

أثر تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة على خفض التكلفة ودعم
الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد
(مع دراسة ميدانية)

إشراف

الأستاذ الدكتور

محمود محمود السجاعي

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة المنصورة

سمر محمد السيد محمد سلطان

باحثة ماجستير

كلية التجارة - جامعة المنصورة

ملخص

يعد أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة أحد الأساليب الهامة للإفصاح عن بيانات التكلفة السرية والتي كانت تبقى طي الكتمان حيث يوفر هذا الأسلوب معلومات تكاليفية أكثر حساسية تتسم بالشفافية وتكون أكثر شمولاً وتفصيلاً وخاصة أنها تكون ملائمة للغرض التي تستخدم فيه وبالتالي زيادة كفاءة تخصيص الموارد والاستغلال الأمثل لها، وزيادة المنافع الاقتصادية بين أطراف سلسلة التوريد ومشاركة بين الأطراف التوريد ومشركتها بين الأطراف المتعددة عبر سلسلة التوريد. هدفت الدراسة إلى توضيح أثر تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المقترحة على خفض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد وذلك من خلال استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المقترحة 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 المقترحة له دور هام في تحديد مسيبتات 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 المقترحة التي غيرت من خصوصية وسرية

المعلومات الداخلية للمنشأة وأصبح يتم تبادلها على نطاق واسع ضمن أطراف سلسلة التوريد.

وتوصى 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.

Abstract

Method of open book accounting is considered one of the most important methods for disclosing confidential cost data that may be kept secret as this method provides more sensitive cost information that is characterized by transparency and they are more comprehensive and detailed, especially as it is appropriate for the purpose to be used, thus increasing the efficiency of resource allocation and its optimal utilization as well as raising the economic benefits between supply chain partners and their sharing among the cooperating parties across the supply chain

The study aimed to clarify the effect of application of open book accounting method on cost reduction and the competitive advantage of supply chain partners through the use of open book accounting in cost management among supply chain enterprises and its positive impact on improving supply chain performance and support the competitive advantage of supply chain parties as a whole.

In order to achieve this goal, the researcher conducted a field study through the drafting of a survey list addressed to the Egyptian industrial companies in Dakahlia governorate.

The study reached several results, the most important of which are:

The use of the open book accounting method has an important role in determining the cost drivers used to help reduce cost and focus on activities that add value to both parties, by allocating resources to higher value-added activities, that competitive advantage is no longer limited to delivering quality services and products with high quality and low cost, but to provide new solutions or functions for those products and services, which emphasizes the need to move to the new mode of cooperation and communication between the supply chain partners through the use of the method of open book accounting that changed the privacy and confidentiality of internal information for the entity and of the facility and it became to be exchanged widely among the partners of the supply chain.

The study recommends the need
To develop the thinking of companies and their suppliers about the importance of sharing information among them, which leads to increasing the value provided to customers, and the need for companies to disclose the obstacles and problems they encounter when applying the practices of disclosure of cost data between them and their suppliers.

طبيعة المشكلة

تواجه مشات الأعمال اليوم مجموعة من التحديات الناجمة عن زيادة حدة المنافسة، والتطورات التكنولوجية الجديدة في بيئة التصنيع الحديثة، مما تطلب من المنشآت التفكير في طرق وأساليب جديدة تمكنها من خفض التكاليف وتحقيق مزاي تنافسية حتى تستطيع الاستمرار في بيئة الأعمال الحديثة والتي تنقسم بالمنافسة الشرسية.

لذا تعد الإدارة الجيدة لسلسلة التوريد عاملا رئيسيا لنجاح المنشأة وتحقيق أهدافها وزيادة أرباحها واستمراريتها، ولكن هناك حاجة للشعافية عند الكشف عن بيانات التكاليف في ظل علاقات الشراكة حتى يقضى لهم القيام بجهود خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج، مما تطلب استخدام تقنيات وأساليب حديثة تسهل وتنظم عملية الإفصاح عن بيانات التكلفة وتبادلها بين المورد والمشتري وهو ما يعرف بأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة Open Book Accounting.

كما يمكن أن يؤدي مشاركة معلومات المحاسبة الإدارية إلى نتائج إيجابية بين أطراف الشراكة فيما يتعلق بالتعلم البيئي والتقسيم الأكثر فعالية للمهام بين المورد والمشتري من حيث التكلفة، (Ellström and Larsson, 2017, p 21)

تباين المعلومات بين الأطراف المتعاونة هي مشكلة ملازمة لعلاقات التوريد، ويمكن أن تظهر هذه المشكلة عندما تؤدي الآراء المحدودة للمشتريين تجاه عمليات مورديهم إلى متطلبات غير ضرورية تسبب في تكاليف أعلى، بالتالي من المهم للشركات المتعاونة التوفيق بين عملياتهم التجارية، ويعتبر أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة أحد الآليات إدارة التكلفة، فهي الممارسة التي يتم من خلالها مشاركة معلومات التكلفة الداخلية والمعلومات ذات الصلة الأخرى مع شركة أخرى، كفرصة لتوسيع تعاونهم لمعلومات المحاسبة الإدارية (Ellström and Larsson, 2017, p 21)، والتي يكشف من خلالها بعض أطراف سلسلة التوريد (الموردين) عن هيكل تكاليفهم إلى أطراف أخرى في السلسلة (المشتريين) مما يساعد على تلبية الوضغ التنافسي لتلك السلسلة من خلال جهود تخفيض التكلفة المشتركة المرتبطة بالتكلفة الكلية للمنتج النهائي، وتحسين مواصفات هذا المنتج (الصغير، 2015، ص 111).

ولكن يتضح لنا من هذه التعريفات أن المستفيد الأكبر من عملية فتح السجلات والمشاركة في البيانات هو المشتري، فالمورد سوف يكشف عن تكاليفه للمشتري، كما أن شركة المورد له سوف تساعده في تحسين جودة المنتج وتخفيض تكلفته، وحتى تكون الشركة عادلة فيجب معرفة أوجه الاستفادة لأطراف الشراكة.

وبالرغم من اهتمام الباحثين بأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة، إلا زال هناك حاجة لتوسيع فهم هذه الطريقة المحاسبية، حيث أنه لا توجد مبادئ إرشادية كافية لدعم الموردين والمشتريين لتنفيذها على نحو فعال. خاصة دورها في إدارة التكاليف بين أطراف سلسلة التوريد متى تم الإفصاح عن بيانات تكاليف المورد.

ويرجع ذلك إلى قلة الدراسات التي تعرضت لكيفية تطبيقه ونقادی المخاطر المصاحبة لهذا التطبيق، حيث أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة مازال يمثل ظاهرة جديدة، لأن بيانات التكلفة تعد أحد أكثر المعلومات سرية وحساسة في الشركات والتي عادة ما تقيها الشركات سرية (Kajuter & Kulmala, 2005, p 195).

كما يتطلب تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وجود عقد بين طرفي الشراكة يستخدم كمرجع للمطالبة بما هو متوقع من الطرف الآخر وكمستند توجيهي. يتضمن العقد مورداً مالياً لتغطية التكاليف التي سيتم الإفصاح عنها. حيث أن وضوح العقد سيكون أصلاً عند شرح قواعد التعاون بين الأفراد المتدينين. بغض النظر كيف ستكون جودة العقد، لكن الثقة مطلوبة دوماً من أجل وجود تعاون وثيق مثلما هو الأمر في الأعمال بين أطراف الشراكة (Ellström & Larsson, 2017, p30).

وتتمثل المشكلة الأساسية لهذه الدراسة في أنه بالرغم من دور سلسلة التوريد في دعم الميزة التنافسية للمنشأة إلا أنه لا يوجد اتفاق على أسلوب معين لإدارة تكاليف سلسلة التوريد، وخاصة أن هذا النوع من التحالفات الاستراتيجية يحتاج إلى مشاركة في المعلومات التي تصل أحيانا لحد الإفصاح عن بيانات التكاليف والتي كانت عادة تبقى في طي الكتمان، مما يعوق عملية التحسين والتخفيض المرغوب في التكلفة، مما أدى إلى استحداث طرق جديدة لإدارة التكلفة البنينة بين أطراف سلسلة التوريد وتنظيم علاقات التعاون بينهم وإبراز دور السجلات المحاسبية المفتوحة في إدارة تكاليف سلسلة التوريد، وتوفير المعلومات التي تمكن من تنفيذ خطط التحسين وصولاً لهدف خفض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد.

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل التالي:
هل هناك أثر إيجابي لتطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة على خفض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد؟

أهمية البحث

تتبع أهمية البحث في المساعدة أفهم أكبر لطبيعة أسلوب السجلات المحاسبية المقترحة ومحاولة توضيح المعوقات التي تواجه تطبيقه في بيئة الأعمال المصرية، وتوضيح الأثر الإيجابية التي يمكن أن يحققها في إدارة التكاليف بين أطراف سلسلة التوريد.

