

**الممارسات المختلفة لمحاسبة السجلات المفتوحة لمختلف
استراتيجيات المشتريات**

**Different open book accounting practices for different
purchasing strategies**

إعداد

د. رمضان مسعود عبدالله خليفه

المدرس بجامعة الجبل الغربي - كلية المحاسبة بالرجبان - ليبيا

د. يوسف ابراهيم المحروق

المدرس بجامعة الجبل الغربي - كلية المحاسبة بالرجبان - ليبيا

المبحث الأول: - مقدمة البحث ومشكلة الدراسة:

مقدمة البحث:-

في السنوات الأخيرة هناك العديد من المنشآت قامت بالتركيز على التكنولوجيات والمهارات والمعرفة والتي تضمن القدرة التنافسية للمنشأة، وكنتيجة لهذه الإستراتيجية فإن الشركات تقوم إلى حد بعيد بالتمويل الخارجي للوظائف والأنشطة والعمل على خفض التكاليف الكلية وتعجيل تطوير المنتجات من خلال استخدام الموردين الخارجيين. و لكن، مع قيام المنشآت بالتمويل الخارجي لنسبة مرتفعة من منتجاتها المضيفة للقيمة، فإن نجاحها أصبح إلى حد بعيد متوقفا على نجاح شبكات التوريد الخاصة بها، و بالتالي نطاق محاسبة التكلفة قد اتسع إلى أبعد من حدود المنشأة الواحدة. وتقنيات أو طرق المحاسبة بين المنشآت، مثل محاسبة السجلات المفتوحة، قد تم ذكرها كوسيلة للحفاظ على الرقابة على الأنشطة التي يتم تمويلها من الخارج وزيادة كفاءة شبكة التوريد (Windolph and Moeller, 2012, p.47).

حيث إن ممارسات الإدارة تتجاوز الحدود التقليدية ولنجاح ذلك فإنه قد تتطلب تلك الجهود درجة أعلى من شفافية التكلفة أكثر مما هو مرتبط عادة بالعلاقات القائمة بين المشتري والمورد. وقد أوضحت العديد من الدراسات التي أجريت في العقد والنصف الماضي كيفية إفصاح أفراد سلسلة التوريد عن التكلفة بالمعلومات المماثلة التي تم الحصول عليها من خلال نظمهم المحاسبية وغالباً ما يشار إلى تلك الظاهرة على أنها محاسبة السجلات المفتوحة (Agndal, and Nilsson, 2010, p.147).

إن تقنيات المحاسبة بين الشركات مثل محاسبة السجلات المفتوحة قد تم وصفها على أنها أحد الوسائل العامة لإدارة التكاليف بفعالية في العلاقات بين المورد و المشتري و تحسين جودة العلاقة بينها، ولكن الإفصاح عن البيانات يترتب عليه خطر بالنسبة للمورد أن المشتري يقوم باستخدام البيانات أثناء فترة المفاوضات للضغط على هامش ربح المورد. و حتى تاريخنا هذا، ليس هناك إلا قلة

قليلة من الأدلة التي تعالج المدى الذي إليه الإفصاح عن بيانات التكلفة يؤثر على إدراك المورد لهذه العلاقة التبادلية (Windolph and Moeller, 2012, p.47).

ثانياً : - أهمية البحث:

تكمن أهمية هذه الدراسة في تقديمها فائدتين متوقعتين هما:

- الأهمية النظرية والعلمية لهذا البحث: نظراً لأهمية موضوع محاسبة السجلات المفتوحة بصفة عامة، والممارسات المختلفة لمحاسبة السجلات المفتوحة لمختلف استراتيجيات المشتريات بصفة خاصة، (من وجهة نظر الباحث) ، فإن هذا البحث من المتوقع أن يضيف إلى أدبيات الموضوع وأن يشكل قاعدة معلوماتية ومعرفية ، للقطاعات المهتمة بالموضوع، وللمزيد من الدراسات المستقبلية حول هذا الموضوع للباحثين والمهتمين.

- الأهمية العملية لهذا البحث: من الممكن أن تسهم وتفيد نتائج هذا البحث للشركات ولمتخذي القرارات في تطوير وتحسين الكفاءة والوقوف على الثغرات التي من الممكن أن تحصل في المستقبل.

ثالثاً: - أهداف البحث:

نظراً لأهمية الممارسات المختلفة لمحاسبة السجلات المفتوحة لمختلف استراتيجيات المشتريات، فإن الهدف الرئيس لهذه الدراسة يتمثل في بيان الممارسات المختلفة لمحاسبة السجلات المفتوحة لمختلف استراتيجيات المشتريات، وهو ما تم الوقوف عليه من خلال الاهداف الفرعية التالية:

١. توضيح العلاقة بين استراتيجيات الشراء المختلفة وبين الممارسات المختلفة لمحاسبة السجلات المفتوحة.

٢. توضيح مفهوم محاسبة السجلات المفتوحة وما هي أهميتها.

٣. بيان أبعاد وخصائص محاسبة السجلات المفتوحة.

٤. بيان أهداف ومتطلبات محاسبة السجلات المفتوحة.

