

جامعة بنى سويف  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة

## إدارة التكالفة من منظور كلى لتدعيم المركز التافسى للمؤسسة

إعداد الباحث

محمود على عثمان حبس بلتاجى

بحث مقدم لكلية التجارة - جامعة بنى سويف  
للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إشراف

الأستاذ الدكتور / الغريب محمد بيومى

أستاذ المحاسبة بكلية التجارة - جامعة بنى سويف

٢٠٠٧

بسم الله الرحمن الرحيم

"**قُلْ إِنَّ صَلَاتِي وَنِسْكِي وَمَحْيَايَ وَمَمَاتِي لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ**"  
(آلأنعام : ١٦٢)

"**وَالَّذِينَ إِذَا أَنْفَقُوا لَمْ يُسْرِفُوا وَلَمْ يَقْتَرُوا وَكَانَ بَيْنَ ذَلِكَ قُوَاماً**"  
(الفرقان : ٦٧)

صدق الله العظيم

## لجنة الحكم والمناقشة

**الأستاذ الدكتور/ الغريب محمد بيومى** – أستاذ المحاسبة بكلية التجارة  
جامعة بنى سويف .  
(رئيساً ومشرفاً)

**الأستاذ الدكتور/ صلاح بسيونى محمد عيد** - أستاذ المحاسبة بكلية  
التجارة جامعة القاهرة .  
(عضوأً)

**الأستاذ الدكتور/ محمد بهاء الدين بديع القاضى**- أستاذ المحاسبة ونظم  
المعلومات بكلية التجارة جامعة بنى سويف .  
(عضوأً)

## إهدا

أهدى هذه الرسالة إلى :

**أمى الحبّيبة** ..... رمز الحنان و العطاء

**أبى الحبيب** ..... رمز الخير و البركة

**أخواتى الأحباء** ..... رمز الحب و التعاطف

**كل من يخشى الله** ..... رمز التقدم والحضارة

## شكر وعرفان

الحمد لله القائل في كتابه العزيز : بسم الله الرحمن الرحيم " وما بكم من نعمة فمن الله....."  
صدق الله العظيم . ويقول رسول الله صلى الله عليه وسلم "من صنع إليكم معروفاً فكافئوه  
فإن لم تجدوا ما تكافئونه به فادعوا له " .

ومن هذا المنطلق يطيب للباحث بعد شكر الله ، أن يتقدم بجزيل الشكر ووافر التقدير إلى كل  
يد امتدت لترفع عن الباحث بعضاً من معاناة الدراسة، لتشد أزره على السير في هذا  
الطريق.

وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور/الغريب محمد بيومي ، أستاذ المحاسبة بكلية التجارة جامعة  
بنى سويف ، والمشرف على الرسالة . الذي لن استطع أن أوفييه حقه من الشكر والعرفان  
إذاء مقدم وما أكثر ماقدم . بدءاً من قيامه بالتدريس لي في المرحلة التمهيدية للماجستير  
والتي ساعدتني على الوصول إلى فكرة الرسالة. ومروراً بقبوله مهام الإشراف على الرسالة  
وقيامه بإعطاء المزيد من الوقت والجهد لتطوير المهارات البحثية للباحث المتعلقة بالتحليل،  
والنقد ، والإبداع ، وغيرها من المهارات البحثية . وانتهاء بإعطاء الباحث العديد من الأفكار  
الجيدة أثناء المناقشات التي استمرت لفترات طويلة دون فرض رأيه على الباحث . فجزاه  
الله عن خير الجزاء .

كما أتوجّه بالشكر للأستاذ الدكتور / صلاح بسيوني محمد عيد ، أستاذ المحاسبة بكلية  
التجارة جامعة القاهرة ، لقبول سيادته الاشتراك في المناقشة وتقدير الدراسة . وهذا ما  
يزيد الباحث شرفاً ويزيد المناقشة إثراً . فجزاه الله عن خير الجزاء .