هدف البحث

يتمثل الهدف الرئيس لهذا البحث في التعرف على أثر تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المقترحة على خفض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد من خلال عدة أهداف فرعية:

- التعرف على طبيعة وأهمية السجلات المحاسبية المقترحة والعوامل المؤثرة في نجاح أو فشل تطبيقها وكيف يمكن تحقيق أطراف الشراكة على المشاركة في بيانات التكاليف مما يؤدي إلى تحقيق مزاي تنافسية لأطراف الشراكة

- التعرف على علاقة أسلوب السجلات المحاسبية المقترحة بإدارة تكاليف سلسلة التوريد.

حدود البحث

تركز الباعثة بصفة أساسية عند تناولها لأسلوب السجلات المحاسبية المقترحة على الجوانب المحاسبية وقرنته على تبادل ومشاركة معلومات التكاليف خارج الحدود التنظيمية دون التعرض للجوانب الإدارية الأخرى، فروض البحث

- الفرض الأول: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للسجلات المحاسبية المقترحة على خفض التكاليف بين أطراف سلسلة التوريد"
 - الفرض الثاني: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للسجلات المحاسبية المقترحة على دعم الميزة التنافسية بين أطراف سلسلة التوريد"
- منهجية البحث

تعتمد الدراسة على منهجين أساسيين من مناهج البحث العلمي هما: أولاً: المنهج الوصفي: يتعلق بالجانب النظري، وذلك من خلال الأدبيات والنشرات العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة من رسائل جامعية وبحوث ودوريات علمية عربية واجنبية بغرض تحليلها وبناء الجانب النظري للدراسة.

ثانياً: المنهج التطبيقي: من خلال استخدام قائمة استقصاء لجمع الآراء حول موضوع الدراسة من منظور الممارسين لمهنة المحاسبة في بيئة الأعمال المصرية.

خطة البحث
ينقسم البحث إلى ثلاثة عناصر وهي:
العنصر الأول: طبيعة وأهمية السجلات المحاسبية المفتوحة وعلاقتها
بسلسلة التوريد.

العنصر الثاني: أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ودورها في خفض التكلفة
و-دعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد
العنصر الثالث: الدراسة الميدانية.
النتائج والتوصيات

العنصر الأول

طبيعة وأهمية السجلات المحاسبية المفتوحة وعلاقتها بسلسلة التوريد
تسعى الباحثة في هذا العنصر التعرف على ماهية وطبيعة أسلوب السجلات
المحاسبية المفتوحة من خلال النقاط التالية:
1- ماهية السجلات المحاسبية المفتوحة.
2- مزايا أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة.
3- معوقات تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة.
4- أهداف أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة.
5- الاستخدامات المختلفة للسجلات المحاسبية المفتوحة.
6- أبعاد أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة.
7- متطلبات تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة.
8- العوامل المؤثرة في تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة.
9- العلاقة بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وسلسلة التوريد.

1- ماهية أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة

Open-Book Accounting (OBA)

دخلت السجلات المحاسبية المفتوحة الدراسات المحاسبية في أوائل
التسعينات من القرن الماضي، عندما بدأ باحثو المحاسبة في تناول الأهمية
المتزايدة للعلاقات البينية للشركات، وزادت الحاجة إلى نظام رقابة يُمكن من
التنسّق 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
على أهمية إدارة الاعتمادات المتبادلة داخل العلاقات البينية (Alenius et al.,
2015, p 196).

تعرف السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA) بأنها وسيلة لتبادل
المعلومات الحسّاسة والمعرفة الضمنية بين أعضاء سلسلة التوريد والتي عادة
ما كانت تبقىها الشركات سرية، والمشاركة في المنافع المتبادلة بين الموردين
والمشترين (Lamming et al., 2004, p 293).

يمكن استخدام السجلات المحاسبية المقترحة لتحديد المزيد من مواصفات المنتج التي تؤدي إلى خفض التكاليف وتحسين جودة المنتج والالتصاف من الأجزاء أو الأنشطة غير المرغوب فيها. وبالتالي، يمكن أن يعمل تبادل معلومات التكاليف كأساس لتحليل سلسلة القيمة، التي تساعد في اكتشاف تكيفات التكلفة المحتملة عبر جميع المنشآت المشاركة كما فعله لدى السجلات المحاسبية المقترحة تأثيراً إيجابياً على التكاليف داخل المنشأة أيضاً (Piorikowski *et al.*, 2015, p 224).

ووصفها كلا من (Piotrowski & Kulmala, 2005, p 179) للإفصاح عن بيانات التكلفة بهدف تبادلها ومشاركة المعلومات المالية التفصيلية بين الشركات وذلك لتحسين كفاءة سلسلة التوريد، وبناء الثقة بين المشتري والمورد.

وأوضح كلا من (Moller *et al.*, 2011, p121; Windolph & Moeller, 2011, p 48) أن أسلوب السجلات المحاسبية المقترحة هو عبارة عن الإفصاح والمشاركة المنتظمة لبيانات التكلفة بين الشركات المتعاونة، وهو أمر ضروري للكشف عن فرص إضافية لخفض التكلفة والتي أصبحت ممكنة من خلال الجهود المشتركة للمؤسسات المختلفة داخل شركات المورد – المشتري (ادارة التكلفة البيئية).

أما (Caglio & Dittilo, 2012, p 62) اتفقا على أنها التبادل المنتظم لمعلومات المحاسبية الإدارية بين المنشآت والتي تتسم بالسرية بين شركاء العمل المستقلين من الناحية القانونية خارج حدود الشركة وذلك لدعم القرار البيئي فيما بين المنشآت، ويقصد بمعلومات المحاسبية الإدارية المعلومات المالية وغير المالية التي يستخدمها مديرو الشركات.

في ضوء ما سبق نرى البساطة الاتي:

- بالرغم من الاختلاف بين الأكاديميين في تعريف أسلوب السجلات المحاسبية المقترحة إلا أنها تتفق على أن OBA يتعلق بالإفصاح والكشف عن معلومات التكلفة وتبادلها بين الأطراف المتعاونة.
- أن السجلات المحاسبية المقترحة تعتبر أداة ذات وظيفة إعلامية محاسبية وغيرت من خصوصية معلومات التكلفة الداخلية، حيث يتم استخدامها على نطاق واسع ضمن التعاون المقيد بين أعضاء سلسلة التوريد من أجل تحديد التخصيمات في العمليات الإنتاجية والرقابة على التكلفة خارج الحدود التطبيقية مما يؤدي إلى تحقيق وفورات في التكاليف.

- يجب الموازنة بين جعل السجلات مقروحة وتجنب المخاطر المحتملة من عملية فتح السجلات.
- يتطلب تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المقترحة وجود عقد بين طرفي الشراكة يستخدم كمرجع للمطالبة بما هو متوقع من كل طرف

من ناحية، وفي نفس الوقت يتضمن شروط للتوزيع العادل للمنافع الاقتصادية أو الموارد المالية المتوقعة بين الشركات المتعولنة في التطبيق، وذلك بهدف تغطية التكاليف التي سيتم الإفصاح عنها بين الطرفين.

لذا يمكن للباحثة تعريف أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة بأنه يعتبر مدخل لإدارة التكاليف بين الشركات المتعولنة عبر سلسلة التوريد بحيث يتم الإفصاح عن معلومات التكلفة السرية وبشكل اختياري، مما يمكن من رقابة وتحسين الأداء خارج الحدود التنظيمية بهدف خفض التكاليف وتعظيم المنافع المشتركة لدى الأطراف المتعولنة، وبفضل أن يكون الإفصاح من كلا الطرفين للحصول على منافع أكثر والتغلب على السلوك الانتهازي لهم.

2- مزايا أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة

أ- يوفر معلومات ملائمة تزيد من فعالية المراجعة الداخلية في تقييم فعالية إدارة المخاطر الاستراتيجية في المنشأة، وتهيئة البيئة المتكاملة لفحص ودراسة الفرص المتاحة وكذلك المخاطر التي تهدد نجاح المشروع والتعامل معه بطريقة بناءة (متولي، 2014، ص 249).

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

1- يمكن 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.

2- تطوير الشراكات الاستراتيجية في الأجل الطويل وزيادة مستوى الثقة والتعاون والالتزام بين الموردين والمشتريين.

ج- تعتبر السجلات المحاسبية المفتوحة من التقنيات المحاسبية التي تدعم بقوة إدارة التكاليف بين المنظمات، كما أنها وسيلة لمراقبة الأنشطة الخارجية وزيادة كفاءة شبكة التوريد، وتوفير التكاليف القائمة من خلال التعاون بين المورد والمشتري (غريب، 2013، ص 165).

د- له دور هام في دعم عمليات اتخاذ القرارات الاستراتيجية عبر سلسلة التوريد، وخاصة القرارات المتعلقة باختيار الموردين، كما أن الإفصاح عن بيانات التكلفة يساعد في تحديد عناصر تكلفة المنتج، وتكاليف المورد وتحقيق إدارة تكاليفية فعالة خارج الحدود التنظيمية للمنشأة عبر سلسلة التوريد (Agendal & Nilsson, 2008, p 154).

