



# مجلة البحوث المالية والتجارية

## المجلد (22) – العدد الثالث – يوليو 2021



إطار مقترح لتحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة في منشآت الاعمال  
الحديثة في ظل الظروف الاستثنائية

**A proposed framework for achieving Cost's strategic  
direction in Modern Business firms under exceptional  
circumstances**

الباحث/ احمد محمد حسين الكوش

مرشح للدكتوراه

كلية التجارة- جامعة بورسعيد- قسم المحاسبة

اشراف

الدكتور

نورهان على المر

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - بورسعيد

الاستاذ الدكتور

محمد عبد الرحمن العايدى

استاذ المحاسبة والمراجعة المتفرغ

وعميد الكلية الأسبق

كلية التجارة - بورسعيد

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

## ملخص البحث :

هدف البحث الى بناء اطار مقترح لتحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية لإزالة كافة المشكلات والمعوقات التي تحدث نتيجة تعرض المنشآت للظروف الاستثنائية ، حيث تناول الباحث في المبحث الأول الهيكل الفكري للاطار المقترح من خلال نسق متكامل من المفاهيم والفروض والمبادئ ثم تناول الباحث في المبحث الثاني الهيكل التطبيقي للاطار المقترح والمتمثل في معايير وأساليب الاطار المقترح وتتمثل أساليب الاطار المقترح في نظرية القيود ، اسلوب بطاقة القياس المتوازن للأداء ، أسلوب تحليل تكاليف المجموعات الوظيفية ، ثم تناول الباحث في المبحث الثالث اهداف ومتطلبات الاطار المقترح وآلية تنفيذه لتحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية .

وخلصت نتائج الدراسة الى ان الاطار المقترح يساهم في توفير المعلومات المالية وغير المالية التي تحتاجها الادارة من اجل تحليل الوضع الحالي للمنشأة في ظل الظروف الاستثنائية ، وانه يقوم الاطار المقترح بمساعدة المنشأة في إدارة القيود والاختناقات التي تحول دون تحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة للمنشأة في ظل هذه الظروف ومساعدة المنشأة في تحقيق الخفض الإيجابي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية .



## **Abstract :**

**The researcher's goal is to build a proposed framework to achieve Cost's strategic direction under exceptional circumstances to remove all problems and obstacles that may occur if firms are exposed to exceptional circumstances. In the first chapter, the researcher discussed the conceptual structure of the proposed framework through an integrated pattern of concepts, hypotheses and principles.**

**In the second chapter, the researcher discussed the applied structure of the proposed framework, which contains the standards and methods of the proposed framework. These methods are in the form of the theory of constraints, the method of balanced performance measurement card and the method of Functional group cost analysis. then the researcher discussed in the third chapter the objectives and requirements of the proposed framework and the mechanism for its implementation to achieve the strategic direction of cost under exceptional circumstances.**

**The results of the study concluded that the proposed framework contributes to providing the financial and non-financial information needed by the administration in order to analyze the current situation of the firms under exceptional circumstances. The proposed framework also assists the firm in managing the constraints that prevent achieving the strategic cost direction of the firms under these circumstances and assisting the firm in achieving positive cost reduction under exceptional circumstances.**

## مقدمة البحث :

تعمل المنشآت على اختلاف أنواعها واحجامها في بيئة متغيرة ، وتواجه مستجدات وتحديات كبيرة نتجت عن التغيرات التكنولوجية والاقتصادية والسياسية والبيئية في السوق الذي تعمل المنشآت فيه ، وحتى يمكن لهذه المنشآت ان تستمر فلا بد لها من ان تعمل وتتحرك في الاتجاه الذي يمكنها من مواجهة هذه المستجدات والتحديات وان تتكيف وتتواءم معها .

وتهدف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة للمنشآت في بيئة الاعمال الحديثة الى تعضيد المركز الاستراتيجي التنافسي للمنشأة والسيطرة على السوق وتحقيق التميز مقارنة بالمنافسين ، و تتسم طبيعة الظروف الاستثنائية بالتغيرات السريعة والمتلاحقة للأثار المرتبطة بها وظهور العديد من المشاكل المرتبطة بتلك الاثار .

## مشكلة البحث :

نظرا لاتصاف طبيعة الظروف الاستثنائية التي تتعرض لها المنشآت بالتغير الدائم فقد حتم ذلك على المنشأة ضرورة وضع الاستراتيجيات المناسبة لمواجهة تلك التغيرات وبما يمكنها من تحقيق أهدافها الاستراتيجية ، حيث اصبح من الضروري والحيوي ان تتبنى المنشأة استراتيجيتها على ضوء المستجدات التي تواجهها والتغيرات في البيئة التي تعمل المنشأة من خلالها نتيجة تعرضها للظروف الاستثنائية ، و يتطلب بقاء المنشآت واستمرارها في ظل هذه الظروف تركيز هذه المنشآت على إدارة القيود الناتجة عن تلك الظروف وادارة التكلفة بتوجه استراتيجي لمنتجات المنشأة وسرعة الاستجابة لمتطلبات السوق في ظل تلك الظروف .

وفي ظل التغيرات التي تحدث نتيجة تعرض المنشآت للظروف الاستثنائية لا تستطيع انظمة التكاليف التقليدية الوفاء باحتياجات المنشآت من المعلومات ، مما ادي الى فقد هذه المنشآت لقدرتها التنافسية ومن ثم نصيبها في الاسواق ، مما يدفعها الى البحث عن اساليب تمكنها من استعادة نصيبها في السوق والعمل على زيادته من خلال ميزة تنافسية تمكنها من احتفاظها بعملائها الحاليين وجذب المزيد من العملاء في ظل هذه الظروف .

وقد اقلت الظروف الاستثنائية أعباء جديدة على تحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة للمنشأة الامر الذي يتطلب التطوير بما يوفر لإدارة المنشأة المعلومات اللازمة لمساعدتها في إدارة نقاط الاختناق التي تعاني بها في ظل هذه الظروف والارتفاع بدرجة ولاء العملاء لها في



ظل هذه الظروف ، وذلك من خلال توفير معلومات عن أماكن القيود ونقاط الاختناق الموجودة في المنشأة في ظل هذه الظروف ، وتقييم الأداء للمنشأة في ظل هذه الظروف الاستثنائية .

وعلى ضوء ذلك ولتحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة للمنشأة في ظل الظروف الاستثنائية سوف يقوم الباحث بعمل اطار مقترح يحتوى على هيكل فكري وهيكل تطبيقي يعملان في تناغم وتكامل بهدف مواجهة تلك الظروف الاستثنائية والحد من تأثيرها على منشآت الأعمال الحديثة في ظل ظروف عدم التأكد المصاحب لتلك الظروف، حتى تستطيع المنشأة تحقيق وضع استراتيجي تنافسي افضل في ظل هذه الظروف .

#### اهداف البحث :

على ضوء طبيعة مشكلة البحث يتمثل هدف البحث في اعداد اطار مقترح لتحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية لمنشآت الاعمال الحديثة وذلك من خلال عمل اطار شامل لإدارة التكلفة بتوجه استراتيجي وإزالة القيود والاختناقات الناتجة عن الظروف الاستثنائية وينبثق من هذا الهدف الرئيسي الأهداف الآتية :

- 1- اقتراح هيكل فكري للاطار المقترح يحتوى على مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ التي تمثل الهيكل البنائي للاطار المقترح
- 2- اقتراح هيكل تطبيقي للاطار المقترح ويحتوى على مجموعة من المعايير والأساليب التي يستعين بها الباحث في تطبيق الاطار المقترح
- 3- توضيح الأهداف والمتطلبات اللازمة لتطبيق الاطار المقترح وآلية التطبيق .

#### أهمية البحث :

على ضوء مشكلة البحث وأهدافه تتمثل أهمية البحث في :

- 1- يستمد هذا البحث أهميته العلمية في ان موضوع تحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة يعتبر من اهم البحوث والدراسات التي تحوز على اهتمام المنشآت الصناعية التي تسعى الى البقاء والاستمرار وتحقيق الميزة التنافسية في السوق.
- 2- تنبع أهمية البحث العملية من حاجة الإدارة الشديدة إلى اطار مقترح لمساعدتها في التخلص من القيود التي تواجه المنشآت نتيجة تعرضها للظروف الاستثنائية ، وتحقيق الاستغلال الكفء لمواردها؛ بهدف تخفيض التكلفة ، وتحسين المركز التنافسي للمنشأة.

3- ان تحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة يعد هدف سامي تسعى اليه المنشآت ويوفر هذا البحث اطار لمساعدة الادارة في تحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة الخاصة بها في ظل الظروف الاستثنائية من خلال اطار مقترح لإدارة هذه التكلفة وإزالة المشكلات والعقبات التي تنتج من هذه الظروف والقرارات المتقلبة المتعلقة بها .

#### منهج البحث :

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه يقوم الباحث بانتهاج مزيج من المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي وهو ما يطلق عليه المنهج العلمي الحديث كما يلي : .

- يتمثل المنهج الاستقرائي في استقراء وتحليل الدراسات والبحوث المتعلقة بمجال البحث .
- يتمثل المنهج الاستنباطي في وضع اطار مقترح لتحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة للمنشأة في ظل الظروف الاستثنائية .

#### خطة البحث :

على ضوء مشكلة البحث وأهدافه ومنهجه وحدوده تتمثل خطة البحث في النقاط الآتية :

المبحث الاول : الهيكل الفكري للاطار المقترح لتحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة لمنشآت الاعمال الحديثة في ظل الظروف الاستثنائية.

المبحث الثاني : الهيكل التطبيقي للاطار المقترح لتحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة لمنشآت الاعمال الحديثة في ظل الظروف الاستثنائية .

المبحث الثالث : اهداف ومتطلبات الاطار المقترح لتحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة لمنشآت الاعمال الحديثة في ظل الظروف الاستثنائية وآلية تطبيقه .

#### المبحث الاول

الهيكل الفكري للاطار المقترح لتحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة لمنشآت الاعمال الحديثة في ظل الظروف الاستثنائية

يعتمد الهيكل الفكري للاطار المقترح على منظومة متكاملة من المفاهيم والفروض والمبادئ التي تشكل في مجموعها الهيكل البنائي للاطار المقترح وتتمثل فيما يلي :

1/1 مفاهيم الاطار المقترح : و تتمثل فيما يلي :



1/1/1 مفهوم الظروف الاستثنائية : تعرف بانها " مجموعة من الظروف غير العادية تقع في فترة معينة ، و تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على جميع الاوضاع الاقتصادية للمنشآت الموجودة داخل السوق ، وينتج عن تلك الظروف التزامات للمنشأة غير مؤكدة الحدوث او محتملة الحدوث ولكنها غير معروفة القيمة على وجه الدقة وان هذه القيم يمكن تقديرها " .

2/1/1 مفهوم القيود : يعرف القيد بانه أي شيء يمنع او يعوق المنشأة من تحقيق أهدافها ، وان إدارة تلك القيود بكفاءة وفاعلية تعتبر من العوامل الرئيسية لنجاح المنشأة ( Sara H. K. , 2019,9.576 , et all , ) .

