



كلية التجارة
الدراسات العليا
قسم المحاسبة والمراجعة

نموذج مقترن لتحليل التكاليف متعدد الأبعاد لدعم
الفاعلية بعرض 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 مقدمة للحصول على ورقة دكتور الفلسفة في المحاسبة

لأعراقو الباحثة

سالى ابوالسعود سيد محمد

إشراف

الدكتورة

الأستاذ الدكتور

أمجاد محمد شاهين

محمد أحمد شاهين

أستاذ بقسم المحاسبة

أستاذ التكاليف

والمراجعة المساعد

ورئيس قسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

كلية التجارة - جامعة عين شمس



كلية التجارة
الدراسات العليا
قسم المحاسبة والمراجعة

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

اسم الطالبة : سالي ابوالسعود سيد محمد
الدرجة العلمية : دكتوراه
القسم التابع لها : قسم المحاسبة والمراجعة
الكلية : التجارة
الجامعة : عين شمس
سنة المذبح : ٢٠١٩



كلية التجارة
الدراسات العليا
قسم المحاسبة والمراجعة

رسالة دكتوراه

مقدمة من

الباحثة/ سالي ابوالسعود سيد محمد

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

الدرجة العلمية: دكتوراه

لجنة المناقشة والحكم على الرسالة

"**رئيساً**

الأستاذ الدكتور/ حسين محمد أحمد عيسى

أستاذ المحاسبة بالكلية

ورئيس لجنة الخطة والموازنة بمجلس النواب
كلية التجارة- جامعة عين شمس

"**عضو** " وـ

الأستاذ الدكتور / ليلى عبد الحميد لطفي

أستاذ المحاسبة

كلية التجارة - جامعة الأزهر (بنات)

"**مشرفاً** "

الأستاذ الدكتور/ محمد أحمد شاهين

أستاذ المحاسبة ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة- جامعة عين شمس

"**مشرفاً بالإشتراك**"

الأستاذ الدكتور/ أمجاد محمد محمد الكومي

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

فَلَلَّهِ الْعَلِيُّ الْمُمِنُّ الْوَالِيُّ الْعَزِيزُ الْحَمَدُ لِلَّهِ

صَلَوةُ اللَّهِ الْعَظِيمِ

(سورة المجادلة ... الآية رقم ١١)

شِكْر وَتَقْدِير

لَنَّ الْحَمْدُ وَالشُّكْرُ لِوَلَّا وَالْخِيرِ لَهُ تَبَارَكَ وَتَعَالَى الْقَائِلُ فِي سَمْكِمْ
تَنْزِيلِهِ "وَإِنْ شَكَرْتُمُ الْأَزِيزَ نَلَمْ" فَاللَّهُمَّ لَكَ الْحَمْدُ وَالشُّكْرُ كُمَا يَنْبَغِي
لِجَلَالِ وَجْهِكَ وَعَظِيمِ سُلْطَانِكَ

كَمْ كَمَا لَوْلَى لَنْ أَخْصُ بِجَزِيلِ الشُّكْرِ وَالْعِرْفَانِ السِّيرَ الْفَاضِلَةِ:
الْأَسْتَاذُ الدَّكْتُورُ / مُحَمَّدُ أَحْمَدُ شَاهِيْنَ

الذِي تَفْضُلُ مُشْكُورًا بِقَبْوِ الْاِشْرَافِ عَلَى هَذِهِ الرِّسَالَةِ، وَالذِي لَمْ يَبْخُلْ بِوقْتِهِ
الثَّمَنِيْنِ، فَكَانَ لِتَوْجِيهِهِ وَإِرْشَادِهِ عَظِيمُ الْاِثْرِ فِي اِنْجَازِ هَذَا الْعَمَلِ، كَمْ تَعْجَزُ
الْكَلِمَاتُ عَنِ التَّعْبِيرِ بِالْوَفَاءِ وَبِحَقِّ أَسْتَاذِيِ الْكَرِيمِ عَلَى حَسْنِ تَعْمَلِهِ وَأَخْلَاقِهِ
السَّامِيَّةِ الَّتِي يَصْبِعُ إِيْجَادُهَا فِي هَذَا الزَّمْنِ سَائِلُ الْمُوْلَى عَزَّ وَجَلَّ أَنْ يَجْزِيَهُ
عَنِ خَيْرِ الْجَزَاءِ وَأَنْ يَمْتَعِ بِطُولِ الْعَمَرِ وَمَوْفُورِ الصَّحَّةِ.