رابعاً: - مشكلة البحث:

بعد الإطلاع ودراسة بعض الأدبيات السابقة حول موضوع محاسبة السجلات المفتوحة بصفة عامة، والممارسات المختلفة لمحاسبة السجلات المفتوحة لمختلف استراتيجيات المشتريات بصفة

خاصة، حيث إنها تتطلب جهود أعلى أكثر مما هو مرتبط عادة بالعلاقات القائمة بين المشتري والمورد. يرى الباحث من وجهة نظره أن هناك ندرة في البحوث العلمية المنشورة حول هذا الموضوع، ويمكن أن تطرح مشكلة البحث من خلال التساؤلات التالية:

١. هل توجد علاقة بين استراتيجيات الشراء المختلفة وبين الممارسات المختلفة لمحاسبة السجلات المفتوحة؟

٢. ما هو مفهوم محاسبة السجلات المفتوحة وما هي أهميتها؟

٣. ما هي أبعاد وخصائص محاسبة السجلات المفتوحة؟

٤. ما هي أهداف ومتطلبات محاسبة السجلات المفتوحة؟

خامساً: - منهجية البحث:

تهتم هذه الدراسة بموضوع الممارسات المختلفة لمحاسبة السجلات المفتوحة لمختلف استراتيجيات المشتريات. بهدف التأكد من كفاءة واقتصادية الممارسات المختلفة لمحاسبة السجلات المفتوحة لمختلف استراتيجيات المشتريات، وكذلك لأهمية استخدام محاسبة السجلات المفتوحة. ولأجل تحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي للوقوف على الممارسات المختلفة لمحاسبة السجلات المفتوحة لمختلف استراتيجيات المشتريات. حيث يتم ذلك بالاعتماد على مصدرين لجمع البيانات وهما: المصادر الثانوية، والمصادر الأولية. وقد تمثلت هذه المصادر بمراجعة أدبيات موضوع الدراسة في الكتب والمراجع والدوريات والمقالات والأبحاث، وبعض النشرات العربية والأجنبية ذات الصلة بموضوع الدراسة من مصادرها المختلفة. بهدف تغطية الموضوع.

سادساً: - حدود البحث:

- ١- اقتصر هذا البحث على المعلومات التاريخية والأدبيات السابقة لهذا الموضوع، وعلى أسئلة الاستبانة التي وزعت على عينة الدراسة كأداة لجمع المعلومات.
- ٢- اقتصر البحث على موضوع محاسبة السجلات المفتوحة لمختلف استراتيجيات المشتريات.

سابعاً: - خطة البحث:

لتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيم الدراسة إلى أربعة مباحث وهي مرتبه كما يلي:

- **المبحث الأول** وهو مقدمة البحث والذي سيتم من خلاله عرض المقدمة، ومشكلة البحث ، وأهدافه، وأهميته، وخطة البحث، وحدوده، ومنهجية البحث.
- ويتضمن **المبحث الثاني** الدراسات السابقة ذات الصلة، - ويتضمن ثلاثة أقسام: القسم الأول الدراسات العربية، والقسم الثاني يعرض الدراسات الأجنبية، والقسم الثالث مخصص لتعليق على الدراسات السابقة.
- أما **المبحث الثالث** وهو يتضمن الإطار النظري والذي يتكون من عدة محاور وهي: المحور الأول المقدمة ومفهوم وأهمية محاسبة السجلات المفتوحة ، والمحور الثاني أبعاد وخصائص محاسبة السجلات المفتوحة ، والمحور الثالث أهداف ومتطلبات محاسبة السجلات المفتوحة، والمحور الرابع استراتيجيات المشتريات ومحاسبة السجلات المفتوحة.
- أما **المبحث الرابع** فيتضمن نتائج البحث وتوصياته.

المبحث الثاني:- الدراسات السابقة

أ- الدراسات العربية:

دراسة (عبيد الله، ٢٠١٠)، بعنوان: "أثر خصائص الشركة على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية، مع دراسة استطلاعية في الشركات المصرية". هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر خصائص الشركة على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية من خلال دراسة استطلاعية في الشركات المصرية، من خلال توزيع قائمة استقصاء على عينة مكونة من (٣٣) شركة من الشركات المصرية التي تعمل في مصر.

وكانت خصائص الشركات المستخدمة في الدراسة تنقسم الى ثلاثة أنواع وهي (١) خصائص البيئة الخارجية وهي: عدم التأكد البيئي ودرجة المنافسة، واتجاه النمو الاقتصادي، قوة العميل. (٢) الخصائص التنظيمية وهي: حجم الشركة، إستراتيجية المنافسة، النظرة المستقبلية للالتزام بين الشركة

والمورد، سمعة الشركة، وضوح قنوات الاتصال الداخلية بالشركة، قوة الرقابة الداخلية. (٣) الخصائص التشغيلية وهي: كفاءة نظام محاسبة التكاليف، نوع المنتج، ومدى تطبيق الأفكار الإدارية الحديثة.

وكانت أبرز النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي كما يلي:

١- يزيد احتمال تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كلما توافرت خصائص البيئة الخارجية التالية:

• عدم التأكد البيئي ودرجة المنافسة عالية.

• زيادة معدلات النمو الاقتصادي.

٢- يزيد احتمال تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كلما توافرت الخصائص التنظيمية التالية:

• تبني الشركة لإستراتيجية تميز المنتج.

• توفر قنوات الاتصال الداخلية بالشركة بوضوح.

