



**استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجية  
الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد  
"دراسة تطبيقية"**

**The use of the Value Stream Costing Model for the purpose of  
supporting the Sustainability Strategy in Lean Manufacturing  
Environment  
"An Empirical Study "**

رسالة مقدمة من الباحث  
**زاهر حسني قاسم المشهراوى**  
للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة

إشراف  
الأستاذ الدكتور **كمال حسين أحمد إبراهيم**  
الأستاذ الدكتور **جبر إبراهيم جبر الداعور**  
أستاذ المحاسبة  
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية  
جامعة الأزهر غزة

الدكتور **أشرف صالح سليمان صالح**  
مدرس المحاسبة  
كلية التجارة - جامعة عين شمس

2015



### رسالة دكتوراه

اسم الباحث : زاهر هشمت قاسم المشهراوي

عنوان الرسالة : استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد "دراسة تطبيقية"

الدرجة العلمية : دكتور الفلسفة في المحاسبة.

تاريخ الرسالة : 2015

### لجنة المناقشة والحكم على الرسالة

الأستاذ الدكتور: كمال حسين أحمد إبراهيم  
مشرفا ورئيسا أستاذ التكاليف بكلية التجارة - جامعة عين شمس.

الأستاذ الدكتور: فهد الرحمن محمود عليان  
عضو1 أستاذ التكاليف بكلية التجارة - جامعة عين شمس.

الأستاذ الدكتور: سعيد محمود الطباوي  
عضو2 أستاذ التكاليف بكلية التجارة - جامعة طنطا.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فَلَلَّا يَرَى إِلَّا مِنَ الْأَمْرِ وَالْأَعْلَمُ بِالْأَعْلَمِ

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

(سورة المجادلة .. الآية رقم ١١)

الْمُكَفَّرُونَ

(40 : ) "

- /

/ - / -

/

/

/

وَسَلَّمَ اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ

الباحث

۱۱۳

إلى الرحمة المهدأة، والسراج المنير، سيدى وشفيعي محمد ...  
ثم إلى أغلى من في الوجود ...  
والدي ... سر الدعم والعطاء...  
والدти ... نبع المحبة الحنان ...  
زوجتي ... رمز السعادة والوفاء...  
أبنائي ... أملى ورجائي ...  
إخوتي ... سendi ومحتمدي ...

حباً ووفاءً لكم أهدي هذا العمل المتواضع ...

## تَأْكِيدُ وَوَعْدَهُ الْمُحْتَفِظُ بِهِ

الصفحة	<b>الموضوع</b> <b>الفصل الأول:</b> 1 _____ 2 _____ الإطار العام والدراسات السابقة. 2 _____ مصطلحات الدراسة. 3 _____ مقدمة. 3 _____ 1- مشكلة البحث وتساؤلات الدراسة. 4 _____ 2- أهمية الدراسة. 5 _____ 3- أهداف الدراسة. 5 _____ 4- فروض الدراسة. 6 _____ 5- منهجية الدراسة. 6 _____ 6- مجتمع وعينة الدراسة. 6 _____ 7- أدوات جمع البيانات. 7 _____ 8- الاختبارات الإحصائية المستخدمة. 7 _____ 9- محدودات الدراسة. 7 _____ 10- خطة الدراسة. 8 _____ 11- متغيرات الدراسة. 8 _____ 12- الدراسات السابقة. 16 _____ 13- التعليق على الدراسات السابقة. 18 _____ ملخص الفصل.  <b>الفصل الثاني</b> 19 _____ 20 _____ مقومات منهج الترشيد ونظام التصنيع المرشد. 20 _____ مقدمة. 20 _____ أولاً- منهج الترشيد. 21 _____ 1- مصطلحات مشقة من منهج الترشيد. 21 _____ 2- التطور التاريخي لمفهوم الترشيد. 24 _____ 3- القكيز المرشد. 25 _____ 4- سلوكيات الترشيد. 26 _____ 5- الفاقد أو الضياع. 27 _____ 6- الفاقد أو الضياع في ظل نظم التكاليف الأخرى. 31 _____ 7- مبادئ منهج الترشيد. 42 _____ ثانياً - التصنيع المرشد. 43 _____ 1- تعريف التصنيع المرشد. 45 _____ 2- أهداف نظام التصنيع المرشد. 45 _____ 3- المفاهيم الأساسية للتصنيع المرشد مقارنة بنظم التصنيع التقليدية. 46 _____ 4- معالجات مفترضة لبعض مشكلات نظام التصنيع المرشد. 47 _____ 5- مزايا تطبيق نظام التصنيع المرشد. 47 _____ 6- عيوب تطبيق نظام التصنيع المرشد. 48 _____ ملخص الفصل.  <b>الفصل الثالث</b> 49 _____
--------	--

