

دور التكامل بين الأساليب الإدارية الاستراتيجية في تحقيق ميزة تنافسية للموانئ البحرية المصرية

موسي إبراهيم موسى محمد عفيفي

ملخص

يشهد العالم تغيرات كبيرة سياسية واقتصادية تؤدي إلى إزالة الحواجز بجميع أشكالها بين الدول، وقد ظهرت مرحلة جديدة تمثلت في انفتاح الأسواق بصورة لم يسبق لها مثيل، حيث يسود اتجاه قوامه إزالة القيود والعوائق أمام حركة التجارة الدولية وضمان التدفق الحر لعناصر هذه التجارة دون معوقات إدارية أو جمركية، وتساهم بدور كبير في دعم التجارة ونمو الاقتصاد القومي، لأنها تعتبر بوابات الدولة على العالم الخارجي، ومن الضروري أن تمر البضائع سواء للتصدير أو الاستيراد بأقل التكاليف وفي الوقت المحدد لأن هذه العوامل تؤثر بشدة على الاقتصاد ويتسبب عنها خفض التكاليف للمستهلك بالنسبة للاستيراد كما تعطي قدرة تنافسية عالية لبضائع التصدير، تناول الباحث في هذا البحث الإطار النظري لأسلوبي التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وبطاقة الأداء المتوازن (BSC)، من حيث المفهوم والأهمية لأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، ثم تناول دور أسلوب (TDABC) في تخفيض التكلفة، كما أوضح الباحث مفهوم وأهمية بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، ثم تناول أبعاد الأسلوب، ثم تناول دوره في تحسين الأداء.

كما تناول الباحث أسباب ودوافع التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، والعلاقة بين أسلوبي (TDABC) و (BSC)، حيث العلاقة التكاملية بينهما تمكن إدارة المنشأة من التركيز على العملاء والأسواق، كما تناول الباحث دور أسلوب (TDABC) في تدعيم أبعاد (BSC) والتي تظهر من خلال البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد النمو والتعلم، بعد البيئة والمجتمع، منافع التكامل بين أسلوبي (TDABC) و (BSC).

Abstract

the world is experiencing great political, economic changes lead to the elimination of all forms of barriers between States. A

new phase in the opening up of markets in an unprecedented way, where a tendency to remove the constraints and barriers to the movement of international trade and to ensure the free flow of elements of this trade without administrative obstacles, customs, and to contribute a significant role in support of trade and growth of the national economy, because it is the state's gates to the outside world, it is essential that the goods go through both export and import at the lowest cost and on time because these factors have a severe impact on the economy and cause them the reduction of costs to the consumer. For consumed as import given the highly competitive export goods.

In this paper, the researcher examined the theoretical framework of the time driven activity based costing (TDABC) and balanced scorecard (BSC), where the concept and importance of the time driven activity based costing, and then address the role of (TDABC) method in cost reduction, as the researcher explained the concept and the importance of balanced scorecard (BSC), and then address the dimensions of the method, and its role in improving performance.

The researcher also addressed the causes and motives of the complementarity between the strategic management accounting methods, the relationship between the two modes of (TDABC) and (BSC), where the complementary relationship between them that the Department established to focus on customers and markets, the researcher also addressed the role of (TDABC) method in strengthening the dimensions of (BSC) which shows through the financial dimension, after clients, after the internal operations, after growth and learning, after the environment and society, the benefits of integration between the two modes of (TDABC) and (BSC).

مقدمة:

يشهد العالم تغيرات كبيرة سياسية واقتصادية تؤدي إلى إزالة الحواجز بجميع أشكالها بين الدول، وقد ظهرت مرحلة جديدة تمثلت في انفتاح الأسواق بصورة لم يسبق لها مثيل، حيث يسود اتجاه قوامه إزالة القيود والعوائق أمام حركة التجارة الدولية وضمان التدفق الحر لعناصر هذه التجارة دون معوقات إدارية أو جمركية، والتغيرات الاقتصادية المقبلة على العالم سيستفيد منها من يكون مستعد لها، حيث تحول الاقتصاد العالمي اليوم إلى نظام واحد تتكامل فيه جميع أنشطة النقل العالمية، وذلك نتيجة لنمو التجارة العالمية بسرعة كبيرة.

يعتبر النقل عصب التنمية وشريان الحياة للتبادل التجاري الدولي، والنقل البحري بصفة خاصة يستأثر بنقل ما يزيد عن ٩٠% من حجم التجارة الدولية العابرة للقارات، وكلما انتعشت التجارة الدولية تزايد الطلب على خدمات النقل البحري لأنه يعتبر طلباً تكاملياً للتجارة الخارجية الدولية، ووسائل النقل الأخرى لا يمكنها منافسة النقل البحري في تكلفة النقل وفي أفضلية تعاطم الكميات والأحجام المنقولة، وتعتبر الموانئ البحرية إحدى الحلقات الأساسية في صناعة النقل البحري وهو المحور المركزي في سلسلة النقل البحري (الشريبي شلبي، ٢٠١٦، ص ٤٣).

إن مصر هي مركز تلاقي ثلاث من قارات العالم، مما جعل الموانئ البحرية المصرية تؤدي دوراً رئيسياً في خدمة السفن والبضائع، ليس فقط على المستوى المحلي ولكن على المستوى الإقليمي والعالمي، بالإضافة إلى أنها حلقة أساسية في تدفق الإنتاج المحلي والدولي، حيث أصبحت الموانئ حلقة مكملة لسلسلة الإنتاج تؤثر عليه وتتأثر به، ويصنف نشاط الموانئ ضمن قطاع الخدمات اللوجستية، حيث تقوم الموانئ بالعديد من الخدمات اللوجستية الرئيسية مثل الشحن والتفريغ والنقل، وتموين وإمداد السفن. بجانب العديد من الأنشطة المعاونة مثل الإصلاح والصيانة للسفن العابرة، المحاكاة، إنشاء وبناء السفن، الترانزيت، التراكي، ... وغيرها (مرفت العادلي، ٢٠١٢، ص ٩٨).

ولعل أهم ما يميز إدارة هذه الأنشطة في الإطار اللوجستي هي ضرورة التنسيق والتكامل بين هذه الأنشطة، وذلك بهدف خدمة العملاء في الوقت المناسب وبالحالة والشكل المرغوب فيه بما يؤدي إلى دعم المركز التنافسي للميناء، وتتضح أهمية استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن في الموانئ البحرية المصرية لما يوفره من مستويين مختلفين لقياس وتنفيذ استراتيجية الموانئ البحرية ويكمل كلا منهما الآخر، حيث القدرة العالية لأسلوب (TDABC)

على قياس وإدارة تكاليف طاقة موارد هذه الموانئ ومدى قدرتها على إنجاز استراتيجيتها بكفاءة، وكذلك قدرتها على بناء هيكل واضح ودقيق لمدخل (BSC) الذي يعتمد على فهم أعمق للأداء في هذه الموانئ مما يمثل انعكاساً لاستراتيجيتها في تدعيم قدرتها التنافسية (أسماء منصور، ٢٠١٥، ص ٩٨-٩٩).

أولاً: الدراسات السابقة:

- دراسات تناولت أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC).
- دراسات تناولت أسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC).
- دراسات تناولت التكامل بين أساليب إدارة التكلفة وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجي.
- تحليل الدراسات السابقة.
- دراسات تناولت أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC):

١. دراسة (مرفت، ٢٠١٢):

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على الخدمات اللوجستية، وكيفية إدارتها من خلال الموانئ، باعتبارها أنشطة رئيسية لعمل الموانئ، وعرض وتحليل نظام التكاليف المطبق بإدارات هيئة قناة السويس على اعتبار أن الموانئ تتبع إدارة الهيئة، وذلك لمعرفة مدى قدرته على مسايرة التغيرات التي تواجهها أنشطة الموانئ ومدى وفائه لهدف خفض التكلفة، وتناولت الدراسة أسلوب (TDABC) ودوره في قياس التكاليف اللوجستية من أجل دقة القياس التي تؤدي إلى خفض التكلفة، وتوصلت الدراسة إلى أهمية إدارة الخدمات اللوجستية باعتبارها أنشطة رئيسية لموانئ هيئة قناة السويس، وذلك لأنها تمثل إحدى حلقات سلسلة الإمداد المتكاملة وتساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية للمجتمع ككل، كما وجدت الدراسة أن النظام المحاسبي المطبق بهيئة قناة السويس يستخدم نظام حكمي غير قادر على خفض التكلفة وغيرها من أوجه القصور المتمثلة في عدم كفاءة الرقابة على عناصر التكاليف وتقييم الأداء للعاملين والأنشطة التي تستهلك موارد هيئة

قناة السويس من أجل إنتاج الخدمة للعميل بالجودة المطلوبة في الوقت المناسب بسعر تنافسي يدعم قدرتها على النمو والاستقرار، كما أن اقتراح أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وتطبيقه في قطاع خدمي مشابه في الخدمات التي تقدمها هيئة قناة السويس من خلال موانئها، يساهم في دقة تكلفة الخدمة المقدمة وبالتالي تحقيق هدف خفض التكلفة للخدمة المقدمة للعملاء مما يساهم في تفعيل عمل الموانئ.

