

العنوان:	محددات ونتائج تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة مع دراسة استطلاعية على المنشآت الصناعية المصرية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	أحمد، مروة إبراهيم ربيع
المجلد/العدد:	مج20, ع3
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2016
الشهر:	أكتوبر
الصفحات:	331 - 387
رقم MD:	777373
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	المحاسبة، سجلات المحاسبة المفتوحة، تكنولوجيا المعلومات، المنشآت الصناعية المصرية
رابط:	<a href="https://search.mandumah.com/Record/777373">https://search.mandumah.com/Record/777373</a>

**محددات ونتائج تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة  
المفتوحة – مع دراسة استطلاعية على المنشآت  
الصناعية المصرية**

**دكتور**

**مروة ابراهيم ربيع أحمد**

**المدرس بقسم المحاسبة**

**كلية التجارة – جامعة الإسكندرية**



## ملخص البحث:

يتمثل هدف البحث في دراسة محددات ونتائج تطبيق المنشآت لاسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. وفي سبيل تحقيق هدف البحث قام الباحث بمناقشة وتحليل الدراسات السابقة التي اهتمت بدراسة المحددات والنتائج المترتبة على تطبيق المنشآت الصناعية لاسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

لغرض الاجابة على تساؤلات البحث ، قام الباحث باجراء دراسة استطلاعية على ١٦ منشأة صناعية تعمل في محافظة الاسكندرية. توصل الباحث الى تأثير المحددات التي اقترحها على تطبيق المنشآت لاسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، كما توصل أيضاً الى ان تطبيق المنشآت لاسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يؤدي الى تحقيق العديد من المنافع والتي تتمثل في منافع مالية، ومنافع مرتبطة بالعملاء، ومنافع مرتبطة بالعمليات الداخلية، ومنافع مرتبطة بالتعلم والنمو.

## **Abstract:**

The paper aims to study the determinants and consequences of applying an open book accounting in the corporations. Previous studies in related literature were discussed and analyzed, with focus on determinants and consequences of applying an open book accounting method in the corporations.

For the purpose of this paper, an explanatory study of sample consists of 16 corporation working in Alexandria was conducted. The study highlighted determinants of an open book accounting adoption. Results indicated that open book accounting method implementation will result in number of benefits. These benefits are financial and non-financial. Non-financial benefits consist of customer benefits, internal process benefits, and learning and growth benefits.

## ١. مقدمة:

تتمثل عوامل نجاح المنشآت في الوقت الراهن في تقديم المنتجات للعملاء في الوقت المناسب وبجودة عالية وبسعر مناسب، ولكن لم تتمكن المنشآت من تحقيق ذلك دون تعاونها مع كافة الأعضاء داخل شبكة الأعمال. تتمثل شبكة الأعمال في مجموعة من المنشآت التي تتعامل مع بعضها البعض ويوجد لديهم منافع مشتركة (Kulmala, 2004, p.67)، ولا يتطلب تعاون الأطراف داخل شبكة الأعمال الإفصاح فقط عن بعض التعاملات مثل حجم الطلب، والمخزون، بل يتطلب الأمر أيضاً الاهتمام بالكشف عن بيانات التكلفة من خلال استخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وفتح سجلاتهم للأعضاء داخل شبكة الأعمال. فلم تعد البيانات الخاصة بتكاليف المنشآت سر من أسرارها التي يجب الاحتفاظ بها لنفسها، بل يؤدي تبادل البيانات الخاصة بتكاليف المنشآت داخل شبكة الأعمال وفتح السجلات المحاسبية إلى تحديد فرص ومجالات التحسين التي يمكن من خلالها تخفيض التكاليف وتحسن أداء كافة الأطراف داخل شبكة الأعمال.

تلعب تكنولوجيا المعلومات دوراً هاماً في هذا الصدد، يرجع ذلك إلى أهمية وجود نظم معلومات متكاملة وقنوات اتصال مفتوحة بين أعضاء شبكة الأعمال، تمكن تلك النظم من الإمداد بمعلومات فورية وفي الوقت المناسب مما يمكن من اتخاذ القرارات التي من شأنها تحسن من أداء كافة الأطراف داخل شبكة الأعمال. يحاول البحث الإجابة على التساؤلات التالية:

- هل تهتم المنشآت المصرية بتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة؟
- ما هي اهم المعوقات التي يمكن أن تعوق استخدامه؟
- ما هي المحددات التي يمكن أن تساعد المنشآت على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة؟
- ما هي النتائج المترتبة على استخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة؟

يهدف البحث إلى دراسة محددات ونتائج تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة المدعمة بتكنولوجيا المعلومات. تتمثل أهمية البحث في كونه

موضوع حديث ومن الموضوعات التي تناولتها المحاسبة الإدارية في الوقت الراهن والتي تهتم بالمحاسبة عن سلاسل التوريد. تتمثل أهمية البحث أيضاً في ندرة الدراسات المحاسبية - على حد علم الباحث- التي تهتم بتضمين تكنولوجيا المعلومات داخل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وذلك لتسهيل عملية تبادل بيانات التكلفة داخل شبكة الأعمال وتوضح مدى أهمية قبول الأفراد لذلك الأسلوب. يرجع ذلك إلى أن أي نظام جديد لم يُمكن من تحقيق النتائج المرجوة منه ما لم يتم تضمين العوامل الفردية التي تُمكن من استخدامه والتي لم تتناولها الدراسات المحاسبية بقدر كاف. يساهم البحث من الناحية العملية في تكوين إطاراً متكاملاً يوضح أهم المحددات التي تساهم في تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة بالإضافة إلى النتائج المترتبة على تطبيقه. تتمثل النتائج في منافع مالية، ومنافع مرتبطة بالعملاء، ومنافع مرتبطة بالعمليات الداخلية للمنشأة، وأخيراً المنافع المرتبطة بالتعلم والنمو. لذا قام الباحث بربط تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة بالأبعاد الأربعة لنموذج القياس المتوازن للأداء وهو ما لم تتناوله الدراسات السابقة.

يساهم البحث من الناحية العملية في توضيح دور المحاسبة الإدارية عن سلاسل التوريد وبصفة خاصة أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، مما يستدعي الأمر تزايد المعرفة المحاسبية بين المحاسبين عن أهمية سلاسل التوريد في تحقيق مزايا تنافسية للمنشآت. كما يساهم البحث أيضاً في معرفة مدى اهتمام المنشآت المصرية بتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، وأهمية المحددات التي حددتها الدراسة في تحقيق أداء متوازن للمنشآت لا يقتصر فقط على منافع مالية بل يتضمن أيضاً منافع غير مالية.

في ضوء مشكلة البحث والهدف منه ينقسم البحث إلى النقاط التالية: إدارة سلاسل التوريد ودور إدارة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية، دور أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في إدارة سلاسل التوريد، محددات تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، النتائج المترتبة على تطبيق المنشآت لأسلوب

سجلات المحاسبة المفتوحة، الدراسة الاستطلاعية ، وأخيراً خلاصة ونتائج البحث وتوصياته.

## ٢. إدارة سلاسل التوريد ودور التكاليف البينية في تحقيق مزايا تنافسية:

اتجهت المنشآت في الوقت الراهن إلى التعاون مع الأطراف داخل سلسلة التوريد وتكوين شبكات أعمال نتيجة للضغوط التي تواجهها تجاه تخفيض التكاليف مما أدى إلى زيادة إسناد المنشآت للعديد من الأنشطة والامداد بالمواد الخام لموردين ذوي كفاءة عالية وذلك لزيادة بقائها في السوق لمدة أطول. ووفقاً لدراسة (Hoffjan et al., 2011) والتي اكدت على أن اشتداد حدة المنافسة بين المنشآت دفعها للاهتمام بمنظور سلاسل التوريد، وإدارة التكاليف البينية.

يتم النظر إلى سلسلة التوريد على أنها مجموعة من المنشآت التي يتم من خلالها إنتاج المنتجات وتسليمها للعميل النهائي (Mentzer et al., 2001). لذا تتكون إدارة سلاسل التوريد من كل الأنشطة المرتبطة بتدفق المعلومات والسلع بدءاً من كونها مواد خام انتهاءً بتحويلها لمنتج يتسلمه العميل النهائي (Surowiec, 2014, p.213). ويتطلب إدارة سلاسل التوريد وجود تعاون استراتيجي مستمر بين المنشآت يكون الهدف منه زيادة الأداء في الأجل الطويل لكل من المنشأة وسلسلة التوريد بأكملها (Mentzer et al., 2001) ، وينتج عن إدارة سلاسل التوريد العديد من المنافع التشغيلية التي تتمثل في زيادة الجودة، وتخفيض زمن الاستجابة، وتخفيض وقت التسليم للعملاء (Kohtamäki and Vesalainen, 2009). كما ينتج عن إدارة سلاسل التوريد أيضاً العديد من المنافع الأخرى والتي تتمثل في زيادة أرباح المنشآت، وتبادل المعرفة والتطور التكنولوجي من خلال الوصول للتكنولوجيا الخاصة بالمنشآت الأخرى، وتخفيض عدم التأكد الذي يواجه المنشآت بالإضافة إلى تخفيض التكاليف (Mentzer et al., 2000, kulmala, 2003).

يعد تبادل المعلومات عامل هام لتدعيم التطبيق الناجح لإدارة سلاسل التوريد (Baihaqi And Beaumont, 2005 ; Elgibale ,2014) ، ولا يقتصر تبادل

المعلومات بين الأطراف داخل شبكة الأعمال على المعلومات الخاصة بالعرض والطلب على المنتج، ولكن أيضاً يتم تبادل بيانات التكاليف ذات الأهمية والتي تعد من أسرار المنشأة (Hoffjan et al., 2011). لذا تعد إدارة التكلفة مطلب هام لتخفيض التكاليف الخاصة بالمنتج عبر سلسلة التوريد، يرجع ذلك إلى أنه قد يمكن تخفيض بعض التكاليف من خلال اهتمام الأطراف داخل شبكة الأعمال بالبحث عن الطرق والوسائل المناسبة التي يمكن من خلالها تخفيض تكلفة المنتج. أي أن إدارة التكاليف البيئية تهتم بإدارة التكاليف على نطاق واسع يمتد خارج المنشأة، كما يمكن استخدام بيانات التكلفة في وضع الأهداف الاستراتيجية التي تساعد على تحقيق المنشأة لمزايا تنافسية (Coad and Cullen , 2006; Elgibale , 2014).

عرفت دراسة M'oller et al ., (2011, p.122) إدارة التكاليف البيئية على أنها مدخل منظم يتم من خلاله تعاون كافة الأطراف داخل شبكة التوريد بصدد تخفيض التكاليف بطريقة أفضل من اهتمام كل منشأة على حده من تخفيض تكاليفها. لذا فإنه عند اهتمام المنشآت بتطبيق إدارة التكاليف البيئية تظهر العديد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر العميل وإذا تم حذف تلك الأنشطة يتم تخفيض تكلفة المنتج النهائي. وفي هذا الصدد أشارت دراسة (Kulmalla 2003) إلى وجود ثلاثة متطلبات لإدارة التكاليف البيئية بكفاءة وفعالية داخل شبكة الأعمال وهم وجود نظام تكاليف ينتج معلومات ملائمة ودقيقة ومفيدة، وتبادل جزء أو كل المعلومات الخاصة بالتكلفة بين الأعضاء داخل شبكة الأعمال، وأن المنشآت داخل شبكة الأعمال يجب أن تفتح سجلاتها لتحقيق منافع مشتركة وبصفة خاصة تخفيض تكلفة المنتج. لذا فإن فتح السجلات المحاسبية وتبادل بيانات التكاليف بين الأطراف داخل شبكة الأعمال - من خلال تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وتبادل المعلومات الخاصة بتكاليف المنشآت فيما بينهم- يمكنهم من إدارة التكاليف البيئية .

توصلت دراسات أمثال (Mouritsen et al ., 2001; M'oller et al., 2011; Piontkowski et al., 2012) أن ممارسة المنشآت داخل شبكة الأعمال لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يعد أداة هامة لإدارة التكاليف البيئية ومن ثم يحسن



جودة العلاقة بين أعضاء شبكة الأعمال (Windolph and Moeller, 2012). لذا سوف يتطرق الباحث في النقطة التالية لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة لكونه من أبرز أساليب المحاسبة الإدارية التي تدعم إدارة سلاسل التوريد.

### ٣. دور أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في إدارة سلاسل التوريد:

تعددت التعريفات التي وضعتها الدراسات السابقة (Mentzer et al.,2001; Kulmala, 2003;Agndal and Nilsson, 2008;M'oller et al., 2011; Caglio and Ditillo, 2012;Fayard, 2012;Piontkowski et al., 2012; Romano and Formentini,2012;Surowiec,2013;Alenius et al., 2015) لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة ولكنها اتفقت فيما بينها على أن أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يعد استراتيجية تساعد على تعاون الشركاء داخل شبكة الأعمال وتساعد بيانات التكاليف المفصّل عنها في عملية تدفق المنتجات والخدمات بين المنشآت داخل شبكة الأعمال. لذا يعد أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة من الأساليب المستخدمة في مجال المحاسبة الإدارية المتعلقة بإدارة سلاسل التوريد، وهو يعتمد بصفة أساسية على تبادل بيانات التكلفة الخاصة بعمليات كل منشأة داخل سلسلة التوريد (Fliegner , 2015). لذا يهدف أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة إلى تحديد العمليات غير المضيّفة للقيمة التي يمكن حذفها بدون أي تأثير سلبي على القيمة التي يتسلمها العملاء ، بل يساعد حذف تلك العمليات على زيادة رضا العملاء (Coad, and Cullen,2006).

يساعد تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على تدعيم المشتري للمورد من خلال تحديده للمناطق والأمر الهامة التي يمكن من خلالها زيادة كفاءة المورد وتخفيض الفاقد مما يؤدي إلى زيادة القيمة التي يتسلمها العميل والتي تأتي من خلال العمل المشترك بين المورد والمشتري مثل القيام بهندسة القيمة، واتباع أسلوب التحسين المستمر (Agndal and Nilsson,2008; Romano and Forementini,2012). لذا يمكن أن يستخدم أسلوب سجلات

المحاسبة المفتوحة في جمع المعلومات المتعلقة ببعض هياكل التكلفة المرتبطة بالمواد الخام والعمالة والمخزون، والتكاليف الصناعية غير المباشرة ، وتكاليف النقل (Kaju"ter and Kulmala,2005; Romano and Formentini, 2012) ، بالإضافة إلى الاهتمام بتضمين المعلومات غير المالية مثل وقت الاعداد، وزمن الدورة ، وزمن التحرك (Kaju"ter and Kulmala, 2005) . كما أكدت دراسة Scaletti and Pisano (2011) على أن تعاون الأعضاء داخل شبكة الأعمال يتطلب تدفق المعلومات المحاسبية بين المنشآت وذلك لتبادل المعلومات فيما بينهم لتحقيق الاهداف العامة للأعضاء داخل شبكة الأعمال.

يساعد أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة ايضاً على معرفة مدى سلامة الأسعار التي تم التفاوض عليها، أي يعد اداة لتبرير تغير الاسعار بين المورد والمشتري. كما يعد أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة أيضاً أداة لتخفيض عدم تماثل المعلومات بين المشتري والبائع (Piontkowski et al,2012). وفقاً لدراسة Romano and Formentini(2012) فإن أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يمكن أن يساعد في حل مشاكل الوكالة من خلال النظر إلى المنشأة المشتري على أنها الأصيل في حين أن المورد يمثل الوكيل، وعندما يرغب الأصيل في الوصول إلى بيانات تكلفة دقيقة من الوكيل (المورد)، وفي ظل عدم تماثل المعلومات بين الأطراف وميل كل من الطرفين لتقبل المخاطر، فإن أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يخفض من المخاطر الخاصة بعدم تماثل المعلومات. يرجع ذلك إلى أن المشتري يحق له أن يراقب تصرفات المورد ومن ثم يتم تخفيض عدم التأكد وعدم تماثل المعلومات من خلال مغالاة المورد في السعر.

