



كلية التجارة
الدراسات العليا
قسم المحاسبة والمراجعة

**نموذج مقترح لتحليل التكاليف متعدد الأبعاد لدعم
الفاعلية بغرض تحقيق المزايا التنافسية
"دراسة تطبيقية"**

**A Proposed Model for the Multi-dimensional
Cost Analysis to support the Effectiveness to
Enhance Competitive Advantages
"An Empirical study"**

رسالة

رسالة مقرمة للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة

إعداد الباحثة

سالى ابو السعود سيد محمد

إشراف

الدكتورة

أمجد محمد الكومى

أستاذ بقسم المحاسبة

والمراجعة المساعد

كلية التجارة - جامعة عين شمس

الأستاذ الدكتور

محمد أحمد شاهين

أستاذ التكاليف

ورئيس قسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة عين شمس



كلية التجارة
الدراسات العليا
قسم المحاسبة والمراجعة

نموذج مقترح لتحليل التكاليف متعدد الأبعاد لدعم الفاعلية بغرض تحقيق المزايا التنافسية "دراسة تطبيقية"

اسم الطالبة : سالى ابو السعود سيد محمد
الدرجة العلمية : دكتورة
القسم التابع لها : قسم المحاسبة والمراجعة
الكلية : التجارة
الجامعة : عين شمس
سنة المنح : ٢٠١٩



كلية التجارة
الدراسات العليا
قسم المحاسبة والمراجعة

رسالة دكتوراة

مقدمة من

الباحثة/ سالى ابو السعود سيد محمد
نموذج مقترح لتحليل التكاليف متعدد الأبعاد لدعم الفاعلية بغرض تحقيق
المزايا التنافسية - "دراسة تطبيقية"

الدرجة العلمية: دكتوراة

لجنة المناقشة والحكم على الرسالة

الأستاذ الدكتور/ حسين محمد أحمد عيسى "رئيساً"

أستاذ المحاسبة بالكلية

ورئيس لجنة الخطة والموازنة بمجلس النواب

كلية التجارة - جامعة عين شمس

الأستاذ الدكتور / ليلى عبد الحميد لطفى "عضواً"

أستاذ المحاسبة

كلية التجارة - جامعة الأزهر (بنات)

الأستاذ الدكتور/ محمد أحمد شاهين "مشرفاً"

أستاذ المحاسبة ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

الأستاذ الدكتور/ أمجاد محمد محمد الكومى "مشرفاً بالإشتراك"

أستاذ بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

الدراسات العليا

أجيزت الرسالة بتاريخ

بتاريخ: / / ٢٠١٩

موافقة مجلس الجامعة

بتاريخ: / / ٢٠١٩

ختم الأجازة

بتاريخ: / / ٢٠١٩

موافقة مجلس الكلية

بتاريخ: / / ٢٠١٩

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فَلْيَتْلَعْ فَلْيَمْنَعْ فَلْيَقْرَأْ فَلْيَعْرِجْ

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمَ

(سورة المجادلة ... الآية رقم ١١)



ان الحمد والشكر أولاً ولاحيراً لله تبارك وتعالى القائل في محكم
تنزيله "وإن شكرتم لأزيدنكم" فاللهم لك الحمد والشكر كما ينبغي
جلال وجهك وعظيم سلطانك

كما لو ان اخص بجزيل الشكر والعرفان السير الفاضل:

الاستاذ الدكتور/ محمد أحمد شاهين

الذي تفضل مشكوراً بقبول الاشراف علي هذه الرسالة، والذي لم يبخل بوقته
التمين، فكان لتوجيهه وإرشاده عظيم الاثر في انجاز هذا العمل، كم تعجز
الكلمات عن التعبير بالوفاء وبحق أستاذي الكريم على حسن تعامله وأخلاقه
السامية التي يصعب إيجادها في هذا الزمن سائلا المولي عز وجل ان يجزيه
عني خير الجزاء وان يمتعه بطول العمر وموفور الصحة.

كما لو ان لشكر السيرة الفاضلة:

الدكتورة/ أمجاد محمد الكومي

لتفضلها مشكوره بقبول المشاركة في الاشراف علي هذه الرسالة، ومساعدتي
في إنجازها، ولسعة الصدر التي حظيت بها منها.

كما والشكر موصول للسير:

الأستاذ الدكتور/ حسين محمد عيسى

لتفضله مشكوراً بقبول المشاركة في مناقشة هذه الرسالة وتقييمها، وابداء
ملاحظته الهامة عليها، علي الرغم من مشاغله الكثيرة.

