



كلية التجارة  
قسم المحاسبة والمراجعة

استخدام مدخلي قياس التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك  
الموارد لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالطاقة الإنتاجية  
"دراسة تطبيقية"

**"Using both activity based costing and resource  
consumption accounting Approaches for the purposes of  
decision making related to production capacity"**

**(An Applied study)**

رسالة

مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة  
مقدمة من الباحث

عمرو سامي عبد العزيز إبراهيم

تحت إشراف

الأستاذ الدكتور

**محمد علي لطفي**

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد  
كلية التجارة - جامعة عين شمس

الأستاذ الدكتور

**حسين محمد أحمد عيسى**

أستاذ المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة - جامعة عين شمس  
رئيس جامعة عين شمس (سابقاً)

٢٠١٧



قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا  
عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ

اللَّهُ  
صَلَّى  
الْعَظِيمُ

(سورة البقرة: الآية ٣٢)



كلية التجارة  
قسم المحاسبة والمراجعة

أسم الطالب : عمرو سامي عبد العزيز إبراهيم  
عنوان الرسالة :

استخدام مدخلي قياس التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض

اتخاذ القرارات المتعلقة بالطاقة الإنتاجية

الدرجة العلمية : ماجستير في المحاسبة

لجنة المناقشة والحكم على الرسالة :

١- الأستاذة الدكتورة / سهير شعراوي جمعة (رئيساً)

أستاذ المحاسبة والمراجعة ونائب رئيس جامعة بنها الأسبق

٢- الأستاذ الدكتور / حسين محمد عيسي (مشرفاً)

أستاذ المحاسبة والمراجعة ورئيس جامعة عين شمس الأسبق

٣- الأستاذ الدكتور / محمد علي لطفى (مشرفاً بالاشتراك)

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد، كلية التجارة، جامعة عين شمس

٤- الأستاذ الدكتور / محمد أحمد شاهين (عضواً)

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد، كلية التجارة، جامعة عين شمس

تاريخ البحث: / / ٢٠١٧

الدراسات العلنا:

أجيزت الرسالة بتاريخ

/ /

موافقة مجلس الجامعة

/ /

ختم الأجازة

/ /

موافقة مجلس الكلية

/ /



جامعة عين شمس  
كلية التجارة  
الدراسات العليا  
قسم المحاسبة والمراجعة

### رسالة ماجستير

استخدام مدخلي قياس التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك  
الموارد لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالطاقة الإنتاجية  
"دراسة تطبيقية"

أسم الطالب : عمرو سامي عبد العزيز إبراهيم

الدرجة العلمية : ماجستير

القسم التابع له : المحاسبة

الكلية : التجارة

الجامعة : عين شمس

سنة : ٢٠١٧

# شكر وتقدير

ربى أوزعنى أن أشكر نعمتك التي أنعمت بها على والحمد لله رب العالمين من قبل ومن بعد الذي علمنى من خزائن علمه ما لم أكن أعلم والصلاة والسلام على سيدنا محمد الهادي الأمين المبعوث رحمة للعالمين وعلى آله وصحبه أجمعين .وبعد...

وعلى قاعدة من لا يشكر الناس لا يشكر الله ومن باب الإعراف بالفضل والتقدير فأنتجيه بالشكر الجزيل والتقدير للأستاذة الدكتورة / سهير شعراوي **جمعة** - أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - ونائب رئيس جامعة بنها سابقا، لتفضلها وتشريفها لى بقبولها رئاسة لجنة الحكم والمناقشة على الرسالة جزاها الله عنى خير الجزاء .

كما أتقدم بالشكر للأستاذ الدكتور / **حسين محمد أحمد عيسى** أستاذ المحاسبة والمراجعة بالكلية، ورئيس جامعة عين شمس سابقا، أستاذي الذي أشرف على هذه الرسالة، والذي ما أذخر جهداً في سبيل إتمام هذه الرسالة، وعلى ما قدمه من نصح وتوجيه ومتابعة نظرية وميدانية حتى خرج هذا البحث إلي النور .

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الدكتور / **محمد على لطفي** أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بالكلية، لتفضلته بالإشراف على هذه الرسالة، ولما بذله من وقت وجهد في متابعة مراحل عمل الباحث وتوجيه وإرشاد، الأمر الذي كان له عظيم الأثر في إعداد هذه الرسالة، فلسيادته خالص الشكر والتقدير والعرفان من الباحث جزاه الله خير الجزاء ومتعته بوافر الصحة والعافية .

كما أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ الدكتور / محمد أحمد شاهين - أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بالكلية على دعمه المتواصل للباحث (علميا ومعنويا) طوال فترة إعداد الرسالة، كما أشكره علي تفضله وتشريفه لي بقبول الاشتراك في لجنة الحكم والمناقشة على الرسالة جزاه الله عنى خير الجزاء.

وأخيرا لا يفوتني أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل إخواني وأخواتي وأحبائي وأساتذتي الذين قدموا النصح والتوجيه سواء في الخارج أو في الداخل خلال المدة السابقة، فأسأل الله أن يجزيهم جميعاً عني خير الجزاء.

