

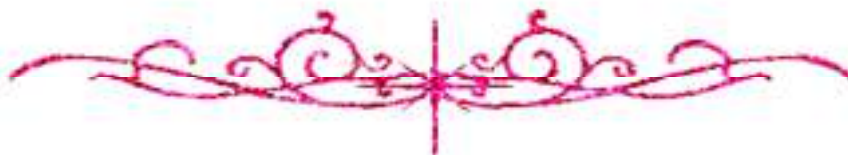
Safaa Mahmoud



بسم الله الرحمن الرحيم

مركز الشبكات وتكنولوجيا المعلومات

قسم التوثيق الإلكتروني



Safaa Mahmoud



جامعة عين شمس

التوثيق الإلكتروني والميكرو فيلم

قسم

نقسم بالله العظيم أن المادة التي تم توثيقها وتسجيلها
على هذه الأقراص المدمجة قد أعدت دون أية تغييرات





جامعة عين شمس
كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

إطار محاسبي مقترح لتطوير إعداد الموازنات في ظل بيئة التصنيع المرشد "دراسة تطبيقية"

**A Proposed Accounting Framework to Develop Budgeting in Lean
Manufacturing Environment**

"An Applied Study"

بحث مقدم للحصول علي درجة دكتورالفرلفة في المحاسبة

إعداد

الباحث / أشرف محمد محمد حسين

إشراف

أ.د. / إبراهيم حماد حماد محمد

أستاذ م. المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة عين شمس

أ.د. / عبدالرحمن محمود عليان

أستاذ التكاليف
كلية التجارة - جامعة عين شمس

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
وَعَلَّمَكَ اللَّهُ الْكِتَابَ
وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا

صدق الله العظيم
سورة النساء الآية (١١٣)

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:
روح أمي الغالية رمز العطاء
والدي رمز الحكمة & إخوتي رمز السند
أبنائي: إسراء . مهند . علا

زوجتي

شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، فحمداً لله حمداً يباهي جلال قدره وعظم شأنه، الذي منحني القدرة على إنجاز هذا العمل وأصلي وأسلم على معلم البشرية السراج المنير سيدي ومعلمي محمد رسول الله ﷺ.

أتقدم بالشكر والعرفان إلى السيد الأستاذ الدكتور عبدالرحمن محمود عليان أستاذ التكاليف بكلية التجارة - جامعة عين شمس المشرف ورئيس لجنة المناقشة والحكم على الرسالة، تقديراً وعرفاناً لما بذله من جهد وعلى توجيهات سيادته وصبره وحسن إشرافه، فجزاه الله عني خير الجزاء، والشكر موصول للسيد الأستاذ الدكتور إبراهيم حماد محمد أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بكلية التجارة - جامعة عين شمس والمشرف بالإشتراك وعضو لجنة المناقشة والحكم على الرسالة تقديراً وعرفاناً على حسن إشراف وتوجيهات سيادته، فجزاه الله عني خير الجزاء، كما أتقدم بالشكر للسيد الأستاذ الدكتور حسن عبده جمعة عودة أستاذ المحاسبة بالجامعة الألمانية بالقاهرة لقبول سيادته الإشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة، والذي كان لإشتراكه هذا أثره في زيادة الرسالة زخماً أعتز به، كما أتقدم بالشكر والعرفان للسيد الأستاذ الدكتور محمد أحمد محمد شاهين أستاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - جامعة عين شمس لقبول سيادته الإشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة، والشكر موصول أيضاً للسيد الأستاذ الدكتور كمال حسين أستاذ التكاليف بكلية التجارة - جامعة عين شمس لدعم ومساندة سيادته لي في كافة مراحل الرسالة فجزاه الله عني خير الجزاء.

أمّا الشكر الذي لا توافيه الكلمات، شكر ممزوج بالبر وتقدير ممزوج بالعرفان لوالدي الفاضل رمز الحكمة في حياتي والذي بث بداخلي حب التعلم منذ الصغر فجزاه الله عني خير الجزاء، والشكر موصول لكل أفراد أسرتي الغالية لمشاركتهم ولصبرهم معي أثناء إعداد الرسالة، كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساعدني ومد لي يد العون لإنجاز هذا العمل من مؤسسات أو أشخاص، وأخص بالذكر السادة أعضاء قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - جامعة عين شمس من أساتذة وإداريين، وبوجه خاص السيد الأستاذ الدكتور محمد محمود عبدالمجيد أستاذ المحاسبة والمراجعة بالكلية ونائب رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات الأسبق على مساندته لي عند إعداد الدراسة التجريبية.