٢. دراسة (Somapa et al, 2012):

هدفت الدراسة إلى استخدام أسلوب (TDABC) في حساب التكلفة المعقدة في خدمات النقل والخدمات اللوجستية في شركة نقل برى صغيرة الحجم في تايلاند كدراسة حالة، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام أسلوب (TDABC) يقدم تفاصيل كبيره عن التكاليف ويوضح ارتباط التكلفة بكل نشاط، كما انه يساعد في تحديد النشاطات الربحة و يساعد في الاستفادة من موارد الشركة.

٣. دراسة (Adioti and Valverde, 2014):

هدفت الدراسة إلى تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في إدارة تكاليف عمليات خدمات تكنولوجيا المعلومات، وكيفية استخدامه لتحقيق تخفيض في التكاليف، ولتحقيق ذلك تم إجراء دراسة الحالة على إحدى منشآت خدمات تقنية المعلومات والتي توفر خدمات الإنترنت وتوصيل خدماتها للعملاء، وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب (TDABC) يوفر معلومات تكاليفية مفيدة تمكن من مساعدة الإدارة في التركيز على الأنشطة والعمليات والعملاء، الذين يستهلكوا من طاقة الموارد، وهذا يمكن من تحسين من كفاءة الأنشطة والعمليات، وتخفيض تكاليف التشغيل، والتطبيق الصحيح للمسئولية عن العمل وتبرير طلبات الموازنة، كما أوضحت الدراسة أن استخدام أسلوب (TDABC) وفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات بصورة أفضل، وذلك فيما يتعلق بإدارة العلاقة مع العملاء، والاستعانة بالمصادر الخارجية الأكثر كفاءة لنشاط الدعم، وإدارة طاقة الموارد.

٤. دراسة (أسماء، ٢٠١٥):

هدفت الدراسة إلى ترشيد التكاليف بقطاع الموانئ البحرية من خلال تطوير مدخل أسلوب (TDABC) كمدخل تكاليفي حديث وأحد أهم الأنظمة التكاليفية

الفعالة والتي تعبر عن أهداف تلك المنظمات وسياساتها وكيفية استغلالها لمواردها باستخدام عنصر الزمن الذي يعتبر عنصر أساسي في إنجاز الأنشطة وتحديد تكلفتها بدقة عالية وذلك عن طريق توظيف بعض الأساليب الخاصة بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية لتوفير قاعدة معلومات ضخمة تساعد في توفير المعلومات التكاليفية التفصيلية الدقيقة اللازمة لتحسين استثمار موارد المنظمة، وتوصلت الدراسة إلى أن الطاقة العملية هي العنصر الأساسي في مدخل (TDABC)، حيث تتحدد من خلالها تكلفة الطاقة غير المستغلة والتي تمثل عبء تكاليفي يؤدي إلى ارتفاع التكاليف، وأن تطوير مدخل أسلوب (TDABC) يوفر معلومات تكاليفية تفصيلية أكثر دقة تساعد في تحقيق هدف ترشيد التكاليف، هذه المعلومات تكون عادلة وفعلية، حيث نحصل عليها من تحديد الوقت الحقيقي المطلوب لإنجاز الأنشطة، وليس بالاعتماد على التقييم الذاتي للعاملين كنسبة مئوية من الوقت المستنفذ في تنفيذ هذه الأنشطة، كما يوفر مدخل أسلوب (TDABC) للإدارة عدد من الحلول العملية التي يمكن استخدامها في مختلف المنظمات سواء كانت كبيرة أو صغيرة، حيث يخفض تعقيد عمليات الأنشطة والخدمات من خلال عنصر الوقت الذي يُستخدم كمحرك، ويتعامل مع تدفق العمل المعقد "وظائف التكلفة" على أساس معادلات الوقت، ومن ثم يساعد في تحديد إجراءات التحسينات المستمرة.

٥. دراسة (أمجاد، ٢٠١٦):

هدفت الدراسة إلى تحليل وتقييم مدى فعالية استخدام أسلوب (TDABC) في تتبع وتحديد تكلفة طاقة الموارد غير المستغلة داخل المشروعات الخدمية بهدف تطوير منظور قياس التكاليف وتحسين كفاءة أداء الأنشطة الخدمية، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام المعادلات الزمنية يساهم في زيادة كفاءة أداء الأنشطة الخدمية من خلال توفير المعلومات التكاليفية التي تساعد في فهم العلاقة بين تكلفة الموارد المتاحة والطلب عليها بالشكل الذي يسفر عن تخفيض معدل تكلفة الطاقة، وبالتالي خفض التكلفة النهائية للخدمة المقدمة للعميل.

- دراسات تناولت أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

١. دراسة (عمرو، ٢٠١٠):

هدفت الدراسة إلى بيان التطور المرتبط بأسلوب بطاقة الأداء المتوازن والمتمثل في أربع مراحل متتالية، يمثل كل منها نموذجاً لقياس الأداء بالمنظمة، بالإضافة إلى

إيضاح كيفية استخدام أسلوب القياس المتوازن للأداء في إدارة الاستراتيجية التنافسية للمنظمة، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق القياس المتوازن للأداء بالمنشآت، قد يأخذ شكل أحد أربعة نماذج متكاملة، ولكنه يختلف من حيث الدور الذي يفترض أن يقوم به أسلوب (BSC) في وحدة الأعمال، وتلك النماذج هي: نموذج المؤشرات الرئيسية للأداء والذي يركز على الدمج بين المقاييس المالية وغير المالية، نموذج المساهمين والذي يركز على علاقة السبب والنتيجة بين الأطراف الداخلية والخارجية، ونموذج تنفيذ الاستراتيجية الذي يركز على تنفيذ الاستراتيجية، وأخيراً نموذج إدارة الاستراتيجية والذي يركز على صياغة وتنفيذ ورقابة الاستراتيجية.

٢. دراسة (Chi, D, Huang h,2011):

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى فعالية استخدام وتطبيق نظام القياس المتوازن للأداء بدلاً من الأساليب التقليدية التي كانت تستخدم في تقييم أداء المؤسسات التي تعمل في مجالات اقتصادية مختلفة في تايوان والصين وذلك لتحسين أدائها بهدف الوصول إلى نظام إداري متكامل، وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسات التي استخدمت نظام القياس المتوازن لديها القدرة على التحليل وتقييم أدائها من خلال قاعدة البيانات التي توفرها المؤشرات الواردة بنظام القياس المتوازن للأداء.

٣. دراسة (Dabbas, 2012):

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق نظام القياس المتوازن للأداء على تحسين أداء البنوك الأردنية وتدعيم قدرتها التنافسية، وتمت الدراسة على عينه من الموظفين والمديرين في البنوك المحلية الأردنية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أبعاد أسلوب BSC وأداء البنوك الأردنية، باستثناء بعد العمليات الداخلية، كما أظهرت الدراسة وعى العاملين بأهمية تطبيق أسلوب BSC في تحقيق الأهداف المخطط لها وتحسين الأداء، وأوصت الدراسة بتحسين كفاءة الاتصالات الداخلية في البنوك الأردنية لتحقيق أفضل استفادة من تطبيق أسلوب BSC وتبادل الخبرات بين الأقسام.

٤. دراسة (أشرف، ٢٠١٤):

هدفت الدراسة إلى توضيح كيفية تحقيق التكامل بين نظام قياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي لتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية للمنشأة، وتوصلت الدراسة إلى أن الانتقادات الكثيرة التي تعرضت لها أساليب قياس الأداء التي تعتمد على المعلومات المالية فقط أدت إلى الاتجاه نحو الاهتمام بالقياس المتوازن للأداء،

وأن القياس المتوازن للأداء والذي يجمع بين المقاييس المالية وغير المالية يلبي رغبات المديرين في منظمات الأعمال والفئات الأخرى ذات العلاقة بها مثل المساهمون العملاء والعمال، ولذا يطلق عليه نظام قياس للأداء الاستراتيجي، وربط مقاييس الأداء المالية وغير المالية بالأهداف الاستراتيجية في ظل نظام قياس الأداء المتوازن من خلال أربعة أبعاد رئيسة متكاملة هي: (البعد المالي – بعد العملاء – بعد التشغيل الداخلي – بعد النمو والتعليم).

٥. دراسة (أحمد، ٢٠١٦):

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى قدرة المصارف (عينة البحث) في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وتحديد مستوى فاعلية المصارف في تحقيق الميزة التنافسية والمساهمة في رفع مستوى جودة الخدمات المصرفية باستعمال نموذج الأداء المتوازن، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج ومن أهمها تُعد بطاقة الأداء المتوازن من الأدوات الاستراتيجية الحديثة لقياس وتقييم الأداء بشكل شامل متضمنة القياسات المالية وغير المالية من خلال أبعاده الهامة بالنسبة للأداء في الشركة، وهي بذلك تهدف إلى وضع خطة عمل جديدة وتترجم استراتيجية المنظمة إلى أعمال تشغيلية مع الأخذ بنظر الاعتبار الأبعاد الزمنية الثلاث (الماضي والحاضر والمستقبل).

