دور العلاقات بين الموردين والعملاء في الإفصاح عن مخاطر سلسلة التوريد لتعزيز شفافية التقارير المالية

حماده السعيد المعصراوى

مدرس مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة-جامعة طنطا

hamada.ghazi@commerce.tanta.edu.eg

دور العلاقات بين الموردين والعملاء في الإفصاح عن مخاطر سلسلة التوريد لتعزيز شفافية التقارير المالية

حماده السعيد المعصراوى

مدرس مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة-جامعة طنطا

hamada.ghazi@commerce.tanta.edu.eg

ملخص البحث

إن المنافسة في الوقت الحالي لم تعد قاصرة على الشركات كوحدات مستقلة فقط، وإنما المنافسة أصبحت في اطار أكبر بين سلاسل التوريد وبعضها البعض، وفشل أي حلقة من حلقات سلسة التوريد على أي نطاق جغرافي للأعمال يمكن أن يتسبب في أضرار جسيمة لكل حلقات سلسلة التوريد، وخاصة إذا كانت سلسلة التوريد عالمية، ففشل أي حلقة سيكون له تأثير كبير وسريع على سمعة وربحية وقيمه الشركة في الأسواق المالية، وفى ظل هذا الشكل من العلاقات بين الموردين في سلسله التوريد والتي لا يكون بينهم تكامل رأسي ولا في شكل شركة قابضة وشركات تابعة، بمعنى أخر إن كل حلقة من حلقات سلسلة التوريد تقوم بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها كل على حده، على الرغم من أن تعرض أي حلقه من حلقات سلسله التوريد للخطر من الممكن أن يعرض السلسلة كلها لمخاطر جسيمة، ويهدف هذا البحث هذه إلى تحليل مختلف المخاطر التي تواجهها الشركات في سلاسل التوريد، وبيان كيف يمكن أن تؤثر مستوي العلاقات والتعاون والثقة بين أعضاء سلسلة التوريد في الإفصاح عن المخاطر التي يتعرض لها أعضاء السلسلة، وموقف معايير المحاسبة من المخاطر التي تتعرض لها سلاسل التوريد، وفي نفس الوقت قام الباحث باقتراح إطار للإفصاح عن مخاطر الموردين في سلاسل التوريد يعتمد على درجة التعاون والاعتماد المتبادل بين حلقات سلسلة التوريد علي أن يتضمن هذا الإفصاح اهم الموردين من حيث حجم العلاقة معهم، ومدى توقف السلسلة، وتعرضها للمخاطر على هذه العلاقة، وأهم المخاطر التي يمكن أن يتم التعرض لها، وطبيعة هذه المخاطر.

الكلمات المفتاحية: مخاطر سلسلة التوريد Supply chain risk الموردين المعتمدين dependent suppliers وإدارة التكاليف البينية Interorganizational cost management

Abstract

Competition at the moment is no longer limited to companies as independent units, but competition is becoming larger within supply chains and each other, and the failure of any company in the supply chain on any geographical area of business can cause serious damage to all supply chain episodes, If the supply chain is global, the failure of any company will have a large and rapid impact on the reputation, profitability and values of the company in the financial markets, and in this form of relations between suppliers in the supply chain, Every company is a supply chain company The disclosure of information related to each individual, although the exposure of any supply chain companies could jeopardize the entire chain of risk, and this research aims to analyze the different risks faced by companies in supply chains, The level of relationships, cooperation and trust among supply chain members influences the disclosure of risks to chain members and the position of accounting standards on the risks to supply chains. At the same time, the researcher proposed a framework for disclosure of suppliers' risks in supply chains based on the degree of cooperation and accreditation Exchange between the supply chain rings to include the most important suppliers of disclosure in terms of the size of the relationship with them, and the extent of the chain stops, and its exposure to risk on this relationship, the most important risks that could be exposure to them, and the nature of these risks.

مقدمة

إن المخاطر هي إحدى حقائق الأعمال في عالم اليوم فهي موجود بشكل مستمر ولن تزول، لكن في المقابل فإن هذه المخاطر تحمل في طياتها فرص للشركات يمكن من خلالها تعظيم أرباحها، وهناك عدد من المخاطر التي يشكلها الموردين بالنسبة للشركات المشترية لها أوجه، وجوانب متعددة، ويمكن أن يكون مصدر هذه المخاطر تزايد أسعار السلع والخدمات أو الطاقة أو النقل أو مستويات أداء المنتجات أو أجزاء المنتجات أو التأخير في التسليم أو التهديدات النابعة من الكوارث الطبيعية وغير الطبيعية، يضاف إلى ما سبق الانتهاكات المتعمدة وغير المتعمدة في قيود التصدير والإستيراد ومخاطر التمويل مع الموردين ومخاطر الجودة والبنية الأساسية، فبيئة الأعمال تتسم في العقود الأخيرة بالمنافسة العالمية، والتوجه باحتياجات ومتطلبات العملاء وقصر دوره حياة المنتجات والتغير السريع في أذواق المستهلكين، وتركيز الشركات على تقديم المنتجات والخدمات بدرجة عالية من الجودة، مما يجعل الشركات تواجه مجموعه كبيرة من المخاطر والتهديدات قد تؤدى إلي انخفاض أرباح الشركات وتدهور مركزها المالي وربما إفلاسها وخروجه من السوق، الأمر الذى يؤثر على قيمة الشركة وأسعار أسهمها في الأسواق المالية ، فعلى سبيل المثال ترى نيكول جيزيوناس إن من نتائج الأزمة المالية العالمية في عام ٢٠٠٨ أن الكثير من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذين أدركوا طبيعة الاعتماد المتبادل في شبكات التوريد ، فقد أدى حدوث الأزمة إلى الكثير من الانهيارات حول العالم، فمخاطر شبكات التوريد العالمية معقدة ومتشابكة ومفاجئة، وبالتالي يحتاج أصحاب المصالح في الشركات إلى معلومات على درجة عالية من الملاءمة والتمثيل الصادق من أجل اتخاذ القرارات .

وقد تزايد الاهتمام بالإفصاح المحاسبي مع انفصال الإدارة عن الملكية ونمو الأسواق المالية وزيادة حجم المعاملات بها، مما جعل المعلومات المفصح عنها في التقارير المالية أحد اهم المصادر التي يمكن أن يعتمد عليها أصحاب المصالح في تقييم أداء الشركات. وضاعف من هذا الاهتمام الأزمات المالية المتتالية في العقود الأخيرة والتي كشفت بشكل واضح أن هناك قصور في معايير المحاسبة بصفه عامة ومعايير القياس والإفصاح بصفه خاصه ما يتعلق بالقياس والإفصاح عن المخاطر والتهديدات التي تتعرض لها الشركات، وترتب على ذلك ضرورة تحسين عمليات القياس والإفصاح عن المخاطر والتهديدات التي تتعرض لها الشركات.

