

بحث بعنوان
استخدام المحاسبة المرنة كأداة لتعظيم القيمة للعميل في ضوء التنافسية بين
منظمات الأعمال

بحث مقدم من
أميرة السيد فرج فوده

إشراف

السيد الدكتور
حسن صالح عارف
مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة جامعة بورسعيد

الأستاذ م. الدكتور
أحمد محمد عبد الرؤوف فايد
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة جامعة بورسعيد

الملخص

إن دعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في ظل التطورات التكنولوجية الحديثة يكمن من خلال تعظيم القيمة للعميل، حيث يمثل العميل المصدر الأساس لتوليد التدفقات النقدية من عمليات التشغيل، وذلك من خلال تخفيض تكلفة المنتجات/الخدمات مع الحفاظ على جودتها وتحسينها بما يحقق رغبات العملاء واحتياجاتهم. ويتم ذلك بتطبيق نظام الإنتاج المرن الذي يركز على تقديم قيمة مضافة للعميل وتركيز أنشطة العمليات على تحسين تدفق المنتجات، من خلال استخدام مدخل المحاسبة المرنة الذي يقوم إعادة هيكلة المنظمات إلى مسارات تدفق القيمة. ويقوم هذا البحث بدراسة استخدام المحاسبة المرنة لتعظيم القيمة للعميل بما يدعم القدرة التنافسية. واستهدف البحث وضع إطار لمدخل المحاسبة المرنة المقترح بالتكامل مع القياس المتوازن للأداء ومنهجية ستة سيجما وأثره على تعظيم القيمة للعميل. وخلص البحث إلى أن المدخل المقترح يحقق تعظيم القيمة للعميل من خلال تمييز الأداء، حيث يوفر القياس المتوازن للأداء محتوى استراتيجي لأداء المنظمة بينما يعد منهجية ستة سيجما مدخلاً لتحسين الأداء من خلال معالجة مشاكل الأداء.

Abstract

Supporting the competitiveness of business organizations in the light of modern technological developments lies in maximizing the customer value. The customer is the basis for generating cash flows from operations by reducing the cost of products /services while maintaining quality and improving them to meet customer needs. By applying Lean production system that focuses on delivering customer value and focusing operations activities on improving product flow with Lean accounting approach that restores organizations to value stream. This study examines the use of Lean accounting to maximize the customer value in order to support competitiveness. The research aimed to develop a framework for the proposed lean accounting approach in integration with the balanced scorecard and the Six Sigma methodology and its impact on maximizing customer value. The research concluded that the proposed approach maximizes customer value through performance excellence. Balanced scorecard provides strategic content for organizational performance while Six Sigma methodology is an input to improve performance by addressing performance problems.

أولاً: مقدمة البحث

شهدت الآونة الأخيرة تطور مذهل وسريع على بيئة التصنيع الحديثة من حيث المفاهيم والنظم الاستراتيجية الإدارية، أو من حيث طرق وأساليب الإنتاج. وقد أدت هذه التطورات إلى الاهتمام بتعظيم القيمة للعميل واعتبار العميل الأساس في أي تحرك داخل المنظمة، مما أوجب على الإدارة تغيير فلسفتها تجاه العميل. وذلك نظراً لوجود مجموعة من العوامل التي تجعل العميل في وضع أفضل نسبياً، حيث زيادة الطاقات الإنتاجية الناشئة عن التطور الهائل في تكنولوجيا الإنتاج، وتعاضم المنافسة للحصول على العميل، وأيضاً انتشار حالات من الركود الاقتصادي يجعل المنافسة على أشدها لكسب العميل، بالإضافة إلى أن العميل يرغب في جودة أعلى، سعر أقل وتنوع في المنتجات(1).

ومع بزوغ آليات إنتاج حديثة وأساليب إدارية متقدمة أصبح لزاماً على منظمات الأعمال أن تعمل على خفض التكاليف وتحسين الجودة، مما تطلب الأمر تطبيق مفهوم الجودة الشاملة على جميع أنشطة المنظمة ومن هنا برز مفهوم الإنتاج المرن (الخالي من الفاقد) **Lean Production** من أجل البقاء والصمود أمام المنافسة الحادة. لذا قامت العديد من المنظمات بتغيير نمط الإنتاج لديها فتحوّلت من إنتاج دفعات كبيرة لمنتجات نمطية موحدة المواصفات إلى إنتاج دفعات صغيرة لمنتجات فردية متعددة المواصفات وذلك لمقابلة الطلبات المتنوعة لمختلف العملاء(2).

ويتطلب تغيير فكر الإنتاج النمطي التقليدي إلى فلسفة الإنتاج المرن حدوث تغيير موازى في الطرق التي يتم بها المحاسبة عن العمليات والقياس والرقابة، مما أدى إلى استخدام المحاسبة المرنة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، فالمحاسبة المرنة هي الترجمة المحاسبية لمبادئ الإنتاج المرن التي تتطلب ملاحقة مدى الالتزام بهذه المبادئ قياساً وتقريراً، سواء فيما يتعلق بالبحث عن خفض الخطوات اللازمة لتشغيل العمليات اليومية، التخلص من التكاليف المعيارية لصالح التكاليف الفعلية، التوقف عن تخصيص التكاليف، التركيز على تحليل الأنشطة، التركيز على فعالية مسببات التكلفة، إعادة النظر في نظم قياس الأداء والتأكيد على أدوات الرقابة اللازمة لإعادة توجيه السلوك(3).

ثانياً: طبيعة مشكلة البحث:

توصلت منظمات الأعمال إلى أن دعم القدرة التنافسية في ظل التطورات التكنولوجية الحديثة تكمن من خلال تعظيم القيمة للعميل، حيث يمثل العملاء المصدر الأساسي لتوليد التدفقات النقدية من عمليات التشغيل المحركة للقيمة الاقتصادية للمنظمة، فيلعب العملاء دوراً هاماً وأساسياً في تقديم الموارد المالية اللازمة للتطوير المستمر لعمليات المنظمة.

ولذلك أصبح من الضروري تخفيض تكلفة المنتجات والخدمات مع الحفاظ على جودتها وتحسينها حتى يمكنها المنافسة والقدرة على تحقيق رغبات واحتياجات العملاء، فإن الاستجابة لرغبات العملاء يؤثر بشكل مباشر على نظم المحاسبة الإدارية والتكاليف المستخدمة من خلال تأثيرها على بيئة التصنيع والعلاقات الترابطية داخل منظمات الأعمال، مما يستلزم نظم ووسائل حديثة للتصنيع والإنتاج. لذلك تم اللجوء إلى نظم ومدخل محاسبية مستحدثة كمدخل المحاسبة المرنة **Lean Accounting**.

لذلك تتمثل مشكلة البحث في كيفية تعظيم القيمة للعميل والتعرف على مشاكل تعظيم القيمة له والمدخل المستخدمة فيها، وذلك لمحاولة القضاء على الفاقد وتخفيض التكاليف وتحسين الجودة من خلال تبني استراتيجية تشغيلية قائمة على مدخل المحاسبة المرنة، والاستفادة بمزايا كلاً من مدخل القياس المتوازن للأداء **Balance Scorecard** ومنهجية ستة سيجما **Six Sigma** وذلك بالتكامل مع مدخل المحاسبة المرنة، حيث يعد القياس المتوازن للأداء إطار متعدد الأبعاد لوصف استراتيجية المنظمة بغرض خلق القيمة وأداة لإدارة تنفيذ تلك الاستراتيجية وتحديد

فجوات الأداء. بينما يأتي دور منهجية ستة سيجما في تحديد مناطق التحسين المحتملة وتحديد وتنفيذ المبادرات الممكنة لمعالجة فجوات الأداء.

ثالثاً: مفاهيم عنوان البحث

1. المحاسبة المرنة: Lean Accounting هو نظام يعمل على تعظيم قيمة المنتجات من وجهة نظر العملاء، بما يخدم تلبية رغباتهم، وتحقيق متطلباتهم واحتياجاتهم من خلال تخفيض الفاقد في دورة حياة المنتج سواء في الأنشطة الإنتاجية، التسويقية أو الإدارية مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة الربحية وتدعيم قدرتها التنافسية.
2. تعظيم القيمة: تتمثل القيمة في نوعية الصفات والخصائص التي يجب أو تتوفر في المنتج أو الخدمة المقدمة للعميل، وتحدد القيمة على أساس انطباع شخصي يتعلق بجودة المنتج وكفاءته ومظهره العام واستجابته للطموحات الداخلية وغيرها من الملامح والخصائص التي تقابل حاجات العميل التي ينشدها من وراء اقتناء المنتج أو الخدمة.
3. العميل: هو المستهلك النهائي لمنتجات وخدمات منظمات الأعمال، وهو المصدر الأساسي لتوليد التدفقات النقدية من عمليات التشغيل المحركة للقيمة الاقتصادية للمنظمة.
4. التنافسية: وهي قدرة المنظمة على جذب العملاء وبناء المكانة الذهنية لهم كمنظمة أو لمنتجاتها وزيادة القيمة المدركة للعملاء من خلال تزويدهم بمنتجات وخدمات أكثر كفاءة وفعالية وتحقيق رضاهم في مقابل المنافسين.

