



إطار مقترح للتكامل بين نظام التكلفة على
أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود
(TOC) لتعظيم ربحية منشآت الأعمال
دراسة ميدانية

د/ منال حامد فراج^١

استاذ المحاسبة المساعد

المعهد العالى للحسابات وتكنولوجيا المعلومات

أكاديمية الشروق

ملخص البحث

في ظل المنافسة بين منشآت الاعمال لامتلاك الحصة الاكبر من السوق الذي تعمل فيه، تسعى هذه المنشآت لكسب رضا العملاء وتعظيم ربحيتها، ولا شك أن التغير المستمر في رغبات العملاء دفع منشآت الاعمال إلى تغيير فلسفة إنتاجها لتتمكن من تلبية تلك الرغبات، لذا يهدف البحث بشكل اساسي إلى تقديم إطار مقترح للتكامل بين نظام التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) لتعظيم ربحية منشآت الأعمال، وقد قامت الباحثة بدراسة الإطار الفكري والتأصيل العلمي لكل من (ABCII) و (TOC)، وأعدمت الباحثة علي المنهجين الاستنباطي والاستقرائي. حيث اعتمد البحث على المنهج الاستنباطي عند دراسة وتحليل الفكر المحاسبي من خلال الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع نظام التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود وذلك لتطوير الإطار المقترح واشتقاق فروض البحث، كما تم استخدام المنهج الاستقرائي لإتمام الجانب الميداني من الدراسة للتحقق من صحة الفروض التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية وذلك بتوزيع استمارة استقصاء على عينة عشوائية من مجموعة العاملين في منشآت الأعمال

وقد توصلت نتائج البحث إلى أن تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) يؤدي إلى تحقق تعظيم ربحية المنشأة وذلك في ضوء سعي كل من نظام التكلفة على أساس المواصفات ونظرية القيود نحو تحقيق أهدافهما والتي تؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف تعظيم ربحية المنشأة. وأخيرا أوصت الدراسة بأهمية تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين (ABCII) و (TOC) في منشآت الأعمال.

الكلمات المفتاحية: نظام التكلفة على أساس المواصفات (ABCII)، نظرية القيود (TOC)، تعظيم ربحية المنشأة، الإطار المقترح للتكامل بين (ABCII)، (TOC)، دراسة ميدانية على منشآت الأعمال المصرية.

¹E.mail:dr.manal.hamed@sha.edu.eg

A proposed framework for integration between attributes based- costing (ABCII) and theory of constraint (TOC) to maximize the profitability of business establishments

A field study

Abstract

In light of the competition between business enterprises to own the largest share of the market in which they operate, these establishments seek to gain customer satisfaction and maximize their profitability, and there is no doubt that the continuous change in customer desires has pushed business enterprises to change their production philosophy in order to be able to meet those desires. Therefore, the research aims mainly to study the presentation of a proposed framework for integration between the specifications-based cost system (ABCII) and the theory of constraints (TOC) to maximize the profitability of business establishments. The researcher studied the intellectual framework and scientific rationale for both (ABCII) and (TOC), and the researcher approved On the deductive and inductive approaches Where the research relied on the deductive approach when studying and analyzing accounting thought through previous studies related to the subject of the specification-based cost system (ABCII) and the theory of constraints in order to develop the proposed framework and derive research hypotheses. 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 concluded that the application of the proposed framework for integration between the specifications-based cost system (ABCII) and the theory of constraints (TOC) leads to achieving maximizing the profitability of the enterprise in light of the pursuit of both the specification-based cost system and the theory of constraints towards achieving their objectives, which lead in The end is to achieve the objectives of maximizing the profitability of the enterprise Finally, the study recommended the importance of applying the proposed framework for integration between (ABCII) and (TOC) in business establishments.

key words: Attributes based costing (ABCII), Theory of constraint (TOC), Maximizing the profitability of business establishments. The proposed framework for integration between (ABCII), (TOC).

١ - مقدمة

تتسم بيئة الأعمال الحديثة بالتنافسية الشديدة، وفي مواجهة هذه البيئة التنافسية تسعى منشآت الأعمال إلى إيجاد ميزة تنافسية في أسواق المنتجات والخدمات من خلال تحقيق الإستغلال الأمثل للإمكانات وجميع أنواع الموارد الفنية والمادية والمالية والتنظيمية المتاحة. وأصبح من الواضح تماما أن المحددات التنافسية للمنشآت أصبحت تتمثل في تخفيض تكاليف الإنتاج والاتجاه نحو الريادة في تخفيض تكاليفها في السوق، وتستطيع المنشآت إنجاز ذلك من خلال الاستخدام الكفء للموارد بهدف تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتعظيم الأنشطة التي يكون لها قيمة مضافة للعملاء.

ولذلك يجب أن تدرك إدارة منشآت الأعمال أكثر من أى وقت مضى أن العملاء هم محور نجاحها والمصدر الأساسي لتحقيق الربحية، وعلى هذا الأساس زادت المنشآت من تركيزها على حاجات العملاء. وقد أدى اتساع تأثير العملاء في اختيار المنتجات وفق حاجاتهم ورغباتهم إلى اختلاف المواصفات المطلوبة في المنتجات باختلاف كل عميل مما أدى إلى الاختلاف الكبير في تكلفة المنتجات والإيرادات والربحية المتحققة، إذ إن المواصفات المطلوبة في المنتج من قبل العملاء لها أهمية كبيرة عند قياس تكلفة المنتجات.

لذلك أزدادت الحاجة إلى المزيد من أنظمة التكاليف الحديثة والنظريات المبتكرة في مجالات تخفيض التكلفة والاستغلال الأمثل للموارد، مما يؤدي إلى تعظيم ربحية المنشآت والارتقاء بها إلى مصاف المنشآت العالمية، الأمر الذي دفع الباحثة إلى بناء إطار مقترح للتكامل بين كل من نظام التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC)، وذلك من أجل العمل على تطوير أداء المنشآت لتحقيق أفضل قدر ممكن من الربحية والتنافسية.

٢ - مشكلة البحث

فى ظل أزداد المنافسة في الوقت الحالي أزدادت الضغوط على الإدارات داخل المنشآت من أجل إستغلال مواردها بصورة مثلى لتحقيق أفضل أداء بأقل تكلفة والأرتقاء بمستوى الجودة المطلوبة، وهذه المنشآت أمام تحديات كبيرة متمثلة بقيود داخلية وخارجية فرضتها عليها البيئة الصناعية وعوامل المنافسة مما دفع كثير من المنشآت إلى إستخدام أكثر من وسيلة في محاولة لحل تلك القيود أو تخفيفها في سبيل زيادة ربحية المنشأة سواء كان عن طريق تخفيض التكاليف أو عن طريق حل الإختناقات التي تواجهها والوصول إلى تكلفة المنتج أو الخدمة بدقة أكبر من خلال أساليب قياس أدق.

وبعد أن أصبحت حاجات ورغبات العملاء هي المحرك الرئيسي لأنشطة المنشأة فقد تحولت معظم قرارات المنشأة من يد الإدارة إلى يد العميل إذ أصبح قرار الإنتاج بناء على المواصفات التي

يرغبها والتي يدرك بأنها تلبي احتياجاته كما أصبح قرار التسعير الذي يعد من القرارات الحاسمة وذات الأثر المتعددة يتحدد من قبل أطراف خارجية متمثلة بالعميل والمنافسين، ويتم ذلك من خلال توفير البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية اللازمة لاتخاذ قرارات إدارية تتصف بالصحة، فلا شك أنه كلما زادت درجة الثقة والدقة في البيانات والمعلومات التي تشكل مدخلات للقرار كلما زادت الدقة والثقة في مخرجاته.

ونتيجة للانتقادات الموجهة لنظم محاسبة التكاليف التقليدية، من حيث عدم قدرتها علي قياس التكلفة بصورة ملائمة ودقيقة، وعدم قدرتها علي عزل تكاليف الطاقة العاطلة عن تكلفة المنتج، فقد تناولت المحاسبة الإدارية العديد من الأساليب والمداخل الحديثة التي تلبي متطلبات وتطورات بيئة الأعمال الحديثة ومنها نظام قياس التكاليف علي أساس المواصفات والذي يعتمد علي المواصفات التي يطلبها العملاء في المنتجات باعتبار أن هذه المواصفات يتحدد بناء عليها الأنشطة التي تقوم بها الوحدة وهذه الأنشطة تستهلك موارد المنشأة، حيث يساعد نظام اتكلفة على أساس المواصفات (ABCII) على تزويد الإدارة ببيانات داخلية وخارجية وذات طبيعة مالية وغير مالية عبر تحليل مواصفات المنتجات سواء كانت جديدة أو قائمة، وكذلك تحليل التكاليف المرتبطة بتلك المواصفات تمهيداً لتحديد ربحية منتجات المنشأة.

إلا أن نظام التكاليف على أساس المواصفات لا يوفر منهجية ملائمة لمعالجة القيود والاختناقات التي تعاني منها الشركة، كقيود الانتاج وأثرها على الربحية وعلى نجاح الشركة ومكانتها السوقية. مما استدعى البحث في إمكانية تجاوز هذه القيود ومعالجتها، لما لها من الأثر المباشر على تكلفة الانتاج وإنخفاض الأرباح، وذلك من خلال التكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) حيث تستخدم نظرية القيود (Olson, C., 2019, p.42) لمعالجة الإختناقات التي تعاني منها المنشآت بأقسامها المختلفة، مما يؤدي إلى زيادة الربحية.

مما سبق تجد الباحثة أن هناك باعث نحو القيام بإعداد بحث يقوم على الاستفادة من المعلومات المستمدة من التكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود لتعظيم ربحية المنشأة لكي تضمن الشركة البقاء والنمو في ظروف المنافسة المحلية والعالمية المتزايدة.

وبالتالي تتمحور مشكلة البحث بالتساؤلات التالية:

١- هل يؤدي تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) إلى تخفيض التكلفة؟

٢- هل يؤدي تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) إلى تحسين الانجاز؟

٣- هل يؤدي تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) إلى تعظيم ربحية المنشأة؟

٣- أهمية البحث

يكتسب هذا البحث أهمية علمية وعملية تتمثل في الآتي:

١-٣ الأهمية العلمية

تكمن الأهمية العلمية في تناول البحث لموضوع من الموضوعات الحديثة والتي برزت أهميته في التغيرات السريعة والحوارية التي حدثت في بيئة الأعمال.

- تتبع أهمية البحث في ندرة البحوث العلمية والدراسات الأكاديمية في مجال المحاسبة الادارية ونظم محاسبة التكاليف وأثرها في تعظيم ربحية المنشأة.

- إظهار دور الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود في تحسين ربحية المنشأة سوف يثرى البحث العلمي ويكون مرشدا للباحثين في إجراء العديد من الأبحاث.

- لإطار المقترح يزيد من أهمية البحث العلمية، وذلك لأهمية وجود إطار نظري يبرز أوجه الإستفادة من التكامل بين كلا من نظام تكلفة المواصفات ونظرية القيود.

٢-٣ الأهمية العملية

- من المتعارف عليه أنه لا توجد منشأة لا تسعى لتحقيق إرضاء لكافة الأطراف المتعاملة مع المنشأة، والإطار المقترح بمتغيراته وعوامله والتكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود سيفيد العديد من المنشآت في تحقيق هذا الهدف الاساسى.

- بيان أهمية التكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود، في مساعدة المنشآت على تحقيق أهدافها الاستراتيجية، من خلال تحديد ومعالجة المعوقات والقيود الانتاجية وتقديم المعلومات الملائمة وذات الموثوقية العالية للإدارة العليا.

- تكمن أهمية البحث في إن تطبيق الإطار المقترح من المتوقع أن يفيد العديد من الشركات في زيادة الربحية من خلال التكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود له أهمية كبيرة في تحسين أداء المنشآت في ظل بيئة التصنيع الحديثة وان هذا التحسين ينعكس على تعظيم ربحية المنشأة.

٤ - أهداف البحث

يهدف هذا البحث بشكل أساسي إلي وضع إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC). ولتحقيق هذا الهدف الأساسي سوف يتم تناول:

- مفهوم تعظيم ربحية المنشأة.
- مدي قدرة النظم التقليدية للتكاليف في تعظيم ربحية المنشأة.
- طبيعة نظام التكاليف علي أساس المواصفات وأهدافه ومميزاته.
- مفهوم نظرية القيود.
- التكامل بين نظام التكاليف علي أساس المواصفات ونظرية القيود ومدي مساهمة هذا التكامل في تعظيم ربحية المنشأة.

٥ - منهج البحث

تحقيقاً لهدف البحث المتمثل في وضع إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود لتعظيم ربحية منشآت الأعمال، وفي ضوء التساؤلات البحثية التي تحاول الباحثة الإجابة عليها، سوف تعتمد الباحثة علي المنهجين الاستنباطي والاستقرائي، حيث يستخدم المنهج الاستنباطي في مرحلة استعراض ودراسة وتحليل الفكر المحاسبي من خلال الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث في مجالات نظام التكاليف على أساس المواصفات، ونظرية القيود، وذلك لتكوين الإطار النظري المقترح واشتقاق فروض البحث ويستخدم المنهج الاستقرائي لإتمام الجانب الميداني من الدراسة للتحقق من صحة الفروض التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية.

٦ - خطة البحث

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه ومنهجيته، فإن ما تبقى من البحث ينقسم إلى:

- الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث.
- تعظيم ربحية المنشأة.
- دور نظم التكاليف التقليدية في تعظيم ربحية المنشآت.
- إطارعام لنظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII).
- إطارعام لنظرية القيود (TOC).
- دور الإطار المقترح للتكامل بين (ABCII), (TOC) في تعظيم ربحية المنشأة.
- الدراسة الميدانية.
- النتائج والتوصيات ومقترحات لبحوث مستقبلية.

٧- الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث

عند تناول الدراسات السابقة، قامت الباحثة بتناول هذه الدراسات من خلال محورين هما:

- دراسات مرتبطة بنظام التكلفة على أساس الموصفات.

- دراسات مرتبطة بنظرية القيود.

١-٧ دراسات سابقة مرتبطة بنظام التكلفة على أساس الموصفات

لقد توصلت الباحثة من خلال الأدبيات المرتبطة بموضوع البحث إلى أهمية وضرورة والباعث على الدراسة، فقد قام (Pirretti,et.al., 2020) بتطبيق نظام التكلفة على أساس الموصفات في قياس تكلفة المنتجات في ضوء موصفات المنتج بهدف الأستغلال الأمثل للطاقة ويتضمن تطبيقها أربع خطوات وهي تحديد حاجات ورغبات العملاء، الموصفات الأساسية للمنتج ومستويات إنجاز كل مواصفة، وتكلفة كل مستوى من هذه المستويات، تكلفة المنتج، ومن ثم يتم تحديد الموصفات إما بطريقة التحليل المشترك بين الشركة والعملاء، أو باستعمال تقنية هندسة القيمة، وتوصلت الدراسة الى أن هذا النظام يتم بموجبه تحديد تكاليف المنتجات بناء على تحليل المنتج إلى سلسلة من الموصفات الأساسية وتحليل هذه الموصفات إلى أخرى فرعية وثانوية ومعرفة تكاليف إضافة كل مواصفة بدقة عن طريق معرفة تكلفة الأنشطة اللازمة لتنفيذ كل مواصفة، تتفق الباحثة مع هذه الدراسة في أن تجميع تكلفة كل مواصفة يؤدي إلى تحديد تكلفة المنتج بدقة.

واقترح (السيد، ٢٠١٩) إطار للتكامل بين نظام قياس التكاليف على أساس الموصفات (ABCII)، ونظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) لتدعيم إدارة ربحية العملاء في الوحدات الاقتصادية، ولقد أسفرت نتائج الدراسة عن ضرورة تحليل وإدارة ربحية العملاء من أجل الاحتفاظ بالعملاء المربحين ومحاولة تحويل العملاء غير المربحين إلي عملاء مربحين أو التخلص منهم، مع ضرورة تطبيق نظم تكاليفية توفر معلومات دقيقة عن عناصر تكاليف جذب وخدمة والاحتفاظ بالعملاء علي مستوى كل عميل. وقد خلصت الدراسة الميدانية إلي أنه لا يمكن الاعتماد علي نظم محاسبة التكاليف التقليدية في توفير معلومات كافية وملائمة عن تكاليف جذب وخدمة والاحتفاظ بالعملاء على مستوى كل عميل، وأن الإطار المقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام حساب التكاليف على أساس الموصفات يوفر معلومات مفيدة وملائمة عن التكاليف التي تدعم إدارة ربحية العملاء، وتتفق الباحثة مع هذه الدراسة في ضرورة تحول الشركات من استخدام النظم التقليدية في قياس التكلفة والحصول علي المعلومات الملائمة إلي النظم الحديثة التي تعتمد علي موصفات ورغبات العملاء.

كذلك أكدت دراسة كل من (الخلف ورضا) بدراسة تأثير نظام التكلفة على أساس المواصفات في تخفيض تكاليف الجودة من خلال تحليل بيانات العملاء باستخدام بحوث السوق وكذلك تحليل فئات تكاليف الجودة حسب أهميتها النسبية لكل مواصفة، وعرض وتحليل استخدام نظام التكلفة على أساس المواصفات وبيان أثره في تخفيض تكاليف الجودة، وقد توصلت الدراسة إلى إمكانية قياس جميع تكاليف الجودة المستنفدة لكل مواصفة، وكذلك تحديد كل فئة من تكاليف الجودة لكل مواصفة، مما يوفر معلومات أكثر فائدة من خلال تتبع وتحليل تكاليف الجودة تبعاً لمواصفات المنتج، وتشير الباحثة إلى أن تطبيق نظام التكلفة على أساس المواصفات ينتج عنه فاعلية أكبر لتخفيض التكاليف وتحسين وضمان الجودة وتقييم الأداء.