– دراسات تناولت التكامل بين أساليب إدارة التكلفة وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجي:

١. دراسة (سيد، ٢٠١٠):

هدفت الدراسة إلى تقييم فعالية التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الاستراتيجية للمنشأة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي، وتوصلت الدراسة إلى أن التكامل بين أساليب إدارة الاستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجي يؤدي إلى توفير المعلومات الملائمة للإدارة الاستراتيجية مما يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها وتحسين أدائها وتقوية مركزها التنافسي.

٢. دراسة (Ayvaz and Pehlivanl, 2011):

هدفت الدراسة إلى الجمع بين تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن باستخدام أسلوب التحليل الهرمي، بغرض توفير

المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يوفر معلومات دقيقة عن تكلفة المنتج، وعن المنتجات والعملاء الأكثر ربحية، ويساعد في تحسين أداء العمليات ويوفر البيانات اللازمة لتطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن. كما توصلت الدراسة إلى أن التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن في ظل استخدام التحليل الهرمي يمكن من ربط استراتيجية المنشأة مع مؤشرات قياس الأداء متعدد المعايير والمستخدم لتقويم الأداء، ويوفر المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.

٣. دراسة (Elgibaly and Diab, 2012):

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن على أداء المنشأة وتحسين كفاءة العمل، وتوصلت الدراسة إلى تقديم إطار محاسبي يجمع بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط، وبطاقة الأداء المتوازن لتحسين الأداء، وأوضحت نتائج الدراسة أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر إيجابياً في أبعاد أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، كما توصلت الدراسة إلى أن التكامل بين الأسلوبين يؤدي إلى تعزيز فعالية استراتيجية الأعمال بصورة أفضل من تطبيقهما منفردين.

٤. دراسة (منير، ٢٠١٤):

هدفت الدراسة إلى تقديم إطار محاسبي مقترح يحقق التكامل بين نظامي القياس المتوازن للأداء والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، بغرض الكشف عن طبيعة العلاقة بين النظامين وأهمية التكامل بينهما، وأثره على تحسين الأداء بالتطبيق على قطاع صناعة الإسمنت في اليمن، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من ضمنها النتائج الخاصة بطبيعة العلاقة بين نظامي القياس المتوازن للأداء والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت فقد أوضحت الدراسة وجود علاقة طردية قوية موجبة ذات دلالة إحصائية بين النظامين، وتأثير فعال للتكامل بينهما على الأداء الكلي للمنشأة بصورة أفضل مما لو تم تطبيق كل نظام بصورة منفردة، وتوصى الدراسة المنشآت الصناعية اليمنية بتطبيق الإطار المحاسبي المقترح للتكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ومدخل التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، وذلك لمساعدة تلك المنشآت على تحسين أدائها.

٥. دراسة (محمود، ٢٠١٦):

هدفت الدراسة إلى البحث في أهمية التكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على أداء المنظمات الخدمية وعدم اقتصره في أغلب الأحوال على المنشآت الصناعية فقط، لإمكانية القياس الدقيق لتكلفة وحدة الخدمة، وتوصلت الدراسة إلى أن نتائج التحليل الإحصائي تشير إلى إمكانية إحداث التكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط وأثر ذلك على أداء المنظمات الخدمية وذلك بما يوفره نظام التكلفة على أساس النشاط من بيانات تفصيلية لتحسين مؤشرات الأداء بمقياس الأداء المتوازن، وأن الأساليب التقليدية المطبقة بالمنظمات الخدمية تواجه العديد من الانتقادات، وبالتالي فقد كان من الأهمية الاستعانة بالأساليب الحديثة لتفعيل الأداء بالمنظمات الخدمية وذلك للتوجه إلى الأداء الاستراتيجي طويل الأجل، وتقوم على متابعة التطوير، وتهدف إلى خفض التكلفة وإرضاء العملاء، ومن ثم توصي الدراسة بتطوير نظم المعلومات بالمنظمات الخدمية وآليات تشغيله بما يؤدي إلى توفير البيانات والمعلومات اللازمة في الوقت المناسب، مع توفير كل الضمانات التي تضمن صحة هذه البيانات والمعلومات.

مبررات الدراسة الحالية وما تتميز به عن الدراسات السابقة:

في ضوء النتائج العامة للدراسات السابقة يرى الباحث أن هناك فجوة بحثية بين الدراسات السابقة ودراسة الباحث، وان هناك بعض الأبعاد والجوانب الإضافية التي يرى الباحث أن هذه الدراسات السابقة لم تتناولها بشيء من التفصيل منها الآتي:

أ. حداثة الفترة الزمنية التي تعد فيها هذه الدراسة وما يحدث من تطورات في الموانئ البحرية يوم بعد يوم.

ب. أجريت الدراسات السابقة على عدد من المؤسسات والقطاعات في الدول العربية والأجنبية، العاملة في الأنشطة الاقتصادية المتنوعة بينما يطبق البحث الحالي على قطاع النقل البحري وخاصة الموانئ البحرية المصرية.

ج. قلة الدراسات الخاصة بتدعيم الميزة التنافسية للموانئ البحرية فيما يخدم الموانئ البحرية المصرية للتنافس عالمياً وتأثير ذلك على الاقتصاد القومي.

ثانياً: طبيعة المشكلة:

تتمثل المشكلة في ارتفاع تكلفة الخدمات المينائية وانخفاض معدلات الأداء لعمليات التشغيل بالموانئ لذلك تسعى كثير من الدول المتقدمة والنامية إلى تطوير

موانئها لتواكب التطورات الحديثة في تكنولوجيا بناء السفن وتداول البضائع وزيادة عدد الأرصفة وإعادة هيكلة الموانئ التي تعاني من تحميل تكاليف إضافية لأنشطة غير هامة وانخفاض أداء الإدارة والتشغيل، حيث تشمل عمليات إعادة الهيكلة وإشراك القطاع الخاص وغيرها من الأساليب الاقتصادية والتجارية التي تستخدم للارتفاع بمستويات الأداء في الموانئ كما تشجيع تجارة الترانزيت وتطوير الدور اللوجستي وإنشاء المراكز اللوجستية وتشجيع المناطق الصناعية والحرّة بجوار الميناء وبالتالي زيادة حجم الطلب العالمي والإقليمي على خدمات الموانئ. ومن آليات تطوير الأداء تحسين الأداء المالي وتوسيع الميناء، جذب الاستثمارات الأجنبية، زيادة درجة المنافسة الداخلية، تطوير عمليات صيانة الأصول، إدخال التقنية الحديثة بالموانئ (محمد خواسك، ٢٠٠٩، ص ٣٦٤).

ومن أهم المشاكل التي تؤثر على تكلفة الأنشطة وعملية تطوير الأداء بالموانئ ما يلي:

١. المشاكل المتعلقة بالأنشطة اللوجستية التي تقدم بالموانئ من دخول بداية السفينة إلى الميناء وحتى مغادرتها منها والوقت المستغرق في عمليتي الشحن والتفريغ ومدى تأثيرها على جودة الخدمة المقدمة بالموانئ.
٢. أن أساليب التكاليف التقليدية لم تعد قادرة على تلبية احتياجات الإدارة الحديثة في ظل التطورات العالمية الحديثة وظروف المنافسة مما يترتب عليه ضرورة إعادة النظر فيها بغرض تطويرها لزيادة منفعة المعلومات التكاليفية وتحقيق متطلبات العميل.

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في الأسئلة التالية:

١. ما أهمية استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تخفيض التكلفة بالموانئ البحرية المصرية؟
٢. ما دور استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحسين الأداء بالموانئ البحرية المصرية؟
٣. هل يؤدي التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن إلى تحقيق ميزة تنافسية للموانئ البحرية المصرية؟

ثالثاً: أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في دراسة طبيعة العلاقة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجة بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن وبيان أثر التكامل بينهما وكيف يمكن توظيفهما معا في تحقيق ميزة تنافسية للموانئ البحرية المصرية.

وتحقيقاً لهذا الهدف يقوم الباحث بالسعي نحو تحقيق أهداف فرعية وهي:

- ١- أثر التطورات العالمية الحديثة على المنافسة بين الموانئ البحرية.
- ٢- بيان أهمية الموانئ البحرية للاقتصاد القومي.
- ٣- توضيح أثر تطبيق الاستراتيجية اللوجستية كمدخل لدعم الميزة التنافسية للموانئ البحرية المصرية.
- ٤- دراسة أثر التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجة بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن على تحقيق ميزة تنافسية للموانئ البحرية المصرية.

رابعاً: أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من الناحية العلمية والعملية في الأتي:

أ- الأهمية العلمية:

تتمثل أهمية البحث العلمية في تناول أكثر من أداة من الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية والمتمثلة في أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجة بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن، مما يدعم جهود البحث العلمي في مجال دراسة فعالية التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجي في توفير المعلومات الملائمة لأغراض إدارة الأداء الاستراتيجي وخفض التكاليف، ومن ثم تحسين أداء الموانئ البحرية وتحقيق ميزة تنافسية لها.