كما أتوجّه بالشكر إلى الأستاذ الدكتور / محمد بهاء الدين بديع القاضى، أستاذ المحاسبة  
بكلية التجارة جامعة بنى سويف . لقبول سيادته الاشتراك في المناقشة وتقدير الدراسة .  
وهذا ما يزيد الباحث شرفاً ويزيد المناقشة إثراً . كما يشرف الباحث بأنه تتلمذ على يديه  
أثناء مرحلة البكالوريوس والمرحلة التمهيدية للماجستير . فجزاه الله عن خير الجزاء .

والله ولـى التوفيق  
الباحث

## محتويات الرسالة

رقم الصفحة	الموضوع
	<b><u>الفصل الأول: مقدمة الدراسة</u></b>
١٢	أولاً ..... مقدمة
١٣	ثانياً ..... طبيعة المشكلة
١٥	ثالثاً ..... الدراسات السابقة
١٧	رابعاً ..... تقييم الدراسات السابقة
٢٣	خامساً ..... هدف الدراسة
٢٥	سادساً ..... أهمية الدراسة
٢٦	سابعاً ..... منهج الدراسة
٢٦	ثامناً ..... حدود الدراسة
٢٦	تاسعاً ..... الإطار العام للدراسة
	<b><u>الفصل الثاني: مستجدات بيئة الأعمال الحديثة وأثرها على نظم التقليدية للتکالیف</u></b>
٢٧	..... مقدمة
٢٨	المبحث الأول : مستجدات بيئة الأعمال الحديثة
٢٩	١- زيادة حدة المنافسة العالمية
٣٠	٢- ثورة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات
٣٠	٣- تطبيق نظم التصنيع الحديثة
٣١	٤- نظام الإنتاج والشراء في الوقت المناسب
٣٣	٥- قصر دورة حياة المنتج
٣٦	المبحث الثاني : أوجه القصور في النظم التقليدية للتکالیف
٣٨	١- قصور في تحليلات النظم التقليدية للتکالیف
٣٨	

٤٠	٢- عدم ملائمة معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة في ظل النظم التقليدية للتکالیف .....
٤٠	٣- عدم ملائمة هيكل ودورة المحاسبة عن عناصر التكاليف .....
٤١	٤- تركيز النظم التقليدية للتکالیف على مرحلة التصنيع وإهمال المراحل الأخرى من دورة حياة المنتج .....
٤٢	٥- عدم ملائمة نظم المحاسبة عن تكاليف الأوامر والمراحل الإنتاجية لنظام الشراء والإنتاج في الوقت المناسب .....
٤٢	٦- نقص الاهتمام بتوفير المعلومات التكاليفية المتعلقة بالبيئة الخارجية .....
٤٣	خلاصة الفصل الثاني .....
٤٤	<b>الفصل الثالث : محددات المركز التناافسي للمؤسسة .....</b>
٤٥	مقدمة .....
٤٦	<b>المبحث الأول: التحليل الاستراتيجي للبيئة الخارجية للمؤسسة .....</b>
٤٧	اولاً : تحليل التهديدات التي تواجه المنشأة .....
٤٩	ثانياً: تحليل الفرص الاستراتيجية وعلاقتها بهيكل الصناعة .....
٥٢	ثالثاً : المجموعات الاستراتيجية .....
٥٤	<b>المبحث الثاني : طبيعة ومحددات الميزة التناافسية للمؤسسة .....</b>
٥٥	اولاً : مفهوم الميزة التناافسية .....
٥٦	ثانياً : قياس الميزة التناافسية .....
٥٧	ثالثاً : بناء الميزة التناافسية .....
٥٨	رابعاً : الميزة التناافسية المستدامة .....
٦٠	خامساً : مفهوم وأنواع الاستراتيجيات .....
٦٩	خلاصة الفصل الثالث .....
٧٠	<b>الفصل الرابع : إدارة التكلفة خلال دورة حياة المنتج .....</b>
٧١	مقدمة .....
٧٢	<b>المبحث الأول : ماهية إدارة التكلفة وعلاقتها بمحاسبة التكاليف .....</b>
٧٣	أولاً - مفهوم إدارة التكلفة .....
٧٤	ثانياً - علاقة إدارة التكلفة بمحاسبة التكاليف .....

