



التكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف المبني على الأنشطة بهدف تحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط

إعداد

د. أسامة محمد التابعي الدنون

الجامعة العمالية

osamadanon2010@gmail.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الثاني - العدد الأول – الجزء الثاني - يناير ٢٠٢١

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

الدانون، أسامة (٢٠٢١). التكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف المبني على الأنشطة بهدف تحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٢(١) ج٢، ٣٥١-٣٨١.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

### ملخص:

هدفت الدراسة الى تبيان تأثير نظرية القيود على نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحسين الأداء بتخفيض التكلفة بالمؤسسات الصناعية وذلك من خلال، دراسة وتحليل فلسفة نظرية القيود من منظور تخفيض التكلفة، تقييم مدى منفعة نظرية القيود في حل مشاكل نظام التكاليف المبني على الأنشطة، واتبعت الدراسة منهج المنهج الوصفي التحليلي، الذي يتجه إلى تحليل الظاهرة واكتشاف العلاقات بين متغيراتها، وتفسير تلك العلاقات، وصولاً إلى نتائج يمكن تعميمها في محاولة لتحسين واقع تلك الظاهرة، وقد قامت الدراسة بالاختبار التطبيقي للعلاقة من خلال الاستقصاء عما يتضمنه هذا البحث، من خلال الدراسة الأساسية (الميدانية) لمجتمع البحث وعينته، والتوصل إلى العلاقات بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة ونوعية العلاقة بين تلك المتغيرات.

توصلت الدراسة الى أن نظرية القيود تقدم طرق مناسبة لحل المشاكل التي تواجه النظام الإنتاجي وكذلك الاختناقات وبالتالي تحسين الأداء للمؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط مما يؤدي إلى التكامل والدمج بين نظرية القيود وفلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة والمساهمة في تحقيق التحسين المستمر للأداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

**الكلمات المفتاحية:** نظرية القيود – التكاليف المبني على الأنشطة – تحسين الأداء.

### أولاً: المقدمة

يعد النشاط الاقتصادي بمحافظة دمياط من أفضل الأنماط الاقتصادية في عملية التنمية، إذ إنه يحقق نمواً اقتصادياً سريعاً وذلك نظراً لأنه يقوم على عدة ركائز هامة كتتنوع الأنشطة الاقتصادية بالمحافظة ما بين الصناعي والحرفي، ويعتمد النشاط الاقتصادي بدمياط بشكل أساسي على العنصر البشري باعتباره أهم الموارد التي تمتلكها المحافظة ولتميز السكان بالنشاط وحب العمل وإتقان، ويقوم هذا النشاط على وحدات إنتاجية صغيرة يملكها ويديرها القطاع الخاص الذي أصبح أكثر من أي وقت مضى له دور أساسي في التنمية بعد ما شهدته مصر من تحولات وإصلاحات اقتصادية في الحقبة الأخيرة وبهذا أصبح النظام يسمح بتحقيق الجودة وزيادة الإنتاج وكذلك تلعب الوحدات الإنتاجية الكبيرة دورها الهام في دعم النشاط الاقتصادي حيث يظهر ذلك في توافرها بالمنطقة الصناعية بمدينة دمياط ودمياط الجديدة.

وتمثل المنطقة الصناعية بمدينة دمياط وعلى رأسها مدينة دمياط للأثاث أحد أهم المشروعات القومية التي تحظى باهتمام القيادة السياسية بهدف دعم هذه الصناعة التي تعد الحرفة الأولى لأبناء محافظة دمياط ونشأت هذه المدينة بهدف تطوير هذه الصناعة الحيوية ومواكبة المنافسة

العالمية، توفر المدينة ١٠٠ ألف فرصة عمل مؤقتة و ٣٠ ألف فرصة عمل دائمة، وتم تشييد مدينة صناعية متكاملة لتخدم السوق المحلية، والوصول إلى السوق العالمية وزيادة الصادرات كما يستهدف المشروع إلى تطوير عمليات التسويق والترويج وتقديم خدمات تسويقية لمنتجات ورش الأثاث (الصغيرة والمتوسطة على الصعيد المحلي والدولي) من خلال التوسع في إنتاج الأثاث النمطي لزوم (الفنادق والقرى السياحية - القاعات - المدارس الخ). وإنشاء معارض دائمة لمنتجات الأثاث لخدمة السوق المحلية وفتح آفاق واسعة أمام صادرات الأثاث في الخارج، علاوة على تنويع الهيكل الاقتصادي للمحافظة بما يسهم في النهوض بمستويات المعيشة والحد من انخفاض مستوى الدخل، وكذلك تكوين كيان اقتصادي جديد من خلال إقبال صغار المستثمرين التي تتناسب رؤوس أموالهم مع المساحات المتاحة وطبيعة الأنشطة أيضا؛ تقليل تكلفة الإنتاج من خلال الاستخدام المشترك للخدمات ووجود مركز لموردي الخامات والآلات، مما يقلل من سعر الخامات والصيانة والتشغيل. وتوفير شبكة من البنية الأساسية المتميزة واللازمة لتطوير صناعة الأثاث وتعزيز الأمن والسلامة للعاملين ورواد المدينة بالإضافة إلى خلق فرص العمل المباشرة والغير مباشرة للشباب.

#### ثانياً: مشكلة الدراسة:

تطورت الصناعة في السنوات الأخيرة في الكثير من دول العالم مما فتح آفاق جديدة لدراسة التكاليف حيث سمحت محاسبة التكاليف وفقاً لمتطلبات العملاء الداخليين، وإيجاد طرق جديدة لإدارة العلاقة مع بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، وما زالت أغلب المنشآت الصناعية تسعى إلى تحقيق الطرق الحديثة في تحديد تأثير نظرية القيود على نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحسين الأداء.

ففي حين تسعى أغلب المنشآت الصناعية في البحث عن الأساليب الحديثة في تحسين أدائها بغرض تحقيق أفضل تعامل وخاصة وقت الزروة أو ما يطلق عليه إختناقات خطوط الإنتاج، وتتبع إطار للتكامل بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة، لذا تتمثل تساؤلات الدراسة فيما يلي:

**الأول-** ما هو أثر استخدام نظرية القيود على الأداء بالمؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط

**الثاني -** ما هو أثر استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء بالمؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

**الثالث -** ما هو أثر التكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء بالمؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

### و على ذلك يمكن تحديد المشكلة في:

انخفاض الأداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط المتمثل في الزيادة النسبية للتكاليف نتيجة انخفاض درجة الاهتمام بتطبيق الدمج بين نظرية القيود بمتغيراتها المختلفة ونظام التكاليف المعتمد على الأنشطة.

### ثالثاً: الدراسات السابقة:

يتم تناول الدراسات المتعلقة لنظرية القيود ونظام التكاليف المبني على الأنشطة وتحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية، وكيفية تطويعها في تفعيل وتطوير الإرتقاء بجودة نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء، وتوسيع نطاقه في المؤسسات الصناعية لمواجهة المستجدات في البيئة المعاصرة، وخاصة بيئة التصنيع الحديثة، مرتبة ترتيباً زمنياً كما يلي:

- الدراسات المرتبطة بأهمية نظرية القيود كأحد وسائل التكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف المبني على الأنشطة بهدف تحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية في البيئة المعاصرة.

### أ: الدراسات باللغة العربية:

#### -دراسة: (زغلول، 2008):

تناولت منظور إنتقادي لنظرية القيود وتداعياتها المكتسبة في فكر المحاسبة الإدارية، وأشارت إلى أنها فلسفة إدارية نمت وتطورت، وتحمل في طياتها مجموعة من الأدوات الإدارية المتكاملة التي تتفاعل لتكون النظام الأمثل لتقنية الإنتاج ومعالجة مناطق الاختناق والقيود في العمليات الإنتاجية، وتطورت بتطور الفكر والمحاسبى.

وتوصلت إلى أن هناك درجة عالية من الغموض، تكتنف بعض المفاهيم الخاصة بنظرية القيود، وأن الفلسفة التي قامت عليها هي زيادة فائض العمليات الداخلية عن طريق توفير كفاية المدخلات وتعظيم مخرجات النظام الإنتاجى في المناطق التي تعاني من الإختناقات والقيود.

#### - دراسة: (اليامور، ٢٠١٠):

تناولت إستخدام البرمجة الخطية في تحديد المزيج الأمثل للعملية الإنتاجية، الذي يؤدي إلى تدنية التكاليف وتعظيم الأرباح في ظل نظرية القيود، وأشارت أن البرمجة تمثل أحد أدواتها لمساعدة الإدارة في رفع كفاءة وفعالية الأداء الإدارى والتشغلى في منظمات الأعمال في البيئة المعاصرة وتوصلت إلى ضرورة الإستفادة من البرمجة الخطية كأداة إستراتيجية تتميز بتطبيق تقنيات رياضية، وبرمجة آلية، تساعد إدارة المنظمات على تحسين بيئة الرقابة وسرعة الإنجاز وجوده الأداء، من خلال القضاء على الإختناقات والقيود، التي تعوق زيادة الانتاج وتعظيم الإنتاجية.

