



مركز الاستشارات والبحوث والتطوير  
بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية

# مجلة البحوث الإدارية

Journal of Management Research

علمية - متخصصة - مُكمّمة - دورية ربع سنوية

للسنة  
الحادية والأربعون

Vol. 41, No.1; Jan. 2023

عدد يناير 2023



[www.sams.edu.eg/crdc](http://www.sams.edu.eg/crdc)

رئيس مجلس الإدارة  
أ.د. محمد حسن عبد العظيم  
رئيس أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

رئيس التحرير  
أ.د. أنور محمود النقيب  
مدير مركز الاستشارات والبحوث والتطوير

ISSN : 1110-225X

أثر التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة ومحاسبة السجلات  
المفتوحة على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة البيئية  
"دراسة ميدانية- على قطاع الدواء بمصر"

إعداد الباحث

أحمد محمد أنور حامد

### ملخص الدراسة

لقد أتفقت معظم الدراسات السابقة على أن الهدف من إدارة التكلفة البيئية هو تحسين الوضع الإستراتيجي للمنشآت أعضاء العلاقة البيئية من خلال تحقيق أعلى قيمة للعملاء عند أقل تكلفة ممكنة ، والاستفادة من مزاياها في تحسين عوامل النجاح التي تتمثل في الجودة والتكلفة والابتكار وذلك بإدارة كلاً من التكاليف التي تحدث داخل المنشأة والتكاليف التي تحدث خارجها من خلال التعاون وتبادل المعلومات بين أطراف العلاقة لتحسين ورفع كفاءة العمليات المتداخلة بينهم وفي تصميم المنتج النهائي ، بل قد تتعدى هذه العلاقة والتي يتم التعبير عنها بالتدفقات التي تحدث بينهم سواء كانت تدفقات للطلب و المعلومات والمنتجات والخدمات إلي عملاء العملاء الأساسيين وموردي الموردين الأساسيين ، في محاولة لخفض التكلفة المتعلقة بالمنتج النهائي مع عدم التضحية بمستوى الجودة الذي يرضي العملاء ، ولضمان نجاح الجهود المبذولة لإدارة التكلفة البيئية لأبد من توافر بعض المقومات التي تساعد في تهيئة الظروف الملائمة لتفعيل أدوات إدارة التكاليف البيئية ، ويرى (Blocher, 2020) أن أهم مقومات نجاح عمل إدارة التكلفة البيئية هو توفر المعلومات الملائمة وفي التوقيت الملائم ، كما أن عملية اختيار الموردين القادرين على الوفاء بالتزاماتهم تجاه المنشأة في موعدها وبمستوى الجودة المتفق عليه يساعد على توافر الثقة واستمرار العلاقات معهم ، مما يتطلب ضرورة جمع البيانات والمعلومات الكافية عن كل الموردين الذين يمكنهم توفير الموارد المطلوبة وهذا ما توفره محاسبة السجلات المفتوحة ، وتحليل هذه المعلومات لاختيار أفضل مصادر التوريد ، والتي يكون لديها القدرة والرغبة في التعاون مع المنشأة لتخفيض التكاليف البيئية وتحقيق منافع لكل أطراف العلاقة وهذا ما يحققه أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة .

لذا يعتقد الباحث في أهمية التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة و محاسبة السجلات المفتوحة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية لإدارة التكلفة البيئية .

## المقدمة

ترتب على زيادة حدة المنافسة الناجمة عن تحرير وعولمة الأسواق تلاشي معظم الحدود الجغرافية والحواجز التجارية بين المنتجات والأسواق، مما أدى لزيادة تطلعات العملاء لتوافر المنتجات والخدمات في المكان المناسب بأسرع وقت وبأعلى جودة عند أدنى تكلفة ممكنة، مما إنعكس على زيادة درجة تعقد وديناميكية بيئة الأعمال وأدركت العديد من المنشآت صعوبة التكيف مع بيئة الأعمال بوضعها الراهن.

للتكيف والتجاوب مع تلك المستجدات برزت أهمية إرتباط المنشآت الصناعية بعلاقات شراكة وتحالفات إستراتيجية مع مورديها وعملائها تحت مسمى سلسلة التوريد بغرض تعزيز القيمة المسلمة للعميل عند أدنى تكلفة ممكنة من خلال التعاون بين أطراف السلسلة، والتي تتضمن مجموعة من الموردين والمصنعين والمنتجين لتلبية إحتياجات فئة أو فئات من العملاء قائمة على تنسيق تدفق المعلومات والمواد والأنشطة التصنيعية والتسويقية لإستبعاد مصادر الفاقد وإزالة التعارض فيما بين أطراف السلسلة، بهدف تحقيق مستويات مرتفعة من الإستجابة والكفاءة وغالباً ما تتولى المنشأة الرئيسية قيادة جهود التنسيق والتطوير بالسلسلة فهي تتعامل مباشرة مع العملاء وتتميز بعلاقات شراكة إستراتيجية مع عدد محدود من الموردين بهدف تحقيق إستراتيجية مشتركة لأعضاء السلسلة تعود بالنفع على جميع الأطراف.

إستناداً لمفهوم سلسلة التوريد تتخصص كل منشأة في أداء الأنشطة التي تتميز بميزة نسبية وتعهيد باقي الأنشطة لمنشآت أخرى بالسلسلة أكثر كفاءة في أدائها ومن ثم أصبح جزء كبير من تكلفة المنتج يتحدد خارج المنشأة إرتباطاً بالموردين وبالتالي فلم يعد هدف تخفيض التكلفة التقليدي والمقتصر على حدود كل منشأة كافياً في ضوء بيئة الأعمال الحالية وبرز التوجه نحو ادارة التكلفة على امتداد سلسلة التوريد اقتراًنا بتعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد ككل سواء في مجالات الجودة والالتزام بمواعيد التسليم وسرعة الاستجابة للتغير في حجم الطلب من خلال تدعيم كفاءة العمليات الداخلية والادارة الجيدة للعلاقات المتداخلة بين اطراف السلسلة ويدعم ذلك التوجه تغير مجال المنافسة من المنافسة بين المنشآت بصفة منفردة الي المنافسة فيما بين سلاسل التوريد.

مع تنامي توجه معظم سلاسل التوريد لتبني استراتيجية تعزيز القيمة للعميل تجاوب المحاسبين الإداريين مع تلك الاستراتيجية بمحاولة توفير نوعية المعلومات التي تساهم في تعزيز المزايا التنافسية

والتي تتضمن معلومات عن تكلفة اداء الانشطة بالمنشآت الرئيسية والموردين بالإضافة للكلفة الناشئة عن علاقات التفاعل بين المنشأة الرئيسية ومورديها وعملائها وتحليل تلك المعلومات يمكن تحديد الفرص المحتملة لتحسين كفاءة المعاملات بين اعضاء السلسلة والتي تنعكس علي تخفيض اجمالي التكلفة.

### مشكلة البحث

في ضوء النموذج الراهن لبيئة الأعمال ، لا ينظر للمنشأة ككيان مستقل بذاته و إنما في إطار علاقتها بكيان أكبر يتألف من عدة منشآت تحت مسمى سلسلة التوريد ، يستهدف تحقيق إستراتيجية مشتركة . ويدعمُ التوجه نحو إقامة تلك التكتلات ، إمكانية التوصل لحلول لخفض التكلفة ، تعزيز درجة المرونة والتكيف مع التغيرات، النفاذ لأسواق جديدة ، اعتماداً على الجهود المشتركة لأعضاء السلسلة ، والمدعومة بإمكانية تبادل المعلومات والخبرات ، دون التأثير على إستقلالية أعضاؤها ( De Faria , et al ., 2013 ).

ونتيجة لتزايد الإرتباطات فيما بين منشآت السلسلة ، وإمكانية توقف تكلفة أو فعالية أداء نشاط على أداء نشاط بجانب المورد او العميل، تزايدت أهمية التنسيق فيما بين الأنشطة الرئيسية على أمتداد السلسلة من خلال إستغلال الروابط او العلاقات بين المنشآت ومورديها وعملائها ، بغرض تخفيض التكلفة إقترانا بتعزيز المركز التنافسي لكل منشأة وللسلسلة التوريد بالكامل . فالمنشأة الرئيسية والتي ترتبط مباشرة بالعملاء ، لم تعد مسئولة بمفردها عن تخفيض التكلفة وصولاً للمستويات التنافسية وتوفير القيمة للعميل ، فتلك المسئولية أصبحت لكافة الأطراف المشتركة في تقديم المنتج النهائي ( Bout, et al.,2014 )

وبالتالى تزايدت الحاجة لتوافر معلومات محاسبية تُساهم في تحقيق تلك الطموحات، إلا أن نظم التكاليف التقليدية والتي تنقيد بحدود المنشأة التنظيمية ، والتي صُممت لأغراض التقرير المالي ، لا تتناسب مع بيئة سلسلة التوريد في ضوء : عدم أخذها في الحسبان لتغير هيكل التكلفة بزيادة نسبة التكاليف الإضافية ، لا تتسق مع إستراتيجية الإنتاج الألي وفقاً لطلبات العميل ، لا توفر المعلومات الملائمة لتفعيل إستراتيجية احتياجات التحسين المستمر، تتجاهل متطلبات و إحتياجات العملاء ، تركز على إنحرافات السعر والتي تُخفز على الشراء بكميات كبيرة وتضخيم المخزون . بالإضافة إلى أن تلك النظم تستهدف تحديد تكلفة إنتاج المنتجات فقط ، بينما التكاليف الأخرى والناشئة

عن التعامل مع الموردين والعملاء ، تغالج كتكاليف إضافية توزع حكماً علي المنتجات أو كتكاليف فترية تحمل فترية تحمل مباشرة على قائمة الدخل ، مما قد يؤثر على إدارة العلاقات مع الموردين والعملاء بالشكل الملائم ( Blocher , et al., 2020 )

وبالتالي تضائل دور نظم التكاليف التقليدية في إدارة أنشطة سلسلة التوريد بالشكل المأمول ، ولتغلب على تلك الإنتقادات تفاعلت ممارسات المحاسبة الإدارية مع تلك التطورات ببيئة الأعمال من خلال عدة أساليب مستحدثة للمحاسبة الإدارية تركز علي الإهتمام بالمنظور الخارجى وعدم التقيد بحدود المنشأة التنظيمية في سبيل إدارة التكلفة إستراتيجياً ، والتي تستند على تخفيض التكلفة دون التضحية بالقيمة للعميل ،

ومن تلك الأدوات : أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة و أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ، وتندرج تلك الأساليب تحت مظلة نظم إدارة التكاليف الإستراتيجية والتي تستهدف تخفيض التكلفة علي إمتداد سلسلة التوريد تزامناً مع تحسين الموقف التنافسي. ( Cooper and SLAGMULDER , 2014 )

وبالرغم من تعدد الدراسات السابقة التي تناولت تأثير تحليل سلاسل القيمة لمنشآت سلسلة التوريد وتأثيرها المحتمل على تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد ككل ، من خلال تنسيق الأنشطة الرئيسية على إمتداد السلسلة ، وتحديد تأثير مبادرات التحسين على أداء السلسلة ككل ، إلا أن تلك الدراسات أوضحت عدم ملائمة أدوات المحاسبة التقليدية في توفيرها لنوعية المعلومات المحاسبية اللازمة لإتمام ذلك التحليل.

