

العنوان:	محددات تطبيق مدخل المحاسبة عن العملاء كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وإنعكاساتها على أداء منشآت الأعمال : دراسة ميدانية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	نوار، رولا سامي
المجلد/العدد:	مج21، ع2
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2017
الشهر:	يوليو
الصفحات:	677 - 650
رقم MD:	862453
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	السياسة المالية، النظام المالي، البرامج المحاسبية، المحاسبة الإدارية، التخطيط الإستراتيجي، منشآت الأعمال، مصر، المجتمع المصري
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/862453

**محددات تطبيق مدخل المحاسبة عن العملاء كأحد أساليب المحاسبة
الإدارية الاستراتيجية وانعكاساتها على أداء منشآت الأعمال
دراسة ميدانية**

الدكتور

رولا سامي نوار

مدرس المحاسبة

كلية التجارة - جامعة القاهرة

محددات تطبيق مدخل المحاسبة عن العملاء كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وانعكاساتها على أداء منشآت الأعمال: دراسة ميدانية

د. رولا سامي نوار

مدرس المحاسبة

كلية التجارة - جامعة القاهرة

تجريد عام للبحث

يهدف هذا العمل البحثي إلى تحديد العلاقة بين مدخل المحاسبة عن العملاء، كأحد أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية، وبين الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال المقاس من خلال بطاقة قياس الأداء المتوازن، ويهدف كذلك إلى تحديد العوامل الواقفية أو المحددات التي تعطي دلالة على تطبيق المنشأة لمدخل المحاسبة عن العملاء. وفي سبيل تحقيق هدف البحث تم الاعتماد على دراسة مسحية لجمع بيانات الواقع العملي لمجموعتين من المتغيرات. المجموعة الأولى المتغيرات الواقفية التي تمثلت في: حجم المنشأة، الاستراتيجية، طبيعة نشاط المنشأة. المجموعة الثانية تمثلت في متغيرين، المتغير الأول مدخل المحاسبة عن العملاء ومكوناته الثلاثة (تحليل ربحية العميل خلال الفترات الماضية، المحاسبة عن تحليل ربحية العميل خلال الفترات المستقبلية، المحاسبة عن العملاء كأصل)، المتغير الثاني الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال. وفي ضوء متغيرات الدراسة البحثية، تم صياغة فرضي الدراسة، حيث تمثل الفرض الأول في أن تطبيق ممارسات المحاسبة عن العملاء؛ كأحد أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية، يحدده مجموعة من المتغيرات الواقفية. والفرض الثاني تمثل في أن تطبيق ممارسات مدخل المحاسبة عن العملاء كأحد أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية يمكن أن يؤدي إلى تحسين إيجابي في الأداء الاستراتيجي للمنشأة. التحليل الإحصائي لبيانات عينة اشتملت على ٩٧ مفردة، أسفر عن عدم معنوية العلاقة بين مجموعة المتغيرات الواقفية وبين مدخل المحاسبة عن العملاء، وإن ظهرت العلاقة المعنوية بين تحليل ربحية العميل، وكذلك تحليل ربحية العميل خلال الفترات المستقبلية من ناحية، وبين الاستراتيجية التنافسية التي تتبعها المنشأة من ناحية أخرى. وأظهر أيضا التحليل الإحصائي وجود علاقة معنوية بين تطبيق المنشأة لمدخل المحاسبة عن العملاء، كأحد أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية، وبين الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال المقاس من خلال بطاقة قياس الأداء المتوازن.

كلمات الفهرسة: المتغيرات الواقفية؛ مدخل المحاسبة عن العملاء؛ تحليل ربحية العميل؛ المحاسبة عن التدفقات النقدية المستقبلية للعملاء؛ المحاسبة عن العملاء كأصل؛ بطاقة الأداء المتوازن.

١. مقدمة

في ظل ما تشهده بيئة الأعمال الحديثة من منافسة تواجه منشآت الأعمال تتعدى حدود البلد الواحد بل والقارة الواحدة، اتجهت المنشآت إلى الاهتمام بالعملاء لمعرفة احتياجاتهم ورغباتهم، ومن ثم محاولة تحقيق هذه الاحتياجات والعمل على إشباع تلك الرغبات، ونتيجة لذلك ظهر في الكتابات التسويقية مفهوم إدارة العلاقات مع العملاء Customer Relation Management، ومن ثم ظهرت في الكتابات المحاسبية مدخل المحاسبة عن العملاء كأحد مداخل أو أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية Strategic Management Accounting، حيث تحولت نظرة منشآت الأعمال إلى العميل من مجرد مشترٍ لمنتجات المنشأة، إلى أنه مصدر للتدفقات النقدية التي هي مصدر من مصادر التمويل الأساسية للمنشأة، وأخيراً النظر إلى العميل على اعتباره أصلاً من أصول المنشأة الواجب المحافظة عليه وصيانته؛ وصيانة العميل من وجهة النظر هذه تعني إرضاءه لإعادة شراء منتجات المنشأة والاستمرار في ذلك الشراء.

في إطار الدور الذي تقدمه أساليب المحاسبة الإدارية- سواء على مستوى تحقيق ميزة تنافسية مستدامة أو على مستوى الأداء المالي وغير المالي للمنشأة- صنف Chenhall and Langfield-Smith (1998) أساليب المحاسبة الإدارية من وجهة نظر خصائصها أو نواتجها إلى: أساليب محاسبة إدارية تقليدية Traditional Management Accounting Tools، وأساليب محاسبة إدارية معاصرة / استراتيجية Contemporary / Strategic Management Accounting Tools. أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية هي تلك الأساليب التي تتعامل مع معطيات البيئة الخارجية أكثر من تعاملها مع معطيات البيئة الداخلية للمنشأة، ومن بين هذه الأساليب: المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط Activity Based Costing، المحاسبة عن العملاء Customer Accounting، بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard. وفي إطار استراتيجية المنشأة، غالباً ما تقدم هذه الأساليب مدخلاً متكاملًا للرقابة وتقييم الأداء على النواحي أو الأنشطة الداخلية. على الجانب الآخر، يلاحظ أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية؛ كالنظم التقليدية للمحاسبة عن التكلفة، ونظم الموازنات التخطيطية، غالباً ما تتعامل مع معطيات البيئة الداخلية للمنشأة، مع التركيز على النواحي أو الأنشطة التشغيلية أكثر من تعاملها مع معطيات البيئة الخارجية.

وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة إلى أن الكتابات المحاسبية والإدارية التي جاءت داعمة لفكرة أن المحاسبة الإدارية تساهم بدور إيجابي في دعم وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة، لم تتفق على ما إذا كانت الميزة التنافسية المحققة من نظام المحاسبة الإدارية هي ميزة تنافسية مستدامة أم ميزة تنافسية مؤقتة تتمتع بها المنشأة خلال الأجل القصير فقط، ودون أن تمد هذه الآثار لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة (Cagwin & Bouwman, 2002; Crabtree & DeBusk, 2008). العرض السابق يطرح التساؤل التالي: هل يمكن أن يساعد تطبيق أسلوب المحاسبة عن العملاء كأحد أساليب المحاسبة

الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية على تحسين الأداء المالي وغير المالي للمنشأة؛
الأداء الاستراتيجي؟

الخلفية التاريخية لمتغيرات الدراسة

يمكن تصنيف مجموعة المتغيرات البحثية التي تتناولها الدراسة الحالية إلى مجموعتين من المتغيرات: مجموعة المتغيرات الأساسية، ومجموعة المتغيرات الموافقة. تتمثل المتغيرات الأساسية في متغيرين: المتغير الأول، المحاسبة عن العملاء. المتغير الثاني، الأداء المالي وغير المالي للمنشأة. مجموعة المتغيرات الموافقة Contingency Variables تتمثل في: حجم المنشأة، طبيعة نشاط المنشأة، الاستراتيجية التي تتبعها المنشأة.

١/٢. المتغيرات الأساسية

يقصد بالمتغيرات الأساسية في إطار هذا البحث مجموعة المتغيرات التي يراد إيجاد علاقة ارتباطية / سببية فيما بينها. أولي المتغيرات الأساسية يتمثل في المحاسبة عن العملاء. ترجع جذور مدخل المحاسبة عن العملاء إلى المفهوم التسويقي إدارة العلاقات مع العملاء (Customer Relation Management (CRM، ذلك المفهوم الذي يسعى إلى تصنيف عملاء المنشأة حسب أهمية العميل؛ ويقصد بأهمية العميل مدى مساهمة العميل في أرباح المنشأة خلال الأجل الطويل (Keramati, Shapouri, 2016). استنادا إلى مفهوم إدارة العلاقات مع العملاء، تناولت الكتابات المحاسبية انعكاسات هذا المفهوم على نظام المحاسبة الإدارية، ومن ثم ظهر مدخل تحليل ربحية العملاء Customer Profitability Analysis. ويعد (Bellis-Jones (1989 من أوائل الذين تناولوا هذا المفهوم، حين تناول ربحية العميل في إطار متاجر التجزئة.

قياس ربحية العميل تتم من خلال تحديد قيمة مبيعات كل عميل ثم خصم كافة التضحيات المباشرة والمتغيرة التي تحملتها المنشأة في سبيل تحقيق مبيعات العميل للحصول على هامش مساهمة العميل (Ward, 1992; Kaplan & Cooper, 1998; Noone & Griffin, 1999; Smith & Dikolli, 1995)، وقد يلي ذلك خصم نصيب العميل من التكاليف غير المباشرة (الثابتة) للوصول إلى صافي ربح العميل. امتدادا لمدخل تحليل العملاء قدم Guilding and McManus (2002) مفهوما شاملا لمدخل المحاسبة عن العملاء، وقد عرفاه على أنه كل الممارسات المحاسبية التي تقوم بها المنشأة من أجل تقييم ربحية / مبيعات / القيمة الحالية لمبيعات كل عميل أو لكل مجموعة من مجموعات العملاء طبقا لما أسفرت عنه أنشطة إدارة العلاقات مع العملاء.

ارتباطا بالبعد الزمني لمدخل المحاسبة عن العملاء عرف (Holm et al. (2016 أساليب المحاسبة عن العملاء على اعتبارها كافة الممارسات المحاسبية التي تعمل على تقييم مدى مساهمة كل عميل أو مجموعة من العملاء في ربحية المنشأة، سواء كان ذلك ارتباطا بالماضي أو ارتباطا بالمستقبل. وعلى ذلك يتضمن مدخل المحاسبة

عن العملاء بعدين زمنيين: البعد التاريخي لتحليل ربحية العملاء The Retrospective Customer Profitability Analysis الذي يسعى إلى تحليل ربحية العملاء من واقع السجلات المحاسبية وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي. البعد الثاني يتمثل في البعد المستقبلي القائم على إيجاد توقعات لمعاملات المنشأة مع العميل أو مجموعة العملاء خلال الفترة المستقبلية، وإيجاد القيمة الحالية للمبيعات المستقبلية للعميل أو مجموعة العملاء (Pfeifer et al. 2005).

المتغير الثاني تمثل في الأداء المالي وغير المالي؛ الأداء الاستراتيجي للمنشأة. الجذور التاريخية لتقييم الأداء المالي وغير المالي يرجع إلى الثلاثينيات من القرن الماضي (١٩٣٠) عندما قدم مدخل بطاقة قيادة المنشأة Tableau de Bord (TDB) من قبل المهندسين الفرنسيين للتطبيق على الشركات الفرنسية (Souissi, 2008; Kaplan & Norton, 2004). ومع أواخر القرن الماضي قدم Kaplan & Norton (1992, 1996, 2001, 2008, 2011) مدخل بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard (BSC). ومنذ أواخر القرن الماضي تزايد اهتمام الباحثين والمنظمات العالمية بأهمية الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال، والذي غالبا ما يتم قياسه استنادا على بطاقة الأداء المتوازن.

