

**دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البينية  
في تدعيم عمليات اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد  
دراسة استطلاعية**

**الدكتور**

**هانئ أحمد مجاريق**

**أستاذ المحاسبة المساعد**

**كلية التجارة - جامعة طنطا**

## دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات بسلاسل التوريد : دراسة إستطلاعية

### ملخص البحث :

استهدف هذا البحث إيضاح دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات بسلاسل التوريد لتعزيز المزايا التنافسية للمنشآت، حيث تعد محاسبة السجلات المفتوحة مدخلاً لإدارة التكلفة بين الشركات الأعضاء في سلسلة التوريد وأحد الأساليب الهامة للكشف عن بيانات التكلفة من خلال المشاركة في المعلومات مما يدعم القيمة النفعية لمعلومات التكاليف في مجال تدعيم عملية إتخاذ القرارات، وتحقيق مزايا تنافسية للشركات الأعضاء في شبكة الأعمال تتمثل في بناء علاقات توريد طويلة الأجل، وتبادل المعلومات، وتخفيض التكاليف وتعظيم المشاركة في المنافع بما يساهم في تحسين الأداء، كذلك تفعيل إدارة التكلفة من خلال بناء الثقة في علاقة الشركة المورد والشركة المشترية من أجل تحسين ورقابة الأداء لدى الشركة المورد وتعزيز الموقف التنافسي لسلسلة التوريد ككل. ولقد قام الباحث بعمل دراسة إستطلاعية وتم تجميع بيانات الدراسة باستخدام عينة من شركات تصنيع السيارات والصناعات المغذية لها مستخدماً في ذلك استمارة استقصاء أعدت خصيصاً لهذا الغرض. وقد أظهرت الدراسة أن هناك تأثير معنوي لدور محاسبة السجلات المفتوحة في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات بسلاسل التوريد.

**The Role of Open - Book Accounting AS A Tool Of Inter-Organizational Cost Management That Supports Supply Chain Decision - Making Processes: An Exploratory Study**

**Abstract:**

This study aimed to clarify the role of Open-book accounting as a tool of inter-organizational cost management that supports supply chain decision- making processes to enhance the competitive advantages of enterprises. Open-book accounting is an approach to cost management among supply chain members and an important method for disclosing cost data through participation which, supports the utilitarian value of cost information in supporting decision-making and achieving competitive advantages for member enterprises of the business network, such as building long-term supply relationships, sharing information, reducing costs and maximizing participation in benefits, thereby improving performance. Cost management is also activated by building trust in the supplier-buyer relationship to improve supplier performance and enhance the competitive position of the supply chain as a whole. The researcher conducted an exploratory study and collected the study data using a sample of car manufacturers and industries feeder using a questionnaire specially prepared for this purpose. The study showed that there is a significant effect on the role of Open-book accounting in supporting supply chains decision- making processes.

**Keywords:** Open-book accounting, inter-organizational cost management, Supply Chain Management, Supply chains decision-making.

## ١ - مقدمة:

تشهد بيئة الأعمال تحديات كثيرة من أهمها العولمة والمنافسة الشديدة ، وظاهرة ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصال وظاهرة التكامل والتحالفات والتكتلات الاقتصادية ، ونتج عن تلك التحديات عدة تغيرات، منها موجات تحسين للأعمال بدءا بالإدارة بالأهداف والنتائج ثم إدارة الجودة الشاملة ثم إعادة هندسة العمليات وأخيراً إدارة سلاسل التوريد بهدف التكيف ، وتحقيق مركز تنافسي متميز ، والذي لن يتحقق إلا بالتخطيط السليم وانجاز البرامج لكل وظيفة من وظائف الشركة. ومن جهة أخرى يتطلب التعامل مع تلك التحديات ضرورة قيام الشركات برفع الكفاءة الداخلية وإعادة صياغة السياسات والإستراتيجيات التنافسية ، والتركيز والإهتمام بدراسات وأبحاث السوق والتوجه نحو ما يرغب فيه العملاء من مواصفات وتعديلات بالمنتجات ، وبناء تحالفات تمكنها من ضم الموارد وحشد الجهود المشتركة وتنسيق القرارات ، بما يكفل قرارات تنافسية أكبر للمتحالفين تضعهم كمجموعة في مركز تنافسي أفضل.

ولعل من ابرز الأسس الإدارية التي تغيرت نتيجة هذه التحديات ، شكل العلاقة بين الشركات المورددة والشركات المشترية التي تغيرت باتجاه المزيد من التعاون والتنسيق لتشكل سلسلة التوريد، وإقامة علاقات طويلة الأجل تتضمن تنسيق كافة الجهود الداخلية مع الشركاء الخارجيين تحت مفهوم إدارة تكاليف سلسلة التوريد باعتباره نظاماً يمتد ليشمل البيئة الخارجية متضمنة كافة أعضاء سلسلة التوريد الذين يعملون من خلال مفاهيم الشراكة والتحالف الاستراتيجي، بحيث تتحقق فوائد أكبر لكل عضو من أعضاء السلسلة. (Ghatebi, et al., 2013) وتعد إدارة سلسلة التوريد من الاتجاهات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية التي تسعى الى التوافق مع متطلبات العولمة لتحقيق مزايا تنافسية ، حيث أصبحت الشركة تتحكم فقط في جزء من سلسلة التوريد ، بينما تتحكم شركات أخرى في باقي أجزاء سلسلة التوريد . ومما لا شك فيه أن ممارسات إدارة سلسلة التوريد الناجحة سوف تخفض من التكاليف لكل من الشركات المورددة والشركات المشترية وتحسن القيمة المضافة للمنشآت وتساهم في تحقيق أهداف زيادة الحصة السوقية والربحية وتخفيض المخاطر وتأثيرها على الشركات.

وتشكل العديد من الشركات تحالفات مع الشركات المورددة والشركات المشترية في سلسلة التوريد ونتج عن ذلك تطوير أساليب إدارة التكلفة التي تتجاوز الحدود الفاصلة بين الشركات المورددة والشركات المشترية التي تسعى من خلال جهود مشتركة إلي

تخفيض التكاليف وزيادة القيمة، ويتطلب ذلك المشاركة في بيانات التكاليف، والتنسيق والتعاون والتكامل بين الأعضاء من أجل تحقيق ميزة تنافسية مستدامة، حيث أن تنمية العلاقات التعاونية بين الشركات يؤدي الى تدفق المعلومات بين الشركات التي تحتاج الى تبادل المعلومات المحاسبية وخاصة من أجل تحقيق هدف مشترك. كذلك تتطلب ذلك ظهور نظام جديد من أنظمة المحاسبة الادارية الاستراتيجية يساهم في توفير معلومات كاملة وشفافة ودقيقة ويمكن الوصول اليها بشكل فوري ويتيح إمكانية تبادل المعلومات بين عناصر السلسلة، وهو نظام محاسبة السجلات المفتوحة **Open - Book Accounting**. وبناءً عليه يعد هذا البحث محاولة لإبراز أهمية دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البينية في توفير معلومات دقيقة وشفافة لتدعيم عمليات إتخاذ القرارات بسلاسل التوريد كمنطلق لدعم القدرة التنافسية للشركات.

## ٢ - إطار البحث:

### ٢ | ١ مشكلة البحث:

تلاحقت في السنوات الأخيرة متغيرات متعددة في بيئة الأعمال المعاصرة من أهمها التطور المستمر في استخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة، وظهور ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، عولمة الأسواق وشدة المنافسة، وبذلك أصبح لزاماً علي الشركات مواكبة بيئة عمل ديناميكية تتصف بالتعقيد في احتياجات وتطلعات العملاء. الأمر الذي يتطلب إنتاج المنتجات في ظل جودة وأداء وظيفي معين يفي بهذه التطلعات مع تحقيق أهداف الشركة. (الجندي، ٢٠٠٦)

ونتيجة لذلك لجأت معظم الشركات إلى البحث عن أساليب تدعم القدرة التنافسية بما يحافظ على المحددات الأساسية لاستمرار الشركة الجودة والسعر والأداء في الحدود التي يقبلها العملاء. (Pierce, 2002) ولعبت الانعكاسات التي فرضتها بيئة الأعمال الحديثة دوراً هاماً في التوجه نحو تبني مفهوم سلسلة التوريد **Supply Chain** من جانب العديد من الشركات بهدف دعم موقعها التنافسي وبما يحقق أهدافها، وهذا يتطلب مشاركة أعضاء سلسلة التوريد في هدف خفض التكاليف. (Anderson, et al., 2007)

وتعد زيادة القدرة التنافسية ما هي إلا مردود إيجابي لمجهودات خفض التكلفة، ويتوقف نجاح هذه المجهودات على تضافر الجهود بين الشركات المشاركة في سلسلة التوريد مما يتطلب ضرورة تحقيق التعاون والتنسيق فيما بينها بما يضمن امتداد برامج خفض التكلفة

إلى خارج الحدود التنظيمية للشركة تأكيداً على حقيقة مفادها أن خفض التكلفة للوصول إلى المستويات التنافسية لا يمكن النظر إليه فقط من منظور داخلي، وإنما يجب أن تمتد لتشمل البيئة الخارجية بهدف تحديد فرص خفض التكلفة. (Free, 2007)

ويعد مفهوم إدارة سلسلة التوريد **Supply Chain Management** من أهم الاتجاهات التي تسعى إلى تحقيق التوافق مع متطلبات العوامة وتحقيق القدرة التنافسية للشركات، حيث اتجهت المنافسة من إطارها التقليدي في شكل منافسة بين الشركات إلى شكل آخر أكثر قوة وهو المنافسة بين سلاسل التوريد بعضها مع البعض ومدى قدرة تلك السلاسل على الإستجابة السريعة للمتغيرات المستمرة في بيئة الأعمال.

وأظهرت العديد من الدراسات اهتماماً كبيراً لدور تكامل واستجابة سلسلة التوريد في تحسين أداء الشركات، من خلال تكامل وظائف الشركة الداخلية والخارجية وربطها بشكل فعال مع الشركات الموردة والشركات المشترية، وبقية أعضاء سلسلة التوريد. (Otchere, et al., 2013) ويتمحور تكامل سلسلة التوريد حول ثلاثة أبعاد هي: التكامل الداخلي والتكامل الخارجي والتكامل الإستراتيجي. (Danese, et al., 2013). حيث يسهم تكامل واستجابة سلسلة التوريد في تحقيق درجة عالية من التعاون الإستراتيجي داخلياً وخارجياً بين الشركة وأعضاء سلسلة التوريد، لضمان التدفق الفعال للمنتجات والمعلومات والقرارات، لإيصال أكبر قيمة ممكنة للعميل.

وينطوي التكامل مع الشركة الموردة على مجموعة ممارسات تتمثل في التشارك مع الشركة الموردة، والتشارك في التصميم، وتقليل عدد مصادر التوريد، والتزام الشركة الموردة، والتشارك في المعلومات. (Lin, 2009) من هنا، أصبح الاتصال عاملاً أساسياً في تحقيق التكامل مع الشركة الموردة والتعاون وتطوير العلاقة طويلة الأجل المبنية على الثقة المتبادلة ولتنعكس في كفاءة حل المشكلات واتخاذ القرارات. (Danese, et al., 2013) ويرتبط التكامل مع الشركة الموردة بعدد من الفوائد التي تعود على الشركة ومنها توفير الموارد والمقدرات التي تسهم في توقيت الدخول إلى السوق وخفض تكاليف الإنتاج وزيادة الإبداع ورفع مستوى الجودة. (Perols, et.al, 2013) والتوجه نحو التكامل والتعاون بين أعضاء سلسلة التوريد يشير إلى المشاركة الشاملة في المعلومات (2001 McIvor, )، ونتيجة لذلك أصبحت الحدود التنظيمية لمنشآت الأعمال غير واضحة وظهرت شبكات الأعمال والتي تسعى إلى تحقيق مزايا تنافسية جديدة، وتقدم أساساً لإدارة التكاليف بين الشركات داخل شبكة الأعمال. ولم يعد كافياً للحفاظ على القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الشكل التقليدي لنظم إدارة التكلفة على الرغم من فاعليته مما إستوجب

ظهور إدارة التكلفة البينية **Inter- Organizational Cost Management** والتي تعني تجاوز الحدود التنظيمية بين الشركات المكونة لسلسلة التوريد بما يؤدي إلى تحسين أداء السلسلة وتعميم ربحيتها من خلال برامج خفض التكلفة خلال دورة حياة السلسلة **Supply Chain Life Cycle**، فأطراف السلسلة في حاجة إلى الشفافية في الكشف عن بيانات وهياكل التكاليف في ظل علاقة الشراكة حتى يتسنى لهم القيام بجهود خفض التكلفة من خلال الإدارة المشتركة للأنشطة والعمليات وتقديم الدعم البيني ويمكن تحقيق ذلك من خلال استخدام محاسبة السجلات المفتوحة.

(Cooper and Slagmulder,2004)

وتعد محاسبة السجلات المفتوحة إستراتيجية تساعد على تعاون الشركاء داخل شبكة الأعمال، وتهدف الى تحديد العمليات غير المضيئة للقيمة التي يمكن حذفها بدون أي تأثير سلبي على القيمة التي يتسلمها العميل بل يساعد حذف تلك العمليات على زيادة رضا العملاء. (Coad and Cullen,2006)

وتلعب محاسبة السجلات المفتوحة الدور الأعظم في مرحلة ما قبل الإنتاج، بإضافة الي دورها في دعم عملية اتخاذ القرارات المتعلقة باختيار الشركات الموردة واتخاذ القرارات أثناء الإنتاج بالطاقة القصوى. (Agndal and Nilsson,2008)

ووفقا لمحاسبة السجلات المفتوحة تتزايد إمكانية الافصاح عن المعلومات التكاليفية وذات الصلة والتي كانت تقليديا تمثل أحد الأسرار التي يجب الحفاظ عليها من جانب كل طرف وإستخدامها في مراحل التفاوض المختلفة وتستغل تلك المعلومات في إحكام الرقابة على مسببات تدعيم كفاءة الانشطة المؤداة عبر السلسلة ، فمن خلال مقارنة أداء الشركات الموردة بمقاييس الاداء المرجعية يمكن إعادة تصميم عمليات الانتاج والتوزيع الخاصة بالشركات الموردة ، بالإضافة الى المعلومات المتبادلة تتيح فرص غير مسبوقة لتعزيز المزايا التنافسية من خلال تنسيق الانشطة بين مختلف الاطراف لتسليم المنتج في أسرع وقت ممكن وبسعر تنافسي.

وتلعب تكنولوجيا المعلومات دورا هاما في عملية تبادل المعلومات بين أعضاء شبكة الأعمال ويرجع ذلك الى أهمية وجود نظم معلومات متكاملة وقنوات إتصال مفتوحة بين الأعضاء ،حيث تمكن تلك النظم من الإمداد بمعلومات فورية وفي الوقت المناسب مما يساهم في عملية إتخاذ القرارات التي من شأنها تحسين أداء كافة الأعضاء داخل شبكة الأعمال.

ومن هنا تتمثل مشكلة الدراسة في السؤال التالي ما هو دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البينية في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات بسلاسل التوريد لتعزيز المزايا التنافسية للمنشآت؟

## ٢ | ٢ هدف البحث:

يتمثل هدف البحث في إيضاح دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البينية في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات بسلاسل التوريد لتعزيز المزايا التنافسية للمنشآت وذلك من خلال :

(١) عرض وتحليل مفهوم ومقومات ومحددات وأهم نماذج محاسبة السجلات المفتوحة.

(٢) تحليل أهمية محاسبة السجلات المفتوحة في تطبيق أدوات إدارة التكلفة البينية.

(٣) إيضاح دور محاسبة السجلات المفتوحة في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات بسلاسل التوريد.

(٤) تقديم دليل ميداني من الشركات الصناعية عن فهمها وقناعتها لدور محاسبة السجلات المفتوحة في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات.

## ٢ | ٣ منهج البحث:

يتمثل منهج البحث في:

(أ) المنهج الاستنباطي عند تناول الإطار المفاهيمي لدور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البينية في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات بسلاسل التوريد ولاشتقاق فروض البحث.

(ب) المنهج الاستقرائي في مرحلة إجراء الدراسة الإستطلاعية لإستطلاع بيئة الأعمال الصناعية المصرية لمعرفة دور محاسبة السجلات المفتوحة في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات بسلاسل التوريد في مجال في صناعة تجميع السيارات والصناعات المغذية لها.

## ٢ | ٤ فروض البحث

من مشكلة البحث والأسئلة البحثية وهدف البحث يستخلص الباحث مجموعة من الفروض تتمثل في:



الفرض الأول: توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة وتفعيل أدوات إدارة التكلفة البيئية.

الفرض الثاني: توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح عن بيانات التكاليف وفاعلية محاسبة السجلات المفتوحة.

الفرض الثالث: توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين فاعلية محاسبة السجلات المفتوحة وتدعيم عملية إتخاذ القرارات.

## ٢ | ٥ أهمية البحث:

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى :

(أ) قلة الدراسات التي تناولت امكانية الاستفادة من محاسبة السجلات المفتوحة

كأداة لإدارة التكلفة البيئية في توفير المعلومات وإبراز الدور الحيوي والهام الذي تلعبه تلك المعلومات في ترشيد القرارات الإدارية.

(ب) الوصول إلى نتائج يمكن في ضوئها تقديم التوصيات إلى الشركات الصناعية

لعلها تساهم في تحقيق أهداف وتطلعات هذه الشركات في مجالات قرارية منها خفض التكلفة وتعظيم العائد من الأداء واستغلال الوقت بما يحقق لها ميزة تنافسية تدعم استمرارها في الأسواق.