مشكلة البحث

لقد أصبح من الواضح بشكل متزايد أن أهم الآثار البيئية والاجتماعية التي تحدثها العديد من الشركات تحدث خارج نطاق عملياتها الداخلية، من خلال سلاسل التوريد الخاصة بها. وتشمل هذه التأثيرات الآثار البيئية والاجتماعية لمورديهم في المراحل الأولى، بالإضافة إلى تأثيرات المصب التي تحدث

من خلال استخدام منتجاتهم و / أو خدماتهم والتخلص منها. الشركات لها تأثير على سلسلة التوريد الخاصة بها في شكل القوة الشرائية واختيار الموردين ، وكذلك من خلال تصميم المنتجات والخدمات والتسويق والمشاركة مع العملاء دراسة (ACCA,2011) و تتجه الشركات في العقود الأخيرة لبناء علاقات توريد طويلة الأجل وبناء شراكات لتحقيق التكامل الأمامي والخلفي فيما يعرف بشبكات الأعمال والتي تعد أكثر تعقيدا من علاقات التكامل الثنائي (Tomkins, 2001) وتؤكد الدراسات على أهمية الثقة في إطار العلاقات البينية وخاصة في بيئة أعمال اليوم التي تتسم بكثافة المعرفة وشدة التعقيد وما ينتج عنه من عدم تأكد بيئي وسلوكي حيث يصعب القيام بتخطيط وقياس الأنشطة والمخرجات المحققة ، ولقد أكدت العديد من الدراسات على مفهوم الثقة وعلاقاتها بالرقابة في إطار العلاقات بين الشركات عبر سلسلة التوريد ، ودور كلا منهما في استيعاب عدم اليقين المرتبط بالعلاقات ومخاطر السلوك الانتهازي (بلال سالم،٢٠١٤)، وتواجه منشت الأعمال التي تعمل في سلاسل توريد مخاطر وتهديدات متشابه مع المخاطر والتهديدات التي تتعرض لها الشركات، إلا أن الشركات العاملة في سلاسل توريد تتعرض لمجموعه من المخاطر والتهديدات عن باقي الشركات الأخرى، وتشير دراسة (Cooper & Slagmulder,1999) إلى زيادة نسبة اعتماد المنظمات على التعهيد بحيث أصبحت نسبته ما يقرب من ٦٠% إلى ٧٠% من القيمة الإجمالية للمنتج. وقد أصبح احد المحددات الأربعة لإدارة الجودة الشاملة هو إعطاء أهمية اكبر للشراكة طويله الأجل مع الموردين بما يتيح الاستفادة من أسلوب إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (أسلوب إدارة التكلفة البينية) (سعيد الهلباوي& تهاني النشار، ٢٠١٣، ص ٦١).

ومن هنا زاد الاهتمام في العقود الأخيرة بسلسة التوريد، فالمنافسة لم تعد قاصرة على الشركات كوحدات مستقلة فقط وإنما المنافسة أصبحت في اطار أكبر بين سلاسل التوريد وبعضها البعض، ويمكن تعرف سلسلة التوريد بانها مصطلح لوصف مجموعه من الشركات التي ترتبط معا في شكل تتابعي في إنتاج واستهلاك سلعه ما على سبيل المثال شركه لتجهيز المادة الخام وبيعها للشركات الصناعية (سمير هلال، ٢٠٠٦)، وكذلك يمكن تعريفها بانها كل الجهود التي تؤدى إلى إنتاج وتوصيل المنتج النهائي والتي تقوم به شبكه من الأطراف المتصلة سواء داخل الشركة أو خارجه المتمثلة في الموردين وموردي الموردين والعملاء وعملاء العملاء، في حين عرفها (Chan &felix,2004)، بانها تعاون بين شبكه من منظمات الأعمال من خلال الارتباط بين الأنشطة قبل الإنتاج وبعده في شكل تتابعي من حلقات متصلة ببعضها البعض من أجل تحقيق مجموعه من الأهداف المحددة، فسلسلة التوريد له تأثير كبير على الشركة فهي تؤثر مباشرة على تكاليف التشغيل، فأداء حلقات سلسله التوريد له تأثير كبير على تقديم الخدمات والمنتجات لعملاء حلقات السلسلة وعلى خلق قيمه مضافه للمراجعة الداخلية، فسلسله التوريد واحده من اقوى وأسرع الطرق لخفض التكاليف التشغيلية وتوفير ميزه تنافسية في الأسواق الوطنية والعالمية (Pasul et al ,2013).

وفشل أي حلقة من حلقات سلسة التوريد على أي نطاق جغرافي للأعمال يمكن أن يتسبب في أضرار جسيمة لكل حلقات سلسلة الإمداد وخاصة إذا كانت سلسلة الإمداد عالمية، ففشل أي حلقة سيكون له تأثير كبير وسريع على سمعة وربحية وقيمه الشركة في الأسواق المالية (Peters,2013)، فكلما كانت دوره الإيرادات مهمه للمورد كان ذلك أكثر قبولا من حيث إمكانية الثقة في المورد، فعندما يعتمد المورد في مبيعاته على عملاء كبار فان العلاقة بينهم تكون في اتجاهين هما:

١- في حاله مرور العملاء بكوارث /أزمات ماليه سوف يقللون شراؤهم أو يوقفوا الشراء من المورد، وبالتالي يؤثرون على الإيرادات المحققة، وكذلك عندما يزداد نمو العملاء سيزداد طلبهم على منتجات وخدمات المورد.

٢- عندما يعاني المورد من نقص في تدبير احتياجات عملاؤه من المواد الخام أو زيادة في الأسعار فان ذلك يؤثر سلبا على عملاؤه من حيث كفاءه الإنتاج وإدارة المخزون وتوصيل المنتجات في الوقت المناسب (Johnstone et al.,2014).

وفى ظل هذا الشكل من العلاقات بين الموردين والعملاء في سلسله التوريد والتي لا يكون بينهم تكامل رأسي ولا في شكل شركه قابضه وشركات تابعه، بمعنى أخر إن كل حلقه من حلقات سلسله التوريد تقوم بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها كل على حده، على الرغم من أن تعرض أي حلقه من حلقات سلسله التوريد للخطر من الممكن أن يعرض السلسلة كلها لمخاطر جسيمة، وتزداد هذه المخاطر بشكل كبير اذا كانت سلاسل التوريد تعتمد على موردين في أسواق ناشئة ففي هذه الحالة تعتبر فكرة مصادر التوريد الموثقة خرافية تماما أو على الأقل ليس من السهل إيجاد مصادر توريد موثقة في الأسواق الناشئة.

والسؤال المطروح هو كيف يمكن أن تؤثر هذه العلاقات التشابكية بين الموردين والعملاء في سلسله التوريد على الإفصاح عن المخاطر والتهديدات التي تتعرض لها الحلقات المختلفة في سلسله التوريد وذلك من اجل توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات من قبل أصحاب المصالح في الشركات، بمعنى أخر هل تكون علاقات الموردين والعملاء في سلسله التوريد دافع للإفصاح عن المخاطر التي يتعرضون لها كل على حده ؟أم هل تكون علاقات الموردين والعملاء في سلسله التوريد دافع لعدم الإفصاح عن المخاطر التي يتعرضون لها كل على حده ؟أم هل تكون علاقات الموردين والعملاء في سلسله التوريد دافع للتعاون فيما بينهم لعدم الإفصاح عن المخاطر التي يتعرضون لها؟

هدف البحث

يستهدف هذا البحث تحليل المخاطر التي تتعرض لها الشركات في سلسله التوريد، ومحاوله معرفه أثر العلاقات بين حلقات سلسله التوريد على الإفصاح عن المخاطر التي يتعرضون لها، مع محاولة اقتراح إطار للإفصاح عن مخاطر سلسلة التوريد.

منهج البحث

سوف يستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال فحص وتحليل الجوانب المختلفة المتعلقة بالإفصاح عن المخاطر والتهديدات التي تتعرض لها الشركات في سلسله التوريد، من أجل تحديد الإطار المقترح للإفصاح عن مخاطر سلسلة التوريد.

وسيلة البحث

يستخدم الباحث وسيلة أساسية في هذا البحث هي البحث المكتبي من خلال مسح المصادر العلمية وأهم الدراسات الأكاديمية ذات الصلة بموضوع البحث.

تنظيم البحث

١- الدراسات السابقة.
٢- ماهية وأنواع الإفصاح المحاسبي.
٣- المخاطر والتهديدات التي تتعرض لها الشركات في سلسله التوريد.
٤- أثر العلاقات بين الموردين والعملاء في سلاسل التوريد على الإفصاح عن المخاطر.