وفي سياق متصل أكدت دراسة (عبيد، ٢٠١٩) نظام التكلفة على أساس المواصفات في تحديد وقياس تكاليف تنفيذ المقاولات، كبديل ملائم لنظام التكاليف التقليدي المعتمد حالياً، والذي تشوبه الكثير من نواحي القصور، ولحل هذه المشكلة استند البحث على فرض مفاده ان تطبيق نظام التكلفة على أساس المواصفات سيؤدي الى احتساب تكلفة المنتج وفقاً للمواصفة المطلوبة من قبل العميل لتلبية رغباته بشكل سليم، وبدون أي هدر وضياع في التكاليف. وتوصل البحث إلى ان استخدام نظام (ABCII) في تنفيذ عقود المقاولات يساعد في تخفيض تكلفة المنتج، وهذا التخفيض سيوفر رؤية للشركة لما تشكله المواصفة من أهمية في تحديد تكلفة المنتجات التي يرغب بها العميل، فضلاً عن تحديد مواطن الأسراف في التكلفة ليتم معالجتها مما يؤدي إلى البقاء في السوق وتحقيق ميزة تنافسية، وتتفق الباحثة مع هذه الدراسة بضرورة اعتماد نظام التكلفة على أساس المواصفات، لأن هذا النظام يوفر معلومات صحيحة وكاملة تساعد على اتخاذ القرارات الإستراتيجية التي تمكن الشركة من التميز في سوق المنافسة للمقاولات. بينما استخدمت دراسة (سرور، وأخرون، ٢٠١٨) نظام التكلفة على أساس المواصفات بغرض تدعيم الميزة التنافسية للشركة لمساعدتها في مواجهة العولمة، وقد توصلت الدراسة إلى أن نظام التكلفة على أساس المواصفات يساعد على الأستقلال الأمثل للطاقة حيث أنه يوفر معلومات أكثر دقة تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة والتقييم مما يساعد إدارة المنشأة على مواجهة التغيرات والتطورات وفي نفس الوقت تقلل من التكاليف مع المحافظة على جودة السلعة أو الخدمة وتؤكد الباحثة على ما توصلت اليه الدراسة باعتماد نظام التكلفة على أساس المواصفات على هندسة القيمة يساهم في تحقيق الجودة المطلوبة على اعتبار ان الجودة هي مطابقة المنتج للمواصفات المرغوبة من المستهلك في ضوء السعر الذي يرضى به.

وقد قامت دراسة (سعد، ٢٠١٨) بتطبيق نظام التكلفة على اساس المواصفات (ABCII) ونظام التكلفة المستهدفة (TC) لتحسين الموقف التنافسي للشركات، وتوصل البحث الى أن تكامل نظام التكلفة

على أساس المواصفات مع نظام التكلفة المستهدفة يساهم في تخفيض تكلفة المنتج في حدود التكلفة المستهدفة وترى الباحثة أن هذا التكامل يقدم منتج بسعر وجودة تتال رضا العملاء مما يدعم استمرار المنتج في المنافسة واستمرار الشركة.

وأكدت دراسة (Nowlis, S., Simonson, I 2018) دور نظام التكاليف على أساس المواصفات في توفير معلومات عن تكاليف الشركة والمنافسين لتلبية حاجات ورغبات العملاء وقد توصلت الدراسة إلى ان نظام التكاليف على أساس المواصفات هو وسيلة لقياس تكاليف مواصفات المنتج المحددة من قبل العميل والتي تخلق الأرباح للبائع في إطار توجه السوق وترتبط بثلاث عناصر هي العميل، المنافسون، التنسيق الوظيفي. وتؤيد الباحثة ما توصلت اليه الدراسة من أن أتفاق (ABCII) مع سياسة التوجه بالتسويق حيث تكون نقطة البداية تحديد حاجات ورغبات العملاء المحفزة للمنتج التي تكون لها القدرة على جذب العملاء للمنتج.

وأستخدمت دراسة (Alshami, Mustafa, 2017) نظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) في تحسين جودة المنتجات وتخفيض التكلفة، حيث أشار إلى أن تطبيق نظام التكلفة على أساس المواصفات يؤدي إلى التخطيط الجيد للتكلفة من خلال تحديد مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج، ثم تحديد تكلفة جميع المواصفات كتكلفة إجمالية وقد توصلت الدراسة إلى ان استخدام نظام (ABCII) يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج، وتشير الباحثة إلى ان هذه الدراسة تحقق رضا العميل من خلال توفير المنتج بالمواصفات التي يحتاجها وبالسعر الذي يقبله.

٧-٢ دراسات سابقة مرتبطة بنظرية القيود

أوضحت دراسة (Choe, Herman, 2019) كيفية تطبيق نظرية القيود ضمن سلاسل التوريد، مع إبداء إهتمام خاص بنظرية القيود كأساس في مبادئ إدارة المخزون. وقدمت الدراسة مثالا عمليا للدراسات التي تهدف إلى حلول مختلطة تجمع بين نظرية القيود وأساليب أخرى. وقد توصلت الدراسة إلى ان تطبيق نظرية القيود في عملية إدارة سلسلة التوريد له القدرة على إمكانية تحسين عملياتها في ظل ظروف التنبؤ بانخفاض الطلب. كما أن تطبيق نظرية القيود يعد مفيدا جدا في حل المشاكل المرتبطة بتحديد مواقع وحجم المخزون في مختلف سلاسل التوريد.

أهتمت دراسة (على، ٢٠١٨) بتناول تحديد عملية تحسين أداء العمليات باستخدام نظرية القيود، فضلا عن التعرف على طبيعة علاقة الارتباط والتأثير بين متغيرات البحث وتم صياغة فرض رئيسي نص على أن تحديد القيود التي تواجه العمليات الانتاجية يساهم في تحسين الأداء وزيادة الحصة السوقية. وقد توصلت الدراسة إلى أن نظرية القيود تساهم في تحسين أداء عمليات الشركة.

وقد قامت دراسة كل من (Gupta, Mahesh, 2018) ببناء نموذج رياضي، بالأعتماد على كل من نظرية القيود (TOC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لأخذ القرارات الإدارية المختلفة، إذ يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تقسيم تكاليف الشركة إلى عدد من الأنشطة بالأعتماد على قواعد توزيع محددة. بينما تسعى نظرية القيود إلى الحد من الأختناقات وبالتالي تعظيم الربحية والأعتماد على البرمجة الخطية. وقد توصلت الدراسة إلى أن النموذج المقترح يساعد على توفير معلومات أكثر موثوقية في المساعدة على اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، يمكن للشركات الضخمة التي تعاني من مشاكل في الإنتاج الإستفادة من الدمج بين نظرية القيود ونظام التكاليف على أساس الأنشطة من أجل تحديد ومعالجة مشاكل الإنتاج.

وهدفنا دراسة (Taylor, et al 2018) إلى توضيح كيفية عمل مدراء الأعمال الصغيرة من أجل تطوير والحفاظ على الميزة التنافسية من خلال تطبيق المبادئ الأساسية لنظرية القيود، وذلك عن طريق دراسة حالة عن مطعم بيتزا صغير حيث تم تطبيق منهج التفكير TP لمعالجة المشاكل التي يعاني منها. وجدت هذه الدراسة أن مقاييس أداء نظرية القيود تشجع مدراء الأعمال التجارية الصغيرة على إيجاد طرق متجددة لزيادة الأنتاج. وقد توصلت الدراسة إلى توضيح كيفية قيام الشركات الصغيرة بإدارة عملياتها بشكل فعال وتحقيق الأرباح باستخدام مبادئ نظرية القيود.

وقد أكدت دراسة (Salafations, C., 2017) إلى توضيح أهمية منهج التفكير في معالجة المعوقات في قسم صيانة المياه في منظمات الخدمات المائية والعمل على بناء بيئة خالية من الأخطاء والمشاكل من خلال تحديد المعوقات ومعالجتها من خلال مكونات منهج التفكير. وإجراء مقارنة بين كل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظرية القيود TOC من خلال بناء نموذجين مختلفين من أجل تحقيق الربحية، ومن ثم المقارنة بينهما، وهما: النموذج الأول: يعتمد على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والبرمجة الرياضية LP النموذج الثاني: يعتمد على طلبات العملاء ونظرية القيود TOC، وقد توصلت الدراسة إلى أن النموذج القائم على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يساعد في تحديد دقيق للتكاليف المختلفة واتخاذ القرارات الملائمة أكثر من النموذج القائم على طلبات العملاء ونظرية القيود TOC، وتوصلت أيضاً إلى أن التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظرية القيود يساعد على توفير إطار شامل لمعالجة المعوقات واتخاذ القرارات.

وقد استخدمت دراسة (نصيف، ٢٠١٥) نظرية القيود في ظل استعمال التحسين المستمر في حل الأختناقات بجانب استغلال الموارد أفضل استغلال وبالتالي تخفيض التكاليف وتعظيم الأنتاج، واهم ما توصل إليه البحث من نتائج هو أن من غير المجدي تطبيق نظرية القيود TOC بشكلها المفرد، بل ينبغي أن يكون تطبيقها مدعوماً بأحد الأساليب الإدارية الحديثة والتي منها إدارة الجودة الشاملة TQM،

هندسة القيمة VE، التكاليف على أساس الأنشطة ABC، التحسين المستمر Kaizen، وبما يتلاءم مع رؤى وأستراتيجيات الوحدات الاقتصادية.

تحليل الدراسات السابقة وإشتقاق الفروض:

ترى الباحثة من خلال العرض السابق أنه على الرغم من أهتمام كثيرا من الباحثين بنظام التكلفة على أساس الموصافات، ونظرية القيود فى الأونة الأخيرة، وتعدد الجهود المبذولة من مختلف الأطراف المهمة بهذا الشأن إلا أن الدراسات المحاسبية ما زالت تحتاج إلى مزيد من الجهد للوقوف على أهم محددات هذا الموضوع، حيث تصبح هناك حاجة لتقديم دراسة تقوم على وضع إطار يوضح أن التكامل بين كل من نظام التكاليف على أساس الموصافات ونظرية القيود أصبحا مطلبا أساسيا في تعظيم ربحية منشآت الأعمال وتحسين الأنجازلم تتناوله الدراسات السابقة بشكل متكامل، مما يكون بمثابة الباعث نحو هذه الدراسة. وهذه هى الفجوة البحثية للدراسات السابقة.

وبناءً على ما تم عرضه من الدراسات السابقة يمكن إشتقاق فروض البحث على النحو التالى:

الفرض الأول: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق الإطار المقترح لتكامل نظام التكاليف على أساس الموصافات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) وبين تخفيض التكاليف.

الفرض الثانى: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس الموصافات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) وبين تحسين الإنجاز بالمنشأة.

الفرض الثالث: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس الموصافات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) وبين تعظيم ربحية المنشأة.

٨- تعظيم ربحية المنشأة

٨-١ مفهوم ربحية المنشأة

يرى كل من (Fan et al,2020); (Foster,Sioblom,2017) الربحية هدف أساسى لجميع المنشآت، وأمر ضروري لبقائها واستمرارها، وغاية يتطلع إليها المستثمرون، ومؤشر يهتم به الدائنون عند تعاملهم مع المنشأة، وهى أيضا أداة هامة لقياس كفاءة الإدارة فى استخدام الموارد الموجودة، والربحية أيضا هى عبارة عن العلاقة بين الأرباح التى تحققها المنشأة والاستثمارات التى ساهمت فى تحقيق هذه الأرباح، وتعتبر الربحية هدفاً للمنشأة ومقياساً للحكم على كفايتها. لذا نجد أن جهدا كبيرا يوجه نحو الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تحقيق أفضل عائد ممكن للمساهمين لا تقل قيمته عن العائد الممكن تحقيقه على الاستثمارات البديلة التى تتعرض لنفس الدرجة من المخاطرة.

٨-٢ أهداف ربحية المنشأة

ويعتبر (Foster, Sioblom,2017,p.34) هدف تحقيق الربحية من الأمور الاساسيه التي يتطلع إليها المستثمرون ومؤشر هام للدائنين. وتعتبر أداة هامة لقياس كفاءة الإدارة في استخدامها لمواردها.

٨-٣ العوامل المؤثرة في ربحية المنشأة

- يتأثر تحقيق الربحية بعدد من العوامل وهي (Johnson, et al,2020); (الواجد،٢٠١٧):
- أن مقدار الربح يرتبط بشكل أساسي بمقدار النتائج والإيرادات الناجمة عن المبيعات أو النشاطات التجارية الأخرى التي تمارسها المنشأة، فمع زيادة المبيعات مثلاً، يمكن ان يزداد الربح كما انه يمكن إن يتعرض للانخفاض مع تدني المبيعات.
 - كما تمارس التكاليف والمصاريف المختلفة أثراً مماثلاً على الربح، حيث أن قلة النفقات والمصاريف على اختلاف أنواعها تساعد على زيادة الربح. بينما ارتفاع المصروفات والنفقات تساهم في تخفيض مقدار الأرباح.

٩- دور نظم التكاليف التقليدية في تعظيم ربحية المنشآت

- تناولت الكتابات المحاسبية (السيد،٢٠١٩); (Fisher,Joseph,2020.)، العديد من الانتقادات لنظم التكاليف التقليدية يمكن إيجازها كما يلي:
- عدم ملائمة نظام التكاليف التقليدي لدرجة التعقيدات والتطور التكنولوجي في العمليات الصناعية في ظل بيئة الإنتاج المعاصرة .
 - اعتماد طرق نظام التكاليف التقليدي على أساس واحد لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة مثل (ساعات العمل المباشر أو الأجر المباشرة).
 - عدم القدرة في الوصول إلى حقيقة تكلفة المنتج وقد ترتب عليها قرارات خاطئة للإدارة خصوصاً في مجال التسعير والرقابة واتخاذ القرارات.
 - تتسم تقارير نظم التكاليف التقليدية بأنها على درجة كبيرة من التجميع.
 - التركيز على النتائج المالية الإجمالية وليس على الأنشطة الفعلية التي تسبب هذه النتائج، هذا يؤدي إلى نتيجة غير دقيقة لتقييم الأقسام في تنفيذ التحسينات التشغيلية.
 - ونتيجة لقصور نظم التكاليف التقليدية في التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج وتعظيم ربحية المنشأة وعاجزة عن تلبية حاجات متخذ القرار ونتيجة لزيادة المنافسة الحادة والتغيرات السريعة في بيئة التصنيع فقد أسفرت الجهود البحثية عن تقديم نظام التكاليف على أساس المواصفات الذي من شأنه تقديم معلومات ملائمة وأكثر دقة.

١٠- إطار عام لنظام التكاليف على أساس المواصفات - Attributes Based Costing (ABC II)

١٠-١ مفهوم نظام التكلفة على أساس المواصفات

تتعدد تعريفات مدخل التكلفة على أساس المواصفات، حيث يعرفه (Abdulrahman, 2020,p108) بأنه أسلوب لقياس التكلفة يعتمد على استخدام مواصفات المنتج من خلال الربط بين التكلفة ومواصفات المنتج بشكل مباشر.

وعرفه (Alshami, Mustafa,2017,p227) بأنه تقنية جديدة يتم من خلالها تتبع عناصر التكاليف على أساس الخصائص والمواصفات. وبالتالي يمكن القول بأن نظام تحديد التكاليف على أساس المواصفات يعتبر أسلوب لقياس التكاليف يعتمد على استخدام مواصفات المنتج من خلال الربط بين التكاليف ومواصفات المنتج بشكل مباشر.

بينما عرفه (Pirretti, Matthew,2020,p.32) بأنه مدخل لقياس التكلفة من خلال تخصيص التكاليف على الأنشطة بناء على خصائص ومواصفات المنتج، كما عرفه (Walker, M.2015,p26) بأنه تطويراً لمدخل التكلفة على أساس النشاط باستخدام مدخل تحليل التكلفة/المنفعة لاحتياجات العملاء والمتمثلة بمواصفات المنتج، وتحليل المعلومات المتعلقة بتكلفة التحسين الإضافية والضرورية للحصول على تلك المواصفات.

١٠-٢ أهداف نظام التكلفة على أساس المواصفات

يسعى نظام التكلفة على أساس المواصفات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف (Alshami,.et al; 2017) (Nowlis, S.2018) وهي:

- إنتاج منتج ذي مواصفات وجودة تنافسية عالية ولكن بأقل تكلفة، بهدف الوصول إلى الريادة في الصناعة.
- يوفر هذا النظام معلومات ملائمة لمسا عدة الإدارة في اختيار الاستراتيجية التي تتبعها وتحقيق الميزة التنافسية التي ترغبها سواء تلك المرتبطة بتميز المنتج بمواصفات خاصة أو تلك المرتبطة بزيادة التكلفة من خلال التخطيط الاستراتيجي للإنتاج.
- تحقيق رضا العميل من خلال توفير المنتج بالمواصفات التي يحتاجها وبالسعر الذي يقبله.
- الرقابة الفعالة على عناصر التكلفة لمواصفات المنتج، إذ يتم تحديد معايير دقيقة لعناصر التكلفة المختلفة التي يتم استخدامها في تنفيذ كل مواصفة بما يساعد على ترشيد التكلفة.

- زيادة القدرة التنافسية للمنشآت لضمان استمرارها في السوق، من خلال خفض التكلفة والارتفاع المتزايد في معدلات الأداء.
- الإفصاح من خلال تقارير التكاليف عن التطورات المستمرة في كل من البيئة الإنتاجية والسوقية والكشف عن مدي قدرة الوحدة الاقتصادية علي تحقيق معايير الجودة وسرعة ومرونة الاستجابة للتغيرات في أنواق العملاء.