كَمْ كَمَا لَوْلَى لَنْ أَشْكُرَ السِّيَرَةَ الْفَاضِلَةَ:
الْدَّكْتُورَةُ / أَمْجَادُ مُحَمَّدُ الْكُوْمِي

لَنْفَضْلُهَا مُشْكُورَه بِقَبْوِ الْمُشَارِكَةِ فِي الْاِشْرَافِ عَلَى هَذِهِ الرِّسَالَةِ، وَمَسَاعِدِي
فِي إِنْجَازِهَا، وَلِسُعَةِ الْصَّدْرِ الَّتِي حَظِيتُ بِهَا مِنْهَا.

كَمْ وَالشُّكْرُ بِرَصْدُولِ السِّيَرِ:
الْأَسْتَاذُ الدَّكْتُورُ / حَسِينُ مُحَمَّدُ عَيْسَى

لَنْفَضْلُهِ مُشْكُورًا بِقَبْوِ الْمُشَارِكَةِ فِي مَنَاقِشَهُ هَذِهِ الرِّسَالَةِ وَتَقْيِيمَهَا، وَابْدَاعِهِ
مَلَاحِظَتِهِ الْهَامَةِ عَلَيْهَا، عَلَى الرَّغْمِ مِنْ مَشَاغِلِهِ الْكَثِيرَةِ.

كَمْ وَالشُّكْرُ بِرَصْدُولِ الْأَسْتَاذَةِ:
الْدَّكْتُورَةُ / لَيْلَى عَبْدُ الْحَمِيدِ لَطْفَى مُحَمَّد

لَنْفَضْلُهَا مُشْكُورَة بِقَبْوِ الْمُشَارِكَةِ فِي مَنَاقِشَهُ هَذِهِ الرِّسَالَةِ وَتَقْيِيمَهَا، وَابْدَاعِهِ
مَلَاحِظَتِهِ الْهَامَةِ عَلَيْهَا، عَلَى الرَّغْمِ مِنْ مَشَاغِلِهِ الْكَثِيرَةِ.

وَاللَّهُ وَلِي التَّوْفِيقُ



كَحْرَإِلِي

روح والدِي العزيز.... يامن أحمل أسمك بكل فخر ويرتعش

قلبي لذكرك (رحمه الله)

أقدمها لك روحًا لروح بعد أن حال الزهان أن أقدمها لك بيدًا ليد

كَحْرَإِلِي

والدِي الفالِيَّة.... التي لم تدخر جهداً في تربيتي وتوجيهي

(أطَالَ اللَّهُ فِي عُمْرِهَا)

كَحْرَإِلِي أَبْنَيَ وَأَبْنَى الْأَعْزَاءَ

أعز ما أحببت (ملَك & يُوسُف)

كَحْرَإِلِي الْمُحْبَةُ الْحَقِيقِيَّةُ وَالْعُوْنُ الصَّادِقُ

(إِخْوَاتِي الْأَحْبَاءِ)

وَهَبْهُمُ اللَّهُ الْعُمْرَ الْمُدِيدَ

كَحْرَإِلِي

كل من أعطوا بغير حدود و كل من علمني حرفًا أصبح لي بريقاً يضيء الطريق

أمامي أخص بالشكر والتقدير:

الأَسْتَاذُ الدَّكْتُورُ / كَمَالُ حَسِين

لفضله من بداية هذه الرسالة بالموافقة على الإشراف عليها كما كنت أتمنى أن أكمل هذه الرسالة مع أستاذ العظيم ولكن كثرة مشاغله لم تتحقق هذه الأمنية.

كَحْرَأهْدِيْهِمْ هَذَا الْعَمَلُ الْمُتَوَاضِعُ رَاجِيَةً مِنَ الْمُوْلَى

عَزَّ وَجَلَ أَنْ يَجِدَ الْقَبُولُ وَالنَّجَاحُ

جَزَاكُمُ اللَّهُ خَيْرًا

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	الأية القرآنية
ب	الشكر والتقدير
ج	الأهداء
د	قائمة المحتويات
ح	قائمة الجداول
ي	قائمة 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 للتکالیف
٣٥	١/٢ المقدمة
٣٧	٢/٢ الأبعاد المختلفة لتحليل التکالیف طبقاً للمنهج التقليدي
٤٢	٣/٢ استخدام التحليل الوظيفي في تطوير نظم التحليل التقليدي للتکالیف