أولا: الدراسات السابقة

اهتمت عد قليل من الدراسات بموضوع الإفصاح عن مخاطر سلسلة التوريد، فقد حاولت دراسة (ACCA,2011) تحليل الإفصاح عن جوانب استدامة سلسلة التوريد (الإفصاح الاجتماعي والبيئي) من قبل أكبر ١٠٠ شركة أسترالية مقيدة بسوق الأوراق المالية مقاسة من خلال القيمة السوقية (ASX 100) اعتبارًا من ١٥ يوليو ٢٠١١، وتوضح نتائج هذه الدراسة أن هناك إفصاحًا عن السياسات والإجراءات ذات الصلة في إطار الأنشطة القبلية(المنبع) والبعدية(المصب) للشركات في سلسلة التوريد ضمن ASX 100، مع أمثلة كثيرة عن الممارسات الجيدة الممثلة، ومع ذلك هناك نطاق واسع من التباين والاختلاف في الإفصاح عن هذه المخاطر، سواء بين القطاعات الصناعية المختلفة أو داخلها، وكانت القطاعات ذات أعلى مستوى من الإفصاح عن سلسلة التوريد في المتوسط هي: السلع الاستهلاكية الأساسية، الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات. العقارات والاستثمارات العقارية الأسترالية، فقد حقق قطاع السلع الاستهلاكية أداءً جيدًا حيث يضم هذا القطاع شركات مثل Woolworths و Wesfarmers و Metcash ، والتي كانت جميعها تؤدي أداءً ثابتًا عبر كل فئة

من فئات الإفصاح عن سلاسل التوريد المدرجة في هذه الدراسة، وقد تبين أن الإفصاح عن معلومات استدامة سلسلة التوريد من قبل قطاع الرعاية الصحية كان متخلفًا في جميع الفئات.

وفحصت دراسة (Chen&Slotnick,2015)ما إذا كان الإفصاح عن مصادر سلسلة التوريد يرتبط بالقدرة التنافسية competitiveness ، فاذا كان هناك منافسة بين شركتين تنتج نفس المنتج الجيد فان قرار الشركة بالإفصاح عن مصادرها يتوقف على مستوى المنافسة مع الشركات الأخرى في السوق ومستوى الإفصاح الذي يقوم به المنافسين والأثر المتوقع لهذا الإفصاح على حصتها السوقية. فقرار الشركة بالإفصاح عن مصادرها يجب أن يعتمد ليس فقط على تكلفة الإفصاح ، ولكن أيضًا على تصرفات منافسها وأثر أعمالها على حصتها في السوق.

واستهدفت دراسة(Westerburg&Bode,2016) القيام بتحليل تجريبي واسع النطاق لإفصاحات المخاطر في التقارير السنوية للشركات في الولايات المتحدة الأمريكية بالاعتماد على منهج تحليل المحتوي، فتقوم الدراسة بتطوير وتطبيق خوارزمية استخراج النص المستندة إلى القاموس والتي تساعد على تصنيف المخاطر التي تم الإفصاح عنها على أساس بند المخاطر، مما ينتج عنها مجموعة بيانات فريدة من نوعها ، وتشير النتائج إلى أن الإفصاح عن المخاطر في التقارير السنوية يمكن أن يكون مصدرًا غنيًا للمعلومات لتحديد المخاطر المرتبطة بسلسلة التوريد لدى الشركات، ووجدت أيضا الدراسة أن عدد المخاطر التي يتم الإفصاح عنها يزيد على مدار فترة الدراسة (٢٠٠٦-٢٠١٠)، وعلاوة على ذلك، هناك اثنين من المتغيرات هما عضوية الصناعة وحجم الشركة كان لهم تأثير قوي على ملامح المخاطر للشركات التي يتم الإفصاح عنها.

في حين حاولت دراسة (Chiu et al.,2018) فحص ما إذا كان الإفصاح عن عوامل الخطر RFDs Risk Factor Disclosure للعملاء في التقارير السنوية ترتبط بكفاءة القرارات الاستثمارية للمورد، من خلال عينة من الشركات الأمريكية بمجموع ملاحظات ٣٦٢٦٤خلال الفترة من ٢٠٠٥الى ٢٠١١، فعندما يستثمر الموردون في القدرة الإنتاجية والبحث والتطوير، فإن نتائج استثماراتهم غير مؤكدة، وبالتالي، يعتمد الموردون بشكل أساسي على العقود الضمنية بدلاً من العقود الصريحة والملزمة قانونًا مع عملائهم عندما يتعلق الأمر باختيار القدرات والإنفاق على البحث والتطوير، وتجد الدراسات السابقة المتعلقة بالاستثمارات الخاصة بالعلاقة أن الموردين يواجهون مشكلة، في عام ٢٠٠٥، أصدرت لجنة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية (SEC) قاعدة تتطلب من الشركات مناقشة "أهم العوامل التي تجعل الشركة مضاربة أو محفوفة بالمخاطر "تحت البند 1A – عوامل الخطر في عمليات الإيداع K-١٠، بإضافة هذا القسم الجديد إلى ملفات الشركات ، وتهدف لجنة الأوراق المالية والبورصات إلى تحسين فهم المستثمرين للمخاطر المادية للشركات المرتبطة باستثماراتهم، فإذا كان الموردون أكثر اطلاعا على المخاطر الأساسية لعملائهم وقدرتهم على الوفاء

بالعقود ، فإنهم أقل عرضة للتقليل من الاستثمار أو الاستثمار المفرط فيه، ويعتبر قسم عوامل الأخطار في التقارير السنوية المدققة للشركات مصدر هام يمكن للموردين جمع معلومات حول تعرضهم لمخاطر العملاء أو التحقق من المعلومات التي يحصلون عليها من القنوات الأخرى، ووجدت الدراسة إن الإفصاح عن عوامل المخاطر RFD للعملاء أكثر إفادة، ومرتبطة بقرارات الاستثمار المثلى من قبل الموردين، أي انخفاض احتمالية انخفاض أو فرط الاستثمار، علاوة على ذلك، يكون هذا التأثير أكثر وضوحا عندما يكون لدى الموردين قدرة تفاوضية ضعيفة بالنسبة لعملائهم، عندما يعملون في صناعات السلع المعمرة، وعندما يكونون أكثر قلقا بشأن تقلب الطلب في المستقبل، أوصت الدراسة باستخدام الموردين آليات مختلفة لخلق الحوافز للعملاء لتبادل معلومات الطلب الموثوقة أو احترام العقود الضمنية مع موردیهم، مثل العقود العلائقية المصممة بعناية والتكامل الرأسي، ومن النتائج الهامة التي توصلت إليها الدراسة النتائج أن الموردين يمكنهم استخدام المعلومات التي تعدها شركات العملاء في سوق رأس المال المشاركين لتقييم نتائج استثماراتهم الخاصة بالعلاقة وقدرة عملائهم على الوفاء بالعقود اللاحقة، وبالتالي تحقيق كفاءة استثمارية أفضل.

وفى نفس الاتجاه استهدفت دراسة (Cen et al., 2018) بيان أنماط الإفصاح عن مخاطر التقاضي التي يتعرض لها الموردين في سلسلة التوريد، ففي ظل وجود خطر التقاضي الذي يواجه الموردين، تكون العلاقات عبر سلسلة التوريد في خطر، ويكون الموردون المعتمدين dependent suppliers مع العملاء الرئيسيين principal customers أكثر عرضة للمخاطر، مقارنة بالموردين غير المعتمدين non-dependent suppliers لأنهم يتمتعون بدرجة أعلى من تركيز المبيعات للعملاء، ونجد أن الموردين المعتمدين أقل احتمالية بكثير لتقديم تحذيرات مسبقة لنتائج الحالات التي تنطوي على خسائر مادية، ويفصحون عن التحذيرات المسبقة في وقت متأخر جدًا من الموردين غير المعتمدين، بالإضافة إلى ذلك تثبت الدراسة أن الموردين المعتمدين أكثر احتمالا لتقديم مطالبات متفائلة بشأن حالات خسارة غير مادية، وتميل إلى تقديم هذه المطالبات المتفائلة optimistic claims في وقت أقرب من الموردين غير المعتمدين، ويكون كلا نمطي الإفصاح أكثر قوة عندما تقل تكلفة العملاء (أي عندما يواجه الموردون المعتمدون مخاطر إنهاء أعلى)، وتوضح النتائج على أن الالتزام بمشاركة المعلومات لا يتم الحفاظ عليه في حالة توازن عندما يكون المورد المعتمد قلقًا بشأن مخاطر الإنهاء، وبشكل عام في الوضع الذي يتطلب فيه الامتثال لـ SFAS 5 قرارًا إفصاحًا تقديريًا بحكم الواقع، نبين أن الموردين المعتمدين أكثر عرضة للاحتفاظ بشكل استراتيجي بالأخبار السيئة حول نتائج فقدان/خسارة التقاضي المتعلقة من الموردين غير المعتمدين، وبالتالي يجب أن تكون النتائج مصدر قلق لـ SEC بشأن الامتثال لـ SFAS5 ويجب أن تسعى إلى مراقبة مثل هذه الإفصاحات من قبل الشركات ، وتظهر نتائج الدراسة بشكل واضح على أن هناك دافعًا معقولًا يدعم

اختيار التأخير في الإفصاح عن الأخبار السيئة حول نتائج التقاضي تحديدًا، وهناك تأثير محتمل للإفصاح عن الأخبار السيئة لإنهاء سلسلة الإمداد.