و من خلال استقراء الباحث لجهود الباحثين ( د. احمد عبد القادر ، 2015 ، ص:8 & James F. C., Lynn H, 2020, pp:127–130& Michal P. H, et all , 2021, pp:35–36 ) الذين تناولوا تصنيف القيود يمكن تبويب القيود الى مجموعتين رئيسيتين ، حيث يرى الباحث ان هذا التصنيف يوضح مصدر القيد ومدى إمكانية التعامل معه وطرق التعامل معه وهما كما يلي:

أ. القيود الداخلية : وهي القيود التي يمكن رقابتها وادارتها وتحدث عادة نتيجة قرارات مختلفة متعددة تتخذ من داخل المنشأة ، وتنقسم الى قيود انتاجية وهي القيود المتعلقة بالعملية الانتاجية ، قيود السياسات وتتعلق هذه القيود بأسلوب الادارة وطريقة تفكيرها نحو الظرف الاستثنائي وتعاملها من القرارات المصاحبة له ، قيود السوق وهي تلك القيود التي تنشأ لعوامل تتعلق بالتخطيط الاستراتيجي للمنشأة في ظل الظروف الاستثنائية.

ب. القيود الخارجية : وهي عبارة عن مجموعة من المحددات تفرض عليها من قوى خارجية تجعل المنشأة تتأخر عن تلبية احتياجات العملاء ، وتنقسم إلى قيود العرض وهي قيود من ناحية الانتاج وتحدث عندما تكون الموارد المتاحة غير كافية لتلبية الطلب على منتجات المنشأة ، قيود الطلب وهو قيود من ناحية المبيعات ويحدث عندما لا يوجد طلب سوقي كافي يتيح معه الاستغلال الامثل للطاقة المتاحة ( د. عبد السلام محمد عثمان، 2014 ، ص:487 ، Galen T. , Brian P. M, 2018, & ) .

3/1/1 مفهوم نقاط الاختناق : تمثل المورد الذي يعمل بطاقة اكبر من طاقته المثلى أي يحدث الاختناق عندما يكون الطلب على المورد يساوي او اكبر من طاقة المورد ( د. وليد احمد علي ، 2013 ، ص:220 ) . ، ويرى الباحث ان نقاط الاختناق تتعدد في ظل الظروف الاستثنائية

خاصة فيما يتعلق بتوافر المخزون من المواد تحت التشغيل والتي يصعب الحصول عليها في ظل الظروف الاستثنائية وتتفاقم في حالة حدوث اعطال في ماكينات التشغيل وغير متوافر بدائل في السوق الحالية ولا تستطيع المنشأة الاستيراد نظرا لطبيعة الظروف الاستثنائية نفسه .

4/1/1 مفهوم هامش الإنجاز : يمثل المعدل الذي بموجبه تتولد الاموال للمنشأة وذلك بتحويل المواد الخام الى ايراد مبيعات ، ويقاس هامش الانجاز بالفرق بين ايراد المبيعات وتكلفة المواد .

5/1/1 مفهوم مخزون الامان : تتمثل انواع مخزون الامان للمنشأة في مخزون امان القيد وهو المخزون الذي يتم الاحتفاظ به بهدف ضمان تدفق الانتاج وبقاء القيد بحيث يعمل بصورة دائمة دون التأثير بأعطال مراكز الانتاج السابقة ، مخزون امان التجميع وهو المخزون الذي يتم الاحتفاظ به امام عملية التجميع ويشتمل على الاجزاء او الوحدات التي لا تنتج من قبل الموارد المقيدة ولكن يتم تجميعها مع اجزاء يتم تصنيعها في المورد المقيد ، مخزون امان الشحن : وهو مخزون الانتاج التام الذي يتم الاحتفاظ به بعد نقطة الاختناق عند منطقة التخزين وقبل الشحن للعملاء بهدف ضمان تسليم المنتج في المواعيد المحددة (د. محمد السيد الصغير ، 2014 ، ص:324 & 1207 , Louw,I. and Page,D.C, 2014 ) .

ويري الباحث ان مخزون الامان يحمي المنشأة ككل من اية معوقات ومشاكل يمكن ان تحدث خاصة في ظل وجود الظروف الاستثنائية وما يتبعها من اثار تؤثر على توافر المادة الخام بالوقت وبالسعر المحدد ، وذلك لضمان وصول المواد الخام للعملية التشغيلية وبحيث لا يحدث أي توقف للعملية التشغيلية .

6/1/1 مفهوم جدولة الإنتاج : ويعرف بانه جدول لمراقبة تدفق المواد الخام في محاولة لإنتاج منتجات تامة متسقة مع طلب السوق باقل كمية من المخزون واقل مصاريف تشغيلية ، ويعتمد جدولة الإنتاج عند التطبيق على بعض المفاهيم وهي Drum الذي يشير الى القيد الذي يحد من سرعة النظام في قدرته على تحقيق الهدف وبالتالي يجب جدولة المواعيد للموقع الذي يمثل نقطة اختناق بطريقة تؤدي الى تعظيم عائد العمليات الداخلة والتسليم في الموعد المحدد ، Buffer وهو بمثابة كمية من المخزون من الانتاج تحت التشغيل المعطل في مواقع تسبق الموقع الذي به نقطة اختناق ، Rope الالية التي يبدأ بها خط التشغيل ويقيد الانشطة والعمليات الت تسبق الانشطة والعمليات التي تحتوى على نقطة اختناق ( Arefeh M. , Emmanuel E , 2014, pp:7-8 ) .



7/1/1 مفهوم تبخير السحب: و يقصد به ان المنشآت غالبا لا يستطيعون تحديد الاسباب الحقيقية للمشكلة حيث تكون مبهمة ومتداخلة مثل السحب ، والتي تحاول هذه الاداة تبخيرها للإزالة الغموض والتوصل للأسباب الاساسية للمشكلة لتحديد الحل المناسب من خلال تحديد خمس عناصر لكل تعارض ترتب من اليسار الى اليمين ثم يتم ربط كل اثنين بآخر ونحدد مطلب كل منهم ويتم السعي الى تحقيقه .

8/1/1 مفهوم شجرة الواقع المستقبلي : يتم وضع تصور مستقبلي في حالة تنفيذ حل من الحلول المقترحة للتأكد من مدى نجاح هذه الحلول في التخلص من الآثار غير المرغوب فيها وتوقع السلبات الناتجة من تطبيق كل حل مقترح بهدف اختيار افضل الحلول المقترحة ، ويخضع بناؤها لثمان قواعد تبدأ من الجذور ممثلة للأسباب وترتفع لأعلى من خلال الساق والفروع لعدة طبقات تمثل الآثار الوسيطة حتي تصل الى الاوراق تمثل الآثار النهائية (د. أحمد محمد تآتفي ، ص:84) .

9/1/1 مفهوم شجرة تحديد متطلبات الحل الأمثل : يتم من خلالها وضع المتطلبات الاساسية لتنفيذ الحل المقترح ، وتحديد المشكلات التي تعوق تنفيذ الحل وتحديد كيفية تخطي تلك المشكلات ، وهي عبارة عن رسم بياني تدفقي يعمل على تجزئة الهدف الرئيسي الى مجموعة من الأهداف المرحلية وتحديد العقبات التي تحد من كل هدف مرحلي والعمل على ازالة العقبات التي تحول دون تحقيق هذه الأهداف من أجل الوصول الى تحقيق الهدف الرئيسي ( Choe . K. , 2013, p.544 ) .

10/1/1 مفهوم شجرة التحول : توضح كيفية التحول من الوضع الحالي الى الوضع المرغوب أي كيفية التحول من المشكلة الى الحل الملائم ، ومن ثم فهي بمثابة خطة التنفيذ النهائية التي تتضمن بيانا تفصيليا لخطوات التنفيذ للوضع المرغوب وتحديد التصرفات الواجب القيام بها للتغلب على العقبات التي يتم تحديدها في شجرة المتطلبات المسبقة ، حيث يتم رسم خريطة للاحتياجات الواجب القيام بها من أجل حل هذه العقبات ، حيث يتضمن حل كل عقبة تحديد السبب المنطقي لها والاحتياج المطلوب تنفيذه و الاجراءات اللازمة من أجل ذلك .

11/1/1 مفهوم عوامل النجاح الحاكمة : تعرف بانها "تلك الشروط الأساسية التي تسمح بتحقيق الأهداف ومساعدة المنشأة على مواجهة البيئة المتغيرة وتكون عادة في شكل كفاءات متميزة غير قابلة للتقليد وتعطي مزايا تنافسية للمنشأة " ( د. سالم جريب سالم ، 2017 ، ص 269-270 ) .

12/1/1 مفهوم ادارة التكلفة كهدف استراتيجي في ظل الظروف الاستثنائية : حيث تسعى المنشآت في ظل الظروف الاستثنائية الى تحقيق التكلفة الاقل والجودة العالية وسرعة وقت الاستجابة ، ويمثل مفهوم ادارة التكلفة من اهم المفاهيم الاستراتيجية ، حيث ان خفض الحقيقي الايجابي للتكاليف والوصول الى تكلفة تنافسية في ظل سوق يتسم بالتقلب الشديد يعتبر من اهم الاهداف للمنشأة لتحقيق وضع استراتيجي تنافسي .

13/1/1 مفهوم الرشد الإداري في معالجة الظروف الاستثنائية : و يرى الباحث ان الرشد الإداري في معالجة اثار الظروف الاستثنائية يرجع الى قدرة إدارة المنشأة على الالمام الجيد بالبيانات والمعلومات التكاليفية حول الظرف الاستثنائي وتجميع كافة البدائل المتاحة في ظل الظرف الاستثنائي بهدف الوصول الى افضل نتيجة ممكنة متوقعة تستطيع بها المنشأة التعامل بحنكة مع هذا الظرف الاستثنائي وتحقيق وضع استراتيجي افضل في السوق.

14/1/1 مفهوم الطموح الإداري في تحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية : يرى الباحث ان الطموح الإداري هو نتاج تفاعل العديد من العوامل أهمها وعي إدارة المنشأة وتقديرها لقدراتها و امكانياتها وتحديد أهدافها المستقبلية ومدى قيمة تلك الأهداف بالنسبة لها، فإيمان المنشأة بقدراتها و امكانياتها تسهم في تكوين تقدير إيجابي حول المنشأة ، وهذه المعتقدات من شأنها التنبؤ بما ستقوم به في المستقبل.

15/1/1 مفهوم قدرة فريق العمل على اختراق الظروف الاستثنائية : حيث يتطلب الاطار المقترح انشاء فريق عمل لإدارة الظرف الاستثنائي ، وبالتالي يصبح موضوع وجود مهارات إدارية فعالة ضمن فريق العمل أمراً حيوياً يجعل لزاماً على الإدارة أن تضع نظاماً للقدرة على تحقيق اهداف المنشأة في الظرف الاستثنائي من خلال هذا الفريق ، وعند الفشل في حل هذه المشاكل يجب النظر بإعادة تشكيل عضوية فريق العمل .