## ٢ | ٦ خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لهدفه، يري الباحث أنه يمكن تقسيم الأجزاء المتبقية من الدراسة إلى عدة مباحث هي:

أولاً : الدراسات السابقة.

ثانياً : محاسبة السجلات المفتوحة المفهوم والمتطلبات.

ثالثاً : العلاقة بين محاسبة السجلات المفتوحة وإدارة التكلفة البيئية في سلسلة التوريد.

رابعاً : دور محاسبة السجلات المفتوحة في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات بسلاسل التوريد.

خامساً: دراسة إستطلاعية، ثم يتبع ذلك خلاصة البحث ونتائج.

## ٣ - الدراسات السابقة

تعددت الدراسات التي تناولت محاسبة السجلات المفتوحة من حيث الممارسات في شبكات الأعمال وعوامل نجاح وفشل تلك الممارسات والعلاقة بينها والثقة المتبادلة بين أعضاء الشبكة والشروط اللازمة لتنفيذها ومن أهم تلك الدراسات مايلي:

(١) دراسة (Kulmala, 2002)

تناولت هذه الدراسة محاسبة السجلات المفتوحة ، وذلك بهدف معرفة حدود ممارساتها في شبكات الأعمال ، والعلاقة بينها والثقة المتبادلة بين أعضاء الشبكة، وكذلك العلاقة بينها وبين تخفيض التكاليف، ومدى استخدام أعضاء الشبكة لنظم محاسبية موحدة أم لا. وتوصلت الدراسة إلى إقتصار محاسبة السجلات المفتوحة في الشبكات على العلاقات الثنائية الشركة المورد والمشتري، وأن الثقة المتبادلة بين أعضاء شبكة الأعمال شرط أساسي لتطبيق محاسبة السجلات المفتوحة، وأن تطبيقها يؤدي إلى تخفيض التكاليف.

(٢) دراسة (Kajuter and Kulmala, 2005)

تناولت هذه الدراسة عوامل نجاح وفشل تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة وأهم العقبات التي تعوق عملية تبادل بيانات التكلفة بين أعضاء شبكة الأعمال. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة دالة في مجموعة من العوامل هي عوامل بيئية خارجية تتمثل في درجة المنافسة والحالة الاقتصادية. وعوامل داخلية خاصة بالشركة تتمثل في حجم الشركة، والإلتزام في الأجل الطويل، درجة كفاءة نظام محاسبة التكاليف، واتجاهات الإدارة . وعوامل خاصة بشبكة الأعمال، تتمثل في نوع الشبكة، درجة الثقة المتبادلة، والبنية التحتية. وأن أسباب فشل محاسبة السجلات المفتوحة تتمثل في عدم وجود منافع من عملية الكشف عن بيانات التكاليف بالنسبة للشركات المورد بالإضافة إلى عدم الكشف في الإتجاه العكسي من الشركة المشتري للشركة المورد، وأن معلومات التكاليف ترتبط ببيانات داخلية يحاط بها عامل السرية، وعدم دقة الأنظمة المحاسبية للشركات المورد وعدم قدرتها على إنتاج معلومات تكلفة دقيقة، وبالتالي لا فائدة من المشاركة في بيانات تكلفة غير دقيقة.

(٣) دراسة (Agendal and Nilsson, 2010)

تناولت هذه الدراسة طبيعة وشروط تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة ، واستراتيجيات الشراء خلال سلاسل التوريد. وتوصلت الدراسة إلى أن محاسبة السجلات المفتوحة تقوم بدور هام في مرحلة ما قبل الإنتاج تدعيم القرارات المتعلقة باختيار الشركات المورد، وأن سياسة محاسبة السجلات المفتوحة تستخدم في تطوير المنتجات، وخاصة إذا كان المنتج أكثر تعقيدا ويحتاج إلى جهود مشتركة للتطوير، وأن حوافز الشركات المورد نحو الكشف عن بيانات وهيكل التكلفة توجه نحو المكاسب الملموسة في الأجل القصير في حالة تطبيق استراتيجية الشراء التعاملية Transactional Purchasing Strategy ، ونحو المكاسب الملموسة في الأجل الطويل في حالة تطبيق استراتيجية الشراء

الارتباطي **Relational Purchasing Strategy** وتتطلب سياسة محاسبة السجلات المفتوحة تكاليف وتستغرق وقت يجب أخذهما في الاعتبار عند تحليل منافع وتكاليف تطبيقها.

(٤) دراسة (Suomala, et al., 2010)

هدفت الدراسة إلى إيضاح ممارسات إدارة التكلفة خارج حدود الشركة، وكيفية استخدام محاسبة السجلات المفتوحة لتخفيف الضغوط المتزايدة لأسعار المكونات وبالتالي الرقابة على تكاليف المنتج النهائي. وتوصلت الدراسة إلى أن إدارة التكلفة البيئية بصفة عامة، ومحاسبة السجلات المفتوحة بصفة خاصة يعبرا عن إستجابة المحاسبة الإدارية للتطور الذي حدث في العديد من سلاسل التوريد، وهناك نقص في الكتابات حول الرقابة على الأنظمة البيئية، ولا تكتمل المناقشة الواسعة لأسلوب إدارة التكلفة البيئية، ومحاسبة السجلات المفتوحة إلا بفحص تفصيلي للعمليات والإجراءات والأساليب والتطبيقات المختلفة في دنيا الواقع.

(٥) دراسة (Moller, et al., 2011)

هدفت الدراسة إلى دراسة العوامل الإرتباطية **Relational Factors** المتبادلة بين الشركة المورد والشركة المشتري والتي تؤثر على كل من محاسبة السجلات المفتوحة وإدارة التكلفة البيئية في ظل علاقات الشراكة. وتوصلت الدراسة إلى أن إلتزام وثقة الشركات المورد يسهل من تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة وتعد ممارساتها أداة هامة لإدارة التكلفة البيئية.

(٦) دراسة (Windolph and Moeller, 2012)

تناولت هذه الدراسة فحص تأثير الكشف عن بيانات التكلفة على إدراك الشركة المورد لعلاقة التبادل وهدفت الدراسة إلى معالجة فجوة الكشف عن بيانات التكلفة من خلال فحص تأثير محاسبة السجلات المفتوحة على رضا الشركة المورد عن علاقة التبادل وتبادل معلومات التكلفة مع الشركة المشتري. وتوصلت الدراسة إلى أن محاسبة السجلات المفتوحة قد تؤثر بالسلب على إرضاء الشركات المورد وهذا يمثل خطر على علاقة التبادل بين الشركة المورد والشركة المشتري نتيجة للسلوك الإنتهازي من جانب الشركة المشتري. وإقترحت الدراسة أن الوقاية الفعالة **Effective safeguards** ضد السلوك الإنتهازي من جانب المعايير الإجتماعية الإرتباطية **Relational Social Norms** قد تخفف بشكل ملحوظ للتأثير السلبي لمحاسبة السجلات المفتوحة على الشركات المورد.

(٧) دراسة (Formentin and Romano, 2012)

هدفت هذه الدراسة الى وضع إطار لدعم اختيار الشركات الموردة الذين يمكن التعاون معهم بنجاح في مشروعات تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة، وتحديد الحوافز الملائمة لكشف الشركات الموردة عن بيانات التكاليف، وقد أشارت الدراسة الى أن محاسبة السجلات المفتوحة يمكن أن تساعد في حل مشاكل الوكالة من خلال النظر الي الشركة المشتريّة علي إنها الأصيل في حين أن الشركة الموردة تمثل الوكيل، وعندما يرغب الأصيل في الوصول الي بيانات تكلفة دقيقة من الوكيل، وفي ظل عدم تماثل المعلومات بين الأطراف، وميل كل من الطرفين لتحمل المخاطرة ، فإن محاسبة السجلات المفتوحة تخفض من المخاطر الخاصة بعدم تماثل المعلومات. ويرجع ذلك الي أن الأصيل(الشركة المشتريّة) يحق له أن يراقب تصرفات الوكيل (الشركة الموردة) ومن ثم يتم تخفيض حالة عدم التأكد وعدم تماثل المعلومات من خلال مغالاة الشركة الموردة في السعر.

(٨) دراسة (Scaletti and Pisano,2012)

قدمت هذه الدراسة إطار نظري لتطبيق محاسبة السجلات المفتوحة حيث ينظر لها على أنها وسيلة لفهم أداء العلاقات التعاونية البيئية من ناحية خفض التكاليف المشتركة، وأيضاً من ناحية الإيرادات. وتناولت الدراسة محاسبة السجلات المفتوحة وعلاقتها بنظم المعلومات المحاسبية وتم الإعتماد على النظريات التنظيمية لتصنيف العلاقات بين منشآت الأعمال لتحديد العلاقات التعاونية التي يمكن أن تستفيد أكثر من غيرها من تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة. وتوصلت الدراسة الى أن تصنيف العلاقات بين الشركات يكون وفقاً لمستويات الترابط المختلفة، وأن العلاقة بين محاسبة السجلات المفتوحة وتطبيق نظم المعلومات المحاسبية علاقة ثنائية الإتجاه.

(٩) دراسة (البتانوني، ٢٠١٣)

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار لاختيار الشركات الموردة التي يمكن أن تتعاون من أجل نجاح محاسبة السجلات المفتوحة، واختيار مجموعة مناسبة من الحوافز تشجعهم على المشاركة، وكيفية إرضائهم عن علاقة التبادل المرتبطة بمحاسبة السجلات المفتوحة ، والسلوك الانتهازي للشركة المشتريّة وكيف يمكن التغلب عليه في بيئة الأعمال المصرية ممثلة في الصناعات التجميعية. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الموردة لا تفضل الكشف عن بيانات التكاليف في ظل استخدام محاسبة السجلات المفتوحة بسبب تخوفهم من السلوك الانتهازي للشركة المشتريّة، ويمكن تخفيف أثر هذا السلوك من خلال استخدام المعايير الإجتماعية الارتباطية. وأن اختيار وتحفيز الشركات الموردة له أثر

إيجابي على محاسبة السجلات المفتوحة مما يجعلها تقوم بدور فاعل في إدارة التكلفة  
البيئية في مجال الصناعات التجميعية.

(١٠) دراسة (Sedghi and Jokar,2014)

تناولت هذه الدراسة تصنيف أبعاد محاسبة السجلات المفتوحة وفقا لإدارة التكلفة البيئية.  
وقدمت الدراسة إطار نظري يشتمل على أبعاد محاسبة السجلات المفتوحة والتي تتمثل في  
طبيعة البيانات، وممارسات الإفصاح عن البيانات المحاسبية، واستخدامات البيانات  
المحاسبية المفصوح عنها، وشروط محاسبة السجلات المفتوحة، وتكلفة تطبيق محاسبة  
السجلات المفتوحة وذلك باستخدام أسلوب التحليل الدرجي. وتوصلت الدراسة الى أن شكل  
الإفصاح عن البيانات وإتخاذ القرار هما الأبعاد الأكثر أهمية عند تطبيق محاسبة  
السجلات المفتوحة يلي ذلك مجموعة من العوامل تتمثل في التنسيق والتنظيم والثقة بين  
أعضاء الفريق تلعب دورا هاما عند تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

(١١) دراسة (أحمد، ٢٠١٦)

هدفت هذه الدراسة الي وضع إطارا متكامل يوضح أهم المحددات التي تساهم في تطبيق  
الشركات لمحاسبة السجلات المفتوحة بإضافة الي النتائج المترتبة علي تطبيقه. وقام  
الباحث بإجراء دراسة إستطلاعية وقد اعتمدت الدراسة في تجميع البيانات على استمارة  
الاستقصاء، حيث تم توزيعها على ١٦ شركة صناعية. وتوصلت الدراسة الي أن يوجد  
تأثير للمحددات الخارجية، والمحددات التي تتعلق بالشركة، والمحددات الخاصة بشبكة  
الأعمال، والمحددات الفردية علي تطبيق الشركات لمحاسبة السجلات المفتوحة. كذلك  
يحقق تطبيق الشركات لمحاسبة السجلات المفتوحة العديد من المنافع تتمثل في منافع  
مالية ، ومنافع مرتبطة بالعملاء ، ومنافع مرتبطة بالعمليات الداخلية للمنشأة ، وأخيرا  
منافع مرتبطة بالتعلم والنمو.

(١٢) دراسة (Alenius ,et al.,2016)

تناولت هذه الدراسة محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة الترابط عبر الحدود التنظيمية  
للشركة، ودور محاسبة السجلات المفتوحة في إدارة العلاقة مع الشركات الموردة. وأشارت  
الدراسة الي أن البحث عن ميزة تنافسية مستدامة هو الدافع الأساسي وراء علاقات  
الترابط والتكامل عبر سلاسل التوريد. وأوضحت الدراسة أن نجاح الشركات يعتمد بصورة  
كبيرة على قدرتها على ضبط الأحداث خارج حدودها التنظيمية من خلال توسيع نطاق  
إدارة التكلفة، وبيئة المحاسبة الجديدة تتطلب الإعتماد على أدوات جديدة لإدارة التكلفة،  
وأن محاسبة السجلات المفتوحة تلعب دورا رئيسيا في إنشاء وإدارة علاقات الشركات

الموردة وتكشف عن المزيد من فرص التحسين لكل من الشركة الموردة والشركة المشتريّة. كما أن تصنيف العلاقات بين الشركات يكون وفقا لمستويات الترابط المختلفة مع الشركات الموردة.

### خلاصة الدراسات السابقة :

في ضوء استعراض الدراسات السابقة نجد أنها ركزت على عدد من المحاور ويمكن تلخيص نتائج الدراسات السابقة فيما يلي :

- تلعب محاسبة السجلات المفتوحة الدور الأعظم في مرحلة ما قبل الإنتاج خاصة في مجال دعم اتخاذ القرارات المتعلقة باختيار الشركة الموردة.
- يجب الاعتماد على إدارة العلاقات مع الشركات الموردة التي تتسم عملياتهم بالكفاءة بعمل علاقات تكامل ثنائية، فالكفاءة الداخلية ليست الضمانة الوحيدة لتحقيق ميزة تنافسية.
- ركزت بعض الدراسات على العلاقة الثنائية بين الشركة الموردة والشركة المشتريّة وأشارت الي أن نجاح علاقات الشراكة يقوم على الإلتزام والتعاون والثقة المتبادلة بين أطراف العلاقة بسلسلة التوريد.
- هناك عوامل إرتباطية تساعد على تفعيل تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة يرتبط بعضها بالبيئة الخارجية، ويرتبط البعض بشبكة الأعمال نفسها ويرتبط البعض الآخر بخصائص الشركة ذاتها.
- هناك حاجة نحو تحفيز الشركة الموردة للكشف عن بيانات التكلفة، وأن السلوك الإنتهاري من جانب الشركة المشتريّة قد يدفع الشركة الموردة إلى عدم الكشف عن بيانات التكلفة.
- بالرغم من الآثار الإيجابية المحتملة لمحاسبة السجلات المفتوحة إلا أن القليل من الدراسات قد تناولت كيفية تطبيقها وتفادي المخاطر المصاحبة لتنفيذها، ويرجع ذلك إلى أن محاسبة السجلات المفتوحة ما زالت تمثل ظاهرة جديدة، لأن بيانات التكلفة تمثل أحد أكثر المعلومات السرية والحساسة في الشركات.
- لم تتطرق الدراسات السابقة الى إيضاح دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات بسلاسل التوريد ولم تختبر العلاقات الموجودة في نموذج هذه الدراسة .

ويرى الباحث أنه على الرغم من الإسهامات القيمة التي أضافتها الدراسات السابقة التي تناولت محاسبة السجلات المفتوحة إلا أن تلك الدراسات لم تتناول بشكل مباشر دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البينية في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات بسلاسل التوريد مما كان حافزاً للباحث للقيام بهذه الدراسة.

#### ٤ - محاسبة السجلات المفتوحة المفهوم والمتطلبات:

أبرزت التطورات الأخيرة في الفكر المحاسبي عدداً من أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، والتي كان لها الأثر الكبير في زيادة تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة وتحسين أدائها. من هذه الأدوات محاسبة السجلات المفتوحة والتي تقوم بدوراً رئيسياً في الكشف عن هياكل التكلفة وبالتالي تفعيل إدارة التكلفة بين الشركات الأعضاء في سلسلة التوريد بما يحقق لها منافع أكبر في ظل علاقات الشراكة منها في حالة عملها بشكل مستقل.