- دراسة: (عبد العزيز، ٢٠١١):

تناولت البعد الاستراتيجي لنظرية القيود وأثره في ترشيد القرارات الإدارية والتشغيلية، وأشارت إلى كيفية تفعيله للإستفادة منه في تفعيل وتطوير وسائل المحاسبة الإدارية، لرفع كفاءة وفعالية الأداء وتحقيق الجودة الشاملة، وزيادة الربحية وتعظيم الإنتاجية في بيئة التصنيع الحديثة.

وتوصلت إلى أنه يجب الاستفادة من المفاهيم المتطورة لنظرية القيود، وما يرتبط بها من أدوات مساعدة في معالجة المعوقات والاختناقات القيود الإنتاجية والإدارية، وتطويرها للإرتقاء بكفاءة وفعالية الأداء الإداري والتشغيلي، وزيادة الإنتاج وتعظيم الإنجاز، وترشيد القرارات الإدارية.

ب: الدراسات باللغة الأجنبية:

- دراسة: (Watson, 2008) :

تناولت تقويم الفلسفات الإدارية المرتبطة بنظرية القيود، وأشارت إلى قيامها بدور كبير في معالجة مناطق الإختناقات والقيود التي تعوق العملية الإنتاجية والتشغيلية، من خلال التركيز على كيفية إدارتها والحد منها وتدنيها، وتحقيق كفاءة وفعالية الأداء الإداري والتشغيلي في المؤسسة.

وتوصلت إلى أنه يمكن استخدام نظرية القيود وبحوث العمليات ونماذج البرمجة الآلية في حل مشكلات الإدارة والإنتاج، وإعداد التحالفات الممكنة بينهما لتوسيع الرؤية الشاملة، وجدولة نظم الإنتاج، في ظل موارد تتسم بالندرة، تمثل قيود على المنظمة في تعظيم الربحية وتحقيق أهدافها.

- دراسة: (Lee,2008):

تناولت العلاقة بين نظام معلومات المحاسبة الإدارية والتوقيت الآني ونظرية القيود في بيئة التصنيع الحديثة، وأشارت إلى دور نظرية القيود في قدرتها على ضبط مخرجات الإنتاج، من خلال توفير كفاية مدخلات العملية الإنتاجية في التوقيت المناسب، بالجودة المطلوبة.

وتوصلت إلى أهمية استخدام نظرية القيود في ضبط معوقات العملية الإنتاجية والإدارية، وتحديد المزيج الإنتاجي الأمثل وجدولة الإنتاج ونظم الإمداد، وتبنى فلسفة التوقيت الآني، لرفع كفاءة وفعالية المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات في البيئة المعاصرة.

-دراسة: (Creman,2011):

تناولت مدخل الأداء المتوازن لتحسين حوكمة المنظمات، وأشارت إلى دوره كأحد أدوات نظرية القيود في تدعيم القدرة التنافسية للمنظمة، وكيفية تقويم الأداء التشغيلي والاستراتيجي، بأكثر من طريقة، ومن أهمها باستخدام معلومات وحقائق الرقابة السابقة واللاحقة، والمراجعة الإدارية.

وتوصلت إلى أهمية تطوير الفكر المحاسبي والاداري والاستفادة من أساليب نظرية القيود في تقويم كفاءة وفعالية الأداء الإداري والتشغيلي، وأهمية تفعيل نظم المعلومات الحديثة لإمكانية تحقيق التكامل والتفاعل بين المحاسبة الإدارية والمراجعة الإدارية، لتحقيق تكامل الرؤية، زيادة الكفاءة الإنتاجية، وتحقيق الضبط الإداري في بيئة الأعمال الحديثة.

- دراسة: (Kernot,2012):

تناولت مساهمات نظرية القيود في منع ورقابة الاختناقات الإنتاجية الإدارية في المنظمات، وأشارت إلى أن القيود تحد وتمنع من تحقيق أعلى مستوى من الأداء والإنتاجية، وتؤدي إلى وجود فجوة بين مستويات الأداء الفعلي والمتوقع.

وتوصلت إلى أهمية الاستفادة من تلك النظرية في معالجة الاختناقات الإنتاجية والإدارية، وتصميم نظم معلومات متميزة، يتم النظر من خلالها لإدارة الإنتاج والوقت نظرة جيدة تختلف عن المداخل التقليدية، تساهم في علاج الفجوة، وزيادة الإنتاجية.

- الدراسات المرتبطة بهدف تحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية في البيئة المعاصرة.

أ- الدراسات باللغة العربية:

- دراسة (عبد الله، ٢٠٠٩):

تناولت أثر تطبيق مراجعة الجودة الشاملة في شركات التصنيع للمنتجات السلعية، وأشارت إلى تركيزها على تحقيق الإقتصاد والكفاءة والفعالية، ودعم القدرة التصديرية لمنتجات المنظمات المصرية في التنافسية، ومدى الحاجة إلى تطوير أساليبها، لزيادة جودة مستويات الرقابة الإدارية. وتوصلت إلى أهمية تفعيل نظام التكاليف المبني على الأنشطة بهدف تحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية، وتوسيع نطاقها، وتوفير المعلومات المتكاملة الموثقة عن عناصر الإقتصاد والكفاءة والفعالية، والالتزام البيئي، وأهمية تطبيق مدخل النظم بجانب مدخل الأهداف لتحقيق التكامل بين الأداء الإداري والتشغيلي في البيئة المعاصرة.

- دراسة: (جربوع، ٢٠١١):

تناولت العوامل المؤثرة في فشل المراجعة وسبل العلاج، وأشارت إلى هناك حاجة ملحة للنهوض بالمراجعة الإدارية، وتوسيع نطاقها، وتحسين جودة الأداء بعد الفشل الذي لحق بها وتخلفها عن ركب التطور في البيئة المعاصرة، ومدى الحاجة إلى الوسائل التقنية التي تمكن من زيادة فعاليتها. وتوصلت إلى أن المراجعة الإدارية تعد من أهم أدوات الرقابة الإدارية التي تساهم في تحسين جودة الأداء وزيادة الإنتاج وتعظيم الإنتاجية، وإلى أهمية تفعيل دورها في بيئة التصنيع الحديثة، وحاجتها الملحة إلى الأساليب الحديثة التي تمكن من الارتقاء بجودة الأداء المهني، وتوسيع النطاق وتطوير الأهداف في البيئة الحديثة.

- دراسة: (يس، ٢٠١٤):

تناولت مجالات مساهمة نظام التكاليف المبني على الأنشطة بهدف تحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها، وقياس الكفاءة والفعالية وتقييم الأداء للوظيفة الإدارية، وأشارت إلى معاناة الأنظمة المحاسبية من القصور وعدم الإكتمال في معالجة المشكلات والمعوقات الإدارية والتنشغيلية، ومدى الحاجة إلى تفعيل المراجعة الإدارية لخدمة الإدارة. وتوصلت إلى أهمية تفعيل وتطوير نظام التكاليف المبني على الأنشطة بهدف تحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية، لتحقيق الرقابة الأولية على كفاية مدخلات العملية الإنتاجية، مما يؤدي إلى تخطيط وجدولة الإنتاج، والقضاء على المعوقات في العمليات الإدارية والتنشغيلية، وضرورة إيجاد نظام متكامل للإرتقاء وتحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية.

- دراسة: (خير، ٢٠١٣):

تناولت تفعيل المراجعة الإدارية الإستراتيجية بهدف دعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال، وأشارت إلى المستويات المتخلفة للإستراتيجية، وأهمية التكامل مع المحاسب الإداري في مجالات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، وتقويم آليات الرقابة الداخلية، لتحقيق كفاية الضبط الإداري. وتوصلت إلى أهمية تفعيل المراجعة الإدارية، حيث أنها تمثل وسيلة تحذير وأداة إنذار للإدارة عن المشكلات التي تحد من زيادة الإنتاج وتعوق من جودة الإنتاجية، ومدى الحاجة الملحة لتفعيلها لرفع كفاية الأداء الإداري والتنشغيلي، وتحقيق الجودة الشاملة للمنظمة في بيئة التصنيع الحديثة.

ب - الدراسات باللغة الأجنبية:

- دراسة: (Gramer,2011):

تناولت كيفية تعزيز مدخل تقويم الأداء وتحسين حوكمة المنظمات، وأشارت إلى دور المراجعة الإدارية في توفير المعلومات الموثقة لتحقيق الكفاءة والفعالية، وأهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأحد مداخل نظرية القيود، في الحد من المعوقات ودعم القدرة التنافسية للمنظمات.

وتوصلت إلى أهمية المراجعة الإدارية الحديثة، في توفير معلومات موثقة، تساهم في توافر رؤية شاملة، تمكن من تحسين الكفاءة والفعالية، وتدنية فجوة التوقعات والثقة، وتحقيق الجودة الشاملة للمنظمة، من خلال سرعة الفحص والتحقق والتقارير وجودة المقترحات التي تمكن كفاية المدخلات وجودة المخرجات، في بيئة الأعمال الحديثة.