### 3/1 فروض الاطار المقترح :

تتمثل فروض الاطار المقترح فيما يلي :

1/3/1 فرض تعدد وتنوع المدخلات من البيانات والمعلومات لمعالجة الظروف الاستثنائية : حيث يجب ان يعتمد الاطار المقترح على تجميع مجموعة من البيانات والمعلومات من مصادر داخلية متعلقة بالبيانات الداخلية للمنشأة ، ومصادر خارجية متعلقة بالموردين والعملاء والمنشآت المنافسة و طبيعة الظرف الاستثنائي والقرات التي أصدرتها الدولة للتعامل مع الظرف



والقرارات المتوقعة والاثار المباشرة وغير المباشرة للظرف الاستثنائي على المنشأة وطرق تعامل المنشآت المنافسة معه .

2/3/1 فرض التأثير السلوكي للمعلومات على متخذ القرار : حيث أن المعلومات التي سوف تنتج عن تطبيق الإطار المقترح يجب أن يكون لها تأثير إيجابي على سلوك متخذ القرار داخل المنشأة وعلى العاملين بصفتهم الجهة المنفذة للقرار في ظل الظروف الاستثنائية .

3/3/1 فرض دقة المعلومات ومنسبة التوقيت : يجب أن تتمتع المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق الإطار المقترح بدرجة عالية من الدقة و السرعة لأنها تعبر عن قياسات لأحداث مالية واقتصادية متوقعة متعلقة بالظرف الاستثنائي فضلا عن توافر المعلومات في التوقيت الأمثل والمحدد ،حتى تتحقق المنفعة من وراء استخدامها ، ولاشك أن توافر تكنولوجيا المعلومات يلعب دورا هاما في تحقيق الدقة والمنسبة المطلوبة في مخرجات هذا الإطار .

4/3/1 فرض اختلاف المعلومات المحاسبية باختلاف الظروف الاستثنائية : حيث إن المعلومات الناتجة من عن الاطار الفكري للاطار المقترح يجب ان تختلف باختلاف الظرف الاستثنائي نفسه ، وان تختلف ايضا باختلاف نوعية القرارات الإدارية التي ستتخذها المنشأة للتعامل مع الظرف الاستثنائي.

5/3/1 فرض كفاءة وفاعلية ادارة القيود الواقعة على المنشأة : حيث يجب ان يوفر الاطار المقترح المساعدة للمنشأة على ادارة القيود الخاصة بها والناتجة من الظرف الاستثنائي وتحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة ، حيث تتضمن كل منشأة في ظل الظروف الاستثنائية وجود مجموعة من القيود نتيجة الظرف الاستثنائي تحد من قدرة المنشأة على تحقيق اهدافها ، و يجب ان يقوم الاطار المقترح بتوفير المساعدة في إدارة تلك القيود والاختناقات بكفاءة وفاعلية وتحسين الأداء التشغيلي للمنشأة في ظل تلك الظروف .

6/3/1 فرض احداث التوازن المناسب بين تدفق الإنتاج والطلب على الموارد : حيث يكون وظيفة معدل انتاج المنشأة ككل هو توليد التنفيذ الزمني للموارد المناسبة في المنشأة ، ويعمل الاطار المقترح على تحقيق التدفق المتوازن والمستمر للإنتاج خلال المراحل المختلفة في ضوء الاستغلال الكفؤ للموارد المقيدة لزيادة هامش الانجاز عن طريق التقليل من نقاط الاختناق.

7/3/1 فرض تحقيق التوازن في تدفق المواد وليس في تدفق الطاقة عبر المنشأة (د. اسامة عبد المنعم ، وآخرون ، 2015 ، ص ص : 223-224 ) :

يفترض الإطار المقترح ضرورة احداث توازن بين تدفق الإنتاج والطلب السوقي على الموارد ، وتكمن الفكرة الأساسية في جعل التدفق عبر الاختناق أو العملية المقيدة مساويا للطلب السوقي، كما انه لا يشترط حدوث توازن بين المواد الأولية أو نصف المصنعة المنتجة بين عملية إنتاجية وأخرى في ظل الظروف الاستثنائية ، كذلك لا يشترط التوازن بين المنتجات المنقلة من عملية إنتاجية إلى أخرى لاحقة ، وفي هذا يتضح دور مخزون الامان بكافة أشكاله، والذي يمكن أم يكون قبل العملية القيد أو في نهاية خط التجميع او احتياطي من المنتجات النهائية حيث يستخدم لضمان نوع من التدفق المتوازن للإنتاج.

8/3/1 فرض ان الموارد هي السبب والمحرك الرئيسي للتكلفة : حيث يفترض الإطار المقترح ان إن الموارد هي السبب والمحرك الرئيسي للتكلفة وان التكلفة تحدث وتراقب على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط، مما يستلزم أن تكون هذه الموارد منظمة في مجموعات متجانسة .

9/3/1 فرض القدرة علي تحليل تكاليف المورد بشكل احادي بدلا من تحليلها بشكل اجمالي:

إمكانية تحليل تكاليف الموارد بشكل احادي بدلاً من تحليلها بشكل إجمالي، ليس فقط لتبسيط عمليات تعديل بيانات التكلفة ، مما يساعد في تجنب عملية إخفاء كمية وتكلفة الموارد العاطلة ، والتي من شأنها تؤدي إلي تضخم تكلفة المنتج مما يجعل الطاقة العاطلة وتكاليفها باستمرار تحت الرقابة.

10/3/1 فرض تحديد استخدام المورد غير المقيد من خلال طاقة الموارد المقيدة : أن الاستخدام المناسب للموارد وكذلك الاستغلال المنشب للطاقة ليس بالضرورة أن يكونا متوازنين ، حيث أن الاستخدام المناسب للموارد المحددة "المقيدة" لا يتطلب استغلال موارد الطاقة المتاحة بأقصى درجة استغلالا كاملا، حيث تتحدد الطاقة اللازمة من كل مورد أو عملية بطاقة المورد المقيد، وليس بالضرورة استخدام أقصى طاقة للموارد أو العمليات غير المقيدة .

11/3/1 فرض تقسيم الموارد وفقا لمستوى الاختناقات : يفترض الإطار المقترح تقسيم الموارد من حيث مستوى الاختناقات إلي ثلاثة موارد هي: موارد تمثل نقاط اختناق : ويقصد بها الموارد التي تمثل نقاط اختناق لدى المنشأة نتيجة تعرض المنشأة للظرف الاستثنائي وتحدث عندما يكون الطلب على الموارد يساوي او اكبر من طاقة المورد ، موارد لا تمثل نقاط اختناق: ويقصد بها الموارد التي لا تمثل أي نقاط اختناق لدى المنشأة في ظل الظرف الاستثنائي ، موارد تمثل قيود علي الطاقة : حيث أن الموارد التي تمثل قيودا علي الطاقة هي موارد لا تمثل نقطة اختناق



في الوقت الحالي، لكن إذا لم يتم إدارتها بدقة ، فقد تصبح نقطة اختناق فيما بعد ( Fernando B. S. , 2012 ,p.3 ) .

#### 4/1 مبادئ الاطار المقترح :

تتمثل مبادئ الاطار المقترح فيما يلي :

1/4/1 مبدأ إمكانية اعاقه الظروف الاستثنائية لقدرة المنشأة على تحقيق مستوى الاداء المطلوب: حيث ان أي منشأة تعمل في ظل الظروف الاستثنائية تحتوي على مجموعة من الاثار والتي تحد من قدرتها على تحقيق نشاطها ، وتعد هذا الاثار هي العامل المحدد لقدرتها على تحقيق اهدافها في ظل هذه الظروف ، ويرى الباحث انه على الرغم من ان هذه الظروف تحد من اداء المنشأة الا انها تتطلب من المنشأة التعامل مع بيئة عدم التأكد واكتشاف طرق للتحسين المستمر لأدائها للتعامل مع تلك الظروف .

2/4/1 مبدأ التسلسل في العمليات والأنشطة الانتاجية : حيث يتم النظر الى عمليات المنشأة ووظائفها المختلفة في الاطار المقترح على انها سلسلة من العمليات المتتالية والمتراطة معا والحلقة الاضعف في هذه السلسلة تؤثر سلبا على اداء المنشأة ككل لذا يجب تقييمها لتحسين اداء المنشأة ككل وان تقوية وتدعيم الحلقة الضعيفة ، وليس تقوية الحلقات الاخرى بمعزل عن بعضها البعض وضرورة تكاملهم لضمان اقصى تدفق ممكن للإنتاج في حدود طاقته ونتاجية العلمية او العمليات المقيدة حتى لا يحدث تجمع او تراكم للمخزون بصورة غير مبررة.

3/4/1 مبدأ كفاءة وفعالية الإدارة على إدارة ومعالجة الاثار المتعلقة بالظروف الاستثنائية: حيث ان التركيز على ادارة الاثار يؤدي الى تحقيق توجه استراتيجي فعال ومن ثم تعظيم ربحية المنشأة ككل وتقليل نقاط الاختناق التي تعاني بها المنشآت في ظل الظروف الاستثنائية.

4/4/1 مبدأ الاتساق بين الاهداف الجزئية والهدف الكلى للمنشأة في ظل الظروف الاستثنائية: حيث يجب على كافة المستويات الإدارية بالمنشأة أن تتفهم جيدا طبيعة العمليات بالمنشأة في ظل الظروف الاستثنائية وان تتخذ قراراتها من اجل تخفيض التكلفة على مستوى المنشأة ككل من خلال تحقيق التوافق بين الاهداف الجزئية للأقسام والهدف الكلى على مستوى المنشأة .

5/4/1 مبدأ قدرة إدارة المنشأة على الربط بين السبب والاثار والنتيجة في ظل الظروف الاستثنائية : حيث يقوم الاطار المقترح على علاقة ( الاثر – السبب – النتيجة ) والتي تتطلب بعض الاجراءات لمتابعة عملية التشغيل وواجهه القصور التي تظهر بها نتيجة الظرف الاستثنائي

( الاثر) ثم تحديد اسباب تلك القصور ( السبب ) في سلسلة العمليات وبعد التعرف على تلك الاسباب تقوم إدارة المنشأة باتخاذ اجراءات علاجية لها من المفترض ان تؤدي الى نتائج ايجابية ( النتيجة ) بهدف تحسين عملية التشغيل وتحقيق الهدف للمنشأة .

6/4/1 مبدأ مرونة إدارة المنشأة علي التعامل مع الظروف الاستثنائية : حيث يقوم الاطار المقترح على مواكبة إدارة المنشأة للتطورات التي يمكن أن تنشأ والمتغيرات التي يمكن أن تحدث في ظل الظروف الاستثنائي وبالتالي يكون ذو طبيعة مرنة ، ويقصد بها المرونة في تعامل إدارة المنشأة مع المشاكل والصعوبات المتعلقة بالظروف الاستثنائية ومدى استعدادها علي مواجهة أي مشاكل عند التنفيذ.