يتضح مما سبق أن الإفصاح عن مخاطر سلسلة التوريد مازال في طور التكوين ولا يوجد هيكل أو اطار واضح للإفصاح عن مخاطر سلسلة التوريد من قبل الموردين، وان هناك تفاوت كبير بين الشركات في الإفصاح عن مثل هذه المخاطر، وعلى الرغم من أن دراسة (Cen et al., 2018) قامت بتقسيم الموردين إلى نوعين فقط في علاقاتهم مع العملاء إلا إنها تناولت مخاطر التقاضي فقط ، يضاف إلي ما سبق ان دراسة العلاقات المتداخلة بين حلقات سلسلة التوريد يمكن أن تؤثر في مستوى الإفصاح عن مثل هذه المخاطر وخاصة أن مثل هذه العلاقات من الممكن أن ينتج عنها تعدد مستويات العلاقات والتكامل في المعلومات بين الموردين والعملاء، وهذا ما سيحاول الباحث التعرض له في باقي البحث.

ثانيا: ماهية وأنواع الإفصاح المحاسبي

الإفصاح هو عمليه تتصل المنشأة من خلالها بالعالم الخارجي، ومفهوم الإفصاح المحاسبي على جانب كبير من الأهمية سواء من ناحيه النظرية والتطبيقية على حد سواء، وتعددت التعريفات التي تناولت الإفصاح، ومنها الإفصاح المحاسبي هو الأداة الرئيسية والفعالة لتوصيل نتائج الأحداث إلى أصحاب المصالح(Gibben et al ,1990)، أو هو العملية التي تهدف إلى توفير معلومات لتقديمها لأصحاب المصالح سواء بشكل إلزامي أو اختياري لمساعدتهم في اتخاذ القرارات(إبراهيم شرف، ٢٠١٥)، أو الإفصاح المحاسبي هو توفير معلومات مالية وغير مالية كمية ونوعية وملائمة ووقتية من خلال مجموعه من القنوات الرسمية وغير الرسمية(سناء رميلى،٢٠١٥)، ويمكن للباحث تعريف الإفصاح المحاسبي بانه الأداة الرئيسية التي تقوم من خلالها الإدارة بتوفير معلومات تاريخية وحالية ومستقبلية حول المنشأة لأصحاب المصالح من اجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات، ويمكن بيان المقصود بالإفصاح من خلال التصنيفات المختلفة للإفصاح كما يلى:

تصنيف الإفصاح	أنواع الإفصاح وفقا لكل تصنيف
من حيث الإلزام	١/ الإفصاح الإجباري: والذي يتمثل في الحد الأدنى من المعلومات التي تتطلب الجهات الرقابية الإفصاح عنه سواء في صلب القوائم المالية أو الإيضاحات المتممة لها أو تحليلات ومناقشات الإدارة المرفقة بالقوائم المالية.
	٢/ الإفصاح الاختياري: وهو الإفصاح الذي تقوم به الشركة طوعا دون إلزام الجهات الرقابية مثل تنبؤات الإدارة بالأرباح وغيرها (زكريا الصادق، إبراهيم عبيد،٢٠٠٧).
من حيث القدر الملائم من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها	١-الإفصاح الكافي(الملائم): الأكثر شيوعاً في الاستخدام ويشير إلى الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنه.
	٢-الإفصاح العادل: يقدم المعلومات التي تفي باحتياجات الأطراف المعنية على قدم المساواة (لمستخدمي القوائم).
	٣-الإفصاح الكامل: شمولية القوائم المالية، لعرض كافة المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية.
	٤-الإفصاح الوقائي: أن يتم الإفصاح في التقارير المالية عن كل ما يجعلها غير مضلله لأصحاب الشأن.
	٥-الإفصاح التنقيفي: يشير إلى الإفصاح عن المعلومات الملائمة والمفيدة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية (أسماء دسوقى،٢٠١٤، ص ٢٧).
من حيث شكل الإفصاح	١/الإفصاح الكمي أو الرقمي: وهو الذي يتمثل في القوائم المالية التي يتضمنها التقرير المالي مثل قائمة الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية.
	٢/ الإفصاح الوصفي أو السردي Narratives ويقصد به أي إفصاح أخر يتضمنه لتقرير المالي السنوي بخلاف القوائم المالية مثل مناقشات وتحليلات الإدارة (إبراهيم عبيد ،٢٠٠٧).
من حيث علاقة الإفصاح بأسواق المال	قسمت دراسة Verrechia, 2001 الإفصاح إلى ثلاث نماذج
	١-الإفصاح الترابطي: يتضمن الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ قراراتهم في الأسواق المالية
	٢-الإفصاح الاختياري: ويتضمن الإفصاح عن المعلومات بالتقارير المالية على الرغم من انه لا يوجد إلزام بالإفصاح عنها
	٣-الإفصاح الكفء: يتضمن الإفصاح عن المعلومات التي تضمن كفاءه سوق المال

ثالثا: المخاطر والتهديدات التي تتعرض لها الشركات في سلسله التوريد

تواجه الشركات في الوقت الحالي العديد من المخاطر، ويمكن تعريف المخاطر بانها احتمال أن تؤثر حادثة أو تصرف ما تأثيراً سلبياً على المنشأة أو النشاط الخاضع للمراجعة، وتقاس المخاطرة عادة بحساب حجم الأثر المالي الناتج عن التعرض لذلك التأثير السلبي أو على أساس الأهمية النسبية لذلك التعرض (معهد المراجعين الداخليين، ٢٠١٢)، وتتعرض الشركات للعديد من المخاطر منها:

١-المخاطر الاستراتيجية: ترتبط باستراتيجيات تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية.

٢-المخاطر التشغيلية (مخاطر الأعمال): تحدث نتيجة الأخطاء البشرية أو بسبب النظم المتبعة أو التكنولوجيا المطبقة وتتضمن المخاطر التشغيلية:

- مخاطر تكنولوجيه: مثل خطر التغير التكنولوجي.
- مخاطر الغش: مثل التزوير المتعمد في السجلات والدفاتر المحاسبية.
- مخاطر الجودة: التي تنتج من احتمال عدم مقابلة المنتج الحد الأدنى لمعايير الجودة.

٣-مخاطر التقرير: ترتبط بالخصائص النوعية للمعلومات والمتعلقة بالمصداقية والدقة والتوقيت المناسب والاكتمال.

٤-مخاطر سياسية: هي مخاطر تواجهها الشركة نتيجة تعاملاتها أو استثمار جزء من أموالها في مشروعات في بلدان مختلفة لا تتمتع بنظم سياسية مستقرة.

٥-المخاطر المالية: هي المخاطر الناتجة عن تقلب سعر صرف العملات الأجنبية ومعدلات الفائدة ومخاطر الائتمان والسيولة ومخاطر السوق

٦-مخاطر الالتزام: ترتبط بمدي الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها داخل الوحدة الاقتصادية.

