



مجلة البحوث المالية والتجارية

المجلد (25) – العدد الرابع – أكتوبر 2024



تقييم دور أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وبيان أثره على إدارة التكلفة الاستراتيجية

Evaluating the role of open book accounting method and demonstrating its impact on strategic cost management



إعداد

الباحثة/ أمنية محمد صبري عباس سيد

مرشح للدكتوراه - كلية التجارة، جامعة بورسعيد - قسم المحاسبة والمراجعة

تحت إشراف

أ.د/ نبيل فهمي سلامه

أستاذ المراجعة

بكلية التجارة جامعة بورسعيد

د/ سهى السيد فرج

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

بكلية التجارة جامعة بورسعيد

2024-07-29	تاريخ الإرسال
2024-08-04	تاريخ القبول
رابط المجلة: https://jsst.journals.ekb.eg/	



ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلي تقييم دور أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في دعم الإدارة الاستراتيجية لسلسلة التوريد ، وتوضيح التكامل والتوافق بين كلاً من أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة والإدارة الاستراتيجية للتكلفة ومدى تأثيرها علي سلسلة التوريد وبيان أثر هذا التكامل علي تحسين الإدارة الاستراتيجية للتكلفة تناولت الباحثة في المحور الأول الإطار المفاهيمي لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة ، والتي هي محور البحث ، بالإضافة إلي تحديد أهداف وأهمية ومقومات نجاح تطبيق هذا الأسلوب في منشآت الأعمال ، وتناولت هذا المحور أيضا دراسة تحليلية لمزايا تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة ، وتم توضيح معوقات تطبيق هذا الأسلوب وحدود ممارساته، كما أشار هذا البحث إلي تحديد الحوافز التي تدفع إلي تطبيقه، كما أوضحت الباحثة آليات تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة ، وأخيراً انتهى هذا البحث بتوضيح العوامل المؤثرة علي ذلك الأسلوب.

توصلت الباحثة إلي العديد من النتائج من أهمها : أن هناك تأثير متبادل بين أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة والإدارة الاستراتيجية للتكلفة ، كما أظهرت النتائج أيضا وجود تأثير معنوي لهذا العلاقة علي إدارة التكلفة البيئية، تناولت الباحثة في المحور الثاني مقدمة عن إدارة التكلفة وأهمها في تعزيز المزايا التنافسية للمنشآت الصناعية ، مفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية بالإضافة إلي أهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية ، وتم إجراء مقارنة بين الإدارة التقليدية للتكلفة والإدارة الاستراتيجية للتكلفة ، كما أوضحت الباحثة في هذا المحور مزايا وأهمية الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في منشآت الأعمال بالإضافة إلي أهم أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية ، كما تعرضت الباحثة في هذا المحور أيضا مفهوم إدارة التكلفة البيئية والحاجة إليها بالإضافة إلي أهداف وأهمية إدارة التكلفة البيئية ، وتناولت الباحثة في هذا البحث العلاقة بين أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وسلسلة التوريد ، لما لها من دور هام في تحسين فعالية سلسلة التوريد ، مدى مساهمة أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد ، انتهت الباحثة في هذا المحور أيضا تحديد أدوات وأساليب إدارة التكلفة البيئية ، بالإضافة إلي توضيح علاقة التكامل بين أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وإدارة التكلفة البيئية علي دعم المزايا التنافسية لمنشآت الأعمال ، وانتهت الباحثة في هذا البحث بأهم المنافع التي يحققها أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة والتي تؤثر علي زيادة القدرة التنافسية وتطوير إدارة التكلفة البيئية في مواكبة التطورات التكنولوجية وزيادة القدرة التنافسية وخفض التكلفة.

Abstract: -

This study aims to assess the role of open accounting records in facilitating strategic supply chain management, as well as the interdependence and harmony between open accounting records and strategic cost management, as well as their influence on the supply chain. Additionally, it examines the effect of this integration on enhancing strategic cost management. On the first axis, the author focused on the conceptual framework of the open accounting records method. This study also discusses the identification of incentives for implementation. In addition, the researcher provided an explanation of the procedures involved in implementing the open accounting records approach. Finally, this investigation concluded by elucidating the aspects that influence the effectiveness of this method.

The author identified numerous discoveries, the most significant of which was the existence of a mutual influence between strategic cost management and open accounting records. Additionally, the findings indicated that this relationship had a moral influence on intercountry management. The researcher not only explained the objectives and significance of managing intercountry costs, but also introduced the concept of managing and requiring intercountry costs. In this paper, the researcher examines the relationship between the supply chain and the open accounting records method, its significant role in enhancing the supply chain's competitive advantages, and the contribution of the OBA method to improving the supply chain's efficacy. Additionally, the researcher in this hub has completed the identification of the instruments and methods that are used to manage intercountry costs. In addition to elucidating the complementarity between intercountry management and open accounting records to bolster the competitive advantages of business enterprises, the researcher concluded in this chapter that the open accounting records method offers the most significant advantages, including the ability to stay current with technological advancements, reduce costs, and enhance competitiveness, as well as the advancement of intercountry management.



مشكلة البحث:

تميزت بيئة الأعمال المعاصرة بالكثير من المتغيرات التي أفرزت ضغوطاً تنافسية هائلة على قطاعات الأعمال، أمتد أثر هذه الضغوط إلى هوامش الأرباح بل أصبحت تهدد بقاء واستقرار منشآت الأعمال، تتمثل عوامل نجاح المنشآت في تقديم المنتجات للعملاء في الوقت والسعر المناسب وبجودة عالية (مروة إبراهيم ربيع 2016، ص ص 338-363)، وكاستجابة لهذه التطورات أصبح لزاماً على المنشآت البحث عن حلول وأدوات تتضمن لها البقاء في السوق ومواكبة التغيرات، يعد خفض التكلفة أحد أهم مجالات التعاون حيث ظهرت العديد من الأفكار والأساليب التي تدعم خفض التكاليف كأحد أهم أدوات مواجهة التغيرات الاقتصادية الحديثة، ارتكزت هذه الأساليب على دراسة العلاقة بين المنشآت التعاونية أو أعضاء التحالفات، فلم يعد نجاح المنشأة يعتمد على قدرتها الداخلية فقط ولكن أصبح يعتمد بدرجة أكبر على قدرات مورديها، لأن العديد من برامج خفض التكلفة قد حددت معظم فرص خفض التكلفة المتوفرة داخل المنشأة وأصبح نجاح المنشأة متوقفاً على نجاح شركاتهم في الإنتاج مما تترتب عليه اتساع نطاق محاسبة التكاليف إلى أبعد من حدود المنشأة الواحدة فنشأ ما يعرف بأدوات الإدارة البيئية للتكلفة التي تهدف إلى العثور على حلول لخفض التكاليف بدرجة تفوق ما هو ممكن إذا ما حاولت المنشآت المتعاونة خفض التكاليف بشكل مستقل.

يشمل الهدف الرئيسي للبحث في إعداد مدخل مقترح يمكن من خلاله تقييم دور أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في دعم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ويندرج تحت هذا الهدف الرئيسي مجموعه من الأهداف الفرعية وهي: -

- تحليل أسلوب السجلات المفتوحة من حيث الأهداف ودوافع التطبيق والمزايا.
- تحليل العلاقة بين سجلات المحاسبة المفتوحة وأدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة.
- عرض وتحليل لأهم المفاهيم ذات العلاقة بأسلوب OBA ومقومات وعوائق تطبيقه.
- عرض وتحليل لأهم النماذج المرتبطة باستخدام أسلوب OBA كأداة لدعم إدارة الكلفة البيئية في علاقات الشراكة بين الموردين والمشتري.

المحور الأول:

1- الإطار المفاهيمي لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة: -

يعد أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة أحد الأساليب المهمة التي تهدف إلى الكشف عن بيانات التكلفة من خلال التبادل والمشاركة في المعلومات، ويتم من خلالها تفعيل إدارة التكلفة وبناء علاقات الشراكة بين أطراف سلاسل التوريد أساسها الثقة، من أجل تحسين الإدارة والرقابة على

كافة أطراف السلسلة انطلاقاً من أنه ليس من المنطقي أن مسؤولية خفض تكلفة المنتج تقع علي عاتق صاحب الحلقة الأخيرة في سلسلة التوريد (الصغير، 2015، ص 124).

