

جامعة بنى سويف  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة

## إدارة التكلفة من منظور كلى لتدعيم المركز التنافسى للمؤسسة

إعداد الباحث

محمود على عثمان حبش بلتاچى

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

" قل إن صلاتي ونسكي ومحياي ومماتي لله رب العالمين "  
(الأنعام : ١٦٢)

"والذين إذا أنفقوا لم يسرفوا ولم يقتروا وكان بين ذلك قواما "  
(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 .  
( عضواً )

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

## إهداء

أهدى هذه الرسالة إلى :

أمى الحبيبة ..... رمز الحنان و العطاء

أبى الحبيب ..... رمز الخيرو البركة

أخواتى الأحباء ..... رمز الحب و التعاطف

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

## شكر وعرفان

الحمد لله القائل فى 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 تكفئونه 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 فى هذا الطريق.

وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور/الغريب محمد بيومى , أستاذ المحاسبة بكلية التجارة جامعة بنى سويف , والمشرف على الرسالة . الذى لن استطع أن أوفيه حقه من الشكر والعرفان إزاء ما قدم وما أكثر ما قدم . بدءاً من قيامه بالتدريس لى فى 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 التى استمرت لفترات طويلة دون فرض رأيه على الباحث. فجزاه الله عنى خير الجزاء .

كما أتوجه بالشكر للأستاذ الدكتور / صلاح بسيونى محمد عيد , أستاذ المحاسبة بكلية التجارة جامعة القاهرة , لقبول سيادته الاشتراك فى المناقشة وتقييم الدراسة . وهذا ما يزيد الباحث شرفاً ويزيد المناقشة إثراءً . فجزاه الله عنى خير الجزاء .

كما أتوجه بالشكر إلى الأستاذ الدكتور / محمد بهاء الدين بديع القاضى,أستاذ المحاسبة بكلية التجارة جامعة بنى سويف . لقبول سيادته الاشتراك فى المناقشة وتقييم الدراسة . وهذا ما يزيد الباحث شرفاً ويزيد المناقشة إثراءً . كما يشرف الباحث بأنه تتلمذ على يديه أثناء مرحلة البكالوريوس والمرحلة التمهيدية للماجستير . فجزاه الله عنى خير الجزاء .

والله ولى التوفيق  
الباحث

## محتويات الرسالة

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

|    |  |
|----|--|
| ٤٠ | ٢- عدم ملائمة معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة في ظل النظم التقليدية للتكاليف .....                        |
| ٤٠ | ٣- عدم ملائمة هيكل ودورة المحاسبة عن عناصر التكاليف .....  |
| ٤١ | ٤- تركيز النظم التقليدية للتكاليف 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 التنافسي للمؤسسة .....</b>   |
| ٤٥ | ..... مقدمة  |
| ٤٦ | <b>المبحث الأول: التحليل الاستراتيجي للبيئة الخارجية للمؤسسة...</b>  |
| ٤٧ | - أولاً : تحليل التهديدات التي تواجه المنشأة .....   |
| ٤٩ | - ثانياً: تحليل الفرص الاستراتيجية وعلاقتها بهيكل الصناعة .....  |
| ٥٢ | - ثالثاً : المجموعات الاستراتيجية .....  |
| ٥٤ | <b>المبحث الثاني : طبيعة ومحددات الميزة التنافسية للمؤسسة ....</b>   |
| ٥٥ | اولاً : مفهوم الميزة التنافسية .....   |
| ٥٦ | ثانياً : قياس الميزة التنافسية .....   |
| ٥٧ | ثالثاً : بناء الميزة التنافسية .....   |
| ٥٨ | رابعاً : الميزة التنافسية 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  | المبحث الثانى: طبيعة وأهمية إدارة تكلفة دورة حياة المنتج .....                          |
| 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  | المبحث الثالث : مناهج إدارة التكلفة خلال دورة حياة المنتج ....                          |
| ٨٦  | أولاً - منهج التكلفة المستهدفة .....  |
| ٨٦  | ١ - مفهوم منهج التكلفة المستهدفة .....  |
| ٨٨  | ٢ - مراحل تطبيق منهج التكلفة المستهدفة .....  |
| ٩٢  | ٣ - مقارنة بين المنهج التقليدى لدراسات الجدوى ومنهج التكلفة المستهدفة .....             |
| ٩٤  | ٤ - أساليب تخفيض التكلفة . .....  |
| ٩٦  | ثانياً - منهج التخفيض المستمر والتدرجى للتكاليف .....                                   |
| ٩٦  | ١ - مفهوم وأهداف منهج التخفيض المستمر والتدرجى للتكاليف...                              |
| ٩٦  | ٢ - أنشطة عملية التحسين المستمر.....  |
| ٩٧  | ٣- أنواع برامج التخفيض المستمر والتدرجى للتكاليف.....                                   |
| ٩٩  | ثالثاً : نظام التكاليف المعيارية .....  |
| ١٠٠ | ١- الانتقادات التى واجهت نظام التكاليف المعيارية. ....                                  |
| ١٠١ | ٢- الرد على الانتقادات التى واجهت نظام التكاليف المعيارية .....                         |
| ١٠٥ | رابعاً - العلاقة بين مناهج إدارة التكلفة خلال دورة حياة المنتج ....                     |
| ١٠٧ | خلاصة : الفصل الرابع .....  |
|     | <b><u>الفصل الخامس : تحليل سلسلة القيمة ودورها فى تدعيم المركز التنافسى للمؤسسة</u></b> |
| ١٠٨ | .....   |
| ١٠٩ | مقدمة .....   |
| ١١٠ | المبحث الأول : المفاهيم الأساسية لتحليل سلسلة القيمة وعلاقتها بمحاسبة التكاليف .....    |
| ١١١ | أولاً : المفاهيم الأساسية لتحليل سلسلة القيمة .....                                     |
| ١١٣ | ثانياً : علاقة تحليل سلسلة القيمة بمحاسبة التكاليف .....                                |