رابعاً: أهمية البحث

أ- من الناحية العلمية:

- في ظل بيئة التصنيع الحديثة والتطور التكنولوجي وزيادة حدة المنافسة أصبح من الضروري تخفيض تكاليف المنتجات والخدمات وتحسين جودتها لتحقيق رغبات واحتياجات العميل، ودعم القدرة التنافسية للمنظمات.
- تنبع أهمية البحث من خلال تطبيق مدخل المحاسبة المرنة لتعظيم القيمة للعميل.
- ستتطرق هذه الدراسة التكاملي بين مدخل المحاسبة المرنة والقياس المتوازن للأداء ومنهجية ستة سيجما لتدعيم هدف تعظيم القيمة للعميل في ظل الظروف التنافسية.

ب- من الناحية العملية:

- مساعدة المنظمات الصناعية على خفض التكلفة وتحسين الجودة وترشيد استخدام مواردها من خلال تطبيق مدخل المحاسبة المرنة وذلك تعظيم القيمة للعميل.
- يساعد المنظمات التي تهدف إلى تعظيم القيمة للعميل على تدعيم القدرة التنافسية لهم.

خامساً: أهداف البحث

يهدف هذا البحث بصفة أساسية إلى التعرف على دور مدخل المحاسبة المرنة في تعظيم القيمة للعميل في ضوء التنافسية بين منظمات الأعمال. بالإضافة إلى وضع مدخل مقترح يقوم على التكامل بين نظام المحاسبة المرنة والقياس المتوازن للأداء ومنهجية ستة سيجما ودوره في تعظيم القيمة للعميل ودعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال.

سادساً: فروض البحث

- الفرض الأول: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة حول عدم قدرة نظم المحاسبة الإدارية التقليدية على تعظيم القيمة للعميل.
- الفرض الثاني: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن استخدام مدخل المحاسبة المرنة تعمل على تعظيم القيمة للعميل في ضوء التنافسية بين منظمات الأعمال.

الفرض الثالث: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن التكامل بين مدخل المحاسبة المرنة والقياس المتوازن للأداء ومنهجية ستة سيجما يؤثر على تعظيم القيمة للعميل.

سابعاً: حدود البحث:

1. لن يتعرض البحث لتطبيق المحاسبة المرنة في المنظمات الخدمية.
2. يقتصر البحث على توضيح دور المحاسبة المرنة على تعظيم القيمة للعميل ولا يتناول تأثير المحاسبة المرنة على الحد من القضايا البيئية المتعلقة بالمنظمة.

ثامناً: منهج البحث:

تعتمد الباحثة في دراستها لمدخل المحاسبة المرنة على المزج بين المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، حيث يقوم المنهج الاستقرائي على الاستدلال التجريبي من خلال استقراء الواقع بالملاحظة والتجريب والمشاهدة للوصول إلى حكم عام على الظاهرة موضوع البحث، أما المنهج الاستنباطي يقوم على الاستلال المنطقي من الفروض والدلائل، كما تعتمد الباحثة على بعض الأساليب العملية لخدمة هذين المنهجين مثل: أساليب الملاحظة والمشاهدة، وأساليب التدليل الإحصائي والاستقصاء.

تاسعاً: خطة البحث:

- الفصل الأول: دراسة تحليلية انتقادية للمداخل المستخدمة في تعظيم القيمة للعميل.
- المبحث الأول: الدراسات السابقة.
- المبحث الثاني: دراسة تحليلية انتقادية للتنافسية بين منظمات الأعمال وانعكاسها على النظم المحاسبية.
- المبحث الثالث: مشاكل تعظيم القيمة للعميل في ظل البيئة التنافسية والمداخل المستخدمة في تعظيم القيمة للعميل.

- الفصل الثاني: المدخل المقترح لاستخدام المحاسبة المرنة في تعظيم القيمة للعميل.
- المبحث الأول: متطلبات استخدام المحاسبة المرنة في تعظيم القيمة للعميل.
- المبحث الثاني: مدخل تكاليف تدفق القيمة.
- المبحث الثالث: الإطار الفكري لمدخل المحاسبة المرنة المقترح.

- الفصل الثالث: الدراسة الميدانية للمدخل المقترح
- المبحث الأول: إطار الدراسة الميدانية.
- المبحث الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة.
- المبحث الثالث: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

الفصل الأول

دراسة تحليلية انتقادية للمداخل المستخدمة في تعظيم القيمة للعميل

شهدت السنوات الأخيرة تغييرات جوهرية في بيئة الأعمال، ومن أبرزها زيادة حدة المنافسة العالمية والتقدم المستمر في طرق الإنتاج وأنظمة المعلومات، وزيادة الاعتماد على الوسائل الآلية، وتطور تكنولوجيا الإنتاج وتعدد رغبات العملاء، مما أدى إلى خلق تحديات كبيرة تواجه منظمات الأعمال لقدرتها على المنافسة. وفي ظل هذه التطورات في بيئة منظمات الأعمال، توصلت المنظمات إلى أن دعم القدرة التنافسية تكمن من خلال تعظيم القيمة المقدمة للعميل. لذلك أصبح من الضروري التوجه نحو تخفيض تكلفة المنتجات والخدمات مع الحفاظ على جودتها وتحسينها حتى يمكنها المنافسة والقدرة على تحقيق رغبات واحتياجات العملاء (4).

المبحث الأول الدراسات السابقة

تعددت الدراسات والأبحاث سواء النظرية أو التطبيقية الى تناولت نظام المحاسبة المرنة وكيفية تطبيق نظام تكاليف تدفق القيمة في بيئة الإنتاج المرن والدراسات التي ركزت على أهمية تحسين وتعظيم القيمة للعميل. وتعرض الباحثة فيما يلي أهم الدراسات التي تناولت المتغير التابع وهو القيمة للعميل والمتغير المستقل وهو المحاسبة المرنة، وذلك من أجل إبراز أهمية تعظيم القيمة للعميل، وبحث إمكانية استخدام المحاسبة المرنة في تعظيم القيمة للعميل، وذلك في ظل البيئة التنافسية لمنظمات الأعمال.

1- دراسة (أبو الفضل، 2015) (5)

أوضحت هذه الدراسة أن نظام تخطيط موارد المشروع (ERP) يركز علي دقة البيانات والجدول الزمني ويكفل عمليات متكررة يمكن التنبؤ بها. ويركز أسلوب التصنيع الخالي من الفاقد على تحديد وإزالة أو التقليل من جميع أنواع الفاقد الصناعي، بينما يعد أسلوب ستة سيجما مبادرة لتحسين العملية المستخدمة للقضاء على العيوب من العمليات ويركز على الحد من تقلب العملية. وتوصلت الدراسة التطبيقية إلى ضرورة وأهمية التكامل بين النظم الثلاثة في إطار واحد متكامل يجمع مزايا كل نظام لمعالجة عيوب أو أوجه القصور في النظم الأخرى، وأن هذا التكامل له أثر إيجابي على الأداء المالي وغير المالي للشركات، وأنه يدعم القدرات التنافسية لمنشآت الاعمال.

2- دراسة (Kocamis, 2015) (6)

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار أهمية التفكير المرن (منهج الخلو من الفاقد) المنبثق من التصنيع المرن والمحاسبة المرنة كمنهج ضروري لتخفيض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية. وتعرضت الدراسة للعديد من المفاهيم مثل مفهوم التفكير المرن وعناصره ومبادئه، وكذلك تعرضت للإنتاج المرن من حيث مفهومه وأهدافه ووسائله وأدواته وعلاقته بالمحاسبة المرنة، وقدرة الشركات الصناعية على تحسين جودة وكفاءة المنتج وزيادة كفاءة العمليات وتقليل التكاليف بإزالة الهدر والفاقد والتالف. وتوصلت الدراسة إلى أهمية تبني التفكير المرن والمحاسبة المرنة في جميع أقسام ونشاطات الشركة مع إظهار المنافع المالية المتحققة للشركة جراء تطبيق المحاسبة المرنة والمعلومات القيمة التي ستتوفر لديها لتحسن عملية اتخاذ القرارات.

3- دراسة (Ulewicz & Kuceba, 2016) (7)

تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بمشكلات تطبيق مفهوم الخلو من الفاقد في الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم في بولندا. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي للتحليل في اختبار الفرضيات الأساسية للدراسة وذلك من خلال استخدام الاستبيان لجمع البيانات الخاصة بالدراسة. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم تواجه عقبات كبيرة في تطبيق مفاهيم الخلو من الفاقد، ومن أهمها الحواجز بين الإدارة والموظفين وعدم وجود معايير واضحة، وعدم توافقها مع الأهداف المالية قصيرة الاجل ونقص المعلومات المستمرة عن أنشطة الشركة، وصعوبة تعريف بعض المفاهيم في ظل العدد القليل من الموظفين، بالإضافة إلى نقصان المعرفة اللازمة بأساليب وأدوات المحاسبة المرنة.