هـ- يستخدم أسلوب OBA لتهيئة القيمة في مرحلة تطوير المنتج، وذلك لتحسين الأداء لدى المورد وخفض التكاليف له، وبالتالي تحقيق هامش ربح مرضى له، ويستخدم هذا الأسلوب ليس فقط لخفض التكلفة

ولكن كآلية للرقابة على التكلفة، واستراتيجية للحد من المخاطر (Kuma *et al.*, 2012, p 196).

ومن العرض السابق لمزايا أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ترى الباحثة أن له دور هام في إنشاء وإدارة العلاقات والتحالقات الاستراتيجية على امتداد سلسلة التوريد، وتوحيد أهداف كافة الأطراف المتعاونة وتحسين أداء سلسلة التوريد ككل، كما له دور أيضا في تنظيم وتسهيل نقل وتبادل المعلومات بين المنظمات المتعاونة معا عبر سلسلة التوريد من أجل الاستمرار في بيئة الأعمال الحديثة مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق مزايا تنافسية لأطراف سلسلة التوريد، وخفض التكاليف المشتركة المرتبطة بالتكاليف الكلية للمنتج النهائي عبر سلسلة التوريد.

3- مواقف تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة

- اعتقاد الموردين أن استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يعد وسيلة من جانب الشركات للضغط عليهم بتخفيض هوامش أرباحهم، اعتقاد الموردين أن الشركة الأكبر نفوذا هي القادرة على استخلاص معظم المبالغ (Hoffan *et al.*, 2011, p230-233).
 - قد يفشل تطبيق أسلوب OBA لأن البيانات المحاسبية ذات الصلة ليست متوفرة بالفعل لدى المورد نفسه، وذلك بسبب الاختلافات في النظم المحاسبية بين الشركات المشاركة في تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة، أو أن المنظمة ينقصها الإمكانيات (العاملين) القادرة على القيام بالتحليلات.
 - ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمورد يؤثر على الفترة الزمنية لعلاقات التوريد، المعلومات المحاسبية المفضح عنها من قبل المورد هامة جدا لاستخدامها في التفاوض لذا دون وجود ضوابط داخلية قوية لدى المورد يؤدي إلى فشل في استمرارية العلاقة بينهما، نتيجة لعدم دقة البيانات (Bauer *et al.*, 2016, p 2-3).
 - يعد استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة مكلفا بسبب ما يتطلبه من اتصالات وتنسيق للمخاطر (الجوهري، 2012، ص 45).
- ولكن ترى الباحثة أن استخدام هذا الأسلوب بالشكل الصحيح يؤدي إلى التغلب على هذه المواقف، من خلال تحقيق شروطه والأخذ في الاعتبار بالعوامل التي تؤثر في تطبيقه، كما أن تلك المواقف نتيجة للفهم الخاطئ لأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة حيث أن:
- اعتقاد المورد أن أسلوب OBA وسيلة لتخفيض هامش ربحه اعتقاد غير صحيح، لأن الهدف من التعرف على هيكل تكاليف المورد هو خفض التكلفة وليس هامش ربح المورد وهذا يعني ضعف إدراك المورد بأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة.

- اعتقاد المورد أن الشركة الأكثر نفوذا هي التي تحصل على أرباح أكثر، يمكن الرد عليها أنه من مقومات نجاح تطبيق هذا الأسلوب توازن القوى بين المورد والمشتري بحيث تكون (سيطرة المورد- مقابل سيطرة المشتري)، وفي حالة وجود طرف أقوى من الآخر فهي تعد ميزة أيضا حيث يمكن الاستفادة منها في تحقيق الأفضلية للطرف الآخر، والتعلم من الشركة المسيطرة. كما ترى الباحثة أن تفاوت السلطة وضعف المشتري على المورد قد يؤدي إلى تقديمه بيانات مضللة وغير دقيقة إذا يجب عند الاتفاق على تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة والإفصاح عن البيانات الاتفاق على الحوافز التي تعوض المورد في حالة تعرضه للسلوك الانتهازي من المشتري.
- الاعتقاد أن تطبيق أسلوب OBA قد يقلل بسبب الاختلافات في النظم المحاسبية بين الشركات المشاركة في تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة، أو أن المنظمة بنقصها الإمكانيات (العاملين) القادرة على القيام بالتحليلات أو قد تكون نماذج التكلفة البينية معقدة جدا وبالتالي تعيق بشدة من تحليلات التكلفة، ولكن بالعكس يساعد أسلوب OBA على توحيد الطرق والأنظمة المحاسبية بين الأطراف المتعاونة، وغالبا ما يتم دعم المورد من جانب المشتري في تحسين أنظمة المحاسبة الداخلية لديه عندما لا تقدم هذه الأنظمة البيانات المطلوبة، فقد يستفيد المورد أيضا من تطبيق أسلوب OBA في حصوله على الدعم الفني والتفتي من المشتري والاستفادة من خبراته.
- استخدام هذا الأسلوب ميزة للمورد في حالة زيادة أسعار المواد الخام فيستطيع تبرير هذه الزيادة للمشتري وتسهيل التفاوض على الأسعار. وفي هذه الحالة يكون السعر مرضى بالنسبة للمشتري بالرغم من ارتفاعه، لأنه على دراية ببيانات التكاليف لدى المورد وبأن ذلك نتيجة لارتفاع تكاليف المواد الخام لديه.
- كما يمكن أسلوب OBA المشتري من مساعدة المورد في الاختيار بين الموردين الفرعيين والمفاضلة بينهم لاختيار أفضل المكونات وبأقل الأسعار.
- فقد يعتمد الخطر المتأصل للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف على سبيل المثال على كيفية تقديم معلومات تفصيلية وكيفية تضائل القيمة الانتهازية للمعلومات المشتركة. بمعنى آخر، يواجه الموردون خطراً أقل إذا احتوت المعلومات التي تم الإفصاح عنها على جانب منفصل للتكلفة وتصبح المعلومات متقدمة بشكل سريع مقارنة بإذا ما كانت المعلومات التي تم تقديمها للمشتري بحسب مستويات تكاليف الموردين خلال فترة زمنية معينة. وقد تكون خاصية المعلومات المتعلقة

بالتكلفة هي الدرجة التي يمكن من خلالها للمشتريين اشتقاق الكفاءة والعمليات الأساسية للمورد (Moller *et al.*, 2011, p 129).

4- أهداف أسلوب السجلات المحاسبية المقترحة

تعددت أهداف السجلات المحاسبية المقترحة واختلفت من دراسة إلى أخرى ومن أهمها:

- 1- أوضحت دراسة (Kumala, 2002, p 168) أن الهدف من أسلوب السجلات المحاسبية المقترحة هو استخدام البيانات المحاسبية المفصّل عنها في عدة حالات مختلفة منها:
 - التسعير، وحساب تكاليف المورد والسيطرة عليها.
 - قرار الشراء أو الاستعانة بالمصادر الخارجية، قران الاستثمار، قرار تطوير المنتجات.
 - السيطرة على الكفاءة الاقتصادية لمراكز التكلفة والأنشطة.
 - زيادة الوعي التكاليفي داخل المنظمة.
- 2- أشار المعهد الألماني للحاسبة والمالية العامة (2) (CIPFA, 2015, P 2) إلى أن أسلوب السجلات المحاسبية المقترحة يحقق عدة أهداف منها ما يلي:
 - توفير فهم للمصروفات، توفير فهم للتكاليف المستخدمة كأساس لاتخاذ القرارات أو المأخوذة في الاعتبار عند اختيار مشروع استثماري معين.
 - تشجيع كلا من الشركة والمورد على العمل معا عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالمشروعات.
- 3- أوضحت دراسة (Agndal & Nilsson, 2010, p 163) أغراض للسجلات المحاسبية المقترحة كما يلي:
 - أ- تبادل الأرباح بشكل أساسي في العلاقات البيئية
 - ب- رقابة الأسعار: حيث يفيد استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المقترحة في تسهيل تفكك المنتج بغرض توضيح العمليات والمكونات والتكاليف المشتركة بين المورد والمشتري؛ رقابة السعر تعتبر نتيجة تابعة لتبادل البيانات لأغراض إدارة التكاليف.
- تخلص الباحث مما سبق إلى أن أهم الأهداف المحققة من استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المقترحة ما يلي:
 - أنه يعتبر وسيلة لخفض التكاليف من المنتج حيث يتم إدارة التكاليف في المراحل ما قبل الإنتاج، وإدارة التكاليف الكلية للمنتج بين المنشآت عبر سلسلة التوريد، مما يؤدي إلى تحقيق وفورات في التكاليف نتيجة التعاون والتنسيق بين الأطراف المتعاضدة نتيجة استخدام أسلوب OBA.
 - توحيد الطرق والأنظمة المحاسبية بين أطراف سلسلة التوريد مما يزيد من دقة المعلومات المحاسبية المفصّل عنها وتقليل عدم تماثل معلومات التكلفة بين المنشآت المتعاضدة والتي تحدث نتيجة اختلاف الأنظمة المحاسبية المطبقة بين الشركاء.

