# التكاليف الملائمة لترشيد قرارات التكامل بين عمليات التعهيد ونظرية القيود بهدف دعم الميزة التنافسيةـ دراسة تطبيقية ـ


الدكتور

محمود عبد الفتاح ابراهيم رزق

استاذ المحاسبة الادارية والتكاليف

الباحث

ميثم حازم عزيز عبود



## الملخص

في سبيل الاستجابة للتغيرات السوقية اليومية والتي يصعب التنبؤ باتجاهاتها، لجأت تلك المنشأة للتركيز على القيام بالأنشطة والعمليات التي تحقق فيها ميزة تنافسية مقارنة بالمنافسين، وبالاعتماد على التعهيد في اداء العمليات والأنشطة التي يتوقع ادائها بصورة افضل من جانب متخصصين من خارج المنشأة، ومن ثم لجأت المنشآت للتخصص وتركيز مواردها في تلك المجالات التي تتفوق فيها، مع تعهيد بعض انشطتها/ عملياتها لمتخصصين خارجيين اكثر كفاءة في اداء تلك الانشطة. وتهدف هذه الدراسة الى القاء الضوء على التكاليف الملائمة لترشيد القرارات تحقيق التكامل بين عمليات التعهيد ونظرية القيود وذلك بهدف بناء الميزة التنافسية والعوامل التي تساهم في تحقيقها. وتناولت الدراسة تنامي الدراسات التي تناولت موضوع التعهيد ومساهمتها في دعم الميزة التنافسية، وابراز دور نظرية القيود في القضاء على الاختناقات التي تحصل ودورها في تحقيق اقصى ميزة تنافسية، وكذلك اثر عملية التكامل بين عمليات التعهيد ونظرية القيود من خلال ترشيد التكاليف الملائمة في الوصول الى الهدف الرئيسي وهو دعم الميزة التنافسية للمنشاة .وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ضرورة تبني مفهوم التكامل بين عمليات التعهيد ونظرية القيود لما له من اثر كبير في تحقيق اعلى ميزة تنافسية، من خلال القضاء على القيود التي تواجه عمليات وانشطة المنشآت الصناعية.

## Abstract

the sake For respond to the market changes of daily and are difficult to predict and trends, The facility has resorted to focus on doing activities and processes which achieved a competitive advantage compared to competitors, And depending on outsourcing in the performance of processes and activities that expected to better their performance on the part of specialists from outside, And then has resorted installations for specialization and focus its resources on those areas where it excels, With outsourcing some of their activities / operations to external specialists more competent in the performance of those activities. This study aims to shed light on the appropriate costs for the rationalization of decisions to achieve integration between outsourcing operations and theory of constraints with the aim of build competitive advantage and the factors that contribute to the achievement. The study growing studies that addressed the issue of outsourcing and their contribution to in supporting the competitive advantage, Well as the impact of the integration process between outsourcing operations and Theory of Constraints through the rationalization of the appropriate cost in reaching to the main goal of supporting the competitive advantage of the facility. The study reached to several conclusions, included the need to adopt the concept of integration between outsourcing

operations and theory of constraints because of its significant impact in achieving the highest a competitive advantage, By eliminating the constraints facing activities and operations of industrial plants.

- **مُـقدمـة :**

في الآونة الاخيرة احتدمت المنافسة بين الشركات الصناعية حول العالم، وكثرت المنتجات المتشابهة باختلاف مصادرها وتحول العالم الى قرية صغيرة نتيجة لتكنولوجيا الاتصالات والانترنت، فظهرت البيئة التنافسية. ( الخولي، ٢٠١٣، ص٧٧)

وقد اصبح التعهيد من اهم الاليات المستخدمة في بيئة الاعمال الحديثة لأنه يقوم على اساس الاستعانة بمصادر خارجية، ويعد من اهم القرارات الاستراتيجية بالمنشآت، كونها تجعل المنشآت قادرة على تنمية ورفع امكانياتها وكفاءاتها لتستطيع ان تدعم قدراتها التنافسية وتنافس بقوة في بيئة الاعمال العالمية الحالية.(الخولي، ٢٠١٣ ، ص٧٧)

ويترتب على اتخاذ قرار التعهيد تغيير في استراتيجية التصنيع والتي تمثل خطة طويلة الاجل، لتحديد افضل استغلال لموارد المنشأة بشكل يتوافق مع استراتيجية المنشأة التنافسية، ويضمن الحفاظ على قدرات المنشأة وتطورها. وغالباً ما تسعى الاستراتيجية الصناعية الى تحقيق اربع اهداف عامة تتمثل في: كفاءة التكلفة، تحسين مستوى الجودة، زيادة درجة المرونة، الالتزام بمواعيد التسليم. والتي يجب ان تكون مصاغة بشكل كمي قابل للقياس.(عبد اللطيف،٢٠١٣، ص٢)

كما وتحقق نظرية القيود العديد من المزايا في بيئة الاعمال لأنها تقوم على اساس القضاء على الاختناقات لان نظرية القيود" ( Theory Of Constraints ) تصف طرق تعظيم دخل التشغيل عندما تواجه ببعض عمليات التشغيل التي تمثل اختناقات وبعض عمليات التشغيل الاخرى التي لا تمثل اختناقات"، كما حددت ثلاثة مقاييس هي (مساهمة المخرجات – الاستثمارات – تكاليف التشغيل). والهدف من نظرية القيود هو زيادة مساهمة المخرجات مع تخفيض الاستثمارات وتكاليف التشغيل ، كما ان نظرية القيود تهتم بالأجل القصير وتفترض ان تكاليف التشغيل تعتبر تكاليف ثابتة.(تشارلز هورنجرن، ٢٠١٣، ص١٢٦٣)

وتظهر هنا مشكلة المنتجات التي تصنع من اجزاء عدة، ويتم تشغيلها على الات مختلفة، ومع تعدد الاجزاء والآلات تظهر مشكلة اعتماد عمليات التشغيل على بعضها البعض، بمعنى ان بعض عمليات التشغيل لا يمكن ان تبدا حتى تكون الاجزاء المصنعة من عملية التشغيل السابقة متوفرة، والاكثر من ذلك فان بعض عمليات التشغيل تمثل اختناقات، والبعض الاخر ليس كذلك.(تشارلز هورنجرن، ٢٠١٣، ص١٢٦٣)

- **مُشكلة الدراسة:**

أصبح لثورة التقنية وبيئة التصنيع الحديثة أثرها البالغ على تطور محاسبة التكاليف متمثلا بالمستجدات الحديثة فيها وخصوصاً ما يتعلق بتقنيات إدارة التكلفة ونظم الانتاج المختلفة، واصبحت الميزة التنافسية وتحقيق الوفورات التكاليفية هي الامر محل الاهمية امام اعين العديد من الباحثين والمهتمين في مجال محاسبة التكاليف. (الجنابي، ٢٠٠٧، ص٧)

ونظرا لان عمليات التعهيد احدى الاساليب الاساسية لدعم الميزة التنافسية، ونظرية القيود احدى الاليات اللازمة لتخفيض التكاليف من خلال القضاء على الاختناقات، يرى الباحثان Grama & Pavaloaia أن عمليات التعهيد هي الميزة الاساسية الممكن تحقيقها لضمان نجاح سلسلة توريد فعالة وتكتلات اقتصادية ضخمة ( Grama,2014,p1405 ).

