

اصلاح الگوی مصرف با استفاده از سیستم حسابداری ناب در سازمان زهره حاجیها¹

چکیده

نایاب شدن برخی منابع و بحران های اخیر انرژی در کشورهای پیشرفته منجر شده است که اصلاح الگوهای تولید و مصرف در سازمان ها به صورت رویکردی غالب در قرن بیست و یکم درآید. قرن بیستم با محوریت حذف اتلاف، اتمام عصر تولید انبوه و زایش تولید ناب به پایان رسید. اکنون با آغاز پارادایم نوین کسب و کار یعنی ارزش آفرینی برای همه ذینفعان و خصوصاً مشتری نهایی، سیستم های تولید به سوی ناب شدن یعنی کوچک، چابک و به موقع شدن، سوق یافته اند. جریان ارزش، زیربنا و شالوده تفکر ناب است که آنرا از تولید انبوه جدا می کند. جریان ارزش جایی است که ارزش خلق می شود، ارزش و اتلاف را شناسایی می کند، بر خلق ارزش برای مشتری تمرکز می کند، جریان و موانع جریان را شناسایی می کند، مشکلات را می بیند و بهبود ایجاد می کند. بنابراین در سازمانی که تولید ناب پیاده سازی می گردد و حسابداری ناب نیز به عنوان سیستم پشتیبان آن عمل می کند، شناسایی جریان ارزش نقش کلیدی دارد. در این مقاله به طور کامل به تبیین جریان ارزش از دیدگاه کلی و با رویکرد نظام حسابداری ناب پرداخته شده است. در این مقاله ضمن تشریح اصول زیربنایی تفکر ناب، ارتباط این رویکرد با حسابداری و روش های نوین حسابداری، اجزای سیستم حسابداری ناب و هزینه یابی جریان ارزش به عنوان سیستم هزینه یابی تولید ناب در فضای رقابتی جدید معرفی و تشریح و یک مثال واقعی از این سیستم ارائه شده است. در نهایت نیز الگوی حسابداری ناب به عنوان ابزاری برای اصلاح الگوی مصرف در سازمان ها پیشنهاد می گردد.

واژه های کلیدی: تولید ناب، جریان ارزش، اتلاف، حسابداری ناب.

1. مقدمه

قرن بیستم در ابتدا و انتهای خود شاهد دو انقلاب در صحنه تولید بود. انقلاب آغازین را پس از جنگ جهانی اول هنری فورد و آلفرد اسلون پی ریزی کردند که منجر به ظهور تولید انبوه و پایان عصر تولید صنعتی (تولید دستی) شد و انقلاب پایانی توسط تالیچی اهنو در شرکت خودروسازی تویوتا صورت گرفت که با محوریت حذف اتلاف، اتمام عصر تولید انبوه و زایش تولید ناب را در پی داشت. در حال حاضر ارزش آفرینی² به عنوان پارادایم جدید محیط کسب و کار دارای تاریخچه ای قدیمی اما با نگاهی نو وارد عرصه تولید شده است. با تغییر پارادایم های حاکم بر محیط اقتصادی، رویکردهای سنتی مدیریت و تولید دیگر پاسخگویی شرایط جدید نیستند. سیر تحول تولید در راستای پارادایم ارزش آفرینی منجر به ابداع و خلق روش های جدیدی در عرصه مدیریت و حسابداری شد. این پارادایم جدید منجر به تحول در شیوه های تولید گردید و پیش بینی می شود پارادایم غالب در هزاره سوم ارزش آفرینی و حذف اتلاف تا رسیدن به کسب و کار ناب در همه جنبه های بنیادین آن باشد. استفاده از مفهوم حذف اتلاف در سازمان های امروزی می تواند در جهت اصلاح الگوی مصرف سازمان ها نیز موثر باشد. زیرا اتلاف ناشی از فرایندهایی است که می توان آنها را از فرایندهای سازمان حذف نمود بدون اینکه در کمیت و کیفیت خروجی های سازمان تاثیر منفی داشته باشند. با شناسایی و حذف اتلاف می توان قدم بزرگی به سوی اصلاح الگوی فرایندهای تولیدی و خدماتی سازمان برداشت. در این مقاله در ابتدا به تشریح تاریخچه تفکر ناب، معرفی آن و نقش حسابداری در سیستم تولید ناب در سازمان به عنوان یکی از مهم ترین راهبردهای پیاده سازی نظام

¹ عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق (قیام دشت)

ناب می پردازد. در ادامه مقاله نیز به تبیین ابزارهای حسابداری ناب و نقش آن در اصلاح الگوی مصرف و تولید سازمان پرداخته می شود.