كما أوضحت دراسات سابقة أخرى أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يوفر هذه المعلومات ، فمفهوم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يقوم على التبادل الموسع للمعلومات الحساسة للتكلفة بين الأطراف المتعاونة عبر سلسلة القيمة للصناعة سواء كان هذا التبادل صريحاً أو ضمناً، كما أن الإفصاح يكون بشكل اختياري ، بهدف الوصول إلى قدرات الموردين ، وتحديد الجوانب التي تحتاج إلى تحسينات لديهم وتبرير الأسعار لديهم ، مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة ودعم الميزة التنافسية بين الأطراف المتعاونة أو بين أطراف سلسلة القيمة للصناعة ( Kajuter, p., Kulmala, H.,I., 2015 )

وأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة له دور مهم في إنشاء و إدارة العلاقات والتحالفات الإستراتيجية على أمتداد سلسلة القيمة للصناعة وتوحيد أهداف كافة الأطراف المتعاونة وتحسين أداء سلسلة القيمة للصناعة ككل، كما له دور أيضا في تنظيم وتسهيل نقل وتبادل المعلومات بين المنظمات المتعاونة معاً عبر سلسلة القيمة للصناعة من أجل الاستمرار في بيئة الأعمال الحديثة ، مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق مزايا تنافسية لأطراف سلسلة القيمة للصناعة وتخفيض التكلفة المشتركة المرتبطة بالتكلفة الكلية للمنتج النهائي عبر سلسلة القيمة للصناعة ( Hoffjan et al., 2017, p 231-232 )

وفي ضوء المزايا الممكن تحقيقها من تفعيل كلاً من أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة و أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ، كل علي حدة ، إلا أن التكامل فيما بينهم قد يعزز من المزايا التنافسية لسلسلة القيمة للصناعة بشكل أكبر. فنجاح منشآت السلسلة - إعتماًداً على الجهود التعاونية بقيادة المنشأة الرئيسية - في تطبيق ممارسات تحليل سلسلة القيمة للصناعة ، قد يُعزز من اتخاذ القرارات الملائمة من قبل إدارة التكلفة البيئية ، الخاصة بتحديد أهداف خفض التكلفة لكل طرف بالسلسلة ، تحديد مدي توافق القرارات المتخذة من جانب أي منشأة على تكلفة باقى الأنشطة بسلسلة القيمة للصناعة ، وكذلك المعلومات المستمدة من تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والمرتبطة بتكلفة وأداء كل نشاط قد تساهم في تنسيق الأنشطة على أمتداد السلسلة ، من خلال إدارة العلاقات مع العملاء والموردين والقائمة على الجهود التعاونية المشتركة بهدف تعزيز القيمة المسلمة للعميل ، وهذه المعلومات يحتاجها أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة في تحليل أنشطة سلسلة القيمة لمعرفة نقاط القوة والضعف في كل منشأة تتكون منها سلسلة القيمة ، حيث تعتبر المعلومات من مقومات نجاح تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة ، وبالتالي فتكامل فيما بينهما قد يُسفر عن تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة القيمة ككل وهو الهدف الرئيسي للإدارة الاستراتيجية للتكلفة البيئية .

### الدراسات السابقة

تعددت الدراسات السابقة التي سعت لتعزيز المزايا التنافسية لسلسلة القيمة للصناعة ويمكن تصنيف هذه الدراسات في مجموعات علي النحو التالي :

أ - دراسات تناولت استخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة .

١ - دراسة (Schulze ,et al ,2012) :

هي دراسة ركزت على عدم ملائمة أدوات محاسبة التكاليف التقليدية في تحقيق الإدارة الفعالة لسلسلة التوريد حيث لا توجد معايير واضحة لتحديد وتجزئة التكاليف مما يحول دون امكانية مبادلة ومقارنة البيانات التكاليفية بين أعضاء سلسلة التوريد وفي سبيل التغلب على تلك الصعوبات.

اقترحت الدراسة نموذج يعتمد على أسلوب تحليل سلسلة القيمة لقياس تخصيص التكاليف الناشئة عن علاقات التفاعل بين أطراف سلسلة القيمة للصناعة بهدف إدارتها وبالاعتماد على أسلوب دراسة الحالة لمجموعة من أكبر شركات صناعة مكونات البناء والتشييد الألمانية والتي تمثل المنشآت الرئيسية في سلسلة القيمة للصناعة وترتبط هذه المجموعة بالعملاء والموزعين من جانب وبالعديد من الموردين من جانب آخر، تبين امكانية تفعيل ذلك الأسلوب يتوقف على حجم المعلومات التكاليفية التي يمكن أن تتوفر عن هذه المجموعة والموردين والعملاء.

كما أوضحت الدراسة أن تعميم استخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة على امتداد سلسلة القيمة للصناعة يتيح توحيد أو نمذجة البيانات التكاليفية المرتبطة بالأنشطة والعمليات وبالتالي ترشيد القرارات التي تستهدف فاعلية التصميم وكفاءة الأداء على امتداد سلسلة القيمة للصناعة كما يتيح الأسلوب امكانية تحديد الوفورات التكاليفية الناشئة عن تحويل أداء نشاط من منشأة لأخرى بهدف تعزيز كفاءة الأداء للسلسلة ككل وتوزيع العوائد من تلك الوفورات على أطراف السلسلة.

#### • توصلت الدراسة للنتائج التالية :

إن نجاح تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة يتوقف على حجم وطبيعة المعلومات التكاليفية التي يمكن الحصول عليها وأن هناك علاقة قوية بين حجم المعلومات ونجاح تطبيق هذا الأسلوب.

#### ٢- دراسة (De Faria, et al,2013):

هي دراسة استكشافية مع ١٠ مديرين بإحدى شركات تجميع السيارات والتي تمثل المنشأة الرئيسية بسلسلة توريد ولها علاقات إستراتيجية بعدد محدود من الموردين بولاية ساوبولو البرازيلية لاستكشاف محددات تفعيل أسلوب تحليل سلسلة القيمة على تلك السلسلة وأشارت الدراسة إلتك المحددات قد تتمثل في:



- الشراكة الإستراتيجية بالمورد وتستند تلك الشراكة على الثقة المتبادلة وتتولد الثقة بالأساس من ( استقرار العلاقة- العلاقات التعاونية- تحقيق المنافع المشتركة).
- إدارة العلاقات مع العميل.
- مستوى تبادل المعلومات.
- جودة المعلومات المتبادلة.
- تفعيل أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (OPA).

وذلك من أجل تحسين مستوى تبادل المعلومات وجودتها فقد يكون من الملائم تفعيل أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة كأحد أدوات الرقابة والتنسيق لعلاقات التعهيد التي تنتمي في إطار سلسلة التوريد ويمثل ذلك الأسلوب محور أساسي للكشف عن مزيد من فرص تحقيق وفورات تكلفية وأحد متطلبات تفعيل أسلوب تحليل سلسلة القيمة على سلسلة التوريد.

#### • توصلت الدراسة للنتائج التالية:

إن تلك المحددات التي تستخدم في تفعيل أسلوب تحليل سلسلة القيمة تعتمد بشكل أساسي ومحوري على توفير المعلومات المتبادلة بين أعضاء سلسلة التوريد والتي يمكن الوصول إليها عند تفعيل أسلوب تحليل محاسبة السجلات المفتوحة بين أعضاء سلسلة التوريد.

ب - دراسات تناولت استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ودعمها لأسلوب تحليل سلسلة القيمة.

#### ١- دراسة ( Romano and Formentinl ,2012 ) :

هي دراسة ارتكزت علأن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يُمثل أحد أهم ممارسات إدارة التكلفة البينية والتي تُساهم في تفعيل وتطبيق باقي أدوات إدارة التكلفة البينية ومن أهم ما توفره محاسبة السجلات المفتوحة هي بناء جسر من الثقة المتبادلة بين الموردين والمُشترين وبالتالي تتوفر المعلومات التكلفة التي يحتاجها متخذي القرارات الإستراتيجية وتحديد السعر التنافسي ومن ثم يمكن أن تُسهل هذه المعلومات في تفعيل وتطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة التي من أهم محددات تطبيقها توفر المعلومات عن كافة الأطراف والمنشآت المكونة لسلسلة التوريد، ومن هنا ظهرت أهمية تطبيق أسلوب محاسبة

السجلات المفتوحة الذي يُساهم في استكشاف فرص خفض التكلفة خارج حدود المنشآت التنظيمية بغرض تدعيم كفاءة الأداء لسلسلة التوريد.