- دراسة: (Kangarloueiet,2013):

تناولت محددات نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وأشارت إلى وجود فجوات التوقعات والثقة بين المدراء ومستخدمي تقارير المراجعة الإدارية، للتركيز على التقارير النمطية، وعدم الإهتمام بالمشكلات الإدارية والتشغيلية، والمعوقات التي تحد من زيادة الإنتاج والربحية وتعظيم الإنجاز. توصلت إلى أهمية التطوير المستمر لزيادة كفاءة وفعالية المراجعة الإدارية، لتفعيل صور الرقابة المختلفة، والإرتقاء بجودة التشخيص والفحص والتحقيق وسرعة التقرير، لتدنية فجوات التوقعات والثقة، ولإرتقاء بكفاءة وفعالية الأداء الإداري والتشغيلي للمنظمة، ومواكبة التقنيات والمستجدات في البيئة المعاصرة.

- دراسة: (Okafor,2013):

تناولت دور المراجعة الإدارية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التصنيع الحديثة، وأشارت إلى أهمية توفيرها للمعلومات المتكاملة الملائمة والموثقة في التوقيت المناسب، وإحتواء تقاريرها على المقترحات والتوصيات للإدارة للقضاء على المشكلات والمعوقات، لزيادة الإنتاج وجودة الإنتاجية. وتوصلت إلى أهمية الإرتقاء بكفاءة وفعالية المراجعة الإدارية، وتطوير الأساليب الإدارية والكمية الحديثة والبرمجة الخطية الآلية وتحقيق الأمثلية، والتحليل الإحصائي، لتدنية فجوة التوقعات والقضاء على الإختناقات والقيود، وتحقيق كفاية المدخلات، ورفع جودة الإداري والتشغيلي، وزيادة الإنتاج والإنتاجية في بيئة التصنيع الحديثة.

- التعليق على الدراسات السابقة: إتفقت على:

- تميز نظام التكاليف المبني على الأنشطة بهدف تحسين مستويات الأداء في البيئة المعاصرة بالتقدم التكنولوجي والمنافسة الشديدة، وتحتاج المؤسسات الصناعية إلى أقصى قدر من الإقتصاد والكفاءة في إستغلال الموارد وإدارة الوقت، والفعالية في تحقيق الأهداف المرغوبة، لدعم قدرتها التنافسية، وتحقيق الجودة الشاملة، وزيادة قيمتها المضافة.

-إنخفاض كفاءة وفعالية الأداء الإداري والتشغيلي، يعد إهدار لجهود النماء والتقدم للمؤسسة ويساعد سرعة التشخيص ودقة الفحص والتقييم وجودة التقرير، إلى توفير المعلومات المتكاملة الملائمة الموثقة للتخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، والمساهمة في زيادة الإنتاج والإرتقاء بالإنتاجية.

- تمكن نظرية القيود من ضبط معوقات العملية الإنتاجية والإدارية، وتحديد المزيج الإنتاجي الأمثل، والتوقيت الأنى، والإرتقاء بكفاءة وفعالية الأداء الإداري والتشغيلي، وزيادة الإنتاج والإنتاجية، ويؤدي نظام التكاليف المبني على الأنشطة بالمؤسسات الصناعية إلى تحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية ودعم القدرة التنافسية للمؤسسة.



- زيادة فجوتا التوقعات والثقة في بيئة التصنيع الحديثة، ومدى أهمية الحاجة إلى التفاعل والتكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف المبني على الأنشطة بهدف تحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية، وتطوير نظرية القيود في القضاء على المعوقات والاختناقات والقيود، وتفعيل صور الرقابة الحديثة، وتوفير المعلومات المتكاملة الموثقة.

- تمثل نظرية القيود أحد أهم الأساليب لتطوير نظام التكاليف المبني على الأنشطة في سرعة التشخيص ودقة الفحص والتحقيق وجودة التقرير، وفعالية التوصيات والمقترحات للإدارة، للحد من الاختناقات والقيود، وتوفير كفاية المدخلات، وتعزيز جودة المخرجات.

- نظام التكاليف المبني على الأنشطة بهدف تحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية، يؤدي لرفع كفاءة وفعالية الإدارة في الاستخدام الأمثل للموارد وإدارة الوقت، والفعالية في تحقيق الأهداف، ومدى الإفتقار النسبي إلى المعايير المقبولة لتحديد الإقتصاد والكفاءة والفعالية، والحاجة للتطوير لمواكبة البيئة الحديثة.

#### وتتمثل مبررات البحث في:

- يأتي التكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف المبني على الأنشطة بهدف تحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية في البيئة المعاصرة، من كفاءة وفعالية أنظمتها ومدى تكاملها، وإبداعها، في علاج الإختناقات والقيود، وتحقيق كفاية المدخلات وجودة المخرجات، وإدارة مواطن التميز.

- يعتبر تحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية من أهم المفاهيم في قياس وتقييم قدرة المؤسسات على الإنتاج، ويتم الإستناد إليها في بناء معايير الأداء وتحليل الإنحرافات بين المخطط والفعلي، حيث تمثل تعبيراً عن علاقات دالية بين جودة المخرجات المحققة، وكفاية عناصر المدخلات المستنفدة.

- يمثل تحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية أحد محاور الإهتمام الرئيسية عند تقييم مستويات جودة الأداء الإداري والتشغيلي، وتشير إلى الكفاءة في تحويل المدخلات إلى مخرجات، وتمثل العلاقة القائمة بينهما، وتتأثر بالعديد من العوامل المتفاعلة والمتداخلة المرتبطة ببعضها البعض، وتتأثر بجوانب كمية وغير كمية وتقنية، وطاقات متنوعة، والسرعة والوقت، والمعوقات من محددات وإختناقات وقيود، وتتنوع مقاييس الإنتاجية إلى إنتاجية الأداء والطاقة المثلى، والإنتاجية المالية وعوائد الإستثمار، والإنتاجية المرتبطة بالوقت الأمثل، وجودة النظم المستخدمة، مع التنوع والتطور في البيئة المعاصرة.

- يعد تحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية هو الناتج لتضافر عوامل الإنتاج مجتمعة، وقد يكون الإنتاج متناقص مع تزايد الإنتاجية والعكس صحيح، ويرتبط الإنتاج والإنتاجية بعلاقات وطيدة بالجودة الشاملة والاداء باعتبارها درجة الإمتياز التي تستحوذها الأشياء.

- فى بيئة تنسم بالديناميكية، فان من أهم عوامل النجاح الرئيسية لتحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية تتمثل فى قدرتها على سرعة تحديد وتشخيص المعوقات والإختناقات والقيود التى تحد من زيادة الربح والإنجاز، وتعظيم الإنتاج الإنتاجية، وسرعة المواجهة الحاسمة والقضاء عليها، للإرتقاء بمستويات الاداء.

- تحقيق تحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية أعم وأعمق من الرقابة على الجودة، بالتركيز على تحقيق الأهداف والنتائج، والوصول إلى أداء كفاء وفعال، من سرعة التشخيص ودقة الفحص والتحقيق وجودة التقرير، وفعالية المقترحات، وإضافة قيمة للمؤسسة.

- البحث عن الدور المستحدث الذي يمكن أن يؤديه التكامل بين نظرية القيود و نظام التكاليف المبني على الأنشطة بهدف تحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية، وكيفية أدائه والوسائل والأدوات التى تنفق مع التطورات فى البيئة المعاصرة، للإرتقاء بمهنية وجودة الأداء، وتوسيع النطاق، لزيادة الربح والإنجاز والإنتاج والإنتاجية.

- تمكن نظرية القيود من القضاء على المعوقات والإختناقات والقيود الإنتاجية والإدارية، وتساهم فى تحقيق التكامل بين المحاسب الإدارى ومحاسب التكاليف، وتمثل أحد أهم الأساليب لتطوير وتوسيع نطاق التكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف المبني على الأنشطة بهدف تحسين مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية.

#### رابعاً: أهمية الدراسة:

- استفادة متخذي القرار فى المؤسسات الصناعية والجهات ذات العلاقة من نتائج وتوصيات الدراسة وتطبيقها على أرض الواقع وذلك لان المنطقة الصناعية بدمياط منطقة واعدة لتساهم بنصيب كبير فى الدخل القومي.
- ندرة الأبحاث التى تناولت الربط بين كلا من فلسفة نظرية القيود، ومحاسبة التكاليف وخاصة نظام التكاليف المبني على الأنشطة - فى حدود علم الباحث.
- الاستفادة من المزايا التى يتيحها كلا منهما مع عدم إنكار تعدد الدراسات التى تناولت كلا منهما منفرداً فى مجالات أخرى.