والله الموفق والمستعان...

الباحث / أشرف محمد محمد حسين

قائمة المحتويات

رقم الصفحة

الموضوع

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

١	١	مقدمة
٦	٢	مشكلة البحث
٨	٣	متغيرات وفروض البحث.....
١٠	٤	أهداف البحث
١٠	٥	أهمية البحث.....
١١	٦	الدراسات السابقة.....
٢٧	٧	تعليق الباحث على الدراسات السابقة
٢٨	٨	منهجية البحث.....
٢٩	٩	مجتمع وعينة البحث.....
٣٠	١٠	حدود البحث.....
٣٠	١١	خطة البحث.....

الفصل الثاني: إستراتيجيات إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع المرشد

٣١	١	مقدمة
٣١	٢	أثر بيئة الإنتاج الحديثة على نظم التكاليف.....
٣٣	٣	ممارسات إدارة التكلفة في بيئة الأعمال الحديثة.....
٣٥	٤	مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.....
٣٧	٥	أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.....
٤٩	٦	بيئة التصنيع المرشد ومحاسبة الترشيد
٥١	٧	مبادئ مدخل الإنتاج المرشد

٥٢	٨. خصائص الإنتاج المرشد.....
٥٣	٩. أدوات منهج الترشيده.....
٥٦	١٠. قياس الأداء في ظل مدخل الإنتاج المرشد.....
٥٩	١١. نظام تكاليف تيار القيمة.....
٦١	١٢. مزايا تطبيق منهج الترشيده.....
٦٢	١٣. معوقات تطبيق منهج الترشيده.....
٦٢	١٤. ملخص الفصل الثاني.....

الفصل الثالث: إعداد الموازنات في الوحدات الإقتصادية

٦٣	١. مقدمة.....
٦٣	٢. التخطيط والرقابة باستخدام الموازنات.....
٦٦	٣. أنواع الموازنة.....
٦٨	٤. تطور إعداد الموازنة.....
٧٦	٥. الإنتقادات الموجهة للموازنات التقليدية.....
٧٨	٦. مفهوم أسلوب ما بعد الموازنة.....
٨١	٧. مبادئ أسلوب ما بعد الموازنة.....
٨٣	٨. مقابلة مبادئ التشغيل بمبادئ القيادة لأسلوب ما بعد الموازنة.....
٨٦	٩. أداة الأداء في ظل أسلوب ما بعد الموازنة.....
٨٨	١٠. مزايا أسلوب ما بعد الموازنة.....
٨٩	١١. معوقات وعيوب أسلوب ما بعد الموازنة.....
٩٠	١٢. متطلبات تطبيق أسلوب ما بعد الموازنة.....
٩١	١٣. نطاق تطبيق أسلوب ما بعد الموازنة.....
٩٣	١٤. ملخص الفصل الثالث.....

الفصل الرابع: إطار محاسبي مقترح لتطوير إعداد الموازنات

٩٤	١. مقدمة.....
٩٤	٢. مدى ملائمة الموازنة التقليدية لبيئة التصنيع المرشد.....
٩٧	٣. أوجه ملائمة أسلوب ما بعد الموازنة مع مدخل الإنتاج المرشد.....
١٠٠	٤. تخطيط الأداء في ظل مدخل الإنتاج المرشد.....
١٠١	٥. معطيات النموذج المقترح.....
١٠٢	٦. فرضيات ومكونات وأسلوب اختبار النموذج.....
١٠٦	٧. النموذج المقترح وآلية عمله.....
١١٠	٨. دور أسلوب ما بعد الموازنة في القضاء على ظاهرة التحيز.....
١١٤	٩. التكاليف المخبأة في ظل أسلوب ما بعد الموازنة.....
١١٥	١٠. الرقابة في ظل أسلوب مدخل ما بعد الموازنة.....
١١٨	١١. تقييم أسلوب ما بعد الموازنة في ظل بيئة الترشيح.....
١٢٣	١٢. ملخص الفصل الرابع.....