يعتبر سجلات المحاسبة المفتوحة أسلوب لتبادل المعلومات يمكن الاعتماد عليه بين المورد والمشتري حيث إنه " أسلوب ينطوي على تبادل المعلومات المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها بين المشاركين في سلسلة التوريد، ويعكس هذا النهج التعاون المثالي ما بين المورد والمشتري من خلال الكشف عن معلومات التكلفة بين أطراف سلسلة التوريد ". (Surowiec, 2013, p.217)

قدمت دراسة (عبيد الله ، 2010 ، ص 260) تعريفاً لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة بأنه أداة وسيطة لرقابة وتسهيل مرونة الإنتاج لدي المنشأة الموردة ، حيث يمد إدارة المنشأة التي تقوم بالتعهد بمعلومات عن عمليات الإنتاج سواء تكاليف وحجم الإنتاج ، أن سجلات المحاسبة المفتوحة هي وسيلة لتحسين فعالية تكاليف سلسلة التوريد بوصفها أداة لتحسين الثقة في العلاقة بين العملاء والموردين ، ويقصد بها شفافية التكلفة (متولي، 2014، ص 34)، ويتلخص مضمون أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في الآتي :- (البتانوني ، 2013 ، ص 243)

- أنها تركز على علاقة الشراكة بين المورد والمشتري.
- تعني بالكشف المنظم عن بيانات التكلفة بين المورد والمشتري.
- تتطلب التعاون بين أعضاء سلسلة التوريد للكشف عن بيانات التكاليف في إطار الثقة والالتزام بين هؤلاء الأطراف.
- تحقيق مزايا تنافسيه للمنشآت أطراف سلسلة التوريد، من خلال بناء علاقات توريد طويلة الأجل، وتبادل للمعلومات، وتخفيض للتكاليف، وتنظيم المشاركة في المنافع بما يحقق تحسين الأداء.

وفي ضوء ما سبق تري الباحثة أن أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة هي: إستراتيجية تحكم الإفصاح الاختياري عن هيكل التكاليف الداخلية بين أطراف علاقة تعاقدية بين أطراف سلسلة التوريد في إطار فلسفة ترشيد التكلفة، ويتم الكشف والإفصاح عنها لتحقيق أهداف ومنافع أكبر وميزه تنافسيه للأعضاء داخل سلسلة التوريد، وذلك بهدف تدعيم العلاقة التعاونية بينهم وتعظيم القيمة لأصحاب المصلحة، وتعزيز القدرات التنافسية المستدامة لأطراف العلاقة.

2-الأهداف التي يحققها أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة: -



حيث أوضحت دراسة (Hoffjan et al., 2011 ; p. 243 – 245) أن أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يهدف إلي تدعيم علاقة الشراكة بين المورد والمشتري ومعرفة الهيكل التكاليفي للمورد ومعرفة القواعد التي تتم علي أساسها عملية التسعير ، وبدورها تؤدي إلي (تخفيض تكاليف المعاملات ، ويسهل مفاوضات التسعير وتغيير السعر ، يزيد من حجم المبادلات والاستثمارات) ، كما أوضحت دراسة (عبيد الله ، 2010 ، ص 239) أن أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يهدف إلي التأكد من سلامة الأداء وتحسينه وذلك من خلال رقابة الأداء لدي المورد ، ويهدف إلي مناقشة الإنفاق والاستثمار في المستقبل بما يعمل علي 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 إلي تعظيم المنافع المشتركة .

يري (محمد السيد محمد الصغير ، 2015 ، ص 34) أن إتباع أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة تحقق أهداف عامه منها دعم أداء سلسلة التوريد، وحيث يؤدي فتح السجلات فيما بين المورد والمشتري إلي شفافية المعلومات، وشراكه كلاهما في تحديد مناطق الخفض المحتملة للتكاليف، وهذا من شأنه تحقيق ما يلي :-

- تخفيض تكاليف الإنتاج وكذلك تخفيض مستويات المخزون وزيادة الإنتاجية وتحسين الجودة، حيث أشارت أحدي الدراسات إلى أن 7 % من تكاليف سلسلة التوريد يمكن تخفيضها في حالة تقديم المنتج في الوقت المناسب.
- تحقيق رضا العملاء وهذا من محورين الأول تحقيق رغبات العملاء والثاني خفض التكاليف.
- مراجعة الأنشطة في المصادر الأولي للتوريد بما يحقق ترشيد تكاليف الأنشطة وتصنيفها إلي أنشطه تضيف قيمه وأخري لا تضيف قيمه، واستبعاد التي لا تضيف قيمه بما يخفض التكاليف.
- تحسين العلاقات الترابطية بين مكونات سلسلة التوريد، والحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات الملازمة لعلاقات السلسلة والتي قد تحد من المزايا المرتبطة بمعلومات المورد والمرتبطة بتكاليف التشغيل والتصنيع، فلا شك أن كشف بيانات التكلفة فيما بين أطراف سلسلة التوريد قد يحد من السلوك الانتهازي من جانب المشتري من خلال إيجاد الضمانات اللازمة حتى يتم الكشف عن بيانات التكلفة.
- تقديم المعلومات المفيدة عن التكاليف التقديرية للأنشطة في كافة المراحل بدءاً من المراحل المبكرة لتصميم المنتج إلي معلومات عن مكونات المنتج ومختلف الأنشطة وطرق التصنيع بما يمكن من ترشيد القرارات خاصة عند اختيار أي من مكونات المنتج أو العمليات التي تتطلب إعادة التصميم بهدف التأثير على التكاليف.

- وسيله لتيسير تبادل معلومات التكاليف فيما بين المنشآت، وأداة لتطوير كفاءة تكاليف سلسلة التوريد، وأداة لبناء الثقة بين أعضاء سلسلة التوريد (رزق، 2006، ص ص 1-9).
 - تساعد عملية فتح السجلات بين أطراف سلسلة التوريد على رفع كفاءة أداء سلسلة التوريد من خلال الكشف عن مواطن المخاطر والعوائد والتكاليف وتجزئتها فيما بين أطراف السلسلة مما يدفع الدعم اللازم فيما بين أعضاء سلسلة التوريد لبناء إدارة تدعيم تبادل المعلومات.
- 3-أهمية ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة: -**
- أشارت بعض الدراسات (Sunil and Routroy , 2017 ,pp 834-576; Filegner , 2015,pp 327-336) إلى أن أهداف أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة تتلخص في الآتي:
- تفعيل التعاون بين أطراف سلسلة التوريد، من خلال توفير معلومات عن تدفق المواد منذ استلامها وإضافتها إلي أحد مكونات المنتج وحتى الانتهاء من عملية التصنيع ثم الشحن إلي العميل.
- إمداد المنشأة بمعلومات عن هياكل التكلفة لدي المورد وحجم المخزون من المنتج الوسيط، وكذلك معدل دوران المخزون، وبالتالي خفض التكاليف المرتبطة بالمخزون.
 - تخفيض تكاليف إنتاج المنتجات عن طريق تحديد المناطق الحرجة خاصة من خلال تحسين أنشطة البحوث والتطوير، حيث تشترك بيانات التكاليف لدي المورد في تحقيق المنافع لكلا الطرفين.
 - يساهم في تخفيض حاله عدم التأكد المرتبطة بالتعاقدات طويلة الأجل، والحد من تضارب المصالح، والحد من السلوك الانتهازي بين كلاً من المشتري والمورد وبالتالي تعزيز إدارة المخاطر بالمنشأة.
 - تحقيق التعاون بين المشتريين والموردين بما يجعلهم يعملوا معاً نحو القضاء على الفاقد وتحقيق قيمة لكل الأطراف ذات المصلحة.
 - يؤدي فتح السجلات المحاسبية إلي زيادة الحصة السوقية للأطراف المتعاونة ويوفر الدعم الفني ويعزز المركز التنافسي للشركات المتعاونة، من خلال تحسين التدفقات النقدية وخفض التكاليف.
 - تحقيق التنسيق وفعالية الاتصال، بين أعضاء سلسلة التوريد من خلال دورها في تحقيق المفاوضات الخاصة بالتسعير، والحوافز التشجيعية، وهذا بدوره يؤدي إلي تحسين الأداء وتعظيم ربحية أعضاء سلسلة التوريد.
 - تدعيم العمل المشترك لتخفيض التكلفة الإجمالية للمنتج عبر سلسلة التوريد بما يحسن الوضع التنافسي لسلسلة التوريد، حيث يمكن من معرفة تكلفة المكونات للمنتج بما في ذلك تكلفة المورد بما يحقق الإدارة الفعالة للتكاليف التي تتجاوز حدود المنشأة.



