة محددة من المؤشرات المالية وغير المالية، وبالتالي فانه يقضى على ظاهرة إتاحة معلومات أكثر من الطاقة التحليلية لمتخذ القرار، حيث لتلك الظاهرة آثار سلبية ممثلة في إعاقه العمل الإدارى (عبد الرحمن أحمد المحارفي، ٢٠١٤، ص ٣٠٥).

٧. خاصية استهداف أفضل أداء على مستوى تنظيمات الأعمال القائمة:

تظهر خاصية استهداف أفضل أداء على مستوى تنظيمات الأعمال القائمة لبطاقة الأداء المتوازن من خلال ربط عناصر الأبعاد المختلفة للبطاقة بمعيار أفضل أداء (Okutmus E., Maiga, S., and Jacobs, A., 2003.p.115, 2015,p.55).

سادساً: الأبعاد الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن:

تشتمل بطاقة الأداء المتوازن على خمس أبعاد تعمل بشكل مترابط لقياس وتقييم الأداء وذلك على النحو التالي:

١. بعد العملاء (كيف يرانا العميل)

يركز هذا البعد على رؤية العميل للمنشأة، فيقيس البعد حصة المنشأة في السوق ومدى رضا العميل عن المنتجات والخدمات بالإضافة إلى عدد العملاء الجدد ويمكن القول ان لزيادة رضا العملاء يجب توافر السرعة والدقة في مواعيد التسليم والجودة المرتفعة للمنتجات بالإضافة إلى انخفاض تكلفة الحصول على المنتجات ونظراً لاهتمام هذا البعد بالأساليب التي تحقق القيمة للعملاء، بالتالي فان هذا البعد يقوم بتوجيه بعد العمليات الداخلية وبعد الابتكار والتعلم لنيل رضا العملاء (رضا إبراهيم صالح، ٢٠١١، ص ص ١٤٩-١٥٠).

٢. بعد العمليات الداخلية (ماذا يجب علينا التفوق فيه)

يعتبر هذا البعد الأساس في تحقيق قيمة العملاء وحملة الأسهم ويتطلب هذا البعد تحديد العمليات المطلوبة لتحقيق الأهداف المالية وإرضاء العملاء فيجب على المنشأة ان تتفوق في بعد العمليات الداخلية، فبالرغم من أهمية مقاييس الأداء

أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة (دراسة ميدانية)

المعتمدة على العملاء (عائشة مصطفى المنيأوي، ٢٠١٢، ص ص ٣٦١-٣٦٢)

:

٣. بعد التعلم والنمو (هل يمكن الاستمرار في تحسين الأنشطة) :

تتطلب المنافسة العالمية ان تتميز المنشآت عن غيرها ببعض المزايا، ويتم هذا من خلال الإبداع والتطوير في كافة النواحي، كما ان الاستثمار في العنصر البشري يعتبر من أعظم الاستثمارات التي تمتلكها المنشأة، وقد حدد بعد التعلم والنمو في بطاقة الأداء المتوازن كيفية إدارة المنشأة لمواردها البشرية والمعلوماتية والتنظيمية كما يلي:..(Thomson, J. and J. Gurowka) (2005, لاستثمار في تنمية مهارات الموظفين: من خلال السعي للحصول على موظفين ذوي مهارات وكفاءة عالية في تنفيذ الاستراتيجية.

٤. البعد المالي (كيف ينظر إلينا المساهمين:

يعكس البعد المالي مقاييس الأداء طويلة الأجل، ويهدف إلى قياس مدى مساهمة المنشأة في تحسين ربحيتها والقيمة السوقية لأسهمها وتختلف المقاييس المالية باختلاف المراحل التي تمر بها المنشأة ويمكن تلخيص ذلك في ثلاث مراحل رئيسية هي (مرحلة النمو - مرحلة الاستقرار - مرحلة النضج) (Turney , P.B., 2005,p.258)

٥. البعد البيئي والاجتماعي:

تقييم الأداء البيئي والاجتماعي أصبح من المحركات الأساسية والضرورية لأي منشأة ترغب في البقاء والنمو والاستمرار ومن أهم أهداف هذا البعد (سحر إبراهيم محمد، ٢٠١٣، ص ص ٣٤٣-٣٨١). (تقليل استخدام المواد الخام والمواد السامة، استخدام آلات أقل ضوضاء، تقليل استخدام الطاقة اللازمة لعملية الإنتاج)

سابعاً: مكونات بطاقة الأداء المتوازن:

تتكون بطاقة الأداء المتوازن من ثمانية عناصر تمثل آلية عمل هذه البطاقة وهي على النحو التالي (Okutmus E., 2015,p.90).

١. الرؤية المستقبلية: التي توضح اين تتجه المنشأة في المستقبل .
٢. الاستراتيجية : والتي تشمل مجمل الإجراءات المهمة او الخطط اللازمة لتحقيق الأهداف التي قامت المنشأة بتحديدھا.
٣. البعد: ويعتبر عنصر رئيسي في الاستراتيجية، ويهدف إلى تحديد استراتيجية معينة في ضوء تحليل المؤشرات المهمة في هذا البعد .
٤. الأهداف : تمثل الأهداف النتائج المطلوب تحقيقها التي تسهم في تحقيق رؤية ورسالة المنشأة، حيث يتم توزيع الأهداف على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن .
٥. المقاييس او المؤشرات: وهي تعكس التقدم باتجاه الأهداف، وتعتبر المقاييس تنبؤات عن الأداء المستقبلي وهي التي تدعم تحقيق الأهداف.
٦. المعايير او القيم المستهدفة : مقدار محدد يتم القياس بناء عليه لتحديد مقدار الانحراف (سلباً او إيجاباً) عن الهدف المراد تحقيقه.
٧. ارتباطات السبب والنتيجة: والتي تعبر عن علاقات الأهداف ببعضھا، ويتم في ضوء هذه العلاقة تحديد مؤشر لقياس الهدف في ظل المخرجات التي تمت كنتيجة للمجهود المبذولة في أداء العمل المتسبب في حدوث هذه النتيجة .

المبحث الثاني

دور بطاقة الاداء المتوازن فى زيادة كفاءة إدارة التكلفة

مقدمة:

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أحد أهم وأحدث أدوات التقييم الاستراتيجي للأداء، حيث تقود المنشأة إلى تحليل أدائها على أساس رؤيتها وأهدافها الاستراتيجية وتحديد الانحرافات التي تتعرض لها وتقييم مدى تحقيقها للأهداف وقياس مستويات الأداء المختلفة، كما تترجم رؤية المنشأة واستراتيجيتها إلى مجموعة من الإجراءات العملية، والتي تمثل إطار عمل تطبيق الاستراتيجية.