#### خامساً: أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

- الأول- دراسة أثر استخدام نظرية القيود على الأداء بالمؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.
- الثاني - دراسة أثر استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء بالمؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.
- الثالث – دراسة أثر التكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء بالمؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

#### سادساً: فروض الدراسة:

يسعى الباحث خلال هذا البحث إلى إثبات مدى صحة الفروض التالية:

- الأول – هناك أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام نظرية القيود على الأداء بالمؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.
- الثاني – هناك أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء بالمؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.
- الثالث – هناك أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأداء بالمؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

#### سابعاً: متغيرات الدراسة:

تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

#### المتغيرات المستقلة:

- أ- استخدام نظرية القيود بالمؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.
- ب- استخدام فلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة بالمؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.
- ج- التكامل بين نظرية القيود وفلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

المتغير التابع: مستويات الأداء بالمؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

### ثامناً: منهجية الدراسة:

تعتمد الدراسة على استخدام المنهج الوصفي التحليلي:

يعد المنهج الوصفي من أكثر المناهج استخداماً في الدراسات الاجتماعية والإنسانية، كما أنه لا يتوقف عند حد جمع المعلومات لوصف الظاهرة وإنما يتجه إلى تحليل الظاهرة واكتشاف العلاقات بين متغيراتها، وتفسير تلك العلاقات، وصولاً إلى نتائج يمكن تعميمها في محاولة لتحسين واقع تلك الظاهرة<sup>(١)</sup>، وذلك من خلال التأصيل النظري للدراسة في جمع المادة العلمية النظرية، من خلال الكتب والرسائل الجامعية والدراسات السابقة، والدراسات الميدانية والتي تهدف إلى جمع البيانات الأولية اللازمة لتحقيق أهداف البحث، من خلال الدراسة الأساسية (الميدانية) لمجتمع البحث وعينته، والتوصل إلى العلاقات بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة ونوعية العلاقة بين تلك المتغيرات.

### 1-8 طرق جمع ومصادر البيانات:

#### يتم جمع البيانات الثانوية

حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري إلى مصادر البيانات الثانوية والذي يتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات ودراسة مكتبية تعتمد على تحليل الدراسات السابقة والإصدارات التنظيمية المنشورة وغير المنشورة، في مجالات المحاسبة والمراجعة والمحاسبة الإدارية والتكاليف للاستفادة منها.

ويتم جمع البيانات الأولية باستخدام قوائم الاستقصاء، والمقابلات الشخصية وذلك لعينات من العاملين بالإدارة العليا لاستطلاع رأيهم فيما يخص أسئلة الدراسة.

#### قائمة الاستقصاء:

يتميز المسح بقدرته على الوصول إلى أعداد كبيرة من المفردات في ذات الوقت، والصفة الأساسية التي تميز صحيفة الاستبيان النمطية هي أن كل الأفراد يوجه إليهم ذات الأسئلة وبترتيب وصياغة واحدة، وتتلخص مميزات أسلوب المسح كنوع من البحوث العلمية في أنها توفر للباحث مجالاً عريضاً لتغطية مجتمعات كبيرة وتجميع كميات كبيرة من المعلومات في أوقات قصيرة نسبياً، كذلك فإن درجتي الثقة ببيانات المسح العلمي كبيرة عادة في حدود خطأ المعاينة الناتج من الاعتماد على عينة بدلاً من دراسة المجتمع الكلي (وهذا الخطأ يمكن تقديره).

١ - بشير صالح الرشيد، *مناهج البحث التربوي*، دار الكتاب الحديث، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ٥٩.

---

---

اعتمدت الدراسة على قائمة استقصاء تحتوي على نوعين من البيانات، إحداهما شخصية تتعلق ببيانات المستقضى منه، والأخرى تتعلق بأرائهم حول التفاصيل التي تربط بين متغيرات الدراسة بنوعها التابعة والمستقلة، بما يتيح للدارس اختبار فروض الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية المتعارف عليها.

#### تاسعاً: مجتمع الدراسة:

تم اختيار عينة البحث لمجموعة من المؤسسات الصناعية العاملة في المنطقة الصناعية بدمياط وتم توزيع قوائم الاستقصاء لكل من المدير المالي ومحاسبي التكاليف ومراجعي الحسابات لكل مؤسسة وبلغت القوائم الموزعة ٩٢ قائمة تم تجميع ٦٤ قائمة صالحة لإجراء الدراسة عليها وخضعت للتحليل الإحصائي.

#### عاشراً: حدود الدراسة:

الحدود الزمنية: تغطي الدراسة الفترة الزمنية من ٢٠٢٠ إلى ٢٠٢١، لتقف على الوضع الحالي.

#### الحادى عشر: تنظيم البحث:

حلاً لمشكلة هذا البحث واختياراً لفروضه وتحقيقاً لنتائجه يتم تنظيم البحث وفقاً لما يلي:

المبحث الأول: فلسفة نظرية القيود ونظام التكاليف المبني على الأنشطة.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية.

## المبحث الأول

### فلسفة نظرية القيود ونظام التكاليف المبني على الأنشطة

#### نظرية القيود

قدمت نظرية القيود بواسطة العالم الفيزيائي ألياهو جولدرت Goldart في منتصف السبعينات، حيث قدم مدخلاً خاصاً لإدارة مناطق الاختناق (القيود) التي تواجه الوحدة الاقتصادية لتحقيق هدف التطوير والتحسين المستمر سواء كانت تلك القيود داخلية أو خارجية وسواء ارتبطت بالطاقات الإنتاجية أو السياسات المطبقة.

وتعد نظرية القيود أداة مساندة للمؤسسات في عملية التحسين المستمر لقد أكد جولدرت (The Goal, 1984) أنه بتتبع فكرة وجهود مديري المصانع فوجد أنهم يحاولون إنقاذ مصانعهم من التوقف أو الإغلاق من خلال تحسين الأداء وذلك من خلال التركيز على مراكز الاختناق وإدارتها بالشكل الجيد ودراسة وضع مسارات إنتاجية بديلة للتخفيف عن مراكز تلك الاختناقات وقد تأكد في النهاية أن هدف الشركة هو عمل المال (Make Money) وأن الوسيلة لتحقيق ذلك هو زيادة الإنتاجية وزيادة الأرباح للمصنع ونظراً لأن الإنتاجية المربحة تكون محددة بالمدخلات والمخرجات في تجهيز المصنع التي تمثل مراكز اختناقه فيجب التركيز على إدارة هذه المراكز (حسين، ٢٠١٠: ٢٠٠٠).

وتقوم نظرية القيود حول جدولة الإنتاج والرقابة على تدفق الموارد خلال العمليات الإنتاجية وذلك عن طريق إدارة الاختناق (الفضل ونور، ٢٠٠٠: ٣٦)، وقد تم تعريف (TOC) على أنها أداة إدارية مؤقتة تساند التحسين المستمر وإدارة الكلفة بوصفها مدخلاً إدارياً يبحث في مزج سلسلة طويلة من الربح من خلال الإدارة الصحيحة لنقاط الاختناق (عنق الزجاجة) للشركة أو قيود الموارد، ومفتاح الفكرة هو في تشخيص القيود في النظام والذي يمنع من إدراك المستوى العالي من النجاح عن طريق إرخاء تلك القيود أكثر (الكسب، ٢٠٠٤: ٧٠).

وفي عام ١٩٩٠ تم إطلاق مصطلح نظرية القيود واصبح مهماً لأنه يؤدي إلى استغلال الموارد بهدف تحسين أداء الشركة وقدرتها على تجاوز تلك الاختناقات وتحقيق الأرباح وخفض الكلفة، حيث طبقت نظرية القيود في حل مشاكل الاختناقات الإنتاجية وتخفيض المخزون.

### فلسفة نظرية القيود:

إن فلسفة نظرية القيود تتمثل في إيجاد حل لمشكلة تحديد المزيج الإنتاجي الأمثل في ظل وجود موارد تتسم بالندرة النسبية والتي تمثل قيوداً (عق الزجاجة) تحد من قدرة النظام بأكمله وبالتالي تعمل على تدنية الربحية والأداء ككل، إن هدف نظرية القيود هو تعظيم الربحية من خلال معالجة تلك القيود في ظل الإمكانيات المتاحة دون إحداث تغير جوهري في هيكل التكاليف، ظهرت هذه النظرية كنتيجة للانتقادات التي وجهت إلى أسلوب هامش المساهمة (الربح الحدي) الذي كان يستخدم كوسيلة لترشيد القرارات المتعلقة بالمزيج الإنتاجي الأمثل في الأمد القصير، حيث أشار روبنسن (Robinson, 1990:3) إلى إن هامش المساهمة قد فقد معظم أو كل ملاءمته للمحاسبة الإدارية مع أنه يبقى مفيدة لعدد محدود من الأغراض، وطبقاً لوجهة نظره إن هامش المساهمة يتجاهل ملائمة التكاليف الثابتة بالإضافة إلى أنها قد مضى على هذا المفهوم ما بين خمسين إلى ستين سنة.

وتساعد نظرية القيود في تحديد المواقف الصعبة ومحاولة التخلص منها وهي المواقف التي تصل فيها المنتجات أو الخدمات إلى مرحلة الإنتاج الجزئي وهي في انتظار إشباع حاجة الزبون ويمكن لمناطق الاختناق أن تظهر في مراحل مختلفة مثل مرحلة التجهيز والتعبئة والشحن، وإن نظرية القيود تعمل على إطار حدسي لإدارة المنظمة ويضمن الإطار الرغبة إلى أداء التحسين المستمر لجعل العملية في حالة تحسين مستمر، أي أنها تبدأ بالتحديد الواضح لهدف الشركة وتأسيس القياسات لتحديد التأثير في أي فعل أو نشاط على الهدف (الكسب، ٧١-٧٠: ٢٠٠٤).

