

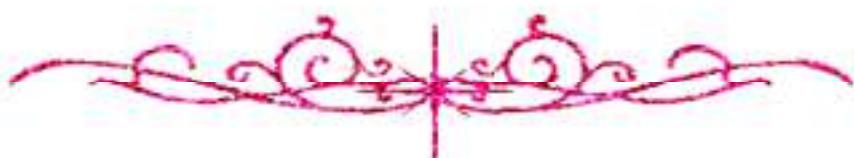
Safaa Mahmoud



بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِيمِ

مركز الشبكات وتكنولوجيا المعلومات

قسم التوثيق الإلكتروني



Safaa Mahmoud

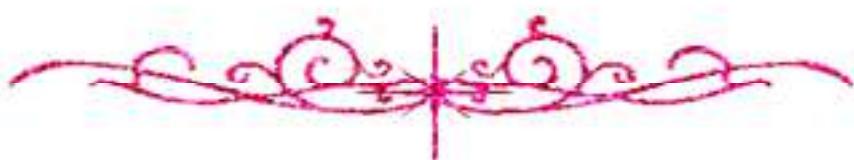


جامعة عين شمس

التوثيق الإلكتروني والميكروفيلم

قسم

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





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 على درجة دكتورالفلسفة 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
وَعَلَيْكَ الْحَمْدُ لِلَّهِ عَزَّ ذِيْلَهُ
وَكَانَ فَضِيلَ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيْمٌ مَّا

صدق الله العظيم
سورة النساء الآية (١١٣)

إمداد

أهدي هذا العمل المتواضع لـ:

روح أمي الغالية رمز العطاء

والدي رمز الحكمة & إخواني رمز السنن

أبنائي: إسراء . همام . حمزة

زوجتي

شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، فحمدأ الله حمدأ يضاهي جلال قدره وعظم شأنه، الذي منحني القدرة على إنجاز هذا العمل وأصلني وأسلم على معلم البشرية السراج المنير سيدى ومعلمى 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، تقديرأ وعرفاناً لما بذله من جهد وعلى توجيهات سيادته وصبره وحسن إشرافه، فجزاه الله عنى 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 تقديرأ وعرفاناً على حسن إشراف وتوجيهات سيادته، فجزاه الله عنى خير الجزاء، كما أتقدم بالشكر للسيد الأستاذ الدكتور حسن عبده جمعة أستاذ المحاسبة بالجامعة الألمانية بالقاهرة لقبول سيادته الإشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة، والذي كان الإشتراكه هذا أثره في زيادة الرسالة زخماً أعتبر 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 عنى خير الجزاء .

أما الشكر الذي لا توافيه الكلمات، شكر ممزوج بالبر وتقدير ممزوج بالعرفان لوالدى الفاضل رمز الحكمة في حياتي والذي بث بداخلي حب التعلم منذ الصغر فجزاه الله عنى خير الجزاء، والشكر موصول لكل أفراد أسرتي الغالية لمشاركتهم ولصبرهم معى أثناء إعداد الرسالة، كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساعدنى 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 عبدالجيد أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية ونائب رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات الأسبق على مساندته لي عند إعداد الدراسة التجريبية.

وَاللَّهُ أَعْلَمُ وَالْمُسْتَحْمَنُ

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 وفرضيّات البحث
١٠	٤. أهداف البحث
١٠	٥. أهمية البحث
١١	٦. الدراسات السابقة
٢٧	٧. تعليق الباحث على الدراسات السابقة
٢٨	٨. منهجة البحث
٢٩	٩. مجتمع وعينة البحث
٣٠	١٠. حدود البحث
٣٠	١١. خطة البحث
	الفصل الثاني: إستراتيجيات إدارة التكلفة في ظل بيئه التصنيع المرشد
٣١	١. مقدمة
٣١	٢. أثر بيئه الإنتاج الحديثة على نظم التكاليف
٣٣	٣. ممارسات إدارة التكلفة في بيئه الأعمال الحديثة
٣٥	٤. مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة
٣٧	٥. أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة
٤٩	٦. بيئه التصنيع المرشد ومحاسبة الترشيد
٥١	٧. مبادئ مدخل الإنتاج المرشد

رقم الصفحة	الموضوع
٥٢	٨. خصائص الإنتاج المرشد.....
٥٣	٩. أدوات منهج الترشيد.....
٥٦	١٠. قياس الأداء في ظل مدخل الإنتاج المرشد.....
٥٩	١١. نظام تكاليف تيار القيمة.....
٦١	١٢. مزايا تطبيق منهج الترشيد.....
٦٢	١٣. معوقات تطبيق منهج الترشيد.....
٦٢	٤. 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. الإنقادات 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. إدابة 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	٤. ملخص الفصل الثالث.....