أولاً: مفهوم إدارة التكلفة:

تمثل إدارة التكلفة مجموعة من المفاهيم والنظم التي تستخدم لتوفير معلومات تكاليفية لمتخذي القرار، سواء ارتبطت هذه المعلومات بمجال قياس التكلفة أو الرقابة وتقييم الأداء لإضفاء الثقة والمقارنة والدقة والقابلية للمقارنة في ظل مراعاة الظروف التنافسية المحيطة (شوقي السيد فودة، ، ص ص ٢٠٩-٢٠٧)

ويمكن تعريف إدارة التكلفة بأنها عملية مستمرة تحدث قبل بدء الإنتاج من خلال القيام بتخطيط التكلفة وتخفيضها، وأثناء عملية الإنتاج حيث يتم تخفيض التكلفة والرقابة عليها وبعد انتهاء عملية الإنتاج حيث يتم الرقابة اللاحقة على التكلفة سمير هلال، (ص ٣٥٢٠١٢)

وعرفت إدارة التكلفة بأنها تجميع وقياس وتصنيف وتحليل بيانات التكلفة بطرق تساعد الإدارة على التخطيط والسيطرة واتخاذ القرارات التي تسهم في تعظيم قيمة المنشأة (كمال حسن جمعة الربيعي ، ٢٠١٢، ص ١٣٥).

كما عرفت بانها الجهد المبذول من قبل محاسبي التكاليف لربط التكاليف بوظائف التخطيط والرقابة سواء في الأجل القصير او الأجل الطويل (على الجوهري رمضان، ص ص٢١٤ - ٢٣١).

كذلك عرفها أحد الباحثين (كمال حسن جمعة الربيعي، ص ٢٥٥)، انها التصرفات الإدارية التي تهدف لإرضاء العملاء عندما تعمل الإدارة على تخفيض التكاليف والرقابة عليها بشكل يهدف إلى تعظيم القيمة بالنسبة للمستهلك او العميل.

كما أشار (Okutmus E., 2015,p.225) أن التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة يساعد على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة سواء فى المدى الطويل او القصير، وانه يجب على المنشأة إعادة النظر فى هذه الأساليب ليس كأدوات منفصلة ولكن كنظام متكامل لإدارة التكلفة، من أجل تخفيض التكاليف فى جميع المراحل اللازمة لتقديم المنتج للعملاء لتحقيق الإشباع الكامل.

وأشار أحد الباحثين (محمد شحاتة خطاب، ٢٠١٠، ص ٢٤) إلى انه يجب عدم النظر لأساليب إدارة التكلفة على أنها أساليب مستقلة تسعى لتحقيق أهداف إدارة التكلفة المتمثلة فى النجاح طويل الأجل والتفوق السوقي، فمن الضروري تحقيق التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة باعتبارها مفهوم واحد متماسك ومتكامل.

وتشير الباحثة إلى أن إدارة التكلفة أحد المداخل المستحدثة فى مجال التوجه الإستراتيجى الذى يقدم المعلومات التى تساعد الإدارة على تحقيق زيادة فى الأرباح وتدعيم المركز التنافسى فى الأجل الطويل للوحدات الإقتصادية، وكذلك المعلومات التى تحتاج إليها إدارة الشركة فى اتخاذ القرارات المناسبة لتدعيم العلاقة مع العملاء واكتساب رضائهم بجانب تخفيض التكاليف فى ذات الوقت.

ثانيا : أهداف إدارة التكلفة:

- يمكن تلخيص أهم أهداف إدارة التكلفة فى الآتى (كمال حسن جمعة الربيعي، ٢٠١٢، ص ١٣٥) :
- أ- تخطيط وتخفيض التكلفة قبل البدء فى عمليات الإنتاج، والاستمرار فى تخفيضها مع الرقابة عليها أثناء عمليات الإنتاج .
- ب- تخطيط وتخفيض ورقابة وتحسين فاعلية التكاليف خلال مراحل دورة حياة المنتجات، مع عدم الإخلال بتحقيق مستويات الجودة التى تحقق رغبات العملاء.
- ج- إمداد إدارة المنشأة بالمعلومات التى تساعد على استخدام مواردها بفاعلية وكفاءة، للمساهمة فى تحقيق مزايا تنافسية .
- د- تحقيق الاستخدام الاقتصادى الأمثل للموارد المتاحة مما يقلل من مجالات الاسراف، وسوء الاستخدام وتوجيه التكلفة إلى الأنشطة التى تضيف قيمة للمنتج.

ثالثا : خطة إدارة التكلفة:

- تتضمن خطة إدارة التكلفة الأنشطة التالية (سمير هلال ، ٢٠١٣ ، ص ٣٥) :
- أ- **تخطيط الموارد:** يتمثل فى تحديد الموارد المادية المطلوبة لأداء عمل معين والكميات المطلوبة من تلك الموارد وكذلك مصادر الحصول على هذه الموارد وقت الاحتياج إليها
- ب- **تقدير التكلفة:** يتمثل فى إعداد تقديرات التكاليف الأزمة للحصول على الموارد السابق تقديرها فى الخطوة السابقة.

ج- موازنة التكلفة: تتمثل في تخصيص المبالغ السابق تقديرها لتكلفة الموارد على العناصر التفصيلية للأعمال المطلوبة بغرض بناء معيار أساسى للتكلفة يسهل تتبعها ويساعد على قياس وتقييم الأداء التكاليفى للأعمال المطلوبة.

د- رقابة التكلفة: تتضمن الأعمال الآتية:

-التأثير على العوامل المسببة للتغيرات فى المعيار الأساسى للتكلفة.

رابعاً : دور بطاقة الأداء المتوازن فى زيادة كفاءة إدارة التكلفة

١- بطاقة الأداء المتوازن كنظام للإدارة الاستراتيجية:

تتميز بطاقة الأداء المتوازن عن الأساليب التقليدية بانها تنطلق من رؤية المنشأة والقيام بترجمة الرؤية الاستراتيجية للمنشأة إلى أهداف، ويتم تحديد هذه الأهداف بالاعتماد على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن مع تحديد مقاييس ومؤشرات لقياس مدى تحقق الأهداف، كما يسمح هذا النظام بإدخال أربعة عمليات إدارية (توضيح وترجمة الرؤية - الاتصال والربط - تخطيط العمل - التغذية العكسية والتعلم)، تسهم كل منها على حدة او باستخدامها مع بعضها البعض فى ربط الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل بالأعمال قصيرة الأجل ، وتعمل بطاقة الأداء المتوازن على اتساق رؤية المنشأة بكافة عمليات المنشأة (على مجدى الغرورى، ٢٠٠٦ ، ص ٢١٨).

٢- عمليات بطاقة الأداء المتوازن الأساسية لإدارة الاستراتيجية:

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة لقياس الأداء الاستراتيجى وتقويمه، كما ان نموذج بطاقة الأداء المتوازن يساعد المديرين على القيام بأربع عمليات إدارية جديدة، تعمل بشكل مستقل او متكامل على ربط الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل بالإجراءات قصيرة الأجل ويمكن توضيح عمليات بطاقة الأداء المتوازن الأربعة كالتالى: (على مجدى الغرورى، ص ٢١٨) .

