



بسم الله الرحمن الرحيم

٥٠٠٥٥

تم رفع هذه الرسالة بواسطة / حسام الدين محمد مغربي

بقسم التوثيق الإلكتروني بمركز الشبكات وتكنولوجيا المعلومات دون أدنى

مسؤولية عن محتوى هذه الرسالة.

ملاحظات : لا يوجد





جامعة عين شمس  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة والمراجعة

استخدام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) بغض ترشيد  
التكليف ودعم عملية إتخاذ القرارات

" دراسة تطبيقية في مجال النقل الجوي "

The use of Time-driven activity-based costing (TDABC) to  
rationalize costs and supporting decision making process

" An applied Study in the airline industry "

رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

الباحث

محمد سليم محمد الحبشي

تحت إشراف

الدكتور

عوض الله ميخائيل عوض الله

مدرس المحاسبة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

الأستاذ الدكتور

محمد أحمد شاهين

أستاذ محاسبة التكاليف

وكييل الكلية لشئون التعليم والطلاب

كلية التجارة - جامعة عين شمس

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالَ رَبُّكَ

سَبِّلْنَاكَ لَا عِلْمَ لَنَا  
إِلَّا مَا هَذَّتْنَا إِنَّكَ أَنْتَ  
الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

سورة البقرة الآية: ٣٢



جامعة عين شمس  
كلية التجارة  
الدراسات العليا  
قسم المحاسبة والمراجعة

اسم الباحث: محمد سليم محمد أحمد الحبشي

عنوان الرسالة:

استخدام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) بغض ترشيد  
التكليف ودعم عملية إتخاذ القرارات

"دراسة تطبيقية في مجال النقل الجوي "

الدرجة العلمية: ماجستير في المحاسبة

تحت إشراف:

• أ.د: محمد أحمد شاهين

• د: عوض الله ميخائيل عوض الله

القسم التابع له: قسم المحاسبة والمراجعة.

اسم الكلية: كلية التجارة.

الجامعة: جامعة عين شمس.

سنة المنح: ٢٠٢٢



جامعة عين شمس  
كلية التجارة  
الدراسات العليا  
قسم المحاسبة والمراجعة

اسم الباحث: محمد سليم محمد أحمد الحبشي

عنوان الرسالة: استخدام التكالفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) بغرض  
ترشيد التكاليف ودعم عملية إتخاذ القرارات: دراسة تطبيقية في مجال النقل الجوي

الدرجة العلمية: ماجستير في المحاسبة

التوقيع ..... لجنة المناقشة والحكم على الرسالة:

١- الأستاذ الدكتور / محمد أحمد شاهين (رئيساً ومشرفاً)

أستاذ محاسبة التكاليف، وكيل الكلية لشئون التعليم والطلاب

كلية التجارة، جامعة عين شمس.

٢- الدكتور / محمد رافت البصال (عضو)

أستاذ المحاسبة المساعد، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.

٣- الدكتور / محمد مرسي أحمد خضير (عضو)

أستاذ المحاسبة المساعد، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

تاريخ المناقشة: ٢٠٢٢/٠٥/٠٧

قرار اللجنة:

قرار مجلس الكلية: ٢٠٢٢/ / بتاريخ:

# شُكْر وَتَقْدِير

قال الله تعالى ﴿وَمَنْ يَشْكُرْ فَإِنَّمَا يَشْكُرْ لِنَفْسِهِ﴾ {لقمان آية ٢٢} صدق الله العظيم

الشكر لله سبحانه وتعالى أولاً وأخيراً الذي هدانا لهداً وما كننا له نهدي لولا أن هدانا الله

قال الله تعالى ﴿وَلَا تَنْسُوا الْفَضْلَ بَيْنَكُمْ﴾ {البقرة: ٢٣٧} صدق الله العظيم

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ الدكتور محمد أحمد شاهين أستاذ محاسبة التكاليف ووكيل الكلية لشئون التعليم والطلاب، أستاذى الذى أشرف على هذا العمل ولم يدخل جهد في منحي الكثير من علمه ووقته وجهده، والذي لم يتاخر للحظة في نصحي وإرشادي وتوجيهي، وكان مثالاً للعالم المتواضع، لتخرج هذه الرسالة إلى النور.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الدكتور / عوض الله ميخائيل لتقضيله بالإشراف على هذه الرسالة ولما بذله من وقت وجهد في متابعة مراحل عمل البحث .

وأنقدم بأسمى آيات الشكر والعرفان للسادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضيلهما بقبول مناقشة هذه الدراسة، وأنه ليسبني أن أستزيد من علمهما وملحوظاتهما القيمة.

كذلك كل من سهل مهمتي في إنجاز هذه الرسالة وقدم لي النصح والإرشاد أو دعاء شد من عزيزمي سواء من قريب أو بعيد.