- تقابل فجوة المعلومات بحيث يستطيع المشتري الحصول على المعلومات التي يحتاج إليها بدقة نتيجة الشفافية في الإفصاح عن بيانات التكاليف من جانب المورد والتي يحققها استخدام أسلوب OBA بين أطراف العلاقة التعاقدية.
 - توحيد الأهداف وتقليل تضارب المصالح كنتيجة لاستخدام أسلوب OBA حيث يؤدي التعاون في بين أطراف الشراكة إلى العمل معا كمنظمة واحدة ويصبح الهدف العام هو خفض التكاليف والحصول على مزايا نفسية وبالتالي القدرة على البقاء والاستمرار في بيئة الأعمال الحديثة.
- 5- الاستخدامات المختلفة لأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA)**
تستخدم السجلات المحاسبية 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 (Ellström & Larsson, 2017, p 35).
- 6- أبعاد أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة**
أوضحت دراسة (Windolph & Moeller, 2012, p 48) أن أبعاد أسلوب OBA كما هي بالجدول التالي:

جدول رقم (1) أبعاد أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة

الوصف	أبعاد أسلوب (OBA)
يكون الكشف عن بيانات التكلفة أحادي الاتجاه (من جانب المورد) أو ثنائي الاتجاه.	اتجاه تبادل المعلومات
نوع المعلومات (بيانات تكلفة فعلية وذات بيانات أخرى ذات الصلة بالتكلفة)، مستوى التفصيل (بيانات تكلفة محددة أو غير محددة) وبقا قدرة الأنظمة المحاسبية الداخلية المستخدمة.	درجة وجود الإفصاح
إفصاح بشكل واسع يغطي شبكة التوريد.	حدود الإفصاح

- المصدر: (Windolph & Moeller, 2012, p48)
- 7- متطلبات تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة**
ركزت أغلب الدراسات على توضيح العوامل الرئيسية التي تؤثر على السجلات المحاسبية المفتوحة، وقد تم ذكر الثقة والالتزام بشكل متكرر كمتطلبات رئيسية لتطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة وإدارة التكلفة البينية وكنتيجة أيضاً لها (159- p, 2002, Kulmala, 2011, p 123; Moeller et al., 2004, p 75; 160).
- 1- الثقة: تعتمد الثقة (النوايا الحسنة) على التوقع الإيجابي فيما يتعلق بنوايا أطراف التبادل للتخلي طوعاً عن فرصة الاستفادة من السلوك الانتهازي.

- 2- الالتزام: يشير الالتزام إلى النية للاستمرار في العلاقة التجارية على المدى الطويل وهو ما يُعرف بـ "بالالتزام أو التعهد الضمني أو الصريح بين شركاء التبادل"
 - 3- التنسيق: يرتبط التنسيق بتعريف الجود لكل شريك، وتنسيق المهام التي يتوقع من كل شريك القيام بها وتنفيذها.
 - 4- حل المشاكل المشتركة والتي كان من الصعب حلها والرقابة عليها.
 - 5- توازن القوى بين المورد والمشتري: فعندما يمتلك المشتري الهيمنة والسيطرة على العلاقة التعاقدية، فيسهل من عملية الإفصاح عن معلومات التكلفة، حيث يعد ذلك حافظاً قويا للموردين باستمرار العلاقة مع العملاء الرئيسين (Ellström & Larsson, 2017, p 34).
- ويُفحص الباحثون من العرض السابق أن أهم متطلبات تطبيق هذا الأسلوب والتي تؤثر على نجاح تطبيقه بشكل كبير هو وجود عنصرى الثقة والالتزام بين أطراف العلاقة التعاقدية المشاركة في تطبيق أسلوب OBA والتي ركزت على أهميتها أغلب الدراسات التي أجريت على هذا الأسلوب، وليس من الضروري توافر كل هذه الشروط لممارسة أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة، بل يحتمل نجاح التطبيق عند استيفاء أحد الشروط كالتالي مثلا
- 8- العوامل المؤثرة في نجاح أو فشل تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة**
- يعتبر أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة من الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة والتي مازال يصاحبه بعض الغموض عند التطبيق لذا سيتم عرض أهم العوامل المؤثرة في تطبيقه على النحو التالي (Kajuter and Kulmala, 2005, p182-184 ; عبيد الله، 2010، ص235-260، حساب، 2016، ص43):
1. عوامل بيئية خارجية:
 - تزيد رغبة المورد في فتح سجلاته مع المشتري في حالة شدة المنافسة، وجود نمو اقتصادي، ارتفاع عدم التأكد البيئي. كما يؤثر الدور الثقافي للأطراف في اختيار ممارسات المحاسبة الإدارية المستخدمة من قبل المنشآت الصناعية، مما يؤثر في النهاية على مستوى الإفصاح وعلى قدرة النظام الداخلي المستخدم.
 2. عوامل خاصة بالشبكة: كتوسع الشبكة (هرمية أو عكسوية)، نوع المنتج، البنية التحتية للشبكة، الطبيعة الاجتماعية في علاقات الشبكة، حيث تزيد رغبة المورد في الكشف عن بيانات التكلفة
 3. عوامل داخلية خاصة بالمشاة: وأهمها الثقة والالتزام كشرط أساسي لتطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة
 4. حوافز التطبيق: الحوافز المقدمة للموردين تعتبر من الشروط الهامة لاستخدام السجلات المحاسبية المفتوحة، فقد ينظر إليها الموردون بأنها

وسيلة لتعويض المخاطر المصاحبة للإفصاح عن معلومات التكلفة، تبادل الأرباح وهوامش الأرباح المضمنة تعتبر من الحوافز الهامة للموردين (Agndal & Nilsson, 2010, p 152) ومن أمثلة هذه الحوافز:

جدول رقم (2) الحوافز الهامة للموردين

نوع الحافز	الفوائد المحققة للمورد
الشراء بحجم كبير	تحقيق إيرادات أكبر وزيادة الأرباح لديه.
عقود طويلة الأجل	إعطاء أفضلية للمورد.
معرفة المورد لخطط الإنتاج المتوقعة للمشتري	تسهيل الإنتاج وخطط تدبير مستلزمات الإنتاج لدى المورد.
الدعم التقني	معرفة الممارسات الحديثة لدى المشتري وتعلمها (التصنيع المرن، هندسة القيمة، تحسين عمليات الإنتاج).
الدعم التسويقي	الترويج للعلامة التجارية للمورد والمشتري من خلال ظهورها على منتجات الشركة المشترية.
الدعم التفاوضي	الاستفادة من قوة مساومة الشركة المشترية، وزيادة قدرة المورد على التفاوض عند الشراء من موردي الطبقات الأخرى.
فروق حل المشاكل المشتركة	الاستفادة من فرق العمل البينية لحل مشاكل سلسلة التوريد.

المصدر: (74 p, 2012, Romano & Formentini)

تخلص الباحثة مما سبق إلى أن إدارة التكاليف خارج الحدود التنظيمية هو وسيلة فعالة لتحقيق وفورات في التكاليف نتيجة للتعاون البيئي بين المنظمات، ويوفر أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة معلومات تكاليفية أكثر شمولاً وتفصيلاً وخاصةً لأنها تكون ملائمة للعرض لها، وتحقيق الأهداف زيادة كفاءة تخصيص الموارد والاستغلال الأمثل لها، وتحقيق الشفافية في التشغيلية والاستراتيجية أيضاً وزيادة المنافع الاقتصادية نتيجة الشفافية في معلومات التكاليف والتي يوفرها أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة.

9- ماهية سلسلة التوريد وعلاقتها بأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة:

تعرف سلسلة التوريد بأنها عبارة عن حلقة متكاملة تبدأ من المورد الأولى لتجهيز المواد والمنتجات والخدمات إلى المستهلك النهائي، ويقابلها تدفق عكسي بالمدفوعات النقدية، فضلاً عن تدفق المعلومات في كلا الاتجاهين، وبالتالي فسلسلة التوريد تعني أن المنظمة حلقة في سلسلة متكاملة تبدأ بمورد المورد ثم المورد ثم المنظمة ثم العملاء ثم عملاء العملاء (إبراهيم، 2010، ص 1).

وبرى (7) Homgren *et al.*, 2015, p 648) بأنها تصف تدفق المنتجات والمعلومات من المصادر الأولية للمواد وصولاً إلى تسليمها للمستهلكين بغض النظر عما إذا كانت تلك الأنشطة حدثت في نفس الشركة أو غيرها من الشركات.

وعرفها (648) Braziotis *et al.*, 2013, p 648) بأنها "مجموعة من الأنشطة والعلاقات التعاونية التي تربط الشركات ببعضها البعض في عملية خلق القيمة من أجل تزويد العميل النهائي بمنتجات و/أو الخدمات ذات القيمة المتنامية". وركز هذا التعريف على النظر لسلسلة التوريد بأنها شبكة أو سلسلة من الأطراف المتخالفة معاً والتي تعمل على تقديم المنتجات والخدمات للمستهلك النهائي.

