



**أثر محاسبة السجلات المفتوحة على دعم إستراتيجية زيادة التكلفة في
الشركات الصناعية الكويتية: دراسة ميدانية**

**Impact of Open Book Accounting on Supporting Cost
Leadership Strategy in Kuwaiti Industrial Companies:
An Empirical study**

أ/ محسن سعد هديرس العصيمي
mohsenelasimy@gmail.com

د/ عبده أحمد عبده عتاش
مدرس المحاسبة
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ
ab_sh_er@com.kfs.edu.eg

أ.د/ على مجاهد أحمد السيد
أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية
وعميد كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ سابقاً
ali.elsayed1@com.kfs.edu.eg

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ
المجلد العاشر - العدد السابع عشر - الجزء الثاني
يناير ٢٠٢٤ م

رابط المجلة : <https://csj.journals.ekb.eg>

ملخص البحث:

هدف هذا البحث إلى بيان أثر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم إستراتيجية زيادة التكلفة في الشركات الصناعية الكويتية، ولتحقيق هذا الهدف فقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى شقين، الشق النظري لتأصيل موضوع الدراسة وإستطلاع الجهود السابقة في هذا المجال، والشق الميداني لإختبار فرض الدراسة الرئيسي.

ومن أجل إختبار فروض الدراسة قام الباحث بتوزيع رابط الإستبيان عبر مواقع التواصل الإجتماعي للفئات المستهدفة وتم الحصول على ردود من عدد ٩٥ مفردة وكانت جميعها صالحة للتحليل الإحصائي. وشملت العينة بعض من أعضاء هيئة التدريس ومديرى الإنتاج والمدراء الماليين ومحاسبي التكاليف. وقد اعتمد الباحث على مجموعة من الإختبارات الإحصائية لتحليل بيانات قائمة الاستقصاء وإختبار الفروض، من خلال استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences (SPSS) Version 26.

وقد توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم إستراتيجية زيادة التكلفة في الشركات الصناعية الكويتية.

الكلمات المفتاحية: أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، الميزة التنافسية، إستراتيجية زيادة التكلفة.

Abstract

This study aimed to explain the impact of open book accounting on supporting cost leadership strategy in Kuwaiti industrial companies. To achieve this objective, the study was divided into two parts: the theoretical part to provide a theoretical foundation for the study and review previous efforts in this field, and the field part to test the main.

In order to test the hypotheses of the study, the researcher distributed the questionnaire link through social media platforms to the targeted groups. A total of 95 responses were obtained, all of which were valid for statistical analysis. The sample included some members of Staff member, production managers, financial managers, and cost accountants. The researcher relied on a set of statistical tests to analyze the questioner data and test the hypotheses, using a statistical package for social sciences (SPSS V. 26).

This study has reached a set of results, which are as follows:

There is a statistically significant impact of applying the open book accounting technique on supporting the cost leadership strategy in Kuwaiti industrial companies.

Keywords: open book accounting technique, Competitive advantage, cost leadership strategy.

١- الإطار العام للبحث:

١/١ مقدمة البحث:

أدت التطورات الاقتصادية الهائلة والتقدم التكنولوجي المستمر، وثورة المعلومات والاتصالات إلى ضرورة توافر آليات وأساليب محاسبية جديدة تتلاءم مع طبيعة هذه التغيرات، والتي من شأنها أن تساعد في تحقيق أهداف المنشأة. حيث أصبحت الشركات الصناعية مطالبة لكي تستمر في الاقتصاديات المعاصرة أن تحقق رضا العميل من جهة ورضا كل من يتعامل مع الشركة غير العملاء، كالموردين والعاملين والمستثمرين في المجتمع من جهة أخرى، وذلك للحفاظ على حصتها السوقية وسط المنافسة القوية، حيث لا أحد يستطيع أن يصمد في وجه المنافسة إلا من يسعى إلى إرضاء العملاء وتحقيق متطلباتهم بشكل مستمر ودائم وفي الوقت المناسب، وتوفير هذه المتطلبات بأقل تكلفة ممكنة بالمقارنة مع المنافسين مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوب (طيفور، ٢٠١٢). وبالتالي إتجهت الشركات إلى توسعة مواردها وتحسين قدرتها من الممارسات الداخلية إلى التعاون الخارجي والتواصل خارج حدود المنشأة، وأصبح هذا المتطلب ضروريا من أجل المنافسة المحلية والخارجية، ولتحقيق ذلك فعلى المنظمات تقوية التكامل مع شركاء العمل، ولقد لقيت إدارة سلاسل التوريد اهتماما واضحا من قبل العديد من الأكاديميين والباحثين في السنوات الأخيرة بسبب الفوائد الناجمة عنها ونجاح العمليات التشغيلية (Burgess et al., 2006).

هذا وتعتبر محاسبة السجلات المفتوحة (Open Book Accounting (OBA إحدى آليات إدارة التكلفة، والتي يكشف من خلالها بعض أطراف سلسلة التوريد (الموردين) عن هيكل تكاليفهم إلى أطراف أخرى في سلسلة التوريد (المشتريين) بما يساعد على تقوية الوضع التنافسي لتلك السلسلة من خلال جهود تخفيض التكلفة المشتركة المرتبطة بالتكلفة الكلية للمنتج النهائي وتحسين مواصفات هذا المنتج، وهناك مناقشات مستمرة حول المنافع والأضرار الناتجة عن استخدام هذا الأسلوب وعلاقته بإدارة التكلفة البينية (Inter-Organization Cost Management (IOCM (الصغير، ٢٠١٥). كما تعد إدارة محاسبة السجلات المفتوحة طريقة جديدة للتفكير، تمكن موردي الأجزاء أو مؤدى الوظائف من المساهمة في إعادة تصميم المنتج بغرض تحسين جودته ووظائفه وتخفيض تكلفته، هذا فضلاً عن أنه يمنح إدارة المنشأة فرصة لمناقشة المزايا التنافسية من خلال سرعة التسليم والأسعار التنافسية. فالتحدي كبير ويجب أن تؤدي أعمال كثيرة قبل فتح السجلات المحاسبية (البتانوني، ٢٠١٣، ص ١٩١).

ويرى (متولى، ٢٠١٤، ص. ٢٥١) أن استخدام محاسبة السجلات المفتوحة يحقق العديد من المزايا أهمها: أنها تعد وسيلة لمراقبة الأنشطة الخارجية وزيادة كفاءة شبكة التوريد، تقديم الدعم الفني للمورد، تدعم بقوة إدارة التكاليف بين المنشآت، يساعد في تهيئة البيئة المناسبة لفحص ودراسة الفرص المتاحة وكذلك المخاطر التي تهدد نجاح المشروع والتعامل معه بطريقة بناءة وبالرغم من المزايا السابقة إلا أن هناك معوقات لتطبيق هذا الأسلوب من أهمها خوف المورد من خطورة الإفصاح عن بيانات التكلفة حتى لا تستخدم من قبل المشتري للضغط عليه لخفض السعر، عدم كفاءة نظم التكاليف لدى الموردين لإنتاج المعلومات المطلوبة، كما تعد محاسبة السجلات المفتوحة مدخلاً لإدارة التكلفة بين المنشآت المشاركة،

حيث تمكن من تبادل المعلومات وتوحيد جهود خفض التكلفة، وتعزيز الموقف التنافسي لسلسلة التوريد ككل، وتحسين كفاءة الأنشطة التي تساهم في إنتاج المنتج النهائي، ويهدف هذا المدخل إلى التأكد من سلامة الأداء وتحسينه، وذلك من خلال رقابة الأداء لدى المورد، كما يهدف إلى مناقشة الإنفاق والاستثمار في المستقبل بما يعمل على خلق روح التعاون بين الطرفين، والتأكد من أن هناك مكاسب مرضية للطرفين ومحسوبة بطريقة مناسبة ومتفق عليها، مع وصف منافع العقد المبرم بينهما بما يؤدي إلى تعظيم المنافع المشتركة.

ويمكن تعريف إستراتيجية ريادة التكلفة على أنها إستراتيجية تنافسية تساعد الشركة على تحقيق النجاح أو التميز وذلك بإنتاج منتجات أو تقديم خدمات بأقل تكلفة على مستوى الصناعة (Blocher et al., 2010). ويمكن تعريف إستراتيجية ريادة التكلفة أيضا على أنها عملية تبنى الطرق والأساليب والأفكار التي تحددها المنشأة لتكون المسار أو المسلك الذي تطبقه لاستخدام الموارد المتاحة لتحقيق هدف تخفيض تكاليف إنتاج السلع أو الخدمات بتكلفة أقل من المنافسين لتحقيق قدرة تنافسية للمنشأة في ظل تغيير الظروف المحيطة. وتقوم هذه الإستراتيجية على أساس أن المؤسسة الأكثر تنافسية، هي التي تكون قادرة على تحقيق تكلفة أقل من منافسيها. وتتحقق هذه الإستراتيجية عن طريق الاتي توفير المنتج أو الخدمة بأقل سعر كلي مقارنة بالمنشآت الأخرى في السوق وتخفيض التكاليف في مجالات خدمات البحوث والتطوير، قوة البيع أو الإعلان (على، ٢٠٠٣).

٢/١ مشكلة البحث:

إن ازدياد المنافسة في بيئة الأعمال الحديثة نتيجة العوامل المختلفة، واعتماد الشركات على التعهيد بالاستعانة بمصادر خارجية مما يتطلب منها تبني التقنيات والممارسات الحديثة للمحاسبة الإدارية ومنها ممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة فمن خلال بيانات التكاليف التي توفرها تستطيع الشركات تحسين قدرتها التنافسية وتخفيض تكاليفها وتخفيف المخاطر وغيرها من المزايا.

ونتيجة للتطور الشديد في بيئة المنافسة في ظل استخدام التقنيات الصناعية المتقدمة في تصنيع المنتجات وتقديم الخدمات، والتي تتسم الموارد المطلوبة لها بالندرة، كان لابد من حدوث تطوير موازى في البيئة الإنتاجية والذي ينعكس بالتبعية على حدوث تغيرات في بيئة الأنشطة وطرق أدائها وهياكل تكلفتها، وكذلك طرق الرقابة عليها (الجندى، ٢٠١١). وبالتالي أدت هذه التغيرات السريعة مع ازدياد حدة المنافسة وإرتفاع مستوى توقعات ورغبات العملاء، إلى تطوير أداء الشركات والتوجه نحو ابتكار أدوات وأساليب جديدة تساعد على مواجهة تلك التغيرات.

وبالتالي لم تعد استراتيجية خفض التكاليف تقتصر على البيئة الداخلية للشركة بل امتد نطاق إدارة التكاليف إلى الحدود الخارجية للشركة، وأصبحت الشركات في حاجة للتعرف على تكاليف مورديها بهدف إدارة تكاليفها الداخلية بفعالية أكبر (Windolph & Moller, 2012) وعلى إدارة تلك الشركات ضرورة البحث عن الوسائل والأدوات التي تمكنها من تحسين علاقة التعاون بين المشتري والموردين بما يجعلهم يعملوا معاً نحو القضاء على أوجه الإسراف وكذلك الفاقد من ناحية، وتحقيق قيمة لكل

أطراف الشراكة من ناحية أخرى من خلال جهود تخفيض التكلفة المشتركة المرتبطة بالتكلفة الكلية للمنتج النهائي، وتحسين مواصفات هذا المنتج، وذلك دون التأثير على القيمة المقدمة للعميل (2015) (Alenius, et al.).

وتحتاج هذه العلاقة التعاونية لزيادة شفافية التكاليف للتعرف أكثر على مكونات التكاليف المختلفة مثل تكاليف المواد والعمالة وغيرها ليس بهدف زيادة الضغط على المورد، وإنما لتحديد المواضيع الممكنة لخفض التكاليف بدون التأثير على القيمة المضافة للعميل (Romano & Formentini, 2012).

وتعتبر محاسبة السجلات المفتوحة أسلوباً لتمكين التعاون بين المشتري والموردين، بما يجعلهم يعملوا معاً نحو القضاء على الفاقد وتحقيق قيمة لكل أطراف الشراكة، مما يعمل على خفض التكاليف وترشيد استخدام الموارد المتاحة عند إشراك الموردين في خفض التكلفة من خلال المشاركة في تصميم المنتج النهائي في ضوء احتياجات العملاء، بغية الوصول إلى هدف استدامة القدرات التنافسية للمنشأة وتحسين أدائها من خلال تعظيم القيمة المقدمة للعملاء (غالي، ٢٠١٧).

وبالتالي تتمثل مشكلة الدراسة في السؤال البحثي التالي

هل يوجد أثر لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم إستراتيجية ريادة التكلفة في الشركات الصناعية؟

٣/١ هدف البحث

يسعى الباحثون من خلال هذا البحث الى تحقيق الهدف البحثي التالي:

دراسة أثر تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم إستراتيجية ريادة التكلفة في الشركات الصناعية.

٤/١ أهمية البحث:

يمكن إبراز أهمية البحث من حيث الأهمية العلمية والعملية على النحو التالي:

١/٤/١ الأهمية العلمية للبحث: تتمثل الأهمية العلمية للبحث في النقاط التالية:

١- تعد هذه الدراسة إمتداداً للأدبيات التي تتناول إدارة التكلفة البينية والتي تعتبر من المجالات الحديثة نسبياً سواء في الدورات أو الأبحاث العلمية حيث تفتقر الأدبيات العربية إلى وجود دراسات توضح أهمية دور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وبالأخص في البيئة الكويتية لذلك سوف يحاول الباحث من خلال هذه الدراسة بيان أثرها على تدعيم إستراتيجية ريادة التكلفة في الشركات الصناعية الكويتية.

٢- تساهم هذه الدراسة في تعزيز المساهمة المعرفية لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، وكذلك تحسين جودة المحتوى المعلوماتي لاستراتيجيات الميزة التنافسية وبالأخص إستراتيجية زيادة التكلفة.

٢/٤/١ الأهمية العملية للبحث:

١- تستمد الدراسة أهميتها من أهمية أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والذي يمتد على طول سلسلة التوريد للشركات، وحداثة واتساع تطبيقه في الشركات الكبيرة على مستوى العالم.

٢- أهمية استخدام المنشآت أساليب واستراتيجيات حديثة ومتقدمة لخفض التكلفة مع الحفاظ على قيمة المنتج، والمتمثلة في إستراتيجية زيادة التكلفة والدور الذي يمكن أن يؤديه أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تحقيق هذه الاستراتيجية وكذلك تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

٣- قصور نظم التكاليف التقليدية في مواجهة التغيرات في بيئة الإنتاج التنافسية الحديثة، حيث أن نطاق عملها يقتصر على التكاليف الداخلية للمنشأة فقط ولم تشمل التكاليف الأخرى خارج حدود المنشأة التنظيمية، مثل تكاليف الموردين والعملاء خلال سلسلة التوريد.

٥/١ فرض البحث

تحقيقاً للهدف البحثي والإجابة على التساؤل البحثي قام الباحثون بصياغة الفرض التالي:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم إستراتيجية زيادة التكلفة في الشركات الصناعية الكويتية.

٦/١ منهجية البحث:

اعتمد هذا البحث على استخدام المنهجين التاليين:

١/٦/١ **المنهج الاستنباطي:** وذلك من خلال إستعراض أهم الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات الدراسة المستقلة (أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة) والتابعة (تدعيم إستراتيجية زيادة التكلفة)، وكذلك عرض وتحليل للدراسات السابقة والبحوث المنشورة بالدوريات والمجلات العلمية وتقويم ما توصلت إليه من نتائج من أجل بناء الإطار النظري للبحث واشتقاق فروض البحث.