7/4/1 مبدأ استمرارية التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية: ويقصد به الاستمرار في التخطيط ووضع الرؤية الاستراتيجية للمنشأة حسب مقتضيات كل ظرف استثنائي من خلال تحديد الأهداف تسعى إليها المنشأة في ظل كل ظرف استثنائي تتعرض له المنشأة ، متابعة التغيرات التي تحدث في السوق نتيجة تعرض المنشأة للظرف الاستثنائي من خلال دراسة الظرف الاستثنائي الذي تعرضت له المنشأة و لما لهذا الظرف من تأثيرات على عمليات التشغيل والتسويق الخاصة بالمنشأة و على درجة نمو المنشأة وتكاليفها وأرباحها، تحويل الاهداف التي وضعتها المنشأة للتعامل مع الظرف الاستثنائي إلى اجراءات تتبع في المنشأة ، وكذلك تحديد تكلفة تلك الإجراءات ، تنفيذ الخطة لمعرفة مدى تأثيرها في المنشأة ، واستخدام نتائج تأثير تلك الإجراءات في المنشأة على التعامل مع الظرف الاستثنائي لرسم خطط جديدة أو تعديل الخطط الحالية الموجودة في المنشأة لمعالجة هذه الظروف الاستثنائية .

8/4/1 مبدأ قدرة إدارة المنشأة على تدنية المخاطر في ظل الظروف الاستثنائية : حيث تفرض طبيعة الظرف الاستثنائي مجموعة من مخاطر الاعمال والمخاطر المالية التي تتعرض لها المنشأة نتيجة التعرض للظروف الاستثنائية والتي لا تتمثل في مدى ابتعاد النتائج المحققة عن الأهداف المقررة فقط بل وتضيف العديد والعديد من المخاطر والقيود التي تحد من تحقيق المنشأة لأهدافها وتحقيق وضع استراتيجي في السوق وبالتالي فان الاطار المقترح يقوم على ضوء وضع إدارة المنشأة لمجموعة خطوات التي تساعد المنشأة على ادارة مخاطرها .

9/4/1 مبدأ موضوعية المعلومات التكاليفية عند معالجة المشاكل المتعلقة بالظروف الاستثنائية : حيث تكون ذات دلالة واحدة أي الوصول لنفس النتائج بصرف النظر عن يقوم بإعدادها او استخدامها ، وان يتم عرض تلك المعلومات بصدق ودون تحريف لها ويقصد بها



تصوير المضمون الذي تهدف الى تقديمه المعلومات التكاليفية تصويرا صادقا ولا يعنى ذلك الوصول الى درجة الثقة المطلقة لأنها تنطوي على التقدير الاجتهادي والتقريب .

## المبحث الثاني

الهيكل التطبيقي للاطار المقترح لتحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة لمنشآت الاعمال الحديثة في ظل الظروف الاستثنائية

يعتبر الهيكل التطبيقي هيكل مكمل للهيكل الفكري للاطار المقترح ، حيث يعتمد هذا الهيكل على مجموعة من المعايير والأساليب التي تساعد هذا الاطار على تحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية وهم كما يلي :

1/2 معايير الاطار المقترح :

تتمثل معايير الاطار المقترح فيما يلي :

1/1/2 معيار كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة في إدارة مواردها في ظل الظروف الاستثنائية : وهو يستخدم لرقابة وكفاءة إدارة التوريد بالمنشأة حيث يمنع ضياع الوقت والتكلفة بسبب تأخر الخامات نتيجة الظرف الاستثنائي ، حيث يتم اعداد معيار لزمان توريد وطلب الخامات من كل مورد ويفضل ان تتعاقد المنشأة مع الموردين الموثوق بهم لفترات طويلة الاجل ، وذلك من اجل تخفيض مخاطر التأثر بالظرف الاستثنائي الحادث وخاصة اذا كان وقت التوريد طويل نسبيا الامر الذي يجعل التعاقد بينهم شديد التأثر بالظرف الاستثنائي .

2/1/2 معيار تدنية وقت وتكلفة انتظار الخامات قبل بدأ التشغيل في ظل الظروف الاستثنائية: حيث يهدف هذا المعيار الى تقليل وقت وتكلفة التسليم او تقليل زمن وتكلفة الانتظار لوصول المادة الخام ومن ثم دخولها على خط الإنتاج حيث كلما قلت مدة وتكلفة التسليم والانتظار قبل التشغيل كلما قلت بالتبعية تأثرها بالظرف الاستثنائي بالفرق بين وقت التعاقد والتفاوض مع المورد ووقت سداد قيمة العقد .

3/1/2 معيار الرقابة الفعالة على موارد المنشأة في ظل الظروف الاستثنائية : ويختص المعيار بتحقيق منهجية فعالة لإدارة وتنمية وضمان تحقيق اقصى استفادة للموارد الخاصة بالمنشأة في ظل الظروف الاستثنائية وباقل تكلفة ممكنة ، ويساعد المعيار في معرفة كيفية سير العمل داخل المنشأة ، وذلك للتأكد من حسن سير العمل اثناء تلك الظروف لتحقيق الاهداف وتحديد أماكن

المشكلات الناتجة عن الظرف الاستثنائي والحرص على عدم التبذير أو الإسراف في هذه الموارد، واستخدام الكميات المناسبة منها بأقل التكاليف الممكنة وكشف الأخطاء ووضع الاجراءات الوقائية اللازمة للقضاء على أسبابها .

4/1/2 معيار القدرة علي تحقيق هامش الإنجاز لكل وحدة منتجة في ظل الظروف الاستثنائية: وفيه يتم قياس مدى تحقيق هامش الإنجاز لكل وحدة منتجة من خلال تحديد متطلبات العملية وتحديد المزيج الأمثل المنتجات المطلوب تجهيزها لغرض تحقيق المنشأة لأهدافها في ظل الظروف الاستثنائية .

5/1/2 معيار مراعاة وقت الإنجاز للتحسين المستمر للأداء وترشيد القرارات في ظل الظروف الاستثنائية : ويقاس المعيار مدى تحقيق الإنجاز الزمني للعملية التشغيلية في ظل الظروف الاستثنائية ، ويقصد به وقت انجاز تحويل المادة الخام الى منتج تام مباع ويتكون هذا الوقت من وقت التشغيل ، وقت الفحص ، وقت التنقل بين الأقسام الإنتاجية ، وقت الانتظار ، وقت التخزين ، و يرى الباحث ان هذا المعيار يعتبر أحد المعايير التي تساعد على استمرار عملية التحسين المستمر للأداء ، وترشيد القرارات التشغيلية في ظل الظروف الاستثنائية.

6/1/2 معيار القدرة على تحقيق المستهدف من مخزون الأمان في ظل الظروف الاستثنائية: وفيه يتم قياس مدى تحقيق المستهدف من مخزون الأمان في ظل الظروف الاستثنائية ومدى تلبية مخزون الأمان للدور المخصص به من توافر المواد الخام المطلوب توافرها حتى لا يحدث أي توقف للإنتاج اثناء حدوث الظرف الاستثنائي .

7/1/2 معيار القدرة على قياس التغيير في تكاليف الخامات بهدف تدنيها في ظل الظروف الاستثنائية: في هذا المعيار يتم قياس مقدار التغير في تكلفة المواد الخام قبل وبعد الظرف الاستثنائي في محاولة لتخفيض تكلفة المواد الخام بعد تعرض المنشأة للظرف الاستثنائي دون المساس بجودتها ، حيث يتم تخفيض إجمالي تكلفة المنتج إلى الحد الأدنى على اعتبار أن تكلفة المواد الخام تمثل النسبة الأكبر من إجمالي تكاليف المنتجات لدي المنشأة .

8/1/2 معيار القدرة على قياس التغير في ظروف التأمين على الشاحنات من الخارج في ظل الظروف الاستثنائية : وفيه يتم قياس مدى تحقيق التغير في ظروف التأمين على شاحنات المواد الخام القادمة من الخارج من أي مشاكل قد تحدث نتيجة التعرض للظرف الاستثنائي .



9/1/2 معيار القدرة التنبؤية للمعلومات لاستشراف المستقبل في ظل الظروف الاستثنائية : وهو معيار يقيس مدى قدرة المعلومات على التنبؤ بالمستقبل في ظل الظروف الاستثنائية ، وكلما كانت هذه التنبؤات قوية وقريبة من الواقع فإنها تكون أكثر ملاءمة لأنها تتيح لإدارة المنشأة قدرة الرقابة على الأداء المستقبلي ومعرفة الانحرافات ومواقعها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها .

## 2/2 أساليب الهيكل التطبيقي الاطار المقترح :

تمثل الأساليب التي يستخدمها الباحث في الاطار المقترح الوسيلة التي تساعد المنشأة في تحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية وتمثل تلك الأساليب في:

1/2/2 أسلوب نظرية القيود :

حيث عرفه بعض الباحثين بانها فلسفة إدارية تتعلق بالعمليات التشغيلية توضح كيفية تحديد وإدارة القيد بكفاءة وفاعلية من خلال التركيز على الانشطة الوظيفية التي تمثل قيودا او نقاط اختناق للمنشأة ككل بهدف التحسين المستمر وتحقيق الاهداف الاستراتيجية للمنشأة ( د . ماجدة حسين ابراهيم ، 2012 ، ص: 321 ، & Diego A. d. Jesus P., 2014 ، p.763 & Hatem K. K., et all,220 ) .

ويري الباحث ان نظرية القيود تعد فلسفة ادارية تساهم بشكل قوى في تحديد مجموعة من القيود التي تحيط بالمنشأة في ظل الظروف الاستثنائية وكيفية ادارتها بكفاءة وفاعلية وتحسين عوامل النجاح الجوهرية للمنشأة بشكل مستمر من خلال التخلص من نقاط الاختناق التي تمثل قيودا على المنشأة وتقف حائل دون تحقيق المنشأة لأهدافها في تلك الظروف .

و تتمثل الاهداف التي تسعى الى تحقيقها نظرية القيود للمنشآت في ظل الظروف الاستثنائية هي :

- 1- تحديد القيود والاختناقات الإنتاجية التي تعاني منها المنشآت في ظل الظروف الاستثنائية ، و تتبع مواضعها والعمل على ادارتها من خلال البحث عن مسارات بديلة من اجل التخلص من القيود وتحرير المنشأة منها بشكل منظم ومستمر
- 2- تخفيض تكاليف التشغيل و تعظيم ربحية المنشأة من خلال زيادة الانجاز والسيطرة على مستويات المخزون في ظل تلك الظروف وبالتالي تعطى المنشأة ميزة تنافسية و انتاج منتجات ذات جودة مناسبة وبسعر اقل .

3- التحسين المستمر للأنشطة والعمليات من خلال التركيز على الأنشطة المقيدة في ظل الظروف الاستثنائية ، حيث ان تحسين اداء الأنشطة المقيدة يعنى تحسين الاداء الكلى.