٣- يزيد احتمال تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كلما توافرت الخصائص التشغيلية التالية:

• ارتفاع كفاءة نظام محاسبة التكاليف.

• كلما كان المنتج ينتمي إلى الصناعات التجميعية أكثر من غيرها من المنتجات.

• كلما زاد تبني تطبيق الأفكار الإدارية الحديثة.

ب- الدراسات الأجنبية:

١- دراسة (Kulmala, 2002) بعنوان: "Open-Book Accounting in Networks"

"محاسبة السجلات المفتوحة في الشبكات".

هدفت هذه الدراسة الى دراسة ستة تساؤلات متعلقة بمحاسبة السجلات المفتوحة - من منظور

نوع المعلومات وخصائص شراكات التضامن الناجحة. فقد تم تحليل قضيتين من منظور المعلومات

التي تضمن (بناء الثقة والالتزام)، وقد تم أخذ أربعة موضوعات من منظور المعلومات الخاصة

بالسيطرة على الحدث: وهي المتمثلة فيما يلي: (التسويق، جودة المعلومات، المشاركة، وحل المشكلات

المشتركة).

وكانت أبرز النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي كما يلي:

١- يبدو أن الإفصاح عن معلومات التكلفة مقتصر على العلاقة بين العميل والمورد.

٢- دُكرت الثقة على أنها مطلب ونتيجة لـ محاسبة السجلات المفتوحة وتعتبر الإثباتات التجريبية حول هذا الموضوع محدودة.

٣- تدعم هذه الدراسة بشكل بسيط التفسير الذي يوضح بأن انخفاضات التكاليف ممكنة إذا ما تم تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة ومع ذلك فإن محاسبة السجلات المفتوحة قد تكون مجرد وسيلة لعرض انخفاضات التكلفة.

٤- يتم تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة لاسيما عند حساب كفاءة الأنشطة والرقابة عليها وتحليل المنتج وربحية العملاء وزيادة وعي المنظمات وعلمها بالتكاليف وتحسين عمليات الإنتاج.

٢- دراسة (Piontkowski, and Hoffjan, 2009) بعنوان: "Less is some times more: The role of information quantity and specific assets in the propensity to engage in cost data exchange processes" دور كمية المعلومات والأصول المحددة في الميل إلى المشاركة في عمليات تبادل بيانات التكلفة"

هذه الدراسة تقوم باختبار كيف تؤثر كمية معلومات التكلفة المفصح عنها (مرتفعة مقابل منخفضة) و عرض الاستثمار المحدد المشترك (نعم مقابل لا) على رغبة المشتري و المورد في المشاركة في تبادل بيانات التكلفة في السجلات المفتوحة.

و النتائج تبين أنه عندما يتم مبدئياً عرض كمية ضخمة من معلومات التكلفة، فإن المشاركين يتبادلون و يفصحون عن المزيد من المعلومات من تلقاء أنفسهم، و هذا يتلاءم مع إستراتيجية المثل بالمثل. و أيضا أن كمية المعلومات و عرض الاستثمار المحدد المشترك يظهران تأثيرات الاستبدال بدلا من تأثيرات الإضافة على الرغبة في المشاركة في تبادل بيانات التكلفة في السجلات المفتوحة. فعلى سبيل المثال عندما يتم الإفصاح عن كمية صغيرة من معلومات التكلفة، فإن عرض الاستثمار المحدد المشترك يؤدي إلى زيادة رغبة الشريك في المشاركة في تبادل بيانات التكلفة، و لكن كمية ضخمة من معلومات التكلفة مقترنة بعرض الاستثمار المحدد لا تؤدي إلى مستوى مرتفع من الرغبة مقارنة بوضع وجود كمية كبيرة من المعلومات يتم عرضها فقط.

٣- دراسة (Agndal, and Nilsson, 2010) بعنوان: "Different open book accounting practices for different purchasing strategies". الممارسات المختلفة لمحاسبة السجلات المفتوحة لمختلف استراتيجيات المشتريات".

تهدف هذه الدراسة الى استكشاف العلاقة بين ممارسات السجلات المحاسبية المفتوحة من حيث طبيعة واستخدامات البيانات التي تم الإفصاح عنها وشروط الإفصاح عن تلك البيانات، والعلاقة بين استراتيجيين مختلفين للمشتريات وقد تم إجراء ثلاثة دراسات حالة.

وتشير النتائج بأنه داخل السوق تتميز المشتريات بإستراتيجية الصفقات وتعمل بيانات التكلفة على خفض سعر الشراء وبالتالي فإن الإفصاح عن البيانات محدود النطاق والمعيار ويحدث بشكل أساسي خلال تقييم واختيار المورد ويتميز بالمناخ الجدلي وإن دوافع الموردين لفتح سجلاتهم تركز على المكاسب الملموسة قصيرة المدى وفي إطار إجراء التبادل الذي يتميز بإستراتيجية المشتريات العلاقاتية فإن الإفصاح عن المعلومات يدعم خفض التكاليف أي من خلال التطوير المشترك للمنتج وتجعله أكثر شمولاً وإن المناخ يعتبر أقل سلبية وأن الموردين يحصلون على منافع طويلة المدى.

٤- دراسة (Moller, et. al., 2011) بعنوان: "The effect of relational factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in buyer-supplier partnerships". "أثر العوامل العلاقاتية على محاسبة السجلات و إدارة التكاليف البيئية في العلاقة بين البائع والمورد".

