



كلية التجارة

قسم المحاسبة والمراجعة

**إطار مقترح 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

**أماني 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 مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية (دراسة تطبيقية).

اسم الباحث : أماني سمير عبد العظيم موسى  
الدرجة العلمية: درجة الماجستير في المحاسبة.  
لجنة المناقشة والحكم على الرسالة :

١. الأستاذ الدكتور / ماجدة حسين إبراهيم "مشرفاً"  
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بكلية التجارة - جامعة عين شمس
  ٢. الأستاذ الدكتور / محمد صبري ندى "رئيساً"  
أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - جامعة عين شمس
  ٣. الأستاذ الدكتور / السعيد محمد عبد العزيز شعيب "عضواً"  
أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - جامعة بنها
  ٤. الدكتور / أشرف صالح سليمان "مشرفاً بالاشتراك"  
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - جامعة عين شمس
- تاريخ الرسالة : / /

الدراسات العليا

|                      |                     |
|----------------------|---------------------|
| أجيزت الرسالة بتاريخ | ختم الإجازة         |
| ٢٠١٢/ /              | ٢٠١٢/ /             |
| موافقة مجلس الكلية   | موافقة مجلس الجامعة |
| ٢٠١٢/ /              | ٢٠١٢/ /             |



كلية التجارة

قسم المحاسبة والمراجعة

## صفحة العنوان

عنوان الرسالة : إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشييد ومحاسبة استهلاك

الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية

اسم الطالب: أماني 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

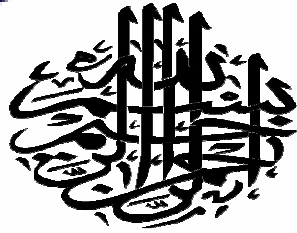
دبلوم الضرائب : ٢٠٠١ بتقدير عام جيد

دبلوم التكاليف : ٢٠٠٣ بتقدير عام جيد

تمهيدي ماجستير : ٢٠٠٥

تاريخ التسجيل: ٢٠٠٨/١٢/٢٧

سنة منح الدرجة : ٢٠١٢



﴿ رَبِّ أَوْزِرْ عَنِّي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ  
الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ  
صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي  
عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ ﴾

صدق الله العظيم

النمل (١٩)

## إهداء

إلى كل روح تتمتع بمناخ الخلق  
إلى أبي وأمي نهر الحب والعطاء المتواصل  
إلى أخوتي رفقاء رحلة الحياة والجهد والعطاء

## شكر وتقدير

لا املك إلا أن اتجه لله شاكرًا على عظيم فضله وجزيل عطائه لأنه منحني الصبر والمثابرة في إعداد هذه الرسالة وتوقيفه لأن أقدم هذا الجهد المتواضع على النحو الذي انتهى إليه، فالحمد لله رب العالمين .

ويطيب لي أن أقدم بخالص الشكر والعرفان وعظيم الامتنان إلى أستاذتي ومعلمتي الفاضلة **الأستاذة الدكتور / ماجدة حسين إبراهيم**، أستاذة الحاسبة والمراجعة المساعد بكلية التجارة - جامعة عين شمس، لتفضلها وتكرمها بالموافقة على الإشراف على هذه الرسالة، وما قدمته لي من عون صادق واهتمام بالغ وتوجيهات قيمة وآراء سديدة أضأت لي طريق العلم ويسرت لي الصعاب، بالإضافة إلى تشجيعها المستمر ودماثة خلقها وسعة صدرها، فكانت لي بمثابة المثل الأعلى، فلها مني وافر العرفان والامتنان، وجزاها الله خير الجزاء .

كما أقدم بالشكر الجزيل إلى **الدكتور / أشرف صالح سليمان**، مدرس الحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - جامعة عين شمس، لتفضله وتكرمه بالاشتراك في الإشراف على الرسالة فضلًا على ما قيمه للباحث من توجيهات ونصائح، كما شملني برعايته وكرمه فكان خير دليل ومرشد، وجزاه الله خير الجزاء .



كما أتقدم بالشكر الجزيل **المستاد الدكتور / محمد صبري ندى**،

أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة - جامعة عين شمس، لقبوله  
الاشتراك في لجنة الحكم والمناقشة ومراجعته الرسالة وإبداء ملاحظاته  
القيمة، فله مني جزيل الشكر والتقدير الاحترام.

كما أتقدم بحالص الشكر والتقدير إلى **المستاد الدكتور / السعيد محمد عبد  
العزیز شعيب** - أستاذ المحاسبة الخاصة المتفرغ بكلية التجارة جامعة  
بنها، ووكيل الكلية السابق لشئون الدراسات العليا والبحوث، عضو لجنة  
المناقشة، على تفضله بقبول عضوية لجنة المناقشة وتقييم هذه الرسالة،  
مما يعد إضافة متميزة فله مني فائق الاحترام والتقدير.

وأخص بالشكر **المستاد الدكتور / عبد الرحمن محمود عليان**

أستاذ التكاليف بالكلية، على روحه الطيبة في التعامل مع جميع أبناء  
الكلية ومما يقدمه لهم من عون وتشجيع لتخطي أصعب المراحل جعله  
الله في ميزان حسناته.