لهم مني جميعاً جزيل الشكر والتقدير،،،،

الباحث

محمد سليم محمد الحبشي

# إِهْدَاءٌ

إلى من أحمل اسمه بكل فخر، إلى من بذل كل غالٍ ونفيس في سبيل سعادتنا، إلى والدي أطالت الله بقاؤه، وألبسه ثوب الصحة والعافية، ورزقني بره، وأعانني على رد الجميل.

إلى من حملتني تسعة أشهر وتحملتني عمري كله، إلى أمي جزاها الله عنا كل خير، وأمد في عمرها بالصالحات، ورزقني ببرها، وأعانني على رد الجميل.

إلى زوجتي الغالية وشريكة حياتي، على وما أحاطتني به من رعاية وتشجيع، وما تحملته من عناء أثناء دراستي، وما ادخلت جهداً في مساعدتي.

إلى أختي وإخوتي طالما كانوا لي خير عون وسند، وبهم أستمد القوة والعزمية، ويطمئن بهم قلبي في الحياة.

إلى من رغم أنني حملت العديد من الأشياء في حياتي إلا أن حملها بين يدي هو أفضل شيء حدث لي على الإطلاق، إلى أثمن وأجمل هدية من الله، إلى صغيرتي وأمي، إلى ابنتي داليدا.

إلى عائلتي عزي وملاذى، إلى أصدقائي وزملائي في العمل رفقاء الـdrab. إلى أفراد مجتمعى والمهتمين بالبحث العلمى داخل وخارج بلدى الحبيب مصر.

إليهم جميعاً

أهدي هذا العمل البسيط والجهد المتواضع

## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
<b>الفصل الأول : الإطار العام للدراسة</b>	
2	اولاً: مقدمة
3	ثانياً: مشكلة البحث
4	ثالثاً: أهداف البحث
4	رابعاً: أهمية البحث
5	خامساً: الدراسات السابقة
5	المجموعة الأولى: دراسات تناولت مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC)
14	المجموعة الثانية: دراسات تناولت أدوات إدارة التكلفة في مجال صناعة النقل الجوي
17	سادساً: التعليق العام على الدراسات السابقة
19	سابعاً: متغيرات وفرضيات البحث
19	ثامناً: منهج البحث
20	تاسعاً: حدود البحث
20	عاشرأً: خطة البحث
<b>الفصل الثاني : الإطار النظري لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC)</b>	
22	مقدمة
22	التطور التاريخي لأنظمة التكاليف
23	اولاً: أنظمة التكاليف التقليدية
24	ثانياً: مدخل التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)
24	- مزايا تطبيق مدخل التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)
25	- الانتقادات الموجهة إلى مدخل التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)
28	ثالثاً: مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC)
29	الفلسفة والمفهوم
31	الدعائم الأساسية الخاصة بتطبيق مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC)
32	الإختلافات الرئيسية لتكلفة الأنشطة في ظل استخدام مدخل (ABC) ومدخل (TDABC)
32	أ-توزيع التكاليف غير المباشرة في ظل استخدام مدخل التكلفة على أساس الأنشطة التقليدي (ABC)

رقم الصفحة	الموضوع
33	ب- توزيع التكاليف غير المباشرة في ظل استخدام مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC)
36	مكونات نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC)
39	خطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC)
40	مزايا استخدام مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC)
43	تطبيق مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) في المنشآت الخدمية
44	مقومات تطبيق مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) في شركات الطيران
46	خلاصه الفصل الثاني
الفصل الثالث :استخدام مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) في ترشيد التكاليف ودعم عملية إتخاذ القرارات بالتكامل مع نظرية القيود (TOC)	
48	مقدمة
48	نظرية القيود (TOC)
48	- أولاً: النشأة التاريخية
49	- ثانياً: مفهوم نظرية القيود (TOC)
50	- ثالثاً: أنواع القيود
51	- رابعاً: الافتراضات التي ترتكز عليها نظرية القيود (TOC)
53	- خامساً: أهداف تطبيق نظرية القيود (TOC)
53	- سادساً: مزايا تطبيق نظرية القيود (TOC)
55	- سابعاً: خطوات تطبيق نظرية القيود (TOC)
56	- ثامناً: نظرية القيود (TOC) في المنشآت الخدمية
56	التكامل بين مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) وبين نظرية القيود (TOC)
57	دروافن التكامل بين مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) ونظرية القيود (TOC)
57	فرض التكامل بين مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) ونظرية القيود (TOC)