٧-المخاطر المنظمة(المنهجية): وهي تمثل الخسائر المحتملة الناتجة عن المتغيرات الاقتصادية ذات التأثير العام على أكبر عدد من منظمات الأعمال (غريب جبر،٢٠١٣)،

وفى دراسة ICAEW,1997 قسمت المخاطر إلى:

١-مخاطر خارجية: تتعلق بالبيئة العامة للمنشأة وتنتج هذه المخاطر من عوامل لا تخضع لسيطرة إدارة المنشأة مثل القوانين والتشريعات.

٢-مخاطر داخلية: تنتج من ممارسة المنشأة لأنشطتها مثل طبيعة العلاقة بين العاملين والمنشأة وطبيعة العلاقة بين المنشأة والموردين والعملاء.

وفى دراسة Casualty, 2003 تم تقسيم المخاطر إلى أربعه أنواع

١-المخاطر المادية: مثل الحريق والكوارث الطبيعية ... الخ

٢-مخاطر مالية مثل خطر السيولة والائتمان والسعر... الخ

٣-مخاطر التشغيل: خطر العمليات (مثل الطاقة والموارد البشرية وتطوير المنتج وإدارة سلسله التوريد) وخطر تفويض السلطة وتكنولوجيا المعلومات الخ

٤-المخاطر الاستراتيجية

وتتعرض سلسله التوريد بصفه عامة إلى مجموعة من المخاطر وخاصة اذا كانت سلاسل التوريد ممتدة إلى دول مختلفة ، ففي مثل هذه الحالات لابد من الأخذ في الاعتبار الفروق الزمنية والاضطرابات العمالية والقيود الجمركية والمخاطر البيئية والسياسية ...الخ، ويرى "ايان هودجسكينسون" أن العديد من الشركات اختارت نقل مخاطرها وعمليات تصنيعها إلى موردين في بلدان منخفضة التكاليف، وبذلك تحولت إلى مديري مشروعات وليس مصنعين، وإن ما يثير الدهشة هو عدد العلامات التجارية العالمية عالية الجودة التي لم تعد تصنع بواسطة الشركة الأصلية، إن إدارة المقاولين ليست بالمهمة السهلة والمحافظة على الجودة في شركات منفصلة يجب أن يتحقق

وتقسم مجموعة أبيردين المخاطر إلى أربعة مجموعات هي: مخاطر سوق التوريد-مخاطر المورد - المخاطر التنظيمية-مخاطر استراتيجية التوريد (هيلين الدر،٢٠٠٨)، وكشف الدراسة التي قامت بها مجموعه أبردين Abeerdeen Group ان حوالي ٦٠% من الشركات الدولية تعرضت لخسائر بسبب العوائق في سلاسل التوريد العالمية الخاصة بها مقارنة بالشبكات المحلية والإقليمية وحتى الوطنية. ويمكن اظهار المخاطر التى يمكن ان تتعرض لها سلسله التوريد فى الجدول التالى

مجموعه الاخطار / المخاطر	مسببات/ أسباب المخاطر
الاضطرابات/ الانقطاع	كارثة طبيعية افلاس المورد خلافات العمل الحروب/ الارهاب الاعتماد على مصدر وحيد
التأخير	عدم مرونه مصدر العرض عدم الاستفاده من قدرات المورد سوء جوده المواد
النظم	انهيار البنيه التحتية للمعلومات التجارة الالكترونية
الملكية الفكرية	التكامل الراسى لسلسة التوريد
التوقعات	قصر دوره حياه المنتجات التوقعات المتفائله بشكل كبير
الشراء	مخاطر اسعار الصرف النسبة المئوية لعنصر اساسى من مصدر واحد
المدينون	عدد العملاء القوه المالية للعملاء
المخزون	تكلفه الاحتفاظ بالمخزون قيمه المنتج
الطاقه	تكلفه الطاقه المرونه والقدرات

(Sunil and ManMohan 2004)

ويمكن للباحث تعريف مخاطر سلسله التوريد بأنها المخاطر الناجمة من احتمال وجود تأثير سلبي مستقبلي على قدره شركات سلسله التوريد على تحقيق أهدافها واستراتيجياتها نتيجة عجز أو عدم قدره إحدى شركات السلسلة على القيام بالدور المنوط بها في سلسله التوريد. فالشركات التي تعمل في سلسله توريد تتعرض لمخاطر سلسله التوريد، بالإضافة إلى المخاطر الأخرى التي تتعرض لها الشركات الأخرى، وعلى الرغم من أن العولمة زادت من مخاطر سلاسل التوريد فان هناك نقص في المعلومات المقدمة إلى إدارة الشركات، فما بالنا بحملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصالح من خارج الشركة.

رابعا: أثر العلاقات بين الموردين والعملاء في سلاسل التوريد على الإفصاح عن المخاطر

إن الإفصاح الجيد للشركات يكون أساسا لخدمه المستثمرين والمقرضين لاتخاذ القرارات ذات الكفاءة العالية، وللمنظمين من أجل الحفاظ على عدالة واستقرار الأسواق المالية (Cen et al 2018,)، وتواجه الشركات تحديات تتطلب إعادة تغيير استراتيجيات الإفصاح عن المعلومات وضرورة اتخاذ إجراءات فورية لدعم مخرجات نظام المحاسبة المالية من خلال إدخال تحسينات على التقارير القائمة عن طريق تعزيز الإفصاح الحالي من خلال تطوير شكل ومحتوى التقارير المالية(إبراهيم شرف،٢٠١٥)، وتعرف عملية الإفصاح عن المخاطر بانها توصيل معلومات عن أيه فرصه أو توقع أو خلل أو خطر أو تهديد والذى يؤثر بدوره على الشركة في المستقبل (linsley & shrives,2006)، وفى ظل بيئة الأعمال الحالية التي تتميز بالعديد من التحديات والتغيرات السريعة تزاد أهمية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتحديات التي تواجهها الشركة وما يرتبط بها من مخاطر تهدد نجاح واستمرار الشركة للأطراف ذوى المصلحة في الشركة، وهم المستثمرين سواء الحاليين أو المحتملين والمقرضين العملاء والموردين والعاملين والجهات الحكومية والرقابية وغيرهم(إبراهيم عبيد، ٢٠٠٧، ص ١١٩)،ومن مزايا الإفصاح عن المخاطر إنها تؤدى إلى تخفيض درجه عدم تماثل المعلومات بين معدي التقارير المالية ومستخدميها ومن ثم تخفيض تكلفه راس المال، حيث أن الحد من درجه عدم تماثل المعلومات يجعل المستثمرين أكثر ثقه في تداول الأسهم بسعر عادل مما يؤدى إلى ارتفاع سيوله الأسهم، كذلك يؤدى الإفصاح عن المخاطر إلى التقليل من حده تقلبات أسعار اسهم الشركة تجاه الأحداث المستقبلية (أسماء دسوقى،٢٠١٤، ص ٢٨- ٢٩).