وأشارت الدراسة إلأن هناك تخوف من جانب الموردين للإفصاح عن بياناتهم التكاليفية والتي قد تتميز بالسرية والتي قد يستغلها المشتري في الضغط على المورد لتخفيض أسعار المكونات أو الخامات وهذه المشكلة تؤثر بالسلب علأداء إدارة التكلفة البيئية ومتخذي القرار في سلسلة التوريد ومن خلال تلك الدراسة الاستكشافية على ١٩ مورد رئيسي لإحدى المنشآت الصناعية الرائدة في صناعة المطابخ بإيطاليا تبين أن هناك مجموعة من المحددات تساعد في التعرف على الموردين الأكثر استعداداً لتفعيل محاسبة السجلات المفتوحة ومن ثم قابليتهم للإفصاح عن بياناتهم التكاليفية ومنها:

- أهمية المشتري بالنسبة للمورد إذا كانت قيمة مشترياته تمثل نسبة كبيرة من معدل الدوران للمورد.
  - استفادة المورد من العلامة التجارية للمشتري والتي تتيح للمورد النفاذ للأسواق الجديدة.
  - استقرار العلاقة بين المورد والمشتري لفترات طويلة والتي ترسخ العلاقات والثقة فيما بين أطراف أعضاء السلسلة من خلال احترام التعاقدات السابقة.
- توصلت الدراسة للنتائج التالية :

إن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يساعد تطبيقه في زيادة التعاون بين أطراف سلسلة التوريد وبالتالي زيادة الثقة المتبادلة والمبنية علأاستقرارالعلاقة واقتسام المنافع وتحفيز المشاركة وتبادل المعلومات وبخاصة التكاليفية والتي تمثل مطلب رئيسي لتفعيل أدوات إدارة التكلفة البيئية.

## ٢ - دراسة (Alenius ,et . al , 2015) :

أشارت الدراسة لإهتمام الدراسات السابقة ببيان أثر إستخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تنسيق الأنشطة فيما بين المنشآت الرئيسية والموردين المرتبطين بها بعلاقات مباشرة وموردي المستوى الأول من خلال التعرف على عناصر تكلفة المنتج والتي تتضمن تكاليف الموردين لإدارة التكلفة بفاعلية خارج الحدود التنظيمية، وأعمدت الدراسة على منهجية دراسة الحالة لسلسلة من متاجر التجزئة للمواد الغذائية بالسويد والتي ترتبط بعلاقات مباشرة مع منشآت تجهيز وتعبئة اللحوم والتي بدورها ترتبط بمزارع إنتاج الحيوانات.

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى مساهمة أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في توفير المعلومات اللازمة لإدارة علاقات بين أعضاء سلسلة التوريد فيما يخص الأنشطة، والتي لا تقتصر على العلاقات المباشرة بموردي المستوى الأول ولكن تمتد لإدارة العلاقات بموردي الموردين من خلال العلاقات غير المباشرة، وتأثير ذلك على إعادة صياغة العلاقات التنظيمية والفنية في ضوء دراسة سلاسل القيمة لمنشآت سلسلة التوريد بغرض إحكام الرقابة على مسببات التكلفة بمنشآت العرض والطلب، بهدف تخفيض التكلفة من خلال ترشيد إستهلاك الموارد، وكفاءة أداء الأنشطة وتعزيز العوائد من المبيعات.

#### • توصلت الدراسة للنتائج التالية:

لكي يتحقق أداء مثالي من خلال سلسلة التوريد، لابد من توفير إدارة سلسلة التوريد بمعنى إدارة أنشطة جميع أعضاء سلسلة التوريد، وغالبًا ما يتم توزيع أنشطة سلسلة التوريد (تدفق المواد الخام، الإنتاج، تجزئة، نقل، توزيع) بين أعضاء السلسلة، وهذا يتطلب ضرورة توفير المعلومات الدقيقة عن كل هذه الأنشطة وهذا ما يوفره أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، لكي يتم تحليل هذه الأنشطة ومعرفة أوجه القصور وأياً منها يحتاج إلى تحسين ودعم وهذا ما يقوم به أسلوب تحليل سلسلة القيمة.

#### ❖ التعليق علي الدراسات السابقة :

■ أشارت معظم الدراسات السابقة باللغة الأجنبية الي أهمية التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة وأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بهدف إضافة قيمة للمنشأة ، وذلك من خلال الربط بين المعلومات التي يوفرها تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وجودة تحليل أسلوب سلسلة القيمة للصناعة للأنشطة المنشآت التي تتكون منها سلسلة القيمة للصناعة ، وأثر ذلك على تطوير أداء الإدارة الإستراتيجية للتكلفة البيئية .

■ خلو الدراسات السابقة باللغة العربية من نموذج يوضح التكامل و التأثير المتبادل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة و أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بهدف إضافة قيمة للمنشأة ، كذلك لم تتناول الربط بين المعلومات التي من الممكن ان يوفرها تطبيق الاسلوبين معاً و تطوير إداء الإدارة الإستراتيجية في اتخاذ القرارات المناسبة .

▪ خلو الدراسات السابقة باللغة العربية من دراسة تقوم بتطبيق هذا التكامل في مجال صناعة الدواء بمصر.

وعلي ذلك يبين مما سبق ان هناك فجوة بحيثة تتمثل في خلو الدراسات السابقة باللغة العربية من استخدام التكامل بين أسلوب تحليل القيمة للصناعة و ما يوفرة من تحليل وتحديد لنقاط القوة والضعف في أنشطة المنشآت التي تتكون منها أعضاء السلسلة وبين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وما يوفرة من معلومات تكلفية و تشغيلية تساعد أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة في تحليل أنشطة أعضاء السلسلة ، وأثر استخدام هذان الأسلوبان معاً علي الإدارة الإستراتيجية للتكلفة البيئية ، وعدم وجود دراسة قامت بتطبيق التكامل بين هذان الأسلوبان في مجال صناعة الدواء بمصر .

وهذا ما دفع الباحث الي تقديم نموذج يوضح أثر التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة ومحاسبة السجلات المفتوحة علي الإدارة الإستراتيجية للتكلفة البيئية.

#### ج) هدف البحث

يسعى الباحث لعمل تكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة وأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة للمساهمة في دعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد بغيت المساهمة في تحقيق الادارة الاستراتيجية للتكلفة البيئية .

#### د) أهمية البحث

د / ١ الأهمية الاكاديمية :

▪ ندرة الأبحاث التي تناولت تطوير اداء سلسلة التوريد من خلال التكامل بين ادوات ادارة التكلفة البيئية بغيت المساهمة في تحقيق الادارة الاستراتيجية لهذة التكلفة .

د / ٢ الأهمية العملية :

▪ النمو المتزايد لعلاقات الشراكة الإستراتيجية بين المنشآت الصناعية تحت مسمي سلسلة التوريد في سبيل تحقيق مزايا تنافسية تضمن لها البقاء .

- يأتي اختيار مجال الدراسة الميدانية للبحث والمتمثل في قطاع الدواء في مصر بأعتبارة من أهم القطاعات الحيوية للنهوض بالأقتصاد المصري في ظل توجه الدولة نحو تحقيق التنمية المستدامة والأندماج في الاقتصاد العالمي بشكل أكثر إيجابية مما يستلزم توفير مقومات مواجهة تلك المنافسة محليا وعالميا .

### فروض البحث

**الفرض الاول:** يُمكن عمل تكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة وأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة

**الفرض الثاني:** يوجد تأثير معنوي لكل من تحليل سلسلة القيمة لصناعة و أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على الادارة الاستراتيجية للتكلفة البيئية .

**الفرض الثالث :** يؤدي التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة ومحاسبة السجلات المفتوحة الى تحقيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة البيئية .

### منهج البحث

يتحدد منهج البحث في ضوء أهداف البحث في :

- **المنهج الاستقرائي :** حيث يقوم الباحث بأستقراء ما تم تناولة في الدراسات السابقة عن العلاقات البيئية بين المنشأة ومورديها وعملائها ، ومحددات تطبيق اسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة

وأهمية استخدام محاسبة السجلات المفتوحة وذلك من أجل الوصول الي نقاط تكامل الاسلوبين معاً للوصول الي الفروض.

▪ **المنهج الاستنباطي** : لإختبار فروض البحث من خلال الدراسة الميدانية ( قائمة الاستقصاء ) علي عينة من شركات قطاع الدواء بمصر ، بهدف أستنتاج مدي تأثير التكامل بين اسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة ومحاسبة السجلات المفتوحة علي الإدارة الإستراتيجية للتكلفة البيئية .

#### حدود البحث

يقتصر البحث علي عينة من شركات صناعة الدواء بمصر بقطاع الاعمال العام و القطاع الخاص تتوافر بها مقومات الانتماء لسلاسل القيمة للصناعة مختلفة بهدف استكشاف أماكن التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة وا محاسبة السجلات المفتوحة وتحديد أثر التكامل علي تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة القيمة للصناعة.

#### عينة البحث

تتمثل عينة البحث في كل من :

- مديريين الإدارات ومحاسبين التكاليف في عدد من شركات صناعة الدواء بمصر.
- رؤساء قطاعات التوريدات والتعاقدات في عدد من شركات صناعة الدواء بمصر.
- رؤساء شركات وأعضاء مجلس إدارة في عدد من شركات صناعة الدواء بمصر.

#### الأطار الفكري المقترح للبحث

يري الباحث أن التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة و محاسبة السجلات المفتوحة تتمثل في ما يُمكن أن تُقدمة محاسبة السجلات المفتوحة لأسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة

لتحقيق الأهداف الإستراتيجية لإدارة التكلفة البينية وهناك أبعاد لهذا التكامل نل أهمها المحاور التالية:

( توفير المعلومات - تحسين فاعلية تحليل سلسلة القيمة للصناعة - دعم إتخاذ القرارات - تخفيض التكاليف - دعم الميزة التنافسية )

أولاً : دور محاسبة السجلات المفتوحة في توفير المعلومات اللازمة لتحليل سلسلة القيمة للصناعة:

زد الاهتمام في الآونة الأخيرة بالعلاقة بين أعضاء سلسلة القيمة للصناعة ، بهدف التوصل إلى أساليب تساعد على توفير معلومات تكاليفية تسهم في إدارة التكاليف ، وتحقيق منافع أكبر لأعضاء سلسلة القيمة للصناعة .

