دور اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة فى دعم قرارات سلاسل التوريد ـ دراسة ميدانية

اعداد الدارس/ جمال عبدالعاطى حامد[1]
اشراف أ.م.د/ حسن زكي يوسف [2]

مقدمة:

تتعرض منشآت الأعمال فى الآونة الأخيرة الى ضغوط تنافسية شديدة سواء محليا أو دوليا بالاضافة الى تعرض تلك المنشآت الى بعض المتغيرات التى تتسم بالتعقيد فى احتياجات ورغبات العملاء من حيث مستوي الجودة والتكلفة الأقل والتنوع فى المنتجات، وفى محاولات التصدي لتلك الضغوط والتغيرات ظهر التوجه نحو ضرورة اقامة علاقات مغلقة طويلة الأجل تتضمن توحيد الجهود الداخلية وتوجيهها نحو الشركاء الخارجيين المرتبطين بأى حلقة من حلقات المنتج فيما يعرف بسلسلة التوريد Supply chain والتحول من مجرد التركيز على أن المنتج النهائي فى هذه السلسلة هو صاحب العلاقة المباشرة مع العميل النهائي وبالتالى هو المسئول الوحيد عن خفض التكلفة ومنها الأسعار الى أن كل أطراف سلسلة التوريد موردين ومشترين وغيرهم مسئولين عن تخفيض التكلفة وتحسين المنتجات وتحقيق رغبات العملاء وايجاد المزايا التنافسية للسلسلة(**محمد الصغير، ٢٠١٥ ص:١١٣**).

هذا وتعتبر سجلات المحاسبة المفتوحة Open Book Accounting احدي آليات ادارة التكلفة يكشف من خلالها بعض أطراف سلسلة التوريد (الموردين) عن هيكل تكاليفهم الى أطراف أخري فى سلسلة التوريد (المشترين) بما يساعد على تقوية الوضع التنافسي لتلك السلسلة من خلال جهود تخفيض التكلفة المشتركة المرتبطة بالتكلفة الكلية للمنتج النهائي وتحسين مواصفات هذا المنتج.

[1] **دارس بالدراسات العليا ماجستير قسم المحاسبة كلية التجارة وادارة الاعمال جامعة حلوان**
[2] **أستاذ مساعد بقسم المحاسبة كلية التجارة وادارة الاعمال جامعة حلوان**

مشكلة البحث:

تتمثل المشكلة الرئيسية للبحث في عدم استفادة أطراف سلسلة التوريد بالأساليب الحديثة في ترشيد التكاليف والأنفاق والتي من أهمها نظام محاسبة السجلات المفتوحة (OBA) والذي فرض نفسه بقوة في البيئة العالمية بصفة عامة والمصرية بصفة خاصة في جميع المنظمات سواء كانت هادفة للربح مثل منظمات الأعمال العام والخاص أو كانت غير هادفة للربح مثل منظمات المجتمع المدني.

الدراسات السابقة:

دراسة البتانونى (٢٠١٤)

تناولت هذه الدراسة تأثير الربط والتكامل بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد وادارة التكاليف الاستراتيجية على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية حيث هدفت تلك الدراسة إلى الكشف عن تأثير الربط والتكامل بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد (التي تشمل الشراكة الاستراتيجية مع الموردين، العلاقات مع العملاء، ومستوى تبادل المعلومات، وجودة المعلومات المتبادلة، والتعهيد، والممارسات الداخلية الخالية من الفاقد)، وادارة التكاليف الاستراتيجية لسلسلة التوريد،(التي تشمل التكلفة على أساس النشاط، والتكلفة المستهدفة، وادارة الجودة الشاملة، والانتاج والشراء في الوقت المحدد) على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها:

١- أن ممارسات سلسلة التوريد تساعد على سرعة الاستجابة، وسرعة الوصول للسوق ، مما يؤدي الى زيادة الحصة السوقية للمنشآت الأعضاء بالسلسلة.
٢- ان فهم وتنفيذ إدارة التكاليف الاستراتيجية لسلسلة التوريد شرط ضروري لتحسين ربحيتها، وتقديم جودة أفضل، وابتكار منتجات جديدة قادرة على المنافسة في السوق العالمي، وأن الربط والتكامل بين هذين الإطارين يساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال.

دراسة (Moller et.,al 2011)

دراسة نظرية ميدانية هدفت إلي بيان العلاقة بين تطبيق أسلوب الدفاتر المحاسبية المفتوحة وإدارة التكلفة بين المنظمات من خلال عنصري الثقة والالتزام لكل من المورد والمشتري، وقد اعتمدت الدراسة الميدانية علي توزيع قائمة استقصاء علي عينة عشوائية ممثلة في ١٤٧ مورد لبعض المنشآت الصناعية الخاصة بصناعة الآلات في ألمانيا وقد تم تحليل البيانات التي تم جمعها باستخدام اسلوب الانحدار المتعدد ، وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي:

١. ان التزام المورد يتأثر بالافصاح المحاسبي الداخلي الالكتروني متعدد الاتجاهات عن المعلومة التي يتم الافصاح عنها عند تطبيق أسلوب الدفاتر المحاسبة المفتوحة .
٢. إن إلتزام المشتري لا يتأثر بتطبيق أسلوب الدفاتر المحاسبية المفتوحة ولكنه يعتبر عنصر هام في زيادة فعالية أسلوب إدارة التكلفة بين المنظمات

فرض الدراسة:

تقوم الدراسة علي إختبار صحة الفرض التالى:

يوجد أثر ذو دلالة معنوية احصائيا لسجلات المحاسبة المفتوحة فى خفض التكاليف بين أطراف سلسلة التوريد

تنظيم الدراسة:

في سبيل تحقيق هدف الدراسة تم تقسيم الدراسة إلي أربعة اقسام (بخلاف الاطار المنهجى والملخص والنتائج والتوصيات والتوصيات البحثية المستقبلية) :

القسم الأول- ماهية سجلات المحاسبة المفتوحة

القسم الثاني – ماهية سلاسل التوريد

القسم الثالث- دورأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة فى قرارات سلاسل التوريد لدعم الميزة التنافسية

القسم الاول
ماهية سجلات المحاسبة المفتوحة

١/١ مفهوم سجلات المحاسبة المفتوحة

عرف Kumala سجلات المحاسبة المفتوحه بأنها اسلوب يكشف من خلاله احد الموردين عن هيكل تكاليفه الى المشترى لاثبات جدية التزامه تجاه بما يخدم الوضع التنافسى لكلاهما من خفض التكاليف المشتركه بينها وبالتالى التكلفه الكليه **(Kulmala, H, 2002,P:110)**، ثم عاد مره اخرى وعرفها بأنها نتاج تطوير الشركات الصناعيه لعلاقات التبادل بينها وبين مورديها الرئيسين وعملائها فى اطار سلسلة التوريد بما يمكنهم من استكشاف مواضع المنافسه من خلال خفض التكاليف وتلبية رغبات العملاء**(Kajuter, P and Kulmala, H, 2005,P:185)**