وبعد ذلك قدم Kaplan & Norton (1992, 1996, 2003, 2008) بطاقة الأداء المتوازن في أجيالها المختلفة؛ وهي بطاقة تقوم على ربط أداء المنشأة باستراتيجيتها من خلال أربعة جوانب: الجانب المالي، جانب العملاء، جانب النواحي الداخلية، جانب التعلم (الابتكار) والنمو. ويعد جانب العملاء Customer Perspective أحد الجوانب المتأثرة Lagging Indicators بجانب النواحي الداخلية، والتعلم والنمو، ويعد أيضا أحد الجوانب المؤثرة Leading Indicator في الجانب المالي. هذا، وقدم Sainaghi (2010) دراسة مرجعية للكتابات التي تناولت بطاقة الأداء المتوازن في قطاع الفنادق، خلال العقد الأخير من القرن الماضي والعقد الأول من القرن الحالي، كمدخل يتناول جانب رضاء العملاء وجانب النواحي الداخلية والاستراتيجية، من خلال الاستعانة بمدخل بطاقة الأداء المتوازن.

منذ ظهور مدخل الأداء المتوازن في عام ١٩٩٢ ظهرت استخدامات مختلفة لهذه البطاقة، وقد يقال في هذا الصدد إن كل استخدام يمثل جيلا من أجيال بطاقة الأداء المتوازن. مع ظهور بطاقة الأداء المتوازن عام ١٩٩٢ ظهر الجيل الأول، وخلال الفترة من عام ١٩٩٢ وحتى عام ١٩٩٦ استخدمت البطاقة كأداة لقياس الأداء Performance Measurement، وخلال الفترة من عام ١٩٩٦ وحتى عام ٢٠٠١ استخدمت البطاقة كأداة للإدارة الاستراتيجية Strategic Management، وخلال الفترة من عام ٢٠٠١ وحتى عام ٢٠٠٨ استخدمت البطاقة كأداة للرقابة الاستراتيجية Strategic Control، ومنذ عام ٢٠٠٨ وحتى الآن تستخدم بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتحقيق الأداء الاستراتيجي المتناغم لمنشآت الأعمال.

جوهر بطاقة الأداء المتوازن يقوم على أساس تحقيق التوازن بين المقاييس المبنية على أساس الأجل الطويل والمقاييس المبنية على أساس الأجل القصير، وبين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية، وبين المقاييس الموضوعية (الكمية) والمقاييس الشخصية (غير الكمية)، وبين المقاييس العامة والمقاييس الخاصة. وكل هذه المقاييس تتناول أربعة جوانب: الجوانب المالية، الجوانب التي تهتم بالعملاء، الجوانب التي تهتم بالنواحي الداخلية، وأخيرا الجوانب التي تهتم بالتعلم والنمو.

٢/٢. المتغيرات الموافقية

وفقا للنظرية الموافقية Contingency Theory يمكن أن تتحدد المتغيرات الموافقية في نوعين من المتغيرات: النوع الأول، متغيرات تتعلق بسمات المنشأة؛ النوع الثاني، متغيرات تتعلق بالبيئة الخارجية المحيطة بالمنشأة. وفي إطار هذا البحث تحددت المتغيرات الموافقية في ثلاثة متغيرات: حجم المنشأة، طبيعة نشاط المنشأة، الاستراتيجية التي تتبعها المنشأة. وعلى ذلك يلاحظ أن المتغيرات الموافقية التي تناولها البحث تمثلت فقط في مجموعة واحدة من المتغيرات الموافقية المتعلقة بسمات المنشأة، دون تناول لأية متغيرات موافقية تتعلق بالبيئة الخارجية المحيطة بالمنشأة، كالحالة الاقتصادية، سوق العمل، القوانين واللوائح المنظمة لأعمال المنشأة؛ كقانون الضرائب على أرباح منشآت الأعمال، قانون الضريبة المضافة.

الدراسة العملية لهذا العمل البحثي سوف تتناول كيفية قياس كل متغير من المتغيرات الأساسية والمتغيرات الموافقية، حيث يتم تحديد مجموعة من المؤشرات أو المقاييس التي يمكن من خلالها قياس كل متغير من متغيرات الدراسة. المؤشرات أو المقاييس التي يتم من خلالها قياس كل متغير من متغيرات الدراسة سوف يتم تحديدها بناء على ما تناولته الدراسات السابقة.

٣. الدراسات السابقة وفروض البحث

البدايات المحاسبية للكتابات في مجال القياس الكمي Quantitative Measure للعملاء كانت لـ (Cooper & Kaplan, 1991) حيث تم استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط (ABC) Activity Based Costing في قياس ربحية العميل أو مجموعة من العملاء، ولم تتناول هذه الدراسة تحليل لربحية العميل من منظور مستقبلي، حيث كان التركيز على البعد التاريخي لقياس ربحية العميل أو مجموعة العملاء. ويتناول هذا الجزء من البحث الدراسات السابقة التي تناولت مدخل المحاسبة عن العملاء، والتي تناولت الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال، كأساس يمكن من خلاله صياغة فروض هذا العمل البحثي.

١/٣. المحاسبة عن العملاء

إن بدايات الكتابات المحاسبية والتسويقية في مجال المحاسبة عن العملاء يمكن إيجاد جنورها في بدايات الكتابات عن نماذج دراسة ربحية العميل / العملاء (Berger & Nasr, 1998; Dwyer, 1997; Kaplan & Cooper, 1998, Noone & Griffin, 1999; Smith & Dikolli, 1995).

وقد يلاحظ انخفاض الكتابات المحاسبية في مجال المحاسبة عن العملاء، وذلك على الرغم من ظهور عدد من الكتابات المحاسبية التي تناولت المحاسبة عن العملاء منذ أواخر القرن الماضي وبدايات القرن الحالي (McManus, 2013)، إن الكتابات المحاسبية في مجال المحاسبة عن العملاء مازالت في بدايتها، إذا ما قورنت بالكتابات التسويقية التي تناولت العملاء من حيث كيفية إدارة العلاقات مع العملاء، أو ربحية هؤلاء العملاء، أو العملاء كأحد أصول المنشأة Customer Equity (McManus & Guilding, 2008).

أن بداية اهتمامات الكتابات المحاسبية بالعملاء جاءت من زاوية قياس درجة رضاء العملاء، ومحاولة قياس الانعكاسات المحاسبية لرضاء العملاء على كل من الأداء المالي والأداء غير المالي لمنشأة الأعمال، ولعل ما تجدر الإشارة إليه في هذا الإطار هو أن نتائج هذه الكتابات للعلاقة بين رضاء العملاء والأداء المالي للمنشأة لم تكن متوافقة. فمن ناحية أكدت دراسة (Ittner & Larcker, 1998) في قطاع الاتصالات وجود علاقة جوهرية بين درجة رضاء العملاء وبين الاحتفاظ بالعملاء في تعاملاتهم مع المنشأة، والإيرادات المحققة، والتغير في الإيرادات. وفي إطار المؤسسات المالية تقلصت العلاقة لتصبح بين درجة رضاء العملاء والإيرادات المحققة. دراسة Banker et al. (2000) أفصحت عن مجموعة من النتائج للعلاقة بين رضاء العملاء والأداء المالي لعدد ثماني عشرة منشأة فندقية خلال ست سنوات؛ بداية من عام ١٩٩١، حيث أشارت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباطية جوهرية بين المؤشرات غير المالية لقياس درجة رضاء العملاء وبين الأداء المالي المستقبلي، وأن هذه العلاقة الارتباطية الجوهرية تتضمن معلومات إضافية لا تعكسها المؤشرات المالية.

أوضحت دراسة (Smith & Wright, 2004) التي تناولت العلاقة بين درجة رضاء العملاء، مقاسة بدرجة ولاء العملاء لمنتجات المنشأة وبين أداء المنشأة، وجود علاقة جوهرية بين درجة ولاء العملاء وكل من: متوسط أسعار المنتجات، درجة نمو المبيعات، معدل العائد على أصول المنشأة. وفي هذا، الإطار، يلاحظ اتفاق دراسة (Smith & Wright, 2004) مع دراسة كل من (Ittner & Larcker, 1998) ، (Banker et al., 2000) من حيث تحديد محددات أو مؤشرات قياس درجة ولاء العملاء، وفي نتائج التحليل الإحصائي لدراسة العلاقة بين درجة ولاء العملاء والأداء المالي للمنشآت محل كل الدراسة.

إن بدايات الدراسات المحاسبية التي تناولت مدخل أو أسلوب المحاسبة عن العملاء والتي جاءت في أواخر القرن الماضي وبدايات الأولى للقرن الحالي قد جاءت متضمنة تعليقات نفعية ذات طابع وصفي لطبيعة مدخل المحاسبة عن العملاء، ومن ثم لم تقدم وصفا للواقع العملي لما تقوم به منشآت الأعمال (Foster and Gupta, 1994; Foster and Sjoblom, 1996; Foster and Young, 1997; Chenhall, 2003; Luft and Shields, 2003).

وقد تناولت مجموعة من الكتابات العلاقة الاندماجية بين مفهوم إدارة العلاقات مع العملاء من الناحية التسويقية ومدخل المحاسبة عن العملاء كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية / المعاصرة (Tanima & Bates, 2015; Al-Mawali et al., 2012; McManus,)

(2013; Lin, 2002; McManus & Guilding, 2008; Holm et al. 2016; Hegesen, 2007) وعلى الرغم من وجود مثل هذه الكتابات التي تناولت العلاقة بين المحاسبة الإدارية وإدارة العلاقات مع العملاء، إلا بأن الحقيقة التي أوضحها (Bates & Whittington 2009)، والتي مفادها أن هناك قلة في كتابات المحاسبة الإدارية التي تتناول ربحية عملاء المنشأة، القيمة المستقبلية لعملاء المنشأة Customer Lifetime Value، والعملاء كأحد أصول المنشأة Customer Equity، وكذلك ما أشارت إليه دراسة (McManus & Guilding 2008) إلى أن الدراسات الميدانية التي تناولت إدارة العلاقات مع العملاء خلصت إلى وجود ممارسات محدودة للغاية للمحاسبة عن العملاء في الواقع العملي، قد يلقي الضوء على أهمية هذا العمل البحثي، ومن ثم على أهمية توجيه مزيد من الاهتمام بمدخل المحاسبة عن العملاء كأحد أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية.

هذا، وتجدر الإشارة إلى تناول الحالات العملية في المؤلفات الدراسية العديد من جوانب علاقة المنشأة مع العملاء، فمن ناحية تناولت بعض هذه الكتابات تحليل ربحية مجموعة معينة من العملاء ذات خصائص معينة؛ تجزئة السوق Segmented Customer Profitability (Cooper & Kaplan, 19991; Hartfeil, 1996)، ومن ناحية أخرى تناولت بعض المؤلفات، ضمن الحالات العملية، القيمة الحالية التي تحصل عليها المنشأة من العميل أو من مجموعة من العملاء (Foster & Gupta, 1994; Cooper & Kaplan, 1991)، ومن ناحية ثالثة تناولت مؤلفات أخرى تحديد الوزن النسبي للعملاء Customer Valuation Analysis بهدف تحديد مجموعة من العملاء الذين تتحقق الربحية المستهدفة للمنشأة من خلالهم (Foster et al. 1996).