2/2/2 أسلوب بطاقة القياس المتوازن للأداء :

قام بعض الباحثين بتعريفه بأنه أداة تحليلية فعالة تكشف عن مدى سلامة الأداء في مختلف جوانب النشاط في المنشأة ، وتحدد مدى نجاح الإدارة في تعبئة الموارد والامكانيات المتاحة لتحقيق الأهداف بالإضافة الى تحديد مواطن الخلل ، ونقص كفاءة وفاعلية الأداء لاتخاذ الإجراءات الكفيلة بتخفيض او تلافى الاثار السلبية لها (د. حسن على محمد سالم ، وآخرون ، 2020 ، &Mostova, A., 2020, p.22 , Timothy, J. Z. , 2020, p.2 ، & Kliuchnyk, R. M. , 2019 , p.2).

ويري الباحث ان اهداف بطاقة القياس المتوازن للأداء في ظل نظرية الظروف الاستثنائية تتمثل في :

1. تحديد و تطوير استراتيجية المنشأة بشكل يتوافق مع متطلبات التعامل مع الظروف الاستثنائية ، تعميم التطوير الحادث في استراتيجية المنشأة نتيجة التعرض للظرف الاستثنائي على جميع أنحاء المنشأة.
2. تجزئة الأهداف الاستراتيجية للمنشأة إلى أهداف فرعية ، وترتيبها على مراحل متتالية ليتم من خلالها تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة في ظل هذه الظروف ، الربط بين الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل والاهداف الاستراتيجية قصيرة الأجل.
3. تحقيق التكامل كل من المقاييس المالية والمقاييس غير المالية بما يعكس نتائج عمليات المنشأة نتيجة التعرض للظرف الاستثنائي وتوضيح اسبابها ، تحقيق التوازن بين المقاييس الداخلية والمقاييس الخارجية للأداء في ظل الظروف الاستثنائية .
4. مراجعة دورية لأداء المنشأة ، وذلك للتعرف على مواطن القصور في ظل تلك الظروف من أجل معالجتها.

3/2/2 أسلوب تحليل تكاليف المجموعات الوظيفية:

وقد أوضح بعض الباحثين انه أسلوب يعنى بدراسة وتحليل وفحص كل مكون من مكونات المنتج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج لتحديد إمكانية خفض التكلفة ، حيث يقوم بإعادة التصميم الجذري للمنتجات من خلال التحليل الوظيفي للمنتج والإبقاء على الوظائف



الأساسية دون غيرها مما يؤدي الى تقليل الفاقد ، الوقت ، الجهد بغرض تحسين الأداء في عدة مجالات مثل تخفيض التكلفة وسرعة الإنجاز مما يؤدي الى تحقيق رضا العملاء . Hong C. L. , Jae M. L. , Ji H. S, 2011, p.110 , Renata S. H , 2016 , p.363 . (

و يرى الباحث انه أسلوب يهدف الى خفض التكلفة من خلال دراسة وتحليل جميع وظائف المنتج في ظل الظروف الاستثنائية خلال جميع مراحلها بدأ من التصميم للإبقاء على الوظائف الضرورية اللازمة لتحقيق رغبات العملاء في ظل تلك الظروف ، واستبعاد الوظائف الغير ضرورية مما يؤدي الى تخفيض التكاليف من وجهة نظر العملاء .

ويهدف أسلوب تحليل تكاليف المجموعات الوظيفية في ظل الظروف الاستثنائية الى ( Vinayak K. , Rambabu K, 2017, pp:219–226, Vinod K., 2015,p.32 ):

1- التتبع الدقيق والصحيح لعناصر التكلفة لتوفير معلومات تكاليفية عن الوحدات المنتجة والعمليات والأنشطة الإنتاجية اللازم اداؤها وفق وظائف المنتج ، بما يعطى مخرجات نظام قياس التكاليف بطريقة اكثر شمولاً .

2- التركيز على العملاء في ظل تلك الظروف من خلال تحديد احتياجاتهم والعمل على تحقيق رغباتهم من خلال إعادة بناء المنتجات او العمليات تحقيقاً لهذا الغرض .

3- تحديد مواقع خفض التكلفة في ظل الظروف الاستثنائية من خلال تحديد وظائف المنتج والعمليات والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وغير قابلة للتحسين .

4- المساهمة في زيادة دقة اتخاذ القرارات الإدارية لرفع كفاءة مستوى الأداء من خلال معلومات كاملة عن الوظائف والعمليات والأنشطة الإنتاجية التي تسبب احداث التكلفة مع تحليل الزمن الفعلي اللازم لها ، تحسين الكفاءة والبحث عن أفضل توازن بين التكلفة والوظائف والجودة للمنتج.

### المبحث الثالث

#### أهداف ومتطلبات الاطار المقترح وآلية تطبيقه

ويهدف الباحث في هذا المبحث الى تحديد اهداف ومتطلبات وآلية تطبيق الاطار المقترح .

1/3/2 أهداف الإطار المقترح :

حيث يتمثل الهدف الرئيسي للإطار المقترح في تحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة للمنشأة في ضوء الظروف الاستثنائية ، لما يحققه هذا التوجه من حماية للمنشأة من الوقوع في الآثار السلبية للظروف الاستثنائية وما يواكبها من تخطب وغموض وما يسودها من حالات عدم التأكد والتي تنعكس على المصالح الرئيسية للمنشآت بل ويهدد بقاؤها ، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف الرئيسي يسعى الإطار المقترح إلى تحقيق الاهداف الفرعية الآتية :

- أ. الفهم الجيد للعوامل الاستراتيجية المحيطة بالمنشأة في ظل وجود الظروف الاستثنائية.
- ب. تدعيم البعدين الاستراتيجي والتشغيلي معا ، مما يساعد المنشأة في ظل الظروف الاستثنائية ان تربط بين اهدافها الاستراتيجية وانشطتها التشغيلية .
- ج. توضيح و ترجمة رؤية واستراتيجية المنشأة في ظل الظروف الاستثنائية ، التخطيط ووضع الأهداف الاستراتيجية للمنشأة .
- د. تحديد القيود والاختناقات الإنتاجية التي تتعرض لها المنشأة نتيجة التعرض للظرف الاستثنائي ، والعمل على إدارة هذه القيود والاختناقات؛ لتحقيق الكفاءة والفعالية وتحسين الأداء التشغيلي والمالي للمنشأة ، التحسين المستمر للعمليات التشغيلية للمنشآت وإدارة القيود الخاصة بها في ظل هذه الظروف .
- هـ. ادارة وضبط التكلفة في ظل القرارات المتقلبة المصاحبة للظرف الاستثنائي بالصورة التي تحسن وتدعم الموقف الاستراتيجي للمنشأة وتلبي طلبات واحتياجات العملاء .
- و. كشف الاختلالات الناتجة عن تطبيق الاستراتيجية في ظل الظروف الاستثنائية ووضع الحلول المساعدة .
- ز. متابعة وتقييم اداء المنشأة خلال الظرف الاستثنائي .

2/3/2 متطلبات نجاح التطبيق للإطار المقترح : يتوقف نجاح الإطار المقترح من تحقيق اهدافه على توافر مجموعة من المتطلبات الإدارية، والفنية، والمادية، والتي تتمثل في الآتي:

1/2/3/2 المتطلبات البشرية: تتمثل المتطلبات الخاصة بتهيئة العنصر البشري فيما يلي:

- 1- الحصول على تأييد أفراد الإدارة العليا وتعهدهم بتطبيق الإطار: وذلك لانهم يملكون القرار الاستراتيجي الخاص بالتطبيق وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة، واستبعاد أية معوقات قد تظهر أثناء إعدادة وتطبيقه .
- 2- الحصول على موافقة وتدعيم الادارة لإنشاء وحدة للإدارة الظروف الاستثنائية تمكنها من ادارة عملياتها بشكل فعال في ظل الظروف الاستثنائية .



3- الحصول على دعم وتأييد العاملين عبر مختلف مستوياتهم الادارية : ، ويمكن الحصول على دعم وتأييد العاملين وضمان عدم رفضهم له عن طريق:  
أ. شرح الاطار المقترح و اهدافه لمختلف العاملين في المنشأة وتوضيح الأسباب التي جعلت المنشأة تلجأ إلى تطبيقه وبيان اهمية الاطار في ادارة الظروف الاستثنائية.  
ب. التدريب المستمر للعاملين على الاطار و فلسفته الأساسية، على أن تشمل برامج التدريب تعليم العاملين المهارات الفنية والمفاهيم الأساسية لهذا الاطار ، وتدريبهم على كيفية حل المشكلات .

2/2/3/2 المتطلبات المادية : تتمثل المتطلبات المادية في الإمكانيات التكنولوجية متمثلة في مجموعة من الآلات والمعدات (تكنولوجيا الحاسب الآلي) اللازمة لإنتاج البيانات والمعلومات بالدقة وبالكيفية وبالشكل المطلوبين، وتوصيل المعلومات إلى الإدارة فور الحاجة إليها .  
3/2/3/2 المتطلبات الفنية : تتمثل هذه المتطلبات فيما يلي:

أولا تشكيل فريق ادارة الظرف الاستثنائي : حيث يحتاج تطبيق الاطار المقترح إلى وجود فريق داخل المنشأة متعدد التخصصات لإدارة الظرف الاستثنائي بحيث يتضمن أعضاء يمثلون كافة الأقسام من مستويات المنشأة ويتم اعداد فريق ادارة الظرف الاستثنائي بالمواصفات الآتية :

- أ. ان يضم مجموعة من الخبراء المتخصصين في مجالات المحاسبة ( المالية – الادارية – التكاليف ) ، ادارة الاعمال ، الاحصاء المتقدم وتقنيات الاجهزة الالكترونية والحاسب الآلي ، فنون الاتصال والتنمية البشرية .
- ب. تجهيز الفريق بأحدث الاجهزة الالكترونية والحاسب الآلي وبرامج الاستشعار عن بعد والحرص على تحديث تلك الاجهزة كل فترة لتتناسب مع التكنولوجيا المتطورة الحديثة .
- ج. اعداد شبكات وقنوات تواصل داخلية بين الفريق وكافة وحدات واقسام المنشأة تمكن من التواصل معه بمنتهى السرعة وبدرجة عالية من الجودة .
- د. توافر اجهزة وقنوات تتيح للعاملين الاطلاع على كافة المستجدات التي تحدث في العالم سواء السياسية او الاقتصادية او البيئية .
- هـ. ربط الوحدة بشبكة الانترنت ذو سرعة فائقة ، ووجود قنوات اتصال مفتوحة بين المنشأة ومنشآت الاعمال الحديثة المحلية والاجنبية بهدف تبادل الآراء عند حدوث الظرف الاستثنائي او الاستفادة من خبرات الغير من هذا الشأن .