كما والشكر موصول للأستاذة:

الدكتورة/ ليلى عبد الحميد لطفى محمد

لتفضلها مشكورة بقبول المشاركة في مناقشة هذه الرسالة وتقييمها، وابداء
ملاحظتها الهامة عليها، علي الرغم من مشاغله الكثيرة.

والله ولي التوفيق





كهي إلى

روح والدي العزيز.... يامن أحمل أسمك بكل فخر ويرتعش
قلبي لذكرك (رحمه الله)

أقدمها لك روحاً لروح بعد أن حال الزمان أن أقدمها لك بدأ لب

كهي إلى

والدي الغالية.... التي لم تدخر جهداً في تربيتي وتوجيهي
(أطال الله في عمرها)

كهي إلى أبنتي وأبني الأعزاء

أعز ما أحبيت (ملك & يوسف)

كهي إلى المحبة الحقيقية والعون الصادق

(إخواتي الأحياء)
وهبهم الله العمر المديد

كهي إلى

كل من أعطوا بغير حدود و كل من علمني حرفاً أصبح لي بريقاً يضيء الطريق
أمامي أخص بالشكر والتقدير:

الأستاذ الدكتور/ كمال حسين

لتفضله من بداية هذه الرسالة بالموافقة على الإشراف عليها كما كنت أتمنى أن
أكمل هذه الرسالة مع أستاذي العظيم ولكن كثرة مشاغله لم تحقق هذه الأمنية.

كهي أهداهم هذا العمل المتواضع راجية من المولى

عز وجل أن يجد القبول والنجاح

جزاكم الله خيراً

فائمة المحتويات

| الصفحة | الموضوع |
|--------|---|
| أ | الآية القرآنية |
| ب | الشكر والتقدير |
| ج | الأهداء |
| د | فائمة المحتويات |
| ح | فائمة الجداول |
| ي | فائمة الأشكال |
| ٣٤-١ | الفصل الأول الإطار العام للدراسة |
| ١ | ١/١ المقدمة |
| ٢ | ٢/١ مشكلة البحث |
| ٣ | ٣/١ أهداف البحث |
| ٣ | ٤/١ أهمية البحث |
| ٤ | ٥/١ حدود البحث |
| ٤ | ٦/١ منهج البحث |
| ٥ | ٧/١ فروض ومتغيرات البحث |
| ٦ | ٨/١ الدراسات السابقة |
| ٣٤ | ٩/١ خطة البحث |
| ٥٦-٣٥ | الفصل الثاني التحليل الوظيفي للتكاليف |
| ٣٥ | ١/٢ المقدمة |
| ٣٧ | ٢/٢ الأبعاد المختلفة لتحليل التكاليف طبقاً للمنهج التقليدي |
| ٤٢ | ٣/٢ استخدام التحليل الوظيفي في تطوير نظم التحليل التقليدي للتكلفة |

| الصفحة | الموضوع |
|--------|--|
| ٤٥ | ٤/٢ أسباب لجوء المنشآت لإستخدام التحليل الوظيفي |
| ٤٧ | ٥/٢ خطوات تطبيق التحليل الوظيفي للتكلفة |
| ٤٩ | ٦/٢ المعلومات المتوافرة وإتخاذ القرارات فى ظل التحليل الوظيفي للتكلفة |
| ٥٢ | ٧/٢ التحليل الوظيفي للتكاليف لدعم الفاعلية وتحقيق المزايا التنافسية |
| ٥٦ | ٨/٢ الخلاصة |
| ٨٠-٥٧ | الفصل الثالث تحليل التكاليف من منظور تكاليف الخصائص والمواصفات |
| ٥٧ | ١/٣ المقدمة |
| ٦٠ | ٢/٣ المواصفات كمسببات للتكلفة ومحددات للقيمة |
| ٦٢ | ٣/٣ تحليل التكاليف وفق منهج التكلفة على أساس الخصائص والمواصفات |
| ٦٩ | ٤/٣ إستخدام المعلومات التي يوفرها تحليل التكاليف وفق منهج التكلفة على أساس الخصائص والمواصفات فى تحقيق المزايا التنافسية |
| ٨٠ | ٥/٣ الخلاصة |
| ١٠٤-٨١ | الفصل الرابع تحليل التكاليف من منظور القيمة من خلال نموذج مسارات القيمة وخرائط التدفق |
| ٨١ | ١/٤ المقدمة |
| ٨٢ | ٢/٤ أسباب ودوافع ألزمت بعض الشركات بتطبيق أسلوب قياس التكاليف على أساس مسارات القيمة |
| ٩٠ | ٣/٤ تبويب التكاليف وفقاً لنموذج تكاليف مسارات القيمة Value stream |
| ٩٣ | ٤/٤ تحليل عناصر التكاليف وفق مسار تدفق القيمة |
| ٩٣ | ٥/٤ المعلومات المتوافرة واتخاذ القرارات فى ظل نموذج تكاليف مسارات القيمة |