١٠-٣ أهمية ومبررات استخدام نظام التكلفة على أساس المواصفات

- تشير الدراسات (سعد، ٢٠١٨)؛ (Abdulrahman,2018) إلى أن هناك العديد من الدوافع والمبررات لتطبيق نظام التكلفة على أساس المواصفات ومنها:
 - يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس المواصفات إلى التخطيط الجيد للتكلفة من خلال تحديد مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج، ثم تحديد تكلفة جميع المواصفات كتكلفة إجمالية.
 - يتفق نظام التكلفة على أساس المواصفات مع فلسفة نظام الإنتاج في الوقت المحدد، حيث يتم الإنتاج وفقا لحاجات وطلبات العملاء وهذا يعالج إلى حد كبير مشكلة تراكم المخزون، ومن ثم تخفيض تكلفة التخزين أو تجنبها كليا، وهذا يتناسب مع مفهوم سلسلة القيمة الذي يعتبر أن تكلفة التخزين لا تضيف قيمة للمنتج.
 - يساعد تطبيق نظام التكلفة على أساس المواصفات على وضع موازنات بديلة لتنفيذ التكلفة الاختيارية، تمثل كل منها تكاليف مقدرة لأحد مستويات الانجاز، وتستطيع الإدارة أن تختار منها الموازنة التي تناسب ظروفها المالية من حيث اليسر أو العسر المالي.
 - يساعد تطبيق نظام التكلفة على أساس المواصفات على تحقيق أكبر منفعة ممكنة للمنشأة ويتحقق ذلك من خلال توفير المعلومات التي تساعد متخذي القرارات على التركيز بشكل أكبر على مستويات إنجاز مواصفات المنتج التي تحقق أكبر منافع ممكنة للمنشأة مع الوفاء بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين في ذات الوقت من خلال تحديد التوليفة المثلى لمستويات الإنجاز.
 - يركز نظام التكلفة على اساس المواصفات على النكلفة المخططة بدلاً من التركيز على التكلفة الفعلية. والسبب وراء ذلك أن معظم تكاليف دورة حياة المنتج تتحدد أثناء مرحلة تصميم المنتج .
 - يساعد نظام التكلفة على أساس المواصفات على تلافي العديد من الانتقادات الموجهة إلى النظم التقليدية لقياس التكلفة وأوجه القصور فيها.

- يساعد على تخطيط تكاليف المنتج: ويمكن تحقيق ذلك بشكل تصاعدي من خلال تحديد تكلفة كل مواصفة من مواصفات المنتج ثم تحديد تكلفة جميع المواصفات والتي تمثل مجموع تكلفتها التكلفة الاجمالية للمنتج عند كل مستوى انجاز.
- يتفق مع فلسفة التكلفة المستهدفة، حيث يتم التركيز على التكلفة المستهدفة لكل مواصفة من مواصفات المنتج سعياً لتحقيق الأرباح المستهدفة، كما أنه عند تخطيط وتصميم المنتج يؤخذ في الاعتبار التكلفة المستهدفة بما يساعد على التحكم بمواصفات المنتج ومستويات انجاز كل مواصفة، ولا يقتصر ذلك على مرحلة التصميم فحسب وإنما يمتد الى جميع المراحل خلال دورة حياة المنتج.

١٠-٤ مزايا نظام التكلفة على أساس المواصفات

- هناك مجموعة من المزايا التي يحققها نظام التكلفة على أساس المواصفات (السيد، ٢٠١٩)، (Abdulrahman, 2020) وهي:
- يتفق تطوير هذا المدخل مع سياسة التوجه بالسوق والتي تركزت على إنتاج ما يمكن بيعه وليس بيع ما يمكن انتاجه من خلال تصنيع المنتجات التي تحقق القيمة للمستهلكين. حيث تكون نقطة البداية هي تحديد حاجات ورغبات العملاء المستهلكين مترجمة في شكل مواصفات للمنتج تتفق مع تلك الحاجات والرغبات.
- يقدم نظام التكلفة على أساس المواصفات أطواراً يسمح بتحديد التكلفة والتعرف عليها بدقة أكبر، وهذا ما يمهد الطريق لتحليل المواصفات وتحليل المساهمة وتحليل القيمة .
- يركز نظام التكلفة على أساس المواصفات على إشباع حاجات العميل بالبحث عن أقصى مستويات التحسين لمنفعة العميل من خلال مقارنة بدائل التحسين في المواصفة مع تكلفة تلك البدائل.
- يساعد تطبيق نظام التكلفة على أساس المواصفات على توفير المعلومات التي تساعد على تحديد الأهمية النسبية لكل مواصفة من مواصفات المنتج كما يساعد على تحقيق الرقابة الفعالة على كل مستوى من مستويات الإنجاز .

وترى الباحثة أن الفكر التكاليفي قد ركز بشكل أكبر على توصيف كافة النظم والأساليب الإدارية نحو إستراتيجية تخفيض التكلفة، لذا بدأت الدراسات في الإشارة نحو استخدام نظام التكاليف على أساس المواصفات في مجال تخفيض التكاليف، حيث يعبر نظام التكاليف على أساس المواصفات عن منهجية لتقدير تكلفة المنتج على أساس تحليل الخصائص الأولية والمواصفات، لذا تتميز أهم مزايا هذه المنهجية في وجود صلة واضحة بين خيارات التصنيع وآثارها من حيث التكلفة وما يترتب على ذلك من

زيادة القدرة على تصحيح التصميم وتحسينه وسهولة التطبيق مقارنة بالمناهج الأخرى مع تبسيط تجميع البيانات اللازمة لحساب تكلفة المنتج.

١١ - الإطار العام لنظرية القيود (Theory of Constraint (TOC)

١١-١ مفهوم القيد

يعرف (Choe, Herman, 2019,p.32) مفهوم القيد على أي معوق يحد من مقدرة الشركات على تحقيق أهدافه، أو تحقيق مستوى من الأداء بالنسبة لها، ويمكن أن تكون القيود، قيود مادية: كالمواد الخام أو قيود غير مادية كالسياسات الإدارية.

١١-٢ أنواع القيود

إن نظرية القيود مبنية على أساس أن كل شركة تواجه نوعين من القيود البعض اعتبرها قيود داخلية وخارجية ويمكن تصنيف أنواع القيود (Gupta , Mahesh,2018,p.157) كالآتي:

- أ - القيود الداخلية: وهي التي تحد من قدرة الشركة على مقابلة الطلب على منتجاتها وتقسّم إلى:
 - قيود موارد الطاقة: ويعد هذا النوع من أهم القيود الداخلية المفروضة على العملية الإنتاجية المتمثلة بالآلات والتجهيزات والأفراد وأي موارد ملموسة أخرى. ويظهر هذا القيد عندما تكون مخرجات القيد غير قادرة على تلبية احتياجات السوق.
 - قيود السياسات الإدارية: وتعد من أصعب القيود اكتشافاً كونها ذات تأثير طويل المدى وغير مرئي وتتسبب نتيجة لتطبيق بعض السياسات في الشركة مثل ضرورة الالتزام بقاعدة معينة
- ب - القيود الخارجية: وهي عبارة عن مجموعة من المحددات التي تجعل الشركة تتأخر عن تلبية احتياجات العملاء وتقسّم إلى:
 - قيود المواد الأولية: وينشأ هذا القيد في حالة شحة أو قلة المواد الأولية في الأجل القصير أو الطويل لواحدة أو أكثر من المكونات الضرورية لتصنيع منتج معين:
 - قيد الطلب: يعد هذا النوع أحد أهم القيود الخارجية المفروضة على العملية الإنتاجية وتعد كمية مخزون إنتاج تام أو تشغيل خط إنتاجي جزءاً من كامل طاقة مخرجات القيد دالة لهذا القيد.

١١-٣ مفهوم نظرية القيود

يوضح (Souza, et al,2019, p.62) أن كل منشأة تواجه موارد محدودة وطلب محدود على كل منتج من منتجاتها وهذه الحدود يطلق عليها القيود، أن مستوى الأداء لأي منشأة محدود ومرتبوط بالقيود

التي تواجهها وتعمل نظرية القيود على إيجاد وتطوير مدخل أو طريقة معينة لإدارة هذه القيود واستخدامها لتحقيق هدف التحسين المستمر وطبقا لنظرية القيود فإنه لكي يتم تحسين مستوى الأداء يجب أن نتعرف المشاة على القيود التي توجد لديها ثم تستخدم وتستغل هذه القيود على المدى القصير ثم العمل على التخلص من هذه القيود أو تقليلها وذلك على المدى الطويل. ولهذا يرى (Salafations, 2017,p.67) أن نظرية القيود هي نظرية للإنتاج وتركز هذه النظرية على تحقيق المنفعة الكاملة من تكاليف المنتج والتحدي لفكرة الأخذ بنظم التكاليف التقليدية، ويشير (Shoemaker,2018,p92.) إلى ضرورة تغيير الفكر التكاليفي من عالم التكلفة إلى عالم ربحية الإنتاجية أي التركيز على تدفق الإنتاج من خلال التنسيق والتوليف بين القيود وبين بقية الموارد الأخرى من أجل تحقيق أكبر ربحية إنتاجية أي تحقيق أفضل استخدام لجميع الموارد سواء المحدودة أو غير المحدودة.

يعرف (Tollington,2017, pp: 44-45) نظرية القيود بأنها " فلسفة إدارية تهدف إلى التحسين المستمر لأداء النظام لتعظيم مخرجاته وتحقيق أهدافه من خلال إجراء بعض التغييرات فيه لتفعيل قيوده الداخلية والتعامل معها في ضوء القيود الخارجية وقياس اثر تلك التغييرات لضمان الاستغلال الأمثل لموارد النظام. ويعرف (Robbins,2020,p 41) نظرية القيود بأنها فلسفة إدارية تهدف إلى توثيق عملية التحسين المستمر من خلال عملية إدارة القيود المفروضة التي تمنع الإدارة من توثيق أهدافها في الأمد القصير. وعرفها (Aryanezhad,2017,p.2) بأنها عبارة عن نظام يسعى إلى تحديد كيفية اتخاذ القرارات والتعامل في ظل القيود المزامنة لعملية الإنتاج والتي يمكن أن تكون إما قيود داخلية أو قيود خارجية.

مما سبق تخلص الباحثة إلى أن نظرية القيود هي نظام متكامل مكون من مجموعة من المبادئ والمفاهيم والأدوات التي تساعد الشركات على معالجة القيود والاحتقاقات التي تتعرض لها وبالتالي المساعدة في توثيق أهدافها وتعزيز أرباحها.

١١-٤ فوائد استخدام نظرية القيود

- هناك فوائد متعددة من تطبيق نظرية القيود (Fota,2018); (Perkins D.,2018) وهي كالتالي:
- احتمالية زيادة الإنتاجية بشكل هائل في ظل إجراء بعض التغييرات البسيطة في العمليات التشغيلية .
 - تعد من الأدوات الجيدة التي تشجع على العمل بروح الفريق في مختلف مناطق عمل المنظمة، والذي بدوره يؤدي إلى وعي هذه الفرق بالقيود ومدى حاجتها للعمل معا من أجل التحضير لعملية إزالة هذه القيود.
 - تعتبر من العمليات الجيدة التي تدفع نحو البدء بجهود التحسين، كما أنها توفر المنافع بشكل فوري وملحوس.

- تسمح بنمو دورة رأس المال والأنتاجية دون الحاجة إلى فترة إضافية أو موظفين إضافيين.
- تقدم الطرق لتقييم القيم الصحيحة للتغيرات، والتي تستفيد منها المنظمة في اختيار الخيارات الأفضل والتي تقود إلى السلوك والقرارات الصحيحة.
- تحسين جودة المنتجات والخدمات وتحسين موقع المنافسة وزيادة الربحية.
- إدارة القيود التي تؤدي إلى تخفيض مستوى المخزون وتخفيض الأختناقات.
- السهولة في وضع إستراتيجية السوق واتخاذ القرارات التشغيلية.

ومن الناحية الإدارية فقد أشار (Massi, D, 2016, P.45) على أهمية تطبيق نظرية القيود على الإدارة وتشخيص نقاط الاختناق ووضع جدول زمني للإنتاج لتعظيم كفاءة استخدام الموارد النادرة وتجنب تراكم المخزون الذي يؤدي إلى تخفيض تكلفة الاستثمار، فضلا في أنه يساعد في تحسين الجودة والنوعية من خلال التخلص من مشاكل الجودة، وقد أكد (Kee. Robert, 2018, p.110) على أن الإدارة يجب أن تعمل على حل الاختناقات من خلال زيادة قدرة الموارد النادرة الإنتاجية من خلال إعادة تصميم المنتجات بأقل استخدام للموارد النادرة.

١١-٥ الفروض التي ترتكز عليها نظرية القيود

ترتكز نظرية القيود على عدة فروض والتي تعد أساس وجوهر الفكرة التي بنيت عليها أفكار النظرية، والتي يمكن تقديمها وفق الفقرات التالية (Debruine,2015) (Sadat ,Somayeh, 2019)

١١-٥-١ تعظيم أرباح الشركات

يتمثل الهدف الأساسي للشركات في تنمية أموالها وتحقيق أكبر قدر ممكن من الإنجاز مما يؤدي إلى تعظيم الربحية، كما يعد تحسين الجودة وإرضاء العملاء وسرعة تسليم المنتجات والتقدم التكنولوجي بسرعة أكبر من المنافسين من الوسائل التي تساهم في تحقيق وزيادة الربحية.

١١-٥-٢ يوجد قيد واحد على الأقل يحد من قدرة الشركات على تحقيق أهدافها

طبقا لنظرية القيود فقد تكون القيود التي تحد من إمكانيات الشركات قيود خارجية (مثل الطلب في السوق أو المتاح من المواد الخام)، أو قد تكون قيود داخلية (مثل قدرة الشركة على التحكم بطاقة الموارد التي تحد من إمكانية إنتاج الكمية المطلوبة للسوق). ويمكن التغلب على القيود الخارجية مثلا بالبحث عن أسواق جديدة، أو زيادة الطلب في الأسواق الحالية، أو تقديم منتجات جديدة. كما يمكن البحث عن موردين للمواد الخام أو عرض أسعار شراء أعلى لتحفيز المورد الحالي على زيادة الكمية. ومن ناحية أخرى يمكن إدارة القيود الداخلية بطريقة تؤدي إلى زيادة هامش الإنجاز إلى أقصى حد ممكن بدون أي زيادة غير مرغوب فيها في المخزون والاستثمار والمصروفات التشغيلية. ويلاحظ هنا أن التعامل مع القيود الخارجية يكون أخطر وأصعب لأنه يحتاج إلى أفكار خلاقة وحلول غير عادية.

١١-٥-٣ استخدام هامش الإنجاز كطريقة لقياس الأموال

هامش الإنجاز هو ذلك المعدل الذي تتولد عنده الأموال للشركة وذلك بتحويل المواد الخام إلى إيراد. ويعبر هامش الإنجاز عن كمية المبيعات في وحدة الزمن. بمعنى آخر معدل المبيعات الذي يمكن من خلاله تنمية أموال الشركة وتحقيق الأرباح من عملية البيع وليس من مجرد القيام بعملية الإنتاج فقط.

ويقاس هامش الإنجاز بالفرق بين إيراد المبيعات وتكلفة المواد أو الخدمات المشتراة من الغير. وبالتالي يفهم من ذلك أن التكاليف التي تعتبر تكاليف متغيرة في ظل نظرية القيود هي تكاليف المواد والخدمات المشتراة. بينما تكاليف العمالة المباشرة والتكاليف الإضافية يفترض أنها تكاليف ثابتة. ولذلك فإن الافتراض الأساسي في نظرية القيود أنه في الأجل القصير التكاليف المتغيرة أصبحت هي المواد الأولية فقط وأن تكلفة العمالة المباشرة أصبحت تكاليف ثابتة.

١١-٥-٤ تداخل العلاقات بين الموارد

لقد كان الفكر التكاليفي التقليدي يركز على استخدام الموارد حتى كامل طاقتها متجاهلاً بذلك العلاقات التشابكية بين الموارد في النظام وبالتالي فإن ذلك كان يقود إلى نظرة غير سليمة للشركة. كما أن الأدوات الرقابية للمحاسبة الإدارية التقليدية مثل التكاليف المعيارية كانت تعامل الشركة كما لو كانت مجموعة منفصلة ومستقلة من الاستثمارات بدلاً من النظر إليها على أنها نظام واحد مصمم لتحقيق الأموال. إلا أن نظرية القيود تنظر إلى الشركة على أنها تتكون من سلسلة من العمليات المتتالية والمتراصة معا والتي يجب التنسيق فيما بينها. لذلك تركز نظرية القيود على تحقيق التدفق المتوازن للإنتاج خلال النظام لزيادة هامش الإنجاز عن طريق التقليل من نقاط الاختناق، وهذا الافتراض يبرز الحاجة إلى أهمية ترتيب وجدولة تدفق الإنتاج.

١١-٥-٥ تقسيم الموارد من حيث مستوى الاختناقات

تنقسم الموارد من حيث مستوى الاختناقات إلى ثلاثة موارد هي: موارد تمثل نقاط اختناق نادرة. موارد لا تمثل نقاط اختناق. موارد تمثل قيود محتملة على الطاقة.

وتشير الباحثة إلى أن الموارد التي تمثل قيود على الطاقة هي موارد لا تمثل نقطة اختناق في الوقت الحالي، لكن إذا لم يتم إدارتها بدقة، فقد تصبح نقطة اختناق فيما بعد، فنقطة الاختناق تمثل دائماً قيد، أما القيد فلا يمثل بالضرورة نقطة اختناق.