ب- الأهمية العملية:

ترجع الأهمية العملية للبحث إلى الدور الذي تلعبه اللوجستيات في الموانئ الحديثة ومدى جذبها لمعظم تجارة العالم في الدول المتقدمة لذلك نلقى الضوء على مراكز

للوجستيات والعمل على إنشاء مراكز لوجستية في موانئ الدول النامية لكي تساعد في عملية تطوير الأداء وجذب التجارة العالمية مما يساعدها في دفع عملية النمو الاقتصادي بتلك الدول، والتحديات التي تواجه شركات الملاحة وهيئات الموانئ.

خامساً: حدود البحث:

يتم إجراء الدراسة على ميناء شرق بورسعيد دون غيره من الموانئ البحرية المصرية لوجود لديه مقومات الموانئ اللوجستية التي تؤهله للمنافسة عالمياً وتجعله ميناء محوري.

سادساً: تقسيمات البحث:

على ضوء مشكلة البحث وتحقيق الهدف الرئيسي للبحث تم تبويب البحث إلى يلي:

أولاً: أثر التطورات العالمية الحديثة على المنافسة بين الموانئ البحرية.

ثانياً: بيان أهمية الموانئ البحرية للاقتصاد القومي.

ثالثاً: توضيح أثر تطبيق الاستراتيجية اللوجستية كمدخل لدعم الميزة التنافسية للموانئ البحرية المصرية.

رابعاً: دراسة أثر التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجة بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن على تحقيق ميزة تنافسية للموانئ البحرية المصرية.

أولاً: أثر التطورات العالمية الحديثة على المنافسة بين الموانئ البحرية.

نتيجة للتطورات العالمية الحديثة بدأت المنافسة ما بين الموانئ تعرف طريقها بحيث أصبح نجاح أي ميناء في تحقيق أهدافه يعتمد إلى حد كبير على سرعة استجابته وتكيفه مع التطورات العالمية الحديثة، وقدرتها التنافسية حيث تتعرض الموانئ البحرية لمنافسة شديدة من الموانئ العالمية الأخرى (على بسبوني، ٢٠٠١، ص ٤٢).

ويشير أحد الباحثين إلى أن نتيجة التطورات العالمية الحديثة فإن شركات النقل البحري أصبحت تختار لسفنها عدد محدود من الموانئ المحورية في طريقها، وأصبحت المنافسة شديدة بين الموانئ المختلفة للوصول إلى طبقة الموانئ المحورية (إسماعيل مبارك، ٢٠٠٤، ص ١).

يرى الباحث انه لا بد من اتباع الموانئ البحرية المصرية لاستراتيجية شاملة تعمل على تخفيض تكلفة الخدمات بالموانئ البحرية المصرية مع ارتفاع جودتها، وذلك من أجل مواجهه المنافسة الشرسة بالموانئ، كما أن عدم مواكبة الموانئ البحرية المصرية مع التطورات العالمية الحديثة، تؤدي إلى وجود مشاكل تتسبب في ارتفاع التكلفة مما يؤدي إلى انخفاض دور الموانئ البحرية في دعم الاقتصاد القومي المصري.

ثانياً: بيان أهمية الموانئ البحرية للاقتصاد القومي.

يتبوأ النقل البحري مكاناً هاماً ومؤثراً في الاقتصاد المصري، فهو حلقة الاتصال التي تربط مصر بكل دول العالم، والشريان الذي يغذى كافة قطاعات الاقتصاد القومي.

وتعد صناعة النقل البحري محور النشاط الاقتصادي في مصر وركيزته الأساسية، باعتباره أحد الدعائم الاقتصادية التي تؤثر في تجارتها الخارجية وفي كافة قطاعاتها الإنتاجية، وتتأثر بها في نفس الوقت، علماً بأن حجم تجارة مصر الخارجية المنقولة بحرا يمثل حوالي ٩٠% من حجمها الكلي، لكون النقل البحري أرخص وسائل النقل، وقد شهد النقل البحري في مصر، في تاريخه الحديث، فترات ازدهار ونماء، وأيضاً فترات ركود، وكان يتولاها القطاع الخاص حتى عام ١٩٦١، باستثناء الموانئ التي تنشئها وتديرها الدولة بأجهزتها المتخصصة، ثم أدت سياسة التأميم، التي انتهجتها مصر منذ عام ١٩٦١، الي تملك القطاع العام لكل وسائل النقل البحري بكافة أنشطته، وعندما اتجهت الدولة بدءاً من مايو ١٩٨١ إلى سياستها تجاه هذا القطاع، أهدأ بأسس الانفتاح الاقتصادي وباليات السوق، قامت بتخفيف القيود المفروضة على ملكية القطاع الخاص ومزاولة أنشطة خدمات النقل البحري تدريجياً، إلى صدور القانون رقم (١) لسنة ١٩٩٨ الذي حرر أنشطة النقل البحري في مصر بقطاعاته الرئيسية المختلفة، فقد تم تنمية هذه القطاعات إلى حدود معقولة، إلا أن بعضها الآخر لا يزال يحتاج إلى الجهد والتنمية الشاملة، وعليه فإن النقل البحري لازال في حاجة إلى المزيد من التطوير والعناية التي تتناسب مع أهميته الكبيرة، وتأثيره المباشر في الحياة الاقتصادية للدولة على الصعيدين المحلي والعالمي (هبه البيغدادي، ٢٠١١، ص ٨٧).

ثالثاً: أثر تطبيق الاستراتيجية اللوجستية كمدخل لدعم الميزة التنافسية للموانئ البحرية المصرية.

١- مفهوم تنافسية الموانئ:

لم يكن موضوع تنافسية الموانئ موضوعاً ذا أهمية خلال القرنين الماضيين حيث كانت الموانئ حكومية وعوائدها منخفضة بالمقارنة بنوالين النقل البحري والبري وقد تضافر ذلك مع الاعتماد على العمالة اليدوية إلى ارتفاع تكلفة المناولة وطول فترة السفينة بالميناء، الأمر الذي يعني تدني معدلات كفاءة الميناء.

وفي تلك الفترة، كانت المنافسة بين الموانئ تقوم على أساس تحقيق ميزة نسبية في مجال البنية الأساسية وخفض رسوم الموانئ إلا أنه مع التطورات التي شهدتها الاقتصاد العالمي من عولمة الإنتاج والاستهلاك في ظل تقسيم دولي جديد للعمل يقوم على تجزئة العملية الإنتاجية التي كانت تتم تحت سقف مصنع واحد وتوزيعها بين دول العالم ونتيجة لذلك أصبح العالم مصنع دولي، وما صاحب ذلك من عمليات تفكك رأسي ثم إجراء عدة تكاملات رأسية وأفقية (للإمام والخلف)، بما يحقق وفورات الحجم والنطاق معاً، وتزامن ذلك مع ثورة في الاتصالات أفضت إلى تطور دور الميناء بحيث لم يعد وسيلة من وسائل النقل الدولي متعدد الوسائط بل حلقة رئيسية من حلقات السلسلة اللوجستية المتكاملة والمترابطة في إطار سلاسل الإمداد العالمية وبالتالي أصبحت عقوداً متكاملات (محمد إبراهيم، ٢٠١١، ص ٣-٤).

وفي ضوء تلك التطورات التي لحقت بالاقتصاد العالمي والنقل والاتصالات أصبح من الضروري أن تعمل الموانئ في مناخ تنافسي جديد، وبما يتسق مع متغيرات الاقتصاد العالمي، وأصبح التميز التنافسي في الموانئ لا يتوقف على تقديم خدمات منخفضة التكاليف أو تطبيق اقتصاديات الحجم وإنما تعدى ذلك إلى التركيز على تقديم قيم مضافة إلى السلع المتداولة وتحسين بيئة الأعمال وفهم متطلبات عملاء الميناء ووضع خطط واستراتيجيات تمكن من تقديم خدمات متميزة (الشربيني شلبي، ٢٠١٦، ص ٨٢).

ولكي تحقق الموانئ البحرية ميزة تنافسية على المستوى الاستراتيجي، فمن الضروري أن تهدف سلطة الميناء إلى (عبد الحميد عليان، ٢٠١٢، ص ٣٣):

أ. خفض تكاليف التشغيل للوصول إلى تكلفة تنافسية عن طريق ترشيد استخدام الأصول الرأسمالية والنفقات التشغيلية والعمل بصفة متواصلة

على رفع كفاءة الأداء والإنتاجية.

ب. تحقيق التميز في نوعية ومستوى الخدمات عن تلك التي توفرها الموانئ المنافسة.

ج. تعظيم استفادة عملاء ومستخدمي الميناء من التسهيلات المتاحة بدون قيود أو تعقيدات روتينية.

د. تبني فكرة التنمية المستدامة إدارياً وتشغيلياً وبيئياً.

هـ. توفير خدمات محددة لمنافذ معينة للسوق.

كما أصبح من الأهمية بمكان العمل على تحقيق أدنى تكلفة لتشغيل الميناء وتعظيم الإنتاجية وتحقيق قيمة مضافة وتفعيل دور الميناء كحلقة في السلسلة اللوجستية، مع الأخذ في الاعتبار تكلفة الموارد البشرية ومستواها الاحترافي ومرونة تسعير الخدمات والاهتمام بالقيمة الزمنية للموارد واستخداماته.