المهمة الرئيسية لإدارة سلسلة التوريد (SCM) هي تخطيط ورعاية العمليات التجارية بدءاً من موردي المواد الخام إلى المستهلك النهائي من أجل تعظيم القيمة للمستهلك، وتحقيق أداء مثالي من خلال سلسلة التوريد الكلية (Wang *et al.*, 2016, p 838).

ومن خلال التعريفات السابقة المتعلقة بسلسلة التوريد ترى الباحثة أن الهدف الأساسي من إدارة سلسلة التوريد هو تسهيل انسيابية تدفق المواد الأولية من الموردين إلى المصنعين وصولاً إلى العملاء النهائيين في الوقت المناسب وبتكلفة منخفضة، من أجل تحقيق الأهداف المتفق عليها بين أطراف سلسلة التوريد.

وبذلك يمكن للباحثة تعريف إدارة سلسلة التوريد على النحو التالي: بأنها نظام لإدارة الأفراد والمنشآت وعلاقاتهم النفعية المشتركة، من خلال دعم روابط البنية التحتية والمشاركة في المعلومات بين المنشآت داخل سلسلة التوريد وبالتالي تحقيق القيمة لكل أطراف السلسلة ودعم كفاءتها وتعزيز المزايا التنافسية لديها. كما تساهم إدارة تكاليف سلسلة التوريد في توفير المعلومات اللازمة لتوجيه التكلفة الوجهة الصحيحة والمرجوة منها بهدف التخلص من الهدر والإنفاق غير الصحيح للتكلفة.

يتأثر أداء سلسلة التوريد إيجابياً بوجود المعلومات المشتركة، التي تتأثر إيجابياً بدعم الإدارة العليا وقدرة البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات. كما أن تبادل المعلومات يؤثر تأثير كبير على التكامل اللوجستي، الذي لديه تأثير كبير على أداء العمليات. ففي الأونة الأخيرة، تم استخدام الاعمال الإلكترونية أو تكنولوجيا المعلومات بين المنظمات أو داخل المنظمات لإتمام العمليات التجارية (73) Tanskanen, 2016, p 73).

كما أن إدارة تكاليف سلسلة التوريد يحتاج إلى تحديد مناطق الخفض المحتملة ومنها تخفيض التكاليف الكلية على طول السلسلة وإيجاد وسيلة لنقل ضغط المنافسة الذي تواجهه قمة السلسلة إلى باقي أعضاء السلسلة.

وهنا يتضح أهمية تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة لإدارة التكاليف الكلية للمنتج عبر سلسلة التوريد، للتغلب على مشكلة نقص البيانات والمعلومات التكاليفية الشائعة في علاقات التعاون والشراكة الاستراتيجية بين المنشآت عبر سلسلة التوريد.

وأوضحت دراسة (Windolph & Moeller, 2012, p 49) أن كفاءة سلسلة التوريد ونجاحها مرهون بمدى فعالية المشاركة في المعلومات وتبادلها بشكل تفصيلي، خصوصا مع بنود بعينها مثل: التكاليف، الإيرادات، الجودة، وزمن دورة التسليم، أو أي معلومات أخرى تتعلق باستخدام الموارد، حيث ستكون هناك حاجة لاستخدام هذه المعلومات في تحسين العمليات.

فغرض السجلات المحاسبية المفتوحة هو تسهيل التعاون بين المورد والمشتري مما يؤدي إلى تحديد الجوانب الهامة والتي تحتاج إلى تحسينات وبالتالي زيادة احتمالات خفض التكلفة، وبذلك تنسم السجلات المحاسبية المفتوحة بكمية وجودة المعلومات التي يتم تبادلها بين شركاء التبادل للحصول على مزيد من البيانات التفصيلية والمحددة لعمليات تشغيلية معينة ويتم تبادلها بين أعضاء سلسلة التوريد (Moller *et al.*, 2011, p 124).

مما سبق تخلص الباحث أن المنشآت تستطيع دعم علاقتها بشكل وثيق مع مورديها، وخفض التكاليف الكلية للإنتاج من خلال خفض التكاليف على طول سلسلة التوريد، وتحقيق ذلك يحتاج إلى شفافية التكلفة في سلسلة التوريد، وهو ما يحققه تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة.

المفصل الثاني

أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ودوره في خفض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد

تعتبر التنافسية من أهم سمات العصر الجديد والتي تحدد نجاح أو فشل المنظمات، حيث يمكن تحقيق تلك الميزات التنافسية من خلال الاستغلال الأمثل للإمكانيات والموارد الفنية والمادية والتنظيمية المتاحة، بالإضافة إلى القدرات والكفاءات والمعرفة التي تتمتع بها منظمات الأعمال والتي تمكنها من تطبيق استراتيجيتها التنافسية (عود، 2017، ص 61).

الميزة التنافسية: تعرف بأنها المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمنظمة إنتاج قيم ومناخ للعملاء تزيد عما يقدمه لهم المنافسون، ويؤكد تميزها واختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا الاختلاف والتميز، حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون.

وتنشأ الميزة التنافسية بمجرد توصل المؤسسة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين.

الميزة التنافسية: هي أي قيمة توفرها المنشأة وتحقق عملاتها (أو المستهلك النهائي) لشراء منتجاتها أو خدماتها بدلاً من تلك الموجودة لدى المنافسين (Christensen, 2010, p.21).

تحقق الميزة التنافسية بطرق عديدة كالإداء المتفوق على المنافسين في السعر أو الجودة أو بخفض التكلفة، أو إيجاد فرص جديدة لزيادة قيمة.

أولاً: أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ودوره في خفض تكلفة

المنتجات بين الأطراف المتعونة في تطبيقه عبر سلسلة التوريد (Cooper & Slagmouder, 2003, p15-22; Agndal & Nilsson, 2009, p 86-88; Agndal & Nilsson, 2010, p 159; Basti *et al.*, 2010, p 71, Agndal & Nilsson, 2012, p 154, Kimura *et al.*, 2012, p 196, Romano & Formentini, 2012, p 69):

■ يستخدم الإفصاح عن بيانات التكلفة لإلزام المورد بمستويات معينة من التكاليف والتي قد تكون مهمة بالفعل للشركة المصنعة، حيث تدعم إجراءات السجلات المحاسبية المفتوحة التعاون حول التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في مرحلة تطوير المنتج، كما أن إشراك الموردين في عملية تصميم المنتج في وقت مبكر يقلل من تكاليف تعديل تصميم المنتج فيما بعد.

■ الغرض من استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في الأساس لتحديد مستويات التكلفة التي يمكن أن تعمل كأساس للعمل المشترك حول خفض التكلفة، ويتم الكشف عن بيانات التكلفة لتحقيق مكاسب ملموسة حيث تعمل على تقليل سعر الشراء، وهذا الإفصاح يكون محدوداً من حيث

- النطاق والحجم، حيث تم استخدام بيانات التكاليف المفصّل عنها في تخفيض سعر الشراء كهدف رئيسي.
- يستخدم أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة كأداة وسيطة لرقابة، نهيل مرونة الإنتاج لدى الشركة-الموردة، حيث يمد إدارة الشركة المشتري بمعلومات عن عمليات الإنتاج سواء تكاليف وحجم الإنتاج. جداول الإنتاج، كما يوفر معلومات عن تدفق المواد منذ استلامها وإضافتها إلى أخذ مكونات المنتج وحتى الانتهاء من عملية التصنيع ثم الشحن إلى العميل (أي الشركة المتفق معها على تصنيع أجزاء من منتجاتها، هذا بالإضافة إلى أنه يمد الشركة بمعلومات عن هيكل التكلفة للمورد وحجم المخزون من المنتج الوسيط وكذلك معدل دوران المخزون (عبيد الله، 2010، ص 279).
- تعمل بيانات التكلفة على تسهيل إعادة التفاوض حول السعر عند تغيير تكاليف العامل بالإضافة إلى استخدام نظام التحسين المستمر Kaizen Cost أثناء عملية الإنتاج.
- تقدم بيانات التكلفة المفصّل عنها الأغراض المختلفة للشركة المصنعة، ففي مرحلة التعاون بين الشركة ومورديها يتم استخدام تقديرات التكاليف في المقارنة بين العروض المختلفة للموردين.
- أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة له دور هام في دعم عمليات اتخاذ القرارات الاستراتيجية عبر سلسلة التوريد وخاصة القرارات الاستراتيجية المتعلقة باختيار الموردين، حيث أن الإفصاح عن بيانات التكلفة يساعد في تحديد عناصر تكلفة المنتج، وتكاليف المورد ويحقق إدارة تكاليف فعالة خارج الحدود التنظيمية للمنشأة عبر سلسلة التوريد.
- دعم أداء سلسلة التوريد، حيث يؤدي فتح السجلات وشفافية المعلومات بين المورد والمشتري إلى تحديد مناطق الخفض المحتملة للتكلفة، وتخفيض تكاليف الإنتاج ومستويات المخزون وزيادة الإنتاجية وتحسين الجودة، تحقيق رضا العملاء، مراجعة الأنشطة في المصادر الأولى للتوريد.
- سبب تبني الشركة المشتري والمورد أسلوب OBA هو رغبتهم في التخلص من القاعد وإضافة قيمة للعمل النهائي.
- ترى الباحثة أن التنافس على أساس التكلفة يعنى عرض منتجات بسعر منخفض نسبة إلى أسعار المنافسين، ولتطوير هذه الأسبقية التنافسية ترى الباحثة أنه يمكن استخدام معلومات التكاليف التي تم توفيرها بواسطة أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تحسين العمليات وإزالة كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تهيئها للغير، حيث يتم بموجب هذا الأسلوب الضغط على التكاليف يجعلها تؤدي وظائف بكفاءة أكبر من منافسيها من خلال تميز المنتج، سواء على مستوى الجودة أو مستوى الإبداع التكنولوجي الأفضل، والحصول على مصادر أرخص للمواد الأولية، الاستغلال الأمثل للطاقات الإنتاجية، كفاءة