## انعكاسات بيئة التصنيع المرشد على محاسبة الترشيد وأداتها الأساسية "نظام تكاليف تيار القيمة".

50	مقدمة.
50	أولاً- محاسبة الترشيد.
51	1- مفهوم محاسبة الترشيد.
52	2- الإطار المفاهيمي لمحاسبة الترشيد.
63	ثانياً- نظام تكاليف تيار القيمة.
63	1- مفهوم نظام تكاليف تيار القيمة.
64	2- أنواع التكاليف في نظام تكاليف تيار القيمة.
69	3- تدفق التكاليف في تيار القيمة.
71	4- آلية حساب تكاليف تيار القيمة.
72	5- تكلفة الوحدة وعملية اتخاذ القرار في نظام تكاليف تيار القيمة.
73	6- مزايا محاسبة الترشيد ونظام تكاليف تيار لقيمة.
75	7- عيوب محاسبة الترشيد ونظام تكاليف تيار القيمة.
76	ملخص الفصل.

## الفصل الرابع:

78	استراتيجية الاستدامة وعلاقتها بتطبيق نموذج تكاليف تيار القيمة ونظام التصنيع المرشد.
78	مقدمة.
78	1- مفهوم استراتيجية الاستدامة.
82	2- جوانب استراتيجية الاستدامة.
86	3- العلاقة المحتملة بين تطبيق نظام تكاليف تيار القيمة في بيئة التصنيع المرشد وبين تحقيق استراتيجية الاستدامة في منشآت الأعمال.
88	4- الترابط والتكميل بين متطلبات تحقيق استراتيجية الاستدامة في منشآت الأعمال.
89	5- نموذج مقترن للعلاقة بين تطبيق نظام تكاليف تيار القيمة في بيئة التصنيع المرشد وبين تحقيق استراتيجية الاستدامة قبل اختبار فروض الدراسة.
91	ملخص الفصل.

## الدراسة التطبيقية

### الفصل الخامس

93	أولاً : دراسة الحالة التطبيقية.
93	1- الملاحظة المباشرة والمقابلات الشخصية.
94	2- خرائط تيار القيمة.
97	3- المقابلة بين قائمة الدخل وفقاً للمنهج التقليدي، وقائمة الدخل وفقاً لمنهج الترشيد.
103	4- استنتاجات دراسة الحالة.
111	ثانياً: التحليل الإحصائي لقائمة الاستقصاء.
114	1- مجتمع وعينة الدراسة.
115	2- الاختبارات الإحصائية المستخدمة.
115	3- اختبار قياس مدى توافر مقومات منهج الترشيد.
116	4- وصف الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة.
117	5- الإحصاءات الوصفية للتغير التابع والمتمثل في متطلبات استراتيجية الاستدامة في منظمات الأعمال ومحاروه ككل.
118	6- اختبار ثبات وصدق المقياس.
119	7- اختبارات الفروض.
120	8- نموذج مقترن للعلاقة بين تطبيق نظام تكاليف تيار القيمة في بيئة التصنيع المرشد وبين تحقيق استراتيجية الاستدامة بعد اختبار الفروض.
131	ملخص الفصل.
132	

**الفصل السادس**

- 133** \_\_\_\_\_
- 134** \_\_\_\_\_ الملخص والنتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية.
- 134** \_\_\_\_\_ 1- ملخص الدراسة.
- 136** \_\_\_\_\_ 2- النتائج.
- 139** \_\_\_\_\_ 3- التوصيات.
- 140** \_\_\_\_\_ 4- الدراسات المستقبلية.
- 141** \_\_\_\_\_ المراجع.
- 151** \_\_\_\_\_ الملاحق.
- 151** \_\_\_\_\_ ملحق رقم (1) قائمة الاستقصاء.
- 154** \_\_\_\_\_ ملحق رقم (2) جداول الفصل الخامس الدراسة التطبيقية.
- 165** \_\_\_\_\_ ملحق رقم (3) أشكال الفصل الخامس الدراسة التطبيقية.