هذا، وتشير الكاتبة أن تناول تحليل ربحية العميل في إطار الكتابات المحاسبية والتسويقية أخذ اتجاهين: الاتجاه الأول؛ اتجاه رقابي أو تقييمي Control Perspective، الاتجاه الثاني، اتجاه تنبئي أو مستقبلي Predictive Perspective. الاتجاه الرقابي لتحليل ربحية العميل يعتمد على دراسة البيانات التاريخية لمبيعات العميل أو مجموعة من العملاء بهدف الوقوف على ربحية العميل أو مجموعة من العملاء، ثم استخدام هذه المعلومات في محاولة تحسين مبيعات المنشأة في المستقبل. الاتجاه التنبئي لتحليل ربحية العميل اعتمد على البيانات التاريخية لربحية العميل أو مجموعة من العملاء، بهدف التنبؤ بربحية العميل أو مجموعة من العملاء في المستقبل. تحديد ربحية العميل أو مجموعة من العملاء لفترة زمنية مستقبلية فتح مجالاً جديداً للكتابات المحاسبية والتسويقية، تتعلق بإمكانية إيجاد القيمة الحالية لربحية العميل أو مجموعة من العملاء، ومن ثم النظر إلى هذه القيمة الحالية للربحية على اعتبارها أصلاً معنوياً غير ملموس.

ومع نهايات القرن الماضي وبدايات القرن الحالي ظهرت بعض الكتابات المحاسبية والتسويقية التي تناولت عملاء المنشأة على اعتباره أصلاً من الأصول المعنوية للمنشأة، ومن ثم يجب إدارة هذا الأصل وفقاً لقيمه وإسهاماته في تعظيم ربحية المنشأة وقيمتها (Gupta & Lehmann, 2005; Hogan et al., 2002; Srivastava et al., 1998; Berger et al., 2002; Bolton et al., 2004; Holm et al. 2016). إن قدرة المنشأة على إدارة العملاء

كأصل من أصولها يتطلب ضرورة النظر في تخصيص موارد المنشأة بصورة مستمرة في ضوء المعلومات الخاصة بالعميل، من حيث قيمة مبيعات هذا العميل أو التكلفة المصاحبة لمبيعات العميل ومن ثم ربحية العميل.

إن الكتابات المحاسبية التي تناولت مدخل المحاسبة عن العملاء كأحد أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية، والتي تناولت اختبار العلاقة بين ممارسات المحاسبة عن العملاء وأداء المنشأة، قد خلصت إلى وجود علاقة إيجابية جوهريّة بين المحاسبة عن العملاء والأداء المالي للمنشأة (Kumar et al., 2008; Kumar and Shah, 2009; Ryals, 2005)، إلا أن هذه الكتابات لم تتناول ماهية العوامل أو المحددات التي تهنيء للمنشأة البيئية التي تساعد على تطبيق مدخل المحاسبة عن العملاء، الأمر الذي يمكن معه القول إن تحديد المحددات التي تساعد المنشأة على تطبيق مدخل المحاسبة عن العملاء، يمثل الإضافة التي يضيفها هذا العمل البحثي. الفرض البحثي الأول الذي يتناوله هذا العمل يدور حول ماهية المتغيرات الواقفية التي يمكن أن تحفز أو تساعد المنشأة على تطبيق مدخل المحاسبة عن العملاء. وعلى ذلك يتمثل الفرض الأول لهذا البحث في:

الفرض الأول: تطبيق ممارسات المحاسبة عن العملاء كأحد أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية يحدده مجموعة من المتغيرات الواقفية.

٢/٣. الأداء الاستراتيجي للمنشأة

خلال الثلاثة عقود الأخيرة تعددت الكتابات المحاسبية والإدارية التي نادى بضرورة إعادة النظر في نظم تقييم الأداء الاستراتيجي (Kaplan & Norton, 1992, 1996, 2008; Shepherd & Gunter, 2006; Baird, 2017). وأسفرت هذه الكتابات عن ضرورة خروج نطاق التقييم من حيز المؤشرات المالية ليمتد ويشمل أيضا المؤشرات غير المالية، الأمر الذي أسفر عن ظهور مدخل بطاقة الأداء المتوازن التي جمعت المؤشرات المالية وغير المالية من خلال أربعة جوانب، أو التي تناولت العلاقة بين المدخلات Inputs والنواتج Outcomes. المؤشرات المالية المستخدمة في تقييم الأداء في معظم الكتابات التي تناولت التقييم الاستراتيجي للأداء جاءت متضمنة المؤشرات المالية التقليدية: معدل العائد على الاستثمار، معدل العائد على حقوق الملكية، ربحية السهم، صافي التدفقات النقدية، نسبة صافي الربح للمبيعات (Golrizgashti, 2014; Yaghoobi & Haddadi, 2016; Abdallah & Alnamri, 2016)، وفي قليل منها جاءت متضمنة المؤشرات المالية غير التقليدية: القيمة الاقتصادية المضافة، الدخل المتبقي (Yaghoobi & Haddadi, 2016; Felice et al, 2015).

المؤشرات غير المالية في إطار بطاقة تقييم الأداء المتوازن جاءت في ثلاثة جوانب: العملاء، النواحي الداخلية، النمو (الابتكار) والتعلم، وخلال العقد الأخير من القرن الحالي ظهر اتجاه في الكتابات المحاسبية نحو تضمين مؤشرات جديدة للمؤشرات غير المالية منها: رأس المال الفكري، والاستدامة (Kong, 2010; Wudhikarn, 2016; Leo'n-Soriano et al, 2010).

العلاقة بين المحاسبة عن العملاء وأداء المنشأة تناولتها عدد من الدراسات المحاسبية والتسويقية، وقد جاءت نتائج هذه الدراسات متباينة. فمن ناحية أكد عدد من الدراسات جوهرية العلاقة بين المحاسبة عن العملاء كأحد أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية، حيث يؤدي استخدام مدخل المحاسبة عن العملاء إلى تحسن أداء المنشأة (Baines and Langfield-Smith, 2003; Cadez and Guilding, 2008). وعلى الجانب الآخر لم تحسم مجموعة أخرى من الدراسات جوهرية العلاقة بين المحاسبة عن العملاء وأداء المنشأة، بل وعلى الأكثر من ذلك فقد قدمت هذه المجموعة من الدراسات نتائج سلبية للعلاقة بين المحاسبة عن العملاء وأداء المنشأة (Cadez and Guilding, 2008; Chong and Chong, 1997; Cravens and Guilding, 2001; Gul and Chia, 1994; Hoque & James, 2000; Mahama, 2006; Mia & Clarke, 1999; Mia & Chenhall, 1994; O'Connor & Cheung, 2007). ومن ناحية ثالثة، أكدت مجموعة من الدراسات أما وجود علاقة عكسية بين تطبيق المنشأة لمدخل المحاسبة عن العملاء وأداء المنشأة، وأما عدم وجود انعكاس لتطبيق مدخل المحاسبة عن العملاء على أداء المنشأة (Agbejule, 2005; Ittner & Larcker, 1997; Perera et al., 1997; Malmi et al. 2004).

استنادا على تباين نتائج الدراسات السابقة التسويقية والمحاسبية حول مدى وجود علاقة واتجاه هذه العلاقة (طردية أم عكسية) بين المحاسبة عن العملاء كأحد مداخل المحاسبة الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية وأداء المنشأة، فإن الكاتبة تشير إلى حقيقتين أساسيتين:

الحقيقة الأولى: إن اختلاف الكتابات المحاسبية والتسويقية نحو تأكيد العلاقة بين المحاسبة عن العملاء كأحد مداخل المحاسبة الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية وأداء المنشأة، يمثل مؤشرا على أهمية الاستمرار في البحث عن جوهرية هذه العلاقة، والانتقال من البحث عن جوهرية العلاقة الارتباطية بينهما إلى مدى وجود علاقة سببية بين المحاسبة عن العملاء وأداء المنشأة.

الحقيقة الثانية: إن تناول الكتابات المحاسبية والتسويقية لطبيعة العلاقة بين المحاسبة عن العملاء وأداء المنشأة، جاء من منظور غير شامل، سواء للمتغير التابع أو للمتغير المستقل. فمن ناحية المتغير المستقل، المتمثل في مدخل المحاسبة عن العملاء، قد يلاحظ اقتصار تناول مدخل المحاسبة عن العملاء لجانب واحد فقط من بين الجوانب الثلاثة التي تشتمل عليها مدخل المحاسبة عن العملاء، فمن الكتابات ما تناول تحليل ربحية العميل، للتعبير عن مدخل المحاسبة عن العملاء، ومن الكتابات ما تناول الأرباح المستقبلية الناتجة عن العميل أو لقطاع معين من العملاء للتعبير عن مدخل المحاسبة عن العملاء، ومن ناحية ثالثة تناولت بعض الكتابات خصم الأرباح المستقبلية للعملاء للتعبير عن العملاء كأحد أصول المنشأة كمؤشر لتطبيق المنشأة لمدخل المحاسبة عن العملاء.

ومن ناحية المتغير التابع والمتمثل في أداء المنشأة، يلاحظ أيضا أن الكتابات

المحاسبية والتسويقية في تناولها لأداء المنشأة، قد أخذت في الاعتبار وبصورة أساسية أداء المنشأة خلال الأجل القصير، ودون أن تمتد لقياس العلاقة بين المحاسبة عن العملاء وأداء المنشأة خلال الأجل الطويل. وعلى ذلك يمكن للكاتب أن تضيف بعدا في قياس العلاقة بين المحاسبة عن العملاء كمتغير خارجي أو مستقل، وأداء المنشأة، حيث يقصد بأداء المنشأة في إطار هذا العمل البحثي، الأداء الاستراتيجي للمنشأة بجوانبه الأربعة المتعارف عليها في إطار بطاقة الأداء المتوازن، والمتمثلة في: الجانب المالي، جانب العملاء، جانب النواحي الداخلية، جانب التعلم والنمو. استنادا إلى ما سبق، يمكن للكاتب صياغة الفرض البحثي الثاني على النحو التالي:

الفرض الثاني: تطبيق ممارسات المحاسبة عن العملاء كأحد أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية يمكن أن يؤدي إلى تحسن إيجابي في الأداء الاستراتيجي للمنشأة.

٤. طريقة البحث

يعد هذا العمل البحثي من الدراسات المسحية Survey Study التي تم تجميع بياناتها من خلال قائمة استقصاء. ويتناول هذا الجزء من البحث: تحديد عينة الدراسة، أسلوب جمع البيانات، قياس متغيرات الدراسة، بناء النموذج البحثي للدراسة لتحديد الأسلوب الإحصائي المناسب لاختبار فروض الدراسة، تحليل نتائج التحليل الإحصائي ومناقشتها.

١/٤. تحديد عينة الدراسة وجمع البيانات

لتحديد حجم العينة المناسب في ظل وجود متغيرين أساسيين علاوة على مجموعة من المتغيرات الموافقة تشتمل عليها الدراسة الحالية (حجم المنشأة، طبيعة النشاط الاستراتيجية)، فإنه وفقا لقاعدة الاختيار Roscoe's (1975) Rule of Thumb، فقد تحدد الحجم الأدنى للعينة في ٥٠ مفردة، على اعتبار أن لكل متغير من متغيرات الدراسة ١٠ مفردات. ولتحقيق هذا الحد الأدنى الواجب الاعتماد عليه لجمع البيانات، فقد وزعت استمارة الاستقصاء على عدد ٢٢٠ منشأة من منشآت الأعمال، ومن بين هذه الاستثمارات الموزعة والممثلة للعينة محل الدراسة والبحث، تم استلام ١٠٥ استمارة (بنسبة استجابة ٤٧٪)، ومن بين هذه ١٠٥ استمارة استقصاء المستلمة تم استبعاد ٨ استمارات لعدم صلاحيتها نتيجة عدم الإجابة عن كثير من الأسئلة الواردة بالقائمة، وقد تم الاعتماد على ٩٧ استمارة استقصاء (بنسبة استخدام أو صلاحية ٤٤٪) للاستخدام كمدخلات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

تمثلت مفردة الدراسة في منشأة الأعمال، وعلى ذلك تمثل منشأة الأعمال في عينة الدراسة بقائمة استقصاء واحدة فقط. وقد تم استيفاء بيانات قائمة الاستقصاء من داخل منشأة الأعمال اعتمادا على إما مدير الإدارة المالية، عضو مجلس الإدارة، وأخيرا العضو المنتدب وإما رئيس مجلس إدارة الشركة.