وتوجد منافع متبادلة بين الموردين والعملاء، فمن زاوية المورد فان منافعة هي زياده الحصة السوقية والقدرة على بيع مكونات عالية القيمة ومن ثم تكوين أرباح مرتفعة، ومن زاوية العملاء شراء نسبة مرتفعة من الأجزاء والمكونات عالية القيمة وتحقيق نسبة مرتفعة من اقتصاديات المجال وتزايد وفورات التكلفة ومستوى التجديد (أسماء سراج ، ٢٠٠٨)، ولان فشل أي حلقة من حلقات سلسة التوريد على أي نطاق جغرافي للأعمال يمكن أن يتسبب في أضرار جسيمة لكل حلقات سلسلة التوريد وخاصة اذا كانت سلسلة الإمداد عالمية ، ففشل أي حلقة سيكون له تأثير كبير وسريع على سمعة وربحية وقيمه الشركة في الأسواق المالية (peters,2013)، ونتيجة لذلك فان العملاء في

سلاسل التوريد يكون لديهم زياده في الطلب على المعلومات ذات الصلة بمخاطر الموردين(Cen et al, 2018)، وفى احدى الدراسات الميدانية(Aberdeen Group 2012) تبين أن ٤٣% من شركات العملاء لديهم نقص في المعلومات أو معلومات غير مكتملة بشان المخاطر التي قد يتعرض لها الموردين، وبالتالي فان ذلك سيؤثر في إدارة المخاطر عبر سلسله التوريد affecting supply chain risk management. وفى نفس الوقت توجد منافع للمستثمرين والمقرضين والمحليين الماليين في الأسواق المالية من قيام الشركات بالإفصاح عن المخاطر التي يتعرض لها مورديها وعملائها في سلاسل التوريد المختلفة مما يعزز من شفافية التقارير المالية، وذلك لارتفاع مستويات الآثار السلبية التي تحدثها مخاطر سلسلة التوريد، فقد تمتد تأثيرات وتداعيات هذه المخاطر للتجاوز مجال الشراء والتوريد. ففي بحث قامت به مجموعة ابيردين أعرب ٧٩% من مديري المشتريات التنفيذين الذين أجريت معهم المقابلات عن اعتقادهم بأن حالات ارتباك أو توقف التوريد سيكون لها تأثير على العلاقات بالعملاء وتوقع ٧٥% منهم أن يؤثر ذلك على إيرادات الشركة، وتوقع ٧٣% حدوث تأثير على دورات زمن التسويق، وكذلك اعتقد ٥٦% أن الصورة الذهنية للعلامة التجارية سوف تتضرر(هيلين الدر ،٢٠٠٨)، ومن منافع الإفصاح عن مخاطر سلسلة التوريد ما يلى:

١- المساعدة على توقع وإدارة المخاطر لدى المورد والتقليل من الانقطاعات أو الاضطرابات المحتملة في سلسله التوريد.

٢- المخاطر بطبيعتها تحتوى على مستوى عال من الغموض وعدم التأكد، وبالتالي يكون هناك عدم تماثل معلومات بين المستخدمين الداخليين (المديرين) والمستخدمين الخارجين للمعلومات، وبالتالي يساعد الإفصاح عنها عاده في تدفق المعلومات المرتبطة بالموردين الرئيسيين وتمكين مديري سلسله التوريد من توفير المعلومات الهامة التي تساعد في إدارة المخاطر، وتحديد الأحداث المحتملة قبل ما تؤدى إلى اضطرابات في سلسله التوريد مثل استرداد المنتج أو خساره في الإيرادات (Cen et al ,2018).

٣- دعم التواصل على طول سلسلة التوريدAlong Supply Chain بين كافة شركاء الأعمال على مدار سلسلة التوريد.

٤- يسمح التقرير المنفصل عن مخاطر سلسلة التوريد على توفير نظرة شاملة Comprehensive Overview، وتعزيز استراتيجية الشركة، وتوقع المخاطر والتحديات التشغيلية.

٥- زيادة شفافية التقارير المالية مما يؤدى إلى الحد من عدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف مما يؤدى إلى تخفيض تكاليف رأس المال وفي نفس الوقت تخفيض المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها المستثمرين في الأسواق المالية.

٦- المنافع المباشرة ترتبط بالمنافع المالية والتي يكون لها تأثير مباشر على ربحية الشركة، ويمكن أن يتضح ذلك من خلال التحسين المستمر في كفاءة استخدام الموارد، مما يؤدى

إلى خفض التكاليف، وكذلك من خلال التحسين المستمر في أنشطة الشركة، مما يمكنها من الحصول على ميزة تنافسية (على خليل ،٢٠١٤).

ولقد تعرضت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بطريقه غير مباشره لبعض المخاطر التي تواجة الشركات في مواضع متفرقة منها ما جاء في المعيار الدولي IAS1 من حيث قيام الشركة بأجراء تقييم دوري لقدره الشركة على الاستمرار أو الإفصاح عن الافتراضات وأسس التقديرات حول المؤكدة التي لها مخاطر هامه، وكذا المعيار IAS37 والخاص بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة غير أن تركيز تلك المعايير قد انصب بصوره مباشره على المخاطر المرتبطة بالأدوات المالية (إبراهيم عبيد،٢٠٠٧) كما يبدو في IFRS 7 وIFRS9 وفى نفس الوقت لا توجد متطلبات في المعايير الدولية أو الأمريكية حتى الان تنص صراحه على الإفصاح عن الخطر التشغيلي الذي يقابل الشركات (سناء رميلى، ٢٠١٥). و تختلف العلاقات بين الشركات عبر سلسلة التوريد من حيث درجة التعاون والاعتماد المتبادل، ووفقا لدراسة (Cooper & Slagmulder, 2003) فأن الأنواع المختلفة للموردين وفقا لدرجه الاعتماد المتبادل يمكن بيانها كما يلى

إعتماد الشركة على المورد		
	مرتفع	منخفض
مرتفع	موردى النوع الأول	موردى النوع الثانى
منخفض	موردى النوع الثالث	موردى النوع الرابع

إعتماد المورد على الشركة

وهذا الأشكال المختلفة من العلاقات بين الموردين والعملاء ستؤثر على مستويات الإفصاح عن المخاطر وذلك في ضوء أعتبارات التكاليف والمنافع من قيام الموردين بعمليات الإفصاح، ويمكن تناول الحالات السابقة كما يلي:

الحالة الأولي: أعتماد الشركة على المورد مرتفع، وأعتماد المورد على الشركة مرتفع

في هذه الحالة يكون التعاون والاعتماد المتبادل في أفضل حالاته بين المورد والشركة، وتستطيع الشركات تطبيق أسلوب إدارة التكلفة البينية[1] وتكون في أفضل صورها وتتلاشى الحدود التنظيمية

[1] إدارة التكلفة البينية: هي مدخل منظم يضم مجموعه متكاملة من أدوات وأليات إدارة التكلفة ويتم تطبيقها بين الموردين والمنشأة عبر مجموعه من التصرفات المتناسقة بهدف إيجاد طرق لإدارة التكلفة عبر مجموعه من المجهودات المشتركة Cooper & Slagmulder2003

بين الشركات والموردين، ويرى الباحث إن الحالة الأولي يكون الارتباط بين الشركة والموردين في سلسله التوريد ارتباط كبير طالما يطبقون أسلوب إدارة التكلفة البينية، وبالتالي فان إفصاح أي منهم عن مخاطر أو تهديدات سيؤثر على سلسله التوريد ككل، وربما تتضرر قيمه أسهمها في السوق، وبالتالي تتعرض لمخاطر كبيره، لذلك يعتقد الباحث أن الحالة الأولي ربما يحدث تواطئ بين حلقات سلسله التوريد من أجل عدم الإفصاح عن المخاطر التي يتعرضون لها في التقارير المالية المنشورة للجمهور، وإن كان كل من الإدارة العليا عند كل من المورد والشركة على علم بالمخاطر التي يتعرض لها كل طرف، فيكون هناك تماثل للمعلومات بين كل من إدارة المورد والشركة، لكن أصحاب المصالح خارج حلقات سلسلة التوريد ليست علي علم بهذه المعلومات، بمعنى أخر أنه كلما تم تطبيق أسلوب إدارة التكلفة البينية بين الشركات التي تكون حلقات في سلسلة التوريد، فان ذلك سيكون دافع لهذه الشركات على التواطئ فيما بينها في عدم الإفصاح عن المخاطر التي تتعرض لها كل حلقة من حلقات سلسلة التوريد، وكذلك تتم ممارسات إدارة الأرباح بسهوله بين حلقات سلسله التوريد، وسوف يتم التركيز أكثر على ادره المخاطر على مستوى سلسله التوريد وعدم الإفصاح عنها لمستخدمي التقارير المالية، وبالتالي فان ذلك سوف يلقى بأعباء ثقيلة على مراجعي الحسابات لهذه الشركات أعضاء حلقات سلسلة التوريد في التحقق من الأرقام المحاسبية المنشورة، وفى تقييم قدره كل حلقات من حلقات سلسله التوريد على الاستمرار في المستقبل ، لان قدره الشركة على الاستمرار لن تتوقف فقط على عدم التأكد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تلقى بظلال من الشكوك على قدره الشركة على الاستمرار وإنما أيضا عدم التأكد الجوهري لكل حلقه من حلقات سلسله التوريد.