العملية الأولى: توضيح وترجمة الرؤية

تتم هذه الخطوة بواسطة أعلى سلطة تنفيذية في المنشأة، وتهدف هذه الخطوة إلى تطوير وفهم رسالة المنشأة، وبالتالي فإن إدارة المنشأة يجب ان تترجم تلك الرسالة إلى أهداف محددة، ومن ثم تعمل على تطوير او بناء استراتيجية تعتمد على استخدام مجالات القوة والمزايا الخاصة بالمنشأة لمقابلة تلك الأهداف.

العملية الثانية: الاتصال والربط

بعد ان يتم وضع بطاقة الأداء المتوازن على مستوى المنشأة، تضع كل وحدة تنظيمية مقاييس فرعية خاصة بأدائها، وذلك كجزء من خطوة الاتصال والربط والتي تعنى توصيل الاستراتيجية الخاصة بالمنشأة إلى الوحدات التنظيمية المكونة لها، مع تحقيق التوافق والاتساق مع الأهداف العامة للمنشأة والأهداف الفرعية الخاصة بكل وحدة من الوحدات التنظيمية للمنشأة

العملية الثالثة: تخطيط العمل

تستخدم إدارة المنشأة هذه الخطوة في تحقيق الربط بين الخطط الاستراتيجية والموازنات، وبالتالي فهي تسعى إلى تأكيد ان الموازنات تدعم الاستراتيجيات، من خلال تحديد الأهداف التي في ضوءها يتم تحديد أساس توزيع الموارد، حيث تركز إدارة المنشأة على تقييم النتائج المحققة، في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن ، وبالتالي يمكن لإدارة المنشأة تحديد أى الأعمال سوف تؤدي إلى تحقيق الأهداف، كما ان بناء بطاقة الأداء المتوازن بهذه الطريقة يساعد المنشأة على الربط بين موازاناتها وأهدافها الاستراتيجية.

العملية الرابعة: التغذية العكسية والتعلم

تعمل التغذية العكسية على تقييم ما إذا كانت المنشأة أو أقسامها أو العاملين بها قد قاموا بتنفيذ الأهداف المالية المخططة لهم ام لا، ويكون تقييم الاستراتيجية في ضوء الأداء الحالي، لذلك تعمل بطاقة الأداء المتوازن على تعديل استراتيجيتها لتناسب مع الظروف المتغيرة، لذلك يلزم إيجاد ما يطلق عليه الحلقة المزدوجة للتعلم، والتي تسمح بإحداث تغييرات في أفكار وأراء الأفراد فيما يتعلق بعلاقة السبب والآخر، كما ان الأهداف الثلاثة السابقة (ترجمة الرؤية، والتواصل والربط، وتخطيط العمل) هي نقاط حرجة للغاية من أجل التنفيذ الناجح لاستراتيجية المنشأة ولن تتحقق النتيجة المرجوة بدون آلية التغذية العكسية والتعلم.

وتشير الباحثة من خلال العرض السابق ان بطاقة الأداء المتوازن ليست فقط أداة للرقابة والموازنة وتحديد مؤشرات الأداء بل أيضاً هي أداة لتخطيط وتنفيذ الاستراتيجيات مع تخصيص كافة الموارد التي تعتبر أساس لنجاح الإدارة، وبالتالي نجد ان بطاقة الأداء المتوازن تؤدي إلى تحقيق إدارة أكثر فعالية للتكلفة وبالتالي تدعيم المركز التنافسي للمنشأة كالتالي :

- ١- بطاقة الأداء المتوازن تعتبر أداة مساعدة لتحقيق الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، من خلال مساهمتها في توفير وتدقيق المعلومات وتوصيل وفهم الأهداف الاستراتيجية لكل مستويات المنشأة
- ٢- بطاقة الأداء المتوازن من خلال أبعادها الخمسة تدعم خطة إدارة التكلفة في المنشأة في جميع مراحلها مما يؤدي إلى تحقيق إدارة أكثر فعالية للتكلفة.
- ٣- إن استخدام بطاقة الأداء المتوازن بمحاوره الأربعة يمكن من تحقيق الأداء الاستراتيجي للمنشأة .

المبحث الثالث دراسة ميدانية

مقدمة :

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار الفروض فيما يتعلق بوجود أسباب وراء تبنى تطبيق المنشآت لبطاقة الأداء المتوازن ، ودراسة أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن ودورها في زيادة كفاءة إدارة التكلفة.

أولاً : تصميم أداة الدراسة

قامت الباحثة بطرح محتويات الدراسة الميدانية في قائمة استقصاء كأداة لجمع البيانات واعتمدت في تصميمها على مجموعة من الأسئلة .

ثانياً : مجتمع الدراسة وعينة الدراسة

١. مجتمع الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة في عدد من المحاسبين في عدد من الشركات ، وعدد من الأكاديميين في عدد من الجامعات والمعاهد .

٢. عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من ٦٠ من المحاسبين ، و٤٠ من الأكاديميين ، تم اختيارهم باستخدام أسلوب العينة العشوائية البسيطة ، ويوضح جدول رقم (١) توزيع عينة الدراسة.

جدول رقم (١)

يوضح عينة الدراسة

قوائم الاستقصاء الصحيحة		قوائم الاستقصاء الموزعة		فئات الدراسة
النسبة %	العدد	العدد		
٨٠	٤٨	٦٠	المحاسبين	
٩٠	٣٦	٤٠	الأكاديميين	
٨٤	٨٤	١٠٠	الاجمالي	

ثانيا : أسلوب معالجة البيانات

تم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS في إجراء التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة الميدانية على النحو التالي معامل ألفا كرونباخ .

وتتناول الباحثه كل عنصر من العناصر السابقة بشيء من التفصيل كما يلي :

١. معامل ألفا كرونباخ

تم استخدم طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات قائمة الاستقصاء وذلك لبحث مدى الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية ، وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول رقم (٢)

جدول رقم (٢)

يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات قائمة الاستقصاء

معامل ألفا كرونباخ	البيان	مسلسل
٠.٨١٨	وجود أسباب وراء تبني تطبيق المنشآت لبطاقة الأداء المتوازن	١
٠.٩٤٦	وجود أهمية لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن في زيادة فعالية إدارة التكلفة.	٢

يتضح من النتائج الموضحة في جدول رقم (٢) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت تتراوح بين ٠.٧١٩ و ٠.٩٤٦ وهذا يعنى أن معامل الثبات مرتفع ، وتكون قائمة الاستقصاء في صورتها النهائية و قابلة للتوزيع، وبذلك فقد تم التأكد من صدق وثبات قائمة الاستقصاء مما يجعل الباحثة على ثقة تامة بصحتها وصلاحيها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

٢. اختبارات الفروض

تم اختبار فروض الدراسة على النحو التالي :

الفرض الأول : " لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء فئات الدراسة حول وجود أسباب وراء تبني تطبيق المنشآت لبطاقة الأداء المتوازن.

أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة (دراسة ميدانية)

جدول رقم (٣)

الاحصاء الوصفي لأراء فئات الدراسة

حول وجود أسباب وراء تبني تطبيق المنشآت لبطاقة الأداء المتوازن

الأكاديميين		المحاسبين		العبارة
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
٠.٢٧	٣.٥٦	٠.٢٤	٤.٢٢	تهدف الى تطوير أداء ادارة المنشأة
٠.٢٣	٤.٥٧	٠.٢٤	٣.٨٢	توفر مؤشرات وقائية تسمح للمنشأة بالتخطيط لمستقبلها ومعالجة المشكلات قبل وقوعها
٠.٢٩	٢.١٨	٠.٢٢	٤.٨٢	تؤدي الى تحسين الموقف التنافسي
٠.٥٦	٢.٧٨	٠.٣٥	٢.٢٥	زيادة درجة رضا العاملين
٠.٢٣	٤.٥٧	٠.٢٩	٣.٥٧	تؤدي إلى تلبية احتياجات العملاء في الوقت المناسب
٠.٢٩	٢.٢١	٠.٢٨	٣.٢١	تدمج بين ابعادها في وقت واحد الامر الذي يؤدي الى تنمية روح التعاون بين فريق العمل
٠.٣٤	٤.١٧	٠.٣٣	٢.٢٣	زيادة نسبة استغلال طاقة الموارد
٠.٥٥	٣.٦٧	٠.٣٢	٤.٠٦	تخفيض نسبة الأعطال والتوقف
٠.٢٩	٢.١٨	٠.٢٨	٢.٢٣	الحفاظ على تكاليف حماية البيئة
٠.٣٠	٢.١٤	٠.٢٥	٣.٢٤	ركز كلاً من البعد المالي وبعد عمليات التشغيل الداخلية على الوضع التنافسي الحالي اما بعدى (العملاء والتعلم) يعترفان بان الوضع التنافسي في تغير مستمر.

ويتضح من الجدول اهتمام فئة المحاسبين بالعنصر (تؤدي الى تحسين الموقف التنافسي) بمتوسط ٤.٨٢ ، وانحراف معياري ٠.٢٢ ، بينما أهتم الأكاديميين بالعنصر (تؤدي إلى تلبية احتياجات العملاء في الوقت المناسب بمتوسط ٤.٥٧ ، وانحراف معياري ٠.٢٣ ، ولاختبار معنوية الفرق بين الوسط الحسابي لفئتي الدراسة تم استخدام اختبار مان هوتنلي (أحد الاختبارات اللامعملية التي تستخدم

لاختبار الفرق بين متوسطين) ، وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين آراء فنتى الدراسة حول وجود أسباب وراء تبنى تطبيق المنشآت لبطاقة الأداء المتوازن ، يعرض جدول رقم (٤) نتائج هذا الاختبار .

جدول رقم (٤)

نتائج اختبار مان هوتنى U

المعنوية	P-Value	مان هوتنى U	العبارة
معنوى	٠.٠٠٠٠	١٥.٣٩٨	تهدف الى تطوير أداء ادارة المنشأة
معنوى	٠.٠٠٠٠	١٦.٢٤٢	توفر مؤشرات وقائية تسمح للمنشأة بالتخطيط لمستقبلها ومعالجة المشكلات قبل وقوعها
معنوى	٠.٠٠٠٠	١٦.٣٢٠	تؤدى الى تحسين الموقف التنافسى
معنوى	٠.٠٠٠٠	١٤.٦٤٢	زيادة درجة رضا العاملين
معنوى	٠.٠٠٠٠	١٣.٥٨٦	تؤدى الى تلبية احتياجات العملاء فى الوقت المناسب
معنوى	٠.٠٠٠٠	١٦.٢١٨	تدمج بين ابعادها فى وقت واحد الامر الذى يؤدى الى تنمية روح التعاون بين فريق العمل
معنوى	٠.٠٠٠٠	١٣.٨٧٦	زيادة نسبة استغلال طاقة الموارد
معنوى	٠.٠٠٠٠	١٢.٥٤٨	تخفيض نسبة الأعطال والتوقف
معنوى	٠.٠٠٠٠	١٥.٦٣٥	الحفاظ على تكاليف حماية البيئة
معنوى	٠.٠٠٠٠	١٦.٣٢٠	ركز كلاً من البعد المالى وبعد عمليات التشغيل الداخلية على الوضع التنافسى الحالى اما بعدى (العملاء والتعلم) يعترفان بان الوضع التنافسى فى تغير مستمر.

يتضح من الجدول رقم (٤) معنوية جميع العناصر عند مستوى معنوية ٥% ، حيث أن P-Value أقل من مستوى المعنوية ، مما يدل على وجود اختلاف معنوى بين متوسط آراء فئات الدراسة حول تلك البدائل .

أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة (دراسة ميدانية)

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الأول :

" لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء فئات الدراسة حول وجود أسباب وراء تبني تطبيق المنشآت لبطاقة الأداء المتوازن " .

وصحة الفرض البديل :

" توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء فئات الدراسة حول وجود أسباب وراء تبني تطبيق المنشآت لبطاقة الأداء المتوازن " .

الفرض الثاني: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء فئات الدراسة حول أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن وزيادة كفاءة إدارة التكلفة.

جدول رقم (٣)

الاحصاء الوصفي لآراء فئات الدراسة

حول أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في زيادة كفاءة إدارة التكلفة.

الأكاديميين		المحاسبين		العبارة
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
٠.٣٤	٣.٦٧	٠.٣٢	٤.٠٦	بطاقة الأداء المتوازن تعتبر أداة مساعدة لتحقيق الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، من خلال مساهمتها في توفير وتدفق المعلومات وتوصيل وفهم الأهداف الاستراتيجية لكل مستويات المنشأة.
٠.٢١	٣.٢١	٠.٢١	٤.٦٠	بطاقة الأداء المتوازن من خلال أبعادها الخمسة تدعم خطة إدارة التكلفة في المنشأة في جميع مراحلها مما يؤدي إلى تحقيق إدارة أكثر فعالية للتكلفة.
٠.١٤	٣.٢١	٠.٣٢	٣.١٥	إن استخدام بطاقة الأداء المتوازن لمحاورة الأربعة يمكن من تحقيق الأداء الاستراتيجي للمنشأة .