#### ١/٤ مفهوم محاسبة السجلات المفتوحة:

تعرف محاسبة السجلات المفتوحة بأنها كشف منظم ومناقشة لبيانات التكاليف بين الشركات المتعاونة في سلسلة التوريد، وأمر لا غنى عنه للكشف عن أى فرص لخفض التكلفة والتي تصبح ممكنة من خلال الجهود المشتركة لمختلف الشركات في إطار علاقات الشراكة بين الشركة الموردة والشركة المشترية. (Moller, et al., 2011) كما تعرف محاسبة السجلات المفتوحة بأنها استراتيجية تساعد على تعاون الأعضاء داخل شبكة الأعمال وتساعد بيانات التكاليف المفصح عنها في عملية تدفق المنتجات والخدمات بين الأعضاء داخل شبكة الأعمال. (Alenius,et al.,2016) وتعرف محاسبة السجلات المفتوحة بأنه استراتيجية للتعاون بين الشركات في سلسلة التوريد وتقوم على الثقة والإلتزام المتبادل بما يساهم في توفير معلومات تعدل من تدفق المنتجات أو الخدمات بين الشركات الأعضاء في سلسلة التوريد بما يحقق لها منافع أكبر منها في حالة عملها بشكل مستقل. (Mouritsen, et al., 2001) كما تعرف محاسبة السجلات المفتوحة بأنها أسلوب يهدف إلى تحقيق التعاون بين الشركة الموردة والشركة المشترية ، فيسمح هذا الأسلوب للشركة المشترية أن تدعم الشركة الموردة في تحديد المناطق الحاسمة التي تحتاج إلى تحسينات، وتساعد الشركة الموردة الشركة المشترية في تخفيض التكلفة من خلال الكشف عن البيانات المرتبطة بها. (Agndal and Nilsson,2008) وفي ضوء عرض المفاهيم السابقة لمحاسبة السجلات المفتوحة نخلص الى مايلي:

- ركزت محاسبة السجلات المفتوحة على علاقة الشراكة بين الشركة الموردة والشركة المشترية الأعضاء في شبكة الأعمال وعلى الإفصاح أحادي الاتجاه.
- اعتمدت محاسبة السجلات المفتوحة على كشف منظم وتبادل لبيانات التكاليف بين الشركة الموردة والشركة المشترية.
- جودة ودقة البيانات التكاليفية التي يتم تبادلها من خلال ملائمة أنظمة التكاليف المطبقة بين أعضاء شبكة الأعمال.
- يتطلب تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة تعاون وثقة وإلتزام بين الشركات الأعضاء في شبكة الأعمال للكشف عن بيانات التكاليف.
- يحقق الكشف عن بيانات التكاليف مزايا تنافسية للشركات الأعضاء في شبكة الأعمال تتمثل في بناء علاقات توريد طويلة الأجل، وتبادل المعلومات، وتخفيض التكاليف وتعظيم المشاركة في المنافع بما يساهم في تحسين الأداء.

#### ٢/٤ محددات تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة:

تعد محددات تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة هي العوامل التي تدعم أو تعرقل تنفيذ محاسبة السجلات المفتوحة، وأن إدراك أهمية هذه المحددات من قبل الشركات يعد شرط أساسي لفاعلية محاسبة السجلات المفتوحة ، حيث تتأثر بمجموعة من العوامل عند التطبيق تتمثل في ثلاث مجموعات من العوامل هي عوامل البيئة الخارجية، وعوامل خاصة بالشركات داخل شبكات الأعمال، وعوامل خاصة بشبكة الأعمال. وهذه العوامل تساهم في تحفيز الشركات على الكشف عن بيانات التكلفة. وتتمثل تلك العوامل أو المحددات في:

أولاً: عوامل خارجية: حيث تلعب العديد من المتغيرات الخارجية في تحفيز الشركات على الكشف عن بيانات التكلفة وتتمثل تلك العوامل في درجة المنافسة والاتجاهات الاقتصادية (نمو - كساد). حيث تزيد رغبة الشركة الموردة في الكشف عن بيانات التكلفة في ظل زيادة المنافسة وفي حالة النمو الاقتصادي.

ثانياً: عوامل خاصة بالشركات داخل شبكات الأعمال: حيث تتأثر محاسبة السجلات المفتوحة بخصائص الشركة عند تطبيقها وأهمها حجم الشركة ، القدرة المالية، نظام الإنتاج المطبق ومدى تطور نظم معلومات محاسبة التكاليف، ومدى استخدام الشركة لأساليب تكاليف متقدمة واتجاهات الإدارة، والعوامل الإرتباطية وأهمها الثقة،



الإلتزام ، والمدى الزمني لعلاقات الشراكة والخاصة بطبيعة العلاقة داخل شبكة الأعمال (Moller, et al., 2011) حيث تزيد رغبة الشركة الموردة في الكشف عن بيانات التكلفة في ظل الشركات كبيرة الحجم وذات أنظمة التكاليف القوية والتي تتبع سياسة تمييز المنتج وتلتزم بعلاقات التبادل.

ثالثاً: عوامل خاصة بشبكة الأعمال: تتمثل تلك العوامل في نوع الشبكة (هرمية- عكسوية)، نوع المنتج، البنية التحتية، وطبيعة العلاقات الإجتماعية في الشبكة. حيث تزيد رغبة الشركة الموردة في الكشف عن بيانات التكلفة في ظل وجود الشبكات الهرمية والمنتجات التي تتبع الصناعات التجميعية وفي ظل بنية تحتية قوية.

#### ٣/٤ مقومات نجاح أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:

تتفاوت ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة بشكل ملحوظ ولم تظهر حتى الآن ممارسة ثابتة حيث يرتبط تنفيذ محاسبة السجلات المفتوحة بأشكال التطبيق في الواقع العملي والتي تتأثر بثلاثة عوامل أساسية تتمثل في :

(Windolph and Moeller,2012)

#### أولاً: طبيعة المعلومات الأساسية

يقصد بذلك طبيعة المعلومات التي يتفق على الإفصاح عنها، فقد تتضمن العقود الإفصاح عن معلومات التكاليف الأساسية الفعلية أو الإفصاح عن معلومات التكاليف المخططة. ويعد الإفصاح عن معلومات التكاليف الأكثر ارتباطاً بمحاسبة السجلات المفتوحة التي تركز على الإفصاح المنظم للمعلومات كما أن معلومات التكاليف هي الأكثر دقة بالنسبة لحساب أسعار منتجات وخدمات سلسلة التوريد. كذلك إيضاح ما إذا كان الإفصاح عن بيانات التكلفة يحدث بشكل ثنائي من خلال علاقة الشركة الموردة والشركة المشترية ، أو من خلال الشبكة ككل. وقد تفصح الشركات الموردة عن بيانات التكلفة إلى العميل المباشر في الشبكة إلى جانب شبكة التوريد بالكامل. (Kajueter\_and Kulmala,2005) وعلى الرغم من هذا لا يدرك الإفصاح عن بيانات التكلفة فقط عند المستوى الأعلى لشبكات التوريد ولكن عند المستويات الأدنى أيضاً.

## ثانياً: اتجاه تدفق المعلومات

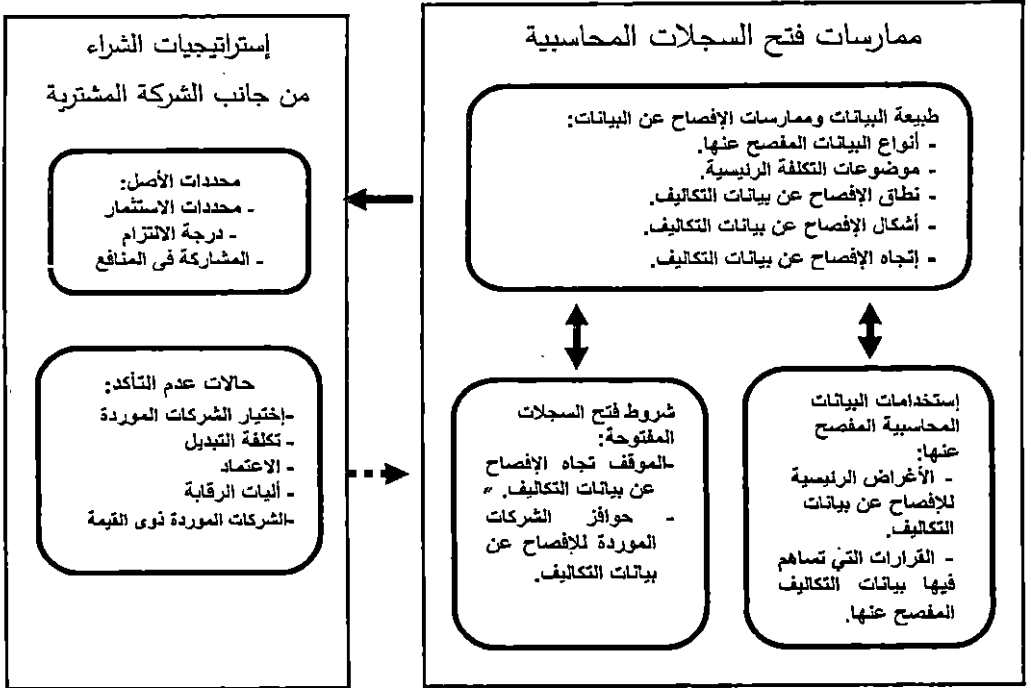
يعد تدفق المعلومات من الأمور الأساسية في إدارة سلسلة التوريد فقد تتدفق المعلومات وفقاً لمحاسبة السجلات المفتوحة في اتجاه واحد وهو ما يعرف باسم محاسبة السجلات المفتوحة أحادية الاتجاه وفيه تتدفق المعلومات في اتجاه واحد من الشركة الموردة إلى الشركة المشتريّة دون تقاسم المنافع مع الشركة الموردة وهي الأكثر تطبيقاً في الجانب العملي. وقد يكون تدفق المعلومات ثنائي الاتجاه، وقد تتدفق المعلومات في عدة اتجاهات وهو ما ينطبق على مفهوم محاسبة السجلات المفتوحة متعددة الاتجاهات.

## ثالثاً: درجة الإفصاح عن المعلومات

تتعلق درجة وجودة الإفصاح بنوع المعلومات المفصح عنها ومستوى الإفصاح. ويعتمد كلاهما على الغرض من التطبيق وعلاقة التبادل. فنوع المعلومات المفصح عنها يختلف كثيراً حسب ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة ، فكثيراً ما تستخدم محاسبة السجلات المفتوحة ليس فقط للإفصاح عن بيانات التكلفة ولكن أيضاً لتبادل المعلومات ذات الصلة بالتكلفة مثل المبيعات المتوقعة. (Mouristen, et al. 2001) كما أن مستوى التفصيل يتفاوت ما بين الإفصاح عن بيانات تكلفة غير محددة والإفصاح عن بيانات مستخدمة ومتاحة للنظام المحاسبي الداخلي للمنشأة. وحدد (Kulmala,2004) ثلاثة شروط يجب توافرها لنجاح تنفيذ محاسبة السجلات المفتوحة هي:

- (١) توازن القوى بين الشركة الموردة والشركة المشتريّة : وتشير إلى مدى القوة التعاقدية للشركة المشتريّة. فعندما تملك الشركة المشتريّة الهيمنة والسيطرة على العلاقة التعاقدية فإن ذلك يسهل الإفصاح عن بيانات التكلفة لأن الشركات الموردة تهتم في هذه الحالة باستمرار وعدم كسر العلاقة مع العملاء الرئيسيين ويمثل في هذه الحالة حجم شراء الشركة المشتريّة جزء هام من مبيعات الشركة الموردة.
- (٢) الثقة بين الشركة الموردة والشركة المشتريّة. لتنفيذ محاسبة السجلات المفتوحة وخاصة في ظل الصفقات التي تنطوي على تعهدات مرتبطة باتفاقيات تبادل طويلة الأجل. فالدرجة العالية من الثقة بين أعضاء سلسلة التوريد مطلوبة في أي برنامج قائم على المشاركة في المعلومات بين الشركات، وبصفة خاصة عندما تكون المشاركة في معلومات تتعلق بالتكاليف والتي عادة ما تكون استراتيجية وسرية.
- (٣) حجم الأعمال المشتركة بين الشركة الموردة والشركة المشتريّة وما يرتبط بها من اقتصاديات الحجم.

وتفيد الشروط الثلاثة السابقة في تحديد الشركات الموردة الأقل ترددا في الكشف عن بيانات التكلفة لكن تبقى نقطة هامة ترتبط بتحديد الشركة المشتريّة للشركات الموردة التي سوف يتم التعاون معها من أجل المشاركة في معلومات التكلفة، وكيف يمكن تحفيزها لتبادل معلومات التكلفة. واقترحا كل من (Agndal and Nilsson,2010) إطارا يشتمل على وصف للأبعاد الرئيسية لمحاسبة السجلات المفتوحة مثل طبيعة البيانات، ممارسات الإفصاح عن البيانات المحاسبية، واستخدام البيانات المحاسبية المفصّل عنها، وشروط فتح السجلات المحاسبية، وربط هذه العوامل بإستراتيجية الشراء المتبناه من جانب الشركة المشتريّة، والتي تقوم بدور أساسي في فهم تنفيذ محاسبة السجلات المفتوحة ويمكن توضيح النموذج من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (١) إطار إستخدام محاسبة السجلات المفتوحة

المصدر : (Agndal and Nilsson,2010)

ويرى الباحث أن أهم مقومات نجاح تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة تتمثل فيما يلي:  
(أولا) الثقة والإلتزام المتبادل بين أطراف علاقة الشراكة. وتشير الثقة في العلاقة الى التوقع الإيجابي بأن لا يقوم الطرف الآخر بأي فعل انتهازي من خلال الأفعال، والقرارات.

وللثقة عدة أبعاد تتمثل في النزاهة **Integrity** والتي تشير إلى المصداقية، والأمانة والكفاءة **Competence** والتي تشمل المهارات والمعرفة التي يملكها الطرف الآخر والاتساق **Consistency** والتي تعني مدى الموثوقية والاعتمادية على الطرف الآخر والولاء **Loyalty** والتي تعني الرغبة في المحافظة على العلاقة مع الطرف الآخر الانفتاح **Openness** والصراحة. (Robbins and Judge, 2013)

وتساعد الثقة على التغلب على بعض الصعوبات المتبادلة داخل السلسلة مثل تباين قوة الأعضاء وتعارض المصالح والربحية الأقل لأحد الأطراف من خلال التأثير على المشاركة في المخاطر والمنافع وزيادة الاطمئنان وتطوير الروابط المشتركة والمحافظة على الاستقرار على المدى الطويل في سلسلة التوريد وفتح قنوات الاتصال. (Yeung, et al., 2009) وبالتالي تمكن الثقة من إرساء الأسس الضرورية لخلق التعاون الذي يمكن من تدفق المعلومات بفعالية لتحقيق الأهداف المشتركة، بما يؤدي إلى تعزيز أداء سلسلة التوريد وزيادة ولاء ورضا العملاء. ويشير الإلتزام إلى الرغبة في استمرار العلاقة التجارية في المدى الطويل، وينطوي على افتراض أن العلاقة ستستمر لفترة كافية لتحقيق المنافع المتوقعة التي يستند عليها التعاقد، حيث أن هنالك بعد زمني للإلتزام مرتبط مع عمر العلاقات في سلسلة التوريد. وعلى الرغم من أن الثقة والإلتزام أمران ضروريان لجعل التعاون ممكناً، إلا أن الثقة تعد محدد رئيسي للإلتزام والعلاقة ولهذا السبب فإن للثقة علاقة مباشرة وغير مباشرة مع التعاون، ويعد الإلتزام محدد أساسي لكل من مشاركة المعلومات والتعاون بين الشركاء.

(ثانياً) ضرورة أن توضح الشركة المشترية للشركة الموردة أن الكشف عن بيانات التكلفة من جانبها أمر ضروري لتحقيق المنافع المشتركة بين أطراف السلسلة، ويجب أن تدرك الشركات في سلسلة التوريد مدى دقة وإمكانية الاعتماد على المعلومات الناتجة من الشركات الأخرى حتى يتسنى تبادل المعلومات المشتركة (Lee, et al., 2010) وأن التعاون المتبادل يساهم في الاحتفاظ بالعلاقات طويلة الأجل مع أعضاء السلسلة من أجل تحقيق أهدافها وتدعيم تضامن سلسلة التوريد والاستعداد لتبادل المعلومات والمشاركة في تخطيط العمليات المشتركة بينهما بما يعظم منافعهم.

(ثالثاً) جودة أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات محل علاقة التبادل من ناحية تركيزها على قياس التكلفة متعدد الأبعاد، وعلى تخطيط التكلفة والرقابة عليها، ودعمها لقرارات الأعمال الرئيسية.

(رابعاً) المشاركة في إقتسام نتائج الجهود المشتركة من تحقيق وفورات تكاليفية في ضوء مدي مساهمة كل عضو من أعضاء السلسلة في تحقيق تلك النتائج وفقاً للإتفاقيات المسبقة.

(خامساً) تحديد الشركات الموردة ذوات القيمة والراغبة في الإشتراك في برامج محاسبة السجلات المفتوحة ، ووجود نظام للحوافز يحفزها على الكشف عن بيانات التكلفة.