أسلوب جمع البيانات تمثل في قائمة الاستقصاء، وقد قسمت القائمة إلى أربعة أقسام: القسم الأول يتناول بعض البيانات الديموجرافية عن المستقصى منهم علاوة على بعض البيانات التي ترتبط بالمنشأة محل الاستقصاء، القسم الثاني يتناول المؤشرات الخاصة بمجموعة المتغيرات الموافقة للنموذج البحثي، القسم الثالث يتناول المؤشرات الخاصة بالمتغير التابع لمجموعة المتغيرات الموافقة للنموذج البحثي والمتمثل في المحاسبة عن العملاء، وهو في نفس الوقت يمثل المتغير المستقل للنموذج البحثي في علاقته مع الأداء الاستراتيجي للمنشأة، القسم الرابع يتناول المؤشرات الخاصة بالمتغير التابع للنموذج البحثي والمتمثل في الأداء الاستراتيجي.

ولاستيفاء بيانات قائمة الاستقصاء استخدمت الكاتبة ثلاثة أساليب. الأسلوب الأول: البريد المصري السريع، الأسلوب الثاني: بعض أعضاء الهيئة المعاونة بكلية التجارة جامعة القاهرة، الأسلوب الثالث: البريد الإلكتروني للمنشآت والذي تم الحصول عليه من واقع دليل الشركات Yellow Page. وبعد مرور شهر من تاريخ إرسال قائمة الاستقصاء، ولمحاولة لتخفيض خطر عدم الرد والحصول على نسبة أعلى للاستجابة تم إعادة الاتصال بمنشآت الأعمال التي لم يتم الحصول منها على إجابات لقائمة الاستقصاء المرسله، من خلال البريد الإلكتروني ومن خلال البريد المصري العادي، لتحفيزهم على إرسال ردودهم على قائمة الاستقصاء.

التحليل الوصفي للجدول الإحصائية المستمدة من عينة الدراسة يشير إلى بعض البيانات التي يمكن من خلالها وصف عينة الدراسة. فمن ناحية تشير البيانات الإحصائية إلى أن ٣٠٪ من إجابات عينة الدراسة تمت من خلال المدير المالي للشركة، وأن ١٩٪ من إجابات عينة الدراسة تمت من خلال أعضاء مجالس إدارات الشركات محل الاستقصاء، وأخيرا فإن ٥١٪ من إجابات عينة الدراسة تمت من خلال العضو المنتدب أو رئيس مجلس إدارة الشركات محل الاستقصاء. من ناحية ثانية، تشير بيانات التحليل الوصفي لعينة الدراسة إلى أن نسبة أعمار المستقصى منهم التي تزيد عن ٤٥ سنة تبلغ ٦٥٪ من إجمالي حجم العينة، في حين أن ٣٥٪ من حجم العينة تتراوح أعمارهم من ٢٥ سنة إلى أقل من ٤٥ سنة. من ناحية ثالثة، تشير البيانات ذاتها إلى أن نسبة سنوات الخبرة للمستقصى منهم التي تقل عن ١٠ سنوات تبلغ ١٣٪ من إجمالي حجم العينة، في حين أن نسبة سنوات الخبرة للمستقصى منهم التي تزيد عن ١٠ سنوات وتقل عن ٢٠ سنة تبلغ ٣٩٪ من إجمالي حجم العينة، وأخيرا فإن نسبة سنوات الخبرة للمستقصى منهم التي تزيد عن ٢٠ سنة تبلغ ٤٨٪ من إجمالي حجم العينة.

ارتباطا بالمؤهل العلمي الذي حصل عليه المستقصى منه، تشير البيانات إلى أن نسبة الحاصلين على درجة الدكتوراه أو ما يعادلها للمستقصى منهم تبلغ ١٢٪ من إجمالي حجم العينة، في حين أن نسبة الحاصلين على درجة الماجستير تبلغ ٢٢٪ من إجمالي حجم العينة، وأخيرا فإن نسبة الحاصلين على درجة مؤهل عال تبلغ ٦٦٪ من إجمالي حجم العينة. وفيما يتعلق بالخلفية المعرفية والدراسية للمستقصى منهم تشير بيانات التحليل الإحصائي إلى أن ٢٢٪ من المستقصى منهم لديهم خلفية فنية، وكذلك فإن ٧٪ لديهم خلفية

معلوماتية بإدارة الموارد البشرية، وأن ٢٧٪ لديهم خلفية معلوماتية بإدارة التسويق والبيع، وأن ٣٩٪ لديهم خلفية معلوماتية محاسبية ومالية، وأخيرا فإن ٥٪ لديهم خلفية معلوماتية بخدمة العملاء. وفيما يتعلق بالنوع، تشير البيانات إلى أن نسبة الذكور تبلغ ٨٢٪ من إجمالي حجم العينة، في حين أن نسبة الإناث تبلغ ١٨٪ من إجمالي حجم العينة.

وأخيرا، فإن التحليل الوصفي لمجموعة المتغيرات الموافقة التي اشتملت عليها الدراسة؛ حجم المنشأة، الاستراتيجية التي تتبعها المنشأة، وأخيرا نوع النشاط الذي تزاوله المنشأة، يشير إلى أن ٢٤٪ من منشآت الأعمال التي اشتملت عليها عينة الدراسة بلغ إجمالي الأصول بها أكثر من ٥٠٠ مليون جنيه، وأن نسبة ٢٣٪ من منشآت الأعمال بلغ إجمالي الأصول بها أكثر من ١٠٠ مليون جنيه وأقل من ٥٠٠ مليون جنيه، وأخيرا فإن ٥٣٪ من منشآت الأعمال بلغ إجمالي الأصول بها أقل من ١٠٠ مليون جنيه. وفيما يتعلق بالاستراتيجية التي تتبعها منشأة الأعمال محل الدراسة، تشير بيانات التحليل الوصفي إلى أن ٢٣٪ من منشآت الأعمال تتبع استراتيجية خفض التكلفة، وأن ٣٤٪ من منشآت الأعمال تتبع استراتيجية التميز، وأخيرا فإن ٤٣٪ من منشآت الأعمال تتبع استراتيجية التركيز.

ارتباطا بنوعية النشاط الذي تزاوله المنشأة محل جمع البيانات، تشير بيانات التحليل الإحصائي إلى أن ٢٧٪ من منشآت الأعمال ينتمي لقطاع التشييد والبناء والكيماويات، وأن ١١٪ من منشآت الأعمال ينتمي للقطاع المالي، وأن ١٢٪ من منشآت الأعمال ينتمي لقطاع الأغذية والمشروبات، وأن ١٧٪ من منشآت الأعمال ينتمي لقطاع الرعاية الصحية، وأن ١٣٪ من منشآت الأعمال ينتمي لقطاع المنتجات المنزلية، وأن ٢٠٪ من منشآت الأعمال ينتمي لقطاع السياحة.

٢/٤. قياس متغيرات الدراسة

لقياس كل متغير من المتغيرات الأساسية للدراسة تم الاعتماد على المقياس الرتبي أو الترتيبي Ordinal Scale، وقد تم تمثيل كل متغير بمجموعة من المتغيرات الفرعية، ويعبر عن كل متغير فرعي بمجموعة من المؤشرات أو المقاييس، وبحيث يعبر عن كل مقياس أو مؤشر بسؤال في قائمة الاستقصاء، وقد تحددت الإجابة على كل سؤال وفقا لمقياس ليكرت Likert Scale الرتبي أو الترتيبي المبني على خمس درجات؛ حيث الدرجة (١) للتعبير عن عدم الاستخدام على الإطلاق، والدرجة (٥) للتعبير عن الاستخدام الكفء والفعال للمقياس. وفيما يتعلق بقياس المتغيرات الموافقة فقد تم الاعتماد على القياس الكمي والقياس الوصفي، القياس الكمي لقياس حجم منشأة الأعمال، القياس الوصفي الأسمي لقياس طبيعة نشاط المنشأة، والاستراتيجية التي تتبعها المنشأة.

لاختيار واختبار المقاييس الخاصة بمؤشرات كل متغير سواء من حيث صحة المحتوى أو درجة الاعتمادية أو الثبات الداخلي (درجة الموثوقية). فمن ناحية تم إعداد دراسة استطلاعية لقائمة الاستقصاء وزعت على مجموعة من أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة: عدد ٢ أستاذ محاسبة، ٢ أستاذ تسويق، علاوة على عدد ٢ من رؤساء وأعضاء

مجالس إدارات الشركات. وقد تم تعديل أسئلة قائمة الاستقصاء في ضوء تعليقات المشاركين في الدراسة الاستطلاعية لقياس صحة المحتوى Content Validity. ولقياس درجة الاعتمادية أو الثبات الداخلي Reliability or Internal Consistency للأسئلة الواردة في قائمة الاستبيان، سواء بالنسبة للأسئلة ذات العلاقة بالمتغيرات الواقفية أو الأسئلة ذات العلاقة بالمتغيرات الأساسية بالنموذج البحثي، اعتمدت الكاتبة على مقياس ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha. ويمثل معامل كرونباخ ألفا رقمًا أو مقياسًا يقيس درجة ثبات وصدق أسئلة الاستقصاء؛ أي قدرة الأداة المستخدمة في البحث على قياس المقصود من قياسه، ومن ثم فإن إعادة أسئلة الاستقصاء في ظروف مماثلة، يؤدي إلى الحصول على نفس النتائج أو الاستنتاجات. وبقياس معامل ألفا لبيانات قائمة الاستقصاء اتضح أنه يساوي (٠,٩٢٣)، وهو معامل يزيد عن (٠,٩٠٠)، الأمر الذي يعني أن الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء تتمتع بدرجة عالية جدا من الاعتمادية.

هذا، وتشير الكاتبة إلى أن الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء لا تتعلق بطلب الإجابة وفقا للآراء الشخصية للمستقصى منهم، وإنما تتعلق بتقييم المستقصى منهم لما يحدث بالمنشأة محل الاستقصاء، ومن ثم فالقائمة لا تعبر عن آراء المستقصى منهم أو طموحاتهم من ممثلي منشآت الأعمال، بل تمثل أسئلة تجيب عن الواقع الفعلي الذي تعيشه هذه المنشآت.

١/٢/٤. قياس المتغيرات الواقفية / محددات استخدام مدخل المحاسبة عن العملاء

تحددت المتغيرات الواقفية في إطار هذا العمل البحثي في ثلاثة متغيرات فقط: حجم منشأة الأعمال، طبيعة نشاط المنشأة، وأخيرا الاستراتيجية التي تتبعها المنشأة.

- حجم المنشأة

تتعدد المقاييس التي يمكن من خلالها قياس حجم المنشأة، فمن بين هذه المقاييس عدد العاملين بالمنشأة، قيمة المبيعات، حجم الأصول المستثمرة بالمنشأة. وعلى الرغم من تعدد المقاييس المستخدمة للتعبير عن حجم المنشأة، إلا إنه تجدر الإشارة إلى عدم وجود دراسات محاسبية تقوم بتحديد معيار أو أساس يتم من خلاله تصنيف منشأة الأعمال على اعتبارها: كبيرة، متوسطة، أم صغيرة. فمن ناحية تصنف المملكة العربية السعودية، طبقا لقرار مجلس الوزراء السعودي عام ١٤٣٤ هـ، المنشأة على اعتبارها صغيرة إذا كان عدد العاملين بها أقل من تسعة أفراد بما فيهم مالك المنشأة. وفي مصر تتحدد المشروعات الصغيرة عندما يقل عدد العاملين عن عشرة أفراد. الأمر مختلف تماما في الدول الغربية، في كندا تصنف المنشأة على اعتبارها صغيرة إذا قل عدد العاملين فيها عن ١٠٠ فرد، وفي الولايات المتحدة الأمريكية تصنف المنشأة على اعتبارها صغيرة إذا قل عدد العاملين فيها عن ٥٠٠ فرد.