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

## جداول الرسالة

| الجدول  | رقم الصفحة |
|---|------------|
| جدول (٢-١) الفروق بين نظام الإنتاج والشراء في الوقت المناسب والنظم التقليدية .....                                  | ٣٦         |
| جدول (٢-٢) زيادة التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة في ظل تطبيق نظام الإنتاج والشراء في الوقت المناسب ..... | ٣٩         |
| جدول (١-٥) العلاقة بين محاسبة التكاليف وتحليل سلسلة .....   | ١١٤        |
| جدول (٢-٥) أمثلة على الأنشطة الهيكلية, والتنفيذية, ومسبباتها .....  | ١٢٢        |
| جدول (٣-٥) أمثلة على الأنشطة التشغيلية و مسبباتها .....   | ١٢٣        |
| جدول (٤-٥) أمثلة على الأنشطة المتعلقة بالموردين ومسبباتها .....   | ١٢٩        |
| جدول (٥-٥) الفروق بين العملاء المربحين وغير المربحين .....  | ١٣٨        |
| جدول (٥-٦) أمثلة على الأنشطة المتعلقة بالعملاء ومسبباتها ....   | ١٤٠        |
| جدول (٥-٧) تحليل التكاليف طبقاً للنظم التقليدية للتكاليف .....  | ١٤٤        |
| جدول (٥-٨) عدد وحدات مسببات التكلفة لأنشطة الإنتاج لكل تصميم  | ١٤٦        |
| جدول (٥-٩) تكاليف الإنتاج المتعلقة بكل تصميم .....  | ١٤٦        |
| جدول (٥-١٠) مسببات التكلفة لأنشطة الموردين لكل تصميم .....  | ١٤٧        |
| جدول (٥-١١) إجمالي تكاليف الموردين .....  | ١٤٧        |
| جدول (٥-١٢) أنشطة العملاء ومسببات التكلفة .....   | ١٤٨        |
| جدول (٥-١٣) عدد وحدات مسببات التكلفة لأنشطة العملاء لكل تصميم .....   | ١٤٨        |
| جدول (٥-١٤) تكاليف أنشطة العملاء لكل تصميم .....  | ١٤٩        |
| جدول (٥-١٥) التكاليف الكلية لكل تصميم .....   | ١٤٩        |

## اشكال الرسالة

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

## 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

تواجه منشآت الأعمال العديد من المتغيرات التي أثرت على البيئة الداخلية والخارجية لهذه المنشآت والتي من أهمها: ( أنظر : د. الطنملی, ٢٠٠٢, ص ٤٥١ & د. راغب, ٢٠٠٢, ص ١٩٥ & د. عبد العليم, ١٩٩٥, ص ٤٥ ).

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

- ثورة الاتصالات و تكنولوجيا المعلومات التي أدت إلى توسيع نطاق المنافسة لتتعدى حدود الدولة, والتوصل إلى طرق, و أساليب إنتاجية جديدة, مما أدى إلى دعم المركز التنافسي للمنشأة.

- 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 تبنى اقتصاديات السوق الحر .