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أهمية العوامل العلاقاتية لتطبيق محاسبة السجلات OBA و إدارة التكاليف البيئية IOCM حيث تقترح البحوث والدراسات السابقة بأن تطبيق محاسبة السجلات OBA و إدارة التكاليف البيئية IOCM يتأثر بالعوامل العلاقاتية وتؤكد هذه الدراسة على هذا الشأن فيما يتعلق بالتزام البائعين والموردين.

وتتضمن النتائج على وجه التحديد بأن التزام الموردين يعتبر عامل تمكين رئيسي للكشف عن معلومات التكاليف وبالتالي يتعين على المشتريين دعم التزام الموردين إن أمكن وهناك طريقة أخرى للقيام بذلك قد تكون مثلاً لتحديد متطلبات التطوير طويل المدى مما يتطلب استثمارات أكبر قائمة على العلاقات من قبل المورد. وتشير النتائج بالإضافة إلى ذلك بأن المشتريين في حاجة لوضع التزام

ذات مصداقية مع تلك العلاقة من أجل تطبيق إدارة التكاليف البيئية وإن جهود إدارة التكاليف المشتركة للمشتري والمورد غالباً ما تؤدي ثمارها في المنظور طويل المدى يحتاج المشتري إلى التنويه عن نيته بمصداقية لمواصلة العلاقة على المدى البعيد عندما ينوي تطبيق إدارة التكاليف البيئية وبالإضافة إلى ذلك فإن النتائج تثبت أهمية محاسبة السجلات لتطبيقها.

٥- دراسة (Windolph, and Moeller, 2012) بعنوان: "Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation?". "محاسبة السجلات المفتوحة OBA: السبب في الفشل في التعاون بين الشركات".

تسعى هذه الدراسة إلى ملأ الفجوة التي تعالج المدى الذي إليه الإفصاح عن بيانات التكلفة يؤثر على إدراك المورد للعلاقة التبادلية حيث إن تقنيات المحاسبة بين الشركات مثل محاسبة السجلات المفتوحة قد تم وصفها على أنها أحد الوسائل العامة لإدارة التكاليف بفعالية في العلاقات بين المورد و المشتري و تحسين جودة العلاقة بينها، ولكن الإفصاح عن البيانات يترتب عليه خطر بالنسبة للمورد، وأن المشتري يقوم باستخدام البيانات أثناء فترة المفاوضات للضغط على هامش ربح المورد. ويتم معالجة هذه الفجوة من خلال اختبار تأثير محاسبة السجلات المفتوحة على رضا المورد عن هذه العلاقة.

والنتائج التي توصلت إليها الدراسة تشير إلى أن محاسبة السجلات المفتوحة ربما تؤثر سلبياً على رضا المورد عن العلاقة و بالتالي فإنها تمثل خطراً محتملاً على التعاون بين المشتري و المورد. و علاوة على ذلك، تبين النتائج أن وسائل الحماية الفعالة ضد السلوك الانتهازي، مثل القواعد أو المعايير الاجتماعية الارتباطية، وتعمل بدرجة ذات دلالة معنوية على تخفيف حدة التأثير السلبي على محاسبة السجلات المفتوحة على رضا المورد عن العلاقة.

ج- التعليق على الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة موضوع محاسبة السجلات المفتوحة من زوايا مختلفة والتي تم تلخيصها كما يلي:

١. بيان أثر خصائص الشركة على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية، حيث يزيد احتمال تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كلما توافرت خصائص البيئة الخارجية المتعلقة بعدم التأكد البيئي ودرجة المنافسة العالية، وزيادة معدلات النمو الاقتصادي. ويزيد احتمال تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كلما توافرت الخصائص التنظيمية المتعلقة تبني الشركة لإستراتيجية تميز المنتج. وكلما توفر قنوات الاتصال الداخلية بالشركة بوضوح. ويزيد احتمال تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كلما توافرت الخصائص التشغيلية المتعلقة بارتفاع كفاءة نظام محاسبة التكاليف، وكلما كان المنتج ينتمي إلى الصناعات التجميعية أكثر من غيرها من المنتجات، وكلما زاد تبني تطبيق الأفكار الإدارية الحديثة (عبيد الله، ٢٠١٠).
٢. بيان تساؤلات متعلقة بمحاسبة السجلات المفتوحة - من منظور نوع المعلومات وخصائص شراكات التضامن الناجحة. حيث اتضح ان الإفصاح عن معلومات التكلفة مقتصر على العلاقة بين العميل والمورد. وأن الثقة مطلب ونتيجة لمحاسبة السجلات المفتوحة وأن انخفاضات التكاليف ممكنة إذا ما تم تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة (Kulmala, 2002).
٣. تبين أنه عندما يتم مبدئياً عرض كمية ضخمة من معلومات التكلفة، فإن المشاركين يتبادلون و يفصحون عن المزيد من المعلومات من تلقاء أنفسهم، و هذا يتلاءم مع إستراتيجية المثل بالمثل. و أيضاً أن كمية المعلومات و عرض الاستثمار المحدد المشترك يظهران تأثيرات الاستبدال بدلا من تأثيرات الإضافة على الرغبة في المشاركة في تبادل بيانات التكلفة في السجلات المفتوحة (Piontkowski, and Hoffjan, 2009).
٤. ان استخدام محاسبة السجلات المفتوحة يدعم خفض التكاليف أي من خلال التطوير المشترك للمنتج وتجعله أكثر شمولاً وإن المناخ يعتبر أقل سلبية وأن الموردين يحصلون على منافع طويلة المدى (Agndal, and Nilsson, 2010).
٥. ان المشترين في حاجة لوضع التزام ذو مصداقية من أجل تطبيق إدارة التكاليف البيئية وإن جهود إدارة التكاليف المشتركة للمشتري والمورد غالباً ما تؤتي ثمارها في المنظور طويل المدى يحتاج