المقياس الذي تم الاعتماد عليه لقياس حجم المنشأة في إطار هذا العمل البحثي تمثل في حجم الأصول المستثمرة بالمنشأة. وقد اعتمدت الكاتبة في تصنيف حجم الأصول المستثمرة في المنشأة إلى كبيرة، ومتوسطة، وصغيرة، استنادا على نوع النشاط الذي

تنتمي إليه المنشأة؛ في صياغة أخرى، تم افتراض أن منشآت الأعمال التي تمارس نشاطا إنتاجيا ينتمي إلى الصناعات الثقيلة تمثل منشأة كبيرة، وعلى ذلك تم النظر إلى حجم هذه الأصول على أنها معيار أو مقياس للمنشآت كبيرة الحجم، ومن ثم اعتبرت المنشآت التي يزيد حجم الأصول لديها عن ٥٠٠ مليون جنيه، بمثابة منشآت كبيرة الحجم، والمنشآت التي يزيد حجم الأصول لديها عن مائة مليون جنيه، بمثابة منشآت متوسطة الحجم. والمنشآت التي يقل حجم الأصول لديها عن مائة مليون جنيه، بمثابة منشآت صغيرة الحجم.

- الاستراتيجية

تعددت الكتابات الإدارية التي تناولت الاستراتيجية التنافسية للمنشأة، وكذلك تعددت التبويبات المختلفة للاستراتيجية التنافسية التي تتبعها المنشأة. ويعد تبويب (Porter 1985) من أكثر التبويبات قبولا وانتشارا، ووفقا لهذا التبويب يمكن للمنشأة إتباع أي من الاستراتيجيات الثلاثة التالية: استراتيجية ريادة التكلفة أو استراتيجية الاهتمام بالسعر، استراتيجية التميز أو استراتيجية الاهتمام بخصائص ونوعية المنتج المقدم، استراتيجية التركيز أو استراتيجية الاهتمام بكثافة الخدمة المقدمة لنوعية معينة من العملاء. وفي تقسيم آخر للاستراتيجية التنافسية التي يمكن أن تتبعها المنشأة، حدد (Miller 1987) أربعة أنواع للاستراتيجية: استراتيجية التقديم والنمو، استراتيجية الحفاظ على مستوى الحصة السوقية، استراتيجية الحصاد، وأخيرا استراتيجية الانسحاب.

في إطار الدراسة العملية لهذا العمل البحثي، ولغرض تحديد أي من الاستراتيجيات التنافسية يمكن أن تكون محددا لتطبيق المنشأة لمدخل المحاسبة عن العملاء كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية / المعاصرة، تم الاستعانة بتبويب (Porter 1985) للاستراتيجية، نظرا لأنها الأكثر انتشارا وقبولا في الواقع العملي، وكذلك إمكانية قياسها في مجتمع الدراسة.

- طبيعة الصناعة / النشاط

وفقا لبيانات البورصة المصرية أدرجت الشركات المسجلة في البورصة في مجموعة من القطاعات بلغت ١٧ قطاعا. وتمثلت هذه القطاعات في: البنوك، الموارد الأساسية، الكيماويات، التشديد والبناء، الخدمات المالية (بخلاف البنوك)، الأغذية والمشروبات، الرعاية الصحية والأدوية، خدمات ومنتجات السيارات، الغاز والبترو، المنتجات المنزلية والشخصية، العقارات، الموزعين وتجارة التجزئة، الإعلام، التكنولوجيا، الاتصالات، السياحة والترفيه، المرافق.

في إطار هذا العمل تم تقسيم منشآت الأعمال محل جمع البيانات في ست مجموعات من الأنشطة: التشييد والبناء والكيماويات، البنوك والخدمات المالية، الأغذية والمشروبات، الرعاية الصحية والأدوية، المنتجات المنزلية والشخصية، السياحة والترفيه.

٢/٢/٤. قياس متغيري الدراسة الأساسيين

متغيرا الدراسة الأساسيان تمثلا في المحاسبة عن العملاء، والأداء الاستراتيجي للمنشأة. ولأغراض اختبار فرضي الدراسة إحصائيا فإن الأمر يستلزم التعبير الكمي عن هذين المتغيرين. ولذا يعرض هذا الجزء من البحث المؤشرات والمقاييس التي من خلالها يمكن قياس هذين المتغيرين.

١/٢/٢/٤. قياس المحاسبة عن العملاء كمتغير أساسي

تم قياس المحاسبة عن العملاء كأحد المتغيرات الأساسية للدراسة عن طريق ثلاثة مؤشرات: المؤشر الأول؛ التعامل مع العملاء كأصل من أصول المنشأة Valuation Customers as Assets، المؤشر الثاني؛ تحليل ربحية العملاء Customers Profitability Analysis، المؤشر الثالث؛ تحليل ربحية العميل خلال فترة زمنية مستقبلية Life-time Customers Profitability Analysis. لقياس كل مؤشر من المؤشرات الثلاثة تم الاعتماد على مجموعة من المقاييس Proxies.

المقاييس المحددة للمحاسبة عن العملاء كأحد المتغيرات الأساسية للدراسة تم استخلاصها من الدراسات السابقة التي تناولت المحاسبة عن العملاء (; (2002) Guilding & McManus Kaplan & Narayanan (2001); Mulhern (1999); Gupta & Lehmann (2003); Pfeifer et al. (2005). يوضح الجدول رقم (١) مجموعة المقاييس المستخدمة لقياس كل مؤشر من المؤشرات المستخدمة في قياس متغير المحاسبة عن العملاء.

جدول رقم (١): المؤشرات والمقاييس المستخدمة لقياس متغير المحاسبة عن العملاء المتغير الأول: المحاسبة عن العملاء

المؤشر الأول: التعامل مع العملاء كأصل من أصول المنشأة
المقياس الأول: التدفقات النقدية المتوقعة من العميل
المقياس الثاني: التدفقات النقدية المتوقعة من كل مجموعة من العملاء
المقياس الثالث: تحليل حساسية التدفقات النقدية المتوقعة من العميل
المقياس الرابع: تحليل حساسية التدفقات النقدية المتوقعة لكل مجموعة من العملاء
المؤشر الثاني: تحليل ربحية العملاء
المقياس الأول: تحليل ربحية العميل في مواجهة ربحية العملاء الآخرين
المقياس الثاني: تحليل العملاء حسب مدى مساهمتهم في تحقيق أرباح للمنشأة
المقياس الثالث: تحليل / تبويب العملاء حسب درجة أهمية العميل
المقياس الرابع: مدى تحديد التكلفة المباشرة وغير المباشرة الخاصة بكل عميل
المقياس الخامس: تحميل التكلفة غير المباشرة على العملاء أو مجموعات العملاء
المؤشر الثالث: تحليل ربحية العميل خلال فترة زمنية مستقبلية
المقياس الأول: تقدير الإيرادات المتوقعة التي تحصل عليها المنشأة من عملائها
المقياس الثاني: تقدير التكلفة المباشرة المتوقعة التي تتحملها المنشأة لخدمة عملائها
المقياس الثالث: تقدير الأرباح المتوقعة التي تحصل عليها المنشأة من عملائها

المقياس الرابع: التنبؤ بالسلوك المستقبلي لعملاء المنشأة
المقياس الخامس: التنبؤ بالفترة الزمنية المستقبلية المتوقعة لتعامل المنشأة مع العميل
المقياس السادس: التنبؤ بالتكلفة الكلية المتوقعة التي تتحملها المنشأة لخدمة عملائها

٢/٢/٢/٤. قياس الأداء الاستراتيجي للمنشأة

الأداء الاستراتيجي للمنشأة في إطار هذا العمل البحثي تم قياسه من خلال بطاقة التقييم المتوازن للأداء، وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أنه على الرغم من وجود استخدامات أو أجيال مختلفة لبطاقة الأداء المتوازن، إلا أن استخدام البطاقة في هذا البحث جاء كأداة لقياس الأداء الاستراتيجي، ولم يتناولها كأداة للإدارة الاستراتيجية، أو للرقابة الاستراتيجية، أو لتحقيق التناغم الاستراتيجي. الجدول رقم (٢) يعرض المؤشرات والمقاييس المستخدمة في قياس الأداء الاستراتيجي للمنشأة / الشركة في جوانبه الأربعة المتعارف عليها، اعتماداً على بطاقة الأداء المتوازن.

جدول رقم (٢): المؤشرات والمقاييس المستخدمة لقياس متغير الأداء الاستراتيجي المؤشر الأول: الجانب المالي للأداء

المقياس الأول : يتفق صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب المحقق فعلاً مع المخطط له
المقياس الثاني : يتفق معدل العائد على الاستثمار المحقق فعلاً مع المخطط له
المقياس الثالث : يتفق معدل العائد على حقوق الملكية المحقق فعلاً مع المخطط له
المقياس الرابع : يتفق معدل نمو قيمة المبيعات المحقق فعلاً مع المخطط له
المقياس الخامس : يمثل رأس المال العامل قيمة موجبة خلال ثلاث السنوات الأخيرة
المقياس السادس : يسير معدل تحقيق التكلفة المخططة / المعيارية وفقاً لما هو مخطط له
المقياس السابع : نتيجة ترشيد الإنفاق تتخفف التكاليف الكلية دون الإخلال بالجودة
المؤشر الثاني: جانب العملاء

المقياس الأول : معدل درجة رضا العملاء عن المنشأة / الشركة
المقياس الثاني : معدل النجاح في تقديم خدمات / منتجات جديدة للمنشأة / الشركة
المقياس الثالث : معدل مردودات المبيعات بالنسبة لمبيعات المنشأة
المقياس الرابع : قسم فحص شكاوى العملاء يتمتع بدرجة عالية من رضا العملاء
المقياس الخامس : لدى المنشأة قدرة كبيرة للاستحواذ على عملاء جدد
المقياس السادس : لدى المنشأة قدرة كبيرة على الاحتفاظ بالعملاء الحاليين
المقياس السابع : حصة المنشأة في السوق مقبولة جداً من قبل الإدارة العليا بالمنشأة
المؤشر الثالث: جانب النواحي الداخلية

المقياس الأول : لدى المنشأة القدرة على ابتكار عمليات جديدة في تصميم وتطوير المنتج
المقياس الثاني : لدى المنشأة القدرة على ابتكار عمليات البيع وخدمة ما بعد البيع
المقياس الثالث : ارتفاع درجة رضا العاملين عن المنشأة
المقياس الرابع : انخفاض معدل دوران العاملين بالمنشأة
المقياس الخامس : تصنف إنتاجية العاملين على اعتبارها إنتاجية مرتفعة
المقياس السادس : تتصف العملية الإنتاجية بالمنشأة بالبساطة والانسيابية
المقياس السابع : تتصف العملية الإنتاجية بالمنشأة بعدم وجود نقط اختناق