وعلى الرغم من أهمية استخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، إلا أن دراسة(Kaju"ter and Kulmala (2005) ترى أنه قد يرجع فشل المنشآت في تطبيقه إلى العديد من الأسباب. منها عدم وجود منافع اضافية للموردين من خلال فتحهم لسجلاتهم المحاسبية ومن ثم عدم عدالة المنافع المتبادلة بين المورد والمشتري، واعتقاد الموردون أن المعلومات المحاسبية تعد سر من الأسرار التي يجب الاحتفاظ بها، بالإضافة إلى عدم توافر نظام معلومات محاسبة إدارية ينتج

معلومات سليمة، ومن ثم لا يوجد معنى لتبادل معلومات غير صحيحة، كما قد يخاف الموردون من استغلال المشترين لهم من خلال الإفصاح عن بيانات التكاليف الخاصة بمنشأتهم. تتمثل الاسباب أيضاً في عدم وجود موارد مالية لدى الموردين لتحسين وتطوير النظم المحاسبية لديهم، وأخيراً عدم موافقة الأعضاء داخل شبكة الأعمال عن كيفية تطبيق ممارسات سجلات المحاسبة المفتوحة. لذا يرى الباحث أنه يمكن تقلص فشل المنشآت عند استخدام اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة من خلال وضع المحددات التي تمكن من تطبيقه بصورة سليمة وتساعد على تحقيق منافع مشتركة لكل من المورد والمشتري وذلك كما يلي :

٤. محددات تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة:

أكدت دراسة (Kajuiter and Kulmala 2005) على ضرورة تضمين العوامل الخاصة بشبكة الأعمال بالاضافة إلى العوامل المرتبطة بالبيئة الخارجية والعوامل المرتبطة بالمنشأة نفسها والتي تحفر على الكشف عن بيانات التكلفة عبر شبكة الاعمال. وعلى الرغم من اهمية دراسة Kajuiter and Kulmala فى تحديد العوامل التى تؤثر على استخدام المنشآت لاسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، الا ان الدراسة تجاهلت العامل الفردى (العامل البشرى) كمحدد رابع يمكن تضمينه لتلك المحددات، يرجع ذلك إلى أن أى نظام جديد لم تتأتى المنافع المتوقعة منه دون قبول مستخدمى النظام له. بالاضافة إلى ذلك لم تذكر الدراسة أيضاً العديد من العوامل الفرعية التى يمكن أن تتبثق من كل مجموعة عوامل والتي يمكن أن يكون لها تأثير على استخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وتحفزها على الكشف عن بيانات التكلفة الخاصة بها. لذا سوف يتطرق الباحث فى الجزء التالى من البحث للمحددات التى تؤثر على تطبيق المنشآت لأسلوب المحاسبة المفتوحة، والتي تتمثل فى محددات خارجية (الضغوط البيئية)، ومحددات تتعلق بالمنشأة، ومحددات خاصة بشبكة الاعمال، وأخيراً محددات فردية وذلك كما يلي.

#### ٤-١. محددات خارجية (الضغوط البيئية):

لم تتمكن أى منشأة من التأثير على العوامل الخارجية التى تقع خارج نطاق سيطرتها وعلى العكس يتضح تأثير تلك العوامل بدرجة كبيرة على الأساليب

المحاسبية التي تتبعها المنشآت وبصفة خاصة اساليب المحاسبية الإدارية. يرجع ذلك إلى أن التطور في مجال المحاسبة الإدارية ينشأ من وجود تغيرات في البيئة الخارجية والداخلية بالإضافة إلى استراتيجية المنشأة. لذا تلعب العديد من المتغيرات الخارجية دوراً هاماً في تحفيز المنشآت على الكشف عن بيانات التكلفة. وتتمثل تلك المحددات في اضطرابات السوق وتغير هيكل الصناعة، والاتجاهات الاقتصادية، والمنافسة وذلك كما يلي:

#### ٤-١-١. اضطرابات السوق وتغير هيكل الصناعة:

يشجع وجود اضطرابات في السوق الخارجى وتغير هيكل الصناعة على وجود شراكة بين كل من المورد والمشتري مما يساعد على تحقيق التعاون والمزيد من الاستقرار، فلا تستطيع اى منشأة بمفردها أن تتحكم في التغيرات التكنولوجية مثلاً. لذا فإن التعاون بين الأطراف داخل شبكة الأعمال يساعد على استخدام تكنولوجيا جديدة، أو ابتكار منتجات جديدة تلبى رغبات العملاء (Mentzer et al., 2000). لذا يرى الباحث أنه في ظل اضطرابات السوق وتغير هيكل الصناعة تهتم المنشآت بالكشف عن بيانات التكلفة الخاصة بها للأعضاء داخل شبكة الأعمال. يرجع ذلك إلى اهتمام الأعضاء داخل شبكة الأعمال باستمرار العلاقة بينهم لفترة طويلة لتخفيض عدم التأكد الذى يمكن أن يواجه المنشآت نتيجة لاضطرابات السوق مما يزيد من ثقتهم ببعض، ويؤثر في نهاية الأمر على فتح السجلات المحاسبية للاهتمام بتحديد المجالات التي يمكن من خلالها تخفيض تكاليف المنتج.

#### ٤-١-٢. الاتجاهات الاقتصادية:

في ظل اتسام الاقتصاد بالنمو، تهتم المنشآت بالكشف عن بيانات التكلفة الخاصة بها للأطراف داخل شبكة الأعمال ومن ثم تهتم بتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة والعكس صحيح في حالة وجود كساد اقتصادى (M'oller et al., 2011). يرجع ذلك إلى أنه في حالة وجود كساد اقتصادى يخاف كل من المورد والمشتري من كشف بياناتهم المحاسبية والتحفظ في المعاملات الاقتصادية بدرجة كبيرة عن اتسام الاقتصاد بالنمو.

#### ٤-١-٣. العولمة :

تزيد العولمة من مدى التنافس بين المنشآت وبعضها البعض، مما يتطلب الأمر شراكة الموردين مع العملاء وذلك حتى ينتهي للمنشآت المحلية مواجهة المنافسة العالمية (Mentzer et al., 2000). تؤكد دراسة (Cygler and Sroka, 2014) على ذلك حيث توضح الدراسة أن ارتباط الأطراف داخل شبكة الأعمال يعد مطلباً أساسياً وضرورياً في ظل العولمة. لذا يرى الباحث أن اتسام العالم في الوقت الحالي بكونه قرية صغيرة يساعد على اهتمام المنشآت داخل شبكة الأعمال بالكشف عن بيانات التكلفة الخاصة بها ومن ثم تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وذلك لتحقيق المنشآت المتعاونة مزايا تنافسية ومن ثم تتمكن من بقائها في السوق لفترة طويلة.

#### ٤-١-٤. المنافسة:

تمثل شدة المنافسة بين المنشآت وبعضها البعض ضغطاً على المنشآت للتخفيض المستمر لتكاليف منتجاتها حتى تتمكن من البقاء في السوق (Kajuter and Kulmala, 2005). اوضحت دراسة (Abdef-Maksoud et al., 2012) أن زيادة حدة المنافسة بين المنشآت وبعضها البعض تحتم عليها استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة. ويعد أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة من أبرز اساليب المحاسبة الإدارية التي يمكن استخدامها داخل شبكة الأعمال مما يساعد على التخفيض المستمر لتكلفة المنتجات (عبيدالله، ٢٠١٠).

وتتنافس المنشآت في الوقت الراهن على تقديم المنتجات في الوقت المناسب وبجودة عالية مما يساعد على تخفيض عدد المنتجات المعيبة والمخزون لديها. ويعد أسلوب الانتاج في التوقيت المنضبط من أشهر الأمثلة على ذلك النوع من المنافسة والذي يتطلب التعاون بين الأعضاء داخل شبكة الأعمال مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج (Mentzer et al., 2000). اكدت أيضاً دراسة (Barua et al., 2004) على أن المنشآت التي تستخدم نظام الانتاج في التوقيت المنضبط تعتمد بصفة اساسية على الاتصال الالكتروني مع الموردين. لذا يرى الباحث أن المنافسة بين المنشآت -والتي من خلالها يتم تقديم المنتجات في الوقت المناسب وبجودة عالية- تمكن الأطراف داخل شبكة الأعمال من تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة

المفتوحة والكشف عن بيانات التكلفة من خلال وجود قنوات اتصال مستمرة مما يمكن من تخفيض تكلفة المنتجات مع الاهتمام بزيادة جودتها.

يتضح مما سبق مدى أهمية المحددات الخارجية فى تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة لما لها من دور هام ومحفز قوى لاستخدام المنشآت هذا الأسلوب.

٤-٢. محددات تتعلق بالمنشأة: قد تتسم المنشآت ببعض الخصائص التى تمكن من أو تعوق تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. تتعلق هذه المحددات بحجم المنشأة، ونظام الانتاج المطبق، وإدارة التكاليف الداخلية، ودقة نظام التكاليف المطبق فى المنشأة، ومدى استخدام المنشآت لاساليب تكاليف متقدمة ، لذا سيتناول الجزء التالى من البحث لتلك الخصائص بمزيد من التفصيل:

٤-٢-١. حجم المنشأة: يعد حجم المنشأة عاملاً هاماً لتبنى المنشآت لاساليب المحاسبية الحديثة مقارنة بالمنشآت صغيرة الحجم(عبيدالله، ٢٠١٠). يرجع ذلك إلى امتلاك هذه المنشآت للعديد من الموارد المالية والبشرية التى يمكن أن تركزها لتبنى النظم المحاسبية والرقابية الجديدة مثل استخدام أسلوب سجلات المحاسبية المفتوحة (Caglio and Ditillo,2012). لذا يرى الباحث أن المنشآت كبيرة الحجم قد تستخدم أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة بدرجة اكبر من المنشآت صغيرة الحجم.

٤-٢-٢. نظام الانتاج المطبق فى المنشأة : ظهر استخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبية المفتوحة مع انتشار استخدام أسلوب التصنيع بلا فاقد فى التسعينات (Mouritsen et al.,2001; Windolph and Moeller,2012) والذى يستخدم فى الصناعات التجميعية. تعد منشأة تويوتا اليابانية اول من استخدم أسلوب التصنيع بلا فاقد، يركز هذا الاسلوب على وجود ثقافة قوية تهتم بتخفيض الفاقد باستمرار من خلال التعرف على المسببات السبعة المتعارف عليها فى ظل هذا الأسلوب. وتتمثل المسببات السبعة فى الافراط أو الانتاج الزائد عن الحاجة، وقت الانتظار، والنقل، والتخزين، وعمليات التشغيل الزائدة ، وحركة الافراد

والعاملين، والعيوب (Srouf, 2011). لذا يمكن أن يفيد تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة المنشآت التي تستخدم أسلوب التصنيع بلا فاقد حيث أن الإفصاح عن بيانات التكاليف من خلال تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة سوف يسهل من تحديد الفرص التي يمكن من خلالها تخفيض الفاقد خلال العملية الانتاجية (Romano and Formentini, 2012)، كما اكدت دراسة Maskell and Baggaley (2006) على ان تطبيق اسلوب التصنيع بلا فاقد يتطلب توافر قنوات اتصال داخلية تربط جميع اجزاء المنشأة ببعضها البعض.

٤-٢-٣. إدارة التكاليف الداخلية واستخدام اساليب محاسبة تكاليف متقدمة ودقيقة: تستخدم إدارة التكلفة المعلومات الناتجة من نظم محاسبة التكاليف في فهم طبيعة وسلوك التكاليف المرتبطة بإدارة موارد المنشأة والتي يمكن من خلالها تدعيم إدارة التكاليف البيئية (Fayard et al., 2012). ويتصف نظام التكاليف بالدقة من خلال منح المنشأة بالمعلومات الدقيقة التي تمكن من التحديد الدقيق لتكلفة المنتج (Kajuter and Kulmala, 2005). يجب أيضاً أن يتصف نظام التكاليف الذي تتبعه المنشأة بالجودة أي بالخصائص المرغوبة لأي نظام معلومات والتي تتمثل في المرونة، وقت الاستجابة وامكانية الاعتماد على المعلومات الناتجة منه (AI- Mamary et al., 2015)، كما يجب أن تتسم المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف بالجودة أيضاً أي جودة المعلومات التي تتمثل في الملائمة، والدقة، والكمال، والاختصار، والوقتية، والاتاحة، (AI- Mamary et al., 2015).

خلاصة الأمر، يتضح للباحث أنه يجب أن تتسم البيانات الخاصة بالتكاليف عند تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة بأن تكون مفتوحة وشفافة وأن تتصف بالكمال والدقة بالإضافة إلى امكانية الوصول اليها.

ولمعرفة علاقة تطبيق المنشآت للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، توصلت دراسة (Elgibale 2014) إلى وجود علاقة طردية بين تطبيق المنشآت للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وتطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة مما يمكن من التحديد الدقيق لتكاليف المنتج.

يتضح مما سبق أن المحددات الخاصة بالمنشأة يمكن أن تلعب دوراً هاماً في استخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة من حيث كبر حجم المنشأة واستخدامها لأساليب التصنيع الحديثة مثل أسلوب التصنيع بلا فاقد، واستخدام نظم تكاليف حديثة ودقيقة. ولا يقتصر الأمر على تأثير المحددات الخارجية والمحددات الخاصة بالمنشأة على تطبيقها لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، ولكن يتطلب الأمر أيضاً وجود محددات تتعلق بشبكة الأعمال وذلك كما يلي:

٣-٤. محددات خاصة بشبكة الأعمال:

يقصد بشبكة الأعمال مجموعة من المنشآت التي تتعامل مع بعضها البعض ويوجد لديهم منافع مشتركة (Kulmala, 2004). أى يقصد به شراكة العملاء والموردين فى تبادل السلع والخدمات فيما بينها.

وتوجد العديد من المحددات الخاصة بشبكة الأعمال والتي قسمها الباحث من وجهة نظره إلى سبعة نقاط فرعية كما يلي:

٣-٤-١. رأس مال العلاقات: قسم الباحث رأس مال العلاقات إلى العديد من العوامل التي يمكن أن تلعب دوراً هاماً في استخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. تتمثل العوامل فى اعتمادية المنشآت على بعضها البعض (التبعية الاقتصادية)، والنقّة، والالتزام، وتوازن القوى.

فمن ناحية، تتمثل الاعتمادية (التبعية الاقتصادية) فى اعتماد كل طرف من أطراف الأعضاء داخل شبكة الأعمال على بعضهم مما يؤدي إلى وجود منافع مشتركة تحسن من أداء الأعضاء داخل شبكة الأعمال (Mentzer et al, 2000; 2001). أوضحت دراسة (Caglio and Ditillo (2012 أنه كلما زادت درجة التبعية الاقتصادية بين المنشآت داخل شبكة الأعمال، كما زادت الحاجة إلى تبادل معلومات المحاسبة الإدارية من خلال استخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كضمان تجاه السلوك الانتهازي المحتمل تحقيقه من أحد الأطراف وعدم التوزيع العادل للقيمة. ومن ثم يرى الباحث مدى أهمية استخدام المنشآت لأسلوب المحاسبة المفتوحة فى حالة اعتماد المنشآت على بعضها البعض لتحقيق منافع مشتركة.