يؤكد جولدرات على أن الهدف المهم في المؤسسة هو الأرباح وهنا لا تعتمد على النظام التقليدي لقياس النتائج، إن نظرية القيود تهدف إلى الاستمرار في تحسين أداء المؤسسة من خلال عملية تحسين مستمرة، وهي تركز على أهمية تحديد وفهم الهدف العام للمؤسسة ككل كمتطلب أساسي للنجاح (حسين، 2000: 209).

إن هذه الفلسفة الإدارية تعتقد بأن الإنتاج يجب أن يكون أعلى القائمة ويلبها الاستثمار والنفقات التشغيلية في الموقع الأخير، إن التوجه إلى هدف جمع الأرباح يمكن أن يعد انتقالاً من عالم الكلف إلى عالم الإنتاج إذ يوجد في المؤسسة نشاط أو أكثر ذو مورد أو طاقات محددة تمثل قيوداً على العمليات الإنتاجية وعليه يجب جدولة وتنظيم العمليات من أجل استغلال الأنشطة التي توجد فيها اختناق فضلاً عن تنظيم الأنشطة التي لا تعاني من اختناق والهدف من ذلك هو تعظيم المخرجات (الفضل ونور، ٣٦: ٢٠٠٢).

وأن الهدف من نظرية القيود كما أشار (هورنجرن، ١٢٥٧: ١٩٩٦) هو زيادة مساهمة المخرجات مع تخفيض الاستثمارات وتخفيض تكاليف التشغيل، بالإضافة الى أن نظرية القيود تهدف لتعظيم الربح التشغيلي عندما يكون هناك بعض الموارد النادرة وأخرى غير نادرة.

أن دراسة نظرية القيود يتطلب المقارنة بين ما كان عليه الإنتاج قبل تطبيق تلك النظرية وما أصبح به بعد تطبيق هذه النظرية، حيث يتمثل المدخل التقليدي في تجزئة المشكلة الكبيرة إلى مجموعة من المشاكل الصغيرة التي يمكن التعامل معها وحلها ثم إعادة تجميع هذه الحلول وصياغته في صورة حل للمشكلة الكبرى واحد انتقادات هذا المدخل انه يمكن أن يؤدي إلى مشاكل جديدة إذا لم يحدث التناسق بين دور العملية المعنية ودور العمليات الأخرى التي تؤثر وتتأثر بها والذي يتبنى نظرية القيود عليه أن ينظر إلى المؤسسة على أنها سلسلة مترابطة (عمليات متتابعة) لتحقيق هدف المؤسسة وان كل عملية ( حلقة ضمن السلسلة) يجب أن تؤدي دورها المطلوب منها بكفاءة وفاعلية والذي يحدد أداء السلسلة هو القيد الموجود ضمن تلك الحلقة وان الإجراء المتبع لزيادة قوة أداء سلسلة العمليات هو ما يلي: ( حسين 212، 2000).

١. تحديد اضعف حلقة في السلسلة ( قيد العملية الإنتاجية).

٢. عدم تحميل سلسلة العمليات الإنتاجية بطاقة إنتاجية أكبر من طاقة اضعف عملية فيها لأنها هي القيد المؤثر على الطاقة الإنتاجية لسلسلة العمليات ككل.

٣. تركيز جهود التحسين على تقوية اضعف حلقة في السلسلة.

٤. إذا كان التحسين ناجح فسوف تزداد قوة الحلقة مما يؤدي إلى أداء السلسلة بشكل جيد.

أن أسس نظرية القيود هي استخدام نظام إدارة الإنتاج المبني على أساس السحب والذي يتم تعريفه من خلال تحريك المنتجات الى الإنتاج فقط كطاقة أصبحت متوفرة لغرض إكمالها حيث أن طاقة الإنتاج داخل نظام السحب محكومة بالطاقة بتصرف العملية الصناعية حيال القيد وعلى المخرجات، أيضا في نظرية القيود التكاليف يفترض بأن تكون ثابتة لزيادة المخرجات والربحية طبقا لهامش المساهمة المساوي لإيرادات الوحدة، ان الغرض الرئيس لنظرية القيود هو التأكيد على ضرورة تحويل أسلوب الإدارة في المؤسسة والتحول من الأولويات الخاصة بتخفيض التكاليف الى إدراك أن نجاح تجاوز المعوقات هو أكثر (Massi, 2002: 21). أهمية وان التحول يتطلب من الإدارة التركيز على المخرجات التي ترتبط بالتركيز على القيود بالإضافة الى الطاقة الإنتاجية ومقدرة الإدارة على التحسين المستمر بدلا من التركيز على التكلفة.



لذا يمكن تعريف نظرية القيود على أنها "مدخل يتجه نحو تعظيم الربحية من خلال إدارة تركز أو تهتم بمعالجة الاختناقات أو الموارد المقيدة (Hilton, 1999, 244) "في حين عرفها الطرية 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... (الطرية، ١٢، ٢٠٠٦).

كما ان أداء أي نظام يكون محددًا بمجموعة من القيود تمثل نقطة اختناق أو أي عناصر أخرى للإنتاج التي تعمل على الحد من إجمالي المخرجات، تعتبر نظرية القيود فلسفة لإدارة الأنظمة والتي تعتقد أن هذه القيود يجب أن تكون محط تركيز لجهود الإدارة بدلا عن تخفيض التكاليف وانها مدخل لهامش المساهمة وغالبا ما تنتقد لعدم فصلها عناصر التكاليف الثابتة عن المتغيرة (Robinson, 1990: 3).

ان نظرية القيود يمكن أن تحدد بمقاييس ثلاثة تحتاج اليها كمعلومات لالية التطبيق وهي :

١. مساهمة المخرجات: والتي تساوي قيمة المبيعات مطروحا منها تكاليف المواد المباشرة.
٢. الاستثمارات (المخزون): والتي تساوي قيمة تكاليف المخزون (المواد المباشرة ومخزون الإنتاج تحت التشغيل ومخزون الإنتاج التام) وتكاليف البحوث والتطوير وتكاليف المعدات والمباني.
٣. تكاليف التشغيل الأخرى: والتي تساوي كل تكاليف التشغيل الأخرى بخلاف المواد المباشرة التي تحدث لتحقيق مساهمة المخرجات وتكاليف التشغيل الأخرى التي تتضمن الرواتب والأجور والإيجار والاندثار.

وقد أشار البعض (Huang, L. 1999: 21) إلى أن نظرية القيود تفترض أن كل التكاليف ثابتة لزيادة المخرجات والريح على اعتبار أن هامش المساهمة يساوي إيراد الوحدة وأنها تركز على تحويل اهتمام الإدارة من تخفيض التكلفة كأولويات إلى إدراك أن النجاح الإضافي هو أكثر أهمية.

### أنواع القيود:

أ – **القيود الداخلية:** وهي التي تحد من قدرة المؤسسة على مقابلة الطلب على منتجاتها وتقسم إلى:

• قيود موارد الطاقة: ويعد هذا النوع من أهم القيود الداخلية المفروضة على العملية الإنتاجية المتمثلة بالألات والتجهيزات والأفراد وأي موارد ملموسة أخرى. ويظهر هذا القيد عندما تكون مخرجات القيد غير قادرة على تلبية احتياجات السوق كما وتعد كمية مخزونات إنتاج تحت التشغيل دالة لهذا القيد.

• قيود السياسات الإدارية: وتعد من اصعب القيود اكتشافاً كونها ذات تأثير طويل المدى وغير مرئي وتنتشأ نتيجة لتطبيق بعض السياسات في المؤسسة مثل ضرورة الالتزام بقاعدة معينة.

ب – **القيود الخارجية:** وهي عبارة عن مجموعة من المحددات التي تجعل المؤسسة تتأخر عن تلبية احتياجات العملاء وتقسم 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 بجزء من كامل طاقة مخرجات القيد دالة لهذا القيد.

إن اكتشاف القيود المفروضة من السياسات تكون اصعب لأنها غير مرتبة ولأنها تتمثل في قواعد تبيين كيف يجب إن يتم أداء الأشياء وهي بذلك تفوق إمكانية إنشاء القيود، إن الإنتاج لا يمكن إن يأخذ حيز اكبر من نطاق التشغيل من خلال عنق الزجاجة وبذلك تحتاج معالجة الكترونية (مها كامل جواد، ٢٠١٩)

وبذلك تصبح هدف نظرية القيود هو زيادة مساهمة المخرجات مع تخفيض الاستثمارات وتكاليف التشغيل وتعظيم الربح التشغيلي عندما يكون هنالك بعض الموارد النادرة وأخرى غير نادرة.

