



**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 المشهراوي

للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة

إشراف

الأستاذ الدكتور

جبر إبراهيم جبر الداعور

أستاذ المحاسبة

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

جامعة الأزهر غزة

الأستاذ الدكتور

كمال حسين أحمد إبراهيم

أستاذ التكاليف

كلية التجارة - جامعة عين شمس

الدكتور

أشرف صالح سليمان صالح

مدرس المحاسبة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

2015

كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة
جامعة عين شمس



رسالة دكتوراه

اسم الباحث	:	زاهر حسني قاسم المشهوراي
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	مشرفاً ورئيساً
	أستاذ التكاليف بكلية التجارة - جامعة عين شمس.	
الأستاذ الدكتور:	عبد الرحمن محمود طه	عضواً
	أستاذ التكاليف بكلية التجارة - جامعة عين شمس.	
الأستاذ الدكتور:	سعيد محمود الشلباوي	عضواً
	أستاذ التكاليف بكلية التجارة - جامعة طنطا.	

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فَلْيَتْلَعْ كُلُّ امْنُوْلٍ مِمَّا لَدَيْهِ مِنَ الْقُرْآنِ وَلَا يَسْأَلُ
مَنْ يَتْلَا مِنْكُمْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ خَيْرًا يَرَهُ

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

(سورة المجادلة .. الآية رقم ١١)

الشكر والتقدير

"

(40 :) "

"

"

:

-

/

/

-

/

-

/

:

/

-

/

...

وأسأل الله القبول

الباحث

الإهداء

إلى الرحمة المهداة، والسراج المنير، سيدي وشفيعي محمد ﷺ ...
ثم إلى أغلى من في الوجود ...
والدي ،،، سر الدعم والعطاء...
والدتي ،،، نبع المحبة الحنان ...
زوجتي ،،، رمز السعادة والوفاء...
أبنائي ،،، أملّي ورجائي ...
إخوتي ،،، سندي ومعتمدي ...

حباً ووفاءً لكم أهدي هذا العمل المتواضع ...

قائمة المحتويات

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

50 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 التكلفة 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.

77 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.

3- العلاقة المحتملة بين تطبيق نظام تكاليف تيار القيمة في بيئة التصنيع المرشد وبين تحقيق استراتيجية الاستدامة في

86 منشآت الأعمال.

88 4- الترابط والتكامل بين متطلبات تحقيق استراتيجية الاستدامة في منشآت الأعمال.

5- نموذج مقترح للعلاقة بين تطبيق نظام تكاليف تيار القيمة في بيئة التصنيع المرشد وبين تحقيق استراتيجية الاستدامة

89 قبل اختبار فروض الدراسة.

91 ملخص الفصل.

93 الدراسة التطبيقية

92 الفصل الخامس

93 أولاً : دراسة الحالة التطبيقية.

94 1- الملاحظة المباشرة والمقابلات الشخصية.

97 2- خرائط تيار القيمة.

103 3- المقابلة بين قائمة الدخل وفقاً للمنهج التقليدي، وقائمة الدخل وفقاً لمنهج الترشيد.

111 4- استنتاجات دراسة الحالة.

114 ثانياً: التحليل الإحصائي لقائمة الاستقصاء.

115 1- مجتمع وعينة الدراسة.

115 2- الاختبارات الإحصائية المستخدمة.

116 3- اختبار قياس مدى توافر مقومات منهج الترشيد.

117 4- وصف الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة.

5- الإحصاءات الوصفية للمتغير التابع والمتمثل في متطلبات استراتيجية الاستدامة في منظمات الأعمال ومحاوره

118 ككل.

119 6- اختبار ثبات وصدق المقياس.

120 7- اختبارات الفروض.

8- نموذج مقترح للعلاقة بين تطبيق نظام تكاليف تيار القيمة في بيئة التصنيع المرشد وبين تحقيق استراتيجية

131 الاستدامة بعد اختبار الفروض.

132 ملخص الفصل.

133 الفصل السادس

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

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

قائمة الأشكال

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

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