2. نگرش نوین به تولید و حرکت به سوی ناب شدن

به طور کلی سه مرحله در شیوه های تولید وجود دارد که عبارتند از:

1- **تولید دستی:** در این شیوه تولید، کارگران ماهر با به کارگیری ابزار آلات ماشینی چند کاره، محصولاتی غیراستاندارد را در حجم کم و تنوع بالا به صورت سفارشی برای خریدارانی خاص تولید می کردند. این ویژگی منجر به قیمت بالایی محصول می شد.

2- **تولید انبوه:** این شیوه تولید بر تخصص و تقسیم کار و مفاهیم مقیاس اقتصادی تولید و شیوه های تجزیه و تحلیل هزینه و سود و حجم فعالیت تاکید دارد. در این شیوه، محصول توسط متخصصان طراحی و بوسیله کارگران غیرماهر تولید می شود. نیروی کار به آموزش کم احتیاج دارد. تنوع محصولات نیز محدود ولی به خاطر حجم بالایی تولید روند قیمت ها نزولی است.

3- **تولید ناب:** زادگاه تولید ناب، شرکت تویوتا در ژاپن است. در دهه 1930 طی بازدیدی که از شرکت اتومبیل سازی فورد توسط مسئولین شرکت تویوتا به عمل آمد به این نتیجه رسیدند که اصول تولید انبوه قابلیت پیاده سازی در ژاپن را ندارد. زیرا این سیستم پر از اتلاف است. بر این مبنای آنها شیوه جدیدی را که بعدها «ناب³» نام گرفت ایجاد کردند.

انجمن ملی استاندارد و فناوری در وزارت بازرگانی آمریکا تولید ناب را اینگونه تعریف کرده است: «یک راه حل نظام مند برای شناسایی و از بین بردن اتلاف ها (فعالیت هایی که دارای ارزش افزوده نیستند)، از طریق بهبود مستمر و به جریان انداختن تولید درست در هنگامی که مشتری به آن نیاز دارد. این فلسفه تولیدی در پی کمال و بی نقص کردن سیستم های تولیدی است. این سیستم تولید از این رو ناب نامیده می شود که در مقایسه با تولید انبوه همه چیز را به میزان کمتر مورد استفاده قرار می دهد. اصول تولید ناب، اهداف نامحدودی را که شامل نزول پیوسته قیمت تمام شده، به صفر رساندن ضایعات و تنوع بی پایان محصولات می گردد، برای سیستم در نظر می گیرد. این شیوه از فلسفه بهبود مستمر استفاده می کند و با بهره گیری از فرهنگ کار تیمی سعی در تحلیل اتلاف های موجود در فرایند تولید و حذف آن ها دارد. از ویژگی های چنین سیستمی کاهش زمان تولید، کارایی بهتر پرسنل، کیفیت بالاتر، عمر بیشتر ماشین آلات و کاهش در سطح موجودی و هزینه های سربار است. تولید ناب مانند هر پارادایم دیگر نیازمند استراتژی برای پیاده سازی است و یکی از این استراتژی ها حسابداری ناب است. استراتژی ناب الگوی هزینه یابی نوینی را به حرفه حسابداری معرفی نموده تا ویژگی های پیچیده محیط ناب را ساده و قابل درک نماید. این الگوی جدید، هزینه یابی جریان ارزش⁴ می باشد. بنابراین جهت حرکت به سوی تولید ناب، ابزار مورد نیاز آن یعنی حسابداری ناب باید فراهم گردد.