(سادساً) وجود أساليب ملائمة لإدارة التكلفة البيئية مثل هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة تعمل إلى جانب أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

### ٥- أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وسلسلة التوريد:

ظهرت الحاجة إلى سلاسل التوريد بسبب قيد التكلفة الذي يمكن من خلاله تحقيق ما ترغب الشركة فيه، وإمكانية الاستفادة من الفرص الخارجية نتيجة للعلاقة بين الشركة وعملائها مورديها، وذلك لأن سلاسل التوريد تتعلق بإدارة تدفق المعلومات والمواد والخدمات والأموال عبر أي نشاط بالطريقة التي تعظم فعالية العمليات. وتعد زيادة القدرة التنافسية ما هي إلا مردود إيجابي لمجهودات خفض التكلفة، ويتوقف نجاح هذه المجهودات على تضافر الجهود بين الشركات التي تشترك في شبكة الأعمال مما يتطلب ضرورة تحقيق التعاون والتنسيق فيما بينها بما يضمن امتداد برامج خفض التكلفة إلى خارج الحدود التنظيمية للشركة تأكيداً على حقيقة مفادها أن خفض التكلفة للوصول إلى المستويات التنافسية لا يمكن النظر إليه فقط من منظور داخلي، وإنما يجب أن تمتد لتشمل البيئة الخارجية بهدف تحديد فرص خفض التكلفة. (Free,2007)

### ١/٥ مفهوم سلسلة التوريد:

تعرف سلسلة التوريد بأنها مجموعة من الشركات ترتبط فيما بينها بشكل مباشر من خلال عمليات التوريد والتي تمتد من الشركات الموردة (المنبع) Upstream Suppliers ومن خلال عمليات التوريد إلى الشركات المشتريّة (المصب) Downstream Suppliers والتركيز علي مراحل تدفق القيمة Value Stream خلال دورة حياة المنتج. (Monczka, et al., 2005) كما تعرف سلسلة التوريد بأنها تكامل الوظائف الرئيسية التي تتضمن تقديم المنتجات والخدمات والمعلومات من جانب الشركات الموردة إلى الشركات المشتريّة بصورة يحصل منها الشركات المشتريّة وأطراف سلسلة التوريد علي القيم المضافة. (Sundram, et al., 2011) كذلك تعرف سلسلة

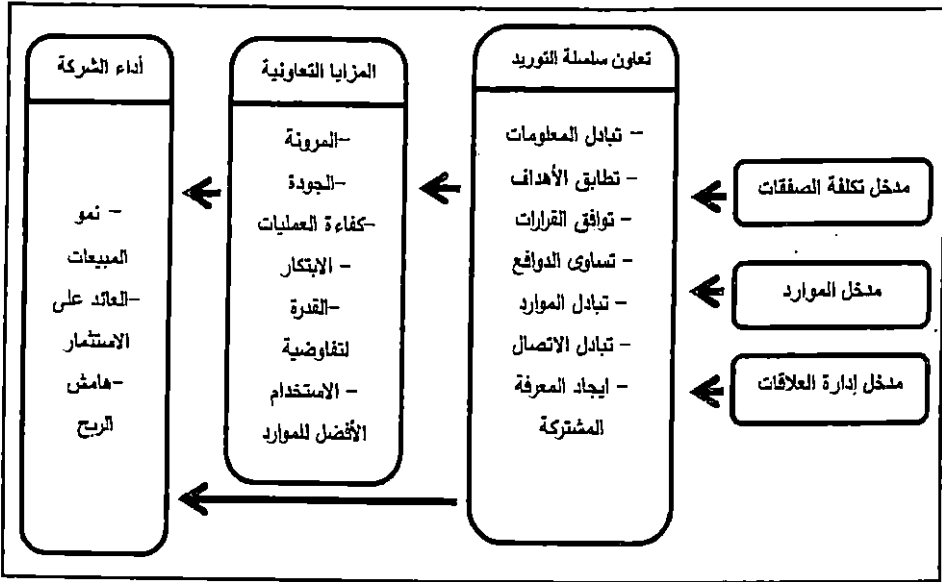
التوريد بأنها التنسيق المنظم والإستراتيجي للعمليات داخل وعبر الشركات الأعضاء في سلسلة التوريد المشتركة في تدفق المنتجات والخدمات والمعلومات بدءاً من الحصول على المواد الخام وانتهاءً بتسليم المنتج النهائي إلى العميل بهدف تحسين الأداء في الأجل الطويل لكل شركة وسلسلة التوريد بالكامل. (Olivo, 2013)

وفي ضوء عرض المفاهيم السابقة لمفهوم سلسلة التوريد نخلص إلى مايلي:

- الهدف من إدارة سلسلة التوريد هو تقديم منتجات وخدمات متميزة للعميل والأطراف الأخرى ذات الصلة، ودعم القدرة التنافسية لسلسلة التوريد.
- يجب أن يشمل مفهوم إدارة سلسلة التوريد وظائف التخطيط والتنسيق والتعاون بين الأعضاء بهدف تسهيل التكامل بين الأنشطة داخل وخارج الشركات المشاركة في سلسلة التوريد.
- يجب ألا يقتصر التكامل بين الشركات في سلسلة التوريد على الأنشطة فقط بل يجب أن يمتد التكامل بين الشركات في السلسلة ليشمل الموارد المستثمرة في الأنشطة حيث يؤثر استخدام تلك الموارد على درجة كفاية وفعالية أداء سلسلة التوريد.

## ٢/٥ طبيعة العلاقة في سلسلة التوريد:

يشير التوجه نحو التعاون بين أعضاء سلسلة التوريد إلى التدخل المبكر من جانب الشركات الموردة الأساسية في تطوير المنتج والمشاركة الشاملة في المعلومات. (2001 McIvor, ونتيجة لذلك أصبحت الحدود التنظيمية لمنشآت الأعمال غير واضحة وظهرت صناعة الشبكات والتي تسعى إلى تحقيق مزايا تنافسية جديدة، وتقدم أساس لإدارة التكاليف بين الشركات داخل الشبكة. (Cooper and Slagmulder, 2003) ويشير الشكل التالي إلى تأثير ثلاثة مداخل أساسية للتعاون بين الشركاء في سلسلة التوريد على المزايا التعاونية وأداء الشركة.



شكل رقم (٢): تأثير مداخل تعاون سلسلة التوريد على المزايا التعاونية وأداء الشركة

المصدر: (Cao and Zhang, 2011 مع تصرف)

ويرتكز تحقيق تعاون سلسلة التوريد على عدد من العناصر هي: تبادل المعلومات، تطابق الهدف، توافق القرار، المشاركة في التكاليف والمخاطر والمزايا، تبادل الموارد، تبادل الاتصال، وإيجاد المعرفة المشتركة ويجب أن تكون هذه العناصر مترابطة ومتداخلة مع بعضها البعض من أجل تحقيق المزايا التعاونية أو ما يعرف بالمزايا التنافسية المشتركة الناتجة عن المنافع الإستراتيجية من علاقة الشراكة داخل سلسلة التوريد والتي تفوق ما يحققه المنافسون في السوق، وتتضمن المزايا التعاونية كل من كفاءة العمليات، المرونة، الجودة، الابتكار، والقدرة التفاوضية، والاستخدام الأفضل للموارد والتي تساهم في تحسين

أداء كل شركة داخل سلسلة التوريد. (Cao and Zhang, 2011)

وعلى الرغم من أهمية التعاون بين أعضاء سلسلة التوريد كقوة دافعة لنجاحها، إلا أنه لا بد من توافر عدد من الشروط لتحقيق ذلك أهمها الثقة الكاملة المتبادلة بين جميع أعضاء السلسلة، ووضع مقاييس مرجعية لهذا التعاون، ومراعاة ميزان القوى وحجم أعمال المتبادلة بين الشركات، وإعداد آلية فعالة للرقابة في حالة الخروج على ما قد يعقد بين الأعضاء من اتفاقيات التعاون.

### ٣/٥ العلاقة بين محاسبة السجلات المفتوحة وسلسلة التوريد:

قدم الفكر المحاسبي مدخل محاسبة السجلات المفتوحة كأسلوب ملائم لسلسلة التوريد، وذلك للتغلب على مشكلة نقص معلومات التكاليف، فأسعار التوريد ما هي إلا تكاليف المواد الأولية بالنسبة للشركة المشترية، وهي تعكس تكاليف مكونات المنتج، إضافة إلى تكاليف عمليات التشغيل التي تمت لدى الشركات الموردة، ويستخدم هذا المدخل كأداة بسيطة لرقابة وتسهيل مرونة الإنتاج لدى الشركة الموردة، حيث يمد الشركة المشترية بمعلومات عن عمليات الإنتاج وهيكل التكاليف لدى الشركات الموردة وإعادة تصميم عمليات الإنتاج والتوزيع الخاصة بهم، كما تمكن الشركات الموردة من المشاركة في إعادة تصميم المنتج سواء لتحسين جودته أو وظائفه أو لتخفيض تكلفته. (عبيد الله، ٢٠١٠) ويساهم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تحسين فاعلية سلسلة التوريد وتمثل تلك المساهمة في:

- محاسبة السجلات المفتوحة تعد وسيلة لتحسين فعالية تكاليف سلسلة التوريد بوصفها أداة لتحسين الثقة في العلاقة بين الشركات الموردة والشركات المشترية، وتجنب المخاطر المحتملة في نفس الوقت. (Kajuter and Kulmala, 2005)
- تعد محاسبة السجلات المفتوحة من الأدوات المستخدمة في مجال المحاسبة الإدارية المتعلقة بإدارة سلسلة التوريد وهي تعتمد بصفة أساسية على تبادل بيانات التكلفة الخاصة بعمليات كل شركة داخل سلسلة التوريد. (Fliegner, 2015)
- تساعد محاسبة السجلات المفتوحة على معرفة مدى سلامة الأسعار التي تم التفاوض عليها أي تعد أداة لتبرير تغير الأسعار بين الشركة الموردة والشركة المشترية.
- تساهم محاسبة السجلات المفتوحة في الرقابة على حسابات تكاليف الشركات الموردة بهدف تحديد السعر المناسب للمنتج أو الخدمة المقدمة للعميل.
- إمكانية التوصل للتكلفة المثلى لمنتجات وخدمات سلسلة التوريد من خلال المحاكاة المرجعية لهياكل تكاليف الشركات الموردة وكذا من خلال تحليل التكاليف عبر سلسلة القيمة.
- تعد محاسبة السجلات المفتوحة أحد الطرق الهامة للكشف عن بيانات التكلفة من خلال المشاركة في المعلومات، وكذلك تفعيل إدارة التكلفة من خلال بناء



الثقة في علاقة الشركة الموردة والشركة المشتريّة من أجل تحسين الأداء ورقابة الأداء لدى الشركة الموردة.

• تعبر محاسبة السجلات المفتوحة عن الإفصاح المنظم لمعلومات التكاليف خلال سلسلة التوريد بهدف تسهيل التعاون بين أعضاء السلسلة، وكذا خفض التكاليف والتحكم في أسعار المنتجات والخدمات على مستوى سلسلة التوريد. (suomala, et al., 2010)

• تهتم محاسبة السجلات المفتوحة بتبادل معلومات التكلفة بين الشركات الموردة والشركات المشتريّة بالإفصاح عن بيانات التكاليف والبيانات الأخرى التي تنتجها النظم المحاسبية للشركات الأعضاء في سلسلة التوريد، وهذا الإفصاح يكون فقط لمن توفر لهم الشركة أجزاء من منتجاتهم أو تؤدي لهم بعض الوظائف مثل تصميم المنتج أو التسويق أو التخزين.

• تعد محاسبة السجلات المفتوحة إستراتيجية تساعد على تعاون الشركاء داخل شبكة الأعمال وتهدف الى تحديد العمليات غير المضيئة للقيمة التي يمكن حذفها بدون أي تأثير سلبي على القيمة التي يتسلمها العميل بل يساعد حذف تلك العمليات على زيادة رضاء العملاء. (Coad and Cullen, 2006)

ويمكن اعتبار محاسبة السجلات المفتوحة أساسا ملائما لإقامة علاقات تعاون في بيانات التكاليف (Kajuter and Kulmala, 2005) ، ويمكن تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة في الأجل الطويل والعلاقات الحرجة التي تتطلب درجة عالية من التعاون . ومن الجدير بالذكر- أن التعاون يتفاوت وفقا لسياسة محاسبة السجلات المفتوحة فقد تكون السجلات مفتوحة تماما أو مفتوحة جزئيا خلال عملية المشاركة في المعلومات أو تبادلها.

## ٦- محاسبة السجلات المفتوحة وإدارة التكلفة البيئية:

تعد إدارة التكلفة البيئية مفهوم موجه داخليا وخارجيا نحو تكامل وتنسيق العمليات والأنشطة التي تعتمد على بعضها البعض والتي قد تعبر الحدود التنظيمية لمنشآت الأعمال متضمنة الشركاء الموردة والشركات المشتريّة مع إدارة تكاليف العمليات باستخدام مسببات التكلفة الداخلية والخارجية. وتعتبر إدارة التكلفة البيئية عن استجابة المحاسبة الإدارية للتطور الذي حدث في العديد من سلاسل التوريد حيث تساعد الشركة وعملائها ومورديها على إيجاد طرق إضافية لتخفيض التكاليف وتحسين الأداء وزيادة

مقدرة الشركة على خدمة العملاء في إطار الالتزام والثقة المتبادلة بينهم للكشف عن الفرص الإضافية لتحقيق وفر في التكلفة وتحسين الأداء. (Suomala, et al., 2010) وتساعد إدارة التكلفة البيئية على تخفيض درجة عدم تناظر المعلومات بين الشركة المورد والشركة المشتري خاصة، بما يتعلق بالموارد الخارجية و/أو تحديد أو تغيير المواصفات، حيث يتم إدارة التكلفة البيئية عندما يسبب عدم تناظر المعلومات لدى الشركة المشتري إلى طلب مواصفات من الشركة المورد قد لا تستطيع الأخير مقابلتها في ظل سعيها إلى تحقيق أرباح مقبولة.

### ١/٦ مفهوم إدارة التكلفة البيئية

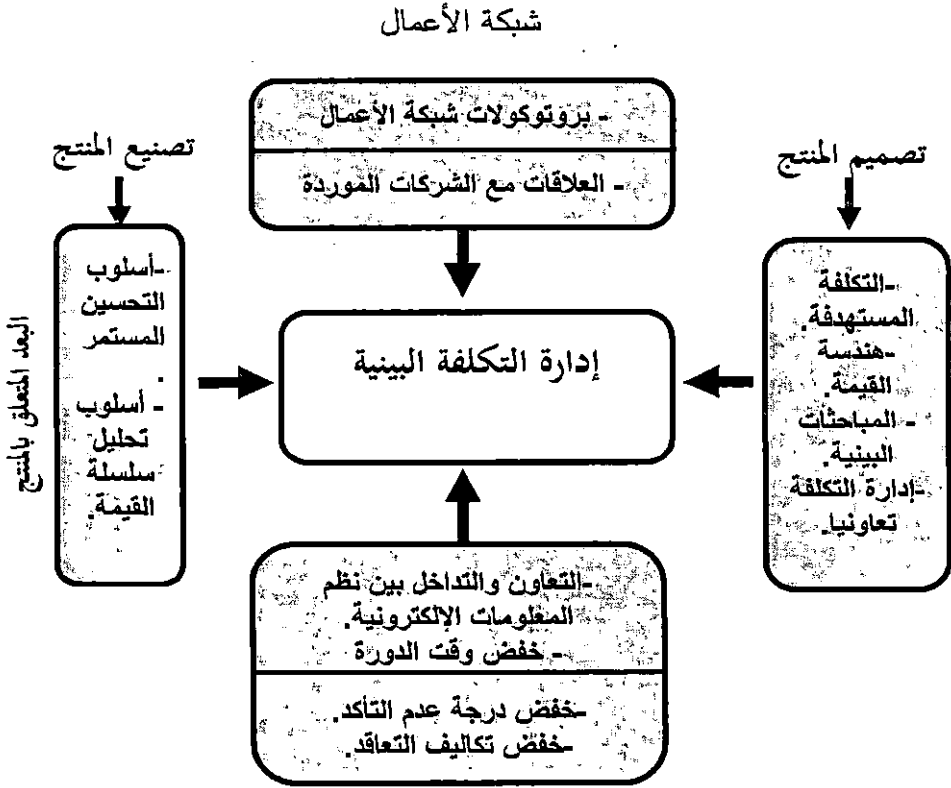
تهدف إدارة التكلفة البيئية إلى تحديد وإدراك حلول خفض التكلفة من خلال تنسيق الأعمال بين الشركة المورد والشركة المشتري لما تحققه من منافع بالمقارنة بإدارة التكلفة بشكل فردي مستقل. واختلفت الكتابات المحاسبية في تعريفها لإدارة التكلفة البيئية، فيعرفها (Cooper and Slagmulder, 2003) بأنها مدخل منظم يضم مجموعة متكاملة من أدوات وآليات إدارة التكلفة يتم تطبيقها بين الشركة المورد والشركة المشتري عبر مجموعة من التصرفات والأفعال المتناسقة بهدف إيجاد الطرق لإدارة التكلفة من خلال المجهودات المشتركة. ويرى كلا من (Coad and Cullen, 2006) أنها عملية إدارة للتكلفة على نطاق واسع يمتد خارج الحدود التنظيمية للمنشأة، حيث تستخدم البيانات التكاليفية في وضع الأهداف الاستراتيجية التي تساعد على تحقيق مزايا تنافسية مستدامة للمنشأة. بينما أشار (Fayard, et al., 2012) إلى أنها تقوم على التكامل بين تحليل سلسلة القيمة البيئية وتحليل مسببات التكلفة الداخلية ، وذلك من خلال التركيز على إدارة تكاليف الأنشطة التي تؤثر على الشركة وشركائها في سلسلة التوريد.

وفي ضوء المفاهيم السابقة يتضح لنا أن الهدف من إدارة التكلفة البيئية هو تحسين الوضع الاستراتيجي للشركات الأعضاء في سلسلة التوريد ، والاستفادة من مزاياها في تحسين عوامل النجاح الحرجة المتمثلة في الجودة والتكلفة والابتكار وذلك بإدارة كلا من التكاليف التي تحدث داخل حدود الشركة والتكاليف التي تحدث خارج حدودها التنظيمية من خلال التعاون وتبادل المعلومات بين أعضاء السلسلة لتحسين ورفع كفاءة العمليات المتداخلة بينهم وفي تصميم المنتج النهائي.