ويستخدم أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة كأداة وسيطة لرقابة وتسهيل مرونة الإنتاج لدى الشركة الموردة، حيث يمد إدارة الشركة التي تقوم بالتعهد بمعلومات عن عمليات الإنتاج سواء تكلفة وحجم الإنتاج أو جداول الإنتاج، كما يوفر معلومات عن تدفق المواد منذ استلامها واضافتها إلى أحد مكونات المنتج وحتى الانتهاء من عملية التصنيع، ثم الشحن إلى العميل(أي الشركة المتفق معها على تصنيع أجزاء من منتجاتها)، ويتم ذلك من خلال أنظمة التشفير هذا بالإضافة إلى أنه يمد الشركة بمعلومات عن هياكل التكلفة للمورد وحجم المخزون من المنتج الوسيط وكذلك معدل دوران المخزون **(فايزة عبيدالله، ٢٠١٠)**

كما عرفت محاسبة السجلات المفتوحه بأنها اسلوب يهدف الى تحقيق التعاون بين المشتري والمورد فيسمح فتح السجلات للمشترى أن يدعم المورد فى تحديد المناطق الحاسمه التى تحتاج تحسينات ويساعد المورد على تخفيف التكلفه من خلال الكشف عن البيانات المرتبطه بها **(Agndal, H, and Nilsson, V, (2008, P:160)**

ايضا عرفت محاسبة السجلات المفتوحه بأنها احد اساليب المحاسبه الهامه فى تفعيل ادارة التكلفه البينيه فيما بين المورد والمشترى بما يعمل على تحسين جودة العلاقه فيما بينهما اطراف سلسلة التوريد **(Windolph, klous, 2012, P:44)**

كما عبر عنها أحد الباحثين بأنها تمثل ممارسة للإفصاح عن بيانات التكاليف والمعلومات الحساسة ضمن العلاقات التعاونية للشركات في سلسلة التوريد، وتعد الوسيلة الإعلامية المعتمدة في إدارة التكلفة البينية **(صدام محمد محمود، ٢٠١٧)**

كما يعبر أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة OBA عن الممارسة التي يتم فيها مشاركة معلومات التكلفة الداخلية والمعلومات ذات الصلة الأخري مع شركة أخري ، كفرصة للشركات لتوسيع تعاونهم لتبادل ومشاركة معلومات المحاسبة الإدارية **(Ellström, D., Larsson, M,. H., 2017, P:25)**

كما عرفت محاسبة السجلات المفتوحه بأنها استراتيجيه تؤدى الى زيادة التعاون بين الشركات فى سلسلة التوريد وتدعم الثقه والالتزام المتبادل بما يساعد على توفير معلومات تعدل او تغير من تدفق المنتجات والخدمات بين الشركات التى تكون سلسة التوريد **(Mouritsen, J, Hansen, A , (2001),P:228)**

ولقد لخص البتاتونى مضمون محاسبة السجلات المفتوحه فى الاتى (**علاء البتانونى، ٢٠١٣**):

- أنها تركز على علاقة الشركه بين المورد والمشترى
- تعنى بالكشف المنظم عن بيانات التكلفه بين المورد والمشترى
- تتطلب تعاون بين أعضاء سلسلة التوريد للكشف عن بيانات التكلفه فى اطار الثقه والالتزام بين هؤلاء الاطراف
- تحقيق مزايا تنافسيه للشركات أطراف سلسلة التوريد من خلال بناء علاقات توريد طويله الاجل وتبادل للمعلومات وتخفيض للتكاليف وتنظيم للمشاركه فى المنافع بما يحقق تحسين الاداء

٢/١ أبعاد سجلات المحاسبة المفتوحة

تعتمد ممارسات السجلات المحاسبية المفتوحة على مجموعة من الأبعاد حيث تمثل المعلومات جزءا أساسيا من التبادلات اليومية بين الأفراد والمنشآت وتعد كفاءة سلسلة التوريد والمشاركة الفعالة في المعلومات من أهم عوامل النجاح الرئيسية للمنشأة. كما أن تبادل المعلومات لا يقتصر على معرفة أنشطة أو موارد الشريك فقط، بل إن تحسين العمليات يحتاج إلى معلومات تفصيلية عن أنشطة معينة مثل :التكاليف، الإيرادات، الجودة، الثقة؛ لذا عند ممارسة أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة لابد من تبادل للمعلومات وهذا التبادل يعتمد على ثلاثة أبعاد رئيسية هى **(Windolph, M., Moller, K., 2012, p:51)**:

- البعد الأول :اتجاه تبادل المعلومات
- البعد الثانى :درجة وجودة الإفصاح
- البعد الثالث :حدود الانفتاح

ويمكن تقديم شرح مبسط للأبعاد الثلاثة السابقة **(احمد محمد لطفي غريب، ٢٠١٣، ص:١٦٧) :**

١- **اتجاه تبادل المعلومات.** حيث يعتبر واحد من عوامل النجاح الحاسمه من خلال التعرف على انشطه او موارد الشريك ليس كافيا بل يجب التعرف على معلومات تفصيليه بخصوص انشطه معينه مثل التكاليف ؛ الايرادات ؛ الجوده ؛ تناوب الفترات الزمنيه ؛ الوثائق ؛التسليم ؛ والمعلومات المتعلقه باستخدام الموارد وذلك لتوفير سبل تحسين العمليات

٢- **درجة ونوعية الافصاح عن المعلومات** . حيث يمكن ان يتم من جانب واحد او من جانبين والافصاح من جانب واحد يواجه بالنقد من قبل الباحثين بسبب امكانية اسائة استخدام المعلومات التى تم الافصاح عنها ومع ذلك فان الافصاح عن بيانات التكاليف من قبل المورد فقط هو السائد فى الممارسه العمليه، والافصاح عن بيانات التكلفه يرتبط بنوع المعلومات المفصح عنها والمستوى المراد الافصاح عنه، وعلاوه على

ذلك فأن مستوى الافصاح عن التفاصيل يتراوح بين الكشف عن بيانات مستخدمه ومتاحه فقط فى نظام المحاسبه الداخلى للشركه

٣- **حدود الافصاح عن بيانات التكلفة والتى غالبا ماتتم من قبل المورد فقط.** حيث ان ممارسات محاسبة الدفتر المفتوح يمكن ان تتباين مابين الكشف عن بيانات التكلفه بطريقه احاديه من جانب المورد فقط او الكشف بصوره متبادله ما بين المشترى والمورد على نطاق واسع مثل هذا الافصاح يبدو انه يقتصر على الشركات التى لها تاثير على سلوك شركائهم، وهو ما اكدته نتائج البحوث السابقه والتى اشارت الى ان ممارسة محاسبة الدفتر المفتوح تعتمد على سياق العلاقه بين شركات خاصة جانب المورد وكذلك على العوامل البيئيه