3. اصول بنیادین تفکر ناب

تفکر ناب را می توان در پنج اصل خلاصه نمود که همه این اصول با حذف اتلاف مرتبط است. این پنج اصل عبارتند از:

- 1- تعیین ارزش محصول از دیدگاه مشتری (value)
- 2- شناسایی جریان ارزش محصول (value stream): جریان ارزش کلیه اعمال ضروری برای ارائه یک محصول جدید (از ایده تا ورود به بازار)، مدیریت اطلاعات (از سفارش گیری تا تحویل محصول) و تبدیل فیزیکی (از مواد اولیه تا محصول نهایی) است.
- 3- ایجاد حرکت بدون وقفه در این ارزش (flow)

³-Lean

⁴-value stream costing

4 – ایجاد امکان کشش در زنجیره (pull): ساخت آن چیزی که مشتری نیاز دارد و سفارش می دهد و امکان دادن به مشتری تا بتواند این ارزش را از تولید کننده بیرون بکشد.

5 – تعقیب کمال (perfection): به کمک شفافیت و بهبود مستمر (کایزن) این تفکر شیوه ای را فراهم می کند که از طریق آن بتوان با منابع کمتر، تجهیزات کمتر، زمان کمتر و فضای کمتر، به بیشترین ها دست یافت و با تامین درست نیاز مشتریان به آنها نزدیک شد. از این رو تفکر ناب در نائل شدن سازمان به اصلاح الگوهای تولید و مصرف خود با حذف اتلاف ها در سطح کلان کمک می کند.

3-1- حذف اتلاف هدف بنیادی تولید ناب (Waste یا Muda)

نقطه تمایز تولید انبوه و ناب اتلاف است. اتلاف همان فعالیت های فاقد ارزش افزوده است که مشتریان حاضر نیستند بابت آن بهایی بپردازند. در فرهنگ ژاپنی، این فعالیت ها مودا و در فرهنگ غربی اتلاف (Waste) نامیده می شود. این فعالیت ها هزینه به سازمان و نهایتاً به مشتری تحمیل می کند، بدون اینکه ارزش افزوده ای داشته باشند. در جریان های ارزش، فعالیت های مودا یا اتلاف شناسایی و در جهت حذف یا حداقل کردن آنها تلاش می شود. به طور کلی موداها به هفت گروه: 1- تولید اضافی (بیش از دریافت تقاضا)، 2- انتظار (برای گام بعدی فرآیند یا خرابی ماشین)، 3- حمل و نقل (غیرضروری مواد)، 4- پردازش بیش از حد⁵ قطعات به خاطر طراحی ضعیف ابزار یا قطعه، 5- موجودی ها (مواد اولیه، نیمه ساخته، محصول، در راه)، 6- حرکات غیرضروری کارکنان (برای ابزار یا قطعه یا ...) و 7- تولید قطعات معیوب، طبقه بندی می شوند.

در تولید ناب بر جریان های ارزش⁶ تمرکز می گردد. جریان ارزش کلیه اعمال ضروری برای: ارائه یک محصول جدید (از ایده تا ورود به بازار)، مدیریت اطلاعات (از سفارش گیری تا تحویل محصول) و تبدیل فیزیکی (از مواد اولیه تا محصول نهایی) است. جریان ارزش زیربنا و شالوده تفکر ناب است که آن را از تولید انبوه جدا می کند. جریان ارزش جایی است که: ارزش خلق می شود، ارزش و اتلاف را شناسایی می کند، بر خلق ارزش برای مشتری تمرکز می کند، جریان و موانع جریان را شناسایی می کند، مشکلات را می بیند و بهبود ایجاد می کند. بنابراین در سازمانی که تولید ناب پیاده سازی می گردد و حسابداری ناب نیز به عنوان سیستم پشتیبان آن عمل می کند، شناسایی جریان ارزش نقش کلیدی دارد.

4. اصول عملیات و ابزارهای حسابداری ناب

در حسابداری ناب سیستم های حسابداری باید خودشان ناب باشند. در واقع، عملیات حسابداری ناب، مانند موجودی ها برای تولید ناب هستند که باید تا حد ممکن کاهش یابد. همه عملیات اتلاف هستند⁷ و باید بطور سیستماتیک حذف گردند. بنابراین همانطور که در تولید ناب می بایست با حداقل کردن موجودی ها اتلاف را کاهش داد، در حسابداری ناب که از ابزارهای تولید ناب است، با حداقل کردن عملیات حسابداری باید به سوی ناب شدن فرایندهای حسابداری حرکت نمود.