المشتري إلى التتويه عن نيته بمصادقية لمواصلة العلاقة على المدى البعيد عندما ينوي تطبيق إدارة التكاليف البنينة وهذا يؤكد أهمية محاسبة السجلات المفتوحة (Moller, et. al., 2011).
6. إن محاسبة السجلات المفتوحة ربما تؤثر سلباً على رضا المورد عن العلاقة و بالتالي فإنها تمثل خطراً محتملاً على التعاون بين المشتري و المورد (Windolph, and Moeller, 2012).

- المبحث الثالث:- مفهوم وأهداف ومتطلبات محاسبة السجلات المفتوحة

أ- مفهوم وأهمية محاسبة السجلات المفتوحة:

في بيئة الأعمال الأكثر تحدياً في الوقت المعاصر فإن كلاً من منظمات القطاع العام والقطاع الخاص قد طلب منها تقديم قيمة أفضل للأموال، وإن هذا في حد ذاته لا يعتبر مهمة سهلة ولاسيما عندما يشمل الأعمال عالية الخطورة لتوريد مشروعات الإنشاءات المقدمة وذلك للوفاء بالأهداف الصعبة في الوقت وبالتكلفة وبالجودة المحددة.

وتقدم محاسبة السجلات المفتوحة العمليات الشفافة التي تدعم وجود أساس للعملاء لتطوير إجراءات العمل التعاوني مع شركائهم المتعاقدين فيما يتعلق بما يلي (CIPFA, 2012, p.2):

- فهم الإنفاق (قاعدة النفقات).
- فهم آثار التكلفة الخاصة بالقرار المتخذ أو الذي ينظر في اتخاذه في تسليم المشروع أو تقديم استثمارات.
- تفعيل وإدارة العقد المستهدف من أجل التحفيز على إجراء تحسينات في كفاءة التكلفة.
- تشجيع العملاء والمتعاقدين (في سلسلة التوريد الخاصة بهم) على العمل سوياً لتطوير وتطبيق الطريقة الاستباقية لاتخاذ القرار الخاص بالمشروع.

ويتم تطبيق الإفصاح عن معلومات التكاليف عن أنواع مختلفة من معلومات التكاليف الأكثر تفصيلاً والأكثر تحديداً حيث تشير إلى معلومات التكاليف ومعلومات العمليات المتعلقة بالتكاليف التي يتم مشاركتها مع شريك تبادل المعلومات وإن الغرض من محاسبة السجلات هو تسهيل التعاون القائم

بين المشتري والمورد مما يؤدي إلى تحديد المجالات الأساسية واحتمالات خفض التكلفة الناتجة. وبالتالي فإن محاسبة السجلات تتميز بمقدار وتكرار وجود المعلومات التي يتم مشاركتها بين شركاء تبادل المعلومات وفي حقيقة الأمر فإن ممارسات محاسبة السجلات قد تتغير بشكل كبير بين مختلف علاقات التبادل (Moller, et. al., 2011, p.123).

وان فهم أساليب محاسبة السجلات المفتوحة تعتبر في غاية الأهمية من أجل التفعيل الناجح للعقود المستهدفة فإنه يُطلب تقدير وفهم ومراعاة مبادئها الرئيسية وإن العقود المستهدفة تعمل على أساس أن المتعاقد يلي (CIPFA, 2012, p.2):

- يدفع له مقابل التكلفة الفعلية التي تكبدها في تسليم المشروع ويشمل ذلك تكاليف العمالة والإشراف والمصنع والمعدات والمواد والخطط التمهيديّة للموقع والتأمينات المحددة وفقاً للموقع إلخ.
- أنه يدفع له البديل الملائم وذلك للمساهمة في التكاليف والأرباح والنفقات العامة.
- العمل وفقاً للمستهدف التجاري المحدد مسبقاً.
- أن يتم تحفيزه من خلال المدخرات المشتركة لخفض التكلفة دون أي خسارة في الجودة وذلك من خلال استخدام التصميمات الكافية بممارسات العمل الملائمة.
- لتفعيل تلك المبادئ والالتزام بها يتعين أن تكون هناك سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة حيث أن محاسبة السجلات المفتوحة OBA تعتبر هي الإدارة والمشاركة الهيكلية لمعلومات التكلفة بين العميل والمتعاقد بما في ذلك البيانات التي قد يتم الاحتفاظ بسريتها بشكل تقليدي من قبل كل من الطرفين.