الحالة الثانية: اعتماد الشركة على المورد منخفض، واعتماد المورد على الشركة مرتفع

في هذه الحالة يكون لدى المنشأة العديد من الموردين لتفاضل بينهم ويحتاج الموردين إلى ثقة أكبر من خلال عقود طويله الأجل مع المنشأة حتى يتسنى لهم الاشتراك في تطبيق إدارة التكلفة البينية، وفى هذا الحالة نكون أمام بديلين مختلفين أمام المنشأة هما:

١-في حاله قيام المنشأة بإبرام عقود طويله الأجل مع الموردين، وذلك من أجل زيادة الثقة، وبالتالي تستطيع الشركات تطبيق إدارة التكلفة البينية، وبالتالي نكون أمام نفس أثر الحالة الأولي.

٢-في حاله عدم إبرام عقود طويله الأجل مع الموردين، وبالتالي تكون أمام المنشأة بدائل عديدة للموردين، وفى هذه الحالة تكون تكاليف التحول من مورد إلى أخر بالنسبة للمنشاة قليلة. وبالتالي يكون من المتوقع أن يقوم الموردين بالإفصاح أو تقديم ادعاءات متفائلة أو مثالية بشان المخاطر المحتملة ويتوافق ذلك مع السلوك المتوقع للإفصاح عن الأخبار الجيدة مقارنه مع الموردين الذين لا يعتمدون على العملاء بنفس القدر، وأيضا نجد أن الموردين من هذا النوع هم ابعد ما يكون عن تقديم التحذيرات بالنسبة للحالات التي يتوقع أن تؤدى المخاطر إلى خسائر مادية كبيره أو أن تفصح عن تحذيرات متأخرة بالمقارنة مع الموردين الذين لا يعتمدون على العملاء بنفس القدر وذلك لان توفير

الإفصاحات في الوقت المناسب عن المخاطر يزيد من احتمال إنهاء العلاقة مع العملاء الرئيسيين (Cen et al ,2018).

الحالة الثالثة: اعتماد الشركة على المورد مرتفع، واعتماد المورد على الشركة منخفض

في هذه الحالة تعتمد الشركة على المورد بشكل كبير في حين أن المورد لديها بدائل، وفي هذه الحالة يكون هناك تخوف من تسرب أسرار الصناعة للمنافسين بالنسبة للشركة من قبل الموردين، وفي هذه الحالة نكون مخاطر إنهاء العلاقة مع المورد عالية لأنه في حاله توقف التوريد من المورد لأي سبب فان ذلك سيؤثر على قدره المنشأة على الوفاء بمتطلبات عملائها ويؤدى إلى خسارة قدر كبير من الإيرادات بالإضافة إلى سمعه المنشأة سوف تتأثر، وبالتالي فان المنشأة ستكون مهتمة بشكل كبير بالحصول على المعلومات عن المخاطر التي قد يتعرض لها موردیها الرئيسيين.

الحالة الرابعة: اعتماد الشركة على المورد منخفض، واعتماد المورد على الشركة منخفض

أن تكون منشاه الأعمال لديها بدائل للمورد والمورد لدية بدائل للمنشاة، وفى هذه الحالة لن يكون لسلسلة التوريد أي أثر على الإفصاح عن المخاطر من قبل الموردين، وستواجه المنشأة المخاطر المختلفة التي تواجهها الشركات في السوق.

وفي ظل الحالة الأولي والثانية (عقود طويلة الأجل) والحالة الثالثة ينبغي علي الموردين الإفصاح وتقديم معلومات حول مدى اعتمادها على كبار عملائها واذا كانت الإيرادات المتأتية من المعاملات مع عميل خارجي واحد تساوى ١٠% أو اكثر من إيرادات المنشأة فانه يتعين على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة وعدد وإجمالي مبلغ الإيرادات من كل عميل كهذا طبقا لمعيار القطاعات التشغيلية IFRS8 ، لكن لم ينص المعيار أن تقوم الشركات بتقدم معلومات حول مدى اعتمادها على كبار موردیها "وكان يجب أن ينص على ذلك فعندما يعانى المورد من نقص في تدبير احتياجات عملاؤه من المواد الخام أو زياده في الأسعار فان ذلك يؤثر سلبا على عملاؤه من حيث كفاءه الإنتاج وادره المخزون وتوصيل المنتجات في الوقت المناسب ، وفي نفس الوقت لم ينص المعيار علي إفصاح الشركات عن مخاطر موردیها علي الرغم من اعتمادها علي الموردين بشكل كبير في عملياتها.

ويرى الباحث أن يتم الإفصاح عن مخاطر سلاسل التوريد ضمن الإيضاحات المتممة، وذلك ضوء حجم التعاملات والعلاقات الكبيرة مع كل مورد وعميل علي أن يتضمن هذا الإفصاح أهم الموردين من حيث حجم العلاقة معهم، وهل هو مورد ينتمي إلي دولة أخري أم لا، ومدى توقف السلسلة وتعرضها للمخاطر على هذه العلاقة، وأهم المخاطر التي يمكن أن يتم التعرض لها وطبيعة هذه المخاطر هل هي مخاطر سياسية أم مخاطر سعر صرف أم مخاطر نقل أم مخاطر جودة أداء أم غيرها من المخاطر علي أن يكون هذا الإفصاح بشكل إلزامي من قبل جهات إصدار معايير المحاسبة

المالية بصفة خاصة الحالة الأولى وهى المتعلقة بتلاشي الحدود التنظيمية بين حلقات سلسلة التوريد، والحالة الثانية المتعلقة بارتباط الشركات مع الموردين بعقود طويله الأجل، والحالة الثالثة المتعلقة باعتماد الشركات على موردين بشكل مرتفع، أما بالنسبة للحالة الرابعة فيكون الإفصاح عن مخاطر الموردين اختياريا للشركات، ويمكن تلخيص شكل الإفصاح عن مخاطر سلسلة التوريد في الجدول التالي:

رقم	المورد	طبيعة المخاطر	الوضع الحالي لمخاطر المورد	دولة المورد
١				
٢				
٣				
...				

المصدر: إعداد الباحث

الخلاصة والتوصيات

استهدفت ورقة العمل هذه تحليل مختلف المخاطر التي تواجهها الشركات في سلاسل التوريد، وبيان كيف يمكن أن تؤثر مستوي العلاقات والتعاون والثقة بين أعضاء سلسلة التوريد (الموردين والعملاء)في الإفصاح عن المخاطر التي يتعرض لها أعضاء السلسلة، وعلي الرغم من أن معايير المحاسبة تلزم الموردين بالإفصاح وتقديم معلومات حول مدى اعتمادها على كبار عملائها واذا كانت الإيرادات المتأتية من المعاملات مع عميل خارجي واحد تساوى ١٠% أو اكثر من إيرادات المنشأة فانه يتعين على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة وعدد وإجمالي مبلغ الإيرادات من كل عميل كهذا طبقا لمعيار القطاعات التشغيلية IFRS8 ، لكن لم ينص المعيار أن تقوم الشركات بتقدم معلومات حول مدى اعتمادها على كبار مورديها، وفي نفس الوقت لم ينص المعيار علي إفصاح الشركات عن مخاطر مورديها علي الرغم من اعتمادها علي الموردين بشكل كبير في عملياتها، يضاف إلي ما سبق عدم وجود نصوص صريحة للإفصاح عن مخاطر سلسلة التوريد في المعايير الدولية والأمريكية، ويرى الباحث أن يتم الإفصاح عن مخاطر سلاسل التوريد ضمن الإيضاحات المتممة، وذلك ضوء حجم التعاملات والعلاقات الكبيرة مع كل مورد وعميل علي أن يتضمن هذا الإفصاح أهم الموردين من حيث حجم العلاقة معهم، وهل هو مورد ينتمي إلي دولة أخري أم لا، ومدى توقف السلسلة وتعرضها للمخاطر على هذه العلاقة، وأهم المخاطر التي يمكن أن يتم التعرض لها وطبيعة هذه المخاطر هل هي مخاطر سياسية أم مخاطر سعر صرف أم مخاطر نقل أم مخاطر جودة أداء أم غيرها من المخاطر. ويوصي الباحث جهات إصدار معايير المحاسبة المالية بالاهتمام بإلزام الشركات بالإفصاح عن المخاطر التشغيلية التي يمكن أن تتعرض لها، وفي نفس الوقت ينبغي على المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين اخذ المخاطر المتعلقة بسلسلة التوريد في الاعتبار عند اتخاذ قرارات متعلقة بالشركة، كذلك يوصي الباحث بمزيد من الدراسات المستقبلية المتعلقة بقياس والإفصاح عن مخاطر سلسلة التوريد في البيئة المصرية.