٢/٦/١ **المنهج الاستقرائي:** يستخدم الباحثون المنهج الإستقرائي في جمع البيانات لبناء الدراسة الميدانية والتي تمثل الجزء العملي للدراسة من خلال تصميم قائمة إستقصاء تتضمن مجموعة من الأسئلة للحصول على البيانات اللازمة لإختبار فروض الدراسة واستخلاص النتائج.

٧/١ خطة البحث:

يتناول الباحثون الجزء الباقي من البحث في النقاط التالية:

- الدراسات السابقة.
- الإطار النظري للبحث.
- الدراسة الميدانية.
- خلاصة ونتائج وتوصيات ومجالات البحث المستقبلية.

٢-الدراسات السابقة:

إهتمت العديد من الدراسات بتناول أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة للتعرف على أهميتها ودورها في تحقيق ميزة تنافسية للمنشآت وكذلك للوقوف على مقومات ومعوقات تطبيقها من أجل تعظيم المنافع وراء تطبيقها، ويعرض الباحث هنا أهم الجهود البحثية العربية والأجنبية والتي أمكن التوصل إليها على النحو التالي:

١-دراسة (Moller, et al., 2011) بعنوان:

"The Effect of Relational Factors on Open-Book Accounting and Inter-Organizational Cost Management in Buyer – Supplier partnerships"

دراسة نظرية ميدانية هدفت إلى بيان العلاقة بين تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وإدارة التكلفة بين المنظمات (IOCM) inter-organizational cost management من خلال عنصري الثقة والالتزام لكل من المورد والمشتري، وقد اعتمدت الدراسة الميدانية على توزيع قائمة استقصاء على عينة عشوائية ممثلة في ١٤٧ مورد لبعض المنشآت الصناعية الخاصة بصناعة الآلات في ألمانيا وقد تم تحليل البيانات التي تم جمعها باستخدام أسلوب الانحدار المتعدد، وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي:

- إن تطبيق (IOCM) & Open-Book Accounting (OBA) يعتمد على السياق العلائقي، والذي يعتمد بدوره على الثقة والالتزام.
- إن التزام المورد يعزز الإفصاح المحاسبي عن بيانات التكلفة، لذلك ينبغي للمشتري تعزيزها.
- كما أن التزام المشتري لا يتأثر بتطبيق أسلوب الدفاتر المحاسبية المفتوحة ولكنه يعتبر عنصر هام في زيادة فعالية أسلوب إدارة التكلفة بين المنظمات.

٢-دراسة (الباز وعبدالعزيز، ٢٠١٦) بعنوان:

"دور أساليب المحاسبة الإدارية في إدارة تكاليف سلسلة التوريد بهدف دعم الميزة التنافسية لأعضاء السلسلة: دراسة تطبيقية"

هدفت الدراسة إلى بيان دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن السجلات المفتوحة لإدارة تكاليف سلسلة التوريد بهدف دعم الميزة التنافسية لأعضاء السلسلة وذلك بالتطبيق على صناعة البلاستيك من خلال شركتين تكون في علاقاتهما شكل سلسلة التوريد ويشاركوا في إنتاج منتج واحد بالمنطقة الصناعية بمدينة دمياط الجديدة.

ولقد توصلت الدراسة إلى أهمية التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن السجلات المفتوحة من خلال خفض التكاليف البيئية المشتركة بين المورد والمشتري، وذلك بالاعتماد على الثقة والتعاون بين أعضاء السلسلة في ظل تدفق معلومات التكاليف، وبالتالي خفض تكلفة المنتج النهائي للوصول إلى السعر المستهدف الذي يرضي المستهلك النهائي، وبالتالي يؤدي هذا التكامل إلى دعم الميزة التنافسية لأعضاء السلسلة بأكملها.

٣- دراسة (Ellström & Larsson, 2017) بعنوان:

Dynamic and static pricing in open-book accounting

هدفت هذه الدراسة إلى فهم كيفية تأثير الاختلافات بين الأسعار الديناميكية (غير ثابتة) والإستاتيكية (الثابتة) باستخدام اتفاقيات السجلات المحاسبية المفتوحة على علاقة العميل-المورد.

واعتمدت تلك الدراسة على دراسة حالة تتضمن تاجر المباني ومُصنع الخشب في المملكة المتحدة، فقد قام تاجر المباني محل الدراسة بتعهيد جزء من إنتاجه مؤخرًا لمُصنع الخشب من خلال استخدام محاسبة السجلات المفتوحة مع الأسعار الديناميكية، ولإتمام هذه الدراسة أجرى الباحثان مقابلات مع عدة أفراد من كلا الطرفين في الاتفاقية (المستخدمين لاتفاقية محاسبة السجلات المفتوحة)

وتوصلت الدراسة إلى أدلة تدعم أنه عند استخدام الأسعار الديناميكية في محاسبة السجلات المفتوحة:

- يواجه العملاء خطرًا أكبر؛ حيث ينتقل الخطر (عدم قابلية التنبؤ) من المورد إلى العميل.
 - يركز العملاء بشكل أكبر على تكاليف المورد.
 - غالبًا ما يهدف الطرفان لعلاقة طويلة الأجل.
 - يعتمد العملاء بشكل أكبر على الموردين، مما يسبب اعتماد متبادل بشكل مرتفع بين الطرفين.
 - يتم إعادة توزيع الأنشطة بين العملاء والموردين ويكون أسهل.
- وأوصت الدراسة بضرورة التعرف على التكاليف التي سيتم أخذها في الاعتبار عند مناقشة العقود بناءً على استخدام الأسعار الديناميكية في محاسبة السجلات المفتوحة (يتراوح من تكلفة المواد الخام فقط

إلى الأخذ في الاعتبار جميع تكاليف المعاملة)، وكيفية قياس التكاليف؛ حيث إن تجاهل هذه النقطة يمثل مصدرًا محتملاً للنزاع في هذه الأنواع المتعلقة باتفاقيات السجلات المحاسبية المفتوحة، وماهية نوعية المؤشرات الرئيسة للأداء المستخدمة في اتفاقيات محاسبة السجلات المفتوحة، وتحديد المستوى العادل للعائد، فقد يكون الاتفاق بشأن تعويض المورد في السعر الديناميكي لمحاسبة السجلات المفتوحة مهمة صعبة.

٤-دراسة (سلطان، ٢٠١٨) بعنوان

"دور أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في خفض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد مع دراسة ميدانية"

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة على خفض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد وذلك من خلال استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في إدارة التكاليف بين منشآت سلسلة التوريد، وما له من أثر إيجابي على تحسين أداء سلسلة التوريد مما يؤدي إلى خفض التكاليف ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد ككل.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة له دور هام في تحديد مسببات التكلفة التي تستخدم للمساعدة في خفض التكلفة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة لكلا الطرفين، من خلال تخصيص الموارد للأنشطة ذات القيمة المضافة الأعلى، أن تحقيق الميزة التنافسية لم يعد يقتصر على تقديم الخدمات والمنتجات بجودة عالية وتكلفة منخفضة بل امتد إلى تقديم حلول أو وظائف جديدة لتلك المنتجات والخدمات، مما يؤكد على ضرورة الانتقال إلى الوضع الجديد في التعاون والاتصال بين أطراف سلسلة التوريد من خلال استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة التي غيرت من خصوصية وسرية المعلومات الداخلية للمنشأة وأصبح يتم تبادلها على نطاق واسع ضمن أطراف سلسلة التوريد.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تطوير التفكير لدى الشركات ومورديها بأهمية مشاركة المعلومات فيما بينها بما يؤدي إلى زيادة القيمة المقدمة للعملاء، وضرورة إفصاح المنشآت عن المعوقات والمشكلات التي تواجهها عند تطبيق ممارسات الإفصاح عن بيانات التكلفة بينها وبين مورديها.

٥-دراسة (شملخ، ٢٠١٨) بعنوان

دراسة تحليلية لمخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة وانعكاساتها على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

تمثل الهدف الرئيسي للدراسة في التعرف على مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة التي تعيق نجاح أدوات التخطيط الإستراتيجي للتكلفة، وذلك بالتطبيق على قطاع صناعة الأدوية.

وتمثلت أهم نتائج الدراسة في:-

١- تؤثر مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة على أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة حيث يتضح ذلك من خلال معامل الارتباط بين أنواع المخاطر وأهداف التخطيط الاستراتيجي حيث بلغ معامل الارتباط بينهما ٠.٨٥١ وكذلك الحال بين كل نوع من أنواع المخاطر وأهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

٢- تتميز السجلات المحاسبية المفتوحة بمخاطر خاصة نظرا لطبيعتها حيث تتمثل هذه المخاطر في السلوك الانتهازي ومخاطر أنظمة التكاليف ومخاطر الموردين ومخاطر عدم الملاءمة (أي أنها لا تلائم إقتصاديات الصفقات لعدم إهتمامها بخطط تحسين التكلفة والتطوير) وخطر الجمود في العلاقة التعاونية.

٣- أظهرت الدراسة الميدانية أن أكثر أنواع المخاطر تأثيرا على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة هي مخاطر السلوك الانتهازي حيث بلغت درجة الارتباط ٠.٧٤٦ ويليه مخاطر الموردين حيث بلغت درجة الارتباط ٠.٦٩٢ ثم مخاطر عدم الملاءمة حيث بلغت درجة الارتباط ٠.٦٨٤ ويليه مخاطر الجمود في العلاقة التعاونية حيث بلغت درجة الارتباط ٠.٦٣٣.

٤- بالرغم من أهمية أنظمة التكاليف المطبقة وعملية اختيار الموردين عند تبني السجلات المحاسبية المفتوحة إلا أن السلوك الانتهازي يعتبر من أهم المخاطر التي تواجه تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة وقد يحدث السلوك الانتهازي من المورد أو من المشتري.

٥- يعتبر نوع المنتج وأهميته وطبيعة الصناعة بالإضافة للنظرة المستقبلية للعلاقة التعاونية من محددات تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة.

وتمثلت توصيات الدراسة في:-

١- اجراء دراسات مستقبلية لاستكشاف مخاطر أخرى للسجلات المحاسبية المفتوحة كونها ممارسة حديثة ونظرا لقلة الدراسات العملية في هذا المجال.

٢- اجراء المزيد من الدراسات لمعالجة المخاطر التي ينطوي عليها تبني السجلات المحاسبية المفتوحة لما لها من انعكاسات سلبية على جهود خفض التكلفة.

٣- تبني وتنظيم الجهات المهنية للسجلات المحاسبية المفتوحة بهدف الحد من المخاطر المحتملة.

٦-دراسة (خليفة وآخرون، ٢٠١٩) بعنوان:

"دور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تحسين أداء سلسلة التوريد من خلال تخفيض مخاطر المعلومات"

هدف هذا البحث إلى تحديد دور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تخفيض مخاطر المعلومات وبالتالي تحسين أداء سلسلة التوريد. وقد تم التطبيق على إحدى الشركات الصناعية في قطاع الإسمنت، حيث تم قياس وتقييم مخاطر المعلومات بها، وتوصلت الدراسة إلى إمكانية تخفيض مخاطر المعلومات؛ ومن ثم تحسين أداء سلسلة التوريد باستخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، حيث يسهم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في توحيد الطرق والأنظمة المحاسبية بين أطراف سلسلة التوريد مما يزيد

من دقة المعلومات المفصّل عنها وتخفيض عدم تماثل معلومات التكلفة بين المنشآت المتعاونة، كما يقدم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة حلاً لمشكلة السلوك الانتهازي للطرف الآخر مثل: بناء ترتيبات للعمل التعاوني، الاستخدام المناسب للحوافز، استخدام الثقة والالتزام المتبادل.

٧-دراسة (الصغير، ٢٠٢٠) بعنوان:

"أثر استخدام تقنية سلاسل الكتل "Blockchain" في تتبع سلاسل التوريد التصنيعية على تفعيل أدوات التكلفة البيئية وتعزيز القدرة التنافسية: دراسة ميدانية"

تمثل الهدف الأساسي من هذا البحث وضع منهجية لاختبار أثر تطبيق إحدى آليات التحول الرقمي وهي تقنية سلاسل الكتل في تتبع سلسلة التوريد على تفعيل أدوات إدارة التكلفة البيئية لتلك السلسلة، وتم التركيز على دور تلك التقنية في دعم كلا من أسلوب تحليل سلسلة القيمة لسلسلة التوريد، وكذلك دورها في دعم كلا من أسلوب التكلفة المستهدفة، وأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة باعتبارهما من أهم أدوات إدارة التكلفة البيئية لسلسلة التوريد، ثم التعرف على أثر ذلك على دعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد، وفي سبيل تحقيق أهداف البحث تم صياغة عدد من الفروض، ثم صياغة قائمة استبيان وجهت لبيئة البحث للتحقق من مدي صحة الفروض، وقد خلص البحث إلى وجود علاقة ارتباط إحصائية إيجابية بين تطبيق تقنية سلاسل الكتل في تتبع سلسلة التوريد التصنيعية وتنسيق الجهود والعلاقات ودعم تحليل سلسلة القيمة فيما بين أطراف السلسلة، كما توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تطبيق تقنية سلاسل الكتل في تتبع سلسلة التوريد التصنيعية وتفعيل أسلوب التكلفة المستهدفة، وأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة كأدوات لإدارة التكلفة البيئية على امتداد السلسلة، أيضاً أشارت النتائج إلى وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تطبيق تقنية سلاسل الكتل في تتبع سلسلة التوريد التصنيعية ودعم المزايا التنافسية لتلك السلسلة.

٨-دراسة (Abdalla, S. et al., 2021) بعنوان:

The effect of Open Book Accounting on Reducing Production Cost and Enhancing Competitive Advantage (Field study in industrial companies in Khartoum, Sudan)

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر الإفصاح عن بيانات التكلفة (محاسبة السجلات المفتوحة) في خفض تكلفة الإنتاج وزيادة الميزة التنافسية. وقد تم تجميع البيانات الأولية من خلال استبيان مقياس ليكرت المكون من خمس نقاط، تم توزيعه على عينة مكونة من ٢٠٠ موظف من عدة شركات في السودان لاستكشاف آراء المستقصى منهم. وكانت نسبة الاستجابة ٨٥٪. ولتحليل البيانات، تم استخدام الإحصاء الوصفي - المتوسط والانحراف المعياري - لقياس درجة موافقة المستقصى منهم. وتم الاعتماد على تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار فرضية الدراسة.

وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق تقنيات محاسبة السجلات المفتوحة مع توفير منتج عالي الجودة يؤدي إلى إرضاء العملاء الحاليين وجذب عملاء محتملين جدد، ويتم تشجيع الموردين على الكشف عن بيانات التكلفة من خلال سياسات مشتركة بين المشتري والمورد مما يؤدي إلى دعم الميزة التنافسية مع الأخذ في الاعتبار توافر الثقة بين المشتري والموردين لضمان عدم استخدام البيانات المقدمة في الإضرار بالأطراف المساهمة مما يساعد في تحقيق الميزة التنافسية. من ناحية أخرى، تقلل محاسبة السجلات المفتوحة من تكاليف الأنشطة من خلال تصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة، ثم تزيل تلك التي لا تضيف قيمة. كما أنه يساعد في تقليل التكلفة من خلال الكشف عن هياكل التكلفة والمحركات لكل منتج وتطوير عملية تصنيع المنتج. ومن ناحية أخرى، تسهم الثقة بين المشتري والموردين في تقليل التكاليف من خلال تقديم الدعم الفني للمورد.