٠.٥٤	٢.٣٦	٠.٢١	١.٨٧	التسليم في الوقت المحدد للمنتجات والتحسين المستمر للمنتجات.
٠.٠٦٤	٤.٩٢	٠.٣٢	٣.٢١	تخفيض تكلفة إنتاج الوحدة مقارنة بالمنافسين.
٠.١٤	٣.٢١	٠.٣٦	٤.٢٥	تخفيض السعر بالنسبة لأسعار المنافسين.
٠.٢٣	٤.٨٥	٠.٣٢	٢.١٣	ان بناء بطاقة الأداء المتوازن يساعد المنشأة على الربط بين موازنها وأهدافها الاستراتيجية،
٠.٥٧	٣.٤٣	٠.٣٥	٣.١٥	ان بطاقة الأداء المتوازن تقدم عمليات جديدة تساعد المنشأة على ربط الأهداف طويلة الأجل بالتصرفات والأحداث قصيرة الأجل.
٠.٤٦	٤.٢٣	٠.٤٢	٢.٣٢	ان بطاقة الأداء المتوازن تم توظيفها كأساس للنظام المتكامل لإدارة استراتيجية المنشأة، فهي تستخدم لتوضيح وتحديث الاستراتيجية وتوصيلها خلال المنشأة وتحقيق التوافق بين أهداف الأفراد والوحدات.
٠.٦٤	٤.٩٢	٠.٣٦	٤.١١	أن بطاقة الأداء المتوازن تمثل حجر الزاوية في نظام إدارة استراتيجية المنشأة بطريقة تسمح بالتطور استجابة للتغيرات في سوق المنافسة وبيئة الأعمال.
٠.١٤	٣.٤٣	٠.٣٥	٢.٣٢	ان بطاقة الأداء المتوازن ليست فقط أداة للرقابة والموازنة وتحديد مؤشرات الأداء بل أيضاً هي أداة لتخطيط وتنفيذ الاستراتيجيات مع تخصيص كافة الموارد التي تعتبر أساس لنجاح الإدارة.

يعرض جدول رقم (٧) الإحصاء الوصفي لأراء فئات الدراسة حول " أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن وزيادة فعالية إدارة التكلفة. ويتضح من الجدول اهتمام المحاسبين بالعنصر (بطاقة الأداء المتوازن من خلال أبعادها الخمسة تدعم خطة إدارة التكلفة في المنشأة في جميع مراحلها مما يؤدي إلى تحقيق إدارة أكثر فعالية للتكلفة) بمتوسط ٤.٦٠ ، وانحراف معياري ٠.٢١ ، بينما اهتمت فئة الدراسة الأكاديميين بالعنصر (تخفيض تكلفة إنتاج الوحدة مقارنة بالمنافسين)

أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة (دراسة ميدانية)

بمتوسط ٤.٩٢ ، وانحراف معياري ٠.٦٤. ولاختبار معنوية الفرق بين الوسط الحسابي لآراء فئات الدراسة (المحاسبين - الأكاديميين) ، تم استخدام اختبار مان هونتي U وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين آراء فئات الدراسة حول " أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن وزيادة كفاءة إدارة التكلفة. " ويعرض الجدول رقم (٨) نتائج هذا الاختبار .

جدول رقم (٨)

نتائج اختبار مان هونتي U

المعنوية	P-Value	مان هونتي U	العبارة
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٤.٧٢٨	بطاقة الأداء المتوازن تعتبر أداة مساعدة لتحقيق الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، من خلال مساهمتها في توفير وتدفق المعلومات وتوصيل وفهم الأهداف الاستراتيجية لكل مستويات المنشأة
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٢٦٢٨	بطاقة الأداء المتوازن من خلال أبعادها الخمسة تدعم خطة إدارة التكلفة في المنشأة في جميع مراحلها مما يؤدي إلى تحقيق إدارة أكثر فعالية للتكلفة.
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٣.٨٢٨	إن استخدام بطاقة الأداء المتوازن لمحاورة الأربعة يمكن من تحقيق الأداء الاستراتيجي للمنشأة .
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٥.٩٢٨	التسليم في الوقت المحدد للمنتجات والتحسين المستمر للمنتجات.
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٦.١٨٨	تخفيض تكلفة إنتاج الوحدة مقارنة بالمنافسين.
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٣.٩٢٨	تخفيض السعر بالنسبة لأسعار المنافسين.
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٧.٩٢٨	ان بناء بطاقة الأداء المتوازن بهذه الطريقة يساعد المنشأة على الربط بين موازاناتها وأهدافها الاستراتيجية.

معنوية	٠.٠٠٠٠	١٦.١١٦	ان بطاقة الأداء المتوازن تقدم عمليات جديدة تساعد المنشأة على ربط الأهداف طويلة الأجل بالتصرفات والأحداث قصيرة الأجل.
معنوية	٠.٠٠٠٠	٢٣.٧٦٧	ان بطاقة الأداء المتوازن تم توظيفها كأساس للنظام المتكامل لإدارة استراتيجية المنشأة، فهى تستخدم لتوضيح وتحديث الاستراتيجية وتوصيلها خلال المنشأة وتحقيق التوافق بين أهداف الأفراد والوحدات.
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٤.٢٤٧	أن بطاقة الأداء المتوازن تمثل حجر الزاوية فى نظام إدارة استراتيجية المنشأة بطريقة تسمح بالتطور استجابة للتغيرات فى سوق المنافسة وبيئة الأعمال.
معنوية	٠.٠٠٠٠	١٥.٩٢٨	ان بطاقة الأداء المتوازن ليست فقط أداة للرقابة والموازنة وتحديد مؤشرات الأداء بل أيضاً هى أداة لتخطيط وتنفيذ الاستراتيجيات مع تخصيص كافة الموارد التى تعتبر أساس لنجاح الإدارة.

يتضح من الجدول رقم (٨) معنوية جميع العناصر عند مستوى معنوية ٥% ، حيث أن P-Value أقل من مستوى المعنوية ، مما يدل على وجود اختلاف معنوى بين متوسط آراء فئات الدراسة حول تلك العناصر .
مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثالث :

" لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء فئات الدراسة حول أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن فى زيادة فعالية إدارة التكلفة.

وصحة الفرض البديل :

" توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء فئات الدراسة حول أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن وزيادة فعالية إدارة التكلفة.