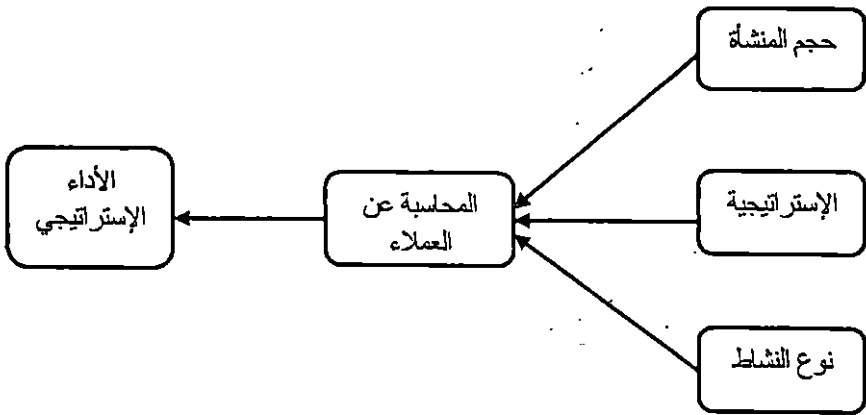
المؤشر الرابع: جانب التعلم والنمو

- المقياس الأول : معدل التطور التكنولوجي بالمنشأة يتجه إلى الارتفاع باستمرار
المقياس الثاني : معدل استجابة المنشأة للتطورات التكنولوجية كبير جدا
المقياس الثالث : تكاليف أنشطة البحوث والتطوير يقابلها ابتكارات مفيدة جدا
المقياس الرابع : يوجد مركز أو إدارة للبحوث والتطوير بالمنشأة تعمل بكفاءة جدا
المقياس الخامس : يوجد موازنة كافية للبرامج التدريبية
المقياس السادس : البرامج التدريبية تشتمل على كافة أنشطة المنشأة
المقياس السابع : مع مرور الوقت تنخفض فترة إنتاج المنتج
المقياس الثامن : مع مرور الوقت تنخفض فترة تسليم المنتج للعمل
المقياس التاسع : يظهر تحسن شديد في الأداء نتيجة البرامج التدريبية

٣/٤. بناء النموذج البحثي للدراسة لتحديد الأسلوب الإحصائي لاختبار فروض الدراسة

الشكل رقم (١) يلخص العلاقات الأساسية بين مجموعة المتغيرات الأساسية والمواقفية التي يشتمل عليها النموذج البحثي؛ حيث يظهر نوعين من العلاقات بين مجموعة المتغيرات التي يشتمل عليها النموذج البحثي للدراسة الحالية، وكل نوع يمثل فرضًا من فرضي هذا العمل البحثي. النوع الأول؛ العلاقة بين المتغيرات المواقفية الثلاثة والمحاسبة عن العملاء كمدخل أو أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية. النوع الثاني؛ العلاقة بين متغيري الدراسة الأساسيين؛ أي العلاقة بين المحاسبة عن العملاء كمدخل أو أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية وبين الأداء الاستراتيجي للمنشأة / الشركة.

شكل رقم (١): العلاقات الأساسية والفرعية بين مجموعة المتغيرات الأساسية والمواقفية



هذا، وتشير الكاتبة إلى أن النموذج البحثي لهذه الدراسة والظاهر بالشكل رقم (١) يمكن تمثيله في معادلتين. المعادلة الأولى تشير إلى العلاقة بين المتغيرات المواقفية؛ مجموعة المتغيرات المستقلة، ومدخل المحاسبة عن العملاء، كمتغير تابع لهذه

العلاقة. وعلى ذلك تظهر المعادلة رقم (١) اختباراً للفرض الأول من البحث، والخاص بمحددات استخدام مدخل المحاسبة عن العملاء كأحد أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية.

$$X_{CA} = B_{01} + B_{11}X_{size} + B_{12}X_{strategy} + B_{13} X_{Activity} + e_1 \quad \text{معادلة (١)}$$

حيث: X_{CA} : المحاسبة عن العملاء، X_{size} : حجم المنشأة، $X_{strategy}$: الاستراتيجية التنافسية التي تتبعها المنشأة، $X_{Activity}$: نوع النشاط الذي تزاوله المنشأة، B_{it} : معاملات معادلة الانحدار، e_1 : الخطأ العشوائي.

المعادلة الثانية تشير إلى العلاقة بين المحاسبة عن العملاء كمتغير مستقل، من ناحية، والأداء الاستراتيجي للمنشأة / الشركة كمتغير تابع ومتأثر، من ناحية أخرى. وعلى ذلك تظهر المعادلة رقم (٢) اختباراً للفرض الثاني من البحث. والخاص بمعنوية العلاقة بين المحاسبة عن العملاء كأحد أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية وبين الأداء الاستراتيجي للمنشأة / الشركة.

$$Y_{BSC} = B_{02} + B_{02} X_{CA} + E_{02} \quad \text{معادلة (٢)}$$

حيث: Y_{BSC} : الأداء الاستراتيجي للمنشأة والمقاس استناداً على بطاقة الأداء المتوازن، X_{CA} : المحاسبة عن العملاء، e_2 : الخطأ العشوائي.

٤/٤. نتائج تحليل بيانات الأسلوب الإحصائي لاختبار فروض الدراسة

الأسلوب الإحصائي المستخدم في قياس العلاقات المحددتين في المعادلة رقم (١)، والمعادلة رقم (٢)، يتمثل في أسلوب تحليل التباين (ANOVA) القائم على أساس تحليل الانحدار المتعدد Multiple Regression Analysis، باستخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences (SPSS₂₂).

ارتباطاً بتحديد مجموعة المتغيرات الموافقة التي تمثل محددات تطبيق منشأة الأعمال لمدخل المحاسبة عن العملاء، اعتمدت الكاتبة أولاً، على دراسة معنوية العلاقة بين كل متغير من مجموعة المتغيرات الموافقة على حدة، وكل مكون من مكونات المحاسبة عن العملاء. وثانياً، على دراسة معنوية العلاقة بين مجموعة المتغيرات الموافقة والممتلئة لمجموعة المتغيرات المستقلة، ومدخل المحاسبة عن العملاء كأحد المحاسبة الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية.

بالنسبة لمجموعة العوامل المحددة لتطبيق المنشأة للجانب الأول لمدخل المحاسبة عن العملاء والمتمثل في التعامل مع العملاء كأصل من أصول المنشأة، أظهرت نتائج التحليل الإحصائي عدم معنوية العلاقة بين أي من المتغيرات الموافقة الثلاثة: حجم المنشأة، الاستراتيجية التنافسية التي تتبعها المنشأة، ونوع النشاط الذي تزاوله المنشأة؛ وبين المحاسبة عن العملاء كأصل من أصول المنشأة، حيث بلغت القيمة الاحتمالية للعلاقة بين المكون الأول لمدخل المحاسبة عن العملاء والمتمثل في المحاسبة عن

العملاء كأصل من أصول المنشأة وبين حجم المنشأة، الاستراتيجية التنافسية التي تتبعها المنشأة، وأخيرا نوع النشاط الذي تزاوله المنشأة (٠,٠٦٤)، (٠,٨٤٨)، (٠,٠٧٢) على التوالي، وهي قيم تزيد عن القيمة المعنوية المقبولة في إطار هذا العمل البحثي والمحددة بـ (٠,٠٥)، الأمر الذي يعني إحصائيا قبول فرض العدم، والخاص بعدم معنوية أو جوهرية العلاقة بين المكون الأول لمدخل المحاسبة عن العملاء والمتمثل في التعامل مع العملاء كأصل من أصول المنشأة، وبين مجموعة المتغيرات الموافقة التي تمثلت في إطار هذا العمل البحثي في: حجم أصول المنشأة، أو الاستراتيجية التنافسية، أو نوع النشاط. اختصارا، تشير هذه النتائج الإحصائية إلى أن مجموعة المتغيرات الموافقة المحددة في إطار هذا العمل البحثي لا تمثل دافعا أو سببا لتطبيق المنشأة للمكون الأول لمدخل المحاسبة عن العملاء والمتمثل في التعامل مع العملاء كأصل من أصول المنشأة.

هذا، ومما تجدر الإشارة إليه إلى ظهور علاقة معنوية بين التعامل مع العملاء كأصل من أصول المنشأة، كأحد مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء، وبين المستوى الوظيفي، حيث تزداد أهمية التعامل مع العملاء كأحد أصول المنشأة بارتفاع المستوى الوظيفي، من مدير بالإدارة العليا إلى عضو مجلس إدارة إلى رئيس مجلس الإدارة أو العضو المنتدب، حيث بلغت القيمة الاحتمالية للعلاقة بين المكون الأول لمدخل المحاسبة عن العملاء والمتمثل في التعامل مع العملاء كأصل من أصول المنشأة والمستوى الوظيفي (٠,٠٠١)، وهي قيمة تقل عن مستوى المعنوية لقبول العلاقة والمحدد بـ (٠,٠٥)، الأمر الذي يعني رفض فرض عدم وجود علاقة وقبول الفرض البديل.

ارتباطا بالعوامل المحددة لتطبيق المنشأة للجانب الثاني لمدخل المحاسبة عن العملاء والمتمثل في تحليل ربحية العميل، أظهرت نتائج التحليل الإحصائي عدم معنوية العلاقة بين تحليل ربحية العميل وكل من حجم المنشأة، ونوع النشاط الذي تزاوله المنشأة؛ حيث بلغت القيمة الاحتمالية للعلاقة بين الجانب الثاني لمدخل المحاسبة عن العملاء والمتمثل في تحليل ربحية العملاء، وبين حجم المنشأة، ونوع النشاط الذي تزاوله المنشأة (٠,٥٢٤)، (٠,٢٩٣) على التوالي، وهما قيمتان تزيدان عن القيمة المعنوية المقبولة في إطار هذا العمل البحثي والمحددة بـ (٠,٠٥)، الأمر الذي يعني إحصائيا قبول فرض العدم، والخاص بعدم معنوية أو جوهرية العلاقة بين تحليل ربحية العميل، وحجم أصول المنشأة أو نوع النشاط الذي تزاوله المنشأة.

وعلى الجانب الآخر، أشارت نتائج التحليل الإحصائي لمعنوية أو جوهرية العلاقة بين تحليل ربحية العميل كأحد مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء والاستراتيجية التي تتبعها المنشأة، حيث بلغت القيمة الاحتمالية للعلاقة (٠,٠٠٣)، وهي قيمة تقل عن القيمة المعنوية المقبولة في إطار هذا العمل البحثي والمحددة بـ (٠,٠٥)، الأمر الذي يعني إحصائيا رفض فرض العدم، ومن ثم قبول الفرض البديل والخاص بمعنوية أو جوهرية العلاقة بين تحليل ربحية العميل، والاستراتيجية التي تتبعها المنشأة.

وأخيراً، ارتباطاً بالعوامل المحددة لتطبيق المنشأة للجانب الثالث لمدخل المحاسبة عن العملاء والمتمثل في تحليل ربحية العملاء خلال الفترات المستقبلية، أظهرت نتائج التحليل الإحصائي عدم معنوية العلاقة بين: حجم المنشأة، ونوع النشاط الذي تزاوله المنشأة؛ حيث بلغت القيمة الاحتمالية للعلاقة بين الجانب الثالث لمدخل المحاسبة عن العملاء والمتمثل في تحليل ربحية العملاء خلال الفترات المستقبلية، وبين حجم المنشأة، ونوع النشاط الذي تزاوله المنشأة (٠,٧٥٧)، (٠,٢١٦) على التوالي، وهما قيمتان تزيدان عن القيمة المعنوية المقبولة في إطار هذا العمل البحثي والمحددة بـ (٠,٠٥)، الأمر الذي يعني إحصائياً قبول فرض العدم، والخاص بعدم معنوية أو جوهرية العلاقة بين تحليل ربحية العميل خلال الفترات المستقبلية، وحجم أصول المنشأة أو نوع النشاط الذي تزاوله المنشأة.

وعلى الجانب الآخر أشارت نتائج التحليل الإحصائي إلى معنوية أو جوهرية العلاقة بين تحليل ربحية العميل خلال الفترات المستقبلية كأحد مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء وبين الاستراتيجية التنافسية التي تتبعها المنشأة، حيث بلغت القيمة الاحتمالية للعلاقة (٠,٠٢٤)، وهي قيمة تقل عن القيمة المعنوية المقبولة في إطار هذا العمل البحثي والمحددة بـ (٠,٠٥)، الأمر الذي يعني إحصائياً رفض فرض العدم، ومن ثم قبول الفرض البديل والخاص بوجود علاقة معنوية أو جوهرية بين تحليل ربحية العميل خلال الفترات المستقبلية، وبين الاستراتيجية التي تتبعها المنشأة.