١٢- دور الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود في تعظيم ربحية المنشأة

١٢-١ مبررات الإطار المقترح للتكامل

- تجاهل نظام التكاليف على أساس المواصفات حجم الموارد والطاقات المتاحة للأنشطة المختلفه وما تنطوي عليه من نقاط اختناق تتسبب في وجود طاقات وموارد غير مستغلة وانخفاض مستوى الجودة وارتفاع مخزون تحت التشغيل امام نقاط الاختناق هذه، وهذا يعني إخفاق نظام التكاليف على أساس المواصفات في تحقيق أقصى إنتاجية ممكنة في ظل الموارد والطاقات المتاحة بالأنشطة المختلفة والتي يمكن ان تتم عن طريق الادارة الجيدة لنقاط الاختناق للوصول الى مستوى النشاط الذي تعتبر عنده الطاقات غير المستغلة في ادنى مستوى لها بالإضافة الى اهتمامها بتكلفة العمل المباشر واعتبارها احد بنود التكاليف المستقلة.

- نظرية القيود قد تلافت جانبا كبيرا من نواحي القصور التي شابت نظام التكاليف على أساس المواصفات، اذ انها سعت الى تحديد نقاط الاختناق والعمل على إستغلال هذه النقاط والاستفادة منها بأقصى إستفادة ممكنه في ظل الموارد والطاقات المتاحة لتحقيق اقصى إنتاجية ممكنه واقتصارها على إعتبار تكلفه المواد الخام هي التكلفة المتغيرة الوحيدة بينما بقية التكاليف الأخرى بما فيها تكلفة العمل المباشر تعتبر تكاليف غير مباشرة ثابتة.

- نظرية القيود قد أخفقت في تحقيق ما حققه نظام التكاليف على أساس المواصفات خاصة تحديد حاجات ورغبات العملاء المستهلكين مترجمة في شكل مواصفات للمنتج تتفق مع تلك الحاجات والرغبات.

- بالرغم من أن كل من نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود تسلك اتجاه ومنحنى مختلف عن الآخر من خلال مجموعة الأدوات والافتراضات الخاصة بكل منهما إلا أن كل منهجية منهما تساعد على تجاوز أوجه القصور التي تعانيتها المنهجية الأخرى. إضافة أن كلاهما يسعيان لتحقيق هدف ربحية الشركة وتعزيز وضعها التنافسي من خلال مجموعة من الأدوات والافتراضات الخاصة بكل منهما والتي تختلف عن الأخرى في طريقة حساب الربحية والوصول إليها.

- تعتمد كل من هاتين المنهجيتين على بعضهما فمن أجل تطبيق أدوات نظرية القيود الخاصة بتحديد ومعالجة القيود والمعوقات الإنتاجية لابد من الاعتماد على المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس المواصفات.

- كما يساعد بناء نموذج للتكامل بينهما على الإستخدام الفعلي للموارد من خلال نظرية القيود وتحديد تفاصيل تكلفة المنتجات من خلال نظام التكاليف على أساس المواصفات.

- كما إن التكامل بينهما يساعد على تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات حيث يساعد نظام التكاليف على أساس المواصفات على تحديد تكاليف المنتجات والموارد المادية المستخدمة في الإنتاج، ووضع أساس العمل لنظرية القيود وتشكيل نموذج أكثر شمول من هيكل تكاليف الإنتاج الأمر الذي يساعد على توفير المعلومات المهمة من أجل التحكم وتخطيط الإنتاج.

- كما يمثل التكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود نموذج بديل لهيكل الإنتاج في المنشأة من خلال تجسيد التفاعل بين تكلفة الموارد المادية وتوفير فهم موسع للعواقب الاقتصادية المترتبة على القدرات المتصلة بالإنتاج مما يساعد القائمين على فهم العمليات الإنتاجية وتوفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات وتخصيص الموارد.

وترى الباحثة انه يمكن اجراء التكامل بين النظامين للجمع بين مزايا كل منهما وتلاشي نواحي القصور ونقاط الضعف التي ينطوي عليها اي منهما منفردا. حيث أن المزايا التي يتمتع بها نظام التكاليف على أساس المواصفات هي بذاتها تمثل قصور في نظرية القيود ونقاط الضعف التي يعاني منها نظام التكاليف على أساس المواصفات تمثل نقاط قوة في نظرية القيود

مما سبق تخلص الباحثة إلى أهمية التكامل بين كل من نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود رغم اختلاف بيئة وأسلوب عمل كل منهما إلا أن هدفهما موحد من خلال السعي إلى تحقيق أهداف المنشأة والعمل على توفير جو مناسب لإنتاج خالي من الأخطاء مما يحقق الربحية المطلوبة لها.

١٢-٢ أهداف الاطار المقترح

ترى الباحثة أن التكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود سوف يساهم في توفير المعلومات الملائمة والتي تحتاجها الإدارة للوفاء بمتطلبات تقنيات الانتاج الحديثة وذلك عن طريق تحقيق الأهداف التالية:

- معرفة الطاقات غير المستغلة بالانشطة المختلفة وبالتالي التمكن من معرفة سلسلة القيود التي تتعرض لها المنشأة وتحد من إمكانيات التصنيع بها سواء كانت قيود داخلية او خارجية والتعرف على مدى قوة كل قيد. ولكن التركيز يكون على القيد الحاكم.
- إمكانية تحديد القيد الحاكم الذي يحدد معدل الانتاج لجميع المراحل الانتاجية واعداد جدولة زمنية لخط سير العمليات قبل مرحلة القيد المؤثر وبعده من أجل تحقيق اقصى إستغلال ممكن للموارد والطاقات المتاحة بالانشطة المختلفة لتحقيق اقصى ربحية إنتاجية.
- العمل على اتباع برنامج للتحسين المستمر للعمل على التخفيض أو الازاله المستمرة للقيود التي تتعرض لها المنشأة حيث انه سوف يظل دائما هناك قيد يحدد او يتحكم في مقدار الربحية الانتاجية.

- الوصول إلى تحديد وقياس تكلفه وحدة المنتج بدقة حيث يتم تحميلها فقط بالتكاليف التي أستفادت منها من موارد وطاقات الأنشطة المختلفة بالمنشأة.
- معرفة ربحية الطاقة غير المستغلة، حيث أن تكلفة الطاقة الغير مستغلة تمثل تكلفة المنتجات التي في الامكان انتاجها ولكنها لم تنتج.
- بناء نموذج يساعد على تحليل ربحية المنشأة وتطوير أدائها في الأجل القصير والطويل، حيث تعطي نظرية القيود إمكانية للسيطرة على مستويات المخزون وتقليلها ومراقبة المصروفات التشغيلية وتقليصها، مما يساعد المنشأة على تحقيق ميزة تنافسية من خلال إنتاج منتجات ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة.
- تحقيق رضا العميل من خلال توفير المنتج بالمواصفات التي يحتاجها وبالسعر الذي يقبله.
- إنتاج منتج ذي مواصفات وجودة تنافسية عالية، ولكن بأقل تكلفة، بهدف الوصول إلى الريادة في الصناعة. وتحقيق الرقابة الفعالة علي عناصر التكلفة لمواصفات المنتج، إذ يتم تحديد معايير دقيقة لعناصر التكلفة المختلفة التي يتم استخدامها في تنفيذ كل مواصفة بما يساعد علي ترشيد التكلفة.
- تحسين الأداء التشغيلي والمالي للمنشأة من خلال ما توفره نظرية القيود من أدوات تساعد على تحديد أسباب انخفاض ربحية المنتجات وتحديد القيود التي تعاني منها والعمل على معالجتها والأستغلال الأمثل والكفاء لها، إضافة إلى تحديد الطاقة غير المستغلة والعمل على أستغلالها بالوجه الأمثل وتوفير إمكانية لتحديد تكلفتها والمتمثلة بتكلفة المنتجات التي لم تنتج ولديها القدرة على إنتاجها.

١٢-٣ أهمية الاطار المقترح

- تشير الباحثة إلى إن وجود مجموعة من القيود والمعوقات الإنتاجية التي تحد من القدرات الإنتاجية للمنشأة يتطلب ضرورة التكامل بين كل من نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود مما يبرز أهمية التكامل من خلال النقاط التالية:
- يقدم نظام التكاليف على أساس المواصفات معلومات أفضل عن تخطيط الموارد والطاقة العاطلة كما يبين أماكن الخلل وأماكن الاختناق ويعمل على توفير المعلومات المناسبة عنها مما يساعد على تطبيق نظرية القيود من خلال العمل على تحديد ومعالجة القيود والاختناقات.
- التقارير التي يوفرها التكامل بين المنهجين تساعد على تشكيل خريطة للموارد في الشركة تبين العلاقة بين الموارد ودرجة الاعتماد عليها، وتبين الموارد المتاحة والمستخدمة والتي تعتبر ضرورية لتحديد

- الاختناقات ودراسة كيفية التوازن في تدفق الإنتاج وتخفيض المخزون. والتشغيل وزيادة معدل الإنجاز والتركيز على تحسين الأنشطة التي تعاني من اختناق وزيادة طاقتها.
- يدعم كل من المنهجيتين الآخر ويكملان بعضهما، فنجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات يساعد على تحديد الطاقة غير المستغلة والعمل على إستغلالها وتخفيض التكاليف والمساعدة في تطبيق نظرية القيود من أجل تحسين أداء العمليات الإنتاجية وتحقيق كفاءة التشغيل وتعظيم الربحية.
- يقدم نظام التكاليف على أساس المواصفات معلومات أفضل عن تخطيط الموارد والطاقة العاطلة كما يبين أماكن الخلل وأماكن الأختناق ويعمل على توفير المعلومات المناسبة عنها مما يساعد على تطبيق نظرية القيود من خلال العمل على تحديد ومعالجة القيود والأختناقات.
- التقارير التي يوفرها التكامل بين المنهجين تساعد على تشكيل خريطة للموارد في الشركة تبين العلاقة بين الموارد ودرجة الاعتماد عليها، وتبين الموارد المتاحة والمستخدمة والتي تعتبر ضرورية لتحديد الأختناقات ودراسة كيفية التوازن في تدفق الإنتاج وتخفيض المخزون.
- التشغيل وزيادة معدل الانجاز والتركيز على تحسين الأنشطة التي تعاني من اختناق وزيادة طاقتها.
- يدعم كل من المنهجيتين الآخر ويكملان بعضهما فنجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات يساعد على تحديد الطاقة غير المستغلة والعمل على استغلالها وتخفيض التكاليف والمساعدة في تطبيق نظرية القيود من أجل تحسين أداء العمليات الإنتاجية وتحقيق كفاءة التشغيل وتعظيم الربحية.
- يتكامل كل من نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود مع بعضهما من خلال المعلومات التي يوفرها كل منهما والتي تعتبر القاعدة الأساسية لعمل الطرف الآخر، فالمعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس المواصفات تساعد على تحديد تكلفة وربحية المنتجات و تعتمد عليها نظرية القيود TOC للمقارنة بين ربحية الخطوط الإنتاجية لتحديد نقاط الأختناق والعمل على الاستغلال الأمثل لها ومعالجتها من خلال مجموعة من الأدوات التي توفرها، ومن ثم تقديم معلومات عن آلية المعالجة ونتائجها والتي يستفيد منها نظام التكاليف على أساس المواصفات، فيقوم بترجمتها إلى قيم مالية عادة و حساب ربحية المنتجات وهكذا.
- وتخلص الباحثة إلى أنه يمكن القول أن التكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات وبين نظرية القيود لإدارة نقاط الاختناقات مفيد وهام، لأن الضعف في أحدهما يتم التغلب عليه بالقوة التي بالأخر بما يعظم الربحية من خلال هذا التكامل المذكور في تحديد المزج الإنتاجي الأمثل.

١٢-٤ خطوات تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود

من أجل بناء آلية للتكامل بين كل من نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود يتم تطبيق خطوات كل منهما فيتم تطبيق خطوات نظام التكاليف على أساس المواصفات مما يساعد على تحديد تكاليف وربحية كل نشاط وبالتالي تحديد الأنشطة والخطوط التي تعاني من نقص في الربحية والتي من المحتمل أنها تشكل مركز اختناق وقيود على العملية الإنتاجية ليأتي بعدها دور نظرية القيود (TOC) من خلال مجموعة الأدوات التي توفرها لمعالجة هذه القيود والتأكد من عدم تكرارها وعدم نشوء قيود جديدة. حيث يتم تطبيق التكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود بالخطوات التالية:

١٢-٤-١ قيام نظام التكاليف على أساس المواصفات بما يلي:

١٢-٤-١-١ تحديد المواصفات الأساسية للمنتج ومستويات إنجاز كل مواصفة

يشير (Alshami, Mustafa,2017,p230) إلى أن المواصفات الأساسية للمنتج تتحدد انطلاقاً من حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين، ويعد من الضروري التركيز على العوامل المؤثرة في درجة رضا العملاء والمستهلكين، ويتطلب أتمام هذه الخطوة معرفة المستفيدين من المنتج ورغباتهم، وسرعة كفاءة التواصل معهم، وتوقع التغيرات المحتملة في قيم المواصفات من وجهة نظر العملاء، وتساعد وسائل الاتصال الحديثة دعم تلك النقطة، من خلال التواصل مع العملاء عبر شبكات الانترنت للحصول على المزيد من المعلومات التي تحقق رضا المستهلكين وتعدد الأساليب المستخدمة في تحديد مواصفات المنتج.

١٢-٤-١-٢ تحديد المراحل اللازمة لتحقيق مستويات إنجاز مواصفات المنتج

يشير (Nowlis, S.,2018,p172) إلى أنه في هذه الخطوة يتم توفير معلومات عن مواصفات كل منتج ومستويات إنجاز كل مواصفة من هذه المواصفات، وكذلك الشريحة السوقية لمنتجات المنشأة وللمنتجات المنافسة. وبناء على تلك المعلومات يتم تحديد المراحل اللازمة لتحقيق مستويات إنجاز كل مواصفة من المواصفات المطلوب توافرها، في كل منتج. ويراعى عند تحديد مراحل تحقيق مستويات إنجاز كل مواصفة ضرورة الربط بين المتطلبات الفنية والإدارية لكل مرحلة أو عدة مراحل وبين مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج، حيث يتدفق خلال تلك المراحل الموارد اللازمة لتحقيق إنجاز كل مواصفة، وهي التي سوف يتحدد من خلالها تكاليف كل مستوى إنجاز وبالتالي تكاليف كل مواصفة، وأخيراً تكلفة المنتج، كذلك فإن الربط بين متطلبات كل مرحلة وبين مستويات الانجاز يعمل على تجنب وجود طاقة عاطلة أو حدوث قصور في المستلزمات اللازمة لتحقيق

مستويات إنجاز مواصفات المنتجات. ويستلزم تحديد مراحل تحقيق مستويات الإنجاز بالصورة السابقة ضرورة تضافر جهود كافة إدارات وأقسام المنشأة (الإنتاجية والإدارية والتسويقية) وأيضاً ذوي الخبرة في مجال نشاط المنتج، وذلك حتى تتم عملية تحديد مراحل تحقيق مستويات إنجاز مواصفات المنتج بصورة سليمة، نظراً للأثار المترتبة على عدم دقة تحديد تلك المراحل على قياس التكاليف، الأمر الذي ينعكس على المعلومات التي يوفرها نظام التكلفة على أساس المواصفات. فإذا كانت المراحل اللازمة لتحقيق مستويات إنجاز مواصفات المنتج أكثر أو أقل من اللازم فسوف يؤدي ذلك إلى عدم دقة بيانات التكلفة ومن ثم عدم دقة نتائج القياس وما يبنى عليها من قرارات.

١٢-٤-١-٣ تحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذ مستويات إنجاز مواصفات المنتج

في هذه الخطوة يشير (Abdulrahman, Atef. 2020. p.112) إلى أنه يتم تحديد الأنشطة والعمليات اللازمة لتنفيذ المواصفات، ويقصد بتلك الخطوة حصر الأنشطة بهدف التعرف على مدخلات ومخرجات كل نشاط، ودراسة مقاييس الأداء المختلفة الخاصة بالأنشطة، ومدى مساهمة كل نشاط في قيمة المنتج. وتتم عملية التحديد تلك من خلال تحليل الأنشطة المرتبطة بسلسلة القيمة، بهدف ربط الأنشطة بالإحداث التي تسببت بحدوثها والموارد التي استهلكتها تلك الأنشطة، ويساعد تحليل الأنشطة على تتبع التكلفة وبالتالي تحديد تكلفة المنتج بدقة أكبر، وهذا ما يساعد في تحسين عملية اتخاذ القرار وتحسين الربحية، وذلك من خلال التفرقة بين الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة، والتخلص منها باعتبارها غير ضرورية أو ضرورية وذلك من وجهة نظر المستهلك فالأنشطة التي تضيف قيمة هي الأنشطة التي إذا حذفت سوف تنخفض قيمة المنتج. وترى الباحثة أن المنشأة من دون هذا النشاط لا تتمكن من تصنيع المنتج. أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهي الأنشطة التي تعد فرصة لتخفيض التكاليف من دون تخفيض للقيمة التي من المحتمل أن يقدمها المنتج إلى المستهلك. ويشير (Kohli.S., Amarpeet, 2016) إلى أن الأنشطة اللازمة تنقسم إلى:

- **أنشطة البنية التحتية:** وهي الأنشطة المتعلقة بتكوين وصيانة المنشأة والتي لا يمكن ربطها بمنتج معين. لذا عند تحليل ربحية المنتج وتحليل التكاليف المتعلقة بتلك الأنشطة يجب أن تعامل تلك التكاليف على أنها تكاليف صناعية غير مباشرة يجب أن تسترد أو تخصم من هامش المساهمة لذلك المنتج.