وأوصت الدراسة بضرورة تشجيع المورد على الإفصاح عن بيانات التكلفة الخاصة به من خلال توفير البيئة المناسبة لفحص ودراسة الفرص المتاحة، وبالتالي تعويضها عند تقلب أسعار المواد الخام. علاوة على ذلك، يجب على الموردين استخدام التكنولوجيا الحديثة لتسهيل عملية إدارة ومراقبة التكاليف، كما أنه من الأهمية بمكان تكوين فريق مشترك يضم أعضاء من شركة المشتري وشركة المورد لإدارة التكاليف وتطوير المنتج وفقاً للمعلومات المقدمة من خلال تقنية محاسبة السجلات المفتوحة، وتوظيف موظفين أكفاء قادرين على إنشاء منتج جديد وتطوير وابتكار منتج موجود. في النهاية، يجب نشر ثقافة محاسبة السجلات المفتوحة في القطاع الصناعي والخدمي لضمان تحقيق ميزة تنافسية من خلال توفير منتج عالي الجودة بأقل تكلفة.

٩-دراسة (الجبلى، ٢٠٢١) بعنوان

"دور الثقافة التنظيمية في تبني استخدام محاسبة السجلات المفتوحة وأثره على الميزة التنافسية في الشركات الصناعية"

هدفت هذه الدراسة الى معرفة دور الثقافة التنظيمية ببعديها (المحافظ – الابداعي) في تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، وأثر ذلك التبنى على زيادة الميزة التنافسية بأبعادها المختلفة (التكلفة – الجودة – المرونة) في المنشآت الصناعية المصرية. وذلك من خلال التعرف على أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة عند تطبيق تقنية إدارة التكاليف البيئية في سلاسل التوريد وما يمكن أن تحققه من مزايا تنافسية. والتعرف على الثقافة التنظيمية وأبعادها وأنواعها بصورة عامة والثقافة الإبداعية والمحافظة بصورة خاصة. فضلا عن اختبار تأثير الثقافة التنظيمية للعاملين في أسلوب محاسبة السجلات المفتوح.

وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها:

- لا يوجد تأثير للثقافة المحافظة على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، في حين يوجد تأثير للثقافة الإبداعية على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

- أدى تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تخفيض تكلفة الإنتاج في الشركات عينة الدراسة. كما أدى إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية المصرية.
- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا المرونة.

١٠-دراسة (محمد وأبكر، ٢٠٢١) بعنوان

أثر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في إدارة التكلفة بالقطاع الصناعي السوداني: دراسة ميدانية على مصانع جيا

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في إدارة التكلفة بالقطاع الصناعي السوداني. كما استخدمت الدراسة استمارة الاستقصاء لجمع البيانات الميدانية من عينة عشوائية بسيطة من الفئات العاملة بالقطاع الصناعي السوداني.

وتمثلت أهم نتائج هذه الدراسة في:

- ١-وجود أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على إدارة التكلفة بالقطاع الصناعي السوداني.
- ٢-أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يعمل على توفير معلومات عن الموارد في مختلف مراحلها بالقطاع الصناعي السوداني.
- ٣- هنالك أثر معنوي لمحاسبة السجلات المفتوحة وحل المشكلات غير المتوقعة بين أطراف سلسلة التوريد بالقطاع الصناعي السوداني.
- ٤-أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يوفر معلومات ملائمة تساعد في تقييم فعالية إدارة المخاطر الاستراتيجية بالقطاع الصناعي السوداني.
- ٥-أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يوفر معلومات تساعد في تطوير المنتج بالقطاع الصناعي السوداني.
- ٦-أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يوفر معلومات تساعد في تخفيض التكلفة بين الأطراف بالقطاع الصناعي السوداني.

وقد أوصى الباحثان بما يلي:

١. العمل على تعميم تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على المنشآت الصناعية السودانية لغرض ادارة التكلفة وتخفيضها.

٢. الاهتمام بتطوير أنظمة التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية التي ترغب في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من خلال إنشاء وتفعيل أنظمة معلومات في إدارة معلومات سلسلة التوريد.
٣. ضرورة إدراك محاسبي التكاليف بالقطاع الصناعي السوداني بأهمية المعلومات المستمدة من أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة باعتبارها من الدلائل الأساسية لإدارة التكلفة بالقطاع الصناعي.
٤. إجراء المزيد من الدراسات والبحوث التي تغطي أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة كأحد الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الاستراتيجية لإدارة التكلفة.
٥. العمل على سد الفجوة بين نتائج البحث العلمي والواقع العملي من خلال عقد دورات تدريبية لمحاسبي التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الاستراتيجية وعن كيفية التعامل مع هذه الأساليب.

تحليل الدراسات السابقة للبحث من وجهة نظر الباحثين.

توصل الباحثون من خلال استقراء الدراسات السابقة إلى:

- محاسبة السجلات المفتوحة تعرف بأنها أسلوب يكشف من خلاله أحد الموردين عن هيكل تكاليفه إلى المشتري لاثبات جدية التزامه تجاهه بما يخدم الوضع التنافسي لكلاهما من خفض التكاليف المشتركة بينها وبالتالي التكلفة الكلية.
- يستخدم أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة كأداة وسيطة لرقابة وتسهيل مرونة الإنتاج لدى الشركة الموردة، حيث يمد إدارة الشركة التي تقوم بالتعهد بمعلومات عن عمليات الإنتاج سواء تكلفة وحجم الإنتاج أو جداول الإنتاج، كما يوفر معلومات عن تدفق المواد منذ استلامها واضافتها إلى أحد مكونات المنتج وحتى الانتهاء من عملية التصنيع، ثم الشحن إلى العميل (أي الشركة المتفق معها على تصنيع أجزاء من منتجاتها)، ويتم ذلك من خلال أنظمة التشفير.
- تعتمد ممارسات السجلات المحاسبية المفتوحة على مجموعة من الأبعاد حيث تمثل المعلومات جزءاً أساسياً من التبادلات اليومية بين الأفراد والمنشآت وتعد كفاءة سلسلة التوريد والمشاركة الفعالة في المعلومات من أهم عوامل النجاح الرئيسية للمنشأة. كما أن تبادل المعلومات لا يقتصر على معرفة أنشطة أو موارد الشريك فقط، بل إن تحسين العمليات يحتاج إلى معلومات تفصيلية عن أنشطة معينة مثل: التكاليف، الإيرادات، الجودة، الثقة؛ لذا عند ممارسة أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة لابد من تبادل للمعلومات وهذا التبادل يعتمد على ثلاثة أبعاد رئيسية هي البعد الأول: اتجاه تبادل المعلومات؛ البعد الثاني: درجة وجودة الإفصاح - البعد الثالث: حدود الانفتاح.
- أوصت معظم الدراسات بإجراء المزيد من الدراسات والبحوث التي تغطي أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة كأحد الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الاستراتيجية لإدارة التكلفة.
- أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يوفر معلومات ملائمة تساعد في تقييم فعالية إدارة المخاطر الاستراتيجية بالقطاع الصناعي.

- تقلل محاسبة السجلات المفتوحة من تكاليف الأنشطة من خلال تصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة، ثم تزيل تلك التي لا تضيف قيمة. كما أنه يساعد في تقليل التكلفة من خلال الكشف عن هياكل التكلفة والمحركات لكل منتج وتطوير عملية تصنيع المنتج.

أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة (تحديد الفجوة البحثية).

في ضوء نتائج الدراسات السابقة وما انتهت إليه من توصيات استخلص الباحثون أن هناك فجوة بحثية بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية، تتمثل في أن هناك بعض الأبعاد والجوانب الإضافية التي اتضح لدى الباحثين أن الدراسات السابقة لم تتناولها ويمكن توضيح ذلك من خلال النقاط التالية:

١. ندرة الدراسات السابقة في حدود علم الباحثين التي تربط بين المتغيرين (المستقل والتابع) محاسبة السجلات المفتوحة وتدعيم إستراتيجية ريادة التكلفة في دولة الكويت.
٢. تقوم الدراسة الحالية على إجراء دراسة ميدانية على بعض الفئات من الأكاديميين بدولة الكويت والعاملين بالشركات الصناعية من مديري الإنتاج والمديرين الماليين ومحاسبي التكاليف.

٣. الإطار النظري للبحث:

١/٣ مقدمة

تواجه منشآت الأعمال في الآونة الأخيرة ضغوط تنافسية شديدة سواء محليا أو دوليا بالإضافة الى تعرض تلك المنشآت الى بعض المتغيرات التي تنسم بالتعقيد في احتياجات ورغبات العملاء من حيث مستوى الجودة والتكلفة الأقل والتنوع في المنتجات، وفي محاولات التصدي لتلك الضغوط والتغيرات ظهر التوجه نحو ضرورة اقامة علاقات مغلقة طويلة الأجل تتضمن توحيد الجهود الداخلية وتوجيهها نحو الشركاء الخارجيين المرتبطين بأي حلقة من حلقات المنتج فيما يعرف بسلسلة التوريد Supply chain والتحول من مجرد التركيز على أن المنتج النهائي في هذه السلسلة هو صاحب العلاقة المباشرة مع العميل النهائي وبالتالي هو المسئول الوحيد عن خفض التكلفة ومنها الأسعار، الا أن كل أطراف سلسلة التوريد موردين ومشتريين وغيرهم مسئولين عن تخفيض التكلفة وتحسين المنتجات وتحقيق رغبات العملاء وايجاد المزايا التنافسية للسلسلة (محمد الصغير، ٢٠١٥، ص: ١١٣). هذا وتعتبر محاسبة السجلات المفتوحة Open Book Accounting احدى آليات ادارة التكلفة التي يكشف من خلالها بعض أطراف سلسلة التوريد (الموردين) عن هيكل تكاليفهم الى أطراف أخرى في سلسلة التوريد (المشتريين) بما يساعد على تقوية الوضع التنافسي لتلك السلسلة من خلال جهود تخفيض التكلفة المشتركة المرتبطة بالتكلفة الكلية للمنتج النهائي وتحسين مواصفات المنتج.

ويساعد استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في بحث نزاهة وشفافية معلومات التكلفة أو كأداة لتبرير تغيرات الأسعار بين المورد والعميل، كما تساعد أيضاً على خفض عدم التماثل في المعلومات التي تنشأ بين العميل والمورد كلما تم تعهيد المزيد والمزيد من بنود العملية الإنتاجية، كما أنه يُمكن استخدام محاسبة السجلات المفتوحة لتحديد المزيد من مواصفات المنتج التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج والتخلص من الأنشطة غير المرغوب فيها.

٢/٣ - مفهوم محاسبة السجلات المفتوحة

دخلت محاسبة السجلات المفتوحة الدراسات المحاسبية في أوائل التسعينيات من القرن الماضي، عندما بدأ باحثو المحاسبة في تناول الأهمية المتزايدة للعلاقات البيئية للشركات، وزادت الحاجة إلى نظام رقابة حتى يتم التنسيق بين عمليات الإنتاج والتسليم عبر حدود الشركة، وبالتالي يجب أن يتناول نظام الرقابة الداخلية في الشركات الاعتمادات المتبادلة بين العمليات المختلفة للإنتاج والتسليم داخل الشركات المشاركة، وأكدت أغلب الدراسات أهمية إدارة الاعتمادات المتبادلة داخل العلاقات البيئية (Alenius et al., 2015, p 196).

وقد تباينت آراء الباحثين حول مفهوم محاسبة السجلات المفتوحة حيث تم تناولها من عدة جوانب كالتالي:

-من حيث الشكل القانوني للشركات التي تستخدم الأسلوب عندما عرفها كلا من (Cagliar & Ditillo, 2012 P. 62 & Stromsten, et al., 2012 p. 1) بأنها عملية تبادل المعلومات ذات الاستخدام الداخلي للشركة مثل معلومات المحاسبة الإدارية ويتم ذلك بين الشركاء المستقلين بشكل قانوني.

-ومن حيث أنواع البيانات التي يتم تبادلها، بأنها تتعلق بتبادل بيانات جميع مكونات التكاليف بين المورد والمشتري وقد يمتد هذا التبادل إلى البيانات المتعلقة بالجودة والسياسات البيئية وخطط الاستثمار ومقاولي الباطن، ويمكن الإفصاح عن البنود التفصيلية للتكاليف كنسب مئوية (Rajeev, et al., 2012 p. 197).

-ومن حيث نوع العلاقة التعاونية، عرف (D'Atri, et al., 2011p . 332) محاسبة السجلات المفتوحة بأنها تقنية المحاسبة الإدارية البيئية التي يمكن استخدامها في العلاقات ذات التداخل الشامل، وبالتالي فهي تتطلب من المنشأة أن تقوم بفتح دفاترها لمنشأة أخرى، حيث أنها تهدف إلى تحقيق نتائج قوية في العلاقات التعاونية البيئية وذلك من أجل تحقيق هدف طويل الأجل لأن التعاون طويل الأجل يمكن المنشأة من الاستفادة من تخفيضات التكلفة المشتركة مع مرور الوقت".

-ومن حيث البعد الإستراتيجي، فقد أضافت دراسات أخرى هذا البعد في تعريفها للسجلات المحاسبية المفتوحة (9 p . McGahon, 2009) و ، (البنانوني، ٢٠١٣، ص ١٩١) حيث اتفقوا على أنها (الاستراتيجية التي تؤدي لبناء مساحات جديدة لإدارة التكلفة بين الشركات الكائنة في سلسلة التوريد للتأثير على تدفق المنتجات والخدمات بين الشركات المتعاونة، مع التأكيد على أن فتح السجلات

المحاسبية ليست إستراتيجية بحد ذاتها لأنها غير قادرة على إمداد صناع القرار بالإرشادات والدعم اللازم لخلق القيمة أو الميزة التنافسية وإنما هي احد خصائص الاستراتيجية التعاونية بين الشركات التي تخدم عددا من استراتيجيات إدارة التكاليف البيئية.

فيما اعتبرها (حساب، ٢٠١٦، ص ١٤) أنها أسلوب لتبادل المعلومات والبيانات سواء أكانت (مالية أم غير مالية)، ويتم الكشف والإفصاح عنها لتحقيق أهداف ومنافع أكبر وميزة تنافسية لأعضاء سلسلة التوريد التي تحددتها مجموعة من العوامل وطبيعة العلاقة في التطبيق بين المنشآت في إطار الحدود التنظيمية، ويعد استراتيجية نحو التعاون والتنسيق والكفاءة عبر سلسلة التوريد.

وعرفها (محمود، ٢٠١٧، ص. ١٥٠) بأنها تمثل ممارسة للإفصاح عن بيانات التكاليف والمعلومات الحساسة ضمن العلاقات التعاونية للشركات في سلسلة التوريد، وتعد الوسيلة الإعلامية المعتمدة في إدارة التكلفة البيئية.

ويستخدم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة كأداة وسيطة لرقابة وتسهيل مرونة الإنتاج لدى الشركة الموردة، حيث يمد إدارة الشركة – التي تقوم بالتعهد (Outsourcing) - بمعلومات عن عمليات الإنتاج سواء تكلفة وحجم الإنتاج أو جداول الإنتاج، كما يوفر معلومات عن تدفق المواد منذ استلامها وإضافتها إلى أحد مكونات المنتج وحتى الانتهاء من عملية التصنيع، ثم الشحن إلى العميل ويتم ذلك من خلال أنظمة التشفير (bar code)، هذا بالإضافة إلى أنه يمد الشركة بمعلومات عن هياكل التكلفة للمورد وحجم المخزون من المنتج الوسيط وكذلك معدل دوران المخزون (عبيد الله، ٢٠١٠، ص. ٢٧٩).