| الصفحة | الموضوع |
|---------|--|
| ٩٨ | ٦/٤ استخدام تكاليف مسارات تدفق القيمة وخراط التدفق بغرض تحقيق المزايا التنافسية |
| ١٠٠ | ٧/٤ المعلومات المتوفرة من استخدام تكاليف تدفقات القيمة وخراط التدفق في اتخاذ القرارات الإدارية |
| ١٠٤ | ٨/٤ الخلاصة |
| ١٠٥-١٢٤ | الفصل الخامس تحليل التكاليف من منظور الطاقة في بيئة الترشيح |
| ١٠٥ | ١/٥ المقدمة |
| ١٠٦ | ٢/٥ الإطار الفكري للتكامل بين نظرية القيود والترشيح وعرض مناطق الإتفاق والإختلاف بينهم بما يحقق الأستغلال الأمثل لطاقة الموارد |
| ١١٥ | ٣/٥ إستخدام المعلومات التي يوفرها إدارة تكاليف الطاقة من خلال النموذج المتعدد الأبعاد للتكاليف |
| ١١٨ | ٤/٥ إستخدام المعلومات التي يوفرها تحليل التكاليف وفقاً لمدخل نظرية القيود والترشيح على مستوى طاقة الموارد |
| ١٢٤ | ٥/٥ الخلاصة |
| ١٢٥-١٨٨ | الفصل السادس تحليل التكاليف متعدد الأبعاد (الدراسة التطبيقية) |
| ١٢٥ | ١/٦ المقدمة |
| ١٢٦ | ٢/٦ مراحل تطبيق الإطار المتكامل لتحليل التكاليف متعدد الأبعاد |
| ١٤٢ | ٣/٦ مقدمة تاريخية عن المجموعة محل التطبيق |
| ١٤٨ | ٤/٦ الخطوط الإنتاجية الخاصة بالشركة |
| ١٥٢ | ٥/٦ التعريف بنظام التكاليف الحالي للشركة |
| ١٥٣ | ٦/٦ التعريف بمسارات القيمة المختلفة |
| ١٥٩ | ٧/٦ خطوات تطبيق الإطار المقترح في الشركة |

| الصفحة | الموضوع |
|---------|--|
| ٢٠٢-١٨٩ | الفصل السابع الخلاصة والنتائج والتوصيات |
| ١٨٩ | ١/٧ الخلاصة |
| ١٩٩ | ٢/٧ نتائج الدراسة |
| ٢٠٠ | ٣/٧ التوصيات الحالية والمستقبلية |
| ٢٢٠-٢٠٣ | قائمة المراجع |
| ٢٠٣ | أولاً: المراجع باللغة العربية. |
| ٢٠٧ | ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية. |
| | ملخص الدراسة باللغة العربية |
| | ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية |

قائمة الجداول

| رقم الصفحة | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|---------------|---|---------------|
| ٦٣ | مصفوفة (المواصفات - التكاليف والمنافع). | ١ |
| ٦٧ | التحسين المستمر للقيمة في ظل تكلفة الخصائص والمواصفات | ٢ |
| ٩٥ | قائمة الإيرادات والتكاليف الفعلية الخاصة بمسار القيمة. | ٣ |
| ٩٦ | قائمة التقييم الخاصة بمسار القيمة تقرير صندوق النقاط Box score. | ٤ |
| ١٣٠ | قائمة التكاليف الخاصة بمسار القيمة. | ٥ |
| ١٣٢ | قائمة الدخل الفعلية الخاصة بمسار المنتجات. | ٦ |
| ١٣٣ | المقارنة بين نتائج نظام التكاليف التقليدي والتحليل المتعدد الابعاد المعتمد على القيمة. | ٧ |
| ١٣٥ | تحليل طاقة العمليات داخل مسار القيمة. | ٨ |
| ١٣٩ | نصيب المنتج من تكاليف التحويل داخل المسار. | ٩ |
| ١٤٠ | نصيب كل مجموعة من المنتجات حسب إستهلاكها للموارد. | ١٠ |
| ١٤١ | نصيب كل منتج من المنتجات وفقاً للكميات المعيارية. | ١١ |
| ١٦١ | تكاليف الخاصة بمسار القيمة الخاص بالغسلات الهاف أتوماتيك. | ١٢ |
| ١٦٢ | عدد العمال المتواجدين في الأنشطة المختلفة الخاصة بمسار القيمة للغسلات الهاف أتوماتيك. | ١٣ |
| ١٦٤ | سعر بيع المنتجات وفقاً لكمية المبيعات. | ١٤ |
| ١٦٥ | قائمة الدخل الفعلية الخاصة بمسار الغسلات الهاف أتوماتيك. | ١٥ |
| ١٦٦ | قائمة التكاليف المجمعة للغسلات الهاف أتوماتيك وفقاً لنظام التكاليف التقليدي الحالي في الشركة. | ١٦ |