- **الأنشطة الاختيارية:** وتتمثل بنشاط البحث والتطوير، والتخطيط، والدعاية والإعلان، ووظائف التسويق الأخرى التي تنفذ ضمن مشروع التطوير. ومشاريع التطوير هي تمثيل واقعي لاستراتيجية المنشأة والتي يجب أن تحدد أهدافها أما بتحسين الأداء أو خفض التكلفة لمواصفات منتج معين.

أن تكلفة النشاط الاختياري يجب رسمتها ضمن مشاريع التطوير ومن ثم تحميلها على المنتج طوال العمر المتوقع له بدلا من اعتبارها بشكل مباشر على أنها مصروف مستنفد. أن عملية تحديد تكلفة النشاط الاختياري مهمة جداً لأغراض التخطيط، إذ يتم على أساسها تحديد العائد على الاستثمار لكل مشروع تطوير.

- **الأنشطة التشغيلية:** وهي الأنشطة التي تقوم بإنتاج المنتج، والتي تتمثل بنشاط الشراء، والتصميم، والجدولة، واستلام الطلبات، والتصنيع، والتخزين، والتسليم، والخدمة ما بعد البيع. أما كلف تلك الأنشطة فأنها تتضمن كلف غير صناعية والتي تعتبرها نظم التكلفة التقليدية على أنها تكلفة مبيعات، وتكلفة تسليم، وتكلفة إدارية. تتضمن عملية تحليل تكلفة أنشطة التشغيل تحديد الأنشطة التي تعمل على تقديم المواصفات وكذلك أنشطة التشغيل المرتبطة بها. تعد عملية تقسيم الأنشطة مطلب ضروري حيث أن مواصفة معينة تتطلب نشاطين أو أكثر لإنتاجها، أو أن نشاط معين يقوم بإنتاج أكثر من مواصفة.

١٢-٤-١-٤ الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة

في هذه الخطوة يشير (Alshami; Mustafa, 2017,p230) إلى تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة والعمليات، بعد تحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذ مواصفات المنتج، يتم تحديد الموارد التي تستنفد خلال تلك الأنشطة والعمليات، وتتمثل الموارد هنا بالأفراد، والمعدات، والمواد الخام، والتكنولوجيا، والتسهيلات الأخرى. وبعد حصر وتحديد الموارد اللازمة لتحقيق كل مستوى أنجاز تبدأ عملية تجميع هذه الموارد وذلك من خلال تعاون كافة إدارات وأقسام المنشأة، وأيضا أطراف المنشأة، وبعد ذلك تحديد ما هو متاح من هذه الموارد داخليا، أما ما هو غير متوافر فيتم توفيره من الخارج.

١٢-٤-٢ قيام نظرية القيود بما يلي:

بعد تطبيق خطوات نظام التكاليف على أساس المواصفات يأتي دور نظرية القيود TOC من أجل تحديد ومعالجة الاختناقات والقيود الإنتاجية من خلال مجموعة الأدوات التي توفرها كمنهج التفكير TP والذي يساعد على تحسين الاداء في النقاط التي تعاني من إختناق ودعم الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الفعالة وتدعيم عملية التحسين المستمر وتحقيق الربحية للشركة، ويتم تطبيق نظرية القيود من خلال مجموعة الخطوات التي تم ذكرها سابقاً، ولكي تتمكن نظرية القيود من تحقيق الهدف منها وهو تحسين مستوى أداء المنشأة فهي تستخدم في سبيل ذلك الخطوات الآتية:

١٢-٤-٢-١ تحديد قيود المنشأة

يتم في هذه الخطوة (Souza, 2019,p.62) تحديد ومعرفه القيود التي تتعرض لها المنشأة وتتحكم او تقيد مستوى اداء المنشأة ككل ويمكن تقسيم هذه القيود إلى النوعين الآتيين:

النوع الأول: القيود الخارجية وهي العوامل المقيدة للمنشأة وتكون مفروضة عليها من مصادر خارجية مثل الطلب على منتجات المنشأة او السياسات الحكومية.

النوع الثاني: القيود الداخلية وهي العوامل المقيدة داخل المنشأة نفسها وهي تنقسم إلى مجموعتين:

تتمثل الأولى في القيود المادية:

يذكر (Salafations, C., 2017, p.24) أن القيود المادية يمكن أن تقسم قيود هذه المجموعه إلى قيود مقيدة وهي التي تمثل نقاط الاختناق المحددة مثل الالتزام او التقيد بعدد ساعات عمل محددة لالات مرحله معينه من مراحل الانتاج وقيود رخوه وهي القيود التي تسمح بالتعرف او حرية المعالجة في حدود مدى معين، أى القيود التي تتميز بوجود حدود دنيا وحدود قصوى لها مثل المشرفين على الأقسام الأنتاجية.

تتمثل الثانية في القيود السياسية:

يشير (Hilma,Yusof,2017,p.100) إلى أن القيود السياسية هي التي تنتج من السياسات التي تطبقها المنشأة مثل ضروره الالتزام بطريقة معينة أو قاعدة معينة في التعامل، بينما يذكر (Tollington,2017,p.45) أنه يتم تحديد قيد نقطه الاختناق عن طريق إعداد خريطة التدفق والتي تبين بالتفصيل كل مرحله في عملية التصنيع بدءا من إستلام المواد الخام إلى فحص المنتج النهائي ويجب تسجيل الوقت الذي تستغرقه كل مرحله في خريطة التدفق ويتمثل القيد في زمن المرحلة الذي يتحكم في أداء سلسله مراحل العملية الإنتاجية.

١٢-٤-٢-٢ إستغلال القيود المقيدة بأقصى تشغيل ممكن

الحصول على جدول تفصيلي ومتابعة مستمرة لمناطق الاختناق للتأكد من عدم وجود طاقة عاطلة والتأكد أن الموارد المقيدة تعمل بكامل طاقتها المتاحة وهل هي بحاجة لعمل إضافات للطاقة داخل الموارد المقيدة. وتمثل هذه الخطوة قلب فلسفه نظرية القيود لادارة القيود في المدى القصير وتتعلق مباشرة بهدف نظرية القيود وهو زيادة الربحية وتخفيض المخزون وتحسين مستوى الأداء بالمنشأة(Fota,2018,p.26).

ويشير (Mahapatra.S, 2020.p15) إلى أن الطريقة الوحيدة لتحقيق أفضل إستغلال للقيود المقيدة للمنشأة هو التأكد من أن تشكيلة المنتجات المنتجة فعلا تحقق هذا الاستغلال الأفضل حيث ان

التشكيلة المثلى لأنواع المنتجات هي التشكيلة التي تعظم ربحية الانتاجية للقيود المقيدة للمنشأة فهذه التشكيلة تظهر كيف تمت الاستفادة من الموارد المقيدة، ويذكر (Hilma, Yusof,2017,p.102) بأن القرار المتعلق بتحديد التشكيلة المثلى له الأثر الكبير والهام على ربحية المنشأة فكل تشكيلة تمثل بديل معين لمستوى ربحية معين مرتبط بهذا البديل وينبغي على الإدارة أن تختار البديل الذي يعظم أرباح المنشأة وفي نفس الوقت يكون في حدود القيود التي تواجهها المنشأة.

١٢-٤-٢-٣ تركيز جهود التحسين على الحلقة الأضعف

والمتمثلة في الموارد والخطوط غير المقيدة والتي يجب أن تعمل في ضوء الطاقات المتاحة للموارد المقيدة وذلك من أجل تعظيم الأداء الكلي للنظام الانتاجي،(Shoemaker,2018,p.94) .

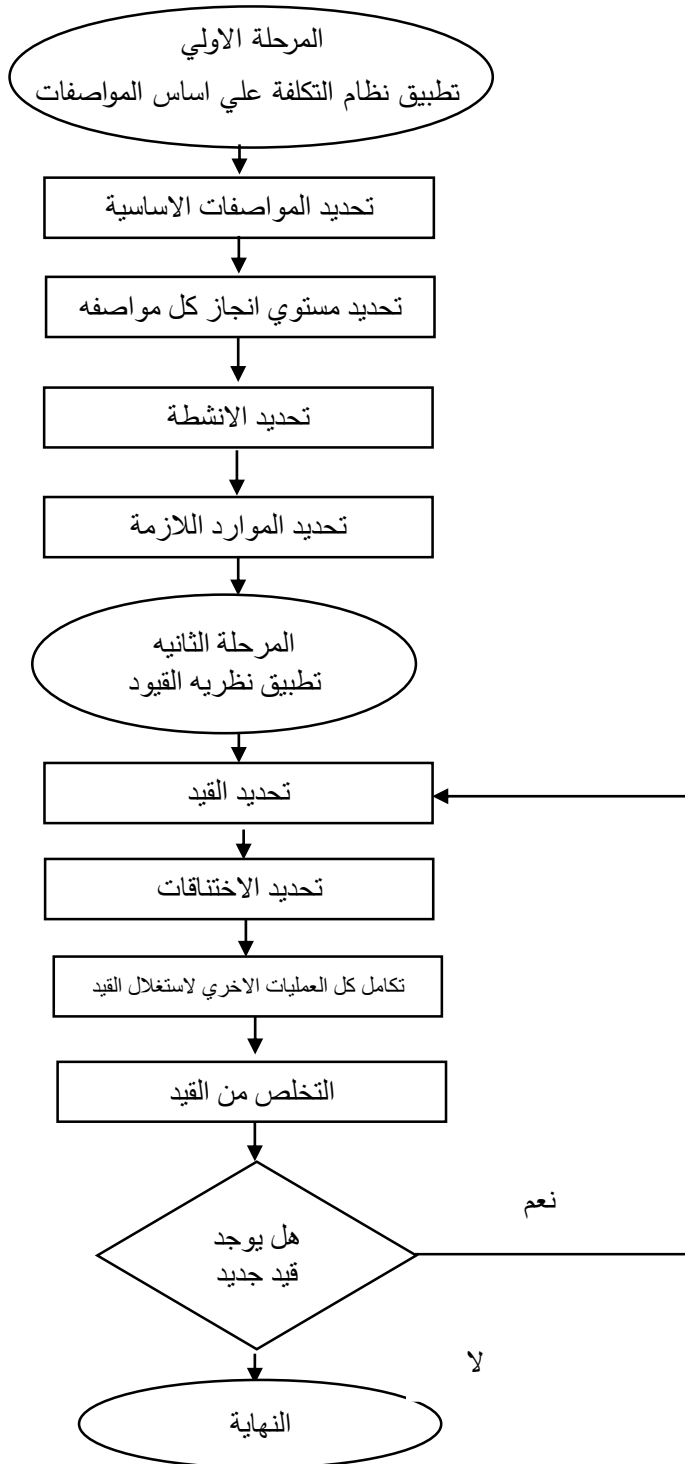
١٢-٤-٢-٤ العمل على إزالة القيود المقيدة

تأتي هذه الخطوة بعد تنفيذ الخطوات السابقة التي تضمن أفضل استغلال للموارد المقيدة في المنشأة وتمثل هذه الخطوة في اتباع برنامج للتحسين المستمر عن طريق تخفيض القيود التي تنتج بسبب القيد الحاكم وتؤثر على مستوى الاداء بالمنشأة مثل زيادة الطاقة المتاحة(Perkins D.,2018,p.114).

١٢-٤-٢-٥ يتم التأكد من إزالة القيد وعدم ظهور قيد جديد وفي حالة ظهور قيد جديد يتم إعادة تطبيق الخطوات السابقة

يبدأ تنفيذ هذه الخطوة بمجرد رفع وإزالة القيد الحاكم طبقاً للخطوة الرابعة ومن خلال تطبيق هذه الخطوات السابقة لكل من نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود يتم بناء بيئة صناعية تستطيع من خلالها المنشأة الارتقاء إلى أعلى مستوى من الانتاجية والربحية (Olson, C.,p.45).

ويوضح الشكل رقم (١) خطوات تطبيق الإطار المقترح للتكامل:



الشكل ١: يوضح خطوات تطبيق الإطار المقترح للتكامل

المصدر: من إعداد الباحثة

١٢-٥ دور الإطار المقترح في تعظيم ربحية المنشأة

توضح الباحثة أن الهدف الأساسي للتكامل بين كل من نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود هو تعظيم ربحية المنشأة وتحقيق أهدافها وذلك من خلال بناء بيئة عمل ملائمة خالية من الأخطاء تتوفر فيها المعالجة الأنبية للمعوقات الإنتاجية وتساعد على توفير المعلومات الملائمة لإدارة اتخاذ القرارات وذلك من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف منها:

- من المتوقع أن يحقق التكامل بين كلا من نظام التكلفة على أساس المواصفات ونظرية القيود العديد من المزايا في مختلف الجوانب، حيث يتيح إمكانية تحديد الموارد المستهلكة بشكل دقيق وبالتالي التكاليف المتوقعة لتنفيذ مواصفات المنتج عند مرحلة التصميم، كما يساعد في إعادة توظيف موارد المنشأة في الأنشطة الأساسية التي تحقق قيمة للعملاء.

- إمكانية تحديد القيد الحاكم الذي يحدد معدل الإنتاج لجميع المراحل الإنتاجية واعداد جدول زمنية لخط سير العمليات قبل مرحلة القيد المؤثر وبعده من أجل تحقيق أقصى إستغلال ممكن للموارد والطاقات المتاحة وتحقيق أقصى ربحية إنتاجية.

- بناء نموذج يساعد على تحليل ربحية المنشأة وتطوير أدائها في الأجل القصير والطويل، حيث تعطي نظرية القيود إمكانية للسيطرة على مستويات المخزون وتقليلها ومراقبة المصروفات التشغيلية وتقليلها، مما يساعد المنشأة على تحقيق ميزة تنافسية من خلال إنتاج منتجات ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة. بينما يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تجزئة الموارد المستخدمة في الإنتاج وتوزيعها على الأنشطة المختلفة وإمكانية قياس التكلفة الكلية للمنتجات والتنبؤ المستقبلي للتكاليف.

- يساهم نظام تكلفة على أساس المواصفات في تحديد تكلفة وربحية المنتجات والمقارنة بين المنتجات حسب ربحيتها وتحديد تكلفة الفرصة البديلة للأقسام الإنتاجية منخفضة الربحية والتي تساوي الإنجاز المقفود حسب مبادئ نظرية القيود TOC والتي تساعد على تعظيم إنتاجية هذه الأقسام من خلال العمل على تحديد المزج الإنتاجي المناسب.

- تحديد تكلفة المنتجات بدقة حيث يوفر نظام التكلفة على أساس المواصفات إمكانية لتحديد التكاليف وبالتالي تحديد ربحية المنتجات وتوفير إمكانية المقارنة بينها من خلال ربحيتها وتحديد المنتجات والأقسام الإنتاجية ذات الربحية المنخفضة والتي تعمل نظرية القيود على تحديد أسباب انخفاض ربحيتها وتقديم الحلول الملائمة لمعالجتها.

- تحسين الأداء التشغيلي والمالي للمنشأة من خلال ما توفره نظرية القيود من أدوات تساعد على تحديد أسباب انخفاض ربحية المنتجات وتحديد القيود التي تعاني منها والعمل على معالجتها والاستغلال

الأمثل والكفاء لها، إضافة إلى تحديد الطاقة غير المستغلة والعمل على استغلالها بالوجه الأمثل وتوفير إمكانية لتحديد تكلفتها والمتمثلة بتكلفة المنتجات التي لم تنتج ولديها القدرة على إنتاجها.

يحقق الإطار المقترح بين كلا من نظام التكلفة على أساس المواصفات ونظرية القيود تحديد الموارد المستهلكة بشكل دقيق وبالتالي التكاليف المتوقعة لتنفيذ مواصفات المنتج عند مرحلة التصميم، كما يساعد في إعادة توظيف موارد المنشأة في الأنشطة الأساسية التي تحقق ربحية وتصنيف هذه الأنشطة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

- تعتبر TOC أداة مفيدة في المدى القصير الذي تعتبر التكاليف فيه ثابتة (على أساس ان كل التكاليف متغيرة على المدى الطويل) مما يعني ان تحسين الربحية يتم تحقيقه من خلال زيادة المخرجات، لهذا يقاس الأداء على ضوء الفاعلية على العكس من الكفاءة التي تمثل الركيزة في محاسبة التكاليف المعيارية التقليدية، القرارات على المدى القصير تتطلب من الإدارة أن تقيس بدقة الأثر الناتج عن بدائل التغيير في المدخلات، بينما نظام التكلفة على أساس المواصفات يستخدم مبدئياً كأسلوب لتحسين القرارات على المدى الطويل من خلال تحسين اختيار المنتجات والمزيج، تسهيلات الحجم، والموقع الذي فيه كل التكاليف تعتبر متغيرة.

- يساعد الإطار المقترح على تحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة من خلال تحديد التكلفة الفعلية على أساس المستهلك من الموارد لتحقيق المواصفات المطلوبة للعملاء في شكل كمي وهذه التكلفة تتدفق من مجتمعات التكلفة والمتمثلة في الأنشطة المحققة للمواصفات أو العمليات أو المنتجات والعملاء وقنوات التوزيع.

- يساعد الإطار المقترح في التعديل المستمر في خصائص ومواصفات المنتج بما يساعد المنشأة على الإحتفاظ بالعملاء وكذلك جذب عملاء جدد من خلال تحقيق مواصفاتهم. الفهم الجيد لهيكل التكلفة في المنشأة مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الصحيحة المتعلقة بالعملاء.

- أن الإطار المقترح يعظم من تحسين الربحية من خلال هذا التكامل المذكور في تحديد المزج الإنتاجي الأمثل. حيث يتم إدارة نقاط الاختناقات مفيد وهام، لأن الضعف في أحدهما يتم التغلب عليه بالقوة التي بالآخر.