گزارشگری استثنا⁸ از ابزار های حسابداری ناب است. در گزارشگری استثنا فرض بر این است که فرایندها بطور صحیح کار می کنند و تنها هنگامی که بخشی از آن اشتباه باشد، گزارش می شود. بجای درآمد، نتایج فرایندها گزارش می شود. یک مثال این رویکرد گزارشگری مواد خام و گاهی اوقات دستمزد می باشد. موجودی کالای در جریان ساخت مانند موجودی کالا کاهش می یابد و به خودی خود این ها حجم عملیات حسابداری را کاهش می دهد و تنها گزارشگری استثنا اتخاذ می گردد. برای پشتیبانی از تولید ناب اصول عملیات و ابزارهای حسابداری ناب دارای چند اصل به شرح زیر می باشند:

⁵-over processing

⁶- value stream

⁷-All transactions are waste

⁸-Exception reporting

الف - ناب و حسابداری ساده واحد تجاری⁹

این اصل را می توان به عنوان " بکار بردن روش های ناب برای فرایندهای حسابداری " بیان کرد. برخی فرایندهای حسابداری شامل " مودای¹⁰ نوع اول"، اتلافی که در زمان فعلی نمی توان حذف نمود، هستند. اما اغلب فرایندهای حسابداری مودای نوع دوم " اتلافی که می توان حذف نمود"، هستند. حذف مستمر اتلاف از فرایندهای عملیات گزارشات و روش های حسابداری در سراسر سازمان می باشد.

ب - فرایندهای حسابداری که از تغییر ناب پشتیبانی می کنند.

گزارشات و روش های حسابداری ناب بطور فعالانه از تغییر ناب پشتیبانی می کنند. این اطلاعات منجر به بهبود مستمر می شوند. گزارشگری مالی و غیرمالی جریان ارزش کلی، نه تک تک محصولات، کارها یا سفارشات یا فرایندها را منعکس می سازد. حسابداری ناب بر ارزیابی و درک ارزش ایجاد شده برای مشتریان تمرکز می کند و این اطلاعات را برای روابط مشتری، طراحی محصول، قیمت گذاری محصول و بهبود ناب استفاده می کند.

ج - ارتباط به موقع و روشن اطلاعات

حسابداری ناب گزارش های مالی را فراهم می سازد که برای هر کس در شرکت قابل درک است. صورت های سود و زیان به زبان ساده¹¹ هستند و اطلاعات به روشی بیان می شوند که خیلی هم پیچیده تر از بودجه خانوادگی¹² نیست. کاربرد صورت های سود و زیان به زبان ساده و روان آسان است. زیرا شامل اطلاعات گمراه کننده مربوط به هزینه های استاندارد نیست.

مدیریت مشهود اساس مدیریت ناب است. حسابداری ناب مستلزم ارائه بصری و مشهود شاخص های مالی و غیرمالی است. فرمت "جعبه امتیاز"¹³ که عموماً در حسابداری ناب مورد استفاده قرار می گیرد، یک خلاصه یک صفحه ای در مورد یک جریان ارزش است که عملکرد مالی و اینکه چقدر از ظرفیت استفاده شده را نشان می دهد. شکل شماره 1 یک نمونه از جعبه امتیاز مورد استفاده برای گزارشگری عملکرد هفتگی را نشان می دهد. جعبه امتیاز دیدگاه سه بعدی، جریان ارزش را نشان می دهد که عبارتند از کاربرد عملیاتی، مالی و ظرفیت.

فرمت کارت امتیازی همچنین برای مستند ساختن منافع مورد انتظار بهبود های ناب اصلی مورد استفاده قرار می گیرد. برخی اوقات بهای تمام شده میانگین فقط با استفاده از هزینه های تبدیل محاسبه می شوند. این وقتی است که هزینه های مواد بطور عمده از یک محصول به دیگری تغییر می کنند، اما فرایند تبدیل بیشتر سازگار است. گاهی بهای تمام شده میانگین برای یک صفت (ویژگی) محصول بجای محصول کامل محاسبه می شود.

