



كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

إستخدامات نظرية القيود فى مجال المحاسبة الإدارية
لأغراض التقييم وترشيد القرارات التشغيلية
(دراسة ميدانية)

بحث مقدم لقسم المحاسبة و المراجعة
للحصول على درجة دكتور الفلسفة فى المحاسبة

مقدم من
هشام سعيد إبراهيم محمد
المدرس المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

إشراف

أ.د محمد جلال صالح د. صلاح حسن على سلامة
أستاذ المحاسبة والمراجعة أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

2009

بسم الله الرحمن الرحيم

**- وما تشاءون إلا أن يشاء الله رب
العالمين-**

صدق الله العظيم

سورة التكويد - الآية 29

رسالة دكتوراة

اسم الباحث : هشام سعيد إبراهيم محمد
عنوان الرسالة : إستخدامات نظرية القيود فى مجال المحاسبة الإدارية
لأغراض التقييم و ترشيد القرارات التشغيلية (دراسة ميدانية)
الدرجة العلمية : دكتور الفلسفة فى المحاسبة

لجنة المناقشة و الحكم على الرسالة

- 1- الأستاذ الدكتور/ محمد جلال صالح - أستاذ المحاسبة بكلية التجارة
جامعة عين شمس
(مشرفاً و رئيساً)
- 2- الأستاذ الدكتور/ محمد زيدان إبراهيم - أستاذ المحاسبة بكلية التجارة
جامعة المنوفية (عضواً)
- 3- الأستاذ الدكتور/ أحمد حسن عامر - أستاذ المحاسبة ووكيل كلية
التجارة لشئون الطلاب -
جامعة عين شمس (عضواً)
- 4- الأستاذ الدكتور/ صلاح حسن سلامة - أستاذ المحاسبة المساعد بكلية
التجارة جامعة عين شمس
(مشرفاً بالإشتراك)

تاريخ البحث / / 2009
الدراسات العليا

ختم الاجازة
2009 / /
موافقة مجلس الجامعة
2009 / /

أجيزت الرسالة بتاريخ
2009 / /
موافقة مجلس الكلية
2009 / /

شكر و تقدير

سبحانك اللهم و بحمدك ... لك الفضل في الأولى و الآخرة

يتقدم الباحث بعميق الشكر و الامتنان و التقدير و العرفان للأستاذ الدكتور /محمد جلال صالح على رعايته و متابعته الدقيقة و ما قدمه للباحث من أراء سديدة و توجيهات صائبة كان لها أكبر الأثر في اخراج البحث على هذه الصورة ، فجزاه الله عن الباحث خير الجزاء و بارك الله في علمه ، و متعه بالصحة و حفظه ، وجعله الله ذخراً للباحثين .

كما يتقدم الباحث بأسمى آيات الشكر و التقدير و العرفان للأستاذ الدكتور /صلاح حسن سلامة الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة بالكلية على رعايته و إرشاداته القيمة و توجيهاته الصائبة التي كان لها أكبر الأثر في اخراج البحث على هذه الصورة ، فجزاه الله عن الباحث خير الجزاء و بارك الله في علمه ، و متعه بالصحة و حفظه ، وجعله الله ذخراً للباحثين .

كما يتقدم الباحث بعظيم الشكر و التقدير و الامتنان للأستاذ الدكتور /محمد زيدان إبراهيم أستاذ المحاسبة – جامعة المنوفية لتفضل سيادته بقبول الإشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة ، مما يعتبره الباحث إثراء للبحث و تشريفاً له ، فأدام الله فضله و بارك الله في علمه ، و متعه بالصحة و حفظه و جزاه عن الباحث خير الجزاء .

كما يتقدم الباحث بعميق الشكر و الامتنان و التقدير للأستاذ الدكتور / أحمد حسن عامر أستاذ المحاسبة ووكيل الكلية لشئون الطلاب ، لتفضل سيادته بقبول الإشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة رغم كثرة أعبائه و مسئولياته و ضيق وقته ، فأدام الله فضله و بارك الله في علمه و متعه بالصحة و حفظه و جزاه عن الباحث خير الجزاء .

و أخيراً يتقدم الباحث بوافر الشكر و التقدير و العرفان للأستاذ الدكتور /مدحت محمد عبد العال الأستاذ المساعد بقسم الإحصاء بالكلية على تفضله بعمل كافة التحليلات الإحصائية ، و إرشاداته القيمة للباحث ، فجزاه الله عن الباحث خير الجزاء و بارك الله في علمه ، و متعه بالصحة و حفظه ، وجزاه عن الباحث خير الجزاء .