4- دراسة (على، 2017) (8)

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق نظام الإنتاج المرن (الخالي من الفاقد) في تعزيز ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية العاملة في قطاع تصنيع السخانات الكهربائية في قطاع غزة. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية تهتم بدراسة دورية للسوق للتعرف على رغبات وحاجات العملاء وتستخدم متطلباتهم كأساس لتحسين الجودة وسرعة تلبية متطلباتهم، وأن الإدارة العليا للشركة تهتم بإعداد خطة واضحة حول الجودة محددة بأهداف معينة تلتزم

الإدارة بتطبيقها بإيجاد الحلول المناسبة لمشاكل الجودة فور وقوعها. وتوجه إدارة المنشأة جميع جهوداتها نحو تصنيع منتجاتها بأن تكون متميزة عن منتجات المنافسين وبأقل التكاليف.

5- دراسة (بدوي، 2017) (9)

أوضحت هذه الدراسة أن المورد البشري يعتبر المصدر الحقيقي لتكوين القدرات التنافسية بالمنشأة ونتيجة لذلك تهدف الدراسة إلى تناول الموارد البشرية في إطار أسلوب الإنتاج المرن (الخالي من الفاقد) لوصفه إحدى أساليب التخطيط لمحاكاة التكاليف المتقدمة، والدور الذي يقدمه هذا الأسلوب في تخطيط ورقابة تكلفة الموارد البشرية، وانعكاس ذلك على الشكل الذي يجب أن يظهر به التقارير المحاسبية عن تكلفة الموارد البشرية في ظل هذا الأسلوب.

وخلصت الدراسة إلى اقتراح مجموعة من التقارير المحاسبية التي تهدف إلى القضاء على الفاقد في عمليات توظيف الموارد البشرية، قياس مدي استخدام طاقة العمل، تحديد هيكل العمالة الإنتاجية، قياس إنتاجية العمل، كما تم تطوير بطاقة تسجيل وتقييم أوقات العمل في ظل سياسات الإنتاج الخالي من الفاقد من خلال قائمة مقترحة لتحديد ساعات العمل المطلوبة لكل نشاط إنتاجي، بطاقة مقترحة لتسجيل وتقييم أوقات العمل الفعلية.

6- دراسة (الشطبي، 2017) (10)

تهدف هذه الدراسة إلى بيان مدي إمكانية استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف تدفق القيمة بهدف الاستغلال الأمثل للموارد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام محاسبة استهلاك الموارد يساهم في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة من خلال تحقيق الدقة في قياس تكلفة مسارات تدفق القيمة، ومن ثم دقة قياس تكلفة المنتجات عن طريق استبعاد أثر تكلفة الطاقة غير المستغلة من تكلفة مسارات تدفق القيمة وعدم تحميل تكلفتها على تكلفة المنتجات وتقديمها لإدارة المنشأة. وتوصى هذه الدراسة بتطبيق مدخل تدفق القيمة ومحاسبة استهلاك الموارد في مجال قياس وإدارة التكلفة في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

وباستعراض وتحليل الدراسات السابقة فإن الباحثة تلخص إلى ما يلي:

- 1- يعتبر العميل أهم الأصول لأي منظمة أعمال، وهو الأساس في أي تحرك داخل المنظمة فيجب على الإدارة تغيير فلسفتها تجاه العميل. فعلى الرغم من أهمية استفادة المنظمات من مفهوم تعظيم القيمة للعميل كأداة لتحسين وتطوير الأداء ولدعم القدرة التنافسية، إلا أنه لا يوجد إطار لكيفية تعظيم هذه القيمة.
- 2- اتفقت الدراسات السابقة على أن المحاسبة المرنة تؤدي إلى تحسين عملية اتخاذ القرارات من خلال توفير فهم دقيق وتكلفة قابلة للتنفيذ وتوفير الوقت مما يعمل على تعظيم القيمة للعميل.
- 3- هذه الدراسات ألفت الضوء على أهمية تخطيط مسار تدفق القيمة والخرائط المساعدة في إدارة تكلفة الفاقد وخلق القيمة للمنظمة.
- 4- لم توضح الدراسات السابقة كيفية حدوث التكامل والربط بين المقاييس المالية التي تحدد عند مستويات الاستراتيجيات والمقاييس غير المالية التي تحدد عند مستوى العمليات التشغيلية، وكذلك الربط بين القرارات الاستراتيجية والتشغيلية.
- 5- ندرة الدراسات التي تناولت تعظيم القيمة للعميل من الناحية المحاسبية والمداخل المحاسبية المستخدمة في ذلك ومشاكل تعظيمها في ضوء البيئة التنافسية.
- 6- لم تحدد الدراسات السابقة خصائص الأنشطة التي تعمل على تفسير العلاقة بين كل من منهجية ستة سيجما والقياس المتوازن للأداء وبين مدخل المحاسبة المرنة.
- 7- ويعد هذا البحث امتداداً للدراسات السابقة لدراسة نظام المحاسبة المرنة من خلال تطبيق نظام تكاليف تدفق القيمة بشكل أكثر دقة ووضوح، ودوره في تعظيم القيمة المقدمة للعميل، وأيضاً

أثر التكامل بين مدخل المحاسبة المرنة والقياس المتوازن للأداء ومنهجية ستة سيجم على تعظيم القيمة للعميل.

المبحث الثاني

دراسة تحليلية انتقادية للتنافسية بين منظمات الأعمال وانعكاساتها على النظم المحاسبية

شهدت السنوات الأخيرة تغيرات عالمية والتي من أهمها زيادة المنافسة العالمية والتقدم في نظم المعرفة وتكنولوجيا المعلومات والتطورات المتلاحقة في بيئة التصنيع الحديثة، بجانب زيادة القدرات الإبداعية والابتكارية في تصميم وتطوير المنتجات لإشباع رغبات واحتياجات العملاء . وقد فرضت هذه التغيرات على منظمات الأعمال ضرورة إجراء العديد من التغيرات في عملياتها الإنتاجية للحفاظ على مركزها التنافسي، وذلك بالاستفادة من تكنولوجيا التصنيع المتقدمة وتشجيع الابتكار والتجديد وتخفيض زمن دورة الإنتاج وتخفيض المخزون إلى أقل مستوى ممكن، والعمل على زيادة درجة المرونة في الإنتاج وتسليم المنتجات في مواعيدها لتلبية رغبات العملاء المتجددة.

أولاً مفهوم التنافسية:

وتعرف التنافسية أيضاً بأنها قدرة المنظمة على جذب العملاء وبناء المكانة الذهنية لهم كمنظمة أو لمنتجاتها وزيادة القيمة المدركة للعملاء من خلال تزويدهم بمنتجات وخدمات أكثر كفاءة وفعالية وتحقيق رضاهم في مقابل المنافسين على مستوى الصناعة الواحدة، وبذلك فإن خلق قيمة مضافة للعميل من خلال أولوية تنافسية تتعدى التركيز على مستوى الأسعار إلى جودة المنتج ونسبة الأمان المحققة والمنافع والأضرار الناتجة عن استخدامها، كما تحصل المنظمة على عدد من النتائج نتيجة لتحقيق الأولوية التنافسية (11)، ويوجد أربعة أبعاد للتنافسية وهي التكلفة والجودة والمرونة والتسليم (12).

ثانياً الميزة التنافسية

تعرف الميزة التنافسية أيضاً بأنها خاصية تميز المنظمة عن المنافسين من خلال مجالات تنافسية وهي الموارد والقدرات والكفاءات التي تحددها المنظمة وتستمر فيها بشكل يتوافق مع متطلبات التعامل مع متغيرات البيئة الخارجية بسرعة ومرونة لاستغلال الفرص التي توفرها هذه البيئة، وتنعكس هذه الخاصية في القيم والمنافع الإضافية التي يدركها العملاء وتختلف عما يقدمه المنافسون في السوق (13).

ثالثاً: دور إدارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات في تدعيم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال

ويمكن توضيح دور إدارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات في تحقيق ميزة تنافسية للمنظمات، وذلك من خلال تأثيرها في العناصر التالية (14):

- 1- التأثير على جودة المنتج: تلعب تكنولوجيا المعلومات دوراً هاماً في تحسين المنتجات، وذلك من خلال تقليص الجودة المتدنية، وأسهمت التكنولوجيا والوسائل الإدارية الحديثة في قصر مراحل العمليات وقصر فترة تطوير المنتجات وتقديمها للعميل في الوقت المحدد وبالجودة المطلوبة.
- 2- التأثير على الأداء المالي: تؤثر تكنولوجيا المعلومات على تحسين الأداء المالي للمنظمات وزيادة ربحيتها، من خلال تقليل الوحدات المعيبة وتوفير معالجتها باستخدام آلات ومعدات متطورة.
- 3- التأثير من خلال السيطرة على الأسواق: تعد تكنولوجيا المعلومات من أهم الوسائل التي تساعد المنظمات على مواجهة المنافسين في الدخول إلى السوق، حيث سهلت التكنولوجيا الحديثة الحصول على المعلومات السريعة عن السوق.

4 - التأثير على الإبداع والتطوير: تعد تكنولوجيا المعلومات من أهم الوسائل التي تساعد على الإبداع والتميز وتحقيق السبق على المنافسين في قطاع الأعمال، وذلك من خلال التميز باستخدام أساليب إدارية وتكنولوجيا حديثة سواء في إعادة تدريب العاملين وتحفيزهم، أو إعادة هندسة العمليات، أو التوسيع في التجارة الإلكترونية، أو توفير بنية تحتية للاتصالات، أو توفير قواعد بيانات شاملة وحديثة.