ومن ناحية ثانية، عرفت دراسة (Möller et al., 2011, P.123) الثقة بأنها مدى نزاهة ومصداقية الشركاء ومن خلالها لا يتوقع تحقيق أى طرف داخل شبكة الأعمال أى سلوك انتهازى يضر به الطرف الآخر. كما أوضحت دراسة (Capaldo and Giannoccaro 2015) أن توافر الثقة بين الشركاء يؤدي إلى تخفيض تكاليف البحث عن شركاء جدد ومراقبة الشركاء، كما يؤدي توافر الثقة بين الشركاء إلى تبادل المعلومات والمعرفة والاهتمام بالعمليات المشتركة والبحث عن ما هو جديد مما يؤثر بالإيجاب على أداء سلسلة التوريد. لذا فإن زيادة درجة الثقة بين الشركاء تكون مطلوبة لتبادل المعلومات عبر المنشآت، وبصفة خاصة عندما تتعلق هذه المعلومات بتكاليف المنشآت والتي تعتبر عادة من الأمور الاستراتيجية ومن أسرار المنشأة (Kulmala, 2004). وفي هذا الصدد أكدت العديد من الدراسات (Mentzer et al., 2000; 2001; Axelsson et al., 2002, Kulmala, 2003; Kajuiter and Kulmala, 2005; Agndal and Nilsson, 2008; Hoffjan et al., 2011, Fayard et al., 2012, Windolph and Moeller, 2012, Elgibale, 2014, Fayard et al., 2014) أن الثقة تعد عامل هام لتطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة نظراً لأن تكاليف المنشأة تعد من أسرارها التي يجب أن تحتفظ بها لنفسها.

ومن ناحية ثالثة، اتفقت دراسة كل من (Mentzer et al., 2000)، (Mentzer et al., 2001)، (Möller et al., 2011) على أن الالتزام يشير إلى الرغبة الدائمة للشركاء في المحافظة على استمرار العلاقة بينهم لفترة طويلة ، بالإضافة إلى الرغبة في استثمار العديد من الموارد من أجل استمرار تلك العلاقة في المستقبل. أكدت أيضاً دراسة كل من (Hoffjan et al., 2011)، (Piontkowski et al., 2012) على أن الالتزام يعد محدداً هاماً لتطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. لذا يرى الباحث أن استمرار العلاقة بين شركاء الأعمال لفترة طويلة يعد محفزاً ومحدداً هاماً لتطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة ، ويرجع ذلك إلى ثقة كل الشركاء ببعض البعض

بالإضافة إلى أن استثمار موارد معينة في المنشأة المشاركة لها يعد دليلاً قوياً على رغبة الشركاء في استمرار تلك العلاقة وعدم استغلال أى طرف للآخر.

وأخيراً، يشير توازن القوى إلى مساواة كل من المشتري والبائع في القوى تجاه التفاوض (Elgibale , 2014). يمكن أن يؤثر عدم تماثل القوى بين المشتري والبائع سلباً على استخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، ويرجع ذلك إلى خوف الطرف الأقل قوة من استغلال الطرف الآخر له، كما أن الطرف الأكثر قوة لا يوجد لديه أى مبرر للمشاركة مع الشريك الأقل قوة (Elgibale , 2014). لذا يرى الباحث أن توازن القوى يعد محدداً هاماً لاستخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، والا سيؤدى عدم توازن القوى إلى استغلال أحد الأطراف للطرف الآخر وعدم مساواة المنافع المتوقعة من علاقة الشراكة.

٤-٣-٢ . عوامل استثمارية : تتفق المنشآت مبالغ طائلة على الأنشطة الاستثمارية والتي قد لا تستطيع المنشآت تغطية تلك التكاليف بمفردها. لذا فإن الاستثمار المشترك من جانب شركاء الأعمال قد يؤدي إلى تخفيض الأموال المنفقة على تلك الأنشطة من جانب المنشأة مما يعد محفزاً هاماً للمنشآت للبحث عن ما هو جديد لاستمرار بقائها في السوق. لذا تنقسم العوامل الاستثمارية من وجهة نظر الباحث إلى استثمار شركاء الأعمال فى اصول معينة، والاستثمار فى برامج مشتركة وذلك كما يلى:

أولاً : الاستثمار فى الاصول: حددت دراسات عديدة ; (Wilamson , 1979) (Chishom , 1993) ثلاثة أنواع من الاستثمار فى الاصول فى ظل وجود علاقة شراكة بين شركاء الأعمال وهم الاستثمار فى الموقع، والاستثمار المادى، والاستثمار البشرى.

يحدث الاستثمار فى الموقع عند ما يتم الربط بين مواقع الانتاج الخاصة بالمشتري والبائع معاً وذلك بهدف تخفيض التكاليف مثل تكاليف النقل. فى حين يهتم الاستثمار المادى بالاستثمار بصدد شراء آلات ومعدات. لذا يهتم الاستثمار فى الموقع والاستثمار المادى بتخصيص أصول معينة بين الأعضاء داخل شبكة الأعمال والتي لا يمكن أن تباع لشريك آخر عند أى سعر (Mentzer et al.,

(2000) ، وأخيراً يتم تبادل الخبرات بين الأفراد داخل شبكة الأعمال من خلال الاستثمار البشرى والذي يتم عن طريق استضافة المنشأة لمهندسى المنشأة الأخرى. أوضحت دراسات عديدة (Piontkowski and Hoffjan , 2009; Piontkowski et al., 2012) وجود علاقة طردية بين استثمار المنشآت فى اصول معينة واستخدامها لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. بررت دراسة (2012) Caglio and Ditillo وجود تلك العلاقة الطردية إلى أن الاستثمار فى اصول معينة تختص بعلاقة الشراكة فقط يتطلب اهتمام الأطراف داخل شبكة الأعمال بتبادل معلومات المحاسبة الإدارية لمراقبة أى سلوك انتهازى من أى طرف. اعتبرت أيضاً دراسة (2012) Romano and Formentini أن وجود الاستثمارات المشتركة يعتبر فرصة جيدة لتعاون المورد مع المشتري لفترة طويلة ومن ثم يعد محدداً هاماً للإصاح عن بيانات التكلفة الخاصة بالمنشأة. عرضت أيضاً دراسة (2008) Piontkowski المنافع المتحققة من وراء الاستثمار المشترك لشركاء الأعمال فى اصول معينة تخصص لهم فقط. تتمثل المنافع فى تحقيق المنشآت مزايا تنافسية والتي تأتي من خلال زيادة الجودة، وتخفيض الوقت اللازم لإنتاج المنتجات ومن ثم تساعد تلك الاستثمارات على زيادة رضاء العملاء.

**ثانياً: وجود برامج مشتركة:** قد يسعى شركاء الأعمال إلى الاهتمام بوجود برامج مشتركة بينهم والتي تهدف إلى تخفيض المخزون عبر سلسلة التوريد، وتطوير منتجات جديدة، والاهتمام بتصميم الرقابة على الجودة. يتم ذلك من خلال معاملة الموردين كجزء من أصول المنشأة وحل المشاكل التي تواجه الأعضاء داخل شبكة الأعمال من خلال التواجد المشترك بينهم لحل المشاكل مما يساعد على تحقيق المنشآت لمزايا تنافسية (Mentzer et al., 2000). لذا يرى الباحث أن تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يوضح المزايا المتحققة من وراء اهتمامهم بوجود تلك البرامج.

٤-٣-٣. البنية التحتية: يعد تبادل المعلومات وتجميعها وتوصيلها إلى الشركاء أمراً هاماً لتحقيق مزايا تنافسية لسلسلة التوريد بأكملها ومن أهمها الاهتمام بتخفيض مستوى المخزون وتلبية احتياجات العملاء فى الوقت المناسب (Mentzer et al.,

2000). أوضحت دراسة (Cood and Cullen (2006) أن تبادل المعلومات يعد عاملاً هاماً للشركاء داخل شبكة الأعمال وذلك لاهميته فى التبادل المشترك للمهارات، والتعرف على الفرص الجديدة التى يمكن أن تحقق للمنشآت مزايا تنافسية.

ويعد استخدام تكنولوجيا المعلومات عنصراً هاماً لتبادل المعلومات بين العديد من الأطراف سواء داخل المنشأة أو بين شركاء الأعمال، ويتم استخدام هذه التكنولوجيا من خلال اهتمام المنشآت بالتكامل الإلكتروني للنظم. تشير دراسة كل من (Fayard et al., (2012 ، (Alfalla-Luquea et al., (2013 إلى أن التكامل الإلكتروني يشير إلى مقدرة نظم تكنولوجيا المعلومات الخاصة بالمنشأة بالامداد بالمعلومات لكل من العاملين لديها (تكامل داخلى) والعاملين داخل شبكة الأعمال (تكامل خارجى). عرفت دراسة (Barua et al., (2004, p.593 التكامل الإلكتروني الخارجى بأنه تكامل المنشأة لنظم تكنولوجيا المعلومات للإمداد بالمعلومات للعملاء والموردين وذلك للسماح بالتبادل الفورى للمعلومات وتنفيذ المعاملات عبر سلسلة القيمة.

أوضحت دراسة (Barua et al., (2004 أيضاً أن المنشآت ذات مستوى عالٍ من تكامل النظم تكون قادرة على نقل، ودمج البيانات الخاصة بالعمليات من العملاء والموردين. يرجع ذلك إلى أن وجود كل من التكامل الداخلى والخارجى للنظم يمكن من مراقبة الطلبيات عند العديد من المراحل مثل مرحلة التصنيع والشحن وينعكس التغيير فى الطلبيات أوتوماتيكياً إلى الموردين لطلب مواد خام جديدة أو إلى العمليات والنظم نفسها مثل المخزون أو نظم التصنيع.

عرضت دراسة (Shajaie et al., (2011 أمثلة لتكامل النظم وهم نظام تخطيط موارد المشروع، نظام تخطيط موارد المشروع الممتد، باعتبار أن الأول يمثل نظام معلومات متكامل يغطى جميع جوانب النشاط بالمنشأة وصمم من مجموعة متكاملة من البرامج مثل البرامج الخاصة بالمحاسبة والانتاج والموارد البشرية، وفى ظل تطبيق نظام تخطيط موارد المشروع ترتبط البرامج بقاعدة بيانات موحدة تدعم كل أجزاء المنشأة. فى حين يمثل نظام تخطيط موارد المشروع

الممتد أنه بالإضافة إلى مجموعة البرامج الموجودة داخل نظام تخطيط موارد المشروع، يوجد العديد من البرامج الأخرى التي يمكن من خلالها إمكانية ربط المنشأة بمورديها وعملائها مثل البرامج الخاصة بإدارة سلاسل التوريد، وإدارة العلاقات مع العملاء والموردين، بالإضافة إلى اهتمام المنشآت باتمام التعاملات إلكترونياً من خلال وجود قنوات اتصال مفتوحة مع العملاء والموردين واستخدام التجارة الإلكترونية (Shajaie et al., 2011). اتفقت دراستي Scaletti and (2011) ، Pisano (2012) ، Fayard et al. على أن استخدام المنشآت لنظم معلومات متكامل إلكترونياً يسهل من تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، لذا يرى الباحث أن وجود هذه النظم يعد محدداً هاماً لتطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

#### ٤-٣-٤. عوامل ثقافية:

تشكل العوامل الثقافية من وجهة نظر الباحث من كل من رؤية ودعم مديري الإدارة العليا لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، بالإضافة إلى مدى التطابق أو التوافق التنظيمي بين الشركاء داخل شبكة الأعمال.

فمن ناحية، تتفق دراسة (Mentzer et al., 2000) ، Mentzer et al. (2001) على أن رؤية مديري الإدارة العليا تلعب دوراً هاماً في تشكيل القيم والتوجهات الخاصة بالمنشأة، حيث أن الشراكة تحتاج إلى إدارة داعمة من مديري الإدارة العليا لتتبع التأثير التشغيلي والسوقي الناتج عن الشراكة. لذا يرى الباحث أن دعم مديري الإدارة العليا يعد عاملاً هاماً قد يحفز أو يعوق تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

ومن ناحية أخرى، أكدت دراستي (Mentzer et al., 2000) ، Mentzer et al. (2001) على أن تطابق الثقافة بين الأعضاء داخل شبكة الأعمال بالإضافة إلى تشابه الفلسفة الإنتاجية يؤدي إلى اهتمام المنشآت بالتوجه الاستراتيجي طويل الأجل مع الشركاء. لذا يرى الباحث أن اختلاف الفلسفة الإنتاجية قد تعوق استخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، وذلك لاختلاف الأهداف التي يسعى إليها كل نظام تصنيع عن الآخر. أوضحت أيضاً دراسة Romano and

(2012) Formentini أنه قد يرجع فشل المنشآت في تخفيض تكاليف المنتجات إلى ثقافة الأفراد المتضمنين داخل البرامج الخاصة بتخفيض التكاليف، على الرغم من الاهتمام بالافصاح عن بيانات التكاليف داخل شبكة الأعمال؛ لذا أكدت الدراسة على أن ثقافة الأفراد تعد عاملاً هاماً ومحددًا لتطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

٤-٣-٥. استخدام المنشآت لأساليب محاسبية متشابهة وعلاقته بقياس أداء سلسلة التوريد:

يسهل وجود أساليب محاسبة تكاليف متشابهة بين المنشآت داخل شبكة الأعمال من تبادل بيانات التكلفة، ومن ثم يسهل من تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، وهي نفس النتيجة التي توصلت إليها دراسة Elgibale (2014). توصلت دراسة (2014) Elgibale إلى وجود علاقة طردية بين تطبيق المنشآت لأساليب محاسبة تكاليف متشابهة وتطبيقهم لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، حيث تسهل هذه الأساليب من تبادل بيانات التكاليف الخاصة بالمنشآت داخل شبكة الأعمال.

يرى الباحث أيضاً أن اهتمام شركاء الأعمال بتشكيل مقاييس أداء مشتركة يعد محدداً أساسياً لتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. أوضحت دراسة (2000) Mentzer, et al., أنه يكون من السهل على الشركاء ذوى التوجه الاستراتيجى بالتخطيط المشترك والرقابة من خلال وجود فريق عمل متكامل، وتشكيل أهداف ومقاييس أداء مشتركة فضلاً عن الاهتمام بتحسين الأداء على مستوى المنشأة فقط ومن ثم اهتمام شركاء الاعمال باستخدام النظام المتكامل للمخزون. لذا يرى الباحث أن تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يمكن من الحصول على المعلومات التي تساعد على قياس أداء الأعضاء داخل شبكة الأعمال.

٤-٣-٦. عوامل ترتبط بالمهام المؤداة.

يقصد بها العوامل التي ترتبط بالمهام التي يؤديها الأفراد داخل شبكة الأعمال. قسم الباحث هذه العوامل إلى مجموعة عوامل فرعية تتمثل في مدى وجود اعتماد

متبادل للمهام بين الأطراف داخل شبكة الأعمال، ومدى القدرة على التحليل من خلال وجود اجراءات وخطوات يتبعها الافراد، ووجود فريق عمل متكامل. فمن ناحية، عرفت دراسة (Caglio and Ditillo (2012, p.63) الاعتماد المتبادل للمهام بأنها الدرجة التي يتبادل من خلالها الأفراد داخل شبكة الأعمال المدخلات ليؤدوا مهامهم. أوضحت الدراسة أنه عندما يمد طرف ما بالمواد الخام والموارد للطرف الآخر، فإن الطرف الأول يحتاج لمراقبة استخدام هذه المدخلات لاستكمال الأنشطة وذلك وفقاً لتحقيق الاهداف المشتركة بينهما. لذا أوضحت الدراسة أن الاعتماد المتبادل للمهام يحتاج إلى المزيد من المعلومات سواء كانت مالية أو غير مالية ليمد بتغذية عكسية عن الانجاز الفعلى وعمّا إذا كان هناك انحرافات عما هو مخطط لتحقيقه.