4-مقومات نجاح تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة تتمثل في:-

- الثقة والالتزام المتبادل بين أطراف علاقة الشراكة، ويشير الالتزام إلى الرغبة في استمرار العلاقة التجارية في المدى الطويل. (Moller et al., 2011, pp 121 – 131).
- ضرورة أن يوضح المشتري للمورد أن الكشف عن بيانات التكلفة من جانبه أمر ضروري لتحقيق المنافع المشتركة، وأن التعاون المتبادل بينهما يعظم منافعهما.
- جودة أنظمة التكاليف المطبقة في المنشآت محل علاقة التبادل من ناحية تركيزها على قياس التكلفة متعددة الأبعاد، وعلى تخطيط التكلفة والرقابة عليها، ودعمها لقرارات الأعمال الرئيسية.
- تحديد الموردين ذوي القيمة والراغبين في الاشتراك في برامج سجلات المحاسبة المفتوحة، وجوده نظام الحوافز يحفزهم على الكشف عن بيانات التكلفة.
- وجود أساليب ملائمة لإدارة التكلفة البنينة مثل هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة تعمل إلى جانب أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

5-مزايا أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة:-

- يحقق تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة العديد من المزايا يمكن تلخيصها فيما يلي:-
- يعد أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة أحد الأساليب الهامة لتبادل المعلومات والبيانات الخاصة بالتكاليف بين كلاً من المورد والمشتري، ويتم من خلاله الكشف عن فرص خفض التكاليف التي يصعب اكتشافها
- يساعد تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على التخطيط والتنسيق في الأجل الطويل.. (Cullen, 2009, p. 24).

- يؤدي تقاسم المعلومات السرية للتكلفة إلى زيادة مستوى التعاون والثقة والالتزام بين المورد والمشتري، والثقة المتبادلة تعمل على الحد من الاختلالات من خلال توفير معلومات التكلفة بين المشتري والمورد، وبالتالي إلى تحسين فعالية سلسلة التوريد (Cullen , 2009 , p.

24

- تعزيز التنبؤ الفعال، ودعم الرد السريع بين المنشأة والموردين والعملاء، وتخفيض مستوى المخزون، وتوفير التكلفة، وتحسين استخدام الموارد، وموثوقية التسليم، وجودة الخدمة وتحسين إدارة سلسلة التوريد (ضيف، 2011، ص 49).
- يوفر معلومات ملائمة تزيد من فعالية المراجعة الداخلية في تقييم فعالية إدارة المخاطر الاستراتيجية في المنشأة (متولي، 2014، ص 249).

6-مقومات تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة:-

أن القارئ عندما يكتب نظرياً عن أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة قد يعتقد سهولة تطبيقها وسرعة الحصول على النتائج المرغوب فيها، إلا أن عند التطبيق العملي لها يتم مواجهه العديد من المعوقات، والتي يمكن الإشارة إلي بعض منها فيما يلي: -

أ- معوقات مرتبطة بطبيعة العلاقات داخل سلسلة التوريد: -

- عدم رغبة المورد الأصلي في الكشف عن بيانات التكاليف الخاصة به، وخاصة إذا ما استشعر بأن ذلك لن يترتب عليه منافع إضافية لهم.
- ضعف الوعي لدى أطراف سلسلة التوريد بأهمية توافر التكامل التام بين أطراف تلك السلسلة، وضرورة تنسيق العمل التعاوني على طول سلسلة التوريد.
- التخوف من رد الفعل الانتهازي لدى بعض حلقات سلسلة التوريد تجاه عملية فتح السجلات وكشف البيانات وخصوصاً من جانب المشتريين، ومدى التزام المشتريين بضرورة بقاء البيانات التي يتم كشفها سريه.
- تخوف سلسلة التوريد من عدم اكتمال الدعم من كافة حلقات السلسلة بعضها البعض، فقد لا يدعم المورد الرئيسي الموردين الفرعيين، وبالتالي يعجز عن تلبية طلبات المشتريين.
- عدم وجود إطار منظم يحدد كيفية تنفيذ عملية فتح السجلات وحدود المعلومات التي يتم الكشف عنها (Windolph and Maeller , 2012, pp 44 - 46).
- الفجوة الحادثة بين تطلعات المشتريين إلى معلومات معينه وبين ما يقدمه لهم الموردين من بيانات.

ب- معوقات مرتبطة بطبيعة أنظمة المعلومات والتصنيع داخل سلسلة التوريد: -

- عدم قدرة النظام المحاسبي لبعض حلقات سلسلة التوريد على إنتاج معلومات تكاليف دقيقه، وتقدير تكلفة الخامات بشكل دقيق خلال مراحل الاستحواذ والتوريد.
- عدم ارتباط الأنظمة المحاسبية لأطراف سلسلة التوريد بالتخطيط الاستراتيجي على امتداد سلسلة التوريد والتركيز على معلومات الأداء الداخلي لكل حلقة دون متابعة أداء المنافسين وظروف البيئة الخارجية المحيطة والمؤثرة على أداء السلسلة (Suomala , 2010, pp 71 - 96)

- عدم تبني أطراف سلسلة التوريد وخصوصاً الموردين للأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وبالتالي عدم دقة تقديرات التكلفة والتوجيه الملائم لبنود التكلفة ومحركات التكلفة.
- انتشار سمه عدم تماثل المعلومات على طول سلسلة التوريد، وحيث يملك بعض أطراف السلسلة جميع المعلومات، وبعض الأطراف القليل من المعلومات مما يظهر السلوكيات



الانتهازية وبالتالي يجعل إدارة التكلفة البيئية لا تتم بالشكل المطلوب، وهذا ما ينعكس بالطبع على التكاليف الكلية للسلسلة.

ج- معوقات بيئية: وتتضمن تلك المعوقات نوعين هما:-

• معوقات البيئة الداخلية

ترتبط تلك المعوقات بحجم سلسلة التوريد ويؤدي كبر حجم سلسلة التوريد وما يتضمنه ذلك من سياسات تنافسيه وأنظمة معلومات ضخمة متطورة ومنها أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة إلى زيادة رغبة المورد في الكشف عن بيانات التكاليف وفتح سجلاته أمام المشتري خصوصاً إذا ما ربطتهم علاقات تبادل ذات حجم كبير، لما يستشعره المورد من قوة مركزه التنافسي حال تنسيقه مع باقي أطراف السلسلة ، أما إذا كان حجم السلسلة صغير وأنظمة المعلومات بها ضعيفة وقدراتها التنافسية محدودة فهذا ما يدفع أطراف السلسلة إلى التعاون والحرص علي عدم كشف المعلومات الخاصة بكل حلقة من حلقات السلسلة ، وبالتالي يضعف من إمكانية تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

• معوقات البيئة الخارجية: -

ترتبط تلك المعوقات ببعض الأمور خارج حدود سلسلة التوريد ، كالاتجاهات الاقتصادية في البيئة المحيطة بسلسلة التوريد ، ودرجة المنافسة، فكلما كانت الاتجاهات تميل إلى الركود والكساد وبالتالي تأثر السلسلة بذلك قلّة رغبة المورد في الكشف عن بيانات التكلفة ، عكس الحال عندما تسود حاله النمو الاقتصادي وزيادة درجة المنافسة ، وزيادة رغبة سلسلة التوريد في إيجاد مكان منافس لنفسها في السوق ، مما يدفع كل حلقات السلسلة نحو التضامن والمشاركة في دعم المركز التنافسي ، وبالتالي الكشف عن بيانات التكلفة وتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) .