٣/١ أهداف محاسبة السجلات المفتوحه (OBA)

تعددت أهداف السجلات المحاسبية المفتوحة واختلفت من دراسة الى أخري حيث يحقق اتباع اسلوب محاسبة السجلات المفتوحه أهداف هامه منها(**محمد السيد محمد الصغير، ٢٠١٥،ص: ١٢٥**) :-

١- دعم اداء سلسلة التوريد ؛ حيث يؤدى فتح السجلات فيما بين المورد والمشترى الى شفافية المعلومات وشراكة كلاهما فى تحديد مناطق الخفض المتحمله للتكاليف وهذا من شأنه تحقيق ما يلى :-

- تخفيض تكاليف الانتاج وكذلك تخفيض تكاليف مستويات المخزون وزيادة الانتاجيه وتحسين الجوده حيث اشارت احدى الدراسات الى ان ٧% من تكاليف سلسلة التوريد يمكن تخفيضها فى حالة تقديم المنتج فى الوقت المناسب واوضحت الدراسه ان فى احد الصناعات كانت مدة تقديم المنتج ١٠٤ يوم انخفضت الى ٦١ يوم اى ما يعادل ٤١% من المده واشارت الى عدم التنسيق فيما بين اطراف سلسلة التوريد بسبب تخفيض هامش الربح الى مايساوى ٤% **Instituta of Managemant Accounting (,1999),**

- تحقق رضا العملاء وهذا من محورين الاول تحقيق رغبات العملاء والثانى خفض التكاليف
- مراجعة الانشطه فى المصادر الاولى للتوريد بما يحقق ترشيد تكاليف الانشطه وتصنيفها الى انشطه تضيف قيمة ؛ واخرى لا تضيف قيمه ؛ واستبعاد التى لاتضيف قيمه بما يخفض التكاليف

٢- تحسين العلاقات الترابطيه بين مكونات سلسلة التوريد والحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات الملازمه لعلاقات السلسله التى قد تحد من المزايا المرتبطه بمعلومات المورد والمرتبطه بتكالف التشغيل والتصنيع، فلا شك ان كشف بيانات التكلفه فيما بن اطراف سلسلة التوريد قد يحد من السلوك الانتهازى من جانب المشترى من خلال ايجاد الضمانات اللازمه حتى يتم الكشف عن بيانات التكلفة.

٣- تقديم المعلومات المفيده عن التكاليف التقديريه للانشطه فى كافة المراحل بدءا من المراحل المبكره لتصميم المنتج الى معلومات عن مكونات المنتج ومختلف الانشطه وطرق التصنيع بما يمكن من ترشيد القرارات الخاصه عند اختيار اى من مكونات المنتج او العمليات التى تطلب اعادة التصميم بهدف التأثر على التكاليف

٤- وسيله لتيسير تبادل معلومات التكاليف فيما بين المنشأت ؛ وأداه لتطوير كفأة تكاليف سلسلة التوريد ؛ واداه لبناء الثقه بين اعضاء سلسلة التوريد

٥- تساعد عملية فتح السجلات بين اطراف سلسلة التوريد على رفع كفأت اداة سلسلة التوريد من خلال الكشف عن مواطن المخاطر والعوائد والتكاليف وتجزئتها فيما بين اطراف السلسله مما يدفع الدعم اللازم فيما بين اعضاء سلسلة التوريد لبناء اداره تدعم تبادل المعلومات

٤/١ متطلبات تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة

انه لتحقيق أهداف أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يجب توافر مجموعة من المتطلبات أهمها:

(Kulmala, H.I., 2004,P:60) و(سمر محمد سلطان ، ٢٠١٨، ص:٥٣)

١- **الثقة المتبادلة:** فتعتمد الثقة(النوايا الحسنة)علي التوقع الإيجابي فيما يتعلق بنوايا أطراف التبادل للتخلي طوعاً عن فرصة الاستفادة من السلوك الانتهازي، وبالتالي تعتمد الثقة علي الإيمان بنزاهة وموثوقية أطراف التبادل، فالثقة تتضمن مفاضلة بين التكاليف والمنافع؛ فإذا كانت المنافع المستقبلية أكبر من التكاليف المتوقعة تكون الشركة على استعداد للثقة في الشريك الآخر.

٢- **الالتزام:** يشير الالتزام إلى النية للاستمرار في العلاقة التجارية على المدى الطويل، وهو ما يُعرف بالالتزام أو التعهد الضمني أو الصريح بين شركاء التبادل"، وبالتالي يتضمن الالتزام فرضية أن العلاقة ستستمر طويلاً بشكل كاف لتحقيق المنافع المتوقعة التي يستند إليها التوجه على المدى الطويل، كما تعزز العلاقات البينية من التزام العميل تجاه علاقة التبادل من خلال زيادة اعتمادية العميل على المورد، فالالتزام نفسه أساس المعايير العلائقية والذي يؤثر تأثيرا مباشرا على النتائج المالية وعلى تطوير الثقة.

٣- **التنسيق:** يرتبط التنسيق بتعريف الحدود لكل شريك، وتنسيق المهام التي يتوقع من كل شريك القيام بها وتنفيذها.

٤- **جودة الاتصال:** وتتحقق من خلال توافر خمس خصائص للمعلومات المتبادلة وهى :الدقة، الوقتية، الكفاية، الكمال، المصداقية.

٥- **المشاركة:** تشير إلى مدى تعاون الشركاء في التخطيط ووضع الأهداف.

٦- **حل المشاكل المشتركة**: حيث تساعد الشراكات الاستراتيجية على العمل على حل المشكلات المشتركة التي كان من الصعب حلها والرقابة عليها، وعندما تتعاون الأطراف المشتركة فى حل المشكلات البينية، فإنه يمكنها الوصول إلى حلول مرضية لكافة الأطراف، وهذا ما يعزز من نجاح العلاقات الاستراتيجية.