ومن ناحية أخرى، أوضحت أيضاً دراسة (Caglio and Ditillo (2012) علاقة المقدرة على تحليل المهام Task Analyzability وتطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. تشير المقدرة على تحليل المهام إلى تحديد الخطوات التي يتبعها الأفراد لتأدية المهام. أشارت الدراسة إلى أنه عندما يتم تحليل المهام بدرجة كبيرة، فإنه توجد الحاجة إلى استخدام معلومات المحاسبة الإدارية لتنسيق ومراقبة القرارات المتخذة داخل شبكة الأعمال من خلال استخدام المعلومات المالية وغير المالية لمراقبة معايير الأداء المحددة مقدماً، ويؤكد ذلك على امتثال أطراف التعاقد للشروط والاجراءات التي تم وضعها مقدماً.

وأخيراً، يهتم أعضاء شبكة الأعمال بوجود فريق عمل متكامل، حيث يحتاج كل من مصممي المنتج الخاص بالموردين والمشتريين أن يتعاونوا معاً وذلك لتخفيض التكاليف من خلال تغيير تصميم المنتج (Windolph and Moeller, (2012. أكدت الدراسات (Mentzer et al., 2000; Vaart et al., 2006; Romano and Formentini, 2012; Fayard et al., 2012) أيضاً على مدى أهمية وجود فريق عمل متكامل عند الاهتمام بإدارة سلاسل التوريد واستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. كما أكدت دراسات عديدة (Caglio and Ditillo, 2012; Fayard et al., 2014) على أن اتصال فريق العمل بصورة

مستمرة داخل شبكة الأعمال واهتمامهم المستمر بتخفيض التكاليف يعد محدداً أساسياً لتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. يرجع ذلك إلى أن تعاون المنشآت معاً يشجع على زيادة المعرفة واكتساب مهارات جديدة تساعد الاعضاء داخل سلاسل التوريد على تحقيق مزايا تنافسية.

#### ٤-٣-٧. عوامل ترتبط بالتعاقد والجوانب الاقتصادية:

أوضحت دراسة (Hoffjan et al., 2011) أن وجود تعاقدات طويلة الأجل أو زيادة حجم المشتريات من البائع إلى المشتري يعدان عاملاً هاماً لتطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. يرى الباحث أن ذلك قد يرجع إلى اهتمام الأطراف المتعاقدة بمراقبة القرارات التي يتخذها الطرف الآخر. ولم تقتصر العوامل المرتبطة بالتعاقد والجوانب الاقتصادية على وجود تعاقدات طويلة الأجل أو زيادة حجم المشتريات، ولكن يلعب أيضاً درجة شمول التعاقد من حيث كونه عقد شامل يوضح جميع الأمور بداخله دوراً هاماً في تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. أوضحت دراسة (Caglio and Ditillo 2012) أنه إذا اتسم العقد بعدم الكمال أو عدم الشمول، فإنه يؤدي إلى الاهتمام بتبادل المزيد من معلومات المحاسبة الإدارية من خلال استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وذلك لمراقبة القرارات الخاصة بالأعضاء داخل شبكة الأعمال.

#### ٤-٤. محددات فردية:

تلعب المحددات الفردية دوراً هاماً في تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة فلا يوجد أداة إدارية يمكن استخدامها لفترة طويلة إذا لم تتال قبول المستخدم (Piontkowski et al., 2012). يرجع ذلك إلى أن عدم قبول مستخدمى النظام له يؤدي إلى فشله وعدم تحقيقه للأهداف المرجوة منه. ووفقاً لذلك أوضحت دراسة (Ahmed 2014) أنه لا يجب الأخذ في الاعتبار العوامل الاقتصادية فقط عند تبنى وتطبيق نظم معلومات المحاسبة الإدارية القائمة على تكنولوجيا المعلومات، بل يجب الأخذ في الاعتبار أيضاً العامل البشرى من خلال



الأخذ في الاعتبار العوامل المتضمنة داخل نموذج قبول التكنولوجيا الذي اقترحه Davis et al., (1989).

قدم Davis et al., (1989) نموذج قبول التكنولوجيا وهو يعتبر نقطة بداية لكل المظاهر الخاصة بقبول المستخدم، لذا أوضحت العديد من الدراسات (Piontkowski, 2008; Schuchardt et al., 2009; Piontkowski, 2012) إمكانية استخدام نموذج قبول التكنولوجيا كمحدد هاماً لاستخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. ويشير نموذج قبول التكنولوجيا إلى أن هناك متغيرين هامين لقبول الأفراد لاستخدام التكنولوجيا أو لأي أداة إدارية جديدة بصفة عامة وهما سهولة الاستخدام المدركة، والمنفعة المدركة المستمدة من النظام.

عرفت دراسة كل من Davis (1989)، Davis et al., (1989) كل متغير من هذين المتغيرين. تعرف سهولة الاستخدام المدركة على أنها درجة توقع المستخدم المحتمل بأن استخدام النظام المستهدف يكون خالي من الجهد. وعرفت نفس الدراسات المنفعة المدركة المستمدة من النظام على أنها الاحتمالات الحكيمة التي يضعها المستخدم المحتمل بأن استخدامه لنظام تطبيقي معين سيحسن من أدائه الوظيفي داخل المنشأة. أي تشير المنفعة المدركة المستمدة من النظام إلى درجة اعتقاد الفرد بأن استخدام التكنولوجيا أو النظام الجديد سوف يضمن أداء المهام بدرجة كبيرة (Al-Mamary et al., 2015). أوضحت أيضاً دراسة Davis et al., (1989, p.925) أن سهولة الاستخدام المدركة تؤثر على المنفعة المدركة المستمدة من النظام وأن كلاهما يؤثران على الاتجاهات السلوكية للأفراد ونية الاستخدام ومن ثم تؤثر نية الاستخدام على الاستخدام الفعلي للنظام.

وبصدد استخدام نموذج قبول التكنولوجيا كعامل محدد لاستخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، أوضحت دراسات عديدة (Piontkowski, 2008, Schuchardt et al., 2009, Piontkowski et al., 2012) أن مستخدمي أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يتأثرون باختيارهم لاستخدامه بالسهولة المدركة من النظام، والمنفعة المدركة المستمدة منه، حيث أن سهولة الاستخدام تؤدي إلى زيادة المنفعة المدركة المستمدة من النظام مما يؤثر على نية

المستخدم ومن ثم المنشأة من خلال التطبيق الفعلى لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. أوضحت دراسة (PiontKowski et al., 2012) أيضاً أن المنفعة المدركة المستمدة من تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة تقيم إلى أى مدى يؤدي تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة إلى تحقيق أهداف المنشأة.

لذا يرى الباحث مدى أهمية الأخذ فى الحسبان سهولة الاستخدام المدركة، والمنفعة المدركة المستمدة من النظام - كمحددين هاميين - منبتيين من نموذج قبول التكنولوجيا ويمثلا العوامل الفردية لاستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة فى المنشأة.

يتضح مما سبق تعدد المحددات التى تؤثر على استخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. وتتمثل تلك المحددات فى محدّدات خارجية، ومحدّدات تتعلق بالمنشأة نفسها، ومحدّدات خاصة بشبكة الأعمال، ومحدّدات فردية ويندرج تحت كل محدّد مجموعة محدّدات فرعية أخرى قد تؤثر على استخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. لذا فإن أخذ هذه المحددات فى الاعتبار قبل استخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، سوف يؤدي إلى تحقيق العديد من المنافع ومن ثم عدم انتهاز أى طرف للطرف الآخر لتحقيق منافع الشخصية. يتضح للباحث أيضاً أن تبادل المعلومات بصفة عامة بين الأطراف الشركاء يمكن أن يؤدي إلى زيادة كفاءة سلسلة التوريد من خلال تركيزهم على العديد من الأمور التى تساعد على تخفيض التكاليف مثل الاهتمام بتخفيض المخزون (Baihaqi And Beaumont, 2005).

أكدت دراسة (Hoffjan et al., 2011) أيضاً على أنه لى تحقق المنشآت مزايا تنافسية فإنه يتعين عليها الاهتمام بإدارة التكاليف البيئية وتبادل بيانات التكاليف الحساسة بين الأعضاء داخل شبكة الأعمال. كما أوضحت دراسة (Agndal and Nilsson, 2010) العديد من الأمثلة الخاصة بطبيعة البيانات وممارسة الإفصاح عن البيانات المحاسبية عند تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. تتمثل أهم ممارسات الإفصاح الخاصة بتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة فى الثلاث حالات التى عرضتها الدراسة كما يلي:

ممارسات تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة	
بيانات عن تكاليف المواد والعمل والتكاليف الصناعية غير المباشرة، وتكلفة الأدوات، والتكاليف المباشرة الخاصة.	طبيعة البيانات المفصّل عنها
بيانات تفصيلية عن عمليات الإنتاج (عدد مرات التصنيع والعمليات، والتوريدات، والجودة وضمان الجودة)	(التكاليف والبيانات المرتبطة بها)
بيانات عامة عن المورد (الاستقرار الاقتصادي، والاستراتيجيات، وطاقت التصنيع، والبحث والتطوير، والأخلاق، والاستراتيجية البيئية)	
بيانات عن المواصفات الأساسية للمنتج المورد (السلامة) المخاطر والأخلاق، الجودة، الاهتمامات البيئية)	
موضوعات التكلفة (المنتج، والعمليات الرئيسية، ودورة حياة المنتج (تشمل الاستثمارات المخصصة لمشروع معين)، والعقد (الخدمة المؤداة) )	
مدى الإفصاح عن بيانات التكاليف: قد يكون الإفصاح بصورة متكررة طوال حياة المنتج مع التركيز على مرحلة ما قبل الإنتاج أو غير متكرر ونادر.	
شكل الإفصاح عن بيانات التكاليف: رسمى للغاية في مرحلة اختيار المورد، مرحلة البحث والتطوير ثم أقل رسمية فى مرحلة الإنتاج، وتتراوح البيانات المحسوبة من المورد سواء بدون تدخل من جانب المنشأة أو وفقاً للمواصفات التى تحددها المنشأة المشترية.	
اتجاه الإفصاح عن بيانات التكلفة: قد يكون الإفصاح احدى الاتجاه (من المورد إلى المنشأة) او افصاح مع وجود تغذية عكسية من المشتري (مثل القسيم المرجعية، والمقارنة	

بالأفضل، والاقتراحات لإجراء تحسينات، و تقييم الأداء وتبادل البيانات ، وتقديم تغذية عكسية من خلال الاجتماعات الخاصة بمشروعات التطوير المشتركة).

جدول رقم (1) أهم ممارسات الإفصاح الخاصة بتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة ، المصدر (Agndal and Nilsson (2010, p.158)

يتضح من الجدول السابق أن البيانات التي يتم الإفصاح عنها من خلال تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة لم تقتصر على بيانات مالية، بل يمكن أن تتضمن بيانات غير مالية مثل الجودة و ضمان الجودة، وعدد مرات التصنيع والعمليات والاستراتيجية البيئية التي يتبناها المورد ومدى امتثاله للتشريعات البيئية مما يؤدي إلى تحقيق منافع مالية وغير مالية. لذا سوف يعرض الباحث في النقطة التالية أهم المنافع المترتبة على تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة بمزيد من التفصيل.

#### ٥. النتائج المترتبة على تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة:

يعد الهدف الأساسي من تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة هو افصاح المورد وأو المشتري بصدق بيانات التكلفة الخاصة به، بهدف تحديد العمليات غير المضيفة للقيمة التي يمكن حذفها دون اي تأثير سلبي على القيمة التي يتسلمها العملاء. اكدت أيضاً دراسة (Agndal and Nilsson (2008 على أنه لا يتم النظر إلى أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على أنه أداة لتخفيض التكاليف فقط، ولكن يعد أداة لتحسين العلاقة بين الأعضاء داخل شبكة الأعمال ومن ثم إضافة قيمة للعميل النهائي.

يتطلب الأمر لكي يتم إضافة القيمة للعميل النهائي الاهتمام بتحسين العمليات الداخلية للمنشأة والاهتمام بالتعلم والنمو. لذا يرى الباحث أن النتائج المترتبة على تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يمكن حصرها في منافع مالية، ومنافع خاصة بالعملاء، ومنافع خاصة بالعمليات الداخلية، وأخيراً منافع تتعلق بالتعلم والنمو (وفقاً للتقسيم الذي اوضحه Kaplan and Norton(1992 من خلال تعرضه لنموذج القياس المتوازن للأداء). لذا سوف يتطرق الباحث في الجزء

المتبقى من هذا البحث لأهم المنافع المترتبة على تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وذلك كما يلي:

٥-١. المنافع المالية: لا يعد أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة أداة لإدارة التكلفة في حد ذاتها، ولكن يعد أسلوب لتبادل بيانات التكاليف من خلال فتح السجلات الخاصة بكل منشأة للمنشأة الأخرى ومن ثم يساعد ذلك الأسلوب على استخدام المنشآت للأساليب الخاصة بإدارة التكلفة وتخفيضها ومن ثم زيادة رضاء العميل النهائي للمنشأة. وتتمثل تلك الأساليب في:

- أسلوب الهندسة المتزامنة: عرفت دراسة (Meybodi, 2013, p.363) الهندسة المتزامنة بأنها تكامل وظائف كل من هندسة التصميم والتصنيع والوظائف الأخرى لتقليل الوقت المستهلك لتقديم المنتج الجديد في السوق. اوضحت دراسة Meybodi أن سعر المنتج وجودته وسرعة تسليمه للعملاء لم يعد كافياً لبقاء المنشآت في السوق. لذا فإنه في ظل استخدام أسلوب الهندسة المتزامنة تساهم جميع أقسام المنشأة بالإضافة إلى مشاركة الموردين والعملاء في تطوير وابتكار منتجات جديدة للمنشأة فضلاً عن قسم البحث والتطوير مما يساعد على التعرف المبكر للمشاكل المحتملة في التصميم وحلها والبدء في الوقت المحدد لتفادي تلك المشاكل. لذا يساعد مدخل الهندسة المتزامنة على اهتمام المطورين بالأخذ في الاعتبار كل عناصر دورة حياة المنتج، بالإضافة إلى الاهتمام بتدفق المعلومات بين أعضاء فريق العمل وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة مما يقلل من الحاجة إلى إعادة التصميم واختزال زمن تطوير المنتج وزيادة الجودة وخفض التكاليف. لذا يمكن أن يساعد تطبيق أسلوب الهندسة المتزامنة في تصميم المنتجات التي تفي بمتطلبات العملاء بأقل تكلفة وبجودة عالية. ويساعد تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في ذلك الأمر من خلال فتح المشتري السجلات المحاسبية للموردين واعطائه المعلومات في بداية الشراكة ومن ثم تطور المورد المكونات ويقوم بتصنيع المنتجات التي تفي بالموصفات التي يطلبها المشتري (Kulmala, 2004; Agndal and Nilsson, 2008).

- أسلوب هندسة القيمة: يُمكن استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة من استخدام أسلوب هندسة القيمة وذلك للبحث عن الفرص التي من المحتمل أن يتم من خلالها تخفيض تكلفة المنتج، ويرتبط أسلوب هندسة القيمة بأسلوب التكلفة المستهدفة والذي يهدف إلى الوصول إلى التكلفة المستهدفة تحقيقها من قبل المنشأة (Axelsson et al., 2002; Kulmala, 2004).

- **التكلفة المستهدفة المترابطة Chained Target Costing**: تهتم التكلفة المستهدفة المترابطة بتقسيم السعر المحدد من خلال السوق إلى السعر المستهدف طبقاً للمكونات الخاصة بالمنتج، لذا يتطلب جهود فعالة من جانب كل شركاء الأعمال لتحقيق السعر المستهدف (Axelsson et al., 2002).