7- حوافز تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة:-

إن تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يتطلب قيام الموردين بعمليات الكشف عن بيانات التكاليف، وما يتعلق بها من معلومات، وتشير الدراسة العملية إلى أن عملية الكشف عن بيانات التكلفة في أغلب العلاقات الثنائية أحادية الاتجاه من المورد إلى المشتري (Agendal & Nillson., 2010, p 147) فإن قيام المورد بهذه الممارسات قد يكون طواعية أو جبراً من خلال قيام المشتري باستخدام القوه التعاقدية له لإلزام المورد بالكشف عن بيانات التكاليف مما يحقق إدارة التكلفة علي سلسلة التوريد ككل .

المحور الثاني:

1- مفهوم وأهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية: -

في ضوء ما حدث من تطور في البيئة الحديثة الصناعية ونتيجة لسعي كل منشأه من منشآت الأعمال لتحقيق ميزه تنافسيه فقد زادت حدة المنافسة ليس علي المستوى المحلي فقط بل علي المستوى العالمي أيضاً ، والتي من أهم مظاهرها حرص كل منشأه من المنشآت المنافسة علي خفض تكاليف منتجاتها في فتره من المنشآت المثيلة ، والتي تقدم نفس المنتج بما يضمن لها بقاءها في تلك البيئة ، ومن هنا ظهرت أهمية قيام كل منشأه من المنشآت التي ترغب في البقاء في تلك السوق التنافسية بتصميم نظام دقيق لإدارة التكلفة الاستراتيجية .(طارق عبد العظيم ، 2009 ، ص 337) ، (جبر إبراهيم الداور ، 2013 ، ص 387).

تري الباحثة أن إدارة التكلفة تشمل اتخاذ مجموعه من القرارات التي من شأنها تحقيق تحسن حقيقي في تكلفة المنشأة ، ويتعين أن يكون نشاط إدارة التكلفة مستمراً ، وكذلك ينبغي تحقيق التكامل بين الأنشطة المختلفة خلال دورة حياة المنتجات التي تقوم المنشأة بإنتاجها أو أدائها، وهي مجموعه من الأساليب تعمل علي دعم أهداف وأنشطه المنشأة ، كما يمكن تعريفها بأنها الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف بشكل مباشر لمرحلة أو أكثر من المراحل الأربعة لدورة الإدارة الاستراتيجية ، فهي تمثل توجيهاً للاهتمام المباشر ببيئة التكلفة الاستراتيجية بحيث تتميز عن الأدوات التقليدية للمحاسبة الإدارية .

أوضحت دراسة (Kumear , 2011, pp 212-250) أن الإدارة الاستراتيجية للتكلفة عبارة من التقنيات والأساليب التي تساهم في تشكيل مستقبل المنشأة (البتانوني ، 2014 ، ص 52).

تري الباحثة أن الهدف النهائي لإدارة التكلفة يتمثل في تلبية حاجات العملاء المتغيرة بأقل تكلفه ممكنه، وبالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق الريادة في تكلفة المنتج مقارنةً بالمنافسين، ويتم ذلك عن طريق تخطيط ورقابة وتخفيض وتحسين فعالية التكاليف خلال مراحل دورة حياة المنتج مع الحفاظ على مستويات الجودة المرضية للعملاء .

2-مزايا الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في المنشآت الصناعية: -

يوفر مدخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة المعلومات المالية وغير المالية الضرورية للإدارة بما يحقق العديد من المزايا أهمها : زيادة الإنتاجية والربحية ورفع كفاءة أداء الموارد الاقتصادية والبشرية ، وتوفير آلية التحسين المستمر للأداء والتكلفة ، وضبط الجودة الشاملة بما يزيد من قدرة المركز التنافسي للمنشأة ، علي العكس النظم المحاسبية التقليدية التي تركز علي ما يدور داخل المنشأة فإن الإدارة الاستراتيجية للتكلفة تركز بالإضافة إلي ما سبق علي تحليل المركز



التكاليف للمنافسين ، أي تتوجه أيضاً نحو السوق ضمن ثلاثة أبعاد هي المنافسين ، العملاء ، المنتجات ، وإن الإدارة الاستراتيجية للتكلفة تنظر إلي صورة التكلفة قبل أجزائها أي دراسة ومراجعة أي قرار يرتبط بالتكلفة للتأكد من أنه يعزز الموقف الاستراتيجي للمنشأة ، فدور نظام التكاليف أكبر من مجرد تجميع للمعلومات عن العملاء والموردين وتحليلها ، وذلك أنه يجب أن يمتد إلي التعامل مع الموردين من خلال مساعدتهم علي تحسين وتطوير أداءهم وتخفيض تكاليفهم والالتزام بالمواعيد بما يعود بالنفع علي كل من المنشأة ، الموردين والعملاء وبما يشجع علي زيادة القدرة التنافسية في مجالات التكنولوجيا والجودة والتكلفة (عبد الله ، 2001 ، ص 260) ، كذلك فإن المعلومات المقدمة عن العملاء تمكن من تحديد التكلفة المرتبطة بكل عميل ومن ثم تساعد في ترشيد اختيار العملاء علي حسب مستوي ربحية كل عميل (مهدي ، 2009 ، ص 109) .

3- دور أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في تدعيم عمليات اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد: - (Rodriguez,2020) تتمثل أهم القرارات التي تلعب فيها أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة دوراً جوهرياً في تدعيمها ما يلي: -

• قرارات تسعير المنتجات: - يعتبر قرار تسعير المنتجات التي تلعب فيها محاسبة السجلات

المفتوحة دوراً جوهرياً في تدعيمها ما يلي: يعتبر قرار تسعير المنتجات أحد أهم القرارات التي يتأثر بها أداء المنشأة الداخلي ومركزها التنافسي ومستقبلها في السوق، وتكمن مشكلة قرار التسعير في مدي تحقيقه للتوازن بين المبلغ الذي يدفعه العميل وبين المنافع التي يحصل عليها من السلعة أو الخدمة، وهناك عاملين استراتيجيين يجب أخذهما في الاعتبار عند اتخاذ قرار تسعير المنتجات وهما: - (صالح، 2021)

- 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 المنشأة الميزة التنافسية التي تتفوق بها عليهم.

-دراسة سوق المنشآت المورد: في ضوء مواصفات مدخلات الإنتاج يتم دراسة المنشآت المورد القادرة علي توفير هذه المواصفات ، وإعداد قائمة بالمنشآت المورد المحتملة ، وتحديد استراتيجية الشراء التي سوف تتبعها المنشأة والطريقة التي سيتم من خلالها توفير مدخلات الإنتاج والتي قد تكون الشراكة والتعاون مع المنشآت المورد ، والمفاوضات ، والتعهد في بعض الحالات ، وقد يتطلب طول فترة التوريد وما قد يطرأ علي البيئة المحيطة من تغيرات قيام كل من المنشأة المورد والمنشأة المشتري بمراجعة السعر بهدف موازنة

التكلفة وتفاعلها مع تلك التغيرات ، ويمكن أن تستند عملية مراجعة السعر أيضاً إلي التحسينات المستمرة والمتوقعة في المدى القصير والبعيد ، وذلك بهدف الوصول إلي الأرباح المستهدفة. -حيث يتحدد السعر المستهدف للمنتجات بناء على الاحتفاظ بالعملاء الحاليين وجذب عملاء جدد وأسعار المنافسين، وتحقيق هامش الربح المستهدف.