الصفحة	الموضوع
٤٥	٤/٢ أسباب لجوء المنشآت لاستخدام التحليل الوظيفي
٤٧	٥/٢ خطوات تطبيق التحليل الوظيفي للتكلفة
٤٩	٦/٢ المعلومات المتوفرة وإتخاذ القرارات في ظل التحليل الوظيفي للتكلفة
٥٢	٧/٢ التحليل الوظيفي لتكاليف دعم 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 كأسباب للتكلفة ومحددات للقيمة
٦٢	٣/٣ تحليل التكاليف وفق منهج التكلفة على أساس الخصائص والمواصفات
٦٩	٤/٣ استخدام المعلومات التي يوفرها تحليل التكاليف وفق منهج التكلفة على أساس الخصائص والمواصفات في 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 ألمت بعض الشركات بتطبيق أسلوب قياس التكاليف على أساس مسارات القيمة
٩٠	٣/٤ تببيب التكاليف وفقاً لنموذج تكاليف مسارات القيمة Value stream
٩٣	٤/٤ تحليل عناصر التكاليف وفق مسار تدفق القيمة
٩٣	٥/٤ المعلومات المتوفرة وإتخاذ القرارات في ظل نموذج تكاليف مسارات القيمة

الصفحة	الموضوع
٩٨	٦/٤ استخدام تكاليف مسارات تدفق القيمة وخرائط التدفق بغرض تحقيق المزايا التنافسية
١٠٠	٧/٤ المعلومات المتوافرة من استخدام تكاليف تدفقات القيمة وخرائط التدفق في اتخاذ القرارات الإدارية
١٠٤	٨/٤ الخلاصة
١٢٤-١٠٥	<p>الفصل الخامس</p> <p>تحليل التكاليف من منظور الطاقة في بيئة الترشيد</p>
١٠٥	١/٥ المقدمة
١٠٦	٢/٥ الإطار الفكري للتكامل بين نظرية القيود والترشيد وعرض مناطق الإنفاق 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 والترشيد على مستوى طاقة الموارد
١٢٤	٥/٥ الخلاصة
١٨٨-١٢٥	<p>الفصل السادس</p> <p>تحليل التكاليف متعدد الأبعاد (الدراسة التطبيقية)</p>
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 المقترن 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	تحسين 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 الأبعاد 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 بالغسالات الهاتف أتوماتيك.	١٢
١٦٢	عدد العمال المتواجدون في الأنشطة المختلفة الخاصة بمسار القيمة للغسالات الهاتف أتوماتيك.	١٣
١٦٤	سعر بيع المنتجات وفقاً لكمية المبيعات.	١٤
١٦٥	قائمة الدخل الفعلية الخاصة بمسار الغسالات الهاتف أتوماتيك.	١٥
١٦٦	قائمة التكاليف المجمعة للغسالات الهاتف أتوماتيك وفقاً لنظام التكاليف التقليدي الحالي في الشركة.	١٦

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
١٦٧	المقارنة بين نتائج نظام التكاليف التقليدي والتحليل المتعدد الابعد المعتمد على القيمة.	١٧
١٧٢	التحليل الخاص بطاقة الأفراد.	١٨
١٧٦	التحليل الخاص بطاقة الآلات.	١٩
١٨٠	معاملات إستخدام المجموعات المختلفة لزمن وقـت التجمـيع وفقـاً لـلـخصـائـص وـالـموـاصـفـات.	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 إنتاج الغسالات الهاتف اتوماتيك.	٢٦
١٨٦	متوسط نصيب المنتج من المجموعات الأربعـة من الغـسـالـات الـهـافـ اـتـوـمـاـتـيـكـ منـ المـوـادـ خـامـ.	٢٧
١٨٧	نـصـيـبـ كـلـ مـجـمـوعـةـ منـ الغـسـالـاتـ الـهـافـ اـتـوـمـاـتـيـكـ منـ اـجـمـالـيـ الـتكـالـيفـ.	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	عنصر التكاليف الخاصة بتيار القيمة وعلاقتها بإضافة القيمة بالنسبة للعميل وتأثير ذلك على تحقيق التحسين المستمر.	٣
١١٦	المتغيرات التي تؤدي إلى ضرورة الحاجة إلى إعادة هيكلة الطاقة الإنتاجية في ظل نظرية القيود.	٤
١٥٨	الخط الإنتاجي لأنماط الغسالات الهاتف أتوماتيك.	٥
١٧١	خريطة مسار القيمة خلال مسار الغسالات الهاتف أتوماتيك.	٦



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 التكلفة 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 تبني مفاهيم وأدوات وأساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في توفير المعلومات من خلال تحليلات التكاليف المختلفة، واستخدام التحليل كأداة لاتخاذ القرارات، كقرارات التسعير، وتصنيص الموارد المتاحة، وتحديد المزيج 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 استراتيжи 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 تنويع 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 تعطي 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 تحليلًا وعمقًا بالشكل الذي يعطي 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.