



كلية التجارة

قسم المحاسبة والمراجعة

**إطار مقترن للتكامل بين مدخل الترشيد ومحاسبة استهلاك
الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية
(دراسة تطبيقية)**

**A Suggested Framework for the Integration between Lean
Approach and Resource Consumption Accounting to
Support the Organizations Competitive Position
(An Applied Study)**

رسالة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة
مقدمة من الباحث

أمانى سمير عبد العظيم موسى

إشراف

الدكتور
أشرف صالح سليمان

مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة عين شمس

الدكتور
ماجدة حسين إبراهيم

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة - جامعة عين شمس



كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

رسالة ماجستير

عنوان الرسالة : إطار مقترن للتكامل بين مدخل الترشيد ومحاسبة استهلاك الموارد بعرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية (دراسة تطبيقية).

اسم الباحث : أmany سمير عبد العظيم موسى
الدرجة العلمية: درجة الماجستير في المحاسبة.

لجنة المناقشة والحكم على الرسالة :

"مشرفاً"

١. الأستاذ الدكتور / ماجدة حسين إبراهيم

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بكلية التجارة - جامعة عين شمس

"رئيساً"

٢. الأستاذ الدكتور / محمد صبري ندى

أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - جامعة عين شمس

٣. الأستاذ الدكتور / السعيد محمد عبد العزيز شعيب "عضواً"

أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - جامعة بنها

"مشرفاً بالاشتراك"

٤. الدكتور / أشرف صالح سليمان

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - جامعة عين شمس

تاریخ الرسالۃ : / /

الدراسات العليا

ختم الإجازة

أجيزت الرسالۃ بتاريخ

٢٠١٢ / /

٢٠١٢ / /

موافقة مجلس الجامعة

موافقة مجلس الكلية

٢٠١٢ / /

٢٠١٢ / /

٢٠١٢



كلية التجارة

قسم المحاسبة والمراجعة

صفحة العنوان

عنوان الرسالة : إطار مقترن للتكامل بين مدخل الترشيد ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التناصي للوحدات الاقتصادية

اسم الطالب: أمانى سمير عبد العظيم

الدرجة العلمية: درجة الماجستير

القسم التابع له : قسم المحاسبة والمراجعة

اسم الكلية : كلية التجارة

الجامعة: جامعة حلوان

سنة التخرج: دور مايو ١٩٩٥ بتقدير عام جيد

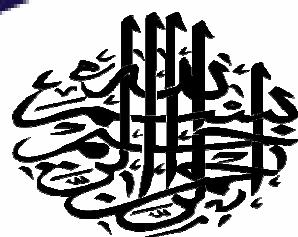
دبلوم الضرائب : ٢٠٠١ بتقدير عام جيد

دبلوم التكاليف : ٢٠٠٣ بتقدير عام جيد

تمهيدى ماجستير : ٢٠٠٥

تاريخ التسجيل: ٢٠٠٨/١٢/٢٧

سنة منح الدرجة : ٢٠١٢



رَبَّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ
الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ
صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَذْخُلَنِي بِرَحْمَتِكَ فِي
عَبَادَكَ الصَّالِحِينَ

صَرْفُ اللَّهِ الْعَظِيمِ

النَّعْلَمُ (١٩)

إهداء

إلى كل روح تتمتع بدماثة الخلق

إلى أبي وأمي نهر الحب والعطاء اطتوواصل

إلى أخوتي رفقاء رحلة الحياة والجهد والعطاء

شكر وتقدير

لَا امْلَكُ لَا أَنْ أَجِدُ لِلَّهِ شَاكِرًا عَلَى عَظِيمِ فَضْلِهِ وَجَزِيلِ عَطَانِهِ لَأَنَّهُ
مِنْ حَنِيَّ الصَّبَرِ وَاطْبَابِهِ فِي إِعْدَادِ هَذِهِ الرِّسَالَةِ وَتَوْفِيقِهِ لَأَنْ أَقْرَمَ هَذَا الْجَهَدِ
اَطْتَوَاضَعَ عَلَى النَّحْوِ الَّذِي اَنْتَهَى إِلَيْهِ، فَالْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ.