### نظام التكاليف المبني على الأنشطة

إن جوهر فلسفة النظام قائمة على أساس قدرته على تحويل العلاقة غير المباشرة للتكاليف إلى علاقة مباشرة عن طريق تجزئة عملية تحميل التكاليف على المنتجات باعتباره غرض التكلفة النهائي إلى مرحلتين باعتماد مسببات تكلفة متعددة من خلال الأنشطة، وبالتالي تحقيق إمكانية تتبع

جميع عناصر التكلفة على المنتجات بصورة مباشرة على اعتبار أن الأنشطة هي من يستهلك الموارد وليس المنتجات، وقد أشار البعض الى أن فلسفة نظام التكلفة على أساس النشاط تتمثل بالآتي ( التكريتي، ص ٨٥، ٢٠٠١):

أ – إن أساس فلسفة ( ABC ) هي التركيز على الأنشطة والتكلفة المرتبطة بتلك الأنشطة وبذلك يكون تحليل الأنشطة في أي مؤسسة الحجر الأساس لاقامة نظام ( ABC).

ب- على أعلاه سوف يتم تحليل الأنشطة في المؤسسة على مستوى الوظائف العامة والأقسام الرئيسية وكذلك دراسة العمليات والإجراءات داخل كل قسم لتحديد نطاق النشاط لغرض الحد من التكلفة.

ج – تشغيل نظام محاسبي متخصص يهدف إلى تلبية طلبات الإدارة بتوفير المعلومات الضرورية التفصيلية الأكثر دقة لخلق الأجواء التي تتلائم مع التطورات المتسارعة وتواكبها على صعيد المنافسة.

د – إن جوهر الفكرة الفلسفية للنظام وتحديد العلاقة بين الأسباب المتمثلة بالأنشطة وبين النتائج المتمثلة بالتكلفة بشكل مفصل ودقيق لغرض تحقيق إدارة افضل للأنشطة والحصول على قرارات حكيمة.

هـ – والغاية من النظام إحداث تحسينات مستمرة في أداء النشاطات سواء تلك المتعلقة بالمنتج أم العمليات وضمن مبادئ فلسفية مرنة بالإمكان تطبيقها من مؤسسة إلى أخرى بصيغ مختلفة أما روبرت كي فقد أكد على أهمية التكامل بين المفهومين (kee,1995:48) فقد أشار إلى ان كل من نظرية القيود ونظام التكاليف المبني على الأنشطة يمثل مخططات بديلة لنموذج بناء الهيكل الإنتاجي لأي مؤسسة، كلاهما قد تم تصميمه لمساندة المدراء في فهم عمليات الإنتاج داخل المؤسسة ولتجهيز معلومات لقرارات تخصيص الموارد وفي حين أن أهدافهما متشابهة فان الوسائل المستخدمة لإنجاز هذه الأغراض تختلف بصورة هامة.

### المبحث الثاني

#### الدراسة الميدانية

أولاً: النتائج الوصفية للدراسة التطبيقية:

والغرض منها إستشفاف الخصائص الأساسية للمجتمع الأصلي التي تساهم في إحداث ظاهرة البحث من خلال مفردات العينة الممثلة للمجتمع.

الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية:

وفيما يلي عرض لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية:

- توزيع أفراد العينة حسب العمر

توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية %
أقل من ٣٠ عاماً	٢٣	٣٥,٩%
من ٣٠ وحتى أقل من ٤٠ عاماً	٣٣	٥١,٦%
٤٠ عاماً فأكثر	٨	١٢,٥%
المجموع	٦٤	١٠٠%

يتبين من جدول السابق أن ٢٣ مفردة من عينة الدراسة أعمارهم أقل من ٣٠ عاماً بما نسبته ٣٥,٩%، وعدد ٣٣ مفردة من عينة الدراسة أعمارهم تتراوح بين ٣٠ عاماً إلى أقل من ٤٠ عاماً بما نسبته ٥١,٦%، وعدد ٨ مفردات من عينة أعمارهم ٤٠ عاماً فأكثر بما نسبته ١٢,٥%. وهذا يدل على أن العينة من الفئة العمرية التي تقع من ٣٠ وحتى أقل من ٤٠ عاماً، هي الفئة الأكثر في العينة، بما يتفق مع مجتمع الدراسة، تليها الفئة العمرية أقل من ٣٠ عاماً تليها الفئة العمرية ٤٠ عاماً فأكثر.

- توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.

توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة المئوية %
محاسب مالي	٢٤	٣٧,٥%
محاسب تكاليف	٢٠	٣١,٣%
مراجع حسابات	١٢	١٨,٨%
مدير مالي	٦	٩,٤%
صاحب الشركة	٢	٣,١%
المجموع	٦٤	١٠٠%

د. أسامة الدنون

يتبين من الجدول السابق، أن عدد ٢٤ مفردة بما نسبته ٣٧,٥ % من وظيفة محاسب مالي، وأن عدد ٢٠ مفردة بما نسبته ٣١,٣ % من وظيفة محاسب تكاليف، وأن عدد ١٢ مفردة بما نسبته ١٨,٨ % من وظيفة مراجع حسابات، وأن عدد ٦ مفردة بما نسبته ٩,٤ % من وظيفة مدير مالي، وأن عدد ٢ مفردة بما نسبته ٣,١ % من اصحاب المؤسسات، ويرى الباحث ان هذه النسب بالعينة تتوافق مع النسب بالمجتمع الاصلي.

التوزيع حسب الخبرة:

توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

النسبة المئوية %	العدد	الخبرة
٥٩,٤ %	٣٨	أقل من ١٠ سنوات
٢٨,٦ %	١٧	من ١٠ و اقل من ٢٠ سنة
١٤,١ %	٩	أكثر من ٢٠ سنة
١٠٠ %	٦٤	المجموع

يتبين من الجدول السابق أن عدد ٣٨ مفردة بما نسبته ٥٩,٤ % من عينة الدراسة من اقل من ١٠ سنوات خبرة، وأن عدد ١٧ مفردة بما نسبته ٢٨,٦ % من الفئة من ١٠ و اقل من ٢٠ سنة خبرة، وأن عدد ٩ مفردات بما نسبته ١٤,١ % من أكثر من ٢٠ سنة خبرة، ويرى الباحث ان هذه النسب بالعينة تتوافق مع النسب فئات العمر وفئات الوظيفة وكذلك تتفق مع نسب المجتمع الاصلي.

ثانيا: النتائج الإحصائية للدراسة التطبيقية

الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق محاور الدراسة:

تم إيجاد المتوسطات والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف حسب توصيف العينة ويستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض وصف متغير ما، ويفيد الباحث في وصف ظاهرة البحث من خلال عينة الدراسة.

جدول المتوسطات والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف لمحاوَر الدراسة

المتغيرات	الوسط الحسابي	توصيف المتوسط	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	درجة التشتت
استخدام نظرية القيود في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.	٢,٨٥	الحياد	٠,٤٩٧٩٣	٪١٧,٤٧	ضعيف جداً
استخدام فلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.	٢,٨٤	الحياد	٠,٥١٨٨١	٪١٨,٢٤	ضعيف جداً
التكامل والدمج بين نظرية القيود وفلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.	٢,٨٤	الحياد	٠,٥١٤٢	٪١٨,٠٨	ضعيف جداً
المتغير التابع: تحقيق هدف تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.	٢,٨٢	الحياد	٠,٤٧٠٩٨	٪١٦,٦٨	ضعيف جداً

يوضح الجدول السابق النتائج الإحصائية لمتوسطات درجات رأي أفراد العينة حول متغيرات الدراسة (استخدام نظرية القيود، استخدام فلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة، التكامل والدمج بين نظرية القيود وفلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة)، والمتغير التابع (تحقيق هدف تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط). وقد حصلت جميع المتغيرات على متوسطات متقاربة من أقل متوسط من المتغيرات المستقلة بقيمة (٢,٨٢) مما يدل تأثير هذا المحور في التأثير على تحقيق هدف التحسين المستمر وخفض التكلفة في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط، وقد لوحظ أن معامل الاختلاف الذي توضحه درجة تشتت البيانات فجميعها حصلت على درجة تشتت ضعيف جداً مما يعني أن البيانات متجانسة بشكل كبير، وكان أقل معامل اختلاف هو المتغير التابع: تحقيق هدف التحسين المستمر وخفض التكلفة في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط بنسبة ٪١٦,٦٨.