ويكون فريق ادارة الظرف الاستثنائي المقترح انشائه بمثابة قناة اتصال بين محاسبي التكاليف والمحاسبة الادارية وادارة المنشأة، ويكون له مسؤوليات منوط به وهي كالتالي :

- 1- يقوم هذا الفريق بإعداد بيان وافي عن الظروف الاستثنائية التي تحدث لمنشأة الاعمال الحديثة سواء كانت هذه الظروف بسبب عوامل داخلية او خارجية وسواء كان تأثيرها على المنشأة فقط او على صعيد البيئة المحيطة او على الاقتصاد الكلى بأكمله .
- 2- تقديم ذلك البيان لمحاسبي المنشأة لتحليل كل ظرف استثنائي من حيث مسبباته ومقدار التكلفة والخسارة التي تواجهها المنشآت بسبب حدوثه وسبل تفاديه ان امكن او تقليل اثاره السلبية ورفع التقارير الى ادارة المنشأة ومتخذي القرار الإداري .
- 3- التواصل مع منشآت الاعمال الحديثة المحلية والاجنبية بهدف تبادل الآراء عند حدوث الظرف الاستثنائي او الاستفادة من خبرات الغير في التعامل مع هذا الشأن .
- 4- اعداد مجموعة من البدائل لمواجهة كل ظرف استثنائي تم حصره ويشمل البديل طرق التعامل مع هذا الظرف بناء على قرار الادارة والمتخذ مسبقا بناء على قيام المحاسبين بتحليل تكلفة كل ظرف واستخدام الاسلوب الامثل لتخفيضها .
- 5- اعطاء كود لكل ظرف استثنائي وعمل ندوات للعاملين بالمنشأة لتدريبهم على تلك الأكواد - بأسلوب المحاكاة - وكيفية التصرف وفقا لكل حالة ووفقا لخطوات ثابتة لكل ظرف.
- 6- استشعار الظرف الاستثنائي والتبوء بقدمها لتنبية الادارة والعاملين وتجهيز المنشأة لمواجهة ذلك الظرف منعا للمفاجأة وما يصحبها من فوضى وارتباك .
- 7- اعداد سيناريوهات محتملة لظروف استثنائية اخري ، واتباع مبدأ المبادأة وليس أسلوب رد الفعل بعد حوث الظرف الاستثنائي .

ثانيا نظام فعال للاتصال : ويرى الباحث ان تطبيق الاطار المقترح يحتاج إلى نظام للاتصالات يعتمد على شبكة اتصالات جيدة تساعد في تحقيق ما يلي :

- تدفق المعلومات من القمة إلى القاعدة: وتمثل ترجمة الأحداث التي تدور في قمة الهيكل الإداري للمنشأة في صورة أهداف المنشأة، او الأساليب او الفلسفات الإدارية اللازمة لتحقيق هذه الاهداف.
- تدفق المعلومات من القاعدة إلى القمة: وتمثل ترجمة لنتائج الأحداث التي تدور في قاعدة الهيكل الإداري للمنشأة في صورة نتائج استغلال الطاقة المتاحة في ظل الظروف الاستثنائية .



- تدفق المعلومات من خارج المنشأة إلى داخلها: وتمثل ترجمة لنتائج الظروف الاستثنائية والأحداث التي تدور في الأسواق في ظل هذه الظروف في صورة بيانات عن قدرات المنافسين وطرق تعاملهم مع هذه الظروف ، ومتطلبات ورغبات العملاء في ظل هذه الظروف المتقلبة ، وقدرات الموردين على توريد احتياجات المنشأة في ظل هذه الظروف الاستثنائية ومدى استمرار التعاقدات معهم.
- تدفق المعلومات من داخل المنشأة إلى خارجها: وتمثل ترجمة لنتائج الأحداث التي تدور داخل المنشأة نفسها في صورة بيانات كاملة عن التكاليف التي تتحملها المنشأة في ظل هذه الظروف وربحية المنشأة ومركزها التنافسي في السوق.

### 3/3/2 آلية ( ميكانيكية ) تطبيق الإطار المقترح :

تتمثل آلية (ميكانيكية) التطبيق العملي للإطار المقترح في كيفية السيطرة على الظروف الاستثنائية من خلال مركز إدارة الظروف الاستثنائية المقترح في الخطوات الآتية :

المرحلة الأولى تحليل العمليات المتأثرة بكل ظرف استثنائي على حده ، وتحديد الأنشطة المكونة له والمتأثرة به : ويكون ذلك من خلال فريق إدارة الظرف الاستثنائي بغرض تحديد الآثار المباشرة وغير المباشرة للظرف الاستثنائي على العمليات من خلال تحديد الأنشطة المكونة للظرف الاستثنائي والأنشطة المتأثرة به .

المرحلة الثانية تصميم مقاييس الأداء عند حدوث كل ظرف استثنائي على حده: ويجب أن تكون هذه المقاييس واضحة ودقيقة ، وأن تنصب على العوامل المؤثرة والمسببة لحدوث الأداء ، وألا تقتصر على قياس النتائج المالية فقط ، بل تمتد إلى قياس مستوى الأنشطة المدعومة للعملاء وأنشطة ضمان الجودة خلال حدوث هذا الظرف الاستثنائي .

المرحلة الثالثة تحديد القيود الناتجة عن الظرف الاستثنائي : تعني الخطوة الأولى بوصف المشكلة نتيجة تعرض المنشأة للظرف الاستثنائي بوضوح وتأثيرها على إرضاء العميل وذوي المصلحة والعاملين والتكلفة والربحية ، وفي هذه المرحلة يتم التعرف على المشكلة والسبب الرئيس المسبب لها وتحديد أهميتها بالنسبة إلى المنشأة ، وعند التعرف على المشكلة وتحديدها ، تحديد احتياجات ومتطلبات العملاء وذلك من خلال المقابلات أو الاستبانة، وتسمى توقعات ومتطلبات العملاء ويكون ذلك من خلال الآتي :

1. اعداد قائمة بالمكونات الخاصة بالمنتج: يتم تحديد الانشطة والاجزاء والمكونات الخاصة بالمنتج ، والوظائف التي يؤديها كل مكون مع ضرورة التفرقة بين الوظائف الاساسية والفرعية الخاصة بالمنتج، وهل هذه الوظائف اساسية بالنسبة للمستخدم أم لا ويتم تحديد الأهمية النسبية التي تحققها كل وظيفة من الوظائف والاهمية النسبية لها من وجهة نظر العميل .

2. تحديد القيود التي تتعرض لها المنشأة نتيجة العرض للظرف الاستثنائي : بعد التعرف على الأنشطة والمكونات الخاصة بالمنتجات يتم تحديد القيود التي تعرضت لها تلك الأنشطة نتيجة تعرض المنشأة للظرف الاستثنائي ، ويتم تقسيم القيود الناتجة من الظرف الاستثنائي الى قيود من داخل المنشأة ناتجة عن الظرف الاستثنائي ، قيود من خارج المنشأة ناتجة عن الظرف الاستثنائي كما يلي :

أ. اولا تحديد قيود المنشأة الداخلية الناتجة عن الظروف الاستثنائية : يتم في هذه الخطوة التعرف علي العنصر/ العناصر التي تمثل قيودا (عنصرا جوهريا) علي أداء المنشأة والناتجة عن الظروف الاستثنائية ، وذلك من خلال تحديد مواقع تراكم المخزون من الإنتاج تحت التشغيل لأنه سوف يتراكم أمام أضعف نقطة (مرحلة) في الإنتاج لعدم قدرة المنشأة على مسايرة إيقاع العمل لباقي المراحل، ويكون ذلك من خلال استخدام خرائط الأنشطة ، والتي تقوم بتوفير جوانب عن العلاقة بين موارد وأنشطة المنشأة مما يساعد إدارة المنشأة علي التعرف علي نقاط الاختناق وأسباب حدوثها .

ب. ثانيا تحديد قيود المنشأة الخارجية في ظل الظروف الاستثنائية : من خلال تحديد الشيء المطلوب تغييره نتيجة التعرض للظرف الاستثنائي ، ويتم في هذه الخطوة تحديد جوهر المشكلة التي ينتج عنها قيد خارجي من خلال استخدام شجرة الواقع الحالي من خلال وصف دقيق للمنشأة قبل حدوث الظرف الاستثنائي ، تحديد قائمة بالآثار الغير مرغوب فيها الناشئة من الظرف الاستثنائي ، البحث عن العلاقات السببية بين هذه الآثار بمعنى تحديد أي من هذه الظواهر غير المرغوبة الناتجة من الظرف الاستثنائي تكون سببا في ظواهر اخرى غير مرغوبة ، البحث عن الاسباب الاساسية التي انتجت هذه الآثار ان كانت متعلقة بالمنشأة نفسها او بسبب الظرف الاستثنائي نفسه للوصول في النهاية الى السبب الرئيسي للمشكلة.



ج. ثالثا ترتيب القيود حسب درجة اهميتها النسبية : حيث يتم ترتيب هذه القيود واعطائها اولويات حسب اهميتها النسبية وفقا لتأثيرها على اهداف المنشأة نتيجة تعرضها للظرف الاستثنائي ، وذلك بهدف تحديد القيد الاكثر تحكما .

المرحلة الرابعة ازالة القيود التي تتعرض لها المنشأة والناجمة عن الظرف الاستثنائي :

اولا تحديد كيفية التخلص من القيد الداخلي للمنشأة : حيث يتم في هذه الخطوة تحديد الطرق والوسائل التي يستطيع بها فريق العمل من التخلص من القيد الداخلي الناتج عن الظرف الاستثنائي من خلال الآتي

1. تحقيق الاستغلال الامثل للمورد المقيد الداخلي : الهدف في هذه الخطوة هو التأكد من الاستغلال الكامل لكل دقيقة في المرحلة التي تمثل نقطة اختناق او قيد فمثلا اذا كان المورد المقيد هو مادة خام فيجب التأكد أولا من توافر المواد الخام اللازم لعملية الإنتاج والتأكد من عدم وجود فاقد او تالف وانها تستخدم في انتاج المنتج الذى يعطى اكبر انجاز ممكن ، واذا كان القيد سياسة داخلية معينة تم اتخاذها في ظل الظروف الاستثنائية فيجب إقرار كافة الإجراءات التي تضمن فعاليتها طوال الوقت او استبدالها بأخرى تدعم قدرة المنشأة على تحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة .
2. تخطيط الموارد غير المقيدة الداخلية وفقا لمعدل المورد المقيد الداخلي : في هذه الخطوة تقوم المنشأة بتعديل وضبط كافة الانشطة والعمليات غير المقيدة بما يخدم تحقيق اقصى انتاجية ممكنة للمورد المقيد ، حتى ولو تطلب ذلك ابطاء سرعة الانجاز والتشغيل لهذه الانشطة ، والعمليات التي لا تعد مراكز اختناق بحيث تكون طاقة كل الموارد متسقة مع المورد المقيد وفي حدود الطاقة المتاحة له دون زيادة يترتب عليها تراكم المخزون او نقصان يترتب عليه تخفيض الناتج الكلى وتعويض المنشأة لخسارة جزء من المبيعات.
3. التخلص من القيد الداخلي : في حالة استمرار القيد بعد الخطوات السابقة تكون هناك محاولة للتخلص من القيد من خلال اتخاذ كافة الاجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وطاقة المورد المقيد ولتحقيق ذلك .