الفصل الخامس؛ الدراسة التطبيقية والميدانية

١٢٤	١. مقدمة.....
١٢٤	٢. وصف الدراسة التطبيقية والميدانية.....
١٢٥	٣. أهداف الدراسة التطبيقية والميدانية.....
١٢٥	٤. الدراسة التجريبية.....
١٣٥	٥. الدراسة الميدانية.....
١٣٥	- مجتمع وعينة البحث.....
١٣٦	- أسلوب جمع البيانات وتصميم إستمارة الإستبيان.....
١٣٩	٦. اختبار صدق وثبات إستمارة الإستبيان.....

الموضوع	رقم الصفحة
٧. تحليل بيانات إستمارة الإستبيان.....	١٤٠
٨. إختبار فروض البحث.....	١٥٠
٩. نتائج إختبار فروض البحث.....	١٥٢
١٠. ملخص الفصل الخامس.....	١٥٣

الفصل السادس: الملخص والنتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية

١. ملخص البحث.....	١٥٤
أولاً: الدراسة النظرية.....	١٥٤
ثانياً: الدراسة التطبيقية والميدانية.....	١٥٥
٢. نتائج البحث.....	١٥٥
أولاً: نتائج الدراسة النظرية.....	١٥٦
ثانياً: نتائج الدراسة التطبيقية والميدانية.....	١٦٠
أ- نتائج الدراسة التجريبية.....	١٦٠
ب- نتائج التحليل الإحصائي.....	١٦١
٣. التوصيات والدراسات المستقبلية.....	١٦٢
المراجع.....	١٦٥
الملاحق:	
ملحق (١) صندوق نقاط أداء تيار القيمة.....	١٧٧
ملحق (٢) قائمة تكاليف تيار القيمة.....	١٧٨
ملحق (٣) قائمة دخل تيار القيمة.....	١٧٩
ملحق (٤) الدراسة التجريبية.....	١٨٠
ملحق (٥) إستمارة الإستبيان.....	١٨٩
ملحق (٦) مخرجات برنامج التحليل الإحصائي.....	١٩٥
ملحق (٧) ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية.....	٢٠٨

قائمة الجداول

الجدول	رقم الصفحة
جدول رقم (١/١) متغيرات وفروض البحث.....	١٠
جدول رقم (١/٢) دور النظم التقليدية والدور الحالي لإدارة التكلفة.....	٣٣
جدول رقم (٢/٢) أدوات محاسبة الإنتاج المرشد لماسكل.....	٥٤
جدول رقم (٣/٢) ممارسات وأدوات الإنتاج المرشد لجيمينيز.....	٥٥
جدول رقم (١/٣) تبويبات الموازنة.....	٦٦
جدول رقم (٢/٣) مقابلة مبادئ التشغيل بمبادئ القيادة.....	٨٣
جدول رقم (١/٤) مقارنة بين وظائف الموازنة التقليدية ووظائف أسلوب ما بعد الموازنة	٩٥
جدول رقم (٢/٤) أوجه عدم ملائمة الموازنة التقليدية لمبادئ الإنتاج المرشد.....	٩٦
جدول رقم (٣/٤) أوجه ملائمة أسلوب ما بعد الموازنة التقليدية لمبادئ الإنتاج المرشد	٩٩
جدول رقم (٤/٤) دور أسلوب ما بعد الموازنة في تقليص التحيز.....	١١٣
جدول رقم (١/٥) ملخص أنشطة الدراسة التجريبية.....	١٢٦
جدول رقم (٢/٥) تقرير أداء للمجموعة الضابطة.....	١٢٧
جدول رقم (٣/٥) تقرير أداء للمجموعة الإختبارية عن اليوم الأول.....	١٢٨
جدول رقم (٤/٥) تقرير أداء للمجموعة الإختبارية عن اليوم السادس.....	١٢٨
جدول رقم (٥/٥) مقارنة بين إنحرافات الأداء.....	١٢٩
جدول رقم (٦/٥) درجات مقياس ليكرت.....	١٣٧
جدول رقم (٧/٥) فئات المتوسط المرجح وفقاً لمعايير الموافقة وعدم الموافقة.....	١٣٨
جدول رقم (٨/٥) معامل الصدق والثبات لاستمارة الاستبيان.....	١٤٠
جدول رقم (٩/٥) التكرارات والنسب المئوية والمتوسط المتعلقة بالفرض الأول.....	١٤١
جدول رقم (١٠/٥) التكرارات والنسب المئوية والمتوسط المتعلقة بالفرض الثاني.....	١٤٤