● قرار اختيار المنشآت الموردة: -قرار اختيار المنشآت الموردة من أصعب القرارات التي تواجه متخذ القرار حيث تعتبر عملية اختيار المنشآت الموردة وهذه المعايير هي الفوائد والفرص والتكاليف والمخاطر، ويعتبر قرار اختيار المنشآت الموردة قراراً استراتيجياً، وينطوي علي عدد من المعايير المتضاربة التي تعكس حالة عدم التأكد لدي متخذي القرار نتيجة غموض أو عدم دقة المعلومات ويتم اختيار المنشآت الموردة لمقابلة حاجات وطاقت وإمكانيات المنشأة المشتريّة ، وتلعب إدارة التكلفة البيئية دوراً فعّالاً لتحديد هذه الحاجات والطاقت والإمكانيات ، فعندما تصبح المنشأة المشتريّة علي علم بظروف المنشأة الموردة ومركزها ، فإن هذا قد يساعدها علي تجنب بعض مسببات ضعف سلسلة التوريد لديها ، وتعتمد إدارة التكلفة علي قوة المنشأة في مقابل قوة المنشأة الموردة ، أي مدّي اعتماد المنشأة المشتريّة علي المنشأة الموردة ، ومدّي اعتماد المنشأة الموردة علي المنشأة المشتريّة ، فكلما زاد اعتماد المنشأة الموردة علي المنشأة المشتريّة كلما زادت إمكانيّة تنفيذ ممارسات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية والعكس صحيح

● قرار التصنيع أو الشراء: -يعتبر قرار المفاضلة بين عمليات شراء مكونات المنتج أو تصنيعها من أبرز القرارات التي يبدو دور أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وذلك أثناء اتخاذها حيث تعتمد هذه القرارات علي بيانات التكاليف المتاحة لأعضاء سلسلة التوريد لتفاضل بين تصنيع المكونات أو الاعتماد علي المنشآت الموردة لتوريد تلك المكونات.

● قرار المشاركة في تحسين وتطوير المنتج: يعد أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وسيلة لتحسين فعالية تكاليف سلسلة التوريد بوصفها أداة لتحسين الثقة في العلاقة بين المنشأة الموردة والمنشأة المشتريّة ففي ظل ممارسة أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يؤدي تبادل بيانات تكاليف المنشأة الموردة إلي تحقيق المشاركة في تحسين وتطوير المنتج إلي جانب البدائل المختلفة لتصميم المنتج وإمكانيات التصنيع وما يتعلق بهما من تكاليف تتضمن قرارات التصميم عدد من البدائل المتعلقة بها والمرتبة عليها ومنها : الجودة ، وموعد التسليم ، ومتطلبات الاستثمار ، والتكاليف المرتبطة بها ، وما يتم اتخاذه من



- قرارات بشأن الآلات والأدوات الخاصة بكل مكون ، والتعاقد من الباطن ، وأشكال التفاعل بين المنشأة الموردة والمنشأة المشتريّة وذلك من خلال إدارة التكلفة البيئية .
- 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 المنشأة الموردة والمنشأة المشتريّة، 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، 2010، ص ص : 1 - 62) ، ويلعب التكامل بين التكلفة المستهدفة التي تعتبر بمثابة أداة الذراع الطويلة لإدارة التكلفة البيئية وهندسة القيمة تسمح بتحديد كيف يمكن خفض التكلفة أما التكلفة المستهدفة تعرض الهدف المراد تحقيقه في إطار خطة الربحية طويلة الأجل .
 - قرار تحديد الخصائص النهائية للمكونات : عند اختيار المنشأة الموردة يكون من الضروري إقامة قواعد مشتركة لبيانات التكاليف تبدأ مناقشة الأفكار والتصورات المبكرة وهذا يمكن أن يحدث قبل أو في نفس وقت اختيار المنشآت الموردة اعتماداً على كيفية ومدى حاجة كل من المنشأة الموردة والمنشأة المشتريّة لأن يشتركا مبكراً في عملية التصميم، ويتسم هذا بأهمية خاصة في حالة المنتجات المعقدة مما يتطلب تعاون المنشأة الموردة والمنشأة المشتريّة في مجال البحث والتطوير ، بمعنى أنه عند اختيار المنشأة الموردة بشكل مبدئي في المراحل المبكرة من عملية التبادل يتم التركيز على السمات والخصائص الرئيسية للمنتج ، وبناءً على ذلك يتم تحديد الخصائص النهائية للمكونات اللازمة لإنتاج المنتج في مراحل تالية نظراً لأنها تتطلب مزيداً من تطوير العمل المشترك بين المنشأة الموردة والمنشأة المشتريّة
 - قرار اقتناء المواد الخام والمكونات من جانب المنشأة الموردة: نتيجة للتعاون بين المنشأة الموردة والمنشأة المشتريّة يمكن مساعدة المنشأة الموردة في اختيار المنشآت الموردة الفرعية لها ذوي الأسعار الأقل لهذه المفردات، وتساهم هذه المشاركة الفعالة في تخفيض التكلفة النهائية للمنتج.
- 4- معوقات تفعيل أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية تتمثل في: -
- تتميز هذه الأساليب بأنها أساليب هندسة معقدة، وبالتالي يتعين الإلمام بتقنياتها وأساليبها بشكل عميق حتى يمكن تطبيقها بفاعلية.

- لا تراعي هذه الأساليب التقليدية التفرقة بين مفهوم قيمة المنتج لدي المستهلك عند دراسة فرص تخفيض التكاليف من خلال تصميم المنتج.
 - تركز هذه الأساليب عند تخفيض التكلفة المباشرة للمنتج فقط.
 - لا تراعي هذه الأساليب التداخل الاستراتيجي بين الموارد والأنشطة.
 - لا تشمل هذه الأساليب على التحليل المستقل لمكونات وأجزاء المنتج، ولا تتعامل معه علي أنه كل متكامل.
 - تمثل العقبات السابقة قصوراً في محتوى المعلومات التكاليفيه والإدارية التي توفرها لنا هذه الأدوات، وبالتالي تعتبر العقبات أمام الوحدات التي ترغب في تحقيق فعالية إدارة التكلفة الاستراتيجية، وبالتالي تفعيل منظور إدارة التكلفة الاستراتيجية.
- تري الباحثة " أن إدارة التكلفة الاستراتيجية تواجه العديد من المعوقات في بيئة التصنيع الحديثة، وبالإضافة إلى الأدوات التي تدعم أن تضع حلول لهذه الاستراتيجية ولسد الفجوة بين متطلبات بيئة التصنيع الحديثة تحاول إجراء تكامل بين هذه الأدوات لمواجهة الانحرافات في بيئة التكاليف.

5- مقومات تنفيذ أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في تدعيم عمليات اتخاذ القرارات:

حيث يتطلب تنفيذ أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة توافر مجموعة من العوامل الرئيسية لضمان نجاح تطبيقه في تدعيم عمليات اتخاذ القرارات تتمثل في: -

أ-التكامل بين أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وإدارة التكلفة البينية علي دعم المزايا التنافسية لمنشآت الأعمال تمثل إدارة التكلفة البينية توسع لمنظور إدارة التكلفة خارج الحدود التنظيمية للشركة وتهدف إلي تحديد وإدراك حلول تخفيض التكلفة من خلال تنسيق الأعمال بين المنشأة الموردة والمنشأة المشتريّة لما تحقّقه من منافع بالمقارنة بإدارة التكلفة بشكل فردي مستقل ، وتقدم إدارة التكلفة البينية ثلاث فرص لتخفيض التكاليف ترتبط بمراحل تطوير المنتج ، وتصنيع المنتج ، والربط بين المنشأة الموردة والمنشأة المشتريّة ، وتساعد إدارة التكلفة البينية علي تخفيض درجة عدم تناظر المعلومات بين المنشأة الموردة والمنشأة المشتريّة والملازمة لعلاقات سلسلة التوريد ، خاصةً بما يتعلق بالموارد الخارجية وتحديد أو تغيير المواصفات أو التي تؤثر علي المزايا المرتبطة بالمنشأة الموردة والمرتبطة بتكاليف التشغيل والتصنيع ، حيث يتم إدارة التكلفة البينية عندما يسبب عدم تناظر المعلومات لدي المنشأة المشتريّة إلي طلب مواصفات من المنشأة الموردة قد لا تستطيع الأخيرة مقابلتها في ظل سعيها إلي تحقيق أرباح مقبولة ،