## ٢/٦ أبعاد إدارة التكلفة البيئية

تعتمد إدارة التكلفة البيئية على بعدين أساسيين، أحدهما يتعلق بكيفية إدارة العلاقة بين الشركة الموردة والشركة المشترية ، والآخر يتعلق بكيفية استخدام معلومات التكلفة البيئية في تحسين تصميم وتصنيع المنتج، ويتفاعل البعدان مع بعضهما البعض بحيث يؤثر كل بعد منهما على الآخر. ويمكن تلخيص ذلك من خلال الشكل التالي:

البعد المتعلق بالعلاقة بين الشركة الموردة والشركة المشترية



شكل رقم (٣) أبعاد إدارة التكلفة البيئية: المصدر (Cooper and Slagmulder, 2003)

تعتبر إدارة التكلفة بين الشركات بمثابة طريقة رئيسية لضمان تحقيق الكفاءة والقدرة التنافسية لشبكة التوريد، وبموجب ذلك يتم الكشف عن بيانات التكاليف بصورة رئيسية لتسهيل تطبيق إدارة التكلفة البيئية. ولذلك يفترض أن كل من محاسبة السجلات المفتوحة

، وإدارة التكلفة البيئية يعتمدا على بعضهما البعض بشكل كبير. وينظر في كثير من الأحيان لمحاسبة السجلات المفتوحة على أنها مجرد وسيلة للضغط على هامش الربح الخاص بالشركات الموردة، بينما ينظر على عكس ذلك لإدارة التكلفة البيئية والتي تحقق وفر في التكاليف لكل من الشركة الموردة والشركة المشتريّة ، ونظرا للإرتباط الكبير بينهما فإن الأمر يتطلب دراسة العلاقة بينهما. (Moller, et al.,2011)

ومن جانب آخر فإن تطبيق آليات إدارة التكلفة البيئية ممكنة بشكل محدود بدون الكشف عن بيانات التكلفة، ولكن الآليات الأكثر تطورا والتي تقدم امكانيات أكثر وأعلى لتخفيض التكلفة تقوم محاسبة السجلات المفتوحة بدور هام في تحقيقها. (Kajueter and Kulmala,2005)

ويلعب مستوى مشاركة وتبادل المعلومات دورا جوهريا في نجاح عملية إدارة التكلفة البيئية، وتتوقف درجة أو مستوى مشاركة المعلومات على عاملين رئيسيين هما: جودة المعلومات وتكلفة الحصول عليها، حيث تعبر جودة المعلومات عن مدى ملائمة المعلومات للغرض الذي تم الحصول عليها من أجله وإمكانية الوصول إليها. ولا شك أن كلا من جودة المعلومات وتكلفة الحصول عليها سيكون لها تأثير مباشر على درجة مشاركة المعلومات بين أطراف العلاقة البيئية، مما يتطلب ضرورة مناقشة التحسينات الممكنة أو الاستثمار في شبكة تكنولوجيا معلومات حديثة تحقق سرعة نقل ومشاركة المعلومات في الوقت المناسب. (Mohd-Jamal and Tayles, 2014)

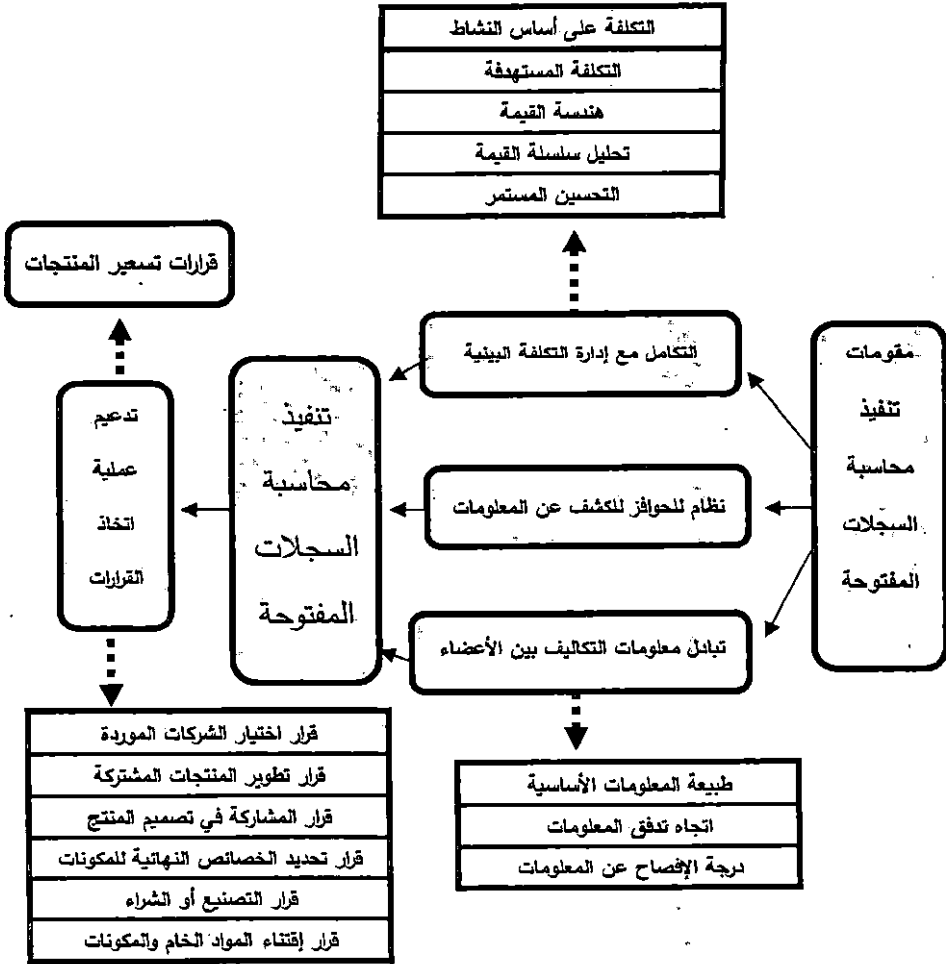
ولا شك أن توافر الثقة بين الأطراف المتعاملة يقلل من درجة عدم التأكد ويسهم في الإفصاح عن المعلومات دون تردد أو خوف من ظهور أي سلوك انتهازى.

٧- دور محاسبة السجلات المفتوحة في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات بسلاسل التوريد.

لا توجد هناك أنظمة محاسبية مناسبة يمكن أن تطبق بشكل متساو على كل الشركات وفي كل الظروف، وعند اتخاذ القرار ينبغي دراسة وتحليل الموقف المؤثر في فاعلية الشركة ، ويعتمد هذا على إدراك متخذ القرار للعوامل البيئية المؤثرة ونوعية المعلومات المتوفرة حيث تعتبر تلك المعلومات حجر الأساس في صناعة الخطط التشغيلية والاستراتيجية والأساس المعتمد في تنفيذها ومصدر التغذية العكسية. إن درجة الجودة في المعلومات المتوفرة لمتخذ القرار لها تأثير كبير على درجة القرار المتخذ ، فكلما زادت درجة الجودة في تلك المعلومات، كلما كان اختيار متخذ القرار من بين البدائل المتاحة

أفضل، وبالتالي سيزداد الرشد في القرار المتخذ. الأمر الذي يعني ضرورة أن تهتم الإدارة وتبحث باستمرار عن أفضل السبل لتوفير أفضل المعلومات، فيما يتعلق بالأهداف والنتائج المتوقعة للتصرفات البديلة لتفعيل عملية اتخاذ القرار. وذلك لأن المعلومات الجيدة تزيد من معرفة متخذ القرار، وتقلل من جوانب المخاطرة المرتبطة باتخاذ القرارات. لذلك برزت الحاجة الى نظم وتقنيات جديدة تساعد الإدارة في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات، وتأمين الانسجام بين القرارات التشغيلية والإستراتيجية مع الخطط الاستراتيجية.

ويوضح الشكل رقم (٤) دور محاسبة السجلات المفتوحة في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات.



شكل رقم (٤) دور محاسبة السجلات المفتوحة في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات.

٧ | ١ مقومات تنفيذ محاسبة السجلات المفتوحة في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات:  
يتطلب تنفيذ محاسبة السجلات المفتوحة توافر مجموعة من العوامل الرئيسية لضمان نجاح تطبيقه في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات تتمثل في:

أولاً: التكامل بين محاسبة السجلات المفتوحة وإدارة التكلفة البيئية :

تمثل إدارة التكلفة البيئية توسع لمنظور إدارة التكلفة خارج الحدود التنظيمية للشركة ، وتهدف إلى تحديد وإدراك حلول تخفيض التكلفة من خلال تنسيق الأعمال بين الشركة المورد والشركة المشترية لما تحققه من منافع بالمقارنة بإدارة التكلفة بشكل فردي مستقل. وتقدم إدارة التكلفة البيئية ثلاث فرص لتخفيض التكاليف ترتبط بمراحل تطوير المنتج، تصنيع المنتج، والربط بين الشركة المورد والشركة المشترية (Cooper and Slagmulder,1998)، وتساعد إدارة التكلفة البيئية على تخفيض درجة عدم تناظر المعلومات بين الشركة المورد والشركة المشترية والملازمة لعلاقات سلسلة التوريد، خاصة بما يتعلق بالموارد الخارجية وتحديد أو تغيير المواصفات أو التي تؤثر على المزايا المرتبطة بالشركة المورد والمرتبطة بتكاليف التشغيل والتصنيع، حيث يتم إدارة التكلفة البيئية عندما يسبب عدم تناظر المعلومات لدى الشركة المشترية إلى طلب مواصفات من الشركة المورد قد لا تستطيع الأخيرة مقابلتها في ظل سعيها إلى تحقيق أرباح مقبولة. وأصبحت إدارة التكلفة تتم بشكل تعاوني بين الشركات المشاركة في سلسلة التوريد من خلال الكشف عن بيانات التكلفة بين الشركاء في إطار الإلتزام والثقة المتبادلة بينهم للكشف عن الفرص الإضافية لتحقيق وفر في التكلفة وتحسين الأداء.

وهناك ضرورة للتنسيق بين الشركة المورد والشركة المشترية لإدارة التكلفة البيئية بشكل فعال، حيث أن الدافع الرئيسي للشركة المورد نحو الكشف عن بيانات التكلفة لا يقتصر فقط على الإلتزام والثقة المتبادلة بين أطراف علاقة التبادل، ولكن أيضاً المنافع المرتبطة بكشفها عن بيانات التكلفة، والحماية ضد السلوك الإنتهاري من جانب الشركة المشترية.

ومن جانب آخر فإن الشركة المشترية عليها أن تختار من بين الشركات المورد بما يعظم منافعها وعليها أيضاً أن تقدم للشركات المورد المختارة حوافز تعظم منافعها وتجعلها تقدم لها المعلومات الجيدة والمطلوبة فأحد العوامل الرئيسية لنجاح تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يكمن في التعرف على الشركات المورد التي يجب التعاون معها في برامج فتح السجلات. وهذا يعنى التركيز على الشركات المورد التي

تساهم في توفير متطلبات الشركة المشتري وتحقيق تحسينات في التكلفة. كما أن تنفيذ واستخدام آليات إدارة التكلفة البينية تصبح محدودة الأهمية بدون إفصاح عن بيانات التكلفة. (Kulmala, 2002) وفي الحقيقة تعد محاسبة السجلات المفتوحة مكوناً ضمنى لإدارة التكلفة البينية. (Lamming, et al., 2004) ومع ذلك فإن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة لا يشير بالضرورة إلى أن الشركة الموردة والشركة المشتري يطبقا بعد ذلك ممارسات إدارة التكلفة المشتركة، فأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة قد يطبق ببساطة لمساعدة الشركة المشتري لتحديد كفاية تخصيص التكاليف العامة دون أي أنشطة لاحقة لإدارة التكلفة المشتركة. وعلى الرغم من ذلك، فإن الإفصاح عن بيانات التكلفة كشرط لاحق لأدوات إدارة التكلفة البينية يدرك بشكل واسع كمسبب حاسم لتطبيق محاسبة السجلات المفتوحة، والذي يؤدي بدوره إلى تحقيق وفورات كبيرة في التكلفة عند إدارة التكلفة البينية. (Kajueter and Kulmala, 2005) ويمثل كل من إدارة التكلفة البينية ومحاسبة السجلات المفتوحة أسلوبين إداريين مستقلين إلا أن تطبيق أي منهما متداخل إلى حد كبير مع الأسلوب الآخر، ومنافعهما الخاصة تعتمد جزئياً على بعضها البعض. (Kulmala, 2002) ويرى الباحث أن هناك تكامل بين إدارة التكلفة البينية ومحاسبة السجلات المفتوحة يتمثل في:

- تمثل إدارة التكلفة البينية إطاراً عاماً ينتظم فيه تطبيق العديد من أدوات إدارة التكلفة التي تتوافق مع مفاهيم بيئة الإنتاج الحديث، والتي تهدف الي توفير معلومات دقيقة يتم إستخدامها في اتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية، بما يؤدي إلى تخفيض الوقت والتكلفة والتخلص من الفاقد والتحسين المستمر، ومن ثم خلق قيمة للعميل وبالتالي زيادة الربحية.
- تدعم إدارة التكلفة البينية محاسبة السجلات المفتوحة وتعد وسيلة لمراقبة الأنشطة الخارجية وزيادة كفاءة سلسلة التوريد، وتحقيق العديد من المزايا لأعضاء شبكات الأعمال تتمثل في تحقيق وفر في التكاليف ودعم القدرة التنافسية وبناء علاقات توريد طويلة الأجل. (Scaletti & Pisano 2012)
- تطبيق آليات إدارة التكلفة البينية ممكنة بشكل محدود بدون الكشف عن بيانات التكلفة، ولكن الآليات الأكثر تطوراً والتي تقدم امكانيات أكثر وأعلى لتخفيض التكاليف تقوم محاسبة السجلات المفتوحة بدور هام في تحقيقها .
- محاسبة السجلات المفتوحة تعد مدخلاً لإدارة التكلفة بين الشركات الأعضاء في سلسلة التوريد، حيث تمكن من تبادل المعلومات وتوحيد جهود خفض التكلفة،

وتعزيز الموقف التنافسي لسلسلة التوريد ككل، وتحسين كفاءة الأنشطة التي تساهم في إنتاج المنتج النهائي.

• تعتمد إدارة التكلفة البيئية ومحاسبة السجلات المفتوحة على بعضهما البعض وبموجب ذلك يتم الكشف عن بيانات التكاليف بصورة أساسية لتسهيل تطبيق إدارة التكلفة البيئية.

• يلعب إلتزام كل من الشركة الموردّة والشركة المشتريّة دورا رئيسيا عند تنفيذ كل من إدارة التكلفة البيئية ومحاسبة السجلات المفتوحة ويعمل ذلك جنبا إلى جنب مع الثقة المتبادلة كحماية قوية ضد الإنتهازية الناتجة عن إستخدام المعلومات المفصح عنها. (Kulmala, 2004)

• ينظر لإدارة التكلفة البيئية الي أنها تحقق وفر في التكاليف لكل من الشركة الموردّة والشركة المشتريّة بينما ينظر محاسبة السجلات المفتوحة على أنها مجرد وسيلة للضغط على هامش الربح الخاص بالشركات الموردّة.

• تهدف محاسبة السجلات المفتوحة إلى التأكّد من سلامة وتحسين الأداء ، وذلك من خلال رقابة الأداء لدى الشركة الموردّة، ومناقشة الإنفاق والاستثمار في المستقبل بما يعمل على خلق روح التعاون بين الشركة الموردّة والشركة المشتريّة، وبما يؤدي إلى تعظيم المنافع المشتركة.

ثانيا: وضع نظام لإختيار الحوافز لتنفيذ محاسبة السجلات المفتوحة:

تعتبر محاسبة السجلات المفتوحة نشاط يقوم على المشاركة في المعلومات بين الشركات الأعضاء في سلسلة التوريد، ونظماً لتبادل المعلومات بين الشركة الموردّة والشركة المشتريّة يوفر معلومات ملائمة تزيد من فعالية عملية إتخاذ القرارات وفي تقييم فعالية إدارة المخاطر الإستراتيجية في الشركة، وذلك من خلال توفير معلومات عن وجود مشاكل في الطاقة لدى الشركة الموردّة، ضعف مستوى الجودة لديه، عدم المرونة في عملية التوريد.

وفي الحقيقة فإن الثقة المتبادلة والعلاقة الجيدة مع الشركات الموردّة وحدها لا تضمن أن الشركة يمكنها تبادل المعلومات مع الآخرين، وأن الشركة الموردّة تكون على استعداد لتبادل المعلومات إذا كانت على يقين من أنها سوف تستفيد من هذا القرار، وهذا يؤكد على أهمية اختيار الحوافز المناسبة لدعم تبادل المعلومات بشكل فعال.

(Formentini and, Romano 2012)



قرارات الشركة المشتري توجّه لتحديد طبيعة بيانات التكاليف التي سيتم الإفصاح عنها، وكيف سيتم استخدامها بناء على مصادر إستراتيجية الشراء المعتمدة سواء من مصدر واحد أو من مصادر متعددة، كما تحدد إستراتيجية الشراء المعتمدة أيضاً مجموعة الحوافز الأكثر ملائمة لتشجيع مشاركة الشركة الموردة، وبشكل خاص تؤثر مصادر الإستراتيجية بصورة رئيسية على رد فعل الشركة الموردة تجاه الحوافز واستخدام البيانات المفصّل عنها، في حين أن محاسبة السجلات المفتوحة تؤثر على موقف الشركة المشتري لارتباط بشركة موردة محددة، وبالتالي تبني حوافز أكثر تكلفة، هذه النتائج لها آثار لتحديد الشركة الموردة التي يمكن التعاون معها بنجاح، واختيار الحوافز للتخفيف من تردد الشركة الموردة من الكشف عن بيانات التكلفة، وفرض قيود على استخدام البيانات التي يتم الإفصاح عنها للتأكد من استخدامها بطريقة مثلى داخل وخارج العلاقة، ويصبح وصول الحافز للشركة الموردة وطريقة إدراكها له من مقومات نجاح تنفيذ محاسبة السجلات المفتوحة.