وَيُطَبِّبُ لِي أَنْ أَقْرَمَ جَالِسِ الشُّكْرِ وَالْعِرْفَانِ وَعَظِيمِ الْأَمْتَانِ إِلَى أَسْتَاذِي
وَمُعْلِمِي الْفَاضِلَةِ الْأَسْتَاذِ الدَّكْتُورِ / ماجدة حسين ابراهيم، أَسْتَاذِ
الْمَحَاسِبَةِ وَاِمْرَاجِعَةِ اِطْسَادِ بَكْلِيَّةِ التِّجَارَةِ - جَامِعَةِ عَيْنِ شَمْسِ،
لِتَفْضِيلِهَا وَتَكْرِيمِهَا بِالْمُوافَقَةِ عَلَى الإِشْرَافِ عَلَى هَذِهِ الرِّسَالَةِ، وَمَا قَدِمَتْ لِي
مِنْ عَوْنِ صِدَاقٍ وَاهْتِمَامٍ بِالْجُنُوبِ وَتَوْجِيهَاتِ قِيمَةٍ وَأَرَاءٍ سَيِّدَةٍ أَضْرَابٍ لِي طَرِيقِ
الْحِلْمِ وَيُسْرِتُ لِي الصَّحَابَ، بِالْإِضَافَةِ إِلَى تَشْجِيْحِهَا اِطْسَمِرَ وَدَمَائِلَةَ خَلْقِهَا
وَسُجَّةَ صِدْرِهَا، فَكَانَتْ لِي بِمَثَابَةِ اَهْنَالِ الْأَعْلَى، فَلَهَا مَنِي وَافِرُ الْعِرْفَانِ
وَالْأَمْتَانِ، وَجَزَاهَا اللَّهُ خَيْرُ الْجَزَاءِ.

كَمَا أَقْرَمَ بِالشُّكْرِ الْجَزِيلِ إِلَى الدَّكْتُورِ / أَشْرَفِ صالح سليمان،
مُدْرِسِ الْمَحَاسِبَةِ وَاِمْرَاجِعَةِ بَكْلِيَّةِ التِّجَارَةِ - جَامِعَةِ عَيْنِ شَمْسِ،
لِتَفْضِيلِهَا وَتَكْرِيمِهَا بِالْإِشْرَافِ عَلَى الرِّسَالَةِ فَضْلًا عَلَى
مَا قَدِمَهُ لِلْبَاحِثِ مِنْ تَوْجِيهَاتِ وَنَصِائحٍ، كَمَا شَمَلَنِي
بِرَعَايَتِهِ وَكَرْمِهِ فَكَانَ خَيْرُ دَلِيلٍ وَمَرْشِدٍ،
وَجِزَاءُ اللَّهِ خَيْرُ الْجَزَاءِ.

كما أتقدم بالشكر الجزيل **الاستاذ الدكتور / محمد صبرى نوى**،
أستاذ ا لمحاسبة واطراجحة بكلية التجارة - جامعة عين شمس، لقبوله
الاشراك في لجنة الحكم واطناقشة ومراجعته الرسالة وابداء ملاحظاته
القيمة، فله من جزيل الشكر والتقدير لا احترام.

كما أتقدم بجالص الشكر والتقدير الى **الاستاذ الدكتور / السعيد محمد عبد العزيز شعيب** - أستاذ ا لمحاسبة الخاصة امتنفع بكلية التجارة جامعة بنها، ووكيل الكلية السابق لشئون الدراسات العليا والبحوث، عضو لجنة
اطناقشة، على تفضيله بقبول عضويه لجنة اطناقشة وتقديره هذه الرسالة،
مما يعد اضافة متميزة فله مني فائق لا احترام والتقدير.

وأخص بالشكر **الاستاذ الدكتور / عبد الرحمن محمود عاليان**
أستاذ التكاليف بكلية، على روحه الطيبة في التعامل مع جميع أبناء
الكلية وطا يقدمه لهم من صعون وتشجيع لخطل أصعب اطراحل جعله
الله في ميزان حسناته.

وأخيرا أشك كل من مد لي يد العون واطساعدة من أساتذة الكلية الذين
عاونوني ولم يدخلوا بالرد على جميع استفساراتي ولسرة قسم
المحاسبة واطراجحة بكلية وجميع العاملين بالكلية وكل
من ساندني في اتمام هذه الرسالة.