رقم الصفحة

الجدول

١٤٧	جدول رقم (١١/٥) التكرارات والنسب المئوية والمتوسط المتعلقة بالفرض الثالث.....
١٥٠	جدول رقم (١٢/٥) نتائج اختبار كولمجروف سمرنوف.....
١٥٠	جدول رقم (١٣/٥) نتائج اختبار الفرض الأول.....
١٥١	جدول رقم (١٤/٥) نتائج اختبار الفرض الثانى.....
١٥١	جدول رقم (١٥/٥) نتائج اختبار الفرض الثالث.....
١٥٢	جدول رقم (١٦/٥) ملخص نتائج اختبار فروض البحث.....
١٥٢	جدول رقم (١٧/٥) نتائج اختبار ت لمجتمعين مستقلين.....

قائمة الأشكال

الشكل	رقم الصفحة
شكل رقم (١/١) متغيرات البحث.....	٩
شكل رقم (١/٢) تحميل التكاليف الإضافية باستخدام نظام تكاليف الأنشطة.....	٤٢
شكل رقم (٢/٢) تكاليف الجودة الشاملة.....	٤٤
شكل رقم (٣/٢) تكاليف أنشطة سلاسل القيمة.....	٤٥
شكل رقم (٤/٢) محاور تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات.....	٤٨
شكل رقم (٥/٢) أنواع التكاليف في نظام تكاليف تيار القيمة.....	٥٩
شكل رقم (١/٣) دورة التخطيط والرقابة باستخدام الموازنات.....	٦٥
شكل رقم (٢/٣) مراحل تطور إعداد الموازنات.....	٦٨
شكل رقم (٣/٣) نظام الموازنة في شركة تويوتا اليابانية.....	٧٣
شكل رقم (٤/٣) الموازنة التقليدية في ظل بيئة أعمال مستقرة.....	٧٩
شكل رقم (٥/٣) التحول من الموازنة التقليدية إلى أسلوب ما بعد الموازنة.....	٨٠
شكل رقم (٦/٣) أسلوب ما بعد الموازنة في ظل بيئة أعمال ديناميكية.....	٨٠
شكل رقم (١/٤) أوجه توافق أسلوب ما بعد الموازنة ومبادئ الإنتاج المرشد.....	٩٨
شكل رقم (٢/٤) معطيات النموذج المقترح.....	١٠٢
الشكل رقم (٣/٤) فرضيات ومكونات وأسلوب اختبار النموذج المقترح.....	١٠٣
شكل رقم (٤/٤) نموذج مقترح لإعداد معايير الأداء في ظل بيئة التصنيع المرشد...	١٠٦
شكل رقم (٥/٤) عمليات التحسين المستمر في ضوء النموذج المقترح.....	١٠٩

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

١. مقدمة

لقد تزايد إهتمام الباحثين منذ أواخر القرن الماضي وحتى الآن بدراسة أثر التطورات التكنولوجية المختلفة على نظم المعلومات المحاسبية بصفة عامة ونظم التكاليف والمحاسبة الإدارية بصفة خاصة، ومن بين الدراسات التي تناولت أثر هذه التطورات على النظم المحاسبية دراسة: (Johnson & Kaplan(1987، ودراسة: (Howell & Soucy(1998، ودراسة: (Innes & Michelle(1999، ودراسة: (Gupta & Gunasekaran(2005، ودراسة: (Ginn & Zairi(2007 وغيرها العديد من الدراسات، وتمثل هذه التطورات التكنولوجية دائماً تحدياً للمنشآت للمحافظة على مركزها التنافسي، حيث أنّ تبني مثل هذه التقنيات التكنولوجية يلعب دوراً جوهرياً في إضافة العديد من المزايا التنافسية، ولقد تزامن مع تطورات أساليب وتكنولوجيا الإنتاج تغييرات في شكل ونمط المنافسة، الأمر الذي أدى إلى ضرورة تطوير وتحديث بعض الأساليب التشغيلية والإدارية والمحاسبية، حتى يتحقق للمنشأة الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة وزيادة المزايا التنافسية لديها.