- يوفر الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود القاعدة الأساسية للمعلومات من خلال المعلومات التي يوفرها كل منهما، فالمعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس المواصفات تساعد على تحديد تكلفة وربحية المنتجات وتعتمد عليها نظرية القيود لتحديد نقاط الاختناقات والعمل على الاستغلال الأمثل لها ومعالجتها من خلال مجموعة من

الادوات التي توفرها، ومن ثم تقديم معلومات عن آلية المعالجة ونتائجها والتي يستفيد منها نظام التكاليف على أساس المواصفات فيقوم بترجمتها إلى قيم مالية عادة لاحتساب ربحية المنتجات وهكذا.

- يساعد الإطار المقترح على إختيار أى المنتجات تنتج، وأيها تؤجل لوقت آخر أو قد تلغى من خط الإنتاج بالمنشأة أصلاً. فلا شك أنه غالباً ما تكون طاقة نشاط الإنتاج بالمنشأة وطاقة الأنشطة الداعمة لها هي طاقة ثابتة في الأجل القصير، ولذلك تحتاج المنشأة إلى إتخاذ قرار بتشكيلة المنتجات التي على المنشأة أن تنتجها في هذا الأجل القصير. وإتجاه هذا القرار نحو تعظيم ربحية المنشأة يتطلب أمرين، الأول يتمثل في تحديد الأنشطة التي بها قيود والتي تقود قرار المزج الإنتاجي في ضوء ما يسفر عنه العنصر الثاني الذي يتمثل في قياس ربحية المنتجات بشكل صحيح، كلما زادت دقة قياس التكلفة كلما كان قرار المزج يسير في الإتجاه الصحيح ومن هنا يكون لنظم التكاليف أثر مباشر في مدى صحة قرار المزج الإنتاجي.
- يؤدي تطبيق الإطار المقترح إلى خفض في التكاليف على مدى دورة حياة المنتج، حيث يساعد نظام التكلفة على أساس المواصفات المتسببة في التكلفة إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي أنشطة البنية التحتية والأنشطة الاختيارية والأنشطة التشغيلية.
- يركز الإطار المقترح على بحوث السوق في تحديد المواصفات الرئيسية للمنتج، بهدف إشباع حاجات العملاء بالبحث عن أقصى مستوى منفعة، من خلال مقارنة بدائل التحسين في المواصفة ومنافعها مع تكلفة تلك البدائل لذا يركز (ABCII) على إيجاد التوافق بين منفعة العميل وسعر تلك المنافع والعائد على الاستثمار، والتركيز بشكل أكبر ينصب على تعظيم العائد من خلال تخفيض التكلفة، وهذا يعكس فلسفة كل منهما في تحقيق العوائد.
- يسعى الإطار المقترح على تمكين المنشأة من قيادة التكلفة في السوق أي تقديم المنتج بأقل تكلفة بالنسبة للعميل، وكذلك تحقيق التمايز من خلال تقديم المنتج بجودة أعلى من ما يقدمه المنافسون، ويتم ذلك عن طريق تحديد مواصفات المنتج حيث تمثل المواصفات السبب الذي يدفع العميل إلى اختيار المنتج وتفضيله على المنتجات البديلة أو المنافسة.
- تقضي فلسفة نظام التكلفة على اساس المواصفات (ABCII) إن الموقع التنافسي لأي منشأة أعمال يتعلق بحجم المنافسين الحاليين والمرتبين. وإن هذا الموقع التنافسي لا يعتمد على المنافسة السعرية فحسب وإنما يعتمد على المزيج التسويقي، لذا يجب تحليل ظروف السوق لتحديد امكانيات المنافسين وقدرتهم على مقابلة احتياجات ورغبات العملاء. إذ أن الموقع التنافسي للمنشأة يتأثر برغبات وتوقعات العملاء، بمعنى لم يعد المقصود بالمنافسة الحصول على عميل فقط وإنما

أيضا القدرة على توقع حاجاتهم ورغباتهم ومواصفات تلك الحاجات نظراً لأن الحاجة إلى إشباعها هو المحرك الأساسي نحو اتخاذهم قرار شراء منتج ما، بينما تمثل مواصفات هذا المنتج المحرك الذي يدفعهم إلى اختياره دون غيره من المنتجات المماثلة.

- الاهتمام بالمنتجات التي تباع بأسعار منخفضة من خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف لتحديد المنتجات التي يجب استبعادها، والتركيز علي المنتجات المرحة مما يعمل علي تعظيم الربحية من العملاء.

- التميز في ثلاثة عناصر وهي: التميز التكاليفي من خلال تخفيض التكلفة مع الحفاظ علي مستوي الجودة المطلوب من العملاء، والتميز بالجودة من خلال التركيز علي خصائص ومواصفات المنتج في ضوء رغبات العملاء، والتميز بالتجديد من خلال التعديل المستمر في خصائص ومواصفات المنتج بما يساعد المنشأة علي الإحتفاظ بالعملاء وكذلك جذب عملاء جدد من خلال تحقيق مواصفاتهم

- الفهم الجيد لهيكل التكلفة في المنشأة مما يساعد الإدارة علي اتخاذ القرارات الصحيحة المتعلقة بالعملاء.

١٣ - الدراسة الميدانية

يتناول هذا الجزء وصفا لمنهج الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة وكذلك أدوات القياس المستخدمة وطرق إعدادها، كما يتضمن هذا المبحث تقييم أدوات القياس للتأكد من صلاحيتها ومدى اتساق عباراتها بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة وذلك على النحو التالي:

- متغيرات الدراسة
- تحديد مجتمع وعينة الدراسة
- وصف أداة الدراسة
- مقياس الدراسة
- الأساليب الإحصائية المستخدمة
- اختبار الصدق والثبات على أداة الدراسة.

١٣-١ متغيرات الدراسة

المتغير المستقل

- الاطار المقترح
- المتغير التابع
- تخفيض التكلفة
- تحسين الانجاز
- تعظيم ربحية المنشأة

١٣-٢ مجتمع وعينة الدراسة

١٣-٢-١ مجتمع الدراسة

ينقسم مجتمع الدراسة إلى الفئات التالية:

- الأكاديميون في الجامعات المصرية: وهم أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة في كليات التجارة بالجامعات المصرية.
- المديرون الماليون والمحاسبون في منشآت الأعمال.
- مديري الإدارات في منشآت الأعمال.
- المهندسين في منشآت الأعمال.

١٣-٢-٢ عينة الدراسة

كما تم اختيار مفردات عينة البحث من مجتمع الدراسة الموضح في الفقرة السابقة عن طريق العينة العشوائية. حيث تم اخذ عينة مكونة من (٧٥) مفردة وتم استرجاع عدد (٧٠) استمارة بنسبة استرجاع بلغت ٩٣% بيانها كالاتي:

جدول ١: يوضح الاستبيانات الموزعة والمعادة

النسبة	العدد	البيان
١٠٠%	٧٥	الاستبيانات الموزعة
٩٣,٣%	٧٠	الاستبيانات التي تم ارجاعها
٦,٧%	٥	الاستبيانات التي لم يتم ارجاعها
--	--	الاستبيانات غير صالحة للتحليل
٩٣,٣%	٧٠	الاستبيانات الصالحة للتحليل

١٣-٢-٣ وصف أداة الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة على وسيلة قائمة الأستقصاء كأداة رئيسية للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لموضوع الدراسة وتحقيقاً للغرض السابق لقائمة الأستقصاء قامت الباحثة بتصميم استمارة تهدف إلى قياس رأى أفراد العينة المبحوثة حول موضوع الدراسة. وتتكون الاستمارة من قسمين:

القسم الأول: ويشتمل على البيانات الخاصة بأفراد عينة الدراسة: وهي البيانات الشخصية المتعلقة بوصف عينة الدراسة وهي:

- العمر .
- الخلفية العلمية.
- التخصص العلمي.
- المؤهل المهني.
- الوظيفة.
- عدد سنوات الخبرة.

القسم الثاني: وشمل بيانات الدراسة الأساسية: وهي المحاور والتي من خلالها يتم التعرف على متغيرات الدراسة. ويشتمل هذا القسم على ثلاثة محاور .

١٣-٢-٤ مقياس الدراسة

كما تم قياس درجة الاستجابات المحتملة على الفقرات إلى تدرج خماسي حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likart Scale)، في توزيع أوزان اجابات أفراد العينة والذي يتوزع من اعلى وزن له والذي اعطيت له (٥) درجات والذي يمثل في حقل الاجابة (أوافق بشدة) إلى أدنى وزن له والذي اعطى له (١) درجة واحدة وتمثل في حقل الاجابة (لا أوافق بشدة) وبينهما ثلاثة اوزان. وقد كان الغرض من ذلك هو اتاحة المجال أمام أفراد العينة الاختيار الاجابة الدقيقة حسب تقدير أفراد العينة.

١٣-٢-٥ الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام أسلوب التكرارات والنسبة المئوية في التحليل وذلك في البيانات الشخصية والأساسية عن طريق برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) للحصول على النتائج، وكذلك تم استخدام الإحصاءات الوصفية وهي الوسط الحسابي لمعرفة اتجاهات عبارات كل محور وإثبات صحة المحور أو عدم صحته أو مدى توافق العبارات مع الفرض، بالإضافة إلي استخدام الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير المتغير المستقل علي المتغيرات التابع.

١٣-٢-٦ اختبار الثبات والصدق

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، ويعني الثبات أيضا أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها يكون الاختبار ثابتا تماما، كما يعرف الثبات أيضا بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداما في تقدير ثبات المقياس هي: معادلة ألفا- كرونباخ، أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين.

جدول ٢: يوضح الثبات والصدق

الصدق	الثبات	المحاور
٠,٩٣٤	٠,٨٧٣	تطبيق الإطار المقترح لتكامل نظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) يؤدي إلى تخفيض التكاليف
٠,٨٨٦	٠,٧٨٥	تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) يؤدي إلى تحسين الإنجاز بالمنشأة
٠,٩٠٨	٠,٨٢٥	تطبيق الإطار المقترح لتكامل نظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) يؤدي إلى تعظيم ربحية المنشأة

يتضح من الجدول أعلاه أن الثبات (معامل ألفا كرونباخ) لعبارات المحور الأول تبلغ ٠,٨٧٣ أي ٨٧%، ولعبارات المحور الثاني فقد بلغ ٠,٧٨٥ أي ٧٨%، بينما الثبات لعبارات المحور الثالث فقد بلغ ٠,٨٢٥ أي ٨٢%، وهذا يعني أن المقياس يعطي نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، والصدق لعبارات المحور الأول ٠,٩٣٤ أي ٩٣%، ولعبارات المحور الثاني ٠,٨٨٦ أي ٨٨%، والصدق لعبارات المحور الثالث ٠,٩٠٨ أي ٩٠%، وهذا يعني صلاحية الاستبيان للقياس.

١٣-٢-٧ اختبار التوزيع الطبيعي

تم استخدام اختبار كولمجوروف - سمرنوف Kolmogorov-Smirnov Test ((K-S)) لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (٣)

جدول ٣: يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

القيمة الاحتمالية (sig)	قيمة الاختبار	المحاور
٠,١٠٣	١,٢١٧	تطبيق الإطار المقترح لتكامل نظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) يؤدي إلى تخفيض التكاليف
٠,٠٦٥	١,٣٠٨	تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) يؤدي إلى تحسين الإنجاز بالمنشأة
٠,٤٠٠	٠,٨٩٥	تطبيق الإطار المقترح لتكامل نظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) يؤدي إلى تعظيم ربحية المنشأة
٠,٤١٨	٠,٨٨٢	جميع مجالات قائمة الأسنقصاء

يوضح جدول (٣) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي، حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.

١٣-٣ تحليل البيانات واختبار الفروض

١٣-٣-١ تحليل البيانات الشخصية

تتضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة.

- التخصص العلمي

جدول ٤: التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق التخصص العلمي

النسبة	التكرار	التخصص العلمي
٥٧,١٤%	٤٠	محاسبة
١٤,٢٨%	١٠	إدارة أعمال
٢٨,٥٧%	٢٠	هندسة
١٠٠%	٧٠	المجموع

- المؤهل العلمي

جدول ٥: التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
٤٢,٨٥%	٣٠	بكالوريوس
٢١,٤٢%	١٥	ماجستير
٣٥,٧١%	٢٥	دكتوراه
١٠٠%	٧٠	المجموع

- الوظيفة

جدول ٦: التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق الوظيفة

النسبة	التكرار	الوظيفة
٥٧,١٤%	٤٠	أكاديمي
٧,١٤%	٥	مدير مالي
١٤,٢٨%	١٠	محاسب
٧,١٤%	٥	مدير اداري
١٤,٢٨%	١٠	مهندس
١٠٠%	٧٠	المجموع

١٣-٣-٢ الاحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي، الانحراف المعياري) لعبارات المحاور
المحور الأول: قياس مدى مساهمة الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس
المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) في تخفيض التكاليف.

جدول ٧: يوضح العلاقة بين تطبيق الإطار المقترح للتكامل وبين تخفيض التكاليف

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العلاقة
٠,٦٤	٤,٤	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحليل أنشطة القيمة خلال دورة حياة المنتج والربط بين الأنشطة والمواصفات تساعد على تخفيض التكلفة
٠,٧٢	٤,١	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى التخلص من الأوقات الضائعة خلال دورة حياة المنتج في ظل كل مستوى من مستويات الانجاز مما يؤدي الى تخفيض التكلفة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
٠,٦٥	٤,١	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى الرقابة الفعالة علي عناصر التكلفة لمواصفات المنتج، إذ يتم تحديد معايير دقيقة لعناصر التكلفة المختلفة التي يتم إستخدامها في تنفيذ كل مواصفة بما يساعد علي تخفيض التكلفة
٠,٧٧	٤	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى وضع نقاط تفتيش في كل مرحلة إنتاجية للوصول إلى التكاليف التي لا تضيف قيمة مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة
٠,٦١	٤,٢	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى القياس العادل للتكاليف من خلال البدء بتوفير معلومات عن المواصفات التي يرغبها العميل مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة.
٠,٦٣	٤,٢	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحديد الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على تكلفة المنتجات مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة
٠,٦٠	٤,٢	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تفعيل إدارة التكلفة من خلال خفض التكلفة بتحليل الأنشطة وحذف الأنشطة الغير المضيقة للقيمة. مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة
٠,٨١	٤,١	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحقيق دقة في تخصيص التكاليف والتي ستؤدي إلى خفض التكلفة.

يتضح من الجدول رقم (٧) ما يلي:

- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (٤ . ٤) بانحراف معياري (٠,٦٤) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الأولى.
- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (٤,١) بانحراف معياري (٠,٧٢) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثانية.
- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (٤,١) بانحراف معياري (٠,٦٥) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة
- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (٤) بانحراف معياري (٠,٧٧) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الرابعة.
- ٥- بلغت قيمة المتوسط للأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (٤) بانحراف معياري (٠,٨١) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الخامسة.
- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (٤,٢) بانحراف معياري (٠,٦١) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السادسة.
- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (٤,٢) بانحراف معياري (٠,٦٠) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السابعة.

- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (٤,١) بانحراف معياري (٠,٨١) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة.

المحور الثاني: قياس مدى مساهمة الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) يؤدي إلى تحسين الإنجاز بالمنشأة.

جدول ٨: يوضح العلاقة بين تطبيق الإطار المقترح للتكامل وبين تحسين الإنجاز بالمنشأة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
٠,٧٢	٤,٢	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى كفاءة استغلال الموارد وتحسين العملية الإنتاجية مما يؤدي إلى تحسين الإنجاز
٠,٧٦	٤,٢	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحديد كمية الموارد وبالتالي حجم التكاليف المتوقعة لإنجاز الأنشطة في ضوء الرغبات المتوقعة للعملاء في مراحل تصميم المنتج.
٠,٦٦	٤,٢	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى قياس وتحديد مناطق الأختناق ومن ثم العمل على إدارتها بهدف تعظيم الإنجاز
٠,٦٨	٤,١	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى توفير قاعدة بيانات عن كافة المواصفات والخصائص المحتمل توافرها في المنتجات وتحديد الموارد اللازمة لإنجازها وتكلفة كل مستوى من مستويات إنجاز كل مواصفة أو خاصية
٠,٧٢	٤	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحسين الإنتاج، فهو يعتمد على إدارة القيود الإنتاجية واستغلالها بالشكل الأمثل بالإضافة إلى الاستغلال التام للموارد الإنتاجية.
٠,٧٦	٤	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحقيق انسيابية في جدولة الانتاج والرقابة على تدفق الموارد بتركيز الجهود على مناطق الاختناق
٠,٧٧	٤	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحسين كفاءة المنشأة التشغيلية من خلال تخفيض كميات الموارد غير المستغلة وذلك بزيادة مخرجات المنشأة أو تخفيض كميات الموارد المخطط استخدامها.
٠,٧٣	٤	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى التخلص تماما من المخزون باستثناء توفير بعض المخزون في المناطق التي تمثل نقاط اختناق في العملية الإنتاجية مما يؤدي إلى تخفيض الهدر والضياع في المخزون.
٠,٧٦	٤,٢	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى التخطيط الجيد للتكلفة من خلال تحديد مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج، ثم تحديد تكلفة جميع المواصفات كتكلفة إجمالية
٠,٧٥	٤	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى التركيز على مستويات إنجاز مواصفات المنتج التي تحقق أكبر منافع ممكنة للمنشأة مع الوفاء بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين في ذات الوقت من خلال تحديد التوليفة المثلى لمستويات الإنجاز.