# قائمة الجداول

الفصل	الجدول	الصفحة
الفصل الثاني	جدول رقم (1) أسلوب المصفوفة لتحديد تيارات القيمة	35
الفصل الثاني	جدول رقم (2) مقارنة بين المفاهيم الأساسية لنظام التصنيع المرشد ونظم التصنيع التقليدية	45
الفصل الثالث	جدول رقم (1) مبادئ وممارسات وأدوات محاسبة الترشيد	55
الفصل الرابع	جدول رقم (2) بطاقة الأداء Box Score	61
الفصل الرابع	جدول رقم (3) يظهر آلية حساب تكاليف تيار القيمة(X)	72
الفصل الرابع	جدول رقم (1) بعض الجوانب المتعلقة بالترشيد والاستدامة.	87
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (1) رموز خرائط تيار القيمة ودلائلها.	154
الملاحق	ملحق رقم (2) قائمة الدخل التقليدية لمنتجات وخدمات الشركة.	155
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (3) مصفوفة تدفق الإنتاج.	155
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (4) حصر وتوزيع التكاليف الفعلية على تيارات القيمة.	156
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (5) قائمة دخل تيارات القيمة.	157
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (6) أسلئلة اختبار قياس مدى توافر مقومات منهج الترشيد	157
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (7) أوزان الأهمية النسبية لأسئلة اختبار توافر مقومات منهج الترشيد.	158
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (8) الأوزان النسبية للأسئلة.	158
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (9) الإحصاءات الوصفية لمستوي الخبرة.	158
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (10) الإحصاءات الوصفية للمؤهل العلمي.	158
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (11) الإحصاءات الوصفية للمسمى الوظيفي	159
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (12) الإحصاءات الوصفية للمتغير التابع المتمثل في استراتيجية الاستدامة ومحاربه ككل.	159
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (13) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المقياس	159
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (14) درجة مصداقية النتائج المحققة لكل محور من محاور المقياس.	159
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (15) اختبارات المعلمية (اختبار شابيرو واختبار سميرنوف)	160
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (16) نتائج اختبار (ت) لعينة واحدة ودلائلها لجميع المحاور.	160
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (17) التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة الدراسة الخاصة بالمحور الأول وكذلك قيمة (ك2) ودلائلها وقيمة معامل فاي	160
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (18) نتائج اختبار (ت) لعينة واحدة ودلائلها للمحور الأول	160
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (19) التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة الدراسة الخاصة بالمحور الثاني وكذلك قيمة (ك2) ودلائلها وقيمة معامل فاي.	161
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (20) نتائج اختبار (ت) لعينة واحدة ودلائلها للمحور الثاني	161
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (21) التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة الدراسة الخاصة بالمحور الثالث وكذلك قيمة (ك2) ودلائلها وقيمة معامل فاي.	161
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (22) نتائج اختبار (ت) لعينة واحدة ودلائلها للمحور الثالث	162
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (23) التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة الدراسة الخاصة بالمحور الرابع وكذلك قيمة (ك2) ودلائلها وقيمة معامل فاي.	162
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (24) نتائج اختبار (ت) لعينة واحدة ودلائلها للمحور الرابع	162
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (25) التكرارات والنسب المئوية لاستجابات عينة الدراسة الخاصة بالمحور الخامس وكذلك قيمة (ك2) ودلائلها وقيمة معامل فاي.	162
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (26) نتائج اختبار (ت) لعينة واحدة ودلائلها للمحور الخامس	163
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (27) نتائج اختبار (K.wc) ودلائلها الإحصائية لفئات متغير المسمى الوظيفي.	163
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (28) اختبار MannWhitney للفروق بين متosteans الإجابات طبقاً للمسمى الوظيفي.	164
الملاحق	ملحق رقم (2) جدول رقم (29) معاملات الارتباط بين كل محور والقائمة كل وبين كل محور والمحور الآخر.	164

## قائمة الأشكال

الفصل	الشكل	الصفحة
الفصل الثاني	شكل رقم (1) يظهر مبادئ منهج الترشيد	31
الفصل الثاني	شكل رقم (2) تيار قيمة تلبية أوامر العملاء	34
الفصل الثالث	شكل رقم (1) أنواع التكاليف في نظام تكاليف تيار القيمة.	64
الفصل الثالث	شكل رقم (2) تكاليف الموارد المشتركة وتكاليف مساندة الأعمال	65
الفصل الرابع	شكل رقم (3) تكاليف المساندة في قائمة دخل تيار القيمة	67
الفصل الخامس	شكل رقم (4) دورة الوقت في تيار القيمة	70
الملاحق	شكل رقم (5) نظام (The Drum-Buffer-Rope (DBR) في نظرية القيد.	71
الملاحق	شكل رقم (1) جوانب استراتيجية الاستدامة	83
الملاحق	شكل رقم (2) نموذج مقترن لاختبار العلاقة بين تطبيق نظام تكاليف تيار القيمة في بيئه التصنيع المرشد وبين تحقيق استراتيجية الاستدامة قبل اختبار الفروض.	90
الملاحق	شكل رقم (1) نموذج مقترن للعلاقة بين تطبيق نظام تكاليف تيار القيمة في بيئه التصنيع المرشد وبين تحقيق استراتيجية الاستدامة بعد اختبار الفروض.	131
الملاحق	ملحق رقم (3) شكل رقم (1) خرائط تيار القيمة للوضع الحالى.	165
الملاحق	ملحق رقم (3) شكل رقم (2) خرائط تيار القيمة لحالة المستقبل.	166
الملاحق	ملحق رقم (3) شكل رقم (3) جدول اكسل (Excel) المستخدمة في اختبار قوائم الاستقصاء.	167
الملاحق	ملحق رقم (3) شكل رقم (4) مخطط التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة	167

**الفصل الأول:**

**الإطار العام والدراسات السابقة.**

Lean Approach -1

Lean Manufacturing -2

Lean Accounting -3

Value Stream Costing -4

Box Scored -5

One-Piece Flow -6

"The Machine That Changed The World

**-1**

.1

.2

.3

.4

.5

-2

-3

.1

.2

.3

.4

.5

-4

.1

.2

.3

.4