كما اشار الباحثان Vaxevanou & Konstantopoulos الى ان فلسفة التعهيد مطلب اساسي لضمان نجاح المنشآت والدعم التنافسي لها كما انه اشار الى التطبيق الاساسي لعمليات التعهيد في العمليات التصنيعية أمراً يحمل في طياته العديد من التعقيدات والمخاطر ولعل اهمها الافتقار الى الرقابة والتبعية المتولدة من ممارسات التعهيد بالإضافة الى امكانية التضحية بالجودة في سبيل تحقيق الارباح بالإضافة الى الاختناقات الانتاجية الممكن حدوثها في حالة اخلال المورد بالاتفاقية التعهيدية المتفق عليها (Vaxevanou,2014,569)

كما يرى الباحثون Souza, et al ان الاعتماد على نظرية القيود بشكل منفصل لبناء واختيار التوليفة الانتاجية المثلى وتعظيم قيمة المنشاة امر يفتقر الى الموضوعية في الواقع العملي لذلك فضل الباحثون تدعيم نظرية القيود باستخدام نموذج البرمجة الخطية لضمان موضوعية النتائج كما اوصى الباحثون ان نظرية القيود يمكن استخدامها لتدعيم العديد من الاساليب المستحدثة لإدارة التكلفة واشاروا الى سلاسل التوريد ( Souza,2014,5840)

ويمكن للباحث من خلال العرض السابق القول ان مشكلة الدراسة تتجسد في مدى امكانية الاستفادة من نظرية القيود للقضاء على الاختناقات التي تنتاب العمليات التصنيعية من خلال عمليات التعهيد والحصول على اقصى ميزة تنافسية من خلال الاستفادة من الخفض التكاليفي المتحقق من عمليات التعهيد والاستفادة من دور نظرية القيود في تحديد اقصى منفعة ممكنة للمنشاة من خلال التركيز على مواطن الاختناقات والقضاء عليها، ومن ثم تحاول الدراسة الاجابة على الاسئلة التالية:

- ما هو اثر استخدام عمليات التعهيد في المساهمة بدعم الميزة التنافسية من خلال خفض التكاليف؟
- ما هو اثر استخدام نظرية القيود على تحقيق اقصى ميزة تنافسية للمنشاة من خلال القضاء على الاختناقات؟
- ما هو اثر تحقيق التكامل بين كلا من عمليات التعهيد ونظرية القيود لدعم الميزة التنافسية للمنشاة ؟
- **الدراسات السابقة:**

**١/ دراسة (فودة ، ٢٠٠٣)**

**هدفت الدراسة** الى استخدام مفهوم سلسلة القيم كأداء لبناء اطار متكامل بين نظرية القيود وتكاليف دورة حياة المنتج من اجل تعظيم ارباح الشركة الصناعية في بيئة الاعمال المصرية. **وتناولت الدراسة** مفهوم نظرية القيود والتي تمثل اداة لإدارة التكلفة والتي تركز على تعظيم ارباح الشركات الصناعية في الاجل القصير من خلال ما يلى : (زيادة ما تولده كل العمليات الداخلية ، تخفيض المخزون والذى يتمثل في ما هو حجم الاموال المحجوزة لدى المنشأة ،تخفيض مصروفات التشغيل والذى يتمثل في ما هو حجم الاموال التي يلزم انفاقها للتشغيل) . **وانتهت الدراسة** الى ان مدخل نظرية القيود تقوم على ثلاث محاور اساسية تتمثل في زيادة ما تولد كل العميات الداخلية وتخفيض المخزون وتخفيض مصروفات التشغيل التي يتم انفاقها لزيادة ما تولد العمليات الداخلية ولا بد من ادرأه هذه المحاور الثلاث في ان واحد داخل المنشأة.

**٢/ دراسة(Slobodan, et al. ,2012)**

**هدفت الدراسة** الى ان كلا من المحاسبة التنافسية والذكاء التنافسي يعدان مصدران رئيسيان للمعلومات اللازمة لدعم اتخاذ القرارات التنافسية وقد قام الباحثون بعمل دراسة ميدانية على ٨٦ شركة صربية وذلك لبحث الاساس الذي تعتمد عليه تلك الشركات في اتخاذ قراراتها (الخبرة، الوضع الحالي والاتجاهات الاقتصادية، المعلومات المحاسبية). **وتناولت الدراسة** دور المحاسبة الادارية التنافسية في دعم وتنفيذ القرارات الاستراتيجية وذلك بما تقدمه من معلومات. **وانتهت الدراسة** ان النجاح في الوقت الراهن يعتمد بشكل اساسي على القدرة على تقديم خدمات تقابل احتياجات ورغبات العملاء والقدرة على الاداء بشكل يفوق اداء المنافسين.

**٣/ دراسة (الخولي، ٢٠١٣ )**

**هدفت الدراسة** الى تقديم اطار محاسبي مقترح لتكامل نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) وإدارة الجودة الشاملة (TQM) مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) لدعم

المركز التنافسي للشركات الصناعية. **وتناولت الدراسة** مفهوم الانتاج في الوقت المحدد، ومفهوم ادارة الجودة الشاملة، ومفهوم عمليات التعهيد، وكذلك وضع اطار للمزج بينهم للوصول الى اعلى ميزة تنافسية. **وانتهت الدراسة** الى ان الاعتماد المتبادل والمتكامل بين الانظمة الثلاثة في معالجة العملية الصناعية يؤدي الى تخفيض تكاليف الانتاج بشكل افضل من تطبيق كل من الانظمة الثلاثة على حده.

**٤/ دراسة (Naor, et al,2013 ) :**

**هدفت الدراسة** الى التعرف على المنافع الممكن تحصيلها من خلال تطبيق نظرية القيود ودورها في تدعيم المزايا التكاليفية والموقف التنافسي للمنشاة. **وتناولت الدراسة** نظرية القيود ومدى وفائها لمتطلبات النظرية، ومدى صلاحيتها لاسم نظرية، وما هي امكانياتها لدعم المركز التنافسي للمنشاة. **وانتهت الدراسة** الى ان نظرية القيود احدى النماذج الاكثر صلاحية للتطبيق في المراكز الانتاجية وتحصيل المنفعة الكبرى من فض الاختناقات ودورها في تخفيض التكلفة.

**٥/ دراسة ( Muthusamy & Dass , 2014)**

**هدفت الدراسة** الى تبيان أن تخطيط عمليات المنشآت يساعد على مرونة التعامل مع الهيكل العام ودعم التميز والابتكار في مفاصل المنشأة ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية. **وتناولت الدراسة** العلاقة بين نهج التميز والابتكار من جهة وبين نجاح المؤسسات من جهة اخرى. **وتوصلت الدراسة** الى استخدام عوامل النمو والابتكار للتغلب على عملية عدم اليقين في الاعمال التجارية، وأن المنافسة الحقيقة لابد أن تشمل عمليات النمو والابتكار بالدرجة الأولى.

**٦/ دراسة (Gaspareniene & Vasauskaite,2014)**

**هدفت الدراسة** الى تحليل المعايير المختلفة التي يمكن الاعتماد عليها في بناء عقود التعهيد لتحويل الخدمات من القطاع العام الى القطاع الخاص. **وتناولت الدراسة** التعرف على الخدمات المختلفة التي يمكن تناولها من خلال عمليات التعهيد ودراسة المعايير التي يقوم على اساسها بناء عقود التعهيد. **وانتهت الدراسة** الى ان جميع المعايير التي تقوم على اساسها عمليات التعهيد في القطاع العام والخاص متشابهة لاعتمادها بشكل كبير على كفاءة التكلفة وتخفيضها وادارة المخاطر وتحسين جودة الخدمة وزيادة الكفاءة والوصول الى الموارد والمهارات وتحسين العملية ومعايرة العملية وارضاء العميل وإضافة قيمة للسلسلة.

**٧/ دراسة (a. Vaxevanou & Konstantopoulos,2015) :**

**هدفت الدراسة** الى التعرف على الاستراتيجية الخاصة بالتعهيد ودورها في تدعيم الميزة التنافسية من خلال التعرف على مفهوم التعهيد وأهميته والمزايا التنافسية الممكن تحقيقها من خلال استخدام عمليات التعهيد. **وتناولت الدراسة** مفهوم التعهيد، طبيعة عملية التعهيد، وأوضاع التعهيد، والمزايا المتعلقة بالتعهيد، والمخاطر المحيطة بعملية التعهيد. **وانتهت الدراسة** الى أن التعهيد اسلوب فعال جداُ لأغراض دعم الميزة التنافسية لقدرته على تحقيق كفاءة التكلفة من خلال توفير الخامات في الوقت المناسب وبالكميات المتاحة دون تحمل الشركة أعباء التخزين، ومن ثم زيادة القدرة على التعامل مع الكميات الكبيرة من احجام الانتاج.

- **اهمية الدراسة:**

استمدت الدراسة اهميتها من عدة جوانب يمكن ادراجها في جانبين هما: **الجانب النظري**(١- تنامي الدراسات التي تناولت موضوع التعهيد ( outsourcing ) ومساهمتها في دعم الميزة التنافسية. ٢- ابراز دور نظرية القيود في القضاء على الاختناقات التي تحصل ودورها في تحقيق اقصى ميزة تنافسية . ٣- اثر عملية التكامل بين عمليات التعهيد ونظرية القيود من خلال ترشيد التكاليف الملائمة في الوصول الى الهدف الرئيسي وهو دعم الميزة التنافسية للمنشاة. **الجانب العملي** ( يمكن لهذه الدراسة مساعدة المديرين في المنشآت الصناعية في ترشيد التكاليف الملائمة لقرار التعهيد من خلال الاعتماد على المعلومات التي يوفرها التكامل بين عمليات التعهيد ونظرية القيود للوصول الى اعلى ميزة تنافسية عقب اتخاذ هذا القرار).

- **هـدف الدراسة:**

تهدف هذه الدراسة الى القاء الضوء على التكاليف الملائمة لترشيد القرارات تحقيق التكامل بين عمليات التعهيد ونظرية القيود وذلك بهدف بناء الميزة التنافسية والعوامل التي تساهم في تحقيقها . حيث يتم ذلك من خلال تدعيمها بعمليات التعهيد لغرض القضاء على الاختناقات الحاصلة والخروج من عنق الزجاجة ( القيد الحاكم ) لنظرية القيود للوصول الى تحقيق اهداف المنشأة .

- **فروض الدراسة**

في ضوء العرض السابق لمشكلة الدراسة وهدف الدراسة يمكن للباحث صياغة الفرض العام الرئيسي للدراسة على النحو التالي:

**"لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للتكامل بين عمليات التعهيد وبين نظرية القيود في اتجاه دعم الميزة التنافسية في المنشاة الصناعية"**

ويمكن للباحث تقسيم الفرض العام للدراسة الى الفروض الفرعية التالية:

١- لا يمثل اختيار المنشأة لعمليات التعهيد اطار داعم لتحقيق الميزة التنافسية.
٢- لا يوجد تأثير سلبي للمعوقات التي تنشأ نتيجة عمليات التعهيد على تحقيق الميزة التنافسية.
٣- لا يوجد تأثير لاستخدام نظرية القيود في التخلص من كافة القيود الانتاجية والتشغيلية في المنشآت الصناعية.
٤- لا يؤدي التكامل بين عمليات التعهيد ونظرية القيود الى ضمان تحقيق اميزة التنافسية بدلالة التكاليف الملائمة.

- **منهــج الدراسة:**

حتى يمكن معالجة مشكلة البحث وتحقيق اهدافه تم الاعتماد على **المنهج الوصفي**، وذلك على اعتبار ان المقصود به هو محاولة الوصول الى المعرفة الدقيقة والتفصيلية لعناصر مشكلة او ظاهرة قائمة للوصول الى فهم افضل وادق او وضع السياسات والاجراءات المستقبلية الخاصة بها. وفي ضوء هذا المنهج تم اجراء الدراسة التطبيقية على قطاع النسيج في العراق. ( البغدادي، ص١١٤)

- **حدود الدراسة:**

اقتصرت حدود الدراسة على تناول اثر قرار الاعتماد على عمليات التعهيد على اداء المنشأة والتطرق الى اثاره على مستوى القطاع التابعة له المنشأة، دون التطرق لاثاره على المستوى القومي، وتقتصر حدود الدراسة على استخدام كل من نظرية القيود وعمليات التعهيد من خلال عمل تكامل بينهما باعتبارهما أحد الاساليب التكاليفية المتطورة لدعم الميزة التنافسية من خلال خفض التكاليف والتي يمكن استخدامها في بيئة المحاسبة العراقية، ويمكن تقسيم حدود الدراسة الى زمانية ومكانية، حيث سيقتصر البحث على فترة محددة، اما الحدود المكانية فسيتم تطبيق البحث على قطاع الصناعات النسيجية في العراق.

- **خطة الدراسة:**

انطلاقاً من مشكلة البحث وتحقيقاً لأهداف الدراسة واختبارات الفروض يمكن للباحث تقسيم خطة الدراسة على النحو التالي:

- المبحث الاول: الاطار التعريفي لعمليات التعهيد ونظرية القيود

- المبحث الثاني: تكامل عمليات التعهيد ونظرية القيود من خلال التكاليف الملائمة لدعم الميزة التنافسية.
- المبحث الثالث: الدراسة التطبيقية

## المبحث الاول

## ١/ الاطار التعريفي لعمليات التعهيد ونظرية القيود

يختص هذا المبحث بتناول مفهوم وطبيعة كل من عمليات التعهيد ونظرية القيود، مع التطرق الى أثر اتخاذ عمليات التعهيد والتحديات التي تواجهها، وذكر التكاليف الملائمة لترشيد قرار التعهيد، مع القاء الضوء على نظرية القيود ونشأتها وتطوريها، وذكر الاطار العام لها، وبيان متطلبات تطبيق هذه النظرية، وبالتالي يقسم هذا المبحث الى الآتي:

**١/١ الاطار التعريفي لعمليات التعهيد والتكاليف الملائمة لترشيد قرارها:**

**١/١/١ مفهوم وطبيعة عمليات التعهيد:**

تتعدد تعريفات التعهيد على الرغم من تشابها من حيث المضمون فهي تعتبر تكاليف يستغرقها طرف آخر مقابل أداء عمل كان ممكناً أداؤه من قبل المنشأة، أي أنه قرار إداري يتم بموجبه نقل بعض المهام أو الوظائف الداخلية الى مورد أو متعهد خارجي يساعد المنشأة في التركيز على ما تستطيع أداؤه بشكل متميز. (عبيد الله ، ٢٠١١،ص ٨٥)

حيث يشير البعض الى أن التعهيد يعتبر استراتيجية إدارية تقوم المنشأة من خلالها بتفويض نشاط (كان فيما مضى ينجز داخل المنشأة) الى مورد خارجي، فهو عملية الاستعانة بطرف ثالث لإنجاز بعض الاعمال أو الوظائف الخاصة بالمنشأة، بقصد خفض التكلفة مع ضمان معدلات التحسين المستمر في المنتج نتيجة الاستفادة من تكنولوجيا الأخرين. ( Unnur Dilja Teitsdóttir ,2015,p.33.)

ويعرفه البعض بأنه تنظيم لترتيبات تظهر الحاجة اليها عندما تعتمد المنشأة على أسواق وسيطة لتوفير قدرات متخصصة وهي التي تكمل وتدعم قدرات المنشأة الحالية وتعمل على توفير الاستمرارية لسلسلة القيمة للمنشأة، ومن ثم دعم الابتكارات الخارجية والاستفادة من تميز الأخرين وهو أساس تكوين التحالفات الاستراتيجية. (Willcocks ,2014,P.68.)

وان الباحث يشير الى أن التعهيد ما هو "إلا فلسفة إدارية تقوم على أساس عملية تخطيط تشغيلية داخل المنشأة، يعتمد على أن هناك مورد خارجي يمتلك المقدرة على

إنجاز عمل أو القيام بوظيفة محددة تنقله المنشأة اليه، نظراً لأنه يمتلك القدرة او التكنولوجيا او الكفاءة العالية لإنجازه، بحيث يمكن إتمام ذلك العمل بقدر أعلى من السرعة والجودة مع المساهمة في خفض التكلفة الكلية".

**٣/١/١ أثر اتخاذ عمليات التعهيد على المنشأة:**

تتميز عمليات التعهيد بعدة مزايا يعد التعهيد وسيلة لتخفيض التكاليف الامر الذي يتطلب اختيار من يؤدي عملية التعهيد ان يكون أكثر كفاءة من المنشأة، ويساعد التعهيد على تحول التكاليف الثابتة الى تكاليف متغيرة، وبالتالي يؤثر التعهيد على هيكل التكلفة ومن ثم على الوضع التنافسي، ويزيد التعهيد من منفعة اقتصاديات حجم الإنتاج ويوفر العديد من الفرص التوسعية التي قد لا تتوفر من خلال الشركة بمفردها، تخفيض الحاجة الى الافراد العاملين بالشركة والاعتماد فقط على الكفء منهم وصاحب التميز والابتكار، تخفيض المشكلات الإدارية في الأجل الطويل مع تخفيض الزمن المطلوب لإدارة أعمال المنشأة، وتحقيق قدر أكبر من المرونة المالية من خلال بيع الأصول التي كانت تستخدم قبل اتخاذ قرار التعهيد في النشاط من أجل تحسين التدفق النقدي الشركة. ويمكن ان تؤثر عمليات التعهيد على المنشأة على وجه الخصوص من خلال الآتي:(أثر التعهيد على هيكل التكاليف، وأثر التعهيد على الأنشطة الرئيسية للمنشأة، وأثر التعهيد على تحسين جودة المنتج أو الخدمة ودعم القدرات التنافسية، والتأثر على رضاء العملاء). ( عبيد الله ، ٢٠١١،ص ٨٦)