هذا ويختلف إختيار الحافز لمشاركة الشركة الموردة في برنامج محاسبة السجلات المفتوحة في ظل إستراتيجيات الشراء المختلفة من جانب الشركة المشتري فعند استخدام إستراتيجية اقتصاديات تكلفة الصفقة **Transaction Cost Economics** فإن الحوافز طويلة الأجل مثل الإستثمارات المشتركة في أعمال التحسين تكون ملائمة لأن الشركة الموردة تعتبر أن فرص التحسين المرتبطة بالتعاون المستقبلي تعد حافز كافي للكشف عن بيانات التكلفة. وفي العمليات الموجهة على أساس السوق فالشركة الموردة تتوقع المنافع قصيرة الأجل مثل أحجام المبيعات الكبيرة تعوضه في الحال عن مشاركته في برنامج محاسبة السجلات المفتوحة.

### ثالثاً: الإفصاح عن بيانات التكاليف

تتمثل المعلومات المطلوبة لاستخدام محاسبة السجلات المفتوحة في المعلومات التكاليفية وكافة المعلومات المرتبطة بها والتي يرغب الأعضاء المشاركون في سلسلة التوريد في الإفصاح عنها وفقاً للإطار المتفق عليه من حيث طبيعة المعلومات الأساسية مخططة أم فعلية، واتجاه تدفق المعلومات سواء أحادي أو متعدد الاتجاهات، ودرجة الإفصاح عن المعلومات هل إفصاح شامل أو إفصاح مقيد وبما يتفق مع طبيعة وأهداف الأعضاء في إدارة سلسلة التوريد. ويحقق الإفصاح عن بيانات التكلفة منافع للشركة الموردة والشركة المشتري حيث تتمثل منافع الشركة الموردة في زيادة الحصة السوقية،

القدرة على بيع مكونات عالية القيمة ومن ثم تحقيق أرباح مرتفعة وسرعة الوصول إلى تكنولوجيا الشركة والحصول على الدعم الفني والتقني منها. وتعد محاسبة السجلات المفتوحة أحد الطرق الهامة للكشف عن بيانات التكلفة من خلال المشاركة في المعلومات، وكذلك تفعيل إدارة التكلفة من خلال بناء الثقة في علاقة الشراكة من أجل تحسين الأداء.

## ٧ | ٢ دور محاسبة السجلات المفتوحة في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات بسلاسل التوريد:

تتمثل أهم القرارات التي تلعب فيها محاسبة السجلات المفتوحة دورا جوهريا في تدعيمها ما يلي:

### أولاً: قرار تسعير المنتجات:

يعتبر قرار تسعير المنتجات أحد أهم القرارات التي يتأثر بها أداء الشركة الداخلي ومركزها التنافسي ومستقبلها في السوق، وتكمن مشكلة قرار التسعير في مدى تحقيقه للتوازن بين المبلغ الذي يدفعه العميل وبين المنافع التي يحصل عليها من السلعة أو الخدمة. وهناك عاملين إستراتيجيين يجب أخذهما في الاعتبار عند اتخاذ قرار تسعير المنتجات وهما:

(أ) دراسة استراتيجيات وأسعار المنافسين: حيث تتم دراسة القوائم المالية للمنافسين لعدة فترات حتى يمكن تحديد المزايا التنافسية التي يتمتعون بها، والمجالات التي يمكن أن تحقق الشركة الميزة التنافسية التي تتفوق بها عليهم.

(ب) دراسة سوق الشركات الموردة : في ضوء مواصفات مدخلات الإنتاج يتم دراسة الشركات الموردة القادرة على توفير هذه المواصفات، وإعداد قائمة بالشركات الموردة المحتملة، وتحديد استراتيجية الشراء التي سوف تتبعها الشركة والطريقة التي سيتم من خلالها توفير مدخلات الإنتاج والتي قد تكون الشراكة والتعاون مع الشركات الموردة، والمفاوضات، والتعهد في بعض الحالات. وقد يتطلب طول فترة التوريد وما قد يطرأ على البيئة المحيطة من تغيرات قيام كل من الشركة الموردة والشركة المشتري بمراجعة السعر بهدف موازنة التكلفة وتفاعلها مع تلك التغيرات، ويمكن أن تستند عملية مراجعة السعر أيضا إلى التحسينات المستمرة والمتوقعة في المدى القصير والبعيد، وذلك بهدف الوصول إلي الأرباح المستهدفة. (Nilsson, 2004)

حيث يتحدد السعر المستهدف للمنتجات بناء على الاحتفاظ بالعملاء الحاليين وجذب عملاء جدد، وأسعار المنافسين، وتحقيق هامش الربح المستهدف.

### ثانيا: قرار اختيار الشركات الموردة:

قرار اختيار الشركات الموردة من أصعب القرارات التي تواجه متخذ القرار حيث تعتبر عملية اختيار الشركات الموردة مشكلة معقدة، تتضمن معايير مادية وغير مادية ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار عند اختيار الشركات الموردة وهذه المعايير هي الفوائد والفرص والتكاليف والمخاطر. ويعتبر قرار اختيار الشركات الموردة قرارا استراتيجيا، وينطوي على عدد من المعايير المتضاربة التي تعكس حالة عدم التأكد لدي متخذي القرار نتيجة غموض أو عدم دقة المعلومات. (Wu, et al., 2010) يتم اختيار الشركات الموردة لمقابلة حاجات وطاقت وإمكانيات الشركة المشتريّة. (Axelsson and Wynstra, 2002) وتلعب إدارة التكلفة البيئية دورا فعلا لتحديد هذه الحاجات والطاقت والإمكانيات، فعندما تصبح الشركة المشتريّة على علم بظروف الشركة الموردة ومركزها، فإن هذا قد يساعدها على تجنب بعض مسببات ضعف سلسلة التوريد لديها.

### (Wagner and Bode, 2006)

وتعتمد إدارة التكلفة على قوة الشركة في مقابل قوة الشركة الموردة، أي مدى اعتماد الشركة المشتريّة على الشركة الموردة، ومدى اعتماد الشركة الموردة على الشركة المشتريّة ، فكلما زاد اعتماد الشركة الموردة على الشركة المشتريّة كلما زادت إمكانية تنفيذ ممارسات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية والعكس صحيح، لذلك كان من المنطقي أن نتعرف على أنواع الشركات الموردة في علاقتها بالشركة حيث يتم تقسيم الشركات الموردة حسب درجة الاعتماد عليها ودرجة اعتمادها على الشركة الي:

### (Cooper and Slagmulder, 2003)

درجة اعتماد الشركة على الشركة الموردة			
مرتفع	منخفض		
حالة ١	حالة ٢	مرتفع	درجة اعتماد الشركة
حالة ٣	حالة ٤	منخفض	الموردة على الشركة

الحالة الأولى: مستوى اعتماد الشركة على الشركة المورد مرتفع، ومستوى اعتماد الشركة المورد على الشركة مرتفع في هذه الحالة نجد أن درجة اعتماد كلا منها على الآخر مرتفعة، و يمثل هذا النوع أهم أنواع الشركات المورد للشركة، ويجب أن تسعى للمحافظة عليه، وأن تكون درجة التعاون بينهما مرتفعة، كما أنه يمكن تقديم الحوافز للشركات المورد ممثلة في عمل عقود طويلة الأجل معهم لتوريد احتياجات الشركة من الخامات والمكونات، ومساعدتهم في تطوير أدائهم وتقديم المقترحات لهم لخفض التكلفة والإشتراك معا في إدارة التكلفة. ومن ثم تحقيق مزايا تنافسية للشركة في الأجل القصير والطويل، وما قد يترتب على ذلك من انعكاسات إيجابية على أرباح كل من الشركة والشركات المورد.

الحالة الثانية: مستوى اعتماد الشركة على الشركة المورد منخفض، ومستوى اعتماد الشركة المورد على الشركة مرتفع فيمكن أن تتعاون معهم الشركة وتحفزهم من أجل تخفيض تكلفة الخامات والمكونات التي يتم توريدها للشركة، ونظرا لأهمية هذا النوع من الشركات المورد للشركة يجب أن تسعى إلى المحافظة عليها نظرا لأن قدرتها على الضغط عليها وإمكانية إخضاعها لمتطلبات الشركة كبيرة بما في ذلك خفض التكاليف، على أن تقصر درجة التعاون بينهما على تبادل بعض المعلومات الخاصة بالموصفات التي تتطلبها الشركة في المنتج، بالإضافة إلى معلومات التكاليف الخاصة بقدرة الشركة المورد على توفير الخامات والمكونات في الوقت الملائم وبالجودة والتكلفة الملائمتين، حيث أن اعتماد الشركة على الشركات المورد ضعيف في حين أنها تعتبر عميل رئيسي للشركات المورد مما يمكنها من الضغط عليهم لتخفيض تكلفتهم والمشاركة في إدارة التكلفة.

الحالة الثالثة: مستوى اعتماد الشركة على الشركة المورد مرتفع، ومستوى اعتماد الشركة المورد على الشركة منخفض في هذه الحالة تعتمد الشركة على الشركة المورد بشكل أساسي بينما لا تعتمد الشركة المورد على الشركة بشكل أساسي وهي تمثل الطرف الأقوى، وبالتالي فإنها من الصعب إخضاعها أو الضغط عليها للاشتراك في إجراءات إدارة التكلفة، وتحتاج إلى مزيد من الحوافز لإدارة العلاقات معها لها. وعلى الرغم من أن هذا النوع من الشركات المورد هام للشركة إلا أنها يجب أن تسعى إلى التخلص منه في اقصر وقت ممكن، لأن قدرته على الضغط على الشركة كبيرة، وإمكانية إخضاعه لمتطلبات الشركة يكاد أن يكون معدوماً بما في ذلك خفض التكاليف.

الحالة الرابعة: مستوى اعتماد الشركة علي الشركة الموردة منخفضة، ومستوى اعتماد الشركة الموردة على الشركة منخفض وفي هذه الحالة لا تعتمد الشركة على شركة موردة معينة بشكل أساسي وفي ذات الوقت لا تعتمد الشركة الموردة على الشركة بشكل أساسي وتتسم درجة الاعتماد بينها وبين الشركة بالانخفاض فالشركة لا تمثل عميل رئيسي بالنسبة للشركة الموردة من هذا النوع من الموردين، ولذا فإن علاقتها بالشركة لا تتجاوز مجرد سعيها لبيع منتجاتها للشركة دون أي محاولة للتعاون معها حيث أن لديها قاعدة واسعة من العملاء، كما أن هذا النوع من الشركات الموردة لا تمثل شركات موردة أساسية للشركة حيث يمكنها الحصول على نفس المواصفات ومستوى جودة ما تريده من خامات ومكونات من السوق مباشرة. ولا تستطيع الشركة الضغط على هذا النوع من الشركات الموردة لتقديم منتجاتهم بالجودة الملائمة وفي التوقيت وبالتكلفة الملائمتين، وتتعهد قدرة الشركة الموردة على الضغط على الشركة مما يتيح لها فرصة وإن كانت ضئيلة لتخفيض التكاليف بما يحقق للشركة مزايا تنافسية في المدى القصير.

ففي الحالة الأولى مستوى اعتماد الشركة علي الشركة الموردة مرتفع، ومستوى اعتماد الشركة الموردة على الشركة مرتفع تعكس أعلى درجة من الاعتماد المتبادل والثقة والتعاون والاستقرار بحيث يمكن أن تكون هناك مشاركة بين الطرفين في مراحل تصميم المنتج ومكوناته، واقتراح الحلول البديلة لإدارة التكلفة ووضع أنظمة مشتركة لإدارة التكلفة، أما الحالة الثانية مستوى اعتماد الشركة علي الشركة الموردة منخفض، ومستوى اعتماد الشركة الموردة على الشركة مرتفع تقدم الشركة الموردة درجة أقل من الاعتماد المتبادل والثقة والاستقرار والتعاون، إلا أنه يمكن أن يشترك مع الشركة في تحديد تفاصيل المكونات اللازمة لتحقيق التصميم الذي ترغبه الشركة في المنتج النهائي، والعلاقة مع هذه الشركة الموردة كافية لتدعيم الجهود المشتركة بينهم لإدارة التكلفة. أما بالنسبة للحالة الثالثة مستوى اعتماد الشركة علي الشركة الموردة مرتفع، ومستوى اعتماد الشركة الموردة على الشركة منخفض فإن الشركة الموردة تعتبر هي الطرف الأقوى المسيطر في العلاقة البيئية، كما أن الحالة الرابعة مستوى اعتماد الشركة علي الشركة الموردة منخفضة، ومستوى اعتماد الشركة الموردة على الشركة منخفضة تتسم بمستوى أقل من الاستقرار والتعاون والثقة، وبالتالي فإن احتمالات نجاح إدارة التكلفة بالمشاركة معهم تكاد تكون معدومة.

### ثالثا: قرار التصنيع أو الشراء:

يعتبر قرار المفاضلة بين عمليات شراء مكونات المنتج أو تصنيعها من أبرز القرارات التي يبدو دور محاسبة السجلات المفتوحة جليا اثناء إتخاذها حيث تعتمد هذه القرارات على بيانات التكاليف المتاحة لأعضاء سلسلة التوريد لتفاضل بين تصنيع المكونات أو الاعتماد على الشركات الموردة لتوريد تلك المكونات. (Eharm,2002) ويتم إتخاذ تلك القرارات وفقا لمرحلتين من المقارنات. المرحلة الأولى: تعتمد على المقارنة بين ثلاث محاور أساسية داخل الشركة أو عبر سلسلة التوريد وهي التكلفة ، والجودة، والأداء ، فإذا تم التوصل الى أنه من الأفضل توريد تلك المكونات تبدأ المرحلة الثانية: ويتم فيها إتخاذ بعض العوامل كمعايير لإختيار الشركة الموردة الأفضل وتمثل تلك العوامل والتي يترتب عليها خفض عدد الشركات الموردة القادرة على تنفيذ عملية التوريد في:

(أ) مدى توافر المكونات حيث قد لا تتوفر إلا في مناطق وأماكن معينة أو لدى شركات موردة محددة.

(ب) التوجه الإستراتيجي للشركة حيث تقوم الشركة بالبحث عن الشركات الموردة القادرة على دعم القدرة التنافسية.

(ج) التكلفة تعتبر التكلفة من أهم العوامل ،حيث تهتم الشركة بالحصول على المكونات المطلوبة بالمواصفات المطلوبة وبالسعر المناسب.

(د) الجودة حيث تختلف مستويات جودة المكونات باختلاف الشركة الموردة القائم بالتوريد.

### رابعا: قرار المشاركة في تحسين وتطوير المنتج:

تعد محاسبة السجلات المفتوحة وسيلة لتحسين فعالية تكاليف سلسلة التوريد بوصفها أداة لتحسين الثقة في العلاقة بين الشركة الموردة والشركة المشترية ففي ظل ممارسة محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي تبادل بيانات تكاليف الشركة الموردة إلى تحقيق المشاركة في تحسين وتطوير المنتج إلى جانب البدائل المختلفة لتصميم المنتج وإمكانيات التصنيع وما يتعلق بهما من تكاليف تتضمن قرارات التصميم عدد من البدائل المتعلقة بها والمرتبطة عليها ومنها : الجودة، وموعد التسليم، ومتطلبات الاستثمار، والتكاليف المرتبطة بها، وما يتم إتخاذها من قرارات بشأن الآلات والأدوات الخاصة بكل مكون، والتعاقد من الباطن، وأشكال التفاعل بين الشركة الموردة والشركة المشترية وذلك من خلال إدارة التكلفة البيئية. (Nilsson, 2004)

#### خامسا: قرار المشاركة في تصميم المنتج:

يقصد بقرار المشاركة في تصميم المنتج المشاركة في الأنشطة المتعلقة بالتغيرات في مرحلة تصميم المنتج ، وتكون عملية المشاركة ضرورية بدرجة أكبر في الأنشطة الأكثر استهلاكاً للوقت والموارد من كامل أنشطة عملية التبادل بين الشركة الموردة والشركة المشترية. حيث أن قسماً كبيراً من التكاليف يتم تحديده في هذه المرحلة. ومن ثم يمكن أن تساهم مرحلة تصميم المنتج بشكل فعال في تخفيض تكلفة المنتج في سياق إدارة التكلفة البيئية. (إبراهيم، ٢٠١٠) ويلعب التكامل بين التكلفة المستهدفة التي تعتبر بمثابة أداة الذراع الطويلة لإدارة التكلفة البيئية وهندسة القيمة دوراً جوهرياً في هذا السياق ، حيث أن هندسة القيمة تسمح بتحديد كيف يمكن خفض التكلفة أما التكلفة المستهدفة تعرض الهدف المراد تحقيقه في إطار خطة الربحية طويلة الأجل .