توضح التعريفات السابقة لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة حقيقة أن نوعية المعلومات المشتركة يمكن أن تختلف داخل اتفاقيات مختلفة للسجلات المحاسبية المفتوحة، كما أنها لا تقتصر على مشاركة معلومات عن التكلفة الداخلية فقط، بل يمكن للمعلومات المتبادلة بين طرفي التعاون أن تتراوح من البيانات المتعلقة بالتكلفة إلى التكهات Prognoses ومعلومات عن المنتج بالاعتماد على النتائج الموجودة للمعلومات المشتركة (Ellstrom & Larsson, 2017, p23).

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحثين تلخيص مفهوم محاسبة السجلات المفتوحة بأنها أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من شأنه أن يؤدي إلى التعاون بين المنشآت في سلسلة الإمداد والتوريد، وتعزيز الثقة المتبادلة بين أطراف السلسلة بما يوفره هذا التعاون من معلومات محاسبية وغير محاسبية تساعد في تدفق المنتجات بين المنشآت محل التعاون، بما يساعد على تعزيز مراكزهم التنافسية في السوق.

٣/٣- مزايا أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة

يحقق استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة كثير من المزايا، ويعد وسيلة لتحسين كفاءة سلسلة التوريد، وتحسين العلاقة بين أطراف سلسلة التوريد، ويمكن تلخيص أهم هذه المزايا فيما يلي:

١- يوفر أسلوب (OBA) معلومات ملائمة تزيد من فعالية المراجعة الداخلية في تقييم فعالية إدارة المخاطر الاستراتيجية في المنشأة، وتهيئة البيئة المناسبة لفحص ودراسة الفرص المتاحة، وكذلك المخاطر التي تهدد نجاح المشروع والتعامل معها بطريقة بناءة (متولى، ٢٠١٤، ص. ٢٤٩).

٢- وأوضحت دراسة (Hoffjan et al., 2011, p 231-232) أن هذا الأسلوب يعمل على:

➤ تحسين وظيفة المحاسبة الإدارية للشركة.

➤ يُمكن العملاء من التفاوض حول الأسعار نتيجة معرفتهم بهياكل التكلفة لدى الموردين، كما أنه يمكن المورد من تبرير الزيادة في الأسعار نتيجة الزيادة في تكاليف المواد الخام أو نتيجة انخفاض المبيعات لدى المورد.

➤ تطوير العلاقات الاستراتيجية في الأجل الطويل، وزيادة مستوى الثقة والتعاون والالتزام بين الموردين والعملاء، حيث تعد الثقة مطلباً رئيساً ونتيجة أيضاً لتطبيق أسلوب OBA.

٣- دعم إدارة التكلفة بين المنظمات، كما أنها وسيلة لمراقبة الأنشطة الخارجية وزيادة كفاءة شبكة التوريد، وتوفير التكاليف الناشئة من خلال التعاون بين المورد والعميل (غريب، ٢٠١٣، ص. ١٦٥).

٤- دعم عمليات اتخاذ القرارات الاستراتيجية عبر سلسلة التوريد، وخاصة فيما يتعلق بقرارات اختيار الموردين، كما أن الإفصاح عن بيانات التكلفة يساعد على تحديد عناصر تكلفة المنتج، وتكاليف المورد ويحقق إدارة تكاليف فعالة خارج الحدود التنظيمية للمنشأة عبر سلسلة التوريد (Agendal & Nilsson, 2008, p. 154).

٥- يوفر أسلوب (OBA) معلومات تساعد في تطوير المنتج باستخدام هندسة القيمة؛ لتحسين الأداء لدى المورد وتخفيض التكاليف لديه، وبالتالي تحقيق هامش ربح مرضي له، ويستخدم هذا الأسلوب ليس فقط لتخفيض التكلفة ولكن كآلية للرقابة على التكلفة، واستراتيجية للحد من المخاطر (Kumra et al., 2012, p. 196).

٦- تنسيق الأعمال بين أطراف الشراكة وتحديد أولوياتها، والموارد المحتملة لتطوير وتحسين أداء المنظمات، ويستخدم لإدارة العلاقات مع المورد الرئيسي، كما أنه يعزز من الاعتماد المتبادل بين المورد والعميل، وبالتالي تقليل تعارض الأهداف بينهما، وإيجاد حلول جديدة للحفاظ على المزايا التنافسية وتخفيض التكاليف (Alenius et al., 2015, p. 195).

٧- تقديم المعلومات بشكل تفصيلي عن تكاليف أنشطة البحوث والتطوير وجودة التصميم وعن تسعير المنتجات والإفصاح عن كامل تكاليف دورة حياة المنتج خارج الحدود التنظيمية للشركة في ترشيد قرارات الإدارة، سواء أكان هذا الإفصاح مقيداً ضمن الشركات المتعاونة عبر سلسلة التوريد، أم غير مقيد بحيث يشمل كل الأطراف الخارجية من مستثمرين ودائنين وغيرهم (محمود، ٢٠١٧،

ص. ١١٧) في تخفيض التكلفة وتحسين العملية وجودة المنتج؛ حيث يتم الإفصاح ضمن شروط معينة في حالة استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

٨- كما يرى (سلطان، ٢٠١٨، ص. ٤٠) أن أسلوب (OBA) له دور مهم في إنشاء وإدارة العلاقات والتحالفات الاستراتيجية على امتداد سلسلة التوريد وتوحيد أهداف كافة الأطراف المتعانة وتحسين أداء سلسلة التوريد ككل، كما له دور أيضا في تنظيم وتسهيل نقل وتبادل المعلومات بين المنظمات المتعانة معا عبر سلسلة التوريد من أجل الاستمرار في بيئة الأعمال الحديثة، مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق مزايا تنافسية لأطراف سلسلة التوريد، وتخفيض التكلفة المشتركة المرتبطة بالتكلفة الكلية للمنتج النهائي عبر سلسلة التوريد.

يتضح مما سبق مدى المزايا والمنافع التي يحققها استخدام محاسبة السجلات المفتوحة لجميع أطراف سلسلة التوريد في تدعيم العلاقات التعاونية بينهم في إطار (التعاون والإلتزام والثقة) وتعظيم القيمة لجميع الأطراف أصحاب المصلحة، وكذلك تعزيز القدرة التنافسية المستدامة لأطراف العلاقة، وعلى الرغم من هذه المزايا إلا أن استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يواجه مجموعة من المعوقات يعرضها الباحث فيما يلي.

٤/٣ - معوقات تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

على الرغم من أهمية أسلوب (OBA) ووجود الكثير من المزايا عند تطبيقه إلا أن هذا الأسلوب مازال يمثل ظاهرة جديدة، لذا هناك بعض الأسباب التي تعوق تطبيقه منها (Hoffjan et al., 2011, p230-233) (الشعار، ٢٠١٤، ص. ٥٠٢ & الصغير، ٢٠١٥، ص. ١٣٩):

١- اعتقاد الموردين أن استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يعد وسيلة من جانب الشركات للضغط عليهم بتخفيض هوامش أرباحهم.

٢- اعتقاد الموردين أن الشركة الأكثر نفوذا هي القادرة على استخلاص معظم المنافع.

٣- عدم رغبة المورد في تبادل المعلومات الحساسة المتعلقة بالتكلفة والتي عادة ما تبقى الشركات سرية.

٤- قد يفشل تطبيق أسلوب OBA؛ لأن البيانات المحاسبية ذات الصلة ليست متوفرة بالفعل لدى المورد نفسه؛ بسبب الاختلافات في النظم المحاسبية بين الشركات المشاركة في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، أو أن المنظمة ينقصها الإمكانيات (العاملين) القادرة على القيام بالتحليلات أو قد تكون نماذج التكلفة البيئية معقدة جدا، وبالتالي تعيق بشدة من تحليلات التكلفة.

٥- التلاعب في البيانات التي يقدمها المورد، وهو سلوك منطقي يجب توقعه من أي مورد طالما أن تدفق المعلومات من جانب واحد فقط.

٦- تصرف المشتري (العميل) بشكل انتهازي مع معلومات تكلفة المورد لأغراض التفاوض.

٧- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمورد يؤثر على الفترة الزمنية لعلاقات التوريد، كما أن المعلومات المحاسبية المفصح عنها من قبل المورد مهمة جدا لاستخدامها في التفاوض ومتطلبات العقد التجاري بين الموردين وكبار العملاء؛ لذا عدم وجود ضوابط داخلية قوية لدى المورد يؤدي إلى فشل استمرارية العلاقة بينهما؛ لأن العملاء لن يستطيعوا الاعتماد على هذه المعلومات المحاسبية لعدم دقتها، حيث إن المعلومات غير الدقيقة تؤدي إلى تتبؤ خاطئ لطلب الأسواق، وبالتالي تخصيص الموارد بشكل غير فعال، مما يترتب عليه التأخير في وقت تسليم المنتجات.

٨- ضعف الوعي لدى أطراف سلسلة التوريد بأهمية التعاون والتكامل بين أطراف سلسلة التوريد، وعدم وجود طريقة متفق عليها لتنظم عملية فتح السجلات والمشاركة في المعلومات.

٩- خوف المشتريين من احتمالية رد الفعل العكسي لعملية فتح السجلات فقد يترتب على ذلك المطالبة بزيادة الأسعار من جانب الموردين.

١٠- قد لا يرغب المشترون فتح السجلات مع كل الموردين الذين يتعاملون معهم، وإنما يولون اهتمامهم ببعض الموردين الذين يرون فيهم القدرات التي تلأئم احتياجاتهم.

١١- استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يعد مكلفا؛ بسبب ما يتطلبه من اتصالات وتنسيق للمخاطر خاصة في حال محدودية الموارد لدى العميل؛ لأنها تحتاج إلى أوقات واستثمارات كبيرة لمتابعتها كما أنه لا يمكن تجاهل تكاليف عدم التأكد حول مستوى أداء الموردين (أو منفذ التعهيد) عند استبدال مستوى أداء معروف (داخل الشركة) يسهل الرقابة عليه بمستوى أداء آخر غير معروف لدى الموردين ينشأ عنه عدم التأكد.

وبالنظر إلى هذه المعوقات فإن الباحثون يرون أن الاستخدام السليم لهذا الأسلوب يجعل مزايا تطبيقه تفوق معوقات تطبيقه والمخاوف أو المخاطر الناتجة عن تطبيق ذلك الأسلوب.

٥/٣- أهداف أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

تنوعت أهداف أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وإختلفت من دراسة لأخرى حيث يمكن تحقيق العديد من الأهداف من وراء تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يمكن توضيحها كما يلي:

١- تخفيض ورقابة التكاليف لتحسين بيئة العمل الداخلي للمنشأة، وإمداد إدارة المنشآت بالمعلومات التي تساعد على استخدام مواردها بفعالية وكفاءة، ودعم وظيفة الإدارة في اتخاذ القرارات مما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء وتحقيق الميزة التنافسية، وتخفيض حدة المشاكل سواء كانت إدارية أو تشغيلية أو فنية، وتطوير نظام التكاليف المستخدم، وتطبيق إدارة التكلفة البيئية؛ وذلك من خلال

تبادل المعلومات والخبرات والأفكار بين المورد والمشتري المطبقين لهذا الأسلوب (Kulmala, et al., 2002, p 168) & (البتانوني، ٢٠١٣، ص. ٢١٥) & (حساب، ٢٠١٦، ص. ١٦).

٢-تحسين علاقة التعاون طويل الأجل في علاقة المشاركة والتعاون وتحقيق مزايا تنافسية للأعضاء شبكة التوريد بما يساعد في تحسين الأداء، والحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات الملازمة لعلاقات السلسلة؛ حيث أن كشف معلومات التكلفة فيما بين أطراف سلسلة التوريد يحد من السلوك الانتهازي من جانب العميل من خلال إيجاد الضمانات اللازمة حتى يتم الإفصاح عن بيانات التكلفة (البتانوني، ٢٠١٣، ص. ٢١٥) & (الصغير، ٢٠١٥، ص. ١٢٥).

٣- تحديد ومراقبة ربحية المنتجات والعملاء، واختيار مزيج المنتجات وتطويرها، تقييم المخزون والمقارنة المرجعية (Kulmala, et al., 2002, p 168).

٤- إصلاح وتحسين ممارسات المنشأة في اتخاذ القرارات، وإعادة هيكلة المنشأة من خلال التركيز على القضايا الأساسية والمؤثرة على الأهداف طويلة الأجل، من خلال التنسيق والرقابة على عمليات المصادر الخارجية (التعهيد) الذي يعد من الأهداف طويلة الأجل (Kulmala, et al., 2002, p 168) & (حساب، ٢٠١٦، ص. ١٦).

٥-التأكد من سلامة الأداء وتحسينه؛ وذلك من خلال رقابة الأداء لدى المورد، كما يهدف إلى مناقشة الإنفاق والاستثمار في المستقبل بما يعمل على خلق روح التعاون بين الطرفين، والتأكد من أن هناك مكاسب مرضية للطرفين ومحسوبة بطريقة مناسبة ومتفق عليها، مع وصف منافع العقد المبرم بينهما مما يؤدي إلى تعظيم المنافع المشتركة (عبيد الله، ٢٠١٠، ص. ٢٣٩).

٦-توفير فهم للمصروفات، توفير فهم للتكاليف المستخدمة كأساس لاتخاذ القرارات أو المأخوذة في الاعتبار عند اختيار مشروع استثماري معين، وكذلك تشجيع كل من الشركة والمورد على العمل معا عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالمشروعات The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) (CIPFA, 2015, P. 2).

٧-تقديم معلومات مفيدة عن التكاليف التقديرية للأنشطة في كافة المراحل، بما يمكن من ترشيد القرارات خاصة عند اختيار أي مكون من مكونات المنتج أو العمليات التي تتطلب إعادة التصميم؛ بهدف التأثير على التكلفة (الصغير، ٢٠١٥، ص. ١٢٥).

٨-التأكد من تصرف الموردين وفقا لرغبات المنشأة، ومساعدة كل من المورد والمنشأة في عملية اتخاذ القرارات التي يترتب عليها زيادة فعالية سلسلة التوريد (الجوهري، ٢٠١٢، ص. ٥).

٩-اتخاذ إجراءات تصحيحية ذات الصلة بأنشطة تطوير البنود الإنتاجية، دعم عملية الاتصال الجيد بين المنشآت والمؤدية بدورها إلى إيجاد حلول ابتكارية مستدامة لتلك الأنشطة، التنبؤ بمعدل

المنتجات النهائية، وما يرتبط بها من مكونات وبنود رئيسة ذات معدلات الأرباح المرتفعة (محمد، ٢٠١٢، ص. ١٦٥).

١٠- إدارة التكلفة داخل مشاريع التطوير المشترك، وتبادل الأرباح بشكل أساسي في العلاقات البينية، ورقابة الأسعار (Agndal & Nilsson, 2008, p. 163).