وأخيرا أشكر كل من مد لي يد العون والمساعدة من أساتذة الكلية الذين  
عاونوني ولم يبخلوا بالرد على جميع استفساراتي وأسرة قسم  
المحاسبة والمراجعة بالكلية وجميع العاملين بالمكتبة ولكل  
من ساندني في إتمام هذه الرسالة.

**الباحث**

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



| فهرس المحتويات |  |         |
|----------------|--|---------|
| الصفحة         | الموضوع  | م       |
| ٤٩             | إدارة الجودة الشاملة (TQM)   | ٣/١/٥/٢ |
| ٥١             | مفاهيم مدخل الترشيذ في مجال الإنتاج (LP)   | ٢/٥/٢   |
| ٥١             | التعلم بغرض البقاء طويل الأجل  | ١/٢/٥/٢ |
| ٥١             | احترام الطبيعة البشرية   | ٢/٢/٥/٢ |
| ٥٢             | ثبات واستقرار العمليات   | ٣/٢/٥/٢ |
| ٥٢             | مقومات مدخل الترشيذ 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             | الحفاظ 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         | <b>الفصل الثالث</b><br><b>نظام محاسبة الترشيذ</b><br><b>وأثره ترشيذ تكاليف الإنتاج</b> | ٣       |
| ٧٣             | مقدمة  | ١/٣     |
| ٧٥             | مفهوم نظام محاسبة الترشيذ  | ٢/٣     |
| ٧٧             | نموذج إدارة تكلفة الترشيذ (LCMM)   | ٣/٣     |
| ٧٨             | العمل محرك تكلفة إدارة الترشيذ (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 علي أساس الأنشطة (ABC)   | ٤/٣/٣   |
| ٨٤             | مفهوم أسلوب قياس التكاليف علي أساس الأنشطة (ABC)                                       | ١/٤/٣/٣ |
| ٨٥             | مزايا أسلوب قياس التكاليف علي أساس الأنشطة (ABC)                                       | ٢/٤/٣/٣ |
| ٨٧             | معوقات أسلوب قياس التكاليف علي أساس الأنشطة (ABC) وأثرها على ترشيذ التكلفة             | ٣/٤/٣/٣ |
| ٩٦             | معوقات تطبيق مدخل الترشيذ (LA)   | ٥/٣     |
| ٩٨             | قائمة المراجع  | ٦/٣     |

| فهرس المحتويات |  |         |
|----------------|--|---------|
| الصفحة         | الموضوع  | م       |
| ١٠٧-١٤٢        | الفصل الرابع<br>أثر استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد<br>(RCA) على تطوير بيانات التكاليف            | ٤       |
| ١٠٧            | مقدمة  | ١/٤     |
| ١١٠            | الإطار العام لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد<br>(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 تبويبات عناصر التكلفة على ترشيد استهلاك<br>الموارد   | ٤/٢/٤   |
| ١١٩            | تصنيفات التكلفة حسب علاقتها بمجمع التكلفة  | ١/٤/٢/٤ |
| ١٢١            | التقرير عن تكلفة مجمعات استهلاك الموارد  | ٢/٤/٢/٤ |
| ١٢٢            | أهداف أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA)   | ٣/٤     |
| ١٢٦            | أوجه الاختلاف بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد<br>(RCA) وأسلوب قياس التكاليف علي أساس الأنشطة<br>(ABC) | ٤/٤     |
| ١٣٠            | خطوات تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد<br>(RCA)  | ٥/٤     |
| ١٣١            | معوقات تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد<br>(RCA)   | ٦/٤     |
| ١٣٢            | إطار تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA)<br>في بيئة الترشيح                                       | ٧/٤     |
| ١٣٦            | قائمة المراجع  | ٨/٤     |
| ١٤٣-١٨٨        | الفصل الخامس<br>الدراسة التطبيقية  | ٥       |
| ١٤٣            | مقدمة  | ١/٥     |
| ١٤٣            | نبذة عن الوحدة الاقتصادية محل التطبيق  | ٢/٥     |
| ١٤٤            | دواعي تطبيق الإطار المقترح   | ٣/٥     |
| ١٤٧            | مراحل تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك<br>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        | <b>الفصل السادس<br/>النتائج والتوصيات</b>  | ٦       |
| ١٨٩            | خلاصة الدراسة  | ١/٦     |
| ١٩٠            | نتائج الدراسة  | ٢/٦     |
| ١٩٣            | التوصيات   | ٣/٦     |
| ١٩٣            | الدراسات المقترحة  | ٤/٦     |
| ٢٠٨-١٩٥        | قائمة المراجع  | ٧       |
|                | <b>الملاحق</b>   |         |
|                | ملخص نتائج تطبيق برنامج الترشيد على الوحدة الاقتصادية محل الدراسة التطبيقية              | -       |
|                | نموذج حل المشاكل   | -       |
|                | جداول التحليل الإحصائي   | -       |
|                | ملخص الدراسة   | -       |

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

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



# 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 المستوي 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 استدعى 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:

”تتج 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 علي 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 إلي عدم القدرة علي إدارة العمليات، التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرار.“<sup>(١)</sup>