الباحث

فهرس المحتويات

| الصفحة | الموضوع | م |
|--------|--|---------|
| ب-ج | شكر وتقدير | - |
| د | فهرس المحتويات | - |
| ح | قائمة الأشكال | - |
| ط | قائمة الجداول | - |
| ٣١-١ | الفصل الأول الإطار العام للدراسة | ١ |
| ١ | مقدمة | ١/١ |
| ٥ | مشكلة الدراسة | ٢/١ |
| ٦ | الدراسات السابقة | ٣/١ |
| ١٦ | هدف الدراسة | ٤/١ |
| ١٦ | أهمية الدراسة | ٥/١ |
| ١٩ | فروض الدراسة | ٦/١ |
| ٢٠ | منهج الدراسة | ٧/١ |
| ٢٠ | تجميع البيانات | ١/٧/١ |
| ٢١ | تحليل البيانات | ٢/٧/١ |
| ٢١ | حدود الدراسة | ٨/١ |
| ٢١ | مصطلحات الدراسة | ٩/١ |
| ٢٦ | خطة الدراسة | ١٠/١ |
| ٢٨ | قائمة المراجع | ١١/١ |
| ٧٢-٣٣ | الفصل الثاني تأثير استخدام مدخل الترشيد (LA) على دعم المركز التناصي | ٢ |
| ٣٣ | مقدمة | ١/٢ |
| ٣٤ | مفهوم مدخل الترشيد (LA) | ٢/٢ |
| ٣٦ | أهداف مدخل الترشيد (LA) | ٣/٢ |
| ٣٧ | أوجه الاختلاف بين مدخل الترشيد والنظام التقليدي | ٤/٢ |
| ٤٣ | مدخل الترشيد في مجال الإنتاج (LA) | ٥/٢ |
| ٤٦ | أساليب مدخل الترشيد في مجال الإنتاج (LA) | ١/٥/٢ |
| ٤٦ | فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) | ١/١/٥/٢ |
| ٤٧ | التحسين المستمر (CI) | ٢/١/٥/٢ |

فهرس المحتويات

| الصفحة | الموضوع | م |
|--------|--|---------|
| ٤٩ | إدارة الجودة الشاملة (TQM) | ٣/١/٥/٢ |
| ٥١ | مفاهيم مدخل الترشيد في مجال الإنتاج (LP) | ٢/٥/٢ |
| ٥١ | التعلم بعرض البقاء طويلاً للأجل | ١/٢/٥/٢ |
| ٥١ | احترام الطبيعة البشرية | ٢/٢/٥/٢ |
| ٥٢ | ثبات واستقرار العمليات | ٣/٢/٥/٢ |
| ٥٢ | مقومات مدخل الترشيد في مجال الإنتاج (LP) | ٦/٢ |
| ٥٣ | المقوم الإستراتيجي | ١/٦/٢ |
| ٥٦ | المقوم التنفيذي | ٣/٦/٢ |
| ٥٦ | تدفق القيمة | ١/٣/٦/٢ |
| ٦١ | الحفظ على تدفق العمليات | ٢/٣/٦/٢ |
| ٦٣ | المقوم التنظيمي | ٢/٦/٢ |
| ٦٣ | جذب الإنتاج | ١/٢/٦/٢ |
| ٦٤ | الكمال | ٢/٢/٦/٢ |
| ٦٦ | قائمة المراجع | ٦/٢ |
| ١٠٥-٧٣ | الفصل الثالث نظام محاسبة الترشيد وأثره ترشيد تكاليف الإنتاج | ٣ |
| ٧٣ | مقدمة | ١/٣ |
| ٧٥ | مفهوم نظام محاسبة الترشيد | ٢/٣ |
| ٧٧ | نموذج إدارة تكلفة الترشيد (LCMM) | ٣/٣ |
| ٧٨ | العميل محرك تكلفة إدارة الترشيد (C-DLCM) | ١/٣/٣ |
| ٧٩ | تكلفة تدفق القيمة (VSC) | ٢/٣/٣ |
| ٨١ | تقارير أداء تدفق القيمة (VSBS) | ٣/٣/٣ |
| ٨٤ | أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) | ٤/٣/٣ |
| ٨٤ | مفهوم أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) | ١/٤/٣/٣ |
| ٨٥ | ميزاً أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) | ٢/٤/٣/٣ |
| ٨٧ | معوقات أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وأثرها على ترشيد التكلفة | ٣/٤/٣/٣ |
| ٩٦ | معوقات تطبيق مدخل الترشيد (LA) | ٥/٣ |
| ٩٨ | قائمة المراجع | ٦/٣ |