الباحث

عمرو سامي عبد العزيز

# هتداء

إلى من بذلوا كل غالٍ ونفيس في سبيل نجاحي، إلى من عبدوا أمامي الطريق وزرعوا في الأمل، إلى من يسروا لي كل السبل.

## إلى والدي ووالدي الغاليين

إلى من شجعتني على مدى الأيام، وساندتني في أصعب ظروف، وناضلت وسهرت الليالي في سبيل تحقيق طموحاتي وأحلامي.

## إلى زوجتي الغالية

إلى الزهور اليافعة التي أرى الحياة والنور من خلالها، إلى من كانوا دافعي لأن أبذل كل غالٍ ونفيس من أجلهما.

## (لينا & محمد)

إلى من يطمئن بهم قلبي في الحياة.

## إلى أختي

## قائمة المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
أولاً: المقدمة	٢
ثانياً: مشكلة الدراسة	٣
ثالثاً: أهداف الدراسة	٥
رابعاً: أهمية الدراسة	٦
خامساً: الدراسات السابقة	٣٥-٧
سادساً: تقييم الدراسات السابقة	٣٧-٣٥
سابعاً: فروض الدراسة	٣٨
ثامناً: حدود الدراسة	٣٨
تاسعاً: منهج الدراسة	٣٨
عاشراً: خطة الدراسة	٣٩
الحادي عشر: خلاصة الفصل الأول	٤٠
الفصل الثاني: القرارات الإدارية والطاقة الإنتاجية في الشركات	
المبحث الأول: - القرارات الإدارية في الشركات	
أولاً: المقدمة	٤٢
ثانياً: التكاليف الصناعية غير المباشرة	٤٣
ثالثاً: القرارات الإدارية في الشركة	
أ - خطوات صنع القرارات	٤٦

الموضوع	رقم الصفحة
ب- القرارات التي من الممكن أن تتخذها الإدارة داخل الشركة	٤٧
المبحث الثاني: الطاقة الإنتاجية في الشركات	
أولاً: الطاقة	٤٩
ثانياً: مفهوم وأنواع الطاقة الإنتاجية (Production Capacity)	
أ- مفهوم الطاقة الإنتاجية	٥٠
ب- أنواع الطاقة الإنتاجية	٥١
ج- قياس الطاقة الإنتاجية	٥٣
ثالثاً: استراتيجيات الطاقة الإنتاجية	
أ- الطاقة الإنتاجية الزائدة عن الطلب ( Excess Capacity)	٥٤
ب- الطاقة الإنتاجية الناقصة عن الطلب	٥٥
ج- الطاقة الإنتاجية المنسجمة مع الطلب (Matching Capacity the Demand)	٥٥
رابعاً: أهمية تخطيط الطاقة الإنتاجية	
أ- العوامل المؤثرة في الطاقة الإنتاجية	٥٧
ب- القرارات المتعلقة بالطاقة الإنتاجية	٥٩
ج- أهمية القرارات المتعلقة بالطاقة الإنتاجية	٥٩
خامساً: الطاقة العاطلة (غير المستغلة)	٦٠
سادساً: خلاصة الفصل الثاني	٦٣

الفصل الثالث: المدخل التقليدي ومدخل المحاسبة على أساس النشاط	
	المبحث الأولي: - نظم التكاليف التقليدية
٦٥	أولاً: المقدمة
٦٦	ثانياً: تخصيص التكاليف في أنظمة التكاليف التقليدية
٦٨	ثالثاً: عيوب أنظمة التكاليف التقليدية
٦٩	رابعاً: الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية
	المبحث الثاني: - مدخل المحاسبة على أساس النشاط
٧٢	أولاً: نشأة مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط
٧٧	ثانياً: مفهوم مدخل المحاسبة على أساس النشاط
٧٩	ثالثاً: أهمية مدخل المحاسبة على أساس النشاط
٨٤	رابعاً: أهداف مدخل المحاسبة على أساس النشاط
	خامساً: الافتراضات وخطوات تطبيق مدخل المحاسبة على أساس النشاط
٨٥	أ - الافتراضات التي يقوم عليها مدخل المحاسبة على أساس النشاط
٨٦	ب - خطوات تطبيق مدخل المحاسبة على أساس النشاط
	سادساً: الانتقادات الموجهة إلى مدخل المحاسبة على أساس النشاط
٨٨	أ - الإنتقادات الموجهة إلى ABC
٩١	ب - الاختلاف بين نظم التكاليف التقليدية ومدخل المحاسبة على أساس النشاط
٩٣	سابعاً: خلاصة الفصل الثالث