ثانيا تحديد كيفية التخلص من القيد الخارجي للمنشأة : تختص هذه الخطوة بتحديد الالية التي يتم بها ادارة القيد الخارجي للمنشأة والناتج عن الظرف الاستثنائي ويكون ذلك من خلال :

1. تحديد التغيير المطلوب احدثه في القيد الخارجي : حيث انه بمجرد تحديد القيد الخارجي الناتج عن الظرف الاستثنائي والمطلوب تغييره يتم البحث عن الية التغيير ، ويكون ذلك من خلال استخدام مخطط التدرج في الحلول و شجرة الواقع المستقبلي.
2. كيفية احداث التغيير للقيود الخارجية الناتجة عن الظروف الاستثنائية : حيث يتم تطبيق الحلول ومحاولة ازالة العقبات التي تحول دون تطبيقها وذلك بالاعتماد على كل من مخطط تحديد متطلبات الحل الأمثل ومخطط التحول الى الحل ويتم ذلك من خلال شجرة تحديد متطلبات الحل الأمثل و شجرة التحول الى الحل .

المرحلة الخامسة التحسين المستمر اثناء الظرف الاستثنائي : وتتضمن هذه الخطوة بداية فلسفة التحسين المستمر حيث انه بعد الانتهاء من التخلص من القيد سواء كان قيد داخلي او قيد خارجي يتم الانتقال الى الخطوة الاولى مرة اخرى لتحديد موضع الاختناق التالي والذي اصبح يمثل القيد الحالي الجديد ويتم التعامل معه على الفور وبصورة فعالة بحيث تظل المنشأة في حالة تحسن مستمر .

المرحلة السادسة مرحلة القياس للتكلفة : وتعد مرحلة القياس بمثابة تتابع منطقي لتخفيض التكلفة بعد ازالة القيود الداخلية والخارجية التي تعوق المنشأة عن تحقيق هدفها الاستراتيجي ، وهو جسر للخطوة التالية أي التحليل ، ويتمثل الهدف من هذه المرحلة تحديد التكلفة والقيمة لكل مكون من مكونات المنتج بعد ازالة القيود الناتجة عن الظروف الاستثنائية ، وتحديد أي من هذه المكونات يكون مضيفا للقيمة او غير مضيف للقيمة من خلال مقابلة تكلفة المكون المتوقعة في ظل الظرف الاستثنائي بقيمتها من وجهة نظر العميل ، ويتم ذلك من خلال :

اولا تحديد التكلفة الخاصة بكل مكون من هذه المكونات: يتم تحديد التكلفة الخاصة بكل مكون من المكونات الخاصة بالمنتج وتحديد تكلفة مدى تأثر كل عنصر من عناصر مكون التكلفة بحدوث الظرف الاستثنائي على حدة وذلك من خلال فريق العمل المقترح انشاؤه ، وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) ، والمعيار المحاسبي المصري رقم (28) إلى استخدام أسلوب التقدير في قياس الظروف الاستثنائية والأحداث الطارئة ، و من بين ما أشار إلى إمكانية استخدام أسلوب القيمة المتوقعة كأداة إحصائية ( معيار المحاسبة المصري رقم (28) ، ، International Accounting Standers Committee, N.37 ) .

و لتحديد قيمة التكلفة الاحتمالية للظرف الاستثنائي يلزم الاهتمام بالعوامل الاتية مجتمعة :



1- احتمال حدوث الظرف الاستثنائي :يتم الاستعانة بالأساليب الاحصائية التنبؤية لتحديد احتمالية حدوث الظرف الاستثنائي على ضوء المنشآت الموجودة داخل نفس القطاع او في العديد من الدول ، ويمكن الاستعانة بأسلوب تحليل الاتجاه لأكبر قدر ممكن من السلاسل الزمنية للعديد من المنشآت المماثلة ، ويمكن التوصل لاحتمال دقيق ومقبول لحدوث الحدث وبالتالي امكانية تقدير التكلفة الناشئة عنه .

2- تقدير قيمة التكلفة والالتزامات الخاصة بالظرف الاستثنائي :وانه لتحديد قيمة التكلفة الاحتمالية ، والقيمة المتوقعة كأسلوب رياضي تعنى متوسط المجتمع الذي يؤخذ منه العينة وينتج نتيجة ضرب احتمال الحدوث في قيمة العنصر محل الحدوث ، ويتم حساب مجموع القيمة الحالية للتكلفة الاحتمالية للظرف الاستثنائي محل الدراسة من خلال المعادلة الرياضية الاتية ( Magomet Yandiyev , 2014, p.2 ):

$$\left( 1^A + 2^A + 3^A + \dots + N^A \right) \left( \frac{1}{N} \right)^{E+1} = \text{مجموع القيمة الحالية للقيمة المتوقعة}$$

حيث ان

م = قيمة التكلفة الاحتمالية ( المتوقعة ) ، أ = احتمال حدوث الظرف الاستثنائي

1 ، 2 ، 3 ، /ن = وحدة الزمن داخل مدة التوقع ، ع = هو معدل الخصم المستخدم

( 1 + ع )<sup>-ن</sup> = القيمة الحالية لمدة معينة بمعدل خصم ع

وحيث ان القيم في هذه الحالة قيم متوقعة فيتم قسمة التكلفة المتوقعة على وحدة الزمن داخل مدة التوقع ثم ضربها في مقدار احتمال حدوث الحدث في كل فترة زمنية من هذه الفترات المتوقعة ، ويعتبر انسب معدل خصم لملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية هو معدل الخصم السائد والمعلن من قبل البنك المركزي حيث انه يعتبر من انسب الوسائل لسهولة اجراء المقارنة بين المنشآت المتنافسة في ذات الفترة وتحقيق التوحيد في ذات القياس ولموضوعيته .

3- توقيت حدوث الظرف الاستثنائي :نظرا لطبيعة حدوث الظرف الاستثنائي في المنشأة فهو يمكن ان يحدث في فترة زمنية غير محددة خلال السنة ، ويعتمد تحديد التوقيت لحدوث الظرف الاستثنائي على الفريق المقترح انشائه للإدارة الظرف الاستثنائي بالنسبة لكل ظرف استثنائي في ضوء الخبرة الموجودة لديهم وعلى ضوء المنشآت المشابهة في العديد من

الدول وتعرضهم لمثل هذه الظروف ، وعلى ضوء ذلك يمكن تقسيم السنة المالية الى فترات سواء شهرية او سدس سنوية او ثلث سنوية بحسب طبيعة كل ظرف .

ثانيا تحديد القيمة الخاصة بكل مكون من هذه المكونات: وتعتبر هذه الخطوة من أصعب الخطوات لأنها تعتمد على الكثير من الاعتبارات التي تستند الى التقدير والحكم الشخصي للوصول الى تحديد القيمة من وجهة نظر العملاء في ظل الظروف الاستثنائية وفي ضوء ما يتوصل اليه من قوائم للأسعار السوقية لنظائر تلك الوظائف المؤداة في المنشآت المنافسة ، وذلك بهدف عمل مقارنة لتوضيح الوظائف التي تضيف قيمة للمنتج والتي لا تضيف قيمة للمنتج .

المرحلة السابعة مرحلة التحليل للتكلفة : تهدف هذه المرحلة الى محاولة النظر الى القيمة الخاصة بالوظائف ومحاولة توليد البدائل التي تؤدي الى خفض التكاليف او زيادة القيمة لتلك الوظائف من قبل العميل من خلال الخطوات الآتية :

1. اعادة النظر في القيمة الخاصة بالوظائف للمنتج : يتم في هذه الخطوة دراسة وفحص القيمة الحالية لهذه الوظائف، فإذا كان هناك وظيفة معينة تتصف بأنها ذات جدوى او قيمة للعميل، وفي نفس الوقت فإن هذه الوظيفة لا تعتبر ضرورية لأسباب متعلقة بالأداء أو الاعتمادية الخاصة بالمنتج، وبالتالي فإن مثل هذه الوظيفة ربما تكون مرشحة لعملية الإلغاء .

2. توليد البدائل التي تؤدي إلى خفض التكاليف و/ أو زيادة القيمة: حيث البحث عن بدائل للتصميم فيما يتعلق بالمكونات للعمل على خفض التكاليف دون المخاطرة بفقدان أي قيمة من المنتج، أو العمل على إضافة قيمة جديدة للمنتج دون تكاليف إضافية، أن الوضع الأمثل هو إيجاد البدائل التي تقلل من التكاليف مع زيادة القيمة المضافة.

3. تحليل وتقييم البدائل المختلفة: يتم تحليل وتقييم هذه البدائل وذلك لأن جميع البدائل الخاصة بالتطوير والتي تقترح حدوث تحسين في التكاليف أو زيادة في القيمة قد لا تكون مجدية أو من الممكن تطبيقها على أرض الواقع في الظروف الحالية للمنشأة.