5- التأثير على كفاءة العمليات: تؤدي كفاءة العمليات إلى إحداث تحسينات جوهرية في عمليات المنظمة وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية مستعينة في ذلك بتكنولوجيا المعلومات الحديثة، وترتكز تكنولوجيا المعلومات على فلسفة التوجه إلى تسويق أكثر فاعلية حيث يمكن عرض السلع والخدمات على المستوى العالمي وعلى مدار اليوم.

رابعاً: انعكاسات البيئة التنافسية على نظم المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

يتميز العصر الحالي بأنه عصر العولمة وانفتاح الأسواق العالمية وحرية التجارة الدولية، كما أنه عصر التطور الهائل في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات، وانتشار ما يسمى بالبيئة الصناعية الحديثة، حيث ظهر في عالم الإنتاج تقنيات حديثة وتطورات جذرية، بحيث انتشر استخدامها، ومنها نظم التصنيع المرنة، نظم التصنيع المتكاملة مع الحاسب الآلي، ونظم الإنتاج في الوقت المناسب، ونظام إدارة الجودة الشاملة. وقد أدت هذه التطورات إلى فجوة بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وبيئة تطبيقها، مما استوجب ضرورة تطوير أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية حتى تتلاءم مع ظروف بيئة وتقنيات الإنتاج الحديثة ولدعم القدرة التنافسية للمنظمات (15). ومنها نظام التكلفة على أساس النشاط - نظام الإنتاج في الوقت المناسب - مدخل التكلفة على أساس المواصفات مدخل هندسة القيمة - مدخل التطوير والتحسين المستمر - نظام التصنيع المرن - مدخل الأداء المقارن - مدخل التكلفة المطورة

المبحث الثالث

مشاكل تعظيم القيمة للعميل في ظل البيئة التنافسي

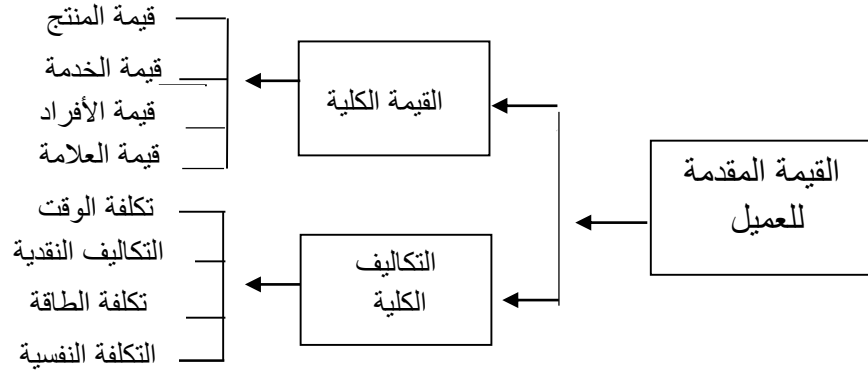
يوجد ارتباط قوي بين تحقيق الميزة التنافسية وتعظيم القيمة للعميل، حيث أن القيمة المدركة للعميل وفهم كيفية تحقيقها وكيفية تعظيم إدراكها لها هي أساس تحقيق الميزة التنافسية وأساس تعظيم الربحية، كما أن الميزة التنافسية التي تحققها المنظمة يجب أن تنعكس في القيمة المقدمة للعميل. ويجب التمييز بين مصطلحي قيمة العميل والقيمة للعميل، حيث يشير المصطلح الأول إلى قيمة العميل بالنسبة للمنظمة أو ما يعود على المنظمة نتيجة تعاملها مع عميل ما، أما مصطلح القيمة للعميل فيقصد به القيمة التي يحصل عليها العميل نتيجة شراءه منتجات وخدمات المنظمة، والتي يشير إليها البعض بـ القيمة المدركة للعميل (16).

1- مفهوم القيمة للعميل:

ويمكن تعريف مفهوم القيمة للعميل على أنه الفرق بين إجمالي المنافع المدركة للعميل التي يتم الحصول عليها من المنتج أو الخدمة وإجمالي التكاليف الناتجة من تقييم واستخدام المنتج حيث أن مفهوم القيمة من وجهة نظر العميل يتحدد على أساس انطباع شخصي يتعلق بجودة المنتج وكفاءته ومظهره العام واستجابته للطموحات الداخلية وغيرها من الملامح والخصائص التي تقابل حاجات العميل التي ينشدها من وراء اقتناء المنتج أو الحصول على الخدمة (17).

2- خلق القيمة للعميل

ويعتمد خلق القيمة للعميل على التعريف بمحددات خلق القيمة للعميل، فمن خلال تعريف القيمة من وجهة نظر العميل يتضح أن محدثات القيمة من وجهة نظر العميل هي المنفعة والتكلفة، ويوضح الشكل التالي محدثات خلق القيمة للعميل (18):



شكل رقم (1-2) محددات خلق القيمة للعميل
المصدر: (Kotler, P. and Keller k., 2006, p:121)

ثانياً: المداخل المستخدمة في تعظيم القيمة للعميل والانتقادات الموجهة إليها

1- استخدام مدخل الجودة الشاملة في تعظيم القيمة للعميل

ويقوم نظام إدارة الجودة الشاملة بتعظيم القيمة للعميل عن طريق تحسين جودة المنتج أو الخدمة المقدمة للعميل، حيث أن تركيز جهود المنظمة على خدمة العملاء وإرضائهم يمكنها من تحسين الخدمة المقدمة له (19).

وفي ظل المتغيرات التي تواجهها بيئة الأعمال المعاصرة والتي من أبرزها المنافسة الشديدة وظهور ثورة تكنولوجية في مجال الإنتاج وأنظمة المعلومات والتغيرات الجذرية في نظام وفسلفة الإدارة ومداخل اتخاذ القرارات وأساليب الإنتاج والتركيز على العميل، لم يعد تحسين وإدارة الجودة الشاملة ولا دراسة مستوى رضا العميل كافياً لتعظيم القيمة للعميل وذلك لكسب ميزة تنافسية تتصدى لهذه المنافسة. حيث بدأ التباطؤ في هذا الأسلوب يزداد بعد انتشار العولمة والتغيير التكنولوجي السريع والتنافس الكبير بين المنظمات بمختلف أنواعها الإنتاجية أو الخدمية، وكل هذه التحديات فرضت على المنظمات مزيداً من الانفتاح والتجديد والتطويع والابداع، بهدف التحسين المستمر لجودة المنتجات والخدمات وتخفيض التكاليف وكسب رضا العملاء والمحافظة عليهم.

2- استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم القيمة المقدمة للعميل

وبالرغم من أن أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق العديد من المزايا في مجال التسعير وخفض التكلفة للمنتجات أو الخدمات، يجب التأكيد على ضرورة الحفاظ على الجودة وزيادة حصة المؤسسة في السوق من خلال إشباع رغبات العملاء، إلى جانب زيادة القدرة التنافسية، إلا أن وضع هذا الأسلوب قيد التنفيذ الفعلي يواجه بعض الصعوبات والمشكلات التي تحول دون تحقيق الأهداف المرجوة من تطبيقه في تعظيم القيمة المقدمة للعميل

3- استخدام مدخل القياس المتوازن للأداء في تعظيم القيمة للعميل

ويتم القياس المتوازن للأداء بقياس الأداء المالية التقليدية بالمقاييس التشغيلية عن رضا العميل، ومراحل التشغيل الداخلي، ونشاط الابتكار والتحسين التي يترتب عليها تحسين الأداء. كما أنه لا يمكن توفير جميع المعلومات الضرورية لمتابعة الأداء من المصادر الخارجية، وأيضاً يمكن أن تقارن المعايير الخاصة بالمرحلة أو بالعملية بأهداف خارجية مستقلة (20). وترى الباحثة أن تطبيق أسلوب قياس الأداء المتوازن يستغرق وقتاً طويلاً حينما يطبق لأول مرة وذلك بسبب عملية اقتراح والاتفاق على معايير التقويم في كل من الأبعاد الأربعة، بالإضافة إلى أن هذه العملية دورية حيث يجب إعادة النظر في المعايير والمقاييس كل سنة نظراً لتغير الأهداف والاستراتيجيات وظروف البيئة والسوق. ولذلك لا يحقق أسلوب القياس المتوازن للأداء تعظيم القيمة للعميل.

الفصل الثاني

المدخل المقترح لاستخدام المحاسبة المرنة في تعظيم القيمة للعميل

نظراً لأن المحاسبة علم اجتماعي يتأثر بالتغيرات التي تحدث في منظمات الأعمال، فقد أصبحت نظم التكاليف التقليدية غير قادرة على مواكبة فلسفة الخلو من الفاقد. ومن ثم كان من الضروري حدوث تغير موازي في نظم التكاليف يهدف الى قياس التكلفة الإنتاجية بشكل أكثر دقة، وتوفير بيانات تكاليفية ملائمة لعمليات الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات. مما أدى إلى استخدام المحاسبة المرنة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، فالمحاسبة المرنة هي الترجمة المحاسبية لمبادئ الإنتاج المرن التي تتطلب ملاحقة مدى الالتزام بهذه المبادئ قياساً وتقريراً.