٧٧	<b>المبحث الثاني: طبيعة وأهمية إدارة تكلفة دورة حياة المنتج .....</b>
٧٨	١- مفهوم وأهداف إدارة تكلفة دورة حياة المنتج.....
٧٨	٢- دورة حياة المنتج : رؤى مختلفة.....
٨٠	٣- تقرير تكاليف دورة حياة المنتج.....
٨٢	٤- أهمية إدارة تكلفة دورة حياة المنتج.....
٨٥	<b>المبحث الثالث : مناهج إدارة التكلفة خلال دورة حياة المنتج ....</b>
٨٦	أولاً - منهج التكلفة المستهدفة .....
٨٦	١ - مفهوم منهج التكلفة المستهدفة .....
٨٨	٢ - مراحل تطبيق منهج التكلفة المستهدفة .....
٩٢	٣ - مقارنة بين المنهج التقليدي لدراسات الجدوى ومنهج التكلفة المستهدفة .....
٩٤	٤ - أساليب تخفيض التكلفة .....
٩٦	ثانياً - منهج التخفيض المستمر والتدرجى للتکاليف .....
٩٦	١ - مفهوم وأهداف منهج التخفيض المستمر والتدرجى للتکاليف .....
٩٦	٢ - أنشطة عملية التحسين المستمر .....
٩٧	٣- أنواع برامج التخفيض المستمر والتدرجى للتکاليف .....
٩٩	ثالثاً : نظام التكاليف المعيارية .....
١٠٠	١- الانتقادات التي واجهت نظام التكاليف المعيارية .....
١٠١	٢- الرد على الانتقادات التي واجهت نظام التكاليف المعيارية .....
١٠٥	رابعاً - العلاقة بين مناهج إدارة التكلفة خلال دورة حياة المنتج .....
١٠٧	خلاصة : الفصل الرابع .....
١٠٨	<b>الفصل الخامس : تحليل سلسلة القيمة ودورها في تدعيم المركز التنافسي للمؤسسة .....</b>
١٠٩	مقدمة .....
١١٠	<b>المبحث الأول : المفاهيم الأساسية لتحليل سلسلة القيمة وعلاقتها بمحاسبة التكاليف .....</b>
١١١	أولاً : المفاهيم الأساسية لتحليل سلسلة القيمة .....
١١٣	ثانياً : علاقة تحليل سلسلة القيمة بمحاسبة التكاليف .....

١١٥	<b>المبحث الثاني: مقومات تحليل سلسلة القيمة</b>
١١٦	أولاً : تحديد أنشطة القيمة .....
١٢٠	ثانياً: إدارة مسببات التكالفة لأنشطة المختلفة .....
١٢٦	ثالثاً: استغلال العلاقات الداخلية .....
١٢٧	رابعاً: استغلال العلاقات مع الموردين .....
١٣٧	خامساً: استغلال العلاقات مع العملاء .....
١٤٣	<b>المبحث الثالث : مثال افتراضي لإدارة التكالفة من منظور كلى</b> .....
١٥٢	خلاصة الفصل الخامس .....
١٥٣	<b>الفصل السادس : الخلاصة والنتائج والتوصيات</b> .....
١٥٩	المراجع .....