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
	الباب الأول : الإطار العام للبحث
1	1/1- مقدمة البحث
3	2/1- مشكلة البحث
12	3/1- أهداف البحث
13	4/1- أهمية البحث
14	5/1- فروض البحث
15	6/1- حدود البحث
16	7/1- منهج البحث
23	8/1- تحليل البيانات
24	9/1- خلاصة الباب الأول
	الباب الثاني : الإطار العام لنظرية القيود
27	1/2 – الفصل الأول : ماهية نظرية القيود
27	1/1/2 - مفهوم نظرية القيود
31	2/1/2 - أهداف نظرية القيود
33	3/1/2 - إفتراضات نظرية القيود
38	4/1/2 - مراحل تطور نظرية القيود
40	1/4/1/2 -المرحلة الأولى: مرحلة تخطيط وجدولة الإنتاج
45	2/4/1/2 -المرحلة الثانية: مرحلة المحاسبة عن الإنجاز
49	3/4/1/2 -المرحلة الثالثة: مرحلة عمليات التفكير

53	5/1/2- خلاصة الفصل الأول
54	2/2 – الفصل الثانى : تكامل نظرية القيود مع الأساليب الإدارية
54	1/2/2- علاقة نظرية القيود بإدارة الجودة الشاملة (TQM)
58	2/2/2-العلاقة بين نظرية القيود ومدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
61	3/2/2 -علاقة نظرية القيود بأسلوب الإنتاج اللحظى (Just-in-time)
64	4/2/2 -التكامل بين نظرية القيود و Six Sigma
70	5/2/2 -العلاقة بين نظرية القيود و Lean Manufacturing
78	6/2/2 – خلاصة الفصل الثانى
79	3/2 - خلاصة الباب الثانى
	الباب الثالث : دور نظرية القيود فى ترشيد القرارات التشغيلية
83	1/3- الفصل الأول : دور نظرية القيود فى ترشيد تخطيط وجدولة الإنتاج
83	1/1/3- مقدمة
85	2/1/3- نظام تخطيط الإحتياجات من الموارد
89	3/1/3- نظام الإنتاج اللحظى Just In Time
95	4/1/3-أسلوب القيد – الحاجز- المعدل (DBR)
103	5/1/3- خلاصة الفصل الأول
104	2/3 – الفصل الثانى : دور نظرية القيود فى ترشيد قرارات تخطيط الربحية
104	1/2/3 – مقدمة
105	2/2/3 - مدخل نظرية القيود وترشيد قرار المزيج الإنتاجى
106	1/2/2/3 - المدخل التقليدى لإختيار المزيج الإنتاجى
108	2/2/2/3-أسلوب نظرية القيود لتحديد المزيج الإنتاجى

114	3/2/3- مدخل نظرية القيود لتحسين قرار إختيار أسواق توزيع المنتجات
115	4/2/3- تحليل العلاقة بين القيود والتكلفة والربحية
116	1/4/2/3- المدخل التقليدي لتحليل العلاقة بين التكاليف وحجم المبيعات والأرباح
117	2/4/2/3- مدخل نظرية القيود لتحليل العلاقة بين التكاليف وحجم المبيعات والأرباح
120	5/2/3- خلاصة الفصل الثاني
121	3/3- الفصل الثالث : دور نظرية القيود في تحسين قرار الصنع أو الشراء
121	1/3/3- مقدمة
123	2/3/3-العوامل المؤثرة على قرار الصنع أو الشراء
128	3/3/3- مداخل تقييم قرار الصنع أو الشراء
128	1/3/3/3- المدخل التقليدي للمفاضلة بين الصنع أو الشراء
129	2/3/3/3- مدخل نظرية القيود لتقييم قرار الصنع أو الشراء
136	4/3/3- خلاصة الفصل الثالث
137	4/3 – الفصل الرابع : نظرية القيود وترشيد قرارات التسعير
137	1/4/3- مقدمة
139	2/4/3- مدخل محاسبة التكاليف التقليدية لتحديد تكلفة المنتج كأساس لتسعير المنتجات
141	3/4/3- مدخل المحاسبة عن الأنشطة كأساس لتسعير المنتجات
146	4/4/3 - مدخل نظرية القيود في قياس التكلفة كأساس لتسعير المنتجات
152	1/4/4/3- خطوات تطبيق مدخل نظرية القيود في قياس تكلفة المنتج
156	5/4/3 - خلاصة الفصل الرابع
157	5/3- خلاصة الباب الثالث