المبحث الأول

متطلبات استخدام المحاسبة المرنة في تعظيم القيمة للعميل

أولاً: نظام الإنتاج المرن

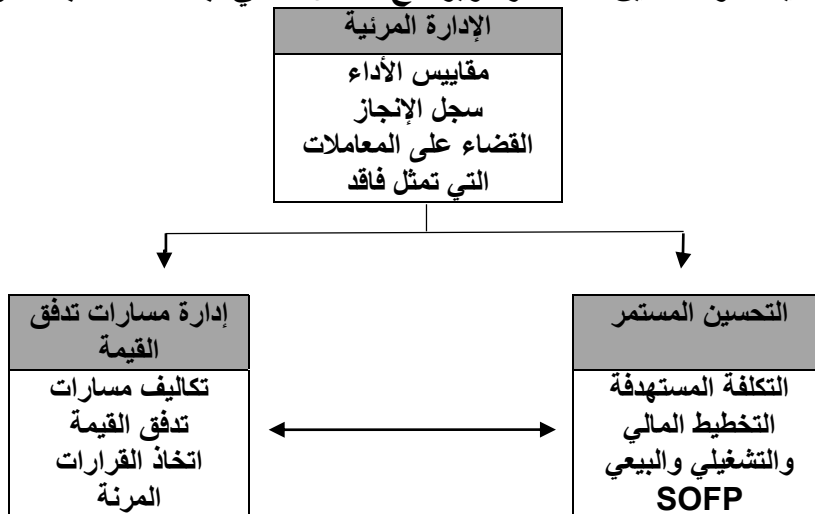
ويعرف نظام الإنتاج المرن هو نظام إنتاجي يستخدم مجموعة من التقنيات والأدوات التي تتسم بالبساطة وتهدف إلى تعظيم القيمة للعميل من خلال تحسين سرعة تدفق المنتجات وإزالة الفاقد والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة. وتعكس بيئة الإنتاج المرن نظاماً إنتاجياً، هذا النظام الإنتاجي يجب أن يكون له انعكاسات محاسبية، باعتبار أن النظام المحاسبي يجب أن يلاحق حركة النظام الإنتاجي بالقياس والتقرير، وفي نفس الوقت فإن بيئة الإنتاج المرن يجب أن تعتمد على نظام المحاسبة المرنة في توفير البيانات والمعلومات الملائمة للعمليات التشغيلية في هذه البيئة(21).

ثانياً: مدخل المحاسبة المرنة

تعرف المحاسبة المرنة بأنها نظام يعمل على تعظيم قيمة المنتجات من وجهة نظر العملاء، بما يخدم تلبية رغباتهم، وتحقيق متطلباتهم واحتياجاتهم من خلال تخفيض الفاقد في دورة حياة المنتج، سواء في الأنشطة الإنتاجية، أو الإدارية، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة ربحية المنظمة وتدعيم قدرتها التنافسية.

أبعاد المحاسبة المرنة

يرتكز أسلوب المحاسبة المرنة على ثلاثة جوانب رئيسية وهي: الإدارة المرئية، الإدارة على أساس تدفق القيمة، والتحسين المستمر، ويوضح الشكل التالي أبعاد المحاسبة المرنة(22):



المصدر: (Maskell, Brian H. and Frances A. Kennedy, 2007, p:65)

وتنقسم مبادئ المحاسبة المرنة إلى (23):

أولاً: المرونة والبساطة في أعمال المحاسبة.

ثانياً: العمليات المحاسبية المساندة للتحويل إلى المرونة.

ثالثاً: توصيل المعلومات بوضوح وفي الوقت المناسب.

رابعاً: التخطيط والموازنة من منظور الفكر المرن.

خامساً: تعزيز الرقابة المحاسبية الداخلية.

7- مدخل المحاسبة المرنة في ضوء تكنولوجيا المعلومات والمعرفة

أن استخدام مدخل المحاسبة المرنة في ضوء أنظمة تكنولوجيا المعلومات والمعرفة ومنها نظم تخطيط موارد المشروع (ERP) يؤثر على تعظيم القيمة المقدمة للعميل والمنظمة، وتحقيق التميز في الجودة والخدمة والمرونة والتكلفة، ويعرف نظام تخطيط موارد المشروع (ERP) بأنه مجموعة حزم للبرمجيات التي تمكن المنظمات من الجمع بين وحدات الأعمال المختلفة في مجالات المنظمة المختلفة كالمبيعات، الإنتاج، التسويق، التمويل، الموارد البشرية، مما يؤدي إلى خلق منظومة متكاملة تعمل على تحسين عملية تدفق المعلومات عبر مستويات المنظمة المختلفة (24). ويعمل نظام تخطيط موارد المشروع (ERP) على توفير المعلومات اللازمة في التوقيت المناسب عن الإشارات في بيئة العمل والتي تشير في لوحات بدء الإنتاج وتحريك المواد الخام وإلى أي شيء غير عادي، مما يؤدي إلى سرعة التعامل معه وحل المشكلات التي تقع أو يتوقع حدوثها بدلاً من الانتظار حتى وقوعها، والتي تسمح للأفراد بتعديل الأداء وتحسينه وإزالة الفاقد عند وقوعه أو القيام بإجراءات لمنع حدوثه من خلال الربط والتكامل بين ممارسات المحاسبة المرنة المرتبطة بالموردين والعملاء والعمليات الداخلية.

المبحث الثاني

مدخل تكاليف تدفق القيمة

مفهوم نظام تكاليف تدفق القيمة (Value Stream Cost (VSC)

ويعرف نظام تكاليف تدفق القيمة على أنه نظام يقوم على خصائص المنتجات التي تصنع في مسار تدفق القيمة في المنظمات التي تطبق الإنتاج المرن، ويعتمد نظام تكاليف تدفق القيمة على فكرة تقسيم المصنع إلى مسارات للقيمة تنقسم بدورها إلى خلايا عمل تختص كل خلية بصناعة مجموعة من الأجزاء المتشابهة من منتج معين أو مجموعة من المنتجات المتشابهة من حيث طريقة الإنتاج، وتسير هذه الأجزاء أو المنتجات المتشابهة في مسارات تدفق تضيف في كل تدفق قيمة للعميل، ويجب تحديد التكاليف الخاصة بكل تدفق من مواد وعمالة وموارد أخرى يتم إنفاقها من أجل ادخال قيمة للأجزاء داخل تدفق القيمة، حيث أن الإدارة من خلال تدفق القيمة تنتج معلومات محاسبية تستخدم لاتخاذ القرارات الداخلية ستكون أكثر دقة وحدائية، وذلك للاعتماد على مفهوم نظام تكاليف تدفق القيمة

خرائط مسار تدفق القيمة (Value Stream Mapping (VSM)

تتمثل الخطوة الرئيسية بعد تحديد أشكال وأعداد وأحجام مسارات تدفق القيمة في وضع خرائط مسارات تدفق القيمة، وتتضمن خريطة مسار تدفق القيمة رسوماً توضيحية بسيطة لبيان كيفية الحركة داخل مسار تدفق القيمة بالكامل، وتستخدم خريطة تدفق القيمة لتحديد المواطن الرئيسية لتخفيض الفاقد والتعرف على أولويات التحسين، وتوضح كيفية تدفق القيمة سواء كانت مواد أو معلومات خلال المراحل الإنتاجية المختلفة، بحيث يتم التعرف على مساهمة كل مرحلة في خلق تلك القيمة (25).

تطبيق نظام تكاليف تدفق القيمة

ويعد نظام تكاليف تدفق القيمة هو عملية تعيين التكاليف الفعلية لمسارات تدفق القيمة بدلاً من المنتجات أو الخدمات أو الإدارات، ويبدأ حساب تكلفة مسار تدفق القيمة مع خريطة مسار تدفق القيمة حيث تنتج عملية تخطيط مسار تدفق القيمة المعلومات اللازمة عن تدفق المواد وتخصيص الموارد التي تمكن من تطبيق نظام تكاليف تدفق القيمة. وبعد إعداد خريطة مسار تدفق القيمة يمكن قياس التكاليف الفعلية الخاصة بمسار تدفق القيمة بسهولة، وتعد جميع التكاليف داخل مسار تدفق القيمة تكاليف مباشرة بالنسبة لهذا المسار. أما التكاليف المتعلقة بالمنشأة ككل والتي لا تتعلق بمسار تدفق القيمة بشكل مباشر يتم استبعادها عند حساب تكلفة مسار تدفق القيمة، وإنما تؤخذ في الاعتبار فقط عند حساب ربحية المنظمة بالكامل وليس عند حساب ربحية كل مسار تدفق القيمة على حدة (26).

ويتم عرض تلك التكاليف في قائمة دخل تعد أسبوعياً لتوضح تكاليف وإيرادات كل مسار تدفق على حدة، وكذلك تكاليف وإيرادات المنظمة ككل، وتعكس الإيرادات من المواد المباشرة والعمالة والمعدات وتخصم تكاليف التحويل الأخرى للحصول على أرباح تدفق القيمة. وتتمثل التكاليف المتعلقة بمسار تدفق القيمة في تكاليف العمالة المرتبطة بمسار تدفق القيمة، تكلفة المواد التي تستخدم في الإنتاج، تكلفة استخدام الآلات، تكاليف التسهيلات، وأي تكاليف أخرى مرتبطة بمسار تدفق القيمة.