- **استكشاف التكاليف البينية Interorganizational Cost Investigation** من خلال وجود فرق عمل مشتركة بين المورد والمشتري: وفيه يهتم فريق العمل بتطبيق هندسة القيمة وذلك لتخفيض تكلفة المنتج من خلال إعادة تصميمه. فلقد أوضحت دراسة (Angdal and Willson (2008) أربعة عوامل تساعد على تخفيض التكاليف بين شركاء الأعمال، تتمثل في وجود قيمة كبيرة ومنافع متحققة من إعادة تصميم المنتج، وأن يتم تقسيم الأنشطة الخاصة بالتصنيع بين منشأتين على الأقل، بالإضافة إلى وجود علاقة تعاونية مستقرة بين الشركاء، وأخيراً استخدام بروتوكول الشبكات أي وجود نظام تحفيزي للتعاون بين المنشآت وبعضها البعض.

- **المفاضلة بين الجودة والأداء الوظيفي والسعر Quality-Function-Price Trade Off** تساعد البيانات الموجودة داخل سجلات المحاسبة المفتوحة على الوصول إلى التفاوض الملائم والعاقل بصدد الجودة والأداء الوظيفي للمنتج والسعر مما يؤدي إلى زيادة ربحية المنتج لكلا الطرفين (Agndal and Nilsson, 2008).

- **التحسين المستمر Kaizen Costing**: يساعد على تخفيض التكلفة في مرحلة تصنيع المنتج ويهدف إلى التخفيض المستمر لتكلفة المنتج، وهو يشير إلى الاهتمام دائماً بالتحسين المستمر مما يساعد على تخفيض تكلفة المنتج من خلال

(Agndal and Nilsson, 2008; Fayard et al., 2014)

مما سبق يتضح للباحث أن استخدام المنشآت للأساليب الخاصة بإدارة التكلفة تساعد على تحقيق منافع مالية والتي يمكن تقسيمها إلى نتائج تتعلق بتماييز منتجات المنشأة عن منتجات المنافسين، ونتائج تتعلق بتخفيض التكاليف التشغيلية، وتخفيض التكاليف نتيجة تخفيض عدم التأكد من خلال الاهتمام بشراكة الموردين والعملاء. تتمثل النتائج الخاصة بتماييز منتجات المنشأة عن منتجات المنافسين وتحسين أدائها المالي في زيادة الإيرادات (Kohtamäki and Vesalainen, 2009)، وزيادة الأداء المالي (Mentzer et al., 2000; Fayard et al., 2014)، والعائد على الاستثمار (Kohtamäki and Vesalainen, 2009) (Romano and Cygler and Sroka, 2014)، وزيادة حجم المبيعات (Romano and Cygler and Sroka, 2014) (Formentini, 2012; Cygler and Sroka, 2014) (Kohtamäki and Vesalainen, 2009; Cygler and Sroka 2014; Fayard et al., 2014)، وزيادة قيمة المنشأة (Cygler and Sroka, 2014). كما توضح الدراسات أيضاً أهمية استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في تخفيض تكاليف التشغيل نتيجة الجهود المشتركة بين المشتري والمورد (Mentzer et al., 2001; Kulmala, 2004; Kaju'ter and Kulmala, 2005; Agndal and Nilsson, 2008; Cygler and Sroka, 2014; Elgibale, 2014; Fayard et al., 2014)

#### ٥-٢. المنافع المرتبطة بالعملاء:

يتمثل الهدف الأول الذي تسعى أى منشأة إلى تحقيقه في تلبية رغبات عملائها والمحافظة عليهم واكتساب عملاء جدد. يمكن أن يساعد تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على تحقيق ذلك الهدف من خلال الاهتمام بايجاد الفرص الممكنة لتخفيض التكاليف والتي تنصب في نهاية الأمر على سعر المنتج. يتم تخفيض سعر المنتج وزيادة القيمة التي يتسلمها العملاء وزيادة رضائهم عن منتجات المنشأة من خلال الاهتمام بتخفيض الفاقد واتباع المنشآت لأساليب التصنيع

الحديثة مثل أسلوب التصنيع بلا فاقد. لذا تعددت المنافع المرتبطة بالعملاء من حيث اكتشاف المورد والمشتري فرص جديدة لزيادة الحصة السوقية (Fayard et al., 2014) ، والاهتمام بالدعم التسويقي للمورد من خلال وضع العلامة التجارية للمورد على منتجات المشتري (Romano and Formentini, 2012)، مما يؤدي إلى زيادة رضا العملاء عن المنتج (Mentzer et al., 2000; 2001; 2009) Kohtamäki and Vasalainen, 2009 ، وزيادة القيمة التي يتسلمها العملاء (Mentzer et al., 2001) ، وتسليم المنتجات في الوقت المحدد وتخفيض زمن الاستجابة لطلبات العملاء (Kohtamäki and Vesalainen,2009).

٥-٣. المنافع المرتبطة بالعمليات الداخلية: يؤدي إدارة العلاقات مع أعضاء شبكة التوريد وتطبيقها لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة إلى تحقيق العديد من المنافع التي تتعلق بالعمليات الداخلية للمنشآت والتي قسمها الباحث إلى أربعة منافع رئيسية وهم:

٥-٣-١. منافع تتعلق بالابتكار: وتتمثل في الاهتمام بابتكار منتجات جديدة (Fayard et al., 2014 ; Cygler and Sorka, 2014) ، والتطوير المشترك للمنتجات (Elgibale,2014; Sroka, 2014; Cygler and Sroka, 2014; Kulmala, 2004) ، واخيراً إعادة تصميم المنتجات (Agndal and Nilsson, 2008)

٥-٣-٢. منافع تتعلق بدورة التشغيل: وتتمثل تلك المنافع في تحسين كفاءة الانتاج ، والرقابة على الجودة، والدعم الفني، والوصول لخطط الانتاج.

فمن ناحية تحسين كفاءة الانتاج، أوضحت دراسة ( Agndal and Nilsson 2008) أن فتح السجلات المحاسبية يسمح للمشتري أن يدعم المورد من خلال تحديده للمناطق الحرجة التي يمكن من خلالها تحسين كفاءة عملية الانتاج، كما أوضحت نفس الدراسة مدى أهمية تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في تحقيق الرقابة على الجودة.

ومن ناحية الدعم الفني، يُمكن تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة من تعلم الموردين لأفضل الممارسات من المشتري مثل تطبيق أسلوب



التصنيع بلا فاقد، وهندسة القيمة، والاهتمام بتحسين العملية الانتاجية (Romano and Formentini, 2012). يهتم أيضاً الوصول لخطط الانتاج إلى وصول المورد لخطط انتاج المشتري مما يسهل للمورد عملية التخطيط لعملية الشراء (Romano and Formentini, 2012)، يساعد تطبيق المنشآت أيضاً لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على تخفيض زمن الدورة وتخفيض زمن الاستجابة لطلبات العملاء، وزيادة الجودة، وتحسين الكفاءة، وزيادة المرونة. (Cygler and Sorka, 2014).

٣-٣-٥. منافع تتعلق بإدارة المخاطر: يمكن تصوير أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأداة مدعمة لإدارة المخاطر (Hoffjan et al., 2011; Dekker et al., 2013; Ding et al., 2013; Cygler and Sroka, 2014) وذلك للاهتمام بإزالة عدم التأكد من خلال إبرام عقود طويلة الأجل بين كل من المشتري والمورد.

٤-٣-٥. منافع بيئية: أوضحت دراسة (Agndal and Nilsson (2010) من خلال عرضها لدراسة حالة منشأة Vehicle Maker أنه عندما يفصح المورد عند تطبيقه لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة للبيانات الخاصة بالموصفات الأساسية للمنتج المورد مثل السلامة، والمخاطر، والأخلاق، والجودة، والاهتمامات البيئية، فإن ذلك يساعد على معرفة المشتري لمدى اهتمام المورد بمدى تحقيقه للمسئولية الاجتماعية. أكدت أيضاً دراسة (Report by The Comptroller auditor and general (2015) على ذلك، حيث أوضحت الدراسة أن منشأة IKEA العالمية والمتخصصة في صناعة الاثاث تأكدت من مدى امتثال مورديها للتشريعات البيئية من خلال المعلومات التي يوفرها أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

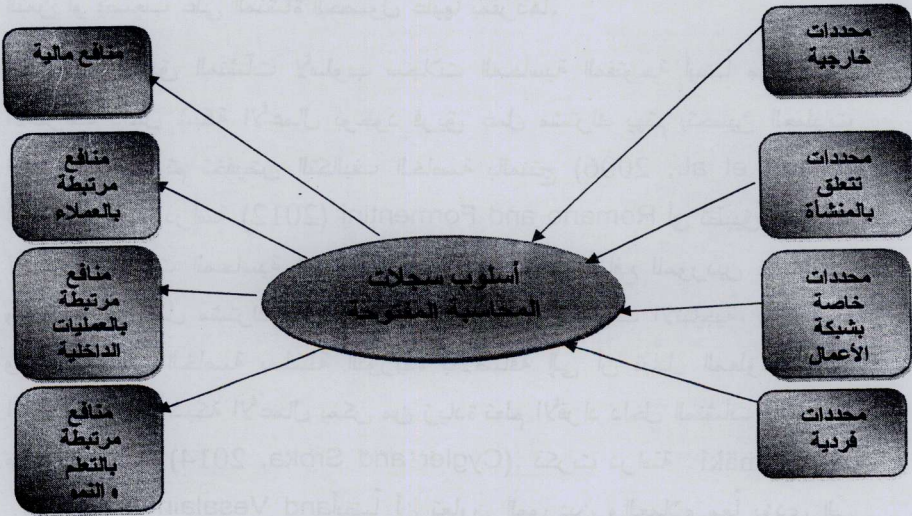
٤-٥. المنافع المرتبطة بالتعلم والنمو: تتعلق المنافع المرتبطة بالتعلم والنمو بجميع الأمور الخاصة بالمنشأة والتي تأتي من خلال وجود اجراءات تنظيمية تتبعها والاهتمام بالأفراد واستخدام نظم معلومات جديدة وإجراء المزيد من البحوث والتطوير، اي تتعلق هذه المنافع بالبنية التحتية التي يجب أن تقوم المنشأة ببنائها

لتحسين أدائها في المستقبل. وبالتطبيق على استخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة واهتمام المنشآت بإدارة سلاسل التوريد وتبادل المعلومات بين الأطراف داخل شبكة الأعمال يتضح أن تطبيقها يؤدي إلى تحقيق الاهتمام بالاستثمار في التكنولوجيا الجديدة والبحوث والتطوير. اوضحت دراسة Agndal (2008) and Nilsson أن تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يلعب دوراً هاماً في عملية اتخاذ القرارات وتظهر أهميته في تحسين وتطوير العمليات الانتاجية في المنشأة من خلال الاستثمار في التكنولوجيا الجديدة. أكدت أيضاً دراسة Cygler and Sorka (2014) على مدى أهمية ارتباط الأطراف داخل شبكة الأعمال وتبادل المعلومات فيما بينهم مما يمكنهم من الوصول إلى التكنولوجيا الجديدة، فلقد أوضحت دراسة Cygler and Stoka أن ارتباط الأطراف داخل شبكة الأعمال وتبادل المعلومات فيما بينهم يمكن من الحصول على موارد قيمة وغالية الثمن من المنشآت داخل شبكة التوريد والتي قد تكون غالية الثمن أو يصعب على المنشأة الحصول عليها بمفردها.

يُمكن تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة أيضاً من اهتمام الأطراف داخل شبكة الأعمال بوجود فريق عمل مشترك يهتم بتحسين العمليات الانتاجية ومن ثم تخفيض التكاليف الخاصة بالمنتج (Vaart et al., 2006). اوضحت أيضاً دراسة Romano and Formentini (2012) أن تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يؤدي إلى تحقيق منافع للموردين تتمثل في وجود فريق عمل مشترك لحل المشاكل التي تواجه العمليات الانتاجية، والتصميم وحل المشاكل الخاصة بسلسلة التوريد، بالإضافة إلى أن تبادل المعلومات بين الأطراف داخل شبكة الأعمال يمكن من زيادة تعلم الأفراد داخل المنشآت واكتساب مهارات جديدة (Cygler and Sroka, 2014). ذكرت دراسة Kohtamäki and Vesalainen (2009) أيضاً أن تعاون الموردين والعملاء معاً يؤدي إلى زيادة انتاجية العمالة داخل المنشآت المتعاونة. وتمشياً مع الدراسة سالفة الذكر اوضحت دراسة Timming and Brown (2015) المنافع المتحققة من تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وبصفة خاصة في المنشآت التي

يملك فيها العاملين جزء من أسهم المنشآت التي يعملون بها مثل خيارات الأسهم Stock Option. يقصد بخيارات الأسهم خطط شراء العاملين للأسهم من خلال حقهم في شراء عدد محدد من أسهم رأس مال المنشأة التي يعمل بها وذلك بسعر محدد والذي يكون في الغالب أقل من السعر السائد في السوق. لذا تتسم تلك المنشآت بوجود شفافية في المعلومات المالية بالإضافة إلى مشاركة العاملين في اتخاذ القرارات، لذا فإن إتاحة المعلومات المالية من خلال استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في تلك المنشآت يُمكن العاملين من ربط الأنشطة اليومية بالموقف المالي للمنشأة مما يمكنهم من تحديد الفرص التي يمكن من خلالها تخفيض الفاقد ومن ثم تخفيض التكاليف الخاصة بالعملية الانتاجية وحل المشاكل التي يمكن أن تواجه العملية الانتاجية من خلال حضورهم الاجتماعات الخاصة بمجلس الإدارة واتخاذ القرارات الملائمة.

يلخص الشكل التالي اهم المحددات والنتائج المترتبة على تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة .



شكل رقم (١) : محددات ونتائج تطبيق المنشآت أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة

يتضح من الشكل العديد من المحددات التي يمكن أن تؤثر على استخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة والتي تتمثل في اربعة محددات. تتمثل المحددات في محددات خارجية، ومحددات تتعلق بالمنشأة، ومحددات خاصة بشبكة الاعمال، ومحددات فردية. كما يترتب على استخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة العديد من المنافع والتي قسمها الباحث إلى أربع منافع وهم منافع مالية، ومنافع مرتبطة بالعملاء، ومنافع مرتبطة بالعمليات الداخلية، وأخيراً منافع مرتبطة بالتعلم والنمو.

وبعد تناول الباحث محددات ونتائج تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، سوف يقوم الباحث في الجزء التالي بإجراء دراسة استطلاعية على عدد من المنشآت الصناعية المصرية لمعرفة آراء الأفراد العاملين في الإدارة المالية لمدى أهمية تلك المحددات في التغلب على بعض الصعوبات التي يمكن أن تعوق تحقيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وكذلك معرفة النتائج المترتبة على تطبيقه.

## ٦. الدراسة الاستطلاعية

### ٦-١. أهمية الدراسة الاستطلاعية:

أوضحت الدراسات النظرية أهمية تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، إلا أن اتصفت الدراسات التطبيقية بالندرة في هذا المجال. يرجع ذلك إلى أن أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة مازال يمثل ظاهرة جديدة ولم تدركه الكثير من المنشآت.

### ٦-٢. الهدف من الدراسة:

تهدف الدراسة إلى استطلاع رأي العاملين بالمنشآت الصناعية المصرية التي تعمل في محافظة الاسكندرية للتعرف على محددات ونتائج تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، وذلك من خلال توزيع قوائم استقصاء على مديري التكاليف ومحاسبى التكاليف العاملين في القطاع المالي للمنشآت الصناعية.

وفي هذا الصدد تحاول الدراسة الاستطلاعية التعرف على مدى اهتمام المنشآت المصرية بتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، وما هي أهم

المعوقات التي يمكن أن تعوق استخدامه، كذلك التعرف على أهم المحددات التي يمكن أن تساعد المنشآت على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وما هي النتائج المترتبة على استخدامه.