- الأثر المتنامي لفكرة العولمة Globalization وتبعيات 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 دورة حياة المنتج . حيث أصبح هذا القصر سـلا حاً تنافسياً في كثير من الأسواق وبخاصة المتعلقة بالتكنولوجيا المتقدمة ذات معدلات الابتكار المرتفعة .

ولقد أثرت هذه المتغيرات على بيئة وأنشطة أعمال المنشآت وألزمته بضرورة الحصول على ميزة تنافسية, وجعلتها في وضع يحتم تحديد وتنمية نوع الميزة التنافسية التي يجب أن تتميز بها لكي تتمكن من الاستمرار في سوق يتسم بحدة المنافسة. ولهذا بدأت المنشآت الوطنية تخشى أن تفقد حصتها السوقية إذا لم تعمل على استغلال قدرتها التنافسية أو تحسينها, بحيث تصبح قادرة على جذب أكبر عدد من العملاء , والصمود أمام المنتجات المنافسة ذات الجودة العالية, والأسعار المناسبة.

و فى ضوء ما سبق, فقد أصبح لزاما على منشآت الأعمال, التى تبغى الاستمرار والنمو ضرورة التحرك نحو مواجهة هذه المتغيرات عبر عدة محاور, من أهمها ضرورة توجه مهنة المحاسبة للتوافق مع المتغيرات السريعة فى بيئة الأعمال, وضرورة التوجه نحو تدعيم البعد الاستراتيجي لها لكي تستطيع توفير المعلومات التكاليفية عن الأنشطة و العمليات السابقة واللاحقة لما تقوم به المنشأة والتي تمثل الركيزة الأساسية لأغراض رسم الاستراتيجيات التنافسية, والتخطيط طويل الأجل .

## ثانياً: طبيعة المشكلة

لقد واجهت النظم التقليدية للتكاليف العديد من الانتقادات من حيث قدرتها على توفير المعلومات التكاليفية المطلوبة لمواجهة المتغيرات فى بيئة الأعمال الحديثة واللازمة للتخطيط الاستراتيجى, و تدعيم المركز التنافسى للمنشأة . ومن أهم هذه الانتقادات :

- تركيز النظم التقليدية للتكاليف على توفير المعلومات التكاليفية التى تتعلق بالبيئة الداخلية للمنشأة دون إعطاء القدر الكافى من الاهتمام بتوفير المعلومات التكاليفية المتعلقة بالبيئة الخارجية مثل المعلومات التكاليفية المتعلقة بكل من العميل, والمورد, والأنشطة, والمنتجات المستقبلية .

- تركيز النظم التقليدية للتكاليف على مرحلة الإنتاج وإهمال المراحل الأخرى من دورة حياة المنتج .

- قصور تحليلات التكاليف التقليدية, وعدم إعطاء القدر الكافى من الاهتمام بتوفير المعلومات التكاليفية الكافية عن الأنشطة, والموارد, والقدرات التى تحقق ميزة تنافسية للمنشأة .

- عدم ملائمة معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة فى ظل النظم التقليدية للتكاليف .

ولهذا فقد إتجهت العديد من الدراسات لمواجهة هذه الانتقادات, ومعالجة أوجه القصور فى النظم التقليدية للتكاليف, ومحاولة تطويرها بهدف مواجهة ظروف بيئة المنافسة العالمية . وذلك بدءاً من دراسة Porter عام ١٩٨٥ الذى وجه الاهتمام نحو المفهوم الداخلى لسلسلة القيمة, واستراتيجية قيادة التكلفة واستراتيجية التميز كمصادر أساسية لتدعيم المركز التنافسى للمؤسسة . ثم دراسة Shank & Govindarajan عام ١٩٩٣ الذى أوضح خلالها إطاراً للتحليل الاستراتيجى للتكاليف يقوم على ثلاثة أركان رئيسية وهى :

- تحليل سلسلة القيمة Value chain analysis .
- تحليل مسببات التكلفة Cost drivers analysis .
- تحليل الميزة التنافسية Competitive advantage analysis .

وعلى الرغم من مساهمة هذه الدراسات وغيرها فى تطوير النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف بغرض تدعيم 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 فى النظم التقليدية للتكاليف. وقامت هذه الدراسات على النظر إلى جوانب أو أجزاء المشكلة بشكل مستقل, ومنفصل عن النظام الذى ينتمى إليه هذا الجانب أو هذا الجزء , ودون إحداث تكامل أو تنسيق بين أهداف , ووظائف, ومناهج التكاليف التى تناولتها هذه الدراسات.