ويضيف الباحث إلى ضرورة استغلال موقع مصر الجغرافي في إضافة موانئ محورية جديدة على أحدث التصميمات لجذب واستقطاب أكبر حجم من التجارة العالمية المتقولة بحراً وتجارة الترانزيت.

وبصفة عامة يمكن القول إن مفهوم اللوجستيات هو مفهوم استراتيجي يقوم على إدارة تدفق الأنشطة المختلفة من المورد إلى المستهلك النهائي بهدف القضاء على الفاقد العيني والزمني في العملية الإنتاجية والتجارية بما يخفض التكاليف الكلية للمنتج وكسب رضا المستهلك وبالتالي تعظيم الأرباح من خلال التكامل بين جميع الأنشطة اللوجستية في سلسلة واحدة هي سلسلة الإمداد (ياسمين الميلادي، ٢٠٠٧، ص ١٧).

وقد تطورت وظيفة الميناء من مجرد وصلة بين البحر والبر والربط بين وسائل النقل المختلفة بأنشطة شحن وتفريغ البضائع وتخزينها (موانئ الجيل الأول التي سادت خلال الستينات من القرن الماضي)، إلى أن باتت مركزاً للنقل والتصنيع والخدمات التجارية فيما عرف بموانئ الجيل الثاني التي ظهرت خلال السبعينيات من القرن الماضي) ثم تطورت لتصبح حلقة من حلقات النقل متعدد الوسائط وتحول الميناء إلى مركز لوجيستي يخدم التجارة العالمية فيما اصطلح

على تسميته الجيل الثالث وقد ظهرت في الثمانينات من القرن الماضي (سعد السنوسي، ٢٠١٢، ص ٣١).

وقد أفضى التطور الحديث للموانئ إلى ظهور موانئ الجيل الرابع أو ما يعرف بالموانئ المتشابكة التي تعتمد على الاستخدام المكثف للتكنولوجيا وقد ظهرت في بداية القرن الحالي ونتيجة لهذه التطورات التي لحقت بوظيفة الموانئ، وزيادة تحرير التجارة العالمية في إطار منظمة التجارة العالمية، وتعاظم درجة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية، وبالتالي أصبح تطور الموانئ مرهونا بالاستخدام المكثف للوجستيات المتكاملة لتحقيق الوفورات المطلوبة من النقل والتوزيع مع الحد من الفاقد الزمني والعيني وزيادة السرعة والكفاءة والمرونة وبما يرفع مستوى جودة الخدمة في إطار تنافسي (زينب يونس، ٢٠٠٩، ص ٧٣).

وقد أصبح تطبيق اللوجستيات المتكاملة في الموانئ يمثل تحديا للدول النامية حتى تتمكن من خفض أسعار وارداتها وزيادة تنافسية صادراتها من خلال تخفيض رسوم موانئها وتوليد قيمة مضافة للسلع المتداولة بموانئها مع تعظيم الاستفادة من الوقت والمعلومات (أحمد محمود، ٢٠٠٤، ص ٩).

ولكي تحقق الاستراتيجية اللوجستية هدفها في دعم القدرة التنافسية للموانئ يجب الأخذ في الاعتبار أمرين (محمد إبراهيم، ٢٠١١، ص ٢٣-٢٤):

الأمر الأول:

يتمثل في ضرورة التركيز على القدرة التنافسية للميناء، وتتوقف استمرارية القدرة التنافسية للميناء على مدى قدرته على الاستمرار في تقديم خدمات مميزة وقيم مضافة وخفض تكلفة وتحسين بيئة الأعمال بالميناء (وهذا يتطلب استثمارات للمحافظة على الموقف التنافسي) بالإضافة إلى رد فعل الموانئ المنافسة لمواجهة هذه الاستراتيجية.

الأمر الثاني:

يتمثل في ضرورة تحقيق التميز التنافسي في الموانئ من خلال الاستراتيجية اللوجستية مع ضمان جودة الخدمات اللوجستية وفقا للمستويات العالمية، وهذا يتحقق من خلال توفير قواعد بيانات متكاملة عن المتعاملين مع الميناء سواء الحاليين أو المحتملين، والقدرة على تقديم خدمات المناولة بما يكفل ضمان استمرارية وانتظام تدفق البضائع من وإلى الميناء، وتحقيق التوازن بين مستويات الأداء والجودة والقدرة على تلبية طلبات العملاء بالكيفية المطلوبة وفي الزمن

المحدد وبما يحقق وفورات للعميل وتخفيض تكلفة صادراته و وارداته.

٢- عناصر الميزة التنافسية للميناء:

قامت الاونكتاد بتطوير نموذج بورتر عن الميزة التنافسية للمنشأة بحيث يمكن تطبيقه في الموانئ البحرية مقترحه عنصران تنافسيان وهما (منال فراج، ٢٠٠٥، ص ٧٥):

أ- تخفيض تكاليف أنشطه الميناء:

حيث إن تخفيض التكاليف التشغيلية لأنشطه الميناء يمكن أن تعطى ميزة تنافسية عالية مما يجعل الميناء يقدم خدمات بتكاليف أقل من الموانئ المنافسة وهذا يمكن أن يتحقق من خلال :

- تكاليف تشغيلية أقل.

- تكاليف عماله أقل.

- معدات منخفضة التكاليف.

- إنتاج أعلى لعنصر العمل.

ب - التميز في أداء الخدمة:

التميز في أداء الخدمة يعنى أن الميناء يقدم خدمة متميزة عن الخدمات التي تقدم في الموانئ المنافسة، وذلك بأن تكون الخدمات المقدمة متخصصة أو محددة في مجالات معينه والتميز يقوم على تقديم خدمة تنسم بالتميز عن الخدمات المثيلة المقدمة من الموانئ المنافسة، بحيث تكون هذه الخدمة ذات قيمة أعلى للعميل من مثيلاتها في الموانئ المنافسة. وتستند هذه الاستراتيجية على العوامل الآتية (محمد إبراهيم، ٢٠١١، ص ١٨-١٩):

أ- **موقع الميناء:** يمكن أن يكون الموقع الجغرافي محور إرتكاز لتمييز الميناء عن

الموانئ المنافسة إذا قد يؤوله موقعة من أن يكون قريباً من الموانئ الرئيسية وتمر به خطوط التجارة البحرية العالمية.

ب- **التسهيلات المتاحة للميناء :** وأهم تلك التسهيلات التي تسهم في تميز الميناء

عن منافسيه هي الأرصفه والمحطات المتخصصة ومعدات المناولة الملائمة التي تعتمد على التقنيات العالية في أدائها ومستوي التجهيزات التي تمكن من استقبال السفن الكبيرة ومدي توافر شبكة النقل والاتصالات التي تربط الميناء بمنطقة الظهير.

ج- **الخدمات :** لا بد أن يبني الميناء استراتيجية التميز في أداء الخدمات من خلال

تقديم أنشطة خدمية متكاملة مما يسهم في زيادة قيمة مضافة للسلع المتداولة في الميناء من خلال سلسلة خدمات مثل التخزين والتغليف والمعلومات وكذلك

- تقديم خدمات للسفن من إصلاح وتموين وتزويد بالوقود.
- د- الأداء: يمكن أن يتحقق التميز من خلال المساهمة في تقليل دورة السفينة من خلال تقليل زمن تواجد السفينة بالميناء وتقليل الزمن اللازم للإفراج عن البضائع من خلال تسهيل وتبسيط الدورة المستندية للبضائع وخدمات التخليص ومتابعة البضائع وتحسين الخدمات المقدمة للعملاء .
- يرى الباحث أن الاستراتيجيتين تحمل نفس الهدف المشترك، وهو الحصول على التميز، وتخفيض سعر الخدمة للعملاء، فالاستراتيجية الأولى تحصل على ذلك من خلال تقديم تعريفية مخفضة، والحصول على سعر مناسب يرضى العملاء، بينما الاستراتيجية الثانية تسعى للتميز في تقديم نموذج عمل ينفرد به الميناء دون غيره.
- ويرى الباحث أن تحقيق الموانئ البحرية لميزة تنافسية قد يكون من خلال الآتي:
- أ. تقصير وقت انتظار السفن بالموانئ مما يقلل تكاليف النقل البحري لملاك السفن.
 - ب. انخفاض تكاليف تداول البضائع بالمقارنة مع مثيلاتها في الموانئ العالمية.
 - ج. محاولة رفع مستوى خدمات الصيانة والإصلاح للسفن.
 - د. التميز في تقديم خدمات التموين والتوريد للسفن من حيث التكلفة والعنصر الزمنى.
 - هـ. تحديد سعر الخدمة الموردة داخل الميناء وعدم المغالاة مع الاحتفاظ بمستوى جودتها.
 - و. محاولة النهوض بالخدمات التسويقية اللازمة داخل الميناء.

رابعاً: دراسة أثر التكامل بين أسلوبى التكلفة على أساس النشاط الموجة بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن على تحقيق ميزة تنافسية للموانئ البحرية المصرية.