## جدوال الرسالة

رقم الصفحة	الجدول
٣٦	جدول (٢ - ١) الفروق بين نظام الإنتاج والشراء في الوقت المناسب والنظم التقليدية .....
٣٩	جدول (٢ - ٢) زيادة التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة في ظل تطبيق نظام الإنتاج والشراء في الوقت المناسب .....
١١٤	جدول (١-٥) العلاقة بين محاسبة التكاليف وتحليل سلسلة .....
١٢٢	جدول (٢-٥) أمثلة على الأنشطة الهيكلية، والتنفيذية، ومسبياتها.....
١٢٣	جدول (٣-٥) أمثلة على الأنشطة التشغيلية و مسبباتها .....
١٢٩	جدول (٤-٥) أمثلة على الأنشطة المتعلقة بالموردين و مسبباتها.....
١٣٨	جدول (٥ - ٥ ) الفروق بين العملاء المربيين وغير المربيين.....
١٤٠	جدول ( ٦ - ٥ ) أمثلة على الأنشطة المتعلقة بالعملاء و مسبباتها .....
١٤٤	جدول (٧-٥) تحليل التكاليف طبقاً للنظم التقليدية للتكاليف.....
١٤٦	جدول (٨-٥) عدد وحدات مسببات التكلفة لأنشطة الإنتاج لكل تصميم
١٤٦	جدول ( ٩-٥ ) تكاليف الإنتاج المتعلقة بكل تصميم.....
١٤٧	جدول ( ١٠-٥ ) مسببات التكلفة لأنشطة الموردين لكل تصميم.....
١٤٧	جدول ( ١١-٥ ) إجمالي تكاليف الموردين .....
١٤٨	جدول ( ١٢-٥ ) أنشطة العملاء و مسببات التكلفة .....
١٤٨	جدول ( ١٣-٥ ) عدد وحدات مسببات التكلفة لأنشطة العملاء لكل تصميم .....
١٤٩	جدول ( ١٤ - ٥ ) تكاليف أنشطة العملاء لكل تصميم .....
١٤٩	جدول ( ٥ - ٥ ) التكاليف الكلية لكل تصميم .....

## أشكال الرسالة

رقم الصفحة	الشكل
٧٦	شكل (١-٤) الإطار المقترن لتوضيح العلاقة بين مداخل التكاليف من منظور كلى.....
٨١	شكل (٢-٤) تقرير تكاليف دورة حياة المنتج .....
٩٣	شكل (٣-٤) مقارنة المنهج التقليدى لتحديد التكلفة ومنهج التكلفة المستهدفة.....
١٢٤	شكل (٤-٥) تأثير مسببات التكلفة الهيكلية , والتنفيذية على مسببات التكلفة التشغيلية.....
١٣٣	شكل (٥-٥) سلسلة التكاليف المستهدفة .....
١٣٥	شكل (٣-٥) العلاقات داخل سلسلة التكاليف المستهدفة.....

## **الفصل الأول**

# **مقدمة الدراسة**

ويتضمن :

مقدمة	أولاً
طبيعة المشكلة	ثانياً
الدراسات السابقة	ثالثاً
تقييم الدراسات السابقة	رابعاً
هدف الدراسة	خامساً
أهمية الدراسة	سادساً
منهج الدراسة	سابعاً
حدود الدراسة	ثامناً
الإطار العام للدراسة	تاسعاً

## أولاً: مقدمة

تواجـه منشـات الأعـمال العـديـد من المـتـغـيرـات الـتي أثـرـت عـلـى الـبيـئة الـداـخـلـية وـالـخـارـجـية لـهـذـه الـمنـشـات وـالـتـى مـنـ أـهـمـهـا: (أنـظـر : دـ. الطـنـمـلـى، ٢٠٠٢، صـ٤٥١ & دـ. رـاغـب، ٢٠٠٢، صـ٤٥٠ & دـ. عبدـالـعـلـيم، ١٩٩٥، صـ٤٥) .