٣-٦. إجراءات الدراسة:

١-٣-٦. مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في ١٦ منشأة صناعية تنتمي للقطاع الخاص والاستثماري المشترك، وقطاع الأعمال في العديد من الصناعات. تمكن الباحث من توزيع عدد ٨٣ قائمة استقصاء على محاسبي التكاليف في تلك المنشآت، وتم تجميع عدد ٦٢ قائمة استقصاء صحيحة بنسبة استجابة ٧٥% من عينة البحث.

٢-٣-٦. الأسلوب المستخدم في جمع البيانات:

اعتمد الباحث على قائمة الاستقصاء لاجراء الدراسة الاستطلاعية مع تدعيمه بالمقابلات الشخصية لمفردات العينة ويرجع ذلك إلى مدى حداثة الموضوع. وقد راعى الباحث عند تصميم قائمة الاستقصاء الاعتبارات التالية:

- بدأت القائمة بمقدمة بسيطة توضح الهدف من موضوع البحث مع حث المستقصى منه على الاجابة على أسئلة البحث مع التأكد عليه بانه لا توجد اجابات صحيحة أو خاطئة وانما هي تعبر عن آرائهم وحكمهم الشخصي، كما أكد الباحث على السرية التامة لاجابات المستقصى منهم وأنه يتم تحليل البيانات على أساس اجمالي.

- احتوت قائمة الاستقصاء على اربع مجموعات رئيسية : تتمثل المجموعة الأولى في البيانات الشخصية والخصائص الديمغرافية للمستقصى منه، من حيث المؤهل الدراسي، وحصول او قيد المستقصى منه على دراسات عليا، وعدد سنوات الخبرة في المنشأة، والسن، ونوع المنتج الذي تنتجه المنشأة. وتتمثل المجموعة الثانية في بيانات تتعلق بمدى تطبيق المنشأة المنتمي لها المستقصى منه لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، وفيها استخدم الباحث مقياس ليكرت ذو ثلاث نقاط للإجابة على السؤال الخاص بمعرفة هل تتبادل المعلومات الخاصة بالمنشأة التي يعمل بها المستقصى منه مع شركائها في الأعمال والتي

تعتمد عليهم بصفة أساسية في اتمام عملياتها؟ وفي حالة الاجابة بنعم يتبعه الاجابة على سؤالين آخرين يتضمننا مدى تبادل معلومات عن تكاليف المنشأة مع شركاء الأعمال ومدى توفير الشفافية في عرض عناصر التكاليف مع شركاء الأعمال وفيها استخدم الباحث مقياس ليكرت ذو نقطتين وأخيراً سؤال يتعلق بمعرفة ما هي المعوقات التي يمكن أن تعوق استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. تناولت المجموعة الثالثة الأسئلة المرتبطة بمحددات ونتائج تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة من خلال استخدام مقياس ليكرت ذو خمس نقاط، حيث يشير رقم (١) إلى عدم الموافقة على الاطلاق، بينما يشير رقم (٥) إلى موافقة المستقصى منه بشدة. وتم تقسيم محددات استخدام اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة إلى مجموعة أسئلة تتعلق بالمحددات الخارجية، وأسئلة تتعلق بمحددات خاصة بالمنشأة نفسها، وأسئلة تتعلق بشبكة الأعمال، وأخيراً أسئلة تتعلق بالمحددات الفردية. كما قسم الباحث الاسئلة المرتبطة بالمنافع المترتبة على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة إلى اسئلة تتعلق بكل من المنافع المالية والمنافع التي تتعلق بالعملاء، والمنافع المتعلقة بالعمليات الداخلية، ومنافع تتعلق بالتعلم والنمو. وأخيراً تناولت المجموعة الرابعة، أسئلة عامة تتعلق بموضوع البحث وهي مدى تقبل المستقصى منه للمخاطر، ومدى رضائه عن الدراسة وذلك لمدى أهمية هذه الأسئلة في تفسير النتائج.

### ٦-٣-٣. أسلوب التحليل الاحصائي:

لأغراض التحليل الاحصائي والاجابة عن تساؤلات البحث، اعتمد الباحث على

ما يلي:

- أ. الاحصاء الوصفي وفيها ركز الباحث على الوسط الحسابي والوسيط والانحراف المعياري وذلك للتعرف على خصائص عينة الدراسة.
- ب. اختبار كرونباخ الفا لقياس الصلاحية الداخلية للبحث (الاتساق) (المصدقية): يستخدم الاختبار لمعرفة كيف يمكن الاعتماد على الاسئلة داخل قائمة الاستقصاء أو العناصر التي يتم اختبارها لبناء بعد أو متغير رئيسي (أساسي) داخل قائمة الاستقصاء. وتشير القيم الكبير لكرونباخ الفا إلى زيادة

الصلاحية الداخلية، في حين أن صغر قيمة كرونباخ الفا تشير إلى ان العناصر المكون منها قائمة الاستقصاء لا تعد مقياس مناسب لبناء قائمة الاستقصاء (Field, 2006).

ج. اختبار الإشارة Wilcoxon Signed Rank في حالة وجود عينة واحدة : يعد اختبار Wilcoxon من الاختبارات اللامعملية وهو معادل لاختبار t لعينة واحدة، حيث يفترض التحليل أنه يتم اختيار العينات عشوائياً. ويقاس الاختبار بمجموع انحراف الرتب المختلفة عن القيم الافتراضية لكل متغير (الوسيط) (سليمان، ٢٠٠٧)، ولقد استخدم الباحث برنامج Minitab الاصدار رقم ١٤ وهو أحد البرامج الجاهزة التي تستخدم لتحليل البيانات. وذلك من خلال استخدام احصائية الاختبار وقيم P.Vlaue عند درجة ثقة ٩٥% ومستوى معنوية ٥% .

٦-٣-٤. أسئلة البحث:

يحاول البحث الاجابة عن التساؤلات التالية:

١. هل تهتم المنشآت المصرية بتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة؟
٢. ما هي أهم المعوقات التي يمكن أن تعوق استخدامه؟
٣. ما هي المحددات التي يمكن أن تساعد المنشآت على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة ؟
٤. ما هي النتائج المترتبة على استخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة ؟

٦-٤. نتائج الدراسة الاستطلاعية:

استخدم الباحث كل من الاحصاء الوصفي والاختبارات الاحصائية وذلك للاجابة على اسئلة البحث وذلك كما يلي:  
أولاً: التحليل الوصفي للعينة:

احتوت قائمة الاستقصاء على أسئلة توضح بيانات عامة عن المستقصى منه والمنشأة التي يعمل بها، حيث أتضح من التحليل الوصفي أن: ٩٦.٧٧% من المستقصى منهم حاصلين على بكالوريوس تجارة شعبة محاسبة، وبتقصي اجابات

المستقصى منهم من حيث تسجيلهم بالدراسات العليا أتضح ان هناك ٩ أشخاص مسجلين بالدبلوم، وشخص واحد فقط مسجل للحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة، وان ١٠ أشخاص مسجلين للحصول على درجة الماجستير. اتضح من التحليل أيضاً اشتغال ٥ مفردات بمنصب مدير عام التكاليف أى بنسبة ٨.٠٦% . وبتحليل البيانات الخاصة بالخبرة في المنصب الاداري، وعدد سنوات العمل في المنشأة ، ومتوسط عمر الافراد المستقصى منهم أتضح أن متوسط الخبرة في المنصب الاداري ٤.٣٨٧ سنة ومتوسط عدد السنوات الخاصة بالعمل في المنشأة ١١.٢١ سنة، كما اتضح أن متوسط عمر الافراد ٣٤.٤٥ سنة. كما اوضحت النتائج ان عدد ٧ منشآت صناعية (عدد ٢٥ مفردة) تنتمي للصناعات التجميعية اى بنسبة ٤٣.٧% من اجمالي عدد المنشآت المستقصى منهم.

يخلص الباحث مما سبق أن التحليل الوصفي للعينة يوضح توافر نسبة كبيرة من المستقصى منهم تكون على دراية بأحدث المستجدات في المجال المحاسبي بوجه عام وهو ما يؤكده المؤهل الدراسي الحاصلين عليه وقيدهم بالدراسات العليا، كما انهم يقعون في الفئة متوسط العمر. كما اتضح للباحث تنوع المنشآت التي تمثلها عينة الدراسة في العديد من القطاعات - قطاع الكيماويات، وقطاع الصناعات الدوائية، وقطاع الغزل والنسيج، وقطاع الصناعات الثقيلة والحديد والصلب، وقطاع البترول، وقطاع الصناعات الهندسية والمعدات الكهربائية، قطاع البلاستيك- مما يساعد على معرفة اراء المستقصى منهم فى العديد من الصناعات عن موضوع البحث .

ثانياً: تحليل الاجابات المرتبطة بأسئلة البحث:

الاجابة على سؤال البحث الأول: هل تهتم المنشآت المصرية بتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة؟

تم الاجابة على ذلك السؤال من خلال تحليل البيانات التى تتعلق بمدى تطبيق المنشأة التي يعمل لديها المستقصى منه لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة من خلال الاجابة على الاسئلة من ١ : ٣. فيما يتعلق بالاجابة على السؤال الأول داخل قائمة الاستقصاء، اتضح أن ٤١.٩٤% فقط من المستقصى منهم يوافقون على ان



شركتهم تتبادل المعلومات الخاصة بها مع شركائها في الأعمال وهو ما اكدته ايضا نتائج اختبار Wilcoxon Signed Rank ، فلقد اوضح الاختبار ان قيمة P.value المتعلقة بذلك السؤال تساوى ٠.٠٥٥ وهى أكبر من ٠.٠٥ (مستوى المعنوية). اى توضح النتائج عدم اهتمام المنشآت المصرية بتبادل المعلومات الخاصة بالمنشأة مع شركائها في الأعمال سواء كانت معلومات مالية او غير مالية ويتضح ذلك مما يلي:

Test of median = 2.000 versus median > 2.000

	N	N for Test	Wilcoxon Statistic	P	Estimated Median
Q1	62	38	481.0	0.055	2.000

كذلك يوضح التحليل الوصفي فيما يتعلق بالاجابة على السؤال الثانى والثالث من قائمة الاستقصاء أن ٤٠% ، ٢٨% على التوالي من المستقصى منهم يوافقون على ان عملية تبادل المعلومات مع شركاء الاعمال تتضمن بيانات التكاليف الخاصة بالمنشأة (السؤال الثانى) ، كذلك تتضمن علاقة الشراكة توفير الشفافية في عرض عناصر التكاليف مع شركاء الاعمال (السؤال الثالث). يدل ذلك على انخفاض نسبة موافقة المستقصى منهم على تطبيق المنشآت المصرية لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. ويؤكد ذلك اختبار Wilcoxon Signed Rank ، فلقد اوضحت نتائج الاختبار ان قيمة P.value لكل من السؤال الثانى والثالث على التوالي تساوى ٠.٠٨١٣ ، ٠.٩٧٤ وهما أكبر من ٠.٠٥ (مستوى المعنوية) مما يؤكد على عدم اهتمام المنشآت المصرية بتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة ويتضح ذلك مما يلي:

Test of median = 0.5000 versus median > 0.5000

	N	N*	N for Test	Wilcoxon Statistic	P	Estimated Median
Q2	25	37	25	130.0	0.813	0.5000
Q3	25	37	25	91.0	0.974	0.0000

خلاصة ما سبق ومن خلال القيام بتحليل اجابات المستقصى منهم على الأسئلة الثلاثة الاولى الواردة فى قائمة الاستقصاء يتضح عدم اهتمام المنشآت المصرية بالافصاح عن اى معلومات لشركائها فى الاعمال ومن ثم عدم الاهتمام بتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

**الإجابة على سؤال البحث الثاني:** ما هي المعوقات التي يمكن أن تعوق استخدام

أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة ؟

تم الإجابة على ذلك السؤال من خلال تحليل اجابات المستقصى منهم على السؤال الرابع المتضمن في قائمة الاستقصاء. اوضحت نتائج التحليل الوصفي ان ٣.٦٥% من المستقصى منهم يروا أن أهم معوقات تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة هي سرية بيانات التكاليف، وان ٢٧.٤٢% يروا أن السلوك الانتهازي المحتمل من قبل المشتري يعد من اهم معوقات تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، في حين يرى ٤١.٩٤% وجود أسباب أخرى والتي يمكن حصرها بناءً على اجابات المستقصى منهم في السلوك الانتهازي المحتمل من قبل المشتري، وسرية بيانات التكاليف، وعدم الثقة في الطرف الاخر للكشف عن بيانات التكاليف الخاصة بالمنشأة.

**الإجابة على سؤال البحث الثالث:** ما هي المحددات التي يمكن أن تساعد المنشآت

على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة؟

تم الإجابة على ذلك السؤال من خلال تحليل اجابة المستقصى منهم على الاسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء بدءاً من السؤال رقم ٥ حتى السؤال رقم ٤٩. تتمثل المحددات في محددات خارجية (س: ٥: س٨) ، ومحددات تتعلق بالمنشأة (س: ٩: س١٧) ، ومحددات تتعلق بشبكة الأعمال (س: ١٨: س٤١) ، ومحددات فردية (س: ٤٢: س٤٩). اعتمد الباحث في الاجابة على تلك الاسئلة على مقياس ليكرت ذو خمس رتب حيث يمثل رقم ٥ موافق بشدة، ورقم ١ لا أوافق على الاطلاق. كما قام الباحث بتحليل البيانات الخاصة بالمحددات التي يمكن أن تساعد المنشآت على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على مستويين وذلك كما يلي:

**المستوى الأول: التحليل الوصفي:**

- المحددات الخارجية: توصل الباحث إلى موافقة الأفراد المستقصى منهم بدرجة كبيرة على مدى أهمية كل من اضطرابات السوق وتغير هيكل الصناعة (س٥) ، والاتجاهات الاقتصادية (س٦)، والعولمة (س٧) ، والمنافسة (س٨).

المحددات المتعلقة بالمنشأة: توصل الباحث إلى موافقة الأفراد المستقصى منهم بدرجة كبيرة ايضا على مدى أهمية الثلاثة متغيرات التي عرضهم الباحث في الدراسة النظرية وهم حجم المنشأة (س٩)، ونظام الانتاج المطبق في المنشأة وتطبيق الافكار الادارية الحديثة (س١٠، س١١، س١٦، س١٧) ، ووجود نظام تكاليف كفاء (س١٢: س١٥).

محددات تتعلق بشبكة الاعمال: وفيها توصل الباحث إلى موافقة الأفراد المستقصى منهم بدرجة كبيرة ايضا على الثمانية متغيرات التي حددهم الباحث في الدراسة النظرية وهم: رأس مال العلاقات والتي تتمثل في التعاون مع شركاء الاعمال (س١٨: س٢٢) والثقة (س٢٣: س٢٥) ، والبنية التحتية من خلال وجود قنوات اتصال متكاملة (س٢٦: س٢٨)، وعوامل ثقافية واستخدام المنشآت لأساليب محاسبية متشابهة (س٢٩: س٣٠)، والتبعية الاقتصادية (س٣١: س٣٣)، وعوامل ترتبط بالمهام المؤداه (س٣٤: س٣٥)، وعوامل استثمارية وهي تتعلق باستثمار شركاء الاعمال في أصول معينة والاستثمار في برامج مشتركة (س٣٦، س٣٧) والالتزام المتبادل (س٣٨: س٤٠) ، وأخيراً التعاقدات (س٤١).

محددات فردية: توصل الباحث إلى موافقة الأفراد المستقصى منهم بدرجة كبيرة ايضا على الاسئلة التي تتعلق بالمنفعة المدركة المستمدة من تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (س٤٢ : س٤٥)، والاسئلة التي تتعلق بسهولة الاستخدام المدركة من تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (س٤٦: س٤٩).