٧- **توافر تكنولجيا المعلومات:** فلها دور مهم في سهولة توفير المعلومات وتبادلها ودقتها بين المنشأة والمورد، بالإضافة إلى كسر عدد من الحواجز، مما يساعد على تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية بسهولة أكبر وتحسين مستوى تكامل سلسلة التوريد

٨- **توازن القوى بين المورد والعميل:** يشير إلى مدى القوة التعاقدية للشركة المشترية، فعندما يمتلك العميل الهيمنة والسيطرة على العلاقة التعاقدية، فإنه يسهل من عملية الإفصاح عن معلومات التكلفة؛ حيث يعد ذلك حافزا قويا للموردين باستمرار العلاقة مع العملاء الرئيسين، ويؤدي عدم التوازن في النفوذ بين المورد والعميل إلى تردد الموردين فتح سجلاتهم **(Ellström, D., Larsson, M, H, 2017)**

القسم الثاني
ماهية سلسلة التوريد

لم يعد تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة يقتصر فقط على تحسين الأنشطة الداخلية، بل امتد إلى خارج الحدود التنظيمية، مما يبرز أهمية التنسيق بين الأنشطة الداخلية للمنظمة والأنشطة الخارجية للمنظمات المشتركة معها في تقديم منتج أو خدمة معينة، وهذا ما ترتب عليه ظهور مفهوم سلسلة التوريد **(ابراهيم الجوهرى وآخرون، ٢٠١٢)**

وتنبع أهمية سلسلة التوريد من الأهداف التي تسعي إلى تحقيقها مثل **(حسن رضوان، ٢٠٠٦):**

- القدرة على توفير المنتجات المناسبة في الوقت المناسب وبالسعر المناسب وبالتالي تحقيق رغبات العمال
- محاولة تخفيض المخزون إلي أدني حد ممكن وبالتالي تخفيض ما يترتب عليه من

تكاليف كما أنه يجب السعي إلى تحسين الوضع التنافسي لسلسلة التوريد بما يمكن الشركات من تحقيق مزايا تنافسية تدعمها في مواجهة المنافسين **(Kulmala, H.I., Paranko, J., & Uusi-Rauva, E., 2002, P:35)**.

١/٢ مفهوم سلسلة التوريد Supply Chain Concept:

ان التطورات المختلفة في العالم نتج عنها مفهوم ما يسمي سلاسل التوريد، والتي من خلالها تضمن المحافظة على تدفق المواد الأولوية والتي تتحول عن طريق العمليات الانتاجية إلى منتجات نهائية (سلع وخدمات) ، بالإضافة إلى الجوانب الداعمة مثل مصادر الطاقة، الآلات، وغيرها من المواد الاخرى التي تمثل مصادر دعم واسناد للعمليات الانتاجية، الأمر الذى ترتب عليه مساعدة المنظمات على خفض التكاليف وزيادة الاستجابة لطلبات العملاء، وتحقيق مستويات عالية من رضاء العملاء ودعم الوضع التنافسي في الأسواق التي تخدم بها المنظمات **(حسن رضوان، ٢٠٠٦، ص:٦٨)**

أيضا ان الانعكاسات والتغيرات التي فرضتها بيئة الاعمال الحديثة قد لعبت دوار هاما في الاتجاه نحو تبني مفهوم سلسلة التوريد Supply Chain من قبل العديد من المنظمات المشتركة في تقديم منتج معين وذلك بهدف دعم موقفها التنافسي وبما يمكنها من تحقيق أهدافها، وذلك يتطلب مشاركة كافة أعضاء سلسلة التوريد في تحقيق هدف خفض التكاليف وبالتالي خفض الأسعار في السوق وبالتالي تعزيز هامش الربح**(Anderson, D.L., Britt, F.F and Favre, D.J., 2007, P:64)**

ومن خلال استعراض التعاريف المختلفة لسلسلة التوريد اتضح أنه لا يوجد اتفاق بين الباحثين على تعريف سلسلة التوريد، فهناك مجموعة تناولت مفهوم سلسلة التوريد من منظور هيكلها حيث يقصد بها أن المنظمة حلقة في سلسلة متكاملة تبدأ هذه السلسلة بالمورد ثم المنظمة ثم العميل، وبذلك تقع المنظمة في مركز وسط بين الموردين العملاء وتتداخل سلسلة القيمة للمنظمة مع سلاسل القيمة لكل من الموردين العملاء، وهناك مجموعة من الباحثين تناولت مفهوم سلسلة التوريد من منظور الهدف

منها فقد عرف معهد المحاسبة سلسلة التوريد بأنها عملية إدارة تدفق المواد والمنتجات التامة من الموردين إلي المستهلكين عن طريق سلسلة من أنشطة الإنتاج والتخزين والتوزيع ومن خلال نقاط إنتاج وتخزين وتوزيع مختلفة **(Institute of Management Accounting, 1999)**

ويري **(Basent , C., et al.، 2003, P:59)** أن سلسلة التوريد هي مفهوم حديثا نسبيا تشتمل على كافة العناصر التي تضيف قيمة في التوريد والإنتاج وعمليات التوزيع بداية من الحصول على المواد مرورا بعمليات التحويل وانتهاءا بالمستخدم النهائي وذلك بهدف خدمة الزبون وتخفيض أوقات التأخير وتكاليف المخزون.

ويمكن تعريف سلسلة التوريد بأنها تكامل الفعاليات الموجهة للحصول على المواد الألوية والقيام بتحويلها إلى سلع وسيطة ومنتجات نهائية، بالإضافة إلى القيام بتصديرها وايصالها إلى العملاء، وتضم تلك الفعاليات وظيفة الشراء التقليدية بالإضافة إلى العديد من الفعاليات الأخرى اللازمة التي تصل إلى إدارة العالقات المتبادلة بين الموردين وبين الموزعين **(عبدالستار العلى، ٢٠٠١).**

وقد ذكر البعض أن عملية تحضير وتجهيز المنتجات والخدمات من أصلها كمواد أولية حتى تصبح جاهزة لاستهلاك من قبل الزبون، تحتاج إلى مراحل عديدة، وهذا ما تقوم به إدارة سلسلة التوريد في الواقع العملي، وحتى تستطيع المنظمة تحسين جودة المواد أو الخدمات المشت اره، يجب أن تمتد مراحل سلسلة التوريد ابتداء من الموردين الرئيسين وصولا إلى المستهلك النهائي، وهذا المنظور الحديث لسلسلة التوريد يؤدى إلى تحقيق العديد من المنافع الاستراتيجية والعملية، ويمكن بذلك تحقيق ميزة تنافسية لكل شركاء سلسلة التوريد **(سليمان عبيدات، مصطفي شاويش، ٢٠١٠، ص:٢٠١١)**

ان سلسلة التوريد هى تتابع من المنظمات من تسهيلات ووظائف وأنشطة تلك المنظمات والتى يتم تضمينها فى الإنتاج والتسليم للمنتج والخدمة ، حيث يبدأ التتابع

مع الموردين الرئيسيين للمواد الخام ويمتد نطاقه فى كل الطرق وحتى العميل النهائى **(ممدوح رفاعى، ٢٠٠٦).**

- تشمل التسهيلات : المخازن ، المصانع ، مراكز التشغيل ، مراكز التوزيع مكاتب التجارة والتوكيلات .
- تشمل الوظائف والأنشطة : التنبؤ ، الشراء ، إدارة المخزون ، إدارة المعلومات ، تأكيد الجودة ، الجدولة ، الإنتاج ، التوزيع ، التسليم وأخيراً خدمة العميل .