**٥/١/١ التكاليف الملائمة لترشيد قرار التعهيد:**

تستند عمليات التعهيد على نظرية تكاليف المعاملات لغرض ترشيد خياراتها التنظيمية، وذلك بمقارنة التكاليف الناتجة عن التعاقد مع المورد أو المتعهد بالتكاليف المقابلة لها في أداء هذه الأنشطة ضمن العمليات الداخلية، فإذا كان للمنشأة أن تتوسع في تحقيق بعض المعاملات والأنشطة داخليا بتكاليف أقل من تكلفة السوق، أو أنها تعهد بتلك العمليات أو الأنشطة الى متعهد خارجي، وتقسم التكاليف الملائمة الى نوعين من التكاليف يشير اليها أحد الباحثين في الآتي: ( معتصم ، ٢٠١١، ص ٨٦٤)

أ- تكاليف الإنتاج : وهي تلك التكاليف المرتبطة بإنجاز وتشغيل النشاط

ب- تكاليف المعاملات : وتتمثل في تكلفة انجاز هيكل التمايز وهو ذلك الهيكل الذي عنده يتم السماح بتخفيض مجموع التكاليف الكلية، وتتضمن البحث عن طريقة مثلى لتخفيض التكاليف المجملة ومنها اتخاذ قرار التعهيد وتشتمل تكاليف المعاملات على الآتي : (تكاليف التصميم المبدئي، تكاليف التفاوض، تكاليف الرقابة وضمان تحقيق الشروط التعاقدية) .

**٢/١ الاطار التعريفي لنظرية القيود ومتطلبات التطبيق لها.**

**١/٢/١ مفهوم وطبيعة نظرية القيود:**

تواجه كل منشأة موارد محدودة وطلب محدود على كل منتج من منتجاتها وهذه الحدود يطلق عليها القيود، وتوضح نظرية القيود أن مستوى الأداء لأي منشأة محدود ومحدد بالقيود التي تواجهها، وتعمل نظرية القيود على إيجاد وتطوير مدخل أو طريقة معينة لإدارة هذه القيود واستخدامها لتحقيق هدف التحسين المستمر، إذ أنه يفترض التعرف ابتداء على القيود التي تواجه المنشأة، ثم تستخدم وتستغل هذه القيود على المدى القصير، والعمل على التخلص منها في المدي الطويل ( حسين ، ٢٠٠٤، ص ١٠٨)

وتعتبر نظرية القيود فلسفة شاملة تهدف الى التحقيق المستمر لأهداف منشآت الأعمال، فكل ربح تحققه المنشأة لديه على الأقل قيد واحد، ويمكن تقسيم هذه القيود الى **قيود متعلقة بالموارد الداخلية، وقيود تتعلق بالسوق، والقيود السياسية، وقيد الأداء** وأن نظرية القيود تبنى على ثلاث مقدمات منطقية صريحة تتمثل في التالي: (الرفاعي ،٢٠٠٨، ص ١٨٦)

١- السبب الوحيد لجعل المنشأة تسعى أن تفعل أي شيء بغرض تحقيق الأموال.

٢- ما تفعله المنشأة للتعجيل بالعمليات لا يكون إلا لتوليد الأموال بصورة ملائمة.

٣- كل عملية تتعلق بالأداء هي عملية واحدة رئيسية مع عديد من العمليات الفرعية .

**٢/٢/١ أنواع القيود**

تتعدد القيود التى تواجه المنشأة وتقلل من قدرتها على تحقيق اهدافها وتصنف من أكثر من منظور، ويمكن تناولها من خلال التصنيف الى قيود داخلية وخارجية بناء على مصدر القيد ومدى امكانية التعامل معه حيث يتوضح ذلك فيما يلى:
(Pires,2010,Pp.685-700) ،(الصغير،٢٠١٤،ص ٣٦٩ )

**القيود الداخلية :** وتشمل هذه القيود العوامل التى تؤثر في الاستغلال الامثل للموارد والطاقات الانتاجية وتتمثل في: (التكنولوجيا المستخدمة في الانتاج. وزمن اعداد الآلات، ونقص المواد الخام، ونقاط الاختناق، ونقط العمالة المدربة، وارتفاع حجم المخزون، ومستوى الجودة، والسياسات واللوائح التنظيمية.، والمنافسة).

- **القيود الخارجية:** ويقصد بها تلك القيود التى تفرض على المنشأة من الخارج وتتمثل فيما يلي: ( نقص المواد الخام، والمنافسة والسوق، ونمو الوعي لدى العملاء، والآثار البيئية للمنتج، والتواصل مع الموردين) . (الصغير،٢٠١٤، ص ٣٦٩ )

## المبحث الثاني

## ٢/التكامل بين عمليات التعهيد ونظرية القيود من خلال التكاليف الملائمة في دعم الميزة التنافسية

**تمهيد :**

يهدف هذا المبحث الى تصميم الاطار التكاملي بين عمليات التعهيد ونظرية القيود بدلالة التكاليف الملائمة لتحقيق الميزة التنافسية، وفي سبيل الوصول الباحث الى ذلك يقوم بتحديد وبيان الاستراتيجية التنافسية المناسبة لعملية التكامل المقترحة، ثم بيان التكاليف المعوقة لعمليات التكامل إذا ما تم أخذ قرار التعهيد ، وبعد ذلك يتم رسم الاطار التكاملي المنشود، وبالتالي يقسم هذا المبحث الى التالي :

### ١/٢ تحديد استراتيجية الميزة التنافسية الملائمة للتكامل بين عمليات التعهيد ونظرية القيود

اذا كان هناك نوعين رئيسين للميزة التنافسية يشكل كلاً منهما استراتيجية تختلف عن الأخرى **(استراتيجية التكلفة الأقل، واستراتيجية التمييز)** فإن الباحث يرى أن أفضل الاستراتيجيتين ملائمة لعملية التكامل بين عمليات التعهيد وبين نظرية القيود هي الاستراتيجية التي تسعى الى خفض وتدنية التكاليف.

حيث تمثل الميزة التنافسية المعتمدة على التكلفة الأقل قدرة المنشأة على تصميم، وتصنيع، وتسويق منتج أقل تكلفة مقارنة بالمنشآت المنافسة، وبما يؤدي في النهاية الى تحقيق المستهدف والمخطط من الحصة السوقية.

وحتى يتم تنفيذ هذه الاستراتيجية تجد المنشأة نفسها مجبرة على فهم الأنشطة المختلفة للمنتجات وهي ما تسمى بسلسة القيمة، والتي تعتبر من المصادر الهامة للميزة التنافسية حيث أن طبيعة التكلفة بالنسبة لأي منشأة تعكس مجمل التكلفة والتي لا تتجاوز كل النشاطات ذات القيمة بمقارنتها مع منافسيها، حيث أن كل نشاط يتضمن عوامل التكلفة التي تحدد المصادر المختلفة لمزايا التكلفة.( M.Porter,1999,87).

وأن الباحث يشير الى أن كلاً من عمليات التعهيد ونظرية القيود تعمل على خفض التكلفة والقضاء على الطاقة غير المستغلة ومن ثم تساهم في تبني استراتيجية المنتج الأقل تكلفة من خلال ما يلي:

**١/١/٢ دور عمليات التعهيد في تبني استراتيجية الميزة التنافسية المعتمدة على خفض التكلفة:**

١- تبنت المنشآت اليابانية عمليات التعهيد الصناعي الذي يعني به تحويل انتاج منتجات، أو خدمات كانت تتم داخل المنشأة الى طرف خارجي، وذلك بالارتكاز على منهجية الانتاج الخالي من الفاقد، ونظم التوريد، بهدف خفض التكلفة في الاجل القصير وتحقيق الميزة التنافسية في الأجل الطويل (Mclover.2009)

٢- دعم الميزة التنافسية للمنشأة بالميزات التنافسية للموردين أو المتعهدين الخارجيين حيث التعيد بالمنتجات أو بالأنشطة الى مورد او متعهد خارجي يمتلك الميزة التنافسية في انجازها بتكلف اقل من تكلفة تشغيلها داخل المنظمة (2003 Barthelemy)

٣- دعم الميزة التنافسية للمنظمة من خلال تنظيم الترتيبات التي تظهر الحاجة اليها بالاعتماد على توفير قدرات متخصصة تدعم من قدرات المنظمة الحالية وتقلل من التكلفة على امتداد سلسلة القيمة (Holcomb& Hitt,2007)

٤- العمل على خفض وترشيد تكاليف الموارد البشرية والتكنولوجيا لإسناد نشاط أو جزء منه الى متعهد خارجي ذو خبرة فائقة في الانتاج مثل هذه الأنشطة يدعم الميزة التنافسية الركيزة على خفض التكلفة مع المحافظة على مستويات الجودة الأعلى. ( Mclover.2009)

من ذلك يتضح أن قرار التعهيد يمثل فلسفلة ادارية تدعم تحقيق الميزة التنافسية القائمة على استراتيجية خفض التكلفة مع تحسين الجودة بالقيام بعملية الاسناد الى متعهد خارجي، أو مورد خارجي لدية القدرة على اداء وظيفة او القيام بنشاط بصورة اكثر كفاءة وجودة اعلى تقلص من اجمالي تكلفة النشاط المصنع على سلسلة القيمة.