تشهد بيئة الأعمال الحديثة العديد من التطورات والتغيرات الجوهرية المتلاحقة بفضل العديد من العوامل من أهمها ثورة تكنولوجيا التصنيع والمعلومات والاتصالات الحديثة وعولمة الأسواق واحتدام المنافسة العالمية، وتهدف المنشآت في ظل تلك الظروف أن تكون الأقوى والأسرع والأفضل أي أن تتميز عالمياً (سيد سيد ، ٢٠١٠، ص ٢٨٧). ولن يتحقق ذلك إلا بالاعتماد على أساليب محاسبية إدارية متقدمة في اطار تكاملي، ويرجع ذلك إلى أن المنشآت في ظل بيئة الأعمال الحديثة يصعب عليها تحقيق ميزة تنافسية ومن ثم التميز عالمياً باستخدام أسلوب واحد، لذا ظهرت الحاجة للاتجاه نحو التكامل بين أساليب إدارة التكلفة وتقويم الأداء من منظور

استراتيجي (محمد قاسم، ٢٠١٧، ص١٢٢).

كما أن التكامل في مجال المحاسبة الإدارية يمثل نظام لإنتاج المعلومات الملائمة تتصف بالشمول من حيث نوعيتها وأهميتها بهدف تحقيق الفعالية في تقييم الأداء ككل، كما أن الهدف الرئيسي للتكامل هو زيادة فعالية تقييم الأداء بتوفير المعلومات الملائمة، وبشكل يتلاءم مع المتغيرات البيئية الحديثة ومتطلباتها وذلك للحكم أو للوقوف على مدى نجاح المنظمة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية (مجدى شعلان، ٢٠١٥، ص٥١٩).

وتعود أهمية وضرورة التكامل بين أساليب إدارة التكلفة وتقويم الأداء إلى أن هذا التكامل يؤدي إلى تعظيم النتائج المحققة للمنشأة بصورة أكبر مما لو تم استخدام كل أسلوب بصورة منفردة. فقد أشارت العديد من الدراسات إلى أن التكامل بين نظم وأساليب المحاسبة الإدارية يؤدي إلى تحسين الأداء وزيادة كفاءة التشغيل، ويوفر للمنشأة معلومات دقيقة في كافة مراحل العمل المختلفة بما يمكنها من اتخاذ القرارات السليمة بصورة أفضل مما لو تم استخدامها بصورة منفردة. كما أن التنفيذ الناجح لتقنيات التصنيع الحديثة تتطلب تكامل نظم المحاسبة الإدارية (محمد قاسم، ٢٠١٧، ص١٢٢).

بالإضافة إلى أن أساليب تقييم الأداء الاستراتيجية تحتاج لقاعدة معلومات تكاليفية ثرية حتى تستطيع تقويم الأداء بكفاءة وفعالية، وتتمثل تلك القاعدة في المعلومات التي توفرها نظم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، ومن هنا تبرز أهمية التكامل بين أساليب تقييم الأداء الاستراتيجية وأدوات إدارة التكلفة، ليس فقط من أجل توفير المعلومات التكاليفية لأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية ولكن بالإضافة لذلك فإن التكامل بين أساليب تقييم الأداء الاستراتيجية وأساليب إدارة التكلفة يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها وتقوية مركزها التنافسي (سيد سيد، ٢٠١٠، ص٢٨٣).

كما تستخدم بطاقة الأداء المتوازن في قياس أو تقييم كل إدارة من إدارات المنظمة، وذلك من خلال ربط أنشطة المنظمة بمهام الموظفين والعمال، ومن ثم تحسين أداء المنظمة ككل ومعرفة نقاط قوتها وضعفها التي تمثل انحرافات تتسبب في ارتفاع التكاليف بها (Santiago and Daniel, 2013, pp49-58)، (Rainer, 2014, PP523-533)، ويتفاعل هذا الأسلوب مع عنصر الوقت في مدخل التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت لمعالجة هذه الانحرافات، من خلال تحسين القدرات الداخلية للعاملين بما يمكن من ربط أداء الأنشطة والخدمات بالتكلفة، ومن ثم ادراك العلاقة بين أنفاق الموارد المستخدمة لأداء أنشطة الخدمة ووقت هذا الأنفاق وتكلفته وبالتالي تخفيض تكلفة هذه الموارد (Robert S.K

(Tsuilin and Anne, 2011, pp27-36) ، (2010,p2) .

وتوصل الباحث إلى أن المعلومات الدقيقة والملائمة التي يوفرها التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية هي من أهم الأسباب والدوافع التكامل بينهما والتي تمكن الإدارة الاستراتيجية للمنشأة من إدارة مواردها بكفاءة وفعالية واستخدامها الاستخدام الأمثل بما يمكن من تقليل الفاقد واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لتخفيض تكلفة المنتج والخدمة وتحسين الأداء وصولاً إلى تدعيم المركز التنافسي للمنشأة.

تعتبر العلاقة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن علاقة تكاملية ذات شقين بمعنى أن كل أسلوب يستفيد من تكامله مع الأسلوب الآخر والعكس صحيح. ويمكن توضيح ذلك كما يلي (منير قحطان ، ٢٠١٤، ص ١٠٦-١٠٧) ، (أسماء منصور، ٢٠١٥، ٩٨) ، (El Gibaly and Diab,2012,pp 546-547)

١. يستفيد أسلوب (TDABC) من تكامله مع أسلوب (BSC) ما يلي:

- أ- يساعد أسلوب (BSC) في توفير بيانات كاملة عن تقييم أداء الخدمات والموارد غير الملموسة بالموانئ البحرية كالموارد البشرية والمعلوماتية، مما يساهم في تحديد نسبة مشاركة هذه الموارد في إجمالي طاقة هذه الموانئ من أنشطة وخدمات، وبالتالي يسهل عمل أسلوب (TDABC) في اكتشاف الموارد العاطلة وتحديد تكلفة هذه الموارد بدقة عالية.
- ب- كما يسمح أسلوب (BSC) لأسلوب (TDABC) بتحقيق توازن في الربح والنمو والرقابة وقياس الأداء، مما يساعد في رسم الخطة الاستراتيجية للموانئ البحرية بكفاءة، ومن ثم يقود إلى تحسين أدائها واستثمار مواردها ومن ثم ترشيد تكاليفها.
- ج- يساعد أسلوب (BSC) في العمل على ملائمة أسلوب (TDABC) مع الأهداف الاستراتيجية للمنشأة، كما يشجع على الاستخدام الاستراتيجي لمعلومات أسلوب (TDABC) أكثر من مجرد الاستخدام التقليدي لبيانات التكلفة التاريخية.

٢. يستفيد أسلوب (BSC) من تكامله مع أسلوب (TDABC) ما يلي:

- أ- يعتمد أسلوب (BSC) في تحديد مقاييس الأداء التي تتضمنها أبعاده المختلفة بشكل رئيسي على المعلومات التي يوفرها أسلوب (TDABC)، باعتبار أن

- مخرجات أسلوب (TDABC) هي من أهم مدخلات أسلوب (BSC).
- ب- يوفر أسلوب (TDABC) تقارير استثمار الطاقة والتي بدورها توفر معلومات موثوق فيها تتفاعل مع أسلوب (BSC) لقياس كفاءة أداء الموانئ البحرية.
- ج- يساعد أسلوب (TDABC) أن تكون تقارير مدخل القياس المتوازن للأداء في صورة آلية دقيقة من خلال التفاعل من استخدام البيانات التكاليفية.
- د- يقوم أسلوب (TDABC) بدور مهم في تحديد مدى ملائمة استراتيجية المنشأة وأهدافها لإمكانيات المنشأة من خلال توفير معلومات تفصيلية تمكن من تقييم تنفيذ الاستراتيجية، ومراجعة الأسس التي تستند عليها، ومدى ملاءمتها للإمكانيات المتاحة للمنشأة.

ويستنج الباحث أن العلاقة بين الأسلوبين ذات شقين بمعنى أن أسلوب (TDABC) يستفيد من أسلوب (BSC) والعكس وعلاوة على ذلك فإن العلاقة التكاملية بينهما تمكن إدارة المنشأة من التركيز على العملاء والأسواق التي تسهم في زيادة الربحية ويحدد المبيعات والأنشطة التي توفر قيمة للعميل، مما يؤدي ذلك لتدعيم عوامل النجاح الأساسية للمنشأة، والمتمثلة في التكلفة والجودة والوقت مما يؤدي ذلك لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم القدرة التنافسية.

دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تدعيم أبعاد بطاقة الأداء المتوازن (منير قحطان، ٢٠١٤، ص ١٠٤-١٠٥):

البعد المالي: تعد الربحية من عوامل النجاح الحرجة في أسلوب (BSC)، ويوفر أسلوب (TDABC) معلومات حول أي المنتجات، العملاء، وقنوات التوزيع الأكثر ربحية. كما يسمح أسلوب (TDABC) بتوفير معلومات دقيقة عن التكلفة الأساسية للتسعير الاستراتيجي من خلال إظهار العلاقة بين المنتجات وتكلفة إنتاجها، بما يساعد على تحسين التدفق النقدي، وربحية المنتج، ومن ثم تدعيم المركز التنافسي للمنشأة.