#### سادساً: قرار تحديد الخصائص النهائية للمكونات

عند اختيار الشركة الموردة يكون من الضروري إقامة قواعد مشتركة لبيانات التكلفة تبدأ مع مرحلة مناقشة الأفكار والتصورات المبكرة وهذا يمكن أن يحدث قبل وبالتزامن مع اختيار الشركات الموردة اعتماداً على كيفية ومدى حاجة كل من الشركة الموردة والشركة المشترية لأن يشتركا مبكراً في عملية التصميم (Ellram, 2006)، ويتسم هذا بأهمية خاصة في حالة المنتجات المعقدة مما يتطلب تعاون الشركة الموردة والشركة المشترية في مجال البحث والتطوير، بمعنى أنه عند اختيار الشركة الموردة بشكل مبني في المراحل المبكرة من عملية التبادل يتم التركيز على السمات والخصائص الرئيسية للمنتج، وبناء عليه يتم تحديد الخصائص النهائية للمكونات اللازمة لإنتاج المنتج في مراحل تالية نظراً لأنها تتطلب مزيداً من تطوير العمل المشترك بين الشركة الموردة والشركة المشترية. (Ellram, 2000)

#### سابعاً: قرار إقتناء المواد الخام والمكونات من جانب الشركة الموردة:

فنتيجة للتعاون بين الشركة الموردة والشركة المشترية يمكن مساعدة الشركة الموردة في اختيار الشركات الموردة الفرعية لها ذوى الأسعار الأقل لهذه المفردات، وتساهم هذه المشاركة الفعالة في تخفيض التكلفة النهائية للمنتج.

## ٨- الدراسة الإستطلاعية

يتناول هذا المبحث العناصر الأساسية للدراسة الإستطلاعية من حيث أهدافها وتحديد مجتمع وعينة الدراسة ومنهجية وادوات وإجراءات الدراسة والاساليب الإحصائية المستخدمة فى تحليل البيانات .

### أولاً : هدف و فروض الدراسة

تهدف الدراسة إلى استطلاع ليئة الأعمال الصناعية المصرية وخاصة الشركات العاملة في مجال صناعة تجميع السيارات والصناعات المغذية لها لمدى أهمية اختيار وتحفيز الشركة الموردة نحو الكشف عن بيانات التكلفة بما يؤدي إلى تفعيل محاسبة السجلات المفتوحة. وذلك في ضوء البيانات التي توافرت للباحث، والتي تم تجميعها من خلال قوائم الإستقصاء التي تم توزيعها وتجمعها من مديري الشركات العاملة في مجال صناعة تجميع السيارات والصناعات المغذية لها. وتوضح الدراسة ما إذا كان هناك دور لمحاسبة السجلات المفتوحة في تدعيم عملية إتخاذ القرارات وفي تحقيق ميزة تنافسية لهذه الشركات بما يساعد على تحسين أدائها في الأجل الطويل وتدعيم وضعها التنافسي. كما تهدف الى اختبار الفروض الآتية:

الفرض الأول: توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة وتفعيل أدوات إدارة التكلفة البيئية.

الفرض الثاني: توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح عن بيانات التكاليف وفاعلية محاسبة السجلات المفتوحة.

الفرض الثالث: توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين فاعلية محاسبة السجلات المفتوحة وتدعيم عملية إتخاذ القرارات.

### ثانياً : قياس متغيرات الدراسة

تتضمن قائمة الإستقصاء مفردات لقياس تدعيم عملية إتخاذ القرارات، وإدارة التكلفة البيئية، وتطبيق محاسبة السجلات المفتوحة، وتبادل بيانات التكاليف. ويوضح الجدول رقم (١) متغيرات الدراسة التابعة والمستقلة.



جدول رقم (١) متغيرات الدراسة التابعة والمستقلة

الفرض	المتغير التابع	المتغير المستقل
الأول	تفعيل أدوات إدارة التكلفة البيئية	تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة
الثاني	فاعلية محاسبة السجلات المفتوحة	مستوى الإفصاح عن بيانات التكاليف
الثالث	تدعيم عملية إتخاذ القرارات	فاعلية محاسبة السجلات المفتوحة

ثالثا : اساليب جمع البيانات

اعتمد الباحث في الحصول على البيانات الاولية اللازمة للدراسة واختبار الفروض على :

- أ- قائمة الإستقصاء كوسيلة أساسية لجمع البيانات.
- ب- أسلوب المقابلة الشخصية لضمان سلامة وفهم المتلقين لقوائم الإستقصاء موضوع الدراسة، مغزى الأسئلة، وضمان سلامة الردود.

رابعا : مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة الشركات الصناعية المصرية في مجال صناعة تجميع السيارات والصناعات المغذية لها. واشتملت عينة الدراسة على ١٥ منشأة تعمل في صناعة السيارات في مدينتي السادس من أكتوبر والعاشر من رمضان، وبواقع ٧ شركات تعمل في مجال الصناعات التجميعية، و ٨ شركات تعمل في مجال الصناعات المغذية لصناعة السيارات ، وقد تم توزيع الاستمارات على الشركات محل الدراسة، حيث تم توزيع الاستمارات على العاملين بالإدارات والأقسام المالية وأقسام التكاليف. وأمكن الوصول اليهم لعمل مقابلة شخصية للرد على بعض الاستفسارات المرتبطة بقائمة الاستقصاء كمرحلة اولى ، ثم استيفاء اجابات قائمة الاستقصاء كمرحلة ثانية وتم استلام (١٢٠) قائمة استقصاء وقد بلغ عدد قوائم الاستقصاء الصحيحة (١٠٥) قائمة استقصاء وتم استبعاد (١٥) قائمة استقصاء لعدم اكتمال الاجابات بها وقد بلغت نسبة الردود ٧٠%.

خامسا : وصف قائمة الاستقصاء

تم تصميم قائمة الإستقصاء لجمع بيانات تغطي الجوانب المختلفة للدراسة حيث تضمنت خمسة وعشرون سؤالاً وقد تم تقسيم أسئلة الاستقصاء إلى خمسة أقسام وقد روعي أن

تكون الأسئلة واضحة. وهذه الأقسام تم ترتيبها وفقاً لترتيب الجزء النظري من هذا البحث كالتالي:

القسم الأول : يعبر هذا القسم عن أهم القرارات التي تلعب فيها محاسبة السجلات المفتوحة دوراً جوهرياً في تدعيمها.

القسم الثاني: يعبر هذا القسم عن ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة التي تدعم عملية إتخاذ القرارات.

القسم الثالث: يعبر هذا القسم عن أليات إدارة التكلفة البنينة والتي تساهم ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة في تفعيلها.

القسم الرابع: يعبر هذا القسم عن مساهمة مستوى الإفصاح عن بيانات التكاليف بين الأعضاء في سلسلة التوريد كأحد متطلبات تفعيل دور محاسبة السجلات المفتوحة في تدعيم عملية إتخاذ القرارات.

وقد تم استخدام مقياس ( ليكرت) ذي الدرجات الخمسة مرتباً من الدرجة رقم (٥) للتعبير عن توفر ذلك المقياس بدرجة عالية الى الدرجة رقم (١) للتعبير عن عدم توفر المقياس بدرجة عالية.

#### سادساً : الاساليب الاحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية للقيام بعمل التحليل الإحصائي (20) Statistical Package for Social Sciences (SPSS) Version وتم استخدام الاختبارات الاحصائية التالية:

(١) اختبار تحليل المصدقية Reliability Analysis

(٢) تحليل الانحدار Regression Analysis لاختبار فروض الدراسة

سابعاً : نتائج الدراسة

#### (١) اختبار تحليل المصدقية Reliability Analysis

تم استخراج معامل الاتساق الداخلي ألفا- كورنباخ (Cornbach Alpha) لقياس ثبات أداة الدراسة، حيث يستخدم هذا الإختبار لبيان مدى تجانس بنود المتغيرات المستخدمة في قياس ظاهرة معينة ، وفي ضوء هذا الاختبار تتوافر المصدقية لأداة جمع البيانات ويكون هناك تجانس واتساق كبير بين المتغيرات كلما اقتربت قيمة Alpha من الواحد الصحيح بينما يكون هناك عدم تجانس كلما اقتربت قيمة Alpha من الصفر. ويوضح

الجدول رقم (٢) ان هناك درجة عالية من التجانس والاتساق تعكسها قيمة Alpha بين مجموعة المتغيرات المستخدمة مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات الدراسة.

جدول رقم (٢) نتائج تحليل المصادقية

Cronbach's Alpha	N of Items	المتغير
.873	٢٥	مجموعة المتغيرات المستخدمة ككل
.862	٦	تدعيم عملية اتخاذ القرارات $Y_1$ ( $Y_{11}, Y_{16}$ )
.843	٥	أليات إدارة التكلفة البينية $Y_2$ ( $Y_{21}, Y_{25}$ )
.808	٨	ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة Z ( $Z_1, Z_8$ )
.850	٦	مستوى الإفصاح عن المعلومات X ( $X_1, X_6$ )

(٢) نموذج الانحدار لاختبار فروض الدراسة :

اختبار الفرض الاول:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة وتفعيل أدوات إدارة التكلفة البينية. ويوضح الجدول رقم (٣) ملخص نتائج نموذج الانحدار البسيط.

جدول رقم (٣)

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	Sig.	t	$\beta$	متغيرات النموذج	رقم النموذج
.000(a)	201.474	.658	.662	.000	5.036	.928		١
				.000	14.194	.813	Z	

حيث تمثل :

$Y_2$  ← تمثل المتغير التابع تفعيل أليات إدارة التكلفة البينية.

Z ← تمثل المتغير المستقل ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة.

اوضحت نتائج نموذج الانحدار البسيط المستخدم معنوية النموذج حيث ان معامل التحديد لنموذج المتغير المستقل (ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة) والمتغير التابع (تفعيل أليات إدارة التكلفة البينية) هي ( $Adj R^2 = .658$ ). وأن ( $F=201.474$ ,  $sig.000$ ) مما يعنى انه وبمستوى ثقة (٩٩%) يمكن القول انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية بين تطبيق ممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وتفعيل أليات إدارة التكلفة البينية. كما اوضحت نتائج النموذج ان معامل انحدار المتغير التابع على المتغير المستقل  $\beta_1 = (.813)$  وهى قيمة معنوية عند مستوى اقل من (0.01). وهذا يعنى قبول

الفرض توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة وتفعيل أليات إدارة التكلفة البيئية.

### اختبار الفرض الثاني:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح عن بيانات التكاليف وفاعلية محاسبة السجلات المفتوحة. ويوضح الجدول رقم (٤) ملخص نتائج نموذج الانحدار البسيط .

جدول رقم (٤)

رقم النموذج	متغيرات النموذج	$\beta$	t	Sig.	R Square	Adjusted R Square	F	Sig.
٢		1.052	5.727	.674	.641	.638	184.277	.000(a)
	X	.801	13.575	.000				

حيث تمثل :

$Z \leftarrow$  تمثل المتغير التابع فاعلية محاسبة السجلات المفتوحة.

$X \leftarrow$  تمثل المتغير المستقل مستوى الإفصاح عن بيانات التكاليف.

اوضحت نتائج نموذج الانحدار البسيط المستخدم معنوية النموذج حيث ان معامل التحديد لنموذج المتغير المستقل (مستوى الإفصاح عن بيانات التكاليف) والمتغير التابع (فاعلية محاسبة السجلات المفتوحة) هي ( $Adj R^2 = .638$ ). وأن ( $F=184.277$ ,  $sig = .000$ ) مما يعنى انه وبمستوى ثقة (٩٩%) يمكن القول انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية بين مستوى الإفصاح عن بيانات التكاليف وفاعلية أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة. كما اوضحت نتائج النموذج ان معامل انحدار المتغير التابع على المتغير المستقل  $\beta_2 = (.801)$  وهي قيمة معنوية عند مستوى اقل من ( $.01$ ). وهذا يعنى قبول الفرض توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح عن بيانات التكاليف وفاعلية محاسبة السجلات المفتوحة.

### اختبار الفرض الثالث:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين فاعلية محاسبة السجلات المفتوحة وتدعيم عملية إتخاذ القرارات. ويوضح الجدول رقم (٥) ملخص نتائج نموذج الانحدار البسيط.

جدول رقم (٥)

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	Sig.	t	$\beta$	متغيرات النموذج	رقم النموذج
.000(a)	194.448	.650	.654	.610	.512	.127		٤
				.000	13.944	.809	Z	

حيث تمثل :

$Y_1$  ← تمثل المتغير التابع تدعيم عملية إتخاذ القرارات .

$Z$  ← تمثل المتغير المستقل فاعلية محاسبة السجلات المفتوحة.

اوضحت نتائج نموذج الانحدار البسيط المستخدم معنوية النموذج حيث ان معامل التحديد لنموذج المتغير المستقل (تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة) والمتغير التابع (تدعيم عملية إتخاذ القرارات) هي ( $Adj R^2 = .650$ ). وأن ( $F=194.448$  , sig .000). مما يعنى انه وبمستوى ثقة (٩٩%) يمكن القول انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية بين تدعيم عملية إتخاذ القرارات وتطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة. كما اوضحت نتائج النموذج ان معامل انحدار المتغير التابع على المتغير المستقل  $\beta_3 = (.809)$  وهي قيمة معنوية عند مستوى اقل من (0.01) وهذا يعنى وهذا يعنى قبول الفرض توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين فاعلية محاسبة السجلات المفتوحة وتدعيم عملية إتخاذ القرارات.

## ٩- النتائج والتوصيات:

### اولا - النتائج

وقد توصل الباحث الى النتائج التالية من خلال الدراسة النظرية:

- تعد الثقة هي الأساس لأدوات إدارة التكلفة البيئية والتي تساعد على خفض التكلفة وتحقيق التعاون لتحسين الجودة ومستوى الأداء الفني للمنتج. فعلى الرغم من أن السلوك الإنتهاري قد يسود أحياناً في العلاقة بين الشركة الموردة والشركة المشتريه إلا أن الثقة بين أطراف الشراكة تنشأ من خلال الاستقرار أو التوازن في العلاقات والتعاون والمنافع المتبادلة وهرمية الرقابة.
- تمثل إدارة التكلفة البيئية إطاراً عاماً ينتظم فيه تطبيق العديد من أدوات إدارة التكلفة التي تتوافق مع مفاهيم بيئة الإنتاج الحديث، والتي تهدف الي توفير معلومات دقيقة يتم إستخدامها في اتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية ، بما يؤدي إلى تخفيض

الوقت والتكلفة والتخلص من الفاقد والتحسين المستمر، ومن ثم خلق قيمة للعميل وبالتالي زيادة الربحية.

- تعد محاسبة السجلات المفتوحة مدخلاً لإدارة التكلفة بين الشركات الأعضاء في سلسلة التوريد، حيث تمكن من تبادل المعلومات وتوحيد جهود خفض التكلفة، وتعزيز الموقف التنافسي لسلسلة التوريد ككل، وتحسين كفاءة الأنشطة التي تساهم في إنتاج المنتج النهائي.

- تدعم إدارة التكلفة البيئية محاسبة السجلات المفتوحة وتعد وسيلة لمراقبة الأنشطة الخارجية وزيادة كفاءة سلسلة التوريد، وتحقيق العديد من المزايا لأعضاء شبكات الأعمال تتمثل في تحقيق وفر في التكاليف ودعم القدرة التنافسية وبناء علاقات توريد طويلة الأجل.

- يحتم تطبيق إدارة التكلفة البيئية وجود درجة عالية من الثقة وقدر من التكامل بين أعضاء سلسلة التوريد، كما أن تكرار عملية الشراء يكون أكثر ارتباطاً بإدارة التكلفة البيئية في عمليات التبادل خلال سلسلة التوريد.

ومن نتائج اختبارات الفروض تبين ما يلي:

- في شأن الهدف الأول للبحث وهو توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة وتفعيل أدوات إدارة التكلفة البيئية:

توصل الباحث من خلال الدراسة التطبيقية الى انه يوجد تأثير معنوي لتطبيق ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة على درجة تفعيل أليات إدارة التكلفة البيئية وإنها تؤثر بشكل إيجابي على تفعيل أليات إدارة التكلفة البيئية. وهذا يعنى قبول الفرض بأنه توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة وتفعيل أدوات إدارة التكلفة البيئية.

- في شأن الهدف الثاني للبحث : توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح عن بيانات التكاليف وفاعلية محاسبة السجلات المفتوحة:

توصل الباحث من خلال الدراسة التطبيقية الى انه يوجد تأثير معنوي لمستوى الإفصاح عن بيانات التكاليف على فاعلية أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وإنها تؤثر بشكل إيجابي على فاعلية محاسبة السجلات المفتوحة. وهذا يعنى قبول الفرض بأنه توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح عن بيانات التكاليف وفاعلية محاسبة السجلات المفتوحة.

- في شأن الهدف الثالث للبحث توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين فاعلية محاسبة السجلات المفتوحة وتدعيم عملية إتخاذ القرارات:

توصل الباحث من خلال الدراسة التطبيقية الى انه يوجد تأثير معنوي لتطبيق ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة على تدعيم عملية إتخاذ القرارات وإنها تؤثر بشكل إيجابي على تدعيم عملية إتخاذ القرارات. وهذا يعنى قبول الفرض بأنه توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين فاعلية محاسبة السجلات المفتوحة وتدعيم عملية إتخاذ القرارات.