يتضمن مفهوم سلسلة القيمة للصناعة تعاون الشركات المشاركة في المفهوم ، التصميم ، التسليم والاستغلال التجاري للمنتج أو الخدمة ( Braziotis et al., 2013, p 648 ) ،

لذا إذا تم إجراء التبادل التعاوني لمعلومات التكاليف بشكل مناسب وبصورة عادلة ، سينتج عنه تعزيز العلاقات داخل وخارج المنشأة بشكل فعال ( Piontkowski et al., 2015, p 224 ) ،

لكن قد يعتقد المورد أنه يتم استغلال معلومات التكلفة من جانب العميل للضغط عليه لخفض السعر ، ولكن الهدف من الإفصاح عن معلومات التكلفة تخفيض التكلفة وليس هامش ربح المورد Hoffjan et al., 2011,

يعد التعاون بين أعضاء سلسلة القيمة للصناعة القوى الدافعة لنجاحها ، لذا ظهر الاتجاه نحو التحالفات الإستراتيجية ، وهي تعبر عن اتحادات أو تجمعات طويلة الأجل بين مشترين وبائعين الشركة ، وهذه التجمعات تكون تحت المراقبات المحاسبية ، والتي تؤثر على اتجاهين: مراقبة اجتماعية عن طريق ثقافة وسلوك الشركة ، و مراقبة فنية للربط بين الإنشاء ، التخزين ، المعلومات الخارجية ، وكلا المراقبتين ضرورية لنجاح تشغيل الأعمال الدولية . ( موسى 2016 ، ص4 )

وتستخدم محاسبة السجلات المفتوحة في إدارة التكاليف الكلية للمنتج عبر سلسلة القيمة للصناعة ، للتغلب على مشكلة نقص البيانات والمعلومات التكاليفية الشائعة في علاقات التعاون والمشاركة

الاستراتيجية بين المنشآت عبر سلسلة القيمة للصناعة ، حيث غيرت محاسبة السجلات المفتوحة من خصوصية المعلومات الداخلية ، واستخدمها على نطاق واسع مع أعضاء سلسلة القيمة للصناعة ، بل وأصحاب المصالح الآخرين لشركات الأعمال . ( محمود 2017 ، ص 147 )

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

فغرض محاسبة السجلات المفتوحة تسهيل التعاون بين المورد والعميل ، مما يؤدي إلى تحديد الجوانب المهمة والتي تحتاج إلى تحسينات ، وبالتالي زيادة احتمالات تخفيض التكلفة ، وبذلك تتسم محاسبة السجلات 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 القيمة للصناعة . ( Moller et al., 2011, p 124)

#### مما سبق يرى الباحث :

إلى أن المنشآت تستطيع دعم علاقتها بشكل وثيق مع مورديها ، وتخفيض التكاليف الكلية للإنتاج من خلال تخفيض التكاليف على طول سلسلة القيمة للصناعة ، وتحقيق ذلك يحتاج إلى شفافية التكلفة في سلسلة القيمة للصناعة ، وهو ما تحققه استخدام محاسبة السجلات المفتوحة .

#### ثانياً : دور محاسبة السجلات المفتوحة في تحسين فاعلية تحليل سلسلة القيمة للصناعة :

قدم الفكر المحاسبي مدخل محاسبة السجلات المفتوحة كأداة ملائمة لتحليل سلسلة القيمة للصناعة ، وذلك للتغلب على مشكلة نقص معلومات التكاليف ، فأسعار التوريد ما هي إلا تكاليف المواد لأولية بالنسبة للشركة المشتريّة ، هي تعكس تكاليف مكونات المنتج ، إضافة إلى تكاليف عمليات التشغيل التي مت لدى الشركات الموردة ، ويستخدم هذا المدخل كأداة وسيطة لرقابة وتسهيل مرونة الإنتاج لدى الشركة الموردة ، حيث بمد الشركة المشتريّة بمعلومات عن عمليات الإنتاج وهيكل التكاليف لدى الشركة الموردة ، حيث يمد الشركة المشتريّة بمعلومات عن عمليات الإنتاج و التوزيع الخاصة بهم ، كما تمكن الشركة الموردة من المشاركة في عمليات الإنتاج والتوزيع الخاصة بهم ، كما تمكن الشركات الموردة من



المشاركة في إعادة تصميم المنتج سواء لتحسين جودته او وظائفه أو لتخفيض تكلفته . (عبيد الله ، ٢٠١٠ م ) وتساهم محاسبة السجلات المفتوحة في تحسين فاعلية سلسلة القيمة للصناعة و تتمثل تلك المساهمة في :

- ١- محاسبة السجلات المفتوحة تُعد وسيلة لتحسين فاعلية تكاليف سلسلة القيمة للصناعة بوصفها أداة لتحسين الثقة في العلاقة بين الشركات الموردة والشركات المشتريّة ، وتجنب المخاطر المحتملة في نفس الوقت . ( kajuter and kulmala , 2015 )
- ٢- تُعد محاسبة السجلات المفتوحة من الأدوات المستخدمة في مجال المحاسبة الإدارية المتعلقة بإدارة سلسلة القيمة للصناعة وهي تعتمد بصفة أساسية على تبادل بيانات التكلفة الخاصة بعمليات كل شركة داخل سلسلة القيمة للصناعة . ( Fink, R., C., James , 2018 )
- ٣- تساعد محاسبة السجلات المفتوحة علي معرفة مدي سلامة الأسعار التي تم التفاوض عليها أي تُعد أداة لتبرير تغير الأسعار بين الشركة الموردة والشركة المشتريّة . (الصغير , ٢٠١٥ م )
- ٤- تساهم محاسبة السجلات المفتوحة في الرقابة علي حسابات تكاليف الشركات الموردة بهدف تحديد السعر المناسب للمنتج او الخدمة المقدمة للعميل . (الصغير , ٢٠١٥ م )
- ٥- إمكانية التوصل للتكلفة المثلى لمنتجات وخدمات سلسلة القيمة للصناعة من خلال المحاكاة المرجعية لهياكل تكاليف الشركات الموردة ، وكذلك من خلال تحليل تلك التكاليف عبر سلسلة القيمة للصناعة .

- ٦- تُعد محاسبة السجلات المفتوحة أحد الأدوات الهامة للكشف عن بيانات التكلفة من خلال المشاركة في المعلومات ، وكذلك تفعيل إدارة التكلفة من خلال بناء الثقة في علاقة الشركة الموردة والشركة المشتريّة من أجل تحسين الأداء ورقابة الأداء لدى الشركة الموردة .
- ٧- تُعبر محاسبة السجلات المفتوحة عن الإفصاح المنظم لمعلومات التكاليف خلال سلسلة القيمة للصناعة بهدف ي تسهيل التعاون بين أعضاء سلسلة القيمة للصناعة ، وكذلك خفض التكاليف والتحكم في أسعار المنتجات والخدمات على المستوي سلسلة القيمة للصناعة . ( Suomala , et , al , 2020 )

٨- تهتم محاسبة السجلات المفتوحة بتبادل معلومات التكلفة بين الشركات الموردة والشركات المشتريّة بالإفصاح عن بيانات التكاليف والبيانات الأخرى التي تنتجها النظم المحاسبية للشركات الأعضاء في سلسلة القيمة للصناعة ، وهذا الإفصاح يكون فقط لمن توفر لهم الشركة أجزاء من منتجاتهم أو تؤدي لهم بعض الوظائف مثل تصميم المنتج أو التسويق أو التخزين .

( Suomala , et , al , 2020 )

٩- تُعد محاسبة السجلات المفتوحة إستراتيجية تساعد على تعاون الشركاء داخل شبكة الأعمال وتهدف الى تحديد العمليات غير المُضيفة للقيمة التي يُمكن حذفها بدون أى تأثير سلبي على القيمة التي يتسلمها العميل بل يساعد حذف تلك العمليات على زيادة رضاء العملاء .

( Suomala , et , al , 2020 )

**لذلك يري الباحث من خلال ماسبق :**

أن محاسبة السجلات المفتوحة ساهمت بشكل كبير في حل بعض المشاكل التي تواجه القائمين علي تحليل هياكل التكاليف الخاصة بشركات أعضاء سلسلة القيمة للصناعة والتي في مقدمتها نقص المعلومات خاصتاً التكاليفية والتشغيلية اللازمة لعملية التحليل المناسب للوصول الي الانشطة التي تُضيف قيمة والعمل علي تنميتها وتطويرها وتوجيه كل الموارد إليها ، وكذلك الوصول للأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل علي تجنبها .

**ثالثاً : دور محاسبة السجلات المفتوحة في تدعيم عمليات إتخاذ القرارات بسلسلة القيمة للصناعة :**

لا توجد هناك أنظمة محاسبة مناسبة يمكن أن تطبيق بشكل متساو علي كل الشركات وفي كل الظروف ، وعند اتخاذ القرار ينبغي دراسة وتحليل الموقف المؤثر في فاعلية الشركة ، ويعتمد هذا علي إدارك متخذ القرار للعوامل البيئية المؤثرة ونوعية المعلومات المتوفرة حيث تعتبر تلك المعلومات حجر الأساس في صناعة الخطط التشغيلية والاستراتيجية والأساس المعتمد في تنفيذها ومصدر التغذية العكسية . إن درجة الجودة في المعلومات المتوفرة لمتخذ القرار لها تأثير كبير علي درجة القرار المتخذ ، فكلما زادت درجة الجودة في تلك المعلومات ، كلما كان اختيار متخذ القرار من بين البدائل المتاحة أفضل ، وبالتالي سيزداد الرشد في القرار المتخذ ، الأمر الذي يعني ضرورة أن تهتم الإدارة وتبحث باستمرار عن أفضل السبل لتوفير أفضل لتوفير أفضل المعلومات ، فيما يتعلق بالأهداف والنتائج المتوقعة للتصرفات البديلة

لتفعيل عملية اتخاذ القرار ، وذلك لأن المعلومات الجيدة تزيد من معرفة متخذ القرار ، وتقلل من جوانب المخاطرة المرتبطة باتخاذ القرارات ، لذلك برزت الحاجة الي نظم وتقنيات جديدة تساعد في تدعيم عمليات اتخاذ القرارات ، وتأمين الانسجام بين القرارات التشغيلية والإستراتيجية مع الخطط الإستراتيجية .