١. **بعد العملاء:** أن الرابط الهام والأساسي الذي يظهر أهميته من تكامل الأسلوبين يظهر في بعد العملاء بما يوفره للإدارة من معلومات حول وجود فرص للتحسين وذلك من خلال تحديد أسلوب (TDABC) العملاء المرشحين وغير المرشحين فيما يحدد أسلوب (BSC) القيمة المستهدفة للعملاء مما يؤدي ذلك إلى إمكانية اقتراح الإجراءات اللازمة لتحويل العملاء غير المرشحين إلى عملاء مرشحين وذلك في الأجل الطويل.

٢. **بعد العمليات الداخلية:** يتضمن هذا البعد العمليات الداخلية في المنشأة، ويمثل الرابط الأساسي بين الأسلوبين، أسلوب (BSC) يحدد العمليات اللازمة لتنفيذ الاستراتيجية، ويساهم أسلوب (TDABC) في تنفيذ هذه العمليات بشكل صحيح، ويوفر معلومات عن تكاليف العمليات والإنتاجية والتي تكون ضرورية لتحسين استخدام الموارد مثل تكاليف الأنشطة والوقت اللازم لأدائها، وتكلفة الطاقة المستغلة وغير المستغلة، والأنشطة المضيفة وغير المضيفة للقيمة.

٣. **بعد التعلم والنمو:** يأخذ هذا البعد أقل مساعدة من أسلوب (TDABC)، حيث إن هناك حالات بسيطة يظهر فيها قياس التكلفة منها قيمة برامج التعليم والتدريب بصفة عامة ونفقات التدريب على تكنولوجيا المعلومات بصفة خاصة. كما يمكن أن يساهم تحليل نتائج تطبيق أسلوب (TDABC) في تخطيط مستويات التوظيف والتقاعد والعمل على إعادة تخصيص الموارد البشرية بالشكل الذي يساعد على استغلال الطاقة غير المستغلة، وهو ما يزيد من كفاءة عمليات التشغيل.

٤. **بعد البيئة والمجتمع:** العديد من المنشآت في الوقت الحاضر لديها أهداف لتحسين الاستدامة، ويوفر أسلوب (TDABC) معلومات التكلفة التي تمكن من قياس وإدارة مبادرات الاستدامة والإفصاح والتقرير عنها مثل تكاليف برامج خدمة المجتمع، تكاليف منع واكتشاف التلوث، تكاليف الفشل في منع التلوث البيئي، تكاليف المواد الخام السامة المتضمنة في المنتجات، وهذه تعد من أهم مقاييس منظور البيئة والمجتمع.

وقد توصل الباحث إلى أن حقيقة العلاقة بين الأسلوبين تتضح من خلال إسهام أسلوب (TDABC) في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة والمتمثلة في تعظيم الربحية، رضا العملاء وكسب ولائهم المستمر، تحقيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة، وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، والمحافظة على البيئة وخدمة المجتمع.

نتائج الدراسة:

من خلال ماسبق توصل الباحث لمجموعة من النتائج من أهمها ان التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن يحقق مجموعة من المنافع التي تدعم الميزة التنافسية للموانئ البحرية المصرية، وهي:

١. **تدعيم استراتيجية تخفيض التكلفة:** وذلك عن طريق قياس واستبعاد تكلفه طاقة الموارد غير المستغلة من التخصيص، والتخلص من طاقة الموارد المستخدمة في الأنشطة غير المضيفة للقيمة، ومحاولة تحسين كفاءة طاقة الموارد المستغلة المتعلقة بالأنشطة التي تضيف قيمة من خلال معادلة الوقت

- التي تمكن من الكشف عن كفاءة أداء الأنشطة، وإدارة مسببات الوقت وذلك بالتركيز على كمية الطاقة التي يستهلكها كل مسبب، وبالتالي يصبح أمام الإدارة رؤية لمجالات الترشيح والتحسين والتطوير وتخفيض التكلفة.
٢. **تحسين كفاءة أداء العمليات والأنشطة:** من خلال الرقابة على مسببات الوقت، وتخفيض الزمن اللازم لأدائها، وهذا يمكن من تخفيض وقت العمليات والأنشطة الإنتاجية وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.
٣. **توفير أداة اتصال حديثة بين إدارة الموانئ البحرية:** حيث يربط بين أبعاد أسلوب (BSC) (العملاء، العمليات الداخلية، الأهداف المالية والتطوير، الأبعاد، البيئة والمجتمع)، ويحدد أسلوب (TDABC) الإطار الزمني لهذه المحاور من خلال ربط إلكتروني بشبكة المعلومات، ومن خلال المعلومات المتوفرة من هذا الربط يمكن التعرف على جوانب الانحرافات في كل بعد والعمل على تلافيها، بما يمثل تخفيض التكلفة.
٤. **التميز في أداء الخدمات المقدمة للعملاء:** والتي تتمثل في استراتيجية خلق القيمة التي تقوى علاقة العملاء بالميناء وتجعل هناك طلب على تلك الخدمات من عملاء جدد أيضاً، وذلك عن طريق التطوير والتحسين المستمر للمنتج أو الخدمة، وزيادة الكفاءة الإنتاجية في ظل تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن، ولكن ليس على حساب الجودة بل من خلال ترشيح الإنفاق، مما يدعم ذلك القدرة التنافسية للميناء.
٥. **تحسين أداء الموانئ:** إن تحسين أداء الموانئ في ظل بيئة الأعمال التنافسية لا يقتصر على تلك العمليات والأنشطة التي تحدث داخل الحدود التنظيمية للميناء، بل يمتد لتحسين العمليات والأنشطة الخاصة بالخدمات اللوجستية من جانبي الموردين والعملاء، فلا بد أن تكون الموانئ قادرة على تغطية جوانب أداء الميناء المختلفة بما يعكس مدى النجاح في تنفيذ استراتيجية الموانئ.
٦. **المحافظة على البيئة والمجتمع:** من خلال تعظيم الأهداف البيئية والاجتماعية وربطها ببعضها البعض عن طريق سلسلة السبب والأثر، والإسهام في تنمية المجتمع وحماية البيئة من التلوث والاستغلال الأمثل لمختلف موارد الطبيعة، والمساهمة والمحافظة على البيئة وتقديم برامج لخدمة المجتمع والبيئة بما يساعد على تميز الميناء في مواجهه منافسيها في مجال خدمة المجتمع والبيئة.
٧. **تنمية وتطوير قدرات العاملين:** يساعد على زيادة التطوير والابتكار في الخدمات والعمليات بما يدعم القدرة على التغيير والتحسين المستمر ويستنتج بزيادة الحصة السوقية وتدعيم المركز التنافسي.
٨. **خلق القيمة للميناء:** إن التكامل بين الأسلوبين يمكن إدارة المنشأة من التركيز

على العملاء والأسواق التي تسهم في زيادة الربحية ويحدد المبيعات والأنشطة التي توفر قيمة للعميل، مما يؤدي ذلك لتدعيم عوامل النجاح الأساسية للميناء، والمتمثلة في التكلفة والجودة والوقت مما يؤدي ذلك لتعظيم قيمة الميناء وتدعيم القدرة التنافسية.

توصيات الدراسة:

من خلال نتائج هذا البحث يوصي الباحث فيما يلي:

١. تطوير التشريعات بالموانئ البحرية المصرية، حيث إن قطاع الموانئ البحرية واحد من القطاعات الهامة التي تؤثر وتتأثر بمستوى الاقتصاد القومي فيجب أن تقدم الدولة لهذا القطاع اهتماما كبيرا، وتمنح الفرصة للقطاع الخاص والقطاع الاستثماري للمشاركة في تنمية نشاط الميناء والخدمات المرتبطة به بهدف تقديم الخدمة المتميزة بأقل أسعار ممكنة، ويجب إصدار التشريعات الجديدة أو تعديل التشريعات القائمة التي تضع قطاع الموانئ البحرية على مستوى قطاعات الموانئ العالمية مما يشجع الاستثمار في جميع الموانئ البحرية المصرية بالإضافة إلى جذب الخطوط الملاحية العالمية للتعامل مع الموانئ البحرية.
٢. تطوير شبكة النقل في مصر طبقا للمواصفات الدولية وتكاملها بالشكل المطلوب مع محاور الموانئ خاصة النقل النهري والسكك الحديدية وجميع الطرق البرية، وذلك حتى يسهل للشاحنين استخدام الحاويات، مما يجعل تطبيق مفاهيم النقل متعدد الوسائط والمفاهيم اللوجستية من الممكن تطبيقها، وبالتالي انخفاض الهالك من البضائع التي تنتقل عبر الموانئ البحرية المصرية.
٣. قيام شركة واحدة بجميع خدمات الميناء، حيث تقوم هذه الشركة بتقديم جميع خدمات الميناء داخليا وخارجيا، وقيام شركة واحدة بتقديم جميع خدمات الميناء يؤدي إلى أن خدمات الميناء تنسم بالمرونة الكاملة والسرعة اللازمة والاستجابة لمتطلبات السوق.
٤. ضرورة قيام الإدارة العليا بالموانئ البحرية المصرية، بالأخذ بالتوجه الحديث من خلال تبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، وتحقيق التكامل بين تلك الأساليب نظراً لما يحققه من توفير معلومات ملائمة للإدارة الاستراتيجية للميناء، وإدارة تكلفتها وتحسين أدائها وتطويره، وزيادة كفاءة التشغيل، وصولاً إلى تدعيم مركزها التنافسي.
٥. ضرورة اعتماد الإدارة على مقاييس ونماذج وتقويم الأداء الحديثة التي تجمع

- بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية لما لها من أثر في تحسين ورفع كفاءة الأداء للميناء.
٦. ضرورة تحول اهتمام الإدارة العليا من دراسة وتحليل التكاليف إلى الاهتمام بمستوى الخدمة المقدمة أملاً في الوصول إلى تقديم خدمات ذات مستوى أفضل وبأقل تكلفة ممكنة وذلك دون التفريط من خصائص وجودة الخدمة المقدمة من الميناء.
٧. تنمية الوعي لدى محاسبي التكاليف بالموانئ البحرية المصرية لكي يكونوا على استعداد دائم لتطوير أساليب التكاليف لمواكبه التطورات العالمية الحديثة.
٨. الاهتمام بموضوع الطاقة الإنتاجية غير المستغلة، لما لذلك من دور في تخفيض تكاليف الإنتاج، وزيادة قدرة المنشأة على المنافسة في سوق العمل.