وهناك نوعين من التحرك فى هذه النظم هما : التحرك المادى للخدمات وعادة ما يكون فى اتجاه نهاية السلسلة (على الرغم من أنه ليس كل المواد تبدأ مع بداية السلسلة) وتحرك أو تبادل المعلومات حيث يتم ذلك فى اتجاهين عبر السلسلة .

ويمكن تعريف سلسلة التوريد بأنها شبكة أعمال من التسهيلات وبدائل التوزيع حيث تؤدى وظائف تجهيز المواد وتحويل تلك المواد إلى مواد نصف مصنعة (وسيطة) ومنتجات تامه ، وتوزيع تلك المنتجات التامه إلى العملاء. وتوجد سلاسل التوريد فى كل المنظمات الصناعية ومنظمات الخدمات ، على الرغم من اختلاف درجة تعقيد السلسلة من صناعة إلى أخرى ومن شركة إلى شركة أخرى كما يمكن تعريف سلسلة التوريد أيضاً بأنها :

١- هى حلقة الوصل للموارد والعمليات والتى تبدأ بمصدر المواد الخام وتمتد خلال توصيل أو تسليم المنتجات التامة إلى العميل النهائى ، ويشمل ذلك التجار والتسهيلات الصناعية ، والقائمين على نظم الإمداد ومراكز التوزيع الداخلية والموزعين وأى كيانات أخرى تمهد السبيل إلى قبول ورضاء العميل النهائى .

٢- هى وضع مداخل لتحقيق التكامل الكفء للموردين مع العملاء (والتى تتضمن المخازن ، التجار ، تجار الجملة ، التخزين والمنتجين) حيث تنتج المنتجات وتوزع بالكميات المناسبة وفى الوقت المناسب وذلك لتخفيض تكلفة النظام وتقديم خدمة عن المستوى المرضى لها .

يعتبر مفهوم قرارات سلسلة التوريد مفهوما متداخلا مع العديد من المجالات المعرفية ولا يوجد تعريف محدد لقرارات سلسلة التوريد، حيث عرفها Keskinock And Tayur,بأنها كيانات موضوعة ومشمولة فى تصميم المنتج الجديد والخدمة وتدبير المواد الخام وتحويلها الى منتجات شبه نهائية وتسليمها الى العميل **(Keskinocak, P., & Tayur, S. 2001, P:72)**

ويعرفها Stevenson بأنها تسلسل من المنظمات بتسهيلاتها، ووظائفها، وأنشطتها المشتركة بانتاج وتسليم سلعة أو خدمة وتبدأ بموردين رئيسيين للمواد الأولية وتنتهى بالعميل النهائي **.(Stevenson, W. & Bakker, E. 2002)**

وعرفت سلسلة التوريد أيضا بأنها استمرارية تدفق المواد والخدمات من المصادر المختلفة من أجل انتاج المنتجات النهائية وتسليمها الى المستهلكين لتحقيق رضائهم وبالتالى تحقيق الميزة التنافسية **(شوقي ناجى، محمد سالم، ٢٠٠٨)**

وتعرف سلسلة التوريد أيضا بأنها المواد الخام غير المصنعة التى تنتهى الى العميل فى النهاية باستخدام توزيع ونقل السلع والخدمات، وتعد سلسلة التوريد هى الرابط بين الشركات من خلال المواد الاعلامية والتقاطعات فى العمليات اللوجستية التى تساهم بشكل فعال فى عمل دعاية للسلع والمنتجات بهدف زيادة بيعها حيث أن جميع البائعين ومقدمى الخدمات والعملاء يعدون روابط لسلسلة التوريد **(Vitasek, K. 2013)**

ومما سبق يمكن تعريف قرارات سلسلة التوريد بأنها القرارات الخاصة بالأنشطة التى تمارسها الشركات باستمرارية من تدفق المواد وغيرها من الخامات من أجل تقديم المنتجات والخدمات بكفاءة عالية وتسليمها فى الوقت المناسب والتى تساهم بشكل فعال فى زيادة جودة المنتجات والسلع وتحقيق رضا المستهلك النهائي

٢/٢ أهمية سلاسل التوريد (رشا عبدالمقصود، ٢٠١٨)

تكمن أهمية سلاسل التوريد في إمكانية إكساب الشركة ميزة تنافسية تستطيع من خلالها تخفيض نفقاتها وامكانية زيادة جودة منتجاتها كمرحلة أولي، عن طريق شراء المواد من الموردين بأسعار تفضيلية من خلال بناء شبكة عالقات معهم، وتعتمد المرحلة الثانية على تخفيض حجم الفاقد الناتج عن تصنيع المواد وتحويلها ، فقد

أصبحت سلاسل التوريد الإدارية الفعالة سببا جوهريا في تحقيق نجاح المنظمات في دنيا الاعمال، حيث أنها توفر للمنظمة فرصا لتحقيق ما تصبو إليه وتمكنها من العمل على تقليل التكاليف، فهذه السلاسل تقوم على إدارة تدفق المعلومات والمواد والخدمات والأموال من خلال أنشطة تهدف إلى تعظيم فعالية العمليات التي تؤديها المنظمة، وهى تقوم أيضا بتوفير أدوات جديدة، أو تغيير أو تعديل أساليب معروفة، إضافة إلى أن إدارة سلسلة التوريد بالطريقة الناجحة سوف تؤدى إلى تخفيض التكاليف لكل من العملاء والموردين وكذلك تحسين القيمة المضافة وهامش الربح وبصورة متتالية

أيضا أن سلسلة التوريد التي تتصف بالكفاءة يمكن أن تخفض من التكاليف وأيضا تزيد من النصيب السوقي والمبيعات، كما يمكنها بناء أو تحقيق علاقات قوية مع العملاء، مما يؤدى إلى تحقيق وفورات وتلك الوفورات تعني زيادة التدفقات النقدية للشركة، الأمر الذى يترتب عليه رفع القيمة السوقية للأسهم، وتعد سلسلة التوريد وسيلة لتحقيق التميز التشغيلي عن طريق زيادة القيمة السوقية للشركة، وتضمن الإدارة الجيدة لسلسلة التوريد أيضا أن الكميات السليمة يتم شحنها للخارج بأقل الاسعار وذلك بهدف تخفيض تكاليف التوزيع، كما تقوم أيضا باختيار وسائل النقل والشاحنات بهدف ضمان التسليم في الوقت المناسب، وبأقل تكلفة ممكنة (**ممدوح الرفاعى، ٢٠٠٦**)

٣/٢ أهداف سلاسل التوريد

ان أهداف سلسلة التوريد تتمثل في هدفين رئيسين كالتالي(**محمد حسان، ٢٠٠٩**):-

١- الهدف الأول: القيام بتعظيم قيمة منتجات المنظمة وخدماتها من وجهة نظر عملائها، من خلال القيام بالأنشطة التالية:

أ- معرفة حاجات ورغبات العملاء باستمرار والعوامل التي تؤثر في هذه الرغبات، والأسباب التي تؤدي إلي التقلب في رغبات العملاء واحتياجاتهم، بهدف التخطيط لكيفية إرضائهم واشباع رغباتهم.