**٢/١/٢ دور نظرية القيود في تبني استراتيجية الميزة التنافسية المعتمدة على خفض التكلفة**

اذا كانت نظرية القيود ترتكز على خمس خطوات أساسية ضمن اطارها النظري قد حددها احد الباحثين وتبنتها كل الكتابات فانه يمكن الاستفادة منها في ترشيد وخفض التكلفة ومن ثم تبني استراتيجية تحقيق الميزة التنافسية من خلال ما يلي :

- **الخطوة الأول: تحديد المورد الذي يعوق الزيادة والنمو في الأداء ويعيق تحقيق الهدف:** وتشمل هذه الخطوة طاقة المورد، وعدم فاعلية السياسة أو الاجراء الاداري الذي يؤدي للحصول عليه نتيجة احتكار مورد له او صعوبة الاستيراد (صموئيل ، ٢٠١١ ، ٢٧)

يري الباحث أن هذه الخطوة ذات علاقة مباشرة بخفض التكلفة، ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية، من حيث أن صعوبة الحصول على المورد، أو ضعف طاقته، ومدى الحاجة الى استبداله سوف تزيد من التكلفة، وأنه قد ترى المنشأة التعهيد بهذا المورد الى متعهد خارجي، أو متعهد داخلي يمتلك التكنولوجيا لتوفير هذا المورد، أو يمتلك خبرة في التعامل معه داخل النشاط ومن خلاله، فمن ثم يشمل تأثير مباشر في استراتيجية خفض التكلفة، ومن ثم دعم الميزة التنافسية.

- **الخطوة الثانية : استغلال قيود النظام :** حيث تسعى هذه الخطوة الى تعظيم كفاءة التشغيل للمورد المقيد الحالي في النظام بحيث تتخلص الادارة من كل الوقت العاطل في المورد المقيد بالنظام(صموئيل، ٢٠١١، ٢٧)

ويري الباحث ان أي اختناقات في النظام نتيجة تشغيل الموارد أو الانشطة المقيدة، أو حتى منتجات بعينها، أو أجزاء منها نتيجة عدم وجود طاقة عاطلة تؤدي الى تراكمات في عمليات الانتاج، ومن ثم وجود صفوف للانتظار قد تعوق التسليم في الوقت المحدد والتي تضع المنشأة أمام خيارين، إما التعهيد بالتشغيل الخارجي لذلك المورد، أو تبني نفقات استثمارية تطورية جديدة، وهذا مما يسبب الارهاق المادي للمنشأة على الاقل في الوقت القصير لمنتجات معينة، فهي تفضل التعهيد لهذا القيد بالتكاليف التفاضلية بين أفضل المتعهدين ،أو الموردين الخارجيين، ومن ثم دعم الميزة التنافسية باستراتيجيات خفض التكلفة.

- **الخطوة الثالثة : اخضاع كل شيء آخر لاستغلال قيود النظام :** حيث تشير هذه الخطوة من خطوات نظرية القيود الى التركيز على الموارد والعناصر غير المقيدة حتى يتوافق سلوكها مع استراتيجية استغلال القيد في الخطوة السابقة (صموئيل ، ٢٠١١ ، ٢٨)

وأن الباحث يرى أن تلك الخطوة من صلب عمليات خفض التكلفة التي تحقق الميزة التنافسية، حيث تقوم المنشأة بإخضاع كل عناصر التشغيل الى قيود النظام بحيث تخدم عمليات التشغيل، وتقليص الطاقة العاطلة تماما، وتكمن المشكلة هنا الى الوصول الى الحد الأقصى من عمليات اخضاع كل العناصر لقيود النظام.

ويبقي هناك صف انتظار نتيجة ضعف الخبرات، أو التكنولوجيا الانتاجية فلا مفر اذا من القيام بعمليات التعهيد بغرض خدمة الميزة التنافسية، واختيار التكلفة الاقل حسب الوقت مع الجودة العالية التي تستحق باختيار المتعهد، أو المورد وهو ما يخدم الخطوة الرابعة من نظرية القيود عن طريق اضافة الطاقة الى النظام موقع القيد.

- **الخطوة الرابعة: إنعاش قيود النظام:** وتتم هذه الخطوة عن طريق إضافة الطاقة إلى النظام في موقع القيد.
- **الخطوة الخامسة: الرجوع إلى الخطوة الأولى في حالة ظهور قيد جديد:** ومع رفع وإنعاش القيد فمن المؤكد أن هذا القيد سوف يتم كساره ولكان هذا لا يعاني أن أداء النظام سوف يستمر بلا توقف .لأنه من المؤكد أن هنالك قيودًا جديدة سوف تظهر وهنا يجب الرجوع إلى الخطوة الأولى وهكذا مع العلم انه يجب تجنب ان يكون القصور الذاتي Inertia هو القيد التالي.

**٢/٢ تحديد التكاليف التي تحد من عمليات التكامل بين عمليات التعهيد ونظرية القيود:**

حيث تتحدد التكاليف الملائمة من خلال (**التكاليف الملائمة للتكامل من جانب عمليات التعهيد)** حيث تشتمل على التكاليف الإضافية التي تتكبدها المنشأة نتيجة قرار التعهيد والتي يجب أخذها في الحسبان وتشتمل على ما يلي: (أبو موسي ، ٢٠١٢، ص ١٥-٢٠)

- **تكلفة مرحلة الانتقال الى المورد او المتعهد الخارجي**.
- **تكلفة مخاطر نقص الجودة أو أداء المتعهد أو المورد الخارجي**.
- **تكلفة الأنشطة خارج عقود التعهيد**.
- **تكاليف أمن نظم المعلومات والإنتاج**.
- **التكاليف الضمنية لتعهيد نظم المعلومات**.
- **تكاليف ما بعد الخدمات**.
- **تكاليف البحث عن متعهد مناسب**.
- **تكاليف ما بعد التعهيد**.

**٣/٢ أوجه التوافق والاختلاف بين قرار التعهيد ونظرية القيود:**

حيث تبين ذلك من الجدول الآتي (صموئيل ، ٢٠١١، ص٣٨) ،( أبو موسي ، ٢٠١٢، ص١٥)

| بيان | قرار التعهيد | نظرية القيود |
|---|---|---|
| الهدف | القضاء على الاختناقات أو ترك الفرصة لتحسين جودة المنتج وخفض التكلفة بغرض دعم الميزة التنافسية | القضاء على الاختناقات بغرض دعم الميزة التنافسية |
| الاتجاه المحاسبي | • معرفة تكاليف الإنتاج (التكاليف المرتبطة بإنجاز وتشغيل النشاط)<br>• معرفة تكاليف العلميات: تتمثل في تكلفة انجاز هيكل التمايز وهو ذلك الهيكل الذي عنده يتم السماح بتخفيض مجموع التكاليف الكلية<br>• تكاليف التصميم المبدئي<br>• تكاليف التفاوض<br>• تكاليف الرقابة وضمان الشروط التعاقدية | يستخدم ثلاث مقاييس تشغيلية وهي<br>• محاسبة الإنجاز : معدل توليد النظام للأموال<br>• اقتناء ما ينوي النظام الاستفادة منه (القضاء على الطاقة العاطلة)<br>• تحويل كافة الموارد المتاحة الى انجاز |
| جوانب القصور | • مخالفة شروط اتعاقد<br>• تقل الخبرات<br>• أمن المعلومات<br>• فقدان بعض المزايا الاستراتيجية<br>• الافتقار الى جودة الأداء الخارجي | • التركيز على المدى القصير لأنه يفترض أن كافة التكاليف بما فيها التشغيلية بخلاف المواد المباشرة تكاليف ثابتة |
| معاملة الطاقة | • يتم الاستغناء عن طاقة المنشأة وإعادة توجيهها الى منتجات او أنشطة يمكن لقدرات المنشأة ان تحقق بها الميزة التنافسية وفقا لإمكانياتها | • يتم تحديد معدل الاستخدام لكل مورد وتحديد مراكز الاختناقات ان وجدت<br>• التركيز على مراكز الاختناقات |

| | | |
|---|---|---|
| افتراض سلوك التكاليف | ●تستند على التكاليف التفاضلية للاختيار بين التشغيل الداخلي أو التعديد الخارجي | ● أغلب التكاليف ثابتة |