٦/٣- الاستخدامات المختلفة لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

أوضحت دراستي (Kurma et al., 2012, p. 197 & Ellström & Larsson, 2017, p. 35) استخدامات أسلوب (OBA) في النقاط التالية:

- تُستخدم محاسبة السجلات المفتوحة من جانب المشتريين لأهداف عدة تتراوح بين الأهداف الاستراتيجية إلى التشغيلية، مثل هندسة القيمة في مرحلة تطوير المنتج؛ للتأكد من هوامش ربح المورد، وللتطوير وخفض التكاليف.
- عندما تكشف المنشآت في سلسلة التوريد عن التكاليف والمعلومات المتعلقة بها، فإن ذلك غالباً ما يُشار إليه بمحاسبة السجلات المفتوحة، وتعتمد المنشآت أسلوب (OBA) لزيادة كفاءة سلسلة التوريد، ودعم القرارات الاستراتيجية للمنشآت فيما يتعلق بالدخول أو التوسع في دولة أخرى سواء بإنشاء فروع تابعة لها أو الاستمرار في التعهيد.
- تُستخدم محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لتحديد السعر، بسبب صعوبة أو استحالة تحديد سعر السوق، ولتحديد التغيرات الناتجة من تحسينات الكفاءة المشتركة والتعويض عنها.
- ينظر للسجلات المحاسبية المفتوحة كأداة لتحديد التفاصيل المعاملاتية، ولجعل العروض المختلفة قابلة للمقارنة، وتعد كإجراء معياري لإدارة سلسلة التوريد.
- تُستخدم محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لكسب المعرفة، وبالتالي كسب النفوذ أو السلطة علي الموردين.
- يُمكن استخدام محاسبة السجلات المفتوحة في مساعدة الأطراف على حل المشكلات المشتركة، وكذلك تبادل الأرباح جراء مثل هذه التحسينات.
- تستخدم محاسبة السجلات المفتوحة كعامل مساعد للتطوير المشترك للمنتج، بالإشارة إلى أنه يمكن تبادل الأنشطة أو تحريكها بسهولة نسبية بين الشركات المتعاونة؛ حيث يتم استخدام بيانات السجلات المفتوحة لتحديد أي طرف ينبغي عليه القيام بمهام معينة مثل: التجميع أو رقابة الجودة.

٧/٣-أبعاد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

تعتمد ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة على مجموعة من الأبعاد حيث تمثل المعلومات جزءاً أساسياً من التبادلات اليومية بين الأفراد والمنشآت وتعد كفاءة سلسلة التوريد والمشاركة الفعالة في المعلومات من أهم عوامل النجاح الرئيسية للمنشأة. كما أن تبادل المعلومات لا يقتصر على معرفة أنشطة أو موارد الشريك فقط بل إن تحسين العمليات يحتاج إلى معلومات تفصيلية عن أنشطة معينة مثل: التكاليف، الإيرادات، الجودة، الثقة؛ لذا عند ممارسة أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة لابد من تبادل للمعلومات وهذا التبادل يعتمد على ثلاثة أبعاد رئيسية وهي وفقاً لـ (Moller, et al., 2011, P. 51):

➤ البعد الأول: اتجاه تبادل المعلومات.

➤ البعد الثاني: درجة وجودة الإفصاح.

➤ البعد الثالث: حدود الانفتاح.

ويمكن تقديم شرح مبسط للأبعاد الثلاثة السابقة (غريب، ٢٠١٣، ص. ١٩٧):

أ- **اتجاه تبادل المعلومات:** حيث يعتبر واحد من عوامل النجاح الحاسمة، حيث يعتبر التعرف على أنشطته أو موارد الشريك ليس كافياً بل يجب التعرف على معلومات تفصيلية بخصوص أنشطته معينه مثل التكاليف؛ الإيرادات؛ الجودة؛ تناوب الفترات الزمنية؛ الوثائق والتسليم؛ والمعلومات المتعلقة باستخدام الموارد وذلك لتوفير سبل تحسين العمليات.

ب- **درجة ونوعية الإفصاح عن المعلومات:** حيث يرتبط الإفصاح عن بيانات التكلفة بنوع المعلومات المفصّل عنها والمستوى المراد الإفصاح عنه، وعلاوة على ذلك فإن مستوى الإفصاح عن التفاصيل يتراوح بين الكشف عن بيانات مستخدمه ومتاحة فقط في نظام المحاسبة الداخلي للشركة.

ج- **حدود الانفتاح عن بيانات التكلفة:** حيث أن ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة يمكن أن تتباين ما بين الكشف عن بيانات التكلفة بطريقة أحادية من جانب المورد فقط أو الكشف بصوره متبادله ما بين المشتري والمورد على نطاق واسع مثل هذا الإفصاح يبدو أنه يقتصر على الشركات التي لها تأثير على سلوك شركائهم.

٨/٣-متطلبات تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

هناك عدة متطلبات النجاح أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، وقد تم تجميع هذه المتطلبات من خلال الاستنباط من الدراسات التي تناولت أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، بالإضافة إلى

الدراسات التي ألقت الضوء على العلاقات بين المنظمات أو العلاقات بين البائع والمورد، وهي كالتالي:

أولاً: الثقة المتبادلة: ينبغي توفر ثقافة الاتصال المفتوح بأمانة مما يدعم الثقة المطلوبة لمواصلة التعاون المشترك، حيث يتطلب أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ثقة غير عادية بين الشركة وموردي الأجزاء أو مؤدي الوظائف، ولذلك فإن هناك العديد من الدراسات التي استنتجت أن الموردين سيسمحون للشركات بالدخول إلى بياناتهم المحاسبية فقط عندما توجد الثقة بأن هذه البيانات لن تستخدم في جلب الضرر، كما أن الثقة شرط أساسي لتطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، فإن تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ينتج عنه معلومات تضمن هذه الثقة (محمود، ٢٠١٩، ص. ٣٦).

ويرى (محمود، ٢٠١٩، ص. ٣٧) أن الثقة المتبادلة هي شعور الطرفين بأن الطرف الآخر لن يقوم بعمل يضر مصلحته وذلك الشعور ناتج عن علاقة طويلة المدى.

وتعتبر الثقة أحد آليات دعم العمل التعاوني عبر شبكات الأعمال كما وأنه مع تطور الأعمال فإن الثقة تعتبر عنصر أساسي لزيادة الاعتماد على المورد بالإضافة إلى الاعتماد على التطور التكنولوجي لدى المورد مع التركيز على الكفاءة الأساسية داخل الشركة لمواجهة التغيرات السريعة.

ويرى الباحثون أن مستويات الثقة تأتي من طول فترة العلاقة وحجم الاستثمار المشترك والعلاقات الاجتماعية بين الشركاء كما نجد أن الثقة التعاقدية تكون في بداية علاقة الشراكة ومع تطور العلاقة وطول الفترة تتحول الثقة على حسب الأهلية وأعلى مستوى من الثقة هي الثقة القائمة على حسن النية وهي تدل على أن الشركاء في علاقة شراكة وتبادل معلومات من فترة طويلة وكبر حجم الاستثمار بينهما.

ثانياً: الإفصاح عن بيانات التكاليف: يحرص الموردون على الإفصاح عن هيكل تكلفتهم إلى الشركات الأخرى لتوضيح مدى التزامهم وقوة مركزهم بالمقارنة بمنافسيهم، وأيضاً للتعريف بعمليات التشغيل وتعزيز جهود تخفيض التكاليف المشتركة بما يؤدي في النهاية إلى تخفيض إجمالي تكلفة المنتج النهائي في سلسلة التوريد. وعلى الرغم من أن بيانات التكاليف تعد من أكثر أنواع البيانات سرية وحساسية في الشركة، إلا أن الإفصاح عن هذه البيانات إلى المشاركين في سلسلة التوريد قد انتشر انتشاراً كبيراً لا سيما مع انتشار الإنتاج المرن في التسعينات ومع ذلك فإن الدراسات في هذا المجال قليلة (Kulmala, 2002).

وهناك بعدان هامان لممارسة الإفصاح في أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وهما (Hoffjan et al., 2011):

١. طبيعة البيانات المطلوبة وممارسات الإفصاح عن البيانات، فمثلاً قد يتطلب أحد أشكال الإفصاح عن البيانات توفير حسابات معينة لتدعيم وتوضيح الإفصاح

وتتمثل في:

١/أ-أنواع البيانات المفصّل عنها (التكلفة والبيانات ذات الصلة بالتكلفة):

١/ب. موضوعات التكلفة الرئيسية

١/ج. مدى الإفصاح عن بيانات التكاليف:

١/د. شكل الإفصاح عن بيانات التكاليف:

١/هـ. إتجاه الإفصاح عن البيانات:

٢- استخدامات البيانات المفصّل عنها من خلال تحديد الغرض من الإفصاح عن هذه البيانات، لأن الغرض من الإفصاح يؤثر على نوع البيانات المطلوبة وتتمثل في (Walker, N. 2005):

٢/أ. الغرض من الإفصاح عن بيانات التكاليف:

- الغرض الرئيسي هو إما تحسين تكاليف المنتجات ذات الكفاءة وتطوير عمليات التصنيع (استخدام طرق مثل هندسة القيمة التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر أو تدعيم تحليل سلسلة القيمة المشتركة بهدف تصميم التدفق في سلسلة التوريد بكفاءة أو تحقيق الرقابة على الأسعار خاصة إذا كان التسعير يتم بأسلوب الأسعار على أساس التكلفة) والإفصاح عن التوقعات بشأن تخفيضات الأسعار في المستقبل.

٢/ب. القرارات والأنشطة التي تساهم فيها بيانات التكاليف المفصّل عنها

ثالثاً: التعاون المشترك لإدارة التكاليف: تتجه العديد من الشركات على مستوى العالم في الآونة الأخيرة إلى إرساء علاقات التعاون مع مورديها الرئيسيين، مما يجعلها قادرة على التركيز على الأنشطة الأساسية، وتعزيز القدرة التنافسية، حيث تحرص الشركات المشاركة على تخفيض تكلفة مشروعاتها وذلك من خلال تطوير وإعادة تحديد التصميم (باستخدام أساليب هندسة القيمة)، أو من خلال تحسين الكفاءة في تنفيذ كفاءة عمليات المشروع (باستخدام أساليب إدارة الخطر وأساليب التصنيع المرن)، وكذلك لابد من إتفاق المشاركة على حجم تكاليف المنفعة نتيجة قبول المورد للتعهيد مثل تكاليف التدريب وتطوير تكنولوجيا المعلومات وتحسين الجودة، وقد نتج عن هذا الإتجاه نحو التعاون مع سلسلة التوريد تحقيق المشاركة المبكرة مع الموردين الرئيسيين في تطوير المنتج والمشاركة الأكثر شمولاً في المعلومات، وتتطلب هذه المشاركة تعاون مشترك بين الشركات لإدارة التكاليف، حيث تطورت أساليب إدارة التكاليف لتعبر الحدود التنظيمية للشركة وذلك بهدف تخفيض التكاليف (Marson, et al., 1999).

بالمقارنة مع إدارة التكاليف التقليدية في الشركات التي تعمل بمفردها فإن هنالك فرص أكثر لتخفيض التكاليف التي تنشأ من خلال الجهود التعاونية، ومن أجل الكشف عن هذه الفرص فإن شفافية

هياكل التكلفة التي توفرها أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة تعتبر أمراً ضرورياً، ولها دوراً أساسياً في إدارة التكاليف بين الشركات المشاركة، وفي حالة أن البيانات المطلوبة لا تكون متاحة لدى المورد بسبب ما مثل ضعف نظام التكاليف المستخدم فيمكن للشركة أن تقوم بجمع البيانات أثناء تحليل العملية من خلال مستشاريها الخاصين بها (رزق، ٢٠١٠).

وبالتالي يتضح لدى الباحثون أن التعاون بين المورد والمشتري يجب أن يكون واضحاً ومنظماً كأن يتم الاتفاق عليه من بداية علاقة الشراكة ويمكن كتابته كبنود العقد يوضح التزامات كل طرف في عملية الشراكة.

رابعاً: الاستخدام المناسب للحوافز: يتطلب تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة استخدام حوافز تشجيع الموردين على التعاون مع الشركة لتحسين الأداء، وكذلك توفير ضمانات وحوافز تشجيع المورد على الإفصاح عن البيانات المطلوبة، ومن أمثلة الحوافز الممنوحة للموردين (رزق، ٢٠١٠؛ محمود، ٢٠١٩):

- ١- إتفاق الأطراف فيما بينهم بالتعويض عن التقلبات في أسعار المواد الخام والكميات المصنعة.
- ٢- تحفيز الموردين للإفصاح عن بيانات التكاليف (سواء بشكل صريح أو بشكل ضمني) من خلال:
 - أ- جعل الإفصاح عن بيانات التكاليف شرطاً من شروط اختيار الشركة للمورد.
 - ب- جعل الإفصاح شرطاً لإمكانية التعاقد طويل الأجل.
 - ج- جعل الإفصاح شرطاً لضمان تحقيق هامش ربح معين.
 - د- جعل الإفصاح شرطاً للمشاركة في الربح الناتج عن حجم المبيعات المتزايد والتحسينات المشتركة.
- ٣- وجود علاقة سابقة في الأعمال بين الطرفين يمثل تحفيزاً للموردين على المشاركة في ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة.

٤- يتطلب أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وجود قواعد متفق عليها لتقاسم المنافع الناتجة عن تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة وذلك لأن خفض التكاليف الإجمالية والكفاءة في إدارة التكلفة ليست كافية لتحفيز الشركاء للانخراط في ترتيبات شبكة مستدامة، كما ويمكن تقاسم المنافع من تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة من خلال (زغلول، ٢٠٠٣):

- أ- تقاسم المنافع وفقاً لنسبة تكاليف الشراء إلى التكلفة الإجمالية للمنتج.
- ب- تقاسم المنافع وفقاً لنسبة الشركاء في القيمة المضافة للمنتج النهائي.
- ج- تحويل جزء من الوفر في التكاليف في صورة تخفيض لسعر البيع.

٩/٣-العوامل المؤثرة في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

تتسم بيئة الأعمال الحديثة بالتطورات السريعة والمتلاحقة والتي تؤثر على نجاح أو فشل تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وخاصة أنه من الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة والتي مازال يصاحبه بعض الغموض عند التطبيق؛ لذا سيتم عرض أهم العوامل المؤثرة على تطبيقه كما يلي (Kajuter and Kulmala, 2005) و (عبيد الله، ٢٠١٠؛ حساب، ٢٠١٦):

أ-عوامل بيئية خارجية:

١-درجة المنافسة: حيث كلما زادت شدة المنافسة؛ تسبب ذلك في الضغط لتقليل التكاليف بشكل مستمر، وهي سمة مشتركة بالنسبة للصناعات التي تستخدم أساليب تعاونية في إدارة التكلفة كأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

٢-الحالة الاقتصادية: تزيد رغبة المورد في فتح سجلاته مع العميل في حالة وجود نمو اقتصادي.

٣-عدم التأكد البيئي: إن ارتفاع عدم التأكد البيئي بما يشمله من زيادة شدة المنافسة وزيادة سرعة التقلبات وعدم القدرة على التنبؤ بالبيئة الخارجية تزيد معه الحاجة إلى توافر معلومات عن التكاليف، وبالتالي الحاجة إلى تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

٤-قوة العميل: قوة العميل من وجهة نظر الشركة تنشأ من كبر حجم تعاملاته وصعوبة العثور على عميل بديل، لذا كلما زادت قوة الشركة (العميل) كان ذلك حافزاً للمورد على تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

٥-البيئة الاقتصادية والثقافية: من ضمن العوامل الخارجية المؤثرة على أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة؛ حيث يؤثر الدور الثقافي للبلدان في اختيار ممارسات المحاسبة الإدارية المستخدمة من قبل المنشآت الصناعية، مما يؤثر على النهاية على مستوى الإفصاح وعلى قدرة النظام الداخلي المستخدم، مما يسهم في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

ب -عوامل خاصة بالشبكة: كنوع الشبكة (هرمية أو عنكبوتية)، نوع المنتج، البنية التحتية للشبكة، الطبيعة الاجتماعية في علاقات الشبكة، حيث تزيد رغبة المورد في الكشف عن بيانات التكلفة في حالة إذا كانت الشبكة هرمية ويتوفر بها بنية تحتية سليمة لممارسة محاسبة السجلات المفتوحة ويكون بها علاقات قائمة على الثقة المتبادلة.