### ثانياً: التوصيات

- بناء الثقة بين الأعضاء في سلسلة التوريد، من خلال التوزيع العادل للمنافع المشتركة لأنه من أكثر العوامل الأساسية لبناء الثقة بالإضافة إلى شفافية التعاملات وتبادل الخبرات والاستشارات وبرامج التدريب المشتركة.
- توجيه منشآت الأعمال بأهمية تكوين علاقات استراتيجية مع شركائها، تحت مفهوم سلسلة التوريد لتعظيم الاستفادة من الآثار الإيجابية لتلك العلاقات علي الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال، والعمل علي تحسينها باستمرار.
- الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات، وتقنيات التبادل الإلكتروني للبيانات والوثائق Data Interchange Electronic ، حيث يمكن أن تساعد على زيادة سرعة التبادل الإلكتروني للبيانات وبالتالي تحسين مستوى تكامل سلسلة التوريد.
- ضرورة إبرام عقود طويلة الأجل لتنظيم العلاقة بين الأعضاء وفتح قنوات الاتصالات وضمن الالتزام بالتعاقدات ووضع عقوبات تجاه السلوكي الانتهاري مما يؤدي إلى تبادل لمعلومات التكاليف بصورة كاملة بين أعضاء السلسلة.
- زيادة الاعتماد المتبادل حيث انه في البيئة الديناميكية والتي تتصف بعدم التأكد يتحقق توازن القوة بين الشركات من خلال الاعتماد المتبادل الذي يساهم من خفض التعارض وعدم الرضاء بين الشركاء .
- ضرورة التوسع في تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة في الشركات إلى جانب أليات إدارة التكلفة البيئية من خلال وضع برامج توعية لهذه الشركات نظراً لأهمية إدارة التكلفة خارج الحدود التنظيمية لهذه الشركات ونظراً للمنافع المتبادلة التي يحققها الكشف عن بيانات التكاليف لها.
- على الشركات التي ترغب في تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة ضرورة إختيار الشركات الموردة بحرص بحيث يتم اختيار الشركات الموردة القادرة

على المساعدة في تحقيق أهدافها وبما يحقق مصالحهم لضمان الاستمرارية والتركيز على الشركات الموردة التي تساهم في توفير متطلباتهم وتحقيق تحسينات في التكلفة مع ضرورة تقديم الحوافز الملائمة لهم.

### ثالثا: الدراسات المستقبلية

- دراسة استخدام محاسبة السجلات المفتوحة كمدخل لشفافية التكلفة في مجال صناعة الخدمات.
- دراسة العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية ومحاسبة السجلات المفتوحة في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للشركة.
- دراسة المحددات المنظمة لإستخدام محاسبة السجلات المفتوحة لتعزيز إدارة التكلفة البيئية في عمليات التبادل خلال سلسلة التوريد.



## المراجع العربية

- إبراهيم، محمد عبد الفتاح ، (٢٠١٠)، "إدارة التكلفة البينية في عمليات التبادل خلال سلسلة التوريد مع دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثالث، ص ص: ٦٢-١.
- أحمد، مروة إبراهيم، (٢٠١٦) ، " ربيع محددات ونتائج تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة مع دراسة استطلاعية على المنشآت الصناعية المصرية" ، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد عشرون، العدد الثالث، ص ص : ٣٣١-٣٨٧.
- البتانوني، علاء محمد ، (٢٠١٣)، "إطار مقترح لاختيار وتحفيز المورد للكشف عن بيانات التكلفة في ظل استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البينية-دراسة استطلاعية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، ص ص : ١٩١-٢٦٧.
- الجندي، نهال أحمد، (٢٠٠٦) ، تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية في إدارة تكاليف سلسلة التوريد : منظومة مقترحة"، مجلة البحوث الإدارية، المجلد الرابع والعشرين، العدد الرابع ، ص ص : ١١-٤٤.
- عبيد الله، فائزة، (٢٠١٠) ، "أثر خصائص الشركة على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية، مع دراسة استطلاعية في الشركات المصرية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة - جامعة القاهرة، العدد ٧٦، ص ص : ٢٣٧-٢٨٦.

- Agndal, H., Nilsson, U., (2008), "Supply chain decision-making supported by an open books policy", *International Journal of Production Economics*, Pp: 154-167.
- -----(2010), "Different open book accounting practices for different purchasing strategies", *Management Accounting Research*, Pp:147-166.
- Alenius, E., Lind, J., & Strömsten, T., (2016), "The role of open book accounting in a supplier network: Creating and managing interdependence across company boundaries", *Industrial Marketing Management*, Pp: 195-206.
- Anderson, L., Britt, F., & Favre, J., (2007), "The Best Of Supply Chain Management Review: The 7 Principles Of Supply Chain Management", *Supply Chain Management Review*, Vol. 11, No. 3, Pp.57-73.
- Axelsson, B., & Wynstra, F., (2002), "Buying Business Services", *Wiley, Chichester*.
- Cao, M, & Zhang, Q., (2011), "Supply Chain Collaboration: Impact On Collaborative Advantage and Firm Performance" *Journal Of Operations Management*, Vol. 29, No. 3, Pp: 163-180.
- Coad, F., & Cullen, J.,(2006), "Inter-organizational cost management: Towards an evolutionary perspective", *Management Accounting Research*, Pp: 342-369.
- Cooper, R., & Slagmulder, R.,(1998), " Cost management beyond the boundaries of the firm", *Management Accounting*, Vol. 79, No. 9, Pp. 18-20.
- ..... (2003), "Strategic cost management: expanding Scope and boundaries", *Journal of Cost Management*, Vol.17, No.1, Pp.23-30.
- ..... (2004), " Inter organizational cost management and relational context", *Accounting, Organization and Society* Pp: 1-26.
- Danese, P., Romano, P., and Formentini, M., (2013), " The impact of supply chain integration on responsiveness: The moderating effect of using an international supplier network", *Transportation Research Part E: Logistics and Transportation Review*, Pp: 125-140.

- Ellram, L.,(2000),"Purchasing and supply chain management's participation in the target costing process". *Journal of Supply Chain Management*, Vol. 36, Pp: 39- 51.
- .....(2002), "Supply management's involvement in the target costing process", *European Journal of Purchasing &Supply Management*, Vol. 8, Iss. 4, Pp: 235- 244.
- ..... (2006), "The implementation of target costing in the United States: theory versus practice", *Journal of Supply Chain Management*, Winter, Pp: 13- 25.
- Fayard, D., Lee, L., Leitch, R.,& Kettinger, W.,(2012),"The Effect of Internal Cost Management, Information Systems Integration, and Absorptive Capacity on Inter organizational Cost Management in supply chains", *Accounting, Organizations and Society* , Pp: 168-187.
- Fliegner, W.,(2015)," Management accounting techniques for supply chain management ",*Research in Logistics &Production*, Vol. 5, No. 4, Pp: 327-336.
- Formentini, M., Romano, P., (2012),"Using value analysis to support knowledge transfer in the multi-project setting", *International Journal of Production Economics*, Pp:545- 560.
- Free, C., (2007),"Supply chain accounting practices in the UK retail sector: Enabling or Coercing cooperation?", *Contemporary Accounting Research*, Vol.24, No.3, Pp.6-34.
- Ghatebi, M., Ramezani, E.,& Enayati, M.,(2013),"Impact of Supply Chain Management Practices on Competitive Advantage in Manufacturing Companies of Khuzestan Province", *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*,Vol.5,No.6, Pp:269-274.
- Kajueter, P., Kulmala, I., (2005)," Open-book accounting in networks: potential achievements and reasons for failures", *Management Accounting Research* , Pp: 179-204.
- Kulmala, I.,(2002)," Open-book accounting in networks", *Journal of Business Economics* , Pp: 157-177.
- ..... (2004),"Developing cost management in customer-supplier relation- ships: three case studies", *Journal of Purchasing and Supply Management* , Pp: 65-77.

- Lamming, R., Caldwell, N., & Harrison, D., (2004), "Developing the concept of transparency for use in supply relationships", *British Journal of Management*, Pp: 291-302.
- Lee, B., Kim, P., Hong, K., & Lee, I., (2010), "Evaluating Antecedents and On sequences Of Supply Chain Activities: An Integrative Perspective", *International Journal Of Production Research*, Vol. 48, No. 3, Pp: 657-682.
- Lin, J., (2009), "Supplier integration and time-based capabilities: an empirical study", *Journal of the Chinese Institute of Industrial Engineers*, Pp: 215-227.
- McIvor, R., (2001), "Lean supply: the design and cost reduction dimensions", *European Journal of Purchasing and Supply Management*, Pp: 227-242.
- Mohd-Jamal, N., & Tayles, M., (2014), "The direct effect of supply chain management practices on management accounting and supply chain performance", *World Journal of Management*, sep., vol.5, Pp: 50-65.
- Moller, K., Windolph, M., & Isbruch, F., (2011), "The effect of relational factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in buyer-supplier partnerships", *Journal of Purchasing and Supply Management*, Pp: 121 -131.
- Monczka, R., & Trent, R., & Handfield, R., (2005) "Purchasing and Supply Chain Management", 2ed Ed. *Thomson South Western*.
- Mouritsen, J., Hansen, A., & Hansen, O., (2001), "Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/ functional analysis and open book accounting", *management Accounting Research*, Pp: 221-244.
- Nilsson, U., (2004), "Product costing in interorganizational relationships", JIBS Dissertation series No. 019. Dissertation. *Jonkoping International Business School, Sweden*.
- Olivo, M., (2013) "Supply Chain Management: Impact Of Customer Relationship Marketing On Performance Under Cooperation and Competition Strategies" *Doctor Of Philosophy, The University Of Texas At El Paso*.

- Otchere, A., Annan, J., Quansah, E., (2013), " Assessing the Challenges and Implementation of Supply Chain Integration in the Cocoa Industry: a factor of Cocoa Farmers in Ashanti Region of Ghana", *International Journal of Business and Social Science*, Pp:112-123.
- Perols, J., Zimmermann, C. & Kortmann, S., (2013), "On the relationship between supplier integration and time-to market", *Journal of Operations Management*, Pp:153-167.
- Pierce, B., (2002), "Target Costing Management: Comprehensive Benchmarking For A Competitive Market", *Accountancy Ireland*, Vol.34, No. 2, Pp:30-32.
- Robbins, S., & Judge, T., (2013), "Organizational Behavior", 15th Ed, *Pearson Education International*.
- Sadeghi, L., & Jokar, I.,(2014), " Identification and classification of open book accounting dimensions", *Management Science Letters*, Pp: 931-936.
- Scaletti, A., & Pisano, S., (2012) "Open-book accounting and accounting information systems in cooperative relationship", *Accepted Paper series, The Italian Association for Information Systems*.
- Sundram, V., Ibrahim, A., & Govindaraju, V.,(2011), "Supply Chain Management Practices in the Electronics Industry in Malaysia: Consequences for Supply Chain Performance", *Benchmarking: An International Journal*, Vol. 18,Iss. 6, Pp:834-855.
- Suomala, P., Lahikainen, T., Jouni Lyly, Y., & Paranko J. (2010), "Open book accounting in practice - exploring the faces of openness", *Qualitative Research in Accounting & Management* , Pp:71-96.
- Wagner, S. & Bode, C., (2006), "An empirical investigation into supply chain vulnerability", *Journal of Purchasing and Supply Management*, Vol., 12, Pp: 301- 312.
- Windolph, M., Moeller, K., (2012), "Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation?", *Management Accounting Research*, Pp:47-60.
- Wu, D., Zhang, Y., Wu, D., & Olson, D., (2010), "Fuzzy multi-objective programming for supplier selection and risk modeling : A possibility approach", *European Journal of Operational Research*, Vol. 200, Iss. 3, Pp:774- 787.
- Yeung H., Selen, W., Zhang, M., & Huo, B.,( 2009), "The effects of trust and coercive power on supplier integration", *International Journal of Production Economics*, Pp:66-78.

## قائمة استقصاء

أتشرف بالإحاطة بأن هذا الاستقصاء خاص بإجراء دراسة بعنوان " دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات بسلاسل التوريد : دراسة إستطلاعية "

محاسبة السجلات المفتوحة: هي أحد الأدوات المستخدمة حديثاً لتحسين أداء سلسلة التوريد. وتعتبر محاسبة السجلات المفتوحة عن الإفصاح المنظم لمعلومات التكاليف خلال سلسلة التوريد بهدف تسهيل التعاون بين أعضاء سلسلة التوريد ، وكذلك تفعيل إدارة التكلفة من خلال بناء الثقة في علاقة الشركة الموردة والشركة المشتريّة من أجل تحسين ورقابة الأداء لدى الشركة الموردة.

إدارة التكلفة البيئية: تعتبر إدارة التكلفة البيئية من الاتجاهات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية والتي تضم مجموعة متكاملة من أدوات وآليات إدارة التكلفة والتي ظهرت نتيجة لتحول المنافسة، من منافسة بين الشركات إلى منافسة بين سلاسل التوريد. ويتم تطبيقها بين الشركة الموردة والشركة المشتريّة حيث تستخدم البيانات التكاليفية في وضع الأهداف الاستراتيجية التي تساعد على تحقيق مزايا تنافسية مستديمة للمنشأة.

لذا نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة قائمة الاستقصاء واعطائها الاهمية المناسبة لما لها من تأثير على نتيجة الدراسة ، مع التأكيد على سرية المعلومات التي ستقدمونها ، حيث انها سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرًا لكم حسن تعاونكم

د/هانىء احمد محاريق

أستاذ المحاسبة المساعد

ملحوظة: البيانات ١ ، ٢ اختيارية

١- الاسم:.....

٢- السن:.....

٣- القسم الوظيفي الذي تعمل به ( ) هندسة ( ) المالية

( ) الإنتاج ( ) التسويق ( ) أخرى

٤- اسم الشركة

.....

٥- عنوان الشركة

.....

٦- طبيعة نشاط الشركة .....

غير موافق علي الإطلاق	غير موافق	موافق	موافق إلي حد ما	موافق جدا	
					<b>عملية إتخاذ القرارات</b>
					١- يساهم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تبادل المعلومات بين الأعضاء مما يدعم قرار إختيار الموردين.
					٢- يساهم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في توفير بيانات التكاليف المتاحة لأعضاء سلسلة التوريد لتفاضل بين تصنيع المكونات أو الاعتماد على الموردين لتوريد تلك المكونات.
					٣- يؤدي تبادل بيانات تكاليف الشركة الموردة ظل ممارسة أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحقيق المشاركة في تحسين وتطوير المنتج.
					٤- يؤدي تبادل بيانات التكاليف الى المشاركة في الأنشطة المتعلقة بالتغيرات في مرحلة تصميم المنتج.
					٥- يوفر أسلوب المحاسبة عن السجلات المفتوحة معلومات ملائمة تزيد من فعالية اتخاذ القرار.

غير موافق علي الإطلاق	غير موافق	موافق	موافق إلي حد ما	موافق جدا	
					٦- يوفر أسلوب المحاسبة عن السجلات المفتوحة معلومات عن وجود مشاكل في الطاقة لدى المورد.
					<b>ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة</b>
					١- تتضمن علاقة الشراكة بين أعضاء سلسلة التوريد الإفصاح عن بيانات التكاليف.
					٢- تتوافر الشفافية في عرض هيكل التكلفة في علاقات الشراكة بين أعضاء سلسلة التوريد.
					٣- يقتصر استخدام المعلومات التكاليفية المتبادلة بين أعضاء سلسلة التوريد على تحسين كفاءة التكلفة.
					٤- تتضمن عملية تبادل المعلومات بين أعضاء سلسلة التوريد بعض المعلومات التي تُعتبر سرية.
					٥- يرتبط الإفصاح عن بيانات التكلفة بين أعضاء سلسلة التوريد باقتسام العوائد بين الأعضاء.
					<b>آليات إدارة التكلفة البينية</b>
					١- تساهم آليات إدارة التكلفة البينية في توفير بيانات دقيقة عن تكلفة أداء الأنشطة على إمداد سلسلة التوريد يساهم في إمكانية إدارة التكلفة بكفاءة.
					٢- تحقق آليات إدارة التكلفة البينية وفر في التكاليف لكل من المشتري والمورد.
					٣- تطبيق آليات إدارة التكلفة البينية مثل هندسة القيمة، ومدخل التكلفة المستهدفة تقدم امكانيات أكثر لتخفيض التكاليف.
					٤- تساهم آليات إدارة التكلفة البينية في العمل باستمرار على كفاءة العمليات المتداخلة فيما بين الشركة انموردة والشركة المشتري.
					٥- تساهم آليات إدارة التكلفة البينية في توزيع أهداف خفض التكلفة بين أعضاء السلسلة على أساس تحليل الأنشطة.
					٦- كلما زادت درجة تطور ودقة نظم التكاليف لدى أطراف العلاقة كلما ساهم ذلك في نجاح إدارة التكلفة البينية.



غير موافق علي الإطلاق	غير موافق	موافق	موافق إلي حد ما	موافق جدا	
					٧- كلما توافرت آليات للضبط مناسبة كلما وفر ذلك مناخا ملائما لنجاح آليات إدارة التكلفة البيئية.
					٨- تساهم آليات إدارة التكلفة البيئية في نقل الضغوط التنافسية التي تواجهها الشركة الرئيسية للشركات الموردة من خلال تحديد مواصفات الوظائف ومستويات الجودة للأجزاء.
					<b>الإفصاح عن المعلومات</b>
					١- يساهم الإفصاح عن بيانات التكلفة في تدعيم تحليل سلسلة القيمة المشتركة وتحقيق الرقابة على الأسعار والإفصاح عن التوقعات بشأن الأسعار في المستقبل.
					٢- يساهم الإفصاح عن بيانات التكلفة تحسين تكاليف المنتجات وتطوير عمليات التصنيع باستخدام طرق مثل هندسة القيمة، ومدخل التكلفة المستهدفة.
					٣- يساهم الإفصاح عن بيانات التكلفة في التأكد من أن الشركة الموردة لا تغالي في السعر الذي يطلبه من الشركة المشترية.
					٤- يساهم الإفصاح عن المعلومات في تجنب سوء الفهم بين أطراف علاقة الشراكة.
					٥- يؤثر الإتصال بين شركاء التبادل والدعم المتبادل بينهم إيجابياً علي الإفصاح عن بيانات التكلفة.