- التطورات التكنولوجية والإدارية في وسائل وطرق التصنيع والإنتاج وما صاحبها من إمكانية تطبيق نظم الإنتاج المرنة ونظام تخطيط الموارد ونظم التصنيع ذات الآلية الكاملة، وغيرها من النظم التي يمكن تطبيقها بالاعتماد على الحاسوبات الإلكترونية، والتي أدت إلى تحقيق مزايا تنافسية للمنشأة نتيجة تخفيض التكاليف، وتحسين جودة المنتجات.

- ثورة الاتصالات وتقنيات المعلومات التي أدت إلى توسيع نطاق المنافسة لتعدي حدود الدولة، والتوصـلـ إـلـى طـرـقـ، وـأـسـالـيـبـ إـنـتـاجـيـةـ جـدـيـدةـ، مما أـدـىـ إـلـى دـعـمـ المـرـكـزـ التـنـافـسـيـ للـمنـشـأـةـ.

- ظهور التكتلات الاقتصادية مثل تكتل دول المجموعة الأوروبية (الاتحاد الأوروبي) و تكتل دول المجموعة الأفريقية (الكوميسا) . والتي أدت إلى ظهور الشركات متعددة الجنسيات، وتشجيع التجارة البينية، و تبني اقتصاديات السوق الحر .

- الأثر المترافق لفكرة العولمة Globalization وتأثيرات اتفاقية الجات GAAT. التي ساهمت في زيادة حدة المنافسة نتيجة إلغاء الحدود الجغرافية، والقيود السياسية، والاقتصادية المفروضة على انتقال السلع، والخدمات بين الدول، بالإضافة إلى توجيهات وتوصيات صندوق النقد الدولي وذلك لتشجيع الدول على فتح أسواق جديدة، وتشجيع حرية التجارة، والانضمام إلى الاقتصاد العالمي .

- قصر دورـةـ حـيـاةـ الـمـنـتـجـ . حيث أصبحـ هـذـاـ القـصـرـ سـلاـ حـاـ تـنـافـسـيـاـ فيـ كـثـيرـ مـنـ الـأـسـوـاقـ وبـخـاصـةـ الـمـتـعـلـقـةـ بـالـتـكـنـوـلـوـجـيـاـ الـمـتـقـدـمـةـ ذاتـ مـعـدـلـاتـ الـابـتكـارـ الـمـرـتـقـعـةـ .

ولقد أثـرـتـ هـذـهـ المـتـغـيرـاتـ عـلـىـ بـيـئةـ وـأـنـشـطـةـ أـعـمالـ الـمـنـشـاتـ وـأـلـزـمـتـهـاـ بـضـرـورـةـ الـحـصـولـ عـلـىـ مـيـزةـ تـنـافـسـيـةـ، وـجـعـلـتـهـاـ فـيـ وضعـ يـحـتـمـ تـحـدـيدـ وـتـنـمـيـةـ نـوـعـ الـمـيـزةـ التـنـافـسـيـةـ الـتـىـ يـجـبـ أنـ تـتـمـيزـ بـهـاـ لـكـيـ تـتـمـكـنـ مـنـ الـاستـمـرـارـ فـيـ سـوقـ يـتـسـمـ بـحـدـةـ الـمـنـافـسـةـ وـلـهـذـاـ بـدـأـتـ الـمـنـشـاتـ الـوطـنـيـةـ تـخـشـىـ أـنـ تـقـدـ حـصـتـهـاـ السـوـقـيـةـ إـذـاـ لمـ تـعـمـلـ عـلـىـ استـغـالـ قـدـرـتـهـاـ التـنـافـسـيـةـ أوـ تـحـسـنـهـاـ،ـ بـحـيـثـ تـصـبـ قـادـرـةـ عـلـىـ جـذـبـ أـكـبـرـ عـدـدـ مـنـ الـعـلـمـاءـ،ـ وـالـصـمـودـ أـمـامـ الـمـنـتـجـاتـ الـمـنـافـسـةـ ذاتـ الـجـودـةـ الـعـالـيـةـ،ـ وـالـأـسـعـارـ الـمـنـاسـبـةـ .