الخلاصة والنتائج والتوصيات

أولاً : الخلاصة

يهدف هذا البحث إلى دراسة بطاقة الاداء المتوازن ، ودراسة دور بطاقة الاداء المتوازن في زيادة كفاءة ادارة التكلفة ، وتحقيقا لهذه الأهداف فقد قامت الباحثة بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي :

المبحث الأول :

" إطار عام لبطاقة الاداء المتوازن "

تناولت الباحثة في هذا المبحث مفهوم بطاقة الأداء المتوازن ، أهداف بطاقة الأداء المتوازن ، أهمية بطاقة الأداء المتوازن، مزايا بطاقة الأداء المتوازن، خصائص بطاقة الأداء المتوازن ، الأبعاد الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن ، مكونات بطاقة الأداء المتوازن

المبحث الثاني :

" دور بطاقة الاداء المتوازن في إدارة التكلفة "

تناولت الباحثة في هذا المبحث مفهوم إدارة التكلفة ، أهداف إدارة التكلفة: خطة إدارة التكلفة ، دور بطاقة الأداء المتوازن في زيادة كفاءة إدارة التكلفة

المبحث الثالث

" الدراسة الميدانية "

تناولت الباحثة في هذا المبحث اختبار للفروض وقد قامت بتصميم أداة الدراسة ، مجتمع الدراسة وعينة الدراسة ، أسلوب معالجة البيانات وقد تم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، وقد تم استخدام الاساليب الاحصائية وهي الإحصاء الوصفي والذي يشمل استخدام

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك لاختبار الفروض ، و لاختبار معنوية الفرق بين الوسط الحسابي لفتى الدراسة تم استخدام اختبار مان هوتى U (أحد الاختبارات اللامعملية التى تستخدم لاختبار الفرق بين متوسطين).

ثانيا : النتائج

١- بطاقة الأداء المتوازن تعتبر نقطة تحول من سيطرة المؤشرات المالية لعملية تقييم الأداء فى ظل الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية إلى إطار لتنفيذ استراتيجية المنشأة من خلال إطار متوازن من المؤشرات المالية وغير المالية.

٢- بطاقة الأداء المتوازن تعتبر أداة مساعدة لتحقيق الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، من خلال مساهمتها فى توفير وتدفق المعلومات وتوصيل وفهم الأهداف الاستراتيجية لكل مستويات المنشأة

٣- بطاقة الأداء المتوازن من خلال أبعادها الخمسة تدعم خطة إدارة التكلفة فى المنشأة فى جميع مراحلها مما يؤدي إلى تحقيق إدارة أكثر فعالية للتكلفة.

٤- يتطلب التطبيق الفعال لبطاقة الأداء المتوازن ضرورة توافر مدخل لإدارة التكلفة يوفر معلومات تكاليفية دقيقة تلائم متطلبات البيئة الحديثة من حيث تطوير أساليب القياس والتقييم مثل مدخل محاسبة استهلاك الموارد.

٥- إن استخدام بطاقة الأداء المتوازن للأداء بمحاوره الأربعة يمكن من تحقيق الأداء الاستراتيجى للمنشأة

٦- أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن هو أسلوب حديث ومتكامل يساهم فى دمج التصور المالى مع عوامل السوق والتشغيل والإنتاج والموارد البشرية من أجل ضمان تحقيق الاستراتيجيات المحددة والرقابة عليها بما يكفل تحقيق الأهداف المرسومة وتقييم الأداء وتطويره فى ضوء تلك الأهداف.

٧- أن بطاقة الأداء المتوازن تتميز عن الأنظمة التقليدية والتي أصبحت عاجزة فى

أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة (دراسة ميدانية)

ظل تغيرات بيئة الأعمال وزيادة حدة المنافسة بين مختلف المؤسسات الاقتصادية، وعليه أصبحت بطاقة الأداء المتوازن الحل الأمثل بيد مسيرين هذه المؤسسات .

ثالثاً: التوصيات

١- ضرورة اهتمام المنشآت بطاقة الأداء المتوازن من منظور استراتيجي واضح لجميع المستويات الإدارية، ويترجم هذا التوجه إلى أهداف استراتيجية تحقق مزايا تنافسية، ويتم تقييم مدى تحقق هذه الأهداف باستخدام مجموعة من مقاييس تقييم الأداء الاستراتيجية بصورة متوازنة .

٢- عقد العديد من الندوات والمقابلات مع أكبر عدد ممكن من الأفراد ، وقد يتطلب الأمر طرف أو أطراف خارجية، وذلك في مختلف خطوات التصميم والتطبيق للاستراتيجيات

٣- ضرورة استخدام بطاقة الأداء المتوازنة في المنشآت ، أسلوباً لإدارتها ، وأداة لقياس أدائها الاستراتيجية وتقويمه وأن تقوم هذه الشركات باعتماد محاورها الأربعة (المالي، والعلاء، والعمليات الداخلية، والنمو والتعلم بشكل متكامل و شامل لتحقيق أهدافها الاستراتيجية لا سيما تخفيض التكاليف

٤- مساندة ودعم الإدارة العليا لبرنامج تصميم وتطبيق قياس الأداء المتوازن من أهم ضروريات نجاح تلك البرامج، و إشراك كل العاملين في المستويات الإدارية المختلفة في تصميم هذه الأداة

٥- يجب على إدارة المنشأة أن تقوم بتوعية جميع العاملين بأهمية اعتماد نظام تخفيض التكاليف من خلال بطاقة الأداء المتوازنا

٦- بتنمية الوعي لدى العاملين بأهمية التطبيق وإبراز ما يحققه من منافع للمنشأة، وبالتالي يجب الاهتمام بتدريب العاملين على التطبيق العملي لتلك المداخل.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

أ- الكتب:

١- سمير هلال، (٢٠١٢) "دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة": جامعة طنطا، كلية التجارة

ب- المجلات والدوريات العلمية:

١- احمد يوسف دودين، (٢٠١٥) "واقع ممارسة بطاقة الأداء المتوازنة كأداة للتخطيط الاستراتيجي في مؤسسات التعليم العالي في الوطن العربي، دراسة ميدانية: حالة الجامعات الاردنية الخاصة"، مجلة الثقافة والتنمية، العدد ٨٨.

٢- أحمد محمد عبد العزيز، (٢٠١٤) "توظيف بطاقة الأداء المتوازن BSC في بناء نموذج رباعي المسارات للارتقاء بالأداء الاستراتيجي لمؤسسات التعليم الثانوي العام"، مجلة التربية، كلية التربية، جامعة عين شمس، مجلد ١٦، عدد ٤٧

٣- أشرف أحمد محمد امين، (٢٠١٤) "نحو تحقيق التكامل بين نظام قياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي لتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية للمنشأة، دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السابع، السنة الرابعة.

٤- تهناني محمود عبده النشار ، "استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد الأول ، المجلد الثاني والأربعين، ٢٠٠٢.

أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة (دراسة ميدانية)

٥- حسين محمد أحمد عيسى ، " نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية ومجالات اتخاذ القرارات " ، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ملحق العدد الثانى ، السنة السادسة ، ٢٠٠٢ .

٦- رضا إبراهيم صالح، (٢٠١١)"أثر استخدام المقياس المتوازن للأداء فى تطوير الأداء المالى الاستراتيجى للبنوك التجارية المصرفية فى ظل المنافسة وتكنولوجيا المعلومات"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ١ .