فهرس المحتويات

| الصفحة | الموضوع | م |
|---------|--|---------|
| ١٤٢-١٠٧ | الفصل الرابع أثر استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) على تطوير بيانات التكاليف | ٤ |
| ١٠٧ | مقدمة | ١/٤ |
| ١١٠ | الإطار العام لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) | ٢/٤ |
| ١١١ | مفهوم أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) | ١/٢/٤ |
| ١١٤ | عناصر أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) | ٢/٢/٤ |
| ١١٧ | نشأة أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) | ٣/٢/٤ |
| ١١٩ | أثر تبويبيات عناصر التكلفة على ترشيد استهلاك الموارد | ٤/٢/٤ |
| ١١٩ | تصنيفات التكلفة حسب علاقتها بمجمع التكلفة | ١/٤/٢/٤ |
| ١٢١ | التقرير عن تكلفة مجموعات استهلاك الموارد | ٢/٤/٢/٤ |
| ١٢٢ | أهداف أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) | ٣/٤ |
| ١٢٦ | أوجه الاختلاف بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) وأسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) | ٤/٤ |
| ١٣٠ | خطوات تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) | ٥/٤ |
| ١٣١ | معوقات تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) | ٦/٤ |
| ١٣٢ | إطار تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في بيئة الترشيد | ٧/٤ |
| ١٣٦ | قائمة المراجع | ٨/٤ |
| ١٨٨-١٤٣ | الفصل الخامس الدراسة التطبيقية | ٥ |
| ١٤٣ | مقدمة | ١/٥ |
| ١٤٣ | نبذة عن الوحدة الاقتصادية محل التطبيق | ٢/٥ |
| ١٤٤ | دواعي تطبيق الإطار المقترن | ٣/٥ |
| ١٤٧ | مراحل تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) | ٤/٥ |
| ١٤٨ | إعادة تشكيل ثقافة الوحدة الاقتصادية | ١/٤/٥ |

فهرس المحتويات

| الصفحة | الموضوع | م |
|---------|--|---------|
| ١٤٩ | تحليل الوضع الحالي | ٢/٤/٥ |
| ١٥٢ | تكوين الميثاق | ٣/٤/٥ |
| ١٥٢ | بدء التنفيذ | ٤/٤/٥ |
| ١٥٣ | بناء مخطط تدفق القيمة (VSM) | ١/٤/٤/٥ |
| ١٦٤ | تخصيص التكاليف وتحميلها على المنتجات باستخدام أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) | ٢/٤/٤/٥ |
| ١٧٨ | تحديد نصيب الأنشطة من التكاليف غير المباشرة المستغلة | ٣/٤/٤/٥ |
| ١٧٩ | الاستقرار والمراجعة | ٥/٤/٥ |
| ١٨٠ | تسليم الحلول والنتائج | ٦/٤/٥ |
| ١٨٠ | توزيع تكاليف الطاقة المستغلة | ٥/٥ |
| ١٨٤ | اختبارات الفروض | ٦/٥ |
| ١٨٥ | اختبار فرض الدراسة الأول | ١/٦/٥ |
| ١٨٦ | اختبار فرض الدراسة الثاني | ٢/٦/٥ |
| ١٨٧ | اختبار فرض الدراسة الثالث | ٣/٦/٥ |
| ١٩٤-١٨٩ | الفصل السادس النتائج والتوصيات | ٦ |
| ١٨٩ | خلاصة الدراسة | ١/٦ |
| ١٩٠ | نتائج الدراسة | ٢/٦ |
| ١٩٣ | التوصيات | ٣/٦ |
| ١٩٣ | الدراسات المقترنة | ٤/٦ |
| ٢٠٨-١٩٥ | قائمة المراجع | ٧ |
| | الملاحق | |
| | ملخص نتائج تطبيق برنامج الترشيد على الوحدة الاقتصادية محل الدراسة التطبيقية | - |
| | نموذج حل المشاكل | - |
| | جدائل التحليل الإحصائي | - |
| | ملخص الدراسة | - |

| قائمة الأشكال | | |
|---------------|--|-------|
| الصفحة | الموضوع | الرقم |
| ٤٥ | نظام إنتاج تويوتا (TPS) | (١/٢) |
| ٥٨ | مراحل مخطط تدفق القيمة (VSM) | (٢/٢) |
| ١١٢ | مراحل قياس التكلفة وفقاً لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) | (١/٤) |
| ١١٧ | الفكرة الأساسية - نشأة أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) | (٢/٤) |
| ١٣٤ | إطار تكامل أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في بيئة الترشيد | (٣/٤) |
| ١٤٧ | مراحل تطبيق الإطارات المقترن | (١/٥) |
| ١٥١ | تكامل أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومدخل الترشيد (LA) | (٢/٥) |
| ١٥٩ | مخطط تدفق القيمة (VSM) وفقاً لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) للوحدة الاقتصادية مجتمع الدراسة التطبيقية | (٣/٥) |