ولقد ذكر (Blocher, et al. (2010 ستة أسباب أساسية للتغيرات في بيئة الأعمال في السنوات الأخيرة والتي تستوجب تعديلات في ممارسات إدارة التكلفة وهي: (١) زيادة حدة المنافسة العالمية (٢) التوجه نحو التصنيع المرشد (٣) التقدم الكبير في تكنولوجيا المعلومات والشبكة العنكبوتية والإزدياد الكبير في حجم التجارة الإلكترونية (٤) زيادة التوجه نحو التركيز على العملاء (٥) ظهور أشكال جديدة لأنماط الإدارة التنظيمية (٦) التغيرات الإجتماعية والسياسية والثقافية في بيئة الأعمال، وفي إطار البحث عن أساليب أفضل لإدارة التكلفة تتلاءم مع متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة، فقد بدأت بالفعل من جانب العديد من المنشآت منذ فترة ثمانينات القرن الماضي (Lockamy, 2003, p591).

إنَّ أي منشأة يكون لديها ميزة أو مجموعة مزايا تنافسية عندما تمتلك أو تطور أداة أو مجموعة من الأدوات التي تجعلها تتفوق على أداء منافسيها، وأن تعمل دائماً على إيجاد قيمة للمتعاملين معها (Gupta & Gunasekaran, 2005, p339)، وإملاك المزايا التنافسية لا يتوقف عند حجم ونوعية الموارد المتاحة وحسب، وإنما يمتد إلى مدى توافر العقيدة لدى المنشأة للأخذ بزمام المبادرة لتبني أساليب تشغيلية وإدارية ومحاسبية مبتكرة تمكّنها من الوصول لهذا الهدف، ولقد كان من بين أبرز الأساليب التشغيلية التي ظهرت في منتصف القرن الماضي ومازال في تطور مستمر حتى الآن هو مدخل التصنيع المرشد Lean Manufacturing Approach والذي تم تبنيه من جانب شركة تويوتا اليابانية.

ويشير مصطلح التصنيع المرشد إلى الترجمة العربية لأي من المصطلحات الإنجليزية: Lean Manufacturing, lean Enterprise, or lean Production والتي تشير كلها من وجهة النظر المحاسبية إلى أنّ ما يتم إعتباره تكلفة، هي تلك التكلفة المتعلقة بالموارد التي يتولد عنها خلق قيمة للمستهلك النهائي، وإعتبار ما عداها من مصروفات هدر ولا يتم الإعراف به كتكلفة بل ويجب التخلص منها، ويهدف الإنتاج المرشد إلى تقليل الهدر والتركيز على قيمة العميل، ويسعى إلى توحيد جهود كل العاملين بالمنشأة نحو زيادة الإنتاجية وتقليص المخزون وتحقيق الإستغلال الأمثل للمساحات وتقليل دورات التشغيل والتخلص من تكلفة إعادة التشغيل (Carnes & Hedin, 2005, p29).

ولقد تم إستخدام مصطلح Lean لأول مرة في مقالة John Krafcik عام ١٩٨٨ تحت عنوان "Triumph of the Lean Production System" وكان وقتها يعمل كمهندس جودة في شركة Toyota-GM NUMMI في ولاية كاليفورنيا الأمريكية، على الرغم من أنّ الفلسفة كانت مستخدمة من قبل شركة تويوتا اليابانية منذ خمسينيات القرن الماضي، ويعني مصطلح Lean للعديد من الباحثين على أنّه مجموعة من الأدوات التشغيلية والإدارية التي تؤدي إلى تخفيض حجم الهدر وإجراء تحسينات في الجودة، وتمثل القيمة التي يحصل عليها المستهلك النهائي نقطة البداية في الإنتاج المرشد، ويتم أخذها في الحسبان في كل