شکل شماره 1: نمونه ای از یک جعبه امتیازی

هدف	هفته ششم	هفته پنجم	هفته چهارم	هفته سوم	هفته دوم	هفته اول	تعداد واحدها به ازای هر شخص	بخش عملیاتی
20.7	16.32	15.90	15.91	14.7	15.63	15.10	ارسال به هنگام ¹⁴	
%100	%100	%100	%100	%100	%100	%100		

⁹ -Lean and Simple Business Accounting

¹⁰ -Muda

¹¹ -Plain English

¹² -Household budget

¹³ -Box score

¹⁴ - On-Time Shipment

5.5	5.5	6.00	6.00	6.00	6.00	6.00	عملیات روزمره ¹⁵	
%52	%87	%85	%85	%81	%80	%80	عملیات برای اولین بار ¹⁶	
\$262	%325	\$337	\$338	\$362	\$337	\$343	بهای تمام شده میانگین	
%40	%28	%28	%28	%29	%29	%29	بهره ور	بخش ظرفیت
%33	%52	%52	%52	%54	%54	%54	غیر بهره ور	
%27	%20	%20	%20	%17	%17	%17	در دسترس	
\$576	\$528	\$488	\$490	\$456	\$485	\$471	درآمد	بخش مالی
\$139	\$137	\$135	\$132	\$129	\$125	\$123	بهای تمام شده مواد	
\$51	\$87	\$76	\$54	\$51	\$50	\$49	سایر هزینه های متغیر	
\$108	\$116	\$116	\$116	\$118	\$120	\$120	بهای تمام شده ثابت	
\$278	\$186	\$161	\$188	\$158	\$190	\$179	سود	
%48	%35	%33	%38	%35	%39	%38	بازده فروش	

توضیح شکل: جعبه امتیازی مورد استفاده جهت گزارشگری عملکرد جریان ارزش بصورت هفتگی تهیه می شود.

5. هزینه یابی جریان ارزش

جنبه دیگر حسابداری ناب، مدیریت هزینه جریان ارزش است که اطلاعات بهای تمام شده را بطور متمرکز فراهم می سازد. جریان ارزش شامل همه وظایف مورد نیاز برای خدمت رساندن به یک مشتری و خلق ارزش می باشد. اغلب شرکت ها چندین جریان ارزش دارند، هر یک مربوط به یک خانواده مختلف محصولات و کانال های بازار مختلف. ارزش برای یک مشتری از طریق یک سری فرایندها و وظایف انجام شده بوسیله افراد بخش های مختلف شرکت خلق می شود. تولید ناب در جستجوی حذف اتلاف مربوط به جریان این وظایف است. اغلب شرکت ها ابتدا بر جریان ارزش داخل عملیات خود تمرکز می کنند، اما در حقیقت جریان ارزش به تامین کنندگان و مشتریان شرکت بسط می یابد. هزینه یابی استاندارد برای تولید دسته ای 17 سنتی و تولید انبوه مناسب است، اما نمی تواند اهداف ناب را برآورده سازد و این ناشی از مفروضات زیربنایی این روش است. وقتی که از

¹⁵ - First Time Thru

¹⁶ - Dock-to-Dock Days

¹⁷ -batch manufacturing

حسابداری ناب استفاده می‌کنیم، نیازی به داشتن قیمت تمام شده واحد محصول نیست. زیرا که گزارشگری و تصمیم‌گیری در سطح جریان ارزش به جای سطح محصول انجام می‌شود و در سطح جریان ارزش، نیازی به قیمت تمام شده یک واحد محصول نمی‌باشد.

هزینه یابی جریان ارزش ساده است. زیرا جزئیات هزینه‌های واقعی جمع‌آوری نمی‌شود. هزینه‌ها به کل جریان ارزش تخصیص می‌یابد و معمولاً بر اساس دوره‌های هفتگی تلیخیص می‌گردد. هزینه‌های جریان ارزش هیچ تمایزی بین هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم قائل نمی‌شود. همه هزینه‌ها در داخل جریان ارزش مستقیم تلقی می‌گردد. اگر هزینه‌هایی خارج از جریان ارزش وجود داشته باشد، آنها را در هزینه‌های جریان ارزش شامل نمی‌نماییم. هزینه‌هایی که بهای تمام شده جریان ارزش را تشکیل می‌دهد، که شامل همه هزینه‌های دستمزد، هم هزینه‌های مستقیم و هم غیرمستقیم سنتی، می‌گردد. اگر افراد در داخل جریان ارزش کار کنند، هزینه دستمزد آنها صرف نظر از اینکه محصول را می‌سازند، مواد را جابجا می‌کنند، محصول را طراحی می‌کنند، تولید را برنامه‌ریزی می‌کنند، فروش یا حسابداری را انجام می‌دهند، شامل می‌گردد.