قائمة الجداول

| الصفحة | الموضوع | الرقم |
|--------|---|--------|
| ١٨ | تطور الإنتاج الداجنى المصرى خلال الفترة (٢٠٠٣/٢٠٠٧) قطاع دجاج إنتاج البيض | (١/١) |
| ٢٢ | مصطلحات الدراسة | (٢/١) |
| ٣٩ | مقارنة نظام محاسبة الترشيد مع النظام التقليدي | (١/٢) |
| ١٢٧ | مقارنة الاختلافات الأساسية بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA) وأسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) | (١/٤) |
| ١٥٥ | تجميع بيانات الأجر | (١/٥) |
| ١٥٦ | تجميع بيانات الإهلاك | (٢/٥) |
| ١٥٧ | تجميع بيانات التكاليف الأخرى | (٣/٥) |
| ١٦٣ | تجميع التكلفة الأولية فيما عدا المواد | (٤/٥) |
| ١٦٣ | تجميع تكلفة الأنشطة الثانوية | (٥/٥) |
| ١٦٥ | تكاليف مجمعات الموارد | (٦/٥) |
| ١٦٧ | توزيع تكاليف نشاط التنظيف والتطهير | (٧/٥) |
| ١٦٨ | توزيع تكاليف نشاط الصيانة | (٨/٥) |
| ١٦٩ | توزيع تكاليف نشاط الجودة | (٩/٥) |
| ١٧١ | توزيع تكاليف نشاط هندسة الإنتاج | (١٠/٥) |
| ١٧٢ | توزيع تكاليف نشاط التخزين | (١١/٥) |
| ١٧٤ | توزيع تكاليف نشاط النقل الداخلي | (١٢/٥) |
| ١٧٥ | توزيع تكاليف نشاط القرى المحركة | (١٣/٥) |
| ١٧٦ | توزيع تكاليف نشاط الخدمات العامة والمرافق | (١٤/٥) |
| ١٧٧ | توزيع تكاليف نشاط الموارد البشرية | (١٥/٥) |
| ١٧٨ | تحديد نصيب كل نشاط من التكاليف وفقاً للإطار المقترن | (١٦/٥) |
| ١٧٩ | مقارنة نصيب كل نشاط من التكاليف في الوضع الحالى والإطار المقترن | (١٧/٥) |
| ١٨١ | قائمة توزيع تكاليف الطاقة المستغلة على مستوى الوحدة الاقتصادية | (١٨/٥) |
| ١٨٣ | تقرير أداء تدفق القيمة (VSBS) للوحدة الاقتصادية عام ٢٠١١ | (١٩/٥) |

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

١/١ مقدمة:

يعتبر اكتساب قدرة أو ميزة تنافسية Competitive Advantage التحدي الأكبر للإدارة المعاصرة، وقد تطلب ذلك محاولة تبني مجموعة السياسات القادرة على التعامل مع الضغوط التي تنشأ من طبيعة المنافسة الحالية على كل من المستوى المحلي، الإقليمي والدولي، والتي نتجت عن عدة أسباب منها ضخامة الأسواق، التطورات التكنولوجية، سهولة الاتصال، الالتزام بمعايير الجودة العالمية، وجود أساليب الحماية الوطنية في إطار الاتفاقيات التجارية الدولية، تعامل متخذ القرار مع مجالات متعددة تخص بيئة الأعمال / العملاء / الأسواق / المنتجات / العمليات / الموارد، وقد استدعي الأمر ضرورة اكتساب الإدارة لمجموعة من المهارات، والبحث عن التقنيات والأساليب التي تستطيع اتباعها لتحقيق قيمة العميل والاختلاف عن المنافسين.

وقد أوضح (Grasso 2005) أنه:

نتج عن مواجهة الوحدات الاقتصادية الأمريكية منافسة حادة - خاصة من الوحدات الاقتصادية اليابانية - وجود العديد من المحاولات من بعض مسؤولي تلك الوحدات لتوفير المعلومات المحاسبية التي تساعد على مواجهة حدة المنافسة في الثمانينات، لكن هذه المحاولات لم تنجح حيث أن النظم المحاسبية المستخدمة لدعم التقارير قد اهتمت بتوفير المعلومات الإجمالية عن المنتجات أو الخدمات، كما أنه يتم تقديمها في الوقت غير الملائم، مما يؤدي إلى عدم القدرة على إدارة العمليات، التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرار. (١)