قائمة المراجع

•إبراهيم السيد عبيد، " الإفصاح عن المخاطر والتهديدات التي تتعرض لها الشركة في التقارير المالية المنشورة: إطار مقترح ودراسة ميدانيه" **المؤتمر العلمي السنوي السابع**، أسواق المال العربية: الواقع والتحديات والتطلعات، كليه التجارة-جامعه الإسكندرية، أكتوبر،٢٠٠٧.

•إبراهيم أحمد إبراهيم شرف،٢٠١٥"دراسة واختبار مدى قبول المستثمرين لمؤشر مقترح للإفصاح غير المالي لأغراض تقييمهم لمقدرة الشركة على خلق القيمة" **مجله كلية التجارة للبحوث العلمية** جامعه الإسكندرية العدد الأول المجلد رقم ٥٢ الجزء الثالث.

• أسماء عبد المنعم سراج،٢٠٠٨"إطار مقترح لتطوير نظم التكاليف لتدعيم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال: مدخل نظم إدارة التكلفة البينية" **رسالة ماجستير غير منشوره** كليه التجارة جامعه طنطا.

•بلال فريد عصمت سالم ،٢٠١٤"أثر الثقة والالتزام المتبادل عبر سلسلة التوريد على أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أدوات الإدارة البينية للتكلفة" دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية" **رسالة ماجستير غير منشورة كلية التجارة جامعه دمنهور.**

•سناء محمد رزق رميلى،٢٠١٥" مؤشر مقترح للإفصاح عن المخاطر في صناعه التامين المصرية ومدى قبول المستثمرين له" **مجله كلية التجارة للبحوث العلمية** جامعه الإسكندرية العدد الأول المجلد رقم ٥٢ الجزء الثالث.

•أسماء رزق دسوقى،٢٠١٤، الإفصاح المحاسبي عن المخاطر المالية في التقارير السنوية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية وأثرة على عوائد الأسهم دراسة تطبيقية" رسالة **ماجستير غير منشوره كلية التجارة جامعه القاهرة.**

*زكريا الصادق، إبراهيم عبيد،٢٠٠٧" قياس شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة: دراسة ميدانية على الشركات المتداولة في السوق المصري" **المؤتمر السنوي الرابع لكلية التجارة** جامعه القاهرة

*معهد المراجعين الداخليين،٢٠١٢، دور نشاط التدقيق في الحوكمة والمخاطر والرقابة، الجزء الأول.

*سعيد محمود الهلباوي& تهاني محمود النشار(٢٠١٣) "المحاسبة الإدارية المتقدمة: مدخل إدارة التكلفة "، كليه التجارة، جامعه طنطا، بدون ناشر.

*سمير رياض هلال،٢٠٠٦"المحاسبه الإدارية مدخل معاصر" كليه التجارة جامعه طنطا غير منشور.

*غريب جبر (٢٠١٣) " تفعيل دور المراجعة الداخلية علي أساس الخطر باستخدام نموذج تحليل أثار الإخفاق"، **المجلة العملية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثالث.

هيلين الدر،٢٠٠٨" مصادر المخاطرة في سلسلة التوريد "إدارة مخاطر الأعمال دليل عملي لحماية أعمالك، ترجمة علا احمد صلاح، **مجموعة النيل العربية**، مدينة نصر القاهرة.

*A joint report from ACCA, the Net Balance Foundation and the Sustainable Investment Research Institute,2011" Disclosures on supply chain sustainability" available at: **https://www.accaglobal.com**

*Aberdeen Group. 2012. Supplier lifecycle management: measuring performance while mitigating risk. Research Report, Aberdeen Group. Available at: **http://aberdeen.com**

*Cooper, R., & Slagmulder. R., 1999, "Development profitable new products with target cost", Sloan management review, Vol. 40, No. 4, pp. 22-33

*Cooper, R., & Slagmulder, R., 2003, interorganizational costing , part 2",**Journal of cost Management**, Vol. 17, No. 5, pp.14-21.

*Chen, Jen-Yi & Slotnick, Susan A., 2015. "Supply chain disclosure and ethical sourcing," **International Journal of Production Economics**, Elsevier, vol. 161(C), pages 17-30.

*Chiu ,Tzu-Ting& Jeong-Bon Kim& Zheng Wang,2018" Effect of Customers'Risk Factor Disclosures on Suppliers' Investment Efficiency" **available at: sfm.finance.nsysu.edu.tw**

*Casualty Actuarial Society (CAS),2003 "Overview of Enterprise Risk Management" available at:. **www.casact.org**.

*Institute of Chartered Accountants in England and Wales(ICAEW), 1997 "Financial Reporting of Risk: Proposal for a Statement of Business Risk", Financial Reporting Committee at the ICAEW, London. **www.icaew.co.uk/policy**.

*Cen, Ling& Feng Chen& Yu Hou, and Gordon D. Richardson ,*2018*, "Strategic Disclosures of Litigation Loss Contingencies When Customer-Supplier Relationships Are at Risk" **The Accounting Review:** March , Vol. 93, No. 2, pp. 137-159.

*Internal Audit perspectives: Increased level of supply chain risk joins growing chain of challenges,2009" Retrieved 30/01/2012, from Price water house **http://www.pwc.com**Coopers" available at

*Sunil, C., & ManMohan, S. S,2004" Managing Risk To Avoid Supply-Chain Breakdown. Mitsloan managament review, 46(1), 53-61.

*Milan Pasula, Branislav Nerandzic , Milan Radosevic,2013" Internal audit of the supply of the supply chain management in function of cost reduction of the company" **Journal of engineeering management and competitiveness** (JEMC) ,Vol. 3, No. 1, 32-36 Available at http://www.tfzr.uns.ac.rs/jemc

*Lamming, R.C& Caldwell, N.D& Philips, W., & Harrison, D.A., 2005, "Sharing sensitive information in supply relationships: the flaws in one-way

open-book negotiations and the need for transparency", **European Management Journal**, vol. 23, No. 5, pp. 554-563

•Johnstone ,Karla M& Chan Li& Shuqing Luo,2014," Client-Auditor Supply Chain Relationships, Audit Quality, and Audit Pricing" Auditing: **A Journal of Practice & Theory** ,American Accounting Association Vol. 33, No. 4 DOI: 10.2308/ajpt-50783 November pp. 119–166•Verrecchia, Robert E,2001," Essays on Disclosure' JAE Rochester Conference April 2000 available at **http://papers.ssrn.com**

•Peters,Ian,2013" Internal audit is key to supply chain competitive advantage" available at http://**auditandrisk.org.uk**

•Westerburg,michael & Bode, Christoph,2016" An exploratory Analysis of Supply Chain Risk Disclosure in annual Reports"**Supply Management Research** pp 137-159|