بهای تمام شده مواد تولید عموماً از طریق میزان موادی که طی یک هفته برای جریان ارزش خریداری شده است، محاسبه می‌گردد. هر زمان مواد در کارخانه خریداری می‌گردد، بهای تمام شده آن به جریان ارزش تخصیص می‌یابد. جمع بهای تمام شده مواد، جریان ارزش جمع هر قلم خریداری شده در یک هفته است. به این دلیل بهای تمام شده مواد باید قابل اتکا باشد و مواد خام و موجودی‌های در جریان ساخت و ساخته شده باید کم و تحت کنترل دقیق باشد. اولاً موجودی‌ها طبق تفکر ناب یک نوع اتلاف یا مواد هستند و دوم اینکه اگر موجودی‌ها کم باشد، مواد خریداری شده در یک هفته سریعاً در همان هفته استفاده خواهد شد و دقیقاً بهای تمام شده مواد محصول تولید شده در همان هفته را منعکس خواهد کرد.

هزینه‌های پشتیبانی مانند قطعات یدکی و تجهیز برای جریان ارزش خریداری می‌گردند. بهای تمام شده ملزومات مصرف‌شدنی، موجودی‌ها و سایر هزینه‌های روزانه نیز به همان صورت به جریان ارزش تخصیص داده می‌شود.

تنها تخصیصی که بطور منظم در هزینه‌های جریان ارزش مورد استفاده قرار می‌گیرد، فوت مربع (یا متر مربع) هزینه تسهیلات است. دلیل آن این است که می‌خواهیم اعضای تیم جریان ارزش را به کاهش مقدار فضای مورد استفاده توسط جریان ارزش برانگیزیم. هزینه هر متر مربع نوعاً شامل هزینه اجاره یا اجاره سرمایه‌ای ساختمان، هزینه‌های آب و برق و هزینه‌های تعمیر و نگهداری برای ساختمان می‌شود. برای تعیین هزینه هر متر مربع کل هزینه تسهیلات بر کل متر مربع ساختمان تقسیم می‌شوند.

هزینه تسهیلات مورد استفاده توسط یک جریان ارزش با هزینه هر فوت و مقدار فوت مربع مورد استفاده هر جریان ارزش بدست می‌آید. این فوت مربع شامل حوزه تولید، حوزه اتاق انبار و حوزه فضای اداره مورد استفاده توسط افرادی که در جریان ارزش کار می‌کنند، می‌شود.

6. نتیجه‌گیری

فضای جدید کسب و کار که بر پایه اعتماد طولانی مدت و ارتباطات فوق‌سریع پایه‌ریزی و استمرار می‌یابد، مستلزم خلق ارزش برای مشتری است. در این رویکرد، ارزش‌ها فراتر از سطح شرکت و سودها از منظر همه ذی‌نفعان خصوصاً مشتری‌نگریسته می‌شود و تفکر ناب، سازمان ناب را به سوی کمال سوق داده و از دیدگاه مادی به سود می‌رساند. در چنین فضایی سازوکار و ابزار رقابتی ناب شدن، گزارشگری ناب است. در فضای ناب هیچ اتلافی وجود ندارد و این به معنای الگوی صحیح فرایند‌های مصرف و تولید سازمان است. بنابراین هر چه به سوی هدف غایی نظام ناب حرکت نماییم به اصلاح الگوی مصرف نیز نزدیک‌تر می‌گردیم.