المبحث الثالث

الإطار الفكري لمدخل المحاسبة المرنة المقترح

أولاً: العلاقة التي تربط مدخل المحاسبة المرنة والقياس المتوازن للأداء

وتوجه الفكر المحاسبي حديثاً لقضية التكامل بين القياس المتوازن للأداء والمحاسبة المرنة، حيث يمكن لمؤشرات القياس المتوازن للأداء أن تقود المنظمة إلى إحداث التحسينات. ويعتبر القياس المتوازن للأداء نظام متكامل لقياس الأداء مرتبطاً بالأهداف الاستراتيجية للمنظمة التي يتم ترجمتها إلى مقاييس وأهداف مرحلية وخطوات إجرائية ترتبط جميعاً بروابط تقود إلى تحقيق التوازن بين الأهداف التشغيلية والأهداف الاستراتيجية المستهدفة. كما أنها تسمح للاستراتيجية بتطوير ذاتها كاستجابة للتغيرات التي تحدث في كل من المنافسة، السوق، والبيئة التكنولوجية للمنظمة، وتتضمن أربعة أو منظورات رئيسية وهي منظور الأداء المالي ومنظور العملاء ومنظور العمليات التشغيلية الداخلية ومنظور التعلم والنمو (27).

ويتم اشتقاق مقاييس الأداء في إطار استخدام القياس المتوازن للأداء وربطها بمسارات تدفق القيمة والخلايا الإنتاجية داخل المنظمة. وتقوم عملية تحليل واشتقاق مقاييس الأداء على ثلاث مراحل وهي:

1. تحديد الأهداف.
2. تحديد عوامل النجاح.
- 3- تحديد مقاييس الأداء لكل مستوى من المستويات الثلاث (المستوى الاستراتيجي - مستوى مسار القيمة - مستوى خلايا العمل).

ثانياً: العلاقة بين مدخل المحاسبة المرنة ومنهجية ستة سيجما

إن أساس عمل منهجية ستة سيجما هو التركيز على خلق القيمة للعميل من خلال تحديد كل ما هو مهم لتلبية حاجات العميل، والعمل على إزالة جميع الانحرافات في عمليات المنظمة وفي المنتج أو الخدمة المقدمة للعميل. وبذلك يدعم استخدام منهجية ستة سيجما كل من جوانب الأداء غير المالي من جودة المنتج أو الخدمة ووقت التسليم ورضا العميل وغيرها، وجوانب الأداء المالي نتيجة تخفيض التكلفة (28). ويرجع إحداث التكامل بين منهجية ستة سيجما ومدخل المحاسبة المرنة إلي (29) أن كلاهما يسعى إلى تحقيق أهداف المنظمة نحو تعظيم جودة المنتجات

والخدمات من خلال استحداث معايير جديدة وفقاً لمتطلبات العميل، تركز منهجية ستة سيجما على استبعاد الانحرافات ومعالجة مشاكل العمليات، بينما تركز المحاسبة المرنة على استبعاد الفاقد بشتى أشكاله.

ثالثاً: إطار التكامل بين مدخل المحاسبة المرنة والقياس المتوازن للأداء ومنهجية ستة سيجما
ويعتمد استخدام أسلوب القياس المتوازن للأداء ومنهجية ستة سيجما والمحاسبة المرنة بمنظمة ما على ثقافة التميز، واستخدام هذه الأدوات من شأنه أن يدعم مثل هذه الثقافة. وتقوم ثقافة التميز على أساسين، أولهما فهم وتحقيق متطلبات العميل بهدف تحقيق رضا العملاء. فتميز الأداء هو تميز موجه نحو العملاء قائم على قيم ومفاهيم وسلوك، وأما الثاني فهو التحسين المستمر القائم على مهارات ورضا العاملين. ويعد القياس المتوازن للأداء إطاراً متعدد الأبعاد لوصف استراتيجية المنظمة بغرض خلق القيمة، وأداة لإدارة تنفيذ تلك الاستراتيجية وتحديد فجوات الأداء، ويرتبط القياس المتوازن للأداء بوظائف سلسلة القيمة اعتماداً على فهم سلسلة القيمة والتوفيق بين كل من الاستراتيجية والسلوك، والتركيز على الأنشطة الضرورية لخلق القيمة من خلال ترجمة الاستراتيجية إلى مقياس أداء على طول سلسلة القيمة. وتبدأ سلسلة القيمة الكلية للمنظمة بتحديد متطلبات العميل والتي على أساسها يتم تحديد أهداف وأنشطة سلسلة القيمة وكل اتصال في سلسلة القيمة يسبب قيمة عبر السلسلة(30).

ويتم توجيه جهود التحسين نحو المناطق التي تربط احتياجات العميل بمصالح المنظمة، فيأتي دور منهجية ستة سيجما لتحديد مناطق التحسين المحتملة وتحديد وتنفيذ المبادرات الممكنة لمعالجة فجوات الأداء. وبناء على ذلك يمكن للقياس المتوازن للأداء ومنهجية ستة سيجما أن يتكاملا في ضوء المحاسبة المرنة لتحقيق تميز الأداء، حيث يوفر الأول محتوى استراتيجي لأداء المنظمة، والثاني يعد مدخلاً لتحسين الأداء من خلال معالجة مشاكل الأداء المتعددة مما يعظم القيمة المقدمة للعميل.

ويمكن إحداث التكامل بين القياس المتوازن للأداء ومنهجية ستة سيجما في ضوء المحاسبة المرنة من خلال إدماج عناصر القياس المتوازن للأداء ومنهجية ستة سيجما داخل إطار يقوم على خمسة مراحل وهي(31):

المرحلة الأولى: معرفة العميل (تحديد متطلبات العميل)

المرحلة الثانية: تميز التشغيل

المرحلة الثالثة: إدارة الأداء

المرحلة الرابعة: اختيار المبادرات المناسبة لمعالجة والقضاء على فجوات الأداء

المرحلة الخامسة: تنفيذ المبادرات المختارة

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية للمدخل المقترح

يهدف هذا الفصل إلى اختبار فروض البحث الموضوعية من قبل الباحثة، من خلال تحليل البيانات التي تم جمعها عن طريق أدوات الدراسة، بإجراء دراسة ميدانية على بعض الشركات التي تستخدم النظم الصناعية المرنة والموجهة باستخدام الحاسب في العمليات الصناعية، والتي تعتمد على الإنتاجية في ضوء متطلبات واحتياجات العملاء **one-piece-flow** ، وباستخدام الاختبارات الإحصائية الملائمة بالاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS).

المبحث الأول إطار الدراسة الميدانية للمدخل المقترح

يتكون مجتمع الدراسة الميدانية من الشركات الصناعية العاملة في جمهورية مصر العربية، والتي تستخدم نظم صناعية مرنة، حيث يكون الإنتاج من تغيير في تشكيلة الآلات أو ترتيبها، أو من خلال إزالة أو دمج جزء أو بعض منها وذلك لإنتاج منتجات بمواصفات معينة، وهذه الشركات يعتمد التصنيع فيها أساساً على التدفق وحدة بوحدة **One – Piece – Flow** أو على التدفق طبقاً للأوامر **Job-Order** استجابة لطبيعة البيئة الإنتاجية المتغيرة التي تعمل فيها. والتي تتصف بالتطور التكنولوجي المتلاحق، وربما يجعلها في اعتقاد الباحثة أكثر الشركات ملائمة لتطبيق المحاسبة المرنة بما يحقق التكامل بين هذا المدخل والقياس المتوازن للأداء ومنهجية ستة سيجمما بما يؤثر على تعظيم القيمة للعميل.

وتم تحديد حجم العينة من خلال معادلة تحديد حجم العينة، حيث استخدمت الباحثة أسلوب العينة العشوائية البسيطة "وذلك لصعوبة تطبيق أسلوب الحصر الشامل نظراً لكبير عدد العاملين بهذه الشركات الصناعية، وقد تم استخدام المعادلة الآتية لتحديد حجم العينة.

$$\pi = \frac{Z^2 L(1 - L)}{d^2}$$

وقد قامت الباحثة بتقسيم مجتمع الدراسة على النحو التالي:
المجموعة الأولى: مكونة من المديرين الماليين والمحاسبين بهذه الشركات الصناعية محل الدراسة.
المجموعة الثانية: مكونة من مديري الإنتاج ومهندسي العمليات بهذه الشركات الصناعية محل الدراسة.