| رقم الصفحة | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|---------------|--|---------------|
| ١٦٧ | المقارنة بين نتائج نظام التكاليف التقليدي والتحليل المتعدد الابعاد المعتمد على القيمة. | ١٧ |
| ١٧٢ | التحليل الخاص بطاقة الأفراد. | ١٨ |
| ١٧٦ | التحليل الخاص بطاقة الآلات. | ١٩ |
| ١٨٠ | معاملات إستخدام المجموعات المختلفة لزمن وقت التجميع وفقاً للخصائص والمواصفات. | ٢٠ |
| ١٨١ | متوسط نصيب الغسالة من تكاليف العمالة خلال الفترة من العمليات المختلفة. | ٢١ |
| ١٨٢ | توزيع "التكاليف الإجمالية للآلات الخاصة بمسار القيمة". | ٢٢ |
| ١٨٣ | توزيع متوسط نصيب الوحدة من التكاليف الأخرى الخاصة بمسار القيمة. | ٢٣ |
| ١٨٣ | متوسط نصيب الوحدة من تكاليف التحويل داخل مسار القيمة. | ٢٤ |
| ١٨٤ | متوسط نصيب المجموعة حسب الخصائص والمواصفات. | ٢٥ |
| ١٨٥ | الكميات المعيارية لأنواع الخامات المستخدمة في المنتجات الخاصة بخط انتاج الغسالات الهاف اتوماتيك. | ٢٦ |
| ١٨٦ | متوسط نصيب المنتج من المجموعات الأربعة من الغسالات الهاف اتوماتيك من المواد الخام. | ٢٧ |
| ١٨٧ | نصيب كل مجموعة من الغسالات الهاف اتوماتيك من اجمالي التكاليف. | ٢٨ |
| ١٨٨ | اجمالي التكاليف الخاصة بالمنتجات. | ٢٩ |

قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|--------|--|-----------|
| ٥٩ | سلسلة القيمة للعميل. | ١ |
| ٦٦ | تحليل التكاليف المتعدد وفق (تكاليف الوظائف- الخصائص والمواصفات وإدارة طاقة الموارد). | ٢ |
| ٩٢ | عناصر التكاليف الخاصة بتيار القيمة وعلاقتها بإضافة القيمة بالنسبة للعميل وتأثير ذلك على تحقيق التحسين المستمر. | ٣ |
| ١١٦ | المتغيرات التي تؤدي إلى ضرورة الحاجه إلى إعادة هيكلة الطاقة الإنتاجية في ظل نظرية القيود. | ٤ |
| ١٥٨ | الخط الإنتاجي لإنتاج الغسالات الهاف أتوماتيك. | ٥ |
| ١٧١ | خريطة مسار القيمة خلال مسار الغسالات الهاف أتوماتيك. | ٦ |



١/١ المقدمة:

لقد تطور دور المحاسبة في بيئة الأعمال الحديثة، حيث ازدادت احتياجات الإدارة إلى الربط بين تحقيق أهدافها الاستراتيجية وبين التوجه السوقي معاً، حيث لم تعد النظرة التقليدية إلى تكلفة المنتج على أنها التكاليف الخاصة بإنتاج المنتج، والتي تحدث داخل المنظمة هي النظرة السائدة، وذلك لأنها نظرة غير مكتملة، حيث إن الإدارة أصبحت جزءاً من منظومة واسعة تعمل من خلالها على إنتاج وتوصيل المنتج في ظل المنافسة المحلية والعالمية، الأمر الذي أدى إلى ضرورة تبني المنظمات مفاهيم وأدوات جديدة قادرة على تحليل وقياس كل من الرؤية الداخلية والخارجية للتكاليف مع المقارنة بينهما، ومنها: تحقيق المنظور الاستراتيجي للتكاليف بهدف زيادة القدرة على المنافسة محلياً وعالمياً، وبناء على ذلك ظهرت الأساليب والأدوات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية، والتي تهدف إلى تطوير معلومات التكاليف المقدمة للإدارة من خلال التحليلات المختلفة للتكلفة، وذلك بهدف محاولة الارتقاء بمستوى التحليل ليشمل جميع الجوانب الداخلية والخارجية خلال دورة حياة المنتج بأكملها من خلال استخدام أكثر من تحليل للتكلفة وفق الأدوات والأساليب المختلفة لإدارة التكلفة الاستراتيجية بهدف دعم الفاعلية وتحقيق المزايا التنافسية.