يتضح من الجدول رقم (٨) ما يلي:

- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (٤,٢) بانحراف معياري (٠,٧٣) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الأولى.
- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (٤,٢) بانحراف معياري (٠,٧٦) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثانية.
- بلغت قيمة المتوسط للأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (٤,٢) بانحراف معياري (٠,٦٦) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة
- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (٤,١) بانحراف معياري (٠,٦٨) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الرابعة.
- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (٤) بانحراف معياري (٠,٧٢) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الخامسة
- بلغت قيمة المتوسط الأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (٤) بانحراف معياري (٠,٧٦) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السادسة.
- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (٤) بانحراف معياري (٠,٧٧) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة السابعة.
- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (٤) بانحراف معياري (٠,٧٢) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثامنة.
- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة (٤,٢) بانحراف معياري (٠,٧٦) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة التاسعة.
- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة العاشرة (٤) بانحراف معياري (٠,٧٥) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة العاشرة.

المحور الثالث: قياس مدى مساهمة الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) يؤدي إلى تعظيم ربحية المنشأة.

جدول ٩: يوضح العلاقة بين تطبيق الإطار المقترح للتكامل وبين تعظيم ربحية المنشأة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
٠,٧٢	٤,٣	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى الإستغلال الأمثل للموارد وتعظيم الإنتاجية من خلال معالجة القيود والمعوقات الإنتاجية وتعظيم الإستفادة القصوى منها مما يساعد على تحقيق أعلى مستوى من الربحية
٠,٧٦	٤,٢	تطبيق الإطار المقترح يساعد على تحليل ربحية الشركة وتطوير أدائها في الأجل القصير والطويل، حيث تعطي نظرية القيود إمكانية للسيطرة على مستويات المخزون وتقليلها ومراقبة المصاريف التشغيلية وتقليصها، مما يساعد الشركة على تحقيق ربحية من خلال إنتاج منتجات ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة.
٠,٦٦	٤,٢	يساهم تطبيق الإطار المقترح في تعظيم الإنتاجية من خلال العمل على تحديد المزيج الإنتاجي المناسب.
٠,٦٨	٤,١	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحقيق فلسفة التوجه بالسوق التي تركز على إنتاج ما يمكن بيعه وليس بيع ما يمكن إنتاجه من خلال تصنيع المنتجات التي تحقق القيمة للعميل
٠,٧٢	٤	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحقيق رضا العميل من خلال توفير المنتج بالمواصفات التي يحتاجها وبالسعر الذي يقبله. مما يؤدي إلى زيادة المبيعات وبالتالي زيادة الربحية
٠,٧١	٤,٢	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى التركيز على الطاقة الإنتاجية المتاحة لديها، وكيفية استغلال مواردها التي تتسم بالندرة؛ بوصفها تمثل محددات على أداء تلك المنظمات والتي بسببها قد لا تتمكن من مقابلة كل الطلب على منتجاتها في السوق
٠,٧٠	٤	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى توجيه وقت الإدارة بالطريقة التي تحقق أعلى عائد
٠,٧٥	٤,٢	تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح من خلال تعظيم الإستفادة من مناطق الإختناق بأقصى طاقة ممكنة وإزالة القيود الإنتاجية وتبسيط السيطرة عليها.

يتضح من الجدول رقم (٩) ما يلي:

- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (٤,٣) بانحراف معياري (٠,٧٢) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الأولى.

- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة العبارة الثانية (٤,٢) بانحراف معياري (٠,٧٦) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثانية.
- بلغت قيمة المتوسط للأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (٤,٢) بانحراف معياري (٠,٦٦) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثالثة
- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (٤,١) بانحراف معياري (٠,٦٨) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الرابعة.
- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (٤) بانحراف معياري (٠,٧٢) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الخامسة.
- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (٤,٢) بانحراف معياري (٠,٧١) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السادسة.
- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (٤) بانحراف معياري (٠,٧٠) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة السابعة.
- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (٤,٢) بانحراف معياري (٠,٧٥) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثامنة.

٣-٣-١٣ استخدام أسلوب الانحدار الخطى البسيط والمتعدد لاختبار الفروض لمعرفة دلالة الفروق في اجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرض، ومدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع.

الفرض الأول: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام الاطار المقترح لتكامل نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود وبين تخفيض التكلفة.

جدول ١٠: نموذج الانحدار الخطى البسيط للفرض الأول

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
١	٠,٦٧٧	٠,٤٥٨	٠,٤٥٠

يتضح من الجدول (١٠) أن قيمة معامل الارتباط بلغت ٠,٦٧٧. وهذا يعني وجود ارتباط طردي قوي بين المتغير التابع (تخفيض التكلفة) والمتغير المستقل (الاطار المقترح لتكامل) كما نجد أن قيمة معامل التحديد ٠,٤٥٨ وهذه يعني ٤٥% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تعظيم قيمة

المنشأة) يكون تأثير المتغير المستقل (الاطار المقترح لتكامل) بينما ٥٥% يعود إلى عوامل أخرى غير متضمنة في النموذج.

جدول ١١: تحليل التباين للفرض الأول

مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى المعنوية
الانحدار	٧,٦٣٩	١	٧,٦٣٩	٥٧,٤٤٥	٠,٠٠٠
الاحطاء	٩,٠٤٢	٦٨	٠,١٣٣		
المجموع	١٦,٦٨١	٦٩			

يتضح من الجدول رقم (١١) أن مستوي المعنوية ٠.٠٠٠ وهو أقل من (٥%) وهذا يقودنا إلى قبول الفرض البديل ومعنوية نموذج الانحدار، مما يعني توجد فروق معنوية بين المتغير المستقل (الاطار المقترح لتكامل) علي المتغير التابع (تخفيض التكلفة).

جدول ١٢: معاملات الأنحدار للفرض الأول

معاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوى المعنوية
BO	٠,٧٠١	١,٥٠٢	٠,١٣٨
B1	٠,٨٤٤	٧,٥٧٩	٠,٠٠٠

يتضح من الجدول (١١) أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (٠,٧٠١) وهي قيمة المتغير التابع (تخفيض التكلفة) المقدر عندما تكون قيم المتغير المستقل مساوية للصفر، ونجد أن ميل المتغير المستقل (الاطار المقترح لتكامل يساوي ٠,٨٤٤، وهذا يعني زيادة المتغير المستقل (نظام التكلفة على أساس المواصفات) تؤدي إلى زيادة المتغير التابع (تخفيض التكلفة) بمعدل ٠,٨٤٤، ونلاحظ أن مستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥، وعلية يقبل الفرض البديل أي أن هذه القيمة لها تأثير معنوي ويعني أن (الاطار المقترح للتكامل) له تأثير علي (تخفيض التكلفة).

مما سبق نستنتج صحة الفرض الأول التي ينص علي توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام الاطار المقترح لتكامل نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود وبين تخفيض التكلفة.

الفرض الثاني: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام الاطار المقترح لتكامل نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود وبين تحسين الإنجاز بالمنشأة.

جدول ١٣: نموذج الانحدار الخطى البسيط للفرض الأول

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
٢	٠,٥٨٨	٠,٣٤٦	٠,٣٦٦

يتضح من الجدول (١٣) أن قيمة معامل الارتباط بلغت ٠,٥٨٨ وهذا يعني وجود ارتباط طردي قوي بين المتغير التابع (تحسين الإنجاز) والمتغير المستقل (الاطار المقترح للتكامل) كما نجد أن قيمة معامل التحديد ٠,٣٤٦ وهذه يعني ٣٤% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تحسين الإنجاز) يكون تأثير المتغير المستقل (الاطار المقترح للتكامل) بينما ٦٦% يعود إلى عوامل أخرى غير متضمنة في النموذج.

جدول ١٤: تحليل التباين للفرض الثاني

مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى المعنوية
الانحدار	٥,٧٧٣	١	٥,٧٧٣	٥٥٣,٩٨٧	٠,٠٠٠
الاحطاء	١٠,٩٠٨	٦٨	٠,١٦٦		
المجموع	١٦,٦٨١	٦٩			

يتضح من الجدول رقم (١٤) أن مستوي المعنوية ٠,٠٠٠ وهو أقل من (٥%) وهذا يقودنا إلى قبول الفرض البديل ومعنوية نموذج الانحدار، مما يعني توجد فروق معنوية بين المتغير المستقل (الاطار المقترح للتكامل) علي المتغير التابع (تحسين الإنجاز).

جدول ١٥: معاملات الأنحدار للفرض الأول

معاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوى المعنوية
BO	١,٧٢٠	٤,١٠٢	٠,٠٠٠
B1	٠,٦٠١	٥,٩٩٩	٠,٠٠٠

يتضح من الجدول (١٥) أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (١,٧٢٠) وهي قيمة المتغير التابع (تحسين الإنجاز) المقدر عندما تكون قيم المتغير المستقل مساوية للصفر، ونجد أن ميل المتغير المستقل (الاطار المقترح للتكامل) يساوي ٠,٦٠١، وهذا يعني زيادة المتغير المستقل (الاطار المقترح للتكامل) تؤدي إلى زيادة المتغير التابع (تحسين الإنجاز) بمعدل ٠,٦٠١، ونلاحظ أن مستوي المعنوية

أقل من ٠,٠٥، وعلية يقبل الفرض البديل أي أن هذه القيمة لها تأثير معنوي ويعني أن (الاطار المقترح للتكامل) لها تأثير علي (تحسين الإنجاز)

مما سبق نستنتج صحة الفرض الثاني الذي ينص علي توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام الاطار المقترح لتكامل نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود وبين تحسين الإنجاز بالمنشأة.

الفرض الثالث: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام الاطار المقترح لتكامل نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود وبين تعظيم ربحية المنشأة.

جدول ١٦: نموذج الانحدار الخطى البسيط للفرض الثالث

معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	النموذج
٠,٥٦٧	٠,٣٢١	٠,٣١١	٢

يتضح من الجدول (١٥) أن قيمة معامل الارتباط بلغت ٠,٥٦٧ وهذا يعني وجود ارتباط طردي قوي بين المتغير التابع (تعظيم ربحية المنشأة) والمتغير المستقل (الاطار المقترح لتكامل) كما نجد أن قيمة معامل التحديد ٠,٣٢١ وهذه يعني ٣٢% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تعظيم ربحية المنشأة) يكون تأثير المتغير المستقل (الاطار المقترح للتكامل) بينما ٦٨% يعود إلى عوامل أخرى غير متضمنة في النموذج

جدول ١٧: تحليل التباين للفرض الثالث

مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى المعنوية
الانحدار	٥,٣٥٤	١	٥,٣٥٤	٣٢,١٣٩	٠,٠٠٠
الاحطاء	١١,٣٢٧	٦٨	٠,١٦٧		
المجموع	١٦,٦٨١	٦٩			

يتضح من الجدول رقم (١٧) أن مستوي المعنوية ٠,٠٠٠ وهو أقل من (٥%) وهذا يقودنا إلي قبول الفرض البديل ومعنوية نموذج الانحدار، مما يعني توجد فروق معنوية بين المتغير المستقل (الاطار المقترح للتكامل) علي المتغير التابع (تعظيم ربحية المنشأة).

جدول ١٨: معاملات الأنحدار للفرض الثالث

معاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوى المعنوية
BO	٢,٠٤٤	٥,٢٨٣	٠,٠٠٠
B1	٠,٥٢٥	٥,٦٦٩	٠,٠٠٠

يتضح من الجدول (١٨) أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (٢,٠٤٤) وهي قيمة المتغير التابع (تعظيم ربحية المنشأة) المقدر عندما تكون قيم المتغير المستقل مساوية للصفر، ونجد أن ميل المتغير المستقل (الاطار المقترح للتكامل) يساوي ٠,٥٢٥، وهذا يعني زيادة المتغير المستقل (الاطار المقترح للتكامل) تؤدي إلى زيادة المتغير التابع (تعظيم ربحية المنشأة) بمعدل ٠,٥٢٥، ونلاحظ أن مستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥، وعلية يقبل الفرض البديل أي أن هذه القيمة لها تأثير معنوي ويعني أن (الاطار المقترح للتكامل) لها تأثير علي (تعظيم ربحية المنشأة).

مما سبق نستنتج صحة الفرض الثالث الذي بنص علي " توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام الاطار المقترح لتكامل نظام التكاليف على أساس الموصفات ونظرية القيود وبين تعظيم ربحية المنشأة.

١٤ - النتائج والتوصيات ومقترحات لبحوث مستقبلية

١-١٤ النتائج

من خلال استعراض الإطار النظري للبحث يمكن استخلاص النتائج التالية:

- في ظل البيئة التنافسية التي تعمل من خلالها منشآت الأعمال لا يمكن الاعتماد علي نظم التكاليف التقليدية لأنها تعاني من مجموعة من المشاكل فيما يتعلق بإدارة الموارد ومن أهمها: عدم إعطاء الموارد القدر المناسب من الاهتمام، وعدم الاعتراف بالعلاقات التبادلية بين الموارد، بالإضافة إلي عدم الاعتراف بالطاقة غير المستغلة، وهو ما يؤدي إلي تشويه التكلفة من المنتجات أو الخدمات أو العملاء وبالتالي يؤدي ذلك الى تشويه تسعيرها و قياس ربحيتها مما يضعف قدرة منشآت الأعمال علي المنافسة.
- تحتاج إدارة المنشآت إلي تطبيق نظم تكاليفية توفر معلومات دقيقة عن عناصر تكاليف جذب وخدمة والاحتفاظ بالعملاء علي مستوي كل عميل.
- يعد نظام التكاليف على اساس الموصفات (ABC11) والذي ساعد على تلاقي العديد من الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية المتعارف عليها من خلال المساعدة في عملية التخطيط للتكلفة وذلك في

- ضوء المواصفات التي يتم تحديدها عن طريق تحليل السوق والمنافسين بأنها سياسة التوجه بالسوق والتركيز نحو إنتاج ما يمكن بيعه وليس بيع ما يمكن إنتاجه.
- يعمل نظام التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) على تحقيق الرقابة الفعالة على التكلفة من خلال مستوى التفصيل الكبير في المعلومات التي يوفرها هذا النظام، حيث يعتبر كل مستوى من مستويات الإنجاز لكل مواصفة من مواصفات المنتج منتجا مستقلا، وتتمثل تكلفته في مجموع تكاليف الأنشطة التي تتكون منها مواصفات المنتج عند هذا المستوى من مستويات الإنجاز.
- تهدف نظرية القيود (TOC) إلى زيادة المخرجات من الإنتاج بهدف تحسين أداء المنشأة وزيادة الربحية ويتم تحقيق هذا الهدف باستخدام مفاهيم محاسبية على اعتبار ان نظرية القيود هي منهج متطور عن طريقة قياس التكاليف وفق النظرية المباشرة ووفقا لهامش المساهمة حيث يتم تحديد مساهمة مخرجات الإنتاج لكل منتج على حدة وبالتالي على ضوء ذلك يتم ترشيد القرارات المتعلقة باختيار المزيج الإنتاجي الأمثل الذي يحقق زيادة الإيراح وتمثل وجهة النظر هذه وجهة النظر المحاسبية لنظرية القيود على اعتبار أنها أداة تساند ترشيد القرارات في الأجل القصير.
- تمتلك نظرية القيود الأدوات المناسبة التي تجعل لها دورا مؤثرا في مجال تحسين الإنجاز، وذلك لأن هذه النظرية تقوم على أساس التركيز على إدارة القيود، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة وتعظيم الإنتاج. كما أنها تركز على تحسين الأداء في النقاط التي يوجد فيها اختناقات، مما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات فعالة بهذا الشأن، ومن ثم تدعيم عملية التحسين المستمر والاستغلال الأمثل للطاقة.
- تنوع القيود الموجودة داخل الشركة الى قيود داخلية تتضمن الأختناقات في النظام الانتاجي والتي يمكن السيطرة عليها من قبل الشركة عينة البحث وقيود خارجية متمثلة بالموارد الخارجية وتلجأ الادارة في هذه الحالة الى أساليب أخرى لحل تلك القيود.
- تقوم نظرية القيود على أساس التركيز على إدارة ورقابة القيود في الاجل القصير بدلا من التركيز على عامل تخفيض التكاليف وهي بذلك تغفل أحد عوامل النجاح الحاسمة والمتمثل بعامل التكلفة وتركز بشكل مباشر على هدف رئيسي وهو تعظيم مخرجات المورد المقيد.
- خلص البحث بأن الإطار المقترح للتكامل يقوم على أساس الاستفادة من مزايا كل من نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود لمعالجة أوجه القصور في النظام الاخر، حيث تتضح صور التكامل بين نظام التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) في عملهما المشترك على تخفيض النكلفة وتحسين الأنجاز على مدى دورة حياة المنتج من حيث:

- يساعد نظام التكلفة على أساس المواصفات على قياس التكلفة الفعلية لكل مستوى من مستويات الانجاز ممثلة في تكلفة الموارد المستنفذة فعلا في الأنشطة الضرورية الأنشطة التي تضيف قيمة مع استبعاد الموارد المستنفذة في الأنشطة غير ضرورية التي لا تضيف قيمة.
- إن تطبيق الإطار المقترح يساهم في تحقيق هدف تخفيض التكلفة، وذلك من خلال قدرته على تحقيق منافع ووفرات متعددة في تكاليف وأجال العمليات الإنتاجية، وتقليص شكاوى العملاء، مما يساهم في رفع مستوى جودة المنتجات وتعزيز الموقع التنافسي للمنظمات.
- تتضح صور التكامل بين نظام التكلفة على أساس المواصفات و نظرية القيود في عملها المشترك على تحسين الجودة وتخفيض التكاليف على مدى دورة حياة المنتج.
- يساعد التكامل بين نظام التكلفة على أساس المواصفات ونظرية القيود في المحافظة على العملاء القدامى وجلب العملاء الجدد من خلال قدرتهما على توفير منتج بجودة عالية وسعر منخفض.