**٤/٢ تصميم الإطار التكاملي بين عمليات التعهيد ونظرية القيود :**

حيث تشتمل خطوات تصميم الاطار التكاملي على مجموعة الخطوات المتعلقة بتحديد التكاليف الملائمة نتيجة اتخاذ قرار التعهيد، ثم تعهيد التكاليف الملائمة نتيجة تطبيق نظرية القيود.

اذ أنه يتم تحديد التكاليف التكاملية المشتركة، والتي تؤدي حتماً الى خفض تكلفة الأنشطة على سلسلة القيمة، ومن ثم دعم الميزة التنافسية بناءً على ذلك وهذا ما يستعرضه الباحث فيما يلي :

- **الخطوة الأولى:** تحديد القيود التي تشكل استرشاد تفاضلي باتخاذ قرار التعهيد: وتشتمل على الخطوات الآتية :

١- تحديد طبيعة الموارد الإنتاجية وتصنيفها ما بين الأنواع الثلاثة الرئيسية الآتية : (موارد ذات ندرة نسبية تمثل نقطة اختناق، وموارد لا تتمتع بندرة نسبية ولا تمثل نقطة اختناق، وموارد تحتاج الى إدارة تكاليفية سليمة حتى لا تمثل نقاط اختناق مستقبلية).

٢- القيام بعملية جدولة تدفق المنتج بالارتكاز على التفاعلات بين الموارد والمنتجات.

٣- تحديد القيود (العوامل التي تؤثر في الاستغلال الأمثل للموارد والطاقات الإنتاجية) وتتمثل في القيود الأساسية الآتية: (مدى ملائمة التكنولوجيا المستخدمة في الإنتاج بحيث لا تخلف طاقة عاطلة، وملائمة الزمن اللازم لترتيب وإعداد الآلات للوقت الكلي لإنتاج النشاط أو جزء منه، والنقص في المواد الخام نتيجة عدم كفاية الجدولة وندرة الموارد، وتحديد نقاط الاختناق بدقة وبيان مسبباتها في الأنشطة أو في الإنتاج أو أوقات المناولة، ومدى توافر العمالة المدربة ذات الخبرة، وتحديد مستوى الجودة المطلوب ومدى قدرة المنشأة على الوفاء به).

٤- بذل الاستفادة من مزايا نظرية القيود في التخلص من القيود كلها او بعضها عن طريق الخطوات الخمس التي لنظرية القيود وهي :(تعين القيد بدقة وهو كما تم في الخطوة السابقة، والتعامل مع القيود المُقيدة بأقصى درجات التشغيل لكل نشاط منها بحيث يتبقى القيود على أنشطة أو عمليات أو جزء من المنتجات محدد ( يحتاج الى أخذ قرار تعهيد بشأنه)، وتجنيد كل طاقات المنشأة لاستغلال كل الطاقات العاطلة

للتخلص من كل القيود، وحصر القيود التي تخرج عن نطاق طاقة المنشأة وتصنيفها بين قيود تؤثر مباشرة في الميزة التنافسية، وقيود غير ذات أهمية في الوقت الحالي).

- **الخطوة الثانية:** اتخاذ قرار التعهيد بدراسة مدى تحقيق مستويات خفض التكلفة مع الحفاظ على الجودة المطلوبة.
- **الخطوة الثالثة:** تحديد التكاليف الملائمة لتبني قرار التعهيد : وتشتمل على :

١- تكاليف انجاز وتشغيل النشاط وتسمى تكاليف الإنتاج وتمثل قيمة عقد التعهيد لدى الغير لنشاط أو جزء منه، أو منتج أو جزء منه.

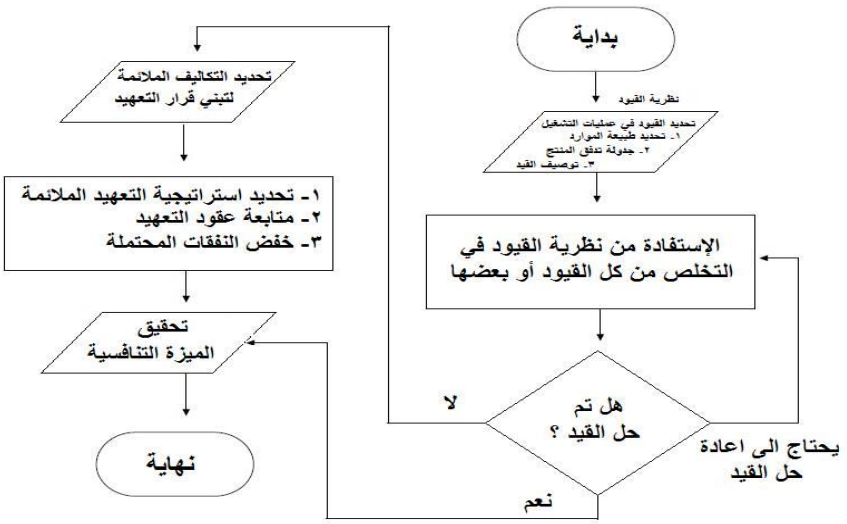
٢- تكاليف المعاملات التي تحقق هيكل التميز والتي بناء عليها يتم اتخاذ قرار التعهيد وتشمل التكاليف الآتية: (تكاليف التصميم المبدئي للمنتج او النشاط، وتكاليف التفاوض والبحث عن متعهد، وتكاليف الرقابة وضمان تحقيق شروط عقد التعهيد).

٣- تحديد استراتيجية التعهيد الملائمة : حيث يستعان بذلك بالتكاليف التفاضلية بشأن اتخاذ القرار الذي يحقق أكبر وفره في وحدة المنتج مع المحافظة على معدلات الجودة المطلوبة ، ويكون المتغير التابع في كل الأحوال ضمان تحقيق الوفر في التكلفة بغرض ضمان الميزة التنافسية، وأن الخيارات المتاحة تتمثل في الآتي: (أداء عملية التعهيد داخل المنظمة مع تطويرها، والقيام بالتعهيد الخارجي نتيجة انخفاض القدرة في أداء تلك العمليات، أو القيام بالتعهيد الخارجي، مع امتلاك القدرة لأدائها حيث يتم التعهيد بالعملية لمورد خارجي لتركيز التشغيل والطاقة المتاحة لإنتاج أنشطة أو منتجات تحقق الميزة التنافسية، والقيام بالتعهيد الخارجي نتيجة الوفر في التكلفة والاستفادة من الخبرات الخارجية أو التكنولوجيا لدي المتعهد الخارجي).

**٥/٢ رسم الاطار المقترح :**

حيث يستخدم الباحث خريطة التدفق القرارية لتوضيح درجات المساعدة التي توفرها نظرية القيود لاتخاذ قرار عمليات التعهيد وهذا ما يعبر عنه في الشكل (٤-٣) التالي:

" الإطار التكاملي بين عمليات التعهيد ونظرية القيود "




**التكامل بين نظرية القيود وعمليات التعهيد** المصدر: من اعداد الباحث

فمن خلال الشكل السابق يتضح الآتي :

١- تبدأ المنشأة باستخدام نظرية القيود.

٢- تطبق مبادئ هذه النظرية لحل قيود التشغيل والطاقة الإنتاجية والتشغيلية.

٣- تصفى القيود بعد اعادتها الى الحل مرات.