اختصاراً، يظهر الجدول رقم (٣) معنوية أو جوهرية مجموعة المتغيرات الموافقية؛ حجم المنشأة، الاستراتيجية التنافسية التي تتبعها المنشأة، نوع النشاط الذي تزاوله المنشأة، والممثلة لمحددات تطبيق مدخل المحاسبة عن العملاء كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية / المعاصرة بمكوناتها الثلاثة.

جدول رقم (٣): معنوية أو جوهرية مجموعة المتغيرات الموافقية في علاقتها بمكونات مدخل المحاسبة عن العملاء

مجموعة المتغيرات الموافقية			مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء
نوع النشاط	الاستراتيجية	حجم الأصول	
غير معنوي	غير معنوي	غير معنوي	محاسبة عن العملاء كأصل من أصول المنشأة
غير معنوي	<u>معنوي</u>	غير معنوي	تحليل ربحية العميل
غير معنوي	<u>معنوي</u>	غير معنوي	تحليل ربحية العميل خلال الفترات المستقبلية

يظهر الجدول رقم (٤) العلاقة بين مدخل المحاسبة عن العملاء كمتغير عام واحد من ناحية؛ بمكوناته الثلاثة: المحاسبة عن العملاء كأصل من أصول المنشأة، المحاسبة عن ربحية العملاء، المحاسبة عن ربحية العملاء خلال الفترات المستقبلية، وبين مجموعة المتغيرات الموافقية من ناحية أخرى؛ حجم المنشأة، الاستراتيجية التي تتبعها المنشأة، نوع النشاط الذي تزاوله المنشأة، على اعتبارها مجموعة المتغيرات الموافقية التي افترض في إطار هذا العمل البحثي أنها تمثل محدثات تطبيق المنشأة لمدخل المحاسبة عن العملاء.

جدول رقم (٤): العلاقة بين مدخل المحاسبة عن العملاء وبين مجموعة المتغيرات الموافقية

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	2.899	.389		7.450	.000
1 Total Assets	.030	.105	.031	.288	.774
Strategy	.079	.116	.076	.684	.496
Type of Activity	.001	.047	.003	.027	.979

في إطار دراسة معنوية أو جوهرية العلاقة بين مجموعة المتغيرات الموافقية والممثلة لمجموعة المتغيرات المستقلة، وبين مدخل المحاسبة عن العملاء كأحد أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة / الاستراتيجية، تشير بيانات الجدول رقم (٤) إلى عدم معنوية العلاقة بين مدخل المحاسبة عن العملاء كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية / المعاصرة وبين مجموعة المتغيرات الموافقية: حجم المنشأة، الاستراتيجية التنافسية التي تتبعها المنشأة، نوع النشاط الذي تزاوله المنشأة، الأمر الذي يمكن معه القول بأن مجموعة المتغيرات الموافقية التي تم اقتراحها في إطار هذا العمل البحثي لا تمثل محددات لتطبيق مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء مجتمعة، وفي المقابل يمكن القول إن التحليل الجزئي لمكونات مدخل المحاسبة عن العملاء يشير إلى أن الاستراتيجية التنافسية التي تتبعها المنشأة قد تكون أحد محددات تطبيق المنشأة لمدخل المحاسبة عن العملاء سواء في جانب أو مكون تحليل ربحية العميل أو تحليل الربحية المستقبلية للعملاء.

العلاقة بين مدخل المحاسبة عن العملاء وأداء المنشأة المقاس من خلال بطاقة قياس الأداء المتوازن، والتي تحدد أربعة جوانب لقياس أداء المنشأة: المالي، العملاء، النواحي الداخلية، التعلم والنمو، يظهرها نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم (٥)، وهذه النتائج تشير إلى معنوية أو جوهرية العلاقة بين مدخل المحاسبة عن العملاء، كأحد أساليب المحاسبة الاستراتيجية، والأداء الكلي للمنشأة، حيث بلغت القيمة الاحتمالية للعلاقة (٠,٠٠٠)، وهي قيمة تقل عن القيمة المعنوية المقبولة في إطار هذا العمل البحثي والمحددة ب (٠,٠٥)، الأمر الذي يعني إحصائياً رفض فرض العدم، ومن ثم قبول الفرض البديل والخاص بمعنوية أو جوهرية العلاقة بين مدخل المحاسبة عن العملاء، والأداء الكلي للمنشأة المقاس من خلال بطاقة الأداء المتوازن.

جدول رقم (٥): العلاقة بين مدخل المحاسبة عن العملاء والأداء الكلي للمنشأة

Model	Unstandardized		Standardized	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	2.641	.174		15.184	.000
1 Customer	.293	.053	.492	5.504	.000

اختبار العلاقة بين كل مكون من مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء، وكل جانب من جوانب الأداء الكلي للمنشأة يمكن أن يقدم مجموعة من التحليلات التي قد تقيد الإدارة في تحسين الأداء الكلي للمنشأة. فمن ناحية، تشير بيانات التحليل الإحصائي للعلاقة بين الأداء

المالي للمنشأة، كمتغير تابع، في علاقته مع مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء، كمتغيرات مستقلة، إلى معنوية أو جوهرية العلاقة، حيث بلغت القيمة الاحتمالية للعلاقة بين الأداء المالي وكلٍ من: المحاسبة عن العملاء كأصل من الأصول، تحليل ربحية العميل، تحليل ربحية العميل خلال الفترات المستقبلية (٠,٠٠٠)، (٠,٠٣٤)، (٠,٠٠٢) على التوالي، وهي قيم تقل عن القيمة المعنوية المقبولة في إطار هذا العمل البحثي والمحددة بـ (٠,٠٥)، الأمر الذي يعني إحصائياً رفض فرض العدم، ومن ثم قبول الفرض البديل والخاص بمعنوية أو جوهرية العلاقة بين المكونات الثلاثة لمدخل المحاسبة عن العملاء، وبين الأداء المالي للمنشأة المقاس من خلال بطاقة الأداء المتوازن. ويظهر الجدول رقم (٦) نتائج التحليل الإحصائي بين مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء والأداء المالي للمنشأة.

جدول رقم (٦): العلاقة بين مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء والأداء المالي للمنشأة

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	2.489	.201		12.366	.000
1 Assets	.307	.072	.510	4.288	.000
Profitability	-.155-	.072	-.261-	-2.152-	.034
Cash Flow	.194	.060	.322	3.211	.002

ومن ناحية ثانية، تشير بيانات التحليل الإحصائي إلى معنوية أو جوهرية العلاقة بين جانب العملاء - كأحد جوانب قياس أداء المنشأة من خلال بطاقة الأداء المتوازن - كمتغير تابع، وبين مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء كمتغيرات مستقلة، حيث بلغت القيمة الاحتمالية للعلاقة بين الأداء المالي وكلٍ من: المحاسبة عن العملاء كأصل من الأصول، تحليل ربحية العميل، تحليل ربحية العميل خلال الفترات المستقبلية (٠,٠٠٢)، (٠,٠٩٧)، (٠,٤٣٦) على التوالي، الأمر الذي يعني أولاً قبول العلاقة بين جانب العملاء؛ كأحد جوانب أداء المنشأة، والمحددة بـ (٠,٠٥). وثانياً، رفض العلاقة بين جانب العملاء؛ كأحد جوانب أداء المنشأة، وتحليل ربحية العميل، أو تحليل ربحية العميل خلال الفترات المستقبلية كمكونين من مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء. ويظهر الجدول رقم (٧) نتائج التحليل الإحصائي للعلاقة بين مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء وجانب العملاء كأحد جوانب قياس أداء المنشأة من خلال بطاقة الأداء المتوازن.

جدول رقم (٧): العلاقة بين مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء وجانب العملاء

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	3.208	.244		13.129	.000
1 Assets	.281	.087	.433	3.225	.002
Profitability	-.146-	.087	-.230-	-1.676-	.097
Cash Flow	.057	.073	.089	.783	.436

ومن ناحية ثالثة، تشير بيانات التحليل الإحصائي للعلاقة بين جانب النواحي الداخلية كمتغير تابع، في علاقته مع مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء كمتغيرات مستقلة، إلى معنوية أو جوهرية العلاقة في مكون واحد فقط من مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء، حيث بلغت القيمة الاحتمالية للعلاقة بين جانب النواحي الداخلية والمحاسبة عن العملاء كأصل من الأصول (٠,٠٠٦)، الأمر الذي يعني فقط قبول العلاقة بين جانب النواحي الداخلية؛ كأحد جوانب أداء المنشأة، والمحاسبة عن العملاء كأصل من الأصول. وعلى الجانب الآخر تم رفض معنوية أو جوهرية العلاقة بين جانب النواحي الداخلية من ناحية، وتحليل ربحية العميل أو تحليل ربحية العميل خلال المستقبلية، حيث تزيد القيمة الاحتمالية للعلاقة عن القيمة المعنوية المقبولة في إطار هذا العمل البحثي والمحددة بـ (٠,٠٥). ويظهر الجدول رقم (٨) نتائج التحليل الإحصائي للعلاقة بين مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء وجانب النواحي الداخلية.

جدول رقم (٨): العلاقة بين مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء وجانب النواحي الداخلية

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	3.131	.169		18.557	.000
Assets	.170	.060	.358	2.830	.006
Profitability	.104	.060	.222	1.721	.089
Cash Flow	-.066-	.051	-.139-	-1.303-	.196

أخيراً، تشير بيانات التحليل الإحصائي للعلاقة بين جانب التعليم والنمو للمنشأة كمتغير تابع، في علاقته مع مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء كمتغيرات مستقلة، إلى معنوية أو جوهرية العلاقة في كافة مكوناتها، حيث بلغت القيمة الاحتمالية للعلاقة بين جانب التعليم والنمو للمنشأة وكل من: المحاسبة عن العملاء كأصل من الأصول، تحليل ربحية العميل، تحليل ربحية العميل خلال الفترات المستقبلية (٠,٠٠٠)، (٠,٠٠٠)، (٠,٠٠٠) على التوالي، وهي قيم تقل عن القيمة المعنوية المقبولة في إطار هذا العمل البحثي والمحددة بـ (٠,٠٥)، الأمر الذي يعني إحصائياً رفض فرض العدم، ومن ثم قبول الفرض البديل والخاص بمعنوية أو جوهرية العلاقة بين المكونات الثلاثة لمدخل المحاسبة عن العملاء، والأداء المالي للمنشأة المقاس من خلال بطاقة الأداء المتوازن. ويظهر الجدول رقم (٩) نتائج التحليل الإحصائي للعلاقة بين مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء وجانب التعليم والنمو.

جدول رقم (٩): العلاقة بين مكونات مدخل المحاسبة عن العملاء وجانب التعليم والنمو

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1.729	.189		9.147	.000
1 Assets	.352	.067	.520	5.229	.000
Profitability	-.263-	.067	-.395-	-3.895-	.000
Cash Flow	.384	.057	.569	6.786	.000

يشير التحليل السابق إلى جوهرية العلاقة بين مدخل المحاسبة عن العملاء والأداء الكلي للمنشأة، وإن كان هناك تباين في العلاقة بين مكونات كل متغير من هذين المتغيرين. فالعلاقة غير المعنوية أو الجوهرية جاءت فقط ارتباطاً بمكون تحليل ربحية العميل، ومكون تحليل ربحية العميل خلال الفترات المستقبلية، وذلك في علاقتهما بجانب العملاء، وجانب النواحي الداخلية، الأمر الذي يعني قبول معنوية أو جوهرية العلاقة بين مدخل المحاسبة عن العملاء والأداء الكلي للمنشأة.