ب- أبعاد محاسبة السجلات المفتوحة:

إن المعلومات هي أحد الأجزاء الرئيسية للمبادلات اليومية بين الأفراد و المنظمات، وإلى حد ما، كل صفقة من الصفقات تتضمن مشاركة المعلومات بين المشتري و المورد، و فيما يتعلق بكفاءة سلسلة التوريد، فإن مشاركة المعلومات الفعالة قد تم الاستشهاد بها كأحد عوامل النجاح الحرجة. حيث

أنه ليس كافيا مجرد معرفة أنشطة و موارد النظراء، و لكن أيضا المعلومات المفصلة حول الأنشطة المحددة، أي التكاليف، الإيرادات، الجودة، الدورة الزمنية، الاعتمادية أو التسليم، و المعلومات التي تتعلق باستخدام الموارد سوف تكون مطلوبة بالنسبة لبعض الأطراف وثيقة الصلة و ذلك لتمكين طرق تحسين العمليات. و بالتالي فان محاسبة السجلات المفتوحة تشير إلى المجموعة الفرعية من تبادل المعلومات، و بالتالي فان ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة من الممكن النظر إليها على أنها تتنوع و تختلف عبر ثلاثة أبعاد و هي (Windolph and Moeller, 2012, p.48)، & (Agndal, and Nilsson, 2010, p.151):

١- طبيعة البيانات وممارسات الإفصاح عن البيانات المحاسبية.

٢- درجة و جودة الإفصاح عن البيانات المحاسبية.

٣- حدود الانفتاح وشروط محاسبة السجلات المفتوحة.

ج- خصائص محاسبة السجلات المفتوحة:

حدد (Kulmala, 2002, pp.159-160) الخصائص الرئيسية لمحاسبة السجلات

المفتوحة على النحو التالي:

١- يشير الالتزام إلى استعداد الشركاء التجاريين على تمديد جهودهم على أساس تلك العلاقة وتقرح التوجه المستقبلي الذي يحاول من خلاله الشركاء بناء علاقة يمكنها حل المشكلات غير المتوقعة.

٢- الثقة- "الاعتقاد بأن كلمة أي من الطرفين موثوق منها وأن الطرف الآخر سيفي بالتزاماته في المقابل".

٣- التنسيق - يرتبط بوضع الحدود ويوضح مجموعة من المهام التي يتوقع كل طرف من الآخر الاضطلاع بها.

٤- الجودة في التواصل ويتم تحديدها على أنها خمسة خصائص للمعلومات وهي الدقة وسرعة الوقت والكفاية والكمال والمصدقية.

٥- تشير المشاركة إلى المدى الذي عنده ينخرط الشركاء بشكل مشترك في التخطيط ووضع الأهداف.

٦- يتم تحفيز الشركات الضالعة في شراكة استراتيجية للانخراط في حل المشكلات المشتركة حيث أنها مترابطة وذلك لإدارة البيئة المحفوفة بالشكوك والأكثر اضطراباً بدلاً من القيام بذلك بمفردهم وعند انخراط هؤلاء الأطراف في حل المشكلات المشتركة فإنه قد يتم التوصل إلى حل مرضي للطرفين مما يدعم بدوره نجاح الشراكة.

د - أهداف ومتطلبات محاسبة السجلات المفتوحة:

إن الهدف الرئيسي لمحاسبة السجلات المفتوحة هو تقديم قيمة أفضل للعميل. وبالتالي تتطلب محاسبة السجلات المفتوحة ما يلي (CIPFA, 2012, p.4):

- طريقة تعاونية لإدارة التكلفة.
 - الاستخدام الملائم للدوافع والحوافز.
 - ثقافة بناء الثقة والثقافة التعاونية والاستباقية.
 - الميل للحيازة المشتركة للتكاليف.
 - العمليات الواضحة.
- ويعتمد استخدام أساليب محاسبة السجلات المفتوحة على ما يلي (CIPFA, 2012, p.3):
- أهداف العملاء (مثل خفض التكلفة وكفاية التكلفة والقيمة الأفضل للمال... إلخ).
 - طبيعة ونوع المشروع أو الخدمة.
 - فرصة كفاية التكلفة مقابل تكلفة إدارة عمليات وإجراءات محاسبة السجلات المفتوحة OBA.
 - مدة المشروع أو الخدمات.

هـ - استراتيجيات المشتريات ومحاسبة السجلات المفتوحة:

أوضحت العديد من الدراسات التي أجريت في العقد والنصف الماضي كيفية إفصاح أفراد سلسلة التوريد عن التكلفة بالمعلومات المماثلة التي تم الحصول عليها من خلال نظمهم المحاسبية وغالباً ما يشار إلى تلك الظاهرة على أنها محاسبة السجلات المفتوحة.

وعلى الرغم من أن ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة تهتم في المقام الأول بالعلاقات الوثيقة وطويلة المدى إلا أن هناك تقارير متناثرة حول المشتريين الذين يقومون بتطبيق سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة وأيضاً في المشتريات قصيرة المدى. ومحاسبة السجلات المفتوحة يمكن أن تلعب دوراً في هذا السياق حتى إذا كانت تطبيقاتها محدودة بالنطاق الزمني المتوافر الاجل (Agndal, and Nilsson, 2010, p.148).