يلخص الجدول التالي نسب الموافقة على الاسئلة المرتبطة بالمحددات الاربعة التي اقترحها الباحث وفقا لاجابات المستقصى منهم على كل سؤال من اسئلة قائمة الاستقصاء.

#### نسب الموافقة على المحددات الخارجية (%)

٧٧	٦٧.٤٢	٧٥.٨١	٨٠.٤٢						
<b>نسب الموافقة على المحددات التي تتعلق بالمنشأة</b>									
٦٤	٧٠.٧٩	٨٠.٤٧	٨٣.٧٨	٧٩.٠٣	٨٢.٢٦	٨٣.٨٧	٨٢.٢٦	٨٠.٥٥	

نسب الموافقة على المحددات التي تتعلق بشبكة الاعمال

١٠	٢٩	٢٨	٢٧	٢٦	٢٥	٢٤	٢٣	٢٢	٢١	٢٠	١٩	١٨
٥٨	٨٠.٦	٨٥.٤٨	٨٨.٧١	٨٥.٤٩	٩٠.٣٣	٨٧.١	٨٥.٤٩	٧٧.٤٢	٧٥.٨	٧٠.٩٧	٨٥.٤٨	٨٢.
		٤١	٤٠	٣٩	٣٨	٣٧	٣٦	٣٥	٣٤	٣٣	٣٢	٣١
		٧٠.٠٣	٨٥.٤٨	٨٠.٤٧	٧٧.٤٢	٦١.٣	٦٤.٥٢	٧٠.٩٧	٧٢.٥٨	٦٦.١٣	٧٢.٥٨	٧٤.
نسب الموافقة على المحددات الفردية												
					٤٩	٤٨	٤٧	٤٦	٤٥	٤٤	٤٣	٤٢
					٨٧.١	٧٢.٥٨	٧٧.٤٢	٦٧.٧٤	٨٠.٥٦	٨٣.٨٧	٦٩.٣٥	٧٩.

جدول رقم (٢) : نسب الموافقة على محدّدات تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة

المستوى الثاني: الاختبارات الاحصائية:

استخدم الباحث اختبار كروباخ الفا لمعرفة مدى الاتساق بين الاسئلة الخاصة بكل من المحددات الخارجية، والداخلية، ومحددات شبكة الاعمال، والمحددات الفردية وذلك لمعرفة مدى الاتساق بين الاسئلة الخاصة بقائمة الاستقصاء. اكدت النتائج ان قيم كروباخ الفا لتلك المحددات كانت كبيرة، ولم تقدم نتائج الاختبار دليل على امكانية تحسين مدى الاتساق باستبعاد اى من الاسئلة محل الدراسة وبدل ذلك على أهمية تلك الاسئلة كمحددات لتطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. كما أوضحت نتائج اختبار Wilcoxon Signed Rank مدى أهمية تلك المحددات، حيث اوضحت النتائج ان الوسيط يساوى ٤ لكل المحددات وهو اكبر من ٣ وأن قيمة p.vlaue تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية ٥% ويدل ذلك على أهمية المحددات التي اقترحها الباحث في تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

ويمكن تلخيص نتائج كل من المستوى الاول والثاني من التحليل الاحصائي فى

الآتى:

المحددات	نسب الموافقة	الوسيط	احصائية اختبار Wilcoxon	قيمة P- Value	قيمة Cronbach's Alpha
خارجية	٧٢.٥٨%	٤	٢٠٤٧٦.٠	٠.٠٠٠	٠.٧٩٤٥
داخلية (تتعلق بالمنشأة)	٧٨.٦٨%	٤	١٠٧٢٨٦.٥	٠.٠٠٠	٠.٨٦٧٤
شبكة الاعمال	٧٨.٠٣%	٤	٧٤٢٩٦٨.٠	٠.٠٠٠	٠.٩٣٢٥
فردية	٧٧.٢٢%	٤	٨٠٩٨٥.٠	٠.٠٠٠	٠.٨٨٦٢

جدول رقم (٣) : التحليل الاحصائي لمحددات تطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يوضح الجدول ارتفاع نسب موافقة المستقصى منهم على المحددات التي تؤثر على تطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة التي اقترحها الباحث، وهو ما اكده أيضاً اختبار Wilcoxon حيث اتضح ان قيمة P-Value تساوى صفر والذي يؤكد على اهمية كل من المحددات الخارجية، والمحددات الداخلية، والمحددات التي تتعلق بشبكة الاعمال، واخيرا المحددات الفردية في تطبيق المنشآت لاسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

**الاجابة على سؤال البحث الرابع:** ماهي النتائج المترتبة على استخدام المنشآت لاسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة؟

تم الاجابة على ذلك السؤال من خلال تحليل اجابات المستقصى منهم على الاسئلة الواردة في قائمة الاستقصاء بدءاً من السؤال رقم ٥٠ حتى السؤال رقم ٦٩. وتتقسم المنافع أو النتائج الى منافع مالية (س ٥٠ :س ٥٤)، ومنافع مرتبطة بعملاء المنشأة (س ٥٥ :س ٥٨)، ومنافع مرتبطة بالعمليات الداخلية (س ٥٩ :س ٦٥) وأخيراً منافع مرتبطة بالتعلم والنمو (س ٦٦ :س ٦٩).

اعتمد الباحث في الاجابة على تلك الاسئلة على مقياس ليكرت ذو خمس رتب يمثل رقم ٥ موافق بشدة، رقم ١ لا اوافق على الاطلاق. قام الباحث أيضاً بتحليل البيانات الخاصة بالنتائج المترتبة على تطبيق المنشآت لاسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على مستويين وذلك كما يلي:

**المستوى الأول التحليل الوصفي:** وفيها توصل الباحث إلى زيادة نسب الموافقة المتعلقة بالاسئلة المرتبطة بالنتائج المترتبة على تطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة والتي تؤكد على ان تطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة بطريقة سليمة يؤدي الى تحقيق العديد من المنافع، والتي يمكن تقسيمها الى منافع مالية، ومنافع مرتبطة بعملاء المنشأة، ومنافع مرتبطة بالعمليات الداخلية، واخيراً منافع مرتبطة بالتعلم والنمو.

ويخلص الجدول التالي نسب الموافقة على الاسئلة المرتبطة بالنتائج التي اقترحها الباحث وفقا لاجابات المستقصى منهم على كل سؤال من اسئلة قائمة الاستقصاء.

نسب الموافقة على المنافع المالية						
س٥٠	س٥١	س٥٢	س٥٣	س٥٤		
٨٣.٨٧	٨٧.١	٨٧.٠٩	٨٠.٦٤	٨٠.٦٥		
نسب الموافقة على المنافع المرتبطة بالمصلاء						
س٥٥	س٥٦	س٥٧	س٥٨			
٨٢.١٧	٧٩.٠٣	٧٩.٠٤	٨٠.٦٤			
نسب الموافقة على المنافع المرتبطة بالعمليات الداخلية						
س٥٩	س٦٠	س٦١	س٦٢	س٦٣	س٦٤	س٦٥
٧٧.٠٦	٧٥.٨	٧٥.٨	٨٣.٨٧	٧٤.١٩	٧٢.٥٨	٧٤.١٩
نسب الموافقة على المنافع المرتبطة بالتعلم والنمو						
س٦٦	س٦٧	س٦٨	س٦٩			
٨٥.٤٩	٨٧.١	٨٣.٨٧	٨٣.٨٧			

جدول رقم (٤) : نسب الموافقة على النتائج المترتبة على تطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة

### المستوى الثاني: الاختبارات الاحصائية:

استخدم الباحث اختبار كرونباخ الفا أيضا لمعرفة مدى الاتساق بين الاسئلة الخاصة بالمنافع المترتبة على تطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. أكدت النتائج ارتفاع قيم كرونباخ الفا للمنافع التي اقترحها الباحث ولم تقدم نتائج الاختبار دليل على امكانية تحسين مدى الاتساق باستبعاد اى من الاسئلة محل البحث. ويدل ذلك على اهمية تلك الاسئلة كنتائج ومنافع مترتبة على تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. أوضحت أيضاً نتائج اختبار Wilcoxon Signed Rank مدى أهمية تلك النتائج، حيث اوضحت النتائج ان الوسيط يساوى ٤ لكل النتائج وهو اكبر من ٣ وأن قيمة p.vlaue تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية ٥% ويدل ذلك على مدى اهمية النتائج او المنافع التي اقترحها الباحث نتيجة تطبيق المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

ويمكن تلخيص كل من نتائج المستوى الاول والثاني من التحليل الاحصائي

وذلك كمايلي:

النتائج	نسب الموافقة	الوسيط	احصائية اختبار	قيمة P-Value	قيمة Cronbach's
---------	--------------	--------	----------------	--------------	-----------------

Alpha		Wilcoxon			
٠.٨٣٩٦	٠.٠٠٠	٣٤٨٧٧.٠	٤	%٨٢.٨٨	مالية
٠.٨٤٠٣	٠.٠٠٠	٢١١٦٤.٠	٤	%٨٠.٢٥	عملاء
٠.٨٩٥٩	٠.٠٠٠	٥٨١٥٨.٥	٤	%٧٦.٢٧	عمليات داخلية
٠.٨٦٢١	٠.٠٠٠	٢٣٤٨١.٠	٤	%٨٥.٤٩	التعلم والنمو

جدول رقم (٥) : التحليل الاحصائي للنتائج المترتبة على تطبيق اسلوب

سجلات المحاسبة المفتوحة

يوضح الجدول رقم (٥) ارتفاع نسب موافقة المستقصى منهم على النتائج المترتبة على تطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة التي اقترحها الباحث وهو ما اكده أيضاً اختبار Wilcoxon ، حيث اتضح ان قيمة P-Value تساوى صفر والذي يوضح وجود العديد من النتائج او المنافع المترتبة على تطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة والتي يمكن حصرها فى منافع مالية، ومنافع تتعلق بعملاء المنشأة، ومنافع تتعلق بالعمليات الداخلية للمنشأة، واخيرا منافع تتعلق بالتعلم والنمو.

### ثالثاً: اختبارات اضافية :

#### ▪ اختبار مدى تقبل المستقصى منهم للمخاطرة:

تمكن الباحث من اجراء اختبار اضافى يوضح مدى تقبل المستقصى منهم للمخاطرة وذلك من خلال الاجابة على السؤال الاول من المجموعة الرابعة داخل قائمة الاستقصاء. ولغرض التحليل الاحصائي تم وضع رقم ١ ليكون الافراد متجنبى المخاطر (أقل من ٥٠%) ، صفر لكون الافراد محايدى للمخاطر (٥٠%) ، -١ لكون الافراد يتسمون بتقبلهم للمخاطر (أكبر من ٥٠%). اوضح اختبار Wilcoxon النتائج التالية:

Test of median = 0.000000 versus median > 0.000000

	N	for Test	Wilcoxon Statistic	P	Estimated Median
F Risk	62	52	1219.0	0.000	1.000

اتضح من اختبار Wilcoxon Signed Rank اتسام الافراد المستقصى منهم بتجنبهم للمخاطر حيث أن الوسيط يساوي ١. ومن ثم يعتقد الباحث أن تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يعد استراتيجية مناسبة جداً للأفراد متجنبى المخاطر. ويرجع ذلك إلى أنه يمكن اعتبار أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأداة لتوزيع المخاطر بين الأعضاء داخل شبكة الأعمال مما يحثهم على بذل المزيد من الجهد لزيادة المنافع المترتبة على تطبيقه. ويؤكد ذلك دراسة كل من Dekker et al., (2013)، Ding et al., (2013) بقولهم انه على الرغم من اهمية كل من تفاصيل بنود العقد بين المورد والمشتري، وثقة المشتري فى المورد وسمعته وكفاءته فى ادارة المخاطر التشغيلية بين شركاء الاعمال، الا انه يتضح ايضاً اهمية الممارسات المتعلقة بادارة سلاسل التوريد والتي تؤدى الى ادارة المخاطر التشغيلية بين شركاء الاعمال والتي من اهمها تبادل المعلومات بينهم (Dekker et al., 2013) ومن ثم تطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

#### ▪ اختبار نوع المنتج الذى تنتجه المنشأة:

توصل الباحث الى وجود ٢٥ مفردة من اجمالى العينة تنتمى الى منشآت تجميعية. ويصدد تحليل اجابات هذه المفردات، اوضحت النتائج ان ١٠ مستقصى منهم يروا ان المنشأة التى يعملون بها تتبادل بيانات التكاليف الخاصة بهم مع شركائها فى الاعمال ولكن بشكل غير رسمى. فى حين ترى المفردات الباقية (١٥ مفردة) ان اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يعد اسلوب جديد ويمكن تطبيقه فى المستقبل فى المنشأة التى يعملون بها. لذا يرى الباحث ادراك هؤلاء الافراد لمدى اهمية تطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة فى تحقيق مزايا تنافسية للمنشآت التجميعية، وان هذه المنشآت تتسم بسهولة تحديد وحذف الفاقد من خلال تعاونها مع شركائها فى الاعمال واهتمامها بتطبيق الاساليب والافكار الادارية الحديثة، وهو ما يؤكد ما توصل اليه السؤال رقم ١٦ من قائمة الاستقصاء والمتعلق بالمحددات الداخلية المرتبطة بالمنشأة لتطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

#### ▪ اختبار مدى رضاء المستقصى منهم عن الدراسة:



اوضحت نتائج الدراسة ان ٤٠ مفردة من اجمالى ٦٢ مفردة (اى بنسبة ٦٤.٥%) راضيين عن الدراسة ويرجع ذلك للاسباب التالية وفقا لاراء المستقصى منهم: ان اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يعد من الاساليب المفيدة اذا تم تطبيقه فى المنشآت المصرية، ويرجع ذلك الى ان هذا الاسلوب يساعد على تخفيض تكلفة المنتج والتي تعد العمود الفقرى لاي منشأة والذي يؤدي اما الى فشلها او نجاحها. ويرى البعض الاخر انها تعد دراسة جيدة لانها تمنح للمحاسبين فرصة للتعرف على كل ما هو جديد فى مجال المحاسبة والتي لم تتح الفرصة لدراسة ذلك الموضوع من قبل.

فى حين يرى البعض الاخر انهم غير راضيين عن الدراسة للاسباب التالية والتي تتمثل فى: صعوبة تطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة فى السوق المصرى وخصوصا فى المنشآت التى تنتمى للقطاع العام. يرى الباحث ان المنشآت التى تعمل فى القطاع العام مثلها مثل اى منشأة اخرى، يجب ان تهتم دائما بتحقيق مزايا تنافسية، لذا فإن الاهتمام بتعاون هذه المنشآت مع شركائها فى الاعمال سوف يساعد على تسعير المنتج بطريقة صحيحة، ويتطلب ذلك وعى وادراك المديرين الذين يعملون بها باحدث الاساليب المحاسبية الحديثة. كما يرى البعض الاخر انهم يرفضون تطبيق هذا الاسلوب بصفة خاصة فى المنشآت التى تتعامل مع منشآت اجنبية مما يمكنهم من الوصول لمعلومات سرية والتحكم فى السوق المحلى مما يؤدي الى تدمير اقتصاد الدول، ولكن يرى الباحث ان توافر الثقة والالتزام بين شركاء الاعمال سواء منشآت محلية او اجنبية سيبني العديد من الفرص التى يمكن من خلالها تحقيق مزايا تنافسية وريادة المنشآت سواء فى السوق المحلى او العالمى.