ب- توافر نظم الاتصالات المرنة للمساعدة على تدفق المعلومات من المنظمة إلي العملاء والعكس.

ج- وضع أنظمة لمتابعة طلبات العملاء والقيام بتنفيذها داخل سلسلة التوريد، وتعمل بشكل أساسي علي زيادة قدرة المنظمة علي إنتاج المنتجات وتوزيعها ونقلها في المكان والوقت المناسبين لعملائها.

د- التخطيط لإدارة التدفقات العكسية للمنتجات من العملاء إلي المنظمة، مثل مردودات المبيعات والمنتجات التالفة، وبذات درجة كفاءة انتقال المنتجات من المنظمة إلي العملاء، ومحاولة تقليل هذه التدفقات إلي أدني حد ممكن.

٢- الهدف الثاني: كفاءة الشركة في إدارة عملياتها الداخلية بما يضمن تحقيق التكامل بين جميع أطراف سلسلة التوريد عن طريق القيام بالأنشطة الاتية:

أ- وضع المنظمة لأنظمة للرقابة علي المخزون تتمكن من المواءمة بين طلبات العملاء والقدرات الإنتاجية للمنظمة للوفاء بها.

ب- حرص المنظمة علي توفير نظم مرنة للإنتاج تسمح بالاستجابة للتغييرات المستمرة في حاجات العملاء ورغباتهم.

ج- تحول نظرة المنظمة إلي الموردين المشتركين في سلسلة إمدادها من مجرد اعتبارهم منظمات توفر المواد الخام والمستلزمات الإنتاجية، إلي اعتبارهم شركاء حقيقيين قادرين علي تعظيم قيمة منتجات المنظمة وخدماتها.

د- تأكيد المنظمة وحرصها علي إشراك العملاء والموردين في عمليات تطوير المنتجات الحالية أو ابتكار منتجات جديدة لتقديمها إلي الأسواق.

٤/٢ متطلبات نجاح سلسلة التوريد

تتمثل نجاح متطلبات سلسلة التوريد كما حددها **(Ross, 2011,PP:5-13)** و**(Tan, 2001, PP:39-48)** بمجموعة من العوامل والتى من أبرزها التالي:

- بناء الثقة لتحقيق أهداف الشراكة والتى تقود الى تحقيق المنافع المتبادلة
- المشاركة والتعاون
- الموائمة بين النظم التى تتبعها الشركة وعملياتها وبناء التكامل فيما بينها
- تفعيل الاتصالات وتقليل المسافة بين جميع الأطراف
- اجراء تغيير فى ثقافة الشركة

- تشارك المعلومات وتبادل المعرفة
- تقاسم الأهداف المشتركة من التى تؤدى الى تقليل الوقت وزيادة الكفاءة

وبناء على ما سبق يتبين أن نجاح قرارات سلسلة التوريد يتطلب تكامل كل مجالات السلسلة من المصانع والمخازن والموزعين ومنافذ التجزئة وكذلك التعاون والتخطيط والتنسيق بين الشركاء فى سلسلة التوريد من أجل تحقيق فاعلية العمليات لسلسلة التوريد

٥/٢ مكونات ادارة قرارات سلسلة التوريد

ان مكونات سلسلة التوريد تتضمن ما يلي(**سليمان عبدالله، ٢٠١٢**):

١- اللوجستيات: وتشمل النقل وعملية تحريك المواد داخل حدود المنشأة وخارج حدود المنشأة للعملاء والتنسيق الجيد والنقل العكسي
٢- التخطيط: التنبؤ بحجم الطلب على المنتج والتخطيط التعاونى بين الادارات
٣- الشراء: وتشمل المشتريات المركزية والموارد الاستراتيجة وتقليل عدد الموردين
٤- ادارة المخزون: تقليل وادارة الحجم الأمثل للمخزون
٥- طرق التصنيع: عملية الوصول الامثل لتكلفة وجودة المنتج والانتاج بكميات تناسب حاجة المستهلك
٦- ادارة الطلبات: الادارة الالكترونية للطلبات وتشمل عمليات الشراء والدفع
٧- الانترنت الداعم لسلسلة الامداد والتكامل مع كامل السلسلة: حيث ربط ادارة سلسلة الامداد بالمستهلك والتنسيق الداخلى بين كافة المستويات واستخدام الانترنت كمحرك أساسي وتفعيل مفهوم التجارة الالكترونية
٨- نظم المعلومات لادارة سلسلة الامداد: حيث دخول العملاء لنظام المعلومات لادارة سلسلة الامداد
٩- ادارة علاقات العملاء: حيث ادارة التقنية والعمليات والمعلومات والعاملين
١٠- المؤشرات والوسائل لادارة وتحسين الأداء: حيث متابعة العوامل الرئيسية المؤثرة على سلسلة الامداد والوصول الأمثل لأداء سلسلة الامداد

القسم الثالث
دورأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة فى قرارات سلاسل التوريد لدعم الميزة التنافسية

١/٣ جدوى استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة بين البائع والمشترى

١. تبادل ومناقشة بيانات التكلفة بين المنشأة والمورد بشكل تفصيلي ومنتظم.
٢. تشكيل تحالفات مع الموردين والعملاء ينعكس إيجابا على تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة.
٣. يعتبر أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وسيلة للوصول لمعلومات التكلفة الداخلية والخارجية عبر سلسلة التوريد.
٤. يساعد تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة على تعزيز الثقة والالتزام بين أطارف الش اركة بما يمكن من تدفق المعلومات بفعالية لتحقيق الاهداف المشتركة.
٥. يسهم تبادل معلومات التكاليف في إحداث تغيرات في تصميم المنتج بما يؤدى إلى تحقيق وفو ارت في التكاليف.
٦. يسهل أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تحليل وتبادل معلومات التكاليف بين أطارف الش اركة مما يؤدى إلى إدارة التكلفة بين المورد والمشترى و ضغط النفقات.
٧. يوفر أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة معلومات مالية وغير مالية.
٨. يساعد الإفصاح عن بيانات التكلفة من جانب المورد على تجنب سوء الفهم بين أطرف الشركة.
٩. يقدم المشترى للمورد تغذية عكسية واسعة النطاق ومقترحات لتحسين وتطوير أداء المورد من خلال السجلات المحاسبية المفتوحة.
١٠. يساعد الكشف عن بيانات التكاليف باستخدام السجلات المحاسبية المفتوحة في قرار اختيار المورد.