ج-عوامل داخلية خاصة بالمنشأة: وأهمها الثقة والالتزام كشرط أساسي لتطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة؛ بحيث تكون المفاوضات عادلة ولا يساء استخدام معلومات التكلفة المفصح عنها، وحجم الشركة، أنظمة محاسبة التكاليف المستخدمة، والسياسات التنافسية. وتنقسم إلى نوعين: خصائص تنظيمية، وخصائص تشغيلية.

ج/ ١- الخصائص التنظيمية: تتمثل في:

- أ- حجم الشركة.
- ب- السياسات التنافسية التي تطبقها الشركة.
- ج- سمعة الشركة.
- د- قنوات الإتصال الداخلية بالشركة.
- هـ- قوة الرقابة الداخلية.

ج/ ٢- خصائص تشغيلية: وتتمثل في:

- أ- كفاءة نظم محاسبة التكاليف.
- ب- مدى تطبيق الأفكار الإدارية الحديثة.
- ج- حوافز التطبيق.
- د- درجة اعتماد المنشأة على المورد.

٣/ ١٠ - إستراتيجية ريادة التكلفة:

عرف (Blocher et al.، 2017) إستراتيجية ريادة التكلفة على أنها إستراتيجية تنافسية تساعد الشركة على تحقيق النجاح أو التميز وذلك بإنتاج منتجات أو تقديم خدمات بأقل تكلفة على مستوى الصناعة. ويمكن تعريف إستراتيجية ريادة التكلفة أيضا على أنها عملية تبني الطرق والأساليب والأفكار التي تحددها المنشأة لتكون المسار أو المسلك الذي تطبقه الاستخدام الموارد المتاحة لتحقيق هدف تخفيض تكاليف إنتاج السلع أو الخدمات بتكلفة أقل من المنافسين لتحقيق قدرة تنافسية للمنشأة في ظل تغيير الظروف المحيطة. وتقوم هذه الإستراتيجية على أساس أن المؤسسة الأكثر تنافسية، هي التي تكون قادرة على تحقيق تكلفة أقل من منافسيها. وتتحقق هذه الإستراتيجية عن طريق توفير المنتج أو الخدمة بأقل سعر كلي مقارنة بالمنشآت الأخرى في السوق، وتخفيض التكاليف في مجالات خدمات البحوث والتطوير، قوة البيع أو الإعلان (على، ٢٠٠٣).

تحدد إستراتيجية ريادة التكلفة الريادة للمنشأة ذات الإنتاج الأقل تكلفة في السوق نتيجة زيادة كمية وقيمة المبيعات، وذلك بتحقيق ميزة تنافسية في التكلفة المرتبطة بالإنتاج والتسويق مما يساعد المنشأة على البيع بسعر منخفض مقارنة بأسعار المنافسين لنفس الإنتاج. وتمكن إستراتيجية ريادة التكلفة من استخدام حجم أقل من الموارد مقارنة بالمنافسين في إنتاج نفس القدر من السلع والخدمات، مما يحقق للمنشأة اكتساب القدرة التنافسية التكاليفية (السيد، ٢٠١٩). ويشير (عبدالرحمن، ٢٠٠١) إلى أن اكتساب المنشأة لقدرة تنافسية تكاليفية لا يتطلب أن تحقق المنافسة التكاليفية مركز تكاليفي متميز بالنسبة لجميع عناصر الإنتاج، حيث قد تتمكن المنشأة من تحقيق مركز تنافسي تكاليفي بالنسبة لأحد عناصر الإنتاج

يتمثل في قدرة المنشأة الثقافية والتي ينتج عنها وفورات في استخدام الموارد بالنسبة لأحد عناصر الإنتاج تزيد عن الكمية المستخدمة للموارد المرتبطة بعناصر الإنتاج الأخرى وذلك مقارنة بالمنافسين، ومما هو جدير بالذكر أنه قد يحدث العكس حيث قد ينتج عن المنافسة التكاليفية مركز ثقافي تكاليفي بالنسبة لأحد عناصر الإنتاج مما قد لا ينعكس في شكل قدرة تنافسية تكاليفية، فالمنافسة التكاليفية أصبحت ضرورة لا غنى عنها في بيئة الأعمال الحديثة.

ومن ثم يتطلب الأمر من منشآت الأعمال ضرورة تحديد مجالات المنافسة التكاليفية التي تستطيع الاعتماد عليها في تحقيق مركز تكاليفي تنافسي مما يحدد القدرة التنافسية للمنشأة في ضوء الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر التكاليف داخل هيكل تكلفة المنتج.

يرى (Porter، 2011) أن إستراتيجية قيادة التكلفة تعد أوضح الاستراتيجيات الثلاث العامة للتنافس، فمن خلالها تسعى الشركة لأن يتم انتاج المنتج بأقل تكلفة في الصناعة حيث أنه يجب على المنتج الذي يتبع إستراتيجية قيادة التكلفة إيجاد مصادر للاستفادة من التكلفة واستغلالها إلى أقصى حد ممكن. وعادة ما يبيع المنتجون ذوي التكلفة المنخفضة منتجا معياريا ويضعون تركيزا كبيرا على مزايا الحجم أو التكلفة المطلقة من جميع المصادر، وإذا تمكنت الشركة من تحقيق واستدامة "قيادة التكلفة الإجمالية"، فتكون مؤديا أعلى من المتوسط في الصناعة بشرط أن تتمكن من تحديد الأسعار عند أو بالقرب من متوسط الصناعة. وبأسعار متكافئة أو أقل من أسعار منافسيها، حيث أن التكلفة المنخفضة لقائد التكلفة تترجم إلى عوائد أعلى. ومع ذلك، لا يمكن لقائد التكلفة أن يقوم بتجاهل أسس التميز حيث أنه إذا لم يتم النظر إلى المنتج على أنه مقبول من قبل المشتريين، فيتم إجبار قائد التكلفة على خفض الأسعار إلى أقل من المنافسين للحصول على المبيعات. لذا يجب على قائد التكلفة أن يحقق التكافؤ أو القرب من أسس التميز بالنسبة لمنافسيه ليكون أدائه أعلى من المتوسط، حيث أنه على الرغم من أنه يعتمد على قيادة التكلفة لميزته التنافسية فإن التكافؤ في أسس التميز يسمح لقائد التكلفة بتحويل ميزة التكلفة الخاصة به مباشرة إلى أرباح أعلى من المنافسين. وعادة ما يتطلب المنطق الاستراتيجي لقيادة التكلفة أن تكون الشركة هي الشركة الرائدة في التكلفة، وليس واحدة من عدة شركات تتنافس على هذا الموقف لأنه عندما يكون هناك أكثر من قائد للتكلفة فإن المنافسة بينها عادة ما تكون شرسة لأن كل نقطة من حصة السوق تعتبر حاسمة مالم تستطع شركة واحدة الحصول على قيادة التكلفة وإقناع "الأخرين بالتخلي عن استراتيجياتهم".

فيما يرى (طيفور، ٢٠١٢) أن إستراتيجية ريادة التكلفة هي إستراتيجية تنافسية تهدف إلى تقديم منتج أو خدمة بتكلفة تقل عن تكلفة جميع المنافسين، مما يساعد على تخفيض الأسعار، ومن ثم زيادة الطلب على منتجات المنشأة، ويتمثل الهدف من إتباع هذه الإستراتيجية في التفوق على المنافسين، وتقوية المركز التنافسي للشركات المطبقة لها، والسيطرة على السوق، وزيادة الحصة السوقية، وذلك من خلال إنتاج سلع وخدمات بتكلفة أقل من تكلفة المنافسين في نفس الصناعة، كذلك فرض سعر أقل من أسعار المنافسين مع الحفاظ على مستوى ربح لا يقل عن المنافسين، وإذا لم يحدث ذلك عند مستوى أقل من التكاليف بالمقارنة بالمنافسين سيؤدي هذا بالتبعية إلى تخفيض مستوى الربح.

كما أضاف (Wang, et al., 2011) أنه مع هذه الإستراتيجية فإن الهدف الأساسي هو أن يصبح منتج الشركة هو الأقل تكلفة في الصناعة. وتركز معظم القطاعات في السوق في الصناعة على الإنتاج بالتكلفة أقل فاذا كان سعر البيع المحقق يساوي (أو يقترب من المتوسط في السوق فإن المنتج أقل تكلفة سوف يتمتع في الناحية النظرية بأفضل الأرباح، وترتبط هذه الإستراتيجية عادة بالأعمال التجارية واسعة النطاق التي تقدم منتجات قياسية ذات تفاضل قليل نسبياً ومقبول تماماً لغالبية العملاء. ومن حين لآخر يقوم قائد التكلفة بتخفيض سعر بيع منتج لزيادة المبيعات إلى أقصى حد، خاصة إذا كان لديه ميزة كبيرة في التكلفة مقارنة بالمنافسين، وعند القيام بذلك، يمكنه زيادة حصته في السوق.

مما سبق يتضح لدى الباحثين أن إستراتيجية ريادة التكلفة تؤدي إلى تحقيق قدرة تنافسية تكاليفية وتعتبر أحد السمات الهامة للمنافسة القائمة بين منشآت الأعمال في العصر الحديث، وسبب أساسي في تخفيض التكاليف بصورة مستمرة، أو بمعنى آخر، هي تلك الإستراتيجية التي تضع على رأس أولوياتها توجيه كل جهود الشركة نحو هدف رئيسي وجوهري ألا وهو تخفيض التكاليف الكلية مثل تكاليف الإنتاج والتسويق والتوزيع بالإضافة إلى التكاليف الإدارية والمالية وتكاليف تصميم المنتج.

١١/٣- مزايا تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة:

يحقق تطبيق المنشآت لإستراتيجية ريادة التكلفة مجموعة من المزايا كما عرضها (طيفور، ٢٠١١) مزايا نجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة فيما يلي:

- زيادة القدرة على فرض أسعار أقل من المنافسين مع الحفاظ على مستوى الربح.
- المحافظة على حصة الشركة السوقية من خلال تقديم أسعار أقل من المنافسين
- القدرة على دخول أسواق جديدة من خلال تقديم أسعار أقل من المنافسين.
- القدرة على الحصول على حصة سوقية أكبر من خلال جذب شريحة أكبر من العملاء الذين لديهم الحساسية تجاه الأسعار.

ومن ثم يتضح مدى أهمية استخدام إستراتيجية ريادة التكلفة في حماية الشركة من قوى المنافسين، حيث أنها توفر للمنشأة مرونة كبيرة تمكنها من اتخاذ القرارات المتعلقة بالسعر لمواجهة المنافسين.

وللاستفادة من مزايا تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة هناك العديد من المتطلبات التي تضمن نجاح تطبيقها وهي (فودة، ٢٠٠٧):

- توافر سوق مشتريين على مستوى كافي من الوعي بمستوى الأسعار.
- توافر اقتصاديات حجم الإنتاج.
- وجود نظم جيدة للتحكم في التكاليف والرقابة عليها.

- تقليل النفقات في مجالات البحث والتطوير والبيع والاعلان إلى أدنى حد ممكن.
- وجود فرص مشجعة على تخفيض التكلفة وتحسين الأداء.
- بناء قاعدة عالية الكفاءة من الإمكانيات والتسهيلات الفنية.
- التركيز على التعلم كمدخل لأكساب المهارات والخبرات اللازمة للعمالة والتي تنعكس على تخفيض تكلفة الأجور ومنها إلى انخفاض التكاليف الكلية.
- التركيز على نشاط تصميم المنتجات.
- ضرورة التركيز على الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية والتي تنعكس على الأداء التكاليفي.

١٢/٣- أثر محاسبة السجلات المفتوحة على دعم إستراتيجية ريادة التكلفة.

أدت الضغوط المنافسة المتزايدة إلى زيادة الحاجة لتوفير معلومات عن تكاليف البيئة الخارجية، وبالتالي الحاجة إلى وجود تعاون وتنسيق مشترك بين المنشأة ومورديها وعملائها لتخفيض تكاليف المنتج، ويتم ذلك من خلال إدارة تكاليف الأطراف الخارجية للمنشأة، وتوطيد العلاقات مع الموردين يمكن المنشأة من التوصل إلى إمكانية عقد مفاوضات فتح السجلات مباشرة بين الموردين وإدارة المنشأة، والتي توفر للمنشأة تقديم حلولاً وبدائلًا مختلفة لتخفيض تكاليف الأجزاء التي يقوم الموردون بتوريدها (سلطان، ٢٠١٨، ص. ١١٢).

كما يقول (Hoffjan et al., 2011, P. 230) أن تبادل المعلومات لا يفترض فقط توزيع معلومات العرض والطلب بين أطراف السلسلة، بل يتضمن أيضاً تبادل المعلومات الحساسة للتكلفة والتي عادة ما تكون سرية، وبشكل بديهي يتطلب تقديم هذه المعلومات تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والذي تضمن توقع السلوك التعاوني بدلا من السلوك الانتهازي بين الشركاء في سلسلة التوريد، وتوافر الثقة بين تلك الشركات، مع التأكيد على أهمية علاقات المورد والتعاون معه، وأنها ذات ميزة كبيرة أفضل من علاقات الخصومة والاستقلالية في المعاملات.

ومن أهم فوائد الثقة المتبادلة بين الأطراف المشاركة هي تخفيض زمن دورة التشغيل عبر سلسلة التوريد وزيادة الكفاءة الإنتاجية والتبعية تخفيض التكلفة الكلية، كما وتدعم هذه الثقة المتبادلة الشركات في تطبيق المفاهيم الإدارية الحديثة مثل، إدارة سلاسل التوريد المرنة وتخفيض الاستثمار في المخزون (محمد والأمين، ٢٠٢٠، ص. ٣٧٢).

ومما سبق يتضح للباحثين أن الإفصاح عن بيانات التكلفة يعد أهم أبعاد تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة والذي يضمن استخدامه تخفيض التكلفة من خلال تحديد مسببات التكلفة والعمل على تخفيضها، وتزايد وفورات التكلفة التي يمكن تحقيقها (بالنسبة للمشتري) نتيجة أفكار متجددة من الموردين في التصميمات التي يقدمونها وبالتالي نجاح إستراتيجية ريادة التكلفة للشركات التي تطبق محاسبة السجلات المفتوحة.

٤- الدراسة الميدانية:

١/٤ الهدف من الدراسة الميدانية.

تستهدف الدراسة الميدانية الإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار الفروض التي تم اشتقاقها في الإطار النظري للبحث وتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في:

دراسة أثر تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم إستراتيجية ريادة التكلفة في الشركات الصناعية الكويتية

٢/٤ مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين بالشركات المساهمة الكويتية المدرجة في البورصة مثل (مديري ومهندسي الإنتاج ومحاسبي التكاليف) وكذلك المجتمع الأكاديمي من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمتخصصين بمجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

وقد اعتمد الباحثون على معيار إمكانية الوصول، وذلك من خلال رفع قائمة الإستقصاء على جوجل درايف وتوزيعها على مجتمع الدراسة، وقد وزع الباحثون رابط الإستقصاء عن طريق مواقع التواصل الاجتماعي، وفي ضوء ذلك بلغ حجم عينة الدراسة عدد ٩٥ مفردة وصلت ردودهم إلى الباحث وجميعها خضعت للتحليل الإحصائي.