وأصبحت إدارة التكلفة تتم بشكل تعاوني بين المنشآت المشاركة في سلسلة التوريد من خلال الكشف عن بيانات التكلفة بين الشركاء في إطار الالتزام والثقة المتبادلة بينهم للكشف عن الفرص الإضافية لتحقيق وفر في التكلفة وتحسين الأداء، وتري الباحثة أن هناك علاقة تكامل بين إدارة التكلفة البيئية وأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يتمثل ذلك في:-

- تمثل إدارة التكلفة البيئية إطاراً عاماً ينتظم فيه تطبيق العديد من أدوات إدارة التكلفة التي تتوافق مع مفاهيم بيئة الإنتاج الحديث، والتي تهدف إلى توفير معلومات دقيقة يتم استخدامها في اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية، بما يؤدي إلى تخفيض الوقت والتكلفة والتخلص من الفاقد والتحسين المستمر، ومن ثم خلق قيمة للعميل وبالتالي زيادة الربحية.
- تدعم إدارة التكلفة البيئية أسلوب سجلات المحاسبة 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, pp, 62-95)
- تطبيق آليات إدارة التكلفة البيئية ممكنة بشكل محدود بدون الكشف عن بيانات التكلفة، ولكن الآليات الأكثر تطوراً والتي تقدم إمكانيات أكثر وأعلى لتخفيض التكاليف تقوم أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة بدور هام في تحقيقها.
- أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة تعد مدخلاً لإدارة التكلفة بين المنشآت 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 وأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على بعضهما البعض وبموجب ذلك يتم الكشف عن بيانات التكاليف بصورة أساسية لتسهيل تطبيق إدارة التكلفة البيئية.
- يلعب التزام كل من المنشأة المورد والمنشأة المشتري دوراً رئيسياً عند تنفيذ كل من إدارة التكلفة البيئية وأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة ويعمل ذلك جنباً إلى جنب مع الثقة المتبادلة كحماية قوية ضد الانتهازية الناتجة عن استخدام المعلومات المفصح عنها.

- ينظر لإدارة التكلفة البيئية إلى أنها تحقق وفر في التكاليف لكل من المنشأة المورد والمشاركة المشتري بينما ينظر أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة علي أنها مجرد وسيلة للضغط علي هامش الربح الخاص بالمنشآت المورد.
- يهدف أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة إلي التأكد من سلامة وتحسين الأداء، وذلك من خلال رقابة الأداء لدي المنشأة المورد، ومناقشة الإنفاق والاستثمار في المستقبل بما يعمل علي خلق روح التعاون بين المنشأة المورد والمنشأة المشتري وبما يؤدي إلي تعظيم المنافع المشتركة.
- يحقق التكامل بين أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وإدارة التكلفة البيئية الكثير من الفوائد التكاليفيه عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء، وتعتبر من أساليب إدارة التكلفة أسلوب التكلفة المستهدفة حيث يعتبر الأداة التي تسمح بنقل ضغط المنافسة وخفض التكلفة التي تواجه منشآت الأعمال إلى أعضاء سجلات المحاسبة المفتوحة، الأمر الذي سيؤدي إلي تحسين الأداء المالي والتنافسي لمنشآت الأعمال. (فؤاد، 2016، ص 920).
- يمكن تحقيق خفض الحقيقي لتكلفة سلسلة التوريد " سجلات المحاسبة المفتوحة " من خلال التكامل بين أسلوبين من أساليب إدارة التكلفة البيئية " أسلوب تحليل سلسلة القيمة ، وأسلوب التكلفة المستهدفة " فعندما تحدد المنشأة هدف تخفيض التكلفة فإنها تبحث عن أسلوب لتحقيق ذلك ، حيث يتم تحليل أنشطة سلسلة التوريد ، وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص منها والأنشطة التي تضيف قيمه وضبط تكلفتها ، ويتم ذلك في ضوء التكلفة المستهدفة المحددة بناءً علي دراسات السوق ، وذلك يعمل علي دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال . (فؤاد، 2016 ، ص 904) .
- يؤدي أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة دوراً غير مباشر في عملية تكوين القيمة وذلك بمشاركة المعلومات الخاصة بإدارة التكلفة البيئية بين المشتري والمورد في إطار إدارة تكلفة سلسلة التوريد بناءً علي التنسيق مع الموردين ومن أجل توفير مدخلات الإنتاج في الوقت والكمية والجودة المناسبة لتحقيق أقصى قدر من القيمة للعملاء، وبالتالي المساهمة في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال (غالي، 2017، ص 499).
- تعتبر إدارة التكلفة البيئية في منشآت الأعمال بمثابة طريقه رئيسيه لضمان تحقيق الكفاءة والقدرة التنافسية لشبكات التوريد " أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة "، وبموجب ذلك يتم الكشف عن بيانات التكاليف بصوره رئيسية لتسهيل تطبيق إدارة التكلفة البيئية وبالتالي



فإن كلاً من أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وإدارة التكلفة البيئية يعتمد كلاً منهما على الآخر بشكل كبير (اليتانوني، 2013، ص 244).

- إن تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في منشآت الأعمال يسهم في تعزيز وتحسين إدارة التكلفة البيئية لسلسلة التوريد بما يدعم ممارسات إدارة التكلفة الاستراتيجية من خلال تنسيق جهود أعضاء سلسلة التوريد لدعم التكامل بينهم في ظل شفافية المعلومات لترشيد التكلفة بما يحقق موقف تنافسي قوي وله تأثير إيجابي على أعضاء سلسلة التوريد، وبالتالي المساعدة في تحقيق الكفاءة والفعالية في تخفيض التكلفة وبالتالي دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال. (علي، 2015، ص 24).

ب وضع نظام لاختيار الحوافز لتنفيذ أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة: -

يعتبر أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة نشاط يقوم على المشاركة في المعلومات بين المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد، ونظماً لتبادل المعلومات بين المنشأة الموردة والمنشأة المشتريّة يوفر معلومات ملائمة تزيد من فعالية عملية اتخاذ القرارات وفي تقييم فعالية إدارة المخاطر الاستراتيجية في المنشأة، وذلك من خلال توفير معلومات عن وجود مشاكل في الطاقة لدى المنشأة الموردة، ضعف مستوي الجودة لديه، عدم المرونة في عملية التوريد. (Formentini and Romano 2012, p p ; 545 – 560 إن قرارات المنشأة المشتريّة توجه لتحديد طبيعة بيانات التكاليف التي سيتم الإفصاح عنها ، وكيف سيتم استخدامها بناءً علي مصادر استراتيجية الشراء المعتمدة سواء من مصدر واحد أو من مصادر متعددة ، كما تحدد استراتيجية الشراء المعتمدة أيضاً مجموعة الحوافز الأكثر ملائمة لتشجيع مشاركة المنشأة الموردة تجاه الحوافز واستخدام البيانات المفصّل عنها ، في حين أن أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة تؤثر علي موقف المنشأة المشتريّة للارتباط بشركة موردة محددة ، وبالتالي تبني حوافز أكثر تكلفة ، هذه النتائج لها آثار لتحديد المنشأة الموردة التي يمكن التعاون معها بنجاح ، واختيار الحوافز للتخفيف من تردد المنشأة الموردة من الكشف عن بيانات التكلفة ، وفرض قيود علي استخدام البيانات التي يتم الإفصاح عنها للتأكد من استخدامها بطريقة مثلي داخل وخارج العلاقة ، ويصبح وصول الحافز للشركة الموردة وطريقة إدراكها له من مقومات نجاح تنفيذ أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة .

ج - الإفصاح عن بيانات التكاليف: -

تتمثل المعلومات المطلوبة لاستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في المعلومات التكاليفيه 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 المورد والمشاركة المشتري حيث تتمثل منافع المنشأة المورد في زيادة الحصة السوقية ، القدرة علي بيع مكونات عالية القيمة ومن ثم تحقيق أرباح مرتفعة وسرعة الوصول إلي تكنولوجيا المنشأة والحصول علي الدعم الفني والتقني منها ، وتعد أسلوب سجلات المحاسبة 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

6- النتائج المتوقعة من تطبيق المدخل المقترح لتدعيم المزايا التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال مدخل إدارة التكلفة البيئية. (الحمروني 2020) تري الباحثة أنه توجد مجموعة من النتائج المتوقعة هند تطبيق ذلك المدخل المقترح أهمها ما يلي: -

- إعادة هيكلة دور نهج إدارة التكلفة البيئية ووضعها على مائدة الاهتمام البحثي.
- تقييم المستجدات الحديثة وتحديد ما يمكن أن يكون مناسباً لتحقيق المزايا التنافسية منها، وعلى أن يبدأ التقييم من القاعدة وصولاً إلي دور مدخل إدارة التكلفة البيئية.
- تقديم دعماً لوجستياً وهو عبارة عن التخطيط والتنفيذ والتحكم بالتدفق والتخزين الضروري المؤثر للمنتجات والمعلومات المتعلقة بها بدايةً من نقطة المنشأ إلى نقطة المستهلك من أجل إرضاء متطلبات المستهلك، حتى يتم تفادي النواحي الإجرائية عند التعرض للجانب الإجرائي من ناحية المستهلك.
- تحديد هامش ربح مستهدف يتمشى مع أهداف الربح للمنشأة على المدى الطويل.
- الاستفادة من التقنيات الحديثة والتطوير المستمر في مجال التصنيع والمعلومات لإنتاج سلعه بجودة أعلى وتكلفة أقل لتدعيم الميزة التنافسية.
- تقويم الأداء خاصاً فيما يتعلق بتخطيط التكلفة، خاصاً بعد بدء التنفيذ والدخول في مرحلة الإنتاج.



- وضع الخطة الاستثمارية المقترحة لتنفيذ المنتج والتي تتمثل في جميع التكاليف الاستثمارية للألات والمعدات والتجهيزات وجميع المستلزمات اللازمة للإنتاج مع تحديد مصادر التمويل سواء كانت تمويل ذاتي أو قروض من الخارج، واختبار مصدر التمويل الأمثل وتقدير الأرباح الناتجة عن هذا التمويل.

7-آليات تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة: -

- من أهم آليات تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة هي الثقة والالتزام المتبادل بين أطراف علاقة الشراكة، ويشير الالتزام إلى الرغبة في استمرار العلاقة التجارية في المدى الطويل، وينطوي على افتراض أن العلاقة ستستمر لفترة كافية لتحقيق المنافع المتوقعة التي يستند عليها التعاقد طويل الأجل. (Moller et al., 2011, pp 121– 131).
- ضرورة أن يوضح المشتري للمورد أن الكشف عن بيانات التكلفة من جانبه أمر ضروري لتحقيق المنافع المشتركة، وأن التعاون المتبادل بينهما يعظم منافعهما.
- 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.
- تحديد الموردين ذوي القيمة والراغبين في الاشتراك في برامج، ووجود نظام للحوافز يحفزهم على الكشف عن بيانات التكلفة.
- وجود أساليب ملائمة لإدارة التكلفة البيئية مثل (هندسة القيمة، التكلفة المستهدفة) تعمل إلى جانب أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

8-المقومات الأساسية لممارسة أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة: -

- تري الباحثة أن المقومات المطلوبة لتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة بين المورد والمشتري يمكن تحديدها كما يلي: - (الصغير، 2015، ص 139).
- إجراء الاتفاقيات والعقود بأحجام كبيره مع المشتري، ومع وجود الضمانات الكافية لاستمرار تلك العقود.
- الوصول إلى نقطة توازن القوي بين الموردين والمشتريين في عمليات التفاوض، بما يقلل من فرص الانتهازية والاستغلال من كلا الجانبين.
- وجود معايير للعلاقة بين المورد والمشتري مثل تنبيه عن أي تغييرات، من خلال مشاركة المشتري في حل المشاكل والعمل علي نجاح هذه العلاقة بتقديم امتيازات للمشتري والتشاور معه (الداعور، 2013، ص 183).

- الحصول على مبررات مقنعة من جانب المشتري، والتي توجب فتحهم للسجلات والكشف عن معلومات وبيانات التكاليف، وكذلك إعلامهم بحدود استخدام تلك البيانات (الصغير، 2015، ص 139).

9-العوامل المؤثرة على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة:-

يعد أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة من الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، ويعتمد تطبيقه علي وجود علاقة تعاون وشراكة لأطراف سلسلة التوريد من خلال تبادل بيانات التكاليف والمعلومات ، وأشارت دراسة (Jamal , 2011 , p. 67)إلي وجود مجموعة من العوامل التي تؤثر علي تبني المنشآت لممارسات والأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، وأوضحت الباحثة إلي أن هناك عدة عوامل تؤثر علي مستوي العلاقة وتبادل المعلومات ، وبالتالي تؤثر هذه العوامل علي تبني المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، مع وجود مناقشات مستمرة وجدل حول هذه العوامل والتي تلعب دوراً مهماً في تطبيقه بالواقع العملي ، ومن هذه العوامل :-

• حجم المنشأة:-

إن حجم المنشأة يؤثر علي تطور نظام المستخدم الداخلي والإطار المؤسسي للنظام والهيكل التنظيمي ، وكبر حجم المنشأة يؤدي إلي زيادة المشاكل توفير المعلومات والرقابة ، ولذا تسعى المنشآت لتطوير نظامها المحاسبي الداخلي في حل المشاكل والسيطرة علي عملياتها ، للمنشآت كبيرة الحجم فرص أكبر للإفصاح عن المعلومات من خلال نوع المعلومات ومستوي الإفصاح للنظام المستخدم والتي تعتمد علي مدي تطور نظم المستخدم الداخلي للمنشآت ، تري الباحثة أن كلما ازداد حجم المنشأة كلما تطلبت نظم متطورة في النظام المحاسبي الداخلي وفرص أكبر للإفصاح عن المعلومات .

• وضوح قنوات الاتصال الداخلية بالمنشأة:-

يدل وضوح قنوات الاتصال الداخلية بالمنشأة على سهولة الاتصال والتعاون المشترك بين الفروع والمراكز الرئيسية مهما بعدت المسافة بينهما، وكذلك سهولة الاتصال سواء كان الأفقي بين الموردين ورؤساء الأقسام أم الرأسي بين الرؤساء ومرؤوسيهم، ويعتمد الاتصال على نوع المعلومات ومستوي تفاصيل المعلومات وبيانات التكلفة (عبيد الله، 2010، ص 258 - 259)، حيث توفر اتصال داخلي بين فروع المنشأة وأقسامها إلى سهولة التعاون مع فروع وأقسام المورد في تبادل المعلومات.