الموضوع رقم الصفحة

الفصل الرابع: إطار محاسبي مقترن لتطوير إعداد الموازنات

٩٤	١. مقدمة.....
٩٤	٢. مدى ملاءمة الموازنة التقليدية لبيئة التصنيع المرشد.....
٩٧	٣. أوجه ملاءمة أسلوب ما بعد الموازنة مع مدخل الإنتاج المرشد.....
١٠٠	٤. تحطيط الأداء في ظل مدخل الإنتاج المرشد
١٠١	٥. معطيات النموذج المقترن
١٠٢	٦. فرضيات ومكونات وأسلوب اختبار النموذج.....
١٠٦	٧. النموذج المقترن 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 الترشيد
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 إستماراة الإستبيان
١٣٩	٦. اختبار صدق وثبات إستماراة الإستبيان

رقم الصفحة	الموضوع
١٤٠	٧. تحليل بيانات إستمارة الإستبيان.....
١٥٠	٨. اختبار فروض البحث
١٥٢	٩. نتائج اختبار فروض البحث.....
١٥٣	١٠. ملخص الفصل الخامس
الفصل السادس: الملخص والنتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية	
١٥٤	١. ملخص البحث.....
١٥٤	أولاً: الدراسة النظرية
١٥٥	ثانياً: الدراسة التطبيقية والميدانية
١٥٥	٢. نتائج البحث.....
١٥٦	أولاً: نتائج الدراسة النظرية.....
١٦٠	ثانياً: نتائج الدراسة التطبيقية والميدانية.....
١٦٠	أ- نتائج الدراسة التجريبية
١٦١	ب- نتائج التحليل الإحصائي
١٦٢	٣. التوصيات والدراسات المستقبلية.....
١٦٥	المراجع.....
الملاحق:	
١٧٧	ملحق (١) صندوق نقاط أداء تيار القيمة.....
١٧٨	ملحق (٢) قائمة تكاليف تيار القيمة.....
١٧٩	ملحق (٣) قائمة دخل تيار القيمة.....
١٨٠	ملحق (٤) الدراسة التجريبية.....
١٨٩	ملحق (٥) إستمارة الإستبيان.....
١٩٥	ملحق (٦) مخرجات برنامج التحليل الإحصائي
٢٠٨	ملحق (٧) ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية.....

قائمة الجداول

الجدول	رقم الصفحة
جدول رقم (١/١) متغيرات وفرض البحث.....	١٠
جدول رقم (١/٢) دور النظم التقليدية والدور الحالي لإدارة التكلفة.....	٣٣
جدول رقم (٢/٢) أدوات محاسبة الإنتاج المرشد لemasك.....	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 ملاءمة الموازنة التقليدية لمبادئ الإنتاج المرشد.....	٩٦
جدول رقم (٣/٤) أوجه ملاءمة أسلوب ما بعد الموازنة التقليدية لمبادئ الإنتاج المرشد	٩٩
جدول رقم (٤/٤) دور أسلوب ما بعد الموازنة في تقليل 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 انحرافات 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 لاستماره 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

الجدول

رقم الصفحة

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 الثاني.....
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 ل人群中 مستقلين.....

قائمة الأشكال

الشكل	رقم الصفحة
شكل رقم (١/١) متغيرات البحث.....	٩
شكل رقم (١/٢) تحميل التكاليف الإضافية بإستخدام 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 بإستخدام 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 المقترن	١٠٢
الشكل رقم (٣/٤) فرضيات ومكونات وأسلوب اختبار النموذج المقترن.....	١٠٣
شكل رقم (٤/٤) نموذج مقترن لإعداد معايير الأداء في ظل بيئة التصنيع المرشد	١٠٦
شكل رقم (٥/٤) عمليات التحسين المستمر في ضوء النموذج المقترن.....	١٠٩

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

١. مقدمة

لقد تزايد إهتمام الباحثين منذ آخر 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: Howell & Soucy(1998)، دراسة: Johnson & Kaplan(1987)، دراسة: Gupta & Gunasekaran(2005)، دراسة: Innes & Mitchell(1999)، دراسة: Ginn & Zairi(2007) وغيرها العديد من الدراسات، وتمثل هذه التطورات التكنولوجية دائمًا تحدياً للمنشآت للمحافظة على مركزها التفاسي، حيث أنّ تبني مثل هذه التقنيات التكنولوجية يلعب دوراً جوهرياً في إضافة العديد من المزايا التفاسية، ولقد تزامن مع تطورات أساليب وتكنولوجيا الإنتاج تغيرات 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 التفاسية لديها.

ولقد ذكر (2010) Blocher, et al. 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) النقدم 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 الاجتماعية 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).

إنّ 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 دائمًا على إيجاد قيمة للمتعاملين معها (Gupta & Gunasekaran, 2005, p339)، وإمتلاك المزايا التنافسية لا يتوقف عند حجم ونوعية الموارد المتوفرة 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 ومازالت 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 اعتباره تكلفة، هي تلك التكلفة المتعلقة بالموارد التي يتولد عنها خلق قيمة المستهلك النهائي، وإعتبار ما عدتها من مصروفات هدر ولا يتم الإعتراف 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 وتقليل 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 1988 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 الحساب في كل