**ويري الباحث :** إن الدور المحوري التي تقدمه محاسبة السجلات المفتوحة لمتخذي القرارات داخل سلسلة القيمة للصناعة من أهم العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات السليمة المبنية علي المعلومة السليمة وفي الوقت المناسب ، وهذا ما يحتاجه متخذي القرار ألا وهو ( المعلومة الدقيقة ) ، فأن الهدف الاساسي والرئيسي من عملية تحليل سلسلة القيمة للصناعة هو الوصول الي القرار السليم سواء في عملية تصميم المنتج او عملية التشغيل او عملية الرقابة وكل ذلك يحتاج الي مجموعة من المعلومات الدقيقة لاتخاذ القرار المناسب وهذا ما تسعى إليه محاسبة السجلات المفتوحة ( توفير المعلومة الدقيقة ) ومن هنا ظهرت أهمية التكامل بينهما .

#### **رابعاً : دور محاسبة السجلات المفتوحة في تخفيض التكلفة بين أطراف سلسلة القيمة للصناعة :**

أن الهدف الأساسي من التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة ومحاسبة السجلات المفتوحة هو الحصول علي المعلومات والبيانات الي تحقق الاستخدام الأمثل للتكلفة وتوليد القيمة ، لأن البيانات التي توفرها محاسبة السجلات المفتوحة تساعد أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة بشكل كبير علي التحديد الدقيق والواضح للمناطق المحتملة لتخفيض التكلفة وذلك سيتضح فيما يأتي :

أ- تساعد معلومات التكلفة في تحديد من يقوم بتنفيذ النشاط أو العملية بشكل أكثر كفاءة ، وبالتالي نستنتج أن إعادة توزيع الأنشطة بين العميل والمورد أسهل عند استخدام السجلات المفتوحة ، فإذا كشفت محاسبة السجلات المفتوحة أن النشاط الذي يتم القيام به في الوقت الحالي من قبل المورد قد يكون أكثر كفاءة عن إذا ما تم القيام به من جانب العميل ، فإنه يمكن نقل النشاط ، وبالتالي قد يتم إبعاد التكاليف المصاحبة لذلك النشاط ، بالتبعية قد يتم تعديل السعر المدفوع من قبل العميل تلقائياً .

ب- تستخدم مفاوضات محاسبة السجلات المفتوحة لتحديد السعر النهائي ، أو لتخفيض السعر المستقبلي ،

أو في تنقيحات ( تعديل ) الأسعار بناءً على التغيرات في الحالات ، ويتم ذلك بناءاً على بيانات التكلفة التي تساعد في اتخاذ التصحيحات المستقبلية للسعر ، حيث أن الأسعار تتحدد في نهاية

الأمر بعد تحقق التكاليف ، حيث تسمح محاسبة السجلات المفتوحة للأسعار بأن تكون ديناميكية وفقاً للتكاليف التي تم قياسها بالفعل ،  
( على سبيل المثال يسمح مصنع السيارات لمورد قطع السيارات بتعديل الأسعار وفقاً للتغيرات في التكاليف المصاحبة لمصادر المواد ) ، وفي حالة مثلاً إذا تم توقع زيادة كفاءة الإنتاج بمرور الوقت ، وبالتالي تخفيض التكاليف ، قد يتم وضع الأسعار في هذه الحالة لتقليلها بنسبة معينة كل عام .

ت- قد يشترط العميل الذي اتخذ القرار بتعهد الإنتاج للمورد أتباع محاسبه السجلات المفتوحة لأنه يساعد في توفير البيانات تفصيلية عن تكاليف المورد ، والتي يستخدمها العميل لمقارنة هذه التكلفة بالتكلفة الداخلية لديه في حالة قيامه هو بالإنتاج الداخلي ، وقد اتخذ المشتري قرار بالتعهد نتيجة لما قدمته مقارنة التكاليف من زيادة كفاءة التكلفة إذا تم التصنيع لدى المورد ، وقدرة المورد على إظهار أنه يمكنه تخفيض تكاليف التصنيع الحالية للعميل ، وذلك يرجع إلى أن قرار تطبيق محاسبه السجلات المفتوحة الذي كان شرطاً لاتخاذ قرار التعهد تصنيع جزء من المنتج لدى المورد ، أو أن هذا القرار قد يؤدي أيضاً إلى منح العميل التأمين الأعلى في توريد الموارد المطلوبة ، فالهدف من تطبيق اتفاقية محاسبة السجلات المفتوحة هو تقديم المورد حصة من الإفصاح الكامل عن معلومات التكلفة الخاصة بميكنة الأجزاء والمكونات التي تم تعهدها إلى العميل .

ث- يقدم العملاء تغذية عكسية بشأن التحسينات في الكفاءة أو التخفيض المقترح في التكلفة ، أو قد يساهم العميل في تحديد تخفيض التكلفة المحتمل للمورد في مرحلة تطوير المنتج من خلال إرسال المشتري "فريق تطوير للمورد" للمورد بهدف تحسين كفاءة عمليات المورد ، وتعد معلومات التكلفة كأساس في مفاوضات العقد .

**خامساً : دور محاسبة السجلات المفتوحة في دعم الميزة التنافسية بين أطراف سلسلة القيمة للصناعة :**

يمكن أن يتضح الدور التي تقدمه محاسبة السجلات المفتوحة في دعم الميزة التنافسية لسلسلة القيمة للصناعة من خلال :

أ- يؤدي فتح السجلات وشفافية المعلومات بين المورد والمشتري إلى تحديد مناطق التخفيض المحتملة للتكلفة وبالتالي تخفيض تكاليف الإنتاج وزيادة الإنتاجية وتحسين الجودة ، وتحقيق رضا العملاء ، وتساعد عملية فتح السجلات بين أطراف سلسلة القيمة للصناعة على رفع كفاءة أداء سلسلة القيمة للصناعة من خلال الكشف عن مواطن الخطر والعوائد والتكاليف وتجزئتها فيما بين أطراف السلسلة . ( الصغير، 2015 ، ص12 )

ب-تستخدم محاسبة السجلات المفتوحة كأداة ديناميكية تستخدمها المنشآت لخلق وإدارة العلاقات المتبادلة عبر الحدود التنظيمية ، وتساعد أيضا على رقابة السعر وتخفيض التكاليف من خلال تنافس المورد ، وتساعد المعلومات التي توفرها محاسبة السجلات المفتوحة الشركة على عملية الاختيار بين الموردين . ( Alenius et al., 2015, p 196 )

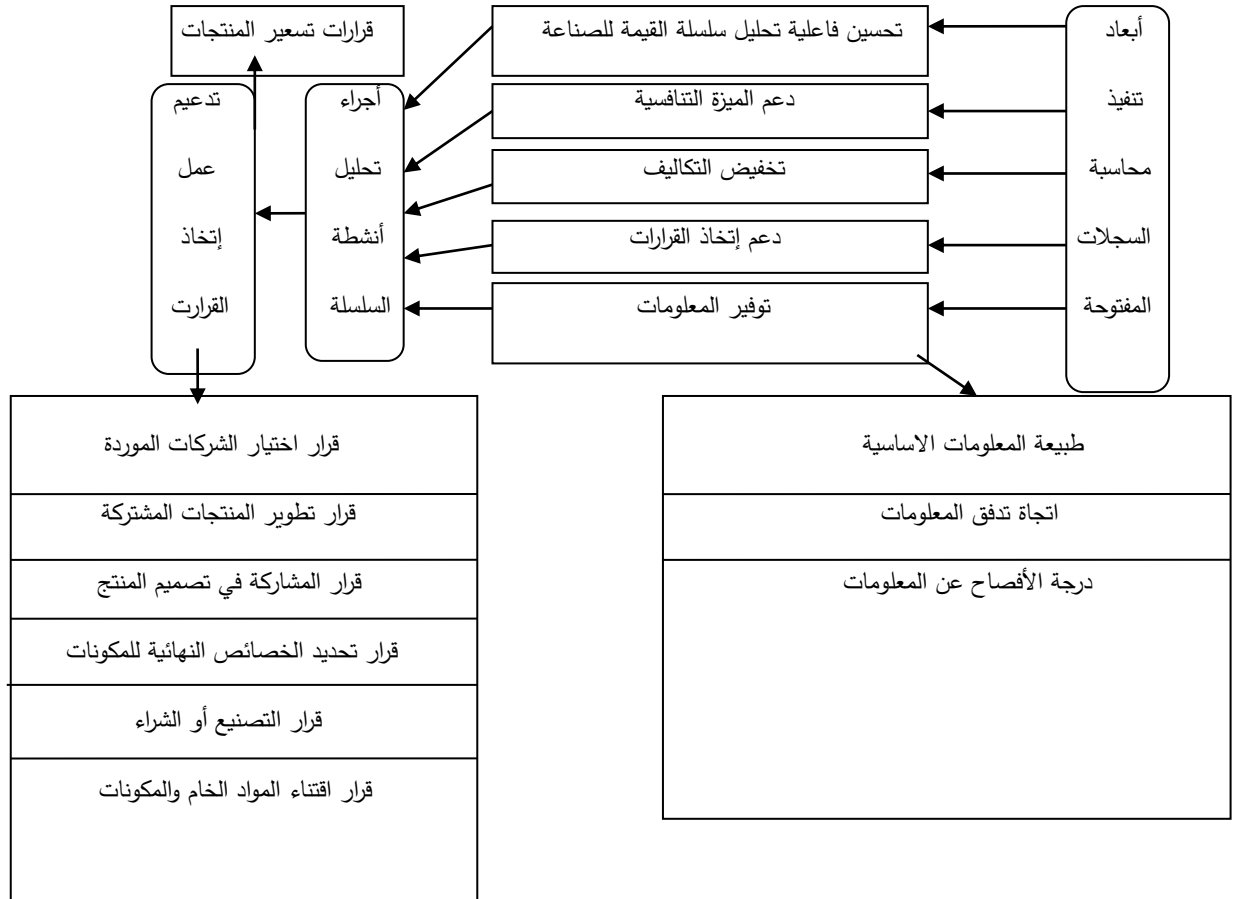
ت- تسهم محاسبة السجلات المفتوحة في تطوير المنتجات وخاصة المنتجات الأكثر تعقيدا والتي تحتاج إلى جهود مشتركة للتطوير، كما يزيد من قوة العلاقة بين المورد والمشتري من خلال الاعتماد المتبادل بينهما وتقليل تعارض الأهداف بينهما ، وإيجاد حلول جديدة للحفاظ على المزايا التنافسية وخفض التكاليف . ( Alenius et al., 2015, p195 )

ث-تساعد محاسبة السجلات المفتوحة فيما يأتي : يكتسب المشتري معرفة بعمليات الإنتاج والسوق مما يمكنه من صياغة احتياجاته ، وضغط السعر مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف ، وتحكم العميل في معلومات المورد ، وتحويل التركيز من السعر إلى العملية ، وكشف الأخطاء والتشجيع على الشفافية والسلوك غير الانتهازي والالتزام والثقة ( Ellstrom & Larsson, 2017, p 23 ) .