٣/٤ خصائص عينة الدراسة

١/٣/٤ توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة (محاسب تكاليف، مدير مالي، مدير إنتاج، أكاديمي)، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

جدول رقم (١/٤)

توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
محاسب تكاليف	٤٣	٤٥,٣%
مدير مالي	٢٢	٢٣,٢%
مدير إنتاج	١١	١١,٦%
أكاديمي	١٩	٢٠,٠%
الإجمالي	٩٥	١٠٠%

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة هم من محاسبي التكاليف، حيث بلغ عددهم (٤٣) مفردة بنسبة (٤٥,٣%)، ثم يليها في المرتبة الثانية المديرين الماليين، حيث بلغ عددهم (٢٢) مفردة بنسبة (٢٣,٢%)، ثم يليها في المرتبة الثالثة الأكاديمين، حيث بلغ عددهم (١٩) مفردة بنسبة (٢٠,٠%)، وفي المرتبة الأخيرة فئة مديري الإنتاج بعدد (١١) مفردة وبنسبة (١١,٦%).

٢/٣/٤ توزيع عينة الدراسة على حسب المؤهلات العلمية

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة على المؤهلات العلمية المختلفة (بكالوريوس، ماجستير، دكتوراة)، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

جدول رقم (٢/٤)

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهلات العلمية

المؤهلات العلمية	التكرارات	النسبة المئوية
بكالوريوس	٥٢	٥٤,٧%
ماجستير	٢٣	٢٤,٢%
دكتوراة	٢٠	٢١,١%
الإجمالي	٩٥	١٠٠%

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة هم من حملة البكالوريوس، حيث بلغ عددهم (٥٢) مفردة بنسبة (٥٤,٧%)، ثم يليها في المرتبة الثانية حاملي درجة الماجستير، حيث بلغ عددهم (٢٣) مفردة بنسبة (٢٤,٢%)، ثم يليها في المرتبة الثالثة حاملي درجة الدكتوراه حيث بلغ عددهم (٢٠) مفردة بنسبة (٢١,١%).

٣/٣/٤ توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة طبقاً لعدد سنوات الخبرة المختلفة بين مفردات العينة، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

جدول رقم (٣/٤)

توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من ١٠ سنوات	١٥	١٥,٨%
من ١٠ لأقل من ٢٠ سنة	٣٣	٣٤,٧%
٢٠ سنة فأكثر	٤٧	٤٩,٥%
الإجمالي	٩٥	١٠٠%

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة تمثلت في الأشخاص الذين تتراوح عدد سنوات خبرتهم لأكثر من ٢٠ سنة حيث بلغ عددهم (٤٧) مفردة بنسبة (٤٩,٥%)، ثم يليها في المرتبة الثانية الأشخاص الذين تتراوح عدد سنوات خبرتهم من ١٠ لأقل من ٢٠ سنة حيث بلغ عددهم (٣٣) مفردة بنسبة (٣٤,٧%)، ثم يليها في المرتبة الثالثة والأخيرة الأشخاص ذوي الخبرة الأقل من ١٠ سنوات حيث بلغ عددهم (١٥) مفردة بنسبة (١٥,٨%).

٤/٤ تصميم أداة الدراسة: اعتمد الباحثون في هذه الدراسة علي إعداد قائمة إستقصاء كأداة لجمع البيانات اللازمة من عينة الدراسة، وذلك من خلال الاعتماد علي مجموعة من الأسئلة التي تكونت لدى الباحثون أثناء إعداد الدراسة النظرية لموضوع البحث، وقد قام الباحث بمراجعة مايلي عند تصميم قائمة الاستبيان:

١. توضيح بعض المصطلحات الخاصة بموضوع البحث.
٢. الحصول علي معلومات عامة من أفراد العينة تتعلق بالوظيفة، والمؤهلات العلمية، وعدد سنوات الخبرة.
٣. اعتمد البحث عند تصميم قائمة الإستقصاء على مقياس ليكرت الخماسي لقياس إجابات أفراد العينة، وهو مقياس مكون من خمس درجات تبدأ من (١ : ٥) لتحديد درجة موافقة كل مفردة من مفردات العينة علي بنود قائمة الاستبيان، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

جدول (٤/٤)

مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

وقد قام الباحث بترميز أسئلة قائمة الاستقصاء لتسهيل عملية التحليل الإحصائي كما يلي:

X1.1 X1.14: ترمز الي أسئلة الفرض الفرعي الأول.

٥/٤ اختبار الصدق والثبات لقائمة الاستقصاء

يجب التأكد من أن قائمة الاستقصاء تتمتع بدرجة عالية من الصدق والثبات، وصدق قائمة الاستقصاء يُعني مدي صلاحية الاستقصاء لقياس الجانب المراد قياسه، فهو مؤشر على قدرة الاستقصاء علي قياس موضوع البحث، أما ثبات قائمة الاستقصاء يُعني الحصول علي نفس النتائج في حالة إعادة توزيع الاستقصاء علي نفس أفراد العينة وفي نفس الظروف، لذلك قام الباحث بحساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) للتأكد من ثبات قائمة الاستقصاء، ونجد ان هذا المعامل يأخذ قيم بين الصفر والواحد وعندما تكون قيمته قريبة من الواحد، فانه يشير الى ثبات الاستبيان ويمكن اعتبار نسبة ٦٠% مقبولة للحكم على ثبات الاستبيان، مع ملاحظة استبعاد اي متغير يحصل على معامل ارتباط اجمالي اقل من ٣٠% بينه وبين باقي المتغيرات في المقياس نفسه، وفيما يلي نتناول درجة الثبات والصدق لكل مقياس من مقاييس الدراسة ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٥/٤)

معاملات صدق وثبات عبارات الاستقصاء

عبارات المقياس	معامل الارتباط الإجمالي	الفاكرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	الفاكرونباخ بعد الحذف	الصدق الذاتي
X1.1	٠.٥١٧	٠.٨٤٤	-	٠.٨٤٤	٠.٩١٩
X1.2	٠.٤٦١				
X1.3	٠.٤٠٢				

عبارات المقياس	معامل الارتباط الإجمالي	الفكرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	الفكرونباخ بعد الحذف	الصدق الذاتي
X1.4	٠.٦١٧				
X1.5	٠.٤٣١				
X1.6	٠.٥٢١				
X1.7	٠.٦٤٠				
X1.8	٠.٥٣٩				
X1.9	٠.٦٥٥				
X1.10	٠.٥٦٦				
X1.11	٠.٣٦٨				
X1.12	٠.٤٦٤				
X1.13	٠.٣٦٨				
X1.14	٠.٣٨٤				

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات الفرض جاءت أكبر من (٠.٦٠) كما أن معاملات الارتباط بين العبارات كانت جميعها أكبر من (٠.٣٠)، كما بلغت قيمة ألفا كرونباخ لجميع عبارات الإستقصاء (٠.٨٤٤) بمعامل صدق (٠.٩١٩) وبالتالي يمكن للباحثون القول بأن المقياس المستخدم يبلغ درجة عالية من الثبات ولم يتم إستبعاد أي عبارة، كما يتضح أيضا إرتفاع الصدق الذاتي لمقاييس الدراسة.

٦/٤ التحليل الإحصائي واختبارات الفروض

قام الباحثون بتحليل البيانات التي تم جمعها من خلال الاستبيانات، وذلك باستخدام الإصدار السادس والعشرون لبرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية Statistical Package for Social Sciences (SPSS)، وقد تم اختبار الفرض الرئيسي للدراسة الميدانية باستخدام ثلاث طرق للتحليل الإحصائي والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

١. الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistics)

- الإحصاء الوصفي لبيانات الدراسة الميدانية يتضمن التكرارات والنسب المئوية ويستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لمعرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الاستفادة منها في وصف مجتمع الدراسة.
- الإحصاء الوصفي يتضمن أيضا حساب الوسط الحسابي لإجابات مفردات العينة علي أسئلة قائمة الاستبيان والذي يستخدم كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية لكل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء.
- الإحصاء الوصفي يتضمن أيضا حساب الانحراف المعياري وهو أحد مقاييس التشتت ويستخدم كمؤشر لتحديد انحرافات القيم عن وسطها الحسابي، ويفيد في قياس مدي التشتت أو التجانس بين الآراء، حيث يزيد التجانس بين الآراء عندما يقل الانحراف المعياري، ويزيد التشتت بين الآراء عندما يزيد الانحراف المعياري.

٢. اختبار كا^٢ (Chi-Square Test)

هو اختبار إحصائي لا معلمي يتم إستخدامه لقياس العلاقة بين المتغيرات الوصفية حيث أنه يختبر مدي وجود اختلافات بين استجابات أفراد عينة الدراسة، وذلك عن طريق مقارنة قيمة كا^٢ المحسوبة لكل عبارة من العبارات مع قيمة كا^٢ الجدولية، حيث يتم مقارنة مستوي المعنوية (Sig.) المحسوبة لكل عبارة مع مستوي المعنوية (Sig.) الجدولية، حيث تكون العبارة معنوية إذا كان مستوي المعنوية أقل من (٠,٠٥)، وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل.

٣. اختبار فريدمان (Friedman Test)

هو اختبار إحصائي لا معلمي يستخدم لتحديد درجة التوافق أو الاختلاف بين آراء العينة ككل حول عبارات قائمة الاستبيان، وذلك من أجل تحديد الأهمية النسبية للعبارات التي تم اختبارها. ويمكن معرفة السبب الأكثر أهمية عن طريق متوسط الرتب أي أن السبب الذي يأخذ أعلى متوسط للرتب يكون هو العنصر الأكثر أهمية من وجهة نظر المستقصي منهم. وعليه، إذا كان مستوي المعنوية (Sig.) أقل من ٠,٠٥، فهذا يعني أن هناك فرقاً كبيراً بين إجابات مفردات العينة حول أهمية المتغيرات، وإذا كان مستوي المعنوية (Sig.) أكبر من ٠,٠٥، فهذا يعني أنه لا يوجد فرق كبير بين إجابات مفردات العينة حول أهمية المتغيرات.

١/١٠/٤ اختبار الفرض الإحصائي:

ينص هذا الفرض على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم إستراتيجية زيادة التكلفة في الشركات الصناعية الكويتية".

أولاً: الإحصاء الوصفي Descriptive Statistics

جدول رقم (٦/٤)

الإحصاء الوصفي

العبارة	١	٢	٣	٤	٥	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X1.1	التكرار	١	٦	٦	٥٦	٢٦	٤.٠٥	٠.٨٢٩٨ موافق
	النسبة %	١.١	٦.٣	٦.٣	٥٨.٩	٢٧.٤		
X1.2	التكرار	-	٧	٤	٦٠	٢٤	٤.٠٦	٠.٧٦٩٢ موافق
	النسبة %	-	٧.٤	٤.٢	٦٣.٢	٢٥.٣		
X1.3	التكرار	-	٤	١١	٥١	٢٩	٤.١١	٠.٧٦٤٥ موافق
	النسبة %	-	٤.٢	١١.٦	٥٣.٧	٣٠.٥		
X1.4	التكرار	٢	١١	١١	٤٧	٢٤	٣.٨٤	١.٠٠٣ موافق
	النسبة %	٢.١	١١.٦	١١.٦	٤٩.٥	٢٥.٣		
X1.5	التكرار	٢	٨	٧	٥٨	٢٠	٣.٩١	٠.٩٠٠٤ موافق
	النسبة %	٢.١	٨.٤	٧.٤	٦١.١	٢١.١		
X1.6	التكرار	١	٣	١٥	٤٩	٢٧	٤.٠٣	٠.٨١٨٠ موافق
	النسبة %	١.١	٣.٢	١٥.٨	٥١.٦	٢٨.٤		
X1.7	التكرار	-	٨	١٢	٥٠	٢٥	٣.٩٧	٠.٨٥٦١ موافق
	النسبة %	-	٨.٤	١٢.٦	٥٢.٦	٢٦.٣		
X1.8	التكرار	٢	٦	٤	٥٦	٢٧	٤.٠٥	٠.٨٧٩٦ موافق
	النسبة %	٢.١	٦.٣	٤.٢	٥٨.٩	٢٨.٤		

العبارة	١	٢	٣	٤	٥	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X1.9	التكرار	-	١٢	١٠	٥٦	١٧	٠.٨٧٤٩	موافق
	النسبة %	-	١٢.٦	١٠.٥	٥٨.٩	١٧.٩		
X1.10	التكرار	-	١١	١٣	٥١	٢٠	٠.٨٩١٠	موافق
	النسبة %	-	١١.٦	١٣.٧	٥٣.٧	٢١.١		
X1.11	التكرار	١	١	٥	٤٨	٤٠	٠.٧١٨٥	موافق
	النسبة %	١.١	١.١	٥.٣	٥٠.٥	٤٢.١		
X1.12	التكرار	-	١	٦	٥٦	٣٢	٠.٦١٨٣	موافق
	النسبة %	-	١.١	٦.٣	٥٨.٩	٣٣.٧		
X1.13	التكرار	١	١	٦	٦١	٢٦	٠.٦٧٣٤	موافق
	النسبة %	١.١	١.١	٦.٣	٦٤.٢	٢٧.٤		
X1.14	التكرار	٢	٣	٧	٥٥	٢٨	٠.٨٢٦٠	موافق
	النسبة %	٢.١	٣.٢	٧.٤	٥٧.٩	٢٩.٥		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق أن آراء عينة الدراسة أظهرت إيجاباً بالموافقة على أنه يوجد أثر لتطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم إستراتيجية ريادة التكلفة في الشركات الصناعية الكويتية.

ثانياً: اختبار كا^٢ Chi-Square Test

جدول رقم (٧/٤)

اختبار كا^٢

رقم العبارة	قيمة كا ^٢ المحسوبة	درجات الحرية	مستوي المعنوية (Sig.)
X1.1	١٠٩.٤٧٤	٤	٠.٠٠٠
X1.2	٨٣.٥٦٨	٣	٠.٠٠٠
X1.3	٥٥.٦٩٥	٣	٠.٠٠٠

رقم العبارة	قيمة كا ^٢ المحسوبة	درجات الحرية	مستوي المعنوية (Sig.)
X1.4	٦٤.٥٢٦	٤	٠.٠٠٠
X1.5	١٠٩.٢٦٣	٤	٠.٠٠٠
X1.6	٨٢.١٠٥	٤	٠.٠٠٠
X1.7	٤٥.٣٣٧	٣	٠.٠٠٠
X1.8	١١١.٣٦٨	٤	٠.٠٠٠
X1.9	٥٩.٤٨٤	٣	٠.٠٠٠
X1.10	٤٣.٥٦٨	٣	٠.٠٠٠
X1.11	١١١.٨٩٥	٤	٠.٠٠٠
X1.12	٨١.٧١٦	٣	٠.٠٠٠
X1.13	١٣٨.٤٢١	٤	٠.٠٠٠
X1.14	١٠٨.٧٣٧	٤	٠.٠٠٠

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق أن قيمة كا^٢ المحسوبة لجميع العبارات أكبر من قيمة كا^٢ الجدولية، كما أن مستوي المعنوية (Sig.) لجميع العبارات أقل من ٠,٠٥ مما يعني قبول أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرض والتي تشير الي وجود أثر لتطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم إستراتيجية ريادة التكلفة في الشركات الصناعية الكويتية.