المبحث الثاني الأساليب الإحصائية المستخدمة

أولاً: أساليب التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة
1- الأساليب الإحصائية الوصفية: وتمثلت في استخدام الوسط الحسابي باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية المستخدمة لوصف إجابات عينة الدراسة، وترتيب أهمية البنود ودرجات الموافقة أو الرفض للبنود الواردة في قائمة الاستقصاء، كما استخدمت الباحثة الانحراف المعياري باعتباره أكثر الأساليب الإحصائية الوصفية شيوعاً في الاستخدام ثم استخراج معامل الاختلاف كأحد مقاييس التشتت الذي يمكن من خلاله التعرف على مدى تجانس أو اختلاف الآراء.
2- أسلوب الإحصاء التحليلي: لاختبار صحة فروض الدراسة الثلاثة من خلال الوصول إلي نتائج يمكن تعميمها على المجتمع، من خلال استخدام اختبار T لعينة واحدة (**One sample T- Test**) لاختبار فروض الدراسة، حيث تم مقارنة T المحسوبة بقيمة T الجدولية لاتخاذ قرار بقبول أو رفض فروض الدراسة الثلاثة، فإذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية يتم قبول الفرض البديل ورفض فرض العدم والعكس.

ثانياً: ثبات وصدق بيانات الدراسة

وللتأكد من ثبات وصدق بيانات الدراسة والتوافق والانسجام بين محتوياتها، تم اختبار نتيجة الاستقصاء باستخدام معامل ألفا كرونباخ **Cronbach Alpha** لاختبار البيانات التي تم الحصول عليها من القائمة، كذلك تحديد معامل الصدق للقائمة.

جدول رقم (3-3) معاملات الثبات (ألفا كرونباخ) والصدق لمحاور قائمة الاستقصاء

معامل الصدق	معامل الثبات (Alpha)	الفروض	مسلسل
0,983	0,967	عدم قدرة نظم المحاسبة الإدارية التقليدية على تعظيم القيمة للعمليات.	الأول
0,993	0,987	استخدام مدخل المحاسبة المرنة يعمل على تعظيم القيمة للعمليات في ضوء التنافسية بين منظمات الأعمال.	الثاني
0,994	0,988	التكامل بين مدخل المحاسبة المرنة والقياس المتوازن للأداء ومنهجية ستة سيجمما يؤثر على تعظيم القيمة للعمليات.	الثالث
0,996	0,993	المتوسط العام	

المبحث الثالث

التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

أولاً: الإحصاءات الوصفية لبيانات الدراسة

حيث تقوم الباحثة في هذا الجزء من الدراسة باستخدام التكرارات والنسب المئوية لكل محور من محاور الدراسة، لمعرفة مدى اتفاق أو اختلاف فئات الدراسة حول الأسئلة الواردة بالمحاور الثلاثة الواردة بقائمة الاستقصاء، ومن خلال استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية الآتية: جدول رقم (3-4) الإحصاءات الوصفية والتكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة على أسئلة الفرض الأول

درجة الأهمية	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	التكرار النسبة	أسئلة الفرض الأول
كبير الأهمية	16,69	0,649	3,89	3 1.2	11 4,3	17 6,7	201 79.4	21 8,3	(ت) %	1
كبير الأهمية	22,51	0,842	3,74	9 3,6	16 6,3	29 11,5	177 70	22 8,7	(ت) %	2
كبير الأهمية	28,55	1,002	3,51	15 5,9	33 13	31 12.3	157 62.1	17 6.7	(ت) %	3
كبير الأهمية	21,89	0,821	3,75	10 4	16 6,3	17 6,7	195 77.1	15 5,9	(ت) %	4
كبير الأهمية	16,34	0,634	3,88	4 1.6	9 3,6	17 3,6	207 81.8	16 6,3	(ت) %	5
كبير الأهمية	18,22	0,7	3,84	3 1.2	15 5,9	20 7,9	196 77,5	19 7,5	(ت) %	6
كبير الأهمية	26,49	0,959	3,62	11 4,3	28 11,1	32 12,6	175 62,1	25 9,9	(ت) %	7
متوسط الأهمية	29,14	1,014	3,48	19 7,5	30 11,9	26 10,3	167 66	11 4,3	(ت) %	8
كبير الأهمية	22,4	0,827	3,71	المتوسط العام للفرض الأول						

جدول رقم (3-5) الإحصاءات الوصفية والتكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة على أسئلة الفرض الثاني

أسئلة الفرض الثاني	التكرار النسبة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	درجة الأهمية
1	(ت) %	19 7,5	168 66,4	27 10,7	13 5,1	26 10,3	3,61	0,952	26,37	كبير الأهمية
2	(ت) %	9 4,3	169 66	25 10,3	20 7,5	30 11,9	3,43	1,388	41,55	متوسط الأهمية
3	(ت) %	23 9,1	169 66,8	25 9,9	13 5,1	23 9,1	3,66	0,949	25,93	كبير الأهمية
4	(ت) %	27 10,7	182 71,9	10 4,0	10 4,0	24 9,5	3,76	0,909	24,17	كبير الأهمية
5	(ت) %	25 9,9	157 62,1	32 12,6	11 4,3	28 11,1	3,62	0,959	26,49	كبير الأهمية
6	(ت) %	18 7,1	170 67,2	30 11,9	15 5,9	20 7,9	3,62	0,947	26,82	كبير الأهمية
7	(ت) %	20 7,9	165 65,2	23 9,1	14 5,5	31 12,3	3,58	0,992	27,71	كبير الأهمية
8	(ت) %	27 10,7	146 57,7	42 16,6	7 2,8	31 12,3	3,61	0,930	25,76	كبير الأهمية
كبير الأهمية	المتوسط العام للفرض الثاني									
							3,61	1,003	28,1	

جدول رقم (3-6) الإحصاءات الوصفية والتكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة على أسئلة الفرض الثالث

أسئلة الفرض الثالث	التكرار النسبة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	درجة الأهمية
1	(ت) %	30 11,9	143 56,5	45 17,8	12 4,7	23 9,1	3,62	0,971	26,82	كبير الأهمية
2	(ت) %	27 10,7	146 57,7	42 16,6	7 2,8	31 12,3	3,61	0,930	25,76	كبير الأهمية
3	(ت) %	20 7,9	165 65,2	23 9,1	14 5,5	31 12,3	3,58	0,992	27,71	كبير الأهمية
4	(ت) %	11 4,3	167 66	34 13,4	10 4	31 12,3	3,55	0,906	25,52	كبير الأهمية
5	(ت) %	18 7,1	170 67,2	30 11,9	15 5,9	20 7,9	3,62	0,947	26,86	كبير الأهمية
6	(ت) %	15 5,9	195 77,1	17 6,7	10 4	16 6,3	3,75	0,821	21,89	كبير الأهمية
7	(ت) %	22 8,7	177 70	29 11,5	9 3,6	16 6,3	3,74	0,842	22,51	كبير الأهمية
8	(ت) %	17 6,7	157 62,1	31 12,3	15 5,9	33 13	3,51	1,002	28,55	كبير الأهمية
كبير الأهمية	المتوسط العام للفرض الثالث									
							3,62	0,926	25,70	

ثانياً: اختبار فروض الدراسة

1- اختبار الفرض الأول العدم والذي ينص على: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة حول عدم قدرة نظم المحاسبة الإدارية التقليدية على تعظيم القيمة للعميل". وقيمة T الجدولية عند درجة حرية (مجتمع العينة -1) أي 252 ومستوى معنوية 05, تساوي 1,960

جدول رقم (7-3) نتائج اختبار One Sample T-Test (T) الخاص بالفرض الأول

مستوى الدلالة sig.	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفرض الأول
0,0000	1,960	13,680	0,827	3,71	عدم قدرة نظم المحاسبة الإدارية التقليدية على تعظيم القيمة للعميل

وعليه يتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل وهو "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة حول عدم قدرة لنظم المحاسبة الإدارية التقليدية على تعظيم القيمة للعميل".

2- اختبار الفرض الثاني والذي ينص على: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن استخدام مدخل المحاسبة المرنة يؤدي إلى تعظيم القيمة للعميل في ضوء التنافسية بين منظمات الأعمال"

جدول رقم (8-3) نتائج اختبار One Sample T-Test (T) الخاص بالفرض الثاني

مستوى الدلالة sig.	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفرض الثاني
0,0000	1,960	9,682	1,003	3,61	استخدام مدخل المحاسبة المرنة يؤدي إلى تعظيم القيمة للعميل في ضوء التنافسية بين منظمات الاعمال

ومن ذلك يتضح قبول الفرض البديل وعدم صحة الفرض الثاني العدم: أي " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن استخدام مدخل المحاسبة المرنة يؤدي إلى تعظيم القيمة للعميل في ضوء التنافسية بين منظمات الأعمال".

3- اختبار الفرض الثالث العدم والذي ينص على: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن التكامل بين مدخل المحاسبة المرنة والقياس المتوازن للأداء ومنهجية ستة سيجما يؤثر على تعظيم القيمة للعميل".

جدول رقم (9-3) نتائج اختبار One Sample T-Test (T) الخاص بالفرض الثالث

مستوى الدلالة sig.	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفرض الثالث
0,0000	1,960	10,689	0,926	3,62	التكامل بين مدخل المحاسبة المرنة والقياس المتوازن للأداء ومنهجية ستة سيجما يؤثر على تعظيم القيمة للعميل

وبذلك يتضح قبول الفرض البديل وعدم صحة الفرض الثالث العدم أي "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن التكامل بين مدخل المحاسبة المرنة والقياس المتوازن للأداء ومنهجية ستة سيجما يؤثر على تعظيم القيمة للعميل".