العمليات التسويقية، فعالية نظام الإنتاج، ونظم الصيانة، وكفاءة عمليات النقل والتخزين.

ثانياً: أساليب السجلات المحاسبية المفتوحة ودوره في تحقيق مزايا تنافسية لأطراف سلسلة التوريد:

- تساعد عملية فتح السجلات بين أطراف سلسلة التوريد على رفع كفاءة أداء سلسلة التوريد من خلال الكشف عن مواطن الخطر والعوائد والتكاليف وتخزينها فيما بين أطراف السلسلة (الصغير، 2015، ص 125).
- يستخدم أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تطوير المنتجات وخاصة المنتجات الأكثر تعقيداً والتي تحتاج إلى جهود مشتركة للتطوير (Agndal & Nilsson, 2010, p 147).
- يزيد أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة من قوة العلاقة بين المورد والمشتري من خلال الاعتماد المتبادل وتقليل تعارض الأهداف بينهما، وإيجاد حلول جديدة للحفاظ على المزايا التنافسية وخفض التكاليف (Alemnius and et al., 2015, p 195).
- يساعد تزايد حدة المنافسة بين الشركات على فتح السجلات المحاسبية، حيث تحاول الشركات المورد تقديم ميزة أو خدمة إضافية عن منافسيها، بالإضافة إلى ضغط المشتريين على الشركات المورد لخفض التكلفة.
- تلعب القدرة على توريد الموارد بالإضافة إلى إدارة الطلب دوراً هاماً في زيادة القدرة التنافسية للمورد، كما أنه من المهم فهم طلب المشتري وتقديم الخدمة التي يحتاجها المشتري بالفعل.
- يمكن تحقيق الميزة التنافسية من خلال مفهوم إدارة سلسلة التوريد، ويمكن لأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة دعم الميزة التنافسية للمنشآت، وذلك من خلال ما يوفره من معلومات تساعد على خفض التكاليف مع الحفاظ على مستوى مقبول من الجودة.
- وأضاف كلا من (324-825) Yachon et al., 2009؛ صود، 2017، ص 65-67) أولويات تنافسية أخرى بالإضافة إلى التكلفة والجودة وهم الوقت والمرونة والإبداع:
- الوقت: يعد الوقت من أهم الأولويات التنافسية، فالمنشآت تنافس على أساس سرعة تسليم المنتجات بأسرع وقت ممكن مع المحافظة على جودة المنتجات.
- المرونة: تعني قدرة المنشأة على مواكبة التغيرات التي تحدث في البيئة الخارجية، وبمكثتها من الفوز على المنافسين بنفس الصناعة.
- الإبداع: وذلك من خلال تركيز المنشأة على أنشطة البحث والتطوير في بداية نشاطاتها.

ركزت أغلب الدراسات على الدور الذي تلعبه السجلات المحاسبية المفتوحة في العلاقة المباشرة بين المورد والمشتري، وأيضاً ملاحظة أنها تؤثر على العلاقات غير المباشرة للشركة حيث تؤثر على موردي المستوى الأول وحتى أسفل السلسلة بالتأثير على الموردين ذوي المستوى الثاني والثالث، كما أن استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة له فوائد حاسمة في إظهار مجموعات جديدة من الموارد لتطوير كيفية زيادة المبيعات بالاعتماد على الموارد الجديدة (Alenius, 2015, p 204).

ترى الباحثة أن أهمية استخدام أسلوب OBA في إدارة تكاليف المنشآت عبر سلسلة التوريد تكمن في إكساب سلسلة التوريد ميزة تنافسية تمكنها من خفض تكاليفها الكلية للمنتج أو/و الخدمة وزيادة جودتها، من خلال شراء المواد من الموردين بأسعار تنافسية (أو تفضيلية) اعتماداً على شبكة العلاقات عبر سلسلة التوريد، وتوفير الشفافية في الإفصاح عن المعلومات التي تؤدي بدورها إلى تخفيض حجم الفاقد وإضافة القيمة للمنتج النهائي والذي ينعكس في النهاية على رفع الجودة وزيادة رضا المستهلك النهائي وبالتالي زيادة الحصة السوقية لأطراف السلسلة ككل.

وخلصت الباحثة من العرض السابق إلى أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يسهل التعاون بين أطراف سلسلة التوريد وينظم عملية الكشف عن معلومات التكلفة الحساسة والسرية والتي كان لا يتم الكشف عنها من قبل نظراً لسريتها وخطورتها في حالة أساء الطرف الآخر استخدامها، بحيث يتعاون أطراف الشراكة معاً للقضاء على الفاقد من ناحية وتحقيق قيمة لأطراف الشراكة من ناحية أخرى، والتي تساعد في النهاية في دعم كفاءة أداء سلسلة التوريد ورقابة التكاليف التي تحدث خارج الحدود التنظيمية.

المعاصر الثالث الدراسة الميدانية

قدمت الباحثة في المعصرين السابقين الجانب النظري من البحث، وتم تخصيص هذا المعصر لعرض نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية، لاختبار صحة فروض الدراسة من عدمها، وعرض نتائج التحليل الإحصائي، وتحليل ومناقشة النتائج وتحديد دلالاتها الإحصائية.

1- أسلوب الدراسة
اعتمدت الباحثة على تصميم قائمة استقصاء موجهة للممارسين لمهنة المحاسبة ولاهم أطراف سلسلة التوريد وهما المورد والمشتري، وذلك من أجل اختبار فروض الدراسة.

3- مجتمع وعينة الدراسة
تمثل مجتمع الدراسة في جميع الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة بجامعة المنصورة بمحافظة الأقحلية بالإضافة إلى الشركات الصناعية الكبرى بمحافظة الدقهية، وذلك من أجل تحسين قيمة البحث العلمي التي لن تأتي إلا من خلال ربطه بالواقع العملي.

ولقد تم تحديد حجم العينة باستخدام برنامج SPSS Ver:22 بمعلوماتية حجم المجتمع الذي يبلغ (576) مفردة (489 شركة صناعية كبرى، و 87 من الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة)، وذلك بناء على الإحصائية التي حصلت عليها الباحثة من الموقع الرسمي لجامعة المنصورة، ودليل الصناعات المصرية بمحافظة الدقهية للشركات الصناعية وفقاً للأشغلة الرئيسية المسجلة بنقطة التجارة

و عند مستوى ثقة 95%، وحدود خطأ 5%، بلغ حجم العينة المستهدفة 231 مفردة، إلا أن عدد القوائم المستردة والصالحة للتحليل بلغ (184) قائمة، حيث لم يسترد (41) قائمة، كما استرد 6 قوائم أخرى ولكنها كانت غير مستوفاه ومن ثم تم استبعادها لعدم صلاحيتها للتحليل، ومن ثم تمثلت نسبة الاستجابة في 79,7%.

5- فروض الدراسة

الفرض الأول: لا توجد علاقة معنوية بين تبني أسلوب OBA وخفض التكلفة لأطراف سلسلة التوريد.

الفرض الثاني: لا توجد علاقة معنوية بين تبني أسلوب OBA ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد.

نتائج التحليل الإحصائي:

لقد تم إجراء التحليل الإحصائي وفقاً لعدة خطوات كما هو موضح فيما يلي:-

أولاً: اختبار ثبات أداة الدراسة الميدانية:

تم التأكد من ثبات وصدق قائمة الاستقصاء من خلال معامل ألفا كرونباخ ، والجزء التريبيعي له على التوالي، كما هو موضح في الجدول رقم (3) ، حيث يتبين من الجدول أن قيمة ألفا كرونباخ للمتغيرات بجميع قوائم الاستقصاء تراوحت ما بين (0,867 - 0,931) ، كما بلغت قيمة ألفا كرونباخ لجميع عبارات الاستقصاء 0,965 ، وحيث أن قيم معامل ألفا كرونباخ لجميع والمتعارف عليها إحصائياً تكون فيما يزيد عن 0,6 ، فإن هذه القيم تعد مقبولة بالشكل الذي يعكس توافر الاعتمادية والثقة بمتغيرات الدراسة ويؤكد صلاحيتها لمرحلة التحليل التالية.