ثالثاً: اختبار فريدمان Friedman Test

جدول رقم (٨/٤)

اختبار فريدمان

رقم العبارة	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة الجدولية	مستوي المعنوية
X1.1	٧.٥٧	٨	٥٧.٨٨٦	٠.٠٠٠
X1.2	٧.٦١	٦		
X1.3	٧.٦٤	٥		

رقم العبارة	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة الجدولية	مستوي المعنوية
X1.4	٦.٧٧	١٢		
X1.5	٦.٨٩	١١		
X1.6	٧.٥٠	٩		
X1.7	٧.٢	١٠		
X1.8	٧.٥٩	٧		
X1.9	٦.٤٦	١٤		
X1.10	٦.٦٣	١٣		
X1.11	٨.٧٩	١		
X1.12	٨.٤٤	٢		
X1.13	٨.٠٢	٣		
X1.14	٧.٨٩	٤		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق أن:

١. مستوي المعنوية لهذا المحور أقل من ٠,٠٥ مما يعني أن هناك اختلاف جوهري بين آراء المستقضي منهم حول أثر تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم إستراتيجية ريادة التكلفة في الشركات الصناعية الكويتية، أي أنه لا يوجد اتفاق علي الأهمية النسبية للعبارات الخاصة بأثر تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم إستراتيجية ريادة التكلفة في الشركات الصناعية الكويتية.

٢. أعلي متوسط للرتب هو ٨,٧٩ والخاص بالعبارة الحادية عشر والتي تشير الي أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يساعد في التركيز على التعلم كمدخل لإكساب المهارات والخبرات اللازمة للعمالة مماينعكس على تخفيض تكلفة الأجور، مما يعني أن هذه العبارة هي أهم العبارات تأثيراً علي تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة.

٣. أقل متوسط للرتب هو ٦,٤٦ والخاص بالعبارة التاسعة والتي يؤدي فتح السجلات المحاسبية إلى تحقيق التعاون بين المشتريين والموردين بما يجعلهم يعملون معاً نحو القضاء على الفاقد، مما يعني أن هذه العبارة هي أقل العبارات تأثيراً علي تحقيق إستراتيجية ريادة التكلفة.

في ضوء التحليل الإحصائي السابق للفرض الرئيسي المتعلق بأثر تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم إستراتيجية زيادة التكلفة في الشركات الصناعية الكويتية، فإنه يمكن للباحثين رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل الذي ينص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم إستراتيجية زيادة التكلفة في الشركات الصناعية الكويتية".

٥- خلاصة ونتائج وتوصيات البحث.

أولاً: خلاصة البحث:

توصل الباحثون من خلال هذه البحث إلى النتيجة التالية

وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم إستراتيجية زيادة التكلفة في الشركات الصناعية الكويتية

ثانياً: توصيات البحث:

يوصي الباحثون بما يلي:

١- ضرورة توجية الفكر المحاسبي لمزيد من الدراسات حول أساليب وأدوات إدارة التكلفة ودورها في تنظيم علاقات الشراكة الاستراتيجية للأطراف الأعضاء في سلسلة التوريد وذلك من أجل تحقيق مزايا تنافسية مستدامة لجميع الأطراف.

٢- ضرورة قيام إدارات الشركات بتبني ممارسات وأعمال أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والتوسع في تطبيقها كمدخل استراتيجي لدعم إستراتيجية زيادة التكلفة، ولما لذلك من آثار إيجابية على تحقيق الأطراف الأعضاء في سلسلة التوريد لأهدافهم، مع ضرورة التركيز على الأبحاث التطبيقية لكي يتم التوصل إلى الممارسات الفعالة.

٣- تبني الشركات الكويتية لبرامج ودورات تعريفية وتدريبية لإعداد كوادر متخصصة في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وتطوير كفاءتهم والارتقاء بمستواهم المهني فيما يخص التعامل مع تطبيق ممارسات وأعمال أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وزيادة وعيهم حول الفوائد التي يمكن تحقيقها من تبني هذه الممارسات والأعمال.

٤- تعزيز إجراءات التكامل بين ممارسات وأعمال أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة الأمر الذي يساهم في دعم جميع الأطراف في سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

ثالثاً: مجالات البحوث المستقبلية:

يقترح الباحثون بعض الدراسات البحثية المستقبلية على النحو التالي:

١-دراسة وتحليل أثر استخدام وتطبيق ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة على معايير المحاسبة الدولية .

٢-أثر التكامل بين ممارسات وأعمال أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة على تطوير هيكل الرقابة الداخلية في المنشآت الصناعية.

٥ قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

١. الباز، منة الله جمال عبد الحميد مصطفى؛ عبدالعزيز، ياسر محمد السيد، (٢٠١٦)، "دور أساليب المحاسبة الإدارية في إدارة تكاليف سلسلة التوريد بهدف دعم الميزة التنافسية لأعضاء السلسلة: دراسة تطبيقية"، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، جامعة بنها - كلية التجارة، ص ٣٦، ع ٤، ص ص ٥٦١ - ٥٨٨.
٢. البتانوني، علاء محمد (٢٠١٣)، "إطار مقترح لإختيار وتحفيز المورد للكشف عن بيانات التكلفة في ظل استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية - دراسة استطلاعية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة - جامعة المنصورة، مج ٣٧، ع ١، ص ص ١٩١ - ٢٦٨.
٣. الجبلى، وليد سمير عبد العظيم (٢٠٢١)، "دور الثقافة التنظيمية في تبني استخدام محاسبة السجلات المفتوحة وأثره على الميزة التنافسية في الشركات الصناعية"، **مجلة الدراسات التجارية المعاصرة**، جامعة كفر الشيخ - كلية التجارة، المجلد السابع العدد الثاني عشر - الجزء الأول.
٤. الجندي، نهال أحمد (٢٠١١)، "إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية لتتوافق مع مدخل محاسبة ترشيد الفاقد، **مجلة البحوث الإدارية**، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، العدد الأول، ص ص ٦٢-٢.
٥. الجوهري، إبراهيم السيد محمد إبراهيم (٢٠١٢)، "الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لدعم الميزة التنافسية خلال سلسلة التوريد (مع دراسة تطبيقية)"، **رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة**، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
٦. السيد، على مجاهد أحمد (٢٠١٩)، "استخدام نظام محاسبة تكاليف الأنشطة المرتكز على الأداء PFABC في تدعيم استراتيجية ريادة التكلفة مع دراسة ميدانية"، **مجلة الدراسات التجارية المعاصرة**، جامعة كفر الشيخ - كلية التجارة، العدد السابع، ص ص ٤٨٤ - ٥٢٤.
٧. الشعار، إسحق محمود (٢٠١٤)، "أثر تكامل سلسلة التوريد من خلال استجابة سلسلة التوريد في الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية كبيرة ومتوسطة الحجم: دراسة ميدانية"، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، مجلد، ١٠ عدد ٣.
٨. الصغير، محمد السيد محمد (٢٠١٥)، "مدى ملائمة محاسبة السجلات المفتوحة OBA لدعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد SC في بيئة التصنيع المصرية - دراسة ميدانية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة - جامعة الأسكندرية، العدد الأول، مجلد ٥٢.
٩. (٢٠٢٠)، "أثر استخدام تقنية سلاسل الكتل "Blockchain" في تتبع سلاسل التوريد التصنيعية على تفعيل أدوات التكلفة البيئية وتعزيز القدرة التنافسية: دراسة ميدانية"، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، جامعة بورسعيد - كلية التجارة، العدد الثالث، ص ص ١١٩ - ١٩٤.

١٠. حساب، حسين على (٢٠١٦)، "دراسة العوامل المؤثرة على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (دراسة استطلاعية)"، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
١١. خليفة، عبدالرحمن إمام سيد عبدالونيس؛ عبدالحميد، سيف الإسلام محمود؛ عبدالله، عبدالمنعم فليح، (٢٠١٩)، " دور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تحسين أداء سلسلة التوريد من خلال تخفيض مخاطر المعلومات"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس - كلية التجارة، المجلد ٢٣، العدد الثاني، ص ١ - ٢٤.
١٢. رزق، محمود عبد الفتاح إبراهيم (٢٠١٠)، "ادارة التكلفة في عمليات التبادل خلال سلسلة التوريد، دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة - كلية التجارة، المجلد ٣٤، العدد ٣.
١٣. زغلول، جودة عبد الرؤوف (٢٠٠٣)، "منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كاداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الانتاج على سلسلة التوريد"، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا - كلية التجارة، المجلد ٣٤.
١٤. سلطان، سمر محمد السيد محمد (٢٠١٨)، "دور أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في خفض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد (مع دراسة ميدانية)"، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية التجارة - جامعة المنصورة.
١٥. شملخ، ساطع سعدي أسعد (٢٠١٨)، "دراسة تحليلية لمخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة وانعكاساتها على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس - كلية التجارة بالاسماعيلية، المجلد التاسع، العدد الثالث، ص ٣٠٥ - ٣٤٤.
١٦. طيفور، احمد محمد ربيع (٢٠١١)، "دور أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة فى تحقيق ريادة التكلفة من منظور دورة حياة المنتج"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان - كلية التجارة وإدارة الاعمال، العدد الثاني.
١٧. (٢٠١٢)، "إستخدام اسلوبي تكلفة الهدف والتوقيت الحينى بهدف تحقيق ريادة التكلفة من منظور دورة حياة المنتج"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الرابع، ص. ص. ١٥١٢-١٥٥٣.
١٨. عبدالرحمن، عاطف عبدالمجيد (٢٠٠١)، "مدخل نظم إدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التميز بالأسعار في ظل البيئة التنافسية الحديثة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة جامعة سوهاج، مج ١٥، العدد (١).
١٩. عبيد الله، فايزة (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 لقاهرة، عدد ٧٦.
٢٠. علي، عفاف مبارك محمد (٢٠٠٣)، "دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل المنافسة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة المنصورة، المجلد ٢٧، العدد الثاني، ص ص: ٦٢-٩٦.

٢١. غالي، أشرف أحمد محمد، (٢٠١٧)، "أثر تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة "OBA" على تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد "LVSCM": دراسة ميدانية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، جامعة عين شمس - كلية التجارة، المجلد ٢١، العدد الثاني، ص ص ٤٤٨ - ٥١٦.
٢٢. غريب، أحمد محمد لطفى (٢٠١٣)، "محاسبة الدفتر المفتوح بين التطبيق والمعوقات في الشركات الموردة المصرية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة إسكندرية، المجلد رقم ٥١ العدد الثاني.
٢٣. فودة، شوقي السيد (٢٠٠٧)، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، المجلد (٤٤)، العدد الأول.
٢٤. متولى، أحمد زكى حسين (٢٠١٤)، "استخدام التكامل بين إسلوبي المحاسبة المرنة (LA) والسجلات المفتوحة (OBA) في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة مع دراسة استطلاعية"، **المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة**، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص.ص. ٢٢٣-٢٩٣.
٢٥. محمد، الطيب المجتبى البلولة ؛ أبكر، محمد إسحق عبدالله. (٢٠٢١)، "أثر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في إدارة التكلفة بالقطاع الصناعي السوداني: دراسة ميدانية على مصانع جباد"، **مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية**، مج ٢٢، ع ١، ١٥٢-١٦٧.
٢٦. محمد، على محمد على ؛ الأمين، يسرا أزهر (٢٠٢٠)، "أثر الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة على تخفيض تكاليف الإنتاج: دراسة حالة شركة حاجكو للأنشطة المتعددة"، **مجلة الدراسات العليا**، جامعة النيلين - كلية الدراسات العليا، مج ١٥، ع ٣.
٢٧. محمود، أبو صالح خضر محمد (٢٠١٩)، "دور محاسبة السجلات المفتوحة في تخفيض تكاليف الإنتاج: دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية السودانية"، **رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة**، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان.
٢٨. محمود، صدام محمد (٢٠١٧)، "تحسين الوظيفة الإعلامية للتقارير المالية في ظل تقنيات إدارة التكلفة ومحاسبة السجلات المفتوحة (دراسة تطبيقية)"، **رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة**، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

ثانياً: مراجع باللغة الإنجليزية.

1. Abdalla, S. M. A. D., Salih, K. Y. I., Gadour, W. H. Y., Abdelraheem, A. A. E., Hussien, A. M., & Elbokhar, Y. A. E. (2021). The effect of Open Book Accounting on Reducing Production Cost and Enhancing Competitive Advantage (Field study in industrial companies in Khartoum, Sudan). *Ilkogretim Online*, 20(6), 1729-1743.

2. Agndal, H., & Nilsson, U. (2008). Supply chain decision-making supported by an open books policy. *International Journal of Production Economics*, 116(1), 154-167.
3. Alenius, E., Lind, J., & Strömsten, T. (2015). The role of open book accounting in a supplier network: Creating and managing interdependencies across company boundaries. *Industrial Marketing Management*, 45, 195-206.
4. Blocher, E. J., Stout, D. E., & Cokins, G., (2010), "Cost management: A strategic emphasis", Includes index.
5. Blocher, E. J., Stout, D. E., Juras, P. E., & Smith, S. (2017). *Cost Management (A Strategic Emphasis) 8e*. McGraw-Hill Education.
6. Burgess, K., Singh, P. J., & Koroglu, R. (2006). Supply chain management: a structured literature review and implications for future research. *International journal of operations & production Management*, 26(7), 703-729.
7. Caglio, A., & Ditillo, A. (2012). Opening the black box of management accounting information exchanges in buyer-supplier relationships. *Management Accounting Research*, 23(2), 61-78.
8. D'Atri, A., Ferrara, M., George, J. F., & Spagnoletti, P. (Eds.). (2011). *Information Technology and Innovation Trends in Organizations: ItAIS: The Italian Association for Information Systems*. Springer Science & Business Media.
9. Ellström, D., & Larsson, M. H. (2017). Dynamic and static pricing in open-book accounting. *Qualitative Research in Accounting & Management*.
10. Hoffjan, A., Lührs, S., & Kolburg, A. (2011). Cost Transparency in supply chains: demystification of the cooperation tenet. *Schmalenbach Business Review*, 63(3), 230-251.
11. Kajüter, P., & Kulmala, H. I. (2005). Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures. *Management Accounting Research*, 16(2), 179-204.
12. Kulmala, H. I., Paranko, J., & Uusi-Rauva, E. (2002). The role of cost management in network relationships. *International Journal of Production Economics*, 79(1), 33-43.

13. Kumra, R., Agndal, H., & Nilsson, U. (2012). Open book practices in buyer-supplier relationships in India. *Journal of Business & Industrial Marketing*.
14. Marson, J., Cullen, J., Berry, A., Seal, W., Dunlop, A., & Ahmed, M. (1999). Interfirm supply chains: The contribution of management accounting. *Management Accounting*, 77(6), 30-32.
15. McGahon, H. (2009). *Open Book Accounting and its Contribution to Procurement Efficiency* (Doctoral dissertation, Heriot-Watt University).
16. 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 & Supply Management* , Vol.,17 .
17. Porter, M. E. (2011). *Competitive advantage of nations: creating and sustaining superior performance*. simon and schuster.
18. Rajeev, K., Agndal, H., & Nilsson, U. (2012). Open book practices in buyer-supplier relationships in India. *Journal of Business & Industrial Marketing*.
19. Romano, P., & Formentini, M. (2012). Designing and implementing open book accounting in buyer–supplier dyads: A framework for supplier selection and motivation. *International Journal of Production Economics*, 137(1), 68-83.
20. **Strömsten, Torkel , Lind, Johnny and Alenius, Erik . 2012.** Open book accounting and coordination of activities in a supplier network. *28th IMPconference in Rome, Italy*. March 2012, pp. 1-18.
21. Walker, N. (2005). Open book accounting–A best value tool. *Good practice guides–Commissioning*. Change Agent Team.
22. Wang, W. C., Lin, C. H., & Chu, Y. C. (2011). Types of competitive advantage and analysis. *International Journal of Business and Management*, 6(5), 100.
23. Windolph, M., & Moeller, K. (2012). Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? *Management Accounting Research*, 23(1), 47-60.