159	الباب الرابع : دور نظرية القيود فى قياس و تقييم الأداء
160	1/4 – الفصل الأول : تأثير المتغيرات الإقتصادية والإنتاجية على نظام قياس وتقييم الأداء
160	1/1/4- مقدمة
161	2/1/4- الإنتقادات الموجهة للنظام التقليدى لتقييم الأداء
165	3/1/4- تأثير خصائص بيئة التصنيع الحديثة على نظم قياس وتقييم الأداء
166	1/3/1/4- زيادة حدة المنافسة
169	2/3/1/4- التطورات التكنولوجية فى نظم الإنتاج ومداخل التحسين المستمر
174	4/1/4- مقومات مقاييس الأداء فى ظل بيئة التصنيع الحديثة
181	5/1/4- خلاصة الفصل الأول
182	2/4 – الفصل الثانى : نظام قياس الأداء فى ضوء نظرية القيود
182	1/2/4- مقدمة
184	2/2/4 - المفاهيم الأساسية لنظام قياس الأداء فى ضوء نظرية القيود
188	3/2/4 - مدخل نظرية القيود لقياس الأداء
190	1/3/2/4- مقاييس الأداء التشغيلية
198	2/3/2/4- مقاييس الأداء الكلية
200	3/3/2/4 - مقاييس الأداء الفرعية
206	4/2/4 – خلاصة الفصل الثانى
207	3/4 – الفصل الثالث :الإطار المقترح لترشيد القرارات التشغيلية وتقييم الأداء فى ضوء نظرية القيود
207	1/3/4 – مقدمة
208	2/3/4- الخطوة الأولى: تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للوحدة

210	3/3/4 -الخطوة الثانية: تحديد قيود النظام
212	4/3/4 -الخطوة الثالثة: تحديد إستغلال قيود النظام
214	5/3/4 -الخطوة الرابعة: تدعيم الموارد غير المقيدة للمورد المقيد
216	1/ 5/3/4 -وضع المعايير
218	2/ 5/3/4 - قياس الأداء الفعلى
219	3/ 5/3/4 -مقارنة الأداء الفعلى بالمعايير وتحديد الإنحرافات
225	4/5/3/4 - تحليل الإنحرافات و إتخاذ الإجراءات التصحيحية
229	6/3/4 – خلاصة الفصل الثالث
230	4/4 - خلاصة الباب الرابع
	الباب الخامس : الدراسة الميدانية
231	1/5 – مقدمة
232	2/5 - إختبار (كا2)
234	3/5 - إختبار (T) للأسئلة الفرعية
238	4/5 - إختبار (ت) [T.Test] لمجموعات الأسئلة
248	5/5 - تحليل الارتباط
248	1/5/5 - إختبار الفرض الأول
254	2/5/5 - إختبار الفرض الثانى
255	6/5 - نموذج الإنحدار المتدرج
255	1/6/5 - إختبار الفرض الثالث

قائمة الجداول

الصفحة	الموضوع	رقم الجدول
20	تطور قيمة الإنتاج الصناعي لقطاع الأعمال العام	1
47	مقارنة بين محاسبة التكاليف التقليدية و المحاسبة عن الإنجاز	2
56	مقارنة إدارة الجودة الكلية و نظرية القيود	3
67	المقارنة بين Six Sigma و نظرية القيود	4
92	المقارنة بين نظام الإنتاج التقليدي و نظام الإنتاج اللحظي	5
187	مقارنة بين نظام قياس الأداء التقليدي و نظام قياس الأداء في نظرية القيود	6
255	نتائج تحليل التباين	7
256	جدول المعاملات	8

قائمة الأشكال

الصفحة	بيان الشكل	رقم الشكل
21	نسب الإنتاج المحلى لقطاع الأعمال العام من الفترة 2002 إلى 2007	1
21	قيمة الإنتاج المحلى من المنتجات لقطاع الأعمال العام لعام 2007	2
32	العناصر الأساسية لتحقيق الإنجاز	3
35	أنواع القيود	4
41	أسلوب Drum-Buffer-Rope	5
44	الخطوات الخمس لعملية التحسين المستمر	6
51	أساليب عمليات التفكير	7
69	الإطار المقترح للتكامل بين Six Sigma و TOC	8
76	مجالات تركيز المحاسبة عن الإنجاز	9
85	تخطيط وجدولة الإنتاج باستخدام MRP	10
91	تخطيط الإنتاج وفقاً لنظام الإنتاج اللحظى	11
99	تخطيط وجدولة الإنتاج وفقاً لنظام الـ DBR	12
101	أسلوب الـ DBR فى حالة حاجز التجميع	13
118	تحليل التكلفة – القيد- الربحية	14
145	النموذج العام للتكلفة على أساس النشاط	15
151	وقت إستجابة العملاء	16
176	هرم الأداء	17
227	الإطار المقترح لترشيد القرارات التشغيلية و تقييم الأداء وفقاً لنظرية القيود	18

الباب الأول

الإطار العام للبحث

الباب الأول

الإطار العام للبحث

1/1- مقدمة البحث:

تتميز بيئة الأعمال فى الوقت الحاضر بزيادة حدة المنافسة والتطور المستمر فى الأساليب التكنولوجية للإنتاج والتغيرات الدائمة فى الأسواق ، لذلك تسعى الوحدات الاقتصادية لتدعيم المزايا التنافسية التى تتمتع بها للحفاظ على النصيب السوقى لمنتجاتها فى مواجهة الشركات المنافسة، من خلال تخفيض تكلفة المنتجات والبيع بأسعار تنافسية وتحسين متطلبات الجودة وتخفيض وقت الإنتاج والتسليم وسرعة وصول المنتجات للسوق والاستجابة للتغيرات فى احتياجات العملاء بعمل تطويرات فى المنتجات الحالية أو تقديم منتجات جديدة، إلا أن الوحدات الاقتصادية فى سبيل تحقيق ذلك تواجه مجموعة من القيود أو الاختناقات الداخلية والخارجية تعوق الاستغلال الأمثل للموارد والقدرات المتاحة لتحسين الأداء وتعظيم الربحية.

وتتعرض الوحدة الاقتصادية للعديد من القيود والاختناقات التى تحدث بسبب نقص المواد أو انخفاض جودتها أو تعطل الآلات بأحد الأقسام أو إتباع سياسة إدارية معينة أو عدم وجود طلب سوقى كافٍ على المنتجات وبالتالي فإن مفهوم القيود أو الاختناقات يتسع ليشمل أى شئ يحد من أداء الوحدة وقدرتها على تحقيق الأرباح وهذا يختلف عن المفهوم التقليدى للاختناقات الذى يركز

على الاختناقات الداخلية التى ترجع لإختلاف مستوى الطاقة المتاحة للأقسام التى تشترك فى إنتاج منتج معين.

وتتسبب القيود أو الاختناقات فى ظهور مجموعة من المشكلات تؤثر على قدرة الوحدة فى تحقيق أهدافها مثل كسب رضا العملاء ،زيادة الحصّة السوقية و تحسين الوضع التنافسى ، وتعظيم ربحية الوحدة من خلال زيادة المبيعات .

و يؤدى وجود الاختناقات أو القيود إلى طول فترة الإنتاج وتراكم مخزون تحت التشغيل بين الأقسام بكميات كبيرة لإختلاف مستوى الطاقة المتاحة والحاجة لأوقات إضافية لإنجاز الإنتاج المطلوب مما يؤدى لزيادة التكاليف التى تتحملها الوحدة فى سبيل إتمام المنتجات وصعوبة تقديم منتجات جديدة وضعف الأداء بالنسبة للإمكانيات المتاحة.

لذلك يجب توافر معلومات للإدارة عن الإختناقات الداخلية والخارجية وتأثيرها على القرارات التشغيلية وقياس و تقييم الأداء الكلى ، والأساليب التى تساعد على تخفيف حدة المشكلات الناتجة عنها للحفاظ على المزايا التنافسية للوحدة.

و يتوقف نجاح المحاسبة الإدارية فى القيام بوظائفها على ملاءمة المعلومات التى توفرها للإدارة لمواجهة المواقف المحتملة والتى من أهمها كيفية تحديد وإدارة أنشطة الاختناقات والتخلص من المشكلات الناتجة عنها ويتم ذلك

من خلال إضافة أساليب ونماذج جديدة للمحاسبة الإدارية تساعد على توفير المعلومات المطلوبة.

وتعتبر نظرية القيود من الأساليب المقترحة لتطوير المحاسبة الإدارية لتوفير أساليب تساعد على خفض آثار المشكلات المترتبة عليها وذلك لتدعيم القدرات التنافسية للوحدات الاقتصادية.

2/1- مشكلات البحث:

تتعرض الوحدة الاقتصادية للعديد من المشكلات مثل انخفاض النصيب السوقى وقد الأرباح وضعف المركز التنافسى وطول فترة الإنتاج وزيادة تكاليف الإنتاج وانخفاض مستوى جودة المنتجات وعدم الوفاء بطلبات العملاء فى التوقيت المحدد، و ضعف مستوى الأداء الكلى للوحدة نتيجة وجود أنشطة إختناقات وقيود داخلية وخارجية تعوق إستغلال الموارد المحدودة المتاحة وقصور الأساليب الحالية فى توفير المعلومات الملائمة للإدارة لتحسين الأداء الكلى للوحدة والحد من المشكلات فى حالة وجود موارد مقيدة ، ويمكن تحديد أهم المشكلات التى تواجه الوحدة نتيجة وجود قيود أو إختناقات فيما يلى:

1/2/1- المشكلة الأولى:

يؤدى عدم توافر المعلومات الملائمة و قصور الأساليب الحالية فى إدارة أنشطة الاختناقات الحالية والمحتملة إلى ضعف قدرة الإدارة فى إتخاذ القرارات المرتبطة بالعملية الإنتاجية وإستغلال الموارد المحدودة المتاحة .