٤- القيود التي تشكل عبء على الطاقة الإنتاجية، أو التي تشكل عبء على تكلفة التشغيل يتم أخذ القرار بالتعهيد بها الى مورد خارجي او متعهد خارجي.

٥- يتم دراسة التكاليف الملائمة لعمليات التعهيد، حيث يستخدم التفاضل بين اقل التكلفة والأكثر جودة.

٦- ضمان تحقيق الميزة التنافسية سواء بالتخلص من قيود التشغيل بحلها بواسطة نظرية القيود او بالتعهيد بها للغير.

وخلاصة هذا المبحث أن الباحث حاول تقديم اطار تكاملي مقترح باستخدام التكاليف الملائمة بين عمليات التعهيد وبين نظرية القيود بغرض دعم الميزة التنافسية ويبقي اخضاع هذا الاطار التكاملي المقترح الى التطبيق العملي.

## المبحث الثالث : الدراسة التطبيقية

قام الباحث بأجراء الدراسة التطبيقية من خلال قائمة إستقصاء موزعة على عينة الدراسة، حيث قام الباحث بإعداد هذه القائمة على شكل أسئلة تم صياغتها في ضوء فروض وأهداف الدراسة، وقد تم توزيع القائمة على عينة من الشركات المبحوثة (الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة، شركة واسط للصناعات النسيجية، مصنع نسيج الديوانية) وتشمل على (مشرفين النسيج، والتصنيع، ومهندسي الإنتاج والتصميم للمنتجات الخاصة بالألبسة والمنسوجات). والتالي بيان بعدد إستمارات الإستقصاء الموزعة وغير المستلمة والواردة والمعيبة والصالحة للتحليل ونسبة الإستجابة على مستوى فئات عينة الدراسة.

| البيان | حركة الردود | النسبة الاستجابة |
|---|---|---|
| الاستمارات الموزعة | ١٢٠ | ١٠٠ |
| الاستمارات الواردة | ١١٣ | %٩٤ |
| الاستمارات المعيبة | ٨ | %٦,٦ |
| الاستمارات القابلة للتحليل | ١٠٥ | %٨٧,٥ |
| النسبة المئوية | %٨٧,٥ | |

وبناء على ذلك فقد قام الباحث بإجراء تحليل للبيانات التي تم جمعها من خلال قوائم الإستقصاء الموزعة على عينة الدراسة والصالحة للتحليل، مع تحليل ومناقشة النتائج وتحديد دلالتها الإحصائية، وذلك وفقاً للترتيب التالي:

**الفرض الرئيسي**: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين عمليات التعهيد وبين نظرية القيود في اتجاه دعم الميزة التنافسية في الشركات الصناعية بالتطبيق على قطاع النسيج بدولة العراق" وقد كانت نتائج التحليل الإحصائي كالآتي:

حيث أن قيمة (T) تبلغ ٣,٨٨ وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية (٠,٠٠) وهو أقل من مستوى (٠,٠٥ ) والتي بموجبها يتم رفض الفرض الإحصائي وقبول الفرض البديل.

**الفرض الفرعي الاول:** حيث ينص على الآتي "لا يمثل اختيار المنشأة لعمليات وأنشطة التعهيد إطار داعم لتحقيق الميزة التنافسية" وقد كانت نتائج التحليل الإحصائي كالآتي:

| النموذج | R | المعدلةR | المعدلة R مربع | الخطأ في التقدير. |
|---|---|---|---|---|
| ١ | [a]٠,٤٤٣ | ٠,١٩٦ | ٠,١٥٥ | ٠,٤٤٠٨٧ |

أن قيمة (T) تبلغ ٤,٧٧ وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية يقترب بشدة من الصفر وهو أقل من مستوى (٠,٠٥ )، والتي بموجبها يتم رفض الفرض الإحصائي وقبول الفرض البديل

**الفرض الفرعي الثاني:** حيث ينص على الآتي" لا يوجد تأثير سلبي للمعوقات التي تنشأ نتيجة عمليات التعهيد على تحقيق الميزة التنافسية " وقد كانت نتائج التحليل الإحصائي كالآتي:

| النموذج | R | المعدلةR | المعدلة R مربع | الخطأ في التقدير |
|---|---|---|---|---|
| ١ | [a]٠,٥٠٥ | ٠,٢٥٥ | ٠,١٣٨ | ٠,٤٤٨٤٤ |

أن قيمة (T) تبلغ ٢,١٨ وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية (٠,٠١٤) وهو أقل من مستوى (٠,٠٥ ) والتي بموجبها يتم رفض الفرض الإحصائي وقبول الفرض البديل.

**الفرض الفرعي الثالث:** حيث ينص على الآتي "لا يوجد تأثير لاستخدام نظرية القيود في التخلص من كافة القيود الإنتاجية والتشغيلية في المنشآت الصناعية" وقد كانت نتائج التحليل الإحصائي كالآتي:

| | التغلب على قيود الموارد المتعلقة بالطاقة الانتاجية | التغلب على قيود السياسات الإدارية والوظيفية | التغلب على قيود تكلفة الموارد الأولية | التغلب على قيود الطلب أو السوق | السعي نحو الحصول على خدمات أكثر جودة من تلك التي يتم انتاجها داخلياً |
|---|---|---|---|---|---|
| Chi-Squar | [a] ٤٨,٤٧٦ | [a] ٤٠,٨٥٧ | [a] ٢٤,٤٧٦ | [a] ٣٧,٠٤٨ | [a] ٤٥,٨١٠ |

أن قيمة (كا٢) اكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوى يقترب من الصفر وهو اقل من مستوى (٠,٠٥) والذي يبين أن هناك توافق بين التكرارات المشاهدة والمتوقعة مما يتقرر عندها رفض الفرض الإحصائي وقبول الفرض البديل.

**الفرض الفرعي الرابع:** حيث ينص على الآتي" لا يؤدي التكامل بين عمليات وأنشطة التعهيد ونظرية القيود إلى ضمان الميزة التنافسية بدلالة التكاليف الملائمة" وقد كانت نتائج التحليل الإحصائي كالآتي:

| النموذج | R | المعدلةR | المعدلة R مربع | الخطأ في التقدير |
|---|---|---|---|---|
| ١ | [a] ٠,٦٦٨ | ٠,٤٤٧ | ٠,٣٨١ | ٠,٣٧٧٤١ |

أن قيمة معامل التحديد (R2) تبلغ ٤٥% تقريبا وهي تشير زيادة القوة التفسيرية للمتغيرات المستقلة والتي تمثل الاطار التكاملي بين أنشطة التعهيد ونظرية القيود بمعلومية التكاليف الملائمة لصناعة النسيج في تحقيق القدر الكافي من الميزة التنافسية عند ارتباط يبلغ ٦٦% تقريبا.

- **النتائج**

قام الباحث بأختبار الفروض الاحصائية للدراسة، وتناول الباحث التكامل بين عمليات التعهيد ونظرية القيود في دعم الميزة التنافسية من خلال التكاليف الملائمة، حيث حدد الباحث استراتيجية الميزة التنافسية الملائمة للتكامل بين عمليات التعهيد ونظرية القيود، ثم تحديد التكاليف التي تحد من عمليات التكامل بين عمليات التعهيد ونظرية القيود الى أن تم تصميم الاطار التكاملي المقترح بغرض تحقيق الميزة التنافسية. وتوصل الى مجموعة من النتائج :

- يمثل اختيار المنشأة لعمليات وانشطة التعهيد اطار داعم لتحقيق الميزة التنافسية.
- هنالك تأثير سلبي للمعوقات التي تنشأ نتيجة عمليات التعهيد على تحقيق الميزة التنافسية.
- يوجد تأثير كبير لاستخدام نظرية القيود في التخلص من كافة القيود الانتاجية والتشغيلية وفي المنشآت الصناعية.
- يؤدي التكامل بين عمليات وانشطة التعهيد ونظرية القيود الى ضمان تحقيق ميزة تنافسية وذلك بدلالة التكاليف الملائمة.
- يوجد تأثير كبير بين عمليات التعهيد وبين نظرية القيود في اتجاه دعم الميزة التنافسية في منشآت الغزل والنسيج في العراق.

- **التوصيات:**

في ضوء مشكلة الدراسة واهدافها يوصي الباحث بـ :

- ضرورة تبني مفهوم التكامل بين عمليات التعهيد ونظرية القيود لما له من اثر كبير في تحقيق اعلى ميزة تنافسية، من خلال القضاء على القيود التي تواجه عمليات وانشطة المنشآت الصناعية.