خلاصة البحث ونتائجه

مدخل المحاسبة عن العملاء يعد من الموضوعات الحديثة نسبياً في مجال المحاسبة الإدارية المعاصرة / الإستراتيجية، وذلك على الرغم من تعدد الكتابات التسويقية التي تناولت مفهوم إدارة العلاقات مع العملاء. وقد جاءت فكرة هذا العمل البحثي لتدعيم العلاقة بين المحاسبة الإدارية بصفة عامة من ناحية، والتسويق وبحوثه من ناحية أخرى. ويهدف هذا العمل البحثي إلى تحديد العلاقة بين مدخل المحاسبة عن العملاء، كأحد أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة / الإستراتيجية، وبين الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال المقاس من خلال بطاقة قياس الأداء المتوازن. المحاسبة عن العملاء تم صياغة مكوناتها في إطار هذا العمل في ثلاثة مكونات أساسية: المحاسبة عن العملاء كأصل من أصول المنشأة، المحاسبة عن ربحية العميل خلال الفترات الماضية أو تحليل ربحية العميل، وأخيراً المحاسبة عن ربحية العميل خلال الفترات المستقبلية. الأداء الاستراتيجي للمنشأة تم قياسه من خلال بطاقة قياس الأداء المتوازن بجوانبها الأربعة: المالي، العملاء، النواحي الداخلية، التعليم والنمو.

ولاختبار معنوية العلاقة بين مدخل المحاسبة عن العملاء والأداء الاستراتيجي للمنشأة، اعتمدت الكاتبة على دراسة مسحية Survey Study لعينة مفرداتها النهائية بلغت ٩٧ مفردة مثلت قطاعات نشاط عديدة. وقد جاءت نتائج التحليل الإحصائي في مجملها لتشير إلى وجود علاقة معنوية أو جوهرية بين تطبيق المنشأة لمدخل المحاسبة عن العملاء والأداء الاستراتيجي للمنشأة، وأن اختلفت درجة معنوية العلاقة الإحصائية بين المكونات الثلاثة لمدخل المحاسبة عن العملاء، والمكونات الأربعة للأداء الاستراتيجي للمنشأة. فيما يتعلق بمجموعة المتغيرات المؤثرة أو المحددة التي يمكن أن تمثل البيئة المساعدة لتطبيق مدخل المحاسبة عن العملاء، فقد أشارت نتائج التحليل الإحصائي إلى عدم معنوية العلاقة بين المتغيرات الموافقة التي تتضمنها هذا العمل البحثي ومدخل المحاسبة عن العملاء، وذلك على الرغم من وجود علاقة معنوية أو جوهرية بين الاستراتيجية التنافسية التي تتبناها المنشأة، ومكون تحليل ربحية العميل، وتحليل ربحية العميل خلال الفترات المستقبلية، كمكونين أساسيين من المكونات الثلاثة لتطبيق مدخل المحاسبة عن العملاء.

النتيجة غير المتوقعة لمحددات تطبيق مدخل المحاسبة عن العملاء تفرض ضرورة إجراء مزيد من البحوث الأكاديمية التطبيقية للوقوف على ماهية المحددات التي تساعد المنشأة على تطبيق مدخل المحاسبة عن العملاء، على اعتبار أن هناك علاقة جوهرية بين تطبيق مدخل المحاسبة عن العملاء وأداء المنشأة، ومن ثم فإن تطبيق المنشأة لمدخل المحاسبة عن العملاء من شأنه أن يؤدي إلى تحسين أداء المنشأة خاصة في جانبه المالي أو الخاص بالتعليم والنمو.

References:

1. Al- Mawali, Hamzah; Zainuddin, Yuserie; & Ali, Noor Naseir Kader. (2012) Customer accounting information usage and organizational performance, *Business Strategy Series*, 13, 215-223.
2. Baird, Kevin. (2017). The effectiveness of strategic performance measurement systems, *International Journal of Productivity and Performance Management*, 66, 3-21.
3. Banker, R.D., Potter, G., Srinivasan, D., (2000). An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures. *Accounting Review*, 75, 65-92.
4. Bellis-Jones, R. (1989), "Customer Profitability Analysis", *Management Accounting*, 67, 26-28.
5. Berger, P.D., & Nasr, N.I. (1998). Customer lifetime value: Marketing models and applications. *Journal of Interactive Marketing*, 12, 17-30.
6. Berger, P.D., Bolton, R.N., Bowman, D., Briggs, E., Kumar, V., Parasuraman, A., & Terry, C. (2002). Marketing actions and the value of customer assets: A framework for customer asset management. *Journal of Service Research*, 5, 39-54.
7. Bourguignon, A., Malleret V. and Norreklit H (2004). Balanced scorecard versus French tableau de bord: The ideological perspective, *Management Accounting Research*, 15, 107-134.
8. Cagwin, D., & Bouwman, M.J. (2002). The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research*, 13, 1-39.
9. Chenhall, R. (2008). Accounting for the horizontal organization: A review essay. *Accounting, Organization and Society*. 33, 517-550.
10. Crabtree, A.D., & DeBusk, G.K. (2008). The effects of adopting the Balanced Scorecard on shareholder returns. *Advances in Accounting*, 24, 8-15.
11. Dwyer, F.R. (1997). Customer lifetime valuation to support marketing decision making. *Journal of Interactive Marketing*, 11, 6-13.
12. Foster, G., Gupta, M., (1994). Marketing, cost management and management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 6, 43-77.
13. Foster, G., Gupta, M., Sjoblom, L., (1996). Customer profitability analysis: challenges and new directions. *Journal of Cost Management*, 10, 5-17.
14. Foster, G., Young, S., (1997). Frontiers of management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 63-77.
15. Granlund, M., & Lukka, K. (1998). It is a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153-179.
16. Guilding, C., & McManus, L. (2002). The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: An exploratory note. *Accounting, Organizations & Society*, 27, 45-59.
17. Gupta, S. and Lehmann, D.R. (2003), "Customers as assets", *Journal of Interactive Marketing*, 17, 9-24.
18. Gupta, S., & Lehmann, D.R. (2005). *Managing customers as investments: The strategic value of customers in the long run*. New Jersey: Wharton School Publishing.
19. Helgesen, Øyvind. (2006). Customer segments based on customer account profitability. *Journal of Targeting, Measurement and Analysis for Marketing*, 14, 225-237.

20. Helgesen, Øyvind. (2007). Customer accounting and customer profitability analysis for the order handling industry- A managerial accounting approach. *Industrial Marketing Management*, 36, 757-769.
21. Hogan, J.E., Lemon, K.N., & Rust, R.T. (2002). Customer equity management: Charting new directions for the future of marketing. *Journal of Service Research*, 5, 4-12.
22. Holm, Morten; Kumar, V.; Plenborg, Thomas (2016). An investigation of Customer Accounting systems as a source of sustainable competitive advantage. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 32, 18-30.
23. Ittner, C.D., Larcker, D.F., (1998). Are nonfinancial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction. *Journal of Accounting Research*, 36, 1-35.
24. Kaplan, R.S. and Narayanan, V. (2001), "Customer profitability measurement and management", Harvard Business School, May 1, ss. 1, 12.
25. Kaplan, R. S., and Norton, D. P. (1996a). Using the Balanced Scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review* (January-February), 75-85.
26. Kaplan, R. S., and Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard: Measures that drive performance. *Harvard Business Review* (January-February), 71-79.
27. Kaplan, R. S., and Norton, D. P. (2001). Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic management, Part II. *Accounting Horizons*, 15, 87-104.
28. Kaplan, R. S., and Norton, D. P. (1996b). Linking the Balanced Scorecard to strategy. *California Management Review* (Fall), 53-79.
29. Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Cost and effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
30. Kobayashi, H.; Kato, M.; Maezawa, Y.; Sano, K. (2011). An R&D management framework for eco-technology. *Sustainability*, 3, 1282-1301.
31. Leon-Soriano, Raul, oz-Torres, Mana Jesu's Mun and Chalmeta-Rosalen, Ricardo. (2010). Methodology for sustainability strategic planning and management, *Industrial Management & Data Systems*, 110, 249-268.
32. Lin, Chin Feng, (2002) "Segmenting customer brand preference: demographic or psychographic", *Journal of Product & Brand Management*, 11, Iss: 4, 249 - 268.
33. Lopez-Valeiras, Ernesto; Gomez-Conde, Jacobo; David Naranjo-Gil. (2015). Sustainable Innovation, Management Accounting and Control Systems, and International Performance. *Sustainability*, 7, 3479-3492.
34. Maková, K. and Šírok, J. (2014), "Long-term sustainability of the use of taxes as an economic policy instrument: on the example of European Union member states during the economic crisis", *Journal of Sustainability Science and Management*, 9, 99-111.
35. McManus, L. and Guilding, C. (2008), "Exploring the potential of customer accounting: a synthesis of the accounting and marketing literatures", *Journal of Marketing Management*, 24, 771-795.
36. Mulhern, F.J. (1999), "Customer profitability analysis: measurement, concentration, and research directions", *Journal of Interactive Marketing*, 13, 25-40.
37. OECD. (2011). *Better Policies to Support Eco-Innovation*; OECD Publishing: Paris, France.

38. Pfeifer, P.E., Haskins, M.E., & Conroy, R.M. (2005). Customer lifetime value, customer profitability, and the treatment of acquisition spending. *Journal of Managerial Issues*, 17, 11–25.
39. Porter, M. E. (1996). What is strategy? *Harvard Business Review*, 74, 61–78.
40. Roscoe, J.T. (1975), *Fundamental Research Statistics for the Behavioral Sciences*, 265, Holt, Rinehart and Winston, New York, NY.
41. Sainaghi, R., (2010). Hotel performance: state of the art. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 22, 920–952.
42. Schaltegger, S.; Beckmann, M.; Hansen, E.G. (2013). Transdisciplinarity in corporate sustainability: Mapping the field. *Business Strategy and the Environment*, 22, 219–229.
43. Shepherd, C. and Gunter, H. (2006), "Measuring supply chain performance: current research and future directions", *International Journal of Productivity and Performance Management*, 55, 242-58.
44. Smith, M., & Dikolli, S. (1995). Customer profitability analysis: An activity-based costing approach. *Managerial Auditing Journal*, 10, 3–7.
45. Souissi, Mohsen. (2008). A comparative analysis between the balanced scorecard and the french tableau de bord, *International Business & Economics Research Journal*, July 2008 Volume 7, Number 7, 83-86.
46. Smith, R.E., Wright, W.F., (2004). Determinants of customer loyalty and financial performance. *Journal of Management Accounting Research*, 16, 183–205.
47. Srivastava, R.K, Shervani, T.A., & Fahey, L. (1998). Market-based assets and shareholder value: A framework for analysis. *Journal of Marketing*, 62, 2–18.
48. Shuaib, M., Seevers, D., Zhang, X., Badurdeen, F., Rouch, K. E., Jawahir, I. S., (2014). Product Sustainability Index (ProdSI)-A Metricsbased Framework to Evaluate the Total Life-cycle Sustainability of Manufactured Products, *Journal of Industrial Ecology*, 18, 4, p. 491-507.
49. Tanima, Farzana Aman; Bates, Ken. (2015). The incidence and perceived managerial merit of customer accounting in New Zealand. *Pacific Accounting Review*, 27, 466-485.
50. Van Hemel, C., & Cramer, J. (2002). Barriers and stimuli for eco design in SMEs. *Journal of Cleaner Production*, 10(5), 439–453.
51. Wagner, M. (2010). The role of corporate sustainability performance for economic performance: A firm-level analysis of moderation effects. *Ecol. Econ.*, 69, 1553–1560.
52. Ward, K. (1992), *Accounting for Marketing Strategies*. In: Drury, C. (ed.). *Management Accounting Handbook*, Oxford: Butterworth-Heinemann.
53. Ratapol Wudhikam. (2016). An efficient resource allocation in strategic management using a novel hybrid method, *Management Decision*, 54. 7, 1702-1731.
54. Yaghoobi, Tahere and Haddadi, Firoozeh. (2016). Organizational performance measurement by a framework integrating BSC and AHP, *International Journal of Productivity and Performance Management*, 7, 959-976.