ومن حيث الدراسة الميدانية:

- توصلت الدراسة الميدانية إلى أن الإطار المقترح لتكامل نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود يؤدي إلى تخفيض تكاليف المنشأة.
- توصلت الدراسة الميدانية إلي أن الاطار المقترح لتكامل نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود يؤدي إلى تحسين الأنجاز في المنشأة.
- توصلت الدراسة الميدانية إلي أن الإطار المقترح لتكامل نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظرية القيود يؤدي إلى تعظيم ربحية المنشأة.

١٤-٢ التوصيات

- في ضوء النتائج التي توصل اليها البحث نعرض أهم التوصيات:
- ضرورة تنمية الوعي لدى هيكل العمالة بكافة المستويات بالمنشأة، بضرورة وأهمية إنتاج المنتجات التي يمكن بيعها وتحقق رغبات واحتياجات العملاء مع أهمية خفض التكاليف.
- ضرورة تحول منشآت الأعمال من استخدام النظم التقليدية في قياس التكلفة والحصول علي المعلومات الملائمة إلي النظم الحديثة التي تعتمد علي مواصفات ورغبات العملاء .
- ضرورة تطبيق منشآت الأعمال لنظم التكاليف الحديثة لما لها من دور مهم في تخفيض التكاليف وتحسين قدرة المنشأة التنافسية من خلال تقديم منتجات تلبي رغبات العملاء وبأسعار تنافسية.
- ضرورة تبني المنشأة لنظام التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) لأنه يحقق فلسفة التوجه للسوق والإنتاج في الوقت المحدد.

- ضرورة تبني المنشأة لنظرية القيود (TOC) لما لها من دور مهم في زيادة وتعظيم الإنتاج. كما أنها تركز على تحسين الأداء في النقاط التي يوجد فيها اختناقات، مما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات فعالة بهذا الشأن، ومن ثم تدعيم عملية التحسين المستمر والأستغلال الأمثل للطاقة.
- ضرور تطبيق الاطار المقترح وذلك لتوفير آلية متكاملة محاسبيا واداريا لتخفيض التكلفة وتحديد المعوقات التي تحد من أداء العمل ومعالجة أسباب ذلك وبالتالي تطوير ربحية المنشأة ولكونه منهجاً لتحسين الاداء وزيادة الانتاجية وبالتالي زيادة الحصة السوقية.
- ينبغي على قيادات المنشآت أن تستوعب وتنتشر ثقافة ومفاهيم هذه الدراسة لما لها من اثر واضح على تحقيق بتعظيم ربحية المنشأة.
- عقد دورات تدريبية للعاملين في منشآت الأعمال، وذلك من أجل توفير كوادر وخبرات فنية مؤهلة وقادرة على تطبيق نظم التكاليف الحديثة.

١٤-٣ أبحاث ودراسات مستقبلية مقترحة

- أثر التكامل بين نظام قياس التكاليف علي أساس المواصفات ونظام محاسبة استهلاك الموارد على تحسين ربحية منشآت الأعمال.
- أثر التكامل بين نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت ونظرية القيود على تخفيض التكاليف وتعظيم الأنتاج في الشركات غير الهادفة للربح.
- انعكاسات التكامل بين نظام تكاليف مسار تدفق القيمة ونظرية القيود على تعظيم ربحية منشآت الأعمال.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- السيد، على مجاهد أحمد (٢٠١٩)، "إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) لتدعيم إدارة ربحية العملاء مع دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، ٢٠١٩، ص ص ٤٣٨ - ٤٨٤.
- الخلف، نضال محمد رضا، (٢٠١٩)، "دور مدخل التكلفة على اساس المواصفات في تخفيض تكاليف الجودة"، مجلة كلية الرافدين ، الجامعة للعلوم، العدد ٤٤، ص ص ٩٤ - ١٠٨.
- الواجد، على فاخر كاظم (٢٠١٧) "تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت: دراسة ميدانية في القطاع الصناعي العراقي"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالاسماعيلية - جامعة قناة السويس، ملحق العدد الأول، المجلد الثامن، ص ص ٨١٠-٨٣٩.

سرور، منال جبار، علي، ميعاد حميد، سلمان، مهند عبد الرحمن (٢٠١٨)، دور تقنية التكلفة على أساس المواصفات في تحقيق الميزة التنافسية لمواجهة اثار العولمة "التطبيق في شركة الصباغ الحديثة، مجلة المثى للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثى، ص ١ - ١٧ .

سعد، سلمى منصور، (٢٠١٨)، استعمال تقنية التكلفة على أساس المواصفات كأداة لدعم الميزة السعرية، دراسة تطبيقية على الشركة العامة للصناعات الكهربائية، المؤتمر العلمي التخصصي الرابع للكلية التقنية الإدارية، بغداد، ص ٦٩٨ - ٧١٩ .

عبيد، سهام علي، (٢٠١٩)، تقنية التكلفة على أساس المواصفات ABCII وإثرها في تنفيذ عقود المقاولات دراسة تطبيقية في شركة المنصور العامة للمقاولات النشائية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، ص ١ - ١٨

علي، رؤى، (٢٠١٨)، تحسين أداء العمليات وفق نظرية القيود - دراسة ميدانية في الشركة العامة للصناعات القطنية، وقائع المؤتمر العلمي التخصصي الرابع، الكلية التقنية الإدارية، بغداد، ص ١٨٤ - ٢٠٤ .

نصيف ، جاسم محمد (٢٠١٥)، تكامل نظرية القيود والتحسين المستمر كإيزن وانعكاسه على تخفيض التكلفة وتعظيم الأنجاز، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والأدارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد ١٩، ص ٥٢ - ٨١ .

ثانيا: المراجع بالغة الأجنبية

Abdulrahman, Atef Abdel-Majid (2020). "Introduction to the Analysis of Attributes for Developing Cost Management Systems and Enhancing the Competitiveness of Egyptian Business Organizations, Scientific". Journal of the Faculty of Commerce, Assiut University, Egypt, No. 34, pp.105-151.

Alshami, Mustafa Nabil Ali (2017). "Attribute based Costing Approach to Improve Production Quality and Reduce Cost in the Application of the GATT Agreement, Egyptian Journal of Commercial Studies", 23, (2), pp.220-234.

Aryanezhad. M.B, et all, (2017), "Threshold-based method for elevating the system's constraint under theory of constraints "International Journal of Production Research, Vol 48, No 17, pp1-20.

- Choe. Kwangseek, Herman, Susan, (2019), " Using Theory of constraints tools to manage Organizational Change: A Case Study of Euripa Labs", International Journal of Management, Vol 8, No. 6.pp.30-52.
- Debruine. Marinus, Sopariwala. Parvez, 2015, "Capacity Costs with TimeBased and Use-Based Asset Value Attrition", American Accounting Association, Vol 25, No 2.pp.65-86.
- Fan,Y.Troska,,E. (2020) “Customer focus, service process fit and customer relationship management profitability: the effect of knowledge sharing”, The Service Industries Journal,Vol(30), issue (2), PP. 203-223.
- Fisher, Joseph& Krumwiede, Kip, (2020) " Product Costing Systems: Finding The Right Approach", The Journal Of Corporate Accounting & Finance, Vol. (23), No. (3), PP.13-21.
- Foster, G.; Gupta, M., Sioblom, l., (2017),”Customer Profitability Analysis Challenges and New Direction”, Journal of Cost Management, Baston, VOL, 10, ISS.1, PP.5-27.
- Fota. Adriana, (2018),"Applying Theory of Constraints in the Production Management" Fascicle of Management and Technological Engineering,Vol 7, No17.pp.25-41.
- Gupta. Mahesh, Joseph Kline, (2018), " Managing a community mental health agency: A Theory of Constraints based framework" Total Quality Management, Vol 19, No 3.pp.156-172.
- Hilma, Yusof, Shari Mohd.(2017) "Total Quality Management and Theory of Constraints Implementation in Malaysian Automotive Suppliers :A Survey Result", Total Quality Management, Vol.17, No.8, pp.99-112.
- Johnson, D. S., Clark, B. H., & Bar, G., (2020), “Customer relationship management processes: How faithful are business-tobusiness fi rms to customer profi tability?”, Industrial Marketing Management, (41), pp.194-208.

- Kee. Robert, (2018), "Integrating Activity-Based Costing With the Theory of Constraints to Enhance Production-Related Decision-Making", American Accounting Association, Vol 9, No 4.pp.110-132.
- Kohli.S. Amarpeet, (2016)," Improving Operations Strategy: Application of TOC Principles in A Small Business" Journal of Business Economics Research, Vol 8, NO 4,pp.82-83.
- Mahapatra. S, Amit Sahu, (2020) " Application of Theory of Constraints on Scheduling of Drum-Buffer-Rope System " Unpublished PHD Dissertation, National Institute of Technology, India,pp.12-31.
- Massi, D., (2016), "The integration of activity-based costing and the theory of constraints", Journal of Cost Management. Vol 40, No 15.pp.44-60.
- Nowlis, S., Simonson, I.,(2018), Attributes Task Compatibility as a Determination of Customer Performance Reversal, Journal of Marketing research.pp.154-183.
- Olson, C.,(2019) "The Theory of Constraints: Application to Service Firm", Production and Inventory Management Journal, Second Quarter.pp.42-83.
- Perkins D., Stewart J., (2018)," Using Excel, TOC, and ABC to Solve Product Mix Decisions with More Than One Constraint", Management Accounting Quarterly, Vol 3, No 3.pp.112-130.
- Pirretti, Matthew J., Traylor, Patrick N. & Waters, Brent I. (2020), "Secure Attribute Based Systems", <http://www.patrickmdaniel.org>.
- Robbins A., Walter, (2020) " Process Improvement In the Public Sector : A Case for Theory of constraints", Journal of Government Financial Management,Vol 60, NO 2.pp.15-36.
- Salafations, C., (2017) 'Integrating the Theory of Constraints and Activity Based Costing", Journal of Cost Management, Vol 9, No 3.pp.21-45.

- Sadat. Somayeh, (2019) "Theory of Constraints for Publicly Funded Health Systems" Unpublished PHD Dissertation, University of Toronto.pp.49-67.
- Salafations.C, (2017) ' Integrating the Theory of Constraints and Activity Based Costing", Journal of Cost Management, Vol 9, No 3, P67-84.
- Shoemaker, Thomas. Reid, Richard, (2018), " Applying the TOC Thinking Process: A case study in the government sector " Human Systems Management, Vol 24, No 37.pp.92-110.
- Souza.Fernando Bernardi, (2019) " Theory of constraints contributions to outbound logistics," Management Research Review, Vol 33, No 7. PP.62-77.
- Taylor, Lloyd. Thomas , Erin , (2018) , " Applying Goldratt 's Thinking Process And The Theory of Constraints to The Invoicing System of an oil and GAS engineering consulting firm ", Performance Improvement, Vol 47, No 9.pp.23-46.
- Tollington, Tony.,(2017) “ABC V TOC Same Cloth as Absorption V Marginal Different Style and Cut ?”, Management Accounting, Apr, pp: 44-45.
- Walker, M. (2015) "Attributes or Activities: Looking to ABC", Australian Accountant CPA, October, pp.1-28.

ملحق البحث

استمارة الاستقصاء

الأستاذ المحترم /

تحية طيبة وبعد

إنطلاقاً من ثقتنا الكبيرة التي تمتلكونها ورغبتنا الجادة بإسهاكم الفاعل في البحث التي تقوم الباحثة بإعداده بعنوان:

إطار مقترح للتكامل بين نظام التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC)
لتعظيم ربحية منشآت الأعمال - دراسة ميدانية

تملؤنا الثقة بدقة إجاباتكم على فقرات قائمة الاستقصاء، وذلك لبيان مدى اتفاقكم مع كل فقرة فيها والتي تتناسب مع وجهات نظركم، علماً أن آراءكم ستكون محل ثقة وسيتم التعامل معها بسرية وكرامان.

شاكرين تعاونكم معنا

ولسيادتكم جزيل الشكر ووافر الاحترام

الباحثة

دكتورة/ منال حامد فراج

أستاذ المحاسبة المساعد

المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات

أكاديمية الشروق

قياس متغيرات الدراسة

المحور الأول: قياس مدى مساهمة الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) في تخفيض التكاليف

العبرة	وافق تماما	وافق	محايد	لا وافق	لا وافق تماما
تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحليل أنشطة القيمة خلال دورة حياة المنتج والربط بين الأنشطة والمواصفات تساعد على تخفيض التكلفة					
تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى التخلص من الأوقات الضائعة خلال دورة حياة المنتج في ظل كل مستوى من مستويات الانجاز مما يؤدي الى تخفيض التكلفة					
تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى الرقابة الفعالة علي عناصر التكلفة لمواصفات المنتج، إذ يتم تحديد معايير دقيقة لعناصر التكلفة المختلفة التي يتم إستخدامها في تنفيذ كل مواصفة بما يساعد علي تخفيض التكلفة					
تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى وضع نقاط تفتيش في كل مرحلة إنتاجية للوصول إلى التكاليف التي لا تضيف قيمة مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة					
تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى القياس العادل للتكاليف من خلال البدء بتوفير معلومات عن المواصفات التي يرغبها العميل مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة.					
تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحديد الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على تكلفة المنتجات مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة					
تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تفعيل إدارة التكلفة من خلال خفض التكلفة بتحليل الأنشطة وحذف الأنشطة الغير المضيفة للقيمة. مما يؤدي الى تخفيض التكلفة					
تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحقيق دقة في تخصيص التكاليف والتي ستؤدي الى خفض التكلفة.					

المحور الثاني: قياس مدى مساهمة الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) يؤدي إلى تحسين الإنجاز بالمنشأة

لا وافق تماما	لا وافق	محايد	وافق	وافق تماما	العبارة
					تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى كفاءة استغلال الموارد وتحسين العملية الإنتاجية مما يؤدي إلى تحسين الإنجاز.
					تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحديد كمية الموارد وبالتالي حجم التكاليف المتوقعة لإنجاز الأنشطة في ضوء الرغبات المتوقعة للعملاء في مراحل تصميم المنتج.
					تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى قياس وتحديد مناطق الاختناق ومن ثم العمل على إدارتها بهدف تعظيم الانجاز
					تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى توفير قاعدة بيانات عن كافة المواصفات والخصائص المحتمل توافرها في المنتجات وتحديد الموارد اللازمة لإنجازها وتكلفة كل مستوى من مستويات إنجاز كل مواصفة أو خاصية.
					تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحسين الإنتاج، فهو يعتمد على إدارة القيود الإنتاجية واستغلالها بالشكل الأمثل بالإضافة إلى الاستغلال التام للموارد الإنتاجية.
					تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحقيق انسيابية في جدولة الإنتاج والرقابة على تدفق الموارد بتركيز الجهود على مناطق الاختناق.
					تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحسين كفاءة المنشأة التشغيلية من خلال تخفيض كميات الموارد غير المستغلة وذلك بزيادة مخرجات المنشأة أو تخفيض كميات الموارد المخطط استخدامها.
					تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى التخلص تماما من المخزون باستثناء توفير بعض المخزون في المناطق التي تمثل نقاط اختناق في العملية الإنتاجية مما يؤدي إلى تخفيض الهدر والضياع في المخزون.
					تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى التخطيط الجيد للتكلفة من خلال تحديد مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج، ثم تحديد تكلفة جميع المواصفات كتكلفة إجمالية
					تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى التركيز على مستويات إنجاز مواصفات المنتج التي تحقق أكبر منافع ممكنة للمنشأة مع الوفاء بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين في ذات الوقت من خلال تحديد التوليفة المثلى لمستويات الإنجاز.

المحور الثالث: قياس مدى مساهمة الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) ونظرية القيود (TOC) يؤدي إلى تعظيم ربحية المنشأة

لاوافق تماما	لا وافق	محايد	وافق	وافق تماما	العبارة
					تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى الإستغلال الأمثل للموارد وتعظيم الإنتاجية من خلال معالجة القيود والمعوقات الإنتاجية وتعظيم الإستفادة القصوى منها مما يساعد على تحقيق أعلى مستوى من الربحية
					تطبيق الإطار المقترح يساعد على تحليل ربحية الشركة وتطوير أدائها في الأجل القصير والطويل، حيث تعطي نظرية القيود إمكانية للسيطرة على مستويات المخزون وتقليلها ومراقبة المصاريف التشغيلية وتقليصها، مما يساعد الشركة على تحقيق ربحية من خلال إنتاج منتجات ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة.
					يساهم تطبيق الإطار المقترح في تعظيم الإنتاجية من خلال العمل على تحديد المزيج الإنتاجي المناسب.
					تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحقيق فلسفة التوجه بالسوق التي تركز على إنتاج ما يمكن بيعه وليس بيع ما يمكن إنتاجه من خلال تصنيع المنتجات التي تحقق القيمة للعميل
					تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحقيق رضا العميل من خلال توفير المنتج بالمواصفات التي يحتاجها وبالسعر الذي يقبله. مما يؤدي إلى زيادة المبيعات وبالتالي زيادة الربحية
					تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى التركيز على الطاقة الإنتاجية المتاحة لديها، وكيفية استغلال مواردها التي تتسم بالندرة؛ بوصفها تمثل محددات على أداء تلك المنظمات والتي بسببها قد لا تتمكن من مقابلة كل الطلب على منتجاتها في السوق
					تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى توجيه وقت الإدارة بالطريقة التي تحقق أعلى عائد.
					تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح من خلال تعظيم الإستفادة من مناطق الإختناق بأقصى طاقة ممكنة وإزالة القيود الإنتاجية وتبسيط السيطرة عليها.