ج- يساعد تزايد حدة المنافسة بين الشركات على فتح السجلات المحاسبية ، حيث تحاول الشركات المورد تقديم ميزة أو خدمة إضافية عن منافسيها ، بالإضافة إلى ضغط العملاء على الشركات المورد لتخفيض التكلفة ، ويسهل تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة من توفير معلومات أكثر ملاءمة وموضوعية والتي يساعد استخدامها بالشكل الصحيح إلى تعزيز القدرة التنافسية لدبالمنشآت المطبقة له.

- ح- تلعب القدرة علي توريد الموارد بالإضافة إلى إدارة الطلب دوراً هاماً في زيادة القدرة التنافسية للمور ، كما أنه من المهم فهم طلب العميل وتقديم الخدمة التي يحتاجها العميل بالفعل .
- خ- يمكن تحقيق الميزة التنافسية من خلال تطبيق اسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة ، ويمكن لمحاسبة السجلات المفتوحة دعم الميزة التنافسية للمنشآت ، وذلك من خلال ما يوفره من معلومات تساعد على تخفيض التكاليف مع الحفاظ على مستوى مقبول من الجودة .
- د- تطبق السجلات المحاسبية المفتوحة بشكل خاص عند حساب ورقابة كفاءة الأنشطة ، وتحليل المنتج ، وربحية العميل ، وزيادة وعى المنظمات بالتكاليف ، وتحسين عمليات الإنتاج ، كما أن محاسبة السجلات المفتوحة هي التي تسمح بمقارنة الموردين وإعادة عمليات التوزيع والإنتاج لدى الموردين ، ويمكن من خلالها أيضا فحص كلاً من الإيرادات والتكاليف لكلا الطرفين المشتركين في اتفاقية محاسبة السجلات المفتوحة ، ( Kulmala, 2021, p 157 ) .
- ذ- تم تأكيد الدور المهم للفائدة الملموسة كتأثير حاسم لتطبيق محاسبة السجلات المفتوحة ، وإذا توقعت المنشأة المستهدفة أنه سيكون لدى تبادل معلومات التكلفة لإدارة هيكل تكلفة سلسلة القيمة للصناعة أثراً نفعياً لكلا الطرفين ، فإنها لن تبحث عن الوصول للمقترح ، بل بالأحرى النظر للشريك على أنه لديه نوايا ملائمة وجدية، مما يعزز من التبادل المشترك لمعلومات التكاليف كرد فعل للعرض المبدئي من المنشأة الشريكة ، ( Piontkowski et al., 2015, p 241 )
- ر- كما يلعب كم معلومات التكاليف التي يتم تبادلها دوراً حاسماً في تحديد سلوك المشاركين ، وتستجيب المنشأة بشكل فعال لكمية أكبر من المعلومات المعروضة عن معلومات التكاليف بتبادل المزيد من المعلومات بأنفسهم، قد يكون المشاركون ينظرون للمشاركة في إدارة التكلفة البيئية كفرصة لتحسين موقفهم وتحويل علاقة التبادل تجاه نظام قوة مختلط يكون فيه لدى كلا الطرفين بعض القيمة لمصلحة ما في العلاقة ( Piontkowski et al., 2015, p 241 )
- كما أظهرت دراسة ( Kauremaa & Tanskanen, 2016, p 86 ) أن إدارة التكلفة البيئية تقدم أنواع متنوعة من المنافع فيما يتعلق بتخفيض تكاليف التنسيق والتعاون بين المنظمات ، مما يؤدي إلى كسب الميزة التنافسية من خلال مشاركة المعلومات مع الموردين والعملاء .

وقد سعى الباحث الي جميع الأبعاد الخمسة للتكامل أنف الإشارة إليها في الشكل التالي :-



( من أعداد الباحث )

يتضح من خلال الشكل السابق : تتمثل أبعاد التكامل بين محاسبة السجلات المفتوحة و أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة لعل أهمها المحاور التالية :

أ - تحسين فاعلية تحليل سلسلة القيمة للصناعة: ويعمل هذا الأسلوب على أساس تكوين فرق عمل مشتركة من جانب كل من الموردين والعملاء ، بهدف خفض التكاليف من خلال استخدام البيانات والمعلومات التشغيلية والتقنيات الأخرى المتوفرة على سلسلة القيمة للصناعة أو بالقيام بعمل تغييرات في التصميم الخاصة بالمنتج النهائي أو تغيير في وظائفه الأساسية ، مما يتطلب تفاعلاً أكبر بين مهندسي التصميم من الجانبين .

ب - دعم الميزة التنافسية: تغير مفهوم الميزة التنافسية من تقديم الخدمات والمنتجات إلى تقديم حلول أو وظائف جديدة لتلك المنتجات والخدمات ، مما يؤكد على أهمية استخدام محاسبة السجلات المفتوحة

والتي غيرت من خصوصية وسرية المعلومات الداخلية للوحدة الاقتصادية وأصبح يتم تبادلها على نطاق واسع ضمن إطار سلسلة القيمة للصناعة .

**ج - تخفيض التكاليف:** أن إدارة التكلفة خارج الحدود التنظيمية وسيلة فعالة لتحقيق وفورات في التكاليف ودعم المزايا التنافسية لأطراف سلسلة القيمة للصناعة ، فإذا كانت إدارة التكلفة البيئية تحقق وفر في التكاليف كأداة مستقلة دون الحاجة للكشف عن البيانات ، فإن محاسبة السجلات المفتوحة يعد من الآليات الأكثر تطوراً والتي تقدم إمكانيات أكثر لتخفيض التكلفة ، حيث تستخدم معلومات التكلفة التي تمت مشاركتها باستخدام محاسبة السجلات المفتوحة في تحديد مسببات التكلفة ضمن عمليات التحسين بين أطراف سلسلة القيمة للصناعة .

**د - دعم إتخاذ القرارات :** من النتائج المترتبة على استخدام محاسبة السجلات المفتوحة أنه يمكن دعم صنع القرار الإداري من خلال تحقيق شفافية التكلفة في علاقات التوريد ، والتشجيع على الابتكار داخل علاقات التوريد .

**هـ - توفير المعلومات:** تتمثل المعلومات المطلوبة لاستخدام محاسبة السجلات المفتوحة في المعلومات التكاليفية وكافة المعلومات المرتبطة بها والتي يرغب الأعضاء المشاركون في سلسلة القيمة للصناعة في الإفصاح وفقاً للإطار المتفق عليه من حيث طبيعة المعلومات الأساسية مخططة أم فعلية ، وأتجاه تدفق المعلومات سواء أحادي أو متعدد الاتجاهات ، ودرجة الإفصاح عن المعلومات هل إفصاح شامل مقيد وبما يتفق مع طبيعة و أهداف الأعضاء في إدارة سلسلة القيمة للصناعة ، ويحقق الإفصاح عن بيانات التكلفة منافع للشركة المورددة والشركة المشترية حيث تتمثل منافع الشركة المورددة في زيادة الحصة السوقية ، القدرة علي بيع مكونات عالية القيمة ومن ثم تحقيق أرباح مرتفعة وسرعة الوصول إلي تكنولوجيا الشركة والحصول علي الدعم الفني والتقني منها ، وتعد محاسبة السجلات المفتوحة أحد الطرق الهامة للكشف عن بيانات التكلفة من خلال المشاركة في المعلومات ، وكذلك تفعيل إدارة التكلفة من خلال بناء الثقة في علاقة الشراكة من أجل تحسين الأداء .

**ويعتقد الباحث أن :**

المعلومات والبيانات التكاليفية والتشغيلية التي تم الحصول عليها يتم استخدامها في تحليل أنشطة سلسلة القيمة للصناعة وذلك للوصول الي الأنشطة التي تضيف قيمة والعمل علي تنميتها ونجنب الأنشطة التي



لا تضيف قيمة ، وهذا التحليل الهدف منه دعم عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية لإدارة التكلفة البيئية ومن أمثلة هذه القرارات الإستراتيجية : (قرارات تسعير المنتجات - قرار اختيار الشركات الموردة - قرار تطوير المنتجات المشتركة - قرار المشاركة في تصميم المنتج - قرار تحديد الخصائص النهائية للمكونات - قرار التصنيع أو الشراء - قرار إقتناء المواد الخام والمكونات ) وهذا ما سوف يوضحه الباحث بالتفصيل في الجزء القادم .