وتؤثر استراتيجيات المشتريات على ممارسات السجلات المحاسبية المفتوحة وبالتالي فإننا نطرح سؤالاً: هل محاسبة السجلات المفتوحة تم ممارستها بشكل مختلف عندما قام المشتريين بتطبيق مختلف استراتيجيات الشراء؟ وإن كذلك فما هي الصور المختلفة التي تنتهجها محاسبة السجلات المفتوحة ؟

وسنقوم أدناه بمناقشة خصائص استراتيجية المشتريات العلاقاتية واستراتيجيات الصفقات كما هو موضح في أدبيات المشتريات والأدبيات الشاملة المتعلقة بعملية التداول بين البائع والمورد وعملياً فقد تم تحديد استراتيجيتين للمشتريات وهما (Agndal, and Nilsson, 2010, p.148):

١. إستراتيجية الشراء الترابطية (العلاقاتية) Relational purchasing strategy

٢. إستراتيجية مشتريات الصفقات Transactional purchasing strategy

١ - إستراتيجية الشراء الترابطية (العلاقاتية):

يتم استخدام استراتيجية الشراء العلاقاتية مع الموردين المستقلين بشكل رسمي عند وجود كفاءات ذات دلالة ناشئة من التأقلم والتنسيق والرقابة الغير ممكنة فيما يتعلق بالمشتريات السوقية. غالباً ما ترتبط استراتيجية الشراء العلاقاتية بالاستثمارات المحددة بالمورد الأساسي التي تشمل التأقلمات الثنائية التي تنشأ عندما تجمع الشركات بين مواردها وتخصص مهامها وباستثناء الإنتاج فإن التأقلمات والتعديلات تتعلق أيضاً بإجراءات مشاركة المعلومات والعمليات الإدارية بالإضافة إلى مشروعات تنمية الموارد العامة، وإن استراتيجية المشتريات العلاقاتية قد ترتبط بأسلوب التفاوض حيث يبحث المشتريين والموردين عن المنافع والفوائد المشتركة التي لا يمكن استنساخها في العلاقات

الأخرى القائمة بين المشتري والمورد وبمعنى آخر فإن استراتيجية المشتريات العلاقاتية تستخدم في حالة عدم تجانس السوق (Agndal, and Nilsson, 2010, p.149).

وعندما يكون المنتج هام للعمليات التجارية للمشتري وهناك موردين بدلاء قلة فإن الشكوك الكبيرة قد تظهر وبالتالي فإن استراتيجية المشتريات العلاقاتية قد تتناول تلك الشكوك عن طريق وضع علاقة وثيقة بين المشتري والمورد أي من خلال الاستثمارات المشتركة وتعديل عمليات الشركة التجارية وإن استراتيجية المشتريات العلاقاتية وفقاً لذلك ترتبط بالالتزام الذي يتجاوز الرابطة التعاقدية البحتة وفي حقيقة الأمر أصبح الترابط وسيلة لخفض الشكوك السلوكية على وجه التحديد.

٢ - إستراتيجية مشتريات الصفقات:

تعتبر استراتيجية مشتريات الصفقات متعلقة بالمشتريات السوقية وإن هذه الطريقة تكون مفضلة عندما يقدم السوق كفاءات أكبر مما هو ممكن من خلال الاستثمارات الداخلية المنسقة وأنه على الأرجح أنه عندما لا يتم تحديد جوانب الاستثمار بالتكرار أو المقدار الذي يكون من خلاله هناك حاجة للمنتج أو من خلال التكاليف المستخدمة في تحديد والتعاقد مع موردين جدد .

وبخلاف المشتريات العلاقاتية فإن الاستثمارات المحددة بالمورد منخفضة وإن منافع التنسيق الناشئة عن المشتريات السابقة محدودة بسبب عدم تأقلم المشتري والموردين على أساليب بعضهم البعض في إجراء أعمالهم وإن هذا يفترض مسبقاً بأن المنتج لا يتطلب تطويراً مشتركاً وموسعاً.

وتعتبر استراتيجية مشتريات الصفقات أكثر احتمالاً عند تكرار عملية الشراء من مورد بعينه أي عندما لا تؤدي تلك العمليات إلى خفض الشكوك السلوكية والبيئية بشكل كبير لتحديد المنافع المحتملة للشراء السوقي وتسهم الحالتين في إيجاد مثل هذا الوضع حيث أن استراتيجية مشتريات الصفقات يتم انتهاجها عندما تكون المنتجات متاحة بشكل عام أي عند وجود العديد من الموردين البدلاء وإنه يعتبر أكثر احتمالاً عندما تكون التكاليف الأخرى منخفضة وأن خسارة المورد الفردي ليس من المحتمل أن يكون لها أثر كبير على الشركة التي تقوم بالشراء (Agndal, and Nilsson, 2010, p.150).

المبحث الرابع:- النتائج والتوصيات

أولاً:- النتائج

وتتمثل النتائج التي توصلت إليها الدراسة في الآتي:-

إن الإفصاح عن البيانات والمعلومات بواسطة محاسبة السجلات المفتوحة قد يؤثر على استراتيجية الشراء بطريقتين شاملتين هما:

- الطريقة الأولى: أن محاسبة السجلات المفتوحة قد تكون جزءاً من استراتيجية الشراء العلاقاتية وأن خصائص بناء الثقة للإفصاح عن البيانات على وجه التحديد قد تم إبرازها والتأكيد عليها في البيانات. وعلى الرغم من أن هذا قد يوصف بأنه الثقة القوية إلى حد ما إلا أن إساءة استخدام البيانات والمعلومات قد يخفض ويقلل من وضع الشركة في نظر الموردين جميعاً وبالتالي قد يؤثر سلباً على قدرة الشركة على تطوير المنتجات بكفاءة مع الموردين الآخرين.
- ثانياً: التحرك نحو استراتيجية قائمة على الصفقات قد يتم دعمه أيضاً بالإفصاح عن المعلومات حيث يصبح المشتري أكثر علماً بمنتج المورد فإنه يمكن تحويله إلى البضائع التي يمكن الاستعانة عند إنتاجها بمختلف الموردين للاستفادة من منافسة السوق.