نتائج البحث: -

1. تتحقق الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال سواء بتقديم منتجات جديدة أو تخفيض تكاليف المنتجات الحالية من خلال استخدام أساليب إدارة التكلفة كهدف استراتيجي لكي تساعد المنشآت على اتخاذ بعض القرارات كاستبعاد بعض الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
2. لم يعد دور محاسب التكاليف قاصراً على البيئة الداخلية للمنشأة وخدمة الإدارة فقط، وإنما أصبح من الضروري توفير معلومات عن البيئة الخارجية المحيطة بالمنشأة، وخاصةً فيما يتعلق بالوضع التنافسي للمنشأة.
3. استهدفت الرسالة تحليل الدراسات السابقة التي اهتمت بتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في المنشآت الصناعية، وتم عرض العديد من النقاط المتعلقة بموضوع الرسالة من حيث التعريف بأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، ودورة في إدارة سلاسل التوريد وأثره في دعم الإدارة البيئية للتكلفة في منشآت الأعمال.
4. يحقق تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة منافع للمورد والمشتري، وتتمثل منافع المورد في زيادة الحصة السوقية، والقدرة على بيع مكونات عالية القيمة ومن ثم تحقيق أرباح مرتفعة وتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال، بينما تتمثل منافع المشتري في شراء نسبة مرتفعة من الأجزاء والمكونات عالية القيمة، تزايد مستوي التجديد ووفورات التكلفة التي يمكن تحقيقها نتيجة أفكار متجددة من الموردين في التصميمات التي يتم تقديمها.
5. ترى الباحثة أنه يمكن اعتبار أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة استراتيجية مفيدة عند اتسام الأفراد بتجنبهم للمخاطر حيث يمكن اعتباره أداة لتوزيع المخاطر بين الأعضاء داخل شبكة الأعمال مما يحثهم على بذل المزيد من الجهد لزيادة المنافع المترتبة على تطبيقه.
6. إن الدافع الرئيسي للمورد نحو الكشف عن بيانات التكلفة لا يقتصر فقط على الالتزام والثقة المتبادلة بين أطراف علاقة التبادل، ولكن المنافع المرتبطة بكشفه عن بيانات التكلفة، والحماية ضد السلوك الانتهازي من جانب المشتري.
7. توصلت الباحثة إلى عدم اقتصر المنافع المترتبة على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على خفض التكلفة، بل يؤدي تطبيقه إلى العديد من المنافع التي قد لا تدركها المنشآت عند تطبيقه.

أ - المراجع العربية:

الحمروني، مفتاح محمد علي، 2020، " دور التكامل بين نظرية القيود وأدوات إدارة التكلفة البيئية في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد "مجلة المعرفة، جامعة الزيتونة، كلية التجارة، العدد الحادي عشر.

إبراهيم، محمد عبد الفتاح، 2010، " إدارة التكلفة البيئية في عمليات التبادل خلال سلسلة التوريد مع دراسة تطبيقية "، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثالث.

الصغير، محمد السيد محمد، 2015، " مدي ملائمة محاسبة السجلات المفتوحة OBA لدعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد SC في بيئة التصنيع المصرية - دراسة ميدانية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 52 ، العدد ، كلية تجاره ، جامعة الإسكندرية .

البتانوني، علاء محمد، 2014، " تأثير الربط والتكامل بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد وإدارة التكاليف الاستراتيجية على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية "، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية تجاره، جامعة بني سويف.

الداعور، جبر إبراهيم، 2013، " الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وأثرها في تحسين معايير التصنيف الانتماني لشركات المساهمة "، مجلة الفكر المحاسبي، كلية تجاره، جامعة عين شمس، العدد الثاني.

رزق، محمود عبد الفتاح إبراهيم، 2006، " استخدام جداول التكلفة لتدنية تكاليف سلسلة التوريد"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية تجاره، جامعة المنصورة، المجلد 30، العدد 2.

ربيع، مروه إبراهيم، 2016، " محددات ونتائج تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة مع دراسة استطلاعيه على المنشآت الصناعية "، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية تجاره، جامعة عين شمس، العدد الثالث.

سالم، بلال فريد عصمت، 2014، " أثر الثقة والالتزام المتبادل عبر سلسلة التوريد على أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أدوات الإدارة البيئية للتكلفة "، رسالة ماجستير غير منشوره، كلية تجاره، جامعة دمنهور.



صالح، سمير أبو الفتوح، 2021، " دور تقنية سلسلة الكتل في تفعيل أدوات إدارة التكلفة
البيئية خلال سلسلة التوريد، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة
بنها، العدد الثالث.

ضيف، هاني محمد جلال عبد الشكور، 2011، " أثر ممارسات إدارة سلسلة التوريد على
مستوي الجودة للمنتجات "، كلية تجاره، جامعة المنصورة.

عبد العظيم، طارق، 2009، " إدارة التكلفة منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي
Time ABC & Driven "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية تجاره، جامعة
بنها، العدد الأول.

علي، شير زاد نوري، 2017، " إطار مقترح لتطوير نظم المعلومات المحاسبية لدعم الإدارة
الاستراتيجية للتكلفة في المنشآت الصناعية "، المجلة المصرية للدراسات التجارية، قسم
المحاسبة والمراجعة، كلية تجاره، جامعة المنصورة.

عبيد الله، فايزة، 2010، " أثر خصائص الشركة على تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة
كأحد أساليب المحاسبة الإدارية – مع دراسة استطلاعية في الشركات المصرية "، مجلة
المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية تجاره، جامعة القاهرة، العدد 76.

غالي، أشرف أحمد محمد، 2017، " أثر تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA)
علي تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الحالية من الفاقد (LVSCM) – مع دراسة
ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية تجاره، جامعة عين
شمس، الجزء الأول، العدد الثاني .

فؤاد، ريمون ميلاد، 2016، " أثر تكامل حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأساليب المحاسبة
الإدارية الاستراتيجية على أداء منشآت الأعمال – دراسة تطبيقية "، مجلة الفكر
المحاسبي، كلية تجاره، جامعة عين شمس، العدد الأول، الجزء الثاني.

متولي، أحمد زكي حسين، 2014، " استخدام التكامل بين أسلوب المحاسبة المرنة والسجلات
المفتوحة في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة –
دراسة استطلاعية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية تجاره، جامعه عين شمس،
العدد الثالث.

مهدي، نوادي، 2009، " مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في
تحقيق المركز التنافسي "، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، جامعة فرحات
عباس، سطيف، العدد 9.

ب- المراجع الأجنبية:

- Agendal, H And Nilsson, V. 2010," Different open Book accounting practices for different purchasing strategies," Management accounting research, 21, 3.
- Cullen, J., 2009, "Supply chain Management accounting ", the society of Management accountants of Canada", the American Institute of Certified Public Accountants and the chart ere.
- Filegner, W., 2015," Management accounting techniques for supply chain Management," Research in Logistics & Production, Vol. 5, No, July.
- Surowiec, 2013, "Costing Methods for Supply Chain Management ", 1 st Annual International Interdisciplinary Conference, Portugal – Proceedings
- Hoffjan, A., Luhrs, & Kolburg, A., 2011, "Cost Transparency in supply chains; Demystification of the cooperation tenet ", Schmalenbach Business Review, Vol. 63, July.
- Jamal, N. 2011, "Management Accounting and the implications of supply chain Management Practices; An Empirical Study ", The Degree of Doctor of Philosophy university of Hull.
- Kumer, Ashvine, April 2011, "Stategic Cost Management –Suggestes Framework for 2 st century ". Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR) Vol. 5, Issue 2.
- Moller, K Melanie Windolph, Felix Isbruch, 2011, "The effect of relational factors on Open Book Accounting and Inter –organizational Cost Management in buyer – Supplier Partnerships," Journal of Purchasing & supply Management 17.
- Rodriguez,R.,Molina-Castillo,F.,and Svensson,G.,(2020)."Enterprise Resource planning And Business Model innovation :process, evaluation and outcome",European Journal of innovation management ,vol.23,no,4,2020.
- Romano, p., & Formentini , M ., 2012 , " Designing and implementing Open Book Accounting in buyer – Supplier dyads ; A framework for supplier selection and motivatation ", Production Economics , Vol . 137
- Suamala, p., Lohikainen , T ., Lylyyrj " an ainen, J , and Parank , J , 2010 , " Open Book Accounting in Practice – exploring the faces of openness " , Qualitative Research in Accounting and Management , No , 7



Sunil, V., & Routory, S. 2017, "Analysis of Suppliers Preferences to a Manufacturer Using Kano Model and Performance Value analysis "International Journal of Business and Systems Research, Vol. 11, No 1-

Scaletti and S. Pisano, 2011, "Open Book Accounting and Accounting Information Systems in cooperative Relationships. ", Information Technology and Innovation Trends in Organizations, Department of Accounting, Parthenope. university. Italy. No

Windolph, M and Klous, Moeller, 2012, "Open Book Accounting; Research for failue of inter firm co – operation", Management accounting research, No, 23.