### إختبارات الفروض

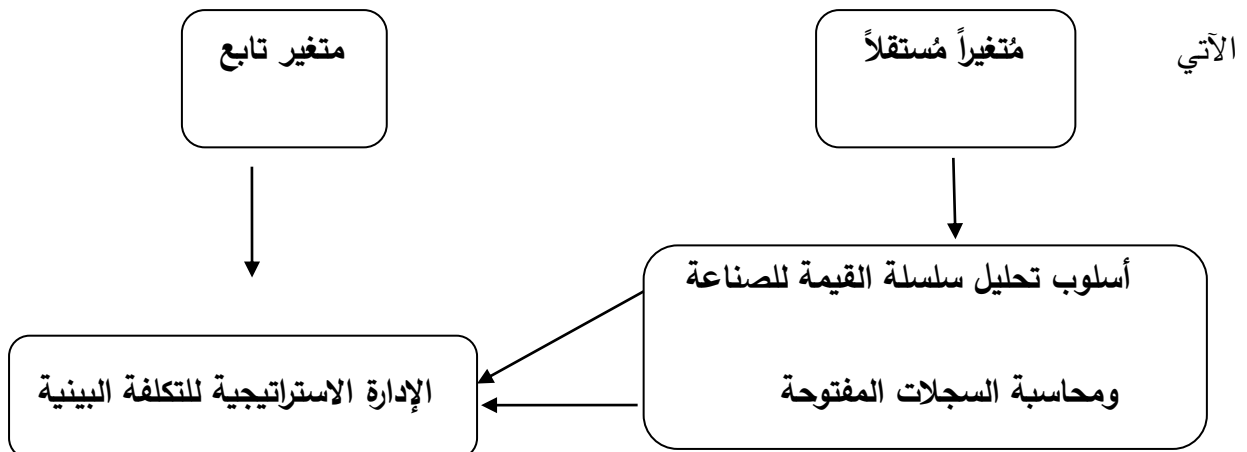
تم إستخدام الإحصاء التحليلي لإثبات فرضيات الدراسة فى ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها، تم صياغة الفرضيات الآتية:

**الفرضية الأولى:** يمكن عمل تكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة لصناعة ومحاسبة السجلات المفتوحة.

**الفرض الثاني:** يوجد تأثير معنوي لكل من أسلوب تحليل سلسلة القيمة لصناعة ومحاسبة السجلات المفتوحة على الإدارة الاستراتيجية للتكلفة البيئية.

**الفرض الثالث:** يوجد أثر للتكامل بين كل من أسلوب تحليل سلسلة القيمة لصناعة ومحاسبة السجلات المفتوحة على الإدارة الاستراتيجية للتكلفة البيئية.

سعي الباحث فيما يأتي لأختبار صحة او خطأ فروض الدراسة التي تم صياغتها وفقاً للنموذج المقترح



وكانت النتائج النحو التالي:

**الفرضية الأولى:** يُمكن عمل تكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة لصناعة و محاسبة السجلات المفتوحة

ولإثبات صحة هذا الفرض تم استخدام مصفوفة الارتباط سبيرمان وكانت النتائج على النحو التالي:

جدول ( ١ ) مصفوفة الارتباط بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة ومحاسبة السجلات المفتوحة

محاسبة السجلات المفتوحة	أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة		
0.274**	1.00	معامل الارتباط	أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة
0.00		مستوى المعنوية	
1.00	0.274**	معامل الارتباط	محاسبة السجلات المفتوحة
	0.00	مستوى المعنوية	
274	274	العدد	

من الجدول السابق وجد علاقة ارتباطية طردية ذات داله احصائية بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة ومحاسبة السجلات المفتوحة ويظهر ذلك من قيمة معامل الارتباط الذي بلغ ٠.٢٧ وهو دال عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠٥ وهذا يعنى انه اذا زاد استخدام محاسبة السجلات المفتوحة ادي ذلك الي زيادة كفاءة أداء أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة وبهذا تم ثبوت صحة الفرض الاول.

**الفرض الثاني:** يوجد تأثير معنوي لكل من أسلوب تحليل سلسلة القيمة لصناعة و محاسبة السجلات المفتوحة على الادارة الاستراتيجية للتكلفة البيئية ولإثبات صحة هذا الفرض تم صياغة نموذج انحدار متعدد حيث كان المتغير التابع هو (الادارة الاستراتيجية للتكلفة البيئية) والمتغيرات المستقلة تتمثل في (أسلوب تحليل سلسلة القيمة لصناعة و محاسبة السجلات المفتوحة).

وكانت النتائج على النحو التالي: جدول ( ٢ ) جودة النموذج

ANOVA <sup>a</sup>		Adjusted R Square	R Square	R	المتغير التابع
Sig.	F				إدارة التكلفة البيئية
0.000 <sup>b</sup>	58.708	0.697	0.702	0.550 <sup>a</sup>	

جدول ( ٣ ) معاملات نموذج الانحدار

Collinearity Statistics		Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients	المتغير المستقلة
VIF	Tolerance			Beta	B	
		0.000	5.955		1.565	المقدار الثابت
1.007	0.993	0.000	6.880	0.350	0.279	أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة
1.007	0.993	0.000	7.753	0.395	0.345	محاسبة السجلات المفتوحة

يظهر من الجدولين السابقين أن

**معامل التحديد ( $R^2$ ):**

نجد أن المتغيران المستقلان وهما ( أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة ومحاسبة السجلات المفتوحة يفسران ٧٠٪ تقريباً من التغير الكلي في المتغير التابع (الإدارة الاستراتيجية للتكلفة البيئية)، وباقي النسبة يرجع إلى عوامل أخرى لم يتم قياسها.

**اختبار معنوية المتغير المستقل:**

باستخدام اختبار (t.test) نجد أن أن المتغيران المستقلان وهم ( تحليل سلسلة القيمة للصناعة ومحاسبة السجلات المفتوحة ) لهما تأثيراً معنوي على المتغير التابع ( الإدارة الاستراتيجية للتكلفة البيئية )؛ حيث بلغت قيمة "T" لمتغير أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة ٦.٨٨ وهي داله عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠٥ حيث بلغت قيمة التأثير لها على الإدارة الإستراتيجية

للتكلفة البينية ٠.٣٥٠ وهو تأثير طردى بمعنى انه اذا زاد استخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة بمقدار ١٠٠ وحده أدى ذلك لزيادة كفاءة الادارة الاستراتيجية للتكلفة البينية بمقدار ٣٥ وحده ، بينما نجد أن محاسبة السجلات المفتوحة قد ساهمت فى التأثير على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة البينية بمقدار ٣٩.٥ وحده وهو تأثير طردى بمعنى اذا زاد استخدام محاسبة السجلات المفتوحة بمقدار ١٠٠ وحده ادى ذلك الى لزيادة كفاءة الادارة الاستراتيجية للتكلفة البينية بمقدار ٤٠ وحده تقريبا .

#### اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:

لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار (F-test)؛ وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (58.708) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠.٠١)، مما يدل على جودة نموذج الانحدار. وبذلك تم ثبوت صحة الفرض الثانى.

الفرض الثالث: يؤدي التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة و محاسبة السجلات المفتوحة الى تحقيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة البينية ولاثبات صحة هذا الفرض تم صياغة نموذج انحدار الخطى البسيط حيث كان المتغير التابع هو (الادارة الاستراتيجية للتكلفة البينية) والمتغيرات المستقلة هو ( التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة ومحاسبة السجلات المفتوحة) وكانت النتائج على النحو التالى:

جدول ( ٤ ) جودة النموذج

ANOVA <sup>a</sup>		Adjusted R Square	R Square	R	المتغير التابع
Sig.	F	Square			
0.000 <sup>b</sup>	120.147	0.704	0.706	0.554 <sup>a</sup>	إدارة التكلفة البينية

جدول ( ٥ ) معاملات نموذج الانحدار

Collinearity Statistics	Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients	Model
-------------------------	------	---	---------------------------	-----------------------------	-------

VIF	Tolerance			Beta	B	
		0.000	22.888		2.987	الثابت
1.000	1.000	0.000	10.961	0.554	0.068	التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة ومحاسبة السجلات المفتوحة

يظهر من الجدولين السابقين أن

**معامل التحديد (R<sup>2</sup>):**

نجد أن المتغيران المستقلان وهم ( أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة ومحاسبة السجلات المفتوحة ) يفسران ٧٠٪ تقريبا من التغير الكلي في المتغير التابع (الادارة الاستراتيجية للتكلفة البينية ) ، وباقي النسبة يرجع إلى عوامل اخرى لم يتم قياسها.

**اختبار معنوية المتغير المستقل:**

باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغير المستقل ( التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة ومحاسبة السجلات المفتوحة ) له تأثيراً معنوي على المتغير التابع ( الإدارة الإستراتيجية للتكلفة البينية ) ؛ حيث بلغت قيمة "T" للمتغير التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة ومحاسبة السجلات المفتوحة ١٠.٩٦١ وهي داله عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠٥ حيث بلغت قيمة التأثير لها على الادارة الاستراتيجية للتكلفة البينية ٠.٥٥٤ وهو تأثير طردى بمعنى انه اذا زاد استخدام التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة ومحاسبة السجلات المفتوحة بمقدار ١٠٠ وحده ادى ذلك الى لزيادة كفاءة الادارة الاستراتيجية للتكلفة البينية بمقدار ٥٥ وحده تقريبا .

**اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:** لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار (F-test)؛ وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (١٢٠.١٤٧) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠.٠١)، مما يدل على جودة نموذج الانحدار،

وبذلك تم ثبوت صحة الفرض الثالث.

### النتائج والتوصيات والأبحاث المستقبلية

#### أولاً : النتائج

أ ( توصل الباحث من خلال الدراسة النظرية والميدانية الي النتائج التالية :

١- أن إدارة التكلفة داخل حدود المنشأة لم يعد كافياً لدعم مركزها التنافسي مما يتطلب ضرورة أن تمتد إدارة التكلفة إلى خارج الحدود التنظيمية للمنشأة لتشمل تكاليف مورديها وعملائها بما يُعرف بالتكاليف البينية لجميع الاطراف ذات العلاقة بشبكة الاعمال ، ومن ثم أصبح السعي نحو تخفيض التكلفة وتعزيز المركز التنافسي مرهون بمدى قدرة المنشآت العاملة في الصناعة علي تكوين فيما بينهم تحالفات ، وتكوين إدارة لهذه التحالفات تسمي إدارة التكلفة البينية .

٢- أن الهدف من إدارة التكلفة البينية هو تحسين الوضع الإستراتيجي للمنشآت الأعضاء في العلاقة البينية ، وتقوم عملية مشاركته وتبادل وتحليل المعلومات بدوراً هاماً في نجاح عملية الإدارة الاستراتيجية للتكلفة البينية.