❖ أن محاسبة السجلات المفتوحة تسهم كأداة للرقابة الإدارية بما يلي:

- إن محاسبة السجلات المفتوحة يمكن أن تعمل وظيفة الرقابة لخفض الشكوك السلوكية المتلازمة في العلاقات طويلة المدى.
- يمكن أن تعمل محاسبة السجلات المفتوحة على تسهيل الترويج للمنتج لتوضيح العمليات والمكونات المستخدمة وتكاليفها وفي سياق السوق عندما يقوم المشتري بتطبيق إستراتيجية الشراء القائمة على الصفقات فإن هذا يعمل على جعل الموردين أكثر تبادلاً للمعلومات ودعماً لمفاوضات التوزيع.
- بالإستراتيجية القائمة على العلاقات قد ترى قيود وضوابط الأسعار على أنها نتيجة فرعية لتبادل المعلومات لأغراض الإدارة المشتركة للتكلفة

- ان عملية الشراء القائمة على العلاقات فإن الإفصاح عن معلومات التكلفة قد تعمل كأساس لإيجاد نماذج لمشاركة المعلومات تمكن من توزيع الفوائد المشتقة من مكاسب الكفاءة وزيادة مقدار الإنتاج

- ❖ أن انعدام الثقة يكون أقل مما هو عليه في استراتيجية الشراء القائمة على الصفقات.
- ❖ إن سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة يمكن أن تمثل جزءاً من استراتيجية إدارة سلسلة التوريد الخاصة بالشركة حتى وإن كانت استراتيجية الشراء المستخدمة ليست هي الاستراتيجية العلاقاتية أي القائمة على العلاقات ومع ذلك فإن أسباب الفشل في تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة تتعلق بالمورد ولاسيما عجز المورد وعدم استعداداه للمشاركة.
- ❖ إن دوافع الموردين لفتح سجلاتهم تركز على المكاسب الملموسة قصيرة المدى وفي إطار إجراء التبادل الذي يتميز باستراتيجية المشتريات العلاقاتية فإن الإفصاح عن المعلومات يدعم خفض التكاليف أي من خلال التطوير المشترك للمنتج وتجعله أكثر شمولاً وإن المناخ يعتبر أقل سلبية، وأن الموردين يحصلون على منافع طويلة المدى.

ثانياً: - التوصيات

١. يتعين على المورد أن يثق بأن المشتري لن يستخدم معلومات التكاليف والمعلومات المماثلة للإضرار بالمورد.
٢. يتعين أن يوضح المشتري بأن المعلومات التي تم الإفصاح عنها ضرورية لتحقيق المنافع المشتركة و أن يكون المشتري مسئولاً أمام المورد أيضاً.

قائمة المصادر والمراجع المراجع العربية:

عبيدالله، فايزة، (٢٠١٠)، "أثر خصائص الشركة على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أساليب المحاسبة الادارية - مع دراسة استطلاعية في الشركات المصرية" ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، العدد(٧٦)، ص ص:٢٣٧-٢٨٦.

المراجع الاجنبية:

1. Agndal, Henrik; and Nilsson, Ulf; (2010), "**Different open book accounting practices for different purchasing strategies**", Management Accounting Research, No.(21), pp.147–166.
2. Caglio, Ariela; and Ditillo, Angelo; (2012), "**Opening the black box of management accounting information exchanges in buyer–supplier relationships**", Management Accounting Research, No.(23), pp.61–78.
3. CIPFA, The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, (2012), "**Open Book Accounting**", London, UK. <http://www.cipfa.org/>
4. Kajuter, Peter; and Kulmala, Harri I.; (2005), "**Open-book accounting in networks Potential achievements and reasons for failures**", Management Accounting Research, No.(16), pp.179–204.

5. Kulmala, Harri I.; (2002), "**Open-Book Accounting in Networks**", The Finnish Journal of Business Economics- LTA- Institute of Industrial Management, Tampere University of Technology, Vol.(2), No.(2), pp.157-177.
6. Moller, Klaus; Windolph, Melanie; and Isbruch, Felix; (2011), "**The effect of relational factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in buyer–supplier partnerships**", Journal of Purchasing & Supply Management, No.(17), pp.121–131.
7. Piontkowski, Jan O.; and Hoffjan, Andreas; (2009), "**Less is some times more: The role of information quantity and specific assets in the propensity to engage in cost data exchange processes**", Journal of Purchasing & Supply Management, No.(15), pp.71–78.
8. Romano, Pietro; and Formentini, Marco, (2012), "**Designing and implementing open book accounting in buyer–supplier dyads: A framework for supplier selection and motivation**", Int. J. Production Economics, No.(137), pp.68–83.
9. Windolph, Melanie; and Moeller, Klaus; (2012), "**Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation?**", Management Accounting Research, No.(23), pp.47–60.