٧- رندا موسى كيوان، (٢٠١٤)،"أثر التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على تحسين الأداء فى المنظمات الصناعية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الجزء الثانى .

٨- عائشة مصطفى المنياوي، (٢٠١٢)"استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن فى تفعيل نظم الإدارة البيئية بمنظمات الأعمال الصناعية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد ٣ .

٩- عبد الرحمن أحمد المحارفى (٢٠١٤)،"بطاقة الأداء المتوازن لتطوير وتحسين نظم تقييم الأداء بالتطبيق على صناعة البتروكيماويات السعودية"، مجلة التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد ٢، الجزء الاول .

١٠- عبد الرحيم محمد حسان (٢٠٠٧)"قياس الأداء المتوازن فى المنظمات العامة مع دراسة تطبيقية على شبكة الاذاعات الاقليمية فى مصر"، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مجلد ٢٧، العدد الأول

١١- على الجوهري رمضان، (٢٠١٤)، أثر التطور الصناعي على استخدام أساليب متكاملة لإدارة التكلفة"، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد الثاني.

١٢- على مجدى الغروري، (٢٠٠٦) "نحو نظام متكامل لمقاييس الأداء في منشآت الأعمال (دراسة تجريبية)"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر - المجلد ١٥، العدد الاول.

٣- اسحر إبراهيم محمد، (٢٠١٣)، "تقويم أداء الوحدات الاقتصادية باستعمال بطاقة الأداء المتوازن"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخامس والثلاثون

١٤- سعيد يحيى محمود ضو، (٢٠٠٤)، "استخدام بطاقة مقاييس الأداء المركبة والمتوازنة (BSC) في رفع كفاءة نظم المحاسبة عن تكلفة العمالة (المكافآت والحوافز) مدخل كمي لدراسة

١٥- شوقي السيد فودة، (٢٠٠٧). "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد الأول، المجلد ٤٤.

١٦- شوقي السيد فوده، (٢٠١١)، "نحو إطار مقترح لقياس وتقييم الأداء الاستراتيجي في قطاع الأعمال من خلال القياس المتوازن للأداء: BSC دراسة ميدانية"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الاسكندرية، المجلد الثالث والثلاثون، العدد الأول.

أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة (دراسة ميدانية)

١٧- صلاح أحمد متولي، (٢٠٠٩) "دور مقاييس الأداء المتوازن كمدخل لتقييم الأداء في المنظمات الخدمية الصحية الحكومية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد ٢.

١٨- كمال حسن جمعة الربيعي (٢٠١٢)، "أثر استراتيجية إدارة المعرفة في استراتيجية إدارة التكاليف"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٣٣.

١٩- طارق عبد العال حماد، (٢٠٠٥)، "دور معلومات المحاسبة الإدارية في بناء الاستراتيجية المتوازنة للمنظمة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة التاسعة.

٢٠- محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، (٢٠٠٥)، "العلاقة بين نموذج الأداء المتوازن والموازنات كأدوات للتخطيط والرقابة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثاني .

٢١- محمد شحاتة خطاب، (٢٠١٠) "التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات: إطار مقترح: دراسة نظرية وميدانية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد ٢، العدد ٢

٢٢- محفوظ أحمد جودة، (٢٠٠٨) "تطبيق نظام قياس الاداء المتوازن واثره فى الالتزام المؤسسى للعاملين فى شركات الالومنيوم الأردنية (دراسة تطبيقية)"، المجلة الاردنية للعلوم التطبيقية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، المجلد ١١، العدد الثاني.

٢٣- محمد مصطفى الجبالى ، دراسة تطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج تحقيقا لأهداف التخطيط الإستراتيجى والتطور المستمر

للمشروعات المتقدمة تكنولوجيا ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، (العلوم
الإدارية) كلية التجارة بنى سويف ، جامعة القاهرة ، العدد الثاني ، السنة
السابعة ، يوليو ، ١٩٩٧ .

٢٤- محمد صالح هاشم ، تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة فى دعم ونجاح تطبيق
استراتيجية زيادة التكلفة ببيئة الأعمال المتقدمة، بحث محكم، مجلة البحوث
الإدارية ، ٢٠٠٣ .

٢٥- هانى عبد الحافظ العزب، (٢٠١٥)، "تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على
شركات الوساطة المالية الأردنية"، جامعة البلقاء التطبيقية، مجلة الباحث، عدد
١٥

٢٦- هانى احمد محاريق، (٢٠١٦)، "دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة فى
تحقيق استراتيجية المنشأة: دراسة استقصائية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"،
مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الثاني.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 1-Balakrishnan, R., Labro, E and sivaramakrishnan ,) (b)
(2012)"product cost as decision aids: an analysis of alternative
approaches (Part 2)", **Accounting horizons** , vol 26 no 1.
- 2-Bentes, A., carneiro , j ,. Silva j and kimura , h.,
(2016)"Multidimensional assessment of organizational
performance: integrating BSC and AHP", **journal of business
research** , (vol. 65 , no.12).
- 3-Bernard , M., (2007) ,"Reducing conflict in Balanced Scorecard
evaluations", **Accounting Organize- actions and society** , vol: 32 ,
Iss, 4-5
- 4-chavan , M., (2009) , The Balanced Scorecard: a new challenge",
Journal of Management Development ,Vol , 28, iss.5.

- 5-Chi and Hung (2011) ,"Is the Balanced Scorecard really helpful for improving performance ? , evidence from software companies in China and Taiwan" **African journal of business management** , Vol , 5 , No. 1.
- 6- Erbası , A. and parlakkaya , R., (2017)"The use of analytic hierarchy process in the balanced scorecard: an approach in a hotel firm", **business and management review** , (vol.2 , no.2)
- 7-Garrison, R , H , Eric W , Noreen, and Peter , C , Brwer,(2014) , Managerial Accounting , Thirteen Edition , **Mc Graw Hill**, USA.
- 8- Hari Bapuji,(2005) , Knowledge Management Strategies and Performance , Doctoral Dissertation , faculty of graduate studies the university of Western Ontario London , **Ontario**.
- 9-José Milton de Sousa Filho, Lilian Soares Outtes Wanderley ,Carla Pasa Gómez and Francisca Farache (2010) Strategic Corporate Social Responsibility, Management for Competitive Advantage **BAR, Curitiba**, v. 7, n. 3, art. 5
- 10-Kaplan and norton, (2004). Measuring the strategic readiness of intangibleassets". **Harvard Business Review** , pp.52-63.
- 11-Kocsoy, M., Gurdal, K., and Karabayir, M. E., Target costing in Turkishmanufacturing enterprises, European Journal of Social Sciences, Vol. 7, No2.. , 2016 .
- 12-Paul , sharman , (2003) ,"Bring on German Cost Accounting", **Strategic Finance journal** , December , vol 9 , issue 1.
- 13-Pimtong Tavitiyaman ,Hanqin Qiu Zhang and Hailin Qu (2012) The effect of competitive strategies and organizational structure on hotel performance ,**International Journal of Contemporary Hospitality Management** Vol. 24 No. 1
- 14- Purnamasari , Vena. et. al ,(2014)"Environmental perspective: A new perspective in Balanced Scorecard", **South East Asia journal of contemporary business, economics and law** , Vol.5 , Issue.1