حسابدار ناب می بایست آمادگی مواجهه با این محیط رقابتی جدید را با ابزارهای حسابداری ناب داشته باشد. نقش حسابداران مدیریت ناب هم پشتیبانی اطلاعاتی از تولید ناب و هم حذف اتلاف و بکارگیری ابزارهای ناب برای ناب ساختن خود فرایندهای حسابداری است. حسابداری ناب یکی از ابزارهای پیاده سازی تفکر ناب است. در این رویکرد که مبتنی بر پارادایم ارزش آفرینی است، ارزش تنها محدود به شرکت نیست. بلکه در کل زنجیره ارزش جاری می گردد. با این رویکرد، سیستم های هزینه یابی سنتی که تنها به سودآوری و استفاده از ظرفیت توجه می کند، کارا نخواهند بود. هزینه یابی جریان ارزش که شیوه هزینه یابی ناب است، هزینه ها را با محوریت جریان ارزش می بیند. هزاره سوم کسب و کار منتظر حسابداران نمی ماند و شیوه های نوین تولید که منجر به تحول اساسی در سازمان های ناب شده است، نیازمند شیوه های هزینه یابی و حسابداری جدید است. در غیر این صورت مدیران به فکر فراهم کردن اطلاعات مورد نیاز خود از سایر منابع اطلاعاتی خواهند افتاد. حسابداری ناب پاسخی جدید به نیازهای جدید آنهاست و می توان همچنین از این سیستم در نظامات اصلاحی تولید و مصرف بهره برد.

منابع و ماخذ

- برفروشان، سهراب و نصرتی، عطا الله " تفکر ناب دروازه ورود به سرزمین سیگماها (σ) " ، مقایسه ای توصیفی بین ابزارهای حل مسئله شش سیگما (Six Sigma) ، تفکر ناب (Lean Thinking) و تئوری محدودیتها (Theory Of Constraints) " ، مرکز اطلاعات و مدارک علمی ایران، شماره دوم، دوره چهارم.
- حاجیها، زهره ، (1385) ، "از بهبود مستمر تا هزینه یابی بهبود مستمر" ، فصلنامه از دغدغه تا بهبود، شماره 5، صص 32-36.
- حجازی، رضوان و حاجیها، زهره، (1386) ، "چالش های آتی حسابداران با رویکرد سازمانی بهبود مستمر" ، ماهنامه حسابدار شماره 185، مرداد 1386، صص 7-13.
- رهنمای رودپشتی، فریدون، (1386) ، هزینه یابی بر مبنای فعالیت/ مدیریت بر مبنای فعالیت (ABC) (ABM) رویکرد ارزش آفرینی در کسب و کار اقتصادی پویا، تهران، انتشارات ترمه چاپ اول.
- سیدحسینی، محمد و بیات، امیرترک، (1384) ، " ارزیابی عوامل تولید ناب در سازمانهای تولیدی غیرپیوسته (سفرشی) (مطالعه موردی، گروه صنعتی سدید) " ، مجله مدرس علوم انسانی ، شماره 39، تابستان 1384 ، صفحات 59-86.
- کارکردها و مؤلفه های بنیادین تولید ناب، <http://hesabras86.blogfa.com>
- Baggaley, Bruce L., May/June (2003), "Costing by Value Stream", Journal of Cost Management, Volume 17, Number 3, pages 24-30.
- Baggaley, Bruce L., March/April (2003), "Value Stream Management for Lean Companies", Journal of Cost Management, Volume 17, Number 2. Warren Gordon & Lamont, RIA, pages 23-27.
- Cochran, David S., (2006), Overcoming Implementation Barriers and Sustaining Lean_TPS through Collective System Design Lean Accounting summit.
- Drickhamer, David, (2004), "lean accounting novel number crunching", industryweek IW magazine .
- Liker, Jeffery K., (2004), The Toyota Way, McGraw Hill, New York. Business Excellence Consortium, resources for implementing lean manufacturing and lean accounting, <http://bec.msos.edu/>

- Maskell, Brian H., (2007), "What is lean accounting", www.maskell.com/leanacctg.htm.
- Maskel, Brian H., (2006), Value Stream Costing :Solving the Standard Costing Problem,Lean Accounting Summit.
- Maskell, Brian H., (2000), "Lean Accounting for Lean Manufacturers", Manufacturing Engineering, Vol.125, No. 12, Society of Manufacturing Engineers.
- Maskell, Brian H. and Bruce L. Baggaley, (2006), "Lean Accounting: What's It All About?", First Issue 2006 Target Volume 22, Number, 1 pp35-46 ,www.ame.org.
- TBM LeanSigma Institute, courses on lean manufacturing and lean accounting, <http://www.lean-institute.net/>