المراجع

المراجع العربية:

١. أحمد راهى عيد، ٢٠١٦، "إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتحقيق الميزة التنافسية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، ص ص: ٢٢٢-٢٣٩.
٢. أحمد عبد المنصف محمود، ٢٠٠٤، "مشروع أقامه منطقة لوجستية عالمية للتجارة الحرة لقناة السويس، الندوة الدولية العشرون للموانئ، تأكيد جودة وفعالية أداء وأمن الموانئ، مع تدريب الموانئ.
٣. أسماء عوض محمد منصور، ٢٠١٥، "تطوير مدخل التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت لترشيد التكاليف بالموانئ البحرية"، دراسة نظرية ميدانية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعه بورسعيد، قسم المحاسبة.
٤. إسماعيل مبارك، ٢٠٠٤، "دراسة تطوير الموانئ المصرية ورفع كفاءتها"، ندوة مركز البحوث والاستشارات لقطاع النقل البحري، الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا والنقل البحري، الإسكندرية.
٥. أشرف احمد محمد أمين، 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، ص ص: ١١٥-١١٥.
٦. أمجاد محمد الكومي، ٢٠١٦، "تقييم فعالية مدخل التكلفة على أساس زمن الأنشطة في تحديد تكلفة الموارد الغير مستغلة في المشروعات الخدمية دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، الجزء الثاني، السنة العشرون،

- ص ص: ٨٥٩-٩٠٩.
٧. زينب محمد شوقي السيد يونس، ٢٠٠٩، "متطلبات تحقيق مدخل الميزة التنافسية في قطاع النقل البحري المصري، مع التطبيق على تطوير إدارة الموانئ البحرية المصرية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة.
 ٨. سعد أبريك السنوسي، ٢٠١٢، "التجارب الدولية في إنشاء الموانئ اللوجستية"، رسالة دكتوراه غير منشورة في تكنولوجيا النقل البحري، الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا والنقل البحري، الإسكندرية.
 ٩. سيد عبد الفتاح سيد، ٢٠١٠، "تقييم فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال"، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الثاني، ص ص: ٢٨١ - ٣٢٧.
 ١٠. الشربيني عبد العبود شلبي، ٢٠١٦، "دور الإدارة اللوجستية في دعم الميزة التنافسية للموانئ البحرية المصرية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة جامعة قناة السويس.
 ١١. عبد الحميد بن علي العليان، ٢٠١٢، " دور اللوجستيات في رفع كفاءة الموانئ، دراسة تطبيقية على المملكة العربية السعودية"، رسالة دكتوراه غير منشورة في تكنولوجيا النقل البحري (نقل دولي ولوجستيات)، الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا والنقل البحري، الإسكندرية.
 ١٢. علي يحيى بسيوني، ٢٠٠١، " أسس النجاح المقترحة لمشروع شرق بورسعيد"، *مجلة تكنولوجيا النقل البحري*، الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا والنقل البحري، الإسكندرية.
 ١٣. عمرو محمد سعيد، ٢٠١٠، "استخدام بطاقة الأداء المتوازن في إدارة استراتيجية التميز بالتكلفة"، دراسة حالة متعددة، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السابع والسبعون، ص ص: ٩٠-١.
 ١٤. مجدي عبد المعبود محمد شعلان، ٢٠١٥، "تأثير التكامل بين مقاييس الأداء المتوازن (BSC) ومدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) على قياس وتقييم الأداء"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص ص: ٥٠٩ - ٥٣١.
 ١٥. محمد خميس منشاوي قاسم، ٢٠١٧، "استخدام أسلوب تكاليف تدفق القيمة وتكلفة النشاط الموجه بالوقت في التخطيط الاستراتيجي لتكاليف إنتاج النفط، دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية تجارة، جامعة قناة السويس.
 ١٦. محمد سعد خواسك، عماد الدين محمود عيد، ٢٠٠٩، "الدور اللوجستي ومدى تأثيره في عملية تطوير الأداء بالموانئ"، *مجلة البحوث التجارية*، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد الواحد والثلاثون، العدد الأول والثاني، ص ص: ٣٦١-٣٩٣.
 ١٧. محمد علي إبراهيم، ٢٠١١، "دور اللوجستيات في دعم القدرة التنافسية للموانئ"، ملتقى المنظمة الحديثة في إدارة الموانئ (اللوجستيات - الجمارك - التحكيم)، المملكة الأردنية الهاشمية، العقبة.

١٨. محمود وهدان محمود وهدان، ٢٠١٦، "دراسة تأثير التكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على أداء المنظمات الخدمية: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعه بنها.
١٩. مرفت علي محمود العادلي، ٢٠١٢، "استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت لخفض التكلفة لغرض تفعيل عمل موانئ هيئة قناة السويس"، منهج مقترح، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الثاني، ٩٥-١٢٥.
٢٠. منال حامد فراج، ٢٠٠٥، "إطار مقترح لاستخدام استراتيجية احتواء التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للموانئ البحرية في ظل التطورات العالمية الحديثة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
٢١. منير علي مدهش قحطان، ٢٠١٤، "استخدام أسلوب التحليل الهرمي لتدعيم التكامل بين نظامي القياس المتوازن للأداء والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بغرض تحسين الأداء: بالتطبيق على قطاع صناعة الإسمنت في الجمهورية اليمنية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
٢٢. هبه أحمد محمد علي البغدادي، ٢٠١١، "أثر تطبيق اللوجستيات على رفع كفاءة الأداء بالموانئ" رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا والنقل البحري، الإسكندرية. نقلًا عن: وزارة النقل، قطاع النقل البحري، تقرير الجهاز المركزي للتعبئة والإحصاء، لسنة ٢٠٠٩.
٢٣. ياسمين محمد سالم الميلادي، ٢٠٠٧، "أنشطة القيمة المضافة بالموانئ ودور مقدمي الخدمات اللوجستية"، المؤتمر الثالث والعشرون للموانئ، الإسكندرية.

المراجع الأجنبية:

1. Adenle A. Adeoti & Raul Valverde, "Time-Driven Activity Based Costing for the Improvement of IT Service Operations", **International Journal of Business and Management**; Vol. 9, No. 1; 2014. pp: 109-128.
2. Ayvaz, e and pehlivanl, d. "The use of time driven activity based costing and analytic hierarchy process method in the balanced scorecard implementation", **international journal of business and management**, (vol.6, no.3, 2011), pp: 146-158.
3. Chi, D, Huang h, "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 January, 2011, pp 224-239.
4. Dabbas, m., "The impact of applying balanced scorecards on the Jordanian banks performance", **international research journal of finance and economics**, (no 95, 2012), pp: 97-117.
5. El Gibaly ,M. and Diab. A., " A model to integrate of the ABC and the

-
- BSC in the Egyptian companies: Aligning strategic efficiency and performance improvement : Field study ", **Journal of American Science**, (Vo1.8,No.6, 2012) p:543
6. Rainer L., "Balanced scorecard and controllability at the level of middle managers-the case of unintended", **journal of accounting and organizational change**, vol.(10),no.(4),2014, PP:523-533.
 7. Robert S.K, "Conceptual foundations of the Balanced score-card", Harvard business school. Working Paper, www.ssrn.com , March 2010, P.2.
 8. Santiago G.C., Pedro s., and Daniel O., "Balanced scorecard for entrepreneurial strategic marketing in Colombia", **Global journal of business research**, vol. (7), No. (4), 2013, pp: 49-58.
 9. Somapa, s., et al, 2012, 'Time-Driven Activity-Based Costing in a small road transport and logistics company', **logistics and transport**, vol 16 , no3 , pp: 281-300.
 10. Tsuilin K., and Anne W., "The Implementation and Impact of The Balanced Scorecard on Shard Service Units: A Car Dealership Case", 2011 ,pp. 27-36, www.ssrn.com