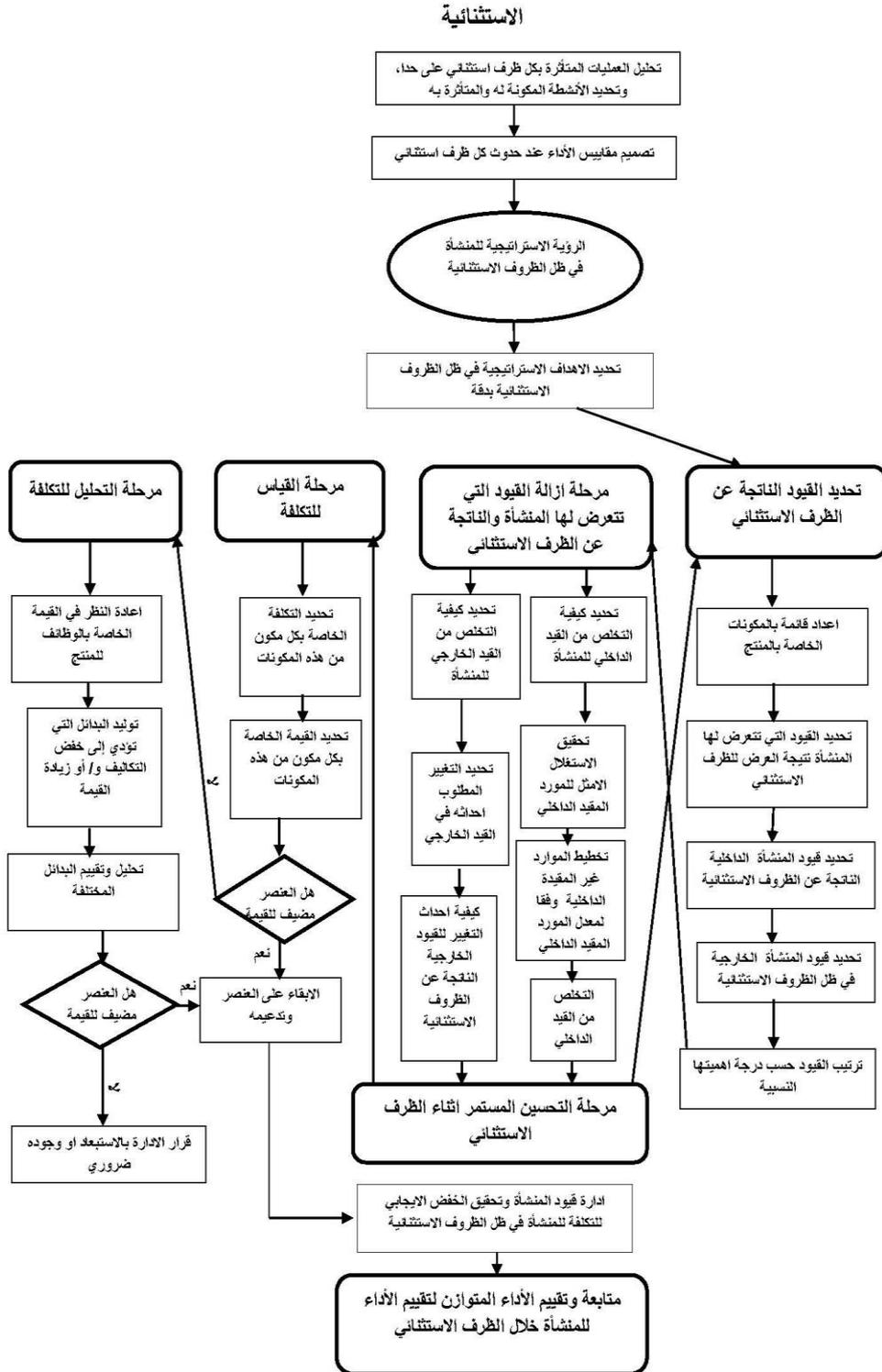
المرحلة الثامنة : متابعة وتقييم الأداء المتوازن لتقييم الأداء للمنشأة خلال الظروف الاستثنائي يتم اجراء الرقابة على عمليات الأداء والأنشطة بهدف قياس الأداء المستقبلي والتأكد من الجدوى لعملية برامج التحسين المستمر التي يتم اقتراحها ، و يتم ذلك من خلال متابعة المقاييس المعدة و الحرص على اللجوء إليها بشكل مستمر في العمليات اليومية للإدارة.



وتأسيسا علي ما تقدم يمكن للباحث توضيح آلية تطبيق الاطار المقترح على النحو التالي :

شكل رقم ( 1/3/3 )

آلية تطبيق الاطار المقترح لتحقيق التوجه الاستراتيجي للمنشآت في ظل الظروف



المصدر : من اعداد الباحث

### نتائج البحث : تتمثل نتائج البحث فيما يلي :

1. يساهم الاطار المقترح في توفير المعلومات المالية وغير المالية التي تحتاجها الادارة من اجل تحليل الوضع الحالي للمنشأة في ظل الظروف الاستثنائية
2. يقوم الاطار المقترح بمساعدة المنشأة في تحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية .
3. يساعد تواجد مخزون للأمان لدى المنشأة في حماية المنشأة ككل من اية معوقات ومشاكل يمكن ان تحدث خاصة في ظل وجود الظروف الاستثنائية وما يتبعها من اثار تؤثر على توافر المادة الخام بالوقت وبالسعر المحدد ، وذلك لضمان وصول المواد الخام للعملية التشغيلية وبحيث لا يحدث أي توقف للعملية التشغيلية .
4. يساعد الاطار المقترح في حل المشكلات التي تحول دون تحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل هذه الظروف من خلال إدارة القيود الداخلية والخارجية التي تعاني منها المنشآت نتيجة التعرض للظرف الاستثنائي ، والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة ، و ادارة وتخفيض التكلفة بشكل مستمر في ضوء احتياجات ورغبات العملاء .

### توصيات الباحث : تتمثل توصيات الباحث فيما يلي :

1. ضرورة عمل تحالفات استراتيجية مع الموردين لضمان وصول المواد الخام بشكل منتظم في فترات الظروف الاستثنائية ، عمل متابعة دورية لمتطلبات واحتياجات العملاء في ظل الظروف الاستثنائية .
2. الزام شركات المساهمة المدرجة بالبورصة بإنشاء إدارة متخصصة لإدارة الازمات و الظروف الاستثنائية وتزويدها بالخبرات والكفاءات اللازمة .
3. ضرورة توفير المتطلبات اللازمة لتطبيق الاطار المقترح في المنشآت للقيام بدوره في تحقيق التوجه الاستراتيجي للتكلفة في ظل الظروف الاستثنائية ، ودراسة معوقات تطبيقه داخل المنشأة.
4. التوسع في تطبيق الاطار المقترح على المنشآت الصناعية والخدمية لما له من قدرة على ادارة المشكلات التي تواجه المنشأة نتيجة تعرضها للظرف الاستثنائي ، وتحديد مواطن الاختناق بها ، وتحديد مقدار مخزون الأمان الواجب الاحتفاظ به من قبل المنشأة في ظل الظروف الاستثنائية ، وتحقيق الخفض الإيجابي للتكلفة ، وتدعيم موقف المنشأة التنافسي في ظل الظروف الاستثنائية



قائمة المراجع :

أولا المراجع العربية :

- 1 د. احمد عبدالقادر احمد ، "إطار مقترح للتكامل بين نظرية القيود وتكلفة الأنشطة وفقا للوقت لتحسين ربحيه المزيج الإنتاجي"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، جامعة الازهر ، العدد التاسع يناير 2015 .
- 2 د. اسامة عبد المنعم ، د. جمال عفيف ، " ابراهيم خليل الدليمي ، اثر نظرية القيود في تخفض تكلفة الانتاج المعيب في الشركات الصناعية الاردنية – دراسة ميدانية من وجهة نظر محاسبي التكاليف " ، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الانبار ، المجلد السابع ، العدد الرابع عشر ، 2015.
- 3 د. جعفر عثمان الشريف عبد العزيز ، " تقويم إدراك الشركات لأهمية تطبيق تقنية هندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف الصناعية : دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم" ، مجلة دراسات مصرفية ومالية ، أكاديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية – مركز البحوث والنشر والاستشارات ، العدد 33 ، 2019 .
- 4 د. حسن على محمد سالم ، د. محمود حسن عبد الفتاح ، د. محمد خليل ذكي محمد ، " استخدام ابعاد بطاقة القياس المتوازن للأداء كأداة لقياس الأداء في المستشفيات الحكومية في مصر بالتطبيق على مستشفى الجراحة – جامعة الزقازيق – دراسة حالة ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد الثاني والاربعون ، العدد الأول، 2020 .
- 5 د. سالم جريب سالم الحارثي ، " عوامل النجاح لتطبيق نظام إدارة الأداء في مؤسسات حكومة الإمارات " ، المجلة العربية للإدارة ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، المجلد 37 ، العدد الثاني ، 2017
- 6 د. ماجدة حسين ابراهيم ، " تأثير العلاقة التكاملية بين محاسبة تكاليف النشاط ونظرية القيود على قرار المزيج لإنتاجي الامثل " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس العدد

الرابع ، 2012 .

- 7 د. محمد السيد الصغير ، " اطار تكاملي بين نظرية القيود ومدخل تكلفة النشاط لتفعيل معلومات التكاليف في مجال قرارات ترشيد استخدام الموارد - دراسة تطبيقية " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة جامعة سوهاج ، العدد الثاني ، يونيو ، 2014
- 8 د. وليد احمد علي ، " التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظرية القيود بغرض تعظيم ربحية منظمات الاعمال- دراسة ميدانية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، أكتوبر ، 2013 .



ثانيا المراجع الأجنبية :

- 1 Arefeh M. , Emmanuel E. , “ Application of Drum-Buffer-Rope Methodology in Scheduling of Healthcare System “ , Architectural Engineering Faculty Publications , January 2014
- 2 Diego A. d. Jesus Pacheco ,” Heory Of Constraints and Six Sigma: Investigating Differences and Similarities for Continuous Improvement “ , Independent Journal Of Management & Production , Vol .5, No. 2 , 2014
- 3 Fernando B. S., " Theory of constraints contributions to Outbound logistics", Management Research Review, Vol 33, No 7,2012
- 4 Galen T. , Brian P. M. ,” Differential Effects of Internal and External Constraints on Sustainability Intentions: a Hierarchical Regression Analysis by Market Segment , The Journal of Management for Global Sustainability , Vol. 6, No. 2 , 2018
- 5 Hatem K. K., Karar J. N., Hayder N. K. , " Using Throughput Accounting for Cost Management and Performance Assessment: Constraint Theory Approach" , TEM Journal. Volume 9, Iss. 2, May 2020
- 6 Hong C. L. , Jae M. L. , Ji H. S. , “ Design And Improvement of Product Using Intelligent Function Model Based Cost Estimating “ , Expert System With Applications , Vol. 38 , 2011
- 7 James F. C., Lynn H. , “ Sing The Theory of Constraints’ Processes of Ongoing Improvement To Address The Provider Appointment Scheduling System Design Problem “ , Health Systems , Vol.9, No.2 , 2020
- 8 Louw,l. and Page,D.C. Queuing Network Analysis Approach for Estimating the Sizes of the Time Buffers in Theory of Constraints-Controlled Production Systems" , International Journal of Production Research ,Vol.42 , N.6,2014
- 9 Magomet Yandiyev , “ Expected Cash Flow - a Novel Model of Evaluating Financial Assets”, Journal of Management Accounting , April, 2014
- 10 Michal P. H., Eva N., , Adrián K. , “ Improving Quality of The Railway Transport Through The Application of The Theory of Constraints", Transportation Research

- Procedia , Vol. 53, 2021**
- 11 Mostova, A. . Kliuchnyk, R. M. , “ Development of the balanced scorecard , for the state's strategy of food security , **ESPACIOS , Vol. 40 , No. 44, 2019**
  - 12 Renata S. H. , “ Possibility of Using Value Engineering in Highway Project “ ,**Procedia Engineering , Vol. 164 , 2016 .**
  - 13 Sara h. K.,, Enaam G. A. , Akeel H. A “ Using Resource Consumption Accounting for Improving the Competitive Advantage in Textile Industry " , **Journal of Engineering and Applied Sciences , Vol. 14, 2019**
  - 14 Timothy J. Z., **Successful Balanced Scorecard Implementation Strategies for a Manufacturing Organization , Doctoral Study Submitted in Partial Fulfillment , Walden University , 2020**
  - 15 Vinayak K. , Rambabu K., "Component Cost Reduction by Value Engineering A Case Study" , **Journal of The Institution of Engineers (India) ,Vol. 98 , N. 2 , April–June 2017**
  - 16 Vinod Kumar, " Operations Research and Value Engineering – Role in Decision Making and Productivity Improvement" **International Conference on Advances in Computer Science, Electronics , Vol. 6, Is. 1,2015**