#### ١- اختبار مدى صحة الفرض الأول:

ينص الفرض العلمي الأول:

H0 الفرض العدم: لا يقدم استخدام فلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

H1 الفرض البديل: يقدم استخدام فلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

ولاختبار صحة الفرض الأول أُجري تحليل الارتباط كما يأتي:

#### أ- تحليل الارتباط:

يوضح الجدول الآتي نتائج اختبار معامل ارتباط بيرسون لقياس معنوية الارتباط بين استخدام فلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة وبين تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

معامل ارتباط بيرسون لقياس معنوية الارتباط بين استخدام فلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة وبين تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط

		x1	y	
x1	Pearson Correlation	١	**٠.٩٦٣	الارتباط
	Sig. (2-tailed)		٠٠٠.	القيمة الاحتمالية
	N	٦٤	٦٤	العدد
y	Pearson Correlation	**٠.٩٦٣	١	الارتباط
	Sig. (2-tailed)	٠٠٠.		القيمة الاحتمالية
	N	٦٤	٦٤	العدد

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معامل ارتباط بيرسون بلغت ٠,٩٦٣ وهي معنوية عند مستوى معنوية ٠,٠٥؛ إذ إن القيمة الاحتمالية (p-value) كانت (sig= 0.000)؛ مما يعني أن هناك علاقة ارتباط طردية قوية بين استخدام فلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة وبين تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

#### ٢- اختبار مدى صحة الفرض الثاني:

ينص الفرض العلمي الثاني:

H0 الفرض العدم: لا تقدم نظرية القيود طريقة لحل المشاكل التي تواجه خطوط الإنتاج وبالتالي تؤدي إلى تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

H1 : الفرض البديل: تقدم نظرية القيود طريقة لحل المشاكل التي تواجه خطوط الإنتاج وبالتالي تؤدي إلى تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

ولاختبار صحة الفرض الثاني أُجري تحليل الارتباط كما يأتي:

#### ب- تحليل الارتباط:

يوضح الجدول الآتي نتائج اختبار معامل ارتباط بيرسون لقياس معنوية الارتباط بين تقديم نظرية القيود طريقة لحل المشاكل التي تواجه خطوط الإنتاج وبين تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

معامل ارتباط بيرسون لقياس معنوية الارتباط بين بين تقديم نظرية القيود طريقة لحل المشاكل التي تواجه خطوط الإنتاج وبين تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

		x2	Y	
x2	Pearson Correlation	١	** .٩٦١	الارتباط
	Sig. (2-tailed)		٠٠٠.	القيمة الاحتمالية
	N	٦٤	٦٤	العدد
y	Pearson Correlation	** .٩٦١	١	الارتباط
	Sig. (2-tailed)	٠٠٠.		القيمة الاحتمالية
	N	٦٤	٦٤	العدد

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معامل ارتباط بيرسون بلغت ٠,٩٦١ وهي معنوية عند مستوى معنوية ٠,٠٥؛ إذ إن القيمة الاحتمالية (p-value) كانت (sig= 0.000)؛ مما يعني أن هناك علاقة ارتباط طردية قوية بين تقديم نظرية القيود طريقة لحل المشاكل التي تواجه خطوط الإنتاج وبين تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

#### اختبار مدى صحة الفرض الثالث:

ينص الفرض العلمي الثالث:

**H0 الفرض العدم:** لا يقدم التكامل والدمج بين نظرية القيود وفلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة إلى المساهمة في تحقيق هدف تحسين الاداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

**H1 الفرض البديل:** العدم: يقدم التكامل والدمج بين نظرية القيود وفلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة إلى المساهمة في تحقيق هدف تحسين الاداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

ولاختبار صحة الفرض الثالث أُجري تحليل الارتباط كما يأتي:

#### ت- تحليل الارتباط:

يوضح الجدول الآتي نتائج اختبار معامل ارتباط بيرسون لقياس معنوية الارتباط بين التكامل والدمج بين نظرية القيود وفلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة وبين تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.



معامل ارتباط بيرسون لقياس معنوية الارتباط بين التكامل والدمج بين نظرية القيود وفلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة وبين تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

		x3	Y	
x3	Pearson Correlation	١	**٠.٩٥٣	الارتباط
	Sig. (2-tailed)		٠.٠٠٠	القيمة الاحتمالية
	N	٦٤	٦٤	العدد
y	Pearson Correlation	**٠.٩٥٣	١	الارتباط
	Sig. (2-tailed)	٠.٠٠٠		القيمة الاحتمالية
	N	٦٤	٦٤	العدد

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معامل ارتباط بيرسون بلغت ٠,٩٥٣ وهي معنوية عند مستوى معنوية ٠,٠٥؛ إذ إن القيمة الاحتمالية (p-value) كانت (sig= 0.000)؛ مما يعني أن هناك علاقة ارتباطية قوية بين التكامل والدمج بين نظرية القيود وفلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة وبين تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

#### النتائج:

- تقدم نظرية القيود طرق مناسبة لحل المشاكل التي تواجه النظام الإنتاجي وكذلك الاختناقات وبالتالي تحسين الأداء للمؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.
- يحقق استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة الى تحسين الأداء للمؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.
- يؤدي التكامل والدمج بين نظرية القيود وفلسفة نظام التكاليف المبني على الأنشطة إلى المساهمة في تحقيق هدف تحسين الاداء في المؤسسات الصناعية بالمنطقة الصناعية بدمياط.

#### التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة يوصى الباحث بما يلي:

- ضرورة تبني الجامعات الاهتمام والسعي نحو التأسيس العلمي والتطبيقي للأساليب والأدوات والنظريات الحديثة لإدارة التكلفة لاتفاقها مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة وملائمتها لدرجة الآلية والتكنولوجيا المطبقة في معظم المؤسسات الصناعية.

- 
- 
- ضرورة تبنى وتطبيق أدوات نظرية القيود خاصة ما يرتبط منها بحل مشاكل الاختناقات، خصوصاً وأن القيود التي تواجه العمليات الإنتاجية تتسم بالديناميكية والتغير المستمر، مما يعنى عدم وجود نهاية لتلك القيود ويجب تبنى أدوات للتعامل معها.
  - ضرورة أن تقوم الجمعيات المهنية متمثلة في جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بدورها في إقامة دورات لتنمية والتطوير المستمر لمهارات وقدرات محاسبي التكاليف والمحاسبين الإداريين بما يمكنهم من فهم وتطبيق الفلسفات والنظريات المختلفة التي تدعم العملية الإنتاجية ونظم التكاليف.
  - ضرورة اهتمام القائمين على المصانع التي تنطبق على أنظمتها الإنتاجية خصائص نظام وآليات تطبيق نظام التكاليف المبني على التكلفة وتبنى الأدوات المتطورة لإدارة التكلفة وفي مقدمتها أدوات نظرية القيود وذلك في سبيل خفض التكلفة وتعظيم الأرباح في الأجلين الطويل والقصير وبالتالي تحسين الأداء.
  - ضرورة استمرار البحث والدراسة في الأدوات التي تثيرها نظرية القيود وعلاقتها بالأساليب المختلفة، لتواكب التطور الحديث في الأساليب الصناعية ونظام التكلفة على أساس الأنشطة ونظم تخطيط الموارد والطاقة.
  - لغرض معالجة الاختناقات في مؤسسة ما يجب استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة مدعم بنظرية القيود عن طريق خطوات تبدأ بتشخيص القيود داخل النظام ومن ثم استغلال القيود أو الأنشطة استغلال انسب، ومن ثم رفع القيد وتحديد التكلفة وصولاً إلى الخطوة الأخيرة وهي بمثابة تحسين مستمر للاداء.
  - لغرض ترشيد القرارات على المدى البعيد والقريب يجب توسيع مدارك المتعاملين مع أنظمة المعلومات المحاسبية والإدارية والكفوية و ضرورة ربط المفاهيم الإدارية والمحاسبية بصورة تخدم تحقيق أهداف المؤسسة ككل لان الهدف الأساس هو استمرار المؤسسة والبقاء .

### المراجع المستخدمة:

#### أولاً: مراجع باللغة العربية:

- احمد، هبة عبد المتعال، استخدام مدخلي نظرية القيود ومساهمة المواد المتغيرة في إدارة التكلفة، بنك فيصل الإسلامي، القاهرة، ٢٠١١ م.
- الأشول، محمد، "مدخل محاسبي مقترح لنظرية القيود بهدف التحسين المستمر لأداء منظمات الأعمال"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، ٢٠٠٦ م.
- التكريتي، يحيى إسماعيل خفض الكلفة باستخدام (JIT) ، (ABC) بحث تطبيقي في المنشأة العامة للصناعات الصوفية معمل ٣٠ تموز، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد ٢، السنة ٣، جامعة بغداد، ٢٠٠١ م.
- الخالد، جعفر سليمان، "تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل الطرق التقليدية وطريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ٢٠٠٢ م.
- الدقاف، عبده احمد محمد، مدخل مقترح لإدارة التكاليف في المنشآت الصناعية بهدف دعم قدراتها التنافسية في ظل البيئة الاقتصادية والصناعية الحديثة، أطروحة دكتوراه غير منشورة في فلسفة المحاسبة، كلية التجارة بالاسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر، ٢٠٠٤ م.
- الشيخ، عماد يوسف، نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC، مجلة الإداري، سبتمبر، العدد ٨٦، السنة ٢٣، مسقط، سلطنة عمان، ٢٠٠١ م.
- الطرية، نشوان طلال، "الدور المحاسبي في بيان تأثير القيود، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ٢٠٠٦ م.
- الكسب، علي ابراهيم حسين فارس، "المعلومات المحاسبية اللازمة لاعتماد أسلوب التحسين المستمر (الكايزن) في المنشآت الصناعية بالتطبيق على معمل الغزل والنسيج في الموصل"، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ٢٠٠٤ م.
- المعيني، سعد سلمان عواد، دور أنظمة ABB، ABM، ABC في تخطيط ورقابة التكاليف في الكليات الأهلية، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠٠ م.
- البتانوني، علاء محمد، دراسات متقدمة في المحاسبة الإدارية والتكاليف، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ٢٠١٥، ص ٧-٥٨٨.
- بيان عثمان حسن، تصميم نظام ABC في قياس كلفة الخدمة في المصارف التجارية، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين، ٢٠٠٢ م.
- جربوع يوسف محمد، صباح، سالم أحمد، "مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها وقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء بالشركات المساهمة العامة الفلسطينية"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١١، ص ٣٤-١.