وفي ضوء ما سبق، فقد أصبح لزاماً على منشآت الأعمال، التي تبغي الاستمرار والنمو ضرورة التحرك نحو مواجهة هذه المتغيرات عبر عدة محاور، من أهمها ضرورة توجه مهنة المحاسبة للتوافق مع المتغيرات السريعة في بيئه الأعمال، وضرورة التوجه نحو تدعيم البعد الاستراتيجي لها لكي تستطيع توفير المعلومات التكاليفية عن الأنشطة والعمليات السابقة واللاحقة لما تقوم به المنشأة والتي تمثل الركيزة الأساسية لأغراض رسم الاستراتيجيات التنافسية، والتخطيط طويل الأجل .

## ثانياً: طبيعة المشكلة

لقد واجهت النظم التقليدية للتکالیف العديد من الانتقادات من حيث قدرتها على توفير المعلومات التکالیفیة المطلوبة لمواجهة المتغيرات في بيئة الأعمال الحديثة واللازمة للتخطيط الاستراتيجي، و تدعیم المركز التناصی للمنشأة . ومن أهم هذه الانتقادات :

- تركيز النظم التقليدية للتکالیف على توفير المعلومات التکالیفیة التي تتعلق بالبيئة الداخلية للمنشأة دون إعطاء القدر الكافى من الاهتمام بتوفیر المعلومات التکالیفیة المتعلقة بالبيئة الخارجية مثل المعلومات التکالیفیة المتعلقة بكل من العميل، والمورد، والأنشطة، والمنتجات المستقبلية .
- تركيز النظم التقليدية للتکالیف على مرحلة الإنتاج وإهمال المراحل الأخرى من دورة حياة المنتج .
- قصور تحلیلات التکالیف التقليدية، وعدم إعطاء القدر الكافى من الاهتمام بتوفیر المعلومات التکالیفیة الكافية عن الأنشطة، والموارد، والقدرات التي تحقق ميزة تنافسية للمنشأة .
- عدم ملائمة معدلات تحمل التکالیف غير المباشرة في ظل النظم التقليدية للتکالیف.

ولهذا فقد إتجهت العديد من الدراسات لمواجهة هذه الانتقادات، ومعالجة أوجه القصور في النظم التقليدية للتکالیف، ومحاولة تطويرها بهدف مواجهة ظروف بيئة المنافسة العالمية . وذلك بدءاً من دراسة Porter عام ١٩٨٥ الذي وجه الاهتمام نحو المفهوم الداخلى لسلسلة القيمة، واستراتيجية قيادة التكلفة واستراتيجية التميز كمصادر أساسية لتدعم المركز التناصی للمؤسسة . ثم دراسة Shank & Govindarajan عام ١٩٩٣ الذي أوضح خلالها إطاراً للتحليل الاستراتيجي للتکالیف يقوم على ثلاثة أركان رئيسية وهي :

- . . Value chain analysis
- . . Cost drivers analysis
- . . Competitive advantage analysis

وعلى الرغم من مساهمة هذه الدراسات وغيرها في تطوير النظم التقليدية لمحاسبة التکالیف بغض تدعیم قدرة المنشأة على تحقيق ميزة تنافسية، إلا أن هذه الدراسات وغيرها قد ركزت كل منها على جانب معين أو زاوية معينة أو أسلوب معين يلزم تطويره لمعالجة أوجه القصور في النظم التقليدية للتکالیف . وقادت هذه الدراسات على النظر إلى جوانب أو أجزاء المشكلة بشكل مستقل، ومنفصل عن النظام الذي ينتمي إليه هذا الجانب أو هذا الجزء ، ودون إحداث تكامل أو تنسيق بين أهداف ، ووظائف، ومناهج التکالیف التي تتناولها هذه الدراسات.