جدول رقم (3) قيمة معامل ألفا كرونباخ، ومعامل الصدق لمتغيرات الدراسة

معامل الصدق	معامل الثبات/ ألفا كرونباخ	المتغيرات
0,965	0,931	السجلات المحاسبية المفتوحة
0,956	0,913	خفض التكاليف بين أطراف سلسلة التوريد
0,931	0,867	دعم الميزة التنافسية بين أطراف سلسلة التوريد
0,982	0,965	المتغيرات 3 بقائمة الاستقصاء

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي ثانياً: التحليل الوصفي لآراء مفردات عينة الدراسة في متغيرات الدراسة: قامت الباحثة بإجراء تحليل وصفي للبيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS Ver. 22)، وذلك بهدف التعرف على قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية التي توضح خصائص متغيرات الدراسة وفقاً لآراء مفردات العينة، وكانت النتائج كما هو موضح فيما يلي.

جدول رقم (4) نتائج التحليل الوصفي لآراء المستقصي منهم

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المتغيرات
0.55213	4.1399	السجلات المحاسبية المفتوحة
0.51473	4.1636	خفض التكاليف بين أطراف سلسلة التوريد
0.42524	4.1920	دعم الميزة التنافسية بين أطراف سلسلة التوريد

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي يتضح من الجدول السابق أن مستوى إدراك مفردات العينة لمؤشرات قياس السجلات المحاسبية المفتوحة وخفض التكاليف ودعم الميزة التنافسية بين

أطراف سلسلة التوريد مرتفعاً نسبياً حيث تراوحت المتوسطات الحسابية الخاصة بعبارات أو مؤشرات القياس بها بين (4.1399-4.1920) بما يؤكد على إدراك مفردات العينة لأهمية البحث عن سبل تخفيض التكاليف وبذل الجهود المشتركة بين أعضاء سلسلة التوريد لتطبيق كافة الأساليب المستحدثة الممكنة والتي من شأنها توفير معلومات جيدة تساهم في تحقيق الأهداف المشتركة بينهما ومن ثم زيادة جودة العلاقات بينهما بما يمكن على تخفيض التكاليف، ولعل من أهمها أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة الذي من شأنه تغيير خصوصية المعلومات الداخلية غير المفصح عنها مسبقاً بما يتيح تبادلها عبر أطراف سلسلة التوريد وبما يمكن على استحداث طرق جديدة من شأنها تحقيق التوازن بين التكاليف والأرباح الخاصة بكل منهم ومن ثم دعم الميزة التنافسية.

ثالثاً: اختبارات الفروض وتحليل النتائج:

1. علاقة تأثير السجلات المحاسبية المفتوحة على خفض التكاليف بين أطراف سلسلة التوريد:

فيما يخص الفرض الذي ينص على أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للسجلات المحاسبية المفتوحة على خفض التكاليف بين أطراف سلسلة التوريد، فقد أظهر التحليل الإحصائي نتائج اختبار كما هو موضح في الجدول (5).

جدول رقم (5)

نتائج تحليل تأثير السجلات المحاسبية المفتوحة على خفض التكاليف بين أطراف سلسلة التوريد

المتغير المستقل	المتغير التابع	F (Sig)	T (Sig)	β	Adjusted R2	R2
السجلات المحاسبية المفتوحة	خفض التكاليف بين أطراف سلسلة التوريد	677,08 4 (0,000)	26,021 (0,000)	0,888	0,787	0,788

المصدر: إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي.

ويبين من الجدول السابق ما يلي:

- 1) ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) 677,084، وهي معنوية عند مستوى معنوية 0,01.
- 2) ثبوت معنوية معاملات انحدار السجلات المحاسبية المفتوحة والحد الثابت، حيث بلغت قيمة (T) للسجلات المحاسبية المفتوحة 26,021 عند مستوى معنوية 0,01.

- (3) بلغت قيمة (β) 0,888، وهو ما يعني وجود تأثير معنوي إيجابي للسجلات المحاسبية المفتوحة على خفض التكاليف بين أطراف سلسلة التوريد بمعامل انحدار 0,888، عند مستوى معنوية 0,01.
- (4) بلغت قيمة (R^2) المعدلة 0,788، مما يدل على أن السجلات المحاسبية المفتوحة تفسر ما نسبته 78,8٪ من التغيرات التي تحدث في خفض التكاليف بين أطراف سلسلة التوريد.
- وبناءً على النتائج السابقة يتضح رفض الفرض الأول، وهذا يعني أنه "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للسجلات المحاسبية المفتوحة على خفض التكاليف بين أطراف سلسلة التوريد".
2. علاقة تأثير السجلات المحاسبية المفتوحة على دعم الميزة التنافسية بين أطراف سلسلة التوريد:

فيما يخص الفرض الذي ينص على أنه "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للسجلات المحاسبية المفتوحة على دعم الميزة التنافسية بين أطراف سلسلة التوريد"، فقد أظهر التحليل الإحصائي نتائج اختبارها كما هو موضح في الجدول (6).

جدول رقم (6)
نتائج تحليل تأثير السجلات المحاسبية المفتوحة على دعم الميزة التنافسية بين أطراف سلسلة التوريد

R ²	Adjusted R ²	β	T (Sig)	F (Sig)	المتغير التابع	المتغير المستقل
0,660	0,658	0,813	18,803 (0,000)	353,549	دعم الميزة التنافسية	السجلات المحاسبية المفتوحة

المصدر: إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي.

- ويتبين من الجدول السابق ما يلي:
- (1) ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) 353,549، وهي معنوية عند مستوى معنوية 0,01.
- (2) ثبوت معنوية معاملات انحدار السجلات المحاسبية-المفتوحة والحد الثابت، حيث بلغت قيمة (T) للسجلات المحاسبية-المفتوحة 18,803 عند مستوى معنوية 0,01.
- (3) بلغت قيمة (β) 0,813، وهو ما يعني وجود تأثير معنوي إيجابي للسجلات المحاسبية المفتوحة على دعم الميزة التنافسية بين أطراف سلسلة التوريد بمعامل انحدار 0,813، عند مستوى معنوية 0,01.
- (4) بلغت قيمة (R^2) المعدلة 0,658، مما يدل على أن السجلات المحاسبية المفتوحة تفسر ما نسبته 65,8٪ من التغيرات التي تحدث في دعم الميزة التنافسية بين أطراف سلسلة التوريد.

وبناءً على النتائج السابقة يتضح رفض الفرض الثاني، وهذا يعني أنه "يوجد تأثير للسجلات المحاسبية المفتوحة على دعم الميزة التنافسية بين أطراف سلسلة التوريد"

النتائج والتوصيات

النتائج البحثية:

1- يساعد أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تسهيل وتنظيم تبادل بيانات التكلفة بين أطراف الشركة ضمن سلسلة التوريد حيث أنه وسيلة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمعروفة الضمنية بين أطراف سلسلة التوريد، سواء كان هذا التبادل صريحاً أو ضمناً، كما أن التبادل يكون بشكل اختياري، لتحقيق الهدف المشترك لرقابة وحصر التكاليف الكلية للمنتج والمشاركة في المنافع والوفورات الناتجة عن هذا التعاون، مما يدعم الميزة التنافسية لشركاء سلسلة التوريد.

2- تستخدم السجلات المحاسبية المفتوحة لتبرير تغيرات الأسعار بين المورد والمشتري، حيث تعد الشفافية في الإفصاح عن بيانات التكاليف ميزة هامة حيث أنها تعزز من ثقة وولاء العملاء الشركة من ناحية، وتعد جزء من عملية إقناع العميل أن الأسعار لا تتجاوز التكاليف بشكل مبالغ فيه، فالعملاء عادة ما يهتمون بتقييم منافع المنتج ومقارنته بتكلفة المنتج بالنسبة لهم، وهو ما يعرف بالحالة الملموسة أو المزرقة لدى العميل، ومن ناحية أخرى يمكن للمورد تبرير الزيادة في الأسعار نتيجة الزيادة في تكاليف المواد الخام أو نتيجة انخفاض المبيعات لدى المورد.

3- تستخدم السجلات المحاسبية المفتوحة كأداة لرقابة الأسعار حيث يفيد تبادل بيانات التكلفة في تسهيل تفكيك المنتج بفرض توضيح العمليات والمكونات والتكاليف المشتركة بين المورد والمشتري، فرقابة السعر تعتبر نتيجة تابعة لتبادل البيانات لأغراض إدارة التكلفة.