نتائج البحث

1. تعتبر القيمة المدركة للعميل وفهم كيفية تحقيقها وكيفية تعظيم ادراكه لها هي أساس تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات.
2. قصور المداخل المستخدمة في تعظيم القيمة للعميل، بالإضافة إلى عدم أخذ منظمات الأعمال في الحسبان للمنظور الخارجي للتكلفة (وهي وجهة نظر العميل).
3. أصبح دور إدارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات واضحاً في التوجه الاستراتيجي من خلال دورها الحيوي في تعزيز القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال.
4. يؤدي استخدام مدخل المحاسبة المرنة إلى تقديم معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب وقابلة للفهم تساعد على دقة اتخاذ القرارات، والتي تؤدي إلى زيادة القيمة المقدمة للعملاء، والنمو والربحية والتدفقات النقدية.
5. إن محور تطبيق نظام تكاليف تدفق القيمة هو مسار تدفق القيمة ويتضمن سلسلة متكاملة من العمليات التي تقود في النهاية إلى خلق القيمة للعميل.
6. يحقق التكامل بين مدخل المحاسبة المرنة ومنهجية ستة سيكما والقياس المتوازن للأداء تميز الأداء حيث يوفر القياس المتوازن للأداء محتوى استراتيجي لأداء المنظمة ويعد منهجية ستة سيكما مدخل لتحسين الأداء من خلال معالجة مشاكل الأداء المتعددة، مما يؤدي إلى تعظيم القيمة للعميل.
7. وأخيراً جاءت نتائج الدراسة الميدانية إلى أجرتها الباحثة بشأن استخدام مدخل المحاسبة في تعظيم القيمة للعميل إيجابية، من خلال قبول فروض البحث البديلة، وإمكانية تطبيق مدخل المحاسبة المرنة في الواقع العملي لمنظمات الأعمال الحديثة.

توصيات البحث

1. ضرورة تطوير أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية حتى تتلاءم مع ظروف بيئة وتقنيات الإنتاج الحديثة ولدعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال.
2. ضرورة استخدام الشركات الصناعية لنظام تكاليف تدفق القيمة بما يتلاءم مع احتياجات استخدام كل من القياس المتوازن للأداء ومنهجية ستة سيكما المرنة.
3. ضرورة تحقيق التكامل بين نظام المحاسبة المرنة وبين القياس المتوازن للأداء ومنهجية ستة سيكما، وذلك للتأثير على عنصر التكلفة والجودة لتعظيم القيمة للعميل.

المراجع العربية:

أ- الدوريات

- 1- د/ أميرة فؤاد أحمد مهران، "قياس محركات القيمة بالتطبيق على عملاء الخطوط الجوية المصرية وقياس تأثيرها على الولاء"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، المجلد السابع والعشرون، العدد الأول، 2005.
- 2- د/ حمدي محمود زعرب، "مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين: دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، يناير، 2013، ص: 40.
- 3- د/ جودة عبد الرؤوف زغلول، "إطار مقترح لاختبار مدى تكيف ممارسات المحاسبة الإدارية مع متطلبات بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الثاني، 2008.
- 4- سامي نجدي محمد علي، فؤاد محمد محمود شلح، "أثر تطبيق نظام الإنتاج الخالي من الفاقد على تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة: دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلد الواحد والاربعون، العدد الثاني، 2017.
- 5- د/ سيد عبد الفتاح سيد، "تقييم فعالية الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال-دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد الثاني، جزء ثاني، 2012.
- 6- د/ صلاح محمد عمران، "إدارة العميل في إطار المحاسبة الإدارية ودعم القدرة التنافسية للمنظمة: دراسة تحليلية ميدانية"، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الخمسون، يونيو، 2011.
- 7- د/ عبد العال مصطفى أبو الفضل، "إطار مقترح للربط والتكامل بين نظم تخطيط موارد المشروع (ERP) والإنتاج المرن (LEAN) وستة سيجما (Six Sigma) لدعم أداء منشآت الأعمال، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، الجزء الأول، العدد الثاني، المجلد السابع والثلاثين، يولييه، 2015.
- 8- د/ علي عبد الله صالح الشطبي، "استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة بهدف الاستغلال الأمثل للموارد: دراسة نظرية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة الإسماعيلية، المجلد الثامن، ملحق العدد الأول، 2017.
- 9- د/ فتحية بوحروود، "إدارة الجودة الشاملة كمدخل لصناعة المزايا التنافسية بين النظرية والتطبيق في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية سطيف" مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، العدد الثاني، ديسمبر 2014.
- 10- د/ فوزي محمد هيكل، "إطار مقترح للتكامل بين منهجية ستة سيجما وبطاقة الأداء المتوازن بهدف تفعيل مدخل محاسبة ترشيد الفاقد"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، كلية التجارة، العدد الخامس، السنة الثالثة، 2013.
- 11- د/ محمد السيد محمد الصغير، "التكامل بين منهجية ستة سيجما ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة VSC لدعم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد Lean: دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، كلية التجارة، المجلد العشرون، العدد الرابع، ديسمبر، 2016.

12- محمد منير محمود بدوي، د/ برنس ميخائيل غطاس، د/ عبد اللاه فراج عبد الرحيم، " استخدام أسلوب الإنتاج الخالي من الفاقد في تحقيق ريادة تكاليف الموارد البشرية في المنشآت الصناعية: دراسة تحليلية"، المجلة العلمية، جامعة أسيوط، كلية التجارة، العدد الثاني والستون، يونيو 2017.

13- محمد خير، سليم أبو زيد، " العلاقة السببية بين الأسبقيات التنافسية واستراتيجية سلسلة التوريد وأثرهما في الأداء المؤسسي"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد العاشر، العدد الرابع، 2014.

14- د/ نبيل خليل مرسى، " مصادر ومعوقات المزايا التنافسية للشركات الحاصلة على شهادة الأيزو: دراسة ميدانية للقطاعات الصناعي والخدمي"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، كلية التجارة، المجلد السابع، العدد الثالث، 2008.

15- د/ نشوى أحمد الجندي، "استخدام مدخل ترشيد الفاقد في تطوير أسلوب التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت - دراسة تطبيقية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، كلية التجارة، العدد السابع والسبعون، 2010

16- د/ هشام فاروق الابياري، " نحو إطار لتكامل القياس المتوازن للأداء (BSC) ومنهجية الستة سيجما الخالية (LSS) في منشآت الأعمال الصناعية - دراسة تحليلية تطبيقية" المجلة العملية التجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلد الأول، العدد الثاني، 2011.

ب - الرسائل العلمية

17- أماني تاج الدين محمود منصور، " إطار مقترح لمدخل المحاسبة المساندة لتعظيم منفعة المعلومات المحاسبية بهدف ترشيد القرارات الإدارية - دراسة نظرية ميدانية"، بحث غير منشور، رسالة دكتوراه، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، 2013.

18- سلوى محمد الشرفا، " دور إدارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات في تحقيق المزايا التنافسية في المصارف العاملة في قطاع غزة، بحث غير منشور، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، 2008

19- عمرو رزق القطان، "استخدام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تفعيل إدارة العملاء في منظمات الأعمال - دراسة نظرية تطبيقية"، بحث غير منشور، رسالة ماجستير، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، 2014.

20- وسيلة حفاوي، "تحقيق قيمة الزبون كآلية لتدعيم الميزة التنافسية"، بحث غير منشور، جامعة المدينة، معهد العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التيسير، 2010/2009

A) Books:

1-Anderson, James, C., James A. Narus, & W. Rossum, "Customer Value Propositions in Business Markets", Harvard Business Review, March 2006.

2- Kotler, P. and Keller k., "Marketing Management" 13th ed., Prentice Hall New Jersey, 2006.

3- Maskell, Brian & Nicholas Katko Value Stream Costing: The Lean Solution to Standard Costing Complexity and Waste", lean Accounting Best Practices for sustainable Integration, Edited by: Stenzel Joe, John Wiley & Sons INC, New Jersey, 2007.

4- Monroy, Carlos and Nasiri, A. and P., Miguel, "ABC, Td ABC, Lean accounting: Accounting Systems Approach to Manufacturing", Annals of Industrial Engineering 2012 Industrial Engineering: overcoming the Crisis, London, chapter 2, publisher: Springer, 2014.

B) Periodicals:

5-Kocamis, Tugce Uzun, "Lean Accounting Method for Reduction in Production Costs in Companies", International Journal of Business and Social Science, Vol. 6, No. 9(1), September 2015.

6- Kober, R. and T. Subraamanniam, and j. Watson, "The Impact of Total Quality Management Adoption on Small and Medium Enterprises Financial Performance", Accounting and Finance, 52, 2012.

7-Maskell, Brian H. and Frances A. Kennedy "Why Do We Need Lean Accounting and How Does It Work?", The Journal of Corporate Accounting & Finance, March/April 2007.

8-Morton, Neil A., & Hu, Qing, "Implications of the fit between organizational structure and ERP: A structural contingency theory perspective", International Journal of Information Management, Vol. 28, No. 5, 2008.

9-Ulewicz, Robert & Robert Kuceba, "Identification of Problems of Implementation of Lean concept in The SME Section", Economics and Management, Vol. 8, No. 1, 2016.