#### ٧. خلاصة البحث ونتائجه وتوصياته

استهدف البحث تحليل الدراسات السابقة التى اهتمت بدراسة محددات ونتائج تطبيق المنشآت الصناعية لاسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. وفى سبيل ذلك عرض الباحث العديد من النقاط المرتبطة بموضوع البحث من حيث التعريف

باسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، ودوره فى ادارة سلاسل التوريد والمحددات التى تؤثر على تطبيقه وكذلك النتائج المترتبة على تطبيقه.

وبتقييم الدراسات السابقة توصل الباحث الى مجموعة من المحددات التى تؤثر على تطبيق المنشآت لاسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. تتمثل المحددات فى اربع مجموعات وهم محددات خارجية، ومحددات تتعلق بالمنشأة، ومحددات خاصة بشبكة الاعمال، واخيراً محددات فردية. وبتقييم الدراسات التى تطرقت ايضاً للنتائج المترتبة على تطبيق المنشآت لاسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، توصل الباحث الى عدم اقتصار المنافع المترتبة على تطبيق هذا الاسلوب على تخفيض تكلفة المنتج بل يودى تطبيقه الى العديد من المنافع التى قد لا تتركها المنشآت عند تطبيقه. وتتمثل هذه المنافع فى منافع مالية مثل تخفيض تكلفة المنتج، وتحسن الأداء المالى للمنشأة، كما تتمثل المنافع المرتبطة بالعملاء فى اهتمام شركاء الاعمال بتسليم المنتجات فى الوقت المحدد وتخفيض زمن الاستجابة لطلبات العملاء مما يودى الى زيادة رضاء العملاء عن منتجات المنشأة. كما قسم الباحث المنافع المرتبطة بالعمليات الداخلية الى اربع منافع وهم منافع تتعلق بـ : الابتكار، ودورة التشغيل، وادارة المخاطر، والبيئة. ويؤدى ايضاً تطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة الى اهتمام المنشآت باستخدام نظم معلومات جديدة، والاهتمام بالبحوث والتطوير لانتاج منتج متميز عن غيره من المنتجات المثيلة له فى السوق.

واخيراً قام الباحث باجراء دراسة استطلاعية على العاملين فى الإدارة المالية على ١٦ منشأة صناعية تعمل فى محافظة الاسكندرية وذلك للاجابة على تساؤلات البحث. وتحليل بيانات قوائم الاستقصاء وباجراء التحليل الاحصائى للبيانات، توصل الباحث الى العديد من النتائج ومن اهمها عدم اهتمام المنشآت الصناعية المصرية بتطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة نظراً لسرية بيانات التكاليف وعدم الثقة فى الطرف الاخر بالاضافة الى الثقافة التى يعتنقها المصريون من حيث الخوف والقلق من افشاء اسرار المنشأة، وهذا ما اكده تحليل مدى ميل المستقصى منهم للمخاطر، حيث توصل الباحث الى اتسام الافراد بتجنبهم للمخاطر. وعلى الجانب الاخر يرى الباحث ايضاً انه يمكن اعتبار اسلوب سجلات المحاسبة

المفتوحة استراتيجية مفيدة عند اتسام الافراد بتجنبهم للمخاطر حيث يمكن اعتباره اداة لتوزيع المخاطر بين الاعضاء داخل شبكة الاعمال مما يحثهم على بذل المزيد من الجهد لزيادة المنافع المترتبة على تطبيقه. كما توصلت الدراسة ايضا الى اهمية المحددات والنتائج التي اقترحها الباحث فى الدراسة النظرية.

ومن خلال ما قام الباحث بعرضه فى الجزء النظرى من هذا البحث وما توصل اليه من نتائج فى الجزء التطبيقى يوصى الباحث بالآتى: اهتمام المنشآت المصرية بتطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة لما له من نتائج هامة تؤدى الى تحسن الاداء المالى والتشغلى للمنشآت، ودراسة مدى توافر المحددات التي اقترحها الباحث لتطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة من قبل المنشآت قبل تطبيقهم لهذا الاسلوب، واخيرا اهتمام الجامعات المصرية بتطوير مقررات المحاسبة الادارية ليتضمن المحاسبة عن سلاسل التوريد.

## المراجع

### باللغة العربية:

- سليمان ، أسامة ، ٢٠٠٧، " دليل الباحثين فى التحليل الاحصائى للبيانات باستخدام برنامج Minitab"، قسم الاحصاء والرياضة والتأمين ، كلية التجارة بشبين الكوم - جامعة المنوفية.
- عبيدالله، فايزة، ٢٠١٠، "اثر خصائص الشركة على تطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد اساليب المحاسبة الادارية، مع دراسة استطلاعية فى الشركات المصرية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد السادس والسبعون، كلية التجارة- جامعة القاهرة، ص٢٣٧-٢٨٣.

### باللغة الاجنبية:

- Abdel-Maksoud, A., W. Abdallah, And M. Youssef, 2012, " An Empirical Study Of The Influence Of Intensity Of Competition On The Deployment Of Contemporary Management Accounting Practices And Managerial Techniques In Egyptian Firms" , Journal Of Economic And Administrative Sciences Vol. 28 No. 2, Pp. 84-97.
- Agndal , H., And U. Nilsson, 2008, "Supply Chain Decision-Making Supported By An Open Books Policy", International Journal Production Economics, Pp. 154-167.
- Agndal , H., And U. Nilsson, 2010," Different Open Book Accounting Practices For Different Purchasing Strategies", Management Accounting Research 21 , Pp. 147-166.
- Ahmad, M., 2014, "Incorporating Technology Acceptance Into Composite IT BSC For IT Investment Evaluation" , The 9th International Conference On Informatics And Systems (INFOS2014), Pp.47-56.
- Alenius, E., J. Lind , And T. Strömsten, 2015," The Role Of Open Book Accounting In A Supplier Network: Creating And Managing Interdependencies Across Company Boundaries", Industrial Marketing Management 45 ,Pp. 195-206.
- Alfalla-Luquea, R., C. Medina-Lopez, And P. Kumar Dey, 2013 , "Supply Chain Integration Framework Using Literature Review", Production Planning & Control: The Management Of Operations , Vol.24, Issue 8-9, Pp. 800-817.
- Al-Mamary, Y., A. Shamsuddin , And N. Aziati, 2015, " Investigating The Key Factors Influencing On Management Information Systems Adoption Among Telecommunication Companies In Yemen: The Conceptual Framework Development", International

Journal Of Energy, Information And Communications, Vol.6, Issue 1 , Pp.59-68.

- Axelsson, P., J. Laage-Hellman, And U. Nilsson , 2002, "Modern Management Accounting For Modern Purchasing", European Journal Of Purchasing & Supply Management 8 ,Pp. 53–62.
- Baihaqi , I., And N. Beaumont, 2005, "Information Sharing In Supply Chains: A Literature Review And Research Agenda" , Pp.1-13 , available at [www.buseco.monash.edu.au/mgt/research/working-papers/](http://www.buseco.monash.edu.au/mgt/research/working-papers/).
- Barua, A., P. Konana, And A. Whinston, 2004, "An Empirical Investigation Of Net-Enabled Business Value", MIS Quarterly 28(4), Pp. 585-620.
- Caglio, A., And A. Ditillo , 2012, "Opening The Black Box Of Management Accounting Information Exchanges In Buyer–Supplier Relationships", Management Accounting Research 23 , Pp. 61– 78.
- Capaldo, A., And I. Giannoccaro , 2015, "How Does Trust Affect Performance In The Supply Chain? The Moderating Role Of Interdependence", International Journal Of Production Economics 166, Pp.36–49.
- Chisholm , 1993, "Asset Specificity And Long Term Contracts : The Case Of The Motion – Pictures Industry", Eastern Economic Journal, Vol.19, No.2 , Pp.143-155.
- Coad, A., And J. Cullen, 2006, "Inter-Organisational Cost Management: Towards An Evolutionary Perspective", Management Accounting Research, Pp. 342–369.
- Cullen, J., 2009, "Supply Chain Management Accounting", Management Accounting Guide, Pp.1-50.
- Cygler, J., And W. Sroka, 2014, "Structural Pathologies In Inter-Organizational Networks And Their Consequences",

Procedia - Social And Behavioral Sciences 110, Pp. 52 – 63.

- Davis, F., (1989), “Perceived Usefulness, Perceived Ease Of Use, And User Acceptance Of Information Technology”, MIS Quarterly, 13(3), Pp.319–340.
- Davis, F., R. Bagozzi, And P. Warshaw,1989, “User Acceptance Of Computer Technology: A Comparison Of Two Theoretical Models”, Management Science, 35(8), Pp.982– 1003.
- Dekker , H., J. Sakaguchi , And T. Kawai , 2013, “Beyond The Contract: Managing Risk In Supply Chain Relations”, Management Accounting Research 24 , Pp. 122– 139.
- Ding , R., H. Dekker , And T. Groot , 2013 ,” Risk, Partner Selection And Contractual Control In Interfirm Relationships”, Management Accounting Research 24 ,Pp. 140– 155.
- Elgibale , M., 2014, “ Cost Information Exchange With Other Supply Chain Firms The Case Of Egypt”, World Of Computer Science And Information Technology Journal (WCSIT) ISSN: 2221-0741, Vol. 4, No. 1, Pp.1-12.
- Fayard D., L. Lee, R. Leitch , W. Kettinger ,2012, " Effect Of Internal Cost Management, Information Systems Integration, And Absorptive Capacity On Inter-Organizational Cost Management In Supply Chains” , Accounting, Organizations And Society 37 , Pp. 168–187.
- Fayard, D., L. Lee, R. Leitch, And W. Kettinger ,2014 , “Interorganizational Cost Management In Supply Chains: Practices And Payoffs” , Management Accounting Quarterly , Vol . 15, No. 3 , Pp.1-9.
- Field, A., 2006, "Reliability Analysis", pp.1-7, Working Paper Available at <http://www.statisticshell.com/docs/reliability.pdf>.

- Fliegner, W., 2015, “ Management Accounting Techniques For Supply Chain Management”, Research In Logistics And Production , Vol. 5, No. 4, Pp. 327-336.
- Hoffjan , A., S. Lührs , And A. Kolburg, 2011, “Cost Transparency In Supply Chains: Demystification Of The Cooperation Tenet”, Sbr 63 , Pp. 230-251.
- Kaju"ter, P., And H. Kulmala, , 2005, “Open-Book Accounting In Networks: Potential Achievements And Reasons For Failures”, Management Accounting Research, 16(2), Pp.179–204.
- Kohtamäki, M., And J. Vesalainen,2009, “Supplier-Customer Cooperation, Relationship Development And Supplier's Profitability”, Pp.1-11 , Available At <http://www.Impgroup.Org/Uploads/Papers/7275.Pdf>.
- Kulmala H. , 2003, "Cost Management In Firm Networks" PHD Dissertation Tampere University Of Technology, Finland.
- Kulmala, H., 2002, “Open-Book Accounting In Networks”, Finnish Journal Of Business Economics 52 (2), Pp.157–177.
- Kulmala, H., 2004, “Developing Cost Management In Customer-Supplier Relationships: Three Case Studies. Journal Of Purchasing & Supply Management, 10(2), Pp.65–77.
- Maskell,B., And B. Baggaley , 2006,” Lean Accounting: What's It All About?” , Target,Volume22, Number 1, PP.35-43, available at [www.leanaccountingsummit.com/leanaccountingdefined-target](http://www.leanaccountingsummit.com/leanaccountingdefined-target).
- M"oller , K., M. Windolph , And F. Isbruch , 2011, “The Effect Of Relational Factors On Open-Book Accounting And Inter-Organizational Cost Management In Buyer–Supplier Partnerships”, Journal Of Purchasing & Supply Management 17 , Pp. 121–131.

- Mentzer, J., S. Min , , And Z. Zacharia , 2000, "The Nature Of Interfirm Partnering In Supply Chain Management", Journal Of Retailing , Vol.76, Pp.549-568.
- Mentzer, J., W. Dewitt , J. Keebler , S. Min , N. Nix , C. Smith And Z. Zacharia , 2001, "Defining Supply Chain Management", Journal Of Business Logistics, Vol. 22, No. 2, Pp.1-25.
- Meybodi, M., 2013, "The Links Between Lean Manufacturing Practices And Concurrent Engineering Method Of New Product Development An Empirical Study", Benchmarking: An International Journal, Vol. 20, No. 3, Pp. 362-376.
- Mouritsen J., A. Hansen And C. Hansen, 2001, "Inter-Organizational Controls And Organizational Competencies: Episodes Around Target Cost Management/Functional Analysis And Open Book Accounting", Management Accounting Research, Vol.12, Issue 2, Pp. 221-244.
- Piontkowski J. And O., Hoffjan A., 2009, "Less Is Sometimes More: The Role Of Information Quantity And Specific Assets In The Propensity To Engage In Cost Data Exchange Processes" Journal Of Purchasing & Supply Management ,15(2) , Pp.71–78.
- Piontkowski, J. ,2008, "Determinants Of The Propensity To Use Open Book Accounting", PHD Dissertation Available At <http://www.Scribd.Com/Doc/15696361/Determinants-Of-The-Propensity-To-Use-Openbook- Accounting>
- Piontkowski, J., A. Hoffjan, M, Lachmann And L. Schuchardt, 2012, "Determinants Of The Implementation And Long-Term Use Of Interorganizational Cost Management Tools – An Experimental Investigation", Performance Measurement And Management Control:



Global Issues Studies In Managerial And Financial Accounting, Volume 25, Pp. 223–246.

- Romano, P., And M. Formentini , 2012, “Designing And Implementing Open Book Accounting In Buyer–Supplier Dyads: A Framework For Supplier Selection And Motivation”, International Journal Of Production Economics 137 , Pp. 68–83.
- Scaletti, A., And S. Pisano, 2011, “Open-Book Accounting And Accounting Information Systems In Cooperative Relationships”, In D’Atri, A., P. Spagnoletti, M. Ferrana, And J. George, Information Technology And Innovation Trends In Organizations, Pp.329-336, Pysica- Verlag Springer Company.
- Schuchardt, L., J. Piontkowski , And A. Hoffjan , 2009, “Mind The User Acceptance – A Model Of The Propensity To Use Open Book Accounting “, SSRN Electronic Journal , DOI: 10.2139/ssrn.1443120.
- Shojaie, A., . M. Sedighi, And S. Piroozfar , 2011, “Extended Enterprise Resource Planning (ERP II): Evolution And Framework Of Primary Components”, Australian Journal Of Basic And Applied Sciences, 5(11): Pp. 360-368.
- Srour, M., 2011, "The Indicators Of The Relevance/Irrelevance Of Management Accounting System In Lean Environment: Decision Making Approach", Unpublished PHD Dissertation, Faculty Of Commerce, Tanta University.
- Surowiec, A., 2013, “Costing Methods for Supply Chain Management”, 1st Annual International Interdisciplinary Conference, AIIC, Azores, Portugal Pp.213-219.
- The Comptroller And Auditor General, 2015, “Open-Book Accounting And Supply-Chain Assurance: Case Studies”, Pp.1-30.

- Timming, A., And R. Brown, 2015, "Employee Voice through Open-Book Accounting: The Benefits of Informational Transparency", *Social And Environmental Accountability Journal*, Vol. 35, No. 2, Pp.86–95.
- Vaart,T., C. Giménez, And D.V.Donk, 2006, "Supply Chain Integration And Performance: The Impact Of Business Conditions" , Proceedings of the 13th Euroma conference. Mendibil, K. & Shamsuddin, A. (eds.). Glasgow: University of Strathclyde, Vol. 1, Pp.473-482.
- Williamson, O., 1979, "Transaction-Cost Economics: The Governance Of Contractual Relations", *Journal Of Law And Economics*, Vol. 22, No. 2 , Pp. 233-261.
- Windolphm., And K.Moeller, 2012, "Open-Book Accounting: Reason For Failure Of Inter-Firm Cooperation?", *Management Accounting Research* 23 , Pp. 47– 60.