٣- تلعب محاسبة السجلات المفتوحة دوراً هاماً في عملية تسهيل وتنظيم تبادل معلومات التكلفة بين أطراف سلسلة القيمة للصناعة ، حيث أنها وسيلة للإفصاح عن المعلومات التكاليفية والتشغيلية بين المنشآت أعضاء السلسلة ، لتحقيق الهدف المشترك لرقابة وحصر التكاليف الكلية للمنتج والمشاركة في المنافع والوفورات الناتجة عن هذا التعاون .

٤- التكامل بين اسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة و محاسبة السجلات المفتوحة يساعد الادارة الاستراتيجية للتكلفة البينية في اتخاذ القرارات المناسبة الخاصة بتخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية لسلسلة القيمة للصناعة ، حيث يقوم اسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة علي استخدام المعلومات والبيانات التي تم توفيرها من تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة في فحص أنشطة السلسلة كلها بداية من الحصول علي المواد الخام وحتى تسليم المنتج للعميل النهائي ، وفي تحديد الأنشطة غير الضرورية ومصادر الفاقد ، وبيان مدى تشابك وأرتباط الأنشطة بين مختلف الاطراف، بالإضافة لتسليط الضوء علي مجهودات تعزيز القيمة للعميل من جانب

منشآت السلسلة ، حيث يتم تقسيم أنشطة سلسلة القيمة للصناعة لأنشطة تضيف قيمة من وجهة نظر العميل ويتم التركيز عليها، بالإضافة للأنشطة الأساسية والتي تمثل الأنشطة المدعمة بشكل غير مباشر للأنشطة المُضيفة للقيمة ، بالإضافة للأنشطة التي لا تضيف قيمة وما يرتبط بها من تكاليف وينبغي تدنيها أو استبعادها .

٥- أن التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة ومحاسبة السجلات المفتوحة المفتوحة يساعد الإدارة الاستراتيجية للتكلفة البينية في اتخاذ القرارات المناسبة بأختيار الموردين القادرين علي توريد الموارد بالجودة المطلوبة وفي الوقت المناسب نتيجة التغذية العكسية التي تحدث نتيجة تبادل وتحليل المعلومات في كلا الاتجاهين عبر سلسلة القيمة للصناعة ، حيث يصبح المورد أكثر قدرة تنافسية من خلال الاستفادة من التغذية العكسية التي يوفرها العميل بالإضافة الي التعليم البيني وتبادل الخبرات بينهما .

٦- أن التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة ومحاسبة السجلات المفتوحة يساعد الإدارة الاستراتيجية للتكلفة البينية في اتخاذ القرارات المناسبة بأعادة توزيع الأنشطة بين الاطراف المشاركة ، حيث يتم استخدام المعلومات التي تم تبادلها وتحليلها من خلال التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة و محاسبة السجلات المفتوحة المفتوحة في تحديد أي طرف ينبغي عليه القيام بمهام معينة فإذا كان الأمر يتعلق بالمفاضلة بين من يؤدي العملية من بين المورد أو العميل ( قرار التصنيع أو الشراء ) ، فمعلومات التكلفة هنا تستخدم كأساس لإتخاذ القرار ، حيث يكشف هذا التكامل ، عن النشاط الذي يتم القيام به في الوقت الحالي من قبل المورد قد يكون أكثر كفاءة عن إذا ما تم القيام به من جانب العميل ، فإنه يمكن نقل النشاط ، وبالتالي إبعاد التكاليف المصاحبة لذلك النشاط .

٧- يعتمد بناء سلسلة القيمة للصناعة علي المشاركة والالتزام طويل الأجل ، مما يعني ضرورة استخدام التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة و محاسبة السجلات المفتوحة ، حيث يلعب أسلوب تحليل سلسلة القيمة للصناعة دور مهم في تحديد مسببات التكلفة التي تستخدم للمساعدة علي تخفيض التكلفة والتركيز علي الأنشطة التي تضيف قيمة لكلا الطرفين، من خلال تخصيص الموارد للأنشطة ذات القيمة المضافة الأعلى ، معتمداً علي البيانات

والمعلومات التي تم جمعها عن أنشطة كل سلسلة قيمة من سلاسل القيمة التي تتكون منها سلسلة القيمة للصناعة ( بدءاً من الموردين مروراً بالمؤسسة الرئيسية وإنهاءً بالعملاء ) وذلك عند تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة .

### ثانياً : التوصيات

- ١- ضرورة إدراك واقتناع الإدارة العليا للمنشآت بأهمية إدارة التكلفة البيئية في ظل تحول المنافسة ، من منافسة بين المنشآت الي منافسة بين شبكات أعمال ، وما يحققة ذلك من مزايا ودعم للقدرة التنافسية لشبكة الأعمال ككل .
- ٢- أهمية تطوير نظم التكاليف للمنشآت التي ترغب في إدارة تكاليفها البيئية لتوفير المعلومات الملائمة والدقيقة ، والقضاء علي الاختلافات والتضارب بين هذه النظم وذلك من خلال تحقيق التعاون والتنسيق بينهم لتوفير نظام تكاليف متكامل ومتطور يوفر المعلومات اللازمة وتحليل التكلفة البيئية .
- ٣- ضرورة اهتمام جميع الاطراف ذات العلاقات البيئية في شبكة الاعمال في مجال اي صناعة بتحديد وتحليل المحددات الاستراتيجية اللازمة لنجاح تطبيق إدارة التكلفة البيئية ، الأمر الذي يساهم بدرجة كبيرة في ضبط وترشيد التكاليف البيئية لجميع أطراف العلاقة البيئية ، ومن ثم تحقيق المشاركة التنافسية لجميع أطراف شبكة الاعمال.

### ثالثاً : الأبحاث المستقبلية

- ١- دراسة الآثار المتداعية لتكامل اسلوب تحليل سلسلة القيمة مع ادوات ادارة التكلفة البيئية في مجالات اخري مثل المقاولات والخدمات الفندقية ، والتي تتسم ببعض الخصائص المميزة ومنها تزايد عدد الأطراف المشاركة بتلك النوعية من سلاسل التوريد ، والتي قد يكون لها إنعكاس علي آثار التكامل المقترح بالبحث الحالي .
- ٢- قياس اثر استخدام التكامل بين اسلوب تحليل سلسلة القيمة ومحاسبة السجلات المفتوحة علي معايير المحاسبة الدولية .



٣- قياس مدى قدرة استخدام التكامل بين اسلوب تحليل سلسلة القيمة ومحاسبة السجلات المفتوحة في التخفيض من مخاطر ادارة الارباح بالقوائم المالية .

### قائمة المراجع

#### أولاً : المراجع العربية

- ١- الصغير ، محمد السيد محمد ، مدى ملاءمة محاسبة السجلات المفتوحة لدعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة التصنيع المصرية - دراسة ميدانية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة إسكندرية ، المجلد رقم ٥٢ ، العدد ١ ، ٢٠١٥ .
- ٢- عبيد الله ، فايزة ، دور أدوات إدارة التكلفة بالشركات الصناعية في تحقيق دوافع التعميد مع دراسة استطلاعية ، مجلة البحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد ٤٨ ، العدد ٢ ، ٢٠١١ .
- ٣- موسى ، سماح شهبور البيلي ، استخدام أساليب إدارة التكلفة بهدف تعزيز القيمة لسلسلة التوريد في قطاع الصناعات الغذائية ، ( دراسة تطبيقية ) ، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بورسعيد ، ٢٠١٦ م .
- ٤- محمود ، صدام محمد ، تحسين الوظيفة الإعلامية للتقارير المالية في ظل تقنيات إدارة التكلفة ومحاسبة السجلات المفتوحة ، ( دراسة تطبيقية ) ، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٧ م .

#### ثانياً: المراجع الأجنبية

- 1- 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.
- 2- Braziotis, C., Bourlakis, M., Rogers, H., Tannock J., (2018),"Supplychains and supply networks: distinctions and overlaps", **Supply Chain Management: An International Journal**, Vol. 18 Iss 6 pp. 644 – 652.
- 3- Boute, R.; Bruggeman, W. and Vereecke, A. (2014), "Cost Management in the Supply Chain: An Integrated Approach-Part 1", *CostManagement*, Nov/Dec, Vol. 28, No. 6, PP.11 – 15.

- 4-Blocher, E.; Stout, D. and Cokins, G. (2020), Cost Management: A Strategic Emphasis, Fifth Edition, McGraw-Hill, Irwin.
- 5- Cooper, R., and Slagmuldr, R.,2014: "Inter organizational costing, part1, Management Accounting, <http://maaw.info/CostManagementMain.htm>, Vol.80, No.1, pp.2-14.
- 6- De Faria, et al ,( 2013 ) : , ‘the Adoption of inter –organizational Cost management in a vehicle assembly plant in greater region value chain analysis method ‘ review business managementsao Paulo , vol , 15, NO, 49 , PP. 617 -638 .
- 7- 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.
- 8- Fink, R., C., James, W., L., Hatten, K., J., Bakstran, L., (2018), "Supplier strategies to increase customer purchases over the duration of customer-supplier relationships", **Journal of Business & Industrial Marketing**, Vol. 23 Iss 8 pp. 529 –543.
- 9- Kulmala, H.I., 2021: "Open book accounting in networks". **Journal of Business Economics**, Vol. 51, Iss. 2, pp.157-177.
- 10- Moller, k., 2016: " 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.
- 11- Piontkowski, J., O., Hoffjan, A., Lachmann, M., Schuchardt, L., D., 2015 "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.
- 12- 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.
- 13- Sadeghi, L. and Jokar, I. (2018), "Identification and classification of open book accounting dimensions", Management Science Letters, Vol. 4, PP. 931-933.
- 14- Suomala P., Lahikaianen, T., Lyly-Yrj "an "ainen, J., Paranko, J., 2020, "Open book accounting in practice – exploring the faces of openness". **Qualitative Research in Accounting & Management**, Vol.7, Iss.1, pp. 71-96.
- 15- Zhao, X., Huo, B., Flynn, B.B. and Yeung, J.H.Y. (2021), "The impact of power and relationship commitment on the integration between manufacturers and customers in a supply chain", Journal of Operations Management, Vol. 26 No. 3, pp. 368-388.