- كما يوصي الباحث بأن تطبق منشآت الغزل والنسيج في العراق قرار التعهيد لما له من اثر في دعم الميزة التنافسية، والتخلص من كافة القيود التي تواجه عمليات وانشطة المنشأة، وذلك للنهوض بالواقع الصناعي العراقي عموماً وفي قطاع الغزل والنسيج خصوصاً، من خلال التخلص من التكاليف التي تمثل عبء على كاهل المنشأة. وكذلك التخلص من المعوقات التي تواجه المنشأة في تطبيق برامجها الانتاجية وصولا الى تحقيق الريادة والحصول على مكانة في السوق والتي تتيح لها المنافسة والتميز.

- **قائمة المراجع**

**اولا : المراجع باللغة العربية**

**١- الكتب**


١- البغدادي، د. محمد، "اساسيات اعداد البحوث العلمية– الجزء الاول: إعداد مشروعات البحوث، المركز الدولي للاستشارات المالية والادارية- برنامج التأهيل للحصول على شهادة محلل استثمار" ، **بدون ناشر، بدون سنة نشر**.

٢- تشارلز هورنجرن، واخرون، تعريب احمد حامد الحجاج، ٢٠١٣ "محاسبة التكاليف مدخل اداري" ، **الكتاب الثاني**، الطبعة الثالثة، الرياض، دار المريخ .


٢- الدوريات


١- ابو موسى. أحمد عبد السلام، ٢٠١٢" مخاطر تعهيد نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المصرية : دراسة ميدانية " **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد الثاني، يونيه، ص ١-٥٢.

٢- الجنابي، معاد خلف إبراهيم، ٢٠٠٧" تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال"، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد ٤٨، المجلد ١٣، ص٣-٣٣.

٣- حسين، زينب احمد عزيز، ٢٠٠٤" تحقيق التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي محاسبة تكاليف الأنشطة ومحاسبة نظرية القيود في ظل تقنيات الانتاج الحديثة:

دراسة نظرية تطبيقية " **مجلة البحوث الادارية**، اكاديمية السادات للعلوم الادارية، العدد الاول، يناير، ص ٩٧-١٢٥.

٤- دحو، معتصم، ٢٠١١" استراتيجية التعهيد: أسلوب تنظيمي جديد يسمح بالتركيز علي الموارد والكفاءات الرئيسية " **الملتقي الدولي للأبداع والتغير التنظيمي في المنظمات الحديثة**، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سعد، بليدة، الجزائر، المجلد الثاني، ص ٨٦٠- ٨٨٠.

٥- الرفاعي، ممدوح عبد العزيز، ٢٠٠٨ " أثر تطبيق نظرية القيود علي التوجه بمعدلات التدفق : دراسة ميدانية علي شركات انتاج السيارات في مصر" **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، السنة الاولى، العدد الأول، يناير، ص ١٧٧-٢٧٦.

٦- الصغير، محمد السيد، ٢٠١٤"اطار تكاملي بين نظرية القيود ومدخل تكلفة النشاط لتفعيل نظام معلومات التكاليف في مجال قرارات ترشيد استخدام الموارد: دراسة تطبيقية" **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد(٤٨)،العدد السادس، ص٣٥٩-٣٧٠.

٧- عبد اللطيف، محمد يس، ٢٠١٣"دوافع وآثار قرار التعهيد علي تدعيم القدرات التنافسية وتحسين الأداء المالي في المنشآت – دراسة نظرية واستطلاعية " **مجلة التمويل والتجارة** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، ص ١-٣٥.

٨- عبيد الله، فايزة، ٢٠١١" دور أدوات ادارة التكلفة بالشركات الصناعية في تحقيق دوافع التعهيد – دراسة استطلاعية في مصر" **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية** ، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية ، العدد الثاني ، المجلد الثامن والاربعون ، يوليو ، ص ٨٣-١٠١.

٩- فودة، شوقي السيد، ٢٠٠٣ "مفهوم سلسلة القيمة كأداة لبناء اطار متكامل بين مدخل نظرية القيود وتكاليف دورة حياة المنتج لتعظيم الارباح في الشركات الصناعية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، جامعة المنصورة كلية التجارة، العدد٣، المجلد ٢٧، ، ص ١٣٧-١٩٠.

٣- الرسائل العلمية

١- الخولي، محمود عبد العليم، ٢٠١٢ " اطار محاسبي مقترح لتكامل نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) و ادارة الجودة الشاملة ( TQM) مع عمليات المصادر

الخارجية (BPO) لدعم المركز التنافسي للشركات الصناعية– دراسة ميدانية "
**، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة بنها**.

## ثانياً : المراجع الاجنبية

**1**- Ana Grama[a], Vasile-Daniel Pavaloaia[a], 2014 "Outsourcing IT – the alternative for a successful Romanian SME", **Procedia Economics and Finance**, Vol. 15, P.1405-1412

**2**- Anna Vorontsova,Lazar Rusu, 2014 "Determinants of IT Outsourcing Relationships :A Recipient - Provider Perspective", **Procedia – Social and Behavioral Sciences**,Vol.16,P.588-597 ,

**3**- Anthi Vaxevanou, Nikolaos Konstantopoulos ,2015 "Basic Principles The Philosophy of Outsourcing", **Procedia _ Social and Behavioral Sciences**, Vol 175, P. 567-571 , . (A).

**4**- Anthi Vaxevanou, Nikolaos Konstantopoulos, 2015 "Models referring to outsourcing theory" , **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, Vol.175,P.572-578, (B).

**5**- Anthi Vaxevanou, Nikolaos Konstantopoulos, 2015 "Models referring to outsourcing theory", **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, Vol.175,P.572-578, 2015 (B)

**6**- Bertrand Quélin, François Duhamel,(2003)"Bringing Together Strategic Outsourcing and Corporate Strategy:: Outsourcing Motives and Risks" **European Management Journal**, Volume 21, Issue 5, October 2003, Pages 647–661

**7**- Fernando Bernardi de Souza, Vinicius Amorim Sobreiro, Marcelo Seido Nagano,and Jair Wagner de Souza Manfrinato,2013 "When less is better: Insights from the product mix dilemma from the Theory of Constraints perspective" ,**International Journal of Production Research**, Vol. 51,No.19,P. 5839-5852 ..

**8**- Hill C.W& Jones G.R. 1989, "Strategic management: an integrated approach, (4th ed.). New York: Houghton Mifflin Company

**9**- Ingi Rúnar Edvardsson Unnur Dilja Teitsdóttir , (2015),"Outsourcing and financial crisis: evidence from Icelandic service SMEs", **Employee Relations**, Vol. 37 Iss 1 pp. 30 – 47.

**10-** Ligita Gaspareniene, Jovita Vasauskaite,2014 “Analysis of the criterions of outsourcing contracts in public and private sectors review of the scientific literature” , **Procedia _Social and Behavioral Sciences**,Vol.156 ,P.274-279 .

**11-** Mary Lacity Leslie Willcocks , (2014),"Business process outsourcing and dynamic innovation", Strategic Outsourcing: An **International Journal**, Vol. 7 Iss 1 pp. 66 – 92

**12-** Michael E. Porter " Strategy: Creating and Sustaining Competitive Advantage. 1998

**13-** Mireiia Muhic,Bjorn Johansson*, 2014 “Cloud Sourcing – Next Generation Outsourcing? “ **Procedia Technology**, Vol.16,P.553- 561.

**14-** Naor[a*] , E.S.Bernardes[b] and A. Coman[c] , 2013 “Theory of constraints: is it a theory and a good one? “ , **International Journal of Production Research**, Vol.51, No.2,P 542-554.

**15-** Ronan McIvor,(2009) " How the transaction cost and resource-based theories of the firm inform outsourcing evaluation**" Journal of Operations Management**, Vol 27, Issue 1, January 2009, Pages 45–63

**16-** Slobodan M., Dejan J. & Marina J.,(2012),"Competitve management accounting response to the challenges of strategic business decision making" **Economics and organization**,Vol.9,No.3, PP.297-309.

**17-** Wolfgang Dieter Gerstlberger Karsten Schneider , (2013),"Outsourcing and concession models as door opener for publicprivate partnerships in the European health sector?", **International Journal of Public Sector Management**, Vol. 26 Iss 7 pp. 554 – 575