رقم الصفحة	الموضوع
58	مزايا التكامل بين مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) و نظرية القيود (TOC)
58	أهداف التكامل بين مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) ونظرية القيود (TOC)
59	خطوات تطبيق التكامل بين مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) ونظرية القيود (TOC)
62	النموذج المقترن للتكامل بين مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) ونظرية القيود (TOC)
63	خلاصة الفصل الثالث
<b>الفصل الرابع : الدراسة التطبيقية</b>	
65	مقدمة
65	نبذة تاريخية عن شركة مصر للطيران
66	نبذة حول طبيعة أنشطة شركة مصر للطيران
68	رسالة الشركة
68	Mission of the company
68	رؤية الشركة
68	Objectives of the company
69	قيم المجموعة
69	هيكل التكاليف في شركات الطيران
69	أولاً: تكاليف التشغيل المباشرة (DOCs)
70	(أ) تكاليف التشغيل المباشرة المرتبطة بالطائرة
72	(ب) التشغيل المباشرة المرتبطة بحركة المرور
73	ثانياً: تكاليف التشغيل غير المباشرة (IOCs)
74	ثالثاً: النفقات العامة (Overheads)
76	تطبيق مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) على الشركة محل الدراسة
76	أولاً: الهدف العام من دراسة الحالة
76	ثانياً: طرق جمع البيانات
77	ثالثاً: التطبيق العملي لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC)

رقم الصفحة	الموضوع
89	مقارنة تكاليف التشغيل في ظل استخدام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) مع التكلفة باستخدام النظام الحالي
92	تطبيق نموذج التكامل بين مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC) ونظرية القيود (TOC)
94	اختبار الفروض
95	خلاصه الفصل الرابع
<b>الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية</b>	
97	أولاً: النتائج
97	ثانياً: التوصيات
98	ثالثاً: الأبحاث الدراسات المستقبلية
100	قائمة المراجع

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	البيان	رقم الفصل	رقم الجدول
33	توزيع التكاليف غير المباشرة لقسم خدمة العملاء باستخدام مدخل التكلفة على أساس الأنشطة التقليدي (ABC)	الفصل الثاني	جدول رقم (٢/١)
35	توزيع التكاليف غير المباشرة لقسم خدمة العملاء باستخدام مدخل التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت (TDABC)	الفصل الثاني	جدول رقم (٢/٢)
40	مقارنة بين خطوات التطبيق لكل من مدخل (TDABC) ومدخل (ABC)	الفصل الثاني	جدول رقم (٢/٣)
79	تخصيص تكاليف التشغيل المباشرة المرتبطة بالطائرة aircraft-related DOCs في ظل استخدام (TDABC)	الفصل الرابع	جدول رقم (٤/١)
81	تخصيص تكاليف التشغيل المباشرة (الموارد) المتعلقة بحركة المرور traffic-related DOCs في ظل استخدام (TDABC)	الفصل الرابع	جدول رقم (٤/٢)
82	إجمالي تكاليف التشغيل المباشرة (الموارد) في ظل استخدام (TDABC)	الفصل الرابع	جدول رقم (٤/٣)
85	عدد ساعات الطيران الفعليه خلال العام	الفصل الرابع	جدول رقم (٤/٤)
87	توزيع تكاليف التشغيل غير المباشرة في ظل استخدام (TDABC)	الفصل الرابع	جدول رقم (٤/٥)
88	إجمالي التكاليف في ظل استخدام (TDABC)	الفصل الرابع	جدول رقم (٤/٦)
90	توزيع تكاليف التشغيل غير المباشرة في ظل استخدام النظام الحالي	الفصل الرابع	جدول رقم (٤/٧)
91	مقارنة تكاليف التشغيل غير المباشرة باستخدام (TDABC) مع تكاليف التشغيل باستخدام النظام الحالي	الفصل الرابع	جدول رقم (٤/٨)
92	نصيب الوحدة (ساعة الطيران) من الربح المحقق لكل خط في ظل استخدام النظام	الفصل الرابع	جدول رقم (٤/٩)
93	نصيب الوحدة (ساعة الطيران) من هامش الإنجاز في ظل التكامل بين (TOC) و نظرية القيود (TDABC)	الفصل الرابع	جدول رقم (٤/١٠)

## فهرس الأشكال

رقم الصفحة	البيان	رقم الفصل	رقم الشكل
61	نموذج للتكامل بين (TOC) و (TDABC)	الفصل الثالث	شكل رقم (٣/١)
74	تبويب التكاليف من وجهه نظر (Camilleri, 2018)	الفصل الرابع	شكل رقم (٤/١)

## **قائمة الاختصارات المستخدمة في الدراسة:**

الاختصار المقصود بالاختصار

**ABC** Activity-Based Costing

**TDABC** Time-Driven Activity-Based Costing

**RCA** Resource Consumption Accounting

**SPSS** Statistical Package for the Social Sciences

**JATE** Jordan Aviation Tourism Enterprise

**TOC** Theory Of Constraints

**IATA** International Air Transport Association

**JIT** Just In Time

**TQM** Total Quality Management

**DOCs** Direct Operating Cost

**IOCs** Indirect Operating Cost

**ICAO** International Civil Aviation Organization

**EASA** European Aviation Safety Agency

ن