وحيث إن عملية تصميم وتحليل التكاليف وفق النظرة الاستراتيجية تقوم على تتبع وتحليل التكاليف خلال دورة حياة المنتج، باعتبار أن التكلفة هي دالة للبدائل أو الاختبارات الاستراتيجية المتعلقة بهيكل العمليات الخاصة بكيفية المنافسة والمهارات الخاصة بتنفيذ هذه البدائل الاستراتيجية، فإن عملية الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تصبح في ضوء ذلك هي السبيل لبقاء المنشآت في بيئة الأعمال التنافسية، كما تعتمد الإدارة في إنجازها للقرارات وأدائها للوظائف الإدارية على المعلومات المحاسبية بصفة عامة، والمعلومات المتعلقة بمحاسبة التكاليف بصفة خاصة، حيث تتبنى مفاهيم وأدوات وأساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في توفير المعلومات من خلال تحليلات التكاليف المختلفة، واستخدام التحليل كأداة لاتخاذ القرارات، كقرارات التسعير، وتخصيص الموارد المتاحة، وتحديد الميزج السلعي الأمثل، وغيرها من القرارات خلال مراحل دورة حياة المنتج بهدف إعداد القوائم، والرقابة، واتخاذ القرارات في ظل هذه البيئة التنافسية.

كما أن تخفيض وإدارة ومراقبة الإيرادات والتكاليف داخل المنشأة لم يعد كافياً، بل يجب ربط هذه البيانات بالمعلومات عن كل من المنافسين والسوق والعملاء؛ لتصبح مناسبة لعملية تحديد استراتيجية المنظمة، واستخدام هذه المعلومات التكاليفية بشكل مباشر لمرحلة أو أكثر من المراحل المختلفة خلال دورة حياة المنتج بهدف إدارة التكاليف من خلال تحليل التكاليف المتعدد؛ لتوفير منهج استراتيجي يحقق القدرة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية بما يحقق الميزة التنافسية.

٢/١ مشكلة البحث:

نظراً للاختلاف الحادث في بيئة الأعمال منذ ١٩٩٠ والتي كانت تتسم بضعف المنافسة بين الشركات، وزيادة الاعتماد على العنصر البشري في الإنتاج، وعدم تنوع مزيج المنتجات الخاص بها، وضعف تكنولوجيا المعلومات المستخدمة عن بيئة الأعمال الحالية والتي تتسم بزيادة درجة المنافسة بين الشركات، والاتجاه المتزايد نحو تطبيق تكنولوجيا التصنيع الحديثة، وتنوع المنتجات وفقاً لرغبات العملاء، وتقدم تكنولوجيا المعلومات المستخدمة، فقد ظهرت الحاجة الواضحة إلى وجود مجموعة جديدة من التحليلات الخاصة بالتكاليف التي تخدم بيئة الأعمال الحالية.

وقد اتجهت الدراسات والبحوث المحاسبية في هذا المجال نحو البحث عن تحليلات جديدة للتكاليف بهدف خدمة بيئة الأعمال الحالية، وقد كان الشكل الغالب على هذا الاتجاه هو التعامل مع الأمر بصورة جزئية تغطي جانباً واحداً أو أكثر دون التعرض لباقي الجوانب المطلوبة للتحليل بشكل متكامل، وكذلك استخدام أسلوب واحد لتحليل التكاليف دون بيان كيفية اندماج هذا الأسلوب مع غيره من الأساليب التكاليفية؛ لإنتاج معلومات أكثر تحليلاً وعمقاً بالشكل الذي يغطي الاحتياجات المختلفة المرتبطة بجوانب القيمة، والطاقة، والتحليل الوظيفي، والخصائص والمواصفات.

ومن هنا ظهرت الحاجة إلى ضرورة وجود أسلوب متكامل لتحليل التكاليف يأخذ في اعتباره مجموعة مترابطة من الأبعاد والأدوات تساعد على توفير نظرة شاملة وموضوعية؛ لتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالمنتجات.