

## دراسة تحليلية لمخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة وانعكاساتها على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

ساطع سعدي اسعد شملخ

### الملخص:

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مخاطر أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وأثر هذه المخاطر على التخطيط الاستراتيجي للمنشأة، وقد طبقت الدراسة الميدانية على قطاع الصناعات الادوية وتوصلت الدراسة لوجود أربع أنواع رئيسية من المخاطر وهي مخاطر السلوك الانتهازي ومخاطر الموردين ومخاطر عدم الملاءمة ومخاطر الجمود في العلاقة التعاونية، كم توصلت الدراسة أيضاً الى ان هذه المخاطر تؤثر بالضرورة على التخطيط الاستراتيجي للمنشأة حيث يؤثر كل نوع من أنواع المخاطر بطريقة مختلفة على التخطيط الاستراتيجي للمنشأة.

### Abstract:

The study aimed to explore the risks included in open book accounting (OBA) and it's effects on cost strategic planning. The field study was applied to the pharmaceutical industry The study found four main types of risks: risk of opportunistic behavior, supplier risk, Inappropriate risk, group thinking risk. The study also found that these risks necessarily affect differently on cost strategic planning.

### مقدمة:-

تعتبر المخاطر طبيعة مصاحبة لبيئة الأعمال وتتعدد أشكالها وأنواعها ومسبباتها تبعاً لطبيعة النشاط الاقتصادي ونتيجة للتغيرات في بيئة الأعمال وتطورها، لذلك فهي تكتسب أهمية خاصة عندما تكون دراسة المخاطر بهدف تعزيز عملية اتخاذ القرار، ذلك أن مقدرة أي منشأة علي تحقيق العوائد هو امر غير مؤكد وغير مضمون النتائج وبالتالي فإنه يتوجب على أصحاب القرار دراسة العوامل التي تؤثر سلباً على قدرة المنشأة على تحقيق العوائد المستهدفة، وتسمى هذه العملية بإدارة المخاطر حيث تعتبر

عملية إدارة المخاطر جزء أصيل من نشاط منشآت الأعمال بمعنى انه لا يمكن تجنب المخاطر أو تجاوزها تماماً، ولكن ما تقوم به المنشآت هو الرقابة على مسببات المخاطر والعمل على إدارتها للحد من أثارها، وسيقوم الباحث بتوضيح الجوانب المختلفة للمخاطر بصفة عامة ومخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة بصفة خاصة وانعكاساتها على عملية التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

### مشكلة الدراسة:-

تتمثل مشكلة الدراسة في انه على الرغم من أهمية السجلات المحاسبية المفتوحة في نجاح وتطبيق أدوات الإدارة البيئية للتكلفة كمدخل للتخطيط الاستراتيجي للتكلفة إلا أن مخاطر تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة لم يتم معالجتها حتى الآن حسب علم الباحث وعليه فان مشكلة الدراسة تتمثل في التساؤل الرئيسي التالي (ما هي مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة وما مدى تأثيرها على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة).

### الدراسات السابقة:-

١- دراسة (هاني محاريق، ٢٠١٧): هدفت الدراسة لتحليل أهمية محاسبة السجلات المفتوحة في تطبيق أدوات الإدارة إدارة التكلفة البيئية، وتوصلت الدراسة الى أن الثقة هي الأساس لأدوات إدارة التكلفة البيئية، وان إدارة التكلفة البيئية تهدف لتوفير معلومات دقيقة تستخدم في اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية بما يؤدي لخفض التكلفة وزيادة الربحية وزيادة القيمة بالنسبة للعميل، وتعتبر محاسبة السجلات المفتوحة مدخلاً لإدارة التكلفة البيئية، واوصت الدراسة بضرورة بناء الثقة بين أعضاء سلاسل التوريد وضرورة ابرام عقود طويلة الاجل بين الأعضاء ووضع عقوبات تجاه السلوك الإنتهازي.

٢- دراسة (مروة أحمد، ٢٠١٦) : هدفت الدراسة للتعرف على محددات ونتائج تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة من خلال فحص تأثيرها على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن في المنشآت والتعرف على معوقات تطبيق الأسلوب، وتوصلت الدراسة إلى أن منافع تطبيق السجلات المفتوحة لا تتمثل في الجوانب المالية فقط بل يمتد تأثيرها الإيجابي إلى العمليات التشغيلية وتخفيض زمن الاستجابة لطلبات

- العملاء ويؤدي أيضا لتطوير نظم المعلومات المستخدمة والاهتمام بالبحوث والتطوير وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة لما لها من فوائد تعود على المنشأة من حيث الأداء المالي والتشغيلي.
- ٣- **دراسة (محمد الصغير، ٢٠١٥):** هدفت الدراسة للتعرف على مدى تقبل أطراف سلسلة التوريد لثقافة السجلات المحاسبية المفتوحة كأداة لدعم المركز التنافسي والمعوقات التي تحد من تقبل الموردين لثقافة السجلات المحاسبية المفتوحة والوسائل الممكنة لدعم قبول الموردين لفتح سجلاتهم المحاسبية وتوصلت الدراسة الى أهمية OBA في تعزيز الموقف التنافسي للمنشآت وإلى أن معوقات تطبيق الأسلوب تتمثل في ضعف الوعي وعدم توفر الثقة وعدم قدرة نظم المعلومات على توفير المعلومات اللازمة لتطبيق الأسلوب في سلسلة التوريد ، أما عن المحفزات بالنسبة للمورد فتتمثل في وجود اتفاقيات وعقود بكميات كبيرة وتنظيم وتحديد عملية الكشف عن البيانات بالإضافة لتوازن القوى وعدم حدوث السلوك الانتهازي، وأوصت الدراسة بضرورة إيجاد الطرق الواضحة والملائمة لتطبيق OBA وضرورة التوسع في تطبيقها من خلال تقديم المحفزات الملائمة للموردين.
- ٤- **دراسة (أحمد غريب، ٢٠١٣):** هدفت الدراسة للتعرف على مدى ممارسة الشركات المصرية لمحاسبة السجلات ومدى تأثيرها على العلاقة بين المنشأة والمورد وكيف تتأثر السجلات المحاسبية المفتوحة بطبيعة العلاقة بين المنشأة والمورد والبيئة المحيطة وأنظمة التكاليف، وتوصلت الدراسة إلى أن وجود معايير للعلاقة بين المورد والمنشأة يساعد على OBA وأن اعتماد معايير محددة للتعاون بين المنشأة والمورد معايير يقلل من مخاطر السلوك الانتهازي.
- ٥- **دراسة (علاء البتانوني، ٢٠١٣)** هدفت الدراسة لتحليل المفاهيم ذات العلاقة بالسجلات المحاسبية المفتوحة ومقومات وعوائق تطبيقها ثم تقديم إطار لاختيار وتحفيز الموردين بهدف تفعيل استخدام OBA، وتوصلت الدراسة إلى أن اهم معوقات تطبيق الأسلوب هو تخوف الموردين من الإفصاح عن بيانات التكاليف نظراً لحدائث الأسلوب، وأوصت الدراسة بضرورة التعرف على التكاليف والمنافع من تطبيق الأسلوب نظراً لما يتطلبه التطبيق من موارد.

#### ٦- دراسة (Rajeev Kumra & others, 2012)

هدفت الدراسة للتعرف على كيفية ممارسة الشركات الهندية للسجلات المحاسبية المفتوحة وتحديد العوامل المؤثرة في ممارسات السجلات المفتوحة، وتوصلت الدراسة الى ان خصائص المنتج وقيمته يحددان مدى الحاجة لـ OBA كما تستخدم أيضا في حل المشكلات المشتركة المتعلقة بتصميم المنتج ومشاركة الأرباح خاصة في حالات طلب البيانات ذات الحساسية العالية.

#### ٧- دراسة (Melanie Windolpha & Klaus Moeller, 2012)

هدفت الدراسة لاختبار تأثير السجلات المحاسبية المفتوحة على رضا المورد عن العلاقة مع المنشأة وإبراز أهمية التكامل بين أدوات إدارة التكلفة البيئية والسجلات المحاسبية المفتوحة وأثر سلوك المنشأة الانتهازي على رضا المورد وقد أبرزت الدراسة بعض المخاطر المتعلقة بالسجلات المحاسبية المفتوحة، وتوصلت الدراسة إلى أن أحد الآثار السلبية لتطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة هو زيادة الضغوط على هوامش ربح الموردين، وأوصت الدراسة بضرورة ترسيخ الأسس الاجتماعية عند تطبيق OBA وألا يتم تطبيقها إلا عندما تكون مطلوبة بالنسبة لتقنيات إدارة التكلفة البيئية.

#### ٨- دراسة (Veronica H. Villena & others, 2011)

هدفت الدراسة للتعرف على سلبيات العلاقات التعاونية بين المنشأة والمورد وفحص كيف يمكن للمنشأة منع أو تأخير سلبيات العلاقة التعاونية، وتوصلت الدراسة الى أن المبالغة في العلاقة قد يحد من قدرة المنشأة على اتخاذ القرارات الفعالة ويفقده مرونته في التعامل بفعالية مع متغيرات السوق ويؤدي المبالغة في العلاقة التعاونية لزيادة السلوك الانتهازي لدى المورد.

#### فرض الدراسة:-

ينطوي تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة على مجموعة من المخاطر تؤثر سلباً تحقيق اهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

#### اهداف الدراسة:-

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في التعرف على مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة التي تعيق نجاح أدوات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

### أهمية الدراسة: تتمثل أهمية الدراسة في: -

1. قلة الدراسات العربية التي تناولت موضوع الإطار الحديث لتبادل بيانات التكاليف ألا وهو السجلات المحاسبية المفتوحة بصفة عامة وعدم وجود دراسات عربية أو اجنبية (على حد علم الباحث) تناولت مخاطر السجلات المحاسبية وكيفية إدارة هذه المخاطر.
2. تعزيز بيئة التعاون الاستراتيجي بين المنشآت من خلال الحد من مخاطر تبادل بيانات التكاليف المتمثلة في السجلات المحاسبية المفتوحة كونها أحد الممارسات الحديثة التي تنطوي على مخاطر تؤدي لرفض المنشآت لتبني هذه الممارسة وبالتالي فشل أدوات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

### خطة الدراسة

بناءً على مشكلة الدراسة وأهميته وتحقيقاً لأهدافها سيتم تقسيم الدراسة للمحاور التالية: -

1. فلسفة السجلات المحاسبية المفتوحة
2. مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة وانعكاساتها على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.
3. الدراسة الميدانية.

### المحور الأول: فلسفة السجلات المحاسبية المفتوحة

#### أولاً: - المفاهيم والجوانب المختلفة للسجلات المحاسبية المفتوحة

تباينت آراء الباحثين حول مفهوم السجلات المحاسبية المفتوحة حيث تم تناولها من عدة جوانب كالتالي: -

الشكل القانوني للشركات التي تستخدم الأسلوب عندما عرفها كلا من (Caglio, et al., 2012 B p. 62) ، ، (Strömsten, et al., 2015 p. 1) بانها (عملية تبادل المعلومات ذات الاستخدام الداخلي للشركة مثل معلومات المحاسبة الإدارية ويتم ذلك بين الشركاء المستقلين قانونياً).

ومن حيث أنواع البيانات التي يتم تبادلها بانها تتعلق بتبادل بيانات جميع مكونات التكاليف بين المورد والمشتري وقد يمتد هذا التبادل إلى البيانات المتعلقة بالجودة والسياسات البيئية وخطط الاستثمار ومقاولي الباطن (Rajeev, et al., 2012 p. 197)، (Romano, et al., 2012 p. 69)، ، وأضاف (Rajeev, et al., 2012 p. 197) انه يمكن الإفصاح عن البنود التفصيلية للتكاليف كنسب مئوية.

وتبعاً لنوع العلاقة التعاونية (D'Atri, et al., 2011 p. 332) بانها "تقنية المحاسبة الإدارية البيئية التي يمكن استخدامها في العلاقات ذات التداخل الشامل وهي أداة المحاسبة الإدارية التي تتطلب من المنشأة أن تقوم بفتح دفاترها لمنشأة أخرى، وبالتالي فهي الممارسة التي تقدم النتائج القوية في العلاقات التعاونية البيئية لتحقيق الهدف طويل الأجل لأن التعاون طويل الأجل يمكن المنشأة من الاستفادة من تخفيضات التكلفة المشتركة مع مرور الوقت"

فيما أضافت دراسات أخرى البعد الاستراتيجي في تعريفها للسجلات المحاسبية المفتوحة (McGahon, 2009 p. 9) و ، (البتانوي، ٢٠١٣، ص ١٩١) حيث اتفقوا على أنها (الاستراتيجية التي تؤدي لبناء مساحات جديدة لإدارة التكلفة بين الشركات الكائنة في سلسلة التوريد للتأثير على تدفق المنتجات والخدمات بين الشركات المتعاونة) مع تأكيد (McGahon, 2009 p. 9) و (Elgibale, et al., 2014 p. 3) أن فتح السجلات المحاسبية ليست استراتيجية بحد ذاتها لأنها غير قادرة على إمداد صناع القرار بالإرشادات والدعم اللازم لخلق القيمة أو الميزة التنافسية وإنما هي احد خصائص الاستراتيجية التعاونية بين الشركات التي تخدم عدداً من استراتيجيات إدارة التكاليف البيئية ، ويضيف (متولي، ٢٠١٤، ص ٢٤٩) "أن السجلات المحاسبية المفتوحة عبارة عن نظام لتبادل المعلومات بين المورد والمشتري ليوفر المعلومات الملائمة التي تزيد من فعالية المراجعة الداخلية في تقييم إدارة المخاطر الاستراتيجية في المنشأة" وانها "وسيلة لمراقبة الأنشطة الخارجية للشركة وزيادة كفاءة التوريد وتقديم الدعم الفني للمورد وتدعم بقوة إدارة التكاليف البيئية."

بينما أضاف (Barr, 2013 p. 3) أن السجلات المحاسبية المفتوحة تعني "الإدارة المنظمة لمشاركة المعلومات المالية بين المنظمات المتعاقدة بما في ذلك البيانات السرية، وهي عملية شفافة للتحقق من التكاليف بين المنظمات بين المنظمات المتعاقدة بهدف استرداد التكاليف وتحقيق الهدف التعاقدية". ولا ينحصر نطاق الإفصاح في السجلات المحاسبية المفتوحة في بيانات التكاليف فقط بل يمتد لجميع المعلومات ذات العلاقة بتخفيض التكلفة وتحسين العمليات إلا أن الإفصاح عن بيانات التكاليف يعتبر جوهر السجلات المحاسبية المفتوحة (Hoffjan, et al., 2006 p. 41) .

### ثانياً: الدور التكميلي للسجلات المحاسبية المفتوحة في تحقيق أهداف أدوات الإدارة البيئية للتكلفة

تشير دراسة (Araújo, et al., 2016 p. 90) إلى أن إدارة التكلفة البيئية بين المورد والمشتري يتطلب من الطرفين توسيع نطاق أداره عملياتهم إلى خارج حدود المنشأة الأمر الذي يتطلب توفير معلومات مالية وإدارية تساعد في اتخاذ القرارات الصحيحة، وان أساليب إدارة التكاليف التقليدية لا تلعب دوراً محورياً في إدارة العلاقات البيئية بين المورد والمشتري ومن هذا السياق ظهرت إدارة التكاليف البيئية بين المنشآت في مجال الإدارة الاستراتيجية للتكاليف، اصف إلى ذلك أن المنشآت تواجه صعوبات في كيفية تطبيق أدوات الإدارة البيئية للتكلفة تقوم السجلات المحاسبية المفتوحة بدور استراتيجي في تحقيق أهداف أدوات الإدارة البيئية للتكلفة من خلال:-

#### -اختيار الموردين

تستخدم السجلات المحاسبية المفتوحة في مرحلة اختيار المورد بهدف جعل عروض الموردين متكافئة أو في حالات الطلبات الكبيرة أو الجديدة والمعقدة، حيث تستخدم السجلات المحاسبية المفتوحة كأداة داعمة لأدوات إدارة التكلفة البيئية، كما يستخدم أسلوب فتح السجلات المحاسبية في تقييم كفاءة الموردين الاستراتيجيين المحتملين وتقييم مدى الحاجة لدعمهم وتطويرهم وذلك بهدف التأكد من قدرة المورد على أداء المهام المطلوبة خلال فترة التعاون (Agndal, et al., 2010 p. 161)، وتتضمن أسس الاختيار في هذه الحالات التعرف على مدى قدرة المورد على التطور المعرفي والتكنولوجي (عبيدالله، ٢٠١٠، ص ٢٤٠).

### -عملية اتخاذ القرار الداخلي للمشتري فيما يتعلق بخصائص المكون

إن تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة سيوفر القدرة للمشتري على تحديد التكلفة مسبقاً في حال إضافة بعض الخصائص أو إزالتها بالإضافة لتحديد من سيقوم بعملية معينة الأمر الذي سيزيد من مرونة المشتري في مواجهة متطلبات السوق، ذلك انه في علاقات التعاون الاستراتيجي لا يتم اتخاذ القرارات المتعلقة بخصائص المنتج بالتعاون بين المورد والمشتري بشكل دائم، فأحياناً ما يتخذ المشتري القرارات بشكل داخلي فيما يتعلق ببعض الخصائص والمكونات الفرعية اعتماداً على التكاليف التي يحددها المورد فعندما يتعلق الأمر بتكاليف التصميم يتم اتخاذ القرار من خلال إجراء تحليل الهيكلية المترامنة أو من خلال المفاضلة بين الجودة والوظيفة والسعر بشكل موازي.

### -التخفيضات المستقبلية في الأسعار:

تساهم السجلات المحاسبية المفتوحة في تخفيض الأسعار بمرور الوقت من خلال إجراء التحسينات المستمرة والصغيرة على عمليات التصنيع والعمليات الإدارية والروتينية أو من خلال الاستثمارات الجديدة في التكنولوجيا، حيث يتم استخدام أسلوب كايزن (أسلوب التحسين المستمر) في هذه الحالات للتعرف على مواضع التحسينات وتقييم الجدوى من هذه التحسينات (Romano, et al., 2012 p. 74) (Agndal, et al., 2008 p. 162) (Jakobsen, 2012 p. 110).

وبناءً على ما تقدم يبرز دور السجلات المحاسبية المفتوحة في تذليل العقبات السابقة من أجل نجاح أدوات الإدارة البيئية للتكلفة ويمكن تحقيق هذا الدور من خلال المحاور الأربع السابقة بالإضافة إلى أن السجلات المحاسبية المفتوحة تقوم أساساً على أساس التعاقد الذي يحدد حقوق والتزامات كل طرف وشروط فسخ التعاقد ومعايير الأداء التي يتم بموجبها تقييم كفاءة العلاقة التعاونية.

### المحور الثاني: انعكاسات مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

تعتبر إدارة مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة جزء من استراتيجية المنظمة ذلك أنه يتم تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة لتعزيز فعالية أدوات الإدارة البيئية للتكلفة التي تهدف لتحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة، وبالنظر



طبيعة السجلات المحاسبية المفتوحة من وجهة نظر المشتري والتصنيفات المختلفة للمخاطر يلاحظ الباحث أن السجلات المحاسبية المفتوحة تنطوي على جميع الأنواع السابقة من المخاطر إلا أنها تتميز بطبيعة بأنها مخاطر ذات منشأ خارجي ولكن يمكن إدارتها بخلاف ما أشارت إليه الدراسات السابقة بان المخاطر الخارجية لا يمكن إدارتها ويمكن توضيح انعكاسات مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في النقاط التالية: -

#### أ- انعكاسات مخاطر الملائمة على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

##### أ- طبيعة العلاقة بين المورد والمشتري

توصلت الدراسات السابقة الى ان أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة لا يتلاءم مع اقتصاديات الصفقات (Henrik, et al., (Strömsten, et al., 2012 p. 6) 2009 p. 89) (Romano, et al., 2012 p. (Jakobsen, 2012 p. 103) 70) (Agndal, et al., 2010 p. 156) ذلك انها لا تهتم بخطط تحسين التكلفة والتطوير، ومن المعلوم انه للحصول على نتائج جيدة من تطبيق الأسلوب فان ذلك يحتاج لفترة ليست بالقصيرة على اقل تقدير (صفاء عبدالدايم، ٢٠١٥، ص ١٠٦٩) وان تطبيق الأسلوب يتطلب تكاليف خاصة، وعليه فان تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة في العلاقات قصيرة الأجل سيزترتب عليه تكاليف إضافية بدون عوائد مجزیه.

بالإضافة لما سبق فان كمية المعلومات المطلوب الإفصاح عنها تتزايد في بداية العلاقة وتتنخفض كلما نضجت تلك العلاقة (Angelo, et al., 2012 p. 65) وبالتالي فان تكلفة توليد هذه المعلومات سيكون في ازدياد في بداية العلاقة التعاونية وهو الأمر الذي لا يتناسب مع اقتصاديات الصفقات التي تتميز بقصر مدة العلاقة التعاونية.

##### ب- أهمية المنتج

تُحدد أهمية المنتج أو المكون بمدى مساهمته في تحقيق استراتيجية خفض التكلفة التي تعتمد عليها منشأة الأعمال (محمد جاب الله، ٢٠١١، ص ١٥) ويمكن قياس مساهمة المكون بنسبة تكلفته بالنسبة للمنتج أو بمدى مساهمته في تحقيق القيمة بالنسبة للعملاء، ويجب أن يؤخذ بالاعتبار أيضا مدى اعتماد المنتج على

ساطع سعدي اسعد شملنج

التكنولوجيا فكلما تميز المنتج بمستوى منخفض من المتطلبات التكنولوجية زادت الحاجة لإدارة تكاليفه البينية (صفاء عبدالدايم، ٢٠١٥، ص ١٠٦٩) وبالتالي تزداد احتمالات نجاح تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة وعليه فإن التحديد الخاطئ لأهمية المنتج محل التعاون سيزرتب عليه تكاليف اعلى من التخفيضات في التكلفة.

#### ت- تكاليف التطبيق

يتطلب تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة تكاليف إضافية تتمثل في تكلفة اختيار الموردين وتكاليف الاستثمارات الخاصة\* وتكاليف الحوافز المقدمة للموردين وتجهيز البنية التحتية، بالإضافة للتكاليف المستترة الناتجة عن التعاون مع الموردين والتي تتمثل في تكاليف التنسيق والتحديث الدوري للعقود وشروط التعاقد ومراقبة أنشطة المورد (جمال خطاب ، ٢٠١٢، ص. ٤٥) (محمد عبداللطيف ، ٢٠١٣، ص. ١٠) وعليه فإنه يتوجب على المشتري دراسة التكاليف المتوقعة نتيجة تبني الأسلوب قبل البدء في تطبيقه ومقارنة هذه التكاليف بالعوائد المتوقعة.

ويتفق الباحث مع ما سبق من أن المكونات المستهدفة لخفض التكلفة يجب أن تكون متلائمة مع أسلوب السجلات المفتوحة حيث يجب أن تكون ذات أهمية مرتفعة بالنسبة للمنتج وتتميز بانخفاض المتطلبات التكنولوجية فيها، وبصورة أخرى فإن تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة على مكونات ذات أهمية منخفضة أو متطلبات تكنولوجية مرتفعة لن يؤدي لتحقيق التخفيضات المستهدفة في التكلفة وبالتالي فشل جهود التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

#### ب- انعكاسات مخاطر الموردين على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

##### أ- إمكانات الموردين

يجب أن تتوفر لدى المورد مجموعة من المؤهلات ليكون قادراً على تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة، ومن هذه المؤهلات أن تتوفر لدى المورد النظم المحاسبية القادرة على إنتاج المعلومات المحاسبية الملائمة في الوقت المناسب بالإضافة للكوادر البشرية القادرة على التعامل مع متغيرات بيئة العمل، وبخلاف ذلك فإن تكاليف تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة تعتبر خسائر بالنسبة للمشتري ذلك أن هذه التكاليف لن يتم مقابلتها بعوائد مجزية، وعليه يتوجب على

المشتري وضع شروط ومعايير مناسبة لتقييم أهلية المورد لتطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة

ب- حوافز الموردين

تعتبر الحوافز والمزايا المعروضة للمورد أحد العوامل الرئيسية لقبول المورد بالإفصاح عن بياناته التكاليفية، وتتمثل هذه المزايا والمحفزات في العقود طويلة الأجل والدعم التسويقي ومشاركة الأرباح، وتعتبر الحوافز والمزايا عناصر تكاليف بالنسبة للمشتري وعليه يتوجب على المشتري الأخذ بالاعتبار هذه التكاليف عند رغبته بتطبيق الأسلوب بحيث يجب ألا تكون هذه التكاليف أكبر من العوائد المتوقعة من التعاون مع المشتري.

ت- المعرفة بعمليات الموردين

تعتبر معرفة المشتري بطبيعة وتفاصيل عمليات الإنتاج الخاصة بالمكون محل التعاون عنصراً أساسياً عند تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة، ذلك أنه في حال عدم معرفة المشتري بالمنتج أو المكون محل التعاون فلن يكون قادراً على المساهمة في خفض التكلفة بسبب عدم درايته بالتفاصيل الفنية الدقيقة لهذا المنتج بالإضافة إلى عدم درايته بأسواق هذه المنتجات، فمصنع السيارات مثلاً لن يكون قادراً على التعاون مع موردي الأغذية والأقمشة الخاصة بالكراسي، وعليه فإن تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة بين طرفين يعملان في مجالين مختلفين يمثل تكلفة إضافية ليست ذات جدوى.

ويرى الباحث ان المخاطر السابقة تحدث نتيجة عدم الاختيار الصحيح للموردين الأمر الذي سيؤدي لإنتاج معلومات لا تتلاءم مع متطلبات خفض التكاليف أو خروج المورد من علاقة التعاون الاستراتيجي بسبب عدم رضاه عن نتائج علاقة التعاون، وبالتالي لجوء المنشأة لموردين آخرين وتحملها لتكاليف إضافية تتمثل في تكاليف اختيار وتقييم الموردين الجدد وتكاليف الاستثمارات الجديدة بالإضافة لتكاليف التنسيق والتعاقد وتصميم النظم الرقابية مع الموردين الجدد.

## انعكاسات مخاطر السلوك الانتهازي على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

- أ- عدم الالتزام بسرية بيانات المشتري.  
تعتبر بيانات التكاليف أحد أكثر البيانات المالية حساسية بالنسبة لمنشآت الأعمال، ذلك أن وصول المنافسين لهذه البيانات سيعطيهم الأفضلية في السوق ويحدث ذلك نتيجة عدم التزام المورد بالاتفاقيات الموقعة مع المشتري والتي تضمن سرية البيانات التي يتم تبادلها وعليه فإن المشتري سيفقد مركزه التنافسي وبالتالي فإن ذلك سيؤدي بالضرورة للتأثير سلباً على الأداء المالي لمنشأة المشتري.
- ب- تقديم المعلومات المضللة بسبب التطبيق الاضطراري للسجلات المحاسبية المفتوحة فقد يضطر المورد في ظل ظروف المنافسة الشديدة ورغبته في زيادة حصته السوقية والاستفادة من المزايا والحوافز التي يقدمها المشتري للقبول بتطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة والقبول بشروط المشتري بان يتم الإفصاح عن بيانات التكلفة، في الوقت الذي قد يكون فيه المورد غير راغب أو غير مؤهل لهذا النوع من التعاون، وهذا ما اصطلح على تسميته التطبيق الاضطراري للسجلات المحاسبية ( Piontkowski, et al., 2015, p. 242، وبالتالي فإن التطبيق الاضطراري للسجلات المحاسبية المفتوحة سيؤدي للإفصاح عن بيانات غير ملائمة لتطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة الأمر الذي سيؤدي بالضرورة لتراجع الحصة السوقية للمشتري بالإضافة لخسارة تكاليف تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة.  
ويعتقد الباحث أن الإفصاح عن بيانات التكاليف تحت هذه الظروف يؤدي لتشويه المعلومات المفصح عنها الأمر الذي يتعارض مع أحد مبادئ الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وأدوات ادارة التكلفة البيئية يتمثل في توفير المعلومات عن تكاليف البيئة الخارجية بالجودة المناسبة وفي التوقيت المناسب والتي بدورها ستنعكس سلباً على تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة و/أو تحمل المنشأة لتكاليف كان من الممكن تجنبها في حال عدم حدوث السلوك الانتهازي.

## ت- انعكاسات مخاطر الجمود في العلاقة التعاونية على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

- أ- الاندماج والتطابق في طريقة التفكير والابتكار  
سلطت بعض الدراسات الضوء على المخاطر الناتجة عن طول فترة العلاقة التعاونية (Villena, et al., 2011, p. 562)، حيث أظهرت هذه الدراسات أن طول فترة العلاقة قد يؤدي إلى التطابق في طريق التفكير بين المورد والمشتري حيث يصبح كلا الطرفين يفكران بنفس الطريقة، الأمر الذي سيفقد المشتري ميزة التطوير والاستفادة من خبرات الحلفاء الاستراتيجيين، وبالتالي سيكون المشتري بمعزل عن التطورات في بيئة الأعمال الأمر الذي سيؤدي لتراجع حصته السوقية، حيث سيكون لهذا التراجع تأثير سلبي مزدوج على إيرادات المشتري نتيجة تراجع حصة السوقية وتحمله تكاليف تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة.
- ب- الارتباطات طويلة الأجل.

تتميز علاقات التعاون الاستراتيجي بانها علاقات طويلة الأجل ويتم حماية هذه العلاقات بضوابط ومحددات موثقة بعقود تحدد التزامات الأطراف المتعاقدة والنتائج المترتبة على عدم الالتزام بشروط التعاقد، وقد تؤثر هذه الارتباطات سلباً على المشتري في الحالات التي يرغب فيها المشتري بتغيير المورد بسبب عدم تحقيق النتائج المطلوبة ونظراً لارتباطات المشتري بموجب العقود فقد يضطر المشتري للالتزام بشروط التعاقد أو تحمل تكاليف فسخ التعاقد، وفي كلا الحالتين سيؤدي ذلك لتخفيض إيرادات المشتري.

ويستخلص الباحث مما سبق أن المخاطر المذكورة سابقاً ستؤدي لفشل جهود التخطيط الاستراتيجي للتكلفة بسبب عدم تحقيق أحد أهداف التخطيط الاستراتيجية للتكلفة وهو توفير المعلومات عن البيئة الخارجية التي تبين الفرص والتحديات في بيئة العمل ومعرفة احتياجات العملاء والاستفادة من خبرات الآخرين وبالتالي عدم مواكبة التطورات في بيئة الأعمال الأمر الذي سينعكس سلباً على الحصة السوقية للمشتري والتي ستؤثر بالضرورة على مبيعات المنشأة.

### المحور الثالث: الدراسة الميدانية

#### ١ - منهج الدراسة:

اعتمدت الدراسة على استخدام المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، حيث قام الباحث باستقراء البحوث والدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة وذلك للوصول إلى فروض الدراسة، ثم استخدم المنهج الاستنباطي لبناء الإجراءات العملية لإدارة مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة من أجل تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة من خلال الدراسة الميدانية على عينة من المنشآت الصناعية الفلسطينية، بهدف اختبار صلاحية الإجراءات المقترحة بما يساهم في الحد من مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة وتعزيز أدوات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

وقد استخدم الباحث مصدرين أساسيين للمعلومات:

- أ- المصادر الثانوية: والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والدراسة والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.
- ب- المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة حيث لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة للدراسة حيث صممت خصيصاً لهذا الغرض.

#### ٢ - مجتمع وعينة الدراسة:

ويتكون مجتمع الدراسة من منشآت صناعة الأدوية والمكملات الغذائية ومستحضرات التجميل المرخصة من وزارة الصحة الفلسطينية، وقد قام الباحث بالتواصل مع هذه المنشآت قبل توزيع قائمة الاستقصاء بهدف التعرف على عدد المنشآت التي تتبنى السجلات المحاسبية المفتوحة وتبين أن ١٥ منشأة (جدول ٥) من أصل ٢٤ منشأة مرخصة من وزارة الصحة الفلسطينية يمكن ان تكون من ضمن عينة البحث، وقد تضمنت العينة جميع منشآت هذا القطاع المدرجة في سوق الأوراق المالية، وتم توزيع ٦ قوائم استقصاء لكل منشأة شملت المسؤولين والموظفين ذوي العلاقة في أقسام المالية، التكاليف، البحث والتطوير، الإنتاج، سلسلة التوريد، وبذلك يبلغ عدد مفردات العينة ٩٠ مفردة، وقد استطاع الباحث استرداد ٨٢ قائمة استقصاء وبالتالي تكون نسبة الاسترداد ٩١%.

### ٣ - أداة الدراسة:

- تم إعداد استبانة للتعرف على "مخاطر سجلات المحاسبة المفتوحة وانعكاساتها على تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة تكونت من خمسة مجالات هي:
- المجال الأول: مخاطر السلوك الانتهازي، ويتكون من (٣) فقرات.
  - المجال الثاني: مخاطر عدم الاختيار الصحيح للموردين، ويتكون من (٤) فقرات.
  - المجال الثالث: مخاطر عدم ملائمة بيئة العمل لتطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة، ويتكون من (٥) فقرات.
  - المجال الرابع: مخاطر الجمود في العلاقة التعاونية، ويتكون من (٤) فقرات.
  - المجال الخامس: انعكاسات مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب جدول (١):

جدول ١: درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	١	٢	٣	٤	٥

### ٥ - صدق الاستبانة:

يعني صدق الاستبيان تمثيله للمجتمع المدروس بشكل جيد، أي أن الإجابات التي نحصل عليها من أسئلة الاستبيان تعطينا المعلومات التي وضعت لأجلها الأسئلة (البحر والتنجي، ٢٠١٤، ص ١٤)، ويوجد العديد من الاختبارات التي تقيس صدق الاستبانة أهمها:

أ- صدق المحكمين "الصدق الظاهري":

صدق المحكمين هو أن يختار الباحث عددًا من المحكمين المتخصصين في مجال الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة (الجرجاوي، ٢٠١٠، ص ١٠٧) حيث تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية:

ب- صدق المقياس:

### أولاً: الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الإستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

• الاتساق الداخلي لـ " أنواع مخاطر سجلات المحاسبة المفتوحة وأثرها على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة "

يوضح جدول (٢) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " مخاطر السلوك الانتهازي " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $0.05 \leq \alpha$  وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول ٢: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " السلوك الانتهازي " والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
١	يتمثل السلوك الانتهازي من طرف المورد في تقديم معلومات غير حقيقية عن مهاراته وإمكانياته وخبراته السابقة.	*.763	0.000
٢	يتمثل السلوك الانتهازي من طرف المورد في عدم الالتزام بسرية بيانات التكاليف في حالات الإفصاح المتبادل.	*.840	0.000
٣	يؤدي السلوك الانتهازي لتشويه المعلومات المفصح الأمر الذي سينعكس سلباً على تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.	*.808	0.000



\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

يوضح جدول (٣) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " مخاطر عدم الاختيار الصحيح للموردين " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول ٣: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "مخاطر عدم الاختيار الصحيح للموردين " والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
١	أحد اشكال مخاطر الموردين هو عدم قدرة المورد على تنفيذ المهام المطلوبة أو فشل المورد في عمليات التطوير اللاحقة.	.793*	0.000
٢	تتمثل مخاطر الموردين في عدم رضا المورد عن الحوافز والمنافع المقدمة من المنشأة للقبول بتطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة.	.782*	0.000
٣	الاختيار الخاطئ للمورد سينعكس سلباً على تخطيط التكلفة بسبب عدم قدرة المورد على توفير المعلومات المطلوبة.	.732*	0.000
٤	الاختيار الخاطئ للمورد سينعكس سلباً على تخطيط التكلفة نتيجة خروج المورد من العلاقة التعاونية وبالتالي تحمل المشتري لتكاليف بناء علاقات جديدة.	.683*	0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

يوضح جدول (٤) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " عدم ملائمة بيئة العمل لتطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول ٤: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "مخاطر عدم ملائمة بيئة العمل لتطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل الارتباط	معامل الارتباط للارتباط	القيمة الاحتمالية (.Sig)
١	تتمثل مخاطر بيئة العمل في عدم ملائمة طبيعة العلاقة التعاونية لتبني سجلات المحاسبة المفتوحة حيث يجب أن تتميز العلاقة بانها طويلة وممتدة بحيث يسمح طول المدة بتغطية تكاليف تبني الأسلوب وتحقيق العوائد المستهدفة.	.681*		0.000
٢	تتمثل مخاطر بيئة العمل في عدم ملائمة المكون المستهدف لتطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة حيث يجب أن يتميز المكون بأنه ذو أهمية مرتفعة بالنسبة للمنتج من حيث السعر أو القيمة.	.677*		0.000
٣	يؤدي المستوى المرتفع من التكنولوجيا في المكون لفشل تطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة بسبب رغبة المورد في الحفاظ على سرية التكنولوجيا المستخدمة في المكون بالإضافة إلى أن هذه المكونات قد استنفذت مسبقاً محاولات خفض التكلفة.	.670*		0.000
٤	تتمثل مخاطر بيئة العمل في عدم ملائمة تكاليف تطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة لإمكانيات المنشأة.	.760*		0.000
٥	تتمثل الانعكاسات السلبية لمخاطر عدم الملائمة على تخطيط التكلفة في عدم تحقيق زيادة في القيمة وعدم تحقيق تخفيضات التكلفة وعدم تحقيق عوائد مجزية.	.632*		0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

يوضح جدول (٥) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الجمود في العلاقة التعاونية" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول ٥: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " الجمود في العلاقة التعاونية " والدرجة الكلية للمجال.

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
١	يؤثر جمود العلاقة التعاونية سلباً على تخطيط التكلفة بسبب عدم تحقيق أحد أهداف سجلات المحاسبة المفتوحة المتمثل في نقل المعرفة.	.661*	0.000
٢	تتمثل مخاطر الجمود في العلاقة التعاونية في فقدان المنشأة للمرونة في الاستجابة لمتغيرات بيئة العمل نتيجة الارتباطات التعاقدية طويلة الأجل.	.463*	0.000
٣	يؤدي الجمود في العلاقة التعاونية لضعف مهارات العاملين لدى المنشأة وأن تصبح غير مطلع على التطورات في بيئة العمل.	.578*	0.000
٤	ينعكس الجمود في العلاقة التعاونية سلباً على أهداف تخطيط التكلفة نظراً لاضطرار المنشأة للالتزام بشروط التعاقد في ظل عدم كفاءة المورد أو تحمل تكاليف تغيير الموردين.	.590*	0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

• الاتساق الداخلي لـ " انعكاسات مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة "

يوضح جدول (٦) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " انعكاسات مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول ٦: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " انعكاسات مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل ارتباط للارتباط	القيمة الاحتمالية (.Sig)
١	تؤثر مخاطر السلوك الانتهازي سلباً على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة حيث تتحمل المنشأة لتكاليف كان من الممكن تجنبها في حال عدم حدوث السلوك الانتهازي.	*٦٨.٧	0.000
٢	تؤثر مخاطر الموردين سلباً على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة بسبب تحمل المنشأة لتكاليف إضافية نتيجة خروج المورد من العلاقة التعاونية الاستراتيجي بسبب عدم رضاه عن نتائج علاقة التعاون، او عدم قدرة على الوفاء بشروط العلاقة التعاونية.	*٨٤.٠	0.000
٣	تؤثر مخاطر عدم الملاءمة سلباً على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة بسبب أن الجهود والتكاليف المبذولة لخفض التكلفة تكون اكبر من العائد منها .	*٧٩.٩	0.000
٤	تؤثر مخاطر الجمود في العلاقة التعاونية سلباً على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة من خلال الأثر السلبي على الحصة السوقية للمشتري والتي ستؤثر بالضرورة على مبيعات المنشأة.	*٧١.٢	0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$

### ثانياً: الصدق البنائي Structure Validity

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة.

ساطع سعدي اسعد شملنج

ويبين جدول (٧) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الإستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك تعتبر جميع مجالات الإستبانة صادقه لما وضعت لقياسه.

جدول ٧: معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	المجال
0.000	.665*	السلوك الانتهازي.
0.000	.872*	عدم الاختيار الصحيح للموردين.
0.000	.798*	عدم ملائمة بيئة العمل لتطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة.
0.000	.506*	الجمود في العلاقة التعاونية.
<b>0.000</b>	<b>.891*</b>	انعكاسات مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

## ٦- ثبات الإستبانة Reliability:

يقصد بثبات الاستبانة هو أن يعطي الاستبيان نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية، ويقصد به أيضاً إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ما هي درجة اتساقه وانسجامه واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة (زياد الجرجاوي، ٢٠١٠، ص ٩٧)، وقد تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (٨).

جدول ٨: معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المجال
0.722	3	السلوك الانتهازي.
0.739	4	عدم الاختيار الصحيح للموردين.
0.715	5	عدم ملائمة بيئة العمل لتطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة.
0.673	4	الجمود في العلاقة التعاونية.
0.752	4	انعكاسات مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة
0.793	16	جميع المجالات معاً

واضح من النتائج الموضحة في جدول (٨) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.673، 0.739)، بينما بلغت لجميع فقرات الإستبانة (0.793). وهذا يعني أن الثبات مرتفع ودال إحصائياً، يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الإستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

#### ٧ - اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test :

تم استخدام اختبار كولمجوروف - سمرنوف Kolmogorov- (K-S) Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (٩).

جدول ٩: يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المجال
0.236	1.033	مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة.
٧0.0	٢٢٤1.	انعكاسات مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

واضح من النتائج الموضحة في جدول (٩) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية لاختبار فرضيات الدراسة.

وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.
- اختبار كولمغوروف - سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov Test (K-S) لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.
- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط وقد استخدمه الباحث لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة وقياس درجة الارتباط بين مجالات المخاطر وتحقيق اهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

#### ٨- تحليل فقرات " انعكاسات مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب والنتائج موضحة في جدول (١٠).

جدول ١٠: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات مجال أثر المخاطر على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
١	تؤثر مخاطر السلوك الانتهازي سلباً على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة حيث تتحمل المنشأة لتكاليف كان من الممكن تجنبها في حال عدم حدوث السلوك الانتهازي.	4.57	0.78	91.4	2
٢	تؤثر مخاطر الموردين سلباً على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة بسبب تحمل المنشأة لتكاليف إضافية نتيجة خروج المورد من العلاقة التعاونية الاستراتيجي بسبب عدم رضاه عن نتائج علاقة التعاون، او عدم قدرة على الوفاء بشروط العلاقة التعاونية.	4.19	0.69	83.8	4

1	95.06	0.71	4.78	تؤثر مخاطر عدم الملاءمة سلباً على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة بسبب أن الجهود والتكاليف المبذولة لخفض التكلفة تكون أكبر من العائد منها .	٣
3	86.51	0.61	4.3	تؤثر مخاطر الجمود في العلاقة التعاونية سلباً على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة من خلال الأثر السلبي على الحصة السوقية للمشتري والتي ستؤثر بالضرورة على مبيعات المنشأة.	٤
	89.2	0.59	4.46	جميع فقرات المجال معاً	

من جدول (١٠) يمكن استخلاص ما يلي:

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لمجال " انعكاسات مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة " يساوي 4.46 أي أن الوزن النسبي 89.2%، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.
- ويعزو الباحث هذه الموافقة لإدراك منشآت العينة للآثار السلبية لمخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة على جهود خفض التكلفة.

#### ٩ - تحليل البيانات واختبار فرض الدراسة

سيقوم الباحث بعرض وتحليل البيانات واختبار فرضية الدراسة، وذلك من خلال الإجابة حساب متوسطات إجابات افراد عينة الدراسة بالإضافة لحساب درجة الارتباط بين كل نوع من أنواع المخاطر وانعكاساتها على تخطيط التكلفة، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS)

أ- تحليل مجال مخاطر السلوك الانتهازي وانعكاساته على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لمعرفة درجة الموافقة. النتائج موضحة في جدول (١١).



جدول ١١: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات مجال مخاطر السلوك الانتهازي وانعكاساته على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
١	يتمثل السلوك الانتهازي من طرف المورد في تقديم معلومات غير حقيقية عن مهاراته وإمكانياته وخبراته السابقة	4.13	0.75	82.68	3
٢	يتمثل السلوك الانتهازي من طرف المورد في عدم الالتزام بسرية بيانات التكاليف في حالات الإفصاح المتبادل.	4.44	0.69	88.78	1
٣	يؤدي السلوك الانتهازي لتشويه المعلومات المفصح عنها سواء من حيث نوعية البيانات أو توقيت الإفصاح عنها الأمر الذي سينعكس سلباً على تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة	4.44	0.69	88.78	1
	جميع فقرات المجال معاً	4.34	0.57	86.75	

من جدول (١١) يمكن استخلاص ما يلي:

- ويعزو الباحث هذه النتائج لإدراك افراد العينة لمخاطر السلوك الانتهازي وانعكاساته السلبية على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة خاصة في مجال الصناعات الدوائية الذي يتميز بالتطور السريع والتنافسية الشديدة الأمر الذي يدفع منشآت صناعة الادوية دائماً بان تكون سباقة لطرح أصناف جديدة ذات فعالية اعلى وآثار جانبية اقل.
- وبذلك تتفق هذه النتيجة مع دراسة ( Piontkowski, et al., 2015)، (Moeller, et al., 2011)، (Ellström & Larsson, 2017) ، التي بينت أن تقديم المورد لمعلومات غير حقيقية عن مهاراته وإمكانياته وخبراته السابقة يعتبر احد اشكال السلوك الانتهازي الامر الذي سيؤدي لفشل جهود خفض التكلفة، ودراسة (محمد شاهين، ٢٠١٧) التي اشارت الى أن أسلوب إدارة التكلفة المتزامنة قد يسبب بعض العيوب المتمثلة في أن حقوق الملكية لن تكون مملوكة

ساطع سعدي أسعد شملخ

للمنشأة بمفردها الأمر الذي يتيح للمورد بيع المنتجات المشتركة لمنشآت منافسة وهو ما يعتبر سلوكاً انتهازياً من طرف المورد.

ب- تحليل الارتباط بين مخاطر السلوك الانتهازي وتحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار معامل بيرسون للارتباط، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول ١٢: معامل الارتباط بين مخاطر السلوك الانتهازي وأهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفرضية
*0.000	.746	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين مخاطر السلوك الانتهازي وأهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

يتضح من جدول (١٢) أن معامل الارتباط يساوي 0.746، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الحد من احتمالات حدوث السلوك الانتهازي وأهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

ت- تحليل مجال مخاطر الموردين وانعكاساتها على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لمعرفة درجة الموافقة. النتائج موضحة في جدول (١٣).

جدول ١٣: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات مجال

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
١	أحد أشكال مخاطر الموردين هو عدم قدرة المورد على تنفيذ المهام المطلوبة أو فشل المورد في عمليات التطوير اللاحقة.	4.21	0.68	84.15	3

4	80.49	0.67	4.02	تتمثل مخاطر الموردين في عدم رضا المورد عن الحوافز والمنافع المقدمة من المنشأة للقبول بتطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة.	٢
1	89.27	0.61	4.46	الاختيار الخاطئ للمورد سينعكس سلباً على تخطيط التكلفة بسبب عدم قدرة المورد على توفير المعلومات المطلوبة	٣
2	89.02	0.59	4.45	الاختيار الخاطئ للمورد سينعكس سلباً على تخطيط التكلفة نتيجة خروج المورد من العلاقة التعاونية وبالتالي تحمل المشتري لتكاليف بناء علاقات جديدة.	٤
	85.73	0.48	4.29	جميع فقرات المجال معاً	

من جدول (١٣) يمكن استخلاص ما يلي:

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لمجال " عدم الاختيار الصحيح للموردين " يساوي 4.29 أي أن الوزن النسبي 85.73%، وهذا يعني أن هناك موافقة بشدة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.
- ويعزو الباحث هذه النتائج لأهمية المعلومات التي يوفرها المورد سواء كانت معلومات مالية أو فنية أو تقنية ولأهمية نقل المعرفة في مجال صناعة الأدوية، وقد اتفقت هذ النتائج مع بعض الدراسات مثل (AYADI & AFFES, 2014) ، (Jakobsen, 2012) التي ذكرت ان اختيار الشريك الخاطئ يمكن أن يعرض محاولات تحسين التكلفة للخطر حيث تتمثل مخاطر الموردين في عدم قدرتهم على تنفيذ المهام المطلوبة أو عمليات التطوير اللاحقة، بالإضافة لدراسات (علاء البتانوني، ٢٠١٣)، (أحمد غريب، ٢٠١٣). (Windolph & Moeller, 2012) (مرودة أحمد، ٢٠١٦)، (Araújo, et al, 2016) التي أجمعت على أن احد اشكال مخاطر الموردين تتمثل في عدم رضاهم عن حوافز ومنافع فتح السجلات المحاسبية، كما اتفقت أيضاً هذه النتائج مع (Hoffjan, et al., 2011)، (مرودة أحمد، 2016)، (Araújo, et al., 2016) في أن عدم اختيار المورد الصحيح سيؤثر سلباً على جهود خفض التكلفة نتيجة تحمل المنشأة تكاليف خروج المورد من العلاقة التعاونية.

ساطع سعدي أسعد شملغ

ث- تحليل الارتباط بين مجال مخاطر الموردين أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار معامل بيرسون للارتباط، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول ١٤: معامل الارتباط بين مخاطر الموردين وأهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفرضية
*0.000	.692	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ بين مخاطر الموردين وأهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ .

كما يتضح من جدول (١٤) أن معامل الارتباط يساوي 0.692، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تنظيم عملية اختيار الموردين وتحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

ج- تحليل مجال مخاطر "عدم ملائمة بيئة العمل لتطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة" تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لمعرفة درجة الموافقة. النتائج موضحة في جدول (١٥).

جدول ١٥: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات مجال

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
١	تتمثل مخاطر بيئة العمل في عدم ملائمة طبيعة العلاقة التعاونية لتبني الأسلوب حيث يجب أن تتميز العلاقة بانها طويلة وممتدة بحيث يسمح طول المدة بتغطية تكاليف تبني الأسلوب وتحقيق العوائد المستهدفة.	4.22	0.68	84.34	3

2	86.27	0.66	4.31	تتمثل مخاطر بيئة العمل في عدم ملائمة المكون المستهدف لتطبيق الأسلوب حيث يجب أن يتميز المكون بأنه ذو أهمية مرتفعة بالنسبة للمنتج من حيث السعر أو القيمة.	٢
5	75.42	0.87	3.77	يؤدي المستوى المرتفع من التكنولوجيا في المكون لفشل تطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة بسبب رغبة المورد في الحفاظ على سرية التكنولوجيا المستخدمة في المكون بالإضافة إلى أن هذه المكونات قد استنفذت مسبقاً محاولات خفض التكلفة.	٣
4	83.66	0.69	4.18	تتمثل مخاطر بيئة العمل أيضاً في عدم ملائمة تكاليف تطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة لإمكانيات المنشأة	٤
1	87.95	0.60	4.40	تتمثل الانعكاسات السلبية لمخاطر عدم الملائمة على تخطيط التكلفة في عدم تحقيق زيادة في القيمة وعدم تحقيق تخفيضات التكلفة وعدم تحقيق عوائد مجزية.	٥
	<b>83.48</b>	<b>0.48</b>	<b>4.17</b>	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	

من جدول (١٥) يمكن استخلاص ما يلي:

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لمجال " عدم ملائمة بيئة العمل لتطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة " يساوي 4.17 أي أن الوزن النسبي 83.48%، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.
- ويتبين من نتائج تحليل الفقرات السابقة أهمية ملائمة بيئة عمل المنشأة من حيث مدة العلاقة التعاونية وأهمية المكون ومستوى التكنولوجيا وتكاليف التطبيق قبل تطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة وكذلك الحال بالنسبة للانعكاسات السلبية لعدم ملائمة بيئة العمل فقد تبين من نتائج التحليل انها تؤثر سلباً على اهداف خفض التكلفة وزيادة القيمة.

• ويعزو الباحث هذه النتائج لأهمية أن تقوم المنشأة بدراسة الجدوى من تطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة حيث ان تطبيقها ينطوي على تكاليف متنوعة يجب ان يتم استردادها، وبذلك فان هذه النتائج تتوافق مع دراسة ( Hugh McGahon, 2009) التي اشارت الى ان عدم توفر الموارد الكافية أو عدم توفر الدعم الكافي لتطوير النظم المحاسبية يعتبر من معوقات تطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة ودراسة (Pietro, Marco, 2012) التي قالت ان أهمية المنتج بالنسبة للمنشأة من احد أسباب فتح السجلات .

ح- تحليل الارتباط بين مجال " التحقق من مدى ملائمة السجلات المحاسبية المفتوحة لاحتياجات المنشأة وتحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة " جدول ١٦: معامل الارتباط بين مخاطر عدم ملائمة السجلات المحاسبية المفتوحة لاحتياجات المشتري وأهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفرضية
*0.000	.684	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ مخاطر عدم ملائمة السجلات المحاسبية المفتوحة لاحتياجات المشتري وأهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

• كما يتضح من جدول (١٦) أن معامل الارتباط يساوي 0.684، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحقق من مدى ملائمة السجلات المحاسبية المفتوحة لاحتياجات المشتري وأهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

خ- تحليل مجال الجمود في العلاقة التعاونية

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لمعرفة درجة الموافقة. النتائج موضحة في جدول (١٧).

جدول ١٧: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات مجال

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
١	يؤثر جمود العلاقة التعاونية سلباً على تخطيط التكلفة بسبب عدم تحقيق أحد أهداف سجلات المحاسبة المفتوحة المتمثل في نقل المعرفة.	3.13	1.11	62.65	4
٢	تتمثل مخاطر الجمود في العلاقة التعاونية في فقدان المنشأة للمرونة في الاستجابة لمتغيرات بيئة العمل نتيجة الارتباطات التعاقدية طويلة الأجل.	4.05	0.56	80.96	3
٣	يؤدي الجمود في العلاقة التعاونية لضعف مهارات العاملين لدى المنشأة وأن تصبح غير مطلع على التطورات في بيئة العمل.	4.25	0.78	85.06	2
٤	ينعكس الجمود في العلاقة التعاونية سلباً على أهداف تخطيط التكلفة نظراً لاضطرار المنشأة للالتزام بشروط التعاقد في ظل عدم كفاءة المورد أو تحمل تكاليف تغيير الموردين.	4.33	0.50	86.59	1
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	<b>3.94</b>	<b>0.43</b>	<b>78.80</b>	

من جدول (١٧) يمكن استخلاص ما يلي:

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لمجال " الجمود في العلاقة التعاونية " يساوي 3.94 أي أن الوزن النسبي 78.80%، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.
- ويعزو الباحث هذه النتائج لادراك افراد العينة لأهداف واهمية سجلات المحاسبة المفتوحة وادراكهم للانعكاسات السلبية لجمود العلاقة التعاونية على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.
- وقد اتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات مثل (Villena, et al.,2011) (محمد شاهين، ٢٠١٧) اللتان أكدتا على ان المنشأة قد تفقد المرونة والاستقلالية في اتخاذ بعض القرارات أو تقوم بالتمييز ضد بعض الموردين بسبب الالتزامات والعلاقات

ساطع سعدي اسعد شملنج

المتبادلة مع الموردين المحددين الأمر الذي يفقدها القدرة على الاستجابة بفاعليه أو التأقلم مع المتغيرات البيئية ويصبح التعاون الوثيق بينهما عاملاً حاسماً لنجاح كلا منهما ومن ثم يعرض جهود خفض التكلفة للفشل.

د- تحليل الارتباط بين مجال "الجمود في العلاقة التعاونية" وتحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة"

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار معامل بيرسون للارتباط، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول ١٨: معامل الارتباط بين الحد من احتمالات حدوث الجمود في العلاقة التعاونية وأهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفرضية
*0.000	.663	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 $\alpha \leq$ بين الحد من احتمالات حدوث الجمود في العلاقة التعاونية وأهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

ويتضح من جدول (١٨) أن معامل الارتباط يساوي 0.663، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الحد من احتمالات حدوث الجمود في العلاقة التعاونية وأهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

د- تحليل جميع فقرات أنواع مخاطر السجلات المفتوحة وأثرها على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لمعرفة درجة الموافقة. النتائج موضحة في جدول (١٩).



جدول ١٩: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لجميع فقرات

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المجال
1	86.75	0.57	4.34	السلوك الانتهازي.
2	85.73	0.48	4.29	عدم الاختيار الصحيح للموردين.
3	83.48	0.48	4.17	عدم ملائمة بيئة العمل لتطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة.
4	78.80	0.43	3.94	الجمود في العلاقة التعاونية.
	83.45	0.35	4.17	جميع فقرات مخاطر السجلات المفتوحة وأثرها على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة"

من جدول (١٩) تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات مخاطر السجلات المفتوحة وأثرها على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة يساوي 4.17 (الدرجة الكلية من ٥) أي أن الوزن النسبي 83.45%، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات مخاطر السجلات المفتوحة وأثرها على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة بشكل عام.

ويلاحظ من الجدول (١٩) ان مخاطر السلوك الانتهازي كانت اهم أنواع المخاطر حسب رأي منشآت العينة حيث أن المتوسط الحسابي لمخاطر السلوك الانتهازي يساوي ٤.٣٤ والوزن النسبي ٨٦.٧٥%، وأن مخاطر الجمود كانت الأقل أهمية من وجهة نظر منشآت العينة بنسبة موافقة ٧٨.٨٠%

ويعزو الباحث هذه النتائج لإدراك منشآت العينة لأنواع مخاطر سجلات المحاسبة المفتوحة المتمثلة في السلوك الانتهازي ومدى ملائمة الأسلوب لاحتياجات المنشأة ومخاطر الموردين ومخاطر الجمود في العلاقات التعاونية وبالتالي انعكاسات هذه المخاطر على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

ر- تحليل الارتباط بين جميع مجالات مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة وانعكاساتها على اهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.  
ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار معامل بيرسون للارتباط، والجدول التالي يوضح ذلك.  
جدول ٢٠ : معامل الارتباط بين مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة وأهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفرضية
*0.000	0.851	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة وانعكاساتها على اهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

يتضح من جدول (٢٠) أن معامل الارتباط يساوي ٠.٨٥١، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا يدل على بشكل عام على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة وانعكاساتها على اهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

### نتائج الدراسة:-

- ١- تؤثر مخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة على اهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة حيث يتضح ذلك من خلال معامل الارتباط بين أنواع المخاطر واهداف التخطيط الاستراتيجي حيث بلغ معامل الارتباط بينهما ٠.٨٥١ وكذلك الحال بين كل نوع من أنواع المخاطر واهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.
- ٢- تتميز السجلات المحاسبية المفتوحة بمخاطر خاصة نظراً لطبيعتها حيث تتمثل هذه المخاطر في السلوك الانتهازي ومخاطر أنظمة التكاليف ومخاطر الموردين ومخاطر الملائمة وخط الجمود في العلاقة التعاونية.
- ٣- أظهرت الدراسة الميدانية ان اكثر أنواع المخاطر تأثيراً على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة هي مخاطر السلوك الانتهازي حيث بلغت درجة الارتباط ٠.٧٤٦ ويليه مخاطر الموردين ٠.٦٩٢ حيث بلغت درجة الارتباط ثم مخاطر

ساطع سعدي اسعد شملغ

- عدم الملائمة ٠.٦٨٤. حيث بلغت درجة الارتباط ويليها مخاطر الجمود في العلاقة التعاونية ٠.٦٣٣. حيث بلغت درجة الارتباط.
- ٤- بالرغم من أهمية أنظمة التكاليف المطبقة وعملية اختيار الموردين عند تبني السجلات المحاسبية المفتوحة الا ان السلوك الانتهازي يعتبر من اهم المخاطر التي تواجه تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة وقد يحدث السلوك الانتهازي من المورد أو من المشتري.
- ٥- يعتبر نوع المنتج وأهميته وطبيعة الصناعة بالإضافة للنظرة المستقبلية للعلاقة التعاونية من محددات تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة.
- توصيات الدراسة:-**

- ١- اجراء دراسات مستقبلية لاستكشاف مخاطر أخرى للسجلات المحاسبية المفتوحة كونها ممارسة حديثة ونظراً لقلّة الدراسات العملية في هذا المجال.
- ٢- اجراء المزيد من الدراسات لمعالجة المخاطر التي ينطوي عليها تبني السجلات المحاسبية المفتوحة لما لها من انعكاسات سلبية على جهود خفض التكلفة.
- ٣- تبني وتنظيم الجهات المهنية للسجلات المحاسبية المفتوحة بهدف الحد من المخاطر المحتملة.

### المراجع:-

١. دعلي محمود خليل. (ابريل، ٢٠١٥). قياس أثر تطبيق الإسناد الخارجي لوظائف المحاسبة على أداء الشركات الصغيرة والمتوسطة المقيدة في بورصة النيل المصرية. *الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، مج ١٩، ع ١٤، الصفحات ٩٧-١٤٧.*
٢. د. جمال سعد خطاب. (يوليو، ٢٠١٢). تأثير الإسناد الخارجي لمهام تكنولوجيا المعلومات على فعالية هيكل الرقابة الداخلية. *مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة بورسعيد، العدد الثاني، الجزء الثاني، الصفحات ١٧-٩٣.*
٣. محمد فرج جاب الله. (ديسمبر، ٢٠١١). طبيعة و أهمية إدارة و تقييم مخاطر الأنشطة المصرفية و دور المراجع تجاهها. *مجلة البحوث المالية والتجارية - كلية التجارة - جامعة بور سعيد - ع ٢٤، الصفحات ١٦٩-١٩٣.*

٤. د. محمد أحمد محمد شاهين. (ابريل، ٢٠١٧). نحو اطار مفاهيمي للإدارة المتكاملة للتكاليف : المفهوم – الأهداف – الأدوات. الفكر المحاسبي- كلية التجارة- جامعة عين شمس، مح ٢١، ١٤، الصفحات ٤٥٢-٣٦٥.

٥. د. امال ابراهيم محمد. ٢٠١٢. إدارة المخاطر في ظل حوكمة الشركات. مجلة الدراسات والبحوث التجارية- كلية التجارة- جامعة الزقازيق، س٣٢، ١٤، ج٢. يناير، ٢٠١٢، الصفحات ١٥٨-١١٩.

٦. د. محمد يس عبداللطيف. ٢٠١٣. دوافع وأثار قرار التعهيد على تدعيم القدرة التنافسية وتحسين الأداء المالي في المنشآت الصناعية: دراسة نظرية واستطلاعية. المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة-جامعة طنطا العدد الرابع ٢٠١٣، المجلد الثاني. ٢٠١٣.

**Cheng, Jao-Hong. 2011.** Inter-organizational relationships and knowledge sharing in green supply chains—Moderating by relational benefits and guanxi. *Transportation Research Part E: Logistics and Transportation Review, Volume 47, Issue 6.* November 2011, pp. 837-849.

**D'Atri, Alessandro , et al. 2011.** *Information Technology and Innovation Trends in Organizations.* s.l. : The Italian Association for Information Systems, 2011.

**Hoffjan, Andreas and Kruse, Holger . 2006.** Open book accounting in supply chains-When and how is it used in practice? *Journal of cost management* و *Vol. 20, No 6.* 2006, pp. 40-47.

**Mouritsen, J, Hansen, A and Hansen, C. 2001.** Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting. *Management Accounting Research, Vol 12, No 2.* 2001, pp. 221-244.

**Sadeghi, Leila and Jokar, Iman. 2014.** Identification and classification of open book accounting dimensions by considering interorganizational cost management: A case study of petrochemical companies listed in Tehran. *Management Science Letters, Volume 4 Issue 2.* 2014, pp. 295–302.

**Agndal, Henrik and Nilsson, Ulf . 2010.** Different open book accounting practices for different purchasing strategies. *Management Accounting Research, Volume 21, Issue 3.* September 2010, pp. 147–166.

**Agndal, Henrik and Nilsson, Ulf. 2008.** Supply chain decision-making supported by an open books policy. *Int. J. Production Economics, Vol 116, NO 1.* 2008, pp. 154-167.

- Agndal, Henrik and Nilsson, Ulf . 2010.** Different open book accounting practices for different purchasing strategies. *Management Accounting Research, Volume 21, Issue 3.* September 2010, pp. 147–166.
- Alenius, Erik , Lind, Johnny and Strömsten, Torkel . 2015.** The role of open book accounting in a supplier network: Creating and managing interdependencies across company boundaries. *Industrial Marketing Management, Volume 45.* February 2015, pp. 195–206.
- Angelo, Ditillo and Ariela, Caglio. 2012.** Opening the black box of management accounting information exchanges in buyer–supplier relationships. *Management Accounting Research, Vol 23, NO 2.* 2012, pp. pp. 61-78.
- Antonio , Davilat, Marc , Epstein and Jean , Manzoni. 2012.** *Performance measurement and management control: Global issues.* first. London : Emerald Group Publishing Limited, 2012. pp. 223–246. Vol. 1.
- Araújo, Rafael , Farias, Sousa and Gasparetto, Valdirene . 2016.** Inhibiting Factors of Interorganizational Cost Management Complementary Study. *International Business Research, Vol. 9, No. 8.* July 2016, pp. 91-105.
- Auramo, Jaana , et al. 2007.** The roles of information technology in supply chain management. [Online] 2007.  
<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/summary?doi=10.1.1.101.7684>.
- AYADI, Fatma and AFFES, Habib . 2014.** The Impact of New Management Accounting Practices on Strategic Buyer–Supplier Relationship within the Supply Chain: An Empirical Analysis within the Tunisian Context. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. 4, No.2.* 2014, pp. pp. 189–204.
- Barr, Nigel. 2013.** *open book accounting\ How to deliver and demonstrate value for money in the public sector.* London : The chartered institute of public finance and accountancy (CIPFA), 2013.
- Caglio, Ariela and Ditillo, Angelo . 2012 B.** Opening the black box of management accounting information exchanges in buyer–supplier relationships. *Management Accounting Research, Vol 23, NO 2.* 2012 B, pp. pp. 61-78.

- 
- COSTING METHODS FOR SUPPLY CHAIN MANAGEMENT. Surowiec, Anna . 2013.** Azores, Portugal, : s.n., 2013. pp. 213-219.
- Elgibale, Mohamed and Safwat, R. 2014.** Cost Information Exchange With Other Supply Chain. *World of Computer Science and Information Technology Journal (WCSIT)*, Vol. 4, No. 1. 2014, pp. 1-12.
- Fliegner, Wojciech . 2015.** Management accounting techniques for supply chain management. *Research in logistics & production*, Vol.5, No.4. July 2015, pp. 327-336.
- Henrik, Agndal and Ulf, Nilsson. 2009.** Interorganizational cost management in the exchange process. *Management Accounting Research*, Vol 20, NO 2. 2009, pp. 85-101.
- Hoffjan, Andreas and Kruse, Holger . 2006.** Open book accounting in supply chains: when and how is it used in practice? *cost Management*, vol. 20, No. 6,. 2006, pp. 40-47.
- Hoffjan, Andreas , Lührs, Sebastian and Kolburg, Anja . 2011.** Cost Transparency in Supply Chains: Demystification of the Cooperation Tenet. *Schmalenbach Business Review*, Vol. 63. July 2011, pp. 230-251.
- Interorganizational Cost Management in Supply Chain Based on Open Book Accounting . xu(M), Chen. 12-14 Aug. 2011 .** Wuhan : IEEE, 12-14 Aug. 2011 . Management and Service Science (MASS). pp. 1-4.
- Jakobsen, Morten. 2012.** Intra-organisational management accounting for inter-organisational control during negotiation processes. *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 9 No. 2. 2012, pp. pp. 96-122.
- McGahon, Hugh . 2009.** *Open Book Accounting and its Contribution to Procurement Efficiency*. s.l. : Heriot-Watt University, 2009.
- Moellerb, Klaus , Windolpha, Melanie and Isbruch, Felix . 2011.** The effect of relational factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in buyer–supplier partnerships. *Journal of Purchasing and Supply Management*, Volume 17, Issue 2. May 2011, pp. 121-131.
- Möller, Klaus , Windolph, Melanie and Isbruch, Felix . 2011.** The effect of relational factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in buyer–supplier partnerships. *Journal of Purchasing and Supply Management*, Volume 17, Issue 2. May 2011, pp. 121-131.

**OPEN BOOK ACCOUNTING IN PRACTICE – CONTRADICTORY EMPIRICAL EVIDENCE. Lahikainen, Tommi , et al. 2006.** 29th Annual Congress of the European Accounting Association Dublin March 22nd - March 24th, 2006 : s.n., 2006.

**ÖZEN, Gülay , YAMAN, Metin and ACAR, Gökhan . 2012.** Determination of the employment status of graduates of recreation department. *The Online Journal of Recreation and Sport, Volume 1, issue 2.* April 2012, pp. 6-23.

**Petri, Suomala, et al. 2010.** Open book accounting in practice – exploring the faces of openness. *Qualitative Research in Accounting & Management, Vol. 7 No. 1.* 2010, pp. 71-96.

**Piontkowski, Jan O, et al. 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.* first, March 2015, Vol. 1, pp. 223–246.

**Piontkowski, Jan and Hoffjan, Andreas. 2009.** Less is sometimes more: The role of information quantity and specific assets in the propensity to engage in cost data exchange processes. *Journal of Purchasing and Supply Management, Vol15, Issue 2.* June 2009, pp. 71-78.

**Rajeev, Kumra, Henrik, Agndal and Ulf, Nilsson. 2012.** Open book practices in buyer-supplier relationships in India. *Journal of Business & Industrial Marketing, Vol 27, No 3.* 2012, pp. 196–210.

**Romano, Pietro and Formentini, Marco . 2012.** Designing and implementing open book accounting in buyer–supplier dyads: A framework for supplier selection and motivation. *International Journal of Production Economics, Vol 137, No 1.* may 2012, pp. 68–83.

**Sohn, Sung-Kyu, Shin, Hang and Park, Sorah. 2015.** Implementation of interorganizational cost management and its infrastructure: the case of a Korean ‘Chaebol’ firm. *Asia Pacific Business Review, Vol. 21, No. 2.* 2015, pp. 228–250.

**Strömsten, Torkel , Lind, Johnny and Alenius, Erik . 2012.** Open book accounting and coordination of activities in a supplier network. *28th IMP-conference in Rome, Italy.* March 2012, pp. 1-18.

— . 2015. Open book accounting and coordination of activities in a supplier network. *28th IMP-conference in Rome, Italy*. March 2015, pp. 1-18.

*The Use of Open Book Accounting in Cost Reimbursable Contracts*.

**Meynardie, Bob and Nagorzanski, Alan. 2012.** Texas : American Bar Association, 2012. pp. 1-37.

**Villena, Verónica H, Revilla, Elena and Choi, Thomas Y. 2011.** The dark side of buyer-supplier relationships: A social capital perspective. *Journal of Operations Management, Volume 29, Issue 6*. September 2011, pp. 561-576.

**Windolph, Melanie and Moeller, Klaus . 2012.** Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? *Management Accounting Research, Volume 23, Issue 1*. March 2012, pp. 47-60.

— . 2012. Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? *Management Accounting Research, Volume 23, Issue 1*. March 2012, pp. 47-60.

**Windolph, Melanie and Moellerb, Klaus . 2012.** Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? *Management Accounting Research, Volume 23, Issue 1*. March 2012, pp. 47-60.

د. امال ابراهيم محمد. ٢٠١٢. إدارة المخاطر في ظل حوكمة الشركات. مجلة الدراسات والبحوث التجارية- كلية التجارة -جامعة الزقازيق، س٣٢، ١٤، ج٢. يناير، ٢٠١٢، الصفحات ١١٩-١٥٨.

محمد فرج جاب الله. ٢٠١١. طبيعة و أهمية إدارة و تقييم مخاطر الأنشطة المصرفية و دور المراجع تجاهها. مجلة البحوث المالية والتجارية - كلية التجارة - جامعة بور سعيد - ٢٤. ديسمبر، ٢٠١١، الصفحات ١٦٩-١٩٣.

محمد يس عبداللطيف. ٢٠١٣. دوافع وأثار قرار التعهد على تدعيم القدرة التنافسية وتحسين الأداء المالي في المنشآت الصناعية: دراسة نظرية واستطلاعية. المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة-جامعة طنطا العدد الرابع ٢٠١٣، المجلد الثاني. ٢٠١٣.