١١. يسهل استخدام السجلات المحاسبية المفتوحة من المشاركة في الارباح بين المنشأة والمورد عند زيادة المبيعات عن حد معين أو يتم زيادة الارباح تلقائيا لدى الطرفين نتيجة لزيادة المبيعات
١٢. يساعد أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تحسين كفاءة تكلفة المنتج نتيجة لتحسين العمليات البينية بين المورد والمنشأة.
١٣. يساعد أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في التنسيق بين المورد والشركة خاصة في حالة تزايد الطلب وذلك لتجنب الاحتفاظ بمستويات عالية من المخزون.
١٤. يقوم المشترى بتعويض المورد عن التقلبات في تكاليف المواد الخام والكميات المصنعة في حالة اتباع السجلات المحاسبية المفتوحة.
١٥. يساعد أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة على تحقيق الشفافية في البيانات والمعلومات المفصح عنها دون التلاعب بها لتحقيق المنافع المشتركة.
١٦. يؤدى استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة إلى التعاون بين المنشأة والمورد لحل الازمات والمشكلات البينية لهم.
١٧. يساعد أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في توحيد الطرق والأنظمة المحاسبية بين أعضاء سلسلة التوريد.
١٨. يساهم اتباع أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في معرفة المورد لحجم الانتاج والمبيعات المتوقعة وزيادة التعاون بينهما
١٩. يؤدى التدفق السريع لمعلومات التكلفة بين المنشأة وأعضاء سلسلة التوريد إلى خدمة العملاء وتلبية احتياجاتهم بشكل أفضل
٢٠. يزيد أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة من سرعة تجاوب المنظمة مع التغيرات التي تطرأ في محيطها الخارجي وخاصة فيما يخص النمو وحصتها السوقية.

٢/٣ جدوى استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة فى ادارة التكلفة

ان الضغوط الناتجه عن عولمة الشركات وضغوط المنافسه تتطلب البحث عن اساليب تدعم القدره التنافسيه ولذلك فان استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يؤدى الى:

١- اتاحة المعلومات التى تساعد فى الرقابه والسيطره على مختلف عناصر التكلفه وتنسيق برامج خفض التكلفه
٢- دعم سلسلة التوريد للبيانات التى تمكنها من اختيار التصميم الملائم للمنتج بما يحقق خفض التكلفه والمحافظه على الاداء
٣- امكانية تتبع وتخفيض كافةعناصر التكاليف مباشرة وغير مباشره وتكاليف التعامل
٤- زيادة كفائة سلسلة التوريد فى ادارة التكلفه البينيه
٥- جعل الاطراف داخل السلسه اكثر فاعليه وتركيز على ارضاء العملاء مما يقوى الوضع الاستراتيخى للسلسله
٦- تبادل المعلومات بما يسمح بالاستجابه السريعه للمتغيرات فى البيئه التنافسيه
٧- التعاون والتنسيق فى مجال والاعلان فى منتجات سلسلة التوريد واستعمال علامات تجاريه موحده على كل منتجات او اجزاء انتاج او خامات السلسله
٨- يساعد الإفصاح عن بيانات التكاليف في تحديد مسببات التكلفة التي تستخدم للمساعدة في خفض التكلفة
٩- يؤدى الإفصاح عن بيانات التكلفة ومناقشتها بين المورد والمنشأة إلى الرقابة على التكلفة وليس فقط خفضها
١٠- يستفيد أعضاء سلسلة التوريد من معلومات التكلفة في اغراض تحسين العمليات وترجمتها إلى برامج عمل وتحديد الامكانيات اللازمة لها
١١- تنعكس الشفافية في الإفصاح عن المعلومات عبر سلسلة التوريد إيجابا على دقة وتوقيت تبادل بيانات التكلفة ومن ثم زيادة فعالية إدارة التكلفة البينية

٣/٣ جدوى استخدام سجلات المحاسبة المفتوحة بالنسبة للمشترى

ان فتح السجلات المحاسبيه امام المشترى واطلاعه على بيانات التكاليف الخاصه به بهدف دعم سلسلة التوريد يجب أن يكون فى حدود معينة:

١- فتح بيانات التكاليف الخاصه بالشركة بما لا يؤثر على سريه المعلومات فى حدود معينة
٢- ان يترتب على عملية فتح السجلات منافع اضافيه
٣- ألا يقابل عملية فتح السجلات أى سلوك انتهازى من قبل المشترى
٤- أن تكون انظمة المعلومات قادرة على انتاج المعلومات الدقيقه حول التكلفه
٥- أن يتوافر نظام واضح ينظم عملية كشف البيانات وفتح السجلات المحاسبية
٦- أن يتوافر الثقة فى القدرة على احتياجات المشترى عبر سلسلة التوريد او عدم تعاون المورد الرئيسى لدعمك بالمورد المختلف

٤/٣ جدوى استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة فى دعم قرارات سلاسل التوريد

١- ان تخفيض تكلفة المنتج يجب ان تكون من خلال دراسة العلاقه بين اعضاء سلسة التوريد
٢- ان دعم سلسة التوريد يجب ان يتم من خلال منظومه متكامله تركز على العمليات البينيه ومناقشة بدائل وخفض التكلفه وتحقيق التواتزن بين رغبات العملاء وطموحات السلسله
٣- يؤدى اتباع سياسة فتح السجلات المحاسبيه OBA الى اتاحة المعلومات التى تساعد فى الرقابه والسيطره على مختلف عناصر التكلفه وتنسيق برامج خفض التكلفه
٤- يؤدى فتح السجلات المحاسبيه دعم سلسلة التوريد للبيانات التى تمكنها من اختيار التصميم الملائم للمنتج بما يحقق خفض التكلفه والمحافظه على الاداء

٥- يؤدى استخدام محاسبة السجلات المفتوحه الى امكانية تتبع وتخفيض كافةعناصر التكاليف مباشرة وغير مباشره وتكاليف التعامل
٦- يؤدى استخدام محاسبة السجلات المفتوحة الى زيادة كفائة سلسلة التوريد فى ادارة التكلفه البينيه
٧- يؤدى استخدام سلسلة سجلات المحاسبة المفتوحة الى جعل الاطراف داخل السلسه اكثر فاعليه وتركيز على ارضاء العملاء مما يقوى الوضع الاستراتيخى للسلسله
٨- يؤدى استحدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة الى تبادل المعلومات بما يسمح بالاستجابه السريعه للمتغيرات فىالبيئه التنافسيه
٩- يؤدى استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة الى التعاون والتنسيق فى مجال والاعلان فى منتجات سلسلة التوريد واستعمال علامات تجاريه موحده على كل منتجات او اجزاء انتاج او خامات السلسله

٥/٣ دور أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة فى دعم الميزة التنافسية بين أطراف سلسلة التوريد