- 15-Rattray, Caleb J.; Lord, Beverley R.; Shanahan, Yvonne P., Target costing in New Zealand manufacturing firms, *Pacific Accounting Review*, Emerald, Vol. 19, Issue 1, 2007.
- 16-Rifat Yilmaz and Gokhan Baral, "Target Costing as a Strategic Cost Management Tool For Increasing Company Profitability", Bilecik University , Working paper, 2010 , <http://ssrn.com/abstract=1657921>.
- 17- Ranjit Voola , and Aron O’Cass (2010) Implementing competitive strategies: the role of responsive and proactive market orientations, **European Journal of Marketing**.Vol. 44 No. 1/2,.
- 18- Maiga , S., and Jacobs , A., (2013) ,"Balanced Scorecard , Activity Based Costing and company Performance: An Empirical analysis", **Journal of Managerial** , Issues 15.
- 19-Okutmus E., (2015) ,"Resource Consumption Accounting with cost dimension and an application in a glass factory ,"**international journal of academic research in accounting** , finance and management sciences , vol.5 , no.1.
- 20-Thomson, J. and J. Gurowka ,(2005), Sorting Out The Clutter, **Strategic Finance**, Vol. 87, No. 2.
- 21- Turney , P.B., (2005) ,"Linking Activity –Based Costing Activity –Based Management and the Balanced Scorecard "**cost technology inc** , <http://www.costtechnology.com>

أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة (دراسة ميدانية)

ملاحق الدراسة

قائمة الاستقصاء

السيد الاستاذ /

تحية طيبة وبعد

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان " أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة ، حيث تتضمن الدراسة التعرف على بطاقة الأداء المتوازن وأثرها على زيادة كفاءة إدارة التكلفة وأثرها أيضا على تخفيض التكاليف بالمنشأة وتحقيق الميزة التنافسية.

وتفضلوا سيادتكم بقبول عظيم الشكر والاحترام

الباحثة

دكتورة / منال حامد فراج

أستاذ مساعد المحاسبة

المعهد العالى للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات

أكاديمية الشروق

قائمة الاستقصاء

السؤال الأول : توجد أسباب وراء تبني تطبيق المنشآت لبطاقة الأداء المتوازن

غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	العبارة
					تهدف الى تطوير أداء ادارة المنشأة
					توفر مؤشرات وقائية تسمح للمنشأة بالتخطيط لمستقبلها ومعالجة المشكلات قبل وقوعها
					تؤدي إلى تحسين الوضع التنافسي
					زيادة درجة رضا العاملين
					تؤدي إلى تلبية احتياجات العملاء في الوقت المناسب
					تدمج بين ابعادها في وقت واحد الامر الذى يؤدي الى تنمية روح التعاون بين فريق العمل
					زيادة نسبة استغلال طاقة الموارد
					تخفيض نسبة الأعطال والتوقف
					الحفاظ على تكاليف حماية البيئة
					ركز كلاً من البعد المالى وبعد عمليات التشغيل الداخلية على الوضع التنافسي الحالى اما بعدى (العملاء والتعلم) يعترفان بان الوضع التنافسي فى تغير مستمر .

أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة (دراسة ميدانية)

السؤال الثاني : أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن فى زيادة فعالية إدارة التكلفة.

العبارة					
غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	
					بطاقة الأداء المتوازن تعتبر أداة مساعدة لتحقيق الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، من خلال مساهمتها فى توفير وتدقيق المعلومات وتوصيل وفهم الأهداف الاستراتيجية لكل مستويات المنشأة
					بطاقة الأداء المتوازن من خلال أبعادها الخمسة تدعم خطة إدارة التكلفة فى المنشأة فى جميع مراحلها مما يؤدي إلى تحقيق إدارة أكثر فعالية للتكلفة.
					إن استخدام بطاقة الأداء المتوازن بمحاوره الأربعة يمكن من تحقيق الأداء الاستراتيجي للمنشأة .
					التسليم فى الوقت المحدد للمنتجات والتحسين المستمر للمنتجات.
					تخفيض تكلفة إنتاج الوحدة مقارنة بالمنافسين.
					تخفيض السعر بالنسبة لأسعار المنافسين.
					إن بناء بطاقة الأداء المتوازن بهذه الطريقة يساعد المنشأة على الربط بين موانئها وأهدافها الاستراتيجية.
					إن بطاقة الأداء المتوازن تقدم عمليات جديدة تساعد المنشأة على ربط الأهداف طويلة الأجل بالتصرفات والأحداث قصيرة الأجل.
					بطاقة الأداء المتوازن تمثل حجر الزاوية فى نظام إدارة استراتيجية المنشأة بطريقة تسمح بالتطور استجابة للتغيرات فى سوق المنافسة وبيئة الأعمال
					إن بطاقة الأداء المتوازن تم توظيفها كأساس للنظام المتكامل لإدارة استراتيجية المنشأة، فهى تستخدم لتوضيح وتحديث الاستراتيجية وتوصيلها خلال المنشأة وتحقيق التوافق بين أهداف الأفراد والوحدات.
					أن بطاقة الأداء المتوازن تمثل حجر الزاوية فى نظام إدارة استراتيجية المنشأة بطريقة تسمح بالتطور استجابة للتغيرات فى سوق المنافسة وبيئة الأعمال.
					إن بطاقة الأداء المتوازن ليست فقط أداة للرقابة والموازنة وتحديد مؤشرات الأداء بل أيضاً هى أداة لتخطيط وتنفيذ الاستراتيجيات مع تخصيص كافة الموارد التى تعتبر أساس لنجاح الإدارة.

أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على زيادة كفاءة إدارة التكلفة

(دراسة ميدانية)

أ.م.د. منال حامد فراج

أستاذ مساعد المحاسبة - المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات - أكاديمية الشروق

البريد الإلكتروني: dr.manal.hamed@sha.edu.eg

ABSTRACT

This research aims to study and analyze the conceptual framework of the Balanced Scorecard in light of the requirements of the modern industrial environment, and to clarify the effect of the Balanced Scorecard on increasing the efficiency of cost management . In addition, the inductive approach was used to complete the field side of the study to verify the validity of the assumptions that were reached through the theoretical study by distributing a survey form to a random sample of the group of workers in the business establishment . The results of the research found that the use of the Balanced