- جواد، مها كامل، تحديد حجم الدفعة باستعمال خوارزمية Wagner-Whitin في ظل نظرية القيود، مجلة الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة بغداد، مجلد ٢٥، عدد، ٢٠١٩م.
- خطاب، محمد شحاتة، مدخل نظرية القيود لإعادة هيكلة الطاقة الإنتاجية وأثر ذلك على القرارات الإدارية، دار المعرفة الجامعية، جامعة طنطا، ٢٠١٠ م.
- خير، أشرف موسى، "مدخل مقترح للمراجعة الإدارية الإستراتيجية بهدف دعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، ٢٠١٣ م. ص ص ١-١٦٤.
- زغلول، جودة عبد الرؤوف محمد، "منظور انتقادي لنظرية القيود وتداعياتها المكتسبة من فكر المحاسبة الإدارية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد ٤٥، ٢٠٠٨ م.
- عبد العزيز، ماجدة عبد المجيد، "البعد الاستراتيجي لنظرية لقيود وأثره في ترشيد القرارات"، رسالة دكتوراه غير منشورة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١١م.
- عبد الله، محمد إسماعيل، "تقييم تطبيق المراجعة الإدارية في شركات التصدير للمنتجات المصرية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، المجلد الثاني، ٢٠١٢، ص ص ٢٧٥-٣٣٠.
- فرهود، صبيحة برزان، "أثر استخدام نظام (ABC) في تقويم كفاءة الاداء"، مجلة التقني، المجلد ١٨، العدد ٤، هيئة التعليم التقني، بغداد العراق، ٢٠٠٥ م.
- نواف فخر و خليل الدليمي، محاسبة التكاليف الصناعية، ج ١، ط ١، الدار العلمية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٢م.
- يس، عبد اللطيف محمد، "إستخدام نظام إدارة التكلفة في تدعيم ممارسات إدارة الجودة الشاملة:دراسة حالة بالتطبيق على إحدى المنشآت الصناعية المصرية"، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني، ٢٠١٤، ص ص ٨٥-١٢٢.
- يس، عبد اللطيف محمد، "إستخدام نظام إدارة التكلفة في تدعيم ممارسات إدارة الجودة الشاملة:دراسة حالة بالتطبيق على إحدى المنشآت الصناعية المصرية"، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني، ٢٠١٤، ص ص ٨٥-١٢٢.

ثانياً: مراجع باللغة الاجنبية:

#### PERIODICALS:

1. Baxendale, S.J. and P.S. Raju.2004." using ABC to enhance throughput accounting; A strategic perspective." journal of cost management, USA.
2. Chang Gramer,2011, 'Complex Organizational Knowledge Stuctures for new Product development Teams', Journal of Knowledge –based systems , No.24.pp:652-661.

3. Charles Horngren, & George foster & Srikant.M. Datar,” 2003, Cost Accounting, a managerial emphasis”, 11ed, Prentice-Hall, new jersey.
4. Desai, N. K; G. Gerard and A. Tripathy.(2011),” Internal audit sourcing arrangements and reliance external auditors ”, Auditing: A Journal of practice & Theory, Vol.30, No.1, pp.149-171.
5. Huang,l.,1999 ,”The integration of activity-based costing and the Theory of constraints “,journal of cost management ,USA.
6. Kangarlouei & Gerad, G.,( 2013), “The Effect of Continuous Auditing on the Relationship between Internal Audit Sourcing and the External Auditor’s Reliance on the Internal Audit Function”, Journal of Information Systems, Vol.27, No.1, P.41-59.
7. Kernot,2012, “Strategic Alliances; A Substitute for Strategic Trade Policy?”, Journal of International Economies, Vol. 52, No. 1, 2008.
8. Lee, H., (2008), An Investigation into the Effects of Is Quality and Top Management Support on ERP System Usage”, Total Quality Management, (21:3) March, pp.335-349.
9. Massi, 2002, “The integration of activity-based costing and the theory of constraints”, Journal of Cost Management.
10. Okafor & Allahyari, A., (2013). Assessment of effective factors in ERP acceptance: Case study of manufacturing and service companies (LME) of Iran. Asian Journal on Quality, 13(2),177-184.
11. Robert kee,1995, “integration of activity-based costing with the Theory of constraints to enhance production-related decision-making “, journal of accounting horizons, vol.9 issue 4, 9
12. Robinson, M.A., ed.1990.” contribution margin analysis; no longer relevant/strategic cost management; the new paradigm. “, journal of management Accounting Research, USA.
13. Ronald W. Hilton, 1999, Managerial Accounting, 4P thP.ed, Irwin McGraw Hill New York.
14. Watson, K.J., J.H. Blackstone, & S.C. Gardiner, (2008), “The Evolution of management Philosophy: The Theory of Constraints”, Journal of Operations Management, Vol.25, Iss.2, March, PP. 387-402.
15. Wayne Morse, James R. daris & AL. Hartgraes 2003,” Managemn Accounting Strategic Approach”, 3.ed, Thomson-south western.

- 
- 
16. [http://www.12manage.com/methods\\_goldratt\\_theory\\_of\\_constraints](http://www.12manage.com/methods_goldratt_theory_of_constraints)  
17. <https://business-throughput.blogspot.com/2013/12/toc.html>

**INTERNET:**

- Goldratt's School, "What is Theory of Constraint (TOC)", Available at: <http://core.goldrattschools.org/wp-content/uploads/toc/toc-en.pdf>, Retrieved on 12/02/2012.
- The Scholer of Business (2011). "Impact of Enterprise Resource Planning (ERP) on Roles of management Accountant in Organization," Available at: <http://scholar-garments.com/2011/04/impact-of-enterprise-resource-panning-erp-on-roles-of-management-accountant-in-organizations/>, Reterieved on 03/03/2012.
- Candia n Certified Management Accountants (2011), "Your path to Becoming a CMA", Available At: [http://www.cma-saskatchewan.com/index.cfm/ci\\_id/19337/Ia\\_id/1/document/1/reid/0](http://www.cma-saskatchewan.com/index.cfm/ci_id/19337/Ia_id/1/document/1/reid/0), retrived on 03/03/2012
- Shank. J.k., Spiegel, E.A. & Escher, A., "StraegiC value Chain Analysis for Competive Advantage, An Illustration from the Petroleum Industry Strategy, Management Copmetition", SB, Website: [www.Strategy-business.com/Strategy/98103/page.html](http://www.Strategy-business.com/Strategy/98103/page.html), 2008.
- Spraaakman, G. (2010). "The Impact of Information Technology on management Accounting Practices", Working paper series, December Available at <http://papers.ssrn.com> abstract-id=1734052, January 2012.
- Lea, B.R., & H. Min," Selection of Management Accounting Systems in Just-In-Time and Theory of Constraints- Based Manufacturing", International Journal of Production, Vol.41, Iss.13, 2008, PP.2879-2902. Available from: <http://www.sciencedirect.com>.
- Watson, K.J., J.H. Blackstone, & S.C. Gardiner, "The Evolution of management Philosophy: The Theory of Constraints", Journal of Operations Management, Vol.25, Iss.2, March 2008, PP. 387-402. Available from: <http://www.sciencedirect.com>.

---

---

**The integration between the theory of constraint and the activity-based cost system to improve the performance levels of the industrial establishments in Damietta Industrial Zone**

**By**

**Dr. Osama Mohamed Al danon**

osamadanon2010@gmail.com

**Abstract**

The study aimed to demonstrate the effect of the theory of constraints on the cost system based on activities in improving performance by reducing cost in industrial institutions, through studying and analyzing the philosophy of restrictions theory from the perspective of cost reduction, assessing the extent of the utility of the restrictions theory in solving problems of the cost system based on activities, and the study; followed The descriptive analytical method approach, which tends to analyze the phenomenon and discover the relationships between its variables, and the; interpretation of those relationships, leading to results that can be generalized in an attempt to improve the reality of that phenomenon, and the study carried out the applied test of the relationship through investigating what is included in this research, through the basic study (Field) of the research community and its sample, and to arrive at the relationships between the dependent variable and independent variables and the type of relationship between those variables.

The study concluded that the theory of constraint provides appropriate ways to solve the problems facing the production system as well as bottlenecks and thus improve the performance of industrial establishments in Damietta industrial zone, which leads to integration and merging between the theory of constraint and the philosophy of the cost system based on activities and contribute to achieving continuous improvement in the industrial establishments in Damietta industrial zone.

**Keywords:** constraint theory - activity-based costs - performance improvement.