١- يؤدى مشاركة بيانات التكلفة بين أعضاء سلسلة التوريد إلى تحسين المركز التنافسي الاطراف سلسلة التوريد ككل، وتحسين مستوى أداء المنشآت
٢- تساعد مرونة تبادل المعلومات على سرعة الاستجابة وسرعة الوصول للسوق بما يؤدى إلى زيادة الحصة السوقية للمنشآت الاعضاء بالسلسلة
٣- يجب تبادل بيانات التكاليف بالقدر الذى يسهم في تحقيق أهداف أعضاء سلسلة التوريد والتأكيد على عدم تبادلها مع أي منشأة أخرى خارج أعضاء سلسلة التوريد
٤- يؤدى التعاون بين الشركة والمورد إلى مراقبة الانشطة الخارجية التي تحدث خارج المنظمة وبالتالي زيادة كفاءة سلسلة التوريد أمام المنافسين
٥- يسهم استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تحسين القيمة المقدمة للعملاء وتعزيز القدرة التنافسية لسلسلة التوريد

الخلاصة والنتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

أولا: الخلاصة والنتائج

تمثل الهدف الرئيسى لهذه الدراسة في دراسة تفعيل استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في دعم قرارات سلاسل التوريد لزيادة القدرة التنافسية للشركات الصناعية، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف تم تقسيم الدراسة إلي اربعة اقسام (بخلاف الاطار المنهجى والملخص والنتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية)

حيث تناول القسم الأول الإطار المفاهيمي لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وتناول القسم الثاني الاطار المفاهيمي لسلاسل التوريد وتناول القسم الثالث بيان دور أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة فى دعم قرارات سلاسل التوريد وتناول القسم الرابع الدراسة الميدانية

ومن خلال البحث تم اتضح أن هناك أثر ذو دلالة معنوية احصائيا لسجلات المحاسبة المفتوحة فى تخفيض التكلفة بين أطراف سلسلة التوريد، وتم قبول الفرض القائل أنه: "يوجد أثر ذو دلالة معنوية احصائيا لسجلات المحاسبة المفتوحة فى تخفيض التكلفة بين أطراف سلسلة التوريد".

ثانيا: التوصيات

١- ضرورة اجراء المزيد من الدراسات الأكاديمية حول المعرفة المحاسبية بأساليبها المتعددة للاستفادة منها فى بيئة الأعمال المصرية
٢- الاهتمام بأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة بين البائع والمشترى حيث أن هذا الأسلوب يحقق الاستفادة القصوى لكليهما
٣- ضرورة أن يقوم البائع بالافصاح الكامل عن التكاليف فى جميع مراحلها وذلك حتى يتمكن المشترى من خفض التكاليف فى اى مرحلة من هذه المراحل
٤- ضرورة أن يقوم المشتري بالافصاح الكامل عن التكاليف فى جميع مراحلها وذلك حتى يتمكن البائع من خفض التكاليف فى اى مرحلة من هذه المراحل
٥- ضرورة أن تقوم الشركات بدراسة المعوقات التى تحول دون تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

الدوريات والمؤتمرات والندوات

١. احمد السيد محمد الصغير، (٢٠١٥)، **"مدي ملائمة محاسبة السجلات المفتوحة OBA لدعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد SC في بيئة التصنيع المصرية – دراسة ميدانية "** ، كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة – جامعة الاسكندرية ، العدد الأول المجلد ٥٢ ، يناير ، ص ١١٣ .

٢. فايزة عبد الله، (٢٠١٠)، **" أثر خصائص الشركة علي تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية مع دراسة استطلاعية في الشركات المصرية "** مجلة المحاسبة والإدارية والتأمين ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، العدد ٧٦ الجزء الأول، ص: ٢٣٧ .

٣. أحمد محمد لطفي غريب، (٢٠١٣)، **"محاسبة الدفتر المفتوح بين التطبيق والمعوقات في الشركات الموردة المصرية "** مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الاسكندرية ، العدد الثاني المجلد الخمسون يوليو ، ص ١٦٣ – ١٩٢

٤. أحمد زكي حسين متولي، (٢٠١٤)، **" استخدام التكامل بين أسلوبي المحاسبة المرنة (IA) والسجلات المفتوحة (OBA) في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف اضافة قيمة للمنشاة مع دراسة استطلاعية "** ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، ص : ٢٢٣ – ٢٩٣.

٥. نهال أحمد الجندي، (٢٠٠٦)، **"تفعيل دور أساليب المحاسبة الادارية فى ادارة تكاليف سلسلة التوريد"**، مجلة البحوث الادارية، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مجلد ٢٤، ص: ١١-٤٤.

٦. علاء محمد البتانونى، (٢٠١٤)، **"تأثير الربط والتكامل بين ممارسات سلسلة التوريد وادارة التكاليف الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية"**، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، المجلد الثاني، العدد الأول.

٧. محمود عبدالفتاح رزق، (٢٠٠٦)، **"استخدام جداول التكلفة لتدنية تكاليف سلسلة التوريد"**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة. المجلد ٣٠، العدد الثاني، ص: ٩.

٨. فتحي مصطفى الزيات ، **"إقتصاد المعرفة ودوره في تحديث الصناعة العربية"** ، مؤتمر تحديث الصناعة العربية في ضوء المتغيرات الدولية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، ٢٢ – ٢٤ أبريل ٢٠٠٣.
٩. رولا الداوود، (٢٠١٤)، **"المشكلات والتحديات التى تواجه مهنة المحاسبة"** ، المؤتمر العربي السنوى الأول ، المنظمة العربية للتنمية الادارية، جامعة الدول العربية، جمهورية العراق ، ص: ٥
١٠. روزق واخرون ، (٢٠٠٥)، **"العوامل المؤثرة على فاعلية ادارة المعرفة المحاسبية فى البنوك التجارية الأردنية"** ، المؤتمر العلمى الدولى السنوي الخامس ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة الزيتونة الأردنية، ص: ٩

ثانيا: المراجع الأجنبية

1. Walker, Nigel **" Openbook Accounting –a best value Tool** " (2010) available at http://www.icn.scio.org.uk.
2. Mouritsen, J, Hansen, A , (2001), "**target cost management / functional analysis and Open Book Accounting**", Management Accounting Research, Vol, 12, No.2, June, PP: 221-244.
3. Romano,P. Formentini, M, , (2012) "**Designing an Implementing Open Book Accounting in Buyer- Supplier dyads : A framework for supplier selection and Motivation**", Int. J. Production Economics, Vol.137, PP:68-83
4. Kajuter,P. Kulmala, H, (2002), "**Open Book Accounting in network: potential achievements and reasons for failures**", Management Accounting Research, Vol.16, no.2PP:179-204.
5. Hoffjan,A . , & Kruze, H. , (2006), **"Open Book Accounting In Supply Chains- When and How is it Used in Practice**" ,Journal of Cost Management , Vol. , 20 No. ,6,PP::602-607.
6. Moller , K. , Windolph , M .,& Isbruch, F ., (2011), **" The Effect of Relational Factors on Open-Book Accounting and Inter-Organizational Cost Management in Buyer – Supplier partnerships,** Journal of purchasing & Supply Management , Vol.,17 ,