4- تعتبر السجلات المحاسبية المفتوحة وسيلة لفحص التكاليف من المنتج حيث يمكن استخدامها لهندسة القيمة في مرحلة تطوير المنتج، وذلك من خلال اعتماد السجلات المحاسبية المفتوحة ضمن تقنيات إدارة التكلفة البيئية، وذلك لتحسين الأداء لدى المورد وخفض التكاليف لديه وتحقيق هامش ربح مرضي له.

5- تساهم السجلات المحاسبية المفتوحة في ترشيح قرارات الإدارة وخاصة فيما يتعلق باختيار الموردين القادرين على توريد الموارد بال جودة المطلوبة وفي التوقيت المناسب نتيجة التغذية العكسية التي تحدث نتيجة لتبادل المعلومات في كلا الاتجاهين عبر سلسلة التوريد.

6- يساهم أسلوب السجلات المحاسبية 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.

توصيات البحث

- 1- ضرورة إجراء المزيد من الدراسات للسجلات المحاسبية المفتوحة لأنه لازال هناك حاجة لتوسيع فهم هذه الطريقة المحاسبية.
- 2- ضرورة مراعاة الإفصاح عن بيانات التكلفة فقط في حدود التحسينات المرغوبة أو للأغراض المخصصة لها، وذلك ضمن الشركات المتعاونة عبر سلسلة التوريد.
- 3- عقد دورات تدريبية للمحاسبين في بيئة الأعمال المصرية لتعلم كيفية تطبيق ممارسات السجلات المحاسبية المفتوحة وتقنيات إدارة التكلفة الأخرى في الواقع العملي.
- 4- ضرورة إفصاح المنشآت عن المعوقات والمشكلات التي تواجهها عند تطبيق ممارسات الإفصاح عن بيانات التكلفة بينها وبين مورديها.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

(أ) الدوريات:

- 1- متولى، أحمد زكى حسين، استخدام التكامل بين أسلوبى المحاسبة المرنّة والسجلات المحاسبية المفتوحة في تطوير الدور الإستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة مع دراسة استطلاعية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 2014.
- 2- الغريب، أحمد محمد لطفى، محاسبة الدفتر المفتوح بين التطبيق والمعوقات في الشركات الموردة المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة إسكندرية، المجلد رقم 50 العدد الثاني، 2013.
- 3- الصغير، محمد السيد محمد، مدى ملائمة محاسبة السجلات المفتوحة OBA لدعم المزاي التنافسية لسلسلة التوريد SC في بيئة التصنيع المصرية (دراسة ميدانية)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة إسكندرية، المجلد رقم 52، العدد 1، 2015.
- 4- إبراهيم، محمود عبد الفتاح، إدارة التكلفة البنّية في عمليات التبادل خلال سلسلة التوريد (مع دراسة تطبيقية)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 34، عدد 3، 2010.
- 5- عبيد الله، فايزة، 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 76، 2010.

(ب) الرسائل:

- 1- الجوهري، إبراهيم السيد محمد إبراهيم، الإدارة الاستراتيجية للكتابة لدعم الميزة التنافسية خلال سلسلة التوريد (مع دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2012.
 - 2- حساب، حسين علي، دراسة العوامل المؤثرة على تبنى أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (دراسة استطلاعية)، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2016.
 - 3- عود، ميثم حازم عزيز، التكاليف الملائمة للتشديد قرارات التكامل بين عمليات التصعيد ونظرية القيود بهدف دعم الميزة التنافسية (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2017.
- ثالثاً: المراجع الأجنبية

A-Books:

- 1- Homgren, Charles T., & Datar, Stikant M., & Rajan, Madhav V., (2015), **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 15th ed., Pearson Education, Inc., USA.

B-Periodicals

- 1- Agndal, H., Nilsson, U., 2008: "Supply chain decision-making supported by an open books policy", **International Journal of Production Economics**, Vol.116, Iss.1, pp154-167.
- 2- Agndal, H., Nilsson, U., 2009: "Inter-organizational cost management in the exchange process", **Management Accounting Research**, Vol.20, pp.85-101.
- 3- Agndal, H., Nilsson, U., 2010: "Different open book accounting practices for different purchasing strategies", **Management Accounting Research**, Vol.21, pp.147-166.
- 4- Alenius, E., Lind, J., Strömsten, T., 2015, "The role of open book accounting in network: creating and managing interdependencies across company boundaries", **Management Accounting Research**, Vol.45, pp.195-206.
- 5- Bastl, M., Grubic, T., Templar, S., Harrison, A., Fan, I., (2010), "Inter-organizational costing approaches: the inhibiting factors", **The International Journal of Logistics Management**, Vol. 21 Iss1, pp. 65 – 88.
- 6- Bauer, A., M., Henderson, D., Lynch, D., 2016, " Supplier internal control quality and the duration of customer-supplier relationships", **Electronic copy available at:** <http://ssrn.com/abstract=2754760>
- 7- Braziotis, C., Bouflakis, M., Rogers, H., Tannock J., (2013), "Supply chains and supply networks: distinctions and

- overlaps", **Supply Chain Management: An International Journal**, Vol. 18 Iss 6 pp. 644 – 652.
- 8- Caglio, A., Dittilo, A., 2012: "opening the black box of management accounting information exchanges in buyer-supplier relationships", **Management Accounting Research**, Vol. 23, pp.61-78.
- 9- Christensen, K., H., (2010), "Defining customer value as the driver of competitive advantage", **Strategy & Leadership**, Vol. 38 Iss 5 pp. 20-25. Permanent link to this document: <http://dx.doi.org/10.1108/10878571011072048>.
- 10- CIPFA (The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy), 2015, **Open-book Accounting: Case Studies, Report by Comptroller and Auditor General**, pp.1-51.
- 11- Cooper, R., and Slagmuldr, R.,2003: "Inter organizational costing, part1, Management Accounting, <http://maaw.info/CostManagementMain.htm>, Vol.80, No.1, pp.14-21.
- 12- Hoffman, A., Luhrs, S., Kolburg, A.,2011: "Cost Transparency in Supply Chains: Demystification of the Cooperation Tent". **Electronic copy available at**: <http://ssrn.com/abstract=1969408>, Sbr 63, pp. 230-251.
- 13- Kajuter, P., Kulmala, H.,I., 2005, "Open-book accounting in networks: potential achievements and reasons for failures", **Management Accounting Research**, Vol.16, Iss.2, pp.179-204.
- 14- Kauremaa, J., Tanskanen, K., (2016)," Designing interorganizational information systems for supply chain integration: a framework ", **The International Journal of Logistics Management**, Vol. 27 Iss 1, pp. 71 – 94.
- 15- Kulmala, H.I, Paranko, J., Uusi-Rauva, E., 2002:"The role of cost management in network relationships". **International Journal of production Economics**,vol.79, pp. 33-43.
- 16- Kulmala, H.I., 2004, "Developing cost management in customer –supplier relation-ships: three case studies". **Journal of Purchasing and Supply Management**, VOL.10, Iss. 2, pp. 65-77.
- 17- Kulmala,H.I.,2002:"Open book accounting in networks". **Journal of Business Economics**,Vol.51, Iss. 2, pp.157-177.
- 18- Kumra, R., Agndal, H., Nilsson, U., (2012),"Open book practices in buyer-supplier relationships in India", **Journal of Business & Industrial Marketing**, Vol. 27 Iss 3 pp. 196 – 210.

- 19- Lanning, R., Caldwell, N., Harrison, D., 2004, "Developing the Concept of Transparency for Use in Supply Relationships", **British Journal of Management**, Vol.15, pp. 291-302.
- 20- Ellström, D., Larsson, M., H., (2017) "Dynamic and static pricing in open-book accounting", *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 14 Issue: 1, pp.21-37.
- 21- Moller, k., Windolph, M., Isbruch, F., 2011:" The effect of relation factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in supplier partnership", **Journal of Purchasing& Supply Management**, Vol.17, Iss.2, pp.121-131.
- 22- Piontkowski, J., O., Hoffman, A., Lachmann, M., Schuchardt, L., D., "Determinants of the Implementation and Long-Term Use of Interorganizational Cost Management Tools – An Experimental Investigation" *In Performance Measurement and Management Control: Global Issues*. Published online: 08 Mar 2015; 223-246.
- 23- Romano, P., and Formentini, M., 2012, Designing and implementing open book accounting in buyer-supplier dyads: A framework for supplier selection and motivation, *Int. Journal. Production Economics*, Vol. 137, pp. 68-83.
- 24- Wang, B., Childerhouse, P., Kang, Y., Huo, B., Mathrani, S., (2016), " Enablers of supply chain integration Interpersonal and interorganizational relationship perspectives", **Industrial Management & Data Systems**, Vol. 116 Iss 4, pp. 838 – 855.
- 25- Vachon, S., Halley, A., Beaulieu, M., (2009), "Aligning competitive priorities in the supply chain: the role of interactions with suppliers", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol.29 Iss 4 pp. 322 – 340.
- 26- Windolph, M., Moller, K., 2012:" Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation?", **Management Accounting Research**, Vol.23, pp.47-60.