الفصل الرابع: محاسبة استهلاك الموارد والإختلاف بينة وبين المحاسبة على أساس النشاط	
	<b>المبحث الأول: - مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد</b>
٩٥	أولاً: المقدمة
٩٦	ثانياً: المدخل الألماني GPK
٩٩	ثالثاً: نشأة مدخل محاسبة استهلاك الموارد
١٠٢	رابعاً: مفهوم مدخل محاسبة استهلاك الموارد
	<b>خامساً: الأهداف والركائز الأساسية لمدخل محاسبة استهلاك الموارد</b>
١٠٣	أ- الأهداف لمحاسبة استهلاك الموارد
١٠٦	ب- الركائز الأساسية لمحاسبة استهلاك الموارد
	<b>سادساً: خطوات التطبيق والمميزات الخاصة بمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد</b>
١١٠	أ- خطوات التطبيق
١١١	ب- المميزات
	<b>المبحث الثاني: - الإختلافات بين مدخل المحاسبة على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد</b>
	<b>أولاً: الآراء المحاسبية لكلا المدخلين</b>
١١٣	أ- الآراء المحاسبية لمدخل المحاسبة على أساس النشاط
١١٥	ب- الآراء المحاسبية لمدخل محاسبة استهلاك الموارد
١١٦	ثانياً: الأختلاف في فلسفة كل مدخل عن الآخر
١١٧	ثالثاً: طريقة تحليل تكاليف الموارد في المدخلين
١١٨	رابعاً: توفير المعلومات التي تساعد في عملية اتخاذ القرارات

الموضوع	رقم الصفحة
خامسا: الاعتراف بالموارد العاطلة في المدخلين	١٢٣
سادسا: إدارة الموارد من منظور المدخلين	١٢٦
سابعا: خلاصة الفصل الرابع	١٣٤
الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية والنتائج والتوصيات	
المبحث الأول: - نبذة عن الشركة محل التطبيق	
أولا: - المقدمة	١٣٦
ثانيا: - نبذة تاريخية عن الشركة	١٣٦
ثالثا: - أهداف الشركة	١٣٧
رابعا: - أسباب اختيار الشركة محل التطبيق	١٣٨
المبحث الثاني: - تجميع البيانات والتطبيق واختبار الفروض	
أولا: - تجميع البيانات	١٣٩
ثانيا: - تطبيق محاسبة استهلاك الموارد واختبار الفرض الأول	١٤٠-١٥٢
ثالثا: - بناء النموذج الرياضي واختبار الفرض الثاني	١٥٣-١٦١
رابعا: - النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية	
أ- النتائج	١٦٢
ب- التوصيات	١٦٤
ج- الدراسات المستقبلية	١٦٦
قائمة المراجع	١٦٨-١٨٦
ملاحق البحث	١٨٧-١٩٧
مستخلص البحث	

## قائمة الأشكال

رقم الشكل	أسم الشكل	رقم الصفحة
١	تخصيص التكاليف من منظور النظم التقليدية	٦٧
٢	التغير التكنولوجي	٧٤
٣	الانتقال لتطبيق المحاسبة على أساس النشاط	٧٦
٤	نموذج تحديد التكلفة على أساس النشاط	٧٨
٥	طريق عمل المحاسبة على أساس النشاط	٨٠
٦	البؤرة المحورية في المدخل الألماني	٩٨
٧	المحاسبة عن استهلاك الموارد	١٠١
٨	توضيح لطريقة عمل محاسبة استهلاك الموارد	١١٠
٩	أحصائية بعدد المقالات المهنية لل ABC	١١٥
١٠	الفرق بين فلسفة ABC و RCA	١١٧
١١	المحاسبة عن استهلاك الموارد والقرارات طويلة وقصيرة الأجل	١٢٣
١٢	تحليل الأنشطة في ظل محاسبة استهلاك الموارد	١٣٠

## قائمة الجداول

رقم الصفحة	أسم الجدول	رقم الجدول
٩٢	المدخل التقليدي مقابل مدخل ABC	١
١٣١-١٣٣	مقارنة بين المحاسبة على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد	٢
١٣٩	تكاليف الأنشطة في النظام الحالي	٣
١٤٠-١٤٢	تقسيم مجموعات الأنشطة إلى مجموعات الموارد	٤
١٤٦	نصيب كل نشاط من التكلفة في ظل RCA	٥
١٤٧	نصيب كل نشاط من التكلفة في ظل ABC	٦
١٤٨	بيانات الأنشطة في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد	٧
١٤٩	نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة في ظل مدخل RCA	٨
١٥١	تكلفة وحدة المنتج في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد	٩
١٥٢	تكلفة وحدة المنتج في ظل مدخل المحاسبة على أساس النشاط	١٠
١٥٥	دالة الهدف رقم ١ - في ظل النظام الحالي	١١
١٥٦	نتائج الحل في ظل مدخل المحاسبة على أساس النشاط	١٢
١٥٩	دالة الهدف رقم ٢ - في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد	١٣
١٦٠	نتائج الحل في ظل مدخل محاسبة استخدام الموارد	١٤

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

يتناول الفصل الأول من موضوع الرسالة الإطار العام للبحث ويتحقق ذلك من خلال تناول العناصر التالية:

أولاً: - المقدمة

ثانياً: - مشكلة الدراسة

ثالثاً: - أهداف الدراسة

رابعاً: - أهمية الدراسة

خامساً: - الدراسات السابقة

سادساً: - تقييم الدراسات السابقة

سابعاً: - فروض الدراسة

ثامناً: - حدود الدراسة

تاسعاً: - منهج الدراسة

عاشرًا: - خطة الدراسة

الحادى عشر: - خلاصة الفصل الأول